



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

**ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ:  
ΦΠΑ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΜΟΝΑΔΑΣ Γ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ**



**ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ: ΚΑΛΟΜΟΙΡΗΣ ΠΕΤΡΟΣ**

**ΣΠΟΥΔΑΣΤΕΣ:**

**ΔΑΣΚΑΛΑΚΗ ΚΛΕΑΝΘΗ  
Α.Μ.7606**

**ΜΕΡΙΑΝΟΣ ΣΠΥΡΟΣ  
Α.Μ. 6322**

## ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

### ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

1.1 Έννοια του Φ.Π.Α. ....	6
1.2 Διακρίσεις Άμεσης και Έμμεσης φορολογίας ....	6
1.2.1 Άμεση φορολογία ....	6
1.2.2 Έμμεση φορολογία ....	7
1.3 Κατηγορίες βιβλίων ....	8
1.3.1 Βιβλία πρώτης κατηγορίας ....	8
1.3.2 Βιβλία δεύτερης κατηγορίας ....	9
1.3.3 Βιβλία τρίτης κατηγορίας ....	10
1.4 Υπόχρεοι στο φόρο ....	11
1.4.1 Υποχρεώσεις των υποκείμενων στο φόρο ....	13
1.4.2 Υποχρεώσεις άλλων προσώπων ....	18
1.5 Απαλλαγές από το φόρο ....	19
1.5.1 Απαλλαγές στην εισαγωγή αγαθών ....	19
1.5.2 Απαλλαγές στο εσωτερικό της χώρας ....	20
1.5.3 Απαλλαγές στην διεθνή διακίνηση αγαθών ....	21
1.5.4 Απαλλαγές στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών ..	22
1.5.5 Ειδικές απαλλαγές ....	22

### ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

2.1 Λειτουργία του Φ.Π.Α. ....	24
2.2 Χαρακτηριστικά Φ.Π.Α. ....	24
2.3 Αντικείμενο του φόρου ....	24
2.4 Υποκείμενοι στο φόρο ....	25
2.5 Μη υποκείμενοι στο φόρο ....	26
2.6 Φ.Π.Α. Χρέωση- Πίστωση ....	26
2.7 Συντελεστές Φ.Π.Α. ....	28

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3**

3.1 Έκπτωση Φ.Π.Α. - Επιστροφή του φόρου .....	29
3.2 Διαδικασίες επιστροφής του πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. ....	30
3.3 Προσδιορισμός του εκπιπτόμενου pro-rata .....	32
3.4 Στο κλάσμα της pro-rata περιλαμβάνονται .....	34

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4**

4.1 Φορολογητέες πράξεις .....	35
4.1.1 Παράδοση αγαθών .....	35
4.1.2 Παράδοση ακινήτων .....	36
4.1.3 Παροχή υπηρεσιών .....	37
4.1.4 Εισαγωγή αγαθών .....	38
4.2 Ενδοκοινοτικές συναλλαγές .....	38
4.2.1 Ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών .....	38
4.2.2 Ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών .....	39
4.3 Τόποι πραγματοποίησης φορολογητέων πράξεων ....	40
4.3.1 Τόπος παράδοσης αγαθών .....	40
4.3.2 Τόπος παροχής υπηρεσιών .....	40
4.3.3 Τόπος εισαγωγής αγαθών .....	41
4.3.4 Τόπος ενδοκοινοτική απόκτησης αγαθών .....	41
4.4 Γένεση φορολογικής υποχρέωσης .....	42
4.4.1 Χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης στην παράδοση αγαθών και στην παροχή υπηρεσιών .....	42
4.4.2 Χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών .....	43
4.4.3 Χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης στην εισαγωγή αγαθών .....	43

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5**

5.1 Κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α. ....	45
5.2 Ειδικά καθεστώτα .....	47
5.2.1 Ειδικό καθεστώς αγροτών .....	47
5.2.2 Ειδικό καθεστώς μικρών επιχειρήσεων .....	50
5.2.3 Ειδικό καθεστώς πρακτορείων ταξιδίων .....	55
5.2.4 Ειδικό καθεστώς κατ' αποκοπή καταβολής Φ.Π.Α. ....	57
5.2.5 Ειδικό καθεστώς των υποκείμενων στο φόρο μεταπωλητών .....	58
5.2.6 Ειδικό καθεστώς πωλήσεων σε δημοπρασίες ..	59

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6**

6.1 Αρμόδια φορολογική αρχή- φορολογικός έλεγχος	62
6.2 Πράξη προσδιορισμού του φόρου .....	63
6.3 Προσωρινή πράξη προσδιορισμού του φόρου .....	64
6.4 Κοινοποίηση των πράξεων .....	64
6.5 Βεβαίωση του φόρου .....	65
6.6 Τρόπος καταβολής του φόρου .....	65

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7**

7.1 Παραγραφή .....	67
7.2 Απόρρητο .....	67
7.3 Λοιπές δικαστικές διατάξεις .....	68

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8**

### **8.1 Οδηγίες συμπλήρωσης της περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. (Φ2)**

**8.1.1 Πότε υποβάλλεται η περιοδική δήλωση**

**8.1.2 Ποιοι έχουν υποχρέωση να υποβάλλουν περιοδική δήλωση**

**8.1.3 Μορφή του εντύπου Φ2**

### **8.2 Οδηγίες συμπλήρωσης της εκκαθαριστικής δήλωσης Φ.Π.Α. (Φ1)**

**8.2.1 Υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης**

**8.2.2 Υποχρέωση υποβολής της εκκαθαριστικής δήλωσης**

**8.2.3 Προθεσμία υποβολής της εκκαθαριστικής δήλωσης**

**8.2.4 Εκκαθαριστική δήλωση του Φ.Π.Α. με επιφύλαξη**

**8.2.5 Ανακλητική δήλωση του Φ.Π.Α.**

**8.2.6 Τροποποιητική- συμπληρωματική δήλωση Φ.Π.Α.**

**8.2.7 Υποβολή της δήλωσης με την χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου (TAXIS net)**

**8.2.8 Μορφή του εντύπου Φ1**

### **8.3 Οδηγίες συμπλήρωσης για το έντυπο Ε3**

**8.3.1 Ποιοι υποβάλλουν το έντυπο Ε3**

**8.3.2 Πως και πότε υποβάλλεται το έντυπο Ε3**

**8.3.3 Πως συμπληρώνεται το έντυπο Ε3**

**8.3.4 Μορφή του εντύπου Ε3**

**ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ .....101**

# ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

## **1.1 Έννοια του Φ.Π.Α.**

Ο λεγόμενος **Φόρος Προστιθέμενης Αξίας** (Φ.Π.Α.) ορίζεται από το Νόμο υπ' αριθμόν 2859 του 2000 (σύμφωνα με πρόσφατη αναθεώρηση του) ως είδος έμμεσου φόρου που επιβάλλεται στις συναλλαγές σε ολόκληρη την Ελληνική επικράτεια εκτός από την περιοχή του Αγίου όρους και των υπαγομένων σ' αυτό.

### **Προστιθέμενη Αξία= τιμή πώλησης- τιμή κτήσης**

Θα μπορούσαμε να πούμε ότι η προστιθέμενη αξία είναι το μικρό κέρδος της επιχείρησης, είναι η θετική διαφορά μεταξύ της τιμής πώλησης και της τιμής κτήσης. Είναι προφανές ότι αν το προϊόν πουληθεί στην ίδια τιμή αυτή που αγοράστηκε τότε η προστιθέμενη αξία θα είναι μηδενική και ο φόρος προστιθέμενης αξίας στην συγκεκριμένη πώληση θα είναι μηδέν. Αν το προϊόν πουληθεί σε μικρότερη τιμή από αυτή που αγοράστηκε τότε η προστιθέμενη αξία είναι αρνητική και δεν οφείλεται ΦΠΑ στο συγκεκριμένο στάδιο πώλησης αλλά το κράτος οφείλει τον ΦΠΑ που αντιστοιχεί στην αρνητική προστιθέμενη αξία.

## **1.2 Διακρίσεις Άμεσης και Έμμεσης φορολογίας**

Οι φόροι διακρίνονται σε δύο κατηγορίες:

- Στην άμεση φορολόγηση- άμεσους φόρους, όταν δηλαδή τα έσοδα του κράτους λαμβάνονται βάση κλίμακας εισοδήματος, φορολογώντας συνήθως πιο επιθετικά όσους λαμβάνουν μεγάλα εισοδήματα και πιο συντηρητικά όσους λαμβάνουν μικρά.
- Και στην έμμεση φορολόγηση- έμμεσους φόρους, όταν τα έσοδα λαμβάνονται από όλες τις κοινωνικές ομάδες ανεξαρτήτως εισοδήματος.

### **1.2.1 Άμεση φορολογία**

Η άμεση φορολόγηση είναι η καταβολή των εισφορών άμεσα από τους πολίτες προς το κράτος. Είναι ο πιο καθιερωμένος τρόπος φορολόγησης των φυσικών και των νομικών προσώπων. Η άμεση

φορολόγηση είναι "αξιοκρατική", γιατί μπορεί να γίνει διάκριση των προσώπων σε εισοδηματικές τάξεις και να καθοριστεί ανάλογα το ύψος του φορολογικού βάρους.

Όσο πιο υψηλό είναι το ποσοστό συγκέντρωσης εσόδων από αυτό τον τρόπο φορολόγησης, έναντι της έμμεσης φορολογίας, τόσο πιο υγιές και αξιοκρατικό είναι το φορολογικό σύστημα μιας χώρας. Αυτό συμβαίνει διότι η άμεση φορολογία ασκείται με βάση κάποιες κλίμακες που καθορίζονται κάθε χρόνο από το Υπουργείο Οικονομικών κάθε χώρας και ανάλογα με τις κλίμακες αυτές οφείλει να φορολογεί πιο ήπια τις χαμηλές εισοδηματικές τάξεις και πιο επιθετικά τις ανώτερες. Οι επιχειρήσεις που ασχολούνται είτε με το εμπόριο αγαθών είτε με την παροχή υπηρεσιών έχουν ως κύριο σκοπό το κέρδος. Δηλαδή, αφού έχουν εισπράξει τα κεφάλαια από τους πελάτες τους και αφού έχουν καταβάλει το ποσό εξόφλησης των δαπανών λειτουργίας και των υποχρεώσεων τους απέναντι στους προμηθευτές, τους απομένει κάποιο υπόλοιπο το οποίο είναι το καθαρό κέρδος της επιχείρησης. ***Το καθαρό αυτό κέρδος υπόκειται σε φόρο, τη λεγόμενη Φορολογία Εισοδήματος. Η Φορολογία Εισοδήματος είναι η άμεση φορολογία, κατά την οποία όπως αναφέρθηκε και παραπάνω, είναι υπόχρεοι φυσικά και νομικά πρόσωπα.***

Τέλος, στην άμεση φορολογία, προσδιορίζεται το καθαρό κέρδος και εισπράττει μέρος (35%) των καθαρών κερδών το δημόσιο άμεσα μία φορά το χρόνο (δήλωση εισοδήματος).

### 1.2.2 Έμμεση φορολογία

Η έμμεση φορολόγηση είναι η καταβολή των εισφορών που γίνεται με μη άμεσο τρόπο. Στηρίζεται στο σκεπτικό άντλησης εσόδων σε περιπτώσεις που δεν είναι αυτό εφικτό ή εύκολο μέσω των κλιμάκων της άμεσης.

Η επιχείρηση όταν προσδιορίζει την τιμή πώλησης προς την κατανάλωση του αγαθού της, υπολογίζει εκτός από το περιθώριο κέρδους και την ανάλογη επί τις % προσαύξηση λόγω του έμμεσου φόρου, του φόρου προστιθέμενης αξίας. Παρεμβαίνει λοιπόν το δημόσιο στην προστιθέμενη αξία της επιχείρησης.

Στην έμμεση φορολογία, προσδιορίζεται η προστιθέμενη αξία της επιχείρησης και με φορολογητέα βάση αυτήν την αξία επιβάλλει έναν έμμεσο φόρο με συντελεστή έμμεσης φορολογίας στον καταναλωτή και όχι στην επιχείρηση, μέσω της τιμής πώλησης των αγαθών.

Έτσι η επιχείρηση, εισπράττει ΦΠΑ από τους καταναλωτές και πληρώνει ΦΠΑ στους προμηθευτές της. Η διαφορά του φόρου που εισέπραξε μέσω της πώλησης των αγαθών μείον την αξία του ΦΠΑ που πλήρωσε μέσω των εμπορευμάτων και δαπανών, αποτελεί την μηνιαία

απόδοση του ΦΠΑ στο δημόσιο. Αδιαμφισβήτητα, η επιχείρηση εισπράττει τον έμμεσο φόρο, μέσω της πώλησης από τον καταναλωτή, αλλά δεν είναι έσοδο της, είναι εισπραξη για λογαριασμό του δημοσίου. Για το λόγο αυτό, η πολιτεία έχει θεσπίσει κανόνες και αρχές, που βάσει αυτών, η κάθε επιχείρηση, κάθε μήνα αποδίδει προς το δημόσιο τον Φόρο Προστιθέμενης Αξίας, που εισέπραξε από τις πωλήσεις της. Τα έσοδα της επιχείρησης είναι η εισπραξη μειωμένη κατά το ΦΠΑ που εισπράττει.

Η διάκριση άμεσου και έμμεσου φόρου γίνεται κατανοητή αν λάβουμε υπ' όψιν μας, πως ο άμεσος φόρος επιβάλλεται στα καθαρά κέρδη της επιχείρησης και δεν έχει εισπραχθεί από πουθενά και είναι μέρος των καθαρών κερδών.

Αντίθετα, ο έμμεσος φόρος επιβάλλεται στην τιμή του αγαθού που πουλάει η επιχείρηση και το καταβάλλει μεν ο καταναλωτής, τον εισπράττει δε η επιχείρηση, για να τον αποδώσει στην αρμόδια εφορία της έδρας, που βρίσκεται και δρα η επιχείρηση κάθε μήνα ή κάθε τρίμηνο(για μικρές επιχειρήσεις).

### **1.3 Κατηγορίες βιβλίων**

Σύμφωνα με το κώδικα υπάρχουν τρεις κατηγορίες βιβλίων που πρέπει να τηρηθούν από όλους τους επιτηδευματίες. Από τις τρεις αυτές κατηγορίες, τα βιβλία της πρώτης και της δεύτερης κατηγορίας, δεν συνιστούν λογιστικά βιβλία κατά μία έννοια. Δεν πληρούν ούτε καν τα στοιχεία της απλογραφίας, απλά καταγράφονται σε αυτά ορισμένα στοιχεία που εξυπηρετούν τους σκοπούς του κώδικα και ειδικότερα τη διασταύρωση των συναλλαγών. Ενώ η τρίτη κατηγορία είναι η μόνη που συνιστά πλήρες σύστημα λογιστικών βιβλίων.

#### **1.3.1 Βιβλία πρώτης κατηγορίας**

Στην πρώτη κατηγορία εντάσσονται οι επιτηδευματίες που ασκούν μικρεμπόριο, δηλαδή έχουν ακαθάριστα έσοδα μέχρι 100.000€ κάθε διαχειριστική περίοδο.

Στην κατηγορία αυτή τηρούν βιβλίο αγορών όπου σε αυτό καταχωρούνται σε ξεχωριστές στήλες όλα τα εμπορεύσιμα αγαθά που αγοράζουν και οι δαπάνες που πραγματοποιούν είτε «τοις μετρητοίς» είτε «επί πιστώσει» με τα εξής στοιχεία:

- α) Με το είδος του δικαιολογητικού, τον αύξοντα αριθμό και τη χρονολογία έκδοσης ή λήψης του και το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του εκδότη.
- β) Με την αξία αγοράς αγαθών και λήψης υπηρεσιών, τα έξοδα, το ΦΠΑ των πράξεων αυτών και τις επιστροφές και εκπτώσεις που γίνονται με



ιδιαίτερα στοιχεία, οι οποίες μπορεί να καταχωρούνται αφαιρετικά από τις αντίστοιχες στήλες (με κόκκινο στυλό).

γ) Σε ιδιαίτερες στήλες ή σε ιδιαίτερο χώρο του βιβλίου καταχωρείται η αξία αγοράς των πάγιων στοιχείων κατά συντελεστή ΦΠΑ, ο φόρος προστιθέμενης αξίας αυτών, καθώς και τα δάνεια που χορηγούνται η λαμβάνονται καθώς και οι αγορές αγαθών( εμπορευμάτων, α΄ και β΄ υλών, ειδών συσκευασίας κλπ) σε χωριστές στήλες για κάθε συντελεστή ΦΠΑ.

Η καταχώρηση των εγγραφών στο βιβλίο αγορών γίνεται το αργότερο μέχρι τις 15 του επόμενου μήνα, από την έκδοση η λήψη του δικαιολογητικού. Η εκτύπωση όμως του βιβλίου αγορών σε θεωρημένο χαρτί, καθώς και η εκτύπωση της μηνιαίας κατάστασης σε θεωρημένο έντυπο χαρτί μπορεί να γίνουν μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα εκείνου που αφορούν οι οικονομικές πράξεις.

Βιβλία α΄ κατηγορίας τηρούν:

- Ο εκμεταλλευτής περιπτέρου.
- Ο πωλητής οπωρολαχανικών νωπών αλιευμάτων και λοιπών αγροτικών προϊόντων σε λαϊκές ή πλανόδιους.
- Ο πρατηριούχος υγρών καυσίμων για την εμπορία βενζίνης.
- Φυσικά πρόσωπα που ασκούν δραστηριότητες σε πόλη ή χωριό μη τουριστικό, κάτω των 5.000 κατοίκων, εντάσσονται στην έναρξη των εργασιών τους στην Α΄ κατηγορία.
- Οι εκμεταλλευτές παραδοσιακών καφενείων τηρούν βιβλία ανάλογα με τα ακαθάριστα έσοδα τους.

### **1.3.2 Βιβλία δεύτερης κατηγορίας**

Στην δεύτερη κατηγορία τηρείται βιβλίο εσόδων- εξόδων, όπου καταχωρούνται τα έσοδα και τα έξοδα με τα σχετικά παραστατικά όλων των συναλλαγών του επιτηδευματία.

Στις στήλες των ε σ ό δ ω ν καταχωρούνται το είδος του δικαιολογητικού, ο αύξων αριθμός και η χρονολογία έκδοσης. Επίσης σε ξεχωριστές στήλες καταχωρούνται τα ακαθάριστα έσοδα ( χωρίς ΦΠΑ) από τις πωλήσεις εμπορευμάτων, προϊόντων, πρώτων υλών, παροχές υπηρεσιών και από διάφορες άλλες πράξεις αλλά και χωριστά όμως κατά συντελεστή ΦΠΑ ( δηλαδή σε ξεχωριστές στήλες κατά μοναδικό συντελεστή καθαρού κέρδους και σε ξεχωριστές στήλες κατά συντελεστή ΦΠΑ).

Σε χωριστές στήλες καταχωρούνται τα έσοδα από λιανικές πωλήσεις και χωριστά τα έσοδα από χονδρικές πωλήσεις.

Επιπλέον σε ιδιαίτερες στήλες χωριστά κατά συντελεστή ΦΠΑ γράφονται τα ποσά του ΦΠΑ που αναλογούν στα ακαθάριστα έσοδα.

Στις στήλες των εξόδων καταχωρούνται για κάθε φορολογικό στοιχείο χωριστά, το είδος του δικαιολογητικού, ο αύξων αριθμός και η χρονολογία έκδοσής ή λήψης του καθώς και το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία του εκδότη των στοιχείων αγορών και εξόδων.

Μετά τη λήξη του έτους και μέσα στο μήνα Ιανουάριο του επομένου έτους, στις τελευταίες σελίδες βιβλίου εσόδων-εξόδων, γίνονται οι έξης καταχωρήσεις :

Ανάλυση των ακαθάριστων εσόδων από πωλήσεις αγαθών και από παροχή υπηρεσιών χωριστά κατά συντελεστή ΦΠΑ και χωριστά οι χονδρικές πωλήσεις από τις λιανικές.

Ανάλυση των γενικών εξόδων σε αμοιβές προσωπικού (μισθός, ημερομίσθια κλπ.), ενοίκια, τόκους και λοιπά έξοδα.

Η καταχώρηση των εγγραφών στο βιβλίο εσόδων- εξόδων γίνεται το αργότερα μέχρι τις 15 του επόμενου μήνα, από την έκδοση ή λήψη του δικαιολογητικού ενώ η εκτύπωση της θεωρημένης μηνιαίας κατάστασης πραγματοποιείται μέχρι το τέλος του εκάστοτε επόμενου μήνα.

Βιβλία β΄ κατηγορίας τηρούν:

- Ο εκμεταλλευτής πλοίων.
- Πράκτορες εφημερίδων και περιοδικών.
- Πρατηριούχος χονδρικός καπνοβιομηχανικών προϊόντων.
- Ο πρατηριούχος υγρών καυσίμων για την εμπορία πετρελαίων.
- Οι ελεύθεροι επαγγελματίες.
- Ο εκτελωνιστής.
- Ο μεσίτης.
- Ο πωλητής χρυσών νομισμάτων.
- Ο εκμεταλλευτής ελαιοτριβείου.
- Ο εκμεταλλευτής φροντιστηρίου.

### **1.3.3 Βιβλία τρίτης κατηγορίας**

Στην τρίτη κατηγορία τηρούνται πλήρη λογιστικά βιβλία κατά τη διπλογραφική μέθοδο με οποιοδήποτε λογιστικό σύστημα, σύμφωνα με τις αρχές της Λογιστικής.

Ο επιτηδευματίας της τρίτης κατηγορίας βιβλίων εφαρμόζει υποχρεωτικά το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο μόνο ως προς τη δομή, την ονοματολογία και το περιεχόμενο των πρωτοβάθμιων, δευτεροβάθμιων και των υπογραμμισμένων τριτοβάθμιων λογαριασμών, με εξαίρεση τους λογαριασμούς της ομάδας 9, οι οποίοι δεν τηρούνται.

Βιβλία γ΄ κατηγορίας τηρούν:

- Α.Ε. και Ε.Π.Ε.
- Οι τεχνικές και οικοδομικές επιχειρήσεις του άρθρου 101
  - Δημόσιες, δημοτικές
  - Οι συνεταιρισμοί και ενώσεις αυτών

- Οι αλλοδαπές επιχειρήσεις
- Κοινοπραξίες τεχνικών έργων εφόσον σε αυτές συμμετέχουν ένα από τα παραπάνω νομικά πρόσωπα
- Οι Ο.Ε. , Ε.Ε. , οι κοινωνίες αστικού δικαίου και οι αστικές εταιρείες που ασχολούνται με την ανέγερση και πώληση οικοδομών εφόσον σε αυτές συμμετέχει ένα από τα ανωτέρω Ν.Π.

## 1.4 Υπόχρεοι στο φόρο

Με βάση το άρθρο 28 του ν. 1462/1986 υπόχρεος στο φόρο είναι η επιχείρηση η οποία είναι εγκατεστημένη στην Ελλάδα και ενεργεί πράξεις για λογαριασμό της και για λογαριασμό άλλου προσώπου εγκατεστημένο είτε στην Ελλάδα είτε στο εξωτερικό.

Με τον όρο επιχείρηση εννοούμε τόσο το φυσικό όσο και το νομικό πρόσωπο ή ένωση προσώπων.

Υπόχρεο στο φόρο είναι το πρόσωπο, φυσικό ή νομικό ή ένωση προσώπων όπως αυτό εμφανίζεται στις συναλλαγές και όχι τα επιμέρους μέλη του νομικού προσώπου.

Από άποψη ΦΠΑ δεν ερευνάται αν η πράξη ασκείται νόμιμα ή παράνομα. Άρα και οι πράξεις που γίνονται παράνομα από τη στιγμή που πραγματοποιούνται μέσα στα πλαίσια άσκησης της επιχείρησης, υπάγονται στο ΦΠΑ.

Υπόχρεος στο φόρο δεν είναι μόνο ο αντιπρόσωπος της επιχείρησης η οποία είναι εγκατεστημένη στο εσωτερικό της χώρας αλλά και ο αντιπρόσωπος της επιχείρησης που εδρεύει στο εξωτερικό, καθώς και ο λήπτης αγαθών και υπηρεσιών, όταν η επιχείρηση που πουλάει τα αγαθά ή παρέχει τις υπηρεσίες είναι εγκατεστημένη στο εξωτερικό ή οποιοδήποτε πρόσωπο αναγράφει το φόρο στα τιμολόγια που εκδίδει ή σε άλλα εξομοιωμένα με αυτά στοιχεία.

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

- α)** ο εγκαταστημένος στο εσωτερικό της χώρας υποκείμενος στο φόρο, για τις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις,
- β)** ο εγκαταστημένος στο εσωτερικό άλλου κράτους-μέλους υποκείμενος στο φόρο, για τις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις, εκτός των πράξεων που αναφέρονται στην κατωτέρω περίπτωση δ υποπεριπτώσεις αα και ββ
- γ)** Ο φορολογικός αντιπρόσωπος του εγκατεστημένου εκτός Ελλάδος και υποκείμενου στο φόρο, για τις πραγματοποιούμενες από αυτόν πράξεις, εκτός των πράξεων που αναφέρονται στις κατωτέρω υποπεριπτώσεις αα', ββ' και γγ' της περίπτωσης δ'
- δ)** ο λήπτης των αγαθών και υπηρεσιών, εφόσον είναι υποκείμενος στο φόρο, στις κατωτέρω περιπτώσεις φορολογητέων πράξεων:

**αα)** παράδοση αγαθών που πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας, κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 3 του άρθρου 15, και στο τιμολόγιο ή άλλο ισοδύναμο με αυτό στοιχείο που εκδίδεται, γίνεται ρητή αναφορά ότι πρόκειται για παράδοση αγαθών που πραγματοποιείται μετά από ενδοκοινοτική απόκτηση κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 3 του άρθρου 15 και αναγράφεται τόσο ο αριθμός φορολογικού μητρώου, με τον οποίο ο υποκείμενος αυτός πραγματοποίησε την ενδοκοινοτική απόκτηση και τη μετέπειτα παράδοση αγαθών, όσο και ο αριθμός φορολογικού μητρώου του παραλήπτη, ο οποίος καθίσταται υπόχρεος για την καταβολή του φόρου της παράδοσης αυτής,

**ββ)** παράδοση αγαθών που πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας, κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 3 του άρθρου 13,

**γγ)** παροχή υπηρεσιών των παραγράφων 2, περίπτωση γ, 3 και 4 του άρθρου 14,

**δδ)** σε κάθε περίπτωση που δεν υπάρχει φορολογικός αντιπρόσωπος,

**εε)** Παράδοση αγαθών που πραγματοποιείται κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 39α

**ε)** το πρόσωπο που πραγματοποιεί ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών,

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

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

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

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

4. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών:

**α)** ορίζεται ο τρόπος καταβολής του φόρου στις περιπτώσεις που υπόχρεος είναι ο λήπτης υποκείμενος στο φόρο,

**β)** είναι δυνατόν να ορίζεται ότι υπόχρεος στο φόρο είναι ο εγκαταστημένος σε τρίτη χώρα υποκείμενος στο φόρο, εφόσον υπάρχει σύμβαση αμοιβαίας συνδρομής, μεταξύ της Ελλάδος και της χώρας εγκατάστασής του,

γ) είναι δυνατόν να ορίζεται ως υπόχρεος στο φόρο, ο λήπτης αγαθών ή υπηρεσιών και σε άλλες περιπτώσεις, εκτός αυτών που αναφέρονται στην περίπτωση δ της παραγράφου 1.

δ) ορίζεται κάθε διαδικαστικό θέμα και λεπτομέρεια για την εφαρμογή του άρθρου αυτού.

### **1.4.1 Υποχρεώσεις των υποκείμενων στο φόρο**

1. Ο υποκείμενος στο φόρο υποχρεούται να υποβάλλει τις παρακάτω δηλώσεις:

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

**β)** δήλωση μεταβολών-μετάταξης, με την οποία δηλώνει οποιαδήποτε μεταβολή, όπως αλλαγή της επωνυμίας, του τόπου επαγγελματικής του εγκατάστασης, του αντικειμένου εργασιών, την πραγματοποίηση ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών και παραδόσεων αγαθών που απαλλάσσονται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28, την ίδρυση ή κατάργηση υποκαταστημάτων, την αλλαγή των τηρούμενων βιβλίων Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και του καθεστώτος φόρου

προστιθέμενης αξίας που ανήκει. Η δήλωση αυτή υποβάλλεται εντός τριάντα(30) ημερών από το χρόνο που έγιναν οι μεταβολές αυτές,

**γ)** δήλωση οριστικής παύσης εργασιών. Η δήλωση αυτή υποβάλλεται για μεν τα φυσικά πρόσωπα εντός δέκα (10) ημερών από την οριστική παύση των εργασιών τους, για δε τα νομικά πρόσωπα και τις ενώσεις προσώπων εντός τριάντα (30) ημερών από τη λύση τους. Σε περίπτωση

κληρονομικής διαδοχής επιχείρησης ως συνόλου, η δήλωση παύσης εργασιών υποβάλλεται από τους κληρονόμους, μέσα σε δέκα (10) ημέρες, από την ενεργό ανάμιξή τους στην κληρονομούμενη επιχείρηση και όχι πέραν των δέκα (10) ημερών από την λήξη της προθεσμίας αποποίησης, που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 1847 του Αστικού Κώδικα, σε κάθε άλλη περίπτωση. Στους υποκείμενους στο φόρο που είναι εγκατεστημένοι σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, ο Α.Φ.Μ. χορηγείται με την υποβολή δήλωσης έναρξης εργασιών. Ο αριθμός αυτός δεν μεταβάλλεται σε περίπτωση ορισμού, αλλαγής ή παύσης φορολογικού αντιπροσώπου. Οι δηλώσεις των περιπτώσεων αυτών επιτρέπεται να υποβάλλονται ηλεκτρονικά. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών ορίζονται οι όροι

και οι προϋποθέσεις για την ηλεκτρονική υποβολή των δηλώσεων αυτών ή την υποχρεωτική ηλεκτρονική υποβολή, τη διαδικασία υποβολής καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα.

**2.** Σε κάθε υποκείμενο στο φόρο χορηγείται μοναδικός αριθμός φορολογικού μητρώου (Α.Φ.Μ.) ως εξής:

**α)** Στα φυσικά πρόσωπα με τη δήλωση απόδοσης Α.Φ.Μ. εκτός αν έχει χορηγηθεί Α.Φ.Μ. με δήλωση φορολογίας εισοδήματος. Ο αριθμός αυτός δεν καταργείται με την οριστική παύση των εργασιών.

**β)** Στα νομικά πρόσωπα και στις ενώσεις προσώπων μετά την υποβολή της δήλωσης έναρξης εργασιών. Ο αριθμός αυτός δεν καταργείται με την αλλαγή της νομικής μορφής των προσώπων αυτών, αλλά με την οριστική λύση ή διάλυσή τους.

**γ)** Στις υπό ίδρυση επιχειρήσεις χορηγείται Α.Φ.Μ. που παραμένει ο ίδιος για την επιχείρηση και μετά το πέρας των εργασιών της ίδρυσης. Στους υποκείμενους στο φόρο που είναι εγκατεστημένοι σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, ο Α.Φ.Μ. χορηγείται με την υποβολή δήλωσης έναρξης εργασιών. Ο αριθμός αυτός δεν μεταβάλλεται σε περίπτωση ορισμού, αλλαγής ή παύσης φορολογικού αντιπροσώπου. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών ορίζεται κάθε διαδικαστικό θέμα, καθώς και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου αυτού.

**3.** Τις υποχρεώσεις των παραγράφων 1 και 2 έχουν ανεξάρτητα αν είναι υποκείμενα στο φόρο και τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα, τα οποία:

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

**β)** εγκαθιστούν γραφείο στο εσωτερικό της χώρας,

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

**δ)** αποκτούν ακίνητο στο εσωτερικό της χώρας και

**ε)** έχουν οποιαδήποτε δραστηριότητα στο εσωτερικό της χώρας, η οποία συνεπάγεται την υποβολή φορολογικών δηλώσεων (3)

**4.** Ο υποκείμενος στο φόρο υποχρεούται επίσης:

**α)** να τηρεί βιβλία και να εκδίδει στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, εκτός αν είναι εγκατεστημένος σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης και δεν διαθέτει εγκατάσταση στην Ελλάδα. Ειδικά, ο υποκείμενος στο φόρο που παραλαμβάνει ενσώματα κινητά αγαθά, τα οποία του αποστέλλονται από άλλο κράτος - μέλος από ή για λογαριασμό υποκείμενου στο φόρο που διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου Φ.Π.Α. σε αυτό το άλλο κράτος - μέλος, με σκοπό την εκτέλεση υπηρεσιών πραγματογνωμοσύνης ή εργασιών σε αυτά, στις

οποίες συμπεριλαμβάνονται και οι εργασίες της περίπτωσης ε της παραγράφου 2 του άρθρου 8, υποχρεούται να καταχωρεί τα σχετικά στοιχεία που επιτρέπουν την εξακρίβωση των αγαθών αυτών σε λογαριασμούς βιβλίων που τηρεί ή σε ειδικό βιβλίο,

**β)** να επιδίδει τις προβλεπόμενες από τις διατάξεις του άρθρου 38 δηλώσεις. Η διάταξη αυτή δεν εφαρμόζεται προκειμένου για υποκείμενους στο φόρο που πραγματοποιούν αποκλειστικά πράξεις που απαλλάσσονται από το φόρο, χωρίς δικαίωμα έκπτωσης. Ειδικά για τη δήλωση που προβλέπεται από την παράγραφο 8 του άρθρου 38, η υποχρέωση αυτή υφίσταται ανεξάρτητα από την ιδιότητα του προσώπου ως υποκείμενου ή μη στο φόρο,

**γ)** να υποβάλλει στον αρμόδιο Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ:

**i)** Ειδική δήλωση Φ.Π.Α., όταν ενεργεί πράξεις που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 1 και της περίπτωσης α της παραγράφου 2 του Άρθρου 6. Η δήλωση τις διατάξεις της παραγράφου 3 του Άρθρου 16. Με την υποβολή της δήλωσης αυτής, καταβάλλεται εφάπαξ ο αναλογών στην παράδοση του ακινήτου φόρος, αφού συμψηφισθεί ο φόρος εισροών κατά το ποσοστό που βαρύνει τη μεταβιβαζόμενη ιδιοκτησία, όπως έχει διαμορφωθεί μέχρι τη χρονική στιγμή γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης. Η ίδια δήλωση υποβάλλεται και για τις πράξεις που προβλέπουν οι διατάξεις της περίπτωσης γ της παραγράφου 2 του Άρθρου 7, χωρίς την καταβολή του φόρου, ο οποίος καταβάλλεται με την περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. της οικείας φορολογικής περιόδου.

