

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

**ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ**

“ΓΕΝΙΚΑ ΠΕΡΙ ΦΠΑ –  
ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΩΣ ΝΟΜΟΣ 2859/2000  
ΟΠΩΣ ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΘΗΚΕ ΜΕ ΤΟΝ Ν. 3763/2009  
“ΓΕΝΙΚΑ ΠΕΡΙ ΦΠΑ –  
ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΩΣ ΝΟΜΟΣ 2859/2000  
ΟΠΩΣ ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΘΗΚΕ ΜΕ ΤΟΝ Ν. 3763/2009

**ΤΣΙΜΠΟΥΚΗΣ ΕΜΜΑΝΟΥΗΛ Α.Μ 7450**  
**ΠΑΤΣΟΥΡΑΚΗ ΓΕΩΡΓΙΑ Α.Μ 7214**  
**ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ: ΚΩΣΤΑΚΗΣ ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΟΣ**

**ΗΡΑΚΛΕΙΟ ΜΑΙΟΣ 2010**

## **ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ:**

- 1.ΠΡΟΛΟΓΟΣ
- 2.ΕΙΣΑΓΩΓΗ

### **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1**

- 1.ΟΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ Φ.Π.Α.
- 2.ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΤΟΥ Φ.Π.Α.
- 3.Ο Φ.Π.Α. ΣΤΑ ΠΛΑΙΣΙΑ ΤΗΣ ΚΟΙΝΟΤΙΚΗΣ ΕΝΑΡΜΟΝΙΣΗΣ
- 4.Η ΕΝΑΡΜΟΝΙΣΗ ΤΩΝ ΓΕΝΙΚΩΝ ΕΜΜΕΣΩΝ ΦΟΡΩΝ
- 5.ΟΙ ΠΡΩΤΟΙ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ ΤΟΥ Φ.Π.Α. ΣΤΑ ΚΡΑΤΗ-ΜΕΛΗ ΤΗΣ Ε.Ο.Κ.
- 6.ΓΕΝΙΚΑ ΠΕΡΙ ΤΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ Φ.Π.Α. ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ
- 7.ΟΙ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ ΤΟΥ Φ.Π.Α. ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΠΕΡΙΟΔΟ 1986 ΚΑΙ Ο ΤΡΟΠΟΣ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΤΟΥ

### **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2**

- 1.ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ
- 2.ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ
- 3.ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ ΣΤΟ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟ ΤΗΣ ΧΩΡΑΣ
- 4.ΕΚΠΤΩΣΗ ΤΟΥ Φ.Π.Α.
- 5.ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ ΤΟΥ Φ.Π.Α.

### **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3**

- 1.ΔΙΑΚΡΙΣΗ ΤΩΝ ΕΜΠΟΡΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ
- 2.ΤΑ ΚΑΘΕΣΤΩΤΑ ΤΟΥ Φ.Π.Α.
- 3.Α. ΚΑΝΟΝΙΚΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ
- 4.ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΤΩΝ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΩΝ ΣΤΟ Φ.Π.Α. ΠΟΥ ΑΝΗΚΟΥΝ ΣΤΟ ΚΑΝΟΝΙΚΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ Φ.Π.Α.
- 5.ΕΙΔΙΚΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΩΝ ΣΤΟ Φ.Π.Α. ΠΟΥ ΠΡΑΓΜΑΤΟΠΟΙΟΥΝ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ

### **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4**

- 1.ΕΝΝΟΙΑ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΗΣ ΑΠΟΚΤΗΣΗΣ
- 2.ΠΡΟΕΜΒΑΣΜΑ ΠΡΟΣ ΟΙΚΟΥΣ ΤΟΥ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ ΓΙΑ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΗ ΑΠΟΚΤΗΣΗ Η ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΑΓΑΘΩΝ
- 3.ΟΡΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΑΝΤΙΠΡΟΣΩΠΟΥ
- 4.ΔΕ ΘΕΩΡΕΙΤΑΙ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΗ ΑΠΟΚΤΗΣΗ ΑΓΑΘΩΝ
- 5.ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΗ ΑΠΟΚΤΗΣΗ ΑΓΑΘΩΝ ΠΟΥ ΑΠΑΛΛΑΣΟΝΤΑΙ ΜΕ ΤΟ ΑΡΘΡΟ 27
- 6.ΑΚΥΡΩΣΗ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΗΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ
- 7.ΕΛΕΥΘΕΡΗ ΚΥΚΛΟΦΟΡΙΑ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ ΣΤΑ ΚΡΑΤΗ ΜΕΛΗ
- 8.ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΤΟΥ ΕΙΔΟΥΣ ΤΩΝ ΑΓΑΘΩΝ ΣΤΙΣ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ
- 9.ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ ΥΠΟΥΡΓΙΚΕΣ ΣΧΕΤΙΚΕΣ ΜΕ ΤΟ ΑΡΘΡΟ 11

### **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5**

- 1.ΠΡΑΞΕΙΣ ΘΕΩΡΟΥΜΕΝΕΣ ΩΣ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΗ ΑΠΟΚΤΗΣΗ ΑΓΑΘΩΝ
- 2.ΠΑΡΑΛΑΒΗ ΑΓΑΘΩΝ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ ΑΠΟ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟ ΣΤΟ ΦΟΡΟ Η ΑΠΟ ΑΛΛΟ ΚΡΑΤΟΣ ΜΕΛΟΣ
- 3.ΠΑΡΑΛΑΒΗ ΑΓΑΘΩΝ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ ΑΠΟ ΝΟΜΙΚΟ ΠΡΟΣΩΠΟ ΜΗ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟ ΣΤΟ ΦΟΡΟ ΑΠΟ ΑΛΛΟ Κ-Μ
- 4.ΜΕΤΑΚΙΝΗΣΗ ΑΓΑΘΩΝ ΑΠΟ ΑΛΛΟ Κ-Μ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ
- 5.ΤΡΟΠΟΣ ΤΗΡΗΣΗΣ ΤΟΥ ΕΙΔΙΚΟΥ ΒΙΒΛΙΟΥ ΕΠΙ ΜΕΤΑΚΙΝΗΣΕΩΣ ΑΓΑΘΩΝ ΑΠΟ ΑΛΛΟ Κ-Μ ΠΡΟΣ ΤΟ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟ ΤΗΣ ΧΩΡΑΣ ΓΙΑ ΠΡΑΞΕΙΣ ΤΗΣ ΠΕΡ.Γ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 12

### **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6**

- 1.ΤΟΠΟΣ ΠΑΡΑΔΟΣΗΣ ΑΓΑΘΩΝ

2. ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΑΓΑΘΩΝ ΣΤΟ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟ ΤΗΣ ΧΩΡΑΣ
3. ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΣΕ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΟΥΣ ΤΑΞΙΔΙΩΤΕΣ ΜΕΤΑ ΤΗΝ 30-06-1999 (ΚΑΤΑΡΓΗΣΗ ΑΠΑΛΛΑΓΩΝ)
4. ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΑΓΑΘΩΝ ΜΕΤΑ ΑΠΟ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΗ Ή ΣΥΝΑΡΜΟΛΟΓΗΣΗ
5. ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΑΓΑΘΩΝ ΠΡΙΝ ΑΠΟ ΤΗΝ ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΤΟΥΣ ΣΤΟ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟ ΤΗΣ ΧΩΡΑΣ
6. ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΚΑΤΑΒΟΛΗΣ Φ.Π.Α ΣΤΙΣ ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΙΣ ΟΠΙΣΘΟΓΡΑΦΗΣΗΣ ΦΟΡΤΩΤΙΚΗΣ
7. ΤΙΜΟΛΟΓΙΑ ΣΤΗΝ ΕΚΧΩΡΙΣΗ ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΟΥ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΟΣ
8. ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΕΠΕΝΔΥΤΙΚΩΝ ΑΓΑΘΩΝ ΜΕΤΑ ΑΠΟ ΕΚΧΩΡΗΣΗ ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΟΥ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΟΣ
9. ΕΚΧΩΡΗΣΗ ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΟΥ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΟΣ ΣΕ ΕΤΑΙΡΕΙΑ LEASING
10. ΚΑΘΕΣΤΩΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗΣ ΤΗΣ ΠΩΛΗΣΗΣ ΑΓΑΘΩΝ ΑΠΟ ΑΠΟΣΤΑΣΗ
11. ΑΠΟΣΤΟΛΗ Ή ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΓΑΘΩΝ ΑΠΟ ΑΛΛΟ Κ-Μ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ
12. ΑΠΟΣΤΟΛΗ Ή ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΓΑΘΩΝ ΑΠΟ ΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ ΠΡΟΣ ΑΛΛΟ ΚΡΑΤΟΣ ΜΕΛΟΣ
13. ΔΙΚΑΙΩΜΑ ΕΠΙΛΟΓΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗΣ ΣΕ ΑΛΛΟ ΚΡΑΤΟΣ-ΜΕΛΟΣ

### **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7**

1. ΑΦΙΞΗ ΤΩΝ ΑΓΑΘΩΝ ΣΤΟ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟ ΤΗΣ ΧΩΡΑΣ
2. ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΗ ΑΠΟΚΤΗΣΗ ΑΠΟ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟ ΕΓΚΑΤΑΣΤΗΜΕΝΟ ΣΤΟ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟ ΤΗΣ ΧΩΡΑΣ
3. ΤΡΙΓΩΝΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΜΕΤΑΞΥ Κ-Μ
4. ΔΕΝ ΠΡΑΓΜΑΤΟΠΟΙΕΙΤΑΙ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΗ ΑΠΟΚΤΗΣΗ ΑΓΑΘΩΝ
5. ΤΡΙΓΩΝΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΜΕΤΑΞΥ ΔΥΟ Κ-Μ ΚΑΙ ΤΡΙΤΗΣ ΧΩΡΑΣ
6. ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΗ ΑΠΟΚΤΗΣΗ ΑΓΑΘΩΝ ΟΤΑΝ ΤΟ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ΠΩΛΗΣΗΣ ΕΧΕΙ ΕΚΔΟΘΕΙ ΣΕ ΤΡΙΤΗ ΧΩΡΑ

### **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8**

1. ΧΡΟΝΟΣ ΓΕΝΕΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗΣ ΚΑΙ ΑΠΑΙΤΗΤΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ
2. ΕΞΑΙΡΕΣΕΙΣ ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟ ΧΡΟΝΟ ΠΟΥ Ο ΦΟΡΟΣ ΓΙΝΕΤΑΙ ΑΠΑΙΤΗΤΟΣ
3. ΠΑΡΟΧΗ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ – ΚΑΤΑΒΟΛΗΣ ΜΕΡΟΥΣ ΑΜΟΙΒΗΣ
4. ΠΑΡΕΚΚΛΙΣΕΙΣ – ΧΡΟΝΟΣ ΓΕΝΕΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗΣ – ΑΠΑΙΤΗΤΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ
5. ΟΙ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟΙ ΣΤΟ ΦΟΡΟ ΔΕΝ ΥΠΟΧΡΕΟΥΝΤΑΙ ΣΤΗΝ ΚΑΤΑΒΟΛΗ ΟΡΙΣΜΕΝΟΥ ΠΟΣΟΥ Φ.Π.Α ΓΙΑ ΧΡΟΝΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟ ΠΟΥ ΔΕΝ ΕΧΕΙ ΣΥΜΠΛΗΡΩΘΕΙ
6. ΚΑΤΑ ΤΟ ΧΡΟΝΟ ΕΙΣΠΡΑΞΗΣ ΤΗΣ ΑΝΤΙΠΑΡΟΧΗΣ
7. ΚΑΤΑ ΤΩΝ ΧΡΟΝΟ ΤΩΝ ΠΕΡΙΟΔΙΚΩΝ ΚΑΤΑΒΟΛΩΝ
8. ΧΡΟΝΟΣ ΕΚΔΟΣΗΣ ΑΠΟΔΕΙΞΗΣ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΑΠΟ ΕΛΕΥΘΕΡΟΥΣ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΕΣ
9. ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΠΑΡΑΔΟΣΕΙΣ ΑΓΑΘΩΝ
10. ΕΚΔΟΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ ΣΕ ΧΡΟΝΟ ΠΡΟΓΕΝΕΣΤΕΡΟ ΤΗΣ ΠΑΡΟΧΗΣ

### **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 9**

1. ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΑΓΑΘΩΝ
2. ΕΞΟΔΟΣ ΑΓΑΘΩΝ ΑΠΟ ΑΝΑΣΤΑΛΚΤΙΚΑ ΚΑΘΕΣΤΩΤΑ
3. ΔΕΝ ΕΠΙΤΡΕΠΕΤΑΙ Η ΕΙΣΠΡΑΞΗ ΤΟΚΩΝ ΥΠΕΡΗΜΕΡΙΑΣ ΕΠΙ ΟΦΕΙΛΟΜΕΝΟΥ Φ.Π.Α ΓΙΑ ΤΗΝ ΠΕΡΙΟΔΟ ΜΕΤΑΞΥ ΤΗΣ ΠΡΟΣΩΡΙΝΗΣ ΚΑΙ ΤΗΣ ΟΡΙΣΤΙΚΗΣ ΕΙΣΑΓΩΓΗΣ
4. ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΑΓΑΘΩΝ ΠΟΥ ΔΕΝ ΥΠΟΚΕΙΝΤΑΙ ΣΕ ΕΠΙΒΑΡΥΝΣΕΙΣ

### **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 10**

1. ΓΕΝΕΣΗ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗΣ
2. ΑΠΑΙΤΗΤΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

### **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 11**

- 1.ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ ΣΤΗΝ ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΑΓΑΘΩΝ ΣΤΗΝ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΗ ΑΠΟΚΤΗΣΗ ΑΓΑΘΩΝ ΚΑΙ ΤΗΝ ΠΑΡΟΧΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ
- 2.ΠΑΡΟΧΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ – ΑΝΤΑΛΛΑΓΗ ΑΓΑΘΩΝ – ΚΑΝΟΝΙΚΗ ΑΞΙΑ
- 3.ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ ΟΤΑΝ ΤΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΚΦΡΑΖΟΝΤΑΙ ΣΕ ΝΟΜΙΣΜΑ ΑΛΛΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ ΠΟΥ ΔΕΝ ΕΧΕΙ ΕΝΤΑΧΘΕΙ ΣΤΗ ΖΩΝΗ ΕΥΡΩ Ή ΤΡΙΤΗΣ ΧΩΡΑΣ
- 4.ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΜΕ Κ-Μ ΠΟΥ ΒΡΙΣΚΟΝΤΑΙ ΕΚΤΟΣ ΖΩΝΗΣ ΤΟΥ ΕΥΡΩ Ή ΜΕ ΤΡΙΤΕΣ ΧΩΡΕΣ
- 5.ΕΚΔΟΣΗ ΠΙΣΤΩΤΙΚΟΥ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟΥ ΓΙΑ ΦΠΑ

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 12**

- 1.ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΑΓΑΘΩΝ ΠΟΥ ΘΕΤΟΝΤΑΙ ΣΕ ΚΑΘΕΣΤΩΣ\_ΕΝΑΠΟΘΗΚΕΥΣΗΣ
- 2.ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΚΑΙ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΗ ΑΠΟΚΤΗΣΗ ΑΓΑΘΩΝ ΠΟΥ ΘΕΤΟΝΤΑΙ ΣΕ ΤΕΛΩΝΕΙΑΚΑ ΚΑΘΕΣΤΩΤΑ ΤΕΛΩΝΕΙΑΚΗ ΑΠΟΤΑΜΙΕΥΣΗ  
ΕΛΕΥΘΕΡΗ ΖΩΝΗ ΚΑΙ ΕΛΕΥΘΕΡΗ ΑΠΟΘΗΚΗ  
ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΗ ΤΕΛΕΙΟΠΟΙΗΣΗ  
ΤΕΛΩΝΕΙΑΚΗ ΕΠΙΒΛΕΨΗ ΕΛΕΥΘΕΡΑ ΤΕΛΩΝΕΙΑΚΑ ΣΥΓΚΡΟΤΗΜΑΤΑ ΕΛΕΥΘΕΡΟΙ ΤΕΛΩΝΕΙΑΚΟΙ ΧΩΡΟΙ

ΥΠΟΥΡΓΙΚΕΣ ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ ΣΧΕΤΙΚΕΣ ΜΕ ΤΟ ΑΡΘΡΟ 25

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 13**

- 1.ΑΠΑΛΛΑΓΗ ΣΤΗΝ ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΑΓΑΘΩΝ ΣΕ ΑΛΛΟ ΚΡΑΤΟΣ-ΜΕΛΟΣ
- 2.ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΠΡΟΥΠΟΘΕΣΕΙΣ ΔΙΚΑΙΟΛΟΓΗΤΙΚΑ ΑΠΑΛΛΑΓΗΣ ΤΩΝ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΩΝ ΠΑΡΑΔΟΣΕΩΝ
- 3.ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΗ ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΑΓΑΘΩΝ ΠΟΥ ΠΡΑΓΜΑΤΟΠΟΙΕΙΤΑΙ ΑΠΟ ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΟΔΟΧΟ
- 4.ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΠΑΡΑΔΟΣΕΙΣ ΑΓΑΘΩΝ ΠΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΝΤΑΙ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ
- 5.ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΣΕ ΑΛΛΟ ΚΡΑΤΟΣ ΜΕΛΟΣ ΑΓΑΘΩΝ ΠΟΥ ΥΠΑΓΟΝΤΑΙ ΣΕ ΕΙΔΙΚΟ ΦΟΡΟ ΚΑΤΑΝΑΛΩΣΗΣ
- 6.ΑΓΟΡΑ ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΚΑΙ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΗ ΑΠΟΚΤΗΣΗ ΑΓΑΘΩΝ ΓΙΑ ΤΗΝ ΠΡΑΓΜΑΤΟΠΟΙΗΣΗ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΩΝ ΠΑΡΑΔΟΣΕΩΝ

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 14**

- 1.ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΗ ΑΠΟΚΤΗΣΗ ΑΓΑΘΩΝ ΤΩΝ ΟΠΟΙΩΝ Η ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΣΤΟ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟ ΤΗΣ ΧΩΡΑΣ ΚΑΙ Η ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΑΠΑΛΛΑΣΣΕΤΑΙ ΑΠΟ ΤΟ ΦΟΡΟ
- 2.ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΗ ΑΠΟΚΤΗΣΗ ΑΓΑΘΩΝ ΓΙΑ ΤΑ ΟΠΟΙΑ ΠΡΟΒΛΕΠΕΤΑΙ ΟΛΙΚΗ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 15**

- 1.ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΑΚΙΝΗΤΟΥ-ΕΝΝΟΙΑ-ΟΡΙΣΜΟΙ
- 2.ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΑΚΙΝΗΤΟΥ
- 3.ΕΜΠΡΑΓΜΑΤΑ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ-ΤΕΧΝΙΚΑ ΕΡΓΑ
- 4.ΠΟΙΑ ΑΚΙΝΗΤΑ ΥΠΑΓΟΝΤΑΙ ΣΕ ΦΠΑ
- 5.ΠΟΙΑ ΑΚΙΝΗΤΑ ΔΕΝ ΥΠΑΓΟΝΤΑΙ ΣΕ ΦΠΑ
- 6.ΜΗ ΕΠΙΒΟΛΗ ΤΟΥ ΦΠΑ ΟΤΑΝ ΕΠΙΒΑΛΛΕΤΑΙ ΦΠΑ
- 7.ΚΑΤΑΣΚΕΥΗ ΑΚΙΝΗΤΟΥ ΜΕ ΑΝΤΙΠΑΡΟΧΗ

8.ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΜΕ ΑΠΑΛΛΑΓΗ Α' ΚΑΤΟΙΚΙΑΣ

### **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 16**

1.ΠΕΡΙΟΔΙΚΗ ΔΗΛΩΣΗ

2.ΤΡΟΠΟΣ ΣΥΜΠΛΗΡΩΣΗΣ ΠΕΡΙΟΔΙΚΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ

3.ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΤΙΚΗ ΔΗΛΩΣΗ

4.ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΤΙΚΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ-ΤΡΟΠΟΣ ΣΥΜΠΛΗΡΩΣΗΣ ΑΥΤΗΣ

## ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Ο ρόλος που διαδραματίζει ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας, στην άσκηση της Νομισματικής Πολιτικής σε συνδυασμό πάντα με το γενικότερο φορολογικό σύστημα, θεωρείται ιδιαίτερα σημαντικός για την εν γένει οικονομία και ευημερία τόσο των κρατών - μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης όσο και για την πορεία της οικονομίας της κάθε χώρας .

Στην εργασία αυτή, θα γίνει μία προσπάθεια ανάπτυξης του παραπάνω θέματος. Με την εργασία μας αυτή ελπίζουμε πως θα καταφέρουμε να βάλουμε και εμείς ένα λιθαράκι στην τεράστια πυραμίδα που φέρει την ονομασία «κλάδος της φορολογίας» και συγκεκριμένα της έμμεσης φορολογίας.

Στο σημείο αυτό, θα θέλαμε να εκφράσουμε τις ευχαριστίες μας σε όλους όσους βοήθησαν και στήριξαν την εργασία μας αυτή. Ιδιαίτερα, θα θέλαμε να ευχαριστήσουμε τον καθηγητή μας Κωστάκη Κωνσταντίνο που είχε την εποπτεία της παρούσας εργασίας. Επιπροσθέτως, θα θέλαμε να ευχαριστήσουμε τους εκπαιδευτικούς του Τ.Ε.Ι. Κρήτης που μας βοήθησαν να αποκτήσουμε τις απαιτούμενες γνώσεις για την μετέπειτα σταδιοδρομία μας.

Αυτή η εργασία αφιερώνεται στους γονείς μας που στάθηκαν δίπλα μας όλα αυτά τα χρόνια σε όλες τις εύκολες και δύσκολες στιγμές.

## **ΕΙΣΑΓΩΓΗ**

Η ανάπτυξη των οικονομικών σχέσεων της χώρας μας με τα κράτη- μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, επέβαλαν την ανάγκη εκσυγχρονισμού και προσαρμογής του όλου φορολογικού μας συστήματος, με εκείνα τα συστήματα φορολογίας που ισχύουν στα λοιπά κράτη μέλη της ένωσης. Ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ) καθιερώθηκε στη χώρα μας από την 1.1.87 με το νόμο 1642/86 ο οποίος αποτέλεσε σημαντικό παράγοντα προώθησης σε εκσυγχρονισμό του τομέα της έμμεσης φορολογίας.

Ο ΦΠΑ αντικατέστησε έναν σημαντικό αριθμό έμμεσων φόρων, όπως το φόρο κύκλου εργασιών (εκτός του ΦΚΕ που επιβάλλεται στα απαιτητά ασφάλιστρα και δικαιώματα των ασφαλιστικών επιχειρήσεων), τα τέλη χαρτοσήμου των εμπορικών συναλλαγών, τον ειδικό φόρο των εισαγόμενων αγαθών καθώς και άλλους φόρους κατανάλωσης μικρότερης σημασίας από άποψη εσόδων, με συνέπεια να επιτευχθεί απλοποίηση στο σύστημα των έμμεσων φόρων.

Δεν αντικαταστάθηκαν από το ΦΠΑ και εξακολουθούν να ισχύουν, οι δασμοί των εισαγωγών, οι ειδικοί φόροι δαπανών, όπως π.χ των καπνοβιομηχανιών προϊόντων, οι ειδικοί φόροι τέλη κ.α. Η αντικατάσταση και η ενσωμάτωση όλων αυτών των φόρων και τελών στο ΦΠΑ, θα απαιτούσε την χρησιμοποίηση υψηλών συντελεστών φορολόγησης οι οποίοι θα είχαν ως αποτέλεσμα την δυσχερή εφαρμογή του νέου αυτού φόρου και κατ'επέκταση την αδυναμία άσκησης οικονομικής και κοινωνικής πολιτικής των κυβερνήσεων, μέσω της φορολογίας.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

- 1.ΟΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ Φ.Π.Α.
- 2.ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΤΟΥ Φ.Π.Α.
- 3.Ο Φ.Π.Α. ΣΤΑ ΠΛΑΙΣΙΑ ΤΗΣ ΚΟΙΝΟΤΙΚΗΣ ΕΝΑΡΜΟΝΙΣΗΣ
- 4.Η ΕΝΑΡΜΟΝΙΣΗ ΤΩΝ ΓΕΝΙΚΩΝ ΕΜΜΕΣΩΝ ΦΟΡΩΝ
- 5.ΟΙ ΠΡΩΤΟΙ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ ΤΟΥ Φ.Π.Α. ΣΤΑ ΚΡΑΤΗ-ΜΕΛΗ ΤΗΣ Ε.Ο.Κ.
- 6.ΓΕΝΙΚΑ ΠΕΡΙ ΤΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ Φ.Π.Α. ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ
- 7.ΟΙ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ ΤΟΥ Φ.Π.Α. ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΠΕΡΙΟΔΟ 1986 ΚΑΙ Ο ΤΡΟΠΟΣ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΤΟΥ



## **1. ΟΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ Φ.Π.Α.**

Ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας είναι ένας γενικός έμμεσος φόρος κατανάλωσης, ο οποίος αποδίδεται από τον υπόχρεο που ορίζεται από τον νόμο, σε βάρος του αντισυμβαλλομένου, και ο οποίος καταβάλλεται τμηματικά, σε κάθε στάδιο της παραγωγικής διαδικασίας και της εμπορίας αγαθών.

Οι πράξεις οι οποίες υπάγονται στο Φ.Π.Α. είναι η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών εφόσον παρέχονται στην Ελληνική επικράτεια, με κάποιο αντάλλαγμα, καθώς επίσης και η εισαγωγή αγαθών από ξένες χώρες, εφόσον μεταβιβάζεται η κυριότητα των αγαθών.

Γενικότερα, όμως, ο Φ.Π.Α. επιβάλλεται σε κάθε φυσικό και νομικό πρόσωπο, το οποίο ασκεί οικονομική δραστηριότητα.

Από το Φ.Π.Α. εξαιρούνται το Δημόσιο καθώς και τα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου (Ν.Π.Δ.Δ.), μόνο όμως για τις πράξεις τους ως δημόσια εξουσία. Τέτοια παραδείγματα είναι τα Υπουργεία, οι Νομαρχίες και οι Δημόσιες Οικονομικές Υπηρεσίες, οι οποίοι δεν επιβάλλουν στους πολίτες Φ.Π.Α. για τις υπηρεσίες που τους παρέχουν.

## **2. ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΤΟΥ Φ.Π.Α.**

Σε μια επιχείρηση ο Φ.Π.Α. λειτουργεί με τον εξής τρόπο:

1. Η επιχείρηση παραλαμβάνει από τους προμηθευτές της κάποια τιμολόγια, τα οποία αφορούν αγορές που έχει κάνει από αυτούς και στα οποία αναγράφεται χωριστά η αξία των αγορών και η αξία του Φ.Π.Α.

2. Η ίδια επιχείρηση, εκδίδει στους πελάτες της τιμολόγια στα οποία αναγράφεται η αξία των αγαθών που τους χρεώνει και η αξία του Φ.Π.Α. που αναλογεί στις συγκεκριμένες πωλήσεις.

Η επιχείρηση λοιπόν έχει εισπράξει ένα ποσό Φ.Π.Α. από τους πελάτες της, βάση των πωλήσεών της, και έχει πληρώσει ένα Φ.Π.Α. στους προμηθευτές της, βάση των αγορών της. Καλείται λοιπόν να αφαιρέσει από το Φ.Π.Α. που πλήρωσε, το Φ.Π.Α. που εισέπραξε και τη διαφορά θα πρέπει να την αποδώσει στο Δημόσιο.

## **3. Ο Φ.Π.Α. ΣΤΑ ΠΛΑΙΣΙΑ ΤΗΣ ΚΟΙΝΟΤΙΚΗΣ ΕΝΑΡΜΟΝΙΣΗΣ**

Το σύστημα του Φ.Π.Α. έχει τις ρίζες του, πολύ βαθιά μέσα στην ιστορία των ετών. Η αρχή έγινε στη Ρώμη, στις 25 Μαρτίου του 1957, με την υπογραφή της Ιδρυτικής πράξης της Ευρωπαϊκής Οικονομικής Κοινότητας, μεταξύ των πρώτων κρατών-μελών της, τα οποία ήταν η Γαλλία, η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, η Ιταλία, η Ολλανδία, το Βέλγιο, και το Λουξεμβούργο.

Τα κράτη-μέλη μεταξύ των άλλων, προέβλεψαν και την εναρμόνιση της φορολογικής τους νομοθεσίας και ειδικότερα της έμμεσης φορολογίας. Με την προσπάθεια τους αυτή, ήταν πλέον φανερό, πως ήθελαν να δημιουργήσουν έναν ευρύτερο χώρο στον οποίο πρωταρχικό ρόλο θα είχαν οι ίσοι όροι ανταγωνισμού και η ελεύθερη διακίνηση των αγαθών και υπηρεσιών.

Την παραπάνω προσπάθεια σεβάστηκαν και τα τρία νέα κράτη-μέλη, τα οποία εισχώρησαν στην Ευρωπαϊκή Οικονομική Κοινότητα λίγο αργότερα και συγκεκριμένα το έτος 1973, και τα οποία ήταν το Ηνωμένο Βασίλειο, η Ιρλανδία και η Δανία καθώς επίσης και η Ελλάδα, η Ισπανία και η Πορτογαλία, οι οποίες εισχώρησαν τα έτη 1979 και 1985 αντίστοιχα, ως δέκατο, ενδέκατο και δωδέκατο μέλος.

Έτσι, λοιπόν τα κράτη-μέλη ξεκίνησαν μία κοινή πορεία με κοινούς στόχους και θέσπισαν διατάξεις στον τομέα της έμμεσης φορολογίας, προκειμένου να δημιουργήσουν ένα ολοκληρωμένο πλαίσιο, για την εναρμόνιση της νομοθεσίας στον τομέα αυτό.

Το Συμβούλιο των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων κατάφερε να προωθήσει την φορολογική εναρμόνιση, με μια σειρά από κανονισμούς, οδηγίες και συστάσεις οι οποίες είχαν απώτερο σκοπό τη δημιουργία μιας πραγματικής εσωτερικής αγοράς, σεβόμενη τις ανάγκες κάθε κράτους-μέλους. Η εναρμόνιση στην έμμεση φορολογία σημείωσε σημαντική πρόοδο, κυρίως με την εφαρμογή του κοινοτικού συστήματος του Φ.Π.Α.

Εκτός όμως από τους γενικούς έμμεσους φόρους, σημαντική πρόοδο παρατηρήθηκε και στους ειδικούς έμμεσους φόρους, σε εκείνους δηλαδή που επιβάλλονταν στα πετρελαιοειδή, τη ζάχαρη, το οινόπνευμα, και στα οποία ο Φ.Π.Α. επιβάλλεται σε ένα στάδιο συναλλαγής.

Επίσης, στα βιομηχανοποιημένα καπνά, εφαρμόστηκε ένα κοινό σύστημα μικτής φορολογίας, με το οποίο προβλέπεται ένας πάγιος ειδικός φόρος και ένας αναλογικός φόρος. Σε αυτό το σημείο θα πρέπει να αναφερθεί, πως στην Ελλάδα η εναρμόνιση αυτή έγινε το έτος 1984.

Άλλος ένας τομέας στον οποίο τα κράτη μέλη έδωσαν ιδιαίτερη έμφαση, ήταν και η συγκέντρωση κεφαλαίων, για την οποία υιοθετήθηκε από την κοινότητα ένας <<φόρος εισφοράς>>, ο οποίος επιβλήθηκε στο κεφαλαίο κατά τη σύσταση, μετατροπή, συγχώνευση, και λύση νομικών προσώπων.

Όπως μπορούμε να παρατηρήσουμε δεν έχει αναφερθεί καθόλου το θέμα της άμεσης φορολογίας. Ο λόγος είναι πως δεν υπήρξε κάποια ρητή διάταξη στη Συνθήκη της Ρώμης. Ίσως όμως μπορούμε να πούμε πως και σε αυτόν τον τομέα υπήρχε μια τάση εναρμόνισης. Αυτό προκύπτει από το γεγονός ότι τα κράτη-μέλη θέσπισαν μια αμοιβαία συνδρομή, με σκοπό την είσπραξη εσόδων και την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, καθώς επίσης και την φορολογία των νομικών προσώπων και των μερισμάτων.

#### **4. Η ΕΝΑΡΜΟΝΙΣΗ ΤΩΝ ΓΕΝΙΚΩΝ ΕΜΜΕΣΩΝ ΦΟΡΩΝ**

Όπως αναφέρθηκε στην προηγούμενη παράγραφο, το Συμβούλιο της Ευρωπαϊκής Κοινότητας, προκείμενου να προωθήσει την εναρμόνιση στον φορολογικό τομέα έκδωσε διάφορες προτάσεις και οδηγίες.

Συγκεκριμένα, στον τομέα του Φ.Π.Α., το Συμβούλιο είχε εκδώσει διάφορους κανονισμούς, οι οποίοι λειτουργούσαν ως εσωτερικό δίκαιο στα κράτη-μέλη, προκειμένου να επιτευχθεί μια αρμονική συνεργασία μεταξύ τους.

- Το ιστορικό του συστήματος του Φ.Π.Α. έχει ως εξής :

Ένα από τα όργανα της Ευρωπαϊκής Οικονομικής Κοινότητας ήταν και η εκτελεστική επιτροπή.

Η επιτροπή αυτή πήρε την απόφαση το 1960 να συστήσει τρεις υποεπιτροπές εμπειρογνομόνων και τοποθέτησε στη θέση του επικεφαλής, τον καθηγητή F.NEUMARK, προκείμενου να μελετηθεί η εναρμόνιση των νομοθεσιών που αφορούσαν τη φορολογία των κρατών-μελών και η οποία προβλεπόταν από τη Συνθήκη της Ρώμης.

Μετά από αρκετή μελέτη, οι υποεπιτροπές κατέθεσαν στο τραπέζι των διαπραγματεύσεων της Εκτελεστικής Επιτροπής, διάφορες εκθέσεις οι οποίες είδαν το φως της δημοσιότητας το 1962.

Στόχος αυτών, ήταν να εισηγηθούν την κατάργηση όλων των γενικών φόρων κατανάλωσης που είχαν τη μορφή του φόρου κύκλου εργασιών και την αντικατάσταση αυτών με ένα κοινό σύστημα φόρου κύκλου εργασιών, τον γνωστό σήμερα ως Φ.Π.Α. Απώτερος σκοπός της πρότασης αυτής ήταν η κατάργηση των φορολογικών συνόρων.

Η εκτελεστική Επιτροπή έκανε αποδεκτή την πρόταση αυτή και εισηγήθηκε στο Συμβούλιο των Υπουργών της Κοινότητας, την Πρώτη και Δεύτερη κατευθυντήριες οδηγίες Φ.Π.Α., οι οποίες εκδόθηκαν στις 11 Απριλίου 1967 από το Συμβούλιο. Στη συνέχεια εκδόθηκε μια σειρά από οδηγίες, οι 10 οποίες ανέρχονται στις 10. Από τις οδηγίες αυτές ιδιαίτερης προσοχής αξίζει η 6η στην οποία αναλύεται όλο το σύστημα του Φ.Π.Α.

Πολύ εύλογα θα αναρωτηθούμε για το ποιος πραγματικά ήταν ο στόχος του συστήματος Φ.Π.Α. Όλα τα κράτη-μέλη τα οποία αποδέχθηκαν την πρόταση για την εναρμόνιση των φορολογικών νομοθεσιών τους και κατ'επέκταση την εναρμόνιση του συστήματος Φ.Π.Α., αποσκοπούσαν κυρίως στα εξής :

1. Στην κατάργηση των περιορισμών σε ότι αφορά τη διακίνηση αγαθών και υπηρεσιών,
2. Στην ίση φορολόγηση των εισαγόμενων και εγχώριος διακινούμενων αγαθών και στην ουδετερότητα του Φ.Π.Α. .Κατά συνέπεια στη δημιουργία μιας ελεύθερης αγοράς,
3. Στη θέσπιση και χρησιμοποίηση κοινών όρων και εννοιών, όπως το «φορολογούμενο πρόσωπο»,
4. Οι συντελεστές του Φ.Π.Α. θα έπρεπε να επιτρέπουν έκπτωση από το φόρο που μια επιχείρηση χρεώνει στους πελάτες της, του φόρου που η ίδια χρεώθηκε από τους προμηθευτές της,
5. Στη δημιουργία ενός πίνακα απαλλαγών, ο οποίος θα ήταν κοινός για όλα τα κράτη μέλη της κοινότητας,
6. Σε έναν ομοιόμορφο τρόπο είσπραξης των κοινοτικών πόρων,
7. Στον προσδιορισμό :
  - Των προσώπων που είναι υπόχρεοι στην καταβολή του φόρου,
  - Των υποχρεώσεων των παραπάνω προσώπων,
8. Στην περιοδική εκκαθαριστική δήλωση προκείμενου να διαπιστωθεί και να ελεγχθεί η βάση υπολογισμού των ιδίων πόρων της κοινότητας,
9. Στη δημιουργία και διατήρηση ειδικών καθεστώτων Φ.Π.Α. για τις μικρές επιχειρήσεις και τους αγρότες.

Με το σύστημα , λοιπόν, του Φ.Π.Α. υλοποιείται μια βασική αρχή της Συνθήκης της Ρώμης, με την οποία τα κράτη-μέλη δεν επιβάλλουν στην επικράτεια τους άμεσα ή έμμεσα φόρους στα αγαθά των άλλων κρατών-μελών, βαρύτερους από αυτούς που επιβάλλουν στα δικά τους αγαθά και στις δικές τους υπηρεσίες.

Προκύπτει, λοιπόν, το συμπέρασμα πως τα κράτη-μέλη επιθυμούσαν ίση και δίκαιη αντιμετώπιση των αγαθών, τόσο των εγχώριων όσο και των εισαγόμενων.

## 5. ΟΙ ΠΡΩΤΟΙ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ ΤΟΥ Φ.Π.Α. ΣΤΑ ΚΡΑΤΗ-ΜΕΛΗ ΤΗΣ Ε.Ο.Κ.

Στις προηγούμενες σελίδες αναφερθήκαμε στην σπουδαιότητα του καθεστώτος του Φ.Π.Α. και τους λόγους για τους οποίους έγινε αποδεκτό από όλα τα κράτη-μέλη. Σε αυτή την παράγραφο θα μιλήσουμε για τους συντελεστές του Φ.Π.Α. που ίσχυαν σε κάθε κράτος.

Η πρώτη χώρα που εφάρμοσε το καθεστώς του Φ.Π.Α. ήταν η Δανία στις 03/07/1967. Η λειτουργία του ποσοστού όμως τέθηκε σε ισχύ στις 30/06/1980. Οι επόμενες χώρες που ακολούθησαν ήταν η Γαλλία και η Γερμανία στις οποίες εφαρμόστηκε ο Φ.Π.Α. την 01/01/1968 και τέθηκε σε ισχύ ποσοστού το έτος 1986 και 1983 αντίστοιχα. Ακολούθησαν, η Ολλανδία το έτος 1969, το Λουξεμβούργο το έτος 1970, το Βέλγιο το έτος 1971, η Ιρλανδία το 1972, το Ηνωμένο Βασίλειο το 1973, η Ιταλία το 1973 η Πορτογαλία το 1986, η Ισπανία το έτος 1986, ενώ η Ελλάδα ήταν η τελευταία χώρα που μπήκε στο σύστημα του Φ.Π.Α., το έτος 1987.

Παρακάτω παραθέτουμε έναν πίνακα, στον οποίο μπορούμε να δούμε αναλυτικά τους συντελεστές που ίσχυαν σε κάθε χώρα, κατά την πρώτη περίοδο εφαρμογής του συστήματος Φ.Π.Α.

Α/Α	ΧΩΡΕΣ	ΧΡΟΝΟΣ				ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ	
		ΕΦΑΡΜΟΓΗ Φ.Π.Α	ΙΣΧΥ Φ.Π.Α	ΚΑΝΟΝΙΚΟΣ	ΜΕΣΟΣ	ΜΕΓΙΣΤΟΣ	ΜΕΙ/ΝΟΣ
1	ΔΑΝΙΑ	01.01.1968	30.06.1980	22	-	-	-
2	ΓΕΡΜΑΝΙΑ	01.01.1968	01.07.1983	14	-	-	7
3	ΓΑΛΛΙΑ	01.01.1968	01.07.1986	18, 60	-	33 , 1/3	2,1/4/5,5/7/13
4	ΟΛΛΑΝΔΙΑ	01.01.1969	01.01.1984	19	-	-	5
5	ΛΟΥΞ/ΡΓΟ	01.01.1970	01.01.1973	25	-	-	3 , 6
6	ΒΕΛΓΙΟ	01.01.1971	01.01.1983	19	17	25/28 , 8	1/6
7	ΙΡΛΑΝΔΙΑ	01.11.1972	01.03.1986	25	-	-	2,2/10
8	ΗΝ.ΒΑΣΙΛΕΙΟ	01.04.1973	18.06.1979	15	-	-	-
9	ΙΤΑΛΙΑ	01.01.1973	20.12.1984	18	-	38	2 , 9
10	ΠΟΡΤΟΓΑΛΙΑ	01.01.1986	01.01.1986	8	16	30	-
11	ΙΣΠΑΝΙΑ	01.01.1986	01.01.1986	6	12	33	-
12	ΕΛΛΑΔΑ	01.01.1987	01.01.1987	3,6	18	36	3-30% 6-30% 18-30% 36-15%

## 6. ΓΕΝΙΚΑ ΠΕΡΙ ΤΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ Φ.Π.Α. ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

Η Ελλάδα, με την ένταξη της στην Ευρωπαϊκή Οικονομική Κοινότητα, η οποία κυρώθηκε το έτος 1979 και ίσχυσε το έτος 1981, επί της τότε κυβερνήσεως του Πανελληνίου Σοσιαλιστικού Κινήματος (Π.Α.ΣΟ.Κ.), εκτός από την υποχρέωση που ανέλαβε να φέρει εις πέρας, και δεν ήταν άλλη από το να καταφέρει να εναρμονίσει την έμμεση φορολογία της με αυτή των άλλων κρατών-μελών της Ευρωπαϊκής Οικονομικής Κοινότητας, της δόθηκε και μια πολύ σημαντική ευκαιρία προκειμένου να καταφέρει να απαγκιστρωθεί από την οικονομική δυσχέρεια που την έπληττε τα προηγούμενα χρόνια επί δικτατορίας.

Η εισαγωγή του συστήματος του Φ.Π.Α. στη χώρα μας, έπρεπε όμως να πετύχει και για δυο ακόμα λόγους.

Με την εφαρμογή του συστήματος του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, θα μπορούσε να επιτευχθεί δικαιότερη και απλούστερη φορολογική και κοινωνική πολιτική ενώ παράλληλα θα μειωνόταν το οικονομικό, κοινωνικό, και δημοσιονομικό κόστος της φορολογίας.

Μελετώντας, λοιπόν, τους παραπάνω λόγους, το Υπουργείο Οικονομικών ξεκίνησε στο έτος 1975, την αναθεώρηση και αντικατάσταση της έμμεσης φορολογίας με την εισαγωγή του κοινοτικού συστήματος του Φ.Π.Α.

Παρά το γεγονός ότι ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας, θεωρείτο ως κάτι πρωτόγνωρο για την Ελληνική Κοινωνία, εντούτοις υπήρχαν πολλές ομοιότητες με το σύστημα του Φόρου Κύκλου Εργασιών, το οποίο σύστημα θεσπίστηκε στη χώρα μας το έτος 1923 επί κυβερνήσεως Ελευθέριου Βενιζέλου.

Όταν αναφερόμαστε στη φράση «συντελεστές του Φ.Π.Α.», εννοούμε ένα ποσοστό με το οποίο θα πολλαπλασιαστεί η φορολογητέα αξία, προκειμένου να υπολογιστεί το ποσό του φόρου.

Σύμφωνα με τις οδηγίες της Ε.Ο.Κ., ο αριθμός των συντελεστών αυτών, θα έπρεπε να ήταν περιορισμένος, προκειμένου να επιτευχθεί σωστή και οικονομική διαχείριση του φόρου.

## **7. ΟΙ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ ΤΟΥ Φ.Π.Α. ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΠΕΡΙΟΔΟ 1986 ΚΑΙ Ο ΤΡΟΠΟΣ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΤΟΥΣ**

Τα κράτη-μέλη, όμως, ήταν εκ των προτέρων διατεθειμένα να χρησιμοποιήσουν ένα μικρό αριθμό συντελεστών, γιατί με αυτό τον τρόπο θα είχαν επιτύχει καλύτερη οργάνωση και ορθή εφαρμογή του νόμου. Τέθηκε, λοιπόν, σε ισχύ ένας χαμηλός συντελεστής για τα είδη πρώτης ανάγκης, ένας υψηλός για τα είδη πολυτελείας και ένας ενδιάμεσος για τα υπόλοιπα είδη, οι οποίοι είχαν ισχύ τόσο στα εισαγόμενα όσο και στα εγχώρια αγαθά.

Σύμφωνα λοιπόν με τα παραπάνω, ορίστηκαν τρεις συντελεστές, το ποσοστό των οποίων καθορίστηκε σε 6%, 36% και 18% αντίστοιχα.

Ειδικότερα, για την περιοχή των Δωδεκανήσων υπήρξαν ειδικές εκπτώσεις φόρου, οι οποίες αφορούσαν:

1. Για τα αγαθά πρώτης ανάγκης, τα οποία υπάγονταν στο χαμηλό συντελεστή αλλά και για αυτά που υπάγονταν στον κανονικό συντελεστή, υπήρχε μείωση κατά 30%. Εξαιρέση αποτελούσαν τα καπνοβιομηχανία προϊόντα, και το ηλεκτρικό ρεύμα, για τα οποία η μείωση αυτή δεν ίσχυε και

2. Για τα αγαθά τα οποία εντάσσονταν στον υψηλό συντελεστή, δηλαδή τα είδη πολυτελείας, η μείωση ήταν 15% επί του υψηλού συντελεστή.

Σε αυτό το σημείο, θα πρέπει να επισημάνουμε, πως για να επωφεληθούν οι επιχειρήσεις από τη μείωση αυτή των συντελεστών, θα έπρεπε να ήταν εγκατεστημένες στα Δωδεκάνησα ενώ παράλληλα τα αγαθά τη στιγμή της πώλησης να βρίσκονταν στην ίδια περιοχή.

Αξίζει να σημειώσουμε, πως στην περίπτωση που αποστέλλονταν αγαθά από την υπόλοιπη Ελλάδα προς τα Δωδεκάνησα οι συντελεστές έπαιρναν την κανονική τους μορφή και όχι τη μορφή μειωμένου συντελεστή. Επιπροσθέτως, οι παραπάνω εκπτώσεις επί των κανονικών συντελεστών, δεν ίσχυαν στην περίπτωση της παροχής υπηρεσιών στην περιοχή των Δωδεκανήσων.

Αυτό είχε ως αποτέλεσμα την άνιση μεταχείριση των αγαθών και μάλιστα εις βάρος των εγχωρίων.

Παρακάτω παραθέτουμε δυο πίνακες στους οποίους μπορούμε να δούμε τους συντελεστές του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας που ίσχυαν στον ευρύτερο Ελληνικό χώρο και αυτούς που ίσχυαν στα Δωδεκάνησα :

**ΛΟΠΟΙ ΕΛΛΑΔΑ**  
**ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ**

**ΑΓΑΘΑ**

**3%** ΕΦΗΜΕΡΙΔΕΣ, ΠΕΡΙΟΔΙΚΑ, ΒΙΒΛΙΑ, ΘΕΑΤΡΑ

**6%** ΕΙΔΗ ΠΡΩΤΗΣ ΑΝΑΓΚΗΣ ΚΑΘΩΣ ΚΑΙ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΟΠΩΣ  
ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΚΑΙ ΠΡΑΓΜΑΤΩΝ

ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΜΕ ΓΕΩΡΓΙΚΑ ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ, ΕΚΜΕΤΑΛΕΥΣΗ  
ΚΕΦΕΝΕΙΩΝ ΚΑΘΑΡΙΣΤΗΡΙΩΝ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΩΝ, ΘΕΑΤΡΙΚΕΣ ΠΑΡΑΣΤΑΣΕΙΣ

**18%** ΟΛΑ ΤΑ ΑΓΑΘΑ ΚΑΙ ΥΠΗΡΕΣΕΙΕΣ ΠΟΥ ΔΕΝ ΑΝΑΦΕΡΟΝΤΑΙ  
ΠΑΡΑΠΑΝΩ

36% ΤΑ ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΙΔΗ ΠΟΛΥΤΕΛΕΙΑΣ, ΟΙΝΟΠΝΕΥΜΑΤΩΔΗ, ΤΣΙΓΑΡΑ,  
ΜΟΤΟΣΙΚΛΕΤΕΣ ΠΑΝΩ ΑΠΟ 100 ΚΥΒΙΚΑ, ΑΕΡΟΠΛΑΝΑ, ΠΛΟΙΑ, ΠΟΥ ΠΡΟΟΡΙΖΟΝΤΑΙ ΓΙΑ  
ΑΝΑΨΥΧΗ Η ΑΘΛΗΤΙΣΜΟ Κ.Λ.Π

ΔΩΔΕΚΑΝΗΣΑ

ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ

ΜΕΙΟΝ

ΥΠΟΛΟΙΠΟ

ΥΣΤΕΡΑ ΑΠΟ

ΣΤΡΟΓΓΥΛΟΠΟΙΗΣΗ

3%	6%	18%	36%
30%	30%	30%	15%
2,10	4,20	12,60	30,60
2%	4%	13%	31%

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2**

1. ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ
2. ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ
3. ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ ΣΤΟ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟ ΤΗΣ ΧΩΡΑΣ
4. ΕΚΠΤΩΣΗ ΤΟΥ Φ.Π.Α.
5. ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ ΤΟΥ Φ.Π.Α.

## **1. ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ**

Όταν αναφερόμαστε στον όρο «υποκείμενος του Φ.Π.Α.», εννοούμε:

1. Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό, φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή ένωση προσώπων, που ασκεί οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή τον τόπο εγκατάστασής του.

2. Το πρόσωπο το οποίο πραγματοποιεί περιστασιακά παράδοση ενός καινούργιου μεταφορικού μέσου σε άλλο κράτος-μέλος.

3. Κάθε πρόσωπο το οποίο πραγματοποιεί ευκαιριακά μεταβιβάσεις αποπερατωμένων ή ημιτελών κτιρίων ή τμημάτων τους, με την προϋπόθεση ότι έχει ενταχθεί στο κανονικό καθεστώς του Φ.Π.Α.

4. Την ιδιότητα του υποκειμένου στο φόρο έχουν και οι δήμοι, οι κοινότητες, το ελληνικό δημόσιο καθώς και τα υπόλοιπα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, μόνο όμως στην περίπτωση που πραγματοποιούν συγκεκριμένες πράξεις, όπως: διανομή αερίου μεταφορά αγαθών και προσώπων, δραστηριότητες πρακτορείων ταξιδιών και διάφορες άλλες πράξεις με παρόμοιο περιεχόμενο.

## **2. ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ**

Οι συντελεστές Φ.Π.Α. που ισχύουν σήμερα στη χώρα μας είναι 4,5% για βιβλία και εφημερίδες, 9% για τρόφιμα, διαμονή σε ξενοδοχεία, Δ.Ε.Η. και μεταφορά προσώπων και 19% για όλα σχεδόν τα υπόλοιπα είδη.

Οι συντελεστές αυτοί, στα νησιά του Αιγαίου, είναι 3%, 6% και 13% αντίστοιχα.

Υπάρχουν και κάποια είδη και υπηρεσίες που δεν υπόκεινται σε Φ.Π.Α. όπως τα τσιγάρα που έχουν φόρο κατανάλωσης, τα ενοίκια που έχουν χαρτόσημο, οι ιατρικές εξετάσεις και ότι αφορά την εκπαίδευση.

1. Για τον υπολογισμό του φόρου στην παράδοση αγαθών, στην παροχή υπηρεσιών και στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, εφαρμόζονται οι συντελεστές, που ισχύουν κατά το χρόνο που γίνεται απαιτητός.

2. Για τα εισαγόμενα αγαθά εφαρμόζονται οι συντελεστές που ισχύουν κατά το χρόνο που γίνεται απαιτητός.

3. Για τα νησιά των νομών Λέσβου, Χίου, Σάμου, Δωδεκανήσων, Κυκλάδων και τα νησιά του Αιγαίου Θάσο, Σαμοθράκη, Βόρειες Σποράδες και Σκύρο, οι συντελεστές του φόρου μειώνονται κατά 30%, εφόσον πρόκειται για αγαθά, τα οποία κατά το χρόνο που ο φόρος γίνεται απαιτητός:

- Βρίσκονται στα νησιά αυτά και παραδίδονται από υποκείμενο στο φόρο που είναι εγκατεστημένος στα νησιά αυτά,

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

- Εισάγονται στα νησιά αυτά.

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

4. Η μείωση της παραπάνω παραγράφου, ισχύει και για τις υπηρεσίες που εκτελούνται υλικά στην περιοχή αυτήν από υποκείμενο στο φόρο, ο οποίος κατά το χρόνο που ο φόρος γίνεται απαιτητός είναι εγκατεστημένος στην περιοχή αυτή.

5. Οι συντελεστές που προκύπτουν από την πιο πάνω μείωση στρογγυλοποιούνται στην πλησιέστερη ακέραιη μονάδα.

## **3. ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ ΣΤΟ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟ ΤΗΣ ΧΩΡΑΣ**

Όταν αναφερόμαστε σε συναλλαγές οι οποίες απαλλάσσονται από το φόρο, εννοούμε τις πωλήσεις και τις παροχές υπηρεσιών, που όταν πραγματοποιούνται, δεν προστίθεται Φ.Π.Α. πάνω στην αξία τους. Τέτοιου είδους συναλλαγές είναι οι ακόλουθες:

1. Οι υπηρεσίες που παρέχονται από τα Ελληνικά Ταχυδρομεία (ΕΛ.ΤΑ) και η παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιούν.

2. Οι δραστηριότητες των εθνικών δικτύων Ραδιοφωνίας και Τηλεόρασης, με εξαίρεση τις δραστηριότητες εμπορικού χαρακτήρα.

3. Η παροχή μη εμφιαλωμένου νερού και η αποχέτευση που πραγματοποιούνται απευθείας από τους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης (Ο.Τ.Α.) ή από τους συνδέσμους τους, χωρίς τη μεσολάβηση δημοτικών επιχειρήσεων, καθώς και οι ανταποδοτικές εισφορές που επιβάλλουν οι Οργανισμοί Εγγείων Βελτιώσεων – Ο.Ε.Β. (Ειδικοί Οργανισμοί, Γ.Ε.Β., ΤΟΕΒ) στα μέλη τους, για την παροχή αρδευτικού ύδατος και οι λοιπές παροχές που συνδέονται άμεσα με αυτές. Η διάταξη αυτή ισχύει από 25/11/1992 μέχρι την καθιέρωση ειδικού απλοποιημένου καθεστώτος επιβολής και απόδοσης Φ.Π.Α. από τα παραπάνω πρόσωπα. Τυχόν φόρος που καταβλήθηκε στο δημόσιο κατά το χρονικό αυτό διάστημα δεν επιστρέφεται ούτε συμψηφίζεται.

4. Η παροχή υπηρεσιών νοσοκομειακής και ιατρικής περίθαλψης και διάγνωσης, καθώς και οι παραδόσεις αγαθών και υπηρεσιών που συνδέονται στενά με αυτές, και που ενεργούνται από πρόσωπα που λειτουργούν νόμιμα.

5. Η παροχή υπηρεσιών από δικηγόρους, συμβολαιογράφους, άμισθους υποθηκοφύλακες, δικαστικούς επιμελητές, γιατρούς, οδοντογιατρούς, ψυχολόγους, μαιές, νοσοκόμους και φυσιοθεραπευτές.

6. Η παροχή υπηρεσιών από οδοντοτεχνίτες, καθώς και η παράδοση ειδών οδοντικής προσθετικής που ενεργείται από οδοντογιατρούς και οδοντοτεχνίτες.

7. Η παράδοση ανθρώπινων οργάνων, ανθρώπινου αίματος και ανθρώπινου γάλακτος.

