



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

**ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ**

**ΘΕΜΑ:**

**ΓΕΝΙΚΑ ΠΕΡΙ ΦΠΑ- ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΩΣ Ν.2859/00**

**ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ: ΤΣΙΜΠΟΥΚΗΣ ΣΤΑΥΡΟΣ**

<b><u>ΣΠΟΥΔΑΣΤΕΣ:</u></b>	<b>ΑΝΔΡΟΥΛΑΚΗ ΕΥΑΓΓΕΛΙΑ</b>	<b>ΠΤΘ'</b>	<b>7475</b>
	<b>ΔΗΜΟΤΑΚΗ ΑΡΕΤΟΥΣΑ</b>	<b>ΠΤΖ'</b>	<b>7436</b>
	<b>ΖΑΧΑΡΙΟΥΔΑΚΗ ΑΙΚΑΤΕΡΙΝΗ</b>	<b>ΠΤΔ'</b>	<b>8148</b>



**ΗΡΑΚΛΕΙΟ, ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΣ 2011**

## **ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ**

	ΣΕΛ.
<i>Περιεχόμενα.....</i>	<i>1-6</i>
<i>Πρόλογος .....</i>	<i>7</i>

### **ΜΕΡΟΣ Α – ΘΕΩΡΙΑ**

#### **ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ**

##### **ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ**

<i>Άρθρο 1- Επιβολή του φόρου.....</i>	<i>8</i>
<i>Άρθρο 2- Αντικείμενο του φόρου .....</i>	<i>8- 11</i>
<i>Άρθρο 3- Υποκείμενοι στο φόρο.....</i>	<i>11-13</i>
<i>Άρθρο 4- Οικονομική δραστηριότητα .....</i>	<i>13-14</i>

#### **ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΥΟ**

##### **ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΕΣ ΠΡΑΞΕΙΣ**

<i>Άρθρο 5- Παράδοση αγαθών.....</i>	<i>14-16</i>
<i>Άρθρο 6- Παράδοση ακινήτων.....</i>	<i>16-17</i>
<i>Άρθρο 7- Πράξεις θεωρούμενες ως παράδοση αγαθών.....</i>	<i>17-19</i>
<i>Άρθρο 8- Παροχή υπηρεσιών.....</i>	<i>20-21</i>
<i>Άρθρο 9- Πράξεις θεωρούμενες ως παροχή υπηρεσιών .....</i>	<i>21-22</i>
<i>Άρθρο 10- Εισαγωγή αγαθών .....</i>	<i>22- 23</i>
<i>Άρθρο 11- Ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών .....</i>	<i>23- 25</i>
<i>Άρθρο 12- Πράξεις θεωρούμενες ως ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών..</i>	<i>25</i>

#### **ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΡΙΑ**

##### **ΤΟΠΟΣ ΠΡΑΓΜΑΤΟΠΟΙΗΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΠΡΑΞΕΩΝ**

<i>Άρθρο 13- Τόπος παράδοσης αγαθών.....</i>	<i>26- 29</i>
<i>Άρθρο 14- Τόπος παροχής υπηρεσιών .....</i>	<i>29- 34</i>
<i>Άρθρο 15- Τόπος ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών .....</i>	<i>35- 36</i>

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΕΣΣΕΡΑ**

### **ΓΕΝΕΣΗ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗΣ**

- Άρθρο 16- Χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης στην παράδοση αγαθών και στην παροχή υπηρεσιών ..... 36- 38*
- Άρθρο 17- Χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης στην εισαγωγή αγαθών.. ..... 38-39*
- Άρθρο 18- Χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών και απαιτητό του φόρου ..... 40*

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΕΝΤΕ**

### **ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ ΚΑΙ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ**

- Άρθρο 19- Φορολογητέα αξία στην παράδοση αγαθών, στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών και στην παροχή υπηρεσιών ..... 40-44*
- Άρθρο 20- Φορολογητέα αξία στην εισαγωγή αγαθών ..... 44- 45*
- Άρθρο 21- Συντελεστές- υπολογισμός του φόρου ..... 45- 46*

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΞΙ**

### **ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ ΑΠΟ ΤΟ ΦΟΡΟ**

- Άρθρο 22- Απαλλαγές στο εσωτερικό της χώρας ..... 47- 51*
- Άρθρο 23- Απαλλαγές στην εισαγωγή αγαθών ..... 51- 52*
- Άρθρο 24- Απαλλαγές των πράξεων κατά την εξαγωγή, εκτός κοινότητας, των εξομοιούμενων προς αυτές πράξεων και των διεθνών μεταφορών ..... 52- 54*
- Άρθρο 25- Απαλλαγές στη διεθνή διακίνηση αγαθών ..... 54-56*
- Άρθρο 26- Απαλλαγές στο καθεστώς των φορολογικών αποθηκών, άλλων από αυτές του Ν. 2960/2001..... 56- 60*
- Άρθρο 27- Ειδικές απαλλαγές ..... 60- 63*
- Άρθρο 28- Απαλλαγές στην παράδοση αγαθών σε άλλο κράτος-μέλος... 63- 64*
- Άρθρο 29- Απαλλαγές στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών ..... 65*

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΠΤΑ**

### **ΕΚΠΤΩΣΗ- ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ**

<i>Άρθρο 30- Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου .....</i>	<i>65- 67</i>
<i>Άρθρο 31- Προσδιορισμός του εκπιπόμενου φόρου .....</i>	<i>67- 69</i>
<i>Άρθρο 32- Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου .....</i>	<i>69- 70</i>
<i>Άρθρο 33- Διακανονισμός εκπτώσεων .....</i>	<i>70- 73</i>
<i>Άρθρο 34- Επιστροφή του φόρου.....</i>	<i>73-75</i>

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΟΧΤΩ**

### **ΥΠΟΧΡΕΟΙ ΣΤΟ ΦΟΡΟ ΚΑΙ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΤΟΥΣ**

<i>Άρθρο 35- Υπόχρεοι στο φόρο .....</i>	<i>76-77</i>
<i>Άρθρο 35<sup>α</sup>- Ειδικό καθεστώς για μη εγκατεστημένους στην κοινότητα υποκείμενους στο φόρο, οι οποίοι παρέχουν ηλεκτρονικές υπηρεσίες σε μη υποκείμενους μέσα στην κοινότητα .....</i>	<i>77- 80</i>
<i>Άρθρο 36- Υποχρεώσεις των υποκείμενων στο φόρο.....</i>	<i>80- 86</i>
<i>Άρθρο 37- Υποχρεώσεις άλλων προσώπων.....</i>	<i>86-87</i>
<i>Άρθρο 38- Δήλωση και συναφείς υποχρεώσεις .....</i>	<i>88- 91</i>

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΝΝΕΑ**

### **ΕΙΔΙΚΑ ΚΑΘΕΣΤΩΤΑ**

<i>Άρθρο 39- Ειδικό καθεστώς μικρών επιχειρήσεων.....</i>	<i>91- 97</i>
<i>Άρθρο 39<sup>α</sup>- Ειδικό καθεστώς ανακυκλώσιμων απορριμμάτων.....</i>	<i>97- 98</i>
<i>Άρθρο 40- Ειδικό καθεστώς κατ' αποκοπή καταβολής του φόρου ....</i>	<i>98- 99</i>
<i>Άρθρο 41- Ειδικό καθεστώς αγροτών .....</i>	<i>99- 102</i>
<i>Άρθρο 42- Αγρότες, αγροτικά προϊόντα, αγροτικές εκμεταλλεύσεις και υπηρεσίες..</i>	<i>103- 104</i>
<i>Άρθρο 43- Ειδικό καθεστώς πρακτορείων ταξιδιών.....</i>	<i>104- 105</i>
<i>Άρθρο 44- Ειδικό καθεστώς φορολογίας βιομηχανοποιημένων καπνών...</i>	<i>105- 106</i>

<i>Άρθρο 45- Ειδικό καθεστώς φορολογίας των υποκειμένων στο φόρο μεταπωλητών που παραδίδουν μεταχειρισμένα αγαθά και αντικείμενα καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας.....</i>	<i>106- 110</i>
<i>Άρθρο 46-Ειδικό καθεστώς φορολογίας για τις πωλήσεις σε δημοπρασία...110-112</i>	
<i>Άρθρο 47-Ειδικό καθεστώς επενδυτικού χρυσού.....</i>	<i>112-114</i>

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΚΑ**

### **ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΒΕΒΑΙΩΣΗΣ ΚΑΙ ΚΑΤΑΒΟΛΗΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ**

<i>Άρθρο 48- Αρμόδια φορολογική αρχή-φορολογικός έλεγχος.....</i>	<i>114-115</i>
<i>Άρθρο 49- Πράξη προσδιορισμού του φόρου .....</i>	<i>115-116</i>
<i>Άρθρο 50- Προσωρινή πράξη προσδιορισμού φόρου.....</i>	<i>116- 117</i>
<i>Άρθρο 51- Κοινοποίηση των πράξεων.....</i>	<i>117</i>
<i>Άρθρο 52- Διοικητική επίλυση της διαφοράς .....</i>	<i>117-118</i>
<i>Άρθρο 53- Βεβαίωση του φόρου .....</i>	<i>118-119</i>
<i>Άρθρο 54- Τρόπος καταβολής του φόρου.....</i>	<i>119- 120</i>
<i>Άρθρο 55- Ευθύνη εις ολόκληρον καταβολής του φόρου .....</i>	<i>120</i>
<i>Άρθρο 56- Ακύρωση ή τροποποίηση οριστικής εγγραφής.....</i>	<i>121</i>

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΝΤΕΚΑ**

### **ΠΑΡΑΓΡΑΦΗ-ΑΠΟΡΡΗΤΟ-ΛΟΙΠΕΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΤΙΚΕΣ ΠΡΑΞΕΙΣ**

<i>Άρθρο 57- Παραγραφή.....</i>	<i>121- 122</i>
<i>Άρθρο 58- Απόρρητο.....</i>	<i>122- 123</i>
<i>Άρθρο 59- Λοιπές διαδικαστικές διατάξεις.....</i>	<i>123</i>
<i>Άρθρο 60- Βεβαίωση του φόρου επί εισαγόμενων αγαθών.....</i>	<i>123</i>

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΩΔΕΚΑ**

### **ΕΙΔΙΚΗ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΓΙΑ ΤΙΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΜΕ ΤΑ ΑΝΦΕΡΟΜΕΝΑ ΣΤΟ ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ ΙΙ ΕΛΑΦΗ**

<i>Άρθρο 61- Ειδική διαδικασία που εφαρμόζεται στις συναλλαγές με τα αναφερόμενα στο παράρτημα ΙΙ εδάφη.....</i>	<i>124</i>
--	------------

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΚΑΤΡΙΑ**

### **ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΚΑΙ ΤΕΛΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ**

<i>Άρθρο 62- Έκπτωση φόρων για αποθέματα εμπορεύσιμων αγαθών – Φ.Π.Α επί εργαλαβικών προσυμφώνων.....</i>	<i>125- 127</i>
<i>Άρθρο 63- Καταργούμενες διατάξεις και λοιπές ρυθμίσεις.....</i>	<i>128- 129</i>
<i>Άρθρο 64- Τελικές διατάξεις.....</i>	<i>129</i>
<i>Άρθρο 65- Έναρξη ισχύος Ν.1642/1986.....</i>	<i>130</i>

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΚΑΤΕΣΣΕΡΑ**

### **ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΣΗ ΑΡΘΡΩΝ ΤΟΥ Ν.2859/2000 ΜΕ ΤΟΝ Ν.3842/2010 ΠΕΡΙ ΦΠΑ**

<i>Άρθρο 59- Ενσωμάτωση οδηγίας 2008/117/ ΕΚ.....</i>	<i>130-131</i>
<i>Άρθρο 60- Ενσωμάτωση άρθρου 3 της οδηγίας 2008/8/ΕΚ .....</i>	<i>132- 133</i>
<i>Άρθρο 61- Εναρμόνιση διατάξεων του κώδικα ΦΠΑ στις διατάξεις της οδηγίας 2006/112/ΕΚ .....</i>	<i>133</i>
<i>Άρθρο 62- Τροποποίηση διατάξεων του Κώδικα ΦΠΑ.....</i>	<i>134-141</i>
<i>Άρθρο 63- Κατάργηση τμηματικής καταβολής ΦΠΑ.....</i>	<i>142</i>
<i>Άρθρο 64- Ειδικός φόρος ιδιωτικών πλοίων αναμονής.....</i>	<i>142- 145</i>

**ΜΕΡΟΣ ΔΕΥΤΕΡΟ**  
**ΕΝΤΥΠΑ - ΑΣΚΗΣΕΙΣ- ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ**

<i>Φ1- Εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ.....</i>	<i>146- 147</i>
<i>Φ2- Περιοδική δήλωση ΦΠΑ.....</i>	<i>148</i>
<i>Φ4- Ανακεφαλαιωτικός πίνακας ενδοκοινοτικών παραδόσεων.....</i>	<i>149</i>
<i>Φ5- Ανακεφαλαιωτικός πίνακας ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών και λήψεων υπηρεσιών .....</i>	<i>150</i>
<i>INTRASTAT άφιξης.....</i>	<i>151</i>
<i>INTRASTAT αποστολής .....</i>	<i>152</i>
<i>Παράδειγμα σε βιβλία Β' κατηγορίας .....</i>	<i>153- 159</i>
<i>Παράδειγμα σε βιβλία Γ' κατηγορίας .....</i>	<i>160-186</i>
<i>Άσκηση σε ΦΠΑ Γ' κατηγορίας .....</i>	<i>187- 190</i>
<i>Βιβλιογραφία .....</i>	<i>191</i>

## ***ΠΡΟΛΟΓΟΣ***

Σκοπός αυτής της εργασίας είναι να δούμε και να συνειδητοποιήσουμε λεπτομέρειες σημαντικές γύρω από την δραστηριότητα της οικονομικής μονάδας.

Στο περιεχόμενο της εργασίας, όπως θα δούμε και στη συνέχεια, καταγράφουμε παρατηρήσεις, αναλύσεις στοιχείων, δεδομένα προς αξιοποίηση και παραδείγματα επί πραγματικών στοιχείων οικονομικής δράσης, τα οποία μας βοηθούν να κατανοήσουμε καλύτερα την λειτουργία καθώς επίσης και τη σημαντικότητα ενός έμμεσου φόρου, του Φ.Π.Α. Οφείλουμε να σημειώσουμε ότι η μηνιαία αναφορά των στοιχείων των επιχειρήσεων, δίνουν τη δυνατότητα να αξιοποιήσουμε τις βάσεις δεδομένων, σε ότι αφορά την σωστή απόδοση του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας των οικονομικών στοιχείων κάθε μορφής επιχείρησης και μεγέθους.

Συμπεραίνουμε λοιπόν, ότι η προσέγγιση της πραγματικής απόδοσής προς το δημόσιο, έχει σαν αποτέλεσμα να βοηθήσει τους υπεύθυνους του δημόσιου και ιδιωτικού φορέα για προϋπολογισμό, σχεδιασμό και λήψη έγκυρων και έγκαιρων αποφάσεων, σε στιγμές, που αφορούν τη ζωή της επιχείρησης και κατ' επέκταση τα έσοδα του δημοσίου, καθώς επίσης και την δυνατότητα ασφάλειας και εξασφάλισης εισοδήματος στους εργαζομένους.



## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΝΑ**

### **ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ**

#### **Άρθρο 1- ΕΠΙΒΟΛΗ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ**

Στη χώρα μας επιβάλλεται φόρος κύκλου εργασιών, ο λεγόμενος «φόρος προστιθέμενης αξίας», όπου άρχισε να ισχύει από την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 1987 με τις διατάξεις του νόμου Ν. 1642/1986. Ο φόρος αυτός είναι κυρίως "κοινοτικός φόρος", αν και ανάλογα την χρησιμότητα και τον λόγο επιβολής του φόρου ονομάζεται έμμεσος, αναλογικός, κ.α. και επιρρίπτεται από τον κατά νόμο υπόχρεο σε βάρος αντισυμβαλλόμενου. Γενικά είναι έμμεσος φόρος και επιβάλλεται στο εσωτερικό της χώρας και επιβαρύνει τους καταναλωτές για τις πράξεις που αποτελούν το αντικείμενο του φόρου. Να αναφέρουμε ότι ως εσωτερικό της χώρας νοείται όλη η ελληνική επικράτεια εκτός της περιοχής του Αγίου Όρους.

#### **Άρθρο 2- ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ**

Ως αντικείμενο του φόρου, δηλαδή πράξεις που υπάγονται σε Φπα, ορίζεται:

Α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, με τις προϋποθέσεις ότι οι παραπάνω συναλλαγές δημιουργούνται από επαχθή αιτία (ανταλλαγή με οποιονδήποτε τρόπο, είδος ή χρήματα), μέσα στην ελληνική επικράτεια (εσωτερικό της χώρας) και από υποκείμενο στο φόρο που δρα με την εν λόγω επαγγελματική του ιδιότητα. Συνεπώς προκύπτει ότι:

i) Ο φπα καλύπτει όλο το φάσμα των συναλλαγών στο εσωτερικό της χώρας με εξαίρεση τις απαλλασσόμενες πράξεις, όπου αναλύονται σε ξεχωριστό άρθρο.

ii) Υποκείμενες στο φόρο θεωρούνται μόνο οι πράξεις από ανταλλαγή και όχι από χαριστική αιτία, αν και υπάρχουν εξαιρέσεις όπου οι πράξεις αν και χωρίς αντάλλαγμα υπόκεινται σε φόρο όπως π.χ. οι αυτοπαραδόσεις.

iii) Φορολογητέες πράξεις ορίζονται αυτές που γίνονται από υποκείμενους στο φόρο και δρουν στα πλαίσια της επαγγελματική τους δραστηριότητα και μόνο, και όχι οποιεσδήποτε άλλες που παρουσιάζονται σε αντίθετη περίπτωση, δηλαδή πράξεις από υποκείμενους στο φόρο που όμως δεν δρουν στα πλαίσια της επαγγελματικής τους δραστηριότητες ή είναι ιδιώτες. Στην περίπτωση όμως που η συναλλαγή γίνεται για μετέπειτα πώληση θεωρείται φορολογική πράξη.

iv) Για την υπαγωγή στο φόρο της παράδοσης αγαθών είναι απαραίτητο η πραγματοποίησή της μέσα στο εσωτερικό της χώρα, όπου συμπεριλαμβάνει την έκταση της ελληνικής επικράτειας που περικλείεται από τα εθνικά σύνορα, αλλά και από οποιοδήποτε περιοχή που γειτνιάζει με τα χωρικά ύδατα της ελληνικής επικράτειας μέσα στην οποία είναι δυνατό να ασκούνται κυριαρχικά δικαιώματα της Ελλάδας, σε σχέση με την εξερεύνηση και εκμετάλλευση των φυσικών όρων του βυθού και του υπεδάφους αυτής.

**B) η εισαγωγή αγαθών από τρίτες χώρες**, η οποία δεν εξαιρεί κανέναν από την επιβολή του φπα είτε ο εισαγωγέας είναι υποκείμενος στο φπα είτε όχι, ακόμη και αν ασκεί ή μη επαγγελματική δραστηριότητα, δηλαδή θα φορολογηθεί ακόμη και ο ιδιώτης που δεν ασκεί καμία δραστηριότητα.

**Γ) η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών**, η οποία για να ισχύει πρέπει να τηρεί κάποιες προϋποθέσεις, και συγκεκριμένα θα πρέπει:

i) να πρόκειται για αγαθά που μεταφέρονται στην Ελλάδα από άλλο κράτος-μέλος

ii) ο δέκτης να είναι υποκείμενος σε φόρο ή να είναι νομικό πρόσωπο που δεν υπάγεται σε φόρο αλλά να δρα με την ιδιότητα του υποκείμενου στο φόρο.

Υποκείμενος στο φόρο θεωρείται αυτός που ενεργεί πράξεις φορολογητέες ή αφορολόγητες με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου ή πράξεις απαλλασσόμενες, σύμφωνα με το άρθρο 22 και οι αγρότες του άρθρου 4. Καθώς και όλοι όσοι (είτε υπόκεινται είτε όχι στο φόρο) προχωρούν στην αγορά καινούριων μεταφορικών μέσων που είναι εγκαταστημένο στο εσωτερικό της χώρας. Ακόμη, να αναφερθούμε στην έννοια μη υποκείμενο στο φόρο ΝΠΔΔ, δηλαδή στο πρόσωπο που θεωρείται βάση του άρθρου 3 μη υποκείμενο στο φόρο αλλά και κάθε νομικό πρόσωπο που δεν ασκεί οικονομική δραστηριότητα.

iii) η συναλλαγή να πραγματοποιείται με ανταλλαγή, αν και υπάρχουν και εξαιρέσεις στις οποίες παρόλο που δεν υπάρχει αντάλλαγμα υπάγεται σε φορολόγηση. Είναι όμως απαραίτητο η συναλλαγή να πραγματοποιείται, και από την πλευρά πωλητή αλλά και του αγοραστή, στα πλαίσια άσκησης της οικονομικής τους δραστηριότητας.

Στην περίπτωση όπου **τα αγαθά υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης** και εισάγονται από κράτος μέλος στην Ελλάδα, θεωρείται ενδοκοινοτική απόκτηση εφόσον και ο αγοραστής είναι πρόσωπο το οποίο καλύπτεται από τις διατάξεις της αρ. 2 του άρθρου 11. Συνεπώς πάντοτε στην Ελλάδα ανεξάρτητα αν τα πρόσωπα έχουν υπερβεί το όριο των 10000€ θα φορολογηθούν καταβάλλοντας τον φόρο με την υποβολή ειδικής προσωρινής δήλωσης στην αρμόδια τελωνιακή αρχή, σύμφωνα με τις διατάξεις της αρ. 7 του άρθρου 38 (ΠΟΛ 1282/92).

#### ***ΕΛΑΦΙΚΟΤΗΤΑ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ***

A) Εξαιρέση αποτελεί η επιβολή του φόρου για την περιοχή του Αγίου Όρους η οποία βρίσκεται εκτός πεδίου εφαρμογής του ΦΠΑ. Η απόφαση αυτή προήλθε από απόφαση του υπουργού οικονομικών σύμφωνα με τις ΑΥΟ Π 7395/4269 ΠΟΛ 302/87, όπως τροποποιήθηκε με την ΑΥΟ 1082911/4328 ΠΟΛ 1164/92. Βάση της οποίας ορίζεται ότι οι πράξεις που θα ενεργούνται μέσα στην περιοχή αυτή δε θα υπάγονται σε φόρο. Οποιοσδήποτε λοιπόν παραδώσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών που παρέχονται από και προς την περιοχή του Αγίου Όρους καθώς και όσων εισάγονται από το εξωτερικό στην περιοχή αυτή απαλλάσσονται της φορολόγησης.

B) Το φορολογικό έδαφος της κοινότητας προσδιορίζεται, βάση του νόμου 2859/00 σε συνδυασμό με το παράρτημα II αυτού του άρθρου, ως το εσωτερικό των κρατών-μελών το οποίο ορίζεται με το άρθρο 227 της συνθήκης ίδρυσης της Ευρωπαϊκής οικονομικής κοινότητας. Όσοι είναι εγκατεστημένοι σε αυτές τις περιοχές λαμβάνουν κοινοτικούς ΑΦΜ από την φορολογική διοίκηση του κράτους-μέλους. Τα αγαθά που εισέρχονται στα παραπάνω εδάφη καθώς και στην Ελλάδα θεωρούνται ως εισαγόμενα από Τρίτη χώρα και συνεπώς όσα εξέρχονται από αυτές τις περιοχές θεωρούνται εξαγόμενα και υπόκεινται στη τελωνιακή διαδικασία για την αντίστοιχη

εισαγωγή και εξαγωγή τους, όπως ορίζει η ΠΟΛ 1037/04). Όσον αφορά τις περιοχές εκτός της ευρωζώνης, μέσα στις οποίες δηλαδή δεν υπάρχει το ευρώ ως ενιαίο νόμισμα, δεν υπάρχει επίπτωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκτός από τις αναγκαίες μετατροπές σε ευρώ αφού εξακολουθούν να ισχύουν οι κανόνες ενδοκοινοτικών συναλλαγών για όλες τις συναλλαγές μεταξύ κρατών-μελών της ευρωζώνης και μη.

### **Άρθρο 3- ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟΙ ΣΤΟ ΦΟΡΟ**

Ο όρος υποκείμενος στο φόρο είναι μια ευρεία έννοια η οποία περιλαμβάνει κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο (ημεδαπό ή αλλοδαπό) ή ένωση προσώπων που δρουν στα πλαίσια της επαγγελματικής τους ιδιότητας και συναλλάσσονται με σκοπό το κέρδος αλλά και για ορισμένες πράξεις περιλαμβάνονται και τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα. Θα πρέπει να αναφέρουμε επίσης ότι το αν κάποιος είναι υπόχρεος στο φόρο δεν σημαίνει απαραίτητα ότι είναι και υποκείμενος στο φόρο. Συγκεκριμένα, υποκείμενος στο φόρο είναι:

A) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο (ημεδαπό ή αλλοδαπό) ή ένωση προσώπων που ασκεί οποιαδήποτε οικονομική δραστηριότητα ανεξάρτητα αν βρίσκεται στην Ελλάδα ή στο εξωτερικό, αν ο σκοπός είναι το κέρδος ή όχι και το αποτέλεσμα της συναλλαγής του αποφέρει κέρδος ή ζημιά. Προκύπτει λοιπόν ότι υποκείμενοι στο φόρο μπορεί να είναι και οι συνεταιρισμοί αλλά και η συμπλοιοκτησία.

B) κάθε πρόσωπο που ενεργεί πράξη πώλησης καινούριου μεταφορικού μέσου, χωρίς φυσικά να ενεργεί με την οικονομική του δραστηριότητα αλλά μόνο περιστασιακά, σε αγοραστή εγκατεστημένο σε άλλο κράτος-μέλος. Ο Έλληνας που ενεργεί αυτή την πράξη δικαιούται επιστροφή του ΦΠΑ που αναλογεί στην αξία της πώλησης.

Για να θεωρηθεί ένα μεταφορικό μέσο καινούργιο θα πρέπει να ισχύουν τα εξής:

i) να μην έχει βγει στην κυκλοφορία σε διάστημα περισσότερο των 6 μηνών και ταυτόχρονα να μην έχουν διανυθεί παραπάνω από 600χλμ, και

ii) το μεταφορικό μέσο που προορίζεται για πώληση να μεταφερθεί σε άλλο κράτος-μέλος όπου και θα καταβληθεί ο ανάλογος ΦΠΑ στο κράτος αυτό του αγοραστή.

Γ) όσοι δεν συνδέονται με τον εργοδότη τους με σύμβαση εργασίας ή οποιαδήποτε άλλη νομική σχέση εξάρτησης που συνεπάγεται την ευθύνη του εργοδότη.

Για να θεωρηθεί ότι υπάρχει σχέση εξάρτησης ανάμεσα σε εργαζόμενο και εργοδότη θα πρέπει να ισχύουν τα παρακάτω:

i) η εργασία να παρέχεται για ορισμένο ή αόριστο χρόνο

ii) να εκτελείται αυτή η εργασία σύμφωνα με τις οδηγίες, εντολές και επίβλεψη του εργοδότη

iii) την ευθύνη για το αποτέλεσμα της εργασίας να βαρύνει τον εργοδότη

iv) η αμοιβή να καταβάλλεται τμηματικά, και

v) η απασχόληση να είναι διαρκείας και στους χώρους εργασίας του εργοδότη να παραβρίσκεται ο αρμόδιος που παρέχει την εκάστοτε υπηρεσία.

Σε κάποιες περιπτώσεις που οι υπηρεσίες παρέχονται αποκλειστικά στο Δημόσιο ή σε ΝΠΙΔΔ, χωρίς να σημαίνει πως είναι απαραίτητη προϋπόθεση, σχέση εξάρτησης αποδεικνύεται με την υποχρέωση ασφάλισης στο ΙΚΑ.

Σε πολλές από τις περιπτώσεις που υπάρχει η σχέση μίσθωσης έργου και συνεπώς δεν φορολογούνται με ΦΠΑ καταβάλλουν χαρτόσημο για το ποσό της αμοιβής τους αυτής.

Δ) Η κοινοπραξία που κατασκευάζει ακίνητο με το σύστημα της αντιπαροχής και η κοινωνία που κατασκευάζει ακίνητο σε οικόπεδο που ανήκει στα μέλη της. Τα πρόσωπα αυτά θα υπαχθούν στο φόρο για τις αυτοπαραδόσεις και παραδόσεις των έργων αυτών.

Σχετικά με το Ελληνικό Δημόσιο, τους Δήμους, τις κοινότητες και τα ΝΠΔΔ:

Α) δεν θεωρούνται υποκείμενοι στο φόρο για τις πράξεις παράδοσης αγαθών και παροχής υπηρεσιών που ενεργούν κατά την εκπλήρωση της αποστολής τους, ακόμη κι αν εισπράττουν τέλη, δικαιώματα ή εισφορές για αυτές τους τις πράξεις. Παρόλα αυτά όμως, δεν χρήζουν καμίας ιδιαίτερης αντιμετώπισης όσον αφορά την φορολόγηση των προϊόντων που προμηθεύονται από τις επιχειρήσεις. Δηλαδή, η απαλλαγή τους από τον φόρο ισχύει μόνο για τις εργασίες που εκτελούν αποκλειστικά για την εκτέλεση της αποστολής τους. Αντίθετα, αν πωλούν διάφορα αγαθά που παράγουν οι ίδιοι, ακόμη κι αν είναι για ερευνητικούς σκοπούς, αλλά και όταν οι ενέργειες τους πραγματοποιούνται στα πλαίσια καθαρά ιδιωτικοοικονομικών κριτηρίων που σε περίπτωση που πραγματοποιούνταν από ιδιωτικό φορέα θα υπαγόταν σε φορολόγηση, τότε τα πρόσωπα αυτά υπόκεινται σε ΦΠΑ.

Β) εξαιρούνται από την υπαγωγή σε ΦΠΑ μόνο για τις πράξεις παράδοσης αγαθών και υπηρεσιών που ενεργούν κατά την άσκηση δημόσιας εξουσίας και όχι τις πράξεις που ενεργούν ως επιχειρηματική δραστηριότητα που αν ασκούνταν από άλλο πρόσωπο θα υπαγόταν σε φόρο. Βέβαια, η εξαίρεση αυτή ισχύει εφόσον η μη υπαγωγή τους στο φόρο δεν οδηγεί σε στρέβλωση των όρων του ανταγωνισμού.

#### **Άρθρο 4- ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ**

Α) Όπως ήδη έχουμε αναφέρει η άσκηση οικονομικής δραστηριότητας είναι απαραίτητο στοιχείο για να υπόκειται κάποιος σε φόρο. Ως οικονομική δραστηριότητα θεωρείται η δραστηριότητα του παραγωγού, του εμπόρου, βιομηχάνου, βιοτέχνη, κτλ., είτε αυτή αφορά χονδρικές πωλήσεις είτε λιανικές πωλήσεις, αλλά και η δραστηριότητα παροχής υπηρεσιών. Ακόμη συμπεριλαμβάνονται και οι εργασίες εξόρυξης, αγροτών είτε αυτοί υπάγονται σε ειδικό καθεστώς είτε όχι, ελεύθερων επαγγελματιών, καθώς και η εκμετάλλευση ενός ενσώματου ή άυλου αγαθού, εφόσον φυσικά όλα τα παραπάνω πράττονται με σκοπό την απόκτηση κέρδους μέσω των εργασιών τους.

Β) Οικονομική δραστηριότητα θεωρείται ότι ασκεί η κοινωνία επί ακινήτου που κατασκευάζει οικοδομή προς πώληση στο κοινόκτητο οικόπεδο ή αγροτεμάχιο εφόσον:

i) οι κοινωνοί διενεργούν κατ' επάγγελμα κατασκευή οικοδομών προς πώληση,

ii) κάποιος ή κάποιοι εκ των κοινωνών διενεργούν κατ' επάγγελμα κατασκευή οικοδομών προς πώληση ενώ κάποιος ή κάποιοι δεν διενεργούν τέτοιες πράξεις κατά συνήθη δραστηριότητα,

iii) όλοι ή κάποιοι εκ των κοινωνών διενεργούν κατά συνήθη δραστηριότητα οικοδομών προς πώληση έστω και εάν δεν έχουν υποβάλλει δήλωση έναρξης ή μεταβολών για την δραστηριότητά τους.

Στην περίπτωση που οι κοινωνοί δεν ενεργούν κατ' επάγγελμα ή κατά συνήθη δραστηριότητα κατασκευή οικοδομών προς πώληση αλλά παρόλα αυτά απέκτησαν με οποιονδήποτε τρόπο το εμπράγματο δικαίωμα τους πριν την 1.1.2006 ή από κληρονομιά ή γονική παροχή εφόσον αυτό αποκτήθηκε μετά την 1.1.2006, δεν έχουν εφαρμογή τα αναφερόμενα στις περιπτώσεις β και γ.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΥΟ**

### **ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΕΣ ΠΡΑΞΕΙΣ**

#### **Άρθρο 5- ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΑΓΑΘΩΝ**

Α) Παράδοση αγαθών θεωρείται η κάθε πράξη που μεταβιβάζεται σε κάποιον το δικαίωμα να έχει την κυριότητα ενσώματου κινητού αγαθού. Ενσώματα αγαθά είναι οι φυσικές ενέργειες ή δυνάμεις όπως πχ. το ηλεκτρικό ρεύμα, το αέριο, το ψύχος και η θερμότητα που μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο συναλλαγής. Για την πραγματοποίηση της παράδοσης αγαθών πρέπει να ισχύουν ταυτοχρόνως τα εξής:

i) η πράξη να αφορά αγαθά της επαγγελματικής εκμετάλλευσης του υποκείμενου στο φόρο, δηλαδή αγαθά που έχουν αποκτηθεί με σκοπό την μεταπώληση καθώς και

η παράδοση πάγιων περιουσιακών στοιχείων που προορίζονται για την κάλυψη διαρκών αναγκών της επιχείρησής του.

ii) σύμβαση αμοτεροβαρής και μεταβιβαστική της κυριότητας, δηλαδή η συμφωνία μεταξύ δύο μερών τα οποία έχουν αναλάβει αμοιβαία κάποιες συγκεκριμένες υποχρεώσεις και έχουν σκοπό την παραγωγή έννομων αποτελεσμάτων. Μάλιστα θα πρέπει αυτή η σύμβαση να καταλήγει στη μεταβίβαση της κυριότητας, είτε αυτή αφορά την πλήρη είτε την ψιλή.

iii) η παράδοση μεταβιβαζόμενου πράγματος. Ως πράγμα θεωρείται το κάθε ενσώματο, αυθύπαρκτο και απρόσωπο αντικείμενο που επιδέχεται εξουσίαση, σύμφωνα με τον αστικό κώδικα. Περιλαμβάνονται ακόμη στην έννοια του και κάποιες φυσικές ενέργειες ή δυνάμεις οι οποίες περιοριζόμενες εντός ορισμένου χώρου είναι και αυτά δεκτικές εξουσίασης.

iv) θέση του πράγματος στη διάθεση του χρήστη, δηλαδή η παράδοση της νομής του πράγματος με σκοπό ο αποκτών να μπορέσει να ασκήσει εξουσία σε αυτό, χωρίς απαραίτητα να σημαίνει πως πρέπει να επέλθει υλική παράδοση του αγαθού αυτού.

B) Παράδοση αγαθών έχουμε και όταν υπάρχουν παραγγελιοδοχικές εργασίες, δηλαδή όταν υπάρχει παράδοση αγαθού από τον παραγγελέα στον παραγγελιοδόχο και αντίστροφα, όπου η πράξη διενεργείται στο όνομα του παραγγελιοδόχο αλλά γίνεται για λογαριασμό του παραγγελέα.

Γ) παράδοση αγαθών, επίσης, έχουμε όταν:

i) παραδίδεται το αγαθό που πρόκειται να πωληθεί στον αγοραστή αλλά μέχρι να ξεπληρωθεί ολόκληρο το ποσό χρέους η κυριότητα του παραμένει στον πωλητή

ii) η μεταβίβαση της κυριότητας (κινητού ή ακινήτου) με καταβολή αποζημίωσης, εφόσον ενεργείται κατόπιν επιταγής Δημόσιας Αρχής (πολιτικής ή στρατιωτικής) ή στο όνομά της ή σε εκτέλεση νόμου, με τον όρο ότι αυτά ανήκουν σε άτομο υποκείμενο στο φόρο.



Δ) Δεν καταλογίζεται ως παράδοση αγαθών η μεταβίβαση αγαθών επιχείρησης ως συνόλου, κλάδου ή μέρους της από επαχθή ή χαριστική αιτία ή με τη μορφή εισφοράς σε υφιστάμενο ή συνιστώμενο πρόσωπο. Ο νέος κάτοχος της επιχείρησης πρέπει να είναι ή τουλάχιστον να επέλθει σε έναρξη οικονομικής δραστηριότητας, σε περίπτωση που δεν είναι. Το νέο αυτό άτομο αποκτά όλα τα δικαιώματα αλλά και τις υποχρεώσεις του ατόμου που κληρονόμησε τα προαναφερθέντα, το οποίο είναι υποχρεωμένο να έχει εκπληρώσει όλες τις υποχρεώσεις του πριν κάνει την μεταβίβαση. Ακόμη, οι συγχωνεύσεις καθώς και οι απορροφήσεις επιχειρήσεων δεν θεωρούνται ως παράδοση αγαθών.

### **Άρθρο 6- ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΑΚΙΝΗΤΩΝ**

Παράδοση ακινήτου θεωρείται ότι έχουμε όταν:

Α) Γίνεται μεταβίβαση αποπερατωμένων ή ημιτελών κτιρίων (δηλαδή κτίσματα και κατασκευές που συνδέονται με το έδαφος ή το κτίσμα κατά σταθερό και μόνιμο τρόπο είτε αυτό είναι ολοκληρωμένο είτε όχι) ή τμημάτων των κτιρίων του οικοπέδου που μεταβιβάζεται μαζί με το κτίριο ως ενιαία ιδιοκτησία.

Να επισημάνουμε ότι από μόνη της η μεταβίβαση οικοπέδου δεν υπάγεται σε ΦΠΑ. Για να υπαχθεί η μεταβίβαση σε ΦΠΑ προϋποθέτει αυτή να γίνει με επαχθή αίτια, από άτομο που υπόκειται σε ΦΠΑ και ενεργεί με την οικονομική του δραστηριότητα και πριν υπάρξει η πρώτη εγκατάσταση του ακινήτου.

Ως πρώτη εγκατάσταση νοείται οποιοσδήποτε τρόπος χρησιμοποίησης του ακινήτου (πχ. ιδιοκατοίκηση, ιδιόχρηση, μίσθωση κτλ). Επίσης, θεωρείται παράδοση ακινήτου και η μεταβίβαση ιδανικών μεριδίων οικοπέδου όπου εφαρμόζεται τι αμάχητο τεκμήριο του αποπερατωμένου ακινήτου, δηλαδή η παράδοση ακινήτων από τα σχέδια του εργολάβου-κατασκευαστή ακόμη και στην περίπτωση που δεν υφίσταται αυτό το ακίνητο κατά την παράδοσή του, θεωρείται ότι παραδίδεται περατωμένο ακίνητο μαζί με το συμμεταβιβαζόμενο οικόπεδο.

Β) μεταβιβάζεται η ψιλή κυριότητα, η σύσταση ή η παραίτηση δικαιώματος προσωπικής δουλειάς ή το δικαίωμα άσκησης της επικαρπίας του ακινήτου. Ακόμη, και όταν εκτελούνται εργασίες στο ακίνητο με μίσθωση έργου, ανεξάρτητα το ποιος προμηθεύεται τα υλικά. Εργασίες τέτοιου είδους είναι οι εκσκαφές, κατασκευές οικοδομών, γεφυρών, εργολαβίες δημόσιων έργων, κτλ.

Θα πρέπει να γίνει αντιληπτό ότι δεν επιτρέπεται η επιβολή δυο φόρων στο ίδιο ακίνητο, συνεπώς όταν έχουμε επιβολή ΦΠΑ δεν επιβάλλεται ΦΜΑ (φόρος μεταβίβαση ακινήτου) και το αντίστροφο.

Γ) η άδεια κατασκευής των ακινήτων έχει εκδοθεί από την 01/01/2006 και έπειτα, όπου και υπάγονται σε ΦΠΑ οι μεταβιβάσεις αυτές, αλλά και όσων ενώ η άδεια κατασκευής δεν έχει εκδοθεί μετά το 2006 έχει παρόλα αυτά αναθεωρηθεί από την 01/01/2006 και μετά υπό την προϋπόθεση ότι δεν έχουν ακόμη αρχίσει οι εργασίες κατασκευής πριν την ημερομηνία αναθεώρησης. Εξαίρεση αυτού, από την υπαγωγή δηλαδή στο ΦΠΑ, μπορεί να χορηγηθεί σε κάποιους έπειτα από αίτησή τους και τηρώντας τους όρους και τις διαδικασίες της ΑΥΟ ΠΟΛ 1038/06 και ΠΟΛ 1066/06, εφόσον έχει κατατεθεί πλήρης φάκελος στην πολεοδομία και έχει υπογραφεί προσύμφωνο και εργολαβικό συμβόλαιο κατασκευής πριν την 25/11/2005. Εξαίρεση αποτελεί και η πώληση που θα γίνει στην περίπτωση παράδοσης ακινήτου Α΄ κατοικίας. Αυτό δεν σημαίνει ότι απαλλάσσεται και από τον ΦΜΑ καθώς θα καταβληθεί ο ανάλογος ΦΜΑ σε περίπτωση που υπάρχει υπερβάλλον ποσό από το όριο της απαλλαγής της αξίας του αγοραζόμενου ακινήτου.

#### **Άρθρο 7- ΠΡΑΞΕΙΣ ΘΕΩΡΟΥΜΕΝΕΣ ΩΣ ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΑΓΑΘΩΝ**

Όπως αναφέραμε παραπάνω για να χαρακτηρίσουμε μια πράξη ως παράδοση αγαθού θα πρέπει να τηρεί κάποιες προϋποθέσεις, όπως πχ. να υπάρχει αντάλλαγμα. Αλλά όπως είναι γνωστό, ο κάθε κανόνας περιλαμβάνει και τις εξαιρέσεις του, όπως πχ συμβαίνει στις αυτοπαραδόσεις αγαθών. Έτσι λοιπόν, παράδοση αγαθών θεωρούμε ότι έχουμε και στις εξής περιπτώσεις:

A) Θεωρείται ως παράδοση αγαθών, σύμφωνα με τις διατάξεις του 2<sup>ου</sup> άρθρου, η διάθεση αγαθών της επιχείρησης του υποκείμενου στο φόρο για τις ανάγκες της επιχείρησής του, χωρίς να παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης σε αγοραστή ο οποίος είναι υποκείμενος σε φόρο. Η αντιμετώπιση αυτή έχει ως στόχο την εξασφάλιση ίσων όρων ανταγωνισμού ανάμεσα στις επιχειρήσεις, καθώς και την εξασφάλιση της επιβολής του ΦΠΑ κατά την διάθεση των αγαθών στον τελικό καταναλωτή. Τα αγαθά που αφορούν αυτή την περίπτωση είναι όσα, βάση του άρθρου 3 της παρ.4 του κοινοποιημένου νόμου, δεν παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης όταν ο αποκτών αυτών είναι υποκείμενος στο φόρο. Δηλαδή, για καπνοβιομηχανικά προϊόντα, τρόφιμα ή ποτά ή επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης μέχρι και 9 θέσεων, κ.α.

B) Κατά την περίπτωση αγαθών που ο φόρος έχει εκπέσει ήδη κατά το στάδιο παραγωγής, κατασκευής ή απόκτησής τους, θεωρούνται ως παράδοση αγαθών και οι παρακάτω πράξεις:

i) η διάθεση αγαθών του ίδιου υποκειμένου από την δραστηριότητα του που υπάγεται σε φόρο σε αυτή που απαλλάσσεται αυτού.

ii) η ανάληψη αγαθών από το προσωπικό της επιχείρησης ή από τον ίδιο τον υποκείμενο στο φόρο για ικανοποίηση των προσωπικών τους αναγκών και όχι της επιχείρησης καθώς και η γενικότερη διάθεση των αγαθών της επιχείρησης όχι για εξυπηρέτηση του σκοπού της αλλά για την ανάπτυξη των επαγγελματικών της σχέσεων καθώς και την προβολή αυτής. Εξαιρέση αποτελεί η διάθεση δώρων που το κόστος τους δεν ξεπερνά τα 10€ καθώς και η διανομή των δωρεάν δειγμάτων.

iii) η ιδιοκατοίκηση, η ιδιόχρηση, η μίσθωση ή η χρησιμοποίηση των ακινήτων που υπάγονται στο φόρο όπως αναφέρονται στο άρθρο 6 του κώδικα ΦΠΑ και χρησιμοποιείται από τον ίδιο τον υποκείμενο για οποιονδήποτε διαφορετικό λόγο από τον σκοπό της επιχείρησης.

iv) η ανάληψη αγαθού αντί μερίδας από τον εταίρο, μέτοχο ή κληρονόμο σε περίπτωση που διακόψει ή παύσει τις εργασίες της η επιχείρηση, καθώς και με την διακοπή του εταίρου από την συμμετοχή του στην επιχείρηση ή τον απρόσμενο

θάνατο του, αντίστοιχα. Η διάταξη αυτή εφαρμόζεται και στην περίπτωση συνεταιρισμού, κοινωνίας ή κοινοπραξίας επιτηδευματιών.