**ii)** Ειδικά έντυπα απεικόνισης του συνολικού κόστους της οικοδομής και κατανομής αυτού στις επί μέρους ιδιοκτησίες, προϋπολογιστικά και απολογιστικά.

**iii)** Γνωστοποίηση για τη χρησιμοποίηση ακινήτου, το οποίο κατασκευάστηκε ως εμπορεύσιμο στοιχείο επιχείρησης, ως παγίου σε φορολογητέα δραστηριότητα, καθώς και για ακίνητο το οποίο απαλλοτριώθηκε. Η γνωστοποίηση αυτή υποβάλλεται ταυτόχρονα με την περιοδική δήλωση της φορολογικής περιόδου κατά την οποία άρχισε η χρησιμοποίηση ή πραγματοποιήθηκε η απαλλοτρίωση. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών ορίζεται ο τύπος, το περιεχόμενο και η διαδικασία υποβολής της ειδικής δήλωσης και των ειδικών εντύπων καθώς και ο χρόνος υποβολής των εντύπων αυτών και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου αυτής.

**δ)** να ορίζει φορολογικό αντιπρόσωπό του, πριν από την ενέργεια οποιασδήποτε φορολογητέας πράξης στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον πρόκειται για υποκείμενο στο φόρο που δεν είναι μόνιμα εγκαταστημένος στο εσωτερικό της χώρας ή στο εσωτερικό άλλου κράτους-μέλους. Ο ορισμός του φορολογικού αντιπροσώπου γίνεται με την κατάθεση αντιγράφου του σχετικού πληρεξούσιου εγγράφου στον

Προϊστάμενο ΔΟΥ, που είναι αρμόδιος για τη φορολογία εισοδήματος του φορολογικού αντιπροσώπου. Το αντίγραφο αυτό πρέπει να είναι θεωρημένο από την ελληνική προξενική αρχή του τόπου, όπου είναι εγκατεστημένος ο υποκείμενος στο φόρο, ή από την Αρχή που έχει οριστεί για τη θεώρηση, σύμφωνα με την από 5.10.1961 Σύμβαση της Χάγης. Δεν υπάρχει υποχρέωση ορισμού φορολογικού αντιπροσώπου, στην περίπτωση πραγματοποίησης πράξεων, για τις οποίες υπόχρεος είναι ο λήπτης, σύμφωνα με την περίπτωση δ υποπεριπτώσεις αα και ββ της παραγράφου 1 του άρθρου 35

**ε)** Φορολογικό αντιπρόσωπο δύνανται να ορίζουν, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης δ' της παραγράφου αυτής, και οι υποκείμενοι στο φόρο που είναι εγκατεστημένοι σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης και δεν διαθέτουν εγκατάσταση στην Ελλάδα. Ο φορολογικός αντιπρόσωπος της περίπτωσης αυτής δεν υποχρεούται στην τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων για τις πράξεις που πραγματοποιεί ο εντολέας του.

**στ)** να τηρεί θεωρημένο ειδικό βιβλίο όπου θα καταγράφει τα αγαθά που απέστειλε ή μετέφερε ή τα οποία απεστάλησαν ή μεταφέρθηκαν για λογαριασμό του σε άλλο κράτος - μέλος, για τις ανάγκες των πράξεων που αναφέρονται στις περιπτώσεις γ, δ και ε της παραγράφου 3 του άρθρου 7. Στο βιβλίο αυτό καταχωρούνται επίσης τα μετακινούμενα αγαθά από άλλο κράτος - μέλος προς το εσωτερικό της χώρας σύμφωνα με την περίπτωση γ του άρθρου 12.

**5.** Ο υποκείμενος στο φόρο που πραγματοποιεί ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 11 και 12, καθώς και οι παραδόσεις αγαθών, οι οποίες απαλλάσσονται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28, υποχρεούται επίσης:

**α)** να υποβάλλει ανακεφαλαιωτικό πίνακα, για τις παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιεί σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων α και γ της παραγράφου 1 του άρθρου 28 και του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 2 του άρθρου 15,

**β)** να χρησιμοποιεί για τις συναλλαγές αυτές τον αριθμό φορολογικού μητρώου του με το πρόθεμα EL πριν από αυτόν, καθώς επίσης και να αναγράφει στα στοιχεία που εκδίδει τον αριθμό του φορολογικού μητρώου (Φ.Π.Α.) του συναλλασσόμενου με το ανάλογο πρόθεμα που ισχύει σε κάθε κράτος - μέλος και

**γ)** να υποβάλλει στατιστική δήλωση (INTRASTAT) για τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές που πραγματοποιεί για κάθε μήνα,(4)

**δ)** να υποβάλλει ανακεφαλαιωτικό πίνακα για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιεί μετά την 1.1.1996, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 11 παράγραφοι 1 και 2 και 12.



**6.** Ο υποκείμενος στο φόρο ο οποίος ενεργεί αποκλειστικά πράξεις για τις οποίες δεν του παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης, τα νομικά πρόσωπα που δεν υπόκεινται στο φόρο και οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41, εφόσον διενεργούν ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, οι οποίες δεν καλύπτονται από την παρέκκλιση της παραγράφου 2 του άρθρου 11 υποχρεούνται:

- α)** να υποβάλλουν τις δηλώσεις που προβλέπονται από την παράγραφο 1 και να λαμβάνουν Α.Φ.Μ., όπως προβλέπεται από την παράγραφο 2,
- β)** να υποβάλλουν δήλωση, με την οποία γνωστοποιούν τη διενέργεια φορολογητέων ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών. Η δήλωση αυτή υποβάλλεται κατά το χρόνο που διαπιστώνεται η συνδρομή των προϋποθέσεων για τη φορολόγηση, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 11,
- γ)** να υποβάλλουν τη δήλωση που προβλέπεται από την παράγραφο 6 του άρθρου 38,
- δ)** να υποβάλλουν δήλωση με την οποία γνωστοποιούν την παύση των φορολογητέων ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών. Η δήλωση αυτή υποβάλλεται μέχρι τις 10 Ιανουαρίου του έτους κατά το οποίο δεν προβλέπεται η πραγματοποίηση φορολογητέων ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών,
- ε)** να υποβάλλουν τις δηλώσεις που προβλέπονται στις περιπτώσεις β και δ της προηγούμενης παραγράφου και να εφαρμόζουν όσα προβλέπονται στην περίπτωση γ της ίδιας παραγράφου.

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

- α)** ο εκκαθαριστής, ο κηδεμόνας, ο προσωρινός διαχειριστής και ο μεσεγγυούχος, στις περιπτώσεις κληρονομίας και μεσεγγύησης,
- β)** ο επίτροπος, ο κηδεμόνας και ο αντιλήπτορας, στις περιπτώσεις ανηλίκων, απόντων, δικαστικά ή νόμιμα απαγορευμένων και των προσώπων που βρίσκονται υπό δικαστική αντίληψη,
- γ)** ο προσωρινός ή οριστικός σύνδικος, σε περίπτωση πτώχευσης του υποκείμενου στο φόρο,
- δ)** ο φορολογικός αντιπρόσωπος του στις περιπτώσεις που ορίζεται υπόχρεος στο φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 35,
- ε)** οι κληρονόμοι και οι δωρεοδόχοι του υποκείμενου στο φόρο για τις φορολογικές υποχρεώσεις του, μέχρι το θάνατό του ή τη σύσταση της δωρεάς εν ζωή,
- στ)** κάθε πρόσωπο το οποίο, με βάση νόμο ή δικαστική απόφαση, υποκαθιστά τον υποκείμενο στο φόρο,
- ζ)** ο εκπρόσωπος ή μέλος της ένωσης προσώπων, κατ' ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων της φορολογίας εισοδήματος,

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

8. Απαλλάσσονται από τις υποχρεώσεις του παρόντος άρθρου, εκτός αν άλλως ορίζεται σ αυτό:

- α) τα πρόσωπα, τα οποία καθίστανται υποκείμενα στο φόρο από περιστασιακή παράδοση καινούργιου μεταφορικού μέσου σε άλλο κράτος - μέλος,
- β) οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41,
- γ) τα νομικά πρόσωπα που δεν υπόκεινται στο φόρο,
- δ) τα φυσικά πρόσωπα τα οποία πραγματοποιούν απαλλασσόμενες πράξεις της περίπτωσης κστ της παραγράφου 1 του άρθρου 22 και μόνο για τις πράξεις αυτές.

9. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών ορίζονται:

- α) ο τύπος, το περιεχόμενο και η διαδικασία υποβολής των δηλώσεων,
- β) ο τρόπος τήρησης και το περιεχόμενο του ειδικού βιβλίου που προβλέπεται στις περιπτώσεις α και στ της παραγράφου 4 αυτού άρθρου,
- γ) ο τύπος, το περιεχόμενο και ο χρόνος υποβολής των ανακεφαλαιωτικών πινάκων, που προβλέπονται από τις διατάξεις των περιπτώσεων α και δ της παραπάνω παραγράφου 5,
- δ) ο χρόνος και ο τρόπος διαχωρισμού των ακαθαρίστων εσόδων από λιανικές πωλήσεις κατά συντελεστή φόρου,
- ε) ο τύπος και το περιεχόμενο του στοιχείου, προκειμένου για παράδοση καινούργιου μεταφορικού μέσου και
- στ) ο τύπος και το περιεχόμενο της δήλωσης έναρξης και παύσης φορολογητέων ενδοκοινοτικών αποκτήσεων της παραγράφου 6,
- ζ) το χρονικό διάστημα εργασιών ίδρυσης επιχείρησης.

## 4.2 Υποχρεώσεις άλλων προσώπων

Η υποχρέωση που έχει ο κύριος ή νομέας ή κάτοχος ακινήτου για λογαριασμό του οποίου εκτελούνται στο ακίνητο του από εργολάβο εργασίας να υποβάλλει δήλωση στην οποία θα αναφέρεται το κόστος που ίσχυε μέχρι 31/12/1994. Οι πολιτικοί μηχανικοί, οι αρχιτέκτονες κ.α. που συντάσσουν την μελέτη του έργου που πρόκειται να εκτελέσει σε ακίνητο, έχουν υποχρέωση να υποβάλλουν στην πολεοδομία πληροφοριακά στοιχεία για το έργο, ενώ οι υπηρεσίες της πολεοδομίας πρέπει να αποσταλούν τα στοιχεία αυτά στο ΚΕΠΥΟ τον Ιανουάριο κάθε έτους. Οι συμβολαιογράφοι είναι υποχρεωμένοι ν μην συντάσσουν συμβολαιογραφικά έγγραφα εφόσον:

1. Δεν τους προσκομίζεται θεωρημένο αντίγραφο της δήλωσης (για το κόστος εργασιών) όταν πρόκειται για μεταβιβάσεις ακινήτων που υπάγονται στο Φ.Π.Α.
2. Δεν έχει επιδοθεί Φ.Π.Α. για πράξεις για τις οποίες ο φόρος καταβάλλεται με έκτακτη δήλωση π.χ. πλειστηριασμοί.

## **1.5 Απαλλαγές από το φόρο**

Όταν λέμε ότι ένα προϊόν απαλλάσσεται από το φόρο, εννοούμε ότι λαμβάνονται μέτρα ώστε το προϊόν αυτό να ελευθερωθεί εντελώς από το φόρο. Έτσι στην περίπτωση αυτή, η επιχείρηση που το διαθέτει όχι μόνο δεν επιβάλλεται φόρο στα προϊόντα της αλλά αποκτά και το δικαίωμα να ζητήσει πίσω από το δημόσιο ταμείο το ποσό φόρου που είχε πληρωθεί σε προηγούμενα στάδια της παραγωγικής διαδικασίας και είχε ενσωματωθεί στο προϊόν, για το οποίο προβλέπεται απαλλαγή.

### **1.5.1 Απαλλαγές στην εισαγωγή αγαθών**

Οι απαλλαγές δεν εφαρμόζονται από τα κράτη μέλη, με τους όρους που αυτά καθορίζουν, παρά μόνο στο βαθμό που δεν συνεπάγονται στρεβλώσεις του ανταγωνισμού και απάτες.

Απαλλάσσονται λοιπόν από το φόρο:

- Επενδυτικά αγαθά και άλλα αγαθά εξοπλισμού κατά τη μεταφορά της δραστηριότητας της επιχείρησης
- Αγαθά σημαντικής αξίας (κατώτερης των 10 ευρώ)
- Ορισμένων γεωργικών προϊόντων ή προϊόντων για γεωργική χρήση
- Θεραπευτικές ουσίες, φάρμακα, πειραματόζωων και βιολογικών ή χημικών ουσιών
- Αγαθά που παραλαμβάνονται από ευαγείς ή φιλανθρωπικούς οργανισμούς
- Αγαθά που αφορούν ορισμένες διεθνείς σχέσεις
- Είδη για εμπορική διαφήμιση
- Είδη που εισάγονται για εξετάσεις, αναλύσεις ή δοκιμές
- Διάφορα έγγραφα που προορίζονται για επίσημους οργανισμούς
- Καύσιμα και λιπαντικά που περιέχονται στις δεξαμενές χερσαίων οχημάτων και σε δεξαμενές ειδικών χρήσεων.
- Τα καπνιστικά προϊόντα και τα οινοπνευματώδη ποσά μέχρι ενός ποσού.

## 1.5.2 Απαλλαγές στο εσωτερικό της χώρας

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

- Η παροχή υπηρεσιών από τα Ελληνικά Ταχυδρομεία (ΕΛΤΑ) και η παρεπόμενη των υπηρεσιών αυτών παράδοση αγαθών.
- Οι δραστηριότητες των εθνικών δικτύων ραδιοφωνίας και τηλεόρασης, με εξαίρεση τις δραστηριότητες εμπορικού χαρακτήρα.
- Η παροχή νερού μη εμφιαλωμένου και η αποχέτευση που πραγματοποιούνται απευθείας από τους οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης (ΟΤΑ) ή συνδέσμους αυτών, χωρίς την μεσολάβηση δημοτικών επιχειρήσεων, καθώς και οι ανταποδοτικές εισφορές που επιβάλλουν οι Οργανισμοί Εγγείων Βελτιώσεων (ΟΕΒ), Ειδικοί Οργανισμοί, ΓΟΕΒ, ΤΟΕΒ, στα μέλη τους για την παροχή αρδευτικού ύδατος και οι λοιπέ παροχές που συνδέονται άμεσα με τις πράξεις αυτές.
- Η παροχή υπηρεσιών νοσοκομειακής περίθαλψης και διάγνωσης, καθώς και οι στενά συνδεδεμένες με αυτές παραδόσεις αγαθών και υπηρεσιών, που ενεργούνται από πρόσωπα που λειτουργούν νόμιμα.
- Η παροχή υπηρεσιών από δικηγόρους, συμβολαιογράφους, άμισθους υποθηκοφύλακες, δικαστικούς επιμελητές, γιατρούς, οδοντογιατρούς, ψυχολόγους, μαίες, νοσοκόμους και φυσιοθεραπευτές.
- Η παροχή υπηρεσιών από οδοντοτεχνίτες, καθώς και η παράδοση ειδών οδοντικής προσθετικής που διενεργείται από τους οδοντογιατρούς και τους οδοντοτεχνίτες.
- Η παράδοση ανθρώπινων οργάνων, ανθρώπινου αίματος και ανθρώπινου γάλακτος.
- Η παροχή υπηρεσιών από σωματεία ή ενώσεις προσώπων προς τα μέλη τους, τα οποία μέλη ασκούν δραστηριότητα απαλλασσόμενη 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.
- Η παροχή υπηρεσιών και η παράδοση αγαθών που συνδέονται στενά με την κοινωνική πρόνοια και ασφάλιση, καθώς και την προστασία των παιδιών και των νέων, που πραγματοποιούνται από Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου ή άλλους Οργανισμούς ή ιδρύματα από το κράτος.

- Η μεταφορά ασθενών ή τραυματιών με οχήματα ειδικά κατασκευασμένα ή διαρρυθμισμένα για το σκοπό αυτόν, εφόσον για την άσκηση της δραστηριότητας αυτής έχει δοθεί έγκριση από την αρμόδια δημόσια αρχή.
- Η παροχή υπηρεσιών από συγγραφείς, καλλιτέχνες, ερμηνευτές έργων τέχνης, εκτός από αυτές που παρέχονται απευθείας στο κοινό.
- 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.
- Η παράδοση ιδιαίτερων μαθημάτων όλων των βαθμίδων εκπαίδευσης.
- Η παροχή υπηρεσιών που συνδέεται στενά με τον αθλητισμό ή τη σωματική αγωγή, από νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα σε πρόσωπα που ασχολούνται με τον αθλητισμό ή τη σωματική αγωγή.
- Η παροχή υπηρεσιών και η στενά 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.
- 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.

### **1.5.3 Απαλλαγές στην διεθνή διακίνηση αγαθών**

Απαλλάσσονται από το φόρο:

- Η εισαγωγή αγαθών ου τίθενται σε καθεστώς εναποθήκευσης, εκτός της τελωνειακής αποταμίευσης.
- Η παράδοση και η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, τα οποία προορίζονται:
  - να προσκομιστούν στο τελωνεία και να τεθούν σε καθεστώς τελωνειακής αποθήκευσης, ελεύθερης ζώνης, ελεύθερης αποθήκης, τελωνειακής αποταμίευσης ή ενεργητικής τελειοποίησης,

- να γίνουν δεκτά στα χωρικά θαλάσσια ύδατα, για να ενσωματωθούν σε εξέδρες γεωτρήσεων ή εκμετάλλευσης, με σκοπό την κατασκευή, επισκευή, συντήρηση, μετασκευή ή τον εξοπλισμό τους ή για την σύνδεση των εξεδρών αυτών με την ξηρά, καθώς και για τον ανεφοδιασμό αυτών των εξεδρών γεωτρήσεων ή εκμετάλλευσης.

#### **1.5.4 Απαλλαγές στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών**

Απαλλάσσονται από το φόρο:

- Η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών των οποίων η εισαγωγή ή η παράδοση απαλλάσσεται από το φόρο στο εσωτερικό της χώρας.
- Η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών για τα όποια ο αποκτών (αγοραστής) τα αγαθά στο εσωτερικό της χώρας δικαιούται σε κάθε περίπτωση ολικής επιστροφής του φόρου προστιθεμένης αξίας.
- Η ενδοκοινοτική απόκτηση εφημερίδων και περιοδικών αναστέλλεται η είσπραξη του οφειλομένου φόρου. Ο φόρος αυτός καταβάλλεται όταν οι εφημερίδες και τα περιοδικά διανέμονται σε όλη την Ελλάδα από τον υποκείμενο στο φόρο ή από το πρακτορείο διανομής και σε περίπτωση που δεν υπάρχει ούτε πρακτορείο διανομής, από τον παραλήπτη τους.

#### **1.5.5 Ειδικές απαλλαγές**

Απαλλάσσονται από το φόρο:

- Η παράδοση και η εισαγωγή πλοίων που προορίζονται να χρησιμοποιηθούν στην εμπορική ναυσιπλοΐα, την αλιεία από υποκείμενο στο φόρο του κανονικού καθεστώτος Φ.Π.Α. ή για άλλη εκμετάλλευση ή για διάλυση ή για χρήση από τις ένοπλες δυνάμεις και το Δημόσιο γενικά, η παράδοση και η εισαγωγή ναυαγοσωστικών και πλωτών μέσων επιθαλάσσιας αρωγής, καθώς και αντικειμένων και υλικών, εφόσον προορίζονται να ενσωματωθούν ή να χρησιμοποιηθούν στα πλοία, ναυαγοσωστικά και πλωτά μέσα της περίπτωσης αυτής.
- Η παράδοση και η εισαγωγή αεροσκαφών που προορίζονται για χρήση από τις ένοπλες δυνάμεις και το Δημόσιο γενικά ή για εκμετάλλευση από αεροπορικές εταιρείες, οι οποίες εκτελούν κυρίως διεθνείς μεταφορές με κόμιστρο ή που προορίζονται για διάλυση, καθώς και αντικειμένων και υλικών εφόσον προορίζονται να ενσωματωθούν ή να χρησιμοποιηθούν σε αυτά. Ως κυρίως διεθνείς μεταφορές θεωρούνται αυτές που εκτελούν οι

αεροπορικές εταιρίες από και προς το εξωτερικό εφόσον τα έσοδα από τις διεθνείς μεταφορές υπερβαίνουν το πενήντα τοις εκατό (50%) των συνολικών ετήσιων ακαθάριστων εσόδων τους από αεροπορικές μεταφορές κατά την προηγούμενη της παράδοσης ή εισαγωγής, διαχειριστική περίοδο.

- Η παράδοση και η εισαγωγή καυσίμων, λιπαντικών, τροφοεφοδίων και λοιπών αγαθών που προορίζονται για τον εφοδιασμό των πλοίων, πλωτών μέσων και αεροσκαφών, Προκειμένου για πλοία και πλωτά μέσα της εμπορικής ναυσιπλοΐας εσωτερικού ή άλλης εκμετάλλευσης εσωτερικού, καθώς και για αλιευτικά σκάφη που αλιεύουν στα ελληνικά χωρικά ύδατα, η απαλλαγή περιορίζεται στα καύσιμα και λιπαντικά.
- Η ναύλωση πλοίων και η μίσθωση αεροσκαφών, τα οποία απαλλάσσονται σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων α και β, εφόσον προορίζονται για την περαιτέρω ενέργεια φορολογητέων πράξεων ή πράξεων απαλλασσόμενων με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών. Εξαιρείται η ναύλωση ή η μίσθωση σκαφών ή αεροσκαφών ιδιωτικής χρήσης που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό.
- Η παροχή υπηρεσιών για την εξυπηρέτηση των άμεσων αναγκών των πλοίων, πλωτών μέσων και αεροσκαφών, για τα οποία προβλέπεται απαλλαγή στις περιπτώσεις α και β της παραγράφου αυτής, όπως η ρυμούλκηση, η πλοήγηση, η πρόσδεση, η διάσωση, η πραγματογνωμοσύνη, η χρήση λιμανιών και αεροδρομίων. Η απαλλαγή επεκτείνεται και στην παροχή υπηρεσιών εξυπηρέτησης του φορτίου των μεταφορικών αυτών μέσων.
- Η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών προς άλλο κράτος - μέλος που προορίζονται για τις ένοπλες δυνάμεις οποιουδήποτε από τα κράτη που συμμετέχουν στο Βορειοατλαντικό Σύμφωνο, εκτός από το ίδιο το κράτος - μέλος προορισμού, για τη χρήση των ενόπλων δυνάμεων αυτών ή του πολιτικού προσωπικού που τις συνοδεύει ή για τον εφοδιασμό των λεσχών και των κυλικείων τους, εφόσον οι ένοπλες αυτές δυνάμεις υπηρετούν τον κοινό αμυντικό σκοπό.
- Οι αεροπορικές και θαλάσσιες μεταφορές προσώπων από το εσωτερικό της χώρας στο εξωτερικό και αντίστροφα, καθώς και οι στενά συνδεδεμένες με αυτές βοηθητικές υπηρεσίες.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

### 2.1 Λειτουργία του Φ.Π.Α.

Ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας είναι ο φόρος που επιβάλλεται στην προστιθέμενη αξία, δηλαδή στην αξία που προστίθεται σε ένα προϊόν, σε κάθε στάδιο παραγωγής η εμπορίας του και επιτρέπεται από τον κατά νόμο υπόχρεο σε βάρος του αντισυμβαλλομένου. Οι λόγοι οι οποίοι επιβάλλουν την εισαγωγή του ΦΠΑ στην Ελλάδα είναι οι εξής:

- Μείωση του οικονομικού, κοινωνικού και δημοσιονομικού κόστους της φορολογίας.
- Άσκηση απλής και δίκαιης φορολογικής και κοινωνικής πολιτικής.
- Εναρμόνιση των έμμεσων φόρων μέσα στην κοινότητα.

### 2.2 Χαρακτηριστικά Φ.Π.Α.

Οι φόροι έχουν δύο βασικά γνωρίσματα:

1. Αποτελούν **αναγκαστικό μέσο** μετάθεσης φόρων από τον ιδιωτικό στο δημόσιο τομέα.
2. Αποτελούν μονομερές μέσο, δηλαδή συνεπάγονται μόνο παροχή από τους ιδιωτικούς φορείς προς τους δημόσιους φορείς χωρίς αντίστοιχα ειδική αντιπαροχή των τελευταίων προς τους πρώτους.

### 2.3 Αντικείμενο του φόρου

Αντικείμενο του φόρου σύμφωνα με το άρθρο 2 του Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας είναι:

- Η **παράδοση αγαθών** και η **παροχή υπηρεσιών**, εφόσον πραγματοποιείται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από **υποκείμενο στο φόρο** που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα.
- Η **εισαγωγή αγαθών** στο εσωτερικό της χώρας.
- Η **ενδοκοινοτική απόκτηση** αγαθών που πραγματοποιείται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο, ο οποίος ενεργεί με αυτή την ιδιότητα, ή από **μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο**, όταν ο πωλητής είναι υποκείμενος στο φόρο, εγκατεστημένος σε άλλο κράτος μέλος και ενεργεί με αυτή την ιδιότητα και **δεν απαλλάσσεται από το φόρο** λόγω ύψους πραγματοποιηθέντος ετήσιου κύκλου εργασιών. Επιπλέον, η παράδοση αγαθών θεωρείται πως πραγματοποιείται στο εσωτερικό



της χώρας, εφόσον πρόκειται για αγαθά, τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται από τον προμηθευτή ή από άλλον που ενεργεί για λογαριασμό του από άλλο κράτος- μέλος στο εσωτερικό της χώρας και πληρούνται σωρευτικά οι εξής προϋποθέσεις:

- Η παράδοση αγαθών γίνεται προς υποκείμενο στο φόρο ή προς νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στο φόρο.
- Δεν πρόκειται για καινούρια μεταφορικά μέσα, ούτε για αγαθά ου παραδίδονται μετά από εγκατάσταση ή συναρμολόγηση, με ή χωρίς δοκιμή λειτουργίας, από τον προμηθευτή ή για λογαριασμό του.

## 2.4 Υποκείμενοι στο φόρο

Πρόσωπο υποκείμενο στο φόρο για σκοπούς Φ.Π.Α. θεωρείται:

- Κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξήγητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής.
- Κάθε πρόσωπο, το οποίο πραγματοποιεί περιστασιακά παράδοση ενός καινούριου μεταφορικού μέσου, το οποίο αποστέλλεται ή μεταφέρεται προς άλλο Κράτος Μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης.
- Το Ελληνικό Δημόσιο, οι Δήμοι, οι Κοινότητες και τα λοιπά Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου κατά το μέτρο που η μη υπαγωγή στο φόρο των δραστηριοτήτων τους οδηγεί σε στρέβλωση των όρων του ανταγωνισμού, ή εφόσον ασκούν τις παρακάτω δραστηριότητες:
  - Τηλεπικοινωνίες
  - Διανομή αερίου, ηλεκτρισμού, θερμικής ενέργειας
  - Μεταφορά αγαθών
  - Παροχή λιμενικών και αερολιμενικών υπηρεσιών
  - Μεταφορά προσώπων
  - Παράδοση καινούριων αγαθών που κατασκευάστηκαν για πώληση
  - Εργασίες γεωργικών μεσολαβητικών οργανισμών για αγροτικά προϊόντα, οι οποίες πραγματοποιούνται σύμφωνα με τους κανονισμούς που καθορίζουν την κοινή οργάνωση της αγοράς των προϊόντων αυτών
  - Εκμετάλλευση πανηγυριών και εκθέσεων εμπορικού χαρακτήρα
  - Εναποθήκευση
  - Δραστηριότητες εμπορικών διαφημιστικών γραφείων
  - Δραστηριότητες πρακτορείων ταξιδιών

- Εργασίες λεσχών και κυλικείων επιχειρήσεων, πρατηρίων και παρόμοιων καταστημάτων
- Δραστηριότητες οργανισμών ραδιοφώνου και τηλεόρασης εμπορικού χαρακτήρα.

## 2.5 Μη υποκείμενοι στο φόρο

Ένα πρόσωπο θεωρείται μη υποκείμενο στο φόρο για σκοπούς Φ.Π.Α. όταν:

- Δεν θεωρούμε πως ασκεί οικονομική δραστηριότητα κατά τρόπο ανεξήγητο όπως π.χ. οι μισθωτοί και λοιπά φυσικά πρόσωπα τα οποία συνδέονται με τον εργοδότη τους με σύμβαση εργασίας ή με οποιαδήποτε άλλη νομική σχέση που δημιουργεί δεσμούς εξάρτησης, όσον αφορά τους όρους εργασίας ή την αμοιβή και συνεπάγεται την ευθύνη του εργοδότη.
- Το Ελληνικό Δημόσιο, οι Δήμοι, οι Κοινότητες και τα λοιπά Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου για τις πράξεις παράδοσης αγαθών και παροχής υπηρεσιών που ενεργούν κατά την εκπλήρωση αποστολής τους, ακόμα και αν εισπράττουν τέλη, δικαιώματα ή εισφορές. Δηλαδή τα πρόσωπα αυτά εξαιρούνται από το φόρο μόνο για τις πράξεις κατά τις οποίες ενεργούν ως δημόσια εξουσία, ενώ για τις λοιπές πράξεις υπόκεινται στο φόρο.

## 2.6 Φ.Π.Α. Χρέωση- Πίστωση

Ο τρόπος με τον οποίο λειτουργεί ο συντελεστής φ.π.α.:

### Χρεώνεται:

1. Με το φόρο που αναλογεί στις αγορές επενδυτικών-κεφαλαιουχικών αγαθών, π.χ. μηχανήματα, κτίρια, έπιπλα σκεύη, μεταφορικά μέσα κ.α. ,που εκτός του ότι είναι περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης αποτελούν συγχρόνως και αξία ενεργού χρήσης γι' αυτή, δηλαδή χρησιμοποιούνται οπωσδήποτε για την απρόσκοπη λειτουργία της.
2. Με το φόρο που αναλογεί στις λήψεις υπηρεσιών ( σε αμοιβές τρίτων) π.χ από επιχειρήσεις που εκδίδουν τιμολόγια ή δελτία παροχής υπηρεσιών (σιδηρουργία, τόρνοι), μηχανουργία επισκευών, διαφημιστικά γραφεία ή από ελεύθερους επαγγελματίες (ηλεκτρολόγοι, εκκαθαριστές, λογιστές κ.α.), κ.λ.π.
3. Με το φόρο που αναλογεί στις αγορές ή στις εισαγωγές εμπορεύσιμων αγαθών (εισροές). Για παράδειγμα αγορές

- εμπορευμάτων ή προϊόντων, αναλώσιμων υλικών για τις επιχειρήσεις εκμεταλλεύσεων, αγορές πρώτων υλών κ.λ.π.
4. Με το φόρο που αντιστοιχεί στις αγορές υλικών συσκευασίας για τα μη επιστρεφόμενα, στις αγορές καυσίμων ως πηγή ενέργειας κ.α.
  5. Με το φόρο που αναλογεί στις εκπτώσεις τις οποίες χορηγεί η επιχείρηση στους πελάτες αρνητικά στη χρέωση.
  6. Με το φόρο που αντιστοιχεί στις δαπάνες για τις οποίες παρέχεται δικαίωμα φόρου, όπως είναι τα γενικά έξοδα (Ο.Τ.Ε., Δ.Ε.Η. κ.α.).
  7. Με το φόρο που αντιστοιχεί στις αγορές ή εισαγωγές κεφαλαιουχικών αγαθών. Για παράδειγμα οικόπεδα κτίρια κ.α. τα οποία είναι περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης, όμως δεν αποτελούν αξία ενεργού χρήσης, δηλαδή δεν χρησιμοποιούνται για την λειτουργία της.
  8. Με το φόρο (διάφορα) που μεταφέρεται στον επόμενο μήνα και αποτελεί χρεωστικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. του τρέχοντος μήνα για συμψηφισμό.
  9. Με το φόρο που καταβάλλεται με βάση τις περιοδικές δηλώσεις, την εκκαθαριστική δήλωση αποθεμάτων στο Δημόσιο.
  10. Με το φόρο που αντιστοιχεί στις επιστροφές πωλήσεων που ενεργούν οι πελάτες της αρνητικά στη χρέωση.

