

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

**Ο Φ.Π.Α ΚΑΙ Η ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ ΣΕ ΒΙΒΛΙΑ
Α, Β ΚΑΙ Γ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ**



**ΕΙΣΗΓΗΤΡΙΑ: ΚΑΤΡΙΝΑΚΗ ΑΛΕΞΑΝΔΡΑ
ΣΠΟΥΔΑΣΤΕΣ: ΒΟΛΑΣ ΣΤΕΦΑΝΟΣ - ΚΑΜΜΑ ΒΑΣΙΛΕΙΑ**

ΗΡΑΚΛΕΙΟ 2007

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΜΕΡΟΣ Α: ΘΕΩΡΗΤΙΚΗ ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΗ ΤΟΥ Φ.Π.Α

Κεφάλαιο 1: Γενικά περί Φ.Π.Α

- 1.1 Έννοια Φ.Π.Α
- 1.2 Γενικά χαρακτηριστικά του Φ.Π.Α
- 1.3 Λειτουργία του Φ.Π.Α

Κεφάλαιο 2 : Πεδίο εφαρμογής του Φ.Π.Α

- 2.1 Επιβολή του φόρου
- 2.2 Αντικείμενο του Φόρου
- 2.3 Υποκείμενο του φόρου

Κεφάλαιο 3 : Υπόχρεοι στο φόρο και οι υποχρεώσεις αυτών

- 3.1 Υπόχρεοι στο φόρο
- 3.2 Υποχρεώσεις των υποκειμένων στο φόρο
- 3.3 Δήλωση και συναφείς υποχρεώσεις

Κεφάλαιο 4 : Φορολογητέες πράξεις

- 4.1 Παράδοση αγαθών
- 4.2 Παράδοση ακινήτων
- 4.3 Παροχή υπηρεσιών
- 4.4 Εισαγωγή αγαθών
- 4.5 Ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών

Κεφάλαιο 5 : Τόπος πραγματοποίησης φορολογητέων πράξεων

- 5.1 Τόπος πραγματοποίησης παράδοσης αγαθών
- 5.2 Τόπος πραγματοποίησης παροχής υπηρεσιών
- 5.3 Τόπος πραγματοποίησης ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών

Κεφάλαιο 6 : Χρόνος γένεσης φορολογικής υποχρέωσης

6.1 Χρόνος γένεσης φορολογικής υποχρέωσης στην παράδοση αγαθών και στην παροχή υπηρεσιών

6.2 Χρόνος γένεσης φορολογικής υποχρέωσης στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών

6.3 Χρόνος γένεσης φορολογικής υποχρέωσης στην εισαγωγή αγαθών

Κεφάλαιο 7 : Φορολογητέα αξία

7.1 Φορολογητέα αξία στην παράδοση αγαθών, στην παροχή υπηρεσιών και στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών

7.2 Φορολογητέα αξία στην εισαγωγή αγαθών

Κεφάλαιο 8 : Συντελεστές Φ.Π.Α

8.1 Συντελεστές και υπολογισμός του φόρου

8.2 Μειωμένοι συντελεστές στα νησιά του Αιγαίου

8.3 Υπερμειωμένος συντελεστής

8.4 Αποφορολόγηση

Κεφάλαιο 9 : Απαλλαγές από το φόρο

9.1 Απαλλαγές στο εσωτερικό της χώρας

9.2 Απαλλαγές στην εισαγωγή αγαθών

9.3 Απαλλαγές στην εξαγωγή αγαθών

9.4 Απαλλαγές στην διεθνή διακίνηση αγαθών

9.5 Ειδικές απαλλαγές

Κεφάλαιο 10 : Έκπτωση του Φ.Π.Α

10.1 Γενικά περί έκπτωσης

10.2 Ποσά που δεν λαμβάνονται υπόψη για τον υπολογισμό του εκπιπτέου φόρου

10.3 Αποδεικτικά στοιχεία για την έκπτωση του φόρου

10.4 Διακανονισμός εκπτώσεων του Φ.Π.Α

10.5 Παραδείγματα διακανονισμού του Φ.Π.Α

10.5.1 Μηχανήματος

10.5.2 Μίσθωσης ακινήτου

10.6 Παράδειγμα Διακανονισμού και επιστροφής του Φ.Π.Α
ανέγερσης κτιρίων που δεν χρησιμοποιήθηκαν για μία πενταετία

10.7 Περιπτώσεις μη διακανονισμού εκπτώσεων Φ.Π.Α

Κεφάλαιο 11 : Επιστροφή του Φ.Π.Α

Κεφάλαιο 12 : Ειδικά καθεστώτα

12.1 Ειδικό καθεστώς μικρών επιχειρήσεων

12.1.1 Πως προσδιορίζονται τα ακαθάριστα έσοδα των
εμπορικών επιχειρήσεων προκειμένου να ενταχθούν στο ειδικό
καθεστώς

12.1.2 Πως προσδιορίζονται τα ακαθάριστα έσοδα των
βιοτεχνικών επιχειρήσεων προκειμένου να ενταχθούν στο ειδικό
καθεστώς

12.1.3 Τρόπος υπολογισμού των ακαθάριστων εσόδων
εμπορικών και βιοτεχνικών επιχειρήσεων για τη συμπλήρωση της
τριμηνιαίας περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α, όταν οι επιχειρήσεις
αυτές περιλαμβάνονται στους μοναδικούς συντελεστές καθαρού
κέρδους

12.1.4 Προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων με βιβλία Α'
κατηγορίας όταν υπάρχουν και χονδρικές πωλήσεις

12.1.5 Τρόπος προσδιορισμού των ακαθάριστων εσόδων σε
επιχειρήσεις με Α' κατηγορίας βιβλία που αρχίζουν για πρώτη
φορά τις εργασίες τους μέσα στη χρήση

12.2 Ειδικό καθεστώς αγροτών

12.3 Ειδικό καθεστώς πρακτορείων ταξιδιών

12.4 Ειδικό καθεστώς καπνοβιομηχανικών προϊόντων

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

12.6 Ειδικό καθεστώς για τις πωλήσεις σε Δημοπρασίες

ΜΕΡΟΣ Β: ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ ΦΠΑ ΣΕ ΒΙΒΛΙΑ Α, Β, Γ

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ

ΜΕΡΟΣ Α: ΘΕΩΡΗΤΙΚΗ ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΗ ΤΟΥ Φ.Π.Α

1 ΓΕΝΙΚΑ ΠΕΡΙ Φ.Π.Α

1.1 Έννοια Φ.Π.Α

Το 1986 ψηφίσθηκε ο νόμος 1642/86 περί εφαρμογής του φόρου προστιθέμενης αξίας. Ο αρχικός αυτός νόμος τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε στη συνέχεια με διάφορους νόμους. Από την 01/01/1987 εφαρμόστηκε η νέα μέθοδος είσπραξης του έμμεσου φόρου. Είναι η βασικότερη έμμεση φορολογία από το 1987 μέχρι και σήμερα.

Ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας είναι ένας γενικός έμμεσος φόρος κατανάλωσης, που επιβάλλεται στο εσωτερικό της χώρας και επιβαρύνει τους καταναλωτές. Πρόκειται για ένα φόρο, που επιβάλλεται τμηματικά σε κάθε στάδιο της παραγωγικής διαδικασίας (βιομηχανία, βιοτεχνία κ.λπ.) και της εμπορίας των αγαθών (χονδρικό και λιανικό εμπόριο) και που υπολογίζεται ουσιαστικά μόνο στην προστιθέμενη σε κάθε στάδιο αξία.

1.2 Γενικά χαρακτηριστικά του Φ.Π.Α

Ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α) που αποτελεί μία από τις μεγαλύτερες θεσμικές φορολογικές μεταβολές, που έγιναν στη χώρα μας, έχει τα ακόλουθα χαρακτηριστικά:

- Είναι έμμεσος φόρος, που επιβαρύνει την εγχώρια τελική κατανάλωση
- Είναι φόρος αναλογικός γιατί οι συντελεστές αυτού είναι σταθεροί ανεξάρτητα από το ύψος της φορολογητέας βάσης
- Είναι φόρος επί των συναλλαγών επειδή επιβαρύνει τις πράξεις και τις συναλλαγές, οι οποίες αποτελούν σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις, αντικείμενο του ΦΠΑ
- Είναι φόρος ουδέτερος για τις επιχειρήσεις και επιβαρύνει κατά τον ίδιο τρόπο τα αγαθά και υπηρεσίες ανεξάρτητα την προέλευση και τα στάδια συναλλαγών μέχρι την τελική κατανάλωση

- Είναι φόρος επιρριπτόμενος από τον υπόχρεο στον αντισυμβαλλόμενο και ο πωλητής του αγαθού ή ο παρέχων την υπηρεσία είναι υπόχρεος για την εμπρόθεσμη πληρωμή του φόρου στο Δημόσιο ακόμη και εάν ο αγοραστής-λήπτης αρνηθεί την καταβολή του. Στην περίπτωση αυτή η μεταξύ διαφορά τους είναι αστική και επιλύεται δικαστικά χωρίς οποιαδήποτε παρέμβαση της αρμόδιας Δ.Ο.Υ
- Είναι κοινοτικός φόρος αφού οι κύριες διατάξεις του ΦΠΑ είναι διατάξεις του κοινοτικού δικαίου που έχουν ενσωματωθεί στο εθνικό μας δίκαιο και επιπλέον ο ΦΠΑ είναι ο σημαντικότερος πόρος του προϋπολογισμού της Ευρωπαϊκής Ένωσης

1.3 Λειτουργία του Φ.Π.Α

Η λειτουργία του Φ.Π.Α. σε κάθε επιχείρηση είναι η εξής:

(α) Η επιχείρηση παίρνει τα τιμολόγια από τους προμηθευτές της οι οποίοι την χρεώνουν με την αξία των αγορών της με ένα ποσό Φ.Π.Α. το οποίο γράφεται χωριστά από την αξία.

(β) Η επιχείρηση επίσης χρεώνει τους πελάτες της με την αξία των πωλήσεων της και με το ποσό του Φ.Π.Α. που αναλογεί.

(γ) Η επιχείρηση έχει πληρώσει ένα ποσό στους προμηθευτές της και έχει εισπράξει ένα ποσό από τους πελάτες της των οποίων η διαφορά την αποδίδει στο δημόσιο.

Παράδειγμα λειτουργίας του Φ.Π.Α

Υποθέτουμε ότι ο συντελεστής Φ.Π.Α για τα προϊόντα που εμπορεύεται η επιχείρηση Α είναι 19% και τηρεί βιβλία Γ' κατηγορίας.

Κατά την διάρκεια του 1^{ου} μήνα 2007 αυτή πουλάει εμπορεύματα αξίας 10,000€.

Στην τιμή αυτή των εμπορευμάτων έχει υπολογίσει και έχει εισπράξει Φ.Π.Α με 19%, 1900€.

Κατά την ίδια περίοδο έχει αγοράσει εμπορεύματα αξίας 8,000€ για τα οποία υπολογίστηκε από τους προμηθευτές της Φ.Π.Α 19%, δηλαδή 1520€.

Η επιχείρηση αυτή θα πρέπει να καταβάλει στο Δημόσιο για το μήνα αυτό Φ.Π.Α 380€ (1900-1520) με περιοδική δήλωση που θα την υποβάλει στην αρμόδια Δ.Ο.Υ

2 ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

2.1 Επιβολή του Φόρου

Σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα φόρου προστιθέμενης αξίας (άρθρο 1) ορίζεται, ότι επιβάλλεται στη χώρα μας φόρος κύκλου εργασιών με την ονομασία φόρος προστιθέμενης αξίας. Ο φόρος αυτός επιβλήθηκε στη χώρα μας την 1^η Ιανουαρίου 1987 με τις διατάξεις του Ν.1642/1986.

Ο φόρος προστιθέμενης αξίας επιβάλλεται στις πράξεις που αποτελούν το αντικείμενο του φόρου .

2.2 Αντικείμενο του Φόρου

Αντικείμενο του φόρου, δηλαδή οι πράξεις που υπάγονται σε ΦΠΑ είναι:

- I. Η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται με αντάλλαγμα μέσα στο εσωτερικό της χώρας από τον υποκείμενο στο φόρο, ο οποίος ενεργεί τις πράξεις αυτές με την ιδιότητα του αυτή.
- II. Η εισαγωγή αγαθών στο εσωτερικό της χώρας από τρίτες χώρες .Σε αυτήν την περίπτωση επισημαίνεται ότι η εισαγωγή αγαθών φορολογείται αντικειμενικά χωρίς να εξετάζεται αν ο εισαγωγέας είναι υποκείμενος στο φόρο ή όχι .Συνεπώς η εισαγωγή αγαθών θα φορολογηθεί και όταν ακόμα ο εισαγωγέας είναι πρόσωπο που δεν ασκεί καμία οικονομική δραστηριότητα, όπως είναι ο ιδιώτης.
- III. Η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών που για να υπάρξει πρέπει να συντρέχουν οι εξής προϋποθέσεις :
 1. Να πρόκειται για αγαθά που μεταφέρονται στην Ελλάδα από άλλο κράτος-μέλος.
 2. Ο αγοραστής να είναι υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο ή μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο, που ενεργεί με την ιδιότητα του υποκειμένου στο φόρο. Ως υποκείμενος στο φόρο θεωρείται το πρόσωπο που ενεργεί πράξεις φορολογητέες ή αφορολόγητες με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου ή πράξεις απαλλασσόμενες. Ως μη υποκείμενο στο φόρο θεωρείται το πρόσωπο το οποίο σύμφωνα με τον κώδικα φόρου προστιθέμενης αξίας (άρθρο 3) δεν θεωρείται υποκείμενο στο φόρο καθώς και κάθε νομικό πρόσωπο το οποίο δεν θεωρείται ότι ασκεί οικονομική δραστηριότητα (π.χ εκκλησίες, σύλλογοι κλπ)
 3. Η συναλλαγή να πραγματοποιείται από επαχθή αιτία. Κάποιες πράξεις όμως αν και δεν υπάρχει αντάλλαγμα (χρήμα, είδος) υπάγονται στον φόρο.
 4. Η συναλλαγή να πραγματοποιείται στα πλαίσια άσκησης της οικονομικής δραστηριότητας τόσο του αγοραστή όσο και το πωλητή.

5. Ο πωλητής να είναι υποκείμενος στο φόρο σε άλλο κράτος μέλος, να μην απαλλάσσεται λόγω ύψους ακαθάριστων εσόδων στη χώρα του και ούτε να πραγματοποιεί παραδόσεις αγαθών για τις οποίες ο τόπος φορολογίας βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας.

IV. Η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, τα οποία υπάγονται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης, που πραγματοποιείται από υποκείμενο στο φόρο ή από μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο (το οποίο καλύπτεται από τον Κώδικα Φόρου προστιθέμενης αξίας, άρθρο 11).

2.3 Υποκείμενο του Φόρου

Στο φόρο υπάγονται:

1. Κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό (κερδοσκοπικός ή μη) ή το αποτέλεσμα αυτής της δραστηριότητας (κέρδος ή ζημιά).

Από τα παραπάνω προκύπτει ότι υποκείμενος στο φόρο μπορεί να είναι στην Ελλάδα και πρόσωπο που είναι εγκατεστημένο στο εξωτερικό, όταν κάνει μέσα στην Ελλάδα φορολογητέες πράξεις και για αυτές οφείλει να πληρώσει φόρο στη χώρα μας.

2. Κάθε πρόσωπο το οποίο πραγματοποιεί περιστασιακά παράδοση καινούργιου μεταφορικού μέσου σε αγοραστή εγκατεστημένο σε άλλο κράτος μέλος . Απαραίτητες προϋποθέσεις για την εφαρμογή του παραπάνω είναι το μεταφορικό μέσο να είναι καινούργιο, δηλαδή να έχει τεθεί σε κυκλοφορία πριν την πάροδο έξι μηνών) και για το πωλούμενο μεταφορικό μέσο να πληρωθεί ο ΦΠΑ που αναλογεί στο κράτος που μεταφέρεται από τον αγοραστή.
3. Κάθε πρόσωπο το οποίο πραγματοποιεί πράξεις παράδοσης ακινήτων, εφόσον με δήλωση του ενταχθεί στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ.

Δεν θεωρείται ότι ασκούν οικονομική δραστηριότητα οι μισθωτοί και λοιπά φυσικά πρόσωπα , τα οποία συνδέονται με τον εργοδότη τους με σύμβαση εργασίας ή με οποιαδήποτε άλλη νομική σχέση που δημιουργεί δεσμούς εξάρτησης. Επίσης το ελληνικό δημόσιο, οι δήμοι και τα άλλα νομικά πρόσωπα του δημοσίου δικαίου δεν θεωρούνται υποκείμενοι στο φόρο για τις πράξεις που ενεργούν ως δημόσια εξουσία.

3 ΥΠΟΧΡΕΟΙ ΣΤΟ ΦΟΡΟ ΚΑΙ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΥΤΩΝ

3.1 Υπόχρεοι στο Φόρο

Οι υπόχρεοι στο ΦΠΑ δηλαδή τα πρόσωπα που έχουν υποχρέωση να υποβάλλουν τις δηλώσεις ΦΠΑ και συνεπώς να αποδίδουν στο δημόσιο το φόρο που οφείλεται από τις πράξεις που ενεργούν είναι :

- Ο εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας υποκείμενος στο φόρο, είναι υπόχρεος για την απόδοση φόρου για τις διενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης, εισαγωγής και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών και υπηρεσιών.
- Ο εγκατεστημένος στο εσωτερικό άλλου κράτους μέλους υποκείμενος στο φόρο για τις διενεργούμενες από αυτόν πράξεις (εκτός από τις πράξεις για τις οποίες υπόχρεος είναι ο λήπτης των αγαθών και υπηρεσιών). Η υποχρέωση καταβολής φόρου ανήκει δηλαδή στον ίδιο τον εγκατεστημένο σε άλλο κράτος μέλος, ο οποίος πρέπει να λαμβάνει ΑΦΜ στην Ελλάδα με βάση τον οποίο θα γίνει η υποβολή δηλώσεων και η καταβολή φόρου.
- Ο φορολογικός αντιπρόσωπος είτε έχει οριστεί από υποκείμενο τρίτης χώρας είτε από υποκείμενο άλλου κράτους μέλους είναι υπόχρεος να καταβάλλει το αντίστοιχο ΦΠΑ για τις ανάλογες πράξεις που έχει πράξει στο εσωτερικό της χώρας.
- Ο λήπτης αγαθών και υπηρεσιών, εφόσον είναι υποκείμενος στο φόρο, σε μερικές περιπτώσεις φορολογητέων πράξεων όπως :
 - I. Παράδοσης αγαθών που πραγματοποιείται στα πλαίσια των ενδοκοινοτικών αγαθών.
 - II. Σε περίπτωση που δεν είχε οριστεί φορολογικός αντιπρόσωπος, ενώ υπήρχε τέτοια υποχρέωση.
- Το πρόσωπο που πραγματοποιεί ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών. π.χ ελληνική επιχείρηση εγκατεστημένη στην Αθήνα αγοράζει αγαθά από την Γαλλία. Υπόχρεος για την καταβολή ΦΠΑ είναι η ελληνική επιχείρηση.
- Οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο το οποίο αναγράφει το φόρο στα τιμολόγια ή σε άλλα ισοδύναμα με αυτά στοιχεία.
- Ο υποκείμενος στο ΦΠΑ που έτυχε μερική ή ολική απαλλαγή από το φόρο με υπουργική απόφαση, κατά την αγορά ή εισαγωγή αγαθών ή λήψη υπηρεσιών, δεν χρησιμοποίησε το αγαθό ή την υπηρεσία για τους σκοπούς που χορηγήθηκε η απαλλαγή, καθίσταται υπόχρεος στο φόρο.
π.χ ελληνική επιχείρηση αγοράζει μηχανικό εξοπλισμό με την απαλλακτική διαδικασία, τον οποίο δεν τον χρησιμοποιεί. Η επιχείρηση έχει την υποχρέωση να καταβάλλει το αντίστοιχο ΦΠΑ του εξοπλισμού.

3.2 Υποχρεώσεις των υποκείμενων στο Φόρο

Οι υποχρεώσεις των προσώπων που υπόκεινται σε ΦΠΑ, είναι οι παρακάτω :

1. Οι υποκείμενοι σε ΦΠΑ, ανεξάρτητα αν διενεργούν πράξεις που υπάγονται στο φόρο ή πράξεις απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών η με χωρίς δικαίωμα έκπτωσης έχουν την υποχρέωση να υποβάλλουν τις παρακάτω δηλώσεις:
 - Δήλωση έναρξης εργασιών, η οποία υποβάλλεται πριν από την έναρξη εργασιών και ειδικότερα πριν από την πραγματοποίηση οποιασδήποτε συναλλαγής στα πλαίσια της επαγγελματικής δραστηριότητας της επιχείρησης. Για τα νομικά πρόσωπα η δήλωση έναρξης εργασιών μπορεί να υποβληθεί χωρίς την επιβολή κυρώσεων μέσα σε τριάντα μέρες από τη νόμιμη σύσταση τους. Απαραίτητη προϋπόθεση είναι η μη πραγματοποίηση καμίας συναλλαγής κατά το διάστημα αυτό.
 - Δήλωση μεταβολών-μετάταξης με την οποία δηλώνει ο υποκείμενος στο ΦΠΑ (φυσικά ή νομικά πρόσωπα και ενώσεις προσώπων) οποιαδήποτε μεταβολή όπως, αλλαγή της επωνυμίας, του τόπου επαγγελματικής εγκατάστασης, του αντικειμένου εργασιών, αλλαγής μελών ή εταίρων, πραγματοποίησης ενδοκοινοτικών αποκτήσεων και παραδόσεων αγαθών και ίδρυσης ή κατάργησης υποκαταστημάτων, υποχρεούται να υποβάλλει στην αρμόδια Δ.Ο.Υ την αντίστοιχη κατά περίπτωση δήλωση μεταβολή εργασιών η οποία πρέπει να κατατεθεί εντός τριάντα ημερών από το χρόνο που έγιναν οι μεταβολές.
 - Δήλωση οριστικής παύσης εργασιών η οποία υποβάλλεται για τα φυσικά πρόσωπα μέσα σε δέκα ημέρες από την οριστική των εργασιών τους και για τα νομικά πρόσωπα καθώς και για τις ενώσεις προσώπων μέσα σε τριάντα ημέρες από τη λύση τους. Για τα φυσικά πρόσωπα και για τις ενώσεις προσώπων οριστική παύση εργασιών είναι ο πραγματικός χρόνος παύσης της δραστηριότητας τους, η πώληση ή η συγχώνευση τους ενώ όταν πρόκειται για νομικά πρόσωπα θεωρείται η δημοσίευση της πράξης λύσης τους ανάλογα με τη νομική τους μορφή.
2. Σε κάθε υποκείμενο του ΦΠΑ χορηγείται ένας μοναδικός αριθμός φορολογικού μητρώου ως εξής :
 - I. Στα φυσικά πρόσωπα με τη δήλωση απόδοσης ΑΦΜ εκτός αν έχει ήδη χορηγηθεί με την υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Ο αριθμός αυτός δεν καταργείται με την οριστική παύση εργασιών.

- II. Στα νομικά πρόσωπα και στις ενώσεις προσώπων ο ΑΦΜ χορηγείται με την υποβολή της δήλωσης έναρξης εργασιών. Ο ΑΦΜ καταργείται μόνο με την οριστική λύση ή διάλυση και όχι εάν επέλθει κάποια μεταβολή σε αυτό.
- III. Στις υπό ίδρυση επιχειρήσεις ο ΑΦΜ χορηγείται με την υποβολή της δήλωσης ίδρυσης της επιχείρησης και ο αριθμός παραμένει ο ίδιος και μετά το πέρας των εργασιών ίδρυσης.
3. Τις παραπάνω υποχρεώσεις (έναρξη, μεταβολή, παύση, απόκτηση ΑΦΜ) έχουν και τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα τα οποία είτε ιδρύουν υποκαταστήματα είτε εγκαθιστούν γραφείο στο εσωτερικό της χώρας είτε αποκτούν ακίνητο στο εσωτερικό της χώρας είτε έχουν οποιαδήποτε δραστηριότητα στην Ελλάδα που συνεπάγεται στην υποβολή φορολογικών δηλώσεων είτε τέλος αν συμμετέχουν σε ημεδαπά νομικά πρόσωπα εκτός από την συμμετοχή τους σε ανώνυμες εταιρείες.
4. Ο υποκείμενος στο ΦΠΑ υποχρεούται επίσης :
- Να τηρεί βιβλία και να εκδίδει στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις του κώδικα βιβλίων και στοιχείων.
 - Να υποβάλλει τις προβλεπόμενες δηλώσεις (περιοδικές, εκκαθαριστική). Όσοι πραγματοποιούν αποκλειστικά πράξεις που απαλλάσσονται από το φόρο χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών τους, δεν υποχρεούνται σε υποβολή δηλώσεων.
 - Να υποβάλλει στη Δ.Ο.Υ (που υπάγεται το ακίνητο) την ειδική δήλωση ΦΠΑ με την οποία ο υπόχρεος θα καταβάλει το ΦΠΑ στις περιπτώσεις μεταβίβασης νέων ακινήτων.
 - Να ορίζει φορολογικό αντιπρόσωπο του, πριν από την ενέργεια οποιασδήποτε φορολογητέας πράξης στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον πρόκειται για υποκείμενο στο φόρο που δεν είναι μόνιμα εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας ή στο εσωτερικό άλλου κράτους μέλους.
 - Να τηρεί θεωρημένο ειδικό βιβλίο όπου θα καταχωρούνται οι αποστολές ή οι αφίξεις αγαθών που μετακινούνται προσωρινά (π.χ για επισκευή) από ή σε άλλο κράτος μέλος.
5. Ο υποκείμενος στο ΦΠΑ που πραγματοποιεί ενδοκοινοτικές συναλλαγές αγαθών υποχρεούται
- Να χρησιμοποιεί για τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές τον ΑΦΜ του με το πρόθεμα EL στα στοιχεία που εκδίδει για αυτές τις συναλλαγές καθώς επίσης και να αναγράφει τον ΑΦΜ του αγοραστή με το ανάλογο πρόθεμα.

- Να υποβάλλει στατιστική δήλωση (intrastat¹), για τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές που πραγματοποιεί για κάθε μήνα.
 - Να υποβάλλει ανακεφαλαιωτικό πίνακα (listing²) για τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις και αποκτήσεις που διενεργεί.
6. Ο υποκείμενος που ενεργεί πράξεις απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης (π.χ γιατρός) τα νομικά πρόσωπα (π.χ νοσοκομεία) και οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος, εάν πραγματοποιούν ενδοκοινοτικές αποκτήσεις που υπερβαίνουν το όριο των 10.000 € υποχρεούνται να υποβάλλουν : δήλωση μεταβολής και να λαμβάνουν ΑΦΜ με πρόθεμα EL, περιοδική δήλωση ΦΠΑ, δήλωση μεταβολής ένταξης στο VIES, δήλωση παύσης των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων και τέλος να υποβάλλουν τον ανακεφαλαιωτικό πίνακα ενδοκοινοτικών αποκτήσεων.

Τις παραπάνω υποχρεώσεις τις έχουν κατά περίπτωση και κάποια άλλα πρόσωπα. Μερικά από αυτά είναι :

- Ο εκκαθαριστής, ο κηδεμόνας, ο προσωρινός διαχειριστής στις περιπτώσεις κληρονομιάς
- Ο προσωρινός ή ο οριστικός κηδεμόνας στις περιπτώσεις πτώχευσης του υποκειμένου στο φόρο
- Ο φορολογικός αντιπρόσωπος, στις περιπτώσεις που ορίζεται υπόχρεος στο φόρο.
- Ο επίτροπος, ο κηδεμόνας και ο αντιλήπτορας, στις περιπτώσεις ανηλίκων, απόντων, δικαστικά ή νόμιμα απαγορευμένων και των προσώπων που βρίσκονται υπό δικαστική αντίληψη
- Οι κληρονόμοι και οι δωρεοδόχοι του υποκειμένου στο φόρο για τις φορολογικές υποχρεώσεις του μέχρι το θάνατο του ή τη σύσταση της δωρεάς εν ζωή
- Κάθε πρόσωπο το οποίο, βάσει νόμου ή δικαστικής απόφασης, υποκαθιστά τον υποκείμενο στο φόρο
- Ο εκπρόσωπος ή μέλος της ένωσης προσώπων, κατά ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων της φορολογίας εισοδήματος. Όταν οι φορολογητέες πράξεις ενεργούνται από ένωση προσώπων χωρίς νομική προσωπικότητα, τις

¹ Ο υποκείμενος που πραγματοποιεί ενδοκοινοτικές αποκτήσεις-παραδόσεις έχει την υποχρέωση να υποβάλει κάθε μήνα INTRASTAT άφιξης και αποστολής αντίστοιχα. Με τη δήλωση αυτή παρέχονται λεπτομερείς πληροφορίες για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις-παραδόσεις που πραγματοποιήθηκαν κατά το περασμένο μήνα.

² Ο υποκείμενος στο φόρο όταν πραγματοποιεί ενδοκοινοτικές αποκτήσεις-παραδόσεις έχει την υποχρέωση, εκτός από τις σχετικές καταχωρήσεις στην περιοδική δήλωση ΦΠΑ να υποβάλει ανακεφαλαιωτικό πίνακα αποκτήσεων-παραδόσεων. Η υποβολή γίνεται ανεξάρτητα από το ύψος των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων-παραδόσεων και συμπληρώνεται μόνο για τις αποκτήσεις-παραδόσεις αγαθών και όχι υπηρεσιών. Υποβάλλεται ηλεκτρονικά μέσω TAXIS-NET μέχρι την 26^η ημέρα του επόμενου μήνα που ακολουθεί τη λήξη του σχετικού τριμήνου που έγινε η συναλλαγή.

υποχρεώσεις έχει ο εκπρόσωπος της ένωσης προσώπων, ή οποιοδήποτε μέλος της.

- Ο ιδρυτής επιχείρησης για τις υποχρεώσεις αυτής μέχρι την έναρξη λειτουργίας της

Από τις παραπάνω υποχρεώσεις απαλλάσσονται :

1. τα νομικά πρόσωπα που δεν υπόκεινται στο φόρο.
2. τα πρόσωπα που καθίστανται υποκείμενα στο φόρο από περιστασιακή παράδοση καινούργιου μεταφορικού μέσου σε άλλο κράτος-μέλος.
3. τα φυσικά πρόσωπα που πραγματοποιούν απαλλασσόμενες πράξεις.
4. οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος.

