



ΠΕΡΙΟΔΙΚΗ ΔΗΛΩΣΗ Φ.Γ.Α.

Για υποκείμενους με Α' κατηγ. βιβλία ΚΒΣ (τεκμαρτό καθεστώς ΦΠΑ).

Έκτακτη δήλωση των υποκειμένων αυτών.

Επέχει θέση και ΑΠΟΔΕΙΚΤΙΚΟΥ ΕΙΣΠΡΑΞΗΣ, αν δεν εκδίδεται μηχανογραφικά.

Υποβάλλεται σε δύο (2) αντίτυπα.

ΑΡΙΘΜΟΣ ΔΗΛΩΣΗΣ	003	ΑΡΙΘΜΟΣ	ΕΤΟΣ
ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΥΠΟΒΟΛΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ	004		
ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΙΣΠΡΑΞΗΣ Ή ΠΑΡΑΛΑΒΗΣ	005		



ΑΛΕΞΑΝΔΡΕΙΟ ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ

ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ (Διαγραμμίστε με x)

ΤΡΙΜΗΝΟ 008 1 2 3 4

ΕΙΔΟΣ ΔΗΛΩΣΗΣ				ΔΗΛΩΣΗ (Διαγραμμίστε με x)		
010	ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΤΙΚΗ	ΑΝΑΚΛΗΤΙΚΗ	011	ΜΕ ΕΠΙΦΥΛΑΞΗ	012	ΟΡΙΣΤΗ ΑΠΑΛΓΗΣ
	1	2			3	6 7

Αν διαγραμμίστηκε ο κωδ. 012-3 αναφέρατε: Είδος απαλλαγής/Ετος/Αρ. πρωτ. αρχικής αίτησης

013

Α. ΠΙΝΑΚΑΣ ΜΕ ΤΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΟΥ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟΥ ΣΤΟ ΦΟΡΟ Ή ΛΗΠΤΗ

101	ΕΠΩΝΥΜΟ Ή ΕΠΩΝΥΜΙΑ	103	ΟΝΟΜΑ ΠΑΤΕΡΑ	104	ΤΙΤΛΟΣ
102	ΟΝΟΜΑ				
105	Δ/ΝΣΗ: ΟΔΟΣ ΑΡΙΘΜΟΣ Ή ΤΟΠΟΘΕΣΙΑ - ΧΩΡΙΟ	106	ΔΗΜΟΣ Ή ΚΟΙΝΟΤΗΤΑ	107	ΤΑΧΥΚΩΔ ΤΗΛΕΦΩΝΟ ΚΩΔΙΚΟΣ ΑΡΙΘΜΟΣ
108	Α.Φ.Μ.	Τ Α Υ Τ Ο Τ Η Τ Α		Πραγματοποιούνται ενδοκατασκευές συναλλαγές:	
		ΕΙΔΟΣ	109	ΑΡΙΘΜΟΣ	110

Πτυχιακή εργασία :

Β. ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΚΡΟΩΝ - ΕΙΣΡΟΩΝ μετά την αφαίρεση (κατά συντελεστή) των επιστροφών - εκπτώσεων.

ΕΚΡΟΕΣ φορολογητέες (πωλήσεις αγαθών, παροχή υπηρεσιών κλπ), ΕΝΔΟΚ ΑΠΟΚΤ. & ΠΡΑΞ. ΛΗΠΤΗ	ΣΥΝΤ. ΦΠΑ %	ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ που αναλογεί	Β	ΕΙΣΡΟΕΣ φορολογητέες (αγορές, εισαγωγές κλπ), ΕΝΔΟΚ ΑΠΟΚΤΗΤΩΝ, ΑΠΟΚΤΗΤΩΝ Ή ΠΡΑΞ. ΛΗΠΤΗ	ΣΥΝΤ. ΦΠΑ %	ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΡΟΩΝ που αναλογεί
I. ΕΚΡΟΕΣ, ΟΚ ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ ΠΡΑΞΕΙΣ ΛΗΠΤΗ σε τμήτ. Ελλάδα εκτός τα νησιά Αιγαίου.	301	331		I. ΕΙΣΡΟΕΣ, ΕΝΔΟΚ ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ, ΕΙΣΑΓΟΓΕΣ ΚΑΙ ΠΡΑΞΕΙΣ ΛΗΠΤΗ στη λοιπή Ελλάδα εκτός από τα νησιά Αιγαίου	351	371
	302	4,5 332			352	4,5 372
	303	19 333			353	19 373
II. ΕΚΡΟΕΣ, ΟΚ ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ ΠΡΑΞΕΙΣ ΛΗΠΤΗ σε νησιά Αιγαίου από λοιπή Ελλάδα εκτός τα νησιά αυτά.	304	6 334		II. ΕΙΣΡΟΕΣ, ΕΝΔΟΚ ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ, ΕΙΣΑΓΟΓΕΣ ΚΑΙ ΠΡΑΞΕΙΣ ΛΗΠΤΗ στα νησιά Αιγαίου	354	6 374
	305	3 335			355	3 375
	306	13 336			356	13 376
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΩΝ ΕΚΡΟΩΝ	307	ΣΥΝ. ΦΟΡ. 337		Δαπάνες, γεν. εξοδα φορολογητέα	357	ΦΠΑ ΔΑΠ. 377
Εκροές φορολογητέες εκτός Ελλάδας, δικαιώμα έκπτωσης	308			ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ	358	ΣΥΝ. ΦΟΡ. 378
Εκροές παραδ., εξαγωγές εκροές απαλλες & εξαιρ. δικαιώμα έκπτωσης	310			ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΑ ΠΟΣΑ ΣΤΟ ΣΥΝΟΛΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ		
ΣΥΝΟΛΟ ΕΚΡΟΩΝ	311			Πιστωτικό υπόλοιπο προηγ. φορ. περιόδου & λοιπά προστιθέμενα	401	
				Χρεωτικό υπόλοιπο προηγ. φορ. περιόδου & λοιπά αφαιρούμενα	402	
				Χρεωτικό μέχρι 3€ προηγ. φορ. περιόδου & λοιπά αφαιρούμενα	403	
ΕΙΔΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ				ΑΦΑΙΡΟΥΜΕΝΑ ΠΟΣΑ ΑΠΟ ΤΟ ΣΥΝΟΛΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ		
Συνολικές ενδοκοινοτικές αποκτήσεις				Χρεωτικό μέχρι 3€ προηγ. φορ. περιόδου & λοιπά αφαιρούμενα	411	
1		343			412	
Συνολικές ενδοκοινοτικές παραδόσεις				ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	420	
2		344				

