

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



**ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ**



**Ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.)  
και  
η λογιστική τήρησή του**

**Σπουδάστριες: Λιονάκη Μαρία Α.Μ.: 9541  
Μαρινάγη Σωτηρία Α.Μ.: 9454**

**Επιβλέπων Καθηγητής: Γαρεφαλάκης Αλέξανδρος**

**Ηράκλειο  
Μάρτιος 2015**

## Πίνακας Περιεχομένων

Ευχαριστίες .....	7
Περίληψη .....	8
Abstract.....	9
Εισαγωγή .....	10
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 <sup>ο</sup> .....	11
Έννοια και λειτουργία του Φ.Π.Α. ....	12
1.1 Τι είναι ο Φ.Π.Α. και οι συντελεστές του .....	12
1.2 Ο Φ.Π.Α. στην Ελλάδα.....	12
1.3 Η ιστορία του Φ.Π.Α. στην Ε.Ε. ....	13
1.4 Αντικείμενο του φόρου (άρθρο 2 Ν.2859/2000).....	14
1.5 Υποκείμενοι στο φόρο (άρθρο 3 Ν.2859/2000) .....	14
1.6 Μη υποκείμενα πρόσωπα στο φόρο .....	15
1.7 Απαλλασσόμενα πρόσωπα από το φόρο (άρθρο 22 Ν.2859/2000) .....	15
1.8 Υπόχρεοι στο φόρο (άρθρο 35 Ν.2859/2000) .....	17
1.9 Κατηγορίες του φόρου.....	18
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 <sup>ο</sup> .....	19
Παραδόσεις αγαθών και ακινήτων .....	20
2.1 Παραδόσεις αγαθών (άρθρο 5 Ν.2859/2000).....	20
2.1.1 Δεν θεωρούνται μεταβιβάσεις αγαθών επιχείρησης ως «συνόλου» άρα υπόκεινται στο Φ.Π.Α. οι εξής περιπτώσεις (Εγκ. Υπ. Οικ. 100822931/90):.....	21
2.1.2 Θεωρούνται μεταβιβάσεις ως «συνόλου» και κατά συνέπεια δεν υπόκεινται σε Φ.Π.Α. οι εξής περιπτώσεις (Υπ.Οικ.Γν. 52/1990 και Εγκ. 1003966/94) .....	21
2.1.3 Τόπος παράδοσης αγαθών (άρθρο 13 Ν.2859/2000) .....	22
2.1.4 Χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης στην παράδοση αγαθών (άρθρο 16 Ν.2859/2000) .....	24
2.1.5 Πράξεις θεωρούμενες ως παράδοση αγαθών (άρθρο 7 Ν.2859/2000) .....	25
2.1.6 Φορολογητέα αξία στην παράδοση αγαθών (άρθρο 19 Ν.2859/2000).....	28
2.2 Ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών .....	33
2.3 Παράδοση ακινήτων (άρθρο 6 Ν.2859/2000) .....	35
2.3.1 Χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης στην παράδοση ακινήτων (Άρθρο 16 παράγραφος 3 Ν.2859/2000) .....	37
2.3.2 Φορολογητέα αξία στις παραδόσεις ακινήτων (άρθρο 19 παρ.2δ Ν.2859/2000) ...	37
2.3.3 Υποχρεώσεις του εργολάβου για το Φ.Π.Α. ....	37
2.3.4 Παραδόσεις ακινήτων που υπόκεινται σε Φόρο Μεταβίβασης Ακινήτων (Φ.Μ.Α.)	38
2.4 Δηλώσεις INTRASTAT .....	41
2.4.1 Σκοπός συμπλήρωσης της δήλωσης INTRASTAT .....	41
2.4.2 Ποιοι είναι υποχρεωμένοι να συμπληρώνουν τη δήλωση INTRASTAT και μέχρι πότε υποβάλλεται .....	41

2.4.3 Πότε υποβάλλονται τροποποιητικές δηλώσεις INTRASTAT.....	43
2.4.3.1 Σε περίπτωση υποβολής τροποποιητικών ή συμπληρωματικών δηλώσεων INTRASTAT, ακολουθείται η εξής διαδικασία (Εγκ.Υπ.Οικ. 1121895/9962/0014/πολ. 1315/28.9.1993):.....	44
2.4.4 Απαλλάσσονται από την συμπλήρωση και υποβολή της δήλωσης INTRASTAT τα εξής πρόσωπα:.....	45
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 <sup>ο</sup> .....	49
Ενδοκοινοτικές αποκτήσεις και listing .....	50
3.1 Ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών .....	50
3.1.1 Τι ονομάζεται ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών (άρθρο 11 παρ. 1 Ν.2859/2000)..	50
3.1.2 Για να θεωρείται μια πράξη ως «ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών» θα πρέπει (άρθρο 12 Ν.2859/2000): .....	50
3.1.3 Δεν θεωρείται ενδοκοινοτική απόκτηση η αγορά αγαθών από τα κράτη-μέλη που πραγματοποιείται από τα παρακάτω πρόσωπα (άρθρο 11 παρ. 2 Ν.2859/2000).....	51
3.1.4 Ενδοκοινοτική απόκτηση καινούργιου μεταφορικού μέσου και απόκτηση αγαθών που υπάγονται στον Ε.Φ.Κ – Ειδικό τέλος.....	54
3.1.5 Ενδοκοινοτική απόκτηση μεταχειρισμένων αυτοκινήτων από Έλληνα υποκείμενο του κανονικού καθεστώτος (άρθρο 11 Ν.2859/2000) .....	55
3.1.6 Ενδοκοινοτική απόκτηση μεταχειρισμένου αυτοκινήτου από Έλληνα αγρότη του ειδικού καθεστώτος (άρθρο 11 παρ.2 Ν.2859/2000) .....	55
3.1.7 Σύστημα VIES .....	56
3.2 Ανακεφαλαιωτικός Πίνακας (ή “Πίνακας LISTING”).....	58
3.2.1 Στον “Ανακεφαλαιωτικού Πίνακα” καταχωρούνται :.....	58
3.2.2 Στον “Ανακεφαλαιωτικό Πίνακα” δεν καταχωρούνται (άρθρο 36 Ν.2859/2000): ...	60
3.2.3 Ανακεφαλαιωτικοί Πίνακες για συνεχόμενες παροχές υπηρεσιών και προκαταβολές .....	61
3.2.4 Χρόνος και τρόπος υποβολής του ανακεφαλαιωτικού πίνακα.....	62
3.2.5 Διορθωτική υποβολή το ανακεφαλαιωτικού πίνακα.....	65
3.3 Ποιες πράξεις θεωρούνται ως “Ενδοκοινοτικές Αποκτήσεις Αγαθών” και υπόκεινται στο Φ.Π.Α.(Άρθρο 12 Ν.2859/2000).....	66
3.3.1 Πότε γεννιέται η φορολογική υποχρέωση στις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών (άρθρο 18 Ν.2859/2000).....	68
3.3.2 Φορολογητέα αξία στις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών (άρθρο 19 Ν.2859/2000) .....	72
3.3.3 Τόπος ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών (άρθρο 15 Ν.2859/2000) .....	76
3.4 Εισαγωγές αγαθών (άρθρο 10 Ν.2859/2000).....	78
3.4.1 Χρόνος γένεσης φορολογικής υποχρέωσης στην εισαγωγή αγαθών (άρθρο 17 Ν.2859/2000) .....	78
3.4.2 Φορολογητέα αξία στην εισαγωγή των αγαθών (άρθρο 20 Ν.2859/2000).....	79
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 <sup>ο</sup> .....	81
Παροχές Υπηρεσιών .....	82

4.1 Γενικά ( άρθρο 8 Ν.2859/2000) .....	82
4.2 Πράξεις θεωρούμενες ως παροχή υπηρεσιών (άρθρο 9 Ν.2859/2000) .....	85
4.3 Τόπος παροχής υπηρεσιών (άρθρο 14 Ν.2859/2000).....	87
4.4 Χρόνος γένεσης φορολογικής υποχρέωσης της παροχής υπηρεσιών (άρθρο 16 Ν.2859/2000) .....	93
4.5 Η Φορολογητέα αξία στην παροχή υπηρεσιών (άρθρο 19 Ν.2859/2000).....	94
4.5.1 Ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται: .....	94
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5 <sup>ο</sup> .....	96
Καθεστώς του Φ.Π.Α. ....	97
5.1 Κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α. Επιχειρήσεων .....	97
5.1.1 Υποχρεώσεις των υποκειμένων στο Φ.Π.Α. που ανήκουν στο καθεστώς του Φ.Π.Α. (άρθρο 36 παρ. 4 Ν.2859/2000) .....	98
5.1.2 Ειδικές υποχρεώσεις υποκειμένων στο Φ.Π.Α. που ενεργούν ενδοκοινοτικές συναλλαγές (άρθρο 36 παρ. 5 Ν.2859/2000).....	100
5.1.3 Υποχρεώσεις ορισμένων προσώπων που δεν υπάγονται στο Φ.Π.Α.(άρθρο 36 παρ.6 Ν.2859/2000) .....	101
5.1.4 Υποχρεώσεις άλλων προσώπων (άρθρο 36 παρ.7 Ν.2859/2000).....	102
5.1.5 Υποχρεώσεις λοιπών προσώπων (άρθρο 37 Ν.2859/2000).....	102
5.1.6 Κάθε πότε υποβάλλεται η περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. ηλεκτρονικά από τους υπόχρεους του κανονικού καθεστώτος (άρθρο 38 Ν.2859/2000).....	103
5.2 Ειδικό καθεστώς μικρών επιχειρήσεων (άρθρο 39 Ν.2859/2000).....	105
5.2.1 Ποιες επιχειρήσεις απαλλάσσονται από την υποχρέωση υποβολής δήλωσης και καταβολής φόρου .....	106
5.2.2 Ένταξη στο ειδικό καθεστώς μικρών επιχειρήσεων με παράλληλους κλάδους παράδοσης αγαθών και παροχής υπηρεσιών.....	106
5.2.3 Ειδικό καθεστώς φορολόγησης (απαλλαγή από την υποχρέωση υποβολής δήλωσης και καταβολής φόρου) που διέπει τις μικρές επιχειρήσεις (άρθρο 39 Ν.2859/2000) ....	113
5.3 Ειδικό Καθεστώς ανακυκλώσιμων απορριμμάτων .....	114
5.3.1 Ποια είναι τα ανακυκλώσιμα απορρίμματα.....	114
5.4 Ειδικό καθεστώς καταβολής του φόρου κατά τον χρόνο είσπραξης της αντιπαροχής (άρθρο 39β. Ν.2859/2000) .....	116
5.5 Ειδικό καθεστώς κατ' αποκοπή καταβολής φόρου (άρθρο 40 Ν.2859/2000).....	118
5.6 Ειδικό καθεστώς επενδυτικού χρυσού (άρθρο 47 Ν.2859/2000) .....	119
5.6.1 Πράξεις απαλλασσόμενες από το φόρο .....	119
5.6.2 Έννοια «επενδυτικού χρυσού» .....	120
5.7 Ειδικό καθεστώς φορολογίας για τις πωλήσεις σε δημοπρασία (άρθρο 46 Ν.2859/2000) .....	121
5.8 Ειδικό καθεστώς φορολογίας βιομηχανοποιημένων καπνών (άρθρο 44 Ν.2859/2000) .....	126
5.9 Ειδικό καθεστώς για ηλεκτρονικές υπηρεσίες από μη εγκατεστημένους στην Ε.Ε. (άρθρο 35 <sup>α</sup> Ν.2859/2000).....	128

5.10 Ειδικό καθεστώς μεταπωλητών που υπόκεινται στο Φ.Π.Α. για μεταχειρισμένα αγαθά και αντικείμενα καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας (άρθρο 45 Ν.2859/2000)	131
5.10.1 Φορολογητέα αξία- η περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. (άρθρο 45 παρ. 3 Ν.2859/2000)	133
5.11 Ειδικό καθεστώς πρακτορείων ταξιδιών (άρθρο 43 Ν.2859/2000)	142
5.11.1 Ποιες επιχειρήσεις υπάγονται στο ειδικό καθεστώς των πρακτορείων ταξιδιών	142
5.11.2 Πως προσδιορίζεται η φορολογητέα αξία των πρακτορείων ταξιδιών που ανήκουν στο ειδικό καθεστώς	143
5.11.3 Ποιες πράξεις των πρακτορείων ταξιδιών υπάγονται στο κανονικό καθεστώς και ποιες πράξεις απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α.	147
5.12 Ειδικό καθεστώς αγροτών (άρθρο 41 Ν.2859/2000)	150
5.13 Αλλαγές στις Δηλώσεις Φ.Π.Α. Αγροτών	155
5.14 Αγρότες, αγροτικά προϊόντα, αγροτικές εκμεταλλεύσεις και υπηρεσίες (άρθρο 42 Ν.2859/2000)	156
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6 <sup>ο</sup>	158
Απαλλαγές από το Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.)	159
6.1 Απαλλαγές στο εσωτερικό της χώρας (άρθρο 22 Ν.2859/2000)	159
6.2 Απαλλαγές στην εισαγωγή αγαθών (άρθρο 23 Ν.2859/2000)	166
6.2.1 Απαλλαγές των πράξεων κατά την εξαγωγή ,εκτός Κοινότητας ,των εξομοιούμενων προς αυτές πράξεων και των διεθνών μεταφορών (άρθρο 24 Ν.2859/2000)	170
6.3 Απαλλαγές στη διεθνή διακίνηση αγαθών (Άρθρο 25 Ν.2859/2000)	174
6.3.1 Απαλλαγές στο καθεστώς των φορολογικών αποθηκών, άλλων από αυτές του Ν.2960/2001	177
6.4 Ειδικές Απαλλαγές (άρθρο 27 Ν.2859/2000)	183
6.5 Απαλλαγές στην παράδοση αγαθών σε άλλο Κράτος-Μέλος (άρθρο 28 Ν.2859/2000)	185
6.6 Απαλλαγές στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών (άρθρο 29 Ν.2859/2000)	188
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7 <sup>ο</sup>	189
Εκπτώσεις, Διακανονισμοί και Επιστροφές του Φ.Π.Α.	190
7.1 Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου (άρθρο 30 Ν.2859/2000)	190
7.1.1 Προσδιορισμός του εκπιπτόμενου φόρου (άρθρο 31 Ν.2859/2000)	194
7.2 Διακανονισμός Εκπτώσεων(άρθρο 33 Ν.2859/2000)	198
7.3 Επιστροφή του Φ.Π.Α.	200
7.3.1 Προϋποθέσεις επιστροφής Φ.Π.Α. (άρθρο 34 Ν.2859/2000)	200
7.4 Διαδικασίες επιστροφής του Φ.Π.Α.	208
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8 <sup>ο</sup>	215
Δηλώσεις Φ.Π.Α.	216
8.1 Περιοδική Δήλωση Φ.Π.Α.	216
8.1.1 Σε ποια Δ.Ο.Υ. υποβάλλεται η περιοδική δήλωση του Φ.Π.Α.	217
8.1.2 Σε ποιες περιπτώσεις υποβάλλεται έκτακτη περιοδική δήλωση	217

8.1.3 Συμπλήρωση των γενικών ενδείξεων του εντύπου περιοδικής δήλωσης με απλογραφικά ή διπλογραφικά βιβλία του Κ.Φ.Α.Σ. (Β' και Γ' κατηγορίας) .....	219
8.2 Τροποποιητική Περιοδική Δήλωση .....	223
8.3 Πρόστιμα Εκπρόθεσμων Περιοδικών Δηλώσεων Φ.Π.Α. ....	224
8.3.1 Πρόστιμα έτους 2013.....	224
8.3.2. Πρόστιμα έτους 2014.....	225
8.4 Νέο απλοποιημένο έντυπο δήλωσης Φ.Π.Α. που θα ισχύσει από 1/1/2015 .....	226
8.5 Εκκαθαριστική Δήλωση Φ.Π.Α.....	228
8.5.1 Πώς υποβάλλεται η εκκαθαριστική δήλωση του Φ.Π.Α. ....	228
8.5.2 Ποιοι έχουν υποχρέωση να υποβάλλουν εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. ....	230
8.5.3 Μέχρι πότε υποβάλλεται η εκκαθαριστική δήλωση του Φ.Π.Α.....	230
8.5.4 Ποιος υποβάλλει την εκκαθαριστική δήλωση του Φ.Π.Α. σε περίπτωση μετατροπής ή συγχώνευσης κλπ. της επιχείρησης.....	231
8.5.5 Συμπλήρωση των ενδείξεων εκκαθαριστικής δήλωσης Φ.Π.Α. ....	233
8.5.6 Κατάργηση υποβολής εκκαθαριστικής δήλωσης Φ.Π.Α. σύμφωνα με το άρθρο 1 του Ν. 4281/08-08-2014.....	238
ΑΣΚΗΣΕΙΣ .....	239
Άσκηση 1 (Πίνακας LISTING) .....	239
Άσκηση 2 (Β' Κατηγορίας Βιβλία) .....	244
Άσκηση 3 (Β' Κατηγορίας Βιβλία) .....	255
Άσκηση 4 (Β' Κατηγορίας Βιβλία) .....	265
Συμπεράσματα-Επίλογος.....	276
Βιβλιογραφία .....	277

## **Ευχαριστίες**

Θα θέλαμε να ευχαριστήσουμε θερμά τον επιβλέποντα καθηγητή μας κύριο Γαρεφαλάκη Αλέξανδρο, για την εμπιστοσύνη που μας έδειξε κατά την διάρκεια υλοποίησης της πτυχιακής μας εργασίας. Όπως και για την πολύτιμη βοήθεια και καθοδήγηση που μας προσέφερε για την επίλυση διάφορων θεμάτων. Επιπλέον, θα θέλαμε να ευχαριστήσουμε τις οικογένειές μας, για τη στήριξή τους όλο αυτό το διάστημα, όπως και τα λογιστικά γραφεία τα οποία εργαζόμαστε, για την πολύτιμη βοήθεια που μας προσέφεραν καθώς και για τις χρήσιμες συμβουλές τους.

## Περίληψη

Η εποχή η οποία διανύουμε συμβαδίζει με την πολυπλοκότητα των αγορών και τη ραγδαία ανάπτυξη της τεχνολογίας σε όλους τους τομείς της αγοράς. Επηρεασμένος είναι και ο κλάδος της Λογιστικής, με αποτέλεσμα ένας σύγχρονος λογιστής για να είναι απαραίτητος σε μια επιχείρηση, αλλά και για να κάνει σωστή δουλειά στην επιχείρησή του, θα πρέπει να έχει γνώσεις από όλους τους κλάδους της Λογιστικής και κυρίως όσο αφορά φοροτεχνικά και εργατικά θέματα. Η πτυχιακή αυτή αναλύει όλα τα θέματα που σχετίζονται με το Φ.Π.Α., θεωρητικά και πρακτικά, έτσι ώστε να γίνονται όσο πιο κατανοητά και απλά με τη βοήθεια παραδειγμάτων. Τα παραδείγματα αυτά αφορούν τη λογιστική και τη φοροτεχνική νομοθεσία που σχετίζεται με το Φ.Π.Α., ο οποίος θεωρείται ένα αναπόσπαστο και ταυτόχρονα σημαντικό κομμάτι της Λογιστικής.



## **Abstract**

The era that we are in line with the complexity of markets and the rapid development of technology in all sectors of the market. Influenced is the Accounting industry, resulting in a modern accountant to be essential in a company, but also to do good work in his business, should have the knowledge of all disciplines of accounting and especially as regards tax and labor issues. The thesis analyses all the issues associated with the VAT, theoretically and practically, so that they become more comprehensible and simple with the help of examples. These examples concern financial and taxation legislation relating to VAT, which is considered an integral and important part of accounting.

## Εισαγωγή

Ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) είναι ένας από τους βασικότερους έμμεσους φόρους κατανάλωσης, ο οποίος καθορίζεται με βάση το κριτήριο της αντιπαροχής και εφαρμόζεται τόσο στη χώρα μας όσο και σε πολλά άλλα κράτη. Ο φόρος αυτός ενσωματώθηκε στην καθημερινότητά μας για την εναρμόνιση του φορολογικού μας συστήματος, έχοντας ως σκοπό τη δημιουργία πολλών εσόδων για την κυβέρνηση, μέσω των αγοραπωλησιών όλων των προϊόντων και υπηρεσιών, ανεξάρτητα αν μια συναλλαγή είναι κερδοφόρος ή ζημιογόνος.

Στο πρώτο κεφάλαιο γίνεται μια γενική αναφορά στην έννοια του Φ.Π.Α., την ιστορία του στην Ελλάδα και στην Ευρωπαϊκή Ένωση, καθώς επίσης και ποιες δικαιούνται να τον εφαρμόσουν ή να μην το εφαρμόσουν.

Στο δεύτερο κεφάλαιο αναλύεται η λειτουργία και η εφαρμογή του Φ.Π.Α. στις συναλλαγές από το εσωτερικό της χώρας μας προς άλλα κράτη-μέλη, στις παραδόσεις των αγαθών και στις παραδόσεις ακινήτων.

Στο τρίτο κεφάλαιο περιλαμβάνεται η λειτουργία και η εφαρμογή του Φ.Π.Α. στις συναλλαγές από άλλα κράτη-μέλη στη χώρα μας και στις αποκτήσεις αγαθών.

Στο τέταρτο κεφάλαιο αναφέρεται πως ο Φ.Π.Α. εφαρμόζεται όταν υπάρχει παροχή υπηρεσιών, όταν δηλαδή κάποιος εισπράττει την αμοιβή του συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α. παρέχοντας μια υπηρεσία.

Στο πέμπτο κεφάλαιο συμπεριλαμβάνονται όλα τα καθεστώτα του Φ.Π.Α. Το κανονικό καθεστώς και τα υπόλοιπα δεκατρία ειδικά καθεστώτα τα οποία είναι κάποιες ειδικές περιπτώσεις όπου ο Φ.Π.Α. αντιμετωπίζεται διαφορετικά σε κάθε ένα από αυτά.

Στο έκτο κεφάλαιο υπάρχουν όλες οι περιπτώσεις απαλλαγής από το Φ.Π.Α. και οι διαδικασίες που απαιτούνται, έτσι ώστε να υπάρχει η δυνατότητα μη είσπραξης του.

Στο έβδομο κεφάλαιο αναλύονται οι τυχόν εκπτώσεις και επιστροφές που μπορεί να υπάρξουν σε συναλλαγές και πρέπει να αποδοθούν, όπως επίσης και οι διαδικασίες που πρέπει να ακολουθήσουν για την εφαρμογή τους.

Τέλος, στο όγδοο κεφάλαιο παρουσιάζονται τέσσερα παραδείγματα εφαρμογής του Φ.Π.Α. στην πράξη. Τα τρία παραδείγματα είναι σε απλογραφικά βιβλία (β' κατηγορίας), τα οποία περιλαμβάνουν τις περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α.-τροποποιητικές με την εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α., μια χρεωστική και δυο πιστωτικές. Επίσης, περιλαμβάνεται ένα παράδειγμα LISTING-INTRASTAT με δύο ανακεφαλαιωτικούς πίνακες και μια περιοδική δήλωση Φ.Π.Α.

# ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1<sup>ο</sup>

## **Έννοια και λειτουργία του Φ.Π.Α.**

### **1.1 Τι είναι ο Φ.Π.Α. και οι συντελεστές του**

Ο φόρος προστιθέμενης αξίας είναι ένας έμμεσος φόρος κατανάλωσης που επιβάλλεται στις εμπορικές δραστηριότητες οι οποίες αφορούν την παραγωγή και διανομή αγαθών καθώς επίσης και την παροχή υπηρεσιών.

Οι συντελεστές ΦΠΑ αγαθών και υπηρεσιών καθορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 21 και του παραρτήματος 3 του κώδικα ΦΠΑ (Ν.2859/2000) οι οποίες παραθέτονται συνοπτικά.

Οι συντελεστές ΦΠΑ είναι τρεις:

1. Κανονικός 23%
2. Μειωμένος 13%
3. Υπερμειωμένος 6,5%

Ο κανονικός συντελεστής ΦΠΑ καθορίζεται ως ποσοστό της βάσης επιβολής του φόρου και έως τις 31 Δεκεμβρίου 2015.

Οι μειωμένοι συντελεστές ΦΠΑ εφαρμόζονται μόνο στις παραδόσεις αγαθών και στις παροχές υπηρεσιών των κατηγοριών που περιλαμβάνει στο παράρτημα 3 του κώδικα ΦΠΑ.

### **1.2 Ο Φ.Π.Α. στην Ελλάδα**

Ο φόρος προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.)καθιερώθηκε στην Ελλάδα την 1η Ιανουαρίου 1987 ύστερα από απόφαση του τότε υπουργού Οικονομικών Δημήτρη Τσοβόλα και ο συντελεστής του ήταν 6% για είδη λαϊκής κατανάλωσης, 16% για υπηρεσίες και 36% για είδη πολυτελείας. Κατά τη διάρκεια της εφαρμογής του προξένησε την αρρυθμία της αγοράς όμως για λίγο χρονικό διάστημα.Οι πελάτες των κέντρων διασκέδασης ήταν οι πρώτοι οι οποίοι επιβαρύνθηκαν το φόρο, γιορτάζοντας το βράδυ της Πρωτοχρονιάς με το συντελεστή να αγγίζει το 36%.

Η κύρωση του κώδικα φόρου προστιθέμενης αξίας γίνεται με το Νόμο 2859/7 Νοεμβρίου 2000.Είναι έμμεσος φόρος που επιβλήθηκε σε συναλλαγές σε ολόκληρη την ελληνική επικράτεια. Εξαιρείται βέβαια η περιοχή του Άγιου Όρους και των υπαγομένων σε αυτό.

Πρόκειται για φόρο κύκλου εργασιών και επιρρίπτεται από τον κατά νόμο υπόχρεο σε βάρος του αντισυμβαλλομένου. Η καταβολή του γίνεται τμηματικά σε κάθε στάδιο συναλλαγής στην προστιθέμενη αξία και επιρρίπτεται ολόκληρος στην τελική κατανάλωση. Με τη διαδικασία αυτή κάθε στάδιο παραγωγής ή συναλλαγής φορολογείται με το αποτέλεσμα που έχει αποκλειστικά ως προς το επιπλέον τίμημα που εισπράττει ο προμηθευτής, δηλαδή ως προς την αξία που προστίθεται στο αγαθό κατά την κάθε βαθμίδα επεξεργασίας του. Συνεπώς, υπολογίζεται μόνο στην αξία η οποία προστίθεται από κάθε επιχείρηση, δηλαδή στη διαφορά μεταξύ αξίας παράδοσης των αγαθών και αξίας κτήσης τους. Γι' αυτό άλλωστε ονομάζεται και

φόρος προστιθέμενης αξίας. Με τον Φ.Π.Α. το κράτος εισπράττει φόρο από κάθε συναλλαγή, ενώ από το 2006 και έπειτα επιβαρύνει και τις οικοδομικές εργασίες και υλικά<sup>1</sup>.

(Πηγή: Κώστα Διγκαβέ, Ελληνικό και Διεθνές Αλμανάκ 1988, εκδόσεις Μπαρμπουνάκη, σελίδα 95).

### 1.3 Η ιστορία του Φ.Π.Α. στην Ε.Ε.

Με στόχο την ύπαρξη μίας ενιαίας εναρμόνισης στην έμμεση φορολογία των κρατών-μελών της ΕΟΚ, το έτος 1970 διορίζεται από την Κομισιόν (Ευρωπαϊκή Επιτροπή) μια ειδική επιτροπή φορολογικής εναρμόνισης με πρόεδρο τον καθηγητή Neumark. Η επιτροπή Neumark όπως καθιερώθηκε να λέγεται εξετάζοντας τις μέχρι τότε πρακτικές ανά τον κόσμο, μετά από πολλές συζητήσεις πρότεινε την κατάργηση όλων των εφαρμοζομένων εσωτερικών (εθνικών) σωρευτικών φόρων κύκλου εργασιών και την αντικατάστασή τους με ένα μόνο φόρο, τον ΦΠΑ, που εφάρμοζε επιτυχώς την εποχή εκείνη η Γαλλία σε κάθε στάδιο συναλλαγής πάνω στη προστιθέμενη αξία.

Οι προτάσεις της Επιτροπής Neumark τελικά έγιναν αποδεκτές και τέθηκαν σε εφαρμογή στις 11 Απριλίου του 1967 με την έκδοση από το τότε Συμβούλιο Υπουργών των δύο πρώτων οδηγιών, 62/227/ΕΟΚ και 67/228/ΕΟΚ, δια των οποίων και καθιερώθηκε ο ΦΠΑ ως κοινό σύστημα φόρου κύκλου εργασιών στα κράτη-μέλη. Αυτές καθιέρωσαν και τις αρχές του ΦΠΑ (αντικείμενα-πράξεις, υπόχρεους, συντελεστές, βεβαιώσεις κ.λπ.). Η εισαγωγή του ΦΠΑ, βάσει των παραπάνω, ολοκληρώθηκε σταδιακά το 1973.

Μετέπειτα, 10 χρόνια μετά την έκδοση της 2ης οδηγίας, στις 11 Μαΐου του 1977 εκδόθηκε η 6η οδηγία (77/388/ΕΟΚ) η οποία συμπλήρωσε και ολοκλήρωσε κενά πρακτικής των δύο προηγούμενων επεκτείνοντας τον ΦΠΑ μέχρι και το λιανικό εμπόριο. Η οδηγία αυτή έπρεπε να τεθεί σε ισχύ από τις 1 Ιανουαρίου του 1978, πλην όμως δύο μόνο κράτη-μέλη, το Βέλγιο και η Αγγλία είχαν συμμορφωθεί. Έτσι το Συμβούλιο Υπουργών με την 7η οδηγία (78/558/ΕΟΚ) παρέτεινε την προθεσμία εφαρμογής για ένα χρόνο ακόμη. Τελικά οι τελευταίες χώρες-μέλη, η Γερμανία και το Λουξεμβούργο εφάρμοσαν τον ΦΠΑ στις 1 Ιανουαρίου του 1980.

Η 6η αυτή οδηγία είναι και η σπουδαιότερη κοινοτική πράξη βάσει της οποίας ρυθμίστηκε αρχικά ο ΦΠΑ ως κοινό φορολογικό σύστημα στην ΕΕ, αλλά και για όλες τις νεότερες συμπληρώσεις και τροποποιήσεις.

Στο σημείο αυτό θα πρέπει να σημειωθεί ότι ο ομοιόμορφος υπολογισμός του φόρου από όλα τα κράτη-μέλη καθώς και ο υπολογισμός ενός κοινού ποσοστού επ' αυτού αποτελούν τα βασικότερα στοιχεία στη χρηματοδότηση του κοινοτικού προϋπολογισμού, και αυτός ακριβώς είναι και ο λόγος που παρακολουθείται ιδιαίτερα η εφαρμογή του στα κράτη-μέλη<sup>2</sup>.

(Πηγή: [www.europal.europa.eu](http://www.europal.europa.eu))

<sup>1</sup> Κώστα Διγκαβέ, Ελληνικό και διεθνές Αλμανάκ 1988, Εκδόσεις Μπαρμπουνάκη, σελίδα 95.

<sup>2</sup> [www.europal.europa.eu](http://www.europal.europa.eu)

#### **1.4 Αντικείμενο του φόρου (άρθρο 2 Ν.2859/2000)**

Το αντικείμενο του φόρου είναι:

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

#### **1.5 Υποκείμενοι στο φόρο (άρθρο 3 Ν.2859/2000)**

Οι υποκείμενοι στο φόρο είναι:

1. Κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής.
2. Κάθε πρόσωπο, το οποίο πραγματοποιεί περιστασιακά παράδοση ενός καινούργιου μεταφορικού μέσου, το οποίο αποστέλλεται ή μεταφέρεται προς άλλο Κράτος Μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης.
3. Το Ελληνικό Δημόσιο, οι Δήμοι, οι Κοινότητες, και τα λοιπά Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου κατά το μέτρο που η μη υπαγωγή στο φόρο των δραστηριοτήτων τους οδηγεί σε στρέβλωση των όρων του ανταγωνισμού, ή εφόσον ασκούν τις παρακάτω δραστηριότητες:
  - τηλεπικοινωνίες
  - διανομή αερίου, ηλεκτρισμού, θερμικής ενέργειας
  - μεταφορά αγαθών
  - παροχή λιμενικών και αερολιμενικών υπηρεσιών
  - μεταφορά προσώπων
  - παράδοση καινούργιων αγαθών που κατασκευάστηκαν για πώληση

- εργασίες γεωργικών μεσολαβητικών οργανισμών για αγροτικά προϊόντα, οι οποίες πραγματοποιούνται σύμφωνα με τους κανονισμούς που καθορίζουν την κοινή οργάνωση της αγοράς των προϊόντων αυτών
- εκμετάλλευση πανηγυριών(τοπικών εορτών) και εκθέσεων εμπορικού χαρακτήρα
- εναποθήκευση
- δραστηριότητες εμπορικών διαφημιστικών γραφείων
- δραστηριότητες πρακτορείων ταξιδιών
- εργασίες λεσχών και κυλικείων επιχειρήσεων, πρατηρίων και παρόμοιων καταστημάτων
- δραστηριότητες οργανισμών ραδιοφώνου και τηλεόρασης εμπορικού χαρακτήρα

## 1.6 Μη υποκείμενα πρόσωπα στο φόρο

Ένα πρόσωπο θεωρείται μη υποκείμενο στο φόρο για σκοπούς ΦΠΑ όταν:

1. Δε θεωρείται πως ασκεί οικονομική δραστηριότητα κατά τρόπο ανεξάρτητο όπως για παράδειγμα 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.
2. Το Ελληνικό Δημόσιο, οι Δήμοι, οι Κοινότητες και τα λοιπά Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου για τις πράξεις παράδοσης αγαθών και παροχής υπηρεσιών που ενεργούν κατά την εκπλήρωση αποστολής τους, ακόμα και αν εισπράττουν τέλη, δικαιώματα ή εισφορές. Δηλαδή τα πρόσωπα αυτά εξαιρούνται από το φόρο μόνο για τις πράξεις κατά τις οποίες ενεργούν ως δημόσια εξουσία, ενώ για τις λοιπές πράξεις υπόκεινται στο φόρο<sup>3</sup>.

(Πηγή: [www.minfin.gr](http://www.minfin.gr) )

## 1.7 Απαλλασσόμενα πρόσωπα από το φόρο (άρθρο 22 Ν.2859/2000)

Σύμφωνα με το άρθρο 22 του Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, απαλλάσσονται από το φόρο προστιθέμενης αξίας στο εσωτερικό της χώρας:

1. Η παροχή υπηρεσιών από τα ελληνικά Ταχυδρομεία (ΕΛΤΑ) και η παρεπόμενη των υπηρεσιών αυτών παράδοση αγαθών.

---

<sup>3</sup> [www.minfin.gr](http://www.minfin.gr)

2. Οι δραστηριότητες των εθνικών δικτύων ραδιοφωνίας και τηλεόρασης, με εξαίρεση τις δραστηριότητες εμπορικού χαρακτήρα.
3. Η παροχή νερού μη εμφιαλωμένου και η αποχέτευση που πραγματοποιούνται απευθείας από τους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης(ΟΤΑ) ή συνδέσμους αυτών, χωρίς τη μεσολάβηση δημοτικών επιχειρήσεων, καθώς και οι ανταποδοτικές εισφορές που επιβάλλουν οι Οργανισμοί Εγγείων Βελτιώσεων (ΟΕΒ), Ειδικοί Οργανισμοί, ΓΟΕΒ, ΤΟΕΒ, στα μέλη τους για την παροχή αρδευτικού ύδατος και οι λοιπές παροχές που συνδέονται άμεσα με τις πράξεις αυτές. Αυτό σημαίνει πως εάν για παράδειγμα ο δήμος Χαλκίδας παρέχει νερό στους κατοίκους της περιοχής μέσω δικτύου ύδρευσης απαλλάσσεται για αυτή του τη δραστηριότητα από το Φόρο Προστιθέμενης Αξίας. Αν όμως "στήσει" μια δημοτική αναπτυξιακή επιχείρηση (κανονικό νομικό πρόσωπο) που παρέχει νερό στους κατοίκους τότε δεν απαλλάσσεται από το συγκεκριμένο φόρο. Αυτό συμβαίνει διότι οι δημοτικές επιχειρήσεις λειτουργούν σαν κανονικές εταιρίες, με έσοδα και έξοδα και πολλές φορές επιδιώκουν ένα ελάχιστο κέρδος ώστε πέρα από τη βιωσιμότητά τους να διεκπεραιώνουν τα έργα του δήμου με ένα καλύτερο επίπεδο παρεχομένων υπηρεσιών προς τους κατοίκους.
4. Η απαλλαγή των παροχών αυτών ισχύει και για πράξεις που πραγματοποιούνται από το Δημόσιο και άλλα Ν.Π.Δ.Δ.
5. Η παροχή υπηρεσιών νοσοκομειακής περίθαλψης και διάγνωσης, καθώς και οι στενά συνδεδεμένες με αυτές παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών, που ενεργούνται από πρόσωπα που λειτουργούν νόμιμα.
6. Με τις υπηρεσίες αυτές εξομοιώνονται και οι παρεχόμενες στις εγκαταστάσεις θεραπευτικών λουτρών και ιαματικών πηγών.
7. Η παροχή υπηρεσιών από συμβολαιογράφους, άμισθους υποθηκοφύλακες, δικαστικούς επιμελητές, γιατρούς, οδοντογιατρούς, ψυχολόγους, μαίες, νοσοκόμους και φυσικοθεραπευτές.
8. Η παροχή υπηρεσιών από οδοντοτεχνίτες, καθώς και η παράδοση ειδών οδοντικής προσθετικής που διενεργείται από τους οδοντογιατρούς και τους οδοντοτεχνίτες.
9. Η παράδοση ανθρώπινων οργάνων, ανθρώπινου αίματος και ανθρώπινου γάλακτος.
10. Η παροχή υπηρεσιών από σωματεία ή ενώσεις προσώπων προς τα μέλη τους, τα οποία μέλη ασκούν δραστηριότητα απαλλασσόμενη από το φόρο ή μη υποκείμενη στο φόρο, εφόσον οι υπηρεσίες αυτές είναι άμεσα αναγκαίες για την άσκηση της δραστηριότητας αυτής και παρέχονται έναντι συνεισφοράς στα κοινά έξοδα.
11. Η παροχή υπηρεσιών και η παράδοση αγαθών που συνδέονται στενά με την κοινωνική πρόνοια και ασφάλιση, καθώς και την προστασία των παιδιών και των νέων, που πραγματοποιούνται από Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου ή άλλους Οργανισμούς ή ιδρύματα από το κράτος.



## 1.8 Υπόχρεοι στο φόρο (άρθρο 35 Ν.2859/2000)

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

α) Ο εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας υποκείμενος στο φόρο, για τις ενεργούμενες απ' αυτόν πράξεις.

β) Ο εγκατεστημένος στο εσωτερικό άλλου κράτους-μέλους υποκείμενος στο φόρο, για τις ενεργούμενες απ' αυτόν πράξεις, εκτός των πράξεων που αναφέρονται στην δ περίπτωση, υποπεριπτώσεις 1 και 2.

γ) Ο φορολογικός αντιπρόσωπος του εγκατεστημένου σε τρίτη χώρα υποκείμενου στο φόρο, για τις πραγματοποιούμενες από αυτόν πράξεις, εκτός των πράξεων που αναφέρονται στην κατωτέρω περίπτωση , υποπεριπτώσεις 1 και 2.

δ) Ο λήπτης των αγαθών και υπηρεσιών, εφόσον είναι υποκείμενος στο φόρο, στις κατωτέρω περιπτώσεις φορολογητέων πράξεων:

1. Παράδοση αγαθών που πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας, κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 3 του άρθρου 15, και στο τιμολόγιο ή άλλο ισοδύναμο με αυτό στοιχείο που εκδίδεται, γίνεται ρητή αναφορά ότι πρόκειται για παράδοση αγαθών που πραγματοποιείται μετά από ενδοκοινοτική απόκτηση κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 3 του άρθρου 15 και αναγράφεται τόσο ο αριθμός φορολογικού μητρώου, με τον οποίο ο υποκείμενος αυτός πραγματοποίησε την ενδοκοινοτική απόκτηση και τη μετέπειτα παράδοση αγαθών, όσο και ο αριθμός φορολογικού μητρώου του παραλήπτη, ο οποίος καθίσταται υπόχρεος για την καταβολή του φόρου της παράδοσης αυτής.
2. Παροχή υπηρεσιών των παραγράφων 2, περίπτωση γ', 3 και 4 του άρθρου 14.
3. Σε κάθε περίπτωση που δεν υπάρχει φορολογικός αντιπρόσωπος.
  - Το πρόσωπο που πραγματοποιεί ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών.
  - Οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο, το οποίο αναγράφει το φόρο στα τιμολόγια που εκδίδει ή σε άλλα ισοδύναμα με αυτά στοιχεία.
  - Ο υποκείμενος, που ως αγοραστής ή εισαγωγέας αγαθών ή λήπτης υπηρεσιών έτυχε μερικής ή ολικής απαλλαγής από το φόρο με υπουργικές αποφάσεις.

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

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

## 1.9 Κατηγορίες του φόρου

Ο φόρος διακρίνεται σε 2 κύριες κατηγορίες οι οποίες είναι οι εξής:

**Άμεσος φόρος:** Άμεσος φόρος ονομάζεται ο φόρος που καταβάλλεται άμεσα μέσω των εισφορών των πολιτών προς το κράτος. Είναι ο πιο καθιερωμένος τρόπος φορολόγησης των φυσικών και των νομικών προσώπων. Επιρρίπτεται στα εισοδήματα ενός ατόμου καθώς και στη περιουσία του, για παράδειγμα ο φόρος εισοδήματος.

**Έμμεσος φόρος:** Έμμεσος φόρος ονομάζεται ο φόρος που καταβάλλεται με μη άμεσο τρόπο. Το κράτος τον επιρρίπτει σε διάφορα προϊόντα και υπηρεσίες, στις εισαγωγές προϊόντων κτλ. Παράδειγμα έμμεσου φόρου αποτελεί ο φόρος προστιθέμενης αξίας, τέλος χαρτοσήμου, φόρος μεταβίβασης ακινήτων και ο φόρος κύκλου εργασιών εκτός του Φ.Π.Α.

# ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2<sup>ο</sup>

## Παραδόσεις αγαθών και ακινήτων

### 2.1 Παραδόσεις αγαθών (άρθρο 5 Ν.2859/2000)

1. Παράδοση αγαθών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, θεωρείται κάθε πράξη με την οποία μεταβιβάζεται το δικαίωμα να διαθέτει κάποιος ως κύριος ενσώματα κινητά αγαθά, καθώς και τα ακίνητα του άρθρου 6. Ως ενσώματα αγαθά θεωρούνται και οι φυσικές δυνάμεις ή ενέργειες που μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο συναλλαγής, όπως είναι το ηλεκτρικό ρεύμα, το αέριο, το ψύχος και η θερμότητα.
2. Κατά την πώληση ή αγορά αγαθών από παραγγελιοδόχο που ενεργεί στο όνομά του, θεωρείται ότι συντελείται παράδοση αγαθών μεταξύ αυτού και του παραγγελέα. Στην περίπτωση αυτή ο παραγγελιοδόχος θεωρείται, κατά περίπτωση, αγοραστής ή πωλητής ως προς τον παραγγελέα.
3. Ως παράδοση λογίζεται επίσης:

α) Η πώληση αγαθών με τον όρο της παρακράτησης της κυριότητας μέχρι την αποπληρωμή του τιμήματός τους. Κατά το χρόνο που θα πραγματοποιείται η πώληση ο Φ.Π.Α. απαιτείται να καταβάλλεται εφάπαξ σε ολόκληρη την αξία του τιμήματος.

β) Η καταβολή της νόμιμης αποζημίωσης για τη μεταβίβαση της κυριότητας κινητών ή ακινήτων αγαθών για παράδειγμα λόγω αναγκαστικής απαλλοτρίωσης με την προϋπόθεση ότι αυτά τα αγαθά ανήκουν σε υποκείμενο στο Φ.Π.Α. δηλαδή κατόπιν επιταγής δημόσιας αρχής ή στο όνομά της ή σε εκτέλεση νόμου.

4. Δε θεωρείται ως παράδοση αγαθών και δεν υπόκειται σε Φ.Π.Α. η μεταβίβαση αγαθών επιχείρησης ως συνόλου, κλάδου ή μέρους της λειτουργικά ανεξάρτητο για παράδειγμα υποκαταστήματος, από επαχθή ή χαριστική αιτία ή με τη μορφή εισφοράς σε υφιστάμενο ή συνιστώμενο νομικό πρόσωπο. Στην περίπτωση αυτή το πρόσωπο που αποκτά τα αγαθά θεωρείται, για την εφαρμογή του νόμου αυτού, ότι υπεισέρχεται ως διάδοχος στα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις του προσώπου που μεταβιβάζει, δηλαδή γίνεται υποκείμενος στο Φ.Π.Α. Αντίθετα, αν το πρόσωπο που μεταβιβάζει ή το πρόσωπο που αποκτά τα αγαθά ενεργεί πράξεις για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, για παράδειγμα οι εισφορές των εταιριών ή των μετόχων λόγω συμμετοχής τους στο κεφάλαιο της εταιρίας.

#### Παράδειγμα 1<sup>ο</sup> : Αγορά με Φ.Π.Α. για λογαριασμό άλλων

Ο παραγγελιοδόχος Α αγοράζει στ' όνομά του από τον τρίτο (πωλητή του αγαθού) αγαθά για λογαριασμό του παραγγελέα Β αξίας 1000€ με προμήθεια 20%. Ο συντελεστής Φ.Π.Α. είναι 23%. Στην περίπτωση αυτή εκδίδει τιμολόγιο ο τρίτος στο όνομα του Α με αξία 1.000€+230€=1.230€ συνολική αξία. Άρα, ο Α εκδίδει αθεώρητη εκκαθάριση στ' όνομα του Β με τα εξής στοιχεία:

Αγοράς	1.000
Προμήθεια 20%	200
Σύνολο	1.200
Φ.Π.Α. 23%	276
Σύνολο	1.476

Η εκκαθάριση αυτή εκδίδεται μέχρι τις 15 του αμέσως επόμενου μήνα και με ημερομηνία έκδοσης, πάντα την τελευταία ημέρα του μήνα που πέρασε.

Για την αγορά αυτή ο Α οφείλει να αποδώσει στη Δ.Ο.Υ.Φ.Π.Α. ευρώ 46 (276-230=46€).

Ο παραγγελέας Β θα εκπέσει από τη δική του δήλωση το Φ.Π.Α. της εκκαθάρισης, δηλαδή το ποσό 276 ευρώ Φ.Π.Α.

### **2.1.1 Δεν θεωρούνται μεταβιβάσεις αγαθών επιχείρησης ως «συνόλου» άρα υπόκεινται στο Φ.Π.Α. οι εξής περιπτώσεις (Εγκ. Υπ. Οικ. 100822931/90):**

1. Η ανάληψη των περιουσιακών στοιχείων της εμπορικής εταιρίας (στοιχεία ενεργητικού και παθητικού) από έναν ή περισσότερους εταίρους λόγω διάλυσής της, με σκοπό να συνεχίσουν την επιχείρηση.
2. Η ταυτόχρονη μεταβίβαση των εταιρικών μεριδίων όλων των εταιριών εμπορικής εταιρίας (Ο.Ε., Ε.Ε., Ε.Π.Ε.) σε τρία πρόσωπα, τα οποία θα καταστούν με τον τρόπο αυτό νέα μέλη της εταιρίας.
3. Η μεταβίβαση της εμπορικής εταιρίας ως σύνολο δικαιωμάτων και υποχρεώσεων, κατά το στάδιο της εκκαθάρισης αυτής, σε άλλη εταιρία.
4. Η περιέλευση της ατομικής επιχείρησης του επιχειρηματία λόγω θανάτου του, στους κληρονόμους του υπάγεται στο Φ.Π.Α., εφόσον οι κληρονόμοι δεν επιθυμούν την συνέχιση της λειτουργίας της επιχείρησης του κληρονομούμενου. Στην περίπτωση αυτή υποβάλλεται δήλωση παύσης των εργασιών της επιχείρησης από τους κληρονόμους και καταβάλλεται στη Δ.Ο.Υ. ο Φ.Π.Α.

### **2.1.2 Θεωρούνται μεταβιβάσεις ως «συνόλου» και κατά συνέπεια δεν υπόκεινται σε Φ.Π.Α. οι εξής περιπτώσεις (Υπ.Οικ.Γν. 52/1990 και Εγκ. 1003966/94)**

1. Η μεταβίβαση εμπορικής εταιρίας ως «συνόλου» σε φυσικό πρόσωπο πριν από τη λύση και εκκαθάριση της εταιρίας. Αν γίνει η εκκαθάριση υπόκειται Φ.Π.Α.
2. Η μεταβίβαση με επαχθή αιτία μηχανήματος από τον εκμεταλλευτή του σε τρίτο πρόσωπο, το οποίο θα συνεχίσει την εκμετάλλευση του μηχανήματος για τον ίδιο λόγο (για παράδειγμα κοπτική μηχανή, φορτωτική μηχανή κλπ).
3. Η περιέλευση της ατομικής επιχείρησης του επιχειρηματία λόγω θανάτου του, στους κληρονόμους του δεν υπάγεται στο Φ.Π.Α., εφόσον ο κληρονόμος ή οι

κληρονόμοι αποφασίσουν τη συνέχιση των εργασιών της επιχείρησης είτε ως ατομική επιχείρηση στην περίπτωση μοναδικού κληρονόμου από διαθήκη ή εξ αδιαθέτου, είτε ως κοινωνία στην περίπτωση περισσότερων κληρονόμων.

### **2.1.3 Τόπος παράδοσης αγαθών (άρθρο 13 Ν.2859/2000)**

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

α) στο εσωτερικό της χώρας,

β) πάνω σε πλοίο, αεροπλάνο ή τρένο και παραδίδονται προς επιβάτες κατά τη διάρκεια τμήματος μεταφοράς που πραγματοποιείται στο εσωτερικό της Κοινότητας, εφόσον η αναχώρηση πραγματοποιείται από το εσωτερικό της χώρας.

Για την εφαρμογή της διάταξης αυτής θεωρούνται:

- «τμήμα της μεταφοράς το οποίο λαμβάνει χώρα στο εσωτερικό της Κοινότητας», το τμήμα που πραγματοποιείται χωρίς σταθμό εκτός της Κοινότητας, μεταξύ του τόπου αναχώρησης και του τόπου άφιξης της μεταφοράς επιβατών.
- «τόπος αναχώρησης μεταφοράς επιβατών», το πρώτο σημείο επιβίβασης των επιβατών στο εσωτερικό της Κοινότητας, ενδεχομένως μετά από προσέγγιση εκτός της Κοινότητας.
- «τόπος άφιξης μιας μεταφοράς επιβατών», το τελευταίο σημείο αποβίβασης των επιβατών που επιβιβάστηκαν εντός της Κοινότητας, το οποίο προβλέπεται στο εσωτερικό της Κοινότητας, ενδεχομένως πριν από προσέγγιση εκτός της Κοινότητας.
- Εάν πρόκειται για μεταφορά μετ' επιστροφής, η διαδρομή της επιστροφής θεωρείται αυτοτελής μεταφορά.

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

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

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

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

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

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

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

α) Η παράδοση των αγαθών γίνεται προς υποκείμενο στο φόρο ή προς νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στο φόρο, τα οποία δεν πληρούν τις προϋποθέσεις για τη φορολόγηση της παράδοσης αυτής ως ενδοκοινοτικής απόκτησης στη χώρα τους ή προς οποιοδήποτε άλλο μη υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο εγκατεστημένο σε άλλο κράτος - μέλος και

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

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

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

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

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

Οι διατάξεις του άρθρου αυτού δεν έχουν εφαρμογή στις παραδόσεις αγαθών που υπάγονται σε φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 45 και 46. Για τις παραδόσεις αγαθών των άρθρων 45 και 46 ως τόπος παράδοσής τους θεωρείται ο

τόπος εγκατάστασης του υποκείμενου στο φόρο μεταπωλητή και του διοργανωτή της δημοπρασίας.

#### **2.1.4 Χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης στην παράδοση αγαθών (άρθρο 16 Ν.2859/2000)**

Η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος γίνεται απαιτητός από το δημόσιο κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η παράδοση των αγαθών. Η παράδοση των αγαθών συντελείται κατά το χρόνο κατά τον οποίο τα αγαθά τίθενται στη διάθεση του προσώπου που τα αποκτά. Όταν ο προμηθευτής των αγαθών αναλαμβάνει την υποχρέωση αποστολής τους, η παράδοση συντελείται κατά το χρόνο κατά τον οποίο αρχίζει η αποστολή, εκτός αν ο προμηθευτής αναλαμβάνει και την υποχρέωση συναρμολόγησης ή εγκατάστασης των αγαθών, οπότε η παράδοση συντελείται κατά το χρόνο αποπεράτωσης των εργασιών αυτών.

Κατ' εξαίρεση, ο φόρος γίνεται απαιτητός:

- α) Κατά το χρόνο έκδοσης του τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση τιμολογίου στις περιπτώσεις που, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ., παρέχεται η ευχέρεια έκδοσης των στοιχείων αυτών σε χρόνο μεταγενέστερο της παράδοσης των αγαθών, για παράδειγμα όταν εκδίδεται δελτίο αποστολής και μετά τιμολόγιο πώλησης τότε ο Φ.Π.Α. γίνεται απαιτητός από το δημόσιο την ημέρα που εκδίδεται το τιμολόγιο πώλησης και όχι το δελτίο αποστολής.
- β) Κατά το χρόνο είσπραξης της αντιπαροχής σε περίπτωση παράδοσης αγαθών που πραγματοποιούνται ύστερα από επιταγή δημόσιας αρχής ή στο όνομά της ή σε εκτέλεση νόμου.
- γ) Κατά το χρόνο που έχει συμφωνηθεί η καταβολή κάθε δόσης σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών, για τις οποίες η αντιπαροχή καταβάλλεται περιοδικά.
- δ) Κατά το χρόνο έκδοσης του τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση τιμολογίου και το αργότερο τη 15η του επόμενου μήνα από αυτόν κατά τον οποίο γεννήθηκε η φορολογική υποχρέωση, προκειμένου για παραδόσεις αγαθών που απαλλάσσονται από το φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 28.

Ειδικά για τις πράξεις που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 6,η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος γίνεται απαιτητός κατά το χρόνο:

- α) Υπογραφής του προσυμφώνου, εφόσον σε αυτό περιλαμβάνεται ο όρος της αυτό σύμβασης που προβλέπει το άρθρο 235 του Αστικού Κώδικα ή εφόσον καταβλήθηκε ολόκληρο το τίμημα και παραδόθηκε η νομή του ακινήτου.
- β) Σύνταξης της έκθεσης πλειστηριασμού, στην περίπτωση εκούσιου ή αναγκαστικού πλειστηριασμού.
- γ) Υπογραφής του οριστικού συμβολαίου.
- δ) Μεταγραφής στις λοιπές περιπτώσεις που δεν απαιτείται η κατάρτιση συμβολαιογραφικού εγγράφου.



### **2.1.5 Πράξεις θεωρούμενες ως παράδοση αγαθών (άρθρο 7 Ν.2859/2000)**

1. Παράδοση αγαθών θεωρείται, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, η διάθεση από υποκείμενο στο φόρο αγαθών της επιχείρησής του για τις ανάγκες της, εφόσον πρόκειται για αγαθά που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 30, για τα οποία δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου σε περίπτωση απόκτησής τους από άλλον υποκείμενο στο φόρο. Τέτοια αγαθά είναι τα καπνοβιομηχανικά προϊόντα (τσιγάρα, καπνός κτλ), τα ποτά, οι δεξιώσεις, οι ψυχαγωγίες, η τροφή, η μετακίνηση κτλ.

Συνεπώς, οι επιχειρήσεις που παράγουν τα παραπάνω είδη υπόκεινται σε Φ.Π.Α. για την αξία των ειδών αυτών.

Αντίθετα, όταν μια επιχείρηση αγοράσει τα ίδια παραπάνω αγαθά έτοιμα από το εσωτερικό της χώρας ή τα εισάγει έτοιμα από το εξωτερικό δεν υπόκειται σε Φ.Π.Α.

#### **Παράδειγμα 2<sup>ο</sup>: Διάθεση λαχανικών παραγωγής του αγρότη στους εργάτες**

Ένας γεωργός παράγει λαχανικά και διαθέτει για παράδειγμα στους εργάτες του μια ποσότητα λαχανικών. Η αξία κόστους των λαχανικών αυτών που διαθέτει στους εργάτες υπόκειται σε Φ.Π.Α. Ένας άλλος αγρότης αγοράζει λαχανικά από τα οποία διαθέτει στους εργάτες του μια ποσότητα. Κατά την αγορά τους πληρώνει Φ.Π.Α. το οποίο δεν έχει δικαίωμα να το εκπέσει αλλά ούτε και η διάθεσή τους υπόκειται σε Φ.Π.Α.

#### **Παράδειγμα 3<sup>ο</sup>: Διάθεση από βιομηχανία καπνού παραγωγής της στο προσωπικό της**

Ένας καπνοβιομήχανος παράγει τσιγάρα και διαθέτει μια ποσότητα για παράδειγμα στο προσωπικό του. Η αξία κόστους των τσιγάρων αυτών που διαθέτει υπόκειται σε Φ.Π.Α. Ένας άλλος καπνοβιομήχανος αγοράζει τσιγάρα και διαθέτει μια ποσότητα στο προσωπικό του. Κατά την αγορά τους πληρώνει Φ.Π.Α. το οποίο δεν έχει δικαίωμα να εκπέσει αλλά ούτε και η διάθεσή τους υπόκειται σε Φ.Π.Α.

2. Επίσης, ως παράδοση αγαθών θεωρούνται οι ακόλουθες πράξεις, εφόσον η απόκτηση των αγαθών ή κατά περίπτωση των υλικών ή των υπηρεσιών από τα οποία έχουν παραχθεί αυτά παρέχει στον υποκείμενο δικαίωμα έκπτωσης του φόρου:
  - α) Η διάθεση αγαθών από υπαγόμενη στο φόρο δραστηριότητα σε άλλη μη υπαγόμενη της ίδιας επιχείρησης, υπόκειται σε Φ.Π.Α.

#### **Παράδειγμα 4<sup>ο</sup>**

Ένας βιβλιοπώλης (φορολογητέα δραστηριότητα) που είναι και συμβολαιογράφος (απαλλασσόμενη δραστηριότητα), για την αξία των προϊόντων που θα χρειαστεί από το βιβλιοπωλείο ως συμβολαιογράφος υπόκειται σε Φ.Π.Α.

## **Παράδειγμα 5<sup>ο</sup>**

Ένας οδοντίατρος (απαλλασσόμενη δραστηριότητα) ο οποίος έχει μαγαζί με ιατρικό εξοπλισμό (φορολογητέα δραστηριότητα), για την αξία του ιατρικού εξοπλισμού που θα χρειαστεί υπόκειται σε Φ.Π.Α.

β) Η ανάληψη από υποκείμενο στο φόρο αγαθών της επιχείρησής του για την ικανοποίηση αναγκών του ή του προσωπικού της επιχείρησης και γενικά η δωρεάν διάθεση αγαθών για σκοπούς ξένους προς την άσκηση της επιχείρησης. Δεν αποτελούν παραδόσεις και δεν υπόκεινται σε Φ.Π.Α., τα δώρα μέχρι αξίας δέκα (10) ευρώ και τα δείγματα που διαθέτει ο υποκείμενος στο φόρο για την εκπλήρωση των σκοπών της επιχείρησής του για παράδειγμα τη διαφήμιση της επιχείρησης και την προαγωγή των δημοσίων σχέσεων.

## **Παράδειγμα 6<sup>ο</sup>: Διάθεση αγαθών υποκείμενη στο Φ.Π.Α.**

Ένας βιοτέχνης Η/Υ χρησιμοποιεί έναν Η/Υ στο σπίτι του (διάθεση αγαθού για προσωπική ανάγκη), έναν άλλο τον δωρίζει στον ανιψιό του( διάθεση για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση) και έναν άλλο τον δωρίζει σ' έναν υπάλληλό του (διάθεση για τις ανάγκες του προσωπικού).

Η αξία αυτών των παραδόσεων (δωρεών) υπόκειται σε Φ.Π.Α. και ο λογιστής εκδίδει απόδειξη αυτοπαράδοσης.

## **Παράδειγμα 7<sup>ο</sup>: Παράδοση μη υποκείμενη στο Φ.Π.Α.**

Ένα φαρμακείο με την αγορά φαρμάκων ή φαρμακευτικών προϊόντων δίνει δώρο μια κρέμα χεριών αξίας 3€ στους πελάτες χωρίς κανένα άμεσο αντάλλαγμα. Αυτή η περίπτωση δεν αποτελεί παράδοση και συνεπώς δεν υπόκεινται σε Φ.Π.Α.

γ) Η ιδιοκατοίκηση, η ιδιόχρηση ή παράδοση σε μη φορολογητέα δραστηριότητα της ίδιας επιχείρησης, ή μίσθωσης ή δωρεάν παραχώρησης της χρήσης ή χρησιμοποίησης για οποιοδήποτε σκοπό των ακινήτων που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 6. Η περίπτωση αυτή αφορά την ιδιοκατοίκηση, ιδιόχρηση κτλ των ακινήτων για την ικανοποίηση των αναγκών του υποκείμενου στο Φ.Π.Α. (επιχειρηματία) ή του προσωπικού της επιχείρησης ή ξένων προς την επιχείρηση, δηλαδή δεν πρόκειται για την ικανοποίηση των αναγκών της ίδιας της επιχείρησης.

## **Παράδειγμα 8<sup>ο</sup> : Καταβολής ή διακανονισμού του Φ.Π.Α. της ιδιοχρησιμοποίησης ακινήτου**

Ένας επιχειρηματίας άρχισε να ιδιοχρησιμοποιεί για κατοικία του ένα διαμέρισμα της ιδιόκτητης πολυκατοικίας. Το διαμέρισμα αυτό έχει αγοραία αξία για παράδειγμα 100.000€ και ο Φ.Π.Α. που αναλογεί στην αξία είναι 23% άρα 23.000€. Ο επιχειρηματίας στην περιοδική δήλωση που θα υποβάλλει στη Δ.Ο.Υ. θα αναγράψει και θα καταβάλλει το Φ.Π.Α. που αναλογεί στην αξία του ιδιοχρησιμοποιούμενου διαμερίσματος για κάλυψη προσωπικής ανάγκης. Επίσης, το διαμέρισμα υπόκειται σε

πενταετή διακανονισμό, για το κόστος κατασκευής του, με αναλογία Φ.Π.Α. 1/5 για κάθε χρόνο.

δ) Η ανάληψη μερίδας σε αγαθά από εταίρο, μέτοχο ή κληρονόμο, σε περίπτωση διακοπής των εργασιών, λύσης της εταιρείας, αποχώρησης ή θανάτου εταίρου. Εφαρμόζεται επίσης στις περιπτώσεις κοινωνίας και συνεταιρισμού, καθώς και στην περίπτωση κοινοπραξίας επιτηδευματιών, για την οποία προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 2 του Κ.Φ.Α.Σ. (Π.Δ. 186/1992 - ΦΕΚ 84Α) .Στην περίπτωση αυτή για τον εταίρο ή το μέτοχο κλπ που αναλαμβάνει τη μερίδα του σε αγαθά, καταβάλλεται ο Φ.Π.Α. που αναλογεί στην αξία των αναλαμβανόμενων αγαθών και αυτό γιατί θεωρείται ότι ενεργεί φορολογητέα αυτοπαράδοση για την κάλυψη προσωπικών του αναγκών.

### **Παράδειγμα 9<sup>ο</sup>: Ανάληψης μερίδας σε αγαθά από εταίρο που αποχωρεί από την εταιρία**

Σε μια εταιρία η οποία εμπορεύεται παιχνίδια ο έμπορος απεβίωσε και οι κληρονόμοι του είναι ο Α, ο Σ και ο Κ. Οι Κ και Σ συνεχίζουν τις εργασίες του εμπόρου, ενώ ο Α αποχωρεί παίρνοντας το μεριδίό του. Η αξία των παιχνιδιών που αναλογεί στον Α υπόκειται σε Φ.Π.Α. που καταβάλλεται με την περιοδική δήλωση, στη λήξη του τριμήνου στην οποία έγινε η ανάληψη της μερίδας.

ε) Η μεταβίβαση στον επιχειρηματία ή στους κληρονόμους του αγαθών της ατομικής επιχείρησής του, κατά την παύση των εργασιών της ή κατά το θάνατο του υποκειμένου στο Φ.Π.Α., εφόσον δεν επιθυμούν οι κληρονόμοι τη συνέχιση της επιχείρησης του κληρονομούμενου. Προκειμένου για πάγια περιουσιακά στοιχεία του υποκειμένου, όπως ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 33, οι διατάξεις της παρούσας παραγράφου δεν εφαρμόζονται, εφόσον δεν έχει παρέλθει η πενταετής περίοδος διακανονισμού του φόρου αυτών.

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

α) Παράδοση αγαθού που πραγματοποιείται από τον υποκείμενο στο φόρο εντός του κράτους- μέλους άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης β' της παραγράφου 1 και των παραγράφων 2 και 5 του άρθρου 13.

β) Παράδοση αγαθού που πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας από τον υποκείμενο στο φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 24, 27 και 28.

γ) Παροχή υπηρεσιών στον υποκείμενο στο φόρο, που έχουν ως αντικείμενο εργασίες οι οποίες αφορούν αυτό το αγαθό και πραγματοποιούνται ολικώς στο κράτος- μέλος άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς του αγαθού, εφόσον μετά την εκτέλεση των εργασιών τα αγαθά επαναποστέλλονται στον ίδιο υποκείμενο στο φόρο στο εσωτερικό της χώρας.

δ) Προσωρινή χρησιμοποίηση του αγαθού στο έδαφος του κράτους-μέλους άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς για τις ανάγκες παροχής υπηρεσιών, οι οποίες πραγματοποιούνται από τον υποκείμενο στο φόρο που είναι εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας.

ε) Προσωρινή χρησιμοποίηση του αγαθού, για περίοδο μέχρι 24 μήνες στο έδαφος άλλου κράτους - μέλους, εντός του οποίου η εισαγωγή του ίδιου αυτού αγαθού από τρίτη χώρα, με σκοπό την προσωρινή χρησιμοποίησή του, θα υπαγόταν στο καθεστώς προσωρινής εισαγωγής με πλήρη απαλλαγή από εισαγωγικούς δασμούς.

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

#### **2.1.6 Φορολογητέα αξία στην παράδοση αγαθών (άρθρο 19 Ν.2859/2000)**

Φορολογητέα αξία στις παραδόσεις αγαθών θεωρείται η αντιπαροχή που έλαβε ή που πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής των αγαθών από τον αγοραστή, το λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, προσαυξημένη με οποιαδήποτε παροχή που συνδέεται άμεσα με αυτή. Η αξία αυτή της αντιπαροχής μπορεί να είναι σε μετρητά ή σε είδος υπολογιζοντάς την πάντα σε χρήμα.

#### **Παράδειγμα 10<sup>ο</sup> : Αντιπαροχής εμπορευμάτων**

Ένας έμπορος αγοράζει από έναν προμηθευτή εμπόρευμα για το μαγαζί του, το οποίο κοστολογείται στα 10.000€. Ο προμηθευτής θα του δώσει το εμπόρευμα και ο έμπορος το αντίστοιχο χρηματικό ποσό για την αξία των εμπορευμάτων συν το Φ.ΠΑ. το οποίο είναι 2.300€.

#### **Στη φορολογητέα αξία περιλαμβάνεται:**

α) Οι τόκοι των επί πιστώσει πωλήσεων, καθώς και τα παρεπόμενα έξοδα με τα οποία ο προμηθευτής επιβαρύνει τον αγοραστή των αγαθών ή το λήπτη των υπηρεσιών, όπως τα έξοδα προμήθειας, μεσιτείας, συσκευασίας, ασφάλισης, μεταφοράς, φορτοεκφόρτωσης, ακόμα και αν αποτελούν αντικείμενο ιδιαίτερης συμφωνίας. Σε περίπτωση που μεταφέρονται μαζί τα αγαθά τα οποία υπάγονται σε διαφορετικούς συντελεστές Φ.Π.Α., τότε τα έξοδα μεταφοράς κατανέμονται με βάση την αξία του κάθε είδους.

### Παράδειγμα 11<sup>ο</sup> : Κατανομή εξόδων μεταφοράς και υπολογισμού της φορολογητέας αξίας

Ένας έμπορος στέλνει στον πελάτη λουλούδια αξίας 300€ (που υπάγονται στον χαμηλό συντελεστή Φ.Π.Α. 13%) και γλάστρες αξίας 500€ (που υπάγονται στον κανονικό συντελεστή Φ.Π.Α. 23%). Τα αγαθά αυτά μεταφέρονται με αυτοκίνητο του προμηθευτή και επιβαρύνει τον αγοραστή με μεταφορικά 50€. Στην περίπτωση αυτή, η φορολογητέα αξία με την οποία θα εκδόσει το τιμολόγιο ο έμπορος υπολογίζεται:

#### Φυτά

Αξία φυτών	300€
Αναλογία μεταφορικών (300:500*50=30)	30€
Συνολική φορολογητέα αξία με Φ.Π.Α. 13%	330€

#### Γλάστρες

Αξία γλαστρών	500€
Αναλογία μεταφορικών (500:300*50=83,3)	83,3€
Συνολική φορολογητέα αξία με Φ.Π.Α. 23%	583,3€

β) οι κάθε είδους φόροι, τα δικαιώματα, οι εισφορές, τα τέλη υπέρ του δημοσίου ή τρίτων και τα τέλη χαρτοσήμου, με εξαίρεση το Φ.Π.Α.

### Παράδειγμα 12<sup>ο</sup> : Διαχωρισμού του Φ.Π.Α. στις λιανικές πωλήσεις

Μια επιχείρηση έχει πωλήσεις 20.000€ στις οποίες συμπεριλαμβάνεται ο Φ.Π.Α. που είναι 23%. Άρα έχουμε  $20.000:1,23=16.260,2=$  η αξία χωρίς Φ.Π.Α. και ο Φ.Π.Α. είναι  $16.260,2*23%=3.739,9€$

#### Στη φορολογητέα αξία ΔΕΝ περιλαμβάνονται:

1. Οι χορηγούμενες στον αγοραστή ή το λήπτη εκπτώσεις, εφόσον αποδεικνύονται από στοιχεία, τα οποία εκδίδονται σύμφωνα με τις διατάξεις που ισχύουν. Προκειμένου για εκπτώσεις που χορηγούνται λόγω κύκλου εργασιών, λαμβάνονται υπόψη, εφόσον τα παρεχόμενα ποσοστά εκπτώσεων γνωστοποιούνται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. του πωλητή ή του παρέχοντος τις υπηρεσίες, τουλάχιστον τέσσερις (4) μήνες πριν από την πραγματοποίησή τους, ανεξάρτητα αν οι εκπτώσεις αυτές γίνονται πάνω στο τιμολόγιο ή στο πιστωτικό τιμολόγιο. Η γνωστοποίηση γίνεται με απλή δήλωση και απλώς αναφέρεται το ποσοστό έκπτωσης που χορηγείται κατά κλιμάκιο τζίρου (για παράδειγμα ποσοστό έκπτωσης 10% από τζίρο 1.000.000-1.500.000€).
2. Οι επιστροφές του τιμήματος, σε περίπτωση ολικής ή μερικής ακύρωσης της παράδοσης αγαθών.

3. Τα ποσά τα οποία λαμβάνει ο υποκείμενος στο φόρο από τον αγοραστή των αγαθών ή το λήπτη των υπηρεσιών, για κάλυψη δαπανών που πραγματοποιεί στο όνομα και για λογαριασμό του αγοραστή ή του λήπτη, εφόσον:
- Έχουν καταχωρηθεί σε προσωρινό λογαριασμό στα λογιστικά του βιβλία.
  - Τα οικεία παραστατικά έχουν εκδοθεί στο όνομα του αγοραστή των αγαθών ή του λήπτη των υπηρεσιών, από τα οποία προκύπτει το πραγματικό ποσό των δαπανών και παραδίδονται στον αγοραστή των αγαθών.

#### Φορολογητέα αξία στα υλικά συσκευασίας

Η αξία των μη επιστρεφόμενων υλικών συσκευασίας προστίθεται στην αξία των αγαθών και φορολογείται με το συντελεστή Φ.Π.Α. του περιεχομένου. Η εταιρία για τα υλικά που επιστρέφονται έχει τις εξής επιλογές:

- Ή να αναγράψει στο εκδιδόμενο παραστατικό, χωριστά κατά συντελεστή Φ.Π.Α., την αξία του περιεχομένου αλλά και της συσκευασίας, με την προϋπόθεση ότι υπάγονται σε διαφορετικό συντελεστή Φ.Π.Α.. Στην περίπτωση αυτή, η φορολογητέα αξία μειώνεται κατά την αξία των ειδών συσκευασίας που επιστρέφονται στους αγοραστές.
- Ή να μην αναγράφει Φ.Π.Α. για την αξία της συσκευασίας, τόσο κατά την παράδοση όσο και κατά την επιστροφή αυτής. Όμως οφείλεται Φ.Π.Α. στην αξία της συσκευασίας όταν αυτή δεν επιστρέφεται.

#### Φορολογητέα αξία εφημερίδων και περιοδικών

Στην παράδοση εφημερίδων και περιοδικών που ενεργούν οι εκδοτικές και εισαγωγικές επιχειρήσεις που η διανομή τους γίνεται μέσω πρακτορείων διανομής, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η τιμή λιανικής πώλησης αυτών, χωρίς φόρο προστιθέμενης αξίας, μετά την αφαίρεση της προμήθειας που χορηγείται στα πρακτορεία διανομής.

#### **Παράδειγμα 13<sup>ο</sup>**

Η τιμή λιανικής πώλησης ενός περιοδικού είναι 4€. Ο Φ.Π.Α. είναι 6.5% και οι προμήθειες των διανομέων (πρακτορεία, εφημεριδοπώλες κλπ) είναι 26%, η φορολογητέα αξία υπολογίζεται:

Φορολογητέα αξία	$4:1,065=3,76\text{€}$
Αναλογούν Φ.Π.Α.	$3,76*0,065=0,24\text{€}$
Τελική τιμή χωρίς Φ.Π.Α.	$4-0,24=3,76\text{€}$
Ποσοστό πρακτορείων	$3,76*26\%=0,98\text{€}$

## Παράδειγμα 14<sup>ο</sup>

Το περιοδικό Χ διανέμεται ταχυδρομικά με ετήσια συνδρομή 30€. Αν ο συντελεστής Φ.Π.Α. είναι 6,5% και η προμήθεια των προσώπων που εισπράττουν τις συνδρομές 20%, η φορολογητέα αξία υπολογίζεται ως εξής:

Φορολογητέα αξία	$30 * 100 / 106,5 = 28,17€$
Φ.Π.Α.	$28,17 * 6,5\% = 1,83€$
Σύνολο	30€

### Φορολογητέα αξία στην πώληση καρτών τηλεπικοινωνίας καθώς και στην πώληση εισιτηρίων αστικών συγκοινωνιών και πάση φύσης μεταφορικών μέσων μεταφοράς προσώπων

Στην πώληση καρτών τηλεπικοινωνίας καθώς και στην πώληση εισιτηρίων μεταφοράς προσώπων των οποίων προβλέπεται η ακύρωση σε ειδικά μηχανήματα, καθώς και σε κάθε άλλη παρόμοια περίπτωση, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η τιμή λιανικής πώλησης των εισιτηρίων Φ.Π.Α.. Ο φόρος που αναλογεί για τις πωλήσεις αυτές καταβάλλεται από την επιχείρηση παροχής των υπηρεσιών κατά το χρόνο διάθεσης αυτών. Το ίδιο ισχύει και για την πώληση τηλεφωνικών καρτών από τον ΟΤΕ για χρήση σε συσκευές τηλεφώνου.

Οι υποκείμενοι στο Φ.Π.Α. που μεσολαβούν στη διάθεση των εισιτηρίων ή τηλεφωνικών καρτών στο κοινό, δεν έχουν τις υποχρεώσεις του νόμου αυτού για τη συγκεκριμένη δραστηριότητα. Για παράδειγμα τα περίπτερα θεωρείται ότι ασκούν οικονομική δραστηριότητα απαλλασσόμενη από το Φ.Π.Α., για την οποία όμως παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. εισρών τους. Οι μεταπωλητές όμως δεν έχουν δικαίωμα να εκπίπτουν το Φ.Π.Α. που αναγράφεται στα τιμολόγια πώλησης των καρτών και των εισιτηρίων αυτών γιατί ο Φ.Π.Α. είναι μη εκπιπτόμενος.

### Φορολογητέα αξία στις μεταβιβάσεις (πωλήσεις) αυτοκινήτων

Από τις μεταβιβάσεις (πωλήσεις) αυτοκινήτων κάποιες υπόκεινται σε Φ.Π.Α., κάποιες σε χαρτόσημο, κάποιες δεν υπόκεινται ούτε σε Φ.Π.Α. ούτε σε χαρτόσημο.

Συνεπώς:

1. Μεταβιβάσεις (πωλήσεις) αυτοκινήτων οχημάτων, μοτοσυκλετών και μοτοποδηλάτων που υπόκεινται σε Φ.Π.Α.
  - Η μεταβίβαση από πρόσωπο που έχει αντικείμενο εργασιών την εμπορία των παραπάνω αυτοκινήτων κλπ.
  - Η μεταβίβαση ιδιωτικής χρήσης φορτηγών και λεωφορείων από πρόσωπο το οποίο τα μεταβιβαζόμενα φορτηγά ή λεωφορεία αποτελούν πάγια στοιχεία της επιχείρησής του.
  - Η μεταβίβαση αυτοκινήτων Δ.Χ. τα οποία αποχαρακτηρίστηκαν πριν από τη μεταβίβασή τους.
  - Η μεταβίβαση γενικά αυτοκινήτων, μοτοσυκλετών και μοτοποδηλάτων, που γίνεται πριν από τον εκτελωνισμό τους, με εξαίρεση τις πωλήσεις σε δικαιούχα

ατελείας πρόσωπα από τους δασμούς και λοιπούς φόρους που επιβάλλονται κατά την εισαγωγή.

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

2. Μεταβιβάσεις αυτοκινήτων οχημάτων, μοτοσυκλετών και μοτοποδηλάτων που υπόκεινται σε χαρτόσημο:
  - Η μεταβίβαση αυτοκινήτων ή μοτοσυκλετών Δ.Χ. μαζί με την άδεια κυκλοφορίας.
  - Η μεταβίβαση μόνο της άδειας κυκλοφορίας αυτοκινήτων ή μοτοσυκλετών Δ.Χ.
  - Η μεταβίβαση αυτοκινήτων κλπ. από μη υποκείμενο στο Φ.Π.Α. πρόσωπο (ιδιώτη) ή από πρώην υποκείμενο που ενεργεί τη μεταβίβαση μετά την διακοπή των εργασιών του, σε οποιονδήποτε.
  - Η μεταβίβαση αυτοκινήτων που κυκλοφορούν με το καθεστώς της προσωρινής εισαγωγής (ελεύθερης χρήσης), από τα φυσικά πρόσωπα που υπάγονται στο καθεστώς αυτό, όπου προβλέπεται δικαίωμα μεταβίβασης.
  - Το προσύμφωνο μεταβίβασης από πρόσωπο το οποίο για την οριστική μεταβίβαση δεν εμπίπτει στο καθεστώς Φ.Π.Α., καθώς και τα παρεπόμενα σύμφωνα (υποθήκη κλπ) που καταρτίζονται για την ασφάλεια των απαιτήσεων από τις πιο πάνω μεταβιβάσεις αντιμετωπίζονται όπως και με το καθεστώς που ισχύει πριν από την εφαρμογή του Φ.Π.Α.

Για να προστεθεί χαρτόσημο στις μεταβιβάσεις αυτοκινήτων οχημάτων, μοτοσυκλετών και μοτοποδηλάτων θα πρέπει η μεταβίβαση να γίνει από πρόσωπο το οποίο δεν είναι υποκείμενο του Φ.Π.Α.

3. Μεταβιβάσεις αυτοκινήτων οχημάτων, μοτοσυκλετών και μοτοποδηλάτων χωρίς Φ.Π.Α. και τέλη χαρτοσήμου:
  - Η μεταβίβαση επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης, μοτοσυκλετών ιδιωτικής χρήσης και μοτοποδηλάτων, εφόσον αποτελούν πάγια στοιχεία της επιχείρησης που τα μεταβιβάζει.
  - Η μεταβίβαση αυτοκινήτων και μοτοσυκλετών ιδιωτικής χρήσης και μοτοποδηλάτων, από επιχειρήσεις που απαλλάσσονται βάση της παράγραφο. 2 του άρθρου 39 του Ν.2859/2000 από το Φ.Π.Α.
  - Η μεταβίβαση αυτοκινήτων Ι.Χ.Ε. μέχρι 9 θέσεων από πρόσωπο που τα χρησιμοποιούσε ως πάγια στοιχεία σε απαλλασσόμενη από το Φ.Π.Α. δραστηριότητα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 του Ν.2859/2000.
  - Η μεταβίβαση γενικά αυτοκινήτων, μοτοσυκλετών και μοτοποδηλάτων, που γίνεται πριν από τον τελωνισμό τους, σε δικαιούχα ατελείας πρόσωπα από δασμούς, ρυθμιστικό φόρο και λοιπούς φόρους, που επιβάλλονται κατά την εισαγωγή.



## 2.2 Ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών

Ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών αποτελεί η πράξη παράδοσης αγαθών, τα οποία παραδίδονται και αποστέλλονται ή μεταφέρονται σε άλλο κράτος-μέλος, από τον εγκατεστημένο στην Ελλάδα πωλητή ή από τον άλλον που ενεργεί για λογαριασμό του σε υποκείμενο φόρο που έχει την εγκατάστασή του σε άλλο κράτος-μέλος<sup>4</sup>.

Η ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών δεν υπόκειται σε Φ.Π.Α. στην Ελλάδα σύμφωνα με τις διατάξεις, γιατί φορολογείται στο άλλο κράτος-μέλος του αγοραστή σαν ενδοκοινοτική απόκτηση, είναι δηλαδή απαλλασσόμενη με δικαίωμα έκπτωσης του αντίστοιχου Φ.Π.Α. εισροών.

Για την ενδοκοινοτική παράδοση συμπληρώνονται:

1. Η μηνιαία ή η τριμηνιαία περιοδική δήλωση Φ.Π.Α.
2. Η μηνιαία δήλωση Intrastat εφόσον δεν ξεπερνάει τις 55.000€ για τις αποστολές και 100.000€ για τις αφίξεις.
3. Ο μηνιαίος ανακεφαλαιωτικός πίνακας listing.

Όμως για να γίνει αυτή η απαλλαγή θα πρέπει να συντρέχουν σωρευτικά οι παρακάτω τρεις προϋποθέσεις:

4. Ο πωλητής να είναι υποκείμενος στον φόρο και να είναι εγγεγραμμένος στο σύστημα V.I.E.S. της χώρας του, δηλαδή να έχει Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α.
5. Ο αγοραστής να είναι υποκείμενος στο φόρο και να είναι εγγεγραμμένος στο σύστημα V.I.E.S. της χώρας του, δηλαδή να έχει Α.Φ.Μ./ Φ.Π.Α.
6. Τα αγαθά να μεταφέρονται από το κράτος-μέλος του πωλητή στο κράτος – μέλος του αγοραστή.

Ο Έλληνας πωλητής για τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις που πραγματοποιεί θα πρέπει να πληρεί τις παρακάτω προϋποθέσεις:

1. Να είναι ήδη εγγεγραμμένος στο σύστημα V.I.E.S.
2. Να επαληθεύει ότι ο αγοραστής είναι στο σύστημα V.I.E.S.
3. Να έχει τα στοιχεία από τα οποία προκύπτει ότι τα πωληθέντα αγαθά μεταφέρθηκαν από την Ελλάδα στο άλλο κράτος-μέλος του αγοραστή.
4. Να αναγράφει στο τιμολόγιο πώλησης και στο δελτίο αποστολής που εκδίδει το Α.Φ.Μ/ Φ.Π.Α. του αγοραστή και τη διαταγή του κώδικα Φ.Π.Α. που απαλλάσσει από το Φ.Π.Α. την ενδοκοινοτική παράδοση.

---

<sup>4</sup> Πηγή: [www.e-forologia.gr](http://www.e-forologia.gr)

### **Παράδειγμα 15<sup>ο</sup>**

Μια ελληνική επιχείρηση πουλάει τσάντες αξίας 50.000€ σε Ιταλική επιχείρηση. Οι τσάντες μεταφέρονται με έξοδα του αγοραστή. Το τιμολόγιο- δελτίο αποστολής εκδίδεται στις 15/4/13 χωρίς Φ.Π.Α. από την ελληνική επιχείρηση η οποία τηρεί βιβλία Β κατηγορίας.

Η ελληνική επιχείρηση έχει υποχρέωση να κάνει τις εξής διαδικασίες:

1. Να γραφτεί στο σύστημα V.I.E.S. αν δεν έχει γραφτεί.
- 2.
3. Να ελέγξει αν ο αγοραστής είναι έχει Α.Φ.Μ. και είναι εγγεγραμμένος στο σύστημα V.I.E.S.
4. Να εκδώσει τιμολόγιο-δελτίο αποστολής στις 15/4/13 50.000€ χωρίς Φ.Π.Α.
5. Να το δηλώσει στην περιοδική Φ.Π.Α. μέχρι τέλος Ιούλη.
6. Να συμπληρώσει τον ανακεφαλαιωτικό πίνακα LISTING μέχρι 26/5/13.
7. Να συμπληρώσει τον πίνακα 34 INTRASTAT μέχρι 26/5/13 (εφόσον υπερβαίνει τις 55.000€).

### **Παράδειγμα 16<sup>ο</sup>**

Μια ελληνική επιχείρηση διενεργεί ενδοκοινοτική παράδοση προϊόντων στη αξίας 70.000€ σε γαλλική επιχείρηση. Τη μεταφορά διενεργεί η γαλλική επιχείρηση η οποία τιμολογεί την ελληνική με 10.000€. Η ελληνική επιχείρηση η οποία τηρεί βιβλία Β' κατηγορίας εκδίδει τιμολόγιο-δελτίο αποστολής με ημερομηνία 30/5/13 και συμπεριλαμβάνει σ' αυτό τα μεταφορικά(70.000+10.000).

Η ελληνική επιχείρηση έχει υποχρέωση να κάνει τις εξής διαδικασίες:

1. Να γραφτεί στο σύστημα V.I.E.S αν δεν έχει γραφτεί.
2. Να ελέγξει αν ο αγοραστής έχει ΑΦΜ και είναι εγγεγραμμένος στο σύστημα V.I.E.S.
3. Να εκδώσει τιμολόγιο-δελτίο αποστολής χωρίς ΦΠΑ 70.000€ στις 30/5/13.
4. Να το δηλώσει στη περιοδική Φ.Π.Α. μέχρι τέλος Ιούλη.
5. Να συμπληρώσει ανακεφαλαιωτικό πίνακα listing μέχρι 26/5/13.
6. ΔΕΝ συμπληρώνει πίνακα INTRASTAT εφόσον υπερβαίνει τις 55.000€.

Σημαντικό είναι επίσης το γεγονός ότι η απαλλαγή από το ΦΠΑ δεν εφαρμόζεται όταν η παράδοση των αγαθών πραγματοποιείται προς:

1. Αγρότες που ανήκουν στο ειδικό καθεστώς Φ.Π.Α. αγροτών στο κράτος-μέλος της εγκατάστασής τους.
2. Υποκείμενους που πραγματοποιούν απαλλασσόμενες πράξεις χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών τους στο κράτος-μέλος εγκατάστασής τους.
3. Μη υποκείμενα στο φόρο νομικά πρόσωπα (δημόσιες αρχές, δήμοι κτλ.) των άλλων κρατών-μελών.

Σύμφωνα με αυτές τις περιπτώσεις, δεν υπάρχει απαλλαγή από το Φ.Π.Α. αν τα πρόσωπα αυτά δεν έχουν ενταχθεί στα υπόχρεα για την παράδοση του φόρου που

οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις, εφόσον δεν έχουν υπερβεί το καθορισμένο όριο των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων από το κράτος-μέλος τους και επίσης δεν έκαναν χρήση της επιλογής να ενταχθούν στα υπόχρεα πρόσωπα για την απόδοση του φόρου ενδοκοινοτικών αποκτήσεων στο κράτος αυτό.

### **2.3 Παράδοση ακινήτων (άρθρο 6 Ν.2859/2000)**

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, δηλαδή ως διαμερίσματα, γραφεία πωλούμενα από το σχέδιο ή σε ημιτελή κατάσταση τα οποία όμως θα παραδοθούν περατωμένα (Εγκ.Πολ.1083/2006) εφόσον, πραγματοποιούνται με επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από τον υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με αυτήν την ιδιότητα (εργολάβο, επιχείρηση)<sup>5</sup>.

Για την εφαρμογή του παρόντος νόμου θεωρούνται:

α) Ως κτίρια, τα κτίσματα γενικά και οι κάθε είδους κατασκευές που συνδέονται με τα κτίσματα με τρόπο σταθερό και μόνιμο.

β) Ως πρώτη εγκατάσταση, η πρώτη εγκατάσταση με οποιονδήποτε τρόπο των κτιρίων ύστερα την ανέγερση τους, όπως είναι η ιδιοκατοίκηση, η ιδιόχρηση, η μίσθωση, ή άλλη χρήση. Θεωρείται επίσης ότι πραγματοποιείται η πρώτη εγκατάσταση κατά το χρόνο που συμπληρώνεται τριετία από την ημερομηνία αποπεράτωσης της οικοδομής<sup>6</sup>.

#### 1. Παράδοση Ακινήτων θεωρείται:

α) Η μεταβίβαση της ψιλής κυριότητας, η σύσταση ή η παραίτηση από το δικαίωμα προσωπικής ή πραγματικής δουλείας, η παραχώρηση δικαιώματος αποκλειστικής χρήσης επί των κοινόκτητων κτιρίων, βοηθητικών ή ειδικών χώρων κτισμάτων ή επί κοινόκτητου τμήματος οικοπέδου καθώς και η μεταβίβαση του δικαιώματος άσκησης της επικαρπίας των ακινήτων της παραγράφου 1.

Για παράδειγμα, η αποκλειστική χρήση ανοικτής θέσης στάθμευσης, πισίνας, κήπου ταρατσας κλπ που δεν αντιστοιχούν σε χλισστά επί του οικοπέδου υπόκεινται στο Φ.Π.Α. Επίσης όταν ο εργολάβος οικοδομών από ένα διαμέρισμα που κατασκεύασε παρακρατεί την επικαρπία και μεταβιβάζει την ψιλή κυριότητα στο παιδί του με γονική παροχή τότε πάνω στην αξία της επικαρπίας λόγω αυτοπαράδοσης θα καταβληθεί Φ.Π.Α. Επειδή όμως μεταβιβάζεται με γονική παροχή (χωρίς Φ.Π.Α.) η ψιλή κυριότητα θα πρέπει να διακανονιστεί ο Φ.Π.Α εισροών του διαμερίσματος κατά το μέρος της γονικής παροχής της ψιλής κυριότητας<sup>7</sup>.

<sup>5</sup> Η παράγραφος 1 του άρθρου 6 αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 2 του άρθρου 1 του Ν.3427/27.12.2005 ΦΕΚ312/α/2005 και ισχύει από 1.01.2006.

<sup>6</sup> Η περίπτωση β της παραγράφου 1 του άρθρου 6 αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 27 Ν.3943/2011 ΦΕΚ Α'/66/31.3.2011 και σύμφωνα με την περίπτωση α' της παραγράφου 16 του ίδιου άρθρου εφαρμόζονται για οικοδομές που αποπερατώνονται από 1.1.2011 και εφεξής.

<sup>7</sup> Άρθρο 20 Παράγραφος 1 του Ν.3522/2006, ΦΕΚ276 Α'22.12.2006.

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 μηχανικών εγκαταστάσεων και τεχνικών γενικών έργων, καθώς και οι συμπληρώσεις, επεκτάσεις, διαρρυθμίσεις και επισκευές, έκτος από τις εργασίες συνήθους συντήρησης των έργων αυτών.

γ) Στις περιπτώσεις της παραγράφου 1 και στην περίπτωση α' της παραγράφου 2, στις οποίες επιβάλλεται ο φόρος του παρόντος νόμου, δεν επιβάλλεται φόρος μεταβίβασης ακινήτων.

δ) Οι διατάξεις της παραγράφου 1 και της περίπτωσης α' της παραγράφου 2 του άρθρου αυτού εφαρμόζονται για ακίνητα των οποίων η άδεια κατασκευής εκδίδεται ή αναθεωρείται από 1ης Ιανουαρίου 2006 εφόσον μέχρι την ημερομηνία αναθεώρησης δεν έχουν αρχίσει οι εργασίες κατασκευής. Εφόσον έχει κατατεθεί πλήρης φάκελος στην πολεοδομία και έχει υπογραφεί προσύμφωνο και εργολαβικό συμβόλαιο κατασκευής μέχρι την 25.11.2005, μπορεί να χορηγηθεί εξαίρεση από την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου αυτής, με αίτηση των ενδιαφερόμενων.

#### **Ως παράδοση ακινήτων που υπόκεινται σε Φ.Π.Α. θεωρείται επίσης :**

ε) Η κοινοπραξία που κατασκευάζει ακίνητο με το σύστημα της αντιπαροχής, καθώς και η κοινωνία που κατασκευάζει ακίνητο σε οικοπέδο ή αγροτεμάχιο που ανήκει στα μέλη της για τις παραδόσεις και αυτοπαραδόσεις που διενεργούνται από τα μέλη τους, υπόκεινται σε Φ.Π.Α.<sup>8</sup>

στ) Όταν ιδιοχρησιμοποιείται το κατασκευαζόμενο ακίνητο για τις ανάγκες της ίδιας της επιχείρησης, τότε το ακίνητο αυτό ως πάγιο στοιχείο υπόκεινται στον 5ετή διακανονισμό του Φ.Π.Α των εισροών<sup>9</sup>.

ζ) Για τις πράξεις που προβλέπουν οι διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 περίπτωση α' του άρθρου 6, φορολογητέα αξία λαμβάνεται το τίμημα που έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο υποκείμενος από τον αγοραστή, τον λήπτη ή τρίτο πρόσωπο προσαυξημένο με οποιαδήποτε παροχή που συνδέεται με τις πράξεις αυτές.

Για τις παραδόσεις ακινήτων στον κύριο του οικοπέδου που αναθέτει σε εργολάβο την ανέγερση οικοδομής με το σύστημα της αντιπαροχής ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η αξία των κτισμάτων που παραδίδονται σε αυτόν, χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η αξία του ιδανικού μεριδίου του οικοπέδου που αντιστοιχεί σε αυτά. Η αξία αυτή δεν μπορεί να είναι μικρότερη από την αξία των ποσοστών του οικοπέδου που μεταβιβάζονται από τον κύριο του οικοπέδου στον εργολάβο κατασκευαστή ή στον από αυτόν υποδεικνυόμενο τρίτο.

---

<sup>8</sup> Περίπτωση δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 3 του Κώδικα Φ.Π.Α η οποία προστέθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 21 του Ν.3610/22.11.2007 ΦΕΚ 258 Α' και ισχύει σύμφωνα με την περίπτωση γ' του άρθρου 27 του ίδιου νόμου για πράξεις που διενεργήθηκαν από 1.1.2006.

<sup>9</sup> Άρθρο 33 Ν.2859/2000.

Σε περίπτωση διαχωρισμού της επικαρπίας από την κυριότητα, η αξία της επικαρπίας προσδιορίζεται σε ποσοστό της αξίας της πλήρους κυριότητας σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 15 του Κώδικα Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από λαχεία που κυρώθηκε τον Ν.2961/2001 (ΦΕΚ 266 Α')<sup>10</sup>.

### **2.3.1 Χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης στην παράδοση ακινήτων (Άρθρο 16 παράγραφος 3 Ν.2859/2000)**

Η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά το χρόνο:

- Υπογραφής του οριστικού συμβολαίου.
- Σύνταξης της εκθεσιακής κατακύρωσης στην περίπτωση εκούσιου ή αναγκαστικού πλειστηριασμού και μέχρι την σύνταξη της περίληψης κατακυρωτικής έκθεσης.
- Μεταγραφής στις λοιπές περιπτώσεις που δεν απαιτείται η κατάρτιση συμβολαιογραφικού εγγράφου.
- Που το ακίνητο μετά την ολοκλήρωση της κατασκευής του αρχίζει να ιδιοκατοικείται ή να παραδίδεται σε μη φορολογητέα δραστηριότητα της ίδιας της επιχείρησης ή να μισθώνεται, να παραχωρείται δωρεάν ή να χρησιμοποιείται για οποιονδήποτε σκοπό ξένο προς την επιχείρηση.
- Υπογραφής προσυμφώνου, με τον όρο της αυτοσύμβασης που προβλέπει το άρθρο 235 του Αστικού Κώδικα, εφόσον καταβλήθηκε ολόκληρο το τίμημα και παραδόθηκε η νομή του ακινήτου.

### **2.3.2 Φορολογητέα αξία στις παραδόσεις ακινήτων (άρθρο 19 παρ.2δ Ν.2859/2000)**

Ως φορολογητέα αξία στις παραδόσεις ακινήτων λαμβάνεται υπόψη το τίμημα που πήρε ή που πρόκειται να πάρει 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 παραδόσεις ακινήτων ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται υπόψη το “κόστος κατασκευής” και στους πλειστηριασμούς ακινήτων το εκπλειστηρίασμα.

### **2.3.3 Υποχρεώσεις του εργολάβου για το Φ.Π.Α.**

1. Πριν υπογραφεί το συμβόλαιο, για να καταβληθεί ο Φ.Π.Α στη Δ.Ο.Υ υποβάλλεται συγχρόνως και μια ειδική δήλωση για την καταβολή του Φ.Π.Α. Το ποσό του Φ.Π.Α., που θα εκπίπτει με την υποβολή της ειδικής δήλωσης, θα πρέπει να προσδιορίζεται σύμφωνα με το ποσοστό συμμετοχής της κάθε

---

<sup>10</sup>Η περίπτωση δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 19 αντικαταστάθηκε με την παράγραφο του άρθρου 20 του Ν.3522/2006 ΦΕΚ 276Α'/22.12.2006).

ιδιοκτησίας στο συνολικό Φ.Π.Α εισροών, με βάση την πραγματική διάθεση των αγαθών ή υπηρεσιών ανά οικοδομή, όπως προκύπτει από τον Κ.Φ.Α.Σ. Δηλαδή, η αξία του ακινήτου θα περιλαμβάνεται στις εκροές της περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. της συγκεκριμένης φορολογικής περιόδου και πάνω σε αυτήν θα υπολογίζεται ο Φ.Π.Α εκροών. Στη συνέχεια, ο Φ.Π.Α που έχει καταβληθεί με την ειδική δήλωση θα δηλώνεται στον κωδ.402 και θα προσαυξάνεται έτσι ο Φ.Π.Α. εισροών της ίδιας αυτής φορολογικής περιόδου.

2. Η κάθε κατασκευαζόμενη οικοδομή, θα πρέπει να δηλώνεται στη Δ.Ο.Υ της έδρας και ως υποκατάστημα. Πριν ξεκινήσει ο εργολάβος την κατασκευή της πρώτης οικοδομής και μετά, θα πρέπει να υποβάλλει στη Δ.Ο.Υ της έδρας δήλωση μεταβολών και να δηλώσει ότι θα πραγματοποιεί στο εξής φορολογητέες δραστηριότητες και όχι απαλλασσόμενες.
3. Για κάθε οικοδομή, θα πρέπει να τηρείται θεωρημένο “βιβλίο κοστολογίου οικοδομών” στο οποίο θα περιέχεται το συνολικό κόστος της κάθε οικοδομής χωριστά και η κατανομή του στις επιμέρους ιδιοκτησίες.
4. Ο κατασκευαστής-εργολάβος, θα πρέπει να γνωστοποιεί με ειδικά έντυπα στην Δ.Ο.Υ της περιοχής στην οποία βρίσκεται το υπό ανέγερση ακίνητο, μέσα εύλογο χρονικό διάστημα από την έκδοση της οικοδομικής άδειας, το συνολικό προϋπολογιστικό κόστος του ακινήτου και την κατανομή του στις επιμέρους ιδιοκτησίες.
5. Με το τελείωμα της οικοδομής, ο εργολάβος θα γνωστοποιεί, με σχετικά έντυπα στο Τμήμα Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. της περιοχής στην οποία βρίσκεται το ακίνητο, το συνολικό πραγματικό κόστος κατασκευής της οικοδομής, σύμφωνα με τα βιβλία που προκύπτουν από τα τηρούμενα βιβλία της επιχείρησης.
6. Ο εργολάβος είναι υποχρεωμένος να υποβάλλει, ανά μήνα ή τρίμηνο, ανάλογα, περιοδική δήλωση του Φ.Π.Α. και εκκαθαριστική δήλωση του Φ.Π.Α. στο τέλος της κάθε διαχειριστικής περιόδου<sup>11</sup>.

(Πηγή: Ιωάννης Δ .Καραγιάννης, Φ.Π.Α.-Δηλώσεις στην πράξη, Θεσσαλονίκη 2013, σελίδα 81-82)

#### **2.3.4 Παραδόσεις ακινήτων που υπόκεινται σε Φόρο Μεταβίβασης Ακινήτων (Φ.Μ.Α.)**

1. Τα κτίρια που η οικοδομική τους άδεια έχει εκδοθεί από την 1.01.2006 για την πρώτη πώληση τους από 1.01.2006 και μετά υπόκεινται σε Φ.Μ.Α.
2. Η πρώτη πώληση, από 1.01.2006 και μετά καινούργιων διαμερισμάτων από ιδιώτη που έκτισε για παράδειγμα μια πολυώροφη οικοδομή και δεν ζήτησε να υπαχθεί στο κανονικό Φ.Π.Α., υπόκεινται σε Φ.Μ.Α.

---

<sup>11</sup>Ιωάννης Δ .Καραγιάννης, Φ.Π.Α. -Δηλώσεις στην πράξη, Θεσσαλονίκη 2013,σελίδα 81-82.

3. Το οικόπεδο που πωλείται για πρώτη φορά από 1.01.2006 και μετά από τον υποκείμενο σε Φ.Π.Α. (εργολάβος, εταιρία) αν είναι αυτοτελές και οικοδομήσιμο υπόκεινται σε Φ.Μ.Α. Όταν όμως το οικόπεδο πωλείται για πρώτη φορά από 1.01.2006 από ιδιώτη είτε είναι αυτοτελές και οικοδομήσιμο, είτε μην αυτοτελές και μη οικοδομήσιμο, υπόκεινται σε Φ.Μ.Α.
4. Η δωρεά, γονική παροχή και η κληρονομιά δεν υπόκεινται σε Φ.Π.Α αλλά σε Φ.Μ.Α. στην περίπτωση αυτή γίνεται διακανονισμός του Φ.Π.Α εισρών (πολ.1083/2006).
5. Οι μεταβιβάσεις των αγρών, βοσκοτόπων και δασικών εκτάσεων που πραγματοποιούνται για πρώτη φορά από 1.1.2006 και μετά υπόκεινται σε Φ.Μ.Α.
6. Η πρώτη κατοικία έχει απαλλαγή από το Φ.Π.Α. Η αξία της α' κατοικίας δεν υπόκεινται ούτε σε Φ.Μ.Α. (Εγκ.πολ.1083/2006).
7. Η πώληση συντελεστή δόμησης υπάγεται σε Φ.Μ.Α<sup>12</sup>.

(Πηγή: Ιωάννης Δ.Καραγιάννης, Φ.Π.Α. -Δηλώσεις στην πράξη, Θεσσαλονίκη 2013, σελίδα 83)

#### **Παράδειγμα 17<sup>ο</sup> : Διακανονισμού του Φ.Π.Α. από ιδιοχρησιμοποίηση πάγιων στοιχείων**

Μια τεχνική εταιρεία με Γ' κατηγορίας λογιστικά βιβλία που οι δραστηριότητες της αφορούν την μελέτη, την κατασκευή και την διαχείριση οικοδομικών έργων όπως κατοικίες, εργοστάσια, καταστήματα, επαγγελματικοί χώροι. Από 20.1.2011 ιδιοχρησιμοποιεί σαν γραφείο ένα καινούργιο διαμέρισμα από αυτά που η ίδια έκτισε και είναι ιδιοκτησία της. Την ημέρα αυτή το διαμέρισμα έχει κόστος κατασκευής 150.000 ευρώ. Στις 15.4.2014 η εταιρεία πούλησε το διαμέρισμα αυτό αντί του ποσού 170.000 ευρώ. Να υπολογισθεί ο Φ.Π.Α που θα καταβληθεί από την εταιρία. Ο συντελεστής Φ.Π.Α είναι 23%.

#### **Λύση**

α) Μέχρι 20.2.2011 (δηλαδή μέσα σε 30 ημέρες από την ημέρα που άρχισε να ιδιοχρησιμοποιείται το ακίνητο) η εταιρεία υποβάλλει δήλωση μεταβολών στην Δ.Ο.Υ. επειδή το ακίνητο θεωρείται στο εξής ως αγαθό επένδυσης. Στην συνέχεια με το ποσό 150.000 ευρώ χωρίς Φ.Π.Α και με βάση το σχετικό συμβόλαιο τακτοποίησης συμπληρώνεται ένα λογιστικό σημείωμα ή ένα στοιχείο αυτοπαράδοσης και την ίδια μέρα (20.1.2011) στο ημερολόγιο της εταιρίας χρεώνεται ο λογαριασμός 11 "Κτίρια" με το ποσό των 150.000 ευρώ και πιστώνεται ο λογαριασμός 78 "Ιδιοπαραγωγή Παγίων" με το ίδιο ποσό. Το ποσό του Φ.Π.Α εισρών που είναι 34.500 ευρώ ( $150.000 \cdot 23\% = 34.500$ ) διακανονίζεται για το έτος 2011 και στα επόμενα 4 έτη ως εξής :

2011	2012	2013	2014	2015	Σύνολο Φ.Π.Α.
6.900	6.900	6.900	6.900	6.900	34.500

<sup>12</sup>Ιωάννης Δ.Καραγιάννης, Φ.Π.Α. - Δηλώσεις στην πράξη, Θεσσαλονίκη 2013, σελίδα 83.

Έτσι αν το ακίνητο πωληθεί πριν την πάροδο 5 ετών να καταβληθεί ο Φ.Π.Α. που αναλογεί στο έτος πώλησης και στα τυχόν υπόλοιπα έτη μέχρι την λήξη του διακανονισμού της πενταετίας.

β) Μέχρι 10 Μαΐου 2015 η Εταιρία υποβάλλει Εκκαθαριστική Δήλωση για το έτος 2014 (έτος πώλησης ακινήτου) και καταβάλλει Φ.Π.Α 13.800 ευρώ, δηλαδή το Φ.Π.Α. που αναλογεί στα έτη 2014 και 2015 ( $6.900 \times 2 \text{ έτη} = 13.800$ ).

### **Παράδειγμα 18<sup>ο</sup> : Παράδοση ακινήτου ως πρώτη κατοικία**

Γίνεται παράδοση από εργολάβο καινούργιου ακινήτου στον “Ν” με σύζυγο και ένα παιδί, που στερούνται ιδιόκτητης κατοικίας έναντι τιμήματος 250.000 ευρώ. Ο “Ν” και η οικογένεια του έχουν δικαίωμα απαλλαγής από το Φ.Π.Α. και από το Φ.Μ.Α λόγω απόκτησης α' κατοικίας για το ποσό για παράδειγμα μέχρι 200.000 ευρώ.

Η αξία της μεταβίβασης ακινήτου ως α' κατοικία που υπόκεινται σε Φ.Μ.Α προσδιορίζεται ως εξής:

Αξία ακινήτου ευρώ	250.000
-Απαλλασσόμενη αξία λόγω πρώτης κατοικίας	(200.000)
=Φορολογητέα αξία για την επιβολή Φ.Μ.Α	50.000

Ο εργολάβος στις περιπτώσεις αυτές, δεν έχει δικαίωμα να εκπέσει το Φ.Π.Α των εισροών του για την αξία των 250.000 ευρώ, οπότε γίνεται Prorata. Έτσι, αν για παράδειγμα μέχρι την ημέρα εκείνη που πωλείται το διαμέρισμα αυτό ως α' κατοικία, ο συνολικός Φ.Π.Α. εισροών για την κατασκευή της συγκεκριμένης αυτής πολυκατοικίας είναι 100.000 ευρώ και το ποσοστό συμμετοχής της α' κατοικίας στο οικοπέδο είναι 7% τότε θα πρέπει να γίνει διακανονισμός και να επιστραφεί στο Δημόσιο το ποσό του Φ.Π.Α. 7.000 ευρώ ( $100.000 \times 7\% = 7000$  ευρώ).