### **Πιστώνεται:**

1. Με το φόρο που αναλογεί στις παροχές υπηρεσιών και πάνω στα ακαθάριστα έσοδα, αφορά ξενοδοχεία ή άλλες επιχειρήσεις με εκμεταλλεύσεις, πάνω στα έσοδα από τους κλάδους εκμετάλλευσης τους.
2. Με το φόρο που αναλογεί στις πωλήσεις ή στις εξαγωγές εμπορεύσιμων αγαθών (εκροές) π.χ. πωλήσεις πρώτων υλών, προϊόντων ή εμπορευμάτων κ.λ.π. και πάνω στα ακαθάριστα έσοδα.
3. Με το φόρο που αντιστοιχεί στις πωλήσεις επενδυτικών και κεφαλαιουχικών αγαθών, δηλαδή μηχανημάτων, κτιρίων, οικοπέδων κ.α. και πάνω στα ακαθάριστα έσοδα.
4. Με το φόρο που επιστρέφεται από το Δημόσιο.
5. Με το φόρο (διάφορα) του τρέχοντος μήνα αυτού που μεταφέρεται στον επόμενο μήνα για συμψηφισμό.
6. Με το φόρο που αντιστοιχεί στα υλικά συσκευασίας που επιστρέφονται στους προμηθευτές, μόνο εάν αυτά παρακολουθούνται χωριστά από το περιεχόμενο τους.
7. Με το φόρο που αντιστοιχεί στις επιστροφές αγορών που ενεργούν οι προμηθευτές αρνητικά στη πίστωση.

## 2.7 Συντελεστές Φ.Π.Α

Οι συντελεστές του Φ.Π.Α. εκφράζουν το ποσοστό με το οποίο θα πολλαπλασιαστεί η φορολογητέα αξία για να βρεθεί ο Φ.Π.Α. Για τον υπολογισμό του Φ.Π.Α. εφαρμόζονται οι συντελεστές του Φ.Π.Α. που ισχύουν κατά το χρόνο που ο Φ.Π.Α. γίνεται απαιτητός από το Δημόσιο. Σύμφωνα με το άρθρο 17 του Ν. 1462/86, το οποίο αντικαταστάθηκε με το άρθρο 26 του Ν. 2093/92 οι συντελεστές υπολογισμού του Φ.Π.Α. που σήμερα ισχύουν είναι οι εξής :

- 1) Συντελεστής 0%, ο οποίος εμπεριέχεται στην **υγεία, την παιδεία, τα τσιγάρα και το νερό.**
- 2) Συντελεστής 5,5%, που εφαρμόζεται στα **βιβλία.**
- 3) Συντελεστής 13%, ο οποίος εφαρμόζεται στα **τρόφιμα και στα ποτά, εκτός των οινοπνευματωδών.**
- 4) Συντελεστής 23%, ο οποίος εφαρμόζεται για **όλα τα υπόλοιπα είδη καταναλώσεως.**

### **Μειωμένοι συντελεστές στα νησιά του Αιγαίου:**

Στην περιοχή των νησιών των νομών **Δωδεκανήσου, Σάμου, Λέσβου, Χίου, Κυκλάδων, καθώς και στα νησιά Σαμοθράκη, Σκόρο, Θάσο και Βόρειες Σποράδες,** εφαρμόζονται οι συντελεστές του Φ.Π.Α. μειωμένοι κατά 30% έναντι των συντελεστών που ισχύουν στην υπόλοιπη Ελλάδα. Οι συντελεστές που προκύπτουν από τη μείωση αυτή στρογγυλοποιούνται στην πλησιέστερη ακέραια μονάδα. Κατά συνέπεια **οι μειωμένοι συντελεστές είναι 3%, 6% και 13%.**

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

### 3.1 Έκπτωση Φ.Π.Α. - Επιστροφή του φόρου

- 1) Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει , από το φόρο που αναλογεί ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον όποιο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποδόσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Ειδικά για τα αγαθά επένδυσης τα δικαιώματα έκπτωσης κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης των αγαθών αυτών. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά τα μέρη που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο.
- 2) Εάν ιδιώτης πώληση σε άλλο κράτος μέλος καινούριο μεταφορικό μέσω δικαιούται να ζητήσει να του επιστραφεί ο ΦΠΑ που αναλογεί στην αξία της πώλησης με την υποβολή έκτακτης περιοδικής δήλωσης στην ΔΥΟ της κατοικίας του.
- 3) Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάτε κατά το χρονικό διάστημα που ο φόρος γίνεται απαιτητός και μπορεί να ασκηθεί εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:
  - βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών
  - νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου , από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν
  - στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών καθώς και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά.
  - νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου.
  - κυρωμένο αντίγραφο της έκτακτης περιοδικής δήλωσης
- 4) Δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον όποιο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες:
  - αγοράς, εισαγωγής, ή ενδοκοινοτικής απόκτησης καπνοβιομηχανικών προϊόντων

- αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης οινοπνευματωδών πότων εφόσον αυτά προορίζεται για την πραγματοποίηση μη φορολογικών πράξεων
- δεξιώσεων ψυχαγωγίας και φιλοξενίας γενικά
- στέγασης, τροφής, πότων μετακίνησης και ψυχαγωγίας για το προσωπικό ή τους εκπροσώπους της επιχείρησης
- αγοράς, εισαγωγής, ή ενδοκοινοτικής απόκτησης επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης μέχρι 9 θέσεων, μοτοποδήλατων, σκαφών και αεροσκαφών ιδιωτικής χρήσης που προσδιορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό καθώς και οι δαπάνες καύσιμων, επισκευής, συντήρησης, μίσθωσης, και κυκλοφορίας αυτών γενικά
- αγοράς εισαγωγής η ενδοκοινοτικής απόκτησης ειδών συσκευασίας των οποίων η παράδοση καλύπτεται από καταβαλλόμενη εγγύηση και των οποίων η περαιτέρω διακίνηση χωρίς φόρο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19.

### **3.2 Διαδικασίες επιστροφής του πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α.**

Διαδικασία και προϋποθέσεις επιστροφής του πιστωτικού υπολοίπου Φ Π Α. της κάθε φορολογικής περιόδου (Απόφαση Υπ. Οικον. 103179Ω/πολ. 1078/2.4.91)

Το πιστωτικό υπόλοιπο που προκύπτει μετά την έκπτωση του Φ.Π.Α των εκροών μέσα σε μια φορολογική περίοδο (μήνας, δίμηνο κλπ.) των εισροών από το Φ.Π.Α., επιστρέφεται στον υποκείμενο του Φ.Π.Α. (επιχείρηση βιοτεχνική, βιομηχανική, εμπορική ή παροχής υπηρεσιών), όταν αυτό προέρχεται από τις εξής πράξεις:

- Από πωλήσεις (εκροές) υπαγόμενες σε χαμηλότερο συντελεστή Φ.Π.Α. από εκείνο των αγορών (εισροών) τους.
- Από εξαγωγές εκτός της Κοινότητας αγαθών και υπηρεσιών που απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α.
- Από εισαγωγές, αγορές ή κατασκευές επενδυτικών αγαθών για τις οποίες ο επενδυτής δεν ακολούθησε τη διαδικασία της απόφασης Π. 2869/2389/87, καθώς και λήψεις υπηρεσιών που συνδέονται άμεσα με επενδυτικά αγαθά γενικά.
- Από εισαγωγές και αγορές αγαθών και υπηρεσιών που απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α. όπως π.χ. πλοίων, αεροσκαφών κλπ.

- Από πωλήσεις μηχανολογικού και λοιπού εξοπλισμού που ενεργούν οι επιχειρήσεις αυτού του είδους σε επενδυτές οι οποίοι κάνουν χρήση της διαδικασίας απαλλαγής και κατά συνέπεια δεν εισπράττουν Φ.Π.Α. κατά την πώληση, οπότε δικαιούνται επιστροφής του Φ.Π.Α. που κατέβαλαν κατά την αγορά ή την εισαγωγή του εξοπλισμού αυτού (Υπ. Εθν. Οικον. Εγκ. ΙΕ/6628/87).

Το ποσό του επιστρεφόμενου Φ.Π.Α. δεν μπορεί να υπερβεί το ποσό του Φ.Π.Α. που αναλογεί στις παραπάνω πράξεις β, δ και ε αν αυτές ήταν υποκείμενες στο Φ.Π.Α.

Ειδικά για τις επιχειρήσεις εφοδιασμού πλοίων ή αεροσκαφών και όταν ο υπολογισμός του Φ.Π.Α. που αναλογεί στις πράξεις αυτές είναι δύσκολος λόγω της ποικιλίας των αγαθών που υπάγονται σε διαφορετικούς συντελεστές Φ.Π.Α., ο υπολογισμός του ανώτατου επιστρεφόμενου ποσού γίνεται πολλαπλασιάζοντας το σύνολο των απαλλασσόμενων πράξεων που ενήργησε η επιχείρηση (εφοδιασμούς πλοίων - αεροσκαφών) με το μέσο σταθμικό συντελεστή των εισροών.

Ο μέσος σταθμικός συντελεστής εισροών προσδιορίζεται από το κλάσμα με αριθμητή το Φ.Π.Α. εισροών και παρανομαστή την αξία των φορολογητέων εισροών της ίδιας χρονικής περιόδου που καλύπτει το αίτημα επιστροφής.

Για την επιστροφή του Φ.Π.Α., η επιχείρηση υποβάλλει ειδική έντυπη αίτηση επιστροφής σε δύο αντίτυπα, στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Η αίτηση αυτή χορηγείται δωρεάν από την Δ.Ο.Υ. μπορεί να αφορά μία ή περισσότερες φορολογικές περιόδους ή ολόκληρη διαχειριστική περίοδο. Το ένα αντίτυπο της αίτησης, μαζί με τα σχετικά δικαιολογητικά, παραμένει υποχρεωτικά στη Δ.Ο.Υ., ενώ το δεύτερο επιστρέφει στο δικαιούχο. Πάνω στην αίτηση τίθεται σφραγίδα της Δ.Ο.Υ. και αναγράφεται η συγκεκριμένη ημέρα επιστροφής του Φ.Π.Α.

Το αιτούμενο ποσό του Φ.Π.Α. επιστρέφεται χωρίς έλεγχο εντός μηνός από την υποβολή της αίτησης κατά ποσοστό 90% με την υποβολή της αίτησης και το υπόλοιπο 10% με την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης. Πιο συγκεκριμένα: Για τις αιτήσεις που υποβάλλονται από 1-10 κάθε μήνα, ως ημερομηνία επιστροφής ορίζεται η 10η ημέρα του επόμενου μήνα, για τις αιτήσεις που υποβάλλονται από 11-20 κάθε μήνα ορίζεται η 20η ημέρα του επόμενου μήνα και για τις αιτήσεις που υποβάλλονται από 21 - 31 κάθε μήνα ως ημερομηνία επιστροφής καθορίζεται η τελευταία ημέρα του επόμενου μήνα. Οι ημερομηνίες αυτές είναι δεσμευτικές για τη Δ.Ο.Υ. (Εγκ. Υπ. Οικ.1045781/7.4.95). Αν τα δικαιολογητικά επιστροφής είναι ελλιπή, η ημερομηνία καθορίζεται εκ νέου στην ίδια αρχική αίτηση με νέα σφραγίδα.

Κατ' εξαίρεση, για υποκείμενους στο Φ.Π.Α., των οποίων οι τρεις τελευταίες χρήσεις έχουν περαιωθεί με τακτικό έλεγχο (και όχι με τις

εκάστοτε αποφάσεις που εκδίδονται για την περαίωση εκκρεμών υποθέσεων) και χωρίς απόρριψη των βιβλίων της επιχείρησης ή χωρίς να υφίστανται σοβαρές ουσιαστικές φορολογικές παραβάσεις, η επιστροφή του Φ.Π.Α. γίνεται κατά 100%, το ίδιο ισχύει και στις περιπτώσεις που η αίτηση περιλαμβάνει ολόκληρη διαχειριστική περίοδο.

Για τις επιχειρήσεις που υποβάλλουν αίτηση επιστροφής του Φ.Π.Α. για πρώτη φορά, θα γίνεται πρώτα προσωρινός έλεγχος με βάση τα βιβλία και τα παραστατικά της επιχείρησης και του χώρου εγκατάστασης όταν πρόκειται για επενδύσεις και στη συνέχεια, μέσα στην ίδια πάλι προθεσμία του ενός μηνός (δηλαδή για αιτήσεις από 1-10 του κάθε μήνα την 10η του επόμενου μήνα κλπ.) από την υποβολή της αίτησης πραγματοποιείται η επιστροφή του Φ.Π.Α.

Μαζί με την πιο πάνω αίτηση συνυποβάλλονται :

- Φωτοαντίγραφα των περιοδικών δηλώσεων για τη χρονική περίοδο που ζητείται η επιστροφή, εφόσον δεν έχει υποβληθεί η εκκαθαριστική δήλωση.
- Ειδικά για τις κατασκευές ακινήτων, την πρώτη φορά που υποβάλλεται αίτημα επιστροφής, σχετικά με την κατασκευή αυτή, θα πρέπει να προσκομισθεί σε φωτοτυπία και η σχετική μελέτη της επένδυσης και στη συνέχεια για κάθε στάδιο κατασκευής πιστοποίηση των εκτελεσθέντων εργασιών υπογεγραμμένη από τον επιβλέποντα μηχανικό.
- Επίσης, υποβάλλεται από τον ενδιαφερόμενο υπεύθυνη δήλωση του Ν. 1599/1986, με την οποία δηλώνεται ότι τα επενδυτικά αγαθά δεν προορίζονται για μεταπώληση, ότι θα χρησιμοποιηθούν για την πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων ή απαλλασσόμενων με δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. των εισροών, καθώς και τον τόπο εγκατάστασης τους.

### **3.3 Προσδιορισμός του εκπιπόμενου pro-rata**

Σε περίπτωση που ο υποκείμενος στο φόρο χρησιμοποιεί αγαθά και υπηρεσίες για την πραγματοποίηση πράξεων, για μερικές από τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης, ο εκπιπόμενος φόρος ορίζεται σε ποσοστό στα εκατό του συνολικού ποσού του φόρου των κοινών αυτών εισροών. Το ποσοστό αυτό βρίσκεται με βάση κλάσμα που έχει ως αριθμητή το ποσό του ετήσιου κύκλου εργασιών, χωρίς φόρο προστιθέμενης αξίας, που αφορά πράξεις για τις οποίες παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου και ως παρανομαστή το ποσό των πράξεων που αναφέρονται στον αριθμητή, καθώς και των πράξεων για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης. Στον παρανομαστή του κλάσματος συμπεριλαμβάνονται επίσης και οι επιδοτήσεις,



επιχορηγήσεις, οικονομικές ενισχύσεις, οι οποίες δεν αποτελούν μέρος της φορολογητέας αξίας, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 19.

Το δεκαδικό μέρος του ποσοστού που προκύπτει από την εφαρμογή του κλάσματος της προηγούμενης παραγράφου στρογγυλοποιείται στην αμέσως μεγαλύτερη ακέραια μονάδα.

Επιπλέον για τον προσδιορισμό του ποσοστού της παραγράφου 1 δε λαμβάνονται υπόψη τα ποσά που προέρχονται:

- από παράδοση αγαθών που χρησιμοποιούνται από υποκείμενο στο φόρο για πάγια εκμετάλλευση στην επιχείρηση,
- από παρεπόμενες πράξεις σε ακίνητα, ή από χρηματοδοτικές, εφόσον πρόκειται για παρεπόμενες της κύριας δραστηριότητας πράξεις.

Το ποσοστό που βρίσκεται με τον πιο πάνω τρόπο λαμβάνεται υπόψη για την εκκαθάριση του εκπιπόμενου φόρου του έτους στο οποίο αφορά και για την υποβολή των περιοδικών δηλώσεων του επόμενου έτους.

Σε περίπτωση που κατά το χρόνο υποβολής των περιοδικών δηλώσεων δεν υπάρχουν σχετικά στοιχεία ή αυτά που υπάρχουν δεν είναι πλήρη, ο προσδιορισμός του ποσοστού γίνεται προσωρινά από τον υποκείμενο στο φόρο.

Κατά παρέκκλιση των πιο πάνω διατάξεων, με απόφαση του αρμόδιου Προϊσταμένου ΔΟΥ, μπορεί:

- να επιτραπεί στον υποκείμενο στο φόρο ή να υποχρεωθεί αυτός να προσδιορίσει ένα ποσοστό για κάθε τομέα της δραστηριότητάς του, εφόσον για καθέναν από αυτούς τηρούνται ιδιαίτεροι λογαριασμοί στα βιβλία που προβλέπουν οι διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων,
- να επιτραπεί στον υποκείμενο στο φόρο ή να υποχρεωθεί αυτός να ενεργήσει την έκπτωση, ανάλογα με την πραγματική διάθεση των αγαθών ή τη χρήση των υπηρεσιών, εφόσον τηρούνται ιδιαίτεροι λογαριασμοί στα βιβλία που προβλέπουν οι διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων.

Προκειμένου για πράξεις σε ακίνητα που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 6, η έκπτωση του φόρου εισροών ενεργείται σύμφωνα με το ποσοστό συμμετοχής της κάθε ιδιοκτησίας στο συνολικό φόρο εισροών, ο οποίος διαμορφώνεται με βάση την πραγματική διάθεση των αγαθών και υπηρεσιών ανά οικοδομή, όπως προκύπτει από τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ.

Ο φόρος που αναλογεί σε πράξεις που δεν παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης εκπίπτει ολόκληρος, εφόσον, για κάθε διαχειριστική περίοδο, δεν υπερβαίνει το ποσό των τριάντα (30) ευρώ.

Στην περίπτωση παράδοσης καινούργιου μεταφορικού μέσου, που απαλλάσσεται, σύμφωνα με την περίπτωση β της παραγράφου 1 του

άρθρου 28, ο προς έκπτωση φόρος δεν μπορεί να υπερβεί το ποσό του φόρου που αναλογεί στην αξία παράδοσης.

### **3.4 Στο κλάσμα της pro-rata περιλαμβάνονται**

Στο κλάσμα της pro- rata περιλαμβάνονται τα εξής:

- δημοτικός φόρος, ο οποίος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 του κώδικα ΦΠΑ αποτελεί στοιχείο φορολογητέας αξίας και κατά συνέπεια ως πράξη φορολογητέα περιλαμβάνει και στον αριθμητή και στον παρανομαστή του κλάσματος της pro- rata και
- πωλήσεις ακινήτων.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4**

### **4.1 Φορολογητέες πράξεις**

Στον ΦΠΑ υπόκεινται οι πράξεις που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο έδαφος ενός κράτους μέλους από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με την ιδιότητα αυτή, καθώς και οι εισαγωγές που πραγματοποιούνται από οποιονδήποτε.

#### **4.1.1 Παράδοση αγαθών**

Ως παράδοση αγαθών θεωρείται, κατά την έννοια του άρθρου 2, η διάθεση από υποκείμενο στο φόρο αγαθών της επιχείρησης του για τις ανάγκες της, εφόσον πρόκειται για αγαθά που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 30, για τα οποία δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου σε περίπτωση απόκτησης τους από άλλον υποκείμενο στο φόρο.

Οι πράξεις που θεωρούνται παραδόσεις αγαθών υποκείμενες στο Φ.Π.Α. σύμφωνα με το άρθρο 5 είναι οι εξής:

- Κάθε πράξη με την οποία μεταβιβάζεται το δικαίωμα να διαθέτει κάποιος ως κύριος, ενσώματα κινητά αγαθά καθώς και ακίνητα.
- Ως ενσώματα αγαθά θεωρούνται και οι φυσικές δυνάμεις ή ενέργειες που μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο συναλλαγής, όπως είναι η παροχή ηλεκτρικού ρεύματος, αερίου, ψύχους και θερμότητας και για την μεταβίβασή τους, απαιτείται συμβολαιογραφικό έγγραφο.
- Η πώληση αγαθών με τον όρο παρακράτησης κυριότητας μέχρις ότου εξοφληθεί ολόκληρη η αξία του αγαθού. Εδώ, παρόλο που η κυριότητα του αγαθού αναβάλλεται, η παράδοση θεωρείται ότι γίνεται κατά τη συνομολόγηση της σύμβασης, όπως γίνεται και με τις πωλήσεις με δόσεις. Τέλος ο Φ.Π.Α. καταβάλλεται εφάπαξ σε ολόκληρη την αξία του τιμήματος κατά την πώληση.
- Κατά την πώληση ή αγορά αγαθών από παραγγελιοδόχο που ενεργεί στο όνομά του, οπότε αυτός θεωρείται αγοραστής ή πωλητής, ως προς τον παραγγελέα.
- Η μεταβίβαση κυριότητας αγαθού, με καταβολή αποζημίωσης, που ενεργείται κατόπιν επιταγής δημόσιας αρχής ή στο όνομά της ή σε εκτέλεση νόμου. Για παράδειγμα, η αποζημίωση λόγω επίταξης αγαθών από το κράτος.

Η νόμιμη αυτή αποζημίωση υπόκειται σε Φ.Π.Α.. Ως προς τα ακίνητα, προϋπόθεση επιβολής του φόρου είναι να πρόκειται περί καινούριων ακινήτων.

- Δεν θεωρείται ως παράδοση αγαθών υποκείμενη στο Φ.Π.Α. η μεταβίβαση μιας επιχείρησης ως συνόλου ή μέρους ή κλάδου λειτουργικά ανεξάρτητου, από χαριστική ή επαχθή αιτία, εφόσον αυτός που αποκτά τα αγαθά υπεισέρχεται ως διάδοχος στα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις του προσώπου που τα μεταβιβάζει, δηλαδή γίνεται υποκείμενος στο Φ.Π.Α..

Αντίθετα, όταν το πρόσωπο που μεταβιβάζει ή το πρόσωπο που αποκτά τα αγαθά ενεργεί πράξεις για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α., η μεταβίβαση υπόκειται σε Φ.Π.Α..

Επίσης, δεν υπόκεινται σε Φ.Π.Α. οι εισφορές των εταίρων ή μετόχων λόγω συμμετοχής τους στο κεφάλαιο της εταιρείας, ούτε οι απορροφήσεις, οι συγχωνεύσεις και οι μετατροπές εταιρειών.

#### **4.1.2 Παράδοση ακινήτων**

Ως παράδοση ακινήτων θεωρείται η μεταβίβαση αποπερατωμένων ή ημιτελών κτιρίων ή τμημάτων τους και του οικοπέδου που μεταβιβάζεται μαζί με αυτά, εφόσον πραγματοποιείται πριν από την πρώτη εγκατάσταση σε αυτά.

Για την εφαρμογή του παρόντος νόμου θεωρούνται:

1. ως κτίρια, τα κτίσματα και οι κατασκευές που συνδέονται με σταθερό και μόνιμο τρόπο με τα κτίσματα ή με το έδαφος.
2. και επίσης, ως πρώτη εγκατάσταση εννοείται οποιαδήποτε πρώτη χρήση του ακινήτου μετά την ανέγερσή του, όπως η μίσθωση, η ιδιοκατοίκηση, η ιδιόχρηση ή άλλη χρήση. Η πρώτη εγκατάσταση πραγματοποιείται επίσης μετά το πέρας της πενταετίας από την ημερομηνία έκδοσης της οικοδομικής άδειας.

Επιπλέον, παράδοση ακινήτων θεωρείται:

1. η μεταβίβαση της υψηλής κυριότητας, η σύσταση ή η παραίτηση από το δικαίωμα προσωπικής δουλείας, καθώς και η μεταβίβαση του δικαιώματος άσκησης της επικαρπίας των ακινήτων.
2. η εκτέλεση εργασιών στα ακίνητα, με μίσθωση έργου ανεξάρτητα αν διαθέτει τα υλικά ο εργοδότης ή ο εργολάβος. Όταν λέμε εργασίες, εννοούμε:
  - εσκαφές
  - κατεδαφίσεις ή κατασκευή οικοδομών οδών, γεφυρών, υδραγωγείων, υδραυλικών και αποχετευτικών έργων, ηλεκτρολογικών και μηχανολογικών εγκαταστάσεων και τεχνικών γενικά έργων

- καθώς και οι συμπληρώσεις, επεκτάσεις, διαρρυθμίσεις και επισκευές των έργων αυτών.

### 4.1.3 Παροχή υπηρεσιών

Ως παροχή υπηρεσιών θεωρείται κάθε πράξη που δεν συνιστά παράδοση αγαθών.

Για άρση κάθε αμφιβολίας διευκρινίζεται από το νόμο ότι η πράξη της παροχής υπηρεσιών μπορεί να συνίσταται και:

- Μεταβίβαση ή παραχώρηση ενός άυλου αγαθού, όπως διπλώματα ευρεσιτεχνίας, δικαιώματα πνευματικής περιουσίας και εμπορικά σήματα. Όσον αναφορά στη φήμη και πελατεία, δεν υπόκειται σε Φ.Π.Α. κατά τη μεταβίβαση της επιχείρησης ως συνόλου.
- Υποχρέωση για παράλειψη ή ανοχή πράξεως, όπως για παράδειγμα όταν ο Π καταβάλλει ένα χρηματικό ποσό στον Ρ με την υποχρέωση του Ρ να μην εμπορεύεται συγκεκριμένα προϊόντα όμοια με εκείνα του Π σε μία καθορισμένη περιφέρεια.
- Εκμετάλλευση ξενοδοχείων, επιπλωμένων δωματίων και οικιών, κατασκηνώσεων και παρόμοιων εγκαταστάσεων. Ως ξενοδοχειακή επιχείρηση εννοείται αυτή που εκτός από κατάλυμα σε πελάτες προσφέρει και λοιπές υπηρεσίες, όπως καθαριότητα δωματίου, κοινόχρηστων χώρων κ.α. Αντίθετα, τα έσοδα από την ενοικίαση οικίας ή επιπλωμένων ή μη δωματίων, χωρίς την παροχή των προαναφερθέντων ξενοδοχειακών υπηρεσιών, απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α. θεωρούνται έσοδα από εκμίσθωση ακινήτου και όχι από εκμετάλλευση ξενοδοχειακής επιχείρησης. Όμως, η ολική εκμίσθωση ξενοδοχειακών μονάδων δεν υπάγεται στο Φ.Π.Α., αλλά μπαίνει τέλος χαρτοσήμου (3,60%). Αναφορικά με την εκμετάλλευση κατασκηνώσεων, υπάγονται στο Φ.Π.Α. τα ακαθάριστα έσοδα που προκύπτουν από τις παρεχόμενες υπηρεσίες στάθμευσης, φύλαξης, παροχής χώρων υγιεινής και από την παράδοση διαφόρων αγαθών που προσφέρονται.
- Εκμετάλλευση χώρων στάθμευσης κάθε είδους μεταφορικών μέσων και τροχόσπιτων, δηλαδή οι χώροι πάρκινγκ, γκαράζ, μαρίνες κ.α. Διευκρινίζεται ότι ο Φ.Π.Α. επιβάλλεται μόνο αν ταυτόχρονα παρέχονται και υπηρεσίες, όπως φύλαξη ή διευκόλυνση στο παρκάρισμά.
- Διάθεση τροφής και ποτών από εστιατόρια, ζαχαροπλαστεία, κέντρα διασκέδασης και παρόμοιες επιχειρήσεις. πιο συγκεκριμένα, μόνο αν πρόκειται για επιτόπια κατανάλωση σε χώρους που παρέχουν τραπέζια, σερβίτσια κλπ. Και όχι για παραλαβή σε πακέτο, οπότε πρόκειται για παράδοση αγαθών.

- Εκτέλεση υπηρεσίας με καταβολή αποζημίωσης κατόπιν επιταγής δημόσιας αρχής ή στο όνομά της ή σε εκτέλεση νόμου. Ενδείκνυται η παροχή υπηρεσιών να πραγματοποιείται από ανεξάρτητο φορολογούμενο και μισθωτό. Για παράδειγμα, οι ορκωτοί λογιστές πραγματογνώμονες (οι ελευθέρως ασκούντες το επάγγελμα) και οι μηχανικοί εντεταλμένοι στη εκτίμηση ζημιών.
- Μίσθωση βιομηχανοστασίων και χρηματοθυρήδων. Σαν βιομηχανοστάσιο θεωρούνται και οι εγκαταστάσεις ψύξης, τα ελαιοτριβεία, οι εγκαταστάσεις σταυλισμού μεγάλων ζώων και άλλα παρόμοια.

#### 4.1.4 Εισαγωγή αγαθών

Ως εισαγωγή αγαθών θεωρείται:

- Η είσοδος στο εσωτερικό της χώρας αγαθών που δεν πληρούν τις προϋποθέσεις των άρθρων 9 και 10 «Συνθήκης περί Ιδρύσεως της Ευρωπαϊκής Κοινότητας» ή προκειμένου για αγαθά υπαγόμενα στη Συνθήκη περί Ιδρύσεως της Ευρωπαϊκής Κοινότητας Άνθρακα και Χάλυβα, που δεν βρίσκονται σε ελεύθερη κυκλοφορία
- Η είσοδος στο εσωτερικό της χώρας αγαθών προερχόμενων από τρεις χώρες, εκτός από αυτά που αναφέρονται στην παραπάνω περίπτωση.

Επίσης, στην εισαγωγή αγαθών φορολογείται αντικειμενικά αυτή καθ' αυτή η πράξη της εισόδου των αγαθών, από χώρες εκτός της κοινότητας, ανεξάρτητα από το πρόσωπο που ενεργεί την εισαγωγή, σε αντίθεση με τις πράξεις που πραγματοποιούνται στο εσωτερικό της χώρας (παράδοση αγαθών και παροχή υπηρεσιών), οι οποίοι υπάγονται στο φόρο όταν πραγματοποιούνται από υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα.

## 4.2 Ενδοκοινοτικές συναλλαγές

### 4.2.1 Ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών

Ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών πρόκειται μόνον όταν τα αγαθά μεταφέρονται από το ένα κράτος μέλος σε άλλο. Πραγματοποιείται όταν τα αγαθά τα οποία πωλούνται από υποκείμενο στο φόρο στο κράτος μέλος αναχώρησης αποκτώνται σε άλλο κράτος μέλος άφιξης από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με την ιδιότητα του αυτή ή από μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο, καθώς και όταν αποκτώνται από οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο καινούρια μεταφορικά μέσα και προϊόντα που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης.

- Οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών από νομικά πρόσωπα μη υποκείμενα στο φόρο και από ορισμένες κατηγορίες απαλλασσομένων υποκειμένων, εφόσον δεν υπερβαίνουν ένα κατώτερο όριο 10.000 ευρώ ετησίως, εκτός αν ο αγοραστής επιλέξει να υπαχθεί στο φόρο.
- Οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις μεταχειρισμένων αγαθών και αντικειμένων καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας, εφόσον ο πωλητής είναι υποκείμενος στο φόρο μεταπωλητής ή διοργανωτής δημοπρασιών και εφόσον τα αγαθά αυτά έχουν υπαχθεί σε Φ.Π.Α., σύμφωνα με το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους.

#### **4.2.2 Ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών**

Ενδοκοινοτική παράδοση είναι η παράδοση αγαθών, που τα αγαθά αποστέλλονται ή μεταφέρονται σε άλλο Κράτος-Μέλος από τον πωλητή ή τον παραλήπτη ή από άλλον που ενεργεί για λογαριασμό τους, τους άλλον υποκείμενο στο φόρο ή τους μη υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο, το οποίο υπό προϋποθέσεις καθίσταται υποκείμενο στο Φ.Π.Α.

Η παράδοση αυτή, που πριν την κατάργηση των φορολογικών συνόρων θεωρείτο εξαγωγή, στα πλαίσια του μεταβατικού καθεστώτος(μετά την 1/1/1993)θεωρείται ενδοκοινοτική παράδοση. Σύμφωνα με τους διατάξεις αφενός του κοινοτικού (άρθρου 28γ τους 6ης οδηγίας)και αφετέρου του εθνικού δικαίου(άρθρο 28 του Ν.2859/2000)η ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών απαλλάσσεται από Φ.Π.Α.

Απαραίτητες προϋποθέσεις για την απαλλαγή είναι η φυσική μεταφορά του αγαθού από την Ελλάδα σε άλλο Κράτος-Μέλος και η τιμολόγηση να γίνεται μεταξύ δύο υποκειμένων και εγγεγραμμένων στο σύστημα VIES.

Μπορούν να διακρίνουμε τους ενδοκοινοτικές παραδόσεις σε:

- απλές παραδόσεις (π.χ. παράδοση από την Ελλάδα στην Ιταλία)
- τριγωνικές παραδόσεις (π.χ. παράδοση αγαθών στη Γερμανία, τα οποία τους ο Έλληνας πωλητής αγόρασε από την Ιταλία),
- παράδοση αγαθών που υπόκειται σε Ειδικό Φόρο Κατανάλωσης (π.χ. παράδοση λικέρ από την Ελλάδα στην Ολλανδία),
- μεταφορά αγαθών επιχείρησης σε άλλο Κράτος-Μέλος (π.χ. μεταφορά εμπορεύσιμων αγαθών μιας ελληνικής επιχείρησης στο Βέλγιο για προσωρινή αποθήκευση και μεταγενέστερη πώληση) κ.λ.π.

## 4.3 Τόποι πραγματοποίησης φορολογητέων πράξεων

### 4.3.1 Τόπος παράδοσης αγαθών

Ο τόπος παράδοσης αγαθών θεωρείται ότι βρίσκεται:

- στον τόπο όπου βρίσκονται τα αγαθά κατά το χρόνο παράδοσης τους (εφόσον τα αγαθά δεν μεταφέρονται ούτε αποστέλλονται)
- στον τόπο όπου βρίσκονται τα αγαθά κατά τον χρόνο αναχώρησης της αποστολής ή της μεταφοράς με προορισμό τον αποκτώντα (σε περίπτωση αποστολής ή μεταφοράς των αγαθών)
- στον τόπο αναχώρησης της μεταφοράς επιβατών (εφόσον το αγαθό πωλείται επάνω σε πλοίο, αεροσκάφος ή τρένο)
- στον τόπο όπου βρίσκεται ο αγοραστής (σε περίπτωση παράδοσης αερίου μέσω συστήματος διανομής φυσικού αερίου εντός της ΕΕ ή οποιουδήποτε δικτύου συνδέεται με το εν λόγω σύστημα, παράδοσης ηλεκτρικής ενέργειας ή παράδοσης ενέργειας θέρμανσης ή ψύξης μέσω δικτύων θέρμανσης ή ψύξης).