3.3 Δήλωση και συναφείς υποχρεώσεις

Οι δηλώσεις που υποβάλλονται από τους υπόχρεους σε ΦΠΑ είναι βασικής σημασίας για τη λειτουργία του συστήματος ΦΠΑ, αφού μέσω αυτών ασκείται το θεμελιώδες δικαίωμα της έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών, γίνεται ο τελικός διακανονισμός των εκπτώσεων κ.λπ.

Πιο συγκεκριμένα οι υπόχρεοι στο ΦΠΑ, ανεξάρτητα εάν ενεργούν πράξεις φορολογητέες ή απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης (π.χ εξαγωγές) έχουν υποχρέωση να υποβάλλουν στη Δ.Ο.Υ που υπάγονται τις παρακάτω δηλώσεις :

- α) **περιοδική δήλωση**, η οποία περιλαμβάνει για κάθε φορολογική περίοδο την αξία και τον αναλογούντα ΦΠΑ φορολογητέων πράξεων της παράδοσης αγαθών και της παροχής υπηρεσιών, την αξία των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων και παραδόσεων, τις εκπτώσεις και άλλα.

Η περιοδική δήλωση ανεξάρτητα αν είναι μηδενική, πιστωτική ή χρεωστική υποβάλλεται κάθε μήνα, μέχρι και την 20^η ημέρα του επόμενου μήνα για τις πράξεις του προηγούμενου μήνα, εφόσον ο υπόχρεος τηρεί βιβλία Γ' κατηγορίας σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ ή κάθε ημερολογιακό τρίμηνο εάν ο υπόχρεος τηρεί βιβλία Α' ή Β κατηγορίας, μέχρι και την 20^η ημέρα του μήνα, ο οποίος ακολουθεί το προηγούμενο τρίμηνο μέσα στο οποίο πραγματοποιήθηκαν οι πράξεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ.

- β) **εκκαθαριστική δήλωση**, η οποία είναι μία ανακεφαλαιωτική δήλωση και περιλαμβάνει τα δεδομένα των περιοδικών δηλώσεων που υποβλήθηκαν στη διαχειριστική περίοδο στην οποία αναφέρεται η εκκαθαριστική δήλωση.

Είναι μία πολύ σημαντική δήλωση αφού μέσω αυτής γίνεται ο τελικός διακανονισμός των εκπτώσεων του φόρου που διενεργήθηκαν με τις περιοδικές δηλώσεις κατά τη διάρκεια της διαχειριστικής περιόδου καθώς και ο διακανονισμός του φόρου στα αγαθά επένδυσης. Η εκκαθαριστική δήλωση υποβάλλεται από το κεντρικό κατάστημα και για τα υποκαταστήματα.

Υποβάλλεται ανεξάρτητα εάν είναι μηδενική, χρεωστική ή πιστωτική μέχρι την δέκατη ημέρα (10^η) του πέμπτου μήνα που ακολουθεί τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου εφόσον ο υπόχρεος τηρούσε βιβλία Γ' κατηγορίας και μέχρι την εικοστή πέμπτη ημέρα (25^η) του δεύτερου μήνα που ακολουθεί τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου εφόσον ο υπόχρεος τηρούσε βιβλία Α' ή Β κατηγορίας, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ.

Εάν η διαφορά που προκύπτει από τα δεδομένα των παραπάνω δηλώσεων είναι θετική και μεγαλύτερη από 3 € καταβάλλεται στο δημόσιο και αν είναι θετική μέχρι 3€ μεταφέρεται για καταβολή στη επόμενη φορολογική περίοδο. Ενώ αν είναι αρνητική μεταφέρεται για έκπτωση ή επιστρέφεται κατά περίπτωση. Επίσης περιοδική ή εκκαθαριστική δήλωση χωρίς την ταυτόχρονη καταβολή του οφειλόμενου ΦΠΑ δεν γίνεται αποδεκτή και δεν παράγει κανένα έννομο αποτέλεσμα.

Και οι δύο δηλώσεις υποβάλλονται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Οι εξαιρέσεις που υπάρχουν αφορούν εποχιακές επιχειρήσεις και τις επιχειρήσεις που εδρεύουν σε νησιά όπου δεν εδρεύει Δ.Ο.Υ και μπορούν να υποβάλλουν τις δηλώσεις τους σε οποιαδήποτε Δ.Ο.Υ.

Τώρα εάν ο υποκείμενος στο ΦΠΑ που διακόπτει οριστικά τις εργασίες του και αναχωρεί εκτός του εσωτερικού της χώρας ή μεταφέρει την επιχείρησή του εκτός αυτού έχει την υποχρέωση να επιδώσει και τις δύο δηλώσεις (περιοδική, εκκαθαριστική) και να καταβάλλει τον οφειλόμενο φόρο. π.χ υποκείμενος με βιβλία Β' κατηγορίας διακόπτει τις εργασίες στις 15 Ιουλίου 2006 πρέπει να υποβάλλει περιοδικές δηλώσεις και να καταβάλλει τον οφειλόμενο ΦΠΑ, τόσο για την προηγούμενη φορολογική περίοδο που έληξε στις 30 Ιουνίου όσο και για την περίοδο 1 μέχρι 15 Ιουλίου. Η εκκαθαριστική δήλωση πρέπει να υποβληθεί μέσα στην προθεσμία των 55 ημερών, η οποία αρχίζει από την ημερομηνία διακοπής των εργασιών.

Υποβάλλουν περιοδική δήλωση μόνο για τις περιόδους που πραγματοποιούν φορολογητέες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών μέχρι την 15^η ημέρα του επόμενου μήνα, που ακολουθεί το μήνα της ενδοκοινοτικής απόκτησης και καταβάλλουν τον αναλογούντα φόρο οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος, τα νομικά πρόσωπα που δεν υπάγονται σε ΦΠΑ (π.χ Δήμοι, νοσοκομεία) και ο υποκείμενος

στο φόρο που ενεργεί πράξεις απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης (π.χ γιατρός).

Όποιο πρόσωπο που είναι υποκείμενο στο φόρο λόγω περιστασιακής ενδοκοινοτικής παράδοσης καινούργιου μεταφορικού μέσου, υποχρεούται να υποβάλει έκτακτη περιοδική δήλωση πριν την άσκηση του δικαιώματος επιστροφής του ΦΠΑ. Η περιστασιακή παράδοση καινούργιων μεταφορικών μέσων που αποστέλλονται ή μεταφέρονται προς άλλο κράτος μέλος απαλλάσσεται από το φόρο. Επομένως τα πρόσωπα που καθίστανται υποκείμενα στο φόρο από τον λόγο αυτό δικαιούνται επιστροφή του φόρου που κατέλαβαν κατά την αγορά των μεταφορικών μέσων.

Οι υπόχρεοι που τηρούν βιβλία Α' κατηγορίας του Κ.Β.Σ έχουν την δυνατότητα να μην υποβάλουν περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ και επίσης τους παρέχεται η δυνατότητα να αποδώσουν το ΦΠΑ με άλλο τρόπο εφόσον δεν διενεργούν ενδοκοινοτικές συναλλαγές. Για την παραπάνω επιθυμία τους οι υπόχρεοι πρέπει να υποβάλουν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ δήλωση μεταβολών μέσα στον Ιανουάριο. Ο τρόπος που θα αποδίδουν τον φόρο είναι με προκαταβολές μέσα στη χρήση η οποία βασίζεται στον φόρο της προηγούμενης χρήσης με προσαύξηση 10% και το πραγματικό οφειλόμενο ποσό του φόρου θα προκύψει οριστικά με την εκκαθαριστική δήλωση του έτος. Αν ο υποκείμενος στο φόρο επιλέξει αυτό το καθεστώς απόδοσης του φόρου υποχρεούται να μείνει σε αυτό για μια τριετία.

Τέλος υπάρχουν κάποιες προσαυξήσεις και πρόστιμα όταν υποβάλλεται εκπρόθεσμα η περιοδική δήλωση του Φ.Π.Α, τα οποία είναι:

1. Όταν υποβάλλεται εκπρόθεσμα η περιοδική δήλωση του Φ.Π.Α. που είναι πιστωτική ή μηδενική ή χρεωστική μέχρι 3 ευρώ και είναι υποχρεωτικό να υποβληθεί (π.χ. όταν πραγματοποιούνται ενδοκοινοτικές συναλλαγές κλπ.), τότε το πρόστιμο είναι από 117 – 1.170 ευρώ και με διοικητική επίλυση της διαφοράς μειώνεται στο 1/3.
2. Όταν υποβάλλεται εκπρόθεσμα η περιοδική δήλωση και είναι χρεωστική (πάνω από 3 ευρώ), η προσαύξηση είναι 1,5% για κάθε μήνα καθυστέρησης και με ανώτατο όριο το 100% (π.χ. μέχρι τις 20 του μεθεπόμενου μήνα 1,5% προσαύξηση, και αν η 20^η ημέρα είναι μη εργάσιμη μέχρι τις 19 κλπ., μέχρι τις 20 του άλλου (τρίτου) μήνα συνολική προσαύξηση 3% κ.ο.κ.). Αν χορηγήθηκε ειδική παράταση πάνω από 15 μέρες, ως αφετηρία για τον πρόσθετο φόρο λαμβάνεται η επόμενη ημέρα από εκείνη του δεκαπενθήμερου.

4 ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΕΣ ΠΡΑΞΕΙΣ

4.1 Παράδοση αγαθών

Παράδοση αγαθών θεωρείται κάθε πράξη με την οποία μεταβιβάζεται το δικαίωμα να διαθέτει κάποιος ως κύριος ενσώματα κινητά αγαθά. Ως ενσώματα αγαθά θεωρούνται και οι φυσικές δυνάμεις ή ενέργειες που μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο συναλλαγής, όπως είναι το ηλεκτρικό ρεύμα, το αέριο, το ψύχος και η θερμότητα.

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

Ως παράδοση λογίζεται επίσης :

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

Δεν θεωρείται ως παράδοση αγαθών η μεταβίβαση αγαθών επιχείρησης ως συνόλου, κλάδου ή μέρους της από επαχθή ή χαριστική αιτία ή με τη μορφή εισφοράς σε υφιστάμενο ή συνιστώμενο νομικό πρόσωπο ,εφόσον αυτός που αποκτά τα αγαθά συνεχίζει τις εργασίες του προκατόχου του. Η διάταξη αυτή δεν έχει εφαρμογή, αν το πρόσωπο που μεταβιβάζει ή το πρόσωπο που αποκτά τα αγαθά ενεργεί πράξεις για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου. Στο ΦΠΑ υπόκεινται επίσης και ορισμένες πράξεις, οι οποίες αν και δεν συγκεντρώνουν τις προϋποθέσεις, ώστε να θεωρηθούν φορολογητέες παραδόσεις π.χ όταν δεν υπάρχει αντάλλαγμα ή δεν πραγματοποιείται μεταβίβαση της κυριότητας των αγαθών.

Κυρίως πρόκειται για τις αποκαλούμενες αυτοπαραδόσεις αγαθών, οι οποίες υπάγονται στο φόρο για την εξασφάλιση ίσων όρων ανταγωνισμού μεταξύ των επιχειρήσεων αφενός, αλλά και για την εξασφάλιση της αρχής της επιβολής του ΦΠΑ κατά τη διάθεση των αγαθών στον τελικό καταναλωτή.

Οι πράξεις που θα αναφερθούν παρακάτω, αποτελούν επίσης παραδόσεις αγαθών, εφόσον αφορούν αγαθά για τα οποία έχει εκπεσθεί ο φόρος κατά την απόκτηση, την παραγωγή ή την κατασκευή τους. Αυτές είναι:

- 1) Η διάθεση αγαθών από υπαγόμενη στο φόρο δραστηριότητα σε άλλη μη υπαγόμενη του αυτού υποκειμένου. Π.χ επιχείρηση έχει βιβλιοπωλείο και φροντιστήριο. Για τις ανάγκες του φροντιστηρίου διαθέτει δωρεάν βιβλία στους μαθητές του φροντιστηρίου. Για την πράξη αυτή θα πρέπει να εκδοθεί

στοιχείο αυτοπαράδοσης, δεδομένου ότι τα βιβλία διατέθηκαν σε απαλλασσόμενη δραστηριότητα για την οποία ο υποκείμενος δεν είχε δικαίωμα έκπτωσης

- 2) Η ανάληψη από υποκείμενο στο φόρο αγαθών της επιχείρησης του για την ικανοποίηση αναγκών του ή του προσωπικού της επιχείρησης και γενικά η δωρεάν διάθεση αγαθών για σκοπούς ξένους προς την άσκηση της επιχείρησης
- 3) Η ιδιοκατοίκηση, η ιδιόχρηση, ή η παράδοση σε μη φορολογητέα δραστηριότητα του ίδιου υποκειμένου, η μίσθωση, η δωρεάν παραχώρηση της χρήσης, ή η χρησιμοποίηση για οποιονδήποτε ξένο σκοπό προς την επιχείρηση των ακινήτων
- 4) Η ανάληψη μερίδας σε αγαθά από εταίρο, μέτοχο ή κληρονόμο, σε περίπτωση διακοπής των εργασιών, λύσης της εταιρείας, αποχώρησης ή θανάτου εταίρου
- 5) Η περιέλευση στον υποκείμενο στο φόρο ή στους κληρονόμους του αγαθών της επιχείρησης του, κατά την παύση των εργασιών της ή κατά τον θάνατο του υποκειμένου.

Τέλος θεωρείται ως παράδοση αγαθών η μετακίνηση αγαθών από την Ελλάδα προς άλλο Κράτος-Μέλος για τους σκοπούς της ίδιας της επιχείρησης, παρότι δεν υπάρχει μεταβίβαση της κυριότητας των αγαθών αυτών. Η παράδοση αυτή δεν φορολογείται στην Ελλάδα, διότι απαλλάσσεται από το φόρο ως ενδοκοινοτική παράδοση.

Η παράδοση αυτή θα φορολογηθεί ως ενδοκοινοτική απόκτηση στο άλλο Κράτος-Μέλος το οποίο θα ειδοποιηθεί μέσω του συστήματος ανταλλαγής των πληροφοριών (VIES³) για τη μετακίνηση αυτή. Για το σκοπό αυτό θα υποβληθεί ανακεφαλαιωτικός πίνακας VIES από τον υποκείμενο στο φόρο.

Δεν θεωρείται ως παράδοση αγαθών η μετακίνηση αγαθών από την Ελλάδα προς άλλο Κράτος-Μέλος, εφόσον τα αγαθά προορίζονται για μια από τις ακόλουθες πράξεις:

- I. Τα προϊόντα προορίζονται να αποτελέσουν αντικείμενο παράδοσης αγαθών της οποίας ο τόπος είναι το άλλο Κράτος-Μέλος
- II. Πρόκειται για παράδοση αγαθών, η οποία απαλλάσσεται από το φόρο

³ Μέσω του συστήματος αυτού (VIES) διενεργείται ο έλεγχος στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές. Σε αυτό το σύστημα είναι συνδεδεμένα όλα τα Κράτη-Μέλη και με αυτό ο πωλητής έχει τη δυνατότητα αλλά και την υποχρέωση να ελέγχει την εγκυρότητα του ΑΦΜ/Φ.Π.Α του αγοραστή, τον τόπο εγκατάστασης του και κατά συνέπεια διασφαλίζεται ότι ο αγοραστής θα δηλώσει την συναλλαγή σαν ενδοκοινοτική απόκτηση στο Κράτος-Μέλος εγκατάστασης του.

- III. Η μετακίνηση αγαθού από την Ελλάδα σε άλλο Κράτος-Μέλος με σκοπό τη προσωρινή χρησιμοποίηση του για παροχή υπηρεσιών στο Κράτος-Μέλος άφιξης
- IV. Η μετακίνηση αγαθού της επιχείρησης από την Ελλάδα σε άλλο Κράτος-Μέλος όταν το αγαθό αυτό στέλνεται στο άλλο Κράτος-Μέλος με σκοπό να γίνουν σ' αυτό διάφορες εργασίες στο αγαθό αυτό π.χ επισκευή, επεξεργασία, βελτίωση κ.λπ
- V. Η μετακίνηση από την Ελλάδα αγαθού για να χρησιμοποιηθεί μέχρι 24 μήνες σε άλλο Κράτος-Μέλος, όπου πραγματοποιεί φορολογητέες πράξεις, με την προϋπόθεση ότι αν το αγαθό αυτό εισαγόταν από τρίτη χώρα θα υπαγόταν στο καθεστώς της προσωρινής εισαγωγής με πλήρη απαλλαγή από το φόρο.
- VI. Η παράδοση φυσικού αερίου σε άλλο Κράτος-Μέλος μέσω συστήματος διανομής ή ηλεκτρικής ενέργειας σε μεταπωλητή υποκείμενο ή σε πελάτη καταναλωτή

4.2 Παράδοση ακινήτων

Σύμφωνα με το νέο νόμο που έχει εφαρμοστεί από 01/01/06, ο Φ.Π.Α επιβάλλεται στην παράδοση αποπερατωμένων ή ημιτελών κτιρίων ή τμημάτων των κτιρίων και του οικοπέδου που συμμεταβιβάζεται μαζί με το κτίριο ως ενιαία ιδιοκτησία. Κατά συνέπεια η μεταβίβαση μόνο του οικοπέδου δεν υπάγεται σε Φ.Π.Α

Η παράδοση ακινήτων υπάγεται σε Φ.Π.Α εφόσον:

- Πραγματοποιείται από επαχθή αιτία, δηλαδή με αντάλλαγμα. Το αντάλλαγμα, όπως ισχύει γενικά για τις παραδόσεις αγαθών, μπορεί να καταβάλλεται είτε με μετρητά είτε επί πιστώσει. Μπορεί επίσης να συνίσταται σε χρήμα, σε είδος κ.λπ.
- Πραγματοποιείται από υποκείμενο στο Φ.Π.Α πρόσωπο, που λειτουργεί στα πλαίσια της δραστηριότητας του σαν εργολάβος κατασκευαστής. Δηλαδή επιχείρηση(φυσικό ή νομικό πρόσωπο) που η δραστηριότητα της είναι ανέγερση και πώληση ακινήτων.
- Πραγματοποιείται πριν από την πρώτη εγκατάσταση σ' αυτά. Δηλαδή το ακίνητο πρέπει να είναι νέο και να μην έχει χρησιμοποιηθεί με οποιονδήποτε τρόπο.

Για την εφαρμογή των παραπάνω ως κτίρια θεωρούνται τα κτίσματα γενικά και όλες οι κατασκευές που συνδέονται με τα κτίσματα ή με το έδαφος κατά τρόπο σταθερό και μόνιμο, ανεξάρτητα εάν είναι αποπερατωμένα ή ημιτελή. Επίσης ως πρώτη εγκατάσταση θεωρείται η πρώτη χρησιμοποίηση του ακινήτου με οποιονδήποτε τρόπο όπως είναι π.χ για ιδιοκατοίκηση, ιδιόχρηση, μίσθωση ή οποιαδήποτε άλλη χρήση.

Παραδείγματα

α) Εργολάβος κατασκευαστής πωλεί νέο ακίνητο από τα σχέδια. Η παράδοση αυτή υπάγεται σε Φ.Π.Α

β) Εργολάβος αγοράζει οικόπεδο προκειμένου να κατασκευάσει ακίνητο. Η πράξη αυτή δεν υπάγεται σε Φ.Π.Α, επειδή η μεταβίβαση οικοπέδου υπάγεται σε Φόρο Μεταβίβασης Ακινήτων.

Ως παράδοση ακινήτων θεωρείται επίσης τα εμπράγματα δικαιώματα επί ακινήτων (όπως η μεταβίβαση της ψιλής κυριότητας, η σύσταση δικαιώματος προσωπικής δουλείας, η παραίτηση από το δικαίωμα προσωπικής δουλείας, η μεταβίβαση του δικαιώματος άσκησης της επικαρπίας), εφόσον πρόκειται για νέα ακίνητα τα οποία υπάγονται στο Φ.Π.Α, καθώς και η εκτέλεση εργασιών σε ακίνητα με μίσθωση έργου, ανεξάρτητα αν διαθέτει τα υλικά ο εργοδότης ή ο εργολάβος.

Τέλος στις περιπτώσεις που η παράδοση ακινήτου υπάγεται σε Φ.Π.Α, δεν μπορεί να επιβληθεί και ο Φόρος Μεταβίβασης Ακινήτων. Σε Φ.Π.Α υπάγονται τα ακίνητα των οποίων η άδεια κατασκευής εκδίδεται από την 1 η Ιανουαρίου 2006.

4.3 Παροχή υπηρεσιών

Ως παροχή υπηρεσιών θεωρείται κάθε πράξη που δεν συνιστά παράδοση αγαθών. Η πράξη αυτή συνιστάται ιδίως σε:

α) μεταβίβαση ή παραχώρηση της χρήσης ενός άυλου αγαθού

β) υποχρέωση για παράλειψη ή ανοχή μιας πράξης ή κατάστασης, όπως είναι π.χ η ανάληψη υποχρέωσης για μη άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας σε ορισμένο μέρος ή σε όλη τη χώρα.

Βέβαια για την υπαγωγή στο φόρο των ανωτέρων πράξεων προϋπόθεση είναι η ύπαρξη ανταλλάγματος, δηλαδή η παροχή υπηρεσιών να ενεργείται με κάποια αμοιβή.

Οι παρακάτω πράξεις θεωρούνται οπωσδήποτε παροχή υπηρεσιών:

α) η εκμετάλλευση ξενοδοχείων, επιπλωμένων δωματίων και οικιών, κατασκηνώσεων και άλλων παρόμοιων εγκαταστάσεων.

β) η εκμετάλλευση χώρων στάθμευσης κάθε είδους μεταφορικών μέσων και τροχόσπιτων.

γ) η διάθεση τροφής και ποτών από εστιατόρια, ζαχαροπλαστεία, κέντρα διασκέδασης και παρόμοιες επιχειρήσεις για επιτόπια κατανάλωση.

δ) η μίσθωση βιομηχανοστασίων και χρηματοθυρίδων.

ε) οι εργασίες φασόν σε ενσώματα κινητά αγαθά. Ως εργασίες φασών θεωρούνται οι εργασίες παραγωγής ή κατασκευής ή συναρμολόγησης κινητών αγαθών με υλικά και αντικείμενα που παραδίδονται από τον εργοδότη στον εργολάβο, ανεξάρτητα εάν ο εργολάβος χρησιμοποιεί τα δικά του υλικά.

Στην περίπτωση κατά την οποία ο υποκείμενος στο φόρο που μεσολαβεί σε παροχή μιας υπηρεσίας, ενεργώντας στο όνομα του αλλά και για λογαριασμό τρίτων, θεωρείται ότι λειτουργεί αφενός ως λήπτης της υπηρεσίας και αφετέρου ως παρέχων όταν με τη σειρά του την παρέχει στον τρίτο για λογαριασμό του οποίου αρχικά έλαβε την υπηρεσία. Π.χ έστω ότι ο Α διατηρεί συνεργείο αυτοκινήτων και αναλαμβάνει την επισκευή του αυτοκινήτου του Β. Επειδή ο Α δεν έχει γνώσεις πάνω στην μάρκα του αυτοκινήτου του Β απευθύνεται στον Γ που έχει, ενεργώντας στο όνομα του. Έτσι υπάρχουν δύο χωριστές παροχές υπηρεσιών του Α προς τον Β και του Γ προς τον Α.

Υπάρχουν ορισμένες περιπτώσεις παροχής υπηρεσιών, στις οποίες ενώ δεν υπάρχει αντάλλαγμα ο νόμος τις θεωρεί ως φορολογητέες.

Αναλυτικότερα οι πράξεις οι οποίες μπορούν να χαρακτηριστούν ως αυτοχρησιμοποιήσεις ή ιδιοχρησιμοποιήσεις είναι οι παρακάτω:

- Η χρησιμοποίηση από τον υποκείμενο στο φόρο αγαθών της επιχείρησης του για την ικανοποίηση αναγκών του ή του προσωπικού της επιχείρησης ή για σκοπούς ξένους προς αυτή, εφόσον κατά την απόκτηση των αγαθών αυτών δημιουργήθηκε δικαίωμα έκπτωσης του φόρου. Έτσι θεωρείται ως φορολογητέα πράξη παροχής υπηρεσιών η χρησιμοποίηση αγαθών της επιχείρησης (αυτοχρησιμοποίηση), για τα οποία έχει εκπέσει το φόρο απόκτησης τους και επομένως θα πρέπει να φορολογηθεί εφόσον χρησιμοποιεί τα αγαθά για την ικανοποίηση των παραπάνω αναγκών.
- Η παροχή υπηρεσιών για τις ανάγκες του υποκειμένου ή για τις ανάγκες του προσωπικού του ή για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση. Και στις περιπτώσεις αυτές έχουμε φορολογητέα παροχή υπηρεσιών, αν και η χρησιμοποίηση αυτών γίνεται σε κάθε περίπτωση χωρίς ανταλλάγματα (έσοδα) για την επιχείρηση, εφόσον έχει εκπέσει φόρος εισροών.
- Η χρησιμοποίηση δικών του υπηρεσιών για τις ανάγκες της επιχείρησης του, εφόσον πρόκειται για υπηρεσίες που προβλέπονται και για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών.

4.4 Εισαγωγή αγαθών

Η εισαγωγή αποτελεί μια από τις πράξεις που υπάγονται σε Φ.Π.Α.

Ως εισαγωγή θεωρείται η είσοδος αγαθών στο εσωτερικό της χώρας, που δεν πληρούν προϋποθέσεις των άρθρων 9 και 10 της συνθήκης της ρώμης ή προκειμένου για αγαθά υπαγόμενα στη συνθήκη περί ιδρύσεως της Ευρωπαϊκής Κοινότητας άνθρακα και χάλυβα, που δεν βρίσκονται σε ελεύθερη κυκλοφορία.

Τα άρθρα 9 και 10 της συνθήκης ορίζουν ότι στο εσωτερικό της Κοινότητας κυκλοφορούν ελεύθερα αγαθά καταγωγής των Κρατών-Μελών, καθώς επίσης και αγαθά προέλευσης τρίτων προς την Κοινότητα χωρών, που βρίσκονται σε ελεύθερη κυκλοφορία, δηλαδή αγαθά τα οποία επιβαρύνθηκαν με δασμούς, φόρους ισοδύναμου αποτελέσματος, εισφορές και άλλες δασμολογικές επιβαρύνσεις, σύμφωνα με τις ισχύουσες τελωνειακές διατάξεις. Εάν συνεπώς υπάρχουν αγαθά που δεν πληρούν τις προϋποθέσεις αυτές, δηλαδή δεν κατάγονται από τα Κράτη-Μέλη ή δεν έχουν τεθεί σε ελεύθερη κυκλοφορία, θεωρούνται ότι προέρχονται από τρίτες προς την κοινότητα χώρες και έχουν εφαρμογή οι περί εισαγωγής διατάξεις.

Επίσης θεωρείται ως εισαγωγή η είσοδος αγαθών στο εσωτερικό της χώρας που προέρχονται από τρίτες χώρες εφόσον τα αγαθά αυτά δεν καλύπτονται από τις προαναφερθείσες προϋποθέσεις.

Τέλος η εισαγωγή από τρίτη χώρα θεωρείται ότι συντελείται στην Ελλάδα όταν τα αγαθά κατά τη θέση τους σε ελεύθερη κυκλοφορία ή σε ανάλωση βρίσκονται στο εσωτερικό της χώρας, εκτός του Αγίου Όρους.

4.5 Ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών

Ενδοκοινοτική απόκτηση είναι η πράξη με την οποία ένα πρόσωπο αποκτά το δικαίωμα να κατέχει ως κύριος ενσώματα κινητά αγαθά που αποστέλλονται ή μεταφέρονται από άλλο Κράτος-Μέλος στην Ελλάδα από τον πωλητή ή τον αγοραστή ή από άλλον που ενεργεί για λογαριασμό τους.

Η ενδοκοινοτική απόκτηση θεωρείται ότι πραγματοποιείται στην Ελλάδα, όταν κατά το χρόνο άφιξης των αγαθών που αποστέλλονται ή μεταφέρονται από άλλο Κράτος-Μέλος προς αυτόν που τα αποκτά, βρίσκονται στο εσωτερικό της χώρας. π.χ η αγορά ηλεκτρικών συσκευών που πραγματοποιεί ελληνική εμπορική επιχείρηση από γερμανικό εργοστάσιο θεωρείται ενδοκοινοτική απόκτηση εάν βεβαίως τα αγαθά μεταφέρονται στην Ελλάδα και η τιμολόγηση γίνεται μεταξύ δύο υποκείμενων και εγγεγραμμένων στο σύστημα VIES. Αυτή η ενδοκοινοτική απόκτηση θα φορολογηθεί στην Ελλάδα έχει απαλλαγεί του ΦΠΑ σαν ενδοκοινοτική παράδοση στη Γερμανία και σε αυτήν την ενδοκοινοτική απόκτηση τόπος φορολόγησης είναι η Ελλάδα στην πράξη όμως δεν εκταμιεύεται φόρος επειδή ο αναλόγων ΦΠΑ

χρεοπιστώνεται στη δήλωση ΦΠΑ. Ο εν λόγω ΦΠΑ θα εισπραχθεί στην περαιτέρω πώληση στο εσωτερικό της χώρας.

Δεν θεωρείται ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών η απόκτηση που πραγματοποιείται από:

- α) υποκείμενο στο φόρο που υπάγεται στο ειδικό καθεστώς των αγροτών.
- β) υποκείμενο στο φόρο που πραγματοποιεί μόνο παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών, που δεν του παρέχουν κανένα δικαίωμα έκπτωσης.
- γ) μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο, εφόσον το ύψος των συναλλαγών αυτών, χωρίς το φόρο προστιθέμενης αξίας, που οφείλεται στο Κράτος-Μέλος της αναχώρησης της αποστολής ή της μεταφοράς δεν υπερβαίνει κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο το ποσό των 10,000€ και κατά την τρέχουσα διαχειριστική περίοδο δεν υπερβαίνει το ποσό αυτό.

Επίσης δεν θεωρείται ενδοκοινοτική απόκτηση, η απόκτηση από άλλο Κράτος-Μέλος, αγαθών για τα οποία προβλέπεται απαλλαγή της παράδοσης αυτής στο εσωτερικό της χώρας καθώς και η απόκτηση μεταχειρισμένων αγαθών και αντικειμένων καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο μεταπωλητής ή διοργανωτής της δημοπρασίας είναι εγκατεστημένος στο Κράτος-Μέλος πώλησης και το πωλούμενο αγαθό φορολογήθηκε σ' αυτό.