ν) η ανάληψη αγαθών της επιχείρησης στον υποκείμενο στο φόρο κατά την παύση των εργασιών ή στους κληρονόμους κατά το θάνατο του υποκείμενου, κατά το λόγο της κληρονομικής τους μερίδας. Στην περίπτωση που τα αγαθά αυτά αποτελούν πάγια στοιχεία της επιχείρησης και δεν έχει επέλθει το διάστημα των πέντε ετών από την αγορά τους, ισχύουν οι διατάξεις περί διακανονισμού (άρθρο 33) και όχι περί αυτοπαράδοσης των αγαθών.

Γ) η μεταφορά κάθε ενσώματου αγαθού από τον υποκείμενο στο φόρο (ή εκπροσώπου του) που βρίσκεται στην Ελλάδα σε άλλο Κράτος-μέλος για λόγους εξυπηρέτησης του σκοπού της επιχείρησης χωρίς όμως να γίνεται η μεταβίβαση της κυριότητας των αγαθών. Εξαιρέση αυτού αποτελούν οι παρακάτω περιπτώσεις:

i) παράδοση αγαθού που πραγματοποιείται από τον υποκείμενο στο φόρο εντός του Κράτους-μέλους άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 παρ. 1β,2 και 6.

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

iii) η μετακίνηση αγαθού της επιχείρησης σε άλλο Κράτος μέλος από την Ελλάδα, για εργασίες βελτίωσης του αντικειμένου από το άλλο κράτος μέλος, εφόσον αυτό ξανά επιστρέψει στην έδρα της επιχείρησης με την ολοκλήρωση των εργασιών.

iv) η μετακίνηση αγαθού της επιχείρησης σε άλλο Κράτος μέλος από την Ελλάδα, για προσωρινές εργασίες παροχής υπηρεσιών στο άλλο κράτος μέλος.

v) η μετακίνηση αγαθού της επιχείρησης από την Ελλάδα σε άλλο Κράτος μέλος για την προσωρινή (όχι διάστημα παραπάνω των 24 μηνών) χρησιμοποίησή του, με την προϋπόθεση ότι αν η ίδια πράξη (δηλαδή μεταφορά αγαθού για την προσωρινή χρησιμοποίησή του) γινόταν από τρίτη χώρα θα υπαγόταν στο καθεστώς προσωρινής εισαγωγής με πλήρη απαλλαγή από το φόρο.

vi) η παράδοση φυσικού αερίου σε άλλο κράτος μέλος μέσω συστήματος διανομής ή ηλεκτρικής ενέργειας σε "μεταπωλητή" υποκείμενο ή σε "πελάτη-καταναλωτή" (ν.3312/2005).

## Άρθρο 8- ΠΑΡΟΧΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ

A) Βάση του νόμου και κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, ως παροχή υπηρεσιών θεωρείται οποιαδήποτε πράξη η οποία δεν θεωρείται παράδοση αγαθού. Έτσι ως παροχή υπηρεσιών συγκαταλέγεται κυρίως:

- α) η μεταβίβαση ή παραχώρηση της χρήσης ενός άυλου αγαθού,
- β) η υποχρέωση για παράλειψη ή ανοχή μια πράξης ή κατάστασης

B) Επίσης, παροχή υπηρεσιών θεωρούνται και οι εξής πράξεις:

i) η εκμετάλλευση ξενοδοχείων, επιπλωμένων δωματίων και οικιών, κατασκηνώσεων και παρόμοιων εγκαταστάσεων, χώρων στάθμευσης κάθε μεταφορικών μέσων και τροχόσπιτων. Στην περίπτωση ενοικιάσεων οικιών ή δωματίων χωρίς όμως την παροχή των απαραίτητων υπηρεσιών ξενοδοχείου η πράξη θεωρείται ως εκμίσθωση του ακινήτου και δεν υπάγεται στο ΦΠΑ ως πράξη παροχής υπηρεσιών.

ii) η διάθεση τροφής και ποτών από εστιατόρια, ζαχαροπλαστεία, κέντρα διασκέδασης και παρόμοιες επιχειρήσεις οι οποίες όμως διαθέτουν τον κατάλληλο εξοπλισμό και διαρρύθμιση για την επιτόπια κατανάλωση από τον πελάτη. Θα πρέπει να αναφερθεί ότι η διάθεση τροφής σε πακέτο θεωρείται παράδοση αγαθού και όχι παροχή υπηρεσίας.

iii) η εκτέλεση υπηρεσίας με καταβολή αποζημίωσης ύστερα από επιταγή δημόσιας αρχής ή στο όνομά της ή σε εκτέλεση νόμου.

iv) η μίσθωση βιομηχανοστασιών και χρηματοθυρίδων, καθώς και η μίσθωσή χώρων από εμπορικά κέντρα εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο επιθυμεί και υποβάλλει για ατό αίτηση επιλογής φορολόγησης.

v) οι εργασίες φασόν (δηλαδή εργασίες συναρμολόγησης, παραγωγής ή κατασκευής) επί ενσώματων κινητών αγαθών που γίνονται με σύμβαση μίσθωσης έργου, εφόσον όμως τα υλικά παραδίδονται στον εργολάβο από τον εργοδότη, είτε ο πρώτος χρησιμοποιεί και δικά του είτε όχι.

Γ) Στην περίπτωση που υποκείμενος στο φόρο, δρώντας με το όνομά του, μεσολαβεί για παροχή υπηρεσίας σε τρίτο πρόσωπο, θεωρείται ότι λαμβάνει αυτή την παροχή υπηρεσίας αλλά και ότι την παρέχει προς το τρίτο πρόσωπο.

Είναι αυτονόητο πως για την υπαγωγή στο φόρο των ανωτέρω πράξεων η εκτέλεση της παροχής υπηρεσιών προϋποθέτει την ύπαρξη κάποιου είδους ανταλλάγματος , δηλαδή αμοιβής.

#### **Άρθρο 9- ΠΡΑΞΕΙΣ ΘΕΩΡΟΥΜΕΝΕΣ ΩΣ ΠΑΡΟΧΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ**

Όπως παρατηρήθηκε στο άρθρο 7, πράξεις που δεν εμπεριέχουν αντάλλαγμα θεωρούνται παραδόσεις αγαθών. Το ίδιο συμβαίνει και με την παροχή υπηρεσιών, παρόλο που δεν υφίσταται λόγος για ανταλλαγή η πράξη θεωρείται ως παροχή υπηρεσιών, και συγκεκριμένα:

A) Θεωρείται ως παροχή υπηρεσιών, η χρησιμοποίηση αγαθών της επιχείρησης του υποκείμενου στο φόρο από το προσωπικό της επιχείρησης ή από τον ίδιο τον υποκείμενο στο φόρο για ικανοποίηση των προσωπικών τους αναγκών και όχι της επιχείρησης εφόσον το δικαίωμα έκπτωσης από τον φόρο υπήρξε κατά την απόκτηση των αγαθών αυτών.

B) Το ίδιο συμβαίνει και για την παροχή υπηρεσιών, όπως διατυπώθηκε στην προηγούμενη περίπτωση.

Γ) Η χρησιμοποίηση δικών του υπηρεσιών για τις ανάγκες της επιχείρησης του ή για κάποια προσωπική του δραστηριότητα που απαλλάσσεται από τον φόρο, υπό την προϋπόθεση ότι αφορούν υπηρεσίες που δεν έχουν δικαίωμα έκπτωσης από τον φόρο αν ο λαβών την υπηρεσία ήταν υποκείμενος στο φόρο. Σε αυτές τις υπηρεσίες συγκαταλέγονται οι υπηρεσίες δεξιώσεων, ψυχαγωγίας, φιλοξενίας, στέγασης καθώς

και επισκευής και συντήρησης ή μίσθωσης γενικά των επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης έως 9 θέσεις.

### **Άρθρο 10- ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΑΓΑΘΩΝ**

A) Ως εισαγωγή αγαθών, κατά την έννοια του άρθρου 2, θεωρείται:

A1) Η είσοδος αγαθών στο εσωτερικό της χώρας, τα οποία δεν κατάγονται από κάποιο Κράτος- μέλος και ούτε είναι υπό ελεύθερη κυκλοφορία, δηλαδή δεν έχουν επιβαρυνθεί με δασμούς, εισφορές και άλλες δασμολογικές επιβαρύνσεις.

A2) Η είσοδος αγαθών στο εσωτερικό της χώρας προερχόμενα από τρίτες χώρες που όμως δεν περιλαμβάνουν τις προϋποθέσεις της περίπτωσης Α. Δηλαδή, προερχόμενα από:

- Το Άγιο Όρος της Ελληνικής Δημοκρατίας,
- Τα υπερπόντια διαμερίσματα της Γαλλικής Δημοκρατίας
- Τα Κανάρια νησιά του Βασιλείου της Ισπανίας, τα οποία αποτελούν τελωνειακό έδαφος της Κοινότητας, αλλά εξαιρούνται από το πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ.
- Άλλες περιοχές τρίτων χωρών με τις οποίες έχουν συναφθεί συμφωνίες τελωνειακής σύνδεσης και τα προϊόντα έχουν τεθεί σε ελεύθερη κυκλοφορία.

B) Θεωρείται ότι εισάγονται αγαθά στην Ελλάδα από τρίτες χώρες, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.2, όταν αυτά κατά τη θέση τους σε ελεύθερη κυκλοφορία ή σε ανάλωση ήταν εντός του εσωτερικού της χώρας, εξαιρούμενου του Αγίου Όρους το οποίο θεωρείται ως Τρίτη χώρα.

Γ) Τα αγαθά που έχουν υπαχθεί από τη στιγμή της εισόδου τους στο εσωτερικό της Κοινότητας σε ένα από τα καθεστάτα του άρθρου 25 παρ. 1β εδάφιο. αα' και ββ' ή σε καθεστώς προσωρινής εισαγωγής με ολική απαλλαγή (ΦΠΑ και εισαγωγικό δεσμό) ή σε καθεστώς εξωτερικής διαμετακόμισης ή εσωτερικής κοινοτικής διαμετακόμισης, εισάγονται στην Ελλάδα εφόσον αυτά εξέρχονται από το εκάστοτε καθεστώς στο εσωτερικό της χώρας.

Θα πρέπει να σημειωθεί ότι δεν θεωρείται εισαγωγή αγαθού η αποστολή αγαθών από άλλο Κράτος- μέλος και η παραλαβή του στην Ελλάδα από επιχείρηση ή και άλλο πρόσωπο αλλά ως ενδοκοινοτική απόκτηση και συνεπώς δεν θα εφαρμοστούν σε αυτά οι τελωνειακές διαδικασίες, εκτός αν προβλέπεται αντίθετη ρύθμιση. Ακόμη, θα πρέπει να γίνει κατανοητό ότι η εισαγωγή αγαθών αποτελεί πράξη γενικά υπαγόμενη στο ΦΠΑ (ανεξάρτητα το τι πρόσωπο κάνει την εισαγωγή) σε αντίθεση με τις παραδόσεις στο εσωτερικό της χώρας, όπου μόνο οι πράξεις από υποκείμενους στο φόρο δέχονται φορολόγηση.

#### **Άρθρο 11- ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΗ ΑΠΟΚΤΗΣΗ ΑΓΑΘΩΝ**

A) Ενδοκοινοτική απόκτηση θεωρείται η πράξη με την οποία έχει ένα πρόσωπο την δυνατότητα να αποκτήσει το δικαίωμα να κατέχει ως κύριος ενσώματα αγαθά τα οποία έχουν αποσταλεί στην Ελλάδα από τον πωλητή ή τον αγοραστή ή κάποιον που ενεργεί για χάρη τους σε άλλο κράτος μέλος. Αυτές οι αποκτήσεις θα φορολογηθούν στην Ελλάδα λόγω του ότι στο άλλο κράτος μέλος έχουν απαλλαγή λόγω ενδοκοινοτικής παράδοσης.

B) Αντίθετα, δεν θεωρούνται ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών:

i) πράξεις προερχόμενες από αγρότες που ανήκουν στο ειδικό καθεστώς του άρθρου 41.

ii) πράξεις που πραγματοποιούνται από μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο, με την προϋπόθεση ότι το ύψος των συναλλαγών αυτών (χωρίς τον ΦΠΑ) που οφείλεται στο άλλο κράτος μέλος δεν ξεπερνά το ποσό των 10.000€ στις δύο τελευταίες διαχειριστικές περιόδους.



iii) πράξεις μόνο παραδόσεων αγαθών ή παροχής υπηρεσιών που πραγματοποιούνται από υποκείμενο στο φόρο και δεν του παρέχουν κανένα δικαίωμα έκπτωσης.

Τα παραπάνω δεν ισχύουν στην περίπτωση που οι πράξεις αφορούν καινούργια μεταφορικά μέσα και προϊόντα που υπάγονται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης και ανεξάρτητα την ιδιότητα του φορέα που εκτελεί την πράξη θεωρείται ενδοκοινοτική συναλλαγή.

Γ) Ακόμη, δεν θεωρείται ενδοκοινοτική απόκτηση, κατά το άρθρο 2, η απόκτηση αγαθών των οποίων η παράδοση δεν φορολογείται στο εσωτερικό της χώρας, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 παρ. 1 α, β, γ και στ. Δηλαδή αγορές σκαφών, αεροσκαφών, τροφοεφοδίων κ.α., από άλλο κράτος μέλος για την επαναχρησιμοποίηση τους σε σκάφη, τα οποία απαλλάσσονται από το ΦΠΑ. Επίσης, δεν θεωρείται ενδοκοινοτική απόκτηση η απόκτηση των μεταχειρισμένων αγαθών και αντικειμένων καλλιτεχνικής ή συλλεκτικής αξίας κ.α. εφόσον ο πωλητής είναι υποκείμενος στο φόρο που ενεργεί με την ιδιότητα του μεταπωλητή και το αποκτηθέν αγαθό φορολογήθηκε στο κράτος μέλος αναχώρησης της αποστολής του.

Δ) Θα πρέπει να δώσουμε την ακριβή έννοια των παρακάτω εννοιών:

i) προϊόντα υπαγόμενα σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης, θεωρούμε τα ενεργειακά προϊόντα, η αλκοόλη, τα αλκοολούχα ποτά και τα βιομηχανοποιημένα καπνά, όπως ορίζονται από τις ισχύουσες κοινοτικές διατάξεις.

ii) μεταφορικά μέσα, θεωρούνται τα σκάφη μήκους άνω των 7,5 μέτρων, τα αεροσκάφη των οποίων το συνολικό βάρος ξεπερνά τα 1550 χιλιόγραμμα κατά την απογείωσή τους, και τα χερσαία οχήματα με κινητήρα κυβισμού άνω των 48 κυβικών εκατοστών (cc) ή ισχύος άνω των 7,2 kw, τα οποία προορίζονται για την μεταφορά προσώπων ή εμπορευμάτων, με εξαίρεση τα σκάφη και τα αεροσκάφη που αναφέρονται στο άρθρο 27.

iii) καινούργια μεταφορικά μέσα δεν θεωρούνται τα προαναφερθέντα στην περίπτωση που ισχύει ταυτοχρόνως ότι:

α) η παράδοση του πραγματοποιείται μετά την πάροδο τριών μηνών από την ημερομηνία αγοράς του (προσκομίζοντας το αντίστοιχο παραστατικό) ενώ για τα χερσαία οχήματα η διάρκεια προσδιορίζεται σε 6 μήνες, και

β) έχει διανύσει περισσότερο από 6000 χλμ, αν πρόκειται για χερσαίο όχημα ή έχει πραγματοποιήσει άνω των 100 ωρών πλεύσης, αν πρόκειται για σκάφος και άνω από 40 ωρών πτήσης, αν πρόκειται για αεροσκάφος.

## **Άρθρο 12- ΠΡΑΞΕΙΣ ΘΕΩΡΟΥΜΕΝΕΣ ΩΣ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΗ ΑΠΟΚΤΗΣΗ ΑΓΑΘΩΝ**

Θεωρείται ως ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2:

A) η παραλαβή αγαθού στο εσωτερικό της χώρας για τις ανάγκες της επιχείρησης του υποκείμενου στο φόρο, το οποίο έπειτα από την παραγωγή, μεταποίηση ή απόκτηση που είχε υποστεί από τον υποκείμενο στο φόρο σε άλλο κράτος μέλος μέσα στα πλαίσια των δραστηριοτήτων της επιχείρησής του αποστέλλεται ή μεταφέρεται ξανά πίσω από τον ίδιο τον υποκείμενο στο φόρο ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για χάρη του.

B) η παραλαβή αγαθών στο εσωτερικό της χώρας από νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στο φόρο, τα οποία είχαν εισαχθεί σε άλλο κράτος μέλος από το ίδιο το πρόσωπο και αποστέλλονται ή μεταφέρονται πάλι από τον ίδιον πίσω.

Γ) η μετακίνηση αγαθών από άλλο κράτος μέλος στο εσωτερικό της χώρας, κατά ανάλογη εφαρμογή του άρθρου 7 παρ. 3 εδάφιο 2<sup>ο</sup> και 3<sup>ο</sup>.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΡΙΑ**

### **ΤΟΠΟΣ ΠΡΑΓΜΑΤΟΠΟΙΗΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΠΡΑΞΕΩΝ**

#### **Άρθρο 13- ΤΟΠΟΣ ΠΑΡΑΔΟΣΗΣ ΑΓΑΘΩΝ**

Με τις διατάξεις αυτού του άρθρου καθορίζεται σε ποιες περιπτώσεις θεωρείται ότι έχουμε παράδοση αγαθών πραγματοποιούμενες στο εσωτερικό της χώρας, πράγμα που σημαίνει πως η επιβολή του φόρου θα καθοριστεί από το ελληνικό δημόσιο, δηλαδή :

A) όταν μια παράδοση γίνεται:

i) στο εσωτερικό της χώρας, όσον αφορά τα ακίνητα όταν βρίσκονται στην Ελλάδα, ενώ για τα κινητά σημαντικό και απαραίτητο στοιχείο είναι η στιγμή που αρχίζουν να υπόκεινται σε φορολογική υποχρέωση κατά την οποία για να ισχύουν τα παραπάνω (δηλαδή να θεωρείται παράδοση στο εσωτερικό της χώρας) θα έπρεπε να βρίσκονται στην ελληνική επικράτεια.

ii) πάνω σε πλοίο, αεροπλάνο ή τρένο, προς τους επιβάτες κατά την διάρκεια του ταξιδιού με την προϋπόθεση ότι έχει αναχωρήσει από το εσωτερικό της χώρας και προορίζεται σε άλλο κράτος μέλος της κοινότητας.

B) Για να θεωρηθεί ότι η Ελλάδα είναι ο τόπος φορολόγησης αγαθών θα πρέπει να έχει αναλάβει την εγκατάσταση ή την συναρμολόγηση του αγαθού ο προμηθευτής αυτού στο εσωτερικό της χώρας, χωρίς να αποτελεί υποχρέωση και η δοκιμή λειτουργίας του. Συνήθως, πρακτικά αυτό εφαρμόζεται στην περίπτωση που η αξία του αγαθού και το κόστος συναρμολόγησης ή εγκατάστασης τιμολογούνται μαζί στο συντελεστή του ΦΠΑ που υπολογίζεται το αγαθό. Αν όμως υπολογίζεται χωριστά η αξία του αγαθού, τότε αν αυτό προέρχεται από Τρίτη χώρα θα αντιμετωπιστεί ως εισαγωγή, ενώ αν προέρχεται από άλλο κράτος μέλος ως μια ενδοκοινοτική απόκτηση και το κόστος συναρμολόγησης θα φορολογηθεί ως παράδοση

πραγματοποιούμενη στο εσωτερικό της χώρας με τον κατάλληλο φόρο που έχει καθοριστεί για τα συναρμολογούμενα αγαθά.

Γ) Στην περίπτωση παράδοσης αερίου μέσω του συστήματος διανομής φυσικού αερίου ή ηλεκτρικής ενέργειας σε μεταπωλητή υποκείμενο στο φόρο, ο οποίος ενεργεί με κύρια δραστηριότητα την μεταπώληση αερίου και ηλεκτρικής ενέργειας, εφόσον φυσικά η προσωπική του χρήση υπολογίζεται ως αμελητέα ποσότητα, τότε η έδρα στην οποία ασκεί την οικονομική του δραστηριότητα θα θεωρείται ως τόπος παράδοσης, ενώ αν δεν υπάρχει κάποια μόνιμη έδρα τόπος παράδοσης είναι η μόνιμη κατοικία του. Στην αντίθετη περίπτωση που δεν ισχύουν τα παραπάνω, τόπος παράδοσης θεωρείται ο τόπος πραγματικής χρησιμοποίησης και κατανάλωσης των αγαθών από τον πελάτη.

Δ) Ως τόπος φορολόγησης θεωρείται η Ελλάδα όταν η παράδοση αγαθού προηγείται της εισαγωγής του στην Ελλάδα εφόσον όμως ο τελικός τόπος προορισμού είναι η Ελλάδα.

Ε) Κατά παρέκκλιση των προαναφερθέντων, στο εσωτερικό της χώρας θεωρούμαι ότι γίνεται παράδοση αγαθών, μονάχα αν το αγαθό το οποίο αποστέλλεται ή μεταφέρεται από τον προμηθευτή άλλου κράτους μέλους, με δική του ευθύνη, πληροί ταυτοχρόνως τα εξής:

i) παραδίδεται ή σε υποκείμενους στο φόρο που ενεργούν μόνον για τις πράξεις τις οποίες δεν τους αναγνωρίζεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου ή σε αγρότες ειδικού καθεστώτος ή σε μη υποκείμενα νομικά πρόσωπα, εφόσον οι αγορές όλων αυτών από άλλο κράτος μέλος είναι το πολύ μέχρι 10000€ ετησίως, δεδομένου ότι αν είναι πάνω από αυτό το ποσό τις διαχειρίζονται ως ενδοκοινοτικές αποκτήσεις ως προς την φορολόγηση τους, ή σε οποιονδήποτε άλλο πρόσωπο μη υποκείμενο στο φόρο.

ii) δεν είναι καινούριο μεταφορικό μέσο, ούτε αγαθό που παραδίδεται από τον προμηθευτή έπειτα από συναρμολόγηση, έχοντας ή μη περάσει από στάδιο δοκιμής.

Η παράγραφος αυτή δεν εφαρμόζεται στην περίπτωση παραδόσεων αγαθών που είναι μη υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης (πχ. Οινόπνευμα, πετρελαιοειδή προϊόντα, κα.) , εφόσον όμως η συνολική καθαρή αξία των συναλλαγών από τον προμηθευτή προς το εσωτερικό της χώρας για την διάρκεια της προηγούμενης ή της τρέχουσας διαχειριστικής περιόδου δεν ξεπερνούν το ποσό των 35.000€, αφού φορολογούνται πάντα στον τόπο κατανάλωσής τους (δηλαδή την Ελλάδα).

ΣΤ) Με την παράγραφο αυτή, ρυθμίζεται η αντίθετη περίπτωση των διατάξεων της προηγούμενης παραγράφου, δηλαδή η παράδοση αγαθών δεν θεωρείται ότι πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας στην περίπτωση που τα αγαθά αποστέλλονται ή μεταφέρονται από τον πωλητή από το εσωτερικό της χώρας σε άλλο κράτος- μέλος και ισχύουν τα εξής:

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

ii) δεν είναι καινούριο μεταφορικό μέσο, ούτε αγαθό που παραδίδεται από τον προμηθευτή έπειτα από συναρμολόγηση, έχοντας ή μη περάσει από στάδιο δοκιμής.

Η παράγραφος αυτή δεν εφαρμόζεται στην περίπτωση παραδόσεων αγαθών που είναι μη υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης (πχ. Οινόπνευμα, πετρελαιοειδή προϊόντα, κα.), εφόσον όμως η συνολική καθαρή αξία των συναλλαγών προς το αυτό κράτος μέλος για την διάρκεια της προηγούμενης ή της τρέχουσας διαχειριστικής περιόδου δεν ξεπερνούν το ποσό των 100.000€.

Οι υποκείμενοι στο φόρο που υπάγονται στις παραπάνω διατάξεις των δύο εδαφίων μπορούν να επιλέξουν την υπαγωγή τους στις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου αυτής. Η επιλογή αυτή γίνεται με υποβολή δήλωσης και δεν μπορούν να κάνουν την ανάκλησή της πριν την πάροδο δύο διαχειριστικών περιόδων που ισχύει η δήλωση. Τα παραπάνω εφαρμόζονται και στην περίπτωση που τα αγαθά που αποστέλλονται ή μεταφέρονται, εισάγονται από τον προμηθευτή σε κράτος μέλος

διαφορετικό από το κράτος μέλος άφιξης της αποστολής ή μεταφοράς από τον αγοραστή.

Ε) Οι διατάξεις του άρθρου αυτού δεν έχουν εφαρμογή στις παραδόσεις αγαθών που υπάγονται σε φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 45 και 46. Για τις παραδόσεις των αγαθών αυτών ως τόπος παράδοσης τους θεωρείται ο τόπος εγκατάστασης του υποκείμενου στο φόρο μεταπωλητή και του διοργανωτή της δημοπρασίας.

#### **Άρθρο 14- ΤΟΠΟΣ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ**

Α) Για την εφαρμογή του άρθρου αυτού θα πρέπει πρώτα να προχωρήσουμε στην ανάλυση των παρακάτω όρων. Έτσι, θεωρείται ως υποκείμενος στο φόρο όσον αφορά όλες τις υπηρεσίες που παρέχονται σε αυτόν, ο υποκείμενος στο φόρο ο οποίος ασκεί δραστηριότητες ή πραγματοποιεί συναλλαγές που δεν θεωρούνται φορολογητέες παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών, καθώς και το μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο το οποίο διαθέτει αριθμό μητρώου ΦΠΑ. Ενδοκοινοτική μεταφορά αγαθών θεωρείται κάθε μεταφορά αγαθών της οποίας ο τόπος αναχώρησης και άφιξης βρίσκονται στο εσωτερικό δύο διαφορετικών κρατών-μελών. Τόπος αναχώρησης ενδοκοινοτικής μεταφοράς αγαθών είναι ο τόπος από όπου πραγματικά ξεκινά η μεταφορά ανεξάρτητα αν έχουν πραγματοποιηθεί διαδρομές μέχρι τον τόπο των αγαθών και τόπος άφιξης, ο τόπος που πραγματικά ολοκληρώνεται η μεταφορά των αγαθών. Επίσης, ως τιμήμα μεταφοράς επιβατών που διενεργείται εντός της Κοινότητας εννοούμε το τμήμα της μεταφοράς που πραγματοποιείται, χωρίς ενδιάμεση στάση εκτός της Κοινότητας, μεταξύ του σημείου αναχώρησης και του σημείου άφιξης της μεταφοράς επιβατών. Ακόμη, σημείο αναχώρησης της μεταφοράς επιβατών θεωρούμε το πρώτο προγραμματισμένο σημείο επιβίβασης των επιβατών εντός της Κοινότητας, ανεξάρτητα αν υπήρξε ενδιάμεση στάση εκτός της Κοινότητας και ως σημείο άφιξης της μεταφοράς επιβατών το τελευταίο προγραμματισμένο σημείο αποβίβασης των επιβατών εντός της Κοινότητας που έχουν επιβιβασθεί εντός της Κοινότητας, ενδεχομένως πριν από ενδιάμεση στάση εκτός Κοινότητας. Να επισημάνουμε, ότι σε περίπτωση που η μεταφορά είναι με επιστροφή, η διαδρομή της

επιστροφής θεωρείται ως αυτοτελής μεταφορά. Τέλος, βραχυχρόνια μίσθωση εννοούμε τη συνεχή κατοχή ή χρήση μεταφορικού μέσου για διάστημα που δεν υπερβαίνει τις 30 ημέρες, ενώ αν αφορά πλωτά μέσα, για διάστημα που δεν υπερβαίνει τις 90 ημέρες.

B) Με επιφύλαξη των επόμενων παραγράφων:

Τόπος παροχής υπηρεσιών προς υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο, που ενεργεί με την ιδιότητά του αυτή, είναι ο τόπος που έχει την έδρα της επιχείρησής του. Στην περίπτωση που η παροχή γίνεται από την μόνιμη εγκατάστασή του, που δεν βρίσκεται στο ίδιο τόπο της έδρας, τις υπηρεσίες αυτές τότε αυτή η κατοικία θεωρείται ως τόπος πραγματοποίησης της παροχής της υπηρεσίας. Σε περίπτωση έλλειψης μόνιμης εγκατάστασης ή έδρας, τόπος παροχής υπηρεσιών θεωρείται ο τόπος της μόνιμης κατοικίας της ή της συνήθους διαμονής του υποκείμενου στο φόρο στον οποίο παρέχονται οι υπηρεσίες.

Τόπος παροχής υπηρεσιών προς μη υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο είναι ο τόπος της έδρας της οικονομικής δραστηριότητας του παρέχοντος τις υπηρεσίες ή της μόνιμης εγκατάστασής του ή της μόνιμης κατοικίας της ή της συνήθους διαμονής του παρέχοντος, αναλόγως σε κάθε περίπτωση όπως αναλύσαμε παραπάνω από το που παρέχεται η υπηρεσία.

Γ) Θεωρείται ως τόπος πραγματοποίησης της παροχής υπηρεσιών, το εσωτερικό της χώρας:

i) στην περίπτωση που ο λήπτης των υπηρεσιών είναι μη υποκείμενος στο φόρο και η πραγματοποίηση της παροχής ενεργείται από μεσολαβητές που ενεργούν στο όνομά του, εφόσον ο τόπος πραγματοποίησης της πράξης που αφορά την μεσολάβηση είναι το εσωτερικό της χώρας.

ii) στην περίπτωση ακινήτων, περιλαμβανομένων των υπηρεσιών εμπειρογνομόνων και κτηματομεσιτών, της παροχής καταλύματος στον ξενοδοχειακό ή παρεμφερείς τομείς, εφόσον αφορούν ακίνητο που βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας,

iii) για μεταφορά επιβατών, κατά το μέρος της διαδρομής που πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας,

iv) για μεταφορά αγαθών προς μη υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο, εκτός της ενδοκοινοτικής μεταφοράς των αγαθών, κατά το μέρος της διαδρομής που πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας,

v) για ενδοκοινοτική μεταφορά αγαθών προς μη υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο, εφόσον ο τόπος αναχώρησης βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας,

vi) για παρεπόμενες της μεταφοράς υπηρεσίες, όπως η φόρτωση, διευθέτηση μεταφερόμενων ειδών, κ.α., προς μη υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα, εφόσον οι υπηρεσίες αυτές εκτελούνται πράγματι στο εσωτερικό της χώρας,

vii) για καλλιτεχνικές, πολιτιστικές, αθλητικές, επιστημονικές, και άλλες όμοιες δραστηριότητες και παροχή παρεπόμενων υπηρεσιών, εφόσον οι εκδηλώσεις αυτές που πραγματοποιούνται στο εσωτερικό της χώρας,

viii) για υπηρεσίες με αντικείμενο πραγματογνωμοσύνες ή εργασίες σε κινητά ενσώματα αγαθά προς μη υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα, εφόσον αυτές εκτελούνται πράγματι στο εσωτερικό της χώρας,

ix) για υπηρεσίες εστιατορίου και εστίασης, εκτός αυτών που πράγματι εκτελούνται επί πλοίων, αεροπλάνων ή τρένων κατά τη διάρκεια τμήματος μεταφοράς επιβατών που διενεργείται εντός της Κοινότητας, εφόσον αυτές οι υπηρεσίες εκτελούνται πράγματι στο εσωτερικό της χώρας,

x) για υπηρεσίες εστιατορίου και εστίασης που πράγματι εκτελούνται επί πλοίων, αεροπλάνων ή τρένων κατά τη διάρκεια τμήματος μεταφοράς επιβατών που διενεργείται εντός της Κοινότητας, εφόσον το σημείο αναχώρησης της μεταφοράς βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας.

xi) για υπηρεσίες που παρέχονται με ηλεκτρονικό τρόπο και κυρίως αυτές του παραρτήματος VII, στην περίπτωση που ο λήπτης είναι μη υποκείμενος στο φόρο εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας και ο παρέχων έχει την έδρα του εκτός της Κοινότητας. Να σημειώσουμε ότι το γεγονός ότι ο παρέχων την υπηρεσία και ο λήπτης επικοινωνούν μέσω του ηλεκτρονικού ταχυδρομείου δεν σημαίνει υποχρεωτικά ότι πρόκειται για υπηρεσία παρεχόμενη ηλεκτρονικά.



Ακόμη, τόπος βραχυχρόνιας μίσθωσης μεταφορικού μέσου είναι το εσωτερικό της χώρας, εφόσον το μεταφορικό αυτό μέσο τίθεται πράγματι στην διάθεση του πελάτη στο εσωτερικό της χώρας.

Δ) Αντίθετα, δεν θεωρείται τόπος πραγματοποίησης παροχής υπηρεσιών, το εσωτερικό της χώρας:

i) στην περίπτωση που ο λήπτης των υπηρεσιών είναι μη υποκείμενος στο φόρο και η πραγματοποίηση της παροχής ενεργείται από μεσολαβητές που ενεργούν στο όνομά του, εφόσον ο τόπος πραγματοποίησης της πράξης που αφορά την μεσολάβηση δεν είναι το εσωτερικό της χώρας.

ii) στην περίπτωση ακινήτων, περιλαμβανομένων των υπηρεσιών εμπειρογνομόνων και κτηματομεσιτών, της παροχής καταλύματος στον ξενοδοχειακό ή παρεμφερείς τομείς, εφόσον αφορούν ακίνητο το οποίο δεν βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας,

iii) για μεταφορά επιβατών, κατά το μέρος της διαδρομής που πραγματοποιείται εκτός του εσωτερικού της χώρας,

iv) για μεταφορά αγαθών προς μη υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο, εκτός της ενδοκοινοτικής μεταφοράς των αγαθών, κατά το μέρος της διαδρομής που πραγματοποιείται εκτός του εσωτερικού της χώρας,

v) για ενδοκοινοτική μεταφορά αγαθών προς μη υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο, εφόσον ο τόπος αναχώρησης βρίσκεται εκτός του εσωτερικού της χώρας,

vi) για παρεπόμενες της μεταφοράς υπηρεσίες, όπως η φόρτωση, διευθέτηση μεταφερόμενων ειδών, κ.α., προς μη υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα, εφόσον οι υπηρεσίες αυτές εκτελούνται πράγματι εκτός του εσωτερικού της χώρας,

vii) για καλλιτεχνικές, πολιτιστικές, αθλητικές, επιστημονικές, και άλλες όμοιες δραστηριότητες και παροχή παρεπόμενων υπηρεσιών, εφόσον οι εκδηλώσεις αυτές που πραγματοποιούνται εκτός του εσωτερικού της χώρας,

viii) για υπηρεσίες με αντικείμενο πραγματογνωμοσύνες ή εργασίες σε κινητά ενσώματα αγαθά προς μη υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα, εφόσον αυτές εκτελούνται πράγματι εκτός του εσωτερικού της χώρας,

ix) για υπηρεσίες εστιατορίου και εστίασης, εκτός αυτών που πράγματι εκτελούνται επί πλοίων, αεροπλάνων ή τρένων κατά τη διάρκεια τμήματος μεταφοράς επιβατών που διενεργείται εντός της Κοινότητας, εφόσον αυτές οι υπηρεσίες εκτελούνται πράγματι εκτός του εσωτερικού της χώρας,

x) για υπηρεσίες εστιατορίου και εστίασης που πράγματι εκτελούνται επί πλοίων, αεροπλάνων ή τρένων κατά τη διάρκεια τμήματος μεταφοράς επιβατών που διενεργείται εντός της Κοινότητας, εφόσον το σημείο αναχώρησης της μεταφοράς βρίσκεται εκτός του εσωτερικού της χώρας,

xi) για υπηρεσίες που παρέχονται με ηλεκτρονικό τρόπο και κυρίως αυτές του παραρτήματος VII, στην περίπτωση που ο λήπτης είναι μη υποκείμενος στο φόρο εγκατεστημένος εκτός της Κοινότητας και ο παρέχων έχει την έδρα του στο εσωτερικό της χώρας.

Ακόμη, τόπος βραχυχρόνιας μίσθωσης μεταφορικού μέσου δεν θεωρείται το εσωτερικό της χώρας, εφόσον το μεταφορικό αυτό μέσο τίθεται πράγματι στην διάθεση του πελάτη εκτός του εσωτερικού της χώρας.

Ε) Επιπροσθέτως, όταν ο υποκείμενος στο φόρο με έδρα της επιχείρησής του ή μόνιμης εγκατάστασής του στο εσωτερικό της χώρας παρέχει υπηρεσίες σε μη υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο εγκατεστημένο εκτός της Κοινότητας, δεν θεωρείται το εσωτερικό της χώρας τόπος παροχής υπηρεσιών, όταν πρόκειται για υπηρεσίες:

i) μεταβίβασης ή παραχώρησης της χρήσης δικαιωμάτων πνευματικής ιδιοκτησίας (δηλαδή δικαιώματα συγγραφέων, μουσικοσυνθετών, κα.), διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας (δηλαδή τα προαναφερόμενα δικαιώματα σε προνόμια σχεδίων, προτύπων μεθόδων παραγωγής, κ.α.), αδειών εκμετάλλευσης βιομηχανικών και εμπορικών σημάτων και άλλων παρόμοιων δικαιωμάτων.

ii) διαφημίσεων, δηλαδή εργασιών που αφορούν γενικά την προβολή στο κοινό διαφόρων δραστηριοτήτων με οποιοδήποτε μέσο.

iii) υπηρεσιών συμβούλων γενικά (που εξυπηρετούν δηλαδή την γενική ή ειδική οργάνωση της επιχείρησης ή του λογιστηρίου), μηχανικών, γραφείων μελετών, δικηγόρων, λογιστών ή και παρόμοιων υπηρεσιών, καθώς και επεξεργασίας

στοιχείων (δηλαδή υπηρεσιών μέσω ηλεκτρονικού υπολογιστή) ή παροχής υπηρεσιών (δηλαδή αυτών που παρέχονται μέσω γραφείων ιδιωτικών ντετέκτιβ κτλ).

iv) ανάληψης υποχρέωσης για μη εκτέλεση, εν όλω ή εν μέρει, επαγγελματικής υποχρέωσης ή δικαιώματος.

v) τραπεζικών, χρηματοδοτικών, ασφαλιστικών και αντασφαλιστικών εργασιών, με εξαίρεση την μίσθωση χρηματοθυρίδων.

vi) υπηρεσιών διάθεσης προσωπικού, δηλαδή η διάθεση προσωπικού από υποκείμενο στο φόρο σε άλλο πρόσωπο υποκείμενο ή μη στο φόρο έναντι αμοιβής.

vii) υπηρεσιών εκμίσθωσης ενσώματων κινητών αγαθών, με εξαίρεση τα μεταφορικά μέσα.

viii) πρόσβασης στα συστήματα διανομής φυσικού αερίου και ηλεκτρικής ενέργειας, καθώς και μεταφοράς ή διοχέτευσης μέσω των συστημάτων αυτών και παροχή άλλων υπηρεσιών που συνδέονται άμεσα με αυτές,

ix) υπηρεσίες τηλεπικοινωνιών, δηλαδή υπηρεσίες που αφορούν την μετάδοση, εκπομπή και λήψη σημάτων, εγγράφων, ήχων ή πληροφοριών οποιασδήποτε φύσης μέσω καλωδίου, οπτικών ή άλλων ηλεκτρομαγνητικών συστημάτων καθώς και η εκχώρηση ή παραχώρηση δικαιώματος χρήσης μέσω για μια τέτοια μετάδοση ή λήψη. Επιπλέον, συμπεριλαμβάνεται στην έννοια των τηλεπικοινωνιών τα έξοδα σύνδεσης, συνδρομής και μεταφοράς δικτύου που επιτρέπει την αποστολή ή λήψη τηλεπικοινωνιών, η διάθεση του δικτύου τηλεπικοινωνιών, το δικαίωμα χρήση ειδικών γραμμών καθώς και η συνδρομή για την πρόσβαση στο ιντερνέτ,

x) ραδιοφωνικών και τηλεοπτικών υπηρεσιών, δηλαδή τα ραδιοτηλεοπτικά προγράμματα τα οποία εκπέμπονται μέσω καλωδίου, κεραίας ή δορυφόρου.

ΣΤ) Για τις υπηρεσίες τις οποίες τόπος παροχής είναι εκτός της Κοινότητας, για λόγους αποφυγής στρεβλώσεων του ανταγωνισμού, ο τόπος είναι το εσωτερικό της χώρας, στην περίπτωση που η χρήση και η εκμετάλλευση των υπηρεσιών αυτών πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας.

## Άρθρο 15- ΤΟΠΟΣ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΗΣ ΑΠΟΚΤΗΣΗΣ ΑΓΑΘΩΝ

A) Η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών θεωρείται ότι πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας, επομένως και οφείλεται ΦΠΑ στο ελληνικό δημόσιο, όταν η άφιξη των αγαθών που αποστέλλονται ή μεταφέρονται από άλλο κράτος-μέλος, ανεξαρτήτως του τόπου εγκατάστασης του αποκτώντος, πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας.

B) Ακόμη, η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών θεωρείται ότι πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας, έστω και αν τα αγαθά δεν έφτασαν στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον εκτελείται από υποκείμενο στο φόρο εγκατεστημένο στην Ελλάδα και δεν αποδεικνύει ότι τα αγαθά αυτά έχουν ήδη φορολογηθεί ως ενδοκοινοτική απόκτηση στο άλλο κράτος-μέλος που έγινε πραγματικά η άφιξη των αγαθών.

Για να θεωρήσουμε ότι έχει ήδη φορολογηθεί ως ενδοκοινοτική απόκτηση στο άλλο κράτος-μέλος η άφιξη των αγαθών, πρέπει να:

- Αποδείξει ο αποκτών ότι η απόκτηση έγινε με σκοπό την μεταγενέστερη παράδοση των αγαθών εντός του άλλου κράτους μέλους, όπου και είναι εγγεγραμμένος στο μητρώο ΦΠΑ ο παραλήπτης, ο οποίος και έχει οριστεί υπόχρεος για την καταβολή του φόρου της παράδοσης αυτής.
- Έχει εκπληρώσει ο αποκτών τις υποχρεώσεις του όπως προβλέπονται βάση του άρθρου 36 παρ.5 περίπτωση α'.

Γ) Αντιθέτως, δεν θεωρείται ότι πραγματοποιείται ενδοκοινοτική απόκτηση στο εσωτερικό της χώρας, όταν ισχύουν σωρευτικά τα παρακάτω:

i) η ενδοκοινοτική απόκτηση πραγματοποιείται από υποκείμενο στο φόρο άλλου κράτους-μέλους, ο οποίος δεν είναι εγγεγραμμένος στο μητρώο ΦΠΑ της Ελλάδας.

ii) τα αγαθά αποστέλλονται ή μεταφέρονται στο εσωτερικό της χώρας από κράτος-μέλος που δεν είναι όμως εκείνο στο οποίο έχει ΑΦΜ/ΦΠΑ ο υποκείμενος στο φόρο της προηγούμενης περίπτωσης.

iii) η ενδοκοινοτική απόκτηση έγινε με σκοπό την μεταγενέστερη παράδοση των αγαθών στο εσωτερικό της χώρας και ο παραλήπτης της έχει οριστεί υπόχρεος για την καταβολή του φόρου της παράδοσης αυτής (βάση του άρθρου 35 παρ. 1δ).

iv) ο παραλήπτης των αγαθών είναι υποκείμενος ή μη στο φόρο νομικό πρόσωπο εγγεγραμμένος στο μητρώο ΦΠΑ στο εσωτερικό της χώρας.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΕΣΣΕΡΑ**

### **ΓΕΝΕΣΗ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗΣ**

#### **Άρθρο 16- ΧΡΟΝΟΣ ΓΕΝΕΣΗΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗΣ ΣΤΗΝ ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΑΓΑΘΩΝ ΚΑΙ ΣΤΗΝ ΠΑΡΟΧΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ**

A) Ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης είτε πρόκειται για παράδοση αγαθών είτε για παροχή υπηρεσιών είναι ο χρόνος κατά τον οποίο δημιουργείται για τον υποκείμενο η υποχρέωση να καταβάλλει στο δημόσιο τον οφειλόμενο ΦΠΑ.

Ως παράδοση αγαθών θεωρείται ο χρόνος κατά τον οποίο τα αγαθά τίθενται στην διάθεση του αποκτώντα, είτε αυτή αφορά την υλική παράδοση του είτε την συμβολική.

Στις περιπτώσεις όπου ο αγοραστής έχει ήδη την κατοχή του αγαθού λόγω κάποιας μίσθωσης ή συμφωνίας μεταξύ αυτού και του πωλητή ότι θα παραμείνει στον δεύτερο η κατοχή του πράγματος, τότε θεωρείται χρόνος παράδοσης του αγαθού ο χρόνος κατά τον οποίο πραγματοποιήθηκε η συμφωνία.

Όσον αφορά τις υπηρεσίες λόγω της ποικιλότητας και των ιδιαιτεροτήτων τους θεωρείται, γενικά, ότι συντελείται όταν ο παρέχων αυτής έχει εκπληρώσει όλες τις συμφωνημένες υποχρεώσεις της εκάστοτε υπηρεσίας.