### 4.3.2 Τόπος παροχής υπηρεσιών

Ο τόπος παροχής υπηρεσιών σε υποκείμενους στο φόρο είναι η έδρα της οικονομικής δραστηριότητας του αποκτώντα ή εφόσον οι υπηρεσίες παρέχονται με μόνιμη εγκατάσταση που ο αποκτών διατηρεί αλλού, ο τόπος που βρίσκεται η εν λόγω μόνιμη εγκατάσταση ή έλλειψη εγκατάστασης, ο τόπος όπου ο αποκτών έχει τη μόνιμη κατοικία ή τη συνήθη διαμονή του.

Ο τόπος παροχής υπηρεσιών σε μη υποκείμενους στο φόρο θεωρείται ότι είναι ο τόπος όπου ο προμηθευτής έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας, ή εφόσον οι υπηρεσίες παρέχονται από μόνιμη εγκατάσταση που ο προμηθευτής διατηρεί αλλού, ο τόπος που βρίσκεται η εν λόγω μόνιμη εγκατάσταση, ο τόπος όπου ο προμηθευτής έχει τη μόνιμη κατοικία ή τη συνήθη διαμονή του.

Εντούτοις, προβλέπονται ορισμένες εξαιρέσεις σε αυτούς τους γενικούς κανόνες, οι οποίες αφορούν, μεταξύ άλλων, τις παροχές υπηρεσιών που συνδέονται με ακίνητα, μεταφορά επιβατών και μεταφορά αγαθών, τις παροχές υπηρεσιών σχετικά με πολιτιστικές, καλλιτεχνικές, αθλητικές, επιστημονικές, εκπαιδευτικές, ψυχαγωγικές δραστηριότητες, τις παροχές υπηρεσιών εστίασης και τροφοδοσίας καθώς και βραχυπρόθεσμης ενοικίασης μεταφορικών μέσων. Κύριος στόχος των εξαιρέσεων αυτών είναι να εξασφαλιστεί ότι η υπηρεσία φορολογείται στον τόπο στον οποίο θα καταναλωθεί πράγματι η υπηρεσία.



Σε σχέση με τις τρίτες χώρες, προκειμένου να αποφευχθούν περιπτώσεις διπλής φορολόγησης, μη φορολογήσιμης ή στρεβλώσεων του ανταγωνισμού, τα κράτη μέλη μπορούν να θεωρούν:

- ότι ο τόπος παροχής ορισμένων υπηρεσιών, ο οποίος βρίσκεται στο έδαφος τους, βρίσκεται εκτός ΕΕ, όταν η πραγματική χρησιμοποίηση και εκμετάλλευση πραγματοποιείται εκτός ΕΕ
- ότι ο τόπος παροχής ορισμένων υπηρεσιών, ο οποίος βρίσκεται εκτός ΕΕ, βρίσκεται στο έδαφος του κράτους μέλους, όταν η πραγματική χρησιμοποίηση και εκμετάλλευση πραγματοποιείται στο έδαφος του κράτους μέλους.

### **4.3.3 Τόπος εισαγωγής αγαθών**

Ο τόπος εισαγωγής αγαθών είναι το κράτος μέλος στο έδαφος του οποίου βρίσκονται τα αγαθά κατά το χρόνο εισόδου τους στην ΕΕ.

### **4.3.4 Τόπος ενδοκοινοτική απόκτησης αγαθών**

Ως τόπος ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών θεωρείται ο τόπος όπου βρίσκονται τα αγαθά κατά το χρόνο άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς προς τον αποκτώντα.

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

Για την παρούσα εφαρμογή της παραγράφου θεωρείται ότι η ενδοκοινοτική απόκτηση φορολογήθηκε στο άλλο κράτος μέλος, όπου πραγματοποιήθηκε η άφιξη αγαθών, εφόσον:

- a) Ο αποκτών αποδεικνύει ότι πραγματοποίησε την απόκτηση αυτή με σκοπό την πραγματοποίηση μεταγενέστερης παράδοσης αγαθών εντός του άλλου κράτους μέλους και για την οποία παράδοση υπόχρεος για την καταβολή του φόρου έχει οριστεί ο παραλήπτης των αγαθών, ο οποίος είναι εγγεγραμμένος στο μητρώο Φ.Π.Α. εντός του άλλου κράτους μέλους και
- b) Ο αποκτών έχει εκπληρώσει τις υποχρεώσεις που προβλέπονται σύμφωνα με το νόμο.

## 4.4 Γένεση φορολογικής υποχρέωσης

### 4.4.1 Χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης στην παράδοση αγαθών και στην παροχή υπηρεσιών

Σύμφωνα με το άρθρο 16 του Νόμου περί Φ.Π.Α. η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος γίνεται απαιτητός από το Δημόσιο κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η παράδοση των αγαθών και η παροχή των υπηρεσιών. Η παράδοση των αγαθών συντελείτε κατά το χρόνο κατά τον οποίο τα αγαθά τίθενται στη διάθεση του προσώπου που τα αποκτά. Όταν ο προμηθευτής των αγαθών αναλαμβάνει την υποχρέωση αποστολής τους, η παράδοση συντελείτε κατά το χρόνο κατά τον οποίο αρχίζει η αποστολή, εκτός αν ο προμηθευτής αναλαμβάνει και την υποχρέωση συναρμολόγησης ή εγκατάστασης των αγαθών, οπότε η παράδοση συντελείτε κατά το χρόνο αποπεράτωσης των εργασιών αυτών.

#### **Ειδικότερα, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται:**

- a) Κατά το χρόνο έκδοσης του τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση τιμολογίου στις περιπτώσεις που, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, παρέχεται η ευχέρεια έκδοσης των στοιχείων αυτών σε χρόνο μεταγενέστερο της παράδοσης των αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών.
- b) Κατά το χρόνο είσπραξης της αντιπαροχής σε περίπτωση παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών που πραγματοποιούνται ύστερα από επιταγή δημόσιας αρχής ή στο όνομά της ή σε εκτέλεση νόμου.
- c) Κατά το χρόνο που έχει συμφωνηθεί η καταβολή κάθε δόσης σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών, για τις οποίες η αντιπαροχή καταβάλλεται περιοδικά.
- d) Κατά το χρόνο έκδοσης του τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση τιμολογίου και το αργότερο τη 15η του επόμενου μήνα από αυτόν κατά τον οποίο γεννήθηκε η φορολογική υποχρέωση, προκειμένου για παραδόσεις αγαθών που απαλλάσσονται από το φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 28.
- e) προκειμένου για παροχή υπηρεσιών, κατά το χρόνο έκδοσης του φορολογικού στοιχείου, όταν αυτό εκδίδεται σε χρόνο προγενέστερο της παροχής των υπηρεσιών. Ειδικά για τις πράξεις που προβλέπουν οι διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 περίπτωση α' του Άρθρου 6 και της παραγράφου 2 περίπτωση γ' του Άρθρου 7, δηλαδή για τα ακίνητα, η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά το χρόνο:
  - υπογραφής του οριστικού συμβολαίου,

- σύνταξης της έκθεσης κατακύρωσης στην περίπτωση εκούσιου ή αναγκαστικού πλειστηριασμού και μέχρι τη σύνταξη της περίληψης κατακυρωτικής έκθεσης,
- μεταγραφής στις λοιπές περιπτώσεις που δεν απαιτείται η κατάρτιση συμβολαιογραφικού εγγράφου,
- πραγματοποίησης των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του Άρθρου 7,
- υπογραφής προσυμφώνου, με τον όρο της αυτοσύμβασης που προβλέπει το Άρθρο 235 του Αστικού Κώδικα εφόσον καταβλήθηκε ολόκληρο το τίμημα και παραδόθηκε η νομή του ακινήτου.

#### **4.4.2 Χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών**

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

Επίσης, όταν ο προμηθευτής των αγαθών αναλαμβάνει την υποχρέωση αποστολής τους, η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών πραγματοποιείται κατά το χρόνο κατά τον οποίο αρχίζει η αποστολή. Δηλαδή, για να θεωρηθεί ως ενδοκοινοτική απόκτηση μια παράδοση αγαθών που πραγματοποιείται σε άλλο κράτος - μέλος θα πρέπει οπωσδήποτε να γίνει και η αποστολή ή η μεταφορά των αγαθών αυτών από το άλλο κράτος - μέλος στο εσωτερικό της χώρας. Κατά συνέπεια αν τα αγαθά παραμείνουν στο κράτος - μέλος όπου έγινε η παράδοση, για οποιονδήποτε λόγο, τότε δεν θεωρείται ότι πραγματοποιείται ενδοκοινοτική απόκτηση στο εσωτερικό της χώρας και επομένως δεν οφείλεται Φ.Π.Α. στην Ελλάδα. Για την πράξη αυτή θα πρέπει να καταβληθεί Φ.Π.Α. στο άλλο κράτος - μέλος ως παράδοση αγαθών που πραγματοποιήθηκε εντός του κράτους αυτού.

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

#### **4.4.3 Χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης στην εισαγωγή αγαθών**

Η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος γίνεται απαιτητός από το Δημόσιο, κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η εισαγωγή των αγαθών, σύμφωνα με το άρθρο 10 του παρόντος. Όταν αγαθά τίθενται από τη στιγμή της εισαγωγής τους, σε ένα από τα καθεστώτα, που προβλέπονται στα εδάφια αα και ββ της περίπτωσης β της παραγράφου 1 του άρθρου 25, σε καθεστώς προσωρινής εισαγωγής με πλήρη απαλλαγή από εισαγωγικούς δασμούς, σε καθεστώς εξωτερικής διαμετακόμισης ή σε ένα από τα καθεστώτα που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 61, η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος γίνεται απαιτητός κατά το χρόνο κατά τον οποίο τα αγαθά εξέρχονται από τα καθεστώτα αυτά στο εσωτερικό της χώρας.

Όταν τα εισαγόμενα αγαθά υπόκεινται σε δασμούς, γεωργικές εισφορές ή φόρους ισοδυνάμου αποτελέσματος, που έχουν θεσπισθεί στα πλαίσια κοινής πολιτικής, η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος γίνεται απαιτητός κατά το χρόνο που η φορολογική υποχρέωση γεννάται και γίνονται απαιτητές από το Δημόσιο οι παραπάνω επιβαρύνσεις. Για σκάφη αναψυχής, τα οποία βρίσκονταν σε καθεστώς προσωρινής εισαγωγής στο εσωτερικό της χώρας κατά την 31.12.1992 βάσει δελτίων κίνησης που έχουν χορηγήσει οι αρμόδιες τελωνειακές αρχές και ανήκουν σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα που έχουν σε άλλο κράτος - μέλος την έδρα της οικονομικής τους δραστηριότητας ή τη μόνιμη εγκατάστασή τους, την κατοικία ή τη συνήθη διαμονή τους, η φορολογική υποχρέωση γεννάται κατά τη λήξη του καθεστώτος στο οποίο είχαν υπαχθεί.

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

- τα σκάφη αυτά εξάγονται,
- καταβλήθηκε ο φόρος κατά την εισαγωγή των σκαφών αυτών στο εσωτερικό της χώρας,
- καταβλήθηκε ο φόρος στο κράτος - μέλος που πραγματοποιήθηκε η αγορά τους, χωρίς να τύχουν απαλλαγής ή επιστροφής του φόρου αυτού λόγω εξαγωγής,
- έχουν νηολογηθεί ή, έχουν χρησιμοποιηθεί αποδεδειγμένα, για πρώτη φορά, πριν από την 1.1.1985 και
- η τρέχουσα αξία τους δεν υπερβαίνει το ποσό των 4.400 ευρώ.

Όταν τα εισαγόμενα αγαθά δεν υπόκεινται σε καμία επιβάρυνση της παραγράφου 2, η φορολογική υποχρέωση γεννάται κατά την είσοδο των αγαθών στο τελωνειακό έδαφος και ο φόρος γίνεται απαιτητός κατά το χρόνο που λαμβάνεται υπόψη για την επιβολή των δασμών, σύμφωνα με τις διατάξεις της τελωνειακής νομοθεσίας.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

### **5.1 Κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α.**

Στο κανονικό καθεστώς επιχειρήσεων του Φ.Π.Α. ανήκουν οι επιχειρήσεις, που πραγματοποιούν ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών ή παρέχουν υπηρεσίες ενδοκοινοτικής μεταφοράς αγαθών, οι λήπτες υπηρεσιών, οι παραλήπτες αγαθών, οι εισαγωγείς κλπ. που τηρούν βιβλία (υποχρεωτικά ή προαιρετικά) β' κατηγορίας (βιβλίο εσόδων - εξόδων) ή γ' κατηγορίας (βιβλία διπλογραφικού συστήματος) του Κ.Β.Σ.

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

1. Να τηρεί βιβλία και να εκδίδει στοιχεία του Κ.Β.Σ. Στα βιβλία ή σε καταστάσεις θα πρέπει να αναγράφονται οι αγορές και τα έσοδα χωριστά κατά συντελεστή Φ.Π.Α. ή απαλλαγή και χωριστά ο Φ.Π.Α. κατά τρόπο που να διευκολύνει την ορθή συμπλήρωση των εντύπων του Φ.Π.Α. (περιοδικής δήλωσης, εκκαθαριστικής δήλωσης, κλπ.) και απόδοσης του Φ.Π.Α.

Ειδικότερα η καταχώρηση εγγραφών θα πρέπει να γίνεται χωριστά κατά συντελεστή Φ.Π.Α. και χωριστά για τις απαλλασσόμενες πράξεις, τις αγορές, εισαγωγές και ενδοκοινοτικές αποκτήσεις και χωριστά για τις αντίστοιχες πωλήσεις, εξαγωγές (απαλλασσόμενες) και ενδοκοινοτικές παραδόσεις (απαλλασσόμενες) αγαθών (εμπορευμάτων, πρώτων και βοηθητικών υλών - προϊόντων, παγίων), τη λήψη κοστολογήσιμων και την παροχή υπηρεσιών, τις πράξεις λήπτη, τις αυτοπαραδόσεις αγαθών, τις αυτοπαροχές υπηρεσιών και τα λοιπά έσοδα. Ειδικά τα γενικά έξοδα μπορούν να παρακολουθούνται ενιαία αλλά με διάκριση ανάμεσα σε αυτά που παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης (ολικό ή μερικό) και στα απαλλασσόμενα, εξαιρούμενα και χωρίς δικαίωμα έκπτωσης.

2. Να επιδίδει στη Δ.Ο.Υ. τις προβλεπόμενες από το άρθρο 31 δηλώσεις του Φ.Π.Α. (περιοδική δήλωση και εκκαθαριστική δήλωση του Φ.Π.Α.)
3. Να υποβάλλει στη Δ.Ο.Υ. δήλωση για καταβολή του Φ.Π.Α., στην περίπτωση μεταβίβασης ακινήτων του άρθρου 6, πριν από τη σύνταξη του συμβολαιογραφικού εγγράφου (από 1/1/2002).
4. Να ορίζει φορολογικό αντιπρόσωπο του, πριν από την ενέργεια οποιασδήποτε φορολογητέας πράξης στην Ελλάδα, εφόσον πρόκειται για υποκείμενο στο Φ.Π.Α. που δεν είναι μόνιμα εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας.
5. Να τηρεί ιδιαίτερο λογαριασμό με τίτλο " Φόρος Προστιθέμενης Αξίας".

Ο Φ.Π.Α. των εισροών και των εκροών, για όλες τις κατηγορίες βιβλίων του Κ.Β.Σ., θα πρέπει να παρακολουθείται κατά συντελεστή Φ.Π.Α. σε ξεχωριστές στήλες ή σε ξεχωριστούς λογαριασμούς, κατά τρόπο που να διευκολύνεται η ορθή συμπλήρωση όλων των εντύπων του Φ.Π.Α. Αν το υπόλοιπο του λογ. 54.00 "Φ.Π.Α." στις 31/12 με γ' κατηγορίας βιβλία είναι πιστωτικό, τότε το ποσό αυτό μεταφέρεται στο λογ. 33.13.90 "Συμψηφιστέος στην επόμενη χρήση Φ.Π.Α."

Δηλαδή, το τυχόν χρεωστικό ή πιστωτικό υπόλοιπο του λογαριασμού Φ.Π.Α. στο τέλος της διαχειριστικής χρήσης, δεν θα μεταφέρεται στα αποτελέσματα χρήσης, αλλά θα μεταφέρεται στη νέα διαχειριστική χρήση για έκπτωση ή επιστροφή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27.

Οι διαφορές Φ.Π.Α., που προκύπτουν ύστερα από έλεγχο και βάσει οριστικών στοιχείων και οι οποίες αφορούν προηγούμενες διαχειριστικές χρήσεις, παρακολουθούνται σε ειδικό λογαριασμό που δεν είναι αποτελεσματικός.

Να τηρεί θεωρημένο ειδικό βιβλίο όπου θα καταγράφει τα αγαθά που απέστειλε ή μετέφερε ή τα οποία απεστάλησαν ή μεταφέρθηκαν για λογαριασμό του σε άλλο κράτος - μέλος για τις ανάγκες των πράξεων εργασιών και λοιπών εργασιών παροχής υπηρεσιών. Π.χ. εγκαταστημένη στην Γερμανία επιχείρηση στέλνει (μέχρι 24 μήνες) στην Ελλάδα, σε Ελληνική τεχνική επιχείρηση, ένα ανυψωτικό μηχάνημα. Η ελληνική επιχείρηση θα πρέπει να το συμπεριλάβει στο "ειδικό βιβλίο".

Ο κάθε υποκείμενος στο Φ.Π.Α. που ανήκει στο κανονικό καθεστώς έχει υποχρέωση να υποβάλλει τις παρακάτω έντυπες δηλώσεις που δίνονται δωρεάν από την αρμόδια Δ.Ο.Υ.

- Δήλωσης έναρξης των εργασιών του, η οποία υποβάλλεται πριν από την έναρξη των εργασιών αυτών. Ως έναρξη εργασιών θεωρείται ο χρόνος πραγματοποίησης της πρώτης συναλλαγής στα πλαίσια της επιχείρησης. Προκειμένου για Νομικά Πρόσωπα, ως χρόνος έναρξης θεωρείται ο χρόνος της νόμιμης σύστασης αυτών.
- Δήλωση μεταβολών - μετάταξης. Η δήλωση αυτή υποβάλλεται στις περιπτώσεις: α) έναρξης ή παύσης πραγματοποίησης ενδοκοινοτικών συναλλαγών, β) της αλλαγής των τηρουμένων βιβλίων Κ.Β.Σ. και του καθεστώτος Φ.Π.Α. (περίπτωση μετάταξης) που ανήκει κλπ. όχι όμως από καθεστώς αγροτών στο κανονικό καθεστώς, διότι τότε υποβάλλεται δήλωση έναρξης εργασιών, γ) αλλαγής επωνυμίας, δ) αλλαγής του τόπου επαγγελματικής εγκατάστασης (κεντρικού ή έδρας), του αντικειμένου εργασιών, της ίδρυσης ή κατάργησης υποκαταστημάτων.
- Η δήλωση οριστικής παύσης εργασιών για τα φυσικά πρόσωπα υποβάλλεται μέσα σε 10 μέρες από το χρόνο οριστικής παύσης

των εργασιών, ενώ για τα νομικά πρόσωπα και τις ενώσεις προσώπων μέσα σε 30 μέρες από τη λύση τους. Η δήλωση που υποβάλλεται μετά την προθεσμία αυτή θεωρείται εκπρόθεσμη και επιβάλλεται το πρόστιμο και ο πρόσθετος φόρος των άρθρων 1 και 4 του Ν. 2523/97.

## 5.2 Ειδικά καθεστώτα

### 5.2.1 Ειδικό καθεστώς αγροτών

Οι αγρότες, για την παράδοση αγροτικών προϊόντων παραγωγής τους και για την παροχή αγροτικών υπηρεσιών, υπάγονται στο καθεστώς του άρθρου αυτού και δικαιούνται να ζητήσουν την επιστροφή του φόρου του παρόντος νόμου που επιβάρυνε τις αγορές αγαθών ή λήψεις υπηρεσιών, τις οποίες πραγματοποίησαν για την άσκηση της εκμετάλλευσής τους.

Η επιστροφή του φόρου ενεργείται από το Δημόσιο με καταβολή στον αγρότη ποσού, το οποίο προκύπτει με την εφαρμογή των κατ' αποκοπή συντελεστών, στην αξία των παραδιδόμενων αγροτικών προϊόντων και των παρεχόμενων αγροτικών υπηρεσιών του Παραρτήματος IV του παρόντος, ως εξής:

- I. τέσσερα τοις εκατό (4%), για τα προϊόντα και τις υπηρεσίες του Κεφαλαίου Α και τα προϊόντα των παραγράφων 1, 2 και 3 του Κεφαλαίου Β,
- II. επτά τοις εκατό (7%) για τα υπόλοιπα προϊόντα του Κεφαλαίου Β' και για τα προϊόντα του Κεφαλαίου Γ.

Για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου αυτής, ως αξία των παραδιδόμενων προϊόντων ή των παρεχομένων υπηρεσιών, λαμβάνεται αυτή που προκύπτει από τα οικεία νόμιμα παραστατικά. Σε περίπτωση παράδοσης αγροτικών προϊόντων από τρίτους υποκείμενους στο φόρο, για λογαριασμό των παραγωγών αγροτών, η παραπάνω αξία λαμβάνεται χωρίς φόρο και προμήθεια. Οι διατάξεις των προηγούμενων παραγράφων δεν εφαρμόζονται σε περίπτωση παράδοσης αγροτικών προϊόντων ή παροχής αγροτικών υπηρεσιών σε άλλους αγρότες, που υπάγονται στο καθεστώς του άρθρου αυτού ή σε μη υποκείμενους στο φόρο. Οι διατάξεις των άρθρων 30, 31, 32, 36 και 38 δεν εφαρμόζονται για τους αγρότες που υπάγονται στο καθεστώς του άρθρου αυτού.

**Δεν υπάγονται στο καθεστώς του άρθρου αυτού οι αγρότες οι οποίοι:**

- ασκούν τις αγροτικές εκμεταλλεύσεις και παρέχουν τις αγροτικές υπηρεσίες οποιουδήποτε τύπου ή αγροτικών συνεταιρισμών,

- πωλούν αγροτικά προϊόντα παραγωγής τους, ύστερα από επεξεργασία που μπορεί να προσδώσει σ' αυτά χαρακτήρα βιομηχανικών ή βιοτεχνικών προϊόντων,
- ασκούν παράλληλα και άλλη οικονομική δραστηριότητα, για την οποία έχουν υποχρέωση να τηρούν βιβλία δεύτερης ή ανώτερης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων.

Οι αγρότες που παραδίδουν προϊόντα παραγωγής τους από δικό τους κατάστημα, καθώς και αυτοί που πραγματοποιούν εξαγωγές ή παραδόσεις προϊόντων παραγωγής τους προς άλλο κράτος-μέλος, θεωρούνται ότι ασκούν δύο οικονομικές δραστηριότητες και ότι ενεργούν παράδοση αγροτικών προϊόντων από την αγροτική εκμετάλλευση στην εμπορική επιχείρησή τους. Για την παράδοση αυτή εκδίδεται ειδικό στοιχείο που περιλαμβάνει το είδος, την ποσότητα, την ποιότητα και την κανονική αξία των παραδιδόμενων αγαθών.

Οι αγρότες μπορούν να μετατάσσονται από το ειδικό καθεστώς του άρθρου αυτού στο κανονικό και αντίστροφα, με δήλωσή τους που υποβάλλεται στον αρμόδιο προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. εντός τριάντα (30) ημερών από την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου.

Αν κατά τη διάρκεια διαχειριστικής περιόδου συντρέξει μία από τις προϋποθέσεις της παραγράφου 5, οι αγρότες από την επόμενη διαχειριστική περίοδο, στερούνται του δικαιώματος επιστροφής του φόρου, που προβλέπουν οι διατάξεις των παραγράφων 1 και 2. Οι μετατασσόμενοι είναι υποχρεωμένοι να συντάσσουν, σε θεωρημένες από τον αρμόδιο Προϊστάμενο ΔΟΥ καταστάσεις, μέσα σε προθεσμία δύο (2) μηνών από την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου, απογραφή που να περιλαμβάνει:

- τα αποθέματα των αγροτικών προϊόντων, στα οποία περιλαμβάνονται όσα έχουν συλλεχθεί, οι ηρητημένοι καρποί και οι καλλιέργειες που βρίσκονται σε εξέλιξη, κατά συντελεστή του κατ' αποκοπή φόρου,
- τα αποθέματα των πρώτων υλών της αγροτικής παραγωγής, όπως σπόρων, λιπασμάτων, φυτοφαρμάκων, ζωοτροφών και λοιπών συναφών, κατά συντελεστή φόρου,
- τα αγαθά επένδυσης, εφόσον είναι χρησιμοποιήσιμα για τους σκοπούς της επιχείρησης και δεν παρήλθε η πενταετής περίοδος του διακανονισμού.

Τα αποθέματα των πιο πάνω περιπτώσεων β και γ απογράφονται σε τιμές κόστους.

#### **Τα αποθέματα των αγροτικών προϊόντων θεωρούνται:**

Ως αγορές του κανονικού καθεστώτος απόδοσης του φόρου, σε τιμή πώλησης κατά το χρόνο της μετάταξης, με δικαίωμα να εκπέσουν τον κατ' αποκοπή φόρο, στην περίπτωση που γίνεται μετάταξη από το καθεστώς των αγροτών στο κανονικό καθεστώς, ως παράδοση αγαθών σε



τιμή πώλησης, υποκείμενη στο φόρο με τον κατ' αποκοπή συντελεστή, στην περίπτωση που γίνεται μετάταξη από το κανονικό καθεστώς απόδοσης του φόρου στο καθεστώς των αγροτών.

Σε περίπτωση μετάταξης από το ειδικό καθεστώς των αγροτών στο κανονικό καθεστώς απόδοσης του φόρου, οι μετατασσόμενοι δικαιούνται να εκπέσουν το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί:

1. τα αποθέματα των πρώτων υλών της αγροτικής παραγωγής,
2. τα αγαθά επένδυσης, κατά το μέρος του φόρου που αναλογεί στα υπόλοιπα έτη της πενταετούς περιόδου διακανονισμού

Σε περίπτωση μετάταξης από το κανονικό καθεστώς απόδοσης του φόρου στο καθεστώς των αγροτών, οι μετατασσόμενοι είναι υποχρεωμένοι να καταβάλλουν το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί:

1. τα αποθέματα των πρώτων υλών της αγροτικής παραγωγής,
2. τα αγαθά επένδυσης, κατά το μέρος τους που αναλογεί στα υπόλοιπα έτη του διακανονισμού της πενταετούς περιόδου.

Για τα απογραφόμενα αγαθά που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 8, υποβάλλεται, μέσα σε δύο (2) μήνες, από τη μετάταξη, δήλωση που περιλαμβάνει την αξία των αποθεμάτων και το φόρο που εκπίπτει ή καταβάλλεται, κατά περίπτωση, σύμφωνα με τις διατάξεις των πιο πάνω παραγράφων 9, 10 και 11. Ο φόρος αυτός καταβάλλεται ή εκπίπτει, κατά περίπτωση, με την πιο πάνω δήλωση για την οποία εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις του άρθρου 38. Στην πρώτη εφαρμογή του παρόντος νόμου, οι αγρότες μπορούν με δήλωση έναρξης, που υποβάλλεται στον αρμόδιο Προϊστάμενο ΔΟΥ μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την έναρξη ισχύος του, να υπαχθούν στο κανονικό καθεστώς. Οι αγρότες που αρχίζουν για πρώτη φορά τις εργασίες τους και επιθυμούν να υπαχθούν στο κανονικό καθεστώς υποβάλλουν δήλωση έναρξης μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την έναρξη των αγροτικών εργασιών τους.

Με κοινές αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών και του κατά περίπτωση αρμόδιου υπουργού μπορεί να ορίζεται ότι η επιστροφή του φόρου στους αγρότες ενεργείται για λογαριασμό του Δημοσίου από νομικό πρόσωπο ή οργανισμό.

Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών μπορεί να ορίζεται ότι η επιστροφή του φόρου ενεργείται από τον αγοραστή των αγροτικών προϊόντων ή το λήπτη των αγροτικών υπηρεσιών.

**Με αποφάσεις επίσης του Υπουργού Οικονομικών ορίζονται:**

- τα απαιτούμενα δικαιολογητικά, καθώς και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εκκαθάριση και την απόδοση του επιστρεπτέου φόρου,
- ο τύπος και το περιεχόμενο του ειδικού στοιχείου

- τύπος και το περιεχόμενο της δήλωσης μετάταξης και της δήλωσης αποθεμάτων καθώς επίσης και τα συνυποβαλλόμενα με αυτές στοιχεία.

### 5.2.2 Ειδικό καθεστώς μικρών επιχειρήσεων

Επιχειρήσεις, που σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, δεν έχουν υποχρέωση να τηρούν βιβλία ή που τηρούν βιβλία πρώτης κατηγορίας υπάγονται στο ειδικό καθεστώς των μικρών επιχειρήσεων του άρθρου αυτού, εφόσον κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο πραγματοποίησαν ακαθάριστα έσοδα μέχρι του ποσού που αποτελεί το ανώτατο όριο για την ένταξη των επιτηδευματιών στην πρώτη κατηγορία τήρησης βιβλίων, σύμφωνα με τις ισχύουσες κάθε φορά διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή αρχίζουν για πρώτη φορά τις εργασίες τους.

Στο καθεστώς αυτό δεν υπάγονται οι αγρότες καθώς και οι επιχειρήσεις που πραγματοποιούν ακαθάριστα έσοδα κατά ποσοστό τουλάχιστον εξήντα τοις εκατό (60%) από χονδρικές πωλήσεις ή εξαγωγές ανεξάρτητα από ποσοστό.

Οι επιχειρήσεις που σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων τηρούν βιβλία πρώτης κατηγορίας, υπάγονται στο καθεστώς του άρθρου αυτού, ανεξάρτητα από το ύψος των ακαθάριστων εσόδων, που πραγματοποίησαν την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο.

**Απαλλάσσονται από την υποχρέωση υποβολής δήλωσης και καταβολής φόρου:**

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

**Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου δεν έχουν εφαρμογή:**

- στις επιχειρήσεις που αρχίζουν για πρώτη φορά τις εργασίες τους,
- στους αγρότες του άρθρου 41,
- στις επιχειρήσεις που πραγματοποιούν ακαθάριστα έσοδα κατά ποσοστό τουλάχιστον εξήντα τοις εκατό (60%) από χονδρικές πωλήσεις ή εξαγωγές ανεξάρτητα από ποσοστό,
- στην παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών από υποκείμενο στο φόρο μη εγκαταστημένο στο εσωτερικό της χώρας,
- στην παράδοση καινούργιου μεταφορικού μέσου.

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

- στο κανονικό καθεστώς, εφόσον το άθροισμα των ακαθάριστων εσόδων όλων των κλάδων τους υπερβαίνει το ποσό, το οποίο, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων που ισχύουν κάθε φορά, αποτελεί το ανώτατο όριο απαλλαγής των επιτηδευματιών από την υποχρέωση τήρησης βιβλίων,
- στις απαλλασσόμενες, εφόσον το άθροισμα των ακαθάριστων εσόδων όλων των κλάδων τους δεν υπερβαίνει το ποσό, το οποίο, σύμφωνα με διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, που ισχύουν κάθε φορά, αποτελεί το ανώτατο όριο απαλλαγής των επιτηδευματιών από την υποχρέωση τήρησης βιβλίων και για τον κλάδο παροχής υπηρεσιών δεν έχουν υποχρέωση και δεν τηρούν βιβλία δεύτερης ή ανώτερης κατηγορίας.

Επιχειρήσεις που διατηρούν δύο ή περισσότερους κλάδους εκμετάλλευσης, στους οποίους δεν περιλαμβάνεται η παροχή υπηρεσιών, εντάσσονται στο καθεστώς της παραγράφου 1 ή στο κανονικό ή στις απαλλασσόμενες, με βάση το άθροισμα των ακαθάριστων εσόδων τους από τους κλάδους αυτούς.

Τα ακαθάριστα έσοδα των οποίων υπερβαίνουν σε μία διαχειριστική περίοδο τα όρια που προβλέπουν οι διατάξεις των παραγράφων αυτών, εντάσσονται υποχρεωτικά από την επόμενη διαχειριστική περίοδο στο κανονικό καθεστώς απόδοσης του φόρου ή, κατά περίπτωση, στο ειδικό καθεστώς των μικρών επιχειρήσεων.

Τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου αυτού προσδιορίζονται με την προσθήκη του μεικτού κέρδους στο συνολικό κόστος των αγαθών, χωρίς φόρο προστιθέμενης αξίας, τα οποία αγοράστηκαν μέσα στη φορολογική περίοδο ή των έτοιμων προϊόντων, που έχουν παραχθεί από τις πρώτες και βοηθητικές ύλες που αγοράστηκαν μέσα στην ίδια περίοδο.

