

**ΑΝΩΤΑΤΟ ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ  
ΚΡΗΤΗΣ**



**ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ  
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ**

**ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ :**

**ΟΙ ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΣΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΦΠΑ ΚΑΙ ΟΙ  
ΣΥΝΕΠΕΙΕΣ ΑΥΤΩΝ ΣΤΗΝ ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑ ΤΑ  
ΤΕΛΕΥΤΑΙΑ 5 ΕΤΗ.**

**Φοιτήτριες: Δαμουλάκη Μαρία-Βικτωρία (Α.Μ.10151)**

**Φρυσάλη Ευαγγελία (Α.Μ. 10367)**

**Επόπτρια Εισηγήτρια : Νεονάκη Φιλία Μαρία**

**ΗΡΑΚΛΕΙΟ**

**2017**

# **ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ**

## **Κεφάλαιο 1 : Ιστορική αναδρομή και έννοια του ΦΠΑ**

- 1.1 Ιστορική αναδρομή .....3
- 1.2 Χαρακτηριστικά και έννοια του ΦΠΑ..... 4

## **Κεφάλαιο 2 : Πεδίο εφαρμογής**

- 2.1 Επιβολή φόρου προστιθέμενης αξίας..... 5
- 2.2 Αντικείμενο του φόρου προστιθέμενης αξίας .....6
- 2.3 Υποκείμενο του φόρου προστιθέμενης αξίας.....8

## **Κεφάλαιο 3: Απαλλαγές του φόρου προστιθέμενης αξίας**

- 3.1 Έννοια ..... 13
- 3.2 Απαλλαγές στο εσωτερικό της χώρας ..... 13
- 3.3 Απαλλαγές στην εισαγωγή αγαθών ..... 17
- 3.4 Απαλλαγές στο εξωτερικό της χώρας ..... 18
- 3.5 Ειδικές απαλλαγές ..... 21

## **Κεφάλαιο 4: Έκπτωση – επιστροφή ΦΠΑ**

- 4.1 Δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ.....25
- 4.2 Προσδιορισμός του εκπιπτόμενου ΦΠΑ.....33
- 4.3 Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης ΦΠΑ.....37
- 4.4 Διακανονισμός εκπτώσεων .....38
- 4.5 επιστροφή του ΦΠΑ.....42

## **Κεφάλαιο 5: Συντελεστές ΦΠΑ αγαθών & υπηρεσιών και οι επιπτώσεις τους.**

- 5.1 Οι αυξήσεις του ΦΠΑ από το 2010 έως το 2016.....49
- 5.2 Οι επιπτώσεις της αύξησης του ΦΠΑ στην ελληνική οικονομία ....56

## **Βιβλιογραφία-πηγές πληροφόρησης.....70**

# Κεφάλαιο 1: Ιστορική αναδρομή και έννοια του ΦΠΑ

## 1.1 Ιστορική αναδρομή

- Η καθιέρωση του ΦΠΑ στην Ελλάδα και την Ευρωπαϊκή Ένωση

Ο φόρος προστιθέμενης αξίας είναι ένας έμμεσος φόρος ο οποίος εφαρμόζεται σε όλες τις χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Στην Ελλάδα άρχισε να ισχύει από το 1987 από τον τότε υπουργό οικονομικών Δημήτρη Τσαβόλα (νόμος 1642 της 21<sup>ης</sup> Αυγούστου 1986) με καθυστέρηση σε σχέση με τις άλλες ευρωπαϊκές χώρες και ο οποίος φόρος ήρθε σε αντικατάσταση τουλάχιστον 10 άλλων υφιστάμενων φόρων όπως τον φόρο κύκλου εργασιών (ΦΚΕ) και το χαρτόσημο τιμολογίων. Οι συντελεστές με τους οποίους τέθηκε σε εφαρμογή ήταν 6% για τα είδη λαϊκής κατανάλωσης, 16% για τις υπηρεσίες και 36% για τα είδη πολυτελείας. Στην Ευρωπαϊκή Ένωση επιβλήθηκε από το ΠΑΡΑΓΩΓΟ ΔΙΚΑΙΟ του ΚΟΙΝΩΤΙΚΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥ σε μια προσπάθεια των κρατών μελών της ΕΟΚ για έναν ομοιόμορφο τρόπο έμμεσης φορολόγησης το 1957. Η Ευρωπαϊκή επιτροπή με επικεφαλής τον καθηγητή Neumark πρότεινε την αντικατάσταση των εθνικών φόρων που εφαρμόζονταν μέχρι τότε σε κάθε κράτος-μέλος με ένα μόνο φόρο πάνω στην προστιθέμενη αξία. Τελικά αυτές οι προτάσεις άρχισαν να υλοποιούνται τον Απρίλιο του 1967 με την έκδοση των δυο πρώτων οδηγιών 62/227/ΕΟΚ και 67/228/ΕΟΚ όπου καθιερώθηκε ως κοινό φορολογικό σύστημα ο ΦΠΑ για τις χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Με την 6<sup>η</sup> οδηγία 77/338/ΕΟΚ το 1977 ο ΦΠΑ μαζί με κάποιες τροποποιήσεις και συμπληρώσεις εφαρμόστηκε και στο λιανικό εμπόριο και μέχρι το 1980 όλα τα κράτη-μέλη εφαρμόζαν τον φόρο προστιθέμενης αξίας, έναν από τα σημαντικότερα στοιχεία χρηματοδότησης του κοινοτικού προϋπολογισμού.

## **1.2 ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΚΑΙ ΕΝΝΟΙΑ ΤΟΥ ΦΠΑ**

Ο φόρος προστιθέμενης αξίας επιβάλλεται στις συναλλαγές που λαμβάνουν χώρα σε όλα τα στάδια της παραγωγικής διαδικασίας των αγαθών που προορίζονται για πώληση ( αγορά εξαρτημάτων, συναρμολόγηση, μεταφορά) και γενικά σε κάθε πράξη που η κυριότητα των αγαθών, κινητών και ακινήτων, μεταβιβάζεται.

Επίσης κάθε μορφή παροχής υπηρεσιών που πραγματοποιείται στην ελληνική επικράτεια με εξαίρεση την περιοχή του Αγίου Όρους με σκοπό το αντάλλαγμα υπόκειται σε ΦΠΑ. Ο ΦΠΑ είναι ένας έμμεσος φόρος καθώς καταβάλλεται τμηματικά από κάθε αποδέκτη μέχρι του βαθμού που ο ίδιος έχει επιβαρυνθεί σε κάθε στάδιο συναλλαγής στην προστιθέμενη αξία μέχρι να φτάσει στον τελικό καταναλωτή. Καθώς ο φόρος επιβαρύνει μεμονωμένα τον κάθε υπόχρεο αποφεύγεται η διπλή φορολογία που με τους διαφορετικούς τρόπους φορολόγησης που ίσχυαν πριν την καθιέρωση του ΦΠΑ και κυρίως το χαρτόσημο ήταν δύσκολο να ελεγχθεί κ τελικά να περιορισθεί.

Επίσης ο ΦΠΑ δεν αποτελεί έξοδο για τον υπόχρεο σε καταβολή του και κατά συνέπεια δεν αυξάνει το κόστος των πωλήσεων για τους επιτηδευματίες που είναι από τον κατά νόμο υπόχρεοι να αποδώσουν στο δημόσιο το φόρο σε βάρος του αντισυμβαλλόμενου αφού τους εξασφαλίζεται το δικαίωμα να εκπέσουν το φόρο που αναλογεί στις εκροές τους.

Από το 1992 έχει επικρατήσει σε όλες τις χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης οι οποίες έχουν εντάξει στο σύστημα φορολόγησής τους τον φόρο στην προστιθέμενη αξία να εφαρμόζουν την «αρχή του προορισμού», δηλαδή την φορολόγηση του αγαθού ή της υπηρεσίας στη χώρα όπου καταναλώνεται και είναι η εγκατάσταση του υποκείμενου στο φόρο λήπτη.

Γενικά ο ΦΠΑ είναι :

1. Έμμεσος φόρος

2. Αναλογικός, καθώς οι συντελεστές δεν εφαρμόζονται κλιμακωτά αλλά παραμένουν σταθεροί ανεξάρτητα από το ύψος της φορολογητέας βάσης
3. Ουδέτερος και όχι σωρευτικός. Δεν βαρύνει αποκλειστικά το αποτέλεσμα αλλά ως ένα ποσοστό επί της τελικής τιμής του αγαθού ή της υπηρεσίας αφού επιρρίπτεται κάθε φορά στο επόμενο στάδιο της αλυσίδας.
4. Καταναλωτικής μορφής, απαλλάσσονται από το ΦΠΑ οι εξαγορές και οι επενδύσεις.

Είναι ένας φόρος μεγάλης αποδοτικότητας ο οποίος εισπράττεται εύκολα από τους φορολογούμενους. Το στάδιο του λιανικού εμπορίου καθορίζει σε μεγάλο βαθμό την αποτελεσματικότητα του αφού βαραίνει τον τελικό καταναλωτή. Για τον περιορισμό της φοροδιαφυγής ο έλεγχος πρέπει να είναι πλήρης σε αυτό το στάδιο.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 : Πεδίο εφαρμογής**

### **2.1 Επιβολή φόρου προστιθέμενης αξίας**

Ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας ( ΦΠΑ) επιβλήθηκε στη Χώρα μας 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 1987 με τις διατάξεις του Ν.1642/1986. Ο φόρος αυτός επιβάλλεται στις πράξεις, που αποτελούν το αντικείμενο του φόρου. Οι πράξεις παράδοσης αγαθών και παροχής υπηρεσιών , είναι μια από αυτές τις πράξεις, οι οποίες πραγματοποιούνται από υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο στο εσωτερικό της Χώρας. Εσωτερικό της Χώρας εννοούμε όλη την Ελληνική επικράτεια εκτός το Άγιο Όρος.

Ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ) είναι ένας γενικός έμμεσος φόρος κατανάλωσης που επιβάλλεται και επιβαρύνει τους

καταναλωτές. Το ΦΠΑ επιβάλλεται τμηματικά σε κάθε στάδιο παραγωγής και εμπορίας αγαθών.

## **2.2 Αντικείμενο του φόρου προστιθέμενης αξίας**

Ως αντικείμενο του φόρου εννοούμε τις πράξεις που υπάγονται σε Φόρο Προστιθέμενης Αξίας και οι οποίες αναπτύσσονται παρακάτω :

### **1. Η παράδοση αγαθών και παροχή υπηρεσιών**

Θεωρούνται ως αντικείμενο του φόρου , εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία (με αντάλλαγμα) μέσα στο εσωτερικό της Χώρας (Ελληνική επικράτεια ) από τον υποκείμενο του φόρου, ο οποίος ενεργεί μέσα στα πλαίσια της άσκησης του επαγγέλματος του. Η ύπαρξη ανταλλάγματος δεν είναι πάντα απαραίτητη να είναι χρηματική μπορεί για παράδειγμα να είναι άλλη μορφή αντιπαροχής (π.χ. είδος). Επίσης η ύπαρξη ανταλλάγματος δεν είναι αναγκαίο να θεωρηθεί φορολογητέα. Για παράδειγμα, οι αυτοπαραδόσεις είναι φορολογητέες πράξεις αν και δεν γίνονται με αντάλλαγμα. Ως φορολογητέες πράξεις είναι οι συναλλαγές που γίνονται μέσα στα όρια της επαγγελματικής του δραστηριότητας από υποκείμενους του φόρου. Δεν αναγνωρίζονται ως φορολογητέες πράξεις αυτές που πραγματοποιούνται από μη υποκείμενους του φόρου (ιδιώτες) ή από υποκείμενους του φόρου που δεν ενεργούν με βάση το επάγγελμα τους. Το διεθνές δίκαιο καθώς και οι ελληνικοί νόμοι ορίζουν ότι η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών πρέπει να πραγματοποιούνται μέσα στο εσωτερικό της Χώρας. Σύμφωνα με την εγκύκλιο 10/1986 ως εσωτερικό της Χώρας νοείται όλη η έκταση της Ελληνική επικράτεια που περιλαμβάνεται από τα ελληνικά σύνορα καθώς και τις περιοχές που γειτονεύουν με τα χωρικά ύδατα της. Στα οποία ασκούνται ελληνικά δικαιώματα για την εξερεύνηση και εκμετάλλευση των φυσικών πόρων του βυθού και υπεδάφους.

### **2. Η εισαγωγή αγαθών από τρίτες Χώρες**

Στην περίπτωση αυτή η πράξη φορολογείται αντικειμενικά χωρίς να εξετάζεται αν ο εισαγωγέας είναι υποκείμενος ή μη του φόρου ή αν ενεργεί με βάση την επαγγελματική του δραστηριότητα.

Συμπεραίνουμε ότι η εισαγωγή αγαθών από τρίτες Χώρες θα φορολογηθεί ακόμα και ο εισαγωγέας που δεν ασκεί καμία οικονομική δραστηριότητα όπως είναι ο ιδιώτης.

### **3. Η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών**

Για να υπάρξει ενδοκοινοτική απόκτηση θα πρέπει να ισχύουν τα παρακάτω :

- i. Τα αγαθά να μεταφέρονται στην Ελλάδα από άλλο κράτος μέλος
- ii. Ο αγοραστής να είναι υποκείμενος στο φόρο πρόσωπο ή μη υποκείμενος στο φόρο νομικό πρόσωπο, που ενεργεί με την ιδιότητα αυτή.
- iii. Ο πωλητής να είναι υποκείμενος στο φόρο σε άλλο κράτος μέλος, να μην απαλλάσσεται από τον φόρο λόγω ύψους ακαθάριστων εσόδων στη Χώρας του ούτε να πραγματοποιεί παραδόσεις αγαθών οι οποίες φορολογούνται στο εσωτερικό της Χώρας.
- iv. Η συναλλαγή να γίνεται με επαχθή αιτία.
- v. Η συναλλαγή να πραγματοποιείται μέσα στα όρια της οικονομικής δραστηριότητας τόσο του πωλητή όσο και του αγοραστή.

### **4. Η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών με ειδικό φόρο κατανάλωσης**

Θεωρείται η ενδοκοινοτική απόκτηση στην οποία τα αγαθά μεταφέρονται στην Ελλάδα από άλλο κράτος μέλος και υπάγονται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης. Πραγματοποιούνται από νομικά πρόσωπα μη υπαγόμενα στο φόρο ή από απαλλασσόμενες επιχειρήσεις ή από αγρότες του ειδικού καθεστώτος, φορολογούνται πάντα στην Ελλάδα ανεξάρτητα εάν αυτά έχουν υπερβεί το όριο των 10.000 ευρώ.

## 2.3 Υποκείμενοι του φόρου προστιθέμενης αξίας

A) Ο υποκείμενος στο φόρο είναι κατ' αρχήν υπόχρεος έναντι στο δημόσιο για την απόδοση του φόρου που έχει εισπράξει από τους πελάτες του όταν πραγματοποιεί πράξεις παράδοσης αγαθών και παροχή υπηρεσιών. Συνήθως οι έννοιες υποκείμενος και υπόχρεος ταυτίζονται. Σε κάποιες περιπτώσεις όμως δεν είναι απαραίτητο ο υπόχρεος να είναι και ο υποκείμενος στο φόρο όπως για παράδειγμα ο ιδιώτης που εισάγει αγαθά από τρίτες Χώρες. Συνεπώς στο ΦΠΑ υπόκειται κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό (ιθαγενής) ή αλλοδαπό, ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκούν οικονομική δραστηριότητα.

Από τα παραπάνω προκύπτει ότι για να υπαχθεί κάποιος στο φόρο πρέπει να ισχύουν τα εξής :

- i. Να είναι φυσικό ή νομικό πρόσωπο ( ημεδαπό ή αλλοδαπό ) ή ένωση προσώπων. Συγκεκριμένα υποκείμενοι στο φόρο μπορεί να θεωρηθούν έκτος τα φυσικά πρόσωπα που ασκούν ατομική επιχείρηση και τα νομικά πρόσωπα ή ενώσεις προσώπων (π.χ. ανώνυμες εταιρείες, επε, ομόρρυθμες, ετερόρρυθμες ή κατά μετοχές εταιρείες, κοινοπραξίες, συνεταιρισμοί κ.λπ.)
- ii. Να ασκεί οικονομική δραστηριότητα ανεξάρτητα αν είναι εγκατεστημένοι στην Ελλάδα ή στο εξωτερικό, αν έχει κερδοσκοπικούς ή μη σκοπούς και αν το αποτέλεσμα της δραστηριότητας είναι κέρδος ή ζημία.
- iii. Σύμφωνα με την εγκύκλιο 10/1986 για να υπαχθεί κάποιος σε φόρο δεν είναι απαραίτητο να έχει σχέσεις μίσθωσης εργασίας ή οποιαδήποτε άλλη νομική σχέση με τον εργοδότη ή τον εντολέα.

### **B) Παράδοση καινούργιου μεταφορικού μέσου**

Στην περίπτωση που πραγματοποιείτε περιστασιακά παράδοση καινούργιου μεταφορικού μέσου σε αγοραστή εγκατεστημένο σε άλλο



κράτος-μέλος ο ν.2093/92 καθιστά υποκείμενο στο φόρο κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο υποκείμενο ή μη στο φόρο, ανεξάρτητα αν ενεργεί στα πλαίσια άσκησης ή όχι δραστηριότητας. Για να ισχύουν τα παραπάνω θα πρέπει να υπάρχουν οι εξής προϋποθέσεις:

- ~ Το μεταφορικό μέσο να είναι καινούργιο, δηλαδή να έχει τεθεί σε κυκλοφορία πριν την πάροδο έξι μηνών και ταυτόχρονα να μην έχει διανύσει περισσότερο από 6.000 χιλιόμετρα.
- ~ Το πωλούμενο μεταφορικό μέσο να μεταφερθεί σε άλλο κράτος- μέλος στο οποίο και θα καταβληθεί ο ΦΠΑ που αναλογεί στο κράτος αυτό από τον αγοραστή.

Ο υποκείμενος ή όχι που ενεργεί παράδοση καινούργιο μεταφορικού μέσου σε άλλο κράτος- μέλος δικαιούται επιστροφή του ΦΠΑ που αναλογεί στην αξία της πώλησης αυτής( ΠΟΛ 1282/92).

### **Γ) Εξαρτημένη εργασία**

Οι μισθωτοί και άλλα φυσικά πρόσωπα τα οποία συνδέονται με σύμβαση εργασίας ή με άλλη μορφή νομικής σχέσης με τον εργοδότη τους, οι οποίες δημιουργούν δεσμούς εξάρτησης που αφορούν τους όρους εργασίας ή την αμοιβή τους, δεν θεωρούνται ότι ασκούν οικονομική δραστηριότητα και επομένως δεν υπόκεινται στο φόρο. Γενικά, η παροχή εξαρτημένης μίσθωσης εργασίας βρίσκεται έξω από το πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ.

Οι ιδιωτικοί και δημόσιοι υπάλληλοι, οι υπάλληλοι Ν.Π.Δ.Δ κ.λπ. παρέχουν υπηρεσίες, δηλαδή ασκούν οικονομική δραστηριότητα η οποία εργασία είναι εξαρτημένη και όχι ανεξάρτητη όπως απαιτεί το άρθρο 3. Αυτό ισχύει και με τις αμοιβές των μελών διοικητικού συμβούλων οι οποίες θεωρούνται μισθός για τις υπηρεσίες που παρέχουν και είναι εξαρτημένες. Οι αμοιβές αυτές δεν έχει σημασία το πώς χαρακτηρίζονται στη φορολογία εισοδήματος. Το ΦΠΑ και η φορολογία εισοδήματος δηλαδή οι δύο φορολογίες, είναι ανεξάρτητες, για το λόγο αυτό στο ΦΠΑ φορολογούνται όλες οι δραστηριότητες ανεξάρτητα αν έχουν κέρδος ή ζημία.

Αναφέρεται, ότι έξω από το πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ είναι οι υπάλληλοι δημοσίου, νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου (Ν.Π.Δ.Δ.) και οργανισμών που συνδέονται με σύμβαση μίσθωσης εργασίας ορισμένου ή αόριστου χρόνου και παρέχουν εργασία εξαρτημένη μεταξύ τους, δηλαδή δημιουργούνται δεσμούς εξάρτησης που αποκλείει την εφαρμογή του ΦΠΑ σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 2859/00.

Έτσι για παράδειγμα, οι καθαρίστριες και άλλα πρόσωπα που συνδέονται με τον εργοδότη με την παραπάνω σύμβαση εργασίας καταβάλλουν χαρτόσημο για την αμοιβή τους και δεν φορολογούνται με ΦΠΑ.

Οι επιχειρήσεις που καταβάλουν αμοιβές σε τρίτους δεν υπάγονται σε ΦΠΑ άλλα εφαρμόζουν τις διατάξεις της φορολογίας χαρτόσημου με την προϋπόθεση ότι ο τρίτος δεν υποχρεούνται σε έκδοση και υποβολή στοιχείων και δεν είναι υποκείμενος στο ΦΠΑ ( εγκ.10/86). Σύμφωνα με την εγκύκλιο ΠΟΛ 1176/14.8.91 επισημάνεται ότι στις περιπτώσεις που οι υπηρεσίες προσφέρονται για το δημόσιο ή Ν.Π.Δ.Δ. με σύμβαση μίσθωσης εργασίας και υπάρχει ασφάλιση στο ΙΚΑ αυτό αποδεικνύει ότι υπάρχει δεσμός εξάρτησης μεταξύ εργοδότη και εργαζόμενο χωρίς όμως αυτό να αποτελεί απαραίτητη προϋπόθεση.

Για να ισχύει ο δεσμός εξάρτησης πρέπει να υπάρχουν οι παρακάτω προϋποθέσεις αθροιστικά:

- Η εργασία να παρέχεται για ορισμένο ή αόριστο χρόνο
- Να εφαρμόζεται ανάλογα με τις οδηγίες, τις εντολές, και την εποπτεία του εργοδότη
- Την ευθύνη την έχει ο εργοδότης
- Να υπάρχει διαρκής απασχόλησης και φυσική παρουσία του εργαζόμενου στους χώρους εργασίας
- Η αμοιβή να καταβάλλεται μηνιαία

Ανεξάρτητα με τα παραπάνω, αν δημιουργούνται ή όχι δεσμοί εξάρτησης μεταξύ εργοδοτών και εργαζόμενων με σύμβαση μίσθωση εργασία ή με οποιασδήποτε άλλη νομική σχέση είναι θέμα πραγματικό και πρέπει να ερευνείται από την αρμόδια ΔΟΥ.

#### **Δ) Ελληνικό δημόσιο, δήμο, Ν.Π.Δ.Δ.**

Υποκείμενοι στο φόρο δεν θεωρούνται το ελληνικό δημόσιο, οι δήμοι, οι κοινότητες και τα άλλα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου για τις πράξεις παράδοσης αγαθών και παροχής υπηρεσιών που κάνουν κατά την εκπλήρωση της αποστολής τους, ακόμα και αν γι' αυτές εισπράττουν κάποιο αντάλλαγμα δηλαδή είσπραξη τελών, δικαιωμάτων ή εισφορών.

Έτσι για παράδειγμα, οι υπηρεσίες που παρέχει το Ελληνικό δημόσιο στους πελάτες μέσω των κεντρικών ή περιφερειακών του υπηρεσιών δεν υπόκεινται στο φόρο ακόμα και αν αυτές οι υπηρεσίες παρέχονται στους ιδιώτες με κάποιο αντάλλαγμα.

Επισημαίνεται, ότι το δημόσιο, οι δήμοι και τα Ν.Π.Δ.Δ. κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα δεν απαλλάσσονται από το ΦΠΑ που τους αναλογεί κατά την αγορά αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών με το οποίο επιβαρύνονται όπως ο τελικός καταναλωτής.