Τέλος υπάρχουν κάποιες άλλες πράξεις που εξομοιώνονται με ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών οι οποίες είναι:

- Η παραλαβή αγαθών στο εσωτερικό της χώρας από νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στο φόρο, τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται από το ίδιο πρόσωπο από άλλο Κράτος-Μέλος, στο οποίο είχαν εισαχθεί από το πρόσωπο αυτό
- Η παραλαβή αγαθού από υποκείμενο στο φόρο, που υπάρχει όταν ο υποκείμενος στο φόρο μεταφέρει από Κράτος-Μέλος αγαθά της επιχείρησής του και τα παραλαμβάνει στην Ελλάδα. Η παραλαβή αυτή εξομοιώνεται με ενδοκοινοτική απόκτηση εφόσον τα αγαθά αυτά έχουν αποκτηθεί με οποιοδήποτε τρόπο (αγορά, εισαγωγή κ.λπ) στο άλλο Κράτος-Μέλος και προορίζονται για την εκπλήρωση των σκοπών της επιχείρησής
- Η μετακίνηση αγαθών από άλλο Κράτος-Μέλος στην Ελλάδα και εφαρμόζεται μόνο στην περίπτωση που η μετακίνηση αυτή στο εσωτερικό της χώρας είναι οριστική. Το μετακινούμενο δηλαδή αγαθό προορίζεται για περαιτέρω πώληση ή για να αποτελέσει επενδυτικό ή καταναλωτικό αγαθό της ίδιας επιχείρησής που λειτουργεί στην Ελλάδα.

5 ΤΟΠΟΣ ΠΡΑΓΜΑΤΟΠΟΙΗΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΠΡΑΞΕΩΝ

5.1 Τόπος πραγματοποίησης παράδοσης αγαθών

Η παράδοση αγαθών θεωρείται ότι πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης τα αγαθά βρίσκονται είτε στο εσωτερικό της χώρας είτε όταν η παράδοση γίνεται επάνω σε πλοίο, αεροπλάνο ή τραίνο.

Παραδείγματα:

1 η περίπτωση: από την κατασκευαστική επιχείρηση Α με έδρα το Παρίσι παραδίδεται στο Β ιδιώτη κάτοικο Λονδίνου, ένα διαμέρισμα πολυκατοικίας που ανεγείρεται σε παραθαλάσσιο οικόπεδο στο Λουτράκι. Επειδή το ακίνητο κείται στο Λουτράκι, τόπος φορολογίας είναι η Ελλάδα

2 η περίπτωση: για τις πωλήσεις αγαθών που πραγματοποιούνται στο αεροπλάνο κατά την πτήση Αθήνα-Παρίσι, τόπος παράδοσης των αγαθών και κατά συνέπεια τόπος φορολογίας είναι η Ελλάδα, που είναι και ο τόπος αναχώρησης του αεροπλάνου

Ο τόπος φορολόγησης είναι επίσης η Ελλάδα όταν ο προμηθευτής των αγαθών αναλαμβάνει και τη συναρμολόγηση ή εγκατάσταση των αγαθών αυτών στην Ελλάδα. Συνεπώς, η Ελλάδα θεωρείται τόπος παράδοσης των αγαθών που προέρχονται από άλλο Κράτος-Μέλος ή από τρίτη χώρα, στην περίπτωση που ο προμηθευτής έχει αναλάβει και την εγκατάσταση ή τη συναρμολόγηση αυτών στο εσωτερικό της χώρας. Αντίθετα για τα αγαθά που παραδίδονται από την Ελλάδα σε άλλο Κράτος-Μέλος ή σε τρίτη χώρα, με υποχρέωση του προμηθευτή για εγκατάσταση ή συναρμολόγηση των αγαθών στις χώρες αυτές, ο τόπος παράδοσης των αγαθών αυτών θεωρείται ότι είναι εκτός του εσωτερικού της χώρας.

Επίσης εισάγεται ένα καθεστώς που αφορά πωλήσεις από απόσταση, που διενεργούνται μεταξύ της Ελλάδας και των άλλων Κρατών-Μελών. Προϋπόθεση εφαρμογής του καθεστώτος αυτού είναι η αποστολή των αγαθών να γίνεται με ευθύνη του πωλητή.

Τα παραπάνω αφορούν πωλήσεις που πραγματοποιούνται με αποστολή των αγαθών και την ευθύνη της μεταφοράς την αναλαμβάνει ο πωλητής και γίνονται ταχυδρομικά, τηλεφωνικά, ή με άλλο τρόπο, κυρίως με βάση διανεμηθέντες τιμοκαταλόγους, από προμηθευτή που είναι εγκατεστημένος σε διαφορετικό Κράτος-Μέλος από τους αγοραστές και οι αγοραστές είναι πρόσωπα τα οποία δεν έχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου και δεν υποχρεούνται από άλλες διατάξεις να καταβάλλουν φόρο για τις ενδοκοινοτικές τους αποκτήσεις στο Κράτος-Μέλος άφιξης των αγαθών.

Σύμφωνα με το καθεστώς αυτό τόπος φορολογίας αρχικά είναι τόπος όπου είναι εγκατεστημένος ο προμηθευτής, χωρίς να αποκλείεται και ο τόπος φορολογίας εκεί όπου είναι ο αγοραστής, εφόσον πληρούνται ορισμένες προϋποθέσεις :

- Τα αγαθά να αγοράζονται από αγρότες του ειδικού καθεστώτος ή από υποκείμενους που ενεργούν αποκλειστικά πράξεις για τις οποίες δεν τους παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου ή από μη υποκείμενα νομικά πρόσωπα
- Τα αγαθά αγοράζονται από κάθε άλλο πρόσωπο μη υποκείμενο στο φόρο π.χ από ιδιώτη

Τέλος στην περίπτωση που ο προμηθευτής είναι υποκείμενος στο φόρο εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας ή πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό του προμηθευτή και οι αγοραστές των αγαθών, τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται με ευθύνη του προμηθευτή, είναι αποκλειστικά πρόσωπα τα οποία αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο εγκατεστημένα σε άλλα Κράτη-Μέλη, η παράδοση αγαθών δεν θεωρείται ότι πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας, με την προϋπόθεση ότι οι ετήσιες πωλήσεις που πραγματοποίησε ο έλληνας προμηθευτής κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο, προς το άλλο Κράτος-Μέλος και κατά την τρέχουσα διαχειριστική περίοδο, υπερβαίνουν το όριο που εφαρμόζει αυτό το κράτος μέλος.

5.2 Τόπος πραγματοποίησης παροχής υπηρεσιών

Μια υπηρεσία θεωρείται ότι έχει τόπο παροχής και επομένως τόπο φορολογίας την Ελλάδα, εφόσον το πρόσωπο που παρέχει τη συγκεκριμένη υπηρεσία έχει στην Ελλάδα την έδρα της οικονομικής δραστηριότητας του ή τη μόνιμη εγκατάσταση του και στην περίπτωση που το πρόσωπο αυτό στερείται έδρας ή μόνιμης εγκατάστασης, εφόσον έχει στην Ελλάδα την κατοικία ή διαμονή του.

Προβλέπονται κάποιες εξαιρέσεις από τον παραπάνω κανόνα και θεωρείται ότι ο τόπος παροχής βρίσκεται στην Ελλάδα στις ακόλουθες δραστηριότητες:

- I. Υπηρεσίες συναφείς με ακίνητα. Εάν το ακίνητο βρίσκεται στην Ελλάδα, οι συναφείς με το ακίνητο υπηρεσίες θεωρούνται ότι έχουν τόπο παροχής και συνεπώς τόπο φορολογίας στην Ελλάδα, ανεξάρτητα από τον τόπο στον οποίο στην πραγματικότητα πραγματοποιούνται. Κάποιες από τις εργασίες αυτές παρέχονται για παράδειγμα από κτηματομεσίτες, μηχανικούς, αρχιτέκτονες κ.λπ
- II. Υπηρεσίες μεταφοράς στο εσωτερικό της χώρας όπου ο τόπος παροχής υπηρεσιών μεταφοράς προσώπων και πραγμάτων, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης του προσώπου που την πραγματοποιεί, βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας (όταν η μεταφορά εκτελείται εξ ολοκλήρου στο

εσωτερικό της χώρας, δηλαδή αρχίζει και τελειώνει εντός αυτού) και προκειμένου για διεθνείς μεταφορές που έχουν τόπο αναχώρησης εσωτερικό της χώρας και τόπο άφιξης έδαφος εκτός της κοινότητας. Το ίδιο ισχύει και για τις ενδοκοινοτικές μεταφορές προσώπων δηλαδή για μεταφορές προσώπων που πραγματοποιούνται μεταξύ Ελλάδας και άλλων Κρατών-Μελών.

- III. Υπηρεσίες ενδοκοινοτικής μεταφοράς αγαθών καθώς και υπηρεσίες μεσολάβησης για την πραγματοποίηση αυτών των υπηρεσιών που πραγματοποιούνται από πρόσωπα που ενεργούν στο όνομα και για λογαριασμό άλλων προσώπων, εφόσον ο τόπος αναχώρησης της μεταφοράς βρίσκεται σε άλλο Κράτος-Μέλος. Ως ενδοκοινοτική μεταφορά αγαθών θεωρείται κάθε μεταφορά αγαθών της οποίας ο τόπος αναχώρησης και ο τόπος άφιξης βρίσκονται στο εσωτερικό δύο διαφορετικών Κρατών-Μελών
- IV. Υπηρεσίες εγκατάστασης ή συναρμολόγησης αγαθών προερχομένων από άλλο Κράτος, εφόσον οι εργασίες αυτές ενεργούνται στο εσωτερικό της χώρας από τον προμηθευτή των αγαθών, ο οποίος δεν είναι εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας.
- V. Υπηρεσίες εκμίσθωσης μεταφορικών μέσων. Σε αυτή την περίπτωση ο τόπος παροχής υπηρεσιών θεωρείται ότι είναι στην Ελλάδα εφόσον ο εκμισθωτής είναι εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας και ο μισθωτής χρησιμοποιεί το μεταφορικό μέσο σ' αυτό ή σε άλλο Κράτος-Μέλος ή όταν ο εκμισθωτής είναι εγκατεστημένος σε Κράτος εκτός της Ευρωπαϊκής Ένωσης και ο μισθωτής χρησιμοποιεί το μεταφορικό μέσο στο εσωτερικό της χώρας.
- VI. Υπηρεσίες που πραγματοποιούνται στο εσωτερικό της χώρας και κατά συνέπεια ο τόπος φορολόγησης τους είναι η Ελλάδα. Το κριτήριο που λαμβάνεται υπόψη είναι αυτό του τόπου υλικής εκτέλεσης. Τέτοιες υπηρεσίες είναι οι πολιτιστικές, καλλιτεχνικές, αθλητικές κ.λπ εκδηλώσεις οι παρεπόμενες των μεταφορών εργασίες, οι πραγματογνωμοσύνες και άλλες εργασίες σε ταξινομημένα στην Ελλάδα μεταφορικά μέσα.
- VII. Υπηρεσίες διαμεσολάβησης για υπηρεσίες που εκτελούνται στην Ελλάδα οι οποίες εκτελούνται από μεσάζοντες οι οποίοι ενεργούν στο όνομα και για λογαριασμό άλλων προσώπων για την πραγματοποίηση πράξεων, οι οποίες εκτελούνται υλικώς στο εσωτερικό της χώρας.

Υπάρχουν κάποιες περιπτώσεις υπηρεσιών που ο τόπος παροχής υπηρεσιών θεωρείται το εσωτερικό της χώρας, εφόσον παρέχονται από πρόσωπα τα οποία είναι εγκατεστημένα σε άλλο Κράτος-Μέλος σε υποκείμενους στο φόρο, οι οποίοι έχουν στο εσωτερικό της χώρας την έδρα της οικονομικής τους δραστηριότητας ή τη

μόνιμη εγκατάσταση τους ή την κατοικία ή τη συνήθη διαμονή τους ή εφόσον παρέχονται από πρόσωπα εγκατεστημένα εκτός κοινότητας σε οποιοδήποτε λήπτη εγκατεστημένο στο εσωτερικό της χώρας. Δηλαδή για να θεωρείται τόπος παροχής η Ελλάδα θα πρέπει αυτός που παρέχει τις υπηρεσίες να είναι εγκατεστημένος εκτός Ελλάδος και ο λήπτης των υπηρεσιών να είναι εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας μας και να είναι υποκείμενος στο φόρο μόνο στη περίπτωση που η υπηρεσία παρέχεται από πρόσωπα εγκατεστημένα σε άλλο Κράτος-Μέλος.

Ορισμένες παροχές υπηρεσιών, όπως ενδοκοινοτική μεταφορά αγαθών, εργασίες παρεπόμενες της μεταφοράς, διαμεσολάβηση, πραγματογνωμοσύνη και εργασίες σε ενσώματα κινητά αγαθά, θεωρείται ότι παρέχονται και κατά συνέπεια φορολογούνται στην Ελλάδα, εφόσον ο λήπτης των υπηρεσιών αυτών είναι υποκείμενος (με ΑΦΜ / ΦΠΑ) εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας.

Ο τόπος λοιπόν της φορολόγησης είναι η Ελλάδα για τις υπηρεσίες, όπως για παράδειγμα της ενδοκοινοτικής μεταφοράς αγαθών, της οποίας ο τόπος αναχώρησης δεν βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας και ο λήπτης είναι υποκείμενος εγκατεστημένος στην Ελλάδα, οι παρεπόμενες εργασίες της ενδοκοινοτικής μεταφοράς που εκτελούνται υλικά σε άλλο Κράτος-Μέλος, οι πραγματογνωμοσύνες γενικά και οι εργασίες σε ενσώματα κινητά αγαθά, οι οποίες εκτελούνται υλικά σε άλλο Κράτος-Μέλος για λογαριασμό Ελληνικής επιχείρησης, που διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ στο εσωτερικό της χώρας, με βάση το οποίο της παρασχέθηκαν οι συγκεκριμένες υπηρεσίες στο άλλο Κράτος-Μέλος και τα αγαθά επιστρέφουν στο εσωτερικό της χώρας προς το λήπτη των υπηρεσιών αυτών.

Τέλος ο τόπος παροχής υπηρεσιών θεωρείται ότι βρίσκεται εκτός του εσωτερικού της χώρας, όταν ο εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας παρέχει ορισμένες υπηρεσίες. Το χαρακτηριστικό αυτών των υπηρεσιών είναι ότι παρέχονται στο εξωτερικό από υποκείμενο στο φόρο που είναι εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας. Ο τόπος λοιπόν παροχής και κατά επέκταση της επιβολής ΦΠΑ θεωρείται ότι βρίσκεται εκτός του εσωτερικού της χώρας, όταν ο εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας παρέχει:

- Υπηρεσίες συναφείς με ακίνητα που βρίσκονται εκτός Ελλάδας
- Υπηρεσίες μεταφοράς προσώπων εκτός Ελλάδας και αγαθών σε τρίτη χώρα
- Ενδοκοινοτική μεταφορά με τόπο αναχώρησης από άλλο Κράτος-Μέλος
- Υπηρεσίες εγκατάστασης ή συναρμολόγησης σε άλλο Κράτος-Μέλος
- Εκμίσθωση μεταφορικού μέσου εκτός Ε.Ε
- Πολιτιστικές, καλλιτεχνικές κ.λπ υπηρεσίες εκτός Ελλάδας
- Υπηρεσίες μεσολάβησης για πράξεις που εκτελούνται εκτός Ελλάδας

5.3 Τόπος πραγματοποίησης ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών

Μια ενδοκοινοτική απόκτηση θεωρείται ότι πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας όταν η άφιξη των αγαθών που αποστέλλονται ή μεταφέρονται από άλλο Κράτος-Μέλος πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας. Επομένως, κάθε ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται από άλλο Κράτος-Μέλος προς την Ελλάδα, φορολογείται στην Ελλάδα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης του αποκτώντος.

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

Για την εφαρμογή των παραπάνω θεωρείται ότι η ενδοκοινοτική απόκτηση φορολογήθηκε στο άλλο Κράτος-Μέλος, όπου πραγματοποιήθηκε η άφιξη των αγαθών εφόσον ο αποκτών αποδεικνύει ότι πραγματοποίησε την απόκτηση αυτή με σκοπό την πραγματοποίηση μεταγενέστερης παράδοσης αγαθών εντός του άλλου Κράτους-Μέλους και για την οποία παράδοση υπόχρεος για την καταβολή του φόρου έχει οριστεί ο παραλήπτης των αγαθών, ο οποίος είναι εγγεγραμμένος στο μητρώο ΦΠΑ εντός του άλλου Κράτους-Μέλους.

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

Α) η ενδοκοινοτική απόκτηση πραγματοποιείται από υποκείμενο στο φόρο άλλου Κράτους-Μέλους, ο οποίος δεν είναι εγγεγραμμένος στο μητρώο ΦΠΑ στο εσωτερικό της χώρας

Β) τα αγαθά αποστέλλονται ή μεταφέρονται στο εσωτερικό της χώρας από Κράτος-Μέλος διαφορετικό από αυτό εντός του οποίου ο υποκείμενος στο φόρο της ανωτέρω περίπτωσης διαθέτει ΑΦΜ/ΦΠΑ

Γ) η ενδοκοινοτική απόκτηση πραγματοποιείται με σκοπό τη διενέργεια μεταγενέστερης παράδοσης αγαθών στο εσωτερικό της χώρας, για την οποία παράδοση υπεύθυνος για την καταβολή του φόρου είναι ο παραλήπτης των αγαθών

Δ) ο παραλήπτης των αγαθών είναι υποκείμενος στο φόρο ή μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο, εγγεγραμμένο στο μητρώο ΦΠΑ στο εσωτερικό της χώρας

6 ΧΡΟΝΟΣ ΓΕΝΕΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗΣ

6.1 Χρόνος γένεσης φορολογικής υποχρέωσης στην παράδοση αγαθών και στην παροχή υπηρεσιών

Η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος γίνεται απαιτητός από το δημόσιο κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η παράδοση των αγαθών και η παροχή των υπηρεσιών.

Η παράδοση των αγαθών συντελείται κατά το χρόνο κατά τον οποίο τα αγαθά τίθενται στη διάθεση του προσώπου που τα αποκτά. Όταν ο προμηθευτής αναλαμβάνει την υποχρέωση αποστολής τους, η παράδοση συντελείται κατά το χρόνο κατά τον οποίο αρχίζει η αποστολή ενώ αν ο προμηθευτής αναλαμβάνει και την υποχρέωση συναρμολόγησης ή εγκατάστασης των αγαθών, τότε η παράδοση συντελείται κατά το χρόνο αποπεράτωσης των εργασιών αυτών.

Βάση του ανωτέρου κανόνα προβλέπονται ορισμένες εξαιρέσεις και ορίζεται ότι ο φόρος γίνεται απαιτητός και στα παρακάτω:

- I. Κατά το χρόνο έκδοσης του τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση τιμολογίου, όταν σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ παρέχεται η ευχέρεια έκδοσης αυτών των στοιχείων σε χρόνο μεταγενέστερο της παράδοσης των αγαθών και της παροχής των υπηρεσιών. Συνήθως αφορά επαναλαμβανόμενες πωλήσεις στον ίδιο αγοραστή, δυσκολία για την άμεση έκδοση τιμολογίου κ.λπ όπου στις περιπτώσεις αυτές εκδίδονται προσωρινά στοιχεία.
- II. Κατά το χρόνο είσπραξης της αντιπαροχής, σε περίπτωση παράδοσης αγαθών ή υπηρεσιών που πραγματοποιούνται ύστερα από επιταγή δημόσιας αρχής ή στο όνομα της ή σε εκτέλεση νόμου.
- III. Κατά το χρόνο που έχει συμφωνηθεί η καταβολή κάθε δόσης σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών για τις οποίες η αντιπαροχή καταβάλλεται περιοδικά.
- IV. Κατά το χρόνο έκδοσης του τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που επέχει τη θέση τιμολογίου και το αργότερο τη 15^η του επόμενου μήνα από αυτόν κατά τον οποίο γεννήθηκε η φορολογική υποχρέωση, προκειμένου για παραδόσεις αγαθών που απαλλάσσονται από το φόρο.
- V. Προκειμένου για παροχή υπηρεσιών, κατά το χρόνο έκδοσης του φορολογικού στοιχείου, όταν αυτό εκδίδεται σε χρόνο προγενέστερο της παροχής των υπηρεσιών.

6.2 Χρόνος γένεσης φορολογικής υποχρέωσης στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών

Η φορολογική υποχρέωση γεννάται κατά τον χρόνο που πραγματοποιείται η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών. Η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών πραγματοποιείται κατά το χρόνο που τα αγαθά τίθενται στη διάθεση του προσώπου που τα αποκτά.

Όταν ο προμηθευτής των αγαθών αναλαμβάνει την υποχρέωση αποστολής τους, η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών πραγματοποιείται κατά το χρόνο κατά τον οποίο αρχίζει η αποστολή.

Ο φόρος γίνεται απαιτητός από το Δημόσιο κατά το χρόνο έκδοσης του τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που επέχει τη θέση του τιμολογίου και το αργότερο τη 15^η του επόμενου μήνα, από αυτόν κατά τον οποίο γεννήθηκε η φορολογική υποχρέωση.

6.3 Χρόνος γένεσης φορολογικής υποχρέωσης στην εισαγωγή αγαθών

Στην εισαγωγή αγαθών η φορολογική υποχρέωση του εισαγωγέα γεννάται κατά την είσοδο των αγαθών στο τελωνειακό έδαφος. Ο φόρος γίνεται απαιτητός κατά το χρόνο που λαμβάνεται υπόψη για την επιβολή των δασμών και λοιπών επιβαρύνσεων π.χ. γεωργικές εισφορές σύμφωνα με τις διατάξεις της τελωνειακής νομοθεσίας.

Σε αντίθεση με τις φορολογητέες πράξεις στο εσωτερικό της χώρας (παράδοση αγαθών και παροχή υπηρεσιών), όπου η γέννηση της φορολογικής υποχρέωσης και το απαιτητό του φόρου (δικαίωμα του δημοσίου να απαιτήσει το φόρο) κατ' αρχήν συμπίπτουν χρονικά, στην εισαγωγή αγαθών από το εξωτερικό υπάρχει, κατά κανόνα διαφοροποίηση ανάμεσα στην γένεση της φορολογικής υποχρέωσης και στο απαιτητό του φόρου.. Στην εισαγωγή αγαθών η φορολογική υποχρέωση γεννάται κατά την είσοδο των αλλοδαπών αγαθών στο τελωνειακό έδαφος της χώρας, το οποίο ταυτίζεται με το εθνικό έδαφος.

Η υποχρέωση του εισαγωγέα να καταβάλει το φόρο και το αντίστοιχο δικαίωμα του δημοσίου να τον εισπράξει, γεννώνται κατά το χρόνο που λαμβάνεται υπόψη για την επιβολή των δασμών, δηλαδή κατά κανόνα την ημερομηνία που ο εισαγωγέας καταθέτει παραστατικό εισαγωγής και ζητάει τον τελωνισμό των αγαθών του.

Δεν προσδιορίζεται δηλαδή από το νόμο επακριβώς ο χρόνος για την απαίτηση του φόρου από το Δημόσιο, αλλά γίνεται παραπομπή στο χρόνο που λαμβάνεται υπόψη για την επιβολή των δασμών και λοιπών επιβαρύνσεων ισοδυνάμου αποτελέσματος, σύμφωνα με τις διατάξεις της τελωνειακής νομοθεσίας. Επομένως για την επιβολή του Φ.Π.Α. στα εισαγόμενα αγαθά θα εφαρμόζονται οι ισχύουσες για τους δασμούς σχετικές διατάξεις, οι οποίες συνδυάζονται, κατά κανόνα, με τον

”τελωνισμό των αγαθών σε ανάλωση” δηλαδή με την κατάθεση και αποδοχή της διασάφησης εισαγωγής και την αίτηση του εισαγωγέα να παραλάβει τα αγαθά ”για ανάλωση”.

Όταν αγαθά τίθενται από τη στιγμή της εισαγωγής τους σε ένα από τα ανασταλτικά καθεστώτα (τελωνειακή αποθήκευση, ελεύθερη ζώνη, τελωνειακή αποταμίευση, ενεργητική τελειοποίηση κ.λπ.) σε ένα από τα καθεστώτα της προσωρινής εισαγωγής, της διαμετακόμισης η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος γίνεται απαιτητός, κατά το χρόνο που τα αγαθά εξέρχονται από τα καθεστώτα αυτά στο εσωτερικό της χώρας.

Η καταβολή του Φ.Π.Α. σε άλλο Κράτος-Μέλος αποδεικνύεται συνήθως από το περιεχόμενο του εγγράφου μεταβίβασης ή από άλλο έγγραφο-συμφωνητικό της μεταβίβασης. Τέλος, όταν τα εισαγόμενα αγαθά δεν υπόκεινται σε καμία επιβάρυνση (δασμούς, γεωργικές εισφορές ή φόρους ισοδύναμου αποτελέσματος), η φορολογική υποχρέωση γεννάται κατά την είσοδο των αγαθών στο τελωνειακό έδαφος και ο φόρος γίνεται απαιτητός κατά το χρόνο που λαμβάνεται υπόψη για την επιβολή των δασμών, σύμφωνα με τις διατάξεις της τελωνειακής νομοθεσίας.

7 ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ

7.1 Φορολογητέα αξία στην παράδοση αγαθών, στην παροχή υπηρεσιών και στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών

Στην παράδοση αγαθών, στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, καθώς και στην παροχή υπηρεσιών ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η αντιπαροχή που έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής των αγαθών ή αυτός που παρέχει τις υπηρεσίες από τον αγοραστή, το λήπτη ή το τρίτο πρόσωπο, προσαυξημένη με οποιοδήποτε παροχή που συνδέεται άμεσα με αυτή.

Ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται:

- για τις πράξεις παράδοσης αγαθών, όπως η διάθεση αγαθών από υπαγόμενη στο φόρο δραστηριότητα σε άλλη μη υπαγόμενη του ίδιου υποκείμενου, η ιδιοκατοίκηση, η ιδιόχρηση, η μίσθωση, η ανάληψη μερίδας σε αγαθά από εταίρο, μέτοχο, ή κληρονόμο κλπ.⁴, καθώς και για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, όπως η μετακίνηση αγαθών από άλλο κράτος-μέλος στο εσωτερικό της χώρας κλπ.⁵, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η τρέχουσα τιμή αγοράς των αγαθών ή παρόμοιων αγαθών ή, αν δεν υπάρχει τιμή αγοράς, το κόστος των αγαθών, κατά το χρόνο πραγματοποίησης των πράξεων αυτών.
- Για τις προβλεπόμενες παροχές υπηρεσιών, όπως ιδιοχρησιμοποίηση, χρησιμοποίηση αγαθών της επιχείρησης για σκοπούς ξένους, παροχές υπηρεσιών για προσωπικές ανάγκες, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται το σύνολο των εξόδων που αναλογούν στην εκτέλεση της παροχής των υπηρεσιών αυτών.
- Για την παροχή υπηρεσιών, όπως υπηρεσίες φιλοξενίας, τροφής μετακίνησης κ.λπ. για την ανταλλαγή αγαθών, καθώς και για κάθε περίπτωση που η αντιπαροχή δεν συνίσταται σε χρήμα, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η κανονική αξία τους.
Ως κανονική αξία θεωρείται το ποσό που θα έπρεπε, κάτω από κανονικές συνθήκες λειτουργίας της αγοράς, να καταβάλει οποιοσδήποτε αγοραστής ή λήπτης για να επιτύχει την απόκτηση του αγαθού ή τη λήψη της υπηρεσίας από ένα ανεξάρτητο προμηθευτή ή από πρόσωπο που παρέχει ανεξάρτητα τις υπηρεσίες αυτές στο εσωτερικό της χώρας.
- Για τις πράξεις που αφορούν ακίνητα, ως φορολογητέα αξία θεωρείται το τίμημα που έλαβε ή θεωρείται ότι έλαβε ή πρόκειται να λάβει ο υποκείμενος

⁴ Οι σχετικές φορολογητέες πράξεις της παράδοσης αγαθών αναφέρονται αναλυτικά στο κεφάλαιο των φορολογητέων πράξεων.

⁵ Οι σχετικές πράξεις θεωρούμενες ως ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών αναφέρονται αναλυτικά στο κεφάλαιο των φορολογητέων πράξεων.

στο φόρο (πωλητής) για τη συντελούμενη κάθε φορά παράδοση π.χ. μεταβίβαση πλήρους κυριότητας. Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας λαμβάνεται υπόψη το αντάλλαγμα σε χρήμα κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης και είναι αδιάφορο αν η πώληση γίνεται μετρητοίς (τίμημα που έλαβε) ή επί πιστώσει (τίμημα που πρόκειται να λάβει) όπως άλλωστε και σε όλες τις παραδόσεις αγαθών.

Στην περίπτωση παράδοσης ακινήτου "από τα σχέδια", ισχύει και για την εφαρμογή του Φ.Π.Α. το αμάχητο τεκμήριο της μεταβίβασης αποπερατωμένου ακινήτου, δηλαδή θεωρείται ότι παραδίδεται αποπερατωμένο ακίνητο. Δηλαδή η φορολογητέα αξία δεν μπορεί να υπολείπεται της αξίας που προσδιορίζεται από τις διατάξεις της φορολογίας κεφαλαίου (αντικειμενική αξία) ή του κόστους κατασκευής του μεταβιβαζόμενου ακινήτου.

Στην περίπτωση αυτοπαράδοσης ακινήτου (π.χ. ιδιοκατοίκηση από εργολάβο κατασκευαστή) ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η τρέχουσα τιμή της αγοράς ή η τιμή κόστους κατασκευής.

Για τις παραδόσεις ακινήτων στον κύριο του οικοπέδου που αναθέτει σε εργολάβο την ανέγερση οικοδομής με το σύστημα της αντιπαροχής, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η αξία των κτισμάτων που παραδίδονται σε αυτόν, χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η αξία του ιδανικού μεριδίου του οικοπέδου που αντιστοιχεί σε αυτά. Για την εργολαβία αυτή ο εργολάβος κατασκευαστής εκδίδει το στοιχείο παράδοσης κτισμάτων.

Τέλος στην περίπτωση παράδοσης ακινήτου σε πρόσωπο δικαιούχο απαλλαγής Α' κατοικίας η φορολογητέα αξία καθορίζεται από τις διατάξεις της φορολογίας κεφαλαίου.