Το μεικτό κέρδος βρίσκεται με σύγκριση της τιμής κτήσης και πώλησης, χωρίς το φόρο προστιθέμενης αξίας και δεν μπορεί να είναι μικρότερο από το μεικτό κέρδος που προκύπτει, εάν οι αγορές πολλαπλασιαστούν με κλάσμα που έχει ως αριθμητή το μοναδικό συντελεστή καθαρού κέρδους επί αγορών και παρονομαστή το μοναδικό συντελεστή καθαρού κέρδους επί πωλήσεων, εφόσον υπάρχουν τέτοιοι συντελεστές στη φορολογία εισοδήματος.

Σε περίπτωση πραγματοποίησης χονδρικών πωλήσεων, οι πωλήσεις αυτές λαμβάνονται υπόψη, όπως προκύπτουν από τα φορολογικά στοιχεία και το συνολικό κόστος του προηγούμενου εδαφίου μειώνεται με το κόστος των αγορών, που διατέθηκαν για χονδρικές πωλήσεις.

Το κόστος αυτό μειώνεται επίσης με το κόστος των αγορών, που διατέθηκαν για απαλλασσόμενες πράξεις με δικαίωμα έκπτωσης του

φόρου εισροών, καθώς και με τις επιστροφές και εκπτώσεις ή καταστροφές, απώλειες ή κλοπές αγορασθέντων αγαθών, που αποδεικνύονται από ιδιωτικά ή δημόσια έγγραφα, κατά περίπτωση.

Για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου αυτής θεωρείται ότι τα εμπορεύσιμα αγαθά που αγοράστηκαν, πωλήθηκαν μέσα στην ίδια φορολογική περίοδο και ότι οι πρώτες και βοηθητικές ύλες μεταποιήθηκαν και πωλήθηκαν μέσα στην ίδια περίοδο, ως έτοιμα προϊόντα.

Στις επιχειρήσεις που αρχίζουν για πρώτη φορά τις εργασίες τους και υπάγονται στο ειδικό καθεστώς των μικρών επιχειρήσεων, εφόσον και στο επόμενο έτος συνεχίζουν να υπάγονται στο ίδιο καθεστώς, θεωρούνται ως πωληθέντα αγαθά μέσα στη φορολογική περίοδο, τόσα δωδέκατα αυτών, όσοι οι μήνες της πραγματικής λειτουργίας της επιχείρησης. Τμήμα του μήνα λογίζεται ως ακέραιος μήνας. Το υπόλοιπο ποσό προστίθεται στις αγορές της πρώτης φορολογικής περιόδου του έτους.

Στην περίπτωση που οι επιχειρήσεις αυτές κατά το επόμενο έτος μεταταγούν στις απαλλασσόμενες ή στο κανονικό καθεστώς, τα υπόλοιπα δωδέκατα των εμπορεύσιμων αγαθών, που δεν φορολογήθηκαν στις προηγούμενες φορολογικές περιόδους, προστίθενται στις αγορές της τελευταίας φορολογικής περιόδου της χρήσης μέσα στην οποία έγινε η έναρξη των εργασιών τους.

Για την ένταξη μιας επιχείρησης στο ειδικό καθεστώς των μικρών επιχειρήσεων ή στο κανονικό ή στις απαλλασσόμενες επιχειρήσεις, λαμβάνεται υπόψη το σύνολο των ακαθαρίστων εσόδων, χωρίς το φόρο προστιθέμενης αξίας, όπως προβλέπεται στον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων για την ένταξη των επιτηδευματιών σε κατηγορία τήρησης βιβλίων. Οι επιχειρήσεις που υπάγονται στο ειδικό καθεστώς των μικρών επιχειρήσεων μπορούν με δήλωσή τους να εντάσσονται από την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου, κατά την οποία υποβάλλεται η δήλωση, στο κανονικό καθεστώς απόδοσης του φόρου και αυτές που απαλλάσσονται στο ειδικό καθεστώς των μικρών επιχειρήσεων ή στο κανονικό καθεστώς. Η δήλωση αυτή υποβάλλεται στον αρμόδιο προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. εντός τριάντα (30) ημερών από την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου και δεν μπορεί να ανακληθεί πριν από την παρέλευση μιας πενταετίας από την υποβολή της.

Επίσης με δήλωσή τους, που υποβάλλεται στον αρμόδιο Προϊστάμενο ΔΟΥ μέσα στην προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου, οι επιχειρήσεις μπορούν να μετατάσσονται από την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου από το ειδικό καθεστώς των μικρών επιχειρήσεων στις απαλλασσόμενες ή από το κανονικό καθεστώς στο ειδικό καθεστώς των μικρών επιχειρήσεων ή τις απαλλασσόμενες εφόσον δεν έχουν υποχρέωση παραμονής στο ίδιο καθεστώς.

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

- Αν η μετάταξη της επιχείρησης γίνεται από τις απαλλασσόμενες ή από το ειδικό καθεστώς των μικρών επιχειρήσεων στο κανονικό:
  - Όταν τα βιβλία του νέου καθεστώτος είναι δεύτερης κατηγορίας, τα ακαθάριστα έσοδα κατά τη διαχειριστική περίοδο κατά την οποία τηρήθηκαν για πρώτη φορά βιβλία δεύτερης κατηγορίας, δεν μπορούν να υπερβούν τα ακαθάριστα έσοδα, τα οποία βρίσκονται με τη χρήση του συντελεστή μικτού κέρδους που προκύπτει από τη διάταξη του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 7 του παρόντος άρθρου και με βάση τα αγορασθέντα εμπορεύσιμα αγαθά ή παραχθέντα έτοιμα προϊόντα μέσα σ αυτήν την περίοδο.

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

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

απαλλασσόμενες, τα ακαθάριστα έσοδα κατά τη διαχειριστική περίοδο, κατά την οποία τηρήθηκαν για πρώτη φορά βιβλία πρώτης κατηγορίας ή δεν τηρήθηκαν καθόλου βιβλία, βρίσκονται με βάση την αξία των αγορασθέντων κατά την περίοδο αυτήν εμπορεύσιμων αγαθών ή παραχθέντων έτοιμων προϊόντων, η οποία προσαυξάνεται με την αξία των εμπορεύσιμων αγαθών ή παραχθέντων έτοιμων προϊόντων, που εμφανίζονται στην απογραφή, εφόσον τηρήθηκαν βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή κατά την αξία των αγαθών που αποδεδειγμένα δε διατέθηκαν ή δε χρησιμοποιήθηκαν, εφόσον τηρήθηκαν βιβλία δεύτερης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, 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.

Οι μετατασσόμενες επιχειρήσεις για τον εναπομένοντα χρόνο της πενταετίας έχουν δικαίωμα έκπτωσης τους φόρου ή κατά περίπτωση, υποχρέωση διακανονισμού και καταβολής του φόρου. Για τα απογραφόμενα αγαθά που προβλέπουν οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου 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. Ο φόρος αυτός καταβάλλεται ή εκπίπτει, κατά περίπτωση, με την πιο πάνω δήλωση για την οποία εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις του άρθρου 38.

**Οι επιχειρήσεις της παραγράφου 1 υποχρεούνται:**

- Να καταχωρίζουν στο τηρούμενο βιβλίο αγορών, εκτός από τα στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 5 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, τις αγορές κατά συντελεστή φόρου, τις δαπάνες και σε ιδιαίτερη στήλη το φόρο ο οποίος τις επιβαρύνει.

Αν δεν έχουν υποχρέωση να τηρούν βιβλίο αγορών, ο φόρος εξευρίσκεται από τα τηρούμενα στοιχεία,

- να επιδίδουν τις δηλώσεις που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 38 και να καταβάλλουν το φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54.

Οι πιο πάνω επιχειρήσεις δεν έχουν υποχρέωση να τηρούν ιδιαίτερο λογαριασμό φόρου προστιθέμενης αξίας και να εκδίδουν αποδείξεις λιανικής πώλησης, εκτός αν ορίζεται διαφορετικά με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, που εκδίδονται σύμφωνα με τις διατάξεις της υποπερίπτωσης της περίπτωσης γ του άρθρου 38 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων. Οι επιχειρήσεις της παραγράφου 2, στις περιπτώσεις που σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων έχουν υποχρέωση έκδοσης τιμολογίων, αναγράφουν σ' αυτά την ένδειξη χωρίς φόρο προστιθέμενης αξίας».

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

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

**Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών ορίζονται:**

- ο τύπος και το περιεχόμενο της δήλωσης μετάταξης και της δήλωσης αποθεμάτων, καθώς και τα συνυποβαλλόμενα με αυτές στοιχεία,
- ειδικός τρόπος υπολογισμού των ακαθάριστων εσόδων των φορολογικών περιόδων των δηλώσεων, προκειμένου για επιχειρήσεις που υπάγονται στο καθεστώς τεκμαρτού υπολογισμού, εφόσον αυτές προβαίνουν σε αγορές εμπορεύσιμων αγαθών ή πρώτων υλών εποχιακά.

### **5.2.3 Ειδικό καθεστώς πρακτορείων ταξιδίων**

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

Οι πράξεις που γίνονται για την πραγματοποίηση του ταξιδιού ή της περιήγησης θεωρούνται ως ενιαία παροχή υπηρεσίας του πρακτορείου

προς τον ταξιδιώτη. Η παροχή αυτή φορολογείται στην Ελλάδα, εφόσον η έδρα της οικονομικής δραστηριότητας του πρακτορείου ή η μόνιμη εγκατάστασή του, από την οποία αυτό ενεργεί για την πραγματοποίηση του ταξιδιού, βρίσκονται στην Ελλάδα και μόνο κατά το μέρος που αναλογεί σε υπηρεσίες που το πρακτορείο αναθέτει σε άλλους υποκείμενους στο φόρο και οι οποίες πραγματοποιούνται από τους τελευταίους στο εσωτερικό της χώρας ή εντός της Κοινότητας. Αντίθετα δεν υπάγεται στις διατάξεις του παρόντος άρθρου, το μέρος των παρεχομένων υπηρεσιών από το πρακτορείο ταξιδιών που αναλογεί στις πράξεις τις οποίες αυτό αναθέτει σε άλλους υποκείμενους στο φόρο και οι οποίες πραγματοποιούνται από τους τελευταίους εκτός της Κοινότητας.

Ως φορολογητέα αξία: λαμβάνεται η μεικτή αμοιβή του πρακτορείου που προκύπτει μετά την αφαίρεση από το συνολικό ποσό που καταβάλλεται από τον πελάτη (χωρίς να συνυπολογίζεται ο φόρος) του κόστους με το οποίο επιβαρύνεται το πρακτορείο από την παράδοση αγαθών και παροχή υπηρεσιών, (μαζί με το φόρο) που γίνονται σε αυτό από άλλους υποκείμενους στο φόρο για άμεση εξυπηρέτηση του ταξιδιώτη.

Στα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών που αφορούν τις πράξεις για τις οποίες η φορολογητέα αξία προσδιορίζεται κατά τις διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου, ο φόρος δύναται να ενσωματώνεται στην τιμή.

Τα ποσά του φόρου με τα οποία επιβαρύνεται το πρακτορείο από άλλους υποκείμενους στο φόρο για τις πράξεις που προβλέπουν οι διατάξεις των παραγράφων 2 και 3 δεν εκπίπτονται ούτε επιστρέφονται.

Οι διατάξεις του άρθρου αυτού δεν εφαρμόζονται στις αμοιβές των πρακτορείων παρέχουν αποκλειστικά, ως μεσολαβητές με προμήθεια, καθώς επίσης και από υπηρεσίες μεταφοράς, οι οποίες παρέχονται με μεταφορικά μέσα που εκμεταλλεύεται το ίδιο το πρακτορείο.

Με προεδρικά διατάγματα, που εκδίδονται με πρόταση του Υπουργού Οικονομικών, μπορεί να ορίζεται άλλος τρόπος προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας για την οποία προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 3.

Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών μπορεί να επιβάλλεται στα πρακτορεία η υποχρέωση να τηρούν ειδικά βιβλία, λογαριασμούς ή στοιχεία για την παρακολούθηση των πράξεων που ενεργούν ταξιδιών, οι οποίες προέρχονται από υπηρεσίες που αυτά παρέχουν αποκλειστικά, ως μεσολαβητές με προμήθεια, καθώς επίσης και από υπηρεσίες μεταφοράς, οι οποίες παρέχονται με μεταφορικά μέσα που εκμεταλλεύεται το ίδιο το πρακτορείο.



## 5.2.4 Ειδικό καθεστώς κατ' αποκοπή καταβολής Φ.Π.Α.

Οι μικρές επιχειρήσεις, οι οποίες λόγω του τρόπου άσκησης της δραστηριότητάς τους, αντιμετωπίζουν σοβαρά προβλήματα να ανταποκριθούν στις υποχρεώσεις που προβλέπονται από το κανονικό καθεστώς του Φ.Π.Α., υπάγονται στο ειδικό καθεστώς της κατ' αποκοπήν καταβολής του Φ.Π.Α.

Οι επιχειρήσεις λοιπόν αυτές έχουν τη δυνατότητα, μετά από απόφαση του Υπουργείου Οικονομικών και με ορισμένες προϋποθέσεις, να υιοθετήσουν τα ειδικά αυτά καθεστά.

Με τον τρόπο αυτό, ελαφρύνονται οι μικρές επιχειρήσεις από τις διοικητικές κυρίως εργασίες που έχουν τα άλλα καθεστά, όσον αφορά την καταβολή του Φ.Π.Α.

**Γενικά χαρακτηριστικά του ειδικού αυτού καθεστώτος είναι τα εξής:**

- Προσδιορίζεται ένα ετήσιο κατ' αποκοπή ποσό Φ.Π.Α. για καταβολή από τις επιχειρήσεις που εντάσσονται στο καθεστώς αυτό, με το οποίο εξαντλείται έτσι η υποχρέωση τους για καταβολή Φ.Π.Α.
- Οι επιχειρήσεις που εντάσσονται στο ειδικό αυτό καθεστώς δεν θα έχουν υποχρέωση υποβολής περιοδικών και εκκαθαριστικών δηλώσεων για την καταβολή Φ.Π.Α., ούτε δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. που έχει επιβαρύνει τις εισροές τους. Η μόνη τους υποχρέωση θα είναι η καταβολή του ετήσιου κατ' αποκοπή ποσού Φ.Π.Α.
- Η ένταξη στο ειδικό αυτό καθεστώς δεν είναι υποχρεωτική για τις επιχειρήσεις, δηλαδή οι επιχειρήσεις αυτές μπορούν να συνεχίζουν με δήλωση τους να υπάγονται στο κανονικό καθεστώς του Φ.Π.Α., εφόσον το επιθυμούν. Η δήλωση αυτή υποβάλλεται στη Δ.Ο.Υ. μέσα σε 30 μέρες από την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου μέσα στην οποία γίνεται η ένταξη στο κανονικό καθεστώς του Φ.Π.Α. και δεν μπορεί να ανακληθεί πριν περάσουν πέντε χρόνια.
- Σε ειδικό αυτό καθεστώς δεν μπορούν να ενταχθούν επιχειρήσεις που ασκούν την οικονομική τους δραστηριότητα με τη μορφή εταιρίας, οποιαδήποτε τύπου, διότι κατά κανόνα διαθέτουν την απαραίτητη οργάνωση για την ανταπόκριση στις υποχρεώσεις που προβλέπονται από το Ν. 2859/00.

**Τέτοιες επιχειρήσεις που ανήκουν σήμερα στο ειδικό αυτό καθεστώς της κατ' αποκοπήν καταβολής του Φ.Π.Α. είναι οι αμέσως παρακάτω:**

- Ιδιοκτήτες TAXI
- Εκμεταλλευτές ενοικιαζόμενων δωματίων
- Εκμεταλλευτές σκαφών παράκτιας αλιείας.

## 5.2.5 Ειδικό καθεστώς των υποκείμενων στο φόρο μεταπωλητών

Οι υποκείμενοι στο φόρο μεταπωλητές καλύπτονται από την οδηγία οι παραδόσεις, από έναν υποκείμενο στο φόρο μεταπωλητή, των εν λόγω αγαθών που του παραδόθηκαν στο εσωτερικό της κοινότητας από πρόσωπο μη υποκείμενο στο φόρο, από άλλο πρόσωπο υποκείμενο στο φόρο χωρίς δικαίωμα εκπτώσεως ή από έναν υποκείμενο στο φόρο μεταπωλητή.

Η βάση επιλογής το φόρου των παραδόσεων αγαθών συνίσταται στο περιθώριο κέρδους του υποκείμενου στο φόρο μεταπωλητή, μειωμένο κατά το ποσό του φόρου προστιθέμενης αξίας που συνδέεται με το ίδιο το περιθώριο κέρδους. Αυτό το περιθώριο κέρδους ισούται με τα διαφορά μεταξύ της τιμής πώλησεως που ζητείται από τον υποκείμενο στο φόρο μεταπωλητή για το αγαθό και της τιμής αγοράς.

**Ο υποκείμενος στο φόρο μεταπωλητής, που εφαρμόζει το ειδικό καθεστώς του άρθρου αυτού, υποχρεούται:**

- Να τηρεί ειδικό βιβλίο, στο οποίο να καταχωρεί την ημερομηνία, το είδος του παραστατικού, το είδος, την ποσότητα και την αξία, κατά την απόκτηση και κατά την πώληση των αγαθών για παραδόσεις αγαθών που φορολογούνται σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3.

Σε περίπτωση συγκεντρωτικών αγορών ή πωλήσεων, υποχρεούται να επιμερίζει την αξία των αγαθών, στο βαθμό που κρίνεται απαραίτητο, για τον προσδιορισμό του περιθωρίου κέρδους εκάστης παράδοσης.

- Στα φορολογικά στοιχεία που εκδίδει, κατά τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, να ενσωματώνει, στην τιμή, το φόρο που αναλογεί στις παραδόσεις αγαθών, οι οποίες φορολογούνται.

Σε περίπτωση, κατά την οποία, ο υποκείμενος στο φόρο μεταπωλητής πραγματοποιεί παράλληλα πράξεις, τόσο του άρθρου αυτού, όσο και του κανονικού καθεστώτος, υποχρεούται να καταχωρεί σε ιδιαίτερες στήλες ή σε ειδικούς λογαριασμούς στα τηρούμενα από αυτόν βιβλία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, τις πράξεις που υπάγονται σε καθένα από τα δύο αυτά καθεστάτα.

Στις περιπτώσεις όπου είναι δύσκολο να προσδιοριστεί το περιθώριο κέρδους, για κάθε παράδοση χωριστά, λόγω κυρίως συγκεντρωτικών αγορών ή πωλήσεων ή μικρής αξίας αγαθών, η φορολογητέα αξία προσδιορίζεται συνολικά ανά φορολογική περίοδο.

Το συνολικό περιθώριο κέρδους ισούται με τη διαφορά μεταξύ των συνολικών τιμών πωλήσεων και των συνολικών τιμών αγορών που πραγματοποιεί ο υποκείμενος στο φόρο μεταπωλητής κατά τη διάρκεια της φορολογικής περιόδου, για κάθε συντελεστή φόρου προστιθέμενης

αξίας χωριστά, μειωμένη κατά το ποσό του φόρου προστιθέμενης αξίας που αναλογεί στο συνολικό αυτό περιθώριο κέρδους, το οποίο βρίσκεται με τους κανόνες της εσωτερικής υφαίρεσης.

Σε περίπτωση που η διαφορά μεταξύ των συνολικών τιμών πωλήσεων και συνολικών τιμών αγορών, σε μία φορολογική περίοδο είναι αρνητική, η διαφορά αυτή προσαυξάνει τις αγορές της επόμενης φορολογικής περιόδου, και συμψηφίζεται με τυχόν θετική διαφορά επόμενης φορολογικής περιόδου, μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο. Τυχόν προκύπτουσα αρνητική διαφορά στην τελευταία φορολογική περίοδο, δεν μεταφέρεται για συμψηφισμό σε επόμενη διαχειριστική περίοδο. Όταν η φορολογητέα αξία υπολογίζεται με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής, ο υποκείμενος στο φόρο μεταπωλητής δεν δικαιούται επιστροφής του φόρου που προκύπτει από αρνητικό περιθώριο στη συγκεκριμένη φορολογική ή διαχειριστική περίοδο.

### 5.2.6 Ειδικό καθεστώς πωλήσεων σε δημοπρασίες

Στο ειδικό καθεστώς των πωλήσεων τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να καθορίζουν τη βάση επιβολής του φόρου για τις παραδόσεις αγαθών που προβλέπονται στην οδηγία και που πραγματοποιούνται, υπό ορισμένους όρους, από έναν οργανωτή δημοπρασιών για λογαριασμό ενός μη υποκείμενου στο φόρο, ενός άλλου υποκείμενου στο φόρο μεταπωλητή.

Κατά παρέκκλιση από το άρθρο 45, στις περιπτώσεις παράδοσης μεταχειρισμένων αγαθών και αντικειμένων καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας από το διοργανωτή δημοπρασίας, η φορολογητέα αξία προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις της επόμενης παραγράφου, εφόσον η παράδοση των αγαθών σε δημοπρασία ενεργείται για λογαριασμό των προσώπων.

**Ως φορολογητέα αξία:** για κάθε παράδοση αγαθών της προηγούμενης παραγράφου, λαμβάνεται η αξία με την οποία ο διοργανωτής της δημοπρασίας χρεώνει τον αγοραστή, μειωμένη:

- Κατά το καθαρό ποσό που κατέβαλε ή θα καταβάλει ο διοργανωτής της δημοπρασίας στον εντολέα του και
- κατά το ποσό του φόρου που εμπεριέχεται στην προμήθεια που εισπράττει ο διοργανωτής της δημοπρασίας από τον εντολέα του, βάσει της σύμβασης προμήθειας για πώληση.

Για την εφαρμογή των διατάξεων της περίπτωσης i), ως καθαρό ποσό, που κατέβαλε ή πρόκειται να καταβάλει ο διοργανωτής της δημοπρασίας στον εντολέα του, λαμβάνεται το ποσό της κατακύρωσης του αγαθού, μειωμένο κατά το ποσό της προμήθειας που εισπράττει ή πρόκειται να εισπράξει από τον εντολέα του ο διοργανωτής της δημοπρασίας, βάσει της σύμβασης προμήθειας για πώληση.

Ο διοργανωτής της δημοπρασίας υποχρεούται, στο φορολογικό στοιχείο που εκδίδει προς τον αγοραστή, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, να αναγράφει χωριστά: την τιμή κατακύρωσης του αγαθού περιλαμβανομένου και του φόρου προστιθέμενης αξίας, τους τυχόν φόρους, τέλη, δικαιώματα ή εισφορές υπέρ του Δημοσίου ή τρίτων, τα παρεπόμενα έξοδα, όπως τα έξοδα προμήθειας συσκευασίας, μεταφοράς και ασφάλισης, με τα οποία ο διοργανωτής επιβαρύνει τον αγοραστή του αγαθού.

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

Ο διοργανωτής της δημοπρασίας, ο οποίος παραδίδει αγαθά, οφείλει να καταχωρεί σε προσωρινούς λογαριασμούς στα τηρούμενα από αυτόν βιβλία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων τα παρακάτω ποσά, τα οποία πρέπει να αιτιολογούνται:

- τα ποσά που εισέπραξε ή θα εισπράξει από τον αγοραστή των αγαθών, τα ποσά που αποδόθηκαν ή θα αποδοθούν στον πωλητή των αγαθών.
- Ως χρόνος παράδοσης των αγαθών, στον υποκείμενο στο φόρο διοργανωτή δημοπρασίας από τον εντολέα του, θεωρείται ο χρόνος πώλησης των αγαθών αυτών στη δημοπρασία.

Οι διατάξεις του άρθρου αυτού δεν εφαρμόζονται, προκειμένου για παραδόσεις καινούργιων μεταφορικών μέσων.

**Για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού και του άρθρου 45 θεωρούνται ως:**

- «Μεταχειρισμένα αγαθά», τα κινητά ενσώματα αγαθά τα οποία δύναται να επαναχρησιμοποιηθούν στην κατάσταση που βρίσκονται ή μετά από επισκευή και συντήρηση, εκτός των αντικειμένων καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας και εκτός των ευγενών μετάλλων ή πολύτιμων λίθων.
- «Υποκείμενος στο φόρο μεταπωλητής», ο υποκείμενος στο φόρο ο οποίος στα πλαίσια άσκησης της οικονομικής του δραστηριότητας εισάγει, αγοράζει ή διαθέτει για τις ανάγκες της επιχείρησής του, με σκοπό τη μεταπώλησή τους, μεταχειρισμένα αγαθά ή και αντικείμενα καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας, είτε ενεργεί για ίδιο λογαριασμό είτε για λογαριασμό τρίτου,

- «Διοργανωτής δημοπρασίας», ο υποκείμενος στο φόρο κατά την έννοια του άρθρου 3, ο οποίος στα πλαίσια άσκησης της οικονομικής του δραστηριότητας, θέτει ένα αγαθό προς πώληση σε δημοπρασία με σκοπό την παράδοσή του, στον πλειοδότη.
- «Εντολέας διοργανωτή δημοπρασίας», το πρόσωπο το οποίο μεταβιβάζει αγαθό σε διοργανωτή δημοπρασίας, με σκοπό την παράδοσή του.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6

### **6.1 Αρμόδια φορολογική αρχή- φορολογικός έλεγχος**

Η επιβολή του φόρου γίνεται από τον Προϊστάμενο ΔΟΥ που είναι αρμόδιος για τη φορολογία εισοδήματος του υπόχρεου στο φόρο. Η παραλαβή των δηλώσεων γίνεται από τον εν λόγω Προϊστάμενο ΔΟΥ.

Ο Προϊστάμενος ΔΟΥ ελέγχει την ακρίβεια των υποβαλλόμενων δηλώσεων και προβαίνει στην εξακρίβωση των υπόχρεων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση. Κατά την υποβολή της ειδικής δήλωσης Φ.Π.Α. σε περίπτωση κατά την οποία το δηλούμενο από τον υποκείμενο στον φόρο τίμημα υπολείπεται της αγοραίας αξίας, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ελέγχει άμεσα την ακρίβεια της υποβαλλόμενης δήλωσης, λαμβάνοντας υπόψη του τις αξίες όπως αυτές ισχύουν στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων και στη φορολογία εισοδήματος, καθώς και το συνολικό κόστος του παραδιδόμενου ακινήτου σε συνδυασμό με τα τεχνικά, ποσοτικά και οικονομικά δεδομένα που αφορούν την άδεια ανέγερσης του ακινήτου. Σε περίπτωση κατά την οποία ο υποκείμενος στο φόρο δεν αποδέχεται το αποτέλεσμα του ελέγχου αυτού, η αξία του παραδιδόμενου ακινήτου υπόκειται στη δεσμευτική κρίση του Σώματος Ορκωτών Εκτιμητών. (Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών ρυθμίζεται ο τρόπος, η διαδικασία και κάθε αναγκαίο στοιχείο ή λεπτομέρεια που αφορά τον έλεγχο αυτόν).

Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος ΔΟΥ προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως:

- Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες,
- τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος.

Ο έλεγχος ενεργείται τις εργάσιμες για τον υπόχρεο ημέρες και ώρες, στην επαγγελματική του εγκατάσταση ή, όταν τούτο είναι δύσκολο, στη ΔΟΥ, καθώς και σε άλλο τόπο και χρόνο ύστερα από συμφωνία του Προϊσταμένου ΔΟΥ και του υπόχρεου στο φόρο.

Κατά τη διάρκεια του ελέγχου επιτρέπεται κάθε αναγκαία εξέταση ή έρευνα στην επαγγελματική εγκατάσταση του υπόχρεου στο φόρο και κυρίως στους χώρους παραγωγής, επεξεργασίας γενικά, αποθήκευσης ή παράδοσης των αγαθών, καθώς και στον τόπο παροχής των υπηρεσιών, σύμφωνα με όσα ειδικότερα ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 36 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και του άρθρου 25 του Ν.820/1978 (ΦΕΚ 174 Α).

Ο υπόχρεος στο φόρο επιδεικνύει ή παραδίδει κάθε έγγραφο ή άλλο στοιχείο που του ζητούν για τη διεξαγωγή του ελέγχου. Τις ίδιες υποχρεώσεις έχουν και τα πρόσωπα τα οποία, από τη σχέση εργασίας που έχουν με τον υπόχρεο, μπορούν να δώσουν τα ζητούμενα στοιχεία.

Ύστερα από έγγραφη πρόσκληση του Προϊσταμένου ΔΟΥ, οι δημόσιες, δημοτικές, κοινοτικές και λοιπές αρχές, καθώς και κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο δημόσιου ή ιδιωτικού δικαίου, οφείλουν να αποστέλλουν σε αυτόν, μέσα σε προθεσμία τριάντα (30) ημερών από τη γνωστοποίηση της πρόσκλησης, κάθε στοιχείο χρήσιμο για τη διεξαγωγή του ελέγχου και να παρέχουν κάθε σχετική πληροφορία ή συνδρομή.

Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών μπορεί να ορίζεται άλλος Προϊστάμενος ΔΟΥ ή άλλη δημόσια αρχή ή τα Ελληνικά Ταχυδρομεία ή άλλος οργανισμός κοινής ωφέλειας ή πιστωτικός οργανισμός, για την παραλαβή των δηλώσεων, καθώς και άλλος Προϊστάμενος ΔΟΥ για την επιβολή του φόρου.

## **6.2 Πράξη προσδιορισμού του φόρου**

Με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου ο Προϊστάμενος ΔΟΥ εκδίδει πράξη προσδιορισμού του φόρου για χρονική περίοδο που δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερη από μία διαχειριστική περίοδο. Ο Προϊστάμενος ΔΟΥ δεν έχει υποχρέωση να προσδιορίζει το φόρο για κάθε μήνα ή τρίμηνο χωριστά, αν η πράξη προσδιορισμού του φόρου που εκδόθηκε αφορά περίοδο μεγαλύτερη του μήνα ή του τριμήνου. Αν από τον έλεγχο προέκυψε διαφορά φόρου που δεν υπερβαίνει τα 3 ευρώ, εκδίδεται πράξη με την οποία περαιώνεται η υπόθεση ως ειλικρινής.

Αν ο προσδιορισμός του φόρου με μία πράξη είναι δυσχερής, εκδίδεται μερική πράξη στην οποία περιλαμβάνεται η φορολογητέα ύλη για την οποία ο Προϊστάμενος ΔΟΥ διαθέτει τα απαιτούμενα στοιχεία. Επίσης, μερική πράξη προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται και στις περιπτώσεις που έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των περιπτώσεων δ και ε της παραγράφου 2 του άρθρου 30 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.

Στην πράξη αυτή διατυπώνεται ρητή επιφύλαξη για την έκδοση συμπληρωματικής πράξης.

Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου ΔΟΥ, μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή.

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

### **6.3 Προσωρινή πράξη προσδιορισμού του φόρου**

Αν από τα βιβλία και στοιχεία του υπόχρεου στο φόρο προκύπτει ότι παρέλειψε να δηλώσει ή δήλωσε ανακριβώς τη φορολογητέα αξία που προκύπτει απ' αυτά ή υπολόγισε εσφαλμένα τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις, ο Προϊστάμενος ΔΟΥ μπορεί να εκδώσει προσωρινή πράξη προσδιορισμού του φόρου για μία ή περισσότερες φορολογικές περιόδους ή και για ολόκληρη διαχειριστική περίοδο. Προκειμένου για επιχειρήσεις ανέγερσης και πώλησης οικοδομών, ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. μπορεί να εκδώσει προσωρινή πράξη προσδιορισμού του φόρου και ανά ειδική δήλωση Φ.Π.Α.

Η προσωρινή πράξη περιέχει τη φορολογητέα αξία που προκύπτει από τα βιβλία και στοιχεία του υπόχρεου, το φόρο που αναλογεί, τις εκπτώσεις του φόρου, καθώς και τον πρόσθετο φόρο.

Κατά της προσωρινής πράξης επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής, η οποία δεν αναστέλλει τη βεβαίωση και είσπραξη του φόρου. Οι δικαστικές αποφάσεις που εκδίδονται στις περιπτώσεις αυτές αποτελούν προσωρινό δεδικασμένο και δεν επηρεάζουν τα αποτελέσματα του τακτικού ελέγχου και την ενδεχόμενη κύρια δίκη. Από το φόρο που βεβαιώνεται οριστικά αφαιρείται ο φόρος της προσωρινής πράξης.

### **6.4 Κοινοποίηση των πράξεων**

Οι πράξεις τις οποίες προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 κοινοποιούνται στον υπόχρεο μαζί με τη σχετική έκθεση ελέγχου, κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας. Αν η υπόθεση περαιωθεί ως ειλικρινής, τούτο γνωστοποιείται στον υπόχρεο με απλή ταχυδρομική επιστολή.



## 6.5 Βεβαίωση του φόρου

Ο φόρος βεβαιώνεται από τον αρμόδιο Προϊστάμενο ΔΟΥ στο όνομα του υπόχρεου. Για τη βεβαίωση του φόρου, ο Προϊστάμενος ΔΟΥ συντάσσει χρηματικό κατάλογο μέσα σε προθεσμία δύο μηνών από τη λήξη του μήνα που αποκτήθηκε ο τίτλος βεβαίωσης και οπωσδήποτε όχι αργότερα από τρία έτη από το τέλος του έτους κατά το οποίο αποκτήθηκε ο τίτλος βεβαίωσης. Η παράλειψη βεβαίωσης του φόρου στην προθεσμία των δύο μηνών αποτελεί πειθαρχικό αδίκημα, που τιμωρείται σύμφωνα με τις διατάξεις του Υπαλληλικού Κώδικα.

Αν δεν επιτεύχθηκε διοικητική επίλυση της διαφοράς και ασκήθηκε από τον υπόχρεο εμπρόθεσμη προσφυγή, βεβαιώνεται αμέσως από τον Προϊστάμενο ΔΟΥ ποσοστό τριάντα στα εκατό (30%) του αμφισβητούμενου κύριου φόρου και του πρόσθετου φόρου.