Δηλαδή οι επιχειρήσεις που προμηθεύουν τις παραπάνω υπηρεσίες με αγαθά θα χρεώνουν τους πελάτες με ΦΠΑ που θα τα αποδώσουν με την δήλωση τους στο δημόσιο.

Οπότε, η απαλλαγή των προσώπων αυτών σύμφωνα με την εγκύκλιο 10/86 περιορίζεται μόνο στην παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών που ενεργούν τα ίδια κατά την εκτέλεση της αποστολής.

#### **Ε) Υποκείμενες στο ΦΠΑ δραστηριότητες του δημοσίου, δήμων κ.λπ.**

Το δημόσιο και τα Ν.Π.Δ.Δ. θεωρούνται υποκείμενοι στο φόρο για τις πράξεις τους για τις οποίες ή μη υπαγωγή τους στο φόρο θα οδηγούσε σε παραμόρφωση των όρων του ανταγωνισμού.

Σύμφωνα με τον ΠΟΛ 1282/92 τα πρόσωπα που ενεργούν δραστηριότητες με κριτήρια ιδιωτικοοικονομικά, οι οποίες όταν

πραγματοποιούνται από ιδιώτη υπάγεται σε ΦΠΑ, τότε τα πρόσωπα αυτά είναι υποκείμενα στο φόρο.

Για παράδειγμα, αν το δημόσιο, οι δήμοι ή οι κοινότητες εκμεταλλεύονται οι ίδιοι καφέ μπαρ, αναψυκτήρια, τουριστικά περίπτερα, γκαράζ, κάμπινγκ, πλαζ κ.λπ. ή καταστήματα τροφίμων για τον εφοδιασμό των πολιτών τους, τότε θεωρούνται ως υποκείμενοι στο φόρο και θα εισπράξουν ΦΠΑ και θα τον αποδώσουν στο δημόσιο.

Το δημόσιο, δήμοι κ.λπ. είχαν την ιδιότητα του υποκείμενου στο φόρο, εφόσον ασκούν τις παρακάτω δραστηριότητες :

- ❖ Στις τηλεπικοινωνίες
- ❖ Στη διανομή αερίου, ηλεκτρισμού και θερμικής ενέργειας
- ❖ Στη μεταφορά αγαθών
- ❖ Στην παροχή λιμενικών και αερολιμενικών υπηρεσιών
- ❖ Στην μεταφορά προσώπων
- ❖ Στην παράδοση καινούργιων αγαθών που κατασκευάστηκαν για πώληση
- ❖ Στις εργασίες γεωργικών μεσολαβητικών οργανισμών για αγροτικά προϊόντα, οι οποίες πραγματοποιούνται σύμφωνα με τους κανονισμούς που καθορίζουν την κοινή οργάνωση της αγοράς των προϊόντων αυτών
- ❖ Στην εκμετάλλευση πανηγυριών και εκθέσεων εμπορικού χαρακτήρα
- ❖ Στην εναποθήκευση
- ❖ Στις δραστηριότητες εμπορικών και διαφημιστικών γραφείων
- ❖ Στις δραστηριότητες πρακτορείων ταξιδιών
- ❖ Στις εργασίες λεσχών και κυλικείων επιχειρήσεων, πρατηρίων και παρόμοιων καταστημάτων και

- ❖ Στις δραστηριότητες οργανισμών ραδιοφώνου και τηλεόρασης εμπορικού χαρακτήρα

### **ΣΤ) Πράξεις Ν.Π.Δ.Δ. ως δημόσια εξουσία**

Η εξαίρεση από το ΦΠΑ του δημοσίου και των Ν.Π.Δ.Δ αφορά τις πράξεις παράδοσης αγαθών και παροχής υπηρεσιών που ενεργούν κατά την άσκηση εξουσίας και όχι κατά την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας η οποία ασκούμενη από ιδιώτη θα υπαγόταν στο ΦΠΑ.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 : Απαλλαγές του φόρου προστιθέμενης αξίας**

### **3.1 Έννοια**

Με τον όρο απαλλαγές του φόρου εννοούμε τις συναλλαγές, δηλαδή τις πωλήσεις ή τις παροχές υπηρεσιών που όταν πραγματοποιούνται, πάνω στην αξία τους δεν προστίθεται Φ.Π.Α.

Οι απαλλασσόμενες συναλλαγές αναφέρονται στα άρθρα 22-29 του Ν.2859/00.

### **3.2 Απαλλαγές στο εσωτερικό της Χώρας ( άρθρο 22)**

Απαλλάσσονται από τον φόρο :

- 1) Η παροχή υπηρεσιών από τα Ελληνικά ταχυδρομεία (ΕΛΤΑ) και τα αποτελέσματα των υπηρεσιών αυτών.
- 2) Τα εθνικά δίκτυα ραδιοφωνίας και τηλεόρασης ( δεν συμπεριλαμβάνονται οι δραστηριότητες εμπορικού χαρακτήρα.
- 3) Από τις 25/11/1992 ισχύει επίσης και στη παροχή νερού μη εμφιαλωμένου και στην αποχέτευση που πραγματοποιούνται απευθείας από τους οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης (ΟΤΑ) χωρίς μεσολάβηση δημοτικών επιχειρήσεων. Επιπροσθέτως και οι ανταποδοτικές εισφορές που επιβάλλουν οι οργανισμοί εγγείων βελτιώσεων (ΟΕΒ) , για παράδειγμα οι ειδικοί οργανισμοί ,ΓΟΕΒ, ΤΟΕΒ , στα μέλη τους για την παροχή ύδατος που ενώνονται

άμεσα με τις πράξεις αυτές. Πριν από την συγκεκριμένη ημερομηνία οποιοσδήποτε φόρος που καταβλήθηκε δεν επιστρέφεται ούτε συμψηφίζεται.

- 4) Η παροχή υπηρεσιών νοσοκομειακής και ιατρικής περίθαλψης και διάγνωσης καθώς και οι παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών που συνδέονται με αυτές. Επιπλέον και οι εγκαταστάσεις θεραπευτικών λουτρών και ιατρικών πηγών.
- 5) Οι υπηρεσίες που παρέχονται από δικηγόρους, συμβολαιογράφους, άμισθους υποθηκοφύλακες, δικαστικούς, επιμελητές, γιατρούς, ψυχολόγους, μαίες, νοσοκόμους και φυσικοθεραπευτές. Ακόμα απαλλάσσονται οδοντίατροι και οδοντοτεχνίτες καθώς και η παράδοση ειδών οδοντικής προσθετικής που ενεργείται από αυτούς.
- 6) Η παράδοση ανθρώπινων οργάνων, ανθρώπινου αίματος και ανθρώπινου γάλακτος.
- 7) Η παροχή υπηρεσιών από σωματεία ή ενώσεις προσώπων, τα οποία μέλη τους ασκούν δραστηριότητα απαλλασσόμενη από το φόρο ή μη υποκείμενη στο φόρο. Οι υπηρεσίες αυτές πρέπει να είναι άμεσα αναγκαίες για την άσκηση της δραστηριότητας τους και παρέχονται συνήθως για τα κοινά έξοδα
- 8) Η παράδοση αγαθών και παροχή υπηρεσιών άμεσα συνδεδεμένες με την κοινωνική πρόνοια και ασφάλιση καθώς και την προστασία των παιδιών και νέων που πραγματοποιούνται από νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου ή άλλους οργανισμούς και ιδρύματα τα οποία είναι αναγνωρισμένα από το κράτος.
- 9) Η μεταφορά ασθενών ή τραυματιών με οχήματα ειδικά διαμορφωμένα για τον λόγο αυτόν με έγκριση από την αρμόδια δημόσια αρχή.
- 10) Η παροχή υπηρεσιών από καλλιτέχνες, συγγραφείς και ερμηνευτές έργων τέχνης με εξαίρεση αυτές που παρέχονται απευθείας στο κοινό.
- 11) Η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών εκπαίδευσης που προέρχονται από δημόσια εκπαιδευτήρια ή από άλλα

πρόσωπα αναγνωρισμένα από τη δημόσια αρχή και η παράδοση ιδιαίτερων μαθημάτων όλων των βαθμίδων εκπαίδευσης.

- 12) Η παροχή υπηρεσιών που συνδέεται με τον αθλητισμό ή τη σωματική αγωγή από νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα σε άτομα άμεσα ενδιαφερόμενα με τον αθλητισμό ή την σωματική αγωγή.
- 13) Νομικά πρόσωπα και οργανισμοί μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα , έναντι καταβολής συνδρομής με σκοπούς πολιτικούς, συνδικαλιστικούς, θρησκευτικούς, φιλοσοφικούς, φιλανθρωπικούς ή εθνικούς, για την παροχή υπηρεσιών και την παράδοση αγαθών προς τα μέλη τους.
- 14) Επιπλέον, νομικά πρόσωπα ,οργανισμοί ή ιδρύματα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα τα οποία λειτουργούν νομικά και έχουν σκοπούς πολιτικούς ή μορφωτικούς και δεν οδηγούν σε στρέβλωση των όρων του ανταγωνισμού για τις παραδόσεις αγαθών και τις υπηρεσίες που παρέχουν, πολιτιστικής ή μορφωτικής φύσης. Στις υπηρεσίες αυτές περιλαμβάνονται ιδίως σε επισκέπτες μουσείων, αρχαιολογικών μνημείων ή άλλων παρόμοιων χώρων καθώς και η οργάνωση καλλιτεχνικών εκδηλώσεων, εκθέσεων και διαλέξεων.
- 15) Η διάθεση προσωπικού από νομικά πρόσωπα θρησκευτικού ή φιλοσοφικού χαρακτήρα που έχουν σκοπό την πνευματική βοήθεια και ανάπτυξη που αναφέρονται στις παραγράφους 4,8 και 11.
- 16) Η παροχή υπηρεσιών και η παράδοση αγαθών από πρόσωπα που για την οικονομική τους ενίσχυση οργανώνουν εκδηλώσεις και αναφέρονται στις παραγράφους 4,8,11,12,13 και 14.
- 17) Οι εργασίες και η διαπραγμάτευση του συναλλάγματος ( χαρτονομίσματα και νομίσματα) τα οποία αποτελούν νόμιμα μέσα πληρωμής. Εξαιρούνται τα συναλλάγματα που αφορούν συλλογές.
- 18) Οι εργασίες που προέρχονται ασφαλειομεσίτες και ασφαλιστικούς πράκτορες.
- 19) Οι εργασίες και η διαπραγμάτευση μετοχών ανώνυμων εταιριών, μεριδίων , ομολογιών και λοιπών τίτλων με εξαίρεση των

τίτλων παραστατικών εμπορευμάτων καθώς και φύλαξη και τη διαχείριση τους.

- 20) Η διαχείριση των αμοιβαίων κεφαλαίων.
- 21) Η χορήγηση, διαπραγμάτευση και διαχείριση πιστώσεων.
- 22) Οι μισθώσεις ακινήτων.
- 23) Οι προσωπικές ή χρηματικές εγγυήσεις και λοιπές ασφάλειες και η διαχείριση εγγυήσεων πιστώσεων.
- 24) Οι καταθέσεις τρεχούμενων λογαριασμών, πληρωμές, μεταφορές καταθέσεων και εμβασμάτων, απαιτήσεις, πιστωτικοί τίτλοι, επιταγές και λοιπά αξιόγραφα. Σε αυτές τις εργασίες δεν περιλαμβάνονται οι εισπράξεις απαιτήσεων τρίτων καθώς και οι εργασίες που αφορούν τα πρακτορεία επιχειρηματικών απαιτήσεων που ενεργείται από τις δημόσιες επιχειρήσεις.
- 25) Η παράδοση κρατικών λαχείων, δελτίων ( ΠΡΟΤΟ, ΠΡΟ-ΠΟ, ΛΟΤΤΟ) και λαχείων του λαχειοφόρου Αμοιβαίου Στοιχήματος του Οργανισμού Ιπποδρόμων Ελλάδος.
- 26) Η παράδοση γραμματοσήμων σε κυκλοφορία στην ονομαστική τους αξία, τα κινητά επίσημα και ένσημα καθώς και η προμήθεια που εισπράττουν τα ταχυδρομικά πρακτορεία.
- 27) Η παράδοση αγαθού ή αγαθών επιχειρήσεων ως συνόλου, κλάδου ή μέρους αυτής από χαριστική ή επαχθή αιτία ή με τη μορφή εισφοράς σε υφιστάμενο ή συνιστώμενο νομικό πρόσωπο.
- 28) Η παροχή υπηρεσιών των οποίων η αξία περιλαμβάνεται στη φορολογητέα αξία κατά την εισαγωγή αγαθών.
- 29) Η παράδοση και μεταβίβαση ακινήτων (παλαιά κτήρια και αυτοτελή οικόπεδα) δεν υπόκεινται σε ΦΠΑ όμως επιβαρύνονται με τον φόρο μεταβίβασης ακινήτων όταν η οικοδομική άδεια είναι πριν το 2006. Επίσης όταν η μεταβίβαση γίνεται σε δικαιούχους απαλλαγής από το φόρο κατά την απόκτηση πρώτης κατοικίας δεν επιβαρύνεται με ΦΠΑ κατά το χρόνο της παράδοσης.
- 30) Η παράδοση και διανομή περιοδικών και εφημερίδων από πρακτορεία, εφημεριδοπώλες και λοιπούς λιανοπωλητές.



- 31) Η παράδοση αγαθών που απαλλάσσονται και κατά την εισαγωγή τους για παράδειγμα είδη απαραίτητα για τυφλούς, ανάπηρους και βαρήκοους όπως επίσης και είδη εξοπλισμού μουσείων.
- 32) Τα έσοδα από καζίνα.

### **3.3 Απαλλαγές στην εισαγωγή αγαθών**

Απαλλάσσονται από φόρο :

- 1) Η επανεισαγωγή αγαθών τα οποία βρίσκονται στην ίδια κατάσταση που είχαν εξαχθεί από το ίδιο πρόσωπο που τα είχε εξάγει, εφόσον διαπιστωθεί κάποια ατέλεια ή δεν πληρούν τις προϋποθέσεις του αγοραστή. Δεν επιβαρύνεται με εισαγωγικούς δασμούς σύμφωνα με τις διατάξεις του κανονισμού 2913/1992 και 2454/1993.
- 2) Η οριστική εισαγωγή αγαθών, η παράδοση των οποίων απαλλάσσεται από το φόρο και στο εσωτερικό της χώρας. Η εισαγωγή αγαθών, για παράδειγμα, τα ανθρώπινα όργανα, αίμα , γάλα κλπ. ανεξάρτητα από την ιδιότητα του προσώπου που τα εισάγει αν είναι ιδιώτης ή υποκείμενος στο φόρο, ως φορολογητέα πράξη κρίνεται αντικειμενικά. Επίσης εφαρμόζεται στην εισαγωγή των συγκεκριμένων αγαθών από τελωνειακά εδάφη της Κοινότητας που δεν θεωρούνται εσωτερικό της και δεν εφαρμόζεται ο φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) όπως είναι το Άγιο Όρος.
- 3) Οι εισαγωγές προϊόντων αλιείας. Τα προϊόντα αυτά που προέρχονται από επιχείρησης θαλάσσιας αλιείας και είναι στην κατάσταση που έχουν αλιευτεί ή να έχουν υποβληθεί σε επεξεργασία, με σκοπό την εμπορία τους και πριν από την παράδοσή τους. Η απαλλαγή αυτή απαιτεί να προέρχεται από :
  - i. Επιχειρήσεις θαλάσσιας αλιείας ανεξάρτητα από την μορφή τους ή τον τόπο έδρας τους.
  - ii. Από δικά τους αλιεύματα και όχι αγορασμένα από άλλες επιχειρήσεις.

- iii. Τα αλιεύματα από διεθνή ύδατα, τα οποία δεν έχουν υποστεί κάποια μορφή επεξεργασίας ( κονσερβοποίηση, πάστωμα κλπ.) πέρα από συντήρηση με πάγο, κατάψυξη κλπ.
  - iv. Τα αλιεύματα στα οποία δεν έχει γίνει καμία πράξη παράδοσης σε κάποιο άλλο πρόσωπο πριν την εισαγωγή τους.
- 4) Η εισαγωγή αγαθών τα οποία στην συνέχεια αποστέλλονται ή μεταφέρονται σε άλλο κράτος- μέλος από τον εισαγωγέα ή από τον αντιπρόσωπο του δεδομένου ότι η πράξη θα αποτελέσει αντικείμενο ενδοκοινοτικής απόκτησης στον προορισμό τους. Στην περίπτωση αυτή η απαλλαγή του φόρου ισχύει εάν και μόνο ο εισαγωγέας προσκομίσει στις αρμόδιες αρχές ( τελωνείο) τον αριθμό φορολογικού μητρώου του ίδιου καθώς και του παραλήπτη. Επίσης να αποδείξει τα συγκεκριμένα αγαθά θα αποσταλούν σε άλλο κράτος – μέλος της Ε.Ε.
- 5) Η εισαγωγή αερίου μέσω του συστήματος φυσικού αερίου ή με πλοίο , και η εισαγωγή ηλεκτρικής ενέργειας , θερμότητας ή ψύχους μέσω των δικτύων θέρμανσης ή ψύξης.

Στην περίπτωση εισαγωγής εφημερίδων και περιοδικών αναστέλλεται η καταβολή του ΦΠΑ οποίος τελικά αποδίδεται από τον εισαγωγέα ή από πρακτορείο διανομής ή από τον παραλήπτη κατά χρόνο διανομής τους στο εσωτερικό της χώρας.

### **3.4 Απαλλαγές στο εξωτερικό της χώρας**

Απαλλάσσονται από τον φόρο :

1. Οι εξαγωγές αγαθών εκτός κοινότητας από τον πωλητή ή από τον αντιπρόσωπο του. Η παράδοση αυτή δεν επιβαρύνεται με φόρο, για το λόγο αυτό το τιμολόγιο που θα εκδώσει ο πωλητής προς τον αγοραστή που είναι εγκατεστημένος εκτός ευρωπαϊκής ένωσης δεν θα αναγράφει ΦΠΑ. Στην περίπτωση που ο πωλητής έχει

επιβαρυνθεί με ΦΠΑ κατά την αγορά των προϊόντων που εξάγει ή κατά την αγορά των πρώτων υλών από τις οποίες κατασκευάζονται αυτά ή κατά την παροχή υπηρεσιών για τον πωλητή, δικαιούται να εκπέσει το φόρο.

2. Οι εξαγωγές αγαθών προς τρίτες χώρες από το μη εγκατεστημένο στο εσωτερικό της χώρας αγοραστή ή από τον αντιπρόσωπο του, εφόσον ισχύουν οι τελωνειακές διατάξεις. Ως μη εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας αγοραστής θεωρείται το πρόσωπο που αποδεδειγμένα έχει την οικονομική του δραστηριότητα ή την μόνιμη κατοικία του ή την συνήθη διαμονή του εκτός του εσωτερικού της χώρας. Η απαλλαγή αυτή δίνεται με την προϋπόθεση ότι υπάρχει απόδειξη εξαγωγής των αγαθών εκτός κοινότητας. Η εξαγωγή αυτή πιστοποιείται από θεώρηση τελωνειακής αρχής τόσο της χώρας μας όσο και του άλλου κράτους-μέλους. Εξαιρούνται από την συγκεκριμένη απαλλαγή τα αγαθά που αγοράζονται και μεταφέρονται και προορίζονται για εξοπλισμό ή εφοδιασμό σκαφών αναψυχής και ιδιωτικών αεροσκαφών ή οποιουδήποτε άλλου μεταφορικού μέσου ιδιωτικής χρήσης.

Η παραπάνω απαλλαγή εφαρμόζεται για τις λιανικές πωλήσεις αγαθών σε ιδιώτες έκτος κοινότητας και μόνο αν ισχύουν οι παρακάτω προϋποθέσεις:

- i. Ο αγοραστής δεν είναι εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας ή στο εσωτερικό άλλου κράτους – μέλους εντός κοινότητας. Έτσι, από 01.01.1996 που ισχύει η παραπάνω διάταξη δεν δίνεται απαλλαγή ΦΠΑ σε λιανικές πωλήσεις αγαθών τόσο σε αγοραστή εγκατεστημένο στο εσωτερικό της χώρας όσο σε εγκατεστημένο σε άλλο κράτος μέλος εντός κοινότητας που αναχωρεί σε Τρίτη χώρα.
- ii. Τα αγαθά μεταφέρονται εκτός της κοινότητας, πριν από το πέρας του τρίτου μήνα που ακολουθεί το μήνα κατά τον οποίο πραγματοποιήθηκε η

παράδοση στον αγοραστή. Η εξαγωγή και μεταφορά αποδεικνύεται με την προσκόμιση θεωρημένου φορολογικού στοιχείου από τελωνειακή αρχή.

iii. Η συνολική αξία της παράδοσης συμπεριλαμβανομένου και το ΦΠΑ υπερβαίνει το ποσό που ορίζει το υπουργείο οικονομικών δηλαδή 120 ευρώ.

3. Η παροχή υπηρεσιών που αφορά αγαθά τα οποία έχουν αποκτηθεί ή εισαχθεί για επεξεργασία αυτών στο εσωτερικό της χώρας και εξάγονται ως έτοιμα προϊόντα εκτός κοινότητας από αυτόν που ενεργεί την επεξεργασία ή τον αντιπρόσωπο του.
4. Η παράδοση αγαθών σε αναγνωρισμένα σωματεία, ιδρύματα και λοιπά νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα. Για να ισχύει η παραπάνω παράδοση πρέπει τα αγαθά να εξάγονται εκτός ευρωπαϊκής ένωσης από τα πρόσωπα αυτά και επίσης να έχουν σκοπούς ανθρωπιστικούς, φιλανθρωπικούς ή εκπαιδευτικούς.
5. Οι υπηρεσίες που συνδέονται με τις εξαγωγές και στις οποίες περιλαμβάνονται οι μεταφορές και βοηθητικές εργασίες τους. Επίσης στην απαλλαγή εντάσσονται και τα αγαθά που θέτονται σε τελωνειακά καθεστώτα αποθήκευσης, ελεύθερης ζώνης, ενεργητικής τελειοποίησης, σε καθεστώς εξωτερικής διαμετακόμισης καθώς και η εισαγωγή αγαθών που τίθενται σε καθεστώς εναποθήκευσης, στην παράδοση και ενδοκοινοτική απόκτηση. Δεν περιλαμβάνονται στην ανώτερη απαλλαγή η περιπτώσεις που αναφέραμε στις απαλλαγές στο εσωτερικό της χώρας ακόμα και αν συνδέονται με εξαγωγή και διεθνή διακίνηση αγαθών.
6. Σύμφωνα με τον ΠΟΛ1262/92 απαλλάσσονται η παροχή υπηρεσιών από μεσίτες ή άλλα πρόσωπα που ενεργούν για άλλο πρόσωπο και αφορούν εξαγωγές αγαθών ή πράξεις εξομοιούμενες με εξαγωγές και πραγματοποιούνται έκτος κοινότητας. Δεν υπάγεται στο ΦΠΑ επίσης και η παροχή υπηρεσιών που

παρέχεται από τα πρακτορεία ταξιδιών που ενεργούν για λογαριασμό των ταξιδιωτών με την προϋπόθεση ότι πραγματοποιείται σε άλλο κράτος μέλος.