ΕΙΣΗΓΗΤΕΣ : 1) ΑΝΑΣΤΑΣΙΑΔΗΣ ΝΙΚΟΛΑΟΣ

2) ΓΚΑΝΟΓΛΟΥ ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΟΣ

3) ΠΟΛΥΖΩΝΗΣ ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΟΣ

4) ΧΑΡΑΛΑΜΠΙΔΗΣ ΑΡΙΣΤΕΙΔΗΣ

ΕΠΟΠΤΗΣ : ΒΑΡΒΑΣΟΥΔΗΣ ΔΗΜΗΤΡΗΣ

ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	501	ΧΡΕΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	511	Σε περίπτωση που η δήλωση παραλαμβάνεται χειρόγραφα, συμπληρώστε ολογράφως το σύνολο για καταβολή σε ΕΥΡΩ.
ΠΟΣΟ για έκπτωση	502	ΠΡΟΣΑΥΞΕΣΗ % εκπρόθ. υποβολής	512	
ΠΟΣΟ για επιστροφή	503	ΣΥΝΟΛΟ για καταβολή	513	

ΣΗΜΕΙΩΣΕΙΣ:

ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ , ΟΚΤΩΒΡΙΟΣ 2009

Ο ΔΗΛΩΝ	Ο ΛΟΓΙΣΤΗΣ	Ο ΠΑΡΑΛΑΒΩΝ	Ο ΤΑΜΙΑΣ
---------	------------	-------------	----------

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΕΙΣΑΓΩΓΗ	4
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο : ΕΝΝΟΙΕΣ Φ.Π.Α. - ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ	5
1.1 Ιστορική Ανάδρομη	5
1.2 Χαρακτηριστικά του Φ.Π.Α.	5
1.3 Διακρίσεις Φόρων	9
1.4 Δομή και περιεχόμενο του Φ.Π.Α.	11
1.5 Δικαιολογητική βάση επιβολής του φόρου	13
1.6 Ο Νόμος περί επιβολής του Φ.Π.Α. ως νόμος δημοσίας τάξης	13
1.7 Βασικές Έννοιες: Φορολογική βάση, φορολογούμενη μονάδα και φορολογικός συντελεστής	14
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο : ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΑΓ ΑΘΩΝ - ΑΚΙΝΗΤΩΝ - ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	15
2.1 Συναλλαγές Αγαθών	15
2.2 Παράδοση Ακινήτου	21
2.3 Παροχή Υπηρεσιών	23
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο : ΤΕΛΩΝΕΙΑΚΑ ΚΑΘΕΣΤΩΤΑ	27
3.1 Έννοια - Ορισμός	27
3.2 Επισημάνσεις - Παρατηρήσεις	28
3.3 Παραδείγματα - δηλώσεις	29
3.4 Νομικό πλαίσιο	30
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο : ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ - ΕΙΣΑΓΩΓΗ	31
4.1 Ορισμός	31
4.2 Πότε γεννιέται η φορολογική υποχρέωση στις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών	34
4.3 Ποια είναι η φορολογητέα αξία στις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών	35
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5^ο : ΚΑΙΝΟΥΡΙΑ ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΑ	35
5.1 Ορισμός Έννοια	35
5.2 Παρατηρήσεις - Επισημάνσεις	36
5.3 Παραδείγματα - Δηλώσεις	37
5.4 Νομικό πλαίσιο	45
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6^ο : ΤΟΠΟΣ ΠΑΡΑΔΟΣΗΣ ΑΓΑΘΩΝ - ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	45
6.1 Τόπος Παράδοσης Αγαθών	45
6.2 Τόπος Παροχής Υπηρεσιών	51
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7^ο : ΤΡΙΓΩΝΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ	58
7.1 Γενικά	58
7.2 Νομικό Πλαίσιο	59
7.3 Τριγωνικές ενδοκοινοτικές αποκτήσεις	59
7.4 Τριγωνικές ενδοκοινοτικές παραδόσεις	63

7.5 Άλλες τριγωνικές συναλλαγές	66
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8° : ΕΙΔΙΚΕΣ ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ	72
8.1 Γενικά - Έννοια - Ορισμοί	72
8.2 Παρατηρήσεις - Επισημάνσεις	73
8.3 Περιπτώσεις ειδικών απαλλαγών	74
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 9° : ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΑΝΤΙΠΡΟΣΩΠΟΣ - ΕΚΠΡΟΣΩΠΟΣ	79
9.1 Ορισμός	79
9.2 Πράξεις που απαιτείται ο ορισμός φορολογικού αντιπροσώπου ή λήψη ΑΦΜ:	80
9.3 Πράξεις που δεν απαιτείται ο ορισμός φορολογικού αντιπροσώπου ή λήψη ΑΦΜ	81
9.4 Μη ορισμός φορολογικού αντιπροσώπου στην Ελλάδα	81
9.5 Παραδείγματα	81
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 10° : ΑΝΑΚΥΚΛΩΣΙΜΑ ΑΠΟΡΡΙΜΜΑΤΑ	83
10.1 Γενικά	83
10.2 Έννοια των ανακυκλώσιμων απορριμμάτων	83
10.3 Αντικείμενο του φόρου	86
10.4 Συντελεστής ΦΠΑ	87
10.5 Υποχρεώσεις των υποκείμενων στο φόρο	87
10.6 Μεταβατικές διατάξεις	89
10.7 Επιστροφή Φ.Π.Α	89
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 11° : ΑΠΑΛΛΑΓΗ ΑΓ ΑΘΩΝ ΕΠΕΝΔ ΥΣΗΣ	90
11.1 Ορισμός - Έννοια	90
11.2 Παρατηρήσεις - Επισημάνσεις	91
11.3 Παραδείγματα - Δηλώσεις	92
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 12ο : ΚΩΔΙΚΑΣ Φ.Π.Α	94
12.1 Πεδίο Εφαρμογής	94
12.2 Φορολογητέες πράξεις	95
12.3 Απαλλαγές από το φόρο	100
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ	105
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ	106
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	114

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Η εργασία αυτή αναφέρεται στην εφαρμογή του ΦΠΑ στην Ελλάδα και ολοκληρώθηκε ύστερα από πολύμηνη προσπάθεια.