Η αναστολή που χορηγείται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 200 έως 205 του ν. 2717/1999 δεν αποκλείει την ολοκλήρωση της διαδικασίας βεβαίωσης και ταμειακώς του ποσοστού του αμφισβητούμενου κύριου φόρου και του πρόσθετου φόρου που ορίζεται στην προηγούμενη παράγραφο. Τα ίδια ισχύουν και ως προς τη βεβαίωση του συνολικού ποσού του κύριου φόρου και του πρόσθετου φόρου βάσει προσωρινής πράξης του για την οποία ασκήθηκε προσφυγή.

Φόρος, που έχει ήδη βεβαιωθεί κατά το ποσό που δεν οφείλεται με βάση οριστική απόφαση του διοικητικού πρωτοδικείου, εκπίπτει ή επιστρέφεται, κατά περίπτωση. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών ορίζεται ο τύπος, το περιεχόμενο και ο τρόπος σύνταξης του χρηματικού καταλόγου.

Με κοινές αποφάσεις του ίδιου Υπουργού και του κατά περίπτωση αρμόδιου Υπουργού, μπορεί να ορίζονται και άλλες, εκτός από τις ΔΟΥ, αρχές ή τράπεζες για την είσπραξη του φόρου.

## 6.6 Τρόπος καταβολής του φόρου

Ο οφειλόμενος φόρος, κατά τις διατάξεις του παρόντος νόμου, καταβάλλεται:

- I. Με την υποβολή των δηλώσεων που προβλέπουν οι διατάξεις του παρόντος νόμου,
- II. τον επόμενο μήνα από τη βεβαίωση, εφόσον αφορά:
  - Φόρο που προκύπτει με βάση προσωρινή πράξη προσδιορισμού του φόρου, ανεξάρτητα από την άσκηση ή μη προσφυγής ή την με οποιονδήποτε τρόπο οριστικοποίηση της πράξης αυτής,

- το ποσοστό τριάντα στα εκατό (30%) του αμφισβητούμενου κύριου φόρου και του πρόσθετου φόρου της παραγράφου 2 του άρθρου 53,
- το φόρο που βεβαιώθηκε με βάση οριστική απόφαση του διοικητικού δικαστηρίου,
- στις περιπτώσεις που αναφέρονται στην επόμενη παράγραφο, εφόσον ο φόρος που βεβαιώθηκε δεν υπερβαίνει το ποσό των 300 ευρώ.

Με την επιφύλαξη του εδαφίου της περίπτωσης β της προηγούμενης παραγράφου, σε δύο μηνιαίες δόσεις, από τις οποίες η πρώτη στον επόμενο μήνα από τη βεβαίωση, στις περιπτώσεις:

- I. διοικητικής επίλυσης της διαφοράς,
- II. κατάργηση της φορολογικής δίκης,
- III. βεβαίωσης με βάση πράξη, η οποία οριστικοποιήθηκε λόγω μη άσκησης ή μη εμπρόθεσμης άσκησης προσφυγής.

Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών μπορεί να ορίζονται ο τρόπος καταβολής του φόρου, οι προϋποθέσεις, οι διαδικασίες και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την απόδοση του οφειλόμενου φόρου και χωρίς την υποβολή περιοδικών δηλώσεων.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7

### **7.1 Παραγραφή**

Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 49 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της επίδοσης της εκκαθαριστικής δήλωσης ή η προθεσμία για την για την υποβολή των απαιτούμενων δικαιολογητικών για την εκκαθάριση και την απόδοση του επιστρεπτέου φόρου που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου.

Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου, μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον:

- Δεν υποβλήθηκε περιοδική ή εκκαθαριστική δήλωση
- 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 και σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου,
- Αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49.

Σε περίπτωση υποβολής της περιοδικής ή εκκαθαριστικής δήλωσης κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους της παραγράφου, το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση της πράξης του άρθρου 49 παραγράφεται με την πάροδο τριετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της δήλωσης.

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.

### **7.2 Απόρρητο**

Οι δηλώσεις που υποβάλλονται σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου, τα φορολογικά στοιχεία, οι εκθέσεις και οι πράξεις προσδιορισμού του φόρου, είναι απόρρητα και δεν επιτρέπεται η γνωστοποίησή τους σε οποιονδήποτε τρίτο.

Οι δηλώσεις χρησιμοποιούνται αποκλειστικά δια φορολογικούς σκοπούς και δεν επιτρέπεται να χρησιμοποιηθούν για δίωξη αυτού που τους υποβάλλει ή του προσώπου με το οποίο συναλλάσσεται για παράβαση άλλων διατάξεων εκτός από τις διατάξεις των φορολογικών νόμων.

Όσοι συμπράττουν στην εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου και για το λόγο αυτό λαμβάνουν γνώση των συναλλαγών που υπάγονται στο φόρο προστιθέμενης αξίας, υποχρεούνται να τηρούν και να διαφυλάσσουν το απόρρητο των συναλλαγών αυτών.

Διατάξεις ειδικών νόμων που προβλέπουν παρεκκλίσεις από το απόρρητο και αφορούν τη φορολογία εισοδήματος, ισχύουν αναλόγως και για την εφαρμογή του παρόντος νόμου.

### **7.3 Λοιπές δικαστικές διατάξεις**

Διατάξεις νόμων που αφορούν θέματα διαδικασίας για την επιβολή του φόρου εισοδήματος ισχύουν αναλόγως και για την εφαρμογή του παρόντος νόμου, εφόσον στις διατάξεις του δεν ορίζεται διαφορετικά.

Με αποφάσεις του Υπουργείου Οικονομικών μπορεί να ρυθμίζεται κάθε διαδικαστικό θέμα και λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8

### 8.1 Οδηγίες συμπλήρωσης της περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. (Φ2)

#### **8.1.1 Πότε υποβάλλεται η περιοδική δήλωση**

Η περιοδική δήλωση υποβάλλεται μετά τη λήξη της φορολογικής περιόδου η οποία ορίζεται ως εξής:

- a. Υπόχρεοι που διενεργούν ενδοκοινοτικές συναλλαγές ανεξάρτητα από την κατηγορία βιβλίων ΚΒΣ που τηρούν: Μηνιαία

Η υποχρέωση μηνιαίας υποβολής περιοδικών δηλώσεων ισχύει ακόμα και στην περίπτωση υποβολής δήλωσης μεταβολών όπου θα δηλώνεται η διακοπή της διενέργειας ενδοκοινοτικών συναλλαγών. Η υποχρέωση αυτή υπάρχει μέχρι το τέλος της τρέχουσας διαχειριστικής περιόδου μέσα στην οποία συντελέστηκε και γνωστοποιήθηκε η μεταβολή. Η μεταβολή αυτή μπορεί να δηλωθεί εμπρόθεσμα μέχρι 10 Ιανουαρίου του επόμενου έτους με ημερομηνία μεταβολής την 31 Δεκεμβρίου του λήξαντος έτους. Αν φυσικά μέσα στην τρέχουσα ή επόμενη χρήση αρχίσει και πάλι η διενέργεια ενδοκοινοτικών συναλλαγών θα υποβληθεί εκ νέου δήλωση μεταβολών και η φορολογική τους περίοδος θα γίνει και πάλι μηνιαία.

- b. Υπόχρεοι που δεν διενεργούν ενδοκοινοτικές συναλλαγές:
  - Με βιβλία Γ' κατηγορίας ΚΒΣ και το Δημόσιο όταν υπόκειται σε ΦΠΑ: Μηνιαία
  - Με βιβλία Β' κατηγορίας ΚΒΣ: Τρίμηνη

Στις δυο παραπάνω περιπτώσεις η περιοδική δήλωση υποβάλλεται μέχρι την εικοστή (20) ημέρα του μήνα που ακολουθεί την κατά περίπτωση φορολογική περίοδο με τις παρατιθέμενες παρακάτω διακρίσεις.

#### **8.1.2 Ποιοι έχουν υποχρέωση να υποβάλλουν περιοδική δήλωση**

Υποχρέωση να υποβάλλουν περιοδική δήλωση έχουν οι υποκείμενοι στο φόρο που ενεργούν φορολογητέες πράξεις ή και απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, καθώς και πράξεις φορολογητέες εκτός Ελλάδος με δικαίωμα έκπτωσης.

**Υποχρέωση να υποβάλλουν περιοδική δήλωση έχουν και:**

- οι επιχειρήσεις παραγωγής βιομηχανοποιημένων καπνών, καθώς και οι εισαγωγείς βιομηχανοποιημένων καπνών, και γενικά οι εγκεκριμένοι αποθηκευτές, οι εγγεγραμμένοι επιτηδευματίες,
- οι επιχειρήσεις παραγωγής και λοιποί εγκεκριμένοι αποθηκευτές πετρελαιοειδών προϊόντων,
- οι επιχειρήσεις παραγωγής και οι λοιποί εγκεκριμένοι αποθηκευτές αλκοόλης και αλκοολούχων ποτών
- οι επιχειρήσεις παραγωγής, εισαγωγής και ενδοκοινοτικής απόκτησης αυτοκινήτων και μοτοσικλετών (καινούργιων ή μεταχειρισμένων).
- Το υπό ίδρυση νομικό ή φυσικό πρόσωπο. Στην περίπτωση αυτή το προσωρινό βιβλίο του ιδρυτή που τηρεί ως προς τις υποχρεώσεις του ΦΠΑ, εξομοιώνεται με βιβλίο Β' κατηγορίας ΚΒΣ, ανεξάρτητα από την κατηγορία βιβλίων που θα τηρήσει η υπό ίδρυση επιχείρηση.
- τα πρόσωπα που υπάγονται στο ειδικό καθεστώς μεταπωλητών μεταχειρισμένων αγαθών και αντικειμένων καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας (άρθρο 45 ν.2859/2000) ή στο ειδικό καθεστώς για τις πωλήσεις σε δημοπρασία (άρθρο 46 ν.2859/2000)
- τα πρόσωπα που είναι εκμεταλλευτές φορολογικής αποθήκης του άρθρου 26 ν.2859/2000, ή εναποθέτες σε αυτές.

### 8.1.3 Μορφή του εντύπου Φ2

**Κωδ.001-007:**Τους αντίστοιχες ενδείξεις γράφονται η αρμόδια Δ.Ο.Υ. ή το τοπικό γραφείο, όταν αυτή δεν υπάρχει, ο αριθμός δήλωσης η ημερομηνία υποβολής τους δήλωσης και τους καταβολής του Φ.Π.Α. καθώς και η φορολογική περίοδος.

Ο κωδικός 007 δεν συμπληρώνεται όταν η δήλωση είναι έκτακτη.

Ο κωδικός 006 δεν συμπληρώνεται όταν η δήλωση έκτακτη, συμπληρώνεται τους στην περίπτωση που είναι έκτακτη αλλά υπάρχουν ενδοκοινοτικές αποκτήσεις.

**Κωδ.008:** Σ' αυτόν τον κωδικό ακολουθούν 12 και 6 κατά περίπτωση αριθμημένα τετράγωνα και ο υποκείμενος, ανάλογα με την υποχρέωση σύνταξης τους περιοδικής δήλωσης, διαγραμμίζει το τετράγωνο με το μήνα ή το δίμηνο που τον αφορά.

**Κωδ.009 :** ανάλογα αν η δήλωση είναι τροποποιητική ή ανακλητική σημειώνουμε στο αντίστοιχο τετραγώνάκι. Τους περιπτώσεις αυτές η

περιοδική δήλωση συμπληρώνεται ολόκληρη από την αρχή.  
Τροποποιημένα με τα σωστά δεδομένα.

**Κωδ.011** : Γράφεται χ όταν η περιοδική δήλωση υποβάλλεται με επιφύλαξη.

## **Πίνακας Α' με τα στοιχεία του υποκείμενου στο**

**Κωδικοί 010,011,012,013:** Επιλέγουμε το είδος τη δήλωσης

**Κωδικοί 101,102,103:** Επώνυμο ή επωνυμία ,όνομα και όνομα πατέρα

**Κωδικός 104:** Τον συμπληρώνουμε αν υπάρχει κάποιος διακριτικός τίτλος,

**Κωδικοί 108,109,110,111,112,113:** Α.Φ.Μ, ταυτότητα, διαγραμμίζουμε αν υπάρχουν ενδοκοινοτικές συναλλαγές, επιλέγουμε την κατηγορία βιβλίων, αριθμό κυκλοφορίας Ε.Δ.Χ ,το ποσοστό % ιδιοκτ. Ε.Δ.Χ.

## **Πίνακας Β' εκροών- εισροών**

Ο πίνακας Β αποτελείται από 5 μικρότερους πίνακες και αφορά τις εκροές πωλήσεις των αγαθών, παροχή υπηρεσιών κλπ. και τις εισροές αγορές, εισαγωγές κλπ της επιχείρησης.

**Στον πίνακα α** και στους κωδικούς **301** έως **311** που αφορά τις εκροές συμπληρώνουμε την καθαρή αξία του Φ.Π.Α ανάλογα, και στους κωδικούς 331 έως 337 τον αντίστοιχο συντελεστή του Φ.Π.Α που αναλογεί. Για παράδειγμα εάν έχουμε εκροές του 11% συμπληρώνουμε τον κωδικό 301 με την καθαρή αξία και τον κωδικό 331 με το φόρο ενώ για εκροές του 23% συμπληρώνουμε τον κωδικό 303 με την καθαρή αξία και τον κωδικό 333 με τον φόρο .

Με τον ίδιο τρόπο συμπληρώνουμε και τον **πίνακα β** και στους κωδικούς 351 και 378 συμπληρώνουμε τους κωδικούς που αφορούν τις εισροές .Για παράδειγμα εάν έχουμε εισροές του 11% συμπληρώνουμε τους κωδικούς 351 και 371 ενώ εάν έχουμε εισροές του 23% συμπληρώνουμε τους κωδικούς 353 και 373 αντίστοιχα .

Στην περίπτωση που έχουμε ενδοκοινοτικές αποκτήσεις , η καθαρή αξία τους προστίθεται ανάλογα με τον συντελεστή Φ.Π.Α στον κωδικό 331 (ΦΠΑ 11%) ή στον κωδικό 333 (Φ.Π.Α23%). Τα ίδια ποσά που θα προστεθούν στον πίνακα α , θα προστεθούν και στον πίνακα β στους κωδικούς 353(Φ.Π.Α 11%) και 373(23%).

**Στον πίνακα γ** στον κωδικό 341 γράφουμε την καθαρή αξία των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων ενώ στον κωδικό 342 την καθαρή αξία των ενδοκοινοτικών παραδόσεων. Στον κωδικό 343 γράφουμε την αξία των πράξεων που οφείλουμε φόρο ως λήπτη αγαθών και υπηρεσιών και στον κωδικό 344 γράφουμε την φορολογητέα αξία των παγίων.

**Στον πίνακα δ** στο κωδικό 401 γράφουμε το πιστωτικό υπόλοιπο της προηγούμενης φορολογικής περιόδου. Ο κωδικός 402 συμπληρώνεται όταν τα έξοδα που έχουμε στα βιβλία μας είναι περισσότερα από το Φ.Π.Α και τότε γράφουμε την διαφορά. Το σύνολο του πίνακα δ μεταφέρεται στον κωδικό 404.

**Στον πίνακα ε** ο κωδικός 412 συμπληρώνεται στην περίπτωση που τα έσοδα είναι περισσότερα από το Φ.Π.Α και τότε γράφουμε την διαφορά ενώ το σύνολο του πίνακα ε μεταφέρεται στον κωδικό 413. Στην συνέχεια ο κωδικός 413 αφαιρείται από τον κωδικό 404 και το υπόλοιπο γράφεται στον κωδικό 420. Ο κωδικός 337 αφαιρείται από τον κωδικό 420. Εάν το ποσό του κωδικού 420 είναι μεγαλύτερο από το ποσό του κωδικού 337 τότε έχουμε πιστωτικό υπόλοιπο και συμπληρώνεται στον κωδικό 501 του πίνακα Γ ενώ εάν το ποσό του κωδικού 420 είναι μικρότερο από το ποσό του κωδικού 337 τότε έχουμε χρεωστικό υπόλοιπο και συμπληρώνεται στον κωδικό 511 του πίνακα Γ. Στον κωδικό 512 γράφουμε την προσαύξηση για τυχών εκπρόθεσμη υποβολή της δήλωσης και στον κωδικό 513 γράφουμε το άθροισμα των ποσών των κωδικών 511 και 512 που πρέπει να πληρώσουμε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.

## **8.2 Οδηγίες συμπλήρωσης της εκκαθαριστικής δήλωσης Φ.Π.Α. (Φ1)**

- Το έντυπο της εκκαθαριστικής δήλωσης του έτους 2007 (έκδοση 2007 009/07-ΦΠΑ χρώματος καφέ) καθορίζεται με τις διατάξεις της Α.Υ.Ο.Ο. 1121743/9331/1677/Α0014 ΠΟΛ.1157/19.12.2007. Θα χρησιμοποιηθεί από τους υποκείμενους για την υποβολή εκκαθαριστικών δηλώσεων διαχειριστικών περιόδων από 1/1/2007.

**Επισημαίνεται ότι το έντυπο της εκκαθαριστικής δήλωσης του έτους 2001 (έκδοσης 2002 - 009. ΦΠΑ χρώματος καφέ) θα χρησιμοποιείται από τους υποκείμενους στις περιπτώσεις που υπάρχει υποχρέωση υποβολής εκκαθαριστικής δήλωσης για προηγούμενες διαχειριστικές περιόδους (αρχικής ή τροποποιητικής).**

- Αν πριν την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης, διαπιστωθούν διαφορές σε κάποια ή κάποιες φορολογικές περιόδους μεταξύ των στοιχείων των περιοδικών δηλώσεων και των πραγματικών δεδομένων που προκύπτουν, θα πρέπει να συμπληρωθεί **μια σωστή περιοδική δήλωση** με τα πραγματικά δεδομένα της φορολογικής περιόδου στην οποία διαπιστώθηκαν λάθη και να υποβληθεί **ΑΠΑΡΑΙΤΗΤΑ** πριν την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης. **ΠΡΟΣΟΧΗ:** Σημειώνεται ότι, κάθε φορολογική



περίοδος θεωρείται αυτοτελής ως προς την υποχρέωση υποβολής της περιοδικής δήλωσης και της καταβολής τυχόν χρεωστικού ποσού που προκύπτει, έτσι τυχόν ποσό φόρου που καταβλήθηκε επιπλέον του οφειλόμενου σε προγενέστερη φορολογική περίοδο δεν καλύπτει αυτοδίκαια το φόρο που οφείλεται σε μεταγενέστερη φορολογική περίοδο. Ως εκ τούτου θα πρέπει να υποβληθεί τροποποιητική περιοδική δήλωση της προγενέστερης φορολογικής περιόδου και το πιστωτικό υπόλοιπο που θα προκύψει να μεταφερθεί για συμψηφισμό στη μεταγενέστερη φορολογική περίοδο.

Επίσης, αν σε κάποια φορολογική περίοδο καταβληθεί χρεωστικό ποσό μικρότερο του οφειλόμενου και σε μεταγενέστερη υποβληθεί δήλωση για να καταβληθεί ισόποσο ή και μεγαλύτερο ποσό του οφειλόμενου από την προγενέστερη περίοδο, το σφάλμα δεν θεραπεύεται με υπολογισμό της δέουσας προσαύξησης στην εκκαθαριστική δήλωση της οικείας χρήσης. Πρέπει να υποβληθεί τροποποιητική περιοδική δήλωση της προγενέστερης φορολογικής περιόδου με τα σωστά στοιχεία και τη σωστή προσαύξηση μέχρι την ημερομηνία υποβολής της τροποποιητικής αυτής δήλωσης και τροποποιητική περιοδική δήλωση της μεταγενέστερης περιόδου, που καταβλήθηκαν τα επιπλέον ποσά (οπότε η τροποποιητική δήλωση της μεταγενέστερης περιόδου θα προκύψει λογικά πιστωτική).

- Η εκπρόθεσμη υποβολή και η μη υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης, αποτελούν παραβάσεις για τις οποίες επιβάλλεται πρόστιμο από 117 έως 1170 ΕΥΡΩ, στην περίπτωση που δεν προκύπτει ποσό φόρου για καταβολή. Το πρόστιμο αυτό κατά τη διοικητική επίλυση της διαφοράς περιορίζεται στο ένα τρίτο (1/3).

### **8.2.1 Υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης**

Το έντυπο της εκκαθαριστικής δήλωσης υποβάλλεται, από τον ίδιο τον υποκείμενο ή από οποιονδήποτε τρίτο για λογαριασμό του, σε 3 αντίτυπα στη Δ.Ο.Υ. της έδρας ή του κεντρικού που είχε ο υποκείμενος στο Φ.Π.Α., φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή ένωση προσώπων κατά την 31.12.2009 (τέλος χρήσης). Τα δύο αντίτυπα παραμένουν στη Δ.Ο.Υ., ενώ το τρίτο επιστρέφει στην επιχείρηση υπογεγραμμένο από υπάλληλο της Δ.Ο.Υ. και αποτελεί έτσι αποδεικτικό στοιχείο υποβολής της εκκαθαριστικής δήλωσης ή και εξόφλησης όταν υπάρχει ποσό για καταβολή. Η εκκαθαριστική δήλωση υποβάλλεται μηχανογραφικά μέσω TAXIS.

Στην περίπτωση που η επιχείρηση εδρεύει σε νησί, που δεν εδρεύει η Δ.Ο.Υ. ή είναι εποχιακή, τότε επιτρέπεται η αποστολή της εκκαθαριστικής δήλωσης στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. να γίνεται με

συστημένη επιστολή, βάζοντας μέσα και την επιταγή σε διαταγή της Δ.Ο.Υ. αν υπάρχει ποσό για καταβολή.

Στην εκκαθαριστική δήλωση πρέπει να εμφανίζονται αθροιστικά τα οικονομικά δεδομένα του έτους 2009 του κεντρικού (ή έδρας) και των υποκαταστημάτων. Αν για οποιοδήποτε λόγο υποβληθεί η περιοδική δήλωση χειρόγραφα (και όχι μέσω TAXIS), εφόσον υπάρχει υποχρέωση υποβολής της, τότε και μόνο τότε προσκομίζεται φωτοαντίγραφο από την περιοδική αυτή δήλωση μαζί με την εκκαθαριστική δήλωση του Φ.Π.Α.

Σε περίπτωση υπερδωδεκάμηνης χρήσης υποβάλλεται μία εκκαθαριστική δήλωση για ολόκληρη τη διαχειριστική περίοδο.

Τέλος επισημαίνεται ότι, στην περίπτωση, που ο υποκείμενος αλλάξει έδρα η κεντρικό πρέπει μέσα σε 30 μέρες από την μεταβολή, να το γνωστοποιήσει στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., υποβάλλοντας δήλωση μεταβολών.

### **8.2.2 Υποχρέωση της υποβολής της εκκαθαριστικής δήλωσης**

Υποχρέωση να υποβάλλουν εκκαθαριστική δήλωση έχουν οι υποκείμενοι στο φόρο που ενεργούν φορολογητέες πράξεις ή και απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. Η υποχρέωση αυτή εξακολουθεί να υπάρχει και στην περίπτωση που δεν πραγματοποιήθηκε οικονομική δραστηριότητα, καθώς επίσης και στην περίπτωση που η επιχείρηση δήλωσε ότι βρίσκεται σε αδράνεια.

Υποχρέωση να υποβάλλει εκκαθαριστική δήλωση έχει επίσης και ο ιδρυτής νομικού προσώπου ή ατομικής επιχείρησης, μέσα στη νόμιμη προθεσμία μετά την υποβολή της δήλωσης οριστικής παύσης εργασιών που θα υποβάλλει ο ιδρυτής όταν το νομικό πρόσωπο συσταθεί ή η ατομική επιχείρηση λειτουργήσει και υποβάλλουν την σχετική δήλωση έναρξης εργασιών.

#### **Κατά συνέπεια δεν έχουν υποχρέωση υποβολής της εκκαθαριστικής δήλωσης:**

- a) Οι υποκείμενοι στο φόρο, που ενεργούν αποκλειστικά πράξεις απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών τους, έστω και αν για ορισμένες πράξεις παράδοσης επενδυτικών αγαθών ή λήψης αγαθών ή υπηρεσιών ή ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών κατέβαλαν τον αναλογούντα φόρο με έκτακτη περιοδική δήλωση.
- b) Τα μη υποκείμενα στο φόρο φυσικά πρόσωπα, έστω και αν ως λήπτες αγαθών και υπηρεσιών κατέβαλαν τον αναλογούντα φόρο με έκτακτη περιοδική δήλωση.

- c) Οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41 του Ν. 2859/2000.
- d) Τα μη υποκείμενα στο φόρο νομικά πρόσωπα, έστω και αν ως λήπτες αγαθών και υπηρεσιών ή για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις που πραγματοποίησαν κατέβαλαν το φόρο με έκτακτη περιοδική δήλωση.
- e) Οι υποκείμενοι που υπάγονται στο ειδικό καθεστώς των απαλλασσομένων της παραγρ. 2 του άρθρ. 39 του Ν. 2859/2000, περιλαμβανομένων και των αλιέων με σκάφος έως 6 μέτρα.
- f) Οι αμιγείς πρατηριούχοι και λιανοπωλητές βιομηχανοποιημένων καπνών της παραγράφου 6 του άρθρου 44 του Ν. 2859/2000.
- g) Οι εκμεταλλευτές ΕΔΧ (ΤΑΞΙ) οι οποίοι δεν ανήκουν στο κανονικό καθεστώς (δηλαδή αυτοί που αποδίδουν το φόρο με έκτακτη δήλωση).
- h) Οι αλιείς του ειδικού καθεστώτος της Α.Υ.Ο. 1145339/6602/140/Ε0014/ΠΟΛ.1320/30.12.1998 εφόσον έχουν σκάφη μεγαλύτερα των 6 και ως 12 μέτρων.
- i) Οι εκμεταλλευτές σκαφών στη λίμνη Ιωαννίνων που αποδίδουν Φ.Π.Α. σύμφωνα με την Α.Υ.Ο.Ο. 1035360/2772/434/Β0014/ΠΟΛ.1065/4.4.2007, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

### **8.2.3 Προθεσμία υποβολής της εκκαθαριστικής δήλωσης του Φ.Π.Α.**

Η εκκαθαριστική δήλωση υποβάλλεται μετά τη λήξη της **διαχειριστικής περιόδου**, όπως αυτή ορίζεται από τις διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος και του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.), στις ακόλουθες προθεσμίες σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 38 του Κώδικα Φ.Π.Α. (Ν. 2859/2000):

1. Από τους υποκείμενους που τηρούν βιβλία πρώτης ή δεύτερης κατηγορίας του Κ.Β.Σ., μέχρι και την εικοστή πέμπτη (25) ημέρα του δεύτερου μήνα από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου.
2. Από τους υποκείμενους που τηρούν βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. μέχρι και την δέκατη (10) ημέρα του πέμπτου μήνα από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου. Διευκρινίζεται ότι, σε περίπτωση παύσης των εργασιών από οποιαδήποτε αιτία (πραγματική παύση εργασιών, συγχώνευση κτλ.), ή σε περίπτωση παύσης των φορολογητέων δραστηριοτήτων, χρονολογία λήξης της διαχειριστικής περιόδου θεωρείται η ημερομηνία παύσης

αυτών. Σε περίπτωση που η ημερομηνία λήξης της διαχειριστικής περιόδου δεν συμπίπτει με ημερομηνία λήξης φορολογικής περιόδου, η εκκαθαριστική δήλωση πρέπει να υποβληθεί μέσα στην προβλεπόμενη προθεσμία των 55 ή 130 ημερών κατά περίπτωση, η οποία αρχίζει από την ημερομηνία παύσης των εργασιών.

Σημειώνεται ότι, σε περίπτωση παύσης των εργασιών πριν από τη λήξη της φορολογικής περιόδου, η ημερομηνία παύσης των εργασιών θεωρείται και ημερομηνία λήξης της οικείας φορολογικής περιόδου. Στην περίπτωση αυτή η προθεσμία υποβολής της περιοδικής δήλωσης, ορίζεται μέχρι την 20ή ημέρα του επόμενου μήνα που ακολουθεί τη φορολογική περίοδο (μήνα ή τρίμηνο), όχι όμως αργότερα από την προθεσμία υποβολής της εκκαθαριστικής δήλωσης. Εξαιρετικά δε, σε περίπτωση οριστικής παύσης νομικού προσώπου ή ένωσης προσώπων ή θανάτου του υποκειμένου φυσικού προσώπου, η περιοδική δήλωση υποβάλλεται εμπρόθεσμα μέχρι την 20ή ημέρα του επόμενου μήνα που ακολουθεί τη φορολογική περίοδο (μήνα ή τρίμηνο), στην οποία ανήκει το τελευταίο χρονικό διάστημα λειτουργίας του υποκειμένου ή μέσα σε 20 ημέρες από την εμπρόθεσμη υποβολή της δήλωσης οριστικής παύσης εργασιών. Εξυπακούεται ότι στην περίπτωση αυτή η εκκαθαριστική δήλωση υποβάλλεται εμπρόθεσμα εντός 55 ή 130 ημερών από την εμπρόθεσμη υποβολή της δήλωσης οριστικής παύσης εργασιών. Τονίζεται ότι σε περίπτωση που εταιρεία τίθεται σε εκκαθάριση είναι υποχρεωμένη να υποβάλλει:

Μια εκκαθαριστική δήλωση για το διάστημα μέχρι την ημερομηνία έναρξης της εκκαθάρισης και μια εκκαθαριστική δήλωση για το διάστημα που διαρκεί η εκκαθάριση.

#### **8.2.4 Εκκαθαριστική δήλωση του Φ.Π.Α. με επιφύλαξη**

Ο υποκείμενος έχει δικαίωμα να υποβάλλει δήλωση με επιφύλαξη για την πρόληψη των συνεπειών ανακρίβειας ή παράλειψης υποβολής δήλωσης, που να αφορά είτε συγκεκριμένη φορολογητέα αξία, είτε εφαρμογή διαφορετικού συντελεστή κ.λπ. Η επιφύλαξη πρέπει να είναι ειδική και αιτιολογημένη, να συμπληρώνεται σε χωριστό χαρτί και να υποβάλλεται μαζί με τη δήλωση.

#### **8.2.5 Ανακλητική δήλωση Φ.Π.Α.**

Η δήλωση του φορολογουμένου αποτελεί γι' αυτόν δεσμευτικό τίτλο και κατά κανόνα δεν ανακαλείται. Μπορεί όμως να ανακληθεί μόνο για λόγους συγγνωστής πλάνης ως προς τα πραγματικά περιστατικά ή ως

προς την έννοια των διατάξεων του νόμου, σύμφωνα με τη γενική αρχή του δικαίου.

### **8.2.6 Τροποποιητική- Συμπληρωματική δήλωση Φ.Π.Α.**

Ο υποκείμενος στο φόρο μπορεί να τροποποιήσει την αρχική του δήλωση όταν αυτή είναι ελλιπής ή λανθασμένη. Οι τροποποιητικές δηλώσεις συμπληρώνονται, όπως και οι αρχικές με τη σωστή συμπλήρωση όλων των ενδείξεων. Τροποποιητικές δηλώσεις μπορούν να υποβάλλονται μέχρι και πριν την καταχώρηση της πράξης προσδιορισμού του φόρου στο οικείο βιβλίο.

### **8.2.7 Υποβολή της δήλωσης με την χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου (TAXISnet)**

Οι υποκείμενοι που κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου τηρούσαν βιβλία Α ή Β κατηγορίας του Κ.Β.Σ. και των οποίων η διαχειριστική περίοδος λήγει την 31/12/2008, έχουν τη δυνατότητα να υποβάλλουν τις αρχικές, εμπρόθεσμες, πιστωτικές ή μηδενικές εκκαθαριστικές δηλώσεις Φ.Π.Α. έτους 2008 με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου (TAXISnet), εφόσον για τη διαχειριστική περίοδο αυτή έχουν υποβάλει όλες τις περιοδικές δηλώσεις (εμπρόθεσμες, εκπρόθεσμες και τροποποιητικές) Φ.Π.Α. (μέσω TAXIS ή TAXISnet) μέχρι πέντε (5) εργάσιμες ημέρες πριν από την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης.

Οι υποκείμενοι των οποίων η διαχειριστική τους περίοδος λήγει την 31/12/2008 και κατά τη λήξη τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. υποχρεούνται να υποβάλλουν τις εκκαθαριστικές δηλώσεις Φ.Π.Α. έτους 2008 αποκλειστικά και μόνο με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου (TAXISnet).

Η υποχρεωτική υποβολή των ως άνω εκκαθαριστικών δηλώσεων αποκλειστικά και μόνο με ηλεκτρονικό τρόπο δεν ισχύει και συνεπώς επιτρέπεται η υποβολή τους στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.:

- Από τα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου, τους Δήμους, τις Κοινότητες, τους Συνεταιρισμούς και γενικά τα Νομικά Πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα
- από την Τράπεζα της Ελλάδας.

Οι υποκείμενοι που έχουν υποχρέωση συνυποβολής με την εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. έτους 2008 των ειδικών καταστάσεων των Α.Υ.Ο. 1103551/8478/Α0014/ΠΟΛ.1262/2.8.1993 (ΦΕΚ 675 Β) έχουν τη δυνατότητα να υποβάλλουν την ως άνω εκκαθαριστική δήλωση με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου (TAXISnet) και να αποστείλουν

στην αρμόδια Δ.Ο.Υ τις ειδικές καταστάσεις με συστημένη επιστολή μέχρι τις προθεσμίες που αναφέρονται πιο κάτω.