8. Η παροχή υπηρεσιών από σωματεία ή ενώσεις προσώπων προς τα μέλη τους, τα οποία ασκούν δραστηριότητα απαλλασσόμενη από το φόρο ή μη υποκείμενη στο φόρο, εφόσον οι υπηρεσίες αυτές είναι άμεσα αναγκαίες για την άσκηση της δραστηριότητας αυτής και παρέχονται έναντι συνεισφοράς στα κοινά έξοδα.

9. Η παροχή υπηρεσιών και η παράδοση αγαθών που συνδέονται στενά με την κοινωνική πρόνοια και την ασφάλιση, καθώς και την προστασία των παιδιών και

των νέων, που πραγματοποιούνται από νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, ή άλλους οργανισμούς ή ιδρύματα, αναγνωρισμένα από το κράτος,

10. Η μεταφορά ασθενών ή τραυματιών με οχήματα ειδικά κατασκευασμένα ή διαρρυθμισμένα για τον σκοπό αυτό, εφόσον για την άσκηση της δραστηριότητας αυτής έχει δοθεί έγκριση από την αρμόδια δημόσια αρχή.

11. Η παροχή υπηρεσιών από συγγραφείς, καλλιτέχνες και ερμηνευτές έργων τέχνης, εκτός από αυτές που παρέχεται απευθείας στο κοινό

12. Η παροχή υπηρεσιών γενικά της εκπαίδευσης και οι στενά συνδεόμενες με αυτή παραδόσεις αγαθών και παροχή υπηρεσιών, που παρέχονται από τα δημόσια εκπαιδευτήρια ή από άλλα πρόσωπα αναγνωρισμένα από αυτή, κατά περίπτωση, αρμόδια αρχή

13. Η παράδοση ιδιαίτερων μαθημάτων όλων των βαθμίδων εκπαίδευσης

14. Η παροχή υπηρεσιών που συνδέεται στενά με τον αθλητισμό ή τη σωματική αγωγή, από νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα σε πρόσωπα που ασχολούνται με τον αθλητισμό ή τη σωματική αγωγή

15. Η παροχή υπηρεσιών και η στενά συνδεόμενες με αυτές παράδοση αγαθών προς τα μέλη τους, έναντι καταβολής συνδρομής, από μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα Νομικά Πρόσωπα

Εκτός όμως από τις απαλλαγές στο εσωτερικό της χώρας, που αναφέρθηκαν παραπάνω, έχουμε και απαλλαγές που ισχύουν στην εισαγωγή αγαθών.

• Οι απαλλαγές αυτές ισχύουν στις ακόλουθες περιπτώσεις:

1. Στα αγαθά τα οποία επανεισάγονται από τρίτη χώρα, με βασική προϋπόθεση ότι βρίσκονται στην ίδια κατάσταση.

2. Στις εισαγωγές αλιευμάτων από επιχειρήσεις θαλάσσιας αλιείας, με την προϋπόθεση ότι βρίσκονται στην ίδια κατάσταση που αλιεύτηκαν ή έστω υποβλήθηκαν σε ορισμένες εργασίες προκειμένου να δοθούν στο εμπόριο.

3. Στις εισαγωγές αγαθών, τα οποία να μην προέρχονται από τρίτη χώρα, αλλά ο εισαγωγέας έχει σκοπό να τα μεταφέρει σε άλλο κράτος-μέλος της κοινότητας. Βασική προϋπόθεση, είναι η παράδοση αυτή να αποτελέσει ενδοκοινοτική απόκτηση στο κράτος-μέλος, στο οποίο προορίζονται για να αναλωθούν.

Απαλλαγές όμως έχουμε και στην περίπτωση των εξαγωγών των αγαθών εκτός κοινότητας καθώς και στις διεθνείς μεταφορές.

Ειδικότερα:



1. Οι απαλλαγές αυτές ισχύουν στις περιπτώσεις εξαγωγών αγαθών εκτός κοινότητας από τον ίδιο πωλητή ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό του πωλητή.

Στην περίπτωση που ο Φ.Π.Α. των αγορών δεν καλύπτεται από το Φ.Π.Α. των πωλήσεων στο εσωτερικό της χώρας, τότε η διαφορά επιστρέφεται.

2. Επίσης, η παράδοση αγαθών που εξάγονται εκτός κοινότητας από αγοραστή ο οποίος δεν είναι εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας, απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α. Εξαιρέση αποτελούν, τα αγαθά τα οποία μεταφέρονται από τον ίδιο τον αγοραστή και προορίζονται για τον εξοπλισμό ή τον εφοδιασμό σκαφών αναψυχής και ιδιωτικών αεροσκαφών ή οποιουδήποτε μεταφορικού μέσου ιδιωτικής χρήσης. Τέτοια αγαθά είναι κατά κανόνα τα καύσιμα.

3. Τα αγαθά, τα οποία παραδίδονται σε φιλανθρωπικά ιδρύματα με σκοπό την εξαγωγή τους, απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α. Πιο συγκεκριμένα τα αγαθά τα οποία αγοράζουμε από διάφορα φιλανθρωπικά ιδρύματα με σκοπό να τα εξάγουμε σε τρίτες χώρες, απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α.

4. Οι υπηρεσίες, οι οποίες, συνδέονται άμεσα με τις εξαγωγές εκτός κοινότητας και με την εξωτερική διαμετακόμιση, απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α.

5. Από το Φ.Π.Α., επίσης απαλλάσσονται οι μεσιτικές εργασίες, ορισμένα δικαιώματα και αμοιβές ναυτικών πρακτόρων, όπως για παράδειγμα η πρακτοριακή αμοιβή και η προμήθεια επί του ναύλου, καθώς επίσης και οι μεσιτικές εργασίες που πραγματοποιούνται εκτός κοινότητας.

6. Τέλος, υπάρχει ένα όριο παροχής άμεσης απαλλαγής από το Φ.Π.Α. των εισροών που προορίζονται για εξαγωγή. Το όριο αυτό δεν μπορεί όμως να υπερβεί τη συνολική αξία των εξαγωγών, που πραγματοποιήθηκαν κατά την προηγούμενη διαχειριστική χρήση.

Εκτός όμως από τις παραπάνω περιπτώσεις, απαλλαγές από το Φ.Π.Α. έχουμε και στις περιπτώσεις διεθνών διακινήσεων αγαθών, εισαγωγών πλοίων και πλωτών μέσων, παραδόσεων και εισαγωγών αεροσκαφών, παραδόσεων και εισαγωγών καυσίμων και λιπαντικών, ναυλώσεων πλοίων και μισθώσεων αεροσκαφών, παραδόσεων και εισαγωγών πλοίων και πλωτών μέσων τα οποία προορίζονται για αλιεία, αποστολών ή μεταφορών αγαθών σε άλλο κράτος – μέλος και τέλος, η περίπτωση ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών.

#### **4.ΕΚΠΤΩΣΗ ΤΟΥ Φ.Π.Α.**

Η κάθε επιχείρηση, έχει το δικαίωμα να αφαιρέσει από το Φ.Π.Α. που εισέπραξε από τις πωλήσεις της, τις παροχές υπηρεσιών της και από τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών και λήψεις υπηρεσιών, το Φ.Π.Α. που πλήρωσε κατά την αγορά ή κατά την εισαγωγή των αγαθών της και παγίων της, καθώς και των δαπανών της.

Στην περίπτωση που η επιχείρηση ενεργεί πράξεις υποκείμενες και μη υποκείμενες στο Φ.Π.Α., το δικαίωμα της έκπτωσης του Φ.Π.Α. περιορίζεται μόνο στις υπαγόμενες στο Φ.Π.Α. πράξεις. Τέτοιου είδους πράξεις είναι οι πωλήσεις προϊόντων και εμπορευμάτων που πραγματοποιούνται στο εσωτερικό της χώρας, ενώ πράξεις μη υπαγόμενες στο Φ.Π.Α. είναι τα έσοδα από εκμετάλλευση ιαματικών πηγών, οι αμοιβές από ασφαλιστικές εργασίες, οι οποίες πραγματοποιούνται στο εσωτερικό της χώρας.

Θα πρέπει να σημειώσουμε πως στις περιπτώσεις ενδοκοινοτικής απόκτησης καπνοβιομηχανικών προϊόντων, αγορά εισαγωγή ή ενδοκοινοτική απόκτηση οινοπνευματωδών ποτών, δαπανών για δεξιώσεις ψυχαγωγία και φιλοξενία, δαπανών για στέγαση τροφή μετακίνηση ψυχαγωγία που γίνονται για το προσωπικό της επιχείρησης και αγορές εισαγωγές ή ενδοκοινοτικές αποκτήσεις επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης μέχρι 9 θέσεων, δεν παρέχεται το δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α.

##### **❖ Διακανονισμός εκπτώσεων Φ.Π.Α.**

Στο τέλος, του έτους γίνεται διακανονισμός των εκπτώσεων του Φ.Π.Α., που έγιναν με τις περιοδικές δηλώσεις, τις οποίες κατέθεσε, ο υποκείμενος στο φόρο, καθ' όλη τη διάρκεια της διαχειριστικής περιόδου. Ο διακανονισμός αυτός ενεργείται όταν υποβάλλεται η εκκαθαριστική δήλωση στο τέλος της διαχειριστικής χρήσης, και προβλέπεται στις ακόλουθες περιπτώσεις:

1. Όταν η έκπτωση του Φ.Π.Α. που ενεργήθηκε κατά την υποβολή των περιοδικών δηλώσεων είναι μεγαλύτερη ή μικρότερη από αυτήν που είχε δικαίωμα να ενεργήσει η επιχείρηση. Αυτό συμβαίνει στην περίπτωση που η επιχείρηση διενεργεί τόσο πράξεις υποκείμενες στο Φ.Π.Α. όσο και πράξεις μη υποκείμενες στο Φ.Π.Α.

2. Όταν, μετά την υποβολή των περιοδικών δηλώσεων, έγιναν μεταβολές οι οποίες δεν έλαβε υπόψη της η επιχείρηση, για τον καθορισμό του ακριβούς ποσού της έκπτωσης του Φ.Π.Α.

3. Στην περίπτωση που η επιχείρηση, αγοράζει πάγια περιουσιακά στοιχεία. Όλα όσα αναφέρθηκαν παραπάνω ισχύουν και στην περίπτωση των παγίων. Στα πάγια όμως υπάρχει και ο πενταετής διακανονισμός για το Φ.Π.Α. που εκπέσθηκε κατά την απόκτηση τους.

Υπάρχουν όμως και πράξεις για τις οποίες δεν είναι δυνατόν να γίνει διακανονισμός των εκπτώσεων του Φ.Π.Α. Τέτοιες περιπτώσεις είναι οι ακόλουθες:

1. Τα δώρα, η αξία των οποίων είναι μέχρι 10 ευρώ καθώς και τα δείγματα που διάθετε η επιχείρηση.
2. Στην περίπτωση κλοπής, καταστροφής και απώλειας των αγαθών, είτε πρόκειται για εμπορεύσιμα είτε για επενδυτικά, δεν γίνεται διακανονισμός, με την προϋπόθεση φυσικά ότι αποδεικνύονται και δικαιολογούνται.

## 5. ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ ΤΟΥ Φ.Π.Α.

Ο Φ.Π.Α. επιστρέφεται μόνο σε συγκεκριμένες περιπτώσεις. Τις περιπτώσεις αυτές μπορούμε να δούμε παρακάτω:

1. Στην περίπτωση που καταβλήθηκε στο Δημόσιο, χωρίς να οφείλεται.
2. Αν ο Φ.Π.Α. της έκπτωσης είναι μεγαλύτερος από τον Φ.Π.Α. που οφείλεται στην ίδια φορολογική περίοδο και η διαφορά αυτή δεν είναι δυνατόν να συμψηφιστεί μέσα στην επόμενη διαχειριστική περίοδο.
3. Αν η διαφορά του Φ.Π.Α. προέρχεται από πράξεις, όπως εξαγωγές αγαθών εκτός κοινότητας, πράξεις που αφορούν πωλήσεις σε πλοία και αεροσκάφη, οι οποίες απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α. και παραδόσεις αγαθών σε υποκείμενους στο Φ.Π.Α. προς άλλο κράτος – μέλος, οι οποίες απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α.
4. Αν ο Φ.Π.Α. αφορά αγαθά επένδυσης που ανήκουν κατά κυριότητα στην επιχείρηση και τίθενται από αυτή σε διαρκή εκμετάλλευση, όπως για παράδειγμα τα αυτοκίνητα και τα μηχανήματα για τα οποία όμως θα πρέπει να έχει την κυριότητα και την χρήση αυτών και τέλος τα δικαιώματα χρησιμοποίησης διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας.
5. Επιπροσθέτως, ο Φ.Π.Α. επιστρέφεται στον υποκείμενο ο οποίος είναι εγκατεστημένος σε άλλη χώρα της κοινότητας, με τον οποίο επιβαρύνθηκε για τα κινητά αγαθά και τις υπηρεσίες που του προσφέρθηκαν από άλλους υποκείμενους στο Φ.Π.Α., κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιήθηκαν:
  - Για φορολογητέες πράξεις, των οποίων ο τόπος φορολογίας είναι στο εξωτερικό και για τις οποίες θα είχε δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. στην περίπτωση που αυτές πραγματοποιούνταν στο εσωτερικό της χώρας.
  - Για τις απαλλασσόμενες υπηρεσίες μεταφοράς και τις βοηθητικές εργασίες που είναι στενά συνδεδεμένες με αυτές και τις οποίες ενεργούν στην Ελλάδα οι διεθνείς αεροπορικές και θαλάσσιες μεταφορές προσώπων και μεταφορές αγαθών που προορίζονται για το εξωτερικό.

### ❖ Προϋποθέσεις επιστροφής του Φ.Π.Α.

Για να επιστραφεί ο Φ.Π.Α., θα πρέπει να συντρέχουν οι παρακάτω προϋποθέσεις:

1. Ο εγκατεστημένος σε άλλη χώρα της Κοινότητας υποκείμενος, ο οποίος δικαιούται την επιστροφή του Φ.Π.Α., θα πρέπει να μην έχει στην Ελλάδα την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας ή τη μόνιμη εγκατάστασή του.

2. Επίσης, θα πρέπει να μην πραγματοποιήσει στην ελληνική επικράτεια, άλλες πράξεις εκτός από αυτές που προαναφέρθηκαν στην περίπτωση 5, της προηγούμενης παραγράφου. Το διάστημα που απαιτείται είναι από 3 μήνες έως 1 χρόνο.

3. Η επιστροφή του Φ.Π.Α. δεν μπορεί να αφορά περίοδο μικρότερη από 3 μήνες ή μεγαλύτερη από 1 χρόνο.

4. Τέλος, δικαίωμα επιστροφής του Φ.Π.Α. παρέχεται και στο νομικό πρόσωπο που είναι εγκατεστημένο σε άλλο κράτος – μέλος και δεν είναι υποκείμενο στο Φ.Π.Α., με την προϋπόθεση ότι ενεργεί εισαγωγή αγαθών στην Ελλάδα από μη κοινοτική χώρα και καταβάλλει στην Ελλάδα το Φ.Π.Α. κατά την εισαγωγή των αγαθών. Τα αγαθά αυτά δεν θα πρέπει να προορίζονται για κατανάλωση στην Ελλάδα.

Για να επιστραφεί το πιστωτικό υπόλοιπο του Φ.Π.Α. στην επιχείρηση, θα πρέπει να αφορά:

1. Εξαγωγές, διεθνή διακίνηση αγαθών, φορολογικές αποθήκες, εφοδιασμός σε πλοία καθώς και ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών.
2. Πράξεις για τις οποίες το Υπουργείο Οικονομικών αποφασίζει την αναστολή καταβολής του Φ.Π.Α.

3. Επενδυτικά αγαθά, είτε πρόκειται για εισαγωγές, είτε για ενδοκοινοτικές αποκτήσεις, είτε για κατασκευές

4. Τέλος, εκροές, οι οποίες υπάγονται σε χαμηλότερο συντελεστή Φ.Π.Α. από εκείνον που υπάγονται οι εισροές τους.

❖ **Ανώτατο όριο επιστροφής του Φ.Π.Α.**

Το ποσό του Φ.Π.Α. που επιστρέφεται, δεν μπορεί σε καμία περίπτωση να υπερβεί το ποσό του Φ.Π.Α. που θα αναλογούσε, αν υπόκεινταν οι πράξεις σε Φ.Π.Α..

Πιο συγκεκριμένα για τις επιχειρήσεις που έχουν ως αντικείμενο των δραστηριοτήτων τους, τον εφοδιασμό πλοίων ή αεροσκαφών, ο υπολογισμός του ανώτατου επιστρεφόμενου ποσού γίνεται πολλαπλασιάζοντας το σύνολο των απαλλασσόμενων πράξεων με το μέσο σταθμικό συντελεστή των εισροών.

Ο μέσος σταθμικός συντελεστής εισροών προσδιορίζεται από το κλάσμα με αριθμητή το Φ.Π.Α. εισροών και παρονομαστή την αξία των φορολογητέων εισροών της ίδιας χρονικής περιόδου. Για τις κατασκευές ακινήτων, η απαίτηση για επιστροφή του Φ.Π.Α. ενεργείται μετά την έναρξη εργασιών κατασκευής και μέχρι του ποσού που αναλογεί στις εργασίες που έχουν εκτελεστεί και τιμολογηθεί σε κάθε φορολογική ή διαχειριστική περίοδο.

❖ **Τρόπος επιστροφής του Φ.Π.Α.**

Η επιστροφή του Φ.Π.Α. μπορεί να πραγματοποιηθεί με δύο τρόπους.

1. Χωρίς έλεγχο. Στην περίπτωση αυτή επιστρέφεται το 90% του αιτούμενου πιστωτικού υπολοίπου, λαμβάνοντας υπόψη όλα τα απαιτούμενα δικαιολογητικά,

2. Με προσωρινό έλεγχο. Σε αυτή την περίπτωση επιστρέφεται το υπόλοιπο 10% εφόσον το σύνολο του Φ.Π.Α. που έχει ζητηθεί από το φορολογούμενο υπερβαίνει τα 6.000 ευρώ.

Στην επιχείρηση, επιστρέφεται και το ποσό του Φ.Π.Α. που είναι μέχρι 6.000 ευρώ, χωρίς να διενεργηθεί προσωρινός έλεγχος.

Αν ο υποκείμενος στο φόρο ζητάει για πρώτη φορά επιστροφή, τότε το πιστωτικό αυτό υπόλοιπο επιστρέφεται μόνο μετά από προσωρινό έλεγχο. Επίσης, αν ο υποκείμενος στο φόρο δεν κατέθεσε τα απαραίτητα δικαιολογητικά ή κατέθεσε ελλιπή δικαιολογητικά, τότε το πιστωτικό υπόλοιπο επιστρέφεται μόνο από ύστερα από προσωρινό έλεγχο.

Εάν, στις παραπάνω περιπτώσεις διενεργήθηκε και προσωρινός έλεγχος, τότε επιστρέφεται το 100% του αιτούμενου ποσού.

3. Με τακτικό έλεγχο. Στην περίπτωση που ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. κρίνει πως ο υποκείμενος στο φόρο ενήργησε ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου. Σε τέτοια περίπτωση, ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. θα πρέπει να κάνει τις παρακάτω ενέργειες:

- Μόλις υποβληθεί το αίτημα για επιστροφή του φόρου, θα πρέπει να διενεργήσει τακτικό έλεγχο,

- Αν η παράβαση αφορά την τρέχουσα διαχειριστική περίοδο, η έναρξη του ελέγχου θα πρέπει να γίνεται αμέσως μόλις ολοκληρωθεί η διαχειριστική περίοδος και υποβληθούν όλες οι δηλώσεις των φορολογικών αντικειμένων.

Ο παραπάνω έλεγχος, θα πρέπει να ολοκληρώνεται υποχρεωτικά μέσα σε 6 μήνες και μόνο σε ειδικές περιπτώσεις μπορεί να παρατείνεται για άλλους 6 μήνες.

Σε αυτό το σημείο αξίζει να επισημάνουμε πως από το αιτούμενο ποσό του Φ.Π.Α. επιστρέφεται το 90% με την υποβολή της αίτησης, είτε αφορά διαχειριστική περίοδο, είτε αφορά φορολογική ή φορολογικές περιόδους.

Το υπόλοιπο 10% επιστρέφεται με την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης, χωρίς να απαιτείται η υποβολή νέας αίτησης.

❖ **Χρόνος επιστροφής του Φ.Π.Α.**

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

Το υπόλοιπο 10% επιστρέφεται στην επιχείρηση μέσα στη διαχειριστική χρήση που υποβάλλεται η εκκαθαριστική δήλωση του Φ.Π.Α.

Σε περίπτωση που προβλέπεται να γίνει προσωρινός έλεγχος, το πιστωτικό υπόλοιπο επιστρέφεται στην επιχείρηση στο σύνολό του, δηλαδή 100%, μέσα σε δύο μήνες από τη στιγμή που υποβλήθηκε η αίτηση για

την επιστροφή του Φ.Π.Α., ενώ αν προβλέπεται να διενεργηθεί τακτικός έλεγχος, το πιστωτικό υπόλοιπο επιστρέφεται αμέσως μόλις διενεργηθεί ο τακτικός έλεγχος.

### **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3**

1. ΔΙΑΚΡΙΣΗ ΤΩΝ ΕΜΠΟΡΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ
2. ΤΑ ΚΑΘΕΣΤΩΤΑ ΤΟΥ Φ.Π.Α.
3. Α. ΚΑΝΟΝΙΚΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ
4. ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΤΩΝ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΩΝ ΣΤΟ Φ.Π.Α. ΠΟΥ ΑΝΗΚΟΥΝ ΣΤΟ ΚΑΝΟΝΙΚΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ Φ.Π.Α.
5. ΕΙΔΙΚΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΩΝ ΣΤΟ Φ.Π.Α. ΠΟΥ ΠΡΑΓΜΑΤΟΠΟΙΟΥΝ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ

## 1. ΔΙΑΚΡΙΣΗ ΤΩΝ ΕΜΠΟΡΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

Οι εμπορικές επιχειρήσεις διακρίνονται σε 3 βασικές κατηγορίες:

### ❖ Προσωπικές εταιρείες

Προσωπικές εταιρείες, είναι εκείνες στις οποίες η επιδίωξη του εταιρικού σκοπού στηρίζεται στην προσωπική συμβολή των εταίρων. Λόγω αυτού, απαγορεύεται η μεταβίβαση του εταιρικού μεριδίου.

Οι μεταβολές στα πρόσωπα των εταίρων (θάνατο, πτώχευση, απαγόρευση) επιφέρουν την λύση της εταιρείας, εκτός αν έχει συμφωνηθεί το αντίθετο.

Στις αποφάσεις που παίρνονται επιβάλλεται ομοφωνία και όχι πλειοψηφία. Για τη σύσταση προσωπικής εταιρείας δεν απαιτείται από το νόμο ελάχιστο ποσό κεφαλαίου.

Προσωπικές εταιρείες είναι:

- Η Ομόρρυθμη εταιρεία(Ο.Ε.)
- Η Ετερόρρυθμη εταιρεία(Ε.Ε.)
- Η Αφανής ή Συμμετοχική εταιρεία

### ❖ Κεφαλαιουχικές εταιρείες

Κεφαλαιουχικές εταιρείες είναι οι εταιρείες στις οποίες κυρίαρχο στοιχείο είναι το κεφάλαιο που έχει συγκεντρωθεί τόσο από τις εισφορές των εταίρων όσο και από τα αδιανέμητα κέρδη και αποθεματικά. Αντίθετα με ότι συμβαίνει στις προσωπικές εταιρείες σ' αυτές οι εταίροι δεν μετέχουν στην διοίκηση ούτε έχουν προσωπική ευθύνη για τις υποχρεώσεις της εταιρείας.

Η μεταβίβαση της εταιρικής ιδιότητας είναι ελεύθερη και οι μεταβολές στα πρόσωπα των εταίρων επιφέρουν την λύση της εταιρείας.

Οι αποφάσεις παίρνονται με πλειοψηφία η οποία εξαρτάται από την συμμετοχή του κάθε μετόχου στο κεφάλαιο της εταιρείας.

Κεφαλαιουχικές εταιρείες είναι:

- Η Ανώνυμη εταιρεία(Α.Ε.)
- Η Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης

### ❖ Μικτές Εταιρείες

Μικτές εταιρείες είναι ενδιάμεσες μορφές μεταξύ προσωπικών και κεφαλαιουχικών.

Μικτές εταιρείες είναι:

- Εταιρείες Περιορισμένης Ευθύνης
- Συνεταιρισμοί.

Ορισμός της Ομόρρυθμης Εταιρείας

Η πιο αντιπροσωπευτική μορφή προσωπικής εταιρείας είναι η Ομόρρυθμη Εταιρεία, που συστήνεται μεταξύ δύο ή περισσότερων προσώπων, τα οποία έχουν κοινό οικονομικό σκοπό και ευθύνονται απεριόριστα και αλληλέγγυα για όλες τις υποχρεώσεις της εταιρείας.

Απεριόριστα εννοείται, ότι κάθε εταίρος δεν ευθύνεται απέναντι στους τρίτους μόνο μέχρι το ποσό της εισφοράς του στην εταιρεία.

Εάν δηλαδή οι πιστωτές της εταιρείας δεν ικανοποιηθούν από τα περιουσιακά στοιχεία της εταιρείας μπορούν να στραφούν κατά της προσωπικής περιουσίας των εταίρων.

Αλληλέγγυα σημαίνει ότι κάθε εταίρος ευθύνεται και για τις υποχρεώσεις των άλλων.

Έτσι οι πιστωτές της εταιρείας μπορούν να στραφούν εναντίον οποιουδήποτε εταίρου έχει καλύτερη οικονομική κατάσταση για να ικανοποιηθούν.

Ορισμός της Ετερόρρυθμης Εταιρείας

Ετερόρρυθμη, είναι η εταιρεία εκείνη, στην οποία ένας τουλάχιστον εταίρος ευθύνεται απεριόριστα και αλληλέγγυα και αυτός είναι ο ομόρρυθμος εταίρος και ένας τουλάχιστον εταίρος που ευθύνεται μέχρι του ποσού της εισφοράς του και αυτός είναι ο ετερόρρυθμος εταίρος.

Στην εταιρεία αυτή λοιπόν υπάρχουν δύο κατηγορίες εταίρων με διαφορετική έκταση ευθύνης έναντι της εταιρείας.

Στη πρώτη κατηγορία, όπως στην Ομόρρυθμη Εταιρεία αναλαμβάνουν όλο το βάρος της ευθύνης της εταιρείας, ενώ στη δεύτερη κατηγορία είναι απλοί κεφαλαιοδότες.

Εάν συνεπώς από τις εργασίες της εταιρείας προκύβουν ζημιές αντί για κέρδη, οι πιστωτές της εταιρείας μπορούν να στραφούν μόνο εναντίον της προσωπικής περιουσίας των ετερόρρυθμων εταίρων, διότι αυτοί ευθύνονται μέχρι του ποσού της συμμετοχής τους.

#### Ανώνυμη Εταιρεία

Ανώνυμη εταιρεία είναι η κατ' εξοχήν κεφαλαιουχική εταιρεία που το κεφαλαίο της διαιρείται σε ίσα μερίδια, τις μετοχές και τα κυριότερα χαρακτηριστικά της είναι:

1. Τα μέλη της εταιρείας δεν ευθύνονται προσωπικά για τις υποχρεώσεις της, έναντι των τρίτων, αλλά περιορίζεται μέχρι το ποσό της συμμετοχής τους στη διαμόρφωση του κεφαλαίου.
2. Η εταιρική ιδιότητα ενσωματώνεται σε μετοχές, οι οποίες μπορούν εύκολα να μεταβιβαστούν.
3. Για τη λήψη αποφάσεων χρειάζεται πλειοψηφία του μετοχικού κεφαλαίου μόνο και όχι των μετοχών. Στην Ελλάδα ο θεσμός της Α.Ε. εισήχθη από την Εθνοσυνέλευση της Επιδαύρου και οι πρώτες Α.Ε. της χώρας μας υπήρξαν τραπεζικές και ασφαλιστικές επιχειρήσεις όπως η Εθνική Χρηματιστηριακή Τράπεζα (1828), η Εμπορική Τράπεζα (1840), η Εθνική Τράπεζα της Ελλάδος (1841).

## 2. ΤΑ ΚΑΘΕΣΤΩΤΑ ΤΟΥ Φ.Π.Α.

### Α. ΚΑΝΟΝΙΚΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

Στο κανονικό καθεστώς επιχειρήσεων του Φ.Π.Α., στο οποίο εντάσσονται και οι περισσότερες επιχειρήσεις, ανήκουν όλοι όσοι θεωρούνται υποκείμενοι του Φ.Π.Α., δηλαδή οι επιχειρήσεις, οι αντιπρόσωποι, όσοι πραγματοποιούν ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών ή παρέχουν υπηρεσίες ενδοκοινοτικής μεταφοράς, οι λήπτες υπηρεσιών, οι εισαγωγείς κ.λ.π., και οι οποίοι τηρούν προαιρετικά ή υποχρεωτικά βιβλία β' κατηγορίας, δηλαδή εσόδων-εξόδων, ή βιβλία γ' κατηγορίας υποχρεωτικά, δηλαδή βιβλία διπλογραφικού συστήματος.

Όσοι αναφέρθηκαν παραπάνω, έχουν την υποχρέωση να υποβάλλουν κάποιες έντυπες δηλώσεις οι οποίες παρέχονται δωρεάν από την αρμοδία Δ.Ο.Υ.. Αυτές οι έντυπες δηλώσεις, είναι οι ακόλουθες:

#### 1. Δήλωση έναρξης εργασιών.

Η δήλωση αυτή υποβάλλεται από τον υπόχρεο πριν την έναρξη των εργασιών του. Ως Έναρξη εργασιών θεωρούμε το χρόνο εκείνο κατά τον οποίο πραγματοποιείται η πρώτη συναλλαγή στα πλαίσια της επιχείρησης. Ειδικότερα όμως, για τα Νομικά Πρόσωπα, ως χρόνος έναρξης θεωρείται ο χρόνος της νόμιμης σύστασης τους. Θα πρέπει να σημειώσουμε πως στην περίπτωση καθυστέρησης υποβολής της δήλωσης μέχρι 30 ημέρες από τα νομικά πρόσωπα, δεν επιβάλλεται κάποιο πρόστιμο, με την προϋπόθεση όμως ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί κάποια συναλλαγή εντός των ημερών αυτών.

#### 2. Δήλωση μεταβολών – μετατάξης.

Η δήλωση αυτή υποβάλλεται στις εξής περιπτώσεις:

- Στην περίπτωση αλλαγής επωνυμίας,
- Στην περίπτωση αλλαγής του τύπου επαγγελματικής εγκατάστασης, την ίδρυση ή κατάργηση υποκαταστημάτων, αλλαγής του αντικειμένου εργασιών, καθώς και την ενδοκοινοτική απόκτηση και παράδοση αγαθών, τα οποία απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α.,
- Τέλος, στην περίπτωση αλλαγής των βιβλίων Κ.Β.Σ. που τηρεί η επιχείρηση, και του καθεστώτος Φ.Π.Α.

Στη δεύτερη περίπτωση αναφέραμε τη μεταβολή που έχει να κάνει με τη μεταφορά της έδρας του κεντρικού ή του υποκαταστήματος. Θα πρέπει να σημειώσουμε πως αρμόδια Δ.Ο.Υ. για την κατάθεση της δήλωσης, είναι η αρχική ενώ ο υπόχρεος θα πρέπει να την υποβάλλει εντός 30 ημερών από την πραγματοποίηση των αλλαγών.

Επίσης, δήλωση μεταβολών- μετατάξεων είναι υπόχρεοι να υποβάλλουν και οι κάτωθι:

- Ο υποκείμενος στο Φ.Π.Α., ο οποίος υπάγεται στο ειδικό καθεστώς των αγροτών,
- Ο υποκείμενος στο Φ.Π.Α. ο οποίος πραγματοποιεί μόνο πράξεις που δεν του παρέχουν το δικαίωμα έκπτωσης,

#### 3. Δήλωση οριστικής παύσης εργασιών.

Η δήλωση αυτή υποβάλλεται στην περίπτωση παύσης των εργασιών, και έχει χρονικό περιθώριο 10 ημερών εφόσον πρόκειται για φυσικά πρόσωπα, και 30 ημερών στην περίπτωση που αφορά νομικά πρόσωπα, από το χρόνο παύσης. Σε περίπτωση καθυστέρησης επιβάλλεται πρόστιμο.

- Οριστική παύση εργασιών για τα φυσικά πρόσωπα

Θεωρείται ο χρόνος κατά τον οποίο υφίσταται πραγματική παύση της δραστηριότητάς τους, ή πώληση ή συγχώνευση της επιχείρησης.

- Για τα νομικά πρόσωπα ως παύση εργασιών,

Θεωρείται ο χρόνος δημοσίευσης της πράξης λύσης στο Πρωτοδικείο, όταν πρόκειται για Ο.Ε. και Ε.Ε., η δημοσίευση της περίληψης της πράξης λύσης στο ειδικό Φύλλο Εφημερίδας της Κυβερνήσεως (Φ.Ε.Κ.), όταν πρόκειται για Ε.Π.Ε., και η καταχώριση της πράξης λύσης Α.Ε. στο βιβλίο Α.Ε., το οποίο τηρείται στην Υπηρεσία Εμπορίου της Νομαρχίας.

#### **4.ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΤΩΝ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΩΝ ΣΤΟ Φ.Π.Α. ΠΟΥ ΑΝΗΚΟΥΝ ΣΤΟ ΚΑΝΟΝΙΚΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ Φ.Π.Α.**

Ο κάθε υποκείμενος στο Φ.Π.Α., ο οποίος τηρεί βιβλία Β' ή Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., έχει ορισμένες υποχρεώσεις, που είναι οι ακόλουθες:

1. Ο υποκείμενος στο Φ.Π.Α., ο οποίος ανήκει σε αυτό το καθεστώς, θα πρέπει να τηρεί βιβλία και να εκδίδει στοιχεία του Κ.Β.Σ. Στα βιβλία θα πρέπει να αναγράφονται χωριστά οι αγορές και τα έσοδα κατά συντελεστή Φ.Π.Α. και χωριστά ο Φ.Π.Α. προκειμένου να είναι σωστή και πραγματική η συμπλήρωση των εντύπων του Φ.Π.Α.(περιοδική δήλωση, εκκαθαριστική). Ειδικότερα, θα πρέπει η καταχώριση των εγγράφων να γίνεται χωριστά κατά συντελεστή Φ.Π.Α., ενώ θα πρέπει να καταχωρούνται χωριστά οι αγορές, εισαγωγές και ενδοκοινοτικές αποκτήσεις και χωριστά οι πωλήσεις, εξαγωγές, και ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών. Ειδική αντιμετώπιση έχει η περίπτωση έκδοσης απόδειξης λιανικής πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, για την οποία δεν είναι απαραίτητο να γράφεται χωριστά ο Φ.Π.Α. εκτός εάν τα αγαθά προορίζονται για χώρα του εξωτερικού,(εκτός Ευρωπαϊκής Ένωσης), όπου σε αυτή τη περίπτωση θα πρέπει να αναγράφεται χωριστά η αξία κατά συντελεστή Φ.Π.Α. και χωριστά ο Φ.Π.Α..

2.Ο υποκείμενος στο Φ.Π.Α. θα πρέπει να προσκομίζει στην αρμοδία Δ.Ο.Υ., τις έντυπες δηλώσεις(περιοδική, εκκαθαριστική), που προβλέπονται.

3.Θα πρέπει να υποβάλλει δήλωση για καταβολή του φόρου στην περίπτωση που υπάρχει μεταβίβαση ακινήτου,

4.Θα πρέπει επίσης να ορίσει φορολογικό αντιπρόσωπο στην Ελλάδα, πριν την πραγματοποίηση φορολογητέας πράξης, στην περίπτωση που ο υποκείμενος στο Φ.Π.Α. δεν κατοικεί μόνιμα στην Ελλάδα. Για παράδειγμα, έχουμε μια μεταφορική εταιρία η οποία είναι εγκατεστημένη στην Κύπρο και θέλει να μεταφέρει ένα αγαθό από την Ελλάδα στην Ιταλία. Σε αυτή την περίπτωση δεν θα πρέπει να οριστεί κάποιος αντιπρόσωπος της εταιρίας στην Ελλάδα αφού υπόχρεος για την απόδοση του Φ.Π.Α. προς το Δημόσιο είναι ο Ιταλός. Σε αντίθετη περίπτωση αν η ίδια εταιρία ήταν εγκατεστημένη σε κάποια τρίτη χώρα, τότε θα έπρεπε να ορίσει αντιπρόσωπο στην Ελλάδα, προκειμένου να αποδώσει τον φόρο που εισπράχθηκε στο Ελληνικό Δημόσιο.

5.Τέλος, θα πρέπει οπωσδήποτε να τηρεί ιδιαίτερο λογαριασμό με τίτλο « Φόρος Προστιθέμενης Αξίας», ο οποίος λειτουργεί διαφορετικά στις αγορές και διαφορετικά στις πωλήσεις.

#### **5.ΕΙΔΙΚΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΩΝ ΣΤΟ Φ.Π.Α. ΠΟΥ ΠΡΑΓΜΑΤΟΠΟΙΟΥΝ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ**

Όταν αναφερόμαστε σε ενδοκοινοτικές συναλλαγές, εννοούμε τις συναλλαγές οι οποίες πραγματοποιούνται από χώρες που βρίσκονται στην Ευρωπαϊκή Ένωση.

Όσοι λοιπόν πραγματοποιούν ενδοκοινοτικές συναλλαγές και είναι υποκείμενοι στο Φ.Π.Α. έχουν τις παρακάτω υποχρεώσεις:

Θα πρέπει να υποβάλλουν έναν ανακεφαλαιωτικό πίνακα,(listing), όταν πρόκειται για ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών. Ο πίνακας αυτός θα πρέπει να υποβληθεί στην αρμοδία Δ.Ο.Υ. μέχρι την 20η μέρα του επόμενου μήνα που ακολουθεί το ημερολογιακό τρίμηνο(π.χ. στην περίπτωση του πρώτου τριμήνου μέχρι 20. Κατά συνέπεια ο πίνακας αυτός υποβάλλεται μαζί με την περιοδική δήλωση του Φ.Π.Α.

Επίσης, θα πρέπει να υποβάλλουν και έναν αντίστοιχο ανακεφαλαιωτικό πίνακα για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, με τις ίδιες προθεσμίες που ισχύουν για τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις.

Τέλος, θα πρέπει να υποβάλλουν στατιστική δήλωση(intrastat), για όλες γενικά τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές που πραγματοποιούνται κάθε ημερολογιακό μήνα.

Η δήλωση αυτή υποβάλλεται την ίδια χρονική στιγμή που υποβάλλεται και η περιοδική δήλωση, στην αρμοδία Δ.Ο.Υ. Θα πρέπει να σημειώσουμε πως υπόχρεοι για την κατάθεση της δήλωσης αυτής είναι όσοι



πραγματοποιούν ενδοκοινοτικές συναλλαγές πάνω από κάποιο όριο, το οποίο κάθε χρόνο καθορίζεται από το Υπουργείο Οικονομικών.

Εκτός όμως από το κανονικό καθεστώς, υπάρχουν και άλλα καθεστώτα, στα οποία εντάσσονται ειδικές κατηγορίες επιχειρήσεων.

Αυτά τα καθεστώτα είναι τα εξής:

1. Ειδικό καθεστώς μικρών επιχειρήσεων: στο οποίο εντάσσονται οι ατομικές εμπορικές και βιοτεχνικές επιχειρήσεις που ασκούν την δραστηριότητα τους σε πόλη ή σε χωριό, το οποίο όμως δεν χαρακτηρίζεται ως τουριστική περιοχή και οι κάτοικοι του δεν ξεπερνούν τους 5.000. Επίσης τα φυσικά πρόσωπα τα οποία διατηρούν παραδοσιακά καφενεία σε πόλεις ή σε χωριά, με τα ίδια χαρακτηριστικά που αναφέρθηκαν και άνωθεν. Τέλος, σε αυτό το καθεστώς υπάγονται και οι εκμεταλλευτές περιπτέρων, οι ιδιοκτήτες πρατηρίων καυσίμων μόνο όμως για την εμπορία βενζίνης και όσοι πωλούν νωπά αλιεύματα και αγροτικά προϊόντα στις κινητές λαϊκές αγορές. Όλοι όσοι αναφέρθηκαν παραπάνω τηρούν βιβλίο αγορών και στην περίπτωση που τα ακαθάριστα έσοδα τους υπερβούν τα 100.000 ευρώ, τότε εντάσσονται στο κανονικό καθεστώς

2. Ειδικό καθεστώς ανακυκλώσιμων απορριμμάτων. Όσες επιχειρήσεις πραγματοποιούν ενδοκοινοτικές αποκτήσεις ανακυκλώσιμων απορριμμάτων, με σκοπό την πώληση τους και με την προϋπόθεση ότι τα ακαθάριστα έσοδα τους δεν υπερβαίνουν το ποσό των 900.000 ευρώ, κατά την προηγούμενη διαχειριστική χρήση, έχουν το δικαίωμα απαλλαγής από το Φ.Π.Α. Επίσης, όσες επιχειρήσεις, έχουν ως αντικείμενο εργασιών τους τα «ανακυκλώσιμα υλικά», απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α. όσες παραδόσεις προέρχονται από τα ανακυκλώσιμα απορρίμματα, με την προϋπόθεση ότι τα απορρίμματα αυτά είναι κατάλοιπα της παραγωγής κάθε είδους επιχείρησης.(π.χ. τα πριονίδια, τα ρινίσματα σιδήρου, τα άχρηστα βιβλία εκδοτικής επιχείρησης).

3. Ειδικό καθεστώς κατ'αποκοπή καταβολής Φ.Π.Α.. Σε αυτό το καθεστώς εντάσσονται ύστερα από απόφαση του υπουργού Οικονομικών, κάποιες επιχειρήσεις, οι οποίες δεν μπορούν να αντεπεξέλθουν στις υποχρεώσεις που τους επιβάλλει το κανονικό καθεστώς του Φ.Π.Α. Τέτοιες επιχειρήσεις συνήθως είναι: οι ιδιοκτήτες ταξί, οι εκμεταλλευτές ενοικιαζόμενων δωματίων και οι εκμεταλλευτές σκαφών παράκτιας αλιείας.

4. Ειδικό καθεστώς αγροτών: Σε αυτό το καθεστώς εντάσσονται οι αγρότες, δηλαδή όσοι ασχολούνται προσωπικά με αγροτικές εργασίες και παραδίδουν τα αγροτικά προϊόντα τους και τις αγροτικές υπηρεσίες τους με τα μέλη της οικογένειάς τους ή με εργάτες. Τα πρόσωπα αυτά έχουν δικαίωμα επιστροφής του Φ.Π.Α. που πλήρωσαν κατά την αγορά κάποιου γεωργικού μηχανήματος ή λιπασμάτων. Επίσης όσοι υπάλληλοι, υποκείμενοι στο Φ.Π.Α., τηρούν βιβλία Α' κατηγορίας και καλλιεργούν μόνοι τους τα κτήματα τους, υπάγονται σε αυτό το καθεστώς.

5. Ειδικό καθεστώς πρακτορείων ταξιδιών. Σε αυτό το καθεστώς υπάγονται τα πρακτορεία ταξιδιών, εφόσον πληρούν τις ακόλουθες προϋποθέσεις:α) το πρακτορείο θα πρέπει να λειτουργεί στο όνομα του και για λογαριασμό του και να προσφέρει στον πελάτη την υπηρεσία του για ολόκληρο το ταξίδι, β) Το πρακτορείο θα πρέπει να χρησιμοποιεί, για την πραγματοποίηση του ταξιδιού υπηρεσίες και άλλων υποκείμενων στο Φ.Π.Α. όπως του μεταφορέα και του ξενοδόχου, γ) Τέλος το πρακτορείο θα πρέπει να έχει την έδρα του στην Ελλάδα.

6. Ειδικό καθεστώς φορολογίας βιομηχανοποιημένων καπνών. Στα βιομηχανοποιημένα καπνά ο Φ.Π.Α. υπολογίζεται στην τιμή λιανικής πώλησης. Ως βιομηχανοποιημένα καπνά θεωρούμε τα τσιγάρα, τα πούρα, τον καπνό μασήματος και τον καπνό αναρρόφησης. Οι πρατηριούχοι και οι λιανοπωλητές απαλλάσσονται από την υποχρέωση υποβολής δήλωσης Φ.Π.Α., γιατί θεωρείται πως τα ακαθάριστα έσοδα τους προέρχονται από δραστηριότητα που απαλλάσσεται από το Φ.Π.Α.

7. Ειδικό καθεστώς μεταπωλητών που υπόκεινται στο Φ.Π.Α. για μεταχειρισμένα αγαθά και αντικείμενα καλλιτεχνικής αξίας. Αυτό το καθεστώς έχει ισχύ στις περιπτώσεις μεταπώλησης μεταχειρισμένων αγαθών καθώς επίσης και για αντικείμενα καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας. Σε αυτό το καθεστώς η επιβολή του Φ.Π.Α. γίνεται πάνω στο μικτό κέρδος, εφόσον ο μεταπωλητής έχει παραλάβει τα αγαθά από τα παρακάτω πρόσωπα:

- από ιδιώτες, δημόσιο ή νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου μη υποκείμενα στο Φ.Π.Α.,
- από πρόσωπα υποκείμενα στο Φ.Π.Α. τα οποία δεν έχουν το δικαίωμα έκπτωσης ή επιστροφής του Φ.Π.Α., αλλά μετά την παράδοση των αγαθών στον μεταπωλητή απαλλάσσεται από το Φ.Π.Α.,
- Από πρόσωπα υποκείμενα στο Φ.Π.Α. τα οποία λόγω μικρού κύκλου εργασιών απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α., με την προϋπόθεση ότι πρόκειται για αγαθά επένδυσης,

- τέλος, από άλλον μεταπωλητή, ο οποίος είναι και αυτός υποκείμενος στο Φ.Π.Α. και έχει φορολογηθεί για την παράδοση αυτή με το ειδικό καθεστώς του μικτού κέρδους.

8. Ειδικό καθεστώς Φ.Π.Α. για τις πωλήσεις σε δημοπρασίες. Πρόκειται για ένα καθεστώς το οποίο είναι προαιρετικό. Εφαρμόζεται από τον διοργανωτή της δημοπρασίας, ο οποίος ενεργεί για λογαριασμό των εντολέων του και ο οποίος έχει ως αντικείμενο του την παράδοση μεταχειρισμένων αγαθών και αντικειμένων καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4**

1. ΕΝΝΟΙΑ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΗΣ ΑΠΟΚΤΗΣΗΣ
2. ΠΡΟΕΜΒΑΣΜΑ ΠΡΟΣ ΟΙΚΟΥΣ ΤΟΥ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ ΓΙΑ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΗ ΑΠΟΚΤΗΣΗ Η ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΑΓΑΘΩΝ
3. ΟΡΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΑΝΤΙΠΡΟΣΩΠΟΥ
4. ΔΕ ΘΕΩΡΕΙΤΑΙ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΗ ΑΠΟΚΤΗΣΗ ΑΓΑΘΩΝ
5. ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΗ ΑΠΟΚΤΗΣΗ ΑΓΑΘΩΝ ΠΟΥ ΑΠΑΛΛΑΣΣΟΝΤΑΙ ΜΕ ΤΟ ΑΡΘΡΟ 27
6. ΑΚΥΡΩΣΗ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΗΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ
7. ΕΛΕΥΘΕΡΗ ΚΥΚΛΟΦΟΡΙΑ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ ΣΤΑ ΚΡΑΤΗ ΜΕΛΗ
8. ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΤΟΥ ΕΙΔΟΥΣ ΤΩΝ ΑΓΑΘΩΝ ΣΤΙΣ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ
9. ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ ΥΠΟΥΡΓΙΚΕΣ ΣΧΕΤΙΚΕΣ ΜΕ ΤΟ ΑΡΘΡΟ 11

## 1. ΕΝΝΟΙΑ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΗΣ ΑΠΟΚΤΗΣΗΣ

Με τη διάταξη της περ.γ' της παρ.1 του άρθρου 2,όπως ισχύει, ορίζεται ότι αντικείμενο του Φ.Π.Α. αποτελεί και η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις που ορίζονται από την ίδια διάταξη (Βλ. περισσότερα στην ανάλυση των διατάξεων του άρθρου 2).

Με τις διατάξεις παρ. 1 του άρθρου 11 ορίζεται ότι ως ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών εννοείται η πράξη με την οποία ένα πρόσωπο αποκτά το δικαίωμα να κατέχει ως κύριος ενσώματα κινητά αγαθά, που αποστέλλονται ή μεταφέρονται στην Ελλάδα από τον πωλητή ή τον αγοραστή ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό τους, στο εσωτερικό της χώρας, από άλλο Κ-Μ από το οποίο αναχώρησε η αποστολή ή μεταφορά.

Η έννοια του όρου "ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών" είναι καινούργια στο φορολογικό μας δίκαιο, γι' αυτό δίδεται και ο ορισμός με την προαναφερόμενη διάταξη, ώστε να μη καταλείπεται αμφιβολία πότε η ενδοκοινοτική απόκτηση αποτελεί αντικείμενο του Φ.Π.Α. στο εσωτερικό της χώρας.

Πρόκειται στην ουσία για αγοραπωλησία μεταξύ προσώπων εγκαταστημένων σε δύο διαφορετικά Κ-Μ γι' αυτό και παραπέμπουμε στην ανάλυση των διατάξεων του άρθρου 5.

## 2. ΠΡΟΕΜΒΑΣΜΑ ΠΡΟΣ ΟΙΚΟΥΣ ΤΟΥ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ ΓΙΑ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΗ ΑΠΟΚΤΗΣΗ Η ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΑΓΑΘΩΝ

Το ΣτΕ ερμηνεύοντας τις σχετικές διατάξεις του Ν. 1642/1986 (νυν Ν. 2859/2000),έκρινε ότι,τα προεμβάσματα αυτά,ως παρεπόμενα σύμφωνα της ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών,δεν υπόκεινται, μετά την έναρξη ισχύος του Ν.1642/1986,σε τέλη χαρτοσήμου τηςπαρ.23του άρθρου 15 του ΚΝΤΧ, σύμφωνα με την διάταξη του άρθρου 57 παρ.1 περ.β' του ίδιου νόμου. (ΣτΕ1955/2001(7μελούς)).

- Στο σκεπτικό της πιο πάνω απόφασης αναφέρονται και τα εξής:

Επειδή, το διοικητικό εφετείο, επικυρώνοντας την πρωτόδικη απόφαση, κατ' απόρριψη της εφέσεως της αναιρεσείουσας, έκρινε ότι υπό τα ανωτέρω δεδομένα και λαμβάνοντας ειδικότερα υπόψη το δικαστήριο ότι «η έννοια της ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, όπως την δίνει ο νόμος, είναι εντελώς διαφορετική από την έννοια της εντολής που δίνεται από τον εισαγωγέα σε Τράπεζα για τη διενέργεια προεμβάσματος προς αλλοδαπό προμηθευτικό οίκο, με σκοπό την εισαγωγή αγαθών στη χώρα, και ότι, ως εκ τούτου, η τελευταία αυτή πράξη (εντολή) δεν περιλαμβάνεται στις υποκείμενες σε ΦΠΑ πράξεις του άρθρου 2 του ν. 1642/1986, και έτσι δεν απαλλάσσεται από τα τέλη χαρτοσήμου του άρθρου 15, παρ. 23 του ΚΝΤΧ, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 57 του ν. 1642/1986».

Η κρίση όμως αυτή του δικαστηρίου δεν είναι νόμιμη σύμφωνα με τα όσα αναφέρονται στην προηγούμενη σκέψη και για το λόγο αυτό, βασίμως προβαλλόμενο, η προσβαλλόμενη απόφαση είναι αναιρετέα για εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελή εφαρμογή του νόμου, παρέλκει δε ως περιττή ή έρευνα των λοιπών προβαλλόμενων λόγων αναίρεσης. (Βλ. και ΕΔΥΟ 1070121 /28-8-2002/ΠΟΛ. 1215).

Την προαναφερόμενη απόφαση του ΣτΕ σχολίασε και ο έγκριτος συγγραφέας Παν. Ρέππας (Λογ. 2002, τεύχ. 569, σελ. 1120 επ.).

## 3.ΟΡΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΑΝΤΙΠΡΟΣΩΠΟΥ

Οι υποκείμενοι στο φόρο, που είναι εγκαταστημένοι εκτός Ελλάδος και δεν έχουν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, σύμφωνα με τις διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος, υποχρεούνται να ορίζουν φορολογικό αντιπρόσωπο στην Ελλάδα, για οποιαδήποτε πράξη ενεργούν στο εσωτερικό της χώρας, για την οποία τόπος φορολογίας είναι η Ελλάδα, όπως είναι και η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθού (Υπ. Οικ. 111374/9160/2152/0014/1993/ ΠΟΛ. 1281).

Με την ΑΥΟ 1048281/2583/529/Α0014/4-6-02, ΠΟΛ. 1174, ορίζεται ότι, οι υποκείμενοι στο ΦΠΑ, οι οποίοι είναι εγκαταστημένοι σε άλλο Κ-Μ και ενεργούν πράξεις για τις οποίες οφείλεται φόρος στην Ελλάδα, ορίζουν φορολογικό εκπρόσωπο, αντί φορολογικού αντιπροσώπου. (Βλ. αναλυτικότερα ΑΥΟ στο άρθρο 36).

## 4. ΔΕ ΘΕΩΡΕΙΤΑΙ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΗ ΑΠΟΚΤΗΣΗ ΑΓΑΘΩΝ

Δε θεωρείται ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών. Με τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 11 θεσπίζεται παρέκκλιση από τις διατάξεις της παρ. 1 του ίδιου άρθρου και δε θεωρείται ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών η κατά τις διατάξεις του άρθρου 2 απόκτηση αγαθών που πραγματοποιείται από:

1. Αγρότες που ανήκουν στο κατ' αποκοπή καθεστώς του άρθρου 41,  
2. Πρόσωπα που ενεργούν αποκλειστικά πράξεις απαλλασσόμενες από το φόρο, για τις οποίες δεν τους παρέχεται κανένα δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών τους, όπως πράξεις του άρθρου 22 του Ν. 2859/2000 ή μικρές επιχειρήσεις της παρ. 2 του άρθρου 39, που απαλλάσσονται από την υποχρέωση υποβολής δήλωσης και καταβολής του φόρου,

3. Νομικά πρόσωπα μη υποκείμενα στο φόρο τα οποία πραγματοποιούν πράξεις μη υπαγόμενες στο φόρο (Δημόσιο, Ο.Τ.Α. κ.τ.λ., όταν ενεργούν στα πλαίσια άσκησης δημόσιας εξουσίας ή άλλα πρόσωπα τα οποία δεν ασκούν οικονομική δραστηριότητα, όπως σύλλογοι κ.τ.λ.), κατά ειδικότερα οριζόμενα στο άρθρο 3.

Απαραίτητη προϋπόθεση για την ανωτέρω παρέκκλιση (εξαίρεση) των προσώπων που αναφέρονται στις περ. α', β', γ' είναι το ύψος των αγορών από τα άλλα Κ-Μ να μην υπερβαίνει, κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο ή κατά την τρέχουσα, το ποσό των 10.000 ευρώ.

Με τις ίδιες διατάξεις ορίζεται ότι στην ανωτέρω αξία αγορών δεν περιλαμβάνεται ο Φ.Π.Α που οφείλεται βάσει των διατάξεων που ισχύουν στο Κ-Μ από το οποίο αναχώρησε η αποστολή ή η μεταφορά των αγαθών.