### **Παράδειγμα 19<sup>ο</sup> : Υποβολής ειδικής δήλωσης του Φ.Π.Α**

Η εταιρεία ανέγερσης οικοδομών ΤΕΧΝΙΚ Α.Ε από την οικοδομή “Β” (με άδεια ανέγερσης 1.1.2011) μέσα στο έτος 2011 πουλάει τα παρακάτω 3 διαμερίσματα ως εξής:

**20.2.2011 Γεγονός :** Πουλάει ένα διαμέρισμα αξίας 400.000 ευρώ. Το ποσοστό συμμετοχής του διαμερίσματος αυτού του οικοπέδου είναι 20%.

**Ενέργειες:** α) Ο Φ.Π.Α. εκρών που αντιστοιχεί στο πωλούμενο αυτό διαμέρισμα ανέρχεται στο ποσό 92.000 ( $400.000 \times 20\% = 92.000$ ).

β) Ο Φ.Π.Α. εισροών δεν έχει αρχίσει να διαμορφώνεται ακόμα, διότι δεν έχουν αρχίσει ακόμα οι εργασίες κατασκευής. Οπότε, με την ειδική δήλωση θα καταβληθεί στη Δ.Ο.Υ. το ποσό Φ.Π.Α. 69.000 ευρώ.

**15.6.2011 Γεγονός :** Πουλάει ένα διαμέρισμα ημιτελές αντί του ποσού 360.000 ευρώ. Ο συνολικός Φ.Π.Α. εισροών για την κατασκευή της πολυκατοικίας αυτής μέχρι 15.6.2011 ανέρχεται στο ποσό 130.000 ευρώ (Φ.Π.Α για εκσκαφές 30.000 ευρώ, για οπλισμένο σκυρόδεμα 70.000 ευρώ, για τοίχους πληρώσεως 20.000



ευρώ και για επιχρίσματα 10.000 ευρώ σύνολο 130.000 ευρώ). Το ποσοστό συμμετοχής στο οικόπεδο του διαμερίσματος είναι 30%.

**Ενέργειες :** α) Ο Φ.Π.Α. εκρών που βαρύνει το διαμέρισμα αυτό είναι 82.800 (360.000\*23%= 82.800 ευρώ) και ο Φ.Π.Α. εισρών που βαρύνει το διαμέρισμα αυτό είναι 39.000 ευρώ(130.000\*30%=39.000 ευρώ).

β) Με ειδική δήλωση θα καταβληθεί στην Δ.Ο.Υ το ποσό Φ.Π.Α. 43.800 ευρώ (82.800-39.000=43.800 ευρώ).

**15.6.2011 Γεγονός :** Πουλάει ένα διαμέρισμα ημιτελές αντί του ποσού 200.000ευρώ ως α' κατοικία. Το ποσοστό συμμετοχής στο οικόπεδο του διαμερίσματος αυτού είναι 17%.

**Ενέργειες:** Η πώληση αυτή είναι απαλλασσόμενη από το Φ.Π.Α για αυτό θα πρέπει να διακανονιστεί ο Φ.Π.Α εισρών. Δηλαδή θα πρέπει να επιστραφεί στην Δ.Ο.Υ το ποσό Φ.Π.Α 20.400 ευρώ (120.000\*17%=20.400 ευρώ).

## 2.4 Δηλώσεις INTRASTAT

### 2.4.1 Σκοπός συμπλήρωσης της δήλωσης INTRASTAT

Τα έντυπα δηλώσεων INTRASTAT συμπληρώνονται με σκοπό να χρησιμοποιηθούν στην συνέχεια από την Αρμόδια Εθνική Υπηρεσία ως πηγή πληροφοριών σχετικά με την διακίνηση εμπορευμάτων που εγκαταλείπουν το κράτος μέλος αποστολής και την διακίνηση εμπορευμάτων που εισέρχονται στο κράτος μέλος άφιξης. Δηλαδή, τα στοιχεία της δήλωσης INTRASTAT χρειάζονται αποκλειστικά και μόνο για στατιστικούς σκοπούς<sup>13</sup>.

(Πηγή: Ιωάννης Δ Καραγιάννης, Φ.Π.Α.-Δηλώσεις στην πράξη, Θεσσαλονίκη 2013, σελίδα 427)

### 2.4.2 Ποιοι είναι υποχρεωμένοι να συμπληρώνουν τη δήλωση INTRASTAT και μέχρι πότε υποβάλλεται

1. Οι υποκείμενοι στο Φ.Π.Α. που είναι εγκατεστημένοι σε κράτος-μέλος της Ε.Ε για τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές που πραγματοποιούν κάθε μήνα, εφόσον εκδίδεται για αυτές φορολογικό στοιχείο (αποκτήσεις αγαθών, παραδόσεις αγαθών, αποστολές δώρων άνευ αξίας κλπ.) προς υποκείμενο άλλου κράτους μέλους ανεξάρτητα από την ύπαρξη ή μη ανταλλάγματος είναι υποχρεωμένοι να συμπληρώνουν και τη δήλωση INTRASTAT. Η δήλωση INTRASTAT υποβάλλεται στην Αρμόδια Δ.Ο.Υ. κάθε μήνα εφόσον υπάρχουν ενδοκοινοτικές συναλλαγές άσχετα αν η περιοδική δήλωση υποβάλλεται κάθε τρίμηνο όπως συμβαίνει με τα βιβλία β' κατηγορίας του Κ.Φ.Α.Σ.<sup>14</sup> Η δήλωση INTRASTAT υποβάλλεται μέσα στο χρονικό διάστημα που υποβάλλεται και η

<sup>13</sup> Ιωάννης Δ Καραγιάννης, Φ.Π.Α.-Δηλώσεις στην πράξη, Θεσσαλονίκη 2013, σελίδα 427.

<sup>14</sup> Άρθρο 36 παρ.5γ' Ν.2859/2000.

περιοδική δήλωση του Φ.Π.Α. (μέχρι τις 20 του επόμενου μήνα και μέσα στην παράταση λόγω τελευταίου ψηφίου Α.Φ.Μ. αν η περιοδική δήλωση υποβάλλεται χειρόγραφα ή μέχρι τις 26 του επόμενου μήνα αν η περιοδική δήλωση υποβάλλεται μέσω Internet (Εγκ.πολ.1240/21.10.2002).

2. Υποχρέωση υποβολής της δήλωσης INTRASTAT έχουν μόνο οι υπόχρεοι εκείνοι που πραγματοποιούν ενδοκοινοτικές συναλλαγές μεγαλύτερες από κάποιο όριο που καθορίζεται σε ετήσια βάση από τους Αρμόδιους Υπουργούς και καλείται “κατώφλι εξομοίωσης”. Για το έτος 2014, η Ελληνική Στατιστική Αρχή ανακοινώνει ότι βάσει του Κανονισμού της Ε.Ε 683/2004 άρθρο 10, το στατιστικό κατώφλι πάνω από το οποίο οι επιχειρήσεις υποχρεούνται να υποβάλλουν δήλωση INTRASTAT, έχει καθοριστεί στο ποσό 100.000 ευρώ προκειμένου για ενδοκοινοτικές αποκτήσεις (αφίξεις) που πραγματοποίησε η επιχείρηση το 2013 και στο ποσό 90.000 ευρώ προκειμένου για ενδοκοινοτικές παραδόσεις (αποστολές) που πραγματοποίησε η επιχείρηση επίσης το 2013. Δηλαδή, αν η επιχείρηση για το έτος 2013 δεν έχει υπερβεί το κατώφλι των 100.000 ευρώ ή των 90.000 ευρώ για το έτος 2014 δεν θα υποβάλλει δήλωση INTRASTAT.
3. Δήλωση INTRASTAT υποβάλλουν επίσης και οι υποκείμενοι στο Φ.Π.Α. μεταπωλητές μεταχειρισμένων αγαθών και αντικειμένων καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας καθώς και αυτοί που πραγματοποιούν πωλήσεις σε δημοπρασίες<sup>15</sup>. Επειδή οι παραπάνω πράξεις δεν θεωρούνται ενδοκοινοτικές δεν θα εμφανίζονται τα ποσά αυτά στους κωδ.341 ή 342 της περιοδικής δήλωσης, οπότε υπάρχει ασυμφωνία μεταξύ του κωδ.18 της δήλωσης INTRASTAT και των κωδ.341 ή 342 της περιοδικής δήλωσης (Εγκ. Υπ. Οικ. 1073363/πολ. 1176/27.6.95).
4. Στις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις μεταφορικών μέσων καθώς και στις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις προϊόντων που υπόκεινται στον ειδικό φόρο κατανάλωσης (πετρελαιοειδή, οιοπνευματώδη και καπνοβιομηχανικά προϊόντα ) όταν υποβάλλεται η δήλωση INTRASTAT στην Αρμόδια Δ.Ο.Υ., τότε στο τιμολογούμενο ποσό και στην στατιστική αξία δεν θα περιλαμβάνεται ο ειδικός φόρος κατανάλωσης (Α.Υ.Ο 1099733/93).
5. Δήλωση INTRASTAT υποβάλλεται επίσης όταν τα προϊόντα μεταφέρονται από το ένα κράτος μέλος στο άλλο χωρίς την έκδοση τιμολογίου (για παράδειγμα αντικατάσταση επιστραφέντων εμπορευμάτων) ή για συναλλαγή (αποστολή, άφιξη) με σκοπό εργασία φασόν (περιπτώσεις αποστολής αγαθών μετά από επεξεργασία, συντήρηση ή επισκευή). Στις περιπτώσεις αυτές δεν συμπληρώνεται το πεδίο του τιμολογούμενου ποσού αναγράφεται όμως η στατιστική αξία και τα λοιπά στοιχεία της δήλωσης INTRASTAT. Στην περίπτωση συναλλαγής ύστερα από εργασία φασόν ως στατιστική αξία λογίζεται η συνολική αξία του προϊόντος.
6. Οι υπόχρεοι που ασκούν την δραστηριότητα τους εποχιακά ή έχουν την έδρα της οικονομικής τους δραστηριότητας σε νησιά όπου δεν εδρεύει Δ.Ο.Υ.

<sup>15</sup> Άρθρο 45 και 46 Ν.2859/2000.

μπορούν να αποστείλουν την στατιστική δήλωση INTRASTAT στην πλησιέστερη Δ.Ο.Υ και σε κάθε περίπτωση εντός της προθεσμίας που υποβάλλεται η περιοδική δήλωση.

**Αν σε ένα συγκεκριμένο μήνα δεν πραγματοποιήθηκαν ενδοκοινοτικές συναλλαγές, δεν υποβάλλεται δήλωση INTRASTAT (αποφ.24189/92 Υπ. Οικ. & Εθνικής Οικον.).**

**Περιπτώσεις που δεν υποβάλλεται δήλωση INTRASTAT:**

1. Δεν υποβάλλεται δήλωση INTRASTAT για διακινήσεις αγαθών σε εκθεσιακούς χώρους.
2. Δεν υποβάλλεται δήλωση INTRASTAT στην περίπτωση που χορηγούνται ή λαμβάνονται εκπτώσεις (λόγω τζίρου, τρόπου διακανονισμού, ελαττωματικών αγαθών κλπ.).
3. Δεν απαιτείται συμπλήρωσης δήλωσης INTRASTAT στις περιπτώσεις παροχής υπηρεσιών.

**2.4.3 Πότε υποβάλλονται τροποποιητικές δηλώσεις INTRASTAT**

1. Σε περίπτωση αλλαγής στοιχείων από αυτά που περιλαμβάνονται σε συγκεκριμένο α/α είδους δήλωσης INTRASTAT πρέπει να υποβάλλεται τροποποιητική δήλωση που θα περιλαμβάνει τα σωστά στοιχεία αυτού του συγκεκριμένου είδους (Εγκ. Υπ. Οικ. 1121895/πολ.1315/95).
2. Στην περίπτωση επιστροφών προγενέστερων ενδοκοινοτικών αποκτήσεων, θα συμπληρώνεται δήλωση αποστολής, ενώ στην περίπτωση επιστροφών προγενέστερων ενδοκοινοτικών παραδόσεων θα συμπληρώνεται δήλωση άφιξης, συμπληρώνοντας πάντοτε τον κωδ.21 του πεδίου 10 (φύση συναλλαγής).
3. Όταν χορηγείται έκπτωση λόγω εσφαλμένης ποσότητας ή αξίας υποβάλλεται δήλωση INTRASTAT μόνο ως προς τα πεδία 16,17,18 και 19 για να εμφανιστεί το ισόποσο της καθαρής θέσης.
4. Όταν ο προμηθευτής τιμολογεί μεγαλύτερη ποσότητα από εκείνη που πράγματι αποστέλλει και στη συνέχεια, ο προμηθευτής αυτός σε διαφορετικό μήνα εκδίδει πιστωτικό τιμολόγιο, τότε ο αγοραστής υποβάλλει τροποποιητική δήλωση INTRASTAT με την ένδειξη “άφιξη” συμπληρώνοντας έκτος των άλλων και τα πεδία 16,17,18 και 19 για τον μήνα τον οποίο έγινε η αρχική τιμολόγηση (Εγκ. Υπ. Οικ. 1073363/πολ.27.6.95).
5. Όταν ένας Έλληνας πουλάει σε πελάτη άλλου κράτους-μέλους και στην συνέχεια του επιστρέφει ένα μέρος από την πωλούμενη ποσότητα, τότε ο Έλληνας πωλητής στην οικεία φορολογική περίοδο θα συμπληρώσει το έντυπο της Δήλωσης INTRASTAT “άφιξης” όπου θα αναγράψει εκτός των άλλων στο πεδίο 10 (φύση συναλλαγής) τον κωδ.21, στο πεδίο 18 το ποσό που αναγράφεται στο πιστωτικό τιμολόγιο και αν δεν έχει εκδοθεί πιστωτικό τιμολόγιο αναγράφεται η μονάδα (1), ενώ η στατιστική αξία συμπληρώνεται λαμβάνοντας υπόψη την κανονική αξία του αγαθού. Στην περίπτωση αυτή

συμπληρώνεται μετά την λήξη του τριμήνου και ο πίνακας LISTING παραδόσεων με πρόσημο (-).

6. Όταν πραγματοποιείται μια ενδοκοινοτική απόκτηση ή παράδοση, αλλά στην συνέχεια τα αγαθά (ολικά ή μερικά) για οποιονδήποτε λόγο δεν περιλαμβάνονται από τον αρχικό αγοραστή –παραλήπτη αλλά για να μην επιστραφούν στον προμηθευτή παραδίδονται σε άλλον (ή σε άλλους αγοραστές) στο εσωτερικό του κράτους μέλους του αρχικού αγοραστή, για λογαριασμό του προμηθευτή-πωλητή, υπάρχουν οι εξής υποχρεώσεις για την υποβολή της δήλωσης INTRASTAT:

α) Στην περίπτωση που η πράξη εκτελείται μέσα στον ίδιο μήνα που έγινε η αρχική τιμολόγηση από τον προμηθευτή προς τον αρχικό παραλήπτη-αγοραστή, κάθε ένας από τους επόμενους (εκτός από τον πρώτο) παραλήπτες πρέπει να υποβάλλει δήλωση INTRASTAT για τις πραγματικές ποσότητες αγαθών και την αντίστοιχη αξία που αγοράζει. Αντίθετα, στην περίπτωση που η μερική ή ολική παράδοση των αγαθών από τον αρχικό παραλήπτη-αγοραστή προς τον τελικό αγοραστή για λογαριασμό του προμηθευτή, πραγματοποιηθεί σε διαφορετικό μήνα, από εκείνη της έκδοσης του οικείου τιμολογίου προς τον αρχικό παραλήπτη-αγοραστή, τότε ο αρχικός παραλήπτης υποβάλλει τροποποιητική δήλωση με την ποσότητα και την αξία των αγαθών που παραδίδονται στον άλλον αγοραστή, ενώ ο δεύτερος αγοραστής υποβάλλει αρχική δήλωση INTRASTAT “άφιξης” κατά τον χρόνο έκδοσης του σχετικού τιμολογίου με το όνομα του, από τον προμηθευτή του άλλου κράτους-μέλους.

β) Όταν σε επόμενο μήνα, πραγματοποιείται ολική επιστροφή από τον αρχικό αγοραστή παραλήπτη, πλην όμως το σύνολο των αγαθών παραδίδεται, με εντολή του προμηθευτή σε άλλον υποκείμενο στο εσωτερικό της χώρας, τότε ο αρχικός αγοραστής υποβάλλει τροποποιητική δήλωση της αρχικής δήλωσης INTRASTAT με την ένδειξη “άφιξης”. Ο δεύτερος αγοραστής, που παρέλαβε μεν τα αγαθά από τον πρώτο αγοραστή αλλά τιμολογήθηκε από τον προμηθευτή- πωλητή άλλου κράτους-μέλους υποβάλλει κανονική δήλωση INTRASTAT “άφιξης”<sup>16</sup>.

(Πηγή: Ιωάννης Δ Καραγιάννης, Φ.Π.Α.-Δηλώσεις στην πράξη, Θεσσαλονίκη 2013, σελίδα 429-430)

#### **2.4.3.1 Σε περίπτωση υποβολής τροποποιητικών ή συμπληρωματικών δηλώσεων INTRASTAT, ακολουθείται η εξής διαδικασία (Εγκ.Υπ.Οικ. 1121895/9962/0014/πολ. 1315/28.9.1993):**

1. Όταν υποβάλλονται τροποποιητικές ή συμπληρωματικές δηλώσεις θα πρέπει να συνοδεύονται απαραίτητα από φωτοαντίγραφο της αρχικής δήλωσης, στο οποίο θα αναγράφεται η λέξη “ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ”.
2. Στα έντυπα των τροποποιητικών ή συμπληρωματικών δηλώσεων θα πρέπει να αναγράφεται με κεφαλαία γράμματα η λέξη “ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΤΙΚΗ” ή

<sup>16</sup>Ιωάννης Δ Καραγιάννης, Φ.Π.Α.-Δηλώσεις στην πράξη, Θεσσαλονίκη 2013, σελίδα 429-430.

“ΣΥΜΠΛΗΡΩΜΑΤΙΚΗ”, ανάλογα, και να συμπληρώνονται όλα τα τετραγωνίδια με τα νέα σωστά στοιχεία.

3. Στο τετραγωνίδιο 2 (περίοδος αναφοράς) αναγράφεται ο μήνας και το έτος της αρχικής που τροποποιείται ή συμπληρώνεται.
4. Στο τετραγωνίδιο 7: αν πρόκειται για τροποποιητική δήλωση αναγράφεται ο αύξοντος αριθμός του είδους της αρχικής δήλωσης που τροποποιείται. Αν πρόκειται για συμπληρωματική δήλωση, συνεχίζεται κανονικά η αύξουσα αρίθμηση από εκεί που είχε σταματήσει στην αρχική δήλωση. Η “συμπληρωματική” δήλωση με α/α δεν γίνεται δεκτή<sup>17</sup>.

(Πηγή: Ιωάννης Δ Καραγιάννης, Φ.Π.Α.-Δηλώσεις στην πράξη, Θεσσαλονίκη 2013, σελίδα 430-431)

#### **2.4.4 Απαλλάσσονται από την συμπλήρωση και υποβολή της δήλωσης INTRASTAT τα εξής πρόσωπα:**

1. Οι ιδιώτες
2. Οι μικρές ατομικές επιχειρήσεις που έχουν πραγματοποιήσει ακαθάριστα έσοδα μέχρι 10.000 ευρώ απαλλάσσονται από την υποχρέωση συμπλήρωσης της δήλωσης INTRASTAT για το τρέχων έτος.
3. Οι υπόχρεοι εκείνοι που κατά το προηγούμενο έτος πραγματοποίησαν ενδοκοινοτικές συναλλαγές αγαθών οι οποίες δεν ξεπέρασαν το κατώφλι εξομοίωσης.

Ο νέος υπόχρεος συμπληρώνει δήλωση INTRASTAT από την στιγμή που υπερβαίνει το κατώφλι εξομοίωσης.

#### **Παραδείγματα Ενδοκοινοτικής Απόκτησης με Βιβλία Β΄ και Γ΄ Κατηγορίας**

##### **Παράδειγμα 20<sup>ο</sup>**

Δυο έμποροι “Α” και “Β” πραγματοποίησαν κατά το προηγούμενο έτος (2013) ενδοκοινοτικές αποκτήσεις (αφίξεις) συνολικής αξίας 123.000 ευρώ και 50.000 αντίστοιχα. Το όριο απαλλαγής για το τρέχον έτος (2014) καθορίστηκε στο ποσό 100.000 ευρώ για ενδοκοινοτικές αποκτήσεις και στο ποσό 90.000 ευρώ για ενδοκοινοτικές παραδόσεις.

Ο έμπορος Α έχει υποχρέωση για υποβολή δήλωσης INTRASTAT για ολόκληρο το 2013, αφού η αξία των αφίξεων του προηγούμενου έτους(2013) ξεχωριστά υπερβαίνει τα όρια απαλλαγής που καθορίστηκαν για το τρέχον έτος.

Ο έμπορος Β δεν έχει υποχρέωση για υποβολή δήλωσης INTRASTAT από την αρχή του 2013. Προσθέτει την αξία των μηνιαίων αφίξεων του ως εξής:

Μήνες 2013	Αξία Αφίξεων σε €	Σωρευτική αξία €
Ιανουάριος	15.000	15.000
Φεβρουάριος	6.000	21.000
Μάρτιος	5.000	26.000

<sup>17</sup>Ιωάννης Δ Καραγιάννης, Φ.Π.Α.-Δηλώσεις στην πράξη, Θεσσαλονίκη 2013,σελίδα 430-431.

Απρίλιος	12.000	38.000
Μάιος	20.000	58.000
<b>Ιούνιος</b>	<b>50.000</b>	<b>108.000</b>

Η υποχρέωση του εμπόρου Β ξεκινά τον Ιούνιο του 2013, οπότε θα πρέπει εγκαίρως να ειδοποιήσει την Υπηρεσία ΦΠΑ για να μπορέσει να υποβάλει έγκαιρα τη δήλωση INTRASTAT για τον μήνα αυτό και θα πρέπει να καταχωρήσει μόνο τις αφίξεις του Ιουνίου, δηλαδή τις 50.000 ευρώ.

### Παράδειγμα 21<sup>ο</sup>

Μια επιχείρηση με έδρα τα Χανιά (Α' Δ.Ο.Υ) και με βιβλία β' κατηγορίας έχει ως αντικείμενο δραστηριότητας την εισαγωγή και το εμπόριο ανταλλακτικών μοτοσυκλετών. Έστω ότι μέσα στον μήνα Μάρτιο του 2012 πραγματοποιήθηκαν οι παρακάτω ενδοκοινοτικές αποκτήσεις ανταλλακτικών μοτοσυκλετών.

4.3.2012 Γεγονός: Η επιχείρηση αγοράζει από την εταιρία "HELDBIKER" που έχει έδρα στη Γερμανία ελαστικά scooter και συναγερμούς, με το τιμολόγιο Νο 456 της εταιρίας "HELDBIKER" που περιλαμβάνει τα εξής ποσά:

#### Τιμολόγιο Νο 456

Ελαστικά Scooter ποσότητα	100*23,745€ = 2.374,50€
Συναγερμούς ποσότητα	10 *33.905€ = <u>339,05 €</u>
Σύνολο	<u>110</u> <u>2.713,55€</u>

Μέσα στο ποσό των 2.713,55 ευρώ περιλαμβάνεται και η προμήθεια αντιπροσώπου που είναι 200 ευρώ. Στις 10.3.2012 εξοφλείται η προμήθεια του αντιπροσώπου.

Επίσης καταβάλλονται στην τράπεζα την ίδια μέρα 50 ευρώ ποσό που εκπροσωπεί την προμήθεια και τα διάφορα έξοδά της.

Το εμπόρευμα αυτό, δηλαδή τα παραπάνω ανταλλακτικά και αξεσουάρ εισέρχονται στις αποθήκες της επιχείρησης στις 10.3.2012.

Στην συνέχεια, το τιμολόγιο αυτό έρχεται στο λογιστήριο της επιχείρησης για να καταχωρηθεί στα λογιστικά της βιβλία.

Το εμπόρευμα συνοδεύεται και με την εξοφλημένη φορτωτική Νο 75/10.3.2012 της μεταφορικής εταιρίας συμπληρωμένη με τα εξής ποσά:

#### Μεταφορά ανταλλακτικών και αξεσουάρ ποσότητα 110

Αξία μεταφοράς	150,00€
Φ.Π.Α . 23%	<u>35,50€</u>
Σύνολο	<u>184,50€</u>

Συμπλήρωση του Ανακεφαλαιωτικού Πίνακα Ενδοκοινοτικών Αποκτήσεων Αγαθών και Λήψεων Υπηρεσιών (Προσάρτημα 1). Στον πίνακα Α αναγράφονται τα στοιχεία της επιχείρησης. Στον πίνακα Β αναγράφεται ο α/α, η χώρα προμήθειας, ο κωδικός της χώρας της Ε.Ε., ο αριθμός μητρώου Φ.Π.Α (στοιχεία προμηθευτή), η συνολική αξία των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών (σύνολο 2.713,55 ευρώ).

Στην Περιοδική Δήλωση Φ.Π.Α (Προσάρτημα 2) το σύνολο των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων του ανακεφαλαιωτικού πίνακα 2.713,55 ευρώ θα μεταφερθεί στο κωδ.341 Συνολικές Ενδοκοινοτικές Αποκτήσεις επίσης θα προστεθεί στους κωδ.303 & 353.

#### **Παράδειγμα 22<sup>ο</sup> Ενδοκοινοτική Απόκτηση Αγαθών με βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Φ.Α.Σ.**

Η εταιρία "ΑΛΦΑ Ε.Π.Ε" με έδρα την Θεσσαλονίκη (Β' Δ.Ο.Υ.) έχει ως αντικείμενο δραστηριότητας την εισαγωγή κρεάτων από χώρες της Κοινότητας. Δηλαδή έχει ως αντικείμενο δραστηριότητας την ενδοκοινοτική απόκτηση κρεάτων και στην συνέχεια την πώληση αυτών στο εσωτερικό της χώρας χονδρικώς ή λιανικώς. Μέσα στο μήνα Μάρτιο του 2012 πραγματοποιήθηκαν οι παρακάτω ενδοκοινοτικές αποκτήσεις κρεάτων .

#### 4.3.2012Γεγονός:

Η εταιρία "ΑΛΦΑ Ε.Π.Ε" αγοράζει "επί πιστώσει" από τον οίκο KLEMM, που έχει έδρα στο Βερολίνο της Γερμανίας κρέατα μόσχου και συκώτια μόσχου, με το τιμολόγιο Νο 36 του οίκου της Γερμανίας που περιλαμβάνει τα εξής ποσά:

#### Τιμολόγιο Νο 36

Πλάτες μόσχου κιλά	3.000	* 10,50 ευρώ=31.500 ευρώ
Συκώτια μόσχου κιλά	300	* 4,80 ευρώ= <u>1.440</u> ευρώ
Σύνολο	3.300	32.940 ευρώ

Μέσα στο ποσό των 32.940 ευρώ περιλαμβάνεται και η προμήθεια αντιπροσώπου που είναι 2.500 ευρώ. Στις 8.3.2012 εξοφλείται η προμήθεια του αντιπροσώπου. Επίσης καταβάλλονται στην τράπεζα την ίδια μέρα 300 ευρώ, ποσό που εκπροσωπεί την προμήθεια και τα διάφορα έξοδά της .

Το εμπόρευμα αυτό, δηλαδή τα παραπάνω κρέατα εισέρχονται στις αποθήκες της επιχείρησης στις 8.3.2012.

Στην συνέχεια, το τιμολόγιο αυτό έρχεται στο λογιστήριο της επιχείρησης για να καταχωρηθεί στα λογιστικά της βιβλία.

Το εμπόρευμα συνοδεύεται και με την εξοφλημένη φορτωτική Νο 105/8.3.2012 της μεταφορικής εταιρίας συμπληρωμένη με τα εξής ποσά:

#### Μεταφορά ανταλλακτικών και αξεσουάρ ποσότητα 2500

Αξία μεταφοράς	<u>1.500,00€</u>
Φ.Π.Α . 23%	<u>345,00€</u>
Σύνολο	<u>1.845,00€</u>

#### **Λύση**

Λογιστικές ενέργειες που αφορούν την παραπάνω ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών.

α) Φορολογητέα αξία			
Πλάτες μόσχου κιλά	3.000	*10,50 ευρώ=31.500 ευρώ	φορ.αξία
Συκώτια μόσχου κιλά	300	*4,80 ευρώ= <u>1.440</u> ευρώ	φορ.αξία
Σύνολο	3.000		<b>32.940 ευρώ φορ.αξία</b>

β) Με βάση τα παραπάνω υπολογιζόμενα ποσά, στο ημερολόγιο διαφόρων πράξεων γίνονται οι εξής ημερολογιακές εγγραφές:

- Στις 4.3.2012: Ενδοκοινοτική Απόκτηση ως τιμολόγιο Νο 36.

γ) Για την εξόφληση της προμήθειας του αντιπροσώπου που είναι 2.500 ευρώ καθώς και για τα έξοδα της τράπεζας που είναι 300 ευρώ :

- Στις 8.3.2012: Εξόφληση προμήθειας αντιπροσώπου.

δ) Ο συντελεστής Φ.Π.Α των κρεάτων που είναι 13%. Το Φ.Π.Α. της φορολογητέας αξίας είναι 32.940 ευρώ \*13%= 4.282,20 ευρώ :

- Στις 8.3.2012: Φ.Π.Α φορολογητέας αξίας τιμ. Νο 36.

ε) Η φορτωτική εμφανίζει αξία μεταφοράς 1.500 ευρώ και Φ.Π.Α . 23% 345 ευρώ σύνολο 1.845 ευρώ:

- Στις 8.3.2012: Φορτωτική Νο 105.
- Στις 8.3.2012: Εξόφληση φορτωτικής Νο 105.



# ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3<sup>ο</sup>

## Ενδοκοινοτικές αποκτήσεις και listing

### 3.1 Ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών

#### 3.1.1 Τι ονομάζεται ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών (άρθρο 11 παρ. 1 Ν.2859/2000)

Ενδοκοινοτική απόκτηση, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, θεωρείται η απόκτηση εξουσίας να διαθέτει κάποιος ως κύριος ενσώματα κινητά αγαθά, που αποστέλλονται ή μεταφέρονται στον αποκτώντα από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή από πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό τους, στο εσωτερικό της χώρας από άλλο κράτος-μέλος, από το οποίο αναχώρησε η αποστολή ή μεταφορά του αγαθού.

#### 3.1.2 Για να θεωρείται μια πράξη ως «ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών» θα πρέπει (άρθρο 12 Ν.2859/2000):

1. Η παραλαβή αγαθού στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο για τις ανάγκες της επιχείρησής του, το οποίο αποστέλλεται ή μεταφέρεται από τον ίδιο ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό του, από ένα άλλο κράτος - μέλος εντός του οποίου έχει παραχθεί, εξορυχθεί, μεταποιηθεί, αγορασθεί, αποκτηθεί ή έχει εισαχθεί σ' αυτό το κράτος - μέλος από τον ίδιο, στα πλαίσια της επιχείρησής του.
2. Η παραλαβή αγαθών στο εσωτερικό της χώρας από νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στο φόρο, τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται από το ίδιο πρόσωπο από άλλο κράτος - μέλος, στο οποίο είχαν εισαχθεί από το πρόσωπο αυτό.
3. Η μετακίνηση αγαθών από άλλο κράτος - μέλος στο εσωτερικό της χώρας, κατά ανάλογη εφαρμογή του δεύτερου και τρίτου εδαφίου της παραγράφου 3 του άρθρου 7 του παρόντος.

Για παράδειγμα, η επιχείρηση "Α" με έδρα την Γερμανία στέλνει στην επιχείρηση "Β" με έδρα την Ελλάδα ηλεκτρικές συσκευές αξίας 9.000 ευρώ, τα οποία φθάνουν στην επιχείρηση "Β" όπου και παραλαμβάνονται. Η πράξη αυτή για την επιχείρηση "Α" είναι μια ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών απαλλασσόμενη από το Φ.Π.Α. στην Γερμανία και για την επιχείρηση "Β" είναι μια ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών υποκείμενη στο Φ.Π.Α. στην Ελλάδα. Όταν λέμε "ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών υποκείμενη στο Φ.Π.Α. στην Ελλάδα" εννοούμε ότι τα αγαθά αυτά θα τα παραλάβει η επιχείρηση "Β" χωρίς να καταβάλλει Φ.Π.Α. στο τελωνείο. Στη συνέχεια, θα συμπληρώσει το έντυπο του INTRASTAT του μήνα αυτού καθώς και το έντυπο του ανακεφαλαιωτικού πίνακα Listing μετά την λήξη του ίδιου μήνα και όταν πωληθούν τα αγαθά αυτά, τότε στο τιμολόγιο πώλησης που θα εκδώσει η επιχείρηση "Β" θα

προσθέσει και Φ.Π.Α το οποίο θα αποδώσει στη Δ.Ο.Υ. ως Φ.Π.Α. εκρών με την περιοδική δήλωση του μήνα εκείνου της πώλησης των αντίστοιχων αγαθών.

Οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις διακρίνονται σε:

- Απλές αποκτήσεις (για παράδειγμα αγορά αγαθών από την Φιλανδία).
- Τριγωνικές αποκτήσεις (για παράδειγμα αγορά αγαθών από την Γερμανία τα οποία όμως παραδόθηκαν από την Ιταλία).
- Απόκτηση αγαθών με Ειδικό Φόρο Κατανάλωσης (για παράδειγμα αγορά μύρας από την Γερμανία).
- Απόκτηση μεταφορικών μέσων (για παράδειγμα αγορά φορτηγού από την Γερμανία).
- Μεταφορά πάγιων κοινοτικής επιχείρησης στην Ελλάδα (για παράδειγμα Ιταλική κατασκευαστική Εταιρεία μεταφέρει τον εξοπλισμό της στην Ελλάδα, προκειμένου να εκτελέσει ένα έργο).

Σημειώνετε ότι στις παραπάνω ενδοκοινοτικές αποκτήσεις ο τόπος φορολόγησης είναι η Ελλάδα. Στην πράξη όμως δεν εκταμιεύεται φόρος επειδή ο αναλογών Φ.Π.Α. χρεοπιστώνεται στην δήλωση Φ.Π.Α και θα εισπραχθεί στην πώληση που θα ακολουθήσει στο εσωτερικό της χώρας.

**3.1.3 Δεν θεωρείται ενδοκοινοτική απόκτηση η αγορά αγαθών από τα κράτη-μέλη που πραγματοποιείται από τα παρακάτω πρόσωπα (άρθρο 11 παρ. 2 Ν.2859/2000)**

α) Νομικά πρόσωπα τα οποία πραγματοποιούν πράξεις μη υπαγόμενες στο φόρο (Δημόσιο, Ο.Τ.Α κλπ, όταν ενεργούν στα πλαίσια άσκησης δημόσιας εξουσίας ή άλλα πρόσωπα τα οποία δεν ασκούν οικονομική δραστηριότητα όπως σύλλογοι κλπ.).

β) Πρόσωπα που ενεργούν αποκλειστικά πράξεις αποκλειστικά πράξεις μη υπαγόμενες στο φόρο, για τις οποίες δεν τους παρέχεται κανένα δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. εισρών τους, όπως πράξεις του άρθρου 22 του Ν.2859/2000 (γιατροί, φροντιστήρια κλπ) ή μικρές επιχειρήσεις της παραγράφου 2 του άρθρου 39.

γ) Αγρότες που ανήκουν στο ειδικό καθεστώς των αγροτών του άρθρου 41, εφόσον τα πρόσωπα των προηγούμενων περιπτώσεων πραγματοποιούν αγορές αγαθών από άλλα κράτη μέλη των οποίων η ετήσια αξία χωρίς Φ.Π.Α. κατά το προηγούμενο το ύψος των συναλλαγών αυτών, χωρίς τον φόρο προστιθέμενης αξίας, που οφείλεται στο κράτος-μέλος της αναχώρησης της αποστολής ή της μεταφοράς, δεν υπερβαίνει κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο το ποσό των 10.000 ευρώ και κατά την τρέχουσα διαχειριστική περίοδο δεν υπερβαίνει το ποσό αυτό.

Αν τα αποκτώμενα αγαθά είναι καινούργια μεταφορικά μέσα ή αγαθά επιβαρύνονται με ειδικό φόρο κατανάλωσης (πετρελαιοειδή προϊόντα, αλκοόλη, αλκοολούχα ποτά και καπνοβιομηχανικά προϊόντα), υπάρχει πάντα ενδοκοινοτική απόκτηση ή παράδοση των αγαθών αυτών στο εσωτερικό της χώρας, ανεξάρτητα από την ιδιότητα του προσώπου που αποκτά τα αγαθά ή την ιδιότητα του πωλητή.

Εφόσον το επιθυμούν τα παραπάνω πρόσωπα των περιπτώσεων α', β' και γ', μπορούν με δήλωση τους να επιλέξουν, οι αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιούν από άλλα κράτη μέλη στην Ελλάδα να θεωρούνται ως "ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών" ανεξάρτητα από το ύψος αυτών. Η δήλωση αυτή υποβάλλεται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. μέχρι τις 30.1 του έτους επιλογής και ισχύει τουλάχιστον για δυο διαχειριστικές περιόδους. Αν η δήλωση αυτή υποβληθεί κατά την διάρκεια την διαχειριστικής περιόδου και μετά τις 30.1, τότε ισχύει για την τρέχουσα, καθώς και για τις δύο επόμενες διαχειριστικές περιόδους. Η δήλωση αυτή ισχύει και πέραν της διετίας εφόσον μετά την πάροδο της διετίας δεν ανακληθεί. Σε περίπτωση ανάκλησης, η σχετική δήλωση που υποβάλλεται ισχύει από την έναρξη της επόμενης διαχειριστικής περιόδου.

Επισημαίνεται ότι με την επιλογή αυτή τα παραπάνω πρόσωπα καθίστανται υπόχρεοι στο Φ.Π.Α., υποβάλλουν κανονικά τις δηλώσεις του Φ.Π.Α. και αποδίδουν το Φ.Π.Α. που αντιστοιχεί στην αγορά αγαθών από άλλο κράτος – μέλος σύμφωνα με όσα ορίζουν τα άρθρα 35,36 και 38.

### **Παραδείγματα (ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών από Ν.Π.Δ.Δ.)**

#### **Παράδειγμα 1<sup>ο</sup>**

Το νοσοκομείο "Λαϊκό " αγοράζει κατά το έτος 2011 διάφορα ιατρικά μηχανήματα από χώρες της Ε.Ο.Κ., ως εξής :

- Τον Ιανουάριο αγοράζει από την Ιταλία, μηχάνημα αξίας 3.000 ευρώ (χωρίς ΦΠΑ).
- Τον Μάρτιο αγοράζει από την Γαλλία, μηχάνημα αξίας 4.600 ευρώ (χωρίς ΦΠΑ).
- Τον Ιούνιο αγοράζει από την Γερμανία, μηχάνημα αξίας 3.000 ευρώ (χωρίς ΦΠΑ).

Οι αγορές από την Γαλλία και την Ιταλία αποτελούν παραδόσεις αγαθών, το σύνολο τους δεν υπερβαίνει το ποσό των 10.000 ευρώ ( 3.000 + 4.600 = 7.600 ευρώ) οπότε το Φ.Π.Α. που αναλογεί στις αξίες αυτές καταβάλλεται στις χώρες αυτές κατά τον χρόνο πραγματοποίησης των αγορών αυτών. Για την αγορά όμως από την Γερμανία, επειδή το σύνολο της αξίας των 3 αγορών του 2011 υπερβαίνει το όριο των 10.000 ευρώ (3.000 + 4.600 + 3.000 = 10.600 ευρώ > 10.000 ευρώ), το Φ.Π.Α. που αναλογεί στην αξία αυτή καταβάλλεται με έκτακτη περιοδική δήλωση στην Ελλάδα, διότι η αγορά αυτή θεωρείται πλέον ως "ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών " (γίνεται και εγγραφή στο σύστημα VIES ).

Το ίδιο ισχύει και για κάθε επόμενη αγορά από χώρα της κοινότητας εντός των ετών 2011 και 2012. Θα αποτελεί ενδοκοινοτική απόκτηση στην Ελλάδα.

Αυτονόητο είναι ότι όλες οι παραπάνω αγορές ,θα αποτελούσαν ενδοκοινοτικές αποκτήσεις φορολογητέες στην Ελλάδα ,αν το Λαϊκό νοσοκομείο είχε ασκήσει το δικαίωμα επιλογής όπως αυτό ορίζεται ανωτέρω.

#### **Παράδειγμα 2<sup>ο</sup>**

Το νοσοκομείο Ευαγγελισμός αγοράζει καινούργιο αυτοκίνητο-ασθενοφόρο από την Γερμανία. Η πράξη αυτή θεωρείται ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθού και φορολογείται στην Ελλάδα, ανεξάρτητα από την αξία της συναλλαγής αυτής.

Επίσης, δεν θεωρείται ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών η κατά τις διατάξεις του άρθρου 2 απόκτηση αγαθών των οποίων η παράδοση απαλλάσσεται στο εσωτερικό της χώρας από τον φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων α', β', γ' και στ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27. Ομοίως δεν θεωρείται ως ενδοκοινοτική απόκτηση η απόκτηση μεταχειρισμένων αγαθών και αντικειμένων καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας, εφόσον ο πωλητής είναι υποκείμενος στο φόρο μεταπωλητής ή διοργανωτής δημοπρασίας που ενεργεί με την ιδιότητα του αυτή και το αποκτηθέν αγαθό φορολογήθηκε στο κράτος μέλος αναχώρησης της αποστολής ή της μεταφοράς, σύμφωνα με τις διατάξεις του κράτους αυτού για την φορολόγηση των μεταχειρισμένων αγαθών και των αντικειμένων καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας<sup>18</sup>.

Πρόκειται δηλαδή για αγορές από άλλο κράτος μέλος σκαφών και αεροσκαφών, καθώς και υλικών και αντικειμένων, τροφοεφοδίων κ.λπ., που προορίζονται να ενσωματωθούν ή να χρησιμοποιηθούν σε σκάφη ή αεροσκάφη, τα οποία απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α. σύμφωνα με της προϋποθέσεις α' και β' της παραγράφου. Το ίδιο ισχύει και για τις παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιούνται από άλλο κράτος - μέλος προς διεθνείς οργανισμούς, πρεσβείες και τις ένοπλες δυνάμεις του ΝΑΤΟ, που διαμένουν στην Ελλάδα. Στην εξαίρεση αυτή δεν περιλαμβάνονται οι παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιούνται από άλλο κράτος μέλος προς τις ελληνικές ένοπλες δυνάμεις έστω και αν αυτές γίνονται στα πλαίσια των δυνάμεων του ΝΑΤΟ. Οι αντίστοιχες αγορές των αγαθών αυτών από άλλο κράτος μέλος δεν συνιστούν δηλαδή ενδοκοινοτική απόκτηση για την Ελλάδα, αλλά απαλλάσσονται άμεσα ως παραδόσεις αγαθών πραγματοποιούμενες στο άλλο Κράτος-Μέλος.

#### Για την εφαρμογή του παρόντος νόμου:

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

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

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

1. η παράδοση που πραγματοποιείται μετά την πάροδο τριών μηνών από την ημερομηνία της πρώτης θέσης σε κυκλοφορία. Ειδικά για τα χερσαία οχήματα η παραπάνω χρονική διάρκεια αυξάνεται σε δμήνες. Η ημερομηνία αυτή αποδεικνύεται με έκδοση σχετικού

<sup>18</sup> Άρθρο 11 παράγραφος 3 Ν.2859/2000.

παραστατικού στοιχείου από τον πωλητή ή άλλο ισοδύναμο στοιχείο και

2. έχει διανύσει περισσότερα από 6.000χιλιόμετρα, αν πρόκειται για χερσαίο όχημα, ή έχει πραγματοποιήσει άνω των 100 ωρών πλεύσης, αν πρόκειται για σκάφος και άνω των 40 ωρών πτήσης, αν πρόκειται για αεροσκάφος.

### **Παράδειγμα 3<sup>ο</sup> : Ι.Χ αυτοκινήτου από άλλο κράτος – μέλος**

Αυτοκίνητο Ι.Χ αγοράζεται για πρώτη φορά στις 5.2.2011 στην Γερμανία από γερμανική επιχείρηση και λαμβάνει άδεια κυκλοφορίας, με κανονικές πινακίδες κυκλοφορίας της Γερμανίας. Στις 8.4.2011, έχει ήδη διανύσει 7.500 χιλιόμετρα και πωλείται σε ελληνική ασφαλιστική επιχείρηση, η οποία απαλλάσσεται από το Φ.Π.Α. Το αυτοκίνητο αυτό θεωρείται καινούργιο και καταβάλλεται ο Φ.Π.Α. στην Ελλάδα, διότι δεν καλύπτει την προϋπόθεση της πέραν του εξαμήνου κατοχής και χρήσης αυτού.

Το ίδιο το αυτοκίνητο αν μεταβιβασθεί στις 6.8.2011 ενώ έχει διανύσει τα ίδια χιλιόμετρα δεν θα θεωρείται ως καινούργιο. Αυτό θα έχει ως συνέπεια να πληρωθεί ο Φ.Π.Α. στο κράτος μέλος όπου αγοράζεται το αυτοκίνητο, δηλαδή στην Γερμανία και όχι στην Ελλάδα.

Στην περίπτωση που ο πωλητής και ο αγοραστής είναι υποκείμενοι στο Φ.Π.Α. με δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. εισροών, η πώληση των μεταφορικών μέσων συνιστά σε κάθε περίπτωση ενδοκοινοτική απόκτηση για τον αγοραστή, ανεξάρτητα αν αυτά είναι ή δεν είναι καινούργια.

### **3.1.4 Ενδοκοινοτική απόκτηση καινούργιου μεταφορικού μέσου και απόκτηση αγαθών που υπάγονται στον Ε.Φ.Κ – Ειδικό τέλος**

Σε περίπτωση που τα αποκτώμενα αγαθά είναι καινούργια 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 των αγαθών αυτών στο εσωτερικό της χώρας, ανεξάρτητα από την ιδιότητα του προσώπου που αποκτά τα αγαθά ή την ιδιότητα του πωλητή. Για παράδειγμα, το νοσοκομείο “Ιπποκράτειο” αγοράζει καινούργιο αυτοκίνητο – ασθενοφόρο από την Γερμανία, τότε η πράξη αυτή θεωρείται ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών και υπόκεινται σε Φ.Π.Α. στην Ελλάδα, ανεξάρτητα από την αξία της συναλλαγής αυτής. Όμως οι αντιπροσωπείες αυτοκινήτων, οι επιχειρήσεις που μισθώνουν αυτοκίνητα καθώς και οι επιχειρήσεις που εκπαιδεύουν οδηγούς αυτοκινήτων δεν καταβάλλουν Φ.Π.Α. διότι για αυτούς θεωρείται ενδοκοινοτική απόκτηση<sup>19</sup>.

Επίσης είναι υποχρεωμένος να καταβάλλει Φ.Π.Α. στην Ελλάδα ακόμα και ο ιδιώτης που περιστασιακά αγοράζει καινούργιο αυτοκίνητο, μοτοσυκλέτα, αεροπλάνο, πλοίο από πωλητή εγκατεστημένο σε άλλο Κράτος-Μέλος<sup>20</sup>. Στην

<sup>19</sup> Εγκ.Υπ.Οικ.1131481/πολ.1282/1992.

<sup>20</sup> Άρθρο 2, παράγραφος 1γ' Ν.2859/2000.

περίπτωση που ο ιδιώτης κατέβαλλε Φ.Π.Α. και στο άλλο Κράτος – Μέλος για την αγορά καινούργιου αυτοκινήτου, τότε δικαιούται να τον πάρει πίσω σύμφωνα με την Ε.Δ.Υ.Ο.Π 3675/28.5.1993.

Αντίθετα, αν κάποιος ιδιώτης (αγοραστής) αγοράζει άλλα αγαθά εκτός από μεταφορικά μέσα, από άλλο κράτος - μέλος, καταβάλλει Φ.Π.Α. στο κράτος από το οποίο τα αγοράζει. Στην περίπτωση αυτή αν ο 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 θέσει τιμολογίου και εφόσον αποδεικνύεται με το τιμολόγιο αυτό ότι ο αγοραστής κατέβαλε το Φ.Π.Α. στο κράτος-μέλος της αγοράς αλλιώς καταβάλλεται Φ.Π.Α. στο Τελωνείο της Ελλάδας<sup>21</sup>.

(Πηγή: Ιωάννης Δ. Καραγιάννης, Φ.Π.Α.-Δηλώσεις, Θεσσαλονίκη 2013, σελίδα 38)

### **3.1.5 Ενδοκοινοτική απόκτηση μεταχειρισμένων αυτοκινήτων από Έλληνα υποκείμενο του κανονικού καθεστώτος (άρθρο 11 Ν.2859/2000)**

Πρόκειται για περιπτώσεις όπου μια ελληνική επιχείρηση υπαγόμενη στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α (για παράδειγμα, μάντρα αυτοκινήτων) αγοράζει μεταχειρισμένα αυτοκίνητα από αντίστοιχη κοινοτική (υποκείμενος του κανονικού καθεστώτος). Η συναλλαγή αυτή παρότι αφορά μεταχειρισμένα αυτοκίνητα, υπάγεται στους κανόνες της ενδοκοινοτικής απόκτησης, επειδή η πώληση γίνεται από υποκείμενο του κανονικού καθεστώτος άλλου Κράτους – Μέλους σε αντίστοιχο αγοραστή εγκατεστημένο στην Ελλάδα. Οι δηλωτικές υποχρεώσεις της ελληνικής επιχείρησης έχουν ως ακολούθως: α) Θα υποβάλλει περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. στην οποία θα συμπεριλάβει την ενδοκοινοτική απόκτηση καθώς και το Φ.Π.Α που κατέβαλλε στο Τελωνείο. β) Θα υποβάλλει Δήλωση INTRASTAT Άφιξης (υποθέτουμε ότι έχει υπερβεί το κατώφλι εξομίσωσης από προηγούμενες αποκτήσεις). γ) Θα υποβάλλει Ανακεφαλαιωτικό Πίνακα Ενδοκοινοτικών Αποκτήσεων για το τρίμηνο Ιανουαρίου-Μαρτίου μέχρι τις 26.4.2011 (ηλεκτρονική υποβολή).

### **3.1.6 Ενδοκοινοτική απόκτηση μεταχειρισμένου αυτοκινήτου από Έλληνα αγρότη του ειδικού καθεστώτος (άρθρο 11 παρ.2 Ν.2859/2000)**

Πρόκειται για περιπτώσεις όπου φυσικό ή νομικό πρόσωπο εγκατεστημένο στην Ελλάδα (όπως αγρότης ειδικού καθεστώτος, νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο κλπ), αγοράζει αυτοκίνητο από υποκείμενο στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α. πωλητή, εγκατεστημένο σε άλλο Κράτος – Μέλος. Για παράδειγμα, ένας Έλληνας αγρότης του ειδικού καθεστώτος αγοράζει στις 10.3.2011 μεταχειρισμένο αυτοκίνητο από τη Γερμανία (υποκείμενος κανονικού καθεστώτος). Η συναλλαγή αυτή θεωρείται ενδοκοινοτική απόκτηση και φορολογείται στην Ελλάδα εφόσον η αξία της αγοράς υπερβαίνει τα 10.000 ευρώ. Ο αγρότης αγοραστής θα πρέπει να εγγραφεί στο VIES, προκειμένου να λάβει Α.Φ.Μ/Φ.Π.Α. και να τον κοινοποιήσει στο Γερμανό, Πωλητή,

<sup>21</sup> Ιωάννης Δ. Καραγιάννης, Φ.Π.Α.-Δηλώσεις, Θεσσαλονίκη 2013, σελίδα 38.

ώστε να τιμολογήσει χωρίς Φ.Π.Α. Ο αναλογών Φ.Π.Α καταβάλλεται τον ίδιο μήνα στο Τελωνείο.

Οι δηλωτικές υποχρεώσεις του αγρότη – αγοραστή ,έχουν ως ακολούθως :

α) Υποβολή έκτακτης δήλωσης μέχρι την 15η ημέρα του επόμενου από την απόκτηση μήνα, δηλαδή μέχρι τις 15.4.2011.Στην πράξη με τη δήλωση αυτή δεν καταβάλλεται Φ.Π.Α. (ο αναλογών Φ.Π.Α έχει καταβληθεί στο Τελωνείο) αλλά υποδηλώνεται η ενδοκοινοτική απόκτηση, ώστε να εκπληρωθεί και η δηλωτική υποχρέωση για υποβολή Ανακεφαλαιωτικού Πίνακα Ενδοκοινοτικών Αποκτήσεων.

β)Θα υποβάλλει Ανακεφαλαιωτικό Πίνακα Ενδοκοινοτικών Αποκτήσεων για το τρίμηνο Ιανουαρίου-Μαρτίου μέχρι τις 26.4.2011.

γ)Θα υποβάλλει δήλωση INTRASTAT Άφιξης μόνο εάν η αξία αγοράς υπερβαίνει το στατιστικό κατώφλι.

### **3.1.7 Σύστημα VIES**

Μέσω του συστήματος αυτού διενεργείται ο έλεγχος στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές. Τα γράμματα του VIES είναι τα αρχικά των λέξεων “VAT INFORMATION EXCHANGE SYSTEM” δηλαδή ανταλλαγή πληροφοριών για το Φ.Π.Α. με άλλα κράτη μέλη στα πλαίσια της διοικητικής συνεργασίας μεταξύ των Κρατών – Μελών. Πριν από την εφαρμογή του μεταβατικού καθεστώτος ο έλεγχος στην διακίνηση των αγαθών από το ένα κράτος στο άλλο γινόταν στα σύνορα και έτσι διασφαλίζονται τα έσοδα από Φ.Π.Α. Όμως μετά την κατάργηση των φορολογικών συνόρων και των τελωνειακών διατυπώσεων δεν υφίσταται τέτοιος έλεγχος και για το λόγο αυτό δημιουργήθηκε το σύστημα VIES .

Πρόκειται για ένα ηλεκτρονικό σύστημα το οποίο λειτουργεί από το 1993 και με το οποίο είναι συνδεδεμένα όλα τα Κράτη – Μέλη. Βασίζεται στην αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών που μπορεί να έχει στη διάθεση της κάθε φορολογική διοίκηση, αφού έχει πρόσβαση στις βάσεις δεδομένων των άλλων Κρατών –Μελών. Σε κάθε Κράτος –Μέλος υπάρχει ένα κεντρικό μητρώο υποκειμένων στο Φ.Π.Α το οποίο περιλαμβάνει όλα τα πρόσωπα (νομικά ή φυσικά) που διενεργούν ενδοκοινοτικές συναλλαγές. Στο μητρώο αυτό προστίθενται νέοι υποκείμενοι που αρχίζουν ενδοκοινοτικές συναλλαγές. Με την εγγραφή του στο σύστημα ο υποκείμενος λαμβάνει “ευρωπαϊκό αριθμό Φ.Π.Α.”, τον οποίο πρέπει να χρησιμοποιεί σε κάθε ενδοκοινοτική συναλλαγή, δηλαδή “εξατομικεύεται”. Ο αριθμός αυτός για την Ελλάδα είναι ο Α.Φ.Μ με το πρόθεμα EL.Κάθε κράτος μέλος έχει ειδικό κωδικό για παράδειγμα:

<b>Χώρα</b>	<b>Πρόθεμα</b>	<b>Δομή του Α.Φ.Μ. τους</b>
Βέλγιο	BE	Α.Φ.Μ. με 9 αριθμούς
Δανία	DK	Α.Φ.Μ. με 8 αριθμούς
Ισπανία	BE	Α.Φ.Μ. με 11 αριθμούς

**ΠΟΛ 1037/2004**



Εκτός από το πιο πάνω αναφερόμενο μητρώο υποκείμενων, οι φορολογικές διοικήσεις έχουν στην διάθεση τους ορισμένα στοιχεία των συναλλαγών που γίνονται σε ενδοκοινοτικό επίπεδο. Τα στοιχεία αυτά προκύπτουν από την επεξεργασία των περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α και των ειδικών τριμηνιαίων Ανακεφαλαιωτικών. Κάθε πρόσωπο που διενεργεί ενδοκοινοτικές συναλλαγές είναι υποχρεωμένο να αναγράφει στα στοιχεία που εκδίδει τον εξατομικευμένο αριθμό VIES (πρόθεμα EL και Α.Φ.Μ για την Ελλάδα) καθώς επίσης και τον Α.Φ.Μ/Φ.Π.Α του αντισυμβαλλόμενου με τον ειδικό κωδικό που ισχύει σε κάθε Κράτος – Μέλος. Αν ενεργεί για πρώτη φορά ενδοκοινοτική συναλλαγή, έχει υποχρέωση εγγραφής στο σύστημα VIES. Η εγγραφή γίνεται στη Δ.Ο.Υ. με την υποβολή δήλωσης μεταβολών εγγραφής στο VIES. Η εγγραφή αυτή για τα πρόσωπα που κάνουν ενδοκοινοτικές συναλλαγές ευκαιριακά, ισχύει για την επόμενη διαχειριστική περίοδο. Με το σύστημα VIES δίνεται η δυνατότητα στον πωλητή να ελέγχει την εγκυρότητα του Α.Φ.Μ/Φ.Π.Α. του αγοραστή, τον τόπο εγκατάστασης του και κατά συνέπεια διασφαλίζεται ότι ο αγοραστής θα δηλώσει την συναλλαγή σαν ενδοκοινοτική απόκτηση στο Κράτος – Μέλος εγκατάστασής του. Είναι απαραίτητο να επαληθεύεται ο Α.Φ.Μ/Φ.Π.Α. του αγοραστή που είναι εγκατεστημένος σε άλλο κράτος μέλος, γιατί αν δεν επιβεβαιώνεται ο Α.Φ.Μ/Φ.Π.Α, θα πρέπει στο τιμολόγιο να χρεώνεται Φ.Π.Α.<sup>22</sup>

<b>Συνοπτικός Πίνακας για το σύστημα VIES</b>			
Ένταξη-Εγγραφή στο VIES			
<b>Ποίος</b>	<b>Πότε</b>	<b>Γιατί</b>	<b>Νομική Βάση</b>
Οι υποκείμενοι με ενδοκοινοτικές συναλλαγές	Πριν την έναρξη ενδοκοινοτικών συναλλαγών	Εγγραφή στο Μητρώο πρόθεμα EL μηδενικός συντελεστής	Κανονισμός 218/1993, Άρθρα 11,36 και 38 Ν.2859/2000
Οι απαλασσόμενοι νομικά πρόσωπα , αγρότες κ.λπ.	Πριν την διενέργεια ευκαιριακών συναλλαγών	Υποχρεωτικά για συναλλαγές $\geq$ 10.000 ευρώ ή προαιρετικά $\leq$ 10.000 ευρώ	Κανονισμός 218/1993, Άρθρα 11,36 και 38 Ν.2859/2000
Μεταφορικές που διενεργούν ενδοκοινοτικές μεταφορές	Πριν την έναρξη διενέργεια τέτοιου είδους μεταφορών	Για διασταύρωση στοιχείων και τιμολόγηση με μηδενικό συντελεστή σε ορισμένες περιπτώσεις	Κανονισμός 218/1993, ΠΟΛ 1040/1993

(Πηγή: Δημήτρης Θ.Γκλεζάκος 2006, Φ.Π.Α. Ερμηνεία και Εφαρμογή, σελίδα 155)

<sup>22</sup> Δημήτρης Θ.Γκλεζάκος 2006, Φ.Π.Α. Ερμηνεία και Εφαρμογή, σελίδα: 155.

#### **Παράδειγμα 4<sup>ο</sup> : Ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών από Έλληνα υποκείμενο**

Ελληνική επιχείρηση εμπορίας φαρμάκων αγοράζει φαρμακευτικά είδη από φαρμακοβιομηχανία της Γερμανίας. Ο Έλληνας αγοραστής έχει Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α. από προηγούμενες αγορές και τον γνωστοποιεί στον πωλητή προκειμένου να μην τον επιβαρύνει με Φ.Π.Α εφόσον και οι δύο συναλλασσόμενοι είναι υποκείμενοι στον φόρο εγγεγραμμένοι στο VIES και υπάρχει φυσική μεταφορά των αγαθών από ένα Κράτος – Μέλος σε άλλο, έχουμε μια ενδοκοινοτική παράδοση για την γερμανική επιχείρηση και μια ενδοκοινοτική απόκτηση για την ελληνική επιχείρηση. Η Ελληνική επιχείρηση θα πρέπει :

α) Να υποβάλλει περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. στην οποία θα συμπεριλάβει την ενδοκοινοτική αυτή απόκτηση και θα συμπληρώσει επίσης τον κωδ.341 της ίδιας δήλωσης (Μηνιαία ή Τριμηνιαία δήλωση ανάλογα την κατηγορία των βιβλίων του Κ.Φ.Α.Σ.).

β) Να υποβάλλει δήλωση INTRASTAT Άφιξης ,εφόσον έχει υπερβεί το κατώφλι εξομοίωσης(Μηνιαία Δήλωση).

γ) Να υποβάλλει Ανακεφαλαιωτικό Πίνακα Ενδοκοινοτικών Αποκτήσεων (Δήλωση ανά τρίμηνο).

### **3.2 Ανακεφαλαιωτικός Πίνακας (ή “Πίνακας LISTING”)**

Ο “Ανακεφαλαιωτικός Πίνακας” συμπληρώνεται από πρόσωπα που έχουν Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α. και πραγματοποιούν πωλήσεις αγαθών και λοιπές αποστολές αγαθών σε άλλα κράτη μέλη της Κοινότητας, καθώς και ενδοκοινοτικές παροχές υπηρεσιών , χωρίς χρέωση Φ.Π.Α., εξατομικευμένες για κάθε αγοραστή αγαθών ή λήπτη υπηρεσιών. Επίσης “Ανακεφαλαιωτικό Πίνακα” υποβάλλουν και τα πρόσωπα που πραγματοποιούν ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών και λήψεις υπηρεσιών<sup>23</sup>.

(Πηγή: Ιωάννης Δ. Καραγιάννης, Φ.Π.Α.-Δηλώσεις, Θεσσαλονίκη 2013,σελίδα 459)

#### **3.2.1 Στον “Ανακεφαλαιωτικού Πίνακα” καταχωρούνται :**

α) Στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών και παρεχόμενων υπηρεσιών αναγράφονται, κατά αγοραστή αγαθών ή λήπτη υπηρεσιών: η χώρα, τα στοιχεία του αριθμού φορολογικού μητρώου ΦΠΑ του αντισυμβαλλόμενου καθώς και η φορολογητέα αξία των πράξεων που πραγματοποιούνται, δηλαδή των ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών, των οιονεί ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών (τριγωνικές συναλλαγές) και των ενδοκοινοτικών παρεχόμενων υπηρεσιών, μειωμένη με τις χορηγούμενες στον αγοραστή ή λήπτη εκπτώσεις και τις επιστροφές του τιμήματος, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις.

β) Η μετακίνηση αγαθών από υποκείμενο εγκαταστημένο στην Ελλάδα προς άλλο κράτος-μέλος για τις ανάγκες της επιχείρησης του <sup>24</sup>. Στην περίπτωση αυτή ,ως αριθμός μητρώου Φ.Π.Α. του αγοραστή αναγράφεται αυτός με τον οποίο ο

<sup>23</sup> Ιωάννης Δ. Καραγιάννης, Φ.Π.Α.-Δηλώσεις , Θεσσαλονίκη 2013,σελίδα 459.

<sup>24</sup> Άρθρο 7 παράγραφος 3, Ν.2859/2000.

υποκείμενος εξατομικεύεται στο κράτος – μέλος άφίξης της μεταφοράς και ως αξία η τρέχουσα τιμή αγοράς ή αν δεν υπάρχει αυτή το κόστος των αγαθών<sup>25</sup>.

γ) Η αποστολή υλικών και αντικειμένων σε υποκείμενο εγκαταστημένο σε άλλο κράτος – μέλος με σκοπό την παραγωγή, κατασκευή ή συναρμολόγηση αγαθών από τον τελευταίο και την επαναφορά τους στον εργοδότη (εργασίες φασόν). Στην περίπτωση αυτή δεν αναγράφεται η αξία, γράφεται όμως (X) στη στήλη (7).

δ) Η αποστολή προϊόντων που παράχθηκαν, κατασκευάστηκαν ή συναρμολογήθηκαν με υλικά εργοδότη εγκαταστημένου σε άλλο κράτος – μέλος. Στην περίπτωση αυτή θα αναγράφεται μόνο η αξία της εργασίας φασόν.

ε) Η παράδοση καινούργιων μεταφορικών μέσων προς πρόσωπα με Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α. εγκαταστημένα σε άλλο κράτος μέλος καθώς και η παράδοση προϊόντων που υπάγονται στον ειδικό φόρο κατανάλωσης (πετρελαιοειδή, οινοπνευματώδη, καπνοβιομηχανικά)<sup>26</sup>.

στ) Οι εκπτώσεις που χορηγούνται και οι επιστροφές που πραγματοποιούνται για ενδοκοινοτικές παραδόσεις που έχουν ήδη αναγραφεί σε προηγούμενο τιμολόγιο, είτε μέσα στο ίδιο ημερολογιακό τρίμηνο, είτε σε παλαιότερο καταχωρούνται σε ξεχωριστή γραμμή και γράφεται η ένδειξη (2) στη στήλη (7) του πίνακα<sup>27</sup>.

(Πηγή: Ιωάννης Δ. Καραγιάννης, Φ.Π.Α.-Δηλώσεις, Θεσσαλονίκη 2013, σελίδα 459)

#### **Παράδειγμα 5<sup>ο</sup> : Επιστροφή ελαττωματικών αγαθών ενδοκοινοτικής παράδοσης**

Ελληνική επιχείρηση έχει πραγματοποιήσει ενδοκοινοτική παράδοση το Μάρτιο του 2011 αξίας 25.000 ευρώ σε γαλλική επιχείρηση. Τα αγαθά (ανδρικά παντελόνια) αποδεικνύονται ελαττωματικά και η ιταλική επιχείρηση τα επιστρέφει τον Ιούνιο του ίδιου έτους.

Για να εκπληρώσει τις δηλωτικές του υποχρεώσεις ο έλληνας πωλητής :

1. Θα συμπληρώσει αφαιρετικά ή με αρνητικό πρόσημο (εάν στην περίοδο αυτή δεν έχει άλλες ενδοκοινοτικές παραδόσεις) την αξία της επιστροφής στο κωδικούς ενδοκοινοτικής παράδοσης της περιοδικής δήλωσης του Ιουνίου (Πολ.1101/1994).
2. Θα υποβάλλει INTRASTAT άφίξης για την ίδια φορολογική περίοδο (Ιούνιος) στην οποία στο πεδίο 10 (φύση συναλλαγής) θα αναγράψει τον κωδικό 21 και στο πεδίο 18 (ποσό τιμολογίου) τον κωδικό 1, ενώ στη στατιστική αξία θα αναγράψει αξία κατά εκτίμηση (ΠΟΛ.1176/1995).
3. Θα υποβάλλει Ανακεφαλαιωτικό Πίνακα Ενδοκοινοτικών Παραδόσεων και θα αναγράψει με αρνητικό πρόσημο την αξία της επιστροφής ή αφαιρετικά από τυχόν άλλη ενδοκοινοτική παράδοση στην ίδια γαλλική επιχείρηση κατά τη διάρκεια του τριμήνου (Απρίλιος – Ιούνιος 2011).

ζ) Στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών και λήψεων υπηρεσιών αναγράφονται, κατά προμηθευτή αγαθών ή τον παρέχοντα υπηρεσίες: η χώρα, τα στοιχεία του αριθμού φορολογικού μητρώου ΦΠΑ του αντισυμβαλλόμενου καθώς και η φορολογητέα αξία των πράξεων που

<sup>25</sup> Περίπτωση α' παράγραφος 2 του άρθρου 19 Ν.2859/2000.

<sup>26</sup> Περίπτωση β', γ' παραγράφου 4, άρθρου 11 Ν.2859/2000.

<sup>27</sup> Ιωάννης Δ. Καραγιάννης, Φ.Π.Α.-Δηλώσεις, Θεσσαλονίκη 2013, σελίδα 459.

πραγματοποιούνται, δηλαδή των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών, των αποκτήσεων από άλλα κράτη μέλη που προορίζονται για παράδοση σε άλλο κράτος μέλος (τριγωνικές συναλλαγές) και των ενδοκοινοτικών λήψεων υπηρεσιών, μειωμένη με τις χορηγούμενες στον αγοραστή ή λήπτη εκπτώσεις και τις επιστροφές του τιμήματος, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις.

η) Εφόσον ο υποκείμενος διενεργεί «τριγωνική συναλλαγή» έχει την υποχρέωση υποβολής ενός “Ανακεφαλαιωτικού Πίνακα Ενδοκοινοτικών Αποκτήσεων Αγαθών και Λήψεων Υπηρεσιών” για την απόκτηση που πραγματοποιεί από κράτος μέλος και που προορίζεται για παράδοση σε άλλο κράτος μέλος και ενός “Ανακεφαλαιωτικού Πίνακα Ενδοκοινοτικών Παραδόσεων Αγαθών και Παρεχόμενων Υπηρεσιών” για την οιονεί ενδοκοινοτική παράδοση αγαθού που πραγματοποιεί στο άλλο κράτος μέλος (η αξία αυτών καταχωρείται σε ιδιαίτερη στήλη).

### **Παράδειγμα 6<sup>ο</sup> : Τριγωνικής ενδοκοινοτικής απόκτησης**

Γερμανική επιχείρηση αγοράζει από ελληνική επιχείρηση παντελόνια τζιν αξίας 40.000 ευρώ με την εντολή αυτά να παραδοθούν σε ιταλική επιχείρηση στη Ρώμη. Το τιμολόγιο προς την γερμανική επιχείρηση εκδίδεται στις 15.6.2012 και τα εμπορεύματα μεταφέρονται τον ίδιο μήνα στην Ιταλία από Ιταλική μεταφορική επιχείρηση, η οποία τιμολογεί την γερμανική επιχείρηση.

Ο Έλληνας πωλητής είναι εγγεγραμμένος στο VIES και έχει Α.Φ.Μ/Φ.Π.Α. Επιβεβαιώνεται με FAX ότι τόσο η γερμανική όσο και η Ιταλική επιχείρηση είναι κανονικοί υποκείμενοι εγγεγραμμένοι στο VIES και έχουν Α.Φ.Μ/Φ.Π.Α. Η συναλλαγή αυτή είναι μια απλοποιημένη τριγωνική ενδοκοινοτική συναλλαγή, στην οποία η ελληνική επιχείρηση πραγματοποιεί μια κανονική παράδοση στη γερμανική και η γερμανική μια τριγωνική παράδοση στην ιταλική.

#### Ο Έλληνας πωλητής θα υποβάλλει :

1. Μέχρι τις 26.7.2012 μέσω TAXISNET την περιοδική δήλωση Φ.Π.Α Ιουνίου, στην οποία θα συμπεριλάβει την ενδοκοινοτική παράδοση στη Γερμανία.
2. Μέχρι 26.7.2012 δήλωση INTRASTAT αποστολής, αφού υπερβαίνει το κατώφλι.
3. Μέχρι 26.7.2012 (ηλεκτρονική υποβολή) Ανακεφαλαιωτικού Πίνακα Ενδοκοινοτικών Παραδόσεων (LISTING).

### **3.2.2 Στον “Ανακεφαλαιωτικό Πίνακα” δεν καταχωρούνται (άρθρο 36 Ν.2859/2000):**

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

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

- Πωλητή μη υποκείμενο στο φόρο ο οποίος δεν διαθέτει Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α. στο άλλο κράτος μέλος.
- Πωλητή που απαλλάσσεται από το φόρο λόγω ύψους πραγματοποιηθέντος ετήσιου κύκλου εργασιών, σύμφωνα με τη νομοθεσία της χώρας του. Στην περίπτωση αυτή ο πωλητής δεν διαθέτει Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α. στη χώρα του.
- Πωλητή υποκείμενο στο φόρο ο οποίος παραδίδει τα αγαθά στον αγοραστή μετά από εγκατάσταση ή συναρμολόγηση με ή χωρίς δοκιμή λειτουργίας. Στην περίπτωση αυτή ο τύπος φορολογίας είναι το εσωτερικό της χώρας και υπόχρεος στο φόρο ο πωλητής των αγαθών.

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

- Η εισαγωγή ή η παράδοση απαλλάσσεται στο εσωτερικό της χώρας από το φόρο (για παράδειγμα η απόκτηση αγαθού που χρησιμοποιήθηκε σε αφορολόγητη δραστηριότητα σε άλλο κράτος – μέλος όπως η πώληση παγίου από πρόσωπο που παρέχει αποκλειστικά ιατρικές υπηρεσίες, παραδόσεις στην Ελλάδα προς διεθνείς οργανισμούς, πρεσβείες κλπ.).
- Η παράδοση φορολογείται σύμφωνα με τις διατάξεις που ισχύουν, στο άλλο κράτος μέλος.
- Η παράδοση πραγματοποιείται χωρίς αντάλλαγμα (δωρεάν).

γ) Η παροχή υπηρεσιών από πρόσωπο που διαθέτει αριθμό μητρώου Φ.Π.Α. (Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α.) στην Ελλάδα εφόσον:

- Ο τύπος φορολογίας είναι το άλλο κράτος – μέλος και η παρεχόμενη υπηρεσία:
  - α) επιβαρύνεται με Φ.Π.Α. (για παράδειγμα υπηρεσίες εστίασης που εκτελούνται στο άλλο κράτος – μέλος) ή
  - β) απαλλάσσεται από το Φ.Π.Α. (για παράδειγμα δικαίωμα εισόδου σε εκπαιδευτικό σεμινάριο που πραγματοποιείται στο άλλο κράτος – μέλος) ή
- Ο τύπος φορολογίας είναι το εσωτερικό της χώρας ωστόσο υπόχρεος στο φόρο δεν είναι ο λήπτης της υπηρεσίας αλλά αυτός που παρέχει την υπηρεσία (για παράδειγμα παροχή υπηρεσιών που σχετίζεται με ακίνητο στην Ελλάδα) ή
- Ο τύπος φορολογίας είναι το εσωτερικό της χώρας, υπόχρεος στο φόρο είναι ο λήπτης των υπηρεσιών αλλά η εν λόγω υπηρεσία απαλλάσσεται από το φόρο στο εσωτερικό της χώρας (για παράδειγμα ,παροχή νομικών υπηρεσιών σε Έλληνα υποκείμενο στο φόρο) ή
- Η παροχή υπηρεσιών πραγματοποιείται χωρίς αντιπαροχή (δωρεάν).

### **3.2.3 Ανακεφαλαιωτικοί Πίνακες για συνεχόμενες παροχές υπηρεσιών και προκαταβολές**

Οι ανακεφαλαιωτικοί πίνακες συμπληρώνονται στους αντίστοιχους μήνες που πραγματοποιείται η παροχή των υπηρεσιών ή που έχει συμφωνηθεί η καταβολή της κάθε δόσης όταν η αντιπαροχή καταβάλλεται περιοδικά ή στους μήνες που εισπράττεται η αντιπαροχή σε περίπτωση προκαταβολής πριν από την παροχή των υπηρεσιών (Εγκ.1091531/25.09.2009).

Όταν οι υπηρεσίες παρέχονται συνεχώς και η παροχή συνεχίζεται και μετά τη λήξη του ημερολογιακού έτους χωρίς τμηματικές καταβολές κατά την διάρκεια της περιόδου παροχής, τότε η παροχή ή η λήψη υπηρεσιών δηλώνεται στους ανακεφαλαιωτικούς πίνακες με τη λήξη του ημερολογιακού έτους (Εγκ. 1091531/25.9.2009). Δηλαδή, με 31.12 του έτους που λήγει, θα πρέπει να εκδόσει ο παρέχων την υπηρεσία ένα αθεώρητο στοιχείο με τίτλο “Ειδικό στοιχείο για σκοπούς Φ.Π.Α. επί ενδοκοινοτικών πράξεων” με αξία το ποσό της αντιπαροχής που αντιστοιχεί στις υπηρεσίες που έχουν πραγματοποιηθεί μέχρι τη λήξη του ημερολογιακού αυτού έτους (ΠΟΛ. 1002/2010). Έπειτα, στο τιμολόγιο που θα εκδόσει μεταγενέστερα θα αναγράφεται η συνολική αξία της αντιπαροχής και επιπρόσθετα η ανάλυση στην οποία θα περιλαμβάνεται η αξία του ειδικού στοιχείου, καθώς και η τυχόν διαφορά που προκύπτει για τους σκοπούς του Φ.Π.Α. (Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1002/4.1.2010). Το ειδικό στοιχείο καταχωρείται σε ιδιαίτερη στήλη ή λογαριασμό των τηρούμενων βιβλίων και δεν συμπεριλαμβάνεται στην συγκεντρωτικές καταστάσεις του άρθρου 20 του Κ.Φ.Α.Σ. (ΠΟΛ. 1002/2010).

### **Παράδειγμα 7<sup>ο</sup>**

Έλληνας μηχανολόγος μηχανικός κάνει σύμβαση με μια γερμανική επιχείρηση (εργοστασιακή) με Α.Φ.Μ/Φ.Π.Α για παροχή υπηρεσιών. Η παροχή υπηρεσιών αρχίζει τον Μάιο του 2012 και ολοκληρώνεται τον Μάιο του 2013. Αν από τον Μάιο του 2012 μέχρι 31.12.2012 δεν πραγματοποιήθηκε καταβολή αντιπαροχής ή μέρους αυτής ως τμηματική καταβολή συμφωνημένων δόσεων ή άλλη πληρωμή, ο έλληνας μηχανολόγος μηχανικός και η γερμανική επιχείρηση είναι υποχρεωμένοι να δηλώσουν στους ανακεφαλαιωτικούς πίνακες με 31.12.2012 το μέρος των μηχανολογικών υπηρεσιών που έχουν πραγματοποιηθεί. Πάντων τυχόν εκπτώσεις που θα χορηγηθούν από τον έλληνα μηχανολόγο μηχανικό στην γερμανική επιχείρηση θα πρέπει να χορηγηθούν όταν αυτές πραγματοποιηθούν (Εγκ.1091531/25.09.2009).

### **3.2.4 Χρόνος και τρόπος υποβολής του ανακεφαλαιωτικού πίνακα**

Ο αρχικός και εμπρόθεσμος ανακεφαλαιωτικός πίνακας υποβάλλεται υποχρεωτικά μόνο μέσω TAXISNET κάθε μήνα και μέχρι τις 26 του αμέσως επόμενου μήνα από τη λήξη της μηνιαίας περιόδου την οποία αφορά (φυσικά μόνο για το μήνα που υπάρχουν ενδοκοινοτικές συναλλαγές). Σε περίπτωση αργίας, ή τοπικής αργίας, ή τοπικά μη εργάσιμη ημέρα η παραπάνω καταληκτική ημερομηνία υποβολής μεταφέρεται την επόμενη τοπικά εργάσιμη ημέρα.

Εφόσον την καταληκτική ημερομηνία υποβολής διαπιστώνεται ότι υπάρχει τεχνική αδυναμία του ειδικού δικτύου (TAXISNET) να κάνει αποδεκτή την υποβολή των ανακεφαλαιωτικών πινάκων, αυτοί θα υποβάλλονται σε έντυπη μορφή στη Δ.Ο.Υ. την επόμενη τοπικά εργάσιμη ημέρα. Γενικά, οι ανακεφαλαιωτικοί πίνακες υποβάλλονται για κάθε ημερολογιακό μήνα και μέχρι τις 26 του αμέσως επόμενου μήνα, ανεξάρτητα αν υποβάλλονται σε έντυπη μορφή στη Δ.Ο.Υ. ή μέσω δικτύου.

Η ηλεκτρονική υποβολή των αρχικών εμπρόθεσμων ανακεφαλαιωτικών πινάκων μπορεί να πραγματοποιείται και στα Κέντρα Εξυπηρέτησης Πολιτών (ΚΕΠ). Ο αρχικός εμπρόθεσμος ανακεφαλαιωτικός πίνακας που υποβάλλεται με ηλεκτρονικό

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

Η υποβολή των αρχικών και εμπρόθεσμων ανακεφαλαιωτικών πινάκων πραγματοποιείται υποχρεωτικά σε έντυπη μορφή στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. στις παρακάτω περιπτώσεις από:

α) Τους υποκείμενους που δεν έχουν υποχρέωση υποβολής περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ. Τέτοιοι είναι οι υποκείμενοι στο φόρο που υπάγονται στο ειδικό καθεστώς των αγροτών του άρθρου 41 του Ν.2859/00 και οι υποκείμενοι στο φόρο που πραγματοποιούν μόνο παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών, που δεν τους παρέχουν κανένα δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α.

β) Το Ελληνικό Δημόσιο, τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, τους δήμους, τις κοινότητες, τους συνεταιρισμούς και γενικά τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, τους υποκείμενους που έχουν δηλώσει παύση εργασιών ή έχουν τεθεί σε αδράνεια, εκκαθάριση ή πτώχευση, εφόσον έχουν υποβάλλει ανάλογη δήλωση μεταβολών στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., κατά το χρόνο υποβολής του ανακεφαλαιωτικού πίνακα.

γ) Τους υποκείμενους που έχουν δηλώσει παύση εργασιών ή έχουν τεθεί σε αδράνεια, εκκαθάριση ή πτώχευση, εφόσον έχουν υποβάλει ανάλογη δήλωση μεταβολών στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. κατά τον χρόνο υποβολής του ανακεφαλαιωτικού πίνακα.

δ) Τις επιχειρήσεις που μετασχηματίζονται, μετατρέπονται, συγχωνεύονται, διασπώνται ή απορροφώνται.

ε) Τους υποκείμενους που διενήργησαν παύση και επανέναρξη εργασιών εντός της ίδιας ημερολογιακής περιόδου και για τους ανακεφαλαιωτικούς πίνακες που έχουν υποχρέωση να υποβάλλουν για πράξεις που διενήργησαν από την ημερομηνία επανέναρξης μέχρι το τέλος της οικείας ημερολογιακής περιόδου αναφοράς, εφόσον προηγήθηκε υποβολή ανακεφαλαιωτικού πίνακα για πράξεις που διενεργήθηκαν την περίοδο προ της παύσης εργασιών και για την ίδια ημερολογιακή περίοδο.

στ) Την Τράπεζα της Ελλάδος.

Οι ανακεφαλαιωτικοί πίνακες που υποβάλλονται για οποιοδήποτε λόγο στη Δ.Ο.Υ. σε έντυπη μορφή (χειρόγραφα), θα υποβάλλονται σε δύο (2) αντίγραφα. Στην περίπτωση αυτή δεν αποστέλλεται αντίγραφο για μηχανογραφική επεξεργασία στη Γ.Γ.Π.Σ. Το πρωτότυπο θα παραμένει στη Δ.Ο.Υ. προκειμένου να διενεργείται η εισαγωγή του συνόλου των αναλυτικών γραμμών των εν λόγω ανακεφαλαιωτικών πινάκων στο σύστημα TAXIS. Το ένα αντίγραφο θα επιστρέφεται υπογεγραμμένο στο φορολογούμενο.

Όταν σε κάποια ημερολογιακή περίοδο δεν έχουν πραγματοποιηθεί φορολογητέες πράξεις, δεν υποβάλλονται ανακεφαλαιωτικοί πίνακες (**Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1127/2009**).

Στην περίπτωση που το υπόχρεο για την υποβολή του ανακεφαλαιωτικού πίνακα πρόσωπο προβεί σε παύση εργασιών και στη συνέχεια σε νέα έναρξη εργασιών κατά τη διάρκεια του ίδιου ημερολογιακού μήνα, θα πρέπει να ενεργήσει ως εξής:

1. κατά τη διακοπή των εργασιών, μαζί με τη δήλωση ΦΠΑ, θα υποβάλλει ηλεκτρονικά και έναν αρχικό ανακεφαλαιωτικό πίνακα με τις πράξεις που έχουν πραγματοποιηθεί από την έναρξη του ημερολογιακού μήνα έως τη δήλωση της παύσης.
2. κατά τη νέα έναρξη εργασιών, εφόσον έχουν πραγματοποιηθεί πράξεις από το χρόνο της νέας έναρξης των εργασιών μέχρι το τέλος του ημερολογιακού μήνα, θα πρέπει να υποβάλει νέο αρχικό ανακεφαλαιωτικό πίνακα, σε έντυπη μορφή στη Δ.Ο.Υ.

#### Δηλώσεις LISTING από μετασχηματιζόμενες επιχειρήσεις

Λόγω των διαδικαστικών και πρακτικών δυσχερειών που προκύπτουν κατά τον μετασχηματισμό επιχειρήσεων αλλά και λόγω της ανάγκης παρακολούθησης των ενδοκοινοτικών συναλλαγών μέσω συστήματος VIES, δόθηκαν διευκρινήσεις με την **ΠΟΛ 1108/99**, αναφορικά με την υποβολή των ανακεφαλαιωτικών πινάκων (LISTING) ενδοκοινοτικών παραδόσεων ή αποκτήσεων. Πιο συγκεκριμένα:

Οι τριμηνιαίοι Ανακεφαλαιωτικοί Πίνακες Ενδοκοινοτικών Αποκτήσεων-Παραδόσεων Αγαθών θα υποβληθούν στο όνομα των εταιρειών που συναλλάχθηκαν και εξέδωσαν ή έλαβαν τα φορολογικά στοιχεία από την ημερομηνία σύνταξης του ισολογισμού μετασχηματισμού μέχρι του χρόνου που ολοκληρώθηκε ο μετασχηματισμός και άρχισε να εκδίδει ή να λαμβάνει στοιχεία με το δικό της Α.Φ.Μ. η νέα εταιρεία. Σε αυτήν την περίπτωση δεν ασκεί επίδραση το γεγονός ότι κατά τις διατάξεις του Ν.2166/1993 οι ως άνω συναλλαγές θεωρούνται ως συναλλαγές της νέας εταιρείας στα βιβλία της οποίας και μεταφέρονται συγκεντρωτικά μετά την σύσταση της, γιατί ο Α.Φ.Μ του κάθε επιτηδευματία αποτελεί το μοναδικό στοιχείο ταυτότητας με τον οποίο επιτυγχάνεται η μηχανογραφική επεξεργασία και διασταύρωση των δεδομένων των Τρίμηνων Ανακεφαλαιωτικών Πινάκων Ενδοκοινοτικών Αποκτήσεων – Παραδόσεων Αγαθών τόσο με τα δεδομένα των περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α. όσο και με τα δεδομένα του συστήματος VIES.

Κατά συνέπεια για τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές που διενεργούν μετατρέπόμενες, συγχωνευμένες ή απορροφημένες επιχειρήσεις με το δικό τους Α.Φ.Μ. θα υποβάλλουν τους Τρίμηνους Ανακεφαλαιωτικούς Πίνακες αναγράφοντας στο πεδίο των εν λόγω πινάκων (006-Ημερολογιακή Περίοδος) ολόκληρη την Τρίμηνη Ημερολογιακή Περίοδο και στο πεδίο (021-ΑΦΜ) το δικό τους Α.Φ.Μ. Ομοίως, για τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές που διενεργεί η προερχόμενη από μετασχηματισμό επιχείρηση με το νέο Α.Φ.Μ. θα υποβάλλει τους Τρίμηνους Ανακεφαλαιωτικούς Πίνακες αναγράφοντας στο πεδίο των εν λόγω πινάκων (006-Ημερολογιακή Περίοδος) ολόκληρη την Τρίμηνη Ημερολογιακή Περίοδο και στο πεδίο (021-ΑΦΜ) το δικό τους Α.Φ.Μ.<sup>28</sup>

---

<sup>28</sup> Ιωάννης Δ Καραγιάννης, Φ.Π.Α.-Δηλώσεις στην πράξη, Θεσσαλονίκη 2013, σελίδα 461-462.



(Πηγή: Ιωάννης Δ Καραγιάννης, Φ.Π.Α.-Δηλώσεις στην πράξη, Θεσσαλονίκη 2013, σελίδα 461-463)

### 3.2.5 Διορθωτική υποβολή το ανακεφαλαιωτικού πίνακα

Ο διορθωτικός πίνακας υποβάλλεται στη Δ.Ο.Υ. (σε έντυπη μορφή) χωρίς την καταβολή προστίμου (σχετ. Εγκύκλιο ΠΟΛ.1317/2.12.1997).

Σε περίπτωση που κατά την αρχική υποβολή του πίνακα δεν δηλώθηκε συγκεκριμένη ενδοκοινοτική απόκτηση ή παράδοση ή παροχή υπηρεσιών, ή καταχωρήθηκε λανθασμένα ο Α.Φ.Μ/Φ.Π.Α. ή η αξία της απόκτησης ή της παράδοσης ή της παροχής υπηρεσιών ή αν υπήρξαν νεώτερα στοιχεία, που δεν ήταν δυνατό να προβλεφθούν κατά την αρχική υποβολή του πίνακα (για παράδειγμα συμπληρωματική χρέωση πελάτη με τόκους υπερημερίας, αναμόρφωση των σχετικά δηλωθέντων σχετικών στοιχείων από φορολογικό έλεγχο κλπ),θα πρέπει να υποβληθεί Διορθωτικός Ανακεφαλαιωτικός Πίνακας Ενδοκοινοτικών Αποκτήσεων ή Παραδόσεων αγαθών και υπηρεσιών. Η συμπλήρωση του Διορθωτικού Πίνακα θα γίνει με τα στοιχεία, όπως αυτά προκύπτουν μετά την αναθεώρησή τους, με μια μόνο εγγραφή για κάθε αγοραστή ή λήπτη, στην οποία θα γράφονται τόσο τα στοιχεία που δεν χρειάζονται διόρθωση, όσο και αυτά που προκύπτουν μετά τη διόρθωση. Η υποβολή του διορθωτικού πίνακα θα γίνει μέχρι και την 26η ημέρα του μήνα που ακολουθεί το μήνα που πραγματοποιήθηκαν ή διαπιστώθηκαν οι διορθώσεις αυτές.

Ειδικότερα :

Σε περίπτωση εσφαλμένης εγγραφής σε ένα από τα πεδία του Ανακεφαλαιωτικού Πίνακα – πλην εκείνου του Α.Φ.Μ., η διόρθωση γίνεται με την σύνταξη και υποβολή Διορθωτικού Ανακεφαλαιωτικού Πίνακα, που αφορά το συγκεκριμένο Α.Φ.Μ. Διευκρινίζεται ότι στην περίπτωση που στην τρίμηνη χρονική περίοδο που αφορά ο συγκεκριμένος Ανακεφαλαιωτικός Πίνακας, έχουν πραγματοποιηθεί επιστροφές από τον συγκεκριμένο αγοραστή ή έχουν χορηγηθεί προς αυτόν εκπτώσεις προηγούμενης ή τρέχουσας χρονικής περιόδου, στον αρχικό ή στον διορθωτικό πίνακα που θα ακολουθήσει τη συγκεκριμένη πράξη, θα αναγραφεί το αλγεβρικό άθροισμα αυτών.

Η συμπλήρωση του πίνακα γίνεται ως εξής

1. Στην περίπτωση καταχώρησης στην οποία: α)ο Α.Φ.Μ/Φ.Π.Α. του αντισυμβαλλόμενου έχει καταχωρηθεί λανθασμένα ή β) ο Α.Φ.Μ/Φ.Π.Α. του αντισυμβαλλόμενου έχει καταχωρηθεί λανθασμένα και τα πεδία της φορολογητέας αξίας έχουν καταχωρηθεί λανθασμένα:

- Θα γραφεί σε μια γραμμή ο λανθασμένος Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α, οι στήλες των αξιών που δεν είχαν καταχωρηθεί αξίες θα παραμείνουν κενές και στις στήλες των αξιών που είχαν καταχωρηθεί αξίες θα αναγραφεί ο αριθμός μηδέν (0).
- Στην αμέσως επόμενη σειρά θα γραφεί ο ορθός Α.Φ.Μ/Φ.Π.Α με τα σωστά στοιχεία φορολογητέας αξίας στις αντίστοιχες στήλες (συμπληρώνονται δυο γραμμές).

2. Στην περίπτωση καταχώρησης όπου ο Α.Φ.Μ/Φ.Π.Α του αντισυμβαλλόμενου έχει αναγραφεί σωστά ωστόσο υπάρχει λανθασμένη καταχώρηση όσο αφορά τα πεδία της φορολογητέας αξίας, θα αναγραφεί σε μια και μόνο σειρά εκ Στον διορθωτικό πίνακα αναγράφονται μόνο οι γραμμές για τις οποίες υπάρχει λάθος ενώ δεν αναγράφονται εκ νέου οι γραμμές για τις οποίες δεν υπάρχει λανθασμένη καταχώρηση στον αρχικό υποβληθέντα πίνακα<sup>29</sup>.

(Πηγή: Ιωάννης Δ Καραγιάννης, Φ.Π.Α.-Δηλώσεις στην πράξη, Θεσσαλονίκη 2013, σελίδα 462-463)

### **Παράδειγμα 8<sup>ο</sup> :Ενδοκοινοτικής απόκτησης από Έλληνα αγρότη του κανονικού καθεστώτος**

Έλληνας αγρότης του κανονικού καθεστώτος αγοράζει εξοπλισμό θερμοκηπίου από την Ιταλία (ανεξαρτήτως αξίας),η συναλλαγή αυτή αποτελεί κανονική ενδοκοινοτική απόκτηση.

Οι υποχρεώσεις του Έλληνα αγρότη :

α)Στην περίπτωση που πραγματοποιεί για πρώτη φορά ενδοκοινοτική απόκτηση Εγγραφή στο VIES (Δήλωση μεταβολών Ένταξης)

β)Απεικόνιση στην περιοδική δήλωση (εκροές και εισροές) και συμπλήρωση του κωδικού 341 της ίδιας δήλωσης

γ)Τριμηνιαίο Ανακεφαλαιωτικό Πίνακα Ενδοκοινοτικών Αποκτήσεων

δ)INTRASTAT υπό προϋποθέσεις.

### **Παράδειγμα 9<sup>ο</sup> : Ενδοκοινοτικής Απόκτησης από Συνεταιρισμό**

Ελληνικός Αγροτικός Συνεταιρισμός αγοράζει λιπάσματα, φυτοφάρμακα και σπόρους από άλλο Κράτος-Μέλος πραγματοποιεί ενδοκοινοτική απόκτηση, εφόσον βεβαίως συντρέχουν οι απαραίτητες προϋποθέσεις, δηλαδή, τιμολόγηση από ένα Α.Φ.Μ/Φ.Π.Α σε άλλο και φυσική μεταφορά από το ένα κράτος-μέλος στο άλλο. Οι υποχρεώσεις του συνεταιρισμού είναι :

α)Εγγραφή στο VIES.

β) Περιοδική Δήλωση (εισροές και εκροές) και συμπλήρωση του κωδ.341 της ίδιας δήλωσης.

γ)Τριμηνιαίο Ανακεφαλαιωτικό Πίνακα Ενδοκοινοτικών Αποκτήσεων.

δ)INTRASTAT υπό προϋποθέσεις.

### **3.3 Ποιες πράξεις θεωρούνται ως “Ενδοκοινοτικές Αποκτήσεις Αγαθών” και υπόκεινται στο Φ.Π.Α.(Άρθρο 12 Ν.2859/2000)**

Οι παρακάτω πράξεις εξομοιώνεται με ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών παρότι δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις τις επαχθούς αιτίας ή μεταβίβασης της κυριότητας του:

<sup>29</sup>Ιωάννης Δ Καραγιάννης, Φ.Π.Α.-Δηλώσεις στην πράξη, Θεσσαλονίκη 2013,σελίδα 462-463.

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

### **Παράδειγμα 10<sup>ο</sup>**

Η επιχείρηση "Α" με εγκατάσταση στην Ελλάδα, μεταφέρει στην Ελλάδα από την εγκατάστασή της στην Γαλλία ένα computer, προκειμένου να το χρησιμοποιήσει στο λογιστήριο της. Η παραλαβή του computer στην Ελλάδα θεωρείται ως ενδοκοινοτική απόκτηση. Επίσης η επιχείρηση "Β" με εγκατάσταση στην Ελλάδα εισάγει από Τρίτη Χώρα στην Γαλλία ένα μηχάνημα μορφοποίησης μετάλλου και ξύλου, τον οποίο στην συνέχεια μεταφέρει στην Ελλάδα. Η παραλαβή του μηχανήματος στην Ελλάδα θεωρείται ως ενδοκοινοτική απόκτηση, για την οποία οφείλεται φόρος στην Ελλάδα.

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

### **Παράδειγμα 11<sup>ο</sup>**

Ο Δήμος Θεσσαλονίκης (που είναι μη υποκείμενο στο Φ.Π.Α νομικό πρόσωπο) παραγγέλλει στην Αμερική μετρητές παρκαρίσματος και στην συμφωνία πώλησης ορίζεται ως τόπος παράδοσης ένα Κράτος-Μέλος, για παράδειγμα Γαλλία. Με εισαγωγή των μετρητών στην Ιταλία επιβάλλονται και καταβάλλονται οι επιβαρύνσεις που αντιστοιχούν (για παράδειγμα, δασμοί και Φ.Π.Α). Στην συνέχεια ο Δήμος Θεσσαλονίκης μεταφέρει από την Γαλλία στην Ελλάδα θεωρείται ως ενδοκοινοτική απόκτηση και καταβάλλεται ο Φ.Π.Α που αναλογεί καταβάλλεται στην Ελλάδα, εφόσον βέβαια ο Δήμος Θεσσαλονίκης δεν καλύπτεται από την εξαίρεση που προβλέπεται από τις διατάξεις της παραγράφου του άρθρου 11.

Δηλαδή, εφόσον οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις του Δήμου υπερβαίνουν το όριο των 10.000 ευρώ ή έχει ενταχθεί οικειοθελώς στο σύστημα Φ.Π.Α. Μπορεί όμως ο Δήμος Αθηναίων να ζητήσει επιστροφή του Φ.Π.Α που κατέβαλε στην Ιταλία, εφόσον αποδείξει ότι τα αγαθά αυτά αποτέλεσαν αντικείμενο ενδοκοινοτικής απόκτησης και καταβολής του Φ.Π.Α στην Ελλάδα.

γ) Η μετακίνηση αγαθών από άλλο κράτος-μέλος στο εσωτερικό της χώρας, κατά ανάλογη εφαρμογή του δευτέρου και τρίτου εδαφίου της παραγράφου 3 του άρθρου 7 του παρόντος.

Όταν οι επιχειρήσεις των άλλων χωρών-μελών της Ε.Ε τιμολογούν τα δείγματα που αποστέλλουν στους αντιπρόσωπους στην Ελλάδα, έστω και με πολύ μικρό ποσό τότε τα δείγματα αυτά υπάγονται στο σύστημα ενδοκοινοτικών αποκτήσεων, παρά το γεγονός ότι δεν εμπορεύματα.

### **3.3.1 Πότε γεννιέται η φορολογική υποχρέωση στις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών (άρθρο 18 Ν.2859/2000)**

Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά τον χρόνο που πραγματοποιείται η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών. Η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών πραγματοποιείται κατά τον χρόνο που τα αγαθά τίθενται στην διάθεση του προσώπου που τα αποκτά. Όταν ο προμηθευτής των αγαθών αναλαμβάνει την υποχρέωση αποστολής τους, η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών πραγματοποιείται κατά το χρόνο τον οποίο αρχίζει η αποστολή.

Για να θεωρηθεί μια παράδοση αγαθών που πραγματοποιείται σε άλλο κράτος μέλος ως “ενδοκοινοτική απόκτηση” θα πρέπει οπωσδήποτε να γίνει η αποστολή ή η μεταφορά αυτών από το άλλο κράτος μέλος στο εσωτερικό της Ελλάδος και επομένως δεν οφείλεται Φ.Π.Α στην Ελλάδα.

Για την πράξη αυτή θα πρέπει να καταβληθεί Φ.Π.Α στο άλλο κράτος μέλος ως παράδοση αγαθών που πραγματοποιήθηκε εντός του κράτους αυτού. Ο φόρος γίνεται απαιτητός από το Δημόσιο κατά τον χρόνο έκδοσης του τιμολογίου ή άλλο στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου και στην περίπτωση που για κάποιο λόγο δεν εκδόθηκε τιμολόγιο ή άλλο στοιχείο Φ.Π.Α. γίνεται απαιτητός από το Δημόσιο το αργότερο την 15η ημέρα του επόμενου μήνα από αυτόν κατά τον οποίο γεννήθηκε η φορολογική υποχρέωση. Ο Φ.Π.Α. αυτός καταβάλλεται στο Δημόσιο ή δηλώνεται στις εισροές και εκροές μαζί με τις άλλες πράξεις του ίδιου μήνα που ο Φ.Π.Α έγινε απαιτητός. Στην περίπτωση που τα αγαθά παραληφθούν στην Ελλάδα σε μεταγενέστερο μήνα από εκείνο που εκδόθηκε το τιμολόγιο τότε γίνεται πρόβλεψη για την ενδοκοινοτική αυτή απόκτηση στο μήνα που εκδόθηκε το τιμολόγιο. Σημειώνεται ότι δεν πρέπει να δημιουργείται σύγχυση μεταξύ του χρόνου του απαιτητού του φόρου και του χρόνου που πραγματικά καταβάλλεται. Η καταβολή προς το Δημόσιο γίνεται συνολικά για όλες τις πράξεις για τις οποίες ο φόρος έγινε απαιτητός μέσα στην φορολογική περίοδο (μήνα ή τρίμηνο) μέσω των Περιοδικών Δηλώσεων και μάλιστα συμψηφιστικά (Φ.Π.Α εκροών – Φ.Π.Α εισροών).

**Περίπτωση 1<sup>η</sup>:** Ελληνική επιχείρηση αγοράζει εμπορεύματα από επιχείρηση στην Γαλλία. Τα εμπορεύματα παραδίδονται στις 20 Σεπτεμβρίου στην Γαλλία και θα μεταφερθούν στην Ελλάδα με ευθύνη του αγοραστή (ελληνική επιχείρηση). Την ίδια ημέρα εκδίδεται το τιμολόγιο.

Κατά συνέπεια:

- Η παράδοση των αγαθών διάθεση του (λήπτη) αγοραστή πραγματοποιείται στις 20 Σεπτεμβρίου.
- Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται την ίδια ημερομηνία δηλαδή στις 20 Σεπτεμβρίου.
- Το τιμολόγιο εκδίδεται την ίδια ημερομηνία δηλαδή στις 20 Σεπτεμβρίου.
- Ο Φ.Π.Α καθίσταται απαιτητός με την έκδοση του τιμολογίου δηλαδή στις 20 Σεπτεμβρίου.

Με βάση τα δεδομένα αυτά η ελληνική επιχείρηση ανάλογα με την κατηγορία των βιβλίων που τηρεί έχει τις ακόλουθες δηλωτικές υποχρεώσεις:

α)Επιχείρηση με βιβλία Γ' κατηγορίας:

- Υποβολή περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α για την φορολογική περίοδο του Σεπτεμβρίου, στην οποία θα συμπεριλάβει την εν λόγω απόκτηση.
- Υποβολή Ανακεφαλαιωτικού Πίνακα Ενδοκοινοτικών Αποκτήσεων για το τρίμηνο Ιούλιος –Σεπτέμβριος.
- Υποβολή δήλωσης INTRASTAT για το μήνα Σεπτέμβριο αν έχει υπερβεί το στατιστικό κατώφλι άφιξης.

β)Επιχείρηση Α' και Β' κατηγορίας:

- Υποβολή περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α για την φορολογική περίοδο του τριμήνου Ιούλιος-Σεπτέμβριος, στην οποία θα συμπεριλάβει την εν λόγω απόκτηση.
- Υποβολή Ανακεφαλαιωτικού Πίνακα Ενδοκοινοτικών Αποκτήσεων για το τρίμηνο Ιούλιος –Σεπτέμβριος.
- Υποβολή δήλωσης INTRASTAT για το μήνα Σεπτέμβριο αν έχει υπερβεί το στατιστικό κατώφλι άφιξης.

**Περίπτωση 2<sup>η</sup>:** Ελληνική επιχείρηση αγοράζει εμπορεύματα από την επιχείρηση στην Γαλλία. Τα εμπορεύματα παραδίδονται στις 20 Σεπτεμβρίου στην Γαλλία και θα μεταφερθούν στην Ελλάδα με ευθύνη αγοραστή (ελληνική επιχείρηση).Το τιμολόγιο εκδίδεται τον επόμενο μήνα δηλαδή 10 Οκτωβρίου.

Κατά συνέπεια:

- Η παράδοση των αγαθών διάθεση του (λήπτη) αγοραστή πραγματοποιείται στις 20 Σεπτεμβρίου.
- Η φορολογική υποχρέωση γεννάται την ίδια ημερομηνία δηλαδή στις 20 Σεπτεμβρίου.
- Το τιμολόγιο εκδίδεται στις 10 Οκτωβρίου.
- Ο Φ.Π.Α καθίσταται απαιτητός με την έκδοση του τιμολογίου δηλαδή στις 10 Οκτωβρίου.

Με βάση τα δεδομένα αυτά η ελληνική επιχείρηση ανάλογα με την κατηγορία των βιβλίων που τηρεί έχει τις ακόλουθες δηλωτικές υποχρεώσεις:

α)Επιχείρηση με βιβλία Γ' κατηγορίας:

- Υποβολή περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α για την φορολογική περίοδο του Οκτωβρίου, στην οποία θα συμπεριλάβει την εν λόγω απόκτηση.
- Υποβολή Ανακεφαλαιωτικού Πίνακα Ενδοκοινοτικών Αποκτήσεων για το τρίμηνο Οκτώβριος –Δεκέμβριος.
- Υποβολή δήλωσης INTRASTAT για το μήνα Οκτώβριο αν έχει υπερβεί το στατιστικό κατώφλι άφιξης.

β)Επιχείρηση Α' και Β' κατηγορίας:

- Υποβολή περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α για την φορολογική περίοδο του τριμήνου Οκτώβριος-Δεκέμβριος στην οποία θα συμπεριλάβει την εν λόγω απόκτηση.
- Υποβολή Ανακεφαλαιωτικού Πίνακα Ενδοκοινοτικών Αποκτήσεων για το τρίμηνο Οκτώβριος- Δεκέμβριος.
- Υποβολή δήλωσης INTRASTAT για το μήνα Οκτώβριο αν έχει υπερβεί το στατιστικό κατώφλι άφιξης.

**Περίπτωση 3<sup>η</sup>:** Το τιμολόγιο είτε δεν εκδίδεται είτε εκδίδεται με καθυστέρηση για παράδειγμα 10 Νοεμβρίου, 10 Δεκεμβρίου κ.λπ. Ο φόρος γίνεται απαιτητός κατά τον χρόνο έκδοσης του τιμολογίου και το αργότερο τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα από αυτόν που γεννήθηκε η φορολογική υποχρέωση<sup>30</sup>. Στην προκειμένη περίπτωση, όπου το τιμολόγιο πέραν της 15ης Οκτωβρίου, το απαιτητό του φόρου γεννάται στις 15 Οκτωβρίου.

Με βάση τα δεδομένα αυτά η ελληνική επιχείρηση ανάλογα με την κατηγορία των βιβλίων που τηρεί έχει τις ακόλουθες δηλωτικές υποχρεώσεις:

α) Επιχείρηση με βιβλία Γ' κατηγορίας:

- Υποβολή περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α για την φορολογική περίοδο του Οκτωβρίου, στην οποία θα συμπεριλάβει την εν λόγω απόκτηση.
- Υποβολή Ανακεφαλαιωτικού Πίνακα Ενδοκοινοτικών Αποκτήσεων για το τρίμηνο Οκτώβριος – Δεκέμβριος.
- Υποβολή δήλωσης INTRASTAT για το μήνα Οκτώβριο αν έχει υπερβεί το στατιστικό κατώφλι άφιξης.

β) Επιχείρηση Α' και Β' κατηγορίας:

- Υποβολή περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α για την φορολογική περίοδο του τριμήνου Οκτώβριος – Δεκέμβριος, στην οποία θα συμπεριλάβει την εν λόγω απόκτηση.
- Υποβολή Ανακεφαλαιωτικού Πίνακα Ενδοκοινοτικών Αποκτήσεων για το τρίμηνο Οκτώβριος- Δεκέμβριος.
- Υποβολή δήλωσης INTRASTAT για το μήνα Οκτώβριο αν έχει υπερβεί το στατιστικό κατώφλι άφιξης.