Σκοπός της εργασίας αυτής είναι η ευκολότερη κατανόηση και λύση των προβλημάτων που μπορεί να συναντήσει ένα άτομο καθημερινά σε θέματα που αφορούν το ΦΠΑ. Η εργασία απευθύνεται τόσο σε άτομα καταρτισμένα στο χώρο των οικονομικών όσο και σε άτομα που επιδιώκουν να μπουν στο χώρο αυτό και να τους βοηθήσουν να διευρύνουν τις γνώσεις τους.

Η εργασία μας ολοκληρώθηκε με τη βοήθεια, τη συνεργασία και την αμέριστη συμπαράσταση του καθηγητή μας κυρίου Βαρβασούδη Δημήτριου ο οποίος μας βοήθησε να ξεπεράσουμε οποιοδήποτε προβληματισμό και δυσκολία προέκυψε. Χωρίς τη βοήθειά του η εργασία αυτή δε θα είχε τη σημερινή της εικόνα.

Τέλος θέλουμε να ευχαριστήσουμε τις οικογένειες μας για τη στήριξη τους μέχρι την ολοκλήρωση της εργασίας αυτής.



ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο: ΕΝΝΟΙΕΣ Φ.Π.Α. - ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ

1.1 Ιστορική Ανάδρομη

Ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας εισήχθη και εφαρμόστηκε στην Ελλάδα την 01/01/1987 με το Ν. 1642/86 (Φ.Ε.Κ. 125Α/21-08-1986) σε υλοποίηση σχετικής υποχρέωσης, που ανέλαβε η χώρα μας με τη Συνθήκη Προσχώρησης της Ελλάδας στις Ευρωπαϊκές Οικονομικές Κοινότητες, η οποία κυρώθηκε με το Ν. 945/1979. Ο αρχικός αυτός νόμος τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε στη συνέχεια με διάφορους νόμους. Με το νόμο Ν. 2859/00 (Φ.Ε.Κ. 248Α/07-11-2000) κωδικοποιήθηκαν όλες οι ισχύουσες διατάξεις σε ένα ενιαίο κείμενο (Κώδικας ΦΠΑ).

Με την εισαγωγή του Φ.Π.Α. στη χώρα μας από 1^{ης} Ιανουαρίου 1987 καταργήθηκαν οι έμμεσοι φόροι (χαρτόσημο, φόρος κύκλου εργασιών κ.λπ.) που επιβάλλονταν μέχρι την 31-12-1986 στις ίδιες πράξεις, οι οποίες αποτελούν σήμερα το αντικείμενο του φόρου αυτού.

Η εισαγωγή του Φ.Π.Α. στη χώρα μας, η οποία αποτελεί μια από τις μεγαλύτερες φορολογικές μεταρρυθμίσεις που έγιναν στην Ελλάδα κατά τη μεταπολεμική περίοδο, έπρεπε να είχε πραγματοποιηθεί την 1^η Ιανουαρίου 1984. Επειδή όμως η εφαρμογή του εν λόγω φόρου την ημερομηνία αυτή θα προσέκρουε σε δυσκολίες τεχνικού χαρακτήρα τόσο για την Διοίκηση, όσο και για τους υποκείμενους στο φόρο φορολογούμενους, η Ελλάδα ζήτησε και πήρε αναβολή, για την εφαρμογή του φόρου αυτού την 1^η Ιανουαρίου 1987. Έτσι εκδόθηκε ο Νόμος 1642/1986 « Για την εφαρμογή του φόρου προστιθέμενης αξίας και άλλες διατάξεις » (Φ.Ε.Κ. 125Α/21-08-1986), με έναρξη ισχύος του την 1^η Ιανουαρίου 1987, ο οποίος, αφού τροποποιήθηκε δια σειράς νομοθετήσεων, κωδικοποιήθηκε, τελικά, με το Νόμο 2859/2000 « Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας » (Φ.Ε.Κ. 248 Α/07-11-2000), οι διατάξεις του οποίου αποτελούν σήμερα τις ισχύουσες στη χώρα μας διατάξεις του φόρου προστιθέμενης αξίας.



1.2 Χαρακτηριστικά του Φ.Π.Α.

1.2.1 Είναι φόρος του Κράτους

1. Στα σύγχρονα Κράτη ο φόρος αποτελεί την κύρια, τακτική και κανονική πηγή εσόδων, δια των οποίων αυτά καλύπτουν τις κάθε φύσης δαπάνες τους, που πραγματοποιούνται στα πλαίσια των υπηρεσιών, που προσφέρουν, ως εκ το προορισμού τους, στους πολίτες τους. Φόρος δεν είναι η αναγκαστική παροχή των πολιτών προς το Κράτος, η οποία επιβάλλεται μονομερώς απ' αυτό στους πολίτες του, χωρίς ειδικό αντάλλαγμα, για την εκπλήρωση των κρατικών σκοπών.

2. Στους φόρους του Κράτους, κατά την προεκτεθείσα έννοια, εμπίπτει αναμφιβόλως και ο φόρος προστιθέμενης αξίας. Αυτό προκύπτει και από τη διάταξη του άρθρου 1 περί Φ.Π.Α. Ν.2859/2000, η οποία ορίζει, ότι «επιβάλλεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου αυτού, φόρος με την ονομασία « φόρος προστιθέμενης αξίας ». Ο φόρος αυτός εμφανίζεται στον Προϋπολογισμό του Κράτους με ίδιο κωδικό αριθμό εσόδου.