Στις ανωτέρω περιπτώσεις, ο φόρος καταβάλλεται από τα προαναφερόμενα πρόσωπα μαζί με την αξία στο Κ-Μ από το οποίο αγοράστηκε το αγαθό, όπως συμβαίνει με τις αγορές που κάνουν οι ιδιώτες για επιτόπια κατανάλωση και δεν έχουν καμιά υποχρέωση για καταβολή Φ.Π.Α. στην Ελλάδα.

Υπέρβαση του ορίου των 10.000 ευρώ. Από τις διατάξεις συνάγεται ότι, από τη στιγμή κατά την οποία, τα προαναφερόμενα πρόσωπα κατά τη διάρκεια μιας διαχειριστικής περιόδου, υπερβούν το όριο των 10.000 ευρώ, καθίστανται υπόχρεοι για την καταβολή του Φ.Π.Α. στην Ελλάδα.

Η υποχρέωση αυτή υφίσταται και για την επόμενη διαχειριστική περίοδο. Για τη μεθεπόμενη διαχειριστική περίοδο θα υπάρχει η ίδια υποχρέωση, εφόσον στην επόμενη υπερβούν το όριο των 10.000 ευρώ. Δηλαδή, για κάθε διαχειριστική περίοδο θα κρίνονται με βάση το ύψος των αγορών κατά την προηγούμενη ή την τρέχουσα περίοδο.

#### **Παράδειγμα:**

Ένα Νοσοκομείο ή ένας Δήμος (ή οποιοδήποτε εκ των αναφερομένων πιο πάνω προσώπων) πραγματοποίησε κατά το έτος 2002 τις παρακάτω αγορές κλιματιστικών μηχανημάτων.

- Τον Απρίλιο αγόρασε από Αγγλία μηχανήματα αξίας 5000 ευρώ.
- Τον Ιούνιο αγόρασε από Γαλλία μηχανήματα αξίας 3000 ευρώ.
- Τον Αύγουστο αγόρασε από Γερμανία μηχανήματα αξίας 4000 ευρώ.

Οι δύο πρώτες αγορές (Αγγλία - Γαλλία) δεν αποτελούν ενδοκοινοτική απόκτηση και δε φορολογούνται στην Ελλάδα αλλά στην Αγγλία και Γαλλία, αντίστοιχα, ενώ η αγορά από τη Γερμανία συνιστά ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθού, γιατί με την αγορά αυτή το Νοσοκομείο ή ο Δήμος υπερέβη το όριο των 10.000 ευρώ.

Με βάση τα δεδομένα αυτά, οποιαδήποτε αγορά, ανεξάρτητα από το ύψος, πραγματοποιηθεί κατά το έτος 2003 θα συνιστά ενδοκοινοτική απόκτηση στην Ελλάδα, ενώ για το έτος 2004 θα κριθεί με βάση το ύψος των αγορών που θα πραγματοποιηθούν από χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης εντός του 2003.

## **5. ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΗ ΑΠΟΚΤΗΣΗ ΑΓΑΘΩΝ ΠΟΥ ΑΠΑΛΛΑΣΣΟΝΤΑΙ ΜΕ ΤΟ ΑΡΘΡΟ 27**

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 27, δε θεωρείται ως ενδοκοινοτική απόκτηση, η απόκτηση από άλλο Κ-Μ αγαθών, για τα οποία προβλέπεται απαλλαγή της παράδοσης και της εισαγωγής, σύμφωνα με τις διατάξεις των περ. α', β', γ' και στ' της παρ. 1 του άρθρου 27.

Πρόκειται για τις αγορές σκαφών και αεροσκαφών, υλικών και αντικειμένων, τροφοεφοδίων κλπ., οι οποίες απαλλάσσονται από το φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 καθώς και για τις παραδόσεις αγαθών προς διεθνείς οργανισμούς, πρεσβείες, ένοπλες δυνάμεις του ΝΑΤΟ κ.τ.λ.

Οι αγορές των αγαθών αυτών από άλλο Κ-Μ δε συνιστούν ενδοκοινοτική απόκτηση για την Ελλάδα, αλλά απαλλάσσονται άμεσα ως παραδόσεις αγαθών πραγματοποιούμενες στο άλλο Κ-Μ με αντίστοιχες του άρθρου 27 διατάξεις των άλλων Κ-Μ.

Για τη διαδικασία της απαλλαγής αυτής εξετάζεται η περίπτωση θέσπισης κοινής κοινοτικής διαδικασίας, ώστε να υπάρχει διασφάλιση της ορθής απαλλαγής εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Περισσότερα για τη διαδικασία απαλλαγής των πιο πάνω αγαθών βλέπετε στην ανάλυση των διατάξεων του άρθρου 27.

## ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

ΚΡΑΤΟ ΜΕΛΟΣ	ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗ ΠΕΡΙΩΡΙΟΥ ΚΕΡΑΟΥΣ (7 οδηγία 94/5/ΕΟΚ) Άρθρο 26α Β - 3 της 6ης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ όπως τροποποιήθηκε και ισχύει		ΚΑΝΟΝΙΚΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ Άρθρο 28γ - Α της 6ης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ όπως τροποποιήθηκε και ισχύει		ΠΑΡΑΤΗ- ΡΗΣΕΙΣ
	ΕΘΝΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ	ΕΝΔΕΙΞΗ ΣΤΟ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ	ΕΘΝΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ	ΕΝΔΕΙΞΗ ΣΤΟ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ	Η ΛΕΞΗ "ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ" ΣΕ ΟΛΕΣ ΤΙΣ ΓΛΩΣΣΕΣ
Α	Β	Γ	Δ	Ε	ΣΤ
ΑΥΣΤΡΙΑ	Άρθρο 24/1994 Αυστριακού Νόμου	§24UstG1994"Verkauf mit Gewinnspannen"	Άρθρο 6 § 1 σε συνδυασμό με το άρθρο 7 του Αυστριακού Νόμου	"Verpflichtender Hinweis auf die Steuerfreiheit". (ArtikelH Absatz 1 UstG 1994)	RECHNUN G
ΒΕΛΓΙΟ	Άρθρο 58 § 4 του Βελγικού Νόμου ΦΠΑ. Βασιλικό Διάταγμα αρ. 53/23-12-94.	Art 58 § 4 "Livraison soumise au regime particulier d'imposition de la marge beneficiaire- TVA non deductible".	Άρθρο 39- bis του Βελγικού Νόμου ΦΠΑ	"Livraison intracommunautaire exonérée article 39-bis du Code de la TVA".	FACTURE
ΓΑΛΛΙΑ	Άρθρο 297 - Α Γαλλικού Νόμου	"TVA incluse" ή "PrixTTC"n "Livraison effectuee dans le cadre de la 7eme directive"	Άρθρο 262-ter-1 του Γαλλικού Νόμου.	"Exoneration TVA, article 262-ter-1 du code general des impots".	FACTURE
ΓΕΡΜΑΝΙΑ Α	Άρθρο 25α του Γερμανικού Νόμου.	§ 25a UstG. "Verkauf mit Gewinnspannen ή "Differenzbesteuerung"	Άρθρο 4 § 1b, 6α του Γερμανικού Νόμου.	"Steuerfreie Lieferung gema3§4Nr. 1b UstG"	RECHNUN G

<b>ΔΑΝΙΑ</b>	Ενότητα 69-71 του Δανέζικου Νόμου για το ΦΠΑ	"Varene sælges efter de særlige regler for brugte varer m.v." "Prisen er en samlet price, inkl. Moms" "Momsbeløbet, der er in deholdt i prisen, kan ikke fradrages som kobs Moms".	Ενότητα 34, § 1 περίπτ. 1-4 του Δανέζικου Νόμου ΦΠΑ	"Section 34, §1, n° 1-4"	FAKTUR
<b>ΙΡΑΝΔΙΑ</b>	Ιρλανδικός Νόμος για το ΦΠΑ του 1995	"Special scheme-this invoice does not given the right to an imput credit of VAT".	§(1) (b) του 2ου παρ/τος του Ιρλανδικού Νόμου Για το ΦΠΑ του 1972.	"Details as set out in Regulation SI No, 275//1992".	INVOICE
<b>ΙΣΠΑΝΙΑ</b>	Άρθρο 135 του ΦΠΑ. Ισπανικός Νόμος 42/94	"Entrega con arreglo a lo dispuesto en la directiva 94/5/CE." -"IVA incluido si es una operacion interior, con mencion obiligatoria del Regimen Especial de bienes usados, obras de arte, antigüedades y objetos de coleccion".	Άρθρο 25 του Ισπανικού Νόμου ΦΠΑ.	"Exento, Artículo 25 LIVA."	FATURA
<b>ΙΤΑΛΙΑ</b>	Άρθρο 36 του Ιταλικού Νόμου 41/95 της 23/2/95	"Operazione soggetta al regime del margine, ai sensi dell' art. 36 del DL 23 febbraio 1995 n° 41." "Operazione soggetta al regime del margine, ai sensi dell' art. 36 del DL 41/95." "IVA inclusa."	Άρθρο 41-1-α του Ιταλικού Νόμου 331/93 της 30/8/1993	Operazione non imponibile, ai sensi dell' art. 41-1-a del DL 30/8/93 n° 331." ή Operazione non imponibile, ai sensi dell'art. 41-1-a del DL 331/93."	FATTURA
<b>ΛΟΥΞΕΜΒΟΥΡΓΟ</b>	Άρθρο 56 - ter του νόμου ΦΠΑ της 12/2/79 και του Κανονισμού της 12/7/95 του Μεγάλου Δουκάτου του Λουξεμβούργου.	"Regime particulier d'imposition de la marge beneficiaire, art56-ter de la TVA du 12/2/79."	Άρθρο 3(α) του Κανονισμού της 12/7/95 του Μεγάλου Δουκάτου του Λουξεμβούργου.	"U operation facturee n' est pas soumise a la taxe."	FACTURE
<b>ΜΕΓΑΛΗ ΒΡΕΤΑΝΙΑ</b>	Ενότητα 50-A του νόμου του 1994 για το ΦΠΑ.	"Input tax deduction has not been and will not be claimed by me in respect of the goods sold on this invoice".	Ενότητα 30(8) του νόμου του 1994 για το ΦΠΑ. Κανονισμός 134 από τους Κανονισμούς για το ΦΠΑ του 1995.	"Intracommunity supply".	INVOICE

ΟΛΛΑΝΔΙΑ	Άρθρα 28b έως 28I Wet op de Omzetbelasting 1968, του Ολλανδικού Νόμου ΦΠΑ	"Marge regeling 28b".	TabellIII, post6. Παράρτημα α του Ολλανδικού Νόμου για το ΦΠΑ.	"Art 35 Wet op de Omzetbelasting 1968"	FAKTUR
----------	--	-----------------------	---	---	--------

## 6. ΑΚΥΡΩΣΗ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΗΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ

Σύμφωνα με τις συνδυασμένες διατάξεις των άρθρων 11 παρ. 1, 18 παρ. 2, 19 παρ. 5 περ. β' και 38 η ακύρωση ενδοκοινοτικής συναλλαγής, εφόσον το φορολογικό παραστατικό (τιμολόγιο) έχει εκδοθεί στο όνομα ελληνικής επιχείρησης και εφόσον έχει αρχίσει η διακίνηση των εμπορευμάτων από το Κ-Μ αναχώρησης (π.χ. Αγγλία) προς το Κ-Μ άφιξης αυτών (Ελλάδα) ή εφόσον τα αγαθά έχουν ήδη αποσταλεί και βρίσκονται στο εσωτερικό της χώρας, ανεξάρτητα αν η υποκείμενη στην Ελλάδα επιχείρηση αρνείται την παραλαβή τους, τα εμπορεύματα πρέπει να δηλωθούν από αυτή σαν ενδοκοινοτική απόκτηση (χρεωπίστωση του οφειλόμενου φόρου), συμπεριλαμβάνοντας τη φορολογητέα αξία της απόκτησης των παραπάνω αγαθών στους κωδ. 353,303, και 341 της περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. (έκδ. 2002 εντ. 050 ΦΠΑ).

Στη συνέχεια, στην περίπτωση που η Ελληνική επιχείρηση εξακολουθεί να αρνείται την παραλαβή αγαθών, ο οίκος του εξωτερικού πρέπει να εκδώσει, το προβλεπόμενο από το εσωτερικό δίκαιο της Χώρας του φορολογικό στοιχείο, με το οποίο ακυρώνεται η συναλλαγή αυτή.

Επίσης, ο ξένος οίκος συντάσσει τριμηνιαίο ανακεφαλαιωτικό πίνακα, ο οποίος είναι μειωμένος σύμφωνα με το φορολογικό στοιχείο που εκδόθηκε για την ακύρωση της πώλησης (ενδοκοινοτική παράδοση) στο Κ-Μ αναχώρησης των αγαθών.

Η Ελληνική επιχείρηση υποβάλλει περιοδική δήλωση στην οποία απεικονίζει την αξία της συναλλαγής που ακυρώθηκε στον πίνακα Β στη στήλη των εκροών στον κωδ. 309 (εντ. 050 Φ.Π.Α. -έκδ. 2002).

Τέλος, η βρετανική επιχείρηση, εκδίδει φορολογικό παραστατικό (τιμολόγιο) με τα στοιχεία του τελικού παραλήπτη των αγαθών (φορολογικό αντιπρόσωπο ή τρίτο επιτηδευματία). Βλ. αναλυτικότερα οδηγίες που δόθηκαν για τη συμπλήρωση των περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α., ΕΔΥΟΠΟΛ. 1071/2002.

Η εν λόγω βρετανική επιχείρηση για τη νέα παράδοση, που πραγματοποιεί, υποχρεούται στην υποβολή νέου ανακεφαλαιωτικού πίνακα, στον οποίο αναφέρει τα στοιχεία του νέου αγοραστή των αγαθών (Υπ. Οικ. 1011665/258/0014/23-2-1994).

## 7. ΕΛΕΥΘΕΡΗ ΚΥΚΛΟΦΟΡΙΑ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ ΣΤΑ ΚΡΑΤΗ ΜΕΛΗ

Το ΔΕΚ ερμηνεύοντας το άρθρο 30 της Συνθήκης Ε.Κ., αποφάνθηκε ότι αυτό έχει την έννοια ότι δεν επιτρέπεται κρατικό μέτρο να απαγορεύει την εισαγωγή και την εμπορία νομίμως παραγομένου εντός άλλου Κ-Μ προϊόντος, του οποίου η ποσότητα έχει αυξηθεί επ' ευκαιρία διαφημιστικής εκστρατείας βραχείας διάρκειας και του οποίου η συσκευασία φέρει την ένδειξη "+10%".

1. Επειδή η παρουσίαση αυτή θα ήταν ικανή να οδηγήσει τον καταναλωτή να νομίσει ότι η τιμή του προσφερόμενου προς πώληση προϊόντος είναι η ίδια με αυτή στην οποία το ως άνω προϊόν πωλείτο προηγουμένως υπό την παλαιά του παρουσίαση και

2. Επειδή η νέα παρουσίαση θα μπορούσε να δημιουργήσει στον καταναλωτή την εντύπωση ότι έχει αυξηθεί σημαντικά ο όγκος ή το βάρος του προϊόντος (ΔΕΚ, Υποθ. C-229/95).

## 8. ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΤΟΥ ΕΙΔΟΥΣ ΤΩΝ ΑΓΑΘΩΝ ΣΤΙΣ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ

Η περιγραφή του είδους στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές, θα λαμβάνεται όπως αυτή καθορίζεται από τη σχετική κοινοτική νομοθεσία, δηλαδή από τη συνδυασμένη ονοματολογία που περιλαμβάνετε στο ολοκληρωμένο Τελωνειακό Δασμολόγιο (TARIC).

Σημειώνεται ότι, το πρώτο εδάφιο της παρ. 3 του άρθρου 3 του Κ.Β.Σ., αντικαταστάθηκε με την παρ. 6, άρθρου 1 του Ν. 3052/2002. Με το νέο εδάφιο ορίζεται ότι, για την εφαρμογή του Κ.Β.Σ., ως είδος θεωρείται η ουσιώδης ποιοτική διάκριση των αγαθών, η οποία επηρεάζει κατά ποσοστό μεγαλύτερο του 5%, τουλάχιστον την απόδοση ή το κόστος ή την τιμή πώλησης διαζευκτικά ή αθροιστικά.

## 9. ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ ΥΠΟΥΡΓΙΚΕΣ ΣΧΕΤΙΚΕΣ ΜΕ



**ΤΟ ΑΡΘΡΟ 11**  
**Α.Υ.Ο 1002236/202/23/0014/1993,ΠΟΛ 1003**  
**(ΦΕΚ 52B/9-2-1993)**

Θέμα: Διαδικασία πραγματοποίησης ενδοκοινοτικών αποκτήσεων από πρόσωπα που στερούνται του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου

Έχοντας υπόψη:

1. Τις κατωτέρω διατάξεις του Ν.1642/86 όπως ισχύουν:

- Της περίπτωσης γ' της παρ. 1 του άρθρου,
- του άρθρου 10α,
- της περίπτωσης στ' της παρ. 1 του άρθρου 28,
- των άρθρων 29 και 31
- της παρ. 3 του άρθρου 58.

2.Την ανάγκη καθορισμού της διαδικασίας πραγματοποίησης ενδοκοινοτικών αποκτήσεων από πρόσωπα που στερούνται του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου.

**Αποφασίζουμε**

Καθορίζουμε τη διαδικασία πραγματοποίησης ενδοκοινοτικών αποκτήσεων από πρόσωπα που στερούνται του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις των επόμενων άρθρων.

**Άρθρο 1**

Πρόσωπα που εμπίπτουν στην απόφαση αυτή

1.Στην απόφαση αυτή εμπίπτουν, με τις προϋποθέσεις των επομένων παραγράφων 2 και 3, τα πρόσωπα της παραγράφου 2 του άρθρου 10α του Ν. 1642/86, όπως ισχύει, ήτοι:

• Οι υποκείμενοι στο φόρο που ενεργούν αποκλειστικά πράξεις για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών τους,

- τα μη υποκείμενα στο φόρο νομικά πρόσωπα,
- οι αγρότες που υπάγονται στο κατ' αποκοπή καθεστώς Φ.Π.Α. του άρθρου 33 του Ν 1642/86.

2.Τα πρόσωπα της προηγούμενης παραγράφου:

• όταν πραγματοποιούν αγορές αγαθών από υποκείμενους στο φόρο εγκαταστημένους σε άλλο κράτος-μέλος, με εξαίρεση τα αγαθά που υπάγονται στον ειδικό φόρο κατανάλωσης και τα καινούργια μεταφορικά μέσα,

• όταν η συνολική αξία των αγαθών που αγοράζονται από όλα τα κράτη-μέλη σε μία διαχειριστική περίοδο, χωρίς Φ.Π.Α., υπερβαίνει το ποσό των 2.500.000 δραχμών έχουν τις υποχρεώσεις που ορίζονται από τα άρθρα 2, 3 και 6 της απόφασης αυτής.

**Άρθρο 2**

**Διαδικασία λήψης Α.Φ.Μ / Φ.Π.Α**

1.Τα πρόσωπα που εμπίπτουν στις διατάξεις του προηγούμενου άρθρου υποχρεούνται να εγγραφούν στο μητρώο Φ.Π.Α. (VIES). Η εγγραφή αυτή γίνεται:

- στην περίπτωση που είναι κάτοχοι Α.Φ.Μ., που τους χρορηγήθηκε μετά από υποβολή σχετικής δήλωσης έναρξης δραστηριότητας, με την υποβολή δήλωσης μεταβολών-μετάταξης στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.,
- στην αντίθετη περίπτωση, με την υποβολή στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. δήλωσης έναρξης δραστηριότητας.

2.Η δήλωση της προηγούμενης παραγράφου υποβάλλεται πριν από την πραγματοποίηση της αγοράς ή της παραγγελίας των αγαθών από το άλλο κράτος-μέλος.

3.Με τις παραπάνω δηλώσεις συμπληρώνεται η οικεία ένδειξη ότι τα πρόσωπα του προηγούμενου άρθρου θα πραγματοποιηθούν φορολογητέες αποκτήσεις αγαθών, για τις οποίες είναι υπόχρεοι να καταβάλλουν το φόρο στην Ελλάδα.

**Άρθρο 3**  
**Γνωστοποίηση του Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α.**  
**στους προμηθευτές άλλου**  
**κράτους-μέλους**  
**και καταβολή του οφειλόμενου φόρου**

1. Τα πρόσωπα του άρθρου 1 υποχρεούνται:

- να γνωστοποιούν τον Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α. (με το πρόθεμα "ΕΛ") στους προμηθευτές τους, που είναι εγκαταστημένοι σε άλλο κράτος-μέλος.

Η γνωστοποίηση αυτή γεννά στον προμηθευτή το δικαίωμα αλλά και την υποχρέωση να μη χρεώνει Φ.Π.Α. στα τιμολόγια που εκδίδει.

- να υποβάλλουν περιοδική δήλωση Φ.Π.Α., κάθε μήνα και μέχρι την 20η του επόμενου μήνα και να καταβάλλουν το Φ.Π.Α. που αναλογεί στη φορολογητέα αξία των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών.

2. Όταν η αξία της ενδοκοινοτικής απόκτησης αναγράφεται στο τιμολόγιο του προμηθευτή του άλλου κράτους-μέλους σε ξένο νόμισμα, μετατρέπεται πάντοτε σε δραχμές, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του Ν. 1642/86.\*

3. Ο συντελεστής Φ.Π.Α. που εφαρμόζεται, είναι αυτός που ισχύει για τα ίδια αγαθά που πωλούνται στο εσωτερικό της χώρας ή εισάγονται από το εξωτερικό.

**Άρθρο 4**  
**Διάρκεια καθεστώτος**

1. Τα πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 1 της απόφασης αυτής, που υποχρεωτικά εντάσσονται στο καθεστώς της ενδοκοινοτικής απόκτησης, παραμένουν σ' αυτό υποχρεωτικά τουλάχιστον κατά την τρέχουσα και την επόμενη διαχειριστική περίοδο.

2. Τα πρόσωπα του άρθρου 1, που προαιρετικά απέκτησαν Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α., υπάγονται στις ρυθμίσεις της ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, τουλάχιστον για την τρέχουσα, καθώς και για τις δύο επόμενες διαχειριστικές περιόδους. Επίσης, υπάγονται στις ίδιες ρυθμίσεις και πέραν της διετίας, εφόσον με νεότερη δήλωση τους δεν διαγραφεί ο Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α.

3. Για τη λήξη του καθεστώτος αυτού ο υποκείμενος οφείλει να υποβάλει δήλωση μεταβολών-με-τάταξης. Η δήλωση αυτή υποβάλλεται μέχρι το τέλος της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου εκείνης κατά την οποία δεν θα ισχύει το καθεστώς αυτό και εφόσον συντρέχουν οι νόμιμες προϋποθέσεις.

Σε περίπτωση που η δήλωση μεταβολών-μετάταξης δεν υποβληθεί μέχρι την παραπάνω προθεσμία, ο υποκείμενος παραμένει στο καθεστώς αυτό και για την επόμενη διαχειριστική περίοδο.

**Άρθρο 5**  
**Μη παροχή δικαιώματος έκπτωσης ή επιστροφής του ΦΠΑ**

Ο Φ.Π.Α. που καταβάλλεται με δήλωση, από τα πρόσωπα του άρθρου 1 της απόφασης αυτής, δεν εκπίπτει ούτε επιστρέφεται.

**Άρθρο 6**  
**Υποχρέωση διαφύλαξης στοιχείων**

1. Τα πρόσωπα του άρθρου 1 υποχρεούνται να διαφυλάσσουν τα τιμολόγια και τα άλλα έγγραφα αγοράς αγαθών που εκδίδονται από προμηθευτές άλλου κράτους-μέλους. Επίσης, υποχρεούνται να θέτουν στη διάθεση του φορολογικού ελέγχου τα στοιχεία αυτά.

2. Σε όσες περιπτώσεις τηρούνται βιβλία και στοιχεία του Κ.Β.Σ., τα παραπάνω αποδεικτικά στοιχεία της συναλλαγής καταχωρούνται σ' αυτά.

**Άρθρο 7**  
**Έναρξη ισχύος**

Η απόφαση αυτή, που ισχύει από 1.1.1993, να δημοσιευθεί στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

1. ΠΡΑΞΕΙΣ ΘΕΩΡΟΥΜΕΝΕΣ ΩΣ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΗ ΑΠΟΚΤΗΣΗ ΑΓΑΘΩΝ
2. ΠΑΡΑΛΑΒΗ ΑΓΑΘΩΝ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ ΑΠΟ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟ ΣΤΟ ΦΟΡΟ Η ΑΠΟ ΑΛΛΟ ΚΡΑΤΟΣ ΜΕΛΟΣ
3. ΠΑΡΑΛΑΒΗ ΑΓΑΘΩΝ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ ΑΠΟ ΝΟΜΙΚΟ ΠΡΟΣΩΠΟ ΜΗ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟ ΣΤΟ ΦΟΡΟ ΑΠΟ ΑΛΛΟ Κ-Μ
4. ΜΕΤΑΚΙΝΗΣΗ ΑΓΑΘΩΝ ΑΠΟ ΑΛΛΟ Κ-Μ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ
5. ΤΡΟΠΟΣ ΤΗΡΗΣΗΣ ΤΟΥ ΕΙΔΙΚΟΥ ΒΙΒΛΙΟΥ ΕΠΙ ΜΕΤΑΚΙΝΗΣΕΩΣ ΑΓΑΘΩΝ ΑΠΟ ΑΛΛΟ Κ-Μ ΠΡΟΣ ΤΟ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟ ΤΗΣ ΧΩΡΑΣ ΓΙΑ ΠΡΑΞΕΙΣ ΤΗΣ ΠΕΡ.Γ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 12

## **1. ΠΡΑΞΕΙΣ ΘΕΩΡΟΥΜΕΝΕΣ ΩΣ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΗ ΑΠΟΚΤΗΣΗ ΑΓΑΘΩΝ**

### **Γενικά.**

Στο άρθρο 12 ενσωματώθηκε το άρθρο 10β του Ν. 1642/86, που προστέθηκε με την παρ. 6 του άρθρου 1 του Ν. 2093/1992, όπως ισχύει. Με το άρθρο αυτό μεταφέρονται στο εσωτερικό δίκαιο οι παρ. 6 και 7 του άρθρου 28α της 6ης Οδηγίας.

Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού θεσπίζονται διατάξεις ανάλογες με εκείνες της παρ. 3 του άρθρου 7 του Ν. 2859/2000. Ρυθμίζονται δηλαδή οι πράξεις εκείνες, οι οποίες καίτοι δεν έχουν τα στοιχεία της ενδοκοινοτικής απόκτησης, κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στην περ. γ' της παρ. 1 του άρθρου 2 (αντάλλαγμα, αντισυμβαλλόμενος κ.τ.λ.), θεωρούνται κατά πλάσμα δικαίου, για την εφαρμογή των διατάξεων του Φ.Π.Α., ως ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών και οφείλεται φόρος στην Ελλάδα, όταν τα αγαθά μεταφερθούν στη χώρα μας.

## **2. ΠΑΡΑΛΑΒΗ ΑΓΑΘΩΝ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ ΑΠΟ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟ ΣΤΟ ΦΟΡΟ Η ΑΠΟ ΑΛΛΟ ΚΡΑΤΟΣ ΜΕΛΟΣ**

Σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. α' του άρθρου 12, θεωρείται ως ενδοκοινοτική απόκτηση η μεταφορά αγαθών στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο για τις ανάγκες της επιχείρησής του, από άλλο Κ-Μ εντός του οποίου αποκτήθηκαν με οποιοδήποτε τρόπο (παραγωγή, αγορά, εισαγωγή κ.τ.λ.), στα πλαίσια της επιχειρηματικής του δραστηριότητας.

Από τα πιο πάνω προκύπτει ότι για να χαρακτηριστεί ως ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών η πιο πάνω πράξη, πρέπει να συντρέχουν οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

1. Παραλαβή των αγαθών στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο Φ.Π.Α. για τις ανάγκες της επιχείρησής του. Δηλαδή, η μετακίνηση των αγαθών στην Ελλάδα να γίνεται για τους σκοπούς της επιχείρησής του και όχι για τις προσωπικές του ανάγκες.

2. Μεταφορά ή αποστολή των αγαθών από άλλο Κ-Μ από τον ίδιο τον υποκείμενο ή άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό του (αντιπρόσωπο κ.τ.λ.).

3. Τα αγαθά να έχουν αποκτηθεί από τον υποκείμενο στο φόρο, στο άλλο Κ-Μ με οποιοδήποτε τρόπο, στα πλαίσια της επιχειρηματικής του δραστηριότητας που ασκεί στο κράτος αυτό. Δηλαδή, στο άλλο Κ-Μ από το οποίο μεταφέρονται τα αγαθά, ο υποκείμενος ασκεί δραστηριότητα (έχει Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α.) και τα αγαθά αυτά τα έχει αποκτήσει στα πλαίσια της επιχείρησής του. Η απόκτηση των αγαθών στο άλλο Κ-Μ μπορεί να έχει γίνει με οποιοδήποτε τρόπο. Δηλαδή, μπορεί να τα έχει παραγάγει ο ίδιος στην εκεί επιχείρησή του (μεταποίηση, εξόρυξη, συναρμολόγηση κ.τ.λ.), να τα έχει αγοράσει από άλλη επιχείρηση στο άλλο Κ-Μ ή να τα έχει εισαγάγει από τρίτη χώρα.

Στις πιο πάνω περιπτώσεις, ο υποκείμενος στο Φ.Π.Α. πραγματοποιεί ενδοκοινοτικές παραδόσεις στο άλλο Κ-Μ προς την Ελλάδα, οι οποίες απαλλάσσονται από το φόρο και τις περιλαμβάνει στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα του VIES, που υποβάλλει στο άλλο Κ-Μ.

Ειδικότερα, στην περίπτωση της εισαγωγής των αγαθών στο άλλο Κ-Μ από τρίτη χώρα, τα οποία μεταφέρει στην Ελλάδα ο υποκείμενος στο φόρο μπορεί να ζητήσει την επιστροφή του Φ.Π.Α. που κατέβαλε κατά την εισαγωγή των αγαθών από την τρίτη χώρα.

### **Παραδείγματα**

• Υποκείμενος με εγκατάσταση στην Ελλάδα μεταφέρει στη χώρα μας από την επιχείρησή του στη Γερμανία έναν ηλεκτρονικό υπολογιστή προκειμένου να το χρησιμοποιήσει στο λογιστήριο του. Η παραλαβή του μηχανήματος αυτού στην Ελλάδα θεωρείται ως ενδοκοινοτική απόκτηση.

• Υποκείμενος με εγκατάσταση στην Ελλάδα εισάγει από τρίτη χώρα στη Γερμανία ένα μηχάνημα, το οποίο στη συνέχεια μεταφέρει στην Ελλάδα. Η παραλαβή του μηχανήματος στη χώρα μας θεωρείται ως ενδοκοινοτική απόκτηση, για την οποία οφείλεται φόρος στην Ελλάδα, ενώ μπορεί να ζητήσει επιστροφή του φόρου που κατέβαλε κατά την εισαγωγή του μηχανήματος στη Γερμανία από την τρίτη χώρα.

## **3. ΠΑΡΑΛΑΒΗ ΑΓΑΘΩΝ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ ΑΠΟ ΝΟΜΙΚΟ ΠΡΟΣΩΠΟ ΜΗ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟ ΣΤΟ ΦΟΡΟ ΑΠΟ ΑΛΛΟ Κ-Μ**

Με τις διατάξεις της περ. β' του άρθρου 12 θεωρείται ενδοκοινοτική απόκτηση η μεταφορά αγαθών στο εσωτερικό της χώρας, από νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στο φόρο, από άλλο Κ-Μ εντός του οποίου έχει εισαχθεί από το ίδιο πρόσωπο.

Και στην περίπτωση αυτή, καίτοι δεν υπάρχουν τα στοιχεία της ενδοκοινοτικής απόκτησης (άρθρο 2 παρ. 1, περ. γ'), θεωρείται, η πιο πάνω πράξη, κατά πλάσμα δικαίου, ως ενδοκοινοτική απόκτηση και φορολογείται στην Ελλάδα.

Για να χαρακτηριστεί ως ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών η πιο πάνω πράξη, πρέπει να συντρέχουν οι πιο κάτω προϋποθέσεις:

1. Παραλαβή των αγαθών στο εσωτερικό της χώρας από νομικό πρόσωπο, μη υποκείμενο στο φόρο. Ως μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο θεωρείται το πρόσωπο το οποίο σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 3 δε θεωρείται υποκείμενο στο φόρο (ελληνικό δημόσιο, δήμοι, κοινότητες κ.τ.λ.), καθώς και κάθε νομικό πρόσωπο το οποίο δε θεωρείται ότι ασκεί οικονομική δραστηριότητα (εκκλησίες, σύλλογοι, πρεσβείες, ξένες αποστολές κ.τ.λ.).

2. Αποστολή ή μεταφορά των αγαθών από το ίδιο το νομικό πρόσωπο, από άλλο Κ-Μ στο οποίο είχαν εισαχθεί από το ίδιο πρόσωπο.

#### **Παράδειγμα**

Ένας Δήμος αγόρασε από την Πολωνία υδρομετρητές με τόπο παράδοσης ένα άλλο Κ-Μ π.χ. Γερμανία.

Με την εισαγωγή των μετρητών στη Γερμανία επιβάλλονται και καταβάλλονται οι δασμοφο-ρολογικές επιβαρύνσεις που αντιστοιχούν (π.χ. δασμοί και Φ.Π.Α.). Στη συνέχεια ο Δήμος μεταφέρει από τη Γερμανία στην Ελλάδα τους μετρητές. Στην περίπτωση αυτή, η μεταφορά τους στην Ελλάδα θεωρείται ως ενδοκοινοτική απόκτηση και καταβάλλεται ο Φ.Π.Α. που αναλογεί στην αξία αυτών, εφόσον βέβαια ο Δήμος δεν καλύπτεται από την εξαίρεση που προβλέπεται από τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 11. Δηλαδή, εφόσον οι ενδοκοινοτικές του αποκτήσεις υπερβαίνουν το όριο των 10.000 ευρώ ή έχει ενταχθεί προαιρετικά στο σύστημα Φ.Π.Α.

Μπορεί όμως ο Δήμος να ζητήσει επιστροφή του Φ.Π.Α. που κατέβαλε στη Γερμανία, εφόσον αποδείξει ότι τα αγαθά αυτά αποτέλεσαν αντικείμενο ενδοκοινοτικής απόκτησης στην Ελλάδα.

Είναι αυτονόητο ότι στην περίπτωση που ο Δήμος καλύπτεται από την εξαίρεση που προβλέπεται από την παρ. 2 του άρθρου 11 (μη υπέρβαση του ορίου των 10.000 ευρώ), και δεν υπήχθη προαιρετικά στο καθεστώς της ενδοκοινοτικής απόκτησης δεν υπάρχει υποχρέωση καταβολής Φ.Π.Α. στην Ελλάδα.

### **4.ΜΕΤΑΚΙΝΗΣΗ ΑΓΑΘΩΝ ΑΠΟ ΑΛΛΟ Κ-Μ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ**

Με τις διατάξεις της περ. γ' του άρθρου 12 του Ν 2859/2000, που ισχύει από 7-3-1996, ρυθμίζεται η αντίστροφη περίπτωση της παρ.3 του άρθρου 7, όταν δηλαδή μία επιχείρηση μετακινεί αγαθά της από άλλο Κ-Μ προς την Ελλάδα κατ' ανάλογη εφαρμογή του δεύτερου και τρίτου εδαφίου της παρ.3 του άρθρου 7, προκειμένου να θεωρούνται οι πράξεις αυτές ως ενδοκοινοτικές αποκτήσεις.

Ουσιαστικά πρόκειται για την ίδια ρύθμιση με εκείνη της περ. α' του ίδιου άρθρου.

Επισημαίνεται ότι, οι διατάξεις αυτές έχουν εφαρμογή σε κάθε περίπτωση που η μετακίνηση του αγαθού από το άλλο Κ-Μ προς το εσωτερικό της χώρας είναι οριστική. Το μετακινούμενο δηλαδή προορίζεται για περαιτέρω πώληση ή για να αποτελέσει επενδυτικό ή καταναλωτικό αγαθό της ίδιας επιχείρησης, που λειτουργεί και στην Ελλάδα, ανεξάρτητα αν ο μετακινών τα αγαθά έχει την κύρια εγκατάσταση του στην Ελλάδα ή όχι. Πάντως, πρέπει να διευκρινισθεί ότι, στην περίπτωση αυτή ο μετακινών τα αγαθά πρέπει να διαθέτει ΑΦΜ/ΦΠΑ τόσο στο Κ-Μ απ' όπου μετακινεί τα αγαθά, όπου και αποτελεί ενδοκοινοτική παράδοση, πράξη για την οποία υποβάλλεται δήλωση INTRASTAT "Αποστολής" και Ανακεφαλαιωτικός Πίνακας ενδοκοινοτικών παραδόσεων "LISTING", όσο και στην Ελλάδα, όπου η πράξη αποτελεί ενδοκοινοτική απόκτηση και υποβάλλεται δήλωση INTRASTAT "Αφιξη" και Ανακεφαλαιωτικός Πίνακας Ενδοκοινοτικών Αποκτήσεων. (ΕΔΥΟ 1051009/2119/669/0014/9-5-97, ΠΟΛ. 1156, ως έχει τροποποιηθεί (βλ. αναλυτικότερα άρθρο 36).

**5. ΤΡΟΠΟΣ ΤΗΡΗΣΗΣ ΤΟΥ ΕΙΔΙΚΟΥ ΒΙΒΛΙΟΥ ΕΠΙ ΜΕΤΑΚΙΝΗΣΕΩΣ ΑΓΑΘΩΝ ΑΠΟ ΑΛΛΟ Κ-Μ ΠΡΟΣ ΤΟ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟ ΤΗΣ ΧΩΡΑΣ ΓΙΑ ΠΡΑΞΕΙΣ ΤΗΣ ΠΕΡ.Γ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 12**

Με το άρθρο 4 της ΑΥΟ 1085775/3427/876/Α0014/18-8-97, ΠΟΛ. 1229 (ΦΕΚ 791 Β/3-9-97) ορίζεται ότι ο εγκατεστημένος στην Ελλάδα υποκείμενος στο φόρο ή ο φορολογικός αντιπρόσωπος του εγκατεστημένου εκτός Ελλάδος υποκείμενου στο φόρο ή ελλείπει φορολογικού αντιπροσώπου το πρόσωπο που παραλαμβάνει ενσώματα κινητά αγαθά από άλλο Κ-Μ στο εσωτερικό της χώρας, σύμφωνα με την περ. γ' του άρθρου 12 του Ν. 2859/2000, για τη διενέργεια των πράξεων των περ. δ' και ε' της παρ. 3 του άρθρου 7 του ίδιου νόμου, υποχρεούται στην τήρηση θεωρημένου ειδικού βιβλίου κατ' ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων των προηγούμενων άρθρων (1-3) της ΑΥΟ αυτής, που παρατίθεται στο τέλος του άρθρου 3

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6

1. ΤΟΠΟΣ ΠΑΡΑΔΟΣΗΣ ΑΓΑΘΩΝ
2. ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΑΓΑΘΩΝ ΣΤΟ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟ ΤΗΣ ΧΩΡΑΣ
3. ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΣΕ ΕΝΔΟΚΟΙΝΩΤΙΚΟΥΣ ΤΑΞΙΔΙΩΤΕΣ ΜΕΤΑ ΤΗΝ 30-06-1999  
(ΚΑΤΑΡΓΗΣΗ ΑΠΑΛΛΑΓΩΝ)
4. ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΑΓΑΘΩΝ ΜΕΤΑ ΑΠΟ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΗ Ή ΣΥΝΑΡΜΟΛΟΓΗΣΗ
5. ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΑΓΑΘΩΝ ΠΡΙΝ ΑΠΟ ΤΗΝ ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΤΟΥΣ ΣΤΟ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟ ΤΗΣ ΧΩΡΑΣ
6. ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΚΑΤΑΒΟΛΗΣ Φ.Π.Α ΣΤΙΣ ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΙΣ ΟΠΙΣΘΟΓΡΑΦΗΣΗΣ ΦΟΡΤΩΤΙΚΗΣ
7. ΤΙΜΟΛΟΓΙΑ ΣΤΗΝ ΕΚΧΩΡΙΣΗ ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΟΥ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΟΣ
8. ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΕΠΕΝΔΥΤΙΚΩΝ ΑΓΑΘΩΝ ΜΕΤΑ ΑΠΟ ΕΚΧΩΡΗΣΗ ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΟΥ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΟΣ
9. ΕΚΧΩΡΗΣΗ ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΟΥ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΟΣ ΣΕ ΕΤΑΙΡΕΙΑ LEASING
10. ΚΑΘΕΣΤΩΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗΣ ΤΗΣ ΠΩΛΗΣΗΣ ΑΓΑΘΩΝ ΑΠΟ ΑΠΟΣΤΑΣΗ
11. ΑΠΟΣΤΟΛΗ Ή ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΓΑΘΩΝ ΑΠΟ ΑΛΛΟ Κ-Μ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ
12. ΑΠΟΣΤΟΛΗ Ή ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΓΑΘΩΝ ΑΠΟ ΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ ΠΡΟΣ ΑΛΛΟ ΚΡΑΤΟΣ ΜΕΛΟΣ
13. ΔΙΚΑΙΩΜΑ ΕΠΙΛΟΓΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗΣ ΣΕ ΑΛΛΟ ΚΡΑΤΟΣ-ΜΕΛΟΣ

## **1. ΤΟΠΟΣ ΠΑΡΑΔΟΣΗΣ ΑΓΑΘΩΝ**

Γενικά. Με τις διατάξεις του άρθρου 13 (άρθρο 11 Ν. 1642/88) ορίζεται πότε η παράδοση των αγαθών πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας και επομένως το ελληνικό δημόσιο είναι αρμόδιο για την επιβολή του Φ.Π.Α. Με το άρθρο αυτό υλοποιούνται οι διατάξεις του άρθρου 8 της 6ης οδηγίας, όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις των άρθρων 26α Δ' & 28β Β', που προστέθηκαν στην οδηγία αυτή με την όμοια 91/680/ΕΟΚ (άρθρο 1, παρ. 2, 4 και 5).

## **2. ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΑΓΑΘΩΝ ΣΤΟ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟ ΤΗΣ ΧΩΡΑΣ**

Σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 13 η παράδοση αγαθών θεωρείται ότι συντελείται στην Ελλάδα, εφόσον κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης τα αγαθά βρίσκονται στο εσωτερικό της χώρας. Από τη διατύπωση των διατάξεων αυτών προκύπτει ότι κρίσιμο σημείο, για να κριθεί αν η παράδοση πραγματοποιείται στην Ελλάδα, είναι ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης. Με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 16 ορίζεται ότι ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, είναι ο χρόνος που πραγματοποιείται η παράδοση των αγαθών, η δε παράδοση συντελείται κατά το χρόνο που τα αγαθά τίθενται στη διάθεση του προσώπου που τα αποκτά, κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στις διατάξεις αυτές. Από τις πιο πάνω διατάξεις προκύπτει ακόμη ότι, για την επιβολή του Φ.Π.Α., εφαρμόζεται η αρχή της εδαφικότητας ή χωρικότητας του φόρου. Η αρχή αυτή προσιδιάζει στο φόρο αυτό που είναι φόρος επιρριπτόμενος σε βάρος του αγοραστή. Η αρχή αυτή περνάει από την 6η οδηγία, που υλοποιείται και στη χώρα μας με την πιο πάνω διάταξη και αποβλέπει στην αποφυγή της διπλής ή πολλαπλής φορολογίας στις διακρατικές σχέσεις των διαφόρων κρατών και της φορολογίας των αγαθών σε ένα κράτος.

Για καλύτερη κατανόηση του θέματος παραθέτουμε τα πιο κάτω παραδείγματα:

### • Παράδειγμα α':

Κατασκευαστική επιχείρηση με έδρα τις Βρυξέλλες πουλάει ένα καινούριο διαμέρισμα στον Α', κάτοικο Παρισιού. Το ακίνητο βρίσκεται στην Αθήνα. Η πράξη αυτή (όταν επεκταθεί ο φόρος και στα καινούργια ακίνητα) είναι φορολογητέα στην Ελλάδα, όπου βρίσκεται το ακίνητο.

### • Παράδειγμα β':

Έμπορος Αθηνών, πουλάει μηχανήματα, που βρίσκονται στη Βουλγαρία, σε εργολάβο κάτοικο Θεσ/νίκης. Η πράξη αυτή δεν είναι φορολογητέα στην Ελλάδα και ο φόρος θα επιβληθεί όταν τα μηχανήματα αυτά εισαχθούν στην Ελλάδα (άρθρα 2 και 10). Στην ανωτέρω περίπτωση, αν ο πωλητής ήταν εγκαταστημένος στη Βουλγαρία και τα μηχανήματα βρίσκονταν στη Θεσ/νίκη, η πράξη θα ήταν φορολογητέα στην Ελλάδα, γιατί κατά το χρόνο παράδοσης τα μηχανήματα βρίσκονται στην Ελλάδα, ανεξάρτητα πού είναι εγκαταστημένος ο πωλητής.

### • Παράδειγμα γ':

Έμπορος της Ζυρίχης πουλάει σε έμπορο Θεσ/νίκης εμπορεύματα που βρίσκονται στη Ζυρίχη και τα θέτει στη διάθεση του στις 10-10-2002, ο οποίος (έμπορος Θεσ/νίκης) αναλαμβάνει τη μεταφορά στη Θεσ/νίκη με δικά του μεταφορικά μέσα. Η πράξη αυτή είναι φορολογητέα στη Ζυρίχη, γιατί κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης (θέση των αγαθών στη διάθεση του αγοραστή), τα αγαθά βρίσκονταν στη Ζυρίχη.

Από 1.1.1993, ο τόπος ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, δηλαδή πότε η ενδοκοινοτική απόκτηση θεωρείται ότι πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας και κατά συνέπεια φορολογείται στην Ελλάδα, ορίζεται με τις διατάξεις του άρθρου 15, ενώ ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών ορίζεται με τις διατάξεις του άρθρου 18.

## **3. ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΣΕ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΟΥΣ ΤΑΞΙΔΙΩΤΕΣ ΜΕΤΑ ΤΗΝ 30-06-1999 (ΚΑΤΑΡΓΗΣΗ ΑΠΑΛΛΑΓΩΝ)**

Όπως είναι γνωστόν, με την παρ. 3 του άρθρου 8, σε συνδυασμό με την περ. στ' του άρθρου 26 του Ν. 2753/1999, από 1-7-1999, καταργήθηκε το άρθρο 22 Γ του Ν. 1642/86 με τις διατάξεις του οποίου



προβλέπονταν απαλλαγές από το Φ.Π.Α. στην παράδοση αγαθών από τα καταστήματα αφορολογήτων ειδών που λειτουργούν στους λιμένες και αερολιμένες της χώρας, καθώς και σε πλοία ή αεροσκάφη, που προορίζονται να μεταφερθούν στις προσωπικές αποσκευές ταξιδιωτή που μεταβαίνει σε άλλο Κ-Μ με ενδοκοινοτικό θαλάσσιο πλου ή πτήση.

Υστερα από την κατάργηση των απαλλαγών αυτών, από το Υπ. Οικονομικών, με την Ε.Δ.Υ.Ο. 1073735/3776/468/0014/29-11-1999, ΠΟΛ. 1242, την οποία παραθέτουμε στη συνέχεια, δόθηκαν σχετικές διευκρινίσεις, ως προς τον τόπο φορολογίας κ.λ.π. των αγαθών που διατίθενται κατά τη διάρκεια ενός ενδοκοινοτικού ταξιδιού.

Σημειώνεται ότι σχετικές οδηγίες δόθηκαν προς τις τελωνειακές αρχές και με την Εγκ. Υπ. Οικ. Φ674/363/30-6-1999, ως προς το καθεστώς των φορολογημένων πωλήσεων προϊόντων ΕΦΚ από καταστήματα πλοίων, αεροσκαφών στις ενδοκοινοτικές διακινήσεις επιβατών από 1-7-1999 (βλ. Λογιστή, Αύγουστος 1999, σελ. 1109). Όπως είναι γνωστό, μετά την 30/6/1999 τα αγαθά που πωλούνται κατά τη διάρκεια ενός ενδοκοινοτικού ταξιδιού δεν απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α. και τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης και κατά συνέπεια δεν απαλλάσσονται ούτε οι αγορές αγαθών που προορίζονται για πώληση είτε σε πλοία είτε σε αεροσκάφη (βλ. σημείωση πιο κάτω).

Σαν ενδοκοινοτικό ταξίδι θεωρείται εκείνο που πραγματοποιείται μεταξύ δύο λιμένων ή αερολιμένων, χωρίς ενδιάμεσους σταθμούς σε τρίτες χώρες ή εδάφη εκτός του φορολογικού εδάφους της Ε.Ε. Ο κανόνας αυτός εφαρμόζεται ακόμη και σε περιπτώσεις διέλευσης από διεθνή ύδατα ή διεθνή εναέριο χώρο.

#### **4. ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΑΓΑΘΩΝ ΜΕΤΑ ΑΠΟ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΗ Ή ΣΥΝΑΡΜΟΛΟΓΗΣΗ**

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 13, στην περίπτωση παράδοσης αγαθών, όταν ο προμηθευτής αναλαμβάνει και την υποχρέωση εγκατάστασης ή συναρμολόγησης, ως τόπος ο τόπος όπου γίνεται η εγκατάσταση ή συναρμολόγηση.

Η Ελλάδα θεωρείται τόπος παράδοσης των αγαθών που προέρχονται από άλλο Κ-Μ ή από Τρίτη χώρα, στην περίπτωση που ο προμηθευτής των αγαθών έχει αναλάβει και την εγκατάσταση ή τη συναρμολόγηση αυτών στο εσωτερικό της χώρας. Επομένως τόπος φορολογίας είναι ή Ελλάδα με το συντελεστή που ισχύει στη χώρα μας. Για τα αγαθά που παραδίδονται από την Ελλάδα σε άλλο Κ-Μ ή σε Τρίτη χώρα, με υποχρέωση του προμηθευτή για εγκατάσταση ή συναρμολόγηση των αγαθών στις χώρες αυτές, ο τόπος παράδοσης των αγαθών και επομένως ο τόπος φορολογίας αυτών θεωρείται ότι είναι εκτός του εσωτερικού της χώρας. Η διάταξη αυτή εφαρμόζεται στις περιπτώσεις που τιμολογείται συνολικά από τον προμηθευτή ως πακέτο η αξία των αγαθών και η αμοιβή για την εγκατάσταση ή συναρμολόγηση, όποτε επιβάλλεται ο Φ.Π.Α. με το συντελεστή του αγαθού στη συνολική αξία. Στις περιπτώσεις δε που η τιμολόγηση γίνεται ξεχωριστά για την αξία των αγαθών, η αξία αυτή θα φορολογηθεί ως εισαγωγή, αν προέρχεται από Τρίτη χώρα ή ως ενδοκοινοτική απόκτηση αν προέρχεται από άλλο Κ-Μ και η αξία της συναρμολόγησης θα φορολογηθεί ως παράδοση πραγματοποιούμενη στο εσωτερικό της χώρας και με το συντελεστή στον οποίο υπάγονται τα συναρμολογούμενα αγαθά. Για την εφαρμογή της διάταξης αυτής αρκεί η εγκατάσταση ή συναρμολόγηση των αγαθών και δεν απαιτείται να τεθούν στα αγαθά αυτά σε δοκιμή λειτουργίας.

Παράδειγμα:

- Βιομήχανος εγκαταστημένος στην Ελβετία πουλάει ένα μηχάνημα (βρίσκεται στην Ελβετία) σε βιομήχανο των Πατρών και αναλαμβάνει την υποχρέωση να το συναρμολογήσει στο εργοστάσιο του στην Πάτρα. Η συναρμολόγηση γίνεται στην Πάτρα στις 10-8-2002. Στην περίπτωση αυτή, σύμφωνα με τη διάταξη του τελευταίου εδαφίου της παρ. 1 του άρθρου 16, η παράδοση συντελείται κατά το χρόνο αποπεράτωσης των εργασιών συναρμολόγησης, άρα τόπος φορολογίας είναι η Ελλάδα όπου βρίσκεται το μηχάνημα.

- Αν ο βιομήχανος της Ελβετίας είχε αναλάβει μόνο την υποχρέωση αποστολής και όχι και συναρμολόγησης, τότε η πράξη αυτή δε θα ήταν φορολογητέα στην Ελλάδα. Βεβαίως ο φόρος θα επιβαλλόταν κατά την εισαγωγή του μηχανήματος με βάση τις διατάξεις των άρθρων 2 και 10.

- Εάν στο πιο πάνω παράδειγμα ο προμηθευτής των αγαθών ήταν εγκαταστημένος σε άλλο Κ-Μ, τότε τόπος παράδοσης και επομένως τόπος φορολογίας θεωρείται το εσωτερικό της χώρας.

Στην περίπτωση αυτή, εφόσον ο προμηθευτής είναι εγκαταστημένος στο άλλο Κ-Μ, υποχρεούται να ορίσει στην Ελλάδα φορολογικό αντιπρόσωπο, κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στην περ. δ' της παρ. 4 του άρθρου 36 (Α.Υ.Ο. 1111374/9160/2152/0014/1993, ΠΟΛ. 1281).

**Σημείωση:** Από 1-1-1996 οι εργασίες παραγωγής, κατασκευής ή συναρμολόγησης ενσώματων κινητών αγαθών με σύμβαση μίσθωσης έργου, κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στο δεύτερο εδάφιο περ. ε' της παρ. 2,

του άρθρου 8, Ν. 2859/2000, θεωρούνται ως παροχή υπηρεσιών και επομένως θα έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 14 (Ε.Δ.Υ.Ο. 1051009/2119/669/0014/9-5-97, ΠΟΛ. 1156). Επίσης, όσον αφορά το φορολογικό αντιπρόσωπο, από 1-1-2002 έχει εφαρμογή η Α.Υ.Ο. 1048281/2583/529/Α0014/4-6-2002, που παρατίθεται στο άρθρο 36.

## **5. ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΑΓΑΘΩΝ ΠΡΙΝ ΑΠΟ ΤΗΝ ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΤΟΥΣ ΣΤΟ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟ ΤΗΣ ΧΩΡΑΣ**

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 13, στην περίπτωση παράδοσης αγαθών πριν από την εισαγωγή τους στην Ελλάδα, ως τόπος παράδοσης των αγαθών θεωρείται το εσωτερικό της χώρας, εφόσον αυτό είναι και ο τόπος του τελικού προορισμού τους. Για την εφαρμογή της διάταξης αυτής από τη Διοίκηση είχαν δοθεί οι πιο κάτω οδηγίες:

Με τη διάταξη αυτή καθιερώνεται το τεκμήριο της πραγματοποίησης στη χώρα μας κάθε παράδοσης (πώλησης) αγαθών, που προηγείται της εισαγωγής, υπό την προϋπόθεση ότι ο τελικός προορισμός των αγαθών αυτών είναι η Ελλάδα. Η πράξη αυτή είναι φορολογητέα, παρά το γεγονός ότι τα αγαθά μπορεί να μη βρίσκονται στο εσωτερικό της χώρας. Αντιπροσωπευτική περίπτωση τέτοιων πράξεων είναι εκείνη του εισαγωγέα, ο οποίος μεταβιβάζει τα φορτωτικά του έγγραφα πριν τα εμπορεύματα εισαχθούν στη χώρα μας. Ο δικαιολογητικός λόγος που υπαγόρευσε τη ρύθμιση αυτή, συνίσταται στην αποτροπή μη φορολόγησης σημαντικών πράξεων μεταβίβασης αγαθών, που ουσιαστικά γίνονται στο εσωτερικό της χώρας. Κατ' ακολουθίαν, η πράξη αυτή της παράδοσης των αγαθών θεωρείται ότι πραγματοποιείται στη χώρα μας και συνεπώς κατά τον τελωνισμό των αγαθών η πράξη αυτή της μεταβίβασης υπόκειται στο Φ.Π.Α.