Ειδικά για την αντιπαροχή σημειώνονται τα ακόλουθα:

Σύμφωνα με τις διατάξεις του Αστικού Δικαίου, η ανέγερση οικοδομής " επί αντιπαροχή" είναι μίσθωση έργου, για την οποία η αμοιβή παρέχεται σε είδος και εν μέρει σε χρήμα. Ο κύριος του οικοπέδου συμφωνεί με τον εργολάβο την ανέγερση οικοδομής στο οικόπεδο του, η δε οικοδομή διέπεται από τις διατάξεις περί οριζοντίου ή κάθετης ιδιοκτησίας. Η αμοιβή του εργολάβου συνίσταται στην υποχρέωση του οικοπεδούχου – εργοδότη όπως μεταβιβάσει σε αυτόν ή σε τρίτα πρόσωπα που υποδεικνύονται από αυτόν τα συμπεφωνημένα ποσοστά του οικοπέδου. Η αξία της παρεχόμενης εργολαβίας δε μπορεί να είναι μικρότερη της αξίας των ποσοστών του οικοπέδου, που μεταβιβάζονται από τον κύριο του οικοπέδου στον εργολάβο κατασκευαστή ή στον από αυτόν υποδεικνυόμενο τρίτο πρόσωπο . Μπορεί όμως η αξία της εργολαβίας να είναι μικρότερη της αξίας των κατά

των παραπάνω ποσοστών οικοπέδου, εάν με το εργολαβικό συμβόλαιο κατασκευής έχει συμφωνηθεί και καταβολή ενός μέρους του τιμήματος σε χρήμα.

Κατά συνέπεια ο εργολάβος κατασκευαστής δεν παραδίδει ακίνητο στον οικοπεδούχο αλλά μίσθωση έργου (εργολαβία). Την εργολαβία αυτή τιμολογεί κατά το χρόνο παράδοσης των κτισμάτων εκδίδοντας το σχετικό στοιχείο παράδοσης των κτισμάτων.

Η φορολογητέα αξία σε περιπτώσεις ενδοκοινοτικών συναλλαγών που η τιμολόγηση γίνεται σε ξένο νόμισμα (δεν έχει ενταχθεί στη ζώνη Ευρώ) π.χ στερλίνες Μεγάλης Βρετανίας, δολάριο κ.λπ. προσδιορίζεται με βάση την ισοτιμία του νομίσματος αυτού με το Ευρώ.

Στην φορολογητέα αξία περιλαμβάνονται:

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

Προκειμένου για παραδόσεις αγαθών που διατίθενται σε συσκευασία η οποία επιστρέφεται, η αξία του περιεχομένου και της συσκευασίας αναγράφεται χωριστά κατά συντελεστή φόρου, εφόσον υπάγονται σε διαφορετικό συντελεστή.

Στην φορολογητέα αξία δεν περιλαμβάνονται:

- α) οι χορηγούμενες στον αγοραστή ή το λήπτη εκπτώσεις, εφόσον αποδεικνύονται από στοιχεία, τα οποία εκδίδονται σύμφωνα με τις διατάξεις που ισχύουν.

Ειδικότερα, προκειμένου για εκπτώσεις που χορηγούνται λόγω κύκλου εργασιών, λαμβάνονται υπόψη, εφόσον τα παρεχόμενα ποσοστά εκπτώσεων γνωστοποιούνται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. του πωλητή ή του παρέχοντος τις υπηρεσίες, τουλάχιστον τέσσερις (4) μήνες πριν από την πραγματοποίησή τους.

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

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

- έχουν καταχωρηθεί σε προσωρινό λογαριασμό στο λογιστικά του βιβλία,

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

Η φορολογητέα αξία μειώνεται σε περίπτωση ολικής ή μερικής μη πληρωμής του τιμήματος, εφόσον μετά την πραγματοποίηση των φορολογητέων πράξεων διαπιστώνεται ότι η απαίτηση κατέστη οριστικά ανεπίδεκτη εισπράξεως, λόγω θέσεως επιχείρησης σε ειδική εκκαθάριση.

Το παραπάνω έχει εφαρμογή σε υποκείμενους στο φόρο που είχαν συναλλαγές με επιχειρήσεις των οποίων η λειτουργία έχει διακοπεί ή ανασταλεί. Η φορολογητέα αξία μειώνεται κατά το ποσό της ολικής ή μερικής μη πληρωμής του τιμήματος, εφόσον μετά την πραγματοποίηση των φορολογητέων πράξεων διαπιστώνεται ότι η απαίτηση κατέστη οριστικά ανεπίδεκτη εισπράξεως, λόγω θέσεως της συναλλασσόμενης με τον υποκείμενο επιχείρησης σε ειδική εκκαθάριση.

Η μείωση της φορολογητέας βάσης ενεργείται μετά την έκδοση της απόφασης του Εφετείου της έδρας της επιχείρησης. Για την έγκριση της μείωσης απαιτείται απόφαση του αρμόδιου Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ., η οποία εκδίδεται μετά από αίτηση της ενδιαφερόμενης επιχείρησης και την προσκόμιση των απαραίτητων στοιχείων, από τα οποία προκύπτει το σύνολο της ανείσπρακτης απαίτησης, μέσα σε προθεσμία έξι (6) μηνών μετά την έκδοση της απόφασης του Εφετείου.

Στην περίπτωση κατά την οποία ο Φ.Π.Α. αναλογεί στην κατά τα ανωτέρω μείωση της φορολογητέας βάσης έχει καταβληθεί από τον υπόχρεο, συμψηφίζεται κατά τη φορολογική περίοδο, κατά την οποία εκδόθηκε η απόφαση του προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Ενώ στην περίπτωση, κατά τη οποία ο Φ.Π.Α. που αναλογεί στην κατά τα ανωτέρω μείωση της φορολογητέας αξίας δεν έχει καταβληθεί από τον υπόχρεο δεν καταβάλλεται, ως μη οφειλόμενος στη συγκεκριμένη φορολογική περίοδο, κατά την οποία οφείλετο. Τυχόν πράξεις επιβολής φόρου ή προστίμων που έχουν εκδοθεί μέχρι την έκδοση της απόφασης του προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. ακυρώνονται.

Η φορολογητέα αξία μειώνεται κατά την αξία των ειδών συσκευασίας που επιστρέφονται από τους αγοραστές.

Στην περίπτωση ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από υποκείμενο εγκατεστημένο στο εσωτερικό της χώρας, η οποία φορολογείται σε άλλο κράτος-μέλος κατά το χρόνο της άφιξης ή της μεταφοράς, η φορολογητέα αξία μειώνεται αναλόγως. Ειδικά για αγαθά που υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης, η φορολογητέα αξία μειώνεται επίσης με το ποσό του φόρου αυτού, ο οποίος

καταβλήθηκε σε άλλο κράτος-μέλος και αποδεδειγμένα επιστράφηκε από αυτό το άλλο κράτος-μέλος.

Στην παράδοση εφημερίδων και περιοδικών που ενεργούν οι εκδοτικές και οι εισαγωγικές επιχειρήσεις, καθώς και οι επιχειρήσεις που πραγματοποιούν ενδοκοινοτικές αποκτήσεις, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η τιμή παράδοσης αυτών, χωρίς φόρο προστιθέμενης αξίας, μετά την αφαίρεση της προμήθειας που χορηγείται στα πρακτορεία διανομής.

Ειδικά στην πώληση καρτών τηλεπικοινωνίας, εισιτηρίων μεταφοράς προσώπων των οποίων προβλέπεται η ακύρωση σε ειδικά μηχανήματα, καθώς και σε άλλη παρόμοια περίπτωση, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η τιμή λιανικής πώλησης αυτών χωρίς φόρο προστιθέμενης αξίας. Ο φόρος που αναλογεί για τις πωλήσεις αυτές καταβάλλεται από την επιχείρηση παροχής υπηρεσιών κατά το χρόνο διάθεσης αυτών. Οι υποκείμενοι στο φόρο που μεσολαβούν στη διάθεση αυτών στο κοινό δεν έχουν τις υποχρεώσεις του νόμου αυτού για τη συγκεκριμένη δραστηριότητα. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζονται και για τη προμήθεια που καταβάλλεται από διαχειριστές συστήματος ελεγχόμενης στάθμευσης σε άλλα πρόσωπα που μεσολαβούν για τη διάθεση καρτών στο κοινό.

7.2 Φορολογητέα αξία στην εισαγωγή αγαθών

Όλες οι εισαγωγές αγαθών από το εξωτερικό στην Ελληνική Επικράτεια θεωρούνται υποκείμενες σε Φ.Π.Α., ανεξάρτητα από το πρόσωπο που τις ενεργεί αν είναι υποκείμενος στο Φ.Π.Α. ή αν είναι ιδιώτης. Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται με την εισαγωγή των αγαθών στην Ελληνική Επικράτεια. Αυτό γίνεται την ημέρα εκείνη που ο εισαγωγέας ζητάει τον τελωνισμό των αγαθών και καταθέτει το παραστατικό εισαγωγής.

Η είσοδος των αγαθών στο εσωτερικό της χώρας από χώρες εκτός της κοινότητας ονομάζεται εισαγωγή. Η εισαγωγή συντελείται όταν τα εισαγόμενα αγαθά τίθενται σε ελεύθερη κυκλοφορία ή βρίσκονται σε ανάλωση στο εσωτερικό της χώρας. Τα αγαθά που εισάγονται στο εσωτερικό της χώρας από τρίτες χώρες υπάγονται στο Φ.Π.Α. Τα αγαθά που κατάγονται από τα κράτη-μέλη και έχουν τεθεί σε ελεύθερη κυκλοφορία δεν θεωρούνται "εισαγωγές". Για τα αγαθά που εισάγονται από το Άγιο Όρος ισχύει το ίδιο με τις εισαγωγές από τις τρίτες χώρες.

Τα αγαθά που βρίσκονται στη χώρα μας με το καθεστώς της διαμετακόμισης θεωρείται ότι εισάγονται και υπόκεινται στο καθεστώς του Φ.Π.Α. και δεν θεωρούνται ως εισαγωγή αλλά ως ενδοκοινοτική απόκτηση.

Στην εισαγωγή αγαθών η φορολογητέα αξία διαμορφώνεται:

- α) από τη δασμολογητέα αξία των εισαγόμενων αγαθών, όπως αυτή προσδιορίζεται από τις ισχύουσες κοινοτικές διατάξεις,
- β) από τους δασμούς, φόρους, τέλη, εισφορές και δικαιώματα που οφείλονται εκτός του εσωτερικού της χώρας, καθώς και όσα εισπράττονται κατά την εισαγωγή υπέρ του Δημοσίου ή τρίτων, εκτός από το φόρο του παρόντος νόμου,
- γ) από τα παρεπόμενα έξοδα της εισαγωγής αγαθών, όπως τα έξοδα προμήθειας, μεσιτείας, τόκων, συσκευασίας, φόρτωσης, εκφόρτωσης, ασφάλισης και μεταφοράς μέχρι του πρώτου τόπου του προορισμού τους στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον και κατά το μέρος που δεν έχουν συμπεριληφθεί στη δασμολογική αξία. Ως πρώτος τόπος προορισμού νοείται ο τόπος, ο οποίος αναγράφεται στη φορτωτική ή σε οποιοδήποτε έγγραφο με το οποίο εισάγονται τα αγαθά στη χώρα. Αν δεν υπάρχει τέτοια ένδειξη, ως πρώτος τόπος προορισμού θεωρείται ο τόπος της πρώτης εκφόρτωσης των αγαθών στο εσωτερικό της χώρας,
- δ) από τα αναφερόμενα στην προηγούμενη περίπτωση γ' έξοδα, τα οποία πραγματοποιούνται, για τυχόν μεταφορά των αγαθών από τον πρώτο τόπο προορισμού σε άλλο τόπο στο εσωτερικό της χώρας ή στο εσωτερικό άλλου κράτους-μέλους της Κοινότητας που είναι γνωστός κατά το χρόνο τελωνισμού τους και τη θέση τους σε ανάλωση.

8 ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ ΦΟΡΟΥ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ

8.1 Συντελεστές και υπολογισμός του Φόρου

Σύμφωνα με τον Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης αξίας (παρ. 1 του άρθρου 21 του Ν. 2859/00), καθορίζονται οι συντελεστές του Φ.Π.Α. που ισχύουν από 01/04/2005 μέχρι και σήμερα είναι ο κανονικός 19% , ο μειωμένος 9% και ο υπερμειωμένος 4,5% (50% του μειωμένου συντελεστή). Ο μειωμένος συντελεστής 9% εφαρμόζεται στα αγαθά και τις υπηρεσίες που περιλαμβάνονται στο παράρτημα. Όσα αγαθά ή υπηρεσίες δεν περιλαμβάνονται στο παράρτημα αυτό υπάγονται στο κανονικό συντελεστή.

Το παράρτημα πρέπει να ερμηνεύεται περιοριστικά και όχι διασταλτικά δεδομένου ότι πρόκειται για κατηγορίες αγαθών και υπηρεσιών που έχουν καθοριστεί περιοριστικά από κοινοτικές διατάξεις. Στο εν λόγω παράρτημα, τα αγαθά είναι ταξινομημένα κατά δασμολογική κατάταξη της συνδυασμένης ονοματολογίας του Κοινοτικού Δασμολογίου.

Για τον υπολογισμό του φόρου στις παραδόσεις αγαθών, την παροχή υπηρεσιών και στην ενδοκοινοτική απόκτηση εφαρμόζονται οι συντελεστές που ισχύουν κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης. Για τα εισαγόμενα αγαθά εφαρμόζονται οι συντελεστές που ισχύουν κατά το χρόνο που λαμβάνεται υπόψη για τον υπολογισμό των δασμών και των άλλων επιβαρύνσεων. Ο χρόνος που γίνεται ο φόρος απαιτητός ενδέχεται να επηρεάζει το ύψος του εφαρμοζόμενου συντελεστή, όπως συνέβη σχετικά πρόσφατα με την αλλαγή των συντελεστών ΦΠΑ.

8.2 Μειωμένοι συντελεστές στα Νησιά του Αιγαίου

Για τα νησιά των νομών Λέσβου, Χίου, Σάμου, Δωδεκανήσου, Κυκλάδων, και τα νησιά του Αιγαίου Θάσο, Σαμοθράκη, Βόρειες Σποράδες και Σκύρο οι συντελεστές του Φ.Π.Α. μειώνονται κατά 30% σε σχέση με τους υπόλοιπους συντελεστές που ισχύουν στην υπόλοιπη Ελλάδα. Οι συντελεστές που προκύπτουν από την μείωση αυτή στρογγυλοποιούνται στην πλησιέστερη ακέραια μονάδα. Κατά συνέπεια οι συντελεστές που εφαρμόζονται σε αυτές τις περιοχές είναι 3%, 6% και 13% (σε σχέση με τους συντελεστές που ισχύουν στις υπόλοιπες περιοχές 4,5%, 9% και 19% αντίστοιχα).

Οι μειωμένοι αυτοί συντελεστές εφαρμόζονται στις παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιούνται στα νησιά αυτά, εφόσον κατά το χρόνο που ο φόρος γίνεται απαιτητός συντρέχουν σωρευτικά οι εξής προϋποθέσεις:

- Τα αγαθά βρίσκονται στα νησιά αυτά και
- Η παράδοση τους γίνεται από υποκείμενο του Φ.Π.Α., εγκατεστημένο στα νησιά αυτά

Ως εγκατάσταση θεωρείται η ύπαρξη της έδρας ή του κεντρικού, η ύπαρξη υποκαταστήματος από τα οποία πραγματοποιείται η παράδοση, η ύπαρξη εργοταξίου εκτέλεσης τεχνικών έργων με την προϋπόθεση να έχει δηλωθεί στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.

Κατά συνέπεια ισχύουν οι μειωμένοι συντελεστές και στις πωλήσεις αγαθών που πραγματοποιούνται από την λοιπή Ελλάδα προς τα νησιά αυτά. Σε αυτή την περίπτωση απαιτείται:

- ο αγοραστής να είναι υποκείμενος στο Φ.Π.Α. ή μη υποκείμενο, Νομικό πρόσωπο,
- να είναι εγκαταστημένος στα νησιά αυτά και
- τα αγαθά να έχουν προορισμό τα νησιά αυτά και να μεταφέρονται σε αυτά.

Οι μειωμένοι συντελεστές στα νησιά αυτά ισχύουν και για τις παροχές υπηρεσιών, εφόσον πληρούνται σωρευτικά οι εξής προϋποθέσεις:

- οι υπηρεσίες να παρέχονται από υποκείμενους του Φ.Π.Α. που έχουν την εγκατάσταση τους σε αυτές τις περιοχές και
- να εκτελείται εξ' ολοκλήρου η υπηρεσία εντός αυτών των νησιωτικών περιοχών.

Οι μειωμένοι κατά 30% συντελεστές Φ.Π.Α. στις νησιωτικές αυτές περιοχές ισχύουν και για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών δηλαδή στις αποστολές αγαθών από άλλο κράτος-μέλος προς τα νησιά αυτά ο οποίος αυτός που θα τα αποκτήσει είναι εγκατεστημένος στις περιοχές αυτές και υποκείμενος στο Φ.Π.Α. ή μη υποκείμενο στο Φ.Π.Α. Νομικό Πρόσωπο που ενεργεί όμως με την ιδιότητα του υποκείμενου στο Φ.Π.Α..

Επίσης και στις εισαγωγές αγαθών που πραγματοποιούνται στα νησιά αυτά εφαρμόζονται οι μειωμένοι συντελεστές, εφόσον η εισαγωγή και ο τελωνισμός των εισαγόμενων αγαθών πραγματοποιούνται στα νησιά αυτά, από υποκείμενο στο Φ.Π.Α., μη υποκείμενο στο Φ.Π.Α. Νομικό ή Φυσικό Πρόσωπο ιδιώτη κλπ. εφόσον όμως είναι εγκαταστημένοι στις περιοχές αυτές.

Τέλος οι μειωμένοι συντελεστές ισχύουν και στις παραγγελιοδοχικές εργασίες αγοράς και πώλησης αγαθών. Σε περίπτωση αγοράς αγαθών από παραγγελιοδόχο που ενεργεί στο όνομα του θεωρείται πραγματική παράδοση από τον προμηθευτή προς τον παραγγελιοδόχο και μία πλασματική από τον παραγγελιοδόχο προς τον παραγγελέα. 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 και η πλασματική μεταξύ του παραγγελιοδόχου και του παραγγελέα. Και στις δύο περιπτώσεις εφαρμόζονται οι ίδιοι μειωμένοι συντελεστές.

Οι μειωμένοι συντελεστές δεν εφαρμόζονται στις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις, στις παραδόσεις και στις εισαγωγές καπνοβιομηχανικών προϊόντων και μεταφορικών μέσων.

8.3 Υπερμειωμένος Συντελεστής

Για την έκδοση ή την επανέκδοση βιβλίων, εφημερίδων και περιοδικών που πραγματοποιείται από εκδοτικές επιχειρήσεις, οι οποίες αναλαμβάνουν ολόκληρο το πακέτο παραγωγής των έντυπων αυτών, ανεξάρτητα αν οι επιμέρους εργασίες ανατίθενται σε άλλες επιχειρήσεις, υπάγονται στο συντελεστή Φ.Π.Α. 4,5%.

Στο συντελεστή Φ.Π.Α. 4,5% υπάγεται και η εργολαβική εκτέλεση των πιο κάτω περιοριστικά αναφερόμενων εργασιών, οι οποίες θεωρούνται αναγκαίες για την παραγωγική διαδικασία.

- στοιχειοθεσία (ανεξάρτητα αν γίνεται με παραδοσιακά ή σύγχρονα μέσα)
- σελιδοποίηση
- φιλομιοποίηση (φωτογράφιση κειμένου, χρωμοανάλυση)
- μοντάζ
- εκτύπωση (ανεξάρτητα αν γίνεται με σύγχρονο τρόπο ή με πιεστήριο επίπεδο)
- βιβλιοδεσία
- πλαστικοποίηση εξώφυλλου

Αντίθετα, όλες οι άλλες εργασίες που δεν αναφέρονται στις παραπάνω περιπτώσεις, έστω και αν συμβάλλουν στην παραγωγή των πιο πάνω εντύπων, δεν λογίζονται ως παραδόσεις αγαθών, αλλά συνιστούν ανεξάρτητες υπηρεσίες που υπάγονται στον οικείο συντελεστή Φ.Π.Α., εκτός και αν παρέχονται μαζί με κάποια υπηρεσία από τις αναφερόμενες στις παραπάνω περιπτώσεις και συντιμολογούνται με αυτές, οπότε υπάγονται στον ίδιο μειωμένο συντελεστή 4,5%.

8.4 Αποφορολόγηση

Σε περιπτώσεις που στις συναλλαγές εκδίδονται τιμολόγια ή άλλα φορολογικά παραστατικά που επέχουν θέση τιμολογίου, ο ΦΠΑ αναγράφεται ξεχωριστά από τη φορολογητέα αξία.

Όμως σε περιπτώσεις λιανικής πώλησης, είτε πρόκειται για αγαθά ή υπηρεσίες, ο ΦΠΑ μπορεί να μην αναγράφεται ξεχωριστά αλλά να είναι ενσωματωμένος στην τελική τιμή πώλησης. Στην φορολογητέα αξία περιλαμβάνονται οι κάθε είδους φόροι, εισφορές κ.λπ με εξαίρεση στο ΦΠΑ. Δηλαδή ο ΦΠΑ δεν αποτελεί σε καμία περίπτωση στοιχείο της φορολογητέας.

Έτσι στις περιπτώσεις λιανικής πώλησης που ο ΦΠΑ είναι ενσωματωμένος, προκειμένου να γίνει διαχωρισμός της καθαρής φορολογητέας βάσης και του ενσωματωμένου ΦΠΑ θα πρέπει :

- Για την εξεύρεση της φορολογητέας αξίας να χρησιμοποιηθεί ο τύπος
Τιμή * 100 / 100 + συντελεστής
- Για την εξεύρεση του ΦΠΑ να χρησιμοποιηθεί ο τύπος
Τιμή – φορολογητέα αξία

Π.χ η συνολική τιμή είναι 1200 με ΦΠΑ 19%

η φορολογητέα αξία θα είναι $1200/1,19$, δηλαδή 1008,40

και ο ΦΠΑ θα είναι 1200-1008,

9 ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ ΑΠΟ ΤΟ ΦΟΡΟ

9.1 Απαλλαγές στο Εσωτερικό της Χώρας

Οι απαλλαγές αυτές αφορούν πράξεις που ενεργούνται στο εσωτερικό της χώρας και αφορούν κυρίως πράξεις παροχής υπηρεσιών και δευτερευόντως πράξεις παράδοσης αγαθών.

Οι πράξεις αυτές μπορούν να χωριστούν σε τρεις κατηγορίες ανάλογα με την δραστηριότητα που αφορούν. Έτσι έχουμε :

- Απαλλαγές κοινωνικού χαρακτήρα, όπως είναι π.χ η νοσοκομειακή περίθαλψη.
- Απαλλαγές χρηματοοικονομικού χαρακτήρα, όπως είναι π.χ τραπεζικές εργασίες, ασφαλιστικές υπηρεσίες.
- Απαλλαγές άλλων τομέων δραστηριότητας, όπως είναι π.χ υπηρεσίες πολιτιστικού ενδιαφέροντος.

Οι υποκείμενοι απαλλάσσονται για όλες τις πράξεις που θα αναλυθούν στην συνέχεια και ενεργούν (εκτός ειδικών περιπτώσεων), ενώ οι ίδιοι δεν απαλλάσσονται από το ΦΠΑ των αγορών τους ή της λήψη υπηρεσιών. Στη περίπτωση όμως που ένας υποκείμενος ασκεί και άλλη δραστηριότητα για την οποία δεν προβλέπεται απαλλαγή υποχρεούται για την φορολογητέα δραστηριότητα να υποβάλει δηλώσεις ΦΠΑ.

Οι απαλλαγές από τον φόρο για διάφορες δραστηριότητες που αφορούν το εσωτερικό της χώρας είναι οι παρακάτω :

- Υπηρεσίες των ελληνικών ταχυδρομείων
- Δραστηριότητες της εθνικής ραδιοφωνίας και τηλεόρασης
- Παροχή νερού μη εμφιαλωμένου και αποχέτευση
- Υπηρεσίες νοσοκομειακής και ιατρικής περίθαλψης και διάγνωσης και οι στενά συνδεδεμένες παραδόσεις αγαθών και παροχής υπηρεσιών που συνδέονται στενά με τις παραπάνω υπηρεσίες
- Δικηγόροι, συμβολαιογράφοι, άμισθοι υποθηκοφύλακες, δικαστικοί επιμελητές, γιατροί, οδοντίατροι, ψυχολόγοι, μαίες, νοσοκόμοι και φυσικοθεραπευτές
- Οδοντοτεχνίτες και παράδοση ειδών οδοντοτεχνικής προσθετικής
- Παράδοση ανθρωπίνων οργάνων, ανθρωπίνου αίματος και ανθρώπινου γάλακτος
- Υπηρεσίες σωματείων ή ενώσεων προς τα μέλη τους
- Υπηρεσίες κοινωνικής πρόνοιας και ασφάλισης
- Η μεταφορά ασθενών ή τραυματιών με ειδικά οχήματα
- Οι υπηρεσίες συγγραφέων, καλλιτεχνών και ερμηνευτών έργων τέχνης

- Υπηρεσίες εκπαίδευσης γενικά και οι συνδεδεμένες παραδόσεις αγαθών
- Παράδοση ιδιαίτερων μαθημάτων όλων των βαθμίδων εκπαίδευσης
- Υπηρεσίες συνδεδεμένες με τον αθλητισμό ή τη σωματική αγωγή
- Υπηρεσίες νομικών προσώπων και οργανισμών και οργανισμών μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, που παρέχονται στα μέλη τους και οι συνδεδεμένες παραδόσεις αγαθών
- Υπηρεσίες πολιτιστικού ή μορφωτικού χαρακτήρα και στενά συνδεδεμένες παραδόσεις αγαθών
- Διάθεση προσωπικού από νομικά πρόσωπα θρησκευτικού ή φιλοσοφικού χαρακτήρα
- Υπηρεσίες και παράδοση αγαθών σε ευκαιριακές εκδηλώσεις
- Ασφαλιστικές και αντασφαλιστικές εργασίες
- Εργασίες που αφορούν συνάλλαγμα, χαρτονομίσματα και νομίσματα
- Εργασίες που αφορούν μετοχές, μερίδια, ομόλογα και λοιπούς τίτλους
- Διαχείριση αμοιβαίων κεφαλαίων
- Χορήγηση και διαπραγμάτευση πιστώσεων
- Ανάλυση υποχρεώσεων και προσωπικών ή χρηματικών εγγυήσεων, η διαπραγμάτευση για την ανάληψη των εργασιών αυτών καθώς και η διαχείριση εγγυήσεων πιστώσεων
- Εργασίες που αφορούν καταθέσεις, τρεχούμενους λογαριασμούς, πληρωμές, επιταγές κ.λπ
- Μισθώσεις ακινήτων (δεν περιλαμβάνονται η εκμετάλλευση ξενοδοχείων, επιπλωμένων δωματίων και παρόμοιων εγκαταστάσεων οι οποίες υπάγονται στο φόρο ως παροχή υπηρεσιών)
- Παράδοση κρατικών λαχείων και άλλων τυχερών παιχνιδιών
- Γραμματόσημα και λοιπά ένσημα
- Παράδοση αγαθών που χρησιμοποιήθηκαν αποκλειστικά σε απαλλασσόμενη ή εξαιρούμενη από ΦΠΑ δραστηριότητα, από αγρότη του ειδικού καθεστώτος
- Παράδοση υπηρεσιών που η αξία τους περιλαμβάνεται στη φορολογητέα αξία κατά την εισαγωγή αγαθών
- Παράδοση ακινήτων
- Παράδοση και διανομή εφημερίδων και περιοδικών
- Παράδοση αγαθών που στην εισαγωγή τους απαλλάσσονται
- Έσοδα από επιχειρήσεις KAZINO

9.2 Απαλλαγές στην εισαγωγή αγαθών

Οι απαλλαγές από το ΦΠΑ κατά την εισαγωγή αγαθών (από τρίτες χώρες) αφορούν στις παρακάτω πράξεις:

- Στα επανεισαγόμενα προϊόντα, εφόσον η επανεισαγωγή να πραγματοποιείται από τον ίδιο εξαγωγέα και στην ίδια κατάσταση στην οποία ήταν όταν είχαν εξαχθεί.
- Η οριστική εισαγωγή αγαθών που η παράδοση τους απαλλάσσεται στο εσωτερικό της χώρας (π.χ ανθρώπινα όργανα).
- Η εισαγωγή προϊόντων αλιείας από επιχειρήσεις θαλάσσιας αλιείας στην κατάσταση που αλιεύθηκαν με σκοπό την εμπορία τους και πριν την παράδοση τους.
- Η εισαγωγή αγαθών τα οποία θα αποτελέσουν ενδοκοινοτική παράδοση, δηλαδή θα αποσταλούν από τον εισαγωγέα σε άλλο κράτος μέλος.
- Η εισαγωγή αερίου και ηλεκτρικής ενέργειας.

9.3 Απαλλαγές στην εξαγωγή αγαθών

Ως εξαγωγή θεωρείται η αποστολή ή η μεταφορά αγαθών σε τρίτες χώρες ή σε εδάφη της κοινότητας που δεν θεωρούνται για σκοπούς ΦΠΑ κοινοτικό έδαφος. Η εξαγωγή θεωρείται για τον υποκείμενο ως πράξη απαλλασσόμενη με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών.

Έτσι στην εξαγωγή αγαθών έχουμε τις ακόλουθες απαλλαγές::

- Στην εξαγωγή αγαθών από τον πωλητή ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό του πωλητή.
- Στην εξαγωγή αγαθών από τον μη εγκατεστημένο στην Ελλάδα αγοραστή η οποία εξαγωγή πραγματοποιείται από τον ίδιο τον αγοραστή, που δεν είναι εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας, ή από πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό του. Ως μη εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας αγοραστής θεωρείται το πρόσωπο το οποίο έχει την οικονομική του δραστηριότητα ή τη μόνιμη εγκατάσταση του ή τη μόνιμη κατοικία του εκτός του εσωτερικού της χώρας.
- Η παροχή υπηρεσιών που αφορά στην επεξεργασία κινητών αγαθών τα οποία έχουν αποκτηθεί ή εισαχθεί στο εσωτερικό της χώρας για τον σκοπό αυτό και στη συνέχεια εξάγονται εκτός Ευρωπαϊκής Ένωσης ως έτοιμα προϊόντα από αυτόν που παρέχει τις υπηρεσίες ή από το μη εγκατεστημένο στην Ελλάδα λήπτη των υπηρεσιών ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό τους.