Οι ανωτέρω υποχρεώσεις προκύπτουν επειδή:

- Η παράδοση των αγαθών στην διάθεση του λήπτη πραγματοποιείται στις 10 Σεπτεμβρίου.
- Η φορολογική υποχρέωση γεννάται την ίδια ημερομηνία δηλαδή στις 10 Σεπτεμβρίου.
- Το τιμολόγιο είτε δεν εκδίδεται είτε εκδίδεται πέραν τις 15 Οκτωβρίου.
- Το απαιτητό του φόρου γεννάται την 15η Οκτωβρίου (ημερομηνία που λαμβάνεται υπόψη για τις δηλωτικές υποχρεώσεις).

**Περίπτωση 4<sup>η</sup>:** Ελληνική επιχείρηση αγοράζει εμπορεύματα από επιχείρηση εγκατεστημένη στην Γερμανία- Αγγλία. Τα εμπορεύματα θα αποσταλούν στην Ελλάδα με ευθύνη της Αγγλικής επιχείρησης (Πωλητής). Η έναρξη της αποστολής πραγματοποιείται στις 20 Μαρτίου και το τιμολόγιο εκδίδεται την ίδια ημερομηνία.

Κατά συνέπεια:

- Η έναρξη της αποστολής στις 20 Μαρτίου.
- Η φορολογική υποχρέωση γεννάται την ίδια ημερομηνία δηλαδή στις 20 Μαρτίου.
- Το τιμολόγιο εκδίδεται στις 20 Μαρτίου.

---

<sup>30</sup> Άρθρο 18 παράγραφος 2.

- Το απαιτητό του φόρου γεννάται με την έκδοση του τιμολογίου (παράγραφος 2 του άρθρου 18) δηλαδή στις 20 Μαρτίου.

Με βάση τα δεδομένα αυτά η ελληνική επιχείρηση ανάλογα με την κατηγορία των βιβλίων που τηρεί έχει τις ακόλουθες δηλωτικές υποχρεώσεις:

α) Επιχείρηση με βιβλία Γ' κατηγορίας:

- Υποβολή περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α για τον μήνα Μάρτιο, στην οποία θα συμπεριλάβει την εν λόγω απόκτηση.
- Υποβολή Ανακεφαλαιωτικού Πίνακα Ενδοκοινοτικών Αποκτήσεων για το τρίμηνο Ιανουάριος-Μάρτιος.
- Υποβολή δήλωσης INTRASTAT για το μήνα Μάρτιο αν έχει υπερβεί το στατιστικό κατώφλι άφιξης.

β) Επιχείρηση Α' και Β' κατηγορίας:

- Υποβολή περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α για την φορολογική περίοδο του τριμήνου Ιανουάριος-Μάρτιος, στην οποία θα συμπεριλάβει την εν λόγω απόκτηση.
- Υποβολή Ανακεφαλαιωτικού Πίνακα Ενδοκοινοτικών Αποκτήσεων για το τρίμηνο Ιανουάριος-Μάρτιος.
- Υποβολή δήλωσης INTRASTAT για το μήνα Μάρτιο αν έχει υπερβεί το στατιστικό κατώφλι άφιξης.

**Χρόνος γένεσης και απαιτητό του φόρου στις απαιτήσεις από απαλλασσόμενους για παράδειγμα Ν.Π.Δ.Δ., σωματεία, ενώσεις, γιατρούς κλπ.**

Στις περιπτώσεις που η ενδοκοινοτική απόκτηση πραγματοποιείται από απαλλασσόμενα πρόσωπα δηλαδή από πανεπιστήμιο, νοσοκομείο, γιατρό, αγρότη ειδικού καθεστώτος κ.λπ. ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης και ο χρόνος του απαιτητού του φόρου καθορίζεται με τους ίδιους κανόνες που αναφέρθηκαν στα προηγούμενα παραδείγματα.

Πιο συγκεκριμένα:

- Η φορολογική υποχρέωση γεννάται είτε στο χρόνο της παράδοσης είτε στο χρόνο της έναρξης της αποστολής.
- Το απαιτητό του φόρου γεννάται με την έκδοση του τιμολογίου και το αργότερο τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα από αυτόν που γεννήθηκε η φορολογική υποχρέωση.

Οι δηλωτικές υποχρεώσεις των προσώπων αυτών καθορίζεται με βάση το απαιτητό του φόρου. Σημειώνεται ότι ο φόρος καταβάλλεται από τα πρόσωπα αυτά με έκτακτη δήλωση, εφόσον δεν υποβάλλουν δηλώσεις Φ.Π.Α.

### **3.3.2 Φορολογητέα αξία στις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών (άρθρο 19 Ν.2859/2000)**

Στις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που εκφράζονται σε ευρώ, ως “φορολογητέα αξία” λαμβάνεται η αντιπαροχή που έλαβε ή που πρόκειται να λάβει ο προμηθευτής των αγαθών αυτών, δηλαδή η τρέχουσα τιμή αγοράς των αγαθών ή παρόμοιων αγαθών αυτών, ή αν δεν υπάρχει τιμή αγοράς, το κόστος των αγαθών κατά τον χρόνο πραγματοποίησης των πράξεων αυτών.

Όταν τα στοιχεία προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας εκφράζονται σε νόμισμα άλλου κράτους-μέλους το οποίο δεν έχει ενταχθεί στην ζώνη ευρώ, για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας λαμβάνεται υπόψη η ισοτιμία του νομίσματος αυτού προς το ευρώ όπως αυτή προσδιορίζεται από την διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 20.

Ειδικά για αγαθά που υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης, η φορολογητέα αξία μειώνεται επίσης με το ποσό του φόρου αυτού, ο οποίος καταβλήθηκε σε άλλο κράτος- μέλος και αποδεδειγμένα επιστράφηκε από αυτό το κράτος-μέλος.

#### Στην φορολογητέα αξία περιλαμβάνονται:

α) Οι τόκοι των επί πιστώσει πωλήσεων, καθώς και τα παρεπόμενα έξοδα με τα οποία ο προμηθευτής επιβαρύνει τον αγοραστή των αγαθών ή τον λήπτη των υπηρεσιών, όπως τα έξοδα προμήθειας, μεσιτείας, συσκευασίας, ασφάλισης, μεταφοράς, φορτοεκφόρτωσης, ακόμη και αν αποτελούν αντικείμενο ιδιαίτερης συμφωνίας.

β) Οι κάθε είδους φόροι, τα δικαιώματα, οι εισφορές τα τέλη υπέρ του δημοσίου ή τρίτων και τα τέλη χαρτοσήμου με εξαίρεση το φόρο του παρόντος νόμου. Προκειμένου για παραδόσεις αγαθών που διατίθενται σε συσκευασία η οποία επιστρέφεται, η αξία του περιεχομένου και της συσκευασίας αναγράφεται χωριστά κατά τον συντελεστή φόρου, εφόσον υπάγονται σε διαφορετικό συντελεστή.

Σε περίπτωση του προηγούμενου εδαφίου, δύναται ο υποκείμενος στον φόρο να μην αναγράφει φόρο για την αξία της συσκευασίας τόσο κατά την παράδοση όσο και κατά την επιστροφή αυτής. Οφείλεται, όμως, ο φόρος στην αξία της συσκευασίας όταν αυτή δεν επιστρέφεται.

#### Στην φορολογητέα αξία δε περιλαμβάνονται:

α) Οι χορηγούμενες στον αγοραστή ή τον λήπτη εκπτώσεις, εφόσον αποδεικνύονται από τα στοιχεία, τα οποία εκδίδονται συμφώνα με τις διατάξεις που ισχύουν. Ειδικότερα, όταν πρόκειται για εκπτώσεις που χορηγούνται λόγω κύκλου εργασιών, λαμβάνονται υπόψη, εφόσον τα παρεχόμενα ποσοστά εκπτώσεων γνωστοποιούνται στην Αρμόδια Δ.Ο.Υ. του πωλητή ή του παρέχοντος τις υπηρεσίες τουλάχιστον (4) τέσσερις μήνες πριν από την πραγματοποίησή τους.

β) Οι επιστροφές του τιμήματος, σε περίπτωση μερικής ή ολικής ακύρωσης της παράδοσης αγαθών, ή της παροχής υπηρεσιών.

γ) Τα ποσά που λαμβάνει ο υποκείμενος στο φόρο από τον αγοραστή των αγαθών, ή των λήπτη των υπηρεσιών, για κάλυψη δαπανών που πραγματοποιεί στο όνομα και για λογαριασμό του αγοραστή ή του λήπτη, εφόσον:

- έχουν καταχωρηθεί σε προσωρινό λογαριασμό στα λογιστικά του βιβλία,



- τα οικεία παραστατικά έχουν εκδοθεί στο όνομα του αγοραστή των αγαθών ή του λήπτη υπηρεσιών, από τα οποία προκύπτει το πραγματικό ποσό των δαπανών και παραδίδονται στον αγοραστή των αγαθών ή τον λήπτη των υπηρεσιών που αφορούν.

Οι διατάξεις των περιπτώσεων α' και β' της παραγράφου αυτής δεν ισχύουν για τις χορηγούμενες εκπτώσεις και τη μερική επιστροφή τιμήματος σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών από τα πρόσωπα της παραγράφου 5 του άρθρου 49 Ν.2238/1994 (ΦΕΚ 151 Α').

### **Παράδειγμα 12<sup>ο</sup>**

Η επιχείρηση "Α" που είναι εγκατεστημένη στην Γαλλία πουλάει αγαθά σε επιχείρηση "Β" που είναι εγκατεστημένη στην Ελλάδα. Τα αγαθά που μεταφέρονται από την Γαλλία δεν φτάνουν στην Ελλάδα, αλλά έχουν τελικό προορισμό την Ιταλία.

Στο παράδειγμα αυτό ο φόρος οφείλεται στην Ιταλία που είναι το κράτος-μέλος της ενδοκοινοτικής απόκτησης των αγαθών. Εάν τα αγαθά δεν αποτελούν αντικείμενο ενδοκοινοτικής απόκτησης στην Ιταλία είτε διότι ο υποκείμενος στον φόρο δεν διαθέτει Α.Φ.Μ. στην Ιταλία είτε για άλλο λόγο, τα αγαθά αυτά θεωρείται ότι αποτέλεσαν αντικείμενο ενδοκοινοτικής απόκτησης στην Ελλάδα, όπου ο υποκείμενος στο φόρο διαθέτει Α.Φ.Μ., με το οποίο εμφανίζεται μέσω VIES στις συναλλαγές του, με τον προμηθευτή του "Α" στην Ισπανία. Αντίθετα εάν ο Β αποδεικνύει ότι τα αγαθά αυτά αποτέλεσαν αντικείμενο ενδοκοινοτικής απόκτησης στη Ιταλία, δεν υπάγεται στο φόρο στην Ελλάδα και εάν έχει ήδη υπαχθεί, η φορολογητέα αξία μειώνεται ανάλογα.

### **Παράδειγμα 13<sup>ο</sup>**

Ένας υποκείμενος στο φόρο εγκατεστημένος στην Ελλάδα, αποκτά τσιγάρα από την Μεγάλη Βρετανία. Τα αγαθά αυτά υπάγονται στον ειδικό φόρο κατανάλωσης στον τόπο όπου καταναλώνονται δηλαδή στην Ελλάδα σύμφωνα με τις διατάξεις της οδηγίας 92/12/Ε.Ο.Κ. Ας υποθέσουμε ότι ένα φορτίο που αναχωρεί από την Μεγάλη Βρετανία, έχει φορολογηθεί εκεί και με συνοδευτικό έγγραφο φθάνει στην Ελλάδα όπου πραγματοποιείται ενδοκοινοτική απόκτηση των αγαθών αυτών. Στην Ελλάδα (χώρα προορισμού) σύμφωνα με τις αρχές του μεταβατικού καθεστώτος του ειδικού φόρου κατανάλωσης πρέπει να καταβληθεί ο Φ.Π.Α και ο Ε.Φ.Κ. Η φορολογητέα βάση στην οποία επιβάλλεται ο Φ.Π.Α στην Ελλάδα θα περιλαμβάνει διπλή φορολογία ως προς τον ειδικό φόρο κατανάλωσης για τον ίδιο αγοραστή. Πρέπει επομένως, να γίνει επιστροφή του Ε.Φ.Κ που πληρώθηκε στην Μεγάλη Βρετανία (χώρα αναχώρησης) από την χώρα αυτή. Κατά τον προσδιορισμό δε της φορολογητέας αξίας για το Φ.Π.Α. θα μειωθεί η αξία αυτή κατά το ποσό του Ε.Φ.Κ που καταβλήθηκε στην Μεγάλη Βρετανία εφόσον αποδεικνύεται η επιστροφή του φόρου στη χώρα αυτή.

Όταν πρόκειται για πωλήσεις που πραγματοποιούνται από απόσταση διενεργούνται μεταξύ της Ελλάδας και των άλλων κρατών-μελών, εφόσον την ευθύνη μεταφοράς την φέρει ο πωλητής, τότε ο Φ.Π.Α. καταβάλλεται κατά κανόνα στην χώρα

του προμηθευτή (εκτός από εξαιρέσεις). Τέτοιες μεταφορές είναι εκείνες που γίνονται ταχυδρομικά, τηλεφωνικά ή με άλλο τρόπο (για παράδειγμα με βάση τιμοκαταλόγους κ.λπ.) από προμηθευτές που είναι εγκατεστημένοι σε διαφορετικό κράτος-μέλος από τους αγοραστές και οι αγοραστές είναι ιδιώτες, δηλαδή πρόσωπα τα οποία δεν έχουν δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. και δεν υποχρεούνται από άλλες διατάξεις να καταβάλλουν Φ.Π.Α. για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις στο κράτος-μέλος άφιξης των αγαθών. Στις περιπτώσεις αυτές, τόπος που καταβάλλεται ο Φ.Π.Α. είναι αρχικά ο τόπος που είναι εγκατεστημένος ο αγοραστής, εφόσον φυσικά πληρούνται ορισμένες προϋποθέσεις που αναφέρονται παρακάτω.

#### **Παράδειγμα 14<sup>ο</sup>**

Γερμανική επιχείρηση “B” στέλνει στην Ελλάδα σε πελάτη της ιδιώτη ένα ψυγείο αξίας 1.380 ευρώ. Στην αξία αυτή έχει υπολογισθεί και ο Φ.Π.Α της Γερμανίας 15%. Δηλαδή η αξία του αγαθού είναι 1.200 ευρώ και ο Φ.Π.Α. είναι 180 ευρώ. Το ποσό των 180 ευρώ αποδίδεται από την επιχείρηση “B” στο Γερμανικό Δημόσιο.

Αγορές από άλλα κράτη-μέλη, με ευθύνη του πωλητή για την μεταφορά τους, όταν αυτές πραγματοποιούνται από αγρότες, Ν.Π. μη υποκείμενα στο Φ.Π.Α και από πρόσωπα στα οποία δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α και εφόσον οι αγορές αυτές για τον καθένα από όλα συνολικά τα κράτη μέλη δεν υπερβαίνουν ετήσια το ποσό των 10.000 ευρώ, τότε ο Φ.Π.Α. καταβάλλεται στην Ελλάδα. Εκτός αν με επιλογή τους εντάχθηκαν στους υπόχρεους του Φ.Π.Α, οπότε αποδίδουν κανονικά το Φ.Π.Α. στο δημόσιο με υποβολή περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α, πίνακα LISTING και INTRASTAT, όχι όμως και εκκαθαριστικής Δήλωσης. Αν όμως οι πωλήσεις που πραγματοποιεί ο προμηθευτής προς όλους συνολικά τους αγοραστές του στην Ελλάδα υπερβαίνουν κατά την τρέχουσα διαχειριστική περίοδο το ποσό των 35.000 ευρώ ή αν έχουν υπερβεί το όριο αυτό οι πωλήσεις του κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο, τότε καταβάλλεται ο Φ.Π.Α στην Ελλάδα από τα παραπάνω πρόσωπα (αγρότες, Ν.Π., γιατροί κ.λπ.) που προβαίνουν σε αγορές από τον προμηθευτή αυτό<sup>31</sup>.

Δηλαδή στην περίπτωση αυτή τα πιο πάνω πρόσωπα και άσχετα αν πραγματοποιούν ετήσιες αγορές, συνολικά από όλα τα κράτη-μέλη της κοινότητας λιγότερες ή περισσότερες από 10.000 ευρώ θα καταβάλλουν το Φ.Π.Α. στην Ελλάδα, διότι στην περίπτωση αυτή υποχρεούται να έχει ο προμηθευτής φορολογικό αντιπρόσωπο στην Ελλάδα. Επίσης και οι ιδιώτες που αγοράζουν αγαθά από τον παραπάνω προμηθευτή, θα καταβάλλουν, στην περίπτωση αυτή το Φ.Π.Α. στην Ελλάδα.

Στο παραπάνω ποσό των 35.000 ευρώ δεν περιλαμβάνεται η αξία των καινούργιων μεταφορικών μέσων, καθώς και των προϊόντων που υπάγονται στον ειδικό φόρο κατανάλωσης (ενεργειακά προϊόντα, αλκοολούχα ποτά και βιομηχανοποιημένα καπνά). Διότι τα καινούργια μεταφορικά μέσα και τα προϊόντα που υπάγονται στον ειδικό φόρο κατανάλωσης, όταν αγοράζονται από άλλα κράτη-μέλη υπόκεινται στο Φ.Π.Α. και καταβάλλεται αυτός στον τόπο κατανάλωσης που είναι η Ελλάδα (Εγκ. Υπ. Οικ. 1131481/ πολ.1282/1992).

<sup>31</sup> Άρθρο 13 παράγραφος 5 Ν. 2859/2000.

### **Παράδειγμα 15<sup>ο</sup>**

Ο Δήμος Αθηναίων (νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στο Φ.Π.Α) με έδρα την Αθήνα αγοράζει από υποκείμενο στο φόρο εγκατεστημένο στην Γαλλία, ένα κομπιούτερ αξίας 3.000 ευρώ χωρίς Φ.Π.Α. το οποίο αποστέλλεται στην Ελλάδα. Το νομικό πρόσωπο κατά το έτος της αγοράς του κομπιούτερ δεν έχει πραγματοποιήσει άλλες αγορές από Κράτη-Μέλη, αλλά ο Γάλλος προμηθευτής του κομπιούτερ δεν έχει το προηγούμενο έτος είχε πραγματοποιήσει προς την Ελλάδα πωλήσεις 40.000 ευρώ. Στην περίπτωση αυτή, ως τόπος παράδοσης του κομπιούτερ θεωρείται η Ελλάδα (διότι 40.000 ευρώ > 35.000 ευρώ) και κατά συνέπεια και τόπος φορολογίας. Στην περίπτωση αυτή η επιχείρηση της Γαλλίας υποχρεούται να έχει στην Ελλάδα φορολογικό αντιπρόσωπο για την απόδοση του Φ.Π.Α στο ελληνικό Δημόσιο.

### **Παράδειγμα 16<sup>ο</sup>: Έλληνας ιατρός αγοράζει ιατρικό μηχάνημα από υποκείμενο εγκατεστημένο στην Γερμανία**

Έλληνας γιατρός αγοράζει ένα ιατρικό μηχάνημα αξίας 5.000 ευρώ από υποκείμενο στο φόρο εγκατεστημένο στην Γερμανία, το οποίο του αποστέλλεται. Ο Γερμανός προμηθευτής το προηγούμενο έτος είχε πραγματοποιήσει προς την Ελλάδα πωλήσεις αξίας 22.000 ευρώ. Στην περίπτωση αυτή, ως τόπος παράδοσης του ιατρικού μηχανήματος, δεν είναι η Ελλάδα διότι οι πωλήσεις του Γερμανού προμηθευτή το προηγούμενο έτος δεν είχαν υπερβεί το ποσό των 35.000 ευρώ που έχουν τεθεί ως όριο (αφού 5.000 ευρώ + 22.000 ευρώ = 27.000 ευρώ < 35.000 ευρώ). Η πράξη αυτή θα φορολογηθεί στην Γερμανία.

### **Παράδειγμα 17<sup>ο</sup> :Αγρότης αγοράζει θερμοκήπιο από υποκείμενο εγκατεστημένο στην Αγγλία**

Έλληνας αγρότης αγοράζει ένα θερμοκήπιο αξίας 4.000 ευρώ, χωρίς Φ.Π.Α. από υποκείμενο στο Φ.Π.Α εγκατεστημένο στην Αγγλία. Το ίδιο έτος αγοράζει δυο γεωργικά μηχανήματα αξίας 8.000 ευρώ το οποίο του αποστέλλεται από υποκείμενο εγκατεστημένο στην Ιταλία .Η αγορά αυτή των γεωργικών μηχανημάτων θα υπαχθεί σε Φ.Π.Α στην Ελλάδα ως ενδοκοινοτική απόκτηση διότι 8.000 + 4.000 = 12.000 > 10.000 ευρώ <sup>32</sup>.

### **Παράδειγμα 18<sup>ο</sup> : Ιδιώτης αγοράζει καινούργιο Ι.Χ. αυτοκίνητο από υποκείμενο εγκατεστημένο στην Ισπανία**

Έλληνας ιδιώτης αγοράζει από υποκείμενο στο φόρο εγκατεστημένο στην Ισπανία καινούργιο Ι.Χ αυτοκίνητο 7.000 ευρώ το οποίο του αποστέλλεται στο

<sup>32</sup> Άρθρο 13 παράγραφος 5 και άρθρο 11 ,Ν.2859/2000.

εσωτερικό της χώρας. Στην περίπτωση αυτή επειδή το Ι.Χ αυτοκίνητο είναι καινούργιο η αξία αγοράς του θα υπαχθεί σε Φ.Π.Α. στην Ελλάδα, ως ενδοκοινοτική απόκτηση<sup>33</sup>. Στην περίπτωση όμως που το Ι.Χ αυτοκίνητο ήταν μεταχειρισμένο τότε ο Φ.Π.Α. τότε ο Φ.Π.Α της αξίας της αγοράς θα καταβάλλονταν στην Ισπανία, διότι αυτός που αγοράζει είναι έλληνας ιδιώτης.

### 3.3.3 Τόπος ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών (άρθρο 15 Ν.2859/2000)

1. Η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών θεωρείται ότι πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον τα αγαθά κατά τον χρόνο της αποστολής ή της μεταφοράς προς τον αποκτώντα βρίσκονται στο εσωτερικό της χώρας.
2. Επίσης, η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών θεωρείται ότι πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον γίνεται από υποκείμενο στο φόρο εγκατεστημένο στο εσωτερικό της χώρας, ο οποίος δεν αποδεικνύει ότι τα αγαθά αυτά αποτέλεσαν αντικείμενο ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών σε άλλο Κράτος-Μέλος.

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

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

β) Ο αποκτών έχει εκπληρώσει τις υποχρεώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 5 του άρθρου 36.

Δεν θεωρείται ότι πραγματοποιείται ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών στο εσωτερικό της χώρας όταν συντρέχουν σωρευτικά οι εξής προϋποθέσεις :

1. Η ενδοκοινοτική απόκτηση πραγματοποιείται από υποκείμενο στο φόρο άλλου κράτους-μέλους, ο οποίος δεν είναι εγγεγραμμένος στο μητρώο Φ.Π.Α. στο εσωτερικό της χώρας.
2. Τα αγαθά αποστέλλονται ή μεταφέρονται στο εσωτερικό της χώρας από Κράτος-Μέλος διαφορετικό από αυτό εντός του οποίου ο υποκείμενος στο φόρο της περίπτωσης α' διαθέτει Α.Φ.Μ/Φ.Π.Α.
3. Η ενδοκοινοτική απόκτηση πραγματοποιείται με σκοπό την διενέργεια μεταγενέστερης παράδοσης αγαθών στο εσωτερικό της χώρας, για την οποία παράδοση υπόχρεος για την καταβολή του φόρου είναι ο παραλήπτης των αγαθών, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 35.
4. Ο παραλήπτης των αγαθών είναι υποκείμενος στο φόρο ή μη υποκείμενος στο φόρο νομικό πρόσωπο εγγεγραμμένο στο μητρώο Φ.Π.Α στο εσωτερικό της χώρας.

---

<sup>33</sup> Άρθρο 2 και 11 Ν.2859/2000 .

### Τριγωνική ενδοκοινοτική απόκτηση

Στις τριγωνικές ενδοκοινοτικές αποκτήσεις μεσολαβούν τρεις υποκείμενοι στο Φ.Π.Α. εγκατεστημένοι σε τρία διαφορετικά Κράτη-Μέλη. Ουσιαστικά όμως πρόκειται για μια μετακίνηση αγαθών με περισσότερες τιμολογήσεις. Για τις συναλλαγές αυτές εφαρμόζεται απλοποιημένη φορολογική διαδικασία χωρίς να απαιτείται ο ορισμός φορολογικού εκπροσώπου. Στην εν λόγω συναλλαγή ο φόρος θα καταβληθεί στο Κράτος-Μέλος προορισμού των αγαθών σαν ενδοκοινοτική απόκτηση.

Για τις συναλλαγές αυτές ο Έλληνας αγοραστής θα πρέπει :

1. Να είναι υποκείμενος στο φόρο και να έχει Α.Φ.Μ/Φ.Π.Α.
2. Να επιβεβαιώνεται ότι και οι άλλοι δυο συναλλασσόμενοι είναι εγγεγραμμένοι στο VIES και επομένως έχουν Α.Φ.Μ/Φ.Π.Α. στη χώρα τους.
3. Να διασφαλίζεται ότι πραγματοποιείται φυσική μεταφορά των αγαθών από το ένα κράτος-μέλος στο άλλο.
4. Να εκδίδει τα προβλεπόμενα από τον Κ.Φ.Α.Σ., αναγράφοντας σε αυτά ότι πρόκειται για τριγωνική παράδοση, στις περιπτώσεις όπου πραγματοποιείται ταυτόχρονα τριγωνική απόκτηση και ενδοκοινοτική παράδοση. Για παράδειγμα, ελληνική επιχείρηση αγοράζει από ιταλική επιχείρηση με εντολή να σταλούν τα εμπορεύματα από την Ιταλία στο Βέλγιο.
5. Να περιλαμβάνει τις συναλλαγές αυτές στην περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. της οικείας φορολογικής περιόδου.
6. Να υποβάλει τους σχετικούς Πίνακες Ενδοκοινοτικών Παραδόσεων και Αποκτήσεων (LISTING).
7. Να υποβάλλει δήλωση INTRASTAT αποστολής ή άφιξης μόνο στις περιπτώσεις που είναι αποστολέας ή τελικός παραλήπτης των αγαθών<sup>34</sup>.

(Πηγή: Δημήτρης Θ. Γκλεζάκος, Φ.Π.Α.- Ερμηνεία και Εφαρμογή, 2006, σελίδα 319-320)

### **Παράδειγμα 19<sup>ο</sup>**

Ελληνική επιχείρηση αγοράζει από υφαντουργία (υφάσματα) στην Γερμανία και δίνει εντολή να παραδοθούν σε επιχείρηση κατασκευής ενδυμάτων στην Ιταλία. Για την πώληση αυτή η Ελληνική επιχείρηση τιμολογεί την Ιταλική επιχείρηση, ενώ τιμολογείται από την Γερμανική.

Ο Έλληνας αγοραστής και πωλητής ταυτόχρονα επιβεβαιώνει ότι οι άλλοι δύο συναλλασσόμενοι από Γερμανία και Ιταλία έχουν Α.Φ.Μ/Φ.Π.Α. και ότι υπάρχει φυσική μεταφορά των υφασμάτων από την Γερμανία στην Ιταλία.

Για την συναλλαγή αυτή που είναι μια απλοποιημένη τριγωνική ενδοκοινοτική συναλλαγή στην οποία η ελληνική επιχείρηση πραγματοποιεί μια οιονεί τριγωνική απόκτηση από Γερμανία και ταυτόχρονα μια τριγωνική παράδοση στην Ιταλία ο Έλληνας υποκείμενος:

---

<sup>34</sup> Δημήτρης Θ. Γκλεζάκος, Φ.Π.Α.- Ερμηνεία και Εφαρμογή, 2006, σελίδα 319-320.

1. Θα υποβάλλει περιοδική δήλωση Φ.Π.Α (συμπλήρωση κωδ. 309 και 342).
2. Θα υποβάλλει Ανακεφαλαιωτικό Πίνακα Ενδοκοινοτικών Αποκτήσεων από Γερμανία και Ανακεφαλαιωτικό Πίνακα Ενδοκοινοτικών Παραδόσεων προς Ιταλία.
3. Δεν θα υποβάλλει δήλωση INTRASTAT (ούτε άφιξης, ούτε αποστολής )αφού τα υφάσματα δεν αφίχθηκαν στην Ελλάδα.

### **3.4 Εισαγωγές αγαθών (άρθρο 10 Ν.2859/2000)**

Οι εισαγωγές όλων των αγαθών οι οποίες γίνονται από το εξωτερικό στην Ελληνική επικράτεια υπόκεινται σε Φ.Π.Α., ανεξάρτητα του προσώπου που ενεργεί τις εισαγωγές, δηλαδή αν είναι υποκείμενος στο Φ.Π.Α. ή είναι ιδιώτης.

Εισαγωγή αγαθών ονομάζεται η είσοδος των αγαθών στο εσωτερικό της χώρας από χώρες εκτός της κοινότητας. Η διαδικασία αυτή πραγματοποιείται όταν τα αγαθά που εισάγονται τίθενται σε ελεύθερη κυκλοφορία ή βρίσκονται σε ανάλωση στο εσωτερικό της χώρας. Αυτά τα αγαθά τα οποία η εισαγωγή τους γίνεται από τρίτες χώρες υπάγονται στο Φ.Π.Α., ανεξάρτητα αν το πρόσωπο που ενεργεί την εισαγωγή είναι υποκείμενο ή μη στο Φ.Π.Α. ή ιδιώτη. Συνεπώς, εισαγωγή αγαθών δεν θεωρείται ότι υπάρχει στην περίπτωση που τα αγαθά κατάγονται από τα κράτη-μέλη ή που έχουν τεθεί σε ελεύθερη κυκλοφορία στο εσωτερικό της κοινότητας διότι θεωρείται ότι δεν προέρχονται από τρίτες χώρες. Επίσης, Φ.Π.Α. οφείλεται και καταβάλλεται όταν τα αγαθά εισάγονται από το Άγιο Όρος στο εσωτερικό της χώρας.

Τα αγαθά που βρίσκονται στη χώρα μας και τελούν σε κάποιο ανασταλτικό καθεστώς ή σε καθεστώς προσωρινής εισαγωγής με ολική απαλλαγή ( Φ.Π.Α. και εισαγωγικό δασμό) ή σε καθεστώς εξωτερικής διαμετακόμισης ή εσωτερικής κοινοτικής διαμετακόμισης κλπ. θεωρείται ότι εισάγονται και υπόκεινται στο Φ.Π.Α. όταν εξέρχονται από τα καθεστώτα αυτά και τίθενται σε ελεύθερη κυκλοφορία ή σε ανάλωση. Στο σημείο αυτό θα πρέπει να σημειωθεί ότι στην περίπτωση αποστολής αγαθών από άλλο κράτος-μέλος και παραλαβής αυτών στην Ελλάδα από επιχείρηση ή και από άλλο πρόσωπο (σε ορισμένες περιπτώσεις), δεν θεωρείται εισαγωγή αγαθών αλλά ενδοκοινοτική απόκτηση.

#### **3.4.1 Χρόνος γένεσης φορολογικής υποχρέωσης στην εισαγωγή αγαθών (άρθρο 17 Ν.2859/2000)**

1. Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται με την εισαγωγή των αγαθών και ο Φ.Π.Α. γίνεται απαιτητός στην περίπτωση της εισαγωγής των αγαθών όταν αυτά έρχονται στον Ελληνικό χώρο.
2. Όταν τα εισαγόμενα αγαθά υπόκεινται σε δασμούς, γεωργικές εισφορές ή φόρους ισοδυνάμου αποτελέσματος, που έχουν θεσπισθεί στα πλαίσια κοινής πολιτικής, η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος γίνεται απαιτητός κατά το χρόνο που η φορολογική υποχρέωση γεννάται και γίνονται απαιτητές από το Δημόσιο οι παραπάνω επιβαρύνσεις.

3. Για σκάφη αναψυχής, τα οποία βρίσκονταν σε καθεστώς προσωρινής εισαγωγής στο εσωτερικό της χώρας κατά την 31-12-1992 βάσει δελτίων κίνησης που έχουν χορηγήσει οι αρμόδιες τελωνειακές αρχές και ανήκουν σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα που έχουν σε άλλο κράτος μέλος την έδρα της οικονομικής τους δραστηριότητας ή τη μόνιμη εγκατάστασή τους, την κατοικία ή τη συνήθη διαμονή τους, η φορολογική υποχρέωση γεννάται κατά τη λήξη του καθεστώτος στο οποίο είχαν υπαχθεί.

Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζονται, εφόσον αποδεικνύεται ότι:

- Τα σκάφη αυτά εξάγονται.
  - Καταβλήθηκε ο φόρος κατά την εισαγωγή των σκαφών αυτών στο εσωτερικό της χώρας.
  - Καταβλήθηκε ο φόρος στο κράτος-μέλος που πραγματοποιήθηκε η αγορά τους, χωρίς να τύχουν απαλλαγής ή επιστροφής του φόρου αυτού λόγω εξαγωγής.
  - Έχουν νηολογηθεί ή, έχουν χρησιμοποιηθεί αποδεδειγμένα, για πρώτη φορά, πριν από την 1/1/1985.
  - Η τρέχουσα αξία τους, δεν υπερβαίνει το ποσό των 4.400 ευρώ.
4. Όταν τα εισαγόμενα αγαθά δεν υπόκεινται σε καμία επιβάρυνση της παραγράφου 2, η φορολογική υποχρέωση γεννάται κατά την είσοδο των αγαθών στο τελωνειακό έδαφος και ο φόρος γίνεται απαιτητός κατά το χρόνο που λαμβάνεται υπόψη για την επιβολή των δασμών, σύμφωνα με τις διατάξεις της τελωνειακής νομοθεσίας.

#### **3.4.2 Φορολογητέα αξία στην εισαγωγή των αγαθών (άρθρο 20 Ν.2859/2000)**

1. Η διαμόρφωση της φορολογητέας αξίας περιλαμβάνει:
  - Τη δασμολογητέα αξία των αγαθών που εισάγονται. Η αξία αυτή διαμορφώνεται από την τιμή που καταβάλλεται στον προμηθευτή, από διάφορα έξοδα που δεν περιλαμβάνονται στην τιμή αυτή, όπως για παράδειγμα τα έξοδα μεταφοράς μέχρι το σημείο εισόδου των αγαθών στο τελωνειακό έδαφος της κοινότητας, τα έξοδα ασφάλισης κλπ.
  - Τους δασμούς, φόρους, τέλη, εισφορές και δικαιώματα που οφείλονται εκτός του εσωτερικού της χώρας, καθώς και όσα εισπράττονται κατά την εισαγωγή από το Δημόσιο ή τρίτων, εκτός από το Φ.Π.Α.
  - Τα παρεπόμενα έξοδα της εισαγωγής αγαθών, όπως τα έξοδα προμηθειών, μεσιτείες, οι τόκοι, οι συσκευασίες, τα φορτωεκφορτωτικά έξοδα, έξοδα μεταφοράς και ασφάλιστρα μέχρι τον πρώτο τόπο του προορισμού τους στο εσωτερικό της χώρας ή στο εσωτερικό άλλου κράτους-μέλους της Κοινότητας, που αναγράφονται στην φορτωτική ή σε άλλο σχετικό έγγραφο εισαγωγής κλπ. εφόσον δεν έχουν συμπεριληφθεί στη δασμολογητέα αξία.

2. Σε περίπτωση εισαγωγής αγαθών, τα οποία είχαν εξαχθεί προσωρινά εκτός της Κοινότητας για τελειοποίηση και επανεισαγωγή, η φορολογητέα αξία, που προβλέπουν οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου, διαμορφώνεται με βάση τις ισχύουσες κοινοτικές διατάξεις.
3. Όταν τα στοιχεία που λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας κατά την εισαγωγή εκφράζονται σε νόμισμα άλλου κράτους, για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας λαμβάνεται υπόψη η ισοτιμία του νομίσματος αυτού προς το ευρώ, σύμφωνα με τις ισχύουσες κοινοτικές διατάξεις, για τον υπολογισμό της δασμολογητέας αξίας.

Δεν περιλαμβάνονται στη φορολογητέα αξία εισαγωγής:

- Τα παρεπόμενα έξοδα που δημιουργούνται μετά την εκφόρτωση των αγαθών που κομίζονται από το εξωτερικό (για παράδειγμα τα έξοδα που δημιουργούνται στις αποθήκες των τελωνείων, τα εργατικά, τα φορτωεκφορτωτικά κλπ.)
- Τα έξοδα μεταφοράς, φόρτωσης και εκφόρτωσης των αγαθών εκείνων, που μετά την κόμισή τους στον πρώτο τόπο προορισμού, προωθούνται στις προσωρινές Τελωνιακές Αποθήκες.

Σε περίπτωση οπισθογράφησης φορτωτικής δεν καταβάλλεται Φ.Π.Α. (Υπ. Οικ. Εγκ. Δ. 663/87)<sup>35</sup>.

(Πηγή: Ιωάννης Δ Καραγιάννης, Φ.Π.Α.-Δηλώσεις στην πράξη, Θεσσαλονίκη 2013, σελίδα 77)

**Παράδειγμα 20°**

Ένας έμπορος εισάγει αγαθά τα οποία εκφορτώνονται στο λιμάνι της Σούδας και στη συνέχεια μεταφορτώνονται, για να πάνε στον προορισμό τους στο Ρέθυμνο, όπου βρίσκονται οι αποθηκευτικοί χώροι του εισαγωγέα προκειμένου να τεθούν σε ανάλωση ή σε ελεύθερη κυκλοφορία. Ο υπολογισμός της φορολογητέας αξίας θα γίνει και με τη δαπάνη της μεταφοράς αυτής από τη Σούδα στο Ρέθυμνο, ανεξάρτητα αν η μεταφορά γίνει με μεταφορικά μέσα ιδιωτικής ή δημόσιας χρήσης.

**Παράδειγμα 21°**

Ένας Ισπανός εισαγωγέας, εισάγει αγαθά από την Ρουμανία με προορισμό την Ισπανία. Εκφορτώνονται στο λιμάνι του Πειραιά, τελωνίζονται και μεταφέρονται στην Ισπανία όπου βρίσκονται οι εγκαταστάσεις του Ισπανού εισαγωγέα. Ο προσδιορισμός της φορολογητέας αξίας και ο υπολογισμός του Φ.Π.Α. θα γίνει και με τη δαπάνη της μεταφοράς αυτής από τον Πειραιά στην Ισπανία, ανεξάρτητα αν η μεταφορά γίνει με μεταφορικά μέσα ιδιωτικής ή δημόσιας χρήσης

---

<sup>35</sup> Ιωάννης Δ Καραγιάννης, Φ.Π.Α.-Δηλώσεις στην πράξη, Θεσσαλονίκη 2013,σελίδα 77.



# ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4<sup>ο</sup>

## Παροχές Υπηρεσιών

### 4.1 Γενικά ( άρθρο 8 Ν.2859/2000)

Ως παροχές υπηρεσιών θεωρούνται οι πράξεις που δεν αποτελούν παραδόσεις αγαθών και υπόκεινται σε Φ.Π.Α. Τέτοιες είναι:

1. Οι εργασίες για παράδειγμα των ελευθέρων επαγγελματιών, των ελευθέρων τεχνιτών, των μεσιτών, των μεταφορέων, των συμβούλων γενικά, των κομμωτηρίων κλπ.

#### Παράδειγμα 1<sup>ο</sup>

Ένας γεωπόνος διαμορφώνει τον κήπο ενός σπιτιού. Με την εργασία αυτή παρέχει υπηρεσία στους ιδιοκτήτες του σπιτιού φτιάχνοντας τον κήπο τους. Στην περίπτωση αυτή στο τέλος θα τους κόψει απόδειξη παροχής υπηρεσιών . Αν όμως ο γεωπόνος διαμορφώσει τον κήπο ενός ξενοδοχείου ο οποίος θεωρείται επαγγελματικός χώρος τότε για την υπηρεσία αυτή θα κόψει τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών.

2. Η μεταβίβαση ή εκχώρηση της χρήσης ενός άυλου αγαθού όπως για παράδειγμα η εκχώρηση της χρήσης ενός εμπορικού σήματος ή ενός διπλώματος ευρεσιτεχνίας κλπ. Δεν υπόκειται σε Φ.Π.Α. η φήμη και πελατεία όταν μεταβιβάζεται σαν σύνολο η επιχείρηση.
3. Η αμοιβή της υποχρέωσης για παράλειψη ή ανοχή μιας πράξης ή κατάστασης.
4. Η εκμετάλλευση ξενοδοχείων, επιπλωμένων δωματίων και οικιών, κατασκηνώσεων και άλλων παρόμοιων εγκαταστάσεων:

Στην κατηγορία των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων περιλαμβάνονται τα πανδοχεία, οι ξενώνες, τα μοτέλ, οι πανσιόν κλπ.

Τα παραπάνω καλύμματα και ειδικά αυτά που δεν έχουν άδεια από τον Ε.Ο.Τ., για να υπάγονται στο Φ.Π.Α. των εσόδων θα πρέπει οι υπηρεσίες που παρέχονται στους πελάτες να είναι να είναι ανάλογες με αυτές των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων ώστε το εισόδημα που αποκτούν απ' αυτές να χαρακτηρίζεται σαν εισόδημα Δ' κατηγορίας.

#### Στο Φ.Π.Α. επίσης υπάγονται:

- Από τις οργανωμένες επιχειρήσεις κατασκηνώσεων τα ακαθάριστα έσοδα από τις παρεχόμενες υπηρεσίες στάθμευσης, φύλαξης, παροχής ειδών και χώρων υγιεινής όπως επίσης και από την παράδοση αγαθών που προσφέρονται στους χώρους αυτούς.
- Η μίσθωση οργανωμένων αθλητικών εγκαταστάσεων όπως τα στάδια και τα γήπεδα που διαθέτουν αποδυτήρια, ζεστό νερό, καθίσματα κλπ.
- Η μίσθωση ευκαιριακών αιθουσών, κινηματογράφων, θεάτρων κλπ., για την πραγματοποίηση εκδηλώσεων από φυσικά ή νομικά πρόσωπα κλπ.

- Τα έσοδα των ξενοδοχείων που προέρχονται από την παροχή υπηρεσίας προς τους πελάτες που δεν είναι καθαρά ξενοδοχειακής μορφής για παράδειγμα τα έσοδα από παροχή τηλεπικοινωνιακής εξυπηρέτησης ή υπηρεσιών θέρμανσης, ηλεκτροφωτισμού κλπ., με συντελεστή 6,5%.

Στο Φ.Π.Α. δεν υπάγεται:

- Η ολική μίσθωση ξενοδοχειακών μονάδων έστω και με πλήρη εξοπλισμό υπάγεται όμως στο τέλος χαρτοσήμου 3,60%.
- Τα ενοίκια από την ενοικίαση οικιών ή δωματίων έστω και επιπλωμένα από ιδιοκτήτες σε φοιτητές ή οικογένειες χωρίς την παροχή των απαραίτητων υπηρεσιών του ξενοδοχείου γιατί θεωρούνται έσοδα από εκμίσθωση ακινήτων.

5. Η διάθεση τροφής και ποτών από εστιατόρια, ζαχαροπλαστεία, κέντρα διασκέδασης και παρόμοιες επιχειρήσεις για επιτόπια κατανάλωση:

Στους χώρους αυτούς θα πρέπει να υπάρχει κατάλληλος εξοπλισμός όπως καρέκλες, τραπέζια κλπ.

Όταν μέσα σ αυτούς τους χώρους υπάρχουν αυτόματα μηχανήματα για τροφή ή ποτά με τα κατάλληλα σκεύη θεωρείται προσφορά επιτόπιας κατανάλωσης.

Αντίθετα όμως η διάθεση τροφής στο σπίτι δεν θεωρείται παροχή υπηρεσιών αλλά φορολογητέα παράδοση αγαθών.

6. Η εκτέλεση υπηρεσίας με καταβολή αποζημίωσης ύστερα από επιταγή δημόσιας αρχής ή στο όνομά της ή σε εκτέλεση νόμου:

Οι υπηρεσίες αυτές προσφέρονται για παράδειγμα από ορκωτούς ελεγκτές, πραγματογνώμονες κλπ., καθώς επίσης και σε κάθε περίπτωση παροχής υπηρεσίας μετά από επιταγή της δημόσιας αρχής όπως για παράδειγμα η υποχρέωση των πολιτικών μηχανικών μιας περιοχής να εκτιμήσουν τις ζημιές των σπιτιών από ένα σεισμό.

7. Η μίσθωση βιομηχανοστασίων και χρηματοθυρίδων καθώς και τα εμπορικά κέντρα:

Σαν βιομηχανοστάσια θεωρούνται και οι εγκαταστάσεις ψύξης, τα ελαιοτριβεία, τα εκκοκκιστήρια, τα σιλό, τα οικοδομήματα επεξεργασίας και συντήρησης καπνών σε φύλλα ή άλλων εξαγωγίμων γεωργικών προϊόντων. Η μίσθωση του βιομηχανοστασίου επιβαρύνεται με 23% Φ.Π.Α.

**Παράδειγμα 2<sup>ο</sup>**

Μια επιχείρηση Γ (μισθώτρια) ενοικιάζει ένα εργοστάσιο από την επιχείρηση Χ (εκμισθώτρια) και το δημόσιο κατάσχει το μίσθωμα (ενοίκιο), τότε η επιχείρηση Γ υποχρεούται να εκδώσει προς την επιχείρηση Χ τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών προσθέτοντας και το Φ.Π.Α. που αναλογεί στο μίσθωμα αυτό. Στη συνέχεια, από την επιχείρηση Γ θα εισπράξουν το δημόσιο το μίσθωμα και η επιχείρηση Χ το Φ.Π.Α. το

οποίο θα αποδώσει στο δημόσιο μέσω της περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. της φορολογικής αυτής περιόδου.

Η μίσθωση χώρων που πραγματοποιείται από επιχειρήσεις που εκμεταλλεύονται εμπορικά κέντρα, εφόσον ο υποκείμενος υποβάλλει για αυτό αίτηση επιλογής φορολόγησης, υπόκεινται σε 23% Φ.Π.Α.. Επιπλέον, τον ίδιο συντελεστή έχουν και στις εμπορικές μισθώσεις, η αποζημίωση που καταβάλλεται για να εγκαταλειφθεί το κτίριο λόγω έξωσης ή για να αποδεσμευτεί πριν λήξει η μισθωτική σύμβαση. Αντίθετα, όταν ο μισθωτής δεν είναι πρόσωπο υποκείμενο στο Φ.Π.Α., η αποζημίωση που καταβάλλεται δεν υπόκεινται στο Φ.Π.Α. αλλά σε χαρτόσημο 2,4%, αν η αποζημίωση καταβάλλεται από Α.Ε. ή Ε.Π.Ε. και 3,6% για τα άλλα πρόσωπα.

8. Οι εργασίες φασόν πάνω σε ενσώματα κινητά αγαθά:

Οι εργασίες φασόν πάνω σε ενσώματα αγαθά είναι για παράδειγμα εργασίες συναρμολόγησης, παραγωγής, κατασκευής κλπ. Γίνονται με υλικά και αντικείμενα που διαθέτει ο εργοδότης στον εργολάβο, έστω και αν ο εργολάβος χρησιμοποιεί και δικά του υλικά για τις εργασίες αυτές. Από τις εργασίες αυτές θα πρέπει να προκύψει ένα νέο προϊόν εμφανώς διάφορο από τα υλικά με τα οποία κατασκευάστηκε, αλλιώς έχουμε απλή περίπτωση παροχής υπηρεσιών.

Για τις ενδοκοινοτικές εργασίες φασόν ο εργοδότης ή ο εργολάβος να είναι εγκατεστημένος στην Ελλάδα και ο αντισυμβαλλόμενος να είναι εγκατεστημένος σε άλλο κράτος-μέλος, έτσι ώστε οι α' & β' ύλες να αποστέλλονται προς επεξεργασία από τον εργοδότη στον εργολάβο και στη συνέχεια τα αγαθά που παράγει ο εργολάβος να τα μεταφέρει ή να τα αποστέλλει στον εργοδότη. Για τη φασόν αμοιβή του εργολάβου υποβάλλεται πίνακας LISTING από τον εργολάβο, καθώς και από τον εργοδότη ο οποίος δηλώνει ως «ενδοκοινοτική απόκτηση» την αξία αμοιβής φασόν. Επίσης, υποβάλλεται πίνακας INTRASTAT «αποστολής» και «άφιξης» κατά τη διακίνηση των α' & β' υλών ή έτοιμου προϊόντος μεταξύ κρατών-μελών.

9. Η μεταφορά προσώπων στο εσωτερικό της χώρας που γίνεται με αυτοκίνητα, τα οποία εκτελούν συγκοινωνία σε υπεραστικές οδικές γραμμές που δεν εξυπηρετούν τα λεωφορεία των ΚΤΕΛ, καθώς και οι μεταφορές προσώπων που γίνονται από ειδικά τουριστικά λεωφορεία μέσα στα νησιά. Επίσης, και οι υπηρεσίες μεταφοράς επιβατών με πλοία κάτω των 50 κόρων.

10. Οι εργασίες συνήθους συντήρησης των ακινήτων για παράδειγμα οι επισκευές, οι ελαιοχρωματισμοί κλπ.

11. Οι ντίλερ, που ακούν κατά σύστημα αυτό το επάγγελμα, εκδίδουν θεωρημένες αποδείξεις παροχής υπηρεσιών, στις οποίες προσθέτουν και το ανάλογο Φ.Π.Α., το οποίο εκπίπτουν οι επιχειρήσεις που τους απασχολούν. Αν όμως οι ντίλερ δεν ασκούν κατά σύστημα το επάγγελμα αυτό, δεν υπάγονται στο Φ.Π.Α..

## 4.2 Πράξεις θεωρούμενες ως παροχή υπηρεσιών (άρθρο 9 Ν.2859/2000)

Πράξεις θεωρούμενες ως παροχή υπηρεσιών είναι οι εξής:

1. Η χρησιμοποίηση αγαθών της επιχείρησής του, για την ικανοποίηση αναγκών του ή του προσωπικού της επιχείρησης ή για σκοπούς ξένους προς αυτή, εφόσον κατά την απόκτηση των αγαθών αυτών δημιουργήθηκε δικαίωμα έκπτωσης του φόρου: Έτσι, θεωρείται ως φορολογητέα πράξη παροχής υπηρεσιών η χρησιμοποίηση αγαθών της επιχείρησης (αυτοχρησιμοποίηση), για τα οποία έχει εκπέσει Φ.Π.Α. απόκτησής τους και επομένως θα πρέπει να φορολογηθεί για την πράξη αυτή, εφόσον χρησιμοποιεί τα αγαθά για την ικανοποίηση προσωπικών αναγκών κλπ.

### Παράδειγμα 3<sup>ο</sup>

**Περίπτωση 1<sup>η</sup>:** Ο Σ διαθέτει επιχείρηση με έπιπλα και χρησιμοποίησε το φορτηγό της επιχείρησής του για τη μεταφορά των επίπλων στην καινούργια κατοικία του. Τα κόμιστρα αυτά (τεκμαρτά έσοδα) υπόκεινται σε Φ.Π.Α. (περίπτωση κάλυψης προσωπικών αναγκών).

**Περίπτωση 2<sup>η</sup>:** Ο Κ διαθέτει επιχείρηση με αλουμινοκατασκευές και κατασκεύασε δωρεάν τις μπαλκονόπορτες του σπιτιού του υπαλλήλου του. Στην περίπτωση αυτή θα πρέπει να ενταχθεί σε Φ.Π.Α. η χρήση των μηχανημάτων της επιχείρησης ως τεκμαρτό έσοδο (περίπτωση ικανοποίησης αναγκών προσωπικού της επιχείρησης).

**Περίπτωση 3<sup>η</sup>:** Ο Μ που έχει ένα ζαχαροπλαστείο παραχώρησε δωρεάν για μια μέρα την παγωτομηχανή του σε μια εκδήλωση. Η αξία χρήσης της παγωτομηχανής υπόκεινται σε Φ.Π.Α. ως τεκμαρτό έσοδο (περίπτωση κάλυψης ξένων προς την επιχείρηση).

2. Η παροχή υπηρεσιών για τις ανάγκες του ή για τις ανάγκες του προσωπικού του ή για σκοπούς ξένους προς την επιχείρησή του: Έχουμε φορολογητέα παροχή υπηρεσιών αλλά η χρησιμοποίηση αυτών γίνεται σε κάθε περίπτωση χωρίς αντάλλαγμα (έσοδα) για την επιχείρηση. Αυτό συμβαίνει γιατί η επιχείρηση, για όλες τις υπηρεσίες που παρέχει δωρεάν, έχει εκπέσει το Φ.Π.Α. των εισροών που επιβαρύνουν την εκμετάλλευση της επιχείρησης.

### Παράδειγμα 4<sup>ο</sup>

**Περίπτωση 1<sup>η</sup>:** Ο μελετητής-οικονομοτέχνης Κ καταρτίζει τη μελέτη για ενταχθεί σ' ένα επιδοτούμενο, κατ' οίκων πρόγραμμα για την αλλαγή των κουφωμάτων της κατοικίας του. Η αξία της μελέτης αυτής υπόκεινται σε Φ.Π.Α. (κάλυψη προσωπικών αναγκών).

**Περίπτωση 2<sup>η</sup>:** Ο λογιστής μιας επιχείρησης κάνει δωρεάν τις φορολογικές δηλώσεις των υπαλλήλων του. Η παροχή αυτή υπόκεινται σε Φ.Π.Α. (κάλυψη αναγκών του προσωπικού).

**Περίπτωση 3<sup>η</sup>:** Ο τοπογράφος Σ καταρτίζει δωρεάν ένα τοπογραφικό για το λαογραφικό μουσείο του χωριού του. Η αξία των σχεδίων αυτών υπόκεινται σε Φ.Π.Α. (κάλυψη αναγκών ξένων προς τους σκοπούς της επιχείρησης).

3. Χρησιμοποίηση δικών του υπηρεσιών για δραστηριότητα του ίδιου του υποκειμένου που απαλλάσσεται από το φόρο, καθώς επίσης και η χρησιμοποίηση δικών του υπηρεσιών για τις ανάγκες της επιχείρησής του, εφόσον πρόκειται για υπηρεσίες που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 30, για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου σε περίπτωση λήψης όμοιων υπηρεσιών από άλλον υποκείμενο στο φόρο.

Στην κατηγορία των υπηρεσιών αυτών που δεν αναγνωρίζεται δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. εισροών, ανήκουν οι δαπάνες:

- Δεξιώσεων, ψυχαγωγίας και φιλοξενίας γενικά.
- Στέγασης, μετακίνησης και ψυχαγωγίας για το προσωπικό ή τους εκπροσώπους της επιχείρησης.
- Επισκευής, συντήρησης, μίσθωσης και κυκλοφορίας γενικά των επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης μέχρι εννέα (9) θέσεων, των μοτοσυκλετών και μοτοποδηλάτων, καθώς και των σκαφών και αεροσκαφών ιδιωτικής χρήσης που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό.

Στις παραπάνω περιπτώσεις αυτές, οι αντίστοιχες υπηρεσίες υπόκεινται σε Φ.Π.Α., για λόγους φορολογικής ισότητας.

**Παράδειγμα 5<sup>ο</sup> :** Χρησιμοποίησης δικών του υπηρεσιών για τις ανάγκες της επιχείρησής του

Ο παιδικός σταθμός παρέχει δωρεάν μεταφορά του προσωπικού με το λεωφορείο που διαθέτει. Η αξία της μεταφοράς αυτής υπόκεινται σε Φ.Π.Α.

**Παράδειγμα 6<sup>ο</sup> :** Χρησιμοποίησης δικών του υπηρεσιών για δραστηριότητα δική του που είναι όμως απαλλασσόμενη από το Φ.Π.Α.

Ένας γιατρός (δραστηριότητα απαλλασσόμενη του Φ.Π.Α.) διατηρεί συγχρόνως και εστιατόριο (δραστηριότητα υπαγόμενη στο Φ.Π.Α.). Ο γιατρός αυτός παρέχει ιατρική υποστήριξη στους πελάτες του εστιατορίου. Η πράξη αυτή ως ιδιοχρησιμοποίηση αναγκών υπάγεται στο Φ.Π.Α. Ως αξία στην οποία θα υπολογιστεί το Φ.Π.Α., λαμβάνεται η κανονική αξία, δηλαδή η αξία που κατέβαλλε ο γιατρός σε άλλο πρόσωπο.

4. Η αμοιβή της μεσολάβησης υποκειμένων στο φόρο για την παροχή υπηρεσιών. Στην περίπτωση αυτή πραγματοποιούνται περισσότερες από μια φορολογητέες πράξεις, οι οποίες υπόκεινται στο Φ.Π.Α. ξεχωριστά.

### Παράδειγμα 7<sup>ο</sup>

Ο Σ ο οποίος ασκεί το επάγγελμα του γεωπόνου, διαμορφώνει τον κήπο του Ε και καλεί σε βοήθεια τον γεωπόνο Γ. Ο Σ πήρε για τη διαμόρφωση του κήπου 550 ευρώ και απ' αυτά κατέβαλλε στον Κ τα 200 ευρώ. Στις περιπτώσεις αυτές ο Κ θα εκδώσει τιμολόγιο με αξία 200 ευρώ και με επιπλέον Φ.Π.Α. στ' όνομα του Σ. Επίσης ο Σ θα εκδώσει τιμολόγιο με αξία 550 ευρώ και με επιπλέον Φ.Π.Α. στο όνομα του Ε.

### 4.3 Τόπος παροχής υπηρεσιών (άρθρο 14 Ν.2859/2000)

1. Η παροχή υπηρεσιών θεωρείται ότι πραγματοποιείται στην Ελλάδα, εφόσον κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης αυτός που παρέχει τις υπηρεσίες έχει στο εσωτερικό της χώρας την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας ή τη μόνιμη εγκατάστασή του από την οποία παρέχονται οι υπηρεσίες ή, αν δεν υπάρχει έδρα ή μόνιμη εγκατάσταση, την κατοικία ή τη συνήθη διαμονή του.
2. Κατ' εξαίρεση, ο τόπος παροχής θεωρείται ότι βρίσκεται στην Ελλάδα στις περιπτώσεις που αναφέρονται παρακάτω:

- **Παροχή υπηρεσιών σε ακίνητα**

Ως «υπηρεσίες σε ακίνητα» θεωρούνται οι υπηρεσίες συναφείς με ακίνητα κείμενα στο εσωτερικό της χώρας, στις οποίες περιλαμβάνονται και οι υπηρεσίες που παρέχονται από κτηματομεσίτες, εμπειρογνώμονες, μηχανικούς, αρχιτέκτονες και γραφεία επιβλέψεων.

### Παράδειγμα 8<sup>ο</sup>

Ο Ιταλός ηλεκτρολόγος "J" παρέχει υπηρεσίες εγκατάστασης ηλεκτρολογικών συστημάτων σε ένα καινούργιο σπίτι στην Ελλάδα για λογαριασμό της Ελληνικής επιχείρησης «Χ» αντί του ποσού 5.000 ευρώ. Για τις υπηρεσίες του αυτές ο "J" εκδίδει τιμολόγιο με αξία 5.000 ευρώ, χωρίς να προσθέσει Φ.Π.Α., διότι από το νόμο ως τόπος παροχής υπηρεσιών θεωρείται η Ελλάδα (δηλαδή η χώρα όπου βρίσκεται το ακίνητο). Η Ελληνική επιχείρηση «Χ» θα πρέπει να αποδώσει στη Δ.Ο.Υ. με έκτακτη περιοδική δήλωση το ποσό Φ.Π.Α. 1150 ευρώ ( $5.000 \cdot 23\% = 1150$ ) και υποβάλλει στη Δ.Ο.Υ. ανακεφαλαιωτικό πίνακα για το ποσό 5.000 ευρώ της ενδοκοινοτικής λήψης υπηρεσιών. Αν η επιχείρηση «Χ» είναι υποκείμενη στο Φ.Π.Α., τότε θα πρέπει να συμπεριλάβει το ποσό 5.000 ευρώ και το ποσό 1.150 ευρώ Φ.Π.Α. στην περιοδική δήλωση Φ2 του ίδιου μήνα καθώς και στην εκκαθαριστική δήλωση Φ1 του ίδιου έτους.

- **Παροχή υπηρεσιών για μεταφορές αγαθών προς μη υποκείμενα στο Φ.Π.Α. πρόσωπα**

Ως «υπηρεσίες για μεταφορές αγαθών προς μη υποκείμενα στο Φ.Π.Α. πρόσωπα» θεωρούνται οι υπηρεσίες μεταφοράς, εφόσον εκτελούνται στο εσωτερικό της χώρας και προκειμένου για μεταφορές, με τόπο αναχώρησης της μεταφοράς το

εσωτερικό της χώρας και τόπο άφιξης έδαφος εκτός της Κοινότητας ή αντίστροφα, για το διανυόμενο στο εσωτερικό της χώρας τμήμα της ολικής διαδρομής.

### **Παράδειγμα 9<sup>ο</sup>**

Η μεταφορική εταιρία «Χ» μεταφέρει αγαθά ενός Γάλλου υπηκόου από Αθήνα μέχρι Παρίσι. Στη φορτωτική που θα εκδοθεί από την «Χ» για τη μεταφορά αυτή και το ποσό των κομίστρων που αναλογούν μέχρι τα σύνορα της Ελλάδας (χιλιομετρική απόσταση) θα προστεθεί Φ.Π.Α., ενώ το υπόλοιπο ποσό των κομίστρων θα είναι χωρίς Φ.Π.Α.

Η διάταξη αυτή ισχύει και για τις ενδοκοινοτικές μεταφορές αγαθών και προσώπων. Οι υπηρεσίες ενδοκοινοτικής μεταφοράς αγαθών, καθώς και υπηρεσίες μεσολάβησης για την πραγματοποίηση αυτών των υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται από πρόσωπα που ενεργούν στο όνομα και για λογαριασμό άλλων προσώπων, εφόσον ο τόπος αναχώρησης της μεταφοράς βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας και ο τόπος άφιξης της μεταφοράς βρίσκεται σε άλλο κράτος - μέλος.

Για την εφαρμογή του παρόντος νόμου θεωρούνται:

1. "ενδοκοινοτική μεταφορά αγαθών", κάθε μεταφορά αγαθών της οποίας ο τόπος αναχώρησης και ο τόπος άφιξης βρίσκονται στο εσωτερικό δύο διαφορετικών κρατών μελών.  
Εξομοιώνεται προς ενδοκοινοτική μεταφορά αγαθών, η μεταφορά αγαθών της οποίας ο τόπος αναχώρησης και ο τόπος άφιξης βρίσκονται στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον η μεταφορά αυτή συνδέεται άμεσα με μεταφορά αγαθών της οποίας ο τόπος αναχώρησης και ο τόπος άφιξης βρίσκονται στο έδαφος δύο διαφορετικών κρατών - μελών.
2. "τόπος αναχώρησης", ο τόπος όπου αρχίζει πραγματικά η μεταφορά των αγαθών, χωρίς να λαμβάνονται υπόψη οι πραγματοποιούμενες διαδρομές προς τον τόπο όπου βρίσκονται τα αγαθά.
3. "τόπος άφιξης", ο τόπος όπου περατώνεται πραγματικά η μεταφορά των αγαθών.

### **Παράδειγμα 10<sup>ο</sup>**

Μια μεταφορική εταιρία μεταφέρει αγαθά ενός Ιταλού υπηκόου μη υποκείμενου στο Φ.Π.Α. από την Αθήνα μέχρι τη Ρώμη. Στη φορτωτική που θα εκδοθεί θα επιβληθεί Φ.Π.Α. 23%, διότι ο Ιταλός υπήκοος είναι μη υποκείμενος στο Φ.Π.Α. Αν η μεταφορική εταιρία και ο Ιταλός υπήκοος ήταν και οι δύο υποκείμενοι στο Φ.Π.Α., τότε θα ίσχυε ο γενικός κανόνας, που σημαίνει ότι η μεταφορική εταιρία με το ποσό της μεταφοράς αυτής θα συμπλήρωνε κανονικά την περιοδική δήλωση Φ2 και την εκκαθαριστική δήλωση Φ1 του Φ.Π.Α., καθώς και τον ανακεφαλαιωτικό πίνακα με τις ενδοκοινοτικές παροχές υπηρεσιών (ανάλογες θα ήταν και οι ενέργειες του Ιταλού υπηκόου στη Ρώμη).



- **Παροχή υπηρεσιών εγκατάστασης ή συναρμολόγησης αγαθών**

Οι υπηρεσίες εγκατάστασης ή συναρμολόγησης αγαθών προερχομένων από άλλο κράτος, εφόσον οι εργασίες αυτές ενεργούνται στο εσωτερικό της χώρας από τον προμηθευτή των αγαθών, ο οποίος δεν είναι εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας.

- **Παροχή υπηρεσιών για μισθώσεις μεταφορικών μέσων**

Οι υπηρεσίες μίσθωσης μεταφορικών μέσων, εφόσον ο εκμισθωτής είναι εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας και ο μισθωτής χρησιμοποιεί το αγαθό σ' αυτό ή σε άλλο κράτος-μέλος της Κοινότητας ή εφόσον ο εκμισθωτής είναι εγκατεστημένος σε άλλο Κράτος εκτός της Κοινότητας και ο μισθωτής χρησιμοποιεί το αγαθό στο εσωτερικό της χώρας.

- **Τόπος παροχής υπηρεσιών για το δικαίωμα πρόσβασης σε πολιτιστικές, αθλητικές, επιστημονικές, εκπαιδευτικές, ψυχαγωγικές και παρόμοιες υπηρεσίες προς υποκείμενα (και μη υποκείμενα) στο Φ.Π.Α. πρόσωπα.**

Ως «τόπος παροχής υπηρεσιών» για πολιτιστικές, καλλιτεχνικές, αθλητικές, επιστημονικές, εκπαιδευτικές, ψυχαγωγικές ή σε παρόμοιες δραστηριότητες, στις οποίες περιλαμβάνονται και οι εργασίες των οργανωτικών τέτοιων δραστηριοτήτων, καθώς και οι τυχόν παρεπόμενες προς αυτές παροχές υπηρεσιών, θεωρείται το εσωτερικό της χώρας (Ελλάδας) όταν οι υπηρεσίες αυτές και οι εκδηλώσεις πραγματοποιούνται στο εσωτερικό της χώρας (Ελλάδας) και δεν λαμβάνεται υπόψη ο τόπος εγκατάστασης του παρέχοντος την υπηρεσία ή του λήπτη της υπηρεσίας.

### **Παράδειγμα 11<sup>ο</sup>**

Σε μια έκθεση πινάκων στην Αθήνα συμμετέχει μια Αγγλική και Γαλλική εταιρία. Τους δύο αυτούς εκθεσιακούς πίνακες τους κατασκευάζει η ελληνική εταιρία. Και για τις δυο αυτές εταιρίες, η Ελληνική εταιρία θα εκδώσει τιμολόγιο-δελτίο αποστολής και θα προσθέσει πάνω στην αξία και Φ.Π.Α. 23%. Το ποσό αυτό του Φ.Π.Α. μπορεί η Γαλλική εταιρία να το ζητήσει πίσω ως επιστροφή, υποβάλλοντας ηλεκτρονικά την αίτηση επιστροφής.

- **Υπηρεσίες παρεπόμενες της μεταφοράς προς μη υποκείμενα στο Φ.Π.Α. πρόσωπα.**

Ως «παρεπόμενες της μεταφοράς υπηρεσίες» είναι η φόρτωση, η εκφόρτωση και άλλες παρόμοιες δραστηριότητες.

Ως «τόπος παροχής» για τις παρεπόμενες της μεταφοράς υπηρεσίες θεωρείται το εσωτερικό της χώρας (Ελλάδας), εφόσον οι υπηρεσίες αυτές εκτελούνται πράγματι στο εσωτερικό της χώρας (Ελλάδας).

## Παράδειγμα 12<sup>ο</sup>

Ένας Ρώσος ειδικός στις μεταφορές προσφέρει, σε ένα Ελληνικό σχολείο με έδρα τα Χανιά, τις υπηρεσίες του για τη βελτίωση του συστήματος φορτοεκφόρτωσης των αγαθών και υλικών στους χώρους του σχολείου με αμοιβή 8000 ευρώ.

Ο Ρώσος εκδίδει τιμολόγιο με ποσό 8000 ευρώ χωρίς Φ.Π.Α. Το ελληνικό σχολείο με έκτακτη περιοδική δήλωση υποβάλλει στη Δ.Ο.Υ. το ποσό των 1840 ευρώ ( $8000 \times 23\% = 1840$  ευρώ) και ανακεφαλαιωτικό πίνακα. Αν ο παρέχων και ο λήπτης της υπηρεσίας είναι υποκείμενοι στο Φ.Π.Α., τότε συμπληρώνονται και υποβάλλονται κανονικά οι δηλώσεις Φ.Π.Α. (έντυπα Φ2 και Φ1) καθώς και ο ανακεφαλαιωτικός πίνακας με τις ενδοκοινοτικές λήψεις ή παροχές υπηρεσιών.

- **Τόπος παροχής υπηρεσιών για πραγματογνωμοσύνες ή εργασίες που αφορούν κινητά ενσώματα αγαθά προς μη υποκείμενα στο Φ.Π.Α. πρόσωπα.**

Οι πραγματογνωμοσύνες γενικά, καθώς και οι εργασίες σε ενσώματα κινητά αγαθά, εφόσον δεν παρέχονται σε λήπτη που διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου Φ.Π.Α. σε άλλο κράτος-μέλος και τα αγαθά αυτά μετά την παροχή υπηρεσιών δεν αποστέλλονται ούτε μεταφέρονται εκτός του εσωτερικού της χώρας.

## Παράδειγμα 13<sup>ο</sup>

Ένας Άγγλος ο οποίος επισκευάζει θρανία και καρέκλες, έρχεται σ' ένα σχολείο στα Χανιά και επισκευάζει όλα τα θρανία και τις καρέκλες. Για την αμοιβή της εργασίας αυτής, ο Άγγλος εκδίδει τιμολόγιο χωρίς Φ.Π.Α., διότι το σχολείο είναι μη υποκείμενο στο Φ.Π.Α. πρόσωπο και βρίσκεται στην Ελλάδα. Το σχολείο θα υποβάλλει έκτακτη περιοδική δήλωση καταβάλλοντας το αναλογούν Φ.Π.Α. στη Δ.Ο.Υ. και ανακεφαλαιωτικό πίνακα. Αν ο παρέχων και ο λήπτης της υπηρεσίας είναι υποκείμενοι στο Φ.Π.Α., τότε ισχύει ο γενικός κανόνας, που σημαίνει ότι υποβάλλονται κανονικά το Φ2 και το Φ1 καθώς και ο ανακεφαλαιωτικός πίνακας ενδοκοινοτικών υπηρεσιών.

- **Τόπος παροχής υπηρεσιών για μισθώσεις μεταφορικών μέσων**

Οι υπηρεσίες μίσθωσης μεταφορικών μέσων, εφόσον ο εκμισθωτής είναι εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας και ο μισθωτής χρησιμοποιεί το αγαθό σ' αυτό ή σε άλλο κράτος- μέλος της Κοινότητας ή εφόσον ο εκμισθωτής είναι εγκατεστημένος σε κράτος εκτός της Κοινότητας και ο μισθωτής χρησιμοποιεί το αγαθό στο εσωτερικό της χώρας.

- **Τόπος παροχής υπηρεσιών που παρέχονται προς μη υποκείμενα στο Φ.Π.Α. πρόσωπα εγκατεστημένα εκτός κοινότητας**

Κατ' εξαίρεση, ο τόπος παροχής υπηρεσιών θεωρείται ότι βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας στις παρακάτω περιπτώσεις υπηρεσιών, εφόσον παρέχονται από πρόσωπα εγκατεστημένα σε άλλο κράτος - μέλος σε υποκειμένους στο φόρο, οι οποίοι έχουν στο εσωτερικό της χώρας την έδρα της οικονομικής τους

δραστηριότητας ή τη μόνιμη εγκατάστασή τους ή την κατοικία, ή τη συνήθη διαμονή τους ή, εφόσον παρέχονται από πρόσωπα εγκατεστημένα εκτός της Κοινότητας, σε οποιοδήποτε λήπτη εγκατεστημένο στο εσωτερικό της χώρας:

- Μεταβίβασης ή παραχώρησης της χρήσης δικαιωμάτων πνευματικής ιδιοκτησίας, διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας, αδειών εκμετάλλευσης βιομηχανικών και εμπορικών σημάτων και άλλων παρόμοιων δικαιωμάτων.
- Διαφημίσεων.
- Συμβούλων γενικά, μηχανικών, γραφείων μελετών, δικηγόρων, λογιστών ή και άλλων παρόμοιων υπηρεσιών, καθώς και επεξεργασίας στοιχείων ή παροχής πληροφοριών.
- Ανάλυσης υποχρέωσης για μη άσκηση, εν όλο ή εν μέρει, επαγγελματικής δραστηριότητας ή δικαιώματος που προβλέπεται στην παράγραφο αυτή.
- Τραπεζικών, χρηματοδοτικών, ασφαλιστικών αντασφαλιστικών, με εξαίρεση τη μίσθωση χρηματοθυρίδων.
- Διάθεσης προσωπικού.
- Μίσθωσης ενσώματων κινητών αγαθών εκτός των μεταφορικών μέσων.
- Προσώπων που ενεργούν στο όνομα και για λογαριασμό άλλων προσώπων, για την πραγματοποίηση των υπηρεσιών που αναφέρονται στην παράγραφο αυτή.
- Τηλεπικοινωνιών.

Ως υπηρεσίες τηλεπικοινωνιών νοούνται οι υπηρεσίες που αφορούν τη μετάδοση, εκπομπή και λήψη σημάτων εγγράφων, εικόνων και ήχων ή πληροφοριών οποιασδήποτε φύσης μέσω καλωδίου, ραδιοκυμάτων, οπτικών ή άλλων ηλεκτρομαγνητικών συστημάτων, συμπεριλαμβανομένης της εκχώρησης ή παραχώρησης δικαιώματος χρήσης μέσων για μια τέτοια μετάδοση, εκπομπή ή λήψη.

- Ραδιοφωνικών και τηλεοπτικών υπηρεσιών.

#### **Παράδειγμα 14<sup>ο</sup>**

Ένας λογιστής υποκείμενος στο Φ.Π.Α., με έδρα τα Χανιά, κρατάει τα βιβλία μιας επιχείρησης με έδρα την Ιταλία. Ενέργειες: ο λογιστής εκδίδει τιμολόγιο με την αμοιβή που δικαιούται, χωρίς να προσθέσει Φ.Π.Α.

#### **Παράδειγμα 15<sup>ο</sup>**

Όταν μια ελληνική επιχείρηση υποκείμενη στο Φ.Π.Α. έχει λογιστή ο οποίος είναι εγκατεστημένος σε άλλο κράτος-μέλος της Ε.Ε., τότε ο λογιστής εκδίδει τιμολόγιο χωρίς να προσθέσει Φ.Π.Α. Θεωρείται ως ενδοκοινοτική συναλλαγή με συμπλήρωση περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α., ανακεφαλαιωτικού πίνακα (listing) και εκκαθαριστικής δήλωσης Φ.Π.Α.

- Υπηρεσιών που παρέχονται ηλεκτρονικά, όπως δημιουργία και φιλοξενία ιστοσελίδων, η εξ αποστάσεως συντήρηση προγραμμάτων και παροχή λογισμικού και η ενημέρωσή του, παροχή εικόνων, κειμένων, πληροφοριών και η διάθεση βάσεων δεδομένων, παροχή μουσικής, ταινιών και παιχνιδιών συμπεριλαμβανομένων και κάθε είδους τυχερών παιχνιδιών, καθώς και πολιτικών, πολιτιστικών, καλλιτεχνικών, αθλητικών, επιστημονικών ή ψυχαγωγικών εκπομπών ή εκδηλώσεων, παροχή διδασκαλίας εξ αποστάσεως.

Μόνη η επικοινωνία μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου μεταξύ παρέχοντος και λήπτη υπηρεσίας δεν αρκεί για να θεωρηθεί η υπηρεσία αυτή ως υπηρεσία που παρέχεται ηλεκτρονικά.

### **Παράδειγμα 16<sup>ο</sup>**

Μια γαλλική εταιρία με έδρα το Παρίσι παρέχει τη συντήρηση των προγραμμάτων και την ενημέρωση αυτών στην εθνική βιβλιοθήκη των Αθηνών. Για το μήνα Μάρτιο του 2014 η αμοιβή της γαλλικής εταιρίας ανέρχεται στο ποσό 1.400 ευρώ.

Ενέργειες: Για το ποσό 1.400 ευρώ η γαλλική εταιρία εκδίδει τιμολόγιο, χωρίς να προσθέσει Φ.Π.Α. Στη συνέχεια, η βιβλιοθήκη μέχρι τις 15.4.14 δηλαδή μέχρι τις 15 του επόμενου μήνα, με έκτακτη περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. καταβάλλει στη Δ.Ο.Υ. Φ.Π.Α. 322 ευρώ ( $1.400 \cdot 23\% = 322$ ).

3. Επίσης, κατ' εξαίρεση, ο τόπος παροχής υπηρεσιών θεωρείται ότι βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας στις παρακάτω περιπτώσεις υπηρεσιών, εφόσον παρέχονται σε λήπτη που διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου Φ.Π.Α. στο εσωτερικό της χώρας:
  - Ενδοκοινοτικής μεταφοράς αγαθών της οποίας ο τόπος αναχώρησης δεν βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας, καθώς και παροχή υπηρεσιών από πρόσωπα που μεσολαβούν ενεργώντας στο όνομα και για λογαριασμό άλλων προσώπων, για την πραγματοποίηση των πράξεων αυτών.
  - Εργασίες παρεπόμενες της ενδοκοινοτικής μεταφοράς αγαθών, που εκτελούνται ολικώς σε άλλο κράτος - μέλος, καθώς και παροχή υπηρεσιών από πρόσωπα που μεσολαβούν ενεργώντας στο όνομα και για λογαριασμό άλλων προσώπων, για την πραγματοποίηση των πράξεων αυτών.
  - Παροχή υπηρεσιών από πρόσωπα που ενεργούν στο όνομα και για λογαριασμό άλλων προσώπων, που μεσολαβούν για την πραγματοποίηση πράξεων που δεν περιλαμβάνονται στο προηγούμενο εδάφιο, ούτε στην παράγραφο 3, οι οποίες εκτελούνται υλικά σε άλλο κράτος - μέλος.
  - Πραγματογνωμοσύνες γενικά και εργασίες σε ενσώματα κινητά αγαθά, οι οποίες εκτελούνται υλικά σε άλλο κράτος - μέλος, εφόσον τα αγαθά μετά την παροχή των υπηρεσιών αποστέλλονται ή μεταφέρονται εκτός του κράτους - μέλους.

#### 4.4 Χρόνος γένεσης φορολογικής υποχρέωσης της παροχής υπηρεσιών (άρθρο 16 Ν.2859/2000)

Η φορολογική υποχρέωση της παροχής υπηρεσιών γεννιέται και ο φόρος γίνεται απαιτητός κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η παροχή υπηρεσιών. Για παράδειγμα για τις μεταφορές ως χρόνος παροχής θεωρείται η έναρξη αυτής κλπ.

Ειδικότερα, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται:

1. Κατά το χρόνο έκδοσης τιμολογίου παροχής υπηρεσιών ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση τιμολογίου.
2. κατά το χρόνο είσπραξης της αντιπαροχής σε περίπτωση παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών που πραγματοποιούνται ύστερα από επιταγή δημόσιας αρχής ή στο όνομά της ή σε εκτέλεση νόμου.
3. κατά το χρόνο που έχει συμφωνηθεί η καταβολή κάθε δόσης σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών, για τις οποίες η αντιπαροχή καταβάλλεται περιοδικά.

#### Παράδειγμα 17<sup>ο</sup>

Ο ιδιοκτήτης μιας πολυκατοικίας κάνει συμφωνία με την καθαρίστρια να αναλάβει την καθαριότητα των κοινόχρηστων χώρων για 2 έτη με αφετηρία 1.1.14. Συμφωνείται επιπλέον η ετήσια αμοιβή της στα 3600 ευρώ, που θα καταβάλλεται σε 12 ισόποσες δόσεις καταβλητέες την τελευταία ημέρα κάθε μήνα ( $3600/12=300$  ευρώ ανά μήνα).

Ο Φ.Π.Α. που οφείλεται για την υπηρεσία που παρέχει η καθαρίστρια είναι απαιτητός στις 31.1.14 για ποσό αμοιβής 300 ευρώ, στις 28.2.14 για ποσό αμοιβής 300 ευρώ κλπ.

Στην περίπτωση αυτή το φορολογικό στοιχείο εκδίδεται κάθε μήνα μετά την έναρξη της παροχής υπηρεσίας και πριν από την ολοκλήρωση αυτής.

4. κατά το χρόνο έκδοσης του τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση τιμολογίου και το αργότερο τη 15η του επόμενου μήνα από αυτόν κατά τον οποίο γεννήθηκε η φορολογική υποχρέωση, προκειμένου για παραδόσεις αγαθών που απαλλάσσονται από το φόρο.  
Σε περίπτωση μη έκδοσης ή έκδοσης σε μεταγενέστερο χρόνο του φορολογικού στοιχείου, για τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις, η 15<sup>η</sup> μέρα του επόμενου μήνα θεωρείται η μέρα απαίτησης του Φ.Π.Α. στο δημόσιο.
5. Κατά το χρόνο έκδοσης του φορολογικού στοιχείου, όταν αυτό εκδίδεται σε χρόνο προγενέστερο της παροχής υπηρεσιών.

Ο Φ.Π.Α. γίνεται απαιτητός με την έκδοση του φορολογικού στοιχείου, ακόμα και αν αυτό εκδίδεται σε χρόνο προγενέστερο από το χρόνο που παρέχεται η υπηρεσία.

Ειδικά για τις πράξεις που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 6,η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος γίνεται απαιτητός κατά το χρόνο:

- Υπογραφής του προσυμφώνου, εφόσον σ' αυτό περιλαμβάνεται ο όρος της αυτοσύμβασης που προβλέπει το άρθρο 235 του Αστικού Κώδικα ή εφόσον καταβλήθηκε ολόκληρο το τίμημα και παραδόθηκε η νομή του ακινήτου.
- Σύνταξης της έκθεσης πλειστηριασμού, στην περίπτωση εκούσιου ή αναγκαστικού πλειστηριασμού.
- Υπογραφής του οριστικού συμβολαίου.
- Μεταγραφής στις λοιπές περιπτώσεις που δεν απαιτείται η κατάρτιση συμβολαιογραφικού εγγράφου.

#### **4.5 Η Φορολογητέα αξία στην παροχή υπηρεσιών (άρθρο 19 Ν.2859/2000)**

Ως φορολογητέα αξία στην παροχή υπηρεσιών λαμβάνεται η αντιπαροχή που έλαβε ή που πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής των αγαθών ή αυτός που παρέχει τις υπηρεσίες από τον αγοραστή, το λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, προσαυξημένη με οποιαδήποτε παροχή που συνδέεται άμεσα με αυτή.

##### **4.5.1 Ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται:**

1. Όταν χρησιμοποιούνται υπηρεσίες της επιχείρησης για ικανοποίηση ατομικών αναγκών ή του προσωπικού της επιχείρησης ή για σκοπούς ξένους με την επιχείρησή του, τότε σαν φορολογητέα αξία παίρνεται το σύνολο των εξόδων που αναλογούν στην εκτέλεση της παροχής των υπηρεσιών αυτών.

##### **Παράδειγμα 18<sup>ο</sup> : Προσδιορισμός φορολογητέας αξίας κατά την δωρεάν μεταφορά υλικών και φυτών**

Ο Σ οποίος είναι γεωπόνος κατασκευάζει τον κήπο της κατοικίας του φίλου του Μ , μεταφέροντας δωρεάν διάφορα φυτά και υλικά που απαιτούνται. Η μεταφορά αυτή επιβαρύνεται με τα εξής ποσά:

Βενζίνη	100 ευρώ
Αμοιβή	300 ευρώ
Διάφορα άλλα	50 ευρώ
Σύνολο	450 ευρώ

Το ποσό των 450 ευρώ αποτελεί την φορολογητέα αξία πάνω στην οποία θα υπολογισθεί το Φ.Π.Α. που θα αποδοθεί από τον Σ στη Δ.Ο.Υ.

2. Όταν ο ίδιος παρέχει τις υπηρεσίες του στην επιχείρησή του, σαν φορολογητέα αξία παίρνεται η κανονική αξία αυτών, δηλαδή η αξία που έπρεπε να καταβάλει για τη λήψη των υπηρεσιών αυτών, σ' ένα πρόσωπο τρίτο που παρέχει τέτοιες υπηρεσίες.

Αυτό ισχύει και σε κάθε περίπτωση που η παροχή της υπηρεσίας δεν συνίσταται σε χρήμα.

Σαν φορολογητέα αξία περιλαμβάνονται όλα τα έξοδα που βαρύνουν τον λήπτη (προμηθευτές κλπ), καθώς και οι κάθε φύσης φόροι, εισφορές, τέλη υπέρ του δημοσίου κλπ.

**Σαν φορολογητέα αξία περιλαμβάνονται:**

1. Οι τόκοι των επί πιστώσει πωλήσεων, καθώς και τα παρεπόμενα έξοδα με τα οποία ο προμηθευτής επιβαρύνει τον αγοραστή των αγαθών ή το λήπτη των υπηρεσιών, όπως τα έξοδα προμήθειας, μεσιτείας, συσκευασίας, ασφάλισης, μεταφοράς, φορτοεκφόρτωσης, ακόμη και αν αποτελούν αντικείμενο ιδιαίτερης συμφωνίας.
2. Οι κάθε είδους φόροι, τα δικαιώματα, οι εισφορές, τα τέλη υπέρ του δημοσίου ή τρίτων και τα τέλη χαρτοσήμου, με εξαίρεση το φόρο του παρόντος νόμου.

**Σαν φορολογητέα αξία δεν περιλαμβάνονται:**

1. Οι χορηγούμενες στον αγοραστή ή το λήπτη εκπτώσεις, εφόσον αποδεικνύονται από στοιχεία, τα οποία εκδίδονται σύμφωνα με τις διατάξεις που ισχύουν.
2. Οι επιστροφές του τιμήματος, σε περίπτωση ολικής ή μερικής ακύρωσης της παράδοσης αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών.
3. Τα ποσά που λαμβάνει ο υποκείμενος στο φόρο από το λήπτη των υπηρεσιών, για κάλυψη δαπανών που πραγματοποιεί στο όνομα και για λογαριασμό του αγοραστή ή του λήπτη, εφόσον:
  - Έχουν καταχωρηθεί σε προσωρινό λογαριασμό στα λογιστικά του βιβλία
  - τα οικεία παραστατικά έχουν εκδοθεί στο όνομα του αγοραστή των αγαθών ή του λήπτη των υπηρεσιών, από τα οποία προκύπτει το πραγματικό ποσό των δαπανών και παραδίδονται στον αγοραστή των αγαθών ή το λήπτη των υπηρεσιών που αφορούν.

# ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5<sup>ο</sup>



## Καθεστώς του Φ.Π.Α.

### 5.1 Κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α. Επιχειρήσεων

Ποιοι ανήκουν στο κανονικό καθεστώς του Φ.Π.Α. και ποιες οι υποχρεώσεις τους (άρθρο 35 και 36 Ν.2859/2000).

Στο κανονικό καθεστώς επιχειρήσεων του Φ.Π.Α. ανήκουν οι υποκείμενοι του Φ.Π.Α. που τηρούν βιβλία (υποχρεωτικά ή προαιρετικά) β' κατηγορίας ( βιβλίο εσόδων-εξόδων) ή γ' κατηγορίας ( βιβλία διπλογραφικού συστήματος) του Κ.Φ.Α.Σ.

Οι υποκείμενοι είναι:

1. Ο εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας υποκείμενος στο φόρο, για τις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις.
2. Ο εγκατεστημένος στο εσωτερικό άλλου κράτους-μέλους υποκείμενος στο φόρο, για τις ενεργούμενες απ' αυτόν πράξεις.
3. Ο φορολογικός αντιπρόσωπος του εγκατεστημένου σε τρίτη χώρα υποκείμενου στο φόρο για τις πραγματοποιούμενες από αυτόν πράξεις.
4. Ο λήπτης των αγαθών και των υπηρεσιών εφόσον είναι υποκείμενος στο φόρο.
5. Οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο, το οποίο αναγράφει το φόρο στα τιμολόγια που εκδίδει ή σε άλλα ισοδύναμα με αυτά στοιχεία.
6. Το πρόσωπο που πραγματοποιεί ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών.
7. Ο υποκείμενος, που ως αγοραστής ή εισαγωγέας αγαθών ή λήπτης υπηρεσιών έτυχε μερικής ή ολικής απαλλαγής από το φόρο με υπουργικές αποφάσεις.

Ο κάθε υποκείμενος στο Φ.Π.Α. που ανήκει στο κανονικό καθεστώς έχει υποχρέωση να υποβάλλει τις παρακάτω δηλώσεις (άρθρο 36 παρ.1 Ν.2859/2000):

1. Δήλωση έναρξης των εργασιών του, η οποία υποβάλλεται πριν από την έναρξη των εργασιών αυτών.

Ως έναρξη εργασιών θεωρείται ο χρόνος πραγματοποίησης της πρώτης συναλλαγής στα πλαίσια της επιχείρησης. Προκειμένου για νομικά πρόσωπα, ως χρόνος έναρξης θεωρείται ο χρόνος της νόμιμης σύστασης αυτών. Στην περίπτωση νομικών προσώπων, η καθυστέρηση υποβολής της δήλωσης έναρξης μέχρι τριάντα (30) ημέρες δεν συνεπάγεται την επιβολή κυρώσεων, εφόσον δεν έχουν πραγματοποιήσει καμία συναλλαγή.

2. Δήλωση μεταβολών-μετάταξης.

Με τη δήλωση αυτή δηλώνει οποιαδήποτε μεταβολή όπως αλλαγή της επωνυμίας, του τόπου επαγγελματικής του εγκατάστασης, του αντικειμένου εργασιών, την πραγματοποίηση ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών και παραδόσεων αγαθών που απαλλάσσονται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28, την ίδρυση ή κατάργηση υποκαταστημάτων, την αλλαγή των τηρούμενων βιβλίων Κ.Φ.Α.Σ. και του καθεστώτος φόρου προστιθέμενης αξίας που ανήκει.

Η δήλωση αυτή υποβάλλεται μέσα σε 30 μέρες από την πραγματοποίηση των αλλαγών.

### 3. Δήλωση οριστικής παύσης εργασιών.

Η δήλωση αυτή υποβάλλεται για τα φυσικά πρόσωπα μέσα σε 10ημέρες από την οριστική παύση των εργασιών τους, ενώ για τα νομικά πρόσωπα και τις ενώσεις προσώπων μέσα σε 30ημέρες από τη λύση τους. Σε περίπτωση κληρονομικής διαδοχής επιχείρησης ως συνόλου, η δήλωση παύσης εργασιών υποβάλλεται από τους κληρονόμους, μέσα σε 10 ημέρες, από την ενεργό ανάμιξή τους στην κληρονομούμενη επιχείρηση και όχι πέραν των 10 ημερών από την λήξη της προθεσμίας αποποίησης.

Σε κάθε υποκείμενο στο Φ.Π.Α. χορηγείται αριθμός φορολογικού μητρώου (Α.Φ.Μ.) ως εξής (άρθρο 36 παρ.2 Ν.2859/2000):

- 1) Στα φυσικά πρόσωπα με τη δήλωση απόδοσης Α.Φ.Μ εκτός αν έχει χορηγηθεί Α.Φ.Μ με δήλωση φορολογίας εισοδήματος. Ο αριθμός αυτός δεν καταργείται με την οριστική παύση των εργασιών.
- 2) Στα νομικά πρόσωπα και στις ενώσεις προσώπων μετά την υποβολή της δήλωσης έναρξης εργασιών. Ο αριθμός αυτός δεν καταργείται με την αλλαγή της νομικής μορφής των προσώπων αυτών, αλλά με την οριστική λύση ή διάλυση τους.
- 3) Στις υπό ίδρυση επιχειρήσεις χορηγείται Α.Φ.Μ. που παραμένει ο ίδιος για την επιχείρηση και μετά το πέρας των εργασιών της ίδρυσης.

Όλες τις παραπάνω υποχρεώσεις έχουν ανεξάρτητα αν είναι υποκείμενα στο φόρο και τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα τα οποία (άρθρο 36 παρ. 3 Ν.2859/2000):

1. Ιδρύουν υποκατάστημα ή αποκτούν άλλη εγκατάσταση στο εσωτερικό της χώρας.
2. Εγκαθιστούν γραφείο στο εσωτερικό της χώρας.
3. Συμμετέχουν σε ημεδαπά νομικά πρόσωπα, εκτός από τη συμμετοχή σε ανώνυμες εταιρίες.
4. Αποκτούν ακίνητο στο εσωτερικό της χώρας.
5. Έχουν οποιαδήποτε δραστηριότητα στο εσωτερικό της χώρας, η οποία συνεπάγεται την υποβολή φορολογικών δηλώσεων.

#### **5.1.1 Υποχρεώσεις των υποκείμενων στο Φ.Π.Α. που ανήκουν στο καθεστώς του Φ.Π.Α. (άρθρο 36 παρ. 4 Ν.2859/2000)**

Ο κάθε υποκείμενος στο Φ.Π.Α. που τηρεί βιβλία β' και γ' κατηγορίας του Κ.Φ.Α.Σ. θα πρέπει:

1. να τηρεί βιβλία και να εκδίδει στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ.

Ειδικά, ο υποκείμενος στο φόρο που παραλαμβάνει ενσώματα κινητά αγαθά, τα οποία του αποστέλλονται από άλλο κράτος-μέλος από ή για λογαριασμό

προκειμένου στο φόρο που διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου Φ.Π.Α. σε αυτό το άλλο κράτος-μέλος, με σκοπό την εκτέλεση υπηρεσιών πραγματογνωμοσύνης ή εργασιών σε αυτά, στις οποίες συμπεριλαμβάνονται και οι εργασίες της περίπτωσης ε' της παραγράφου 2 του άρθρου 8, υποχρεούται να καταχωρεί τα σχετικά στοιχεία που επιτρέπουν την εξακρίβωση των αγαθών αυτών σε λογαριασμούς βιβλίων που τηρεί ή σε ειδικό βιβλίο.

Στα βιβλία ή σε καταστάσεις θα πρέπει να αναγράφονται οι αγορές και τα έσοδα χωριστά ανά συντελεστή Φ.Π.Α. ή απαλλαγή και χωριστά ο Φ.Π.Α. κατά τρόπο που διευκολύνει την σωστή συμπλήρωση των εντύπων του Φ.Π.Α. (περιοδικής δήλωσης, VIES κλπ) και απόδοσης του Φ.Π.Α.

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

2. Να επιδίδει στη Δ.Ο.Υ. τις προβλεπόμενες από το άρθρο 38 δηλώσεις Φ.Π.Α. (περιοδική δήλωση και εκκαθαριστική δήλωση του Φ.Π.Α.).

Η διάταξη αυτή δεν εφαρμόζεται προκειμένου για υποκείμενους στο φόρο που πραγματοποιούν αποκλειστικά πράξεις που απαλλάσσονται από το φόρο, χωρίς δικαίωμα έκπτωσης.

Ειδικά για τη δήλωση που προβλέπεται από την παράγραφο 8 του άρθρου 38, η υποχρέωση αυτή υφίσταται ανεξάρτητα από την ιδιότητα του προσώπου ως υποκείμενου ή μη στο φόρο.

3. Να υποβάλλει στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. :

- Ειδική δήλωση Φ.Π.Α., όταν μεταβιβάζονται ακίνητα του άρθρου 6 παρ. 1 & 2α και του άρθρου 7 παράγραφος 2γ, πριν τη σύνταξη του συμβολαιογραφικού εγγράφου. Με την υποβολή της δήλωσης καταβάλλεται εφάπαξ και ο Φ.Π.Α. που αναλογεί στην παράδοση του ακινήτου, αφού πρώτα συμψηφιστεί ο Φ.Π.Α. εισροών κατά το ποσοστό που βαρύνει τη μεταβιβαζόμενη ιδιοκτησία, όπως έχει διαμορφωθεί μέχρι τη χρονική στιγμή γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης.
- Ειδικά έντυπα, τα οποία απεικονίζεται το συνολικό κόστος της οικοδομής και η κατανομή αυτού στις επιμέρους ιδιοκτησίες, προϋπολογιστικά και απολογιστικά.
- Υποβάλλεται στη Δ.Ο.Υ. γνωστοποίηση μαζί με την οικεία περιοδική δήλωση του Φ.Π.Α., όταν ένα ακίνητο που κατασκευάστηκε ως εμπορεύσιμο αγαθό, χρησιμοποιείται στο εξής από την επιχείρηση ως πάγιο στοιχείο σε φορολογική δραστηριότητα.
- Γνωστοποιούνται με υπεύθυνη δήλωση στη Δ.Ο.Υ. οι αιτίες για τις οποίες πρόκειται να συνταχθεί έγγραφο διορθωτικό, συμπληρωματικό, τροποποιητικό κλπ που να αφορά παραδόσεις ακινήτων ή ψιλής κυριότητας κλπ.

4. Να ορίζει φορολογικό αντιπρόσωπό του, πριν από την ενέργεια οποιασδήποτε φορολογητέας πράξης στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον πρόκειται για

υποκείμενο στο φόρο που δεν είναι μόνιμα εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας ή στο εσωτερικό άλλου κράτους-μέλους.

Ο ορισμός του φορολογικού αντιπροσώπου γίνεται με την κατάθεση αντιγράφου του σχετικού πληρεξούσιου εγγράφου στον προϊστάμενο Δ.Ο.Υ., που είναι αρμόδιος για τη φορολογία εισοδήματος του φορολογικού αντιπροσώπου.

Το αντίγραφο αυτό πρέπει να είναι θεωρημένο από την ελληνική προξενική αρχή του τόπου, όπου είναι εγκατεστημένος ο υποκείμενος στο φόρο, ή από την Αρχή που έχει οριστεί για θεώρηση, σύμφωνα με την από 5.10.1961 Σύμβαση της Χάγης.

Δεν υπάρχει υποχρέωση ορισμού φορολογικού αντιπροσώπου, στην περίπτωση πραγματοποίησης πράξεων, για τις οποίες υπόχρεος είναι ο λήπτης.

5. Να ορίζει λογιστή-φοροτεχνικό, ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο, αρμόδιο για την εκπλήρωση των υποχρεώσεών του, εφόσον πρόκειται για υποκείμενο εγκατεστημένο εκτός του εσωτερικού της χώρας που πραγματοποιεί φορολογητέες πράξεις στο εσωτερικό της χώρας, για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 35. Ο ορισμός αυτός γίνεται με υπογραφή σχετικής σύμβασης, η οποία προσκομίζεται στον αρμόδιο προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. φορολογίας εισοδήματος του λογιστή-φοροτεχνικού, ή του άλλου προσώπου, πριν από την έναρξη πραγματοποίησης οποιασδήποτε πράξης. Οι δηλώσεις Φ.Π.Α., πρέπει να υπογράφονται από λογιστή-φοροτεχνικό, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις.
6. Να τηρεί θεωρημένο ειδικό βιβλίο όπου θα καταγράφει τα αγαθά που απέστειλε ή μετέφερε ή τα οποία απεστάλησαν ή μεταφέρθηκαν για λογαριασμό του σε άλλο κράτος-μέλος, για τις ανάγκες των πράξεων εργασιών φασών και λουπών εργασιών παροχής υπηρεσιών.

### **5.1.2 Ειδικές υποχρεώσεις υποκειμένων στο Φ.Π.Α. που ενεργούν ενδοκοινοτικές συναλλαγές (άρθρο 36 παρ. 5 Ν.2859/2000)**

Όσοι υποκείμενοι στο Φ.Π.Α. πραγματοποιούν ενδοκοινοτικές συναλλαγές, δηλαδή όταν πραγματοποιούν ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών ή ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών προς άλλο κράτος-μέλος, έχουν τις υποχρεώσεις:

1. Να υποβάλλει ανακεφαλαιωτικό πίνακα (LISTING), για τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιεί σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων α' και γ' της παραγράφου 1 του άρθρου 28 και του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 2 του άρθρου 15. Ο πίνακας αυτός υποβάλλεται στη Δ.Ο.Υ. μέχρι την 20<sup>η</sup> μέρα του μήνα που ακολουθεί μαζί με την αντίστοιχη περιοδική δήλωση του Φ.Π.Α. του αντίστοιχου μήνα.
2. Να υποβάλλει στατιστική δήλωση (INTRASTAT), για τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές που πραγματοποιεί για κάθε μήνα. Η δήλωση αυτή υποβάλλεται στη αρμόδια Δ.Ο.Υ. ταυτόχρονα με την περιοδική δήλωση Φ.Π.Α.

3. Ο υποκείμενος στο Φ.Π.Α. που πραγματοποιεί παροχές υπηρεσιών, για τις οποίες ο τόπος δεν είναι το εσωτερικό της χώρας και για τις οποίες ο λήπτης είναι υποκείμενο στο Φ.Π.Α. πρόσωπο ή μη υποκείμενο στο Φ.Π.Α. νομικό πρόσωπο που διαθέτει Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α. σε άλλο κράτος-μέλος, υποχρεούται:
  - Να χρησιμοποιεί για αυτές τις παροχές υπηρεσιών, τον Α.Φ.Μ. του με το πρόθεμα «ΕΛ» πριν από αυτόν, καθώς επίσης και να αναγράφει στα στοιχεία που θα εκδίδει τον Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α. του συναλλασσόμενου με το ανάλογο πρόθεμα που ισχύει σε κάθε κράτος-μέλος.
  - Να υποβάλλει ανακεφαλαιωτικό πίνακα γι' αυτές τις παροχές υπηρεσιών.

### **5.1.3 Υποχρεώσεις ορισμένων προσώπων που δεν υπάγονται στο Φ.Π.Α.(άρθρο 36 παρ.6 Ν.2859/2000)**

Ο υποκείμενος στο φόρο ο οποίος ενεργεί αποκλειστικά πράξεις για τις οποίες δεν του παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης (για παράδειγμα γιατροί), τα νομικά πρόσωπα που δεν υπόκεινται στο φόρο καθώς και οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41, εφόσον διενεργούν ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών και κατά την προηγούμενη ή κατά την τρέχουσα διαχειριστική περίοδο πραγματοποίησαν ενδοκοινοτικές αποκτήσεις πάνω από 10.000€ ή πραγματοποίησαν ενδοκοινοτικές αποκτήσεις καινούργιων μεταφορικών μέσων ή προϊόντων που υπάγονται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης ή έχουν κάνει προαιρετικά ένταξη στους υποκείμενους στο φόρο, υποχρεούνται:

1. Να υποβάλλουν δήλωση έναρξης εργασιών καθώς και τις προβλεπόμενες δηλώσεις μεταβολών-μετάταξης και οριστικής παύσης εργασιών και να λαμβάνουν Α.Φ.Μ.
2. Να υποβάλλουν δήλωση, με την οποία γνωστοποιούν τη διενέργεια φορολογητέων ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών. Η δήλωση αυτή υποβάλλεται με τη συμπλήρωση της ειδικής ένδειξης στη δήλωση έναρξης εργασιών, ενώ στις άλλες περιπτώσεις με τη συμπλήρωση ειδικής ένδειξης στο έντυπο της δήλωσης μεταβολών.
3. Να υποβάλλουν την περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. με την οποία καταβάλλεται και ο Φ.Π.Α. που αναλογεί στις φορολογητέες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις τους. Η δήλωση αυτή υποβάλλεται κάθε μήνα και μέχρι τις 20 του επόμενου μήνα που ακολουθεί τη φορολογική περίοδο καθώς και εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α.
4. Να υποβάλλουν δήλωση με την οποία γνωστοποιούν την παύση των φορολογητέων ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών. Η γνωστοποίηση αυτή γίνεται με τη συμπλήρωση ειδικής ένδειξης στο έντυπο μεταβολών. Η δήλωση αυτή υποβάλλεται μέχρι τις 10 Ιανουαρίου του έτους κατά το οποίο δεν προβλέπεται η πραγματοποίηση φορολογητέων ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών.
5. Να υποβάλλουν τις δηλώσεις LISTING και τις δηλώσεις INTRASTAT.

#### **5.1.4 Υποχρεώσεις άλλων προσώπων (άρθρο 36 παρ.7 Ν.2859/2000)**

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

- Ο εκκαθαριστής, ο κηδεμόνας, ο προσωρινός διαχειριστής και ο μεσεγγυούχος, στις περιπτώσεις κληρονομιάς και μεσεγγύησης.
- Ο επίτροπος, ο κηδεμόνας και ο αντιλήπτορας, στις περιπτώσεις ανηλίκων, απόντων, δικαστικά ή νόμιμα απαγορευμένων και των προσώπων που βρίσκονται υπό δικαστική αντίληψη.
- Ο προσωρινός ή οριστικός σύνδικος, σε περίπτωση πτώχευσης του υποκείμενου στο φόρο.
- Ο αντιπρόσωπος του εγκατεστημένου εκτός του εσωτερικού της χώρας υποκείμενου στο φόρο.
- Οι κληρονόμοι και οι δωρεοδόχοι του υποκείμενου στο φόρο για τις φορολογικές υποχρεώσεις του, μέχρι το θάνατό του ή τη σύσταση της δωρεάς εν ζωή.
- Κάθε πρόσωπο το οποίο, με βάση νόμο ή δικαστική απόφαση, υποκαθιστά τον υποκείμενο στο φόρο.
- Ο εκπρόσωπος ή μέλος της ένωσης προσώπων, κατ' ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων της φορολογίας εισοδήματος.
- Ο ιδρυτής της επιχείρησης για τις υποχρεώσεις αυτής μέχρι το χρόνο έναρξης της λειτουργίας της επιχείρησης.

#### **Απαλλαγές από τις υποχρεώσεις του άρθρου 36 Ν.2859/2000**

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

- Τα πρόσωπα, τα οποία καθίστανται υποκείμενα στο φόρο από περιστασιακή παράδοση καινούργιου μεταφορικού μέσου σε άλλο κράτος-μέλος.
- Οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41.
- Τα νομικά πρόσωπα που δεν υπόκεινται στο Φ.Π.Α. Αν όμως τα πρόσωπα αυτά από άλλες συναλλαγές τους πρέπει να λάβουν Α.Φ.Μ., υποχρεούνται να υποβάλλουν και τις δηλώσεις έναρξης εργασιών, μεταβολών-μετάταξης και οριστικής παύσης των εργασιών, χωρίς άλλες υποχρεώσεις.
- Τα φυσικά πρόσωπα που πραγματοποιούν μίσθωση ακινήτων, δηλαδή πράξη που απαλλάσσεται από το Φ.Π.Α.

#### **5.1.5 Υποχρεώσεις λοιπών προσώπων (άρθρο 37 Ν.2859/2000)**

1. Ο κύριος, ο νομέας ή ο κάτοχος ακινήτου, για λογαριασμό του οποίου ενεργούνται οι εργασίες όπως εκσκαφές, κατεδαφίσεις, 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 με εξαίρεση το δημόσιο, τους δήμους, τις κοινότητες και άλλα νομικά πρόσωπα του δημοσίου δικαίου και τον κύριο οικοπέδου που αναθέτει σε εργολάβο την ανέγερση οικοδομής με το σύστημα της αντιπαροχής, υποχρεούνται:

- Να υποβάλλει στον αρμόδιο για τη φορολογία του εισοδήματος Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ., το μήνα Ιανουάριο, δήλωση η οποία να περιλαμβάνει τα στοιχεία κόστους των εργασιών που εκτελέστηκαν το προηγούμενο ημερολογιακό έτος, εφόσον αυτό υπερβαίνει συνολικά το ποσό των 1.500 ευρώ, καθώς και το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του εργολάβου.
  - Να διαφυλάσσει τα πιο πάνω στοιχεία κόστους για μία δεκαετία από την αποπεράτωση του έργου, όταν ισχυρίζεται ότι οι εργασίες πραγματοποιήθηκαν χωρίς τη μεσολάβηση εργολάβου. Τα πιο πάνω πρόσωπα φέρουν το βάρος της απόδειξης αυτού του ισχυρισμού.
2. Τα πρόσωπα που συντάσσουν τη μελέτη του έργου έχουν υποχρέωση να υποβάλλουν στην αρμόδια υπηρεσία πολεοδομίας, μαζί με την αίτηση για την έκδοση άδειας εκτέλεσης του έργου, πληροφοριακά στοιχεία για το έργο που θα εκτελεσθεί. Οι υπηρεσίες πολεοδομίας υποχρεούνται, μέσα στο μήνα Ιανουάριο κάθε έτους, να αποστέλλουν στο Κέντρο Πληροφορικής του Υπουργείου Οικονομικών (ΚΕ.Π.Υ.Ο.) τα πιο πάνω πληροφοριακά στοιχεία, βεβαιώνοντας ότι αυτά είναι ίδια με τα στοιχεία της αντίστοιχης άδειας που εξέδωσαν για το έργο αυτό.
3. Οι συμβολαιογράφοι έχουν υποχρέωση να μη συντάσσουν έγγραφα που να αφορούν πώληση ακινήτου, εκτός από εκείνα της αναγκαστικής απαλλοτριώσεως, αν δεν πληρώθηκε ο Φ.Π.Α. που αναλογεί στη δήλωση του εγγράφου αυτού. Επίσης, θα πρέπει να αναγράφουν στο πιο πάνω έγγραφο και στον αύξοντα αριθμό της δήλωσης. Οι υποχρεώσεις αυτές ισχύουν για ακίνητα που υπάγονται στο Φ.Π.Α.