Εξαιρούνται της παραπάνω δυνατότητας οι υποκείμενοι που:

1. Υποβάλλουν εκκαθαριστική δήλωση έτους 2008 με επιφύλαξη.
2. Η διαχειριστική τους περίοδος έληξε σε ημερομηνία διαφορετική από την 31/12/2008.
3. Έχουν υποβάλει δήλωση μεταβολής και έχουν τεθεί σε εκκαθάριση ή πτώχευση ή αδράνεια.
4. Έχουν υποβάλει δήλωση διακοπής εργασιών:
  - α) εντός του έτους 2008 ή
  - β) εντός του έτους 2009 και μέχρι την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης Φ.Π.Α. έτος 2008.
5. Έχουν αλλαγή κατηγορίας βιβλίων Κ.Β.Σ. μέσα στην οικεία διαχειριστική περίοδο.
6. Υπάγονται στις διατάξεις περί μετασχηματισμού, μετατροπής, συγχώνευσης, διάσπασης ή απορρόφησης εντός του έτους 2008.

## 8.2.8 Μορφή του εντύπου Φ1

---

---

**Κωδ. 001.** Γράψτε την αρμόδια Δ.Ο.Υ. της έδρας ή του κεντρικού της επιχείρησής σας κατά τη λήξη της διαχειριστικής σας περιόδου.

**Κωδ.002.** Γράψτε ημερολογιακά (από - έως) τη διαχειριστική περίοδο που αφορά η εκκαθαριστική δήλωση.

**Κωδ. 004.** Γράψτε το έτος μέσα στο οποίο λήγει η διαχειριστική σας περίοδος και για το οποίο υποβάλλεται η εκκαθαριστική δήλωση.

**Κωδ. 005 - 007.** Οι κωδικοί αυτοί συμπληρώνονται από την υπηρεσία.

**Κωδ. 008.** Γράψτε τον αριθμό του φακέλου σας εάν η επιχείρηση είναι Α.Ε.

**Κωδ. 009 - 010.** Διαγραμμίστε με (X) το αντίστοιχο τετραγωνίδιο αν η δήλωση είναι τροποποιητική ή με επιφύλαξη.

## 2. ΣΥΜΠΛΗΡΩΣΗ ΠΙΝΑΚΑ Α' (Κωδ. 021- 044)

**Κωδ. 021-028.** Γράψτε με κεφαλαία γράμματα ευανάγνωστα και χωρίς συντμήσεις τα στοιχεία σας.

ΣΗΜΕΙΩΝΕΤΑΙ ότι, η επωνυμία θα αναγράφεται όπως ακριβώς είναι στο καταστατικό σας και όχι με τη χρήση σφραγίδας.

Η λεκτική περιγραφή της κύριας δραστηριότητας του δηλούντος πρέπει να αναγραφεί λεπτομερειακά ώστε να προκύπτει σαφώς η παραγωγή ή η εμπορία συγκεκριμένων αγαθών ή η παροχή συγκεκριμένων υπηρεσιών.

**Κωδ. 031.** Γράψτε τον αριθμό του φορολογικού σας Μητρώου (ΑΦΜ). Ο αριθμός αυτός θα αναγράφεται υποχρεωτικά ως εννεαψήφιος. Σε όσους υπόχρεους έχει χορηγηθεί οκταψήφιος ΑΦΜ θα προστίθεται πριν από αυτόν το ψηφίο (0) μηδέν.

**Κωδ. 032.** Γράψτε τα αρχικά γράμματα του είδους της ταυτότητας, όταν είστε φυσικό πρόσωπο.

**Κωδ. 033.** Διαγραμμίστε με (X) το τετραγωνίδιο δεξιά της λέξης ΝΑΙ, εφόσον είστε εγγεγραμμένος στο Μητρώο VIES, ανεξάρτητα από το αν πραγματοποιήσατε ενδοκοινοτικές συναλλαγές (αποκτήσεις ή παραδόσεις αγαθών), κατά την τρέχουσα χρήση. Στην αντίθετη περίπτωση, διαγραμμίστε με (X) το τετραγωνίδιο δεξιά της λέξης ΟΧΙ.

**Κωδ. 034.** Διαγραμμίστε με (X) το τετραγωνίδιο, αν πραγματοποιείτε πωλήσεις από απόσταση. Ως πωλήσεις από απόσταση, σύμφωνα με την παράγραφο 5 του άρθρου 13 του ν. **2859/2000**, ως ισχύει, θεωρούνται οι πωλήσεις αγαθών που αποστέλλονται ή μεταφέρονται από την Ελλάδα προς άλλο κράτος μέλος της ΕΕ, εφόσον:

1. η παράδοση γίνεται προς τους παρακάτω εγκαταστημένους σε άλλο κράτος μέλος:

α) υποκείμενους χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών τους (π.χ. γιατρούς, σχολεία κλπ ή ενταγμένους στο καθεστώς των απαλλασσόμενων από ΦΠΑ μικρών επιχειρήσεων),

β) αγρότες του ειδικού καθεστώτος,

γ) μη υποκείμενα νομικά πρόσωπα και εφόσον οι παραπάνω δεν είναι γραμμένοι στο σύστημα VIES,

δ) μη υποκείμενα φυσικά πρόσωπα (ιδιώτες),

2. δεν αφορά καινούργια μεταφορικά μέσα, αγαθά που εγκαθίστανται ή συναρμολογούνται, αγαθά που υπόκεινται σε Ε.Φ.Κ. ή αγαθά για τα οποία εφαρμόζονται τα άρθρα 45 (προκειμένου για

- μεταχειρισμένα ή για αντικείμενα καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας) και 46 (πωλούνται μέσω δημοπρασίας),
3. υπερβαίνει στην τρέχουσα διαχειριστική περίοδο ή υπερέβη στην προηγούμενη διαχειριστική περίοδο τα 100.000 ή 35.000 ΕΥΡΩ ανάλογα με το κράτος μέλος προορισμού, ή προαιρετικά, ανεξάρτητα από τα όρια αυτά, η επιχείρηση θέλει οι παραπάνω πωλήσεις της να φορολογούνται στο άλλο κράτος μέλος. (Σημειώνεται ότι αν γίνονται πωλήσεις, θεωρούμενες κατά τα παραπάνω ως «από απόσταση», υποχρεωτικά ή προαιρετικά, υπάρχει η υποχρέωση υποβολής σχετικής δήλωσης μεταβολών Μητρώου, καθώς και η λήψη Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α. στο κράτος μέλος αποστολής).

**Κωδ. 041.** Διαγραμμίστε με (X) το αντίστοιχο τετραγωνίδιο με τα γράμματα Α,Β,Γ ανάλογα με την κατηγορία βιβλίων Κ.Β.Σ., που τηρούσατε κατά τη λήξη της διαχειριστικής σας περιόδου. Αν κατά τη διάρκεια της διαχειριστικής σας περιόδου τηρήσατε δύο κατηγορίες βιβλίων, διαγραμμίστε με (X) μόνο τη μεγαλύτερη κατηγορία. Διαγραμμίστε με (X) το τετραγωνίδιο με αριθμό 1 εφόσον διενεργείτε υποκείμενες στο φόρο δραστηριότητες και δεν έχετε υποχρέωση τήρησης βιβλίων από τον Κ.Β.Σ. (π.χ. Δημόσιες Υπηρεσίες). Οι περιπτώσεις ΑΒ, ΑΓ αφορούν εκείνους που τηρούν Β' ή Γ' κατηγορίας βιβλία του Κ.Β.Σ. αντίστοιχα αλλά διατηρούν παράλληλα και κλάδους που σύμφωνα με τον Κ.Β.Σ. προβλέπεται η τήρηση βιβλίου αγορών (π.χ. πρατήρια υγρών καυσίμων).

**Κωδ. 042.** Διαγραμμίστε με (X) το τετραγωνίδιο με τον αριθμ. 1, αν τηρήσατε βιβλία του Κ.Β.Σ. υποχρεωτικά από το νόμο, το τετραγωνίδιο με τον αριθμ. 2 αν τα τηρήσατε προαιρετικά και τέλος το τετραγωνίδιο με τον αριθμ. 3 αν είστε υπό ίδρυση επιχείρηση και τηρήσατε βιβλία οποιασδήποτε κατηγορίας. Αν δεν τηρήσατε βιβλία δεν θα διαγραμμίσετε τα πιο πάνω τετραγωνίδια.

**Κωδ. 043.** Διαγραμμίστε με (X) το τετραγωνίδιο με τον αριθμ. 1 ή με τον αριθμ.2, ανάλογα με το καθεστώς που ήταν ενταγμένη η επιχείρησή σας κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου. Αν η επιχείρηση ήταν ενταγμένη και σε ειδικό καθεστώς των αριθμών 3, 4, 5, 6 και 7 διαγραμμίστε επί πλέον με (X) το αντίστοιχο τετραγωνίδιο. Εάν είστε επιχείρηση με βιβλία Α' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. και έχετε επιλέξει το ειδικό καθεστώς απόδοσης του φόρου σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 11 του ν. 3052/02, διαγραμμίστε με (X) το τετραγωνίδιο με τον αριθμό 8.



**Κωδ. 044.** Διαγραμμίστε με (X) το τετραγωνίδιο με τον αριθμ. 1, αν η ένταξή σας στο καθεστώς Φ.Π.Α. κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου ήταν υποχρεωτική και το τετραγωνίδιο με τον αριθμ. 2 αν ήταν προαιρετική.

### **3. ΣΥΜΠΛΗΡΩΣΗ ΠΙΝΑΚΑ Β' (Κωδ. 061)**

Συμπληρώστε, με κεφαλαία, τις ενδείξεις που αφορούν το επώνυμο, το όνομα, τη διεύθυνση, τον Α.Φ.Μ. κλπ., σύμφωνα με τις οδηγίες που αναφέρονται στον πίνακα Α' και διαγραμμίστε το τετραγωνίδιο του κωδ. 061.

- a) Με τον αριθμό 1, αν τα στοιχεία αφορούν το φορολογικό αντιπρόσωπο που πραγματοποιεί στην Ελλάδα πράξεις για λογαριασμό του υποκειμένου στο φόρο που είναι εγκαταστημένος σε τρίτη χώρα ή σε άλλο κράτος - μέλος.
- b) Με τον αριθμό 2, αν τα στοιχεία αφορούν το φορολογικό εκπρόσωπο που είχε ορισθεί σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 ν. 2992/02 και πριν την ισχύ των διατάξεων του ν.3453/2006 που πραγματοποιεί στην Ελλάδα πράξεις για λογ/σμό του υποκειμένου στο φόρο που είναι εγκαταστημένος σε άλλο κράτος - μέλος. 15
- c) Με τον αριθμό 3, αν αφορούν το νόμιμο εκπρόσωπο (διαχειριστή Ε.Π.Ε. ή Ο.Ε. ή Ε.Ε., σύνδικο πτώχευσης, εκκαθαριστή, εκπρόσωπο Α.Ε., εκπρόσωπο ανηλίκου κτλ.).
- d) Με τον αριθμό 4, αν αφορούν τον αντίκλητο.

### **4. ΣΥΜΠΛΗΡΩΣΗ ΠΙΝΑΚΑ Γ' (Κωδ. 601-710)**

Ο πίνακας αυτός είναι ο σπουδαιότερος από τους πίνακες της δήλωσης, γιατί σε αυτόν συγκεντρώνονται τα συνολικά δεδομένα της διαχειριστικής περιόδου, που φορολογούνται ή απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α., από τα βιβλία του Κ.Β.Σ. του υποκειμένου. Όλα τα δεδομένα των εκροών και εισροών γράφονται στις αντίστοιχες ενδείξεις, αφού προηγουμένως αφαιρεθούν οι επιστροφές και εκπτώσεις, οι οποίες αφορούν τη διαχειριστική περίοδο, με την προϋπόθεση ότι τα φορολογικά στοιχεία έχουν ημερομηνία μέχρι και την τελευταία ημέρα της διαχειριστικής περιόδου π.χ. 31.12.2008.

Επισημαίνεται ότι, στην περίπτωση που έχει διενεργηθεί προσωρινός έλεγχος για φορολογικές περιόδους της εν λόγω διαχειριστικής περιόδου

και η πράξη προσδιορισμού του φόρου έχει οριστικοποιηθεί ή έχει ασκηθεί προσφυγή, πριν την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης στον πίνακα αυτό θα συμπεριληφθούν και τα δεδομένα του προσωρινού ελέγχου.

Ο πίνακας διαιρείται σε πέντε μέρη, στο α' για τις εκροές, στο β' για τις εισροές, στο γ' για τους ειδικούς λογαριασμούς, στο δ' για τα προστιθέμενα ποσά και στο ε' για τα αφαιρούμενα ποσά από το σύνολο του φόρου των εισροών.

#### **α. Εκροές φορολογητέες - φόρος εκροών**

Αν είστε ενταγμένοι στο τεκμαρτό καθεστώς Φ.Π.Α., συμπληρώστε τις στήλες κατά τον ίδιο ως άνω τρόπο, γράφοντας τις φορολογητέες εκροές σας (ακαθ. έσοδα), όπως προέκυψαν μετά την αναγωγή των φορολογητέων εισροών των εμπορεύσιμων αγαθών σας (αγορών-εισαγωγών - ενδοκοινοτικών αποκτήσεων) κατά συντελεστή Φ.Π.Α., σύμφωνα με τις οδηγίες που σας έχουν δοθεί με την εγκύκλιο 1092542/5473/691/0014/[ΠΟΛ.1071/25.2.2002](#).

Συμπληρωματικά σας πληροφορούμε ότι κοινοποίηση διοικητικής κωδικοποίησης των πινάκων των μοναδικών συντελεστών καθαρού κέρδους (Μ.Σ.Κ.Κ.) έγινε από τη Δ/ση Φορολογίας Εισοδήματος με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1039/24.1.1999 και συμπλήρωση τροποποίηση των συντελεστών αυτών έγινε με τις αποφάσεις ΠΟΛ.1004/2006, ΠΟΛ.1017/2006, ΠΟΛ.1031/2006, ΠΟΛ.1047/2006 και ΠΟΛ.1114/2006.

Αν είστε εγκεκριμένος αποθηκευτής αγαθών με Ε.Φ.Κ. αναγράψτε την αξία των πωλήσεών σας (συμπεριλαμβανομένου και του Ε.Φ.Κ.), όπως αυτά προκύπτουν από τα προβλεπόμενα από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. παραστατικά.

Αν είστε εγγεγραμμένος επιτηδευματίας ή εισαγωγέας βιομηχανοποιημένων καπνών αναγράψτε τις πραγματικές σας πωλήσεις αφού τις αποφορολογήσετε με εσωτ. αφαίρεση.

**Κωδ. 601-603.** Γράψτε κατά συντελεστή ΦΠΑ (11%, 23%, 5,5%) την αξία των φορολογητέων εκροών, συμπεριλαμβανομένων και των πωλήσεων παγίων, αυτοπαραδόσεων, ενδοκοινοτικών αποκτήσεων και πράξεων λήπτη, που πραγματοποιήσατε με τους συντελεστές αυτούς.

Αναφορικά με τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις ισχύουν οι παρατηρήσεις των κωδ. 654 - 656.

Επίσης, γράψτε το δηλούμενο τίμημα των παραδόσεων ακινήτων, των οποίων τα συμβόλαια έχουν υπογραφεί μέχρι τη λήξη της διαχειριστικής σας περιόδου (δηλ. έχει πραγματοποιηθεί η μεταβίβαση), καθώς και τη φορολογητέα αξία (περ. α', παρ. 2, άρθρ. 19 Κώδικα Φ.Π.Α.) των αυτοπαραδόσεων ακινήτων.

**Κωδ. 631-633.** Γράψτε το φόρο που αναλογεί στους κωδ. 601- 603, πολλαπλασιάζοντας τη φορολογητέα αξία με τον αντίστοιχο συντελεστή φόρου.

**Κωδ. 604-606.** Γράψτε κατά συντελεστή φόρου (6, 3, 13) την αξία των φορολογητέων εκροών, συμπεριλαμβανομένων και των πωλήσεων παγίων, αυτοπαραδόσεων, ενδοκοινοτικών αποκτήσεων και πράξεων λήπτη, που πραγματοποιήσατε με μειωμένους συντελεστές. Για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις ισχύουν οι παρατηρήσεις των κωδ. 654-656.

**Κωδ. 634 - 636.** Γράψτε αντίστοιχα το φόρο που αναλογεί στους κωδ. 604-606, πολλαπλασιάζοντας τη φορολογητέα αξία με τον αντίστοιχο συντελεστή.

**Κωδ. 607.** Γράψτε το σύνολο των φορολογητέων εκροών (από κωδ. 601- κωδ. 606) και στον

**Κωδ. 637.** Το σύνολο του φόρου εκροών (από κωδ. 631-636). Αν τηρείτε βιβλία Β' ή Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., το σύνολο του φόρου εκροών σας, κωδ. 637 συγκρίνετέ το με το σύνολο του φόρου εκροών σας που προκύπτει από τα βιβλία σας. Αν το ποσό που προκύπτει από τα βιβλία σας, είναι μεγαλύτερο τη διαφορά γράψτε τη στον κωδ. 708.

**Κωδ. 608. 1)** Την αξία παραδόσεων αγαθών φορολογητέων σε άλλο κράτος μέλος π.χ. πωλήσεις αγαθών στους επιβάτες ελληνικού πλοίου κατά τον πλου από Ιταλία - Ελλάδα.

**2)** Την αξία των παροχών υπηρεσιών, που σύμφωνα με το άρθρο 14 του ν. 2859/00 είναι φορολογητέες σε άλλο κράτος - μέλος ή σε τρίτη χώρα και ανεξάρτητα εάν υπόχρεος για την καταβολή του φόρου εκτός Ελλάδος είναι η επιχείρησή σας ή ο λήπτης των υπηρεσιών αυτών.

**3)** Την αξία όλων γενικά των δραστηριοτήτων που πραγματοποιούνται εκτός Ευρωπαϊκής Ένωσης, που αν πραγματοποιούνταν στο εσωτερικό της χώρας θα παρείχαν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών (π.χ. αγορά καφέ από Βραζιλία και πώληση στην Αίγυπτο).

Την αξία των πωλήσεων από απόσταση, όπως προβλέπονται από την παράγραφο 5 του άρθρου 13 του ν.2859/2000.

**Κωδ. 609. 1)** Την αξία των παραδόσεων αγαθών προς υποκείμενους που πραγματοποιούν εξαγωγές ή ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών και η αξία των παροχών υπηρεσιών που συνδέονται άμεσα με τις πράξεις αυτές και οι συγκεκριμένες παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών απαλλάσσονται σύμφωνα με τις περ. ζ' της παρ. 1 του άρθρου 24 και δ' της παρ. 1 του άρθρου 28 και για την απαλλαγή αυτή εφαρμόστηκε η Α.Υ.Ο. 1103551/8478/Α0014 /ΠΟΛ.1262/2.8.1993. Υπενθυμίζεται η υποχρέωση υποβολής ετήσιας κατάστασης από τον προμηθευτή με τις συνολικές πωλήσεις προς εξαγωγείς.

**2)** Την αξία των παραδόσεων αγαθών και την αξία των παροχών υπηρεσιών που συνδέονται άμεσα με τις παραδόσεις αυτές, που πραγματοποιούνται προς την Α.Ε. Καταστήματα Αφορολογίτων Ειδών. Για την απαλλαγή αυτή εφαρμόζεται η Α.Υ.Ο. 1013633/8911/1807/0014/ΠΟΛ.1029/2.2.1995. Ο προμηθευτής επισυνάπτει στο στέλεχος του τιμολογίου του αντίγραφο του ειδικού θεωρημένου δελτίου απαλλαγής από Φ.Π.Α. των Κ.Α.Ε. Α.Ε. (κίτρινο). Το ίδιο ισχύει και προκειμένου για πιστωτικό τιμολόγιο που εκδίδεται από τον προμηθευτή για έκπτωση ή προς επιστροφή από την Κ.Α.Ε. Α.Ε. Υπενθυμίζεται η υποχρέωση υποβολής ετήσιας κατάστασης από τον προμηθευτή με τις συνολικές πωλήσεις προς την «Κ.Α.Ε. Α.Ε.».

**Κωδ. 610. 1)** Την αξία των εξαγωγών αγαθών προς τρίτες χώρες και την αξία των επιστροφών εισαγωγών μόνο όταν έχετε εκδώσει τιμολόγιο.

**2)** Την αξία των ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών, όπως αυτές προσδιορίζονται στο άρθρο 28 του ν. 2859/00. Στον κωδικό αυτό περιλαμβάνεται και η αξία των αγαθών που μεταφέρονται σε άλλο κράτος - μέλος με σκοπό τη μεταγενέστερη παράδοση ή για τον εξοπλισμό των εκεί εγκαταστάσεών σας, σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 7.

**3)** Την αξία των ενδοκοινοτικών τριγωνικών παραδόσεων αγαθών, όπως αυτές προσδιορίζονται στο τελευταίο εδάφιο της παραγρ. 2 του άρθρου 15.

Παράδειγμα: Έστω τρεις υποκείμενοι (α', β', γ'), εγκατεστημένοι αντίστοιχα, ο α' στην Ιταλία ο β'Α στην Ελλάδα και ο γ' στη Γερμανία. Στην περίπτωση που ο α' (Ιταλός), τιμολογεί αγαθά στο β'Α (Έλληνα) και αυτός με τη σειρά του τιμολογεί τον γ' (Γερμανό), ενώ τα αγαθά από τον α' (Ιταλό) πηγαίνουν απευθείας στον γ' (Γερμανό) τότε θεωρείται ότι

έχουμε μια κανονική παράδοση από τον α' (Ιταλό) στον β' (Έλληνα) και μια οιονεί τριγωνική παράδοση από τον β' (Έλληνα) στον γ' (Γερμανό).

4) Την αξία των ανακυκλώσιμων αγαθών που παραδίδονται σύμφωνα με το άρθρο 39α του

ν.2859/2000:

α) από επιχειρήσεις για τις οποίες αποτελούν απορρίμματα σε εμπόρους ανακυκλώσιμων ή σε επιχειρήσεις ανακύκλωσης.

β) από εμπόρους ανακυκλώσιμων σε άλλους εμπόρους ανακυκλώσιμων ή σε επιχειρήσεις ανακύκλωσης.

5) Την αξία των πωλήσεων αγαθών μετά από εγκατάσταση ή συναρμολόγηση, με ή χωρίς δοκιμή λειτουργίας, που πραγματοποιείται σε άλλο κράτος - μέλος.

Στις περιπτώσεις αυτές ο Έλληνας υποκείμενος πρέπει να διαθέτει ΑΦΜ/ΦΠΑ στο κράτος που πραγματοποιεί τις συγκεκριμένες παραδόσεις αγαθών.

Συγκεκριμένα, αναγράφονται οι ενδοκοινοτικές παραδόσεις του προς τον ΑΦΜ/ΦΠΑ με τον οποίο ο ίδιος εξαστομικεύεται στο άλλο κράτος - μέλος κατά την αποστολή των αγαθών προς το κράτος αυτό, εντός του οποίου θεωρούνται εγχώριες πωλήσεις.

6) Την αξία των ενδοκοινοτικών παραδόσεων:

a) καινούργιων μεταφορικών μέσων, όπως αυτά ορίζονται στο άρθρο 11 ν. 2859/00, όπως ισχύει, καθώς και

b) αγαθών με ειδικό φόρο κατανάλωσης (πετρελαιοειδή, βιομηχανοποιημένα καπνά, αλκοολούχα) προς:

- αγρότες του ειδικού καθεστώτος
- υποκειμένους χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών τους
- νομικά πρόσωπα μη υποκείμενα εγκαταστημένα σε άλλο κράτος μέλος, εφόσον αυτά δεν εξαστομικεύονται με ΑΦΜ/ΦΠΑ, καθώς και
- ειδικά για καινούρια μεταφορικά μέσα περιλαμβάνονται και οι πωλήσεις προς μη υποκείμενα στο φόρο φυσικά πρόσωπα (ιδιώτες) εγκαταστημένα σε άλλο κράτος μέλος.

7) Την αξία άλλων εκροών που είναι απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών τους (π.χ. πωλήσεις σε πλοία), το

κόστος των ταξιδιωτικών πακέτων, καθώς και την απαλλασσόμενη αμοιβή από πακέτα για πρακτορεία ταξιδίων, την τιμή αγοράς ή την τιμή πώλησης όταν αυτή είναι μικρότερη από την τιμή αγοράς προκειμένου για μεταχειρισμένα αγαθά του άρθρου 45 του Κώδικα Φ.Π.Α., την αξία προς απόδοση στον εντολέα προκειμένου για διοργανωτές δημοπρασίας του άρθρου 46, πωλήσεις αγαθών με Ε.Φ.Κ. που βρίσκονται σε φορολογική αποθήκη σε άλλο εγκεκριμένο αποθηκευτή, ειδικά προκειμένου για πωλήσεις βιομηχανοποιημένων καπνών από εγκεκριμένο αποθηκευτή, εγγεγραμμένο επιτηδευματία ή εισαγωγή σε πρατηριούχο ή λιανοπωλητή, τη διαφορά μεταξύ τη πλασματικής αξίας που υπολογίστηκε στον κωδ. 603 και της πραγματικής αξίας (χωρίς Φ.Π.Α.), πωλήσεις σε αποθηκευτές ή εναποθέτες φορολ. αποθήκης του άρθρου 26 του ν.2859/00.

Επίσης στον Κωδικό αυτό θα συμπεριληφθεί και η διαφορά μεταξύ πραγματικής και φορολογητέας αξίας στις ενδοκοινοτικές παραδόσεις και τις εξαγωγές.

Περαιτέρω, στον κωδικό αυτό αναγράφεται η αξία της προμήθειας των υποκειμένων που μεσολαβούν στη διάθεση καρτών τηλεπικοινωνίας και εισιτηρίων μεταφοράς προσώπων που ακυρώνονται σε ειδικά μηχανήματα.

**Κωδ. 611.** Την αξία των εκροών χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών τους, των απαλλασσομένων και εξαιρουμένων (π.χ. απαλλασσομένων επιδοτήσεων, πωλήσεων βιομηχανοποιημένων καπνών, ενοικίων κ.λ.π.). Επίσης, την αξία των παραδόσεων ακινήτων που απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α. σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 6 και την περ. λα', της παρ.1 του άρθρου 22 του Κώδικα Φ.Π.Α.

**Κωδ. 612.** Το άθροισμα των κωδ. 607 έως 611.

**Κωδ. 613.** Το σύνολο της αξίας των παγίων, πράξεων λήπτη, των εργασιών της παραγρ. 3β του άρθρου 31 του ν. 2859/00, εφόσον είναι παρεπόμενες της κύριας δραστηριότητας, των αυτοπαραδόσεων αγαθών και αυτοπαρασχών υπηρεσιών, των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων, της μεταφοράς αγαθών επιχείρησης σε άλλο κράτος μέλος, σύμφωνα με το άρθρο 7 παράγρ. 3 ν. 2859/00 και όποιας άλλης πράξης δεν συνιστά έσοδο που προσαυξάνει τον κύκλο εργασιών για σκοπούς Φ.Π.Α. της επιχείρησης.

**Κωδ. 614.** Τη διαφορά των κωδ. 613 από 612. Ο κωδικός αυτός εκφράζει το συνολικό κύκλο εργασιών της διαχειριστικής σας περιόδου, για τις ανάγκες του διακανονισμού Φ.Π.Α.

**Κωδ. 615.** Τα ακαθάριστα έσοδα που πραγματοποιήσατε για τη φορολογία εισοδήματος.

**β. Εισροές φορολογητέες - φόρος εισροών.**

**Κωδ. 651- 653.** Γράψτε κατά συντελεστή Φ.Π.Α. (9%, 19%, 4,5%) την αξία των φορολογητέων εισροών που πραγματοποιήσατε με αυτούς τους συντελεστές. Στον κωδικό αυτό αναγράφεται:

1) Η πλασματική (φορολογητέα) αξία των εισαγωγών (αξία τελωνείου) και οι υπόλοιπες δαπάνες που βαρύνουν την εισαγωγή και υπόκεινται σε Φ.Π.Α.

2) Η αξία των δαπανών εκείνων που βαρύνουν το κόστος της ενδοκοινοτικής απόκτησης, εκτός από τη φορολογητέα αξία αυτής και υπόκεινται σε Φ.Π.Α.

3) Ο Ε.Φ.Κ. και τα τυχόν άλλα ποσά επί των οποίων η Τελωνειακή αρχή υπολογίζει και εισπράττει Φ.Π.Α. κατά την ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών με Ε.Φ.Κ.

Στον ίδιο κωδικό περιλαμβάνονται επίσης και οι υπόλοιπες δαπάνες που βαρύνουν το κόστος της ενδοκοινοτικής απόκτησης και υπόκεινται σε Φ.Π.Α.

Σημείωση: Η φορολογητέα αξία της ενδοκοινοτικής απόκτησης των αγαθών που υπόκεινται σε Ε.Φ.Κ. θα εμφανιστεί στους κωδ. 654-656 ή 660-662, στους κωδ. 601-603 ή 604-606 κατά περίπτωση και στον κωδ. 641.

**Κωδ. 671-673.** Γράψτε το φόρο που αναλογεί, πολλαπλασιάζοντας τη φορολογητέα αξία με τον αντίστοιχο συντελεστή Φ.Π.Α..

**Κωδ. 654-656.** Γράψτε την αξία των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων και πράξεων λήπτη που πραγματοποιήσατε με τους αντίστοιχους συντελεστές. Αναγράφεται η φορολογητέα αξία των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων, όπως ειδικότερα προσδιορίζεται στο άρθ. 19 § 3 του ν.2859/00, με βάση τις ισοτιμίες που ισχύουν κάθε φορά και περιέχονται στον πίνακα του Παραρτήματος.

**Κωδ. 674-676.** Γράψτε το φόρο που αναλογεί στις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις και πράξεις λήπτη, πολλαπλασιάζοντας τη φορολογητέα αξία με τον αντίστοιχο συντελεστή.

**Κωδ. 657-659.** Γράψτε κατά συντελεστή Φ.Π.Α. (6, 3, 13) την αξία των φορολογητέων εισροών που πραγματοποιήσατε με μειωμένους συντελεστές. Ισχύουν οι ίδιες παρατηρήσεις με τους κωδ. 651-653

**Κωδ. 677-679.** Γράψτε αντίστοιχα το φόρο που αναλογεί πολλαπλασιάζοντας τη φορολογητέα αξία με τον αντίστοιχο συντελεστή

**Κωδ. 660-662.** Γράψτε την αξία των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων και πράξεων λήπτη που πραγματοποιήσατε με μειωμένο συντελεστή, αν είστε υποκείμενος εγκαταστημένος στα νησιά Αιγαίου που εφαρμόζονται μειωμένοι συντελεστές. Για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις ισχύουν οι παρατηρήσεις των κωδ. 654-656.

**Κωδ. 680-682.** Γράψτε το φόρο που αναλογεί στους κωδ. 660-662, πολλαπλασιάζοντας τη φορολογητέα αξία επί τον αντίστοιχο συντελεστή.

**Κωδ. 663,683.** Γράψτε την αξία των φορολογητέων δαπανών - γενικών εξόδων και το φόρο που πληρώσατε αντίστοιχα.

**Κωδ. 665.** Γράψτε την αξία των αγορών σας, για την οποία δεν πληρώσατε φόρο σύμφωνα με τις ΑΥΟ 1103551/84781/Α00141/ΠΟΛ.1262/2.5.1993 και 1013633/8911/1807/[ΠΟΛ.1029/2.2.1995](#). Υπενθυμίζεται η υποχρέωση υποβολής ετήσιας κατάστασης από τον αγοραστή εξαγωγέα κ.λ.π. με τις σχετικές συνολικές αγορές ανά προμηθευτή.

**Κωδ. 666.** Την αξία των εισροών σας, που απαλλάσσονται από το φόρο, με βάση τις διατάξεις του ν. 2859/2000 (π.χ. αμοιβή δικηγόρου, μισθώματα ακινήτων, ασφάλειες, αγορά ή ναύλωση πλοίων, αγορά από αγρότη του ειδικού καθεστώτος ή απαλλασσόμενη λόγω τζίρου επιχείρηση).

Ακόμα, την αξία των ενδοκοινοτικών σας αποκτήσεων, που σύμφωνα με το άρθρο 29 ν. 2859 /00 είναι απαλλασσόμενες και την αξία των δαπανών εκείνων που βαρύνουν το κόστος των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων και απαλλάσσονται του Φ.Π.Α. Τέλος, τη διαφορά της φορολογητέας ή πλασματικής αξίας και του πραγματικού κόστους της εισαγωγής ή της ενδοκοινοτικής απόκτησης, καθώς επίσης το κόστος



των πακέτων των πρακτορείων ταξιδίων, την τιμή αγοράς ή το συνολικό κόστος με φόρο προκειμένου για μεταπωλητές του άρθρου 45 και την αξία προς απόδοση στον εντολέα προκειμένου για διοργανωτές δημοπρασίας του άρθρου 46.

**Κωδ. 667.** Το σύνολο των ποσών των κωδικών 664 έως 666.

**Κωδ. 641.** Τη φορολογητέα αξία των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων, συμπεριλαμβανομένων των προϊόντων που υπάγονται σε Ε.Φ.Κ. (Εξυπακούεται ότι στο αναγραφόμενο ποσό δεν θα συμπεριλάβετε τον Ε.Φ.Κ.).

**Κωδ. 642.** Τη συνολική αξία των ενδοκοινοτικών παραδόσεων.

**Κωδ. 643.** Θα αναγραφεί το άθροισμα των ποσών που έχουν συμπεριληφθεί στους κωδικούς 641 και 642. Η αξία αγοράς και η φορολογητέα αξία εισαγωγής παγίων, δεν θα αναγράφεται πλέον σε κανένα κωδικό.