- Η παράδοση αγαθών σε αναγνωρισμένα σωματεία, ιδρύματα και λοιπά νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα με την προϋπόθεση ότι τα αγαθά εξάγονται από τα πρόσωπα αυτά στα πλαίσια των ανθρωπιστικών, φιλανθρωπικών ή εκπαιδευτικών δραστηριοτήτων τους.
- Η παροχή υπηρεσιών στις οποίες περιλαμβάνονται οι μεταφορές και οι βοηθητικές εργασίες τους, εφόσον οι υπηρεσίες αυτές συνδέονται άμεσα με εξαγωγές.
- Η παροχή υπηρεσιών από μεσίτες ή από άλλα πρόσωπα που μεσολαβούν ενεργώντας στο όνομα και για λογαριασμό άλλου προσώπου, οι οποίες αφορούν σε εξαγωγές αγαθών.
- Η εισαγωγή και η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών που πραγματοποιείται από υποκείμενο στο φόρο εφόσον αυτά προορίζονται να αποτελέσουν αντικείμενο για την πραγματοποίηση πράξεων εξαγωγής, καθώς και να λαμβάνουν υπηρεσίες που είναι άμεσα συνδεδεμένες με τις πράξεις αυτές χωρίς να καταβάλλουν φόρο. Η συνολική αξία των παραπάνω πράξεων, που μπορούν να πραγματοποιηθούν με απαλλαγή από τον φόρο μέσα σε μία διαχειριστική περίοδο, δεν μπορεί να υπερβεί τη συνολική αξία των εξαγωγών που πραγματοποίησε ο υποκείμενος στο φόρο κατά την προηγούμενη δωδεκάμηνη διαχειριστική περίοδο. Για τον υπολογισμό του κατά τα ανωτέρω ορίου απαλλαγής (ΠΛΑΦΟΝ) λαμβάνονται υπόψη τα καθαρά ποσά των τιμολογίων ή άλλων στοιχείων που επέχουν θέση τιμολογίου χωρίς να λαμβάνονται υπόψη τυχόν επιδοτήσεις, επιχορηγήσεις κ.λπ.

9.4 Απαλλαγές στην διεθνή διακίνηση αγαθών

Σε αυτήν την κατηγορία των απαλλαγών απαλλάσσονται από το ΦΠΑ τα εξής:

- Η εισαγωγή αγαθών που τίθενται σε καθεστώς εναποθήκευσης, εκτός της τελωνειακής αποταμίευσης
- Η παράδοση και η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών τα οποία προορίζονται **είτε** να προσκομιστούν στο τελωνείο και να τεθούν σε καθεστώς τελωνειακής αποθήκευσης, ελεύθερης ζώνης, ελεύθερης αποθήκης, τελωνειακής αποταμίευσης ή ενεργητικής τελειοποίησης **είτε** αυτά προορίζονται να ενσωματωθούν σε εξέδρες γεωτρήσεων ή εκμεταλλεύσεων που βρίσκονται σε ελληνικά χωρικά ύδατα
- Οι παροχές υπηρεσιών που συνδέονται άμεσα με τις παραδόσεις αγαθών, οι οποίες αναφέρονται στην παραπάνω περίπτωση

9.5 Ειδικές απαλλαγές

Σε αυτή την κατηγορία προβλέπονται απαλλαγές για ειδικές περιπτώσεις και κατηγορίες αγαθών και υπηρεσιών. Η διαδικασία υλοποίησης των απαλλαγών αυτών καθορίζονται από Α.Υ.Ο ή Εγκυκλίου. Οι επιχειρήσεις που διενεργούν κάποιες από τις πράξεις που θα αναφερθούν παρακάτω έχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών τους επειδή οι πράξεις αυτές θεωρούνται απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης.

Επίσης οι απαλλαγές που προβλέπονται από αυτή την κατηγορία αφορούν την εισαγωγή ή την παράδοση στο εσωτερικό της χώρας, επειδή η αγορά από άλλο κράτος μέλος δεν θεωρείται ενδοκοινοτική απόκτηση αλλά απαλλάσσεται άμεσα στο άλλο κράτος μέλος.

Κατά συνέπεια οι πράξεις τις κατηγορίας αυτής που απαλλάσσονται από το Φόρο είναι οι εξής:

- I. Η παράδοση και η εισαγωγή πλοίων που προορίζονται να χρησιμοποιηθούν στην εμπορική ναυσιπλοΐα, την αλιεία, ή άλλη εκμετάλλευση ή να διαλυθούν ή πρόκειται να διατεθούν ή να χρησιμοποιηθούν από τις ένοπλες δυνάμεις και το Δημόσιο γενικά για τις ανάγκες τους (π.χ από τις υπηρεσίες δίκης λαθρεμπορίου). Επίσης απαλλάσσονται από τον φόρο η παράδοση και εισαγωγή αντικειμένων και υλικών τα οποία προορίζονται να ενσωματωθούν ή να χρησιμοποιηθούν σε αυτά (π.χ εξαρτήματα και ανταλλακτικά, έπιπλα και σκεύη κ.λπ)

Από αυτήν την υποκατηγορία εξαιρούνται τα σκάφη ιδιωτικής χρήσης που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό.

- II. Η παράδοση και η εισαγωγή αεροσκαφών, όπως αεροπλάνων, υδροπλάνων, ελικοπτέρων κ.λπ που προορίζονται να χρησιμοποιηθούν για τις ανάγκες των ένοπλων δυνάμεων ή του δημοσίου γενικά ή από τις αεροπορικές εταιρείες οι οποίες ενεργούν μεταφορές για την άσκηση της επιχειρηματικής τους δραστηριότητας ή που πρόκειται να διαλυθούν, καθώς και η παράδοση και εισαγωγή αντικειμένων και υλικών τα οποία προορίζονται να ενσωματωθούν ή να χρησιμοποιηθούν σε αυτά, όπως τα εξαρτήματα και ανταλλακτικά, έπιπλα και σκεύη κ.λπ.

Η απαλλαγή της αγοράς ή της εισαγωγής αεροσκαφών από αεροπορικές εταιρείες ισχύει μόνον εφόσον αυτές εκτελούν κυρίως μεταφορές από και προς το εξωτερικό και τα έσοδα από τις διεθνείς αυτές μεταφορές υπερβαίνουν το 50% των συνολικών ετήσιων ακαθάριστων εσόδων τους από αεροπορικές μεταφορές κατά την προηγούμενη της παράδοσης ή της εισαγωγής διαχειριστική περίοδο.

- Η απαλλαγή της περίπτωσης αυτής δεν ισχύει για τα αεροσκάφη ιδιωτικής χρήσης που χρησιμοποιούνται για αναψυχή ή για αθλητισμό.
- III. Η παράδοση και η εισαγωγή καυσίμων, λιπαντικών και τροφοεφοδίων και άλλων παρεμφερών αγαθών τα οποία προορίζονται για τον εφοδιασμό πλοίων και αεροσκαφών των παραπάνω δύο περιπτώσεων.
 - IV. Η ναύλωση πλοίων και η μίσθωση αεροσκαφών τα οποία απαλλάσσονται σύμφωνα με τα παραπάνω (I και II), εφόσον γίνονται με σκοπό την περαιτέρω εκμετάλλευση αυτών. Απαλλάσσονται επίσης οι εργασίες μετατροπής, επισκευής και συντήρησης των πλοίων, πλωτών μέσων και αεροσκαφών, καθώς και οι εργασίες επισκευής και συντήρησης των αντικειμένων που ενσωματώνονται ή χρησιμοποιούνται για την εκμετάλλευση των μέσων αυτών (π.χ το βάψιμο του πλοίου)
 - V. Έτσι απαλλάσσεται από το ΦΠΑ η ναύλωση πλοίων συμπεριλαμβανομένων και των επαγγελματικών τουριστικών σκαφών και η μίσθωση αεροσκαφών, εφόσον προορίζονται να χρησιμοποιηθούν για την περαιτέρω ενέργεια φορολογητέων πράξεων ή πράξεων απαλλασσόμενων με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών, εκτός από τη ναύλωση ή μίσθωση σκαφών ή αεροσκαφών ιδιωτικής χρήσης που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό.
 - VI. Η παροχή υπηρεσιών για την εξυπηρέτηση των άμεσων αναγκών των πλοίων, πλωτών μέσων και αεροσκαφών για τα οποία προβλέπεται απαλλαγή όπως π.χ η ρυμούλκηση, η πλοήγηση, πρόσδεση, η διάσωση, η πραγματογνωμοσύνη και η χρήση λιμανιών και αεροδρομίων.
 - VII. Η παράδοση και η εισαγωγή αγαθών καθώς και η παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιούνται στα πλαίσια των ρυθμίσεων των διπλωματικών και προξενικών σχέσεων, δηλαδή στις πρεσβείες και στους διαπιστευμένους στην χώρα μας διπλωματικούς υπάλληλους ξένων κρατών, στα προξενεία και στους προξενικούς υπάλληλους των ξένων κρατών και στο αλλοδαπό διοικητικό και τεχνικό προσωπικό των ανωτέρω διπλωματικών και προξενικών αποστολών.
 - VIII. Η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών προς ένα άλλο Κράτος-Μέλος εφόσον τα αγαθά και οι υπηρεσίες προορίζονται να καλύψουν ανάγκες των ένοπλων δυνάμεων οποιουδήποτε κράτους που συμμετέχει στο Βορειοατλαντικό σύμφωνο, εκτός από τις ένοπλες δυνάμεις του κράτους προορισμού των αγαθών.
 - IX. Οι υπηρεσίες ενδοκοινοτικής μεταφοράς αγαθών από ή προς τα νησιά που απαρτίζουν τις αυτόνομες περιοχές των Αζόρων και της Μαδέρας.
 - X. Η παράδοση χρυσού στην Τράπεζα της Ελλάδας καθώς και η εισαγωγή χρυσού που ενεργείται από αυτήν.

- XI. Οι αεροπορικές και θαλάσσιες μεταφορές προσώπων από το εσωτερικό της χώρας στο εξωτερικό και αντίστροφα, καθώς και οι στενά συνδεδεμένες με αυτές βοηθητικές υπηρεσίες.
- XII. Η παράδοση και η εισαγωγή πλοίων και πλωτών μέσων που προορίζονται για την αλιεία και σπογγαλιεία στα ελληνικά χωρικά ύδατα ανεξάρτητα από το καθεστώς ΦΠΑ στο οποίο υπάγεται ο υποκείμενος στο φόρο που ενεργεί αυτή τη δραστηριότητα καθώς και των αντικειμένων και υλικών, εφόσον πρόκειται να ενσωματωθούν ή να χρησιμοποιηθούν σ' αυτά.

10 ΕΚΠΤΩΣΗ ΤΟΥ Φ.Π.Α.

10.1 Γενικά περί δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α

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

Ειδικά, για τα αγαθά επένδυσης, το δικαίωμα έκπτωσης κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης των αγαθών αυτών. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για τη πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο.

Παρέχεται επίσης στον υποκείμενο στο φόρο δικαίωμα έκπτωσης του φόρου κατά το μέρος που τα αγαθά ή οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση ορισμένων απαλλασσόμενων πράξεων. Πρόκειται δηλαδή για μια βασική εξαίρεση του γενικού κανόνα που αναφέρθηκε στην προηγούμενη παράγραφο, σύμφωνα με το οποίο το δικαίωμα έκπτωσης παρέχεται μόνο κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο.

Το δικαίωμα έκπτωσης παρέχεται και για τις παρακάτω απαλλασσόμενες πράξεις:

- I. Προβλέπεται ότι παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ που επιβάρυνε τα αγαθά και υπηρεσίες για την πραγματοποίηση στο εξωτερικό δραστηριοτήτων, όπως δραστηριότητες του παραγωγού, του εμπόρου, αυτού που παρέχει τις υπηρεσίες κ.λπ. με την προϋπόθεση όμως ότι οι υπηρεσίες αυτές θα παρείχαν δικαίωμα έκπτωσης αν είχαν πραγματοποιηθεί στο εσωτερικό της χώρας.

Παράδειγμα: Έλληνας σύμβουλος επιχειρήσεων εγκατεστημένος στην Αθήνα διενεργεί έρευνα αγοράς για λογαριασμό Ιταλικής επιχείρησης. Παρά το γεγονός ότι ο τόπος φορολογίας είναι η Ιταλία ο έλληνας σύμβουλος δικαιούται να εκπέσει το ΦΠΑ των δαπανών για την έρευνα αυτή που έκανε στην Ελλάδα.

- II. Προβλέπεται ότι παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης για την παροχή υπηρεσιών που απαλλάσσονται από το φόρο, δηλαδή των υπηρεσιών των οποίων η αξία περιλαμβάνεται στη φορολογητέα αξία των εισαγόμενων αγαθών.

Παράδειγμα: αποκλειστικός αντιπρόσωπος οίκου που εδρεύει στις ΗΠΑ μεσολαβεί για την πώληση πρώτων υλών σε ελληνική εταιρεία και παίρνει από τον Αμερικάνικο οίκο προμήθεια. Στο τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών που θα εκδώσει ο αντιπρόσωπος δεν θα υπολογίσει ΦΠΑ, διότι η

προμήθεια που δικαιούται συμπεριλαμβάνεται στη φορολογητέα αξία των εισαγόμενων πρώτων υλών. Στην περίπτωση αυτή δικαιούται επί πλέον να εκπέσει το ΦΠΑ των δαπανών του που αναλογούν στα απαλλασσόμενα έσοδα της προμήθειας που εισέπραξε για τη συγκεκριμένη μεσολάβηση.

III. για τις πράξεις που απαλλάσσονται από το φόρο προβλέπεται ότι παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης, τέτοιες πράξεις όπως:

1) στον υποκείμενο που διενεργεί εξαγωγές ή πράξεις εξομοιούμενες με εξαγωγές.

Παράδειγμα: Ελληνική επιχείρηση κατά το μήνα Μάρτιο πραγματοποιεί εξαγωγές 100.000€. για την παραγωγή των εξαγχθέντων αγαθών επιβαρύνθηκε με ΦΠΑ δαπανών 10.000€ τον οποίο δικαιούται να εκπέσει.

2) στον υποκείμενο που διενεργεί πράξεις παράδοσης αγαθών που τίθενται σε τελωνειακό καθεστώς (αποταμίευση, αποθήκευση κ.λπ.) καθώς και παροχής υπηρεσιών που συνδέονται άμεσα με τις παραδόσεις αυτές, έχει δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών του.

Παράδειγμα: Ελληνική επιχείρηση παραδίδει αγαθά που τίθενται σε τελωνειακή αποθήκη και κατά συνέπεια τιμολογεί τον αγοραστή χωρίς ΦΠΑ. Για την παράδοση αυτή παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών.

3) στον υποκείμενο που παραδίδει αγαθά, τα οποία τίθενται σε φορολογική αποθήκη ή παρέχει υπηρεσίες άμεσα συνδεδεμένες με την παράδοση αυτή, έχει δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών του.

Παράδειγμα: Αγρότης του κανονικού καθεστώτος παραδίδει ελαιόλαδο που τίθεται σε φορολογική αποθήκη. Παρά το γεγονός ότι η τιμολόγηση γίνεται χωρίς ΦΠΑ, παρέχεται το δικαίωμα στον αγρότη να εκπέσει το ΦΠΑ εισροών που αφορά στην εν λόγω παράδοση.

4) στον υποκείμενο που παραδίδει εφόδια, υλικά κ.λπ. σε πλοία ή παραδίδει αγαθά σε πρεσβείες έχει δικαίωμα να εκπέσει το ΦΠΑ εισροών του.

Παράδειγμα: Εταιρεία εμπορίας ηλεκτρικών ειδών παραδίδει δύο τηλεοράσεις στην πρεσβεία της Γαλλίας. Η εταιρεία έχει δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ αγοράς των τηλεοράσεων, παρά το γεγονός ότι η τιμολόγηση είναι χωρίς ΦΠΑ.

5) στον υποκείμενο που πραγματοποιεί ενδοκοινοτικές παραδόσεις έχει δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών του.

Παράδειγμα: Επιχείρηση ιχθυοτροφείου πραγματοποιεί ενδοκοινοτική παράδοση στη Γαλλία. Για το ΦΠΑ εισροών παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης παρά το γεγονός ότι η τιμολόγηση γίνεται χωρίς ΦΠΑ.

IV. Προβλέπεται δικαίωμα έκπτωσης στον υποκείμενο για το ΦΠΑ που επιβάρυνε τις εισροές του κατά την πραγματοποίηση πράξεων προς λήπτη εγκατεστημένο εκτός κοινότητας. Στην περίπτωση αυτή ο αναλογών προς έκπτωση φόρος υπολογίζεται επιμεριστικά και εφόσον δεν μπορεί να εκπεστεί παρέχεται δικαίωμα επιστροφής.

Παράδειγμα: Ελληνική ασφαλιστική εταιρεία αναλαμβάνει την ασφάλιση εμπορευμάτων Βουλγαρικής εμπορικής εταιρείας που αγοράστηκαν στην Ελλάδα και μεταφέρονται στην Βουλγαρία. Για τις εν λόγω εργασίες δεν οφείλεται φόρος διότι οι εργασίες αυτές απαλλάσσονται. Όμως η ελληνικά ασφαλιστική εταιρεία, παρότι ενεργεί απαλλασσόμενες πράξεις δικαιούται να υποβάλει δήλωση στην Δ.Ο.Υ και να ζητήσει την επιστροφή φόρου εισροών των διαχειριστικών της εξόδων που αναλογεί στην απαλλασσόμενη εργασία ασφάλισης των εμπορευμάτων της Βουλγαρικής εμπορικής εταιρείας.

V. Τέλος παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης για τη διάθεση δώρων μέχρι αξίας 10€ και δειγμάτων.

Παράδειγμα: Επιχείρηση για λόγους προώθησης διαθέτει τα προϊόντα της συνοδευόμενα από δώρα μικρής αξίας (5€ το καθένα). Η εν λόγω επιχείρηση έχει δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ αγοράς των δώρων, παρά το γεγονός ότι για τα δώρα δεν εισπράττει αμοιβή και ΦΠΑ.

Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου γεννάται κατά το χρόνο που καθίσταται απαιτητός ο φόρος. Έτσι ακολουθείται από το νόμο η αρχή της έκπτωσης του φόρου εισροών κατά την πραγματοποίηση της φορολογητέας πράξης της παράδοσης αγαθών και παροχής υπηρεσιών και προκειμένου για τα εισαγόμενα αγαθά κατά την θέση αυτών σε ανάλωση.

Η καθιέρωση από το νόμο της αρχής αυτής έχει ως συνέπεια ότι ο φόρος όλων των εισροών για αγορές αγαθών, λήψεις υπηρεσιών, ενδοκοινοτικών αποκτήσεων ή εισαγωγές θα εκπίπτει άμεσα και όχι κατά τη διάθεση των αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών. Το γεγονός αυτό έχει ως συνέπεια ότι όλα τα αποθέματα των επιχειρήσεων και τα πάγια περιουσιακά στοιχεία είναι αποφορολογημένα. Ειδικά για τις ευκαιριακές παραδόσεις καινούργιων μεταφορικών μέσων προς άλλα Κράτη-Μέλη το δικαίωμα έκπτωσης ή επιστροφής γεννάται κατά το χρόνο παράδοσης του μεταφορικού μέσου.

Παράδειγμα: Ιδιώτης αγόρασε καινούργιο ΕΙΧ αξίας 20,000€ πλέον ΦΠΑ 3,600€ στις 14/01/2005. στις 28/09/2005 πωλεί το αυτοκίνητο αυτό σε πρόσωπο εγκατεστημένο στην Ιταλία αντί 10,000€ με απαλλαγή από το ΦΠΑ. Το αυτοκίνητο

θεωρείται ότι είναι καινούργιο και τόπος φορολογίας είναι η Ιταλία. Ο ιδιώτης αυτός δικαιούται να ζητήσει, κατά το χρόνο της παράδοσης να του επιστραφεί ο ΦΠΑ που αναλογεί στην αξία των 10,000€. Η επιστροφή θα πραγματοποιηθεί από τη Δ.Ο.Υ της κατοικίας του αφού προηγουμένως υποβάλει σ' αυτή σχετική έκτακτη δήλωση και αίτηση, προσκομίζοντας και τα αποδεικτικά αυτής της συναλλαγής.

10.2 Ποσά που δεν λαμβάνονται υπόψη για τον υπολογισμό του εκπιπτού Φόρου

Δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών για τις ακόλουθες δαπάνες:

- 1) Αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης καπνοβιομηχανικών προϊόντων. Για αυτά τα προϊόντα ισχύει ειδικό καθεστώς φορολογίας.
- 2) Αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης οινοπνευματωδών ποτών, εφόσον προορίζονται για μη φορολογητέες πράξεις. Π.χ η αγορά από μια επιχείρηση οινοπνευματωδών ποτών για την διάθεση τους σε δεξίωση της επιχείρησης.
- 3) Δεξιώσεων, ψυχαγωγίας και φιλοξενίας γενικά. Οι δαπάνες αυτές θεωρούνται ως μη λειτουργικές για το σύστημα του ΦΠΑ. Η διάταξη αυτή είναι γενική και κατά συνέπεια καλύπτει όλες τις περιπτώσεις ακόμα και αν συνδέονται άμεσα με τη λειτουργία της επιχείρησης. Έτσι για παράδειγμα δεν απαλλάσσονται οι δαπάνες διαμονής και διατροφής που πραγματοποιεί ένα επαγγελματικό αθλητικό σωματείο για τους αθλητές του για αγώνες εκτός έδρας.
- 4) Δαπάνες στέγασης, τροφής, μετακίνησης και ψυχαγωγίας για το προσωπικό ή για τους εκπροσώπους της επιχείρησης
- 5) Αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης επιβατικών αυτοκινήτων, μοτοσικλετών κ.λπ. Δηλαδή δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση ο φόρος που έχει καταβληθεί κατά την εισαγωγή των εν λόγω μεταφορικών μέσων. Κατά συνέπεια δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ που έχει επιβαρύνει π.χ την αγορά επιβατικού αυτοκινήτου από επιχείρηση για να το χρησιμοποιήσουν οι πωλητές της. Παρέχεται όμως το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου για την αγορά και τις δαπάνες λειτουργίας και συντήρησης των αυτοκινήτων που χρησιμοποιούνται από επιχειρήσεις μίσθωσης επιβατών Ι.Χ αυτοκινήτων ή σχολές οδηγών.

10.3 Αποδεικτικά στοιχεία για την έκπτωση του Φόρου

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

- Βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.
- Νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, (π.χ. εκκαθάριση, απόδειξη ΟΤΕ ή ΔΕΗ κλπ.) από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι υπηρεσίες που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,
- Στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά,
- Νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων,
- Κυρωμένο αντίγραφο της έκτακτης περιοδικής δήλωσης, όπου προβλέπεται η καταβολή του φόρου με τη δήλωση αυτή, από την οποία αποδεικνύεται η καταβολή του φόρου.

10.4 Διακανονισμός εκπτώσεων Φ.Π.Α.

Στο τέλος του έτους γίνεται διακανονισμός των εκπτώσεων του Φ.Π.Α. που έγιναν με τις περιοδικές δηλώσεις, οι οποίες υποβλήθηκαν από τον υποκείμενο στο Φ.Π.Α., καθ' όλη τη διάρκεια της διαχειριστικής περιόδου.

Με τον διακανονισμό αυτό επιδιώκεται η αποκατάσταση στο ακριβές ποσό των εκπτώσεων εκείνων, για τις οποίες το ύψος του ποσού που αφαιρέθηκε μεταβλήθηκε για οποιαδήποτε αιτία μέσα στο έτος, αλλά μετά όμως από το χρόνο υποβολής των περιοδικών δηλώσεων. Ο διακανονισμός αυτός ενεργείται όταν υποβάλλεται η εκκαθαριστική ετήσια δήλωση και προβλέπεται στις παρακάτω περιπτώσεις:

- α) Όταν η έκπτωση του Φ.Π.Α. που ενεργείται κατά την υποβολή των περιοδικών δηλώσεων είναι μεγαλύτερη ή μικρότερη από εκείνη που είχε δικαίωμα να ενεργήσει ο υποκείμενος στο φόρο. Αυτό συμβαίνει στην περίπτωση που η επιχείρηση πραγματοποιεί πράξεις για τις οποίες παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. εισροών (π.χ. πράξεις φορολογητέες, απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης, φορολογητέες εκτός Ελλάδας) καθώς και πράξεις που δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης (όταν είναι π.χ. οι απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα

έκπτωσης ή πράξεις με αναστολή του δικαιώματος έκπτωσης-νέα ακίνητα κλπ.).

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

Ειδικά για τα αγαθά επένδυσης, η έκπτωση του φόρου που ενεργήθηκε υπόκειται σε πενταετή διακανονισμό με αφετηρία το έτος χρησιμοποίησής τους. Ο διακανονισμός ενεργείται κάθε έτος για το ένα πέμπτο (1/5) του φόρου που επιβάρυνε το αγαθό, ανάλογα με τις μεταβολές του δικαιώματος έκπτωσης.

Σε περίπτωση παράδοσης αγαθών επένδυσης ή οριστικής παύσης της χρησιμοποίησής αυτών σε φορολογητέες πράξεις, κατά τη διάρκεια της πενταετούς περιόδου, ενεργείται εφάπαξ διακανονισμός μέσα στο ίδιο έτος και τα αγαθά αυτά θεωρούνται, για τα έτη που απομένουν ότι χρησιμοποιήθηκαν αποκλειστικά και μόνο:

α) σε φορολογητέες δραστηριότητες εφόσον πρόκειται:

α. για παράδοση η οποία υπάγεται στο φόρο και ο φόρος που αναλογεί στην παράδοση αυτή είναι τουλάχιστον ίσος με το φόρο που αναλογεί στα εναπομένοντα έτη της πενταετούς περιόδου διακανονισμού,

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

β) σε αφορολόγητες δραστηριότητες, στις λοιπές περιπτώσεις.

Εάν εντός της πενταετίας από την πραγματοποίηση της δαπάνης για απόκτηση ή κατασκευή επενδυτικών αγαθών δεν έχει γίνει έναρξη της χρησιμοποίησής αυτών, θεωρείται ότι διατέθηκαν αποκλειστικά και μόνο σε αφορολόγητες πράξεις και ενεργείται εφάπαξ διακανονισμός με την εκκαθαριστική δήλωση της διαχειριστικής αυτής περιόδου.

Εξαιρείται του ανωτέρου περιορισμού της πενταετίας η πραγματοποίηση της δαπάνης, για την απόκτηση ή την κατασκευή επενδυτικών αγαθών από οργανισμούς, επιχειρήσεις και εταιρείες κοινής ωφέλειας.

Ως αγαθά επένδυσης, για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, θεωρούνται:

α) Τα ενσώματα αγαθά, που ανήκουν κατά κυριότητα στην επιχείρηση και τίθενται από αυτή σε διαρκή εκμετάλλευση, καθώς και τα κτίσματα ή άλλους είδους κατασκευές που κατασκευάζονται από την υποκείμενη στο φόρο επιχείρηση σε ακίνητο που δεν ανήκει κατά κυριότητα σε αυτήν, αλλά έχει, βάσει οποιασδήποτε έννομης σχέσης, τη χρήση του ακινήτου αυτού, για χρονικό διάστημα τουλάχιστον εννέα χρόνων. Αν κατά τη διάρκεια του πενταετούς διακανονισμού λήξει η χρήση του ακινήτου, στο οποίο κατασκευάστηκαν τα ανωτέρω κτίσματα ή άλλου είδους κατασκευές, ενεργείται εφάπαξ διακανονισμός κατά τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου 3. Στην αξία των αγαθών επένδυσης δεν περιλαμβάνονται οι δαπάνες επισκευής και συντήρησης.

β) Τα δικαιώματα χρησιμοποίησης διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας, σχεδίου, υποδείγματος, εμπορικού ή βιομηχανικού σήματος και άλλων παρόμοιων, εφόσον εξυπηρετούν περισσότερες από μία χρήσεις.

10.5 Παραδείγματα διακανονισμού Φ.Π.Α.

10.5.1 Μηχάνημα

Η επιχείρηση Χ που ασχολείται κατά το έτος 2003 μόνο με πωλήσεις υποκείμενες στο Φ.Π.Α. (φορολογητέες πράξεις 100%), αγοράζει στις 15/11/2003 ένα μηχάνημα αντί 100.000 € αξίας (εκατό χιλιάδες ευρώ) + 18.000 € Φ.Π.Α. σύνολο 118.000 €. Το μηχάνημα αυτό άρχισε να λειτουργεί στις 28/11/2003. Τηρούνται γ' κατηγορίας βιβλία του Κ.Β.Σ.

Το μηχάνημα όμως αυτό άρχισε να λειτουργεί στις 17/12/2003. Με την περιοδική δήλωση του μήνα Νοεμβρίου η επιχείρηση Χ εκπίπτει δηλαδή αφαιρεί όλο το ποσό των 18.000 € Φ.Π.Α. από το Φ.Π.Α. των πωλήσεων της του μήνα Νοεμβρίου.

Ο λογιστής όμως θα πρέπει να ξέρει ότι το πόσο 18.000 € Φ.Π.Α., σε περίπτωση που χρειαστεί να γίνει διακανονισμός, κατανέμεται ως εξής:

ΕΤΗ	2003	2004	2005	2006	2007	Σύνολο Φ.Π.Α.
Φ.Π.Α.	3.600	3.600	3.600	3.600	3.600	18.000

1^η περίπτωση

Έστω ότι η επιχείρηση Χ πωλεί το μηχάνημα το έτος 2006 αντί ευρώ 60.000 πλέον Φ.Π.Α. του 19% ευρώ 11.400. Η επιχείρηση θα αποδώσει στο Δημόσιο ολόκληρο το ποσό του Φ.Π.Α. που εισέπραξε κατά την πώληση του μηχανήματος ενώ δεν θα ενεργήσει διακανονισμό γιατί τόσο κατά το έτος της αγοράς του μηχανήματος όσο και το έτος πώλησης του, υπάρχει η ίδια αναλογία έκπτωσης (100%). Δηλαδή δεν υπήρξε καμία αλλαγή του δικαιώματος έκπτωσης, γιατί η πώληση του αγαθού επένδυσης έχει υπαχθεί σε Φ.Π.Α. με συνέπεια η επένδυση αυτή θεωρείται ότι ανήκει 100% σε φορολογητέα δραστηριότητα. Επίσης δεν γίνεται διακανονισμός του Φ.Π.Α. εισροών (αγορών), διότι το Φ.Π.Α. που εισπράχθηκε από την πώληση του μηχανήματος (11.400 €) είναι μεγαλύτερο από το Φ.Π.Α. εισροών που αναλογεί στα δύο εναπομένοντα έτη (2006 και 2007) το οποίο ποσό είναι 7.200 ευρώ (3600€+3600 €).