1.2.2 Είναι φόρος έμμεσος

1. Κατά το κρατούν σύστημα φορολογίας, οι φόροι διακρίνονται σε άμεσους και έμμεσους. Βάσει του φορολογικού κριτηρίου, άμεσοι φόροι είναι αυτοί που επιβάλλονται επί περιουσιακών στοιχείων, τα οποία έχουν διαρκή χαρακτήρα (π.χ. μισθώματα ακινήτων, κέρδη επιχειρήσεων κ.λπ.), ενώ έμμεσοι είναι αυτοί, που πλήττουν τις καταρτιζόμενες πράξεις ή συναλλαγές, συμπτωματικές ή μεταβατικές.

2. Ο φόρος προστιθέμενης αξίας κατατάσσεται αναμφιβόλως στους έμμεσους φόρους, επειδή δι' αυτού πλήττονται οι πράξεις και οι συναλλαγές, που αποτελούν το αντικείμενο του φόρου αυτού.

1.2.3 Είναι φόρος πραγματικός

1. Οι φόροι, εκτός από τη διάκριση τους σε άμμεσους και έμμεσους, διακρίνονται και σε προσωπικούς και πραγματικούς. Προσωπικός είναι ο φόρος, ο οποίος υποβάλλει σε φορολογία το πρόσωπο του φορολογούμενου, ενώ πραγματικός είναι ο φόρος, ο οποίος υποβάλλει σε φορολογία όχι το πρόσωπο του φορολογούμενου, αλλά ορισμένο πράγμα ή αντικείμενο, λαμβανόμενο καθ' εαυτό, άσχετα με το πρόσωπο το φορολογούμενου. Ο πραγματικός φόρος, σε αντίθεση με τον προσωπικό, λαμβάνει υπόψη μόνο τη φορολογητέα υλη, χωρίς να υπεισέρχεται στους υπολογισμούς του φόρου η προσωπική κατάσταση του φορολογούμενου.

2. Ο φόρος προστιθέμενης αξίας είναι αναμφιβόλως φόρος πραγματικός, κατά την προεκτεθείσα έννοια, γιατί επιβάλλεται αντικειμενικά στις πράξεις και στις συναλλαγές, που αποτελούν το αντικείμενο του φόρου αυτού, χωρίς να λαμβάνει υπόψη την οικονομική κατάσταση του φορολογούμενου.

1.2.4 Είναι φόρος αναλογικός

1. Οι φόροι διακρίνονται επίσης, εκτός άλλων, και σε αναλογικούς και προοδευτικούς. Αναλογικός είναι ο φόρος, κάθε φορά που η φορολογητέα υλη (φορολογικό αντικείμενο) υποβάλλεται σε ένα σταθερό ποσοστό, δηλαδή, ο φορολογικός συντελεστής δεν μεταβάλλεται όταν μεταβάλλεται η φορολογητέα υλη. Αντίθετα, προοδευτικός είναι ο φόρος κάθε φορά που η φορολογητέα υλη (φορολογικός συντελεστής υποβάλλεται σε ποσοστό φορολογίας αυξανόμενο, όσο αυξάνει η

φορολογητέα υλη, δηλαδή, ο φορολογικός συντελεστής μεταβάλλεται όταν μεταβάλλεται η φορολογητέα υλη.

2. Ο φόρος προστιθέμενης αξίας είναι φόρος αναλογικός, κατά την προεκτειθείσα έννοια, και όχι πραγματικός, και αυτό γιατί το ποσοστό του φόρου αυτού (19% ή 9%, κατά περίπτωση) είναι σταθερό (πάγιο) όσο και αν αυξάνει η φορολογητέα αξία, που υπόκειται στο φόρο αυτό. Εξάλλου, η προοδευτική φορολογία αποτελεί γνώρισμα των άμεσων φόρων και όχι των έμμεσων, όπως είναι ο φόρος προστιθέμενης αξίας.

1.2.5 Είναι φόρος επί των συναλλαγών

1. Φόροι επί των συναλλαγών, γενικά, είναι οι φόροι, οι όποιοι πλήττουν τα ιδιωτικά εισοδήματα κατά το στάδιο της δημιουργίας τους, είτε με τη φορολόγηση διαφόρων χρηματικών συναλλαγών των ιδιωτών, επιχειρηματιών ή μη, είτε με την επιβολή τους επί ορισμένων κατηγοριών εγγράφων, που εκδίδονται κατά τη σύναψη ορισμένων νομικών σχέσεων μεταξύ ιδιωτών ή μεταξύ ιδιωτών και δημοσίων υπηρεσιών. Οι φόροι αυτοί εντάσσονται στους έμμεσους φόρους, γιατί πλήττουν τα ιδιωτικά εισοδήματα κατά τρόπο έμμεσο. Οι φόροι επί των συναλλαγών καταβάλλονται από τους υπόχρεους είτε δια χρήσεως ειδικών ενσήμων, είτε δι' εκδόσεων σχετικού αποδεικτικού πληρωμής των Φορολογικών Αξιών.



2. Ο φόρος προστιθέμενης αξίας είναι φόρος επί των συναλλαγών, κατά την προεκτειθείσα έννοια, γιατί πλήττει τις πράξεις και τις συναλλαγές οι οποίες αποτελούν το αντικείμενο του φόρου αυτού.

1.2.6 Είναι φόρος επιρριπτόμενος

1. Επίρριψη φόρου υπάρχει όταν ο νομικά υπόχρεος, έναντι του Δημοσίου, για την καταβολή ενός φόρου, έχει τη δυνατότητα να επιρρίψει αυτόν σε βάρος άλλων προσώπων. Η δυνατότητα αυτή της επίρριψης παρουσιάζεται κυρίως επί των φόρων κατανάλωσης, δηλαδή επί των φόρων, που πλήττουν την κατανάλωση των παραγόμενων στην ημεδαπή ή των εισαγόμενων από την αλλοδαπή αγαθών.