**Κωδ. 644.** Την αξία των πράξεων που οφείλετε φόρο ως λήπτης αγαθών και υπηρεσιών, σύμφωνα με την περίπτωση δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 35 του ν. 2859/2000.

#### **δ. Προστιθέμενα ποσά στο φόρο εισροών.**

**Κωδ. 701.** Το σύνολο του φόρου που πληρώσατε στις Δ.Ο.Υ. τόσο με τις αρχικές και τροποποιητικές όσο και με τις έκτακτες περιοδικές δηλώσεις, που αφορούν τη διαχειριστική σας περίοδο, χωρίς τις προσαυξήσεις και τα πρόστιμα.

**ΠΡΟΣΟΧΗ:** Δεν θα πρέπει να συμπεριληφθούν στον κωδικό αυτό τυχόν ποσά που πληρώσατε με έκτακτη/ες περιοδική/ές δηλώσεις σύμφωνα με την ΠΟΛ.1049/2007 λόγω διαφοράς μεταξύ της φορολογηθείσας αξίας και του απολογιστικού κόστους προκειμένου για πωλήσεις νεόδμητων ακινήτων του άρθρου 6 του ν.2859/2000. Σημειώνεται ότι τα εν λόγω ποσά δεν θα συμπεριληφθούν σε κανένα κωδικό προστιθέμενων ποσών.

**Κωδ. 702. α)** Το ποσό του κωδ. 359 του πίνακα ΣΤ', εφόσον είναι αρνητικό (ως θετικό αριθμό).

β) Το ποσό του κωδ. 423 του πίνακα Ζ', εφόσον είναι αρνητικό (ως θετικό αριθμό).

γ) Το ποσό για έκπτωση του κωδ. 507 του πίνακα Η', εφόσον είναι μεγαλύτερο των 30 ευρώ.

δ) Το θετικό ποσό που προκύπτει για διακανονισμό στην περίπτωση μετάταξης από το ειδικό καθεστώς του άρθρου 39 στο κανονικό καθεστώς με βιβλία Β' κατηγορίας Κ.Β.Σ.

Στην τελευταία αυτή περίπτωση (δ) και επειδή δεν υπάρχει πλέον στην εκκαθαριστική δήλωση σχετικός Πίνακας, ο υπολογισμός θα πρέπει να γίνει με τη χρήση του Πίνακα Ε' που υπήρχε στο έντυπο της εκκαθαριστικής δήλωσης του έτους 2004.

Για το σκοπό αυτό θα πρέπει να συμπληρωθεί σε ξεχωριστό έντυπο, κατάλληλα γραμμογραφημένο, ο κατωτέρω πίνακας σύμφωνα με τις οδηγίες που ακολουθούν και να συνυποβληθεί με την εκκαθαριστική δήλωση.

### **ΣΥΜΠΛΗΡΩΣΗ ΠΙΝΑΚΑ Ε' (Κωδ. 301-315)**

#### **I. Γενικές παρατηρήσεις.**

Ο πίνακας αυτός συμπληρώνεται από τις επιχειρήσεις που εμπίπτουν στην υποπερίπτωση αα', της περίπτωσης α'της παραγράφου 10 του άρθρου 39 του ν. 2859/00, δηλαδή από τις επιχειρήσεις που μετατάχθηκαν κατά την έναρξη της χρήσης από τις απαλλασσόμενες ή από το ειδικό καθεστώς, στο κανονικό με βιβλία Β' κατηγορίας. Η διάταξη αυτή έχει ερμηνευτεί με τις εγκυκλίους Π.1792/88 και 1075811/4795/ΠΟΛ.1215/30.10.1990.

Δεν συμπληρώνουν τον πίνακα αυτό οι επιχειρήσεις, οι οποίες:

- 1) Στην προηγούμενη διαχειριστική περίοδο τηρούσαν βιβλίο αγορών και ενώ ήταν υποχρεωμένες με βάση τον Κ.Β.Σ. να τηρήσουν από την αρχή της νέας περιόδου βιβλία εσόδων-εξόδων π.χ. λόγω ακαθαρίστων εσόδων της προηγούμενης χρονιάς πάνω από 150.000 ΕΥΡΩ, τήρησαν τα βιβλία αυτά κατά τη διάρκεια της νέας διαχειριστικής περιόδου π.χ. από 15 Απριλίου.
- 2) Από τη φύση των εργασιών τους στερούνται αξιόλογων αποθεμάτων κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου
- 3) Σημειώνεται ότι για κάθε φορολογική περίοδο οι επιχειρήσεις που υπάγονται στη διάταξη

αυτή συμπληρώνουν Πίνακα Διακανονισμού σύμφωνα με τις οδηγίες που έχουν δοθεί με το Παράρτημα Ι της [ΠΟΛ.1071/25.2.2002](#)

## **II. Οδηγίες για τη συμπλήρωση του Πίνακα Ε' (κωδ. 301-315).**

**Στήλη 1.** Γράψτε κατά συντελεστή Φ.Π.Α. τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης όπως αυτά προκύπτουν από το βιβλίο εσόδων - εξόδων.

**Στήλη 2.** Γράψτε τα τεκμαρτά ακαθάριστα έσοδα, όπως προκύπτουν από τον πολ/σμό των αγορών επί τον συντελεστή μικτού κέρδους (ΣΜΚ) της επιχείρησης. Αν εφαρμόζετε περισσότερους ΣΜΚ, πολλαπλασιάστε τις επιμέρους αγορές αγαθών του ίδιου συντελεστή Φ.Π.Α. επί τον αντίστοιχο ΣΜΚ και γράψτε κατευθείαν το αποτέλεσμα στη στήλη αυτή. Εάν το σύνολο της στήλης (1), κωδ. 310 είναι μικρότερο ή ίσο από το σύνολο της στήλης (2), κωδ. 311, η συμπλήρωση του πίνακα σταματά γιατί η επιχείρηση φορολογείται με τα πραγματικά έσοδα και δεν γίνεται καμία διόρθωση.

Εάν το σύνολο της στήλης(1), κωδ. 310 είναι μεγαλύτερο από το σύνολο της στήλης (2), κωδ. 311 συμπληρώνονται και οι επόμενες στήλες ως εξής:

**Στήλη 3.** Γράψτε τα τεκμαρτά έσοδα κατά συντελεστή Φ.Π.Α. της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου.

**Στήλη 4.** Γράψτε τη διαφορά των στηλών (1) μείον (3).

**Στήλη 5.** Γράψτε κατά περίπτωση:

α) Εάν το σύνολο της στήλης (4), κωδ. 313, είναι μικρότερο ή ίσο από το σύνολο της στήλης (2), κωδ. 311, στη στήλη (5) γράψτε τις διαφορές κατά συντελεστή Φ.Π.Α. (θετικές ή αρνητικές) των στηλών (1) μείον (2).

β) Εάν το σύνολο της στήλης (4), κωδ. 313, είναι μεγαλύτερο από το σύνολο της στήλης (2), κωδ. 311, στη στήλη (5) γράψτε τις διαφορές κατά συντελεστή Φ.Π.Α. (θετικές ή αρνητικές) των στηλών (1) μείον (4).

**Στήλη 6.** Γράψτε τους αντίστοιχους συντελεστές Φ.Π.Α.

**Στήλη 7.** Γράψτε το φόρο που προκύπτει από τον πολλαπλασιασμό των στηλών (5) επί (6).

Εάν τα ποσά της στήλης (5) είναι αρνητικά και ο φόρος που προκύπτει είναι αρνητικός, σημειώστε το πρόσημο (-) πλην, μπροστά από το ποσό του φόρου.

**Κωδ. 703.** α) Το πιστωτικό υπόλοιπο της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου.

β) Το φόρο (χωρίς προσαυξήσεις) που βεβαιώθηκε ανεξάρτητα αν καταβλήθηκε ή οφείλεται, μετά από προσωρινό έλεγχο για φορολογικές περιόδους της ίδιας διαχειριστικής περιόδου, εφόσον η πράξη προσδιορισμού του φόρου έχει οριστικοποιηθεί ή έχει ασκηθεί προσφυγή πριν την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης.

γ) Τυχόν ποσά Φ.Π.Α. που έχετε καταβάλει στη διαχειριστική περίοδο αχρεώτητα και έχετε δικαίωμα συμψηφισμού, επισυνάπτοντας τα σχετικά δικαιολογητικά.

δ) Τυχόν ποσό για έκπτωση του κωδ. 705 της δήλωσης αποθεμάτων μετάταξης (έντυπο 012 Φ.Π.Α.), που έχετε συμψηφίσει μέσα στη διαχειριστική περίοδο.

ε) Το ποσό Φ.Π.Α. που καταβλήθηκε στο Τελωνείο από τους εγκεκριμένους αποθηκευτές αγαθών με Ε.Φ.Κ. και τους εγγεγραμμένους επιτηδευματίες ή εισαγωγείς βιομηχανοποιημένων καπνών κατά τη θέση αγαθών τους σε ανάλωση.

στ) Το βάσει δήλωσης ποσό του φόρου που πληρώσατε με τις ειδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. για τη μεταβίβαση των υποκειμένων σε Φ.Π.Α. ακινήτων, που αφορούν τη διαχειριστική σας περίοδο, χωρίς τις προσαυξήσεις και τα πρόστιμα.

**Κωδ. 704.** Ο κωδικός αυτός συμπληρώνεται μόνο στην περίπτωση υποβολής τροποποιητικής εκκαθαριστικής δήλωσης. Γράψτε το χρεωστικό υπόλοιπο (κωδ. 813) της εκκαθαριστικής δήλωσης που υποβάλατε αρχικά.

**Κωδ. 705.** Το άθροισμα των ποσών των κωδικών 701 έως και 704 22

ε. Αφαιρούμενα ποσά από το σύνολο του φόρου εισροών.

Κατά κωδικό αριθμό γράψτε:

**Κωδ. 706.** α) Το ποσό του κωδικού 315 του πίνακα Ε', εφόσον είναι αρνητικό (ως θετικό αριθμό), [βλέπε οδηγίες για η συμπλήρωση του κωδ. 702].

β) Το θετικό ποσό του κωδ. 359 του πίνακα ΣΤ'.

γ) Το θετικό ποσό του κωδικού 423 του πίνακα Ζ', εφόσον είναι μεγαλύτερο των 30 ΕΥΡΩ.

δ) Το ποσό για καταβολή από τον κωδ. 507 του πιν. Η' (διακανονισμός παγίων), εφόσον είναι μικρότερο των -30 ΕΥΡΩ.

**Κωδ. 707.** Το ποσό του φόρου του οποίου έχετε ζητήσει την επιστροφή με βάση την απόφαση 1060481/4643/810/ΠΟΛ.1073/2004 πριν από την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης και με βάση τις περιοδικές δηλώσεις της χρήσης. Στην περίπτωση αυτή θα πρέπει να γράψετε το 100% του ποσού του οποίου έχετε ζητήσει την επιστροφή και όχι το 90% του ποσού, ανεξάρτητα αν έγινε ή όχι η επιστροφή μέρους ή όλου του ποσού, μέχρι το τέλος της διαχειριστικής περιόδου.

**Κωδ. 708.** Τα τυχόν λοιπά αφαιρούμενα ποσά από το φόρο των εισροών σας.

**ΠΡΟΣΟΧΗ:** Δεν συμπεριλαμβάνονται τα ποσά που έχουν αναγραφεί στον κωδ. 411 στο πεδίο «αφαιρούμενα ποσά» των περιοδικών δηλώσεων, διότι τα ποσά αυτά περιλαμβάνονται στον κωδ. 706 της εκκαθαριστικής δήλωσης.

**Κωδ. 709.** Το άθροισμα των ποσών των κωδ. 706 έως και 708.

**Κωδ. 710.** Τη διαφορά των ποσών των κωδ. 684 + 705 - 709. Εάν η διαφορά είναι αρνητική, σημειώστε το πρόσημο (-) πλην, πριν απ' αυτήν.

## **5. ΣΥΜΠΛΗΡΩΣΗ ΠΙΝΑΚΑ Δ' ( Κωδ. 801 - 813)**

Στον πίνακα αυτό εμφανίζεται το τελικό αποτέλεσμα, δηλαδή το υπόλοιπο που προκύπτει μετά την αφαίρεση από το φόρο των εκροών σας του φόρου των εισροών σας.

Το υπόλοιπο αυτό, χρεωστικό, πιστωτικό ή μηδενικό, δεν είναι απαραίτητο να συμφωνεί με αυτό που προέκυψε στην τελευταία περιοδική σας δήλωση.

**Κωδ. 801.** Γράψτε το αποτέλεσμα της αφαίρεσης των κωδ. 637 (φόρος εκροών) - κωδ. 710 (υπόλοιπο φόρου εισροών), εφόσον είναι αρνητικός αριθμός.

**Κωδ. 802.** Γράψτε το ποσό του πιστωτικού υπολοίπου που μεταφέρεται για συμψηφισμό στην επόμενη διαχειριστική περίοδο.

*Επισημαίνεται ότι, αν το ποσό αυτό είναι μικρότερο ή μεγαλύτερο από το πιστωτικό υπόλοιπο που έχει ήδη μεταφερθεί για συμψηφισμό (με βάση την περιοδική δήλωση της τελευταίας φορολογικής περιόδου) και η διαφορά οφείλεται σε διακανονισμούς, με βάση το άρθρο 33 του ν. 2859/00 ή σε αύξηση του ποσοστού Pro-rata, όπως αυτό οριστικοποιείται με την εφαρμογή του πίνακα Ζ' ή στο οριστικό ποσοστό των μικτών πακέτων των πρακτορείων ταξιδίων, η διαφορά αυτή μειώνει ή προσαυξάνει αντίστοιχα, το φόρο εισροών της φορολογικής περιόδου κατά την οποία υποβάλλεται εμπρόθεσμα η εκκαθαριστική δήλωση.*

Αν όμως η ανωτέρω διαφορά οφείλεται σε λανθασμένη υποβολή των επί μέρους περιοδικών δηλώσεων, πρέπει να τροποποιηθούν οι περιοδικές δηλώσεις των φορολογικών περιόδων της νέας διαχειριστικής περιόδου που έχουν ήδη υποβληθεί, με τη μεταφορά του σωστού πιστωτικού υπολοίπου που προκύπτει στην εκκαθαριστική δήλωση και να καταβληθεί με τις νόμιμες προσαυξήσεις ή να συμψηφισθεί ή να επιστραφεί, κατά περίπτωση, η διαφορά του φόρου που τυχόν προκύπτει.

**Κωδ. 803.** Γράψτε το ποσό του πιστωτικού υπολοίπου που έχετε δικαίωμα να ζητάτε την επιστροφή του.

Σημειώνεται ότι το άθροισμα των κωδ. 802 και 803 θα πρέπει να ισούται με το ποσό του κωδικού 801. Διευκρινίζεται ότι, προκειμένου να σας επιστραφεί το ποσό του κωδ. 803, θα πρέπει να υποβάλετε την αίτηση και τα δικαιολογητικά που προβλέπονται από την Α.Υ.Ο.Ο. 1060481/4643/810ΠΟΛ.1073/21.7.2004, ανάλογα με την περίπτωση σας.

**Κωδ. 811.** Γράψτε το αποτέλεσμα της αφαίρεσης των κωδ. 637 (φόρος εκροών) - κωδ. 710 (υπόλοιπο φόρου εισροών), εφόσον είναι θετικός αριθμός.

**Κωδ. 812.** Γράψτε την προσαύξηση για τυχόν εκπρόθεσμη υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης που υπολογίζεται στο χρεωστικό υπόλοιπο του κωδ. 811, με 1,5% για κάθε μήνα καθυστέρησης με ανώτατο όριο 100%.

**Κωδ. 813.** Γράψτε το άθροισμα των ποσών των κωδ. 811+812, που πρέπει να πληρώσετε στο δημόσιο. Αν το συνολικό ποσό για καταβολή του κωδ. 813 είναι μέχρι 3 ΕΥΡΩ δεν καταβάλλεται στο δημόσιο.

**ΣΗΜΕΙΩΣΗ:** Σε περίπτωση χειρόγραφης παραλαβής των εκκαθαριστικών δηλώσεων αυτές αποτελούν και αποδεικτικό είσπραξης φόρου, εφόσον το ποσό του κωδ. 813 είναι μεγαλύτερο των 3 ΕΥΡΩ, αναγράψτε ολογράφως στο σχετικό χώρο το σύνολο για καταβολή. Σε περίπτωση όμως μηχανογραφικής παραλαβής από το σύστημα

TAXIS, οπότε εκδίδεται ιδιαίτερο διπλότυπο είσπραξης, η ολογράφως αναγραφή παρέλκει.

## **6. ΣΥΜΠΛΗΡΩΣΗ ΠΙΝΑΚΑ ΣΤ' (Κωδ. 351 - 359)**

Ο πίνακας αυτός συμπληρώνεται από τις επιχειρήσεις που πραγματοποιούν πράξεις που φορολογούνται με το ειδικό καθεστώς του άρθρου 43 (πρακτορεία ταξιδιών).

Αναλυτικές οδηγίες των διατάξεων και του τρόπου υπολογισμού απόδοσης του φόρου έχουν δοθεί με την υπ. Α αριθμ.

1098639/4519/1378/ΠΟΛ.1221/29.8.1995 Ε.Δ.Υ.Ο. Σύμφωνα με την εγκύκλιο αυτή, στο τέλος της χρήσης, με την εκκαθαριστική δήλωση, θα γίνεται τακτοποίηση του φόρου που απέδωσαν τα πρακτορεία ταξιδιών καθώς και οριστικοποίηση των ποσοστών που έχουν χρησιμοποιηθεί επί των μικτών πακέτων.

Διευκρινίζεται ότι, η απεικόνιση των πακέτων θα γίνει συγκεντρωτικά για κάθε κατηγορία, δηλαδή ανάλογα με τον τόπο που αυτά πραγματοποιήθηκαν (εντός Ε.Ε., εκτός Ε.Ε. ή Μικτά δηλαδή εντός και εκτός Ε.Ε.). Στην πρώτη σειρά (κωδ. 351) αναφέρονται τα στοιχεία των ταξιδιωτικών πακέτων που πραγματοποιήθηκαν εξ ολοκλήρου σε χώρες της Ε.Ε. και στην Ελλάδα. Στη δεύτερη σειρά (κωδ. 352) αναφέρονται τα στοιχεία των ταξιδιωτικών πακέτων που πραγματοποιήθηκαν εξ ολοκλήρου σε τρίτες χώρες. Στην τρίτη σειρά (κωδ. 353) αναφέρονται τα στοιχεία των μικτών πακέτων, δηλ. των πακέτων εκείνων που περιλαμβάνουν πράξεις που πραγματοποιήθηκαν εντός και εκτός της Ε.Ε. Στην τέταρτη σειρά (κωδ. 357) γράφεται το άθροισμα των στηλών των προηγούμενων σειρών.

**Στη στήλη (1)** γράφεται το σύνολο των ακαθαρίστων εσόδων με φόρο των ταξιδιωτικών πακέτων, ανάλογα με τον τόπο που πραγματοποιήθηκαν.

**Στη στήλη (2)** γράφεται το συνολικό κόστος των πακέτων που πραγματοποιήθηκαν, στο οποίο συμπεριλαμβάνεται και ο ΦΠΑ.

**Στις στήλες (3) και (4)** διασπάται το συνολικό κόστος με φόρο που αναγράφηκε στην στήλη (2) ανάλογα με την προέλευσή του, δηλαδή, αν προέρχεται από χώρες εντός Ε.Ε. θα γραφεί στη στήλη (3), ενώ αν προέρχεται από τρίτες χώρες θα γραφεί στη στήλη (4).

Εξυπακούεται ότι, το ποσό της στήλης (3) του κωδ. 351 θα είναι ίσο με το ποσό της στήλης (2) του κωδ. 351 και το ποσό της στήλης (4) του κωδ. 352 θα είναι ίσο με το ποσό της στήλης (2) του κωδ. 352.

**Στη στήλη (5)** γράφεται κατά σειρά η συνολική μικτή αμοιβή των ταξιδιωτικών πακέτων. Αυτή προκύπτει αν αφαιρέσουμε το ποσό της στήλης (2) από αυτό της στήλης (1). Το ποσό της αφαίρεσης μπορεί να είναι και αρνητικός αριθμός.

**Στη στήλη (6)** γράφεται κατά σειρά το σύνολο της μικτής αμοιβής των πακέτων που περιλαμβάνουν πράξεις που πραγματοποιήθηκαν εξ ολοκλήρου ή κατά ένα μέρος εντός της Ε.Ε. και ως εκ τούτου υπάγονται σε Φ.Π.Α. Το ποσό της αμοιβής αυτής βρίσκεται, εάν κατά σειρά πολλαπλασιάσουμε τη συνολική μικτή αμοιβή (στήλη 5) με το κλάσμα στο οποίο 24 αριθμητής είναι το σύνολο του κόστους με φόρο που προέρχεται από χώρες εντός της Ε.Ε. και παρανομαστής είναι το συνολικό κόστος με φόρο όλων των πακέτων της αντίστοιχης σειράς. Το κλάσμα που προκύπτει θα εκφραστεί σε ποσοστό (%) μέχρι δύο δεκαδικά ψηφία. Εξυπακούεται ότι στην πρώτη σειρά ο κωδ. 351-6 ισούται με τον κωδ. 351-5.

**Στη στήλη (7)** γράφεται κατά σειρά η φορολογητέα αξία του ποσού που αναγράφηκε στη στήλη (6) και η οποία προκύπτει διαιρώντας κατά σειρά το ποσό της στήλης (6) δια του  $1 +$  συντελεστής Φ.Π.Α. π.χ. δια 1,19.

**Στη στήλη (8)** γράφεται ο Φ.Π.Α. που αναλογεί επί της φορολογητέας αξίας που έχει ήδη αναγραφεί στη στήλη (7) και η οποία προκύπτει πολλαπλασιάζοντας κατά σειρά το ποσό της στήλης (7) με το συντελεστή Φ.Π.Α.

**Στη στήλη (9)** γράφεται κατά σειρά η μικτή αμοιβή των πακέτων που αναλογεί σε υπηρεσίες που πραγματοποιήθηκαν εκτός της Ε.Ε. και συνεπώς δεν υπάγεται σε Φ.Π.Α. Το ποσό της αμοιβής αυτής βρίσκεται πολλαπλασιάζοντας κατά σειρά τη συνολική μικτή αμοιβή όλων των πακέτων με το κλάσμα που έχει αριθμητή το σύνολο του κόστους με φόρο που προέρχεται από τρίτες χώρες και παρανομαστή το συνολικό κόστος με φόρο όλων των πακέτων της αντίστοιχης σειράς .

**Ο κωδ. 357-8** μεταφέρεται στον κωδ. 633 ή 636 του Πίνακα Γ'. Τέλος, ο κωδ. 357-9 μεταφέρεται στον κωδ. 610 του ίδιου Πίνακα. Στον κωδ. 358 γράφεται ο Φ.Π.Α. εκροών που είχε υπολογιστεί ως αναλογών Φ.Π.Α. για τα ταξίδια «πακέτο» κατά τις φορολογικές περιόδους (κωδ. 257-8 του Πίνακα απεικόνισης των «πακέτων», που μεταφέρθηκε στις περιοδικές δηλώσεις - σχετική εγκύκλιος ΠΟΛ. 1071/25.2.2002).

**Στον κωδ. 359** γράφεται η διαφορά του κωδ. 358 από τον κωδ. 357-8. **Αν ο κωδ. 359** είναι θετικός αριθμός μεταφέρεται στον κωδ. 706 του



Πίνακα Γ', ενώ αν είναι αρνητικός αριθμός στον κωδ. 702 του ίδιου Πίνακα.

### **8.3 Οδηγίες συμπλήρωσης για το έντυπο Ε3**

#### **8.3.1 Ποιοι υποβάλλουν το έντυπο Ε3**

1. Το έντυπο αυτό υποβάλλεται **από όλα** τα φυσικά και νομικά πρόσωπα που ασκούν επιχείρηση ή ελεύθεριο επάγγελμα, **ανεξάρτητα** από τη μορφή, το είδος και το χαρακτήρα τους (κερδοσκοπικό ή μη), **εφόσον τηρούν βιβλία οποιασδήποτε** κατηγορίας του ΚΒΣ **ή υποχρεούνται στην τήρηση τέτοιων βιβλίων και δεν τα τηρούν ή απαλλάσσονται από την υποχρέωση τήρησης βιβλίων του ΚΒΣ.** Δηλαδή υποβάλλεται τόσο από τα φυσικά πρόσωπα που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, όσο και από τις Ο.Ε. και τις Ε.Ε., τις κοινωνίες αστικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, τις αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρίες, τις συμμετοχικές ή αφανείς, τις κοινοπραξίες της παρ. 2 του άρθρου 2 του ΚΒΣ, τις Ε.Π.Ε., τις Α.Ε., καθώς και τα υπόλοιπα υπόχρεα νομικά πρόσωπα του άρθρου 101 του Ν.2238/1994. **Σε περίπτωση που υπάρχουν υποκαταστήματα,** υποβάλλεται ένα έντυπο για το σύνολο της επιχείρησης.
2. Το Έντυπο Ε3 **δεν υποβάλλεται** από τα φυσικά πρόσωπα που είναι εταίροι ή μέλη, κατά περίπτωση, των νομικών προσώπων που αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο.
3. Οι αλλοδαπές εμποροβιομηχανικές και ναυτιλιακές επιχειρήσεις που έχουν εγκαταστήσει στη χώρα μας γραφεία, σύμφωνα με τους Α.Ν.378/1968 και Α.Ν.89/1967, όπως ισχύουν, καθώς και οι ημεδαπές ναυτιλιακές επιχειρήσεις που φορολογούνται με τις ειδικές διατάξεις του Ν.27/1975, **δεν υποχρεούνται στην υποβολή του εντύπου «Μηχανογραφικό Δελτίο Οικον. Στοιχείων Επιχειρήσεων και Επιτηδευματιών», καθόσον δεν φορολογούνται με τις γενικές διατάξεις περί φορολογίας εισοδήματος. Το ίδιο ισχύει** και για τις αλλοδαπές επιχειρήσεις που αποκτούν στην Ελλάδα εισοδήματα από την εκμίσθωση ακινήτων, **αφού δεν έχουν μόνιμη εγκατάσταση** στη χώρα μας και δεν αποκτούν άλλα εισοδήματα πλην αυτών που αναφέρονται πιο πάνω.
4. **Οι αυτοκινητιστές που συμμετέχουν στις Ι.Μ.Ε.** διατηρούν, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.383/1976, την ιδιότητα του επαγγελματία αυτοκινητιστή σε όλη τη διάρκεια της χρήσης και κατ' ακολουθία, ως εκμεταλλευτές αυτοκινήτων φορτηγών Δ.Χ., υποχρεούνται από τις διατάξεις του ΚΒΣ να τηρούν βιβλία εσόδων

- εξόδων και κατά συνέπεια υποβάλλουν κανονικά και το έντυπο αυτό.
5. **Οι κοινωνίες λεωφορείων ενταγμένων σε ΚΤΕΛ** υποβάλλουν δήλωση φορολογίας εισοδήματος (Έντυπο Ε5) στο όνομά τους και με τη δήλωση αυτή συνυποβάλλουν και το Έντυπο Ε3.
  6. Σε περίπτωση μετατροπής κατά τη διάρκεια της διαχειριστικής περιόδου 2001 Ε.Ε. σε Ο.Ε. και αντίστροφα, υποβάλλεται μία δήλωση φορολογίας εισοδήματος που περιλαμβάνει τα καθαρά κέρδη όλης της διαχειριστικής περιόδου και **ένα μόνο Έντυπο Ε3 με όλα τα δεδομένα.**
  7. Φυσικά πρόσωπα τα οποία **ασκούν** γεωργική εκμετάλλευση και τα οποία **δεν τηρούν ή τηρούν βιβλία Β' κατηγορίας** του ΚΒΣ, δεν συνυποβάλλουν το έντυπο αυτό, ακόμη κι αν υποβάλλουν το Έντυπο Ε3 για άλλη δραστηριότητα (π.χ. γιατρός). **Αντίθετα**, το έντυπο αυτό **θα υποβληθεί με το Έντυπο Ε5** από τους υπόχρεους που δηλώνουν εισοδήματα από γεωργική εκμετάλλευση.

### 8.3.2 Πως και πότε υποβάλλεται το έντυπο Ε3

1. Το Έντυπο Ε3 συνοδεύει τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του υπόχρεου και υποβάλλεται σε δύο αντίτυπα. Τρίτο αντίτυπο του εντύπου μπορεί να θεωρηθεί στην οικεία ένδειξη από τον υπάλληλο της ΔΟΥ που παραλαμβάνει τη δήλωση και να επιστραφεί στο φορολογούμενο ως απόδειξη παραλαβής (και όχι ακριβές αντίγραφο αυτού).
2. Το έντυπο αυτό συνυποβάλλεται με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του υπόχρεου (φυσικού ή νομικού προσώπου), χωρίς να υπάρχει η δυνατότητα να υποβληθεί χωριστά από το κυρίως έντυπο της δήλωσης.
3. Το Έντυπο Ε3 δύναται να υποβάλλεται σε συνεχή μηχανογραφικά έντυπα, για τα οποία ισχύουν ανάλογα όσα ορίζονται στην υπ' αριθ. 1120810/2760/Α0012/ΠΟΛ.1295/16.11.1995 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών (ΑΥΟ).

### 8.3.3 Πως συμπληρώνεται το έντυπο Ε3

1. Κάθε φορολογούμενος από τους υπόχρεους θα **συμπληρώνει τους πίνακες** εκείνους του εντύπου που τον αφορούν.
2. Αν ο χώρος κάποιου πίνακα του Εντύπου Ε3 **δεν επαρκεί** για την αναλυτική καταχώριση όλων των σχετικών στοιχείων του υπόχρεου, αυτά θα γράφονται σε **χωριστό χαρτί που θα έχει την**

ίδια γραμμογράφηση με τον οικείο πίνακα και το οποίο θα συρράπτεται στον πίνακα του Εντύπου Ε3 για τον οποίο καταρτίστηκε. Επίσης, μπορεί να χρησιμοποιηθεί και απόσπασμα άλλου εντύπου.

3. Σε περίπτωση που πρέπει να σημειωθεί «X» σε τετραγωνίδιο και το τετραγωνίδιο έχει λεκτικό και αριθμητικό μέρος, **το «X» σημειώνεται στο λεκτικό μέρος του τετραγωνιδίου και όχι στο αριθμητικό.**

#### **Δ. ΣΥΜΠΛΗΡΩΣΗ ΠΙΝΑΚΩΝ – ΚΩΔΙΚΩΝ**

**Κωδικός 002-003:** Γράφουμε την έναρξη και λήξη της διαχειριστικής περιόδου που αφορά το έντυπο που υποβάλλετε.

**Κωδικός 004:** Συμπληρώνεται από την υπηρεσία.

**Κωδικός 005:** Γράφουμε τον κωδικό της αρμόδιας ΔΟΥ που υπάγεται ο φορολογούμενος. Αν πρόκειται για τη σύζυγο που υποχρεούται να υποβάλει το έντυπο στη ΔΟΥ του συζύγου, γράφουμε τον κωδικό της ΔΟΥ στην περιφέρεια της οποίας βρίσκεται η επιχείρησή της. Αριστερά από τον κωδικό συμπληρώστε, στον ειδικό χώρο, τη ΔΟΥ που ο κωδικός της αναφέρεται στον Κωδ. 005 του Εντύπου Ε3 (π.χ. Παλαιού Φαλήρου).

**Κωδικός 006:** Γράφουμε τον αριθμό φακέλου, εφόσον πρόκειται για ΑΕ.

**Κωδικός 007:** Γράφουμε τον κωδικό της ΔΟΥ στην οποία συνυποβάλλατε για τελευταία φορά Ε3. Για τη συμπλήρωση του κωδικού αυτού ισχύουν ανάλογα όσα αναφέρθηκαν για τον Κωδ. 005.

**Κωδικός 008:** Διαγραμμίστε με «X» το αντίστοιχο τετραγωνίδιο, όταν πρόκειται για υποβολή τροποποιητικού ή ανακλητικού εντύπου.

**Κωδικός 009:** Γράφουμε το αρμόδιο ελεγκτικό κέντρο ΤΕΚ ..... ή ΠΕΚ ..... ή ΕΘΕΚ ..... στο οποίο υπάγεστε.

#### **8.3.4 Μορφή του εντύπου Ε3**

---

---

---

---

## **ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ**

- Η Λογιστική του ΦΠΑ : Γρηγορίου Κ. Σφακιανού
- Φορολογική Λογιστική :Αριστείδης Φλώρος
- Τα πάντα για το ΦΠΑ: Παπαδόπουλος Δημήτρης.
- Φ.Π.Α. Δηλώσεις στην Πράξη: Δημ. Ι. Καραγιάννη, Ιωάνν Δ. Καραγιάννη, Αικατερίνη Δ. Καραγιάννη
- Φ.Π.Α. Τα δύσκολα στην Πράξη: Δημήτρης Θ. Γκλεζάκος
- Λογιστική του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας: Καλομοίρης Πέτρος
- Ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας: Π. Γιαννακούρη- Β. Κουκοβίνη.
  
- [www.gus.gr](http://www.gus.gr)
- [www.gsis.gr](http://www.gsis.gr)
- [www.e-forologia.gr](http://www.e-forologia.gr)
- [www.fle.gr](http://www.fle.gr)
- [www.taxheaven.gr](http://www.taxheaven.gr)
- [www.google.gr](http://www.google.gr)
- [www.e-oikonomia.gr](http://www.e-oikonomia.gr)

