

ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΚΡΗΤΗΣ

ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

ΤΑ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ

(Φ.Π.Α.),

Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ ΚΑΙ

Ο ΡΟΛΟΣ ΤΟΥ ΣΤΗΝ ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑ.

ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ: ΕΜΜΑΝΟΥΗΛ ΜΑΡΝΕΛΑΚΗΣ

ΕΠΙΜΕΛΕΙΑ: ΕΜΜΑΝΟΥΗΛ ΚΑΡΑΠΙΠΕΡΑΚΗΣ ΑΜ 3700

ΜΥΡΩΝ ΑΠΟΣΤΟΛΑΚΗΣ ΑΜ 3003

ΗΡΑΚΛΕΙΟ, 19-04-2013

Τα χαρακτηριστικά του Φ.Π.Α., η Λογιστική αντιμετώπιση και ο ρόλος του στην Ελληνική Οικονομία

Copyright © Καραπιπεράκης Εμμανουήλ, Αποστολάκης Μύρων 2013

Με επιφύλαξη παντός δικαιώματος, All rights reserved

Η έγκριση της πτυχιακής εργασίας από το Τμήμα Διοίκησης Επιχειρήσεων του ΤΕΙ Κρήτης δεν υποδηλώνει απαραίτητως και αποδοχή των απόψεων του συγγραφέα εκ μέρους του τμήματος.

Ευχαριστίες (Acknowledgements)

Ένα μεγάλο ευχαριστώ στον καθηγητή μας και επιβλέπων της συγκεκριμένης πτυχιακής εργασίας, κ.Εμμανουήλ Μαρνελάκη για την πολύ μεγάλη βοήθεια του κατά την διάρκεια της συγγραφής της παρούσας.

Επίσης, θα επιθυμούσαμε να αποστείλουμε τις ευχαριστίες μας στα μέλη της οικογενείας μας αλλά και τους φίλους μας, οι οποίοι όλο αυτόν τον καιρό της προετοιμασίας της συγκεκριμένης πτυχιακής εργασίας μας στήριξαν σε υπέρτατο βαθμό.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

1.1 ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΕΞΕΛΙΞΗ-ΒΑΣΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ-ΣΚΟΠΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

1.2 ΜΟΡΦΕΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

1.3 ΟΡΙΣΜΟΣ Φ.Π.Α.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

2.1 ΕΝΝΟΙΑ ΚΑΙ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ Φ.Π.Α.

2.2 ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ Φ.Π.Α.

2.3 ΠΛΕΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ Φ.Π.Α.

2.4 ΜΕΙΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ Φ.Π.Α.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

3.1 ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟ, ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ
ΤΟΥ Φ.Π.Α..

3.2 ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΟΥ Φ.Π.Α.-ΥΠΟΧΡΕΟΙ Φ.Π.Α.

Τα χαρακτηριστικά του Φ.Π.Α., η Λογιστική αντιμετώπιση και ο ρόλος του στην Ελληνική Οικονομία

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

4.1 ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΤΟΥ Φ.Π.Α.

4.2 ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ ΑΠΟ ΤΟΝ Φ.Π.Α.

4.3 ΕΚΠΤΩΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΠΙΣΤΡΟΦΕΣ Φ.Π.Α.

4.4 ΕΙΔΙΚΑ ΚΑΘΕΣΤΩΤΑ Φ.Π.Α.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

5.1 ΔΗΛΩΣΕΙΣ Φ.Π.Α.

5.2. Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ ΤΟΥ Φ.Π.Α. ΣΕ ΜΙΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6

6.1 ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

6.2 ΕΠΙΛΟΓΟΣ

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑΤΑ

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Ως Φόρος Προστιθέμενης Αξίας, θεωρείται κάθε φόρος που επιβάλλεται με βάση την προστιθέμενη αξία στα αγαθά και στις υπηρεσίες, σε ένα ή περισσότερα στάδια της παραγωγικής διαδικασίας.

Στην παρούσα εργασία, θα παρουσιαστούν και θα αναπτυχθούν τα χαρακτηριστικά και ο ρόλος του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας στην Ελληνική Οικονομία, μέσα από την ισχύουσα Νομοθεσία (Ν. 2859/00), την σχετική βιβλιογραφική ανασκόπηση και τις ειδικές περιπτώσεις οικονομικής δραστηριότητας που συναντάμε στον Ελλαδικό χώρο.

Πιο συγκριμένα, στην παρούσα εργασία πρώτα παρουσιάζονται οι διάφορες μορφές του φόρου, έπειτα η λειτουργία, τα χαρακτηριστικά και το πεδίο εφαρμογής του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, καθώς και μέθοδοι υπολογισμού όπως και συντελεστές της φορολογίας.

Μέσα από σχετικά παραδείγματα καθώς και ειδικές περιπτώσεις απαλλαγών, επιστροφών και εκπτώσεων από τον Φόρο Προστιθέμενης Αξίας, θα παρουσιάσουμε τα ειδικά καθεστάτα υπαγωγής του Φόρου, ενώ με την εφαρμογή σε μία ξενοδοχειακή μονάδα θα κατανοήσουμε περαιτέρω την λειτουργία και εφαρμογή του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας στην Ελλάδα.

SUMMARY

As Value Added Tax is concerned any tax imposed on the value added to goods and services in one or more stages of the production process.

In this paper, we present and develop the characteristics and the role of Value Added Tax in the Greek economy through the current legislation (Law 2859/00), the relevant literature and specific cases of economic activity found in Greece.

To be more specific, in this paper are first presented the various forms of this tax, then the function, the characteristics and the scope of it, as well as the methods of computation and the tax rates.

Through examples and special cases, exemptions, rebates and discounts from Value Added Tax, we will present the special arrangements being subject to tax and through the application at a hotel we will further understand the function and application of Value Added Tax in Greece.

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Στις σύγχρονες κοινωνίες, έννοιες όπως το εισόδημα και η φορολογία έχουν πλέον αποκτήσει μεγάλη σημασία για την επιστήμη της Οικονομίας. Το Κράτος σχετίζεται άμεσα με την επιστήμη αυτή καθώς περιλαμβάνονται σε αυτό όλα τα στοιχειώδη και απαραίτητα στοιχεία για την καλή λειτουργία του. Το Κράτος έχει ανάγκες, οι οποίες εμφανίζονται στον ετήσιο κρατικό προϋπολογισμό ο οποίος προκύπτει από την ψήφισή του από την εκάστοτε νομοθετική εξουσία του Κράτους. Έπειτα η Εκτελεστική Εξουσία δύναται να εισπράξει τα έσοδα και να τακτοποιήσει τις υποχρεώσεις που υπάρχουν από την Κρατική λειτουργία μέσα στα Νομικά πλαίσια όπου επιβάλλονται από το Σύνταγμα. Τα οικονομικά έσοδα θα πρέπει να προκύψουν από την υιοθέτηση συγκεκριμένων μεθόδων και τρόπων και τα βρίσκουμε σε κάθε σύγχρονη οικονομία. Υπάρχουν πολλοί τρόποι ώστε να βρεθούν τα απαραίτητα οικονομικά έσοδα ώστε να υπάρξει ευημερία του κοινωνικού συνόλου. Στις μεγάλες οικονομίες κύριες πηγές εξεύρεσης αυτών των οικονομικών μέσων είναι οι κρατικοί παραγωγικοί πόροι, ο δανεισμός και οι συμμετοχές και εκμεταλλεύσεις σε επιχειρήσεις και κλάδους. Παρόλα αυτά οι δημόσιες δαπάνες βρίσκονται σε πολύ υψηλά επίπεδα και τα δημόσια έσοδα δεν επαρκούν για την κάλυψη αυτών. Αυτή η κατάσταση οδήγησε στην εύρεση ενός νέου τρόπου συλλογής εσόδων με κύριο γνώμονα την ιδιωτική οικονομία που είναι μια δραστήρια οικονομικά οντότητα με σκοπό κάλυψης των προσωπικών αναγκών. Αυτό συνέβαλλε στη δημιουργία της αναγκαστικής εισφοράς της ιδιωτικής οικονομίας προς τη Δημόσια με την επιβολή φόρων υπό το Φορολογικό Δίκαιο.

Στην Ελλάδα αλλά και σε άλλες ανεπτυγμένες χώρες η φορολογία αποτελεί τουλάχιστον το 90% των κρατικών εσόδων του προϋπολογισμού. Σύμφωνα με τη Συνθήκη της Ρώμης το 1957, δεν προβλέπεται ενιαία φορολογία για τα κράτη – μέλη της Ε.Ε. και πιο συγκεκριμένα τα παροτρύνει να συγκλίνουν τη φορολογική τους πολιτική προς τον «μέσο όρο» της φορολογίας των κρατών – μελών. Το εισόδημα που αποκτά ο κάθε πολίτης φορολογείται με διάφορους τρόπους και διέπεται από ένα φορολογικό σύστημα που σκοπό έχει τη δίκαιη κατανομή φόρων.

Τα χαρακτηριστικά του Φ.Π.Α., η Λογιστική αντιμετώπιση και ο ρόλος του στην Ελληνική Οικονομία

Ως Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.¹) θεωρείται κάθε φόρος, που επιβάλλεται με βάση την προστιθέμενη αξία στα αγαθά και στις υπηρεσίες, σε ένα ή περισσότερα στάδια της παραγωγικής διαδικασίας. Στην παρούσα εργασία θα αναπτυχθούν τα χαρακτηριστικά και ο ρόλος του Φ.Π.Α. στην Ελληνική οικονομία με βιβλιογραφική ανασκόπηση. Επίσης θα αναλυθούν οι υπόχρεοι στο φόρο, όπως επίσης και οι διάφορες απαλλαγές από το Φ.Π.Α. Τέλος αναφέρονται τα κυριότερα προβλήματα της σημερινής Ελληνικής Οικονομίας τα τελευταία χρόνια ενόψει της οικονομικής κρίσης, σε συσχέτιση με την αύξηση του Φ.Π.Α. και συμπεριλαμβάνονται προτάσεις για την πιθανή ανάκαμψη της οικονομίας στην χώρα μας.

Η Ελλάδα, με την πράξη προσχώρησης στις Ευρωπαϊκές Κοινότητες, η οποία κυρώθηκε με το Ν. 945/1979 και ισχύει από 1-1-1981, ανέλαβε την υποχρέωση να εναρμονίσει την έμμεση φορολογία της προς τη αντίστοιχη φορολογία των άλλων κρατών – μελών της Ευρωπαϊκής Οικονομικής Οντότητας με την εφαρμογή του κοινού συστήματος του « φόρου προστιθέμενης αξίας», αρχικά από το 1-1-84 και κατά παράταση από 1-1-86 και 1-1-1987. Ανεξάρτητα όμως από την πιο πάνω υποχρέωση, η εισαγωγή του φόρου προστιθέμενης αξίας στην Ελλάδα επιβάλλεται και για τους εξής λόγους:

- ✚ Άσκηση δικαιότερης και απλούστερης φορολογικής και κοινωνικής πολιτικής.
- ✚ Μείωση του οικονομικού, κοινωνικού και δημοσιονομικού κόστους της φορολογίας.

Σταθμίζοντας τους λόγους αυτούς το υπουργείο Οικονομικών ξεκίνησε από το έτος 1975 τη μελέτη αναθεώρησης και αντικατάστασης της έμμεσης φορολογίας στη Ελλάδα με την εισαγωγή του κοινοτικού συστήματος του φόρου προστιθέμενης αξίας που εφαρμόζεται από 1-1-1987 με το Ν. 1642/1986. (ΑΓΓΕΛΟΥ Κ. ΤΡΙΑΝΤΑΦΥΛΛΟΥ, 1987).

¹ Φόρος Προστιθέμενης Αξίας: Φ.Π.Α., στη συνέχεια

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

1.1 ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΕΞΕΛΙΞΗ - ΒΑΣΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ ΚΑΙ ΣΚΟΠΟΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

Η έννοια του φόρου είναι απόλυτα συνδεδεμένη με την ύπαρξη του Κράτους, το οποίο έχει αρκετές ανάγκες και για να τις καλύψει, επιβάλλει στους πολίτες του είτε σε Φυσικά πρόσωπα, είτε και στις εταιρικές επιχειρήσεις και οργανισμούς που αποτελούν τα Νομικά πρόσωπα διάφορους φόρους και τέλη. Όλα τα Φυσικά και Νομικά πρόσωπα είναι υποχρεωμένα ανάλογα με το εισόδημα τους, να καταβάλλουν φόρους στο Κράτος. Η καταβολή αυτή έχει ταμειευτικό χαρακτήρα με την έννοια ότι αναφέρεται μόνο σε χρηματική εισφορά και όχι σε παροχή υπηρεσιών και ειδών όπως πραγματοποιούνταν τα παλιότερα χρόνια.

Σε αυτό το σημείο παρατηρούμε το στοιχείο της υποχρεωτικής παροχής των πολιτών με τη μέθοδο της Φορολογίας. Φυσικά από την πλευρά του Κράτους υπάρχει κάποιο αντάλλαγμα άλλα δεν έχει ειδικό και συγκεκριμένο χαρακτήρα αλλά γενικό. Όλοι οι πολίτες έχουν το δικαίωμα στις υπηρεσίες που παρέχονται από το Κράτος για να καλύπτουν άμεσα ή έμμεσα τις ανάγκες τους. Επιπροσθέτως η συνεισφορά στο κοινωνικό σύνολο δεν περιορίζεται μόνο στην παροχή υπηρεσιών προς τους πολίτες αλλά ειδικότερα σε κάποιες ομάδες ανθρώπων που έχουν αποδεδειγμένα μεγαλύτερες ανάγκες. Η συνεισφορά της πολιτείας σαφώς και θα είναι σημαντικότερη ούτως ώστε να επιτυγχάνεται η κοινωνική ευημερία.

Με αυτό τον τρόπο οι πολίτες αντιλαμβάνονται τον κοινωνικό σκοπό της φορολογίας, με την έννοια ότι η παροχή σε φόρους μεταφράζεται από το Κράτος σε κοινωνικές κινήσεις ωφέλιμες για τη ζωή και την οικονομία των πολιτών (για παράδειγμα το χτίσιμο και η λειτουργία ενός νοσοκομείου, μιας γέφυρας και λοιπά). Όλα τα παραπάνω οδηγούν στη βελτίωση των οικονομικών και όχι μόνο συνθηκών για τον κάθε πολίτη.

Σκοπός της Φορολογίας

Ο αντικειμενικός σκοπός της φορολογίας είναι *τριπλός*:

- Αφενός η χρηματοδότηση των κρατικών δαπανών, κατά την δημοσιονομική πολιτική,
- αφετέρου η ενίσχυση ή σταθεροποίηση της οικονομικής ανάπτυξης, που αφορά την οικονομία γενικότερα,
- και τέλος η ανακατανομή του πλούτου που αφορά την κοινωνική για την άμβλυνση των ανισοτήτων.

Η εισοδηματική πολιτική στηρίζεται ακριβώς στους πόρους που αποκομίζει το κράτος με τη φορολογική πολιτική που εφαρμόζει. Ειδικότερα, ο πρώτος σκοπός που εκπληρώνει η φορολογία θεωρείται και ο κυριότερος γιατί εξασφαλίζει τα δημόσια έσοδα και για αυτό το λόγο χαρακτηρίζεται και *ταμειευτικός σκοπός*. Ο ταμειευτικός σκοπός επιτυγχάνεται κάτω από τη επιβολή της αρχής της ουδετερότητας του φόρου με την έννοια ότι το ποσό από τη φορολόγηση είναι ίσο με την αξία της κρατικής ανάγκης που καλύπτει.

Αν παρουσιαστεί πλεόνασμα φόρου, τότε τα ποσά μεταφέρονται για τις παροχές του επόμενου Οικονομικού έτους. Η δημόσια υγεία, η παιδεία κλπ. είναι αντιπαροχές της πολιτικής αυτής. Στην κοινωνική οικονομία, *ο σκοπός του φόρου αναφέρεται ειδικότερα στη δικαιότερη κατανομή της επιβάρυνσης των φόρων μεταξύ των πολιτών του και η ελάττωση των κοινωνικών και οικονομικών διαφορών του.*

Για να επιτευχθεί αυτός ο σκοπός γίνεται διάκριση του εισοδήματος σε κατηγορίες και διακριτή φορολογική επιβάρυνση για κάθε κατηγορία. Τα υψηλότερα εισοδήματα φορολογούνται περισσότερο ενώ τα χαμηλά με μηδενικό ή πολύ μικρό συντελεστή και με αυτόν τον τρόπο μετριάζεται η εισοδηματική ανισότητα. Φυσικά όμως τα εισοδήματα των πολιτών σε καμία περίπτωση δεν εξισώνονται γιατί η οικονομική δραστηριότητα των ατόμων διαφοροποιείται.

Στην οικονομία γενικότερα ο σκοπός για κάλυψη μεγαλύτερου πεδίου κρατικής δραστηριότητας αυξάνει τις ανάγκες χρηματικών διαθέσιμων του κράτους. Έτσι για να αυξηθεί το εθνικό εισόδημα οι οικονομικοί σκοποί του

Τα χαρακτηριστικά του Φ.Π.Α., η Λογιστική αντιμετώπιση και ο ρόλος του στην Ελληνική Οικονομία

Κράτους είναι η δημιουργία Δημόσιων παραγωγικών δραστηριοτήτων καθώς και η ανάπτυξη της ιδιωτικής επιχειρηματικότητας.

Το 1957 για να υπάρξει μια έμμεση φορολόγηση των κρατών – μελών διορίζεται από τη Ευρωπαϊκή επιτροπή μια ειδική επιτροπή με πρόεδρο τον καθηγητή Hellas. Αυτή η επιτροπή πρότεινε την κατάργηση όλων των εφαρμοζόμενων φόρων κύκλου εργασιών και την αντικατάστασή τους με ένα και μόνο φόρο, τον Φ.Π.Α.. Η επιτροπή αυτή έγινε αποδεκτή και άρχισε να υλοποιείται το 1967 και έτσι σύμφωνα με το συμβούλιο υπουργών των δύο πρώτων οδηγιών (directives), σύστημα φορολόγησης των κρατών – μελών. Επομένως καθιερώθηκαν και οι αρχές του Φ.Π.Α. (αντικείμενα, συντελεστές, υπόχρεους, κλπ.).

Έπειτα από 10 χρόνια από την έκδοση της 2^{ης} οδηγίας, στις 11 Μαΐου του 1977 εκδόθηκε η 6^η οδηγία (77/388/ΕΟΚ) η οποία συμπλήρωσε και ολοκλήρωσε κενά πρακτικής των δύο προηγούμενων, επεκτείνοντας τον Φ.Π.Α. μέχρι και το λιανικό εμπόριο.

Η 6^η αυτή οδηγία είναι και η σπουδαιότερη κοινοτική πράξη βάσει της οποίας ρυθμίστηκε αρχικά ο Φ.Π.Α. ως κοινό φορολογικό σύστημα στη Ε.Ε., αλλά και για όλες τις νεότερες συμπληρώσεις και τροποποιήσεις.

1.2 ΜΟΡΦΕΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

Ο Φ.Π.Α. μπορεί να καλύπτει την αξία, η οποία προστίθεται από όλους τους παραγωγικούς συντελεστές ή να περιορίζεται μόνο στην προστιθέμενη αξία από ένα ή ορισμένους παραγωγικούς συντελεστές. Επίσης ο φόρος αυτός μπορεί να καλύπτει όλες τις μορφές δαπάνης στην οικονομία, συνήθως όμως περιορίζεται σε ορισμένες μόνο μορφές και κυρίως στην καταναλωτική δαπάνη. Τέλος ο Φ.Π.Α. μπορεί να καλύπτει την προστιθέμενη αξία σε όλα τα προϊόντα της οικονομίας, δηλαδή να αποτελεί ένα πραγματικά γενικό φόρο στη συνολική εγχώρια δαπάνη ή να καλύπτει την προστιθέμενη αξία σε ορισμένα μόνο προϊόντα. (Θεοδώρου. Α. Γεωργακόπουλου, 1979).