2. Ο φόρος προστιθέμενης αξίας είναι φόρος επιρριπτόμενος. Αναφέρεται ρητά στο άρθρο 1 του περί Φ.Π.Α. Ν.2859/2000, στο οποίο ορίζεται, ότι «ο φόρος αυτός επιρρίπτεται από τον κατά νόμο υπόχρεο σε βάρος του αντισυμβαλλομένου». Η επίρριψη αυτή δεν αποτελεί είσπραξη του φόρου, για λογαριασμό του Δημοσίου, αλλά επιτρεπτή μεταβίβαση φορολογικού βάρους από το φορολογικό υποκείμενο στην κατανάλωση (Πρβλ. Σ.τ.Ε 1466/1966). Σε περίπτωση που ο αγοραστής των αγαθών ή ο λήπτης των υπηρεσιών αρνηθεί, για οποιονδήποτε λόγο, να καταβάλλει το φόρο, που αναλογεί στα στοιχεία, που εκδόθηκαν στο όνομα του, ο πωλητής των αγαθών ή ο παρέχων τις υπηρεσίες δεν απαλλάσσεται από την υποχρέωση της εμπρόθεσμης καταβολής του φόρου στο Δημόσιο. Τα πρόσωπα αυτά μπορούν να εισπράξουν το

φόρο από τους αγοραστές των αγαθών ή από τους λήπτες των υπηρεσιών με κάθε νόμιμο μέσο, χωρίς την οποιανδήποτε παρέμβαση του αρμοδίου Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η διάφορα είναι αστική και επιλύεται από τα πολιτικά δικαστήρια (και Υπ. Οικ. Ε. 13899/548/1988).

1.2.7 Δεν είναι φόρος παρακρατούμενος.

1. Παρακράτηση φόρου υπάρχει όταν ο οφειλόμενος φόρος καταβάλλεται, κατ' επιταγή νόμου, στο Δημόσιο από τρίτο πρόσωπο και όχι από τον φορολογούμενο, ο οποίος βαρύνεται με το φόρο αυτό.

2. Ο φόρος προστιθέμενης αξίας, ως εκ της φύσεως και λειτουργίας του, δεν είναι φόρος παρακρατούμενος, όσον υπεύθυνοι, έναντι του Δημοσίου, για την καταβολή του στο Δημόσιο, είναι οι επιχειρήσεις, οι οποίες, όταν καταβάλλουν το φόρο στο Δημόσιο, εκπληρώνουν δική τους υποχρέωση και όχι υποχρέωση τρίτου. Το γεγονός, ότι ο φόρος αυτός βαρύνει τελικά τους καταναλωτές, όπως συμβαίνει, άλλωστε, με όλους τους φόρους κατανάλωσης, δεν αποτελεί στοιχείο χαρακτηρισμού του φόρου αυτού ως παρακρατούμενου φόρου. Πρακτική σημασία του ότι ο φόρος αυτός δεν είναι φόρος παρακρατούμενος είναι, ότι επί του εν λόγω φόρου δεν εφαρμόζονται οι περί παρακρατούμενων φόρων διατάξεις.

1.2.8 Δεν μπορεί να επιβληθεί δια νόμου αναδρομικά.

1. Κατά το άρθρο 2 του Αστικού Κώδικα, ο νόμος ορίζει περί του μέλλοντος και δεν έχει αναδρομική δύναμη. Ως δικαιολογία φέρεται η μη προσβολή κεκτημένου δικαιώματος και η ευστάθεια των συναλλαγών. Εξάιρεση της αρχής περί μη αναδρομικής ισχύος του νόμου υπάρχει στις περιπτώσεις, που αυτός ο νόμος, ρητά ή σιωπηρά, προσέδωσε σ' αυτόν τέτοια δύναμη, με τον περιορισμό πάντοτε, ότι η αναδρομή αυτή δεν αντιβαίνει στο Σύνταγμα. Έτσι, κατά το άρθρο 78 παρ. 2 του ισχύοντος Συντάγματος, «φόρος ή άλλο οποιοδήποτε οικονομικό βάρος δεν μπορεί να επιβληθεί με νόμο αναδρομικής ισχύος, η οποία εκτείνεται πέρα του προηγούμενου της επιβολής του φόρου οικονομικού έτους». Η απαγόρευση αυτής της αναδρομικότητας περιλαμβάνει τόσο τους φόρους υπό την καθιερωμένη στη δημοσιονομική επιστήμη έννοια αυτών, όσο και κάθε δημόσιο βάρος, το οποίο μπορεί να επιβληθεί δια νόμου στους πολίτες (Πρβλ. Σ.τ.Ε 2898/1969). Ως αναδρομική δε επιβολή φόρου, που αντιβαίνει στο Σύνταγμα, θωρείται και η αναδρομική κατάργηση φορολογικής απαλλαγής (Διοικ. Πρωτ. Αθ. 8500/1973, Στ.Ε 2778/1982)

2. Τα προαναφερόμενα ισχύουν και για το φόρο προστιθέμενης αξίας, καθόσον ο σχετικός περί Φ.Π.Α. Ν. 2859/2000 είναι νόμος φορολογικός.

1.3 Διακρίσεις Φόρων

Οι φόροι ταξινομούνται συνήθως με τρία κριτήρια:

- A) Της φορολογικής βάσης, σε σχέση με την οποία γίνεται η προσμέτρηση του φόρου.
- B) Του χαρακτήρα του φορολογικού συντελεστή και
- Γ) Της φύσης του δημοσίου φορέα για λογαριασμό του οποίου επιβάλλονται και εισπράττονται οι φόροι.

Πέρα από τα παραπάνω κριτήρια διάκρισης των φόρων, έχει επικρατήσει τόσο στη θεωρία όσο και στην πράξη, η διάκριση των φόρων σε *άμεσους* και *έμμεσους*.