Εξαιρέση αυτού αποτελεί η υπηρεσία της μεταφοράς και οι υπηρεσίες δημόσιων θεαμάτων όπου η έναρξη αυτών αποτελεί και τον χρόνο παροχής τους, όπως και στην

περίπτωση υπηρεσιών ιδιοχρησιμοποίησης που χρόνος παροχής τους θεωρείται ο χρόνος που αρχίζει η χρησιμοποίηση αυτών. Ακόμη, όταν ο προμηθευτής των αγαθών αναλάβει την υποχρέωση αποστολής των αγαθών ή/και την συναρμολόγηση/εγκατάστασή τους τότε η παράδοση συντελείται κατά τον χρόνο που αρχίζει η αποστολή ή αποπερατώνονται οι εργασίες αντίστοιχα.

Β) Κατ' εξαίρεση του γενικού κανόνα, ο φόρος γίνεται απαιτητός κατά τον χρόνο που:

i) εκδίδεται τιμολόγιο ή άλλο στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου και του παρέχεται η ευχέρεια έκδοσης του σε μεταγενέστερο χρόνο από της παράδοσης αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών σύμφωνα με τις διατάξεις του ΚΒΣ,

ii) εισπράττεται η αντιπαροχή, σε περίπτωση παράδοσης αγαθών ή υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται ύστερα από επιταγή δημόσιας αρχής ή στο όνομά της ή σε εκτέλεση νόμου, εφόσον βέβαια ο δικαιούχος της αντιπαροχής αυτής είναι υποκείμενος στο φόρο, αφού σε αντίθετη περίπτωση δεν υφίσταται φορολογική πράξη, κατά τον χρόνο είσπραξης αυτής.

iii) καταβάλλεται η δόση για υπηρεσία που εκτελείται με συνεχή τρόπο και για μεγάλο χρονικό διάστημα και η καταβολή έχει συμφωνηθεί να καταβάλλεται περιοδικά.

iv) εκδίδεται, το αργότερο και μέχρι 15 μέρες του επόμενου μήνα από αυτόν που γεννήθηκε η φορολογική υποχρέωση, τιμολόγιο ή άλλο στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, προκειμένου για αγαθά που απαλλάσσονται του φόρου, βάση του άρθρου 28 παρ.1 (δηλαδή παραδόσεις αγαθών προς άλλα κράτη-μέλη),

v) εκδίδεται φορολογικό στοιχείο για την παροχή υπηρεσιών σε χρόνο προγενέστερο της παροχής, δηλαδή πριν την ολοκλήρωση της αλλά μετά την έναρξη της, όπως προβλέπουν οι διατάξεις του ΚΒΣ (ΠΟΛ 1282/92).

Γ) Ειδικά για τις πράξεις που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 6 παρ. 1 και 2α και του άρθρου 7 παρ. 2γ, γεννάται φορολογική υποχρέωση και ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά τον χρόνο:

- i) υπογραφής του οριστικού συμβολαίου
- ii) σύνταξης κατακύρωσης στην περίπτωση εκούσιου ή αναγκαστικού πλειστηριασμού και μέχρι τη σύνταξη της περίληψης κατακυρωτικής έκθεσης,
- iii) μεταγραφής στις περιπτώσεις που δεν απαιτείται η ύπαρξη συμβολαιογραφικού εγγράφου,
- iv) πραγματοποίησης πράξεων αυτοπαράδοσης, που προβλέπονται από το άρθρο 7 παρ. 2γ, δηλαδή για περιπτώσεις ιδιοκατοίκησης, ιδιόχρησης, μίσθωσης, κτλ.
- v) υπογραφής προσυμφώνου, εφόσον τηρούνται ταυτοχρόνως τρεις προϋποθέσεις, δηλαδή μέσα στο προσύμφωνο να περιλαμβάνεται:
  - ο όρος της αυτοσύμβασης που προβλέπει το άρθρο 235 του αστικού κώδικα,
  - να ορίζεται ότι καταβλήθηκε ολόκληρο το τίμημα, και
  - έχει παραδοθεί η νομή του ακινήτου.

**Άρθρο 17- ΧΡΟΝΟΣ ΓΕΝΕΣΗΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗΣ ΣΤΗΝ ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΑΓΑΘΩΝ**

A) Η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος γίνεται απαιτητός, σύμφωνα με το άρθρο 10, κατά τον χρόνο που πραγματοποιείται η εισαγωγή των αγαθών.

Όταν πρόκειται για αγαθά που από την στιγμή της εισαγωγής τους έχουν τεθεί σε:

- ένα από τα ανασταλτικά καθεστάτα του άρθρου 25 του κώδικα ΦΠΑ, πχ. τελωνειακή αποθήκευση, ελεύθερη ζώνη, τελωνειακή αποταμίευση, κτλ), ή
- καθεστώς προσωρινής εισαγωγής με πλήρη απαλλαγή από εισαγωγικούς δεσμούς, ή
- καθεστώς εξωτερικής διαμετακόμισης, ή
- ένα από τα καθεστάτα που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 61,

τότε η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος γίνεται απαιτητός κατά το χρόνο κατά τον οποίο τα αγαθά αυτά εξέρχονται από το εκάστοτε καθεστώς στο εσωτερικό της χώρας.

Β) Η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος γίνεται απαιτητός, όταν πρόκειται για αγαθά που υπόκεινται σε δασμούς ή γεωργικές εισφορές ή φόρους ισοδύναμου αποτελέσματος που έχουν θεσπιστεί στα πλαίσια κοινής πολιτικής, κατά το χρόνο που γεννάται η φορολογική υποχρέωση και γίνονται απαιτητές από το δημόσιο οι επιβαρύνσεις αυτών των αγαθών.

Γ) Για σκάφη αναψυχής που βρίσκονται σε καθεστώς προσωρινής εισαγωγής στο εσωτερικό της χώρας κατά την 31.12.1992, βάσει δελτίων κίνησης που τους έχουν χορηγήσει οι αρμόδιες τελωνειακές αρχές, και ανήκουν σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα που έχουν την έδρα της οικονομικής τους δραστηριότητας ή την μόνιμη κατοικία τους σε άλλο κράτος μέλος τότε η φορολογική υποχρέωση γεννάται κατά την λήξη του καθεστώτος που είχαν υπαχθεί.

Στην περίπτωση που τα σκάφη αυτά εξάγονται ή έχει ήδη καταβληθεί ο φόρος είτε κατά την εισαγωγή τους στο εσωτερικό της χώρας είτε κατά την αγορά τους στο κράτος μέλος (αποδεικνύεται με το περιεχόμενο του εγγράφου της μεταβίβασης) χωρίς να τύχουν απαλλαγής ή επιστροφής του φόρου αυτού λόγω εξαγωγής ή έχουν νηολογηθεί ή αποδεδειγμένα χρησιμοποιηθεί για 1<sup>η</sup> φορά πριν την 1.1.1985 ή η τρέχουσα αξία τους δεν υπερβαίνει το ποσό των 4.400€, τότε οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου δεν έχουν ισχύει.

Δ) Όσον αφορά τα εισαγόμενα αγαθά που δεν υπόκεινται σε καμία επιβάρυνση δασμών ή γεωργικών εισφορών, δηλαδή σε καμία επιβάρυνση που αναφέρεται στην 2<sup>η</sup> περίπτωση, τότε η φορολογική υποχρέωση γεννάται κατά την είσοδο των αγαθών στο τελωνειακό έδαφος και ο φόρος γίνεται απαιτητός κατά τον χρόνο που λαμβάνεται υπόψη για την επιβολή των δασμών, δηλαδή κατά κανόνα την ημερομηνία που ο εισαγωγέας καταθέτει παραστατικό εισαγωγής και ζητάει τον τελωνισμό των αγαθών του, σύμφωνα με τις διατάξεις της τελωνιακής νομοθεσίας.



**Άρθρο 18- ΧΡΟΝΟΣ ΓΕΝΕΣΗΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗΣ ΣΤΗΝ  
ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΗ ΑΠΟΚΤΗΣΗ ΑΓΑΘΩΝ ΚΑΙ ΑΠΑΙΤΗΤΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ**

A) Η φορολογική υποχρέωση γεννάται κατά τον χρόνο που πραγματοποιείται η ενδοκοινοτική απόκτηση των αγαθών, δηλαδή κατά τον χρόνο που τα αγαθά τίθενται στην διάθεση του αποκτώντος προσώπου. Εξαιρέση αυτού αποτελεί η περίπτωση όπου ο προμηθευτής έχει αναλάβει και την αποστολή των αγαθών, αφού τότε χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης είναι η έναρξη της αποστολής ανεξάρτητα από το χρόνο έκδοσης του τιμολογίου.

B) Ο φόρος γίνεται απαιτητός από το Δημόσιο κατά το χρόνο έκδοσης του τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που επέχει την θέση τιμολογίου και το αργότερο την 15<sup>η</sup> του επόμενου μήνα από αυτόν που γεννήθηκε η φορολογική υποχρέωση.

Θα πρέπει να επισημάνουμε ότι δεν πρέπει να συγχέουμε το χρόνο του απαιτητού του φόρου με το χρόνο πραγματικής καταβολής του.

**ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΕΝΤΕ**

**ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ ΚΑΙ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ**

**Άρθρο 19- ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ ΣΤΗΝ ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΑΓΑΘΩΝ, ΣΤΗΝ  
ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΗ ΑΠΟΚΤΗΣΗ ΑΓΑΘΩΝ ΚΑΙ ΣΤΗΝ ΠΑΡΟΧΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ**

A) Στην παράδοση αγαθών, στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών και στην παροχή υπηρεσιών, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η αντιπαροχή που έλαβε ή θα λάβει ο προμηθευτής των αγαθών ή αυτός που παρέχει τις υπηρεσίες από τον αγοραστή, το λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, προσαυξημένη με οποιαδήποτε παροχή άμεσα συνδεδεμένη με αυτήν. Στην περίπτωση που όλα τα στοιχεία για τον προσδιορισμό της είναι εκφρασμένα σε ξένο νόμισμα, δεν έχει δηλαδή ενταχθεί στη ζώνη ευρώ, λαμβάνουμε υπόψη μας την ισοτιμία του ευρώ με το αντίστοιχο νόμισμα (όπως προσδιορίζεται από τις διατάξεις άρθρο 20 παρ. 3).

B) Ακόμη, στην φορολογητέα αξία περιλαμβάνονται:

i) οι τόκοι των επί πιστώσει πωλήσεων και τα παρεπόμενα έξοδα που επιβαρύνεται ο αγοραστής των αγαθών ή τον λήπτη των υπηρεσιών (πχ. έξοδα προμήθειας, συσκευασίας, ασφάλισης, κτλ),

ii) οι κάθε είδους φόροι, τα δικαιώματα, οι εισφορές, τα τέλη υπέρ του δημοσίου ή τρίτων και τα έλη χαρτοσήμου, με εξαίρεση τον Φπα,

Όσον αφορά παραδόσεις αγαθών που παραδίδονται σε συσκευασία η οποία επιστρέφεται αναγράφεται ξεχωριστά η αξία του περιεχομένου και της συσκευασίας κατά συντελεστή φόρου, στην περίπτωση που υπάγονται σε διαφορετικό. Σε περίπτωση μη επιστροφής της συσκευασίας οφείλεται ο φόρος της αξίας της συσκευασίας.

Στην φορολογητέα αξία δεν περιλαμβάνονται:

i) οι χορηγούμενες εκπτώσεις στον αγοραστή ή λήπτη, οι οποίες φαίνονται στο τιμολόγιο. Ειδικά, για εκπτώσεις που γίνονται λόγω επίτευξης του προκαθορισμένου στόχου πωλήσεων λαμβάνονται υπόψη μόνο εφόσον αυτά τα ποσοστά έκπτωσης έχουν γνωστοποιηθεί στην αρμόδια Δ.Ο.Υ τέσσερις μήνες πριν την πραγματοποίησή τους.

ii) οι επιστροφές του τιμήματος λόγω ακύρωσης της παροχής υπηρεσιών ή της παράδοσης αγαθών για λόγους ακαταλληλότητας των προϊόντων, τη λήξη της σεζόν, κτλ.

Για τις παραπάνω περιπτώσεις δεν ισχύουν οι εκπτώσεις ή οι επιστροφές όταν αφορούν παροχή υπηρεσιών που παρέχεται από τα πρόσωπα του ν. 2238/1994 του άρθρου 49 παρ. 5.

iii) τα ποσά για την κάλυψη δαπανών που δίδονται στον υποκείμενο στο φόρο από τον αγοραστή των αγαθών ή τον λήπτη των υπηρεσιών για πράξεις που πραγματοποιούνται στο όνομα και για λογαριασμό αυτού, με την προϋπόθεση ότι έχουν καταχωρηθεί σε προσωρινό λογαριασμό στα λογιστικά βιβλία του και τα σχετικά παραστατικά από τα οποία προκύπτει το πραγματικό ποσό των δαπανών έχουν εκδοθεί στο όνομα του αγοραστή ή λήπτη.

Γ) Η φορολογητέα αξία μειώνεται κατά το ποσό της ολικής ή μερικής μη πληρωμής του τιμήματος στην περίπτωση που αποδειχθεί ότι η απαίτηση, μετά την ολοκλήρωση των φορολογητέων πράξεων, είναι οριστικά αδύνατο να εισπραχθεί λόγω θέσεως της συναλλασσόμενης με τον υποκείμενο επιχείρησης σε ειδική εκκαθάριση (ν. 2001/1991 άρθρο 14). Η έγκριση από τον αρμόδιο προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ., η οποία εκδίδεται μετά από αίτηση και την προσκόμιση των απαραίτητων στοιχείων για την εξακρίβωση της ανείσπρακτης απαίτησης της ενδιαφερόμενης επιχείρησης, είναι απαραίτητη για την πραγματοποίηση της μείωσης, η οποία ενεργείται μετά την έκδοση της απόφασης του Εφετείου της έδρας της επιχείρησης. Η έγκριση αυτή δίδεται μέσα σε έξι μήνες μετά από την έκδοση της απόφασης του Εφετείου.

Στην περίπτωση που ο αναλογούν φόρος της μείωσης της φορολογητέας βάσης:

- έχει καταβληθεί, συμψηφίζεται κατά την φορολογική περίοδο που εκδόθηκε η απόφαση από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ., και
- δεν έχει καταβληθεί, δεν καταβάλλεται ως μη οφειλόμενος στη συγκεκριμένη φορολογική περίοδο που οφείλονταν.

Οποιοσδήποτε πράξεις έχουν εκδοθεί με επιβολή φόρου ή προστίμου κατά την περίοδο μέχρι την έκδοση της απόφασης του προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ ακυρώνονται.

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

Η φορολογητέα αξία μειώνεται αναλόγως στην περίπτωση ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών που πραγματοποιήθηκε από υποκείμενο εγκατεστημένο στο εσωτερικό της χώρας εφόσον αποδεδειγμένα φορολογήθηκε η πράξη σε άλλο κράτος μέλος κατά το χρόνο άφιξης της αποστολής ή μεταφοράς στο κράτος αυτό.

Ακόμη, για αγαθά τα οποία υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης μειώνεται η φορολογητέα αξία τους με το ποσό του φόρου ειδικής κατανάλωσης ο οποίος καταβλήθηκε σε άλλο κράτος μέλος και επιστράφηκε από αυτό.

Δ) Κατ' εξαίρεση στις παρακάτω περιπτώσεις, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται:

i) η τρέχουσα τιμή αγοράς ή το κόστος των αγαθών, στην περίπτωση που δεν υπάρχει τιμή αγοράς, κατά το χρόνο πραγματοποίησης των πράξεων παράδοσης αγαθών του άρθρου 7 (πράξεις εξομοιούμενες με παράδοση) και ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών του άρθρου 12 περίπτωση α',

ii) το σύνολο των εξόδων που αναλογούν στην εκτέλεση της παροχής υπηρεσιών του άρθρου 9 περιπτώσεις α' και β' (χρησιμοποίηση αγαθών της επιχείρησης για σκοπούς ξένους),

iii) η κανονική αξία, στην περίπτωση που η αντιπαροχή δεν υφίσταται σε χρήμα, για την ανταλλαγή αγαθών και την παροχή των υπηρεσιών του άρθρου 9 περίπτωση γ' (υπηρεσίες φιλοξενίας). Ως κανονική αξία θεωρείται το συνολικό ποσό που θα έπρεπε να καταβάλει ο αγοραστής των αγαθών ή ο λήπτης των υπηρεσιών κατά το χρόνο παράδοσης ή παροχής σε ανεξάρτητο προμηθευτή αγαθού ή πάροχο υπηρεσίας στο εσωτερικό της χώρας, ευρισκόμενος στο ίδιο στάδιο εμπορίας με το στάδιο κατά το οποίο πραγματοποιείται παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών, υπό συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού, προκειμένου να αποκτήσει το εν λόγω αγαθό ή την υπηρεσία. Η κανονική αυτή αξία δεν μπορεί να είναι κατώτερη της τιμής της αγοράς των αγαθών αυτών ή του κόστους τους σε περίπτωση που δεν υπάρχει τιμή αγοράς και προκειμένου για υπηρεσίες το συνολικό κόστος που συνεπάγεται για τον υποκείμενο στο φόρο η παροχή υπηρεσιών.

iv) το τίμημα που έλαβε ο υποκείμενος από τον αγοραστή προσαυξημένο με οποιαδήποτε παροχή που συνδέεται με τις πράξεις του άρθρου 6 παρ. 1 και 2α,

v) η αξία των κτισμάτων που παραδίδονται σε κύριο οικοπέδου που αναθέτει σε εργολάβο την ανέγερση οικοδομής με το σύστημα της αντιπαροχής, χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η αξία του ιδανικού μεριδίου του οικοπέδου που αντιστοιχεί σε αυτά. Θα πρέπει να σημειωθεί ότι η φορολογητέα αξία δεν γίνεται να είναι μικρότερη από την αξία των ποσοστών του οικοπέδου που μεταβιβάζονται από τον κύριο του οικοπέδου στον εργολάβο κατασκευαστή. Σε περίπτωση διαχωρισμού της επικαρπίας από την κυριότητα, η αξία της επικαρπίας προσδιορίζεται σε ποσοστό της αξίας της πλήρους κυριότητας σύμφωνα με τα οριζόμενα των διατάξεων του ν. 2961/2001 του άρθρου 15 του κώδικα κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών, προικών και κερδών από λαχεία.

vi) η τιμή παράδοσης των εφημερίδων και περιοδικών που ενεργούν οι εισαγωγικές επιχειρήσεις ή αυτές που ενεργούν ενδοκοινοτικές αποκτήσεις, χωρίς τον Φπα μετά την αφαίρεση της προμήθειας που χορηγείται στα πρακτορεία διανομής,

vii) η τιμή λιανικής πώλησης, χωρίς το Φπα, των τηλεκαρτών τηλεπικοινωνίας, εισιτηρίων μεταφοράς προσώπων των οποίων προβλέπεται η ακύρωση σε ειδικά μηχανήματα. Ο αναλογούν φόρος των πωλήσεων αυτών καταβάλλεται από την επιχείρηση παροχής των υπηρεσιών κατά το χρόνο διάθεσης αυτών. Οι υποκείμενοι που μεσολαβούν στη διάθεση των εισιτηρίων αυτών στο κοινό, καθώς και οι διαχειριστές συστήματος ελεγχόμενης στάθμευσης για την προμήθεια που καταβάλλουν σε άλλα πρόσωπα που μεσολαβούν για την διάθεση των καρτών στο κοινό δεν επιβαρύνονται με φόρο για την εκάστοτε παράδοση έχουν όμως δικαίωμα έκπτωσης του φόρου (βάση του άρθρου 30). Οι διατάξεις αυτές εφαρμόζονται και στην περίπτωση προμήθειας για την διάθεση πιστωτικών καρτών.

#### **Άρθρο 20- ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ ΣΤΗΝ ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΑΓΑΘΩΝ**

A) Στην εισαγωγή αγαθών η φορολογητέα αξία διαμορφώνεται από:

i) τη **δασμολογητέα αξία** των εισαγόμενων αγαθών, η οποία διαμορφώνεται από ένα άθροισμα στοιχείων αλλά κυρίως από την πράγματι πληρωθείσα τιμή των εμπορευμάτων, στην οποία προστίθενται, εφόσον βέβαια δεν περιλαμβάνεται μέσα στην πληρωθείσα τιμή, οριζόμενα στοιχεία στο μέτρο που βαρύνουν τον αγοραστή βάση του άρθρου 8 του κανονισμού 1224/80/ΕΟΚ.

ii) τους **δασμούς, φόρους, τέλη, εισφορές και δικαιώματα** που οφείλονται στο κράτος εξαγωγής του αγαθού καθώς και όσα εισπράττονται κατά την εισαγωγή του υπέρ του δημοσίου ή τρίτων, εκτός του Φπα.

iii) τα **παρεπόμενα έξοδα της εισαγωγής** των αγαθών, εφόσον και μέχρι φυσικά το μέρος που δεν έχει υπολογιστεί στην δασμολογητέα αξία. Τέτοια έξοδα είναι τα έξοδα προμήθειας, μεσιτείας, φόρτωσης, κ.α., καθώς και έξοδα μεταφοράς μέχρι του πρώτου προορισμού τους στο εσωτερικό της χώρας, ο οποίος αναφέρεται στο στοιχείο με το οποίο εισάγονται τα αγαθά ή στην περίπτωση που δεν

αναγράφεται είναι ο τόπος που γίνεται η πρώτη εκφόρτωση των αγαθών στο εσωτερικό της χώρας.

iv) τα έξοδα για τυχόν μεταφορά των αγαθών από τον πρώτο τόπο εκφόρτωσης στον τελικό τόπο που θα πραγματοποιηθεί ο εκτελωνισμός.

Β) Στην περίπτωση εισαγωγής αγαθών έπειτα από προσωρινή εξαγωγή εκτός κοινότητας, για λόγους τελειοποίησης ή κατεργασίας ή επιδιόρθωσης και επανεισαγωγής, η βάση επιβολής του φόρου προστιθέμενης αξίας διαμορφώνεται βάση της αξίας που αναγράφεται στο τιμολόγιο του μεταποιητικού οίκου που το συνοδεύει, τα έξοδα φόρτωσης και εκφόρτωσης μεταφοράς από τον πρώτο τόπο άφιξης μέχρι τον τόπο εκτελωνισμού.

Γ) Όταν τα στοιχεία προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας κατά την εισαγωγή αγαθών εκφράζονται σε νόμισμα άλλου κράτους, τότε για να προσδιορίσουμε την δασμολογητέα αξία της φορολογητέας αξίας λαμβάνουμε υπόψη την ισοτιμία του νομίσματος αυτού προς το ευρώ, σύμφωνα με τις ισχύουσες κοινοτικές διατάξεις.

Δ) Προκειμένου για πετρελαιοειδή προϊόντα υπαγόμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης ανεξαρτήτως προελεύσεως, για την διαμόρφωση της φορολογητέας αξίας, πέραν των στοιχείων της 1<sup>ης</sup> παραγράφου, συνυπολογίζουμε και το καθοριζόμενο κόστος τήρησης των αποθεμάτων ασφαλείας.

#### **Άρθρο 21- ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ. ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ**

Α) Οι συντελεστές του φόρου προστιθέμενης αξίας, από την 1.4.2005, διαμορφώνονται ο κανονικός στο 19%, ο μειωμένος στο 9% και ο υπερμειωμένος στο 4,5%. Για τα αγαθά και τις υπηρεσίες που περιέχονται στο παράρτημα ΙΙΙ του κώδικα Φπα εφαρμόζεται μονάχα ο μειωμένος συντελεστής. Ειδικά για τις ηλεκτρονικές υπηρεσίες του άρθρου 14 παρ. 3, εφαρμόζεται πάντα ο κανονικός συντελεστής φπα 19%.

Β) Για τον υπολογισμό του φόρου στην παράδοση αγαθών (άρθρο 16), στην παροχή υπηρεσιών, στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών (άρθρο 18) και στην εισαγωγή αγαθών (άρθρο 17), εφαρμόζονται οι συντελεστές που ισχύουν κατά το χρόνο που ο φόρος γίνεται απαιτητός, σύμφωνα με τις διατάξεις των αντίστοιχων άρθρων τους.

Γ) Για τα νησιά των νομών Λέσβου, Χίου, Σάμου, Δωδεκανήσου, Κυκλάδων και τα νησιά του Αιγαίου Θάσο, Σαμοθράκη, Βόρειες Σποράδες και Σκύρο, οι συντελεστές του φόρου μειώνονται κατά 30% σε σχέση με αυτούς που ισχύουν στην υπόλοιπη Ελλάδα, δηλαδή αντίστοιχα διαμορφώνονται στο 3%, 6% και 13%. Με εξαίρεση την εισαγωγή, παράδοση και ενδοκοινοτική απόκτηση των καπνοβιομηχανικών προϊόντων και των μεταφορικών μέσων, για τις υπόλοιπες περιπτώσεις αγαθών τα οποία κατά το χρόνο που ο φόρος γίνεται απαιτητός:

i) βρίσκονται στα νησιά αυτά και παραδίδονται από υποκείμενο στο φόρο με την έδρα του κεντρικού ή του υποκαταστήματος του στα νησιά αυτά, ανεξάρτητα από την ιδιότητα και τον τόπο εγκατάστασης του αγοραστή.

ii) πωλούνται με προορισμό τα νησιά και μεταφέρονται σε αυτά από υποκείμενο στο φόρο, εγκατεστημένο σε οποιοδήποτε μέρος της Ελλάδας, σε αγοραστή εγκατεστημένο στα νησιά αυτά υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο ή μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο, το οποίο ενεργεί στα πλαίσια των επαγγελματικών και όχι προσωπικών του αναγκών.

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

iv) εισάγονται στα νησιά αυτά, ανεξαρτήτως της ιδιότητας του προσώπου που πραγματοποιεί την εισαγωγή,

εφαρμόζονται οι μειωμένοι συντελεστές φόρου. Επίσης, η εφαρμογή αυτή ισχύει και για υπηρεσίες που εκτελούνται υλικά στις περιοχές αυτές από υποκείμενο στο φόρο εγκατεστημένο στα νησιά αυτά κατά τον χρόνο που ο φόρος γίνεται απαιτητός.

Δ) Διάταξη νόμου αντίθετου περιεχομένου προς τις διατάξεις του άρθρου αυτού πάυει αν ισχύει.

**ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΞΙ**  
**ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ ΑΠΟ ΤΟ ΦΟΡΟ**

**Άρθρο 22- ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ ΣΤΟ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟ ΤΗΣ ΧΩΡΑΣ**

Απαλλάσσονται από το φόρο:

i) η παροχή υπηρεσιών από τα ελληνικά ταχυδρομεία (ΕΛΤΑ) καθώς και οι παρεπόμενες παραδόσεις αγαθών των υπηρεσιών αυτών (πχ. Πώληση υλικών συσκευασίας έστω σπάγκος, για την αποστολή δεμάτων),

ii) οι δραστηριότητες των εθνικών δικτύων ραδιοφωνίας και τηλεόρασης, με εξαίρεση τις δραστηριότητες εμπορικού χαρακτήρα (διαφημίσεις),

iii) η παροχή νερού μη εμφιαλωμένου όταν η πώληση του νερού γίνεται απευθείας από Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης (Ο.Τ.Α) ή τους συνδέσμους αυτών χωρίς τη μεσολάβηση Δημοτικών Επιχειρήσεων, καθώς και οι ανταποδοτικές εισφορές που επιβάλλουν οι Οργανισμοί Εγγείων Βελτιώσεων στα μέλη τους για την παροχή αρδευτικού ύδατος και λοιπές παροχές που συνδέονται άμεσα με τις πράξεις αυτές. Η απαλλαγή ισχύει και για τις πράξεις που πραγματοποιούνται από το Δημόσιο και άλλα ΝΠΔΔ,

iv) η παροχή υπηρεσιών νοσοκομειακής και ιατρικής περίθαλψης και διάγνωσης, καθώς και οι στενά συνδεδεμένες με αυτές παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών, που ενεργούνται από πρόσωπα που λειτουργούν νόμιμα. Με τις υπηρεσίες αυτές εξομοιώνονται και οι υπηρεσίες που παρέχονται στις εγκαταστάσεις θεραπευτικών λουτρών και ιαματικών πηγών,

v) η παροχή υπηρεσιών από δικηγόρους, συμβολαιογράφους, άμισθους υποθηκοφύλακες, δικαστικούς επιμελητές, γιατρούς, οδοντογιατρούς, ψυχολόγους, μαίες, νοσοκόμους και φυσικοθεραπευτές,

vi) η παροχή υπηρεσιών από οδοντοτεχνίτες, καθώς και η παράδοση ειδών οδοντικής προσθετικής που ενεργείται από τους οδοντογιατρούς και τους οδοντοτεχνίτες,



vii) η παράδοση ανθρώπινων οργάνων (φυσικών ή τεχνητών), ανθρώπινου αίματος και ανθρώπινου γάλακτος,

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

ix) η παροχή υπηρεσιών και η παράδοση αγαθών που συνδέονται στενά με την κοινωνική πρόνοια και ασφάλιση, καθώς και την προστασία των παιδιών και των νέων, που πραγματοποιούνται από νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, ή άλλους οργανισμούς ή ιδρύματα, αναγνωρισμένα από το κράτος,

x) η μεταφορά ασθενών ή τραυματιών με οχήματα ειδικά κατασκευασμένα ή διαρρυθμισμένα για το σκοπό αυτόν, εφόσον για την άσκηση της δραστηριότητας αυτής έχει δοθεί έγκριση από την αρμόδια δημόσια αρχή,

xi) η παροχή υπηρεσιών από συγγραφείς, καλλιτέχνες και ερμηνευτές έργων τέχνης, εκτός από αυτές που παρέχονται απευθείας στο κοινό,

xii) η παροχή υπηρεσιών εκπαίδευσης γενικά και οι στενά συνδεδεμένες με αυτή παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών, που παρέχονται από δημόσια εκπαιδευτήρια ή από άλλα πρόσωπα αναγνωρισμένα από την, κατά περίπτωση, αρμόδια αρχή,

xiii) η παράδοση ιδιαίτερων μαθημάτων όλων των βαθμίδων εκπαίδευσης,

xiv) 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,

xv) η παροχή υπηρεσιών και η στενά συνδεδεμένη με αυτές παράδοση αγαθών προς τα μέλη τους, έναντι καταβολής συνδρομής, από μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα και οργανισμούς, που επιδιώκουν στα πλαίσια του συλλογικού τους συμφέροντος σκοπούς πολιτικούς, συνδικαλιστικούς, θρησκευτικούς, φιλοσοφικούς, φιλανθρωπικούς ή εθνικούς εφόσον δεν οδηγούν σε στρέβλωση των όρων του ανταγωνισμού,

xvi) η παροχή υπηρεσιών πολιτιστικής ή μορφωτικής φύσης και η στενά συνδεδεμένη με αυτές παράδοση αγαθών, από νομικά πρόσωπα ή άλλους οργανισμούς ή ιδρύματα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, τα οποία λειτουργούν νόμιμα και έχουν σκοπούς πολιτιστικούς ή μορφωτικούς, εφόσον δεν οδηγούν σε στρέβλωση των όρων του ανταγωνισμού. Στις υπηρεσίες αυτές περιλαμβάνονται ιδίως οι παρεχόμενες σε επισκέπτες μουσείων, μνημείων, αρχαιολογικών ή άλλων παρόμοιων χώρων, καθώς και η οργάνωση καλλιτεχνικών εκδηλώσεων, εκθέσεων και διαλέξεων,

xvii) η διάθεση προσωπικού από νομικά πρόσωπα θρησκευτικού ή φιλοσοφικού χαρακτήρα, για τις δραστηριότητες που αναφέρονται στις περιπτώσεις δ', θ' και ιβ' της παραγράφου αυτής, με σκοπό την πνευματική αρωγή και ανάπτυξη,

xviii) η παροχή υπηρεσιών και η παράδοση αγαθών από τα πρόσωπα που αναφέρονται στις περιπτώσεις δ', θ', ιβ', ιδ', ιε' και ιστ' της παραγράφου αυτής, με την ευκαιρία εκδηλώσεων που οργανώνονται από αυτά για την οικονομική τους ενίσχυση,

xix) οι ασφαλιστικές και ανασφαλιστικές εργασίες, καθώς και οι συναφείς με αυτές εργασίες που παρέχονται από ασφαλειομεσίτες και ασφαλιστικούς πράκτορες, συμπεριλαμβανομένων και των υπηρεσιών οδικής βοήθειας έναντι συνδρομής, που παρέχονται από ασφαλιστικές επιχειρήσεις, καθώς και από φυσικά πρόσωπα ή νομικά πρόσωπα παροχής οδικής βοήθειας,

xx) οι εργασίες, στις οποίες περιλαμβάνεται και η διαπραγμάτευση, που αφορούν συνάλλαγμα, χαρτονομίσματα και νομίσματα, τα οποία αποτελούν νόμιμα μέσα πληρωμής, με εξαίρεση τα νομίσματα και χαρτονομίσματα για συλλογές,

xxi) οι εργασίες, στις οποίες περιλαμβάνεται και η διαπραγμάτευση εκτός από τη φύλαξη και διαχείριση, που αφορούν μετοχές ανώνυμων εταιρειών, μερίδια, ομολογίες και λοιπούς τίτλους, με εξαίρεση τους τίτλους παραστατικούς εμπορευμάτων,

xxii) η διαχείριση των αμοιβαίων κεφαλαίων κατά την έννοια των διατάξεων που κάθε φορά ισχύουν γι' αυτά,

xxiii) η χορήγηση και η διαπραγμάτευση πιστώσεων, καθώς και η διαχείριση τους από το πρόσωπο που τις χορηγεί,

xxiv) η ανάληψη υποχρεώσεων, προσωπικών ή χρηματικών εγγυήσεων και λοιπών ασφαλειών, η διαπραγμάτευση για την ανάληψη των εργασιών αυτών και η διαχείριση εγγυήσεων πιστώσεων, που ενεργείται από το πρόσωπο που τις χορηγεί,

xxv) οι εργασίες, στις οποίες περιλαμβάνεται και η διαπραγμάτευση, που αφορούν καταθέσεις, τρεχούμενους λογαριασμούς, πληρωμές, μεταφορές καταθέσεων και εμβάσματα, απαιτήσεις, πιστωτικούς τίτλους, επιταγές και λοιπά αξιόγραφα, με εξαίρεση την είσπραξη απαιτήσεων τρίτων, καθώς και τις εργασίες που αφορούν την πρακτορεία επιχειρηματικών απαιτήσεων που ενεργείται από τις επιχειρήσεις που ασχολούνται με τις εργασίες αυτές, κστ) οι μισθώσεις ακινήτων, εκτός αυτών της περίπτωσης δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 8,

xxvi) η παράδοση κρατικών λαχείων, δελτίων ΠΡΟΠΟ, ΛΟΤΤΟ, ΠΡΟΤΟ και λαχείων του Λαχειοφόρου Αμοιβαίου Στοιχήματος (SWEEPSTAKES) και του Οργανισμού Ιπποδρομιών Ελλάδος,

xxvii) η παράδοση στην ονομαστική τους αξία γραμματοσήμων που βρίσκονται σε κυκλοφορία, κινητού επισήματος και λοιπών ενσήμων, καθώς και ταινιών ή ενσήμων ασφαλιστικών οργανισμών και λοιπών παρόμοιων αξιών, εκτός από αυτήν που προορίζεται για συλλογές,

xxviii) η παράδοση αγαθού ή αγαθών επιχείρησης ως συνόλου, κλάδου ή μέρους αυτής από επαχθή ή χαριστική αιτία ή με τη μορφή εισφοράς σε υφιστάμενο ή συνιστώμενο νομικό πρόσωπο, από δραστηριότητα αποκλειστικά απαλλασσόμενη ή εξαιρούμενη από το φόρο ή από αγρότη του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41, εφόσον για τα αγαθά αυτά δεν έχει παρασχεθεί ούτε ασκηθεί άμεσα, δικαίωμα έκπτωσης, καθώς επίσης και η παράδοση αγαθών των οποίων η κτήση ή η διάθεση έχει εξαιρεθεί από το δικαίωμα έκπτωσης, σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 30,

xxix) η παροχή υπηρεσιών των οποίων η αξία περιλαμβάνεται στη φορολογητέα αξία κατά την εισαγωγή αγαθών, όπως αυτή προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 20,

xxx) α) η παράδοση ακινήτων, εκτός από:  
-την παράδοση που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 6,

-τις παραδόσεις που προβλέπουν οι διατάξεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 7,

β) η παράδοση ακινήτων σε δικαιούχους απαλλαγής από το φόρο μεταβίβασης κατά την απόκτηση πρώτης κατοικίας, καθώς και η παραχώρηση του δικαιώματος αποκλειστικής χρήσης επί κοινόκτητων κύριων, βοηθητικών ή ειδικών χώρων κτισμάτων ή επί κοινόκτητου τμήματος οικοπέδου που συνίσταται υπέρ των ανωτέρω ακινήτων. Η απαλλαγή αυτή από το Φ.Π.Α. κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο της παράδοσης του ακινήτου,

xxxι) η παράδοση και διανομή εφημερίδων και περιοδικών από πρακτορεία, εφημεριδοπώλες, και λοιπούς λιανοπωλητές, εφόσον αυτά διακινούνται μέσω πρακτορείων διανομής,

xxxii) η παράδοση αγαθών, των οποίων η εισαγωγή απαλλάσσεται από το φόρο προστιθέμενης αξίας, εκτός των περιπτώσεων που ρυθμίζονται διαφορετικά από τις διατάξεις του παρόντος νόμου,

xxxiii) τα έσοδα που πραγματοποιούν οι επιχειρήσεις του Ν.2206/1994 από τα παιχνίδια που αναφέρονται στην παράγραφο 7 του άρθρου 3 του ίδιου νόμου και τα οποία διεξάγονται σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις αυτού του νόμου.

### **Άρθρο 23- ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ ΣΤΗΝ ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΑΓΑΘΩΝ**

A) Απαλλάσσονται του φόρου:

i) η επανεισαγωγή αγαθών, εφόσον παρουσίαζαν ατέλεια, με την προϋπόθεση ότι επανεισάγονται στην ίδια κατάσταση που ήταν όταν εξήχθησαν και εφόσον αυτή η πράξη πραγματοποιήθηκε από τον ίδιο εξαγωγέα και τα αγαθά αυτά απαλλάσσονται από τον εισαγωγικό δεσμό (σύμφωνα με τον κανονισμό 2913/92).

ii) η οριστική εισαγωγή αγαθών που η παράδοσή τους απαλλάσσεται και στο εσωτερικό της χώρας.

Η απαλλαγή αυτή παρέχεται για λόγους ίσης φορολογικής μεταχείρισης εισαγόμενων, εγχώριων και ενδοκοινοτικά αποκτηθέντων αγαθών. Επίσης, η απαλλαγή αυτή εφαρμόζεται και για εισαγωγές αγαθών που προέρχονται από εδάφη

της κοινότητας τα οποία δεν θεωρούνται για σκοπούς Φπα φορολογικό έδαφος της ΕΕ (πχ. Άγιο Όρος).

iii) η εισαγωγή προϊόντων αλιείας από επιχειρήσεις θαλάσσιας αλιείας στην κατάσταση που αλιεύθηκαν ή αφού υποβλήθηκαν προηγουμένως σε εργασίες συντήρησης με σκοπό την εμπορία τους και πριν την παράδοσή τους.

iv) η εισαγωγή αγαθών τα οποία στη συνέχεια θα αποσταλούν από τον εισαγωγέα σε άλλο κράτος-μέλος της ΕΕ και η παράδοσή τους αυτή απαλλάσσεται ως ενδοκοινοτική παράδοση.

v) η εισαγωγή αερίου και ηλεκτρικής ενέργειας μέσω του συστήματος διανομής φυσικού αερίου.

Β) Όσον αφορά την εισαγωγή εφημερίδων και περιοδικών αναστέλλεται η είσπραξη του οφειλόμενου φόρου, ο οποίος θα καταβάλλεται όταν οι εφημερίδες και τα περιοδικά διανέμονται στην Ελλάδα, από τον εισαγωγέα ή το πρακτορείο διανομής ή από τον παραλήπτη τους.

**Άρθρο 24- ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ ΤΩΝ ΠΡΑΞΕΩΝ ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΕΞΑΓΩΓΗ, ΕΚΤΟΣ ΚΟΙΝΟΤΗΤΑΣ, ΤΩΝ ΕΞΟΜΟΙΟΥΜΕΝΩΝ ΠΡΟΣ ΑΥΤΕΣ ΠΡΑΞΕΩΝ ΚΑΙ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΜΕΤΑΦΟΡΩΝ**

Απαλλάσσονται του φόρου:

**Α) η παράδοση αγαθών που εξάγονται εκτός της κοινότητας:**

i) **από τον πωλητή** ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό του πωλητή. Στην περίπτωση που εξαγωγέας έχει επιβαρυνθεί κατά την αγορά προϊόντων τα οποία εξάγει τότε δικαιούται έκπτωση φόρου ή επιστροφή για την εξαγωγή αυτών.

ii) **από το μη εγκατεστημένο στο εσωτερικό της χώρας αγοραστή.** Εξαίρεση της απαλλαγής αυτής αποτελούν τα αγαθά που μεταφέρει ο αγοραστής αυτός και έχουν σκοπό τον εξοπλισμό ή εφοδιασμό, ιδιωτικής χρήσης, σκαφών αναψυχής και ιδιωτικών αεροσκαφών ή οποιουδήποτε άλλου μεταφορικό μέσου.

Η απαλλαγή αυτή ισχύει ακόμη και όταν πρόκειται για λιανικές πωλήσεις προς ταξιδιώτες, για προσωπική τους χρήση, εφόσον ισχύει ότι:

- δεν είναι εγκατεστημένοι στο εσωτερικό της χώρας ή άλλου κράτους-μέλους της κοινότητας,
- τα αγαθά, σε διάστημα όχι παραπάνω των τριών μηνών, μεταφέρονται εκτός της κοινότητας,
- η συνολική αξία της παράδοσης, μαζί με το Φπα, υπερβαίνει το ποσό που ορίζεται βάση του άρθρου 7 παρ. 2 της οδηγίας 69/169/ΕΟΚ.

Η πραγματοποίηση της εξαγωγής αποδεικνύεται με την θεώρηση που γίνεται από την τελωνιακή αρχή της χώρας μας ή του άλλου κράτους-μέλους από όπου εξάγονται τα αγαθά. Κατ' εξαίρεση, ο ταξιδιώτης μη εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας εξομοιώνεται με τον αγοραστή που διαμένει στο εσωτερικό της κοινότητας με την προϋπόθεση ότι πρέπει να αποδειχθεί η επικείμενη εγκατάστασή του σε Τρίτη χώρα.

**iii) από αναγνωρισμένα σωματεία, ιδρύματα και λοιπά μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα**, σε ίδιου τύπου νομικά πρόσωπα, ενεργώντας στα πλαίσια των κερδοσκοπικών, φιλανθρωπικών ή εκπαιδευτικών δραστηριοτήτων τους.

B) η παροχή υπηρεσιών:

**i) που προσφέρεται για την επεξεργασία κινητών αγαθών**, που έχουν εισαχθεί στο εσωτερικό της χώρας αποκλειστικά για αυτήν την επεξεργασία στην οποία υπόκεινται, εφόσον μετά θα εξαχθούν εκτός της κοινότητας ως έτοιμα προϊόντα από αυτόν που παρέχει την υπηρεσία ή τον μη εγκατεστημένο στην Ελλάδα λήπτη των υπηρεσιών αυτών ή κάποιον εκπρόσωπό τους.

**ii) που περιλαμβάνει μεταφορές** καθώς και τις βοηθητικές εργασίες αυτών, εφόσον οι υπηρεσίες αυτές συνδέονται άμεσα με την εξαγωγή αγαθών. Επίσης, στην απαλλαγή αυτή συμπεριλαμβάνονται και τα αγαθά που υπάγονται στο άρθρο 10 παρ.3 (αγαθά που θέτονται σε τελωνειακά καθεστώτα αποθήκευσης, ενεργητικής τελειοποίησης, κτλ) και στο άρθρο 25 παρ. 1α (εισαγωγή αγαθών που τίθενται σε καθεστώς τελωνειακής εναποθήκευσης). Αντίθετα, δεν περιλαμβάνονται στις υπηρεσίες αυτές τα αγαθά του άρθρου 22 (ασφαλιστικές, τραπεζικές εργασίες, κτλ).

iii) από μεσίτες ή μεσολαβητές που ενεργούν πράξεις εξαγωγής αγαθών ή πράξεις που αναφέρονται στο άρθρο 27 (παραδόσεις πλοίων, αεροσκαφών, κτλ). Δεν υπάγεται όμως σε απαλλαγή η παροχή υπηρεσιών των ταξιδιωτικών πρακτορείων που ενεργούν για χάρη των ταξιδιωτών, εφόσον πραγματοποιείται σε άλλο κράτος-μέλος της κοινότητας.

Γ) η εισαγωγή, η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών και παροχή υπηρεσιών, που συνδέονται άμεσα με τις εξαγωγικές δραστηριότητες του υποκείμενου στο φόρο. Καθώς και η παράδοση αγαθών προς υποκείμενο στο φόρο με σκοπό την εξαγωγή τους εκτός κοινότητας έπειτα από κάποια μεταποίηση ή ατύχια.