Τα χαρακτηριστικά του Φ.Π.Α., η Λογιστική αντιμετώπιση και ο ρόλος του στην Ελληνική Οικονομία

Ανάλογα με τη φύση των δαπανών, τις οποίες καλύπτει ο Φ.Π.Α., διακρίνουμε διάφορες μορφές αυτού.

Οι κυριότερες διακρίσεις, σύμφωνα με τον Θεοδώρου Α. Γεωργακόπουλο, (1979) είναι οι εξής:

α) «Φόρος προστιθέμενης αξίας καταναλωτικής μορφής» (consumption - type value – added tax). Ο Φ.Π.Α. της μορφής αυτής καλύπτει την προστιθέμενη αξία στα καταναλωτικά αγαθά μόνο και δεν επιβαρύνει τις άλλες μορφές δαπάνης στην οικονομία. Η μορφή αυτή του φόρου επομένως απαλλάσσει εντελώς τις δαπάνες για επενδύσεις».

β) «Φόρος προστιθέμενης αξίας εισοδηματικής μορφής» (income – type value – added tax). Η μορφή αυτή του Φ.Π.Α. καλύπτει όλες τις κατηγορίες δαπάνης, που δημιουργούν εθνικό εισόδημα και επομένως λαμβάνονται υπόψη για τον υπολογισμό αυτού. Ο Φ.Π.Α. της μορφής αυτής επομένως καλύπτει όχι μόνο τις δαπάνες του δημοσίου για κατανάλωση, αλλά και τις δαπάνες αυτών για επένδυση».

Επίσης, ο φόρος αυτός καλύπτει τις δαπάνες του δημοσίου για αγαθά και υπηρεσίες. Από τις δαπάνες για επενδύσεις βέβαια αφαιρούνται οι αποσβέσεις, που δεν υπολογίζονται στο εθνικό εισόδημα, έτσι ώστε στο φόρο αυτό να υποβάλλεται μόνο η καθαρή αξία των επενδύσεων.

γ) «Φόρος προστιθέμενης αξίας μορφής ακαθάριστου εγχώριου προϊόντος» (product – type value – added tax). Η μορφή αυτή Φ.Π.Α. καλύπτει όλες τις μορφές δαπάνης, οι οποίες λαμβάνονται υπόψη για τον υπολογισμό του ακαθάριστου εγχώριου προϊόντος της χώρας. Είναι φανερό ότι στο φόρο αυτής της μορφής υποβάλλεται όχι μόνο η καθαρή αξία των επενδύσεων, αλλά η συνολική τους αξία, η οποία περιλαμβάνει και τις αποσβέσεις».

1.3 ΟΡΙΣΜΟΣ Φ.Π.Α.

Τα χαρακτηριστικά του Φ.Π.Α., η Λογιστική αντιμετώπιση και ο ρόλος του στην Ελληνική Οικονομία

« Ο φόρος προστιθέμενης αξίας είναι ένας έμμεσος γενικός φόρος κατανάλωσης ο οποίος επιβαρύνει τη συνολική δαπάνη του καταναλωτή για την αγορά αγαθών και την λήψη υπηρεσιών. Πρόκειται για μια αναγκαστική εισφορά, εκδηλωμένη με την μετάθεση της αγοραστικής δύναμης από την ιδιωτική προς τη δημόσια οικονομία, με τη μορφή χρήματος, χωρίς ειδική αντιπαροχή της πολιτείας προς τον βαρυνόμενο με την εισφορά.» (Φλώρος, 2005).

Η εισφορά υλοποιείται κατά τρόπο αφανή και έμμεσο κατά το στάδιο πραγματοποίησης κάθε είδους δαπάνης για την αγορά αγαθών και την αποδοχή υπηρεσιών. Πρόκειται δηλαδή για την επιβολή έμμεσου φόρου ο οποίος μειονεκτεί έναντι των άμεσων φόρων: α) από άποψης προσαρμογής του φορολογικού βάρους προς την οικονομική δραστηριότητα του βαρυνόμενου, και β) από άποψης σταθερότητας. Οι έμμεσοι φόροι με την αύξηση της κατανάλωσης είναι παραγωγικοί ενώ, σε περιόδους οικονομικής κατάπτωσης η απόδοση τους ακολουθεί απότομη μείωση (Φλώρος, 2005).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

2.1 ΕΝΝΟΙΑ ΚΑΙ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ Φ.Π.Α.

Ο Φ.Π.Α. είναι ένας έμμεσος φόρος κατανάλωσης που επιβάλλεται στην προστιθέμενη αξία των αγαθών και υπηρεσιών σε όλα τα στάδια της παραγωγικής διαδικασίας καθώς επίσης στην εισαγωγή αγαθών και αποδίδεται από τον πωλητή ή τον παρέχοντα τις υπηρεσίες στον αγοραστή αγαθών ή λήπτη υπηρεσιών και βαρύνει τον τελικό καταναλωτή.

Ο Φ.Π.Α. επιβάλλεται στις *παραδόσεις αγαθών*, δηλαδή στις πωλήσεις αγαθών και γενικά στις πράξεις εκείνες που μεταβιβάζεται η κυριότητα ενσώματων κινητών ή ακίνητων αγαθών. Επίσης, επιβάλλεται στις *παροχές υπηρεσιών* που γίνονται μέσα στην Ελληνική επικράτεια, εφόσον πραγματοποιούνται με αντάλλαγμα, καθώς επίσης και στις *εισαγωγές αγαθών* στο εσωτερικό της χώρας. Επιβάλλεται επίσης ο Φ.Π.Α. και στις *ενδοκοινοτικές*

Τα χαρακτηριστικά του Φ.Π.Α., η Λογιστική αντιμετώπιση και ο ρόλος του στην Ελληνική Οικονομία

αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενον στον Φ.Π.Α., ο οποίος ενεργεί με αυτή την ιδιότητα, καθώς και από μη υποκείμενο στον Φ.Π.Α. Νομικό Πρόσωπο, εφόσον ο πωλητής που είναι υποκείμενος στον Φ.Π.Α. είναι εγκαταστημένος σε άλλο κράτος-μέλος και ενεργεί με αυτή την ιδιότητά του και δεν απαλλάσσεται από τον Φ.Π.Α. λόγω ύψους πραγματοποιηθέντος ετήσιου κύκλου εργασιών που καθορίζεται στη χώρα του (Ιωάννης Καραγιάννης, 2013).

Όταν όμως πραγματοποιούνται ενδοκοινοτικές αποκτήσεις βιομηχανοποιημένων καπνών, έτοιμων πετρελαιοειδών, αλκοόλης και αλκοολούχων ποτών από νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου μη υπαγόμενα στον Φ.Π.Α. ή από επιχειρήσεις που στερούνται του δικαιώματος έκπτωσης του Φ.Π.Α. ή από αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41, τότε φορολογούνται πάντοτε στην Ελλάδα ως ενδοκοινοτικές αποκτήσεις και ο Φ.Π.Α. καταβάλλεται με υποβολή ειδικής περιοδικής δήλωσης στο αρμόδιο τελωνείο (άρθρο 2 §1δ και άρθρο 11 §2 Ν.2859/00, πολ. 1282/92). Ειδικότερα, η *ενδοκοινοτική απόκτηση καινούργιων μεταφορικών μέσων* υπάγεται στον Φ.Π.Α. στην Ελλάδα, ανεξάρτητα από την ιδιότητα του εγκατεστημένου στο εσωτερικό της χώρας προσώπου. Τέλος, στον Φ.Π.Α. υπόκεινται τα *φυσικά και νομικά πρόσωπα* που ασκούν οικονομική δραστηριότητα (επιχειρήσεις βιομηχανικές, βιοτεχνικές, ελεύθερα επαγγέλματα, εμπορικές και λοιπά).

Στην Ελλάδα ο Φ.Π.Α. καθιερώθηκε τη 1^η Ιανουαρίου 1987 και ταυτόχρονα καταργήθηκαν ο φόρος κύκλου εργασιών, το χαρτόσημο τιμολογίων και η εισφορά του άρθρου 5 μετά από πρόταση του τότε υπουργού οικονομικών και αυτό είχε ως συνέπεια για κάποιο χρονικό διάστημα να υπάρξει αρρυθμία στην ελληνική αγορά. Ο Φ.Π.Α. καθιερώθηκε σε όλη την ελληνική επικράτεια.

Σήμερα ο Φ.Π.Α. ορίζεται από τον νόμο 2859/2000 ενώ επιβάλλεται στις συναλλαγές σε ολόκληρη την ελληνική επικράτεια εκτός από την περιοχή του Άγιου Όρους και των υπαγόμενων πωλήσεων και παροχών υπηρεσιών σε αυτό (άρθρο 1 παράγραφος 2).

Η λειτουργία του Φ.Π.Α. σε κάθε επιχείρηση, σύμφωνα με τον Ι. Καραγιάννη (2013) είναι η ακόλουθη:

Τα χαρακτηριστικά του Φ.Π.Α., η Λογιστική αντιμετώπιση και ο ρόλος του στην Ελληνική Οικονομία

- ✓ Επιχείρηση παίρνει τα τιμολόγια από τους προμηθευτές της οι οποίοι τη χρεώνουν με την αξία των αγορών της και με ένα ποσό Φ.Π.Α. το οποίο γράφεται χωριστά από την αξία.
- ✓ Η επιχείρηση πιστώνει τους πελάτες της με την αξία των αγαθών που πουλάει και με το ποσό του Φ.Π.Α. που αναλογεί.
- ✓ Έτσι η επιχείρηση έχει εισπράξει ένα ποσό Φ.Π.Α. από τους πελάτες της και έχει πληρώσει ένα ποσό Φ.Π.Α. στους προμηθευτές της. Έπειτα, αφαιρεί το Φ.Π.Α. που πλήρωσε στους προμηθευτές της από το Φ.Π.Α. που εισέπραξε από τους πελάτες της και αποδίδει στο δημόσιο τη διαφορά.

2.2 ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ Φ.Π.Α.

Τα κύρια χαρακτηριστικά του Φ.Π.Α συνοψίζονται στα ακόλουθα (<http://e-forologia.gr>):

- Ο Φ.Π.Α. είναι ένας γενικός έμμεσος φόρος, ο οποίος περιλαμβάνει την εγχώρια τελική κατανάλωση, δηλαδή επιβαρύνει το εισόδημα το οποίο διατίθεται στην αγορά αγαθών και υπηρεσιών στο εσωτερικό της χώρας από τους καταναλωτές, καθώς και από τους τομείς της οικονομίας (δημόσιο, απαλλασσόμενες δραστηριότητες) οι οποίοι απαλλάσσονται και εξομοιώνονται με τελικούς καταναλωτές. Έτσι φορολογούνται οι εισαγωγές αγαθών από άλλα κράτη ενώ αποφορολογούνται πλήρως οι εξαγωγές αγαθών προς άλλα κράτη – μέλη της Κοινότητας.
- Επιβάλλεται σε όλα τα στάδια της παραγωγικής διαδικασίας (παραγωγή, εισαγωγή, χονδρεμπόριο, λιανεμπόριο) και επιβαρύνει κάθε φορά την προστιθέμενη αξία κάθε σταδίου. Αυτό επιτυγχάνεται στο επίπεδο κάθε μιας επιχείρησης, με τη μη χρέωση φόρου σε ολόκληρη την αξία της πώλησης των αγαθών και των υπηρεσιών, δαπανών κλπ. και την απόδοση στο δημόσιο της διαφοράς του φόρου.

Τα χαρακτηριστικά του Φ.Π.Α., η Λογιστική αντιμετώπιση και ο ρόλος του στην Ελληνική Οικονομία

- Είναι φόρος *ουδέτερος*, δηλαδή επιβαρύνει κατά τον ίδιο τρόπο τα αγαθά και τις υπηρεσίες ανεξάρτητα από την προέλευση αυτών (εγχώρια, εισαγόμενα), τον αριθμό των παραγωγικών σταδίων από τα οποία διέρχεται ένα αγαθό μέχρι να διατεθεί στην τελική κατανάλωση.
- Ο Φ.Π.Α. σε σχέση με τους φόρους τους οποίους αντικατέστησε, είναι πιο αποτελεσματικός όσον αφορά στην *άσκηση δημοσιονομικής πολιτικής* διότι παρέχει τη δυνατότητα:
 - ✓ Πλήρους απαλλαγής των επενδύσεων και των εξαγωγών συμβάλλοντας έτσι στην οικονομική ανάπτυξη της χώρας.
 - ✓ Δικαιότερης κατανομής των φορολογικών βαρών με την καθιέρωση χαμηλότερου συντελεστή στα αγαθά και τις υπηρεσίες πρώτης ανάγκης.
 - ✓ Απλούστερης διαχείρισης του φόρου αυτού τόσο για το δημόσιο όσο και για τις επιχειρήσεις σε σχέση με τους διάσπαρτους νόμους που αντικατέστησε.

2.3 ΠΛΕΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ Φ.Π.Α.

Ο Φ.Π.Α. παρουσιάζει, σε σχέση με τις άλλες μορφές έμμεσων φόρων στην δαπάνη, ορισμένα πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα (*Θεοδώρου Α. Γεωργακόπουλου, 1979*). Τα κυριότερα επιχειρήματα επιβολής του φόρου αυτού είναι τα εξής:

α) Ο Φ.Π.Α. θεωρείται ως «*ουδέτερος φόρος*», καθώς δεν συγκεντρώνει τη φορολογική επιβάρυνση σε ένα μόνο στάδιο της παραγωγικής διαδικασίας, όπως συμβαίνει με τους φόρους κατανάλωσης στα στάδια της παραγωγής, του χονδρικού εμπορίου και του λιανικού εμπορίου, άλλα την κατανέμει σε όλα τα στάδια, χώρια να παρουσιάζει τα μειονεκτήματα του σωρευτικού φόρου επί της δαπάνης, γιατί πλήττει την προστιθέμενη αξία και όχι τη συνολική αξία.

Συνεπώς ο Φ.Π.Α. δεν προκαλεί αποκλίσεις από τη άριστη κατανομή των παραγωγικών μέσων και δεν ωθεί τις επιχειρήσεις σε κάθετη συγκέντρωση, γιατί το ποσό του φόρου που πληρώνει η κάθετα συγκεντρωμένη επιχείρηση

Τα χαρακτηριστικά του Φ.Π.Α., η Λογιστική αντιμετώπιση και ο ρόλος του στην Ελληνική Οικονομία

είναι ίσο με το άθροισμα των ποσών του φόρου που πληρώνουν οι ανεξάρτητες επιχειρήσεις (οι οποίες παράγουν ομοειδή προϊόντα) στα επιμέρους στάδια της παραγωγικής διαδικασίας. Σωρευτικός φόρος επί της δαπάνης υπολογίζεται επί της αξίας των συναλλαγών (τζίρος) σε όλα τα στάδια της παραγωγής.

Εξεταζόμενος ο φόρος από την πλευρά του υπερβάλλοντος βάρους δεν είναι ουδέτερος αν επιβάλλεται όπως συνήθως γίνεται, με περισσότερους φορολογικούς συντελεστές. Έτσι η επιβολή διαφορετικών συντελεστών στις διαφορετικές κατηγορίες αγαθών προκαλεί μεταβολή των σχετικών τιμών, επηρεάζει τις αποφάσεις των καταναλωτών όσον αφορά την κατανομή της δαπάνης και επομένως περιορίζει την ουδετερότητα του.

Ο φόρος είναι επίσης ουδέτερος και όσον αφορά στις διεθνείς συναλλαγές. Αυτό συμβαίνει γιατί επιβαρύνει το ίδιο τα εισαγόμενα αγαθά και απαλλάσσει τις εξαγωγές. Ιδιαίτερα όσον αφορά στις εξαγωγές, ο Φ.Π.Α. επιτρέπει την πλήρη φορολογική του απαλλαγή κάτι που είναι δύσκολο να επιτευχθεί με τους σωρευτικούς φόρους στη δαπάνη. Το πλεονέκτημα ισχύει εφόσον ο φόρος επιβάλλεται με βάση την «αρχή της χώρας προορισμού». Αν ο φόρος επιβάλλεται με βάση την «αρχή της χώρας προέλευσης» και υπάρχουν μεταξύ των συναλλασσόμενων χωρών διαφορές στη φορολογική μεταχείριση μεταξύ εισαγόμενων και εγχώριων παραγόμενων προϊόντων έχει ως συνέπεια να επηρεασθεί και το εμπορικό ισοζύγιο των χωρών.

β) Ένα άλλο σημαντικό επιχείρημα για την επιβολή του Φ.Π.Α. είναι ότι οδηγεί σε βελτίωση του ισοζυγίου πληρωμών. Έτσι υποστηρίζεται ότι αφού ο φόρος αυτός επιτρέπει πλήρη απαλλαγή των εξαγωγών, ενώ οι σωρευτικοί φόροι επιβαρύνουν συνήθως, τουλάχιστον κατά ένα μέρος, και τις εξαγωγές, η εισαγωγή του Φ.Π.Α. θα οδηγήσει σε μείωση των τιμών των εξαγωγών και αύξηση του όγκου τους. Επιπλέον, ο Φ.Π.Α. θα επιβαρύνει τα εισαγόμενα και τα εγχώρια παραγόμενα προϊόντα με τον ίδιο φορολογικό συντελεστή, ενώ οι σωρευτικοί φόροι επί της δαπάνης βαρύνουν περισσότερο τα εγχώρια παραγόμενα προϊόντα. Η εισαγωγή του φόρου αυτού θα οδηγήσει σε αύξηση των σχετικών τιμών των εισαγωγών και μείωση του όγκου τους. Επομένως, η

Τα χαρακτηριστικά του Φ.Π.Α., η Λογιστική αντιμετώπιση και ο ρόλος του στην Ελληνική Οικονομία

εισαγωγή του Φ.Π.Α. θα βελτιώσει το ισοζύγιο πληρωμών τόσο από πλευρά ;εξαγωγών όσο και από την πλευρά των εισαγωγών.

γ) Τρίτο πλεονέκτημα του Φ.Π.Α. είναι καταστεί δυνατή την πλήρη απαλλαγή των επενδύσεων, ενώ αυτό είναι δύσκολο στην περίπτωση των άλλων μορφών φόρων επί της δαπάνης. Δεδομένου ότι ο Φ.Π.Α. υπολογίζεται συνήθως με τη μέθοδο πίστωσης του φόρου, η προστιθέμενη αξία στα κεφαλαιουχικά αγαθά από την επιχείρηση που πρόκειται να τα χρησιμοποιήσει δεν υπόκειται σε Φ.Π.Α., ενώ ο Φ.Π.Α. που καταβάλλεται στις αγορές κεφαλαιουχικών αγαθών συνήθως αφαιρείται από τη συνολική φορολογική υποχρέωση της επιχείρησης, έτι ώστε να απαλλάσσονται πλήρως τα κεφαλαιουχικά αγαθά. Αντίθετα στην περίπτωση των υπόλοιπων έμμεσων φόρων της δαπάνης, κυρίως των σωρευτικών φόρων, δεν είναι πάντοτε δυνατή η πλήρης απαλλαγή των κεφαλαιουχικών αγαθών, ακόμη και αν αυτό προβλέπεται από τη σχετική νομοθεσία.