Κατά τη ρητή διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 13 η παράδοση αγαθών θεωρείται ότι πραγματοποιείται στην Ελλάδα, εφόσον κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης τα αγαθά βρίσκονται στην ελληνική επικράτεια. Εξάλλου, σύμφωνα με το άρθρο 17 του Ν. 2859/2000, στην εισαγωγή αγαθών η φορολογική υποχρέωση γεννάται κατά την είσοδο τους στο τελωνειακό έδαφος, ο φόρος όμως γίνεται απαιτητός κατά το χρόνο που λαμβάνεται υπόψη για την επιβολή των δασμών.

Από το συνδυασμό των διατάξεων των άρθρων 13 και 17 προκύπτει ότι και η εκχώρηση του εισαγωγικού δικαιώματος για εμπορεύματα που βρίσκονται σε τελωνειακούς χώρους ή που έχουν τεθεί σε καθεστώς προσωρινής εναπόθεσης, συνιστά παράδοση αγαθού (πώληση) και σαν τέτοια υπόκειται στο Φ.Π.Α. Επίσης και η μεταβίβαση αγαθών πριν εισαχθούν στο τελωνειακό έδαφος της χώρας μας με τη μέθοδο της οπισθογράφησης των φορτωτικών εγγράφων, συνιστά και αυτή παράδοση αγαθού και συνεπώς υπόκειται σε Φ.Π.Α.

Επομένως, κατά τον τελωνισμό εμπορευμάτων, τα οποία προέρχονται είτε από εκχώρηση του εισαγωγικού δικαιώματος είτε από οπισθογράφηση φορτωτικών εγγράφων, θα πρέπει οι τελωνειακές αρχές να αξιούν, σε κάθε περίπτωση, την προσκόμιση τιμολογίων πώλησης, στα οποία θα έχει υποχρεωτικά υπολογισθεί και ο Φ.Π.Α. Η πιο πάνω ρύθμιση δεν καταλαμβάνει τις περιπτώσεις εκχώρησης του εισαγωγικού δικαιώματος ή της οπισθογράφησης των φορτωτικών εγγράφων σε πρόσωπα φυσικά ή νομικά, τα οποία απολαύουν, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, μερικής ή ολικής απαλλαγής από τους εισπραττόμενους στα τελωνεία πάσης φύσεως φόρους. (Φόρος κατανάλωσης κ.τ.λ.). Η ρύθμιση αυτή κρίθηκε αναγκαία, προκειμένου να λειτουργήσουν στην πράξη οι παρεχόμενες από τις κείμενες διατάξεις μερικές ή ολικές φορολογικές απαλλαγές.

Επομένως, οι οπισθογραφήσεις των φορτωτικών εγγράφων και οι εκχωρήσεις του εισαγωγικού δικαιώματος σε δικαιούχα ατέλειας πρόσωπα, τα οποία απολαμβάνουν κατά την εισαγωγή μερικής ή ολικής φορολογικής απαλλαγής, δε θα υπόκεινται σε Φ.Π.Α. Συγκεκριμένα, στις περιπτώσεις αυτές στα εκδιδόμενα τιμολόγια πώλησης θα αναγράφεται, πέραν των άλλων στοιχείων, που προβλέπονται από τον Κ.Β.Σ., η ένδειξη «Ο Φ.Π.Α. θα εισπραχθεί στο Τελωνείο». (Υπ. Οικ. Δ. 129/86/1987).

Η πιο πάνω ρύθμιση είχε σαν συνέπεια το Δημόσιο και τα Ν.Π.Δ.Δ., που για ορισμένα είδη δεν είχαν καμία φορολογική απαλλαγή, να υποχρεώνονται στην καταβολή Φ.Π.Α. τόσο κατά το στάδιο της εκχώρησης, όσο και κατά το στάδιο του τελωνισμού, με αποτέλεσμα την υπέρμετρη επιβάρυνσή τους. Ύστερα απ' αυτό, με νεώτερη διαταγή δόθηκαν διευκρινίσεις ότι οι κρατικοί φορείς, ανεξάρτητα από το νομικό καθεστώς που τους διέπει (δημοσίου ή ιδιωτικού ή μικτού δικαίου), δεν υποχρεούνται στην καταβολή του Φ.Π.Α. κατά την εκχώρηση του εισαγωγικού δικαιώματος ή την οπισθογράφηση των

φορτωτικών εγγράφων, περιοριζόμενης της υποχρέωσης αυτής μόνο κατά τον τελωνισμό των αγαθών σε ανάλωση. Είναι αυτονόητο ότι και στις περιπτώσεις αυτές θα προσκομίζεται τιμολόγιο πώλησης του προμηθευτή με την ένδειξη «Ο Φ.Π.Α. θα εισπραχθεί στο Τελωνείο». (Υπ. Οικ. Δ. 663/453/1987, ΠΟΛ. 26).

## **6. ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΚΑΤΑΒΟΛΗΣ Φ.Π.Α ΣΤΙΣ ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΙΣ ΟΠΙΣΘΟΓΡΑΦΗΣΗΣ ΦΟΡΤΩΤΙΚΗΣ**

Με τη ΔΥΟ Δ. 663/453/3-6-1987 διευκρινίστηκε ότι η φορτωτική και κατ' εξοχή η θαλάσσια και η σιδηροδρομική, κέκτηται, σύμφωνα μετά διαδάγματα της εμπορικής επιστήμης, εμπορευσιμότητα, υπό την έννοια ότι αντιπροσωπεύει την κατοχή του εμπορεύματος στις μεταβιβάσεις προς τρίτους.

Ο ιδιοκτήτης του πράγματος δύναται να χρησιμοποιήσει τη φορτωτική σαν υποκατάστατο του πράγματος τόσο στις σχέσεις προς τρίτους, όσο και στις συναλλαγές του με τις Τράπεζες. Συνεπώς, η φορτωτική είναι εμπορεύσιμη, αποτελεί αυτοτελή κινητή αξία και σαν αξιόγραφο ενσωματώνει την ενοχική αξίωση απόδοσης των φορτωθέντων εμπορευμάτων στο λιμένα εκφόρτωσης και ακόμη αντιπροσωπεύει τη νομή των πραγμάτων.

Η παράδοση της φορτωτικής, σύμφωνα με το άρθρο 172 του Κ.Ι.Ν.Δ. και άλλες διατάξεις, έχει τις ίδιες νομικές συνέπειες που έχει και η παράδοση αυτών των ίδιων των αγαθών που αναφέρονται σ' αυτή. Δηλαδή, η παράδοση της φορτωτικής μπορεί να γίνει είτε προς το σκοπό της μεταβίβασης της κυριότητας, είτε για τη σύσταση ενεχύρου ή επικαρπίας, είτε ακόμη για λόγους πληρεξουσιότητας προς νομιμοποίηση εκείνου στον οποίο παραδόθηκε η φορτωτική για την παραλαβή του φορτίου. Εξάλλου, η φορτωτική, σύμφωνα με το Κ.Ι.Ν.Δ. (Ν. 3816/58-άρθρα 168 και επόμενα) εκδίδεται κατ' επιλογή του φορτωτή στο όνομα ορισμένου προσώπου (ονομαστική φορτωτική) ή σε διαταγή (ORDER), οπι-σθογραφημένη δε δύναται να φέρει τις ακόλουθες ρήτρες:

- "λόγω ενεχύρου"
- "λόγω ασφάλειας"
- "λόγω πληρεξουσιότητας"
- "ή άλλη ισοδύναμη ρήτρα, π.χ. παρακαταθήκη κ.τ.λ."

Με τη Δ. 129/86/1987 διαταγή έχει διευκρινισθεί ότι η μεταβίβαση αγαθών πριν εισαχθούν στο τελωνειακό έδαφος της χώρας μας, με τη μέθοδο της οπισθογράφησης των φορτωτικών εγγράφων, συνιστά παράδοση αγαθού και σαν τέτοια υπόκειται σε Φ.Π.Α. Η ρύθμιση αυτή καλύπτει τις περιπτώσεις εκείνες που πράγματι λαμβάνει χώρα πώληση του αγαθού από εκείνον που εμφανίζεται στη φορτωτική σαν κύριος του εμπορεύματος και όχι στις περιπτώσεις εκείνες που η φορτωτική φέρει τις ενδείξεις "ORDER", παρακαταθήκη, πληρεξουσιότητα, εμπόρευμα απρο-πλήρωτο κ.τ.λ., καθόσον στις τελευταίες αυτές δεν πρόκειται για πώληση αγαθού, για μεταβίβαση δηλαδή της κυριότητας, δεδομένου ότι η κυριότητα ανήκει στον αποστολέα -πωλητή οίκο του εξωτερικού μέχρι εξεύρεσης αγοραστή. Κατ' ακολουθίαν, στις οπισθογραφήσεις αυτής της μορφής δεν οφείλεται Φ.Π.Α.

Ενόψει των πιο πάνω, κατά τους τελωνισμούς εμπορευμάτων για ανάλωση, θα πρέπει οι τε-~ λωνειακές αρχές να αξιώνουν την προσκόμιση φωτ/φου φορτωτικής, αντιγράφου προτιμολογίου και τιμολογίου πώλησης των οίκων του εξωτερικού, τα οποία στη συνέχεια θα συσχετίζονται με τις άδειες εκτελωνισμού και με τα κατατιθέμενα παραστατικά. Εάν από το συσχετισμό αυτό, προκύπτει ότι το αναγραφόμενο στα δικαιολογητικά αυτά πρόσωπο, φυσικό ή νομικό, είναι το ίδιο, τότε δε θα αξιώνουν την καταβολή Φ.Π.Α. για τις προαναφερόμενες οπισθογραφήσεις και θα γίνεται μόνο είσπραξη του αναλογούντος Φ.Π.Α. των εισαγωγών. Δε θα αξιώνουν επίσης την καταβολή Φ.Π.Α. και τις περιπτώσεις που η φορτωτική φέρει μια από τις ενδείξεις - ρήτρες "παρακαταθήκη, πληρεξουσιότητα, εμπόρευμα απροπλήρωτο κ.τ.λ.", καθόσον η κυριότητα του εμπορεύματος ανήκει ακόμη στον πωλητή οίκο του εξωτερικού. Για μεγαλύτερη όμως εξασφάλιση των συμφερόντων του δημοσίου και προς αποφυγή ενδεχομένων καταστρατηγήσεων, ο έλεγχος της προσκομιζόμενης φορτωτικής με τα λοιπά δικαιολογητικά που προσκομίζονται κατά τον τελωνισμό (προτιμολόγιο, τιμολόγιο, άδεια Τραπεζής, τελωνειακό παραστατικό, διατακτική) είναι και σ' αυτήν την περίπτωση επιβεβλημένος.

Η έκδοση τιμολογίων παροχής υπηρεσιών από εκείνους που παρέχουν τέτοιες υπηρεσίες, όπως πράκτορες, αντιπρόσωποι, μεταφορείς κ.τ.λ. είναι απαραίτητη, σύμφωνα άλλωστε και με τον Κ.Β.Σ. Φωτοαντίγραφα των τιμολογίων θα προσαρτώνται στα παραστατικά εισαγωγής.

Ειδικά για τις Τράπεζες θα προσκομίζεται και θα προσαρτάται στα παραστατικά εισαγωγής φωτοαντίγραφο του προβλεπόμενου από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. αποδεικτικού είσπραξης ή χρέωσης. Αντίθετα, όταν το όνομα που αναφέρεται στη φορτωτική είναι διαφορετικό από εκείνο του τιμολογίου, της άδειας Τράπεζας και του κατατιθεμένου παραστατικού, τότε θα πρέπει οι τελωνειακές αρχές να αξιώνουν την προσκόμιση τιμολογίου πώλησης με Φ.Π.Α., καθόσον στις περιπτώσεις αυτές έχει μεσολαβήσει πράγματι, πώληση αγαθού πριν από τον τελωνισμό του (βλ. πιο κάτω συμψηφισμός του Φ.Π.Α. παρ. 406).

#### **7. ΤΙΜΟΛΟΓΙΑ ΣΤΗΝ ΕΚΧΩΡΙΣΗ ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΟΥ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΟΣ**

Σχετικά με το θέμα αυτό από το Υπ. Οικονομικών δόθηκαν διευκρινίσεις προς τις τελωνειακές Αρχές με τις Ε.Δ.Υ.Ο. Α2030/351 /16-10-1992 και στη συνέχεια με την όμοια Π. 63/3/7-1-1993. Ειδικότερα με την τελευταία διευκρινίστηκαν τα εξής:

Οι αρμόδιες Τελωνειακές Υπηρεσίες μπορούν αντί του πρωτότυπου τιμολογίου, να δέχονται ένα από τα αντίτυπα που εκδίδονται μαζί με το πρωτότυπο τιμολόγιο, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ., με την προϋπόθεση ότι θα πρέπει προηγουμένως να προσκομίζεται το πρωτότυπο, προκειμένου να διαπιστώνεται η ταυτότητα πρωτοτύπων και αντιτύπων για τη διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου.

Για περιπτώσεις χορήγησης από τις Τελωνειακές Αρχές φωτοαντιγράφου του αντιτύπου, οσάκις τούτο ζητηθεί, θα πρέπει να γίνεται σ' αυτό (φ/γραφο) σχετική πράξη ότι το εν λόγω φωτοαντίγραφο χορηγείται ύστερα από επίδειξη του πρωτοτύπου τιμολογίου. Η ίδια παρατήρηση θα γίνεται και στο αντίτυπο που θα παραμείνει στο Τελωνείο ως προσαρτημένο δικαιολογητικό στο σχετικό παραστατικό εισαγωγής.

Κατά τα λοιπά, η αριθμ. Α2030/351/16-10-92 διαταγή εξακολουθεί να ισχύει.

#### **8. ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΕΠΕΝΔΥΤΙΚΩΝ ΑΓΑΘΩΝ ΜΕΤΑ ΑΠΟ ΕΚΧΩΡΗΣΗ ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΟΥ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΟΣ**

Σχετικά με την εφαρμογή της Α.Υ.Ο.Π. 2869/2389/1987, στην περίπτωση εισαγωγής επενδυτικών αγαθών από άλλο πρόσωπο, που στη συνέχεια και προ του τελωνισμού τους τα εκχωρεί στον επενδυτή, ενόψει και των διατάξεων των άρθρων 13,17 και 25 του Ν. 2859/2000, από τη Διοίκηση δόθηκαν οδηγίες με την Ε.Δ.Υ.Ο. Π. 2307/955/1988, Π.Ο.Α. 120. Για την εφαρμογή της Α.Υ.Ο. Π. 2869/2389/1987 υπόψη και οι διατάξεις του άρθρου 3 του Ν. 2093/1992, σύμφωνα με τις οποίες η απόφαση αυτή εφαρμόζεται μόνον εφόσον ο αναλογών Φ.Π.Α. για κάθε μεμονωμένη συναλλαγή είναι ίσος ή μεγαλύτερος του 1.000.000 δρχ. (από 1-1-2002 αντίστοιχο ποσό σε ευρώ. Περισσότερα βλέπετε στην ανάλυση των διατάξεων του άρθρου 34).

#### **9. ΕΚΧΩΡΗΣΗ ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΟΥ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΟΣ ΣΕ ΕΤΑΙΡΕΙΑ LEASING**

Σχετικά με το θέμα αυτό από τη Διοίκηση διευκρινίστηκε ότι η εκχώρηση από εταιρεία εισαγωγικού δικαιώματος μηχανήματος σε εταιρεία LEASING, η οποία ως εταιρεία χρηματοδοτικής μίσθωσης δικαιούται απαλλαγή από δασμούς και φόρους, δεν υπάγεται σε Φ.Π.Α., ανεξάρτητα αν η εισαγωγή γίνεται από Κ-Μ της Ευρ. Ένωσης από το οποίο οι εισαγωγές δε βαρύνονται με δασμούς ή άλλους φόρους, ώστε πράγματι να γίνει χρήση της σχετικής απαλλακτικής διάταξης. (Υπόψη και η διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 6 του Ν. 1665/1986 και η Α.Υ.Ο. Δ. 129/86/2-2-1987, παρ. Α-8). Αντίθετα, κατά την εισαγωγή του αγαθού αυτού από την εταιρεία LEASING θα καταβληθεί ο Φ.Π.Α. που αναλογεί (Υπ. Οικ. 1029149/1625/574/21-6-1990).

Διευκρινίζεται ότι από 1-1-1993 κατά την ενδοκοινοτική απόκτηση δεν υπάρχει υποχρέωση καταβολής Φ.Π.Α. στην αξία του μηχανήματος (γίνεται χρεωπίστωση του Φ.Π.Α.).

#### **10. ΚΑΘΕΣΤΩΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗΣ ΤΗΣ ΠΩΛΗΣΗΣ ΑΓΑΘΩΝ ΑΠΟ ΑΠΟΣΤΑΣΗ**

Με τις διατάξεις των παρ. 4 και 5 του άρθρου 13 θεσπίζεται το καθεστώς φορολόγησης της πώλησης αγαθών από απόσταση, που διεξάγονται μεταξύ της χώρας μας και των άλλων Κ-Μ, εφόσον συντρέχουν ορισμένες προϋποθέσεις. Οι διατάξεις αυτές αφορούν πωλήσεις που πραγματοποιούνται με αποστολή των αγαθών και την ευθύνη της μεταφοράς των αναλαμβάνει ο πωλητής και γίνονται ταχυδρομικά, τηλεφωνικά ή με άλλο τρόπο, κυρίως με βάση διανεμηθέντες τιμοκατάλογους, από προμηθευτή που είναι εγκαταστημένος σε διαφορετικό Κ-Μ 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 Κ-Μ άφιξης των αγαθών. Η ανάγκη που επέβαλε τη θεσμοθέτηση του καθεστώτος αυτού είναι η αποφυγή των στρεβλώσεων του ανταγωνισμού στο εσωτερικό της Ευρ. Ένωσης.

Με την Α.Υ.Ο. 1002413/203/24/0014/1993, ΠΟΛ. 1004, που παραθέτουμε στο τέλος του άρθρου αυτού ορίζεται η διαδικασία εφαρμογής του καθεστώτος φορολόγησης των πωλήσεων από απόσταση. Όπως είναι γνωστό για τις πωλήσεις από απόσταση εκδόθηκε η Οδηγία 97/7 ΕΟΚ, η οποία καλύπτει τις πωλήσεις που γίνονται με όλα τα σύγχρονα μέσα επικοινωνίας, ενώ τα Κ-Μ πρέπει να προσαρμόσουν τη νομοθεσία τους, το αργότερο σε μία τριετία, από τις 4-6-1997, που τέθηκε σε ισχύ η οδηγία.

## **11. ΑΠΟΣΤΟΛΗ Ή ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΓΑΘΩΝ ΑΠΟ ΆΛΛΟ Κ-Μ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ**

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 13, κατά παρέκκλιση του γενικού κανόνα, τόπος φορολόγησης είναι το εσωτερικό της χώρας εφόσον τα αγαθά αποστέλλονται ή μεταφέρονται στο εσωτερικό της χώρας από προμηθευτή εγκαταστημένο σε άλλο Κ-Μ και πληρούνται αθροιστικά οι εξής προϋποθέσεις :

1. Η παράδοση των αγαθών γίνεται προς πρόσωπα που καλύπτονται από την παρέκκλιση της παρ. 2 του άρθρου 11 ή προς οποιοδήποτε μη υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο. Δηλαδή, η παράδοση γίνεται προς:

- αγρότες που ανήκουν στο κατ' αποκοπή καθεστώς του άρθρου 41,
- πρόσωπα που ενεργούν αποκλειστικά πράξεις απαλλασσόμενες από φόρο, για τις οποίες δεν τους παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών, όπως πράξεις του άρθρου 22 ή μικρές επιχειρήσεις της παρ.2 του άρθρου 39, νομικά πρόσωπα μη υποκείμενα στο φόρο (Δημόσιο, Ο.Τ.Α. κ.τ.λ.), όταν ενεργούν στα πλαίσια άσκησης δημόσιας εξουσίας ή άλλα πρόσωπα τα οποία δεν ασκούν οικονομική δραστηριότητα, όπως σύλλογοι κ.τ.λ., κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στο άρθρο 3. Απαραίτητη προϋπόθεση στις ανωτέρω περιπτώσεις είναι το ύψος των αγορών από τα άλλα Κ-Μ, που πραγματοποιούν τα πιο πάνω πρόσωπα να μην υπερβαίνουν, κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο ή κατά την τρέχουσα το ποσό των 2.500.000 δρχ. (από 1-1-2002 τα 10.000 ευρώ).

- Οποιοδήποτε άλλο μη υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο (π.χ. ιδιώτης).

2. Δεν πρόκειται για καινούργια μεταφορικά μέσα, κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στην παρ. 4 του άρθρου 11, ούτε για αγαθά που παραδίδονται στο εσωτερικό της χώρας από τον προμηθευτή, μετά από εγκατάσταση ή συναρμολόγηση (άρθρο 13, παρ. 2).

3. Το ύψος των συναλλαγών, χωρίς Φ.Π.Α. που πραγματοποιούνται από τον προμηθευτή, που είναι εγκαταστημένος σε άλλο Κ-Μ υπερβαίνει κατά τη διάρκεια της τρέχουσας διαχειριστικής περιόδου το ποσό των 8.200.000 δρχ. (από 1-1-2002 τα 35.000 ευρώ), ή κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο έχει υπερβεί το όριο αυτό.

- Η προϋπόθεση αυτή (υπέρβασης του ορίου) δεν ισχύει προκειμένου για αγαθά που υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης (πετρελαιοειδή προϊόντα, οινόπνευμα και αλκοολούχα ποτά και καπνοβιομηχανικά προϊόντα).

Αν δεν συντρέχει έστω και μία από τις πιο πάνω προϋποθέσεις, δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 4 και τόπος φορολογίας είναι ο τόπος που είναι εγκαταστημένος ο προμηθευτής των αγαθών στο άλλο Κ-Μ. Για καλύτερη κατανόηση των διατάξεων της παρ.4 του άρθρου 13 παραθέτουμε τα πιο κάτω παραδείγματα:

### **ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ**

Νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στο φόρο (π.χ. ο Δήμος Αθηναίων), με έδρα την Αθήνα αγοράζει από υποκείμενο στο φόρο εγκαταστημένο στην Αγγλία ένα κομπιούτερ, αξίας 5.000 ευρώ χωρίς Φ.Π.Α., το οποίο αποστέλλεται την Ελλάδα. Το νομικό πρόσωπο, το έτος της αγοράς του κομπιούτερ δεν έχει πραγματοποιήσει άλλες αγορές από Κ-Μ και ο Άγγλος προμηθευτής του κομπιούτερ το προηγούμενο έτος είχε πραγματοποιήσει προς την Ελλάδα πωλήσεις αξίας 40.000 ευρώ. Στην περίπτωση αυτή τόπος παράδοσης του κομπιούτερ θεωρείται η Ελλάδα και κατά συνέπεια και τόπος φορολογίας. Η επιχείρηση της Αγγλίας υποχρεούται να έχει στην Ελλάδα φορολογικό αντιπρόσωπο για την απόδοση του φόρου στο Δημόσιο, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. δ' της παρ. 4, του άρθρου 36 και την Α.Υ.Ο. 1111374/9160/2152/0014/1993, ΠΟΑ. 1281.\*

Έλληνας αγρότης, αγοράζει από υποκείμενο στο φόρο εγκαταστημένο στην Ιταλία, ένα τρακτέρ αξίας 4.000 ευρώ, χωρίς Φ.Π.Α. και το οποίο του αποστέλλεται. Το ίδιο έτος, είχε αγοράσει κατά τον ίδιο τρόπο από υποκείμενο στο φόρο εγκαταστημένο στην Ισπανία ένα αντλη-τικό συγκρότημα αξίας 7.000 ευρώ. Για την παράδοση του τρακτέρ σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 4 του άρθρου 13, τόπος παράδοσης δε θεωρείται η Ελλάδα, γιατί οι ετήσιες αγορές του αγρότη από Κ-Μ έχουν υπερβεί το όριο των 10.000 ευρώ

που απαιτείται. Η αγορά όμως αυτή θα φορολογηθεί στην Ελλάδα ως ενδοκοινοτική απόκτηση, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 2 και 11.

- Έλληνας γιατρός αγοράζει από υποκείμενο στο φόρο εγκαταστημένο στη Γερμανία, ιατρικό μηχάνημα αξίας 10.000 ευρώ, χωρίς Φ.Π.Α., το οποίο του αποστέλλεται στην Ελλάδα. Ο Γερμανός προμηθευτής το προηγούμενο έτος είχε πραγματοποιήσει προς την Ελλάδα πωλήσεις αξίας 30.000 ευρώ. Τόπος παράδοσης του ιατρικού μηχανήματος, σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 4 του άρθρου 13 δεν είναι η Ελλάδα, γιατί οι πωλήσεις του Γερμανού προμηθευτή τον προηγούμενο χρόνο δεν έχουν υπερβεί το ποσό των 35.000 ευρώ, που έχει τεθεί ως όριο. Η πράξη αυτή θα φορολογηθεί στη Γερμανία.

- Έλληνας ιδιώτης αγοράζει από υποκείμενο στο φόρο εγκαταστημένο στην Ισπανία καινούργιο Ι.Χ. αυτοκίνητο αξίας 10.000 ευρώ, το οποίο του αποστέλλεται στο εσωτερικό της χώρας. Στην περίπτωση αυτή, αν και ο τόπος παράδοσης δεν είναι η Ελλάδα, γιατί τα καινούργια μεταφορικά μέσα εξαιρούνται από τη ρύθμιση της παρ. 4 του άρθρου 13, εντούτοις η αγορά αυτή θα φορολογηθεί στην Ελλάδα, ως ενδοκοινοτική απόκτηση, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 2 και 11.

- Ασφαλιστική εταιρεία με έδρα την Ελλάδα (απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με την περ. Ιθ' της παρ. 1 του άρθρου 22) αγοράζει από υποκείμενο στο φόρο εγκαταστημένο στη Γαλλία μηχάνημα αξίας 10.000 ευρώ, το οποίο της αποστέλλεται και για το οποίο ο προμηθευτής έχει αναλάβει την ευθύνη της εγκατάστασης. Η διάταξη της παρ. 4 δεν έχει εφαρμογή στην παράδοση του μηχανήματος αυτού, γιατί πρόκειται για περίπτωση που εξαιρείται από τη ρύθμιση της παραγράφου αυτής. Για την παράδοση αυτή τόπος φορολογίας είναι η Ελλάδα, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 13 (Υπ. Οικ. 1131481/7043/0014/1992, ΠΟΛ. 1282).

Υπόψη και η διάταξη της περ. ε' της παρ. 2 του άρθρου 8, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 14 του Ν. 2859/2000.

## **12. ΑΠΟΣΤΟΛΗ Ή ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΓΑΘΩΝ ΑΠΟ ΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ ΠΡΟΣ ΑΛΛΟ ΚΡΑΤΟΣ ΜΕΛΟΣ**

Με τις διατάξεις της παρ.5 του άρθρου 13, ρυθμίζεται η αντίθετη περίπτωση από εκείνη που ρυθμίζεται με τις διατάξεις της παρ. 4.

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5, κατά παρέκκλιση από την περ. α' της παρ. 1 και την παρ. 2 του άρθρου 13, η παράδοση των αγαθών δε θεωρείται ότι πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας στην περίπτωση που ο προμηθευτής είναι υποκείμενος στο φόρο εγκαταστημένος 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 πρόσωπα εγκαταστημένα σε άλλα Κ-Μ και πληρούνται αθροιστικά ορισμένες προϋποθέσεις. Οι προϋποθέσεις αυτές είναι οι ίδιες με εκείνες που αναφέρονται στην πιο πάνω παράγραφο. Δηλαδή οι αγοραστές των αγαθών που είναι εγκαταστημένοι σε άλλο Κ-Μ να είναι ιδιώτες ή να μη πληρούν τις προϋποθέσεις για τη φορολόγηση της παράδοσης αυτής ως ενδοκοινοτικής απόκτησης στη χώρα τους. Επίσης δεν πρόκειται για καινούργια μεταφορικά μέσα, ούτε για αγαθά που παραδίδονται μετά από εγκατάσταση ή συναρμολόγηση από τον προμηθευτή ή για λογαριασμό του. Όσον αφορά τις ετήσιες πωλήσεις που πραγματοποίησε ο προμηθευτής κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο, προς το αυτό Κ-Μ (Γαλλία, Γερμανία, Ηνωμένο Βασίλειο, Λουξεμβούργο, Ολλανδία), πρέπει να έχουν υπερβεί το ποσό των 23.400.000 δραχμών (από 1-1-2002 τα 100.000 ευρώ) ή (Ιταλία, Ισπανία, Πορτογαλία, Ιρλανδία, Δανία, Βέλγιο) το ποσό των 8.200.000 δραχμών (από 1-1-2002 τα 35.000 ευρώ) και κατά την τρέχουσα διαχειριστική περίοδο υπερβαίνουν τα ποσά αυτά.

Παράδειγμα. Ελληνική επιχείρηση πραγματοποιεί κατά το έτος 2002 πωλήσεις από απόσταση σε πρόσωπα εγκαταστημένα στη Γερμανία, ως ακολούθως:

- αποστολές από την Ελλάδα 80.000 ευρώ
- αποστολές από τη Γαλλία 25.000 ευρώ.

Επειδή η επιχείρηση έχει υπερβεί το όριο των 100.000 ευρώ για τις αποστολές, πέραν του ορίου αυτού, θα υπολογίσει Φ.Π.Α. με το συντελεστή που ισχύει στη Γερμανία, όπου και θα τον αποδώσει με το φορολογικό αντιπρόσωπο που υποχρεούται να ορίσει στη Γερμανία, (βλ. προηγούμενη παράγραφο για το φορολογικό αντιπρόσωπο).

## **13. ΔΙΚΑΙΩΜΑ ΕΠΙΛΟΓΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗΣ ΣΕ ΑΛΛΟ ΚΡΑΤΟΣ-ΜΕΛΟΣ**

Σύμφωνα με τις διατάξεις του προτελευταίου εδαφίου της παρ. 5 το άρθρου 13 που ισχύει από 1-1-1993, οι υποκείμενοι των οποίων οι πωλήσεις προς το άλλο Κ-Μ δεν υπερβαίνουν ετησίως τα παραπάνω όρια (35.000 ή 100.000 ευρώ), μπορούν να επιλέγουν τη φορολόγηση των πράξεων αυτών στο άλλο Κ-Μ, ανεξάρτητα από το ύψος των ετήσιων πωλήσεων τους.

Η επιλογή αυτή γίνεται με την υποβολή στην αρμόδια Δ.Ο.Υ δήλωσης μεταβολών-μετάταξης και προκειμένου για νέα επιχείρηση με τη δήλωση έναρξης, με τις οποίες δηλώνει τα Κ-Μ στα οποία επιθυμεί να φορολογείται προαιρετικά. Στην περίπτωση της προαιρετικής ένταξης στο καθεστώς φορολόγησης στο άλλο Κ-Μ, η δήλωση μεταβολών - μετάταξης υποβάλλεται σε οποιοδήποτε χρόνο και ισχύει υποχρεωτικά τουλάχιστον για δύο πλήρεις διαχειριστικές περιόδους μετά την πάροδο των οποίων μπορεί να ανακληθεί. Αν δεν ανακληθεί ισχύει και πέραν της διετίας. Εάν η δήλωση αυτή υποβληθεί κατά τη διάρκεια της διαχειριστικής περιόδου και, μετά τη 30η μέρα του πρώτου μήνα, ισχύει υποχρεωτικά για την τρέχουσα και τις δύο επόμενες διαχειριστικές περιόδους. Περισσότερα για την υποβολή της δήλωσης, την ανάκληση κ.τ.λ., βλέπετε στο άρθρο 2 της Α.Υ.Ο. 1002413/203/0014/1993, ΠΟΛ. 1004, που παραθέτουμε στο τέλος του άρθρου αυτού.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7

1. ΑΦΙΞΗ ΤΩΝ ΑΓΑΘΩΝ ΣΤΟ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟ ΤΗΣ ΧΩΡΑΣ
2. ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΗ ΑΠΟΚΤΗΣΗ ΑΠΟ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟ ΕΓΚΑΤΑΣΤΗΜΕΝΟ ΣΤΟ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟ ΤΗΣ ΧΩΡΑΣ
3. ΤΡΙΓΩΝΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΜΕΤΑΞΥ Κ-Μ
4. ΔΕΝ ΠΡΑΓΜΑΤΟΠΟΙΕΙΤΑΙ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΗ ΑΠΟΚΤΗΣΗ ΑΓΑΘΩΝ
5. ΤΡΙΓΩΝΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΜΕΤΑΞΥ ΔΥΟ Κ-Μ ΚΑΙ ΤΡΙΤΗΣ ΧΩΡΑΣ
6. ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΗ ΑΠΟΚΤΗΣΗ ΑΓΑΘΩΝ ΟΤΑΝ ΤΟ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ΠΩΛΗΣΗΣ ΕΧΕΙ ΕΚΔΟΘΕΙ ΣΕ ΤΡΙΤΗ ΧΩΡΑ



## **Γενικά.**

Με τις διατάξεις του άρθρου 15 (άρθρο 12α Ν. 1642/86) ορίζεται πότε η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών θεωρείται ότι πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας και επομένως το ελληνικό δημόσιο έχει αρμοδιότητα να επιβάλλει Φ.Π.Α.

Με το άρθρο 15 υλοποιείται το άρθρο 28β, σημείο Α, της 6ης οδηγίας που προστέθηκε με την παρ. 22 του άρθρου 1, της οδηγίας 91/680 ΕΟΚ (ΕΔΥΟ 1131481/7043/0014/23-12-92, ΠΟΛ. 1282.).

### **1. ΑΦΙΞΗ ΤΩΝ ΑΓΑΘΩΝ ΣΤΟ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟ ΤΗΣ ΧΩΡΑΣ**

Σύμφωνα με τη διάταξη της παρ.1 του άρθρου 15, μια ενδοκοινοτική απόκτηση θεωρείται ότι πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας, όταν κατά το χρόνο άφιξης των αγαθών που αποστέλλονται ή μεταφέρονται από άλλο Κ-Μ προς αυτόν που τα αποκτά, βρίσκονται στο εσωτερικό της χώρας.

Με τη διάταξη αυτή τίθεται ο κανόνας φορολόγησης στην Ελλάδα της ενδοκοινοτικής απόκτησης, όταν η άφιξη των αγαθών που αποστέλλονται ή μεταφέρονται από άλλο Κ-Μ πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας, ανεξάρτητα αν ο αποκτών είναι εγκαταστημένος στο εσωτερικό της χώρας.

### **2. ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΗ ΑΠΟΚΤΗΣΗ ΑΠΟ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟ ΕΓΚΑΤΑΣΤΗΜΕΝΟ ΣΤΟ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟ ΤΗΣ ΧΩΡΑΣ**

Με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 15, γίνεται παρέκκλιση από το γενικό κανόνα που θεσπίζεται με την παρ. 1 του ίδιου άρθρου και ορίζεται ότι και στην περίπτωση που τα αγαθά δεν αφίχθησαν στο εσωτερικό της χώρας, τόπος ενδοκοινοτικής απόκτησης και επομένως τόπος φορολογίας είναι η Ελλάδα, εφόσον συντρέχουν οι εξής προϋποθέσεις :

1. Ο αποκτών είναι υποκείμενος στο φόρο και έχει την εγκατάσταση του στο εσωτερικό της χώρας (Ελλάδα) και

2. Δεν αποδεικνύει ότι τα αγαθά αυτά φορολογήθηκαν προηγουμένως ως ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών σε άλλο Κ-Μ .

Με τις διατάξεις αυτές τίθεται ως κριτήριο για τη φορολόγηση των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων η εγκατάσταση του αποκτώντος τα αγαθά.

Επομένως, όταν ο αποκτώντα αγαθά είναι υποκείμενος στο φόρο εγκαταστημένος στο εσωτερικό της χώρας, η ενδοκοινοτική απόκτηση θεωρείται ότι πραγματοποιείται στην Ελλάδα, έστω και αν τα αγαθά δεν έφθασαν στο εσωτερικό της χώρας, με την προϋπόθεση όμως ότι ο αποκτών δεν αποδεικνύει ότι τα αγαθά αυτά φορολογήθηκαν σε άλλο Κ-Μ όπου πράγματι έγινε η άφιξη της αποστολής ή της μεταφοράς.

Για την εφαρμογή της διάταξης αυτής, ως υποκείμενος στο φόρο θεωρείται και ο αγρότης του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41, ο υποκείμενος που πραγματοποιεί μόνο παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών, που δεν παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών (άρθρο 22) και το μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο (Δήμοι, Κοινότητες, κ.τ.λ.), με τη βασική προϋπόθεση ότι τα πρόσωπα αυτά δεν καλύπτονται από την παρέκκλιση της παρ. 2 του άρθρου 11, δηλαδή εφόσον έχουν υπερβεί το ποσό των 10.000 ευρώ ή έχουν επιλέξει τη φορολόγηση τους, κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στην ανάλυση των διατάξεων του άρθρου 11.

## **Παράδειγμα.**

Επιχείρηση υποκείμενη στο φόρο και εγγεγραμμένη στο μητρώο υποκειμένων στο Φ.Π.Α. στην Ελλάδα αγοράζει αγαθά από τη Γερμανία με σκοπό να τα αποστείλει στη Γαλλία για πώληση από υποκατάστημα που διαθέτει εκεί.

Στον προμηθευτή της στη Γερμανία δε δηλώνει τον πραγματικό προορισμό των αγαθών, αλλά δηλώνει τον Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α. που διαθέτει στην Ελλάδα. Η πράξη αυτή θεωρείται ως ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών στην Ελλάδα, εκτός αν αποδείξει η αγοράστρια επιχείρηση ότι τα αγαθά αυτά φορολογήθηκαν ως ενδοκοινοτική απόκτηση στη Γαλλία, όπου πραγματικά μεταφέρθηκαν.

Στην περίπτωση που αποδεδειγμένα η ενδοκοινοτική απόκτηση φορολογήθηκε σε άλλο Κ-Μ κατά το χρόνο της άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς στο κράτος αυτό, η φορολογητέα αξία μειώνεται αναλόγως, σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 7 του άρθρου 19.

### 3. ΤΡΙΓΩΝΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΜΕΤΑΞΥ Κ-Μ

Με την παρ. 4 του άρθρου 15 του Ν. 2166/1993 είχε προστεθεί νέο εδάφιο στην παρ. 2 του άρθρου 12α (νυν άρθρο 15 Ν. 2859/2000), ενώ με την παρ. 15 του ίδιου άρθρου προστέθηκε παρ. 3, που ισχύουν από 1-1-1993.

Με τις διατάξεις αυτές υλοποιούνται οι διατάξεις της Οδηγίας 77/388/ΕΟΚ., όπως τροποποιήθηκε με την παρ. 22 του άρθρου 1 της Οδηγίας 91/680/ΕΟΚ και συμπληρώθηκε με την όμοια 92/111/Ε.Ο.Κ. (άρθρο 1, παρ. 11 και 13).

Με τις προαναφερόμενες διατάξεις προβλέπεται μια απλοποιημένη φορολόγηση των τριγωνικών συναλλαγών, που πραγματοποιούνται μεταξύ υποκειμένων εγκαταστημένων σε τρία διαφορετικά Κ-Μ .

Σκοπός των ρυθμίσεων αυτών είναι η μη υποχρέωση εγγραφής στο μητρώο του Φ.Π.Α. ή μη υποχρέωση ορισμού αντιπροσώπου σε άλλο Κ-Μ στην περίπτωση που υποκείμενος στο φόρο εγκαταστημένος σε ένα Κ-Μ πραγματοποιεί ενδοκοινοτική απόκτηση σε άλλο Κ-Μ με σκοπό τη μεταγενέστερη διενέργεια παράδοσης των αγαθών αυτών στο άλλο Κ-Μ .

Ειδικότερα, με το δεύτερο εδάφιο της παρ. 2 ορίζεται ότι:

Για την εφαρμογή της παρούσας παραγράφου (2) θεωρείται ότι η ενδοκοινοτική απόκτηση φορολογήθηκε στο άλλο Κ-Μ , όπου πραγματοποιήθηκε η άφιξη των αγαθών, εφόσον;

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

2. Ο αποκτών έχει εκπληρώσει τις υποχρεώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις της περ. β' της παρ. 5 του άρθρου 36, δηλαδή έχει συμπεριλάβει την αξία της παράδοσης αυτής στις ενδοκοινοτικές του αποκτήσεις.

Η προσθήκη του δεύτερου εδαφίου στην παρ. 2 αφορά την περίπτωση που πρόκειται για τριγωνική πώληση. Δηλαδή αφορά την περίπτωση που ο εγκαταστημένος στην Ελλάδα αποδείξει ότι τα αγαθά αυτά αποτέλεσαν αντικείμενο παράδοσης σε άλλο Κ-Μ και ότι η απόκτηση φορολογήθηκε στο άλλο Κ-Μ και κατά συνέπεια δεν οφείλεται φόρος στην Ελλάδα.

Υπόχρεος για την καταβολή του φόρου που αναλογεί στην παράδοση είναι ο εγκαταστημένος στο άλλο Κ-Μ , υποκείμενος στο φόρο, ο δε ενεργών την παράδοση υποκείμενος στο φόρο εγκατεστημένος στην Ελλάδα υποχρεούται να περιλάβει την παράδοση αυτή στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα VIES.

#### **Παράδειγμα**

Επιχείρηση Α εγκαταστημένη στην Γερμανία πωλεί αγαθά στην επιχείρηση Β εγκαταστημένη στην Ελλάδα.

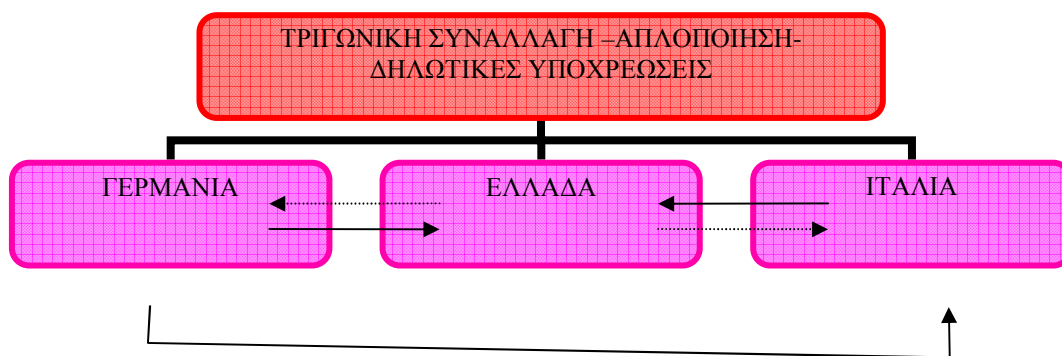
Η επιχείρηση Β πωλεί τα ίδια αγαθά στην επιχείρηση Γ εγκαταστημένη στην Ιταλία και δίνει εντολή στην επιχείρηση Α να αποστείλει απευθείας τα αγαθά από τη Γερμανία στην εγκατάσταση του Γ στην Ιταλία.

Στην περίπτωση αυτή πραγματοποιούνται δύο πράξεις:

- ενδοκοινοτική απόκτηση του Β από τον Α στην Γερμανία και
- παράδοση του Β προς το Γ στο εσωτερικό της Ιταλίας.

Σύμφωνα με τις διατάξεις απλοποίησης των τριγωνικών συναλλαγών, ο Β δεν υποχρεούται να ορίσει αντιπρόσωπο στην Ιταλία, εφόσον το τιμολόγιο που θα εκδώσει αναφέρει ότι πρόκειται για τριγωνική συναλλαγή και περιλάβει την πώληση αυτή στην κατάσταση VIES.

Υπόχρεος για την καταβολή φόρου που αναλογεί στην παράδοση αυτή είναι ο αγοραστής Γ, ο οποίος υποχρεούται να συμπεριλάβει την αξία αυτής στις ενδοκοινοτικές του αποκτήσεις.



<p>1 ΕΚΔΙΔΕΙ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ΣΥΜΠΛΗΡΩΝΕΙ ΠΕΡΙΟΔΙΚΗ ΣΤΟΝ ΕΛΛΗΝΑ Β ΑΝΑΓΡΑΦΟΝΤΑΣ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΦΠΑ ΚΑΙ ΑΦΜ Η ΑΞΙΑ ΤΟΥ ΟΠΟΙΟΥ ΔΗΛΩΝΕΤΑΙ ΣΤΟ ΤΕΤΡΑΓΩΝΟ ΑΠΟΚΤΗΣΕΩΝ, ΧΡΕΟΠΙΣΤΩ- ΤΩΝ ΕΝΔΟΚ/ΚΩΝ ΠΑΡΑΔΟΣΕΩΝ.</p>	<p>1 ΕΚΔΙΔΕΙ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ΠΡΟΣ ΔΗΛΩΣΗ ΦΠΑ ΣΤΗΝ ΟΠΟΙΑ ΤΟΝ Γ (ΠΕΛΑΤΗ) ΑΝΑΓΡΑ- ΦΟΝΤΑΣ ΠΑΝΩ ΣΕ ΑΥΤΟ ΔΗΛΩΝΕΙ ΤΟ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ΤΟΥ ΤΟ ΑΦΜ-ΦΠΑ ΤΟΥ Γ ΚΑΙ ΕΛΛΗΝΑ Β ΣΤΟ ΤΕΤΡΑΓΩΝΟ ΤΗΝ ΕΝΔΕΙΞΗ ΟΤΙ ΠΡΟΚΕΙ- ΤΑΙ ΓΙΑ ΤΡΙΓΩΝΙΚΗ ΣΥΝΑΛ- ΛΑΓΗ.</p>	<p>1 ΝΟΝΤΑΣ ΤΟΝ ΟΦΕΙΛΟΜΕΝΟ ΦΟΡΟ.</p>
<p>2 ΣΥΜΠΛΗΡΩΝΕΙ ΥΠΟΒΑΛΛΕΙ ΔΗΛΩΣΕΙ ΠΕΡΙΟΔΙΚΗ ΔΗΛΩΣΗ ΦΠΑ 3 ΣΥΝΤΑΣΣΕΙ ΑΝΑΚΕΦΑ- ΛΛΙΩΤΙΚΟ ΠΙΝΑΚΑ ΜΕ ΤΟΝ ΑΦΜ-ΦΠΑ ΤΟΥ ΠΕΛΑΤΗ 4 ΥΠΟΒΑΛΛΕΙ ΔΗΛΩΣΗ INTRASTAT.</p>	<p>2 ΣΥΝΤΑΣΣΕΙ ΑΝΑΚΑΙΦΑΛΛΙ- ΩΤΙΚΟ ΠΙΝΑΚΑ ΜΕ ΤΟΝ ΑΦΜ-ΦΠΑ ΤΟΥ ΙΤΑΛΟΥ Γ ΓΙΑ ΤΡΙΓΩΝΙΚΗ INTRASTAT.</p>	<p>2 ΜΕ ΕΝΔΕΙΞΗ ΟΤΙ ΠΡΟΚΕΙΤΑΙ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗ.</p>

## 1. ΔΕΝ ΠΡΑΓΜΑΤΟΠΟΙΕΙΤΑΙ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΗ ΑΠΟΚΤΗΣΗ ΑΓΑΘΩΝ

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 15, κατά παρέκκλιση των διατάξεων της παρ. 1, δε θεωρείται ότι πραγματοποιείται ενδοκοινοτική απόκτηση στο εσωτερικό της χώρας, όταν συντρέχουν σωρευτικά οι εξής προϋποθέσεις:

1. Η ενδοκοινοτική απόκτηση πραγματοποιείται από υποκείμενο στο φόρο άλλου Κ-Μ, ο οποίος δεν είναι εγγεγραμμένος στο μητρώο Φ.Π.Α. στο εσωτερικό της χώρας.

2. Τα αγαθά αποστέλλονται ή μεταφέρονται στο εσωτερικό της χώρας από Κ-Μ, διαφορετικό από αυτό εντός του οποίου ο υποκείμενος στο φόρο της περίπτωσης α' διαθέτει Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α

3. Η ενδοκοινοτική απόκτηση πραγματοποιείται με σκοπό τη διενέργεια μεταγενέστερης παράδοσης αγαθών στο εσωτερικό της χώρας, για την οποία παράδοση υπόχρεος για την καταβολή του φόρου είναι ο παραλήπτης των αγαθών, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. δ' της παρ. 1 του άρθρου 35, όπως ισχύει.

4. Ο παραλήπτης των αγαθών είναι υποκείμενος στο φόρο ή μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο, εγγεγραμμένο στο μητρώο Φ.Π.Α. στο εσωτερικό της χώρας.

Διευκρινίζεται ότι ο παραλήπτης των αγαθών, τα οποία μεταφέρονται στην Ελλάδα από Κ-Μ διαφορετικό από το κράτος εγκατάστασης του πωλητή, υποχρεούται να περιλάβει την αξία των αγαθών αυτών στις ενδοκοινοτικές του αποκτήσεις (ΕΔΥΟ 1131481/7043/0014/23-12-92, ΠΟΛ. 1282).

## 2. ΤΡΙΓΩΝΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΜΕΤΑΞΥ ΔΥΟ Κ-Μ ΚΑΙ ΤΡΙΤΗΣ ΧΩΡΑΣ

Σχετικά με τη φορολογική αντιμετώπιση της συναλλαγής μεταξύ δύο Κ-Μ και μιας τρίτης χώρας, όπου η πώληση γίνεται από επιχείρηση ενός Κ-Μ της Ευρ. Ένωσης (Ιταλία) προς επιχείρηση εγκαταστημένη σε τρίτη χώρα (Αμερική), η οποία όμως διαθέτει Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α σε ένα άλλο Κ-Μ (Ολλανδία), προς την οποία εκδίδεται και το οικείο φορολογικό παραστατικό (τιμολόγιο), πλην όμως τα εμπορεύματα αποστέλλονται σε επιχείρηση εγκαταστημένη σε άλλο Κ-Μ (Ελλάδα) για λογαριασμό του Αμερικανού αγοραστή, με Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α. στην Ολλανδία, από το Υπ. Οικονομικών (έγγρ. 1090650/7284/17777/ 0014/6-7-93), διευκρινίστηκε ότι μπορεί να εφαρμοστεί το απλοποιημένο καθεστώς φορολόγησης των τριγωνικών συναλλαγών.

Η απλοποίηση σ' αυτή την τριγωνική συναλλαγή συνίσταται στο να επιτραπεί στον αμερικανό οίκο (με ολλανδικό Α.Φ.Μ.), ενδιάμεσο, να μην υποχρεωθεί να πάρει Α.Φ.Μ. στην Ελλάδα, αν και ο τόπος φορολογίας είναι η Ελλάδα.

Περαιτέρω διευκρινίστηκε ότι με την εφαρμογή του απλοποιημένου καθεστώτος φορολόγησης των τριγωνικών συναλλαγών λαμβάνουν χώρα οι εξής πράξεις:

1. Ενδοκοινοτική παράδοση από το Κ-Μ αναχώρησης των αγαθών (Ιταλία) προς το Κ-Μ εγγραφής του αμερικανικού οίκου στο Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α (Ολλανδία), η οποία απαλλάσσεται τόσο στο Κ-Μ της αναχώρησης (Ιταλία), όσο και στο Κ-Μ όπου ο αμερικανικός οίκος έχει Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α (Ολλανδία).

2. Πλασματική παράδοση από το Κ-Μ (Ολλανδία), όπου έχει Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α., ο οίκος της τρίτης χώρας (Αμερική) προς το Κ-Μ της άφιξης των αγαθών (Ελλάδα) και η οποία φορολογείται ως ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών στην Ελλάδα.

Σημειώνεται ότι και στις δύο παραπάνω πράξεις συντάσσεται ανακεφαλαιωτικός πίνακας (listing) μέσω του οποίου παρακολουθούνται οι πράξεις αυτές.

Από τα παραπάνω προκύπτει ότι δεν υπάρχει εμπορική σχέση μεταξύ του ιταλικού οίκου και της ελληνικής επιχείρησης. Εντούτοις τα αγαθά μεταφέρονται από τον ιταλικό οίκο απευθείας στην ελληνική επιχείρηση.

Επομένως, σωστά το τιμολόγιο εκδίδεται από τον οίκο της τρίτης χώρας (Αμερική) που έχει Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α. στην Ολλανδία, αναγράφοντας το ολλανδικό Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α. με το πρόθεμα «NL» προς την ελληνική επιχείρηση, η οποία είναι και ο τελικός παραλήπτης των αγαθών και συνεπώς ο οφειλέτης του φόρου.

Ωστόσο, η υποχρέωση καταβολής του φόρου από την ελληνική επιχείρηση αναστέλλεται, εφόσον η πιο πάνω επιχείρηση προτίθεται να μεταπωλήσει τα αγαθά αυτά στο εσωτερικό της χώρας.

Η αναστολή αυτή παύει με την πραγματοποίηση των πωλήσεων προς τους εγχώριους καταναλωτές, για τις οποίες η ελληνική εκδίδει το σχετικό τιμολόγιο πώλησης επιβαρημένο με Φ.Π.Α.

Με αυτόν τον τρόπο η ελληνική επιχείρηση εισπράττει τον οφειλόμενο φόρο, τον οποίο και υποχρεούται να αποδώσει στο Δημόσιο.

Επί παρόμοιου θέματος, σχετικά με την αντιμετώπιση των τριγωνικών πωλήσεων στις οποίες συμμετέχει πρόσωπο μη εγκαταστημένο στην Ευρ. Ένωση, από το Υπ. Οικονομικών (Εγγρ. 1019133/2040/424/A0014/22-4-1993) διευκρινίστηκαν τα εξής:

Η τιμολόγηση από πρόσωπο εγκαταστημένο εκτός της Ευρ. Ένωσης προς πρόσωπο εγκαταστημένο εντός αυτής ή, αντίστροφα, χωρίς την πραγματική εισαγωγή ή εξαγωγή των αγαθών σε ή από κοινοτικό έδαφος, είναι δυνατή μόνο μετά τον ορισμό φορολογικού αντιπροσώπου σε Κ-Μ της Ευρ. Ένωσης, κατά τις κατωτέρω διακρίσεις.

Επομένως, στην τριγωνική πώληση, στην οποία παρεμβαίνει πρόσωπο εγκαταστημένο σε τρίτη χώρα και τα πωλούμενα αγαθά από ένα Κ-Μ αποστέλλονται σε άλλο Κ-Μ, έχουμε τις κατωτέρω ειδικότερες περιπτώσεις:

### **Α' Περίπτωση.**

Ο ορισμός του φορολογικού αντιπροσώπου γίνεται στο Κ-Μ αναχώρησης (πώλησης αγαθών).

Στην περίπτωση αυτή έχουμε:

1. φορολογητέα παράδοση αγαθών εντός της χώρας αναχώρησης των αγαθών, από τον εγκαταστημένο εντός της χώρας αυτής πωλητή προς τον εγκαταστημένο εκτός της Ευρ. Ένωσης αγοραστή και με τον Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α, που διαθέτει ο φορολογικός του αντιπρόσωπος στη χώρα εγκατάστασης του πωλητή.
2. ενδοκοινοτική παράδοση του εγκαταστημένου εκτός της Ευρ. Ένωσης με τον Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α του φορολογικού αντιπροσώπου προς τον αγοραστή του άλλου Κ-Μ η οποία απαλλάσσεται από το φόρο στη χώρα αναχώρησης, καθόσον αποτελεί ενδοκοινοτική απόκτηση, φορολογητέα στο άλλο Κ-Μ της άφιξης των αγαθών.

Η παραπάνω αναφερόμενη πράξη υπό σημείο α) εφόσον τόπος πραγματοποίησης της είναι η Ελλάδα, μπορεί να απαλλαγεί από το Φ.Π.Α. σύμφωνα με τις διατάξεις Α.Υ.Ο. 1040590/3463/ Α0014/1993, ΠΟΛ. 1104. (Από 2-8-1993, ισχύει η Α.Υ.Ο. 1103551/8478/A0014/2-8-1993, ΠΟΛ. 1262), άλλως ο αναλογών φόρος μπορεί να επιστραφεί στον αγοραστή «Εξαγωγή» με την Α.Υ.Ο. 1031790/2051/575/A0014/1991, ΠΟΛ. 1078.