Θα πρέπει να αναφέρουμε ότι η συνολική αξία των υπηρεσιών που παρέχονται δεν θα πρέπει να υπερβαίνει το ποσό των πραγματοποιηθέντων εξαγωγών κατά την προηγούμενη δωδεκάμηνη χρονική ή δωδεκάμηνη διαχειριστική περίοδο.

#### **Άρθρο 25- ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ ΣΤΗ ΔΙΕΘΝΗ ΔΙΑΚΙΝΗΣΗ ΑΓΑΘΩΝ**

Απαλλάσσονται του φόρου:

i) η εισαγωγή αγαθών που τίθενται, εκτός από το καθεστώς τελωνιακής αποταμίευσης που υπάγονται ήδη, και σε καθεστώς εναποθήκευσης.

Όσον αφορά, το πρώτο καθεστώς πρόκειται για παροχή απαλλαγής του Φπα για όσο διάστημα παραμένουν τα αγαθά σε ελεγχόμενη αποθήκη και έτσι δίνεται στον κύριο των αγαθών αυτών η δυνατότητα επιλογής της πώλησης τους ανάλογα τις οικονομικές συγκυρίες της αγοράς. Στο καθεστώς αυτό μπορούν να τεθούν εμπορεύματα από τρίτες χώρες, ενδοκοινοτικά ή εγχώρια, τα οποία κατά την έξοδό τους φορολογούνται ή απαλλάσσονται αναλόγως τον τόπο προορισμού τους. Το καθεστώς εναποθήκευσης παρέχει την απαλλαγή Φπα, όπως και προηγουμένως, αλλά μόνο μέχρι τα εναποθηκευόμενα εισαγόμενα αγαθά να τεθούν σε ανάλωση στο εσωτερικό της χώρας ή να αποσταλούν σε άλλο κράτος μέλος ή σε Τρίτη χώρα.

ii) η παράδοση και η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, τα οποία προορίζονται:

α) να προσκομιστούν στο τελωνείο και να τεθούν σε καθεστώς :

- τελωνειακής αποθήκευσης,
- ελεύθερης ζώνης, δηλαδή πρόκειται για ένα τμήμα τελωνειακού εδάφους, χωρισμένο από το υπόλοιπο, που θεωρείται έδαφος εκτός κοινότητας, οπότε τα εμπορεύματα τρίτων χωρών που εισέρχονται και παραμένουν εκεί είναι σαν να βρίσκονται εκτός κοινότητας,
- ελεύθερης αποθήκης, δηλαδή πρόκειται για ιδιωτικούς χώρους, ελεγχόμενους από τις αρμόδιες αρχές, όπου παραμένουν τα αγαθά, ωστόσο να αποφασιστεί ο τελικός προορισμός τους, για την εξυπηρέτηση εισαγωγικού ή εξαγωγικού εμπορίου ,
- τελωνιακής αποταμίευσης, ή
- ενεργητικής τελειοποίησης, δηλαδή καθεστώς που ρυθμίζει την εισαγωγή εμπορευμάτων που χρησιμοποιούνται για την παραγωγή προϊόντων που επανεξάγονται.

β) να ενσωματωθούν σε εξέδρες γεώτρησης ή εκμετάλλευσης που βρίσκονται σε ελληνικά χωρικά ύδατα, εφόσον σκοπός του είναι η επισκευή ή συντήρηση ή κατασκευή ή ανεφοδιασμός κ.α. των εξέδρων αυτών.

γ) να τεθούν σε καθεστώς φορολογικής αποθήκης του ν. 2960/01, δηλαδή ειδικές αποθήκες που παραμένουν προϊόντα τα οποία υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης (όπως αλκοολούχα ποτά βιομηχανοποιημένα καπνά, κτλ) και κατά την έξοδό τους για ελεύθερη κατανάλωση καταβάλλουν στο αρμόδιο τελωνείο τον Φπα μαζί με τον ΕΦΚ. Η περίπτωση αυτή αφορά προϊόντα του άρθρου 53 του ν. 2960/01.

δ) να τεθούν σε καθεστώς τελωνιακής επίβλεψης, ελεύθερου τελωνιακού χώρου, ελεύθερου τελωνιακού συγκροτήματος, αποθηκών ανεφοδιασμού ή καταστημάτων αφορολόγητων ειδών.

iii) οι παροχές υπηρεσιών που συνδέονται άμεσα με τις παραδόσεις αγαθών της (ii) περίπτωσης,

iv) οι παραδόσεις αγαθών, οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών και η παροχή υπηρεσιών οι οποίες πραγματοποιούνται στους χώρους που αναφέρονται



στην (ii) περίπτωση διατηρώντας όμως μια από τις καταστάσεις στις οποίες αναφέρονται εκεί,

ν) οι παραδόσεις αγαθών που προβλέπουν οι διατάξεις:

α) του άρθρου 10 παρ. 1α, με διατήρηση των καθεστώτων προσωρινής εισαγωγής με πλήρη απαλλαγή από εισαγωγικούς δεσμούς ή εξωτερικής διαμετακόμισης,

β) του άρθρου 10 παρ.1β, με διατήρηση της διαδικασίας της εσωτερικής κοινοτικής διαμετακόμιση, που προβλέπεται από το άρθρο 61, και οι παροχές υπηρεσιών που συνδέονται άμεσα με τις παραδόσεις αυτές.

**Άρθρο 26- ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ ΣΤΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ ΤΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΑΠΟΘΗΚΩΝ, ΑΛΛΩΝ ΑΠΟ ΑΥΤΕΣ ΤΟΥ Ν. 2960/2001**

A) Με το άρθρο αυτό καθιερώνεται το καθεστώς φορολογικής αποθήκευσης, δηλαδή το φορολογικό καθεστώς αναστολής της καταβολής του Φπα.

Θα πρέπει, πριν προχωρήσουμε να αναφερθούμε στους παρακάτω ορισμούς:

Φορολογική αποθήκη θεωρείται κάθε τόπος που έχει οριστεί με άδεια της αρμόδιας αρχής να αποθηκεύονται αγαθά από τον εκμεταλλευτή φορολογικής αποθήκης κατά την άσκηση της δραστηριότητάς του.

Εκμεταλλευτής φορολογικής αποθήκης είναι το φυσικό ή νομικό πρόσωπο έχει πάρει την άδεια να αποθηκεύει δικά του κυριότητας αγαθά ή τρίτων στην φορολογική αποθήκη.

Εναποθέτης είναι το φυσικό ή νομικό πρόσωπο που έχει άδεια να παραλαμβάνει κατά την άσκηση της δραστηριότητάς του αγαθά που προορίζονται να τεθούν σε φορολογική αποθήκη.

B) Η άδεια για την φορολογική αποθήκη χορηγείται από την Διεύθυνση Φπα έπειτα από αίτηση του ενδιαφερόμενου εφόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις που έχουν

οριστεί με απόφαση του Υπουργείου Οικονομικών, το ίδιο ισχύει και για την ανάκληση της άδειας αυτής.

Για την εποπτεία, τον έλεγχο και την παρακολούθηση του καθεστώτος φορολογικής αποθήκευσης υπεύθυνος είναι ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ στη χωρική αρμοδιότητα της οποίας βρίσκεται η έδρα ή το κεντρικό κατάστημα του εκμεταλλευτή φορολογικής αποθήκης. Στην περίπτωση που ο ίδιος εκμεταλλευτής έχει αποθήκες που βρίσκονται σε χωρική αρμοδιότητα άλλων Δ.Ο.Υ του δίνεται η δυνατότητα να οριστεί ως αρμόδια αρχή ο προϊστάμενος της χωρικά αρμόδιας Δ.Ο.Υ.

Γ) Στο καθεστώς φορολογικής αποθήκευσης μπορούν να υπαχθούν:

- τα αγαθά κυριότητας του εκμεταλλευτή και τρίτων, με την προϋπόθεση ότι έχουν την άδεια να αποθηκεύουν αγαθά σε λειτουργούσα νόμιμα φορολογική αποθήκη άλλου προσώπου,
- τα αγαθά που περιλαμβάνονται στο παράρτημα VI, εφόσον αυτά δεν προορίζονται να παραδοθούν στο στάδιο του λιανικού εμπορίου,
- οποιαδήποτε αγαθά, εφόσον προορίζονται να παραδοθούν σε:
  - i) καταστήματα αφορολόγητων ειδών για τις ανάγκες παραδόσεων που πραγματοποιούνται προς ταξιδιώτες που μεταβαίνουν σε Τρίτη χώρα, με αεροπορική πτήση ή θαλάσσια διαδρομή που απαλλάσσονται από το φόρο (βάση του άρθρου 24),
  - ii) υποκείμενους στο φόρο για τις ανάγκες παραδόσεων που πραγματοποιούνται:
    - ✓ προς επιβάτες πάνω στο πλοίο ή αεροπλάνο κατά την διάρκεια μεταφοράς της οποίας ο τόπος άφιξης είναι εκτός της κοινότητας,
    - ✓ με απαλλαγή από το φόρο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 παρ. 1ζ και στ.

Δεν υπάγονται στο καθεστώς αυτό τα είδη που καλύπτουν τις περιπτώσεις των διατάξεων του άρθρου 25 παρ. 1β- γγ.

Δ) Απαλλάσσονται από το φόρο:

i) οι παραδόσεις και οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών τα οποία προορίζονται να τεθούν στο εσωτερικό της χώρας σε καθεστώς φορολογικής αποθήκευσης εκτός της τελωνειακής αποταμίευσης και των αποθηκών του ν. 2960/2001, καθώς και οι παροχές υπηρεσιών αυτών των παραδόσεων,

ii) οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται στους χώρους της προηγούμενης περίπτωσης, με εξαίρεση τις υπηρεσίες που αφορούν την παραγωγή ή κατασκευή των αγαθών αυτών, εφόσον τα αγαθά εξακολουθούν να παραμένουν στο εσωτερικό της χώρας στο ίδιο καθεστώς.

Επιπλέον, όσες τυχόν εργασίες (πχ. συσκευασία, τυποποίηση, κτλ) γίνονται στα αγαθά τα οποία βρίσκονται υπό το καθεστώς τελωνειακής αποθήκευσης όσο είναι μέσα ή έξω από την αποθήκη δεν επιβαρύνονται με Φπα. Ανάλογα με τον τελικό τους προορισμό, κατά την έξοδό τους από την αποθήκη είτε οριστικοποιείται η απαλλαγή τους είτε καταβάλλεται ο αναλογών Φπα, έτσι οριστικοποίηση της απαλλαγής έχουμε όταν το αποθηκευμένο αγαθό εξάγεται σε Τρίτη χώρα ή παραδίδεται σε άλλο κράτος μέλος, ενώ καταβολή Φπα έχουμε όταν το αγαθό πωλείται για ανάλωση στο εσωτερικό της χώρας.

Ε) Για την υπαγωγή των αγαθών στο καθεστώς φορολογικής αποθήκευσης υποβάλλονται από τον υπόχρεο στο φόρο στην αρμόδια αρχή, που αναλύσαμε παραπάνω, τα εξής:

i) δήλωση εισόδου των αγαθών, ανεξάρτητα από την έκδοση και άλλων παραστατικών, στην οποία περιλαμβάνονται τουλάχιστον τα στοιχεία του εκμεταλλευτή, η ημερομηνία αποθήκευσης, το είδος, η ποιότητα, η ποσότητα, οι εργασίες που θα γίνονται στα αγαθά, ο χρόνος παραμονής τους, κ.α.,

ii) δήλωση εξόδου των αγαθών, στην οποία περιλαμβάνονται εκτός των προηγούμενων στοιχείων και τα πλήρη στοιχεία του παραλήπτη των αγαθών, ο προορισμός τους, η ημερομηνία εξόδου, κ.α..

Τα στοιχεία της δήλωσης εισόδου και εξόδου επαληθεύονται από την αρμόδια αρχή κατά την είσοδο και την έξοδο αυτών από την αποθήκη. Οι δηλώσεις αυτές καταχωρούνται σε ειδικό βιβλίο στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. .

Το καθεστώς της φορολογικής αποθήκευσης λήγει όταν τα αγαθά εξέρχονται από την αποθήκη και προορίζονται να:

- αναλωθούν στο εσωτερικό της χώρας,
- να αποτελέσουν αντικείμενο ενδοκοινοτικής παράδοσης,
- να τεθούν σε ένα από τα καθεστώτα του άρθρου 25, και
- να εξαχθούν εκτός της Κοινότητας.

ΣΤ) Ο εκμεταλλευτής φορολογικής αποθήκης υποχρεούται να:

i) τηρεί για κάθε αποθήκη ειδικό θεωρημένο βιβλίο φορολογικής αποθήκης για την παρακολούθηση των εργασιών του. Στο ειδικό αυτό βιβλίο καταχωρούνται τα αγαθά κυριότητας του και κατά εναποθέτη όλα τα αγαθά που εισέρχονται και εξέρχονται από αυτήν. Οι καταχωρήσεις αυτές μπορούν να γίνονται και σε ειδικές στήλες του βιβλίου αποθήκης,

ii) επιδεικνύει τα προϊόντα σε κάθε ζήτηση της αρμόδιας αρχής,

iii) δέχεται οποιονδήποτε έλεγχο,

iv) συμμορφώνεται με άλλες υποχρεώσεις που επιβάλλει ο Υπουργός Οικονομικών και οι αρμόδιες αρχές,

v) διαθέτει μέσα στις φορολογικές αποθήκες κατάλληλο και ασφαλή στεγασμένο χώρο για την εγκατάσταση των αρμόδιων αρχών προς διενέργεια των κατά περίπτωση απαιτούμενων εργασιών και διατυπώσεων, χωρίς καμία δαπάνη για το Δημόσιο, και

vi) παρέχει εγγύηση (δηλαδή χρηματικό ποσό, τραπεζική επιστολή, ασφαλιστήριο συμβόλαιο, κα) προς το Δημόσιο για την διασφάλιση των συμφερόντων του.

Ο υπόχρεος για τον φόρο που οφείλεται κατά την έξοδο των αγαθών από το καθεστώς φορολογικής αποθήκευσης είναι ο εκμεταλλευτής της φορολογικής αποθήκης ή ο εναποθέτης των αγαθών αυτών. Ο φόρος που αναλογεί καταβάλλεται με έκτακτη περιοδική δήλωση στην εποπτεύουσα φορολογική αρχή, κατά το χρόνο εξόδου των αγαθών από το καθεστώς φορολογικής αποθήκευσης, εκτός αν ορίζεται

διαφορετικά με απόφαση του Υπουργείου Οικονομικών και τις διατάξεις των άρθρων 24,25 και 28. Όταν η έξοδος γίνεται από διαφορετικό πρόσωπο των προαναφερόμενων, ανεξάρτητα για ποιον ενεργεί, είναι υπόχρεος στο φόρο. Παρόλα αυτά, ο εκμεταλλευτής φορολογικής αποθήκης είναι αυτός που ευθύνεται για τον οφειλόμενο φόρο έναντι του Δημοσίου όταν δεν είναι ίδιος κύριος των αγαθών που εξέρχονται από τη φορολογική αποθήκη.

Z) Για την διαμόρφωση της φορολογητέας αξίας κατά την έξοδο των αγαθών από το καθεστώς φορολογικής αποθήκευσης λαμβάνεται η αξία παράδοσης των αγαθών, και ο φόρος που προκύπτει δεν μπορεί να είναι μικρότερος από:

i) το ποσό του φόρου, που θα είχε επιβαρυνθεί η αρχική πράξη, προσαυξημένο με το ποσό του φόρου που θα είχε επιβληθεί σε κάθε παροχή υπηρεσιών που απαλλάσσεται όταν τα αγαθά δεν αποτέλεσαν αντικείμενο παράδοσης κατά την παραμονή τους στο καθεστώς αυτό, και

ii) το ποσό του φόρου που θα είχε επιβληθεί στην τελευταία από αυτές τις παραδόσεις, προσαυξημένο με το ποσό του φόρου που θα είχε επιβληθεί σε κάθε παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιήθηκε μετά την παράδοση αυτή και απαλλάσσεται, σύμφωνα με τα προαναφερόμενα, όταν τα αγαθά αποτέλεσαν αντικείμενο παραδόσεων κατά την παραμονή τους στο καθεστώς αυτό. Αντίθετα, δεν ισχύει καμία τέτοια εφαρμογή στην περίπτωση που κατά την διάρκεια παραμονής των αγαθών στο καθεστώς φορολογικής αποθήκευσης υπάρχει καταστροφή, απώλεια ή κλοπή αυτών, η οποία αποδεικνύεται ή δικαιολογείται.

### **Άρθρο 27- ΕΙΔΙΚΕΣ ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ**

Απαλλάσσονται του φόρου:

i) η παράδοση και η εισαγωγή πλοίων, ναυαγοσωστικών και πλωτών μέσων επιθαλάσσιας αρωγής τα οποία έχει καθοριστεί ότι θα χρησιμοποιηθούν στην εμπορική ναυσιπλοΐα, την αλιεία ή άλλη εκμετάλλευση ή διάλυση ή για χρήση από τις ένοπλες δυνάμεις ή από το Δημόσιο γενικά για τις δικές τους ανάγκες, αλλά και η παράδοση και η εισαγωγή αντικειμένων και υλικών εφόσον πρόκειται να

χρησιμοποιηθούν ή να ενσωματωθούν στα πλοία και πλωτά που αναφέρθηκαν παραπάνω. Τα σκάφη ιδιωτικής χρήσης που χρησιμοποιούνται για αθλητισμό ή αναψυχή δεν συγκαταλέγονται στις περιπτώσεις απαλλαγής.

ii) η παράδοση και η εισαγωγή αεροσκαφών που πρόκειται να χρησιμοποιηθούν από τις ένοπλες δυνάμεις ή το Δημόσιο γενικά για δικές τους ανάγκες ή από τις αεροπορικές εταιρίες για εκμετάλλευση, αλλά και η παράδοση και η εισαγωγή αντικειμένων και υλικών εφόσον πρόκειται να χρησιμοποιηθούν ή να ενσωματωθούν σε αυτά. Θα πρέπει να επισημανθεί ότι, για να υπαχθεί σε αυτή την κατηγορία απαλλαγής η εκμετάλλευση από τις αεροπορικές εταιρίες, θα πρέπει αυτές να πραγματοποιούν κυρίως διεθνής μεταφορές, δηλαδή μεταφορές από και στο εξωτερικό, καθώς και τα έσοδα των μεταφορών τους αυτών να ξεπερνούν το 50% των συνολικών ακαθάριστων εσόδων τους που πραγματοποιήθηκαν κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο.

iii) η παράδοση και εισαγωγή καυσίμων, λιπαντικών, τροφοεφοδίων και λοιπών αγαθών, τα οποία προορίζονται για τον εφοδιασμό πλοίων, πλωτών μέσων και αεροσκαφών. Η απαλλαγή αυτή περιορίζεται στα καύσιμα και λιπαντικά, στην περίπτωση πλοίων και πλωτών μέσων της εμπορικής ναυσιπλοΐας εσωτερικού ή άλλης εκμετάλλευσης εσωτερικού για αλιευτικά σκάφη που αλιεύουν στα ελληνικά χωρικά ύδατα.

iv) η ναύλωση πλοίων και η μίσθωση αεροσκαφών εφόσον προορίζονται για την περαιτέρω ενέργεια φορολογητέων πράξεων ή πράξεων απαλλασσόμενων με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών, καθώς και οι εργασίες κατασκευή ή μετατροπής ή συντήρησης των μέσων αυτών αλλά και των αντικειμένων που ενσωματώνονται ή χρησιμοποιούνται για την εκμετάλλευση των μέσων αυτών. Ακόμη, υπάγεται σε αυτήν την απαλλαγή και η ναύλωση επαγγελματικών πλοίων αναψυχής που συγκαταλέγονται στα πλοία του νόμου 2743/1999, εφόσον κατά την πραγματοποίησή τους προσεγγίζουν λιμένες εκτός Ελλάδας.

v) η παροχή υπηρεσιών για την εξυπηρέτηση των άμεσων αναγκών των πλοίων, πλωτών μέσων, αεροσκαφών και του φορτίου αυτών. Πρόκειται για τα μεταφορικά μέσα που προβλέπεται από την απαλλαγή που αναλύσαμε στην (i) περίπτωση, όπως π.χ. η ρυμούλκηση, πλοήγηση, πρόσδεση, χρήση λιμανιών και άλλα.

vi) η παράδοση και η εισαγωγή αγαθών καθώς και η παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιούνται:

α) στα πλαίσια των ρυθμίσεων των διπλωματικών και προξενικών σχέσεων, δηλαδή στις Πρεσβείες και στους διαπιστευμένους στη χώρα μας διπλωματικούς υπαλλήλους ξένων κρατών ή στα προξενεία και στους υπαλλήλους ξένων κρατών ή στο αλλοδαπό διοικητικό και τεχνικό προσωπικό των ανωτέρω διπλωματικών και προξενικών αποστολών,

β) για τις ανάγκες διεθνών οργανισμών ή μελών τους, αναγνωρισμένες από την Ελλάδα, με τις προϋποθέσεις των συμβάσεων ή συμφωνιών για την εγκατάστασή τους στην Ελλάδα,

γ) στα πλαίσια της Συνθήκης της Βορειοατλαντικής Συμμαχίας, για χρήση από τις ένοπλες δυνάμεις των άλλων κρατών μελών και των πολιτικών υπηρεσιών που τις συνοδεύουν ή για τον εφοδιασμό των κυλικείων και λεσχών τους, εφόσον αυτές ενεργούνται σύμφωνα με την Συνθήκη.

vii) η παράδοση αγαθών και παροχή υπηρεσιών από την Ελλάδα προς άλλο κράτος μέλος, που να συμμετέχει όμως στο Βορειοατλαντικό Σύμφωνο εκτός το κράτος μέλος που αποτελεί τον προορισμό αυτών, και αποβλέπουν στην κάλυψη αναγκών των ένοπλων δυνάμεων αυτών ή του πολιτικού προσωπικού που τις συνοδεύει ή για τον εφοδιασμό των λεσχών και των κυλικείων, εφόσον οι ένοπλες δυνάμεις αυτές υπηρετούν τον κοινό αμυντικό σκοπό,

viii) οι υπηρεσίες ενδοκοινοτικής μεταφοράς αγαθών προς ή από τις αυτόνομες περιοχές των Πορτογαλικών νησιών Αζορών και της Μαδέρας, ανεξάρτητα αν η μεταφορά των αγαθών γίνεται αεροπορικώς ή ατμοπλοϊκώς,

ix) η παράδοση χρυσού στην Τράπεζα της Ελλάδας, καθώς και η εισαγωγή χρυσού που ενεργείται από αυτήν,

x) οι αεροπορικές και θαλάσσιες μεταφορές προσώπων από το εσωτερικό της χώρας στο εξωτερικό και αντίστροφα, καθώς και οι στενά συνδεδεμένες με αυτές βοηθητικές υπηρεσίες. Θεωρείται συνδεδεμένη με τις υπηρεσίες μεταφοράς η μεταφορά αποσκευών των ταξιδιωτών. Ακόμη, στην περίπτωση διεθνών αεροπορικών μεταφορών προσώπων που δεν υπάρχει διακοπή ταξιδιού, ενώ η Ελλάδα αποτελεί ενδιάμεσο σταθμό, και το τμήμα στο εσωτερικό της χώρας

θεωρείται ενιαίο κομμάτι διεθνούς μεταφοράς προσώπων, τότε αυτές οι μεταφορές υπάγονται στην απαλλαγή. Αντίθετα, εξαιρούνται από την απαλλαγή οι οδικές και οι σιδηροδρομικές μεταφορές από την Ελλάδα προς το εξωτερικό η αντίστροφα.

xi) η παράδοση και η εισαγωγή πλοίων και πλωτών μέσων που προορίζονται για την αλιεία και σπογγαλιεία στα ελληνικά χωρικά ύδατα, και αντικειμένων και υλικών που προορίζεται να ενσωματωθούν ή να χρησιμοποιηθούν σε αυτά, ανεξάρτητα το καθεστώς Φπα που υπάγεται ο υποκείμενος στο φόρο που ενεργεί την δραστηριότητα αυτή. Ακόμα, απαλλάσσονται και η παράδοση και η εισαγωγή καυσίμων, λιπαντικών και άλλων αγαθών, με εξαίρεση τα τροφοφόδια, που προορίζονται για τον εφοδιασμό των παραπάνω πλοίων, δηλαδή οι απαλλαγές των πράξεων που αναλύθηκαν στην περίπτωση (iii). Η ναύλωση, οι εργασίες κατασκευής ή συντήρησης των μέσων αυτών, επίσης υπάγονται στην απαλλαγή αυτή όπως και αναφέρθηκε στην παράγραφο (iv), και των αντικειμένων που είναι ενσωματωμένα σε αυτά ή χρησιμοποιούνται για την εκμετάλλευσή τους. Και τέλος, όπως και στην (v) περίπτωση, απαλλάσσονται οι πράξεις παροχής υπηρεσιών για την εξυπηρέτηση των άμεσων αναγκών των μεταφορικών μέσων αυτών.

#### **Άρθρο 28- ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ ΣΤΗΝ ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΑΓΑΘΩΝ ΣΕ ΑΛΙΟ ΚΡΑΤΟΣ-ΜΕΛΟΣ**

A) Απαλλάσσεται του φόρου:

i)η παράδοση αγαθών που πραγματοποιείται από την Ελλάδα προς αγοραστή υποκείμενο στο φόρο ή μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο, που ενεργεί με την ιδιότητά του αυτή στο άλλο κράτος μέλος, εφόσον τα αγαθά αυτά απαλλάσσονται ή μεταφέρονται από τον πωλητή ή αγοραστή ή κάποιον μεσολαβητή αυτών.

Αντίθετα , εξαιρούνται από την απαλλαγή αυτή η παράδοση αγαθών που πραγματοποιείται προς:

- αγρότες του ειδικού καθεστώτος,
- υποκείμενους που πραγματοποιούν μόνο απαλλασσόμενες πράξεις χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών τους στο κράτος-μέλος εγκατάστασής τους, και



— νομικά πρόσωπα μη υποκείμενα στο φόρο, δηλαδή δημόσιες αρχές, δήμοι κ.α. με την προϋπόθεση ότι το ύψος των συνολικών τους ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών σε σχέση με το ποσό της προηγούμενης και της τρέχουσας διαχειριστικής περιόδου είναι λιγότερο των 10.000€.

Θα πρέπει να επισημάνουμε ότι οι παραπάνω απαλλαγές δεν έχουν εφαρμογή στην περίπτωση καινούριων μεταφορικών μέσων και προϊόντων που υπάγονται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης.

ii) η περιστασιακή παράδοση καινούριων μεταφορικών μέσων, που μεταφέρεται ή αποστέλλεται από υποκείμενο στο φόρο στην Ελλάδα προς οποιονδήποτε αγοραστή σε άλλο κράτος-μέλος, όπου και θα φορολογηθεί η πράξη ως ενδοκοινοτική απόκτηση στο κράτος αυτό προορισμού. Καθώς, και η παράδοση αγαθών που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης και κατά την μεταφορά τους, προς αγοραστή που ανήκει σε μια από τις 3 περιπτώσεις αγοραστών που αναφέρθηκαν στην προηγούμενη παράγραφο, βρίσκονται υπό ανασταλτικό καθεστώς.

iii) η παράδοση αγαθών όπως ορίζεται από το άρθρο 7 παρ. 3, δηλαδή η μεταφορά αγαθών προς άλλο κράτος μέλος η οποία γίνεται για την εξυπηρέτηση των αναγκών της επιχείρησης.

iv) η εισαγωγή και η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, καθώς και η παράδοση αγαθών που πραγματοποιούνται από και προς υποκείμενο στο φόρο, αντίστοιχα, αλλά και η παροχή υπηρεσιών των παραδόσεων αυτών προς άλλο κράτος-μέλος εφόσον δεν πραγματοποιείται παράδοση αγαθών που να υπερβαίνει τις πραγματοποιηθείσες παραδόσεις της προηγούμενης δωδεκάμηνης χρονικής ή διαχειριστικής περιόδου.

B) Οι διατάξεις του άρθρου αυτού δεν έχουν εφαρμογή στις παραδόσεις αγαθών των διατάξεων του άρθρου 45 & 46 (δηλαδή ειδικά καθεστώτα μεταχειρισμένων αγαθών, αντικειμένων καλλιτεχνικής αξίας, πωλήσεων σε δημοπρασία, κτλ). Οι παραδόσεις αυτές υπόκεινται σε Φπα στο κράτος-μέλος στο οποίο είναι εγκατεστημένος ο μεταπωλητής ή ο διοργανωτής της δημοπρασίας.

## **Άρθρο 29- ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ ΣΤΗΝ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΗ ΑΠΟΚΤΗΣΗ ΑΓΑΘΩΝ**

A) Απαλλάσσεται του φόρου, η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών:

i) που η εισαγωγή ή η παράδοση απαλλάσσεται στο εσωτερικό της χώρας, π.χ. ενδοκοινοτική απόκτηση ανθρώπινου σώματος ή οργάνων.

ii) για τα οποία ο αγοραστής στο εσωτερικό της χώρας έχει το δικαίωμα ολικής επιστροφής του φπα, όπως ορίζουν οι διατάξεις του άρθρου 34 παρ. 2 και 3.

B) Όσον αφορά την εισαγωγή εφημερίδων και περιοδικών αναστέλλεται η είσπραξη του οφειλόμενου φόρου, ο οποίος θα καταβάλλεται όταν οι εφημερίδες και τα περιοδικά διανέμονται στην Ελλάδα, από τον εισαγωγέα ή το πρακτορείο διανομής ή από τον παραλήπτη τους.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΠΤΑ**

### **ΕΚΠΤΩΣΗ-ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ**

## **Άρθρο 30- ΔΙΚΑΙΩΜΑ ΕΚΠΤΩΣΗΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ**

A) Ο υποκείμενος στο φόρο, δικαιούται να εκπέσει από τον φόρο:

- που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις, δηλαδή παραδόσεις αγαθών ή παροχή υπηρεσιών ή ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών ή εισαγωγή αγαθών,
- που αναλογεί στις ενεργούμενες προς αυτόν πράξεις, δηλαδή η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών.

Ακόμη, παρέχεται το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου το οποίο ορίζεται οριστικά κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης για τις περιπτώσεις αγαθών επένδυσης

Για όλα τα παραπάνω προϋπόθεση για την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης είναι η αγορά των αγαθών και η λήψη των υπηρεσιών να γίνεται με σκοπό την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο.

Β) Επίσης, σε αντίθεση με την προηγούμενη περίπτωση, δικαίωμα έκπτωσης φόρου παρέχεται και για αγαθά ή υπηρεσίες που χρησιμοποιούνται για κάποιες απαλλασσόμενες πράξεις. Συγκεκριμένα, δικαίωμα έκπτωσης του φόρου παρέχεται στον υποκείμενο κατά το μέρος που τα αγαθά ή οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται:

i) για την πραγματοποίηση των δραστηριοτήτων του άρθρου 4, δηλαδή οποιαδήποτε δραστηριότητα ενεργεί ο παραγωγός ή αυτός που παρέχει την υπηρεσία, οι οποίες πραγματοποιούνται όμως στο εξωτερικό, με την προϋπόθεση ότι απαλλάσσονται του φπα αν αυτές πραγματοποιούνταν στο εσωτερικό της χώρας.

ii) για την παράδοση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών που βάση του άρθρου 22 περίπτωση λ και λγ απαλλάσσονται του φόρου. Πρόκειται, δηλαδή, για υπηρεσίες των οποίων η αξία περιλαμβάνεται στη φορολογητέα αξία των εισαγόμενων αγαθών.

iii) για πράξεις που απαλλάσσονται του φόρου βάση των άρθρων 24 (εξαγωγές), 25 (πράξεις σχετικές με διεθνή διακίνηση αγαθών), 26 (καθεστώς φορολογικών αποθηκών), 27 (ειδικές απαλλαγές) και 28 (ενδοκοινοτικές παραδόσεις)

iv) για τις εργασίες που λαμβάνει εγκατεστημένος εκτός κοινότητας λήπτης που αναφέρονται στο άρθρο 22 παρ. 1 ιθ, κ, κα, κγ, κδ.

v) για την διάθεση δώρων μέχρι αξίας 10€, καθώς και δειγμάτων.

vi) για την πραγματοποίηση πράξεων του άρθρου 9 παρ.9, δηλαδή πώληση τηλεκαρτών και εισιτηρίων.

Γ) Σύμφωνα με τις διατάξεις που ήδη αναφέραμε παραπάνω στα άρθρα 16,17 και 18 ορίζεται ότι το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά τον χρόνο που καθίσταται απαιτητός ο φόρος. Ειδικά, όμως, για τις ευκαιριακές παραδόσεις καινούριων μεταφορικών μέσων προς άλλα κράτη-μέλη το δικαίωμα έκπτωσης ή επιστροφής γεννάται κατά τον χρόνο παράδοσης το μεταφορικού μέσου.

Δ) Εξαίρεση από το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί έχουν οι παρακάτω δαπάνες,. Συγκεκριμένα πρόκειται για:

i) δαπάνες αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης καπνοβιομηχανικών προϊόντων,

ii) δαπάνες αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης οινοπνευματωδών ή αλκοολούχων ποτών, εφόσον αυτά προορίζονται για την πραγματοποίηση αφορολόγητων πράξεων,

iii) δαπάνες δεξιώσεων, ψυχαγωγίας και φιλοξενίας γενικά,

iv) δαπάνες στέγασης, τροφής, ποτών, μετακίνησης και ψυχαγωγίας για το προσωπικό επιχείρησης,

v) δαπάνες αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης μέχρι και 9 θέσεων, μοτοσυκλετών, (αερο)σκαφών ιδιωτικής χρήσης για αναψυχή ή αθλητισμό, καθώς και δαπάνες καυσίμων, επισκευής ή συντήρησης κ.α. αυτών γενικά.

Θα πρέπει να επισημανθεί ότι αν τα μεταφορικά αυτά μέσα έχουν προορισμό την πώληση, μίσθωση ή μεταφορά ανθρώπων με κόμιστρο δεν έχει καμιά ισχύ η παραπάνω διάταξη.

### **Άρθρο 31- ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΕΚΠΙΠΤΩΜΕΝΟΥ ΦΟΡΟΥ**

Α) Για να υπολογίσουμε τον εκπιπτόμενο φόρο του υποκείμενου που χρησιμοποιεί αγαθά και υπηρεσίες για την πραγματοποίηση πράξεων για τις οποίες και παρέχεται και δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης, τότε για να ορίσουμε τον εκπιπτόμενο φόρο πρέπει να βρούμε το ποσοστό επί της εκατό που αναλογεί στις πράξεις που παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης. Το ποσοστό αυτό βρίσκεται με κλάσμα, του οποίου ο αριθμητής περιλαμβάνει το ποσό του ετήσιου κύκλου εργασιών (χωρίς Φπα) για τις πράξεις που παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης και ο παρανομαστής περιλαμβάνει το ποσό των πράξεων του αριθμητή και των πράξεων που δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης καθώς και επιδοτήσεις, επιχορηγήσεις και οικονομικές ενισχύσεις που δεν αποτελούν μέρος της φορολογητέας αξίας.

Θα πρέπει να διευκρινίσουμε ότι το δεκαδικό μέρος του ποσοστού αυτού που προκύπτει από το κλάσμα στρογγυλοποιείται στην αμέσως μεγαλύτερη ακέραιη μονάδα.

Β) Για τον προσδιορισμό του παραπάνω ποσοστού δεν θα πρέπει να λάβουμε υπόψη μας τα ποσά:

i) παράδοσης αγαθών που χρησιμοποιούσε για πάγια εκμετάλλευση ο υποκείμενος στην επιχείρηση του, και

ii) παρεπόμενων πράξεων σε ακίνητα ή χρηματοδοτικών πράξεων ή χρηματοοικονομικών πράξεων του άρθρου 22 περ. κ, κα, κβ, κγ, κδ και κε, εφόσον πρόκειται για παρεπόμενες πράξεις της κύριας δραστηριότητας του υποκειμένου.

Γ) Το ποσοστό, που αναλύσαμε τον τρόπο εύρεσής του στην α' παράγραφο, χρησιμοποιείται για την εκκαθάριση του εκπιπόμενου Φπα στο τέλος του έτους, καθώς και στις περιοδικές δηλώσεις του επόμενου έτους.

Δ) Όταν ο χρόνος υποβολής των περιοδικών δηλώσεων φτάσει πριν ύπαρξη των πλήρη στοιχείων για τον προσδιορισμό του ποσοστού που αναφέρθηκε παραπάνω τότε ο υποκείμενος στο φόρο μπορεί να κάνει ένα προσωρινό προσδιορισμό αυτού του ποσοστού κατ' εκτίμηση. Το προσωρινό αυτό ποσοστό θα οριστικοποιηθεί με τα απολογιστικά στοιχεία της περιόδου και θα χρησιμοποιηθεί στις περαιτέρω περιοδικές δηλώσεις και την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης, χωρίς την επιβολή προσαύξησης.

Ε) Κατά παρέκκλιση των προηγούμενων παραγράφων, με απόφαση του αρμόδιου προϊσταμένου στην Δ.Ο.Υ, και εφόσον τηρούνται ιδιαίτεροι λογαριασμοί στα βιβλία που προβλέπουν οι διατάξεις του ΚΒΣ, παρέχεται η δυνατότητα ή υποχρεώνεται ο υποκείμενος στο φόρο, με άλλους αντικειμενικούς τρόπους, να:

i) προσδιορίζει ο ίδιος ένα ποσοστό έκπτωσης του φόρου για κάθε τομέα της δραστηριότητάς του,

ii) ενεργεί ο ίδιος την έκπτωση του φόρου, ανάλογα με την πραγματική διάθεση των αγαθών ή τη χρήση υπηρεσιών.

ΣΤ) Σε περίπτωση πράξεων για ακίνητα που προσδιορίζονται από το άρθρο 6, η έκπτωση του φόρου εισροών προσδιορίζεται βάση του ποσοστού της κάθε μεταβιβαζόμενης ιδιοκτησίας στο συνολικό φόρο των εισροών, ο οποίος διαμορφώνεται ανάλογα με την πραγματική διάθεση των αγαθών και υπηρεσιών ανά οικοδομή.

Ζ) Παρέχεται η ευχέρεια αναγνώρισης έκπτωσης ολόκληρου του φόρου για πράξεις που δεν παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης, εφόσον ο φόρος αυτός δεν υπερβαίνει τα 30€ για κάθε διαχειριστική περίοδο.

Η) Στην περίπτωση παράδοσης καινούργιου μεταφορικού μέσου, που απαλλάσσεται βάση του άρθρου 28 παρ. 1β, ο εκπιπτόμενος φόρος δεν μπορεί να ξεπερνά το ποσό του φόρου που αναλογεί στην αξία παράδοσης.

### **Άρθρο 32- ΑΣΚΗΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΟΣ ΕΚΠΤΩΣΗΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ**

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

i) την βεβαίωση από την αρμόδια Δ.Ο.Υ ότι έχει υποβληθεί η δήλωση έναρξης εργασιών, όπως προβλέπει το άρθρο 36 παρ.1, πριν τη διενέργεια της πράξης για την οποία θα απαλλαχθεί του φόρου της,

ii) νόμιμο τιμολόγιο που να αποδεικνύεται ξεχωριστά ο φόρος και η αξία της παράδοσης αγαθού ή παροχής υπηρεσίας. Σε εξαιρετικές περιπτώσεις που είναι μικρή η συνολική αξία, της εκάστοτε πράξης και του φόρου που έχει επιβαρυνθεί αυτή, γίνεται δεκτό και αποδεικτικό που δεν τα αναγράφει ξεχωριστά.

iii) στοιχείο το οποίο αποδεικνύει την εισαγωγή αγαθών από τον υποκείμενο, και τον φόρο που επιβαρύνθηκαν τα αγαθά.

iv) νόμιμο τιμολόγιο ή αν δεν υπάρχει κάποιο άλλο στοιχείο, λαμβάνεται υπόψη η περιοδική δήλωση που υποβάλλεται και περιλαμβάνει τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις καθώς και την λογιστική τους καταχώρηση.

v) κυρωμένο αντίγραφο της έκτακτης περιοδικής δήλωσης ή της ειδικής δήλωσης ακινήτων, η οποία αποδεικνύει την καταβολή του φόρου για την πράξη.

B) Στην περίπτωση που ο υπόχρεος ανήκει στις διατάξεις του άρθρου 35 παρ.1 β, γ, και δ, και έχει καταβάλλει τον φόρο, μπορεί να ασκήσει το δικαίωμα έκπτωσης, προσκομίζοντας σχετικά δικαιολογητικά τα οποία αποδεικνύουν την πραγματοποίηση της φορολογητέας αυτής πράξης και της καταβολής του φόρου.

Γ) Στην περίπτωση που το ποσό της έκπτωσης είναι μεγαλύτερο του φόρου που οφείλεται στην ίδια περίοδο (μήνα ή τρίμηνο ανάλογα με τον τρόπο υποβολής της δήλωσης) η επιπλέον διαφορά μεταφέρεται για έκπτωση σε επόμενη περίοδο (φορολογική ή διαχειριστική) με την επιφύλαξη των περί παραγραφής διατάξεων (3 έτη). Κατ' εξαίρεση η διαφορά αυτή επιστρέφεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34.

### **Άρθρο 33- ΔΙΑΚΑΝΟΝΙΣΜΟΣ ΕΚΠΤΩΣΕΩΝ**

A) Η έκπτωση του φόρου υπόκειται σε τελικό διακανονισμό, με τον οποίο επιδιώκεται η τακτοποίηση, δηλαδή η αποκατάσταση του ακριβούς ποσού των εκπτώσεων που αναλογούν στις εισροές του υπόχρεου, κατά την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης, εφόσον μεταβλήθηκε μέσα στη διαχειριστική περίοδο για έναν από τους παρακάτω λόγους:

i) η έκπτωση είναι μεγαλύτερη ή μικρότερη από αυτή που είχε δικαίωμα να ενεργήσει ο υποκείμενος στο φόρο, λόγω μεταβολής που επήλθε μετά την υποβολή της περιοδικής δήλωσης και δεν είχε ληφθεί υπόψη ή μεταγενέστερης ακύρωσης

αγοράς ή πώλησης, εφόσον ότι αυτές οι μεταβολές έλαβαν χώρα έπειτα από την λήξη του χρόνου υποβολής των περιοδικών δηλώσεων και πριν της ετήσιας εκκαθάρισης,

ii) έγιναν μεταβολές, μετά την υποβολή της περιοδικής δήλωσης, που δεν είχαν ληφθεί υπόψη για τον καθορισμό του ποσού έκπτωσης.

Θα πρέπει να επισημανθεί ότι δεν ενεργείται διακανονισμός σε περιπτώσεις καταστροφής, απώλειας ή κλοπής που αποδεικνύονται ή δικαιολογούνται, ούτε και στην περίπτωση χορήγησης δώρων το πολύ μέχρι 10€, καθώς και δειγμάτων τα οποία διατίθενται για το σκοπό της επιχείρησης.

B) Για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης (δηλαδή αγαθά επένδυσης) ορίζεται ότι η έκπτωση του φόρου υπόκειται σε πενταετή διακανονισμό, εφόσον μεταβλήθηκε το δικαίωμα έκπτωσης, όπου αντιστοιχεί το 1/5 του φόρου για κάθε έτος, με αφετηρία το έτος χρησιμοποίησής τους (πάντα λαμβάνεται υπόψη η 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου κάθε έτους, ανεξάρτητα τον πραγματικό χρόνο χρησιμοποίησης του αγαθού). Όσον αφορά τα εμπορικά κέντρα, τα οποία βάση του άρθρου 8 παρ. 2δ έχουν επιλογή φορολόγησης, ισχύει ότι και παραπάνω με την διαφορά ότι υπόκεινται σε δεκαετή διακανονισμό, όπου αναλογεί το 1/10 του φόρου για κάθε έτος. Θα πρέπει να διευκρινιστεί σε περίπτωση που, για τα εμπορικά κέντρα, δεν έχει ολοκληρωθεί ο χρόνος διακανονισμού έως την 31.12.2006 το εναπομένον ποσό του φόρου διακανονίζεται με βάση την συνολική περίοδο δέκα ετών.

Γ) Σε περίπτωση που αγαθό παραδίδεται ή διακόπτει την χρήση του για φορολογικές πράξεις μέσα στο διάστημα της πενταετίας που τηρείται ο διακανονισμός του φόρου, τότε γίνεται ένας εφάπαξ διακανονισμός μέσα στο ίδιο έτος (περιλαμβάνει το έτος διακοπής και τα υπολειπόμενα έτη) και το αγαθό αυτό θεωρείτε ότι χρησιμοποιήθηκε αποκλειστικά και μόνο:

i) σε φορολογητέες δραστηριότητες, εφόσον πρόκειται:

α) για παράδοση αγαθού που υπάγεται σε Φπα, με την προϋπόθεση ότι ο αναλογούν φόρος της παράδοσης δεν ξεπερνά είναι το λιγότερο ίσος με το ποσό του αναλογούν φόρου των εναπομείναντα ετών της πενταετούς περιόδου του διακανονισμού,



β) για καταστροφή, απώλεια ή κλοπή, η οποία αποδεικνύεται ή δικαιολογείται με νόμιμα παραστατικά, και

γ) για παράδοση ακινήτου σε εταιρία χρηματοδοτικής μίσθωσης, δηλαδή όπως ορίζεται από το άρθρο 6 παρ. 9γ του ν. 1665/86.

ii) σε αφορολόγητες δραστηριότητες, στις λοιπές περιπτώσεις που είναι απαλλασσόμενη ή εξαιρείται του φόρου η παράδοση του αγαθού ή χρησιμοποιείται σε φορολογητέες δραστηριότητες.