7. Ο υποκείμενος στο φόρο που έχει την ευχέρεια αγοράς, εισαγωγής και ενδοκοινοτικής απόκτησης εφόσον οι ενέργειες του έχουν σκοπό την εξαγωγή αγαθών καθώς και υπηρεσίες που συνδέονται άμεσα με την εξαγωγή. Οι προαναφερόμενες πράξεις μπορούν να πραγματοποιηθούν με απαλλαγή του φόρου σε μια διαχειριστική περίοδο αν η συνολική τους αξία δεν υπερβαίνει την συνολική αξία των εξαγωγών που πραγματοποιήθηκαν κατά την προηγούμενη δωδεκάμηνη διαχειριστική περίοδο ή δωδεκάμηνη χρονική περίοδο. Για να υπολογιστεί το ανώτερο όριο απαλλαγής (πλαφόν) λαμβάνεται υπόψη τα καθαρά ποσά τιμολογίων ή άλλων στοιχείων που παίρνουν την θέση του τιμολογίου, χωρίς να λαμβάνονται υπόψη τυχόν επιδοτήσεις, επιχορηγήσεις, συναλλαγματικές συναλλαγές κ.λπ.

### **3.5 Ειδικές απαλλαγές**

Σε ειδικές περιπτώσεις παράδοσης ή εισαγωγής αγαθών και παροχής υπηρεσιών που αναφέρονται στο άρθρο 27 του Κώδικα ΦΠΑ ο υπόχρεος έχει το δικαίωμα να εκπέσει το ΦΠΑ των εισροών καθώς και τα έξοδα με τα οποία επιβαρύνθηκε διενεργώντας αυτές τις απαλλασσόμενες πράξεις.

Οι ειδικές απαλλαγές αυτές είναι:

1. Η παράδοση ή εισαγωγή πλοίων στη χώρα μας τα οποία πρόκειται να χρησιμοποιηθούν στην εμπορική ναυσιπλοΐα ανοικτής θαλάσσης ή για αλιευτική, εμπορική ή βιομηχανική εκμετάλλευση από υποκείμενο στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ ή για διάλυση ή για χρήση του δημοσίου. Όσα ναυαγοσωστικά και πλωτά μέσα χρησιμοποιηθούν στα συγκεκριμένα πλοία για επιθαλάσσια αρωγή απαλλάσσονται επίσης κατά την παράδοση ή εισαγωγή τους.

Ακόμα απαλλάσσεται η παράδοση πλοίου από πλειστηριασμό σε πιστωτικά ιδρύματα.

Ως πλοία και πλωτά μέσα θεωρούνται αυτά που έχουν ολική χωρητικότητα το λιγότερο 4 κόρους ή ολικό μήκος 5 μέτρα και πάνω εφόσον η ιπποδύναμη της μηχανής είναι τουλάχιστον 10 ίππων. Τα σκάφη ιδιωτικής χρήσης που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό και άλλα πλωτά ναυπηγήματα (θαλάσσια σκούτερ ,ταχύπλοα, μπανάνες) δεν απαλλάσσονται από το ΦΠΑ καθώς και η αμοιβή για την φόρτωση και στήριξη του φορτίου του πλοίου στον εκτελωνιστή.

2. Η παράδοση και εισαγωγή παντός τύπου αεροσκαφών που πραγματοποιείται για χρήση από τις ένοπλες δυνάμεις ή το Δημόσιο γενικά ή από αεροπορικές εταιρίες που εκτελούν κυρίως διεθνής μεταφορές με κόμιστρο καθώς επίσης και όσα προορίζονται για διάλυση.

Για να θεωρήσουμε ότι μια αεροπορική εταιρία εκτελεί κυρίως διεθνής μεταφορές απαραίτητο είναι από τα συνολικά ακαθάριστα ετήσια έσοδα της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου πάνω από το 50% να προκύπτει από μεταφορές από και προς το εξωτερικό το οποίο βεβαιώνεται από την αρμόδια Δ.Ο.Υ.

Από τις 1.1.2013 απαλλάσσονται και οι νεοσύστατες αεροπορικές εταιρίες με την προϋπόθεση ότι το πιστοποιητικό του αερομεταφορέα και η σχετική άδεια προβλέπουν την διενέργεια των παγκόσμιων αερομεταφορών.

Κάθε αντικείμενο και υλικό που προορίζεται για ενσωμάτωση στο αεροσκάφος ή χρήση από αυτό απαλλάσσεται του ΦΠΑ με εξαίρεση τα τροφοεφόδια. Αντίστοιχα με την περίπτωση της παραγράφου 1 όσα αεροσκάφη προορίζονται για αναψυχή και αθλητισμό δεν δικαιούται απαλλαγή.

3. Η παράδοση και εισαγωγή καυσίμων, λιπαντικών, τροφοεφοδίων, αναλώσιμων και άλλων παρεμφερή αγαθών που προορίζονται για τον εφοδιασμό των πλοίων, πλωτών μέσων και αεροσκαφών που απαλλάσσονται στις περιπτώσεις των παραγράφων 1 και 2.

Για τα πλοία και τα πλωτά μέσα της εμπορικής ναυσιπλοΐας εσωτερικού ή άλλης χρήσης εσωτερικού όπως για παράδειγμα τα τουριστικά σκάφη αναψυχής όπως επίσης και τα αλιευτικά σκάφη που αλιεύουν στα ελληνικά χωρικά ύδατα η απαλλαγή αφορά μόνο καύσιμα και λιπαντικά.

4. Η ναύλωση πλοίων και μίσθωση αεροσκαφών εφόσον αυτό γίνεται για πλοία και αεροσκάφη των απαλλασσόμενων περιπτώσεων των παραγράφων 1 και 2 με σκοπό την εκμετάλλευση αυτών σε φορολογητέες πράξεις ή απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης. Όσες μετατροπές, επισκευές και συντηρήσεις διενεργούνται σε αυτά και στα ενσωματωμένα αντικείμενα απαλλάσσονται. Η συγκεκριμένη απαλλαγή αφορά και τα επαγγελματικά πλοία.
5. Η παροχή υπηρεσιών που εξυπηρετεί τις άμεσες ανάγκες των πλοίων και των αεροσκαφών που απαλλάσσονται στις περιπτώσεις 1 και 2 αλλά και γενικά του φορτίου αυτών. Τέτοιες πράξεις είναι η ρυμούλκηση, η πλοήγηση, η πρόσδεση, η διάσωση, η χρήση λιμανιών και αεροδρομίων, οι υπηρεσίες ιματισμού των πλοίων κ.α.
6. Η παράδοση και εισαγωγή αγαθών και παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιούνται για τις ανάγκες :
  - i. διπλωματικών και προξενικών αρχών και των υπαλλήλων τους
  - ii. των αναγνωρισμένων από την Ελλάδα διεθνών οργανισμών και των μελών τους
  - iii. των ενόπλων δυνάμεων των κρατών-μελών του NATO και του προσωπικού αυτών ή τον εφοδιασμό των κυλικείων και λεσχών τους εφόσον αυτές ενεργούνται σύμφωνα με τη Συνθήκη της Βορειοατλαντικής Συμμαχίας
  - iv. της Ευρωπαϊκής Κοινότητας, της Ευρωπαϊκής Κοινότητας της Ατομικής Ενέργειας, της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας ή της Ευρωπαϊκής

Τράπεζας Επενδύσεων ή των οργανισμών που έχουν συσταθεί από τις Κοινότητες

7. Η παράδοση αγαθών και παροχή υπηρεσιών από υπόχρεο στην Ελλάδα σε άλλο κράτος-μέλος για την εξυπηρέτηση των αναγκών των ενόπλων δυνάμεων, του προσωπικού του και τον εφοδιασμό των κυλικείων και λεσχών του οποιουδήποτε κράτους που συμμετέχει στο Βορειοατλαντικό Σύμφωνο εκτός από το κράτος που προορίζονται τα αγαθά ή οι υπηρεσίες με την προϋπόθεση ότι εξυπηρετούν το κοινό αμυντικό σκοπό.
8. Οι υπηρεσίες ενδοκοινοτικής μεταφοράς αγαθών μεταξύ Ελλάδας και των Πορτογαλικών νησιών Αζόρων και Μαδέρας στις αυτόνομες περιοχές αυτών ανεξάρτητα από τον τρόπο μεταφοράς.
9. Η εισαγωγή χρυσού στην Τράπεζα της Ελλάδος και η παράδοση του σε αυτήν σε ακατέργαστη ή ημικατεργασμένη μορφή (χελώνες, ράβδους)
10. Οι αεροπορικές και θαλάσσιες μεταφορές προσώπων από και προς το εξωτερικό καθώς και οι σχετικές με τη μεταφορά υπηρεσίες για παράδειγμα μεταφορά αποσκευών.  
Για τις οδικές και σιδηροδρομικές μεταφορές η απαλλαγή ισχύει για το μέρος της διαδρομής εκτός του εσωτερικού της χώρας.  
Συνεπώς και οι προμήθειες των ταξιδιωτικών πρακτορείων από τη διάθεση των εισιτηρίων για τις συγκεκριμένες μεταφορές απαλλάσσονται από το φόρο.
11. Η παράδοση και εισαγωγή πλοίων και πλωτών μέσων που γίνεται για αλιεία και σπογγαλιεία στα ελληνικά χωρικά ύδατα από κατά κύριο επάγγελμα αλιείς ανεξάρτητα από το καθεστώς ΦΠΑ στο οποίο ανήκουν. Όποια εισαγωγή και παράδοση αντικειμένων και υλικών προορίζεται για ενσωμάτωση και χρήση σε αυτά απαλλάσσεται όπως επίσης και οι απαλλαγές των παραγράφων 3, 4, 5 ισχύουν και σε αυτήν την περίπτωση.
12. Η παράδοση αγαθών και παροχή υπηρεσιών από υποκείμενο σε φόρο στο Δημόσιο, ΟΤΑ, Ν.Π.Δ.Δ, εκκλησιαστικά Ν.Π και



Ν.Π.Ι.Δ όταν αυτά πραγματοποιούνται για την κάλυψη αναγκών των προσφύγων όπως ισχύει από 1.12.2015

13. Κάθε παράδοση αγαθών σε πλοία του ελληνικού δημοσίου και σε πολεμικά πλοία των κρατών-μελών της Ε.Ε. και του ΝΑΤΟ που προσφέρονται για τις ανάγκες των προσφύγων που περισυλλέγουν. Η απαλλαγή αυτή ισχύει από 1.12.2015

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 : Έκπτωση –Επιστροφή ΦΠΑ ( ΑΡΘΡΟ 30 )**

### **4.1 Δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ**

- 1) Σύμφωνα με τα άρθρο 30 οι υποκείμενοι στο φόρο δικαιούνται να έχουν έκπτωση από τις πράξεις που έχουν επιβαρύνει όλες τις εισροές τους ( αγορές ή εισαγωγές Α' και βοηθητικών υλών , εμπορεύσιμων και πάγιων αγαθών κ.λπ.) Βασικός όρος για να ασκείτε το δικαίωμα έκπτωσης είναι ότι τα αγαθά που έχουν αγοραστεί ή έχουν εισαχθεί ή έχουν αποκτηθεί και υπηρεσίες που έχουν ληφθεί χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο ( εγκύκλιος 10/87 ). Επίσης για τα αγαθά επένδυσης ισχύει ότι αν ο υποκείμενος στο φόρο έχει επιβαρυνθεί με φόρο εισροών τις προηγούμενες φορολογικές περιόδους ( δηλαδή αν το δικαίωμα αυτό ασκήθηκε νομικά ή όχι ) , το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου αυτού θα κριθεί κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης των αγαθών αυτών καθώς επίσης και την χρήση αυτών για μια πενταετία τουλάχιστον. Κατά συνέπεια αν τα επενδυτικά αγαθά κατά την έναρξη χρησιμοποίησης, εφαρμόζονται σε φορολογητέες δραστηριότητες, ο φόρος ορθώς επιστράφηκε, αν όμως εφαρμόζονται σε αφορολόγητες δραστηριότητες ή απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης, θα πρέπει να δοθεί εφάπαξ με την εκκαθαριστική δήλωση στο Δημόσιο

( ΠΟΛ1282/93 ).

### Παράδειγμα :

- ❖ Επιχείρηση εμπορίας τροφίμων επιβαρύνεται με ΦΠΑ κατά την μεταφορά των προϊόντων αυτών. Δεδομένου ότι η επιχείρηση διενεργεί τις πωλήσεις τροφίμων με ΦΠΑ , έχει δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ της μεταφοράς που της έχει επιρρίψει ο μεταφορέας.
- ❖ Βιοτεχνική επιχείρηση αγοράζει υλικά συσκευασίας για τα προϊόντα που κατασκευάζει. Δεδομένου ότι οι πώληση αγαθών υπάγατε σε ΦΠΑ έχει δικαίωμα να εκπέσει το φόρο που επιβαρύνθηκε κατά την αγορά των υλικών αυτών.

2) Παρέχεται στον υποκείμενο στο φόρο δικαίωμα έκπτωσης στα αγαθά ή στις υπηρεσίες που χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση κάποιων απαλλασσόμενων πράξεων. Παρακάτω ακολουθούν κάποια παραδείγματα από τις απαλλασσόμενες πράξεις:

- i. Τα αγαθά και οι υπηρεσίες από οποιαδήποτε δραστηριότητα του παραγωγού, εμπόρου κτλ. που πραγματοποιούνται στο εξωτερικό , με μια βασική προϋπόθεση να έχει δικαίωμα έκπτωσης αν είχαν πραγματοποιηθεί στο εσωτερικό της χώρας.

**Παράδειγμα:** Έλληνας σύμβουλος εταιρείας με έδρα την Αθήνα αναλαμβάνει να πραγματοποιήσει μια έρευνα για μια Ιταλική εταιρεία. Μολονότι ο τόπος φορολογίας είναι η Ιταλία ο έλληνας έχει δικαίωμα έκπτωσης ΦΠΑ για την έρευνα που έκανε στην Ελλάδα.

- ii. Οι παροχές υπηρεσιών που απαλλάσσονται από το φόρο, δηλαδή η αξία τους περιλαμβάνεται στην φορολογητέα αξία των αγαθών που εισάγονται. Η αξία αυτή προσδιορίζεται από τις διατάξεις του αρθρ.20 και την παράδοση αγαθών των οποίων η εισαγωγή απαλλάσσεται.

**Παράδειγμα:** Μεταφορικό γραφείο αναλαμβάνει τη μεταφορά αγαθών από την Αθήνα στο Βόλο που έχουν εισαχθεί στο τελωνείο Αθηνών. Τα αγαθά αυτά έχουν τελικό προορισμό τον Βόλο όπου εκεί θα γίνει και ο εκτελωνισμός τους. Το κόστος μεταφοράς θα προστεθεί στην φορολογητέα βάση για την επιβολή του ΦΠΑ στο τελωνείο. Έτσι θα εκδοθεί φορτωτική και θα σφραγισθεί από το τελωνείο που θα περιλαμβάνει ένδειξη ότι το κόστος μεταφοράς έχει συμπεριληφθεί στην φορολογητέα αξία των εισαχθέντων αγαθών και δεν θα αναγράφεται ο φόρος στη φορτωτική. Επομένως, το μεταφορικό γραφείο παρόλο που δεν θα εισπράξει ΦΠΑ αυτό θα προβεί σε έκπτωση του ΦΠΑ που έχει πληρώσει για καύσιμα κ.λπ. για να εκπληρώσει την μεταφορά αυτή.

iii. Οι πράξεις που απαλλάσσονται από το φόρο σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 24,25,26,27 και 28 του κώδικα ΦΠΑ:

- Πράξεις του αρθρ. 24 :  
Ο υποκείμενος που διενεργεί εξαγωγές ή πράξεις εξομοιούμενες με εξαγωγές έχει δικαίωμα εκπτώσεις του φόρου.

**Παράδειγμα:** Ελληνική εταιρεία κατά το μήνα Μάρτιο πραγματοποιεί εξαγωγές 100.000,00 ευρώ. Για την παραγωγή των εξαχθέντων αγαθών επιβαρύνθηκε με φπα δαπανών 10.000 ευρώ τον οποίο δικαιούται έκπτωση.

- Πράξεις του αρθρ.25

Ο υποκείμενος που διενεργεί πράξεις παράδοσης αγαθών που τίθεται σε τελωνειακό καθεστώς καθώς και παροχή υπηρεσιών που συνδέονται άμεσα με τις παραδόσεις αυτές.

**Παράδειγμα :** Ελληνική επιχείρηση παραδίδει αγαθά που τίθεται σε τελωνειακή αποθήκη και κατά συνέπεια τιμολογεί τον αγοραστή χωρίς ΦΠΑ. Για το λόγο αυτό δικαιούται έκπτωση φόρου.

▪ Πράξεις του αρθρ.26

Ο υποκείμενος που παραδίδει αγαθά , τα οποία τοποθετούνται σε φορολογική αποθήκη ή παρέχει υπηρεσίες που συνδέονται με την παράδοση αυτή.

**Παράδειγμα :** Αγρότης κανονικού καθεστώτος παραδίδει ελαιόλαδο που τίθεται σε φορολογική αποθήκη. Παρόλο που η τιμολόγηση είναι χωρίς ΦΠΑ , ο αγρότης έχει δικαίωμα να εκπέσει το ΦΠΑ για την παράδοση αυτή.

▪ Πράξεις του αρθρ. 27

Ο υποκείμενος που παραδίδει εφόδια, υλικά κ.λπ. σε πλοία ή παραδίδει αγαθά σε πρεσβείες έχει δικαίωμα έκπτωσης.

**Παράδειγμα :** Μια εταιρεία που εμπορεύεται ηλεκτρικά είδη παραδίδει δυο τηλεοράσεις στην πρεσβεία της Γαλλίας , η τιμολόγηση είναι χωρίς ΦΠΑ. Η εταιρεία όμως έχει δικαίωμα να εκπέσει το ΦΠΑ.

▪ Πράξεις του αρθρ.28

Ο υποκείμενος που πραγματοποιεί ενδοκοινοτικές παραδόσεις έχει δικαίωμα έκπτωσης.

**Παράδειγμα :** Μια επιχείρηση τροφίμων πραγματοποιεί ενδοκοινοτική παράδοση στη Γερμανία. Η τιμολόγηση γίνεται χωρίς ΦΠΑ άλλα έχει δικαίωμα να το εκπέσει.

- iv. ο υποκείμενος έχει δικαίωμα έκπτωσης για το ΦΠΑ που επιβάρυνε τις εισροές του κατά την πραγματοποίηση υπηρεσιών που αναφέρονται στις παραγράφους 17, 18, 19, 21, 22 και 23 της παραγράφου 3.2 προς λήπτη εγκατεστημένο εκτός κοινότητας. Ο φόρος προς έκπτωση υπολογίζεται επιμεριστικά και εφόσον δεν μπορεί να αφαιρεθεί παρέχεται δικαίωμα επιστροφής.

**Παράδειγμα :** Ελληνική ασφαλιστική εταιρεία αναλαμβάνει την ασφάλιση εμπορευμάτων Βουλγαρικής εμπορικής εταιρείας που αγοραστήκαν στην Ελλάδα και μεταφέρονται στην Βουλγαρία. Για τα ασφάλιστρα εμπορευμάτων δεν οφείλεται φόρος επειδή είναι απαλλασσόμενες. Η Ελληνική εταιρεία παρόλο που ενεργεί πράξεις που απαλλάσσονται δικαιούται να υποβάλλει φορολογική δήλωση στην αρμόδια ΔΟΥ και θα ζητήσει επιστροφή φόρου των εισροών των διαχειριστικών της εξόδων που προκύπτουν από τις απαλλασσόμενες πράξεις ασφάλισης εμπορευμάτων την Βουλγαρικής εταιρείες. Για παράδειγμα, αν οι φόροι εισροών που επιβάρυναν το διαχειριστικό κόστος του συνόλου των ασφάλιστρων της Ελληνικής εταιρείας για μια φορολογική περίοδο ανέρχονται σε 300.000 ευρώ τα ασφάλιστρα που εισέπραξε από την Βουλγαρική εταιρεία σε 1.000.000 ευρώ και τα συνολικά ασφάλιστρα της ίδιας περιόδου σε 10.000.000 ευρώ ο προς επιστροφή φόρος θα ανέρχεται σε 30.000 ευρώ και αυτό προκύπτει από την πράξη  $300.000 * 1.000.000 / 10.000.000 = 30.000$

- v. Για τα διάθεση δώρων μέχρι 10 ευρώ και την διάθεση δειγμάτων.

**Παράδειγμα :** Μια επιχείρηση για διαφημιστικούς λόγους προσφέρει δείγματα προϊόντων της δωρεάν. Η

συγκεκριμένη επιχείρηση έχει δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ που επιβάρυνε την παραγωγή των δειγμάτων.

- vi. Ο υποκείμενος που μεσολαβεί στην πώληση τηλεκαρτών και εισιτηρίων. Η έκπτωση του ΦΠΑ εισροών παρέχεται επειδή ο φόρος των τηλεκαρτών και εισιτηρίων καταβάλλεται από τις επιχειρήσεις που τα εκδίδουν.

- 3) Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου δημιουργείται κατά την πραγματοποίηση της φορολογητέας πράξης της παράδοσης αγαθών και παροχής υπηρεσιών και για τα εισαγόμενα αγαθά κατά τη θέση αυτών σε ανάλωση. Διαπιστώνεται ότι, η εφαρμογή του παραπάνω νόμου έχει ως αποτέλεσμα ο φόρος όλων των εισροών για αγορές αγαθών, λήψεις υπηρεσιών, ενδοκοινοτικών αποκτήσεων ή εισαγωγές θα αφαιρείται άμεσα και όχι κατά την διάθεση αγαθών ή παροχής υπηρεσιών. Κατά συνέπεια, τα αποθέματα και τα πάγια περιουσιακά στοιχεία των επιχειρήσεων είναι αποφορολογημένα. Τα καινούρια μεταφορικά μέσα που παραδίδονται σε άλλα κράτη- μέλη, το δικαίωμα έκπτωσης ή επιστροφής δημιουργείται κατά το χρόνο παράδοσης του.

**Παράδειγμα:** Ένας ιδιώτης αγοράζει τον Ιανουάριο του 2003 ένα καινούργιο ΙΧ αξίας 20.000 ευρώ πλέον ΦΠΑ 3.600 ευρώ. Τον Μάρτιο του 2003 πουλάει το αυτοκίνητο σε πρόσωπο εγκατεστημένο στην Ιταλία για 10.000 ευρώ χωρίς ΦΠΑ. Θεωρείται καινούργιο μεταφορικό μέσω και για αυτό ο τόπος φορολογίας είναι η Ιταλία. Κατά τον χρόνο παράδοσης ο ιδιώτης έχει δικαίωμα επιστροφής του ΦΠΑ για το ποσό των 10.000 ευρώ από τα οποία προκύπτει φόρος 1.900 ευρώ. Η επιστροφή θα δοθεί από την αρμόδια ΔΟΥ, αφού προηγουμένως ο υπόχρεος υποβάλει περιοδική δήλωση και αίτηση καταθέτοντας τα αποδεικτικά στοιχεία της συναλλαγής αυτής. (ΠΟΛ1317/93)

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

➤ **Αγοράς εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης καπνοβιομηχανικών προϊόντων.**

Για τα καπνοβιομηχανικά προϊόντα για παράδειγμα τσιγάρα, πούρα, καπνός καπνίσματος κ.λπ. ισχύει ειδικό καθεστώς φορολογίας, δηλαδή ο φόρος υπολογίζεται στην τιμή λιανικής πώλησης, χωρίς φόρο προστιθέμενης αξίας. Ο ΦΠΑ των προϊόντων αυτών καταβάλλεται από τον καπνοβιομήχανο ή εισαγωγέα. Οι πρατηριούχοι και λιανοπωλητές των παραπάνω προϊόντων δεν υπάγονται σε φόρο για τις πωλήσεις αυτών. Η είσπραξη του ΦΠΑ και του ειδικού φόρου κατανάλωσης των καπνοβιομηχανικών προϊόντων ρυθμίζεται από τον τελωνειακό κώδικα.