#### **5.1.6 Κάθε πότε υποβάλλεται η περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. ηλεκτρονικά από τους υπόχρεους του κανονικού καθεστώτος (άρθρο 38 Ν.2859/2000)**

Όσοι τηρούν βιβλία απλογραφικά ( β' κατηγορίας) του Κ.Φ.Α.Σ. υποβάλλουν ηλεκτρονικά περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. κάθε 3 μήνες και μέχρι την 30<sup>η</sup> ημέρα του μήνα που ακολουθεί το τρίμηνο είτε έχουν χρεωστικό είτε πιστωτικό είτε μηδενικό υπόλοιπο Φ.Π.Α., ανεξάρτητα αν πραγματοποιούνται ή όχι ενδοκοινοτικές συναλλαγές.

Όσοι τηρούν βιβλία διπλογραφικά ( γ' κατηγορίας) του Κ.Φ.Α.Σ., υποβάλλουν περιοδική δήλωση κάθε μήνα μέχρι την 30<sup>η</sup> ημέρα του μήνα που ακολουθεί είτε έχουν χρεωστικό είτε πιστωτικό είτε μηδενικό υπόλοιπο Φ.Π.Α.

Σε περίπτωση γενικής αργίας ή τοπικής αργίας ή μη εργάσιμης ημέρας, οι παραπάνω ημερομηνίες μεταφέρονται την επόμενη τοπικά εργάσιμη ημέρα.

Οι επιχειρήσεις που δηλώνουν ότι βρίσκονται σε αδράνεια, δεν υποβάλλουν περιοδικές δηλώσεις αλλά μόνο εκκαθαριστική δήλωση<sup>36</sup>.

(Πηγή: Ιωάννης Δ Καραγιάννης, Φ.Π.Α.-Δηλώσεις στην πράξη, Θεσσαλονίκη 2013, σελίδα 249)

Κάθε πότε υποβάλλεται η εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α.(άρθρο 38 § 2 Ν.2859/2000).

Η εκκαθαριστική δήλωση του Φ.Π.Α., που θεωρείται ως ανακεφαλαιωτική δήλωση, περιλαμβάνει τα ποσά των περιοδικών δηλώσεων που υποβλήθηκαν την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο και υποβάλλεται:

- Μέχρι τις 25 Φεβρουαρίου( για τη χρήση 2013, οικονομικό 2014 είναι μέχρι 30 Απριλίου) από τις επιχειρήσεις που τηρούν απλογραφικά βιβλία (β' κατηγορίας) του Κ.Φ.Α.Σ.
- Μέχρι 10 Μαΐου( για τη χρήση 2013, οικονομικό 2014, είναι μέχρι 30 Μαΐου) από τις επιχειρήσεις που τηρούν διπλογραφικά βιβλία (γ' κατηγορίας) του Κ.Φ.Α.Σ. Για τις επιχειρήσεις που η διαχειριστική περίοδος λήγει 30 Ιουνίου, η υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης πρέπει να γίνει μέχρι 10 Νοεμβρίου (για γ' κατηγορίας)<sup>37</sup>.

(Πηγή: Ιωάννης Δ Καραγιάννης, Φ.Π.Α.-Δηλώσεις στην πράξη, Θεσσαλονίκη 2013, σελίδα 251)

Δήλωση Φ.Π.Α. για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις και τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις καινούργιων μεταφορικών μέσων καθώς και για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις προϊόντων με Ε.Φ.Κ. (άρθρο 38 παρ. 6,7,8,9 Ν.2859/2000).

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

Οι αντιπροσωπίες αυτοκινήτων, οι επιχειρήσεις που μισθώνουν αυτοκίνητα και οι επιχειρήσεις εκπαίδευσης οδηγών αυτοκινήτων, κατά την ενδοκοινοτική απόκτηση των μεταφορικών μέσων, δεν καταβάλλουν Φ.Π.Α. για τα παραπάνω αυτοκίνητα, εφόσον αυτά εμπίπτουν στο αντικείμενο των εργασιών τους και δεν δηλώνουν τις αποκτήσεις τους αυτές με ειδική περιοδική δήλωση αλλά με την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου και με το INTRASTAT.

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

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

<sup>36</sup> Ιωάννης Δ Καραγιάννης, Φ.Π.Α.-Δηλώσεις στην πράξη, Θεσσαλονίκη 2013,σελίδα 249.

<sup>37</sup> Ιωάννης Δ Καραγιάννης, Φ.Π.Α.-Δηλώσεις στην πράξη, Θεσσαλονίκη 2013,σελίδα 251.



Η παράδοση καινούργιου αυτοκινήτου που πραγματοποιείται προς άλλο κράτος-μέλος θεωρείται πράξη απαλλασσόμενη από το Φ.Π.Α. (άρθρο 28 παρ1). Για το λόγο αυτό, το πρόσωπο που καθιστά υποκείμενο από την αιτία αυτή και μόνο, δικαιούται έκπτωση του Φ.Π.Α. που αναλογεί στην αξία αυτής της παράδοσης. Η περιοδική δήλωση πρέπει να υποβάλλεται μέχρι την ημέρα αποστολής και ο Φ.Π.Α. που εκπίπτει δεν μπορεί να υπερβαίνει το Φ.Π.Α. που αντιστοιχεί στην αξία παράδοσης<sup>38</sup>.

Οι υπόχρεοι που τηρούν βιβλία του Κ.Φ.Α.Σ., εφόσον δεν διενεργούν ενδοκοινοτικές συναλλαγές, έχουν τη δυνατότητα να επιλέξουν ειδικό καθεστώς απόδοσης του φόρου με περιοδικές προκαταβολές, έναντι οριστικής υποχρέωσης που θα προσδιορίζεται με την εκκαθαριστική δήλωση.

Οι υπόχρεοι που θα υπαχθούν στο καθεστώς αυτό δεν υποχρεούνται να συντάσσουν και να υποβάλλουν περιοδικές δηλώσεις, και αποδίδουν το φόρο με βάση το ποσό που καταβλήθηκε την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο, προσαυξημένο κατά δέκα τοις εκατό (10%).

Οι υπόχρεοι που επιλέγουν το ειδικό καθεστώς απόδοσης υποχρεούνται να παραμείνουν σε αυτό για μία τριετία. Η επιλογή υπαγωγής ή διαγραφής γίνεται με υποβολή αίτησης στην αρμόδια Δ. Ο. Υ. εντός του μηνός Ιανουαρίου.

#### Χρόνος καταβολής Φ.Π.Α.

Η καταβολή του Φ.Π.Α. γίνεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μήνα της εμπρόθεσμης υποβολής δήλωσης. Στην περίπτωση που το ποσό Φ.Π.Α. υπερβαίνει τα 100 ευρώ, τότε ο υποκείμενος στο Φ.Π.Α. μπορεί να επιλέξει την καταβολή του οφειλόμενου ποσού Φ.Π.Α. σε 2 ισόποσες δόσεις. Το ποσό της δεύτερης δόσης καταβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα από την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης χωρίς προσαύξηση.

Σε όλες τις άλλες περιπτώσεις, ο Φ.Π.Α. καταβάλλεται με την καταληκτική ημερομηνία υποβολής δήλωσης Φ.Π.Α.

## **5.2 Ειδικό καθεστώς μικρών επιχειρήσεων (άρθρο 39 Ν.2859/2000)**

### Ποιες επιχειρήσεις υπάγονται στο ειδικό καθεστώς μικρών επιχειρήσεων.

Επιχειρήσεις που σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ. δεν έχουν υποχρέωση να τηρούν βιβλία υπάγονται στο ειδικό καθεστώς των μικρών επιχειρήσεων, εφόσον κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο πραγματοποίησαν ακαθάριστα έσοδα μέχρι του ποσού που αποτελεί το ανώτατο όριο ( από 1.1.2007 το όριο αυτό είναι 150.000 ευρώ) για την ένταξη των επιτηδευματιών στην β' κατηγορία τήρησης βιβλίων, σύμφωνα με τις ισχύουσες κάθε φορά διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ. ή αρχίζουν για πρώτη φορά τις εργασίες τους.

Στο καθεστώς αυτό δεν υπάγονται οι αγρότες του άρθρου 41, καθώς και οι

---

<sup>38</sup> Άρθρο 31 παρ.9 Ν.2859/2000.

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 Κ.Φ.Α.Σ. τηρούν βιβλία β' κατηγορίας, υπάγονται στο καθεστώς του άρθρου αυτού, ανεξάρτητα από το ύψος των ακαθάριστων εσόδων, που πραγματοποίησαν την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο.

### **5.2.1 Ποιες επιχειρήσεις απαλλάσσονται από την υποχρέωση υποβολής δήλωσης και καταβολής φόρου**

Απαλλάσσονται από την υποχρέωση υποβολής δήλωσης και καταβολής φόρου:

- Οι επιχειρήσεις της προηγούμενης παραγράφου, οι οποίες κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο πραγματοποίησαν ακαθάριστα έσοδα μέχρι του ποσού, το οποίο, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ. που ισχύουν κάθε φορά, αποτελεί το ανώτατο όριο απαλλαγής των επιτηδευματιών από την υποχρέωση τήρησης βιβλίων.
- Οι επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών, που δεν έχουν υποχρέωση να τηρούν και δεν τηρούν βιβλία δεύτερης ή ανώτερης κατηγορίας.

### Επιχειρήσεις που εξαιρούνται από το ειδικό καθεστώς των απαλλασσόμενων επιχειρήσεων.

Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου δεν έχουν εφαρμογή:

1. Στις επιχειρήσεις που αρχίζουν για πρώτη φορά τις εργασίες τους.
2. Στους αγρότες του άρθρου 41.
3. Στις επιχειρήσεις που πραγματοποιούν ακαθάριστα έσοδα κατά ποσοστό τουλάχιστον εξήντα τοις εκατό (60%) από χονδρικές πωλήσεις ή εξαγωγές ανεξάρτητα από ποσοστό.
4. Στην παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών από υποκείμενο στο φόρο μη εγκατεστημένο στο εσωτερικό της χώρας.
5. Στην παράδοση καινούργιου μεταφορικού μέσου.

### **5.2.2 Ένταξη στο ειδικό καθεστώς μικρών επιχειρήσεων με παράλληλους κλάδους παράδοσης αγαθών και παροχής υπηρεσιών**

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

1. Στο κανονικό καθεστώς, εφόσον το άθροισμα των ακαθάριστων εσόδων όλων των κλάδων τους υπερβαίνει το ποσό, το οποίο, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ. που ισχύουν κάθε φορά, αποτελεί το ανώτατο όριο απαλλαγής των επιτηδευματιών από την υποχρέωση τήρησης βιβλίων.

2. Στις απαλλασσόμενες, εφόσον το άθροισμα των ακαθάριστων εσόδων όλων των κλάδων τους δεν υπερβαίνει το ποσό, το οποίο, σύμφωνα με διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ. 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 με δύο ή περισσότερους κλάδους εκμετάλλευσης.

Επιχειρήσεις που διατηρούν δύο ή περισσότερους κλάδους εκμετάλλευσης, στους οποίους δεν περιλαμβάνεται η παροχή υπηρεσιών, εντάσσονται στο ειδικό καθεστώς μικρών επιχειρήσεων ή στο κανονικό ή στις απαλλασσόμενες, με βάση το άθροισμα των ακαθάριστων εσόδων τους από τους κλάδους αυτούς.

#### Ένταξη επιχειρήσεων στο κανονικό καθεστώς απόδοσης φόρου.

Οι επιχειρήσεις των οποίων τα ακαθάριστα έσοδα 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.

#### Προσδιορισμός ακαθάριστων εσόδων επιχειρήσεων ειδικού καθεστώτος.

Τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων που προβλέπουν οι διατάξεις του ειδικού καθεστώτος μικρών επιχειρήσεων 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.

- Είναι απαραίτητο να είναι γνωστός ο συντελεστής Μικτού Κέρδους τον οποίο χρησιμοποιεί η επιχείρηση, προκειμένου να προκύψει η τιμή πώλησης του αγαθού της.
- Το Μικτό Κέρδος βρίσκεται με σύγκριση της τιμής κτήσης (αγοράς) και της τιμής πώλησης (χωρίς Φ.Π.Α.).
- Το Μικτό Κέρδος που προσδιορίζεται με αυτόν τον τρόπο δεν μπορεί να είναι μικρότερο από το μικτό κέρδος που προκύπτει από το συντελεστή με βάση το κλάσμα:

$$\Sigma\text{MK} \leq \frac{\text{μοναδικόσυντελεστήκαθαρούκέρδουςεπιπώλησεων}}{\text{μοναδικόσυντελεστήκαθαρούκέρδουςεπιαγορών}}$$

#### **Παραδείγματα μετατροπής των αγορασθέντων εμπορεύσιμων αγαθών σε πωληθέντα (τεκμαρτές πωλήσεις)**

Επιχείρηση πώλησης ειδών που υπάγονται σε συντελεστή Φ.Π.Α. 19% εργάζεται με ΣΜΚ 40%. Η επιχείρηση αυτή πραγματοποιεί στο τέταρτο τρίμηνο του έτους 2013 αγορές χωρίς Φ.Π.Α. συνολικής αξίας 50.000 ευρώ. Με βάση το κλάσμα

που έχει αριθμητή το ΜΣΚΚ επί των πωλήσεων 14%, ο συντελεστής μικτού κέρδους είναι 21%. Η επιχείρηση αυτή πρέπει να υπολογίσει τα ακαθάριστα έσοδά της με βάση τον πραγματικό ΣΜΚ δηλαδή 40%. Επομένως, το κέρδος ανέρχεται σε  $50.000 \cdot 40\% = 20.000$  ευρώ και τα συνολικά ακαθάριστα έσοδα του τέταρτου τριμήνου 2013 είναι  $50.000 + 20.000 = 70.000$  ευρώ και ο Φ.Π.Α. των τεκμαρτών πωλήσεων  $70.000 \cdot 19\% = 13.300$  ευρώ.

#### Υπολογισμός του κόστους χονδρικών πωλήσεων.

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 αγοράστηκαν, πωλήθηκαν μέσα στην ίδια φορολογική περίοδο και ότι οι πρώτες και βοηθητικές ύλες μεταποιήθηκαν και πωλήθηκαν μέσα στην ίδια περίοδο, ως έτοιμα προϊόντα.

#### **Παράδειγμα 1<sup>ο</sup>**

Στο παραπάνω παράδειγμα, έστω ότι η επιχείρηση με βάση τα στοιχεία που έχει εκδώσει έχει πραγματοποιήσει χονδρικές πωλήσεις συνολικής αξίας, χωρίς Φ.Π.Α., 4.500 ευρώ. Η αξία των πωλήσεων αυτών αντιστοιχεί σε αξία κόστους, χωρίς Φ.Π.Α.,  $(4500 : 1,40) = 3.214$  ευρώ.

#### Επιχειρήσεις που αρχίζουν για πρώτη φορά τις εργασίες τους.

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 έσοδά τους ανάγονται σε ετήσια.

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.

### Παράδειγμα 2°

Έστω ότι η επιχείρηση έκανε έναρξη εργασιών την 2/5/2013. Μέχρι τέλους της διαχειριστικής αυτής περιόδου η επιχείρηση αυτή πραγματοποίησε τις εξής αγορές:

Β' τρίμηνο (2/5/2013 έως 30/6/2013)	39.000€ χωρίς Φ.Π.Α.
Γ' τρίμηνο (1/7/2013 έως 30/9/2013)	18.000€ χωρίς Φ.Π.Α.
Δ' τρίμηνο (1/10/2013 έως 31/12/2013)	21.000€ χωρίς Φ.Π.Α.
	78.000€ χωρίς Φ.Π.Α.

Η επιχείρηση αυτή αποδίδει Φ.Π.Α. με βάση τον πραγματικό ΣΜΚ που είναι 40%. Επομένως τα ακαθάριστα έσοδά της για τις παραπάνω φορολογικές περιόδους υπολογίζονται ως εξής:

Β' τρίμηνο	$39.000 * 8/12$	$26.000 * 1,40$	36.400€
Γ' τρίμηνο	$18.000 * 8/12$	$12.000 * 1,40$	16.800€
Δ' τρίμηνο	$21.000 * 8/12$	<u><math>14.000 * 1,40</math></u>	<u>19.600€</u>
	52.000	72.800	

Επομένως, η διαφορά των αγορών ( $78.000€ - 52.000€$ ) = 26.000€ προστίθεται στις αγορές του α' τριμήνου του επόμενου έτους (2014)

### Παράδειγμα 3°

Ατομική επιχείρηση αγοράζει τα εμπορεύματά της στις παρακάτω τιμές:

Είδος Α	Τιμή κτήσης	8,90€
Είδος Β	Τιμή κτήσης	6,70€
Είδος Γ	Τιμή κτήσης	5,20€

Κατά την πώληση προστίθεται μικό κέρδος που υπολογίζεται με συντελεστή 18%:

Είδος Α	$8,90 * 118%$	=10,50€
Είδος Β	$6,70 * 118%$	=7,91€
Είδος Γ	$5,20 * 118%$	=6,14€

Ως προς την ένταξη της επιχείρησης στις αποφάσεις Ε 17417 και Ε 17418/85, έχουμε τα εξής:

Απόφαση Ε 17417/85 → Κωδικός 66341 → ΜΣΚΚ 10%

Απόφαση Ε 17418/85 → Κωδικός 6341 → ΜΣΚΚ 8%

Συνεπώς, ο συντελεστής μικτού κέρδους με βάση τις καταστάσεις των ΜΣΚΚ της φορολογίας εισοδήματος που εφαρμόζεται για τις ανάγκες του άρθρου 39 παρ 7 του κώδικα Φ.Π.Α., θα είναι

$$\Sigma\text{MK} = \frac{\text{ΜΣΚΚ\% επίαγορών}}{\text{ΜΣΚΚ\% επίπωλήσεων}} = \frac{10\%}{8\%} = 1,25 \text{ ή } 25\%$$

Και επειδή :

Πραγματικός ΣΜΚ < ΣΜΚ βάσει κλάσματος

Η μετατροπή των αγορασθέντων εμπορεύσιμων αγαθών, εντός της περιόδου, θα γίνει με τον συντελεστή 25% ( τεκμαρτές πωλήσεις).

#### Ύψος εσόδων για την ένταξη σε ειδικό καθεστώς Φ.Π.Α.

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 Κ.Φ.Α.Σ. για την ένταξη των επιτηδευματιών σε κατηγορία τήρησης βιβλίων.

#### Ένταξη επιχειρήσεων του ειδικού καθεστώτος στο κανονικό καθεστώς απόδοσης φόρου.

Οι επιχειρήσεις που υπάγονται στο ειδικό καθεστώς των μικρών επιχειρήσεων μπορούν με δήλωσή τους να εντάσσονται από την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου, κατά την οποία υποβάλλεται η δήλωση, στο κανονικό καθεστώς απόδοσης του φόρου και αυτές που απαλλάσσονται στο ειδικό καθεστώς των μικρών επιχειρήσεων ή στο κανονικό καθεστώς. Η δήλωση αυτή υποβάλλεται στον αρμόδιο Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. εντός τριάντα (30) ημερών από την έναρξη διαχειριστικής περιόδου και δεν μπορεί να ανακληθεί πριν από την παρέλευση μιας πενταετίας από την υποβολή της.

Επίσης με δήλωσή τους, που υποβάλλεται στον αρμόδιο Προϊστάμενο της 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.

#### Υποχρεωτική ή προαιρετική μετάταξη επιχείρησης.

Αν μία επιχείρηση μετατάσσεται υποχρεωτικά ή προαιρετικά από ένα καθεστώς σε άλλο, τα αποθέματα των εμπορεύσιμων αγαθών, τα οποία υπάρχουν την τελευταία ημέρα της διαχειριστικής περιόδου που προηγείται του χρόνου της μετάταξης απογράφονται, εφόσον από τις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ. επιβάλλεται η σύνταξη απογραφής κατά συντελεστή φόρου που ισχύει την τελευταία ημέρα της διαχειριστικής περιόδου που προηγείται της μετάταξης και αποτιμούνται, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ.:

1. Αν η μετάταξη της επιχείρησης γίνεται από τις απαλλασσόμενες ή από το ειδικό καθεστώς των μικρών επιχειρήσεων στο κανονικό:

- Όταν τα βιβλία του νέου καθεστώτος είναι δεύτερης κατηγορίας τα ακαθάριστα έσοδα κατά τη διαχειριστική περίοδο κατά την οποία τηρήθηκαν για πρώτη φορά βιβλία δεύτερης κατηγορίας, δεν μπορούν να υπερβούν τα ακαθάριστα έσοδα, τα οποία βρίσκονται με τη χρήση του συντελεστή μικτού κέρδους που προκύπτει από τη διάταξη του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 7 του παρόντος άρθρου και με βάση τα αγορασθέντα εμπορεύσιμα αγαθά ή παραχθέντα έτοιμα προϊόντα μέσα σ' αυτήν την περίοδο.

Όταν όμως τα ακαθάριστα έσοδα αυτής της περιόδου που προκύπτουν με βάση τα δεδομένα των βιβλίων και στοιχείων, μειωμένα κατά τα ακαθάριστα έσοδα της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου κατά την οποία είχαν τηρηθεί βιβλία β' κατηγορίας, είναι μεγαλύτερα από τα ακαθάριστα έσοδα της ίδιας περιόδου που βρίσκονται με βάση τα αγορασθέντα εμπορεύσιμα αγαθά ή παραχθέντα έτοιμα προϊόντα, τότε τα μεγαλύτερα αυτά ακαθάριστα έσοδα θεωρούνται ως έσοδα της διαχειριστικής περιόδου κατά την οποία τηρήθηκαν για πρώτη φορά βιβλία δεύτερης κατηγορίας του Κ.Φ.Α.Σ. Οι ανωτέρω διατάξεις δεν έχουν εφαρμογή στις επιχειρήσεις στις οποίες λόγω της φύσης των εργασιών τους δεν διαθέτουν αποθέματα.

- Όταν τα βιβλία του νέου καθεστώτος είναι τρίτης κατηγορίας, τα ακαθάριστα έσοδα κατά την τελευταία πριν από την αλλαγή της κατηγορίας των βιβλίων διαχειριστική περίοδο βρίσκονται με βάση τα αγορασθέντα κατά τη περίοδο αυτήν 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.

2. Αν η επιχείρηση μετατάσσεται από το κανονικό καθεστώς στο ειδικό καθεστώς των μικρών επιχειρήσεων ή στις απαλλασσόμενες, τα ακαθάριστα έσοδα κατά τη διαχειριστική περίοδο, κατά την οποία τηρήθηκαν για πρώτη φορά βιβλία β' κατηγορίας ή δεν τηρήθηκαν καθόλου βιβλία, βρίσκονται με βάση την αξία των αγορασθέντων κατά την περίοδο αυτήν εμπορεύσιμων αγαθών ή παραχθέντων έτοιμων προϊόντων, η οποία προσαυξάνεται με την αξία των εμπορεύσιμων αγαθών ή παραχθέντων έτοιμων προϊόντων, που εμφανίζονται στην απογραφή, εφόσον τηρήθηκαν βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κ.Φ.Α.Σ. ή κατά την αξία των αγαθών που αποδεδειγμένα δε διατέθηκαν ή δε χρησιμοποιήθηκαν, εφόσον τηρήθηκαν βιβλία δεύτερης κατηγορίας του Κ.Φ.Α.Σ., με υποχρέωση καταβολής του φόρου που επιβάρυνε τα αποθέματα, μόνο στην περίπτωση που μετατάσσεται στο καθεστώς των απαλλασσόμενων επιχειρήσεων.

#### Απογραφή των αγαθών επένδυσης κατά τη μετάταξη μιας επιχείρησης.

Αν η επιχείρηση μετατάσσεται από τις απαλλασσόμενες στο ειδικό καθεστώς των μικρών επιχειρήσεων ή στο κανονικό και αντίστροφα, συντάσσεται απογραφή

των αγαθών επένδυσης που αποτιμούνται στην αξία κτήσης αυτών, η οποία προσυξάνεται 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.

Για τα απογραφόμενα αγαθά που προβλέπουν οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου και της παραγράφου αυτής, υποβάλλεται μέσα σε 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.

#### Υποχρεώσεις μικρών επιχειρήσεων

##### Οι επιχειρήσεις τις πρώτης παραγράφου υποχρεούνται:

1. Να καταχωρίζουν στο τηρούμενο βιβλίο αγορών, εκτός από τα στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 5 του Κ.Φ.Α.Σ., 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,
2. Να επιδίδουν τις δηλώσεις που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 38 και να καταβάλλουν το φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54.

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

#### Θέματα οριζόμενα με προεδρικά διατάγματα

Με προεδρικά διατάγματα, που εκδίδονται ύστερα από πρόταση του Υπουργού Οικονομικών, μπορεί:

1. Να ορίζονται σταθεροί συντελεστές με βάση τους οποίους προσδιορίζονται τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου αυτού.
2. Να καθορίζονται κατ' αποκοπή ετήσια ακαθάριστα έσοδα για μερικές κατηγορίες επαγγελματιών, ύστερα από προηγούμενη συμφωνία με τους εκπροσώπους των οικείων επαγγελματικών οργανώσεων.
3. Να τροποποιούνται τα όρια των ακαθάριστων εσόδων για την ένταξη των επιχειρήσεων στο καθεστώς της παραγράφου 1 ή στις απαλλασσόμενες.



### **5.2.3 Ειδικό καθεστώς φορολόγησης (απαλλαγή από την υποχρέωση υποβολής δήλωσης και καταβολής φόρου) που διέπει τις μικρές επιχειρήσεις (άρθρο 39 Ν.2859/2000)**

Απαλλάσσονται από την υποχρέωση υποβολής δήλωσης και καταβολής φόρου υποκείμενοι, οι οποίοι, κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο, πραγματοποίησαν ακαθάριστα έσοδα, χωρίς το φόρο προστιθέμενης αξίας, μέχρι δέκα χιλιάδες (10.000) ευρώ. Ως ακαθάριστα έσοδα νοούνται όλα τα έσοδα, τα οποία λαμβάνονται υπόψη στη φορολογία εισοδήματος.

Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου δεν έχουν εφαρμογή:

- α) στους αγρότες του άρθρου 41,
- β) στους υποκείμενους στο φόρο που δεν είναι εγκαταστημένοι στο εσωτερικό της χώρας,
- γ) στην παράδοση καινούργιου μεταφορικού μέσου, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης β' της παραγράφου 1 του άρθρου 28.

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

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

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

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

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

Για τα απογραφόμενα αγαθά, που προβλέπουν οι διατάξεις των προηγούμενων παραγράφων 6 και 7, υποβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του δεύτερου μήνα από τη μετάταξη, δήλωση που περιλαμβάνει την αξία των αποθεμάτων κατά συντελεστή φόρου και το φόρο που αναλογεί. Ο φόρος αυτός καταβάλλεται ή εκπίπτει, κατά περίπτωση, με την προβλεπόμενη από το άρθρο 38 δήλωση ΦΠΑ της φορολογικής περιόδου κατά την οποία πραγματοποιήθηκε η μετάταξη. Για τους υποκείμενους που μετατάσσονται στο απαλλασσόμενο καθεστώς, η δήλωση για την απόδοση του φόρου υποβάλλεται εντός ενός μήνα από την υποβολή της δήλωσης του πρώτου εδαφίου.

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

### **5.3 Ειδικό Καθεστώς ανακυκλώσιμων απορριμμάτων**

#### **5.3.1 Ποια είναι τα ανακυκλώσιμα απορρίμματα**

Οι υποκείμενοι στο Φ.Π.Α. 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 επιβαρύνουν 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».

Αυτό ισχύει για τις επιχειρήσεις των οποίων τα ετήσια ακαθάριστα έσοδα δεν έχουν υπερβεί, κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο το ποσό των 900.000 ευρώ.

Για τον υπολογισμό του ανωτάτου ορίου των 900.000 ευρώ λαμβάνονται

υπόψη τα συνολικά ακαθάριστα έσοδα, συνυπολογιζομένων και των εσόδων από τυχόν άλλες δραστηριότητες, εκτός από τα ακαθάριστα έσοδα που αφορούν παραδόσεις μη σιδηρούχων μετάλλων.

Προκειμένου για παραδόσεις μη σιδηρούχων μετάλλων, η απαλλαγή ισχύει, ανεξάρτητα από τα ετήσια ακαθάριστα έσοδα.

Απαλλάσσονται οι παραδόσεις των παρακάτω υλικών, όταν αυτά αποτελούν κατάλοιπα της παραγωγής ή εμπορίας κάθε είδους επιχείρησης, ανεξαρτήτως ύψους ακαθάριστων εσόδων.

Ως ανακυκλώσιμα απορρίμματα που παραδίνονται χωρίς Φ.Π.Α., θεωρούνται τα παρακάτω απορρίμματα που προορίζονται για ανακύκλωση:

- Οι παραδόσεις απορριμμάτων σιδηρούχων και μη σιδηρούχων μετάλλων, αποκομμάτων και άλλων χρησιμοποιημένων υλικών.
- Οι παραδόσεις ημικατεργασμένων προϊόντων από σιδηρούχα και μη σιδηρούχα μέταλλα.
- Οι παραδόσεις υπολειμμάτων και λοιπών ανακυκλώσιμων υλικών αποτελούμενων από σιδηρούχα και μη σιδηρούχα μέταλλα, κράματα, σκουριές, φολίδες ή τέφρα και βιομηχανικών υπολειμμάτων που περιέχουν μέταλλα ή κράματα μετάλλων.
- Οι παραδόσεις ξεσμάτων και αποκομμάτων, απορριμμάτων και χρησιμοποιημένων 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.
- Οι παραδόσεις αποκομμάτων και απορριμμάτων που προκύπτουν από την επεξεργασία πρώτων υλών.
- Οι παραδόσεις των υλικών που αναφέρονται σε όλες τις παραπάνω περιπτώσεις μετά από καθαρισμό στίλβωση, διαλογή, κοπή, τεμαχισμό και συμπίεση<sup>39</sup>.

(Πηγή: Ιωάννης Δ. Καραγιάννης, Φ.Π.Α.-Δηλώσεις στην πράξη, Θεσσαλονίκη 2013, σελίδα 317-318)

Στα ανακυκλώσιμα απορρίμματα συμπεριλαμβάνονται μεταξύ άλλων τα πριονίδια, τα ρινίσματα σιδήρου, τα χρησιμοποιημένα χαρτοκιβώτια, τα άχρηστα βιβλία εκδοτικής επιχείρησης, το παλιό ηλεκτρολογικό υλικό τους ΔΕΗ, τα καλώδια, οι χρησιμοποιούμενες παλέτες, τα πλήρως απαξιωμένα πάγια στοιχεία επιχείρησης που δεν χρησιμοποιούνται, τα καμένα καλώδια κλπ., εφόσον παραδίδονται ως απορρίμματα και προορίζονται τους ανακύκλωση. (Εγκ. Πολ. 1049/8.3.07).

Οι επιχειρήσεις που δεν επιθυμούν την εφαρμογή του καθεστώτος αυτού μπορούν, ύστερα από έγκριση του αρμόδιου Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., να επιβαρύνουν τους πράξεις τους με φόρο. Η έγκριση αυτή χορηγείται, εφόσον

---

<sup>39</sup> Ιωάννης Δ. Καραγιάννης, Φ.Π.Α.-Δηλώσεις στην πράξη, Θεσσαλονίκη 2013, σελίδα 317-318.

από την οργάνωση, τον τρόπο άσκησης τους δραστηριότητας και την εν γένει λειτουργία τους επιχείρησης, εξασφαλίζεται η ορθή εκπλήρωση των υποχρεώσεων που προβλέπονται στο νόμο αυτόν.

Ο αγοραστής των ανακυκλώσιμων απορριμμάτων θα πρέπει να είναι υποκείμενος στο Φ.Π.Α. και ανήκει στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α. Όταν συμπληρώνεται η περιοδική δήλωση του Φ.Π.Α., η αξία των τιμολογίων με τα ανακυκλώσιμα απορρίμματα, αναγράφεται ως αξία τους φορολογητέες εισροές και εκροές και έτσι προσαυξάνεται ο αντίστοιχος Φ.Π.Α. των εισροών και των εκροών.(Εγκ. Πολ. 1049/07)

#### **Παράδειγμα 4<sup>ο</sup>**

Πράξη που αποτελεί παράδοση ανακυκλώσιμων απορριμμάτων:

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

#### **5.4 Ειδικό καθεστώς καταβολής του φόρου κατά τον χρόνο είσπραξης της αντιπαροχής (άρθρο 39β. Ν.2859/2000)**

Κατά παρέκκλιση των γενικών διατάξεων του παρόντος Κώδικα, των οποίων ο ετήσιος κύκλος εργασιών δεν υπερβαίνει τις πεντακόσιες χιλιάδες (500.000) ευρώ, μπορούν να επιλέξουν την εφαρμογή του ειδικού καθεστώτος του παρόντος άρθρου.

Για τα πρόσωπα που εντάσσονται στο ειδικό αυτό καθεστώς:

α) Ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά το χρόνο είσπραξης της αντιπαροχής ή μέρους αυτής που αφορά τις πραγματοποιούμενες από τα πρόσωπα αυτά φορολογητέες πράξεις.

β) Ο φόρος εισροών εκπίπτει κατά το χρόνο πληρωμής του τιμήματος ή μέρους αυτού που αφορά τις φορολογητέες πράξεις που λαμβάνουν από άλλους υποκείμενους στο φόρο.

Οι υποκείμενοι στο φόρο λήπτες παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών από τα πρόσωπα που έχουν ενταχθεί στο ειδικό καθεστώς, εκπίπτουν το φόρο που αναλογεί στις πράξεις αυτές κατά το χρόνο πληρωμής του τιμήματος.

Στο ειδικό καθεστώς δεν υπάγονται οι ακόλουθες πράξεις:

α) Παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών οι οποίες απαλλάσσονται από το φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 22 έως 28β.

β) Εισαγωγές αγαθών.

γ) Ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών.

δ) Πράξεις για τις οποίες υπόχρεος για την καταβολή του φόρου καθίσταται ο λήπτης των αγαθών ή υπηρεσιών.

ε) Λιανικές πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών.

στ) Πράξεις για τις οποίες ο τόπος φορολόγησης δεν βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας.

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

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

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

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

Ο υποκείμενος στο φόρο δεν μπορεί να παραμείνει στο ειδικό καθεστώς στην περίπτωση που δεν εκπληρώνει τις υποχρεώσεις, όπως ορίζονται από αυτό ή υποπίπτει σε φορολογικές παραβάσεις που συνιστούν φοροδιαφυγή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 55 παράγραφος 2 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας. Στην περίπτωση αυτή η Φορολογική Διοίκηση ενημερώνει εγγράφως και αιτιολογημένα τον υποκείμενο και η έξοδος από το καθεστώς ισχύει από τη φορολογική περίοδο που έπεται της εν λόγω ειδοποίησης.

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

Με αποφάσεις του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων καθορίζονται:

α) Ο τύπος, το περιεχόμενο και ο χρόνος υποβολής της δήλωσης ένταξης ή εξόδου από το ειδικό καθεστώς του παρόντος άρθρου.

β) Ο τρόπος τήρησης των λογιστικών αρχείων, ώστε να είναι δυνατός ο έλεγχος της είσπραξης ή πληρωμής του οφειλόμενου φόρου, καθώς και ο τρόπος είσπραξης και πληρωμής.

γ) Ο τρόπος ηλεκτρονικής ενημέρωσης της Φορολογικής Διοίκησης.

δ) Κάθε άλλο θέμα που απαιτείται για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.

## **5.5 Ειδικό καθεστώς κατ' αποκοπή καταβολής φόρου (άρθρο 40 Ν.2859/2000)**

### Κλάδοι μικρών επιχειρήσεων υπαγόμενων στο καθεστώς της κατ' αποκοπή καταβολής του φόρου.

Καθιερώνεται ειδικό κατ' αποκοπή καθεστώς καταβολής του φόρου, για ορισμένους κλάδους μικρών επιχειρήσεων, για τις οποίες, λόγω της φύσης άσκησης της δραστηριότητάς τους, της δομής τους και της οργάνωσής τους, η τήρηση των υποχρεώσεων υπαγωγής στο κανονικό καθεστώς του φόρου, συνεπάγεται δυσανάλογα υψηλό διοικητικό κόστος. Τέτοιες επιχειρήσεις είναι οι επιχειρήσεις παράκτιας αλιείας, οι οποίες εκμεταλλεύονται σκάφη μήκους μέχρι 12 μέτρων, μεταξύ καθέτων και οι επιχειρήσεις σπογγαλιείας.

### Σύμφωνη γνώμη εκπροσώπων οικείων κλάδων

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

### Προσδιορισμός κατ' αποκοπή ετήσιου ποσού Φ.Π.Α.

Το ειδικό καθεστώς συνίσταται στον προσδιορισμό ενός κατ' αποκοπή προσδιορισμό ετήσιων ακαθάριστων εσόδων, από τη διάθεση δικής τους παραγωγής, καθώς και ετήσιας επιβάρυνσης Φ.Π.Α., ανά σκάφος, ανάλογα με το μήκος των σκαφών, 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 :

1. Τις εισροές της δραστηριότητας και τον αντίστοιχο φόρο που τις επιβαρύνει.

2. Τις εκροές της δραστηριότητας και τον αντίστοιχο φόρο, που αναλογεί.
3. Το ποσοστό επί τοις εκατό (%) λιανικών πωλήσεων ή παροχής υπηρεσιών προς τελικούς καταναλωτές. Το 30% του συνόλου της ετήσιας παραγωγής πρόκειται για τα σκάφη παράκτιας αλιείας και το 5% πρόκειται για σκάφη σπογγαλιείας.

#### Επιχειρήσεις που δεν εντάσσονται στο ειδικό καθεστώς της κατ' αποκοπή καταβολής του φόρου.

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, κλπ.).

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

#### Προαιρετική εφαρμογή ειδικού καθεστώτος

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

Η δήλωση αυτή υποβάλλεται εντός 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.

#### Απαλλαγή από υποχρέωση υποβολής περιοδικών και εκκαθαριστικών δηλώσεων.

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.

## **5.6 Ειδικό καθεστώς επενδυτικού χρυσού (άρθρο 47 Ν.2859/2000)**

### **5.6.1 Πράξεις απαλασσύμενες από το φόρο**

Απαλλάσσονται από το φόρο:

1. Η παράδοση, ενδοκοινοτική απόκτηση και εισαγωγή επενδυτικού χρυσού, συμπεριλαμβανομένου του επενδυτικού χρυσού για τον οποίο υπάρχουν πιστοποιητικά, κατ' είδος ή κατά γένος ή που αποτελεί αντικείμενο συναλλαγής μεταξύ λογαριασμών σε χρυσό, συμπεριλαμβανομένων, ιδίως, δανείων χρυσού και συμβάσεων ανταλλαγών (SWAPS), με δικαίωμα κυριότητας ή απαίτησης επενδυτικού χρυσού, καθώς και συναλλαγές επενδυτικού χρυσού με προθεσμιακές συμβάσεις (FUTURES) και απλές

προθεσμιακές συμβάσεις (FORWARD CONTRACTS), οι οποίες προκαλούν αλλαγή κυριότητας ή απαίτησης όσον αφορά επενδυτικό χρυσό.

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

### **5.6.2 Έννοια «επενδυτικού χρυσού»**

Ως επενδυτικός χρυσός νοείται:

- Ο χρυσός υπό μορφή ράβδου ή πλάκας, βάρους αποδεκτού από τις αγορές πολύτιμων μετάλλων, καθαρότητας τουλάχιστον 995 χιλιοστών, αντιπροσωπευόμενος ή μη από τίτλους. Εξαιρούνται από το καθεστώς του παρόντος άρθρου ο ράβδοι και πλάκες βάρους έως και ενός (1) γραμμαρίου.
- Τα χρυσά νομίσματα για τα οποία ισχύουν σωρευτικά οι εξής προϋποθέσεις:
  1. Είναι καθαρότητας τουλάχιστον 900 χιλιοστών.
  2. Έχουν κοπεί μετά το έτος 1800.
  3. Αποτελούν ή έχουν αποτελέσει νόμιμο χρήμα στη χώρα προέλευσής τους.
  4. 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.

#### Δημοσίευση καταλόγου χρυσών νομισμάτων

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

Τα νομίσματα αυτά δεν θεωρείται ότι πωλούνται για συλλεκτικούς σκοπούς.

#### Επιλογή της φορολογικής παράδοσης του επενδυτικού χρυσού από τους παραγωγούς.

Οι υποκείμενο 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 οι μεσίτες οι οποίοι ενεργούν στο όνομα και για λογαριασμό άλλου, για τη φορολόγηση των πράξεων μεσολάβησης 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.



### Μη ύπαρξη δικαιώματος έκπτωσης του φόρου εισροών και εξαιρέσεις.

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 :

1. Πού οφείλεται ή καταβλήθηκε για την παράδοση επενδυτικού χρυσού, που έγινε προς αυτούς από πρόσωπα τα οποία έχουν ασκήσει το δικαίωμα επιλογής για υπαγωγή τους στο φόρο του παρόντος νόμου, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του ίδιου άρθρου.
2. Που οφείλεται ή καταβλήθηκε λόγω παράδοσης ή ενδοκοινοτικής απόκτησης ή εισαγωγής μη επενδυτικού χρυσού μετατρεπόμενος εν συνεχεία σε επενδυτικό χρυσό από τον ίδιο τον υποκείμενο ή από άλλο πρόσωπο για λογαριασμό του.
3. Που οφείλεται ή καταβλήθηκε για λήψη υπηρεσιών οι οποίες συνίστανται στη μεταβολή του σχήματος, του βάρους ή της καθαρότητας του χρυσού, συμπεριλαμβανομένου και του επενδυτικού χρυσού.
4. 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.

### **5.7 Ειδικό καθεστώς φορολογίας για τις πωλήσεις σε δημοπρασία (άρθρο 46 Ν.2859/2000)**

#### Σε ποιες περιπτώσεις εφαρμόζεται το ειδικό καθεστώς για τις πωλήσεις σε δημοπρασία

Το καθεστώς αυτό είναι προαιρετικό και μπορεί να εφαρμόζεται από το διοργανωτή δημοπρασίας (δημοπράτη) ο οποίος ενεργεί στο όνομά του κατ' εντολή και για λογαριασμό των εντολέων του (εγκατεστημένων στην Ελλάδα ή σε άλλο κράτος της Ε.Ε.) με αντικείμενο την παράδοση μεταχειρισμένων αγαθών και αντικειμένων καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας, μέσω δημοπρασιών που διοργανώνει, με οποιοδήποτε πρόσφορο τρόπο για παράδειγμα μέσω τηλεόρασης, ή εκθέσεων κλπ<sup>40</sup>.

(Πηγή: Ιωάννης Δ. Καραγιάννης, Φ.Π.Α.-Δηλώσεις στην πράξη, Θεσσαλονίκη 2013, σελίδα 378)

---

<sup>40</sup> Ιωάννης Δ. Καραγιάννης, Φ.Π.Α.-Δηλώσεις στην πράξη, Θεσσαλονίκη 2013, σελίδα 378.

Πως συμπληρώνεται η δήλωση του Φ.Π.Α. (άρθρο 46 παρ.2 Ν.2859/2000).

Η φορολογητέα αξία, κάθε παράδοσης αγαθού που διενεργεί ο διοργανωτής της δημοπρασίας, ισούται με τη διαφορά, μεταξύ της συνολικής αξίας με την οποία χρεώνει τον αγοραστή (περιλαμβανομένου και του Φ.Π.Α.) και του καθαρού ποσού που καταβάλει στον εντολέα του, μειωμένη κατά το ποσό του Φ.Π.Α. που αναλογεί στην προμήθειά του. Ο Φ.Π.Α. αυτός, βρίσκεται με εσωτερική ύφεση. Φυσικά, αν δεν ακολουθούνταν το ειδικό καθεστώς αλλά το κανονικό καθεστώς, τότε ως φορολογητέα αξία θα θεωρούνταν η συνολική αξία και όχι η διαφορά.

Τι περιλαμβάνει το φορολογικό στοιχείο που εκδίδει ο διοργανωτής(άρθρο 46 παρ.3 Ν.2859/2000).

Ο διοργανωτής της δημοπρασίας, για κάθε παράδοση αγαθού που κάνει μέσω δημοπρασίας, υποχρεούται να εκδίδει προς τον αγοραστή χρεόγραφο ή με τη χρήση ηλεκτρονικού υπολογιστή σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ. φορολογικό στοιχείο το οποίο πρέπει να αναγράφει χωριστά:

1. Την τιμή κατακύρωσης του αγαθού περιλαμβανομένου και του φόρου προστιθέμενης αξίας.
2. Τους τυχόν φόρους, τέλη, δικαιώματα ή εισφορές υπέρ του δημοσίου ή τρίτων.
3. Τα παρεπόμενα έξοδα, όπως τα έξοδα προμήθειας συσκευασίας, μεταφοράς και ασφάλισης, με τα οποία ο διοργανωτής επιβαρύνει τον αγοραστή του αγαθού.
4. Τη φράση «άρθρο 46 Ν. 2859/00».

Τι περιλαμβάνει η εκκαθάριση που εκδίδει ο διοργανωτής (άρθρο 46 παρ.4 Ν.2859/2000)

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

Στην εν λόγω εκκαθάριση, η οποία επέχει θέση τιμολογίου για τον εντολέα υποκείμενο στο φόρο, αναγράφεται χωριστά η τιμή κατακύρωσης του αγαθού, μειωμένη κατά το ποσό της προμήθειας το οποίο εισπράττει ή πρόκειται να εισπράξει ο διοργανωτής της δημοπρασίας από τον εντολέα του για κάθε συγκεκριμένη παράδοση αγαθού.

Στην περίπτωση αυτή, στην προμήθεια που εισπράττει ο διοργανωτής της δημοπρασίας εμπεριέχεται και ο φόρος προστιθέμενης αξίας που αναλογεί σε αυτήν.

Πως καταχωρεί τις πράξεις του ο διοργανωτής της δημοπρασίας στα λογιστικά του βιβλία(άρθρο 46 παρ.5 Ν.2859/2000)

Ο διοργανωτής της δημοπρασίας, ο οποίος παραδίδει αγαθά, οφείλει να καταχωρεί σε προσωρινούς λογαριασμούς ή σε ξεχωριστές στήλες, στα τηρούμενα από αυτόν βιβλία του Κ.Φ.Α.Σ. τα παρακάτω ποσά, τα οποία πρέπει να αιτιολογούνται:

- τα ποσά που εισέπραξε ή θα εισπράξει από τον αγοραστή των αγαθών,
- τα ποσά που αποδόθηκαν ή θα αποδοθούν στον πωλητή των αγαθών.

Πότε παραδίδεται το αγαθό από τον εντολέα προς τον διοργανωτή της δημοπρασίας(άρθρο 46 παρ.6 Ν.2859/2000).

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

Παραδόσεις μέσω δημοπρασιών μεταχειρισμένων μεταφορικών μέσων σε πρόσωπα εγκατεστημένα σε άλλα κράτη-μέλη.

Το παραπάνω καθεστώς δεν εφαρμόζεται στις παραδόσεις, μέσω δημοπρασιών, καινούργιων μεταφορικών μέσων, σε πρόσωπα εγκατεστημένα σε άλλα κράτη-μέλη. Οι παραδόσεις αυτές συνεχίζουν να θεωρούνται ως ενδοκοινοτικές αποκτήσεις σε άλλο κράτος-μέλος.

Αντίθετα, οι παραδόσεις μεταχειρισμένων μεταφορικών μέσων, σε πρόσωπα εγκατεστημένα σε άλλο κράτος-μέλος μπορούν να φορολογούνται με το καθεστώς του άρθρου αυτού στη Ελλάδα, εφόσον η παράδοσή τους σε δημοπρασία, ενεργείται για λογαριασμό των προσώπων που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 45, δηλαδή για λογαριασμό ιδιωτών, δημοσίου κλπ.

Οι παραδόσεις καινούργιων μεταφορικών μέσων σε πρόσωπα εγκατεστημένα στην Ελλάδα δεν μπορούν να φορολογούνται με τα καθεστώτα των άρθρων 45 και 46 του Ν. 2859/00, αλλά με το κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α.

Γενικά, οι παραδόσεις μεταχειρισμένων αγαθών και αντικειμένων καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας φορολογούνται στο κράτος-μέλος στο οποίο είναι εγκατεστημένος ο μεταπωλητής ή ο διοργανωτής δημοπρασίας.

Στην περίπτωση αυτή δεν εφαρμόζονται οι κανόνες φορολογίας των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων (άρθρο 11) και παραδόσεων (άρθρο 28) του Ν. 2859/00

**(Πηγή: Ιωάννης Δ. Καραγιάννης, Φ.Π.Α.-Δηλώσεις στην πράξη, Θεσσαλονίκη 2013, σελίδα 382-383)**

<sup>41</sup>Ιωάννης Δ. Καραγιάννης, Φ.Π.Α.-Δηλώσεις στην πράξη, Θεσσαλονίκη 2013, σελίδα 382-383.

Έννοια μεταχειρισμένων αγαθών(άρθρο 46 παρ.8α Ν.2859/2000).

«Μεταχειρισμένα αγαθά» τα κινητά ενσώματα αγαθά τα οποία δύνανται 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.

Έννοια υποκείμενου στο φόρο μεταπωλητή(άρθρο 46 παρ.8β Ν.2859/2000).

«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 μεταπώλησή τους, μεταχειρισμένα αγαθά ή και αντικείμενα καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας, είτε ενεργεί για ίδιο λογαριασμό είτε για λογαριασμό τρίτου.

Έννοια διοργανωτή δημοπρασίας (άρθρο 46 παρ.8γ Ν.2859/2000).

«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.

Έννοια εντολέα διοργανωτή δημοπρασίας (άρθρο 46 παρ.8δ Ν.2859/2000).

«Εντολέας διοργανωτή δημοπρασίας», το πρόσωπο το οποίο μεταβιβάζει αγαθό σε διοργανωτή δημοπρασίας, με σκοπό την παράδοσή του.

**Παράδειγμα 5<sup>ο</sup>**

Διοργανωτής δημοπρασιών που είναι ενταγμένος στο ειδικό καθεστώς δημοπρασιών του άρθρου 46 λαμβάνει από τον εντολέα του μεταχειρισμένα αγαθά και αναλαμβάνει να τα πωλήσει κατά τη διάρκεια δημοπρασίας που διοργανώνει. Για την πώληση που θα πραγματοποιήσει θα εισπράξει ποσοστό 20% επί επίσης αξίας πώλησης των αγαθών. Τα αγαθά αυτά είναι: ένα έπιπλο αντίκα, ένα σετ ασημένιων σκευών και ένα βάζο από πορσελάνη.

Κατά τη διάρκεια επίσης δημοπρασίας ο διοργανωτής επίσης πωλεί τα ανωτέρω αγαθά στον έμπορο Α ο οποίος πλειοδότησε τη δημοπρασία και απέκτησε τα αγαθά επίσης εξής τιμές κατακύρωσης:

Για το έπιπλο αντίκα	4.000€
Για το σετ ασημένια σκεύη	6.000€
Για το βάζο από πορσελάνη	<u>5.000€</u>
Σύνολο	15.000€

Έστω ότι ο διοργανωτής δημοπρασίας επίσης ανέλαβε να αποστείλει τα αγαθά στον αγοραστή και κατέβαλλε σε μεταφορέα 600€ πλέον Φ.Π.Α. 138€ άρα 738€. Ο διοργανωτής επίσης δημοπρασίας υποχρεούται να εκδώσει:

1. **Τιμολόγιο** στο οποίο να αναγράφει την τελική τιμή κατακύρωσης:

Αξία επίπλου αντίκα	4.000€
Αξία σετ ασημένιων σκευών	6.000€
Αξία βάζου	<u>5.000€</u>
	15.000€
Έξοδα μεταφοράς με Φ.Π.Α.	<u>738€</u>
	15.738€

2. **Εκκαθάριση** στην οποία αναγράφει την τιμή κατακύρωσης:

Αξία επίπλου αντίκα	4.000€
Αξία σετ ασημένιων σκευών	6.000€
Αξία βάζου	5.000€
	15.000€
Μείον προμήθεια με Φ.Π.Α.(23%)	3.000€
Ποσό επίσης απόδοση στον εντολέα	12.000€

Με βάση τα παραπάνω ο διοργανωτής επίσης δημοπρασίας υπολογίζει τη φορολογητέα αξία ως εξής:

Αξία τιμολογίου πώλησης πλέον μεταφορικά	15.738€
Μείον ποσό που καταβλήθηκε στον εντολέα	<u>12.000€</u>
	3.738€

Το ποσό των 3.738€ με τη μέθοδο επίσης εσωτερικής υφαίρεσης αναλύεται σε φορολογητέα αξία και Φ.Π.Α. ως εξής:

3.738 €*100/123	3.039,02€ (φορολογητέα αξία)
Φ.Π.Α. (23%)	<u>698,97€</u>
Σύνολο	2.340,04€

Με την περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. ο διοργανωτής επίσης δημοπρασίας περιλαμβάνει επίσης φορολογητέες εκροές του το ποσό των 2.340,04€ και το ποσό Φ.Π.Α. επίσης καταβολή 698,97€. Στην ίδια φορολογική περίοδο θα εκπέσει το Φ.Π.Α. των μεταφορικών 138€. Επίσης δικαιούται να εκπέσει Φ.Π.Α. των γενικών του εξόδων.

## 5.8 Ειδικό καθεστώς φορολογίας βιομηχανοποιημένων καπνών (άρθρο 44 Ν.2859/2000)

Πώς προσδιορίζεται η φορολογητέα αξία και ο Φ.Π.Α. στα βιομηχανοποιημένα καπνά και πώς αποδίδεται

Στα βιομηχανοποιημένα καπνά (περιπτώσεις παράδοσης, ενδοκοινοτικής απόκτησης ή εισαγωγής από τρίτες χώρες), ο Φ.Π.Α. υπολογίζεται στην τιμή λιανικής πώλησης χωρίς Φ.Π.Α. Αν για παράδειγμα η τιμή ενός πακέτου τσιγάρων είναι 3,80€ και ο Φ.Π.Α. 23%, τότε η φορολογητέα αξία είναι  $3,80 \cdot 100 : 123 = 3,09$  ευρώ και ο Φ.Π.Α.  $3,80 - 3,09 = 0,71$  ευρώ ή  $3,09 \cdot 23\% = 0,71$  ευρώ.

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 της λιανικής πώλησης όλων των βιομηχανοποιημένων καπνών, χωρίς να γίνεται αφαίρεση του Φ.Π.Α. ο οποίος διαμορφώνεται σε 18,70%.

### Παράδειγμα 6<sup>ο</sup>

Σε αξία ευρώ 100 ο Φ.Π.Α. είναι 23%

Σε αξία ευρώ 123 ο Φ.Π.Α. είναι Χ?

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

Έτσι ο Φ.Π.Α. για ένα πακέτο τσιγάρα τιμής λιανικής πώλησης 3,80 ευρώ θα είναι  $3,80 \cdot 18,70\% = 0,71$  ευρώ.

Ως βιομηχανοποιημένα καπνά θεωρούνται τα τσιγάρα, τα πούρα και τα σιγαρίλλοι, ο καπνός καπνίσματος, ο καπνός αναρρόφησης και ο καπνός μασήματος.

Στα τιμολόγια που εκδίδονται για τα βιομηχανοποιημένα καπνά, ο Φ.Π.Α. ενσωματώνεται στην τιμή και αναγράφεται σ' αυτά η ένδειξη «Φ.Π.Α. μη εκπιπτόμενος».

Η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο Φ.Π.Α. γίνεται απαιτητός, όταν τα βιομηχανοποιημένα καπνά μπουν σε θέση ανάλωσης ή όταν διαπιστωθούν ελλείμματα.

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

Οι πρατηριούχοι και οι λιανοπωλητές δεν αποδίδουν Φ.Π.Α. για τα βιομηχανοποιημένα καπνά.

Τα ακαθάριστα έσοδα που πραγματοποιούν οι πρατηριούχοι και οι λιανοπωλητές από την πώληση βιομηχανοποιημένων καπνών θεωρούνται γι' αυτούς ότι προέρχονται από απαλλασσόμενη από το Φ.Π.Α. δραστηριότητα.

Έτσι οι πρατηριούχοι και οι λιανοπωλητές υποχρεούνται να καταχωρούν τις αγορές των βιομηχανοποιημένων καπνών σε ιδιαίτερη στήλη των βιβλίων τους ή σε ιδιαίτερες καταστάσεις, εφόσον δεν τηρούν βιβλία.

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

#### **Παράδειγμα 7<sup>ο</sup>: Υπολογισμός του ποσοστού εκπιπτόμενου Φ.Π.Α. στα ψιλικατζίδικα**

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

<b>ΑΓΟΡΕΣ</b>		
<b>ΕΙΔΗ</b>	<b>ΑΞΙΑ ΧΩΡΙΣ Φ.Π.Α.</b>	<b>Φ.Π.Α.</b>
Ψιλικά	120.000€	27.600€
Τσιγάρα	60.000 €	-
Μισθοί	30.000€	-
<u>Γενικά έξοδα</u>	12.000€	2.760€
<b>Σύνολο</b>	<b>222.000€</b>	<b>30.360€</b>
<b>ΠΩΛΗΣΕΙΣ</b>		
<b>ΕΙΔΗ</b>	<b>ΑΞΙΑ ΧΩΡΙΣ Φ.Π.Α.</b>	<b>Φ.Π.Α.</b>
Ψιλικά	160.000€	34.500€
Τσιγάρα	65.000€	14.950€
Έσοδα παροχής υπηρεσιών	8.000€	1.610€
<b>Σύνολο</b>	<b>233.000€</b>	<b>51.060€</b>

#### Υπολογισμός του ποσού Φ.Π.Α. που εκπίπτει

$$160.000+8.000=168.000 \rightarrow 168.000/233.000= 72\%$$

Άρα, όταν αγοράζονται τα παραπάνω ψιλικά ( και ζαχαρώδη) συνολικής αξίας 120.000 ευρώ, αφαιρείται ολόκληρος ο Φ.Π.Α. των αγορών τους που είναι 27.600 ευρώ και από το Φ.Π.Α. των γενικών εξόδων και των παγίων αφαιρείται το 72%, δηλαδή  $2.760 \cdot 72\% = 1.987$  ευρώ. Συνεπώς, συνολικά εκπίπτει σαν Φ.Π.Α. εισροών το ποσό των 30.360 ευρώ (  $27.600+1.987=30.360$  ευρώ).

Το ίδιο ποσοστό 72% θα ληφθεί υπόψη από την επιχείρηση για τον υπολογισμό του εκπιπτόμενου Φ.Π.Α. κατά την υποβολή περιοδικών δηλώσεων του επόμενου έτους 2015.

## **5.9 Ειδικό καθεστώς για ηλεκτρονικές υπηρεσίες από μη εγκατεστημένους στην Ε.Ε. (άρθρο 35<sup>α</sup> Ν.2859/2000)**

### Ορισμοί

Για τους σκοπούς του άρθρου αυτού νοούνται ως:

1. «Μη εγκατεστημένος υποκείμενος στο φόρο», ο υποκείμενος στο φόρο που δεν έχει την έδρα της οικονομικής δραστηριότητάς του ή μόνιμη εγκατάσταση στο έδαφος της Κοινότητας και δεν απαιτείται να εγγραφεί για σκοπούς του Φ.Π.Α., σε οποιοδήποτε κράτος μέλος της Κοινότητας.
2. «Ηλεκτρονικές υπηρεσίες» και «υπηρεσίες που παρέχονται ηλεκτρονικά», όπως δημιουργία και φιλοξενία ιστοσελίδων, η εξ αποστάσεως συντήρηση προγραμμάτων και εξοπλισμού, παροχή λογισμικού και η ενημέρωσή του, παροχή εικόνων, κειμένων, πληροφοριών και η διάθεση βάσεων δεδομένων, παροχή μουσικής, ταινιών και παιχνιδιών συμπεριλαμβανομένων και κάθε είδους τυχερών παιχνιδιών, καθώς και πολιτικών, πολιτιστικών, καλλιτεχνικών, αθλητικών, επιστημονικών ή ψυχαγωγικών εκπομπών ή εκδηλώσεων, παροχή διδασκαλίας εξ αποστάσεως.
3. «Κράτος μέλος αναγνώρισης», το κράτος μέλος το οποίο επιλέγει ο μη εγκατεστημένος υποκείμενος στο φόρο για να δηλώσει την δραστηριοποίησή του ως υποκείμενου στο φόρο στο έδαφος της Κοινότητας.
4. «Κράτος μέλος κατανάλωσης», το κράτος μέλος στο οποίο θεωρείται ότι πραγματοποιείται η παροχή των ηλεκτρονικών υπηρεσιών.
5. «Ειδική δήλωση φόρου προστιθέμενης αξίας», η δήλωση που περιλαμβάνει τις απαραίτητες πληροφορίες για τον προσδιορισμό του ποσού του φόρου που οφείλεται σε κάθε κράτος μέλος.

### Εφαρμογή ειδικού καθεστώτος

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. Δηλαδή τα πρόσωπα που παρέχουν υπηρεσίες και είναι εγκατεστημένα σε Τρίτες Χώρες, μπορούν να εγγράφονται στην αρμόδια φορολογική αρχή μόνο σ' ένα από τα κράτη-μέλη που θα ονομάζεται «κράτος- μέλος» αναγνώρισης και να εκπληρώνουν εκεί όλες τις φορολογικές τους υποχρεώσεις που θα αφορούν τις παροχές ηλεκτρονικών υπηρεσιών οι οποίες θα πραγματοποιούνται σ' όλα τα κράτη-μέλη της Ε.Ε.

### Υποχρέωση υποβολής δήλωσης αναγνώρισης

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 έξοδό 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 ΑΦΜ/Φ.Π.Α. εντός της Κοινότητας. Ο μη εγκατεστημένος υποκείμενος στο φόρο δηλώνει κάθε αλλαγή των παραπάνω στοιχείων.

Μετά την υποβολή της δήλωσης αναγνώρισης χορηγείται ειδικός κωδικός αριθμός αναγνώρισης στον μη εγκατεστημένο υποκείμενο στο φόρο μετά από αίτηση του ενδιαφερομένου, ο οποίος θα φέρει το πρόθεμα EU και θα αποτελείται από 9 ψηφία. Ο αριθμός αυτό κοινοποιείται με ηλεκτρονικά μέσα στον μη εγκατεστημένο υποκείμενο στο φόρο.

Ο παραπάνω αριθμός μπορεί να παύσει να ισχύει μόνο από το κράτος-μέλος της αναγνώρισης, δηλαδή από το κράτος-μέλος που τον έχει δώσει.

#### Διαγραφή από το μητρώο αναγνώρισης

Ο μη εγκατεστημένος υποκείμενος στο φόρο διαγράφεται από το μητρώο αναγνώρισης εάν :

1. Γνωστοποιεί ο ίδιος ότι δεν παρέχει πλέον ηλεκτρονικές υπηρεσίες.
2. Διαπιστωθεί ότι η φορολογητέα του δραστηριότητα έχει τερματισθεί.
3. Δεν πληρεί πλέον τις απαραίτητες προδιαγραφές που του επιτρέπουν να χρησιμοποιεί το ειδικό καθεστώς.
4. Έχει επανειλημμένα παραλείψει να συμμορφωθεί προς τους κανόνες που αφορούν το ειδικό καθεστώς.

#### Υποβολή ειδικής δήλωσης Φ.Π.Α.

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 20<sup>η</sup> 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. Υποβάλλονται και εκκαθαριστικές δηλώσεις και ανακεφαλαιωτικοί πίνακες για τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές.

Ο έλεγχος πραγματοποιείται με βάση τα στοιχεία των συναλλαγών αλλά και των αντίστοιχων πληρωμών. Τα στοιχεία αυτά τα διαβιβάζει το κράτος αναγνώρισης στα κράτη-μέλη της κατανάλωσης.

Οι επιχειρήσεις που βρίσκονται στις τρίτες χώρες θα επικοινωνούν με το κράτος-μέλος της αναγνώρισης αποκλειστικά και μόνο με ηλεκτρονικά μέσα.

### Νόμισμα συμπλήρωσης δήλωσης

Η ειδική δήλωση του Φ.Π.Α. συμπληρώνεται σε Ευρώ. Αν η παροχή υπηρεσιών έχει πραγματοποιηθεί σε άλλο νόμισμα, κατά την 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 επομένης ημέρας δημοσίευσης.

### Απαγόρευση έκπτωσης, δικαίωμα επιστροφής φόρου

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, χωρίς να απαιτείται η πλήρωση του όρου περί αμοιβαιότητας που περιλαμβάνεται στην παράγραφο αυτή.

### Καταγραφή, διάθεση στοιχείων συναλλαγών

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.

### Μη υποχρέωση ορισμού φορολογικού αντιπροσώπου

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

### Αρμόδια φορολογική αρχή

Η διεύθυνση Φ.Π.Α. του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών ορίζεται αρμόδια υπηρεσία για:

1. Την ηλεκτρονική παραλαβή των αιτήσεων για την χορήγηση ειδικού αριθμού αναγνώρισης.
2. Την επαλήθευση της εγκυρότητας των στοιχείων του αιτούντος, καθώς και τη χορήγηση του ειδικού αριθμού αναγνώρισης.
3. Την ηλεκτρονική παραλαβή της ειδικής δήλωσης Φ.Π.Α.
4. Την επιβεβαίωση της καταβολής του οφειλόμενου φόρου.

5. Την ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ των κρατών μελών για την επαλήθευση της ακρίβειας των συναλλαγών, οι οποίες καλύπτονται από το ειδικό καθεστώς του άρθρου αυτού.
6. 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.

### **5.10 Ειδικό καθεστώς μεταπωλητών που υπόκεινται στο Φ.Π.Α. για μεταχειρισμένα αγαθά και αντικείμενα καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας (άρθρο 45 Ν.2859/2000)**

Σε ποιες περιπτώσεις εφαρμόζεται το ειδικό καθεστώς των μεταπωλητών μεταχειρισμένων αγαθών και αντικειμένων καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας.

Το συγκεκριμένο καθεστώς δεν είναι υποχρεωτικό, αλλά για την εφαρμογή του απαιτείται πρώτα να υποβληθεί η δήλωση έναρξης εργασιών ή μεταβολών-μετάταξης, η οποία υποβάλλεται στην Δ.Ο.Υ. από 1.1-30.1 και ισχύει για 2 χρόνια. Το καθεστώς αυτό εφαρμόζεται στις περιπτώσεις μεταπώλησης μεταχειρισμένων αγαθών όπως μεταχειρισμένα μεταφορικά μέσα, όπως και για τα αντικείμενα καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας που μεταπωλούνται από τους υποκείμενους στο Φ.Π.Α. μεταπωλητές. Η επιβολή του Φ.Π.Α. γίνεται πάνω στο μικτό κέρδος που πραγματοποιεί ο υποκείμενος στο Φ.Π.Α. μεταπωλητής, εφόσον πληρούνται οι παρακάτω προϋποθέσεις<sup>42</sup>.

(Πηγή: Ιωάννης Δ Καραγιάννης, Φ.Π.Α.-Δηλώσεις στην πράξη, Θεσσαλονίκη 2013, σελίδα 361)

Τα μεταπωλούμενα από αυτόν αγαθά να του έχουν παραδοθεί στο εσωτερικό της χώρας ή από άλλο-κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης από τα παρακάτω πρόσωπα (άρθρο 45 παρ.2 Ν.2859/2000):

- Από ιδιώτες, δημόσιο, πρόσωπα μη υποκείμενα στα Φ.Π.Α.
- Πρόσωπα υποκείμενα στο Φ.Π.Α. τα οποία όμως στερήθηκαν του δικαιώματος έκπτωσης ή επιστροφής του Φ.Π.Α. κατά την απόκτηση των συγκεκριμένων αγαθών και η παράδοσή τους στον μεταπωλητή, από τα πρόσωπα αυτά απαλλάσσεται από το Φ.Π.Α., όπως οι παραδόσεις αγαθών από υποκείμενα στο Φ.Π.Α. πρόσωπα, τα οποία απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α., χωρίς δικαίωμα έκπτωσης, επειδή τα αγαθά αυτά είχαν χρησιμοποιηθεί αποκλειστικά στην απαλλασσόμενη δραστηριότητα όπως πώληση χωρίς Φ.Π.Α. μεταχειρισμένων επίπλων του γραφείου εκπαιδευτηρίου, νοσηλευτηρίου κλπ. ή είχαν εξαιρεθεί από το δικαίωμα έκπτωσης.

---

<sup>42</sup>Ιωάννης Δ Καραγιάννης, Φ.Π.Α.-Δηλώσεις στην πράξη, Θεσσαλονίκη 2013, σελίδα 361.

- Από πρόσωπα υποκείμενα στο Φ.Π.Α., τα οποία λόγω μικρού κύκλου εργασιών (μικρές επιχειρήσεις) απαλλάσσονται από την υποχρέωση υποβολής δηλώσεων Φ.Π.Α. και καταβολής Φ.Π.Α. εφόσον τα πρόσωπα αυτά, παραδίδουν στον μεταπωλητή αγαθά επένδυσης, για τα οποία δεν έχει ασκηθεί δικαίωμα έκπτωσης ή επιστροφής του Φ.Π.Α. όπως πώληση από μικρή απαλλασσόμενη επιχείρηση από το Φ.Π.Α. επιχείρηση μεταχειρισμένων επενδυτικών αγαθών.
- Άλλον υποκείμενο στο Φ.Π.Α. μεταπωλητή, εφόσον η παράδοση του αγαθού από αυτόν έχει υπαχθεί στο Φ.Π.Α., σύμφωνα με το ειδικό καθεστώς του περιθωρίου κέρδους του παρόντος άρθρου ή αντίστοιχης διάταξης άλλου κράτους - μέλους.
- Από αγρότες του ειδικού καθεστώτος απόκτηση μεταχειρισμένων επενδυτικών αγαθών, εφόσον είχαν αποκτηθεί από τους αγρότες με Φ.Π.Α.

Με ποια μέσα αποδεικνύεται η εφαρμογή του ειδικού αυτού καθεστώτος των μεταπωλητών.

Ως μέσα απόδειξης μπορούν να αναφερθούν ενδεικτικά τα παρακάτω:

1. Για αγορές στο εσωτερικό της χώρας.

- Τα σχετικά φορολογικά στοιχεία που προβλέπονται από τον Κ.Φ.Α.Σ. (τιμολόγιο, δελτίο αποστολής κλπ.) εφόσον ο μεταπωλητής για κάθε παράδοσή του με το καθεστώς του άρθρου αυτού, αναγράφει πάνω σε αυτά την ένδειξη «παράδοση με το καθεστώς του άρθρου 45-Φ.Π.Α. μη εκπιπτόμενος».
- «Βεβαίωση- υπεύθυνη δήλωση του Ν. 1599/86» του προμηθευτή του υποκείμενου στο Φ.Π.Α. μεταπωλητή κατά τη στιγμή της παράδοσης του αγαθού. Η βεβαίωση αυτή εκδίδεται από τους ιδιώτες, από τα Ν.Π.Δ.Δ. που δεν υπάγονται στο Φ.Π.Α. ή από τη μικρή επιχείρηση που παραδίδει στον μεταπωλητή αγαθά επένδυσης κλπ. Η βεβαίωση αυτή εκδίδεται ανεξάρτητα από το γεγονός ότι ο υποκείμενος στο Φ.Π.Α. μεταπωλητής έχει υποχρέωση να εκδώσει τιμολόγιο για την αγορά αυτή ή άλλο στοιχείο του Κ.Φ.Α.Σ.

Με τη συμπλήρωση και υπογραφή η βεβαίωση αυτή, παραδίδεται στον υποκείμενο Φ.Π.Α. μεταπωλητή, ο οποίος την τοποθετεί σε σχετικό φάκελο προκειμένου να δικαιολογήσει την εφαρμογή του καθεστώτος αυτού του περιθωρίου κέρδους κατά τη μεταπώληση του αγαθού.

Για τις αγορές, οι οποίες δεν συνοδεύονται από την παραπάνω βεβαίωση, ο υποκείμενος στο Φ.Π.Α. μεταπωλητής δεν έχει το δικαίωμα να υπολογίσει το Φ.Π.Α. στο περιθώριο κέρδους του αλλά θα εφαρμόζει το κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α.

- Η άμεση καταχώρηση του αγορασμένου αγαθού στο ειδικό βιβλίο που υποχρεούται να τηρεί ο υποκείμενος στο Φ.Π.Α. μεταπωλητής.
- Κάθε άλλο αποδεικτικό στοιχείο με την παράδοση του αγαθού στον υποκείμενο στο Φ.Π.Α. μεταπωλητή, όπως δελτία παραγγελιών, συμφωνητικά, στοιχεία μεταφοράς, αποδείξεις πληρωμής κλπ.

## 2. Για αγορές από άλλο κράτος-μέλος της Ε.Ε.

Ο υποκείμενος στο Φ.Π.Α. μεταπωλητής που είναι εγκατεστημένος στην Ελλάδα και αγοράζει μεταχειρισμένα αγαθά και αντικείμενα καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας από τα παραπάνω πρόσωπα τα οποία είναι εγκατεστημένα σε άλλα κράτη-μέλη της Ε.Ε. αποδεικνύει τις αγορές αυτές από τα πρόσωπα αυτά, με βάση τα νόμιμα δικαιολογητικά τα οποία έχουν θεσπιστεί από το κράτος-μέλος του προμηθευτή, για τη δικαιολόγηση των αντίστοιχων αγορών των υποκειμένων στο Φ.Π.Α. μεταπωλητών τους.

Σε περίπτωση κατά την οποία σε κάποιο κράτος-μέλος δεν προβλέπεται η έκδοση συγκεκριμένου στοιχείου, ο υποκείμενος στο Φ.Π.Α. μεταπωλητής της Ελλάδος θα ζητά από τον αλλοδαπό προμηθευτή του ανάλογη βεβαίωση με αυτή του Ν.1599/86 και θα εκδίδει παράλληλα και το τιμολόγιο για την αγορά αυτή σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ.

Ο υποκείμενος στο Φ.Π.Α. μεταπωλητής της Ελλάδος που αγοράζει από μεταπωλητή άλλου κράτους-μέλους, πρέπει να ζητεί από το πρόσωπο αυτό να αναγράφει στο σχετικό τιμολόγιο που του εκδίδει ότι κατά την παράδοση του αγαθού σε αυτόν, εφάρμοσε το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους και να μην αναγράφει το Φ.Π.Α. ξεχωριστά στο τιμολόγιο αυτό. Σε αντίθετη περίπτωση, τις αγορές του αυτές δεν θα έχει δικαίωμα να τις υπαγάγει στο καθεστώς των μεταπωλητών.

Οι αγορές αγαθών (μεταχειρισμένα, έργα τέχνης, συλλογών αντικες) που πραγματοποιεί ο υποκείμενος στο Φ.Π.Α. μεταπωλητής της Ελλάδας από συγκεκριμένους προμηθευτές που είναι εγκατεστημένοι σε άλλο κράτος-μέλος πρέπει να καταχωρούνται άμεσα στο ειδικό θεωρημένο βιβλίο που τηρεί.

Η άμεση καταχώρηση του φορολογικού στοιχείου της αγοράς στο ειδικό βιβλίο και η σχετική βεβαίωση ή άλλη απόδειξη, αποτελούν για τον υποκείμενο στο Φ.Π.Α. μεταπωλητής της Ελλάδας, δικαιολογητικό στοιχείο, για την εφαρμογή του καθεστώτος αυτού, κατά τη μεταπώληση των αγαθών αυτών<sup>43</sup>.

(Πηγή: Ιωάννης Δ Καραγιάννης, Φ.Π.Α.-Δηλώσεις στην πράξη, Θεσσαλονίκη 2013, σελίδα 363)

### **5.10.1 Φορολογητέα αξία- η περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. (άρθρο 45 παρ. 3 Ν.2859/2000)**

Ο μεταπωλητής του καθεστώτος αυτού υπολογίζει το Φ.Π.Α. στο περιθώριο κέρδος για κάθε παράδοση ξεχωριστά που πραγματοποιεί από κάθε αγαθό. 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 Φ.Π.Α. που αναλογεί στη θετική αυτή διαφορά και ο οποίος εξευρίσκεται με τους κανόνες της εσωτερικής υφαίρεσης. Το τέλος ταξινόμησης δεν λαμβάνεται υπόψη για τον υπολογισμό του εμπεριεχομένου Φ.Π.Α. στο περιθώριο

<sup>43</sup>Ιωάννης Δ Καραγιάννης, Φ.Π.Α.-Δηλώσεις στην πράξη, Θεσσαλονίκη 2013, σελίδα 363.

κέρδους και κατά συνέπεια δεν υπάγεται σε Φ.Π.Α. κατά την εισαγωγή, την παράδοση ή την ενδοκοινοτική απόκτηση του αυτοκινήτου.

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. Στον κωδικό 309 γράφεται η αξία πώλησης, ενώ η αρνητική διαφορά του περιθωρίου προστίθεται στη συνολική αξία των αγαθών με τον ίδιο συντελεστή της επόμενης φορολογικής περιόδου μόνο της ίδιας χρήσης. Ως εισροές στους κωδικούς 351-378 της περιοδικής δήλωσης γράφονται τα γενικά έξοδα που γίνονται για επισκευή ή συντήρηση των αντικειμένων αυτών. Φυσικά, από το Φ.Π.Α. που αναλογεί στις δαπάνες επισκευής ή συντήρησης, υπάρχει δικαίωμα έκπτωσης μόνο κατά το μέρος εκείνο που οι δαπάνες αυτές καλύπτονται από το Φ.Π.Α. των εκροών του θετικού περιθωρίου κέρδους του συγκεκριμένου αγαθού που αφορούν.

Ως τιμή πώλησης λαμβάνεται, το σύνολο του αντιτίμου που έλαβε ή πρόκειται να λάβει ο υποκείμενος στο φόρο μεταπωλητής από τον αγοραστή, περιλαμβανομένου και του Φ.Π.Α.

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

### Παραδείγματα εφαρμογής που αφορούν το ειδικό καθεστώς Μεταπωλητών-Συμπλήρωση δηλώσεων Φ.Π.Α.

#### **Παράδειγμα 8<sup>ο</sup>: Αγορά αγαθού επένδυσης από απαλλασσόμενη από το Φ.Π.Α. επιχείρηση (μικρή επιχείρηση) –Δήλωση Φ.Π.Α.**

Ο υποκείμενος στο Φ.Π.Α. μεταπωλητής Χ με απλογραφικά βιβλία ( β' κατηγορίας) αγοράζει τον Φεβρουάριο του 2014 από απαλλασσόμενη από το Φ.Π.Α. επιχείρηση (μικρή επιχείρηση) Ψ, αγαθό επένδυσης ( μεταχειρισμένο γραφείο) χωρίς Φ.Π.Α. 3.000 ευρώ και το μεταπωλεί τον ίδιο μήνα στον πελάτη Κ αντί 4.000 ευρώ. Ο μεταπωλητής Χ έχει δικαίωμα να εφαρμόσει για την παράδοση αυτή το ειδικό καθεστώς του άρθρου 45 του Ν.2859/00.

Να υπολογιστεί η φορολογητέα αξία (περιθώριο κέρδους) και ο οφειλόμενος Φ.Π.Α.

#### **Λύση**

Τιμή πώλησης (με Φ.Π.Α. 23%)	4.000€
Μείον: τιμή αγοράς	<u>- 3.000€</u>
Διαφορά (περιθώριο κέρδους με Φ.Π.Α.)	1.000€

Η αξία των 1.000 ευρώ μειώνεται με τον εμπεριεχόμενο σ' αυτή Φ.Π.Α. με συντελεστή 23%.

$1.000 * 100 : 123 = 813,01$  ευρώ

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

Φορολογητέα αξία (περιθώριο κέρδους)	813,01 €
Φ.Π.Α. 813,01*23%	<u>186,99 €</u>
Σύνολο	1.000 €

#### Συμπλήρωση περιοδικής δήλωσης

Ο παραπάνω μεταπωλητής Χ θα δηλώσει στον κωδικό 303 της περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. τη φορολογητέα αξία των 813,01 ευρώ και τον αναλογούντα Φ.Π.Α. 186,99 ευρώ στον κωδικό 333. Τη διαφορά (4.000 ευρώ – (813,01+186,99)) = 3.000 ευρώ δηλώνει στον κωδικό 309. Στη συνέχεια, με βάση την περιοδική δήλωση αποδίδεται στη Δ.Ο.Υ. ο Φ.Π.Α. που προκύπτει. Στην περίπτωση που ο υποκείμενος στο Φ.Π.Α. μεταπωλητής παραδίδει το παραπάνω μεταχειρισμένο γραφείο σε άλλο υποκείμενο στο Φ.Π.Α. πρόσωπο, το νέο αυτό πρόσωπο δεν έχει δικαίωμα να εκπέσει τον Φ.Π.Α. που εμπεριέχεται στην τιμή παράδοσης.

#### **Παράδειγμα 9<sup>ο</sup>: Περίπτωση που ένας μεταπωλητής αγοράζει από άλλο μεταπωλητή μεταχειρισμένο Ι.Χ.Ε. αυτοκίνητο**

Ο υποκείμενος μεταπωλητής Χ με απλογραφικά βιβλία ( β' κατηγορίας) αγοράζει το Μάρτιο του 2014 ένα μεταχειρισμένο Ε.Ι.Χ. αυτοκίνητο από άλλο υποκείμενο μεταπωλητή Ψ 20.000 ευρώ (συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α. με συντελεστή 23%) και το μεταπωλεί τον ίδιο μήνα στον ιδιώτη Κ 22.000 ευρώ με Φ.Π.Α.

Ο μεταπωλητής Ψ κατά την πώληση του αυτοκινήτου στον μεταπωλητή Χ εφάρμοσε καθεστώς περιθωρίου κέρδους και κατά συνέπεια ο μεταπωλητής Χ μπορεί να εφαρμόσει και αυτός το ίδιο καθεστώς κατά την πώληση του αυτοκινήτου στον πελάτη του Κ.

Ο μεταπωλητής Χ επισκέυασε, μέσα στην ίδια φορολογική περίοδο, το συγκεκριμένο αυτοκίνητο πριν το μεταπωλήσει, στο συνεργείο του Σ και επιβαρύνθηκε με έξοδα επισκευής 3.000 ευρώ συν Φ.Π.Α. 23%=690 ευρώ, συνολικό τίμημα που κατέβαλλε στον Σ 3.690 ευρώ.

Με βάση τα παραπάνω δεδομένα, να γίνουν οι σχετικοί υπολογισμοί και να συμπληρωθεί ο πίνακας Β της περιοδικής δήλωσης του Φ.Π.Α.

Ο μεταπωλητής Χ υπολογίζει τη φορολογητέα αξία και τον οφειλόμενο Φ.Π.Α. ως εξής:

Τιμή πώλησης	22.000€
Μείον: τιμή αγοράς	20.000€
Θετική διαφορά (περιθώριο κέρδους)	2.000€

Η αξία των 2.000 ευρώ μειώνεται με τον εμπεριεχόμενο σ' αυτή Φ.Π.Α. με συντελεστή 23% ως εξής:

$2.000 * 100 : 123 = 1.626,02$  ευρώ

Επομένως η φορολογητέα αξία και ο Φ.Π.Α. διαμορφώνονται:

Φορολογητέα αξία (περιθώριο κέρδους)	1.626,02€
Φ.Π.Α. ( $1.626,02 \cdot 23\% = 373,98$ ευρώ)	<u>373,98€</u>
Σύνολο	2.000€

Ο παραπάνω μεταπωλητής Χ συντάσσει την περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. και δηλώνει στον κωδικό 377 το ποσό Φ.Π.Α. 373,98 ευρώ (και όχι το ποσό 690 ευρώ της δαπάνης συσκευής) επειδή είναι  $373,98 < 690$ . Στον κωδικό 357 δηλώνεται το ποσό 1.626,02 ευρώ ( $373,98 / 0,23 = 1.626,02$  ευρώ). Το υπόλοιπο ποσό δαπάνης 1.373,98 ευρώ ( $3.000 - 1.626,02 = 1.374$  ευρώ) και το υπόλοιπο ποσό του Φ.Π.Α. που δεν εκπίπτει 316,02 ευρώ ( $690 - 373,98 = 316,02$  ευρώ) δεν γράφονται στο έντυπο Φ2 της περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α.

Τα έξοδα επισκευών (μεταφορικών μέσων και λοιπών αγαθών) και ο αναλογούν Φ.Π.Α. θα πρέπει να παρακολουθούνται σε ξεχωριστές στήλες ή λογαριασμούς στα τηρούμενα βιβλία του Κ.Φ.Α.Σ. του μεταπωλητή.

Σε περίπτωση κατά την οποία ο μεταπωλητής Χ χρεώσει επιπλέον τον πελάτη του (ιδιώτη) Κ με τα έξοδα επισκευής του αυτοκινήτου, η φορολογητέα αξία του (περιθώριο κέρδους) θα διαμορφωθεί ως εξής:

Τιμή πώλησης	22.000€
Πλέον έξοδα (επισκευής)	<u>3.000€</u>
Σύνολο	25.000€
Μείον τιμή αγοράς	<u>20.000€</u>
Θετική διαφορά (περιθώριο)	5.000€

Η αξία των 5.000 ευρώ μειώνεται με τον εμπεριεχόμενο σ' αυτήν Φ.Π.Α. με συντελεστή 23%.

$$5000 \cdot 100 : 123 = 4.065,04 \text{ ευρώ}$$

Άρα, η φορολογητέα αξία διαμορφώνεται ως εξής:

Φορολογητέα αξία ή περιθώριο κέρδους	4.065,04€
Φ.Π.Α. ( $4.065,04 \cdot 23\% = 934,96$ ευρώ)	<u>934,96€</u>
Σύνολο	5.000€

Στην περίπτωση αυτή, ο μεταπωλητής Χ θα συντάξει την περιοδική δήλωση του Φ.Π.Α. και θα αποδώσει το Φ.Π.Α. των 244,96 ευρώ ( $934,96 - 690 = 244,96$ ) οπότε γράφεται το ποσό 244,96 ευρώ στον κωδικό 412, εφόσον στην ίδια φορολογική περίοδο δεν υπάρχουν άλλες πράξεις.

#### **Παράδειγμα 10<sup>ο</sup>: Περίπτωση που ένας μεταπωλητής αγοράζει από άλλο μεταπωλητή άλλου κράτους-μέλους μεταχειρισμένο Ι.Χ.Ε. αυτοκίνητο**

Ο υποκείμενος στο Φ.Π.Α. μεταπωλητής Χ εγκατεστημένος στην Ελλάδα αγόρασε το Φεβρουάριο του 2014 μεταχειρισμένο αυτοκίνητο από άλλο μεταπωλητή



Α εγκατεστημένο στη Γαλλία (πώληση με καθεστώς περιθωρίου) προς 25.000 ευρώ (με Φ.Π.Α. Βελγίου) και κατέβαλλε στο Τελωνείο 10.000 ευρώ για το ειδικό τέλος ταξινόμησης.

Ο Χ μεταπωλεί το αυτοκίνητο αυτό στον ιδιώτη Σ (με καθεστώς περιθωρίου) 50.000 ευρώ (με εμπεριεχόμενο Φ.Π.Α. 23%).

Με βάση τα παραπάνω να υπολογιστεί ο Φ.Π.Α. που οφείλεται στο Δημόσιο

Ο μεταπωλητής Χ υπολογίζει τη φορολογητέα αξία (περιθώριο κέρδους) και τον οφειλόμενο Φ.Π.Α. ως εξής:

Τιμή πώλησης	50.000€
Μείον: Τιμή αγοράς	(25.000€)
Μείον: Τέλος ταξινόμησης	<u>(10.000€)</u>
Θετική διαφορά (περιθώριο κέρδους)	15.000€

Η αξία των 15.000 ευρώ μειώνεται με τον εμπεριεχόμενο σ' αυτή Φ.Π.Α. με συντελεστή 23%.

$15.000 \cdot 100 : 123 = 12.195,12$  ευρώ

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

Φορολογητέα αξία (περιθώριο κέρδους)	12.195,12€
Φ.Π.Α. ( $12.195,12 \cdot 23\% = 2.804,88€$ )	<u>2.804,88€</u>
Σύνολο	15.000€

Άρα, ο μεταπωλητής θα πρέπει να αποδώσει στη Δ.Ο.Υ. Φ.Π.Α 2.804,88 ευρώ.

Τονίζεται ότι στο παράδειγμα αυτό δεν επιβάλλεται Φ.Π.Α. στο τελωνείο ούτε για το ποσό της αξίας αγοράς του αυτοκινήτου που είναι 25.000 ευρώ, αλλά ούτε και για το τέλος ταξινόμησης που είναι 10.000 ευρώ, διότι ο Γάλλος μεταπωλητής Α εφαρμόζει κατά την πώληση το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους.

Το ποσό 35.000 ευρώ καταχωρείται στις εισροές στη στήλη «ενδοκοινοτικών αποκτήσεων άρθρου 45» και όταν πωλείται καταχωρείται στις εκροές στη στήλη «πωλήσεις άρθρου 45» το ποσό 35.000 ευρώ, στη στήλη «περιθώριο κέρδους άρθρου 45» το ποσό 12.195,12 ευρώ και στη στήλη «Φ.Π.Α. προς απόδοση άρθρου 45» το ποσό 2.804,88 ευρώ.

### **Παράδειγμα 11° Εισαγωγή πίνακα ζωγραφικής**

Ο μεταπωλητής Χ πραγματοποιεί εισαγωγή ενός πίνακα ζωγραφικής από τις Η.Π.Α. του οποίου η φορολογητέα αξία κατά την εισαγωγή διαμορφώθηκε, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 20 του Ν.2859/00 στο ποσό των 10.000 ευρώ και κατέβαλε Φ.Π.Α. στο τελωνείο με συντελεστή 13% 1.300 ευρώ.

Ο πίνακας αυτός μεταπωλήθηκε αντί της αξίας 15.000 ευρώ. Ο προσδιορισμός της φορολογητέας αξίας γίνεται:

Τιμή πώλησης (δεν υπολογίζεται Φ.Π.Α. 23% πάνω στην τιμή πώλησης)	15.000€
Μείον: Τιμή αγοράς (10.000€+1.300 Φ.Π.Α. 13%)	(11.300€)
Περιθώριο κέρδους (συμπεριλαμβανομένου Φ.Π.Α. 23%)	3.700€
Φορολογητέα αξία (3.700€*100:123)	3.008,13€
Φ.Π.Α. (3008,13€*23%=691,87)	<u>691,87€</u>
Σύνολο	3.700,00 €

Ο υποκείμενος στο Φ.Π.Α. μεταπωλητής Χ δεν έχει δικαίωμα να εκπέσει το Φ.Π.Α. που κατέβαλλε κατά την εισαγωγή αλλά το ποσό του Φ.Π.Α. προσαυξάνει το συνολικό κόστος της εισαγωγής. Παρόλο που κατά την εισαγωγή ο εφαρμοζόμενος συντελεστής Φ.Π.Α. είναι 13% το περιθώριο κέρδους του μεταπωλητή υπάγεται στο κανονικό συντελεστή Φ.Π.Α. 23%.

Όπως φαίνεται στο παραπάνω παράδειγμα πρόκειται για μια εισαγωγή CIF και η τιμή αγοράς συμπίπτει με τη φορολογητέα αξία κατά την εισαγωγή.

Ως προς τη σύνταξη της περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. ισχύουν όσα αναφέρθηκαν στα προηγούμενα παραδείγματα.

Διάφορες άλλες περιπτώσεις για τις οποίες ο μεταπωλητής μπορεί να εφαρμόζει το ειδικό καθεστώς του περιθωρίου κέρδους (άρθρο 45 παρ. 4 Ν.2859/2000).

Σε ορισμένες περιπτώσεις που παρουσιάζεται ιδιαίτερο πολιτιστικό ενδιαφέρον για τα κράτη-μέλη της Ε.Ε. μπορεί (χωρίς να είναι υποχρεωτικό) να εφαρμοστεί από τους μεταπωλητές το ειδικό καθεστώς του περιθωρίου κέρδους, έστω και αν δεν πραγματοποιείται η αγορά από ιδιώτη ή από επιχείρηση που απαλλάσσεται και δεν υποβάλλει δήλωση του Φ.Π.Α. ή αγορά από το Δημόσιο κλπ.

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

- Η εισαγωγή από τρίτες χώρες, αντικειμένων καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας, τα οποία εισήγαγε ο ίδιος.
- Η παράδοση στον υποκείμενο Φ.Π.Α. μεταπωλητή, αντικειμένων καλλιτεχνικής αξίας που του παραδόθηκαν από τον ίδιο το δημιουργό τους ή τους διαδόχους του.
- Η ευκαιριακή παράδοση στον υποκείμενο Φ.Π.Α. μεταπωλητή, 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.

Όταν ασκείται η επιλογή αυτή, ο υποκείμενος στο Φ.Π.Α. μεταπωλητής, υποχρεούται να υποβάλει στην αρμόδιο Δ.Ο.Υ. μέχρι 30 Ιανουαρίου κάθε έτους δήλωση μεταβολών-μετάταξης με την οποία δηλώνει την επιλογή του αυτή.

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 εφόσον η νέα δήλωση μεταβολών –μετάταξης δεν

υποβληθεί εμπρόθεσμα, μέχρι 30 Ιανουαρίου της διαχειριστικής περιόδου που ακολουθεί τη διετία.

Σε περίπτωση άσκησης της επιλογής αυτής και προκειμένου να προσδιοριστεί το περιθώριο κέρδους του μεταπωλητή, για την επιβολή του Φ.Π.Α., στην τιμή αγοράς των αγαθών προστίθεται και ο Φ.Π.Α. που επιβάρυνε την αγορά ή την εισαγωγή των αγαθών αυτών.

Πότε απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α. οι παραδόσεις μεταχειρισμένων αγαθών που πραγματοποιούνται με βάση το ειδικό αυτό καθεστώς του περιθωρίου κέρδους (άρθρο 45 παρ. 5 Ν.2859/2000).

Απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α. οι παραδόσεις μεταχειρισμένων αγαθών και αντικειμένων καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας, εφόσον οι παραδόσεις αυτές εμπίπτουν στο καθεστώς περιθωρίου κέρδους και συγχρόνως τα αγαθά αυτά, εξάγονται ή παραδίδονται σε πλοία, αεροπλάνα κλπ.

Συνεπώς, για τις πράξεις αυτές ο υποκείμενος στο Φ.Π.Α. μεταπωλητής δεν αποδίδει Φ.Π.Α. στο δημόσιο αλλά στις απαλλασσόμενες εκροές του.

Για να δικαιολογήσει ο μεταπωλητής τη μη απόδοση του Φ.Π.Α., θα πρέπει να αναγράψει στο ειδικό βιβλίο που τηρεί την παρατήρηση «απαλλαγή από Φ.Π.Α. βάση του άρθρου 24 ή 27 του Ν.2859/00», κατά περίπτωση και να διαφυλάξει για μελλοντικό έλεγχο τα σχετικά φορολογικά ή άλλα στοιχεία με τα οποία αποδεικνύεται η απαλλαγή αυτή.

Σε ποιες περιπτώσεις οι μεταπωλητές του ειδικού καθεστώτος δικαιούνται να εκπέσουν το Φ.Π.Α. εισροών και σε ποιες περιπτώσεις δεν δικαιούνται τέτοια έκπτωση (άρθρο 45 παρ. 6,7 Ν.2859/2000).

Ο υποκείμενος στο Φ.Π.Α., δεν δικαιούται να εκπίπτει από το Φ.Π.Α. τον οποίο οφείλει, το Φ.Π.Α. με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί τα αγαθά κατά την απόκτησή τους, εφόσον πρόκειται για αγαθά που παραδόθηκαν σε αυτόν από υποκείμενο στο Φ.Π.Α. μεταπωλητή, ο οποίος εφάρμοσε το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους. για το λόγο αυτό, στα φορολογικά στοιχεία που εκδίδει ο μεταπωλητής πρέπει να εμφανίζεται η συνολική αξία της παράδοσης χωρίς να αναγράφεται χωριστά ο Φ.Π.Α. που αναλογεί.

Αντίθετα, ο υποκείμενος στο Φ.Π.Α. μεταπωλητής έχει δικαίωμα να εκπίπτει το Φ.Π.Α. που επιβάρυνε τα γενικά του έξοδα ή τα επενδυτικά του αγαθά ή το Φ.Π.Α. που επιβάρυνε τα έξοδα τα οποία έκανε προκειμένου να επαναφέρει τα αγαθά σε τέτοια κατάσταση ώστε να είναι εμπορεύσιμα, εφόσον τα έξοδα επισκευής κλπ. επιβαρύνουν τι κόστος της παράδοσης των αγαθών. Στην περίπτωση αυτή που η έκπτωση σε μια φορολογική περίοδο είναι αδύνατη, ο Φ.Π.Α. μεταφέρεται για έκπτωση σε επόμενη φορολογική ή διαχειριστική περίοδο ή επιστρέφεται (ανάλογα).

Δεν εκπίπτει Φ.Π.Α. που επιβαρύνει τόσο την εισαγωγή αντικειμένων καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας, όσο και το Φ.Π.Α. της πώλησης αντικειμένων καλλιτεχνικής αξίας που έγινε προς τον μεταπωλητή από τον ίδιο τον δημιουργό τους ή τους διαδόχους του, εφόσον όμως ο μεταπωλητής εφαρμόζει το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους. Όταν όμως ο μεταπωλητής σταματήσει να

πουλάει με βάση το ειδικό καθεστώς του περιθωρίου κέρδους, τότε επανακτά και πάλι το δικαίωμα να εκπίπτει το Φ.Π.Α. της αγοράς των αντικειμένων αυτών.

**Τήρηση ειδικού βιβλίου και λοιπές υποχρεώσεις από τους υποκείμενους στο Φ.Π.Α. μεταπωλητές (άρθρο 45 παρ. 8 Ν.2859/2000).**

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

1. Να τηρεί ειδικό βιβλίο, στο οποίο να καταχωρεί την ημερομηνία, το είδος του παραστατικού, την ποσότητα και την αξία, κατά την απόκτηση και κατά την πώληση των αγαθών για παραδόσεις αγαθών με το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους.

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.

2. Στα φορολογικά στοιχεία που εκδίδει, κατά τις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ., να ενσωματώνει στην τιμή, το Φ.Π.Α. που αναλογεί στις παραδόσεις αγαθών, που πραγματοποιεί με το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους.

**Καταχώρηση χωριστά πράξεων υποκείμενων σε ειδικό και σε κανονικό καθεστώς (άρθρο 45 παρ. 9 Ν.2859/2000).**

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 Κ.Φ.Α.Σ., τις πράξεις που υπάγονται σε καθένα από τα δύο αυτά καθεστώτα.

**Πώς προσδιορίζεται η φορολογητέα αξία στις περιπτώσεις συγκεντρωτικών αγορών με ενιαίο τίμημα (άρθρο 45 παρ. 10 Ν.2859/2000)**

Στις περιπτώσεις όπου είναι δύσκολο να προσδιοριστεί το περιθώριο κέρδους για κάθε παράδοση αγαθού χωριστά, λόγω κυρίως συγκεντρωτικών αγορών ή πωλήσεων ή μικρής αξίας αγαθών, με ενιαίο τίμημα, παρέχεται η δυνατότητα στον υποκείμενο στο Φ.Π.Α. μεταπωλητή, μετά από άδεια της αρμόδια Δ.Ο.Υ., να προσδιοριστεί συνολικά η φορολογητέα αξία ανά φορολογική περίοδο, των παραδόσεων αγαθών που υπάγονται στον ίδιο συντελεστή Φ.Π.Α. για τις οποίες έχει το δικαίωμα να εφαρμόσει το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους. Στην περίπτωση αυτή η φορολογητέα αξία ισούται με το συνολικό περιθώριο κέρδους.

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

φορολογική περίοδο, δεν μεταφέρεται για συμψηφισμό σε επόμενη διαχειριστική περίοδο.

Επίσης, παρέχεται το δικαίωμα στο μεταπωλητή, προκειμένου να υπολογίσει το συνολικό περιθώριο μιας φορολογικής περιόδου, να αφαιρεί από την αξία των συνολικών αγορών της ίδιας φορολογικής περιόδου, την αξία αγοράς των αγαθών που διατίθεται για πραγματοποίησης απαλλασσόμενων από το Φ.Π.Α. πράξεων με δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. ή πράξεων για τις οποίες επιλέγει να φορολογηθεί με τις διατάξεις του κανονικού καθεστώτος Φ.Π.Α. στην περίπτωση αυτή αναγράφει στο ειδικό βιβλίο που τηρεί την παρατήρηση «παράδοση με το κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α.» ή «απαλλαγή από το Φ.Π.Α. βάσει του άρθρου 24 ή 27», κατά περίπτωση καθώς επίσης και τους αριθμούς των φορολογικών στοιχείων που εκδόθηκαν για τις πράξεις αυτές.

Υποχρεώσεις των μεταπωλητών για αυτοπαραδόσεις αγαθών, καθώς και για μεταβιβάσεις ως συνόλου επιχειρήσεων κλάδου ή μέρους αυτών.

Ο υποκείμενος στο Φ.Π.Α. μεταπωλητής, που έχει ενταχθεί στο ειδικό καθεστώς του άρθρου αυτού έχει και τις παρακάτω υποχρεώσεις και δικαιώματα:

1. Να αποδίδει το Φ.Π.Α. που αναλογεί σε τυχόν πράξεις (αυτοπαραδόσεις και ιδιοχρησιμοποίηση αγαθών της επιχείρησής του) κατά το μέρος κατά το οποίο έχει εκπέσει ο Φ.Π.Α.
2. Να μην αποδίδει Φ.Π.Α. , για τις πράξεις της μεταβίβασης ως συνόλου, κλάδου ή μέρους επιχείρησης<sup>44</sup>.

(Πηγή: Ιωάννης Δ Καραγιάννης, Φ.Π.Α.-Δηλώσεις στην πράξη, Θεσσαλονίκη 2013, σελίδα 376)

Παραδόσεις (πωλήσεις κλπ) μεταφορικών μέσων σε πρόσωπα που είναι εγκατεστημένα σε άλλα κράτη-μέλη της Ε.Ε.

Οι παραδόσεις καινούργιων μεταφορικών μέσων, δεν μπορούν να υπαχθούν στο καθεστώς του άρθρου αυτού. Επομένως, τυχόν πωλήσεις καινούργιων μεταφορικών μέσων από μεταπωλητή εγκατεστημένο στην Ελλάδα, σε πρόσωπα που είναι εγκατεστημένα σε άλλο κράτος-μέλος συνεχίζουν να φορολογούνται ως ενδοκοινοτικές αποκτήσεις στο άλλο κράτος-μέλος και δεν φορολογούνται στην Ελλάδα με το καθεστώς του άρθρου αυτού.

Αντίθετα, οι παραδόσεις μεταχειρισμένων μεταφορικών μέσων, από τον ίδιο πιο πάνω μεταπωλητή, σε πρόσωπα εγκατεστημένα σε άλλο κράτος-μέλος, μπορούν να φορολογηθούν με το καθεστώς του άρθρου αυτού στην Ελλάδα, εφόσον συντρέχουν και οι λοιπές προϋποθέσεις του καθεστώτος αυτού.

Η συναλλαγή αυτή δεν αποτελεί αντικείμενο ενδοκοινοτικής παράδοσης αγαθών<sup>45</sup>.

<sup>44</sup>Ιωάννης Δ Καραγιάννης, Φ.Π.Α.-Δηλώσεις στην πράξη, Θεσσαλονίκη 2013, σελίδα 376.

<sup>45</sup>Ιωάννης Δ Καραγιάννης, Φ.Π.Α.-Δηλώσεις στην πράξη, Θεσσαλονίκη 2013, σελίδα 376.

(Πηγή: Ιωάννης Δ Καραγιάννης, Φ.Π.Α.-Δηλώσεις στην πράξη, Θεσσαλονίκη 2013, σελίδα 376)

### Υπολογισμός οφειλόμενου Φ.Π.Α. του περιθωρίου κέρδους

#### **Παράδειγμα 12<sup>ο</sup>**

Μεταπωλητής του ειδικού καθεστώτος αγοράζει το μήνα Ιανουάριο 2014 από εκπαιδευτήριο φωτοτυπικό μηχάνημα, χωρίς Φ.Π.Α. έναντι 1.500 ευρώ και το μεταπωλεί στον ίδιο μήνα σε πελάτη του έναντι 2.000 ευρώ. Το περιθώριο κέρδους και ο οφειλόμενος Φ.Π.Α. υπολογίζεται:

Περιθώριο κέρδους	$2.000\text{€}-1.500\text{€} =$	500,00€
Φορολογητέα αξία	$500\text{€}\cdot 100/113 =$	<u>(442,48€)</u>
Οφειλόμενος Φ.Π.Α.	$442,48\text{€}\cdot 13\% =$	57,52€

### **5.11 Ειδικό καθεστώς πρακτορείων ταξιδιών (άρθρο 43 Ν.2859/2000)**

#### **5.11.1 Ποιες επιχειρήσεις υπάγονται στο ειδικό καθεστώς των πρακτορείων ταξιδιών**

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

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

1. Το πρακτορείο θα πρέπει να ενεργεί στο όνομά του και για δικό του λογαριασμό προσφέροντας την υπηρεσία κατ' ευθείαν προς τον πελάτη για ολόκληρο το ταξίδι (πακέτο).

Σ' αυτήν την περίπτωση το πρακτορείο έρχεται σε επαφή, είτε κατ' ευθείαν με τον πελάτη, είτε μέσω άλλων πρακτορείων και εισπράττει το τίμημα ( την αμοιβή) για οτιδήποτε αφορά ταξίδι (όλα πληρωμένα), δηλαδή για τη μεταφορά, το φαγητό, τα ποτά, το ξενοδοχείο, την επίσκεψη σ' αξιοθέατα, στα μουσεία, στους αρχαιολογικούς χώρους, στα κέντρα διασκέδασης κλπ. Μπορεί όμως ένα μέρος από τα έξοδα αυτά να μην περιλαμβάνονται στο τίμημα του ταξιδιού (πακέτο), αλλά να καταβάλλονται απευθείας από τον ταξιδιώτη στους τρίτους για παράδειγμα εστιατόρια.

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

Όλες οι υπηρεσίες αυτές λαμβάνονται υπόψη σαν μια ενιαία υπηρεσία την οποία λογίζεται ότι προσφέρει το πρακτορείο προς τον ταξιδιώτη. Θεωρείται όμως υπηρεσία υπαγόμενη στο ειδικό καθεστώς μόνο κατά το μέρος που προσφέρονται υπηρεσίες τρίτων. Συνεπώς, όταν προσφέρονται κάποιες υπηρεσίες από το ίδιο τα πρακτορείο, όταν ενεργεί για παράδειγμα σαν μεσίτης ή μεταφορέας, το μέρος της αμοιβής που εισπράττει από τον πελάτη, το οποίο αντιστοιχεί στην αξία των δικών του υπηρεσιών, αποχωρίζεται από τη συνολική αμοιβή και φορολογείται σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις, ενώ το υπόλοιπο της αμοιβής υπάγεται στο ειδικό καθεστώς.

Έτσι, ένα πρακτορείο είναι πιθανό για ένα συγκεκριμένο ταξίδι, να υπάγεται ταυτόχρονα για ορισμένες πράξεις στο κανονικό καθεστώς και για κάποιες άλλες στο ειδικό καθεστώς. Συνεπώς, κάθε παροχή υπηρεσιών των πρακτορείων ταξιδιών πρέπει να εξετάζεται αυτοτελώς και με προσοχή και να αναλύεται σε βάθος.

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

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

### **5.11.2 Πως προσδιορίζεται η φορολογητέα αξία των πρακτορείων ταξιδιών που ανήκουν στο ειδικό καθεστώς**

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 Φ.Π.Α.) 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.

Ως κόστος θεωρείται κάθε δαπάνη για τη λήψη υπηρεσιών ή αγορά αγαθών, εφόσον καλύπτεται από τιμολόγια ή άλλα στοιχεία που επέχουν θέση τιμολογίου εσωτερικού ή εξωτερικού, δηλαδή οι δαπάνες μεταφοράς, ξενοδοχείων, εισόδων σε αρχαιολογικούς χώρους, μουσεία, εστιατόρια κλπ.