Να διευκρινίσουμε ότι στην περίπτωση που έχει επέλθει το διάστημα των 5 ετών και δεν έχει πραγματοποιηθεί η έναρξη χρησιμοποίησης του αγαθού, τότε θεωρούμαι ότι το αγαθό διατέθηκε αποκλειστικά και μόνο σε αφορολόγητες πράξεις και ενεργείται εφάπαξ διακανονισμός με την εκκαθαριστική δήλωση της διαχειριστικής αυτής περιόδου. Εξαιρέση των παραπάνω αποτελεί η πραγματοποίηση της δαπάνης για την απόκτηση ή την κατασκευή επενδυτικών αγαθών από οργανισμούς, επιχειρήσεις και εταιρίες κοινής ωφέλειας.

Δ) Ως αγαθά επένδυσης, για την εφαρμογή των διατάξεων του νόμου αυτού, θεωρούνται:

i) τα ενσώματα (κινητά ή ακίνητα) αγαθά, που ανήκουν κατά κυριότητα στην επιχείρηση η οποία τα θέτει σε διαρκή εκμετάλλευση, καθώς και κτίσματα ή άλλου είδους κατασκευές που κάνει η επιχείρηση σε ακίνητο που δεν της ανήκει κατά κυριότητα αλλά έχει τη χρήση του για τουλάχιστον 9 χρόνια, βάση κάποιας έννομης σχέσης (πχ. μίσθωσης). Σε περίπτωση λήξης της χρήσης ακινήτου, που κατασκευάστηκαν κτίσματα όπως αναφέρθηκε παραπάνω, κατά την διάρκεια του πενταετούς διακανονισμού, τότε αυτός γίνεται εφάπαξ όπως αναλύθηκε στην προηγούμενη παράγραφο. Επίσης, αγαθά επένδυσης νοούνται και εκείνα που εκμεταλλεύονται σύμφωνα με τον σκοπό τους οι εταιρίες χρηματοδοτικής μίσθωσης (ν. 1665/1986 άρθρο 2). Οι δαπάνες επισκευής και συντήρησης δεν περιλαμβάνονται στην αξία των αγαθών επένδυσης.

ii) τα δικαιώματα χρησιμοποίησης διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας, σχεδίου υποδείγματος, εμπορικού ή βιομηχανικού σήματος και άλλων παρόμοιων, εφόσον εξυπηρετούν περισσότερες από μια χρήσεις.

Ε) Δεν καταβάλλεται ούτε εκπίπτει η διαφορά του φόρου που προκύπτει για τα αγαθά επένδυσης με βάση τον ετήσιο διακανονισμό τους, εφόσον αυτή δεν ξεπερνά το ποσό των 30€.

#### **Άρθρο 34- ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ**

Α) Στην περίπτωση που δεν μπορεί μια επιχείρηση να συμψηφίσει το Φπα που έχει επιβαρύνει τις εισροές του, προβλέπεται η επιστροφή του φόρου με το άρθρο αυτό. Συγκεκριμένα, η επιστροφή του φόρου γίνεται στις περιπτώσεις:

i) που καταβλήθηκε στο Δημόσιο αχρεώστητα, δηλαδή όταν στη δήλωση έχει συμπεριληφθεί φορολογητέα αξία η οποία είναι μη υποκείμενη ή υπερβαίνουσα της πραγματικής ή καταβλήθηκε φόρος για συναλλαγή που έμεινε ανολοκλήρωτη,

ii) που είναι αδύνατο να μεταφερθεί η έκπτωση σε άλλη διαχειριστική περίοδο ή και να έχει μεταφερθεί δεν κατέστη δυνατή η έκπτωση. Αυτό συμβαίνει είτε γιατί ο υποκείμενος ασκεί κυρίως απαλλασσόμενες πράξεις ή γίνεται παύση των εργασιών τους, κτλ.

iii) πράξεων που προβλέπονται από το άρθρο 30 παρ. 2 α, β, γ, δ και στ, καθώς και πράξεις για τις οποίες προβλέπεται αναστολή καταβολής του φόρου ή οφείλεται σε διαφορά συντελεστών εκροών- εισροών, με αποφάσεις του Υπ. Οικονομικών. Σε κάθε περίπτωση δεν θα πρέπει το ποσό του οφειλόμενου φόρου να υπερβαίνει το ποσό του φόρου που θα αναλογούσε αν φορολογούνταν οι πράξεις στις οποίες διατέθηκαν οι φορολογητέες εισροές,

iv) αγαθών επένδυσης, όπως αυτά ορίζονται από το άρθρο 33 παρ. 4.

Το υπουργείο οικονομικών έχει την δυνατότητα όταν πρόκειται για αγαθά επένδυσης ορισμένων βιομηχανικών και βιοτεχνικών επιχειρήσεων, να παρέχει το δικαίωμα αναστολής ή ρύθμισης της πληρωμής αντί έκπτωσης ή επιστροφής του φόρου.

B) Επίσης, προβλέπεται επιστροφή φόρου σε υποκείμενο στο φόρο εγκατεστημένο σε άλλο κράτος-μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης ο οποίος έχει επιβαρυνθεί με Φπα στην Ελλάδα για παραδόσεις αγαθών, παροχή υπηρεσιών και εισαγωγές αγαθών που πραγματοποίησε στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον πλήρη τις εξής προϋποθέσεις:

i) κατά την περίοδο επιστροφής, δεν είχε την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας ή κάποια μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα,

ii) κατά την περίοδο επιστροφής δεν πραγματοποίησε παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών που φορολογούνται στο εσωτερικό της χώρας, με εξαίρεση:

— την παροχή υπηρεσιών μεταφοράς και συναφείς προς αυτές υπηρεσίες που ενεργούνται στο εσωτερικό της χώρας και απαλλάσσονται βάσει των άρθρων 24,25, 27 και 22 παρ. 1λ.

— τις παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών σε πρόσωπο που έχει οριστεί ως μη υπόχρεο για την καταβολή του φόρου (άρθρο 35 παρ. 1ε,στ,η).

iii) τα αγαθά που παραδόθηκαν ή οι παρεχόμενες υπηρεσίες αφορούν φορολογητέες πράξεις, όπου ο τόπος φορολογίας τους είναι το κράτος-μέλος εγκατάστασης του υπόχρεου και οι οποίες αν πραγματοποιούνταν στο εσωτερικό της χώρας θα είχαν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, ή πράξεις απαλλασσόμενες του φόρου (άρθρα 22 παρ.1λ, 24,25,27,28, 47).

Η επιστροφή αυτή πραγματοποιείται κατά το μέρος που ο υποκείμενος στο φόρο ενεργεί πράξεις με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών του στο κράτος-μέλος εγκατάστασής του και έπειτα από την υποβολή της σχετικής αίτησης. Η επιστροφή αυτή δεν μπορεί να αφορά περίοδο μικρότερη των 3 μηνών ή μεγαλύτερη ενός έτους, εκτός αν η περίοδος αυτή αφορά το υπόλοιπο ενός ημερολογιακού έτους.

Γ) Αντίθετα, δεν προβλέπεται επιστροφή του φόρου στην περίπτωση που:

— ο αιτών στο κράτος μέλος στο οποίο είναι εγκατεστημένος:

i) δεν είναι υποκείμενος στο Φπα,

ii) υπάγεται στο ειδικό καθεστώς των αγροτών,

iii) υπάγεται στο καθεστώς απαλλαγής για μικρές επιχειρήσεις, και

iv) πραγματοποιεί αποκλειστικά και μόνο παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών που απαλλάσσονται από το φόρο χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών τους,

— Πρόκειται για ποσά φόρου:

i) που επιβάρυναν παραδόσεις αγαθών στο εσωτερικό της χώρας, , οι οποίες υπάγονται σε απαλλαγή βάση των άρθρων 24 και 28 παρ. 1α ,β, γ.

ii) που έχουν τιμολογηθεί λάθος.

Δ) Οι διατάξεις των παραγράφων Β και Γ εφαρμόζονται και για τον υποκείμενο στο φόρο που είναι εγκατεστημένος εκτός Κοινότητας με τον όρο ότι το κράτος της εγκατάστασής του παρέχει στον εγκατεστημένο στην Ελλάδα υποκείμενο αντίστοιχο δικαίωμα επιστροφής του Φπα ή άλλου γενικού φόρου κατανάλωσης που ισχύει σε αυτό το κράτος. Η αίτηση της επιστροφής αυτής υποβάλλεται στην αρμόδια αρχή της χώρας μας. Για την εφαρμογή αυτού καθώς και της Β παραγράφου, τα δικαιούχα πρόσωπα όταν πραγματοποιούν στο εσωτερικό της χώρας πράξεις για τις οποίες υπόχρεος του φόρου είναι ο παραλήπτης των αγαθών ή ο λήπτης των υπηρεσιών δεν θεωρείται ότι αποκτούν εγκατάσταση στο εσωτερικό της χώρας.

Ε) Επιπλέον, στο μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο εγκατεστημένο σε άλλο κράτος-μέλος επιστρέφεται ο φόρος που καταβλήθηκε κατά την εισαγωγή αγαθών, όπου ο τελικός τους προορισμός είναι το κράτος-μέλος της εγκατάστασής του, εφόσον αποδεικνύεται ότι καταβλήθηκε ο φόρος που αναλογεί για την ενδοκοινοτική απόκτηση στο κράτος-μέλος άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς των αγαθών αυτών.

ΣΤ) Επίσης, και οι εγκατεστημένοι στην Ελλάδα υποκείμενοι στο φόρο έχουν δικαίωμα επιστροφής φόρου από άλλο κράτος μέλος υποβάλλοντας τη σχετική αίτηση επιστροφής με χρήση ηλεκτρονικών μέσων στην αρμόδια αρχή της χώρας μας, η οποία απευθύνεται στο κράτος-μέλος στο οποίο επιβαρύνθηκαν με Φπα. Με τον ίδιο τρόπο υποβάλλουν αίτηση, οι εγκατεστημένοι σε άλλο κράτος-μέλος

υποκείμενοι στο φόρο, στο κράτος μέλος εγκατάστασής τους και την απευθύνουν στην Ελλάδα στην οποία επιβαρύνθηκαν με Φπα.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΟΧΤΩ

### ΥΠΟΧΡΕΟΙ ΣΤΟ ΦΟΡΟ ΚΑΙ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΤΟΥΣ

#### Άρθρο 35- ΥΠΟΧΡΕΟΙ ΣΤΟ ΦΟΡΟ

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

i) ο εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας υποκείμενος στο φόρο, για τις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις,

ii) ο εγκατεστημένος στο εσωτερικό άλλου κράτους μέλους υποκείμενος στο φόρο, για τις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις, εκτός τις πράξεις για τις οποίες υπόχρεος είναι ο λήπτης των αγαθών και υπηρεσιών υποκείμενος στο φόρο, όπου αναλύεται παρακάτω στην περίπτωση (iv),

iii) ο φορολογικός αντιπρόσωπος του εγκατεστημένου εκτός Ελλάδας και υποκείμενου στο φόρο, ο οποίος είναι υπόχρεος για την καταβολή του φόρου για τις πραγματοποιούμενες πράξεις στο εσωτερικό της χώρας,

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

α) παράδοση αγαθών που πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας και στο τιμολόγιο που εκδίδεται αναγράφεται ρητά ότι η παράδοση των αγαθών ακολουθεί μια ενδοκοινοτική απόκτηση, καθώς και ο ΑΦΜ του υποκείμενου που πραγματοποίησε την ενδοκοινοτική απόκτηση και στην συνέχεια την παράδοση αγαθών, και το ΑΦΜ του παραλήπτη ο οποίος είναι υπόχρεος για την καταβολή του φόρου της παράδοσης αυτής,

β) παράδοση αγαθών που πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας, όπως ορίζει το άρθρο 13 παρ.3 (φυσικό αέριο ή ηλεκτρική ενέργεια),

γ) παροχή υπηρεσιών του άρθρου 14 παρ. 2γ, 3 και 4,  
δ) σε κάθε περίπτωση που δεν υπάρχει φορολογικός αντιπρόσωπος,  
ε) παράδοση αγαθών που πραγματοποιείται κατά την έννοια των διατάξεων το άρθρου 39<sup>α</sup>.

ν) το πρόσωπο που πραγματοποιεί ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών,

vi) οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο, το οποίο αναγράφει το φόρο στα τιμολόγια που εκδίδει ή σε άλλα ισοδύναμα με αυτά στοιχεία,

vii) ο υποκείμενος, που ως αγοραστής ή εισαγωγέας αγαθών ή λήπτης υπηρεσιών έτυχε μερικής ή ολικής απαλλαγής από το φόρο με υπουργικές αποφάσεις.

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

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

**Άρθρο 35<sup>α</sup> – ΕΙΔΙΚΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ ΓΙΑ ΜΗ ΕΓΚΑΤΕΣΤΗΜΕΝΟΥΣ ΣΤΗΝ ΚΟΙΝΟΤΗΤΑ ΥΠΟΚΕΙΜΕΙΜΕΝΟΥΣ ΣΤΟ ΦΟΡΟ, ΟΙ ΟΠΟΙΟΙ ΠΑΡΕΧΟΥΝ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΣΕ ΜΗ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟΥΣ ΜΕΣΑ ΣΤΗΝ ΚΟΙΝΟΤΗΤΑ**

Α) Πριν προχωρήσουμε στην ανάλυση του άρθρου αυτού, θα πρέπει να γίνουν κατανοητοί οι παρακάτω όροι που θα χρησιμοποιήσουμε. Έτσι όταν αναφερόμαστε σε μη εγκατεστημένο υποκείμενο στο φόρο εννοούμε τον υποκείμενο στο φόρο που έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας ή τη μόνιμη εγκατάστασή του στο έδαφος της Κοινότητας και απαιτείται να εγγραφεί για σκοπούς του Φπα, σε οποιοδήποτε μέλος της Κοινότητας. Ηλεκτρονικές υπηρεσίες και ηλεκτρονικά παρεχόμενες υπηρεσίες νοούνται οι υπηρεσίες που αναφέρονται στο άρθρο 14 παρ. 13. Κράτος μέλος αναγνώρισης είναι το κράτος μέλος το οποίο επιλέγει ο μη

εγκατεστημένος υποκείμενος στο φόρο να δηλώσει την δραστηριοποίησή του ως υποκείμενου στο φόρο στο έδαφος της Κοινότητας. Κράτος μέλος κατανάλωσης είναι το κράτος μέλος το οποίο θεωρείται ότι βρίσκεται ο τόπος πραγματοποίησης των ηλεκτρονικών υπηρεσιών που αναφέρονται στο άρθρο 14 παρ. 13. Ειδική δήλωση φόρου προστιθέμενης αξίας είναι η δήλωση που περιλαμβάνει τις απαραίτητες πληροφορίες για τον προσδιορισμό του ποσού του φόρου που οφείλεται σε κάθε κράτος μέλος.

Β) Ο μη εγκατεστημένος στην Κοινότητα υποκείμενος στο φόρο, ο οποίος παρέχει ηλεκτρονικές υπηρεσίες σε μη υποκείμενο στο φόρο εγκατεστημένο σε κράτος μέλος της Κοινότητας, επιτρέπεται να χρησιμοποιεί, για το σύνολο των πράξεων αυτών που πραγματοποιεί εντός της Κοινότητας, το ειδικό καθεστώς που θα αναλύσουμε παρακάτω.

Γ) Ο μη εγκατεστημένος στο φόρο που επιλέγει ως κράτος μέλος αναγνώρισης την Ελλάδα και υπάγεται στο ειδικό αυτό καθεστώς, υποχρεούται:

i) να δηλώνει με την υποβολή της κατά περίπτωση σχετικής δήλωσης ηλεκτρονικά, στην διεύθυνση <http://e.com.e-oikonomia.gr>, την ένταξη και την έξοδο του από το καθεστώς αυτό. Με την δήλωση αναγνώρισης δηλώνεται το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία του μη εγκατεστημένου υποκείμενου στο φόρο, η ταχυδρομική του διεύθυνση, οι ηλεκτρονικές διευθύνσεις και ιστοσελίδες που διαθέτει, ο ΑΦΜ σε περίπτωση που του έχει χορηγηθεί στη χώρα του, καθώς και ότι δεν διαθέτει ΑΦΜ/ΦΠΑ εντός της Κοινότητας. Σε περίπτωση οποιασδήποτε αλλαγής των παραπάνω πρέπει να υποβληθεί δήλωση. Μετά την υποβολή της δήλωσης αυτής και τον έλεγχο για διαπίστωση των στοιχείων που δηλώθηκαν χορηγείται στον μη εγκατεστημένο υποκείμενο στο φόρο ειδικός κωδικός αναγνώρισης (με πρόθεμα EU και 9 ψηφία).

ii) να υποβάλλει με τον ηλεκτρονικό τρόπο ειδική δήλωση φόρου προστιθέμενης αξίας κάθε ημερολογιακό τρίμηνο και μέχρι την 20<sup>η</sup> μέρα του μήνα που ακολουθεί το τρίμηνο, είτε έχει παρασχεθεί ηλεκτρονική υπηρεσία είτε όχι. Η δήλωση αυτή περιλαμβάνει τον ειδικό κωδικό αριθμό αναγνώρισης, την συνολική αξία παροχής ηλεκτρονικών υπηρεσιών χωρίς το Φπα και το συνολικό ποσό του

φόρου που αντιστοιχεί σε κάθε κράτος μέλος κατανάλωσης στο οποίο οφείλεται ο φόρος, ο οποίος καταβάλλεται ταυτόχρονα με την υποβολή της δήλωσης, καθώς και οι ισχύοντες φορολογικοί συντελεστές αλλά και το συνολικό ποσό του φόρου που οφείλεται.

Δ) Η ειδική αυτή δήλωση του Φπα συμπληρώνεται σε Ευρώ. Αν η παροχή υπηρεσιών πραγματοποιήθηκε σε άλλο νόμισμα εκτός του ευρώ, για την συμπλήρωση της δήλωσης λαμβάνεται υπόψη η ισοτιμία που δημοσίευσε η Ευρωπαϊκή Κεντρική Τράπεζα την τελευταία ημέρα της φορολογικής περιόδου ή αν δεν δημοσίευσε, την επόμενη μέρα.

Ο μη εγκατεστημένος υποκείμενος στο φόρο καταγράφει με επαρκείς λεπτομέρειες τα στοιχεία των συναλλαγών που καλύπτονται από το ειδικό καθεστώς του άρθρου αυτού, ώστε να μπορούν οι φορολογικές αρχές του κράτους μέλους κατανάλωσης να επαληθεύουν την ακρίβεια της ειδικής δήλωσης Φπα. Τα στοιχεία αυτά πρέπει, επίσης, να διατίθεται ηλεκτρονικά εφόσον ζητηθεί με αίτηση, στο κράτος μέλος αναγνώρισης και στο κράτος μέλος κατανάλωσης και πρέπει να διατηρούνται επί διάστημα δέκα ετών, αρχής γενομένης από το τέλος του έτους κατά το οποίο έγινε η συναλλαγή.

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

Όσοι εντάσσονται στο ειδικό αυτό καθεστώς δεν έχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών αλλά δικαιούνται επιστροφή χωρίς να απαιτείται η πλήρωση του όρου περί αμοιβαιότητας σύμφωνα με το άρθρο 34 παρ.5.

ΣΤ) Ο μη εγκατεστημένος υποκείμενος στο φόρο διαγράφεται από το μητρώο αναγνώρισης εάν:

- i) γνωστοποιεί ο ίδιος ότι δεν παρέχει πλέον ηλεκτρονικές υπηρεσίες,
- ii) διαπιστωθεί ότι η φορολογητέα του δραστηριότητα έχει τερματισθεί,



iii) δεν πληροί πλέον τις απαραίτητες προδιαγραφές που του επιτρέπουν να χρησιμοποιεί το ειδικό καθεστώς, και

iv) έχει επανειλημμένα παραλείψει να συμμορφωθεί προς τους κανόνες που αφορούν το ειδικό καθεστώς.

Z) Η Διεύθυνση Φπα του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών ορίζεται αρμόδια υπηρεσία για:

i) την ηλεκτρονική παραλαβή των αιτήσεων για την χορήγηση ειδικού αριθμού αναγνώρισης,

ii) την επαλήθευση της εγκυρότητας των στοιχείων του αιτούντος, καθώς και τη χορήγηση του ειδικού αριθμού αναγνώρισης,

iii) την ηλεκτρονική παραλαβή της ειδικής δήλωσης Φπα,

iv) την επιβεβαίωση της καταβολής του οφειλόμενου φόρου,

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

vi) την κατανομή των ποσών που αναλογούν στα άλλα κράτη-μέλη με βάση τα στοιχεία των ειδικών δηλώσεων Φπα και της Τράπεζας της Ελλάδος.

#### **Άρθρο 36- ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΤΩΝ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΩΝ ΣΤΟ ΦΟΡΟ**

A) Ο υποκείμενος στο φόρο υποχρεούται να:

i) υποβάλλει δήλωση έναρξης των εργασιών του, δηλαδή η πραγματοποίηση της πρώτης συναλλαγής στα πλαίσια της επιχειρήσης, πριν από την έναρξη αυτών. Εάν πρόκειται για νομικά πρόσωπα ο χρόνος έναρξης θεωρείται ο χρόνος νόμιμης σύστασης αυτών και στην περίπτωση που δεν έχουν πραγματοποιήσει καμία συναλλαγή τους δίνεται το περιθώριο υποβολής της έναρξης μέσα σε τριάντα μέρες χωρίς την επιβολή προστίμου.

ii) υποβάλλει δήλωση μεταβολής- μετάταξης μέσα σε τριάντα μέρες από την ημερομηνία πραγματοποίησης της μεταβολής. Η δήλωση αυτή υποβάλλεται για να δηλωθούν οποιεσδήποτε αλλαγές έχουν επέλθει ως προς την επωνυμία, την έδρα, τις δραστηριότητες , κ.α., της επιχείρησης,

iii) υποβάλλει δήλωση οριστικής παύσης εργασιών, εντός 10 ημερών από την οριστική παύση των εργασιών για τα φυσικά πρόσωπα (θεωρείται ο χρόνος πραγματικής διακοπής των εργασιών), εντός 30 ημερών για τα νομικά πρόσωπα (θεωρείται η δημοσίευση της πράξης λήξης τους). Σε περίπτωση κληρονομικής διαδοχής επιχείρησης ως συνόλου η δήλωση παύσης υποβάλλεται (επιτρέπεται και η ηλεκτρονική υποβολή τους) από τους κληρονόμους μέσα σε δέκα ημέρες από την ενεργό ανάμιξή τους στην κληρονομούμενη επιχείρησης και όχι μετά το πέρας των δέκα ημερών από τη λήξη της προθεσμίας αποποίησης (όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του Αστικού Κώδικα άρθρο 1847).

iv) δηλώνει την έναρξη ή παύση παροχής υπηρεσιών προς υποκείμενο στο φόρο εγκατεστημένο σε άλλο κράτος-μέλος, για τις οποίες ο τόπος δεν είναι το εσωτερικό της χώρας,

v) δηλώνει την έναρξη ή παύση λήψης υπηρεσιών από υποκείμενο στο φόρο εγκατεστημένο σε άλλο κράτος-μέλος, για τις οποίες ο τόπος φορολόγησης είναι το εσωτερικό της χώρας. Αυτή η δήλωση μπορεί να γίνει και από μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο,

vi) τηρεί βιβλία και να εκδίδει στοιχεία, βάσει των διατάξεων του ΚΒΣ, εκτός αν είναι εγκατεστημένος σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης και δεν διαθέτει εγκατάσταση στην Ελλάδα. Στην περίπτωση που ο υποκείμενος παραλαμβάνει από άλλο κράτος-μέλος ενσώματα κινητά αγαθά με σκοπό τις εργασίες σε αυτά ή την εκτέλεση υπηρεσιών πραγματονομοσύνης ή εκτελεί εργασίες φασόν, υποχρεούται να καταχωρεί τα σχετικά στοιχεία σε λογαριασμούς βιβλίων που τηρεί ή σε ειδικό βιβλίο,

vii) υποβάλλει τις προβλεπόμενες από το άρθρο 38 του κώδικα Φπα δηλώσεις (περιοδικές, εκκαθαριστική, κτλ.). Αυτό δεν έχει εφαρμογή σε υποκείμενους στο φόρο που ενεργούν αποκλειστικά πράξεις απαλλασσόμενες του φόρου, χωρίς δικαίωμα έκπτωσης,

viii) υποβάλλει στον αρμόδιο προϊστάμενο Δ.Ο.Υ:

- ειδική δήλωση Φπα, κατά τον χρόνο γέννησης της φορολογικής υποχρέωσης, όταν ενεργεί πράξεις που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 6 παρ. 1, 2α και 7 παρ.2γ.
- ειδικά έντυπα απεικόνισης του συνολικού κόστους της οικοδομής και κατανομής αυτού στις επί μέρους ιδιοκτησίες (προυπολογιστικά και απολογιστικά),
- γνωστοποίηση, ταυτόχρονα με την περιοδική δήλωση, για την χρησιμοποίηση ακινήτου, το οποίο κατασκευάστηκε ως εμπορεύσιμο στοιχείο επιχείρησης, ως παγίου σε φορολογητέα δραστηριότητα, καθώς και για το ακίνητο που απαλλοτριώθηκε,
- Υπεύθυνη δήλωση με την οποία γνωστοποιεί τις τυχόν αιτίες που εξαιτίας τους συντάσσεται έγγραφο το οποίο διορθώνει, συμπληρώνει ή τροποποιεί άλλο έγγραφο που αφορά πράξεις του άρθρου 6 παρ. 1 και 2α.

ix) ορίζει φορολογικό αντιπρόσωπό του, εφόσον ο υποκείμενος δεν είναι εγκατεστημένος μόνιμα στο εσωτερικό της χώρας ή άλλου κράτους μέλους, πριν από οποιαδήποτε ενέργεια φορολογητέας πράξης στο εσωτερικό της χώρας για την οποία είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο,

x) τηρεί θεωρημένο ειδικό βιβλίο όπου θα καταγράφει τα αγαθά που απέστειλε ή μετέφερε σε άλλο κράτος μέλος για τις ανάγκες των πράξεων του άρθρου 7 παρ. 3γ,δ και ε.

B) Ο υποκείμενος στο φόρο που είναι εγκατεστημένος σε άλλο κράτος-μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης και δεν διαθέτει εγκατάσταση στην Ελλάδα μπορεί να ορίσει φορολογικό αντιπρόσωπο, ο οποίος δεν έχει καμία υποχρέωση τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων για τις πράξεις που πραγματοποιεί ο εντολέας του.

Ο υποκείμενος στο φόρο που πραγματοποιεί ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών (βάσει των άρθρων 11 και 12) και παραδόσεις αγαθών (απαλλασσόμενες βάσει του άρθρου 28), υποχρεούται να:

- Υποβάλλει ανακεφαλαιωτικούς πίνακες,
- Χρησιμοποιεί για τις συναλλαγές αυτές το πρόθεμα "EL" μπροστά από τον ΑΦΜ του και να αναγράφει στα εκδιδόμενα στοιχεία τον ΑΦΜ του συναλλασσόμενου με το αντίστοιχο πρόθεμα που ισχύει στο κράτος-μέλος του,
- Υποβάλλει στατιστική δήλωση (INTRASTAT) για τις ενδοκοινοτικές του συναλλαγές.

Ο υποκείμενος στο φόρο που πραγματοποιεί παροχές υπηρεσιών με τόπο που δεν είναι το εσωτερικό της χώρας και ο λήπτης είναι πρόσωπο υποκείμενος στο φόρο ή μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο με ΑΦΜ σε άλλο κράτος μέλος, υποχρεούται, εκτός και αν αυτές οι υπηρεσίες απαλλάσσονται του φόρου στο κράτος μέλος του λήπτη αυτών, να:

- Χρησιμοποιεί για τις συναλλαγές αυτές το πρόθεμα "EL" μπροστά από τον ΑΦΜ του και να αναγράφει στα εκδιδόμενα στοιχεία τον ΑΦΜ του συναλλασσόμενου με το αντίστοιχο πρόθεμα που ισχύει στο κράτος-μέλος του,
- Υποβάλλει ανακεφαλαιωτικό πίνακα.

Ο υποκείμενος στο φόρο ή το μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο με ΑΦΜ στο εσωτερικό της χώρας που λαμβάνει υπηρεσίες από υποκείμενο στο φόρο εγκατεστημένο σε άλλο κράτος μέλος, για τις οποίες ο τόπος είναι το εσωτερικό της χώρας και για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στον φόρο, υποχρεούται, εκτός και αν αυτές οι υπηρεσίες απαλλάσσονται του φόρου στο εσωτερικό της χώρας, να χρησιμοποιεί για τις συναλλαγές αυτές το πρόθεμα "EL" μπροστά από τον ΑΦΜ του και να υποβάλλει ανακεφαλαιωτικό πίνακα.

Ο υποκείμενος στο φόρο ο οποίος ενεργεί αποκλειστικά πράξεις που δεν του παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης, τα νομικά πρόσωπα που δεν υπόκεινται στο φόρο και οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος, εφόσον πραγματοποιούν ενδοκοινοτικές αποκτήσεις που υπερβαίνουν το όριο των 10000€ (άρθρο 11 παρ. 2) υποχρεούνται να:

- υποβάλουν δήλωση μεταβολής και να λαμβάνουν ΑΦΜ (με πρόθεμα EL),
- υποβάλλουν δήλωση (γνωστοποίησης) μεταβολής ένταξης στο VIES,
- υποβάλλουν περιοδική δήλωση Φπα,

- υποβάλλουν δήλωση παύσης των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων έως της 10 Ιανουαρίου του έτους που προβλέπεται η παύση αυτών, και
- υποβάλλουν ανακεφαλαιωτικό πίνακα ενδοκοινοτικών αποκτήσεων, δήλωση INTRASTAT άφιξης και να χρησιμοποιούν τον ΑΦΜ τους με το πρόθεμα EL.

Γ) Σε κάθε υποκείμενο στο φόρο χορηγείται μοναδικός αριθμός φορολογικού μητρώου ως εξής:

i) στα φυσικά πρόσωπα με την δήλωση απόδοσης ΑΦΜ, εκτός αν έχει δοθεί ήδη με δήλωση φορολογίας εισοδήματος, και δεν καταργείται με την οριστική παύση των εργασιών,

ii) στα νομικά πρόσωπα και ενώσεις προσώπων μετά την υποβολή της δήλωσης έναρξης εργασιών, ο οποίος καταργείται με την οριστική λύση ή διάλυση τους αλλά όχι με την αλλαγή της νομικής τους μορφής,

iii) στις υπό ίδρυση επιχειρήσεις, ο οποίος παραμένει ίδιος και μετά την ολοκλήρωση των εργασιών της ίδρυσης.

Στους υποκείμενους στο φόρο εγκατεστημένους σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης χορηγείται ΑΦΜ μετά την υποβολή της δήλωσης έναρξης εργασιών και δεν μεταβάλλεται σε καμία περίπτωση οποιασδήποτε αλλαγής του φορολογικού αντιπροσώπου.

Δ) Τις υποχρεώσεις των παραγράφων Α (περ. (i) έως (v)) και Γ, δηλαδή έναρξη, μεταβολή, παύση, απόκτηση ΑΦΜ, έχουν και τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα, ανεξάρτητα αν είναι υποκείμενα στο φόρο, τα οποία:

i) ιδρύουν υποκατάστημα ή αποκτούν άλλη εγκατάσταση στο εσωτερικό της χώρας,

ii) εγκαθιστούν γραφείο στο εσωτερικό της χώρας,

iii) συμμετέχουν σε ημεδαπά νομικά πρόσωπα, εκτός από τη συμμετοχή σε ανώνυμες εταιρίες,

iv) αποκτούν ακίνητο στο εσωτερικό της χώρας, και

ν) έχουν οποιαδήποτε δραστηριότητα στο εσωτερικό της χώρας η οποία συνεπάγεται την υποβολή φορολογικών δηλώσεων.

Ε) Τις υποχρεώσεις αυτού του άρθρου έχουν κατά περίπτωση και τα εξής πρόσωπα:

i) ο εκκαθαριστής, ο κηδεμόνας, ο προσωρινός διαχειριστής και ο μεσεγγυούχος, στις περιπτώσεις κληρονομιάς και μεσεγγύησης,

ii) ο επίτροπος, ο κηδεμόνας και ο αντιλήπτορας, στις περιπτώσεις ανηλίκων, απόντων, δικαστικά ή νόμιμα απαγορευμένων και των προσώπων που βρίσκονται υπό δικαστική αντίληψη,

iii) ο προσωρινός ή οριστικός σύνδικος, σε περίπτωση πτώχευσης του υποκείμενου στο φόρο,

iv) ο φορολογικός αντιπρόσωπος, στις περιπτώσεις που ορίζεται υπόχρεος στο φόρο (βάσει του άρθρου 35),

v) οι κληρονόμοι και οι δωρεοδόχοι του υποκείμενου στο φόρο για τις φορολογικές υποχρεώσεις του, μέχρι τον θάνατό του ή τη σύσταση της δωρεάς εν ζωή,

vi) κάθε πρόσωπο το οποίο, με βάση νόμο ή δικαστική απόφαση, υποκαθιστά τον υποκείμενο στο φόρο,

vii) ο εκπρόσωπος ή μέλος της ένωσης προσώπων, όπως εφαρμόζονται οι διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος, και

viii) ο ιδρυτής της επιχείρησης για τις υποχρεώσεις αυτής μέχρι το χρόνο έναρξης της λειτουργίας της επιχείρησης.

ΣΤ) Απαλλάσσονται από τις υποχρεώσεις του άρθρου αυτού, εκτός αν ορίζεται

διαφορετικά:

- Τα πρόσωπα που υπόκεινται στο φόρο περιστασιακά για παράδοση καινούριου μεταφορικού μέσου σε άλλο κράτος μέλος,
- Οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος (άρθρο 41),
- Τα νομικά πρόσωπα που δεν υπόκεινται στο φόρο, και

— Τα φυσικά πρόσωπα που πραγματοποιούν απαλλασσόμενες πράξεις (άρθρο 22 παρ. 1κστ) και μόνο για τις πράξεις αυτές.

### **Άρθρο 37- ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΛΛΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ**

A) Οι υποχρεώσεις που έχει κάποιος όταν είναι κύριος, νομέας ή κάτοχος ακινήτου και εκτελούνται στο ακίνητό του και επομένως για χάρη του εργασίες από εργολάβο που δεν συγκαταλέγονται στις εργασίες του άρθρου 6 παρ. 2β (εκσκαφές, κατεδαφίσεις, υδραυλικές εγκαταστάσεις, ανεξαρτήτως ποιανού είναι τα υλικά), εξαιρουμένων των προσώπων που αναφέρονται στο άρθρο 3 παρ. 2, και τον κύριο του οικοπέδου που ανέθεσε σε εργολάβο την ανέγερση της οικοδομής με το σύστημα της αντιπαροχής, απαριθμούνται ως εξής:

i) Υποβολή τον Ιανουάριο δήλωσης, η οποία περιλαμβάνει στοιχεία κόστους εργασιών που πραγματοποιήθηκαν την προηγούμενη χρονιά, καθώς και το ονοματεπώνυμο και την διεύθυνση του εργολάβου, εφόσον το κόστος αυτό ξεπερνά συνολικά το ποσό των 1500€,

ii) Διαφύλαξη των στοιχείων κόστος για μια δεκαετία από την αποπεράτωση του έργου, εφόσον υποστηρίζεται ότι το έργο εκτελέστηκε χωρίς την μεσολάβηση εργολάβου. Τα πρόσωπα που αναφέραμε παραπάνω φέρουν το βάρος της απόδειξης αυτού του ισχυρισμού.

Οι διατάξεις αυτές δεν εφαρμόζονται για ακίνητα που η σχετική τους άδεια από την αρμόδια πολεοδομική υπηρεσία εκδίδεται μετά την 1.1.1995, για τις οποίες εφαρμόζονται οι διατάξεις του ν. 2238/1994 άρθ. 34 και 35.

B) Τα πρόσωπα που συντάσσουν την μελέτη του έργου έχουν την υποχρέωση, μαζί με την αίτηση έκδοσης άδειας εκτέλεσης του έργου, να υποβάλλουν και τα πληροφοριακά στοιχεία για το έργο που θα πραγματοποιηθεί στην αρμόδια υπηρεσίας πολεοδομίας.

Οι υπηρεσίες πολεοδομίας υποχρεούνται να αποστείλουν μέσα στον Ιανουάριο τα στοιχεία που τους κατατέθηκαν στο ΚΕΠΥΟ (Κέντρο Πληροφορικής του

Υπουργείου Οικονομικών), βεβαιώνοντας ότι είναι ίδια με τα στοιχεία της αντίστοιχης άδειας που εξέδωσαν για το έργο αυτό.

Γ) Οι συμβολαιογράφοι υποχρεούνται:

- να μην συντάσσουν έγγραφα (συμβόλαια μεταβίβασης) για πράξεις του άρθρου 6 παρ. 1, 2α, (μεταβίβαση ακινήτων που έχουν υπαχθεί σε Φπα από την 1/1/2006), εάν δεν τους παραδίδεται θεωρημένο αντίγραφο της ειδικής δήλωσης Φπα που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 4γ, και των αντίστοιχων διπλοτύπων καταβολής του φόρου. Εξαιρέση αυτού αποτελούν η περίπτωση αναγκαστικής απαλλοτριώσης ή οι πράξεις με τις οποίες καταβάλλεται ο φόρος με έκτακτη δήλωση (πχ. πλειστηριασμός).
- να μην συντάσσουν τροποποιητικά, διορθωτικά ή επαναληπτικά έγγραφα που μόλις αναφέραμε στην προηγούμενη περίπτωση, εάν δεν τους παραδίδεται θεωρημένο αντίγραφο της πράξης προσδιορισμού του φπα που εκδίδεται με τις διατάξεις του άρθρου 49 παρ. 2β.
- να αναγράφουν στα πιο πάνω έγγραφα τον αύξοντα αριθμό της ειδικής δήλωσης που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 4γ, και των αντίστοιχων διπλοτύπων καταβολής του φόρου.

Δ) Ο υποθηκοφύλακας ή ο προϊστάμενος του κτηματολογικού γραφείου εφόσον δεν του έχει προσκομισθεί αντίγραφο της ειδικής δήλωσης (άρθρου 36 παρ. 4γ) ή θεωρημένο αντίγραφο της πράξης προσδιορισμού του φπα, που εκδίδεται με τις διατάξεις του άρθρου 49 παρ. 2β, προκειμένου για διορθωτικά, συμπληρωματικά αυτών των εγγράφων, είναι υποχρεωμένος να αρνηθεί την μεταγραφή σύμβασης ή δικαστικής απόφασης ή οποιασδήποτε άλλης πράξης που αφορά πράξεις επί των ακινήτων του άρθρου 6 παρ. 1 και 2α.



### Άρθρο 38- ΔΗΛΩΣΗ ΚΑΙ ΣΥΝΑΦΕΙΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ

Α) Οι υπόχρεοι στο φόρο ανεξάρτητα αν πραγματοποιούν πράξεις φορολογητέες ή απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης έχουν υποχρέωση να υποβάλλουν στην Δ.Ο.Υ που είναι αρμόδια για την επιβολή του φόρου εισοδήματός τους:

i) περιοδική δήλωση για κάθε φορολογική περίοδο, κάθε μήνα και μέχρι την 20<sup>η</sup> μέρα του επόμενου μήνα για όσους τηρούν βιβλία τρίτης κατηγορίας του ΚΒΣ και κάθε ημερολογιακό τρίμηνο και μέχρι την 20<sup>η</sup> ημέρα του μήνα που ακολουθεί το τρίμηνο για όσους τηρούν βιβλία πρώτης ή δεύτερης κατηγορίας του ΚΒΣ, και

ii) εκκαθαριστική δήλωση μέχρι την 25<sup>η</sup> ημέρα του δεύτερου μήνα που ακολουθεί τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου για όσους δεν τηρούν βιβλία ή τηρούν βιβλία πρώτης ή δεύτερης κατηγορίας του ΚΒΣ και μέχρι την 10<sup>η</sup> ημέρα του πέμπτου μήνα που ακολουθεί τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου για όσους τηρούν βιβλία τρίτης κατηγορίας του ΚΒΣ.

Περιοδική δήλωση δεν υποβάλλουν οι επιχειρήσεις που δηλώνουν ότι βρίσκονται σε αδράνεια ή αναστολή εργασιών, εφόσον υποβάλλουν την δήλωση μεταβολών του άρθρου 36 παρ.1β.

Η περιοδική δήλωση περιλαμβάνει για κάθε φορολογική περίοδο :

- την αξία των φορολογητέων παραδόσεων αγαθών και παροχής υπηρεσιών,
- την αξία ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών που περιλαμβάνει και τα καινούργια μεταφορικά μέσα και τα αγαθά που υπάγονται σε ΕΦΚ,
- την αξία των πράξεων παροχής υπηρεσιών,
- το φόρο που αναλογεί,
- την αξία των απαλλασσόμενων πράξεων,
- τις εκπτώσεις που προβλέπονται βάση των άρθρων 30,31, και 32, και
- τη διαφορά του φόρου που προκύπτει.

Η εκκαθαριστική δήλωση περιλαμβάνει τα δεδομένα των περιοδικών δηλώσεων της διαχειριστικής περιόδου μετά το διακανονισμό που έγινε.

Οι δηλώσεις υποβάλλονται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Κατ' εξαίρεση επιχειρήσεις που η έδρα τους βρίσκεται σε νησί το οποίο δεν έχει κάποια Δ.Ο.Υ έχουν την

επιλογή να υποβάλλουν σε όποια Δ.Ο.Υ. επιθυμούν τις δηλώσεις τους, ακόμη και στην περίπτωση αρνητικής εκκαθαριστικής δήλωσης μπορεί να αποσταλεί ταχυδρομικά με απόδειξη της επιχείρησης.

Η περιοδική ή εκκαθαριστική δήλωση, η οποία υποβάλλεται χωρίς την ταυτόχρονη καταβολή του οφειλόμενου ποσού, καθώς και η αρχική ή τροποποιητική δήλωση που υποβάλλεται μετά την πράξη προσδιορισμού του φόρου στα οικεία βιβλία που ελέγχθηκαν για συγκεκριμένη φορολογική ή διαχειριστική περίοδο θεωρείται ως απαράδεκτη και δεν παράγει κανένα έννομο αποτέλεσμα.

Β) Η διαφορά του φόρου που προκύπτει από τις δηλώσεις αναλόγως αν είναι θετική και άνω των 3€, αν είναι θετική μέχρι 3€ ή αν είναι αρνητική καταβάλλεται στο Δημόσιο, μεταφέρεται για καταβολή στην επόμενη διαχειριστική περίοδο ή μεταφέρεται είτε για έκπτωση είτε για επιστροφή, αντίστοιχα.

Σε περίπτωση που μετά το πέρας των προθεσμιών καταβολής των δηλώσεων αλλά πριν την καταχώρηση της πράξης του προσδιορισμού του φόρου στο οικείο βιβλίο επιτρέπεται η υποβολή αρχικών ή τροποποιητικών δηλώσεων.

Γ) Όταν ο υποκείμενος στο φόρο παύσει οριστικά τις εργασίες της επιχείρησής του και ταυτοχρόνως αναχωρήσει εκτός του εσωτερικού της χώρας ή μεταφέρει την επιχείρησή του εκτός αυτού θα πρέπει να προηγηθούν τα ακόλουθα:

- να υποβάλει τις απαραίτητες δηλώσεις (περιοδικές και εκκαθαριστική) και να καταβάλλει τον αντίστοιχο φόρο, και
- να ορίσει φερέγγυο αντιπρόσωπό του στην Ελλάδα, έτσι ώστε να αναλαμβάνει την ευθύνη εκπλήρωσης όλων των φορολογικών του υποχρεώσεων.

Δ) Σε περίπτωση εισαγωγής αγαθών, ο υπόχρεος στο φόρο καταθέτει διασάφηση εισαγωγής ή άλλο τελωνειακό παραστατικό έγγραφο στο τελωνείο εισαγωγής.

Ακόμη, υποβάλλουν, για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις των αγαθών που πραγματοποιήθηκαν, στον αρμόδιο προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. περιοδική δήλωση μόνο για τις περιόδους που πραγματοποιήθηκαν ενδοκοινοτικές αποκτήσεις και καταβάλλουν τον αναλογούν φόρο των αποκτήσεων αυτών μέχρι και την 15<sup>η</sup> ημέρα του επόμενου μήνα που ακολουθεί το μήνα της ενδοκοινοτικής απόκτησης:

- ο υπόχρεος στο φόρο που ενεργεί αποκλειστικά πράξεις χωρίς δικαίωμα έκπτωσης,
- τα νομικά πρόσωπα που δεν υπάγονται στο φόρο, καθώς και
- οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος (άρθρο 41).

Η δήλωση αυτή εκτός της αξία των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών και τον φόρο που αναλογεί σε αυτές περιλαμβάνει και την αξία κάθε άλλης πράξης, για τις οποίες ο φόρος κατέστη απαιτητός κατά την ίδια φορολογική περίοδο.