2^η περίπτωση

Έστω ότι η ίδια επιχείρηση Χ κατά την αγορά του μηχανήματος δικαιούται έκπτωση μόνο 60% (επιχείρηση μερικά υποκείμενη στο Φ.Π.Α.).

Έστω επίσης ότι η αναλογία έκπτωσης (60%) δεν μεταβάλλεται καθόλη τη διάρκεια που χρησιμοποιείται το μηχάνημα (δηλαδή μέχρι την πώληση του).

Το έτος 2006 η επιχείρηση πωλεί το μηχάνημα αντί 60.000 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 11.400.

Ο διακανονισμός του Φ.Π.Α. θα γίνει ως εξής:

Εφόσον το μηχάνημα πωλείται με Φ.Π.Α. και το Φ.Π.Α. πώλησης (11.400 €) είναι μεγαλύτερο από το Φ.Π.Α. που αναλογεί για τα δύο εναπομείναντα έτη της πενταετούς περιόδου 4.320 € (2.160 + 2.160) θεωρείται για το έτος 2006 και το εναπομείναντα έτος 2007 ότι απασχολείται σε φορολογητέα δραστηριότητα με δικαίωμα έκπτωσης 100%.

Στην περίπτωση όμως αυτή απαιτείται και διακανονισμός για το λόγο ότι υπάρχει μεταβολή στο δικαίωμα έκπτωσης, όταν αγοράσθηκε υπήρχε δικαίωμα έκπτωσης 60% και 100% με τον διακανονισμό.

Ο διακανονισμός γίνεται ως εξής:

Έτη διακανονισμού	2003	2004	2005	2006	2007
Φ.Π.Α. που εκπέσθηκε με 60% (10.800:5)	2.160	2.160	2.160	2.160	2.160
Φ.Π.Α. διακανονισμού 100% (18.000:5)	3.600	3.600	3.600	3.600	3.600
Διαφορά (συμπληρωματικά δικαιούμενη έκπτωση)				-1.440	-1.440

Φ.Π.Α. πωλήσεων	11.400 €
-Έκπτωση Φ.Π.Α. 2006	-1.440
-Έκπτωση Φ.Π.Α. 2007	-1.440
Φ.Π.Α. που θα αποδοθεί στη Δ.Ο.Υ.	8.520

Δηλαδή η επιχείρηση με την περιοδική δήλωση του μήνα Νοεμβρίου 2003 θα έπρεπε να είχε εκπέσει Φ.Π.Α. από 3.600 € για τα έτη 2006 και 2007 και όχι από 2.160 € που έχει εκπέσει. Για το λόγο αυτό θα εκπέσει τώρα με την εκκαθαριστική δήλωση της χρήσης 2006 συμπληρωματικά το ποσό 2.880 € (1.440+1.440). Έτσι η επιχείρηση Χ ενώ εισέπραξε από την πώληση του μηχανήματος 11.400€ Φ.Π.Α. θα πληρώσει τη Δ.Ο.Υ. τελικά 8.520€ Φ.Π.Α.

Με το ποσό 2.880€ Φ.Π.Α. και με ημερομηνία 31/12/2006 θα χρεωθεί ο λογαριασμός 54.00 «Φ.Π.Α.» και θα πιστωθεί ο λογαριασμός 81.03.02.00 «Κέρδη από εκποίηση μηχανημάτων». Έτσι με την εγγραφή αυτή αυξάνονται τα κέρδη ή μειώνονται οι ζημιές από την πώληση του μηχανήματος κατά το ποσό των 2.880€ με το οποίο είχε αυξηθεί το κόστος της αγοράς του μηχανήματος ενώ έπρεπε να αυξηθεί ο Φ.Π.Α. των εισροών (αγορών). Το κέρδος αυτό αναγνωρίζεται φορολογικά μαζί με τα άλλα κέρδη της επιχείρησης.

3^η περίπτωση

Έστω ότι κατά το έτος 2006 η επιχείρηση Χ (ή το μηχάνημα) ασχολείται κατά 60% με τη διενέργεια φορολογητέων πράξεων και κατά 40% με τη διενέργεια αφορολόγητων πράξεων.

Επειδή το 2003 που αγοράστηκε το μηχάνημα η επιχείρηση ασχολούνταν σε ποσοστό 100% με φορολογητέες πράξεις ενώ το 2006 ασχολείται με φορολογητέες πράξεις μόνο κατά ποσοστό 60%, θα γίνει διακανονισμός του Φ.Π.Α. των 3.600€ (18.000 * 1/5) του έτους 2006. Με το διακανονισμό αυτό προσδιορίζεται η διαφορά μεταξύ της ενεργούμενης κατά το χρόνο αγοράς του μηχανήματος έκπτωσης και της δικαιούμενης έκπτωσης του Φ.Π.Α. κατά το έτος 2006 λόγω διακανονισμού, ως εξής:

Φ.Π.Α. που έχει εκπέσει κατά την αγορά του μηχανήματος	3.600
- Φ.Π.Α. που έπρεπε να εκπέσει (3.600*60%)	-2.160
Διαφορά που πρέπει να πληρωθεί στη Δ.Ο.Υ.	1.440

Δηλαδή, όταν αγοράστηκε το μηχάνημα το Νοέμβριο του 2003 είχε εκπέσει συνολικά Φ.Π.Α. 18.000€. Μέσα στο ποσό 18.000€ περιλαμβάνεται και το ποσό 3.600€ Φ.Π.Α. που αναλογεί στο 4^ο έτος (2006) από τα 5 έτη του διακανονισμού. Για το έτος αυτό έπρεπε να είχε εκπέσει 2.160€ Φ.Π.Α. και όχι 3.600€. Τη διαφορά αυτή των 1.440€ που είχε εκπέσει περισσότερο θα πρέπει τώρα η επιχείρηση να την επιστρέψει στο Δημόσιο. Η επιστροφή αυτή του Φ.Π.Α. γίνεται με την εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. για το έτος 2006. Με το ποσό των 1.440€ θα πρέπει να χρεωθεί ο λογαριασμός 63,.98.09.00 «Φ.Π.Α. μη εκπιπτόμενος» και να πιστωθεί ο λογαριασμός 54.00 ή ο λογαριασμός 38.00.

10.5.2 Μίσθωσης ακινήτου

Η βιοτεχνική επιχείρηση «ΒΗΤΑ» Ε.Π.Ε. ολικά υποκείμενη στο Φ.Π.Α. μισθώνει ένα οικόπεδο για χρονικό διάστημα 10 ετών, ήτοι από 01/01/97 έως 31/12/06. Πάνω στο οικόπεδο αυτό, κατά τη διάρκεια του 2001, η βιοτεχνία «ΒΗΤΑ» Ε.Π.Ε. αναγείρει κτίριο και καταβάλλει στις 25/09/01 στον εργολάβο βάσει τιμολογίου του 100.000 € + Φ.Π.Α. 18.000 € σύνολο 118.000 €. Το κτίριο αυτό χρησιμοποιήθηκε για πρώτη φορά το έτος 2004.

Ο διακανονισμός του Φ.Π.Α. της ανέγερσης του κτιρίου αυτού θα γίνει ως εξής:

α) Το ποσό 18.000 € Φ.Π.Α. εκπέσθηκε κανονικά ολόκληρο με την περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. του Σεπτεμβρίου 2001 που υπέβαλε η βιοτεχνία στη Δ.Ο.Υ. μέχρι 20/10/01.

β) Η περίοδος του πενταετούς διακανονισμού αρχίζει το έτος 2004 που αρχίζει και η χρησιμοποίηση του κτιρίου. Η μίσθωση όμως του ακινήτου λήγει στις 31/12/06, οπότε η επιχείρηση θα πρέπει να ενεργήσει διακανονισμό λόγω μεταβολής του δικαιώματος έκπτωσης που είναι 100% κατά την κατασκευή του κτιρίου και 0% κατά τη λήξη της μίσθωσης εντός της πενταετίας.

Επομένως:

Δικαιούμενη έκπτωση για τα έτη 2006, 2007 και 2008	0
-Έκπτωση που ενεργήθηκε κατά την αγορά για τα έτη 2004, 2005 και 2006 (18.000 € * 3/5 = 10.800 €)	- 10.800
Διαφορά Φ.Π.Α. που οφείλεται στο Δημόσιο	10.800

Το ποσό 10.800 € Φ.Π.Α. θα πρέπει να το αποδώσει η επιχείρηση στο Δημόσιο, κατά το διακανονισμό, ο οποίος γίνεται με την εκκαθαριστική δήλωση του έτους 2006, δηλαδή του έτους κατά το οποίο λήγει και ο χρόνος μίσθωσης του οικοπέδου. Αν παραταθεί η μίσθωση με καινούργιο συμφωνητικό π.χ. για άλλα 3 χρόνια ακόμα, δεν γίνεται διακανονισμός.

Αν μια επιχείρηση αγοράζει ή κατασκευάζει επενδυτικά αγαθά για τις ανάγκες της, τότε το Φ.Π.Α. των επενδύσεων αυτών συμψηφίζει ή της επιστρέφεται από το Δημόσιο, ανάλογα. Στην περίπτωση αυτή, εφόσον μέσα σε μια πενταετία από τότε που πραγματοποίησε, ολικά ή μερικά τη σχετική δαπάνη (μετρούμενου στην πενταετία αυτή και του έτους αγοράς ή κατασκευής) δεν άρχισε η χρησιμοποίηση αυτών των επενδυτικών αγαθών, τότε θεωρείται ότι το αγαθό χρησιμοποιήθηκε αποκλειστικά και μόνο σε αφορολόγητη, χωρίς δικαίωμα έκπτωσης δραστηριότητα. Στην περίπτωση λοιπόν αυτή η επιχείρηση υποχρεούται με την εκκαθαριστική δήλωση της πέμπτης διαχειριστικής περιόδου να ενεργήσει εφάπαξ διακανονισμό του Φ.Π.Α. που συμψήφισε ή της επιστράφηκε, κατά περίπτωση, και να τον αποδώσει στο Δημόσιο. Αν σε μεταγενέστερο χρόνο από τη λήξη της πενταετίας χρησιμοποιηθεί το αγαθό έστω και σε φορολογητέα δραστηριότητα, δεν έχει δικαίωμα η επιχείρηση να εκπέσει ή να ζητήσει να; Της επιστραφεί ο παραπάνω Φ.Π.Α. Σε περίπτωση που γίνει ο διακανονισμός μέσα σε στην πενταετία από την πραγματοποίηση της σχετικής δαπάνης δεν επιβάλλονται πρόστιμα και προσαυξήσεις, ενώ αν δεν γίνει ο διακανονισμός αυτός επιβάλλονται τα πρόστιμα και οι προσαυξήσεις που προβλέπονται από τον Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας.

10.6 Παράδειγμα διακανονισμού και επιστροφής του Φ.Π.Α. ανέγερσης κτιρίων που δεν χρησιμοποιήθηκαν για μία πενταετία

Η επιχείρηση «Β» υποκείμενη στο Φ.Π.Α., μερικά ή ολικά, κατά τη χρήση 2002 άρχισε την κατασκευή ενός ξενοδοχείου. Μέχρι τέλους του 2002 το συνολικό κόστος κατασκευής ανήλθε στο ποσό των 200.000 € και ο Φ.Π.Α. της επένδυσης αυτής που της επιστράφηκε ή που εξέπεσε έφθασε στο ποσό των 36.000 € ($200.000 * 18\% = 36.000 \text{ €}$).

Κατά τα έτη 2003 και 2004 η επιχείρηση Α συνεχίζει την ανέγερση του ξενοδοχείου και πραγματοποιεί επένδυση για το έτος 2003 1.000.000 € και για το έτος 2004 2.000.000 €. Για τις επενδύσεις αυτές κατέβαλλε πράγματι και το Φ.Π.Α. που αναλογεί με 18% και που είναι 180.000 € και 360.000 € αντίστοιχα, τον οποίο και συμψήφισε ή τον εισέπραξε ως επιστροφή. Το ξενοδοχείο δεν τέθηκε σε λειτουργία μέχρι 31/12/2006.

Ο διακανονισμός του Φ.Π.Α. θα γίνει ως εξής:

Με την εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. του έτους 2006 υποχρεούται η επιχείρηση «Β» να κάνει εφάπαξ διακανονισμό για το ποσό του Φ.Π.Α. της χρήσης 2002 και να καταβάλλει στη Δ.Ο.Υ. το ποσό των 36.000 € με το νόμιμο πρόσθετο Φ.Π.Α. που προβλέπουν οι διατάξεις του Ν. 2523/97. Αν δεν γίνει αυτός ο διακανονισμός και διαπιστωθεί αυτό μετά από έλεγχο, τότε ο έλεγχος θα εφαρμόσει τις διατάξεις που προβλέπονται από τον Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (πρόστιμα, προσαυξήσεις κ.λπ.).

Το ίδιο θα γίνει και με την εκκαθαριστική δήλωση του έτους 2007, για το ποσό του Φ.Π.Α. που η επιχείρηση «Β» συμψήφισε ή έλαβε επιστροφή για τη δαπάνη επένδυσης των 1.000.000 € κατά το έτος 2003 κ.ο.κ εφόσον το ξενοδοχείο δεν τεθεί σε λειτουργία κατά το έτος 2007. Το ίδιο θα συμβεί και στην περίπτωση που αντί για την κατασκευή του ξενοδοχείου, η δαπάνη της επένδυσης αφορούσε πάσης φύσης κινητά ή ακίνητα.

10.7 Περιπτώσεις μη διακανονισμού των εκπτώσεων Φ.Π.Α.

Οι περιπτώσεις στις οποίες δεν γίνεται διακανονισμός των εκπτώσεων Φ.Π.Α είναι οι εξής:

1. Για τα δώρα μέχρι αξίας 10 ευρώ και για τα δείγματα που διαθέτει η επιχείρηση, δεν γίνεται διακανονισμός της έκπτωσης του Φ.Π.Α. των α' & β' υλών που χρησιμοποιήθηκαν για την κατασκευή των δειγμάτων ή την αγορά των δώρων αυτών, με την προϋπόθεση φυσικά ότι η διάθεση αυτών γίνεται για την εξυπηρέτηση του σκοπού της επιχείρησης.
2. Στις περιπτώσεις καταστροφής, απώλειας ή κλοπής των αγαθών (εμπορεύσιμων και επενδυτικών), δεν γίνεται διακανονισμός, εφόσον όμως αποδεικνύονται και δικαιολογούνται. Τα πρωτόκολλα καταστροφής θεωρούνται ως νόμιμα δικαιολογητικά εγγραφής στο λογιστικά βιβλία, χωρίς να είναι υποχρεωτική και η παρουσία εφοριακού υπαλλήλου. Δηλαδή στις περιπτώσεις αυτές, αν και για τα αγαθά που καταστράφηκαν ή απωλέσθηκαν κλπ. έχει εκπεστεί ο Φ.Π.Α. των εισροών κατά την απόκτηση τους, εντούτοις δεν θα γίνει διακανονισμός, με την προϋπόθεση βέβαια ότι η καταστροφή, απώλεια κλπ. αποδεικνύονται και δικαιολογούνται. Δεν γίνεται διακανονισμός ακόμα και στην περίπτωση που η επιχείρηση εισπράττει αποζημίωση προς αναπλήρωση της αξίας των καταστραφέντων, απολεσθέντων ή κλαπέντων αγαθών της.

11 ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ ΤΟΥ Φ.Π.Α.

Σύμφωνα με τον Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης αξίας (άρθρο 34) ο Φ.Π.Α. επιστρέφεται στις εξής περιπτώσεις:

α) Αν καταβλήθηκε στο δημόσιο αχρεώστητα.

Ο φόρος επιστρέφεται, με την επιφύλαξη των σχετικών με την παραγραφή διατάξεων, εφόσον καταβλήθηκε στο δημόσιο χωρίς να οφείλεται.

Θεωρείται ότι υπάρχει εξ αρχής αχρεώστητη καταβολή, όταν από πραγματικό ή από νομικό σφάλμα έχει περιληφθεί στη δήλωση φορολογητέα αξία υπερβαίνουσας της πραγματικής αξίας ή καταβλήθηκε φόρος για συναλλαγή η οποία δεν ολοκληρώθηκε τελικά κλπ. Αχρεώστητη καταβολή δεν θεωρείται αυτή όταν σε οποιοδήποτε πρόσωπο χρεώνεται φόρος σε φορολογικό στοιχείο που εκδίδει έστω και αν αυτός ο φόρος είναι μεγαλύτερος του προβλεπόμενου. Τέτοιες περιπτώσεις συναντάμε από μη υποκείμενους στο Φ.Π.Α. που η καταβολή τους γίνεται με έκτακτη δήλωση στη Δ.Ο.Υ. ή στο τελωνείο.

Ο τρόπος επιστροφής του Φ.Π.Α. σε αυτή την περίπτωση είναι δυνατόν να γίνει με την υποβολή της αίτησης επιστροφής καταβολής του φόρου από τον υπόχρεο στην οποία περιγράφεται η αιτία της επιστροφής και υποβάλλονται επίσης τα δικαιολογητικά. Η επιστροφή ενεργείται μετά από τον προσωρινό έλεγχο μέσα στο χρονικό διάστημα των τεσσάρων (4) μηνών από την υποβολή της αίτησης.

β) Είναι αδύνατη η μεταφορά του για έκπτωση σε επόμενη διαχειριστική περίοδο.

Ο φόρος επιστρέφεται εφόσον είναι αδύνατο να μεταφερθεί για έκπτωση σε επόμενη διαχειριστική περίοδο ή δεν μπόρεσε να πραγματοποιηθεί σε περίπτωση μεταφοράς του για έκπτωση. Η διαφορά του φόρου εισροών-εκροών (πιστωτικό υπόλοιπο) είναι πιθανόν αδύνατο να μεταφερθεί σε επόμενες διαχειριστικές περιόδους όταν ο υποκείμενος πραγματοποιεί απαλλασσόμενες πράξεις με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών ή η αξία των φορολογητέων εισροών είναι μεγαλύτερη από την φορολογητέα αξία των εκροών ή διακόπτει τις εργασίες της επιχείρησης του κλπ. Ο προϊστάμενος της Αρμόδιας Δ.Ο.Υ. είναι αυτός που κρίνει σε κάθε περίπτωση αν συντρέχει αδυναμία συμψηφισμού και εφόσον είναι αδύνατος ο συμψηφισμός σε επόμενες διαχειριστικές περιόδους μπορεί ο υποκείμενος να ζητήσει το πιστωτικό του υπόλοιπο χωρίς να απαιτείται να εξαντληθεί η μεταφορά του.

γ) προβλέπεται επιστροφή του Φ.Π.Α για την αγορά, εισαγωγή και κατασκευή επενδυτικών αγαθών. Επενδυτικά αγαθά θεωρούνται τα ενσώματα αγαθά που ανήκουν κατά κυριότητα στην επιχείρηση και τίθενται σε διαρκή εκμετάλλευση όπως π.χ μηχανήματα, κτίρια κ.λπ., καθώς και τα ασώματα αγαθά όπως π.χ διπλώματα ευρεσιτεχνίας, βιομηχανικά σήματα κ.λπ.

δ) Ο Φ.Π.Α. επιστρέφεται όταν αφορά τις εξής πράξεις:

- εξαγωγές
- διεθνής διακίνηση αγαθών
- καθεστώς φορολογικών αποθηκών
- ειδικές απαλλαγές
- ενδοκοινοτικές παραδόσεις
- διαφορά συντελεστών (εκροές με χαμηλότερο συντελεστή από τον συντελεστή εισροών)

Για να διενεργηθεί η επιστροφή υποβάλλεται αίτημα το οποίο μπορεί να αφορά μία ή περισσότερες διαχειριστικές περιόδους ή και ολόκληρη. Το ποσό της επιστροφής δεν μπορεί να υπερβαίνει το ποσό του φόρου που θα αναλογούσε αν φορολογούνταν οι παραπάνω πράξεις στις οποίες διατέθηκαν οι φορολογητέες εισροές.

Μία άλλη περίπτωση επιστροφής του φόρου είναι όταν αφορά υποκείμενο στο Φ.Π.Α. που είναι εγκατεστημένος σε άλλο κράτος-μέλος της Ευρωπαϊκής Κοινότητας ο οποίος όμως επιβαρύνεται με Φ.Π.Α. στην χώρα μας για αγορές ή εισαγωγές αγαθών ή για υπηρεσίες που του παρασχέθηκαν.

Η επιστροφή για αγορασθέντα ή εισαχθέντα αγαθά ή οι υπηρεσίες που πραγματοποιήθηκαν, γίνεται:

α) για φορολογητέες πράξεις, εφόσον ο τόπος φορολογίας βρίσκεται στο εξωτερικό για τις οποίες ο υποκείμενος θα δικαιούταν έκπτωση του φόρου αν θα ενεργούνταν στην Ελλάδα.

β) για τις ακόλουθες υπηρεσίες μεταφοράς οι οποίες απαλλάσσονται από τον φόρο όπως:

- οι διεθνείς αεροπορικές και θαλάσσιες μεταφορές προσώπων
- μεταφορές αγαθών που προορίζονται για εξαγωγή
- μεταφορές εισαγόμενων αγαθών μέχρι του πρώτου τόπου προορισμού στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον η αξία των υπηρεσιών αυτών συμπεριλαμβάνεται στη φορολογητέα βάση κατά την εισαγωγή
- μεταφορές αγαθών που τίθενται σε ειδικά καθεστώτα προσωρινής απαλλαγής

γ) για φορολογητέες πράξεις, που ο υποκείμενος είναι εγκατεστημένος σε άλλο κράτος-μέλος ο οποίος πραγματοποιεί στο εσωτερικό της χώρας παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών για τις οποίες όμως είναι υπόχρεος στο φόρο ο παραλήπτης των πράξεων αυτών.

Η επιστροφή του φόρου στη προηγούμενη περίπτωση ενεργείται εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο δεν έχει στην Ελλάδα την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας και δεν πραγματοποίησε στο εσωτερικό της χώρας κατά τη

διάρκεια της περιόδου που ορίζεται στην επόμενη παράγραφο άλλες πράξεις από αυτές των παραπάνω περιπτώσεων β και γ.

Η επιστροφή του φόρου που προβλέπεται για νομικό πρόσωπο, που είναι εγκατεστημένο σε άλλο Κράτος-Μέλος και δεν είναι υποκείμενο στο φόρο δεν μπορεί να αφορά περίοδο μικρότερη από τρεις (3) μήνες ή μεγαλύτερη από ένα (1) έτος και ενεργείται από την αρμόδια φορολογική αρχή μέσα σε έξι (6) μήνες από την ημερομηνία υποβολής της αίτησης.

Τα παραπάνω τα οποία αφορούν υποκείμενο στο φόρο εγκατεστημένο σε άλλη χώρα της Ευρωπαϊκής Ένωσης, εφαρμόζονται ανάλογα και για υποκείμενο που είναι εγκατεστημένος σε χώρα εκτός της Ευρωπαϊκής Κοινότητας με την προϋπόθεση ότι η χώρα αυτή παρέχει στον υποκείμενο στο φόρο που είναι εγκατεστημένος στην Ελλάδα αντίστοιχο δικαίωμα επιστροφής του φόρου που ισχύει στη χώρα αυτή.

Τέλος επιστρέφεται στο μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο εγκατεστημένο σε άλλο κράτος-μέλος εφόσον ο φόρος που αναλογεί κατά την εισαγωγή των αγαθών καταβλήθηκε στο κράτος-μέλος κατά την άφιξη της αποστολής ή την μεταφορά των αγαθών.

12 ΕΙΔΙΚΑ ΚΑΘΕΣΤΩΤΑ

12.1 Ειδικό καθεστώς μικρών επιχειρήσεων

Σε αυτό το ειδικό καθεστώς των μικρών επιχειρήσεων υπάγονται:

1. Οι ατομικές εμπορικές ή βιοτεχνικές επιχειρήσεις (όχι οι μικτές ούτε οι Ο.Ε., Ε.Ε. κλπ.) που ασκούν τη δραστηριότητα τους σε πόλη ή χωριό που δεν χαρακτηρίζεται ως τουριστική περιοχή και έχει πληθυσμό κάτω των 5.000 κατοίκων. Οι επιτηδευματίες αυτοί εντάσσονται κατά την έναρξη των εργασιών τους στο ειδικό καθεστώς των μικρών επιχειρήσεων και τηρούν βιβλίο αγορών. Στη συνέχεια, αν τα ακαθάριστα έσοδα τους υπερβούν τα 100.000 ευρώ εντάσσονται στο κανονικό καθεστώς με β' κατηγορίας βιβλία, ενώ αν δεν υπερβούν τα 9.000 ευρώ απαλλάσσονται από την τήρηση βιβλίων.
2. Οι επιτηδευματίες φυσικά πρόσωπα που εκμεταλλεύονται παραδοσιακά καφενεία σε πόλεις ή χωριά κάτω των 5.000 κατοίκων που δεν χαρακτηρίζονται ως τουριστικές περιοχές, κατά την έναρξη των εργασιών τους εντάσσονται στο ειδικό καθεστώς των μικρών επιχειρήσεων και τηρούν βιβλίο αγορών, παρόλο που τα καφενεία είναι δραστηριότητα παροχής υπηρεσιών. Στη συνέχεια, αν τα ακαθάριστα έσοδα τους ξεπεράσουν τα 100.000 ευρώ, τότε αυτές εντάσσονται στο κανονικό καθεστώς με β' ή γ' κατηγορίας βιβλία.
3. Οι εκμεταλλευτές περιπτέρων, οι πωλητές οπωρολαχανικών, νωπών αλιευμάτων και λοιπών αγροτικών προϊόντων αποκλειστικά στις κινητές λαϊκές αγορές καθώς και οι πρατηριούχοι υγρών καυσίμων μόνο για την εμπορία βενζίνης ανήκουν στο ειδικό καθεστώς μικρών επιχειρήσεων και τηρούν βιβλίο αγορών, ανεξάρτητα από το ύψος των ετήσιων ακαθάριστων εσόδων και ανεξάρτητα από την περιοχή. Όποιος δηλαδή από τους παραπάνω επιτηδευματίες (Ο.Ε., Ε.Ε., ατομική κλπ.) διατηρεί και δεύτερο κλάδο, τότε για τον δεύτερο κλάδο τηρεί βιβλία β' ή γ' κατηγορίας. Στην περίπτωση αυτή, οι αγορές και τα έξοδα του α' κλάδου μπορεί να παρακολουθούνται στα βιβλία του β' κλάδου, σε ιδιαίτερες στήλες ή σε ιδιαίτερο χώρο αν τηρείται βιβλίο εσόδων-εξόδων ή σε ιδιαίτερους λογαριασμούς αν τηρούνται βιβλία γ' κατηγορίας. Αυτό σημαίνει ότι για τον α' κλάδο εξακολουθεί να θεωρείται ότι τηρείται βιβλίο αγορών. Αν κάποιος από τους παραπάνω επιτηδευματίες είναι φυσικό πρόσωπο και τα ακαθάριστα έσοδα του σε μια χρήση δεν ξεπεράσουν τα 9.000 ευρώ, τότε για την επόμενη χρήση απαλλάσσεται από την τήρηση βιβλίων.

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

1. Οι αγρότες που υπάγονται στο ειδικό καθεστώς των αγροτών.
2. Οι επιχειρήσεις που πραγματοποιούν χονδρικές και λιανικές πωλήσεις και τα έσοδα από χονδρικές πωλήσεις αποτελούν πάνω από το 60% του συνόλου των εσόδων, καθώς και οι επιχειρήσεις που αρχίζουν για πρώτη φορά τις εργασίες τους.
3. Οι επιχειρήσεις που πραγματοποιούν εξαγωγές, ανεξάρτητα από το ποσοστό ακαθάριστων εσόδων που προέρχονται από εξαγωγές.
4. Οι επιχειρήσεις που δεν είναι εγκατεστημένες στην Ελλάδα για τις παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών
5. Οι ατομικές επιχειρήσεις που διατηρούν παράλληλα κλάδους παροχής υπηρεσιών και πωλήσεις αγαθών. Έτσι:
 - α) Αυτές εντάσσονται στο κανονικό καθεστώς εφόσον το άθροισμα των ακαθάριστων εσόδων τους, από όλους τους κλάδους υπερβαίνει τα 9.000 ευρώ ή είναι κατώτερο από 9.000 ευρώ αλλά τα έσοδα από παροχή υπηρεσίας υπερβαίνουν τα 4.000 ευρώ.
 - β) Στις απαλλασσόμενες επιχειρήσεις, εφόσον το άθροισμα των ακαθάριστων εσόδων τους από όλους τους κλάδους δεν υπερβαίνει τα 9.000 ευρώ και για τον κλάδο παροχής υπηρεσιών δεν υπερβαίνει το ποσό των 4.000 ευρώ, τότε δεν έχουν υποχρέωση και δεν τηρούν βιβλία β' ή ανώτερης κατηγορίας του Κ.Β.Σ.

12.1.1 Πως προσδιορίζονται τα ακαθάριστα έσοδα των εμπορικών επιχειρήσεων προκειμένου να ενταχθούν στο ειδικό καθεστώς

Τα ακαθάριστα έσοδα των εμπορικών επιχειρήσεων για να διαπιστωθεί αν θα υπαχθούν αυτές στο απλοποιημένο καθεστώς των μικρών επιχειρήσεων, υπολογίζονται με την προσθήκη του πραγματικού μικτού κέρδους στο συνολικό κόστος των εμπορεύσιμων αγαθών χωρίς φόρο προστιθέμενης αξίας. Το μικτό κέρδος βρίσκεται με σύγκριση της τιμής κτήσης και πώλησης χωρίς το Φ.Π.Α. και δεν μπορεί αυτό να είναι μικρότερο από το μικτό εκείνο κέρδος που προκύπτει, αν οι αγορές (χωρίς Φ.Π.Α.) πολλαπλασιαστούν με κλάσμα που έχει ως αριθμητή το μοναδικό συντελεστή καθαρού κέρδους επί αγορών και παρανομαστή το μοναδικό συντελεστή καθαρού κέρδους επί πωλήσεων, εφόσον υπάρχουν τέτοιοι συντελεστές στη φορολογία εισοδήματος .