δ) Ακόμα υποστηρίζεται ότι ο Φ.Π.Α. πλεονεκτεί από τις άλλες μορφές έμμεσων φόρων στη δαπάνη, γιατί βοηθάει τον περιορισμό της φοροδιαφυγής. Αυτό οφείλεται εν μέρει στον αυτόματο έλεγχο της φοροδιαφυγής, τον οποίο η μέθοδος πίστωση του φόρου τον κάνει δυνατό στην πράξη. Έτσι το ποσό του φόρου, το οποίο καταβάλει ο πωλητής, παρουσιάζεται στα βιβλία του αγοραστή ως έκπτωση από το ποσό του φόρου που οφείλει ο τελευταίος. Αποτέλεσμα αυτού είναι ότι ο αγοραστής του προϊόντος θα ζητά από τον πωλητή να εκδίδει τιμολόγιο και να αναγράφει πάνω σε αυτό το ποσό του φόρου που αναλογεί, γιατί διαφορετικά δεν θα μπορεί να αφαιρέσει το ποσό αυτό από το ποσό φόρου που οφείλει για τις πωλήσεις του.

ε) Τέλος, ενθαρρύνει τις επενδύσεις γιατί οι παραγωγοί μπορούν να προμηθεύονται τα κεφαλαιουχικά αγαθά χωρίς καμία φορολογική επιβάρυνση αφού είναι δυνατή η εκτίμηση του ακριβούς ποσού του φόρου που είναι ενσωματωμένο στην τιμή πώλησης.

2.4 ΜΕΙΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ Φ.Π.Α.

Παρά τα ανωτέρω πλεονεκτήματα, ο Φ.Π.Α. παρουσιάζει και ορισμένα μειονεκτήματα. Τα κυριότερα επιχειρήματα, που προβάλλονται συνήθως κατά της επιβολής του φόρου αυτού, είναι τα ακόλουθα:

α) Ο Φ.Π.Α. είναι πολυπλοκότερος σε σχέση με τις άλλες μορφές έμμεσων φόρων στη δαπάνη. Ο φόρος αυτός δημιουργεί δυσχέρειες κατά την εφαρμογή του, γιατί οι επιχειρήσεις συναντούν πολλές δυσκολίες στην κατανόηση της έννοιας της προστιθέμενης αξίας και αντιμετωπίζουν σημαντικά προβλήματα κατά τον υπολογισμό του φόρου. Το πρόβλημα αυτό βέβαια παρακάμπτεται, όταν εφαρμόζεται η μέθοδος πιστώσεως φόρου, γιατί σε αυτή την περίπτωση, δεν χρειάζεται να γνωρίζει κανείς την προστιθέμενη αξία από την επιχείρηση.

β) Ο Φ.Π.Α. συναντά επίσης ιδιαίτερα προβλήματα, όταν ορισμένες επιχειρήσεις εξαιρούνται από το φόρο, καθώς η εξαίρεση μιας επιχείρησης από το φόρο μπορεί να είναι σε βάρος της. Τέτοιες εξαιρέσεις είναι πολλές φορές επιβεβλημένες είτε για λόγους οικονομικής και κοινωνικής πολιτικής, είτε για λόγους περιορισμού του αριθμού των επιχειρήσεων και απλούστευσης της διαδικασίας βεβαίωσης και είσπραξης του φόρου. Αυτό συνηθίζεται στην πράξη στις περιπτώσεις των μικρών επιχειρήσεων.

Τα χαρακτηριστικά του Φ.Π.Α., η Λογιστική αντιμετώπιση και ο ρόλος του στην Ελληνική Οικονομία

γ) Τέλος, η επιβολή φόρου στην προστιθέμενη αξία αντιμετωπίζει σοβαρά προβλήματα που σχετίζονται με ορισμένους κλάδους οικονομικής δραστηριότητας. Τέτοιοι κλάδοι είναι το λιανικό εμπόριο, η γεωργία καθώς επίσης και ορισμένες υπηρεσίες, κυρίως οι τραπεζικές και οι ασφαλιστικές. Η φορολόγηση των μικρών επιχειρήσεων δημιουργεί επίσης προβλήματα, εξαιτίας της έλλειψης λογιστικής οργάνωσης τους, καθώς επίσης και του μικρού κύκλου εργασιών, με αποτέλεσμα πολλές φορές τα έσοδα από το φόρο να καλύπτουν το δημοσιονομικό του κόστος (Ι. Καραγιάννης, 2013).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

3.1 ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟ, ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ ΤΟΥ Φ.Π.Α.

Υποκείμενο του φόρου

Υποκείμενος στο φόρο μπορεί να είναι ο παραγωγός, ο έμπορος ή ο παρέχων υπηρεσίες. Σύμφωνα με το *άρθρο 3 του ν. 2859/2000* ορίζεται ότι στο φόρο υπόκειται:

A) Κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο όπου μπορεί να είναι ημεδαπό ή αλλοδαπό που με οποιοδήποτε τρόπο ασκεί οικονομική δραστηριότητα.

B) Κάθε πρόσωπο το οποίο θέλει να μεταφέρει ένα καινούργιο μεταφορικό μέσο σε άλλο μέρος της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Γ) Το ελληνικό δημόσιο, οι δήμοι, οι κοινότητες και τα άλλα πρόσωπα δημοσίου δικαίου. *Για παράδειγμα*, όταν το δημόσιο αγοράζει κάποια αγαθά ή λαμβάνει υπηρεσίες τότε επιβαρύνεται με φόρο.

Τα χαρακτηριστικά του Φ.Π.Α., η Λογιστική αντιμετώπιση και ο ρόλος του στην Ελληνική Οικονομία

Επίσης υποκείμενοι είναι και αυτοί που 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.
- ✓ Εκμετάλλευση πανηγυριών (τοπικών εορτών) και εκθέσεων εμπορικού χαρακτήρα.
- ✓ Εναποθήκευση.
- ✓ Δραστηριότητες εμπορικών διαφημιστικών γραφείων.
- ✓ Εργασίες γεωργικών μεσολαβητικών οργανισμών για αγροτικά προϊόντα, οι οποίες πραγματοποιούνται σύμφωνα με τους κανονισμούς που καθορίζουν την κοινή οργάνωση της αγοράς των προϊόντων αυτών.
- ✓ Δραστηριότητες πρακτορείων ταξιδιών.
- ✓ Εργασίες λεσχών και κυλικείων, πρατηρίων και παρόμοιων καταστημάτων.
- ✓ Δραστηριότητες οργανισμών ραδιοφώνου και τηλεόρασης εμπορικού χαρακτήρα. (Γκλεζάκος, 2006)

Αντικείμενο του φόρου

Αντικείμενο του φόρου, σύμφωνα με το άρθρο 2 του νόμου 2859/2000, είναι οι ακόλουθες δραστηριότητες:

- α) Η παράδοση αγαθών από επιχείρηση
- β) Η παροχή υπηρεσιών.
- γ) Η εισαγωγή αγαθών.
- δ) Η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών από επιχείρηση (Ν. 2559/00).

Τα χαρακτηριστικά του Φ.Π.Α., η Λογιστική αντιμετώπιση και ο ρόλος του στην Ελληνική Οικονομία

Αναλυτικότερα:

A) Παράδοση αγαθών

Παράδοση αγαθών θεωρείται η κάθε πράξη που μεταβιβάζει σε κάποιον το δικαίωμα να έχει την κυριότητα ενσώματου κινητού αγαθού.

B) Παροχή υπηρεσιών

Ως παροχή υπηρεσιών θεωρείται η πράξη εκείνη που δεν αποτελεί παράδοση αγαθών (*άρθρο 8 παράγραφος 1*)

Γ) Ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών

Οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών φορολογούνται κατά κανόνα στο εσωτερικό της χώρας. Θεωρείται η μεταβίβαση της κυριότητας των αγαθών που έρχονται από κράτη μέλη της κοινότητας τα οποία μεταφέρονται σε αυτόν που θέλει να τα αποκτήσει.

Ειδικά, η ενδοκοινοτική απόκτηση καινούργιων μεταφορικών μέσων υπάγεται στο φόρο, ανεξάρτητα από την ιδιότητα του εγκατεστημένου στο εσωτερικό της χώρας του προσώπου. Για την εφαρμογή του παρόντος νόμου θεωρούνται ως «εσωτερικό της χώρας» η ελληνική επικράτεια, εκτός της περιοχής του Αγίου Όρους.

Δ) Εισαγωγή αγαθών

Ως εισαγωγή αγαθών θεωρείται η εισαγωγή αγαθών από τρίτη χώρα και όχι από κράτος μέλος της κοινότητας.

Οικονομική δραστηριότητα

Οικονομική δραστηριότητα, *κατά την έννοια της διάταξης της παραγράφου 1 του άρθρου 3*, θεωρείται οποιαδήποτε από τις δραστηριότητες του παραγωγού,

Τα χαρακτηριστικά του Φ.Π.Α., η Λογιστική αντιμετώπιση και ο ρόλος του στην Ελληνική Οικονομία

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

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

- α) οι κοινωνοί διενεργούν κατ' επάγγελμα κατασκευή οικοδομών προς πώληση,
- β) κάποιος ή κάποιοι εκ των κοινωνών διενεργούν κατ' επάγγελμα κατασκευή οικοδομών προς πώληση ενώ κάποιος ή κάποιοι δεν διενεργούν τέτοιες πράξεις κατά συνήθη δραστηριότητα,
- γ) «όλοι ή κάποιοι εκ των κοινωνών διενεργούν κατ' επάγγελμα κατασκευή οικοδομών προς πώληση έστω και εάν δεν έχουν υποβάλει δήλωση έναρξης ή μεταβολών σύμφωνα με το άρθρο 36 για τη δραστηριότητα τους αυτή» (Επιστημονική ομάδα ASTbooks, 2011: 48).

«Τα αναφερόμενα στις περιπτώσεις β και γ δεν έχουν εφαρμογή εφόσον οι κοινωνοί, οι οποίοι δεν διενεργούν κατ' επάγγελμα ή κατά συνήθη δραστηριότητα κατασκευή οικοδομών προς πώληση, απέκτησαν με οποιονδήποτε τρόπο το εμπράγματη δικαίωμα τους πριν την 1.1.2006, ή στις περιπτώσεις που αυτό αποκτάται 1.1.2006 και μετά εφόσον προέρχεται από κληρονομιά ή γονική παροχή» (Επιστημονική ομάδα ASTbooks, 2011:48).

3.2 ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ Φ.Π.Α. – ΥΠΟΧΡΕΟΙ Φ.Π.Α.

Επιβολή του φόρου

Το βασικό γνώρισμα που διακρίνει τον Φ.Π.Α. από τους λοιπούς έμμεσους φόρους. Παρατηρείται στο ότι δεν εισπράττεται από το Δημόσιο

Τα χαρακτηριστικά του Φ.Π.Α., η Λογιστική αντιμετώπιση και ο ρόλος του στην Ελληνική Οικονομία

συνολικά όλο το ποσό που αναλογεί στο στάδιο της τελικής κατανάλωσης όπως γίνεται με τους λοιπούς έμμεσους φόρους. Η είσπραξη γίνεται κατά τη διάρκεια του κύκλου παραγωγής και διανομής των αγαθών, με τμηματικές καταβολές, που αναλογούν στην αξία που προστίθεται στο αγαθό σε κάθε του διακίνηση στα πλαίσια της εμπορίας (Φλώρος, 2005).

Προστιθέμενη αξία ονομάζεται η διαφορά στην αξία των πωλήσεων της επιχείρησης και στην αξία των αγορών της σε υλικά, σε πρώτες ύλες ή σε υπηρεσίες που εισέρχονται στην παραγωγική διαδικασία, για να παραχθεί και πωληθεί το προϊόν. Προστιθέμενη αξία στις εμπορικές επιχειρήσεις (αγορά και μεταπώληση χωρίς προηγούμενη επεξεργασία) είναι η διαφορά ανάμεσα στη αξία των πωλήσεων της επιχείρησης και του κόστους κτήσης των πωληθέντων εμπορευμάτων. (Φλώρος, 2005).

Στο φόρο υπόκειται:

- α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής,
- β) κάθε πρόσωπο, το οποίο πραγματοποιεί περιστασιακά παράδοση ενός καινούργιου μεταφορικού μέσου, το οποίο αποστέλλεται ή μεταφέρεται προς άλλο κράτος – μέλος,
- γ) κάθε πρόσωπο, το οποίο πραγματοποιεί ευκαιριακά πράξεις του άρθρου 6, εφόσον με δήλωσή του ενταχθεί στο κανονικό καθεστώς του Φ.Π.Α.. Δεν θεωρείται ότι ασκούν οικονομική δραστηριότητα κατά τόπο ανεξάρτητο οι μισθοί και λοιπά φυσικά πρόσωπα, τα οποία συνδέονται με τον εργοδότη του με σύμβαση εργασίας ή οποιαδήποτε άλλη νομική σχέση που δημιουργεί δεσμούς εξάρτησης, όσον αφορά τους όρους εργασίας ή την αμοιβή και συνεπάγεται την ευθύνη του εργοδότη,
- δ) η κοινοπραξία που κατασκευάζει ακίνητο με το σύστημα της αντιπαροχής, καθώς και η κοινωνία που κατασκευάζει ακίνητο σε οικόπεδο ή αγροτεμάχιο που ανήκει στα μέλη της, για τις παραδόσεις και αυτοπαραδόσεις που

Τα χαρακτηριστικά του Φ.Π.Α., η Λογιστική αντιμετώπιση και ο ρόλος του στην Ελληνική Οικονομία

διενεργούνται από τα μέλη τους, σύμφωνα με τα άρθρα 6 και 7. (*Επιστημονική ομάδα ASTbooks, 2011*).

Επιπλέον, υπόχρεοι στο Φόρο, θεωρούνται «Το ελληνικό Δημόσιο, οι δήμοι, οι κοινότητες και τα άλλα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου αγαθών και παροχής υπηρεσιών που ενεργούν κατά την εκπλήρωση της αποστολής τους, ακόμη και αν εισπράττουν τέλη, δικαιώματα ή εισφορές. Εν τούτοις τα πρόσωπα αυτά θεωρούνται ως υποκείμενοι στο φόρο κατά το μέτρο που η μη υπαγωγή στο φόρο των δραστηριοτήτων τους οδηγεί σε στρέβλωση των όρων του ανταγωνισμού.

Υπόχρεοι στο φόρο

1. 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 πράξεις, για τις οποίες φορολογείται στο εσωτερικό της χώρας,
 - β) ο εγκατεστημένος στο εσωτερικό άλλου κράτους – μέλους υποκείμενος στον φόρο,
 - γ) ο φορολογικός αντιπρόσωπος του εγκατεστημένου εκτός Ελλάδας υποκείμενου στο φόρο,
 - δ) ο εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας λήπτης των αγαθών,
 - ε) ο λήπτης των αγαθών, εφόσον είναι υποκείμενος στον φόρο, στο εσωτερικό της χώρας,
 - στ) ο λήπτης των υπηρεσιών, εφόσον είναι υποκείμενος στον φόρο ή μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο,
 - ζ) ο εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας λήπτης αγαθών και υπηρεσιών,
 - η) το πρόσωπο που πραγματοποιεί ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών και τέλος,
 - ι) οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο, το οποίο αναγράφει τον φόρο στα τιμολόγια που εκδίδει ή σε άλλα ισοδύναμα στοιχεία.

Τα χαρακτηριστικά του Φ.Π.Α., η Λογιστική αντιμετώπιση και ο ρόλος του στην Ελληνική Οικονομία

Οποιοδήποτε πρόσωπο χρεώνει φόρο σε φορολογικό στοιχείο που εκδίδει, έστω και αν ο φόρος αυτός ο φόρος είναι μεγαλύτερος από αυτόν που προβλέπεται. (Επιστημονική ομάδα ASTbooks, 2011).

2. Για την εισαγωγή αγαθών, υπόχρεος στον φόρο είναι ο λογιζόμενος, σύμφωνα με τις διατάξεις της τελωνιακής νομοθεσίας. (Επιστημονική ομάδα ASTbooks, 2011).
3. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών: α) ορίζεται ο τρόπος καταβολής του φόρου στις περιπτώσεις που υπόχρεος είναι ο λήπτης υποκείμενος στο φόρο και β) είναι δυνατόν να ορίζεται ότι υπόχρεος στο φόρο είναι ο εγκατεστημένος σε Τρίτη χώρα υποκείμενος στο φόρο, εφόσον υπάρχει σύμβαση αμοιβαίας συνδρομής, μεταξύ της Ελλάδας και της χώρας εγκατάστασής του. (Επιστημονική ομάδα ASTbooks, 2011).

4.1 ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ Φ.Π.Α.

Υπολογισμός του φόρου

Για τον υπολογισμό της φορολογικής υποχρέωσης μιας επιχείρησης από το Φ.Π.Α. μπορούν να εφαρμοστούν δύο εναλλακτικές μέθοδοι: η *άμεση* και η *έμμεση* μέθοδος. Σύμφωνα με τον Θ. Γεωργακόπουλο (1979) και τον Ι. Καραγιάννη (2013), θα εξετάσουμε κάθε μια από τις δύο αυτές μεθόδους. Αναλυτικότερα:

Η άμεση μέθοδος υπολογισμού του Φ.Π.Α.

Για να υπολογίσουμε τη φορολογική υποχρέωση μιας επιχείρησης με την άμεση μέθοδο, υπολογίζουμε πρώτα την προστιθέμενη αξία από την επιχείρηση στα διάφορα προϊόντα και πάνω σε αυτή εφαρμόζουμε το φορολογικό συντελεστή που προβλέπεται από τον νόμο.

Τα χαρακτηριστικά του Φ.Π.Α., η Λογιστική αντιμετώπιση και ο ρόλος του στην Ελληνική Οικονομία

Η προστιθέμενη αξία όμως, από μια επιχείρηση, μπορεί να υπολογιστεί με δύο τρόπους: i) με άθροιση των επιμέρους κονδυλίων, τα οποία αποτελούν την προστιθέμενη αξία (μισθών, κερδών κλπ.) και ii) με αφαίρεση της συνολικής αξίας των αγορών της επιχείρησης από την αξία των συνολικών της πωλήσεων. Συμβολικά, στην πρώτη περίπτωση έχουμε: $V = W + T + \Pi$, όπου V παριστάνει την προστιθέμενη αξία της επιχείρησης, W τους μισθούς που πλήρωσε, T τους τόκους και Π τα κέρδη που πραγματοποίησε η επιχείρηση. Στην δεύτερη περίπτωση έχουμε: $V = \Pi - A$, όπου Π παριστάνει τη συνολική αξία των πωλήσεων της επιχείρησης και A τη συνολική αξία των αγορών της, (Θεοδώρου Α. Γεωργακόπουλου, 1979).

Ανάλογα με τον τρόπο που υπολογίζεται η προστιθέμενη αξία, διακρίνουμε συνήθως δύο παραλλαγές της άμεσης μεθόδου υπολογισμού του Φ.Π.Α.:

- α) την άμεση μέθοδο υπολογισμού της φορολογικής υποχρέωσης με πρόσθεση και
- β) την άμεση μέθοδο υπολογισμού της φορολογικής υποχρέωσης με αφαίρεση.

Κατά την πρώτη παραλλαγή της άμεσης μεθόδου, η προστιθέμενη αξία υπολογίζεται με άθροιση των επιμέρους κονδυλίων, που αποτελούν την αξία αυτή, δηλαδή των μισθών, των κερδών κλπ.. Ενώ κατά τη δεύτερη παραλλαγή, η προστιθέμενη αξία υπολογίζεται με αφαίρεση της αξίας των συνολικών αγορών της επιχείρησης από την αξία των συνολικών της πωλήσεων.

Η έμμεση μέθοδος υπολογισμού του Φ.Π.Α.

Κατά την έμμεση μέθοδο υπολογισμού της φορολογικής υποχρέωσης δεν χρειάζεται να υπολογίσει κανείς την προστιθέμενη αξία της επιχείρησης, και κατόπιν να εφαρμόσει το φορολογικό συντελεστή πάνω στην αξία αυτή, όπως συμβαίνει με την άμεση μέθοδο, αλλά η επιχείρηση προβαίνει σε απευθείας υπολογισμό του φόρου.