Οι υπόχρεοι που τηρούν βιβλία πρώτης κατηγορίας του ΚΒΣ, εφόσον δεν έχουν διενεργήσει ενδοκοινοτικές συναλλαγές, τους δίνεται η δυνατότητα να επιλέξουν ειδικό καθεστώς απόδοσης του φόρου με περιοδικές προκαταβολές έναντι της οριστικής υποχρέωσης που θα προσδιορίζεται με την εκκαθαριστική δήλωση. Όσοι επιλέξουν την υπαγωγή τους σε αυτό το καθεστώς υποχρεούνται να παραμείνουν σε αυτό για τρία χρόνια αλλά δεν υποχρεούνται να συντάσσουν και να υποβάλλουν περιοδικές δηλώσεις, ούτε αποδίδουν το φόρο με βάση το ποσό που καταβλήθηκε την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο, προσαυξημένο κατά 10%. Για την υπαγωγή ή την διαγραφή από το καθεστώς αυτό υποβάλλεται αίτηση εντός του μηνός Ιανουαρίου στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.

Ε) Οποιοδήποτε πρόσωπο πραγματοποιεί ενδοκοινοτική απόκτηση καινούργιου μεταφορικού μέσου υποχρεούται να υποβάλει, για την καταβολή του φόρου που αναλογεί στην απόκτηση αυτή ειδική δήλωση στην αρμόδια Τελωνειακή Αρχή, το αργότερο μέχρι την 10<sup>η</sup> ημέρα του επόμενου μήνα από εκείνον που έγινε απαιτητός ο φόρος και πριν την έκδοση αδείας κυκλοφορίας του μεταφορικού μέσου στο εσωτερικό της χώρας από την όποια αρμόδια αρχή. Αν το μεταφορικό μέσο υπάγεται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης (ΕΦΚ) η ημερομηνία υποβολής είναι αυτή που προβλέπεται για τον ΕΦΚ.

Τα πρόσωπα του άρθρου 11 παρ.2 στην περίπτωση που αποκτούν αγαθά με ΕΦΚ από άλλο κράτος μέλος έχουν τις ίδιες υποχρεώσεις που μόλις αναλύθηκαν παραπάνω.

Τα πρόσωπα που θεωρούνται υποκείμενα στο φόρο λόγω περιστασιακής παράδοσης καινούριου μεταφορικού μέσου υποχρεούνται να υποβάλλουν έκτακτη περιοδική δήλωση, πριν από την άσκηση του δικαιώματος επιστροφής του φόρου αγοράς των μεταφορικών μέσων που έχουν καταβάλλει όσοι περιστασιακά αποστέλλουν ή μεταφέρουν αυτά σε άλλο κράτος μέλος.

ΣΤ) Η ειδική δήλωση Φπα για την μεταβίβαση του ακινήτου (άρθρο 36 παρ. 4γ) ανακαλείται στις περιπτώσεις ματαίωσης του συμβολαίου έπειτα από αίτηση του υποκειμένου η οποία υποβάλλεται με την ίδια αίτηση ακύρωσης γης πράξης προσδιορισμού του φόρου βάση του άρθρου 56 παρ. 2α.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΝΝΕΑ**

### **ΕΙΔΙΚΑ ΚΑΘΕΣΤΩΤΑ**

#### **Άρθρο 39- ΕΙΔΙΚΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ ΜΙΚΡΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ**

Α) Υπάγονται στο ειδικό καθεστώς μικρών επιχειρήσεων οι επιχειρήσεις που σύμφωνα με τις διατάξεις του ΚΒΣ:

i) δεν υποχρεούνται να τηρούν βιβλία ή τηρούν πρώτης κατηγορίας βιβλία, εφόσον τα ακαθάριστα έσοδα της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου δεν ξεπερνούν το ποσό του ανώτατου ορίου (δηλ. έως 150.000€) που υπάρχει για την ένταξη των επιτηδευματιών στην τήρηση πρώτης κατηγορίας βιβλίων βάση του ΚΒΣ,

ii) τηρούν βιβλία πρώτης κατηγορίας, ανεξάρτητα από το ύψος των ακαθάριστων εσόδων που πραγματοποίησαν την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο, καθώς και

iii) ξεκινούν για πρώτη φορά τις εργασίες τους.

Αντίθετα, δεν υπάγονται σε αυτό το καθεστώς:

- i) οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος (άρθρο 41), και
- ii) οι επιχειρήσεις που πραγματοποιούν ακαθάριστα έσοδα κατά ποσοστό τουλάχιστον 60% από χονδρικές πωλήσεις ή εξαγωγές ανεξαρτήτως ποσοστού.

Όλες οι παραπάνω επιχειρήσεις υποχρεούνται να:

- καταχωρίζουν στο τηρούμενο βιβλίο αγορών και τις αγορές κατά συντελεστή φόρου, τις δαπάνες και σε ξεχωριστή στήλη το φόρο που επιβαρύνει αυτές. Αν δεν υποχρεούνται στην τήρηση βιβλίου αγορών λαμβάνονται υπόψη τα τηρούμενα στοιχεία για την εύρεση του φόρου,
- υποβάλλουν τις δηλώσεις (περιοδική και εκκαθαριστική) του άρθρου 38 και να καταβάλλουν τον φόρο.

Αντίθετα δεν υποχρεούνται να τηρούν ιδιαίτερο λογαριασμό Φπα και να εκδίδουν αποδείξεις λιανικής πώλησης, εκτός αν ορίζεται διαφορετικά.

B) Οι επιχειρήσεις που αναφέρθηκαν προηγουμένως καθώς και όσες απαλλάσσονται από την υποχρέωση υποβολής δήλωσης και καταβολής φόρου που θα αναλύσουμε παρακάτω, στην περίπτωση που τα ακαθάριστα έσοδά τους σε μια διαχειριστική περίοδο ξεπερνούν το ποσό του ανώτατου ορίου που υπάρχει για την ένταξη των επιτηδευματιών στην τήρηση πρώτης κατηγορίας βιβλίων βάση του ΚΒΣ, τότε εντάσσονται υποχρεωτικά από την επόμενη διαχειριστική περίοδο στο κανονικό καθεστώς απόδοσης του φόρου ή κατά περίπτωση, στο ειδικό (τεκμαρτό) καθεστώς των μικρών επιχειρήσεων.

Όσες επιχειρήσεις υπάγονται στο ειδικό καθεστώς των μικρών επιχειρήσεων καθώς και οι απαλλασσόμενες μπορούν με δήλωσή τους, η οποία υποβάλλεται εντός 30 ημερών από την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου και χωρίς επιλογή ανάκλησης της δήλωσης αυτής πριν το πέρας μια πενταετίας, να εντάσσονται από την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου, στο κανονικό καθεστώς απόδοσης του φόρου ή είτε στο ειδικό καθεστώς των μικρών επιχειρήσεων είτε στο κανονικό καθεστώς, αντίστοιχα. Ακόμη, οι επιχειρήσεις μπορούν, με δήλωσή τους στον αρμόδιο προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ εντός 30 ημερών από την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου, να

μετατάσσονται από την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου από το ειδικό καθεστώς των μικρών επιχειρήσεων στις απαλλασσόμενες ή από το κανονικό στο ειδικό καθεστώς ή τις απαλλασσόμενες εφόσον δεν έχουν υποχρέωση παραμονής στο ίδιο καθεστώς. Να σημειώσουμε ότι η παραμονή των πέντε ετών στο ίδιο καθεστώς ισχύει για τις περιπτώσεις προαιρετικής και όχι υποχρεωτικής μετάταξης σε ανώτερο καθεστώς.

Γ) Απαλλάσσονται από την υποχρέωση υποβολής δήλωσης και καταβολής φόρου οι επιχειρήσεις:

i) παροχής υπηρεσιών, που δεν έχουν υποχρέωση να τηρούν και δεν τηρούν βιβλία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας, και

ii) που αναφέρθηκαν στην (Α) παράγραφο και οι οποίες κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο πραγματοποίησαν ακαθάριστα έσοδα που δεν ξεπερνούν το ποσό του ανώτατου ορίου (δηλ. έως 150.000€) βάση του ΚΒΣ απαλλαγής υποχρέωσης των επιτηδευματιών στην τήρηση βιβλίων.

Στην περίπτωση που οι παραπάνω επιχειρήσεις υποχρεούνται στην έκδοση τιμολογίου (πχ. το δημόσιο) πρέπει σε αυτά να αναγράφεται η ένδειξη "χωρίς Φπα", αλλά δεν έχουν δικαίωμα να εκπίπτουν τον Φπα που έχουν επιβαρυνθεί και κατά συνέπεια αυτός ο Φπα γίνεται κόστος.

Δεν απαλλάσσονται από την υποχρέωση υποβολής δήλωσης και καταβολής φόρου:

i) οι επιχειρήσεις που αρχίζουν για πρώτη φορά τις εργασίες τους,

ii) οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος (άρθρο 41),

iii) οι επιχειρήσεις που πραγματοποιούν ακαθάριστα έσοδα κατά ποσοστό τουλάχιστον 60% από χονδρικές πωλήσεις ή εξαγωγές ανεξαρτήτως ποσοστού,

iv) οι παραδόσεις αγαθών ή παροχή υπηρεσιών από υποκείμενο στο φόρο μη εγκατεστημένο στο εσωτερικό της χώρας, και

v) η παράδοση καινούριου μεταφορικού μέσου, σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ.

1β.

Δ) Επιχειρήσεις με παράλληλα κλάδους παράδοσης αγαθών και παροχής υπηρεσιών, εφόσον το ποσό του ανώτατου ορίου απαλλαγής υποχρέωσης των επιτηδευματιών στην τήρηση βιβλίων βάση του ΚΒΣ σε σχέση με το άθροισμα των ακαθάριστων τους εσόδων όλων των κλάδων:

- είναι μικρότερο, εντάσσονται στο κανονικό καθεστώς,
- είναι μεγαλύτερο, εντάσσονται στις απαλλασσόμενες.

Για τον κλάδο παροχής υπηρεσιών που δεν έχουν υποχρέωση και δεν τηρούν βιβλία δεύτερης ή ανώτερης κατηγορίας εντάσσεται στις απαλλασσόμενες επιχειρήσεις για το ειδικό καθεστώς των μικρών επιχειρήσεων.

Για την ένταξη στο ειδικό καθεστώς μικρών επιχειρήσεων ή στο κανονικό ή στις απαλλασσόμενες επιχειρήσεις λαμβάνεται υπόψη:

- για επιχειρήσεις που διατηρούν δύο ή περισσότερους κλάδους εκμετάλλευσης, με εξαίρεση την παροχή υπηρεσιών, το άθροισμα των ακαθάριστων εσόδων τους από τους κλάδους αυτούς, και
- για οποιαδήποτε επιχείρηση το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων, χωρίς το φόρο προστιθέμενης αξίας, όπως προβλέπεται στον ΚΒΣ για την ένταξη των επιτηδευματιών σε κατηγορία τήρησης βιβλίων.

Ε) Τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων προσδιορίζονται με την προσθήκη του μεικτού κέρδους στο συνολικό κόστος των αγορών χωρίς τον Φπα. Θεωρούμε ότι τα αγαθά αγοράστηκαν μέσα στην φορολογική περίοδο ή είναι έτοιμα προϊόντα που παράχθηκαν από τις πρώτες και βοηθητικές ύλες που αγοράστηκαν μέσα στην ίδια περίοδο. Το μεικτό κέρδος βρίσκεται σε σύγκριση με την τιμή κτίσης και πώλησης, χωρίς τον Φπα και δεν μπορεί να είναι μικρότερος από το μεικτό κέρδος που προκύπτει εάν οι αγορές πολλαπλασιαστούν με κλάσμα που έχει τον μοναδικό συντελεστή καθαρού κέρδους επί των αγορών (ΜΣΚΚαγ) και επί των πωλήσεων (ΜΣΚΚπωλ) στον αριθμητή και παρανομαστή αντίστοιχα (δηλαδή ΜΣΚΚαγ/ΜΣΚΚπωλ).

Στην περίπτωση πραγματοποίησης χονδρικών πωλήσεων, οι πωλήσεις αυτές λαμβάνονται υπόψη, και το συνολικό κόστος μειώνεται με το κόστος των αγορών που διατέθηκαν για χονδρικές πωλήσεις. Επίσης, το κόστος αυτό μειώνεται και με το

κόστος των αγορών που διατέθηκαν για απαλλασσόμενες πράξεις με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών, καθώς και με τις επιστροφές και εκπτώσεις ή καταστροφές ή απώλειες αγορασθέντων αγαθών που αποδεικνύονται από ιδιωτικά ή δημόσια έγγραφα.

Θεωρούμε ότι τα εμπορεύσιμα αγαθά αγοράστηκαν μέσα στην φορολογική περίοδο ή είναι πρώτες και βοηθητικές ύλες που αγοράστηκαν ή μεταποιήθηκαν και ως έτοιμα προϊόντα, μέσα στην ίδια φορολογική περίοδο, πωλήθηκαν.

Για τις επιχειρήσεις που αρχίζουν για πρώτη φορά τις εργασίες του και εντάσσονται αυτό και συνεχίζουν και το επόμενο έτος να εντάσσονται στο ειδικό καθεστώς των μικρών επιχειρήσεων, θεωρούνται ως πωληθέντα αγαθά μέσα στη φορολογική περίοδο τόσα δωδεκάμηνα όσοι και οι μήνες πραγματικής λειτουργίας της επιχείρησης, ακόμη και τμήμα του μήνα λογίζεται ως ακέραιος μήνας. Το υπόλοιπο ποσό προστίθεται στις αγορές της πρώτης φορολογικής περιόδου του επόμενου έτους.

Για να κριθεί αν θα παραμείνουν στο ειδικό αυτό καθεστώς οι επιχειρήσεις και την επόμενη διαχειριστική περίοδο ή θα μεταταγούν στις απαλλασσόμενες ή στο κανονικό καθεστώς πρέπει να ακαθάριστα έσοδα να ανάγονται σε ετήσια. Σε περίπτωση μετάταξης, τα υπόλοιπα δωδέκατα των εμπορεύσιμων αγαθών που δεν φορολογήθηκαν στις προηγούμενες φορολογικές περιόδους, προστίθενται στις αγορές της τελευταίας περιόδου της χρήσης μέσα στην οποία έγινε η έναρξη των εργασιών τους.

ΣΤ) Αν μια επιχείρηση μετατάσσεται υποχρεωτικά ή προαιρετικά από ένα καθεστώς σε άλλο έχει υποχρέωση να κάνει απογραφή των αποθεμάτων των εμπορεύσιμων αγαθών που υπάρχουν την τελευταία μέρα της διαχειριστικής περιόδου που προηγείται του χρόνου της μετάταξης, μόνο όταν του επιβάλλεται η σύνταξη απογραφής από τις διατάξεις του ΚΒΣ.

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

i) όταν τα βιβλία του νέου καθεστώτος είναι δεύτερης κατηγορίας, τα ακαθάριστα έσοδα για τον υπολογισμό του οφειλόμενου φόρου, κατά την διαχειριστική περίοδο που τηρήθηκαν για πρώτη φορά βιβλία δεύτερης κατηγορίας,



δεν μπορούν να υπερβούν τα ακαθάριστα έσοδα που προκύπτουν με την χρήση του συντελεστή μικτού κέρδους, με τον τρόπο που αναφέραμε παραπάνω, καθώς και με βάση τα αγορασθέντα εμπορεύσιμα αγαθά ή παραχθέντα έτοιμα προϊόντα μέσα σε αυτήν την περίοδο. Όταν όμως τα ακαθάριστα έσοδα αυτής της περιόδου που τηρούνται βιβλία δεύτερης κατηγορίας μειωμένα κατά τα ακαθάριστα έσοδα της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου κατά την οποία είχαν τηρηθεί βιβλία πρώτης κατηγορίας είναι μεγαλύτερα από τα ακαθάριστα έσοδα της ίδιας περιόδου που βρίσκονται με βάση τα αγορασθέντα εμπορεύσιμα αγαθά ή παραχθέντα έτοιμα αγαθά, τότε τα μεγαλύτερα αυτά ακαθάριστα έσοδα θεωρούνται ως έσοδα της διαχειριστικής περιόδου κατά την οποία τηρήθηκαν για πρώτη φορά βιβλία δεύτερης κατηγορίας του ΚΒΣ. Δεν ισχύουν όλα αυτά στην περίπτωση επιχειρήσεων που λόγω της φύσης των εργασιών τους δεν διαθέτουν απόθεμα.

ii) όταν τα βιβλία του νέου καθεστώτος είναι τρίτης κατηγορίας, τα ακαθάριστα έσοδα κατά την τελευταία διαχειριστική περίοδο πριν την αλλαγή της κατηγορίας των βιβλίων βρίσκονται με βάση τα αγορασθέντα κατά την περίοδο αυτή εμπορεύσιμα αγαθά ή παραχθέντα έτοιμα προϊόντα, μειωμένα κατά την αξία των αγαθών που εμφανίζονται στην απογραφή έναρξης της διαχειριστικής περιόδου κατά την οποία έγινε η αλλαγή της κατηγορίας βιβλίων, με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου που επιβάρυνε τα αποθέματα, μόνο στην περίπτωση που η επιχείρηση μετατάσσεται από το καθεστώς των απαλλασσόμενων επιχειρήσεων.

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

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

αγαθών επένδυσης που αποτιμώνται στην αξία κτήσης αυτών, η οποία προσαυξάνεται με τις δαπάνες βελτίωσης και επέκτασης, εκτός από τις δαπάνες επισκευής και συντήρησης, εφόσον χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες της επιχείρησης και δεν παρήλθε η πενταετής περίοδος διακανονισμού. Ι μετατασσόμενες επιχειρήσεις για τον εναπομένοντα χρόνο της πενταετίας έχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου ή κατά περίπτωση, υποχρέωση διακανονισμού και καταβολής του φόρου. Για τα απογραφόμενα αγαθά που αναφέρθηκαν παραπάνω υποβάλλεται μέσα σε δύο μήνες από την μετάταξη δήλωση που περιλαμβάνει την αξία των αποθεμάτων κατά συντελεστή φόρου και το φόρο που αναλογεί, ο οποίος καταβάλλεται ή εκπίπτει κατά περίπτωση με την προαναφερόμενη δήλωση για την οποία εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις του άρθρου 38.

#### **Άρθρο 39<sup>α</sup>- ΕΙΔΙΚΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ ΑΝΑΚΥΚΛΩΣΙΜΩΝ ΑΠΟΡΡΙΜΜΑΤΩΝ**

A) Οι υποκείμενοι στο φόρο που πραγματοποιούν παραδόσεις ανακυκλώσιμων απορριμμάτων σε άλλους υποκείμενους θεωρείται ότι ενεργούν πράξεις απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών τους και συνεπώς τα φορολογικά στοιχεία που εκδίδουν δεν επιβαρύνονται με Φπα. Πάνω στο φορολογικό στοιχείο είναι υπόχρεοι να αναγράφεται η ένδειξη "Άρθρο 39<sup>α</sup> υπόχρεος για την καταβολή του φόρου είναι ο αγοραστής των αγαθών".

B) Ως παραδόσεις ανακυκλώσιμων απορριμμάτων, θεωρούνται εφόσον προορίζονται για ανακύκλωση οι παραδόσεις:

i) απορριμμάτων σιδηρούχων και μη μετάλλων, αποκομμάτων και άλλων χρησιμοποιημένων υλικών,

ii) ημικατεργασμένων προϊόντων από σιδηρούχα και μη μέταλλα,

iii) υπολειμμάτων και λοιπών ανακυκλώσιμων υλικών αποτελούμενων από σιδηρούχα και μη μέταλλα, κράματα, σκουριές, φολίδες ή τέφρα και βιομηχανικών υπολειμμάτων που περιέχουν μέταλλα ή κράματα μετάλλων,

iv) ξεσμάτων και αποκομμάτων, απορριμμάτων και χρησιμοποιούμενων ανακυκλώσιμων υλικών αποτελούμενων από υαλοθραύσματα, γυαλί, χαρτί, ακατέργαστα δέρματα, τένοντες και νεύρα, σχοινιά, καλώδια, κ.α.,

v) αποκομμάτων και απορριμμάτων που προκύπτουν από την επεξεργασία πρώτων υλών, και

vi) των υλικών όλων των προηγούμενων περιπτώσεων μετά από καθαρισμό, στίλβωση, διαλογή, κοπή, τεμαχισμό και συμπίεση.

#### **Άρθρο 40- ΕΙΔΙΚΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ ΚΑΤ' ΑΠΟΚΟΠΗ ΚΑΤΑΒΟΛΗΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ**

A) Καθιερώνεται ειδικό κατ' αποκοπή καθεστώς καταβολής φόρου για ορισμένους κλάδους μικρών επιχειρήσεων, που λόγω της φύσης άσκησης της δραστηριότητας τους, της δομής και της οργάνωσής τους καθίσταται δύσκολο η τήρηση των υποχρεώσεων υπαγωγής στο κανονικό καθεστώς λόγω δυσανάλογου ύψους του διοικητικού κόστους. Η υπαγωγή αυτή γίνεται κατά κλάδο οικονομικής δραστηριότητας και μετά την σύμφωνη γνώμη των εκπροσώπων των οικείων κλάδων.

B) Το ειδικό καθεστώς συνίσταται στον προσδιορισμό ενός κατ' αποκοπή ετήσιου ποσού Φπα που θα καταβάλλουν οι επιχειρήσεις που εντάσσονται σε αυτό το καθεστώς. Το κατ' αποκοπή αυτό ποσό Φπα προσδιορίζεται λαμβάνοντας υπόψη τις εισροές και εκροές της δραστηριότητας του κλάδου και τον αντίστοιχο φόρο επιβάρυνσης αυτών, καθώς και το ποσοστό επί τοις εκατό λιανικών πωλήσεων ή παροχής υπηρεσιών προς τους τελικούς καταναλωτές.

Γ) Στο ειδικό αυτό καθεστώς δεν μπορούν να ενταχθούν:

- επιχειρήσεις που ασκούν την οικονομική τους δραστηριότητα με την μορφή οποιουδήποτε τύπου εταιρίας, με εξαίρεση τις κοινωνίες αστικού δικαίου και τις συνιδιοκτησίες,
- επιχειρήσεις που πραγματοποιούν εξαγωγές ή ενδοκοινοτικές παραδόσεις,

— επιχειρήσεις που ασκούν παράλληλα άλλη δραστηριότητα.

Οι επιχειρήσεις που εντάσσονται στο ειδικό καθεστώς δεν έχουν υποχρέωση να υποβάλλουν περιοδική και εκκαθαριστική δήλωση, και δεν τους παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης ή επιστροφής το φόρου των εισροών τους. Η ένταξη στο καθεστώς θεσπίζεται με αποφάσεις του Υπουργείου Οικονομικών και μετά την σύμφωνη γνώμη των αρμοδίων οργάνων της Ευρωπαϊκής Ένωσης και καθορίζεται το ετήσιο κατ' αποκοπή ποσό Φπα και ο τρόπος καταβολής του.

Δ) Η εφαρμογή του ειδικού καθεστώτος δεν είναι υποχρεωτική για τις επιχειρήσεις που μπορούν να επιλέξουν να υπάγονται στο κανονικό καθεστώς του φόρου κάνοντας την κατάλληλη δήλωση εντός 30 ημερών από την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου εντός της οποίας γίνεται η ένταξη στο κανονικό καθεστώς και χωρίς να έχουν την δυνατότητα ανάκλησής της μέσα στα επόμενα πέντε έτη.

#### **Άρθρο 41- ΕΙΔΙΚΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ ΑΓΡΟΤΩΝ**

Α) Εξαιτίας της ιδιαιτερότητας των δραστηριοτήτων των αγροτών δεν θα ήταν δυνατή η ένταξή τους στο κανονικό καθεστώς Φπα αφού δεν θα μπορούσαν να ανταποκριθούν στις υποχρεώσεις που αυτό επιβάλλει. Έτσι για την παράδοση αγροτικών προϊόντων παραγωγής τους καθώς και για την παροχή αγροτικών υπηρεσιών υπάγονται στο ειδικό καθεστώς αυτού του άρθρου, που τους δίνει το δικαίωμα επιστροφής του φόρου που επιβάρυνε τις αγορές αγαθών ή λήψεις υπηρεσιών που πραγματοποίησαν για την άσκηση της εκμετάλλευσής τους, όπως αγορά λιπασμάτων, ζωοτροφών, μηχανημάτων, κτλ. Η επιστροφή αυτή ενεργείται από το δημόσιο με καταβολή στον αγρότη ποσού που προκύπτει με την εφαρμογή των κατ' αποκοπή συντελεστών στην αξία (αυτή που προκύπτει από τα τιμολόγια) των παραδιδόμενων αγροτικών προϊόντων ή των παρεχόμενων αγροτικών υπηρεσιών τους, εκτός και αν οι παραδόσεις ενεργούνται από τρίτο άτομο υποκείμενο στο φόρο για λογαριασμό των παραγωγών αγροτών όπου λαμβάνεται ως αξία η παραπάνω αξία μειωμένη κατά το φόρο και την προμήθεια. Οι κατ' αποκοπή αυτοί συντελεστές περιλαμβάνονται στο παράρτημα IV του Κώδικα Φπα, και έχουν ως εξής:

- 4% για τα προϊόντα και υπηρεσίες των κεφ. Α και κεφ. Β παρ. 1,2 και 3 (δηλαδή δασικά προϊόντα, τα προϊόντα αλιείας σε γλυκά νερά, κ.α.),
- 5% για τα υπόλοιπα προϊόντα του κεφ. Β (δηλαδή τα προϊόντα φυτικής προέλευσης),
- 6% για τα προϊόντα του κεφ. Γ (δηλαδή για τα προϊόντα ζωικής προέλευσης).

Η παραπάνω επιστροφή δεν χορηγείται σε περίπτωση που οι παραδόσεις των αγροτικών προϊόντων ή η παροχή των αγροτικών υπηρεσιών γίνεται σε άλλους αγρότες που υπάγονται στο ειδικό αυτό καθεστώς ή σε μη υποκείμενους στο φόρο. Δεν ισχύει όμως το ίδιο όταν πωλεί τα προϊόντα του σε υποκείμενους στο φόρο οι οποίοι όμως πράττουν πράξεις απαλλασσόμενες του φόρου (πχ. νοσοκομεία), σε αυτήν την περίπτωση δικαιούται κανονικά την επιστροφή του φόρου. Επίσης, για τους αγρότες που υπάγονται στο ειδικό καθεστώς δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 30, 31, 32, 36 και 38, δηλαδή δεν έχουν δικαίωμα έκπτωσης και δεν υποχρεούνται στην τήρηση βιβλίων, έκδοση στοιχείων και υποβολή δηλώσεων Φπα.

Β) Αν κατά την διάρκεια μιας διαχειριστικής περιόδου οι αγρότες διενεργήσουν μια από τις παρακάτω πράξεις, στερούνται το δικαίωμα επιστροφής του φόρου κατά την επόμενη διαχειριστική περίοδο. Έτσι, δεν υπάγονται στο ειδικό καθεστώς οι αγρότες, οι οποίοι:

- Ασκούν τις αγροτικές εκμεταλλεύσεις και παρέχουν τις αγροτικές υπηρεσίες τους με την μορφή εταιρίας οποιουδήποτε τύπου ή αγροτικών συνεταιρισμών. Αυτό δεν σημαίνει ότι για τις άλλες αγροτικές τους δραστηριότητες αποκλείονται από το ειδικό καθεστώς των αγροτών, η μη υπαγωγή τους ισχύει μόνο για τις δραστηριότητες που ασκούν για την εταιρία που μετέχουν.
- Πωλούν αγροτικά προϊόντα παραγωγής τους τα οποία έχουν επεξεργαστεί δίδοντάς τους τα χαρακτηριστικά βιομηχανικών ή βιοτεχνικών προϊόντων, και μόνο για αυτά τα αγαθά ισχύει η μη υπαγωγή.
- Ασκούν παράλληλα και άλλη οικονομική δραστηριότητα, για την οποία έχουν υποχρέωση να τηρούν βιβλία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας του ΚΒΣ.

Γ) Θεωρείται ότι ασκούνται δύο δραστηριότητες από τον αγρότη σε εμπορική επιχείρηση στην περίπτωση που εκείνος παραδίδει προϊόντα παραγωγής του από δικό του κατάστημα καθώς και όταν εξάγει ή παραδίδει αυτά προς άλλο κράτος μέλος. Για αυτή την παράδοση εκδίδεται ειδικό στοιχείο, όπως ορίζεται από το άρθρο 19 παρ. 2γ.

Δ) Οι αγρότες μπορούν, υποβάλλοντας δήλωση στον αρμόδιο προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ., να μετατάσσονται από το ειδικό καθεστώς στο κανονικό, και αν:

- Αυτή η μετάταξη έγινε από την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου, η δήλωση υποβάλλεται μέσα σε 30 μέρες από την έναρξη αυτή και χωρίς να μπορεί να ανακληθεί για μια πενταετία.
- Αυτή η μετάταξη έγινε κατά την διάρκεια της διαχειριστικής περιόδου, ισχύει από την ημέρα που υποβάλλεται η δήλωση και χωρίς να μπορεί να ανακληθεί για μια πενταετία, η οποία αρχίζει από την έναρξη της επόμενης διαχειριστικής περιόδου από την μετάταξη.

Μετάταξη από το κανονικό καθεστώς στο ειδικό καθεστώς των αγροτών μπορεί να πραγματοποιηθεί μόνο κατά την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου, υποβάλλοντας δήλωση στον αρμόδιο προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ μέσα σε 30 μέρες από την έναρξη αυτή.

Οι μετατασσόμενοι είναι υποχρεωμένοι να συντάσσουν απογραφή, σε θεωρημένες καταστάσεις από τον αρμόδιο προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ, μέσα σε δύο μήνες από την μετάταξή τους, η οποία περιλαμβάνει:

i) τα αποθέματα των αγροτικών προϊόντων, όπου συμπεριλαμβάνονται όσα έχουν συλλεχθεί, οι ηρτημένοι καρποί και οι καλλιέργειες που βρίσκονται σε εξέλιξη, κατά συντελεστή κατ' αποκοπή φόρου,

ii) τα αποθέματα των πρώτων υλών της αγροτικής παραγωγής, όπως σπόροι, φυτοφάρμακα, και συναφή, κατά συντελεστή φόρου, και

iii) τα αγαθά επένδυσης (πάγια), εφόσον έχουν χρησιμοποιηθεί για τους σκοπούς της επιχείρησης και δεν έχει επέλθει το διάστημα πενταετίας του διακανονισμού (άρθρο 33).

Τα αποθέματα της πρώτης περίπτωσης αποτιμούνται σε τιμές πώλησης ενώ των υπόλοιπων δύο περιπτώσεων σε τιμές κόστους.

Για τα απογραφόμενα αυτά αγαθά πρέπει, μέσα σε δύο μήνες από την μετάταξη που πραγματοποιήθηκε, να υποβληθεί δήλωση με την αξία και το φόρο που εκπίπτει ή καταβάλλεται, κατά περίπτωση.

Γ) Τα αποθέματα των αγροτικών προϊόντων θεωρούνται:

- Ως αγορές του κανονικού καθεστώτος απόδοσης του φόρου με δικαίωμα έκπτωσης του κατ' αποκοπή φόρου, σε τιμή πώλησης κατά τον χρόνο της μετάταξης, στην περίπτωση που γίνεται μετάταξη από το ειδικό καθεστώς των αγροτών στο κανονικό καθεστώς, και
- Ως παράδοση αγαθών σε τιμή πώλησης, υποκείμενη στο φόρο με τον κατ' αποκοπή συντελεστή, στην περίπτωση που γίνεται μετάταξη από το κανονικό καθεστώς στο ειδικό καθεστώς των αγροτών.

Δ) Στην περίπτωση που γίνεται μετάταξη από το ειδικό καθεστώς των αγροτών στο κανονικό καθεστώς απόδοσης του φόρου, οι μετατασσόμενοι δικαιούνται να εκπέσουν το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί:

- Τα αποθέματα των πρώτων υλών της αγροτικής παραγωγής,
- Τα αγαθά επένδυσης για το μέρος του φόρου που αναλογεί στα υπόλοιπα έτη της πενταετούς περιόδου του διακανονισμού.

Αναλόγως, για όσοι πραγματοποίησαν μετάταξη από το κανονικό καθεστώς απόδοσης του φόρου ειδικό στο καθεστώς των αγροτών, είναι υποχρεωμένοι να καταβάλλουν τον φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί αυτά.

Ε) Κατά την πρώτη εφαρμογή του ειδικού καθεστώτος οι αγρότες μπορούν να υπαχθούν στο κανονικό καθεστώς με δήλωση έναρξης, η οποία υποβάλλεται, μέσα σε 20 μέρες από την έναρξη ισχύος του, στον αρμόδιο προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ.. Το ίδιο ισχύει και για τους αγρότες που αρχίζουν για πρώτη φορά τις εργασίες τους,

υποβάλλοντας την δήλωση έναρξης μέσα σε 20 μέρες από την έναρξη των αγροτικών εργασιών τους.

**Άρθρο 42 -ΑΓΡΟΤΕΣ, ΑΓΡΟΤΙΚΑ ΠΡΟΙΟΝΤΑ, ΑΓΡΟΤΙΚΕΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΙΣ & ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ**

A) Αγρότες θεωρούνται τα πρόσωπα που ασκούν προσωπικά ή με τα μέλη της οικογένειας τους ή με μισθωτού ή εργάτες τις αγροτικές εκμεταλλεύσεις και υπηρεσίες. Δεν είναι απαραίτητο να γίνεται αυτοπρόσωπη η άσκηση της γεωργικής εκμετάλλευσης ή υπηρεσίας, ακόμη δηλαδή και κάποιος υπάλληλος που έχει εργάτες για τα κτήματά του θεωρείται αγρότης και δικαιούται επιστροφή του κατ' αποκοπή φόρου που επιβαρύνθηκαν οι εισροές του.

Αγροτικά προϊόντα θεωρούνται εκείνα τα αγαθά που παράγουν οι αγρότες στα πλαίσια των αγροτικών τους εκμεταλλεύσεων.

B) Αγροτικές εκμεταλλεύσεις θεωρούνται:

i) η γεωργία γενικά και ιδίως η καλλιέργεια δημητριακών, κηπευτικών, καπνού, ανθοκομία, παραγωγή μανιταριών, κα.,

ii) η εκτροφή ζώων γενικά, και ιδίως η κτηνοτροφία, πτηνοτροφία, μελισσοκομία, κα.,

iii) η δασοκομία γενικά,

iv) η αλιεία σε γλυκά νερά, η ιχθυοτροφία, η καλλιέργεια μυδιών, κα.,

v) οι μεταποιητικές δραστηριότητες του αγρότη, οι οποίες πραγματοποιούνται σε προϊόντα που προήλθαν από την αγροτική παραγωγή του.

Γ) Αγροτικές υπηρεσίες θεωρούνται οι χειρονακτικές ή με τον κατάλληλο εξοπλισμό εργασίες των αγροτών που συμβάλλουν στην παραγωγή των αγροτικών προϊόντων τους. Μερικές από αυτές τις υπηρεσίες είναι:

i) οι εργασίες σποράς, φύτευσης, καλλιέργειας, θερισμού, κα,



- ii) οι εργασίες προπαρασκευής για την πώληση προϊόντων, δηλαδή η ξήρανση, η άλεση, καθαρισμός, κ.α.,
- iii) η φύλαξη, η πάχυνση και εκτροφή ζώων,
- iv) η μίσθωση μηχανικών μέσων και εξοπλισμού τους γενικά,
- v) η τεχνική βοήθεια,
- vi) η καταπολέμηση επιβλαβών φυτών και ζώων,
- vii) η χρησιμοποίηση αρδευτικών, αποξηραντικών μέσων και εξοπλισμού, και
- viii) άλλες δασοκομικές υπηρεσίες, όπως υλοτομία, κα.

#### **Άρθρο 43- ΕΙΔΙΚΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ ΠΡΑΚΤΟΡΕΙΩΝ ΤΑΞΙΔΙΩΝ**

A) Οι επιχειρήσεις πρακτορείων ταξιδιών και τουριστικών περιηγήσεων εφόσον πραγματοποιούν παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών που παρέχονται από άλλους υποκείμενους στο φόρο (πχ. ξενοδοχεία), υπάγονται στο ειδικό καθεστώς υπολογισμού του φόρου εφόσον αυτές τους οι πράξεις ενεργούνται στο όνομα των ταξιδιωτών τους. Οι πράξεις για την πραγματοποίηση του ταξιδιού ή της περιήγησης θεωρείται ενιαία παροχή υπηρεσίας προς τον ταξιδιώτη και φορολογείται στην Ελλάδα, με την προϋπόθεση ότι έχει σε αυτήν την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας. Η φορολόγηση ενεργείται μόνο κατά το μέρος που οι ανατεθειμένες από το πρακτορείο υπηρεσίες παρέχονταν από τον υποκείμενο στο εσωτερικό της χώρας ή εντός της Κοινότητας. Το αντίθετο ισχύει, δηλαδή δεν υπάγεται στο ειδικό καθεστώς, στην περίπτωση που η υπηρεσία πραγματοποιείται εκτός της Κοινότητας (όπου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 24 παρ. 1στ).

B) Ως φορολογητέα αξία θεωρούμε την μεικτή αμοιβή του πρακτορείου για την ενιαία του υπηρεσία. Η μεικτή αμοιβή προκύπτει αν από το συνολικό ποσό καταβολής (χωρίς Φπα) του πελάτη αφαιρεθεί το κόστος (με Φπα) με το οποίο επιβαρύνθηκε το πρακτορείο. Κόστος ονομάζουμε την κάθε δαπάνη που πραγματοποιήθηκε για την λήψη υπηρεσιών ή αγορά αγαθών που ενεργήθηκε για την εξυπηρέτηση του ταξιδιώτη και οι οποίες πράξεις αποδεικνύονται με τιμολόγια, στα

οποία η τιμή και ο φόρος έχουν συνυπολογιστεί. Το ποσό του φόρου που έχει επιβαρυνθεί το πρακτορείο δεν εκπίπτει ούτε επιστρέφεται.

Με προεδρικά διατάγματα που εκδίδονται με πρόταση του Υπουργείου Οικονομικών μπορεί να ορίζεται άλλος τρόπος προσδιορισμού της φορολογητέας αυτής αξίας.

Γ) Όταν οι αμοιβές των πρακτορείων ταξιδιών προέρχονται από υπηρεσίες που παρέχουν ως μεσολαβητές με προμήθεια, καθώς και από υπηρεσίες που παρέχουν μεταφορικά μέσα για εκμετάλλευση του ίδιου του πρακτορείου, τότε δεν εμπίπτουν στο ειδικό καθεστώς αυτού του άρθρου.

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

#### **Άρθρο 44- ΕΙΔΙΚΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΒΙΟΜΗΧΑΝΟΠΟΙΗΜΕΝΩΝ ΚΑΠΝΩΝ**

Α) Βιομηχανοποιημένα καπνά θεωρούνται βάσει του ν. 2960/01 άρθ. 94, γενικά όσα καπνά είναι για κάπνισμα, όπως τα τσιγάρα, τα πούρα, τα σιγαρίλλος κα. Στις περιπτώσεις παράδοσης, ενδοκοινοτικής απόκτησης ή εισαγωγής από τρίτες χώρες αυτών των βιομηχανοποιημένων καπνών, ο φόρος υπολογίζεται στην τιμή λιανικής πώλησης, χωρίς Φπα για την περαιτέρω διάθεση αυτών. Η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος γίνεται απαιτητός κατά την θέση των προϊόντων σε ανάλωση ή κατά την διαπίστωση ελλειμμάτων. Ο φόρος καταβάλλεται μαζί με τον ειδικό φόρο κατανάλωσης στις Τελωνειακές Αρχές.

Β) Οι υπόχρεοι καταβολής του φόρου (ορίζονται βάσει του ν. 2960/01 άρθ. 101,104,111) έχουν το δικαίωμα να εκπίπτουν το Φπα που έχουν επιβαρυνθεί με την παράδοση, ενδοκοινοτικής απόκτηση ή εισαγωγή που πραγματοποιήθηκε, κατά την

εκκαθάριση του φόρου που πραγματοποιείται έπειτα από αίτηση φορολογίας βιομηχανικών καπνών και με βάση τα στοιχεία που κατέχουν το χρόνο που γίνεται η εκκαθάριση.

Στα τιμολόγια παράδοσης των καπνών αυτών, ο φόρος είναι ενσωματωμένος με την τιμή και δεν αναγράφεται κάπου ξεχωριστά, ούτε και ο συντελεστής του Φπα που εφαρμόστηκε, αλλά αναγράφεται σε αυτά μόνο η ένδειξη "μη εκπιπτόμενος".

Γ) Σε περίπτωση φθοράς ή βλάβης βιομηχανοποιημένων καπνών παρέχεται το δικαίωμα συμψηφισμού του φόρου, ο οποίος σε περίπτωση που δεν πραγματοποιηθεί ο συμψηφισμός επιστρέφεται.

Οι πρατηριούχοι και οι λιανοπωλητές για την παράδοση βιομηχανοποιημένων καπνών δεν υποχρεούνται να κάνουν δήλωση του άρθρου 38, ούτε δικαίωμα έκπτωσης του φόρου όπως προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 30, αλλά υποχρεούνται να καταχωρούν τις αγορές τους αυτές σε ιδιαίτερη στήλη των βιβλίων τους ή σε ιδιαίτερες καταστάσεις εφόσον δεν τηρούν βιβλία.

**Άρθρο 45- ΕΙΔΙΚΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΤΩΝ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΩΝ ΣΤΟ ΦΟΡΟ ΜΕΤΑΠΩΛΗΤΩΝ ΠΟΥ ΠΑΡΑΔΙΔΟΥΝ ΜΕΤΑΧΕΙΡΙΣΜΕΝΑ ΑΓΑΘΑ ΚΑΙ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΑ ΚΑΛΛΙΤΕΧΝΙΚΗΣ, ΣΥΛΛΕΚΤΙΚΗΣ Η ΑΡΧΑΙΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΞΙΑΣ**

Α) Η παράδοση μεταχειρισμένων αγαθών (υπάρχει ο ορισμός της έννοιας στο άρθρο 46 παρ. 8<sup>α</sup> ) και αντικειμένων καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας υπάγεται σε ειδικό καθεστώς φορολόγησης του περιθωρίου κέρδους του υποκειμένου στο φόρο μεταπωλητή.

**Ως παράδοση αγαθών** που υπάγεται σε αυτό το καθεστώς **θεωρείται** η παράδοση αγαθών που πραγματοποιείται από υποκείμενο στο φόρο μεταπωλητή, εφόσον τα αγαθά αυτά παραδόθηκαν στο εσωτερικό της Κοινότητας από:

i) πρόσωπο μη υποκείμενο στο φόρο, δηλαδή ιδιώτες, Δημόσιο και ΝΠΔΔ μη υποκείμενα στο φόρο,

ii) πρόσωπο υποκείμενο στο φόρο, εφόσον:

- πρόκειται για παράδοση αγαθών που απαλλάσσεται του φόρου (άρθρο 2 παρ.1κθ), η απόκτηση των οποίων δεν δικαιούται έκπτωση,
- πρόκειται για αγαθά που αποτελούσαν για αυτόν, ο οποίος υπάγεται στις διατάξεις του άρθρου 39 παρ.2, αγαθά επένδυσης για τα οποία δεν έχει ασκηθεί δικαίωμα έκπτωσης ή επιστροφής του φόρου.

iii) άλλον υποκείμενο στο φόρο μεταπωλητή, εφόσον η παράδοση του αγαθού από αυτόν έχει υπαχθεί στο φόρο του ειδικού καθεστώτος του περιθωρίου κέρδους.

Να σημειώσουμε ότι ο υποκείμενος στο φόρο μεταπωλητής θα πρέπει να εξακριβώνει την ιδιότητα των προμηθευτών του και να αποδεικνύει ότι οι αγορές έγιναν από τα πρόσωπα αυτά, ανεξάρτητα τον τόπο εγκατάστασής τους.

Για παραδόσεις καινούργιων μεταφορικών μέσων, που πραγματοποιούνται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου αυτού.

**Απαλλάσσονται** όλες οι παραπάνω παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιούνται όπως ορίζεται από τα άρθρα 24 και 27 (εξαγωγές, παραδόσεις σε πλοία, κτλ) και για τις οποίες η φορολογητέα αξία προσδιορίζεται όπως θα αναλύσουμε παρακάτω.

**Β) Φορολογητέα αξία** της παράδοσης αγαθών είναι το περιθώριο κέρδους που πραγματοποιεί ο υποκείμενος στο φόρο μεταπωλητής. **Ως περιθώριο κέρδους λαμβάνεται** η θετική διαφορά μεταξύ της τιμής πώλησης του αγαθού και της τιμής αγοράς του μειωμένο με το φπα της διαφοράς αυτής, το οποίο βρίσκεται με τους κανόνες της εσωτερικής υφαίρεσης.

Στην περίπτωση που η διαφορά βγει αρνητική, λόγω του ότι η τιμή πώλησης είναι μικρότερη από την τιμή αγοράς, δεν μπορεί να συμψηφιστεί με τη θετική διαφορά που προκύπτει από άλλες παραδόσεις αγαθών του υποκείμενου στο φόρο μεταπωλητή.