Από τις παραπάνω διακρίσεις στο σημείο αυτό θα εξετάσουμε τη διάκριση των φόρων με κριτήριο την φορολογική βάση και τη διάκριση σε άμεσους και έμμεσους.

1.3.1 Διάκριση των φόρων με κριτήριο τη φορολογική βάση

Με βάση το κριτήριο αυτό οι φόροι διακρίνονται συνήθως σε τρεις κατηγορίες

- A) Σε φόρους εισοδήματος
- B) Σε φόρους στη δαπάνη και
- Γ) Σε φόρους περιουσίας.

Από αυτές τις τρεις κατηγορίες θα ασχοληθούμε με τους *φόρους στη δαπάνη*.

Φόρος στη δαπάνη κατανάλωσης είναι η μορφή του φόρου κατά την οποία η αγοραστική δύναμη που υποχρεώνεται να μεταβιβάσει η φορολογούμενη μονάδα στο δημόσιο εξαρτάται από τη δαπάνη την οποία πραγματοποιεί. Οι φόροι στη δαπάνη διακρίνονται ανάλογα με τον τρόπο που επιβάλλονται:

A) Στον προσωπικό φόρο στη δαπάνη που είναι διεθνώς γνωστός σαν expenditure tax και επιβάλλεται στη συνολική δαπάνη που πραγματοποιεί η φορολογούμενη μονάδα (άτομο ή οικογένεια) μέσα σε ορισμένη χρονική περίοδο. Ο φορολογικός συντελεστής μπορεί στην περίπτωση του φόρου αυτού να είναι αναλογικός ή προοδευτικός. Ο προσωπικός φόρος στη δαπάνη έχει προταθεί από πολλούς σαν εναλλακτική μορφή φόρου αντί του φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων και έχει εφαρμοστεί σε παρά πολύ λίγες χώρες.

B) Στους φόρους στα προϊόντα ή έμμεσους φόρους κατανάλωσης, που επιβάλλονται κατά μονάδα ή κατά αξία στα παραγόμενα, εισαγόμενα ή πωλούμενα προϊόντα και επιβαρύνουν, εν μέρει ή πλήρως, τους αγοραστές των προϊόντων αυτών. Ο φορολογικός συντελεστής στην περίπτωση αυτή είναι αναλογικός, ως προς τη φορολογική βάση στην οποία αναφέρεται. Ειδικότερα, οι φόροι που επιβάλλονται στα εισαγόμενα από το εξωτερικό ή εξαγόμενα προς το εξωτερικό αγαθά ονομάζονται *δασμοί*. Υπόχρεος από το νόμο για το φόρο αυτό είναι συνήθως ο παραγωγός, εισαγωγέας ή έμπορος, ο οποίος καταβάλλει τελικά το φόρο στο δημόσιο. Ωστόσο, η

φορολογική νομοθεσία δίνει συνήθως τη δυνατότητα στον υπόχρεο από το νόμο (παραγωγό, εισαγωγέα ή έμπορο) να μεταθέτει κατά ένα μέρος ή στο σύνολο τιμής του προϊόντος. Σε ποια έκταση δίνεται στην πραγματικότητα η δυνατότητα αυτή εξαρτάται από πολλούς παράγοντες. Οι *έμμεσοι φόροι κατανάλωσης*, ανάλογα με τον αριθμό των προϊόντων που καλύπτουν, διακρίνονται: σε *γενικούς φόρους κατανάλωσης* που συνίστανται στην επιβολή ενιαίου φορολογικού συντελεστή σε όλα, χωρίς εξαίρεση, τα προϊόντα που προσφέρονται στην αγορά και σε *ειδικούς φόρους κατανάλωσης* που επιβάλλονται στην παραγωγή ή πώληση ενός ειδικά καθορισμένου προϊόντος ή υπηρεσίας (π.χ. φόρος καπνού ή φόρος οινοπνεύματος ή φόρος δημοσίων θεαμάτων). Παραπέρα, ανάλογα με τη φορολογική βάση πάνω στην οποία επιβάλλονται οι γενικοί κυρίως φόροι κατανάλωσης διακρίνονται: σε *φόρους στη συνολική αξία πώλησης* όπως είναι ο φόρος κύκλου εργασιών, ο φόρος χαρτοσήμου και ο φόρος στις αγορές (purchase tax) και σε *φόρους στην προστιθέμενη αξία*. Οι τελευταίοι αυτοί φόροι έχουν ως φορολογική βάση την επιπλέον αξία που προστίθεται στο προϊόν στα διάφορα στάδια της παράγωγης ή διανομής στα οποία και εισπράττεται ο φόρος. Τέλος, ανάλογα με τον τρόπο που υπολογίζεται η φορολογική υποχρέωση, οι έμμεσοι φόροι κατανάλωσης διακρίνονται: (α) *σε φόρους κατ' αξία* (ad valorem), όταν καθορίζονται σε ορισμένο ποσοστό στην τιμή του προϊόντος, και (β) *σε ειδικευμένους φόρους* κατά μονάδα προϊόντος.

Σε όλες σχεδόν τις χώρες έχουν θεσπιστεί έμμεσοι φόροι κατανάλωσης παράλληλα με τους φόρους εισοδήματος. Σήμερα οι έμμεσοι φόροι κατανάλωσης έχουν την πρώτη θέση από άποψη συμμετοχής στα φορολογικά έσοδα, σε όλες σχεδόν τις λιγότερο αναπτυγμένες χώρες του κόσμου. Και στην περίπτωση του προσωπικού φόρου κατανάλωσης ανακύπτει πρόβλημα ορισμού, και κυρίως πρόβλημα εξακρίβωσης και έλεγχου του ύψους της δαπάνης κατανάλωσης που πρόκειται να φορολογηθεί, πρόβλημα ορισμού της φορολογούμενης μονάδας, καθώς και πρόβλημα χρονικής κατανομής της δαπάνης, κυρίως ως προς τα διαρκή καταναλωτικά αγαθά (σπίτια, έπιπλα, ψυγεία κ.λπ.). Στην περίπτωση των εμμέσων φόρων κατανάλωσης το σοβαρότερο πρόβλημα είναι ο καθορισμός του σταδίου ή των σταδίων της παραγωγικής διαδικασίας στο οποίο θα επιβληθεί ο φόρος (στάδιο παράγωγης, χοντρεμπορίου, λιανικής πώλησης ή άλλα στάδια).