➤ **Αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης οινοπνευματωδών ποτών εφόσον προορίζονται για μη φορολογητέες πράξεις.**

Η αγορά, εισαγωγή ή ενδοκοινοτική απόκτηση οινοπνευματωδών ποτών όπως κρασί, μπύρα, ούισκι, βότκα, λικέρ και γενικά κάθε ποτό που έχει οινόπνευμα, δεν έχουν δικαίωμα έκπτωσης στο ΦΠΑ που επιβαρύνουν με δεδομένο ότι τα προϊόντα αυτά παρέχονται από τις επιχειρήσεις για μη φορολογητέες πράξεις (π.χ. για δεξιώσεις της επιχείρησης ή δώρα για πελάτες κ.λπ.). Σε αυτές τις περιπτώσεις η επιχείρηση δεν δικαιούται να εκπέσει το ΦΠΑ που έχει επιβαρυνθεί για την αγορά των ποτών αυτών.

➤ **Δεξιώσεων ψυχαγωγίας και φιλοξενίας γενικά**

Οι δαπάνες αυτές θεωρούνται ως μη λειτουργικές και επομένως ο ΦΠΑ που αναλογεί δεν εκπίπτει. Επισημάνεται ότι η διάταξη είναι γενική και καλύπτει όλες τις περιπτώσεις ακόμα και αν συνδέονται άμεσα με την λειτουργία της επιχείρησης. Για παράδειγμα οι δαπάνες διαμονής και διατροφής για ένα επαγγελματικό

αθλητικό σωματείο για τους αθλητές του για αγώνες εκτός έδρας δεν απαλλάσσονται από το ΦΠΑ.

➤ **Δαπάνες στέγασης, τροφής, μετακίνησης και ψυχαγωγίας για το προσωπικό ή τους εκπροσώπους της επιχείρησης**

Οι δαπάνες αυτές π.χ. μετακίνησης και τροφής για τους πελάτες επιχείρησης που μετακινούνται εκτός έδρας, διάθεση δωρεάν στέγασης και τροφής που παρέχεται στους εργαζόμενους κ.λπ. δεν έχουν δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ. Εκτός από τις δαπάνες που εκτελούνται από αναγκαστική υποχρέωση της επιχείρησης που προέρχονται από θετική διάταξη του νόμου ή από εθνική συλλογική σύμβαση εργασίας (όπως η χορήγηση ειδικού κράνους στους τεχνίτες της ΔΕΗ) καθώς επίσης και στις δαπάνες μεταφοράς του προσωπικού με ΙΧ άνω των 9 θέσεων από την κατοικία τους στην δουλειά τους και την επιστροφή.

➤ **Αγοράς εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης επιβατικών αυτοκινήτων μέχρι 9 θέσεων, μοτοσικλετών κ.λπ.**

Δεν παρέχεται έκπτωση για δαπάνες αγοράς ή εισαγωγής επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης μέχρι 9 θέσεων, περιλαμβάνεται και η θέση οδηγού, μοτοσικλετών και ποδηλάτων, σκαφών και αεροσκαφών ιδιωτικής χρήσης που αγοράζονται για αναψυχή ή αθλητισμό. Επίσης και για δαπάνες λειτουργίας όπως καύσιμα, επισκευή, συντήρηση, μίσθωση και κυκλοφορία των παραπάνω μεταφορικών μέσων. Συνεπώς, με την παραπάνω διάταξη δεν αναγνωρίζεται έκπτωση του ΦΠΑ που έχει επιβαρύνει τα ακόλουθα : αγορά επιβατικού αυτοκινήτου από επιχείρηση για την χρησιμοποίηση του από πωλητές της ή την αγορά μοτοσικλετών από



πιπταρία για τις διανομές της ή την μίσθωση αυτοκινήτων από επιχείρηση για τα στελέχη της κ.λπ.

**Αντίθετα, δικαίωμα έκπτωσης του φόρου παρέχεται στις αγορές και στις δαπάνες λειτουργίας και συντήρησης των αυτοκινήτων που χρησιμοποιούνται από επιχειρήσεις μίσθωσης επιβατών Ι.Χ. αυτοκινήτων ή σχολές οδηγών καθώς και από επιχειρήσεις που χρησιμοποιούν τα αυτοκίνητα αυτά για μεταφορά προσώπων με κόμιστρο.**

Βασική προϋπόθεση για την έκπτωση του φόρου, (φόρος εισροών) είναι ότι τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπόκειται στο ΦΠΑ ή απαλλασσόμενων πράξεων για τις οποίες προβλέπεται έκπτωση του φόρου εισροών όπως εξαγωγές, ενδοκοινοτικές παραδόσεις κ.λπ. Όταν ο υποκείμενος στο φόρο ενεργεί πράξεις απαλλασσόμενες από το ΦΠΑ δεν δικαιούται έκπτωση του φόρου που επιβαρύνει τα αγαθά ή υπηρεσίες που χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση των πράξεων αυτών. Ο φόρος που εκπίπτει αποτελεί κόστος στην συγκεκριμένη περίπτωση. Για παράδειγμα, δεν εκπίπτει ο φόρος εισροών των γιατρών, των εκπαιδευτηρίων, των δικηγόρων, των νοσοκομείων κ.λπ.

#### **4.2 Προσδιορισμός του εκπιπτόμενου ΦΠΑ**

1. Το άρθρο 30 αναφέρει ότι το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ αναγνωρίζεται για τις εισροές που χρησιμοποιούνται σε πράξεις που υπάγονται σε ΦΠΑ.

Ως αποτέλεσμα, αυτής της αρχής είναι ότι : **«οι κοινές εισροές που χρησιμοποιούνται σε πράξεις για τις οποίες παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης και σε πράξεις για τις οποίες δεν παρέχεται τέτοιο δικαίωμα, ο υποκείμενος στο φόρο πρέπει**

**να περιορίσει το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου αναλογικά μόνο στις πράξεις που παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης.»**

Ειδικότερα, ο υποκείμενος στο φόρο χρησιμοποιεί αγαθά και υπηρεσίες για την πραγματοποίηση πράξεων, στις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης σε όλες, ο εκπιπτόμενος φόρος κοινών μετοχών ορίζεται σε ποσοστό στα εκατό του συνολικού ποσού του φόρου.

Το ποσοστό που εφαρμόζεται στο φόρο για να προσδιοριστεί ο εκπιπτόμενος ή μη φόρος βρίσκεται με βάση κλάσμα που έχει ως αριθμητή το ποσό του ετήσιου κύκλου εργασιών, χωρίς ΦΠΑ, που αφορά πράξεις για τις οποίες παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου και ως παρανομαστής το ποσό των πράξεων που αναφέρονται στον αριθμητή καθώς και των πράξεων που δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης ( PRORATA). Πράξεις στις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης είναι υπηρεσίες υγείας, εκπαίδευσης, ασφαλιστικές και αντασφαλιστικές εργασίες, μισθώσεις ακινήτων, παράδοση εφημερίδων και περιοδικών σε περίπτερα, εφημεριδοπώλες και λοιπούς λιανοπωλητές κ.λπ. παραδόσεις νέων ακινήτων για πρώτη κατοικία και παραδόσεις βιομηχανοποιημένων καπνών από μεταπωλητές και λιανοπωλητές π.χ. πρατηριούχους , ψιλικατζίδικα, περίπτερα κ.λπ. στους οποίους δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης.

2. Το δεκαδικό μέρος του ποσοστού, το οποίο προκύπτει από την PRORATA στρογγυλοποιείται στην αμέσως μεγαλύτερη μονάδα.
3. Σύμφωνα με το άρθρο 31 κάποια ποσά δεν επικεντρώνονται για τον προσδιορισμό του ποσοστού έκπτωσης του ΦΠΑ των κοινών δαπανών , σε περίπτωση που ο υποκείμενος πραγματοποιεί έσοδα για τα οποία δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου. Δηλαδή, δεν προστίθενται στο κλάσμα (PRORATA) τα ποσά που προέρχονται :

- από παράδοση αγαθών που χρησιμοποιούνται από τον υποκείμενο του φόρου για πάγια εκμετάλλευση,
- από παρεπόμενες πράξεις ,
- από χρηματοδοτικές πράξεις,
- από πράξεις χρηματοοικονομικών προϊόντων δηλαδή που αφορούν συνάλλαγμα, χαρτονομίσματα και νομίσματα, μετοχές, μερίδια, ομόλογα και λοιπούς τίτλους, διαχείριση αμοιβαίων κεφαλαίων, χορήγηση και διαπραγμάτευση πιστώσεων.
- και ανάληψη υποχρεώσεων και προσωπικών ή χρωματικών εγγυήσεων, η διαπραγμάτευση και διαχείριση εγγυήσεων πιστώσεων

Τα παραπάνω χρηματοοικονομικά προϊόντα δεν λαμβάνονται υπόψη μόνο εφόσον πρόκειται για παρεπόμενες της κύριας δραστηριότητας του υποκείμενου, το οποίο εξαρτάται από τη φύση της δραστηριότητάς του.

4. Το παραπάνω αναφερόμενο ποσοστό της PRORATA χρησιμοποιείται κάθε τέλος του έτους στην εκκαθαριστική δήλωση ( δηλαδή στην εκκαθάριση του εκπιπτόμενου ΦΠΑ). Καθώς επίσης και στην περιοδική δήλωση του επόμενου έτους.
5. Στην περίπτωση που δεν υπάρχουν σχετικά στοιχεία ή δεν είναι πλήρης αυτά που ήδη υπάρχουν κατά τον χρόνο υποβολής προσωπικών δηλώσεων, ο τρόπος υπολογισμού του ποσοστού του εκπιπτόμενου φόρου γίνεται από τον υποκείμενο του φόρου. Αυτό παρατηρείτε συνήθως στις επιχειρήσεις που αρχίζουν για πρώτη φορά την συνεργασία του με άλλες επιχειρήσεις που επεκτείνουν την δραστηριότητάς τους και δεν έχουν ακόμα οριστικά στοιχεία για τον υπολογισμό της PRORATA. Το προσωρινό ποσοστό αυτό που προκύπτει οριστικοποιείται με

τα απολογιστικά στοιχεία της εκκαθαριστικής δήλωσης και χρησιμοποιείται στις περιοδική δήλωση που ακολουθούν την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ΦΠΑ. Χρειάζεται να σημειωθεί ότι η οριστικοποίηση του ποσοστού της PRORATA μέσω της δήλωσης για τον διακανονισμό του φόρου δεν επιβάλλεται προσαύξηση.

6. Σύμφωνα με όλα τα παραπάνω ο προϊστάμενος της αρμόδιας ΔΟΥ με απόφαση του :
  - A) Να επιτρέπει στον υποκείμενο στο φόρο ή να τον υποχρεώνει να προσδιορίζει ένα ποσοστό έκπτωσης του φόρου για κάθε τομέα της δραστηριότητας του, εφόσον τηρούνται ιδιαίτεροι λογαριασμοί που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ).
  - B) να επιτρέπει στον υποκείμενο στο φόρο ή να τον υποχρεώνει να ενεργεί την έκπτωση του φόρου, ανάλογα με την πραγματική διάθεση των αγαθών ή την χρήση υπηρεσιών, εφόσον τηρούνται ιδιαίτεροι λογαριασμοί που προβλέπουν οι διατάξεις του Κ.Β.Σ.
7. Για κάθε διαχειριστική περίοδο, ο φόρος που αναλογεί σε πράξεις που δεν παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης εκπίπτει ολόκληρος εφόσον είναι μικρότερος των 30 ευρώ.
8. Στην περίπτωση περιστασιακής παράδοσης ενός καινούργιου μεταφορικού μέσου ο πωλητής έχει δικαίωμα να εκπέσει το φόρο που αναλογεί στην αξία της παράδοσης που παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης. Εάν ο πωλητής δεν είναι υποκείμενος στο φόρο ή είναι πρόσωπο που ενεργεί πράξεις απαλλασσόμενες δεν έχει δυνατότητα συμψηφισμού του φόρου αυτού, αλλά έχει την δυνατότητα να ζητήσει την επιστροφή του φόρου που αναλογεί στην αξία της παράδοσης αγαθού. Σκοπός της περίπτωσης αυτής είναι η αποφυγή της διπλής φορολογίας, για το λόγο ότι η παράδοση καινούργιου μεταφορικού μέσου φορολογείται στο άλλο κράτος μέλος ως ενδοκοινοτική απόκτηση.

### 4.3 Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ

1) Με βάση το άρθρο 32 ο υποκείμενος για να ασκήσει το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου προστιθέμενης αξίας που έχει επιβαρυνθεί από την αγορά αγαθών, την παροχή υπηρεσιών και την ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, θα πρέπει να έχει τα ακόλουθα στοιχεία:

- **Βεβαίωση** δήλωση έναρξης εργασίας που έχει κατατεθεί στην αρμόδια εφορία. Η δήλωση αυτή πρέπει να έχει κατατεθεί πριν την έναρξη εργασίας και οι ενέργειες που έχουν γίνει πριν την υποβολή της δεν μπορούν να εκπέσουν τον φόρο που έχουν επιβαρυνθεί.
- **Νόμιμο τιμολόγιο** ή άλλο στοιχείο που αντικαθιστά το τιμολόγιο, από το οποίο αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και παροχή υπηρεσιών καθώς και το ΦΠΑ που επιβαρύνθηκαν. Τιμολόγιο ή άλλο στοιχείο που το αντικαθιστά είναι εκκαθάριση, η απόδειξη ΟΤΕ, ΔΕΗ ή ΕΥΔΑΠ ή Τράπεζας, φορτωτική, συμβόλαιο κ.λπ. στα οποία αναγράφεται χωριστά ο ΦΠΑ που έχει επιβαρυνθεί ο υποκείμενος.
- **Διασάφηση** ή άλλο τελωνειακό παραστατικό, από τα οποία αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών από τον υποκείμενο και ο φόρος με τον οποίο έχει επιβαρυνθεί κατά την εισαγωγή των αγαθών.
- **Νόμιμο τιμολόγιο** ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που αντικαθιστά το τιμολόγιο για τις πραγματοποιημένες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις. Στην περίπτωση που δεν υπάρχει κάποιο αποδεικτικό στοιχείο της ενδοκοινοτικής απόκτησης σαν αποδεικτικό στοιχείο θα θεωρηθεί η περιοδική δήλωση που υποβάλλει ο υποκείμενος.

- **Κυρωμένο αντίγραφο** της έκτακτης περιοδικής δήλωσης από την οποία αποδεικνύεται η καταβολή του φόρου, όπου προβλέπεται καταβολή του φόρου με την δήλωση αυτή.
- 2) Στην περίπτωση που ο υπόχρεος για την καταβολή του ΦΠΑ καθιστάτε έλληνας υποκείμενος εγκατεστημένος στο εσωτερικό άλλου κράτους – μέλους ή φορολογικός αντιπρόσωπος του εγκατεστημένου σε Τρίτη χώρα , προκειμένου ο υποκείμενος να ασκήσει το δικαίωμα έκπτωσης θα πρέπει να κατέχει τα δικαιολογητικά και κυρίως αποδεικτικό καταβολής του φόρου.
  - 3) Όταν το ποσό της έκπτωσης είναι μεγαλύτερο του φόρου που οφείλεται στον ίδιο μήνα ή τρίμηνο η επιπλέον διαφορά μεταφέρεται για έκπτωση σε επόμενη φορολογική ή διαχειριστική περίοδο με την επιφύλαξη των περί παραγραφής διατάξεων.

#### **4.4 Διακανονισμός εκπτώσεων**

- 1) Ο διακανονισμός εκπτώσεων προβλέπεται την καθορισμένη διαχειριστική περίοδο υποβολής περιοδικών δηλώσεων από τον υποκείμενο κατά τον υπολογισμό του οφειλόμενου δημόσιου φόρου. Ο νόμος με τον διακανονισμό αυτό επιδιώκει την τακτοποίηση ,δηλαδή την αποκατάσταση στο ακριβές ποσό των εκπτώσεων εκείνων για τις οποίες το ύψος του ποσού που εκπέσθηκε για κάποια αιτία μεταβλήθηκε μέσα στη διαχειριστική περίοδο. Ο τελικός διακανονισμός της έκπτωσης του φόρου εισροών γίνεται με την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης του ΦΠΑ. Πιο συγκεκριμένα :
  - A) Η έκπτωση είναι μεγαλύτερη ή μικρότερη απ' αυτή που έχει δικαίωμα να ενεργήσει ο υποκείμενος στο φόρο. Μια τέτοια περίπτωση εμφανίζεται όταν η οριστική αναλογία της έκπτωσης (PRORATA)

στο τέλος του έτους είναι μικρότερη ή μεγαλύτερη από την αναλογία έκπτωσης που έκανε ο υποκείμενος στο φόρο με τις περιοδικές δηλώσεις όταν ταυτόχρονα ενεργεί υποκείμενες και απαλλασσόμενες πράξεις. Επίσης η συγκεκριμένη περίπτωση παρουσιάζεται μετά την υποβολή των δηλώσεων για το λόγο ότι έγιναν μεταβολές που δεν είχαν ληφθεί υπόψη για να οριστεί το ακριβές ποσό της έκπτωσης. Το ίδιο συμβαίνει και στην περίπτωση μεταγενέστερης μερικής ή ολικής ακύρωσης αγοράς ή πώλησης, με τον όρο ότι όλες αυτές οι μεταβολές έγιναν μετά την λήψη του χρόνου υποβολής των δηλώσεων και πριν την υποβολή της ετήσιας εκκαθαριστικής δήλωσης.

B) Δεν ενεργείται διακανονισμός στις περιπτώσεις καταστροφής, απώλειας ή κλοπής αγαθών με την προϋπόθεση ότι αποδεικνύονται και δικαιολογούνται. Συνεπώς αν στα προαναφερθέντα αγαθά έχει ήδη εκπεστεί ο φόρος κατά την απόκτηση δεν θα γίνει διακανονισμός με την προϋπόθεση ότι αποδεικνύεται και δικαιολογείται με τα σχετικά δικαιολογητικά. Επίσης δεν ενεργείται διακανονισμός στις περιπτώσεις χορήγησης δώρων αξίας μέχρι 10 ευρώ το καθένα και δειγμάτων, με τον όρο ότι γίνεται για εξυπηρέτηση των σκοπών της επιχείρησης.

- 2) Το άρθρο 33 αναφέρει ότι οι διατάξεις διακανονισμού εκπτώσεων που ισχύει στα εμπορεύσιμα αγαθά ισχύουν και για τα αποκτούμενα αγαθά επένδυσης δηλαδή τα πάγια περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης. Πιο συγκεκριμένα στα αγαθά επενδύσεις η έκπτωση του φόρου που τους αναλογεί κατά την απόκτηση τους υπόκειται σε πενταετή διακανονισμό.

Ο πενταετής αυτός διακανονισμός ξεκινά από την χρησιμοποίηση του αγαθού επένδυσης στην επιχείρηση. Αναφέρεται ότι ημερομηνία έναρξης χρησιμοποίησης θεωρείται η 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου κάθε έτους ανεξάρτητα με τον πραγματικό χρόνο που χρησιμοποιήθηκε το αγαθό μέσα στο έτος.

Ο διακανονισμός ενεργείται σε περιπτώσεις μεταβολής του δικαιώματος έκπτωσης και για κάθε έτος της πενταετίας αυτής αφορά το 1/5 του φόρου που επιβάρυνε το αγαθό. Επομένως, σε κάθε αγορά αγαθών επένδυσης από υποκείμενη στο φόρο επιχείρηση, αυτή από την μια έχει δικαίωμα να εκπέσει ολόκληρο το φόρο που έχει επιβαρύνει την αγορά κατά τον χρόνο που ενεργείται η αγορά και από την άλλη να παρακολουθεί το αγαθό επένδυσης για πέντε έτη. Σύμφωνα με την εγκύκλιο 10/87 αν μέσα σε αυτή την πενταετία υπάρχει μεταβολή στις εργασίες της επιχείρησης συνεπαγόμενη μεταβολή στο δικαίωμα έκπτωσης, τότε η επιχείρηση έχει δικαίωμα να κάνει διακανονισμό για το 1/5 του φόρου που επιβάρυνε το αγαθό επένδυσης καθώς και για κάθε έτος που υπάρχει μεταβολή ή διαφοροποίηση στην έκπτωση.

- 3) Στην περίπτωση που ένα αγαθό επένδυσης πωλείται ή παύει να χρησιμοποιείται για φορολογητέες πράξεις κατά την διάρκεια των πέντε ετών που υποχρεούται να κάνει διακανονισμό, γίνεται εφάπαξ διακανονισμός για τον υπόλοιπο χρόνο που έμεινε για να συμπληρωθεί ο πενταετής διακανονισμός. Σύμφωνα με το νόμο για τη διενέργεια του διακανονισμού αυτού θεωρείται ότι χρησιμοποιήθηκαν αποκλειστικά και μόνο σε:

Α) Φορολογητέες δραστηριότητες εφόσον :

- Η παράδοση αγαθού υπάγεται σε ΦΠΑ και ο φόρος που αναλογεί στην παράδοση αυτή είναι τουλάχιστον ίσος με το φόρο που αναλογεί στα υπόλοιπα έτη του πενταετούς διακανονισμού.



- Καταστράφηκε , απωλέσθηκε ή κλάπηκε και αποδεικνύεται με τα σχετικά νόμιμα παραστατικά.
- Πραγματοποιείται παράδοση ακινήτου σε εταιρία χρηματοδοτικής μίσθωσης κατά τον νόμο 1665/86 (leasing back)

B) Αφορολόγητες δραστηριότητες σε όλες τις λοιπές περιπτώσεις, στις οποίες η παράδοση του αγαθού απαλλάσσεται ή εξαιρείται από τον φόρο. Το παραπάνω ισχύει ανεξάρτητα από την δραστηριότητα της επιχείρησης αν είναι ολικά ή μερικά υποκείμενη στο φόρο κατά τον χρόνο πώλησης ή παύσης της χρησιμοποίησης του αγαθού σε φορολογητέες πράξεις. Τα βασικότερα στοιχεία για τον πενταετή διακανονισμό είναι :

- ✓ Το έτος πώλησης ή παύσης χρησιμοποίησης του αγαθού σε φορολογητέες πράξεις
- ✓ Η αναλογία έκπτωσης του φόρου κατά την απόκτηση
- ✓ Η υπαγωγή ή μη του αγαθού κατά την πώληση

Επισημάνεται ότι, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 24, 27 και 28 ( δηλαδή απαλλαγές στο εξωτερικό της χώρας, ειδικές απαλλαγές και απαλλαγές στην παράδοση σε άλλο κράτος- μέλος), η παράδοση η οποία απαλλάσσεται από το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ, θεωρείται υπαγόμενη στο φόρο. Έτσι, με βάση τον ΠΟΛ1282/92 όταν ένα επενδυτικό αγαθό εξάγεται ή αποστέλλεται σε άλλο κράτος- μέλος θεωρείται για τα υπόλοιπα χρόνια της πενταετίας ότι χρησιμοποιήθηκε σε φορολογητέες δραστηριότητες.