Για οργανωμένα ταξίδια που γίνονται στο εξωτερικό, από το πακέτο θα αφαιρεθούν τόσο η αξία των προσφερομένων υπηρεσιών στο εξωτερικό όσο και στο εσωτερικό της χώρας για τις οποίες έχει καταβληθεί ο Φ.Π.Α. ή έχουν εξαιρεθεί από το Φ.Π.Α. ή παρέχονται από υποκείμενους που απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α.

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

Οι αμοιβές των ξεναγών θεωρούνται εισοδήματα από μισθωτές υπηρεσίες και όχι υπηρεσίες που υπόκεινται σε Φ.Π.Α. και κατά συνέπεια δεν μπορούν να συμπεριλαμβάνονται στο κόστος των πακέτων, οπότε αποτελούν έμμεσα μέρος της μικτής αμοιβής των πρακτορείων ταξιδιών που επιβαρύνεται με Φ.Π.Α. 23%<sup>46</sup>.

(Πηγή: Ιωάννης Δ Καραγιάννης, Φ.Π.Α.-Δηλώσεις στην πράξη, Θεσσαλονίκη 2013, σελίδα 330)

### Παράδειγμα 13<sup>ο</sup>

Το πρακτορείο Χ που είναι εγκατεστημένο στην Ελλάδα, εισπράττει από πελάτη του 3.500 ευρώ από πελάτη του για ένα ταξιδιωτικό πακέτο με λεωφορείο από Αθήνα-Σερβία και επιστροφή. Το πρακτορείο Χ καταβάλλει:

Στον μεταφορέα (έξοδα μεταφοράς)	600€
Στον ξενοδόχο (παραμονή στην Ελλάδα)	400€
Σε άλλα ελληνικά πρακτορεία (για παροχή υπηρεσιών με Φ.Π.Α.)	300€
Στην ασφαλιστική εταιρία (ασφάλιστρα με το ΦΚΕ)	250€
Υπηρεσίες διάφορες (με Α.Π.Υ. και με τον Φ.Π.Α.)	250€
Αξία υπηρεσιών στο εξωτερικό	<u>1.100€</u>
Συνολική δαπάνη (συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α.)	2.900€

Άρα, έχουμε:

Είσπραξη από πελάτη	3.500€
Μείον: Έξοδα πληρωμένα	<u>(2.900€)</u>
Μικτή αμοιβή με Φ.Π.Α.	600€

Αν ο Φ.Π.Α. είναι 23% τότε έχουμε:

Καθαρή αμοιβή (600*100:123)	487,80€
Φ.Π.Α. (487,80*23%)	<u>112,19€</u>
Σύνολο μικτής αμοιβής	600,00€

<sup>46</sup>Ιωάννης Δ Καραγιάννης, Φ.Π.Α.-Δηλώσεις στην πράξη, Θεσσαλονίκη 2013, σελίδα 330.



Σε περίπτωση που το πρακτορείο του παραπάνω παραδείγματος χρησιμοποιεί ιδιωτικό λεωφορείο τότε ο υπολογιζόμενος ναύλος(μεταφορικά) είναι ο τεκμαρτός. Για το λόγο αυτό γίνεται διαχωρισμός του ποσού που εισπράττει το πρακτορείο από τον πελάτη ως εξής:

Εκμετάλλευση λεωφορείου	500€
Έσοδα από οργάνωση εκδρομής	<u>3.000€</u>
Σύνολο εσόδων	3.500€

Κατά συνέπεια, η συνολική δαπάνη που αφαιρείται από το ποσό 3.000 ευρώ θα είναι τα 2.400€ (2.900-500=2.400 ευρώ), άρα έχουμε μικτή αμοιβή -100 ευρώ (2.900-3.000=-100) και τεκμαρτά έσοδα από εκμετάλλευση λεωφορείου 500 ευρώ υποκείμενα στο Φ.Π.Α.

#### Παράδειγμα 14<sup>ο</sup>

Το πρακτορείο Ψ με έδρα την Θεσσαλονίκη προσφέρει ταξιδιωτικό πακέτο από Θεσσαλονίκη μέχρι Κρήτη και επιστροφή για 10 μέρες με κόστος 1.500 ευρώ. Για την πραγματοποίηση του ταξιδιού, το πρακτορείο χρησιμοποιεί υπηρεσίες τρίτων υποκείμενων στο Φ.Π.Α. εγκατεστημένων στη Θεσσαλονίκη για τις οποίες επιβαρύνεται συνολικά με 600 ευρώ. Το ίδιο πρακτορείο Ψ συμβάλλεται με το πρακτορείο Χ της Κρήτης που αναλαμβάνει να προσφέρει στον ταξιδιώτη διάφορες υπηρεσίες στην περιοχή της Κρήτης έναντι αμοιβής 450 ευρώ. Για τις υπηρεσίες αυτές το πρακτορείο Ψ επιβαρύνεται από τρίτους υποκείμενους στο Φ.Π.Α. 350 ευρώ. Να προσδιοριστεί η μικτή και η καθαρή αμοιβή των πακέτων του πρακτορείου Ψ και του πρακτορείου Χ.

Στην περίπτωση αυτή έχουμε δύο πακέτα, το ένα του πρακτορείου Ψ και το άλλο του πρακτορείου Χ. Η καθαρή και μικτή αμοιβή των πρακτορείων αυτών προσδιορίζεται ως εξής:

#### Πρακτορείο Ψ

Συνολική αμοιβή (με Φ.Π.Α. )	1.500€
Μείον: Κόστος πρακτορείου Ψ (600+450)	<u>(1.050€)</u>
Μικτή αμοιβή (με Φ.Π.Α.)	450€

Άρα έχουμε:

Καθαρή αμοιβή (χωρίς Φ.Π.Α.)	
450*100/123	365,85€
Φ.Π.Α. 365,85*23%	<u>84,15€</u>
Μικτή αμοιβή (με Φ.Π.Α.)	450,00€

## Πρακτορείο Χ

Συνολική αμοιβή	450,00€
Μείον: Κόστος πρακτορείου Χ	(350,00€)
Μικτή αμοιβή (με Φ.Π.Α.)	100,00€

Άρα έχουμε:

Καθαρή αμοιβή (χωρίς Φ.Π.Α.)	
100*100/123	81,30€
Φ.Π.Α. 81,30*23%	18,70€
Μικτή αμοιβή (με Φ.Π.Α.)	100,00€

## Παράδειγμα 15<sup>ο</sup>

Το πρακτορείο Β με έδρα την Αθήνα διοργανώνει ταξίδια μόνο στην Ευρώπη. Για να ικανοποιήσει τον πελάτη του Σ που επιθυμεί να ταξιδεύσει στην Χαβάη απευθύνεται στο πρακτορείο Μ που ειδικεύεται σε παρόμοια ταξίδια.

Το πρακτορείο Μ χρεώνει μια θέση για τη Αμερική (όλα πληρωμένα) αντί 5.000 ευρώ. Για το ταξίδι αυτό το πρακτορείο Μ θα πρέπει να καταβάλει σε διάφορους υποκείμενους στο Φ.Π.Α. 4.500.

Στη συνέχεια το πρακτορείο Β εισπράττει από τον πελάτη του Σ 5.100 ευρώ.

Σύμφωνα με το παράδειγμα υπάρχουν δύο ταξιδιωτικά πακέτα.

Το πρώτο προσφέρεται από το πρακτορείο Μ και το δεύτερο από το πρακτορείο Β. Και στις δύο περιπτώσεις ο ταξιδιώτης είναι ο Σ.

Για το πρώτο πακέτο (πρακτορείο Μ) έχουμε:

Συνολική αμοιβή (με Φ.Π.Α.)	5.000€
Μείον: Κόστος πρακτορείου Μ	<u>(4.500€)</u>
Μικτή αμοιβή (με Φ.Π.Α.)	500€

Μικτή αμοιβή απαλλασσόμενη από το Φ.Π.Α.  
(προς τρίτη χώρα)

500€

Για το δεύτερο πακέτο (πρακτορείο Β) έχουμε:

Συνολική αμοιβή (με Φ.Π.Α.)	5.100€
Μείον: Κόστος πρακτορείου Β	(5.000€)
Μικτή αμοιβή (με Φ.Π.Α.)	100€

Μικτή αμοιβή απαλλασσόμενη από το  
Φ.Π.Α.

(Προς τρίτη χώρα)

100€

### **5.11.3 Ποιες πράξεις των πρακτορείων ταξιδιών υπάγονται στο κανονικό καθεστώς και ποιες πράξεις απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α.**

Δεν υπάγονται στο ειδικό καθεστώς των πρακτορείων ταξιδιών αλλά στις γενικές διατάξεις περί Φ.Π.Α. οι παρακάτω προμήθειες και υπηρεσίες:

1. Οι αμοιβές για τις υπηρεσίες μεσολάβησης ενός πρακτορείου που ενεργεί με την ιδιότητα του μεσίτη με προμήθεια (έκδοση εισιτηρίων ακτοπλοϊκών, αεροπορικών εταιριών κλπ). Οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται στα πλαίσια μιας ενιαίας υπηρεσίας και ισχύουν οι γενικές διατάξεις και με βάση αυτές υπάγονται στο Φ.Π.Α. μετά από τον αποχωρισμό τους από τις λοιπές υπηρεσίες του πακέτου. Για παράδειγμα το πρακτορείο Χ πουλάει ταξιδιωτικά πακέτα στο πρακτορείο Ψ, ενεργώντας ως μεσολαβητής με προμήθεια. Η προμήθεια του πρακτορείου Χ θα υπαχθεί στο Φ.Π.Α. με τις γενικές διατάξεις. Όταν το πρακτορείο ενεργεί ως εντολοδόχος του ταξιδιώτη και στο όνομα αυτού η παρεχόμενη υπηρεσία φορολογείται εφόσον το ταξίδι πραγματοποιείται σε άλλη χώρα της κοινότητας.

Η προμήθεια που παίρνουν οι επιχειρήσεις πρακτορείων ταξιδιών που έχουν έδρα ή μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα για τη μεσολάβηση έκδοσης εισιτηρίων επιβάλλεται Φ.Π.Α. 23% και επιβαρύνει τον αντισυμβαλλόμενο μεταφορέα ή οργανωτή εκδρομών.

Οι προμήθειες που καταβάλλουν τα ελληνικά τουριστικά γραφεία σε ξένες τουριστικές εταιρίες στερούμενες εγκατάστασης στην Ελλάδα δεν περιλαμβάνεται στο πακέτο και συνεπώς αυξάνεται έμμεσα η μικτή αμοιβή που υπάγεται σε Φ.Π.Α. με 23%.

Από το Φ.Π.Α. απαλλάσσονται οι παραπάνω προμήθειες που αναφέρονται στις αεροπορικές, σιδηροδρομικές και θαλάσσιες μεταφορές προσώπων από το εσωτερικό της χώρας και αντίστροφα, καθώς και οι σχετικές μεταφορές που ενεργούνται μεταξύ δύο ή περισσότερων ξένων χωρών.

Αν η διαμεσολάβηση δεν αφορά τις ανωτέρω διεθνείς μεταφορές προσώπων (αεροπορικές, σιδηροδρομικές, θαλάσσιες), αλλά διεθνείς οδικές μεταφορές ή μεταφορές στο εσωτερικό της χώρας, η πρακτόρευση σ' αυτές υπάγεται στο Φ.Π.Α. με 23% και επιβαρύνει το λήπτη των υπηρεσιών.

2. Οι αμοιβές για τις υπηρεσίες μεταφοράς που παρέχει ένα πρακτορείο, εφόσον χρησιμοποιεί μεταφορικά μέσα που εκμεταλλεύεται το συγκεκριμένο πρακτορείο, υπάγονται στις γενικές διατάξεις. Άρα, το πρακτορείο θα πρέπει να χρησιμοποιεί είτε δικά του μεταφορικά μέσα είτε μεταφορικά μέσα που ανήκουν σε τρίτους, αλλά η εκμετάλλευση των μέσων μεταφοράς να έχει αναληφθεί από το πρακτορείο αυτό. Επίσης, η υπηρεσία μεταφοράς με μέσα που εκμεταλλεύεται το πρακτορείο, φορολογείται με τις γενικές διατάξεις και υπάγεται σε Φ.Π.Α. με 13% ανεξάρτητα αν η μεταφορά αποτελεί τη μοναδική παρεχόμενη υπηρεσία( μεταφορά για θαλάσσια μπάνια) ή αν αποτελεί μια από τις πολλές υπηρεσίες ενός ταξιδιωτικού πακέτου. Συνεπώς, τα έσοδα από μεταφορές μαθητών σχολείων για εκδρομές με λεωφορείο που

εκμεταλλεύεται το πρακτορείο ταξιδιών, φορολογούνται με τις γενικές διατάξεις και με συντελεστή 13%<sup>47</sup>.

(Πηγή: Ιωάννης Δ Καραγιάννης, Φ.Π.Α.-Δηλώσεις στην πράξη, Θεσσαλονίκη 2013, σελίδα 335-336)

Στοιχεία που εκδίδονται από τα τουριστικά γραφεία, όταν απασχολούν αλλοδαπούς ή ταξί ( Εγκ. Υπ. Οικ. 1069684/92).

1. Όταν τα τουριστικά γραφεία απασχολούν πρόσκαιρα και περιστασιακά αλλοδαπούς υπαλλήλους στην Ελλάδα και εφόσον αυτοί δεν εκδίδουν φορολογικά στοιχεία για τις αμοιβές που δικαιούνται, τότε επιτρέπεται τα τουριστικά γραφεία να εκδίδουν αυτά τιμολόγιο. Στην περίπτωση αυτή θα πρέπει τα αλλοδαπά πρόσωπα να μην έχουν την ιδιότητα του επιχειρηματία από άλλη αιτία στη χώρα μας, η απασχόλησή τους να μην υπερβαίνουν το ποσό των 10.000 ευρώ. Για το ακαθάριστο ποσό των αμοιβών που καταβάλλονται στους αλλοδαπούς υπαλλήλους δεν οφείλεται Φ.Π.Α. διότι είναι δαπάνη εξαιρούμενη του Φ.Π.Α. αλλά μόνο χαρτόσημο 3% και ΟΓΑ 20% επί του χαρτοσήμου που αποδίδεται στη Δ.Ο.Υ. μέσα σε 20 μέρες από τη λήξη του αντίστοιχου διμήνου.
2. Όταν τα τουριστικά γραφεία μισθώνουν ευκαιριακά ΤΑΞΙ, τότε για την αμοιβή που καταβάλλεται στους εκμεταλλευτές των ΤΑΞΙ, εκδίδεται απόδειξη από το φορολογικό μηχανισμό του ΤΑΞΙ με Φ.Π.Α. 13%<sup>48</sup>.

(Πηγή: Ιωάννης Δ Καραγιάννης, Φ.Π.Α.-Δηλώσεις στην πράξη, Θεσσαλονίκη 2013, σελίδα 336-337)

Τουριστικά πακέτα με υπηρεσίες διαμονής και εστίασης.

- **Διαμονή με πρωινό:** Το 5% της ενιαίας τιμής υπάγεται στον κανονικό συντελεστή Φ.Π.Α. 23% και το υπόλοιπο 95% της ενιαίας τιμής στον συντελεστή Φ.Π.Α. 6,5%.
- **Διαμονή με ημιδιατροφή**
- **Διαμονή με το σύστημα all inclusive (με πλήρη διατροφή):** Το 30% της ενιαίας τιμής υπάγεται στον κανονικό συντελεστή Φ.Π.Α. 23% και το υπόλοιπο 70% της ενιαίας τιμής στον συντελεστή Φ.Π.Α. 6,5%.
- **Διαμονή με πρωινό και δύο γεύματα (full board):** Το 25% της ενιαίας τιμής υπάγεται στον κανονικό συντελεστή Φ.Π.Α. 23% και το υπόλοιπο 75% της ενιαίας τιμής στον συντελεστή Φ.Π.Α. 6,5%<sup>49</sup>.

(Πηγή: Ιωάννης Δ Καραγιάννης, Φ.Π.Α.-Δηλώσεις στην πράξη, Θεσσαλονίκη 2013, σελίδα 338)

<sup>47</sup> Ιωάννης Δ Καραγιάννης, Φ.Π.Α.-Δηλώσεις στην πράξη, Θεσσαλονίκη 2013, σελίδα 335-336.

<sup>48</sup> Ιωάννης Δ Καραγιάννης, Φ.Π.Α.-Δηλώσεις στην πράξη, Θεσσαλονίκη 2013, σελίδα 336-337.

<sup>49</sup> Ιωάννης Δ Καραγιάννης, Φ.Π.Α.-Δηλώσεις στην πράξη, Θεσσαλονίκη 2013, σελίδα 338.

Διαχωρισμός της μικτής αμοιβής όταν στο ίδιο ταξιδιωτικό πακέτο περιλαμβάνονται πράξεις που πραγματοποιούνται εντός και εκτός της κοινότητας (Εγκ. Υπ. Οικ. 1098639/πολ. 121/29.8.95)

Στις περιπτώσεις που στο ίδιο ταξιδιωτικό πακέτο περιλαμβάνονται χώρες της Κοινότητας καθώς και τρίτες χώρες, θα πρέπει τα πρακτορεία ταξιδιών και οι εξομοιούμενες μ' αυτά επιχειρήσεις τουριστικών περιηγήσεων, να προβαίνουν σε επιμερισμό της μικτής αμοιβής σε μικτή αμοιβή της Κοινότητας που υπόκειται σε Φ.Π.Α. και σε μικτή αμοιβή των τρίτων χωρών που απαλλάσσεται από το Φ.Π.Α. με βάση τα ποσοστά που προκύπτουν από τον προϋπολογισμό του κράτους το οποίο επιβαρύνει το κάθε μικτό πακέτο χωριστά. Τα ποσοστά αυτά θα χρησιμοποιούνται για τη σύνταξη των περιοδικών δηλώσεων καθώς και την απόδοση του Φ.Π.Α. που προκύπτει σε κάθε φορολογική περίοδο και θα οριστικοποιούνται στο τέλος της χρήσης με βάση τα συνολικά πραγματικά στοιχεία των «μικτών πακέτων», ενώ τυχόν διαφορές του Φ.Π.Α. που θα προκύπτουν θα διακανονίζονται με την εκκαθαριστική δήλωση<sup>50</sup>.

(Πηγή: Ιωάννης Δ Καραγιάννης, Φ.Π.Α.-Δηλώσεις στην πράξη, Θεσσαλονίκη 2013, σελίδα 339)

Για την εφαρμογή της μεθόδου αυτής, τα πρακτορεία ταξιδιών υποχρεούνται:

1. Να τηρούν ξεχωριστό φάκελο για κάθε μικτό πακέτο που προσφέρουν, στον οποίο θα διαφυλάσσουν:
  - κάθε παραστατικό που έχει σχέση με το συγκεκριμένο μικτό πακέτο.
  - τις συναφθείσες συμφωνίες με άλλους υποκείμενους στο Φ.Π.Α. που αναφέρονται στις τιμές, τις εκπτώσεις κλπ.
  - σημείωμα σχετικά με τον υπολογισμό βάσει του οποίου προέκυψαν τα ποσοστά που εφαρμόστηκαν για το διαχωρισμό της μικτής αμοιβής.
  - το αναλυτικό πρόγραμμα του ταξιδιού καθώς και κάθε άλλο αποδεικτικό στοιχείο που αφορά το συγκεκριμένο πακέτο.
2. Να παρακολουθούν σε ιδιαίτερους λογαριασμούς, το έσοδο και το κόστος σε κάθε πακέτο ξεχωριστά.
3. Να παρακολουθούν σε χωριστό λογαριασμό Φ.Π.Α., το Φ.Π.Α. των μικτών πακέτων. Οι εγγραφές στο λογαριασμό θα πρέπει να γίνονται με βάση τα πραγματικά στοιχεία.
4. Να χρησιμοποιούν μέχρι και δύο δεκαδικά ψηφία στα ποσοστά που εφαρμόζουν για το διαχωρισμό της μικτής αμοιβής. Το δεύτερο δεκαδικό ψηφίο στρογγυλοποιείται προς τα πάνω ή προς τα κάτω εφόσον το τρίτο δεκαδικό ψηφίο είναι ίσο ή μεγαλύτερο από 5 ή μικρότερο αντίστοιχα<sup>51</sup>.

<sup>50</sup> Ιωάννης Δ Καραγιάννης, Φ.Π.Α.-Δηλώσεις στην πράξη, Θεσσαλονίκη 2013, σελίδα 339

<sup>51</sup> Ιωάννης Δ Καραγιάννης, Φ.Π.Α.-Δηλώσεις στην πράξη, Θεσσαλονίκη 2013,σελίδα 339.

(Πηγή: Ιωάννης Δ Καραγιάννης, Φ.Π.Α.-Δηλώσεις στην πράξη, Θεσσαλονίκη 2013, σελίδα 339)

### **5.12 Ειδικό καθεστώς αγροτών (άρθρο 41 Ν.2859/2000)**

1. Οι αγρότες, οι οποίοι κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο πραγματοποίησαν ακαθάριστα έσοδα από την πώληση αγροτικών προϊόντων παραγωγής τους και την παροχή αγροτικών υπηρεσιών κατώτερα των δεκαπέντε χιλιάδων (15.000) ευρώ και δικαιούνται να λάβουν δικαιώματα ενιαίας ενίσχυσης κατώτερα των πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ, υπάγονται στο ειδικό καθεστώς του παρόντος άρθρου, με την επιφύλαξη των παραγράφων 4 και 5 του παρόντος. Οι εν λόγω αγρότες δεν υποχρεούνται στην τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων και δικαιούνται επιστροφής του φόρου του παρόντος νόμου που επιβάρυνε τις αγορές αγαθών ή λήψεις υπηρεσιών, τις οποίες πραγματοποίησαν για την άσκηση της εκμετάλλευσής τους.
2. Η επιστροφή του φόρου ενεργείται από το Δημόσιο με καταβολή στον αγρότη ποσού, το οποίο προκύπτει με την εφαρμογή κατ' αποκοπή συντελεστή έξι τοις εκατό (6%), στην αξία των παραδιδόμενων αγροτικών προϊόντων και των παρεχόμενων αγροτικών υπηρεσιών του Παραρτήματος IV του παρόντος προς άλλους υποκείμενους στο φόρο, εκτός των αγροτών που υπάγονται στο καθεστώς του παρόντος άρθρου. Για την πραγματοποίηση της επιστροφής αυτής υποβάλλεται δήλωση - αίτηση επιστροφής.

Ειδικά για πωλήσεις αγροτικών προϊόντων δικής τους παραγωγής που πραγματοποιούνται από αγρότες του παρόντος άρθρου από δικό τους κατάστημα ή από λαϊκές αγορές ή εξάγονται ή παραδίδονται σε άλλο κράτος μέλος της Ε.Ε., η επιστροφή πραγματοποιείται με την εφαρμογή κατ' αποκοπή συντελεστή τρία τοις εκατό (3%) στην αξία των εν λόγω πωλήσεων, όπως αυτή προκύπτει από το τηρούμενο βιβλίο, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Για την παράδοση αγροτικών προϊόντων από την αγροτική εκμετάλλευση σε δραστηριότητα που περιγράφεται στο προηγούμενο εδάφιο εκδίδεται ειδικό στοιχείο που περιλαμβάνει το είδος, την ποσότητα, την ποιότητα και την κανονική αξία των παραδιδόμενων αγαθών, όπως αυτή ορίζεται από τις διατάξεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 19. Το ειδικό αυτό στοιχείο εκδίδεται και από αγρότες που εντάσσονται στο κανονικό καθεστώς, προκειμένου να προσδιορίζονται τα ακαθάριστα έσοδα της αγροτικής εκμετάλλευσης.

Για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου αυτής, ως αξία των παραδιδόμενων προϊόντων ή των παρεχόμενων υπηρεσιών, λαμβάνεται αυτή που προκύπτει από τα οικεία νόμιμα παραστατικά, με την προϋπόθεση ότι η παραγωγή προϊόντων και η παροχή υπηρεσιών προέρχεται από εκμετάλλευση περιουσιακών στοιχείων που είτε ανήκουν στον αγρότη κατά κυριότητα, είτε έχει το δικαίωμα εκμετάλλευσης με οποιαδήποτε έννομη σχέση.

Σε περίπτωση παράδοσης αγροτικών προϊόντων από τρίτους υποκείμενους στο φόρο, για λογαριασμό των παραγωγών αγροτών, η παραπάνω αξία λαμβάνεται χωρίς φόρο και προμήθεια.

3. Σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 41 για τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων των άρθρων 30, 31, 32, 36 και 38 του Κώδικα Φ.Π.Α.

Δηλαδή οι εν λόγω αγρότες δεν έχουν δικαίωμα έκπτωσης, δεν τηρούν βιβλία δεν εκδίδουν στοιχεία και δεν υποβάλλουν δηλώσεις Φ.Π.Α.

4. Δεν υπάγονται στο ειδικό καθεστώς οι αγρότες οι οποίοι :

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

Δεν υπάγονται στο ειδικό καθεστώς των αγροτών ,οι αγρότες κατά το μέρος που οι αγροτικές τους εκμεταλλεύσεις που ασκούν ή οι υπηρεσίες που παρέχουν, αποτελούν το αντικείμενο της εταιρείας που μετέχουν. Για τις συγκεκριμένες αυτές δραστηριότητες δεν υπάγονται στο ειδικό καθεστώς των αγροτών.

β) Πωλούν τα προϊόντα που παράγουν οι ίδιοι, ύστερα από επεξεργασία που μπορεί να προσδώσει σε αυτά χαρακτήρα βιομηχανικών ή βιοτεχνικών προϊόντων.

Πρέπει να διευκρινιστεί ότι ο αγρότης υπάγεται στο ειδικό καθεστώς, έστω και αν πωλεί τα προϊόντα του ύστερα από κάποια στοιχειώδη επεξεργασία που γίνεται με τα συνηθισμένα μέσα, στα πλαίσια της αγροτικής του παραγωγής (για παράδειγμα σταφιδοπαραγωγός).

Ο βαθμός επεξεργασίας των αγροτικών προϊόντων θα πρέπει να κρίνεται κάθε φορά από τον αρμόδιο προϊστάμενο Δ.Ο.Υ., για την εξακρίβωση, αν πρόκειται για στοιχειώδη και υποτυπώδη ή για ουσιαστική επεξεργασία, που μπορεί να προσδώσει στα προϊόντα βιομηχανικό ή βιοτεχνικό χαρακτήρα.

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

## Παράδειγμα 16<sup>ο</sup>

Αγρότης ιδιοκτήτης 180 στρεμμάτων καλλιεργεί 130 στρέμματα με βιομηχανική πιπεριά την οποία επεξεργάζεται περαιτέρω για την παραγωγή μιας βιομηχανοποιημένης σάλτσας. Στα υπόλοιπα 20 στρέμματα καλλιεργεί σιτάρι, το οποίο διαθέτει στο εμπόριο αυτούσιο. Για την παραγωγή και επεξεργασία της πιπεριάς δεν μπορεί να ανήκει στο καθεστώς των αγροτών και να λαμβάνει κατ' αποκοπή επιστροφή του φόρου. Ο ανωτέρω αγρότης εντάσσεται είτε στο κανονικό είτε στο ειδικό καθεστώς των μικρών επιχειρήσεων.

Αντίθετα για την παραγωγή του σιταριού μπορεί να ανήκει στο καθεστώς των αγροτών, με την προϋπόθεση όμως ότι για τον κλάδο παραγωγής και επεξεργασίας πιπεριάς δεν έχει υποχρέωση να τηρεί βιβλία δεύτερης ή ανώτερης κατηγορίας. Αν δηλαδή λόγω ύψους ακαθάριστων εσόδων τηρεί βιβλία δεύτερης της ανώτερης κατηγορίας, θα έχει εφαρμογή η διάταξη της περίπτωσης γ' της παραγράφου του άρθρου αυτού και κατά συνέπεια δεν θα μπορεί να λαμβάνει για την πώληση του σιταριού την κατ' αποκοπή επιστροφή του φόρου που προβλέπεται για τους αγρότες.

5. Οι αγρότες της παραγράφου 4 εντάσσονται στο κανονικό καθεστώς του φόρου για τις δραστηριότητες αυτές, εφόσον για τις εν λόγω δραστηριότητες υποχρεούνται στην τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων σύμφωνα με την κείμενη νομοθεσία.
6. Οι αγρότες μπορούν να μετατάσσονται από το ειδικό καθεστώς του άρθρου αυτού στο κανονικό με δήλωσή τους που υποβάλλεται στην αρμόδια υπηρεσία της Φορολογικής Διοίκησης. Στην περίπτωση που η μετάταξη πραγματοποιείται από την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου, η δήλωση υποβάλλεται εντός δέκα (10) ημερών από την έναρξη αυτής και δεν μπορεί να ανακληθεί πριν από την πάροδο πενταετίας. Στην περίπτωση που η μετάταξη πραγματοποιείται κατά τη διάρκεια της διαχειριστικής περιόδου, ισχύει από την ημερομηνία κατά την οποία υποβάλλεται η δήλωση και δεν μπορεί να ανακληθεί πριν από την πάροδο πενταετίας, η οποία αρχίζει από την έναρξη της επόμενης από τη μετάταξη διαχειριστικής περιόδου. Στην περίπτωση υποχρεωτικής ένταξης στο κανονικό καθεστώς, λόγω μη πλήρωσης των κριτηρίων που αναφέρονται στην παράγραφο 1, ο αγρότης υποχρεούται στην υποβολή δήλωσης μεταβολής εντός δέκα (10) ημερών από την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου. Ειδικά για την πρώτη εφαρμογή, η εν λόγω δήλωση υποβάλλεται έως 15.4.2014 για τους υπόχρεους τήρησης διπλογραφικών βιβλίων και έως 20.5.2014 για τους υπόχρεους τήρησης απλογραφικών βιβλίων.

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

## Παράδειγμα 17<sup>ο</sup>

- Αγρότης του ειδικού καθεστώτος ( για παράδειγμα παραγωγός μελιού) αποφασίζει να ανοίξει κατάστημα για να πουλάει τυποποιημένο λάδι. Στην περίπτωση αυτή υποχρεούται να ενταχθεί στο κανονικό καθεστώς



Φ.Π.Α. Ένα διακόψει την δραστηριότητα αυτή (κλείσιμο του καταστήματος )επειδή για παράδειγμα οι πωλήσεις δεν ήταν οι προβλεπόμενες μπορεί να παραμείνει στο κανονικό καθεστώς είτε να μεταταγεί από την επόμενη διαχειριστική περίοδο στο ειδικό καθεστώς.

### Παράδειγμα 18°

- Αγρότης του κανονικού καθεστώτος για παράδειγμα ελαιοπαραγωγός διακόπτει την δραστηριότητα αυτή και με δήλωση μεταβολής (προαιρετική μετάταξη) μετατάσσεται από την επόμενη διαχειριστική περίοδο στο ειδικό καθεστώς. Στην περίπτωση αυτή, εάν ο αγρότης αποφασίσει να διενεργήσει εκ νέου ενδοκοινοτικές παραδόσεις, μπορεί να μεταταγεί στο κανονικό καθεστώς (Δεν προβλέπεται υποχρεωτική παραμονή για μια πενταετία στο ειδικό καθεστώς).

7. Οι αγρότες που μετατάσσονται από το ειδικό στο κανονικό καθεστώς και αντίστροφα υποχρεούνται να συντάξουν απογραφή.

Η απογραφή θα πρέπει να γίνει σε θεωρημένες από τη Δ.Ο.Υ. καταστάσεις και να περατωθεί μέσα σε δυο μήνες από την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου, στην οποία ζητείται η μετάταξη. Η απογραφή θα πρέπει να περιλαμβάνει:

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

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

γ) Τα αγαθά επένδυσης, εφόσον είναι χρησιμοποιήσιμα για τους σκοπούς της επιχείρησης και δεν παρήλθε η πενταετής περίοδος του διακανονισμού. Τα αποθέματα των πιο πάνω περιπτώσεων β' και γ' απογράφονται σε τιμές κόστους.

8. Τα αποθέματα των αγροτικών προϊόντων θεωρούνται:

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

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

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

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

Όταν ο αγρότης μετατάσσεται από το ειδικό καθεστώς των αγροτών στο κανονικό καθεστώς απόδοσης του φόρου, δικαιούται να εκπέσει από το φόρο εκρών του (πώληση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών) το φόρο που έχει επιβαρύνει τα αποθέματα των πρώτων υλών της αγροτικής παραγωγής του (σπόροι, λιπάσματα) καθώς και το φόρο που έχει επιβαρυνθεί τα αγαθά επένδυσης (πάγια περιουσιακά στοιχεία, μηχανήματα) τα οποία έχουν περιληφθεί στην απογραφή που συνέταξε ο αγρότης κατά την μετάταξη του.

Διευκρινίζεται ότι η έκπτωση του φόρου των αποθεμάτων των πρώτων υλών θα γίνεται μόνο με την προϋπόθεση ότι ο αγρότης διαθέτει σχετικό τιμολόγιο αγοράς.

Ως προς την έκπτωση του φόρου των αγαθών επένδυσης (πάγια) θα γίνεται μόνο εφόσον δεν έχει παρέλθει η πενταετία από την πρώτη χρησιμοποίησή του, δηλαδή εφόσον έχει παρέλθει πενταετής περίοδος διακανονισμού, που ορίζεται από τις διατάξεις του άρθρου 33 και κατά το μέρος που αναλογεί στα υπόλοιπα έτη του πενταετούς διακανονισμού.

Έτσι στην περίπτωση που τα μηχανήματα αγοράστηκαν το 2012 για παράδειγμα 10.000 ευρώ συν 2300 ευρώ Φ.Π.Α. και η μετάταξη γίνεται το 2013, υπάρχει δικαίωμα έκπτωσης για τα υπόλοιπα δύο έτη της πενταετίας δηλαδή  $2300 * 2/5 = 920$  ευρώ.

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

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

Ο φόρος των πρώτων υλών θα πρέπει να καταβληθεί, γιατί ο αγρότης που θα μεταταγεί στο ειδικό καθεστώς θα πάρει πίσω το φόρο που αναλογεί στις πρώτες ύλες νε την εφαρμογή των κατ' αποκοπή συντελεστών στα ακαθάριστα έσοδα, που θα προέλθουν από την πώληση των αγροτικών προϊόντων. Ο φόρος των αγαθών επένδυσης θα πρέπει να καταβληθεί για τα εναπομείναντα έτη της πενταετίας, επειδή πλέον ο αγρότης δεν θα έχει δικαίωμα για τα αγαθά αυτά.

Έτσι στην περίπτωση που τα μηχανήματα αγοράστηκαν το 2011 για παράδειγμα 10.000 ευρώ συν 2.300 ευρώ Φ.Π.Α. και η μετάταξη γίνεται το 2013, υπάρχει δικαίωμα έκπτωσης για τα υπόλοιπα δύο έτη της πενταετίας δηλαδή  $2.300 * 3/5 = 1.380$  ευρώ.

11. Για τα απογραφόμενα αγαθά που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 7, υποβάλλεται, μέσα σε δύο (2) μήνες, από τη μετάταξη, δήλωση που περιλαμβάνει την αξία των αποθεμάτων και το φόρο που εκπίπτεται ή καταβάλλεται, κατά περίπτωση, σύμφωνα με τις διατάξεις των πιο πάνω παραγράφων 8, 9 και 10.

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

Ειδικά για τους αγρότες που υπάγονται στο κανονικό καθεστώς από 1.1.2014, η δήλωση αποθεμάτων υποβάλλεται έως τις 31.5.2014.

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

Με αποφάσεις του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων ορίζονται:

α) Ο τρόπος και ο χρόνος υποβολής της δήλωσης - αίτησης επιστροφής, ο τύπος και το περιεχόμενο αυτής, τα απαιτούμενα δικαιολογητικά καθώς και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εκκαθάριση και την απόδοση του επιστρεπτέου φόρου.

β) Ο τύπος και το περιεχόμενο του ειδικού στοιχείου που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 2.

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

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

### **5.13 Αλλαγές στις Δηλώσεις Φ.Π.Α. Αγροτών**

Στο πλαίσιο της διευκόλυνσης των υπόχρεων και προκειμένου να ρυθμιστούν οι φορολογικές υποχρεώσεις των αγροτών για το έτος 2014, η Γενική Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων, Κατερίνα Σαββαΐδου, εξέδωσε απόφαση με την οποία, μέχρι τις 27 Φεβρουαρίου 2015:

α) Οι αγρότες του κανονικού καθεστώτος, που ασχολούνται αποκλειστικά με την αγροτική εκμετάλλευση, ανεξάρτητα αν πραγματοποιούν εξαγωγές και ενδοκοινοτικές παραδόσεις των προϊόντων τους, ως ετήσια δήλωση υποβάλλουν την

δήλωση ΦΠΑ της τελευταίας φορολογικής περιόδου του έτους 2014 και δηλώνουν σε αυτή τα στοιχεία όλου του έτους συγκεντρωτικά. Δεν θα χρησιμοποιηθεί δηλαδή ειδικό έντυπο.

β) Οι αγρότες, για λόγους τεχνικούς, **θα πρέπει να υποβάλλουν μηδενικές (κενές) τις δηλώσεις ΦΠΑ των προηγούμενων φορολογικών περιόδων του έτους 2014.** Για την υποβολή των μηδενικών αυτών δηλώσεων δε θα επιβληθούν πρόστιμα από την διοίκηση, ακόμα και αν το σύστημα τις αναγνωρίζει ως εκπρόθεσμες.

γ) **Δηλώσεις ΦΠΑ για τις φορολογικές περιόδους του 2014, που υποβλήθηκαν από τους αγρότες, αν και δεν υπήρχε υποχρέωση, γίνονται αποδεκτές, οπότε, για τον ορθό υπολογισμό του οφειλόμενου φόρου, ο φόρος που καταβλήθηκε ή το πιστωτικό υπόλοιπο για το οποίο εκδόθηκε ΑΦΕΚ, θα πρέπει να αναγραφεί στους κωδικούς των λοιπών προστιθέμενων ή αφαιρούμενων ποσών αντίστοιχα.**

δ) Όταν το αποτέλεσμα των παραπάνω δηλώσεων των αγροτών είναι χρεωστικό, ο τυχόν μη καταβληθείς φόρος, θα πρέπει να πληρωθεί μέχρι τις **27 Φεβρουαρίου 2015**, σύμφωνα με την **ΠΟΛ.1034/2015**, χωρίς τόκους και πρόστιμο του άρθρου 57 του ΚΦΔ. Στην περίπτωση αυτή, για τη διαγραφή των τυχόν τόκων και προστίμων, απαιτείται αίτηση του φορολογούμενου προς τον Προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.<sup>52</sup>

(Πηγή: [www.taxheaven.gr](http://www.taxheaven.gr) )

#### **5.14 Αγρότες, αγροτικά προϊόντα, αγροτικές εκμεταλλεύσεις και υπηρεσίες (άρθρο 42 Ν.2859/2000).**

Για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 41 θεωρούνται:

1. Ως αγρότες, αυτοί που ασκούν προσωπικά ή μετά μέλη της οικογένειάς τους ή με μισθωτούς ή εργάτες τις αγροτικές εκμεταλλεύσεις και υπηρεσίες που προβλέπουν οι διατάξεις των παραγράφων 3 και 4.
2. Ως αγροτικά προϊόντα, τα αγαθά που παράγονται από τους αγρότες στα πλαίσια των αγροτικών τους εκμεταλλεύσεων.
3. Ως αγροτικές εκμεταλλεύσεις:
  - Η γεωργία γενικά και ιδίως η καλλιέργεια δημητριακών, κηπευτικών, καπνού, βαμβακιού, σπυροφόρων και καρποφόρων δέντρων, αρωματικών και διακοσμητικών φυτών, η αμπελουργία, η ανθοκομία, η παραγωγήμανιταριών, μπαχαρικών, σπόρων και φυτών.
  - Η εκτροφή ζώων γενικά, στην οποία περιλαμβάνονται ιδίως η κτηνοτροφία, η πτηνοτροφία, η κονικλοτροφία, η μελισσοκομία, η σηροτροφία και η σαλιγκαροτροφία.
  - Η δασοκομία γενικά.

---

<sup>52</sup> [www.taxheaven.gr](http://www.taxheaven.gr)

- Η αλιεία σε γλυκά νερά, η ιχθυοτροφία, η βατραχοτροφία, η καλλιέργεια μυδιών, στρειδιών και η εκτροφή μαλακίων και μαλακοστράκων.
  - 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:

- Οι εργασίες σποράς και φύτευσης, καλλιέργειας, θερισμού, αλωνίσματος, δεματοποίησης, περισυλλογής και συγκομιδής.
- Οι εργασίες προπαρασκευής για την πώληση προϊόντων, όπως η διαλογή, η ξήρανση, ο καθαρισμός, η άλεση, η έκθλιψη, η απολύμανση, η συσκευασία και η αποθήκευση.
- Η φύλαξη, η πάχυνση και η εκτροφή ζώων.
- Η μίσθωση μηχανικών μέσων και εξοπλισμού γενικά, που χρησιμοποιούνται στις αγροτικές εκμεταλλεύσεις.
- Η τεχνική βοήθεια.
- Η καταπολέμηση επιβλαβών φυτών και ζώων, καθώς και ο ψεκασμός φυτών και εδάφους.
- Η χρησιμοποίηση αρδευτικών, αποξηραντικών μέσων και εξοπλισμού.
- Η υλοτομία, η κοπή ξύλων, καθώς και άλλες δασοκομικές υπηρεσίες.

# ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6<sup>ο</sup>

## Απαλλαγές από το Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.)

### 6.1 Απαλλαγές στο εσωτερικό της χώρας (άρθρο 22 Ν.2859/2000)

Απαλλάσσονται από το φόρο:

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

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

γ) Η παροχή νερού μη εμφιαλωμένου και η αποχέτευση που πραγματοποιούνται απευθείας από τους οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης (Ο.Τ.Α.) ή συνδέσμους αυτών, χωρίς τη μεσολάβηση δημοτικών επιχειρήσεων, καθώς και οι ανταποδοτικές εισφορές που επιβάλλουν οι Οργανισμοί Εγγείων Βελτιώσεων - Ο. Ε. Β. - (Ειδικοί Οργανισμοί, Γ.Ο.Ε.Β., Τ.Ο.Ε.Β.) στα μέλη τους για την παροχή αρδευτικού ύδατος και οι λοιπές παροχές που συνδέονται άμεσα με τις πράξεις αυτές.

Η διάταξη αυτή ισχύει από 25.11.1992 μέχρι την καθιέρωση ειδικού απλοποιημένου καθεστώτος επιβολής και απόδοσης Φ.Π.Α. από τα παραπάνω πρόσωπα.

Τυχόν φόρος που καταβλήθηκε στο Δημόσιο κατά το χρονικό αυτό διάστημα δεν επιστρέφεται ούτε συμψηφίζεται.

Η απαλλαγή των παροχών του πρώτου εδαφίου ισχύει και για πράξεις που πραγματοποιούνται από το Δημόσιο και άλλα Ν.Π.Δ.Δ.

δ) Η παροχή υπηρεσιών νοσοκομειακής και ιατρικής περίθαλψης και διάγνωσης, οι στενά συνδεδεμένες με αυτές παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών, που ενεργούνται από οργανισμούς δημοσίου δικαίου.

Με τις υπηρεσίες αυτές εξομοιώνονται και οι υπηρεσίες που παρέχονται στις εγκαταστάσεις θεραπευτικών λουτρών και ιαματικών πηγών.

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

1. Δεν έχουν ως σκοπό τη συστηματική επιδίωξη του κέρδους, τα ενδεχόμενα δε κέρδη τους δεν πρέπει σε καμία περίπτωση να διανέμονται αλλά να διατίθενται για τη διατήρηση ή τη βελτίωση των παρεχόμενων υπηρεσιών.
2. Η διοίκηση και διαχείριση των εν λόγω οργανισμών πρέπει να ασκείται από πρόσωπα που δεν έχουν, είτε αυτά τα ίδια είτε μέσω τρίτων προσώπων, άμεσο ή έμμεσο συμφέρον από τα αποτελέσματα της εκμετάλλευσης των σχετικών δραστηριοτήτων.
3. Οι απαλλαγές δεν πρέπει να δημιουργούν κίνδυνο στρέβλωσης των όρων του ανταγωνισμού.

ε) Οι παροχές ιατρικής περίθαλψης, οι οποίες πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της

άσκησης ιατρικών επαγγελματιών, καθώς και οι παροχές υπηρεσιών από ψυχολόγους, μαίες, νοσοκόμους, φυσικοθεραπευτές, λογοθεραπευτές και εργοθεραπευτές.

### **Παράδειγμα 1<sup>ο</sup>**

Ένας καρδιολόγος (απαλλασσόμενος του Φ.Π.Α.) για να εισπράξει 50 ευρώ τα οποία αποτελούν την καθαρή αμοιβή του από τον ασθενή Α, εκδίδει μια απόδειξη παροχής υπηρεσιών με 50 ευρώ χωρίς να προσθέσει πάνω και Φ.Π.Α. Τα 50 ευρώ τα καταχωρεί στο βιβλίο εσόδων-εξόδων στην στήλη εσόδων. Ο ίδιος γιατρός αγοράζει γραφική ύλη αξίας 15 ευρώ, πλέον Φ.Π.Α. 3,45 ευρώ, σύνολο 18.45 ευρώ. Στην στήλη των εξόδων του βιβλίου εσόδων-εξόδων του καταχωρεί όλο το ποσό των 18,45 ευρώ σαν έξοδο, χωρίς να αφαιρέσει το Φ.Π.Α. των 3,45 ευρώ.

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

ζ) Η παράδοση ανθρώπινων οργάνων, ανθρώπινου αίματος και ανθρώπινου γάλακτος.

η) Η παροχή υπηρεσιών από σωματεία ή ενώσεις προσώπων προς τα μέλη τους, τα οποία μέλη ασκούν δραστηριότητα απαλλασσόμενη από το φόρο ή μη υποκείμενη στο φόρο, εφόσον οι υπηρεσίες αυτές είναι άμεσα αναγκαίες για την άσκηση της δραστηριότητας αυτής και παρέχονται έναντι συνεισφοράς στα κοινά έξοδα.

### **Παράδειγμα 2<sup>ο</sup>**

Ο “Σύλλογος Λογιστών Ηρακλείου” εξέδωσε ένα βιβλίο με τα αποτελέσματα ενός σεμιναρίου και το διανέμει έναντι ενός χρηματικού ποσού στα μέλη του. Το χρηματικό ποσό δεν υπόκειται στο Φ.Π.Α.

θ) Η παροχή υπηρεσιών και η παράδοση αγαθών που συνδέονται στενά με την κοινωνική πρόνοια και ασφάλιση, καθώς και την προστασία των παιδιών και των νέων, που πραγματοποιούνται από νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, ή άλλους οργανισμούς ή ιδρύματα, αναγνωρισμένα από το κράτος, για παράδειγμα το Ι.Κ.Α, τα Επικουρικά ταμεία κύριας ή επικουρικής ασφάλισης, γηροκομεία (όχι τα ιδιωτικά).

ι) Η μεταφορά ασθενών ή τραυματιών με οχήματα ειδικά κατασκευασμένα ή διαρρυθμισμένα για το σκοπό αυτόν, εφόσον για την άσκηση της δραστηριότητας αυτής έχει δοθεί έγκριση από την αρμόδια δημόσια αρχή.

- Η παροχή υπηρεσιών από συγγραφείς, καλλιτέχνες και ερμηνευτές έργων τέχνης, εκτός από αυτές που παρέχονται απευθείας στο κοινό.



### Παράδειγμα 3<sup>ο</sup>

Ο συγγραφέας-καλλιτέχνης Α, που οργανώνει για λογαριασμό του την παρουσίαση του καινούργιου βιβλίου του καθώς και θεατρική παράσταση για τους μικρούς φίλους με εισιτήριο, προσλαμβάνει και άλλους δύο ελεύθερους επαγγελματίες καλλιτέχνες για παράδειγμα τους Β και Δ, τους οποίους θα πληρώσει μόνος του. Οι καλλιτέχνες αυτοί Β και Δ δεν προσφέρουν τις υπηρεσίες απευθείας στο κοινό, αλλά στον Α (οργανωτής της εκδήλωσης), ο οποίος τις χρησιμοποιεί ως ενδιαμέσση ανάλωση δηλαδή για την παροχή περαιτέρω υπηρεσιών προς το κοινό (θεατρική παράσταση). Οι υπηρεσίες των καλλιτεχνών Β και Δ απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α.

- Η παροχή υπηρεσιών εκπαίδευσης γενικά και οι στενά συνδεόμενες με αυτή παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών, που παρέχονται από δημόσια εκπαιδευτήρια ή από άλλα πρόσωπα αναγνωρισμένα από την, κατά περίπτωση, αρμόδια αρχή.
- Η παράδοση ιδιαίτερων μαθημάτων όλων των βαθμίδων εκπαίδευσης.
- Η παροχή υπηρεσιών που συνδέεται στενά με τον αθλητισμό ή τη σωματική αγωγή, από νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα σε πρόσωπα που ασχολούνται με τον αθλητισμό ή τη σωματική αγωγή.
- Η παροχή υπηρεσιών και η στενά συνδεόμενη με αυτές παράδοση αγαθών προς τα μέλη τους, έναντι καταβολής συνδρομής, από μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα και οργανισμούς, που επιδιώκουν στα πλαίσια του συλλογικού τους συμφέροντος σκοπούς πολιτικούς, συνδικαλιστικούς, θρησκευτικούς, φιλοσοφικούς, φιλανθρωπικούς ή εθνικούς εφόσον δεν οδηγούν σε στρέβλωση των όρων του ανταγωνισμού, για παράδειγμα η διανομή τροφίμων με συμβολική τιμή.
- Η παροχή υπηρεσιών πολιτιστικής ή μορφωτικής φύσης και η στενά συνδεόμενη με αυτές παράδοση αγαθών, από νομικά πρόσωπα ή άλλους οργανισμούς ή ιδρύματα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, τα οποία λειτουργούν νόμιμα και έχουν σκοπούς πολιτιστικούς ή μορφωτικούς, εφόσον δεν οδηγούν σε στρέβλωση των όρων του ανταγωνισμού. Στις υπηρεσίες αυτές περιλαμβάνονται ιδίως οι παρεχόμενες σε επισκέπτες μουσείων, μνημείων, αρχαιολογικών ή άλλων παρόμοιων χώρων, καθώς και η οργάνωση καλλιτεχνικών εκδηλώσεων, εκθέσεων και διαλέξεων.

### Παράδειγμα 4<sup>ο</sup>

Το “Λύκειο Ελληνίδων Ηρακλείου” (σύλλογος μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα) είναι μια σχολή αναλφάβητων γυναικών με τμήματα εθνικών χωρών. Στα πλαίσια αυτά πραγματοποιεί εκδηλώσεις - παραστάσεις και διάφορες εκθέσεις. Τα έσοδα τόσο από την οργάνωση των χορευτικών παραστάσεων όσο και από τις πωλήσεις των διάφορων παραδοσιακών αντικειμένων απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α. Για την

χορήγηση την απαλλαγής αυτής απαιτείται προηγούμενη έγκριση από την Δ.Ο.Υ της περιοχής που βρίσκεται η έδρα του μη κερδοσκοπικού αυτού προσώπου.

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

ιη) Η παροχή υπηρεσιών και η παράδοση αγαθών από τα πρόσωπα που αναφέρονται στις περιπτώσεις δ', θ', ιβ', ιδ', ιε' και ιστ' της παραγράφου αυτής, με την ευκαιρία εκδηλώσεων που οργανώνονται από αυτά για την οικονομική τους ενίσχυση. Για παράδειγμα, η οργάνωση μιας εκδήλωσης με την ευκαιρία των εορτών της αποκριάς σε ένα νοσοκομείο και η διανομή μικρών δώρων με συμβολικό τίμημα (εισιτήριο) απαλλάσσεται από το Φ.Π.Α εφόσον γίνεται με σκοπό την οικονομική ενίσχυση του νοσοκομείου.

- Οι ασφαλιστικές και αντασφαλιστικές εργασίες, καθώς και οι συναφείς με αυτές εργασίες που παρέχονται από ασφαλειομεσίτες και ασφαλιστικούς πράκτορες, συμπεριλαμβανομένων και των υπηρεσιών οδικής βοήθειας έναντι συνδρομής, που παρέχονται από ασφαλιστικές επιχειρήσεις, καθώς και από φυσικά πρόσωπα ή νομικά πρόσωπα παροχής οδικής βοήθειας.

κ) Οι εργασίες, στις οποίες περιλαμβάνεται και η διαπραγμάτευση, που αφορούν συνάλλαγμα, χαρτονομίσματα και νομίσματα, τα οποία αποτελούν νόμιμα μέσα πληρωμής, με εξαίρεση τα νομίσματα και χαρτονομίσματα για συλλογές. Για παράδειγμα η προμήθεια που εισπράττουν οι Τράπεζες κατά την αγορά ή την πώληση συναλλάγματος απαλλάσσεται από το Φ.Π.Α.

- Οι εργασίες, στις οποίες περιλαμβάνεται και η διαπραγμάτευση εκτός από τη φύλαξη και διαχείριση, που αφορούν μετοχές ανώνυμων εταιρειών, μερίδια, ομολογίες και λοιπούς τίτλους, με εξαίρεση τους τίτλους παραστατικούς εμπορευμάτων.

### **Παραδείγματα 5<sup>ο</sup>**

1. Ο Γ μέλος εταιρείας περιορισμένης ευθύνης, με ποσοστό συμμετοχής σε αυτή κατά 50 % πωλεί την εταιρική του αυτή μερίδα στον Β, ο οποίος θα καταστεί νέο μέλος της εταιρείας στην θέση του Γ. Η μεταβίβαση αυτής της μερίδας, αιτία πωλήσεως, απαλλάσσεται από το Φ.Π.Α.
  2. Αγοραστής μετοχών, ομολόγων κλπ. συμβουλευεται ειδικό σύμβουλο επενδύσεων. Η αμοιβή του συμβούλου απαλλάσσεται από το Φ.Π.Α. (ΠΟΛ 1102/92).
  3. Έμπορος Α μεταβιβάζει σε έμπορο Β με οπισθογράφηση φορτωτικής, εμπορεύματα που είναι αποθηκευμένα στις αποθήκες του. Η μεταβίβαση αυτή δεν απαλλάσσεται από το Φ.Π.Α., επειδή πρόκειται για μεταβίβαση εμπορευμάτων που αποτελούν φορολογητέα παράδοση αγαθών.
- Η διαχείριση των αμοιβαίων κεφαλαίων κατά την έννοια των διατάξεων που κάθε φορά ισχύουν γι' αυτά.

Σύμφωνα λοιπόν με την Εγκ.10/87, της ΠΟΛ 1076/89 και ΠΟΛ 1102/92 –Γνωμ 431/91 και 889/88 του Ν.Σ.Κ. απαλλάσσονται από Φ.Π.Α:

- Η αμοιβή του θεματοφύλακα του αμοιβαίου κεφαλαίου, για την φύλαξη του ενεργητικού του κεφαλαίου αυτού, καθώς και η αμοιβή του εν λόγω θεματοφύλακα, για τις αγορές και πωλήσεις χρεογράφων και μετόχων, για το χαρτοφυλάκιο του αμοιβαίου κεφαλαίου.
  - Η αμοιβή Α.Ε. “Διαχείρισης Αμοιβαίων Κεφαλαίων”, για την υπ’ αυτής έκδοση και εξαγορά μεριδίων του αμοιβαίου κεφαλαίου, επειδή η εν λόγω αμοιβή συνιστά αμοιβή, για την υπό της εταιρείας αυτής ενέργεια διαχειριστικών πράξεων του αμοιβαίου κεφαλαίου, όπως ο σχηματισμός και η αύξηση αυτού, δια της εκδόσεως μεριδίων ή της εκδόσεως νέων μεριδίων, ή τη μείωση του, δια της εξαγοράς εκδιδομένων ήδη μεριδίων.
  - Η αμοιβή (προμήθεια) για την διάθεση μεριδίων αμοιβαίων κεφαλαίων από τρίτα πρόσωπα (για παράδειγμα αντιπροσώπους κλπ.) που συμβάλλονται με Εταιρείες Διαχείρισης Αμοιβαίων Κεφαλαίων.
  - Η χορήγηση πιστώσεων (Δάνειο ,τραπεζική πίστωση και πίστωση καταβολής του τιμήματος), η διαπραγμάτευση πιστώσεων (για παράδειγμα, προμήθεια τρίτου προσώπου που διαμεσολαβεί) καθώς και η διαχείριση τους από το πρόσωπο που τις χορηγεί, δηλαδή όλες οι ενέργειες που γίνονται για την χορηγούμενη πίστωση.
- κδ) Η ανάληψη υποχρεώσεων, προσωπικών ή χρηματικών εγγυήσεων και λοιπών ασφαλειών, η διαπραγμάτευση για την ανάληψη των εργασιών αυτών και η διαχείριση εγγυήσεων πιστώσεων, που ενεργείται από το πρόσωπο που τις χορηγεί.

Πιο συγκεκριμένα απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α :

- Η αμοιβή για την ανάληψη υποχρέωσης που καταβάλλεται από τον οφειλέτη σε τρίτο
- Η αμοιβή που καταβάλλεται από τον οφειλέτη σε τρίτο για την παροχή εγγυητικής επιστολής κλπ.
- Η αμοιβή που καταβάλλεται για τις εργασίες διαπραγμάτευσης σε τρίτους για την ανάληψη υποχρεώσεων κλπ.
- Η αμοιβή που καταβάλλεται προς τράπεζα ή πιστωτικό ίδρυμα για την διαχείριση εγγυήσεων πιστώσεων.

### **Παράδειγμα 6<sup>ο</sup>**

- Έμπορος Α οφείλει στον Β 4.000 ευρώ. Επειδή όμως δεν μπορεί να ανταποκριθεί στην υποχρέωση σε συγκεκριμένη ημερομηνία συμφωνεί με το Γ να αναλάβει την υποχρέωση εξόφλησης του χρέους. Η αμοιβή που θα εισπράξει ο Γ από τον Β απαλλάσσεται από το Φ.Π.Α.
- Οι εργασίες, στις οποίες περιλαμβάνεται και η διαπραγμάτευση, που αφορούν καταθέσεις, τρεχούμενους λογαριασμούς, πληρωμές, μεταφορές καταθέσεων και εμβάσματα, απαιτήσεις, πιστωτικούς τίτλους, επιταγές και λοιπά αξιόγραφα, με εξαίρεση την είσπραξη απαιτήσεων τρίτων, καθώς και τις

εργασίες που αφορούν την πρακτορεία επιχειρηματικών απαιτήσεων που ενεργείται από τις επιχειρήσεις που ασχολούνται με τις εργασίες αυτές.

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

- Οι τόκοι που προέρχονται από καταθέσεις σε τράπεζα. Οι καταθέσεις μπορεί να είναι όψεως, ταμιευτηρίου ή προθεσμίας.
- Η αμοιβή (προμήθεια) της τράπεζας για μεταφορά καταθέσεων από ένα λογαριασμό σε άλλο.
- Η προμήθεια για αποστολή εμβάσματος από ένα τόπο σε άλλο.
- Οι αμοιβές της τράπεζας για εργασίες σε τρεχούμενους λογαριασμούς.
- Η προμήθεια των τραπεζών για πληρωμή (εξόφληση) τρίτων για λογαριασμό του οφειλέτη (εντολέα).
- Οι αμοιβές που καταβάλλονται για εργασίες που αφορούν συναλλαγματικές, γραμμάτια, μετοχές, ομόλογα, επιταγές κλπ.

### **Παράδειγμα 7<sup>ο</sup>**

Καταθέτης δίνει εντολή στην Τράπεζα του να μεταφέρει 10.000 ευρώ από το λογαριασμό του σε λογαριασμό άλλης τράπεζας για εξόφληση των υποχρεώσεων του. Η αμοιβή της τράπεζας απαλλάσσεται από Φ.Π.Α.

### **Παράδειγμα 8<sup>ο</sup>**

Κάτοικος Ηρακλείου δίνει εντολή στην Τράπεζα ΧΧΧ να εμβάσει 3.000 ευρώ στην Αγγλία. Η προμήθεια που εισπράττει η τράπεζα απαλλάσσεται από Φ.Π.Α.

- Οι μισθώσεις ακινήτων, εκτός αυτών της περίπτωσης δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 8.
- Η παράδοση κρατικών λαχείων, δελτίων ΠΡΟ-ΠΟ, ΛΟΤΤΟ, ΠΡΟΤΟ και λαχείων του Λαχειοφόρου Αμοιβαίου Στοιχήματος (SWEEPSTAKES) του Οργανισμού Ιπποδρομιών Ελλάδος.
- Η παράδοση στην ονομαστική τους αξία γραμματοσήμων που βρίσκονται σε κυκλοφορία, κινητού επισήματος και λοιπών ενσήμων, καθώς και ταινιών ή ενσήμων ασφαλιστικών οργανισμών και λοιπών παρόμοιων αξιών, εκτός από αυτήν που προορίζεται για συλλογές.
- Η παράδοση αγαθού ή αγαθών επιχείρησης ως συνόλου, κλάδου ή μέρους αυτής από επαχθή ή χαριστική αιτία ή με τη μορφή εισφοράς σε υφιστάμενο ή συνιστώμενο νομικό πρόσωπο, από δραστηριότητα αποκλειστικά απαλλασσόμενη ή εξαιρούμενη από το φόρο ή από αγρότη του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41, εφόσον για τα αγαθά αυτά δεν έχει παρασχεθεί ούτε ασκηθεί άμεσα, δικαίωμα έκπτωσης, καθώς επίσης και η παράδοση αγαθών των οποίων η κτήση ή η διάθεση έχει εξαιρεθεί από το δικαίωμα έκπτωσης, σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 30.

Επομένως στην απαλλακτική διάταξη της περίπτωσης κθ' της παραγράφου 1 του άρθρου 22 υπάγονται όλες οι μεταπωλήσεις αγαθών που :

- Χρησιμοποιήθηκαν αποκλειστικά σε απαλλασσόμενη, ή εξαιρούμενη δραστηριότητα ή από αγρότη του ειδικού καθεστώτος (άρθρο 41).
- Αγοράστηκαν με Φ.Π.Α., αλλά δεν ασκήθηκε δικαίωμα έκπτωσης σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Κώδικα Φ.Π.Α.

Τέτοιες περιπτώσεις είναι:

1. Πώληση αγαθών που είχαν χρησιμοποιηθεί σε απαλλασσόμενη από το Φ.Π.Α. δραστηριότητα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 του Κώδικα Φ.Π.Α. ή σε εξαιρούμενη από το φόρο δραστηριότητα και ο φόρος της αγοράς τους δεν εκπέστηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30.
2. Πώληση αγαθών για τα οποία δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 30 του Κώδικα Φ.Π.Α.
3. Πώλησης αγαθών από αγρότη του ειδικού καθεστώτος (άρθρο 41 του Κώδικα Φ.Π.Α.).

**Παράδειγμα 9<sup>ο</sup>**

Γιατρός πωλεί την επίπλωση της αίθουσας υποδοχής των ασθενών, για την οποία δεν είχε δικαίωμα και επομένως δεν είχε εκπέσει το Φ.Π.Α (πώληση απαλλασσόμενη από Φ.Π.Α).

**Παράδειγμα 10<sup>ο</sup>**

Επιχείρηση Α' υποκείμενη στο φόρο πωλεί στην επιχείρηση Β' Ι.Χ. επιβατικό αυτοκίνητο μέχρι 9 θέσεων το οποίο είχε αγοραστεί με Φ.Π.Α τον οποίο, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 30 του Κώδικα Φ.Π.Α. δεν εξέπεσε. Η πώληση αυτή απαλλάσσεται από Φ.Π.Α.

**Παράδειγμα 11<sup>ο</sup>**

Αγρότης του ειδικού καθεστώτος πωλεί ένα τρακτέρ σε άλλο αγρότη. Η πώληση αυτή απαλλάσσεται από Φ.Π.Α.(**ΠΟΛ 1282/92** και **ΠΟΛ 1006/03**).

λ) Η παροχή υπηρεσιών των οποίων η αξία περιλαμβάνεται στη φορολογητέα αξία κατά την εισαγωγή αγαθών, όπως αυτή προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 20.

- α) Η παράδοση ακινήτων, εκτός από:
  - την παράδοση που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 6.
  - τις παραδόσεις που προβλέπουν οι διατάξεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 7.
- β) Η παράδοση ακινήτων σε δικαιούχους απαλλαγής από το φόρο μεταβίβασης κατά την απόκτηση πρώτης κατοικίας, καθώς και η παραχώρηση του δικαιώματος αποκλειστικής χρήσης επί κοινόκτητων κύριων, βοηθητικών ή ειδικών χώρων κτισμάτων ή επί κοινόκτητου τμήματος οικοπέδου που

συνίσταται υπέρ των ανωτέρω ακινήτων. Η απαλλαγή αυτή από το Φ.Π.Α. κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο της παράδοσης του ακινήτου.

Για παράδειγμα, κατασκευαστική εταιρία πωλεί ένα διαμέρισμα από αυτά που έχει στην κυριότητα της από αντιπαροχή σε δικαιούχο απαλλαγής Α' κατοικίας. Η πώληση αυτή δεν θα επιβαρυνθεί με Φ.Π.Α. Ο Φ.Π.Α. εισροών κατασκευής του διαμερίσματος αποτελεί κόστος για την εταιρία.

- Η παράδοση και διανομή εφημερίδων και περιοδικών από πρακτορεία εφημεριδοπώλες και λοιπούς λιανοπωλητές, εφόσον αυτά διακινούνται μέσω πρακτορείων διανομής.

### **Παράδειγμα 12<sup>ο</sup>**

Αντιπρόσωπος εισαγωγής αυτοκινήτων αμερικανικής εταιρείας Α, παίρνει από αυτήν, ως αμοιβή (προμήθεια) 1000 δολάρια για την διαμεσολάβηση του, για την πώληση ενός αυτοκινήτου στην ελληνική εταιρεία Β. Στο τιμολόγιο πώλησης, που θα εκδώσει η αμερικανική εταιρεία Α προς την εταιρεία Β, περιλαμβάνεται και η ανωτέρω προμήθεια του αποκλειστικού αντιπροσώπου. Η προμήθεια αυτή, ως περιλαμβανόμενη στη φορολογητέα αξία του εισαγόμενου αυτοκινήτου θα φορολογηθεί με Φ.Π.Α., κατά την εισαγωγή του και τον εκτελωνισμό του αυτοκινήτου στην Ελλάδα. Στην συνέχεια, το τιμολόγιο, που θα εκδώσει ο Έλληνας αντιπρόσωπος προς την αμερικανική εταιρεία Α, για να εισπράξει από την Τράπεζα, μέσω της οποίας θα γίνει ο διακανονισμός της πληρωμής του τιμολογίου, την αμοιβή (προμήθεια) των 1000 δολαρίων δεν θα υπαχθεί σε Φ.Π.Α., για να μην φορολογηθεί δύο φορές η υπηρεσία αυτή.

- Η παράδοση αγαθών, των οποίων η εισαγωγή απαλλάσσεται από το φόρο προστιθέμενης αξίας, εκτός των περιπτώσεων που ρυθμίζονται διαφορετικά από τις διατάξεις του παρόντος νόμου.
- Τα έσοδα που πραγματοποιούν οι επιχειρήσεις του Ν.2206/1994 (ΦΕΚ 62 Α') από τα παιχνίδια που αναφέρονται στην παράγραφο 7 του άρθρου 3 του ίδιου νόμου και τα οποία διεξάγονται σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις αυτού του νόμου.

## **6.2 Απαλλαγές στην εισαγωγή αγαθών (άρθρο 23 Ν.2859/2000)**

Απαλλάσσονται από το φόρο:

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

### **Παράδειγμα 13<sup>ο</sup>**

Έλληνας εξαγωγέας πραγματοποιεί εξαγωγές κονσερβοποιημένων προϊόντων στην Συρία. Ο αγοραστής στην Συρία διαπιστώνει ότι τα αγαθά είναι ελαττωματικά

και μετά από συνεννόηση, τα αγαθά στέλνονται πίσω στην Συρία. Η εν λόγω επανεισαγωγή, απαλλάσσεται με τις προϋποθέσεις που αναφέρθηκαν πιο πάνω.

Διαδικασία χορήγησης της απαλλαγής για την επανεισαγωγή αγαθών που είχαν εξαχθεί. Σχετικά με το θέμα αυτό είναι η ΑΥΟ Π.6787/641/7-10-86, η οποία προβλέπει τα ακόλουθα :

Η απαλλαγή από το φόρο προστιθέμενης αξίας ,που προβλέπεται από τις διατάξεις της περίπτωσης α' του άρθρου 23 του Κώδικα ΦΠΑ, θα χορηγείται από την αρμόδια για τον τελωνισμό των επανεισαγόμενων αγαθών τελωνειακή αρχή εφόσον :

1. Διαπιστωθεί κατά την επαλήθευση και τον τελωνισμό των παραπάνω αγαθών, ότι είναι ακριβώς στην ίδια μορφή και κατάσταση στην οποία δεν είχαν εξαχθεί.
2. Η επανεισαγωγή τους πραγματοποιείται από το ίδιο πρόσωπο που τα εξήγαγε και
3. Απαλλάσσονται από τους δασμούς, σύμφωνα με τις διατάξεις του κανονισμού 2454/1993 ή θα απαλλάσσονται από αυτούς με βάση τον παραπάνω Κανονισμό αν εισάγονται σε τρίτη χώρα.

Για την χορήγηση της απαλλαγής αυτής θα κατατίθεται στο τελωνείο εισαγωγής διασάφηση θέσης των επανεισαγόμενων αγαθών σε ανάλωση και θα προσκομίζονται τα δικαιολογητικά που προβλέπει ο Κανονισμός (Ε.Ο.Κ.)2454/93 “περί του καθορισμού ορισμένων διατάξεων εφαρμογής του κανονισμού (Ε.Ο.Κ.) 754/76 ” καθώς και οι σχετικές με τα επανεισαγόμενα αγαθά ισχύουσες διατάξεις.

β)Η οριστική εισαγωγή αγαθών, η παράδοση των οποίων απαλλάσσεται από το φόρο και στο εσωτερικό της χώρας, για παράδειγμα τα ανθρώπινα όργανα, το ανθρώπινο αίμα, γάλα κλπ.

Η διάταξη αυτή αφορά και τις εισαγωγές αγαθών που εμπίπτουν στις διατάξεις της περίπτωσης β της παραγράφου 1 του άρθρου 10, οι οποίες θα ετύγγαναν της εν λόγω απαλλαγής αν είχαν πραγματοποιηθεί κατά την έννοια της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 10, παράρτημα ΙΙ του Κώδικα Φ.Π.Α.

1. “Εδαφος της Κοινότητας ” ή “Κοινότητα” είναι το εσωτερικό των Κρατών – Μελών , όπως αυτό καθορίζεται για κάθε Κράτος –Μέλος στο άρθρο 227 της Συνθήκης Ίδρυσης της Ευρωπαϊκής Οικονομικής Κοινότητας.

2.Εξαιρούνται από την έννοια του “εσωτερικού των Κρατών – Μελών” :

α)Τα ακόλουθα εθνικά εδάφη:

- Νησί της Ελιγολάνδης και περιοχή του Μπύζιγκεν της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας.
- Θεούτα και Μελίλια του Βασιλείου της Ισπανίας.
- Λαβίνιο και Καμπιόνε ντ’ Ιταλία της Ιταλικής Δημοκρατίας.

β)Τα ακόλουθα εθνικά εδάφη:

- Άγιο Όρος της Ελληνικής Δημοκρατίας.
- Υπερπόντια διαμερίσματα της Γαλλικής Δημοκρατίας (Μαρτινίκα, Γουαδελούπη κ.λπ.).
- Κανάρια νησιά του βασιλείου της Ισπανίας.

- Άαλαντ νησιά της Φιλανδικής Δημοκρατίας.
- Γιβραλτάρ και νησιά Τσάνελ του Ηνωμένου Βασιλείου.

3. Πράξεις που διενεργούνται μεταξύ Ελλάδος και του Πριγκιπάτου του Μονακό, θεωρούνται ως πράξεις διενεργούμενες από ή προς τη Γαλλική Δημοκρατία. Επίσης πράξεις που διενεργούνται μεταξύ Ελλάδος και του Νησιού Μαν, θεωρούνται ως πράξεις διενεργούμενες από ή προς το Ηνωμένο Βασίλειο της Μεγάλης Βρετανίας και Βορείου Ιρλανδίας.

4. “Τρίτο έδαφος” ή “Τρίτες χώρες”, κάθε έδαφος που δεν περιλαμβάνεται στην έννοια του εσωτερικού της Κοινότητας.

Επισημαίνεται ότι η Ανδόρα και ο Άγιος Μαρίνος δεν θεωρούνται κοινοτικό έδαφος για σκοπούς Φ.Π.Α.

γ) Η εισαγωγή προϊόντων αλιείας από επιχειρήσεις θαλάσσιας αλιείας, στην κατάσταση που αλιεύτηκαν ή αφού υποβλήθηκαν σε εργασίες συντήρησης με σκοπό την εμπορία τους και πριν από την παράδοση τους.

#### **Παράδειγμα 14<sup>ο</sup>**

Αλιευτική επιχείρηση ΧΧ μεταφέρει αεροπορικώς από την Λιβύη στην Αθήνα δικά της αλιεύματα και μέσω Τελωνείου Αερολιμένος τα εν λόγω αλιεύματα εισάγονται. Η εισαγωγή αυτή απαλλάσσεται από Φ.Π.Α. Μετά την εισαγωγή πωλεί τα αλιεύματα στην ιχθυόσκαλα. Η πώληση αυτή υπάγεται σε Φ.Π.Α.

#### **Παράδειγμα 15<sup>ο</sup>**

Η ίδια επιχείρηση ΧΧ μεταφέρει τα αλιεύματα της από τη Λιβύη στην Αθήνα, τα οποία όμως έχει πωλήσει προηγουμένως στην επιχείρηση ΑΑ, η οποία είναι εγκατεστημένη στο εσωτερικό της χώρας. Η εισαγωγή των αλιευμάτων από την ΑΑ δεν απαλλάσσεται.

#### **Παράδειγμα 16<sup>ο</sup>**

Η ίδια επιχείρηση ΧΧ επεξεργάστηκε τα αλιεύματα της και τα τυποποίησε σε κονσερβες (Λιβύη). Στη συνέχεια τα μεταφέρει στη Ελλάδα. Κατά την εισαγωγή των κονσερβών δεν μπορεί να εφαρμοστεί η απαλλαγή.

Η απαλλαγή επέρχεται εφόσον συντρέχουν οι εξής προϋποθέσεις :

1. Να πρόκειται για επιχειρήσεις θαλάσσιας αλιείας, ανεξάρτητα με τη μορφή τους και τον τόπο εγκατάστασή τους.
2. Να πρόκειται για αλιεύματα δικά της και όχι για αλιεύματα που έχει αγοράσει από άλλες επιχειρήσεις.
3. Τα αλιεύματα να προέρχονται εκτός του εσωτερικού της χώρας ή της κοινότητας, όπου η ίδια τα έχει αλιεύσει και να εισάγονται στη μορφή που αλιεύτηκαν, έστω και αν έχουν υποστεί εργασία συντήρησης με πάγιο, κατάψυξη, αφαίρεση εντοσθίων ή κεφαλής, χωρίς όμως άλλη επεξεργασία που να προσδίδει σε αυτά τη μορφή βιοτεχνικού ή βιομηχανικού προϊόντος, όπως κονσερβοποίηση, πάστωμα ή άλλες παρόμοιες εργασίες.



4. Τα αλιεύματα αυτά να εισάγονται από τα παραπάνω πρόσωπα, χωρίς να έχει γίνει μετά την αλίευση τους καμία πράξη παράδοσης σε άλλο πρόσωπο.

δ) Η εισαγωγή αγαθών, τα οποία στη συνέχεια αποστέλλονται ή μεταφέρονται από τον εισαγωγέα ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί στο όνομα του και για λογαριασμό του εισαγωγέα σε άλλο κράτος - μέλος και η παράδοση τους απαλλάσσεται κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 1 του άρθρου 28.

Η απαλλαγή κατά την εισαγωγή στην περίπτωση αυτή ισχύει μόνον εάν, κατά τη στιγμή της εισαγωγής, ο εισαγωγέας έχει παράσχει στις αρμόδιες αρχές τις ακόλουθες τουλάχιστον πληροφορίες:

1. Τον αριθμό φορολογικού μητρώου Φ.Π.Α. που έχει χορηγηθεί στον εισαγωγέα στο εσωτερικό της χώρας, ή μέσω του φορολογικού αντιπροσώπου του, ως υπόχρεου, για την καταβολή του Φ.Π.Α.
2. Τον αριθμό φορολογικού μητρώου Φ.Π.Α. του αποκτώντος, στον οποίο παραδίδονται τα αγαθά, που έχει χορηγηθεί σε άλλο κράτος - μέλος ή τον δικό του αριθμό φορολογικού μητρώου Φ.Π.Α. ο οποίος έχει χορηγηθεί στο κράτος - μέλος άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς των αγαθών όταν τα αγαθά αποτελούν αντικείμενο μεταφοράς, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 1 του άρθρου 28.
3. Την απόδειξη ότι τα εισαγόμενα αγαθά προορίζονται να μεταφερθούν ή να αποσταλούν από τη χώρα μας σε άλλο κράτος - μέλος.

ε) Η εισαγωγή αερίου μέσω συστήματος φυσικού αερίου ή οποιουδήποτε άλλου δικτύου συνδεδεμένου με τέτοιο σύστημα ή που εισάγεται από πλοίο μεταφοράς αερίου σε σύστημα φυσικού αερίου ή σε ανάντη δίκτυο αγωγών, ηλεκτρικής ενέργειας, θερμότητας ή ψύχους μέσω των δικτύων θέρμανσης ή ψύξης.

### **Παράδειγμα 17<sup>ο</sup>**

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

Στην εισαγωγή εφημερίδων και περιοδικών αναστέλλεται η είσπραξη του οφειλόμενου φόρου. Ο φόρος αυτός καταβάλλεται όταν οι εφημερίδες και τα περιοδικά διανέμονται στην Ελλάδα από τον εισαγωγέα ή αν δεν υπάρχει εισαγωγέας από το πρακτορείο διανομής και σε περίπτωση που δεν υπάρχει ούτε πρακτορείο διανομής, από τον παραλήπτη τους.

**6.2.1 Απαλλαγές των πράξεων κατά την εξαγωγή ,εκτός Κοινότητας ,των εξομοιούμενων προς αυτές πράξεων και των διεθνών μεταφορών (άρθρο 24 Ν.2859/2000)**

Απαλλάσσονται από το φόρο:

α) Η παράδοση αγαθών που εξάγονται, εκτός της Κοινότητας, από τον πωλητή ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό του πωλητή.

**Παράδειγμα 18<sup>ο</sup>**

Μια εξαγωγική εμπορική επιχείρηση πραγματοποίησε τις εξής εξαγωγές και αγορές- δαπάνες μέσα στον μήνα Μάιο 2012.

ΛΟΓ/ΣΜΟΙ ΠΩΛΗΣΕΩΝ –ΑΓΟΡΩΝ Κ.ΛΠ.	ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.	ΣΥΝΟΛΟ
Πωλήσεις στο εσωτερικό της χώρας (εξαγωγές)	100.000€	0	100.000€
ΑΓΟΡΕΣ-ΔΑΠΑΝΕΣ			
α' και β' ύλες από το εσωτερικό	10.000€	2.300€	12.300€
α' και β' ύλες από το εξωτερικό	5.000€	1.150€	6.150€
Υπηρεσίες που του προσφέρθηκαν	3.000€	690€	3.690€
Μισθοί – Ημερομίσθια	1.000€	0	1.000€
Λοιπά έξοδα (ΔΕΗ, ΟΤΕ κ.λπ.)	1.000€	230€	1.230€
Σύνολο αγορών – δαπανών	20.000€	4.370€	24.370€
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ Φ.Π.Α.		4.370€	

Το παραπάνω πιστωτικό υπόλοιπο των 4.370 ευρώ Φ.Π.Α. η επιχείρηση δικαιούται να το εισπράξει από τη Δ.Ο.Υ. ή να εκπέσει από το Φ.Π.Α. των πωλήσεων στο εσωτερικό της χώρας που τυχόν θα πραγματοποιήσει σε επόμενες φορολογικές περιόδους.

β) Η παράδοση αγαθών που εξάγονται εκτός της Κοινότητας από το μη εγκατεστημένο στο εσωτερικό της χώρας αγοραστή ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό του αγοραστή. Εξαιρούνται από την απαλλαγή τα αγαθά που μεταφέρονται από τον ίδιο τον αγοραστή και προορίζονται για τον εξοπλισμό ή εφοδιασμό σκαφών αναψυχής και ιδιωτικών αεροσκαφών ή οποιουδήποτε άλλου μεταφορικού μέσου ιδιωτικής χρήσης.

Κατά την έννοια των διατάξεων του προηγούμενου εδαφίου θεωρούνται:

- Ως "αγαθά εξοπλισμού", τα ενσωματούμενα ή χρησιμοποιούμενα σε μεταφορικό μέσο ιδιωτικής χρήσης.

- Ως "αγαθά εφοδιασμού", κυρίως τα καύσιμα, τα λιπαντικά και τα τροφοεφόδια των μέσων αυτών.

Ειδικά για λιανικές πωλήσεις αγαθών σε ταξιδιώτες, τα οποία μεταφέρονται στις προσωπικές τους αποσκευές, η απαλλαγή αυτή εφαρμόζεται, εφόσον πληρούνται σωρευτικά οι εξής προϋποθέσεις:

1. Ο ταξιδιώτης δεν είναι εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας ή στο εσωτερικό άλλου κράτους - μέλους της Κοινότητας.
2. Τα αγαθά μεταφέρονται εκτός της Κοινότητας πριν από την παρέλευση του τρίτου μήνα που ακολουθεί το μήνα κατά τον οποίο πραγματοποιήθηκε η παράδοση. Η εξαγωγή των αγαθών αποδεικνύεται με την προσκόμιση θεωρημένου φορολογικού στοιχείου από την αρμόδια τελωνειακή αρχή της χώρας ή του κράτους - μέλους εξόδου των αγαθών από την Κοινότητα.
3. Η συνολική αξία της παράδοσης συμπεριλαμβανομένου και του φόρου προστιθέμενης αξίας υπερβαίνει το ποσό που ορίζεται κάθε φορά με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών. Το ποσό αυτό καθορίζεται σύμφωνα με το άρθρο 7 παράγραφος 2της Οδηγίας 69/169/Ε.Ο.Κ., όπως ισχύει κάθε φορά.

Για την εφαρμογή των δύο προηγούμενων εδαφίων που αναφέρονται στις λιανικές πωλήσεις αγαθών σε ταξιδιώτες θεωρείται:

- Ως "ταξιδιώτης μη εγκατεστημένος στο εσωτερικό της Κοινότητας", ο ταξιδιώτης του οποίου η κατοικία ή η συνήθης διαμονή δεν βρίσκεται στο εσωτερικό της Κοινότητας. Κατ' εξαίρεση, εξομοιώνεται με ταξιδιώτη μη εγκατεστημένο στο εσωτερικό της χώρας ο αγοραστής που διαμένει στο εσωτερικό της Κοινότητας, εφόσον αποδεδειγμένα πρόκειται να εγκατασταθεί σε τρίτη χώρα.
- Ως "κατοικία ή συνήθης διαμονή", ο τόπος που αναγράφεται ως τέτοιος στο διαβατήριο, στο δελτίο ταυτότητας ή σε οποιοδήποτε άλλο δημόσιο έγγραφο που αναπληρώνει νόμιμα το δελτίο ταυτότητας.

### **Παράδειγμα 19<sup>ο</sup>**

Γερμανός τουρίστας αγοράζει κολιέ και βραχιόλι από κατάστημα της Αθήνας αξίας 600 ευρώ. Η αγορά αυτή μπορεί να τύχει απαλλαγής (ΠΟΛ 1338/96).

### **Παράδειγμα 20<sup>ο</sup>**

Γάλλος τουρίστας αγοράζει ρολόι αξίας 110 ευρώ από ένα κατάστημα και την άλλη ημέρα ένα άλλο ρολόι αξίας 100 ευρώ από άλλο κατάστημα. Οι αγορές αυτές δεν μπορούν να απαλλαγούν ούτε συνολικά ούτε μεμονομένα (ΠΟΛ 1338/96).

γ) Η παροχή υπηρεσιών που αφορά στην επεξεργασία κινητών αγαθών, τα οποία έχουν αποκτηθεί ή εισαχθεί για το σκοπό αυτόν στο εσωτερικό της χώρας και στη συνέχεια εξάγονται, εκτός της Κοινότητας, από αυτόν που παρέχει τις υπηρεσίες ή από τον εγκαταστημένο εκτός της χώρας λήπτη ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό τους. Πρόκειται για εργασίες “φασόν ” μεταξύ εντολέα (εργοδότης) και επιχείρησης (εργολάβος) που είναι εγκατεστημένη στην Ελλάδα και αφορούν στην επεξεργασία κινητών αγαθών. Η διαδικασία απαλλαγής στις περιπτώσεις αυτές προβλέπεται με την **ΠΟΛ 1262/93**.

Για παράδειγμα, έλληνας επιχειρηματίας παραλαμβάνει αγαθά προέλευσης τρίτης χώρας (ύφασμα) και αναθέτει σε φασιονέρι έλληνα να παράγει ρούχα, η παροχή υπηρεσίας φασόν μπορεί να απαλλαγεί με την ΑΥΟ ΠΟΛ 1262/92.

δ) η παράδοση αγαθών σε αναγνωρισμένα σωματεία, ιδρύματα και λοιπά μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα, εφόσον τα αγαθά εξάγονται, εκτός της Κοινότητας, από τα πρόσωπα αυτά, στα πλαίσια των ανθρωπιστικών, φιλανθρωπικών ή εκπαιδευτικών δραστηριοτήτων τους.

#### **Παράδειγμα 21<sup>ο</sup>**

Το φιλανθρωπικό ίδρυμα “Οίκος Τυφλών” αγοράζει 100 γραφομηχανές ειδικές για τυφλούς και τις αποστέλλει με παραστατικό εξαγωγής στην Αλγερία με σκοπό να ενισχύσει την εκπαίδευση τυφλών της χώρας αυτής. Ο πωλητής εκδίδει τιμολόγιο πώλησης με την ένδειξη “ΧΩΡΙΣ ΦΠΑ” και επισυνάπτει σε αυτό μεταγενέστερα (εντός εξαμήνου από την πώληση) τη διασάφηση εξαγωγής. Η διασάφηση αυτή αποτελεί το προβλεπόμενο δικαιολογητικό που ορίζεται στην αριθμό **ΠΟΛ 6788/642/1986** ΑΥΟ για την οριστικοποίηση της σχετικής απαλλαγής.

#### **Παράδειγμα 22<sup>ο</sup>**

Ένα φιλανθρωπικό σωματείο αγοράζει φάρμακα για να τα στείλει στην Αιθιοπία μπορεί να εφαρμοστεί η εν λόγω απαλλακτική διάταξη. Η διαδικασία απαλλαγής ορίζεται με την ΑΥΟ **ΠΟΛ. 6788/642/86**.

ε) Η παροχή υπηρεσιών, στις οποίες περιλαμβάνονται οι μεταφορές και οι βοηθητικές εργασίες τους, εφόσον οι υπηρεσίες αυτές συνδέονται άμεσα με εξαγωγές αγαθών, καθώς και με αγαθά που υπάγονται στις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 10 και της περίπτωσης α της παραγράφου 1 του άρθρου 25. Ως μεταφορές για την εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου νοούνται και οι μεταφορές αγαθών μέσω αγωγών ή η παροχή πρόσβασης σε τέτοιους αγωγούς. Στις υπηρεσίες αυτές δεν περιλαμβάνονται οι προβλεπόμενες από τις διατάξεις του άρθρου 22.

#### **Παράδειγμα 23<sup>ο</sup> : Απαλλαγής από το Φ.Π.Α. υπηρεσιών που συνδέονται άμεσα με την εξαγωγή αγαθών**

Μεταφορική επιχείρηση “Α” εκτελεί μεταφορά εξαγόμενων αγαθών από το εσωτερικό της χώρας προς Τρίτη χώρα. Αυτή η υπηρεσία μεταφοράς απαλλάσσεται

του Φ.Π.Α. επειδή συνδέεται άμεσα με αγαθά, τα οποία εξάγονται από το εσωτερικό της χώρας.

**Παράδειγμα 24<sup>ο</sup> : Απαλλαγής από το Φ.Π.Α. υπηρεσιών που συνδέονται άμεσα με την εξαγωγή αγαθών**

Το Σωματείο Λιμενεργατών - Φορτοεκφορτωτών του Ο.Λ.Θ παρέχει υπηρεσίες εκφόρτωσης με αγαθά που εξάγονται από την Ελλάδα προς Τρίτη χώρα .Αυτή η υπηρεσία φόρτωσης απαλλάσσεται του Φ.Π.Α., επειδή συνδέεται άμεσα με αγαθά τα οποία εξάγονται από το εσωτερικό της χώρας.

**Παράδειγμα 25<sup>ο</sup> : Απαλλαγής από το Φ.Π.Α. των υπηρεσιών που συνδέονται άμεσα με την διακίνηση αγαθών από και προς το Άγιο Όρος**

Από το Άγιο Όρος μεταφέρονται εκκλησιαστικά είδη μέσω της Θεσσαλονίκης με προορισμό την Γαλλία. Για την διακίνηση αυτή των εκκλησιαστικών ειδών ,οι σχετικές με την φόρτωση και τη μεταφορά υπηρεσίες απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α.(Α.Υ.Ο. Π. 7395/87).

στ) Η παροχή υπηρεσιών από μεσίτες ή άλλα πρόσωπα που μεσολαβούν, ενεργώντας στο όνομα και για λογαριασμό άλλου προσώπου, οι οποίες αφορούν τις πράξεις που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου αυτού και του άρθρου 27 ή πράξεις που πραγματοποιούνται εκτός της Κοινότητας. Εξαιρείται η παροχή υπηρεσιών των πρακτορείων ταξιδιών που ενεργούν στο όνομα και για λογαριασμό των ταξιδιωτών, εφόσον αυτή πραγματοποιείται σε άλλο κράτος - μέλος της Κοινότητας.

**Παράδειγμα 26<sup>ο</sup> :Απαλλαγής από το Φ.Π.Α. της αμοιβής μεταφορικού γραφείου**

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

ζ) Η εισαγωγή και η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών που πραγματοποιείται από υποκείμενο στο φόρο, καθώς και η παράδοση αγαθών προς υποκείμενο στο φόρο, με σκοπό να εξαχθούν εκτός της Κοινότητας αυτούσια ή μεταποιημένα, καθώς και οι παροχές υπηρεσιών, που συνδέονται άμεσα με την εξαγωγική του δραστηριότητα και μέχρι του ποσού των εξαγωγών που πραγματοποίησε ο υποκείμενος στο φόρο κατά την προηγούμενη δωδεκάμηνη χρονική ή δωδεκάμηνη διαχειριστική περίοδο.

**Παράδειγμα 27<sup>ο</sup>**

Η επιχείρηση "Α",πραγματοποίησε από 1.1.11 -31.12.11 τις παρακάτω ενδοκοινοτικές παραδόσεις και εξαγωγές προϊόντων :

10.2.11	30.000 ευρώ
---------	-------------

25.4.11	100.000 ευρώ
12.8.11	60.000 ευρώ
25.12.11	100.000 ευρώ
Σύνολο	290.000 ευρώ

Στις 5.1.2012 χορηγήθηκε στην “Α” πλαφόν (όριο) απαλλαγής 290.000 ευρώ για αγορές ή εισαγωγές α’ υλικών, υπηρεσιών ή έτοιμων προϊόντων για το έτος 2013 προς εξαγωγή ή ενδοκοινοτική παράδοση.

Μέσα στο α’ εξάμηνο του 2012 πραγματοποιήθηκαν οι εξής εξαγωγές ή ενδοκοινοτικές παραδόσεις :

17.2.12	100.000 ευρώ
20.06.12	220.000 ευρώ
Σύνολο	320.000 ευρώ

Αν η “Α” εξαντλήσει το όριο των (290.000 ευρώ) με απαλλαγή Φ.Π.Α., μπορεί να ζητήσει από τη Δ.Ο.Υ. τον Ιούλιο του 2012 νέο πλαφόν απαλλαγής που υπολογίζεται ως εξής :

60.000(12.8.11)+100.000(25.12.11)+320.000	480.000 ευρώ
Μείον: πλαφόν που χρησιμοποιήθηκε	(290.000 ευρώ)
Νέο πλαφόν για το διάστημα από 1.7.12-31.12.12	190.000 ευρώ

### **6.3 Απαλλαγές στη διεθνή διακίνηση αγαθών (Άρθρο 25 Ν.2859/2000)**

Απαλλάσσονται από το φόρο:

α) Η εισαγωγή αγαθών που τίθενται σε καθεστώς εναποθήκευσης, εκτός της τελωνειακής αποταμίευσης.

#### **Παράδειγμα 28<sup>ο</sup>**

Έμπορος εισάγει υποδήματα αξίας 30.000 ευρώ τα οποία θέτει σε καθεστώς επαναποθήκευσης με σκοπό να τα επανεξάγει. Για την εισαγωγή των υποδημάτων αυτών δεν πληρώνει Φ.Π.Α. Αν όμως πραγματοποίησε δαπάνες που αναφέρονται σε αυτά τα εμπορεύματα για παράδειγμα 4.000 ευρώ και Φ.Π.Α 920 ευρώ, τότε το ποσό των 920 ευρώ συμψηφίζεται στις επόμενες περιοδικές δηλώσεις με το Φ.Π.Α. των άλλων περιπτώσεων.

β) Η παράδοση και η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, τα οποία προορίζονται:

- Να προσκομιστούν στο τελωνείο και να τεθούν σε καθεστώς τελωνειακής αποθήκευσης, ελεύθερης ζώνης, ελεύθερης αποθήκης, τελωνειακής αποταμίευσης ή ενεργητικής τελειοποίησης.
- Να γίνουν δεκτά στα χωρικά θαλάσσια ύδατα, για να ενσωματωθούν σε εξέδρες γεωτρήσεων ή εκμετάλλευσης, με σκοπό την κατασκευή, επισκευή, συντήρηση, μετασκευή ή τον εξοπλισμό τους ή για τη σύνδεση των εξέδρων αυτών με την ξηρά, καθώς και για τον ανεφοδιασμό αυτών των εξέδρων γεωτρήσεων ή εκμετάλλευσης.
- Να τεθούν σε καθεστώς φορολογικής αποθήκης του Ν. 2960/2001 (ΦΕΚ 265 Α'), εφόσον πρόκειται για προϊόντα του άρθρου 53 του ίδιου νόμου για τα οποία οι κοινοτικές διατάξεις προβλέπουν ότι υπάγονται στο καθεστώς των φορολογικών αποθηκών της Οδηγίας 92/12/Ε.Ο.Κ. ή για άλλα προϊόντα που είχαν υπαχθεί στις διατάξεις του νόμου αυτού.
- Να τεθούν σε καθεστώς τελωνειακής επίβλεψης, ελεύθερου τελωνειακώς χώρου, ελεύθερου τελωνειακού συγκροτήματος, αποθηκών ανεφοδιασμού Κανονισμού (Ε.Ο.Κ.) 3665/87 ως κάθε φορά ισχύει, Καταστημάτων Αφορολόγητων Ειδών.

Τα αναφερόμενα στις περιπτώσεις α' και ββ' καθεστώτα νοούνται όπως αυτά ορίζονται από τις ισχύουσες κοινοτικές τελωνειακές διατάξεις.

γ) Οι παροχές υπηρεσιών που συνδέονται άμεσα με τις παραδόσεις αγαθών, οι οποίες αναφέρονται στην ανωτέρω περίπτωση β'.

δ) Οι παραδόσεις και ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και οι παροχές υπηρεσιών οι οποίες πραγματοποιούνται στους χώρους που απαριθμούνται στην περίπτωση β', με διατήρηση μιας από τις καταστάσεις που αναφέρονται στην εν λόγω περίπτωση.

ε) Οι παραδόσεις αγαθών που προβλέπουν οι διατάξεις:

- Της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 10, με διατήρηση των καθεστώτων προσωρινής εισαγωγής, με πλήρη απαλλαγή από εισαγωγικούς δασμούς ή εξωτερικής διαμετακόμισης, (δηλαδή η είσοδος στο εσωτερικό της χώρας αγαθών που δεν πληρούν τις προϋποθέσεις των άρθρων 9 και 10 της συνθήκης περί ίδρυσης της ΕΟΚ κλπ.)
- Της περίπτωσης β' της παραγράφου 1 του άρθρου 10 Ν.2859/2000, με διατήρηση της διαδικασίας της εσωτερικής κοινοτικής διαμετακόμισης, που προβλέπεται από το άρθρο 61, καθώς και οι παροχές υπηρεσιών που συνδέονται άμεσα με τις παραδόσεις αυτές, δηλαδή αγαθά που προορίζονται για άλλο κράτος –μέλος ή που προορίζονται να επαναεξαχθούν μετά από προηγούμενη παραγωγή, συναρμολόγηση, επεξεργασία, διασκευή ή μετασκευή στο εσωτερικό της χώρας κλπ. Οι προβλεπόμενες από το άρθρο αυτό απαλλαγές εφαρμόζονται και για τα ισχύοντα και λειτουργούντα στην Ελλάδα καθεστώτα της τελωνειακής επίβλεψης, του ελεύθερου τελωνειακώς χώρου, και των ελεύθερων τελωνειακών συγκροτημάτων.

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

1. Ο αγοραστής να προσκομίζει στον προμηθευτή του θεωρημένο αντίγραφο του οικείου παραστατικού τελωνειακού καθεστώτος από την αρμόδια τελωνειακή αρχή.
2. Ο προμηθευτής να αποστέλλει τα αγαθά με δελτίο αποστολής και μέσα στην νόμιμη προθεσμία έκδοσης του τιμολογίου να παραλαμβάνει από τον πελάτη του το παραπάνω παραστατικό το οποίο θα πρέπει να επισυνάπτει στο στέλεχος του τιμολογίου.
3. Ο προμηθευτής να αναγράφει στο τιμολόγιο την ένδειξη “ΑΠΑΛΛΑΓΗ ΑΠΟ Φ.Π.Α – ΤΕΛΩΝΕΙΑΚΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ...” Αριθμός παραστατικού...”<sup>53</sup>.

(Πηγή: Ιωάννης Δ Καραγιάννης, Φ.Π.Α.-Δηλώσεις στην πράξη, Θεσσαλονίκη 2013, σελίδα 110-112)

Ενεργητική τελειοποίηση είναι το καθεστώς που ρυθμίζει την εισαγωγή των εμπορευμάτων τα οποία θα χρησιμοποιηθούν για την παραγωγή προϊόντων τα οποία στην συνέχεια θα επανεξαχθούν. Η διαδικασία της εισαγωγής για ορισμένο χρόνο εμπορευμάτων, χωρίς επιβάρυνση δασμών και Φ.Π.Α., τα οποία τα θα επανεξαχθούν με την μορφή άλλου προϊόντος, γίνεται με τελωνειακή παρακολούθηση.

Στο καθεστώς αυτό μπορούν να υπαχθούν εμπορεύματα:

- Τρίτων χωρών, τα οποία μετά από μεταποίηση εξάγονται.
- Κοινοτικά εμπορεύματα, εφόσον προορίζονται να εξαχθούν μεταποιημένα σε τρίτες χώρες.
- Εγχώρια εμπορεύματα, εφόσον προορίζονται να εξαχθούν μετά από μεταποίηση.
- Εμπορεύματα ή ενδιάμεσα ή παράγωγα προϊόντα τα οποία μεταβιβάζονται σε τρίτο δικαιούχο για περαιτέρω επεξεργασία ή μεταποίηση ή εξαγωγή. Η ένταξη, παραμονή, παρακολούθηση, διαδικασίες κλπ. διέπονται από τελωνειακές διατάξεις<sup>54</sup>.

(Πηγή: Δήμητρης Θ.Γκλεζάκος, Φ.Π.Α.- Ερμηνεία και Εφαρμογή, 2006, σελίδα 562)

### **Παράδειγμα 29<sup>ο</sup> : Τελωνειακών καθεστώτων**

Επιχείρηση Α' υποδημάτων φέρνει ακατέργαστα δέρματα από Τρίτη Χώρα τα οποία αφού κατεργάζεται τα παραδίδει σε άλλη ελληνική επιχείρηση Β' η οποία τα χρησιμοποιεί για την κατασκευή δερμάτινων υποδημάτων τα οποία εξάγει. Η παράδοση των κατεργασμένων αποκομμάτων από την Α' στην Β' επιχείρηση

<sup>53</sup> Ιωάννης Δ Καραγιάννης, Φ.Π.Α.-Δηλώσεις στην πράξη, Θεσσαλονίκη 2013, σελίδα 110-112.

<sup>54</sup> Δήμητρης Θ.Γκλεζάκος, Φ.Π.Α.- Ερμηνεία και Εφαρμογή, 2006, σελίδα 562.



απαλλάσσεται από Φ.Π.Α., εφόσον τα αγαθά έχουν υπαχθεί και παραμένουν σε καθεστώς ενεργητική τελειοποίησης.

### **Παράδειγμα 30<sup>ο</sup> : Τελωνειακών καθεστώτων**

Επιχείρηση εφοδιασμού πλοίων θέτει σε τελωνειακή αποταμίευση αναλώσιμα εξαρτήματα που προορίζονται για τον εφοδιασμό των πλοίων .Τόσο η υπαγωγή στο καθεστώς της αποταμίευσης όσο και ο εφοδιασμός των πλοίων με τα εξαρτήματα αυτά απαλλάσσεται από Φ.Π.Α., εφόσον τα εξαρτήματα είχαν υπαχθεί και παραμένουν σε καθεστώς ενεργητικής τελειοποίησης.

### **Παράδειγμα 31<sup>ο</sup> : Τελωνειακών καθεστώτων**

Ο Α' εισάγει από την Γερμανία προσωρινά 100 κοσμήματα με σκοπό να τα επιδείξει στη αγορά της Θεσσαλονίκης και στην συνέχεια να τα επανεξάγει. Πράγματι, τα παραλαμβάνει από το τελωνείο χωρίς να πληρώσει Φ.Π.Α. Στη διάρκεια όμως της επίδειξης βρίσκει τον αγοραστή Β' και τα πωλεί. Στο στάδιο αυτό δεν θα πληρώσει Φ.Π.Α., ο Φ.Π.Α. θα πληρωθεί στο τελωνείο, όταν ο Β' δηλώσει στο τελωνείο ότι παραλαμβάνει τα κοσμήματα οριστικά.

### **6.3.1 Απαλλαγές στο καθεστώς των φορολογικών αποθηκών, άλλων από αυτές του Ν.2960/2001**

#### Ως καθεστώς φορολογικής αποθήκευσης νοείται :

Το φορολογικό καθεστώς αναστολής της καταβολής Φ.Π.Α., σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος άρθρου.

#### Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου θεωρούνται ως:

α) "φορολογική αποθήκη", κάθε τόπος που ορίζεται ως τέτοιος με άδεια της αρμόδιας αρχής, όπου αποθηκεύονται αγαθά από τον εκμεταλλευτή φορολογικής αποθήκης κατά την άσκηση της δραστηριότητας του.

β) "Εκμεταλλευτής φορολογικής αποθήκης", το φυσικό ή νομικό πρόσωπο που έχει λάβει άδεια από την αρμόδια αρχή να αποθηκεύει σε φορολογική αποθήκη αγαθά δικής του κυριότητας ή τρίτων.

γ) "Εναποθέτης", το φυσικό ή νομικό πρόσωπο που δεν έχει την ιδιότητα του εκμεταλλευτή φορολογικής αποθήκης, έχει όμως άδεια από την αρμόδια αρχή να παραλαμβάνει κατά την άσκηση της δραστηριότητας του αγαθά που προορίζονται να τεθούν σε φορολογική αποθήκη.

Για τη λειτουργία των φορολογικών αποθηκών χορηγείται άδεια από τη Διεύθυνση Φ.Π.Α., μετά από αίτηση του ενδιαφερομένου, εφόσον πληρούνται οι

προϋποθέσεις που έχουν ορισθεί με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών. Η άδεια αυτή ανακαλείται από την ίδια αρχή με τις προϋποθέσεις που ορίζονται στη σχετική Υπουργική απόφαση.

Αρμόδια αρχή για την εποπτεία, έλεγχο και γενικά για την παρακολούθηση του καθεστώτος φορολογικής αποθήκευσης είναι ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. στη χωρική αρμοδιότητα της οποίας βρίσκεται η έδρα ή το κεντρικό κατάστημα του εκμεταλλευτή φορολογικής αποθήκης. Εξαιρετικά, προκειμένου για φορολογικές αποθήκες του ίδιου εκμεταλλευτή που βρίσκονται στη χωρική αρμοδιότητα άλλων Δ.Ο.Υ., ως αρμόδια αρχή μπορεί να ορίζεται ο Προϊστάμενος της χωρικά αρμοδίας Δ.Ο.Υ..

Στο καθεστώς φορολογικής αποθήκευσης μπορούν να υπαχθούν τόσο αγαθά κυριότητας του εκμεταλλευτή φορολογικής αποθήκης όσο και αγαθά τρίτων, με την προϋπόθεση ότι τα πρόσωπα αυτά έχουν λάβει άδεια αποθήκευσης αγαθών με αναστολή της καταβολής Φ.Π.Α. σε λειτουργούσα νόμιμα φορολογική αποθήκη άλλου προσώπου, κατ' ανάλογη εφαρμογή της παραγράφου 3 του παρόντος άρθρου.

#### Απαλλάσσονται από το φόρο:

1. Οι παραδόσεις και οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών τα οποία προορίζονται να τεθούν στο εσωτερικό της χώρας σε καθεστώς φορολογικής αποθήκευσης, εκτός της τελωνειακής αποταμίευσης και των αποθηκών του Ν. 2960/2001 (ΦΕΚ 265 Α').
2. Οι παροχές υπηρεσιών που συνδέονται άμεσα με τις παραδόσεις αγαθών οι οποίες, αναφέρονται στην ανωτέρω περίπτωση α'.
3. Οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών εκτός από αυτές που αφορούν παραγωγή ή κατασκευή των αγαθών, οι οποίες πραγματοποιούνται στους χώρους που προβλέπονται στην περίπτωση α', εφόσον τα αγαθά εξακολουθούν να παραμένουν στο εσωτερικό της χώρας στο ίδιο καθεστώς.

#### Στο καθεστώς φορολογικής αποθήκευσης δύνανται να υπαχθούν οποιαδήποτε αγαθά, εφόσον προορίζονται να παραδοθούν σε:

1. Καταστήματα αφορολόγητων ειδών για τις ανάγκες παραδόσεων που πραγματοποιούν προς ταξιδιώτες που μεταβαίνουν σε τρίτη χώρα, με αεροπορική πτήση ή θαλάσσια διαδρομή που απαλλάσσονται από το φόρο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 24.
2. Υποκειμένους στο φόρο για τις ανάγκες παραδόσεων που πραγματοποιούν προς επιβάτες πάνω σε πλοίο ή αεροπλάνο κατά τη διάρκεια μεταφοράς της οποίας ο τόπος άφιξης ευρίσκεται εκτός της Κοινότητας.
3. Υποκειμένους στο φόρο για τις ανάγκες παραδόσεων που πραγματοποιούν με απαλλαγή από το φόρο σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων στ' και ζ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27.

Δεν υπάγονται στο καθεστώς φορολογικής αποθήκευσης του άρθρου αυτού τα είδη που καλύπτονται από τις διατάξεις της υποπερίπτωσης γγ' της περίπτωσης β' της παραγράφου 1 του άρθρου 25.

Για την υπαγωγή των αγαθών στο καθεστώς του άρθρου αυτού υποβάλλονται από τον κατά περίπτωση υπόχρεο στο φόρο όπως αυτός ορίζεται με τις διατάξεις της παραγράφου 12 του παρόντος, στην αρμόδια αρχή που ορίζεται με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του παρόντος:

α) Δήλωση εισόδου των αγαθών ανεξάρτητα από την έκδοση και άλλων παραστατικών ή συνοδευτικών τίτλων αυτών, στην οποία περιλαμβάνονται τουλάχιστον τα στοιχεία του εκμεταλλευτή φορολογικής αποθήκης ή του εναποθέτη κυρίου των αγαθών, η ημερομηνία αποθήκευσης, το είδος, η ποιότητα και η ποσότητα των αγαθών, οι όροι αποθήκευσης, ο ανώτατος χρόνος παραμονής των αγαθών στη φορολογική αποθήκη, οι εργασίες που θα γίνονται στα αγαθά, το είδος και το ύψος των σχετικών εγγυήσεων, καθώς και τυχόν άλλες λεπτομέρειες.