**Τιμή πώλησης** είναι το σύνολο του αντιτίμου που λαμβάνει ο υποκείμενος στο φόρο μεταπωλητής από τον αγοραστή, στο οποίο συμπεριλαμβάνονται και τα παρεπόμενα έξοδα (πχ. μεταφοράς) και το Φπα, το οποίο δεν υποχρεούται, βάση του

ΚΒΣ, να αναγράφει ξεχωριστά στο εκδιδόμενο φορολογικό στοιχείο ο μεταπωλητής. **Τιμή αγοράς** ορίζεται το σύνολο του αντιτίμου που καταβάλλει ο υποκείμενος στο φόρο μεταπωλητής στον προμηθευτή του.

Κατά παρέκκλιση των ανωτέρω στις περιπτώσεις που ο υποκείμενος στο φόρο μεταπωλητής είναι δύσκολο να προσδιορίσει το περιθώριο κέρδους ξεχωριστά για κάθε παράδοση λόγω της ύπαρξης συγκεντρωτικών αγορών ή πωλήσεων ή μικρής αξίας αγαθών του δίνεται η δυνατότητα να προσδιορίσει την φορολογητέα αξία, για τα αγαθά παράδοσης που έχουν τον ίδιο συντελεστή Φπα, συνολικά ανά φορολογική περίοδο. Έτσι σε αυτή την περίπτωση η φορολογητέα αξία είναι το συνολικό περιθώριο κέρδους του μεταπωλητή κατά την συγκεκριμένη φορολογική περίοδο, δηλαδή η διαφορά μεταξύ των συνολικών τιμών πωλήσεων και των συνολικών τιμών αγορών μειωμένη με το ποσό του Φπα που εμπεριέχεται σε αυτό το συνολικό περιθώριο κέρδους.

Αν η προαναφερόμενη διαφορά σε μια φορολογική περίοδο προκύψει αρνητική, τότε αυτή μπορεί να μεταφερθεί για συμψηφισμό (όπου και προσαυξάνει τις αγορές αυτές) με την θετική διαφορά επόμενης φορολογικής περιόδου, πάντα μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο και όχι σε επομένη. Όταν η φορολογητέα διαφορά υπολογιστεί συνολικά ο υποκείμενος στο φόρο μεταπωλητής δεν δικαιούται επιστροφή του φόρου που προκύπτει από αρνητικό περιθώριο στη συγκεκριμένη φορολογική ή διαχειριστική περίοδο.

Ο υποκείμενος στο φόρο που υπάγεται στο ειδικό καθεστώς φορολόγησης του περιθωρίου κέρδους μπορεί για ορισμένες του παραδόσεις που πραγματοποιεί να επιλέξει να υπαχθεί στις γενικές διατάξεις του φόρου. Στην περίπτωση αυτή καθώς και όταν εκτελεί παραδόσεις απαλλασσόμενες του φόρου, που αναφέραμε παραπάνω, αφαιρείται από τις συνολικές αγορές, της συγκεκριμένης φορολογικής περιόδου που πραγματοποιήθηκαν οι παραδόσεις, η αξία κτίσης των αγαθών αυτών για την εύρεση του συνολικού περιθωρίου του κέρδους αυτού.

Θα πρέπει να σημειώσουμε ότι οι παραδόσεις κάθε είδους μεταχειρισμένων μεταφορικών μέσων δεν μπορούν να υπαχθούν στο απλοποιημένο καθεστώς αυτό (φορολόγηση του συνολικού περιθωρίου κέρδους), εκτός αν αυτά προορίζονται να διαλυθούν και να πωληθούν ως ανταλλακτικά.

Γ) Ο υποκείμενος στο φόρο μεταπωλητής μπορεί να επιλέξει, με υποβολή δήλωσης στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. εντός 30 ημερών από την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου στην οποία επιβάλλεται, την εφαρμογή του ειδικού καθεστώτος φορολόγησης του περιθωρίου κέρδους και στις παραδόσεις αντικειμένων καλλιτεχνικής αξίας:

i) ή συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας, τα οποία εισήγαγε ο ίδιος,

ii) που παραδόθηκαν από τον ίδιο τον δημιουργό τους ή διαδόχους του,

iii) που του παραδόθηκαν από άλλο υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο, εκτός του μεταπωλητή, εφόσον η παράδοση από το άλλο αυτό πρόσωπο φορολογήθηκε με το μειωμένο συντελεστή που προβλέπεται για τα αγαθά αυτά ή παρασχέθηκε στον υποκείμενο πλήρες δικαίωμα έκπτωσης του φόρου.

Σε περίπτωση που κάνει επιλογή αυτού του καθεστώτος υποχρεούται να παραμείνει σε αυτό για τουλάχιστον δύο πλήρεις διαχειριστικές περιόδους. Για να υπολογιστεί σε αυτήν την περίπτωση το περιθώριο κέρδους λαμβάνεται ως τιμή αγοράς η φορολογητέα αξία κατά την εισαγωγή ή την παράδοση, κατά περίπτωση, προσαυξημένη με το Φπα που επιβαρύνθηκαν οι πράξεις αυτές.

Οι υποχρεώσεις του υποκείμενου στο φόρο μεταπωλητή που εφαρμόζει το καθεστώς αυτό, είναι οι εξής:

- η τήρηση ειδικού βιβλίου, στο οποίο καταχωρεί ημερομηνία και είδος παραστατικού καθώς και το είδος, την ποσότητα και την αξία κατά την απόκτηση και την πώληση των αγαθών για παραδόσεις που εφαρμόζεται το ειδικό καθεστώς φορολόγησης του περιθωρίου κέρδους,
- ο επιμερισμός τα αξίας αγαθών για τον προσδιορισμό του περιθωρίου κέρδους έκαστης παράδοσης, σε περίπτωση συγκεντρωτικών αγορών ή πωλήσεων,
- η ενσωμάτωση του φόρου, που αναλογεί στις παραδόσεις αγαθών, στην τιμή για την έκδοση των φορολογικών στοιχείων.

Ακόμη, δεν μπορεί να εκπίπτει από το φόρο που οφείλει, για τις παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιεί, το Φπα που κατέβαλε για την απόκτηση των αντικειμένων που επέλεξε, όπως αναλύσαμε παραπάνω, να εφαρμοστεί το ειδικό καθεστώς του άρθρου αυτού.

Δ) Ο υποκείμενος στο φόρο δεν δικαιούται να εκπίπτει από τον φόρο που οφείλει τον φόρο που επιβαρύνθηκαν τα αγαθά καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας που υπόκεινται στο καθεστώς φορολόγησης του περιθωρίου κέρδους και του παραδόθηκαν από υποκείμενο στο φόρο μεταπωλητή.

Σε περίπτωση που ο υποκείμενος στο φόρο μεταπωλητής πραγματοποιεί παράλληλα πράξεις του άρθρου αυτού και του κανονικού καθεστώτος υποχρεούται να καταχωρεί τις πράξεις που υπάγονται σε καθένα από τα δύο αυτά καθεστώτα σε ιδιαίτερες στήλες ή σε ειδικούς λογαριασμούς στα τηρούμενα βιβλία του.

Ε) Ο υποκείμενος στο φόρο μεταπωλητής μπορεί να εφαρμόσει το κανονικό καθεστώς φορολογίας για παραδόσεις αγαθών καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας, ακόμη και αν τηρούνται οι προϋποθέσεις για την εφαρμογή του καθεστώτος του περιθωρίου κέρδους. Στην περίπτωση αυτή ο υποκείμενος στο φόρο μεταπωλητής μπορεί να εκπέσει από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις το φόρο που επιβάρυνε τα αγαθά της καλλιτεχνικής αξίας.

#### **Άρθρο 46- ΕΙΔΙΚΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΓΙΑ ΤΙΣ ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΣΕ ΔΗΜΟΠΡΑΣΙΑ**

Α) Θα πρέπει πριν προχωρήσουμε στην ανάλυση του άρθρου να ξεκαθαρίσουμε κάποιες έννοιες οι οποίες χρησιμοποιούνται και για την εφαρμογή του άρθρου 45. Έτσι όταν αναφερόμαστε σε μεταχειρισμένα αγαθά εννοούμε τα κινητά ενσώματα αγαθά τα οποία μπορούν στην υπάρχουσα μορφή ή έπειτα από κάποια επισκευή να επαναχρησιμοποιηθούν με εξαίρεση των αντικειμένων καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας και εκτός των ευγενών μετάλλων ή πολύτιμων λίθων. Επίσης, διοργανωτής της δημοπρασίας είναι ο υποκείμενος στο φόρο που στα πλαίσια άσκησης της οικονομικής του δραστηριότητας θέτει ένα αγαθό προς πώληση σε δημοπρασία με σκοπό την παράδοσή του στον πλειοδότη. Ακόμη, εντολέας διοργανωτή δημοπρασίας ορίζεται το πρόσωπο που μεταβιβάζει αγαθό σε διοργανωτή δημοπρασίας με σκοπό την παράδοσή του. Και τέλος, υποκείμενος στο

φόρο μεταπωλητής είναι εκείνος ο οποίος στα πλαίσια άσκησης της οικονομικής του δραστηριότητας εισάγει, αγοράζει ή διαθέτει για τις ανάγκες της επιχείρησής του μεταχειρισμένα αγαθά ή και αντικείμενα καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας με σκοπό την μεταπώλησή τους είτε αυτή ενεργείται για δικό του ή για λογαριασμό τρίτου.

Β) Στις περιπτώσεις παράδοσης μεταχειρισμένων αγαθών και αντικειμένων καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας, με εξαίρεση τις παραδόσεις καινούργιων μεταφορικών μέσων, από τον διοργανωτή δημοπρασίας, ο οποίος ενεργεί κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 5 παρ.2, και εφόσον η παράδοση των αγαθών σε δημοπρασία ενεργείται για λογαριασμό των προσώπων του άρθρου 45 παρ. 2, η φορολογητέα αξία διαμορφώνεται με την αξία που χρεώθηκε ο αγοραστής από τον διοργανωτή της δημοπρασίας μειωμένη κατά το καθαρό ποσό που κατέβαλε ή θα καταβάλει ο διοργανωτής στον εντολέα του και κατά το ποσό του φόρου που εμπεριέχεται στην προμήθεια που εισπράττει ο διοργανωτής της δημοπρασίας από τον εντολέα του βάση κάποιας σύμβασης μίσθωσης για πώληση.

Καθαρό ποσό ορίζεται το ποσό κατακύρωσης του αγαθού μειωμένο κατά το ποσό προμήθειας που εισπράττει ή πρόκειται να εισπράξει ο διοργανωτής της δημοπρασίας από τον εντολέα βάση της σύμβασης προμήθειας για πώληση.

Γ) Ο διοργανωτής της δημοπρασίας εκδίδει προς τον εντολέα εκκαθάριση, που έχει την θέση τιμολογίου, και αναγράφεται απάνω η τιμή κατακύρωσης του αγαθού μειωμένη κατά το ποσό της προμήθειας (εμπεριέχεται και ο Φπα) το οποίο εισπράττει ο διοργανωτής της δημοπρασίας από τον εντολέα για κάθε συγκεκριμένη παράδοση αγαθού. Ο διοργανωτής είναι υποχρεωμένος να αναγράφει ξεχωριστά:

- την τιμή κατακύρωσης του αγαθού (μαζί με τον Φπα)
- τους τυχόν φόρους, τέλη, δικαιώματα ή εισφορές υπέρ του δημοσίου ή τρίτων,
- τα παρεπόμενα έξοδα, πχ. έξοδα προμήθειας συσκευασίας, κτλ.



Δ) Ο διοργανωτής της δημοπρασίας οφείλει να καταχωρεί σε προσωρινούς λογαριασμούς στα τηρούμενα βιβλία του τα στοιχεία των ποσών που εισέπραξε από τον αγοραστή και των ποσών που αποδόθηκαν στον πωλητή, τα οποία πρέπει να αιτιολογούνται.

Ο χρόνος παράδοσης των αγαθών από τον εντολέα στον υποκείμενο στο φόρο διοργανωτή δημοπρασίας, δηλαδή εκείνος που στα πλαίσια άσκησης της οικονομικής του δραστηριότητας εισάγει ή αγοράζει για τις ανάγκες της επιχείρησής του με σκοπό την μεταπώληση μεταχειρισμένων αγαθών, είναι ο χρόνος της πώλησης των αγαθών αυτών στη δημοπρασία.

#### **Άρθρο 47- ΕΙΔΙΚΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ ΕΠΕΝΔΥΤΙΚΟΥ ΧΡΥΣΟΥ**

Α) Θα πρέπει να ορίσουμε, για τους σκοπούς αυτού του άρθρου, την έννοια του "επενδυτικού χρυσού". Επενδυτικός χρυσός, λοιπόν, ορίζεται:

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

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

- είναι καθαρότητας τουλάχιστον 900 χιλιοστών,
- έχουν κοπεί μετά το έτος 1800,
- αποτελούν ή έχουν αποτελέσει νόμιμο χρήμα στη χώρα προέλευσής τους, και
- πωλούνται υπό κανονικές συνθήκες σε τιμή η οποία δεν υπερβαίνει κατά ποσοστό άνω του 80% την αξία της ελεύθερης αγοράς του χρυσού ο οποίος περιέχεται σε νομίσματα.

Στην πώληση αυτών των χρυσών νομισμάτων οι υποκείμενοι υποχρεούνται να υποβάλλουν κατάλογο στο Υπουργείο Οικονομικών με τα νομίσματα που αποτέλεσαν αντικείμενο των εργασιών τους, αναφέροντας την τελευταία τιμή που επιτεύχθηκε πριν την 1<sup>η</sup> Απριλίου εκάστου έτους.

Τα νομίσματα αυτά που περιλαμβάνονται στον ονομαζόμενο κατάλογο Επίσημη Εφημερίδα των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, που δημοσιεύεται κάθε έτος πριν την έναρξη του έκαστου ημερολογιακού έτους και ισχύει για το ερχόμενο ημερολογιακό έτος.

Όσοι παράγουν τον παραπάνω οριζόμενο επενδυτικό χρυσό ή μεταποιούν κάθε είδους χρυσού σε επενδυτικό, μπορούν να επιλέγουν την φορολόγηση της παράδοσης του σε άλλο πρόσωπο υποκείμενο στο φόρο. Τα νομίσματα αυτά δεν θεωρείται ότι πωλούνται για συλλεκτικούς σκοπούς.

B) Απαλλάσσονται από τον φόρο:

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

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

Οι υποκείμενοι στο φόρο που αναφέρθηκαν υποχρεούνται για τις πωλήσεις του επενδυτικού χρυσού να εφαρμόζουν τις διατάξεις του π.δ. 186/1992 για την πώληση αγαθών. Ειδικότερα, για τις πωλήσεις αναγράφονται , εκτός των άλλων και το ονοματεπώνυμο, διεύθυνση αγοραστή, η ποιότητα και το είδος του επενδυτικού χρυσού, ανεξαρτήτως της αξίας της συναλλαγής.

Γ) Οι υποκείμενοι στο φόρο που πραγματοποιούν τις πράξεις της προηγούμενης παραγράφου, δεν έχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών τους, εκτός αυτού που οφείλεται ή καταβλήθηκε:

i) για την παράδοση επενδυτικού χρυσού σε αυτούς από πρόσωπα που έχουν ασκήσει το δικαίωμα επιλογής για την υπαγωγή τους στο φόρο,

ii) λόγω παράδοσης ή ενδοκοινοτικής απόκτησης ή εισαγωγής μη επενδυτικού χρυσού που στη συνέχεια μετατρέπεται σε επενδυτικό χρυσό για λογαριασμό του υποκείμενου από αυτόν ή άλλο πρόσωπο,

iii) για λήψη υπηρεσιών που συνέβαλαν στην μεταβολή του σχήματος, βάρους ή καθαρότητας του χρυσού (συμπεριλαμβάνεται και ο επενδυτικός χρυσός), και τέλος,

iv) και έχουν το δικαίωμα να τον εκπέσουν τα πρόσωπα που παρήγαγαν ή μετέτρεψαν οποιονδήποτε χρυσό σε επενδυτικό χρυσό, λόγω παράδοσης ή ενδοκοινοτικής απόκτησης ή εισαγωγής αγαθών ή παροχής υπηρεσιών που συνδέονται με την παραγωγή ή μετατροπή που υπέστη ο χρυσός, εφόσον φορολογείτο πλήρως ή εκ μέρους τους μεταγενέστερη παράδοση του χρυσού που υπάγεται στις προαναφερόμενες απαλλαγές.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΚΑ**

### **ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΒΕΒΑΙΩΣΗΣ ΚΑΙ ΚΑΤΑΒΟΛΗΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ**

#### **Άρθρο 48- ΑΡΜΟΔΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΡΧΗ- ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ**

A) Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ, ο οποίος είναι αρμόδιος για την φορολογία εισοδήματος του υπόχρεου στο φόρο, είναι υπεύθυνος για την επιβολή του φόρου και την παραλαβή των δηλώσεων. Ακόμη, ελέγχει την ακρίβεια των υποβαλλόμενων δηλώσεων και εξακριβώνει τους υπόχρεους που δεν υπέβαλλαν δήλωση.

Κατά την υποβολή της ειδικής δήλωσης του Φπα ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ ελέγχει άμεσα το δηλούμενο στη φορολογητέα αξία τίμημα της πώλησης του ακινήτου και σε περίπτωση που η δηλούμενη αξία δεν υπολείπεται της αγοραίας αξίας γίνεται

αποδεκτή. Στην αντίθετη περίπτωση, ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ προτείνει στον υπόχρεο να αποδεχτεί την αξία με τον τρόπο υπολογισμού που έγινε (αντικειμενικά κριτήρια ή με βάση το κόστος κατασκευής), αν δεν έρθουν σε συμφωνία η αξία του παραδιδόμενου ακινήτου υπόκειται στη δεσμευτική κρίση του Σώματος Ορκωτών Εκτιμητών.

Β) Σε περίπτωση που τα τηρούμενα στοιχεία και βιβλία του υπόχρεου στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου κριθούν ανεπαρκή ή ανακριβή, ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ προβαίνει στον προσδιορισμό τους, κυρίως, με βάση τα ακαθάριστα έσοδα, που προκύπτουν έπειτα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το Φπα δαπάνες, και τα συναφή στοιχεία, που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέχονται σε αυτόν. Ο έλεγχος αυτός πραγματοποιείται στην εγκατάσταση του υπόχρεου τις εργάσιμες μέρες και ώρες ή αν αυτό δεν είναι εφικτό στην Δ.Ο.Υ ή και σε άλλο χώρο και χρόνο ύστερα από συνεννόηση των δύο προαναφερόμενων.

Γ) Κατά την διάρκεια του ελέγχου επιτρέπεται οποιαδήποτε έρευνα στην επαγγελματική έδρα, χώρους παραγωγής, επεξεργασίας, αποθήκευσης, κτλ του υπόχρεου, ο οποίος από την πλευρά του πρέπει να επιδεικνύει οποιοδήποτε στοιχείο ζητηθεί από αυτόν καθώς και των προσώπων που συνεργάζονται με αυτόν. Ακόμη, οι δημόσιες, δημοτικές, κοινοτικές και λοιπές αρχές οφείλουν να παρέχουν στον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ κάθε πληροφορία ή στοιχείο χρήσιμο για την διεξαγωγή του ελέγχου, εφόσον τους ζητηθεί ύστερα από έγγραφη πρόσκληση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τα ζητούμενα στοιχεία θα πρέπει να αποσταλούν μέσα σε διάστημα 30 ημερών από την γνωστοποίηση της πρόσκλησης.

#### **Άρθρο 49- ΠΡΑΞΗ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ**

Α) Έχοντας ολοκληρωθεί ο έλεγχος από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ εκδίδει πράξη προσδιορισμού του φόρου για χρονική περίοδο που δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερη

από μια διαχειριστική περίοδο αλλά ούτε και υποχρεούται να προσδιορίσει τον φόρο ξεχωριστά για μήνα ή τρίμηνο σε περίπτωση που ο προσδιορισμός του φόρου αφορά παραπάνω περίοδο. Αν από τον έλεγχο έχει προκύψει διαφορά που είναι μέχρι του ποσού των 3€ η υπόθεση εκδίδεται πράξη με την οποία περαιώνεται ως ειλικρινής η υπόθεση.

Σε περίπτωση που ο προσδιορισμός του φόρου με μια πράξη δεν είναι δυνατή, εκδίδεται μερική πράξη όπου περιλαμβάνεται η φορολογητέα ύλη για την οποία διαθέτει τα απαιτούμενα στοιχεία ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ, στην οποία πρέπει να διατυπώνεται ρητή επιφύλαξη για την έκδοση συμπληρωματικής πράξης, όταν αυτό καταστεί δυνατό. Η μερική πράξη δεν αποκλείει την έκδοση της συμπληρωματικής πράξης επί της ειδικής δήλωσης όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 36 παρ. 4γ- iv). Μερική δήλωση είναι και εκείνη που εκδίδεται επί ειδικής δήλωσης για την μεταβίβαση ακινήτων κατά το άρθρο 48 παρ. 2.

Β) Σε περίπτωση που προκύψουν συμπληρωματικά στοιχεία, μετά την έκδοση και κοινοποίηση της πράξης προσδιορισμού του φόρου, δεν αποκλείεται η έκδοση συμπληρωματικής δήλωσης, εφόσον αποδειχθεί ότι λαμβάνοντάς τα υπόψη προκύπτει φόρος μεγαλύτερος από αυτόν που αρχικά προέκυψε ή την αποδεικνύουν ανακριβή. Το ίδιο ισχύει και για τις προϋποθέσεις του άρθρου 68 παρ. 2γ του κώδικα φορολογίας εισοδήματος.

Γ) Η αίτηση για τη διοικητική επίλυση της διαφοράς ή η προσφυγή κατά της συμπληρωματικής πράξης αφορά μόνο τη φορολογητέα ύλη που προσδιορίζεται με αυτή.

#### **Άρθρο 50- ΠΡΟΣΩΡΙΝΗ ΠΡΑΞΗ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ**

Α) Σε περίπτωση που ο υποκείμενος παρέλειψε να δηλώσει ή δήλωσε λανθασμένα την φορολογητέα αξία ή έγινε λάθος ο υπολογισμός του ποσοστού ή των εκπτώσεων και αυτό φαίνεται από τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία του, τότε ο προϊστάμενος στην Δ.Ο.Υ. μπορεί να εκδώσει προσωρινή πράξη προσδιορισμού του φόρου, για μία

ή περισσότερες φορολογικές περιόδους ή ακόμη και για ολόκληρη διαχειριστική περίοδο.

Β) Η φορολογητέα αξία όπως προκύπτει από τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία του υποκείμενου στο φόρο, καθώς και ο αναλογούν φόρος, οι εκπτώσεις και ο πρόσθετος φόρος, είναι τα στοιχεία που αναγράφονται στην προσωρινή πράξη, που αναφέραμε στην ακριβώς προηγούμενη παράγραφο.

Γ) Όταν ο υπόχρεος στο φόρο αμφισβητήσει την ορθότητα της προσωρινής πράξης, τότε μπορεί να καταφύγει στην προσφυγή, χωρίς αυτό να σημαίνει ότι αναστέλλεται η βεβαίωση και η είσπραξη του φόρου που οφείλεται, καθώς και ότι οι δικαστικές αποφάσεις που εκδίδονται αποτελούν προσωρινό δεδικασμένο και δεν έχουν καμία επιρροή στα αποτελέσματα του τακτικού ελέγχου ούτε και την ενδεχόμενη κύρια δίκη. Θα πρέπει να ξεκαθαριστεί ότι ο τελικός φόρος που θα προκύψει από την προσωρινή πράξη βεβαίωσης θα αφαιρεθεί από τον φόρο που βεβαιώνεται οριστικά.

#### **Άρθρο 51- ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗ ΤΩΝ ΠΡΑΞΕΩΝ**

Οι πράξεις προσδιορισμού του Φπα που εκδίδονται βάση των άρθρων 49 και 50 κοινοποιούνται στον υπόχρεο με τα σχετικά αποδεικτικά, δηλαδή την έκθεση ελέγχου, σύμφωνα με τις διατάξεις του κώδικα διοικητικής δικονομίας. Στην περίπτωση που η υπόθεση αποδειχθεί ως ειλικρινής κατά την περαίωσή της δεν απαιτείται κανένα αποδεικτικό έλεγχο, αλλά γνωστοποιείται στον υπόχρεο με απλή ταχυδρομική επιστολή.

#### **Άρθρο 52- ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ ΕΠΙΛΥΣΗ ΤΗΣ ΔΙΑΦΟΡΑΣ**

Α) Με αυτό το άρθρο καθορίζεται η διαδικασία και οι προϋποθέσεις της διοικητικής επίλυσης της διαφοράς των πράξεων προσδιορισμού του Φπα. Στην περίπτωση που ο υπόχρεος του οποίου εις βάρος του έχει εκδοθεί ανειλικρινής πράξη ή πράξη επιβολής

προστίμου, τότε έχει να δικαιώμα να αμφισβητήσει την ορθότητα της πράξης αυτής και να υποβάλλει αίτηση για διοικητική επίλυση της διαφοράς. Αυτή υποβάλλεται με το δικόγραφο της προσφυγής ή με ιδιαίτερη αίτηση (μέσα στην προθεσμία υποβολής) και πρέπει να προηγείται της προσφυγής. Με την πραγματοποίηση της αίτησης αυτής αναστέλλεται η προθεσμία άσκησης της προσφυγής, χωρίς να υπολογίζεται η μέρα υποβολής της αίτησης και συνεχίζεται από την επόμενη εργάσιμη για τις δημόσιες υπηρεσίες ημέρα, της ημέρας υπογραφής της πράξης ματαίωσης ή μερικής επίλυσης της διαφοράς. Εφόσον εκτιμηθούν από τον αρμόδιο προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ όλα τα συναφή με την υπόθεση στοιχεία, είτε προφορικά είτε γραπτά, θα κρίνει αν το αίτημα είναι βάσιμο εν όλω ή εν μέρει και θα αποφασίσει αν θα προχωρήσει στην ακύρωση ή τροποποίηση ή διαγραφή μερικών στοιχείων της πράξης ή στον περιορισμό αυτού.

Β) Αν οι απόψεις του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ και του υπόχρεου συμβαδίσουν, συντάσσεται και υπογράφεται από τους δύο που αναφέρθηκαν πρακτικό διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, το οποίο έχει θέση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης και η διαφορά επιλύεται όπως έχει συμφωνηθεί. Το αντίγραφο του πρακτικού αυτού που δίδεται στον υπόχρεο λειτουργεί ως ατομική ειδοποίηση σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.δ. 356/1974 άρθ.4. Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση κατάργησης της δίκης (διατάξεις ν.δ. 4600/1966).

Γ) Η διοικητική επίλυση της διαφοράς μπορεί να γίνει από ειδικό πληρεξούσιο εφόσον βεβαιώνεται σε αυτό το γνήσιο της υπογραφής από κάποια αρχή.

### **Άρθρο 53- ΒΕΒΑΙΩΣΗ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ**

Α) Η βεβαίωση του φόρου γίνεται από τον αρμόδιο προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. στο όνομα του υπόχρεο. Για να πραγματοποιηθεί η βεβαίωση πρέπει, στο διάστημα 2 μηνών από την λήξη του μήνα και όχι πάνω από τριετία από το τέλος του έτους που αποκτήθηκε ο τίτλος βεβαίωσης, να συνταχθεί χρηματικός κατάλογος. Η παράλειψη αυτού αποτελεί πειθαρχικό αδίκημα. Στην περίπτωση που ασκήθηκε στον υπόχρεο εμπρόθεσμη προσφυγή και δεν επιτεύχθηκε διοικητική επίλυση της διαφοράς, γίνεται

απευθείας από τον αρμόδιο προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. βεβαίωση του ποσοστού 10% του αμφισβητούμενου κύριου και πρόσθετου φόρου. Αν όμως, η προσφυγή γίνει εκπρόθεσμα, βεβαιώνεται ολόκληρο το ποσό του κύριου και πρόσθετου φόρου, και ο προσδιορισμός αυτός του φόρου είναι οριστικός.

Β) Ο υπόχρεος έχει το δικαίωμα να ζητήσει την αναστολή της εκτέλεσης της διοικητικής πράξης μέχρι να γίνει η δημοσίευση οριστικής απόφασης από το Διοικητικό Πρωτοδικείο, χωρίς αυτό να σημαίνει ότι δεν ολοκληρώνεται η διαδικασία βεβαίωσης (και ταμειακώς, όπως αναφέραμε παραπάνω). Το ίδιο ισχύει και για την προσωρινή πράξη του άρθρου 50 για την οποία ασκήθηκε προσφυγή. Σε περίπτωση που μετά την βεβαίωση του φόρου δεν οφείλεται αλλά έχει ήδη καταβληθεί παραπάνω φόρος, αυτός εκπίπτει ή επιστρέφεται κατά περίπτωση.

#### **Άρθρο 54- ΤΡΟΠΟΣ ΚΑΤΑΒΟΛΗΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ**

Ο οφειλόμενος φόρος μπορεί να καταβληθεί με δύο τρόπους είτε εφάπαξ είτε με δόσεις.

Α) Γίνεται εφάπαξ καταβολή του φόρου:

i) με την υποβολή των δηλώσεων που προβλέπουν οι διατάξεις του κώδικα Φπα,

ii) τον επόμενο μήνα από την βεβαίωση εφόσον αφορά φόρο βεβαιωμένο:

- βάσει οριστικής απόφασης του διοικητικού δικαστηρίου,
- βάσει προσωρινής του άρθρου 50, ανεξάρτητα αν έχει ασκηθεί ή όχι προσφυγή ή αν οριστικοποιήθηκε με οποιονδήποτε τρόπο,
- σε περίπτωση άσκησης προσφυγής κατά το 10% του αμφισβητούμενου κύριου και πρόσθετου φόρου, και
- που δεν ξεπερνά το ποσό των 300€, εφόσον δεν αναφέρονται σε περιπτώσεις που θα κατονομάσουμε στην επόμενη παράγραφο.



Β) Γίνεται σε δύο δόσεις η καταβολή του φόρου, όπου η πρώτη καταβάλλεται τον επόμενο μήνα από τον μήνα που έγινε η βεβαίωση, στις περιπτώσεις:

- διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, με εξαίρεση τη διοικητική επίλυση της διαφοράς σε προσωρινή πράξη που βεβαιώνεται εφάπαξ,
- κατάργησης της φορολογικής δίκης, βάσει του Ν.Δ. 4600/1966 άρθ. 4,
- βεβαίωσης βάσει πράξεως που οριστικοποιήθηκε λόγω μη άσκησης ή εκπρόθεσμης άσκησης προσφυγής, με εξαίρεση τις περιπτώσεις που η πράξη είναι προσωρινή του άρθρου 50 του κώδικα Φπα όπου βεβαιώνεται εφάπαξ ο φόρος.

#### **Άρθρο 55- ΕΥΘΥΝΗ ΕΙΣ ΟΛΟΚΛΗΡΟΝ ΚΑΤΑΒΟΛΗΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ**

Για την καταβολή του οφειλόμενου φόρου ευθύνονται αλληλεγγύως και εις ολόκληρο με τον υπόχρεο και:

i) τα πρόσωπα που αναφέρονται στο άρθρο 36 παρ. 7 (πχ. φορολογικός αντιπρόσωπος, ιδρυτής της επιχείρησης, κτλ), και όσοι αναφέρονται στο άρθρο 38 παρ. 4β, δηλαδή ο αντιπρόσωπος που ορίζει ο υπόχρεος σε περίπτωση διακοπής των εργασιών του και ταυτόχρονα αναχώρησης αυτού ή μεταφοράς της έδρας του εκτός του εσωτερικού της χώρας,

ii) οι νόμιμοι εκπρόσωποι των νομικών προσώπων, κατά τον χρόνο διάλυσης, συγχώνευσης ή μετατροπής τους, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσης του φόρου,

iii) το πρόσωπο που μεταβιβάζει αγαθά επιχείρησης ως συνόλου από χαριστική αιτία σε συνιστώμενο νομικό πρόσωπο για το φόρο που οφείλεται μέχρι το χρόνο μεταβίβασης, βάσει του άρθρου 5 παρ. 4, και

iv) το μη υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο για πράξεις λήψεων υπηρεσιών ή αγαθών, για τις οποίες είναι υπόχρεος ο εγκατεστημένος εκτός του εσωτερικού της χώρας υποκείμενος.

## **Άρθρο 56- ΑΚΥΡΩΣΗ Ή ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΣΗ ΟΡΙΣΤΙΚΗΣ ΕΓΓΡΑΦΗΣ**

A) Για την ακύρωση ή την τροποποίηση οριστικής φορολογικής εγγραφής εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του ν. 2238/1994 άρθ. 75.

B) Ειδικότερα, μπορεί να ακυρωθεί πράξη προσδιοριζόμενου φόρου για έναν από τους παρακάτω λόγους:

i) σε περίπτωση ματαίωσης συμβολαίου,

ii) σε περίπτωση διόρθωσης στοιχείων που δηλώθηκαν λανθασμένα στην ειδική δήλωση εκ παραδρομής, πλην του φόρου των εισροών, πριν την υπογραφή του συμβολαίου.

Για την πραγματοποίηση της ακύρωσης πρέπει να γίνει κατάλληλη αίτηση από τον υποκείμενο, καθώς και να προσκομίσει το πρωτότυπο της ειδικής λανθάνουσας δήλωσης, με την βεβαίωση του συμβολαιογράφου ότι δεν έγινε η μεταβίβαση για να αποφασίσει ο αρμόδιος προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. για το αν θα γίνει η διόρθωση στη δήλωση.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΝΤΕΚΑ**

### **ΠΑΡΑΓΡΑΦΗ-ΑΠΟΡΡΗΤΟ-ΛΟΙΠΕΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ**

## **Άρθρο 57- ΠΑΡΑΓΡΑΦΗ**

A) Η κοινοποίηση των πράξεων του προσδιορισμού φόρου δεν μπορεί να επιτευχθεί έπειτα από την πάροδο πέντε ετών από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της εκκαθαριστικής δήλωσης. Μετά την πάροδο αυτών των ετών παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου. Η ίδια προθεσμία ισχύει και για την υποβολή των δικαιολογητικών για την εκκαθάριση και επιστροφή του φόρου στους αγρότες ειδικού καθεστώτος (άρθρο 41).

Β) Κατ' εξαίρεση από την προηγούμενη παράγραφο, μπορεί να κοινοποιηθεί και πράξη μετά την πάροδο της πενταετίας αλλά όχι μετά την δεκαετία, στις περιπτώσεις που:

i) δεν υποβλήθηκε περιοδική ή εκκαθαριστική δήλωση,

ii) η μη άσκηση του δικαιώματος επιβολής του φόρου από το δημόσιο οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεση του υπόχρεου, καθώς και την σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου, και

iii) αφορά συμπληρωματική πράξη που εκδίδεται μετά από συμπληρωματικά στοιχεία που δόθηκαν στον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. και προέκυψε μεγαλύτερος φόρος από τον αρχικό, βάση των διατάξεων του άρθρου 49 παρ.3.

Γ) Στην περίπτωση που κατατεθεί περιοδική ή εκκαθαριστική δήλωση το τελευταίο έτος που συμπληρώνονται τα χρόνια της παραγραφής, τότε το δικαίωμα του δημοσίου για την κοινοποίηση της πράξης προσδιορισμού του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο τριετίας από την λήξη το έτους που έγινε η υποβολή της δήλωσης.

Δ) Χρέη προς το Δημόσιο που έχουν βεβαιωθεί με οποιονδήποτε τρόπο, σύμφωνα με την εφαρμογή των διατάξεων του νόμου αυτού, παραγράφονται μετά την δεκαετία από τη λήξη του οικονομικού έτους εντός του οποίου κατέστησαν ληξιπρόθεσμα.

#### **Άρθρο 58- ΑΠΟΡΡΗΤΟ**

Α) Οι δηλώσεις, τα φορολογικά στοιχεία, οι εκθέσεις ελέγχου και οι πράξεις προσδιορισμού του φόρου είναι απόρρητα και εν επιτρέπεται η γνωστοποίησή τους σε οποιονδήποτε τρίτο, συμπεριλαμβανομένου και άλλων Δημόσιων Αρχών, Αστυνομίας, κτλ. Οι δηλώσεις που υποβάλλονται στη φορολογούσα αρχή εξυπηρετούν αποκλειστικά φορολογικούς σκοπούς και για αυτό η δίωξη του υπόχρεου για αγορανομική παράβαση δεν μπορεί να στηριχτεί στα στοιχεία που περιλαμβάνονται στις φορολογικές δηλώσεις.

Β) Όσοι εμπλέκονται και κατά συνέπεια γνωρίζουν τις συναλλαγές που υπάγονται σε Φπα, είναι υποχρεωμένοι να τηρούν το απόρρητο των συναλλαγών αυτών. Αυτό ισχύει και για τους δημόσιους υπαλλήλους που συμπράττουν στην εφαρμογή των διατάξεων του κώδικα Φπα.

Γ) Το απόρρητο των φορολογικών στοιχείων μπορεί να παρακαμφτεί σε ορισμένες περιπτώσεις ειδικών νόμων που προβλέπουν παρεκκλίσεις από το απόρρητο και αφορούν τη φορολογία εισοδήματος.

#### **Άρθρο 59- ΛΟΙΠΕΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ**

Οι διαδικαστικές διατάξεις που αναφέρονται στην επιβολή του φόρου εισοδήματος ισχύουν ανάλογα και για την εφαρμογή του Φπα, εφόσον στις διατάξεις του Φπα δεν ορίζεται διαφορετικά.

### **ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΩΔΕΚΑ**

#### **ΕΙΔΙΚΗ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΒΕΒΑΙΩΣΗΣ ΚΑΙ ΕΙΣΠΡΑΞΗΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΕΙΣΑΓΩΓΗ**

#### **Άρθρο 60-ΒΕΒΑΙΩΣΗ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΠΙ ΕΙΣΑΓΩΜΕΝΩΝ ΑΓΑΘΩΝ**

Κατά την εισαγωγή αγαθών από το εξωτερικό, ο φπα βεβαιώνεται και εισπράττεται σύμφωνα με τις διατάξεις της τελωνειακής, δασμολογικής και συναφούς νομοθεσίας για την βεβαίωση και είσπραξη των εισαγωγικών δασμών και λοιπών φόρων. Το ίδιο εφαρμόζεται και για την διοικητική επίλυση των διαφορών που προκύπτουν κατά την εισαγωγή αγαθών. Οποιαδήποτε παράβαση των διατάξεων του κώδικα Φπα χαρακτηρίζεται ως τελωνειακή παράβαση και διώκεται με τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις του Τελωνιακού κώδικα.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΚΑΤΡΙΑ

### ΕΙΔΙΚΗ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΓΙΑ ΤΙΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΜΕ ΤΑ ΑΝΑΦΕΡΟΜΕΝΑ ΣΤΟ ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ ΙΙ ΕΔΑΦΗ

#### **Άρθρο 61- ΕΙΔΙΚΗ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΠΟΥ ΕΦΑΡΜΟΖΕΤΑΙ ΣΤΙΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΜΕ ΤΑ ΑΝΑΦΕΡΟΜΕΝΑ ΣΤΟ ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ ΙΙ ΕΔΑΦΗ**

A) Για τα αγαθά που εισέρχονται στο εσωτερικό της χώρας από τα αναφερόμενα εδάφη του παραρτήματος ΙΙ παρ. 2β ή από τα αγγλονορμαδικά νησιά, εφαρμόζονται:

i) για την εισαγωγή των αγαθών στο εσωτερικό της χώρας οι διατυπώσεις που προβλέπονται από τον κανονισμό ΕΟΚ 2913/92,

ii) η διαδικασία της εσωτερικής κοινοτικής διαμετακόμισης, εφόσον από τη στιγμή της εισόδου των αγαθών στο εσωτερικό της χώρας τα αγαθά αυτά:

- προορίζονται για άλλο κράτος- μέλος,
- προορίζονται να επανεξαχθούν μετά από προηγούμενη παραγωγή, κατασκευή, επεξεργασία, κ.α.,
- τίθενται υπό καθεστώς προσωρινής εισαγωγής, κατά την έννοια της οδηγίας 85/362/ΕΟΚ.

B) Για τα αγαθά που προέρχονται από την Κοινότητα και αποστέλλονται ή μεταφέρονται προς τα αναφερόμενα εδάφη του παραρτήματος ΙΙ παρ. 2β ή από τα αγγλονορμαδικά νησιά, εφαρμόζονται:

i) για την εξαγωγή των αγαθών εκτός της Κοινότητας οι διατυπώσεις που προβλέπονται από τον κανονισμό ΕΟΚ 2913/92,

ii) η διαδικασία της εσωτερικής κοινοτικής διαμετακόμισης, εφόσον η παράδοση των αγαθών αυτών προς εξαγωγή έχει γίνει σε άλλο κράτος-μέλος διαφορετικό από εκείνο της εξόδου των αγαθών από την Κοινότητα.

**ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΚΑΤΕΣΣΕΡΑ**  
**ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΚΑΙ ΤΕΛΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ**

**Άρθρο 62- ΕΚΠΤΩΣΗ ΦΟΡΩΝ ΓΙΑ ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ ΕΜΠΟΡΕΥΣΙΜΩΝ**  
**ΑΓΑΘΩΝ- ΦΠΑ ΕΠΙ ΕΡΓΟΛΑΒΙΚΩΝ ΠΡΟΣΥΜΦΩΝΩΝ**

A) Ο υποκείμενος στο φόρο έχει δικαίωμα να εκπέσει τους φόρους, τα τέλη και τις εισφορές υπέρ του Δημοσίου ή τρίτων με τους οποίους επιβαρύνθηκαν τα αποθέματα εμπορεύσιμων αγαθών που κατέχει κατά την έναρξη ισχύος του νόμου αυτού. Το προς έκπτωση ποσό υπολογίζεται στην αξία των αποθεμάτων με βάση κατ' αποκοπή συντελεστές που θα καθοριστούν με νεότερο νόμο για αγαθά του παραρτήματος II και III του νόμου αυτού, και για όλα τα υπόλοιπα αγαθά.

Στα έτοιμα και ημικατεργασμένα προϊόντα, στις πρώτες και βοηθητικές ύλες των επιχειρήσεων που υπάγονται στο φόρου κύκλου εργασιών του Α.Ν. 660/1937, καθώς και στα αποθέματα των βιομηχανικών, βιοτεχνικών και εμπορικών επιχειρήσεων που λειτουργούν σε περιοχές στις οποίες δεν είχαν επεκταθεί οι διατάξεις του Α.Ν. 660/1937 οι συντελεστές μειώνονται κατά 50%. Το προς έκπτωση ποσό δεν μπορεί να υπερβεί τη συνολική επιβάρυνση από τους καταργούμενους με τις διατάξεις του άρθρου 63 φόρους, τέλη και εισφορές υπέρ του δημοσίου ή τρίτων.

B) Για την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης οι υποκείμενοι στο φόρο οφείλουν:

i) να κάνουν ποσοτική καταγραφή και αποτίμηση των αποθεμάτων εμπορεύσιμων αγαθών που υπάρχουν στις 31.12.1986, εφόσον τηρούν μέσα στο έτος 1986 βιβλία τρίτης ή τέταρτης κατηγορίας του κώδικα φορολογικών στοιχείων. Για αυτά τα αποθέματα δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου κατά το μέρος που τα αποθέματα και τα ακαθάριστα έσοδα του 1986 είναι μεγαλύτερα από τη μέση σε σχέση με τα τρία προηγούμενα έτη. Αν δεν υπάρχει απογραφή και για τα τρία προηγούμενα έτη, η σύγκριση γίνεται με όσες απογραφές υπάρχουν. Το ίδιο ισχύει αναλογικά και για τις επιχειρήσεις που έχουν διαχειριστική περίοδο διαφορετική από το ημερολογιακό έτος,

ii) να κάνουν απογραφή στα τηρούμενα βιβλία ή σε καταστάσεις θεωρημένες από τον οικονομικό έφορο, όπως και στην προηγούμενη περίπτωση, εφόσον τηρούν βιβλία δεύτερης κατηγορίας του κώδικα φορολογικών στοιχείων. Επίσης, για τις ανάγκες μόνο του Φπα υποχρεούνται να συντάσσουν αυτή την ειδική απογραφή και στις επόμενες τρεις διαχειρίσεις, ακόμη και μια παράλειψη σύνταξης της ειδικής απογραφής συνεπάγεται με μείωση του προς έκπτωση φόρου κατά 50%. Δίνεται η δυνατότητα, σε αυτές τις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία δεύτερης κατηγορίας του κώδικα φορολογικών στοιχείων, αντί απογραφής να υποβάλλουν, στον αρμόδιο έφορο, δήλωση με χωριστά τις αγορές των εμπορεύσιμων αγαθών του έτους 1986 και τις αγορές όλων μαζί των άλλων εμπορεύσιμων αγαθών. Σε αυτή την περίπτωση το ποσό έκπτωσης υπολογίζεται στην αξία των αγορών με συντελεστή 0,4% για τα εμπορεύσιμα του παραρτήματος II και με συντελεστή 0,9% για όλα τα άλλα εμπορεύσιμα αγαθά. Από αυτόν τον τρόπο υπολογισμού του ποσού έκπτωσης εξαιρούνται οι επιχειρήσεις που εργάζονται εποχιακά ή αγοράζουν αγροτικά προϊόντα, καθώς και οι επιχειρήσεις που εξαιτίας του αντικειμένου εργασιών του δεν είναι δυνατό να έχουν απόθεμα.