1.3.2 Διάκριση των φόρων σε άμεσους και έμμεσους.

Από πολύ παλιά έχει επικρατήσει, τόσο στη θεωρία όσο και στην πράξη, η διάκριση των φόρων σε άμεσους και έμμεσους. Πρώτος ο J.S. Mill, αλλά και μεταγενέστεροι θεωρητικοί έθεσαν ως κριτήριο διάκρισης των φόρων σε άμεσους και έμμεσους τη δυνατότητα ή όχι του φορολογούμενου να μεταθέτει το φόρο, που ο νόμος τον υποχρεώνει να καταβάλλει, σε άλλους με τους οποίους συναλλάσσεται. Με βάση το κριτήριο αυτό *άμεσοι* χαρακτηρίζονται οι φόροι τους οποίους ο φορολογούμενος, που

είναι από το νόμο υποχρεωμένος να καταβάλει, δεν μπορεί να μεταθέτει σε άλλους ιδιώτες. Αν π.χ. , ο προσωπικός φόρος που επιβάλλεται στις αποδοχές των μισθωτών δεν μπορεί να μεταθέτει στους εργοδότες παρά τις πιέσεις που ασκούν οι μισθωτοί για την αύξηση των αποδοχών τους, ο φόρος αυτός θα χαρακτηριστεί άμεσος. Εξάλλου, σύμφωνα με το πιο πάνω κριτήριο, *έμμεσοι* χαρακτηρίζονται οι φόροι τους οποίους ο φορολογούμενος, που είναι από το νόμο υποχρεωμένος να καταβάλει, μπορεί να τους μεταθέσει, κατά ένα μέρος ή στο σύνολο τους, σε άλλους ιδιώτες. Παραδείγματος χάρη, αν ο καπνοβιομήχανος κατορθώνει, με την αύξηση της τιμής των τσιγάρων, να μεταθέτει στους καταναλωτές τον ειδικό φόρο στον καπνό που υποχρεώνεται να καταβάλει στο κράτος, ο φόρος αυτός θα χαρακτηριστεί *έμμεσος*.

Πολλοί υποστηρίζουν ότι οι φόροι πρέπει να διακρίνονται σε άμεσους και έμμεσους με κριτήριο την πρόθεση του φορολογικού νομοθέτη, δηλαδή ποιο είναι το πρόσωπο που θέλει αυτός να επιβαρύνει με το φόρο. Αν πρόθεση του νομοθέτη είναι να επιβαρύνει το πρόσωπο το οποίο καταβάλλει τους φόρους στο Δημόσιο Ταμείο, οι φόροι αυτοί χαρακτηρίζονται άμεσοι φόροι. Αυτή είναι συνήθως η πρόθεση του νομοθέτη στην περίπτωση των φόρων που έχουν προσωπικό χαρακτήρα, όπως είναι ο προσωπικός φόρος εισοδήματος ή ο προσωπικός φόρος καθαρής περιουσίας. Αν οι φόροι επιβάλλονται σε ορισμένους ιδιώτες με πρόθεση να μετατεθούν και να επιβαρύνουν άλλους ιδιώτες, οι φόροι αυτοί χαρακτηρίζονται έμμεσοι. Αυτή είναι συνήθως η πρόθεση του νομοθέτη στην περίπτωση των απρόσωπων φόρων, όπως είναι ο γενικός και οι ειδικοί φόροι κατανάλωσης. Οι φόροι αυτοί επιβάλλονται στους παραγωγούς ή εμπόρους, όμως η πρόθεση του νομοθέτη είναι να μεταθέσουν αυτοί στους καταναλωτές το φορολογικό βάρος με την αύξηση της τιμής του προϊόντος. Η πρόθεση βέβαια του νομοθέτη δεν πραγματοποιείται σε όλες τις περιπτώσεις, επειδή η μετάθεση ή όχι του φόρου εξαρτάται από πολλούς οικονομικούς παράγοντες.

Τέλος, ένα άλλο κριτήριο για τη διάκριση των φόρων σε άμεσους ή έμμεσους είναι ο τρόπος που εκδηλώνεται η φορολογική ικανότητα του φορολογούμενου. Με βάση το κριτήριο αυτό, άμεσοι φόροι θεωρούνται οι φόροι που επιβάλλονται σε μια φορολογική βάση που φανερώνει με άμεσο τρόπο τη φοροδοτική ικανότητα του φορολογούμενου. Τέτοιοι φόροι είναι οι φόροι εισοδήματος, οι φόροι περιουσίας και ο προσωπικός φόρος στη δαπάνη. Ως έμμεσοι φόροι χαρακτηρίζονται με βάση το παραπάνω κριτήριο, αυτοί που επιβάλλονται σε στοιχεία από τα οποία προκύπτει έμμεσα η φοροδοτική ικανότητα του φορολογούμενου. Τέτοιοι φόροι είναι οι γενικοί και ειδικοί φόροι κατανάλωσης, οι δασμοί κ.λπ.

1.4 Δομή και περιεχόμενο του Φ.Π.Α.

Ο κώδικας Φ.Π.Α. χωρίζεται σε τρία (3) μέρη, κάθε ένα από τα οποία υποδιαιρείται σε αυτοτελή κεφάλαια:

Στο πρώτο μέρος (άρθρο 1 έως 47) περιλαμβάνονται οι ουσιαστικές διατάξεις του νόμου. Στα άρθρα αυτά περιλαμβάνονται και οι διατάξεις των ειδικών καθεστώτων, με τα οποία ρυθμίζονται με ειδικό τρόπο ορισμένες δραστηριότητες, όπως το ειδικό καθεστώς μικρών επιχειρήσεων, το ειδικό καθεστώς αγροτών, το ειδικό καθεστώς πρακτορείων ταξιδιών κ.λπ. Επισημαίνεται ότι για τα θέματα που δεν ρυθμίζονται από τις ειδικές διατάξεις των καθεστώτων αυτών εφαρμόζονται οι γενικές διατάξεις του κοινοποιημένου νόμου.