β) Δήλωση εξόδου των αγαθών στην οποία περιλαμβάνονται εκτός από τα αναφερόμενα στην προηγούμενη περίπτωση α' στοιχεία, τα πλήρη στοιχεία του παραλήπτη των αγαθών, ο προορισμός των αγαθών, όπως αυτός αναφέρεται στην παράγραφο 10 του παρόντος και σε ειδικό χώρο γίνεται η εκκαθάριση του καθεστώτος φορολογικής αποθήκευσης, υπολογίζεται ο φόρος που αναλογεί σύμφωνα με την παράγραφο 13 του παρόντος και αναγράφονται ο χρόνος παραμονής των αγαθών στην φορολογική αποθήκη, η ημερομηνία εξόδου των αγαθών από το καθεστώς και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια. Τα στοιχεία που περιλαμβάνονται στη δήλωση εισόδου και τη δήλωση εξόδου των αγαθών επαληθεύονται κατά την είσοδο και την έξοδο των αγαθών από τη φορολογική αποθήκη, από την κατά περίπτωση αρμόδια αρχή, όπως αυτή ορίζεται στην παράγραφο 4 του παρόντος.

#### **Οι δηλώσεις αυτές καταχωρούνται σε ειδικό βιβλίο στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.**

##### **1. Ο εκμεταλλευτής φορολογικής αποθήκης υποχρεούται όπως:**

- Τηρεί για κάθε αποθήκη ειδικό θεωρημένο βιβλίο φορολογικής αποθήκης για την παρακολούθηση των εργασιών του, στο οποίο καταχωρούνται τόσο τα αγαθά κυριότητας του όσο και κατά εναποθέτη όλα τα αγαθά που εισέρχονται και εξέρχονται από αυτήν. Οι ενδείξεις αυτού του ειδικού βιβλίου μπορούν να καταχωρούνται αντί στο ειδικό θεωρημένο βιβλίο σε ειδικές στήλες στο προβλεπόμενο από τις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ. βιβλίο αποθήκης.
- Επιδεικνύει τα προϊόντα σε κάθε ζήτηση της αρμόδιας αρχής.
- Δέχεται οποιονδήποτε έλεγχο.
- Παρέχει εγγύηση προς το Δημόσιο για τη διασφάλιση των συμφερόντων του. Ως εγγυήσεις δύνανται να παρέχονται χρηματικό ποσό, τραπεζική επιστολή, ασφαλιστήριο συμβόλαιο, εμπράγματα ασφαλείες ή αξιόχρεη επιστολή τρίτου προσώπου.
- Συμμορφώνεται με άλλες υποχρεώσεις που επιβάλλει ο Υπουργός Οικονομικών και οι αρμόδιες αρχές.
- Διαθέτει μέσα στις φορολογικές αποθήκες και χωρίς δαπάνη για το Δημόσιο κατάλληλο και ασφαλή στεγασμένο χώρο για την εγκατάσταση των αρμόδιων

αρχών προς διενέργεια των κατά περίπτωση απαιτούμενων εργασιών και διατυπώσεων.

2. Το καθεστώς της φορολογικής αποθήκευσης λήγει όταν τα αγαθά εξέρχονται από τη φορολογική αποθήκη για να λάβουν έναν από τους παρακάτω προορισμούς:
  - α) Να αναλωθούν στο εσωτερικό της χώρας.
  - β) Να αποτελέσουν αντικείμενο ενδοκοινοτικής παράδοσης.
  - γ) Να τεθούν σε ένα από τα καθεστώτα του άρθρου 25.
  - δ) Να εξαχθούν εκτός της Κοινότητας.
3. Ο φόρος που αναλογεί καταβάλλεται με έκτακτη περιοδική δήλωση στην εποπτεύουσα τη φορολογική αποθήκη αρχή, κατά το χρόνο εξόδου των αγαθών από το καθεστώς φορολογικής αποθήκευσης. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών μπορεί να ορίζεται διαφορετικός χρόνος καταβολής του φόρου. Ο φόρος δεν καταβάλλεται, εφόσον τα αγαθά εξέρχονται από τη φορολογική αποθήκη σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 24, 25 και 28.
4. Με την επιφύλαξη των οριζόμενων στο άρθρο 36, υπόχρεος στο φόρο που οφείλεται κατά την έξοδο των αγαθών από το καθεστώς του παρόντος άρθρου είναι καταρχήν ο εκμεταλλευτής φορολογικής αποθήκης ή ο εναποθέτης των αγαθών, κατά περίπτωση. Όταν η έξοδος των αγαθών δεν γίνεται από τα πρόσωπα αυτά, υπόχρεο στο φόρο είναι το πρόσωπο που πραγματοποιεί την έξοδο των αγαθών από το καθεστώς αυτό, ανεξάρτητα αν ενεργεί για δικό του λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου. Ωστόσο ο εκμεταλλευτής φορολογικής αποθήκης ευθύνεται έναντι του Δημοσίου, για τον οφειλόμενο φόρο, αλληλεγγύως και εις ολόκληρων, όταν δεν είναι ο ίδιος κύριος των αγαθών που εξέρχονται από τη φορολογική αποθήκη.
5. Για τη διαμόρφωση της φορολογητέας αξίας κατά την έξοδο των αγαθών από το καθεστώς φορολογικής αποθήκευσης λαμβάνεται η αξία παράδοσης των αγαθών, όπως αυτή προσδιορίζεται από τις διατάξεις του άρθρου 19, ο δε φόρος που προκύπτει με την εφαρμογή του οικείου συντελεστή δεν μπορεί να είναι μικρότερος από:
  - Το ποσό του φόρου με το οποίο θα είχε επιβαρυνθεί η αρχική πράξη, ήτοι η παράδοση ή ενδοκοινοτική απόκτηση που πραγματοποιήθηκε με απαλλαγή από το φόρο σύμφωνα με την περίπτωση α της παραγράφου 6 του παρόντος άρθρου και η οποία οδήγησε στην υπαγωγή των αγαθών στο καθεστώς αυτό, προσαυξημένο με το ποσό του φόρου που θα είχε επιβληθεί σε κάθε παροχή υπηρεσιών που απαλλάσσεται σύμφωνα με τις περιπτώσεις β' και γ' της παραγράφου 6 του παρόντος άρθρου, όταν τα αγαθά δεν αποτέλεσαν αντικείμενο παράδοσης κατά την παραμονή τους στο καθεστώς αυτό.
  - Το ποσό του φόρου που θα είχε επιβληθεί στην τελευταία από αυτές τις παραδόσεις, προσαυξημένο με το ποσό του φόρου που θα είχε επιβληθεί σε κάθε παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιήθηκε μετά την παράδοση αυτή και

που απαλλάσσεται σύμφωνα με τις περιπτώσεις β' και γ' της παραγράφου 6 του παρόντος άρθρου, όταν τα αγαθά αποτέλεσαν αντικείμενο παραδόσεων κατά την παραμονή τους στο καθεστώς αυτό.

Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζονται όταν κατά τη διάρκεια παραμονής των αγαθών στο καθεστώς φορολογικής αποθήκευσης υπάρχει καταστροφή, απώλεια ή κλοπή αυτών που αποδεικνύονται ή δικαιολογούνται.

6. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται:

α) Οι προϋποθέσεις με τις οποίες χορηγείται η άδεια λειτουργίας των φορολογικών αποθηκών του παρόντος άρθρου, καθώς και οι λόγοι ανάκλησης αυτής.

β) Οι όροι και οι προϋποθέσεις λειτουργίας των φορολογικών αποθηκών, η λογιστική παρακολούθηση των αγαθών που αποθηκεύονται, ο χρόνος διάρκειας της λειτουργίας αυτών, καθώς και ο τρόπος ενημέρωσης του ειδικού βιβλίου φορολογικής αποθήκης.

γ) Η διαδικασία εισόδου και εξόδου των αγαθών στο καθεστώς φορολογικής αποθήκευσης, καθώς και ο τρόπος της άσκησης του ελέγχου αυτών.

δ) Ο ανώτατος χρόνος παραμονής των αγαθών κατά κατηγορία στη φορολογική αποθήκη.

ε) Η διαδικασία αναγνώρισης των απωλειών ή καταστροφών που υφίστανται τα αγαθά κατά τη διάρκεια παραμονής τους στο καθεστώς φορολογικής αποθήκευσης που οφείλεται σε ανωτέρα βία ή αυτή ταύτη τη φύση των αγαθών.

στ) Οι παρεχόμενες εγγυήσεις, το είδος και το ύψος αυτών προς διασφάλιση των οφειλόμενων κάθε φορά στο Δημόσιο αναλογούντων φόρων επί των αποθηκευμένων αγαθών.

ζ) Η διαδικασία εφαρμογής των περιπτώσεων α', β', και γ' της παραγράφου 7 του παρόντος άρθρου.

η) Ο τύπος και το περιεχόμενο, καθώς και ο χρόνος υποβολής της δήλωσης της παραγράφου 8 του παρόντος άρθρου.

θ) Κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού.

Οι φορολογικές αποθήκες του άρθρου αυτού δεν σχετίζονται με τις φορολογικές τελωνειακές αποθήκες, στις οποίες τίθενται εμπορεύματα που υπάγονται σε ΕΦΚ (για παράδειγμα αλκοολούχα ποτά) ή με τις τελωνειακές αποθήκες που τίθενται εμπορεύματα τρίτων χωρών ή άλλα εμπορεύματα με ειδικό σκοπό.

Ο εγκεκριμένος αποθηκευτής υποχρεούται:

α) Να τηρεί τα βιβλία και στοιχεία που προβλέπονται από τον Κ.Φ.Α.Σ.

β) Να τηρεί τις υποχρεώσεις των άρθρων 26 παράγραφος 8,9,11 και 12 και 36 και να

υποβάλλει τις δηλώσεις του άρθρου 38 του Κώδικα Φ.Π.Α. (για παράδειγμα υποβολή δήλωσης εισόδου και εξόδου των αγαθών ,καταβολή εγγύησης ,καταβολή του οφειλόμενου Φ.Π.Α. κλπ.)

γ) Να ενημερώνει την αρμόδια φορολογική αρχή για οποιαδήποτε μεταβολή δεδομένων που λήφθηκαν υπόψη για την χορήγηση της άδειας.

δ) Να επιδεικνύει τα προϊόντα σε κάθε ζήτηση της αρμόδιας φορολογικής ή άλλης αρμόδιας δημόσιας αρχής και να δέχεται οποιοδήποτε έλεγχο.

ε) Να μην επιτρέπει την έξοδο των αγαθών για τα οποία δεν έχει αποδοθεί ο οφειλόμενος φόρος.

ζ) Να ενημερώνει σχετικά την αρμόδια Δ.Ο.Υ., εφόσον γίνεται κύριος εναποθηκευόμενου αγαθού από μεταβίβαση, κατάσχεση κλπ.

#### Ο εναποθέτης υποχρεούται:

α) Να τηρεί τα βιβλία και στοιχεία που προβλέπονται από τον Κ.Φ.Α.Σ.

β) Να τηρεί τις υποχρεώσεις των άρθρων 36 και 38 του Κώδικα Φ.Π.Α.

γ) Να υποβάλλει στη Δ.Ο.Υ που ανήκει η φορολογική αποθήκη εναπόθεσης ,τις δηλώσεις των παραγράφων 8,11 και 12 και 26 του Κώδικα Φ.Π.Α.

δ) Να αποδίδει τον οφειλόμενο φόρο όπου συντρέχει περίπτωση ,κατά την έξοδο των αγαθών από την αποθήκη ,που αναλογεί στην φορολογητέα τους αξία ,όπως αυτή διαμορφώνεται σύμφωνα με την παράγραφο 13 του άρθρου 26 του Κώδικα Φ.Π.Α.

#### Καταστροφή, απώλεια, κλοπή αγαθών που βρίσκονται αποθηκευμένα σε φορολογική αποθήκη.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 1α του άρθρου του Ν.2859/2000 αντικαθίσταται το τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 13 του άρθρου 26 του Ν.2859/2000 και προβλέπεται ότι δεν διενεργείται διακανονισμός στην περίπτωση λήψης αποζημίωσης για καταστροφή, απώλεια ή κλοπή αγαθών που βρίσκονται σε φορολογική αποθήκη.

Η διάταξη αυτή ισχύει για αποζημιώσεις που λαμβάνονται από 1.1.2000 και μεταγενέστερα και κατά συνέπεια, για αποζημιώσεις που έχουν ληφθεί από επιχειρήσεις από 1.1.2000 για καταστροφή, απώλεια ή κλοπή αγαθών κατά το χρόνο που βρίσκονταν σε καθεστώς αποθήκης, δεν πραγματοποιείται διακανονισμός.

Περαιτέρω με την παράγραφο 3 του άρθρου 9 του Ν.2954/2000 ,που προβλέπεται ότι δεν περιλαμβάνεται στον παρανομαστή του κλάσματος (PRORATA)το ποσό των αποζημιώσεων αυτών.

Κατά συνέπεια στην περίπτωση είσπραξης αποζημίωσης για καταστραφέντα κ.λπ. αγαθά που βρίσκονται σε φορολογική αποθήκη του άρθρου 26 του Κώδικα Φ.Π.Α., δεν υπάρχει υποχρέωση διενέργειας διακανονισμού του φόρου εισροών ούτε και υπολογισμού της αποζημίωσης στην PRORATA (ΠΟΛ 1017/01).

## 6.4 Ειδικές Απαλλαγές (άρθρο 27 Ν.2859/2000)

### Απαλλάσσονται από το φόρο:

α) Η παράδοση και η εισαγωγή πλοίων που προορίζονται να χρησιμοποιηθούν στην εμπορική ναυσιπλοΐα, την αλιεία από υποκείμενο στο φόρο του κανονικού καθεστώτος Φ.Π.Α. ή για άλλη εκμετάλλευση ή για διάλυση ή για χρήση από τις ένοπλες δυνάμεις και το Δημόσιο γενικά, η παράδοση και η εισαγωγή ναυαγοσωστικών και πλωτών μέσων επιθαλάσσιας αρωγής, καθώς και αντικειμένων και υλικών, εφόσον προορίζονται να ενσωματωθούν ή να χρησιμοποιηθούν στα πλοία, ναυαγοσωστικά και πλωτά μέσα της περίπτωσης αυτής. Εξαιρούνται τα σκάφη ιδιωτικής χρήσης, που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό ούτε και η αμοιβή του εκτελωνιστή για την μεταμόρφωση ή εναπόθεση του φορτίου πλοίου.

### **Παράδειγμα 32°**

Έμπορος "Α" ειδών εξοπλισμού πλοίων ,πωλεί διάφορα εξαρτήματα πλοίου αντί 10.000 ευρώ σε πλοιοκτήτη ,ο οποίος τα τοποθετεί σε πλοίο που ναυπηγεί. Στο τιμολόγιο που εκδίδει ο "Α" βάζει αξία 10.000 ευρώ χωρίς να προσθέσει Φ.Π.Α. Τα εν λόγω εξαρτήματα τα έχουν εισαχθεί από τον "Α" από Τρίτη χώρα αντί 5.000 ευρώ και επιπλέον Φ.Π.Α. 1.150 ευρώ. Το ποσό των 1.150 ευρώ Φ.Π.Α. καθώς και το ποσό του Φ.Π.Α. των διαφορών δαπανών που πραγματοποίησε έχει δικαίωμα ο Α να τις αφαιρέσει από το Φ.Π.Α. των άλλων πωλήσεων του.

β) Η παράδοση και η εισαγωγή αεροσκαφών που προορίζονται για χρήση από τις ένοπλες δυνάμεις και το Δημόσιο γενικά ή για εκμετάλλευση από αεροπορικές εταιρείες, οι οποίες εκτελούν κυρίως διεθνείς μεταφορές με κόμιστρο ή που προορίζονται για διάλυση, καθώς και αντικειμένων και υλικών εφόσον προορίζονται να ενσωματωθούν ή να χρησιμοποιηθούν σε αυτά.

Ως κυρίως διεθνείς μεταφορές θεωρούνται αυτές που εκτελούν οι αεροπορικές εταιρείες από και προς το εξωτερικό, εφόσον τα έσοδα από τις διεθνείς μεταφορές υπερβαίνουν το πενήντα τοις εκατό (50%) των συνολικών ετήσιων ακαθάριστων εσόδων τους από αεροπορικές μεταφορές κατά την προηγούμενη της παράδοσης ή εισαγωγής, διαχειριστική περίοδο.

Εξαιρετικά για νεοσύστατες εταιρείες, για τις οποίες δεν μπορεί να εφαρμοστεί η περίπτωση του προηγούμενου εδαφίου, αυτές, κατά το πρώτο έτος της λειτουργίας τους, θεωρείται ότι εκτελούν διεθνείς μεταφορές, εφόσον το πιστοποιητικό του αερομεταφορέα και η σχετική άδεια εκμετάλλευσης προβλέπουν την διενέργεια αερομεταφορών παγκοσμίως. Η παραπάνω διάταξη εφαρμόζεται και ισχύει από 1.1.2013.

γ) Η παράδοση και η εισαγωγή καυσίμων, λιπαντικών, τροφοεφοδίων και λοιπών αγαθών που προορίζονται για τον εφοδιασμό των πλοίων, πλωτών μέσων και

αεροσκαφών, τα οποία απαλλάσσονται σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων α' και β'. Προκειμένου για πλοία και πλωτά μεσάτης εμπορικής ναυσιπλοΐας εσωτερικού ή άλλης εκμετάλλευσης εσωτερικού, καθώς και για αλιευτικά σκάφη που αλιεύουν στα ελληνικά χωρικά ύδατα, η απαλλαγή περιορίζεται στα καύσιμα και λιπαντικά.

δ) Η ναύλωση πλοίων και η μίσθωση αεροσκαφών, τα οποία απαλλάσσονται σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων α' και β', εφόσον προορίζονται για την περαιτέρω ενέργεια φορολογητέων πράξεων ή πράξεων απαλασσόμενων με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών.

Εξαιρείται η ναύλωση ή η μίσθωση σκαφών ή αεροσκαφών ιδιωτικής χρήσης που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό. Η ναύλωση επαγγελματικών πλοίων αναψυχής του Ν.2743/1999 απαλλάσσεται, εφόσον αυτά προσεγγίζουν κατά την πραγματοποίηση των πλόων τους και σε λιμένες εκτός Ελλάδας.

Απαλλάσσονται επίσης οι εργασίες κατασκευής, μετατροπής, επισκευής και συντήρησης των μέσων αυτών, για τα οποία προβλέπεται απαλλαγή στις περιπτώσεις α' και β' της παραγράφου αυτής, καθώς και των αντικειμένων που είναι ενσωματωμένα σε αυτά ή χρησιμοποιούνται για την εκμετάλλευσή τους.

Οι διατάξεις αυτής της περίπτωσης που αφορούν στα πλοία του Ν.2743/1999 εφαρμόζονται και για τα λοιπά επαγγελματικά πλοία.

ε) Η παροχή υπηρεσιών για την εξυπηρέτηση των άμεσων αναγκών των πλοίων, πλωτών μέσων και αεροσκαφών, για τα οποία προβλέπεται απαλλαγή στις περιπτώσεις α' και β' της παραγράφου αυτής, όπως η ρυμούλκηση, η πλοήγηση, η πρόσδεση, η διάσωση, η πραγματογνωμοσύνη, η χρήση λιμανιών και αεροδρομίων. Η απαλλαγή επεκτείνεται και στην παροχή υπηρεσιών εξυπηρέτησης του φορτίου των μεταφορικών αυτών μέσων.

στ) Η παράδοση και η εισαγωγή αγαθών, καθώς και η παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιούνται:

- Στα πλαίσια των ρυθμίσεων των διπλωματικών και προξενικών σχέσεων.
- Για τις ανάγκες αναγνωρισμένων από την Ελλάδα διεθνών οργανισμών άλλων από αυτούς που αναφέρονται στην υποπερίπτωση δδ' της περίπτωσης αυτής, ή των μελών τους, με τις προϋποθέσεις και μέσα στα όρια που καθορίζονται από τις ιδρυτικές τους συμβάσεις ή τις συμφωνίες για την εγκατάστασή τους στην Ελλάδα.
- Στα πλαίσια της Συνθήκης της Βορειοατλαντικής Συμμαχίας, για χρήση από τις ένοπλες δυνάμεις των άλλων κρατών - μελών και των πολιτικών υπηρεσιών που τις συνοδεύουν ή για τον εφοδιασμό των κυλικίων και λεσχών τους, εφόσον αυτές ενεργούνται σύμφωνα με τη Συνθήκη.
- Για τις ανάγκες της Ευρωπαϊκής Κοινότητας, της Ευρωπαϊκής Κοινότητας Ατομικής Ενέργειας, της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας ή της Ευρωπαϊκής Τράπεζας Επενδύσεων, ή των οργανισμών που έχουν συσταθεί από τις Κοινότητες, για τους οποίους ισχύει το πρωτόκολλο της 8ης Απριλίου 1965 περί προνομίων και ασυλιών των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων και οι συμφωνίες για την εφαρμογή του ή οι συμφωνίες για την έδρα τους, ιδίως στο μέτρο που



αυτό δεν προκαλεί στρεβλώσεις του ανταγωνισμού.

ζ) Η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών προς άλλο κράτος - μέλος που προορίζονται για τις ένοπλες δυνάμεις οποιουδήποτε από τα κράτη που συμμετέχουν στο Βορειοατλαντικό Σύμφωνο, εκτός από το ίδιο το κράτος -μέλος προορισμού, για τη χρήση των ενόπλων δυνάμεων αυτών ή του πολιτικού προσωπικού που τις συνοδεύει ή για τον εφοδιασμό των λεσχών και των κυλικείων τους, εφόσον οι ένοπλες αυτές δυνάμεις υπηρετούν τον κοινό αμυντικό σκοπό.

### **Παράδειγμα 33<sup>ο</sup>**

Μια ελληνική επιχείρηση πουλάει διάφορα αγαθά προς τις Γαλλικές ένοπλες δυνάμεις, οι οποίες σταθμεύουν στην Ιταλία στα πλαίσια του ΝΑΤΟ. Η παράδοση αυτή απαλλάσσεται από το Φ.Π.Α.

Αντίθετα, η παράδοση αυτή δεν απαλλάσσεται από το Φ.Π.Α. στις περιπτώσεις που τα αγαθά αυτά παραδίδονται προς τις Ιταλικές ένοπλες δυνάμεις, έστω και αν αυτές υπηρετούν τον κοινό αμυντικό σκοπό του Βορειοατλαντικού Συμφώνου.

η) Οι υπηρεσίες ενδοκοινοτικής μεταφοράς αγαθών από ή προς τα νησιά, που απαρτίζουν τις αυτόνομες περιοχές των Αζόρων και της Μαδέρας.

θ) Η παράδοση χρυσού στην Τράπεζα της Ελλάδος, καθώς και η εισαγωγή χρυσού που ενεργείται από αυτήν.

ι) Οι αεροπορικές και θαλάσσιες μεταφορές προσώπων από το εσωτερικό της χώρας στο εξωτερικό και αντίστροφα, καθώς και οι στενά συνδεόμενες με αυτές βοηθητικές υπηρεσίες.

ια) Η παράδοση και η εισαγωγή πλοίων και πλωτών μέσων που προορίζονται για την αλιεία και σπογγαλιεία στα ελληνικά χωρικά ύδατα ανεξάρτητα από το καθεστώς Φ.Π.Α. στο οποίο υπάγεται ο υποκείμενος στο φόρο που ενεργεί αυτή τη δραστηριότητα, καθώς και των αντικειμένων και υλικών, εφόσον προορίζονται να ενσωματωθούν ή να χρησιμοποιηθούν σε αυτά. Οι απαλλαγές των πράξεων που προβλέπονται στις περιπτώσεις γ', με εξαίρεση τα τροφοεφόδια, δ' και ε' της παραγράφου αυτής ισχύουν και στην περίπτωση αυτή.

## **6.5 Απαλλαγές στην παράδοση αγαθών σε άλλο Κράτος-Μέλος (άρθρο 28 Ν.2859/2000)**

### Απαλλάσσονται από το φόρο:

α) Η παράδοση αγαθών κατά την έννοια του άρθρου 5, τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται σε άλλο κράτος-μέλος από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή από άλλον που ενεργεί για λογαριασμό τους, προς άλλον υποκείμενο στο φόρο ή προς μη υποκείμενο νομικό πρόσωπο, που ενεργεί με την ιδιότητα του αυτή σε άλλο κράτος-

μέλος.

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

- Αγρότες που ανήκουν στο ειδικό κατ' αποκοπή καθεστώς Φ.Π.Α. στο Κράτος – Μέλος εγκατάστασης τους.
- Υποκειμένους που διενεργούν μόνο απαλλασσόμενες πράξεις χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών.
- Νομικά πρόσωπα μη υποκείμενα στο φόρο, εφόσον το ύψος των συνολικών ενδοκοινοτικών τους αποκτήσεων αγαθών, χωρίς φόρο προστιθέμενης αξίας, δεν υπερβαίνει κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο το ποσό των 10.000 ευρώ και κατά την τρέχουσα διαχειριστική περίοδο δεν υπερβαίνει το ποσό αυτό.

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

#### **Παράδειγμα 34<sup>ο</sup>**

Ελληνική εταιρεία "Α" παραγωγής παραδοσιακών προϊόντων παραδίδει σε εταιρεία "Β" εγκατεστημένη στην Γαλλία συσκευασμένα παραδοσιακά προϊόντα αξίας 80.000 ευρώ. Επειδή ο προμηθευτής των διάφορων ειδών συσκευασίας και ο αγοραστής αυτών ανήκουν στο καθεστώς Φ.Π.Α., το τιμολόγιο εκδίδεται χωρίς Φ.Π.Α. και η πράξη θα φορολογηθεί στην Γαλλία σαν ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών.

#### **Παράδειγμα 35<sup>ο</sup>**

Ελληνική εταιρεία "Α" παραδίδει γεωργικό μηχάνημα και σωλήνες για άρδευση σε γεωργό στην Γερμανία, ο οποίος ανήκει στο ειδικό κατά αποκοπή καθεστώς Φ.Π.Α. σύμφωνα με την νομοθεσία της χώρας του, τότε:

- Στο τιμολόγιο θα χρεωθεί Φ.Π.Α. με τον συντελεστή που ισχύει στην Ελλάδα 23 % και δεν θα φορολογηθεί η πράξη αυτή στην Γερμανία.
- Στο τιμολόγιο δεν θα χρεωθεί Φ.Π.Α. στην Ελλάδα και η πράξη αυτή θα θεωρηθεί ως ενδοκοινοτική απόκτηση στην Γερμανία, όπου και θα φορολογηθεί, εφόσον ο γεωργός παρέχει στοιχεία στον προμηθευτή του (Α) στην Ελλάδα ότι διαθέτει ΑΦΜ/ΦΠΑ Γερμανίας και αποδεικνύει ότι είναι υπόχρεος για καταβολή του φόρου αυτού στην Γερμανία.

β) Η περιστασιακή παράδοση καινούργιων μεταφορικών μέσων, που αποστέλλονται ή μεταφέρονται προς άλλο κράτος - μέλος. Επίσης η παράδοση αγαθών που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης, τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται προς άλλο κράτος - μέλος, εφόσον ο αγοραστής είναι πρόσωπο που εμπίπτει στις διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της προηγούμενης περίπτωσης α' και τα αγαθά αυτά

διακινούνται υπό καθεστώς αναστολής καταβολής του ειδικού φόρου κατανάλωσης.

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

### **Παράδειγμα 36°**

Επιχείρηση εγκατεστημένη στην Ελλάδα έχει σαν δραστηριότητα την εμπορία μελιού. Αποστέλλει λοιπόν χύμα μέλι σε υποκατάστημα στην Γερμανία, όπου το προϊόν τυποποιείται για περαιτέρω πώληση. Η παράδοση αυτή από την Ελλάδα στην Γερμανία θεωρείται ενδοκοινοτική παράδοση παρά το γεγονός ότι μετακινεί δικά της προϊόντα από την Ελλάδα στη Γερμανία χωρίς να μεσολαβεί αλλαγή κυριότητας.

### **Παράδειγμα 37°**

Ελληνική επιχείρηση εμπορίας εμφιαλωμένου κρασιού διατηρεί αποθήκη στη Γαλλία, όπου αποθηκεύει τα προϊόντα της με σκοπό να τα παραδίδει τμηματικά σε σουπερ-μαρκετ της Γαλλίας. Η μετακίνηση του εμφιαλωμένου κρασιού από την Ελλάδα στην αποθήκη της Γαλλίας αποτελεί ενδοκοινοτική παράδοση.

δ) η εισαγωγή και η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών που πραγματοποιούνται από υποκείμενο στο φόρο και η παράδοση αγαθών προς υποκείμενο στο φόρο, με σκοπό την παράδοση τους με τους όρους της παραπάνω περίπτωσης α', καθώς και η παροχή υπηρεσιών που αφορούν αυτές τις παραδόσεις αγαθών με προορισμό ένα άλλο κράτος-μέλος, μέχρι του ποσού των παραδόσεων αυτών, που πραγματοποίησε ο υποκείμενος στο φόρο, κατά την προηγούμενη δωδεκάμηνη χρονική ή δωδεκάμηνη διαχειριστική περίοδο.

### **Παράδειγμα 38°**

Ελληνική επιχείρηση κατά την διάρκεια του 2005 πραγματοποίησε εξαγωγές 300.000 ευρώ και ενδοκοινοτικές παραδόσεις 200.000 ευρώ. Με την διαδικασία της ΑΥΟ ΠΟΛ 1262/93, παρέχεται η ευχέρεια στην εν λόγω επιχείρηση κατά τη διάρκεια του 2006 να αγοράζει ή να εισάγει αγαθά και να λαμβάνει υπηρεσίες με απαλλαγή Φ.Π.Α. μέχρι του ορίου των 500.000 ευρώ εφόσον τα αγαθά αυτά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιηθούν για την πραγματοποίηση εξαγωγών ή ενδοκοινοτικών παραδόσεων.

Η παρούσα απαλλαγή, καθώς και η απαλλαγή που προβλέπεται στην περίπτωση ζ' της παραγράφου 1 του άρθρου 24, παρέχεται συνολικά μέχρι του κοινού ορίου, που προβλέπεται από τις διατάξεις αυτές.

1. Οι διατάξεις του άρθρου αυτού δεν έχουν εφαρμογή στις παραδόσεις αγαθών που υπάγονται σε φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 45 και 46.
2. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών ρυθμίζεται κάθε λεπτομέρεια για την εφαρμογή του άρθρου αυτού.

## **6.6 Απαλλαγές στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών (άρθρο 29 Ν.2859/2000)**

### Απαλλάσσονται από το φόρο:

1. Η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών των οποίων η εισαγωγή ή η παράδοση απαλλάσσεται από το φόρο στο εσωτερικό της χώρας.
2. Η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, για τα οποία, κατ' εφαρμογή των παραγράφων 2 και 3 του άρθρου 34 , ο αποκτών (αγοραστής) τα αγαθά στο εσωτερικό της χώρας δικαιούται, σε κάθε περίπτωση, ολικής επιστροφής του φόρου προστιθέμενης αξίας. Έτσι για παράδειγμα μια μεταφορική εταιρεία, εγκατεστημένη στη Γαλλία, πραγματοποιεί μεταφορά αγαθών από Γαλλία στην Ελλάδα. Το φορτηγό αυτοκίνητο της εταιρείας αυτής χρειάζεται επισκευή ενώ βρίσκεται σε ελληνικό έδαφος και για το λόγο αυτό παραγγέλνει ένα εξάρτημα από την Αυστρία. Η απόκτηση του εξαρτήματος αυτού δεν θα φορολογηθεί σαν ενδοκοινοτική απόκτηση στην Ελλάδα, σύμφωνα με τη διάταξη της περίπτωσης β' της παραγράφου 1 του άρθρου 29.

Στην ενδοκοινοτική απόκτηση εφημερίδων και περιοδικών αναστέλλεται η είσπραξη του οφειλόμενου φόρου. Ο φόρος αυτός καταβάλλεται όταν οι εφημερίδες και τα περιοδικά διανέμονται στην Ελλάδα από τον υποκείμενο στο φόρο ή από το πρακτορείο διανομής και σε περίπτωση που δεν υπάρχει ούτε πρακτορείο διανομής, από τον παραλήπτη.

# ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7<sup>ο</sup>

## Εκπτώσεις, Διακανονισμοί και Επιστροφές του Φ.Π.Α.

### 7.1 Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου (άρθρο 30 Ν.2859/2000)

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

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

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

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

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

#### Παραδείγματα 1<sup>ο</sup> και 2<sup>ο</sup>

- Επιχείρηση εμπορίας ηλεκτρικών συσκευών (πλυντήρια και ηλεκτρικές κουζίνες) καταβάλει Φ.Π.Α. στο τελωνείο για την εισαγωγή ηλεκτρονικών συσκευών από την Ιαπωνία. Από την στιγμή που η επιχείρηση πραγματοποιεί πράξεις υπαγόμενες στο Φ.Π.Α. (πωλήσεις ηλεκτρικών συσκευών) έχει δικαίωμα να εκπέσει τον αναλογούντα Φ.Π.Α.
- Ιδιώτης "Α" αγόρασε στις 10.1.2012 καινούργια μηχανή αξίας 15.000 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 3.450 ευρώ. Στις 20.3.2012 αποφασίζει να πωλήσει την μηχανή αυτή σε πρόσωπο εγκατεστημένο στην Γαλλία αντί 10.000 ευρώ με απαλλαγή από το Φ.Π.Α. Ο ιδιώτης αυτός δικαιούται να ζητήσει, κατά το χρόνο της παράδοσης να του επιστραφεί το Φ.Π.Α. που αναλογεί στην αξία των 10.000 ευρώ δηλαδή 2.300 ευρώ. Η επιστροφή του Φ.Π.Α. θα πραγματοποιηθεί από τη Δ.Ο.Υ. της κατοικίας του αφού προηγουμένως υποβάλει σε αυτή σχετική έκτακτη περιοδική δήλωση και αίτηση, επιδεικνύοντας τα στοιχεία της συναλλαγής αυτής.

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

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

### **Παράδειγμα 3<sup>ο</sup>**

Έλληνας δικηγόρος εγκατεστημένος στον Πειραιά αναλαμβάνει μια υπόθεση για λογαριασμό Γερμανικής επιχείρησης. Δεδομένου ότι ο τόπος φορολογίας είναι η Γερμανία( εκτός Ελλάδας) ο Έλληνας δικηγόρος δικαιούται να εκπέσει το Φ.Π.Α. των δαπανών για την υπόθεση αυτή που έκανε στην Ελλάδα.

### **Παράδειγμα 4<sup>ο</sup>**

Ελληνική διαφημιστική εταιρία με έδρα την Θεσσαλονίκη διαφημίζει Γερμανικό προϊόν στην Γερμανία και δαπανά στην Ελλάδα για αγορά υλικών σχεδίασης κ.λπ. της διαφήμισης αυτής 8.000 ευρώ που επιβαρύνεται και με Φ.Π.Α. 23% δηλαδή με 1.840 ευρώ. Επίσης Μηχανολόγος-Ηλεκτρολόγος που έχει την έδρα την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας στην Ελλάδα (γραφείο στη Θεσσαλονίκη) αναλαμβάνει την εκτέλεση της ηλεκτρολογικής μελέτης για ακίνητο που βρίσκεται στην Βουλγαρία. Για την εργασία αυτή ο Έλληνας μηχανικός προβαίνει σε δαπάνες στην Ελλάδα για αγορά υλικών που αφορούν την μελέτη αξίας 4.000 ευρώ και Φ.Π.Α. 920 ευρώ. Όπως προκύπτει από την ανάλυση των διατάξεων της περίπτωσης α της παρ. 4 του άρθρου 14, οι υπηρεσίες που παρέχονται μεταξύ άλλων και από μηχανικούς και είναι συναφείς με ακίνητα τα οποία βρίσκονται στο εξωτερικό δεν φορολογούνται στην Ελλάδα για την υπηρεσία που πρόσφερε στο εξωτερικό, δεδομένου ότι η υπηρεσία αυτή, (ηλεκτρολογική μελέτη) θα παρείχε δικαίωμα έκπτωσης αν είχε πραγματοποιηθεί στο εσωτερικό της χώρας.

Δηλαδή, το Φ.Π.Α. των 1.840 ευρώ και των 920 ευρώ με το οποίο επιβαρύνονται αντίστοιχα η Διαφημιστική εταιρία και ο Μηχανολόγος-Ηλεκτρολόγος έχουν δικαίωμα να τον εκπέσουν στην Ελλάδα.

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

### **Παράδειγμα 5<sup>ο</sup>**

Γραφείο γενικών μεταφορών αναλαμβάνει την μεταφορά από την Αθήνα στα Χανιά αγαθών που έχουν προσκομιστεί στο Τελωνείο Αθηνών ,αλλά με τελικό προορισμό τα Χανιά όπου θα γίνει και ο εκτελωνισμός των αγαθών. Η αξία μεταφοράς θα συμπεριληφθεί στην φορολογητέα βάση για την επιβολή του Φ.Π.Α. στο τελωνείο. Στην περίπτωση αυτή η φορτωτική που θα εκδοθεί θα σφραγισθεί από το Τελωνείο με σχετική ένδειξη ότι η αξία της μεταφοράς έχει ληφθεί υπόψη στη φορολογητέα αξία των εισαχθέντων ειδών και συνεπώς δεν θα αναγραφεί Φ.Π.Α. στη φορτωτική. Το μεταφορικό γραφείο ,δεδομένου ότι δεν έχει εισπράξει Φ.Π.Α.

(απαλλασσόμενη πράξη) θα προβεί στην έκπτωση του Φ.Π.Α. που πλήρωσε για καύσιμα κ.λπ. για την πραγματοποίηση της μεταφοράς.

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

#### **Παράδειγμα 6<sup>ο</sup>**

Ελληνική επιχείρηση κατά τον μήνα Μάρτιο πραγματοποιεί εξαγωγές 80.000 ευρώ. Για την παραγωγή εξαγχθέντων αγαθών επιβαρύνθηκε με Φ.Π.Α. δαπανών 8.000 ευρώ ( αγορά πρώτων υλών, υλικά συσκευασίας, υπηρεσίες κλπ.), τον οποίο δικαιούται να εκπέσει.

#### **Παράδειγμα 7<sup>ο</sup>**

Ελληνική επιχείρηση κατά τον μήνα Μάρτιο πραγματοποιεί εισαγωγές εμπορευμάτων αξίας 80.000 ευρώ τα οποία θέτει σε καθεστώς εναποθήκευσης με σκοπό να τα επανεξάγει. Τα αγαθά αυτά δεν υπόκεινται σε Φ.Π.Α. κατά την εισαγωγή τους επειδή τέθηκαν στο καθεστώς εναποθήκευσης (άρθρο 25 παρ.1α'). Μέσα στον ίδιο μήνα Μάρτιο, η επιχείρηση πραγματοποίησε δαπάνες 5.000 για τα εμπορεύματα αυτά και επιβαρύνθηκε με Φ.Π.Α. 1.150 ευρώ. Το ποσό των 1.150 ευρώ Φ.Π.Α. εκρών του ίδιου μήνα και το τυχόν πιστωτικό υπόλοιπο να το μεταφέρει για συμψηφισμό στις επόμενες περιοδικές δηλώσεις του.

#### **Παράδειγμα 8<sup>ο</sup>**

Αγρότης του κανονικού καθεστώτος παραδίδει ελαιόλαδο που τίθεται σε φορολογική αποθήκη. Παρά το γεγονός ότι η τιμολόγηση γίνεται χωρίς Φ.Π.Α., παρέχεται το δικαίωμα στον αγρότη να εκπέσει το Φ.Π.Α. εισρών που αφορά στην εν λόγω παράδοση.

#### **Παράδειγμα 9<sup>ο</sup>**

Πλοιοκτήτης παραδίδει σε έμπορο εξαρτήματα πλοίου τα οποία θα χρησιμοποιηθούν σε πλοίο που ναυπηγείται. Η τιμολόγηση γίνεται χωρίς Φ.Π.Α., ο εφοδιαστής όμως έχει δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. που έχει επιβαρύνει την αγορά των τροφοεφοδίων.

#### **Παράδειγμα 10<sup>ο</sup>**

Ελληνική εταιρεία "Α" παραγωγής κονσερβοποιημένων τροφίμων πραγματοποιεί ενδοκοινοτική παράδοση στην Γαλλία. Η τιμολόγηση γίνεται χωρίς Φ.Π.Α., η επιχείρηση όμως έχει δικαίωμα έκπτωσης φόρου αγοράς ή παραγωγής τροφίμων.

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.



### **Παράδειγμα 11<sup>ο</sup>**

Ελληνική ασφαλιστική εταιρεία αναλαμβάνει την ασφάλιση εμπορευμάτων Γερμανικής εμπορικής εταιρίας που αγοράστηκαν στην Ελλάδα και μεταφέρονται στην Γερμανία. Για τις εν λόγω εργασίες (ασφάλιστρα εμπορευμάτων) δεν οφείλεται φόρος διότι οι εργασίες αυτές απαλλάσσονται σύμφωνα με την παρ.1 του άρθρου 22. Όμως η ελληνική ασφαλιστική εταιρεία, παρότι ενεργεί απαλλασσόμενες πράξεις δικαιούται να υποβάλλει δήλωση στη Δ.Ο.Υ. και να ζητήσει την επιστροφή του φόρου εισροών των διαχειριστικών της εξόδων που αναλογεί στην απαλλασσόμενη εργασία ασφάλισης των εμπορευμάτων της Γερμανικής εμπορικής εταιρίας. Πιο συγκεκριμένα, αν υποθέσουμε ότι οι φόροι εισροών που επιβαρύνουν το διαχειριστικό κόστος του συνόλου των ασφαλιστρών της ελληνικής εταιρείας για μια φορολογική περίοδο ανέρχεται σε 200.000 ευρώ τα ασφάλιστρα που εισπράττει από την Γερμανική εταιρία ανέρχονται σε 1.000.000 ευρώ και τα συνολικά ασφάλιστρα της ίδιας περιόδου σε 9.000.000 ευρώ ο προς επιστροφή φόρος θα ανέρχεται σε 20.000 ευρώ (200.000\* 1.000.000 /10.000.000).

- 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.

### **Παράδειγμα 12<sup>ο</sup>**

Επιχείρηση για λόγους προβολής και διαφήμισης διαθέτει δείγματα των προϊόντων της δωρεάν. Η εν λόγω επιχείρηση έχει δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. που επιβάρυνε την παραγωγή δειγμάτων.

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.

### **Παράδειγμα 13<sup>ο</sup>**

Ιδιώτης αγόρασε στις 12.1.2004 καινούργιο επιβατικό αυτοκίνητο αξίας 18.000 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 4.140 ευρώ. Στις 20.3.2004 πωλεί το αυτοκίνητο αυτό σε πρόσωπο εγκατεστημένο στη Γαλλία αντί 9.000 ευρώ με απαλλαγή από Φ.Π.Α. Το αυτοκίνητο αυτό θεωρείται ότι είναι καινούργιο και τόπος φορολογίας είναι η Γαλλία. Ο ιδιώτης αυτός δικαιούται να ζητήσει, κατά το χρόνο της παράδοσης να του επιστραφεί ο Φ.Π.Α. που αναλογεί στην αξία των 9.000 ευρώ με Φ.Π.Α. 2070 ευρώ. Η επιστροφή θα πραγματοποιηθεί από τη Δ.Ο.Υ. της κατοικίας, αφού προηγουμένως υποβάλλει σχετική έκτακτη περιοδική δήλωση και αίτηση, προσκομίζοντας και τα αποδεικτικά στοιχεία της συναλλαγής αυτής (ΠΟΛ 1317/93).

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

α) Αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης καπνοβιομηχανιών προϊόντων.  
β) Αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης οινοπνευματωδών ή αλκοολούχων ποτών, εφόσον αυτά προορίζονται για την πραγματοποίηση μη φορολογητέων 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.

#### **7.1.1 Προσδιορισμός του εκπιπόμενου φόρου (άρθρο 31 Ν.2859/2000)**

Σε περίπτωση που ο υποκείμενος στο φόρο χρησιμοποιεί αγαθά και υπηρεσίες για την πραγματοποίηση πράξεων, για μερικές από τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης, ο εκπιπόμενος φόρος ορίζεται σε ποσοστό στα εκατό του συνολικού ποσού του φόρου των κοινών αυτών εισροών.

Το ποσοστό αυτό βρίσκεται με βάση κλάσμα που έχει ως αριθμητή το ποσό του ετήσιου κύκλου εργασιών, χωρίς φόρο προστιθέμενης αξίας, που αφορά πράξεις για τις οποίες παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου και ως παρανομαστή το ποσό των πράξεων που αναφέρονται στον αριθμητή, καθώς και των πράξεων για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης.

Στον παρανομαστή του κλάσματος συμπεριλαμβάνονται επίσης και οι επιδοτήσεις, επιχορηγήσεις, οικονομικές ενισχύσεις, οι οποίες δεν αποτελούν μέρος της φορολογητέας αξίας, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 19.

#### **Παράδειγμα 14<sup>ο</sup>**

Επιχείρηση πραγματοποίησε κατά το 2004 ακαθάριστα έσοδα :

α) από πωλήσεις τροφίμων (αξία)	300.000 ευρώ
β) από ενοίκια (αξία)	50.000 ευρώ
Σύνολο	350.000 ευρώ

Το ποσοστό δικαιώματος ανέρχεται σε  $(300.000/350.000*100) = 85,7 \%$ . Το ποσοστό του δικαιώματος έκπτωσης του Φ.Π.Α. των κοινών εισροών (δαπανών) εκπεφρασμένο στα εκατό, καθορίζεται σε 86%. Εάν λοιπόν οι κοινές δαπάνες (έξοδα διοικήσεως, γενικά έξοδα, λογιστήριο κ.λπ.) ανέρχονται σε 50.000 ευρώ και ο αναλογών Φ.Π.Α. σε 11.500 ευρώ, ο Φ.Π.Α. που δικαιούται να εκπέσει η επιχείρηση είναι 9.890 ευρώ  $(11500*86\%)$ .

### Παράδειγμα 15°

Επιχείρηση που εκμεταλλεύεται ξενοδοχείο (υποκείμενος στο φόρο κλάδος) και θεραπευτικά λουτρά (μη υποκείμενος κλάδος) πραγματοποιεί κατά τη διάρκεια της διαχειριστικής περιόδου 2005 ακαθάριστα έσοδα:

α) από τον κλάδο του ξενοδοχείου χωρίς Φ.Π.Α.	15.000 ευρώ
β) από τον κλάδο των θεραπευτικών λουτρών	4.000 ευρώ
Σύνολο	19.000 ευρώ

Το ποσοστό δικαιώματος έκπτωσης ανέρχεται σε  $(15.000/19.000*100)=78,94\%$ . Με την στρογγυλοποίηση το ποσοστό καθορίζεται σε 79%. Εάν υποτεθεί ότι η επιχείρηση είχε κοινές δαπάνες αξίες 4.000 ευρώ και αναλογών Φ.Π.Α. είναι 920 ευρώ, ο Φ.Π.Α. που δικαιούται να εκπέσει είναι 726,8 ευρώ  $(920*79\%)$ .

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

Για τον προσδιορισμό του ποσοστού της παραγράφου 1 δε λαμβάνονται υπόψη τα ποσά που προέρχονται:

1. Από παράδοση αγαθών που χρησιμοποιούνται από υποκείμενο στο φόρο για πάγια εκμετάλλευση στην επιχείρηση.
2. Από παρεπόμενες πράξεις σε ακίνητα, ή από χρηματοδοτικές ή πράξεις που προβλέπουν οι διατάξεις των περιπτώσεων κ', κα', κβ', κγ', κδ' και κε' της παραγράφου 1 του άρθρου 22 του παρόντος, εφόσον πρόκειται για παρεπόμενες της κύριας δραστηριότητας πράξεις.

### Παράδειγμα 16°

Πρατήριο καπνοβιομηχανικών προϊόντων εμπορεύεται τσιγάρα, για τα οποία δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών, καθώς και άλλα είδη για παράδειγμα ζαχαρώδη, για τα οποία παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης φόρου εισροών. Κατά το έτος 2005 πραγματοποίησε ακαθάριστα έσοδα :

α) από πωλήσεις ζαχαρωδών	10.000 ευρώ
β) από πωλήσεις τσιγάρων	20.000 ευρώ
Σύνολο	30.000 ευρώ

Το ποσοστό δικαιώματος έκπτωσης ανέρχεται σε  $(10.000/30.000*100) = 33,33\%$ . Με την στρογγυλοποίηση το ποσοστό καθορίζεται σε 34%. Εάν η εν λόγω επιχείρηση αγοράσει ένα ηλεκτρονικό υπολογιστή για την παρακολούθηση των πωλήσεων και των δύο δραστηριοτήτων της έχει δικαίωμα έκπτωσης ποσοστού 34% του Φ.Π.Α. που αναλογεί στην αξία αγοράς του υπολογιστή. Έτσι εάν ο υπολογιστής κοστίζει 1.200 ευρώ και ο αναλογών Φ.Π.Α. είναι 276 ευρώ, ο Φ.Π.Α. που δικαιούται να εκπέσει η επιχείρηση είναι 93,84 ευρώ ( $276*34\%$ ).

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

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

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

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

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

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

### **Παράδειγμα 17<sup>ο</sup>**

Έλληνας ιδιώτης αγοράζει στις 25.6.2012 καινούργιο αυτοκίνητο αξίας 12.000 ευρώ με αναλογούντα Φ.Π.Α. 2.760 ευρώ. Στις 25.12.2012 πωλεί το αυτοκίνητο σε αγοραστή άλλου κράτους μέλους αντί 6.000 ευρώ χωρίς Φ.Π.Α. (απαλλαγή άρθρου 28 του Κώδικα Φ.Π.Α.). Το δικαίωμα για έκπτωση του Φ.Π.Α. περιορίζεται στο ποσό των 1380 ευρώ ( $6000*23\%$ ) αφού σύμφωνα με την παρ. 8 του άρθρου αυτού "ο προ έκπτωση (επιστροφή) Φ.Π.Α. δεν μπορεί να υπερβεί το ποσό του Φ.Π.Α. που αναλογεί στην αξία της ενδοκοινοτικής παράδοσης".

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

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

1. Βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης ατής παραγράφου 1 του άρθρου 36.
2. Νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν.
3. Στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά.
4. Νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κ.Φ.Α.Σ.
5. Κυρωμένο αντίγραφο της έκτακτης περιοδικής δήλωσης ή της ειδικής δήλωσης της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 36, όπου προβλέπεται η καταβολή φόρου με τις δηλώσεις αυτές, από τις οποίες αποδεικνύεται η καταβολή του φόρου.

Σε περίπτωση καταβολής του φόρου από τον υπόχρεο, για τον οποίο προβλέπουν οι διατάξεις των περιπτώσεων β', γ' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 35, το δικαίωμα έκπτωσης μπορεί να ασκηθεί, εφόσον αυτός κατέχει δικαιολογητικά σχετικά με την πραγματοποίηση της φορολογητέας πράξης από τον εγκαταστημένο στο εξωτερικό υποκείμενο στο φόρο και αποδεικτικό καταβολής του φόρου.

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

### **Παράδειγμα 18<sup>ο</sup>**

Ελληνική επιχείρηση έχει πραγματοποιήσει ενδοκοινοτική απόκτηση στις 16/3. Την αξία της απόκτησης παρά το γεγονός ότι δεν έχει παραλάβει το σχετικό τιμολόγιο, την έχει συμπεριλάβει στην περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. της οικείας φορολογικής περιόδου και στις εκροές και στις εισροές. Με βάση τη διάταξη της περίπτωσης δ' της παρ.1 του άρθρου αυτού ο υποκείμενος έχει, σαν νόμιμο δικαιολογητικό της έκπτωσης που διενέργησε, την περιοδική δήλωση του Φ.Π.Α.

## 7.2 Διακανονισμός Εκπτώσεων(άρθρο 33 Ν.2859/2000)

Η έκπτωση του φόρου που ενεργείται με βάση τις υποβαλλόμενες δηλώσεις ΦΠΑ, υπόκειται σε τελικό διακανονισμό σύμφωνα με τα συνολικά στοιχεία της διαχειριστικής περιόδου, εφόσον:

- Η έκπτωση αυτή είναι μεγαλύτερη ή μικρότερη από εκείνη που είχε δικαίωμα να ενεργήσει ο υποκείμενος στο φόρο.
- Μετά την υποβολή των ανωτέρω δηλώσεων ΦΠΑ, έγιναν μεταβολές που δεν είχαν ληφθεί υπόψη για τον καθορισμό του ποσού των εκπτώσεων, ιδίως στην περίπτωση έκπτωσης στο τίμημα ή ακύρωσης αγορών. Δεν ενεργείται διακανονισμός σε περιπτώσεις καταστροφής, απώλειας ή κλοπής που αποδεικνύονται ή δικαιολογούνται, καθώς και σε περιπτώσεις χορήγησης δώρων μέχρις αξίας 10 ευρώ και δειγμάτων τα οποία διατίθενται για το σκοπό της επιχείρησης

### Παράδειγμα 19<sup>ο</sup>

Επιχείρηση που πραγματοποιεί φορολογητέες και αφορολόγητες πράξεις με τις περιοδικές δηλώσεις κατά την χρήση του 2012 εφαρμόζει ποσοστό PRORATA 50% στο Φ.Π.Α. των κοινών εισροών. Έστω ότι ο εν λόγω Φ.Π.Α. είναι 12.000 ευρώ και κατά συνέπεια ο φόρος που θα εκπέσει είναι 6.000 ευρώ (12.000\*50%). Εάν από τα οριστικά στοιχεία της εκκαθαριστικής δήλωσης (Πίνακας Ζ) προκύψει ποσοστό PRORATA 60% η επιχείρηση δικαιούται έκπτωση 7.200 ευρώ (12.000\*60%). Στην περίπτωση αυτή θα γίνει διακανονισμός για να εκπέσει συμπληρωματικά Φ.Π.Α. 1.200 ευρώ (Φ.Π.Α. 7.200 που έπρεπε να είχε εκπέσει μείον Φ.Π.Α. 6.000 ευρώ που πράγματι επέστησε).

Ειδικά για τα αγαθά επένδυσης, η έκπτωση του φόρου που ενεργήθηκε υπόκειται σε πενταετή διακανονισμό με αφετηρία το έτος χρησιμοποίησής τους. Ο διακανονισμός ενεργείται κάθε έτος για το ένα πέμπτο (1/5) του φόρου που επιβάρυνε το αγαθό, ανάλογα με τις μεταβολές του δικαιώματος έκπτωσης. Για τα ακίνητα, η μίσθωση των οποίων υπάγεται στο φόρο, κατόπιν της επιλογής που προβλέπεται στην περίπτωση δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 8, η έκπτωση του φόρου που ενεργήθηκε υπόκειται σε δεκαετή διακανονισμό με αφετηρία το έτος χρησιμοποίησής τους. Ο διακανονισμός ενεργείται κάθε έτος για το ένα δέκατο του φόρου που επιβάρυνε το αγαθό, ανάλογα με τις μεταβολές του δικαιώματος έκπτωσης. Το ποσό του φόρου που εναπομένει για διακανονισμό κατά το χρόνο άσκησης της επιλογής φορολόγησης, διακανονίζεται με βάση συνολική περίοδο δέκα ετών.

Σε περίπτωση παράδοσης αγαθών επένδυσης ή οριστικής παύσης της χρησιμοποίησής τους σε φορολογητέες πράξεις, κατά τη διάρκεια πενταετίας ή δεκαετίας, προκειμένου για ακίνητα της παραγράφου 2, ενεργείται εφάπαξ

διακανονισμός μέσα στο ίδιο έτος και τα αγαθά αυτά θεωρούνται, για τα έτη που απομένουν, ότι χρησιμοποιήθηκαν αποκλειστικά και μόνο:

α) Σε φορολογητέες δραστηριότητες, εφόσον πρόκειται:

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

β) Σε αφορολόγητες δραστηριότητες, στις λοιπές περιπτώσεις.

Εάν εντός της περιόδου διακανονισμού, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του παρόντος άρθρου από την πραγματοποίηση της δαπάνης για απόκτηση ή κατασκευή επενδυτικών αγαθών δεν έχει γίνει έναρξη της χρησιμοποίησης αυτών, θεωρείται ότι διατέθηκαν αποκλειστικά και μόνο σε αφορολόγητες πράξεις και ενεργείται εφάπαξ διακανονισμός με την εκκαθαριστική δήλωση της διαχειριστικής αυτής περιόδου. Εξαιρείται του ανωτέρω περιορισμού της πενταετίας η πραγματοποίηση της δαπάνης, για την απόκτηση ή την κατασκευή επενδυτικών αγαθών από οργανισμούς, επιχειρήσεις και εταιρίες κοινής ωφέλειας.

**Παράδειγμα 20<sup>ο</sup> : Διακανονισμού του Φ.Π.Α. για επιχειρήσεις που είναι μερικής υποκείμενες στο Φ.Π.Α.**

Επιχείρηση μέσα στο έτος 2011 πραγματοποιεί έσοδα με δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. εισροών 70.000 ευρώ και έσοδα χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. εισροών 50.000 ευρώ, σύνολο 120.000 ευρώ. Δηλαδή, ο συντελεστής που αναλογεί στα έσοδα, με δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. εισροών είναι  $70.000:120.000=58\%$  και ο συντελεστής που αναλογεί στα έσοδα χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. εισροών είναι  $50.000:120.000 = 42\%$ .

Αν για παράδειγμα ο Φ.Π.Α. των κοινών εισροών του έτους 2011 είναι 6.000 ευρώ, τότε το ποσό 2.520 ευρώ ( $6.000 \times 42\%$ ) δεν εκπίπτει με τις περιοδικές δηλώσεις που υποβάλλονται καθ' όλη τη διάρκεια του έτους 2011. Αν όμως στο τέλος του έτους 2011 διαπιστώνεται ότι τα έσοδα με δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. εισροών είναι 120.000 ευρώ και τα απαλλασσόμενα χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. εισροών είναι 50.000 ευρώ, δηλαδή με συντελεστή που αναλογεί στα έσοδα χωρίς δικαίωμα έκπτωσης 30% ( $50.000:120.000$ ), τότε στην εκκαθαριστική δήλωση του έτους 2011 και συγκεκριμένα στον κωδ.706 γράφεται το ποσό 1.800 ευρώ ( $6.000 \times 30\% = 1800$  ευρώ) και στον κωδ.708 γράφεται το ποσό ( $6.000 \times 42\% = 2.520$  ευρώ) από τους κωδ. 411 των περιοδικών δηλώσεων του Φ.Π.Α. Φυσικά, το ποσό 2.520 ευρώ εξισώνεται με το αντίστοιχο Φ.Π.Α. που πληρώθηκε περισσότερο κατά τη

διάρκεια του έτους 2011 (λόγω PRORATA) και δηλώθηκε στον κωδ.701 της εκκαθαριστικής δήλωσης οπότε στην ουσία δεν εκπίπτει μόνο το ποσό 1.800 ευρώ Φ.Π.Α.

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

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

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

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

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

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

### **7.3 Επιστροφή του Φ.Π.Α.**

#### **7.3.1 Προϋποθέσεις επιστροφής Φ.Π.Α. (άρθρο 34 Ν.2859/2000)**

Ο Φ.Π.Α. επιστρέφεται στις περιπτώσεις:

1. α) Αν καταβλήθηκε στο Δημόσιο χωρίς να οφείλεται.



β) Αν ο Φ.Π.Α. της έκπτωσης είναι μεγαλύτερος από τον οφειλόμενο Φ.Π.Α. στην ίδια φορολογική περίοδο και η διαφορά δεν είναι δυνατόν να συμψηφισθεί μέσα στην επόμενη διαχειριστική περίοδο και εφόσον φυσικά το σχετικό δικαίωμα επιστροφής δεν έχει παραγραφεί. Για παράδειγμα, όταν η επιχείρηση διακόπτει οριστικά τις εργασίες της, οπότε γίνεται και σχετικός έλεγχος για την τύχη των τυχόν αποθεμάτων, παγίων και λοιπών εργασιών, ή όταν η επιχείρηση είναι κατά κύριο λόγο εξαγωγική και δεν μπορεί να καλυφθεί ο Φ.Π.Α. των αγορών που βαρύνουν τα εξαγόμενα προϊόντα από τις πωλήσεις στο εσωτερικό της χώρας ή λόγω ζημιάς που έχει υποστεί η επιχείρηση αποδεδειγμένη καταστροφή, απώλεια ή κλοπή κλπ

Ο υποκείμενος στο Φ.Π.Α. δικαιούται επιστροφής του πιστωτικού υπολοίπου μέχρι τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, η οποία προηγείται του έτους της παραγραφής. Η παραγραφή του δικαιώματος επιστροφής του Φ.Π.Α. επέρχεται μετά την πάροδο 3 ετών από την ημερομηνία υποβολής της εκκαθαριστικής δήλωσης Φ.Π.Α. (κανονικής ή έκτακτης) που αφορά στη διαχειριστική περίοδο μέσα στην οποία γεννήθηκε το δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. ή από την ημερομηνία εμπρόθεσμης υποβολής στην περίπτωση εκπρόθεσμης ή μη υποβολής της εκκαθαριστικής δήλωσης του Φ.Π.Α.

**Παράδειγμα 21<sup>ο</sup>: Επιστροφής πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. προηγούμενων χρήσεων – χρόνος έναρξης παραγραφής του πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α.**

Στον παρακάτω πίνακα τα υπόλοιπα έχουν προκύψει από τις εκκαθαριστικές δηλώσεις των διαχειριστικών χρήσεων 2010-2014 της επιχείρησης Χ με απλογραφικά βιβλία του Κ.Φ.Α.Σ.

ΥΠΟΛΟΙΠΑ Φ.Π.Α. ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ 2010-2014

Διαχειριστικές Χρήσεις	Ετήσιο Φ.Π.Α. εκροών	Ετήσιο Φ.Π.Α. εισροών	Διαφορά Φ.Π.Α. εισροών-εκροών	Πιστωτικό Υπόλοιπο Φ.Π.Α. από προηγούμενη χρήση για μεταφορά	Πιστωτικό Υπόλοιπο Φ.Π.Α. για συμψηφισμό στις επόμενες χρήσεις
2010	30.000	80.000	50.000	-	40.000
2011	12.000	15.000	3.000	40.000	43.000
2012	13.000	20.000	7.000	43.000	50.000
2013	14.000	16.000	2.000	50.000	52.000
2014	18.000	23.000	5.000	52.000	57.000

Από το πιστωτικό υπόλοιπο 50.000 ευρώ της χρήσης 2010 ότι ποσό δεν συμψηφίζεται από το Φ.Π.Α. των εκροών των ετών 2011,2012, και 2013 παραγράφεται. Δηλαδή, από το πιστωτικό υπόλοιπο της χρήσης 2010 που είναι 50.000 ευρώ, αν για παράδειγμα η εκκαθαριστική δήλωση του Φ.Π.Α. της χρήσης 2010 υποβλήθηκε με ημερομηνία 25.02.11 τότε παραγράφεται το ποσό 11.000 ευρώ (50.000-Φ.Π.Α. εκροών 12.000 (2011) – 13.000 (2012) – 14.000 (2013) = 11.000 ευρώ). Για το λόγο αυτό, μαζί με την εκκαθαριστική δήλωση του Φ.Π.Α. της χρήσης 2013 που υποβάλλεται στη Δ.Ο.Υ. (μέχρι 25.02.14 με β' κατηγορίας βιβλία του Κ.Φ.Α.Σ.) υποβάλλεται στη Δ.Ο.Υ. από το λογιστή της επιχείρησης και μια αίτηση με την οποία θα ζητείται η επιστροφή στην επιχείρηση του ποσού Φ.Π.Α. 11.000 ευρώ, γιατί αν δεν ζητήσει προς επιστροφή το ποσό αυτό, τότε θα παραγραφεί.

### Παράδειγμα 22<sup>ο</sup> : Επιστροφής πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α.

Ο λογιστής της εταιρίας Χ με γ' κατηγορίας βιβλία υποβάλλει κατά τη διάρκεια του έτους 2014 αίτηση προς τη Δ.Ο.Υ. για την επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. Τα δεδομένα της επιχείρησης για τις χρήσεις 2007-2013 που περιλαμβάνονται στην αίτηση επιστροφής του Φ.Π.Α. έχουν ως εξής:

Διαχειριστικές Χρήσεις	Ετήσιο Φ.Π.Α. εκροών	Ετήσιο Φ.Π.Α. εισροών	Διαφορά Φ.Π.Α. εισροών-εκροών	Πιστωτικό Υπόλοιπο Φ.Π.Α. από προηγούμενη χρήση για μεταφορά	Πιστωτικό Υπόλοιπο Φ.Π.Α. για συμψηφισμό στις επόμενες χρήσεις
2007	4.000	11.000	7.000	-	7.000*
2008	4.500	6.000	1.500	9.000	10.500**
2009	3.500	4.100	600	10.500	11.100
2010	5.500	8.000	2.500	11.100	13.600
2011	7.900	11.500	3.600	13.600	17.200
2012	6.500	12.500	6.000	17.200	23.200
2013	3.400	6.600	3.200	23.200	26.200

\*11.000-4.000=7.000 ευρώ      \*\*6.000-4.500=1.500+9.000=10.500 ευρώ

**Ζητείται:** Να προσδιοριστεί το ποσό επιστροφής του Φ.Π.Α. που δικαιούται να εισπράξει η επιχείρηση Χ.

#### 1. Πιστωτικό υπόλοιπο με 31.12.2007=7.000 ευρώ

Το ποσό 7.000 συμψηφίστηκε με το Φ.Π.Α. εκροών, ως εξής:

Φ.Π.Α. εκροών 2008	4.500 ευρώ
Φ.Π.Α. εκροών 2009	3.500 ευρώ
Φ.Π.Α. εκροών 2010	<u>5.500</u> ευρώ
Σύνολο Φ.Π.Α. εκροών	13.500 ευρώ

Σύνολο Φ.Π.Α. εκροών Σύνολο Φ.Π.Α. εκροών = 13.500-7.000 ΠΥ = 6.500 ευρώ το Φ.Π.Α. εκροών που δεν συμψηφίστηκε (περισσεύει). Δεν υπάρχει παραγραφή.

## 2. Πιστωτικό υπόλοιπο με 31.12.2008

Φ.Π.Α. εισροών 2008	6.000 ευρώ
Μείον: Υπόλοιπο Φ.Π.Α. για συμψηφισμό	- 6.500 ευρώ
Μείον: Φ.Π.Α. εκροών 2011	<u>-7.900</u> ευρώ
	-8.400 ευρώ

Υπόλοιπο για συμψηφισμό - 8.400 ευρώ το Φ.Π.Α. εκροών που δεν συμψηφίστηκε (περισσεύει) . Δεν υπάρχει παραγραφή.

## 3. Πιστωτικό υπόλοιπο με 31.12.2009

Φ.Π.Α. εισροών 2009	4.100 ευρώ
Υπόλοιπο Φ.Π.Α. για συμψηφισμό	- 7.400 ευρώ
Φ.Π.Α. εκροών 2012	<u>-6.500</u> ευρώ
	- 9.800 ευρώ

Υπόλοιπο για συμψηφισμό - 9.800 ευρώ το Φ.Π.Α. εκροών που δεν συμψηφίστηκε (περισσεύει) . Δεν υπάρχει παραγραφή.

## 4. Πιστωτικό υπόλοιπο με 31.12.2010

Φ.Π.Α. εισροών 2010	8.000 ευρώ
Υπόλοιπο Φ.Π.Α. για συμψηφισμό	- 9.800 ευρώ
Φ.Π.Α. εκροών 2013	<u>-3.400</u> ευρώ

- 5.200 ευρώ

Υπόλοιπο για συμψηφισμό – 5.200 ευρώ το Φ.Π.Α. εκροών που δεν συμψηφίστηκε (περισσεύει) . Δεν υπάρχει παραγραφή.

**5. Πιστωτικό υπόλοιπο με 31.12.2011**

Φ.Π.Α. εισροών 2011	11.500 ευρώ
Υπόλοιπο Φ.Π.Α. για συμψηφισμό	- 5.200 ευρώ
	<u>-6.300 ευρώ</u>

Υπόλοιπο για συμψηφισμό 6.300 ευρώ το Φ.Π.Α. εκροών που δεν συμψηφίστηκε (περισσεύει) . Παραγράφεται στις 10.05.2015 (τριετία από την ημερομηνία υποβολής της εκκαθαριστικής δήλωσης του Φ.Π.Α.).

**6. Πιστωτικό υπόλοιπο με 31.12.2012**

Φ.Π.Α. εισροών 2012 12.500 ευρώ. Παραγράφεται στις 10.05.2016.

**7. Πιστωτικό υπόλοιπο με 31.12.2013**

Φ.Π.Α. εισροών 2013 6.600 ευρώ. Παραγράφεται στις 10.05.2017.

**Απάντηση:** Η επιχείρηση Χ υπέβαλε αίτηση επιστροφής του Φ.Π.Α. που δεν παραγράφεται μέσα στο έτος 2014. Με την αίτηση αυτή της επιστροφής του Φ.Π.Α., η επιχείρηση δικαιούται να εισπράξει το εξής ποσό Φ.Π.Α.:

<b>Ποσό Φ.Π.Α. για επιστροφή</b>	
Π.Υ. με 31.12.2011	6.300 ευρώ
Π.Υ. με 31.12.2012	12.500 ευρώ
Π.Υ. με 31.12.2013	<u>6.600 ευρώ</u>
Συνολικό ποσό Φ.Π.Α. για επιστροφή	25.400 ευρώ

### Κοινοποίηση πράξης προσδιορισμού του Φ.Π.Α. από το Δημόσιο-παραγραφή.

Η κοινοποίηση των πράξεων προσδιορισμού του Φ.Π.Α., δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής δήλωσης, ή η προθεσμία για την επιβολή της αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του δημósιου για την επιβολή του Φ.Π.Α.<sup>55</sup>.

Στην περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης, η παραγραφή δεν συντελείται πριν περάσουν τρία έτη από τη λήξη του έτους μέσα στο οποίο υποβλήθηκε η δήλωση<sup>56</sup>.

### **Παράδειγμα 23<sup>ο</sup>**

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

Έστω ότι η δήλωση υποβλήθηκε για παράδειγμα 14.7.14. Το δημόσιο έχει δικαίωμα να εκδόσει πράξη προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τη χρήση του 2013 μέχρι τις 31.12.2021 (σύνολο 5 έτη).

Αν όμως η εκκαθαριστική δήλωση υποβληθεί εκπρόθεσμα για παράδειγμα 18.02.2018, τότε το δημόσιο έχει δικαίωμα να εκδόσει πράξη προσδιορισμού του Φ.Π.Α. για τη χρήση του 2013 μέχρι τις 31.12.2021 (σύνολο 3 έτη)<sup>57</sup>.

(Πηγή: Ιωάννης Δ. Καραγιάννης, Φ.Π.Α.-Δηλώσεις στην πράξη, Θεσσαλονίκη 2013, σελίδα 188)

γ) Αν η διαφορά Φ.Π.Α. προέρχεται από τις πράξεις που προβλέπουν τα άρθρα 14,25,27,28 και 30, καθώς και οι πράξεις για τις οποίες προβλέπεται αναστολή καταβολής του Φ.Π.Α. ή οφείλεται σε διαφορά συντελεστών εκροών – εισροών. Δηλαδή :

- Για εξαγωγές αγαθών εκτός κοινότητας (άρθρο 24) και για πράξεις εξομοιούμενες με εξαγωγές που θα παρείχαν δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. αν είχαν πραγματοποιηθεί στο εσωτερικό της χώρας.
- Για πράξεις απαλλασσόμενες του άρθρου 25 που αφορούν αγαθά τα οποία τίθενται στα ειδικά ανασταλτικά καθεστώτα.
- Για πράξεις του άρθρου 27, που αφορούν πωλήσεις σε πλοία και αεροσκάφη οι οποίες απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α. ή σε πρεσβείες, NATO κλπ.
- Για παραδόσεις αγαθών σε υποκείμενους στο Φ.Π.Α. προς άλλο κράτος-μέλος, οι οποίες απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α.(άρθρο 28).

<sup>55</sup> Άρθρο 57 παρ. 1 Ν.2859/2000, Εγκ. Πολ. 1100/24.6.10

<sup>56</sup> Άρθρο 57 παρ.3 Ν.2859/2000, Εγκ. Πολ. 1100/24.6.10

<sup>57</sup> Ιωάννης Δ. Καραγιάννης, Φ.Π.Α.-Δηλώσεις στην πράξη, Θεσσαλονίκη 2013, σελίδα 188.

- Για απαλλασσόμενες εργασίες που ο λήπτης είναι εγκατεστημένος εκτός της Ε.Ε. και για εργασίες που συνδέονται άμεσα με αγαθά τα οποία εξάγονται σε χώρες εκτός της Ε.Ε.

Σε όλες αυτές τις περιπτώσεις προβλέπεται επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. στην επιχείρηση<sup>58</sup>.

(Πηγή: Ιωάννης Δ. Καραγιάννης, Φ.Π.Α.-Δηλώσεις στην πράξη, Θεσσαλονίκη 2013, σελίδα 188)

### Παράδειγμα 24<sup>ο</sup>

Η επιχείρηση Κ πουλάει αγαθά στην επιχείρηση Ψ η οποία τα προορίζει για ένα από τα τελωνειακά καθεστώτα του άρθρου 25 του Ν.2859/00. Ο πωλητής Κ δεν θα επιβαρυνθεί με Φ.Π.Α. την πώληση των αγαθών αυτών, όμως όταν είχε αγοράσει τα αγαθά αυτά είχε επιβαρυνθεί και με Φ.Π.Α. τον οποίο τώρα δικαιούται επιστροφής.

### Παράδειγμα 25<sup>ο</sup>

Η επιχείρηση Χ πραγματοποιεί παράδοση αγαθών σε άλλο κράτος-μέλος αξίας 200.000 ευρώ, η οποία απαλλάσσεται από το Φ.Π.Α. Κατά της αγορά των αγαθών αυτών αξίας 170.000 ευρώ, η επιχείρηση Χ είχε καταβάλλει Φ.Π.Α. 39.100 ευρώ (170.000\*23%). Για το Φ.Π.Α. αυτό έχει δικαίωμα έκπτωσης ή επιστροφής η επιχείρηση αυτή.

δ) Αν ο Φ.Π.Α. αφορά τα αγαθά της επένδυσης που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 33 παράγραφο 4.

Δηλαδή :

- Τα ενσώματα αγαθά που ανήκουν κατά κυριότητα στην επιχείρηση και τίθενται από αυτή σε διαρκεί εκμετάλλευση. Για τα κινητά αγαθά (αυτοκίνητα κλπ), θα πρέπει η επιχείρηση που ζητά την επιστροφή του Φ.Π.Α. να έχει τη χρήση και την κυριότητα αυτών, ενώ για τα ακίνητα κυριότητας τρίτων θα πρέπει να έχει τουλάχιστον τη χρήση για το χρονικό διάστημα εννέα χρόνων και πάνω. Στην αξία τους περιλαμβάνονται οι επεκτάσεις και οι βελτιώσεις αυτών και δεν περιλαμβάνονται οι δαπάνες επισκευής και συντήρησης.
- Τα δικαιώματα χρησιμοποίησης διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας, σχεδίου, υποδείγματος, εμπορικού ή βιομηχανικού σήματος και άλλων παρόμοιων, εφόσον εξυπηρετούν περισσότερες από μια χρήσεις.

2. Επίσης, επιστρέφεται στον υποκείμενο στο Φ.Π.Α., ο οποίος είναι εγκατεστημένος σε άλλο κράτος-μέλος της Ευρωπαϊκής Κοινότητας, ο Φ.Π.Α.

<sup>58</sup> Ιωάννης Δ. Καραγιάννης, Φ.Π.Α.-Δηλώσεις στην πράξη, Θεσσαλονίκη 2013, σελίδα 188.

που επιβάρυνε τις παραδόσεις αγαθών και τις υπηρεσίες που του προσφέρθηκαν από άλλους υποκείμενους στο φόρο ή την εισαγωγή αγαθών στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον ο υποκείμενος αυτός πληροί τις παρακάτω προϋποθέσεις:

- Κατά την περίοδο επιστροφής, δεν τηρούσε στην Ελλάδα την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας ή μόνιμη εγκατάσταση από την οποία να πραγματοποιούσε οικονομικές δραστηριότητες ή σε περίπτωση μη ύπαρξης τέτοιας έδρας ή μόνιμης εγκατάστασης την κατοικία ή τον τόπο της συνήθους διαμονής του.
  - Κατά την περίοδο επιστροφής δεν πραγματοποίησε παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών για τις οποίες ο τόπος φορολογίας να βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας, με εξαίρεση τις παρακάτω πράξεις:
    - παροχή υπηρεσιών μεταφοράς και συναφείς προς αυτές υπηρεσίες που ενεργούνται στο εσωτερικό της χώρας και οι οποίες απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α.
    - παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών σε πρόσωπο που έχει οριστεί ως υπόχρεο για την καταβολή του Φ.Π.Α.
  - Τα αγαθά που παραδόθηκαν ή οι υπηρεσίες που παρασχέθηκαν σε αυτόν χρησιμοποιήθηκαν για φορολογητέες πράξεις που υπάγονται στο Φ.Π.Α. στο κράτος-μέλος, όπου είναι εγκατεστημένος και για τις οποίες θα είχε δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α., αν αυτές ενεργούνται στην Ελλάδα ή χρησιμοποιήθηκαν για πράξεις που απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α.
3. Η επιστροφή του Φ.Π.Α. πραγματοποιείται κατά το μέρος που ο υποκείμενος στον Φ.Π.Α. ενεργεί πράξεις με δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. των εισροών του στο κράτος-μέλος εγκατάστασής του.
4. Δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης:
- Στην περίπτωση που αυτός που ζητά την έκπτωση στο κράτος-μέλος της εγκατάστασής του:
    - δεν είναι υποκείμενος στο Φ.Π.Α.
    - πραγματοποιεί αποκλειστικά και μόνο παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών, που απαλλάσσονται από τον Φ.Π.Α. χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. των εισροών του.
    - υπάγεται στο ειδικό καθεστώς αγροτών.
  - Για τα ποσά Φ.Π.Α. με τα οποία επιβαρύνονται οι παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιούνται στο εσωτερικό της χώρας, οι οποίες υπάγονται ή πρέπει να υπάγονται στην απαλλαγή του άρθρου 24 και 28.
  - Για ποσά Φ.Π.Α. τα οποία έχουν τιμολογηθεί εσφαλμένα.

5. Η επιστροφή του Φ.Π.Α., που προβλέπεται από την πιο πάνω παρ.2, γίνεται μετά από υποβολή αίτησης και δεν μπορεί να αφορά περίοδο μικρότερη από 3 μήνες ή μεγαλύτερη από ένα ημερολογιακό έτος, εκτός από την περίπτωση που η περίοδος αυτή αφορά το υπόλοιπο ενός ημερολογιακού έτους.
6. Οι εγκατεστημένοι σε άλλο κράτος-μέλος υποκείμενοι στον Φ.Π.Α. υποβάλλουν την αίτηση επιστροφής ηλεκτρονικά στο κράτος-μέλος εγκατάστασής τους και την απευθύνουν στην Ελλάδα στην οποία επιβαρύνθηκαν με Φ.Π.Α.
7. Οι υποκείμενοι στο Φ.Π.Α. που είναι εγκατεστημένοι στην Ελλάδα έχουν δικαίωμα επιστροφής από άλλο κράτος-μέλος, κατά ανάλογο τρόπο με τις παραπάνω περιπτώσεις 2,3,4 και 5, υποβάλλοντας τη σχετική αίτηση επιστροφής με χρήση ηλεκτρονικών μέσων στην αρμόδια αρχή της χώρας μας και η οποία απευθύνεται στο κράτος-μέλος στο οποίο επιβαρύνθηκαν με Φ.Π.Α.
8. Οι παραπάνω περιπτώσεις 2,3,4 και 5 εφαρμόζονται και για υποκείμενο στο Φ.Π.Α. που είναι εγκατεστημένος εκτός κοινότητας, με τον όρο ότι το κράτος της εγκατάστασής του παρέχει στον υποκείμενο στο Φ.Π.Α. που είναι εγκατεστημένος στην Ελλάδα αντίστοιχο δικαίωμα επιστροφής του Φ.Π.Α. ή άλλου γενικού κατανάλωσης που ισχύει στο κράτος αυτό. Η αίτηση επιστροφής στην περίπτωση αυτή υποβάλλεται στην αρμόδια αρχή της χώρας μας.
9. Για την εφαρμογή των παραγράφων 2 και 8, τα δικαιούχα πρόσωπα δεν θεωρείται ότι αποκτούν εγκατάσταση στο εσωτερικό της χώρας, όταν πραγματοποιούν στο εσωτερικό της χώρας παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών για τις οποίες ο υπόχρεος στον Φ.Π.Α. είναι ο παραλήπτης των αγαθών ή ο λήπτης των υπηρεσιών σύμφωνα με το άρθρο 35.
10. Επιστρέφεται στο μη υποκείμενο στο Φ.Π.Α. νομικό πρόσωπο εγκατεστημένο σε άλλο κράτος-μέλος ο Φ.Π.Α. που καταβλήθηκε κατά την εισαγωγή αγαθών, των οποίων ο τελικός προορισμός είναι το κράτος-μέλος εγκατάστασής του, εφόσον αποδεικνύεται ότι καταβλήθηκε ο Φ.Π.Α. που αναλογεί για την ενδοκοινοτική απόκτηση στο κράτος-μέλος άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς των αγαθών αυτών<sup>59</sup>.

(Πηγή: Ιωάννης Δ Καραγιάννης, Φ.Π.Α.-Δηλώσεις στην πράξη, Θεσσαλονίκη 2013, σελίδα 189-190)

#### **7.4 Διαδικασίες επιστροφής του Φ.Π.Α.**

Διαδικασία και προϋποθέσεις επιστροφής του Φ.Π.Α. (Α.Υ.Ο. 1060481/πολ. 1073/2.7.04, Εγκ. 1068229/ΠΟΛ. 1092/24.8.04)

**Άρθρο 1<sup>ο</sup>** : Σε ποιες περιπτώσεις επιστρέφεται στην επιχείρηση το πιστωτικό υπόλοιπο του Φ.Π.Α.

---

<sup>59</sup>Ιωάννης Δ Καραγιάννης, Φ.Π.Α.-Δηλώσεις στην πράξη, Θεσσαλονίκη 2013,σελίδα 189-190.



Το πιστωτικό υπόλοιπο του Φ.Π.Α. που προκύπτει μετά την έκπτωση του Φ.Π.Α. εισροών από το Φ.Π.Α. εκροών επιστρέφεται εφόσον πρόκειται για:

1. Πράξεις των άρθρων 24, 25, 26, 27 και 28 του κώδικα Φ.Π.Α. (δηλαδή για εξαγωγές, φορολογικές αποθήκες, εφοδιασμός σε πλοία, ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών κλπ.).
2. Πράξεις για τις οποίες αποφασίζει το υπουργείο οικονομικών αναστολή καταβολής του Φ.Π.Α.
3. Επενδυτικά αγαθά του άρθρου 33 παράγραφος 4 του Ν.2859/00 Φ.Π.Α. είτε πρόκειται για εισαγωγές είτε για ενδοκοινοτικές αποκτήσεις είτε για κατασκευές.
4. Εκροές υπαγόμενες σε χαμηλότερο συντελεστή Φ.Π.Α. από εκείνων των εισροών τους<sup>60</sup>.

(Πηγή: Ιωάννης Δ Καραγιάννης, Φ.Π.Α.-Δηλώσεις στην πράξη, Θεσσαλονίκη 2013, σελίδα 191)

### **Άρθρο 2<sup>ο</sup>: Ποιο είναι το ανώτερο όριο του Φ.Π.Α. που επιστρέφεται**

Το ποσό του επιστρεφόμενου Φ.Π.Α. δεν μπορεί να υπερβεί το ποσό του Φ.Π.Α. που θα αναλογούσε, αν υπόκεινται σε Φ.Π.Α. οι πράξεις 1 και 2 του προηγούμενου άρθρου 1, στις οποίες διατέθηκαν οι υποκείμενες σε Φ.Π.Α. εισροές.

Ειδικά για τις επιχειρήσεις εφοδιασμού πλοίων ή αεροσκαφών και όταν ο υπολογισμός του Φ.Π.Α. που αναλογεί στις πράξεις αυτές είναι δύσκολος λόγω της ποικιλίας των αγαθών που υπάγονται σε διαφορετικούς συντελεστές Φ.Π.Α., ο υπολογισμός του ανώτατου επιστρεφόμενου ποσού γίνεται πολλαπλασιάζοντας το σύνολο των απαλλασσόμενων πράξεων που ενήργησε η επιχείρηση με το μέσο σταθμικό συντελεστή των εισροών<sup>61</sup>.

(Πηγή: Ιωάννης Δ Καραγιάννης, Φ.Π.Α.-Δηλώσεις στην πράξη, Θεσσαλονίκη 2013, σελίδα 191-192)

### **Άρθρο 3<sup>ο</sup>: Με ποιο τρόπο επιστρέφεται ο Φ.Π.Α.**

- 1) Το πιστωτικό υπόλοιπο του Φ.Π.Α. επιστρέφεται:

**α)** Χωρίς έλεγχο κατά 90% του απαιτούμενου πιστωτικού υπολοίπου μέχρι 30.000 ευρώ, με βάση την υποβαλλόμενη κατάσταση, καθώς και τα προβλεπόμενα, κατά περίπτωση, στο άρθρο 4 της παρούσας, δικαιολογητικά. Αν το πιστωτικό υπόλοιπο του Φ.Π.Α. είναι πάνω από 30.000 ευρώ, τότε η επιστροφή του πιστωτικού αυτού υπολοίπου πραγματοποιείται μόνο μετά από προσωρινό έλεγχο.

**β)** Με προσωρινό έλεγχο:

- Το υπόλοιπο 10% του πιστωτικού υπολοίπου, καθώς και το όριο που έχει απομείνει, εφόσον το σύνολο του Φ.Π.Α. που έχει ζητηθεί από το φορολογούμενο μέσα σε όλες τις φορολογικές περιόδους ή τη διαχειριστική περίοδο υπερβαίνει τα 6.000 ευρώ, τότε αυτό επιστρέφεται στην επιχείρηση

<sup>60</sup> Ιωάννης Δ Καραγιάννης, Φ.Π.Α.-Δηλώσεις στην πράξη, Θεσσαλονίκη 2013, σελίδα 191.

<sup>61</sup> Ιωάννης Δ Καραγιάννης, Φ.Π.Α.-Δηλώσεις στην πράξη, Θεσσαλονίκη 2013, σελίδα 191-192.

μετά από προσωρινό έλεγχο. Επίσης, επιστρέφεται στην επιχείρηση και το ποσό του Φ.Π.Α. που είναι μέχρι 6.000 ευρώ, χωρίς όμως να απαιτείται προσωρινός έλεγχος.

- Το πιστωτικό υπόλοιπο του Φ.Π.Α. που ζητείται κατά την πρώτη επιστροφή, ανεξάρτητα από το ποσό, προκειμένου ο υποκείμενος στο Φ.Π.Α. να καταστεί δικαιούχος επιστροφής και να εγγραφεί έτσι στο μητρώο των δικαιούχων, επιστρέφεται μόνο μετά από προσωρινό έλεγχο. Ο έλεγχος αυτός θα πρέπει να διενεργείται στις εγκαταστάσεις της επιχείρησης, προκειμένου να διαπιστωθεί, εκτός των άλλων και η δυνατότητα της επιχείρησης να πραγματοποιήσει τις πράξεις, για τις οποίες υποβλήθηκε το αίτημα επιστροφής του Φ.Π.Α.
- Το πιστωτικό υπόλοιπο του Φ.Π.Α., στην περίπτωση που δεν υποβλήθηκαν ή που υποβλήθηκαν ελλείπει τα απαιτούμενα δικαιολογητικά που αναφέρονται στο άρθρο 4, επιστρέφεται μόνο μετά από προσωρινό έλεγχο.

Στις παραπάνω περιπτώσεις αν δεν διενεργείται και προσωρινός έλεγχος, τότε επιστρέφεται απευθείας το 100% του απαιτούμενου ποσού.

**γ)** Με τακτικό έλεγχο, στις περιπτώσεις κατά τις οποίες ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. έχει διαπιστώσει από στοιχεία ή βάσιμες κατά την κρίση του πληροφορίες που περιέχονται σε γνώση του, ότι ο υποκείμενος στο Φ.Π.Α. ενήργησε ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του ή ως εκδότης πλαστών ή εικονικών ή νοθευμένων φορολογικών στοιχείων ή υπέπεσε σε κάθε άλλη παράβαση, η οποία συνιστά την έννοια των διατάξεων του Κ.Φ.Α.Σ. σε οποιαδήποτε από τις ανέλεγκτες χρήσεις.

Στην περίπτωση αυτή αναστέλλεται η επιστροφή και ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. υποχρεούται:

-Αμέσως μόλις υποβληθεί το αίτημα επιστροφής Φ.Π.Α. να διενεργήσει τακτικό έλεγχο ή σε περίπτωση έλλειψης αρμοδιότητας από αυτόν για τη διενέργεια του ελέγχου, να διαβιβάσει όλον τον ανέλεγκτο φάκελο στην αρμόδια ελεγκτική αρχή με ειδική μνεία για τον άμεσο έλεγχο.

- Ειδικά, όταν η παράβαση αφορά την τρέχουσα κάθε φορά διαχειριστική περίοδο, η έναρξη του ελέγχου και η διαβίβαση του φακέλου στα ελεγκτικά κέντρα, όπου αυτό απαιτείται, θα γίνεται αμέσως μόλις ολοκληρωθεί η διαχειριστική περίοδος και υποβληθούν οι δηλώσεις όλων των φορολογικών αντικειμένων.

Ο έλεγχος πρέπει να ολοκληρώνεται υποχρεωτικά μέσα σε 6 μήνες και μόνο σε περίπτωση ειδικών δυσχερειών, που θα προκύπτουν από εγγραφή αιτιολογημένη γνώμη του προϊστάμενου της ελέγχουσας υπηρεσίας μπορεί να παρατείνεται για άλλους 6 μήνες.

- 2) Η επιστροφή του Φ.Π.Α. μπορεί να αφορά μια ή και περισσότερες φορολογικές περιόδους (μήνες ή τρίμηνα κλπ) ή ολόκληρη τη διαχειριστική περίοδο.

Από το απαιτούμενο ποσό του Φ.Π.Α. επιστρέφεται το 90% με την υποβολή της αίτησης, είτε αφορά διαχειριστική περίοδο, είτε αφορά φορολογική ή φορολογικές περιόδους. Το υπόλοιπο 10% επιστρέφεται μετά την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης, χωρίς να υποβληθεί νέα αίτηση από το φορολογούμενο, με ευθύνη του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Μαζί με το υπόλοιπο 10%, επιστρέφεται και το τυχόν πιστωτικό υπόλοιπο που δεν μπόρεσε να επιστραφεί σε κάποια ή κάποιες φορολογικές περιόδους, εξαιτίας του περιορισμού του ανώτατου ορίου επιστροφής που τίθεται κατά περίπτωση, εφόσον το όριο αυτό, επανεξεταζόμενο συνολικά για όλη τη διαχειριστική περίοδο, επιτρέπει επιστροφή μεγαλύτερου πιστωτικού υπολοίπου από το ήδη επιστραφέν κατά τις φορολογικές περιόδους<sup>62</sup>.

(Πηγή: Ιωάννης Δ Καραγιάννης, Φ.Π.Α.-Δηλώσεις στην πράξη, Θεσσαλονίκη 2013, σελίδα 192-193)

#### **Άρθρο 4<sup>ο</sup>: Ποια δικαιολογητικά απαιτούνται για να επιστραφεί ο Φ.Π.Α.**

Η επιχείρηση, για να της επιστραφεί το Φ.Π.Α., θα πρέπει να υποβάλλει στην Δ.Ο.Υ.:

- 1) Αίτηση επιστροφής του Φ.Π.Α. εις διπλούν σε ειδικό έντυπο, μετά την υποβολή των δηλώσεων που ζητείται η επιστροφή.
- 2) Δικαιολογητικά επιστροφής του Φ.Π.Α.
  - Αναλυτική κατάσταση για το σύνολο των πράξεων των περιπτώσεων 1,2 και 3 του πιο πάνω άρθρου 1, από τα οποία προκύπτουν:
    - Το είδος, ο αριθμός και η ημερομηνία του σχετικού παραστατικού παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, καθώς και ο αριθμός και η ημερομηνία έκδοσης τυχόν πιστωτικού τιμολογίου ή των διασαφήσεων εισαγωγής.
    - Το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία, ο Α.Φ.Μ. και η αρμόδια Δ.Ο.Υ. ή η χώρα του αγοραστή των αγαθών ή του λήπτη των υπηρεσιών για τις πράξεις των περιπτώσεων 1 και 2 του άρθρου 1, ενώ για τις πράξεις της περίπτωσης 3 του ίδιου άρθρου τα προαναφερόμενα στοιχεία για τον προμηθευτή των αγαθών ή των τελωνείων εισαγωγής.
    - Ο αριθμός και η ημερομηνία δικαιολογητικού, με βάση το οποίο πραγματοποιήθηκε η απαλλασσόμενη συναλλαγή.
    - Η συνολική αξία των πράξεων αυτών που απαλλάσσονται του Φ.Π.Α. ή για τις οποίες προβλέπεται αναστολή καταβολής του Φ.Π.Α.
    - Για τις πράξεις του άρθρου 24 στην κατάσταση θα συμπληρώνονται και τα στοιχεία της διασάφησης εξαγωγής, ενώ οι πράξεις του άρθρου 28 θα συμπληρώνονται και τα παραστατικά στοιχεία της μεταφοράς των αγαθών στα άλλα κράτη μέλη.
  - Υπεύθυνη δήλωση του Ν.1599/1986, προκειμένου για τις πράξεις της περίπτωσης 3 του άρθρου 1, με την οποία θα δηλώνει ότι τα επενδυτικά αγαθά δεν προορίζονται για μεταπώληση, ότι θα χρησιμοποιηθούν για την πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων ή απαλλασσόμενων με δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. εισροών, καθώς και τον τόπο εγκατάστασής τους.

---

<sup>62</sup>Ιωάννης Δ Καραγιάννης, Φ.Π.Α.-Δηλώσεις στην πράξη, Θεσσαλονίκη 2013, σελίδα 192-193.

- Κατάσταση για πράξεις της περίπτωσης 4 του άρθρου 1 στην οποία θα αναφέρονται οι αγορές και οι πωλήσεις της φορολογικής ή διαχειριστικής περιόδου για την οποία ζητείται η επιστροφή κατά συντελεστή Φ.Π.Α., το ποσοστό συμμετοχής τους στις συνολικές αγορές ή πωλήσεις της ίδιας περιόδου και ποσοστά της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου.
- Υπεύθυνη δήλωση του Ν.1599/1986, η οποία συνυποβάλλεται σε κάθε περίπτωση με την αναλυτική κατάσταση και στην οποία θα αναφέρεται ότι οι συναλλαγές που θεμελιώνουν το δικαίωμα επιστροφής έχουν πραγματοποιηθεί, τα αναγραφόμενα στην υποβαλλόμενη κατάσταση είναι ακριβή και αληθή και ότι τα σχετικά παραστατικά υπάρχουν και φυλάσσονται στην επιχείρηση<sup>63</sup>.

(Πηγή: Ιωάννης Δ Καραγιάννης, Φ.Π.Α.-Δηλώσεις στην πράξη, Θεσσαλονίκη 2013, σελίδα 195)

#### **Άρθρο 5<sup>ο</sup>: Χρόνος επιστροφής Φ.Π.Α.**

- 1) Το 90% από το πιστωτικό υπόλοιπο του Φ.Π.Α. επιστρέφει στην επιχείρηση μέσα σ' ένα μήνα από τότε που υποβάλλεται η αίτηση και τα σχετικά δικαιολογητικά.
- 2) Το υπόλοιπο 10% από το πιστωτικό υπόλοιπο του Φ.Π.Α., επιστρέφεται στην επιχείρηση υποχρεωτικά μέσα στην διαχειριστική περίοδο που υποβάλλεται η εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α.
- 3) Όταν προβλέπεται να γίνει προσωρινός έλεγχος, τότε το πιστωτικό υπόλοιπο του Φ.Π.Α. επιστρέφει στην επιχείρηση στο σύνολό του (100%) μέσα σε 2 μήνες από τότε που υποβλήθηκε η αίτηση για την επιστροφή του Φ.Π.Α.
- 4) Όταν προβλέπεται να γίνει τακτικός έλεγχος, τότε το πιστωτικό υπόλοιπο του Φ.Π.Α. επιστρέφει στην επιχείρηση, αμέσως μόλις ολοκληρωθεί ο τακτικός έλεγχος<sup>64</sup>.

(Πηγή: Ιωάννης Δ Καραγιάννης, Φ.Π.Α.-Δηλώσεις στην πράξη, Θεσσαλονίκη 2013, σελίδα 195)

#### **Άρθρο 6<sup>ο</sup>: Επιστροφή του Φ.Π.Α. στις λοιπές περιπτώσεις**

- 1) Ποιες είναι αυτές οι λοιπές περιπτώσεις:
  - Όταν προκύπτει πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α., επειδή ο Φ.Π.Α. των εισροών είναι μεγαλύτερος από τον Φ.Π.Α. εκροών, εκτός από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στο παραπάνω άρθρο 1.
  - Όταν είναι αδύνατο να μεταφερθεί για έκπτωση σε επόμενη διαχειριστική περίοδο, ή σε περίπτωση μεταφοράς του για έκπτωση, δεν κατέστη δυνατόν ο συμψηφισμός όλου ή μέρους αυτού.
  - Όταν καταβλήθηκε ο Φ.Π.Α. στο δημόσιο χωρίς να οφείλεται.

<sup>63</sup> Ιωάννης Δ Καραγιάννης, Φ.Π.Α.-Δηλώσεις στην πράξη, Θεσσαλονίκη 2013, σελίδα 195.

<sup>64</sup> Ιωάννης Δ Καραγιάννης, Φ.Π.Α.-Δηλώσεις στην πράξη, Θεσσαλονίκη 2013, σελίδα 195.

2) Πώς επιστρέφει ο Φ.Π.Α. στις λοιπές περιπτώσεις

- Αφού πρώτα υποβληθεί η εκκαθαριστική δήλωση, στη συνέχεια υποβάλλεται αίτηση για την επιστροφή.
- Η επιστροφή πραγματοποιείται μέσα σε 4 μήνες από τότε που υποβλήθηκε η αίτηση και πάντα μετά από προσωρινό έλεγχο αν το ποσό είναι από 300.001 ευρώ και πάνω, ενώ μέχρι 300.000 ευρώ εκταμιεύεται μέσα σε 15 μέρες<sup>65</sup>.

(Πηγή: Ιωάννης Δ Καραγιάννης, Φ.Π.Α.-Δηλώσεις στην πράξη, Θεσσαλονίκη 2013, σελίδα 195)

### **Παράδειγμα 26<sup>ο</sup> :Υπολογισμού του ανώτατου ποσού Φ.Π.Α. που μπορεί να επιστραφεί στην επιχείρηση**

Έστω ότι η βιομηχανία Χ κατασκευάζει επενδυτικά αγαθά και τηρεί διπλογραφικά βιβλία ( β' κατηγορίας) του Κ.Φ.Α.Σ. Το μήνα Μάιο 2014 πραγματοποίησε πωλήσεις αγαθών 200.000 ευρώ από τα οποία τα 170.000 προέρχονται από πωλήσεις, με βάση την απόφαση Π.2869/87(χωρίς Φ.Π.Α.), σε βιομηχανικές, βιοτεχνικές, μεταλλευτικές, λατομικές και ξενοδοχειακές επιχειρήσεις ή σε αγροτικές επιχειρήσεις που έχουν ενταχθεί στο κανονικό καθεστώς του Φ.Π.Α. και το υπόλοιπο ποσό 30.000 ευρώ είναι πωλήσεις με 23% Φ.Π.Α.

Ο Φ.Π.Α. των εισροών του ίδιου μήνα έστω ότι είναι 134.000 ευρώ.

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

Φ.Π.Α. εισροών	134.000 ευρώ
Μείον: Φ.Π.Α. λοιπών πωλήσεων	
30.000*23%=	<u>(6.900 ευρώ)</u>
Πιστωτικό υπόλοιπο	128.100 ευρώ

Από το πιστωτικό υπόλοιπο η βιομηχανία Χ δικαιούται να ζητήσει επιστροφή 39.100 ευρώ(170.000\*23%=104.100 ευρώ), όσος δηλαδή θα ήταν και ο Φ.Π.Α. των εκροών της, αν στις πωλήσεις αγαθών της αξίας 170.000 ευρώ δεν εκδίδεται απαλλαγή στον αγοραστή-επενδυτή. Το υπόλοιπο πιστωτικό 24.000 ευρώ (128.100-104.100=24.000 ευρώ) που δεν επιστρέφεται, εκπίπτει κανονικά από τις επόμενες περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. που συμπληρώνει η επιχείρηση.

### **Παράδειγμα 27<sup>ο</sup>: Επιστροφής Φ.Π.Α. στις επιχειρήσεις εφοδιασμού πλοίων ή αεροσκαφών**

Έστω ότι μια επιχείρηση Ψ πραγματοποίησε εφοδιασμούς πλοίων κατά το διάστημα 1.1.14 μέχρι 31.5.14 αξίας 150.000 ευρώ με αγαθά που υπάγονται και στους δύο συντελεστές Φ.Π.Α.

Κατά το ίδιο χρονικό διάστημα η επιχείρηση Ψ πραγματοποίησε αγορές:

<sup>65</sup> Ιωάννης Δ Καραγιάννης, Φ.Π.Α.-Δηλώσεις στην πράξη, Θεσσαλονίκη 2013, σελίδα 195.

Αγαθών που υπάγονται στο συντελεστή 13%	60.000 ευρώ
Αγαθών που υπάγονται στο συντελεστή 23%	<u>50.000 ευρώ</u>
Σύνολο αγορών	110.000 ευρώ

Ο μέσος σταθμικός συντελεστής βρίσκεται ως εξής:

	$60.000 * 13\% = 7.800$
	$50.000 * 23\% = 11.500$
Σύνολα	110.000      19.300

**Μέσος σταθμικός συντελεστής:**

$19.300 : 110.000 = 0,1755$  ή 17,55%

Το ανώτατο όριο επιστροφής είναι:

$150.000 * 17,55\% = 26.325$  ευρώ Φ.Π.Α.

Επιστροφή του Φ.Π.Α. σε Εταιρίες Ειδικού Σκοπού

Μέσα σε 90 μέρες θα πρέπει να επιστρέφεται ο Φ.Π.Α. στις Εταιρίες Ειδικού Σκοπού, που συμπράττουν με δημόσιους φορείς για την εκτέλεση έργων ή και την παροχή υπηρεσιών, με την προϋπόθεση να έχει υποβληθεί η αντίστοιχη εκκαθαριστική δήλωση του Φ.Π.Α.

Από 1.9.13 και μετά η επιστροφή του Φ.Π.Α. σε επιχειρήσεις και σε επαγγελματίες θα πρέπει να ολοκληρώνεται από τις Δ.Ο.Υ. το αργότερο μέσα σε 90 μέρες<sup>66</sup>.

(Πηγή: Ιωάννης Δ Καραγιάννης, Φ.Π.Α.-Δηλώσεις στην πράξη, Θεσσαλονίκη 2013, σελίδα 197)

---

<sup>66</sup> Ιωάννης Δ Καραγιάννης, Φ.Π.Α.-Δηλώσεις στην πράξη, Θεσσαλονίκη 2013, σελίδα 197.

# ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8<sup>ο</sup>

## Δηλώσεις Φ.Π.Α.

### 8.1 Περιοδική Δήλωση Φ.Π.Α.

Η περιοδική δήλωση του Φ.Π.Α. (έντυπο Φ2-050-Φ.Π.Α.), υποβάλλεται στη Δ.Ο.Υ. υποχρεωτικά μόνο μέσω TAXIS ([www.taxisnet.gr](http://www.taxisnet.gr) ή [www.gsis.gov.gr](http://www.gsis.gov.gr)), γι' αυτούς που τηρούν απλογραφικά ή διπλογραφικά βιβλία (βιβλία β' και γ' κατηγορίας), δηλαδή γι' αυτούς που ανήκουν στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α.(Α.Υ.Ο. 1257/14.11.01, Εγκ. Πολ. 1071/25.02.02, **ΠΟΛ. 1267/30.12.11**).

#### 1) Όταν τηρούνται διπλογραφικά βιβλία (γ' κατηγορίας) του Κ.Φ.Α.Σ.

-Στην περίπτωση αυτή, η προθεσμία υποβολής ηλεκτρονικά (μέσω TAXISNET) για τις περιοδικές δηλώσεις με χρεωστικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. είναι μέχρι τις 20 του επόμενου μήνα από εκείνον που αφορά η δήλωση, ανεξάρτητα από το τελευταίο ψηφίο του Α.Φ.Μ. (Α.Υ.Ο. 1060/18.4.06, **ΠΟΛ. 1267/30.12.11**).

-Ίδια με την πιο πάνω ημερομηνία ισχύει και όταν υποβάλλονται εμπρόθεσμες ή τροποποιητικές δηλώσεις Φ.Π.Α. που αφορούν χρονικές περιόδους μέχρι και τη χρήση του 2011 (**ΠΟΛ. 1267/11**).

-Οι περιοδικές δηλώσεις με μηδενικό ή πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. υποβάλλονται ηλεκτρονικά στη Δ.Ο.Υ. μέχρι τέλος του ίδιου αυτού μήνα (**ΠΟΛ. 1267/11**). Δηλαδή, αν δεν υποβληθούν ή υποβληθούν εκπρόθεσμα οι περιοδικές δηλώσεις του Φ.Π.Α. που είναι πιστωτικές ή μηδενικές τότε επιβάλλεται πρόστιμο εκπρόθεσμης υποβολής τους (**Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1019/03**).

- Η καταβολή του Φ.Π.Α. γίνεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μήνα της εμπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης. Αν ο οφειλόμενος Φ.Π.Α. υπερβαίνει τα 100 ευρώ, τότε ο υποκείμενος στο Φ.Π.Α. μπορεί να τον καταβάλει σε 2 ισόποσες δόσεις, από τις οποίες τη δεύτερη δόση μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα από την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης.

- Όταν το χρεωστικό υπόλοιπο του Φ.Π.Α. είναι μέχρι 30 ευρώ, τότε δεν καταβάλλεται με την περιοδική δήλωση, οπότε μεταφέρεται το ποσό αυτό για να συμψηφιστεί με το Φ.Π.Α. της επόμενης φορολογικής περιόδου<sup>67</sup>.

(**Πηγή:** Ιωάννης Δ Καραγιάννης, Φ.Π.Α.-Δηλώσεις στην πράξη, Θεσσαλονίκη 2013, σελίδα 385-386)

#### 2) Όταν τηρούνται απλογραφικά βιβλία (β' κατηγορίας) του Κ.Φ.Α.Σ.

Όταν ο υποκείμενος στο Φ.Π.Α. τηρεί β' κατηγορίας βιβλία του Κ.Φ.Α.Σ., συμπληρώνει και υποβάλλει το έντυπο της περιοδικής δήλωσης του Φ.Π.Α. ηλεκτρονικά μέχρι και την 20<sup>η</sup> ημέρα του μήνα, ο οποίος ακολουθεί το προηγούμενο τρίμηνο, μέσα στο οποίο πραγματοποιήθηκαν οι πράξεις, ανεξάρτητα αν υπάρχουν και ενδοκοινοτικές συναλλαγές (άρθρο 38 παρ.1 Ν.2859/2000), ενώ έντυπα INTRASTAT και LISTING υποβάλλονται κάθε μήνα. Για παράδειγμα, η περιοδική δήλωση των μηνών

<sup>67</sup>Ιωάννης Δ Καραγιάννης, Φ.Π.Α.-Δηλώσεις στην πράξη, Θεσσαλονίκη 2013, σελίδα 385-386.



Ιανουαρίου-Μαρτίου 2013, υποβάλλεται μέσα στο χρονικό διάστημα από 1/4 έως 26/04/13 και αν η 26<sup>η</sup> ημέρα είναι Σάββατο ή Κυριακή τότε θεωρείται ως τελευταία μέρα η ερχόμενη Δευτέρα<sup>68</sup>.