Γ) Κατ' εξαίρεση, δικαιούνται έκπτωση των φόρων, χωρίς υποχρέωση σύνταξης απογραφής, οι επιχειρήσεις, οι οποίες από την έναρξη εφαρμογής αυτού του νόμου, τηρούν είτε υποχρεωτικά είτε προαιρετικά βιβλία δεύτερης κατηγορίας του ΚΦΣ και κατά το διαχειριστικό έτος 1986 τηρούσαν βιβλία πρώτης κατηγορίας ή δεν τηρούσαν καθόλου βιβλία. Η έκπτωση αυτή παρέχεται με την προϋπόθεση ότι οι επιχειρήσεις αυτές μέσα στο 1987 είχαν ακαθάριστα έσοδα μεγαλύτερα από αυτά που αναλογούν στις αγορές του ίδιου έτους. Το προς έκπτωση ποσό υπολογίζεται στην αξία αγορών που αντιστοιχεί στη διαφορά των ακαθάριστων εσόδων, με βάση τους προαναφερόμενους συντελεστές (παρ. Α)

Δ) Δεν έχουν δικαίωμα για έκπτωση των φόρων και δεν έχουν υποχρέωση για σύνταξη απογραφής:

i) οι επιχειρήσεις του άρθρου 39, με εξαίρεση αυτές που στο διαχειριστικό έτος 1986 τηρούσαν βιβλία τρίτης ή τέταρτης κατηγορίας του ΚΦΣ,

ii) οι αγρότες που υπάγονται στο ειδικό καθεστώς φορολογίας του άρθρου 41,

iii) όσοι πραγματοποιούν πράξεις απαλλασσόμενες του φόρου για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης, καθώς και όσοι παρέχουν υπηρεσίες,

iv) οι επιχειρήσεις που ασχολούνται με την εισαγωγή και μεταπώληση καπνοβιομηχανικών προϊόντων ή καπνού φύλλα, καθώς και οι καπνοβιομηχανίες για τα αποθέματα καπνοβιομηχανικών προϊόντων για τα οποία αγοράστηκαν ένσημες ταινίες φορολογίας καπνού μέχρι την 31 Δεκεμβρίου,

v) όσοι παραδίδουν ακίνητα που υπάγονται στο φόρο του νόμου αυτού,

vi) κάθε υποκείμενος στο φόρο για αποθέματα πετρελαιοειδών.

Ε) Για την έκπτωση των φόρων πρέπει να υποβληθεί στον αρμόδιο οικονομικό έφορο δήλωση σε διάστημα τριών μηνών από την έναρξη ισχύος αυτού του νόμου, εφόσον έχει προηγηθεί απογραφή και μέχρι τις 10 Φεβρουαρίου 1987, όταν ο προς έκπτωση φόρος υπολογίζεται με τον τεκμαρτό τρόπο βάσει αγορών όπως αναλύσαμε παραπάνω. Στην περίπτωση που ο υποκείμενος δεν υποβάλλει δήλωση μέσα στην καθορισμένη προθεσμία στερείται το δικαίωμα για έκπτωση, ενώ αν αυτή αποδειχθεί ανακριβής, το προς έκπτωση ποσό των φόρων περιορίζεται κατά 50%.

Το προς έκπτωση ποσό συμψηφίζεται με το φόρο του νόμου αυτού:

— μέσα σε τρία έτη από την έναρξη ισχύος αυτού, όταν προηγείται απογραφή ή όταν ο προς φόρος έκπτωση υπολογίζεται με τον τεκμαρτό τρόπο βάσει των αγορών. Το ποσό έκπτωσης δεν μπορεί να υπερβαίνει για κάθε φορολογική περίοδο το 50% του προς απόδοση φόρου. Έτσι, το τυχόν υπολειπόμενο ποσό που δεν εκπέστηκε μεταφέρεται για έκπτωση στην επόμενη φορολογική περίοδο με τους ίδιους περιορισμούς και στο τέλος της τριετίας εκπίπτει ή επιστρέφεται εφάπαξ. Ο περιορισμός κατά 50% και η μεταφορά για έκπτωση στο τέλος της τριετίας δεν ισχύει για τις επιχειρήσεις που ενεργούν απαλλασσόμενες πράξεις για τις οποίες παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης.

— Μέσα στο έτος 1988, για όσα ειπώθηκαν στην παράγραφο Γ.



## **Άρθρο 63- ΚΑΤΑΡΓΟΥΜΕΝΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΚΑΙ ΛΟΙΠΕΣ ΡΥΘΜΙΣΕΙΣ**

Α) Από την έναρξη ισχύος του ν. 1642/1986, καταργούνται οι διατάξεις:

i) για την επιβολή φόρου κύκλων εργασιών στις πράξεις τις οποίες προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 2, με εξαίρεση τις διατάξεις που αφορούν την επιβολή του φόρου αυτού στα έσοδα των ασφαλιστικών επιχειρήσεων,

ii) για την επιβολή τελών χαρτοσήμου στις πράξεις τις οποίες προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 2 και στα παρεπόμενά τους σύμφωνα.

Δε θίγονται οι διατάξεις που προβλέπουν την επιβολή τελών χαρτοσήμου στα μισθώματα ακινήτων, στις αποδείξεις πληρωμής ασφαλιστρών για κάθε είδους ασφάλισεις και επιστροφής ασφαλιστρών, στις αποδείξεις πληρωμής αποζημίωσης, για ασφάλισεις κάθε είδους, που δίνονται σε ασφαλιστικές εταιρείες, στα χορηγούμενα από ασφαλιστικές εταιρείες δάνεια επί ασφαλιστηρίων ζωής και στις εξαγορές ασφαλιστηρίων ζωής από ασφαλιστικές εταιρείες,

iii) του α.ν. 505/1937,

iv) του άρθρου 46 του ν. 1249/1982,

v) του τρίτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 13 του α.ν. 1524/1950 που κυρώθηκε με τον ν. 1620/ 1951,

vi) της παραγράφου 2 του άρθρου 4 του ν. 3287/1955,

vii) του άρθρου 5 του α.ν. 843/1948,

viii) του ν.δ. 254/1973,

ix) του άρθρου 10 του ν. 4169/1961 και του άρθρου 3 του ν. 1066/1980,

x) της παραγράφου 2 του άρθρου 2 της από 18.5.1977 πράξης νομοθετικού περιεχομένου, η οποία κυρώθηκε με το ν. 625/1977,

xi) των πιο κάτω νόμων, με τους οποίους είχαν επιβληθεί φόροι που ενοποιήθηκαν με το άρθρο 3 του ν. 1477/1984:

— του άρθρου 1 του α.ν. 1901/1939,

— του ν. 4324/1963, και

— του άρθρου 4 του α.ν. 156/1967.

xii) του ν.δ. 1647/1942, του άρθρου μόνου του από 31.10.1042 ν.δ., του άρθρου 20 του α.ν. 154/1967.

Η κατάργηση των πιο πάνω διατάξεων αφορά και την περιοχή του Αγίου Όρους.

Β) Με προεδρικά διατάγματα, που εκδίδονται ύστερα από πρόταση του Υπουργείου Οικονομικών, μπορούν να τροποποιούνται, συμπληρώνονται ή καταργούνται οι διατάξεις του Κ.Β.Σ. με σκοπό την εναρμόνισή τους με τις διατάξεις του παρόντος νόμου.

#### **Άρθρο 64- ΤΕΛΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ**

Α) Οι δηλώσεις, τα πιστοποιητικά και οποιαδήποτε άλλο έγγραφο του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ και κάθε άλλης αρχής που εκδίδεται για την εφαρμογή του νόμου που αναλύσαμε μέχρι τώρα δεν υπόκεινται σε τέλος χαρτοσήμου ή άλλη επιβάρυνση. Επίσης, δεν υπόκεινται σε Φπα και χαρτόσημο ούτε η αμοιβή για την εκκαθάριση και την απόδοση του φόρου στους αγρότες του ειδικού καθεστώτος που καταβάλλεται στους αρμόδιου φορείς.

Β) Ο υπουργός των οικονομικών εγκρίνει και εντέλλεται με αποφάσεις του κάθε δαπάνη που είναι αναγκαία για την εκτέλεση και εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου. Με τις αποφάσεις αυτές εγκρίνεται και η καταβολή αμοιβής για την πενήμερη εργασία απασχόλησης τους σε εθελοντική βάση στους εφοριακούς, επιθεωρητές Δ.Ο.Υ, κ.α. Οι λεπτομέρειες ως προς τη συγκρότηση, λειτουργία και ωράριο των συνεργείων ελέγχου και των υπαλλήλων αυτών, καθώς και της αμοιβής τους καθορίζονται με τις προαναφερόμενες αποφάσεις ή με τον εξουσιοδοτούμενου από τον υπουργό οργάνου κατά τον ν. 1558/1985.

Γ) Οι υπουργικές διατάξεις που εκδίδονται σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

**Άρθρο 65-ΕΝΑΡΞΗ ΙΣΧΥΟΣ ΤΟΥ Ν.1642/1986**

Η ισχύς των διατάξεων του παρόντος ν.1642/1986 αρχίζει από 1<sup>ης</sup> Ιανουαρίου 1987, εκτός αν σε αυτές ορίζεται άλλος χρόνος έναρξης.

**ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΚΑΤΕΣΣΕΡΑ**

**ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΣΗ ΑΡΘΡΩΝ ΤΟΥ Ν.2859/2000 ΜΕ ΤΟΝ Ν.3842/2010 ΠΕΡΙ ΦΠΑ**

Οι αλλαγές που έχουν επέλθει στα άρθρα του Ν. 2859/2000 με τον Ν. 3842/2010 είναι οι εξής:

**ΑΡΘΡΟ 59.ΕΝΣΩΜΑΤΩΣΗ ΟΔΗΓΙΑΣ 2008/117/ΕΚ**

Α) Η παράγραφος 2 του άρθρου 16 του Κώδικα ΦΠΑ (κύρωση με τον 2859/2000,όπως ισχύει, αντικαθίσταται ως εξής:

Κατ' εξαίρεση, ο φόρος γίνεται απαιτητός:

i) κατά το χρόνο έκδοσης του τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση τιμολογίου, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, με εξαίρεση τις παροχές υπηρεσιών οι οποίες φορολογούνται στον τόπο εγκατάστασης του λήπτη, σύμφωνα με την περίπτωση α' της παραγράφου 2 του άρθρου 14,

ii) προκειμένου για παροχή υπηρεσιών κατά το χρόνο έκδοσης του φορολογικού στοιχείου, όταν αυτό εκδίδεται σε χρόνο προγενέστερο της παροχής των υπηρεσιών,

iii) κατά το χρόνο έκδοσης του τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση τιμολογίου και το αργότερο τη 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 παραγράφου 1 του άρθρου 28,

iv) κατά το χρόνο είσπραξης της προκαταβολής που πραγματοποιείται πριν την παράδοση αγαθών σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 28 ή την ολοκλήρωση της παροχής των υπηρεσιών οι οποίες φορολογούνται στον τόπο εγκατάστασης του λήπτη, σύμφωνα με την περίπτωση α' της παραγράφου 2 του άρθρου 14,

v) κατά το χρόνο που έχει συμφωνηθεί η καταβολή κάθε δόσης σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών, για τις οποίες η αντιπαροχή καταβάλλεται περιοδικά,

vi) κατά τη λήξη κάθε ημερολογιακού έτους, προκειμένου για υπηρεσίες οι οποίες φορολογούνται στον τόπο εγκατάστασης του λήπτη, σύμφωνα με την περίπτωση α' της παραγράφου 2 του άρθρου 14, εφόσον πρόκειται για υπηρεσίες που παρέχονται συνεχώς και η παροχή τους συνεχίζεται και μετά τη λήξη του ημερολογιακού έτους και δεν έχουν οριστεί ή πραγματοποιηθεί τμηματικές καταβολές έναντι λογαριασμού ή πληρωμές στη διάρκεια της περιόδου παροχής τους,

vii) κατά το χρόνο είσπραξης της αντιπαροχής, στην περίπτωση παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών που πραγματοποιούνται ύστερα από επιταγή δημόσιας αρχής ή στο όνομα της ή σε εκτέλεση νόμου.

B) Προστίθεται νέα παράγραφος 5γ στο άρθρο 36 του Κώδικα ΦΠΑ(κύρωση με το ν.2859/2000)ως εξής:

Οι πράξεις που αναφέρονται στις παραγράφους 5, 5α και 5β καταχωρούνται στους ανακεφαλαιωτικούς πίνακες την ημερολογιακή περίοδο κατά τη διάρκεια της οποίας ο φόρος καθίσταται απαιτητός, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 16 και 18 και στην περίπτωση μείωσης της φορολογητέας αξίας μετά την πραγματοποίηση της πράξης την ημερολογιακή περίοδο που πραγματοποιείται η μείωση.

Γ) Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου ισχύουν από 1.1.2010 σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 59 του ίδιου νόμου.

**ΑΡΘΡΟ 60.ΕΝΣΩΜΑΤΩΣΗ ΑΡΘΡΟΥ 3 ΤΗΣ ΟΔΗΓΙΑΣ 2008/8/ΕΚ**

A) Η παράγραφος 8 του άρθρου 14 του Κώδικα ΦΠΑ(κύρωση με το ν.2859/2000) όπως ισχύει, αντικαθίσταται ως εξής:

Δικαίωμα πρόσβασης σε πολιτιστικές, καλλιτεχνικές, αθλητικές, επιστημονικές, εκπαιδευτικές, ψυχαγωγικές και παρόμοιες εκδηλώσεις προς υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα.

Ο τόπος παροχής υπηρεσιών που αφορούν το δικαίωμα πρόσβασης σε πολιτιστικές, καλλιτεχνικές, αθλητικές, επιστημονικές, εκπαιδευτικές, ψυχαγωγικές ή παρόμοιες εκδηλώσεις, όπως οι εμπορικές και άλλες εκθέσεις, καθώς και παρεπόμενων υπηρεσιών σχετικά με την πρόσβαση, που παρέχονται σε υποκείμενους στο φόρο:

i) είναι το εσωτερικό της χώρας, εφόσον οι εκδηλώσεις αυτές πραγματοποιούνται στο εσωτερικό της χώρας.

ii) δεν είναι το εσωτερικό της χώρας, εφόσον οι εκδηλώσεις αυτές πραγματοποιούνται εκτός του εσωτερικού της χώρας.

B) Στο άρθρο 14 του Κώδικα ΦΠΑ προστίθεται νέα παράγραφος 8α ως εξής:

Παροχή πολιτιστικών, καλλιτεχνικών, αθλητικών, επιστημονικών, εκπαιδευτικών, ψυχαγωγικών, και παρόμοιων υπηρεσιών προς μη υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα.

Ο τόπος παροχής υπηρεσιών οι οποίες αφορούν πολιτιστικές, καλλιτεχνικές, αθλητικές, επιστημονικές, εκπαιδευτικές, ψυχαγωγικές ή παρόμοιες δραστηριότητες, όπως εμπορικές και άλλες εκθέσεις, περιλαμβανομένων των υπηρεσιών των διοργανωτών τέτοιων δραστηριοτήτων, καθώς και της παροχής παρεπόμενων προς τις υπηρεσίες αυτές υπηρεσιών που παρέχονται σε μη υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα:

i) είναι το εσωτερικό της χώρας, εφόσον οι εκδηλώσεις αυτές πραγματοποιούνται στο εσωτερικό της χώρας.

ii) δεν είναι το εσωτερικό της χώρας, εφόσον οι εκδηλώσεις αυτές πραγματοποιούνται εκτός του εσωτερικού της χώρας.

Γ) Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου ισχύουν από 1.1.2011.

**ΑΡΘΡΟ 61.ΕΝΑΡΜΟΝΙΣΗ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΟΥ ΚΩΔΙΚΑ ΦΠΑ ΣΤΙΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΤΗΣ ΟΔΗΓΙΑΣ 2006/112/ΕΚ**

Α) Η παράγραφος 3 του άρθρου 27 του ν.3492/2006(ΦΕΚ 210 Α΄) αντικαθίσταται ως εξής:

Για υπηρεσίες οδικής βοήθειας που εμπίπτουν στις διατάξεις της περίπτωσης ιθ΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 22 του Κώδικα ΦΠΑ και παρασχέθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος νόμου, δεν οφείλεται φόρος προστιθέμενης αξίας. Τυχόν καταβληθέντα ποσά επιστρέφονται και τυχόν βεβαιωθέντα ποσά που διαγράφονται, με την προϋπόθεση ότι η επιστροφή δεν συνεπάγεται τον αδικαιολόγητο πλουτισμό του αιτούντος.

Β) Η παράγραφος 8 του άρθρου 19 του Κώδικα ΦΠΑ αντικαθίστανται ως εξής:

Στην παράδοση εφημερίδων και περιοδικών που ενεργούν οι εκδοτικές και εισαγωγικές επιχειρήσεις, καθώς και οι επιχειρήσεις που πραγματοποιούν ενδοκοινοτικές αποκτήσεις, ως φορολογητέα αξία η τιμή λιανικής πώλησης αυτών χωρίς φόρο προστιθέμενης αξίας. Οι υποκείμενοι που μεσολαβούν στη διάθεση αυτών στο κοινό δεν επιβαρύνουν με φόρο την παράδοση αυτή, έχουν όμως δικαίωμα έκπτωσης του φόρου που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 30.

Γ) Η περίπτωση λβ΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 22 του Κώδικα ΦΠΑ καταργείται.

## **ΑΡΘΡΟ 62. ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΣΗ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΟΥ ΚΩΔΙΚΑ ΦΠΑ**

A) Στην παράγραφο 6 του άρθρου 21 του Κώδικα ΦΠΑ, όπως ισχύει, προστίθεται δεύτερο εδάφιο ως εξής:

Το 0,5 της μονάδας στρογγυλοποιείται στην ανώτερη ακέραια μονάδα. Η παρούσα διάταξη ισχύει από 15.3.2010.

B) Η περίπτωση δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 22 αντικαθίσταται ως εξής:

Η παροχή υπηρεσιών νοσοκομειακής και ιατρικής περίθαλψης και διάγνωσης, καθώς και οι στενά συνδεδεμένες με αυτές παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών, που ενεργούνται από οργανισμούς δημοσίου δικαίου. Με τις υπηρεσίες αυτές εξομοιώνονται και οι υπηρεσίες που παρέχονται στις εγκαταστάσεις θεραπευτικών λουτρών και ιαματικών πηγών. Η εν λόγω απαλλαγή ισχύει και για λοιπούς οργανισμούς, με την προϋπόθεση ότι οι εν λόγω οργανισμοί:

i. δεν έχουν ως σκοπό τη συστηματική επιδίωξη του κέρδους, τα ενδεχόμενα δε κέρδη τους δεν πρέπει σε καμία περίπτωση να διανέμονται αλλά να διατίθενται για τη διατήρηση ή τη βελτίωση των παρεχόμενων υπηρεσιών,

ii. η διοίκηση και διαχείριση των εν λόγω οργανισμών πρέπει να ασκείται από πρόσωπα που δεν έχουν, είτε αυτά τα ίδια είτε μέσω τρίτων προσώπων, άμεσο ή έμμεσο συμφέρον από τα αποτελέσματα της εκμετάλλευσης των σχετικών δραστηριοτήτων,

iii. οι απαλλαγές δεν πρέπει να δημιουργούν κίνδυνο στρέβλωσης των όρων του ανταγωνισμού.

Γ) Η περίπτωση ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 22 αντικαθίσταται ως εξής:

Οι παροχές ιατρικής περίθαλψης, οι οποίες πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της άσκησης ιατρικών επαγγελματιών, καθώς και οι παροχές υπηρεσιών από ψυχολόγους, μαίες, νοσοκόμους, φυσικοθεραπευτές, λογοθεραπευτές και εργοθεραπευτές.

Δ) Η περίπτωση ια΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 22 καταργείται. Η κατάργηση αυτή ισχύει από 1.7.2010.

Ε) Το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 34 του Κώδικα ΦΠΑ αντικαθίσταται ως εξής και ισχύει από τη δημοσίευση του στο ΦΕΚ από 23.4.2010.:

Με την επιφύλαξη των σχετικών με την παραγραφή διατάξεων ο φόρος επιστρέφεται εφόσον:

i) καταβλήθηκε στο Δημόσιο εξαρχής αχρεώστητα ή

ii) το αχρεώστητο προκύπτει από επιγενόμενο λόγο στις κάτωθι περιπτώσεις:

α) είναι να μεταφερθεί για έκπτωση σε επόμενη διαχειριστική περίοδο ή σε περίπτωση μεταφοράς του για έκπτωση, η έκπτωση αυτή δεν κατέστη δυνατή ή

β) αφορά πράξεις, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 30, καθώς και οι πράξεις για τις οποίες με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών προβλέπεται αναστολή καταβολής του φόρου ή οφείλεται σε διαφορά συντελεστών εκροών-εισροών ή

γ) αφορά αγαθά επένδυσης, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 33.

ΣΤ) Η περίπτωση δ΄ της παραγράφου 5 του άρθρου 36 του Κώδικα ΦΠΑ (κύρωση με το ν.2859/2000), όπως ισχύει, αντικαθίσταται ως εξής:

Να υποβάλλει ανακεφαλαιωτικό πίνακα για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιεί μετά την 1.1.1996 σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 11 και του άρθρου 12, καθώς και για τις αποκτήσεις που πραγματοποιεί και αποδεικνύει ότι έγιναν με σκοπό τη μεταγενέστερη παράδοση εντός άλλου κράτους-μέλους, σύμφωνα με το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 2 του άρθρου 15.



Ζ) Η περίπτωση ε΄της παραγράφου 6 του άρθρου 36 του Κώδικα ΦΠΑ (κύρωση με το ν.2859/2000) αντικαθίσταται ως εξής:

Να υποβάλλουν τον ανακεφαλαιωτικό πίνακα που προβλέπεται στην περίπτωση δ΄ της παραγράφου 5 και τη δήλωση που προβλέπεται στην περίπτωση γ΄ της ίδιας παραγράφου και να εφαρμόζουν όσα προβλέπονται στην περίπτωση β΄ αυτής.

Η) Οι διατάξεις των παραγράφων 6 και 7 ισχύουν από 1.1.2010.

Θ) Στο άρθρο 39 του Κώδικα ΦΠΑ προστίθεται η παράγραφος 9α ως εξής και ισχύει από 1.4.2010 σύμφωνα με την περίπτωση ιστ΄ του άρθρου 92 του ίδιου νόμου.

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

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

Ι) Η παράγραφος 10 του άρθρου 39 του Κώδικα ΦΠΑ (ν.2859/2000), όπως ισχύει αντικαθίσταται ως εξής και ισχύει από τη δημοσίευσή του στο ΦΕΚ από 23.4.2010.

Αν μία επιχείρηση μετατάσσεται υποχρεωτικά ή προαιρετικά από ένα καθεστώς σε άλλο, κατά την έναρξη διαχειριστικής περιόδου, τα αποθέματα των εμπορεύσιμων αγαθών, τα οποία υπάρχουν την τελευταία ημέρα της διαχειριστικής περιόδου που προηγείται του χρόνου της μετάταξης απογράφονται, υποχρεωτικά ή προαιρετικά, κατά συντελεστή φόρου που ισχύει την τελευταία ημέρα της διαχειριστικής περιόδου που προηγείται της μετάταξης και από αποτιμώνται, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και:

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

ii) αν η επιχείρηση μετατάσσεται από το κανονικό καθεστώς στο ειδικό καθεστώς των μικρών επιχειρήσεων ή στις απαλλασσόμενες, τα ακαθάριστα έσοδα κατά τη νέα διαχειριστική περίοδο βρίσκονται με βάση την αξία των αγορασθέντων κατά την περίοδο αυτή εμπορεύσιμων αγαθών ή παραχθέντων έτοιμων προϊόντων, η οποία προσανξάνεται με την αξία που μετατάσσεται στο καθεστώς των απαλλασσόμενων επιχειρήσεων.

Σε περίπτωση μη σύνταξης απογραφής, αυτή λογίζεται ως μηδενική.

ΙΑ) Το τρίτο εδάφιο (εκ παραδρομής ο νομοθέτης το αναφέρει ως δεύτερο) της παραγράφου 11 του άρθρου 39 του Κώδικα ΦΠΑ (ν.2859/2000), όπως ισχύει, αντικαθίσταται ως εξής και ισχύει από τη δημοσίευσή του στο ΦΕΚ από 23.4.2010.

Για τα απογραφόμενα αγαθά που προβλέπουν οι διατάξεις των προηγούμενων παραγράφων 9<sup>α</sup>, 10 και της παραγράφου αυτής, υποβάλλεται μέσα σε δύο (2) μήνες από τη μετάταξη δήλωση που περιλαμβάνει την αξία των αποθεμάτων κατά συντελεστή φόρου και το φόρο που αναλογεί.

ΙΒi) Το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 2 του άρθρου 41 του Κώδικα ΦΠΑ αντικαθίστανται ως εξής:

Η επιστροφή του φόρου ενεργείται από το Δημόσιο με καταβολή στον αγρότη ποσού, το οποίο προκύπτει με την εφαρμογή κατ' αποκοπή συντελεστή 11%, στην αξία των παραδιδόμενων αγροτικών προϊόντων και των παρεχόμενων αγροτικών

υπηρεσιών του Παραρτήματος IV του παρόντος προς άλλους υποκείμενους στο φόρο, εκτός των αγροτών που υπάγονται στο καθεστώς του παρόντος άρθρου.

Η παρούσα παράγραφος ισχύει για πωλήσεις αγροτικών προϊόντων και παροχές αγροτικών υπηρεσιών που πραγματοποιούνται από 1.1.2009 και εφεξής.

IBii) Στην παράγραφο 2 του άρθρου 41 του Κώδικα ΦΠΑ, μετά το πρώτο εδάφιο προστίθενται δύο νέα εδάφια, ως εξής:

Ειδικά για πωλήσεις αγροτικών προϊόντων δικής τους παραγωγής που πραγματοποιούνται από αγρότες του παρόντος άρθρου από δικό τους κατάστημα ή από λαϊκές αγορές ή εξάγονται ή παραδίδονται σε άλλο κράτος – μέλος, η επιστροφή πραγματοποιείται με την εφαρμογή κατ' αποκοπή συντελεστή 5% στην αξία των εν λόγω πωλήσεων, όπως αυτή προκύπτει από το τηρούμενο βιβλίο εσόδων εξόδων.

Για την παράδοση αγροτικών προϊόντων από την αγροτική εκμετάλλευση στην εμπορική δραστηριότητα που περιγράφεται στο προηγούμενο εδάφιο εκδίδεται ειδικό στοιχείο που περιλαμβάνει το είδος, την ποσότητα, την ποιότητα και την κανονική αξία των παραδιδόμενων αγαθών, όπως αυτή ορίζεται από τις διατάξεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 19.

Π) Η παράγραφος 6 του άρθρου 41 καταργείται και οι παράγραφοι 3, 4 και 5 του άρθρου 41 αντικαθίσταται, ως εξής:

3. Οι διατάξεις των άρθρων 30,31,32,36 και 38 δεν εφαρμόζονται για τους αγρότες που υπάγονται στο καθεστώς του άρθρου αυτού.

4. Οι διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 δεν εφαρμόζονται στους αγρότες που:

i) ασκούν τις αγροτικές εκμεταλλεύσεις και παρέχουν τις αγροτικές υπηρεσίες που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 42 με τη μορφή εταιρείας οποιουδήποτε τύπου ή αγροτικών συνεταιρισμών,

ii) πωλούν αγροτικά προϊόντα παραγωγής τους, ύστερα από επεξεργασία που μπορεί να προσδώσει σε αυτά χαρακτήρα βιομηχανικών ή βιοτεχνικών προϊόντων,

iii) ασκούν παράλληλα και άλλη οικονομική δραστηριότητα, για την οποία έχουν υποχρέωση να τηρούν βιβλία δεύτερης ή ανώτερης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, εκτός από τους αγρότες που πωλούν προϊόντα δικής τους παραγωγής από δικό τους κατάστημα ή από λαϊκές αγορές ή πραγματοποιούν εξαγωγές ή παραδόσεις προς άλλο κράτος - μέλος.

5. Οι αγρότες της παραγράφου 4 εντάσσονται στο κανονικό καθεστώς του φόρου για τις δραστηριότητες αυτές.

Ειδικά για τους αγρότες της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4, η ένταξη στο κανονικό καθεστώς ισχύει από την ημερομηνία κατά την οποία θα εφαρμοστεί η τήρηση βιβλίου εσόδων εξόδων στους εμπόρους που πραγματοποιούν τις ίδιες δραστηριότητες.

Για την ένταξη στο κανονικό καθεστώς υποβάλλεται δήλωση έναρξης ή μεταβολής, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 36.

ΙΔ) Το άρθρο 57 του Κώδικα ΦΠΑ αντικαθίσταται ως εξής:

1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου.

2. Κατ'εξαιρέση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον:

i) δεν υποβλήθηκε εκκαθαριστική δήλωση ή έκτακτη στις περιπτώσεις

ii) η μη άσκηση του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου, εν όλω ή εν μέρει, οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεση του υπόχρεου στο φόρο με σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου,

iii) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49.

Σε περίπτωση υποβολής εκπροθέσμως της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της κατά τα παραπάνω έκτακτης δήλωσης, το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση των πράξεων των άρθρων 49 και 50 παρατείνεται ή αναβιώνει αναλόγως, ώστε ο υπολειπόμενος χρόνος για την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρου να μην είναι μικρότερος των τριών (3) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου υποβλήθηκε η δήλωση.

4.Χρέη προς το Δημόσιο, βεβαιωθέντα ή βεβαιούμενα με οποιονδήποτε τρόπο, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, παραγράφονται μετά δεκαετία από τη λήξη του οικονομικού έτους εντός του οποίου κατέστησαν ληξιπρόθεσμα.

5.Η κατά του Δημοσίου απαίτηση προς επιστροφή του φόρου παραγράφεται μετά τρία (3) έτη από την ημερομηνία εμπρόθεσμης υποβολής της εκκαθαριστικής δήλωσης που αφορά τη διαχειριστική περίοδο εντός της οποίας γεννήθηκε το δικαίωμα έκπτωσης αυτού ή μετά τρία (3) έτη από την ημερομηνία εμπρόθεσμης υποβολής της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής.

Σε περίπτωση μη υποβολής ή υποβολής των ανωτέρω δηλώσεων εκπροθέσμως, η κατά του Δημοσίου απαίτηση προς επιστροφή φόρου παραγράφεται μετά τρία (3) έτη από την ημερομηνία που οι δηλώσεις αυτές όφειλαν να είχαν υποβληθεί εμπροθέσμως.

Η αξίωση κατά του Δημοσίου προς επιστροφή φόρου αναβιώνει από τις κοινοποιήσεως πράξεως προσδιορισμού του φόρου, για ίσο χρόνο, εφόσον έχει υποβληθεί αίτημα προς επιστροφή πριν το χρόνο παραγραφής της αξίωσης και

συμπληρώθηκε ο χρόνος παραγραφής, χωρίς να ικανοποιηθεί ή να απορριφθεί αιτιολογημένα το αίτημα από υπαιτιότητα του Δημοσίου.

Ως προς τα λοιπά θέματα εφαρμόζονται οι διατάξεις περί δημοσίου λογιστικού όπως εκάστοτε ισχύουν.

Η μη ικανοποίηση του αιτήματος επιστροφής ή η μη αιτιολογημένη απόρριψη αυτού εγγράφως πριν τη συμπλήρωση του χρόνου παραγραφής, αποτελεί πειθαρχικό αδίκημα που τιμωρείται σύμφωνα με τις διατάξεις του Υπαλληλικού Κώδικα.

6. Το άρθρο 62 ισχύει από τη δημοσίευση του στο ΦΕΚ από 23.04.2010.

ΙΕ) Ο τίτλος του Παραρτήματος ΙΙΙ ΤΟΥ Κώδικα ΦΠΑ αντικαθίσταται ως εξής:

<<ΑΓΑΘΑ ΚΑΙ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΠΟΥ ΥΠΑΓΟΝΤΑΙ ΣΕ ΜΕΙΩΜΕΝΟ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗ(2<sup>ο</sup> εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 21)>>.

ΙΣΤ) Η παράγραφος 55 του Κεφαλαίου Α΄ Αγαθά του Παραρτήματος ΙΙΙ του Κώδικα ΦΠΑ αντικαθίσταται ως εξής:

Ηλεκτρική ενέργεια (Δ.Κ 2716), το φυσικό αέριο (Δ.Κ 2711), καθώς και η θέρμανση μέσω δικτύου (τηλεθέρμανση).

ΙΖ) Καταργείται η παράγραφος 7 του Κεφαλαίου Β΄ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ του ΠΑΡΑΡΤΗΜΑΤΟΣ ΙΙΙ του Κώδικα ΦΠΑ, ο οποίος κυρώθηκε με το ν.2859/2000(ΦΕΚ 248 Α΄), όπως ισχύει.

ΙΗ) Οι τίτλοι των Κεφαλαίων Α΄, Β΄ και Γ΄ του Παραρτήματος ΙV του Κώδικα ΦΠΑ αντικαθίσταται ως εξής:

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Α΄: ΔΑΣΙΚΑ ΠΡΟΪΟΝΤΑ ΚΑΙ ΑΓΡΟΤΙΚΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Β΄: ΠΡΟΪΟΝΤΑ ΑΛΙΕΙΑΣ ΚΑΙ ΠΡΟΪΟΝΤΑ ΦΥΤΙΚΗΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Γ΄: ΠΡΟΪΟΝΤΑ ΖΩΪΚΗΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ.

### **ΑΡΘΡΟ 63.ΚΑΤΑΡΓΗΣΗ ΤΜΗΜΑΤΙΚΗΣ ΚΑΤΑΒΟΛΗΣ ΦΠΑ**

A) Το άρθρο 1 της από 16.9.2009 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ 181 Α'), η οποία κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του ν.3814/2010(ΦΕΚ 3 Α',12.1.2010) καταργείται.

B) Η παράγραφος 1 του άρθρου δεύτερου του ν.3814/2010(ΦΕΚ 3 Α',12.1.2010) καταργείται.

Γ) Οι διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 ισχύουν για πράξεις που πραγματοποιούνται από 1<sup>ης</sup> Ιουλίου και εφεξής.

### **ΑΡΘΡΟ 64.ΕΙΔΙΚΟΣ ΦΟΡΟΣ ΙΔΙΩΤΙΚΩΝ ΠΛΟΙΩΝ ΑΝΑΜΟΝΗΣ**

Το άρθρο του ν.3790/2009 (ΦΕΚ 143 Α') τροποποιείται ως εξής:

Ειδικός φόρος ιδιωτικών πλοίων αναψυχής

1.Επιβάλλεται ειδικός φόρος υπέρ του Δημοσίου με την ονομασία <<ειδικός φόρος ιδιωτικών πλοίων αναψυχής>>, ο οποίος βαρύνει όλα τα ιδιωτικά πλοία αναψυχής, όπως αυτά ορίζονται με το άρθρο 1 ν.2743/1999 (ΦΕΚ 211 Α'), τα οποία ευρίσκονται στην Ελληνική Επικράτεια, είναι νηολογημένα σε ελληνικό ή αλλοδαπό νηολόγιο και είναι εφοδιασμένα με δελτίο Κίνησης Πλοίου Αναψυχής (ΔΕ.Κ.ΠΑ) ή δελτίο Κίνησης θαλαμηγού ( TRANSIT LOG BOOK) ή άλλο ανάλογο έγγραφο.

Ο ειδικός φόρος επιβάλλεται επί των ιδιωτικών πλοίων αναψυχής μόνο εφόσον παραμένουν στην Ελληνική Επικράτεια για συνολικό χρονικό διάστημα άνω των εξήντα (60) ημερών θα πρέπει να συμπληρωθεί από 1.1.2009 έως 30.9.2009.

2.Ο ειδικός φόρος είναι ετήσιος και αδιαίρετος. Για τον υπολογισμό του λαμβάνεται υπόψη το ολικό μήκος του πλοίου το οποίο αναγράφεται στο έγγραφο εθνικότητας αυτού στρογγυλοποιούμενο στην πλησιέστερη ακέραιη μονάδα.

3.Ειδικός φόρος επιβάλλεται σε μηχανοκίνητα σκάφη που υπερβαίνουν τα 10 μέτρα και υπολογίζεται ανάλογα με το μήκος του πλοίου ως εξής:

i) για τα επόμενα τρία μέτρα, τριακόσια (300) ευρώ ανά μέτρο

ii) για τα επόμενα τέσσερα μέτρα (ήτοι 14 έως 17 μέτρα), πεντακόσια πενήντα (550) ευρώ ανά μέτρο,

iii) για τα επόμενα τέσσερα μέτρα (ήτοι από 18 έως 21 μέτρα), οκτακόσια (800) ευρώ ανά μέτρο,

iv) για τα επόμενα τέσσερα μέτρα (ήτοι από 22 έως 25 μέτρα), χίλια πενήντα (1.050) ευρώ ανά μέτρο,

v) για τα επόμενα μέτρα από το 26<sup>ο</sup> και πάνω, χίλια τριακόσια (1.300) ευρώ ανά μέτρο.

4.Ειδικός φόρος επιβάλλεται σε ιστιοφόρα σκάφη αναψυχής που υπερβαίνουν τα 15 μέτρα και υπολογίζεται ανάλογα με το μήκος του πλοίου ως εξής:

i) για τα επόμενα πέντε μέτρα, διακόσια (200) ευρώ ανά μέτρο,

ii) για τα επόμενα πέντε μέτρα (ήτοι 21 έως 25 μέτρα), τετρακόσια (400) ευρώ ανά μέτρο,

iii) για τα επόμενα μέτρα από το 26<sup>ο</sup> και πάνω, εξακόσια (600) ευρώ ανά μέτρο.

Για τα μηχανοκίνητα σκάφη κάτω των 10 μέτρων και τα ιστιοφόρα σκάφη κάτω των 15 μέτρων, καταβάλλεται ειδικό τέλος καταγραφής ύψους ενός (1) ευρώ, σύμφωνα με τις διαδικασίες που ορίζονται στο παρόν άρθρο.



5.Υπόχρεος σε καταβολή του ειδικού φόρου είναι ο κύριος του πλοίου αναψυχής, φυσικό ή νομικό πρόσωπο, στο όνομα του οποίου βεβαιώνεται. Προκειμένου για ιδιωτικά πλοία αναψυχής ευθύνονται αλληλεγγύως και εις ολόκληρον για την καταβολή του φόρου ο κάτοχος ή χρήστης σύμφωνα με το ΔΕ.Κ.ΠΑ. ή το δελτίο κίνησης θαλαμηγού και σε περίπτωση που το πλοίο ανήκει σε νομικό πρόσωπο και ο νόμιμος εκπρόσωπος του ή διαχειριστής.

6.Ο Ειδικός φόρος καταβάλλεται εφάπαξ, μέχρι τη 15<sup>η</sup> Οκτωβρίου κάθε έτους και αφορά το επόμενο ημερολογιακό έτος. Ειδικά για το πρώτο έτος εφαρμογής, ο χρόνος καταβολής θα προσδιοριστεί με την υπουργική απόφαση της παραγράφου 9.Στην περίπτωση των ιδιωτικών πλοίων αναψυχής τα οποία είναι νηολογημένα σε αλλοδαπό νηολόγιο και στα οποία επιβάλλεται ο ειδικός φόρος της παραγράφου 1, ο φόρος αυτός καταβάλλεται από τον υπόχρεο πριν τον απόπλου, στην πλησιέστερη Δ.Ο.Υ.

Η βεβαίωση και καταβολή του ειδικού φόρου γίνεται με ειδική δήλωση η οποία υποβάλλεται από τον υπόχρεο σε καταβολή του ειδικού φόρου στον Προϊστάμενο της αρμόδιας για τη φορολογία του εισοδήματος του υπόχρεου Δημοσίας Οικονομικής Υπηρεσίας, μέσα στην ανωτέρω προθεσμία. Όταν ο υπόχρεος φυσικό ή νομικό πρόσωπο είναι κάτοικος αλλοδαπής, η δήλωση υποβάλλεται στη Δ.Ο.Υ., στην κατά τόπο αρμοδιότητας της οποίας ανήκει το λιμάνι ελλιμενισμού του πλοίου.

Σε περίπτωση μη δήλωσης ή εκπρόθεσμης ή ανακριβούς δήλωσης επιβάλλεται από την αρμόδια κατά τα προηγούμενα εδάφια Δ.Ο.Υ. πρόσθετος φόρος κατά τα οριζόμενα στο ν.2523/1997(ΦΕΚ 179 Α΄) για τη φορολογία εισοδήματος.

Σε περίπτωση που κατά τη διαδικασία ελέγχου στα υπόχρεα πλοία από τις Λιμενικές Αρχές διαπιστωθεί η μη καταβολή του ειδικού φόρου, τα ναυτιλιακά έγγραφα του πλοίου παρακρατούνται μέχρι την προσκόμιση αποδεικτικού καταβολής του.

Δεν επιτρέπεται η διενέργεια πλου από πλοίο αναψυχής που υπόκειται στην καταβολή του ειδικού φόρου αν αυτός δεν έχει καταβληθεί για το τρέχον έτος. Οι λιμενικές αρχές χορηγούν άδεια απόπλου σε πλοίο αναψυχής που υπόκειται στην καταβολή του ειδικού φόρου μόνο εφόσον προσκομίζεται αποδεικτικό καταβολής του.

7. Τα θέματα που αφορούν τη βεβαίωση, τον έλεγχο, την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου και την έκδοση καταλογιστικών πράξεων διέπονται από τις διατάξεις που ισχύουν κάθε φορά στη φορολογία εισοδήματος.

8. Η προθεσμία για την άσκηση προσφυγής ή την υποβολή αίτησης για διοικητική επίλυση της διαφοράς ενώπιον του αρμόδιου διοικητικού πρωτοδικείου δεν αναστέλλει τη βεβαίωση και την είσπραξη της οφειλής που βεβαιώνεται κατά τα ανωτέρω.

9. Με κοινές αποφάσεις των Υπουργών Οικονομικών και Οικονομίας, Ανταγωνιστικότητας και Ναυτιλίας, δύναται να καθορίζεται ο τύπος και το περιεχόμενο της δήλωσης της παραγράφου 6 του παρόντος άρθρου, ο τρόπος απόδειξης της καταβολής του φόρου, ο χρόνος καταβολής κατά το πρώτο έτος εφαρμογής, καθώς και κάθε άλλη λεπτομέρεια εφαρμογής των διατάξεων του παρόντος άρθρου.

Εφόσον, από τα τηρούμενα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του ν.2743/1999 <<Μητρώο και Αρχείο επαγγελματικών πλοίων αναψυχής>>, διαπιστωθεί ότι δεν συντρέχουν οι προβλεπόμενες προϋποθέσεις διατηρήσεως της εγγραφής τους σε αυτά ανακαλείται η άδεια των επαγγελματικών πλοίων αναψυχής, το πλοίο διαγράφεται από το Μητρώο και επιβάλλεται ο ειδικός φόρος που ορίζεται στις προηγούμενες διατάξεις του άρθρου αυτού.

10. Ο έλεγχος για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου και ειδικότερα για το χαρακτηρισμό ενός πλοίου αναψυχής σε ιδιωτικό και μη επαγγελματικό στο πλαίσιο των φορολογικών διατάξεων ασκείται από τον αρμόδιο προϊστάμενο φορολογίας του υπόχρεου, τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ελλειμνισμού από τις λοιπές αρμόδιες ελεγκτικές υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών κατά περίπτωση και δικαιούται να λαμβάνει κάθε πρόσφορο στοιχείο που αποδίδει τον πραγματικό χαρακτήρα του πλοίου. Ο έλεγχος του προηγούμενου εδαφίου διενεργείται υποχρεωτικά πριν τη μεταβίβαση του σκάφους ή πριν την ανανέωση της άδειας αυτού.

## **ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ**

### **ΒΙΒΛΙΑ:**

- Δημήτρης Γκλεζάκος ΦΠΑ ΤΑ ΔΥΣΚΟΛΑ ΣΤΗΝ ΠΡΑΞΗ (Αθήνα 2007)
- Άννα Ρουσάκη ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΥ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ 2007 (Δ' έκδοση- Εκδόσεις Οικονομική βιβλιοθήκη)
- Καλομοίρης Πέτρος ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ (Ηράκλειο 2006)
- Τότσης Ν. Χρήστος ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΥ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ (Δεκέμβριος 2010- Εκδόσεις Πάμισος)
- Δημήτρης Γκλεζάκος ΦΠΑ ΑΝΑΛΥΣΗ, ΕΡΜΗΝΕΙΑ & ΠΡΑΚΤΙΚΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ (Αθήνα 2008- Έκδοση 2008)
- Φώτης Τσιατούρας ΦΠΑ ΦΟΡΟΣ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ (Ηλιούπολη Αττικής 2011- Εκδόσεις Αρναούτης)
- Εμμανουήλ Ι. Σακέλλη ΕΓΧΕΙΡΙΔΙΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΣΧΕΔΙΟΥ (Αθήνα 2000- Εκδόσεις Βρύκους)

### **ΙΣΤΟΣΕΛΙΔΕΣ:**

- <http://www.taxisheaven.gr>
- <http://www.el.wikipedia.org/wiki/ΦΠΑ>
- <http://www.bep.gr>
- <http://www.faihins.gr>
- <http://www.dramania.gr>
- <http://europa.eu/legislation>
- <http://prosvasis.com>
- <http://www.forin.gr>
- <http://www.google.gr>