Τα χαρακτηριστικά του Φ.Π.Α., η Λογιστική αντιμετώπιση και ο ρόλος του στην Ελληνική Οικονομία

Όπως και με την άμεση μέθοδο, μπορεί να υπολογιστεί η φορολογική υποχρέωση της επιχείρησης με δύο τρόπους:

- α) την έμμεση μέθοδο υπολογισμού της φορολογικής υποχρέωσης με πρόσθεση και
- β) την έμμεση μέθοδο υπολογισμού της φορολογικής υποχρέωσης με αφαίρεση.

Κατά την πρώτη παραλλαγή, η συνολική φορολογική υποχρέωση της επιχείρησης υπολογίζεται με άθροισμα των επιμέρους κονδυλίων φόρου, τα οποία οφείλονται για κάθε μορφή προστιθέμενης αξίας (π.χ. ο οφειλόμενος φόρος για τους μισθούς και τα ημερομίσθια συν τον οφειλόμενο φόρο για τους τόκους ή τα κέρδη της επιχείρησης). Κατά τη δεύτερη παραλλαγή της έμμεσης μεθόδου, η φορολογική υποχρέωση της επιχείρησης υπολογίζεται με εφαρμογή του φορολογικού συντελεστή στις συνολικές πωλήσεις της επιχείρησης και αφαίρεση του ποσού, που κατέβαλε η επιχείρηση κατά τις αγορές της, (Θεοδώρου Α. Γεωργακόπουλου, 1979).

Συντελεστές Φ.Π.Α.

1. Οι συντελεστές του φόρου προστιθέμενης αξίας εκφράζουν το ποσοστό με το οποίο θα πολλαπλασιαστεί η φορολογητέα αξία για να βρεθεί ο Φ.Π.Α.. Ο συντελεστής του φόρου προστιθέμενης αξίας ορίζεται σε είκοσι τρία τοις εκατό (23%) στη φορολογητέα αξία. Κατ' εξαίρεση για τα αγαθά και τις υπηρεσίες που περιλαμβάνονται στο Παράρτημα ΙΙΙ του άρθρου 21, ο συντελεστής του φόρου ορίζεται σε δεκατρία τοις εκατό (13%). Για τα αγαθά και τις υπηρεσίες για τα οποία υπάρχει ειδική πρόβλεψη στο Παράρτημα ΙΙΙ του άρθρου 21, ο συντελεστής φόρου μειώνεται κατά (50%). Επίσης, συντελεστής μηδέν τοις εκατό (0%), ο οποίος εμπεριέχεται στην υγεία, την παιδεία, τα τσιγάρα και το νερό και συντελεστής πέντε κόμμα πέντε τοις

Τα χαρακτηριστικά του Φ.Π.Α., η Λογιστική αντιμετώπιση και ο ρόλος του στην Ελληνική Οικονομία

εκατό (5,5%), που εφαρμόζεται στα βιβλία (*Επιστημονική ομάδα ASTbooks, 2011*).

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

3. Για τα εισαγόμενα αγαθά εφαρμόζονται οι συντελεστές που ισχύουν κατά το χρόνο που ο φόρος γίνεται απαιτητός, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17. (*Επιστημονική ομάδα ASTbooks, 2011*).

Οι απαλλασσόμενες πράξεις αφορούν κυρίων ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών όπου αναφέρονται στο άρθρο 22 του ν. 2859/2000.

Μειωμένοι συντελεστές Φ.Π.Α.

Για τα νησιά των νομών Λέσβου, Χίου, Σάμου, Δωδεκανήσου, Κυκλάδων και τα νησιά του Αιγαίου, Θάσο, Σαμοθράκη, Βόρειες Σποράδες και Σκύρο, οι συντελεστές του φόρου μειώνονται κατά τριάντα τοις εκατό (30%), κατά συνέπεια οι μειωμένοι συντελεστές είναι 16% (κανονικός), 9% (μειωμένος) και 5% (υπερμειωμένος), εφόσον πρόκειται για αγαθά τα οποία κατά το χρόνο που ο φόρος γίνεται απαιτητός:

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

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

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

δ) εισάγονται στα νησιά αυτά, η μείωση αυτή των συντελεστών δεν ισχύει για τα καπνοβιομηχανικά προϊόντα και τα μεταφορικά μέσα (*Ι.Καραγιάννης, 2013*).

Τα χαρακτηριστικά του Φ.Π.Α., η Λογιστική αντιμετώπιση και ο ρόλος του στην Ελληνική Οικονομία

Απόδοση του φόρου

Ο φόρος που αποδίδεται στο δημόσιο προκύπτει αν από τον Φ.Π.Α. εκροών αφαιρέσουμε τον Φ.Π.Α. εισροών. Στον Φ.Π.Α εκροών ανήκουν οι πωλήσεις αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, επίσης στον Φ.Π.Α. εισροών ανήκουν αποκτήσεις αγαθών, οι λήψεις υπηρεσιών, η εισαγωγή αγαθών και τα αγαθά επένδυσης.

Συντελεστές ανά κατηγορία Φ.Π.Α.

Για τον υπολογισμό του Φ.Π.Α. εφαρμόζονται οι συντελεστές του Φ.Π.Α. που ισχύουν κατά το χρόνο που ο Φ.Π.Α. γίνεται απαιτητός από το Δημόσιο.

Οι συντελεστές υπολογισμού του Φ.Π.Α. που σήμερα ισχύουν είναι οι εξής:

- 1) Συντελεστής 0%, ο οποίος εμπεριέχεται στην υγεία, την παιδεία, τα τσιγάρα και το νερό.
- 2) Συντελεστής 6,5%, ο υπερμειωμένος, ο οποίος εφαρμόζεται στα βιβλία.
- 3) Συντελεστής 13%, ο μειωμένος, ο οποίος εφαρμόζεται στα τρόφιμα και στα ποτά, εκτός των οινοπνευματωδών.
- 4) Συντελεστής 23%, ο οποίος είναι κανονικός και εφαρμόζεται για όλα τα υπόλοιπα είδη καταναλώσεως (ενημέρωση μέχρι 01/01/2013).

Ειδικότερα, για τα Ελληνικά νησιά ισχύουν οι ακόλουθοι συντελεστές:

Τα χαρακτηριστικά του Φ.Π.Α., η Λογιστική αντιμετώπιση και ο ρόλος του στην Ελληνική Οικονομία

Για τα νησιά του Αιγαίου πλην Κρήτης (Νομοί Λέσβου, Χίου, Σάμου, Δωδεκανήσου, Κυκλάδων και τα νησιά του Αιγαίου Θάσο, Σαμοθράκη, Βόρειες Σποράδες και Σκύρο), οι συντελεστές του φόρου μειώνονται κατά τριάντα τις εκατό (30%), δηλαδή ο κανονικός γίνεται 16%, ο μειωμένος 9% και ο υπερμειωμένος 5%. Οι μειωμένοι αυτοί συντελεστές εφαρμόζονται:

α) *Στις παραδόσεις (πωλήσεις) αγαθών που πραγματοποιούνται εντός των νησιών αυτών,*

- Εφόσον κατά το χρόνο που γίνεται απαιτητός τα αγαθά βρίσκονται στα νησιά αυτά και
- Παραδίδονται από υποκείμενο εγκατεστημένο στα νησιά αυτά.

β) *Στις πωλήσεις αγαθών που πραγματοποιούνται από την υπόλοιπη Ελλάδα προς τα νησιά αυτά,*

- Εφόσον ο αγοραστής είναι υποκείμενος στο Φ.Π.Α..
- Ο αγοραστής είναι εγκατεστημένος στα νησιά αυτά.
- Τα αγαθά έχουν προορισμό τα νησιά αυτά και μεταφέρονται σε αυτά.

γ) *Στις παραγγελιοδοχικές εργασίες αγοράς και πώλησης αγαθών. Σε περίπτωση πώλησης αγαθών από παραγγελιοδόχο τα οποία του είχαν αποσταλεί από τον παραγγελέα, θεωρείται ότι πραγματοποιούνται δύο παραδόσεις. Η πραγματική παράδοση από τον παραγγελιοδόχο προς τον αγοραστή των αγαθών και η πλασματική μεταξύ του παραγγελέα και του παραγγελιοδόχου, εφαρμόζεται και στην πλασματική ο μειωμένος συντελεστής.*

δ) *Στις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, δηλαδή στις αποστολές αγαθών από κράτος – μέλος για τα οποία ο τόπος άφιξης των αγαθών είναι τα νησιά και ο αποκτών είναι υποκείμενος στο Φ.Π.Α. εγκατεστημένος στα νησιά.*

Τα χαρακτηριστικά του Φ.Π.Α., η Λογιστική αντιμετώπιση και ο ρόλος του στην Ελληνική Οικονομία

ε) Στις εισαγωγές αγαθών που πραγματοποιούνται στα νησιά αυτά, εφαρμόζεται εφόσον η εισαγωγή και ο τελωνισμός γίνεται στα νησιά χωρίς να μας ενδιαφέρει αν η εισαγωγή πραγματοποιείται από υποκείμενο στο Φ.Π.Α.

Οι μειωμένοι κατά 30% συντελεστές Φ.Π.Α. στις πιο πάνω νησιωτικές περιοχές ισχύουν και για τις παροχές υπηρεσιών, εφόσον πληρούνται οι παρακάτω προϋποθέσεις:

- Παρέχονται από υποκείμενους στο Φ.Π.Α. που έχουν την εγκατάστασή τους στις εν λόγω νησιωτικές περιοχές και
- Ολοκληρώνεται υλικά η εκτέλεσή τους εντός των περιοχών αυτών.

Η πιο πάνω μείωση των συντελεστών δεν ισχύει για τα καπνοβιομηχανικά προϊόντα και τα μεταφορικά μέσα.

4.2 ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ ΑΠΟ ΤΟΝ Φ.Π.Α.

Σύμφωνα με τον Ι.Καραγιάννη, (2013), 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 μη εμφιαλωμένου νερού και η αποχέτευση που πραγματοποιούνται απευθείας από τους οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης (Ο.Τ.Α.), καθώς και οι ανταποδοτικές εισφορές που επιβάλλουν οι Οργανισμοί Εγγείων Βελτιώσεων (Ο.Ε.Β.),

Τα χαρακτηριστικά του Φ.Π.Α., η Λογιστική αντιμετώπιση και ο ρόλος του στην Ελληνική Οικονομία

- δ) η παροχή υπηρεσιών νοσοκομειακής και ιατρικής περίθαλψης και διάγνωσης καθώς και οι στενά συνδεδεμένες με αυτές παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών που ενεργούνται από οργανισμούς δημοσίου δικαίου,
- ε) οι παροχές ιατρικής περίθαλψης οι οποίες πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της άσκησης ιατρικών επαγγελμάτων, καθώς και οι παροχές υπηρεσιών από ψυχολόγους, μαίες, νοσοκόμους, φυσικοθεραπευτές, λογοθεραπευτές και εργοθεραπευτές,
- στ) η παροχή υπηρεσιών από οδοντοτεχνίτες,
- ζ) η παράδοση ανθρώπινων οργάνων και ανθρώπινου αίματος,
- 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,
- θ) η παροχή υπηρεσιών και η παράδοση αγαθών που συνδέονται στενά με την κοινωνική πρόνοια και ασφάλιση,
 - ι) η μεταφορά ασθενών ή τραυματιών με οχήματα ειδικά κατασκευασμένα για τον σκοπό αυτό,
 - ια) η παροχή υπηρεσιών εκπαίδευσης,
 - ιβ) η παροχή ιδιαίτερων μαθημάτων όλων των βαθμών εκπαίδευσης,
 - ιγ) η παροχή υπηρεσιών που συνδέονται 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,
 - ιδ) η παροχή υπηρεσιών και η στενά συνδεδεμένη με αυτές παράδοση αγαθών προς τα μέλη τους, έναντι καταβολής συνδρομής, από μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα και οργανισμούς,
 - ιε) η παροχή υπηρεσιών πολιτισμικής ή μορφωτικής φύσης,
 - ιστ) η διάθεση προσωπικού από νομικά πρόσωπα θρησκευτικού ή φιλοσοφικού χαρακτήρα,
 - ιζ) οι ασφαλιστικές και αντασφαλιστικές εργασίες,
 - ιη) οι εργασίες, στις οποίες περιλαμβάνεται και η διαπραγμάτευση, που αφορούν συνάλλαγμα, χαρτονομίσματα και νομίσματα, τα οποία αποτελούν

Τα χαρακτηριστικά του Φ.Π.Α., η λογιστική αντιμετώπιση και ο ρόλος του στην Ελληνική Οικονομία

νόμιμα μέσα πληρωμής με εξαίρεση τα νομίσματα και τα χαρτονομίσματα για συλλογές,

ιθ) οι εργασίες, στις οποίες περιλαμβάνεται και η διαπραγμάτευση εκτός από τη φύλαξη και διαχείριση, που αφορούν μετοχές ανωνύμων εταιριών, μερίδια, ομολογίες και λοιπούς τίτλους,

κ) η διαχείριση των αμοιβαίων κεφαλαίων κατά την έννοια των διατάξεων που ισχύουν για αυτά,

κα) η χορήγηση και η διαπραγμάτευση πιστώσεων,

κβ) η ανάληψη υποχρεώσεων, προσωπικών ή χρηματικών εγγυήσεων και λοιπών ασφαλειών,

κγ) οι εργασίες στις οποίες περιλαμβάνεται και η διαπραγμάτευση που αφορούν καταθέσεις, τρεχούμενους λογαριασμούς, πληρωμές μεταφορές καταθέσεων, απαιτήσεις, πιστωτικούς τίτλους και επιταγές,

κδ) οι μισθώσεις ακινήτων,

κε) η παράδοση κρατικών λαχείων, δελτίων,

κστ) η παράδοση στην ονομαστική τους αξία γραμματοσήμων που βρίσκονται σε κυκλοφορία,

κζ) η παράδοση αγαθού ή αγαθών στην επιχείρηση,

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

κθ) η παράδοση ακινήτων σε δικαιούχους απαλλαγής από το φόρο μεταβίβασης κατά την απόκτηση πρώτης κατοικίας και τέλος,

λ) τα έσοδα που πραγματοποιούν οι επιχειρήσεις του Ν.2206/1994 από τα παιχνίδια που αναφέρονται στην παράγραφο 7 του άρθρου 3 του ίδιου νόμου.

Απαλλαγές στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών

1. Απαλλάσσονται από το φόρο:

Τα χαρακτηριστικά του Φ.Π.Α., η Λογιστική αντιμετώπιση και ο ρόλος του στην Ελληνική Οικονομία

α) «η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών των οποίων η εισαγωγή ή η παράδοση απαλλάσσεται από το φόρο στο εσωτερικό της χώρας,

β) η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών για τα οποία ο αγοραστής των αγαθών στο εσωτερικό της χώρας, δικαιούται ολική επιστροφή του Φ.Π.Α.»
(Επιστημονική ομάδα ASTbooks, 2011 : 465).

2. «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».

Με το Φ.Π.Α. επιδιώκεται η επιβάρυνση της κατανάλωσης αγαθών και υπηρεσιών που πραγματοποιούνται στην Ελλάδα, στο επίπεδο του τελικού καταναλωτή. Επομένως αγαθά και υπηρεσίες που προορίζονται για κατανάλωση εκτός Ελλάδας δεν φορολογούνται στην χώρα μας (εξαγωγές).

Οι απαλλαγές διακρίνονται σε δύο μεγάλες κατηγορίες:

α) Απαλλαγές που παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης φόρου εισροών.

β) Απαλλαγές που δεν παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών.

Ειδικότερα:

α) Απαλλαγές που παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης φόρου εισροών

- Οι εξαγωγές δηλαδή πωλήσεις σε τρίτες χώρες (άρθρο 24, Ν.285/00).
- Απαλλαγές στη διεθνή μεταφορά αγαθών (άρθρο 25, Ν.285/00) και στην είσοδο και παραμονή αγαθών σε αποθήκη φορολογητέες (άρθρο 26, Ν.285/00).
- Ειδικές απαλλαγές (άρθρα 27-29, Ν.285/00) όπως είναι για παράδειγμα απαλλαγές που αφορούν την ναυτιλία, την αλιεία κ.τ.λ.

β) Απαλλαγές που δεν παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών
(Γκλεζάκος, 2006)

- Η παροχή ιατρικής περίθαλψης.

Τα χαρακτηριστικά του Φ.Π.Α., η Λογιστική αντιμετώπιση και ο ρόλος του στην Ελληνική Οικονομία

- Η παροχή υπηρεσιών εκπαίδευσης.
- Οι ασφαλιστικές και αντασφαλιστικές εργασίες.
- Η παροχή υπηρεσιών πολιτιστικής φύσης.
- Η παροχή υπηρεσιών και η παράδοση αγαθών που συνδέονται στενά με την κοινωνική ασφάλιση.

4.3 ΕΚΠΤΩΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΠΙΣΤΡΟΦΕΣ Φ.Π.Α.

Εκπτώσεις Φ.Π.Α.

Ο υποκείμενος στο Φ.Π.Α. έχει δικαίωμα έκπτωσης από τον Φ.Π.Α. που έχει εισπράξει (Φ.Π.Α. εκροών), ενώ έχει και δικαίωμα να εκπέσει από τον Φ.Π.Α. που έχει καταβάλει (Φ.Π.Α. εισροών). Το δικαίωμα έκπτωσης για αγαθά επένδυσης κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης των επενδυτικών αυτών αγαθών. Για τα εισαγόμενα αγαθά το δικαίωμα έκπτωσης προκύπτει κατά το χρόνο που γίνεται αποδεκτό το παραστατικό της εισαγωγής, σύμφωνα με τις τελωνειακές διατάξεις.

Δικαίωμα να εκπέσει το Φ.Π.Α. παρέχεται στο υποκείμενο αν και εφόσον τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για τις ακόλουθες περιπτώσεις:

- Για οποιεσδήποτε δραστηριότητες οι οποίες πραγματοποιούνται στο εξωτερικό, με την προϋπόθεση ότι απαλλάσσονται του Φ.Π.Α. αν αυτές πραγματοποιούνται στο εσωτερικό της χώρας.
- Για την παράδοση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών που απαλλάσσονται του φόρου. Πρόκειται δηλαδή, για υπηρεσίες των οποίων η αξία περιλαμβάνεται στη φορολογητέα αξία των εισαγόμενων αγαθών.
- Για πράξεις που απαλλάσσονται του φόρου (εξαγωγές), πράξεις σχετικές με διεθνή διακίνηση αγαθών, καθεστώσ φορολογικών αποθηκών, ειδικές απαλλαγές ενδοκοινοτικές παραδόσεις.

Τα χαρακτηριστικά του Φ.Π.Α., η Λογιστική αντιμετώπιση και ο ρόλος του στην Ελληνική Οικονομία

- Για τις εργασίες που απαλλάσσονται του φόρου, εφόσον ο λήπτης είναι εγκατεστημένος εκτός κοινότητας ή οι εργασίες συνδέονται με αγαθά που εξάγονται σε χώρα εκτός της κοινότητας.
- Για τη διάθεση δώρων μέχρι αξίας 10€, καθώς και δειγμάτων.
- Για την πώληση τηλεκαρτών και εισιτηρίων.