12.1.2 Πως προσδιορίζονται τα ακαθάριστα έσοδα των βιοτεχνικών επιχειρήσεων προκειμένου να ενταχθούν στο ειδικό καθεστώς

Τα ακαθάριστα έσοδα των βιοτεχνικών επιχειρήσεων βρίσκονται με την προσθήκη στο συνολικό κόστος των πρώτων και βοηθητικών υλών και των δαπανών παραγωγής, του μικτού βιοτεχνικού κέρδους, εφόσον είναι μεγαλύτερο από το μικτό κέρδος που προκύπτει με βάση τους μοναδικούς συντελεστές καθαρού κέρδους, αλλιώς παίρνεται υπόψη ο συντελεστής μικτού κέρδους που προκύπτει με βάση τους μοναδικούς συντελεστές καθαρού κέρδους.

Παράδειγμα

Έστω ότι οι ατομικές βιοτεχνίες Α και Β που βρίσκονται σε χωριό μη τουριστικό έχουν στις 31/12/05 τα παρακάτω στοιχεία της χρήσης 2005.

	A	B
Αγορές α' υλών (χωρίς Φ.Π.Α.)	11.000	10.000
Αγορές βοηθητικών υλών (χωρίς Φ.Π.Α.)	60.000	1.500
Ειδικά έξοδα παραγωγής (χωρίς Φ.Π.Α.)	2.500	3.000
Κόστος έτοιμων προϊόντων	73.500	14.500
Μικτό κέρδος (40% για την Α και 30% για τη Β)	29.400	4.350
Ακαθάριστα Έσοδα	102.900	18.850

Η επιχείρηση Α την 01/01/06 θα υπαχθεί στο κανονικό καθεστώς του Φ.Π.Α., επειδή τα ακαθάριστα έσοδα της υπερβαίνουν τις 100.000 € ενώ η Β θα υπαχθεί στο ειδικό καθεστώς των μικρών επιχειρήσεων επειδή τα ακαθάριστα έσοδα της είναι 18.000, δηλαδή μικρότερα από τις 100.000 €.

12.1.3 Τρόπος υπολογισμού των ακαθάριστων εσόδων εμπορικών και βιοτεχνικών επιχειρήσεων (ατομικών) για τη συμπλήρωση της τριμηνιαίας περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. όταν οι επιχειρήσεις αυτές περιλαμβάνονται στους μοναδικούς συντελεστές καθαρού κέρδους

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

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

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

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

12.1.4 Προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων με βιβλία Α' κατηγορίας όταν υπάρχουν και χονδρικές πωλήσεις

Σε περίπτωση πραγματοποίησης και χονδρικών πωλήσεων, τότε το συνολικό κόστος αγοράς των εμπορευμάτων ή των πρώτων και βοηθητικών υλών της ίδιας φορολογικής περιόδου που μετατρέπεται με τον τεκμαρτό τρόπο σε ακαθάριστα έσοδα, μειώνεται με το κόστος αγοράς των εμπορευμάτων ή των πρώτων και βοηθητικών υλών που διατέθηκαν για χονδρικές πωλήσεις.

Το κόστος αυτό μειώνεται επίσης και με το κόστος αγορών, που διατέθηκαν για απαλλασσόμενες πράξεις με δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. εισροών, καθώς και με τις εκπτώσεις και επιστροφές που προέρχονται από προμηθευτές ή από καταστροφές, απώλειες ή κλοπές αγορασμένων αγαθών τα οποία αποδεικνύονται από ιδιωτικά ή δημόσια έγγραφα, κατά περίπτωση.

Για την εξεύρεση του κόστους των χονδρικών πωλήσεων και των πράξεων που απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α. με δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. των εισροών, οι πωλήσεις αυτές ανάγονται σε κόστος με τη χρήση του Σ.Μ.Κ., που εφαρμόζεται, σύμφωνα με τα παραπάνω, για τον τεκμαρτό υπολογισμό των ακαθάριστων εσόδων και οι χονδρικές πωλήσεις λαμβάνονται υπόψη ως φορολογητέα ακαθάριστα έσοδα, όπως προκύπτουν από τα φορολογικά στοιχεία, οι δε απαλλασσόμενες πράξεις καταχωρούνται σε ειδική στήλη και δεν αποδίδεται Φ.Π.Α. στο δημόσιο.

12.1.5 Τρόπος προσδιορισμού των ακαθάριστων εσόδων σε επιχειρήσεις με Α' κατηγορίας βιβλία που αρχίζουν για πρώτη φορά τις εργασίες τους μέσα στη χρήση

Για τις εμπορικές επιχειρήσεις που αρχίζουν για πρώτη φορά τις εργασίες μέσα στη χρήση, και τηρούν βιβλίο αγορών, εφόσον και στο επόμενο έτος συνεχίζουν να τηρούν βιβλίο αγορών θεωρούνται ως πωληθέντα μέσα στην χρήση από τα εμπορεύσιμα αγαθά, τόσα δωδέκατα των αγορών που πραγματοποίησαν μέσα στην ίδια χρήση, όσοι είναι και οι μήνες της πραγματικής λειτουργίας τους. Τμήμα του μήνα θεωρείται ως ακέραιος μήνας. Τα υπόλοιπα δωδέκατα θα προστεθούν στις αγορές του πρώτου τριμήνου της επόμενης χρήσης.

Ανάλογοι υπολογισμοί γίνονται και για τις βιοτεχνικές επιχειρήσεις όπου μέρος των αγορασθέντων πρώτων και βοηθητικών πρώτων υλών, ανάλογα με τους μήνες λειτουργίας της κάθε επιχείρησης, θεωρείται ότι έχει επεξεργαστεί και πωληθεί σαν έτοιμο προϊόν μέσα στην ίδια χρήση, ενώ το υπόλοιπο μέρος μεταφέρεται στην επόμενη χρήση και συνυπολογίζεται με τις αγορές της χρήσης αυτής. Σε περίπτωση που η επιχείρηση από 01/01 του επόμενου έτους μεταταγεί στις απαλλασσόμενες ή στο κανονικό καθεστώς, τότε τα υπόλοιπα δωδέκατα των εμπορεύσιμων αγαθών που δεν θεωρήθηκαν ως πωληθέντα κατά τον υπολογισμό του Φ.Π.Α. των προηγούμενων τριμήνων, προστίθενται στις αγορές του τελευταίου (4^{ου}) τριμήνου της προηγούμενης χρήσης δηλαδή της χρήσης, μέσα στην οποία έγινε η έναρξη των εργασιών τους.

Προκειμένου να κριθεί αν η επιχείρηση κατά την επόμενη διαχειριστική περίοδο θα παραμείνει στο ίδιο καθεστώς ή θα μεταταγεί στις απαλλασσόμενες ή στο κανονικό καθεστώς, τα ακαθάριστα έσοδα τους που προσδιορίστηκαν ανάλογα με τους μήνες λειτουργίας της ανάγονται σε ετήσια. Δηλαδή, στην περίπτωση της μετάταξης, θα ληφθούν υπόψη μόνο οι αγορές που πραγματοποιήθηκαν στην κρινόμενη χρήση.

Ο τρόπος υπολογισμού των ακαθάριστων εσόδων που πραγματοποιούν οι πρατηριούχοι υγρών καυσίμων και λιπαντικών αυτοκινήτων μόνο για την εμπορία βενζίνης, οι πωλητές οπωρολαχανικών, νωπών αλιευμάτων και λοιπών αγροτικών προϊόντων αποκλειστικά στις κινητές λαϊκές αγορές και οι εκμεταλλευτές περιπτέρων είναι ο εξής:

Τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων αυτών προσδιορίζονται κανονικά όπως και τα έσοδα των άλλων επιχειρήσεων του ειδικού καθεστώτος των μικρών επιχειρήσεων. Δηλαδή, προστίθεται ντο μικτό κέρδος στο συνολικό κόστος των αγαθών, χωρίς Φ.Π.Α., τα οποία αγοράστηκαν μέσα στην ίδια φορολογική περίοδο (τρίμηνο). Το πραγματικό ποσοστό μικτού κέρδους που βρίσκεται με σύγκριση της τιμής κτήσης και της τιμής πώλησης, συγκρίνεται στη συνέχεια, με το ποσοστό του

μικτού κέρδους που προκύπτει με τη χρήση των μοναδικών συντελεστών καθαρού κέρδους και όποιο από τα δύο αυτά μικτά κέρδη είναι μεγαλύτερο, αυτό χρησιμοποιείται για τον προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων.

Σε περίπτωση, που κάποιος από τους παραπάνω επιτηδευματίες διατηρεί και δεύτερο κλάδο πώλησης άλλων αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, τηρεί για το δεύτερο κλάδο βιβλία β' ή γ' κατηγορίας, στα οποία παρακολουθεί σε ιδιαίτερες στήλες ή σε ιδιαίτερους λογαριασμούς τις αγορές του πρώτου κλάδου. Στην περίπτωση αυτή, η περιοδική δήλωση του Φ.Π.Α. είναι ενιαία και περιλαμβάνει τόσο τα έσοδα που αντιστοιχούν στο βιβλίο αγορών όσο και τα έσοδα που αντιστοιχούν στα βιβλία β' ή γ' κατηγορίας. Στις περιπτώσεις αυτές λοιπόν, τα τεκμαρτά έσοδα κλπ. του α' κλάδου δηλώνονται κάθε τρίμηνο ή μήνα ανάλογα αν τηρούνται βιβλία β' ή γ' κατηγορίας αντίστοιχα.

Οι υποχρεώσεις που έχουν οι μικρές επιχειρήσεις που ανήκουν σε αυτό το ειδικό καθεστώς είναι:

α) Οι επιχειρήσεις που ανήκουν στο ειδικό καθεστώς και είναι υποχρεωμένες από τον Κ.Β.Σ. να τηρούν βιβλίο αγορών, είναι υποχρεωμένες να καταχωρούν στο βιβλίο αγορών τις αγορές κατά συντελεστή Φ.Π.Α., τις δαπάνες που πραγματοποιούν, όχι όμως κατά συντελεστή Φ.Π.Α., και σε μία ή σε περισσότερες ιδιαίτερες στήλες το Φ.Π.Α. που επιβαρύνει τις αγορές και τις δαπάνες. Αν δεν έχουν υποχρέωση να τηρούν βιβλίο αγορών, ο Φ.Π.Α. βρίσκεται από τα τηρούμενα στοιχεία.

β) Να υπολογίζουν τα ακαθάριστα έσοδα του κάθε τριμήνου για τον υπολογισμό του Φ.Π.Α., εφαρμόζοντας έναν από τους προηγούμενους τρόπους υπολογισμού. Τα ακαθάριστα δηλαδή έσοδα του κάθε τριμήνου για το Φ.Π.Α., θα υπολογίζονται τεκμαρτά με βάση τις αγορές του αντίστοιχου τριμήνου. Αυτό γίνεται γιατί δεν είναι υποχρεωμένες οι επιχειρήσεις που τηρούν α' κατηγορίας βιβλία να εκδίδουν αποδείξεις λιανικής πώλησης και ούτε να καταχωρούν πουθενά τις πωλήσεις τους. Μόνο όταν πωλούν χονδρικά είναι υποχρεωμένες να εκδίδουν τιμολόγια πώλησης, όπου θα πρέπει να αναγραφούν ξεχωριστά το Φ.Π.Α. από την αξία του αγαθού που πωλούν.

γ) Να συμπληρώνουν και να υποβάλλουν, μετά τη λήξη του κάθε τριμήνου και μέχρι τις 20 του επόμενου μήνα, την περιοδική δήλωση του Φ.Π.Α. στη Δ.Ο.Υ. σε δύο αντίτυπα (το ένα επιστρέφεται θεωρημένο στην επιχείρηση), άσχετα αν το υπόλοιπο είναι χρεωστικό ή πιστωτικό ή μηδενικό.

Στο τέλος του έτους, μαζί με την εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. που υποβάλλεται μέχρι τις 25 Φεβρουαρίου του επόμενου έτους συνυποβάλλονται και φωτοτυπίες από τις περιοδικές δηλώσεις του Φ.Π.Α.

Αν η επιχείρηση με α' κατηγορίας βιβλία εγγραφεί στο σύστημα Φ.Π.Α. για πραγματοποίηση ενδοκοινοτικών συναλλαγών (VIES) ή αν δεν έχει δηλώσει ότι πρόκειται να πραγματοποιήσει ενδοκοινοτικές συναλλαγές, τότε και πάλι οι περιοδικές δηλώσεις θα υποβάλλονται στη Δ.Ο.Υ. κάθε τρίμηνο και μέχρι τις 20 του επόμενου μήνα, άσχετα αν το υπόλοιπο είναι χρεωστικό, πιστωτικό ή μηδενικό, αλλά θα υποβάλλονται όμως δηλώσεις Intrastat κάθε μήνα και μέχρι τις 20 του επόμενου μήνα, εφόσον υπάρχουν ενδοκοινοτικές συναλλαγές. Μέχρι τις 30/01 του επόμενου έτους μπορεί η επιχείρηση να δηλώσει ότι σταμάτησε τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές.

12.2 Ειδικό καθεστώς αγροτών

Οι αγρότες είναι κατ' αρχήν υποκείμενοι στο σύστημα του φόρου προστιθέμενης αξίας γιατί συγκεντρώνουν τα εννοιολογικά γνωρίσματα των υποκειμένων στο φόρο. Ασκούν δηλαδή, οικονομική δραστηριότητα κατά τρόπο ανεξάρτητο και προβαίνουν σε παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών από επαχθή αιτία.

Συνεπώς οι αγρότες θα έπρεπε να έχουν τις υποχρεώσεις αλλά και τα δικαιώματα, που έχουν τα άλλα πρόσωπα, που υπάγονται στο σύστημα του ΦΠΑ. Κανονικά δηλαδή οι αγρότες θα έπρεπε να τηρούν βιβλία, να εκδίδουν τιμολόγια για τις πωλήσεις των αγροτικών τους προϊόντων ή για τις αγροτικές υπηρεσίες που παρέχουν σε άλλους, να υποβάλλουν στην Δ.Ο.Υ δηλώσεις και να αποδίδουν το φόρο που θα όφειλαν για τα ακαθάριστα έσοδα που πραγματοποιούν.

Η υπαγωγή όμως των αγροτών στο κανονικό σύστημα ΦΠΑ θα δημιουργούσε σ' αυτούς σοβαρά προβλήματα αφού, για να ανταποκριθούν στις πιο πάνω υποχρεώσεις που επιβάλλει το κανονικό σύστημα του ΦΠΑ, απαιτείται λογιστική οργάνωση και υποστήριξη. Τα προβλήματα αυτά γίνονται εντονότερα, αν ληφθούν υπόψη οι ιδιαιτερότητες του αγροτικού τομέα λόγω των ειδικών δύσκολων συνθηκών κάτω από τις οποίες ασκούν την εκμετάλλευσή τους οι αγρότες.

Μια λύση θα ήταν να μπορούσαν οι αγρότες να απαλλαγούν από το κανονικό σύστημα του ΦΠΑ, αυτή η απαλλαγή θα είχε όμως μειονεκτήματα όπως ότι θα δημιουργούσε δυσχέρειες στην ομαλή λειτουργία του συστήματος του ΦΠΑ, αφού θα έμενε έξω από αυτό όλος ο αγροτικός τομέας και επίσης θα στερούσε από τους αγρότες τη δυνατότητα να εκπέσουν το φόρο που επιβάρυνε τις εισροές τους, αφού θα απαλλάσσονταν από την υποχρέωση υποβολής δήλωσης, με την οποία ασκείται το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου.

Έτσι ορίζεται ότι οι αγρότες υπάγονται σε ειδικό καθεστώς για την παράδοση αγροτικών προϊόντων της παραγωγής τους ή για την παροχή υπηρεσιών, μπορούν όμως να ζητήσουν επιστροφή του ΦΠΑ που επιβάρυνε τις αγορές αγαθών ή τη λήψη υπηρεσιών. Έτσι οι αγρότες δικαιούνται επιστροφή του ΦΠΑ, που έχει επιβαρύνει την αγορά λιπασμάτων, σπόρων, ζωοτροφών, μηχανημάτων κ.λπ.

Η επιστροφή του φόρου ενεργείται από το Δημόσιο με καταβολή στον αγρότη ποσού, το οποίο προκύπτει με την εφαρμογή των κατ' αποκοπή συντελεστών, στην αξία των παραδιδόμενων αγροτικών προϊόντων και υπηρεσιών.

Οι εν λόγω συντελεστές που ισχύουν είναι:

- Τέσσερα τοις εκατό (4%) για τα δασικά προϊόντα, τα προϊόντα αλιείας σε γλυκά νερά και ιχθυοτροφεία και τις αγροτικές υπηρεσίες
- Πέντε τοις εκατό (5%) για τα προϊόντα φυτικής προέλευσης
- Έξι τοις εκατό (6%) για τα προϊόντα ζωικής προέλευσης

Για την εφαρμογή των παραπάνω ως αξία παραδιδόμενων προϊόντων ή των παρεχομένων υπηρεσιών, λαμβάνεται αυτή που προκύπτει από τα οικεία νόμιμα παραστατικά. Δεν εφαρμόζονται σε περιπτώσεις παράδοσης αγροτικών προϊόντων ή παροχής υπηρεσιών σε άλλους αγρότες, που υπάγονται σε αυτό το ειδικό καθεστώς ή σε μη υποκείμενους στο φόρο.

Δεν υπάγονται στο ειδικό καθεστώς, οι αγρότες που:

- I. Ασκούν τις αγροτικές εκμεταλλεύσεις και παρέχουν τις αγροτικές υπηρεσίες τους με τη μορφή εταιρείας οποιουδήποτε τύπου ή αγροτικών συνεταιρισμών, που έχουν συσταθεί νομότυπα και ασχολούνται με αγροτικές εκμεταλλεύσεις
- II. Πωλούν προϊόντα που παράγουν οι ίδιοι, ύστερα από επεξεργασία, που μπορεί να προσδώσει στα προϊόντα αυτά βιομηχανικό ή βιοτεχνικό χαρακτήρα
- III. Ασκούν παράλληλα με την αγροτική τους εκμετάλλευση και άλλη οικονομική δραστηριότητα για την οποία ο Κ.Β.Σ τους υποχρεώνει να τηρούν βιβλία Β' κατηγορίας ή ανωτέρας.

Οι αγρότες οι οποίοι πωλούν τα αγροτικά τους προϊόντα από δικό τους κατάστημα ή διενεργούν ενδοκοινοτικές παραδόσεις ή εξαγωγές, θεωρείται ότι ασκούν παράλληλα με την αγροτική και εμπορική δραστηριότητα. Για το λόγο αυτό υποχρεούται κατά την παράδοση προϊόντων τους από την αγροτική εκμετάλλευση στην εμπορική επιχείρηση τους να εκδίδουν με την ιδιότητα του εμπόρου, θεωρημένο ειδικό διπλότυπο τιμολόγιο αγοράς. Το τιμολόγιο αυτό δεν επιβαρύνεται με ΦΠΑ.

Στους αγρότες δίνεται η ευχέρεια να μετατάσσονται από το ειδικό στο κανονικό καθεστώς και αντίστροφα. Αυτό γίνεται με υποβολή δήλωσης μετάταξης που υποβάλλεται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ εντός τριάντα ημερών από την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου.

Εφόσον υποβληθεί δήλωση μετάταξης ο αγρότης πρέπει στην περίπτωση μετάταξης από το ειδικό στο κανονικό καθεστώς να παραμείνει στο καθεστώς αυτό για μία πενταετία τουλάχιστον ενώ για την μετάταξη του από το κανονικό στο ειδικό καθεστώς των αγροτών δεν είναι υποχρεωτική η παραμονή του.

Οι αγρότες που μετατάσσονται από το ειδικό στο κανονικό καθεστώς και αντίστροφα υποχρεούνται να συντάξουν απογραφή. Η απογραφή θα πρέπει να γίνει σε θεωρημένες από τη Δ.Ο.Υ καταστάσεις και να περατωθεί μέσα σε δύο μήνες από την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου, στην οποία ζητείται μετάταξη.

Η απογραφή θα πρέπει να περιλαμβάνει τα αποθέματα των αγροτικών προϊόντων, τα αποθέματα των πρώτων υλών της αγροτικής παραγωγής και τα αγαθά επένδυσης (πάγια).

Τα αποθέματα των αγροτικών προϊόντων θεωρούνται ως αγορές του κανονικού καθεστώτος με δικαίωμα έκπτωσης του κατ' αποκοπή φόρου στην περίπτωση μετάταξης από το ειδικό στο κανονικό καθεστώς και στην περίπτωση μετάταξης από το κανονικό στο ειδικό ως παράδοση αγαθών υποκείμενη στον κατ' αποκοπή συντελεστή ΦΠΑ και υπολογιζόμενος κατ' αυτό τρόπο φόρος θα καταβληθεί με τη δήλωση αποθεμάτων.

Τέλος σε περίπτωση μετάταξης από το ειδικό καθεστώς των αγροτών στο κανονικό καθεστώς απόδοσης του φόρου, οι μετατασσόμενοι δικαιούνται να εκπέσουν το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί τα αποθέματα των πρώτων υλών της αγροτικής παραγωγής και τα αγαθά επένδυσης, κατά το μέρος του φόρου που αναλογεί στα υπόλοιπα έτη της πενταετούς περιόδου διακανονισμού στην αντίστροφη περίπτωση οι μετατασσόμενοι είναι υποχρεωμένοι να καταβάλλουν το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί τα παραπάνω.

12.3 Ειδικό καθεστώς πρακτορείων ταξιδιών

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

Οι πράξεις που γίνονται τόσο από επιχειρήσεις πρακτορείων ταξιδιών, όσο και από τις εξομοιούμενες με αυτές επιχειρήσεις τουριστικών περιηγήσεων, στα πλαίσια πραγματοποίησης ενός ταξιδιού, ή μιας περιήγησης, θεωρούνται ως ενιαία παροχή υπηρεσίας του πρακτορείου προς τον πελάτη-ταξιδιώτη, με τόπο φορολογίας την Ελλάδα, εφόσον η έδρα του πρακτορείου ή η μόνιμη εγκατάσταση του βρίσκεται στην Ελλάδα.

Φορολογητέα αξία της ενιαίας υπηρεσίας του πρακτορείου αποτελεί μόνο το μέρος εκείνο της μικτής αμοιβής, που αναλογεί σε υπηρεσίες που το πρακτορείο αναθέτει σε άλλους υποκείμενους στο φόρο και οι οποίες πραγματοποιούνται από τους τελευταίους στο εσωτερικό της χώρας εντός της κοινότητας.

Τη φορολογητέα αξία αποτελεί η μικτή αμοιβή του πρακτορείου που προκύπτει μετά την αφαίρεση από το συνολικό ποσό που καταβάλει ο πελάτης (το οποίο λαμβάνεται χωρίς φόρο), του κόστους (με φόρο με το οποίο επιβαρύνεται το πρακτορείο από την παράδοση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών, που παρέχονται σ' αυτούς από άλλους υποκείμενους για την άμεση εξυπηρέτηση του ταξιδιώτη. Ως κόστος θεωρείται κάθε δαπάνη για λήψη υπηρεσιών ή αγορά αγαθών, εφόσον καλύπτεται από τιμολόγια ή άλλα στοιχεία που επέχουν θέση τιμολογίου.

Τα ποσά του φόρου με τα οποία επιβαρύνεται το πρακτορείο από άλλους υποκείμενους στο φόρο δεν εκπίπτονται, ούτε επιστρέφονται. Το πρακτορείο δεν μπορεί δηλαδή να εκπέσει τους φόρους που επιβάρυναν τις δαπάνες μεταφοράς, στέγης, φαγητών, ποτών, διασκέδασης κ.λπ που αναγράφονται στα τιμολόγια τα οποία έχουν εκδοθεί στο όνομα του από διάφορους υποκείμενους στο φόρο και ούτε από την αμοιβή άλλου πρακτορείου που μεσολάβησε στην παροχή κάποιων από τις ανωτέρω υπηρεσίες.

Οι αμοιβές των πρακτορείων ταξιδιών που προέρχονται από υπηρεσίες τις οποίες παρέχουν αποκλειστικά ως μεσολαβητές με προμήθεια, καθώς επίσης και από υπηρεσίες που παρέχουν με μεταφορικά μέσα που εκμεταλλεύονται τα ίδια δεν εμπίπτουν σε αυτό το ειδικό καθεστώς.

12.4 Ειδικό καθεστώς καπνοβιομηχανικών προϊόντων

Στις περιπτώσεις παράδοσης, ενδοκοινοτικής παράδοσης ή εισαγωγής αγαθών από τρίτες χώρες βιομηχανοποιημένων καπνών, ο φόρος υπολογίζεται στην τιμή λιανικής πώλησης, χωρίς φόρο προστιθέμενης αξίας. Η ιδιαιτερότητα του καθεστώτος αυτού συνιστάται στο γεγονός ότι ο ΦΠΑ καταβάλλεται στο αρχικό στάδιο της εμπορίας, δηλαδή καταβάλλεται από τον υπόχρεο (εισαγωγέα, αποθηκευτή κ.λπ) και η περαιτέρω διάθεση των προϊόντων αυτών από πρατήρια, περίπτερα δεν υπάγεται στο ΦΠΑ. Η βεβαίωση και η είσπραξη του ΦΠΑ (μαζί με τον Ειδικό Φόρο Κατανάλωσης) γίνεται από το τελωνείο ανεξάρτητα αν πρόκειται για εισαγωγή, απόκτηση από άλλο Κράτος-Μέλος ή εγχώρια παραγωγή.

Ως βιομηχανοποιημένα καπνά για την εφαρμογή αυτού του καθεστώτος θεωρούνται τα τσιγάρα, τα πούρα και ο σιγαρίλλος, ο λεπτοκομμένος καπνός που προορίζεται για την κατασκευή χειροποίητων τσιγάρων και άλλα καπνά για κάπνισμα.

Η φορολογητέα βάση, στην οποία επιβάλλεται ο ΦΠΑ, είναι η τιμή λιανικής πώλησης χωρίς ΦΠΑ, είτε πρόκειται για εισαγωγή είτε για αγορά από άλλο Κράτος-Μέλος είτε για παράδοση στην Ελλάδα. Η φορολογητέα βάση υπολογίζεται με εσωτερική υφαίρεση. Έτσι εάν ένα πακέτο τσιγάρα πωλείται 3€, η φορολογητέα αξία είναι 2,52€ και ο ΦΠΑ είναι 0,48€. Ο εφαρμοσμένος συντελεστής στα προϊόντα αυτά είναι ο κανονικός 19%.

Η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο ΦΠΑ απαιτητός κατά την έξοδο των προϊόντων αυτών από τη φορολογική αποθήκη ή κατά την εισαγωγή.

Στα τιμολόγια που εκδίδονται κατά την πώληση βιομηχανοποιημένων προϊόντων σε άλλους υποκείμενους στο φόρο, δεν αναγράφεται ούτε ο συντελεστής, ούτε το ποσό του ΦΠΑ αλλά μόνο η ένδειξη 'ΦΠΑ μη εκπιπτόμενος'. Αυτό γίνεται, επειδή ο φόρος εισπράττεται στην πηγή υπολογιζόμενος στη λιανική τιμή πώλησης των προϊόντων, αλλά και επειδή ο φόρος αυτός δεν εκπίπτεται σε καμία περίπτωση.

Οι πρατηριούχοι και οι λιανοπωλητές βιομηχανοποιημένων καπνών δεν υπόκεινται σε ΦΠΑ για τις πωλήσεις των προϊόντων αυτών. Κατά συνέπεια δεν έχουν δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών τους επειδή ασκούν απαλλασσόμενη δραστηριότητα.

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

Η παράδοση μεταχειρισμένων αγαθών καθώς και αντικειμένων καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας, υπάγεται σε ειδικό καθεστώς φορολόγησης του περιθωρίου κέρδους του υποκείμενου στο φόρο μεταπωλητή, ο οποίος είναι εγκατεστημένος στο εσωτερικό της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Το ειδικό αυτό καθεστώς εφαρμόζεται στις περιπτώσεις μεταπώλησης των μεταχειρισμένων αγαθών από τον υποκείμενο στο φόρο μεταπωλητή, ο οποίος τα αγόρασε από πρόσωπα τα οποία είχαν επιβαρυνθεί 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 νέο ειδικό καθεστώς προβλέπει την επιβολή ΦΠΑ στο περιθώριο κέρδους (μικτό κέρδος) που πραγματοποιεί ο υποκείμενος στο φόρο μεταπωλητής από τις παραδόσεις των αγαθών αυτών.

Ως μεταχειρισμένα αγαθά θεωρούνται τα κινητά ενσώματα αγαθά, τα οποία μπορούν να επαναχρησιμοποιηθούν στην κατάσταση που βρίσκονται ή μετά από επισκευή ή συντήρηση.

Η εφαρμογή αυτού του ειδικού καθεστώτος δεν είναι υποχρεωτική για τον υποκείμενο στο φόρο μεταπωλητή. Εφόσον όμως έχει τις προϋποθέσεις και θέλει να το εφαρμόσει, υποχρεούται να το δηλώσει στην αρμόδια Δ.Ο.Υ, υποβάλλοντας ανάλογα δήλωση έναρξης εργασιών ή μεταβολών-μετάταξης, πριν την πραγματοποίηση οποιασδήποτε πράξης.

Η θέσπιση του ειδικού καθεστώτος έγινε με στόχο:

- I. Τη δημιουργία ομοίμορφων κανόνων προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας των παραδόσεων μεταχειρισμένων αγαθών και αντικειμένων καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας
- II. Τη εξάλειψη των αιτιών που προκαλούσαν στρέβλωση των όρων ανταγωνισμού μεταξύ των υποκειμένων στο φόρο και
- III. Την αποφυγή της διπλής φορολογίας στις συναλλαγές που πραγματοποιούνται στο εσωτερικό και στο ενδοκοινοτικό εμπόριο

Ως παράδοση μεταχειρισμένων αγαθών θεωρείται η παράδοση αυτών των αγαθών που πραγματοποιείται από υποκείμενο στο φόρο μεταπωλητή. Υποκείμενος στο φόρο μεταπωλητής θεωρείται το υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο, το οποίο ενεργώντας στα πλαίσια άσκησης της οικονομικής του δραστηριότητας εισάγει, αγοράζει ή διαθέτει για τις ανάγκες της επιχείρησής του, με σκοπό την μεταπώληση,

μεταχειρισμένα αγαθά ή και αντικείμενα καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας είτε ενεργεί για δικό του λογαριασμό είτε για λογαριασμό τρίτου πρόσωπου.