### **Β' Περίπτωση.**

Ο φορολογικός αντιπρόσωπος ορίζεται στο Κ-Μ προορισμού (άφιξης των αγαθών).

Στην περίπτωση που ο φορολογικός αντιπρόσωπος έχει οριστεί στο Κ-Μ άφιξης της αποστολής των αγαθών, λαμβάνουν χώρα οι εξής πράξεις:

1. ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών από το Κ-Μ αποστολής προς το Κ-Μ άφιξης και η οποία φορολογείται ως ενδοκοινοτική απόκτηση στο κράτος αυτό στο όνομα του εγκαταστημένου εκτός της Ευρ. Ένωσης προσώπου, με τον Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α. του φορολογικού αντιπροσώπου που αυτός διαθέτει στο Κ-Μ άφιξης των αγαθών.
2. φορολογητέα παράδοση των αγαθών εντός του Κ-Μ άφιξης των αγαθών, από τον εγκαταστημένο εκτός της Ευρ. Ένωσης μέσω του φορολογικού του αντιπροσώπου προς τον τελικό αγοραστή που είναι εγκαταστημένος σ' αυτό το Κ-Μ.

### **Γ' Περίπτωση.**

Ορισμός του φορολογικού αντιπροσώπου σε άλλο Κ-Μ διαφορετικό εκείνων της αναχώρησης και άφιξης των αγαθών.

Σε περίπτωση που ο εγκαταστημένος εκτός της Ευρ. Ένωσης έχει ορίσει φορολογικό αντιπρόσωπο σε άλλο Κ-Μ διαφορετικό από τα Κ-Μ της αναχώρησης και της άφιξης των αγαθών, τότε εφαρμόζεται το

απλοποιημένο καθεστώς φορολόγησης των τριγωνικών συναλλαγών, σύμφωνα με το οποίο λαμβάνουν χώρα οι εξής πράξεις:

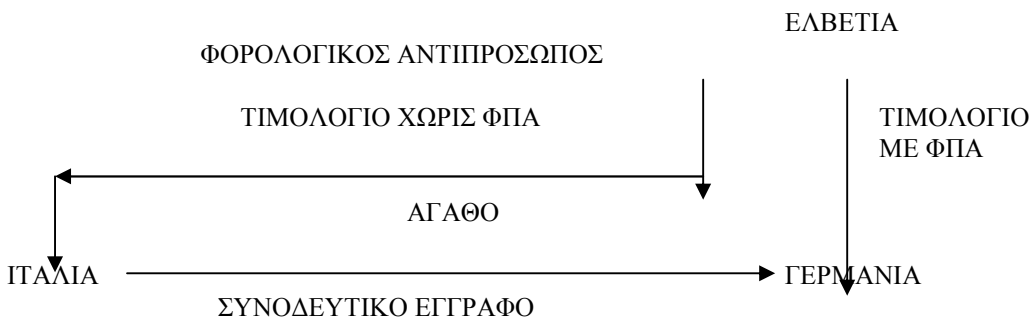
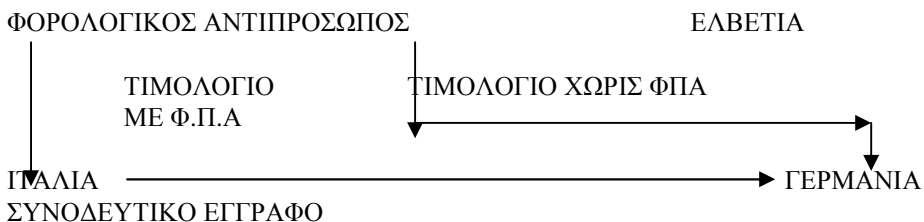
1. ενδοκοινοτική παράδοση από το Κ-Μ αναχώρησης των αγαθών προς το Κ-Μ εγκατάστασης του φορολογικού αντιπροσώπου, η οποία απαλλάσσεται τόσο στο Κ-Μ της αναχώρησης, όσο και στο Κ-Μ του φορολογικού αντιπροσώπου.

2. πλασματική ενδοκοινοτική παράδοση από το Κ-Μ του φορολογικού αντιπροσώπου προς το Κ-Μ της άφιξης των αγαθών, η οποία φορολογείται ως ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών στο Κ-Μ άφιξης των αγαθών.

Και στις δύο παραπάνω πράξεις συντάσσεται κατάσταση VIES, μέσω της οποίας ελέγχεται το κύκλωμα των πράξεων αυτών.

Σχηματικά οι πιο πάνω τριγωνικές συναλλαγές, ανάλογα με τον ορισμό από την τρίτη χώρα του φορολογικού αντιπροσώπου στο Κ-Μ αναχώρησης ή άφιξης των αγαθών, θα μπορούσαν να εμφανιστούν ως εξής:

#### ΤΡΙΓΩΝΙΚΗ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗ (ΜΕ ΤΡΙΤΗ ΧΩΡΑ)



### 3.ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΗ ΑΠΟΚΤΗΣΗ ΑΓΑΘΩΝ ΟΤΑΝ ΤΟ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ΠΩΛΗΣΗΣ ΕΧΕΙ ΕΚΔΟΘΕΙ ΣΕ ΤΡΙΤΗ ΧΩΡΑ

Ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, όταν το τιμολόγιο πώλησης έχει εκδοθεί σε τρίτη χώρα. Σχετικά με τον τρόπο καταβολής του Φ.Π.Α. στις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, όταν το τιμολόγιο πώλησης έχει εκδοθεί σε τρίτη χώρα, από το Υπ. Οικονομικών δόθηκαν προς τις Τελωνειακές Αρχές οι πιο κάτω διευκρινίσεις:

- Στις περιπτώσεις που κοινοτικά εμπορεύματα αποστέλλονται στη χώρα μας από άλλο Κ-Μ το τιμολόγιο πώλησης των οποίων έχει εκδοθεί σε τρίτη χώρα και επί του οποίου αναγράφεται ο Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α. του φορολογικού αντιπροσώπου του σε Κ-Μ και λόγω του τρόπου μεταφοράς τους διέρχονται από τις υπηρεσίες σας, η παράδοση (απελευθέρωση) αυτών θα ενεργείται σύμφωνα με τις οδηγίες που έχουν παρασχεθεί στα πλαίσια του καθεστώτος της κοινοτικής διαμετακόμισης, χωρίς την είσπραξη από τις υπηρεσίες σας του Φ.Π.Α. που αναλογεί στα κοινοτικά αυτά εμπορεύματα.

- Ο φόρος αυτός θα καταβληθεί, κατά τα προβλεπόμενα, από τον Έλληνα παραλήπτη των εμπορευμάτων αυτών στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Προκειμένου όμως να ελέγχεται έκτων υστέρων από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. αν για τη συγκεκριμένη αυτή συναλλαγή οι υπόχρεοι τήρησαν ή όχι τις φορολογικές τους υποχρεώσεις (Έλληνας παραλήπτης), οι υπηρεσίες σας πρέπει να ενημερώνουν στις περιπτώσεις αυτές την αρμόδια φορολογική αρχή, ώστε και προς αποφυγή περιπτώσεων φοροδιαφυγής, οι πωλήσεις αυτές να ελέγχονται από την αρχή αυτή με τους μηχανισμούς διοικητικής συνεργασίας και το σύστημα VIES και να ενημερώνεται η διοίκηση του Κ-Μ προέλευσης των κοινοτικών εμπ/των για τις παραλείψεις αυτές του αποστολέα των αγαθών.

- Για το σκοπό αυτό αντίγραφα των σχετικών τιμολογίων και των εγγράφων που αποδεικνύουν τον κοινοτικό χαρακτήρα των εμπ/των που προσαρτήθηκαν στα έγγραφα παράδοσης των εμπορευμάτων (Π.Ε.Α.Ε. κλπ.) να υποβάλλονται μετά από κάθε παράδοση στην 14η Διεύθυνση του Υπ. Οικ/κών για τα παρ' αυτής περαιτέρω.

- Στην περίπτωση κατά την οποία στο τιμολόγιο του πωλητή που έχει εκδοθεί σε τρίτη χώρα δεν αναγράφεται Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α. του φορολογικού αντιπροσώπου σε Κ-Μ, θα πρέπει να αξιώνεται η είσπραξη του Φ.Π.Α. στο τελωνείο ή η προσκόμιση διορθωτικού τιμολογίου, πριν την απελευθέρωση των εμπορευμάτων, και να ενημερώνεται κατά τον ίδιο τρόπο η 14η Δ/ση του Υπουργείου.

- Η 14η Δ/ση του Υπουργείου θα πρέπει στις περιπτώσεις αυτές να ενημερώνει το Κ-Μ αποστολής των αγαθών για τις παραλείψεις του πωλητή εγκατεστημένου σε τρίτη χώρα.

Η αρ. Π. 600/46/2-3-93 ΔΥ.Ο. κατά συνέπεια καταργείται από τη λήψη της Ε.Δ.Υ.Ο. αυτής (Υπ. Οικ. Π. 6782/534/Α0019/7-4-1994). Η ΔΥΟ Π6782/7-4-1994 κοινοποιήθηκε και στις Δ.Ο.Υ. με την Ε.Δ.Υ.Ο. 1045002/4230/868/Α0014/15-4-1994, ΠΟΛ. 1091.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8

1. ΧΡΟΝΟΣ ΓΕΝΕΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗΣ ΚΑΙ ΑΠΑΙΤΗΤΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ
2. ΕΞΑΙΡΕΣΕΙΣ ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟ ΧΡΟΝΟ ΠΟΥ Ο ΦΟΡΟΣ ΓΙΝΕΤΑΙ ΑΠΑΙΤΗΤΟΣ
3. ΠΑΡΟΧΗ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ – ΚΑΤΑΒΟΛΗΣ ΜΕΡΟΥΣ ΑΜΟΙΒΗΣ
4. ΠΑΡΕΚΚΛΙΣΕΙΣ – ΧΡΟΝΟΣ ΓΕΝΕΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗΣ – ΑΠΑΙΤΗΤΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ
5. ΟΙ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟΙ ΣΤΟ ΦΟΡΟ ΔΕΝ ΥΠΟΧΡΕΟΥΤΑΙ ΣΤΗΝ ΚΑΤΑΒΟΛΗ ΟΡΙΣΜΕΝΟΥ ΠΟΣΟΥ Φ.Π.Α ΓΙΑ ΧΡΟΝΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟ ΠΟΥ ΔΕΝ ΕΧΕΙ ΣΥΜΠΛΗΡΩΘΕΙ
6. ΚΑΤΑ ΤΟ ΧΡΟΝΟ ΕΙΣΠΡΑΞΗΣ ΤΗΣ ΑΝΤΙΠΑΡΟΧΗΣ
7. ΚΑΤΑ ΤΩΝ ΧΡΟΝΟ ΤΩΝ ΠΕΡΙΟΔΙΚΩΝ ΚΑΤΑΒΟΛΩΝ
8. ΧΡΟΝΟΣ ΕΚΔΟΣΗΣ ΑΠΟΔΕΙΞΗΣ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΑΠΟ ΕΛΕΥΘΕΡΟΥΣ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΕΣ
9. ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΠΑΡΑΔΟΣΕΙΣ ΑΓΑΘΩΝ
10. ΕΚΔΟΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ ΣΕ ΧΡΟΝΟ ΠΡΟΓΕΝΕΣΤΕΡΟ ΤΗΣ ΠΑΡΟΧΗΣ



## Γενικά

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 10 της 6ης Οδηγίας, όπως τροποποιήθηκε με την Οδηγία 680/91/Ε.Ο.Κ., ως γενεσιουργός αιτία του φόρου θεωρείται το γεγονός με το οποίο δημιουργούνται οι νόμιμες προϋποθέσεις, οι οποίες πρέπει να συντρέχουν για να γίνει ο φόρος απαιτητός, ενώ ως απαιτητό του φόρου θεωρείται το κατά νόμο δικαίωμα του δημοσίου να απαιτήσει την πληρωμή του φόρου από τον υπόχρεο, ύστερα από ένα δεδομένο χρονικό σημείο, έστω και αν η πληρωμή αυτή μπορεί να ανασταλεί.

Ο καθορισμός του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης έχει σπουδαία σημασία στη λειτουργία του Φ.Π.Α., γιατί από αυτόν προσδιορίζεται ο χρόνος έκδοσης των φορολογικών στοιχείων, ο τόπος παράδοσης αγαθών και παροχής υπηρεσιών, ο συντελεστής του φόρου που ισχύει, ο χρόνος έκπτωσης του φόρου των εισροών κ.τ.λ.

### **1. ΧΡΟΝΟΣ ΓΕΝΕΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗΣ ΚΑΙ ΑΠΑΙΤΗΤΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ**

Σύμφωνα με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παρ. 1 του άρθρου 16 (άρθρο 13 Ν. 1642/86), η φορολογική υποχρέωση γεννιέται και ο φόρος γίνεται απαιτητός από το δημόσιο κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η παράδοση των αγαθών και η παροχή των υπηρεσιών.

Στη συνέχεια, με τη διάταξη του δεύτερου εδαφίου της ίδιας παραγράφου, ορίζεται ότι η παράδοση των αγαθών συντελείται κατά το χρόνο κατά τον οποίο τα αγαθά τίθενται στη διάθεση του προσώπου που τα αποκτά.

- **Παράδοση αγαθών.**

Όπως έχει διευκρινιστεί στην ανάλυση του άρθρου 5, η υλική παράδοση του αγαθού προς τον αποκτώντα δεν είναι υποχρεωτικά αναγκαία, γιατί υπάρχει θέση του αγαθού στη διάθεση του λήπτη και στην περίπτωση που συμφωνείται μεταξύ αυτού που μεταβιβάζει και αυτού που αποκτά ότι ο πρώτος θα παραμείνει στην κατοχή του πράγματος ως μισθωτής, καθώς επίσης και στην περίπτωση που ο λήπτης έχει ήδη την κατοχή του πράγματος, π.χ. ως μισθωτής. Επίσης φορολογική υποχρέωση γεννιέται και με τη μεταβίβαση του αποθετηρίου εγγράφου ή της φορτωτικής, γιατί αποκτάται εξουσία διαθέσεως, ανεξάρτητα από το χρόνο της υλικής παράδοσης.

- **Αποστολή αγαθών.**

Με τις διατάξεις του τρίτου εδαφίου της ίδιας παραγράφου ορίζεται ότι, στην περίπτωση που ο προμηθευτής των αγαθών αναλαμβάνει την υποχρέωση αποστολής αυτών σε τόπο που ορίζεται από τον αγοραστή, είτε με δικά του μεταφορικά μέσα είτε με μεταφορικά μέσα τρίτων, η παράδοση συντελείται κατά το χρόνο που αρχίζει η αποστολή.

Στην περίπτωση της αποστολής των αγαθών με ευθύνη του πωλητή και άρνησης του λήπτη να παραλάβει τα αγαθά δεν πραγματοποιείται παράδοση.

Επίσης, στην περίπτωση καταστροφής των αγαθών που στέλνονται με ευθύνη του πωλητή, ο αγοραστής δικαιούται αποζημίωσης ή αντικατάστασης των αγαθών.

Δηλαδή, στις περιπτώσεις αυτές εφαρμόζονται οι σχετικές διατάξεις του Α.Κ.

- **Συναρμολόγηση ή επανεγκατάσταση**

Με τις ίδιες διατάξεις ορίζεται ότι, αν ο προμηθευτής των αγαθών, εκτός από την αποστολή, αναλαμβάνει την υποχρέωση συναρμολόγησης ή εγκατάστασης των αγαθών, η παράδοση συντελείται κατά τον χρόνο αποπεράτωσης των εργασιών αυτών. Το πότε έχουν περατωθεί οι εργασίες τις οποίες έχει αναλάβει ο προμηθευτής εξαρτάται από τη φύση αυτών και τη συμφωνία που τυχόν υπάρχει μεταξύ των συμβαλλομένων. Δεν είναι απαραίτητο το αγαθό να τεθεί σε λειτουργία, αρκεί να είναι έτοιμο για το σκοπό που προορίζεται.

- **Αυτοπαραδόσεις.**

Προκειμένου για τις αυτοπαραδόσεις και γενικότερα για τις πράξεις που θεωρούνται ως παραδόσεις αγαθών, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7, η παράδοση συντελείται κατά το χρόνο που ο υποκείμενος στο φόρο επιλαμβάνεται του αγαθού (το παραλαμβάνει ή το διαχωρίζει από τα λοιπά) με σκοπό να το ιδιοχρησιμοποιήσει, να το δωρίσει ή να το χρησιμοποιήσει από υποκείμενη στο φόρο δραστηριότητα σε άλλη μη υποκείμενη ή προκειμένου για ακίνητα του άρθρου 6 να το ιδιοκατοικήσει ή να το ιδιοχρησιμοποιήσει κτλ., όταν βεβαίως επεκταθεί ο φόρος και στα καινούργια ακίνητα.

Πάντως ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης δεν πρέπει να συγγέεται με το χρόνο που πρέπει ο υπόχρεος να αποδώσει το φόρο στο δημόσιο, ο οποίος ορίζεται από τις διατάξεις του άρθρου 38, όπως ισχύει.

- **Παροχή υπηρεσιών.**

Με εξαίρεση τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παρ. 2 του άρθρου 16, στο νόμο δεν ορίζεται πότε συντελείται η παροχή υπηρεσιών. Αυτό θα ήταν πραγματικά δύσκολο να οριστεί ρητά, λόγω της ποικιλίας και ιδιομορφίας των περιεχομένων υπηρεσιών που αποτελούν αντικείμενο του φόρου αυτού.

Το πότε συντελείται μια υπηρεσία είναι θέμα πραγματικό και θα πρέπει να ερευνάται χωριστά στην κάθε συγκεκριμένη περίπτωση .

Θα πρέπει όμως αυτός που τις παρέχει να έχει εκπληρώσει όλες τις υποχρεώσεις που απορρέουν από τη σχετική συμφωνία, όπως ορίζεται και από τον Κ.Β.Σ. (άρθρο 12 παρ. 15).

- **Ιδιοχρησιμοποίηση υπηρεσιών.**

Για τις πράξεις του άρθρου 9 (χρησιμοποίηση αγαθών της επιχείρησης του από υποκείμενο για την ικανοποίηση αναγκών του ή του προσωπικού της επιχείρησης ή για σκοπούς ξένους προς αυτή), οι οποίες θεωρούνται ως υπηρεσίες, ως χρόνος πραγματοποίησης αυτών θεωρείται το χρονικό σημείο κατά το οποίο αρχίζει η χρησιμοποίηση του αγαθού (Υπ. Οικ. Π. 4336/3162/1987 εγκ. 10/1987) .

Επίσης, για τις υπηρεσίες μεταφοράς, χρόνος παροχής θεωρείται η έναρξη αυτής, δηλαδή το σημείο εκκίνησης του μεταφορικού μέσου, ενώ για τις υπηρεσίες δημοσίων θεαμάτων, χρόνος παροχής των υπηρεσιών αυτών θεωρείται ο χρόνος έναρξης αυτών.

## **2. ΕΞΑΙΡΕΣΕΙΣ ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟ ΧΡΟΝΟ ΠΟΥ Ο ΦΟΡΟΣ ΓΙΝΕΤΑΙ ΑΠΑΙΤΗΤΟΣ**

Με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 16, θεσπίζονται ορισμένες εξαιρέσεις από τον κανόνα της παρ. 1, ως προς το χρόνο που ο φόρος γίνεται απαιτητός από το δημόσιο.

Δηλαδή, στις περιπτώσεις αυτές γίνεται διάσπαση του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης από το χρόνο που ο φόρος γίνεται απαιτητός από το δημόσιο, γι' αυτό και η εξαίρεση αναφέρεται μόνο στο απαιτητό του φόρου, γιατί η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου στο φόρο θεωρείται γεννημένη.

Ειδικότερα, με την περ. α' της παρ. 2 ορίζεται ότι ο φόρος γίνεται απαιτητός :

- Κατά το χρόνο έκδοσης του τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση τιμολογίου. Η διάταξη αυτή αφορά τις περιπτώσεις που, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ., παρέχεται η ευχέρεια έκδοσης των στοιχείων αυτών σε χρόνο μεταγενέστερο της παράδοσης των αγαθών ή της παροχής των υπηρεσιών.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 του Κ.Β.Σ., η ευχέρεια έκδοσης τιμολογίου σε χρόνο μεταγενέστερο παρέχεται στις πιο κάτω περιπτώσεις :

- **Επαναλαμβανόμενες πωλήσεις προς τον ίδιο τον αγοραστή.**

Για τις χονδρικές πωλήσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών που επαναλαμβάνονται κάθε μέρα ή και κατά αραιότερα χρονικά διαστήματα μέσα στον ίδιο μήνα, προς τον ίδιο επιτηδευματία ή πρόσωπο των παρ. 3 και 4 του άρθρου 2 του Κ.Β.Σ., όπως οι παράγραφοι αυτές τροποποιήθηκαν με τις παρ. 3 και 4 του άρθρου 1 του Ν. 3052/02, ο πωλητής μπορεί, αντί της έκδοσης τιμολογίου για κάθε πώληση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, να τηρεί κατάσταση κατά αγοραστή -πελάτη και να εκδίδει το τιμολόγιο το αργότερο μέχρι τη δεκάτη ημέρα του επόμενου μήνα με ημερομηνία έκδοσης την τελευταία ημέρα του μήνα εκείνου που αφορά (άρθρο 12 παρ. 2).

Έκδοση τιμολογίου μετά την έκδοση του δελτίου αποστολής κλπ. Με τις διατάξεις της παρ. 14 του άρθρου 12 του Κ.Β.Σ. , κατ' εξαίρεση, επιτρέπεται η έκδοση δελτίου αποστολής και το αργότερο σε ένα μήνα από την παράδοση ή αποστολή των αγαθών και πάντως εντός της ίδιας διαχειριστικής περιόδου η έκδοση του τιμολογίου. Στην περίπτωση αυτή ο φόρος γίνεται απαιτητός κατά το χρόνο έκδοσης του τιμολογίου.

Επίσης, το τιμολόγιο αγοράς ηρτημένων καρπών εκδίδεται κατά το χρόνο κατάρτισης της σύμβασης.

Ομοίως, επί επιστροφής αγαθών, το πιστωτικό τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο σε ένα μήνα από το χρόνο της παραλαβής τους και πάντως μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο που παραλήφθηκαν τα αγαθά.

Οι πιο πάνω περιπτώσεις προβλέπονται από τις διατάξεις της παρ. 14 του άρθρου 12 του Κ.Β.Σ., όπως τροποποιήθηκε με την § 6, άρθρου 3 Ν. 3052/2002.

## **3. ΠΑΡΟΧΗ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ – ΚΑΤΑΒΟΛΗΣ ΜΕΡΟΥΣ ΑΜΟΙΒΗΣ**

Στην περίπτωση παροχής υπηρεσίας, το τιμολόγιο εκδίδεται με την ολοκλήρωση της παροχής.

Όταν η παροχή υπηρεσίας διαρκεί, εκδίδεται τιμολόγιο κατά το χρόνο που καθίσταται απαιτητό μέρος της αμοιβής, για το μέρος αυτό και την υπηρεσία που παρασχέθηκε και ουχί πέραν της διαχειριστικής περιόδου (άρθρο 12 παρ. 15 Κ.Β.Σ.). Σχετική και η απόφαση του Δ.Ε.Κ., η οποία έκρινε ότι στην περίπτωση καταβολής προκαταβολών προ της παροχής υπηρεσιών παρέχεται η δυνατότητα έκδοσης τους στοιχείου σε μεταγενέστερο χρόνο, όχι όμως πέραν του κανονικού σημείου κατά το οποίο οι υπηρεσίες έχουν παρασχεθεί ολοσχερώς (Υποθ. 111/75, Συλλ. Νομ. 1976, Σελ. 657).

#### **4. ΠΑΡΕΚΚΛΙΣΕΙΣ – ΧΡΟΝΟΣ ΓΕΝΕΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗΣ – ΑΠΑΙΤΗΤΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ**

Σύμφωνα με το τρίτο εδάφιο της παρ. 2 του άρθρου 10 της 6ης Οδηγίας (μεταφέρθηκε στο εσωτερικό δίκαιο με την παρ. 2 του 16 του Ν. 2859/2000), κατά παρέκκλιση των διατάξεων των εδαφίων πρώτου και δεύτερου της ίδιας παραγράφου τα Κ-Μ έχουν την ευχέρεια να προβλέπουν ότι, για ορισμένες πράξεις ή ορισμένες κατηγορίες υποκειμένων στον φόρο, ο φόρος καθίσταται απαιτητός:

- είτε, το αργότερο, κατά το χρόνο έκδοσης του τιμολογίου ή του εγγράφου το οποίο επέχει θέση τιμολογίου,
- είτε, το αργότερο, κατά το χρόνο εισπράξεως του τμήματος,
- είτε, σε περίπτωση μη εκδόσεως ή καθυστερημένης έκδοσης του τιμολογίου ή του εγγράφου που επέχει θέση τιμολογίου, εντός ορισμένης προθεσμίας από τον χρόνο γενέσεως της φορολογικής υποχρεώσεως.

Το Δ.Ε.Κ. ερμηνεύοντας τις πιο πάνω διατάξεις αποφάνθηκε ως εξής:

Το άρθρο 10, παρ. 2, τρίτο εδάφιο, της 6<sup>ης</sup> οδηγίας, επιτρέπει στα Κ-Μ να προβλέψουν ότι η εισπραξη του τμήματος είναι το γεγονός που καθιστά, για όλες τις παροχές υπηρεσιών, το φόρο απαιτητό.

Ένα Κ-Μ που κάνει χρήση της πιο πάνω παρεκκλίσεως δεν είναι υποχρεωμένο να προβλέψει «ορισμένη προθεσμία από το χρόνο γενέσεως της φορολογικής υποχρεώσεως», προθεσμία εντός της οποίας πρέπει να εκδοθεί το τιμολόγιο ή το έγγραφο που επέχει θέση τιμολογίου, ενώ δεν έχει πραγματοποιηθεί ακόμη η εισπραξη του τμήματος.

Επίσης, δεν είναι υποχρεωμένο να θεσπίσει διατάξεις προβλέπουσες την έκδοση εγγράφων ή παραστατικών σχετικών με τη γενομένη παροχή και το οφειλόμενο ως αντιπαροχή ποσό, οσάκις δε έχει εκδοθεί το τιμολόγιο ή το επέχον θέση τιμολογίου έγγραφο ή δεν έχει πραγματοποιηθεί η εισπραξη του τμήματος (Υποθ. C-144/94, Απόφ. 26-10-1995, Συλλ. Νομ. 1995, σελ. 3653), βλ. αναλυτικότερα Νομολογία ΔΕΚ στο τέλος του άρθρου .

#### **5. ΟΙ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟΙ ΣΤΟ ΦΟΡΟ ΔΕΝ ΥΠΟΧΡΕΟΥΤΑΙ ΣΤΗΝ ΚΑΤΑΒΟΛΗ ΟΡΙΣΜΕΝΟΥ ΠΟΣΟΥ Φ.Π.Α ΓΙΑ ΧΡΟΝΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟ ΠΟΥ ΔΕΝ ΕΧΕΙ ΣΥΜΠΛΗΡΩΘΕΙ**

Το ΔΕΚ ενώπιον του οποίου τέθηκε το θέμα από Ιταλικό Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι: οι διατάξεις των άρθρων 10 και 22, παρ.4 και 5 της 6<sup>ης</sup> οδηγίας εμποδίζουν την εφαρμογή διατάξεων του εθνικού δικαίου οι οποίες επιβάλλουν στους υποκειμένους στο φόρο την καταβολή ποσού του Φ.Π.Α. ίσου προς το 65% του συνολικού απαιτητέου ποσού για χρονική περίοδο η οποία δεν έχει συμπληρωθεί ακόμη.

Οι υποκείμενοι στο φόρο από τους οποίους απαιτούνται τέτοιες πληρωμές μπορούν να επικαλεστούν ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων εκείνες τις διατάξεις της οδηγίας που έχουν εφαρμογή, δηλαδή τα άρθρα 10 και 22, παρ. 4 και 5 (Υποθ. C- 10/92, Απόφ. 20-10-1993, Συλλ. Νομ. 1993, σελ. I -5105), βλ. αναλυτικότερα Νομολογία ΔΕΚ τέλος του άρθρου.

#### **6. ΚΑΤΑ ΤΟ ΧΡΟΝΟ ΕΙΣΠΡΑΞΗΣ ΤΗΣ ΑΝΤΙΠΑΡΟΧΗΣ**

Σύμφωνα με τη διάταξη της περ. β' της παρ. 2 του άρθρου 16 ο φόρος γίνεται απαιτητός κατά το χρόνο εισπραξης της αντιπαροχής σε περίπτωση παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, οι οποίες γίνονται ύστερα από επιταγή δημόσιας αρχής ή στ' όνομα της ή σε εκτέλεση νόμου.

Είναι αυτονόητο ότι η περίπτωση αυτή αφορά την εισπραξη της αντιπαροχής από υποκείμενο στο φόρο και όχι από οποιοδήποτε μη υποκείμενο στο Φ.Π.Α. και αναφέρεται κυρίως σε απαλλοτριώσεις αγαθών και επιτάξεις που γίνονται από το δημόσιο τομέα γενικά.

## **7. ΚΑΤΑ ΤΩΝ ΧΡΟΝΟ ΤΩΝ ΠΕΡΙΟΔΙΚΩΝ ΚΑΤΑΒΟΛΩΝ**

Σύμφωνα με τη διάταξη της περ. γ' της παρ. 2 του άρθρου 16, ο φόρος γίνεται απαιτητός κατά το χρόνο που έχει συμφωνηθεί η καταβολή κάθε δόσης, σε περίπτωση που παρέχονται υπηρεσίες για τις οποίες η αντιπαροχή καταβάλλεται περιοδικά. Π.χ. Λογιστής αναλαμβάνει την ενημέρωση των λογιστικών βιβλίων μιας επιχείρησης έναντι ετήσιας αμοιβής 840 ευρώ και συμφωνείται η εξόφληση να γίνεται σε δώδεκα ίσες δόσεις, που θα καταβάλλονται στο τέλος του μήνα. Χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης για το λογιστή είναι το τέλος κάθε μήνα που θα πρέπει να εκδίδει και το τιμολόγιο παροχής των υπηρεσιών για το ποσό των 70 ευρώ.

Επισημαίνεται ότι η περίπτωση αυτή αφορά την παροχή υπηρεσιών και όχι την παράδοση αγαθών.

Όπως διευκρινίστηκε από τη Διοίκηση, στη ρύθμιση αυτή εμπίπτει και η έκδοση τιμολογίων που εκδόθηκαν μετά την 1-1-1987 για υπηρεσίες της παρ. 3 του άρθρου 14, που προσφέρθηκαν από οίκους του εξωτερικού σε εγχώριες επιχειρήσεις (Υπ.Οικ. Ε. 10574/1733/1987).

## **8. ΧΡΟΝΟΣ ΕΚΔΟΣΗΣ ΑΠΟΔΕΙΞΗΣ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΑΠΟ ΕΛΕΥΘΕΡΟΥΣ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΕΣ**

Σχετικά με το χρόνο έκδοσης απόδειξης παροχής υπηρεσιών ελευθέρων επαγγελματιών, από το Υπ. Οικονομικών δόθηκαν οι πιο κάτω διευκρινίσεις. Από τις διατάξεις του άρθρου 13 παρ. 2 και 3 του Π.Δ. 186/1992, όπως συμπληρώθηκαν και διευκρινίστηκαν με το άρθρο 43 παρ. 10 του Ν. 2214/94, προκύπτει ότι η Α.Π.Υ. των ασκούντων ελεύθερο επάγγελμα, κατονομαζόμενο στο άρθρο 45 παρ. 1 του Ν. 2238/94, εκδίδεται με κάθε επαγγελματική είσπραξη.

Από τα προαναφερόμενα προκύπτει ότι ο χρόνος έκδοσης της Α.Π.Υ. των ασκούντων ελεύθερο επάγγελμα συνδέεται άμεσα με το χρόνο είσπραξης της αμοιβής τους, ανεξάρτητα από το χρόνο που τα δικαιώματά τους κατέστησαν απαιτητά.

Σημειώνεται ότι ως είσπραξη θεωρείται και η πίστωση των δικαιούχων - ελευθέρων επαγγελματιών στα βιβλία του υπόχρεου για την καταβολή της αμοιβής, ύστερα από προηγούμενη, επί αποδείξει, αναγγελία στο δικαιούχο της πίστωσης του λογαριασμού του (ΕΔΥΟ 1084927/707/0015/1992, ΠΟΛ. 1196).

Συνεπώς, σύμφωνα με όσα παραπάνω αναφέρθηκαν, ο χρόνος έκδοσης της Α.Π.Υ. προς το Ι.Κ.Α. για την είσπραξη της δικαιούμενης αμοιβής δεν συνδέεται με το χρόνο υποβολής των δικαιολογητικών προς αυτό, αλλά με το χρόνο είσπραξης της αμοιβής (Υπ.Οικ. 101937/29/0015/1-2-95).\*

## **9. ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΠΑΡΑΔΟΣΕΙΣ ΑΓΑΘΩΝ**

Σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. δ' της παρ.2 του άρθρου 16 που ισχύει από 1-1-1993, ο φόρος γίνεται απαιτητός κατά το χρόνο έκδοσης του τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση τιμολογίου και το αργότερο 15<sup>η</sup> του επόμενου μήνα από αυτόν κατά τον οποίο γεννήθηκε η φορολογική υποχρέωση, προκειμένου για παραδόσεις αγαθών που απαλλάσσονται από το φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 28. Η διάταξη έχει ουσιαστική σημασία μόνο στην περίπτωση κατά την οποία διαπιστωθεί ότι δεν συντρέχουν όλες οι προϋποθέσεις για την απαλλαγή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28, οπότε είναι απαραίτητο να προσδιοριστεί ο χρόνος κατά τον οποίο οφείλεται ο φόρος στο εσωτερικό της χώρας.

Με τη διάταξη αυτή είναι εναρμονισμένες και οι διατάξεις του Κ.Β.Σ. (τέταρτο εδάφιο της παρ. 14 του άρθρου 12 που προστέθηκε με την παρ. 6 του άρθρου 21 του Ν. 2166/1993 και τροποποιήθηκε με την παρ. 6 άρθρου 3 Ν. 3052/2002, σύμφωνα με τις οποίες, το τιμολόγιο, στις πιο πάνω περιπτώσεις, εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη 15<sup>η</sup> του επόμενου μήνα της παράδοσης ή αποστολής των αγαθών και πάντως μέσα στην ίδια χειριστική περίοδο των συμβαλλομένων.

Ο χρόνος προσδιορισμού της απαίτησης του φόρου συνδέεται άμεσα με την φορολογική περίοδο στην οποία θα ενταχθεί η συγκεκριμένη πράξη για την υποβολή της περιοδικής δήλωσης και του πίνακα που προβλέπεται από την περ. α' της παρ. 5 του άρθρου 36 του Ν. 2859/2000.

**Οι διατάξεις αυτές (άρθρο 16 παρ. 2 περ. δ') τέθηκαν για δύο λόγους:**

1. Για να υπάρχει ταύτιση του χρόνου κατά τον οποίο γίνεται απαιτητός ο φόρος που οφείλεται κατά την ενδοκοινοτική απόκτηση στη χώρα άφιξης και του χρόνου της ενδοκοινοτικής παράδοσης στη χώρα αναχώρησης, ανεξάρτητα από το αν κατά την παράδοση των αγαθών προβλέπεται απαλλαγή από το φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 28,

2. Για να προσδιορίζεται ο χρόνος απαίτησης από το Δημόσιο του φόρου κατά την παράδοση αγαθού της άλλο Κ-Μ εφόσον δεν προβλέπεται από το άρθρο 28 απαλλαγή, που για την επιχείρηση σημαίνει ταυτόχρονη υποχρέωση της για την καταβολή του φόρου.

Επισημαίνεται ότι η επιχείρηση που είναι εγκαταστημένη στο εσωτερικό της χώρας και πουλάει αγαθά σε πρόσωπο εγκαταστημένο σε άλλο Κ-Μ οφείλει να εξακριβώνει την ιδιότητα του αγοραστή και στην περίπτωση αμφιβολιών να εισπράττει Φ.Π.Α. τον οποίο στην συνέχεια τηςδίδει στο δημόσιο.

Η εξακρίβωση της ιδιότητας του αγοραστή μπορεί να γίνει, σε περίπτωση αμφιβολιών, μέσω του συστήματος VIES.

Το ίδιο ισχύει και για την επιχείρηση που είναι εγκαταστημένη σε άλλο Κ-Μ στην περίπτωση που ελληνική επιχείρηση αγοράζει από την επιχείρηση αυτή αγαθά για τα οποία οφείλεται φόρος στην Ελλάδα, ως ενδοκοινοτική απόκτηση, ώστε να τυγχάνει απαλλαγής στην παράδοση αυτή στο άλλο Κ-Μ (ΕΔΥΟ 1131481/7043/0014/23-12-91 ΠΟΛ. 1282).

## **10. ΕΚΔΟΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ ΣΕ ΧΡΟΝΟ ΠΡΟΓΕΝΕΣΤΕΡΟ ΤΗΣ ΠΑΡΟΧΗΣ**

Με τις διατάξεις της περ. ε' της παρ. 2 ορίζεται ότι στην παροχή υπηρεσιών, ο χρόνος κατά τον οποίο ο φόρος καθίσταται απαιτητός, είναι ο χρόνος έκδοσης του φορολογικού στοιχείου, εφόσον αυτό εκδίδεται πριν από την ολοκλήρωση της ανερχόμενης υπηρεσίας. Στην προκειμένη περίπτωση διευκρινίζεται ότι για να εφαρμοσθεί η διάταξη αυτή θα πρέπει το φορολογικό στοιχείο να εκδίδεται μετά την έναρξη της παροχής υπηρεσίας και πριν από την ολοκλήρωση αυτής.

Με τη διάταξη αυτή είναι εναρμονισμένες και οι διατάξεις του Κ.Β.Σ. (άρθρο 12 παρ. 15).

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 9

1. ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΑΓΑΘΩΝ
2. ΕΞΟΔΟΣ ΑΓΑΘΩΝ ΑΠΟ ΑΝΑΣΤΑΛΚΤΙΚΑ ΚΑΘΕΣΤΩΤΑ
3. ΔΕΝ ΕΠΙΤΡΕΠΕΤΑΙ Η ΕΙΣΠΡΑΞΗ ΤΟΚΩΝ ΥΠΕΡΗΜΕΡΙΑΣ ΕΠΙ ΟΦΕΙΛΟΜΕΝΟΥ Φ.Π.Α  
ΓΙΑ ΤΗΝ ΠΕΡΙΟΔΟ ΜΕΤΑΞΥ ΤΗΣ ΠΡΟΣΩΡΙΝΗΣ ΚΑΙ ΤΗΣ ΟΡΙΣΤΙΚΗΣ ΕΙΣΑΓΩΓΗΣ
4. ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΑΓΑΘΩΝ ΠΟΥ ΔΕΝ ΥΠΟΚΕΙΝΤΑΙ ΣΕ ΕΠΙΒΑΡΥΝΣΕΙΣ

## Γενικά

Με τις διατάξεις του άρθρου 17 ρυθμίζεται το θέμα του χρόνου γένεσης τις φορολογικής υποχρέωσης και το απαιτητό του φόρου κατά την εισαγωγή των αγαθών από το εξωτερικό ή κατά την έξοδο των εισαχθέντων αγαθών από κάποιο τελωνειακό καθεστώς για να τεθούν σε ανάλωση.

Το άρθρο 14 του Ν. 1642/86, (νυν 17 Ν. 2859/2000) είχε αντικατασταθεί με την παρ. 17 του άρθρου 1 του Ν. 2093/1992, ενώ το δεύτερο εδάφιο τις παρ. 1 είχε αντικατασταθεί με την παρ. 16 του άρθρου 15 του Ν. 2166/1993.

Οι διατάξεις αυτές ισχύουν από 1-1-1993.

Η τροποποίηση των διατάξεων του άρθρου 17 κατέστη αναγκαία ύστερα από την κατάργηση των φορολογικών συνόρων (από 1-1-1993) μεταξύ των Κ-Μ και την υιοθέτηση του μεταβατικού καθεστώτος Φ.Π.Α.

Από 1-1-1993 ο όρος εισαγωγή αγαθών θα χρησιμοποιείται όταν έχουμε εισοδο αγαθών στο εσωτερικό τις χώρας από τρίτες χώρες.

Τέλος, με την παρ. 3 του άρθρου 17, που ισχύει από 5-5-1995, ρυθμίστηκε το καθεστώς των σκαφών αναψυχής, που βρίσκονταν σε καθεστώς προσωρινής εισαγωγής στο εσωτερικό της χώρας, κατά την 31-12-1992.

### 1. ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΑΓΑΘΩΝ

Σύμφωνα με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου τις παρ. 1 του άρθρου 17, η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος γίνεται απαιτητός από το δημόσιο κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η εισαγωγή αγαθών, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 10 του Ν. 2859/2000. Η έννοια τις εισαγωγής αγαθών δίδεται με τις διατάξεις του άρθρου 10. (Σχετικό άρθρο 29 Ν. 2960/2001 Ε.Τ.Κ).

### 2. ΕΞΟΔΟΣ ΑΓΑΘΩΝ ΑΠΟ ΑΝΑΣΤΑΛΚΤΙΚΑ ΚΑΘΕΣΤΩΤΑ

Σύμφωνα με τις διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της παρ. 1 του άρθρου 17, όταν τα αγαθά από τη στιγμή της εισαγωγής τους τίθενται σε ορισμένα ανασταλτικά καθεστώτα, η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος γίνεται απαιτητός κατά το χρόνο που τα αγαθά εξέρχονται από τα καθεστώτα αυτά στο εσωτερικό της χώρας (άρθρα 25 παρ. 1, περ. β', εδάφια αα' και ββ' & 61 του Ν. 2859/2000) (ΕΔΥΟ Π. 4336/3162)10-7-1987, εγκ. 10).

Τα καθεστώτα αυτά, όπως ρητά ορίζεται στις πιο πάνω διατάξεις, είναι τα ακόλουθα:

- τελωνειακής αποθήκευσης
- ελεύθερης ζώνης
- ελεύθερης αποθήκης
- τελωνειακής αποταμίευσης
- ενεργητικής τελειοποίησης
- πλωτών εξέδρων στα χωρικά θαλάσσια ύδατα
- προσωρινής εισαγωγής με πλήρη απαλλαγή από εισαγωγικούς δασμούς
- εξωτερικής διαμετακόμισης
- καθεστώτα που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 61.
- 

### 3. ΔΕΝ ΕΠΙΤΡΕΠΕΤΑΙ Η ΕΙΣΠΡΑΞΗ ΤΟΚΩΝ ΥΠΕΡΗΜΕΡΙΑΣ ΕΠΙ ΟΦΕΙΛΟΜΕΝΟΥ Φ.Π.Α ΓΙΑ ΤΗΝ ΠΕΡΙΟΔΟ ΜΕΤΑΞΥ ΤΗΣ ΠΡΟΣΩΡΙΝΗΣ ΚΑΙ ΤΗΣ ΟΡΙΣΤΙΚΗΣ ΕΙΣΑΓΩΓΗΣ

Το ΔΕΚ ερμηνεύοντας τις διατάξεις της οδηγίας 69/73/ ΕΟΚ και της όμοιας 77/388/ ΕΟΚ, αποφάνθηκε ότι: η Οδηγία 69/73/ ΕΟΚ, που αφορά το καθεστώς της τελειοποίησης προς επανεξαγωγή, η ισχύουσα κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών, επέτρεπε σε Κ-Μ, να προβλέψει ότι, σε περίπτωση διαθέσεως στην κατανάλωση εντός της Κοινότητας εμπορευμάτων που έχουν προηγουμένως τεθεί υπό το καθεστώς της τελειοποίησης προς επανεξαγωγή, η οφειλόμενη γεωργική εισφορά προσαυξάνεται με τόκους υπερημερίας για την περίοδο μεταξύ της προσωρινής και της οριστικής εισαγωγής.

Αντίθετα η Οδηγία 77/388/ΕΟΚ, δεν επιτρέπει σε Κ-Μ την είσπραξη τόκων υπερημερίας επί του οφειλομένου ΦΠΑ, σε περίπτωση διαθέσεως στην κατανάλωση εντός της Κοινότητας εμπορευμάτων που είχαν προηγουμένως τεθεί υπό το καθεστώς της τελειοποίησης προς επανεξαγωγή, για την περίοδο μεταξύ της προσωρινής και της οριστικής εισαγωγής. (Υποθ. C-166/94, Απόφ. 8-2-1996, Συλλ. Νομ. 1996, σελ. 1-0331).

Στο σκεπτικό της πιο πάνω απόφασης αναφέρονται και τα εξής:

[«Όταν τα αγαθά τίθενται, από της εισαγωγής τους, σε ένα από τα καθεστώτα που προβλέπονται στο άρθρο 16, παρ. 1, περ. Α, ή υπό καθεστώς προσωρινής εισαγωγής ή διαμετακομίσεως, η γενεσιουργός αιτία και το απαιτητό του φόρου επέρχονται μόνο κατά τον χρόνο κατά τον οποίο τα αγαθά εξέρχονται από το καθεστώς αυτό και δηλώνονται ότι τίθενται σε ανάλωση.»

Δυνάμει του άρθρου 16, παρ. 1, περ. Α, στοιχ. ε' της 6ης Οδηγίας, το τελευταίο εδάφιο του άρθρου 10, παρ. 3, έχει εφαρμογή επί του καθεστώτος τελειοποιήσεως προς επανεξαγωγή.

Συνεπώς, από την οδηγία αυτή προκύπτει ρητώς ότι η γενεσιουργός αιτία και το απαιτητό του φόρου δεν επέρχονται παρά κατά το χρονικό σημείο που τα προϊόντα εξέρχονται του καθεστώτος και δηλώνονται προκειμένου να διατεθούν στην κατανάλωση. Δυνάμει του άρθρου 10, παρ. 1, στοιχ. β', το χρονικό σημείο που ο φόρος καθίσταται απαιτητός είναι εκείνο κατά το οποίο το Δημόσιο μπορεί να προβάλλει το δικαίωμα πληρωμής του φόρου έναντι του υπόχρεου, έστω και αν η πληρωμή αυτή μπορεί να ανασταλεί. Συνεπώς, οι τόκοι λόγω μη πληρωμής του φόρου μπορούν να τρέχουν το νωρίτερο από αυτό το χρονικό σημείο.]

#### **4. ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΑΓΑΘΩΝ ΠΟΥ ΔΕΝ ΥΠΟΚΕΙΝΤΑΙ ΣΕ ΕΠΙΒΑΡΥΝΣΕΙΣ**

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 17, όταν τα εισαγόμενα αγαθά δεν υπόκεινται σε καμιά επιβάρυνση της παρ. 2 του ίδιου άρθρου (δασμούς, γεωργικές εισφορές ή φόρους ισοδυνάμου 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.



## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 10**

1. ΓΕΝΕΣΗ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗΣ
2. ΑΠΑΙΤΗΤΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

## Γενικά

Με τις διατάξεις του άρθρου 18, ορίζεται ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης στην ενδοκοινοτική απόκτηση των αγαθών και το απαιτητό του φόρου, ενώ με τα άρθρα 16 και 17 ρυθμίζεται, αντίστοιχα, ο χρόνος αυτός στην παράδοση αγαθών και στην παροχή υπηρεσιών στο εσωτερικό της χώρας, καθώς και στην εισαγωγή αγαθών από το εξωτερικό.

Σε αντίθεση με την παράδοση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιούνται στο εσωτερικό της χώρας, όπου ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης και το απαιτητό του φόρου κατά κανόνα συμπίπτουν, στην ενδοκοινοτική απόκτηση, ορίζεται διαφορετικός χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης και του απαιτητού του φόρου.

### 1. ΓΕΝΕΣΗ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗΣ

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 18, η φορολογική υποχρέωση γεννάται κατά το 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 (λήπτη).

Κατ' εξαίρεση, στην περίπτωση που ο προμηθευτής αναλαμβάνει και την υποχρέωση αποστολής των αγαθών στο εσωτερικό της χώρας, η ενδοκοινοτική απόκτηση πραγματοποιείται κατά το χρόνο που αρχίζει η αποστολή.

Από το συνδυασμό των διατάξεων των άρθρων 2 και 15 προκύπτει ότι για να φορολογηθεί στην Ελλάδα, ως ενδοκοινοτική απόκτηση, μια παράδοση αγαθών που πραγματοποιείται σε άλλο Κ-Μ απαραίτητη προϋπόθεση είναι η ύπαρξη αποστολής ή μεταφοράς των αγαθών από το άλλο Κ-Μ στο εσωτερικό της χώρας. Κατά συνέπεια, εάν τα αγαθά παραμείνουν στο Κ-Μ όπου έγινε η παράδοση, για οποιοδήποτε λόγο, δεν πραγματοποιείται ενδοκοινοτική απόκτηση στο εσωτερικό της χώρας και δεν οφείλεται φόρος στην Ελλάδα. Η πράξη αυτή θα πρέπει να φορολογηθεί στο άλλο Κ-Μ ως παράδοση αγαθών που πραγματοποιήθηκε εντός του κράτους αυτού.

### 2. ΑΠΑΙΤΗΤΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 18, ο φόρος γίνεται απαιτητός από το Δημόσιο κατά το χρόνο που εκδίδεται το τιμολόγιο ή άλλο στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου και στην περίπτωση που για κάποιον λόγο δεν εκδόθηκε τιμολόγιο ή άλλο στοιχείο, ο φόρος γίνεται απαιτητός από το Δημόσιο το αργότερο τη 15η ημέρα του επομένου μήνα απ' αυτόν κατά τον οποίο γεννήθηκε η φορολογική υποχρέωση.

Δεν πρέπει να συγχέεται ο χρόνος κατά τον οποίο ο φόρος γίνεται απαιτητός με το χρόνο κατά τον οποίο ο φόρος καταβάλλεται πράγματι στο δημόσιο, καθώς οι καταβολές προς το δημόσιο πραγματοποιούνται συνολικά για όλες τις πράξεις για τις οποίες ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά τη διάρκεια ενός μηνός ή τριμήνου (ανάλογα με τα τηρούμενα βιβλία) με την περιοδική δήλωση, η οποία υποβάλλεται μέχρι την 20η ημέρα του επόμενου μήνα ή του μήνα που ακολουθεί το τρίμηνο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 38 και την Α.Υ.0.1013287/1197/ 274/ΑΟ014/1994, ΠΟΛ. 1032, όπως τροποποιήθηκε με την Α.Υ.0.1041335/3979/810/Α0014/1994, ΠΟΛ. 1087. (Βλ. ΑΥΟ 1085725/6531/1127/0014/24-10-2002, ΠΟΛ. 1242 στο άρθρο 38 για το χρόνο υποβολής των δηλώσεων από 1-1-2003).

#### ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ

1. Υποκείμενος στο φόρο με εγκατάσταση στο εσωτερικό της χώρας μεταβαίνει στη Γερμανία όπου αγοράζει στις 20-8-2002 ένα μηχανήμα, το οποίο μεταφέρει ο ίδιος στην Ελλάδα.

Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται στις 20-8-2002.

Εάν κατά τον ίδιο χρόνο εκδοθεί και το τιμολόγιο της πώλησης, κατά την ίδια ημερομηνία 20-8-2002 γίνεται απαιτητός ο φόρος. Στην περίπτωση που δεν εκδίδεται τιμολόγιο, ο φόρος καθίσταται απαιτητός το αργότερο τη 15η του επομένου μηνός. Αν το τιμολόγιο εκδοθεί πριν από την ημερομηνία αυτή, ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου.

2. Υποκείμενος εγκαταστημένος στο εσωτερικό της χώρας παραγγέλλει ποσότητα εμπορευμάτων στη Γαλλία με υποχρέωση να αποσταλούν στην Ελλάδα από τον προμηθευτή.

Τα εμπορεύματα φορτώνονται με προορισμό το εσωτερικό της χώρας στις 25-10-2002. Ο προμηθευτής εκδίδει τιμολόγιο για την πράξη αυτή στις 30-11-2002.

Στην περίπτωση αυτή, η φορολογική υποχρέωση γεννάται στις 25-10-2002, ενώ ο φόρος γίνεται απαιτητός στις 15-11-2002, καθόσον το τιμολόγιο εκδόθηκε μετά την ημερομηνία αυτή. Επομένως, η πράξη αυτή θα ενταχθεί στις πράξεις της φορολογικής περιόδου του Νοεμβρίου 2002.

3. Υποκείμενος εγκαταστημένος στο εσωτερικό της χώρας αγοράζει στη Γερμανία ένα μηχάνημα, το οποίο δεν προτίθεται να μεταφέρει στην Ελλάδα, αλλά το εκμισθώνει σε υποκείμενο εγκαταστημένο στη Γερμανία.

Η πράξη αυτή αποτελεί παράδοση αγαθού στη Γερμανία και φορολογείται στη χώρα αυτή.

Ο υποκείμενος αυτός, θα πρέπει να έχει φροντίσει να εγγραφεί στο μητρώο υποκειμένων στο Φ.Π.Α. στη Γερμανία, καθόσον προτίθεται να ασκήσει δραστηριότητα στη χώρα αυτή για την οποία είναι υπόχρεος σε καταβολή φόρου στη Γερμανία (Υπ. Οικ. 1131481/7043/0014/1992, ΠΟΛ. 1282). Βλ. προηγούμενη παράγραφο (522) για το χρόνο υποβολής των περιοδικών δηλώσεων από 1-1-2003.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 11

1. ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ ΣΤΗΝ ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΑΓΑΘΩΝ ΣΤΗΝ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΗ ΑΠΟΚΤΗΣΗ ΑΓΑΘΩΝ ΚΑΙ ΤΗΝ ΠΑΡΟΧΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ
2. ΠΑΡΟΧΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ – ΑΝΤΑΛΛΑΓΗ ΑΓΑΘΩΝ – ΚΑΝΟΝΙΚΗ ΑΞΙΑ
3. ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ ΟΤΑΝ ΤΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΚΦΡΑΖΟΝΤΑΙ ΣΕ ΝΟΜΙΣΜΑ ΑΛΛΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ ΠΟΥ ΔΕΝ ΕΧΕΙ ΕΝΤΑΧΘΕΙ ΣΤΗ ΖΩΝΗ ΕΥΡΩ Ή ΤΡΙΤΗΣ ΧΩΡΑΣ
4. ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΜΕ Κ-Μ ΠΟΥ ΒΡΙΣΚΟΝΤΑΙ ΕΚΤΟΣ ΖΩΝΗΣ ΤΟΥ ΕΥΡΩ Ή ΜΕ ΤΡΙΤΕΣ ΧΩΡΕΣ
5. ΕΚΔΟΣΗ ΠΙΣΤΩΤΙΚΟΥ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟΥ ΓΙΑ ΦΠΑ

## Γενικά

Με τις διατάξεις του άρθρου 19 (άρθρο 15 Ν. 1642/86), ορίζεται ο τρόπος προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας για τον υπολογισμό του Φ.Π.Α. στην παράδοση αγαθών, στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών και στην παροχή υπηρεσιών.

Με το άρθρο αυτό, όπως ισχύει, μεταφέρονται στο εσωτερικό δίκαιο οι διατάξεις των άρθρων 11, Α, παρ. 1-3, Γ, παρ. 1-3, 28β παρ. 1-2 και 28ε παρ. 1-2 της 6ης Οδηγίας.

### 1. ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ ΣΤΗΝ ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΑΓΑΘΩΝ ΣΤΗΝ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΗ ΑΠΟΚΤΗΣΗ ΑΓΑΘΩΝ ΚΑΙ ΤΗΝ ΠΑΡΟΧΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 19 του Ν 2859/2000, ως φορολογητέα αξία στην παράδοση αγαθών, στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών λαμβάνεται η αντιπαροχή που έλαβε ή πρόκειται να λάβει ο προμηθευτής των αγαθών ή αυτός που παρέχει τις υπηρεσίες, προσαυξημένη με οποιαδήποτε παροχή που συνδέεται άμεσα με αυτή.