Αν η επιχείρηση ενεργεί πράξεις υποκείμενες και μη υποκείμενες στο Φ.Π.Α., τότε ο Φ.Π.Α. των κοινών δαπανών που εκπίπτει ορίζεται με ποσοστό τις εκατό του συνολικού ποσού του φόρου των κοινών εισροών. Το ποσοστό αυτό (ή prorata στη διεθνή βιβλιογραφία) βρίσκεται με κλάσμα που έχει αριθμητή τον ετήσιο κύκλο εργασιών χωρίς Φ.Π.Α. και για πράξεις που παρέχεται το δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. και παρονομαστή το συνολικό ποσό του ετήσιου κύκλου εργασιών. Το ποσοστό αυτό πολλαπλασιάζεται με το Φ.Π.Α. δαπανών. Ο διακανονισμός των εκπτώσεων του φόρου γίνεται στο τέλος του έτους με τις περιοδικές δηλώσεις οι οποίες υποβάλλονται από τον υποκείμενο στο φόρο σε όλη τη διάρκεια της διαχειριστικής περιόδου.

Πιο συγκεκριμένα, διακανονισμός της έκπτωσης του φόρου εισροών διενεργείται όταν υποβάλλεται η εκκαθαριστική δήλωση και εφόσον ισχύουν οι ακόλουθες περιπτώσεις:

α) Όταν η έκπτωση του φόρου που ενεργήθηκε κατά την υποβολή των περιοδικών δηλώσεων είναι μεγαλύτερη ή μικρότερη απ' αυτήν που είχε δικαίωμα να ενεργήσει ο υποκείμενος στο φόρο.

β) Όταν μετά την υποβολή των περιοδικών δηλώσεων έγιναν μεταβολές που δεν είχαν ληφθεί υπόψη για τον καθορισμό του ακριβούς ποσού της έκπτωσης του φόρου.

γ) Όταν αγοράζονται πάγια περιουσιακά στοιχεία.

Όσα αναφέρθηκαν στις παρακάτω περιπτώσεις ισχύουν και για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία, επιπλέον όμως γίνεται και πενταετής διακανονισμός για το Φ.Π.Α. που εκπέσθηκε κατά την ανάκτηση τους.

Επιστροφές Φ.Π.Α.

Τα χαρακτηριστικά του Φ.Π.Α., η Λογιστική αντιμετώπιση και ο ρόλος του στην Ελληνική Οικονομία

Στην περίπτωση που δεν μπορεί μια επιχείρηση να συμψηφίσει το Φ.Π.Α. που έχει επιβαρύνει τις εισροές της, προβλέπεται η επιστροφή του φόρου. Ο φόρος επιστρέφεται εφόσον συντρέχει κάποια από τις παρακάτω περιπτώσεις:

- Όταν καταβλήθηκε στο Δημόσιο χωρίς να οφείλεται.
- Όταν το ποσό της έκπτωσης είναι μεγαλύτερο από το φόρο που οφείλεται στην ίδια διαχειριστική περίοδο και η επιπλέον διαφορά είναι αδύνατο να συμψηφιστεί μέσα στην επόμενη διαχειριστική περίοδο.
- Αν η διαφορά του Φ.Π.Α. προέρχεται από πράξεις, όπως εξαγωγές αγαθών εκτός κοινότητας, πράξεις από αγαθά τα οποία τίθενται στα ειδικά καθεστώτα, πράξεις που αφορούν πωλήσεις σε πλοία και αεροσκάφη οι οποίες απαλλάσσονται από τον Φ.Π.Α., παραδόσεις αγαθών σε υποκείμενους στο Φ.Π.Α. προς άλλο κράτος – μέλος, οι οποίες απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α. και παραδόσεις αγαθών από καταστήματα αφορολογήτων ειδών οι οποίες απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α.
- Αν ο Φ.Π.Α. αφορά αγαθά επένδυσης που ανήκουν κατά κυριότητα στην επιχείρηση και τίθενται από αυτή σε διαρκή εκμετάλλευση, όπως για παράδειγμα τα αυτοκίνητα και τα μηχανήματα για τα οποία όμως θα πρέπει να έχει την κυριότητα και την χρήση αυτών και τέλος τα δικαιώματα χρησιμοποίησης διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας.

Επίσης, ο Φ.Π.Α. επιστρέφεται στον υποκείμενο ο οποίος είναι εγκατεστημένος σε άλλη χώρα της κοινότητας, με τον οποίο επιβαρύνθηκε για τα κινητά αγαθά και τις υπηρεσίες που του προσφέρθηκαν από άλλους υποκείμενους στο Φ.Π.Α. ή την εισαγωγή αγαθών στο εσωτερικό της χώρας, κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιήθηκαν.

Αναλυτικότερα:

- Για φορολογητέες πράξεις, των οποίων ο τόπος φορολογίας είναι στο εξωτερικό και για τις οποίες θα είχε δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. στην περίπτωση που αυτές πραγματοποιούνταν στο εσωτερικό της χώρας.

Τα χαρακτηριστικά του Φ.Π.Α., η Λογιστική αντιμετώπιση και ο ρόλος του στην Ελληνική Οικονομία

- Για τις απαλλασσόμενες υπηρεσίες μεταφοράς και τις βοηθητικές εργασίες που είναι στενά συνδεδεμένες με αυτές και τις οποίες ενεργούν στην Ελλάδα οι διεθνείς αεροπορικές και θαλάσσιες μεταφορές προσώπων και μεταφορές αγαθών που προορίζονται για το εξωτερικό.

Οι προϋποθέσεις που πρέπει να συντρέχουν για την επιστροφή του Φ.Π.Α. για τους εγκατεστημένους σε άλλη χώρα, σύμφωνα με τον *Ι.Καραγιάννη, 2013* είναι οι ακόλουθες:

- ✓ Ο εγκατεστημένος σε άλλη χώρα της Κοινότητας υποκείμενος, ο οποίος δικαιούται την επιστροφή, θα πρέπει να μην έχει στην Ελλάδα την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας ή τη μόνιμη εγκατάστασή του.
 - ✓ Θα πρέπει να μην πραγματοποιήσει στην ελληνική επικράτεια, άλλες πράξεις εκτός από αυτές της παροχής υπηρεσιών μεταφοράς συναφείς προς αυτές τις υπηρεσίες που ενεργούνται στο εσωτερικό της χώρας και απαλλάσσονται. Το διάστημα που απαιτείται είναι από 3 μήνες έως 1 χρόνο.
 - ✓ Τέλος, δικαίωμα επιστροφής του Φ.Π.Α. παρέχεται και στο νομικό πρόσωπο που είναι εγκατεστημένο σε άλλο κράτος – μέλος και δεν είναι υποκείμενο στον Φ.Π.Α., με την προϋπόθεση ότι ενεργεί εισαγωγή αγαθών στην Ελλάδα από μη κοινοτική χώρα και καταβάλλει στην Ελλάδα τον Φ.Π.Α. κατά την εισαγωγή των αγαθών. Τα αγαθά αυτά δεν θα πρέπει να προορίζονται για κατανάλωση στην Ελλάδα. Ειδικότερα, για να επιστραφεί το πιστωτικό υπόλοιπο του Φ.Π.Α. στην επιχείρηση, θα πρέπει να αφορά:
- ✚ Εξαγωγές ,διεθνή διακίνηση αγαθών, φορολογικές αποθήκες, εφοδιασμός σε πλοία καθώς και ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών.

Τα χαρακτηριστικά του Φ.Π.Α., η Λογιστική αντιμετώπιση και ο ρόλος του στην Ελληνική Οικονομία

- ✚ Πράξεις για τις οποίες το Υπουργείο Οικονομικών αποφασίζει την αναστολή καταβολής του Φ.Π.Α..
- ✚ Επενδυτικά αγαθά, είτε πρόκειται για εισαγωγές, είτε για ενδοκοινοτικές αποκτήσεις, είτε για κατασκευές.
- ✚ Τέλος, εκροές, οι οποίες υπάγονται σε χαμηλότερο συντελεστή Φ.Π.Α. από εκείνον που υπάγονται οι εισροές τους.

Ο χρόνος επιστροφής του Φ.Π.Α. χωρίζεται σε δύο μέρη:

Το 90% από το πιστωτικό υπόλοιπο του Φ.Π.Α. επιστρέφεται στην επιχείρηση μέσα σε ένα μήνα από τη στιγμή που υποβάλλεται η αίτηση και τα σχετικά δικαιολογητικά.

Το υπόλοιπο 10% επιστρέφεται στην επιχείρηση μέσα στην διαχειριστική χρήση που υποβάλλεται η εκκαθαριστική δήλωση του Φ.Π.Α.. Σε περίπτωση που προβλέπεται να γίνει προσωρινός έλεγχος, το πιστωτικό υπόλοιπο επιστρέφεται στην επιχείρηση στο σύνολο του, δηλαδή 100%, μέσα σε δύο μήνες από τη στιγμή που υποβλήθηκε η αίτηση για την επιστροφή του Φ.Π.Α., ενώ αν προβλέπεται να διενεργηθεί τακτικός έλεγχος, το πιστωτικό υπόλοιπο επιστρέφεται αμέσως μόλις διενεργηθεί ο τακτικός έλεγχος.

4.4 ΕΙΔΙΚΑ ΚΑΘΕΣΤΩΤΑ Φ.Π.Α.

Κανονικό Καθεστώς Φ.Π.Α.

Στο κανονικό καθεστώς επιχειρήσεων του Φ.Π.Α. ανήκουν οι επιχειρήσεις, οι αντιπρόσωποι, όσοι πραγματοποιούν ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών ή παρέχουν υπηρεσίες ενδοκοινοτικής μεταφοράς αγαθών, οι λήπτες υπηρεσιών καθώς και οι εισαγωγές αγαθών. που τηρούν βιβλία Β' ή Γ' κατηγορίας.

Τα χαρακτηριστικά του Φ.Π.Α., η Λογιστική αντιμετώπιση και ο ρόλος του στην Ελληνική Οικονομία

Οι υποκείμενοι στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α. και οι οποίοι τηρούν βιβλία Β' ή Γ' κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων², έχουν τις ακόλουθες υποχρεώσεις, σύμφωνα με τον *Ι.Καραγιάννη, 2013*:

- ❖ Στα βιβλία θα πρέπει να αναγράφονται οι αγορές και οι πωλήσεις χωριστά κατά συντελεστή Φ.Π.Α. ή οι απαλλασσόμενες πράξεις και χωριστά ο Φ.Π.Α. ώστε να διευκολύνει την ορθή συμπλήρωση των εντύπων.
- ❖ Να υποβάλλονται οι προβλεπόμενες δηλώσεις για την απόδοση του φόρου, Περιοδική και Εκκαθαριστική Δήλωση.
- ❖ Να ορίζεται φορολογικός αντιπρόσωπος εφόσον δεν είναι μόνιμα εγκατεστημένος στην Ελλάδα, πριν την ενέργεια οποιασδήποτε φορολογητέας πράξης.
- ❖ Όταν τα βιβλία που τηρούνται είναι Γ' κατηγορίας, τότε πρέπει να τηρείται ένας ιδιαίτερος λογαριασμό με τίτλο « *Φόρος Προστιθέμενης Αξίας*».

Ειδικές υποχρεώσεις υποκείμενων στο Φ.Π.Α. που πραγματοποιούν ενδοκοινοτικές συναλλαγές

Όταν αναφερόμαστε σε ενδοκοινοτικές συναλλαγές, εννοούμε τις συναλλαγές οι οποίες πραγματοποιούνται από χώρες που βρίσκονται στην Ευρωπαϊκή Ένωση. Τέτοιου είδους συναλλαγές είναι ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών ή παράδοση αγαθών προς άλλο κράτος – μέλος που απαλλάσσεται από το Φ.Π.Α.. Όσοι λοιπόν πραγματοποιούν ενδοκοινοτικές συναλλαγές και είναι υποκείμενοι στο Φ.Π.Α. έχουν τις παρακάτω υποχρεώσεις, σύμφωνα με τον *Ι.Καραγιάννη, 2013*:

- Να υποβάλλουν ανακεφαλαιωτικό πίνακα listing για τις παραδόσεις αγαθών σε κράτος – μέλος (τέτοιες παραδόσεις σε κράτη – μέλη απαλλάσσονται από τον φόρο).

² Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων: *Κ.Β.Σ., στη συνέχεια*.

Τα χαρακτηριστικά του Φ.Π.Α., η Λογιστική αντιμετώπιση και ο ρόλος του στην Ελληνική Οικονομία

- Να υποβάλλουν στατιστική δήλωση INTRASTAT για κάθε ενδοκοινοτική συναλλαγή που πραγματοποιείται κάθε μήνα.

Ειδικά Καθεστώτα Φ.Π.Α.

Εκτός όμως από το κανονιστικό καθεστώς, υπάρχουν και άλλα καθεστώτα, στα οποία εντάσσονται ειδικές κατηγορίες επιχειρήσεων. Τα καθεστώτα αυτά έχουν επιχειρήσεις οι οποίες λόγω του είδους των εργασιών τους, της οργάνωσής τους, του μεγέθους τους ή της οικονομικής τους συγκρότησης αντιμετωπίζουν κάποια προβλήματα τα οποία δεν μπορούν να «ανταποκριθούν» στις υποχρεώσεις του κανονικού καθεστώτος. Αυτές, σύμφωνα με τον *Ι.Καραγιάννη, 2013*, είναι οι ακόλουθες περιπτώσεις:

1. Ειδικό καθεστώς μικρών επιχειρήσεων

Στο ειδικό καθεστώς μικρών επιχειρήσεων σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. υπάγονται:

Οι επιτηδευματίες φυσικά πρόσωπα που δεν υποχρεούνται να τηρούν βιβλία ή τηρούν πρώτης κατηγορίας βιβλία, εφόσον τα ακαθάριστα έσοδα της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου δεν ξεπερνούν το ποσό του ανώτατου ορίου για την ένταξη των επιτηδευματιών στην πρώτη κατηγορία τήρησης βιβλίων σύμφωνα με τις ισχύουσες κάθε φορά διατάξεις του Κ.Β.Σ. ή αρχίζουν για πρώτη φορά τις εργασίες τους. Επίσης αυτοί που τηρούν βιβλία πρώτης κατηγορίας, ανεξάρτητα από το ύψος των ακαθάριστων εσόδων που πραγματοποίησαν την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο.

Στο καθεστώς αυτό δεν υπάγονται οι αγρότες που υπάγονται στο ειδικό καθεστώς αγροτών, καθώς και οι επιχειρήσεις που πραγματοποιούν ακαθάριστα έσοδα κατά ποσοστό τουλάχιστον εξήντα τοις εκατό (60%) από χονδρικές πωλήσεις ή όποιες επιχειρήσεις κάνουν εξαγωγές ανεξάρτητα από ποσοστό ή παρέχουν υπηρεσίες.

Τα χαρακτηριστικά του Φ.Π.Α., η Λογιστική αντιμετώπιση και ο ρόλος του στην Ελληνική Οικονομία

Όλες οι παραπάνω επιχειρήσεις υποχρεούνται να:

Καταχωρούν στο τηρούμενο βιβλίο αγορών τις αγορές κατά συντελεστή φόρου και τις δαπάνες και σε ξεχωριστή στήλη το φόρο που επιβαρύνει τις αγορές και τις δαπάνες. Αν δεν υποχρεούνται στην τήρηση βιβλίου αγορών λαμβάνονται υπόψη τα τηρούμενα στοιχεία για την εύρεση του φόρου. Επίσης, υποβάλλουν περιοδική δήλωση κάθε τρίμηνο και εκκαθαριστική δήλωση στο τέλος κάθε έτους.

II. Ειδικό καθεστώς αγροτών

Οι αγρότες που απασχολούνται με αγροτικές εργασίες για την παράδοση αγροτικών προϊόντων παραγωγής τους καθώς και για την παροχή αγροτικών υπηρεσιών υπάγονται στο ειδικό καθεστώς αγροτών. Οι αγρότες του καθεστώτος δικαιούνται επιστροφή του Φ.Π.Α. που επιβάρυνε τις αγορές αγαθών και τις λήψεις υπηρεσιών που πραγματοποίησαν για την άσκηση της εκμετάλλευσής τους, όπως αγορά λιπασμάτων, ζωοτροφών, μηχανημάτων, κτλ.

Ο Φ.Π.Α. επιστρέφεται από το δημόσιο με καταβολή στον αγρότη του ποσού που προκύπτει με τον πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων που προέρχονται από την πώληση αγροτικών προϊόντων ή της παροχής αγροτικών υπηρεσιών με τους κατ' αποκοπή συντελεστές που έχουν οριστεί από το Υπουργείο Οικονομικών.

Οι κατ' αποκοπή αυτοί συντελεστές του Κώδικα Φ.Π.Α. έχουν ως εξής:

- 4% για τα δασικά προϊόντα και τα προϊόντα αλιείας σε γλυκά νερά
- 5% για προϊόντα φυτικής προέλευσης
- 6% για προϊόντα ζωικής προέλευσης

Για την επιστροφή του Φ.Π.Α. υποβάλλεται το έντυπο Αίτηση και Αναλυτική κατάσταση δικαιολογητικών Φ6.

III. Ειδικό καθεστώς πρακτορείων ταξιδιών

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

- ✓ Το πρακτορείο θα πρέπει να ενεργεί στο όνομα του και για δικό του λογαριασμό προσφέροντας την υπηρεσία κατευθείαν προς τον πελάτη για ολόκληρο το ταξίδι (πακέτο).
- ✓ Το πρακτορείο θα πρέπει να χρησιμοποιεί για την εκτέλεση του ταξιδιού, υπηρεσίες άλλων υποκειμένων στον Φ.Π.Α. όπως του μεταφορέα, του ξενοδόχου, του εστιατορία και λοιπά δηλαδή, οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που σχετίζονται με την εκτέλεση του ταξιδιού, θα πρέπει να γίνονται από άλλους υποκειμένους στον Φ.Π.Α. και όχι από το ίδιο πρακτορείο που ενεργεί το ταξίδι.
- ✓ Το πρακτορείο θα πρέπει επιπλέον να έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας στην Ελλάδα, ενώ σε περίπτωση έλλειψης της έδρας, να έχει στην Ελλάδα την μόνιμη εγκατάσταση του από την οποία να παρέχεται η ενιαία υπηρεσία.

Το πρακτορείο υπόκειται στο Φ.Π.Α. για τα ταξίδια που πραγματοποιεί στην Ελλάδα ή στα άλλα κράτη μέλη της Ε.Ε., ενώ αντίθετα δεν υπάγεται στον Φ.Π.Α. το μέρος της μικτής αμοιβής που αναλογεί σε πράξεις οι οποίες πραγματοποιούνται σε χώρες εκτός της κοινότητας.

Ως φορολογητέα αξία θεωρούμε την μικτή αμοιβή του πρακτορείου για την ενιαία του υπηρεσία. Η μικτή αμοιβή προκύπτει αν από το συνολικό ποσό καταβολής (χωρίς Φ.Π.Α.) του πελάτη αφαιρεθεί το κόστος (με Φ.Π.Α.)

Τα χαρακτηριστικά του Φ.Π.Α., η Λογιστική αντιμετώπιση και ο ρόλος του στην Ελληνική Οικονομία

με το οποίο επιβαρύνθηκε το πρακτορείο. Κόστος ονομάζεται η δαπάνη που πραγματοποιήθηκε για την λήψη υπηρεσιών ή αγορά αγαθών που ενεργήθηκε για την εξυπηρέτηση του ταξιδιώτη και οι οποίες πράξεις αποδεικνύονται με τιμολόγια, στα οποία η τιμή και ο φόρος έχουν συνυπολογιστεί.

IV. Ειδικό καθεστώς φορολογίας καπνοβιομηχανικών προϊόντων

Ως καπνοβιομηχανικά προϊόντα για την εφαρμογή του ειδικού καθεστώτος θεωρούνται τα τσιγάρα, τα πούρα και ο καπνός.