Για να έχει εφαρμογή το ειδικό αυτό καθεστώς, θα πρέπει τα αγαθά να έχουν παραδοθεί από τα παρακάτω αναφερόμενα πρόσωπα στον μεταπωλητή στην Ελλάδα ή από άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης:

- 1) Πρόσωπα μη υποκείμενα στο φόρο δηλαδή από ιδιώτες, το Δημόσιο
- 2) Πρόσωπα υποκείμενα στο φόρο, εφόσον τα πρόσωπα αυτά στερήθηκαν του δικαιώματος έκπτωσης ή επιστροφής του φόρου κατά την απόκτηση των συγκεκριμένων αγαθών
- 3) Πρόσωπα υποκείμενα στο φόρο, τα οποία λόγω του μικρού κύκλου εργασιών υπάγονται στο ειδικό καθεστώς μικρών επιχειρήσεων και απαλλάσσονται από την υποχρέωση υποβολής δηλώσεων ΦΠΑ και καταβολής φόρου
- 4) Άλλον υποκείμενο στο φόρο μεταπωλητή, εφόσον η εκ μέρους του παράδοση, έχει φορολογηθεί σύμφωνα με το καθεστώς αυτό (περιθωρίου κέρδους).

Για την εφαρμογή του ειδικού αυτού καθεστώτος η φορολογητέα αξία και ο υπολογισμός του φόρου γίνεται για κάθε παράδοση ξεχωριστά στο περιθώριο κέρδους που πραγματοποιείται από κάθε αγαθό. Ως περιθώριο κέρδους θεωρείται η θετική διαφορά μεταξύ της τιμής πώλησης του αγαθού (οτιδήποτε συνιστά το αντίτιμο το οποίο έλαβε ο μεταπωλητής από τον αγοραστή) και της τιμής αγοράς του (το σύνολο του αντιτίμου το οποίο κατέβαλε ο μεταπωλητής στον προμηθευτή του), μειωμένο με το ΦΠΑ που εμπεριέχεται στη θετική αυτή διαφορά (περιθώριο κέρδους), ο οποίος βρίσκεται με εσωτερική υφαίρεση.

Παράδειγμα: μεταπωλητής μεταχειρισμένων αγαθών αγοράζει μεταχειρισμένο εξοπλισμό από γιατρό αξίας 3,000€. Τον εξοπλισμό τον πουλάει έναντι 4,000€. Το περιθώριο κέρδους από την πράξη αυτή είναι 1000€. Στο ποσό των 1000€ εμπεριέχεται και ο αναλόγων ΦΠΑ. Έτσι με εσωτερική υφαίρεση προσδιορίζεται η φορολογητέα βάση, η οποία είναι 840,34€ ($1000 \cdot 100/110$) και ο ΦΠΑ 159,66€ ($840,34 \cdot 19\%$)

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

Ο υποκείμενος στο φόρο μεταπωλητής μπορεί να επιλέξει την εφαρμογή του ειδικού καθεστώτος φορολόγησης του περιθωρίου κέρδους και σε ορισμένες άλλες περιπτώσεις παράδοσης αγαθών. Τα αγαθά αυτά παρουσιάζουν ένα ιδιαίτερο

πολιτιστικό ενδιαφέρον και αποσκοπούν στη διατήρηση και ενδυνάμωση της πολιτιστικής κληρονομιάς της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Οι περιπτώσεις αυτές είναι οι ακόλουθες:

- I. Η εισαγωγή από τρίτες χώρες, αντικειμένων καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας, από τον ίδιο τον υποκείμενο στο φόρο μεταπωλητή
- II. Παράδοση στον υποκείμενο στο φόρο μεταπωλητή αντικειμένων καλλιτεχνικής αξίας, από τον ίδιο τον δημιουργό τους ή διάδοχο του
- III. Η ευκαιριακή παράδοση στον υποκείμενο στο φόρο μεταπωλητή, αντικειμένων καλλιτεχνικής αξίας, από άλλο υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο εκτός από υποκείμενο στο φόρο μεταπωλητή, εφόσον η παράδοση από το άλλο πρόσωπο έγινε κάτω από ορισμένες προϋποθέσεις, οι οποίες σχετίζονται με την εφαρμογή μειωμένου συντελεστή ή το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου που ασκήθηκε από το πρόσωπο αυτό.

Στις παραπάνω περιπτώσεις απόκτησης αγαθών, ο μεταπωλητής έχει το δικαίωμα να επιλέξει την εφαρμογή του καθεστώτος. Όταν ασκείται η επιλογή αυτή, ο μεταπωλητής υποχρεούται να υποβάλει στην αρμόδια Δ.Ο.Υ εντός 30 ημερών από την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου, δήλωση μεταβολών-μετάταξης με την οποία δηλώνει την επιλογή του αυτή. Η δήλωση αυτή ισχύει για δύο διαχειριστικές περιόδους μετά την πάροδο των οποίων μπορεί να ανακληθεί.

Ο υποκείμενος στο φόρο μεταπωλητής που εφαρμόζει αυτό το ειδικό καθεστώς υποχρεούται να τηρεί θεωρημένο βιβλίο, στο οποίο καταχωρεί ξεχωριστά κατ' είδος, ποσότητα και αξία κάθε αγαθό που αγοράζει ή παραδίδει και στα εκδιδόμενα φορολογικά στοιχεία να ενσωματώνει στην τιμή το φόρο που αναλογεί σε κάθε παράδοση αγαθού.

Τέλος απαλλάσσονται από το ΦΠΑ οι παραδόσεις μεταχειρισμένων αγαθών και αντικειμένων καλλιτεχνικής συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας, εφόσον οι παραδόσεις αυτές εμπίπτουν στο καθεστώς περιθωρίου κέρδους. Κατά συνέπεια, για τις πράξεις αυτές ο μεταπωλητής δεν αποδίδει φόρο στο Δημόσιο αλλά τις δηλώνει στις απαλλασσόμενες εκροές. Επίσης ο υποκείμενος στο φόρο (υποκείμενος στο κανονικό καθεστώς ή μεταπωλητής του ειδικού καθεστώτος) δεν μπορεί να εκπίπτει από το φόρο που οφείλει, το ΦΠΑ με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά κατά την απόκτηση τους, εφόσον τα αγόρασε από άλλον υποκείμενο στο φόρο μεταπωλητή ο οποίος κατά την παράδοση τους εφάρμοσε το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους.

12.6 Ειδικό καθεστώς φορολογίας για τις πωλήσεις σε Δημοπρασίες

Αυτό το ειδικό καθεστώς φορολογίας εφαρμόζεται από διοργανωτή δημοπρασίας (δημοπράτη) ο οποίος ενεργεί στο όνομα του κατ' εντολή και για λογαριασμό των εντολέων του με αντικείμενο την παράδοση μεταχειρισμένων αγαθών και αντικειμένων καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας, μέσω δημοπρασιών που διοργανώνει με οποιονδήποτε πρόσφορο τρόπο π.χ μέσω τηλεόρασης, έκθεσης κ.λπ

Το καθεστώς αυτό είναι προαιρετικό και μπορεί να εφαρμόζεται από τον διοργανωτή της Δημοπρασίας όταν υπάρχουν οι προϋποθέσεις που αναφέρονται στο προηγούμενο καθεστώς (περιθώριο κέρδους)

Ως φορολογητέα αξία, για κάθε παράδοση αγαθών των παραπάνω, λαμβάνεται η αξία με την οποία ο διοργανωτής της Δημοπρασίας χρεώνει τον αγοραστή μειωμένη κατά το καθαρό ποσό που κατέβαλε ο διοργανωτής της δημοπρασίας στον εντολέα του και κατά το ποσό του φόρου που εμπεριέχεται στην προμήθεια που εισπράττει ο διοργανωτής της Δημοπρασίας από τον εντολέα του.

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

- I. Την τιμή κατακύρωσης του αγαθού στη Δημοπρασία περιλαμβανομένου του ΦΠΑ
- II. Τους τυχόν φόρους, τέλη, δικαιώματα ή εισφορές υπέρ του Δημοσίου ή τρίτων
- III. Τα παρεπόμενα έξοδα, όπως τα έξοδα προμήθειας συσκευασίας, μεταφοράς, ασφάλισης κ.λπ με τα οποία ο διοργανωτής της Δημοπρασίας επιβαρύνει τον αγοραστή του αγαθού

Ο διοργανωτής της Δημοπρασίας εκδίδει προς τον εντολέα του εκκαθάριση, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. Σε αυτήν την εκκαθάριση η οποία επέχει θέση τιμολογίου για τον εντολέα υποκείμενο στο φόρο, αναγράφεται χωριστά η τιμή κατακύρωσης του αγαθού, μειωμένη κατά το ποσό προμήθειας το οποίο εισπράττει ή πρόκειται να εισπράξει ο διοργανωτής της Δημοπρασίας από τον εντολέα του για κάθε συγκεκριμένη παράδοση αγαθού. Στην περίπτωση αυτή, στην προμήθεια που εισπράττει ο διοργανωτής εμπεριέχεται και ο φόρος προστιθέμενης αξίας που αναλογεί σε αυτήν.

Τέλος ο διοργανωτής της Δημοπρασίας οφείλει να καταχωρεί σε ειδικούς λογαριασμούς στα τηρούμενα του βιβλία τα ποσά που εισέπραξε ή θα εισπράξει

από τον αγοραστή των αγαθών και τα ποσά που αποδόθηκαν ή θα αποδοθούν στον πωλητή των αγαθών. Ως χρόνος παράδοσης του αγαθού από τον εντολέα του προς το διοργανωτή της δημοπρασίας θεωρείται ο χρόνος της πώλησης του αγαθού στη Δημοπρασία.

ΜΕΡΟΣ Β: ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ ΦΠΑ ΣΕ ΒΙΒΛΙΑ Α, Β, ΚΑΙ Γ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ

Αυτό το μέρος εφαρμόζει τις διατάξεις του Φ.Π.Α σε βιβλία Α, Β και Γ κατηγορίας. Τα στοιχεία που υπάρχουν τόσο στις κινήσεις των βιβλίων όσο και των περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α και συνεπώς στις εκκαθαριστικές δηλώσεις Φ.Π.Α είναι πραγματικά και αφορούν πρόσωπα που οι επιχειρήσεις τους εδρεύουν στα Δωδεκάνησα (Ρόδος).

Οπότε ανήκουν στον μειωμένο συντελεστή Φ.Π.Α (3%, 6%, 13%)

Οι επωνυμίες, ΑΦΜ καθώς και άλλα προσωπικά δεδομένα έχουν αλλαχθεί για την διασφάλιση του ονόματος του κάθε προσώπου.

Για την κάθε κατηγορία βιβλίων υπάρχουν οι αντίστοιχες κινήσεις από τα βιβλία της επιχείρησης, οι περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ και η εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ. Αφορούν το οικονομικό έτος 2006.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

ΑΓΑΘΑ ΚΑΙ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΠΟΥ ΥΠΑΓΟΝΤΑΙ ΣΕ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗ Φ.Π.Α. 9%

Το παράρτημα του νόμου περιλαμβάνει τα αγαθά και τις υπηρεσίες που υπάγονται στο μειωμένο συντελεστή 9%. Αμέσως πιο κάτω δίνονται οι απαραίτητες διευκρινίσεις για την ορθή εφαρμογή του παραρτήματος ΙΙΙ.

A. ΑΓΑΘΑ

Τα αγαθά που υπάγονται στο χαμηλό συντελεστή Φ.Π.Α. 9% είναι τα εξής:

1. Τα τρόφιμα και ποτά, (εκτός από τα αλκοολούχα) υπάγονται στο χαμηλό συντελεστή Φ.Π.Α. 9%. Ως τρόφιμα θεωρούνται τα αγαθά που χρησιμοποιούνται για τη διατροφή του ανθρώπου και των ζώων. Τέτοια είναι π.χ. όσα αναφέρονται αμέσως παρακάτω: κρέας, ψάρια, μαλακόστρακα και μαλάκια, γάλα, βούτυρο, τυριά, ελαιόλαδο και λοιπά βρώσιμα έλαια, ζάχαρη, λιπαντικά, σαλάμια, αυγά, μέλι, λαχανικά, όσπρια, φρούτα (έστω και αποξηραμένα), ξηροί καρποί, βιομηχανοποιημένα προϊόντα διατροφής, ζυμαρικά, προϊόντα αρτοποιίας, κονσέρβες, παιδικές τροφές κλπ., γλυκά και ζαχαρώδη, καφές, διαιτητικά, προϊόντα υγιεινής διατροφής, έστω και σε χάπια, φαγητά σε πακέτα, τυρόπιτες κλπ., ζωοτροφές γενικά.

Τα μη αλκοολούχα ποτά υπάγονται στο χαμηλό συντελεστή Φ.Π.Α. 9%. Τέτοια είναι το νερό, τα μεταλλικά νερά, τα αναψυκτικά, τα αφεψήματα, ο χυμός φρούτων κλπ.

Αλκοολούχα ποτά που υπάγονται στον κανονικό συντελεστή 19% είναι τα ποτά εκείνα τα οποία περιέχουν οινόπνευμα σε οποιοδήποτε βαθμό. Τέτοια είναι π.χ. το κρασί, η μπύρα, το ουίσκι, το λικέρ, το κονιάκ, το κοκτέιλ κλπ. Επίσης, αλκοολούχα ποτά που υπάγονται στον κανονικό συντελεστή 19% είναι και το άνυδρο ή το μετουσιωμένο οινόπνευμα και τα αποστάγματα που περιέχουν οινόπνευμα.

Οι πρώτες ύλες που χρησιμοποιούνται στην παρασκευή τροφίμων, όπως δημητριακά, άλευρα, διάφορες βοηθητικές ύλες αρτοποιίας και ζαχαροπλαστικής υπάγονται στο χαμηλό συντελεστή Φ.Π.Α. 9%.

Τα ζωντανά ζώα, ανεξάρτητα αν προορίζονται για αναπαραγωγή ή για εκμετάλλευση (παραγωγή γαλακτοκομικών, μελιού κλπ.) ή για σφαγή, στα οποία περιλαμβάνονται και τα γουνοφόρα υπάγονται στο συντελεστή Φ.Π.Α. 9%, εκτός από τα άλογα ιπποδρομιών τα οποία υπάγονται στο συντελεστή Φ.Π.Α. 19%.

Τα λοιπά αγροτικά προϊόντα που δεν έχουν υποστεί επεξεργασία, η οποία να τους προσδίδει χαρακτήρα βιομηχανικού προϊόντος (καπνά, βαμβάκι, μαλλιά, δέρματα ζώων, διάφορες φυτικές ύλες, λινάρι κλπ. κερι, λουλούδια φυσικά, κομμένα και σε γλάστρες, ρετσίνοι, κουκούλια από μεταξοσκώληκες, ξυλεία ακατέργαστη σε κορμούς) υπάγονται στο Φ.Π.Α. 9%. Ενώ οι φυσικοί σπόγγοι, οι κυψέλες μελισσών, οι σκούπες, οι ψήκτρες, όλα τα προϊόντα λατομείων, τα ακατέργαστα και κατεργασμένα ορυκτά, οι λιγνίτες, οι λιθάνθρακες κλπ. υπάγονται στο Φ.Π.Α. 19%.

2. Η παροχή νερού για ύδρευση ή άρδευση, ανεξάρτητα από το πρόσωπο που την παρέχει (δημοτικές επιχειρήσεις ή άλλα πρόσωπα), υπάγεται στο συντελεστή Φ.Π.Α. 9%.
3. Τα φαρμακευτικά προϊόντα που συνήθως χρησιμοποιούνται για τη θεραπεία ασθενειών ανθρώπων και ζώων (φάρμακα και λοιπά παρασκευάσματα, γάζες, επίδεσμοι, προϊόντα αντισύλληψης και υγιεινής προστασίας της γυναίκας όπως είναι οι σερβιέτες και τα ταμπόν υγείας κλπ.) υπάγονται στο χαμηλό συντελεστή Φ.Π.Α. 9%. Ενώ, οι απορροφητικές πάνες, ο χαρτοβάμβακας, τα υγρά φακών επαφής κλπ. υπάγονται στον κανονικό συντελεστή Φ.Π.Α. 19%. Επίσης στον κανονικό συντελεστή Φ.Π.Α. 19% υπάγονται οι πρώτες και βοηθητικές ύλες που

χρησιμοποιούνται για την παραγωγή των φαρμάκων και των φυτοφαρμάκων.

4. Ο ιατρικός εξοπλισμός και τα βοηθητικά όργανα και συσκευές για την αντιμετώπιση αναπηριών (καροτσάκια, μπαστούνια, τεχνητά μέλη σώματος (ορθοπεδικά είδη) κλπ.), καθώς και η επισκευή αυτών υπάγονται στον χαμηλό συντελεστή Φ.Π.Α. 9%.
5. Τα φυλλάδια και τα παρόμοια και οι χάρτες υπάγονται στον μειωμένο συντελεστή Φ.Π.Α. 9%, ενώ τα βιβλία για τυφλούς, τα εικονογραφημένα βιβλία για παιδιά, τα βιβλία μουσικής ή ζωγραφικής χειρόγραφης ή τυπωμένης, οι εφημερίδες και τα περιοδικά, υπάγονται στον υπερμειωμένο συντελεστή Φ.Π.Α. 4,5%, ανεξάρτητα αν οι επιμέρους εργασίες ανατίθενται σε άλλες επιχειρήσεις.
Τα κάθε είδους κατάστιχα (μπλοκ τιμολογίων κλπ.) τα τετράδια και τα παρόμοια είδη, τα κάθε είδους χαρτί ή χαρτόνια, οι υδρόγειες σφαίρες, καθώς και τα διαφημιστικά έντυπα υπάγονται στον κανονικό συντελεστή Φ.Π.Α. 19%.
6. Τα αγαθά που χρησιμοποιούνται στη γεωργική παραγωγή, υπάγονται στο χαμηλό συντελεστή Φ.Π.Α. 9%.
Στην κατηγορία αυτή υπάγονται οι σπόροι, τα λιπάσματα, τα γεωργικά φάρμακα, τα ζιζανιοκτόνα κλπ.
Τα αγροτικά μηχανήματα, τα αγροτικά αυτοκίνητα, οι σωλήνες ύδρευσης, τα πανιά και δίκτυα συλλογής ελαιόκαμπου, αποξήρανσης σταφίδων κλπ. υπάγονται στον κανονικό συντελεστή Φ.Π.Α. 19%.
Το πολλαπλασιαστικό υλικό, καθώς και τα δέντρα για εκμετάλλευση υπάγονται στο χαμηλό συντελεστή Φ.Π.Α. 9%.
Η παροχή υπηρεσιών για την εξυπηρέτηση της γεωργικής παραγωγής, όπως το όργωμα, το φύτεμα, η συλλογή προϊόντων, το αλώνισμα, η διαλογή καρπών, οι ψεκασμοί, η φύλαξη ζώων, η μίσθωση μηχανημάτων και εξοπλισμού, οι υπηρεσίες γεωπόνων, κτηνιάτρων κλπ. υπάγονται στο χαμηλό συντελεστή Φ.Π.Α. 9%. Ενώ, οι τυχόν υπηρεσίες που προσφέρονται στα αγροτικά προϊόντα μετά την ολοκλήρωση της παραγωγής τους (π.χ. τα μεταφορικά, η συντήρηση έτοιμων προϊόντων κλπ.) υπάγονται στον κανονικό συντελεστή Φ.Π.Α. 19%. Επίσης, τα απολυμαντικά, τα ποντικοφάρμακα, το μυγοκτόνο χαρτί, τα θειαφακέρεια, οι ελκυστήρες, οι μηχανές και μηχανήματα γεωργικά και κηπευτικά που χρησιμοποιούνται για το όργωμα, τη συγκομιδή, τον αλωνισμό, καθαρισμό και διαλογή, το άρμεγμα, την εκκόλαψη κλπ. μέρη

και εξαρτήματα των ανωτέρω, τα θερμοκήπια και τα μέρη αυτών, υπάγονται στον κανονικό συντελεστή Φ.Π.Α. 19%.

Τα αγροτικά προϊόντα που παραδίδονται από την αγροτική εκμετάλλευση και υπάγονται στο Φ.Π.Α. πρέπει να είναι πρωτογενούς παραγωγής για να υπάγονται στο μειωμένο συντελεστή Φ.Π.Α. 9% όπως είναι οι κορμοί δέντρων, τα σταφύλια κλπ. χωρίς περαιτέρω επεξεργασία. Ενώ, τα μαδέρια, τα καδρόνια, ο μούστος σταφυλιών κλπ. υπάγονται στον κανονικό συντελεστή Φ.Π.Α. 19%.

Επίσης, στον μειωμένο συντελεστή Φ.Π.Α. 9% υπάγονται και οι κύλινδροι των κορμών ή κλαδιών δέντρων που προορίζονται αποκλειστικά για καυσόξυλα.

Β. ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ

Οι υπηρεσίες που υπάγονται στο χαμηλό συντελεστή Φ.Π.Α. 9% είναι οι εξής:

1. Η μεταφορά επιβατών και των αποσκευών τους υπάγεται στο χαμηλό συντελεστή Φ.Π.Α. 9%. Τα αυτοκίνητα που μεταφέρονται μαζί με τους επιβάτες δεν θεωρούνται αποσκευές και υπάγονται στον κανονικό συντελεστή Φ.Π.Α. 19%.
2. Τα εισιτήρια για παραστάσεις εν γένει, θέατρα, τσίρκα, πανηγύρια, λούνα παρκ, μουσεία, ζωολογικούς κήπους, κινηματογράφους, εκθέσεις και παρόμοιες εκδηλώσεις, όπως είναι οι διαλέξεις κλπ. υπάγονται στον μειωμένο συντελεστή Φ.Π.Α. 9%, εκτός από τα εισιτήρια των θεατρικών παραστάσεων τα οποία υπάγονται στον υπερμειωμένο συντελεστή Φ.Π.Α. 4,5%. Τα λοιπά έσοδα των επιχειρήσεων από την πραγματοποίηση των εκδηλώσεων αυτών, όπως είναι π.χ. τα έσοδα από τη συμμετοχή της ορχήστρας σε συναυλία, τα έσοδα από την εκμετάλλευση των αιθουσών κλπ., υπάγονται στον κανονικό συντελεστή Φ.Π.Α. 19%.

Η αμοιβή των μεμονωμένων καλλιτεχνών, που συμμετέχουν στις παραστάσεις αυτές, απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α. Υπάγεται όμως στο χαρτόσημο με συντελεστή 2,4% (Α.Ε. ή Ε.Π.Ε.) ή 3,6% στις λοιπές περιπτώσεις, καθώς και στην παρακράτηση φόρου εισοδήματος 20% εφόσον πρόκειται για καλλιτέχνες που ασκούν ελεύθερο επάγγελμα της παρ. 1 του άρθρου 48 του Ν. 2238/94 και όχι για μισθωτούς.

Οι υπηρεσίες εκμεταλλευτών εμπορικών εκθέσεων, εμπορικών αγορών, εμποροπανηγύρεων και η διάθεση χώρου για την προβολή αγαθών καθώς και η μίσθωση βιντεοκασετών υπάγονται στον κανονικό συντελεστή Φ.Π.Α. 19%.

3. Οι υπηρεσίες που παρέχονται απ' ευθείας στο κοινό από συγγραφείς, συνθέτες, καλλιτέχνες και ερμηνευτές έργων τέχνης, καθώς και τα δικαιώματα αυτών, υπάγονται στο χαμηλό συντελεστή Φ.Π.Α. 9%, αλλιώς απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α.
4. Οι υπηρεσίες που παρέχονται και είναι απαραίτητες μέχρι το στάδιο ολοκλήρωσης της παραγωγής αγροτικών προϊόντων (σπορά, θερισμός, συλλογή κλπ.) υπάγονται στο χαμηλό συντελεστή Φ.Π.Α. 9%.

Αντίθετα, οι υπηρεσίες που παρέχονται σε επόμενα επίπεδα παραγωγής στάδια, έστω και αν αφορούν γεωργικά προϊόντα, όπως η μεταφορά, η αποθήκευση, η συντήρηση εντός ψυγείων κλπ. υπάγονται στον κανονικό συντελεστή Φ.Π.Α. 19%.

5. Η αμοιβή για τη διαμονή στο ξενοδοχείο (αξία δωματίου και παρόμοιους χώρους) υπάγεται στο χαμηλό συντελεστή Φ.Π.Α. 9%

Κάθε άλλη παροχή, όπως τηλεφωνική εξυπηρέτηση, παροχή θέρμανσης, ψύξης κλπ. έναντι χωριστής αμοιβής, υπάγεται στον κανονικό συντελεστή 19%.

6. Τα έσοδα από την εκμετάλλευση εστιατορίων, καφετειών, καφετεριών, ζαχαροπλασθειών, ψητοπωλείων, οινομαγειρειών και λοιπών συναφών επιχειρήσεων εκτός από την εκμετάλλευση κέντρων διασκέδασης υπάγονται στο χαμηλό συντελεστή Φ.Π.Α. 9%, εκτός από τα έσοδα εκείνα που προέρχονται από τη διάθεση ποτών, που περιέχουν αλκοόλ σε οποιαδήποτε αναλογία (κρασί, μπύρα, ούζο κλπ.), τα οποία υπάγονται στον κανονικό συντελεστή Φ.Π.Α. 19%. Δηλαδή, γενικά η διάθεση ή η πώληση οινοπνευματωδών ποτών υπάγεται στον κανονικό συντελεστή Φ.Π.Α. 19%.

Τα έσοδα των κέντρων διασκέδασης υπάγονται όλα στον κανονικό συντελεστή Φ.Π.Α. 19%.

Ποιες επιχειρήσεις είναι κέντρα διασκέδασης είναι θέμα πραγματικό και εξετάζεται κατά περίπτωση, τόσο από την άδεια λειτουργίας του κέντρου όσο και από το είδος του κόστους λειτουργίας αυτού κατά τη φορολογική ή διαχειριστική περίοδο ή μέρους αυτών.

7. Η χρήση αθλητικών εγκαταστάσεων που υπάγεται στο χαμηλό συντελεστή περιλαμβάνεται αποκλειστικά και μόνο η χρήση αυτών των εγκαταστάσεων για οποιοδήποτε άθλημα (όπως κολύμβηση, στίβος, τένις, καλαθοσφαίριση κλπ.) ή αθλητικό γεγονός (ποδοσφαιρικοί αγώνες, κολυμβητικοί αγώνες κλπ.). Στον παραπάνω χαμηλό συντελεστή υπάγονται και οι παρεπόμενες υπηρεσίες που συνδέονται με την πιο πάνω δραστηριότητα, όπως π.χ. υπηρεσίες κλιματισμού, τηλεπικοινωνιακής εξυπηρέτησης, υπερωριακής απασχόλησης υπαλλήλων κλπ. εφόσον οι υπηρεσίες αυτές συμπεριλαμβάνονται στο ίδιο φορολογικό στοιχείο (τιμολόγιο κλπ.) που εκδίδεται για την αμοιβή της κύριας

δραστηριότητας (δηλαδή χρήση αθλητικών εγκαταστάσεων), ενώ σε αντίθετη περίπτωση όλες οι παρεπόμενες υπηρεσίες υπάγονται στον κανονικό συντελεστή Φ.Π.Α. 19%.

Επίσης στον κανονικό συντελεστή Φ.Π.Α. υπάγεται και οποιαδήποτε άλλη χρήση των αθλητικών εγκαταστάσεων που είναι ξένη προς τον αθλητισμό. Έτσι, στον κανονικό συντελεστή υπάγονται ενδεικτικά, η χρήση των αθλητικών εγκαταστάσεων για τη διεξαγωγή συνεδρίων, ομιλιών, συναυλιών κλπ. Τέλος διευκρινίζεται ότι στις υπηρεσίες γυμναστικής που υπάγονται στον κανονικό συντελεστή συμπεριλαμβάνεται η γυμναστική ενόργανη ή ανόργανη, ενεργητική ή παθητική με χρήση μηχανημάτων ηλεκτρικών (διαφόρων τύπων ρεύματος), ηλεκτρονικών ή με χρήση μηχανημάτων που λειτουργούν με θερμική ενέργεια.

8. Η παροχή υπηρεσιών από φιλανθρωπικούς οργανισμούς ή από οίκους ευγηρίας που ενεργείται στα πλαίσια της κοινωνικής πρόνοιας, εφόσον δεν καλύπτονται με το άρθρο 22 του Ν. 2859/00.
9. Οι αμοιβές των γραφείων τελετών περιλαμβανομένων και των αγαθών, (άνθη, σάβανα, και παρόμοια), τα οποία διαθέτουν για την παροχή της υπηρεσίας τους, υπάγονται στο χαμηλό συντελεστή Φ.Π.Α.9%. Αντίθετα, τα φέρετρα και τα άλλα παρόμοια αγαθά όταν αγοράζονται από τα γραφεία αυτά υπάγονται στον οικείο κατά περίπτωση συντελεστή, όπως λ.χ. τα φέρετρα, όταν τα αγοράζουν υπάγονται στον κανονικό συντελεστή Φ.Π.Α. 19%.
10. Οι υπηρεσίες οδοκαθαρισμού, αποκομιδής ταφής και ανακύκλωσης απορριμμάτων, καθώς και η επεξεργασία αποβλήτων (βιολογικός καθαρισμός κλπ.), υπάγονται στο χαμηλό συντελεστή Φ.Π.Α. 9%.

Οι υπηρεσίες καθαρισμού κτιρίων ή άλλων χώρων, αποχέτευσης κλπ. υπάγονται στον κανονικό συντελεστή Φ.Π.Α. 19%.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

A) ΒΙΒΛΙΑ

1. ΔΗΜΗΤΡΗΣ Θ. ΓΚΛΕΖΑΚΟΣ - Φ.Π.Α ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΚΑΙ ΕΦΑΡΜΟΓΗ-ΕΚΔΟΣΗ 2006
2. ΔΗΜΗΤΡΗΣ ΚΑΡΑΓΙΑΝΝΗΣ - Φ.Π.Α ΔΗΛΩΣΕΙΣ ΣΤΗΝ ΠΡΑΞΗ – 11 η ΕΚΔΟΣΗ- 2006
3. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΕΠΙΘΕΩΡΗΣΗ- ΕΚΔΟΣΕΙΣ PRESS LINE

B) ΙΣΤΟΣΕΛΙΔΕΣ

1. www.tax-solutions.gr
2. www.logistis.gr
3. www.gsis.gr
4. www.taxisnet.gr
5. www.taxheaven.gr
6. www.e-forologia.gr