Με την παρ. 33 του άρθρου 11 του Ν. 2386/1996, που ισχύει από 1-1-1996, είχε αντικατασταθεί η παρ. 1 του άρθρου 19.

Με τις νέες διατάξεις, πέραν των ήδη ρυθμιζόμενων με την παλιά διάταξη, προστέθηκε ότι, στη φορολογητέα αξία ΦΠΑ συνυπολογίζεται ακόμη και η συμπληρωματική αμοιβή που καταβάλλεται από τρίτο πρόσωπο. Η ρύθμιση αυτή έγινε για λόγους εναρμόνισης με το κοινοτικό δίκαιο.

Επειδή η διάταξη αυτή αποτελεί βασικά επανάληψη της αντίστοιχης παλιάς διάταξης, εξακολουθούν να ισχύουν, ως προς την έννοια και το περιεχόμενο της φορολογητέας αξίας, οι οδηγίες που έχουν δοθεί με προηγούμενες εγκυκλίους (ΕΔΥΟ 1083953/4559/1298/0014/22-7-96, ΠΟΑ. 1212).

- Αναλύοντας τις πιο πάνω διατάξεις σημειώνουμε τα εξής:

Η αντιπαροχή (το αντάλλαγμα) που λαμβάνει ο προμηθευτής μπορεί να συνίσταται μόνο σε χρήμα ή μόνο σε είδος ή εν μέρει σε χρήμα και εν μέρει σε είδος. Π.χ. έμπορος ηλεκτρικών ειδών πωλεί σε ιδιώτη ένα καινούργιο ψυγείο και λαμβάνει ως αντιπαροχή (αντάλλαγμα) 300 ευρώ και το παλιό ψυγείο του ιδιώτη. Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας θα ληφθεί υπόψη το τίμημα των 300 ευρώ και η αξία του παλιού ψυγείου, η οποία θα αποτιμηθεί σε χρήματα κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, δηλαδή κατά το χρόνο παράδοσης του ψυγείου.

Επίσης, κατά ρητή διάταξη του νόμου, για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας είναι αδιάφορο αν η πώληση γίνεται μετρητοίς (αντιπαροχή που έλαβε) ή με πίστωση του τιμήματος (αντιπαροχή που πρόκειται να λάβει). Και στις δύο περιπτώσεις η πώληση θεωρείται τελεία και στην προσδιοριζόμενη φορολογητέα αξία υπολογίζεται ο Φ.Π.Α.

Η αντιπαροχή (αντάλλαγμα) προσαυξάνεται με οποιαδήποτε παροχή που συνδέεται άμεσα με αυτή. Π.χ. στην τιμή κλίνης ξενοδοχείου περιλαμβάνεται και το ποσοστό καμαριέρας, η παροχή ζεστού νερού κ.τ.λ.

### 2. ΠΑΡΟΧΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ – ΑΝΤΑΛΛΑΓΗ ΑΓΑΘΩΝ – ΚΑΝΟΝΙΚΗ ΑΞΙΑ

Σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. γ', της παρ. 2 του άρθρου 19 στις περιπτώσεις παροχής υπηρεσιών που προβλέπονται από τη διάταξη της περ. γ' του άρθρου 9, την ανταλλαγή αγαθών, καθώς και για κάθε περίπτωση που η αντιπαροχή δε συνίσταται σε χρήμα, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η κανονική αξία.

Με τη διάταξη του δεύτερου εδαφίου της περ. γ' της παρ. 2 του ίδιου άρθρου ορίζεται ότι ως κανονική αξία θεωρείται το ποσό που θα έπρεπε, κάτω από κανονικές συνθήκες λειτουργίας της αγοράς, να καταβάλλει οποιοσδήποτε αγοραστής ή λήπτης για να επιτύχει την απόκτηση του αγαθού ή τη λήψη της υπηρεσίας από έναν ανεξάρτητο προμηθευτή ή από πρόσωπο που παρέχει ανεξάρτητα τις υπηρεσίες αυτές στο εσωτερικό της χώρας.

Όπως έχει διευκρινιστεί και από τη Διοίκηση, η κανονική τιμή ταυτίζεται με τη μέση χονδρική τιμή πώλησης του αγαθού.

Με την ίδια διάταξη ορίζεται ότι η κανονική αξία λαμβάνεται και στην περίπτωση που η αντιπαροχή δε συνίσταται σε χρήμα αλλά σε είδος.

Επίσης, με τις διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 41 ορίζεται ότι, όταν οι αγρότες διαθέτουν τα προϊόντα παραγωγής τους από δικό τους κατάστημα, ή όταν τα εξάγουν στο εξωτερικό, στο ειδικό τιμολόγιο παράδοσης αγροτικών προϊόντων που εκδίδουν σύμφωνα με την Π. 6793/647/1986 απόφαση του Υπ. Οικονομικών, πρέπει να αναγράφουν την κανονική αξία των πα-ραδιδομένων αγαθών.

Η περ. Γ' του άρθρου 9 αφορά τη χρησιμοποίηση υπηρεσιών του υποκειμένου στο φόρο για δραστηριότητα του ίδιου του υποκειμένου που απαλλάσσεται από το φόρο, καθώς επίσης και η χρησιμοποίηση δικών του υπηρεσιών για τις ανάγκες της επιχείρησής του, εφόσον πρόκειται για υπηρεσίες που προβλέπουν οι διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 30.

Περισσότερα για τις υπηρεσίες αυτές βλέπετε στην ανάλυση των διατάξεων των άρθρων 9 και 30.

### **3. ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ ΟΤΑΝ ΤΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΚΦΡΑΖΟΝΤΑΙ ΣΕ ΝΟΜΙΣΜΑ ΑΛΛΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ ΠΟΥ ΔΕΝ ΕΧΕΙ ΕΝΤΑΧΘΕΙ ΣΤΗ ΖΩΝΗ ΕΥΡΩ Ή ΤΡΙΤΗΣ ΧΩΡΑΣ**

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 19, όπως τροποποιήθηκε με την παρ.6 του άρθρου 16 του Ν.2948/2001, όταν τα στοιχεία προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας εκφράζονται σε νόμισμα άλλου κράτους, το οποίο δεν έχει ενταχθεί στη ζώνη ευρώ, για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας λαμβάνεται υπόψη η ισοτιμία του νομίσματος αυτού προς το ευρώ, όπως αυτή προσδιορίζεται από τη διάταξη της παρ.3 του άρθρου 20.

Με τις διατάξεις αυτές (άρθρο 20, παρ. 3) ορίζεται ότι για τον υπολογισμό της φορολογητέας αξίας, λαμβάνεται υπόψη η ισοτιμία του νομίσματος αυτού, προς το ευρώ, σύμφωνα με τις ισχύουσες κοινοτικές διατάξεις για τον υπολογισμό της δασμολογητέας αξίας.

Μετά την κατάργηση, με τον Καν. 2454/1993, του Καν. 1766/85, όπως τροποποιήθηκε με τον Καν. 593/91, σχετικά με τις τιμές συναλλάγματος που εφαρμόζονται κατά τον καθορισμό της δασμολογητέας αξίας, ισχύουν οι διατάξεις των άρθρων 168 έως 172 του νέου αυτού Κανονισμού (2454/1993).

Σύμφωνα με τις διατάξεις του Κανονισμού αυτού η τιμή συναλλάγματος που πρέπει να εφαρμόζεται για τον προσδιορισμό της φορολογητέας και της δασμολογητέας αξίας ενός εμπορεύματος είναι η βεβαιωθείσα τιμή κατά την προτελευταία Τετάρτη ενός μηνός, η οποία δημοσιεύεται την ίδια ή την επόμενη ημέρα, υπό τον όρο ότι συγκρινόμενη με την τιμή συναλλάγματος που βεβαιώθηκε και δημοσιεύθηκε την τελευταία Τετάρτη ή την επόμενη ημέρα, δε διαφέρει κατά 5% ή περισσότερο αυτής (άρθρο 169).

Η τιμή αυτή θα έχει εφαρμογή καθ' όλη τη διάρκεια του επόμενου μήνα.

#### **Παράδειγμα:**

Την τιμή συναλλάγματος ενός νομίσματος της προτελευταίας Τετάρτης π.χ. 20-3-02 ή της επόμενης ημέρας, πρόκειται να εφαρμόσουμε μέχρι τις 30-4-02, εφόσον, συγκρινόμενη με την τιμή της τελευταίας Τετάρτης 27-3-02 δεν υπάρχει διαφορά  $\pm 5\%$  ή περισσότερο. Στην περίπτωση όμως που αυτή θα βρεθεί να διαφέρει κατά  $\pm 5\%$  ή περισσότερο, θα εφαρμοστεί η τιμή της τελευταίας Τετάρτης αντί εκείνης της προτελευταίας και μάλιστα από την αμέσως επόμενη Τετάρτη του επόμενου μήνα.

Η κατά τα παραπάνω οριζόμενα λαμβανόμενη τιμή συναλλάγματος συγκρίνεται καθ' όλη τη διάρκεια της περιόδου εφαρμογής της με τη βεβαιωμένη και δημοσιευμένη κάθε Τετάρτη ή την επόμενη ημέρα τιμή και εάν διαφέρει κατά  $\pm 5\%$  ή περισσότερο, τότε αντικαθίσταται από τη νέα τιμή η οποία αρχίζει να ισχύει την αμέσως επόμενη Τετάρτη ως τιμή συναλλάγματος μέχρι του τέλους του τρέχοντος μηνός.

Σε περίπτωση που κάποια Τετάρτη δε βεβαιωθεί η τιμή συναλλάγματος, ή εάν βεβαιωθεί, αλλά δε δημοσιευθεί την ίδια ή την επόμενη ημέρα, τότε ως βεβαιωθείσα τιμή θεωρείται εκείνη που βεβαιώθηκε πιο πρόσφατα προ την εν λόγω Τετάρτη (άρθρο 171).

Ο Καν. 2454/1993 περιέχει διατάξεις εφαρμογής του Καν. 2913/1992, περί θεσπίσεως του Κοινοτικού τελωνειακού κώδικα (ΔΥΟ Τ10391/1918/Α0019/24-11-1993), ο δε κοινοτικός τελωνειακός κώδικας (2913/92), κοινοποιήθηκε με την ΔΥΟ Τ8324/2314/Α0019/14-12-1992.

Με την ΕΔΥΟ 1104968/50-ΟΕ/6-12-2000, ΠΟΛ. 1286 κοινοποιήθηκαν ορισμένες διατάξεις του Ν. 2842/2000, σχετικά με την εισαγωγή του ευρώ ως κοινής νομισματικής μονάδας και οδηγίες για την εφαρμογή τους, καθώς και οι σχετικοί Κανονισμοί 1103/97, 974/98, 975/98, 2866/98 και 1478/2000.

Ειδικότερα, με τον Καν. 2866/98 (άρθρο 1) όπως τροποποιήθηκε με τον Καν. 1478/2000, (που ισχύει από 1-1-1999), ορίζονται οι τιμές (αμετάκλητα) μετατροπής του ευρώ και των νομισμάτων των Κ-Μ που υιοθετούν το ευρώ (βλ. σχετικό πίνακα στο τέλος της παραγράφου αυτής).

### **4. ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΜΕ Κ-Μ ΠΟΥ ΒΡΙΣΚΟΝΤΑΙ ΕΚΤΟΣ ΖΩΝΗΣ ΤΟΥ ΕΥΡΩ Ή ΜΕ ΤΡΙΤΕΣ ΧΩΡΕΣ**

Σχετικά με το θέμα αυτό σημειώνουμε τα εξής: Η διαδικασία προσδιορισμού της φορολογητέας βάσης Φ.Π.Α. ενδοκοινοτικών συναλλαγών, που προβλέπεται από τον Κανονισμό (Ε.Κ.) 2454/93 (ισοτιμία προτελευταίας Τετάρτης προηγούμενου μήνα από το μήνα αναφοράς) ΔΕΝ ΙΣΧΥΕΙ πλέον από 1.1.2001 για

τιμολόγια, η αξία των οποίων αναγράφεται σε ΕΥΡΩ, εξακολουθεί όμως να ΙΣΧΥΕΙ και μετά την 1.1.2001 για τη μετατροπή σε ΕΥΡΩ, των αξιών που αφορούν σε τιμολόγια εκφρασμένα είτε σε Εθνικά Νομίσματα Τρίτων Χωρών (π.χ. Δολάριο Η.ΠΑ, Γεν Ιαπωνίας, Λίρα Κύπρου, Κορώνα Νορβηγίας, Φράγκο Ελβετίας κλπ.) είτε σε Εθνικά Νομίσματα Κ-Μ της Ευρ. Ένωσης που βρίσκονται ΕΚΤΟΣ ζώνης του ΕΥΡΩ (π.χ. Λίρα Αγγλίας, Κορώνα Δανίας, Κορώνα Σουηδίας). Βλ. πιο κάτω πίνακα ισοτιμιών. Με την ΕΔΥΟ 1039907/1575/1888/0014Α/19-4-2000, ΠΟΛ. 1147, δόθηκε η νέα διεύθυνση της Γενικής Γραμματείας Πληροφορικών Συστημάτων του Υπ. Οικονομικών, στο INTERNET, σχετικά με τις ισοτιμίες ξένων νομισμάτων για τον προσδιορισμό της φορολογητέας βάσης Φ.Π.Α. ενδοκοινοτικών συναλλαγών, η οποία έχει ως εξής: w.w.w.gsis.gov.gr, με τη διευκρίνιση ότι ακολούθως θα πρέπει να επιλεγεί ο "Οδηγός του Πολίτη" και στη συνέχεια το "Λοιπό Υλικό" όπου και βρίσκεται το υπομενού "Ισοτιμίες συναλλάγματος για το ΦΠΑ".

**ΙΣΧΥΟΥΣΕΣ ΙΣΟΤΙΜΙΕΣ ΓΙΑ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ**  
Από 1/1/2001 ΕΩΣ 31/12/2001

**Α. ΙΣΟΤΙΜΙΕΣ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ ΣΥΝΑΛΛΑΓΜΑΤΟΣ ΕΝΑΝΤΙ ΤΟΥ ΕΥΡΩ**

NOMISMA	1/ 1-9/1	10 /1- 31/1	1/ 2- 28/2	1/ 3- 31/3	1/ 4- 30/4	1/5 -31/5	1/ 6-30/6
ΔΟΛΛΑΡΙΟ ΗΠΑ	0, 9059	0, 9530	0, 9294	0, 9146	0, 8990	0,8 778	0, 8585
ΛΙΡΑ ΑΓΓΛΙΑΣ- ΣΚΩΤΙΑΣ ΙΡΛΑΝΔΙΑΣ B.	0, 6173		0, 6341	0, 6335	0, 6293	0,6 156	0, 6037
ΚΟΡΩΝΑ ΔΑΝΙΑΣ	7, 4620		7, 4634	7, 4640	7, 4639	7,4 619	7, 4593
ΚΟΡΩΝΑ ΣΟΥΗΔΙΑΣ	8, 7025		8, 9100	9, 0050	9, 1875	9,0 455	9, 0515

1/ 7-31/7	1/ 8-21/8	22 /8- 31/8	1/ 9-30/9	1/ 10- 31/10	1/ 11- 30/11	1/ 12- 31/12
0, 8513	0, 8630	0, 9114	0, 9216	0, 9258	0, 8917	0, 8791
0, 6110	0, 6127		0, 6326	0, 6323	0, 6257	0, 6194
7, 4550	7, 4466		7, 4485	7, 4423	7, 4361	7, 449
9, 1139	9, 2314		9, 4707	9, 7215	9, 4942	9, 4082

**Β. ΣΤΑΘΕΡΗ ΙΣΟΤΙΜΙΑ ΤΩΝ ΝΟΜΙΣΜΑΤΩΝ ΚΡΑΤΩΝ - ΜΕΛΩΝ ΤΗΣ ΖΩΝΗΣ ΕΥΡΩ ΕΝΑΝΤΙ ΤΟΥ ΕΥΡΩ**

1	= 340,750	ΕΛΛΗΝΙΚΕΣ ΔΡΑΧΜΕΣ	1 ΕΥΡΩ = 166,386 ΠΕΣΕΤΕΣ ΙΣΠΑΝΙΑΣ
	= 200,482	ΕΣΚΟΥΔΟ ΠΟΡΤΟΓΑΛΙΑΣ	1 ΕΥΡΩ = 13,7603 ΣΕΛΛΙΝΙΑ ΑΥΣΤΡΙΑΣ
ΕΥ	= 0,787564	ΛΙΡΕΣ ΔΗΜ. ΙΡΛΑΝΔΙΑΣ	1 ΕΥΡΩ = 2,20371 ΦΙΟΡΙΝΙΑ ΟΛΛΑΝΔΙΑΣ
ΡΩ	= 1936,27	ΛΙΡΕΤΕΣ ΙΤΑΛΙΑΣ	1 ΕΥΡΩ = 40,3399 ΦΡΑΓΚΑ ΒΕΛΓΙΟΥ
1	= 1,95583	ΜΑΡΚΑ ΓΕΡΜΑΝΙΑΣ	1 ΕΥΡΩ = 6,55957 ΦΡΑΓΚΑ ΓΑΛΛΙΑΣ
=5,94573	ΜΑΡΚΑ ΦΙΛΑΝΔΙΑΣ	1 ΕΥΡΩ = 40,3399	ΦΡΑΓΚΑ ΛΟΥΞΕΜΒΟΥΡΓΟΥ

ΙΣΧΥΟΥΣΕΣ ΙΣΟΤΙΜΙΕΣ ΓΙΑ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ Από 1/1/2002 ΕΩΣ 31/12/2002 Α. ΙΣΟΤΙΜΙΕΣ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ ΣΥΝΑΛΛΑΓΜΑΤΟΣ ΕΝΑΝΤΙ ΤΟΥ ΕΥΡΩ

ΝΟΜΙΣΜΑ	1 /1- 31/1	1 /2- 28/2	1/ 3-31/3	1/4- 30/4	1/5- 31/5	1/6- 30/6
ΔΟΛΛΑΡΙΟ ΗΠΑ	0 ,898 2	0 ,885 6	0, 8743	0,88 14	0,88 80	0,92 69
ΛΙΡΑ ΑΓΓΛΙΑΣ- ΣΚΩΤΙΑΣ Β. ΙΡΛΑΝΔΙΑΣ	0 ,619 7	0 ,620 3	0, 6114	0,61 96	0,61 48	0,63 40
ΚΟΡΩΝΑ ΔΑΝΙΑΣ	7 ,439 2	7 ,430 7	7, 4314	7,43 32	7,43 52	7,43 91
ΚΟΡΩΝΑ ΣΟΥΗΔΙΑΣ	9 ,502 9	9 ,286 8	9, 1940	9,02 84	9,14 38	9,16 94

1/ 7- 23/7	2 4/7- 31/7	1/ 8- 31/8	1/ 9- 30/9	1 /10- 31/1	1/11-30/11	1/12-31/12
0, 9561	1, 0064	0, 9915	0, 9762	0 ,972 5	0,9775	Οι ισχύουσες ισοτιμίες για την περίοδο αυτή δίνονται από το: τηλ. 210-3636100 Ημερ. Οικον. Τύπο Δελτίο τιμών Συναλλ.



0, 6408		0, 6331	0, 6406	0 ,631 6	0,6313
7, 4320		7, 4344	7, 4268	7 ,428	7,4319
9, 0780	M όνο για 31/7 9 545	9, 5451	9, 1671	9 .128 1	9,1400

## 5. ΕΚΔΟΣΗ ΠΙΣΤΩΤΙΚΟΥ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟΥ ΓΙΑ ΦΠΑ

Σύμφωνα με το τελευταίο εδάφιο της παρ. 13 του άρθρου 12 του Κ.Β.Σ., πιστωτικό τιμολόγιο για το Φ.Π.Α., εκδίδεται μόνο στις περιπτώσεις που προβλέπεται αυτό ρητά από σχετικές διατάξεις ή υπουργικές αποφάσεις.

Παλαιότερα, το Υπ. Οικονομικών, σχετικά με την έκδοση του τιμολογίου για χρέωση Φ.Π.Α. ή έκδοση πιστωτικού σημειώματος για πίστωση Φ.Π.Α., είχε δώσει τις πιο κάτω διευκρινίσεις:

Από τις διατάξεις του Κ.Φ.Σ. δεν απαγορεύεται να εκδοθεί συμπληρωματικό τιμολόγιο για τη χρέωση του Φ.Π.Α. ή πιστωτικό σημείωμα για πίστωση του ίδιου φόρου, όταν για οποιονδήποτε λόγο υπολογίστηκε λανθασμένα το ποσό του φόρου που αναλογούσε στα πωληθέντα αγαθά, εφόσον αυτό εκδοθεί εντός της ίδιας διαχειριστικής περιόδου, στην οποία εκδόθηκε το αρχικό τιμολόγιο πώλησης των αγαθών.

Ειδικά όμως για το Φ. Π. Α.:

1. Συμπληρωματικό τιμολόγιο που εκδίδεται για χρέωση Φ.Π.Α. εκτός της διαχειριστικής περιόδου, στην οποία εκδόθηκε το αρχικό τιμολόγιο πώλησης των αγαθών, δεν έχει θέση τιμολογίου αλλά χρεωστικού σημειώματος.

2. Πιστωτικό σημείωμα στο οποίο αναφέρεται μόνο ποσό Φ.Π.Α. εκδίδεται όπου αυτό επιτρέπεται από τις διατάξεις του Φ.Π.Α., όπως στις Υπουργικές αποφάσεις Π.1591/1546/4.3.1987, Π.1701/1600/10.3.1987, Π.2490/2156/10.4.1987<sup>1</sup>, Π.2190/894/22.3.1988<sup>1</sup> και μόνο εντός των οριζόμενων προθεσμιών. Κατά συνέπεια, δεν επιτρέπεται η έκδοση τέτοιου πιστωτικού σημειώματος σε καμιά άλλη περίπτωση.

Άλλωστε, σε αντίθετη περίπτωση, θα παρεχόταν ευχέρεια για ευρεία καταστρατήγηση των διατάξεων του Φ.Π.Α., λόγω αδυναμίας ελέγχου και διασταύρωσης του Φ.Π.Α. που υποχρεούται να αποδώσει στο δημόσιο ο υποκείμενος στο φόρο, για τον οποίο εκδίδεται το πιστωτικό σημείωμα (Υπ. Οικ. 1088671/5615/0014/1990, ΠΟΛ. 1247).

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 12

1. ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΑΓΑΘΩΝ ΠΟΥ ΘΕΤΟΝΤΑΙ ΣΕ ΚΑΘΕΣΤΩΣ\_ΕΝΑΠΟΘΗΚΕΥΣΗΣ
2. ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΚΑΙ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΗ ΑΠΟΚΤΗΣΗ ΑΓΑΘΩΝ ΠΟΥ ΘΕΤΟΝΤΑΙ ΣΕ ΤΕΛΩΝΕΙΑΚΑ ΚΑΘΕΣΤΩΤΑ
3. ΤΕΛΩΝΕΙΑΚΗ ΑΠΟΤΑΜΙΕΥΣΗ
4. ΕΛΕΥΘΕΡΗ ΖΩΝΗ ΚΑΙ ΕΛΕΥΘΕΡΗ ΑΠΟΘΗΚΗ
5. ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΗ ΤΕΛΕΙΟΠΟΙΗΣΗ
6. ΤΕΛΩΝΕΙΑΚΗ ΕΠΙΒΛΕΨΗ ΕΛΕΥΘΕΡΑ ΤΕΛΩΝΕΙΑΚΑ ΣΥΓΚΡΟΤΗΜΑΤΑ ΕΛΕΥΘΕΡΟΙ ΤΕΛΩΝΕΙΑΚΟΙ ΧΩΡΟΙ
7. ΥΠΟΥΡΓΙΚΕΣ ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ ΣΧΕΤΙΚΕΣ ΜΕ ΤΟ ΑΡΘΡΟ 25

## Γενικά

Με τις διατάξεις του 25 του Ν. 2859/2000, προβλέπονται απαλλαγές από το ΦΠΑ που αφορούν στη διεθνή διακίνηση αγαθών, δηλαδή αγαθών (κοινοτικών ή μη) που θέτονται σε ανασταλτικά τελωνειακά καθεστώτα (εναποθήκευσης, τελωνειακής αποταμίευσης, ενεργητικής τελειοποίησης κ.τ.λ.), ως κατωτέρω περιγραφή των καθεστώτων αυτών.

Στην απαλλαγή αυτή περιλαμβάνονται και οι υπηρεσίες που συνδέονται άμεσα με τα αγαθά που θέτονται στα καθεστώτα αυτά, καθώς και οι υπηρεσίες που πραγματοποιούνται κατά το χρόνο παραμονής των αγαθών στα εν λόγω καθεστώτα.

Στο άρθρο αυτό ενσωματώθηκε το άρθρο 21 του Ν. 1642/1986.

Με τις διατάξεις του εν λόγω άρθρου υλοποιείται η παραγρ. 1 του άρθρου 16 της Οδηγίας 77/388/ΕΟΚ (6η Οδηγία), όπως τροποποιήθηκε με την παραγρ. 20 του άρθρου 1 της Οδηγίας 91/680/ΕΟΚ. Η κατά τα ανωτέρω απαλλαγή αφορά την εισαγωγή, καθώς και την παράδοση και την ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών που θέτονται στα διάφορα ανασταλτικά τελωνειακά καθεστώτα.

### **1.ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΑΓΑΘΩΝ ΠΟΥ ΘΕΤΟΝΤΑΙ ΣΕ ΚΑΘΕΣΤΩΣ ΕΝΑΠΟΘΗΚΕΥΣΗΣ**

Με την περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 25 απαλλάσσεται από το Φ.Π.Α. η εισαγωγή αγαθών που θέτονται σε καθεστώς εναποθήκευσης.

Πρόκειται για καθεστώς διαφορετικό από το καθεστώς της τελωνειακής αποταμίευσης για το οποίο γίνεται λόγος κατωτέρω.

Με το καθεστώς της εναποθήκευσης παρέχεται αναστολή καταβολής του Φ.Π.Α. για μικρό χρονικό διάστημα μέχρι να λάβουν τα εναποτιθέμενα αγαθά τελικό προορισμό (τελωνισμός σε ανάλωση, επανεξαγωγή, αποταμίευση, ενεργητική τελειοποίηση κ.τ.λ.).

Με τις διατάξεις του άρθρου 25 δεν προβλέπεται απαλλαγή από το Φ.Π.Α. της εισαγωγής αγαθών που θέτονται στα ανασταλτικά τελωνειακά καθεστώτα. Η αναστολή καταβολής του Φ.Π.Α. στην προκειμένη περίπτωση, που εμπορεύματα τρίτων χωρών θέτονται σε τελωνειακά καθεστώτα, στηρίζεται στις διατάξεις του άρθρου 10 του Ν. 2859/2000, σύμφωνα με τις οποίες η εισαγωγή των αγαθών αυτών θεωρείται ότι πραγματοποιείται μόνο κατά την έξοδο των αγαθών από τα εν λόγω ανασταλτικά τελωνειακά καθεστώτα.

### **2.ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΚΑΙ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΗ ΑΠΟΚΤΗΣΗ ΑΓΑΘΩΝ ΠΟΥ ΘΕΤΟΝΤΑΙ ΣΕ ΤΕΛΩΝΕΙΑΚΑ ΚΑΘΕΣΤΩΤΑ**

Με τις διατάξεις των περ. β', γ', δ' και ε' της παρ. 1 του άρθρου 25 απαλλάσσεται από το Φ.Π.Α. η παράδοση και η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών που τίθενται στα ανασταλτικά τελωνειακά καθεστώτα, η παράδοση και η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών που βρίσκονται εντός των καθεστώτων αυτών, καθώς και η παροχή υπηρεσιών σε αγαθά που βρίσκονται στα καθεστώτα αυτά.

Τα ειδικά καθεστώτα στα οποία ισχύουν οι ανωτέρω απαλλαγές είναι:

1. τελωνειακής αποταμίευσης,
2. ελεύθερης ζώνης,
3. ελεύθερης αποθήκης,
4. τελωνειακής αποθήκευσης,
5. ενεργητικής τελειοποίησης,
6. πλωτών εξόδων που βρίσκονται στα χωρικά ύδατα,
7. φορολογικής αποθήκης του Ν. 2127/1993 (αφορά σε προϊόντα που υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης). Σημειώνεται ότι ο Ν.2127/1993 καταργήθηκε με τις διατάξεις του Ε.Τ.Κ. και ήδη η λειτουργία των εν λόγω αποθηκών προβλέπεται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού,
8. τελωνειακής επίβλεψης, ελεύθερου τελωνειακού χώρου, ελεύθερου τελωνειακού συγκροτήματος, αποθηκών ανεφοδιασμού κανονισμού (ΕΟΚ) 3665/1987,

9. προσωρινής εισαγωγής;
10. εξωτερικής διαμετακόμισης,
11. εσωτερικής κοινοτικής διαμετακόμισης που προβλέπεται από το άρθρο 61.

Σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις, η παράδοση αγαθών (π.χ. πώληση πετρελαιοειδών προϊόντων από τη Δ.Ε.Π. σε εταιρείες εμπορίας πετρελαιοειδών) που πραγματοποιείται στους ανωτέρω τελωνειακούς χώρους, κατά το χρόνο που τα αγαθά (π.χ. το πετρέλαιο) τελούν υπό τα καθεστώτα αυτά, απαλλάσσεται από το Φ.Π.Α.

Στις επόμενες παραγράφους θα γίνει συνοπτική ανάπτυξη των κυριότερων από τα εν λόγω τελωνειακά καθεστώτα και θα γίνει αναφορά στις Α.Υ.Ο. που έχουν εκδοθεί για τη λειτουργία αυτών, καθώς και για τη διαδικασία απαλλαγής από το Φ.Π.Α των αγαθών που θέτονται στα καθεστώτα αυτά.

### 3. ΤΕΛΩΝΕΙΑΚΗ ΑΠΟΤΑΜΙΕΥΣΗ

Το καθεστώς αυτό εφαρμόζεται για να τεθούν σε χώρους που ελέγχονται από το τελωνείο τα υποκείμενα σε δασμούς και φόρους εμπορεύματα, χωρίς την καταβολή των επιβαρύνσεων αυτών, για όσο χρόνο παραμένουν στους εν λόγω χώρους.

Έτσι, παρέχεται η δυνατότητα στον κύριο των εμπορευμάτων να τα έχει στην κατοχή του χωρίς να είναι επιβαρυνόμενα με δασμούς και φόρους και περαιτέρω να δίνει ο ίδιος τον προορισμό που επιθυμεί για τα εμπορεύματα αυτά. Ο τερματισμός του καθεστώτος της τελωνειακής αποταμίευσης πραγματοποιείται με την υπαγωγή των εμπορευμάτων σε άλλα τελωνειακά καθεστώτα ή προορισμούς.

Η θέση σε Ελεύθερη Κυκλοφορία, Εξαγωγή, Επανεξαγωγή, καθώς και η υπαγωγή των αποταμιευμένων εμπορευμάτων σε καθεστώς Διαμετακόμισης, Προσωρινής Εισαγωγής, Ενεργητικής Τελειοποίησης ή Μεταποίησης υπό τελωνειακό έλεγχο, ως επίσης και η καταστροφή ή εγκατάλειψη των εμπορευμάτων επιφέρουν τη λήξη του καθεστώτος της Τελωνειακής Αποταμίευσης, με την εφαρμογή, κατά περίπτωση, των διατάξεων που διέπουν κάθε συγκεκριμένο καθεστώς ή προορισμό.

Η εφαρμογή του ανωτέρω καθεστώτος στηρίζεται στις διατάξεις του βασικού κανονισμού (ΕΟΚ) 2913/92 του Συμβουλίου (θέσπιση του κοινοτικού τελωνειακού Κώδικα) και του εφαρμο-στικού κανονισμού (ΕΟΚ) 2454/1993 της Ευρωπαϊκής Επιτροπής, καθώς και της Α.Υ.Ο. Τ. 1460/1 Ο/ΓΟ019/2002 (ΦΕΚ 468B/2002) που εκδόθηκε στα πλαίσια των κανονισμών αυτών. Οδηγίες για την εφαρμογή της ΑΥΟ αυτής έχουν δοθεί με την ΕΔΥΟ Τ. 2130/22/Γ0019/2002.

Το καθεστώς της τελωνειακής αποταμίευσης αναστέλλει, σύμφωνα με το άρθρο 98 του ανωτέρω κανονισμού 2913/92, την είσπραξη δασμών εισαγωγής και φόρων ισοδύναμου αποτελέσματος.

Με την Α.Υ.Ο. Τ. 5370/43/1986 καθορίστηκε η διαδικασία απαλλαγής από το Φ.Π.Α. κατά την εισαγωγή ή παράδοση αγαθών που αποστέλλονται ή μεταφέρονται σε ένα από τα τελωνειακά καθεστώτα της διαμετακόμισης, της προσωρινής εναπόθεσης, της ελεύθερης ζώνης και της τελωνειακής αποταμίευσης.

Διευκρινίζεται ότι μετά την τροποποίηση του άρθρου 21 του Ν. 1642/1986 (νυν άρθρο 25 Ν. 2859/2000), με την παρ. 10 του άρθρου 12 του Ν. 2386/1996 και την προσθήκη του άρθρου 21α στο Ν. 1642/1986 (νυν άρθρο 26 του Ν. 2859/2000) είναι άνευ αντικειμένου οι διατάξεις της εν λόγω ΑΥΟ Τ. 5370/43/1986 κατά το μέρος που ρυθμίζουν την αποθήκευση κοινοτικών - εγχώριων προϊόντων στους χώρους τελωνειακής αποταμίευσης και ελεύθερων ζωνών (σχετ. και άρθρο 26 της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1004/1997 που παραθέτεται στο άρθρο 26).

Κατόπιν αυτού, οι Τελωνειακές Αρχές δεν επιτρέπουν τη θέση σε καθεστώς φορολογικής αποθήκευσης κοινοτικών-εγχωρίων εμπορευμάτων, με εφαρμογή των όρων και τη διαδικασία που ισχύει στο καθεστώς της τελωνειακής αποταμίευσης όπως αυτό ρυθμίζεται από τις διατάξεις του Κοινοτικού Τελωνειακού Κώδικα και της ανωτέρω ΑΥΟ Τ. 1460/10/Γ0019/2002 (ΕΔΥΟ Τ. 5170/52/1996 και Τ. 2001/4/1997).

Η υπαγωγή κοινοτικών - εγχώριων εμπορευμάτων σε καθεστώς αποθήκευσης άλλο από αυτό της τελωνειακής αποταμίευσης γίνεται για μεν τα εμπορεύματα που υπάγονται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης, σύμφωνα με τη διαδικασία που ορίζεται στον Ε.Τ.Κ. και των σχετικών ΑΥΟ, για δε τα λοιπά προϊόντα με τη διαδικασία που ορίζεται στο άρθρο 26 του Ν. 2859/2000 (καθεστώς φορολογικής αποθήκευσης).

Με τις ίδιες διατάξεις παρέχεται και η απαλλαγή από το ΦΠΑ των εν λόγω προϊόντων.

#### 4. ΕΛΕΥΘΕΡΗ ΖΩΝΗ ΚΑΙ ΕΛΕΥΘΕΡΗ ΑΠΟΘΗΚΗ

Ως ελεύθερη ζώνη ή ελεύθερη αποθήκη νοείται το τμήμα του τελωνειακού εδάφους της χώρας το οποίο είναι αποχωρισμένο από το υπόλοιπο τελωνειακό έδαφος, εντός του οποίου θεωρείται ότι τα εμπορεύματα που εισέρχονται (στη ζώνη) δεν βρίσκονται στο τελωνειακό έδαφος της χώρας, καθόσον αφορά την επιβολή εισαγωγικών δασμών και φόρων.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 166 του Κοινοτικού Τελωνειακού Κώδικα (Κ. 2913/92 του Συμβουλίου), οι ελεύθερες ζώνες αποτελούν τμήματα του τελωνειακού εδάφους της κοινότητας χωρισμένα από το υπόλοιπο τελωνειακό έδαφος όπου τα μη κοινοτικά εμπορεύματα θεωρούνται, όσον αφορά στην εφαρμογή εισαγωγικών δασμών και μέτρων εμπορικής πολιτικής, ως μη ευρισκόμενα στο τελωνειακό έδαφος της Κοινότητας, εφόσον δεν τίθενται σε ελεύθερη κυκλοφορία ή άλλο τελωνειακό καθεστώς και δεν χρησιμοποιούνται ούτε καταναλίσκονται υπό όρους διαφορετικούς απ' αυτούς που προβλέπουν οι τελωνειακές ρυθμίσεις.

Αν και νομικά, κατά τα προλεχθέντα, δεν εξαιρούνται από το λοιπό τελωνειακό έδαφος της Κοινότητας, οι ελεύθερες ζώνες διακρίνονται από αυτό, αφού αποχωρίζονται με τρόπο που να δημιουργείται φυσικός διαχωρισμός του χώρου τους. Ο χωρισμός αυτός της ελεύθερης ζώνης υλοποιείται με περίφραξη ή και με τοποθέτηση χαρακτηριστικών σημάτων που να δείχνουν ότι ο χώρος αυτός διαφοροποιείται από το υπόλοιπο τελωνειακό έδαφος.

Επίσης, σύμφωνα με το άρθρο 39 του Ε.Τ.Κ., οι Ελεύθερες Ζώνες ή ελεύθερες αποθήκες αποτελούν τμήματα του τελωνειακού εδάφους της χώρας, όπου:

1. τα αποτιθέμενα σε αυτές εμπορεύματα τρίτων χωρών θεωρούνται, ως προς την εφαρμογή των εισαγωγικών δασμών, φόρων και μέτρων εμπορικής πολιτικής, μη ευρισκόμενα στο τελωνιακό έδαφος,

2. τα αποτιθέμενα στους χώρους των Ελεύθερων Ζωνών εμπορεύματα, εγχώρια ή τελούντα σε ελεύθερη κυκλοφορία, αποτελούν κατά κανόνα αντικείμενα εξαγωγής.

Με απόφαση, που δημοσιεύεται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ο Υπουργός Οικονομικών, αφού λάβει υπόψη του σχετικές θέσεις των Υπουργείων Εθνικής Οικονομίας και Ανάπτυξης και κατά περίπτωση των Υπουργών Εξωτερικών, Εθνικής Άμυνας ή Εμπορικής Ναυτιλίας:

- συνιστά Ελεύθερες Ζώνες ή ελεύθερες αποθήκες,
- ορίζει τους όρους λειτουργίας, διαχείρισης και ελέγχου της διακίνησης και παραμονής των εμπορευμάτων σε αυτές, κατά τρόπο διασφαλίζοντα την ακώλυτη διενέργεια του κοινοτικού εμπορίου και
- προσδιορίζει την ευθύνη και τις αρμοδιότητες του διαχειριστή αυτών.

Πέραν της απόφασης για τη σύσταση Ελεύθερης Ζώνης ή αναγνώριση Ελεύθερης Αποθήκης, που ρυθμίζεται κατά τα ανωτέρω, το διαδικαστικό μέρος της λειτουργίας αυτών θα καθορισθεί με Α.Υ.Ο. που θα εκδοθεί, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 33 παράγραφος 3 του Ε.Τ.Κ. (ΕΔΥΟ Τ. 4985/386/2001).

Η διοίκηση και εκμετάλλευση των Ελεύθερων Ζωνών ανατίθεται σε νομικά πρόσωπα και ασκείται σύμφωνα με τα οριζόμενα στις αναφερόμενες ανωτέρω αποφάσεις, των δε ελεύθερων αποθηκών σε οιοδήποτε φυσικό ή νομικό πρόσωπο.

Διευκρινίζεται ότι από 1/1/1997 δεν επιτρέπεται η είσοδος ή η παραμονή κοινοτικών ή εγχώριων προϊόντων σε καθεστώς ελεύθερης ζώνης ή ελεύθερης αποθήκης του άρθρου 25 του Ν. 2859/2000.

Για τα προϊόντα αυτά (εγχώρια ή κοινοτικά) εφαρμόζεται το καθεστώς της φορολογικής αποθήκευσης του άρθρου 26 του ίδιου νόμου (βλ. ανάλυση του άρθρου αυτού).

#### 5. ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΗ ΤΕΛΕΙΟΠΟΙΗΣΗ

Με το καθεστώς αυτό ρυθμίζεται η εισαγωγή εμπορευμάτων χωρίς να υπόκεινται σε εισαγωγικούς δασμούς ή φόρους ισοδύναμου αποτελέσματος, εφόσον έχουν σκοπό να χρησιμοποιηθούν για την παραγωγή προϊόντων που προορίζονται για επανεξαγωγή.

Η εφαρμογή του καθεστώτος αυτού στηρίζεται στις διατάξεις του βασικού κανονισμού (ΕΟΚ) 2913/1992 του Συμβουλίου (θέσπιση του Κοινοτικού Τελωνειακού Κώδικα) και του εφαρμοστικού κανονισμού (ΕΟΚ) 2454/1993 της Ευρωπαϊκής Επιτροπής.

Διευκρινίζεται ότι, σύμφωνα με την κοινοτική ορολογία, ως εμπόρευμα θεωρείται η πρώτη ύλη, ως ενδιάμεσο αγαθό, το αγαθό που προκύπτει από ένα ενδιάμεσο στάδιο παραγωγής και ως παράγωγο προϊόν, το τελικό προϊόν που είναι τελικός σκοπός της μεταποίησης.

Οι διαδικασίες, οι όροι και οι προϋποθέσεις υπαγωγής εμπορευμάτων στο καθεστώς ενεργητικής τελειοποίησης καθορίζονται με αποφάσεις του Υπ. Οικονομικών (αρμόδιες είναι οι Τελωνειακές Αρχές).

Διευκρινίζεται ότι από 1/1/1997 δεν επιτρέπεται η είσοδος ή η παραμονή κοινοτικών και εγχώριων προϊόντων στο τελωνειακό καθεστώς της ενεργητικής τελειοποίησης του άρθρου 25 του Ν. 2859/2000.

Για τα προϊόντα αυτά (εγχώρια ή κοινοτικά) εφαρμόζεται το καθεστώς της φορολογικής αποθήκευσης του άρθρου 26 του Ν. 2859/2000) (βλ. κατωτέρω).

Το Δ.Ε.Κ., ερμηνεύοντας τις διατάξεις της 6ης Οδηγίας, αποφάνθηκε ότι αυτή δεν επιτρέπει σε κράτος-μέλος την είσπραξη τόκων υπερημερίας επί του οφειλομένου ΦΠΑ, σε περίπτωση διαθέσεως στην κατανάλωση εντός της Κοινότητας εμπορευμάτων που είχαν προηγουμένως τεθεί υπό το καθεστώς της τελειοποίησης προς επανεξαγωγή (ενεργητική τελειοποίηση), για την περίοδο μεταξύ της προσωρινής και οριστικής εισαγωγής (Απόφ. 8-2-96 Υποθ. C-166/94).

## **6. ΤΕΛΩΝΕΙΑΚΗ ΕΠΙΒΛΕΨΗ ΕΛΕΥΘΕΡΑ ΤΕΛΩΝΕΙΑΚΑ ΣΥΓΚΡΟΤΗΜΑΤΑ ΕΛΕΥΘΕΡΟΙ ΤΕΛΩΝΕΙΑΚΟΙ ΧΩΡΟΙ**

Σύμφωνα με τις διατάξεις της υποπερ. δδ' της περ. β', σε συνδυασμό και με το τελευταίο εδάφιο της περ. ε' της παρ. 1 του άρθρου 25 απαλλάσσεται από το ΦΠΑ:

1. Η παράδοση και η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών που προορίζονται να τεθούν σε καθεστώς τελωνειακής επίβλεψης, ελεύθερου τελωνειακώς χώρου και ελεύθερου τελωνειακού συγκροτήματος.

2. Οι παροχές υπηρεσιών που είναι σχετικές με τις παραδόσεις αγαθών που προορίζονται να τεθούν σε ένα από τα ανωτέρω τελωνειακά καθεστώτα.

3. Οι παραδόσεις και οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και οι παροχές υπηρεσιών οι οποίες πραγματοποιούνται στους χώρους των εν λόγω καθεστώτων. Η διαδικασία των ανωτέρω απαλλαγών έχει καθοριστεί με την ΑΥΟ Π. 8272/4880/1987, ΠΟΛ. 364, όπως έχει τροποποιηθεί με την ΑΥΟ Δ. 409/165/1996, ΠΟΛ. 1115.

Η ανωτέρω απαλλαγή ισχύει μόνο για αγαθά που θα χρησιμοποιηθούν από τις επιχειρήσεις που λειτουργούν με τα πιο πάνω καθεστώτα, ως πρώτες και βοηθητικές ύλες για την παραγωγή ή τη συσκευασία των προϊόντων τους.

Αυτό προκύπτει από την ανωτέρω ΑΥΟ που παραθέτεται στο τέλος του άρθρου αυτού.

Περαιτέρω διευκρινίζονται τα ακόλουθα:

1. Ησυνημμένη στην εν λόγω απόφαση βεβαίωση χορηγείται από την εποπτεύουσα το συγκεκριμένο καθεστώς Τελωνειακή Αρχή, μόνο εφόσον τα αγαθά τέθηκαν στο εν λόγω καθεστώς.

2. Η θέση των αγαθών στο καθεστώς αποδεικνύεται από την κατάθεση του κατά περίπτωση προβλεπόμενου τελωνειακού παραστατικού ή άλλου αναλόγου εγγράφου. Τέτοια έγγραφα είναι και η προβλεπόμενη από το άρθρο 2 της ανωτέρω ΑΥΟ Π. 8272/4880/1987, αίτηση-δήλωση, προκειμένου για αγαθά που τίθενται στα προαναφερόμενα καθεστώτα και προορίζονται να χρησιμοποιηθούν ως πρώτες ή βοηθητικές ύλες για την παραγωγή ή τη συσκευασία προϊόντων μέσα στο καθεστώς, καθώς επίσης και η άδεια μεταφοράς και το πρωτόκολλο καταμέτρησης δεξαμενών αργού πετρελαίου στα διωλιστήρια, τα οποία σύμφωνα με το Ν. 1038/80, λειτουργούν υπό το καθεστώς της τελωνειακής επίβλεψης. Τα έγγραφα αυτά, τα οποία επέχουν θέση τελωνεια-

κού παραστατικού καταχωρούνται από την Τελωνειακή Αρχή σε ειδικό πρόχειρο βιβλίο και φυλάσσονται μαζί με τα επισυναπτόμενα σε αυτά φορολογικά στοιχεία, σε ιδιαίτερο φάκελο. (Δ.Υ.Ο. 503/205/1996).

Με τα ανωτέρω τελωνειακά καθεστώτα λειτουργούν οι κατωτέρω επιχειρήσεις (Ε.Δ.Υ.Ο. 88/7/1987, ΠΟΛ. 12):

- Αυτοκινητοβιομηχανίες του Ν. 1537/1985.
- Ελληνική Αεροπορική Βιομηχανία (ΕΑΒ).
- Ελληνική Βιομηχανία Όπλων (ΕΒΟ).
- Διυλιστήρια Πετρελαίου.
- Διυλιστήρια Ορυκτελαίων (Ν. 12/1975).
- Ναυπηγεία (Ν. 849/1978).
- Πυρκάλα.Ε.
- Αλουμίνιον της Ελλάδος Α.Ε.

## **7. ΥΠΟΥΡΓΙΚΕΣ ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ ΣΧΕΤΙΚΕΣ ΜΕ ΤΟ ΑΡΘΡΟ 25**

Θέμα:

Διαδικασία απαλλαγής από Φ.Π.Α. της εισαγωγής και παράδοσης αγαθών που τίθενται σε καθεστώτα του δεύτερου εδαφίου της περίπτωσης β' της παραγράφου 1 του άρθρου 21 του ν. 1642/86 και των υπηρεσιών που παρέχονται σ' αυτά.

Αποφασίζουμε

### **Άρθρο 1**

#### **Εισαγωγή αγαθών**

Η απαλλαγή από το Φ.Π.Α. των εισαγομένων από το εξωτερικό αγαθών που προορίζονται να τεθούν σε καθεστώτα τελωνειακής επίβλεψης, ελεύθερου τελωνειακώς χώρου ή ελευθέρων τελωνειακών συγκροτημάτων, παρέχεται με την ίδια διαδικασία που προβλέπεται για την απαλλαγή από τους λοιπούς κατά την εισαγωγή φόρους, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις, υπό τον όρο ότι τα αγαθά αυτά θα χρησιμοποιηθούν από τις επιχειρήσεις που λειτουργούν με τα πιο πάνω καθεστώτα, ως πρώτες και βοηθητικές ύλες για την παραγωγή ή τη συσκευασία των προϊόντων τους.

### **Άρθρο 2**

#### **Παραδόσεις αγαθών**

1. Η απαλλαγή από τον Φ.Π.Α. εγχώριων αγαθών που παραδίδονται για να τεθούν στα τελωνειακά καθεστώτα του προηγούμενου άρθρου, εφόσον τα αγαθά προορίζονται να χρησιμοποιηθούν σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 1 της παρούσας, παρέχεται με την παρακάτω διαδικασία:

α) Η επιχείρηση που λειτουργεί στον τελωνειακό χώρο καταθέτει στην τελωνειακή αρχή που εποπτεύει το χώρο αυτό αίτηση - δήλωση, στην οποία επισυνάπτει πίνακα, σε δύο (2) αντίτυπα, όπου αναγράφονται τα πλήρη στοιχεία του προμηθευτή των αγαθών (ονοματεπώνυμο ή επωνυμία, διεύθυνση, επάγγελμα, αρμόδια οικ. εφορία και Α.Φ.Μ.) και τα αγαθά κατά είδος και ποσότητα που πρόκειται να προμηθευτεί από την εσωτερική αγορά.

Με την παραπάνω αίτηση - δήλωση, η ενδιαφερόμενη επιχείρηση ζητά να της επιτραπεί να αγοράσει τα αναγραφόμενα στον πίνακα αγαθά χωρίς Φ.Π.Α. και δηλώνει ότι τα αγαθά αυτά προορίζονται να χρησιμοποιηθούν από την ίδια μέσα στον τελωνειακό χώρο ως πρώτες ή βοηθητικές ύλες για την παραγωγή ή τη συσκευασία των προϊόντων της.

β) Η τελωνειακή αρχή, αφού διαπιστώσει ότι τα αναγραφόμενα στον πίνακα αγαθά είναι αναγκαία και προορίζονται να χρησιμοποιηθούν ως πρώτες ή βοηθητικές ύλες για την παραγωγή ή τη συσκευασία των προϊόντων της επιχείρησης, αποδέχεται την αίτηση και θεωρεί τον επισυναπτόμενο σ' αυτήν πίνακα πάνω στον

οποίο ενεργεί σχετική πράξη για την απαλλαγή των αγαθών από τον Φ.Π.Α., βάσει του άρθρου 21 του Ν. 1642/86. Το ένα θεωρημένο αντίτυπο του πίνακα επιστρέφεται στην επιχείρηση, η οποία το προσκομίζει στον προμηθευτή των αγαθών, προκειμένου να της παραδώσει τα αγαθά χωρίς φόρο.

γ) Ο προμηθευτής των αγαθών παραδίδει τα αγαθά χωρίς φόρο, εκδίδει το σχετικό τιμολόγιο χωρίς φόρο, με την ένδειξη «ΧΩΡΙΣ Φ.Π.Α. ΩΣ Α.Υ.Ο. Π. 8272/4800/18-12-87» και επισυνάπτει στο στέλεχος αυτού τον πίνακα σαν δικαιολογητικό.

δ) Για την οριστικοποίηση της απαλλαγής η αρμόδια τελωνειακή αρχή, κατά την είσοδο των αγαθών στον τελωνειακό χώρο, αφού διαπιστώσει την είσοδο των αναγραφόμενων στο σχετικό τιμολόγιο του προμηθευτή αγαθών στο χώρο αυτό, ενεργεί σχετική πράξη βεβαίωσης στο πρωτότυπο και σε δύο (2) φωτοαντίγραφα του πιο πάνω τιμολογίου. Η τελωνειακή αρχή, το ένα από τα φωτοαντίγραφα του τιμολογίου συσχετίζει με την αίτηση - δήλωση της αγοράστριας επιχείρησης και το πρωτότυπο με το άλλο φωτοαντίγραφο του τιμολογίου παραδίδει στην αγοράστρια επιχείρηση, προκειμένου αυτή μέσα σε δέκα (10) μέρες από την ημερομηνία της παραπάνω βεβαίωσης να προσκομίσει το φωτοαντίγραφο στον προμηθευτή των αγαθών, για να επισυναφθεί μαζί με το αντίτυπο του παραπάνω πίνακα στο στέλεχος του σχετικού τιμολογίου.

Σε περίπτωση που δεν προσκομιστεί στον προμηθευτή στην παραπάνω προθεσμία το σχετικό φωτοαντίγραφο, ο προμηθευτής εκδίδει συμπληρωματικό τιμολόγιο για το φόρο που αναλογεί στα αγαθά που παραδόθηκαν.

2. Η προβλεπόμενη από την προηγούμενη παράγραφο αίτηση - δήλωση της επιχείρησης καταχωρείται από την τελωνειακή αρχή σε ειδικό πρόχειρο βιβλίο και φυλάσσεται μαζί με τα επισυναπτόμενα σ' αυτή φορολογικά στοιχεία σε ιδιαίτερο φάκελο.

3. Η απαλλαγή από το φόρο του βιομηχανικού ηλεκτρικού ρεύματος, που χρησιμοποιείται για βιομηχανική χρήση μέσα στα τελωνειακά καθεστώτα του προηγούμενου άρθρου, παρέχεται μόνο, εφόσον οι σχετικοί μετρητές δηλωθούν στη Δ.Ε.Η., προκειμένου αυτή να εκδίδει τα σχετικά τιμολόγια χωρίς φόρο. Η δήλωση-γνωστοποίηση των μετρητών αυτών πρέπει να γίνει μέσα σε ένα (1) μήνα από την έναρξη εφαρμογής της παρούσας, καθώς και σε κάθε περίπτωση μεταβολής ή αλλαγής αυτών, αφού προηγουμένως θεωρηθεί από την εποπτεύουσα το χώρο τελωνειακή αρχή.

### **Άρθρο 3**

#### **Έξοδος αγαθών από τον τελωνειακό χώρο**

1. Η έξοδος από τον τελωνειακό χώρο των παραγομένων και λοιπών αγαθών, με σκοπό τη θέση τους σε ανάλωση στο εσωτερικό της χώρας ή την εξαγωγή τους στο εξωτερικό, γίνεται με την κατάθεση στην τελωνειακή αρχή, που εποπτεύει το χώρο, του οικείου κατά περίπτωση τελωνειακού παραστατικού, με την τήρηση των απαιτούμενων τελωνειακών διατυπώσεων και με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 4 της Π. 8271/4879/87 Α.Υ.Ο.

2. Εφόσον τα εξερχόμενα από το χώρο αγαθά θέτονται σε ανάλωση στο εσωτερικό της χώρας, επιβαρύνονται με το Φ.Π.Α., που αναλογεί σ' αυτά κατά το χρόνο αποδοχής του παραπάνω παραστατικού, επιφυλασσόμενων των διατάξεων του άρθρου 37 του Ν. 1642/86 και του άρθρου 4 της Π. 8271/4879/87 Α.Υ.Ο. Ο φόρος αυτός βεβαιώνεται και εισπράττεται από την παραπάνω τελωνειακή αρχή με βάση το συντελεστή των αγαθών και τη φορολογητέα αξία, η οποία διαμορφώνεται σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις.

1. Ο παραπάνω φόρος δεν εισπράττεται:

α) Σε περίπτωση που τα εξερχόμενα από τον τελωνειακό χώρο αγαθά διατίθενται σε πρόσωπα τα οποία, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις, απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α. κατά την εισαγωγή ή παράδοση αυτών. Στην περίπτωση αυτή η τελωνειακή αρχή χορηγεί την απαλλαγή με την προσκόμιση των απαιτούμενων κατά περίπτωση δικαιολογητικών και την τήρηση της προβλεπόμενης από τις ισχύουσες διατάξεις διαδικασίας.