Στις περιπτώσεις παράδοσης, ενδοκοινοτικής απόκτησης ή εισαγωγής από τρίτες χώρες βιομηχανοποιημένων καπνών, ο φόρος υπολογίζεται στην τιμή λιανικής πώλησης, χωρίς φόρο προστιθέμενης αξίας. Δηλαδή ο Φ.Π.Α. καταβάλλεται από τον υπόχρεο (εισαγωγέα, αποθήκη, καπνοβιομήχανο κλπ.) και η περαιτέρω διάθεση των προϊόντων αυτών από πρατήρια, περίπτερα κλπ. δεν υπάγεται στο Φ.Π.Α..

Ο εφαρμοζόμενος συντελεστής στα προϊόντα αυτά είναι ο κανονικός 23%. Ο καπνοβιομήχανος ή ο εισαγωγέας δεν έχουν υποχρέωση υποβολής περιοδικής δήλωσης, η δήλωση υποκαθίσταται από την αίτηση φορολογίας καπνοβιομηχανικών προϊόντων που κατατίθεται για την παραλαβή των ενσήμων ταινιών.

Τα πρόσωπα αυτά έχουν δικαίωμα έκπτωσης από τον φόρο, με την εκκαθάριση του Φ.Π.Α. που γίνεται με την αίτηση φορολογίας καπνοβιομηχανικών προϊόντων. Στην περίπτωση βλάβης ή φθοράς των προϊόντων παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης ή επιστροφής του Φ.Π.Α..

V. Ειδικό καθεστώς μεταπωλητών που υπόκεινται στο Φ.Π.Α. για μεταχειρισμένα αγαθά και αντικείμενα καλλιτεχνικής συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας

Το καθεστώς αυτό δεν είναι υποχρεωτικό και εφαρμόζεται στις περιπτώσεις μεταπώλησης των μεταχειρισμένων αγαθών από τον υποκείμενο στο φόρο μεταπωλητή, ο οποίος τα αγόρασε από πρόσωπα τα οποία είχαν επιβαρυνθεί

Τα χαρακτηριστικά του Φ.Π.Α., η Λογιστική αντιμετώπιση και ο ρόλος του στην Ελληνική Οικονομία

με φόρο σαν τελικοί καταναλωτές κατά το στάδιο της αγοράς τους και δεν είχαν δικαίωμα να εκπέσουν ή να τους επιστραφεί, ο φόρος που επιβάρυνε την απόκτηση των αγαθών αυτών.

Το καθεστώς αυτό προβλέπει την επιβολή Φ.Π.Α. στο περιθώριο (μικτό) κέρδος που πραγματοποιεί ο υποκείμενος στο φόρο μεταπωλητής για κάθε παράδοση ξεχωριστά που πραγματοποιεί από κάθε αγαθό. Στην περίπτωση που η τιμή αγοράς του αγαθού είναι μεγαλύτερη από την τιμή πώλησης του, τότε δεν προκύπτει από άλλο αγαθό.

Απαλλαγή από Φ.Π.Α. έχουν όσοι εντάσσονται στο καθεστώς αυτό και πραγματοποιούν εξαγωγές ή παραδόσεις σε πλοία και αεροπλάνα.

Ο υποκείμενος επίσης έχει δικαίωμα έκπτωσης από τον Φ.Π.Α. που πλήρωσε προκειμένου να επαναφέρει τα αγαθά σε τέτοια κατάσταση ώστε να είναι εμπορεύσιμα, εφόσον τα έξοδα επισκευής επιβαρύνουν το κόστος παράδοσης των αγαθών.

VI. Ειδικό καθεστώς Φ.Π.Α. για τις πωλήσεις σε δημοπρασίες

Το καθεστώς αυτό εφαρμόζεται από τον διοργανωτή της δημοπρασίας, ο οποίος ενεργεί για λογαριασμό των εντολέων του και ο οποίος έχει ως αντικείμενο του την παράδοση μεταχειρισμένων αγαθών και αντικειμένων καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας μέσω δημοπρασιών που διοργανώνει με οποιονδήποτε πρόσφορο τρόπο.

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

Ο διοργανωτής της δημοπρασίας εκδίδει προς τον αγοραστή φορολογικό στοιχείο, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ., στο οποίο πρέπει να αναγραφεί χωριστά:

Τα χαρακτηριστικά του Φ.Π.Α., η Λογιστική αντιμετώπιση και ο ρόλος του στην Ελληνική Οικονομία

α) η τιμή κατακύρωσης του αγαθού περιλαμβανόμενου και του φόρου προστιθέμενης αξίας,

β) οι τυχόν φόροι, τέλη, δικαιώματα ή εισφορές υπέρ του Δημοσίου ή τρίτων,

γ) τα παρεπόμενα έξοδα, όπως τα έξοδα συσκευασίας, μεταφοράς και ασφάλισης, με τα οποία ο διοργανωτής επιβαρύνει τον αγοραστή του αγαθού.

VII. Ειδικό καθεστώς επενδυτικού χρυσού

Ως επενδυτικός χρυσός νοούνται ο χρυσός υπό μορφή ράβδου ή πλάκας βάρους αποδεκτού από τις αγορές πολύτιμων μετάλλων, καθαρότητας τουλάχιστον 995 χιλιοστών, αντιπροσωπευόμενος ή μη από τίτλους, με εξαίρεση τους ράβδους και τις πλάκες βάρους έως και ενός γραμμαρίου.

Επίσης, στην ίδια κατηγορία υπάγονται τα χρυσά νομίσματα για τα οποία ισχύουν σωρευτικά οι εξής προϋποθέσεις:

- ✓ Είναι καθαρότητας τουλάχιστον 900 χιλιοστών,
- ✓ Έχουν κοπεί μετά το έτος 1800,
- ✓ Αποτελούν ή έχουν αποτελέσει νόμιμο χρήμα στη χώρα προέλευσης τους,
- ✓ 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 σε νομίσματα.

Όσοι παράγουν τον παραπάνω οριζόμενο επενδυτικό χρυσό ή μεταποιούν κάθε είδους χρυσό σε επενδυτικό, μπορούν να επιλέγουν την φορολόγηση της παράδοσης του σε άλλο πρόσωπο υποκείμενο στο φόρο. Θα θεωρηθεί ότι τα νομίσματα αυτά δεν πωλούνται για συλλεκτικούς σκοπούς. Επίσης, οι υποκείμενοι στο φόρο, δεν έχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών τους, εκτός αυτού που οφείλεται ή καταβλήθηκε στις ακόλουθες περιπτώσεις:

Τα χαρακτηριστικά του Φ.Π.Α., η Λογιστική αντιμετώπιση και ο ρόλος του στην Ελληνική Οικονομία

- Για την παράδοση επενδυτικού χρυσού σε αυτούς από πρόσωπα που έχουν αποκτήσει το δικαίωμα επιλογής για την υπαγωγή τους στο φόρο,
- Λόγω παράδοσης ή ενδοκοινοτικής απόκτησης ή εισαγωγής μη επενδυτικού χρυσού που στη συνέχεια μετατρέπεται σε επενδυτικό χρυσό για λογαριασμό του υποκείμενου από αυτόν ή άλλο πρόσωπο,
- Για λήψη υπηρεσιών που συνέβαλαν στην μεταβολή του οχήματος, βάρους ή καθαρότητας του χρυσού (συμπεριλαμβάνεται και ο επενδυτικός χρυσός), και τέλος,
- Για πρόσωπα που παρήγαγαν ή μετέτρεψαν οποιονδήποτε χρυσό σε επενδυτικό χρυσό, λόγω παράδοσης ή ενδοκοινοτικής απόκτησης ή εισαγωγής αγαθών ή παροχής υπηρεσιών που συνδέονται με την παραγωγή ή μετατροπή που υπέστη ο χρυσός, εφόσον φορολογείται πλήρως.

Απαλλάσσονται από τον φόρο:

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

Τα χαρακτηριστικά του Φ.Π.Α., η Λογιστική αντιμετώπιση και ο ρόλος του στην Ελληνική Οικονομία

- Οι υπηρεσίες μεσιτών, οι οποίοι ενεργούν στο όνομα και για λογαριασμό άλλου, όταν παρεμβαίνουν στην παράδοση επενδυτικού χρυσού για τον εντολέα τους. Τα πρόσωπα αυτά μπορούν να επιλέξουν τη φορολόγηση των πράξεων μεσολάβησης τους σε πράξεις παράδοσης επενδυτικού χρυσού, για τις οποίες ο προμηθευτής – εντολέας έχει επιλέξει την φορολόγηση τους.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

5.1 ΔΗΛΩΣΕΙΣ Φ.Π.Α.

Περιοδική Δήλωση Φ.Π.Α.

Η Περιοδική Δήλωση Φ.Π.Α. αφορά δήλωση προσώπων που τηρούν βιβλία Β' και Γ' κατηγορίας, δηλαδή δήλωση εκείνων που ανήκουν στο κανονικό καθεστώς. Μια τέτοια δήλωση υποβάλλεται στην αρμόδια Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία³, ηλεκτρονικά μέσω του taxisnet.gr όπου θα έχει είτε χρεωστικό υπόλοιπο είτε πιστωτικό υπόλοιπο ή ακόμα και μηδενικό και η υποβολή δήλωσης ισχύει κάθε 3μηνο για δήλωση εταιριών που τηρούν βιβλία Β' κατηγορίας και κάθε μήνα για αυτές που τηρούν Γ' κατηγορίας.

Όσον αφορά δηλώσεις με χρεωστικό υπόλοιπο, η υποβολή δήλωσης ισχύει μέχρι την 26^η μέρα του επόμενου μήνα και αν δεν πληρωθεί τότε ισχύει προσαύξηση 1,5% για κάθε μήνα καθυστέρησης.

Δηλώσεις με πιστωτικό υπόλοιπο ή μηδενικό, η υποβολή δήλωσης ισχύει μέχρι την τελευταία μέρα του επόμενου μήνα και σε περίπτωση που δεν πληρωθεί στην ώρα δήλωση επιβάλλεται πρόστιμο 60 ευρώ με την κατάθεση δήλωσης.

³ Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία: Δ.Ο.Υ., στη συνέχεια.

Τα χαρακτηριστικά του Φ.Π.Α., η Λογιστική αντιμετώπιση και ο ρόλος του στην Ελληνική Οικονομία

Δήλωση ή καταβολή του Φ.Π.Α. των περιοδικών δηλώσεων μπορεί να γίνει με δόσεις. Πιο συγκεκριμένα, μπορεί να καταβληθεί σε 3 δόσεις, όπου στην 1^η δόση θα πρέπει να καταβληθεί τουλάχιστον το 40% του οφειλόμενου ποσού και το υπόλοιπο 60% θα πρέπει να πληρωθεί σε 2 ισόποσες δόσεις με προσαύξηση 2%, όπου η κάθε δόση -δήλωση δεν πρέπει να είναι μικρότερη των 300 ευρώ, εξαιρείται η τελευταία.

Για παράδειγμα:

Έστω μια δήλωση με Χρεωστικό Υπόλοιπο 1000 ευρώ, τότε

1^η δόση ($1000 \times 40\% = 400$ ευρώ)

$600 \times 2\% = 12$, οπότε το νέο υπόλοιπο είναι $600 + 12 = 612$ ευρώ.

Και οι δόσεις διαμορφώνονται ως εξής:

2^η δόση ($612 / 2 = 306$ ευρώ)

3^η δόση (306 ευρώ).

Τέλος, στην περίπτωση που έχει υποβληθεί λανθασμένη φορολογική δήλωση στη Δ.Ο.Υ., τότε υποβάλλεται νέα Τροποποιητική Δήλωση για την συγκεκριμένη φορολογική περίοδο και αν προκύψει χρεωστικό υπόλοιπο τότε καταβάλλεται με δήλωση νόμιμες προσαυξήσεις του ενώ αν προκύψει πιστωτικό τότε συμψηφίζεται στην επόμενη φορολογική περίοδο.

Πηγή: www.taxisnet.gr

Εκκαθαριστική Δήλωση Φ.Π.Α.

Η Εκκαθαριστική Δήλωση Φ.Π.Α.⁴ υποβάλλεται ηλεκτρονικά μέσω του taxisnet.gr και αφορά εκείνους που τηρούν βιβλία Β' ή Γ' κατηγορίας και ενεργούν φορολογητέες πράξεις ή και απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης και πιο συγκεκριμένα Εκκαθαριστική Δήλωση υποβάλλουν όλες οι επιχειρήσεις των άρθρων 45 και 46 (Ν. 2859/00).

⁴ ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Α: ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΤΙΚΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ 2012

Τα χαρακτηριστικά του Φ.Π.Α., η Λογιστική αντιμετώπιση και ο ρόλος του στην Ελληνική Οικονομία

Εκεί συγκεντρώνονται όλα τα δεδομένα της χρήσης που αφορά τις υπαγόμενες δραστηριότητες της επιχείρησης αλλά και τις εξαιρούμενες και απαλλασσόμενες. Επίσης, οριστικοποιείται το ποσοστό έκπτωσης των κοινών εισροών και ο διακανονισμός επιστροφής του Φ.Π.Α. παγίων.

Όσον αφορά στις επιχειρήσεις Β' κατηγορίας, η εκκαθαριστική δήλωση πρέπει να υποβληθεί μέχρι και την 25^η μέρα του 2^{ου} μήνα ενώ για τις επιχειρήσεις Γ' κατηγορίας η προθεσμία είναι μέχρι και την 10^η μέρα του 5^{ου} μήνα. Όταν μια εκκαθαριστική δήλωση υποβάλλεται εκπρόθεσμα, τότε το πρόστιμο μπορεί να είναι από 117 έως και 1170 ευρώ.

Τέλος, από την υποχρέωση να υποβάλλουν εκκαθαριστική δήλωση εξαιρούνται:

- α) Οι υποκείμενοι στον Φ.Π.Α. που ενεργούν πράξεις απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης (Ν.1157/07).
- β) Τα μη υποκείμενα στον Φ.Π.Α. φυσικά πρόσωπα.
- γ) Οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος (Άρθρο 41 , Ν.2859/00).
- δ) Τα μη υποκείμενα στον Φ.Π.Α. νομικά πρόσωπα.
- ε) Οι υποκείμενοι στον Φ.Π.Α. που υπάρχουν στο ειδικό καθεστώς των απαλλασσόμενων (Άρθρο 39 , Ν.2859/00).
- στ) Οι αμιγείς πρατηριούχοι και λιανοπωλητές βιομηχανοποιημένων καπνών (Άρθρο 44, Ν.2859/00).

Ανακεφαλαιωτικοί Πίνακες ή Πίνακες LISTING

Οι πίνακες LISTING συμπληρώνονται από πρόσωπα που είναι υποκείμενοι στο φόρο και πραγματοποιούν πωλήσεις αγαθών ή αποστολές σε άλλα κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Κοινότητας.

Οι ανακεφαλαιωτικοί πίνακες χωρίζονται:

- 1) Στον πίνακα για τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις (Φ4) και

Τα χαρακτηριστικά του Φ.Π.Α., η Λογιστική αντιμετώπιση και ο ρόλος του στην Ελληνική Οικονομία

2) Στον πίνακα για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις(Φ5).

Όσον αφορά τον πίνακα Φ4⁵ εκεί αναγράφονται:

- a) Τα εξατομικευμένα στοιχεία του αγοραστή (Α.Φ.Μ., χώρα κτλ.).
- b) Η μετακίνηση αγαθών από το υποκείμενο που είναι εγκατεστημένο στην Ελλάδα προς άλλο κράτος-μέλος.
- c) Η αποστολή υλικών.
- d) Η αποστολή προϊόντων που παράχθηκαν ή κατασκευάστηκαν με υλικά εργοδότη.
- e) Η παράδοση καινούργιων μεταφορικών μέσων προς πρόσωπα εγκατεστημένα σε άλλο κράτος μέλος.
- f) Οι εκπτώσεις και οι επιστροφές που πραγματοποιούνται.

Στον πίνακα Φ5⁶ αναγράφονται, κατά προμηθευτή τα αγαθά που πουλάει ή οι υπηρεσίες που παρέχει καθώς και η φορολογητέα αξία από ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, όπως επίσης οι εκπτώσεις και οι επιστροφές που χορηγούνται στον αγοραστή σε άλλο κράτος – μέλος.

Τα έντυπα δηλώσεων Intrastat, συμπληρώνονται με σκοπό να χρησιμοποιηθούν στη συνέχεια από την Εθνική Στατιστική Υπηρεσία Ελλάδος⁷ ως έντυπα άντλησης πληροφοριών σχετικά με τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές που πραγματοποιούνται μεταξύ των κρατών μελών.

Υποχρέωση να συμπληρώνουν τη δήλωση Intrastat έχουν όσοι είναι υποκείμενοι στον φόρο και πραγματοποιούν ενδοκοινοτικές συναλλαγές μεγαλύτερες όμως από κάποιο όριο (το οποίο καθορίζεται συνήθως από τους αρμόδιους υπουργούς) και ονομάζεται «κατώφλι εξομοίωσης».

⁵ ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Β: ΑΝΑΚΕΦΑΛΑΙΩΤΙΚΟΣ ΠΙΝΑΚΑΣ Φ4.

⁶ ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Γ: ΑΝΑΚΕΦΑΛΑΙΩΤΙΚΟΣ ΠΙΝΑΚΑΣ Φ5.

⁷ Εθνική Στατιστική Υπηρεσία Ελλάδος: Ε.Σ.Υ.Ε., στην συνέχεια.

Τα χαρακτηριστικά του Φ.Π.Α., η Λογιστική αντιμετώπιση και ο ρόλος του στην Ελληνική Οικονομία

Η δήλωση Intrastat υποβάλλεται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. κάθε μήνα και η προθεσμία υποβολής της είναι μέχρι τις 20 του επόμενου μήνα αν υποβληθεί χειρόγραφα ή μέχρι τις 26 αν υποβληθεί ηλεκτρονικά. Επίσης μπορεί να υποβληθεί και στη Ε.Σ.Υ.Ε. τις αντίστοιχες ημερομηνίες.

5.2 ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ ΤΟΥ Φ.Π.Α. ΣΕ ΜΙΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ

Όπως αναφέρεται στα ακόλουθα παραδείγματα, (δημοσιευμένα άρθρα 29/01/2013 της ιστοσελίδας (www.epixeirisis.gr), το Φ.Π.Α. των Παγίων αποτελεί ειδική περίπτωση αντιμετώπισης. Συγκεκριμένα:

Α) Αντιμετώπιση Φ.Π.Α. αγοράς παγίων ιατρού σε διακοπή εργασιών εντός του έτους αγοράς τους

Ιατρός με έναρξη εργασιών Απρίλιο του 2012, προχωρεί 7 μήνες μετά σε διακοπή εργασιών. Τα πάγια καταχωρήθηκαν στο μητρώο προσαυξημένα με τον ΦΠΑ της αγοράς τους λόγω της μη ένταξης στον ΦΠΑ των ιατρικών υπηρεσιών. Αποσβέστηκαν με συντελεστή 100% (αξία < από 1200€έκαστο). Τα πάγια με ΔΑ & απόδειξη αυτοπαράδοσης έρχονται στην κυριότητα του, ως ιδιώτη. Υφίσταται υποχρέωση αναμόρφωσης των αποσβέσεων κατά το ποσό ΦΠΑ που αποσβέστηκε ή απόδοσης του ΦΠΑ που αντιστοιχεί στα πάγια λόγω του ότι δεν έχει ολοκληρωθεί ο πενταετής διακανονισμός; Η απόδειξη αυτοπαράδοσης θα επιβαρυνθεί με ΦΠΑ;

Σύμφωνα με το άρθρο 22, του Κ. ΦΠΑ (Ν. 2859/2000) απαλλάσσονται από τον φόρο προστιθέμενης αξίας οι παροχές ιατρικής περίθαλψης που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της άσκησης ιατρικού επαγγέλματος. Συνεπώς, απαλλάσσεται η δραστηριότητα και όχι το φυσικό πρόσωπο που την ασκεί.