(Πηγή: Ιωάννης Δ Καραγιάννης, Φ.Π.Α.-Δηλώσεις στην πράξη, Θεσσαλονίκη 2013, σελίδα 386)

#### **8.1.1 Σε ποια Δ.Ο.Υ. υποβάλλεται η περιοδική δήλωση του Φ.Π.Α.**

Η περιοδική δήλωση του Φ.Π.Α. υποβάλλεται μόνο στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. της έδρας ή του κεντρικού καταστήματος. Σε περίπτωση μεταγραφής της επιχείρησης σε άλλη Δ.Ο.Υ., η περιοδική δήλωση του Φ.Π.Α. υποβάλλεται στη Δ.Ο.Υ. που η επιχείρηση βρισκόταν την τελευταία ημέρα του μήνα που αφορά την περιοδική δήλωση (Εγκ. Πολ. 1071/25.2.02)<sup>69</sup>.

(Πηγή: Ιωάννης Δ Καραγιάννης, Φ.Π.Α.-Δηλώσεις στην πράξη, Θεσσαλονίκη 2013,σελίδα 387)

#### **8.1.2 Σε ποιες περιπτώσεις υποβάλλεται έκτακτη περιοδική δήλωση**

1. Όταν λήξει η προθεσμία εξαγωγής ή ενδοκοινοτικής παράδοσης αγαθών που αγοράστηκαν χωρίς Φ.Π.Α. και δεν πραγματοποιήθηκε η εξαγωγή ή η ενδοκοινοτική παράδοση (Α.Υ.Ο. 1103551/ΠΟΛ. 1262/2.8.93). Η έκτακτη αυτή περιοδική δήλωση υποβάλλεται μέχρι τη λήξη της προθεσμίας εξαγωγής ή ενδοκοινοτικής παράδοσης των αγαθών, δηλαδή μέσα σε 6 μήνες από την αγορά ή εισαγωγή ή μέσα σε 8 μήνες με απόφαση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. (άρθρο 3 Α.Υ.Ο. 1017949/ΠΟΛ. 1075/95) ή μέσα σε 16 μήνες με κοινή απόφαση του Επιθεωρητή και του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και του επόπτη ελέγχου ( άρθρο 1 Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1155/6.6.95, σελ. 131, Εγκ. ΠΟΛ. 1071/25.2.02. Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1019/4.2.03).
2. Όταν παραδίδονται υλικά στο NATO με απαλλαγή από το Φ.Π.Α. και ορισμένα υλικά δεν διατέθηκαν (Α.Υ.Ο. Π. 4056/ΠΟΛ. 186/17.6.87 άρθρο 5 παρ.3). Η έκτακτη περιοδική δήλωση του Φ.Π.Α. υποβάλλεται ηλεκτρονικά μέσα σε 26 μέρες από τη γνωστοποίηση ότι δεν χρησιμοποιήθηκαν τα αγαθά από την αρχή του NATO που εποπτεύει το έργο (Εγκ. ΠΟΛ. 1071/25.2.03, Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1019/03).
3. Όταν παραδίδονται υλικά με απαλλαγή από το Φ.Π.Α. για την κατασκευή σκαφών και με την οριστικοποίηση ότι ορισμένα υλικά δεν χρησιμοποιήθηκαν (Α.Υ.Ο. 8271/ ΠΟΛ. 366/87). Η έκτακτη περιοδική δήλωση υποβάλλεται στη Δ.Ο.Υ. μέσα σ' ένα μήνα από την επίδοση της έκθεσης- επιμέτρησης για τα αγαθά που δεν χρησιμοποιήθηκαν από τη ναυπηγική επιχείρηση (άρθρο 29 παρ. 3 Α.Υ.Ο. Π. 8271/89, Εγκ. ΠΟΛ. 1071/25.2.02, Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1019/03).
4. Όταν μεταβιβάζονται αγαθά κατά την διαδικασία του πλειστηριασμού (Εγκ. 1070540/ ΠΟΛ.1075/90). Η έκτακτη περιοδική δήλωση του Φ.Π.Α.

<sup>68</sup>Ιωάννης Δ Καραγιάννης, Φ.Π.Α.-Δηλώσεις στην πράξη, Θεσσαλονίκη 2013,σελίδα 386.

<sup>69</sup>Ιωάννης Δ Καραγιάννης, Φ.Π.Α.-Δηλώσεις στην πράξη, Θεσσαλονίκη 2013,σελίδα 387.

υποβάλλεται στη Δ.Ο.Υ. από το συμβολαιογράφο μέχρι την παράδοση των εκπλειστηριασθέντων στον υπερθεματιστή και πριν από την έκδοση της περιλήψης της κατακυρωτικής έκθεσης (Ε.Δ.Υ.Ο. 1070540/ ΠΟΛ. 1075/90, Εγκ. ΠΟΛ. 1071/25.2.02). Αν εκδοθεί τιμολόγιο από τον υποκείμενο τότε δεν υποβάλλεται έκτακτη περιοδική δήλωση (Ε.Δ.Υ.Ο. 1095871/ ΠΟΛ. 1242/14.7.93, Α.Υ.Ο ΠΟΛ. 1019/03).

5. Όταν εξέρχονται αγαθά από φορολογική αποθήκη για εγχώρια κατανάλωση (Α.Υ.Ο. 1000887/ΠΟΛ. 1004/2.1.97). Κατά την έξοδο των αγαθών υποβάλλεται και η έκτακτη περιοδική δήλωση του Φ.Π.Α. (Εγκ. ΠΟΛ. 1071/25.2.02).
6. Όταν μεταβιβάζονται αυτοκίνητα που χρησιμοποιούνταν ως πάγια στοιχεία της επιχείρησης και μέχρι να γίνει η μεταβίβαση δεν εκδόθηκε τιμολόγιο ή απόδειξη λιανικής πώλησης και εφόσον φυσικά η μεταβίβαση υπόκειται σε Φ.Π.Α.(Ε.Δ.Υ.Ο. Σ. 420/ΠΟΛ. 28/87, άρθρο 22 παρ. 1κθ Ν.2859/00). Η έκτακτη περιοδική δήλωση του Φ.Π.Α. υποβάλλεται στο Δ.Ο.Υ. πριν από τη μεταβίβαση του αυτοκινήτου και εφόσον φυσικά η μεταβίβαση αυτή δεν είναι απαλλασσόμενη της παρ. 1κθ του άρθρου 22 του Ν.2859/2000. (Εγκ. ΠΟΛ. 1071/25.2.02).
7. Όταν πραγματοποιούνται ενδοκοινοτικές συναλλαγές από ορισμένα πρόσωπα (για παράδειγμα αγρότες, άρθρο 11 παρ.2 Ν.2859/00). Η έκτακτη αυτή περιοδική δήλωση του Φ.Π.Α. υποβάλλεται στη Δ.Ο.Υ. μέχρι τις 20 του επόμενου μήνα που ακολουθεί τη φορολογική περίοδο μέσα στην οποία πραγματοποιήθηκαν οι ενδοκοινοτικές συναλλαγές, καθώς και εκκαθαριστική δήλωση του Φ.Π.Α. και δήλωση INTRASTAT, εφόσον υπερβούν το κατώφλι εξομοίωσης καθώς και πίνακα LISTING.
8. Όταν πρόκειται για λύση συμβατικής εμπορικής μίσθωσης π.χ. βιομηχανοστασίου κλπ. (Εγκ. 1073005/ΠΟΛ. 1179/98).
9. Όταν πωλείται πάγιο από επιχείρηση που βρίσκεται σε αδράνεια και έχει ακυρώσει τα φορολογικά της στοιχεία, για την απόδοση του Φ.Π.Α. που αναλογεί στη συναλλαγή αυτή υποβάλλεται περιοδική δήλωση μέχρι τις 20 του επόμενου μήνα που ακολουθεί τη φορολογική περίοδο (μήνα ή τρίμηνο ανάλογα) μέσα στην οποία πραγματοποιήθηκε η πώληση του πάγιου στοιχείου, καθώς και εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α.
10. Από το λήπτη αγαθών ή υπηρεσιών (Α.Υ.Ο. 1105799/πολ. 1214/19.9.94, ΠΟΛ. 1005/8.1.93, ΠΟΛ. 1173/99, παρ. 4 άρθρο 36 Ν. 2859/00).
11. Όταν πωλείται περιστασιακά καινούργιο μεταφορικό μέσο σε άλλο κράτος-μέλος (άρθρο 31 παρ.8 Ν.2859/00). Με τη δήλωση αυτή εκπίπτει και ο Φ.Π.Α. των εισροών τους, που δεν μπορεί να υπερβεί το Φ.Π.Α. που αντιστοιχεί στην αξία παράδοσης (άρθρο 31 παρ.8 Ν.2859/00, Εγκ. ΠΟΛ. 1071/25.2.02).
12. Η προθεσμία καταβολής του Φ.Π.Α. με τις έκτακτες περιοδικές δηλώσεις ταυτίζεται με την καταληκτική ημερομηνία υποβολής της δήλωσης<sup>70</sup>.

(Πηγή: Ιωάννης Δ Καραγιάννης, Φ.Π.Α.-Δηλώσεις στην πράξη, Θεσσαλονίκη 2013, σελίδα 388-389)

---

<sup>70</sup> Ιωάννης Δ Καραγιάννης, Φ.Π.Α.-Δηλώσεις στην πράξη, Θεσσαλονίκη 2013, σελίδα 388-389.

### Καταβολή του Φ.Π.Α. των περιοδικών δηλώσεων με δόσεις

Η καταβολή του Φ.Π.Α. γίνεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μήνα μέσα στον οποίο υποβλήθηκε εμπρόθεσμα η δήλωση. Ειδικά, για την εμπρόθεσμη περιοδική δήλωση και με την προϋπόθεση ότι το οφειλόμενο ποσό υπερβαίνει τα 100 ευρώ, τότε ο υποκείμενος στο Φ.Π.Α. μπορεί να επιλέξει την καταβολή του οφειλόμενου ποσού σε 2 ισόποσες δόσεις, χωρίς καμία προσαύξηση. Στην περίπτωση αυτή, το ποσό της δεύτερης δόσης καταβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα από την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης.

#### **Παράδειγμα καταβολής του Φ.Π.Α. σε 2 δόσεις**

Η επιχείρηση «ΑΒΓ» Α.Ε. καταβάλλει εμπρόθεσμα και ηλεκτρονικά την περιοδική δήλωση του Φ.Π.Α. (έντυπο Φ2) με χρεωστικό υπόλοιπο 800 ευρώ για τον μήνα Απρίλιο του 2014, μέχρι τις 20/06/2014.

Να καταβληθεί το υπόλοιπο ποσό Φ.Π.Α. σε 2 δόσεις.

Η πρώτη δόση που είναι 400 ευρώ ( $800/2=400$  ευρώ) καταβάλλεται μέχρι τις 30/06/2014 χωρίς προσαύξηση.

Η δεύτερη δόση που είναι 400 ευρώ ( $800-400=400$  ευρώ) καταβάλλεται μέχρι τις 31/07/2014 χωρίς προσαύξηση.

#### **8.1.3 Συμπλήρωση των γενικών ενδείξεων του εντύπου περιοδικής δήλωσης με απλογραφικά ή διπλογραφικά βιβλία του Κ.Φ.Α.Σ. (Β' και Γ' κατηγορίας)**

##### **Κωδ. 001-007**

Στις αντίστοιχες ενδείξεις γράφονται η αρμόδια Δ.Ο.Υ., στο τέλος της φορολογικής περιόδου (μήνας, τρίμηνο κλπ), ο αριθμός δήλωσης, η ημερομηνία υποβολής της δήλωσης και της καταβολής του Φ.Π.Α., καθώς και η φορολογική περίοδος και το ημερολογιακό έτος( **κωδ. 006**). Ο κωδικός 006 συμπληρώνεται μόνο όταν έχει διαγραμμισθεί ένας από τους **κωδ.012-4** και **κωδ.012-7**. Οι **κωδ.007** και **008** δεν συμπληρώνονται όταν η δήλωση είναι έκτακτη.

##### **Κωδ. 008**

Ακολουθούν 12 μήνες και 4 τρίμηνα σε αριθμημένα τετράγωνα και ο υποκείμενος ανάλογα με την υποχρέωση σύνταξης της περιοδικής δήλωσης, διαγραμμίζει το τετράγωνο με το μήνα ή τρίμηνο που τον αφορά.

##### **Κωδ.009**

Συμπληρώνεται μόνο από τους υποκείμενους στο Φ.Π.Α. που ενεργούν πράξεις απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης, από τα μη υποκείμενα στο Φ.Π.Α. Ν.Π.Δ.Δ. και από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος, που διενεργούν ενδοκοινοτικές αποκτήσεις.

##### **Κωδ. 010**

Γράφεται ανάλογα με την περίπτωση ένα (X) στο αντίστοιχο τετραγωνίδιο, αν δηλαδή η περιοδική δήλωση είναι τροποποιητική ή ανακλητική. Στις περιπτώσεις αυτές η περιοδική δήλωση συμπληρώνεται ολόκληρη από την αρχή, τροποποιημένη με τα σωστά δεδομένα όταν είναι τροποποιητική ή με τις ίδιες ακριβώς ενδείξεις όταν είναι

ανακλητική. Η ανακλητική δήλωση υποβάλλεται μόνο στην περίπτωση που για λόγους συγγνωστής πλάνης δηλώθηκαν γεγονότα που δεν έχουν σχέση με τα πραγματικά περιστατικά.

**Κωδ.011**

Γράφεται (X) όταν η περιοδική δήλωση υποβάλλεται με επιφύλαξη.

**Κωδ.012**

Αφορά μόνο την υποβολή έκτακτης περιοδικής δήλωσης, και διαγραμμίζεται με (X) κατά περίπτωση:

(Πηγή: Ιωάννης Δ Καραγιάννης, Φ.Π.Α.-Δηλώσεις στην πράξη, Θεσσαλονίκη 2013, σελίδα 391)

**Η ένδειξη 1:** όταν πρόκειται για ιδιώτες, νομικά πρόσωπα, που δεν υπόκεινται σε Φ.Π.Α., καθώς και για απαλλασσόμενους χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. και αγρότες του ειδικού καθεστώτος, όταν ενεργούν ως λήπτες αγαθών ή υπηρεσιών που παρέχονται από πρόσωπα εγκατεστημένα εκτός Ελλάδος και εφόσον βέβαια τα πρόσωπα αυτά δεν έχουν ορίσει φορολογικό αντιπρόσωπο στη χώρα μας. Συμπληρώνονται οι κωδ. **343, 301-306, 331-336, 307, 337 και 511-513.**

**Η ένδειξη 2:** όταν πρόκειται για περιστασιακή παράδοση καινούργιου μεταφορικού μέσου σε άλλο κράτος-μέλος.

**Η ένδειξη 3:** όταν πρόκειται για οριστικοποίηση απαλλαγής για παράδειγμα λόγω εισαγωγής υλικών και αντικειμένων που προορίζονται για την κατασκευή ή μετατροπή σκαφών ή λόγω παράδοσης υλικών ή παροχής υπηρεσιών σε εργολάβο κατασκευής ή συντήρησης έργων του NATO.

**Η ένδειξη 4:** διαγραμμίζεται από τα Νομικά Πρόσωπα που δεν είναι υποκείμενα στο Φ.Π.Α., από τους υποκείμενους που απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α., χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. εισροών τους( π.χ. γιατρούς) και από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος, όταν πραγματοποιούν ενδοκοινοτικές αποκτήσεις οι οποίες υπόκεινται σε Φ.Π.Α. στην Ελλάδα, για να καταβληθεί ο αντίστοιχος Φ.Π.Α. της ενδοκοινοτικής απόκτησης ή να καταστεί απαλλασσόμενη η ενδοκοινοτική παράδοση.

**Η ένδειξη 5:** όταν η δήλωση υποβάλλεται λόγω καθυστέρησης εξαγωγής ή ενδοκοινοτικής παράδοσης αγαθών, που αγοράστηκαν με απαλλαγή από το Φ.Π.Α.

**Η ένδειξη 6:** όταν πρόκειται να υποβληθεί έκτακτη περιοδική δήλωση για να καταβληθεί ο Φ.Π.Α. που αναλογεί, λόγω εξόδου αγαθών από φορολογική αποθήκη με σκοπό να αναλωθούν στο εσωτερικό της χώρας.

**Η ένδειξη 7:** διαγραμμίζεται με (X) όταν μεταβιβάζεται αυτοκίνητο κλπ. που υπόκεινται σε Φ.Π.Α. με συμβολαιογραφικό έγγραφο ή με βεβαίωση του Ν.1599/86 χωρίς να εκδίδεται τιμολόγιο και η επιχείρηση το χρησιμοποιεί αυτό ως πάγιο περιουσιακό στοιχείο, όταν ο μισθωτής υποβάλλει έκτακτη δήλωση για καταβολή του Φ.Π.Α. της αποζημίωσης λόγω λύσης της εμπορικής μίσθωσης ακινήτου και δεν εκδίδεται τιμολόγιο, όταν μεταβιβάζονται αγαθά κατά τη διάρκεια πλειστηριασμού χωρίς να εκδοθεί τιμολόγιο, όταν πρόκειται να καταβληθεί ο Φ.Π.Α. στην Ελλάδα από λήπτη αγαθών και υπηρεσιών που δεν είναι εγκατεστημένος στην Ελλάδα και δεν έχει ορίσει φορολογικό αντιπρόσωπο ή όταν ο απαλλασσόμενος από το Φ.Π.Α. εκδίδει τιμολόγιο και προσθέτει επάνω σ' αυτό και Φ.Π.Α. κλπ.

### **Κωδ.013**

Όταν διαγραμμαρίζεται ο **κωδ.012-3**, συμπληρώνεται και ο **κωδ.013**. Για τις ναυπηγήσεις γράφεται ο αριθμός απόφασης απαλλαγής που εκδόθηκε από τη Δ.Ο.Υ.

(Πηγή: Ιωάννης Δ Καραγιάννης, Φ.Π.Α.-Δηλώσεις στην πράξη, Θεσσαλονίκη 2013, σελίδα 392)

## **Α' ΠΙΝΑΚΑΣ:ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΟΥ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟΥ ΣΤΟ ΦΟΡΟ 'Η ΛΗΠΤΗ**

### **Κωδ.101-104 Επώνυμο- Τίτλος- Α.Φ.Μ.**

Στις ενδείξεις αυτές γράφονται με ΚΕΦΑΛΑΙΑ το επώνυμο ή η επωνυμία (όπως αναγράφεται στο καταστατικό), το όνομα, τ' όνομα του πατέρα ή συζύγου του υποκειμένου και ο αριθμός φορολογικού μητρώου (Α.Φ.Μ.)

(Πηγή: Ιωάννης Δ Καραγιάννης, Φ.Π.Α.-Δηλώσεις στην πράξη, Θεσσαλονίκη 2013, σελίδα 394)

## **Β' ΠΙΝΑΚΑΣ: ΕΚΡΟΕΣ – ΕΙΣΡΟΕΣ**

Στον πίνακα αυτό συγκεντρώνονται τα συνολικά δεδομένα της φορολογικής περιόδου (μήνα ή τριμήνου) από τα βιβλία και στοιχεία του Κ.Φ.Α.Σ. της επιχείρησης, που φορολογούνται ή απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α. Όλα τα δεδομένα των εκροών και εισροών γράφονται στις αντίστοιχες ενδείξεις, αφού προηγουμένως αφαιρεθούν οι επιστροφές και οι εκπτώσεις.

Ο πίνακας Β' χωρίζεται σε δύο μέρη, στο α' για τις εκροές και στο β' για τις εισροές.

(Πηγή: Ιωάννης Δ Καραγιάννης, Φ.Π.Α.-Δηλώσεις στην πράξη, Θεσσαλονίκη 2013, σελίδα 396)

### **α' εκροές φορολογητέες – Φ.Π.Α. εκροών (κωδ. 301-337)**

#### **Κωδ. 301-303**

Γράφονται κατά συντελεστή Φ.Π.Α. (13%, 6,5%, 23%) οι αξίες των φορολογητέων εκροών, ενδοκοινοτικών αποκτήσεων και πράξεων λήπτη που πραγματοποιήθηκαν με ακέραιους συντελεστές. Επιπλέον, γράφεται η φορολογητέα αξία της μικτής αμοιβής, τα τεκμαρτά έσοδα από πρακτορεία ταξιδιών, το θετικό περιθώριο κέρδους από μεταπωλητές μεταχειρισμένων αγαθών και αντικειμένων καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας του άρθρου 45 Ν.2859/00.

#### **Κωδ. 331-333**

Γράφεται ο Φ.Π.Α. που αναλογεί, πολλαπλασιάζοντας τη φορολογητέα αξία με τον αντίστοιχο συντελεστή Φ.Π.Α.

#### **Κωδ.304-306**

Γράφονται κατά συντελεστή Φ.Π.Α. (9%, 5%, 16%) οι αξίες των φορολογητέων εκροών, ενδοκοινοτικών αποκτήσεων και πράξεων λήπτη, των αυτοπαραδόσεων, η μικτή αμοιβή και τα τεκμαρτά έσοδα από πρακτορεία ταξιδιών, το θετικό περιθώριο

κέρδους για τους μεταπωλητές κλπ. που πραγματοποιήθηκαν με μειωμένους συντελεστές και ισχύουν για τους νομούς Δωδεκανήσου, Λέσβου, Χίου, Σάμου και Κυκλάδων καθώς και για τα νησιά Θάσο, Σαμοθράκη, Βόρειες Σποράδες και Σκύρο.

**Κωδ.334-336**

Γράφεται ο Φ.Π.Α. που αναλογεί, πολλαπλασιάζοντας τη φορολογητέα αξία με τον αντίστοιχο συντελεστή Φ.Π.Α.

**Κωδ. 307**

Γράφεται το σύνολο των φορολογητέων εκροών (από **κωδ.301-306**) και στον **κωδ.337** το σύνολο του Φ.Π.Α. εκροών (από **κωδ. 331-336**).

**Κωδ. 311**

Το άθροισμα των **κωδ. 307-310**

(Πηγή: Ιωάννης Δ Καραγιάννης, Φ.Π.Α.-Δηλώσεις στην πράξη, Θεσσαλονίκη 2013, σελίδα 397)

**β' εισροές φορολογητέες- φόρος εισροών (κωδ.351-373)**

**Κωδ.351-353**

Γράφονται κατά συντελεστή Φ.Π.Α. (13%, 6,5%, 23%) οι αξίες των φορολογητέων εισροών ( αγορών, φορολογητέα αξία των εισαγωγών, δηλαδή η αξία του τελωνείου, η φορολογητέα αξία των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων και πράξεων λήπτη) που πραγματοποιήθηκαν με ακέραιους συντελεστές.

**Κωδ. 371-373**

Γράφεται ο Φ.Π.Α. που αναλογεί, πολλαπλασιάζοντας τη φορολογητέα αξία με τον αντίστοιχο συντελεστή Φ.Π.Α.

**Κωδ.354-356**

Γράφονται κατά συντελεστή Φ.Π.Α. (9%, 5%, 16%) οι αξίες των φορολογητέων εισροών (αγορών, φορολογητέα αξία των εισαγωγών, η φορολογητέα αξία των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων και πράξεων λήπτη) που πραγματοποιήθηκαν με μειωμένους συντελεστές και ισχύουν για τους νομούς Δωδεκανήσου, Λέσβου, Χίου, Σάμου και Κυκλάδων καθώς και για τα νησιά Θάσο, Σαμοθράκη, Βόρειες Σποράδες και Σκύρο.

**Κωδ. 374-376**

Γράφεται ο Φ.Π.Α. που αναλογεί, πολλαπλασιάζοντας τη φορολογητέα αξία με τον αντίστοιχο συντελεστή Φ.Π.Α.

**Κωδ. 357 και 377**

Γράφεται η αξία των φορολογητέων δαπανών-γενικών εξόδων και ο Φ.Π.Α. που συμπληρώνεται αντίστοιχα.

**Κωδ. 358**

Γράφεται το σύνολο των φορολογητέων εισροών ( από **κωδ. 351-357**).

**Κωδ. 378**

Γράφεται το σύνολο του Φ.Π.Α. εισροών.

**Κωδ. 401**

Γράφεται το πιστωτικό υπόλοιπο της προηγούμενης φορολογικής περιόδου.

**Κωδ. 402 και 412**

Το σύνολο του Φ.Π.Α. εισροών του κωδ. 378 με το σύνολο του Φ.Π.Α. εισροών που προκύπτει από τα βιβλία και τα στοιχεία της επιχείρησης. Αν το ποσό που προκύπτει από τα βιβλία της επιχείρησης είναι μεγαλύτερο, η επιπλέον διαφορά

γράφεται στον **κωδ. 402** για να εκπέσει, αν είναι μικρότερο γράφεται στον **κωδ. 412** επειδή δεν το έχει πληρώσει η επιχείρηση στον προμηθευτή της.

(Πηγή: Ιωάννης Δ Καραγιάννης, Φ.Π.Α.-Δηλώσεις στην πράξη, Θεσσαλονίκη 2013, σελίδα 401-404)

#### Γ' ΠΙΝΑΚΑΣ: ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ ΤΟΥ Φ.Π.Α.

##### Κωδ. 501-511

Η διαφορά των **κωδ. 337 μείον 420** γράφεται στον **κωδ. 501**, αν αυτή είναι αρνητική ή στον **κωδ. 511** αν η διαφορά είναι θετική.

Πιστωτικό υπόλοιπο για τον υποκείμενο σημαίνει ότι έχει δικαίωμα να ζητήσει από το Δημόσιο το συμψηφισμό του ποσού αυτού. Ο συμψηφισμός γίνεται με τη συμπλήρωση της περιοδικής δήλωσης της επόμενης περιόδου με την αναγραφή του πιστωτικού υπολοίπου στον **κωδ. 401** του πίνακα Β'.

##### Κωδ. 502-503

Το ποσό του **κωδ. 501** γράφεται, στους **κωδ. 502** και **503**, ανάλογα με το δικαίωμα που έχει ο υποκείμενος για επιστροφή του ποσού αυτού ή για μεταφορά προς συμψηφισμό στην επόμενη περίοδο. Το άθροισμα αυτών πρέπει να ισούται με το ποσό του **κωδ. 501**.

##### Κωδ.513

Γράφεται το χρεωστικό υπόλοιπο ως άθροισμα των **κωδ. 511** και **512**. Το ποσό του **κωδ. 513** είναι και το τελικό ποσό που πρέπει να καταβληθεί στη Δ.Ο.Υ. Όταν το χρεωστικό υπόλοιπο είναι μέχρι 30 ευρώ και η δήλωση δεν είναι έκτακτη, τότε το ποσό αυτό δεν γράφεται στον **κωδ. 513**, αλλά μόνο στον **κωδ. 511** και στην επόμενη περιοδική δήλωση μεταφέρεται στον **κωδ. 412**.

(Πηγή: Ιωάννης Δ Καραγιάννης, Φ.Π.Α.-Δηλώσεις στην πράξη, Θεσσαλονίκη 2013, σελίδα 409-410)

## **8.2 Τροποποιητική Περιοδική Δήλωση**

Στις περιπτώσεις που υποβάλλονται στη Δ.Ο.Υ. λανθασμένες περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. ( είτε καταβλήθηκε περισσότερος είτε καταβλήθηκε λιγότερος Φ.Π.Α.), τότε για τους μήνες αυτούς συμπληρώνονται και υποβάλλονται εκ των υστέρων νέες τροποποιητικές περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. Δηλαδή, αν σε κάποια φορολογική περίοδο ( μήνα ή τρίμηνο) καταβλήθηκε περισσότερο ή λιγότερο Φ.Π.Α. από το σωστό ποσό που θα έπρεπε να καταβληθεί, τότε υποβάλλεται τροποποιητική περιοδική δήλωση για τη συγκεκριμένη φορολογική περίοδο και αν προκύψει πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. μεταφέρεται στην επόμενη φορολογική περίοδο για συμψηφισμό, ενώ αν προκύψει χρεωστικό υπόλοιπο Φ.Π.Α., τότε αυτό καταβάλλεται στη Δ.Ο.Υ. με τις νόμιμες προσαυξήσεις του. Στις νέες αυτές περιοδικές δηλώσεις, περιλαμβάνονται τα σωστά ποσά, άσχετα αν ορισμένα από τα ποσά αυτά είχαν γραφεί και στα αρχικά έντυπα. Υπολογίζεται και προσαύξηση στις τροποποιητικές αυτές δηλώσεις του Φ.Π.Α. μέχρι την ημερομηνία που υποβάλλονται.

Για την εκκαθαριστική δήλωση του Φ.Π.Α., όταν αυτή υποβάλλεται εκπρόθεσμα (ή όταν αυτή δεν υποβάλλεται καθόλου), επιβάλλεται το πρόστιμο από 117 έως 1.170 ευρώ, που μειώνεται κατά το συμβιβασμό στο 1/3.

Το χρεωστικό υπόλοιπο που τυχόν είχε προκύψει από την αρχική δήλωση γράφεται στον κωδικό 403<sup>71</sup>.

(Πηγή: Ιωάννης Δ Καραγιάννης, Φ.Π.Α.-Δηλώσεις στην πράξη, Θεσσαλονίκη 2013, σελίδα 415).

## **8.3 Πρόστιμα Εκπρόθεσμων Περιοδικών Δηλώσεων Φ.Π.Α.**

### **8.3.1 Πρόστιμα έτους 2013**

Η υποβολή της περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ (εμπρόθεσμης, εκπρόθεσμης, τροποποιητικής) γίνεται πλέον μόνο ηλεκτρονικά και η πληρωμή του οφειόμενου ΦΠΑ γίνεται μόνο μέσω τράπεζας. Για την πληρωμή απαιτείται η ταυτότητα πληρωμής, ένα έντυπο το οποίο εκτυπώνεται μετά την ηλεκτρονική υποβολή της δήλωσης ΦΠΑ, και περιέχει τον ΑΦΜ της επιχείρησής ή του προσώπου που οφείλει το φόρο, έναν τυχαίο μοναδικό αριθμό που δίνεται από το TAXISNET και το ποσό πληρωμής. Το ποσό πρέπει να δηλωθεί ακριβώς όπως αναφέρεται στην ταυτότητα πληρωμής, αλλιώς η συναλλαγή δεν εκτελείται, ακόμα και όταν το ποσό είναι παραπάνω. Το εκπρόθεσμο ΦΠΑ, που υποβάλλεται μέσω TAXISNET πληρώνεται επίσης στην τράπεζα με την αντίστοιχη ταυτότητα πληρωμής, στο ποσό όμως συμπεριλαμβάνεται και το πρόστιμο του εκπρόθεσμου. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής το πρόστιμο είναι 1,5% για κάθε μήνα καθυστέρησης.

Οι εμπρόθεσμες δηλώσεις που υποβάλλονται έως 31.5.2013 γίνονται αποδεκτές εφόσον με την υποβολή καταβάλλεται τουλάχιστον το 40% του χρεωστικού υπολοίπου. Οι εμπρόθεσμες δηλώσεις που υποβάλλονται από 1.6.2013 και οι εκπρόθεσμες που υποβάλλονται από 1.7.2013, γίνονται αποδεκτές με την καταβολή κατ' ελάχιστον δέκα ευρώ (10€).

Πιο αναλυτικά, σημειώνεται ότι υπάρχει η δυνατότητα πληρωμής του χρεωστικού Φ.Π.Α. σε δόσεις (έως τρεις). Το συνολικό χρεωστικό ποσό διαιρείται σε 2 δόσεις. Το πρώτο 50% του ποσού πληρώνεται ως εξής: ο υπόχρεος καταβάλει τουλάχιστον 10 ευρώ ως την καταληκτική ημερομηνία υποβολής της περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. και έτσι βεβαιώνεται το ποσό του Φ.Π.Α. που οφείλει, ενώ το υπόλοιπο ποσό έως το τέλος του μήνα υποβολής. Το δεύτερο 50% πληρώνεται ως την τελευταία εργάσιμη του επόμενου μήνα. Με την υποβολή της δήλωσης, δηλώνουμε το ποσό που θα πληρώσουμε και γι αυτό βγαίνει ταυτότητα πληρωμής, ενώ για τις άλλες δύο δόσεις πρέπει να αναζητήσουμε την ταυτότητα οφειλής από το λογαριασμό μας στο TAXIS και συγκεκριμένα στην προσωποποιημένη πληροφόρηση. Σε περίπτωση που δεν πληρωθεί το ποσό που έχουμε δηλώσει με την ταυτότητα πληρωμής, η περιοδική δήλωση θεωρείται ότι δεν έχει υποβληθεί. Σε αυτήν την περίπτωση υποβάλλεται εκ νέου εκπρόθεσμη περιοδική δήλωση, ενώ υπάρχει και πάλι δυνατότητα υποβολής σε δόσεις. Αν δεν πληρωθεί κάποια απ τις επόμενες

<sup>71</sup>Ιωάννης Δ Καραγιάννης, Φ.Π.Α.-Δηλώσεις στην πράξη, Θεσσαλονίκη 2013,σελίδα 415.



δόσεις ( εφόσον έχει βεβαιωθεί το χρεωστικό ποσό Φ.Π.Α.) με την ταυτότητα οφειλής τυπώνουμε νέα ταυτότητα οφειλής στην οποία περιλαμβάνεται το πρόστιμο της εκπρόθεσμης πληρωμής<sup>72</sup>.

(Πηγή: [www.taxisland.gr](http://www.taxisland.gr) )

### 8.3.2. Πρόστιμα έτους 2014

Δραστικά μειώνονται τα πρόστιμα του Κώδικα Φορολογικών Διαδικασιών για τις περιπτώσεις εκπρόθεσμης υποβολής φορολογικών δηλώσεων ενώ καθιερώνεται και με νόμο η μη επιβολή προστίμου στις περιπτώσεις τροποποιητικών δηλώσεων ΦΠΑ.

Συγκεκριμένα, όπως αναφέρεται στο πολυνομοσχέδιο, το πρόστιμο των 1000 ευρώ που επιβαλλόταν στους επιτηδευματίες που τηρούν απλογραφικά βιβλία, μειώνεται στα 250 ευρώ ενώ το πρόστιμο των 2500 ευρώ για τις εταιρείες με διπλογραφικά βιβλία, μειώνεται στα 500 ευρώ.

Επίσης, θεσπίζεται ανώτατο πλαφόν προστίμου στα 30.000 ευρώ. Για ορισμένες κατηγορίες παραβάσεων όπως είναι η μη συνεργασία στη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου ή η μη συμμόρφωση σχετικά με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων, το πρόστιμο διατηρείται στις 2500 ευρώ<sup>73</sup>.

(Πηγή: [www.naftemporiki.gr](http://www.naftemporiki.gr))

Ο νόμος 4254/2014 πιο συγκεκριμένα αναφέρει:

- Δεν επιβάλλονται τα διαδικαστικά πρόστιμα του άρθρου 54 του ΚΦΔ (100, 250, 500 ευρώ) σε οποιαδήποτε τροποποιητική δήλωση (ΦΠΑ, παρακρατούμενων, εισοδήματος κλπ) εφόσον αυτή υποβάλλεται **εντός** της καταληκτικής προθεσμίας της εκάστοτε δήλωσης.
- Εφόσον η τροποποιητική δήλωση υποβάλλεται εκπρόθεσμα μετά την καταληκτική ημερομηνία υποβολής της εκάστοτε δήλωσης, τότε δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα του άρθρου 54, μόνο όμως εάν η αρχική δήλωση έχει υποβληθεί εμπρόθεσμα και η δήλωση αυτή αφορά ΦΠΑ ή παρακρατούμενο φόρο.
- Εφόσον οποιαδήποτε τροποποιητική οποιοδήποτε φόρου (ΦΠΑ, παρακρατούμενων φόρων, φόρου εισοδήματος, κ.λπ.) υποβάλλεται εκπρόθεσμα και ταυτόχρονα η αρχική δήλωση είχε και αυτή υποβληθεί εκπρόθεσμα τότε, επιβάλλονται τα πρόστιμα του άρθρου 54 του ΚΦΔ.

---

<sup>72</sup> [www.taxisland.gr](http://www.taxisland.gr)

<sup>73</sup> [www.naftemporiki.gr](http://www.naftemporiki.gr)

Είδος δήλωσης	Αρχική δήλωση	Τροποποιητική δήλωση	Επιβάλλεται πρόστιμο διαδικαστικό του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. (100,00 - 250,00 - 500,00 ευρώ)
ΦΠΑ - Παρακρατούμενων φόρων (ΦΜΥ, φόρος μερισμάτων, φόρος από επιχειρηματική δραστηριότητα κλπ)	Εμπρόθεσμη	Εμπρόθεσμη*	Όχι
		Εκπρόθεσμη	Όχι
	Εκπρόθεσμη	Εκπρόθεσμη	Ναι

(Πηγή: [www.taxheaven.gr](http://www.taxheaven.gr) )

#### 8.4 Νέο απλοποιημένο έντυπο δήλωσης Φ.Π.Α. που θα ισχύσει από 1/1/2015

Εγκύκλιο εξέδωσε η ΓΓΔΕ σχετικά με το νέο Έντυπο Περιοδικής Δήλωσης ΦΠΑ που θα ισχύσει από το 2015.

Όπως αναφέρεται σε σχετική ανακοίνωση, το νέο έντυπο που θα χρησιμοποιείται από 1ης Ιανουαρίου 2015 είναι πιο εύχρηστο και λειτουργικό, συμβάλλοντας κατ' αυτόν τον τρόπο στη γενικότερη προσπάθεια μείωσης του διοικητικού κόστους τόσο για τις επιχειρήσεις όσο και τη Φορολογική Διοίκηση.

Οι βασικότερες αλλαγές του νέου εντύπου είναι:

- 1) Δεν θα αναγράφονται οι εισροές (δαπάνες και αγορές) ανά συντελεστή ΦΠΑ σε 12 κωδικούς, όπως απαιτούσε το παλιό έντυπο, αλλά θα χρησιμοποιούνται μόνο 2 κωδικοί (αξία και αναλογών ΦΠΑ).
- 2) Οι ειδικοί λογαριασμοί (κωδικοί πληροφοριακού χαρακτήρα) ενσωματώνονται αντίστοιχα στις εκροές και εισροές σύμφωνα με τις βέλτιστες πρακτικές με στόχο την ορθότερη δήλωση των συναλλαγών των επιχειρήσεων για σκοπούς ΦΠΑ και την απαραίτητη διασταύρωση αυτών από τη Φορολογική Διοίκηση.
- 3) Ενσωματώνεται η αίτηση επιστροφής με την απλή συμπλήρωση ενός κωδικού για το ποσό και αντίστοιχων κωδικών για το λόγο της επιστροφής και δεν θα απαιτείται πλέον κατάθεση ξεχωριστής αίτησης επιστροφής.
- 4) Ενσωματώνεται η αίτηση συμψηφισμού του προς επιστροφή ποσού με μελλοντικές οφειλές.
- 5) Δίνεται η δυνατότητα να αναγράφεται ο αριθμός λογαριασμού για την κατάθεση σε αυτόν του προς επιστροφή ποσού.



## 8.5 Εκκαθαριστική Δήλωση Φ.Π.Α.

Η εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. είναι το σύνολο των περιοδικών δηλώσεων ενός οικονομικού έτους.

### 8.5.1 Πώς υποβάλλεται η εκκαθαριστική δήλωση του Φ.Π.Α.

Η εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. υποβάλλεται στη Δ.Ο.Υ. αποκλειστικά και μόνο μέσω INTERNET (Εγκ. Πολ. 1045/23.2.12).

Κατ' εξαίρεση η εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. υποβάλλεται σε έντυπη μορφή στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. στις εξής περιπτώσεις (ΠΟΛ. 1045/12):

1. Όταν ζητείται συμψηφισμός του χρεωστικού υπολοίπου του Φ.Π.Α., στο σύνολό του ή εν μέρει, με απαιτήσεις κατά του Δημοσίου (ως άρθρο 11 Ν.3943/11).
2. Όταν η εκκαθαριστική δήλωση του Φ.Π.Α. υποβάλλεται από τους κληρονόμους θανόντος υποκείμενου στο Φ.Π.Α.
3. Όταν γίνεται μετατροπή, συγχώνευση, διάσπαση ή απορρόφηση της επιχείρησης και εμφανίζονται ανεπαρκή στοιχεία στο σύστημα TAXIS όσον αφορά τις περιοδικές δηλώσεις του Φ.Π.Α., τότε η εκκαθαριστική δήλωση του Φ.Π.Α. υποβάλλεται στη Δ.Ο.Υ. μέχρι την μεθεπόμενη τοπικά εργάσιμη ημέρα από εκείνη που λήγει η νόμιμη προθεσμία υποβολής της εκκαθαριστικής δήλωσης του Φ.Π.Α. (Εγκ. ΠΟΛ. 1045/23.2.12).
4. Όταν σε προσωρινό έλεγχο που έχει ήδη διενεργηθεί εμφανίζονται ανεπαρκή στοιχεία στο σύστημα TAXIS για την υποβολή περιοδικής δήλωσης του Φ.Π.Α., τότε η εκκαθαριστική δήλωση του Φ.Π.Α. υποβάλλεται στη Δ.Ο.Υ. εμπρόθεσμα μέχρι και τη μεθεπόμενη τοπικά εργάσιμη ημέρα από εκείνη που λήγει η νόμιμη προθεσμία υποβολής της εκκαθαριστικής δήλωσης του Φ.Π.Α. (Εγκ. Πολ. 1045/23.2.12).
5. Όταν κατά την κρίση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., συντρέχει πραγματική αδυναμία υποβολής της δήλωσης με ηλεκτρονικό τρόπο (για παράδειγμα για εγκατεστημένους σε απομακρυσμένες περιοχές, μεγάλης ηλικίας που δεν μπορούν να χρησιμοποιήσουν διαδίκτυο κλπ.).
6. Όταν η εκκαθαριστική δήλωση του Φ.Π.Α. υποβάλλεται μέσω TAXISNET και δεν μπορεί να τροποποιηθεί πριν περάσει η ημερομηνία πληρωμής του χρεωστικού υπολοίπου Φ.Π.Α. υποβάλλεται εμπρόθεσμα στη Δ.Ο.Υ. μέχρι τη μεθεπόμενη τοπικά εργάσιμη ημέρα από εκείνη που λήγει η νόμιμη προθεσμία υποβολής της εκκαθαριστικής δήλωσης του Φ.Π.Α., προσκομίζοντας στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. και το αποδεικτικό υποβολής της αρχικής δήλωσης μέσω TAXISNET (Εγκ. Πολ. 1045/12).
7. Όταν, με τη λήξη της ημερομηνίας υποβολής της εκκαθαριστικής δήλωσης του Φ.Π.Α., διαπιστώνεται αδυναμία υποβολής της μέσω TAXISNET (με υπαιτιότητα του TAXISNET), τότε αυτή η συγκεκριμένη εκκαθαριστική δήλωση του Φ.Π.Α. υποβάλλεται σε έντυπη μορφή εμπρόθεσμα μέχρι τη μεθεπόμενη τοπικά εργάσιμη ημέρα (Εγκ. Πολ. 1045/23.2.12).
8. Σε έντυπη μορφή υποβάλλεται στη Δ.Ο.Υ. η εκκαθαριστική δήλωση του Φ.Π.Α., όταν αυτή υποβάλλεται εμπρόθεσμα, κατά παράταση της

προθεσμίας υποβολής της, λόγω τοπικής αργίας ή τοπικά μη εργάσιμης ημέρας (πολ. 1045/23.2.12).

9. Όταν η εκκαθαριστική δήλωση του Φ.Π.Α. που υποβλήθηκε ηλεκτρονικά απορρίφθηκε, λόγω λανθασμένης απόδοσης του χρεωστικού υπολοίπου του Φ.Π.Α. και εφόσον συντρέχουν οι εξής προϋποθέσεις:

- Η αρχική εκκαθαριστική δήλωση του Φ.Π.Α. να έχει υποβληθεί μέσω TAXISNET εμπρόθεσμα.
- Να έχει δοθεί εμπρόθεσμα η ορθή εντολή πληρωμής στην τράπεζα.
- Να υπάρχει κατά την ημερομηνία πληρωμής στον τραπεζικό λογαριασμό της καταβολής το ακριβές υπόλοιπο του χρεωστικού υπολοίπου της εκκαθαριστικής δήλωσης του Φ.Π.Α., τότε υποβάλλεται σε έντυπη μορφή στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. η εκκαθαριστική δήλωση που απορρίφθηκε, μέχρι τις 5 του επόμενου μήνα από εκείνον που λήγει η νόμιμη προθεσμία υποβολής, συνυποβάλλοντας και τα απαραίτητα δικαιολογητικά (Εγκ. Πολ. 1045/23.2.12).

Στην εκκαθαριστική δήλωση, πρέπει να εμφανίζονται αθροιστικά τα οικονομικά δεδομένα του έτους 2013 του κεντρικού (ή έδρας) και των υποκαταστημάτων.

Επίσης, σε περίπτωση υπερδωδεκάμηνης χρήσης, υποβάλλεται μια εκκαθαριστική δήλωση για ολόκληρη την υπερδωδεκάμηνη χρήση (Εγκ. Πολ. 1025/03)<sup>74</sup>.

(Πηγή: Ιωάννης Δ Καραγιάννης, Φ.Π.Α.-Δηλώσεις στην πράξη, Θεσσαλονίκη 2013, σελίδα 472-473)

### **Παράδειγμα 1<sup>ο</sup>**

Μια Α.Ε. με έδρα τα Χανιά, διατηρεί υποκατάστημα πώλησης προϊόντων της στο Ρέθυμνο και στην Πάτρα. Η εκκαθαριστική δήλωση θα υποβληθεί στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. φορολογίας ανώνυμων εταιριών Χανίων, για το σύνολο της οικονομικής της δραστηριότητας (κεντρικό και υποκαταστήματα), έστω και αν για τα υποκαταστήματα εξάγεται ξεχωριστό λογιστικό αποτέλεσμα.

### **Παράδειγμα 2<sup>ο</sup>**

Φυσικό πρόσωπο, εκμεταλλεύεται ατομικά ζαχαροπλαστείο στην Θεσσαλονίκη, κατάστημα με είδη δώρων στην Κατερίνη και εστιατόριο στα Τρίκαλα. Κεντρικό κατάστημά του, θεωρεί εκείνο της Θεσσαλονίκης και τα υπόλοιπα δύο, είναι υποκαταστήματα. Η εκκαθαριστική δήλωση θα υποβληθεί στη Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, στην οποία πρέπει να περιλαμβάνονται αθροιστικά οι αγορές, οι πωλήσεις κλπ. τόσο του κεντρικού όσο και των υποκαταστημάτων.

Επισημαίνεται, ότι αν ο υποκείμενος αλλάξει έδρα ή κεντρικό πρέπει μέσα σε 30 ημέρες από την μεταβολή, να το γνωρίσει στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., υποβάλλοντας δήλωση μεταβολών.

<sup>74</sup>Ιωάννης Δ Καραγιάννης, Φ.Π.Α.-Δηλώσεις στην πράξη, Θεσσαλονίκη 2013,σελίδα 472-473.

### **8.5.2 Ποιοι έχουν υποχρέωση να υποβάλλουν εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α.**

Υποχρέωση να υποβάλλουν εκκαθαριστική δήλωση έχουν οι υποκείμενοι στο Φ.Π.Α. που ενεργούν φορολογητέες πράξεις ή και απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. Η υποχρέωση αυτή υπάρχει και στην περίπτωση που δεν πραγματοποιήθηκε οικονομική δραστηριότητα, όπως και στην περίπτωση που η επιχείρηση δήλωσε ότι βρίσκεται σε αδράνεια (Α.Υ.Ο. πολ. 1157/19.12.07). Εκκαθαριστική δήλωση υποβάλλουν και οι επιχειρήσεις βιομηχανοποιημένων καπνών, οι επιχειρήσεις πετρελαιοειδών προϊόντων, οι επιχειρήσεις αλκοόλης και αλκοολούχων ποτών καθώς και οι επιχειρήσεις καινούργιων ή μεταχειρισμένων αυτοκινήτων και μοτοσικλετών, καθώς και οι επιχειρήσεις των άρθρων 45 και 46 του Ν.2859/00 (σελ. 361, 378) (Α.Υ.Ο. πολ. 1157/07).

Κατά συνέπεια, δεν έχουν υποχρέωση να υποβάλλουν εκκαθαριστική δήλωση :

1. Οι υποκείμενοι στο Φ.Π.Α., που ενεργούν αποκλειστικά πράξεις απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. των εισροών τους, έστω και αν για ορισμένες πράξεις παράδοσης επενδυτικών αγαθών ή λήψης αγαθών ή υπηρεσιών ή ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών κατέβαλλαν τον αναλογούντα Φ.Π.Α. με έκτακτη περιοδική δήλωση (Α.Υ.Ο. πολ. 1157/07).
2. Τα μη υποκείμενα στο Φ.Π.Α. φυσικά πρόσωπα, έστω και αν ως λήπτες αγαθών και υπηρεσιών κατέβαλλαν τον αναλογούντα Φ.Π.Α. με έκτακτη περιοδική δήλωση.
3. Οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41 του Ν.2859/00.
4. Τα μη υποκείμενα στο Φ.Π.Α. νομικά πρόσωπα, έστω και αν ως λήπτες αγαθών και υπηρεσιών ή για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις που πραγματοποίησαν κατέβαλλαν το Φ.Π.Α. με έκτακτη περιοδική δήλωση.
5. Οι υποκείμενοι στο Φ.Π.Α. που υπάγονται στο ειδικό καθεστώς των απαλλασσόμενων (άρθρο 39 παρ. 2 Ν.2859/00, σελ. 313).
6. Οι αμιγείς πρατηριούχοι και λιανοπωλητές βιομηχανοποιημένων καπνών (άρθρο 44 παρ. 6 Ν.2859/00, σελ. 358).

(Πηγή: Ιωάννης Δ Καραγιάννης, Φ.Π.Α.-Δηλώσεις στην πράξη, Θεσσαλονίκη 2013, σελίδα 474)

### **8.5.3 Μέχρι πότε υποβάλλεται η εκκαθαριστική δήλωση του Φ.Π.Α.**

Η εκκαθαριστική δήλωση υποβάλλεται μετά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, όπως αυτή ορίζεται από τις διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος και τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ.), στις ακόλουθες προθεσμίες (άρθρο 38 του Φ.Π.Α.):

- Από τους υποκείμενους που δεν τηρούν βιβλία ή που τηρούν απλογραφικά βιβλία (β' κατηγορίας) του Κ.Φ.Α.Σ. μέχρι τις 25/2 του επόμενου έτους ( για τη χρήση του 2013, οικονομικό 2014, παρατείνεται μέχρι τις 30 Απριλίου του επόμενου έτους 2014. Αν η ημέρα 30/4 είναι αργία για το Δημόσιο, τότε ως τελευταία ημέρα θεωρείται η επόμενη εργάσιμη για το Δημόσιο ημέρα).

- Από τους υποκείμενους που τηρούν διπλογραφικά βιβλία (γ' κατηγορίας) του Κ.Φ.Α.Σ. μέχρι τις 10/5 του επόμενου έτους.( για τη χρήση του 2013, οικονομικό 2014, παρατείνεται μέχρι τις 30 Μαΐου του επόμενου έτους 2014. Αν η ημέρα 30/5 είναι αργία για το Δημόσιο, τότε ως τελευταία ημέρα θεωρείται η επόμενη εργάσιμη για το Δημόσιο ημέρα).

(Πηγή: Ιωάννης Δ Καραγιάννης, Φ.Π.Α.-Δηλώσεις στην πράξη, Θεσσαλονίκη 2013, σελίδα 474)

Κατ' εξαίρεση:

- Το υποκατάστημα, πρακτορείο ή άλλη εγκατάσταση αλλοδαπής επιχείρησης και
- Η ημεδαπή επιχείρηση, στην οποία συμμετέχει αλλοδαπή με ποσοστό κεφαλαίου 50% τουλάχιστον:

Μπορούν να κλείνουν τη διαχείρισή τους κατά το χρόνο, που κλείνει τη διαχειριστική της περίοδο η αλλοδαπή επιχείρηση.

Σε περίπτωση παύσης των εργασιών από οποιαδήποτε αιτία (πραγματική παύση εργασιών, συγχώνευση λόγω θανάτου κλπ.), χρονολογία λήξης της διαχειριστικής περιόδου, θεωρείται η ημερομηνία παύσης των εργασιών. Επομένως, η περιοδική δήλωση της τελευταίας αυτής φορολογικής περιόδου θα πρέπει να υποβληθεί μέχρι τις 20 του επόμενου μήνα που ακολουθεί τη φορολογική περίοδο (μήνα ή τρίμηνο) (άρθρο 38 παρ. 1α Ν.2859/00).

Στη συνέχεια, η εκκαθαριστική δήλωση του Φ.Π.Α. θα πρέπει να υποβληθεί μέχρι τις 20 του τρίτου μήνα από το τέλος του μήνα λήξης της οριστικής παύσης των εργασιών με απλογραφικά βιβλία (β' κατηγορίας) ή μέχρι τις 20 του πέμπτου μήνα από το τέλος του μήνα της οριστικής παύσης των εργασιών με διπλογραφικά βιβλία (γ' κατηγορίας) (πολ. 1026/9.2.11, άρθρο 38 παρ. 1β Ν.2859/00).

Αν μια επιχείρηση τίθεται σε εκκαθάριση π.χ. στις 28/4/13 και η εκκαθάριση αυτή περαιώνεται στις 10/9/15, τότε θα υποβληθεί μια εκκαθαριστική δήλωση για το διάστημα από 1/1/13-27/4/13 και μια άλλη εκκαθαριστική δήλωση για το διάστημα από 28/4/13-10/9/15<sup>75</sup>.

(Πηγή: Ιωάννης Δ Καραγιάννης, Φ.Π.Α.-Δηλώσεις στην πράξη, Θεσσαλονίκη 2013, σελίδα 475)

#### **8.5.4 Ποιος υποβάλλει την εκκαθαριστική δήλωση του Φ.Π.Α. σε περίπτωση μετατροπής ή συγχώνευσης κλπ. της επιχείρησης**

Σε περίπτωση μετατροπής ή συγχώνευσης κλπ. της νομικής μορφής νομικού προσώπου, υποβάλλεται εκκαθαριστική δήλωση τόσο από το αρχικό νομικό πρόσωπο, για το χρονικό διάστημα μέχρι τη μέρα της μετατροπής του, όσο και από το νέο που προέκυψε από τη μετατροπή, για το χρονικό διάστημα μέχρι την ημέρα της

<sup>75</sup>Ιωάννης Δ Καραγιάννης, Φ.Π.Α.-Δηλώσεις στην πράξη, Θεσσαλονίκη 2013, σελίδα 475.

μετατροπής του, όσο και από το νέο που προέκυψε από τη μετατροπή, για το χρονικό διάστημα από την ημέρα που μετατράπηκε και εφεξής, μέσα στις ημερομηνίες φυσικά που ορίζονται πιο πάνω<sup>76</sup>.

(Πηγή: Ιωάννης Δ Καραγιάννης, Φ.Π.Α.-Δηλώσεις στην πράξη, Θεσσαλονίκη 2013, σελίδα 476)

### **Παράδειγμα 3<sup>ο</sup>**

Ομόρρυθμη εταιρία (Ο.Ε.) με απλογραφικά βιβλία (β' κατηγορίας) του Κ.Φ.Α.Σ., την 1/7/13 μετατρέπεται σε ετερόρρυθμη εταιρεία (Ε.Ε.), η οποία επίσης αρχίζει να τηρεί απλογραφικά βιβλία (β' κατηγορίας). Η ομόρρυθμη εταιρεία έχει υποχρέωση να υποβάλει εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. για το χρονικό διάστημα από 1/1/13 έως και 30/6/14 και η ετερόρρυθμη για το χρονικό διάστημα από 1/7/13 έως 31/12/13.

Κατά την ημερομηνία της μετατροπής, υποβάλλεται δήλωση διακοπής από το νομικό πρόσωπο που μετατράπηκε και αντίστοιχα δήλωση έναρξης δραστηριότητας, από το νέο νομικό πρόσωπο που προέκυψε από τη μετατροπή, που είναι καθολικός διάδοχος των δικαιωμάτων και των υποχρεώσεων του προηγούμενου.

Ο ιδρυτής της επιχείρησης υποχρεούται να υποβάλει εκκαθαριστική δήλωση, γιατί έχει όλα τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις του υποκείμενου στο Φ.Π.Α.

Η επιχείρηση που ιδρύθηκε από αυτόν και άρχισε στο μεταξύ να λειτουργεί μέσα στο έτος 2014, πρέπει να περιλάβει στην εκκαθαριστική της δήλωση, μόνο τις πράξεις από την ημέρα έναρξης της δραστηριότητάς της και εφεξής, καθώς και το πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. της εκκαθαριστικής δήλωσης του ιδρυτή, το οποίο δικαιούται να συμψηφίσει σαν καθολική του διάδοχος<sup>77</sup>.

(Πηγή: Ιωάννης Δ Καραγιάννης, Φ.Π.Α.-Δηλώσεις στην πράξη, Θεσσαλονίκη 2013, σελίδα 476)

### **Παράδειγμα 4<sup>ο</sup>**

Ιδρυτής, που τηρούσε προσωρινά βιβλία για την ίδρυση Ο.Ε. ολοκλήρωσε το έργο του την 30/10/13, οπότε η συσταθείσα Ο.Ε. υπέβαλε δήλωση έναρξης δραστηριότητας και ταυτόχρονα ο ιδρυτής δήλωσε διακοπή (με τον ξεχωριστό Α.Φ.Μ. που του είχε χορηγηθεί από τη Δ.Ο.Υ.), σαν ιδρυτή.

Ο μεν ιδρυτής, θα υποβάλει εκκαθαριστική δήλωση για το χρονικό διάστημα από 1/1-31/10/13, η δε Ο.Ε. που τηρεί απλογραφικά βιβλία (β' κατηγορίας), για το διάστημα από 1/11-31/12/13.

Αν στην εκκαθαριστική δήλωση του ιδρυτή, προκύπτει π.χ. πιστωτικό υπόλοιπο 500 ευρώ, δε θα επιστραφεί στον ιδρυτή, αλλά θα συμψηφιστεί από τη Ο.Ε. προσαυξάνοντας το Φ.Π.Α. των εισροών της με το ποσό αυτό.

<sup>76</sup>Ιωάννης Δ Καραγιάννης, Φ.Π.Α.-Δηλώσεις στην πράξη, Θεσσαλονίκη 2013,σελίδα 476.

<sup>77</sup>Ιωάννης Δ Καραγιάννης, Φ.Π.Α.-Δηλώσεις στην πράξη, Θεσσαλονίκη 2013,σελίδα 476.



(Πηγή: Ιωάννης Δ Καραγιάννης, Φ.Π.Α.-Δηλώσεις στην πράξη, Θεσσαλονίκη 2013, σελίδα 476)

#### Εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. με επιφύλαξη

Για την πρόληψη των συνεπειών ανακρίβειας ή παράλειψης υποβολής δήλωσης, ο υποκείμενος έχει το δικαίωμα να υποβάλλει δήλωση με επιφύλαξη, που να αφορά, είτε συγκεκριμένη φορολογητέα αξία, είτε εφαρμογή διαφορετικού συντελεστή κλπ. Η επιφύλαξη πρέπει να είναι ειδική και αιτιολογημένη, να συμπληρώνεται σε χωριστό χαρτί και να υποβάλλεται μαζί με τη δήλωση. Η επιφύλαξη αυτή δεν αναστέλλει την είσπραξη του Φ.Π.Α.

#### Ανακλητική δήλωση Φ.Π.Α.

Η δήλωση του φορολογούμενου αποτελεί γι' αυτόν δεσμευτικό τίτλο και κατά κανόνα δεν ανακαλείται. Μπορεί όμως να ανακληθεί μόνο για λόγους συγγνωστής πλάνης ως προς τα πραγματικά περιστατικά ή ως προς την έννοια των διατάξεων του νόμου, σύμφωνα με τη γενική αρχή του δικαίου.

#### Τροποποιητική – Συμπληρωματική δήλωση Φ.Π.Α.

Ο υποκείμενος στο Φ.Π.Α. μπορεί να τροποποιήσει ή να συμπληρώσει την αρχική του δήλωση όταν αυτή είναι ελλιπής ή λανθασμένη. Οι τροποποιητικές ή συμπληρωματικές δηλώσεις συμπεριλαμβάνονται, όπως και οι αρχικές, με τη σωστή συμπλήρωση όλων των ενδείξεων ( δηλαδή με τα πραγματικά δεδομένα που προκύπτουν).

(Πηγή: Ιωάννης Δ Καραγιάννης, Φ.Π.Α.-Δηλώσεις στην πράξη, Θεσσαλονίκη 2013, σελίδα 477)

### **8.5.5 Συμπλήρωση των ενδείξεων εκκαθαριστικής δήλωσης Φ.Π.Α.**

#### **Κωδ. 001-010**

Γράψτε την αρμόδια Δ.Ο.Υ. της έδρας ή του κεντρικού της επιχείρησής σας κατά τη λήξη της διαχειριστικής σας περιόδου. Στον **κωδ. 004** γράφεται το έτος που λήγει η διαχειριστική χρήση.

Διαγραμμίστε με (X) το αντίστοιχο τετραγωνίδιο του **κωδ. 009** ή του **κωδ. 010**, αν η δήλωση είναι τροποποιητική-συμπληρωματική, ανακλητική ή με επιφύλαξη.

Η Α.Ε., στον **κωδ. 008** συμπληρώνει τον αριθμό του φακέλου της.

(Πηγή: Ιωάννης Δ Καραγιάννης, Φ.Π.Α.-Δηλώσεις στην πράξη, Θεσσαλονίκη 2013, σελίδα 478)

#### **Α' ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΤΙΚΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ Φ.Π.Α.**

#### **Κωδ. 021-028**

Γράψτε με κεφαλαία ευανάγνωστα γράμματα τα στοιχεία σας.

### **Β' ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΤΙΚΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ Φ.Π.Α. (ΚΩΔ. 061)**

Συμπληρώστε με κεφαλαία τις ενδείξεις που αφορούν το επώνυμο, το όνομα, τη διεύθυνση, τον Α.Φ.Μ. κλπ., σύμφωνα με τις οδηγίες που αναφέρονται στον πίνακα Α' και διαγραμμίστε το τετραγωνίδιο του **κωδ. 061**:

- 1) Με τον αριθμό **1**, αν τα στοιχεία αφορούν αντιπρόσωπο που πραγματοποιεί στην Ελλάδα πράξεις για λογαριασμό του υποκείμενου στο Φ.Π.Α. που είναι εγκατεστημένος σε τρίτη χώρα. Τα στοιχεία του υποκείμενου θα πρέπει να είναι καταχωρημένα στον πίνακα Α'.
- 2) Με τον αριθμό **2**, αν τα στοιχεία αφορούν το φορολογικό εκπρόσωπο, που πραγματοποιεί στην Ελλάδα πράξεις για λογαριασμό του υποκείμενου στο Φ.Π.Α. που είναι εγκατεστημένος σε άλλο κράτος-μέλος.
- 3) Με τον αριθμό **3**, αν αφορούν το νόμιμο εκπρόσωπο.
- 4) Με τον αριθμό **4**, αν αφορούν τον αντίκλητο.

(Πηγή: Ιωάννης Δ Καραγιάννης, Φ.Π.Α.-Δηλώσεις στην πράξη, Θεσσαλονίκη 2013, σελίδα 480)

### **Γ' ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΤΙΚΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ Φ.Π.Α. (ΚΩΔ. 601-710).**

Ο πίνακας Γ' συμπληρώνεται κυρίως από τα ποσά που έχουν γραφεί στους πίνακες Β' των περιοδικών δηλώσεων του κανονικού καθεστώτος και του καθεστώτος των μικρών επιχειρήσεων.

Ο πίνακας Γ' διαιρείται σε δύο μέρη, στο α' για τις εκροές και στο β' για τις εισροές.

#### **α' εκροές φορολογητέες – Φ.Π.Α. εκροών**

##### **Κωδ. 301-302,603**

Γράφονται κατά συντελεστή Φ.Π.Α. (13%, 6,5%, 23%) οι αξίες των φορολογητέων εκροών συμπεριλαμβανομένων και των αυτοπαραδόσεων, ενδοκοινοτικών αποκτήσεων και πράξεων λήπτη που πραγματοποιήθηκαν με ακέριους συντελεστές.

##### **Κωδ. 331-332,633**

Γράφεται ο Φ.Π.Α. που αναλογεί, πολλαπλασιάζοντας τη φορολογητέα αξία με τον αντίστοιχο συντελεστή Φ.Π.Α.

##### **Κωδ.304-305,606**

Γράφονται κατά συντελεστή Φ.Π.Α. (9%, 5%, 16%) οι αξίες των φορολογητέων εκροών συμπεριλαμβανομένων και των αυτοπαραδόσεων, ενδοκοινοτικών αποκτήσεων και πράξεων λήπτη που πραγματοποιήθηκαν με μειωμένους συντελεστές και ισχύουν για τους νομούς Δωδεκανήσου, Λέσβου, Χίου, Σάμου και Κυκλάδων καθώς και για τα νησιά Θάσο, Σαμοθράκη, Βόρειες Σποράδες και Σκύρο.

##### **Κωδ. 334-335, 636**

Γράφεται ο Φ.Π.Α. που αναλογεί, πολλαπλασιάζοντας τη φορολογητέα αξία με τον αντίστοιχο συντελεστή Φ.Π.Α.

#### **Κωδ. 607**

Γράφεται το σύνολο των φορολογητέων εκροών ( κωδ. 301-302, 304-305, 603, 606 ) και στον κωδ. 637 το σύνολο του Φ.Π.Α. εκροών ( κωδ. 331-332, 334-335, 633, 636 ). Συγκρίνεται το σύνολο του Φ.Π.Α. εκροών κωδ. 637 με το σύνολο του Φ.Π.Α. εκροών που προκύπτει από τα βιβλία. Αν το ποσό από τα βιβλία είναι μεγαλύτερο τότε η διαφορά γράφεται στον κωδ. 708.

(Πηγή: Ιωάννης Δ Καραγιάννης, Φ.Π.Α.-Δηλώσεις στην πράξη, Θεσσαλονίκη 2013, σελίδα 482)

#### **β' εισροές φορολογητέες- φόρος εισροών**

##### **Κωδ.361-362, 653**

Γράφονται κατά συντελεστή Φ.Π.Α. (13%, 6,5%, 23%) οι αξίες των φορολογητέων εισροών ( αγορών, φορολογητέα αξία των εισαγωγών, δηλαδή η αξία του τελωνείου, η φορολογητέα αξία των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων και πράξεων λήπτη) που πραγματοποιήθηκαν με ακέραιους συντελεστές.

##### **Κωδ. 371-372, 673**

Γράφεται ο Φ.Π.Α. που αναλογεί, πολλαπλασιάζοντας τη φορολογητέα αξία με τον αντίστοιχο συντελεστή Φ.Π.Α.

##### **Κωδ. 367-368, 653**

Γράφονται κατά συντελεστή Φ.Π.Α. (9%, 5%, 16%) οι αξίες των φορολογητέων εισροών με μειωμένους συντελεστές.

##### **Κωδ. 377-378, 679**

Γράφεται ο Φ.Π.Α. που αναλογεί, πολλαπλασιάζοντας τη φορολογητέα αξία με τον αντίστοιχο συντελεστή Φ.Π.Α.

##### **Κωδ. 663 και 683**

Γράφεται η αξία όλων των φορολογητέων δαπανών- γενικών εξόδων της χρήσης και δίπλα το αντίστοιχο Φ.Π.Α. που πληρώνεται.

##### **Κωδ. 664**

Γράφεται το σύνολο των φορολογητέων εισροών.

##### **Κωδ. 684**

Γράφεται το σύνολο του Φ.Π.Α. εισροών.

Το σύνολο του Φ.Π.Α. εισροών του κωδ. 684 συγκρίνεται με το σύνολο του Φ.Π.Α. εισροών, που προκύπτει από τα βιβλία και στοιχεία, διότι πρέπει να συμφωνεί. Αν το ποσό που χρεώθηκε από τα βιβλία είναι μεγαλύτερο η διαφορά γράφεται στον κωδ. 703, αν είναι μικρότερο στον κωδ. 708.

##### **Κωδ. 667**

Το σύνολο των ποσών των κωδικών 664 έως 666.

**Κωδ. 701**

Το σύνολο του Φ.Π.Α. που πληρώνεται στη Δ.Ο.Υ. χωρίς προσαυξήσεις και πρόστιμα.

**Κωδ. 709**

Το άθροισμα των ποσών των κωδ. 706 έως 708.

**Κωδ. 710**

Το ποσό που προκύπτει από την προσθαφαίρεση: κωδ. 684 + κωδ. 705 – κωδ. 709 = κωδ. 710. Αν το ποσό είναι αρνητικό, τότε σημειώνεται το πρόσημο (-) πλην πριν από το ποσό της διαφοράς αυτής. Ο κωδ. 710, είτε θετικός είτε αρνητικός θ' αφαιρεθεί από τον κωδ. 637 του ίδιου πίνακα.

(Πηγή: Ιωάννης Δ Καραγιάννης, Φ.Π.Α.-Δηλώσεις στην πράξη, Θεσσαλονίκη 2013, σελίδα 486-490)

**Δ' ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΤΙΚΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ Φ.Π.Α.**

Στον πίνακα αυτό εμφανίζεται το τελικό αποτέλεσμα, δηλαδή το υπόλοιπο που προκύπτει μετά την αφαίρεση από το Φ.Π.Α. των εκροών του Φ.Π.Α. των εισροών. Το υπόλοιπο αυτό δεν είναι απαραίτητο να συμφωνεί με αυτό που προέκυψε από την τελευταία περιοδική δήλωση.

**Κωδ. 801**

Γράφεται το αποτέλεσμα της προσθαφαίρεσης των κωδ. 637 + 137 – 710 – 184, εφόσον είναι αρνητικός αριθμός. Το ποσό του κωδ. 801 γράφεται ή στον κωδ. 802 ή στον κωδ. 803, οπότε θα πρέπει: 801=802 + 803.

**Κωδ. 802**

Γράφεται το ποσό του πιστωτικού υπολοίπου που μεταφέρεται για συμψηφισμό στην επόμενη διαχειριστική περίοδο.

**Κωδ. 803**

Γράφεται το ποσό του πιστωτικού υπολοίπου που έχετε δικαίωμα να ζητάτε την επιστροφή του.

**Κωδ. 811**

Γράφεται το αποτέλεσμα της αφαίρεσης των κωδ. 637 + 137 – 710 – 184, εφόσον είναι θετικός αριθμός.

**Κωδ. 812**

Γράφεται ο πρόσθετος Φ.Π.Α. για τυχόν εκπρόθεσμη υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης, που υπολογίζεται στο χρεωστικό υπόλοιπο του κωδ. 811, με 1.5% για κάθε μήνα καθυστέρησης και το ανώτερο μέχρι 100% του Φ.Π.Α. που θα απέφευγε να πληρώσει η επιχείρηση.

**Κωδ. 813**

Γράφεται το άθροισμα των ποσών των κωδ. 811+ 812, που πρέπει να πληρωθεί στο Δημόσιο. Αν το συνολικό ποσό είναι μέχρι 30 ευρώ δεν καταβάλλεται ( αμελείται).

(Πηγή: Ιωάννης Δ Καραγιάννης, Φ.Π.Α.-Δηλώσεις στην πράξη, Θεσσαλονίκη 2013, σελίδα 491)

## **Ζ' ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΤΙΚΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ Φ.Π.Α.**

Ο πίνακας αυτός συμπληρώνεται μόνο αν η επιχείρηση ενεργεί ταυτόχρονα φορολογητέες πράξεις ή απαλλασσόμενες (για παράδειγμα εξαγωγές, ενδοκοινοτικές παραδόσεις, πωλήσεις με την Α.Υ.Ο. πολ. 1262/93, πωλήσεις σε πρεσβείες κλπ., καθώς και πράξεις φορολογητέες εκτός Ελλάδος όπως είναι για παράδειγμα η αμοιβή σε Έλληνα Αρχιτέκτονα για σχέδιο που αφορά ακίνητο στο Λονδίνο) που είναι με δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α., καθώς και πράξεις για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. (όπως είναι για παράδειγμα τα έσοδα από υπηρεσίες υγείας, από εκπαίδευση, ασφαλιστικές και αντασφαλιστικές εργασίες, από μισθώσεις ακινήτων, από παράδοση εφημερίδων και περιοδικών από πρακτορεία, εφημεριδοπώλες και λοιπούς λιανοπωλητές κλπ. ή έσοδα από βιομηχανοποιημένα καπνά, από πρατηριούχους, από περίπτερα κλπ., άρθρο 22 Ν. 2859/00, καθώς και οι πωλήσεις από μεταπωλητές εισιτηρίων μεταφοράς προσώπων που ακυρώνονται σε ειδικά μηχανήματα ή από κάρτες τηλεπικοινωνίας).

Ο υποκείμενος στο Φ.Π.Α., ο οποίος ενεργεί φορολογητέες και μη φορολογητέες πράξεις έχει δικαίωμα να εκπέσει από το Φ.Π.Α. των κοινών εισροών του την αναλογία που βρίσκεται με βάση τις εκροές της επιχείρησης όπως φαίνεται στο παρακάτω κλάσμα:

Φορολογητέες εκροές (χωρίς Φ.Π.Α.)+απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης (κωδ. 401+402)

Φορολογητέες εκροές (χωρίς Φ.Π.Α.)+απαλλασσόμενες με ή χωρίς δικαίωμα έκπτωσης + εξαιρούμενες ( κωδ. 401+402+403).

(Πηγή: Ιωάννης Δ Καραγιάννης, Φ.Π.Α.-Δηλώσεις στην πράξη, Θεσσαλονίκη 2013, σελίδα 494)

## **Η' ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΤΙΚΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ Φ.Π.Α.**

Η έκπτωση του Φ.Π.Α. που ενεργείται κατά την αγορά αγαθών επένδυσης, υπόκειται σε πενταετή διακανονισμό.

Αφετηρία της πενταετίας, αποτελεί το έτος έναρξης της χρησιμοποίησης του επενδυτικού αγαθού από την επιχείρηση. Ως ημερομηνία έναρξης χρησιμοποίησης του επενδυτικού αγαθού, λαμβάνεται πάντοτε η 1<sup>η</sup> μέρα της διαχειριστικής περιόδου χρησιμοποίησής του (για παράδειγμα 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου) και όχι η πραγματική ημερομηνία που άρχισε η χρησιμοποίησή του. Σε περίπτωση μεταβίβασης ολοκλήρωσης της επιχείρησης, ή κλάδου της, ο διακανονισμός συνεχίζεται, για τα υπόλοιπα έτη μέχρι τη συμπλήρωση της πενταετίας από το διάδοχο. Αν υπάρχει μεταβολή μεταξύ του οριστικού ποσοστού PRORATA του έτους αγοράς και του έτους πρώτης χρησιμοποίησης, η διαφορά Φ.Π.Α. (θετική ή αρνητική) που προκύπτει, διακανονίζεται, πρώτα στο Ζ' πίνακα της εκκαθαριστικής δήλωσης της διαχειριστικής περιόδου της πρώτης χρησιμοποίησης του παγίου και στη συνέχεια, το τελικό ποσό του Φ.Π.Α. που προκύπτει από τον πίνακα Ζ' διακανονίζεται στον πίνακα Η' για μια πενταετία.

Στον πίνακα Η', υπολογίζεται η μεταβολή μεταξύ της PRORATA του εκάστοτε έτους της εκκαθαριστικής δήλωσης από αυτήν του έτους της πρώτης χρησιμοποίησης καθενός παγίου, οπότε αν η διαφορά αυτή είναι θετική ή αρνητική, δικαιούται η επιχείρηση να συμψηφίσει ή υποχρεώνεται να καταβάλει αντίστοιχα, τη διαφορά των ποσοστών της PRORATA επί το 1/5 του Φ.Π.Α. που κατάβαλε κατά την αγορά του παγίου. Ο διακανονισμός ενεργείται ακόμη και αν δεν καταβλήθηκε Φ.Π.Α. κατά την αγορά, είτε επειδή τα επενδυτικά αγαθά αγοράστηκαν ή εισάχθηκαν χωρίς Φ.Π.Α., σύμφωνα με την Π.2869/87 Α.Υ.Ο., είτε πρόκειται για ενδοκοινοτικές αποκτήσεις, είτε ακόμη και αν ο Φ.Π.Α. που καταβλήθηκε για τα αγαθά αυτά επιστράφηκε (με βάση την Α.Υ.Ο. Π. 1185/88, 1031790/91 κλπ.) (ΠΟΛ.1033/6.2.01).

(Πηγή: Ιωάννης Δ Καραγιάννης, Φ.Π.Α.-Δηλώσεις στην πράξη, Θεσσαλονίκη 2013, σελίδα 505 )

#### **Θ' ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΤΙΚΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ Φ.Π.Α.**

Τα στοιχεία του πίνακα αυτού θα πρέπει να συμπληρωθούν με ιδιαίτερη προσοχή γιατί αφορούν τη συμμετοχή της χώρας μας στον προϋπολογισμό των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων. Για το λόγο αυτό η πληρότητα και η ακρίβειά τους θα αποτελέσει αντικείμενο εξέτασης όχι μόνο από τον αρμόδιο προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. αλλά και από ειδικούς ελεγκτές της Επιτροπής και του Ελεγκτικού Συνεδρίου των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων. Ειδικά, οι κωδ. **905 και 910** είναι καθοριστικοί σε στατιστικές μελέτες της Εθνικής Στατιστικής Υπηρεσίας της Ελλάδας.

(Πηγή: Ιωάννης Δ Καραγιάννης, Φ.Π.Α.-Δηλώσεις στην πράξη, Θεσσαλονίκη 2013, σελίδα 517)

#### **8.5.6 Κατάργηση υποβολής εκκαθαριστικής δήλωσης Φ.Π.Α. σύμφωνα με το άρθρο 1 του Ν. 4281/08-08-2014.**

Καταργείται η υποχρέωση υποβολής εκκαθαριστικής δήλωσης ΦΠΑ για τις διαχειριστικές περιόδους που λήγουν μετά την 01.01.2014 με σκοπό τη μείωση του διοικητικού και διαχειριστικού κόστους τόσο για τις επιχειρήσεις όσο και για τη Φορολογική Διοίκηση.

Από 1.1.2015 προβλέπεται η υποβολή μόνον περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ για κάθε φορολογική περίοδο. Η διάρκεια της φορολογικής περιόδου κυμαίνεται από έναν ημερολογιακό μήνα έως ένα ημερολογιακό έτος, ανάλογα με τον υπόχρεο, η δε δήλωση υποβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μήνα που ακολουθεί τη λήξη της φορολογικής περιόδου.

## ΑΣΚΗΣΕΙΣ

### Άσκηση 1 (Πίνακας LISTING)

Η επιχείρηση “ΑΛΦΑ & ΣΙΑ” Ο.Ε με Α.Φ.Μ. 123456789 ανήκει στη Δ.Ο.Υ Χανίων και ασχολείται με την παροχή υπηρεσιών στον τομέα της εκπαίδευσης ενηλίκων. Η επιχείρηση “ΑΛΦΑ & ΣΙΑ” Ο.Ε πραγματοποίησε κατά την διάρκεια του τρίτου τριμήνου του 2014 τις εξής παροχές υπηρεσιών – ενδοκοινοτικές αποκτήσεις – ενδοκοινοτικές παραδόσεις -δαπάνες:

#### 1) Παροχή Υπηρεσιών

Παροχή υπηρεσιών χονδρικής με 16% (κατά τον μήνα Μάιο)	97,56 ευρώ
Παροχή υπηρεσιών χονδρικής με 23% (κατά τον μήνα Απρίλιο)	12.728,01 ευρώ
Παροχή υπηρεσιών χονδρικής με 23% (κατά τον μήνα Μάιο)	6.035,96 ευρώ
Παροχή υπηρεσιών χονδρικής με 23% (κατά τον μήνα Ιούνιο)	3.885,51 ευρώ
Παροχή υπηρεσιών λιανικής με 23% (κατά τον μήνα Απρίλιο)	38.971,63 ευρώ
Παροχή υπηρεσιών λιανικής με 23% (κατά τον μήνα Μάιο)	14.644,96 ευρώ
Παροχή υπηρεσιών λιανικής με 23% (κατά τον μήνα Ιούνιο)	16.473,85 ευρώ

#### 2) Δαπάνες και γενικά έξοδα

Έξοδα με 0% (απαλλασσόμενα)	11.605,01 ευρώ
Έξοδα με 6,5%	5.368,17 ευρώ
Έξοδα με 13%	12.112,88 ευρώ
Έξοδα με 23%	25.663,71 ευρώ

#### 3) Ενδοκοινοτικές αποκτήσεις- παραδόσεις

Ενδοκοινοτικές αποκτήσεις πλασματική αξία	417,00 ευρώ
Ενδοκοινοτικές αποκτήσεις πραγματική αξία	417,00 ευρώ
Ενδοκοινοτικές παραδόσεις (Ολλανδία)	2.880,00 ευρώ

#### Λύση

##### Επεξηγήσεις του Πίνακα Β' της Περιοδικής Δήλωσης Φ.Π.Α

1. Ενδοκοινοτικές αποκτήσεις 417,00 ευρώ ( κωδ. 341)
2. Δαπάνες και γενικά έξοδα φορολογητέα 43.144,76 ευρώ (κωδ.357) Φ.Π.Α δαπανών 7.826,25 ευρώ (κωδ.377)
3. Ενδοκοινοτικές παραδόσεις 2.880 ευρώ (κωδ.309 και κωδ.342)
4. Παροχή υπηρεσιών με 16% Φ.Π.Α. 97,56 ευρώ (κωδ.306)

Παροχή υπηρεσιών χονδρικής στο 23%	22.649,48 ευρώ
Παροχή υπηρεσιών λιανικής στο 23%	70.090,44 ευρώ
Ενδοκοινοτική απόκτηση	<u>417,00 ευρώ</u>
Σύνολο (κωδ.307)	93.156,92 ευρώ

Άρα λόγω του ότι το Φ.Π.Α. των εκροών είναι μεγαλύτερο από το Φ.Π.Α. των εισροών έχει χρεωστικό υπόλοιπο 13.519,54 ευρώ.

Επεξηγήσεις συμπλήρωσης Ανακεφαλαιωτικού Πίνακα Ενδοκοινοτικών Παραδόσεων Αγαθών και Παρεχόμενων Υπηρεσιών

Ολλανδία

Στον πελάτη από την Ολλανδία (πρόθεμα χώρας NL στήλη 3) που έχει Α.Φ.Μ/Φ.Π.Α 806511618B01( συμπληρώνεται στη στήλη 4) πραγματοποίησε ενδοκοινοτική λήψη υπηρεσιών μέσα στο μήνα Μάιο του 2014 αξίας 2.880,00 ευρώ (στήλη 7).

Σημείωση: Η παραπάνω φορολογητέα αξία θα πρέπει να συμφωνεί με το άθροισμα των ενδοκοινοτικών παραδόσεων των κωδ.309 και 342 της περιοδικής δήλωσης του αντίστοιχου τριμήνου.

Επεξηγήσεις συμπλήρωσης Ανακεφαλαιωτικού Πίνακα Ενδοκοινοτικών Αποκτήσεων Αγαθών και Λήψεων Υπηρεσιών

Ηνωμένο Βασίλειο

Στον πελάτη από το Ηνωμένο Βασίλειο (πρόθεμα χώρας GB στήλη 3) που έχει Α.Φ.Μ/Φ.Π.Α.888800181 (συμπληρώνεται στη στήλη 4) πραγματοποίησε ενδοκοινοτική απόκτηση μέσα στον μήνα Μάιο του 2014 αξίας 412,00 ευρώ (στήλη 5).

Σημείωση: : Η παραπάνω φορολογητέα αξία θα πρέπει να συμφωνεί με το άθροισμα των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων των κωδ.353 και 341 της περιοδικής δήλωσης του αντίστοιχου τριμήνου.





Φ4

TAXIS

ΑΝΑΚΕΦΑΛΑΙΩΤΙΚΟΣ ΠΙΝΑΚΑΣ  
ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΩΝ ΠΑΡΑΔΟΣΕΩΝ  
ΑΓΑΘΩΝ ΚΑΙ ΠΑΡΕΧΟΜΕΝΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ

Υποβάλλεται σε δύο (2) αντίτυπα.

ΑΡΙΘΜΟΣ ΔΗΛΩΣΗΣ 003  
ΑΡΙΘΜΟΣ ΕΤΟΣ 14  
ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΥΠΟΒΟΛΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ 004 26/06/14  
ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΠΑΡΑΛΑΒΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ 005

ΑΡΜΟΔΙΑ Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ 001 8431  
Δ.Ο.Υ. ΥΠΟΒΟΛΗΣ 002

Τρίμηνο / έτος 008 2 / 14

Ημερολογιακή περίοδος

από 006 01/05/14 έως 31/05/14 007 ΟΧΙ

Μήνας 009 ΜΑΙΟΣ 010 5

## Α. ΠΙΝΑΚΑΣ ΜΕ ΤΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΟΥ ΔΗΛΟΥΝΤΟΣ

011	ΕΠΩΝΥΜΟ Ή ΕΠΩΝΥΜΙΑ	"ΑΛΦΑ ΚΑΙ ΣΙΑ" ΟΕ	
012	ΟΝΟΜΑ	013	ΟΝΟΜΑ ΠΑΤΕΡΑ
014	ΤΙΤΛΟΣ	015	Δ/ΝΣΗ ΟΔΟΣ ΑΡΙΘΜΟΣ Ή ΤΟΠΟΘΕΣΙΑ - ΧΩΡΙΟ
016	ΔΗΜΟΣ Η ΚΟΙΝΟΤΗΤΑ	017	ΤΑΧΥΚΩΔ.
018	ΑΡΙΘΜΟΙ ΤΗΛΕΦΩΝΟΥ - FAX	019	ΚΩΔΙΚΟΣ ΑΡΙΘΜΟΣ ΤΗΛΕΦΩΝΟΥ
020	Α.Φ.Μ.	021	ΑΡΙΘΜΟΣ FAX
Ε.Λ.Λ. 2.3.4.5.6.7.8.9		ΑΡ. ΦΑΚΕΛΟΥ	
Ο ΠΙΝΑΚΑΣ ΣΥΜΠΛΗΡΩΝΕΤΑΙ ΣΕ:		022	ΕΥΡΩ
		023	1

## Β. ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΩΝ ΠΑΡΑΔΟΣΕΩΝ ΑΓΑΘΩΝ

α/α (1)	Χώρα αγοράς / λήπτη υπηρεσιών (2)	Πρόθεμα χώρας (3)	Στοιχεία αγοράς / λήπτη υπηρεσιών Αριθμός μητρώου ΦΠΑ (4)	Ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών (5)	Φορολογητέα Αξία** Όσοι ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών (πρινακώς αναλογεί) (6)	Εισοδήμα παρακατασκευασθέντων (7)
1	Ολλανδία	NL	806511618B01			2.880
2						
3						
4						
5						
6						
7						
8						
9						
10						
11						
12						
13						
14						
15						
16						
17						
18						
19						
20						
21						
22						
23						
24						
25						
ΣΥΝΟΛΑ ΣΕΛΙΔΑΣ						2.880
Ο ΔΗΛΩΝ		Ο ΛΟΓΙΣΤΗΣ		Ο ΠΑΡΑΛΑΒΩΝ		ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ:
		(Όνομο - ΑΔΤ - Δ/ση)		(Σφραγίδα & υπογραφή)		

\* Σημειώνεται από τη ΔΟΥ

\*\* Τα ποσά σε ΕΥΡΩ αναγράφονται ΥΠΟΧΡΕΩΤΙΚΑ με τη χρήση δύο (2) δεκαδικών ψηφίων μετά την υποδιαστολή, π.χ. 45.00 ή 45.05 ΕΥΡΩ.

ΕΚΔΟΣΗ 2009 047 - Φ.Γ

**5 TAXIS**

**ΑΝΑΚΕΦΑΛΑΙΩΤΙΚΟΣ ΠΙΝΑΚΑΣ  
ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΩΝ ΑΠΟΚΤΗΣΕΩΝ  
ΑΓΑΘΩΝ ΚΑΙ ΛΗΨΕΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ**  
Υποβάλλεται σε δύο (2) αντίτυπα.

ΑΡΙΘΜΟΣ ΔΗΛΩΣΗΣ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΥΠΟΒΟΛΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΠΑΡΑΛΑΒΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ

003 ΑΡΙΘΜΟΣ 14 ΕΤΟΣ

004 26/06/14

005

ΑΡΜΟΔΙΑ Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ 001 8431

Δ.Ο.Υ. ΥΠΟΒΟΛΗΣ 002

Τρίμηνο / έτος 008 2 / 14

007 ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΣ ΟΧΙ

Μήνας 009 ΜΑΙΟΣ 010 5

από 006 01/05/14 έως 31/05/14

Ημερολογιακή περίοδος

**Α. ΠΙΝΑΚΑΣ ΜΕ ΤΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΟΥ ΔΗΛΟΥΝΤΟΣ**

011 ΕΠΩΝΥΜΟ Ή ΕΠΩΝΥΜΙΑ "ΑΛΦΑ ΚΑΙ ΣΙΑ" Ο.Ε

012 ΟΝΟΜΑ 013 ΟΝΟΜΑ ΠΑΤΕΡΑ 014 ΤΙΤΛΟΣ

015 Δ/ΝΣΗ: ΟΔΟΣ ΑΡΙΘΜΟΣ Ή ΤΟΠΟΘΕΣΙΑ - ΧΩΡΙΟ 016 ΔΗΜΟΣ Ή ΚΟΙΝΟΤΗΤΑ 017 ΤΑΧΥΚΩΔ

ΑΡΙΘΜΟΙ ΤΗΛΕΦΩΝΟΥ - FAX 018 ΚΩΔΙΚΟΣ ΑΡΙΘΜΟΣ ΤΗΛΕΦΩΝΟΥ 019 ΚΩΔΙΚΟΣ ΑΡΙΘΜΟΣ FAX

020 Α.Φ.Μ. Ε.Λ.Λ. 2.3.4.5.6.7.8.9

021 ΑΡ. ΦΑΚΕΛΟΥ

022 ΕΥΡΩ x

Αριθμός σελίδας 023 1 / 1

Σελίδα σελίδων 1 / 1

Ο ΠΙΝΑΚΑΣ ΣΥΜΠΛΗΡΩΝΕΤΑΙ ΣΕ:

**Β. ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΩΝ ΑΠΟΚΤΗΣΕΩΝ ΑΓΑΘΩΝ ΚΑΙ ΛΗΨΕΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ**

α/α (1)	Χώρα προμηθευτή / παρέχοντος υπηρεσιών (2)	Πρόβλημα χώρας (3)	Στοιχεία προμηθευτή / παρέχοντος υπηρεσιών Αριθμός μητρώου Φ.Π.Α. (4)	Ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών κτλ. (5)	Φορολογητέα Αξία** Αποτίθεται επί της προμήθευσης των αγαθών ή/και για παρόμοια σε άλλα κράτη-μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης (6)	Ενδοκοινοτικών ληψιών υπηρεσιών (B2B) (7)
1	Ηνωμένο Βασίλειο	GB	888800181		417,00	
2						
3						
4						
5						
6						
7						
8						
9						
10						
11						
12						
13						
14						
15						
16						
17						
18						
19						
20						
21						
22						
23						
24						
25						
ΣΥΝΟΛΑ ΣΕΛΙΔΑΣ					417,00	

Ο ΔΗΛΩΝ Ο ΛΟΓΙΣΤΗΣ Ο ΠΑΡΑΛΑΒΩΝ ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ:

(Όνομα/νο - ΑΔΤ - Δ/νση) (Σφραγίδα & υπογραφή)

\* Συμπληρώνεται από τη ΔΟΥ  
\*\* Τα ποσά σε ΕΥΡΩ αναγράφονται ΥΠΟΧΡΕΩΤΙΚΑ με τη χρήση δύο (2) δεκαδικών ψηφίων μετά την υποκοπή, π.χ. 45,00 € 45,05 ΕΥΡΩ. ΕΚΔΟΣΗ 2009 052 - Φ.Π.

## Άσκηση 2 (Β' Κατηγορίας Βιβλία)

Ο επιχειρηματίας Πετράκης Στυλιανός του Νικολάου με Α.Φ.Μ. 125436789 που ανήκει στη Δ.Ο.Υ. Χανίων και ασχολείται με τη σύνταξη εφημερίδων για το έτος 2013 «η εικόνα» της επιχείρησής του ήταν η εξής:

### 1<sup>ο</sup> τρίμηνο 1/1-31/3

Αγορές – Δαπάνες (Εισροές)

- Δαπάνες - Γενικά έξοδα φορολογητέες  
Οι δαπάνες που εκπίπτει ο Φ.Π.Α. τους είναι 4.753,93 ευρώ
- Πωλήσεις (Εκροές)

Πωλήσεις 6,5% 3.446,82 ευρώ

Πωλήσεις 23% 11.161,09 ευρώ

Άρα λόγω του ότι το Φ.Π.Α. των εκροών είναι μεγαλύτερο από το Φ.Π.Α. των εισροών έχει χρεωστικό υπόλοιπο 1.697,70 ευρώ.

Επειδή δεν είχε να πληρώσει αυτά τα χρήματα καθυστέρησε να τη στείλει ένα μήνα, έτσι είχε προσαύξηση 1,5%.

Στον κωδικό 512 βάζω την προσαύξηση που είναι 25,47 ευρώ και στον κωδικό 513 το σύνολο με την προσαύξηση 1.723,17 ευρώ.



## 2<sup>ο</sup> τρίμηνο 1/4 – 30/6

Αγορές – Δαπάνες (Εισροές)

- Δαπάνες - Γενικά έξοδα φορολογητέα  
Οι δαπάνες που εκπίπτει ο Φ.Π.Α. τους είναι 5.922,73 ευρώ
- Πωλήσεις (Εκροές)

Πωλήσεις 6,5%	3.928,11 ευρώ
Πωλήσεις 23%	12.579,50 ευρώ

Άρα λόγω του ότι το Φ.Π.Α. των εκροών είναι μεγαλύτερο από το Φ.Π.Α. των εισροών έχει χρεωστικό υπόλοιπο 1.814,13 ευρώ.

**ΠΕΡΙΟΔΙΚΗ ΔΗΛΩΣΗ Φ.Π.Α.**

Για υποκειμένους με Β' ή Γ' κατηγορία βιβλίου ΚΒΣ.  
 Έκτακτη δήλωση των υποκειμένων αυτών, των μη υποκειμένων ή απαλλέντων.  
 Έπεται θέση και ΑΠΟΔΕΙΚΤΙΚΟΥ ΕΙΣΠΡΑΞΗΣ, αν δεν εκδίδεται μηχανογραφικά.  
 Υποβάλλεται σε δύο (2) αντίτυπα.

ΑΡΙΘΜΟΣ ΔΗΛΩΣΗΣ	003	ΑΡΙΘΜΟΣ	ΕΤΟΣ
ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΥΠΟΒΟΛΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ	004		
ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΙΣΠΡΑΞΗΣ Η ΠΑΡΑΛΑΒΗΣ	005		

ΑΡΜΟΔΙΑ ΔΟΥ	ΧΑΝΙΩΝ	001	8 4 3 1	ΕΤΟΣ	008	2 0 1 3
007	ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΑΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	Αν η δήλωση είναι έκτακτη, ο κωδ. 007 και 008 δεν συμπληρώνονται.		ΜΗΝΑΣ	1	2
από	0 1 0 4 1 3	έως	3 0 0 6 1 3	ΤΡΙΜΗΝΟ	008	1 X 3 4

ΕΙΔΟΣ ΔΗΛΩΣΗΣ	010	ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΤΗ	011	ΜΕ ΕΠΙΦΥΛΑΞΗ						
ΕΚΤΑΚΤΗ ΔΗΛΩΣΗ (Διαγραμμίστε με χ)	012	ΛΗΠΤΗΣ ΑΠΑΛΩΣ	1	2	3	4	5	6	7	8

Αν διαγραμμίστε ο κωδ. 012-3 αναφέρατε : Είδος απαλλαγής / Έτος / Αρ. πρωτ. αρχικής αίτησης

**Α. ΠΙΝΑΚΑΣ ΜΕ ΤΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΟΥ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟΥ ΣΤΟ ΦΟΡΟ Ή ΛΗΠΤΗ**

101	ΕΠΩΝΥΜΟ Η ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΠΕΤΡΑΚΗΣ
102	ΟΝΟΜΑ	ΣΤΥΛΙΑΝΟΣ
103	ΟΝΟΜΑ ΠΑΤΕΡΑ	ΝΙΚΟΛΑΟΣ
104	Α.Φ.Μ.	1 2 5 4 3 6 7 8 9

**Β. ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΚΡΟΩΝ - ΕΙΣΡΟΩΝ** μετά την σφάιρωση (κατά συντελεστή) των επιστροφών - εκπτώσεων.

Α	ΕΚΡΩΣΕΙΣ φορολογητέες (πωλήσεις αγαθών, παροχή υπηρεσιών κλπ), ΕΝΔΟΣ ΑΠΟΚΤ. & ΠΡΑΞΕΙΣ ΛΗΠΤΗ	Β	ΕΙΣΡΩΣΕΙΣ φορολογητέες (αγορές, εισαγωγές κλπ), ΕΝΔΟΣ ΑΠΟΚΤ. & ΠΡΑΞΕΙΣ ΛΗΠΤΗ
ΚΩΔ.	ΠΟΣΟ	ΚΩΔ.	ΠΟΣΟ
301	301	351	371
302	3.928,11	352	372
303	12.579,50	353	373
304	304	354	374
305	305	355	375
306	306	356	376
307	16.507,61	357	5.922,73
308	308	358	5.922,73
309	309	400	
310	310	401	
311	16.507,61	402	
312	312	403	
313	313	404	
314	314	405	
315	315	406	
316	316	407	
317	317	408	
318	318	409	
319	319	410	
320	320	411	
321	321	412	
322	322	413	
323	323	414	
324	324	415	
325	325	416	
326	326	417	
327	327	418	
328	328	419	
329	329	420	1.334,49

**Γ. ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ** για καταβολή, έκπτωση ή επιστροφή (κωδ. 337 - κωδ. 420)

501	ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	511	1.814,13
502	ΠΟΣΟ για έκπτωση	512	
503	ΠΟΣΟ για επιστροφή	513	1.814,13
504	ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ	521	
505	ΠΑΓΙΑ	522	

Σε περίπτωση που η δήλωση παραλαμβάνεται χειρόγραφα, συμπληρώστε ολογραφικά το σύνολο για καταβολή σε ευρώ.

**ΣΗΜΕΙΩΣΕΙΣ:**

Ο ΔΗΛΩΝ	Ο ΛΟΓΙΣΤΗΣ	Ο ΠΑΡΑΛΑΒΩΝ	Ο ΤΑΜΙΑΣ
---------	------------	-------------	----------

\* Σημειώνεται από τη ΔΟΥ  
 - Αν αποδείχθηκε πίσω που καταχωρήθηκε ένα αρνητικό αριθμός, σημειώστε το πρόσημο πλ/μ (-) πριν από αυτό  
 - Τα ποσά σε ΕΥΡΩ αναγράφονται υποχρεωτικά με τη χρήση δύο (2) δεκαδικών ψηφίων μετά την υποδιαστολή, π.χ. 45,00 ή 45,63.

### 3<sup>ο</sup> τρίμηνο 1/7 – 30/9

Αγορές – Δαπάνες (Εισροές)

- Δαπάνες - Γενικά έξοδα φορολογητέα  
Οι δαπάνες που εκπίπτει ο Φ.Π.Α. τους είναι 7.720,64 ευρώ
- Πωλήσεις (Εκροές)

Πωλήσεις 6,5%	4.881,14 ευρώ
Πωλήσεις 23%	17.648,50 ευρώ

Άρα λόγω του ότι το Φ.Π.Α. των εκροών είναι μεγαλύτερο από το Φ.Π.Α. των εισροών έχει χρεωστικό υπόλοιπο 2.671,73 ευρώ.



**ΠΕΡΙΟΔΙΚΗ ΔΗΛΩΣΗ Φ.Π.Α.**

Για υποκειμένους με Β' ή Γ' κατηγορία ΚΒΣ  
 Εκτακτή δήλωση των υποκειμένων αυτών, των μη υποκειμένων ή αποβλήτων.  
 Επέχει θέση και ΑΠΟΔΕΙΚΤΙΚΟΥ ΕΙΣΠΡΑΞΗΣ, αν δεν εκδίδεται μηχανογραφικά.  
 Υποβάλλεται σε δύο (2) αντίτυπα.

ΑΡΙΘΜΟΣ ΔΗΛΩΣΗΣ	003	ΑΡΙΘΜΟΣ	ΕΤΟΣ
ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΥΠΟΒΟΛΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ	004		
ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΙΣΠΡΑΞΗΣ Η ΠΑΡΑΛΑΒΗΣ	005		

ΑΡΜΟΔΙΑ ΔΟΥ	ΧΑΝΙΩΝ	001	8 4 3 1	ΕΤΟΣ	006	2 0 1 3
007	ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΑΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	Αν η δήλωση είναι έκτακτη, οι κωδ. 007 και 008 δεν συμπληρώνονται.				
από	0 1 0 7 1 3	έως	3 0 0 9 1 3	ΜΗΝΑΣ	008	1 2 3 4 5 6 7 8 9 10 11 12
				ΤΡΙΜΗΝΟ		1 2 X 4

ΕΙΔΟΣ ΔΗΛΩΣΗΣ		ΕΚΤΑΚΤΗ ΔΗΛΩΣΗ (Διαγραμμίστε με χ)								ΜΟΝΟ αν διαγράμμιττε ο κωδ. 012-η, συμπληρώστε τους κωδ. 009 και 009	ΜΗΝΑΣ ΕΝΔΟΚ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ							
010	ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΤΗ	011	ΜΕ ΕΠΙΦΥΛΑΞΗ	012	ΛΗΠΤΗΣ ΑΠΑΛΛΟΙΩΣ	013	ΚΑΠΝΟΠΥΡΓ. ΜΕΤ. ΜΕΣΟ	014	ΟΡΙΣΤ./ΣΗ ΑΠΑΛΛΟΙΩΣ	015	ΑΠΟΛΟΓΩΝ ΕΚΔΟΣΕΩΣ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΣ ΚΑΙ ΦΟΡ. ΚΩΔ.	016	ΑΠΟΛΟΓΩΝ ΚΑΤΑΒΟΛΗΣ	017	ΑΛΛΗ ΑΙΤΙΑ	009		009

Αν διαγραμμίστε ο κωδ. 012-3 αναφέρετε: Είδος απαλλαγής / Έτος / Αρ. πρωτ. αρχικής αίτησης

**Α. ΠΙΝΑΚΑΣ ΜΕ ΤΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΟΥ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟΥ ΣΤΟ ΦΟΡΟ Ή ΛΗΠΤΗ**

101	ΕΠΩΝΥΜΟ Η ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΠΕΤΡΑΚΗΣ
102	ΟΝΟΜΑ	ΣΤΥΛΙΑΝΟΣ
103	ΟΝΟΜΑ ΠΑΤΕΡΑ	ΝΙΚΟΛΑΟΣ
104	Α.Φ.Μ.	1 2 5 4 3 6 7 8 9

**Β. ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΚΡΟΩΝ - ΕΙΣΡΟΩΝ** μετά την αφαίρεση (κατά συντέλεση) των επιστροφών - εκπτώσεων.

Α	ΕΚΡΟΕΣ φορολογητέες (πωλητικές αγαθών, παροχή υπηρεσιών κλπ)	ΕΝΔΟΚ ΑΠΟΚΤ. & ΠΡΑΞΕΩΝ ΛΗΠΤΗ	% Συντ. ΦΠΑ	Φ	ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ	Β	ΕΙΣΡΟΕΣ φορολογητέες (αγορές, εισαγωγές κλπ) ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤ. ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ & ΠΡΑΞΕΙΣ ΛΗΠΤΗ	% Συντ. ΦΠΑ	Φ	ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΡΟΩΝ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ	
I	ΕΚΡΟΕΣ	301	13	331		I	ΕΙΣΡΟΕΣ	351	13	371	
	ΕΝΔΟΚ ΑΠΟΚΤΗΣΕΩΣ & ΠΡΑΞΕΩΣ ΛΗΠΤΗ στα Αποβ. Ελλάδα εκτός από τα νησιά Αγαίου	302	6,5	332	4.881,14		ΕΝΔΟΚ ΑΠΟΚΤΗΣΕΩΣ & ΠΡΑΞΕΩΣ ΛΗΠΤΗ στα νησιά Αγαίου	352	6,5	372	
		303	23	333	17.648,50		II	ΕΙΣΡΟΕΣ	353	23	373
	II	304	9	334			ΕΝΔΟΚ ΑΠΟΚΤΗΣΕΩΣ & ΠΡΑΞΕΩΣ ΛΗΠΤΗ στα νησιά Αγαίου και στη λοιπή Ελλάδα προς τα νησιά από ΣΥΝΟΛΟ	354	9	374	
	ΕΝΔΟΚ ΑΠΟΚΤΗΣΕΩΣ & ΠΡΑΞΕΩΣ ΛΗΠΤΗ στα νησιά Αγαίου και στη λοιπή Ελλάδα προς τα νησιά από ΣΥΝΟΛΟ	305	5	335			II	ΕΙΣΡΟΕΣ	355	5	375
	ΕΝΔΟΚ ΑΠΟΚΤΗΣΕΩΣ & ΠΡΑΞΕΩΣ ΛΗΠΤΗ στα νησιά Αγαίου και στη λοιπή Ελλάδα προς τα νησιά από ΣΥΝΟΛΟ	306	16	336			ΕΝΔΟΚ ΑΠΟΚΤΗΣΕΩΣ & ΠΡΑΞΕΩΣ ΛΗΠΤΗ στα νησιά Αγαίου	356	16	376	
	ΕΝΔΟΚ ΑΠΟΚΤΗΣΕΩΣ & ΠΡΑΞΕΩΣ ΛΗΠΤΗ στα νησιά Αγαίου και στη λοιπή Ελλάδα προς τα νησιά από ΣΥΝΟΛΟ	307	ΣΥΝ ΦΟΡ	337	22.529,64	4.376,43	Δασμ. γεν. εσοδα φορολογητέα	357	7.720,64	377	1.704,71
	ΕΝΔΟΚ ΑΠΟΚΤΗΣΕΩΣ & ΠΡΑΞΕΩΣ ΛΗΠΤΗ στα νησιά Αγαίου και στη λοιπή Ελλάδα προς τα νησιά από ΣΥΝΟΛΟ	308					ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΝΤΕΡΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ	358	7.720,64	378	1.704,71
	ΕΝΔΟΚ ΑΠΟΚΤΗΣΕΩΣ & ΠΡΑΞΕΩΣ ΛΗΠΤΗ στα νησιά Αγαίου και στη λοιπή Ελλάδα προς τα νησιά από ΣΥΝΟΛΟ	309					Ποσάκια ορισμένων προϊόντων ορισμένων ειδών (κωδ. 41 με το κανονικό κόστος)	400			
	ΕΝΔΟΚ ΑΠΟΚΤΗΣΕΩΣ & ΠΡΑΞΕΩΣ ΛΗΠΤΗ στα νησιά Αγαίου και στη λοιπή Ελλάδα προς τα νησιά από ΣΥΝΟΛΟ	310					Επιστροφή φόρου (κωδ. 346 γ συντ. 316)	401			
	ΕΝΔΟΚ ΑΠΟΚΤΗΣΕΩΣ & ΠΡΑΞΕΩΣ ΛΗΠΤΗ στα νησιά Αγαίου και στη λοιπή Ελλάδα προς τα νησιά από ΣΥΝΟΛΟ	311			22.529,64		Ποσάκια υπόλοιπου φόρου πετρελαίου	402			
							ΦΠΑ έκτακτης δήλωσης λόγω προέλευσης ποσά	403			
							Χρηματικό αρχικής δήλωσης	404			
							ΦΠΑ εισπ. που πρέπει να μειωθεί λόγω προέλευσης ποσά	405			
							ΑΦΑΙΡΟΥΜΕΝΑ ΠΟΣΑ ΑΠΟ ΤΟ ΣΥΝΟΛΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	411			
							ΦΠΑ εισπ. που πρέπει να μειωθεί λόγω προέλευσης ποσά	412	0,01		0,01
							ΑΦΑΙΡΟΥΜΕΝΑ ΠΟΣΑ ΑΠΟ ΤΟ ΣΥΝΟΛΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	413			
							ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	420			1.704,70

**Γ. ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ** για καταβολή, έκπτωση ή επιστροφή (κωδ. 337 - κωδ. 420)

Α	ΕΚΠΤΩΣΗ Ή ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ	ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	511	2.671,73	ΚΑΤΑΒΟΛΗ ΧΡΕΩΣΤΙΚΟΥ ΥΠΟΛΟΙΠΟΥ ΚΩΔ. 511	
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	501	ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ, % εκπτώθ. υποβολής	512			
ΠΟΣΟ για έκπτωση	502	ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ (λογα εσοτών)	514		ΠΟΣΟ ΠΟΥ ΚΑΤΑΒΑΛΕΤΑΙ ΜΕ ΤΗ ΔΗΛΩΣΗ	
ΠΟΣΟ για επιστροφή	503	ΣΥΝΟΛΟ (511+512+514)	513	2.671,73	ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΠΟΣΟ για καταβολή	
ΑΙΤΙΑ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗΣ (Διαγραμμίστε με χ)	504	ΑΙΤΙΑ ΠΡΑΞΕΩΣ	ΠΑΓΙΑ	ΑΝΑΣΤ. ΚΑΤΑΒ.	ΑΛΛΗ ΑΙΤΙΑ	
		1	2	3	4	5

Οι εμπροθεταίες δηλώσεις που υποβάλλονται έως 31.5.2013 γίνονται αποδεκτές εφόσον με την υποβολή καταβάλλεται τουλάχιστον το 40% του χρεωστικού υπολοίπου. Οι εμπροθεταίες δηλώσεις που υποβάλλονται από 1.6.2013 και οι εκπρόθετες που υποβάλλονται από 1.7.2013, γίνονται αποδεκτές με την καταβολή κατ' ελάχιστον δέκα ευρώ (10€).