β) Σε περίπτωση που εγχώρια αγαθά έχουν εισαχθεί στα τελωνειακά καθεστώτα του άρθρου 1 της παρούσας και επιστρέφονται στον προμηθευτή ολικά ή μερικά λόγω ακαταλληλότητας, μετά από σχετική αίτηση της αγοράστριας επιχείρησης προς την εποπτεύουσα το χώρο τελωνειακή αρχή. Η τελωνειακή αρχή



επιτρέπει την έξοδο αγαθών για επιστροφή, αφού πρώτα προβεί στον έλεγχο και επαληθεύσει επί της αιτήσεως τα αγαθά που επιστρέφονται.

Μετά την πραγματοποίηση της επιστροφής, η επιχείρηση προσκομίζει στην ίδια ως άνω τελωνειακή αρχή το πρωτότυπο και ένα (1) φωτοαντίγραφο του σχετικού πιστωτικού σημειώματος του προμηθευτή, από το οποίο προκύπτει η ταυτότητα των αγαθών που επιστράφηκαν. Η τελωνειακή αρχή συσχετίζει το φωτοαντίγραφο του πιστωτικού σημειώματος στο σχετικό φάκελο της παραγράφου 2 του προηγούμενου άρθρου και παραδίδει το πρωτότυπο στην επιχείρηση, αφού ενεργήσει σ' αυτό σχετική πράξη.

Σε περίπτωση που μέσα σε δέκα (10) μέρες από την έξοδο των αγαθών από τον τελωνειακό χώρο, δεν προσκομιστεί το παραπάνω αντίγραφο του πιστωτικού σημειώματος, η εποπτεύουσα τον τελωνειακό χώρο αρχή προβαίνει στη βεβαίωση και είσπραξη του φόρου που αναλογεί.

Σε περίπτωση, που τα αγαθά μεταβιβάζονται σε άλλο πρόσωπο, εφόσον τούτοεπιτρέπεται από τις κείμενες διατάξεις, πριν από την έξοδο τους από τον τελωνειακό χώρο, στο τελωνειακό προστατικό της παραπάνω παραγράφου 1 επισυνάπτεται το σχετικό τιμολόγιο πώλησης. Το τιμολόγιο αυτό δε θα επιβαρύνεται με Φ.Π.Α., αλλά θα φέρει την ένδειξη «ΧΩΡΙΣ Φ.Π.Α. - Ο ΦΟΡΟΣ ΘΑ ΚΑΤΑΒΛΗΘΕΙ ΣΤΟ ΤΕΛΩΝΕΙΟ».

#### **Άρθρο 4**

##### **Απαλλαγή υπηρεσιών**

1. Για την απαλλαγή από το Φ.Π.Α. των υπηρεσιών που είναι σχετικές με τις παραδόσεις αγαθών που προορίζονται να τεθούν σε ένα από τα καθεστώτα του άρθρου 1 της παρούσας, ακολουθείται η παρακάτω διαδικασία:

α) Μετά την ολοκλήρωση των προβλεπόμενων, κατά περίπτωση, από τις κείμενες διατάξεις, διαδικασιών, για τη θέση των αγαθών σε ένα από τα παραπάνω καθεστώτα, ο αιτών την υπαγωγή, λήπτης των υπηρεσιών, προσκομίζει στην Τελωνειακή Αρχή, το αργότερο εντός (20) ημερών από την έκδοση του σχετικού τελωνειακού παραστατικού θέσης των αγαθών στο καθεστώς, τα πρωτότυπα φορολογικά στοιχεία, όπως τιμολόγια παροχής υπηρεσιών ή φορτωτικές, στα οποία απαραίτητα αναγράφεται ο Φ.Π.Α. που αναλογεί και με αίτηση του ζητάει τη χορήγηση βεβαίωσης, ότι οι αναγραφόμενες στα σχετικά φορολογικά στοιχεία υπηρεσίες παρασχέθηκαν σε αγαθά που τέθηκαν στο συγκεκριμένο τελωνειακό καθεστώς.

β) Η Τελωνειακή Αρχή, αφού πραγματοποιήσει σχετικό έλεγχο, όσον αφορά τις παρασχεθείσες υπηρεσίες και διαπιστώσει ότι αυτές πράγματι αφορούν τα αγαθά που τέθηκαν στο καθεστώς, εκδίδει αυθημερόν και για κάθε εκδότη των φορολογικών στοιχείων, βεβαίωση, όπως το συνημμένο υπόδειγμα, σε δύο αντίτυπα. Το πρώτο εξ αυτών, με την ένδειξη «ΓΙΑ ΤΟΝ ΠΑΡΕΧΟΝΤΑ ΤΗΝ ΥΠΗΡΕΣΙΑ», μαζί με τα προσκομιζόμενα πρωτότυπα φορολογικά στοιχεία, το παραδίδει στον αιτούντα και το δεύτερο με την ένδειξη «ΓΙΑ ΤΟ ΤΕΛΩΝΕΙΟ» μαζί με ακριβή φωτοαντίγραφα των φορολογικών στοιχείων, τα προσαρτά στο εκδιδόμενο κατά περίπτωση τελωνειακό παραστατικό.

Τόσο στο τελωνειακό παραστατικό, όσο και στα επιστρεφόμενα πρωτότυπα φορολογικά στοιχεία, η Τελωνειακή Αρχή ενεργεί σχετική πράξη προς αποφυγή έκδοσης και δεύτερης βεβαίωσης για τον ίδιο σκοπό.

γ) Ο λήπτης των υπηρεσιών υποχρεούται να παραδώσει τη βεβαίωση της προηγούμενης παραγράφου, εντός προθεσμίας είκοσι (20) ημερών από την ημέρα έκδοσης της, στον εκδότη των φορολογικών στοιχείων, προκειμένου αυτός να εκδώσει, εντός της ίδιας ως άνω προθεσμίας των είκοσι (20) ημερών και ουχί πέραν των εξήντα (60) ημερών από την έκδοση του οικείου φορολογικού στοιχείου, «πιστωτικό τιμολόγιο», όπως προβλέπεται από την παράγραφο 13 του άρθρου 12 του Κ.Β.Σ., για την έκπτωση του αναγραφόμενου στο φορολογικό στοιχείο Φ.Π.Α. Η βεβαίωση επισυνάπτεται στο στέλεχος του «πιστωτικού τιμολογίου» που αφορά, ή τηρείται σε ειδικό φάκελο, ως δικαιολογητικό έκπτωσης του Φ.Π.Α.

2. Για την απαλλαγή από το Φ.Π.Α. των υπηρεσιών που παρέχονται σε αγαθά που βρίσκονται σε ένα από τα καθεστώτα του άρθρου 1 της παρούσας, ακολουθείται η παρακάτω διαδικασία:

α) Ο λήπτης των υπηρεσιών προσκομίζει τα πρωτότυπα φορολογικά στοιχεία στην Τελωνειακή Αρχή, το αργότερο εντός είκοσι (20) ημερών από την έκδοσή τους, στα οποία απαραίτητα αναγράφεται ο Φ.Π.Α. που

αναλογεί και με αίτηση του ζητάει τη χορήγηση βεβαίωσης, ότι οι αναγραφόμενες σ'αυτά υπηρεσίες παρασχέθηκαν σε αγαθά που βρίσκονται στο καθεστώς.

β) Στη συνέχεια ακολουθείται η διαδικασία των περιπτώσεων β' και γ' της προηγούμενης παραγράφου.

3. Στις υπηρεσίες του παρόντος άρθρου περιλαμβάνεται και η χρήση δικαιωμάτων πνευματικής ιδιοκτησίας, διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας, μεθόδων παραγωγής (KNOW HOW), σχεδίων, υποδειγμάτων και άλλων συναφών δικαιωμάτων, που γίνεται από τις επιχειρήσεις που λειτουργούν με τα καθεστάτα του άρθρου 1 της παρούσας.

4. Τυχόν εκκρεμείς υποθέσεις παροχής υπηρεσιών σχετικών με παραδόσεις αγαθών που προορίζονταν να τεθούν σε ένα από τα καθεστάτα του άρθρου 1 της παρούσας, τακτοποιούνται εφόσον μέχρι 31.7.1996 ο λήπτης των υπηρεσιών προσκομίσει στον παρέχοντα τις υπηρεσίες τη βεβαίωση της περίπτωσης β' της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού.

## Ο ΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ ..... ΓΙΑ ΤΟΝ ΠΑΡΕΧΟΝΤΑ ΤΗΝ ΥΠΗΡΕΣΙΑ  
ΠΕΡΙΦΕΡΕΙΑ ..... ΓΙΑ ΤΟ ΤΕΛΩΝΕΙΟ<sup>1</sup>  
ΠΕΡΙΦΕΡΕΙΑΚΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗ ΝΟΜ .....  
ΤΕΛΩΝΕΙΟ..... ΗΜ/ΝΙΑ  
..... Αριθ. Πρωτ.:

ΒΕΒΑΙΩΣΗ Α.Υ.Ο. Δ. 409/165/29.3.1996

Ο Προϊστάμενος του Τελωνείου.....

βεβαιώνω ότι τα, με τα παρακάτω στοιχεία αγαθά, προσκομίστηκαν στην υπηρεσία μας την<sup>2</sup> ..... και τέθηκαν σε καθεστώς<sup>3</sup> .....

Όπως προκύπτει από τα προσκομισθέντα στην υπηρεσία μας στοιχεία στα εν λόγω αγαθά παρασχέθηκε η υπηρεσία<sup>4</sup> .....

1) Στοιχεία παρέχοντος την υπηρεσία - εκδότη του φορολογικού στοιχείου:

Όνοματεπώνυμο ή επωνυμία .....

Δ/ση .....

Α.Φ.Μ..... Δ.Ο.Υ .....

2) Στοιχεία λήπτη της υπηρεσίας:

Όνοματεπώνυμο ή επωνυμία .....

Δ/ση .....

Α.Φ.Μ..... Δ.Ο.Υ.....

3) Είδος, αριθμός και ημερομηνία φορολ. στοιχείου .....

4) Είδος, αριθμός και ημερομηνία τελών, παραστατικού .....

5) Είδος και ποσότητα αγαθών που τέθηκαν στο καθεστώς .....

Η παρούσα χορηγείται, ύστερα από την από αίτηση του λήπτη της υπηρεσίας, για να χρησιμοποιηθεί ως δικαιολογητικό απαλλαγής από το Φ.Π.Α., σύμφωνα με την αριθμ. Δ. 409/165/29.3.1996 Α.Υ.Ο.

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΤΕΛΩΝΕΙΟΥ...

### **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 13**

1. ΑΠΑΛΛΑΓΗ ΣΤΗΝ ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΑΓΑΘΩΝ ΣΕ ΑΛΛΟ ΚΡΑΤΟΣ-ΜΕΛΟΣ
2. ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΠΡΟΥΠΟΘΕΣΕΙΣ ΔΙΚΑΙΟΛΟΓΗΤΙΚΑ ΑΠΑΛΛΑΓΗΣ ΤΩΝ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΩΝ ΠΑΡΑΔΟΣΕΩΝ
3. ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΗ ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΑΓΑΘΩΝ ΠΟΥ ΠΡΑΓΜΑΤΟΠΟΙΕΙΤΑΙ ΑΠΟ ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΟΔΟΧΟ
4. ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΠΑΡΑΔΟΣΕΙΣ ΑΓΑΘΩΝ ΠΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΝΤΑΙ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ
5. ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΣΕ ΑΛΛΟ ΚΡΑΤΟΣ ΜΕΛΟΣ ΑΓΑΘΩΝ ΠΟΥ ΥΠΑΓΟΝΤΑΙ ΣΕ ΕΙΔΙΚΟ ΦΟΡΟ ΚΑΤΑΝΑΛΩΣΗΣ
6. ΑΓΟΡΑ ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΚΑΙ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΗ ΑΠΟΚΤΗΣΗ ΑΓΑΘΩΝ ΓΙΑ ΤΗΝ ΠΡΑΓΜΑΤΟΠΟΙΗΣΗ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΩΝ ΠΑΡΑΔΟΣΕΩΝ

## 1. ΑΠΑΛΛΑΓΗ ΣΤΗΝ ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΑΓΑΘΩΝ ΣΕ ΑΛΛΟ ΚΡΑΤΟΣ-ΜΕΛΟΣ

Με την περ. α' της παρ.« του άρθρου 28 του Ν. 2859/2000, απαλλάσσεται από το Φ.Π.Α., η παράδοση αγαθών που πραγ., ματοποιείται στην Ελλάδα, προς αγοραστή υποκείμενο στο φόρο ή προς νομικό πρόσωπο μή υποκείμενο στο φόρο, εφόσον τα αγαθά αυτά αποστέλλονται ή μεταφέρονται από τον πωλητή ή τον αγοραστή ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογ/σμό τους, προς άλλο κράτος-μέλος; όπου ο αγοραστής είναι εγκαταστημένος ή γενικότερα είναι εγγεγραμμένος στο μητρώο Φ.Π.ΑΓ

Αναφορικά με την απαλλαγή από το Φ.Π.Α. της ενδοκοινοτικής παράδοσης αγαθών που πραγματοποιείται από παραγγελιοδόχο βλ. επόμενη παράγραφο στο άρθρο αυτό.

Η ανωτέρω απαλλαγή καλύπτει συναλλαγές που πραγματοποιούνται στα πλαίσια της επαγ-γελματικής δραστηριότητας τόσο του πωλητή όσο και του αγοραστή.

Η έννοια του «υποκείμενου στο φόρο» και του «νομικού προσώπου που δεν υπάγεται στο φόρο», προκειμένου να εφαρμοστεί η ανωτέρω απαλλαγή, προκύπτει από τις διατάξεις του άρθρου 2 και του άρθρου 11 του Ν. 2859/2000.

Ο υποκείμενος που πραγματοποιεί τις εν λόγω απαλλασσόμενες πράξεις υποχρεούται να χρησιμοποιεί γι' αυτές τον Α.Φ.Μ. του με το πρόθεμα EL πριν από αυτόν, καθώς επίσης και να αναγράφει στα στοιχεία που εκδίδει τον Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α. του συναλλασσόμενου με το ανάλογο θέμα που ισχύει σε κάθε κράτος-μέλος (περ. β' παρ. 5 άρθρου 36).

Η απαλλαγή αυτή διασφαλίζεται από το σύστημα ανταλλαγής πληροφοριών V.I.E.S., το οποίο ισχύει μετά την 1.1.1993. Με το σύστημα αυτό ο πωλητής έχει τη δυνατότητα αλλά και την υποχρέωση να ελέγχει την εγκυρότητα του ΑΦΜ του αγοραστή, ώστε να διασφαλίζεται, όσον αφορά την ιδιότητα του, ο τόπος εγκατάστασης του και ότι είναι υπόχρεος για την καταβολή του φόρου που αναλογεί στις παραδόσεις αυτές στο κράτος-μέλος εγκατάστασης του, όπου οι πράξεις αυτές φορολογούνται ως ενδοκοινοτικές αποκτήσεις.

Τονίζεται ιδιαίτερα η υποχρέωση επαλήθευσης του Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α. του αγοραστή που είναι εγκαταστημένος σε άλλο κράτος-μέλος, γιατί αν δεν επιβεβαιώνεται ο Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α., πρέπει να χρεώνεται φόρος στο εκδιδόμενο στοιχείο πώλησης.

Μέχρι σήμερα η επαλήθευση, αυτή γινόταν είτε γραπτά (έγγραφο, fax κλπ.) είτε προφορικά (τηλεφωνικά) κατευθείαν προς το Κεντρικό Τμήμα Ανταλλαγής πληροφοριών Φ.Π.Α. - C.L.O. της 14ης Δ/σης του Υπ. Οικονομικών και μόνο κατά τις εργάσιμες ημέρες και ώρες.

Για το λόγο αυτό η Ευρ. Επιτροπή προέβη στη δημιουργία μίας νέας ηλεκτρονικής διεύθυνσης στο Internet, μέσω της οποίας, από 1.1.2002, καθίσταται πλέον δυνατή η επαλήθευση της απαλλαγής Φ.Π.Α. ΠΟΛ. 1262/93 Α.Υ.Ο. κλπ. οι οποίες προϋποθέτουν τη γραπτή επαλήθευση της εγκυρότητας ενός κοινοτικού αριθμού (ΑΦΜ) Φ.Π.Α. Η έγγραφη επαλήθευση ΑΦΜ προϋποθέτει την υποβολή μέσω FAX Ιατην ανωτέρω υπηρεσία του Υπ. Οικονομικών της πλήρους επωνυμίας, νομικής μορφής και διεύθυνσης του κοινοτικού εμπόρου (τηλ. 2647202-5, FAX. 3637156) (ΕΔΥΟ 1010744/696/2002, ΠΟΛ. 1054).

Σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις, προϋπόθεση για την απαλλαγή από το Φ.Π.Α. είναι η πραγματική μετακίνηση των αγαθών προς άλλο κράτος-μέλος.

Επομένως, όταν μια ελληνική επιχείρηση πωλεί αγαθά σε επιχείρηση εγκαταστημένη σε άλλο κράτος-μέλος και δεν τα αποστέλλει στον αγοραστή, αλλά κατ' εντολή του τα παραδίδει : σε επιχείρηση εγκαταστημένη στην Ελλάδα, δεν έχουμε ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών, αλλά ίφορολογητέα παράδοση αγαθών στο εσωτερικό της χώρας (τιμολόγηση με Φ.Π.Α.).

Η περαιτέρω παράδοση των αγαθών από τον εγκαταστημένο στο άλλο κράτος-μέλος, στον τελικό παραλήπτη (αγοραστή) αποτελεί πράξη φορολογητέα στην Ελλάδα (τιμολόγηση με 13 ,Φ.Π.Α.). Από 1/1/2002 η υποχρέωση καταβολής του οφειλόμενου φόρου ανήκει πλέον στον ίδιο τ' τον εγκαταστημένο σε άλλο κράτος-μέλος

υποκείμενο στο φόρο, ο οποίος πρέπει να λαμβάνει V.A.F.M., με βάση τον οποίο θα γίνεται η υποβολή δηλώσεων και η καταβολή του Φ.Π.Α.

Η εκπλήρωση των υποχρεώσεων στην προκειμένη περίπτωση ενεργείται από το φορολογικό εκπρόσωπο που οφείλει να ορίσει στην Ελλάδα ο εγκαταστημένος στο άλλο κράτος μέλος υποκείμενος στο φόρο (σχετ. με το φορολογικό εκπρόσωπο βλ. κατωτέρω παρ. 976).

## **2. ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΠΡΟΥΠΟΘΕΣΕΙΣ ΔΙΚΑΙΟΛΟΓΗΤΙΚΑ ΑΠΑΛΛΑΓΗΣ ΤΩΝ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΩΝ ΠΑΡΑΔΟΣΕΩΝ**

Με το άρθρο 2 της ΑΥΟ ΠΟΑ. 1262/1993 που παραθέτεται στο άρθρο 24, καθορίζονται τα δικαιολογητικά που απαιτούνται για την απαλλαγή από το Φ.Π.Α. των αγαθών τα οποία παραδίδονται και αποστέλλονται ή μεταφέρονται σε άλλο κράτος-μέλος από τον πωλητή τον εκ-γατεστημένο στην Ελλάδα ή από άλλον που ενεργεί για λογαριασμό του σε υποκείμενο στο φόρο που έχει την εγκατάσταση του σε άλλο κράτος-μέλος.

Περαιτέρω σχετικά με τη διαδικασία και τις προϋποθέσεις απαλλαγής από το Φ.Π.Α. των εν λόγω παραδόσεων αγαθών διευκρινίζονται τα ακόλουθα:

1. Για τη χορήγηση της ανωτέρω απαλλαγής πρέπει να συντρέχουν οι παρακάτω προϋποθέσεις:
  - Ο πωλητής να είναι υποκείμενος στο φόρο.
  - Ο αγοραστής να είναι υποκείμενος στο φόρο ή νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στο φόρο, εφόσον δεν υπάγεται στην εξαίρεση του άρθρου 11 παρ. 2 του 2859/2000.
  - Η εγγραφή, τόσο του πωλητή, όσο και του αγοραστή, στο σύστημα VIES.
  - Τα αγαθά να μεταφέρονται από την Ελλάδα προς άλλο κράτος-μέλος.

Οι παραπάνω προϋποθέσεις θα πρέπει να συντρέχουν σωρευτικά για την πραγματοποίηση ενδοκοινοτικής παράδοσης και κατά συνέπεια για την έκδοση τιμολογίου χωρίς ΦΠΑ από Έλληνα πωλητή των αγαθών.

2. Για κάθε ενδοκοινοτική παράδοση, οι Έλληνες πωλητές θα πρέπει να προβαίνουν στις παρακάτω ενέργειες:

- Εγγραφή στο σύστημα VIES, με υποβολή της σχετικής δήλωσης μεταβολών.
- Επαλήθευση του ΑΦΜ/ΦΠΑ του αλλοδαπού αγοραστή, αν δηλαδή είναι εγγεγραμμι στο σύστημα VIES στη χώρα του και
  - Να έχουν στην κατοχή τους κάθε στοιχείο από το οποίο να αποδεικνύεται η μεταφορά^ αγαθών από την Ελλάδα στο άλλο κράτος-μέλος.

3. Κατόπιν των ανωτέρω, για τη νομότυπη απαλλαγή των ενδοκοινοτικών παραδόσεων άπα τούνται:
  - Δελτίο αποστολής και τιμολόγιο πώλησης ή Δελτίο αποστολής - Τιμολόγιο πώληση όπως αυτά προβλέπονται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. Στα ανωτέρω στοιχεία αναγράφε^ εκτός των άλλων υποχρεωτικά και ο ΑΦΜ του αγοραστή.

- Επαλήθευση ότι ο αγοραστής είναι εγγεγραμμένος στο σύστημα VIES στο κράτος-μέλο της εγκατάστασης του.
- Αποδεικτικά περί μεταφοράς των αγαθών από την Ελλάδα στο άλλο κράτος-μέλος.

Η εν λόγω μεταφορά αποδεικνύεται με έγγραφα ανάλογα και με το μεταφορικό μέσο ως ακολούθως:

- Μεταφοράμεδημοσίαςχρήσηςμεταφορικάμέσα.  
Στην περίπτωση αυτή απαιτείται αντίτυπο της φορτωτικής του μεταφορέα ή του μεταφορικού γραφείου, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 16 του Κ.Β.Σ. (φορτωτική, CMF κλπ.).
- Μεταφορά με ιδιωτικής χρήσης μεταφορικά μέσα του πωλητή  
Στην περίπτωση αυτή απαιτούνται:
  - Στο Δελτίο αποστολής ή στο Δελτίο αποστολής - Τιμολόγιο, πρέπει να αναγράφεται καιδ; αριθμός του Φ.Ι.Χ. αυτοκινήτου, με το οποίο θα πραγματοποιηθεί η μεταφορά. Φορτωτική ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο του θαλάσσιου μέσου μεταφοράς που εκδίδεται για τη μεταφορά του Φ.Ι.Χ. αυτοκινήτου.

- Βεβαίωση του παραλήπτη, ότι παρέλαβε τα αγαθά. Η βεβαίωση αυτή μπορεί να γίνεται είτε με υπογραφή, σε συνοδευτικό έγγραφο των εμπορευμάτων, είτε στη φορτωτική.

Στη βεβαίωση αυτή πρέπει να αναγράφονται τα στοιχεία του παραλαβόντος και να επισυνάπτεται φωτοτυπία του διαβατηρίου ή της ταυτότητας του.

- Αποδείξεις διοδίων, τελών διέλευσης ή άλλων επιβαρύνσεων και δαπανών που πραγματοποιήθηκαν κατά τη μεταφορά, τόσο εντός της χώρας, όσο και εκτός αυτής, καθώς και κάθε άλλο στοιχείο από το οποίο αποδεικνύεται η διέλευση του αυτοκινήτου από τον τόπο φόρτωσης, μέχρι τον τόπο παράδοσης των αγαθών στο άλλο κράτος-μέλος.

• Μεταφορά με ιδιωτικής χρήσης μεταφορικά μέσα του αγοραστή.

Στην περίπτωση αυτή απαιτούνται:

- Στο Δελτίο αποστολής ή στο Δελτίο αποστολής Τιμολόγιο πώλησης θα πρέπει να αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του Φ.Ι.Χ. αυτοκινήτου του αγοραστή, και υπογραφή του παραλαβόντος τα αγαθά, καθώς επίσης και βεβαίωση του ιδίου, ότι προτίθεται να τα μεταφέρει στο άλλο κράτος-μέλος. Επίσης, ο πωλητής θα πρέπει να κατέχει φωτοαντίγραφο της άδειας κυκλοφορίας του αυτοκινήτου και του διαβατηρίου του παραλαβόντος.

- Αντίγραφο (φωτοτυπίες) των φορτωτικών ή άλλων αποδεικτικών στοιχείων του θαλάσσιου ίσου μεταφοράς που εκδίδεται για τη μεταφορά του Φ.Ι.Χ. αυτοκινήτου, τόσο για την άφιξη του στην Ελλάδα, όσο και για τη μεταφορά του στο άλλο κράτος-μέλος, για τα οποία ο πωλητής θα πρέπει να επιμελείται ώστε να περιέρχονται στα χέρια του έστω και εκ των υστέρων.

### **3. ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΗ ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΑΓΑΘΩΝ ΠΟΥ ΠΡΑΓΜΑΤΟΠΟΙΕΙΤΑΙ ΑΠΟ ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΟΔΟΧΟ**

Από τις διατάξεις των άρθρων 5 παρ. 2, 36 παρ. 5 και 38 του Ν. 2859/2000 καθώς και την προαναφερόμενη Α.Υ.Ο. Π.Ο.Α. 1262/1993, με την οποία ορίζεται η διαδικασία απαλλαγής από το Φ.Π.Α., λόγω ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών, προκύπτει ότι, η ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών που πραγματοποιείται από τον παραγγελιοδόχο που ενεργεί με σχέση παραγγελία - παραγγελιοδόχου, συντελείται από τον παραγγελιοδόχο (αντιπρόσωπο) ο οποίος και εκδίδει φορολογικά στοιχεία στο όνομα του στον αλλοδαπό πελάτη του.

Στην περίπτωση αυτή υπόχρεος για την υποβολή των περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α., καθώς και του Ανακεφαλαιωτικού Πίνακα Ενδοκοινοτικών Παραδόσεων Αγαθών και της δήλωσης INTRASTAT, είναι ο ενεργών την ενδοκοινοτική παράδοση παραγγελιοδόχος.

Συνεπώς, το όριο απαλλαγής από το Φ.Π.Α. που ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 3 της εν λόγω Α.Υ.Ο. Π.Ο.Α. 1262/1993, αφορά μόνο τον παραγγελιοδόχο (αντιπρόσωπο - εξαγωγή τις περιπτώσεις εξαγωγής ή ενδοκοινοτικής παράδοσης αγαθών που πραγματοποιεί) του αλλά για λογαριασμό του παραγγελία, δεδομένου ότι, τα δικαιολογητικά που απαιτούνται για την ανωτέρω απόφαση (ανακεφαλαιωτικός πίνακας και διασαφήσεις εξαγωγής) για την ατής πραγματοποίησης των πράξεων αυτών, εκδίδονται στο όνομα του παραγγελιοδόχου;

Εξυπακούεται ότι, το παραπάνω όριο απαλλαγής από το Φ.Π.Α. που δικαιούται ο παραγγελιοδόχος δεν μεταβιβάζεται στον παραγγελέα.

Επίσης, σύμφωνα με τις συνδυασμένες διατάξεις των άρθρων 5 (παρ. 2) 24 (περ. ζ' και 28 (περ. δ' παρ. 1) του Ν. 2859/2000, όπως ισχύει, το προβλεπόμενο από τον Κ.Β.Χ. λογικό στοιχείο (εκκαθάριση) που εκδίδεται από τον παραγγελιοδόχο προς τον παραγγελέα επιβαρύνεται με Φ.Π.Α.

Στην περίπτωση αυτή, στον παραγγελέα παρέχεται το δικαίωμα έκπτωσης ή επιστροφής φόρου των εισροών του με την προϋπόθεση ότι ο παραγγελιοδόχος τον προμηθεύει εκτός την προαναφερόμενη εκκαθάριση και με όλα τα απαραίτητα αποδεικτικά φορολογικά έγγραφα (τιμολόγια, φορτωτικά έγγραφα, Ειδικό Διπλότυπο Δελτίο Απαλλαγής από το Φ.Π.Α. κλπ.)/ φωτοαντίγραφο, προκειμένου να αποδειχθεί ότι τα αγαθά πουλήθηκαν πραγματικά στο εξωτερικό για λογαριασμό του και εφαρμόστηκε η διαδικασία που ορίζεται στην προαναφερόμενη Π.Ο.Α. 1262/93 (Ε.Δ.Υ.Ο. 1031571/450/1997, Π.Ο.Α. 1101).

### **4. ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΠΑΡΑΔΟΣΕΙΣ ΑΓΑΘΩΝ ΠΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΝΤΑΙ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ**

Σύμφωνα με το β' εδάφ. της παρ. α' της παρ. 1 του άρθρου 28, η απαλλαγή από το Φ.Π.Α. της παράδοσης αγαθών προς άλλο κράτος-μέλος, για την οποία έγινε λόγος στην προηγούμενη παράγραφο, εφαρμόζεται όταν η παράδοση

των αγαθών πραγματοποιείται προς αγρότες του ειδικού, στώτος, προς υποκείμενους που διενεργούν μόνο απαλλασσόμενες πράξεις χωρίς δικαίωμα πτώσης του φόρου εισροών τους και προς μη υποκείμενα στο φόρο νομικά πρόσωπα (όπως μόνιμες αρχές, δήμοι, κοινότητες κλπ.), εφόσον οι αγορές των προσώπων αυτών από όλη άλλα κράτη-μέλη χωρίς Φ.Π.Α. δεν υπερβαίνουν κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο το ποσό των 10.000 ευρώ (ισχύει από 1/1/2002, μέχρι 31/12/2001 ήταν 2.500.000 δρχ.) και την τρέχουσα διαχειριστική περίοδο δεν υπερβαίνει το ποσό αυτό ή εφόσον τα πρόσωπα οι οποίοι δεν έχουν κάνει προαιρετική ένταξη στους υπόχρεους για την απόδοση του Φ.Π.Α. των εν κοινοτικών τους αποκτήσεων στο κράτος-μέλος που είναι εγκαταστημένα.

Στις περιπτώσεις αυτές οι πωλήσεις προς τα προαναφερόμενα πρόσωπα φορολογούνται; το συντέλεση Φ.Π.Α. που ισχύει στην Ελλάδα και δε θα φορολογηθεί η πράξη αυτή στο άλλο κράτος-μέλος που τα πρόσωπα αυτά είναι εγκαταστημένα.

Στην αντίθετη περίπτωση (υπέρβαση του ορίου των 10.000 ευρώ, ή ένταξη στο καθεστώς Φ.Π.Α. στο κράτος-μέλος εγκατάστασης), η σχετική πράξη απαλλάσσεται στην Ελλάδα και φορολογηθεί ως ενδοκοινοτική απόκτηση στο άλλο κράτος-μέλος που είναι εγκαταστημένα προαναφερόμενα πρόσωπα (γεωργοί, μη υποκείμενα νομικά πρόσωπα κλπ.).

Η συνδρομή ή όχι των ανωτέρω προϋποθέσεων από τις οποίες και θα εξαρτηθεί η φορολογική αντιμετώπιση των ενδοκοινοτικών παραδόσεων προς τα εν λόγω πρόσωπα, αποδεικνύεται από την ύπαρξη ή όχι, Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α. που θα διαπιστώνεται με το σύστημα VIES.

Έτσι, αν ο αγοραστής δεν αποδεικνύει ότι είναι εγγεγραμμένος στο σύστημα VIES στο άλλο κράτος-μέλος (επίδειξη Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α.) ή όταν ο Α.Φ.Μ. του αποδεικνύεται ότι δεν είναι έγκυρος, θα επιβαρύνεται με Φ.Π.Α. που ισχύει στο εσωτερικό της χώρας (έκδοση από τον πωλητή τιμολογίου με Φ.Π.Α.).

Διευκρινίζεται ότι η κατά τα ανωτέρω εξαίρεση της φορολόγησης των ενδοκοινοτικών παραδόσεων στην Ελλάδα δεν ισχύει στην περίπτωση που πρόκειται για παραδόσεις κανούργιων μεταφορικών μέσων και προϊόντων που υπάγονται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης.

Δηλαδή, η παράδοση καινούργιων μεταφορικών μέσων, καθώς και προϊόντων που υπάγονται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης, που μεταφέρονται ή αποστέλλονται σε άλλο κράτος-μέλος, απαλλάσσονται σε κάθε περίπτωση από Φ.Π.Α. στην Ελλάδα (ανεξάρτητα από ύψος συναλλαγής από το πρόσωπο του αγοραστή κλπ.).

Για το θέμα αυτό γίνεται ανάλυση στην επόμενη παράγραφο.

### **Παραδείγματα**

Για καλύτερη κατανόηση των όσων αναφέρονται στις προηγούμενες παραγράφους σχετικά στην ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών παραθέτουμε τα ακόλουθα παραδείγματα.

#### **Παράδειγμα Α**

Ελληνική επιχείρηση παραγωγής υφασμάτων παραδίδει και αποστέλλει σε επιχείρηση εγκαταστημένη στη Γαλλία, υφάσματα αξίας 15.000 ευρώ.

Επειδή τόσο ο πωλητής όσο και ο αγοραστής των υφασμάτων ανήκουν στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α., η πώληση αυτή είναι απαλλασσόμενη στην Ελλάδα και επομένως το τιμολόγιο θα ισοθετεί χωρίς Φ.Π.Α. Η πράξη θα φορολογηθεί στη Γαλλία ως ενδοκοινοτική απόκτηση από την αγοράστρια Γαλλικής επιχείρησης.

#### **Παράδειγμα Β**

Ελληνική επιχείρηση παραδίδει λιπάσματα σε γεωργό εγκαταστημένο στην Ολλανδία, ο οποίος σύμφωνα με τη νομοθεσία της χώρας του ανήκει στο ειδικό κατ' αποκοπή καθεστώς Φ.Π.Α., τότε:

α. Στο τιμολόγιο θα χρεωθεί Φ.Π.Α. με το συντελεστή που ισχύει στην Ελλάδα 8% και δε θα φορολογηθεί η πράξη αυτή στην Ολλανδία.

β. Στο τιμολόγιο δε θα χρεωθεί Φ.Π.Α. στην Ελλάδα και η πράξη αυτή θα θεωρηθεί ως ενδοκοινοτική απόκτηση στην Ολλανδία, όπου και θα φορολογηθεί, όταν ο γεωργός παρέχει στοιχεία στην πωλήτρια Ελληνική επιχείρηση, ότι διαθέτει Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α. Ολλανδίας (εγγραφή στο VIES) και αποδεικνύει ότι είναι υπόχρεος για την καταβολή του φόρου στην Ολλανδία.

#### **Παράδειγμα Γ**

Ελληνική επιχείρηση παραδίδει στρατιωτικά υποδήματα στο Βελγικό Δημόσιο αξίας 8.000 \* ευρώ. Στο τιμολόγιο που εκδίδεται:

α. Χρεώνεται φόρος με το συντελεστή που ισχύει στην Ελλάδα 18% και δε θα φορολογηθεί η πράξη αυτή στο Βέλγιο.

β. Δε θα χρεωθεί φόρος για την πράξη αυτή, όταν το Βελγικό Δημόσιο παρέχει στην προμηθεύτρια Ελληνική επιχείρηση Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α. Η πώληση αυτή θα φορολογηθεί ως ενδοκοινοτική απόκτηση στο Βέλγιο.

Το ίδιο θα συμβεί και στην περίπτωση που η πράξη αυτή είναι μεγαλύτερης αξίας των 10.000 ευρώ.

## **5. ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΣΕ ΑΛΛΟ ΚΡΑΤΟΣ ΜΕΛΟΣ ΑΓΑΘΩΝ ΠΟΥ ΥΠΑΓΟΝΤΑΙ ΣΕ ΕΙΔΙΚΟ ΦΟΡΟ ΚΑΤΑΝΑΛΩΣΗΣ**

Με την περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 28 απαλλάσσεται από το Φ.Π.Α. η παράδοση εΙΠών που υπάγονται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης, τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται σε άλλο κράτος-μέλος, εφόσον αγοραστής είναι πρόσωπο που εμπίπτει στις διατάξεις του β' είδους της περίπτ. α' της παρ. 1 του ίδιου άρθρου (αγρότες κλπ.) και τα αγαθά διακινούνται υψοκαθεστώς αναστολής καταβολής του ειδικού φόρου κατανάλωσης.

Τα προϊόντα που υπάγονται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης σύμφωνα με την 92/12 Οδηγ Ε.Ο.Κ. είναι τα πετρελαιοειδή προϊόντα, η αλκοόλη και τα αλκοολούχα ποτά και τα βιομήχανο ποιημένα καπνά.

Η εναρμόνιση του ειδικού φόρου κατανάλωσης που επιβάλλεται στα προϊόντα αυτά, προ το Κοινοτικό δίκαιο έγινε με τις διατάξεις του Ν. 2127/1993. Ήδη ο νόμος αυτός καταργήθηκε και οι σχετικές διατάξεις που αφορούν στα προϊόντα που υπάγονται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης ενσωματώθηκαν στο Εθνικό Τελωνειακό Κώδικα (Ε.Τ.Κ. Ν. 2960/2001).

Προϋπόθεση για την ανωτέρω απαλλαγή είναι:

α. Η παράδοση των αγαθών που υπάγονται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης να γίνεται σε αγρότες του ειδικού καθεστώτος, σε υποκείμενους που διενεργούν απαλλασσόμενες πράξεις χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών και σε νομικά πρόσωπα μη υποκείμενα στο φόρο.

β. Η διακίνηση των αγαθών αυτών να γίνεται υπό καθεστώς αναστολής καταβολής του ειδικού φόρου κατανάλωσης.

Η διαδικασία για τη διακίνηση αυτή ρυθμίζεται από τις διατάξεις του Ε.Τ.Κ. (Ν. 2960/2001):|

Οι παραδόσεις των ανωτέρω ειδών που απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α. στην Ελλάδα, αποτε<sup>5</sup>: λούν ενδοκοινοτικές αποκτήσεις στο άλλο κράτος-μέλος της εγκατάστασης του αγοραστή, ο<sup>6</sup> οποίος είναι υπόχρεος για την καταβολή του φόρου.

Η απαλλαγή παρέχεται χωρίς να είναι απαραίτητη η εγγραφή των προσώπων αυτών (αγροτών, νομικών προσώπων κλπ.) στο μητρώο Φ.Π.Α. στη χώρα της εγκατάστασης τους (Υπ. Οικ. 1117821/9703/1993, ΠΟΛ. 1317).

Διευκρινίζεται ότι η απαλλαγή της παράδοσης αγαθών που υπάγονται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης, προς άλλον υποκείμενο στο φόρο που είναι εγκαταστημένος σε άλλο κράτος-μέλος, καλύπτεται από την περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 28 (βλέπετε ανωτέρω ανάλυση της διάταξης αυτής).

## **6. ΑΓΟΡΑ ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΚΑΙ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΗ ΑΠΟΚΤΗΣΗ ΑΓΑΘΩΝ ΓΙΑ ΤΗΝ ΠΡΑΓΜΑΤΟΠΟΙΗΣΗ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΩΝ ΠΑΡΑΔΟΣΕΩΝ**

Με τις διατάξεις της περ. δ' της παρ. 1 του άρθρου 28 οι υποκείμενοι στο φόρο έχουν δικαίωμα να αγοράζουν αγαθά από το εσωτερικό της χώρας ή από άλλο κράτος-μέλος, καθώς και να εισάγουν από τρίτες χώρες, χωρίς Φ.Π.Α. με την προϋπόθεση ότι τα αγαθά αυτά προορίζονται να αποτελέσουν αντικείμενο για την πραγματοποίηση ενδοκοινοτικής παράδοσης αγαθών.

Επίσης, έχουν δικαίωμα να λαμβάνουν υπηρεσίες που είναι άμεσα συνδεδεμένες με τις πράξεις αυτές χωρίς να καταβάλλουν Φ.Π.Α.



Η ανωτέρω απαλλαγή καλύπτει σύνολο εισροών μέχρι του ορίου (PLAFON) των ενδοκοινοτικών παραδόσεων που έχουν πραγματοποιήσει την προηγούμενη δωδεκάμηνη χρονική ή δωδεκάμηνη διαχειριστική περίοδο.

Σε περίπτωση που ο ίδιος υποκείμενος πραγματοποιεί τόσο εξαγωγές όσο και ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών, η απαλλαγή παρέχεται μέχρι το συνολικό όριο των εξαγωγών και ενδοκοινοτικών παραδόσεων που πραγματοποιήθηκαν κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο.

Π.χ. Ελληνική επιχείρηση πραγματοποίησε κατά τη χρήση 2002 εξαγωγές αξίας 500.000 ευρώ και παραδόσεις προς άλλα κράτη-μέλη (ενδοκοινοτικές παραδόσεις) αξίας 800.000 ευρώ. Κατά τη χρήση 2003 παρέχεται ευχέρεια αγοράς στο εσωτερικό της χώρας ή από άλλο κρεπξ λος ή εισαγωγής αγαθών, καθώς και λήψης υπηρεσιών χωρίς την καταβολή Φ.Π.Α. μέ<sup>^</sup>Ι ορίου των 1.300.000 ευρώ, εφόσον οι εισροές αυτές χρησιμοποιηθούν για την πραγματ<sup>υ</sup> εξαγωγών ή ενδοκοινοτικών παραδόσεων.

Κατά τη χρήση 2004 μπορεί να γίνει χρήση του ορίου εξαγωγών και ενδοκοινοτικών! δόσεων που πραγματοποιήθηκαν κατά τη χρήση 2003 κ.ο.κ. . *ιι*

Οι όροι, οι προϋποθέσεις και γενικά η διαδικασία της ανωτέρω απαλλαγής καθορίζουν την Α.Υ.Ο. 1103551/8478/1993, ΠΟΛ. 1262 (βλ. ανάλυση άρθρου 24 όπου και παραθέτεται λόγω ΑΥΟ).

Ειδικότερα, η διαδικασία απαλλαγής από το Φ.Π.Α. της εισαγωγής αγαθών που προορβ για εξαγωγή ή ενδοκοινοτική παράδοση καθορίζεται με την ΑΥΟ Δ. 1163/2001 που παρc ται στο τέλος του άρθρου 24.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 14**

- 1.ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΗ ΑΠΟΚΤΗΣΗ ΑΓΑΘΩΝ ΤΩΝ ΟΠΟΙΩΝ Η ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΣΤΟ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟ ΤΗΣ ΧΩΡΑΣ ΚΑΙ Η ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΑΠΑΛΛΑΣΣΕΤΑΙ ΑΠΟ ΤΟ ΦΟΡΟ
- 2.ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΗ ΑΠΟΚΤΗΣΗ ΑΓΑΘΩΝ ΓΙΑ ΤΑ ΟΠΟΙΑ ΠΡΟΒΛΕΠΕΤΑΙ ΟΛΙΚΗ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

## **Γενικά.**

Με τις διατάξεις του άρθρου 29 προβλέπονται ορισμένες απαλλαγές στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών. Με το άρθρο αυτό υλοποιείται το άρθρο 28γ της έκτης οδηγίας, που

Προστέθηκε με την παρ. 22 του άρθρου 1 της Οδηγίας 91/680/ΕΟΚ. 1φ Ειδικότερα, με τις διατάξεις του άρθρου αυτού, στο οποίο ενσωματώθηκαν οι διατάξεις του "άρθρου 22β του Ν. 1642/1986, προβλέπονται τα κατωτέρω:

### **1. ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΗ ΑΠΟΚΤΗΣΗ ΑΓΑΘΩΝ ΤΩΝ ΟΠΟΙΩΝ Η ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΣΤΟ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟ ΤΗΣ ΧΩΡΑΣ ΚΑΙ Η ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΑΠΑΛΛΑΣΣΕΤΑΙ ΑΠΟ ΤΟ ΦΟΡΟ**

Με την περ.α' της παρ.1 του άρθρου 29,απαλλάσσεται από το φόρο η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών,εφόσον η παράδοση των αγαθών αυτών στο εσωτερικό της χώρας ή η εισαγωγή τους από τρίτη χώρα απαλλάσσεται από το φόρο.

Πρόκειται ουσιαστικά για τις απαλλαγές αγαθών που προβλέπονται στο εσωτερικό της χώρας με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 22 και στην εισαγωγή με την περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 23 του Ν. 2859/2000.

Έτσι, τα αγαθά που απαλλάσσονται με τις διατάξεις αυτές, θα απαλλάσσονται και όταν γίνεται απόκτηση αυτών από άλλα κράτη μέλη. Π.χ. απαλλάσσεται από το Φ.Π.Α. η ενδοκοινοτική απόκτηση ανθρώπινων οργάνων, ανθρώπινου αίματος και ανθρώπινου γάλακτος, δεδομένου ότι γι' αυτά προβλέπεται απαλλαγή και στο εσωτερικό της χώρας (άρθρο 22 παρ. 1 περ. ζ') ;κ.τ.λ.

### **2. ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΗ ΑΠΟΚΤΗΣΗ ΑΓΑΘΩΝ ΓΙΑ ΤΑ ΟΠΟΙΑ ΠΡΟΒΛΕΠΕΤΑΙ ΟΛΙΚΗ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ**

Με τις διατάξεις της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 29, απαλλάσσεται από το φόρο η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών για την οποία ο υπόχρεος για την καταβολή του φόρου στην Ελλάδα θα είχε δικαίωμα επιστροφής του φόρου αυτού, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 2 και 3 του άρθρου 34.

Με τις διατάξεις αυτές των παρ. 2 και 3 του άρθρου 34, προβλέπεται επιστροφή του Φ.Π.Α. III με τον οποίο επιβαρύνονται στην Ελλάδα οι υποκείμενοι στο φόρο που είναι εγκαταστημένοι σε άλλο κράτος-μέλος (8η Οδηγία Φ.Π.Α. 79/1072/ΕΟΚ).

Η επιστροφή αυτή γίνεται με ορισμένες προϋποθέσεις και για ορισμένες πράξεις (βλέπετε ανάλυση άρθρου 34).

Για την απλοποίηση της διαδικασίας και την αποφυγή της επιστροφής του φόρου, με τις παραπάνω διατάξεις, ορίζεται ότι εάν οι υποκείμενοι αυτοί πραγματοποιούν ενδοκοινοτική απόκτηση στην Ελλάδα αγαθών για τα οποία προβλέπεται επιστροφή του φόρου, η ενδοκοινοτική αυτή απόκτηση απαλλάσσεται από το Φ.Π.Α.

Π.χ. Μεταφορική επιχείρηση «Α» εγκαταστημένη στη Γαλλία, κατά τη διάρκεια μεταφοράς που πραγματοποιεί από τη Γερμανία στην Ελλάδα, παραγγέλλει ένα εξάρτημα από τη Γερμανία για την επισκευή του αυτοκινήτου της που έπαθε βλάβη στην Ελλάδα. Για την απόκτηση αυτή δεν οφείλεται φόρος στην Ελλάδα, εφόσον η επιχείρηση «Α» δεν πραγματοποιεί μεταφορές στο εσωτερικό της χώρας. Αν όμως η επιχείρηση «Α» πραγματοποιεί μεταφορές από άλλο κράτος-μέλος προς την Ελλάδα και αντίστροφα και παράλληλα πραγματοποιεί και εσωτερικές μεταφορές, για τις τελευταίες αυτές πράξεις πρέπει να εγγραφεί στο Φ.Π.Α. να πάρει Α.Φ.Μ. και να υποβάλει δηλώσεις Φ.Π.Α. στην Ελλάδα.

Στην τελευταία αυτή περίπτωση οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις που πραγματοποιεί η εν λόγω επιχείρηση, δεν απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α., δεδομένου ότι αυτή διενεργεί φορολογητέας πράξεις στο εσωτερικό της χώρας και επομένως δεν δικαιούται επιστροφής βάσει των διατάξεων των παρ. 2 και 3 του άρθρου 34.

Στην περίπτωση αυτή ο Φ.Π.Α. των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων θα εμφανιστεί στις συνολικές δηλώσεις Φ.Π.Α. κ.τ.λ.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 15**

1. ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΑΚΙΝΗΤΟΥ-ΕΝΝΟΙΑ-ΟΡΙΣΜΟΙ
2. ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΑΚΙΝΗΤΟΥ
3. ΕΜΠΡΑΓΜΑΤΑ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ-ΤΕΧΝΙΚΑ ΕΡΓΑ
4. ΠΟΙΑ ΑΚΙΝΗΤΑ ΥΠΑΓΟΝΤΑΙ ΣΕ ΦΠΑ
5. ΠΟΙΑ ΑΚΙΝΗΤΑ ΔΕΝ ΥΠΑΓΟΝΤΑΙ ΣΕ ΦΠΑ
6. ΜΗ ΕΠΙΒΟΛΗ ΤΟΥ ΦΠΑ ΟΤΑΝ ΕΠΙΒΑΛΛΕΤΑΙ ΦΠΑ
7. ΚΑΤΑΣΚΕΥΗ ΑΚΙΝΗΤΟΥ ΜΕ ΑΝΤΙΠΑΡΟΧΗ
8. ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΜΕ ΑΠΑΛΛΑΓΗ Α' ΚΑΤΟΙΚΙΑΣ

## 1.ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΑΚΙΝΗΤΟΥ-ΕΝΝΟΙΑ-ΟΡΙΣΜΟΙ

Μέχρι την 31/12/2005 οι οικοδομικές επιχειρήσεις ήταν απαλλασσόμενες του Φ.Π.Α. οι διατάξεις του άρθρου 6 του κώδικα Φ.Π.Α. (Ν.2859/00) που ορίζουν την επιβολή Φ.Π.Α. στα ακίνητα τέθηκαν σε αναστολή απο το χρόνο εφαρμογής του Φ.Π.Α. (01/01/1987) η οποία παρατάθηκε μέχρι την 31/12/2005, ως εκ τούτου για τις οικοδομικές επιχειρήσεις ο Φ.Π.Α. αποτελούσε το κόστος κατασκευής. Απο 01/01/2006 με τις διατάξεις του Ν. 3427/05 με τις οποίες τροποποιήθηκαν οι διατάξεις του κώδικα Φ.Π.Α. επιβάλλεται φόρος στα νεόδμητα ακίνητα και οικοδομικές επιχειρήσεις καθίστανται υποκείμενες στο Φ.Π.Α. Σύμφωνα λοιπόν με τον Ν. 3427/05 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 δέν υπάγεται σε Φ.Π.Α.

## 2.ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΑΚΙΝΗΤΟΥ

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

- Πραγματοποιείται απο επαχθή αίτια δηλαδή με ανταλλάγματα.
- Πραγματοποιείται απο υποκείμενο στο Φ.Π.Α. πρόσωπο που λειτουργεί στα πλαίσια της δραστηριότητάς του σάν εργολάβος κατασκευής. Δηλαδή επιχείρηση που η δραστηριότητά της είναι ανέγερση και πώληση ακινήτων.
- Πραγματοποιείται πριν απο την πρώτη εγκατάσταση σε αυτά.

Για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού:

1. ως κτίρια θεωρούνται τα κτίσματα γενικά και όλες οι κατασκευές που συνδέονται με τα κτίσματα ή το έδαφος κατα τρόπο σταθερό και μόνιμο, ανεξάρτητα εάν είναι τελειωμένα ή ημιτελή. Τα κτίρια αυτά μπορεί να είναι μονοκατοικία, πολυκατοικία, γραφείο, κατάστημα, αποθήκη.
2. ως πρώτη εγκατάσταση η πρώτη χρησιμοποίηση του ακινήτου με οποιονδήποτε τρόπο π.χ. για ιδιοκατοίκηση, ιδιόχρηση, μίσθωση κλπ.

Πρώτη εγκατάσταση θεωρείται οτι πραγματοποιείται στην πρώτη πενταετία απο την ημερομηνία έκδοσης της οικοδομικής άδειας.

### Παραδείγματα:

- εργολάβος κατασκευής πωλεί νέο ακίνητο (διαμέρισμα) απο τα σχέδια η παράδοση αυτή υπάγεται σε Φ.Π.Α.
- εργολάβος κατασκευής αγοράζει οικόπεδο προκειμένου να κατασκευάσει ακίνητο. Η πράξη αυτή δεν υπάγεται σε Φ.Π.Α. (επειδή η μεταβίβαση οικοπέδου δεν υπάγεται σε Φ.Π.Α. αλλά σε Φ.Μ.Α.)
- δημόσιος υπάλληλος κτίζει σε ιδιόκτητο οικόπεδο νέο ακίνητο και πωλεί τον ένα όροφο. Η πράξη αυτή δεν υπάγεται σε Φ.Π.Α. επειδή γίνεται απο ιδιώτη και όχι από εργολάβο κατασκευαστή.
- Εργολάβος κατασκευαστής πωλεί νέο ακίνητο (γραφείο στον πρώτο όροφο). Η πώληση αυτή υπάγεται σε Φ.Π.Α.

## 3.ΕΜΠΡΑΓΜΑΤΑ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ-ΤΕΧΝΙΚΑ ΕΡΓΑ

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 6 υπάγονται σε Φ.Π.Α. και:

1.τα εμπράγματα δικαιώματα επι των ακινήτων, εφόσον πρόκειται για νέα ακίνητα τα οποία είναι υπαγόμενα στο Φ.Π.Α. τα εμπράγματα δικαιώματα που θεωρούνται ως παράδοση ακινήτου είναι:

- η μεταβίβαση της ψιλής κυριότητας
- η σύσταση δικαιώματος προσωπικής δουλειάς
- η μεταβίβαση του δικαιώματος άσκησης της επικαρπίας

Οι παραπάνω πράξεις θεωρούνται παράδοση ακινήτου. Υπάγονται σε Φ.Π.Α. κατά το χρόνο σύνταξης του συμβολαιογραφικού εγγράφου. Ο οφειλόμενος Φ.Π.Α. καταβάλλεται με την <<Ειδική Δήλωση Φ.Π.Α.>> μεταβίβασης ακινήτου.

2.ως παράδοση ακινήτου θεωρείται και η εκτέλεση εργασιών σε ακίνητα με μίσθωση έργου ανεξάρτητα αν διαθέτει τα υλικά ο εργοδότης ή ο εργολάβος. Τέτοιες εργασίες είναι: οι καταδαφίσεις, κατασκευές οικοδομών, γεφυρών, οδών, και τεχνικών έργων καθώς επίσης και οι εργολαβίες δημοσίων έργων. Ο Φ.Π.Α. είναι απαιτητός όταν εκδίδονται τα σχετικά παραστατικά.

#### **4.ΠΟΙΑ ΑΚΙΝΗΤΑ ΥΠΑΓΟΝΤΑΙ ΣΕ Φ.Π.Α.**

Σε Φ.Π.Α. υπάγονται τα ακίνητα των οποίων η άδεια κατασκευής εκδίδεται από την 01/01/2006 καθώς επίσης και τα ακίνητα των οποίων η άδεια αναθεωρείται από την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 2006 εφόσον μέχρι την ημερομηνία αναθεώρησης δεν έχουν αρχίσει οι εργασίες κατασκευής.

#### **5.ΠΟΙΑ ΑΚΙΝΗΤΑ ΔΕΝ ΥΠΑΓΟΝΤΑΙ ΣΕ Φ.Π.Α.**

Παρά το γεγονός ότι η άδεια οικοδομής έχει εκδοθεί μετά τις 01/01/2006 μπορεί να χορηγηθεί εξαίρεση και να μὴ επαχθεί στο Φ.Π.Α. ένα ακίνητο εφόσον πρὶν τις 25/11/2005 είχε κατατεθεί πλήρης φάκελος στην πολεοδομία και είχε υπογραφεί προσύμφωνο και εργολαβικό συμβόλαιο κατασκευής στην περίπτωση της αντιπαροχής.