4) Αγαθά επένδυσης θεωρούνται :

A) Τα ενσώματα αγαθά, κινητά ή ακίνητα, που ανήκουν κατά κυριότητα στην επιχείρηση και προορίζονται για διαρκή εκμετάλλευση. Σε περίπτωση που ανήκουν στην κυριότητα της επιχείρησης άλλα προορίζονται για μεταπώληση δεν θεωρούνται αγαθά επένδυσης για παράδειγμα μηχανήματα που είναι εμπορεύσιμα ή κατοικίες που κατασκευάζει ο εργολάβος για πώληση. Επίσης, στην ίδια κατηγορία ανήκουν και τα κτίσματα που κατασκευάζονται από επιχείρηση υποκείμενη στο φόρο που ενεργεί φορολογητέες πράξεις ή απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, σε ακίνητα που δεν ανήκουν στην επιχείρηση αλλά έχει την χρήση του ακινήτου με κάποια έννομη σχέση όπως για παράδειγμα μίσθωση, για κάποιο χρονικό διάστημα τουλάχιστον 9 ετών. Επιπλέον, αγαθά επένδυσης θεωρούνται και εκείνα που εκμεταλλεύονται οι εταιρείες χρηματοδοτικής μίσθωσης (leasing) του ν.1665/86.

Σημειώνεται ότι σε όλες τις παραπάνω περιπτώσεις ο πενταετής διακανονισμός αναφέρθηκε στην παρ.3.

B) Τα δικαιώματα χρησιμοποίησης διπλώματος ευρεσιτεχνίας, σχεδίου, υποδείγματος, εμπορικού ή βιομηχανικού σήματος, και άλλων παρόμοιων δικαιωμάτων με τον όρο ότι εξυπηρετεί παραπάνω από μια χρήση για την επιχείρηση.

- 5) Τέλος, προβλέπεται ότι η διαφορά φόρου που προκύπτει για τα αγαθά επένδυσης με βάση τον τελικό ετήσιο διακανονισμό ο οποίος δεν ξεπερνά το ποσό των 30 ευρώ, δεν καταβάλλεται ούτε εκπίπτεται.

#### **4.5 Επιστροφή ΦΠΑ**

Ένα από τα κύρια χαρακτηριστικά του ΦΠΑ είναι η ουδετερότητα του και αυτό επιτυγχάνεται με το δικαίωμα που έχουν οι υπόχρεοι στο φόρο να εκπέσουν το ΦΠΑ των εισροών από το ΦΠΑ των εκροών.

Υπάρχουν όμως περιπτώσεις που η έκπτωση του ΦΠΑ δεν μπορεί να

πραγματοποιηθεί. Για να διατηρηθεί στο φόρο προστιθέμενης αξίας το στοιχείο της ουδετερότητας προβλέπεται η επιστροφή του ΦΠΑ.

1) Για την επιστροφή του φόρου πρέπει να συμβαίνουν τα εξής:

A) Να έχει καταβληθεί στο δημόσιο χωρίς να οφείλεται από νομικό ή πραγματικό σφάλμα.

B) Το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε αργότερα να θεωρείται αχρεώστητο για λόγους που προκύπτουν μελλοντικά.

Οι λόγοι αυτοί εφόσον το σχετικό δικαίωμα επιστροφής δεν έχει παραγραφεί είναι:

i) όταν ο ΦΠΑ της έκπτωσης είναι μεγαλύτερος του οφειλόμενου ΦΠΑ και το πιστωτικό υπόλοιπο που προκύπτει δεν μπορεί να συμψηφισθεί στην επόμενη ή σε επόμενες διαχειριστικές περιόδους. Αυτή η αδυναμία υπάρχει όταν για παράδειγμα η επιχείρηση διακόψει οριστικά τις εργασίες της και έχει γίνει προηγουμένως έλεγχος για την τύχη των αποθεμάτων που πιθανών έχει στην κατοχή της, των παγίων και των λοιπών εργασιών, όταν η επιχείρηση υποστεί κάποια ζημία ή όταν οι εργασίες της αποτελούνται κατά κύριο λόγο ή αποκλειστικά από πράξεις απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών κ.α.

Επισημαίνεται ότι από 1/1/2014 καταργήθηκε η υποβολή εκκαθαριστικής δήλωσης των υποκειμένων καθώς με το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 36 του ΚΦΔ ορίζεται ότι για οποιαδήποτε φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων από μια δηλώσεις, η έκδοση της πράξης προσδιορισμού του φόρου μπορεί να γίνει εντός 5 ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης. Έτσι για διαχειριστικές περιόδους μετά την ημερομηνία αυτή, η αξίωση για

επιστροφή του φόρου παραγράφεται κατά το χρόνο που παραγράφεται το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης για έκδοση πράξης προσδιορισμού, εντός 5ετίας. Για φορολογικές υποθέσεις που αφορούν την περίοδο μέχρι 31/12/2013 ισχύει ότι το δικαίωμα του υποκείμενου στο φόρο παραγράφεται εντός τριετίας από την ημερομηνία υποβολής της εκκαθαριστικής έκτακτης δήλωσης εφόσον αυτές έχουν υποβληθεί εμπρόθεσμα. Η κατά του δημοσίου απαίτηση προς επιστροφή του φόρου ισχύει μόνο εφόσον υποβληθεί αίτημα για επιστροφή πριν από την ημερομηνία παραγραφής.

ii) Η επιστροφή του πιστωτικού υπόλοιπου ΦΠΑ προβλέπεται στις εξής περιπτώσεις:

- Πραγματοποιείτε η δραστηριότητα του εμπόρου, του παραγωγού, αυτού που παρέχει υπηρεσίες κ.α στο εξωτερικό μόνο στην περίπτωση που οι ίδιες δραστηριότητες αν λαμβάνουν χώρα στην Ελλάδα θα παρείχαν τα δικαιώματα έκπτωσης ή επιστροφής.
- Παρέχονται υπηρεσίες που η αξία τους περιλαμβάνεται στην αξία των αγαθών εισαγωγής και στην παράδοση αγαθών όπου η εισαγωγή απαλλάσσεται του φόρου.
- Αν η διαφορά του ΦΠΑ προκύψει από πράξεις που προβλέπονται στα άρθρα 24,25,26,27,28 του κώδικα του ΦΠΑ .Δηλαδή:
  - α) εξαγωγές εκτός κοινότητας και πράξεις που απαλλάσσονται από το φόρο (άρθρο 24)
  - β) πράξεις που αφορούν αγαθά τα οποία τίθενται στα ειδικά καθεστώτα και έχουν σχέση με τη διεθνή διακίνηση (άρθρο 25)
  - γ) πράξεις του καθεστώτος φορολογικών αποθηκών (άρθρο 26)

δ) πράξεις που αφορούν πωλήσεις σε πλοία και αεροσκάφη οι οποίες απαλλάσσονται από το ΦΠΑ, ή σε πρεσβείες, NATO κλπ (άρθρο 26)

ε) ενδοκοινοτικές παραδόσεις (άρθρο 28)

- Στις απαλλασσόμενες εργασίες στις οποίες ο λήπτης είναι εγκατεστημένος εκτός Κοινότητας ή τα αγαθά που συνδέονται με αυτές τις εργασίες εξάγονται σε χώρα εκτός Κοινότητας
- Διατίθενται από τον υποκείμενο στο φόρο δώρα και δείγματα αξίας μέχρι 10€ για τους σκοπούς της επιχείρησης.
- Διατίθενται εισιτήρια μεταφοράς προσώπων ή κάρτες τηλεπικοινωνίας όπου η αξία τους υπάγεται εξολοκλήρου σε ΦΠΑ και το οποίο πληρώνεται από την αντίστοιχη εταιρία έκδοσης τους.
- Πραγματοποιούνται πράξεις για τις οποίες προβλέπεται αναστολή καταβολής του φόρου με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών. Ένα παράδειγμα τέτοιων πράξεων είναι η πώληση καινούργιου μηχανολογικού εξοπλισμού σε βιομηχανικές, βιοτεχνικές και άλλες επιχειρήσεις.
- Όταν η διαφορά στο υπόλοιπο του ΦΠΑ δημιουργείται λόγω διαφορετικών συντελεστών αγοράς και πώλησης.

iii) Στα επενδυτικά αγαθά όπως αναφέρονται στο άρθρο 33 παράγραφος 4 και η έννοιά τους ισχύει αποκλειστικά για την εφαρμογή του κώδικα ΦΠΑ. Η επιστροφή του φόρου προβλέπεται για κάθε αγορά, κατασκευή ή εισαγωγή επενδυτικών αγαθών. Συγκεκριμένα, επενδυτικό αγαθό είναι κάθε κινητό ή ακίνητο ενσώματο πάγιο για το οποίο η επιχείρηση έχει την κυριότητά του και τη δυνατότητα διαρκούς

εκμετάλλευσης του. Δίνεται επίσης το δικαίωμα επιστροφής και για τα ακίνητα που δεν ανήκουν κατά κυριότητα στην επιχείρηση με την προϋπόθεση όμως ότι έχει την χρήση του για τουλάχιστον εννέα χρόνια.

Το μέγεθος του φόρου το οποίο επιστρέφεται είναι μέχρι του ποσού που αναλογεί στις εργασίες που έχουν πραγματοποιηθεί και τιμολογηθεί σε κάθε φορολογική ή διαχειριστική περίοδο μετά την υποβολή έναρξης εργασιών και εφόσον υπάρξει αίτημα επιστροφής από την επιχείρηση.

Στην αξία των αγαθών επένδυσης συμπεριλαμβάνεται και οποιαδήποτε προσθήκη, επέκταση ή βελτίωση του ακινήτου όχι όμως οι δαπάνες επισκευής και συντήρησης.

Επιπλέον ως επενδυτικά αγαθά θεωρούνται και τα δικαιώματα χρησιμοποίησης διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας, σχεδίου, υποδείγματος, εμπορικού ή βιομηχανικού σήματος κ.α. εφόσον εξυπηρετούν περισσότερες από μια χρήσεις.

- 2) .Δικαιούχοι του επιστρεφόμενου ποσού του ΦΠΑ μπορεί να είναι και υποκείμενοι στο φόρο οι οποίοι είναι εγκατεστημένοι σε άλλο κράτος-μέλος της Ε.Ε. όταν έχουν επιβαρυνθεί με αυτόν σε αγαθά ή υπηρεσίες που τους παρασχέθηκαν από υποκείμενους στο φόρο στην Ελλάδα ή όταν πραγματοποιούν εισαγωγή αγαθών στη χώρα μας.

Οι προϋποθέσεις που πρέπει να πληροί ο υπόχρεος κατά την περίοδο επιστροφής είναι:

A) Η Ελλάδα να μην αποτελεί την κατοικία, τον τόπο συνήθους διαμονής του ή την μόνιμη εγκατάστασή του απ' όπου δραστηριοποιείται και να μην είναι η έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας

Β) Να μην πραγματοποιεί παραδόσεις αγαθών ή παροχή υπηρεσιών που υπάγονται στο ΦΠΑ στο εσωτερικό της χώρας με εξαίρεση:

i) τις περιπτώσεις που για τις ενέργειες αυτές υπόχρεος για την καταβολή του ΦΠΑ είναι ο λήπτης.

ii) τις ακόλουθες απαλλασσόμενες από το φόρο υπηρεσίες μεταφοράς και στενά συνδεδεμένες με αυτές πράξεις που λαμβάνουν χώρα στην Ελλάδα:

- Διεθνής αεροπορικές και θαλάσσιες μεταφορές προσώπων
- Μεταφορές αγαθών προοριζόμενων για εξαγωγή
- Μεταφορές εισαγόμενων αγαθών μέχρι του πρώτου προορισμού στο εσωτερικό της χώρας εφόσον κατά την εισαγωγή τους η αξία των υπηρεσιών συμπεριλαμβάνεται στη φορολογητέα βάση

Γ) τα αγορασθέντα ή εισαχθέντα αγαθά ή υπηρεσίες να χρησιμοποιήθηκαν για τις φορολογητέες πράξεις ο τόπος φορολογίας των οποίων βρίσκεται στο εξωτερικό και για τις οποίες αν ενεργούνταν στην Ελλάδα θα είχε δικαίωμα έκπτωσης ή χρησιμοποιήθηκαν για απαλλασσόμενες από το ΦΠΑ πράξεις.

Στη συγκεκριμένη περίπτωση η επιστροφή πραγματοποιείται με σχετική αίτηση η οποία δεν μπορεί να αφορά περίοδο μικρότερη των τριών μηνών και μεγαλύτερη ενός ημερολογιακού έτους.

- 3) Η επιστροφή του φόρου προστιθέμενης αξίας είναι δυνατή εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο χρησιμοποιεί τα αγαθά και τις υπηρεσίες για πράξεις που υπάγονται στο ΦΠΑ ή για τις οποίες παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ των εισροών στο κράτος-μέλος εγκατάστασής του
- 4) Το δικαίωμα επιστροφής δεν παρέχεται στις περιπτώσεις που:
- A)** ο αιτών για την επιστροφή του φόρου στο κράτος-μέλος της εγκατάστασής του:
- ✓ Δεν είναι υπόχρεος στο ΦΠΑ
  - ✓ Οι δραστηριότητές του απαλλάσσονται από το ΦΠΑ χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών
  - ✓ Ανήκει στο καθεστώς απαλλαγής για μικρές επιχειρήσεις ή στο ειδικό καθεστώς αγροτών
- B)** ο ΦΠΑ συμπεριλαμβάνεται
- Στις παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιούνται στη χώρα μας και υπάγονται στις απαλλαγές ως ενδοκοινοτικές παραδόσεις ή εξαγωγές
  - Σε δαπάνες του υπόχρεου που είναι αδιάφορες με την οικονομική του δραστηριότητα
  - Σε αγαθά και υπηρεσίες που στο κράτος-μέλος της επιστροφής δεν υπάγονται σε ΦΠΑ
- Γ)** ο ΦΠΑ έχει τιμολογηθεί εσφαλμένα
- 5) Η αίτηση επιστροφής για οποιονδήποτε δικαιούχο που είναι εγκατεστημένος σε άλλο κράτος-μέλος της Κοινότητας υποβάλλεται ηλεκτρονικά και απευθύνεται στην Ελλάδα ή σε άλλη χώρα της Ε.Ε από την οποία επιβαρύνθηκε με ΦΠΑ. Την αντίστοιχη διαδικασία ακολουθεί και ο εγκατεστημένος στην Ελλάδα που δικαιούται επιστροφή από άλλο κράτος-μέλος της Ε.Ε.
- 6) Επιστροφή προβλέπεται και μπορεί να υποβάλλει αίτηση στην αρμόδια αρχή της χώρας μας και ο υπόχρεος εγκατεστημένος εκτός



Κοινότητας μόνο αν και η χώρα του παρέχει το δικαίωμα επιστροφής ΦΠΑ ή άλλου αντίστοιχου φόρου κατανάλωσης που πιθανών ισχύει , στον υπόχρεο που διαμένει στην Ελλάδα. Η διάταξη αυτή ισχύει από Τρίτες χώρες μόνο για την Ελβετία και τη Νορβηγία.

Για την εφαρμογή της παραγράφου αυτής, όπως και της δεύτερης, τα πρόσωπα δεν αποκτούν εγκατάσταση στην Ελλάδα όταν πραγματοποιούν από εδώ παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών εφόσον υπόχρεος είναι ο παραλήπτης ή ο λήπτης αντίστοιχα και επομένως δικαιούνται επιστροφή.

- 7) Όταν νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στο φόρο και εγκατεστημένο σε άλλο κράτος-μέλος πραγματοποιεί εισαγωγή στην Ελλάδα από Τρίτη χώρα με προορισμό τον τόπο εγκατάστασής του έχει δικαίωμα επιστροφής φόρου αφού έχει επιβαρυνθεί με αυτόν στη χώρα μας αποδεικνύοντας ότι η πράξη φορολογήθηκε ως ενδοκοινοτική απόκτηση στη χώρα προορισμού.

## **Κεφάλαιο 5 : Συντελεστές ΦΠΑ αγαθών και υπηρεσιών και οι επιπτώσεις τους**

### **5.1 Οι αυξήσεις του ΦΠΑ από το 2010 έως και το 2016**

Οι συντελεστές ΦΠΑ των αγαθών και υπηρεσιών ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 21 του παραρτήματος 3 του Ν.2859/2000. Μέχρι 15.03.2010 οι συντελεστές ΦΠΑ ορίζονται σε 9% ο χαμηλός και 19% ο κανονικός. Ο χαμηλός συντελεστής 9% εφαρμόζεται στα αγαθά και στις υπηρεσίες που αναφέρονται στο παράρτημα 3 του νόμου ενώ ο κανονικός συντελεστής 19% εφαρμόζεται στα υπόλοιπα αγαθά και υπηρεσίες. Για τα νησιά του Αιγαίου , δηλαδή νομοί Σάμου, Χίου, Λέσβου, Δωδεκανήσου, Κυκλάδων καθώς και τα νησιά Αιγαίου Θάσος, Σαμοθράκη, Σκύρος και βόρειες Σποράδες, πλην την Κρήτη,

οι συντελεστές μειώνονται κατά 30%. Κατά συνέπεια , οι μειωμένοι συντελεστές που προκύπτουν από την στρογγυλοποίηση είναι 3%, 6% και 13%. Οι μειωμένοι συντελεστές αυτοί δεν εφαρμόζονται στις παραδόσεις ,στις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις και στις εισαγωγές καπνοβιομηχανικών προϊόντων και μεταφορικών μέσων.

Σύμφωνα με την ΠΟΛ 1282/92 οι μειωμένοι συντελεστές αυτοί εφαρμόζονται:

- ✓ Στις παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιούνται στα προαναφερόμενα νησιά με την προϋπόθεση ότι τα χρονικό διάστημα που γεννάτε η φορολογική υποχρέωση πρέπει να ισχύει ότι τα αγαθά βρίσκονται στα νησιά αυτά και παραδίδονται από υποκείμενο εγκατεστημένο στα νησιά αυτά, δηλαδή η ύπαρξη της έδρας ή του κεντρικού καταστήματος , καθώς και του υποκαταστήματος στα νησιά αυτά από τα οποία πραγματοποιείται η παράδοση , όπως επίσης και η ύπαρξη εργοταξίου εκτέλεσης τεχνικών έργων και έχουν δηλωθεί στην αρμόδια ΔΟΥ.
- ✓ Στις παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιούνται από την λοιπή Ελλάδα προς τα νησιά αυτά με την προϋπόθεση να ισχύουν τα ακόλουθα :
  - Ο αγοραστής είναι υποκείμενος ή μη στο φόρο νομικό πρόσωπο
  - Ο αγοραστής είναι εγκατεστημένος στα νησιά αυτά και
  - Τα αγαθά έχουν προορισμό για τα νησιά και μεταφέρονται σε αυτά

Διευκρινίζεται ότι, οι μειωμένοι συντελεστές εφαρμόζονται μόνο για τις παραδόσεις αγαθών προς τους υποκείμενους που ενεργούν πράξεις υπαγόμενες στο φόρο ή πράξεις που απαλλάσσονται από το φόρο με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών, όσο και για τους υποκείμενους που ενεργούν απαλλασσόμενες πράξεις χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών και γίνονται στα πλαίσια της

δραστηριότητας τους και όχι για παράδοση αγαθών που εξυπηρετεί οικογενειακές ή προσωπικές ανάγκες του υποκείμενου.

Μετά τις 15.03.2010 παρατηρήθηκε αύξηση στον συντελεστή ΦΠΑ, οι νέοι συντελεστές διαμορφώνονται ως εξής :

- Ο κανονικός από 19% αυξήθηκε σε 21%
- Ο μειωμένος από 9% αυξήθηκε σε 10%, οποίος εφαρμόζεται σε αγαθά και υπηρεσίες του παραρτήματος 3
- Ο υπέρμειωμένος συντελεστής, ο οποίος σύμφωνα με το παράρτημα 3 εφαρμόζεται για ορισμένα αγαθά και υπηρεσίες προκύπτει από την μείωση κατά 50% του μειωμένου συντελεστή , οπότε από 4,5% αυξήθηκε σε 5%

Μια βασική εξαίρεση είναι τα βιομηχανοποιημένα καπνικά προϊόντα στα οποία η αύξηση ισχύει από τις 04.03.2010.

Για τα νησιά του Αιγαίου ο μειωμένος κατά 30% συντελεστής διαμορφώνονται σε 15% , 7% και 4% αντίστοιχα.

Οι αυξανόμενοι συντελεστές άρχισαν να ισχύουν από 15.03.2010 έως 30.06.2010. Στο συγκεκριμένο χρονικό διάστημα οποιοδήποτε στοιχεία εκδόθηκαν, το ΦΠΑ υπολογιζόταν με τους νέους αυξανόμενους συντελεστές.

Μια ακόμα αύξηση δέχτηκε το ΦΠΑ στις 01.07.2010. Οι νέοι συντελεστές σύμφωνα με το Υπουργείου οικονομικών είναι :

- ❖ Ο κανονικός από 21% αυξήθηκε σε 23%
- ❖ Ο μειωμένος από 10% αυξήθηκε σε 11%
- ❖ Και ο υπέρμειωμένος συντελεστής κατά 50% για τα αγαθά που αναφέρονται στο παράρτημα 3 από 5% αυξήθηκε σε 5,5%

Η αύξηση αυτή ισχύει και για τα νησιά του Αιγαίου έκτος την Κρήτη που από 15%, 17% και 4% αυξήθηκαν σε 16%, 8% και 4%. Η αλλαγή του ΦΠΑ ισχύει από 01.07.2010 έως 31.12.2010 και τα στοιχεία που εκδόθηκαν την περίοδο αυτή έχουν υποχρεωτικά τους καινούργιους συντελεστές ακόμα και αν ήταν πιστωτικά και αφορούν προηγούμενες ημερομηνίες.

Από 01.01.2011 έως 31.08.2011 οι αλλαγές στο ΦΠΑ ήταν ορισμένες ο κανονικός παρέμεινε 23% όσο ο μειωμένος αυξήθηκε από 11% σε 13% καθώς και ο υπερμειωμένος από 5,5% σε 6,5% .

Σύμφωνα με τον Ν.3986/2011 από 01.09.2011 ορισμένα αγαθά και υπηρεσίες μεταβάλλονται στον κανονικό συντελεστή δηλαδή 23%.

Συγκεκριμένα από τις 01.09.2011 σύμφωνα με την ΠΟΛ.1170/05.08.2011 μεταβάλλονται στον κανονικό συντελεστή τα ακόλουθα:

- Οι χυμοί φρούτων και λαχανικών
- Τα έτοιμα ροφήματα και παρόμοια είδη (π.χ καφές, τσάι, σοκολάτα κ.λπ.)
- Αεριούχα νερά , φυσικά ή τεχνικά
- Αναψυκτικά

Στον μειωμένο συντελεστή 13% παραμένουν μόνο τα αεριούχα φυσικά ή τεχνικά μεταλλικά νερά τα οποία είναι χωρίς προσθήκη ζάχαρης ή άλλων γλυκαντικών ουσιών και αρωματισμένα.

Η αλλαγή από των μειωμένο συντελεστή στον κανονικό ισχύει ανεξάρτητα αν η πώληση γίνεται χονδρικά ή λιανικά και αν γίνεται σε σούπερ μάρκετ , περίπτερα , εστιατόρια κ.λπ

Επίσης, οι υπηρεσίες εστίασης υπάγονται σε συντελεστή 23% για παράδειγμα καφενείων, καφετεριών, ζαχαροπλασθειών , εστιατορίων, ψητοπωλείων και παρόμοιες επιχειρήσεις κ.λπ. , οι οποίες συνδέονται από υποστηρικτικές υπηρεσίες , όπως υπηρεσίες σερβιρίσματος, καθαρίσματος του χώρου και τραπεζών κ.λπ. και είναι αναγκαίες για την κατανάλωση των προσφερόμενων αγαθών. Η υπηρεσία αυτή πρόκειται για παροχή γευμάτων και γενικά φαγητών που έχει σκοπό την άμεση ευχαρίστηση του καταναλωτή σε ένα κατάλληλο διαμορφωμένο περιβάλλον , ενώ η παράδοση τροφής είναι ένα μόνο από τα κριτήρια επιλογής της επιχείρησης από τον πελάτη. Επίσης, υπηρεσίες εστίασης είναι και η τροφοδοσία το λεγόμενο κετερινγκ με την προϋπόθεση ότι δεν πρόκειται απλή η παράδοση φαγητού άλλα ένα σύνολο στοιχείων και πράξεων από τον συνδιασμό όλων των παραπάνω.