Σε περίπτωση που η δήλωση παραλαμβάνεται χειρόγραφα, συμπληρώστε ολογράφως το σύνολο για καταβολή σε ευρώ.

**Δύο Χιλιάδες Εξακόσια Εβδομήντα Ενα Ευρώ Και Εβδομήντα Τρία Λεπτά**

Ο ΔΗΛΩΝ	Ο ΛΟΓΙΣΤΗΣ	Ο ΠΑΡΑΛΑΒΩΝ	Ο ΤΑΜΙΑΣ
	(Ονομα/ή ή Επώνυμο, Δ.Π., Α.Π. αοσίως, Κατηγορία εφόρου Δ' τον)	(σημείο ή υπογραφή)	(σημείο ή υπογραφή)

\* Συμπληρώνεται στο τη ΔΟΥ  
 - Αν αποσβάζεται ποσό που καταχωρείται είναι αρνητικός αριθμός, σημειώστε το πρόσημο πλύν (-) πριν απ' αυτό  
 - Τα ποσά σε ΕΥΡΩ αναγράφονται υποχρεωτικά με τη χρήση δύο (2) δεκαδικών ψηφίων μετά την υποδιαστολή, π.χ. 45,00 ή 45,63.  
 ΕΚΔΟΣΗ 2011 (2) 050 - Φ.Π.Α.  
 Υ.Ε.Ε.Α.Δ. ΥΠΟΥΡΓΕΙΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

#### **4<sup>ο</sup> τρίμηνο 1/10 – 31/12**

Αγορές – Δαπάνες (Εισροές)

- Δαπάνες - Γενικά έξοδα φορολογητέα  
Οι δαπάνες που εκπίπτει ο Φ.Π.Α. τους είναι 5.672,70 ευρώ
- Πωλήσεις (Εκροές)

Πωλήσεις 6,5%	3.425,83 ευρώ
Πωλήσεις 23%	16.580,64 ευρώ

Άρα λόγω του ότι το Φ.Π.Α. εκροών είναι μεγαλύτερο από το Φ.Π.Α. των εισροών έχει χρεωστικό υπόλοιπο 2.757,94 ευρώ.

#### **Τροποποιητική**

Κατά τη συμπλήρωση της περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. αυτού του τριμήνου διαπιστώθηκε ότι από λάθος δεν καταχωρήθηκαν οι αγορές και συνεπώς, το Φ.Π.Α. προέκυψε περισσότερο για καταβολή 3.574,81 ευρώ.



**ΠΕΡΙΟΔΙΚΗ ΔΗΛΩΣΗ Φ.Π.Α.**

Για υποκειμένους με Β' ή Γ' κατηγορία ΚΩΣ  
 Έκτακτη δήλωση των υποκειμένων αυτών, των μη υποκειμένων ή απολιμένων.  
 Επέχει θέση και ΑΠΟΔΕΙΚΤΙΚΟΥ ΕΙΣΠΡΑΞΗΣ, αν δεν εκδίδεται μηχανογραφικά.  
 Υποβάλλεται σε δύο (2) αντίτυπα.

ΑΡΙΘΜΟΣ ΔΗΛΩΣΗΣ	003	ΑΡΙΘΡΟΣ	ΕΤΟΣ *
ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΥΠΟΒΟΛΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ	004		
ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΙΣΠΡΑΞΗΣ Η ΠΑΡΑΛΑΒΗΣ	005		

ΑΡΜΟΔΙΑ ΔΟΥ ΧΑΝΙΩΝ	001	8 4 3 1 *	ΕΤΟΣ 006	2 0 1 3
007	ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΑΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ		ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ (Διαγραμμιστέ με χ)	
από	0 1	1 0 1 3	ΜΗΝΑΣ	1 2 3 4 5 6 7 8 9 10 11 12
έως	3 1	1 2 1 3	ΤΡΙΜΗΝΟ	1 2 3 X

ΕΙΔΟΣ ΔΗΛΩΣΗΣ		ΕΚΤΑΚΤΗ ΔΗΛΩΣΗ (Διαγραμμιστέ με χ)								ΜΟΝΟ αν διαγραφίστηκε ο κωδ. 012-3 συμπληρώστε τους κωδ. 006 και 008	ΜΗΝΑΣ ΕΝΔΟΚ. ΣΥΝΑΛΓΩΝ									
010	ΤΡΟΠΟ-ΠΟΙΗΤΙΚΗ	011	ΜΕ ΕΠΙ-ΦΥΛΛΗ	012	ΑΠΛΗΣ ΑΠΑΛΛΟΙΣ	1	ΚΑΘΟΡΓΓ ΜΕΤ.ΜΕΣΟ	2	ΟΡΙΣΤΕΣ ΑΠΑΛΛΟΙΣ	3	ΑΝΔΡΟΝΗ-ΔΙΟΤΕΡΕΣ	4	ΕΣΩΤ. ΑΠΟΔΕΛΦΟΚΟΙΤΗΣ ΚΑΙ ΕΣΩΚΟΙΤΗΣ	5	ΑΓΑΘΟΚΟΠΗ ΚΟΛΛΑΣΗ	6	ΑΛΛΗ ΑΙΤΙΑ	7	8	009
	X																			

Αν διαγραμμιστική ο κωδ. 012-3 αναφέρατε: Είδος απαλλαγής / Έτος / Αρ. πρωτ. αρχικής αίτησης  
 013

**Α. ΠΙΝΑΚΑΣ ΜΕ ΤΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΟΥ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟΥ ΣΤΟ ΦΟΡΟ Ή ΛΗΠΤΗ**

101	ΕΠΩΝΥΜΟ Ή ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΠΕΤΡΑΚΗΣ	
102	ΟΝΟΜΑ	ΣΤΥΛΙΑΝΟΣ	103 ΟΝΟΜΑ ΠΑΤΕΡΑ
			ΝΙΚΟΛΑΟΣ
			Α.Φ.Μ. 1 2 5 4 3 6 7 8 9

**Β. ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΚΡΟΩΝ - ΕΙΣΡΩΩΝ** μετά την απαίτηση (κατά συντελεστή) των επιστροφών - εκπρώσεων.

α	ΕΚΡΩΣ φορολογητέες (πληρώσει ανάων παροχή υπηρεσιών κλπ)	ΕΝΔΟΚ ΑΠΟΚΤ. & ΠΡΑΞ. ΛΗΠΤΗ	% Συντ. ΦΠΑ	ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΩΩΝ που αναλογεί	β	ΕΙΣΡΩΣ φορολογητέες (αγορές, εισαγωγές κλπ)	ΕΝΔΟΚΟΙΝΤ ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ & ΠΡΑΞΕΙΣ ΛΗΠΤΗ	% Συντ. ΦΠΑ	ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΡΩΩΝ που αναλογεί		
I ΕΚΡΩΣ. ΕΝΔΟΚ ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ & ΠΡΑΞΕΙΣ ΛΗΠΤΗ σε λοιπή Ελλάδα εκτός από τα νησιά Αιγαίου	301		13	331		I ΕΚΡΩΣ. ΕΝΔΟΚ ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ & ΠΡΑΞΕΙΣ ΛΗΠΤΗ στην λοιπή Ελλάδα εκτός από τα νησιά Αιγαίου	351	11.050,00	13	371	1.436,50
	302	3.425,83	6,5	332	222,68		352		6,5	372	
	303	16.580,64	23	333	3.813,55		353	9.297,00	23	373	2.138,31
II ΕΚΡΩΣ. ΕΝΔΟΚ ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ & ΠΡΑΞΕΙΣ ΛΗΠΤΗ στα νησιά Αιγαίου και στη λοιπή Ελλάδα προς τα νησιά αυτά	304		9	334		II ΕΙΣΡΩΣ. ΕΝΔΟΚ ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ ΕΙΣΑΓΩΓΕΣ ΚΑΙ ΠΡΑΞΕΙΣ ΛΗΠΤΗ στα νησιά Αιγαίου	354		9	374	
	305		5	335			355		5	375	
	306		16	336			356		16	376	
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΟΓΩΝ ΕΚΡΩΩΝ	307	20.006,47	ΣΥΝ ΦΟΡ	337	4.036,23	Δαπάνες νεν. εσοδα φορολογητέα	357	5.672,70	ΦΠΑ ΔΑΠ.	377	1.278,29
Εκρός φορολογητέες εσοδα εισαγωγ. με δικαιώματα εκπαιδευτ. ΕΝΔΟΚ ΠΑΡΑΔ. ΕΣΩΚΟΙΤΗΣ & ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΠΡΑΞΕΙΣ ΛΗΠΤΗ ΕΚΡ. ΑΠΟΛΥΤΩΣ & ΕΣΩΚΟΙΤΗΣ ΕΚΠΛΗΡΩΣΗ	308					ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΟΓΩΝ ΕΙΣΡΩΩΝ	358	26.019,70	ΣΥΝ ΦΟΡ	378	4.853,10
Εκρ. απολύτως & εσοδα χωρίς δικαιώματα εκπαιδευτ.	310					ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΑ ΠΟΣΑ ΣΤΟ ΣΥΝΟΛΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΩΩΝ	400				
ΣΥΝΟΛΟ ΕΚΡΩΩΝ	311	20.006,47				Επιστροφή φόρου (κωδ. 346 χ συντ. 3%)	401				
						Ποσών υπόλοιπα προηγ. περιόδου	402				
						ΦΠΑ έκτακτης δήλωσης λοιπά προηγούμενα	403	2.757,94			2.757,94
						Χρωστικά αρχικής δήλωσης	404				
						ΑΦΑΙΡΟΥΜΕΝΑ ΠΟΣΑ ΑΠΟ ΤΟ ΣΥΝΟΛΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΩΩΝ	411				
						ΦΠΑ σορ. που πρέπει να μειωθεί Ρ10α/α	412				
						Χρωστικά μέχρι 3€ στην φορολ. περίοδο & λοιπά ανωκυρώματα	413				
						ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΩΩΝ	420				7.611,04

**Γ. ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ** για καταβολή, έκπτωση ή επιστροφή (κωδ. 337 - κωδ. 420)

ΕΚΠΤΩΣΗ Ή ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ		ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ		511	ΚΑΤΑΒΟΛΗ ΧΡΕΩΣΤΙΚΟΥ ΥΠΟΛΟΙΠΟΥ ΚΩΔ. 511	
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	501	3.574,81	ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ, % εκπρωθ. υποβολής	512		
ΠΟΣΟ για έκπτωση	502	3.574,81	ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ (λόγω ούσεων)	514	ΠΟΣΟ ΠΟΥ ΚΑΤΑΒΑΛΕΤΑΙ ΜΕ ΤΗ ΔΗΛΩΣΗ	521
ΠΟΣΟ για επιστροφή	503		ΣΥΝΟΛΟ (511+512+514)	513	ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΠΟΣΟ για καταβολή	522

ΑΙΤΙΑ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗΣ (Διαγραμμιστέ με χ)  
 504 ΑΠΑΛΛ ΠΡΑΞΕΙΣ ΠΑΓΙΑ ΑΝΑΣΤ. ΚΑΤΑΒ. ΔΙΑΦΟΡΑ ΣΥΝΤΕΛ. ΑΛΛΗ ΑΙΤΙΑ  
 1 2 3 4 5  
 Οι εμπόδιζαμες δηλώσεις που υποβάλλονται έως 31.5.2013 γίνονται αποδεκτές εφόσον με την υποβολή καταβάλλεται τουλάχιστον το 40% του χρεωστικού υπολοίπου. Οι εμπόδιζαμες δηλώσεις που υποβάλλονται από 1.6.2013 και οι εκπρωθούμε που υποβάλλονται από 1.7.2013, γίνονται αποδεκτές με την καταβολή κατ' ελάχιστον δέκα ευρώ (10€)

Σε περίπτωση που η δήλωση παρακαμφθείται χειρόγραφα, συμπληρώστε ολογράφως το σύνολο για καταβολή σε ευρώ.

**ΣΗΜΕΙΩΣΕΙΣ:**

Ο ΔΗΛΩΝ	Ο ΛΟΓΙΣΤΗΣ	Ο ΠΑΡΑΛΑΒΩΝ	Ο ΤΑΜΙΑΣ
	(Όνομα ή Επωνυμία, ΑΦΗ, & Ν. αδείας, Κατηγορία αδείας, Δ/νση)	(σφραγίδα ή υπογραφή)	(σφραγίδα ημερομηνία και υπογραφή)

\* Συμπληρώνεται στο τη ΔΟΥ  
 - Αν αποδορίστη ποσό που καταχωρείται είναι αρνητικός αριθμός, σημειώστε το πρόσημο πλην (-) πριν από αυτό  
 - Το ποσό σε ΕΥΡΩ αναγράφεται ενταχρωστικά με τη χρήση δύο (2) δεκαδικών ψηφίων μετά την υποδιαστολή, π.χ. 45,00 ή 45,03  
 ΕΚΔΟΣΗ 2011 (2) 850 - Φ.Π.Α. Υ.Ε.Ε.Α.Δ. ΥΠΟΥΡΓΕΙΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Η εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. του έτους 2013 (1/1/13 – 31/12/2013) είναι το σύνολο όλων των περιοδικών δηλώσεων συγκεντρωτικά.

<b>Φ1</b> <b>TAXIS</b>	<b>ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΤΙΚΗ ΔΗΛΩΣΗ Φ.Π.Α.</b> <i>Έχει θέση και ΑΠΟΔΕΙΚΤΙΚΟΥ ΕΙΣΠΡΑΞΗΣ, αν δεν εκδίδεται μηχανογραφικά (Υποβάλλεται σε τρία (3) αντίτυπα)</i>										ΕΤΟΣ	004	2	0	1	3			
											ΑΡΙΘΜΟΣ ΔΗΛΩΣΗΣ	005							
											ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΥΠΟΒΟΛΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ	006							
											ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΙΣΠΡΑΞΗΣ Ή ΠΑΡΑΛΑΒΗΣ	007							
										ΑΡΙΘΜΟΣ ΦΑΚΕΛΟΥ ΑΕ	008								
										ΕΙΔΟΣ ΔΗΛΩΣΗΣ	009	ΤΡΟΠΟ-ΠΟΙΗΤΙΚΗ	010	ΜΕ ΕΠΙ-ΦΥΛΑΣΗ					
ΑΡΜΟΔΙΑ ΔΟΥ ..... ΧΑΝΙΟΝ ..... 001 8431*																			
002 ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ																			
από 01/01/13 έως 31/12/13																			
<b>Α. ΠΙΝΑΚΑΣ ΜΕ ΤΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΟΥ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟΥ ΣΤΟ ΦΟΡΟ</b>																			
021	ΕΠΩΝΥΜΟ Ή ΕΠΩΝΥΜΙΑ ΠΕΤΡΑΚΗΣ																		
022	ΟΝΟΜΑ ΣΤΥΛΙΑΝΟΣ				023	ΟΝΟΜΑ ΠΑΤΕΡΑ ΝΙΚΟΛΑΟΣ				024	ΤΙΤΛΟΣ								
025	Δ/ΝΣΗ ΟΔΟΣ ΑΡΙΘΜΟΣ Ή ΤΟΠΟΘΕΣΙΑ - ΧΩΡΙΟ				026	ΔΗΜΟΣ Ή ΚΟΙΝΟΤΗΤΑ				027	ΤΑΧΥΚΩΔ.	ΤΗΛΕ-ΦΩΝΟ (κωδ.)	(αριθμός)						
ΚΥΡΙΑ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ																			
028 ΚΑΔ.*																			
031	Α.Φ.Μ. ΤΑΥΤΟΤΗΤΑ																		
1, 2, 5, 4, 3, 6, 7, 8, 9										032	ΑΡΙΘΜΟΣ		033	Προγραμματίζονται ενδοκιν. συναλλαγές;		034	Αν διενεργήτε πωλήσεις από απόσταση σε άλλο Κ-Μ διαγραμμίστε		ΝΑΙ
ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ΒΙΒΛΙΩΝ Κ. & Σ. ΚΑΤΑ ΤΗ ΛΗΝΗ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ ΚΑΤΕΣΤΕΤΑ ΦΠΑ ΚΑΤΑ ΤΗ ΛΗΝΗ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ																			
041	Κατηγορία Βιβλίων																		
1 ΧΒ Γ 042 Υποχρ. Προσφ. Προσωρ. Κανον. Πρ. ταξ. Κοινά Αρθ. 45 Αρθ. 46 Χρυσός Υποχρ. Προσωρ. 1 Χ1 2 3 043 Χ2 3 4 5 6 7 044 Χ1 2																			
<b>Β. 061 ΣΤΟΙΧΕΙΑ: Φορολογικού αντιπροσώπου 1 Νομίμου εκπροσώπου 2 Αντικλήτου 3</b>																			
ΕΠΩΝΥΜΟ Ή ΕΠΩΝΥΜΙΑ Α.Φ.Μ.																			
ΟΝΟΜΑ ΟΝΟΜΑ ΠΑΤΕΡΑ ΤΑΥΤΟΤΗΤΑ ΕΙΔΟΣ ΑΡΙΘΜΟΣ																			
Δ/ΝΣΗ ΟΔΟΣ ΑΡΙΘΜΟΣ Ή ΤΟΠΟΘΕΣΙΑ - ΧΩΡΙΟ ΔΗΜΟΣ Ή ΚΟΙΝΟΤΗΤΑ ΤΑΧΥΚΩΔ. ΔΟΥ Φορολ. Εισοδήματος ΚΩΔ.ΔΟΥ*																			
<b>Ζ. ΠΙΝΑΚΑΣ διακανονισμού κοινών εισορών (άρθρα 31 και 33 του Κώδικα ΦΠΑ)</b>																			
α																			
Πράξεις φορολογητέες με δικαίωμα έκπτωσης 401																			
Πράξεις απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης 402																			
Πράξεις απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης 403																			
ΣΥΝΟΛΟ 404																			
β																			
Ποσά φόρου εισορών προς διακανονισμό																			
Μείωση βάσει άρθρ. 31 Ποσοστό μείωσης Πλήθος κατά τομέα Πλήθος βάσει λογισμίου Πλήθος λοιπών επιμει-ρισμών Φόρος εισορών προς διακανονισμό Σύνολο φόρου εισορών προς διακανονισμό (άθροισμα στήλης 6)																			
421 1 2 3 4 5 6 423																			
Αν ο κωδ. 423 > 30 ΕΥΡΩ μεταφέρεται στον κωδ. 706 Αν ο κωδ. 423 < 0 μεταφέρεται ως θετικός στον κωδ. 702																			
<b>Η. ΠΙΝΑΚΑΣ διακανονισμού του φόρου εισορών των επενδυτικών αγαθών (παγίων) άρθρ. 33 παρ. 2 &amp; 3, ν. 2859/00.</b>																			
Pro-rata έτους πρώτης χρησιμοποίησης, Μονο-δική %, Μη Μονο-δική Σημειώστε (X) ΦΠΑ αγοράς παγίων που χρησιμοποιούνται ως το τέλος της χρήσης ΠΟΣΑ ΑΠΟ ΜΕΤΑΒΛΗΗ PRO-RATA στήλη (4) X [κωδ.(501-2) - στήλη (2)]% : 5 ΦΠΑ αγοράς παγίων που παραδόθηκαν κλπ μέσα στη χρήση και θεωρείται ότι διατέθηκαν σε φορολογητέες δραστηριότητες ΠΟΣΑ ΑΠΟ 100% PRO-RATA ΥΠΟΛ. ΕΤΩΝ στήλη (6) X [100 - στήλη(2)]% X [6 - στήλη(1)] : 5 ΦΠΑ αγοράς παγίων που παραδόθηκαν κλπ μέσα στη χρήση και θεωρείται ότι διατέθηκαν σε αφορολόγητες δραστηριότητες ΠΟΣΑ ΑΠΟ 0% PRO-RATA ΥΠΟΛΟΙΩΝ ΕΤΩΝ στήλη (8) X στήλη (2)% X [6 - στήλη(1)] : 5 ΦΠΑ παγίων που εισπράχθηκε από παράδοση παγίων που θεωρείται ότι διατέθηκαν σε αφορολόγητες δραστηριότητες (10)																			
501 1ο 502 2ο 503 3ο 504 4ο 505 5ο 506 ΣΥΝΟΛΑ 507 Προσάτε: (506-5) + (506-7) - (506-9) + (506-10) Αν ο κωδ. 507 > 30 ΕΥΡΩ μεταφέρεται στον κωδ. 702 Αν ο κωδ. 507 < -30 ΕΥΡΩ μεταφέρεται ως θετικός στον κωδ. 706																			
<b>Θ. ΠΙΝΑΚΑΣ με πληροφοριακά, οικονομικά &amp; στατιστικά στοιχεία της επιχείρησης.</b>																			
Αξία (χωρίς ΦΠΑ) αγοράς Ε.Ι.Χ. αυτοκινήτων μέχρι 9 θέσεων (Μόνο κανονικών) Δαπάνη (χωρίς ΦΠΑ) καυσίμων, λιπαντικών, επισκευής, συντήρησης ΕΙΧ αυτ/των μέχρι 9 θέσεων Αξία (χωρίς ΦΠΑ) πώλησης Ε.Ι.Χ. αυτοκινήτων μέχρι 9 θέσεων Δαπάνη (χωρίς ΦΠΑ) για χρηματοδοτική μίσθωση (leasing) ΕΙΧ αυτοκινήτων μέχρι 9 θέσεων Μέσος αριθμός (πλήθος) του συνολικού αποσπασμένου προσωπικού της επιχείρησης																			
901 902 903 904 905 2																			
Αξία πωλήσεων κατοικιστικών επιπ/σεων που αφορούν ε' κατοικία από οικοδομή υπαγόμενη σε ΦΠΑ Αξία εισορών υπαγόμενων σε ΦΠΑ των πωλήσεων του κωδ. 906 Μικτό κέρδος που φορολογείται με το ειδικό καθεστώς του άρθρου 43 Αξία αγοράς μεταχειρισμένων Ε.Ι.Χ. αυτ/των μέχρι 9 θέσεων (δεν συμπεριλαμβάνονται οι αγορές από ιδιώτες) Αριθμός υποκαταστημάτων (χωρίς το κεντρικό) Άθροισμα των κωδ. 901 έως και 910																			
906 907 908 909 910 911 2,00																			
Ο ΔΗΛΩΝ			Ο ΛΟΓΙΣΤΗΣ			Ο ΠΑΡΑΛΑΒΩΝ			Ο ΤΑΜΙΑΣ										
(Όνομο ή Επωνυμία, ΑΦΜ, Α.Μ. αδείας, Κατηγορία αδείας, Δ/νση) (Σφραγίδα και υπογραφή) (Σφραγίδα ημερομηνία και υπογραφή)																			
* Συμπληρώνεται από τη ΔΟΥ - Αν αποδίδετε ποσό που καταχωρείται είναι αρνητικός αριθμός, σημειώστε το πρόσημο πλην (-) πριν απ' αυτό.																			
ΕΚΔΟΣΗ 2012 009/12 - Φ.Π.Α.																			

Γ. ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΚΡΟΩΝ - ΕΙΣΡΟΩΝ μετά την αφαίρεση (κατά συντελεστή) των επιστροφών - εκπτώσεων .											
α	ΕΚΡΟΕΣ φορολογητέες (πωλήσεις αγαθών, παροχή υπηρεσιών κλπ), ΕΝΔΟΚ. ΑΠΟΚΤ. & ΠΡΑΣ. ΛΗΠΤΗ		Συντ. ΦΠΑ %	ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ που αναλογεί		β	ΕΙΣΡΟΕΣ φορολογητέες (αγορές, εισαγωγές), ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤ. ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ & ΠΡΑΣΕΙΣ ΛΗΠΤΗ		Συντ. ΦΠΑ %	ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΡΟΩΝ που αναλογεί	
I. ΕΚΡΟΕΣ, ΕΝΔΟΚ. ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ & ΠΡΑΣΕΙΣ ΛΗΠΤΗ σε λοιπή Ελλάδα εκτός από τα νησιά Αγιάου	101		9	131		I. ΕΙΣΡΟΕΣ ΕΝΔΟΚ. ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ, ΕΙΣΑΓΩΓΕΣ ΚΑΙ ΠΡΑΣΕΙΣ ΛΗΠΤΗ στη λοιπή Ελλάδα εκτός από τα νησιά Αγιάου.	151		9	171	
	102		4,5	132			152		4,5	172	
	103		19	133			153		19	173	
	201		10	231			251		10	271	
	202		5	232			252		5	272	
	203		21	233			253		21	273	
	601		11	631			651		11	671	
	602		5,5	632			652		5,5	672	
	301	57.969,73	23	633	13.333,04		653	9.297,00	23	673	2.138,31
	302	15.681,90	13	331			361	11.050,00	13	371	1.436,50
			6,5	332	1.019,32		362		6,5	372	
II. ΕΚΡΟΕΣ, ΕΝΔΟΚ. ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ & ΠΡΑΣΕΙΣ ΛΗΠΤΗ στα νησιά Αγιάου & από λοιπή Ελλάδα προς τα νησιά αυτά	104		6	134		II. ΕΙΣΡΟΕΣ ΕΝΔΟΚ. ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ, ΕΙΣΑΓΩΓ. ΚΑΙ ΠΡΑΣΕΙΣ ΛΗΠΤΗ στα νησιά Αγιάου	157		6	177	
	105		3	135			158		3	178	
	106		13	136			159		13	179	
	204		7	234			257		7	277	
	205		4	235			258		4	278	
	206		15	236			259		15	279	
	604		8	634			657		8	677	
	605		4	635			658		4	678	
	606		16	636			659		16	679	
	304		9	334			367		9	377	
	305		5	335			368		5	378	
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΟΓ. ΕΙΣΡΟΩΝ	607	73.651,63	ΣΥΝ. ΦΟΡ.	637	14.352,36	Δαπάνες, γεν. έξοδα φορολογητέα	663	24.070,00	ΦΟΡΟΣ ΔΑΠΑΝ.	683	5.410,89
Εκροές φορολογητέες εκτός Ελλάδος με δικαιοσύνη έκπτωσης	608					ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΟΓ. ΕΙΣΡΟΩΝ	664	44.417,00	ΣΥΝ. ΦΟΡ.	684	8.985,70
Εκροές αναλ/νες βάσει ΠΟΛ 1262/93 & 1029/95	609					Εκροές αναλ/νες βάσει ΠΟΛ 1262/93 & 1029/95	665				
Ενδοκ. παροχ. εισαγωγ. & λοιπές εσοχές αναλ/νες με δικαιοσύνη έκπτωσης	610					Λοιπές εισοχές αναλ/νες εφόρου - χωρίς δικαιοσύνη έκπτωσης	666	32.832,16			
Εκροές αναλ/νες και εξαιρούμεν. χωρίς δικαιοσύνη έκπτωσης	611					ΣΥΝΟΛΟ ΕΙΣΡΟΩΝ	667	77.249,16			
ΣΥΝΟΛΟ ΕΚΡΟΩΝ	612	73.651,63									
ΜΕΙΟΝ αόρα πηγών ενδ. αποκτ. Αιτηρ. Πρωτοβ. Διημερίων 381 από 31/12/11	613										
ΚΥΚΛΟΣ ΕΡΓΑΣΙΩΝ για διακανονισμό ΦΠΑ	614	73.651,63									
+											
Υ ΕΙΔΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ											
	Συνολικές ενδοκοινοτικές αποκτήσεις	641		Ενδοκοινοτικές λήψεις υπηρεσιών άρθρ. 14 παρ. 2α	645						
	Συνολικές ενδοκοινοτικές παραδόσεις	642		Ενδοκοινοτικές παραχές υπηρεσιών άρθρ. 14 παρ. 2α	646						
	Πρόβες λήπτη αγαθών & υπηρεσιών	644		Αδραση των κωδ. 641 έως και 646	647						
ΑΓΡΩΤΗΣ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 41 Πωλήσεις με το κανονικό καθεστώς											
	668			Φόρος (κωδ.688 χ συντ. επιστρ. 5%)					688		
+											
Δ	ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΑ ΠΟΣΑ ΣΤΟ ΣΥΝΟΛΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	701	8.941,50	702		Πιστωτικό υπόλοιπο προηγ διαχ. περιόδου & λοιπά προστιθέμενα	703		704		
						Χρεωστικό αρχικής δηλωτικής				705	8.941,50
Ε	ΑΦΑΙΡΟΥΜΕΝΑ ΠΟΣΑ ΑΠΟ ΤΟ ΣΥΝΟΛΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	706		707		Λοιπά αφαιρούμενα ποσά				709	0,03
										710	17.927,17
						ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ κωδ. ( 684 + 688 + 705 - 709 )					
Δ. ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ για καταβολή, έκπτωση ή επιστροφή (κωδ. 637 - κωδ. 710)											
	ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	801	3.574,81	ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	811						
	ΠΟΣΟ για έκπτωση	802	3.574,81	ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ...% εκπνθ. υποβολής	812						
	ΠΟΣΟ για επιστροφή	803		ΣΥΝΟΛΟ για καταβολή	813						
	ΑΙΤΙΑ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗΣ (Διαγραμμίστε με x)			899	ΣΗΜΕΙΩΣΕΙΣ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΟΥ						
808	ΆΛΛΑ ΠΡΑΣΕΙΣ	ΠΑΓΙΑ	ΑΝΑΣΤ. ΚΑΤΑΒ.	ΔΙΑΦΟΡΑ ΣΥΝΤΕΛ.	ΆΛΛΗ ΑΙΤΙΑ						
	1	2	3	4	5						

-Αν απαιτούμετο ποσό που καταχωρείται είναι αρνητικός αριθμός, σημειώστε το πρόσημο πλην (-) πριν απ' αυτό.

Η Εκκαθαριστική είναι πιστωτική!

### **Άσκηση 3 (Β΄ Κατηγορίας Βιβλία)**

Ο επιχειρηματίας Μαρινάκης Νικόλαος του Ανδρέα με Α.Φ.Μ. 123456798 που ανήκει στη Δ.Ο.Υ. Χανίων και ασχολείται με το εμπόριο για το έτος 2013 «η εικόνα» της επιχείρησής του ήταν η εξής:

#### **1<sup>ο</sup> τρίμηνο 1/1-31/3**

Αγορές – Δαπάνες (Εισροές)

- Δαπάνες - Γενικά έξοδα φορολογητέα  
Οι δαπάνες που εκπίπτει ο Φ.Π.Α. τους είναι 327,28 ευρώ

Το πιστωτικό υπόλοιπο της προηγούμενης φορολογικής περιόδου ήταν 5.878,04 ευρώ και πάει στον κωδικό 401.

Επειδή το πιστωτικό υπόλοιπο της προηγούμενης φορολογικής περιόδου + το Φ.Π.Α. των δαπανών είναι μεγαλύτερο από το Φ.Π.Α. των εκροών τότε έχω πιστωτικό υπόλοιπο 5.927,17 ευρώ.

### ΠΕΡΙΟΔΙΚΗ ΔΗΛΩΣΗ Φ.Π.Α.

Για υποκείμενους με Β' ή Γ' κατηγορία ΚΒΣ  
 Έκτακτη δήλωση των υποκειμένων αυτών, των μη υποκειμένων ή απολμένων.  
 Επίσης θέση και ΑΠΟΔΕΙΚΤΙΚΟΥ ΕΙΣΠΡΑΞΗΣ, αν δεν εκδίδεται μηχανογραφικά.  
 Υποβάλλεται σε δύο (2) αντίτυπα.

ΑΡΜΟΔΙΑ ΔΟΥ **ΧΑΝΙΩΝ** 001 **8 4 3 1**<sup>1\*</sup>

007 ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΑΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ ΕΤΟΣ 006 **2 0 1 3**

από 0,1 0 1 1, 3 έως 3, 1 0,3 1, 3

ΕΙΔΟΣ ΔΗΛΩΣΗΣ

010 ΤΡΟΠΟ-ΠΟΙΗΤΙΚΗ	011 ΜΕ ΕΠΙ-ΣΥΛΛΗΞΗ
--------------------	--------------------

ΕΚΤΑΚΤΗ ΔΗΛΩΣΗ (Διαγραμμίστε με χ)

012	ΛΗΠΤΗΣ ΑΠΑΛΛΟΙΣ	ΚΑΘΗΜΕΡ. ΜΕΤ. ΜΕΣΟ	ΟΡΙΣΤΩΣΗ ΑΠΑΛΛΟΙΣ	ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ ΚΑΤΑΒ. ΕΥΝΤΕΛ. ΑΛΛΗ ΑΙΤΙΑ	ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ ΚΑΤΑΒ. ΕΥΝΤΕΛ. ΑΛΛΗ ΑΙΤΙΑ	ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ ΚΑΤΑΒ. ΕΥΝΤΕΛ. ΑΛΛΗ ΑΙΤΙΑ	ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ ΚΑΤΑΒ. ΕΥΝΤΕΛ. ΑΛΛΗ ΑΙΤΙΑ	ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ ΚΑΤΑΒ. ΕΥΝΤΕΛ. ΑΛΛΗ ΑΙΤΙΑ	ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ ΚΑΤΑΒ. ΕΥΝΤΕΛ. ΑΛΛΗ ΑΙΤΙΑ
	1	2	3	4	5	6	7	8	8

ΜΟΝΟ αν διαγραμμίσητε ο κωδ. 012-4, συμπληρώστε τους κωδ. 009 και 009

ΜΗΝΑΣ 008 **XI** 1 2 3 4 5 6 7 8 9 10 11 12

ΤΡΙΜΗΝΟ 008 **XI** 2 3 4

Αν διαγραμμίσητε ο κωδ. 012-3 αναφέρατε: Είδος απαλλαγής / Έτος / Αρ. πρωτ. αρχικής αίτησης

ΑΡΙΘΜΟΣ ΔΗΛΩΣΗΣ 003

ΑΡΙΘΜΟΣ ΕΤΟΣ \*

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΥΠΟΒΟΛΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ 004

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΙΣΠΡΑΞΗΣ Η ΠΑΡΑΛΑΒΗΣ 005

#### Α. ΠΙΝΑΚΑΣ ΜΕ ΤΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΟΥ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟΥ ΣΤΟ ΦΟΡΟ Ή ΛΗΠΤΗ

101	ΕΠΩΝΥΜΟ Η ΕΠΩΝΥΜΙΑ	<b>ΜΑΡΙΝΑΚΗΣ</b>	
102	ΌΝΟΜΑ	<b>ΝΙΚΟΛΑΟΣ</b>	103 ΟΝΟΜΑ ΠΑΤΕΡΑ <b>ΑΝΔΡΕΑΣ</b>
104	Α.Φ.Μ.	<b>1 2 3 4 5 6 7 9 8</b>	

#### Β. ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΚΡΟΩΝ - ΕΙΣΡΟΩΝ

μετά την αφαίρεση (κατά συντέλεση) των επιστροφών - εκπτώσεων.

Α	ΕΚΡΟΕΣ φορολογητέες (πωλήσεις αγαθών, παροχή υπηρεσιών κλπ), ΕΝΔΟΚ ΑΠΟΚΤ. & ΠΡΑΞΕΙΣ ΛΗΠΤΗ	Β	ΕΙΣΡΟΕΣ φορολογητέες (αγορές, εισπραγμές κλπ), ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤ. ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ & ΠΡΑΞΕΙΣ ΛΗΠΤΗ	Γ	ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ που αναλογεί	Δ	ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΡΟΩΝ που αναλογεί
301	Ι ΕΚΡΟΕΣ, ΕΝΔΟΚ ΑΠΟΚΤΗΣΕΩΣ & ΠΡΑΞΕΙΣ ΛΗΠΤΗ σε Ασία, Ελλάδα εκτός από τα νησιά Αγιάου	351	Ι ΕΙΣΡΟΕΣ, ΕΝΔΟΚ ΑΠΟΚΤΗΣΕΩΣ & ΠΡΑΞΕΙΣ ΛΗΠΤΗ σε Ασία, Ελλάδα εκτός από τα νησιά Αγιάου	13	331	13	371
302		352		6,5	332	6,5	372
303		353		23	333	23	373
304	II ΕΚΡΟΕΣ, ΕΝΔΟΚ ΑΠΟΚΤΗΣΕΩΣ & ΠΡΑΞΕΙΣ ΛΗΠΤΗ στα νησιά Αγιάου και στη Λαϊκή Ελλάδα προς τα νησιά από	354	II ΕΙΣΡΟΕΣ, ΕΝΔΟΚ ΑΠΟΚΤΗΣΕΩΣ & ΠΡΑΞΕΙΣ ΛΗΠΤΗ στα νησιά Αγιάου	9	334	9	374
305		355		5	335	5	375
306		356		16	336	16	376
307	ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΩΝ ΕΚΡΟΩΝ	357	ΣΥΝΟΛΟ ΕΙΣΡΟΩΝ	307	337	307	377
308	Εκροές φορολογητέες εκτός Ελλάδος με φορολογική έκπτωση	358	ΦΟΡΟΝΤΩΣΗ ΕΙΣΡΟΩΝ			327,28	378
309	Εκροές παροχών υπηρεσιών & λοιπές εκρ. απαλλαγές με φορολογική έκπτωση	400	Επιστροφή φόρου (κωδ. 346 χ συντ. 3%)	346			
310	Εκρ. απαλλαγές & εσοδα χωρίς έκπτωση	401	Ποσοτικό υπόλοιπο προηγ. φορολ. περιόδου			5.878,04	404
311	ΣΥΝΟΛΟ ΕΚΡΟΩΝ	402	ΕΠΑ έκτακτης δηλωσής				
		403	Χρηματικό αρχικής δήλωσης				
		404	ΣΥΝΟΛΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ				5.878,04
		405	ΑΦΑΙΡΟΥΜΕΝΑ ΠΟΣΑ ΑΠΟ ΤΟ ΣΥΝΟΛΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ				
		411	ΦΠΑ εισρ. που πέρχεται με μειωμένο ποσοστό				
		412	Χρηματικό ποσό 3% προηγ. φορολ. περιόδου & λοιπά αναλογούντα				
		413	ΣΥΝΟΛΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ				
		420	ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ				5.927,17

#### Γ. ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

για καταβολή, έκπτωσης ή επιστροφής (κωδ. 337 - κωδ. 420)

ΕΚΠΤΩΣΗ Ή ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ	ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	ΚΑΤΑΒΟΛΗ ΧΡΕΩΣΤΙΚΟΥ ΥΠΟΛΟΙΠΟΥ ΚΩΔ. 511
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ 501	5.927,17	ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ, % εκπτώθ. υποβολής 512
ΠΟΣΟ για έκπτωση 502	5.927,17	ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ (όσων οφειλών) 514
ΠΟΣΟ για επιστροφή 503		ΣΥΝΟΛΟ (511+512+514) 513
ΑΙΤΙΑ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗΣ (Διαγραμμίστε με χ)		ΠΟΣΟ ΠΟΥ ΚΑΤΑΒΑΛΕΤΑΙ ΜΕ ΤΗ ΔΗΛΩΣΗ 521
504 ΑΙΤΙΑ ΠΡΑΞΕΩΣ	ΠΑΓΙΑ ΑΝΑΣΤ. ΔΙΑΦΟΡΑ ΚΑΤΑΒ. ΕΥΝΤΕΛ. ΑΛΛΗ ΑΙΤΙΑ	ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΠΟΣΟ για καταβολή 522

Οι εμπροθεσιμες δηλώσεις που υποβάλλονται έως 31.5.2013 γίνονται αποδεκτές εφόσον με την υποβολή καταβάλλεται τουλάχιστον το 40% του χρεωστικού υπολοίπου. Οι εμπροθεσιμες δηλώσεις που υποβάλλονται από 1.5.2013 και οι εκπρόθεσμες που υποβάλλονται από 1.7.2013, γίνονται αποδεκτές με την καταβολή κατ' ελάχιστον δέκα ευρώ (10€).

Σε περίπτωση που η δήλωση παραλαμβάνεται χειρόγραφα, συμπληρώστε ολογράφως το σύνολο για καταβολή σε ευρώ.

#### ΣΗΜΕΙΩΣΕΙΣ:

Ο ΔΗΛΩΝ	Ο ΛΟΓΙΣΤΗΣ	Ο ΠΑΡΑΛΑΒΩΝ	Ο ΤΑΜΙΑΣ
---------	------------	-------------	----------

(Όνομα ή Επωνυμία, ΑΦΗ, Α.Π. σφραγίδα, Κατηγορία σφραγίδας Δ/ση)

(Υπογραφή ή υπογραφή)

(Υπογραφή ημερομηνία και υπογραφή)

\* Συμπληρώνεται από τη ΔΟΥ  
 - Αν απαιτείται ποσό που καταχωρείται είναι αρνητικός αριθμός, σημειώστε το πρόσημο πλ(ν) - πριν απ' αυτό  
 - Το ποσό σε ΕΥΡΩ αναγράφεται εντοχρηματικά με τη χρήση δύο (2) δεκαδικών ψηφίων μετά την υποδιαστολή, π.χ. 45.00 ή 45.63

ΕΚΔΟΣΗ 2011 (2) 050 - Φ.Π.Α.  
 Υ.Ε.Ε.Α.Δ. ΥΠΟΥΡΓΕΙΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ



## 2<sup>ο</sup> τρίμηνο 1/4 – 30/6

### Αγορές – Δαπάνες (Εισροές)

- Αγορές  
Αγορές 6,5% 1.384,80 ευρώ
- Δαπάνες - Γενικά έξοδα φορολογητέα  
Οι δαπάνες που εκπίπτει ο Φ.Π.Α. τους είναι 1.211,36 ευρώ
- Πωλήσεις (Εκροές)  
Πωλήσεις 23% 2.600,02 ευρώ

Το πιστωτικό υπόλοιπο της προηγούμενης φορολογικής περιόδου ήταν 5.927,17 ευρώ και πάει στον κωδικό 401.

Επειδή το πιστωτικό υπόλοιπο της προηγούμενης φορολογικής περιόδου + το Φ.Π.Α. των εισροών είναι μεγαλύτερο από το Φ.Π.Α. των εκροών τότε έχω πιστωτικό υπόλοιπο 6.317,24 ευρώ.



### 3<sup>ο</sup> τρίμηνο 1/7 – 30/9

#### Αγορές – Δαπάνες (Εισροές)

- Αγορές  
Αγορές 6,5% 226,01 ευρώ
- Δαπάνες - Γενικά έξοδα φορολογητέα  
Οι δαπάνες που εκπίπτει ο Φ.Π.Α. τους είναι 2.206,22ευρώ
- Πωλήσεις (Εκροές)  
Πωλήσεις 23% 14.939,01 ευρώ

Το πιστωτικό υπόλοιπο της προηγούμενης φορολογικής περιόδου ήταν 6.317,24 ευρώ και πάει στον κωδικό 401 + λοιπά προστιθέμενα ποσά 0,01 ευρώ.

Επειδή το πιστωτικό υπόλοιπο της προηγούμενης φορολογικής περιόδου + το Φ.Π.Α. των εισροών είναι μεγαλύτερο από το Φ.Π.Α. των εκροών τότε έχω πιστωτικό υπόλοιπο 5.790,97 ευρώ.



#### 4<sup>ο</sup> τρίμηνο 1/10 – 31/12

Αγορές – Δαπάνες (Εισροές)

- Δαπάνες - Γενικά έξοδα φορολογητέα

Οι δαπάνες που εκπίπτει ο Φ.Π.Α. τους είναι 824,87ευρώ

- Πωλήσεις (Εκροές)

Πωλήσεις 23%

197,18 ευρώ

Το πιστωτικό υπόλοιπο της προηγούμενης φορολογικής περιόδου ήταν 5.790,97 ευρώ και πάει στον κωδικό 401.

Επειδή το πιστωτικό υπόλοιπο της προηγούμενης φορολογικής περιόδου + το Φ.Π.Α. των εισροών είναι μεγαλύτερο από το Φ.Π.Α. των εκροών τότε έχω πιστωτικό υπόλοιπο 5.897,41 ευρώ.

Στην συγκεκριμένη περιοδική έχει γίνει αίτηση για επιστροφή Φ.Π.Α. και αυτό φαίνεται στον κωδικό 503. Σ' αυτήν την περίπτωση δεν μεταφέρεται το ποσό αυτό στην επόμενη περιοδική για έκπτωση.



Η εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. του έτους 2013 (1/1/13 – 31/12/2013) είναι το σύνολο όλων των περιοδικών δηλώσεων συγκεντρωτικά.

Φ1 TAXIS										ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΤΙΚΗ ΔΗΛΩΣΗ Φ.Π.Α. Επέχει θέση και ΑΠΟΔΕΙΚΤΙΚΟΥ ΕΙΣΠΡΑΞΗΣ, αν δεν εκδίδεται μηχανογραφικά (Υποβάλλεται σε τρία (3) αντίτυπα)										ΕΤΟΣ 004 2 0 1 3		
ΑΡΜΟΔΙΑ ΔΟΥ ..... ΧΑΝΙΩΝ ..... 001 8431*										ΑΡΙΘΜΟΣ ΔΗΛΩΣΗΣ 005			ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΥΠΟΒΟΛΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ 006			ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΙΣΠΡΑΞΗΣ Ή ΠΑΡΑΛΑΒΗΣ 007			ΑΡΙΘΜΟΣ ΦΑΚΕΛΟΥ ΑΕ 008			
002 ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ										ΕΙΔΟΣ ΔΗΛΩΣΗΣ 009			ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΤΙΚΗ 010			ΜΕ ΕΠΙΦΥΛΑΞΗ						
από 01/01/13 έως 31/12/13																						
<b>Α. ΠΙΝΑΚΑΣ ΜΕ ΤΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΟΥ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟΥ ΣΤΟ ΦΟΡΟ</b>																						
021 ΕΠΩΝΥΜΟ Ή ΕΠΩΝΥΜΙΑ ΜΑΡΙΝΑΚΗΣ																						
022 ΟΝΟΜΑ ΝΙΚΟΛΑΟΣ					023 ΟΝΟΜΑ ΠΑΤΕΡΑ ΑΝΔΡΕΑΣ					024 ΤΙΤΛΟΣ												
025 Δ/ΝΣΗ ΟΔΟΣ ΑΡΙΘΜΟΣ Η ΤΟΠΟΘΕΣΙΑ - ΧΩΡΙΟ					026 ΔΗΜΟΣ Ή ΚΟΙΝΟΤΗΤΑ					027 ΤΑΧΥΚΩΔ ΤΗΛΕΦΩΝΟ (κωδ.) (αριθμός)												
ΚΥΡΙΑ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ																						
028 ΚΑΔ.*																						
031 Α.Φ.Μ. ΤΑΥΤΟΤΗΤΑ																						
1 2 3 4 5 6 7 9 8																						
ΕΙΔΟΣ 032 ΑΡΙΘΜΟΣ 033																						
ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ Κ.Β.Σ. ΚΑΤΑ ΤΗ ΛΗΞΗ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ ΚΑΤΗΣΤΕΥΤΑ ΦΠΑ ΚΑΤΑ ΤΗ ΛΗΞΗ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ																						
041 Κατηγορία βιβλίων																						
1 ΧΒ Γ 042 Υποχρ. Προσαρ. Προσωρ. Κανον. Πρ. ταξ. Καμιά Αρθ.45 Αρθ.46 Χρυσός																						
044 Υποχρ. Προσαρ.																						
1 2																						
<b>Β. 061 ΣΤΟΙΧΕΙΑ:</b> Φορολογικού αντιπροσώπου 1 Νομίμου εκπροσώπου 2 Αντικλήτου 3																						
ΕΠΩΝΥΜΟ Ή ΕΠΩΝΥΜΙΑ Α.Φ.Μ.																						
ΟΝΟΜΑ ΟΝΟΜΑ ΠΑΤΕΡΑ ΤΑΥΤΟΤΗΤΑ ΕΙΔΟΣ ΑΡΙΘΜΟΣ																						
Δ/ΝΣΗ ΟΔΟΣ ΑΡΙΘΜΟΣ Η ΤΟΠΟΘΕΣΙΑ - ΧΩΡΙΟ ΔΗΜΟΣ Ή ΚΟΙΝΟΤΗΤΑ ΤΑΧΥΚΩΔ ΔΟΥ Φορολ. Εισοδήματος ΚΑΔ.ΔΟΥ*																						
<b>Ζ. ΠΙΝΑΚΑΣ</b> διακανονισμού κοινών εισορών (άρθρα 31 και 33 του Κώδικα ΦΠΑ)																						
α																						
Πρόξενι φορολογητέες με δικαίωμα έκπτωσης 401																						
Πρόξενι απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης 402																						
Πρόξενι απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης 403																						
ΣΥΝΟΛΟ 404																						
β																						
Ποσά φόρου εισορών προς διακανονισμό																						
Μείωση βάσει άρθρ. 31 Πλήθος λοιπών επιμερισμών																						
421 1 2 3 4 5 6																						
422 3 4 5 6																						
Σύνολο φόρου εισορών προς διακανονισμό (άθροισμα στήλης 6) 423																						
Αν ο κωδ. 423 > 30 ΕΥΡΩ μεταφέρεται στον κωδ. 705																						
Αν ο κωδ. 423 < 0 μεταφέρεται ως θετικός στον κωδ. 702																						
<b>Η. ΠΙΝΑΚΑΣ</b> διακανονισμού του φόρου εισορών των επενδυτικών αγαθών (παγίων) άρθ. 33 παρ. 2 & 3, ν. 2859/00.																						
Ετος χρησιμοποίησης παγίων (διακανονισμού)																						
Μοναδική % Μη Μοναδική Σημειώστε (X)																						
ΦΠΑ αγοράς παγίων που χρησιμοποιούνται ως το τέλος της χρήσης																						
ΠΟΣΑ ΑΠΟ ΜΕΤΑΒΟΛΗ PRO-RATA																						
στήλη (4) X [κωδ. (501-2) - στήλη (2)]% : 5																						
ΦΠΑ αγοράς παγίων που παραδόθηκαν κλπ μέσα στη χρήση και θεωρείται ότι διατέθηκαν σε φορολογητέες δραστηριότητες																						
ΠΟΣΑ ΑΠΟ 100% PRO-RATA ΥΠΟΛ. ΕΤΩΝ																						
στήλη (6) X [100 - στήλη(2)]% X [6 - στήλη(1)] : 5																						
ΦΠΑ αγοράς παγίων που παραδόθηκαν κλπ μέσα στη χρήση και θεωρείται ότι διατέθηκαν σε αφορολόγητες δραστηριότητες																						
ΠΟΣΑ ΑΠΟ 0% PRO-RATA ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΩΝ ΕΤΩΝ																						
στήλη (8) X στήλη (2)% X [6 - στήλη(1)] : 5																						
ΦΠΑ παγίων που εισπράχθηκε από παράδοση παγίων που θεωρείται ότι διατέθηκαν σε αφορολόγητες δραστηριότητες (10)																						
501 1ο																						
502 2ο																						
503 3ο																						
504 4ο																						
505 5ο																						
506 ΣΥΝΟΛΑ																						
507 Προσέστε: (506-5) + (506-7) - (506-9) + (506-10)																						
Αν ο κωδ. 507 > 30 ΕΥΡΩ μεταφέρεται στον κωδ. 702																						
Αν ο κωδ. 507 < -30 ΕΥΡΩ μεταφέρεται ως θετικός στον κωδ. 706																						
<b>Θ. ΠΙΝΑΚΑΣ</b> με πληροφοριακά, οικονομικά & στατιστικά στοιχεία της επιχείρησης.																						
Αξία (χωρίς ΦΠΑ) αγοράς Ε.Ι.Χ. αυτοκινήτων μέχρι 9 θέσεων (Μόνο κανονίμων)																						
Δαπάνη (χωρίς ΦΠΑ) καυσίμων, λιπαντικών, επισκευής, συντήρησης ΕΙΧ αυτ/των μέχρι 9 θέσεων																						
Αξία (χωρίς ΦΠΑ) πώλησης Ε.Ι.Χ. αυτοκινήτων μέχρι 9 θέσεων																						
Δαπάνη (χωρίς ΦΠΑ) για χρηματοδοτική μίσθωση (leasing) ΕΙΧ αυτοκινήτων μέχρι 9 θέσεων																						
Μέσος αριθμός (πλήθος) του συνολικά απασχολούμενου προσωπικού της επιχείρησης																						
901 902 903 904 905 1																						
Αξία πωλήσεων κατασκευαστικών επι/σεων που φορούν α' κατοικία από αναζωογόνηση σε ΦΠΑ																						
Αξία εισορών υπαγομένων σε ΦΠΑ των πωλήσεων που κωδ. 906																						
Μικτό κέρδος που φορολογείται με το ειδικό καθεστώς του άρθρου 43																						
Αξία αγοράς μεταγχειρισμένων Ε.Ι.Χ. αυτ/των μέχρι 9 θέσεων (δεν συμπεριλαμβάνονται οι αγορές από κλέψες)																						
Αριθμός υποκαταστημάτων (χωρίς το κεντρικό)																						
Λθροισμα των κωδ. 901 έως και 910																						
906 907 908 909 910 911 1,00																						
Ο ΔΗΛΩΝ Ο ΛΟΓΙΣΤΗΣ Ο ΠΑΡΑΛΑΒΩΝ Ο ΤΑΜΙΑΣ																						
(Όνομα ή Επωνυμία, ΑΦΜ, Α.Μ. Α.Ε. αδείας, Κατηγορία αδείας, Δ/νση)																						
(Σφραγίδα και υπογραφή)																						
(Σφραγίδα ημερομηνία και υπογραφή)																						

\* Συμπληρώνεται από τη ΔΟΥ  
- Αν οποιοδήποτε ποσό που καταχωρείται είναι αρνητικός αριθμός, σημειώστε το πρόσημο πλην (-) πριν απ' αυτό.

ΕΚΔΟΣΗ 2012 009/12 - Φ.Π.Α.

Γ. ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΚΡΟΩΝ - ΕΙΣΡΟΩΝ μετά την αφαίρεση (κατά συντελεστή) των επιστροφών - εκπτώσεων .													
Α	ΕΚΡΟΕΣ φορολογητέες (πωλήσεις αγαθών, παροχή υπηρεσιών κλπ), ΕΝΔΟΚ. ΑΠΟΚΤΗΣΕΩΣ & ΠΡΑΞΕΙΣ ΛΗΠΤΗ			Συντ. ΦΠΑ %	ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ που αναλογεί		Β	ΕΙΣΡΟΕΣ φορολογητέες (αγορές, εισαγωγές), ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤ. ΑΠΟΚΤΗΣΕΩΣ & ΠΡΑΞΕΙΣ ΛΗΠΤΗ		Συντ. ΦΠΑ %	ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΡΟΩΝ που αναλογεί		
I. ΕΚΡΟΕΣ, ΕΝΔΟΚ. ΑΠΟΚΤΗΣΕΩΣ & ΠΡΑΞΕΙΣ ΛΗΠΤΗ σε λοιπή Ελλάδα εκτός από τα νησιά Αιγαίου	101		9	131			I. ΕΙΣΡΟΕΣ ΕΝΔΟΚ. ΑΠΟΚΤΗΣΕΩΣ, ΕΙΣΑΓΩΓΕΣ ΚΑΙ ΠΡΑΞΕΙΣ ΛΗΠΤΗ στη λοιπή Ελλάδα εκτός από τα νησιά Αιγαίου.	151		9	171		
	102		4,5	132				152		4,5	172		
	103		19	133				153		19	173		
	201		10	231				251		10	271		
	202		5	232				252		5	272		
	203		21	233				253		21	273		
	601		11	631				651		11	671		
	602		5,5	632				652		5,5	672		
	603		23	633				653	1.610,81	23	673	370,49	
	301		13	331				361		13	371		
	302	17.736,21	6,5	332	1.152,85			362		6,5	372		
II. ΕΚΡΟΕΣ, ΕΝΔΟΚ. ΑΠΟΚΤΗΣΕΩΣ & ΠΡΑΞΕΙΣ ΛΗΠΤΗ στα νησιά Αιγαίου & από λοιπή Ελλάδα προς τα νησιά αυτά	104		6	134			II. ΕΙΣΡΟΕΣ ΕΝΔΟΚ. ΑΠΟΚΤΗΣΕΩΣ, ΕΙΣΑΓΩΓΕΣ ΚΑΙ ΠΡΑΞΕΙΣ ΛΗΠΤΗ στα νησιά Αιγαίου	157		6	177		
	105		3	135				158		3	178		
	106		13	136				159		13	179		
	204		7	234				257		7	277		
	205		4	235				258		4	278		
	206		15	236				259		15	279		
	604		8	634				657		8	677		
	605		4	635				658		4	678		
	606		16	636				659		16	679		
	304		9	334				367		9	377		
305		5	335			368		5	378				
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΩΝ ΕΚΡΟΩΝ εκτός Ελλάδος με δικαίωμα έκπτωσης	607	17.736,21	ΣΥΝ. ΦΟΡ.	637	1.152,85	Δαπάνες, γεν. έξοδα φορολογητέα	663	4.569,73	ΦΟΡΟΣ ΔΑΠΑΝ.	683	801,74		
Εκροές απαλ/νες βάσει ΠΟΛ 1262/93 & 1029/95	608					ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΟΓ. ΕΙΣΡΟΩΝ	664	6.180,54	ΣΥΝ. ΦΟΡ.	684	1.172,23		
Ενδοκ. παρόδ, εισαγωγές & λοιπές εκροές απαλ/νες με δικαίωμα έκπτωσης	609					Εκροές απαλ/νες βάσει ΠΟΛ 1262/93 & 1029/95	665						
Εκροές απαλ/νες και εξαιρούμ. χωρίς δικαίωμα έκπτωσης	610					Λοιπές εκροές απαλ/νες, εξαιρούμ. χωρίς δικαίωμα έκπτωσης	666	8.762,75					
ΣΥΝΟΛΟ ΕΚΡΟΩΝ	612	17.736,21				ΣΥΝΟΛΟ ΕΙΣΡΟΩΝ	667	14.943,29					
ΜΕΙΩΝ στα παλιν, ενδοκ. Αποκτ. Αποκτ. Ληπτή κλπ. (άρθ. 38 αρθ. 31εστ)	613												
ΚΥΚΛΟΣ ΕΡΓΑΣΙΩΝ για διακανονισμό ΦΠΑ	614	17.736,21											
+													
Υ ΕΙΔΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ													
Συνολικές ενδοκοινοτικές αποκτήσεις	641			Ενδοκοινοτικές λήψεις υπηρεσιών άρθρ. 14 παρ. 2α	645								
Συνολικές ενδοκοινοτικές παροχές	642			Ενδοκοινοτικές παροχές υπηρεσιών άρθρ. 14 παρ. 2α	646								
Πρόδερ λήψη αγαθών & υπηρεσιών	644			Άθροισμα των κωδ. 641 έως και 646	647								
ΑΓΡΩΤΗΣ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 41 Πωλήσεις με το κανονικό καθεστώς	668			Φόρος (κωδ. 688 x συντ. επιστ. 5%)						688			
+													
ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΑ ΠΟΣΑ ΣΤΟ ΣΥΝΟΛΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	701			Πληρωμές στο Δημόσιο με τις περιοδικές ή έκτακτες	702			Πιστωτικό υπόλοιπο προηγ. διαχ. περιόδου & λοιπά προστιθέμενα	704	5.878,04			
ΑΦΑΙΡΟΥΜΕΝΑ ΠΟΣΑ ΑΠΟ ΤΟ ΣΥΝΟΛΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	706			Φόρος για καταβολή από διακανονισμούς	707			Λοιπά αφαιρούμενα ποσά	708	0,01			
											ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ κωδ. ( 684 + 688 + 705 - 709 )	710	7.050,26
Δ. ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ για καταβολή, έκπτωση ή επιστροφή (κωδ. 637 - κωδ. 710)													
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	801	5.897,41		ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	811		Σε περίπτωση που η δήλωση παραλαμβάνεται χειρόγραφα, συμπληρώστε ολογράφως το σύνολο για καταβολή σε ΕΥΡΩ.						
ΠΟΣΟ για έκπτωση	802	5.897,41		ΠΡΟΣΛΥΣΗΝ, % εκπτώθ. υποβολής	812								
ΠΟΣΟ για επιστροφή	803			ΣΥΝΟΛΟ για καταβολή	813								
ΑΙΤΙΑ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗΣ (Διαγραμμίστε με x)				899	ΣΗΜΕΙΩΣΕΙΣ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΟΥ								
808	ΑΛΛΑ ΠΡΑΞΕΙΣ	ΠΑΓΙΑ	ΑΝΑΣΤ. ΚΑΤΑΒ.	ΔΙΑΦΟΡΑ ΣΥΝΤΕΛ.	ΑΛΛΗ ΑΙΤΙΑ								
	1	2	3	4	5								

\*Αν οποιoδήποτε ποσό που καταχωρείται είναι αρνητικός αριθμός, σημειώστε το πρόσημο πλην (-) πριν απ' αυτό.

Η Εκκαθαριστική είναι πιστωτική!



#### Άσκηση 4 (Β΄ Κατηγορίας Βιβλία)

Ο επιχειρηματίας Αντωνιάδης Νεκτάριος του Ευάγγελου με Α.Φ.Μ. 123456987 που ανήκει στη Δ.Ο.Υ. Χανίων έχει παντοπωλείο, για το έτος 2013 «η εικόνα» της επιχείρησής του ήταν η εξής:

##### 1<sup>ο</sup> τρίμηνο 1/1-31/3

• Αγορές ( Εισροές)	
Αγορές 13%	8.500 ευρώ
Αγορές 23% (αγορές παγίων)	38.000 ευρώ
Αγορές 0%	20.000 ευρώ
• Πωλήσεις (Εκροές)	
Πωλήσεις 13%	12.000 ευρώ
Πωλήσεις 23%	68.000 ευρώ
Πωλήσεις 0%	25.000 ευρώ

Άρα, λόγω του ότι το Φ.Π.Α. των εκροών είναι μεγαλύτερο από το Φ.Π.Α. των εισροών έχει χρεωστικό υπόλοιπο 7.355 ευρώ.

### ΠΕΡΙΟΔΙΚΗ ΔΗΛΩΣΗ Φ.Π.Α.

Για υποκειμένους με Β' ή Γ' κατηγορία ΚΒΣ  
Εκτακτή δήλωση των υποκειμένων αυτών, των μη υποκειμένων ή απασχλημένων.  
Επέχει θέση και ΑΠΟΔΕΙΚΤΙΚΟΥ ΕΙΣΠΡΑΞΗΣ, αν δεν εκδίδεται μηχανογραφικά.  
Υποβάλλεται σε δύο (2) αντίτυπα.

ΑΡΜΟΔΙΑ ΔΟΥ **ΧΑΝΙΩΝ** 001 | 8 4 3 1 | ΕΤΟΣ 006 | 2 0 1 3

007 | ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΑΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ | ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ (Διαγρμμιστέ με χ)

από 0 1 0 1 1 3 έως 3 1 0 3 1 3

ΜΗΝΑΣ 008 | 1 2 3 4 5 6 7 8 9 10 11 12

ΤΡΙΜΗΝΟ 008 | X | 2 3 4

ΑΡΙΘΜΟΣ ΔΗΛΩΣΗΣ 003 | ΑΡΙΘΜΟΣ 004 | ΕΤΟΣ 006

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΥΠΟΒΟΛΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ 005 | ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΙΣΠΡΑΞΗΣ Η ΠΑΡΑΛΑΒΗΣ

ΕΙΔΟΣ ΔΗΛΩΣΗΣ

010 ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΤΙΚΗ | 011 ΜΕ ΕΠΙΦΥΛΑΞΗ

ΕΚΤΑΚΤΗ ΔΗΛΩΣΗ (Διαγρμμιστέ με χ)

012 ΛΗΠΤΗΣ ΑΠΑΛΛΟΓΗΣ ΚΑΙΝΟΥΡΓΙΟΥ ΜΕΤΑΜΕΣΟ ΟΡΙΣΤΙΝΗΣ ΑΠΑΛΛΟΓΗΣ

ΜΟΝΟ αν διαγράμμιση ο κωδ. 012-4 συμπληρωθεί τους κωδ. 009 και 009

ΜΗΝΑΣ ΕΝΔΟΚ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ 009

Αν διαγράμμιση ο κωδ. 012-3 αναφέρεται: Είδος απαλλαγής / Έτος / Άρ. πρωτ. αρχικής αίτησης

013

#### A. ΠΙΝΑΚΑΣ ΜΕ ΤΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΟΥ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟΥ ΣΤΟ ΦΟΡΟ Ή ΛΗΠΤΗ

101	ΕΠΩΝΥΜΟ Η ΕΠΩΝΥΜΙΑ <b>ΑΝΤΩΝΙΑΔΗΣ</b>	102	ΌΝΟΜΑ <b>ΝΕΚΤΑΡΙΟΣ</b>	103	ΌΝΟΜΑ ΠΑΤΕΡΑ <b>ΕΥΑΓΓΕΛΟΣ</b>	104	Α.Φ.Μ. <b>1 2 3 4 5 6 9 8 7</b>
-----	--------------------------------------	-----	------------------------	-----	-------------------------------	-----	---------------------------------

#### B. ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΚΡΟΣΩΝ - ΕΙΣΡΩΩΝ

μετά την αφαίρεση (κατά συντελεστή) των επιστροφών - εκπαιρώσεων.

α	ΕΚΡΟΣΕΙΣ φορολογητέες (πωλήσεις αγαθών παροχή υπηρεσιών κλπ), ΕΝΔΟΚ ΑΠΟΚΤ. & ΠΡΑΞΕΙΣ ΛΗΠΤΗ	% Συντ ΦΠΑ	ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΩΣΩΝ που αναλογεί	β	ΕΙΣΡΩΣΕΙΣ φορολογητέες (αγορές, εισαγωγές κλπ), ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤ. ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ & ΠΡΑΞΕΙΣ ΛΗΠΤΗ	% Συντ ΦΠΑ	ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΡΩΩΝ που αναλογεί
I	ΕΚΡΟΣΕΙΣ ΕΝΔΟΚ ΑΠΟΚΤΗΣΕΩΣ & ΠΡΑΞΕΙΣ ΛΗΠΤΗ στη λοιπή Ελλάδα εκτός από τα νησιά Αγαίου	301	12.000,00	13	331	1.560,00	I ΕΙΣΡΩΣΕΙΣ ΕΝΔΟΚ ΑΠΟΚΤΗΣΕΩΣ & ΠΡΑΞΕΙΣ ΛΗΠΤΗ στην Ελλάδα εκτός από τα νησιά Αγαίου
		302		6,5	332		
		303	68.000,00	23	333	15.640,00	
II	ΕΚΡΟΣΕΙΣ ΕΝΔΟΚ ΑΠΟΚΤΗΣΕΩΣ & ΠΡΑΞΕΙΣ ΛΗΠΤΗ στα νησιά Αγαίου και στη λοιπή Ελλάδα προς τα νησιά αυτά	304		9	334		II ΕΙΣΡΩΣΕΙΣ ΕΝΔΟΚ ΑΠΟΚΤΗΣΕΩΣ ΕΙΣΑΓΩΓΗΣ ΚΑΙ ΠΡΑΞΕΙΣ ΛΗΠΤΗ στα νησιά Αγαίου
		305		5	335		
		306		16	336		
		307	80.000,00	ΕΥΝ ΦΟΡ	337	17.200,00	Δαπάνες γεν. εξόδων φορολογητέα
		308					ΕΥΝΟΛΟΦ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΩΝ ΕΙΣΡΩΩΝ
		309					
		310	25.000,00				Ποσός αντισταθμιστικών εργασιών υπέρ των άρθρ. 41 με το κανονικό κόστος
		311	105.000,00				ΣΥΝΟΛΟ ΕΚΡΩΣΩΝ
							ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΑ ΠΟΣΑ ΣΤΟ ΣΥΝΟΛΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΩΩΝ
							Επιστροφή φόρου (κωδ. 346 χ συντ. 3%)
							Ποστικό υπόλοιπο προηγ. φορολ. περιόδου
							ΦΠΑ εκτακτής δήλωσης λοιπών περιόδων προηγ. περιόδου
							Χρεωστικό αρχικής δήλωσης
							ΑΦΑΙΡΟΥΜΕΝΑ ΠΟΣΑ ΑΠΟ ΤΟ ΣΥΝΟΛΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΩΩΝ
							ΦΠΑ εισρ. που πρέπει να μειωθεί βάσει της έκθεσης
							Χρεωστικό μερικό ε.ε. προηγ. φορολ. περιόδου & λοιπών περιόδων
							ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΩΩΝ
							9.845,00

#### Γ. ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

για καταβολή, έκπτωση ή επιστροφή (κωδ. 337 - κωδ. 420)

ΕΚΠΤΩΣΗ Η ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ		ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	511	7.355,00	ΚΑΤΑΒΟΛΗ ΧΡΕΩΣΤΙΚΟΥ ΥΠΟΛΟΙΠΟΥ ΚΩΔ 511	
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	501	ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ, % έκπτωθ. υποβολής	512		ΠΟΣΟ ΠΟΥ ΚΑΤΑΒΑΛΕΤΑΙ ΜΕ ΤΗ ΔΗΛΩΣΗ	521
για έκπτωση	502	ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ (λόγω οδών)	514		ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΠΟΣΟ για καταβολή	522
ΠΟΣΟ για επιστροφή	503	ΣΥΝΟΛΟ (511+512+514)	513	7.355,00		

#### ΑΙΤΙΑ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗΣ (Διαγρμμιστέ με χ)

504	ΑΙΤΙΑ ΠΡΑΞΕΙΣ	ΠΑΓΙΑ	ΑΝΑΣΤ. ΚΑΤΑΒ.	ΔΙΑΦΟΡΑ ΣΥΝΤΕΛ.	ΑΛΛΗ ΑΙΤΙΑ
	1	2	3	4	5

Οι εμπρόθεσμες δηλώσεις που υποβάλλονται έως 31.5.2013 γίνονται αποδεκτές εφόσον με την υποβολή καταβάλλεται τουλάχιστον το 40% του χρεωστικού υπολοίπου. Οι εμπρόθεσμες δηλώσεις που υποβάλλονται από 1.6.2013 και οι εκπρόθεσμες που υποβάλλονται από 1.7.2013, γίνονται αποδεκτές με την καταβολή κατ' ελάχιστον δέκα ευρώ (10€).

Σε περίπτωση που η δήλωση παραλαμβάνεται χειρόγραφα, συμπληρωθείτε ολογράφως το σύνολο για καταβολή σε ευρώ.

#### ΣΗΜΕΙΩΣΕΙΣ:

Ο ΔΗΛΩΝ	Ο ΛΟΓΙΣΤΗΣ	Ο ΠΑΡΑΛΑΒΩΝ	Ο ΤΑΜΙΑΣ
---------	------------	-------------	----------

(Όνομα/το ή επώνυμο, ΑΦΗ, Α.Μ. Αδείας, ταχυδρομικό αδείας, ζώνη)

(οικονομική ή υπαγραφή)

(σημαντικό ημερομηνία και υπαγραφή)

\* Συμπληρώνεται στο τη ΔΟΥ  
- Αν υποκαταστήσει ποσό που καταγράφεται είναι αρνητικός αριθμός, σημειώνεται το πρόσημο πλ(ν) ή την απ' αυτό  
- Το ποσό σε ΕΥΡΩ αναγράφονται υποχρεωτικά με τη χρήση δύο (2) δεκαδικών ψηφίων μετά την υποδιαστολή, π.χ. €5,00 ή 45,83.

ΕΚΔΟΣΗ 2011 (2) 050 - Φ.Π.Α.  
Υ.Ε.Α.Δ. ΥΠΟΥΡΓΕΙΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

**2<sup>ο</sup> τρίμηνο 1/4-30/6**

• Αγορές ( Εισροές)	
Αγορές 13%	14.000 ευρώ
Αγορές 23%	11.000ευρώ
Αγορές 0%	30.000 ευρώ
• Πωλήσεις (Εκροές)	
Πωλήσεις 13%	32.000 ευρώ
Πωλήσεις 23%	25.000ευρώ
Πωλήσεις 0%	21.000 ευρώ

Άρα λόγω του ότι το Φ.Π.Α. των εκροών είναι μεγαλύτερο από το Φ.Π.Α. των εισροών έχει χρεωστικό υπόλοιπο 5.560 ευρώ.

**ΠΕΡΙΟΔΙΚΗ ΔΗΛΩΣΗ Φ.Π.Α.**

Για υποκειμένους με Β' ή Γ' κατηγορία ΚΒΣ.  
Εκτακτή δήλωση των υποκειμένων αυτών, των μη υποκειμένων ή απαλλέντων.  
Επέχει θέση και ΑΠΟΔΕΙΚΤΙΚΟΥ ΕΙΣΠΡΑΣΗΣ, αν δεν εκδίδεται μηχανογραφικά.  
Υποβάλλεται σε δύο (2) αντίτυπα.

ΑΡΙΘΜΟΣ ΔΗΛΩΣΗΣ	003	ΑΡΙΘΜΟΣ	ΕΤΟΣ
ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΥΠΟΒΟΛΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ	004		
ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΙΣΠΡΑΣΗΣ Η ΠΑΡΑΛΑΒΗΣ	005		

ΑΡΜΟΔΙΑ ΔΟΥ	ΧΑΝΙΩΝ	001	8 4 3 1	ΕΤΟΣ	006	2 0 1 3
007	ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΑΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	Αν η δήλωση είναι εκτακτή, οι κωδ. 007 και 008 δεν συμπληρώνονται.		ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ (Διαγραμμίστε με χ)		
από	0 1 0 4 1 3	έως	3 0 0 6 1 3	ΜΗΝΑΣ	008	1 2 3 4 5 6 7 8 9 10 11 12
				ΤΡΙΜΗΝΟ		1 X 3 4

ΕΙΔΟΣ ΔΗΛΩΣΗΣ	010	ΤΡΟΠΟ-ΠΟΙΟΤΗΤΗ	011	ΜΕ ΕΠΙ-ΦΥΛΛΗΝ
ΕΚΤΑΚΤΗ ΔΗΛΩΣΗ (Διαγραμμίστε με χ)	012	ΛΗΠΤΗΣ ΑΠΑΛΟΣ	ΚΑΝΟΝΙΚΗ ΜΕΤ. ΝΕΣΟ	ΟΡΙΣΤΙΩΣ ΑΠΑΛΛΗΤΗΣ
		1	2	3
		4	5	6
		7	8	

Αν διαγραμμίσατε ο κωδ. 012-3 αναφέρατε : Είδος απαλλαγής / Έτος / Αρ. πρωτ. αρχικής αίτησης

013

**Α. ΠΙΝΑΚΑΣ ΜΕ ΤΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΟΥ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟΥ ΣΤΟ ΦΟΡΟ Ή ΛΗΠΤΗ**

101	ΕΠΩΝΥΜΟ Η ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΑΝΤΩΝΙΑΔΗΣ	
102	ΟΝΟΜΑ	ΝΕΚΤΑΡΙΟΣ	103 ΟΝΟΜΑ ΠΑΤΕΡΑ
		ΕΥΑΓΓΕΛΟΣ	104 Α.Φ.Μ.
			1 2 3 4 5 6 9 8 7

**Β. ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΚΡΩΣΩΝ - ΕΙΣΡΩΣΩΝ** μετά την αφαίρεση (κατά συντελεστή) των επιστροφών - εκπαιδύσεων.

Α	ΕΚΡΩΣΕΙΣ φορολογητέες (πωλήσεις αγαθών παροχή υπηρεσιών κλπ), ΕΝΔΟΚ ΑΠΟΚΤ. & ΠΡΑΞΕΙΣ ΛΗΠΤΗ	Β	ΕΙΣΡΩΣΕΙΣ φορολογητέες (αμοιβές, εισπραγμές κλπ), ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤ. ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ & ΠΡΑΞΕΙΣ ΛΗΠΤΗ
ΚΩΔ.	ΠΟΣΟ	ΚΩΔ.	ΠΟΣΟ
I ΕΚΡΩΣΕΙΣ ΕΝΔΟΚ ΑΠΟΚΤΗΣΕΩΣ & ΠΡΑΞΕΙΣ ΛΗΠΤΗ σε λοιπή Ελλάδα εκτός από τα νησιά Αγιάου	301 32.000,00	I ΕΙΣΡΩΣΕΙΣ ΕΝΔΟΚ ΑΠΟΚΤΗΣΕΩΣ & ΠΡΑΞΕΙΣ ΛΗΠΤΗ πληρωμή Ελλάδας εκτός από τα νησιά Αγιάου	351 14.000,00
II ΕΚΡΩΣΕΙΣ ΕΝΔΟΚ ΑΠΟΚΤΗΣΕΩΣ & ΠΡΑΞΕΙΣ ΛΗΠΤΗ στα νησιά Αγιάου και στη λοιπή Ελλάδα προς τα νησιά αυτά	302 6,5 332	II ΕΙΣΡΩΣΕΙΣ ΕΝΔΟΚ ΑΠΟΚΤΗΣΕΩΣ ΕΙΣΡΩΣΕΙΣ ΚΑΙ ΠΡΑΞΕΙΣ ΛΗΠΤΗ στα νησιά Αγιάου	352 6,5 372
III ΕΚΡΩΣΕΙΣ ΕΝΔΟΚ ΑΠΟΚΤΗΣΕΩΣ & ΠΡΑΞΕΙΣ ΛΗΠΤΗ στα νησιά Αγιάου	303 25.000,00 23 333	III ΕΙΣΡΩΣΕΙΣ ΕΝΔΟΚ ΑΠΟΚΤΗΣΕΩΣ & ΠΡΑΞΕΙΣ ΛΗΠΤΗ στα νησιά Αγιάου	353 11.000,00 23 373
IV ΕΚΡΩΣΕΙΣ ΕΝΔΟΚ ΑΠΟΚΤΗΣΕΩΣ & ΠΡΑΞΕΙΣ ΛΗΠΤΗ στα νησιά Αγιάου	304 9 334	IV ΕΙΣΡΩΣΕΙΣ ΕΝΔΟΚ ΑΠΟΚΤΗΣΕΩΣ & ΠΡΑΞΕΙΣ ΛΗΠΤΗ στα νησιά Αγιάου	354 9 374
V ΕΚΡΩΣΕΙΣ ΕΝΔΟΚ ΑΠΟΚΤΗΣΕΩΣ & ΠΡΑΞΕΙΣ ΛΗΠΤΗ στα νησιά Αγιάου	305 5 335	V ΕΙΣΡΩΣΕΙΣ ΕΝΔΟΚ ΑΠΟΚΤΗΣΕΩΣ & ΠΡΑΞΕΙΣ ΛΗΠΤΗ στα νησιά Αγιάου	355 5 375
VI ΕΚΡΩΣΕΙΣ ΕΝΔΟΚ ΑΠΟΚΤΗΣΕΩΣ & ΠΡΑΞΕΙΣ ΛΗΠΤΗ στα νησιά Αγιάου	306 16 336	VI ΕΙΣΡΩΣΕΙΣ ΕΝΔΟΚ ΑΠΟΚΤΗΣΕΩΣ & ΠΡΑΞΕΙΣ ΛΗΠΤΗ στα νησιά Αγιάου	356 16 376
VII ΕΚΡΩΣΕΙΣ ΕΝΔΟΚ ΑΠΟΚΤΗΣΕΩΣ & ΠΡΑΞΕΙΣ ΛΗΠΤΗ στα νησιά Αγιάου	307 57.000,00 ΣΥΝ ΦΟΡ 337	VII ΕΙΣΡΩΣΕΙΣ ΕΝΔΟΚ ΑΠΟΚΤΗΣΕΩΣ & ΠΡΑΞΕΙΣ ΛΗΠΤΗ στα νησιά Αγιάου	357 357
VIII ΕΚΡΩΣΕΙΣ ΕΝΔΟΚ ΑΠΟΚΤΗΣΕΩΣ & ΠΡΑΞΕΙΣ ΛΗΠΤΗ στα νησιά Αγιάου	308	VIII ΕΙΣΡΩΣΕΙΣ ΕΝΔΟΚ ΑΠΟΚΤΗΣΕΩΣ & ΠΡΑΞΕΙΣ ΛΗΠΤΗ στα νησιά Αγιάου	358 25.000,00 ΣΥΝ ΦΟΡ 378
IX ΕΚΡΩΣΕΙΣ ΕΝΔΟΚ ΑΠΟΚΤΗΣΕΩΣ & ΠΡΑΞΕΙΣ ΛΗΠΤΗ στα νησιά Αγιάου	309	IX ΕΙΣΡΩΣΕΙΣ ΕΝΔΟΚ ΑΠΟΚΤΗΣΕΩΣ & ΠΡΑΞΕΙΣ ΛΗΠΤΗ στα νησιά Αγιάου	359
X ΕΚΡΩΣΕΙΣ ΕΝΔΟΚ ΑΠΟΚΤΗΣΕΩΣ & ΠΡΑΞΕΙΣ ΛΗΠΤΗ στα νησιά Αγιάου	310 21.000,00	X ΕΙΣΡΩΣΕΙΣ ΕΝΔΟΚ ΑΠΟΚΤΗΣΕΩΣ & ΠΡΑΞΕΙΣ ΛΗΠΤΗ στα νησιά Αγιάου	360
XI ΕΚΡΩΣΕΙΣ ΕΝΔΟΚ ΑΠΟΚΤΗΣΕΩΣ & ΠΡΑΞΕΙΣ ΛΗΠΤΗ στα νησιά Αγιάου	311 78.000,00	XI ΕΙΣΡΩΣΕΙΣ ΕΝΔΟΚ ΑΠΟΚΤΗΣΕΩΣ & ΠΡΑΞΕΙΣ ΛΗΠΤΗ στα νησιά Αγιάου	361
ΣΥΝΟΛΟ ΕΚΡΩΣΩΝ		ΣΥΝΟΛΟ ΕΙΣΡΩΣΩΝ	
311 78.000,00		358 25.000,00	
		362 4.350,00	
		363 4.350,00	
		364 4.350,00	
		365 4.350,00	
		366 4.350,00	
		367 4.350,00	
		368 4.350,00	
		369 4.350,00	
		370 4.350,00	
		371 4.350,00	
		372 4.350,00	
		373 4.350,00	
		374 4.350,00	
		375 4.350,00	
		376 4.350,00	
		377 4.350,00	
		378 4.350,00	
		379 4.350,00	
		380 4.350,00	
		381 4.350,00	
		382 4.350,00	
		383 4.350,00	
		384 4.350,00	
		385 4.350,00	
		386 4.350,00	
		387 4.350,00	
		388 4.350,00	
		389 4.350,00	
		390 4.350,00	
		391 4.350,00	
		392 4.350,00	
		393 4.350,00	
		394 4.350,00	
		395 4.350,00	
		396 4.350,00	
		397 4.350,00	
		398 4.350,00	
		399 4.350,00	
		400 4.350,00	
		401 4.350,00	
		402 4.350,00	
		403 4.350,00	
		404 4.350,00	
		405 4.350,00	
		406 4.350,00	
		407 4.350,00	
		408 4.350,00	
		409 4.350,00	
		410 4.350,00	
		411 4.350,00	
		412 4.350,00	
		413 4.350,00	
		414 4.350,00	
		415 4.350,00	
		416 4.350,00	
		417 4.350,00	
		418 4.350,00	
		419 4.350,00	
		420 4.350,00	
		421 4.350,00	
		422 4.350,00	
		423 4.350,00	
		424 4.350,00	
		425 4.350,00	
		426 4.350,00	
		427 4.350,00	
		428 4.350,00	
		429 4.350,00	
		430 4.350,00	
		431 4.350,00	
		432 4.350,00	
		433 4.350,00	
		434 4.350,00	
		435 4.350,00	
		436 4.350,00	
		437 4.350,00	
		438 4.350,00	
		439 4.350,00	
		440 4.350,00	
		441 4.350,00	
		442 4.350,00	
		443 4.350,00	
		444 4.350,00	
		445 4.350,00	
		446 4.350,00	
		447 4.350,00	
		448 4.350,00	
		449 4.350,00	
		450 4.350,00	
		451 4.350,00	
		452 4.350,00	
		453 4.350,00	
		454 4.350,00	
		455 4.350,00	
		456 4.350,00	
		457 4.350,00	
		458 4.350,00	
		459 4.350,00	
		460 4.350,00	
		461 4.350,00	
		462 4.350,00	
		463 4.350,00	
		464 4.350,00	
		465 4.350,00	
		466 4.350,00	
		467 4.350,00	
		468 4.350,00	
		469 4.350,00	
		470 4.350,00	
		471 4.350,00	
		472 4.350,00	
		473 4.350,00	
		474 4.350,00	
		475 4.350,00	
		476 4.350,00	
		477 4.350,00	
		478 4.350,00	
		479 4.350,00	
		480 4.350,00	
		481 4.350,00	
		482 4.350,00	
		483 4.350,00	
		484 4.350,00	
		485 4.350,00	
		486 4.350,00	
		487 4.350,00	
		488 4.350,00	
		489 4.350,00	
		490 4.350,00	
		491 4.350,00	
		492 4.350,00	
		493 4.350,00	
		494 4.350,00	
		495 4.350,00	
		496 4.350,00	
		497 4.350,00	
		498 4.350,00	
		499 4.350,00	
		500 4.350,00	
		501 4.350,00	
		502 4.350,00	
		503 4.350,00	
		504 4.350,00	
		505 4.350,00	
		506 4.350,00	
		507 4.350,00	
		508 4.350,00	
		509 4.350,00	
		510 4.350,00	
		511 4.350,00	
		512 4.350,00	
		513 4.350,00	
		514 4.350,00	
		515 4.350,00	
		516 4.350,00	
		517 4.350,00	
		518 4.350,00	
		519 4.350,00	
		520 4.350,00	
		521 4.350,00	
		522 4.350,00	
		523 4.350,00	
		524 4.350,00	
		525 4.350,00	
		526 4.350,00	
		527 4.350,00	
		528 4.350,00	
		529 4.350,00	
		530 4.350,00	
		531 4.350,00	
		532 4.350,00	
		533 4.350,00	
		534 4.350,00	
		535 4.350,00	
		536 4.350,00	
		537 4.350,00	
		538 4.350,00	
		539 4.350,00	
		540 4.350,00	
		541 4.350,00	
		542 4.350,00	
		543 4.350,00	
		544 4.350,00	
		545 4.350,00	
		546 4.350,00	
		547 4.350,00	
		548 4.350,00	
		549 4.350,00	
		550 4.350,00	
		551 4.350,00	
		552 4.350,00	
		553 4.350,00	
		554 4.350,00	
		555 4.350,00	
		556 4.350,00	
		557 4.350,00	
		558 4.350,00	
		559 4.350,00	
		560 4.350,00	
		561 4.350,00	
		562 4.350,00	
		563 4.350,00	
		564 4.350,00	
		565 4.350,00	
		566 4.350,00	
		567 4.350,00	
		568 4.350,00	
		569 4.350,00	
		570 4.350,00	
		571 4.350,00	
		572 4.350,00	
		573 4.350,00	
		574 4.350,00	
		575 4.350,00	
		576 4.350,00	
		577 4.350,00	
		578 4.350,00	
		579 4.350,00	
		580 4.350,00	
		581 4.350,00	
		582 4.350,00	
		583 4.350,00	
		584 4.350,00	
		585 4.350,00	
		586 4.350,00	
		587 4.350,00	
		588 4.350,00	
		589 4.350,00	
		590 4.350,00	
		591 4.350,00	
		592 4.350,00	
		593 4.350,00	
		594 4.350,00	
		595 4.350,00	
		596 4.350,00	
		597 4.350,00	
		598 4.350,00	
		599 4.350,00	
		600 4.350,00	
		601 4.350,00	
		602 4.350,00	
		603 4.350,00	
		604 4.350,00	

### 3<sup>ο</sup> τρίμηνο 1/7-30/9

• Αγορές ( Εισροές)	
Αγορές 13%	10.500 ευρώ
Αγορές 23%	9.800ευρώ
Αγορές 0%	13.000 ευρώ
• Πωλήσεις (Εκροές)	
Πωλήσεις 13%	24.000 ευρώ
Πωλήσεις 23%	21.000ευρώ
Πωλήσεις 0%	11.000 ευρώ

Άρα λόγω του ότι το Φ.Π.Α. των εκροών είναι μεγαλύτερο από το Φ.Π.Α. των εισροών έχει χρεωστικό υπόλοιπο 4.331 ευρώ.

Επειδή το συγκεκριμένο ποσό αδυνατεί να το πληρώσει ζητάει να μπει σε 3 δόσεις.  
Άρα,  $4.331 * 40\% = 1.732,4$  Α' ΔΟΣΗ στον κωδικό 521 μέχρι τέλος του μήνα δηλαδή 31/7  
 $(4.331 + 1.732,4) \rightarrow 2.598,6 * 2\% = 51,97$  στον κωδικό 514  
 $(2.598,6 + 51,97) \rightarrow$  κωδικό 522  $2.656,57 / 2 = 1.328,29$  Β' ΔΟΣΗ μέχρι 31/8, 1.328,29  
Γ' ΔΟΣΗ μέχρι 30/9.



#### **4<sup>ο</sup> τρίμηνο 1/10-31/12**

• Αγορές ( Εισροές)	
Αγορές 13%	3.000 ευρώ
Αγορές 23%	2.000ευρώ
Αγορές 0%	5.000 ευρώ
• Πωλήσεις (Εκροές)	
Πωλήσεις 13%	6.000 ευρώ
Πωλήσεις 23%	9.000 ευρώ
Πωλήσεις 0%	6.000 ευρώ

Άρα λόγω του ότι το Φ.Π.Α. των εκροών είναι μεγαλύτερο από το Φ.Π.Α. των εισροών έχει χρεωστικό υπόλοιπο 2.000 ευρώ.

#### **Τροποποιητική**

Κατά τη συμπλήρωση της περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. αυτού του τριμήνου διαπιστώθηκε ότι συμπληρώθηκε λανθασμένα και καταβλήθηκε λιγότερο Φ.Π.Α. Το λάθος οφείλεται στο γεγονός ότι δηλώθηκαν λιγότερες πωλήσεις. Το σύνολο του νέου χρεωστικού υπολοίπου προς καταβολή είναι 2.590 ευρώ.







Η εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. του έτους 2013 (1/1/13 – 31/12/2013) είναι το σύνολο όλων των περιοδικών δηλώσεων συγκεντρωτικά.

Φ <sub>1</sub> TAXIS ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΤΙΚΗ ΔΗΛΩΣΗ Φ.Π.Α.									
Επέχει θέση και ΑΠΟΔΕΙΚΤΙΚΟΥ ΕΙΣΠΡΑΞΗΣ, αν δεν εκδίδεται μηχανογραφικά (Υποβάλλεται σε τρία (3) αντίτυπα)									
ΑΡΜΟΔΙΑ ΔΟΥ		ΧΑΝΙΩΝ		001 8431*		ΕΤΟΣ		004 2 0 1 3	
002 ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ		από 01/01/13		έως 31/12/13		ΑΡΙΘΜΟΣ ΔΗΛΩΣΗΣ		005	
						ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΥΠΟΒΟΛΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ		006	
						ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΙΣΠΡΑΞΗΣ Ή ΠΑΡΑΛΑΒΗΣ		007	
						ΑΡΙΘΜΟΣ ΦΑΚΕΛΟΥ ΛΕ		008	
						ΕΙΔΟΣ ΔΗΛΩΣΗΣ		009 ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΤΙΚΗ 010 ΜΕ ΕΠΙΦΥΛΑΞΗ	
<b>Α. ΠΙΝΑΚΑΣ ΜΕ ΤΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΟΥ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟΥ ΣΤΟ ΦΟΡΟ</b>									
ΕΠΩΝΥΜΟ Η ΕΠΩΝΥΜΙΑ: ΑΝΤΩΝΙΑΔΗΣ									
021 ΟΝΟΜΑ: ΝΕΚΤΑΡΙΟΣ 023 ΟΝΟΜΑ ΠΑΤΕΡΑ: ΕΥΑΓΓΕΛΟΣ 024 ΤΙΤΛΟΣ:									
025 Δ/ΝΣΗ ΟΔΟΣ ΑΡΙΘΜΟΣ Η ΤΟΠΟΘΕΣΙΑ - ΧΩΡΙΟ 026 ΔΗΜΟΣ Η ΚΟΙΝΟΤΗΤΑ 027 ΤΑΧΥΚΩΔ. ΤΗΛΕΦΩΝΟ (κωδ.) (αριθμός):									
ΚΥΡΙΑ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ 028 ΚΑΔ.*:									
031 Α.Φ.Μ. ΤΑΥΤΟΤΗΤΑ ΕΙΔΟΣ ΑΡΙΘΜΟΣ 032 033 Πραγματοποιούνται ενδοκον. συναλλαγές: ΝΑΙ 1 ΟΧΙ 2 034 Αν διενεργείτε πωλήσεις από απόσταση σε άλλο κ.η. διαγραφίστε: ΝΑΙ 1									
041 ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ΒΙΒΛΙΩΝ Κ.Β.Σ. ΚΑΤΑ ΤΗ ΛΗΞΗ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ ΚΑΤΩΣΤΑΣΙΑ ΦΠΑ ΚΑΤΑ ΤΗ ΛΗΞΗ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ									
042 043 044 045 046 047 048 049 050									
<b>Β. ΣΤΟΙΧΕΙΑ:</b> Φορολογικού αντιπροσώπου [1] Νομίμου εκπροσώπου [2] Αντικλήτου [3]									
<b>Ζ. ΠΙΝΑΚΑΣ</b> διακανονισμού κοινών εισροών (άρθρα 31 και 33 του Κώδικα ΦΠΑ)									
α									
β									
γ									
δ									
ε									
στ									
ζ									
η									
θ									
ι									
κ									
λ									
μ									
ν									
ξ									
ο									
π									
ρ									
σ									
τ									
υ									
φ									
χ									
ψ									
ω									
Ω									
ΣΥΝΟΛΑ									
Προσθέστε: (506-5) + (506-7) - (506-9) + (506-10)									
Αν ο κωδ. 507 > 30 ΕΥΡΩ μεταφέρεται στον κωδ. 702									
Αν ο κωδ. 507 < -30 ΕΥΡΩ μεταφέρεται ως θετικός στον κωδ. 705									
<b>Θ. ΠΙΝΑΚΑΣ</b> με πληροφοριακά, οικονομικά & στατιστικά στοιχεία της επιχείρησης.									
Αξία (χωρίς ΦΠΑ) αγοράς Ε.Ι.Χ. αυτοκινήτων μέχρι 9 θέσεων (Μόνο καινούργιων)									
Δαπάνη (χωρίς ΦΠΑ) κούτσυμων, λιπαντικών, επισκευής, συντήρησης ΕΙΧ αυτών μέχρι 9 θέσεων									
Αξία (χωρίς ΦΠΑ) πώλησης Ε.Ι.Χ. αυτοκινήτων μέχρι 9 θέσεων									
Δαπάνη (χωρίς ΦΠΑ) για χρηματοδοτική μίσθωση (leasing) ΕΙΧ αυτοκινήτων μέχρι 9 θέσεων									
Μέσος αριθμός (πλήθος) του συνολικά απασχολούμενου προσωπικού της επιχείρησης									
Αξία πωλήσεων κατασκευαστικών εργασιών που αφορούν α' κατοικία από ακοδόμη υπαγόμενη σε ΦΠΑ									
Αξία εισροών υποσημειών σε ΦΠΑ των πωλήσεων του κωδ. 906									
Μικτό κέρδος που φορολογείται με το ειδικό καθεστώς του άρθρου 43									
Αξία αγοράς μεταχειρισμένων Ε.Ι.Χ. αυτών μέχρι 9 θέσεων (Δεν συμπεριλαμβάνονται οι αγορές από ιδιώτες)									
Αριθμός υποκαταστημάτων (χωρίς το κεντρικό)									
Άθροισμα των κωδ. 901 έως και 910									
0901 0902 0903 0904 0905 0906 0907 0908 0909 0910 0911 1,00									
Ο ΔΗΛΩΣΗ Ο ΛΟΓΙΣΤΗΣ Ο ΠΑΡΑΛΑΒΩΝ Ο ΤΑΜΙΑΣ									
(Όνομο ή Επωνυμία, ΑΦΜ, Α.Μ. αδείας, Κατηγορία αδείας, Δ/νση)									
(Σφραγίδα και υπογραφή)									
(Σφραγίδα ημερομηνία και υπογραφή)									

\* Συμπληρώνεται από τη ΔΟΥ

- Αν οποιοδήποτε ποσό που καταχωρείται είναι αρνητικός αριθμός, σημειώστε το πρόσημο πλην (-) πριν απ' αυτό.

ΕΚΔΟΣΗ 2012 009/12 - Φ.Π.Α.

Γ. ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΚΡΟΩΝ - ΕΙΣΡΟΩΝ μετά την αφαίρεση (κατό συντελεστή) των επιστροφών - εκπτώσεων .															
Α		ΕΚΡΟΕΣ φορολογητέες (πωλήσεις αγαθών παροχή υπηρεσιών κλπ), ΕΝΔΟΚ ΑΠΟΚΤ. & ΠΡΑΞΕΙΣ ΛΗΠΤΗ			ΣΥΝ. ΦΟΡ.	ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ που αναλογεί			Β	ΕΙΣΡΟΕΣ φορολογητέες (αγορές εισαγωγές), ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤ. ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ & ΠΡΑΞΕΙΣ ΛΗΠΤΗ			ΣΥΝ. ΦΟΡ.	ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΡΟΩΝ που αναλογεί	
I. ΕΚΡΟΕΣ, ΕΝΔΟΚ ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ & ΠΡΑΞΕΙΣ ΛΗΠΤΗ σε λοιπή Ελλάδα εκτός από τα νησιά Αιγαίου	101		9	131					I. ΕΙΣΡΟΕΣ ΕΝΔΟΚ ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ, ΕΙΣΑΓΩΓΕΣ ΚΑΙ ΠΡΑΞΕΙΣ ΛΗΠΤΗ στη λοιπή Ελλάδα εκτός από τα νησιά Αιγαίου.	151		9	171		
	102		4,5	132				152			4,5	172			
	103		19	133				153			19	173			
	201		10	231				251			10	271			
	202		5	232				252			5	272			
	203		21	233				253			21	273			
	601		11	631				651			11	671			
	602		5,5	632				652			5,5	672			
	603	125.000,00	23	633	28.750,00			653		60.800,00	23	673	13.984,00		
	301	75.000,00	13	331	9.750,00			361		36.000,00	13	371	4.680,00		
302		6,5	332				362		6,5	372					
II. ΕΚΡΟΕΣ, ΕΝΔΟΚ ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ & ΠΡΑΞΕΙΣ ΛΗΠΤΗ στα νησιά Αιγαίου & από λοιπή Ελλάδα προς τα νησιά αυτά	104		6	134				II. ΕΙΣΡΟΕΣ ΕΝΔΟΚ ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ, ΕΙΣΑΓΩΓΕΣ ΚΑΙ ΠΡΑΞΕΙΣ ΛΗΠΤΗ στα νησιά Αιγαίου	157		6	177			
	105		3	135					158		3	178			
	106		13	136					159		13	179			
	204		7	234					257		7	277			
	205		4	235					258		4	278			
	206		15	236					259		15	279			
	604		8	634					657		8	677			
	605		4	635					658		4	678			
	606		16	636					659		16	679			
	304		9	334					367		9	377			
305		5	335				368		5	378					
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΩΝ ΕΚΡΟΩΝ	607	200.000,00	ΣΥΝ. ΦΟΡ.	637	38.500,00			Διαφάνες, γεν. έξοδα φορολογητέα	663		ΦΟΡΟΣ ΔΑΠΑΝΩΝ	683			
Εκροές φορολογητέες εκτός Ελλάδος με δικαιώμα έκπτωσης	608						ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΟΓ. ΕΙΣΡΟΩΝ	664	96.800,00		ΣΥΝ. ΦΟΡ.	684	18.664,00		
Εκροές απολ/vec. βάσει ΠΟΛ 1262/93 & 1029/95	609						Εισροές απολ/vec. βάσει ΠΟΛ 1262/93 & 1029/95	665							
Ενδοκ παροχ. υπηρεσιών & λοιπές εκροές απολ/vec. με δικαιώμα έκπτωσης	610						Λοιπές εισροές απολ/vec. εξαρτούμ. χωρίς δικαιώμα έκπτωσης	666	68.000,00						
Εκροές απολ/vec. και εξαρτούμ. χωρίς δικαιώμα έκπτωσης	611	63.000,00					ΣΥΝΟΛΟ ΕΙΣΡΟΩΝ	667	164.800,00						
ΣΥΝΟΛΟ ΕΚΡΟΩΝ	612	263.000,00													
ΜΕΙΩΝ όσα παύσιον ενό. αποκτ. Αιγίου, παρεσυν. Ληπτή, προ. 38, 39, 40, 41 κτλ.	613														
ΚΥΚΛΟΣ ΕΡΓΑΣΙΩΝ για διακανονισμό ΦΠΑ	614	263.000,00													
+															
Υ ΕΙΔΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ															
Συνολικές ενδοκοινοτικές αποκτήσεις	641			Ενδοκοινοτικές λήψεις υπηρεσιών άρθρ. 14 παρ. 2α	645										
Συνολικές ενδοκοινοτικές παραδόσεις	642			Ενδοκοινοτικές παροχές υπηρεσιών άρθρ. 14 παρ. 2α	646										
Πρόβες λήπτη αγαθών & υπηρεσιών	644			Αθροισμα των κωδ. 641 έως και 646	647										
ΑΓΡΩΤΗΣ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 41 Πωλήσεις με το κανονικό καθεστώς	668			Φόρος (κωδ.688 χ συντ. επιστ. 5%)								688			
+															
Δ	ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΑ ΠΟΣΑ ΣΤΟ ΣΥΝΟΛΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	701	19.836,00	Φόρος για έκπτωση από διακανονισμούς	702		Πιστωτικό υπόλοιπο προηγ. διαχ. περιόδου & λοιπά προστιθέμενα	703		Χρεωστικά αρχικής δήλωσης	704		705	19.836,00	
Ε	ΑΦΑΙΡΟΥΜΕΝΑ ΠΟΣΑ ΑΠΟ ΤΟ ΣΥΝΟΛΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	706	3.933,00	Φόρος για καταβολή από διακανονισμούς	707		ΦΠΑ που σας επιστράφηκε ή ζητήσατε την επιστροφή του	708		Λοιπά αφαιρούμενα ποσά			709	3.933,00	
													710	34.567,00	
														ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ κωδ. ( 684 + 688 + 705 - 709 )	
Δ. ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ για καταβολή, έκπτωση ή επιστροφή (κωδ. 637 - κωδ. 710)															
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	801			ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	811	3.933,00	Σε περίπτωση που η δήλωση παραλαμβάνεται χειρόγραφα, συμπληρώστε ολογράφως το σύνολο για καταβολή σε ΕΥΡΩ.								
ΠΟΣΟ για έκπτωση	802			ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ...% εκπρόθ. υποβολής	812		Τρεις Χιλιάδες Εννιακόσια Τριάντα								
ΠΟΣΟ για επιστροφή	803			ΣΥΝΟΛΟ για καταβολή	813	3.933,00	Τρία Ευρώ								
ΑΙΤΙΑ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗΣ (Διαγραμμίστε με x)				899	ΣΗΜΕΙΩΣΕΙΣ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΟΥ										
808	ΑΛΛΑ ΠΡΑΞΕΙΣ	ΠΑΡΑ	ΑΝΑΣΤ. ΚΑΤΑΒ.	ΔΙΑΦΟΡΑ ΣΥΝΤΕΛ.	ΑΛΛΗ ΑΙΤΙΑ										
	1	2	3	4	5										

\*Αν οποιοδήποτε ποσό που καταχωρείται είναι αρνητικός αριθμός, σημειώστε το πρόσημο πλην (-) πριν απ' αυτό.

Η εκκαθαριστική είναι χρεωστική!

## Συμπεράσματα-Επίλογος

Στην παρούσα εργασία έγινε μια προσπάθεια καταγραφής της λειτουργίας του Φ.Π.Α. στη χώρα μας ,ώστε να παρέχεται στον αναγνώστη μια εικόνα του «Νομικού πλαισίου» του Φ.Π.Α.

Συγκεκριμένα, παρουσιάζεται η έννοια και η λειτουργία του Φ.Π.Α. με ιδιαίτερη προσέγγιση στην λογιστική του πλευρά, αναλύοντας το νομικό πλαίσιο που διέπει την λογιστική τήρηση του και τις δηλώσεις που υποχρεούται να συντάσσει κάθε νομικό και φυσικό πρόσωπο. Επίσης γίνεται αναφορά στον τρόπο φορολογικής αντιμετώπισης των νομικών προσώπων καθώς των φυσικών με ορισμένα παραδείγματα και την διαδικασία με την οποία προκύπτει το τελικό οικονομικό αποτέλεσμα.

Αξίζει να αναφερθεί ότι κάθε λογιστική πράξη παρουσιάζεται πλήρως σε σχετικά επίσημα έντυπα με σκοπό να πραγματοποιηθεί η θεωρητική διάσταση που καθορίζει τις σχέσεις με τις επιχειρήσεις μεταξύ τους ,εντός και εκτός Ελλάδας.

Τονίζεται η αναγκαιότητα της συμπλήρωσης της περιοδικής και της εκκαθαριστικής δήλωσης Φ.Π.Α. Β' και Γ' κατηγορίας βιβλίων διότι χωρίς αυτήν δεν μπορεί να υπάρξει κατάλληλη συνεργασία μεταξύ κράτους- επιχείρησης. Επίσης αναφέρεται η ευρύτητα των νομικών διατάξεων που ισχύουν για την εξασφάλιση του Φ.Π.Α. και της επίδοσης του στο κράτος από τις επιχειρήσεις καθώς και η απαλλαγή ορισμένων κατηγοριών από κάθε υποχρέωση όσον αφορά τον Φ.Π.Α. επειδή υπάγονται σε ειδικά νομικά καθεστάτα.

Τελειώνοντας, ο Φ.Π.Α ως έμμεσος φόρος κατανάλωσης θεωρείται συνδεδεμένος κρίκος για την είσπραξη χρημάτων του κράτους από τον καταναλωτή με έμμεσο τρόπο. Διεκπεραιώνοντας συνεπώς, την εργασία αυτή συμπεραίνουμε ότι:

- Ο Φ.Π.Α. συμπεριλαμβάνεται στις περισσότερες αγοραπωλησίες αγαθών, προϊόντων ακόμα και στην παροχή υπηρεσιών.
- Υπάρχει στις συναλλαγές εντός της Ελλάδας αλλά και εκτός Ελλάδας.
- Θα πρέπει να υπάρχει συνεχή ενημέρωση για τις νέες αλλαγές που γίνονται για τη σωστή διαχείρισή του.

## Βιβλιογραφία

### Ελληνική Βιβλιογραφία

1. Ιωάννης Δ. Καραγιάννης, «Φ.Π.Α.- Δηλώσεις στην πράξη», Θεσσαλονίκη 2013.
2. Άννα Β. Ρουσάκη, «Κώδικας Φ.Π.Α. 2008», Οικονομική βιβλιοθήκη, 2008.
3. Θεόδωρος Γεωργιάδης και Πανταζής Γ. Μπουρνέλλος, σύγχρονη κωδικοποίηση Κ.Φ.Ε., Κ.Β.Σ., Φ.Π.Α., ΠΟΙΝΟΛΟΓΙΟ, Φ.Α.Π., ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ, έκδοση 2012.
4. Δημήτρης Θ. Γκλεζάκος τμηματάρχης διευθυντής Φ.Π.Α υπουργείου οικονομίας & οικονομικών, «Φ.Π.Α. ερμηνεία και εφαρμογή», έκδοση 2006.
5. Κώστα Διγκαβέ, Ελληνικό και διεθνές Αλμανάκ 1988, Εκδόσεις Μπαρμπουνάκη.
6. Θεωδώρα Α. Γεωργακόπουλου καθηγήτριάς ΑΣΟΕΕ, « Ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας Στην Ελλάδα», εκδόσεις Glorybook-Economist, Αθήνα 1986.

### Διαδίκτυο

- [www.gsis.gr](http://www.gsis.gr)
- [www.e-forologia.gr](http://www.e-forologia.gr)
- [www.forologikanea.gr](http://www.forologikanea.gr)
- [www.europarl.europa.eu](http://www.europarl.europa.eu)
- [www.e.con-e.gr](http://www.e.con-e.gr)
- [www.minfin.gr](http://www.minfin.gr)
- [www.naftemporiki.gr](http://www.naftemporiki.gr)
- [www.taxisland.gr](http://www.taxisland.gr)
- [www.taxheaven.gr](http://www.taxheaven.gr)