#### **Παραδείγματα:**

- τεχνική εταιρεία κατασκευάζει συγκρότημα εξοχικών κατοικιών που η άδεια αναθεωρήθηκε στις 20/12/2005. Η πώληση των κατοικιών αυτών δεν θα επαχθεί σε Φ.Π.Α. ανεξάρτητα από το χρόνο πώλησής τους (πώληση με Φ.Π.Α.)
- εργολάβος κατασκευαστής κατασκευάζει προς πώληση πολυκατοικία της οποίας η άδεια εκδίδεται 30/01/2006. Οι πωλήσεις γραφείων, διαμερισμάτων κτλ. Θα υπαχθούν σε Φ.Π.Α. εκτός αυτών που θα πωληθούν με απαλλαγή Α' κατοικίας.
- Εργολάβος κατασκευαστής, κατασκευάζει προς πώληση ακίνητο του οποίου η άδεια αναθεωρείται στις 10/02/2006. Πριν την αναθεώρηση της άδειας είχαν γίνει εκσκαφές και εργασίες αντιστήριξης ακινήτου. Η πώληση του ακινήτου δεν θα υπαχθεί σε Φ.Π.Α. αλλά σε Φ.Μ.Α. επειδή πριν την αναθεώρηση είχαν αρχίσει οι εργασίες κατασκευής.

#### **6.ΜΗ ΕΠΙΒΟΛΗ ΤΟΥ Φ.Μ.Α. ΟΤΑΝ ΕΠΙΒΑΛΛΕΤΑΙ Φ.Π.Α.**

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 6 στις περιπτώσεις που η παράδοση ακινήτου υπάγεται σε Φ.Π.Α. μπορεί να επιβληθεί Φ.Μ.Α.. Η διάταξη αυτή έχει θεωρητικό χαρακτήρα αφού στη μεταβίβαση ακινήτου θα επιβάλλεται είτε Φ.Π.Α. είτε Φ.Μ.Α.. Τέθηκε όμως για να διασφαλιστεί την αποφυγή επιβολής και των δύο φόρων ταυτόχρονα στο ίδιο ακίνητο.

#### **7.ΚΑΤΑΣΚΕΥΗ ΑΚΙΝΗΤΟΥ ΜΕ ΑΝΤΙΠΑΡΟΧΗ**

Στο σύστημα της αντιπαροχής ο κύριος του οικοπέδου συμφωνεί με τον εργολάβο την ανέγερση οικοδομής στο οικοπέδο του. Η αμοιβή του εργολάβου συνίσταται στην υποχρέωση του οικοπεδούχου-εργοδότη όπως μεταβιβάσει σε αυτό ή σε τρίτα πρόσωπα που υποδεικνύονται από αυτόν τα συμφωνημένα ποσοστά του οικοπέδου.

Πρόκειται για αμοιβή σε είδος. Η αξία της παρεχόμενης εργολαβίας δεν μπορεί να είναι μικρότερης αξίας των ποσοστών του οικοπέδου που μετα βιβάζεται απο τον κύριο του οικοπέδου στον εργολάβο κατασκευαστή ή τον υποδεικνυόμενο τρίτο.

Στην κατασκευή ακινήτου με αντιπαροχή έχουμε δύο πράξεις:

- Η μία πράξη είναι η μεταβίβαση μεριδίων οικοπέδου απο τον οικοπεδούχο στον εργολάβο κατασκευαστή η οποία δεν υπάγεται σε Φ.Π.Α.

- Η δεύτερη πράξη είναι η παράδοση των κτισμάτων απο τον εργολάβο κατασκευαστή προς τον οικοπεδούχο η οποία επιβαρύνεται με Φ.Π.Α.

Ο εργολάβος οφείλει κατά την παράδοση να εκδίδει στοιχείο <<ΠΑΡΑΔΟΣΙΣ ΚΤΙΣΜΑΤΩΝ>> και να χρεώνει Φ.Π.Α. 19% (ΑΥΟ ΠΟΛ 1039/06 ΚΑΙ ΠΟΛ 1067/06).

### **8.ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΜΕ ΑΠΑΛΛΑΓΗ Α' ΚΑΤΟΙΚΙΑΣ**

Η απαλλαγή απο φόρο στην αγορά α' κατοικίας ισχύει και μετά την εφαρμογή του Φ.Π.Α. στα νεόδμητα ακίνητα. Δεν υπάγεται σε Φ.Π.Α. αλλά εξακολουθεί να διέπεται απο τους κανόνες του Φ.Μ.Α. (Φόρος Μεταβίβασης Ακινήτου). Αυτό σημαίνει ότι εάν η αξία του αγοραζόμενου ακινήτου υπερβαίνει το όριο απαλλαγής, για το υπερβάλλον τίμημα θα καταβληθεί Φ.Μ.Α.. Και όχι Φ.Π.Α. ακόμη και αν πρόκειται για ακίνητο που υπάγεται σε Φ.Π.Α. (άδεια οικοδομής μετά τη 01/01/2006).

#### **Παραδείγματα:**

- Εργολάβος κατασκευαστής πωλεί διαμέρισμα με απαλλαγή α' κατοικίας. Στην πράξη αυτή δεν θα επιβληθεί Φ.Π.Α., η πράξη αυτή για τον εργολάβο είναι πράξη χωρίς δικαίωμα έκπτωσης και κατά συνέπεια ο Φ.Π.Α. εισροών γίνεται κόστος για αυτόν.

- Τεχνική εταιρεία πωλεί ένα διαμέρισμα από αυτά που έχει στην κυριότητά της από αντιπαροχή σε δικαιούχο απαλλαγής α' κατοικίας. Η πώληση αυτή δεν θα επιβαρυνθεί με Φ.Π.Α., ο Φ.Π.Α. εισροών κατασκευαστής του διαμερίσματος αποτελεί κόστος για την εταιρεία.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 16**

1.ΠΕΡΙΟΔΙΚΗ ΔΗΛΩΣΗ

2.ΤΡΟΠΟΣ ΣΥΜΠΛΗΡΩΣΗΣ ΠΕΡΙΟΔΙΚΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ

3.ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΤΙΚΗ ΔΗΛΩΣΗ

4.ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΤΙΚΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ-ΤΡΟΠΟΣ ΣΥΜΠΛΗΡΩΣΗΣ ΑΥΤΗΣ



Κάθε Φυσικό ή Νομικό πρόσωπο, το οποίο υποχρεούται από τον νόμο να τηρεί βιβλία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, έχει την υποχρέωση να υποβάλλει κάποιες δηλώσεις στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.. Μία από αυτές τις δηλώσεις είναι και η περιοδική δήλωση.

Υποβάλλεται σε τρία αντίτυπα, ανεξάρτητα αν το τελικό αποτέλεσμα αυτής είναι χρεωστικό, πιστωτικό ή μηδενικό. Το ένα αντίτυπο υπογεγραμμένο από τον υπάλληλο της Δ.Ο.Υ. επιστρέφεται στην επιχείρηση και αποτελεί αποδεικτικό είσπραξης του Φ.Π.Α.

Όσοι τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. είναι υποχρεωμένοι να υποβάλλουν περιοδική δήλωση κάθε μήνα και οφείλουν να την καταθέτουν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. μέχρι τις 20 του επόμενου μήνα.

Όσοι τηρούν βιβλία Β' κατηγορίας είναι υπόχρεοι να υποβάλλουν περιοδική δήλωση κάθε τρίμηνο και οφείλουν να την καταθέτουν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. μέχρι την 20<sup>η</sup> μέρα του επόμενου μήνα.

Η περιοδική δήλωση περιλαμβάνει, χωριστά κατά συντελεστή Φ.Π.Α. για κάθε φορολογική περίοδο, την αξία των φορολογητέων πράξεων, την αξία των ενδοκοινωνικών αποκτήσεων αγαθών, την αξία των απαλλασσόμενων πράξεων, τις εκπτώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις των άρθρων 30,31,31 του Ν. 2859/2000 καθώς και τη διαφορά του φόρου που προκύπτει.

Σε περίπτωση που μία δήλωση είναι εκπρόθεσμη δηλαδή δεν κατατεθεί μέχρι την ημερομηνία που πρέπει, πριν από την καταβολή της στο Δημόσιο Ταμείο, πρέπει να υπολογισθεί η προσαύξηση 2,5% επί του χρεωστικού υπολοίπου, βάσει του άρθρου 4 του Ν. 2523/97.

Υπάρχουν περιπτώσεις που κατά την υποβολή των περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α. στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. εμφανίζονται λάθη, τότε για τους μήνες αυτούς συμπληρώνονται και υποβάλλονται, εκ των υστέρων νέες περιοδικές δηλώσεις στις οποίες περιλαμβάνονται τα σωστά ποσά ακόμα και αν ορισμένα από τα ποσά αυτά είχαν γραφτεί σωστά και στα αρχικά έντυπα των λανθασμένων περιοδικών δηλώσεων.

Το χρεωστικό υπόλοιπο το οποίο που τυχόν είχε προκύψει από την αρχική περιοδική δήλωση αναγράφεται στον κωδικό 403 (χρεωστικό αρχικής δήλωσης).

## **1. ΤΡΟΠΟΣ ΣΥΜΠΛΗΡΩΣΗΣ ΠΕΡΙΟΔΙΚΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ**

**Κωδικός 001-007:** στις αντίστοιχες ενδείξεις γράφονται η αρμόδια Δ.Ο.Υ., ο αριθμός δήλωσης, η ημερομηνία υποβολής της δήλωσης και της καταβολής του Φ.Π.Α. καθώς και η φορολογική περίοδος.

**Κωδικός 007:** δεν συμπληρώνεται όταν η δήλωση είναι έκτακτη.

**Κωδικός 006:** δεν συμπληρώνεται όταν η δήλωση είναι έκτακτη. Συμπληρώνεται όμως όταν είναι έκτακτη αλλά υπάρχουν ενδοκοινωνικές αποκτήσεις.

**Κωδικός 008:** διαγραμίζουμε με <<X>> την φορολογική περίοδο για την οποία κατατίθεται η δήλωση.

**Κωδικός 009:** ανάλογα αν η δήλωση είναι τροποποιητική ή ανακλητική σημειώνουμε το αντίστοιχο τετραγωνάκι.

## **ΠΙΝΑΚΑΣ Α'**

**Κωδικός 101-109:** στις ενδείξεις αυτές γράφονται με κεφαλαία γράμματα τα στοιχεία του υποκείμενου στο φόρο ή λήπτη δηλαδή:

**Κωδικός 101:** Επωνυμία

**Κωδικός 102-103:** Στοιχεία εκπροσώπου της εταιρείας

**Κωδικός 104:** Τίτλος εταιρείας

**Κωδικός 105-107:** τοποθεσία έδρας, δήμος που υπάγεται, ταχυδρομικός κώδικας και τηλέφωνο.

**Κωδικός 108:** αριθμό φορολογικού μητρώου .

**Κωδικός 110:** αναφέρουμε αν πραγματοποιήθηκαν ενδοκοινωνικές συναλλαγές .

**Κωδικός 111:** αναφέρουμε την κατηγορία τήρησης βιβλίων.

## **ΠΙΝΑΚΑΣ Β':**

Είναι ο πίνακας στον οποίο αναφέρονται οι εκροές – εισροές της επιχείρησης μετά από αφαίρεση (κατά συντελεστή) των επιστροφών-εκπτώσεων, μία συγκεκριμένη ημερολογιακή και φορολογική περίοδο, κατά συντελεστή Φ.Π.Α., καθώς και ο φόρος εκροών και εισροών που αναλογεί αντίστοιχα.

**1.Κωδικός 301-303:** αναγράφονται οι εκροές και ενδοκοινωνικές αποκτήσεις και πράξεις λήπτη στη λοιπή Ελλάδα εκτός από τα νησιά του Αιγαίου, της επιχείρησης κατά συντελεστή Φ.Π.Α. (9%, 19%, 4,5%).

**Κωδικός 304-306 και 334-336:** αναγράφονται οι εκροές, ενδοκοινωνικές αποκτήσεις και πράξεις λήπτη στα νησιά του Αιγαίου και από την λοιπή Ελλάδα προς τα νησιά αυτά καθώς και ο Φ.Π.Α. που αναλογεί αντίστοιχα.

**Κωδικός 307 και 337:** αναγράφονται το σύνολο των φορολογητέων εκροών και ο συνολικός Φ.Π.Α. που αναλογεί.

**Κωδικός 308-310:** αναγράφονται οι φορολογητέες εκροές εκτός Ελλάδας με δικαίωμα έκπτωσης, οι ενδοκοινωνικές παραδόσεις, εξαγωγές και λοιπές εκροές με δικαίωμα έκπτωσης και οι απαλλασσόμενες και εξαιρούμενες εκροές χωρίς δικαίωμα έκπτωσης.

2) **Στους κωδικούς 351-353:** αναγράφονται οι εισροές ενδοκοινωνικών αποκτήσεων και πράξεις λήπτη στη λοιπή Ελλάδα εκτός από τα νησιά του Αιγαίου κατά συντελεστή Φ.Π.Α.

**Στους κωδικούς 371-373:** αναγράφονται ο ΦΠΑ που αναλογεί αντίστοιχα. Επίσης στον κωδικό 353 προστίθεται και η αξία των παγίων που αποκτήθηκαν την συγκεκριμένη φορολογική περίοδο. Στους κωδ. 354-356 και 374- 376 : αναγράφονται οι εισροές, ενδοκοινωνικές αποκτήσεις, εισαγωγές και πράξεις λήπτη στα νησιά Αιγαίου και ο Φ.Π.Α. που αναλογεί αντίστοιχα.

Στον κωδ. 357 : αναγράφονται οι δαπάνες και τα γενικά έξοδα φορολογητέα.

**Στον κωδ. 377 :** ο Φ.Π.Α. που τους αναλογεί. Ο νόμος μας επιτρέπει να μην γίνεται διαχωρισμός των δαπανών κατά συντελεστή Φ.Π.Α., έτσι στον κωδικό αυτό ο φόρος που αναγράφεται αναλογεί σε δαπάνες του 9 %. Δηλαδή αν οι συνολικές μας δαπάνες είναι 1000 € τότε ο μέγιστος Φ.Π.Α. μπορεί να αναλογεί είναι  $1000 * 19 \% = 1900 \text{ €}$

στους κωδικούς 341-342 : αναγράφονται οι συνολικές ενδοκοινωνικές αποκτήσεις και παραδόσεις αντίστοιχα.

**Στον κωδικό 343 :** αναγράφονται οι πράξεις λήπτη αγαθών και υπηρεσιών.

**Στον κωδικό 344 :** αναγράφεται η αξία των αγορών και των εισαγωγών των παγίων που αγοράζει μια επιχείρηση.

Για να προσδιοριστεί το ποσό του Φ.Π.Α. που οφείλεται από τον φορολογούμενο στο δημόσιο ή το ποσό του Φ.Π.Α. που οφείλει το δημόσιο στον φορολογούμενο, πρέπει ο μεν Φ.Π.Α. εκροών να μειωθεί με τα ποσά που οφείλονται στο φορολογούμενο από το δημόσιο, ο δε Φ.Π.Α. εισροών να μειωθεί με τα ποσά που οφείλει ο φορολογούμενος από το δημόσιο ή που δεν επιτρέπεται να αφαιρεθούν στο ακέραιο. Αντί να γίνει χρεοπίστωση στο Φ.Π.Α. εκροών και στο Φ.Π.Α. εισροών προτιμήθηκε να χρεοπιστώνεται μόνο ο Φ.Π.Α. εισροών. Έτσι ότι ποσά οφείλονται από το δημόσιο στον υποκείμενο προσθέτονται στο Φ.Π.Α. εισροών, και ότι ποσά οφείλει στο δημόσιο ο υποκείμενος αφαιρούνται από το τελικό σύνολο του Φ.Π.Α. εισροών.

**Στον κωδικό 401 :** αναγράφεται το πιστωτικό υπόλοιπο της προηγούμενης φορολογικής περιόδου.

**Στον κωδικό 402 :** αναγράφεται ο Φ.Π.Α. έκτακτης δήλωσης καθώς και λοιπά προστιθέμενα ποσά τα οποία προκύπτουν ως εξής :

Αν το σύνολο του Φ.Π.Α. εκροών που υπολογίσαμε (337) είναι μεγαλύτερο από το Φ.Π.Α. που προκύπτει στα βιβλία μας, τότε τη διαφορά την βάζουμε στον κωδ. 402, για να προστεθεί με το Φ.Π.Α. εισροών που μας οφείλει το κράτος.

Αν το σύνολο του Φ.Π.Α. εισροών που υπολογίσαμε (378) είναι μικρότερο από το Φ.Π.Α. που προκύπτει στα βιβλία μας, τότε τη διαφορά τη βάζουμε στο κωδ. 402, για να προστεθεί με το Φ.Π.Α. εισροών που μας οφείλει το κράτος.

Εάν η περιοδική δήλωση που υποβάλουμε είναι τροποποιητική τότε το χρεωστικό υπόλοιπο που είχε η αρχική δήλωση αναγράφεται στον κωδικό 403. το άθροισμα των κωδικών 401-403 αναγράφονται στον κωδικό 404, του οποίου το ποσό προστίθεται με το ποσό του κωδ. 378.

5. στον κωδικό 411 : αναγράφεται το ποσό του Φ.Π.Α. που πρέπει να μειωθεί βάσει prorata.

στον κωδικό 412 : αναγράφεται το χρεωστικό υπόλοιπο της προηγούμενης φορολογικής δήλωσης εφόσον δεν ξεπερνάει τα 3 €. Όταν μια δήλωση έχει χρεωστικό υπόλοιπο μέχρι και 3 € αντιμετωπίζεται ως πιστωτική και δεν καταβάλλεται στο δημόσιο. Επίσης στον κωδικό 412 αναγράφονται και αφαιρούνται ποσά τα οποία προκύπτουν ως εξής :

αν το σύνολο του Φ.Π.Α. εκροών που υπολογίσαμε (337) είναι μικρότερο από το Φ.Π.Α. που προκύπτει στα βιβλία μας τότε την διαφορά την βάζουμε στον κωδ. 412 για να αφαιρεθεί από το Φ.Π.Α. που μας οφείλει το κράτος.

Αν το σύνολο του Φ.Π.Α. εισροών που υπολογίσαμε (338) είναι μεγαλύτερο από αυτό που προκύπτει από τα βιβλία μας, τότε την διαφορά τη βάζουμε στον κωδ. 412 για να αφαιρεθεί από το Φ.Π.Α. που μας οφείλει το κράτος.

Το άθροισμα των κωδ. 411 και 412 αναγράφεται στον κωδ. 413 του οποίου το ποσό αφαιρείται από το άθροισμα των κωδ. 378 και 404

Στον κωδικό 420 αναγράφεται το υπόλοιπο του φόρου εισροών.

## **ΠΙΝΑΚΑΣ Γ' :**

Είναι ο πίνακας στον οποίο γίνεται η εκκαθάριση του φόρου. Εφόσον έχει υπολογιστεί ο φόρος εκροών και εισροών αφαιρούμε τον δεύτερο από τον πρώτο, αν ο φόρος εκροών είναι μεγαλύτερος από το φόρο εισροών τότε έχουμε χρεωστικό υπόλοιπο δηλαδή πρέπει να αποδώσουμε την διαφορά μας στο δημόσιο ταμείο και το ποσό που αναγράφεται στον κωδ.511, εάν η δήλωση κατατεθεί εκπρόθεσμα τότε στον κωδ. 512 υπολογίζεται το πρόστιμο, (προσαύξηση 2,5 % επί του χρεωστικού υπολοίπου). Αν ο φόρος εκροών είναι μικρότερος από τον φόρο εισροών τότε έχουμε πιστωτικό υπόλοιπο και αναγράφεται στον κωδ. 502 το οποίο θα μας αποδώσει το κράτος με έκπτωση (502) ή με επιστροφή (503). Οι πιστωτικές ή μηδενικές περιοδικές δηλώσεις υποβάλλονται από τον υπόχρεο στο φόρο, για τη φορολογική περίοδο που πραγματοποιεί ενδοκοινοτικές αποκτήσεις ή παραδόσεις αγαθών ή υποβάλλει αίτημα επιστροφής Φ.Π.Α.

## **2.ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΤΙΚΗ ΔΗΛΩΣΗ**

ΑΡΘΡΟ 38 Ν 2859/2000 ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΗΝ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΤΙΚΗ ΔΗΛΩΣΗ ΤΟΥ Φ.Π.Α

Υποχρέωση να υποβάλλουν εκκαθαριστική δήλωση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. έχουν οι υποκείμενοι στο φόρο που ενεργούν φορολογητέες πράξεις ή και απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου. Η υποχρέωση αυτή υπάρχει και στην περίπτωση που δεν πραγματοποιήθηκε οικονομική δραστηριότητα, όπως και στην περίπτωση που η επιχείρηση δήλωσε ότι βρίσκεται σε αδράνεια. Στην εκκαθαριστική δήλωση περιλαμβάνονται τα στοιχεία των περιοδικών δηλώσεων που κατατέθηκαν τη διαχειριστική περίοδο.

Η εκκαθαριστική δήλωση πρέπει να υποβάλλεται μέχρι την 25η ημέρα του δεύτερου μήνα που ακολουθεί τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, εφόσον τηρούσαν Α' και Β κατηγορίας του Κ.Β.Σ. όσες επιχειρήσεις τηρούν Γ' κατηγορίας βιβλία πρέπει να υποβάλλουν την εκκαθαριστική δήλωση μέχρι την 10η ημέρα του 5ου μήνα που ακολουθεί τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου.

## **4.ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΤΙΚΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ-ΤΡΟΠΟΣ ΣΥΜΠΛΗΡΩΣΗΣ ΑΥΤΗΣ**

## 1. ΣΥΜΠΛΗΡΩΣΗ ΤΩΝ ΕΝΔΕΙΞΕΩΝ.

Κωδ. 001. αναγράφεται η αρμόδια Δ.Ο.Υ. της έδρας ή του κεντρικού της επιχείρησής σας κατά τη λήξη της διαχειριστικής σας περιόδου,

Κωδ. 002. αναγράφεται ημερολογιακά ( από - έως ) η διαχειριστική περίοδο που αφορά η εκκαθαριστική δήλωση.

Κωδ. 004. αναγράφεται το έτος μέσα στο οποίο λήγει η διαχειριστική περίοδος και για το οποίο υποβάλλεται η εκκαθαριστική δήλωση.

Κωδ. 005-007. Οι κωδικοί αυτοί συμπληρώνονται από την υπηρεσία.

Κωδ. 008. αναγράφεται ο αριθμός του φακέλου εάν η επιχείρηση είναι Α.Ε.

Κωδ. 009-010. Διαγραμμίζετε με (X) το αντίστοιχο τετραγωνίδιο αν η δήλωση είναι τροποποιητική ή ανακλητική ή με επιφύλαξη.

### ΠΙΝΑΚΑΣ Α' (021-044)

Αναγράφονται τα στοιχεία του υποκειμένου στο φόρο, αν πραγματοποίησε η επιχείρηση ενδοκοινοτικές συναλλαγές ή όχι, τι κατηγορία βιβλίων του Κ.Δ. τηρεί και το καθεστώς του Φ.Π.Α. στο οποίο υπάγεται η επιχείρηση κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου.

### ΠΙΝΑΚΑΣ Β'(061)

Συμπληρώνονται, με κεφαλαία, τις ενδείξεις που αφορούν το επώνυμο, το όνομα, τη διεύθυνση, τον Α.Φ.Μ. κλπ., σύμφωνα με τις οδηγίες που αναφέρονται στον πίνακα Α' και διαγραμμιστεί το τετραγωνίδιο του Κωδ. 061.

α) με τον αριθμό 1, αν τα στοιχεία αφορούν τον φορολογικό αντιπρόσωπο που πραγματοποιεί στην Ελλάδα πράξεις για λογαριασμό του υποκειμένου στο φόρο που είναι εγκατεστημένος σε τρίτη χώρα.

β) με τον αριθμό 2, αν τα στοιχεία αφορούν το φορολογικό εκπρόσωπο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 ν. 2992/02 που πραγματοποιεί στην Ελλάδα πράξεις για λογαριασμό του υποκειμένου στο φόρο που είναι εγκατεστημένος σε άλλο κράτος μέλος.

γ) με τον αριθμό 3, αν αφορούν το νόμιμο εκπρόσωπο (διαχειριστή Ε.Π.Ε., ή Ο.Ε.

ή

Ε.Ε., σύνδικο πτώχευσης, εκκαθαριστή, εκπρόσωπο Α.Ε., εκπρόσωπο ανηλίκου κτλ.), δ) Με τον αριθμό 4, αν αφορούν τον αντίκλητο.

### ΠΙΝΑΚΑΣ Γ' (κωδ. 601 - 710)

Ο πίνακας αυτός είναι ο σπουδαιότερος από τους πίνακες της δήλωσης, γιατί σ' αυτόν συγκεντρώνονται τα συνολικά δεδομένα της διαχειριστικής περιόδου, που φορολογούνται ή απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α., από τα βιβλία του Κ.Β.Σ. του υποκειμένου. Όλα τα δεδομένα των εκροών και εισροών γράφονται στις αντίστοιχες ενδείξεις, αφού προηγουμένως αφαιρεθούν οι επιστροφές και εκπτώσεις, οι οποίες αφορούν τη διαχειριστική περίοδο, με την προϋπόθεση ότι τα φορολογικά στοιχεία έχουν ημερομηνία μέχρι και την τελευταία ημέρα της διαχειριστικής περιόδου π.χ. 31.12.200..

Επισημαίνεται ότι, στην περίπτωση που έχει διενεργηθεί προσωρινός έλεγχος για φορολογικές περιόδους της εν λόγω διαχειριστικής περιόδου και η πράξη προσδιορισμού του φόρου έχει οριστικοποιηθεί ή έχει ασκηθεί προσφυγή, πριν την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης στο πίνακα αυτό θα συμπεριληφθούν και τα δεδομένα του προσωρινού ελέγχου. Ο πίνακας διαιρείται σε πέντε μέρη:

Εκροές φορολογητέες - φόρος εκροών

Εισροές φορολογητέες - φόρος εισροών

Ειδικοί λογαριασμοί

Προστιθέμενα ποσά στο φόρο εισροών

Αφαιρούμενα ποσά από το σύνολο του φόρου

α. Εκροές φορολογητέες - φόρος εκροών

**Κωδ. 601-603.** αναγράφεται κατά συντελεστή Φ.Π.Α. (9, 4,5, 19 ) η αξία των φορολογητέων εκροών, συμπεριλαμβανομένου και των πωλήσεων παγίων, αυτοπαραδόσεων, ενδοκοινοτικών αποκτήσεων, και πράξεων λήπτη, που πραγματοποιήσατε με ακέραιους συντελεστές αναφορικά με τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις ισχύουν οι παρατηρήσεις των κωδ. 654-656. **Κωδ. 631-633.** αναγράφεται ο φόρο που αναλογεί στους κωδ. 601 - 603, πολλαπλασιάζοντας τη φορολογητέα αξία με τον αντίστοιχο συντελεστή φόρου.

**Κωδ. 604 - 646.** αναγράφεται κατά συντελεστή φόρου (6, 3, 13, ) την αξία των φορολογητέων εκροών, συμπεριλαμβανομένων και των πωλήσεων παγίων, αυτοπαραδόσεων, ενδοκοινοτικών αποκτήσεων και πράξεων λήπτη, που πραγματοποιήθηκαν με μειωμένους συντελεστές αναφορικά με τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις ισχύουν οι παρατηρήσεις των κωδ. 654 - 656.

**Κωδ. 634 - 636.** αναγράφεται αντίστοιχα το φόρο που αναλογεί στο **κωδ. 604 -606**, πολλαπλασιάζοντας τη φορολογητέα αξία με τον αντίστοιχο συντελεστή. **Κωδ. 607.** αναγράφεται το σύνολο των φορολογητέων εκροών ( από κωδ. 601 έως κωδ. 606)

**Κωδ. 637.** Το σύνολο του φόρου εκροών (από κωδ. 631 έως κωδ. 636 ).

Αν τηρείτε βιβλία Β ή Γ κατηγορίας του Κ.Β.Σ., το σύνολο του φόρου εκροών σας, (κωδ. 637) συγκρίνεται με το με το σύνολο του φόρου εκροών που προκύπτει από τα βιβλία. Αν το ποσό που προκύπτει, από τα βιβλία , είναι μεγαλύτερο τη διαφορά γράψτε την στον κωδ. 708.

Στους υπόλοιπους κωδικούς γράψτε:

Κωδ. 608.

Την αξία παραδόσεων αγαθών φορολογητέων σε άλλο κράτος μέλος π.χ. πωλήσεις αγαθών στους επιβάτες ελληνικού σκάφους κατά τον πλου από Ιταλία - Ελλάδα.

Την αξία των παροχών υπηρεσιών, που σύμφωνα με το άρθρο 14 του ν. 2859/00 είναι φορολογητέες σε άλλο κράτος - μέλος, είτε ο φόρος αποδίδεται εκεί από το φορολογικό εκπρόσωπο, είτε από το λήπτη της υπηρεσίας. Περιλαμβάνεται εδώ και η αξία της παροχής υπηρεσιών φασόν προς λήπτες εγκατεστημένους σε άλλο κράτος - μέλος.

Την αξία των παροχών υπηρεσιών, που σύμφωνα με το άρθρο 14 παραγρ. 5 είναι φορολογητέες εκτός της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Την αξία όλων γενικά των δραστηριοτήτων που πραγματοποιούνται εκτός Ευρωπαϊκής Ένωσης, που αν πραγματοποιούνταν στο εσωτερικό της χώρας θα παρείχαν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών (π.χ. αγορά καφέ από Βραζιλία και πώληση στην Κύπρο).

Την αξία των εργασιών των περιπτώσεων ιθ, κ, κα, κγ, κδ, και κε της παραγρ. 1 του άρθρου 22 του ν. 2859 / 00, εφόσον ο λήπτης είναι εγκαταστημένος εκτός Ευρωπαϊκής Ένωσης ή οι εργασίες αυτές συνδέονται άμεσα με αγαθά που εξάγονται σε τρίτη χώρα.

Κωδ. 610.

Την αξία των εξαγωγών αγαθών προς τρίτες χώρες, και την αξία των επιστροφών εισαγωγών μόνο όταν έχετε εκδώσει τιμολόγιο.

Την αξία των ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών, όπως αυτές προσδιορίζονται από το άρθρο 28 του ν. 2859 / 00. Στο κωδικό αυτό περιλαμβάνεται και η αξία των αγαθών που μεταφέρονται σε άλλο κράτος - μέλος με σκοπό την μεταγενέστερη παράδοση ή για τον εξοπλισμό των εκεί εγκαταστάσεων σας, σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 15.

Την αξία των ενδοκοινοτικών τριγωνικών παραδόσεων αγαθών, όπως αυτές προσδιορίζονται στο τελευταίο εδάφιο της παραγρ. 2 του άρθρου 15.

α) Την αξία των πωλήσεων από απόσταση όπως προβλέπονται από την παράγραφο 5 του άρθρου 13 του ν. 2859 /00

β) την αξία των πωλήσεων αγαθών μετά από εγκατάσταση ή συναρμολόγηση, με ή χωρίς δοκιμή λειτουργίας, που πραγματοποιείται σε άλλο κράτος μέλος. Στις περιπτώσεις αυτές ο Έλληνας υποκείμενος πρέπει να διαθέτει Α.Φ.Μ./ Φ.Π.Α. στο κράτος που πραγματοποιεί τις συγκεκριμένες παραδόσεις αγαθών (είτε ο ίδιος λόγω εγκατάστασης στη χώρα αυτή, είτε μέσω φορολογικού εκπροσώπου). Συγκεκριμένα αναγράφονται

οι ενδοκοινοτικές παραδόσεις του προς τον Α.Φ.Μ. / Φ.Π.Α. με τον οποίο ο ίδιος εξατομικεύεται στο άλλο κράτος - μέλος κατά την αποστολή των αγαθών προς το κράτος αυτό, εντός του οποίου θεωρούνται εγχώριες πωλήσεις.

Την αξία των ενδοκοινοτικών παραδόσεων:

α) καινούργιων μεταφορικών μέσων, όπως αυτά ορίζονται στο άρθρο 11 ν. 2859 /00, όπως ισχύει, καθώς και

β) αγαθών με ειδικό φόρο κατανάλωσης ( πετρελαιοειδή, βιομηχανοποιημένα καπνά,

6) την αξία άλλων εκροών που είναι απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών τους.

Επίσης στον κωδικό αυτό συμπεριλαμβάνεται η διαφορά πραγματικής και φορολογητέας αξίας ενδοκοινοτικών παραδόσεων και εξαγωγών.

**Κωδ. 611.** Την αξία των εκροών χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών τους, των απαλλασσόμενων και εξαιρούμενων (π.χ. απαλλασσόμενων επιδοτήσεων, πωλήσεων βιομηχανοποιημένων καπνών, ενοικίων). **Κωδ. 612.** Το άθροισμα των κωδ. 607 έως 611

**Κωδ. 613.** Το σύνολο της αξίας των παγίων, πράξεων λήπτη, των εργασιών της παραγράφου 3β του άρθρου 31 του ν. 2850 / 00, εφόσον είναι παρεπόμενες της κύριας δραστηριότητας, των αυτοπαραδόσεων αγαθών και αυτοπαρασχών υπηρεσιών, των ενδοκοινοτικών απαιτήσεων, της μεταφοράς αγαθών επιχείρησης σε άλλο κράτος - μέλος, σύμφωνα με το άρθρο 7 παράγραφος 3 ν. 2859 / 00 και όποιας άλλης πράξης δε συνιστά έσοδο που προσαυξάνει τον κύκλο εργασιών της επιχείρησης.

**Κωδ. 614.** Τη διαφορά των κωδικών 613 από 612. Ο κωδικός αυτός εκφράζει το συνολικό κύκλο εργασιών της διαχειριστικής σας περιόδου για τις ανάγκες του διακανονισμού του Φ.Π.Α.

**Κωδ. 615.** Τα ακαθάριστα έσοδα που πραγματοποιήσατε για τη φορολογία εισοδήματος.

β. Εισροές φορολογητέες - φόρος εισροών.

**Κωδ. 651 - 653.** Αναγράφεται κατά συντελεστή Φ.Π.Α. (9, 4,5 , 19 ) η αξία των φορολογητέων εισροών που πραγματοποιήθηκαν με ακέραιους συντελεστές. Στον κωδικό αυτό αναγράφεται:

Η πλασματική αξία των εισαγωγών (αξία τελωνείου) και οι υπόλοιπες δαπάνες που βαρύνουν την εισαγωγή και υπόκεινται σε Φ.Π.Α.

Η αξία των δαπανών εκείνων που βαρύνουν το κόστος της ενδοκοινοτικής απόκτησης, εκτός από τη φορολογητέα αξία αυτής και υπόκεινται σε Φ.Π.Α.

Ο Ε.Φ.Κ. και τα τυχόν άλλα ποσά επί των οποίων η τελωνειακή αρχή υπολογίζει και εισπράττει Φ.Π.Α. κατά την ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών με Ε.Φ.Κ.

Στον ίδιο κωδικό περιλαμβάνονται επίσης και οι υπόλοιπες που βαρύνουν το κόστος της ενδοκοινοτικής απόκτησης και υπόκεινται σε Φ.Π.Α.

Σημείωση: Η φορολογητέα αξία της ενδοκοινοτικής απόκτησης των αγαθών που υπόκεινται σε Ε.Φ.Κ. θα εμφανιστεί στους κωδ. 654 - 656 ή 660 - 662, στους κωδ.

601 - 603 ή 604 - 606 κατά περίπτωση και στον κωδ. 641

**Κωδ. 671 - 673.** αναγράφεται ο φόρος που αναλογεί, πολλαπλασιάζοντας τη φορολογητέα αξία με τον αντίστοιχο συντελεστή Φ.Π.Α.

**Κωδ. 654 - 656.** αναγράφεται η αξία των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων και πράξεων λήπτη που πραγματοποιήθηκαν με ακέραιους συντελεστές.

**Κωδ. 674 - 676.** αναγράφεται ο φόρος που αναλογεί στις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις και πράξεις λήπτη πολλαπλασιάζοντας τη φορολογητέα αξία με τον αντίστοιχο συντελεστή.

**Κωδ. 657 - 659.** αναγράφεται κατά συντελεστή Φ.Π.Α. ( 6, 3, 13 ) την αξία των φορολογητέων εισροών που πραγματοποιήθηκαν με μειωμένους συντελεστές. Ισχύουν οι ίδιες παρατηρήσεις με τους κωδ. 651 - 653.

**Κωδ. 677 - 679.** αναγράφεται αντίστοιχα το φόρο που αναλογεί πολλαπλασιάζοντας τη φορολογητέα αξία με τον αντίστοιχο συντελεστή.

**Κωδ. 660 - 662.** αναγράφεται την αξία των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων και πράξεων λήπτη που πραγματοποιήθηκαν με μειωμένο συντελεστή, αν είστε υποκείμενος εγκατεστημένος στα νησιά του Αιγαίου που εφαρμόζονται μειωμένοι συντελεστές.

Για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις ισχύουν οι παρατηρήσεις των κωδ. 654 - 656.

**Κωδ. 680 - 682.** αναγράφεται ο φόρος που αναλογεί στους κωδ. 660 - 662, πολλαπλασιάζοντας τη φορολογητέα αξία επί τον αντίστοιχο συντελεστή,

**Κωδ. 663-683.** αναγράφεται η αξία των φορολογητέων δαπανών - γενικών εξόδων και το φόρο που πληρώθηκε αντίστοιχα.

Αν τις δαπάνες - γενικά έξοδα τις παρακολουθούμε κατά συντελεστή, η αξία και ο φόρος πρέπει να συμπεριλαμβάνονται στους κωδ. 651 - 662 και 671 - 682 αντίστοιχα, οπότε οι κωδικοί 663 και 683 δεν συμπληρώνονται. Το ίδιο συμβαίνει αν οι δαπάνες υλοποιούνται με ενδοκοινοτικές αποκτήσεις ή πράξεις λήπτη οπότε περιλαμβάνονται στους κωδ. 654 - 656 ή 660 - 662 και οι αναλογούντες φόροι στους κωδ. 674 - 676 ή 680 - 682 αντίστοιχα.

**Κωδ. 664.** αναγράφεται το σύνολο των φορολογητέων εισροών ( άθροισμα Κωδ. 651-663).

**Κωδ. 684.** αναγράφεται το σύνολο του φόρου εισροών ( άθροισμα κωδ. 671 - 683) Το σύνολο του φόρου εισροών του κωδ. 684 συγκρίνετε το με το σύνολο του φόρου εισροών, που προκύπτει από τα βιβλία σας.

Αν το ποσό που πραγματικά χρεώθηκε και προκύπτει από τα βιβλία σας είναι μεγαλύτερο, την επιπλέον διαφορά γράψτε την στον κωδ. 703, για να τον εκπέσετε και αν είναι μικρότερο στον κωδ. 708 για να τον καταβάλλετε επειδή δεν τον έχετε πληρώσει στον προμηθευτή σας. Στους υπόλοιπους κωδικούς γράφετε:

**Κωδ. 665.** Γράψτε την αξία των αγορών σας για την οποία δεν πληρώσατε φόρο σύμφωνα με τις Α.Υ.Ο. 103551 / 8478 / Α0014 / Π.Ο.Λ. / 1262 / 2.5.93 και 1013633 / 8911 / 1807 / Π.Ο.Λ. 1029 / Α0014 / 2.2.95. Υπενθυμίζεται η υποχρέωση υποβολής ετήσιας κατάστασης από τον αγοραστή εξαγωγή κλπ. Με τις σχετικές συνολικές αγορές ανά προμηθευτή.

**Κωδ. 666.** Την αξία των εισροών σας που απαλλάσσονται από το φόρο, με βάση

Τις διατάξεις του ν. 2859 / 00 (π.χ. αμοιβή δικηγόρου, μισθώματα ακινήτων, ασφάλειες, αγορά ναύλωση πλοίων, αγορά από αγρότη ή απαλλασσόμενη λόγω τζιρού επιχείρηση ).

Στον κωδικό αυτό συμπεριλαμβάνονται και οι εξαιρούμενες εισροές - εκτός πεδίου εφαρμογής - όπως μισθοί ημερομίσθια εργοδοτικές εισφορές κτλ., καθώς επίσης και η αξία της παροχής υπηρεσίας για την οποία έχει καταβληθεί ο Φ.Π.Α. με έκτακτη δήλωση.

Την εισαγωγή εφημερίδων και περιοδικών και την αξία των εισροών σας, για τις οποίες δεν δικαιούστε έκπτωση του φόρου, σύμφωνα με την παράγρ. 4 του άρθρου 30 του ν. 2859 / 00 (αγορά επιβατικών αυτοκινήτων μέχρι 9 θέσεων, οινοπνευματωδών ποτών κτλ.).

Ακόμα, την αξία των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων σας, που σύμφωνα με το άρθρο 29 ν. 2851 / 00 είναι απαλλασσόμενες και την αξία των δαπανών εκείνων που βαρύνουν το κόστος των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων και απαλλάσσονται του Φ.Π.Α. Τέλος, τη διαφορά της φορολογητέας ή πλασματικής αξίας και του πραγματικού κόστους της εισαγωγής, ή της ενδοκοινοτικής απόκτησης, καθώς επίσης και το κόστος των πακέτων των πρακτορείων ταξιδιών.

**Κωδ. 667.** Το σύνολο των ποσών των κωδικών 664 έως 666.

γ. Ειδικοί λογαριασμοί

**Κωδ. 641.** Τη φορολογητέα αξία των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων, συμπεριλαμβανομένων προϊόντων που υπάγονται σε Ε.Φ.Κ. (Εξυπακούεται ότι στο αναγραφόμενο ποσό δεν συμπεριλάβατε τον Ε.Φ.Κ.).

**Κωδ. 642.** Τη συνολική αξία των ενδοκοινοτικών παραδόσεων.

**Κωδ. 643.** Την αξία αγοράς ή την φορολογητέα αξία εισαγωγής παγίων όπως αυτά ορίζονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 33 του ν. 2859 / 00, ακόμη και αν δεν καταβλήθηκε Φ.Π.Α. με βάση την Α.Υ.Ο. 2869 / 87. Δεν περιλαμβάνονται οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις παγίων.

**Κωδ. 644.** Την αξία των πράξεων που οφείλετε φόρο ως λήπτης αγαθών και υπηρεσιών σύμφωνα με την περίπτωση δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 35 του ν. 2859/00.

δ) προστιθέμενα ποσά στο φόρο εισροών

**Κωδ. 701.** Αναγράφεται το σύνολο του φόρου που πληρώθηκε στις Δ.Ο.Υ. τόσο με τις αρχικές και τροποποιητικές όσο και με τις έκτακτες περιοδικές δηλώσεις, που αφορούν την διαχειριστική περίοδο, χωρίς προσαυξήσεις και πρόστιμα.

**Κωδ. 702. :**

α) το ποσό του κωδικού 315 του πίνακα Ε' εφόσον είναι θετικό

β) το ποσό του κωδικού 359 του πίνακα ΣΤ' εφόσον είναι αρνητικό (ως θετικό αριθμό)

γ) το ποσό του κωδικού 426 του πίνακα Ζ' εφόσον είναι αρνητικό ( ως θετικό αριθμό)

δ) το ποσό για έκπτωση του κωδικού 507 του πίνακα Η' εφόσον είναι μεγαλύτερο των 30 ευρώ

**Κωδ. 703.**

α) το πιστωτικό υπόλοιπο της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου σε €.

β) το φόρο που βεβαιώθηκε ανεξάρτητα αν καταβλήθηκε ή οφείλεται μετά από προσωρινό έλεγχο για φορολογικές περιόδους της ίδιας διαχειριστικής περιόδου εφόσον η πράξη προσδιορισμού του φόρου έχει οριστικοποιηθεί ή έχει ασκηθεί προσφυγή πριν την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης.

γ) Τυχόν ποσό Φ.Π.Α. που έχει καταβληθεί τη διαχειριστική περίοδο χρεωστικά και υπάρχει δικαίωμα συμψηφισμού μαζί με τα σχετικά δικαιολογητικά.

δ) Τυχόν ποσά για έκπτωση του κωδικού 705 της δήλωσης αποθεμάτων μετάταξης, που έχουν συμψηφιστεί μέσα στη διαχειριστική περίοδο.

ε) το ποσό Φ.Π.Α. που καταβλήθηκε στο τελωνείο από τους εγκεκριμένους αποθηκευτές αγαθών του Ε.Φ.Κ. και τους εγγεγραμμένους επιτηδευματίες ή εισαγωγείς βιομηχανοποιημένων καπνών κατά τη θέση αγαθών τους σε ανάλωση Κωδ. 704. συμπληρώνεται μόνο αν είναι τροποποιητική εκκαθαριστική δήλωση

**Κωδ. 705.** αναγράφεται το άθροισμα των ποσών των κωδικών 701- 704

ε. Αφαιρούμενα ποσά στο φόρο εισροών

**Κωδ. 706.**

α) το ποσό του κωδικού 315 του πίνακα Ε', εφόσον είναι αρνητικό (ως θετικό αριθμό)

β) το θετικό ποσό του κωδ. 359 του πίνακα ΣΤ'

γ) Το θετικό ποσό του κωδικού 423 του πίνακα Ζ', εφόσον είναι μεγαλύτερο των 30 ΕΥΡΩ

δ) το ποσό για καταβολή από τον κωδ. 507 του πίνακα Η' (διακανονισμός παγίων), εφόσον είναι μικρότερο των 30 ΕΥΡΩ

**Κωδ. 707.** Το ποσό του φόρου του οποίου έχετε ζητήσει την επιστροφή με βάση την απόφαση 1031790 / 2051 / Π.Ο.Λ. 1078 / 91 πριν από την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης και με βάση τις περιοδικές δηλώσεις της χρήσης. Στην περίπτωση αυτή θα πρέπει να γράψετε το 100% του ποσού του οποίου έχετε ζητήσει την επιστροφή και όχι το 90% του ποσού, ανεξάρτητα αν έγινε ή όχι η επιστροφή μέρους ή όλου του ποσού, μέχρι το τέλος της διαχειριστικής περιόδου.

**Κωδ. 708.** Τα τυχόν λοιπά αφαιρούμενα ποσά από το φόρο των εισροών σας.

**Κωδ. 709.** Το άθροισμα των ποσών των κωδ. 706 έως και 708.

**Κωδ. 710.** Τη διαφορά των ποσών των κωδ. 705 μείον 709. Εάν η διαφορά είναι αρνητική, σημειώστε το πρόσημο (-) πλην, πριν απ' αυτήν.

Τα έντυπα των δηλώσεων αυτών συμπληρώνονται με σκοπό να χρησιμοποιηθούν από την Εθνική Στατιστική Υπηρεσία Ελλάδος ως έντυπα άντλησης πληροφοριών σχετικά με τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές αγαθών που πραγματοποιούνται μεταξύ Κ- Μ. Δηλαδή τα στοιχεία της δήλωσης intrastat χρησιμοποιούνται αποκλειστικά και μόνο για στατιστικούς λόγους.



Οι υποκείμενοι στο Φ.Π.Α. για τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές που πραγματοποιούν κάθε μήνα, εφόσον εκδίδεται για αυτές φορολογικό στοιχείο είναι υποχρεωμένοι να συμπληρώνουν και τη δήλωση intrastat. Δεν υποβάλλεται η δήλωση intrastat για διακινήσεις αγαθών σε εκθεσιακούς χώρους. Η δήλωση intrastat υποβάλλεται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. συνήθως ταυτόχρονα με την περιοδική δήλωση Φ.Π.Α., μπορεί όμως να υποβληθεί στη Δ.Ο.Υ. βεβαίωση ή θα υπογράφεται αντίγραφο αυτής που θα επιδεικνύεται από την επιχείρηση κατά την υποβολή της περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α.

Υποχρέωση υποβολής της δήλωσης intrastat έχουν μόνο οι υπόχρεοι εκείνοι που πραγματοποιούν ενδοκοινοτικές συναλλαγές μεγαλύτερες από κάποιο όριο που καθορίζεται σε ετήσια βάση από τους αρμόδιους υπουργούς και καλείται «κατώφλι εξομοίωσης».

Οι υπόχρεοι που ασκούν την δραστηριότητα τους εποχιακά ή έχουν την έδρα της οικονομικής τους δραστηριότητας σε νησιά που δεν εδρεύει Δ.Ο.Υ. μπορούν να αποστείλουν της δήλωση στην πλησιέστερη Δ.Ο.Υ. συγχρόνως με την υποβολή της δήλωσης Φ.Π.Α. και σε κάθε περίπτωση εντός της προθεσμίας που υποβάλλεται η περιοδική δήλωση.

Δήλωση intrastat υποβάλλεται επίσης, όταν τα προϊόντα μεταφέρονται από το ένα Κ-Μ. στο άλλο χωρίς την έκδοση τιμολογίου ή για συναλλαγή με σκοπό εργασία φασών ή για επισκευή κ.α. στις περιπτώσεις αυτές δεν θα συμπληρώνεται το πεδίο του τιμολογούμενου ποσού, θα αναγράφονται όμως η στατιστική αξία και τα λοιπά στοιχεία της δήλωσης intrastat.

Από την υποχρέωση συμπλήρωσης υποβολής δήλωση intrastat απαλλάσσονται:

Ιδιώτες

Οι μικρές επιχειρήσεις που έχουν απαλλαγή από υποχρέωση υποβολής περιοδικής δήλωσης

Οι υπόχρεοι που κατά το προηγούμενο έτος πραγματοποίησαν ενδοκοινοτικές συναλλαγές αγαθών οι οποίες δεν ξεπέρασαν το κατώφλι εξομοίωσης.

## **ΠΑΡΑΡΤΗΜΑΤΑ:**

### **1. ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ ΩΣ ΝΟΜΟΣ 3763/2009 (ΕΝΔΕΙΚΤΙΚΗ ΑΝΑΦΟΡΑ)**

Ήδη από 01/09/2009 για λόγους φορολογικής διευκόλυνσης των επιχειρήσεων η χρεωστική δήλωση Φ.Π.Α. θεωρείται έγκυρη μόνο μετά την εμπρόθεσμη πληρωμή ολόκληρου ή τουλάχιστον του 30% του χρεωστικού υπολοίπου. Στην περίπτωση αυτή το υπόλοιπο οφειλόμενο ποσό θα πρέπει να εξοφληθεί στις Δ.Ο.Υ. σύμφωνα με την ΠΟΛ 1133/02-10-2009.

### **2.ΓΙΑ ΧΡΗΣΤΕΣ V.I.E.S. (1)**

Τα υπόχρεα πρόσωπα σε υποβολή ανακεφαλαιωτικών πινάκων ενδοκοινοτικών συναλλαγών (παραδόσεων, αποκτήσεων, παροχών υπηρεσιών, λήψεων υπηρεσιών), μέσω του ειδικού δικτύου taxisnet (Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1127/2009) θα πρέπει απαραίτητα πριν την υποβολή των σχετικών πινάκων να έχουν δηλώσει την πρόθεσή τους να πραγματοποιούν ενδοκοινοτικές συναλλαγές στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. (άρθρο 36 παρ. 1 του Κώδικα Φ.Π.Α. όπως ισχύει).

### **3.ΓΙΑ ΧΡΗΣΤΕΣ V.I.E.S. (2)**

Από 01/01/2010, η υποβολή των ανακεφαλαιωτικών πινάκων γίνεται μηνιαία, το αργότερο μέχρι την 26<sup>η</sup> ημέρα του επόμενου μήνα που ακολουθεί την φορολογική περίοδο, ενώ υποβάλλονται πλέον και ανακεφαλαιωτικοί πίνακες που αφορούν την παροχή και λήψη υπηρεσιών.

### **4.ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΓΙΑ ΤΟ ΤΡΕΧΟΝ ΕΤΟΣ 2009 – ΠΡΟΘΕΣΜΙΕΣ ΥΠΟΒΟΛΗΣ Φ.Π.Α. – V.I.E.S. ΚΑΙ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΤΙΚΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ Φ.Π.Α.**

Η ηλεκτρονική υποβολή χρεωστικής περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. μπορεί να γίνει μέχρι την 26<sup>η</sup> του επόμενου μήνα που ακολουθεί τη λήξη της φορολογικής περιόδου στην οποία αφορά η δήλωση. Η ηλεκτρονική υποβολή αρχικής πιστωτικής ή μηδενικής περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. μπορεί να γίνει μέχρι την τελευταία ημέρα του επόμενου μήνα που ακολουθεί τη λήξη της φορολογικής περιόδου στην οποία αφορά η δήλωση.

Η ηλεκτρονική υποβολή της Εκκαθαριστικής δήλωσης Φ.Π.Α. έτους 2009 μπορεί να γίνει από 8 Φεβρουαρίου 2010:

- Μέχρι την 22<sup>α</sup> Μαρτίου 2010 για υποκείμενους, οι οποίοι στις 31/12/2009 τηρούσαν βιβλία Α' ή Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ..

- Μέχρι την 25<sup>η</sup> Μαΐου 2010 για υποκείμενους, οι οποίοι στις 31/12/2009 τηρούσαν βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ..

Η ηλεκτρονική υποβολή των Ανακεφαλαιωτικών Πινάκων Ενδοκοινοτικών Αποκτήσεων/Παραδόσεων (V.I.E.S.), μπορεί να γίνει μέχρι την 26<sup>η</sup> του επόμενου μήνα που ακολουθεί τη λήξη της φορολογικής περιόδου στην οποία αφορά η δήλωση.

Σε περίπτωση που κάποια καταληκτική ημερομηνία συμπίπτει με γενική αργία η λήξη της προθεσμίας μετατίθεται στην επόμενη εργάσιμη ημέρα.

### **5. Ήδη στην χώρα μας και στα πλαίσια της μείωσης γενικά του ήδη εκτροχιασμένου Δημόσιου χρέους από 15/03/2010 ισχύουν νέοι συντελεστές Φ.Π.Α. ως ακολούθως:**

- από 9% σε 10%
- από 4,5% σε 5%
- από 19% σε 21%
- από 6% σε 7%
- από 3% σε 4%

- από 13% σε 15%

**6. Επίσης και για τον ίδιο ως άνω λόγο δηλαδή της μείωσης γενικά του Δημόσιου χρέους και ενίσχυση της Ελληνικής οικονομίας, η Κυβέρνηση κατέθεσε στις 02/05/2010 με τη διαδικασία του κατεπείγοντος, νομοσχέδιο για την αύξηση του Φ.Π.Α. και των Ειδικών φόρων κατανάλωσης. Το νομοσχέδιο προβλέπει:**

Αύξηση του συντελεστή Φ.Π.Α. από 21% στο 23%, από 10% σε 11% και απο 5% σε 5,5%. Πρόκειται για τη δεύτερη αύξηση των συντελεστών Φ.Π.Α. απο τις αρχές του έτους 2010, η οποία αν δεν απορροφηθεί από την αγορά θα οδηγήσει σε σημαντικές επιβαρύνσεις στις λιανικές τιμές προϊόντων και υπηρεσιών, αλλά και σε νέα πτώση της κατανάλωσης.

## ΠΗΓΕΣ - ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

### 1. Internet

- ◆ [www.google.gr](http://www.google.gr)
- ◆ [www.wikipedia.gr](http://www.wikipedia.gr) [www.wikipedia.com](http://www.wikipedia.com)
- ◆ [www.gus.gr](http://www.gus.gr)
- ◆ [www.gsis.gr](http://www.gsis.gr)
- ◆ [www.in.gr](http://www.in.gr)
- ◆ [www.taxisnet.gr](http://www.taxisnet.gr)
- ◆ [www.forthnet.gr](http://www.forthnet.gr)

### 2. Βιβλιογραφία

- ◆ Φορολογική λογιστική Δημήτρης Ε. Γκίνογλου
- ◆ Ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας Παναγιώτη Κ. Γιαννακούρη  
Βασίλη ΣΠ. Κουκοβίνη
- ◆ Παραδόσεις-Σημειώσεις Καθηγητών ΑΤΕΙ ΚΡΗΤΗΣ