Στον συντελεστή 23% υπάγονται και υπηρεσίες που παρέχονται από ξενοδοχεία και λοιπά καταλύματα, οι οποίες οι υπηρεσίες διανομής φορολογούνται με συντελεστή 6,5%. Στην περίπτωση που οι επιχειρήσεις αυτές παρέχουν υπηρεσίες ενιαίες τιμές με την προϋπόθεση ότι δεν είναι εφικτό ο διαχωρισμός. Για το λόγο αυτό ο η διάκριση γίνεται ως εξής :

- ~ Διανομή με πρωινό → 5% της ενιαίας τιμής στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ ως αντιπαροχή για πρωινό
- ~ Διανομή με ημιδιανομή → 15% της ενιαίας τιμής στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ ως αντιπαροχή για πρωινό και φαγητό
- ~ Διανομή πλήρης διανομής περιλαμβάνονται και τις λοιπές υπηρεσίες που παρέχει το ξενοδοχείο 30% της ενιαίας τιμής υπάγεται στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ ως αντιπαροχή για πλήρη διανομή.

Αξίζει να σημειωθεί ότι στον μειωμένο συντελεστή 13% υπάγονται τα ζυμαρικά, όσπρια, λαχανικά, φρούτα, κρέατα, ψάρια, και λοιπά είδη διατροφής, φρέσκα ή κατεψυγμένα καθώς επίσης και η παράδοση ψωμιού . Στον ίδιο συντελεστή συνεχίζουν να υπάγονται και τα απλά αρτοσκευάσματα, όπως παξιμάδια, κριτσίνια, φρυγανιές, κουλούρια, κρουασάν, μπισκότα, κέικ και βουτήματα ζαχαροπλαστικής.

Μια ακόμα αλλαγή δεκτική το ΦΠΑ στις 1/8/2013 όπου υπήρξε μια μείωση στα προϊόντα και τις υπηρεσίες εστίασης τα οποία άρχισαν να υπάγονται στο μειωμένο συντελεστή 13% από το 23% που ήταν μέχρι τότε. Η αλλαγή αρχικά θα είχε ισχύ μέχρι 31/12 του ίδιου έτους όμως παρατάθηκε έως 31/12/2014 και στη συνέχεια έως 19/7/2015. Η μείωση αυτή είχε σκοπό την τόνωση της αγοράς και τον περιορισμό της φοροδιαφυγής

Συγκεκριμένα στο μειωμένο συντελεστή υπάγονται :

- Η παροχή υπηρεσιών εστίασης που αφορά έτοιμα προϊόντα και ποτά, νερό, χυμούς και αναψυκτικά γενικά που διατίθενται για επιτόπια κατανάλωση μέσα στους χώρους των καφενείων, ζαχαροπλαστείων, εστιατορίων, ψητοπωλείων και άλλων παρόμοιων επιχειρήσεων με εξαίρεση τα κέντρα διασκέδασης.
- Η τροφοδοσία (catering) όταν αυτό δεν συνεπάγεται με απλή παράδοση φαγητού αλλά ένα σύνολο πράξεων ανεξάρτητα από το αν τα είδη που προσφέρονται καταναλώνονται στις εγκαταστάσεις της επιχείρησης ή στον τόπο και χώρο που ζητά ο πελάτης.
- Οι υπηρεσίες εστίασης από ξενοδοχειακές επιχειρήσεις και καταλύματα στους ειδικά διαμορφωμένους χώρους ή στα δωμάτια ως υπηρεσία δωματίου.

Στις 20/7/2015 παρατηρείται άλλη μια μείωση αυτή τη φορά του υπερμειωμένου συντελεστή από 6,5% σε 6%. Ειδικότερα η μείωση αφορά τα φάρμακα και τα εμβόλια, τα βιβλία, τις εφημερίδες και τα περιοδικά.

Οι υπηρεσίες εστίασης που ήταν μέχρι πρότινος στο 13% υπάγονται πλέον στον κανονικό συντελεστή 23% σε όλη την Ελλάδα και 16% στα νησιά και τις απομακρυσμένες περιοχές που ισχύει η μείωση 30% του ΦΠΑ.

Ακόμα μεταβάλλονται ορισμένοι συντελεστές αγαθών και υπηρεσιών με την παράγραφο γ' του άρθρου 1 του ν.4334/2015 όπου αντικαθίσταται το παράρτημα ΙΙΙ του Κώδικα ΦΠΑ.

Στον κανονικό συντελεστή 23% από 13% μετατάσσονται οι υπηρεσίες συγγραφέων και καλλιτεχνών, γεωργικής παραγωγής, γραφείων κηδειών, όσες παρέχονται από φροντιστήρια εκπαίδευσης

και κέντρα ξένων γλωσσών και Η/Υ, οι μη απαλλασσόμενες ιατρικές και οδοντιατρικές υπηρεσίες, τα εισιτήρια εκδηλώσεων και τα τέλη για τη λήψη ραδιοτηλεοπτικών εκπομπών.

Αντίστοιχα τα αγαθά που υπάγονται στον κανονικό συντελεστή είναι ορισμένα ζωντανά ζώα, κρέατα βρώσιμα, νωπά, διατηρημένα με απλή ψύξη ή κατεψυγμένα από βοοειδή, κρέατα και παραπροϊόντα σφαγίων, μαλακόστρακα και μαλάκια (εκτός από χταπόδια, σουπιές και καλαμάρια), συκώτια, αυγά και σπέρματα, άνθη, καφές, τσάι, ματέ και μπαχαρικά, μαστίχα, πηκτικές και πηκτινικές ενώσεις, λάδια (εκτός από το ελαιόλαδο), παρασκευάσματα κρεάτων, ψαριών, μαλακίων και μαλακοστράκων, ζάχαρη και παρασκευάσματα ζάχαρης, κακάο και παρασκευάσματα κακάου, παρασκευάσματα με βάση τα δημητριακά, τα αλεύρια, τα άμυλα και το γάλα, παρασκευάσματα λαχανικών, καρπών και φρούτων, διάφορα παρασκευάσματα διατροφής, ξύδια και υποκατάστατα αυτών, απορρίμματα βιομηχανιών διατροφής και τροφές για τη διατροφή των ζώων, αλάτι και θαλασσίνο νερό, ορισμένα ραδιενεργά στοιχεία και ισότοπα, καυσόξυλα, λιπάσματα, εντομοκτόνα, προφυλακτικά, σερβιέτες και λοιπά είδη για την υγιεινή της γυναίκας, κτηνοτροφικά προϊόντα, ορισμένα είδη για αναπήρους

Σύμφωνα με την παράγραφο 1δ του άρθρου 1 του ίδιου νόμου ορίστηκε σταδιακή κατάργηση των μειωμένων συντελεστών ΦΠΑ κατά 30%. Αποφασίστηκε η κατάργηση από 1/10/2015 στην πρώτη ομάδα νησιών που αφορά τα ανεπτυγμένα νησιά με το υψηλότερο κατά κεφαλήν εισόδημα, από 1/6/2016 στη δεύτερη ομάδα νησιών στα λιγότερο ανεπτυγμένα και στις 1/1/2017 στα πλέον απομακρυσμένα νησιά. Για το ποια νησιά ανήκουν σε κάθε ομάδα ορίζεται με κοινή απόφαση των Υπουργών Εσωτερικών και Διοικητικής Ανασυγκρότησης και Οικονομικών.

Έτσι, στις 1/10/2015 καταργήθηκε η μείωση των συντελεστών στα νησιά Ρόδος, Σαντορίνη, Μύκονος, Νάξος, Πάρος, και Σκιάθος.

Οι τελευταίες αλλαγές των συντελεστών πραγματοποιήθηκαν στις 1/6/2016 και αυτές είναι :

- Ο κανονικός συντελεστής από 23% σε 24%
- Η κατάργηση της μείωσης των συντελεστών και στη δεύτερη ομάδα νησιών δηλαδή στα νησιά Σύρο, Θάσο, Άνδρο, Τήνο, Κάρπαθο, Μύλο, Σκύρο, Αλόνησσο, Κέα, Αντίπαρο, και Σίφνο.
- Η αναπροσαρμογή του μειωμένου συντελεστή από 16% σε 17% σε όσες περιοχές και νησιά εξακολουθεί να ισχύει το ευνοϊκό καθεστώς μειωμένων συντελεστών.
- Η αναπροσαρμογή στην τιμή λιανικής πώλησης στα καπνοβιομηχανικά προϊόντα από 18,7% σε 19,35%

Δεν υπάρχει καμία αλλαγή στους δυο μειωμένους συντελεστές 6% και 13% που εφαρμόζονται για τα αγαθά στο παράρτημα ΙΙΙ.

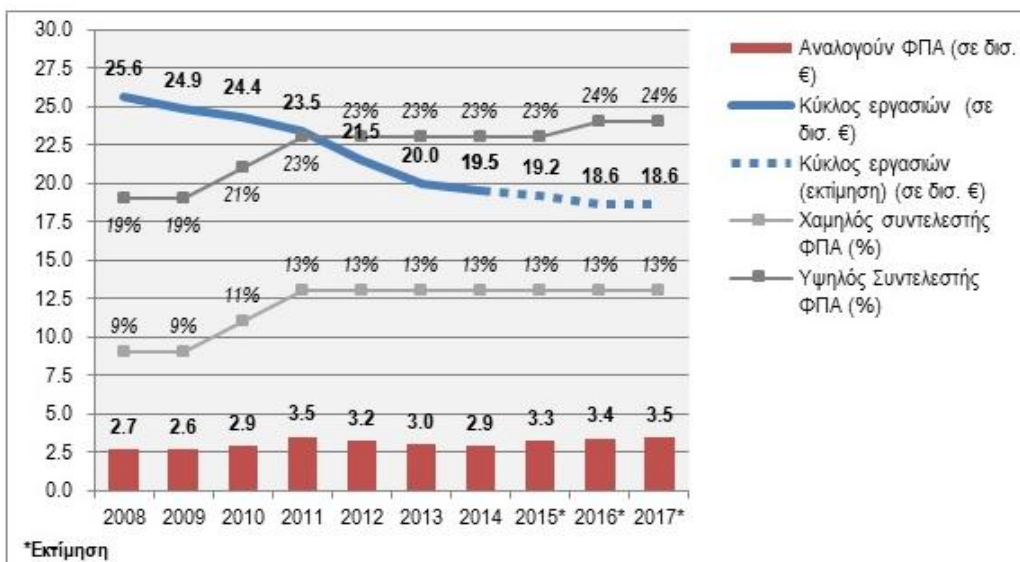
Περιμένουμε άλλη μια αλλαγή η οποία έχει οριστεί στις 1/1/2017 και αφορά την κατάργηση της μείωσης των συντελεστών κατά 30% στα ακριτικά νησιά και στα νησιά της Περιφέρειας Βορείου Αιγαίου που έχουν ευνοηθεί λόγω της πίεσης από το προσφυγικό.

## **5.2 Οι επιπτώσεις της αύξησης του φπα στην ελληνική οικονομία**

Η αύξηση του ΦΠΑ έχει σοβαρές επιπτώσεις στην ελληνική οικονομία. Από το 2010, το έτος που ξεκίνησε η κρίση στην χώρα μας, έως και το 2016 σύμφωνα με την έρευνα του Ινστιτούτου έρευνας λιανεμπορίου καταναλωτικών αγαθών, οι αυξήσεις του ΦΠΑ σχεδόν κάθε χρόνο , καθώς επίσης και η αλλαγή των



προϊόντων από τον χαμηλό στον υψηλό συντελεστή ΦΠΑ δεν έχει ως αποτέλεσμα την αύξηση του αναλογούν ΦΠΑ και αυτό οφείλεται στην ύφεση των πωλήσεων την συγκεκριμένη περίοδο. Στην αύξηση αυτή του ΦΠΑ, η κυβέρνηση, πρόβλεπε ότι θα φέρει αύξηση στα κρατικά ταμεία άλλα το αποτέλεσμα ήταν το ακριβώς αντίθετο. Το 2012, δύο χρόνια μνημονίων, η κατάσταση της οικονομίας είχε επιδεινωθεί. Έτσι το ποσοστιαίο κενό ήταν 29% το 2010 και το 2012 αυξήθηκε σε 33% δηλαδή 6,7 δις. Ευρώ και αυτό το κενό παρέμεινε έως και σήμερα. Τα έσοδα της χώρας μειώθηκαν ραγδαία από 16,3 δις. Ευρώ το 2010 σε 14,4 δις. Ευρώ το 2012 και το 2013 ήταν 13,7 δις. Ευρώ. Η καθοδική πορεία των εσόδων παρέμεινε και τα επόμενα χρόνια έως και σήμερα.



Αναλυτικότερα, η αύξηση των συντελεστών του φπα επιβαρύνουν τα νοικοκυριά καθώς ο φόρος ενώνεται με την αξία των αγαθών και γι'αυτό υπάρχει η αύξηση των τιμών. Το πραγματικό εισόδημα των καταναλωτών μειώνεται όταν υπάρχει αύξηση τιμών στα αγαθά και ειδικότερα στα αγαθά πρώτης ανάγκης με αποτέλεσμα η κατανάλωση να μειώνεται και κατ' επέκταση και η ζήτηση των αγαθών.

Όταν το ΦΠΑ μεταβάλλεται οι καταναλωτές καλούνται να δώσουν μεγαλύτερο χρηματικό ποσό για να καλύψουν τις βασικές τους ανάγκες. Έτσι παρατηρήθηκε μια κατακόρυφη πορεία της αγοραστικής ζήτησης και αυτό είχε σαν αποτέλεσμα να μειωθούν τα κρατικά έσοδα και αυτό οφείλετε στον υψηλό συντελεστή ΦΠΑ της χώρας μας.

Επιπλέον, σοβαρές επιπτώσεις υπήρχαν και στα νησιά του Αιγαίου με την αύξηση του ΦΠΑ οι οποίες οδήγησαν τους μόνιμους κατοίκους τους να θεωρούν την διαβίωση σε αυτά ασύμφορη. Το ειδικό καθεστώς ΦΠΑ των νησιών θεσπίστηκε για να αντισταθμίζονται τα έξοδα που καταβάλλονται για την μεταφορά των αγαθών από την υπόλοιπη Ελλάδα σε αυτά. Με την αύξηση των τιμών οι καταναλωτές, δηλαδή οι κάτοικοι, δυσκολεύονται να ικανοποιήσουν τις βασικές βιοτικές ανάγκες τους, για το λόγο αυτό αναγκάζονται να εγκαταλείψουν το μέρος καταγωγής τους και να εγκατασταθούν σε μέρη που θα μπορούν να καλύψουν τις ανάγκες αυτές.

Η αύξηση του ΦΠΑ επιβαρύνει και τον κλάδο του τουρισμού και κατά συνέπεια τις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις. Οι επιχειρήσεις αυτές αδυνατούν να καλύψουν τα βασικά λειτουργικά έξοδα με αποτέλεσμα να αναγκάζονται να σταματήσουν την λειτουργία τους. Όπως είναι γνωστό τέτοιου είδους επιχειρήσεις απασχολούν ένα αρκετό ικανοποιητικό αριθμό εργαζομένων και η διακοπή της λειτουργίας τους έχει ως αποτέλεσμα αρκετοί άνθρωποι να μείνουν χωρίς εργασία. Συνέπεια της απώλειας αυτής είναι η αύξηση του ποσοστού ανεργίας της χώρας μας το οποίο ήδη σήμερα είναι αρκετά υψηλό.

Επίσης, η αύξηση του φόρου στην διανομή σε ξενοδοχεία κάνει την χώρα μας λιγότερο ανταγωνιστική από τις υπόλοιπες χώρες για την διέλευση τουριστών. Η Ελλάδα βρίσκεται στο βήμα του υψηλού συντελεστή ΦΠΑ για την διανομή και αυτό έχει ως αποτέλεσμα να οδηγεί τους τουρίστες που επιθυμούν να επισκεφτούν την χώρας μας

να διαλέξουν τελικά κάποιο άλλο προορισμό που έχει λιγότερο ΦΠΑ για να ξοδέψουν λιγότερα χρήματα.

Επιπλέον , μια σοβαρή επίπτωση της ραγδαίας αύξηση του ΦΠΑ στο χώρο της εστίασης είναι η αύξηση της φοροδιαφυγής. Η αύξηση του ΦΠΑ επηρέασε τις τιμές των εστιατορίων δηλαδή όταν υπάρχει άνοδος του συντελεστή ΦΠΑ υπάρχει πτώση των πωλήσεων και το αντίστροφο. Αυτό δεν σημαίνει ότι ο κόσμος σταμάτησε να πηγαίνει στα εστιατόρια απλά τα εστιατόρια άρχισαν να κόβουν λιγότερες αποδείξεις για να έχουν λιγότερα έσοδα και να πληρώνουν λιγότερο φόρο. Η φοροδιαφυγή άρχισε να ελαττώνεται όταν ο ΦΠΑ μειώθηκε.

## ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Η επιχείρηση Souper market Στοιβακτάκη Δέσποινα που τηρεί Β κατηγορίας βιβλία μηχανογραφημένα κατά την πενταετία 2010 έως 2016 πραγματοποίησε τις εξής αγορές- πωλήσεις – δαπάνες :

2010	Σύνολο φορολογητέων εκροών	Σύνολο φορολογητέων εισροών	ΦΠΑ εκροών	ΦΠΑ εισροών	ΦΠΑ (για καταβολή, έκπτωση ή επιστροφή)	
Α' τρίμηνο	123.181,07	98.299,61	14.417,23	11.852,82	2.564,41	ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ
Β' τρίμηνο	142.533,35	128.318,42	18.283,38	16.963,12	1.320,26	ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ
Γ' τρίμηνο	153.623,35	139.716,03	21.552,34	21.079,85	472,49	ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ
Δ' τρίμηνο	127.885,77	120.292,38	17.720,53	16.954,97	765,56	ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>547.223,54</b>	<b>486.626,44</b>	<b>71.973,48</b>	<b>66.850,76</b>	<b>5.122,72</b>	

2011	Σύνολο φορολογητέων εκροών	Σύνολο φορολογητέων εισροών	ΦΠΑ εκροών	ΦΠΑ εισροών	ΦΠΑ (για καταβολή, έκπτωση ή επιστροφή)	
Α' τρίμηνο	118.070,76	79.733,11	17.894,71	11.811,25	6.083,46	ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ
Β' τρίμηνο	134.369,86	115.003,30	20.659,57	17.536,53	3.127,13	ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ
Γ' τρίμηνο	154.941,63	121.070,67	24.401,74	18.962,34	5.439,40	ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ

Δ' τρίμηνο	91.069,11	98.533,02	14.386,85	15.782,51	1.394,01	ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ
ΣΥΝΟΛΟ	498.451,36	414.340,10	77.342,87	64.092,63	16.044	

2012	Σύνολο φορολογητέων εκροών	Σύνολο φορολογητέων εισροών	ΦΠΑ εκροών	ΦΠΑ εισροών	ΦΠΑ (για καταβολή, έκπτωση ή επιστροφή)	
Α' τρίμηνο	103.538,13	92.509,84	16.213,53	14.242,60	1.970,93	ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ
Β' τρίμηνο	124.398,06	107.944,52	19.896,42	17.467,26	2.429,16	ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ
Γ' τρίμηνο	134.651,94	101.660,65	21.855,77	16.660,33	5.195,44	ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ
Δ' τρίμηνο	105.634,99	91.519,79	16.690,56	14.539,34	2.151,22	ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ
ΣΥΝΟΛΟ	468.223,12	393.634,8	74.656,28	62.909,53	11.746,75	

2013	Σύνολο φορολογητέων εκροών	Σύνολο φορολογητέων εισροών	ΦΠΑ εκροών	ΦΠΑ εισροών	ΦΠΑ (για καταβολή, έκπτωση ή επιστροφή)	
Α' τρίμηνο	95.831,84	79.366,84	15.112,51	12.401,50	2.711,01	ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ
Β' τρίμηνο	114.842,71	99.316,95	18.497,80	16.168,81	2.328,99	ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ
Γ' τρίμηνο	116.376,22	95.396,41	18.980,87	15.363,31	3.617,56	ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ
Δ' τρίμηνο	94.695,82	84.920,69	15.108,53	13.540,90	1.567,63	ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ
ΣΥΝΟΛΟ	421.746,59	359.000,89	67.699,71	57.474,52	10.225,19	

1	Σύνολο φορολογητέων εκροών	Σύνολο φορολογητέων εισροών	ΦΠΑ εκροών	ΦΠΑ εισροών	ΦΠΑ (για καταβολή, έκπτωση ή επιστροφή)	
Α' τρίμηνο	87.959,57	73.010,20	13.891,39	11.569,89	2.321,50	ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ
Β' τρίμηνο	99.154,12	88.355,14	15.859,37	14.281,42	1.557,95	ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ
Γ' τρίμηνο	109.902,97	97.696,06	17.693,43	16.042,06	1.651,37	ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ
Δ' τρίμηνο	98.913,65	88.572,65	15.479,58	13.699,78	1.779,80	ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ
ΣΥΝΟΛΟ	395.930,31	347.634,05	62.923,77	55.593,15	7.310,62	

2015	Σύνολο φορολογητέων εκροών	Σύνολο φορολογητέων εισροών	ΦΠΑ εκροών	ΦΠΑ εισροών	ΦΠΑ (για καταβολή, έκπτωση ή επιστροφή)	
Α' τρίμηνο	106.280,15	96.924,54	16.328,20	15.264,06	1.064,14	ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ

Β' τρίμηνο	123.439,90	110.661,68	19.597,72	17.951,31	1.646,41	ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ
Γ' τρίμηνο	130.886,91	146.813,90	23.762,69	29.116,73	5.354,04	ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ
Δ' τρίμηνο	107.853,28	92.724,65	20.165,77	17.349,59	2.816,18	ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ
ΣΥΝΟΛΟ	468.460,24	447.124,77	79.854,38	79.681,69	172,69	

2016	Σύνολο φορολογητέων εκροών	Σύνολο φορολογητέων εισροών	ΦΠΑ εκροών	ΦΠΑ εισροών	ΦΠΑ (για καταβολή, έκπτωση ή επιστροφή)	
Α' τρίμηνο	107.134,12	91.071,43	20.118,66	17.295,59	2.823,07	ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ
Β' τρίμηνο	110.199,52	100.308,06	20.980,90	19.325,59	1.655,31	ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ
Γ' τρίμηνο	112.340,23	99.222,11	21.897,53	19.290,84	2.606,69	ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ
Δ' τρίμηνο						
ΣΥΝΟΛΟ						

Τα πραγματικά στοιχεία της επιχείρησης που αναφέρονται παραπάνω δεν μας επιτρέπουν να παρατηρήσουμε την έντονη εναλλαγή του ΦΠΑ ανά έτος. Για το λόγο αυτό επιλέξαμε να χρησιμοποιήσουμε σταθερές εισροές και εκροές κάθε έτος για την περίοδο 2010 έως 2016.

Παρακάτω παρουσιάζονται τα αποτελέσματα του ΦΠΑ με τις νέες σταθερές εισροές και εκροές.