Τα χαρακτηριστικά του Φ.Π.Α., η Λογιστική αντιμετώπιση και ο ρόλος του στην Ελληνική Οικονομία

Κατά την έννοια αυτή, οι ελεύθεροι επαγγελματίες ιατροί, δεν υποβάλλουν περιοδικές και εκκαθαριστικές δηλώσεις ΦΠΑ και δεν ασκούν το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου που επιβαρύνει τις εισροές τους (δαπάνες, έξοδα, αγορές παγίων), αφού δεν υπολογίζουν φόρο, λόγω της απαλλασσόμενης δραστηριότητας, κατά την είσπραξη των αμοιβών τους (εκροές). Περαιτέρω, βάσει εγγράφων της Διοίκησης, τα οποία περιελήφθησαν στην Πολ. 1005/2005 (1092609/1999 και 1120445/1997), «ο Φ.Π.Α. που επιβαρύνει τις αγορές των ενσώματων παγίων των επιχειρήσεων και ο οποίος δεν μπορεί να εκπέσει από τον ΦΠΑ εκροών, προσαυξάνει την τιμή κτήσης του παγίου και κατά συνέπεια, επί της συνολικής αξίας του παγίου αυτού θα διενεργούνται αποσβέσεις». Για την ταυτότητα του λόγου, τα ανωτέρω ισχύουν και στις δραστηριότητες που ασκούν οι ελεύθεροι επαγγελματίες, αλλά και στις περιπτώσεις που δεν υφίσταται ΦΠΑ εκροών (κατά μείζονα λόγο), όπως συμβαίνει με την ιατρική περίθαλψη.

Άρα, νομίμως ο ιατρός του ερωτήματος, καταχώρισε στο φορολογικό του βιβλίο τις αξίες των παγίων, μαζί με το ποσό του ΦΠΑ, με το οποίο επιβαρύνθηκαν και ορθώς διενήργησε αποσβέσεις επί αυτών των αξιών.

Εν συνεχεία, αφού δεν ασκήθηκε δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, κατά την αγορά των παγίων, δεν υφίσταται υποχρέωση για περαιτέρω διαχείριση αυτού. Κατά την διακοπή των εργασιών του ιατρού, θα εκδοθεί Απόδειξη Αυτοπαράδοσης, χωρίς την χρέωση Φ.Π.Α..

Τέλος, ως προς τον διακανονισμό του ΦΠΑ που επιβάρυνε την απόκτηση των παγίων, λόγω της διακοπής εργασιών του ιατρού εντός της πενταετίας, επισημαίνονται τα παρακάτω: Το άρθρο 33 του Κ. ΦΠΑ, αναφέρεται σε διακανονισμό έκπτωσης του φόρου. Δηλαδή, η υποχρέωση διακανονισμού του φόρου, όπου υπάρχει, προϋποθέτει ότι αυτός, προηγουμένως έχει εκπέσει από τον φόρο εκροών. Στην περίπτωση όμως της άσκησης ιατρικής δραστηριότητας δεν υπολογίζεται και δεν υφίσταται ΦΠΑ εκροών, άρα δεν τίθεται θέμα έκπτωσης φόρου. Εξ άλλου, η παράγραφος 3 του ως άνω άρθρου 33, αναφέρεται στην περίπτωση οριστικής παύσης της χρησιμοποίησης αγαθών επένδυσης (πάγια) σε φορολογητέες πράξεις, προκειμένου να ενεργηθεί εφάπαξ διακανονισμός, αν αυτό (η διακοπή εργασιών, δηλαδή) συμβεί κατά την διάρκεια της πενταετίας. Συνεπώς, θεωρείται ότι

Τα χαρακτηριστικά του Φ.Π.Α., η Λογιστική αντιμετώπιση και ο ρόλος του στην Ελληνική Οικονομία

τα πάγια χρησιμοποιήθηκαν σε αφορολόγητες δραστηριότητες και δεν ενεργείται διακανονισμός.

B. Λογιστική αντιμετώπιση εξόδων, λόγω εγγραφής υποθήκης ή προσημείωσης υποθήκης σε ακίνητο.

Εταιρεία για δάνειο από τράπεζα προχώρησε σε εγγραφή προσημείωσης υποθήκης και πλήρωσε για αμοιβή δικηγόρου τραπέζης με απόδειξη παροχής υπηρεσιών 970 €, μείον 36,15 για αμοιβή Δικηγορικού Συλλόγου, μείον κρατήσεις 49,15, πλέον ΦΠΑ 223,10, σύνολο 1193,10 € και στο Υποθηκοφυλακείο 12.715,11 € διά εγγραφής προσημείωσης, δικαίωμα 3% 4.511,21 € και ΦΠΑ 23 % 1037,58 €. Ποιες λογιστικές εγγραφές απαιτούνται;

Υποθήκη (ΑΚ άρθρα 1257 έως 1345) είναι το εμπράγματο δικαίωμα επί ξένου ακινήτου, για την εξασφάλιση απαίτησης, με σκοπό την προνομιακή ικανοποίηση του δανειστή, μέσω του πράγματος. Σε κάποιες περιπτώσεις, ο δανειστής δεν έχει την συναίνεση του οφειλέτη για να εγγράψει υποθήκη σε ακίνητό του, ώστε να εξασφαλιστεί η απαίτησή του και προκειμένου να προστατευτεί, εγγράφει την αποκαλούμενη προσημείωση υποθήκης, η οποία είναι μια ειδική μορφή υποθήκης, που χορηγείται κατά την διαδικασία των ασφαλιστικών μέτρων. Υπογραμμίζεται ότι η προσημείωση υποθήκης χορηγεί μόνο δικαίωμα προτίμησης για την απόκτηση υποθήκης. Περαιτέρω, η προσημείωση υποθήκης μετατρέπεται σε υποθήκη, μόλις η απαίτηση επιδικαστεί τελεσίδικα στον δανειστή.

Σε κάθε περίπτωση, ο έχων την κυριότητα (ή το εμπράγματο δικαίωμα της επικαρπίας) οφειλέτης, επί ακινήτου, στο οποίο εγγράφεται υποθήκη ή προσημείωση υποθήκης για εξασφάλιση του δανειστή του, θα επωμισθεί και τα έξοδα από αυτήν την διαδικασία, εφόσον δεν συμφωνήθηκε διαφορετικά (άρθρο 1316 ΑΚ). Τα έξοδα αυτά δεν επηρεάζουν λογιστικά, την αξία κτήσης του ακινήτου, ούτε αντιμετωπίζονται ως έξοδα πολυετούς απόσβεσης. Επειδή δε, αφορούν αμοιβές που καταβάλλονται σε δικηγόρο και υποθηκοφύλακα, τα σχετικά ποσά καταχωρίζονται στους οικείους λογαριασμούς του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου.

(α) Για την αμοιβή του δικηγόρου:

Τα χαρακτηριστικά του Φ.Π.Α., η Λογιστική αντιμετώπιση και ο ρόλος του στην Ελληνική Οικονομία

Επί της Απόδειξης Παροχής Υπηρεσιών που εκδίδει ο δικηγόρος, αναγράφονται τα παρακάτω ποσά:

1. Αμοιβή δικηγόρου.
2. Εισφορά δικηγορικού Συλλόγου (12% επί ποσού αναφοράς-πρώην ελάχιστη αμοιβή)
3. Προκαταβολή φόρου (15% επί ποσού αναφοράς-πρώην ελάχιστη αμοιβή. Διενεργείται από τον Δικηγορικό Σύλλογο)
4. Ποσό ΦΠΑ (23% επί της αμοιβής)
5. Παρακράτηση φόρου (20%, επί της διαφοράς της αμοιβής, μετά την αφαίρεση του ποσού αναφοράς. Διενεργείται από τον καταβάλλοντα την αμοιβή).

Σημειώνεται ότι οι εισφορά υπέρ του Δικηγορικού Συλλόγου και η προκαταβολή φόρου που διενήργησε, δεν επηρεάζουν την λογιστική εγγραφή μας, δεδομένου ότι περιλαμβάνονται στο ποσό της συνολικής αμοιβής του δικηγόρου. Ο παρακρατούμενος φόρος 20% υπολογίζεται επί της διαφοράς $970,00 - 327,67 = 642,33$. Το ποσό 327,67 ευρώ, θεωρείται ως το ποσό αναφοράς, επί του οποίου ο δικηγόρος προκατέβαλε φόρο 15% στον Δικηγορικό Σύλλογο (υποθέτουμε ότι το ποσό 49,15 ευρώ είναι ο φόρος που προκαταβάλλεται στον Δικηγορικό Σύλλογο):

Κατά την εξόφληση της Απόδειξης Παροχής Υπηρεσιών, θα χρεωθεί ο 53.98.00 και θα πιστωθούν τα χρηματικά διαθέσιμα, με τον κατάλληλο υπολογαριασμό αναλόγως του τρόπου πληρωμής. Ο φόρος που παρακρατήθηκε θα αποδοθεί στο Δημόσιο, κατά τα γνωστά.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6

6.1 ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Την σημερινή εποχή που η Ελλάδα έχει τόσα σημαντικά προβλήματα από την οικονομική κρίση, η αύξηση του Φ.Π.Α. είναι ένα ακόμη εμπόδιο για τις Ελληνικές επιχειρήσεις. Όλοι οι κλάδοι τα τελευταία χρόνια αντιμετωπίζουν σοβαρά οικονομικά προβλήματα. Κυρίαρχο πρόβλημα των επιχειρήσεων είναι η έλλειψη ρευστότητας.

Ακόμη προβλήματα υπάρχουν λόγω της αύξησης της ανεργίας και της μικρότερης καταβολής εισφορών στα ασφαλιστικά ταμεία που οδηγεί στην μείωση των κρατικών εσόδων και κατά συνέπεια στην χαμηλή αγοραστική δύναμη των πολιτών. Από την μείωση των πωλήσεων και κατά συνέπεια την πτώση του τζίρου έχουμε μεγάλο αριθμό κλεισίματος των επιχειρήσεων. Οι επιχειρήσεις αντιμετωπίζουν δυσκολίες στην αποπληρωμή των υποχρεώσεων τους όπως πληρωμής μισθοδοσίας, ασφαλιστικών εισφορών, ενοικίων, φπα, γεγονός που έχει ως αποτέλεσμα να μην μπορεί το ελληνικό κράτος να εισπράξει τους φόρους των επιχειρήσεων.

Οι ελληνικές τράπεζες δεν δανειοδοτούν ούτε τους ιδιώτες, ούτε τους επιχειρηματίες. Ο τουρισμός δέχεται μεγάλα πλήγματα από το υψηλό κόστος στις τιμές των ξενοδοχείων και των καταλυμάτων. Ο κλάδος των αυτοκινήτων σημειώνει σημαντική μείωση των πωλήσεων, ο κατασκευαστικός κλάδος αντιμετωπίζει προβλήματα αφού δεν πωλούνται διαμερίσματα σχεδόν καθόλου, ο κλάδος της εστίασης με την μεγαλύτερη αύξηση του Φ.Π.Α. από 13% σε 23% έχει δεχτεί δυσβάστακτες συνέπειες με τα καταστήματα να κλείνουν το ένα μετά το άλλο.

Τα χαρακτηριστικά του Φ.Π.Α., η Λογιστική αντιμετώπιση και ο ρόλος του στην Ελληνική Οικονομία

Σύμφωνα με την αξιολόγηση της κατάστασης και μελέτες σχετικές που έχουν γίνει, η ελληνική κυβέρνηση θα πρέπει να προτείνει τη μείωση των συντελεστών του Φ.Π.Α. γεγονός που θα οδηγήσει στην ανάκαμψη της οικονομίας. Οι ελληνικές επιχειρήσεις θα αυξήσουν τις πωλήσεις τους, κατά την ρευστότητα τους θα μειωθεί η ανεργία και θα αυξηθούν τα έσοδα των ασφαλιστικών εισφορών, και κατά συνέπεια τα δημόσια έσοδα. Οι Έλληνες επιχειρηματίες θεωρούν ότι σύντομα η ελληνική οικονομία θα οδηγηθεί σε ανοδική πορεία, γεγονός που θα έχει ως αποτέλεσμα την οικονομική και κοινωνική ανάπτυξη της χώρας, την αύξηση του τουρισμού, της αγροτικής παραγωγής, των πωλήσεων των αρτοβιομηχανιών, και γενικότερα την μείωση των λουκέτων των επιχειρήσεων σε όλους τους κλάδους της ελληνικής κοινωνίας.

6.2 ΕΠΙΛΟΓΟΣ

Κλείνοντας της εργασία, τα συμπεράσματα που προκύπτουν είναι πολλά και το θέμα της φορολογίας δεν μπορεί να εξαντληθεί μέσα σε μερικές σελίδες. Είναι ένα θέμα αρκετά περίπλοκο και η ανάλυση του χρίζει γνώσης και τακτικής παρακολούθησης της επικαιρότητας των φορολογικών θεμάτων και κατ' επέκταση των διατάξεων που απορρέουν. Οι επιχειρήσεις αποτελούν μια από τις βασικότερες οικονομικά οντότητες σε κάθε σύγχρονη οικονομία και στη χώρα μας οι επιχειρήσεις αυτές αποτελούν το βασικό κορμό της οικονομίας μας. Η χρηματοπιστωτική κρίση που αντιμετώπισε η παγκόσμια οικονομία από τα τέλη του 2007 δε θα μπορούσε να μην συμπαράσχει και τις επιχειρήσεις, οι οποίες βλέπουν να βάλλονται από παντού.

Αρχικά, τα έσοδα τους έχουν περιοριστεί σε πολύ μεγάλο βαθμό διότι η ζήτηση είναι ιδιαίτερα χαμηλή και αυτό έχει ως συνέπεια και τα έσοδα του Κράτους από την φορολογία να έχουν μειωθεί αισθητά. Οι συντελεστές φορολόγησης στη χώρα μας είναι ήδη αρκετά υψηλοί συγκριτικά με άλλες αναπτυγμένες χώρες αλλά παρατηρούμε μια μικρή μείωση των συντελεστών αυτών ώστε να υπάρχει βιωσιμότητα των επιχειρήσεων μέσα σε αυτή τη γενική οικονομική και όχι μόνο κρίση.

Τα χαρακτηριστικά του Φ.Π.Α., η Λογιστική αντιμετώπιση και ο ρόλος του στην Ελληνική Οικονομία

Η βελτίωση της ανταγωνιστικότητας των επιχειρήσεων θα πρέπει να είναι ο σημαντικότερος στόχος της πολιτείας γιατί από εκεί πηγάζουν όλα εκείνα τα απαραίτητα στοιχεία που θα παρέχουν στο Κράτος μια ανάσα οικονομική και μια κοινωνική ευημερία που την έχει άμεσα ανάγκη ο Ελληνικός λαός. Το φορολογικό σύστημα είναι ιδιαίτερα περίπλοκο τόσο για τα Νομικά πρόσωπα όσο και γενικά για τις εταιρίες, που τους απασχολεί κατά κόρον.

Λειτουργεί ως αρνητικός παράγοντας ενώ η δημιουργία οικονομικών μονάδων και επενδύσεων δεν διευκολύνεται με το παρών σύστημα. Πρέπει να γίνει πιο ευέλικτο και αυτό θα φέρει στο Κράτος το αποτέλεσμα που πραγματικά επιδιώκει και όχι αποτελέσματα που βλέπουμε τώρα να συμβαίνουν γύρω μας με τη Φοροδιαφυγή και τα φορολογικά χρέη να είναι στα ύψη. Για να επιτευχθεί η ευημερία που όλοι αναζητάμε θα πρέπει να υπάρξει μια νέα φορολογική βάση.

Τα χαρακτηριστικά του Φ.Π.Α., η λογιστική αντιμετώπιση και ο ρόλος του στην Ελληνική Οικονομία

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

Α) Εκκαθαριστική Δήλωση 2012

	ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΤΙΚΗ ΔΗΛΩΣΗ Φ.Π.Α. <i>Επέχει θέση και ΑΠΟΔΕΙΚΤΙΚΟΥ ΕΙΣΠΡΑΞΗΣ, αν δεν εκδίδεται μηχανογραφικά (Υποβάλλεται σε τρία (3) αντίτυπα)</i>		ΕΤΟΣ	004			
	ΑΡΜΟΔΙΑ ΔΟΥ 001 *		ΑΡΙΘΜΟΣ ΔΗΛΩΣΗΣ	005			
	002 ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ από έως		ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΥΠΟΒΟΛΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ	006			
			ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΙΣΠΡΑΞΗΣ Ή ΠΑΡΑΛΑΒΗΣ	007			
		ΑΡΙΘΜΟΣ ΦΑΚΕΛΟΥ ΑΕ	008				
		ΕΙΔΟΣ ΔΗΛΩΣΗΣ	009	ΤΡΟΠ/ΚΗ	010	ΜΕ ΕΠΙ-ΦΥΛΛΞΗ	

Α. ΠΙΝΑΚΑΣ ΜΕ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΟΥ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟΥ ΣΤΟ ΦΟΡΟ																											
021	ΕΠΩΝΥΜΟ Ή ΕΠΩΝΥΜΙΑ																										
022	ΟΝΟΜΑ	023					ΟΝΟΜΑ ΠΑΤΕΡΑ	024	ΤΙΤΛΟΣ																		
025	Δ/ΝΣΗ	ΟΔΟΣ-ΑΡΙΘΜΟΣ Ή ΤΟΠΟΘΕΣΙΑ-ΧΩΡΙΟ			026	ΔΗΜΟΣ Ή ΚΟΙΝΟΤΗΤΑ		027	ΤΑΧΥΚΩΔ.	ΤΗΛΕ-ΦΩΝΟ	(κωδ.)	(αριθμός)															
ΚΥΡΙΑ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ																											
031	Α. Φ. Μ.		ΤΑΥΤΟΤΗΤΑ		ΕΙΔΟΣ	032	ΑΡΙΘΜΟΣ	033	034		Αν διενεργείτε πωλήσεις από απόσταση σε άλλο Κ-Μ διαγραμμίστε	ΝΑΙ															
ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ΒΙΒΛΙΩΝ Κ.Β.Σ. ΚΑΤΑ ΤΗ ΛΗΞΗ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ																											
041	1	Β	Γ	042	Υποχρ.	1	Προσπ.	2	3	043	Κανον.	2	Πρ. ταξ.	3	Καπνά	4	Αρθ. 45	5	Αρθ. 46	6	Χρυσός	7	044	Υποχρ.	1	Προσπ.	2

Β. 061	ΣΤΟΙΧΕΙΑ: Φορολογικού αντιπροσώπου 1			Νομίμου εκπροσώπου 2			Αντικλήτου 3					
ΕΠΩΝΥΜΟ Ή ΕΠΩΝΥΜΙΑ										Α.Φ.Μ.		
ΟΝΟΜΑ										ΟΝΟΜΑ ΠΑΤΕΡΑ		
Δ/ΝΣΗ										ΤΑΥΤΟΤΗΤΑ		
ΕΙΔΟΣ										ΑΡΙΘΜΟΣ		
Δ/ΝΣΗ										ΟΔΟΣ-ΑΡΙΘΜΟΣ Ή ΤΟΠΟΘΕΣΙΑ-ΧΩΡΙΟ		
ΔΗΜΟΣ Ή ΚΟΙΝΟΤΗΤΑ										ΤΑΧΥΚΩΔ.		
ΕΙΔΟΣ Φορολ. Εισοδήματος										ΚΩΔ. ΔΟΥ*		