### 2010:

#### **ΦΠΑ ΕΚΡΟΩΝ**

1<sup>ο</sup> τρίμηνο → 90.000 \* 9% = 8.100  
30.000 \* 19% = 5.700

2<sup>ο</sup> τρίμηνο → 90.000 \* 10% = 9.000  
30.000 \* 21% = 6.300

3<sup>ο</sup> τρίμηνο → 90.000 \* 11% = 9.900  
30.000 \* 23% = 6.900

4<sup>ο</sup> τρίμηνο → 90.000 \* 11% = 9.900

#### **ΦΠΑ ΕΙΣΡΟΩΝ**

1<sup>ο</sup> τρίμηνο → 70.000 \* 9% = 6.300  
25.000 \* 19% = 4.750

2<sup>ο</sup> τρίμηνο → 70.000 \* 10% = 7.000  
25.000 \* 21% = 5.250

3<sup>ο</sup> τρίμηνο → 70.000 \* 11% = 7.700  
25.000 \* 23% = 5.750

4<sup>ο</sup> τρίμηνο → 70.000 \* 11% = 7.700

$$30.000 * 23\% = 6.900$$

$$25.000 * 23\% = 5.750$$

$$200 * 5,5\% = 11$$

### 2011:

#### **ΦΠΑ ΕΚΡΟΩΝ**

#### **ΦΠΑ ΕΙΣΡΟΩΝ**

$$1^{\circ} \text{ τρίμηνο} \rightarrow 90.000 * 13\% = 11.700$$

$$1^{\circ} \text{ τρίμηνο} \rightarrow 70.000 * 13\% = 9.100$$

$$30.000 * 23\% = 6.900$$

$$25.000 * 23\% = 5.750$$

$$200 * 6,5\% = 13$$

$$2^{\circ} \text{ τρίμηνο} \rightarrow 90.000 * 13\% = 11.700$$

$$2^{\circ} \text{ τρίμηνο} \rightarrow 70.000 * 13\% = 9.100$$

$$30.000 * 23\% = 6.900$$

$$25.000 * 23\% = 5.750$$

$$200 * 6,5\% = 13$$

$$3^{\circ} \text{ τρίμηνο} \rightarrow 90.000 * 13\% = 11.700$$

$$3^{\circ} \text{ τρίμηνο} \rightarrow 70.000 * 13\% = 9.100$$

$$30.000 * 23\% = 6.900$$

$$25.000 * 23\% = 5.750$$

$$200 * 6,5\% = 13$$

$$4^{\circ} \text{ τρίμηνο} \rightarrow 90.000 * 13\% = 11.700$$

$$4^{\circ} \text{ τρίμηνο} \rightarrow 70.000 * 13\% = 9.100$$

$$30.000 * 23\% = 6.900$$

$$25.000 * 23\% = 5.750$$

$$200 * 6,5\% = 13$$

### 2012:

#### **ΦΠΑ ΕΚΡΟΩ**

#### **ΦΠΑ ΕΙΣΡΟΩΝ**

$$1^{\circ} \text{ τρίμηνο} \rightarrow 90.000 * 13\% = 11.700$$

$$1^{\circ} \text{ τρίμηνο} \rightarrow 70.000 * 13\% = 9.100$$

$$30.000 * 23\% = 6.900$$

$$25.000 * 23\% =$$

$$5.750$$

$$200 * 6,5\% = 13$$

$$2^{\circ} \text{ τρίμηνο} \rightarrow 90.000 * 13\% = 11.700$$

$$2^{\circ} \text{ τρίμηνο} \rightarrow 70.000 * 13\% = 9.100$$

$$30.000 * 23\% = 6.900$$

$$25.000 * 23\% = 5.750$$

$$200 * 6,5\% = 13$$

$$3^{\circ} \text{ τρίμηνο} \longrightarrow 90.000 * 13\% = 11.700$$

$$30.000 * 23\% = 6.900$$

$$200 * 6,5\% = 13$$

$$4^{\circ} \text{ τρίμηνο} \longrightarrow 90.000 * 13\% = 11.700$$

$$30.000 * 23\% = 6.900$$

$$200 * 6,5\% = 13$$

$$3^{\circ} \text{ τρίμηνο} \longrightarrow 70.000 * 13\% = 9.100$$

$$25.000 * 23\% = 5.750$$

$$4^{\circ} \text{ τρίμηνο} \longrightarrow 70.000 * 13\% = 9.100$$

$$25.000 * 23\% = 5.750$$

### 2013:

#### **ΦΠΑ ΕΚΡΟΩΝ**

$$1^{\circ} \text{ τρίμηνο} \longrightarrow 90.000 * 13\% = 11.700$$

$$30.000 * 23\% = 6.900$$

$$200 * 6,5\% = 13$$

$$2^{\circ} \text{ τρίμηνο} \longrightarrow 90.000 * 13\% = 11.700$$

$$30.000 * 23\% = 6.900$$

$$200 * 6,5\% = 13$$

$$3^{\circ} \text{ τρίμηνο} \longrightarrow 90.000 * 13\% = 11.700$$

$$30.000 * 23\% = 6.900$$

$$200 * 6,5\% = 13$$

$$4^{\circ} \text{ τρίμηνο} \longrightarrow 90.000 * 13\% = 11.700$$

$$30.000 * 23\% = 6.900$$

$$200 * 6,5\% = 13$$

#### **ΦΠΑ ΕΙΣΡΟΩΝ**

$$1^{\circ} \text{ τρίμηνο} \longrightarrow 70.000 * 13\% = 9.100$$

$$25.000 * 23\% = 5.750$$

$$2^{\circ} \text{ τρίμηνο} \longrightarrow 70.000 * 13\% = 9.100$$

$$25.000 * 23\% = 5.750$$

$$3^{\circ} \text{ τρίμηνο} \longrightarrow 70.000 * 13\% = 9.100$$

$$25.000 * 23\% = 5.750$$

$$4^{\circ} \text{ τρίμηνο} \longrightarrow 70.000 * 13\% = 9.100$$

$$25.000 * 23\% = 5.750$$

### 2014:

#### **ΦΠΑ ΕΚΡΟΩΝ**

$$1^{\circ} \text{ τρίμηνο} \longrightarrow 90.000 * 13\% = 11.700$$

$$30.000 * 23\% = 6.900$$

$$200 * 6,5\% = 13$$

#### **ΦΠΑ ΕΙΣΡΟΩΝ**

$$1^{\circ} \text{ τρίμηνο} \longrightarrow 70.000 * 13\% = 9.100$$

$$25.000 * 23\% = 5.750$$

$$2^{\circ} \text{ τρίμηνο} \longrightarrow 90.000 * 13\% = 11.700$$

$$30.000 * 23\% = 6.900$$

$$200 * 6,5\% = 13$$

$$3^{\circ} \text{ τρίμηνο} \longrightarrow 90.000 * 13\% = 11.700$$

$$30.000 * 23\% = 6.900$$

$$200 * 6,5\% = 13$$

$$4^{\circ} \text{ τρίμηνο} \longrightarrow 90.000 * 13\% = 11.700$$

$$30.000 * 23\% = 6.900$$

$$200 * 6,5\% = 13$$

$$2^{\circ} \text{ τρίμηνο} \longrightarrow 70.000 * 13\% = 9.100$$

$$25.000 * 23\% = 5.750$$

$$3^{\circ} \text{ τρίμηνο} \longrightarrow 70.000 * 13\% = 9.100$$

$$25.000 * 23\% = 5.750$$

$$4^{\circ} \text{ τρίμηνο} \longrightarrow 70.000 * 13\% = 9.100$$

$$25.000 * 23\% = 5.750$$

### 2015:

#### **ΦΠΑ ΕΚΡΟΩΝ**

$$1^{\circ} \text{ τρίμηνο} \longrightarrow 90.000 * 13\% = 11.700$$

$$30.000 * 23\% = 6.900$$

$$5.750$$

$$200 * 6,5\% = 13$$

$$2^{\circ} \text{ τρίμηνο} \longrightarrow 90.000 * 13\% = 11.700$$

$$30.000 * 23\% = 6.900$$

$$200 * 6,5\% = 13$$

$$3^{\circ} \text{ τρίμηνο} \longrightarrow 90.000 * 13\% = 11.700$$

$$30.000 * 23\% = 6.900$$

$$200 * 6\% = 12$$

$$4^{\circ} \text{ τρίμηνο} \longrightarrow 90.000 * 13\% = 11.700$$

$$30.000 * 23\% = 6.900$$

$$200 * 6\% = 12$$

#### **ΦΠΑ ΕΙΣΡΟΩΝ**

$$1^{\circ} \text{ τρίμηνο} \longrightarrow 70.000 * 13\% = 9.100$$

$$25.000 * 23\% =$$

$$2^{\circ} \text{ τρίμηνο} \longrightarrow 70.000 * 13\% = 9.100$$

$$25.000 * 23\% = 5.750$$

$$3^{\circ} \text{ τρίμηνο} \longrightarrow 70.000 * 13\% = 9.100$$

$$25.000 * 23\% = 5.750$$

$$4^{\circ} \text{ τρίμηνο} \longrightarrow 70.000 * 13\% = 9.100$$

$$25.000 * 23\% = 5.750$$

### 2016:



**ΦΠΑ ΕΚΡΟΩΝ**1<sup>ο</sup> τρίμηνο → 90.000 \* 13% = 11.700

30.000 \* 23% = 6.900

200 \* 6% = 12

2<sup>ο</sup> τρίμηνο → 90.000 \* 13% = 11.700

30.000 \* 23% = 6.900

200 \* 6% = 12

3<sup>ο</sup> τρίμηνο → 90.000 \* 13% = 11.700

30.000 \* 24% = 7.200

200 \* 6% = 12

**ΦΠΑ ΕΙΣΡΟΩΝ**1<sup>ο</sup> τρίμηνο → 70.000 \* 13% = 9.100

25.000 \* 23% = 5.750

2<sup>ο</sup> τρίμηνο → 70.000 \* 13% = 9.100

25.000 \* 23% = 5.750

3<sup>ο</sup> τρίμηνο → 70.000 \* 13% = 9.100

25.000 \* 24% = 6.000

Για το σύνολο των φορολογητέων εισροών και το ΦΠΑ εισροών αφαιρούμε την αξία των δαπανών 5.000€ και το ΦΠΑ δαπανών 1.000€ αντίστοιχα.

2010	Σύνολο Φορολογητέων Εκροών	Σύνολο φορολογητέων εισροών	ΦΠΑ εκροών	ΦΠΑ εισροών	ΦΠΑ (για καταβολή, έκπτωση ή επιστροφή)	
Α' τρίμηνο	120.000	100.000	13.800	12.000	1.800	ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ
Β' τρίμηνο	120.000	100.000	15.300	13.250	2.050	ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ
Γ' τρίμηνο	120.000	100.000	16.800	14.450	2.350	ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ
Δ' τρίμηνο	120.200	100.000	16.811	14.450	2.361	ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ
ΣΥΝΟΛΟ	480.200	400.000	62.711	54.150	8.561	

2011	Σύνολο Φορολογητέων Εκροών	Σύνολο φορολογητέων εισροών	ΦΠΑ εκροών	ΦΠΑ εισροών	ΦΠΑ (για καταβολή, έκπτωση ή επιστροφή)	
Α' τρίμηνο	120.200	100.000	18.613	15.850	2.763	ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ
Β' τρίμηνο	120.200	100.000	18.613	15.850	2.763	ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ

Γ' τρίμηνο	120.200	100.000	18.613	15.850	2.763	ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ
Δ' τρίμηνο	120.200	100.000	18.613	15.850	2.763	ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ
ΣΥΝΟΛΟ	480.800	400.000	74.452	63.400	11.052	

2012	Σύνολο Φορολογητέων Εκροών	Σύνολο φορολογητέων εισροών	ΦΠΑ εκροών	ΦΠΑ εισροών	ΦΠΑ (για καταβολή, έκπτωση ή επιστροφή)	
Α' τρίμηνο	120.200	100.000	18.613	15.850	2.763	ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ
Β' τρίμηνο	120.200	100.000	18.613	15.850	2.763	ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ
Γ' τρίμηνο	120.200	100.000	18.613	15.850	2.763	ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ
Δ' τρίμηνο	120.200	100.000	18.613	15.850	2.763	ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ
ΣΥΝΟΛΟ	480.800	400.000	74.452	63.400	11.052	

2013	Σύνολο Φορολογητέων Εκροών	Σύνολο φορολογητέων εισροών	ΦΠΑ εκροών	ΦΠΑ εισροών	ΦΠΑ (για καταβολή, έκπτωση ή επιστροφή)	
Α' τρίμηνο	120.200	100.000	18.613	15.850	2.763	ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ
Β' τρίμηνο	120.200	100.000	18.613	15.850	2.763	ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ
Γ' τρίμηνο	120.200	100.000	18.613	15.850	2.763	ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ
Δ' τρίμηνο	120.200	100.000	18.613	15.850	2.763	ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ
ΣΥΝΟΛΟ	480.800	400.000	74.452	63.400	11.052	

2014	Σύνολο Φορολογητέων Εκροών	Σύνολο φορολογητέων εισροών	ΦΠΑ εκροών	ΦΠΑ εισροών	ΦΠΑ (για καταβολή, έκπτωση ή επιστροφή)	
Α' τρίμηνο	120.200	100.000	18.613	15.850	2.763	ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ
Β' τρίμηνο	120.200	100.000	18.613	15.850	2.763	ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ
Γ' τρίμηνο	120.200	100.000	18.613	15.850	2.763	ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ

Δ' τρίμηνο	120.200	100.000	18.613	15.850	2.763	ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ
ΣΥΝΟΛΟ	480.800	400.000	74.452	63.400	11.052	

2015	Σύνολο Φορολογητέων Εκροών	Σύνολο φορολογητέων εισροών	ΦΠΑ εκροών	ΦΠΑ εισροών	ΦΠΑ (για καταβολή, έκπτωση ή επιστροφή)	
Α' τρίμηνο	120.200	100.000	18.613	15.850	2.763	ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ
Β' τρίμηνο	120.200	100.000	18.613	15.850	2.763	ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ
Γ' τρίμηνο	120.200	100.000	18.612	15.850	2.762	ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ
Δ' τρίμηνο	120.200	100.000	18.612	15.850	2.762	ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ
ΣΥΝΟΛΟ	480.800	400.000	74.450	63.400	11.050	

2016	Σύνολο Φορολογητέων Εκροών	Σύνολο φορολογητέων εισροών	ΦΠΑ εκροών	ΦΠΑ εισροών	ΦΠΑ (για καταβολή, έκπτωση ή επιστροφή)	
Α' τρίμηνο	120.200	100.000	18.612	15.850	2.762	ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ
Β' τρίμηνο	120.200	100.000	18.612	15.850	2.762	ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ
Γ' τρίμηνο	120.200	100.000	18.912	16.100	2.812	ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ
Δ' τρίμηνο						
ΣΥΝΟΛΟ						

Τα παραπάνω στοιχεία αναφέρονται στις περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ της επιχείρησης που εξετάζουμε για την περίοδο 2010 έως 2016. Η υποβολή των δηλώσεων γίνεται κάθε τρίμηνο από την επιχείρηση και καταχωρούνται στο σύστημα Taxis. Αρχικά καταχωρούνται τα ποσά των πωλήσεων με το αντίστοιχο ΦΠΑ στους κωδικούς 301,302,303 με την ολοκλήρωση της καταχώρησης ενημερώνονται αυτόματα και οι κωδικοί 331,332,333 αντίστοιχα.

Στην συνέχεια καταχωρούνται τα ποσά των αγορών με το αντίστοιχο ΦΠΑ στους κωδικούς 351,352,353 και ενημερώνονται αυτόματα οι κωδικοί ΦΠΑ 371,372,373 αντίστοιχα. Τέλος συμπληρώνουμε τα ποσά των δαπανών- γενικά έξοδα, σημειώνεται ότι αναφέρονται στις δαπάνες που έχουν ΦΠΑ, στον κωδικό 357 και το αντίστοιχο ΦΠΑ στον κωδικό 377, το οποίο δεν γίνεται αυτόματα επειδή το ΦΠΑ των δαπανών διαφέρει. Έτσι, δημιουργείται το σύνολο εσόδων (κωδ.307) και εξόδων (κωδ.358). Στο σύνολο εξόδων προστίθεται και τα λοιπά προστιθέμενα ποσά ( κωδ. 402 ) για να βγει το σύνολο εισροών (κωδ. 420).

Στο συγκεκριμένο παράδειγμα την περίοδο που μελετάμε, δηλαδή 2010 έως 2016, το συνολικό ΦΠΑ εσόδων είναι μεγαλύτερο από το συνολικό ΦΠΑ εξόδων και στα πέντε έτη όπως παρατηρούμε και στους παραπάνω πίνακες, γι' αυτό το λόγο το αποτέλεσμα είναι χρεωστικό, αυτό σημαίνει ότι η επιχείρηση πρέπει να καταβάλει το φόρο.

Στα αποτελέσματα που παρουσιάζονται παραπάνω υποθέτουμε ότι το ποσό το οποίο καταβάλλει η επιχείρηση κάθε τρίμηνο επηρεάζεται αποκλειστικά στις αλλαγές των συντελεστών του ΦΠΑ. Γι' αυτό το λόγο με τις σταθερές ροές των φορολογητέων εισροών και εκροών παρατηρούμε πιο καθαρά αυτές τις μεταβολές.

Το 2010 η αλλαγή επήλθε σταδιακά και στους δυο κύριους συντελεστές που δουλεύει η επιχείρηση. Συγκεκριμένα από το α' τρίμηνο που οι συντελεστές κυμαίνονταν από 9% ο μειωμένος και 19% ο κανονικός, στο β' τρίμηνο αυξήθηκαν σε 10% και 21% και στο γ' τρίμηνο 11% και 23% αντίστοιχα. Έτσι, διαπιστώνουμε ότι ο φόρος εκροών ήταν αυξανόμενος σε κάθε τρίμηνο από αυτά.

Το α' τρίμηνο του 2011 όπου έχουμε αύξηση του μειωμένου συντελεστή από 11% σε 13% και του υπερμειωμένου συντελεστή από 5,5% σε 6,5% ο φόρος ο οποίος απέδωσε η επιχείρηση στο κράτος αυξήθηκε και πάλι από 2.361 σε 2.763€ καθώς ο ΦΠΑ των

εκροών αυξήθηκε σε μεγαλύτερα επίπεδα από τον ΦΠΑ των εισροών. Λόγω αυτών των αλλαγών μέσα σε δύο χρόνια παρατηρούμε μια υπερβολική αύξηση του τελικά κατέβαλε η επιχείρηση συνολικά μέσα στη χρήση της τάξης των 2.491€(11.052-8.561)

Το 2016 με την προσαρμογή των συντελεστών στις 1/06 σε καπνοβιομηχανικά προϊόντα, αναψυκτικά και είδη κατανάλωσης στο 24% παρατηρούμε μια αύξηση στον τελικό φόρο που αποδίδει η επιχείρηση. Η εικόνα της επιχείρησης για αυτή τη χρονιά δεν μπορεί να είναι καθαρή καθώς δεν έχουμε τα αποτελέσματα του τελευταίου τριμήνου κ δεν είμαστε σίγουροι κατά πόσο η αγοραστική δύναμη της επιχείρησης αλλά και των καταναλωτών έχει επηρεαστεί από την τελευταία αλλαγή.

Η συνεχή αύξηση των φορολογικών συντελεστών από τρίμηνο σε τρίμηνο, καθώς και ότι η επιχείρηση πρέπει να καταβάλλει το ΦΠΑ στο κράτος, όπως προκύπτει από τα αποτελέσματα στους παραπάνω πίνακες , έχει ως αποτέλεσμα να αναζητήσει νέους τρόπους μείωσης του φόρου που καταβάλλει. Ορισμένοι μέθοδοι μείωσης ΦΠΑ είναι, η χρησιμοποίηση πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων, αποφυγή αποδείξεων και μη τήρηση βιβλίων ή στοιχείων. Με τους τρόπους αυτούς η επιχείρηση «κλέβει» το ΦΠΑ από το δημόσιο και φοροδιαφεύγει, με αποτέλεσμα να δημιουργηθεί ύφεση στην Ελληνική οικονομία. Συγκεκριμένα από το 2010 έως το 2016 παρατηρείται δραματική αύξηση των φορολογικών συντελεστών τόσο στην άμεση όσο στην έμμεση φορολογία. Ωστόσο , η αύξηση αυτή δεν συνδέεται με την αύξηση των φορολογικών εσόδων. Αντιθέτως από το 2011 και έπειτα τα έσοδα αυτά διαμορφώνονται σε πολύ χαμηλό επίπεδο , ως αποτέλεσμα τόσο την εντολής ύφεσης της οικονομίας και της υψηλής ενεργείας όσο και της αύξησης φορολογικών συντελεστών που συνήθως ευνοούν το φαινόμενο της φοροδιαφυγής και εισφοροδιαφυγής.