Ζ. ΠΙΝΑΚΑΣ διακανονισμού κοινών εισορών (άρθρα 31 και 33 του Κώδικα ΦΠΑ)														
041	Πρόβες φορολογητέες με δικαίωμα έκπτωσης	401	Αριθμητής		x 100	045	Πηλίκιο κλάσματος (Οριστικό ποσοστό έκπτωσης)		047	Στραγγυλοποίηση αριθμικού ποσοστού έκπτωσης		048	Οριστικό ποσοστό μείωσης % (100 - κωδ. 408)	
042	Πρόβες απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης	402	Παρονομαστής			046			049					
043	Πρόβες απαλλέντες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης	403				047			048					
044	ΣΥΝΟΛΟ	404				046			047					

β Ποσά φόρου εισορών προς διακανονισμό												
421	Ποσά φόρου εισορών προς διακανονισμό	1	2	3	4	5	6	423	Σύνολο φόρου εισορών προς διακανονισμό (αθροισμα στηλης 6)			
422	Μείωση βάσει άρθρ. 31	Ποσοστό μείωσης		Πλήθος κατά τη μέτ.	Πλήθος βάσει λογισμίων	Πλήθος λοιπων επιμερισμών	Φόρος εισορών προς διακανονισμό	Αν ο κωδ. 423 > 30 ΕΥΡΩ μεταφέρεται στον κωδ. 706				
								Αν ο κωδ. 423 < 0 μεταφέρεται ως θετικός στον κωδ. 702				

Η. ΠΙΝΑΚΑΣ διακανονισμού του φόρου εισορών των επενδυτικών αγαθών (παγίων) άρθ. 33 παρ. 2 & 3, ν. 2859/00.											
Έτος χρησιμοποίησης παγίων (διακανονισμού)	Pro-rata έτος πρώτης χρησιμοποίησης		ΦΠΑ αγοράς παγίων που χρησιμοποιούνται ως το τέλος της χρήσης	ΠΟΣΑ ΑΠΟ ΜΕΤΑΒΟΛΗ PRO-RATA		ΦΠΑ αγοράς παγίων που παραδόθηκαν κλιτ μέσα στη χρήση και θεωρείται ότι διατέθηκαν σε φορολογητέες δραστηριότητες	ΠΟΣΑ ΑΠΟ 100% PRO-RATA ΥΠΟΛ. ΕΤΩΝ		ΦΠΑ αγοράς παγίων που παραδόθηκαν κλιτ. μέσα στη χρήση και θεωρείται ότι διατέθηκαν σε αφορολογητέες δραστηριότητες	ΠΟΣΑ ΑΠΟ 0% PRO-RATA ΥΠΟΛΟΓΩΝ ΕΤΩΝ	
	Μοναδική %	Μη Μοναδική Σημειώστε (X)		στήλη (4) X [κωδ. (501-2) - στήλη (2)]% : 5	Πλήθος (4) X [κωδ. (501-2) - στήλη (2)]% : 5		στήλη (6) X [100 - στήλη(2)]% X [6 - στήλη(1)] : 5	στήλη (8) X στήλη (2)% X [6 - στήλη(1)] : 5		στήλη (8) X στήλη (2)% X [6 - στήλη(1)] : 5	
501	1ο										
502	2ο										
503	3ο										
504	4ο										
505	5ο										
506	ΣΥΝΟΛΑ										
507	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. 706											

Θ. ΠΙΝΑΚΑΣ με πληροφωρικά, οικονομικά & στατιστικά στοιχεία της επιχείρησης.												
901	Αξία (χωρίς ΦΠΑ) αγοράς Ε.Ι.Χ. αυτοκινήτων μέχρι 9 θέσεων (Μόνο καινούργιων)	902	Δαπάνη (χωρίς ΦΠΑ) κωλυμένων, λιπαντικών, επισκευών, συντήρησης, ΕΙΧ αυτ/των μέχρι 9 θέσεων	903	Αξία (χωρίς ΦΠΑ) πωλήσης Ε.Ι.Χ. αυτοκινήτων μέχρι 9 θέσεων	904	Δαπάνη (χωρίς ΦΠΑ) για χρηματοδοτική μίσθωση (leasing) ΕΙΧ αυτοκινήτων μέχρι 9 θέσεων	905	Μέσος αριθμός (πλήθος) του συνολικά απασχολούμενου προσωπικού της επιχείρησης			
906	Αξία πωλήσεων κατασκευαστικών επιχησεων που αφορούν α) κατοικία από οικοδομη υπαγόμενη σε ΦΠΑ	907	Αξία εισορών υπαγομένων σε ΦΠΑ των πωλήσεων του κωδ. 906	908	Μικτά κέρδη που φορολογείται με το ειδικό καθεστώς του άρθρου 43	909	Αξία αγοράς μεταχειρισμένων Ε.Ι.Χ. αυτοκινήτων μέχρι 9 θέσεων (δεν συμπεριλαμβάνονται οι αγορές από ιδιώτες)	910	Αριθμός υποκαταστημάτων (χωρίς το κεντρικό)	Άθροισμα των κωδ. 901 έως και 910		
Ο ΔΗΛΩΝ			Ο ΛΟΓΙΣΤΗΣ			Ο ΠΑΡΑΛΑΒΩΝ			Ο ΤΑΜΙΑΣ			
			(Ονομ/νόη Επωνυμία, ΑΦΜ, Α.Μ. αδείας, Κατηγορία αδείας, Δ/νση)			(Σφραγίδα και υπογραφή)			(Σφραγίδα, ημερομηνία και υπογραφή)			

* Συμπληρώνεται από τη Δ.Ο.Υ.

-Αν οποιοδήποτε ποσό που καταγράφεται είναι αρνητικός αριθμός, σημειώστε το πρόσημο πλην (-) πριν απ' αυτό.

ΕΚΔΟΣΗ 2012 009/12 ΦΓ

Τα χαρακτηριστικά του Φ.Π.Α., η Λογιστική αντιμετώπιση και ο ρόλος του στην Ελληνική Οικονομία

Β) Ανακεφαλαιωτικός Πίνακας Φ4

ΑΝΑΚΕΦΑΛΑΙΩΤΙΚΟΣ ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΩΝ ΠΑΡΑΔΟΣΕΩΝ ΑΓΑΘΩΝ ΚΑΙ ΠΑΡΕΧΟΜΕΝΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ

Υποβάλλεται σε δύο (2) αντίτυπα.

ΑΡΙΘΜΟΣ ΔΗΛΩΣΗΣ: 003

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΥΠΟΒΟΛΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ: 004

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΠΑΡΑΛΑΒΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ: 005

ΑΡΜΟΔΙΑ Δ.Ο.Υ. 001

Δ.Ο.Υ. ΥΠΟΒΟΛΗΣ 002

Ταμείο / έτος 008

Ημερολογιακή περίοδος από 006 έως 007

Μηνός 009 Έτος 010

Α. ΠΙΝΑΚΑΣ ΜΕ ΤΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΟΥ ΔΗΛΩΝΤΟΣ

011 ΕΠΩΝΥΜΟ Ή ΕΠΩΝΥΜΙΑ

012 ΟΝΟΜΑ 013 ΟΝΟΜΑ ΠΑΤΕΡΑ 014 ΤΙΤΛΟΣ

015 Δ/ΝΣΗ - ΟΔΟΣ - ΑΡΙΘΜΟΣ Η ΤΟΠΟΘΕΣΙΑ - ΧΩΡΙΟ 016 ΔΗΜΟΣ Ή ΚΟΙΝΟΤΗΤΑ 017 ΤΑΧ. ΚΩΔ.

ΑΡΙΘΜΟΣ ΤΗΛΕΦΩΝΟΥ - FAX 018 ΚΩΔΙΚΟΣ ΑΡΙΘΜΟΣ ΤΗΛΕΦΩΝΟΥ 019 ΚΩΔΙΚΟΣ ΑΡΙΘΜΟΣ FAX

020 Α.Φ.Μ. 021 ΑΡ. ΦΑΚΕΛΟΥ

Ε Λ Ο ΠΙΝΑΚΑΣ ΣΥΜΠΛΗΡΩΝΕΤΑΙ ΣΕ: 022 ΕΥΡΩ 023

Β. ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΩΝ ΠΑΡΑΔΟΣΕΩΝ ΑΓΑΘΩΝ ΚΑΙ ΠΑΡΕΧΟΜΕΝΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ

α/α	Χώρα αγοράστη / Μήνη υπηρεσιών	Στοιχεία αγοράστη / Μήνη υπηρεσιών		Φορολογικά Αξία**		
		Πρόσβατο χώρας (α)	Αριθμός υπηρεσιών ΣΠΑ (β)	Ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών (γ)	Ονομι ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών (προσκόμιση) (δ)	Ενδοκοινοτικών παρεχομένων υπηρεσιών (ε) (στ)
1						
2						
3						
4						
5						
6						
7						
8						
9						
10						
11						
12						
13						
14						
15						
16						
17						
18						
19						
20						
21						
22						
23						
24						
25						
26	ΣΥΝΟΛΑ ΣΕΛΙΔΑΣ					

Θ ΔΗΛΩΩΝ

Ο ΛΟΓΙΣΤΗΣ
(Όνομα - ΑΔΤ - Δ/ση)

Ο ΠΑΡΑΛΑΒΩΝ
(Σφραγίδα & υπογραφή)

ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ:

* Ε.Ε.Α.Δ. ΥΠΟΥΡΓΕΙΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

* Σφραγίζεται από τη ΔΟΥ

** Τα ποσά αναγράφονται ΥΠΟΧΡΕΩΤΙΚΑ σε ΕΥΡΩ με τη χρήση δύο (2) δεκαδικών ψηφίων μετά την υποδιαθέση, π.χ. 45,00 ή 45,65

ΕΚΔΟΣΗ 2009 047 - Φ.Π.Α.

Τα χαρακτηριστικά του Φ.Π.Α., η Λογιστική αντιμετώπιση και ο ρόλος του στην Ελληνική Οικονομία

Γ) Ανακεφαλαιωτικός Πίνακας Φ5

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

Υποβάλλεται σε δύο (2) αντίτυπα.

ΑΡΙΘΜΟΣ ΔΗΛΩΣΗΣ:

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΥΠΟΒΟΛΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ:

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΠΑΡΑΛΑΒΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ:

Τρίμηνο / έτος:

ΑΡΜΟΔΙΑ Δ.Ο.Υ.

Δ.Ο.Υ. ΥΠΟΒΟΛΗΣ

Ημερολογιακή περίοδος από έως Μηνιαίο Διψήφιος

Α. ΠΙΝΑΚΑΣ ΜΕ ΤΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΟΥ ΔΗΛΟΥΝΤΟΣ

011 ΕΠΩΝΥΜΟ Ή ΕΠΩΝΥΜΙΑ		013 ΟΝΟΜΑ ΠΑΤΕΡΑ		014 ΤΙΤΛΟΣ	
012 ΟΝΟΜΑ		016 ΔΗΜΟΣ Η ΚΟΙΝΟΤΗΤΑ		017 TAX. ΚΩΔ	
015 Δ/ΝΣΗ: ΟΔΟΣ ΑΡΙΘΜΟΣ Ή ΤΟΠΟΘΕΣΙΑ - ΧΩΡΙΟ		019 ΚΩΔΙΚΟΣ		ΑΡΙΘΜΟΣ FAX	
ΑΡΙΘΜΟΙ ΤΗΛΕΦΩΝΟΥ - FAX		ΑΡΙΘΜΟΣ ΤΗΛΕΦΩΝΟΥ		ΑΡΙΘΜΟΣ FAX	
018 ΚΩΔΙΚΟΣ Α.Φ.Μ.		021 ΑΡ. ΦΑΚΕΛΟΥ			
020 E L		Ο ΠΙΝΑΚΑΣ ΣΥΜΠΛΗΡΩΝΕΤΑΙ ΣΕ:		023	
		022 ΕΥΡΩ		Αριθμός σελίδας	

Β. ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΩΝ ΑΠΟΚΤΗΣΕΩΝ ΑΓΑΘΩΝ ΚΑΙ ΛΗΨΕΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ

α/α (1)	Χώρα προμηθευτή / παρεχόντος υπηρεσιών (2)	Στοιχεία προμηθευτή / παρεχόντος υπηρεσιών		Φορολογητέα Αξία**		
		Πρόβλημα χώρας (3)	Αριθμός μητρώου ΦΠΑ (4)	Ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών (5)	Αρτήσεις από άλλο κράτος μέλος που προέρχονται (για να παροχθεί σε άλλο κράτος μέλος προγενέστερα συναλλαγές) (6)	Ενδοκοινοτικών ληψέων υπηρεσιών (B2B) (7)
1						
2						
3						
4						
5						
6						
7						
8						
9						
10						
11						
12						
13						
14						
15						
16						
17						
18						
19						
20						
21						
22						
23						
24						
25						
26 ΣΥΝΟΛΑ ΣΕΛΙΔΑΣ						

Ο ΔΗΛΩΝ

Ο ΛΟΓΙΣΤΗΣ
(Όνομα - ΑΔΤ - Δ/ση)

Ο ΠΑΡΑΛΑΒΩΝ
(Σφραγίδα & υπογραφή)

ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ:

* Συμπληρώνεται από τη ΔΟΥ

** Τα ποσά αναγράφονται ΥΠΟΧΡΕΩΤΙΚΑ σε ΕΥΡΩ με τη χρήση δύο (2) δεκαδικών ψηφίων μετά την υποδιαστολή, π.χ. 45.00 ή 45,65

ΕΚΔΟΣΗ 2009 052 - Φ.Π.Α.

Τα χαρακτηριστικά του Φ.Π.Α., η Λογιστική αντιμετώπιση και ο ρόλος του στην Ελληνική Οικονομία

Δ) Πίνακας INTRASTAT

1 ΥΠΟΧΡΕΩΣ ΑΦΜ 4 Δήλων τρίτος ΑΦΜ	ΙΟ Ν	ΑΦΙΞΗ 2 ΠΕΡΙΟΔΟΣ Μην. Έτος 1/1	5 ΕΘΝΙΚΗ ΣΤΑΤΙΣΤΙΚΗ ΥΠΗΡΕΣΙΑ ΤΗΣ ΕΛΛΑΔΟΣ (Λυκούργου 14-16 101 66 ΑΘΗΝΑ) ΑΡΜΟΔΙΑ Δ.Ο.Υ.: ΑΡΜΟΔΙΑ Υ.Σ.Ν.: (Υπηρεσία Στατιστικής Νομού)
6 Περιγραφή εμπορευμάτων	7 α/α ειδ.	8 Χώρα προελ./Πε 9	10 Φ 11 Μ. 12 Λιμένας εκφόρτωσης 13 Κωδ.εμπορευμάτων 14 Χ.κατγ. 15 Στατιστικό καθεστώς 16 Καθαρή μάζα (kg) 17 Συμπληρωματικές μοναδες 18 Τιμολογούμενο ποσό 19 Στατιστική αξία
6 Περιγραφή εμπορευμάτων	7 α/α ειδ.	8 Χώρα προελ./Πε 9	10 Φ 11 Μ. 12 Λιμένας εκφόρτωσης 13 Κωδ.εμπορευμάτων 14 Χ.κατγ. 15 Στατιστικό καθεστώς 16 Καθαρή μάζα (kg) 17 Συμπληρωματικές μοναδες 18 Τιμολογούμενο ποσό 19 Στατιστική αξία
6 Περιγραφή εμπορευμάτων	7 α/α ειδ.	8 Χώρα προελ./Πε 9	10 Φ 11 Μ. 12 Λιμένας εκφόρτωσης 13 Κωδ.εμπορευμάτων 14 Χ.κατγ. 15 Στατιστικό καθεστώς 16 Καθαρή μάζα (kg) 17 Συμπληρωματικές μοναδες 18 Τιμολογούμενο ποσό 19 Στατιστική αξία
6 Περιγραφή εμπορευμάτων	7 α/α ειδ.	8 Χώρα προελ./Πε 9	10 Φ 11 Μ. 12 Λιμένας εκφόρτωσης 13 Κωδ.εμπορευμάτων 14 Χ.κατγ. 15 Στατιστικό καθεστώς 16 Καθαρή μάζα (kg) 17 Συμπληρωματικές μοναδες 18 Τιμολογούμενο ποσό 19 Στατιστική αξία
ΕΠΕΞΗΓΗΣΕΙΣ:	20 Τύπος/ημερ./υπογραφή του υποχρέου παροχής πληροφοριών		

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

1. Νόμος 2859/00 με Θέμα: *ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ ΚΩΔΙΚΟΠΟΙΗΣΗ ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΥ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ ΚΥΡΩΣΗ ΚΩΔΙΚΑ ΜΕ ΤΟΝ Ν.2859/ 7 ΝΟΕΜΒΡΙΟΥ 2000 (ΦΕΚ 248 Α)ΚΩΔΙΚΟΠΟΙΗΜΕΝΟΣ ΜΕΧΡΙ ΚΑΙ ΤΟΝ Ν.3259/ 4.8.2004 (ΦΕΚ 149 Α).*
2. Τόσης Ν. Χρήστος, (2010), *Κώδικας Φόρου Προστιθέμενης Αξίας*, Εκδόσεις Πάμισος.
3. Ιωάννης Δ. Καραγιάννης, Αικατερίνη Ι. Καραγιάννη, Δημήτριος Ι. Καραγιάννης (2013), *Φ.Π.Α. - Δηλώσεις στην Πράξη*, Θεσσαλονίκη 2011 και 2013.
4. Γλεύκος Θ. Δημήτρης (2006), *Φ.Π.Α. Ερμηνεία και Εφαρμογή*, ΑΘΗΝΑ.
5. Σακέλλης Ι. Εμμανουήλ (2003), *Ο πανδέκτης του Λογιστή*, Εκδόσεις Ε. Σακέλλη, ΑΘΗΝΑ.
6. Γκλεζάκος Ι. Δημήτρης (2006), *Φ.Π.Α: Ερμηνεία και εφαρμογή*, ΑΘΗΝΑ.
7. Αριστείδης Φλώρος (2005), *Λογιστική και Πρακτική Αντιμετώπιση του Φ.Π.Α.*, Σύγχρονη Εκδοτική Ε.Π.Ε., ΑΘΗΝΑ.
8. Γεωργακοπούλου Θ. (1979), *Ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας*, Β΄ Έκδοση, GUTENBERG, ΑΘΗΝΑ.

Τα χαρακτηριστικά του Φ.Π.Α., η Λογιστική αντιμετώπιση και ο ρόλος του στην Ελληνική Οικονομία

9. Παυλάτος Ε., Τριαντοπούλου Δ., Ανδρέου Ε., Βασιλάκη Α. και Δημητρακοπούλου Ε., *Επιστημονική Ομάδα Ast Books*(2011), Φ.Π.Α., Β΄ Έκδοση, ΑΘΗΝΑ.
10. Τριανταφύλλου Α. (1987), Ο Φόρος προστιθέμενης Αξίας, ΕΛ.ΚΕ.ΠΑ, ΑΘΗΝΑ.
11. Φλώρος Α. (2010), *Φορολογική Λογιστική, Φορολογία Εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, λογιστική και πρακτική αντιμετώπιση*, ΕΚΔΟΣΕΙΣ Σύγχρονη Εκδοτική, ΑΘΗΝΑ.
12. Σταματόπουλος Δ., Καραβοκύρης Α. (2007), Φορολογία Εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, πρακτικό βοήθημα, ΕΚΔΟΣΕΙΣ Elforin, ΑΘΗΝΑ.
13. Τότσης Χ. (2007), *Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων*, ΕΚΔΟΣΕΙΣ Πάμισος, ΑΘΗΝΑ.

Ηλεκτρονικές Πηγές- Διαδίκτυο

- www.taxisnet.gr
- www.europa.eu
- www.forin.gr
- <http://e-forologia.gr>
- <http://taxheaven.gr>
- <http://www.tovima.gr/finance>
- www.epixeirisis.gr