## **ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ- ΠΗΓΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ**

### ✓ Βιβλιογραφία

1. Καραγιάννης Δημήτριος, Καραγιάννης Ιωάννης , Καραγιάννη Αικατερίνη , «ΦΠΑ – ΔΗΛΩΣΕΙΣ ΣΤΗΝ ΠΡΑΞΗ», Θεσσαλονίκη, 2013
2. Φώτης Αγγ. Τσιατούρας, «ΦΠΑ, Φόρος προστιθέμενης αξίας», Δ' έκδοση κωδικοποίηση ερμηνεία & εφαρμογή, Αθήνα 2016
3. Δημήτρης Θ. Γκλεζάκος, «ΦΠΑ, ερμηνεία και εφαρμογή», Αθήνα 2006

### ✓ Πηγές πληροφοριων

1. <http://el.wikipedia.org>
2. <http://forologikanea.gr>
3. <http://enet.gr>
4. <http://taxheaven.gr>
5. <http://gsis.gr>
6. <http://eleftherostypos.gr>
7. <http://forin.gr>
8. <http://imerisia.gr>
9. <http://express.gr>
10. <http://abcit.gr>
11. <http://liberal.gr>
12. <http://kathimerini.gr>
13. <http://naftemporiki.gr>
14. <http://tanea.gr>
15. <http://tesae.gr>
16. <http://dikaiologitika.gr>
17. <http://lobe.gr>
18. <http://capital.gr>
19. <http://newmoney.gr>
20. <http://tasisland.gr>
21. <http://iobe.gr>

### Παράρτημα III

Α. ΑΓΑΘΑ Οι δασμολογικές κλάσεις του Παραρτήματος αυτού τέθηκαν όπως αυτές αναφέρονται στη Συνδυασμένη Ονοματολογία του έτους 1996 (Κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 2448/ 95 της Επιτροπής της 10ης Οκτωβρίου 1995, ΕΕ L 259/ 95). 1. Άλογα, γαϊδούρια και μουλάρια κάθε είδους, βοοειδή, χοιροειδή, προβατοειδή και αιγοειδή, ζωντανά. Εξαιρούνται τα άλογα ιπποδρομιών (Δ.Κ. EX 0101, 0102, 0103 και 0104). 2. Πετεινοί, κότες, πάπιες, χήνες, γάλοι, γαλοπούλες και φραγκόκοτες, ζωντανά, κατοικίδια (Δ.Κ. 0105). 3. Κουνέλια κατοικίδια, περιστέρια, ορτύκια, φασιανοί, πέρδικες, λαγοί και λοιπά ζώα και πτηνά, ζωντανά, που προορίζονται κυρίως για την ανθρώπινη διατροφή. Ζώα που εκτρέφονται για τη γουνοποιία. Μέλισσες. Ακάρεα (έντομα που χρησιμοποιούνται στις καλλιέργειες αντί εντομοκτόνων) (Δ.Κ. EX 0106). 4. Κρέατα και παραπροϊόντα σφαγίων, βρώσιμα (Δ.Κ. 0201, 0202, 0203, 0204, 0205, 0206, 0207, 0208, 0209 και 0210). 5. Ψάρια και μαλακόστρακα, μαλάκια και άλλα ασπόνδυλα υδρόβια, με εξαίρεση τα ζωντανά ψάρια για διακόσμηση (Δ.Κ. EX 0301, 0302, 0303, 0304, 0305, 0306 και 0307). 6. Γάλα και προϊόντα γαλακτοκομίας. Αυγά πτηνών σε οποιαδήποτε μορφή. Μέλι φυσικό. Προϊόντα βρώσιμα ζωικής προέλευσης, που δεν κατονομάζονται ούτε περιλαμβάνονται αλλού (Δ.Κ. 0401, 0402, 0403, 0404, 0405, 0406, 0407, 0408, 0409 και 0410) 7. Έντερα, κύστες και στομάχια ζώων, ολόκληρα ή σε τεμάχια, άλλα από εκείνα των ψαριών. Προϊόντα ζωικής προέλευσης, που δεν κατονομάζονται ούτε περιλαμβάνονται αλλού. Ζώα μη ζωντανά των κεφαλαίων 1 ή 3, ακατάλληλα για τη διατροφή του ανθρώπου (ΔΚ 0504 και 0511) 8. Βολβοί, κρεμμύδια, κόνδυλοι, ρίζες βολβοειδείς και ριζώματα γενικά, σε φυτική νάρκη, σε βλάστηση ή σε άνθηση. Φυτά φυτωρίου, άλλα φυτά και ρίζες κичωρίου άλλες από τις ρίζες της κλάσης 1212. Άλλα φυτά ζωντανά (στα οποία περιλαμβάνονται και οι ρίζες τους), μοσχεύματα και μπόλια. Λευκό (φύτρα) μανιταριών (Δ.Κ. 0601 και 0602). 9. Άνθη και μπουμπούκια ανθέων, κομμένα, για ανθοδέσμες ή διακοσμήσεις, νωπά. Φυλλώματα, φύλλα, κλαδιά και άλλα μέρη φυτών, χωρίς άνθη ούτε μπουμπούκια ανθέων, και πρασινάδες, βρύα και λειχήνες, για ανθοδέσμες ή διακοσμήσεις, νωπά. (Δ.Κ. EX 0603 και EX 0604). 10. Λαχανικά, φυτά, ρίζες και κόνδυλοι, βρώσιμα (Δ.Κ. 0701, 0702, 0703, 0704, 0705, 0706, 0707, 0708, 0709, 0710, 0711, 0712, 0713 και 0714). 11. Καρποί και φρούτα βρώσιμα, φλούδες εσπεριδοειδών ή πεπονιών και καρπουζιών (Δ.Κ. 0801, 0802, 0803, 0804, 0805, 0806, 0807, 0808, 0809, 0810, 0811, 0812, 0813 και 0814). 12. Καφές, τσάι, ματέ και μπαχαρικά (Δ.Κ. 0901, 0902, 0903, 0904, 0905, 0906, 0907, 0908, 0909 και 0910). 13. Δημητριακά (Δ.Κ. 1001, 1002, 1003, 1004, 1005, 1006, 1007 και

1008). 14. Προϊόντα αλευροποΐας. Άμυλα κάθε είδους (Δ.Κ. 1101, 1102, 1103, 1104, 1105, 1106 και EX1108). 15. Σπέρματα και καρποί ελαιώδεις. Σπέρματα, σπόροι και διάφοροι καρποί (Δ.Κ. 1201, 1202, 1203, 1204, 1205, 1206, 1207, 1208 και 1209). 16. Αρτεμισία, βασιλικός, χαμομήλι, μαντζουράνα η κοινή, μολόχα, δενδρομολόχα, μέντα (δυόσμος) όλων των ποικιλιών, ρίγανη, δενδρολίβανο, φασκόμηλο, τσάϊ του βουνού, δίκταμο, φλαμούρι, ευκάλυπτος, λεβάντα, αγριάδα η ιαματική και λουΐζα, νωπά ή ξερά, έστω και κομμένα, σπασμένα ή σε σκόνη (Δ.Κ. EX 1211). 17. Χαρούπια, ζαχαρότευτλα, ζαχαροκάλαμα, νωπά, διατηρημένα με απλή ψύξη, κατεψυγμένα ή αποξηραμένα, έστω και σε σκόνη. Κουκούτσια και αμύγδαλα καρπών και άλλα φυτικά προϊόντα (στα οποία περιλαμβάνονται και ρίζες κιχωρίου, μη φρυγμένες, της ποικιλίας CICHORIIUM INTYBUS SATIVUM), που χρησιμεύουν κυρίως για διατροφή του ανθρώπου και που δεν κατονομάζονται ούτε περιλαμβάνονται αλλού (Δ.Κ. EX 1212). 18. Άχυρα και φλοιοί ακατέργαστων δημητριακών, έστω και τεμαχισμένα, αλεσμένα, συμπιεσμένα ή συσσωματωμένα με μορφή σβόλων. Γογγύλια Σουηδίας (γογγυλοκράμβες), τεύτλα κτηνοτροφικά, ρίζες κτηνοτροφικές, χορτονομές (FOIN, LUZERNE), τριφύλλια, κτηνοτροφικά λάχανα, χορτονομές λούπινου, βίκου και παρόμοια κτηνοτροφικά προϊόντα, έστω και συσσωματωμένα με μορφή σβόλων (Δ.Κ. 1213 και 1214). 19. Μαστίχα (λευκή ή μη), ακατέργαστη ή κατεργασμένη. Πηκτικές ύλες, πηκτινικές και πηκτικές ενώσεις (Δ.Κ. EX 1301 και EX 1302). 20. Σογιέλαιο, αραχιδέλαιο, λάδι ηλιοτροπίου (ηλιανθέλαιο), λάδι βαμβακιού (βαμβακέλαιο), καλαμποκέλαιο, σησαμέλαιο και τα κλάσματά τους, έστω και εξευγενισμένα, αλλά όχι χημικώς μετασχηματισμένα (Δ.Κ. 1507, 1508, EX 1512 και EX 1515). 21. Ελαιόλαδο και τα κλάσματα του, έστω και εξευγενισμένα, αλλά όχι χημικώς μετασχηματισμένα. Άλλα λάδια και τα κλάσματά τους, που παίρνονται αποκλειστικά από ελιές, έστω και εξευγενισμένα, αλλά όχι χημικώς μετασχηματισμένα και μείγματα από αυτά τα λάδια ή τα κλάσματα με λάδια ή κλάσματα της κλάσης 1509 (Δ.Κ. 1509 και 1510). 22. Λίπη και λάδια ζωικά ή φυτικά και τα κλάσματα τους, μερικώς ή ολικώς υδρογονωμένα, έστω και εξευγενισμέ-να, αλλά όχι αλλιώς παρασκευασμένα. Μαργαρίνη. Μείγματα ή παρασκευάσματα βρώσιμα από λίπη ή λάδια ζωικά ή φυτικά ή από τα κλάσματα διαφόρων λιπών ή λαδιών του κεφαλαίου 15 (Δ.Κ. EX 1516 και 1517). 23. Παρασκευάσματα κρεάτων, ψαριών ή μαλακοστράκων, μαλακίων ή άλλων ασπόνδυλων υδροβίων (Δ.Κ. 1601, 1602, 1603, 1604 και 1605). 24. Ζάχαρα και ζαχαρώδη παρασκευάσματα (Δ.Κ. 1701, 1702, 1703 και 1704). 25. Κακάο και παρασκευάσματα αυτού (Δ.Κ. 1801, 1802, 1803, 1804, 1805 και 1806). 26. Παρασκευάσματα με βάση τα δημητριακά, τα



αλεύρια, τα άμυλα κάθε είδους ή το γάλα. Είδη ζαχαροπλαστικής (Δ.Κ. 1901, 1902, 1903, 1904 και 1905). 27.Παρασκευάσματα λαχανικών, καρπών και φρούτων ή άλλων μερών φυτών, εκτός των χυμών (Δ.Κ. 2001, 2002, 2003, 2004, 2005, 2006, 2007 και 2008). 28.Διάφορα παρασκευάσματα διατροφής. Εξαιρούνται τα σύνθετα αλκοολούχα παρασκευάσματα, άλλα από εκείνα που γίνονται με βάση ευώδεις ουσίες, των τύπων που χρησιμοποιούνται για την παρασκευή ποτών, καθώς και τα έτοιμα ροφήματα και παρόμοια είδη (Δ.Κ. 2101, 2102, 2103, 2104, 2105 και EX2106). 84 29.Νερά, στα οποία περιλαμβάνονται και τα φυσικά ή τεχνητά μεταλλικά νερά, χωρίς προσθήκη ζάχαρης ή άλλων γλυκαντικών ούτε αρωματισμένα, μη αεριούχα (Δ.Κ. EX 2201). 30..... 31.Ξύδια και υποκατάστατα αυτών βρώσιμα που λαμβάνονται από οξικό οξύ (Δ. Κ. 2209). 32.Υπολείμματα και απορρίμματα των βιομηχανιών ειδών διατροφής. Τροφές παρασκευασμένες για ζώα (Δ. Κ. 2301, 2302, 2303, 2304, 2305, 2306, 2307, 2308 και 2309). 33.Αλάτι (στο οποίο περιλαμβάνεται και το επιτραπέζιο και μετουσιωμένο αλάτι), έστω και σε υδατικό διάλυμα ή με προσθήκη αντισυσσωματικών ουσιών ή ουσιών που εξασφαλίζουν την καλή ρευστότητα. Θαλάσσιο νερό (Δ. Κ. EX2501). 34.Ραδιενεργά στοιχεία και ισότοπα και ενώσεις ραδιενεργές, άλλες από εκείνες των διακρίσεων 284410, 284420 ή 284430, (Δ.Κ. EX 2844). 35.Σορβιτόλη, D-Γλυκικόλη, Γλουταμινικό οξύ και τα άλατα του. Ζαχαρίνη και τα άλατα της. Ινοσινικό οξύ (Δ.Κ. EX 2905, EX 2922, EX 2925, EX 2934 και EX 3824). 36.Φαρμακευτικά προϊόντα και παρασκευάσματα. Φαρμακευτικά είδη. Γάζα για την επίδεση τραυμάτων, υδρόφιλη, από ύφασμα από βαμβάκι, λευκασμένο, απλής ύφανσης, με βάρος που δεν υπερβαίνει τα 100 γραμμάρια ανά τετραγωνικό μέτρο, σε τεμάχια με πλάτος μέχρι 0,90 μέτρα και μήκος μέχρι 100 μέτρα, κατ' ανώτατο όριο (Δ.Κ. 3001, 3002, 3003, 3004, 3005 και 3006 και EX 5208). Προκειμένου για τα φάρμακα για την ιατρική του ανθρώπου των δασμολογικών κλάσεων 3003 και 3004 και τα εμβόλια για την ιατρική του ανθρώπου της δασμολογικής κλάσης 3002, ο συντελεστής του φόρου μειώνεται κατά 50%. 37.Λιπάσματα (Δ.Κ. 3101, 3102, 3103, 3104 και 3105). 38.Μείγματα ευωδών ουσιών και μείγματα (στα οποία περιλαμβάνονται τα αλκοολούχα διαλύματα) με βάση μία ή περισσότερες από αυτές τις ουσίες, των τύπων που χρησιμοποιούνται για τις βιομηχανίες ειδών διατροφής (Δ.Κ. EX3302). 39.Εντομοκτόνα, ποντικοφάρμακα, μυκητοκτόνα, ζιζανιοκτόνα, ανασχετικά της βλάστησης και ρυθμιστικά της ανάπτυξης των φυτών, απολυμαντικά και παρόμοια προϊόντα που παρουσιάζονται σε μορφές ή συσκευασίες για τη λιανική πώληση ή ως παρασκευάσματα. Εξαιρούνται τα εντομοαπωθητικά, τα απολυμαντικά για οικιακές χρήσεις, τα εντομοκτόνα και

κατσαριδοκτόνα που παρουσιάζονται σε φιάλες με προωθητικό αέριο ή σε σκόνη για οικιακές χρήσεις (Δ. Κ. ΕΧ 3808). 40. Προφυλακτικά από καουτσούκ (Δ.Κ. ΕΧ4014). 41. Καυσόξυλα σε κυλίνδρους, κούτσουρα, μικρά κλαδιά, δεμάτια ή με παρόμοιες μορφές (Δ.Κ. ΕΧ 4401). 42. Πετσέτες (σερβιέτες) και ταμπόν υγείας και παρόμοια με αυτά είδη υγιεινής προστασίας της γυναίκας, από χαρτί, από βάτες ή από τύρφη (Δ. Κ. ΕΧ4818, ΕΧ5601 και ΕΧ6815). 43. Βιβλία, φυλλάδια και παρόμοια έντυπα, έστω και σε ξεχωριστά φύλλα. Εφημερίδες και περιοδικές εκδόσεις τυπωμένες, έστω και εικονογραφημένες ή με διαφημίσεις. Λευκώματα ή βιβλία με εικόνες και λευκώματα για ιχνογράφηση ή χρωματισμό, για παιδιά. Μουσική χειρόγραφη ή τυπωμένη, εικονογραφημένη ή μη, έστω και δεμένη. Χαρτογραφικά τεχνουργήματα κάθε είδους, στα οποία περιλαμβάνονται και οι χάρτες τοίχου, τα τοπογραφικά σχέδια και οι υδρόγειες σφαίρες, τυπωμένα (Δ.Κ. 4901, 4902, 4903, 4904 και 4905). Προκειμένου για τα βιβλία της δασμολογικής κλάσης 4901, τα βιβλία με εικόνες για παιδιά της δασμολογικής κλάσης 4903 και τις εφημερίδες και περιοδικές εκδόσεις της δασμολογικής κλάσης 4902, ο συντελεστής του φόρου μειώνεται κατά 50%. 85 44. Ειδικές ανυψωτικές συσκευές (σκάλες, ανελκυστήρες, μηχανήματα ανεβοκατεβάσματος αναπήρων και παρόμοια), που χρησιμοποιούνται για την εξυπηρέτηση αναπήρων (Δ.Κ. ΕΧ 8428). 45. Γραφομηχανές με χαρακτήρες BRAILLE και ειδικές ηλεκτρονικές γραφομηχανές (ηλεκτρονικές συσκευές επικοινωνίας τσέπης), για ανάπηρα πρόσωπα (Δ.Κ. ΕΧ 8469). 46. Αυτοκίνητα οχήματα και ντουρλή, που προορίζονται για τη μεταφορά δέκα προσώπων ή περισσότερων συμπεριλαμβανομένου και του οδηγού ειδικά κατασκευασμένα ή διασκευασμένα για τη μεταφορά αναπήρων και ατόμων με ειδικές ανάγκες, των οποίων οι ειδικές θέσεις καλύπτουν τουλάχιστον το 60% του συνόλου των θέσεων, εφόσον αγοράζονται, εισάγονται ή αποκτώνται από άλλο κράτος-μέλος της Κοινότητας από Ν.Π.Δ.Δ. ή Ν.Π.Ι.Δ., που ασχολούνται με την εκπαίδευση, προστασία και περίθαλψη των ατόμων αυτών. (Δ. Κ. ΕΧ 8702). 47. Αμαξάκια τύπου πολυθρόνας και άλλα οχήματα για αναπήρους, έστω και με κινητήρα ή άλλο μηχανισμό προώθησης, ανταλλακτικά αναπηρικού αμαξιδίου και ερεσίνωτο (Δ.Κ. 8713 και ΕΧ 8714). 48. Αντισυλληπτικές συσκευές που ονομάζονται «ενδομήτρια αντισυλληπτικά», αυτολιπταιόμενοι καθετήρες, καθετήρες κεντρικοί για αιμοκάθαρση, καθετήρες σίτισης, καθετήρες περιτοναϊκής, καθετήρες κύστεως υπερειδικές, σύριγγες σίτισης, πιεσόμετρα ομιλούντα, βελόνες (για τις πένες ινσουλίνης), βελόνες τεχνητού νεφρού (Δ.Κ. ΕΧ 9018). 49. Είδη και συσκευές ορθοπεδικής, στα οποία περιλαμβάνονται και οι ιατροχειρουργικές ζώνες και επίδεσμοι και οι πατερίτσες. Νάρθηκες,

υποστηρίγματα και άλλα είδη και συσκευές για κατάγματα. Είδη και συσκευές προσθέσεως. Συσκευές για τη διευκόλυνση της ακοής στους κουφούς και άλλες συσκευές που κρατιούνται με το χέρι, φέρονται από τα πρόσωπα ή εισάγονται στον ανθρώπινο οργανισμό, με σκοπό την αναπλήρωση μιας έλλειψης ή τη θεραπεία μιας αναπηρίας. Συσκευές έκχυσης ινσουλίνης. Εξαιρούνται τα μέρη και εξαρτήματα των παραπάνω αγαθών (Δ.Κ. EX 9021) 50. Η παράδοση νερού. 51. Η παράδοση αγαθών από φιλανθρωπικούς οργανισμούς, που ενεργείται στα πλαίσια κοινωνικής πρόνοιας, εφόσον οι πράξεις αυτές δεν καλύπτονται από το άρθρο 22. 52. Παράδοση κατοικιών, που πραγματοποιείται στα πλαίσια κοινωνικής πολιτικής. 53. Η εισαγωγή αντικειμένων τέχνης, συλλογών ή αρχαιοτήτων (Δ.Κ. 9701, 9702, 9703, 9704, 9705 και 9706). 54. Η παράδοση αντικειμένων καλλιτεχνικής αξίας των παραγράφων 1, 2, και 3 του Κεφαλαίου Α' του Παραρτήματος V του παρόντος νόμου, εφόσον πραγματοποιείται από τον ίδιο το δημιουργό τους ή τους διαδόχους του. 55. Ηλεκτρική ενέργεια (Δ.Κ. 2716), το φυσικό αέριο (Δ.Κ. 2711), καθώς και θέρμανση μέσω δικτύου (τηλεθέρμανση). 56. Ανωψωτικό τουαλέτας (Δ.Κ. EX 3922), μπανιέρες για ανάπηρους (Δ.Κ. EX 3922, 6910, 7324), στηθόδεσμος μαστεκτομής - μαγιώ μαστεκτομής (Δ.Κ. EX 6212, 6112, 6211), προγράμματα για ηλεκτρονικούς υπολογιστές (jaws, superpona, hall, φωναισθησίας, file reader) (Δ.Κ. EX 8524), εκτυπωτές Braille (Δ.Κ. EX 8471), ρολόγια χειρός (Braille) (Δ.Κ. EX 9102), πινακίδες γραφής (Braille), μέτρα (Braille) (Δ.Κ. EX 9017), μπαστούνια (λευκά και ηλεκτρονικά) (Δ.Κ. EX 6602), κασετόφωνα με 4 tracks (Braille) (Δ.Κ. EX 8519 και EX 8520), ταινίες μέτρησης σακχάρου (Δ.Κ. EX 3822), τα οποία προορίζονται για την εξυπηρέτηση ατόμων με ειδικές ανάγκες. 57. Καθίσματα μπάνιου, αντλία αποσιδήρωσης για μεσογειακή αναιμία, σύστημα 86 τραχειοστομίας - τραχειοσωλήνες - φίλτρα, περπατούρα, τρίποδο, σύστημα φωτεινής ειδοποίησης, δέκτης φωτεινών σημάτων, Braille display, scanner, Braille note taker, προγράμματα κινητών τηλεφώνων σε ελληνική και ξένη έκδοση (mobile speak, speaking phone), πλαίσια γραφής για άτομα με μειωμένη όραση (Braille), κάλτσες ΑΓ. ή Κ.Γ., κάλτσες κολοβώματος, φίλτρα αιμοκάθαρσης, αιμοδιήθησης, αιμοδιαδιήθησης και πλασμαφαίρεσης, γραμμές αιμοκάθαρσης, αιμοδιήθησης, αιμοδιαδιήθησης και πλασμαφαίρεσης, σάκοι περισυλλογής υγρού προετοιμασίας φίλτρων, Y-connectors, σετ φλεβοκέντησης κατά την αιμοκάθαρση, φύσιγγες διπτανθρακικών, συνδετικό από τιτάνιο, γραμμή σύνδεσης και αποχέτευσης, σάκοι αποχέτευσης, κασέτες σύνδεσης, Clamp (λαβίδες), βαλίτσα περιτοναϊκής κάθαρσης (SMART PD CASE), αναλώσιμο υλικό για κολοστομίες, τα οποία προορίζονται για την εξυπηρέτηση ατόμων με

ειδικές ανάγκες. Β. ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ 1. Η μεταφορά προσώπων και των αποσκευών τους. 2. Τα εισιτήρια για θέατρα, κινηματογράφους, συναυλίες, αθλητικές εκδηλώσεις, τσίρκα, πανηγύρια, λούνα-πάρκ, ζωολογικούς κήπους, εκθέσεις και παρόμοιες πολιτιστικές εκδηλώσεις. Προκειμένου για εισιτήρια θεατρικών παραστάσεων, ο συντελεστής μειώνεται κατά 50%. Τέλη για τη λήψη ραδιοτηλεοπτικών εκπομπών. 3. Οι υπηρεσίες που παρέχονται από συγγραφείς, συνθέτες, καλλιτέχνες και ερμηνευτές έργων τέχνης, καθώς και τα δικαιώματα αυτών, εφόσον δεν απαλλάσσονται με το άρθρο 22. 4. Η παροχή υπηρεσιών για τη γεωργική παραγωγή. 5. Διαμονή σε ξενοδοχεία και παρόμοιους χώρους, συμπεριλαμβανομένης και της παροχής καταλύματος διακοπών και της μίσθωσης χώρου σε κατασκήνωση ή κάμπινγκ για τροχόσπιτα. Για τις υπηρεσίες της περίπτωσης αυτής, ο συντελεστής του φόρου μειώνεται κατά 50% 6..... 7..... 8. Η παροχή υπηρεσιών από φιλανθρωπικούς οργανισμούς ή από οίκους ευγηρίας που ενεργείται στα πλαίσια της κοινωνικής πρόνοιας, εφόσον δεν καλύπτονται με το άρθρο 22. 9. Υπηρεσίες γραφείων κηδειών και επιχειρήσεων αποτέφρωσης νεκρών, καθώς και η παράδοση των συναφών ειδών. 10. Η παροχή ιατρικών και οδοντιατρικών υπηρεσιών, εφόσον αυτές δεν απαλλάσσονται με το άρθρο 22. 11. Οι υπηρεσίες οδοκαθαρισμού, αποκομιδής, ταφής και ανακύκλωσης απορριμμάτων καθώς και επεξεργασίας αποβλήτων, εκτός από αυτές που παρέχονται από τα πρόσωπα που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 3. 12. Η επισκευή των αγαθών που αναφέρονται στις παραγράφους 44, 45, 47 και 49 της κατηγορίας "ΑΓΑΘΑ" του Παραρτήματος αυτού. 13. Εργασίες της περίπτωσης ε' της παραγράφου 2 του άρθρου 8, εφόσον το παραγόμενο, κατασκευαζόμενο ή συναρμολογούμενο αγαθό περιλαμβάνεται στην κατηγορία "ΑΓΑΘΑ" του Παραρτήματος αυτού. Ειδικά, προκειμένου για εργασίες του προηγούμενου εδαφίου για τα βιβλία της δασμολογικής κλάσης 4901 και τις εφημερίδες και περιοδικές εκδόσεις της δασμολογικής κλάσης 4902, ο συντελεστής του φόρου μειώνεται κατά 50%. 87 14. Επιδιορθώσεις και μετατροπές ενδυμάτων και υφασμάτων ειδών οικιακής χρήσης. 15. Παροχή υπηρεσιών κατ' οίκον φροντίδας, παιδιών, ηλικιωμένων, ασθενών και ατόμων με ειδικές ανάγκες γενικά. 16. Επισκευής ποδηλάτων, υποδημάτων και δερματίνων ειδών. 17. Ανακαίνιση και επισκευή παλαιών ιδιωτικών κατοικιών, εξαιρουμένων των υλικών των οποίων η αξία υπερβαίνει το ποσό που προβλέπεται από την περίπτωση δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 3 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (π.δ.186/1992 ΦΕΚ 84 Α').