Στο δεύτερο μέρος (άρθρα 47 έως 61) περιλαμβάνονται οι διαδικαστικές φορολογικές διατάξεις, που για πρώτη φορά λειτουργούν αυτοτελώς στην έμμεση φορολογία και καλύπτουν αποκλειστικά το Φ.Π.Α.

Σε περίπτωση αμφισβήτησης ή νομοθετικού κενού ο κοινοποιούμενος νόμος (άρθρο 54) προβλέπει ότι θα εφαρμόζονται ανάλογα οι σχετικές διαδικαστικές διατάξεις που ισχύουν στη φορολογία εισοδήματος. Ειδικά, όσον αφορά τη διαδικασία βεβαίωσης, είσπραξης κλπ του Φ.Π.Α. κατά την εισαγωγή, ο κοινοποιούμενος νόμος δεν θεσπίζει ίδιες διατάξεις, αλλά παραπέμπει στις διατάξεις της τελωνιακής νομοθεσίας, που εφαρμόζονται για τη βεβαίωση και είσπραξη των εισαγωγικών δασμών και φόρων.

Στο τρίτο μέρος που περιλαμβάνονται οι μεταβατικές και τελικές διατάξεις του νόμου. Όσον αφορά τις μεταβατικές διατάξεις, ιδιαίτερη σημασία έχουν οι διατάξεις του άρθρου 62 που αφορούν την έκπτωση των φόρων με τους οποίους έχουν επιβαρυνθεί τα αποθέματα των εμπορεύσιμων αγαθών κατά την έναρξη ισχύος του κοινοποιούμενου νόμου, καθώς και οι διατάξεις του άρθρου 63, με τις οποίες ορίζονται οι καταργούμενες διατάξεις, που είχαν επιβάλλει τους φόρους, οι οποίοι αντικαθίστανται από το Φ.Π.Α.

Τέλος, ο κώδικας Φ.Π.Α. συνοδεύεται από έξι (6) παραρτήματα, σημειούμενα με τους λατινικούς αριθμούς I μέχρι VI τα οποία αποτελούν αναπόσπαστα μέρη του κοινοποιούμενου νόμου.

Το πρώτο (I) από τα παραρτήματα αυτά αφορά τις δραστηριότητες που προβλέπονται στο τελευταίο εδάφιο της παρ. 2 του άρθρου 3, δηλαδή τις δραστηριότητες που προσδίδουν οπωσδήποτε την ιδιότητα του υποκείμενου στο φόρο στα Νομικά Πρόσωπα Δημόσιου Δικαίου που τις ασκούν (Ελληνικό Δημόσιο, Δήμοι, Κοινότητες κ.λπ.)

Στο δεύτερο (II) κατονομάζονται τα “Εθνικά Εδάφη” που δεν αποτελούν “έδαφος της Ευρωπαϊκής Ένωσης”

Στο τρίτο (III) κατονομάζονται τα αγαθά και οι υπηρεσίες που υπάγονται στο χαμηλό συντελεστή του φόρου.

Στο τέταρτο (IV) περιλαμβάνονται τα αγροτικά προϊόντα και οι αγροτικές υπηρεσίες κατά συντελεστή επιστροφής φόρου, (4%,5% και 6%), για τα οποία εφαρμόζονται κατ' αποκοπή συντελεστές επιστροφής φόρου. Και στο παράρτημα αυτό τα αγροτικά προϊόντα κατονομάζονται με τη σειρά κατάταξης του Κ.Ε.Δ..

Στο πέμπτο (V) περιλαμβάνονται τα αντικείμενα καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας.

1.5 Δικαιολογητική βάση επιβολής του φόρου.

Δικαιολογητική βάση της επιβολής του φόρου προστιθέμενης αξίας είναι πρωτίστως μεν η υποχρέωση εναρμόνισης της ελληνικής νομοθεσίας με την αντίστοιχη του κοινοτικού δικαίου στα πλαίσια της Έκτης Οδηγίας (77/338/ΕΟΚ), όπως αυτή ισχύει, η οποία τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε μεταγενέστερα με άλλες Οδηγίες, δευτερευόντως δε η αναπλήρωση των εσόδων του Δημόσιου από τη μη επιβολή των έμμεσων φόρων (χαρτόσημο, φόρος κύκλου εργασιών, κ.λπ.) που μέχρι την 31/12/1986, επιβάλλονταν στις ίδιες πράξεις, οι οποίες αποτελούν σήμερα το αντικείμενο του φόρου προστιθέμενης αξίας.

1.6 Ο Νόμος περί επιβολής του Φ.Π.Α. ως νόμος δημοσίας τάξης.

1. Ο Νόμος, δια του οποίου επιβάλλεται φόρος προστιθέμενης αξίας (Ν. 2859/2000), ως φορολογικός νόμος, είναι νόμος δημόσιας τάξης και συνεπώς οι διατάξεις αυτού δεν μπορούν να τροποποιηθούν δια συμβάσεων ιδιωτικού ή δημόσιου δικαίου (Πρβλ. Ν.Σ.Κ. γνωμ. 59/1952). Πρακτική σημασία, του ότι ο ανωτέρω νόμος είναι δημόσιας τάξης, είναι ότι τα δικαστήρια, για το έγκυρο ή μη της φορολόγησης κάποιας πράξης, που αποτελεί αντικείμενο του εν λόγω φόρου, θα πρέπει να εξετάζουν τις διατάξεις αυτού αυτεπάγγελα σε κάθε στάση της δίκης (Πρβλ. Πρωτ. Καλαβ. 27/1950)



2. Τα δικαστήρια, όταν επιλαμβάνονται υποθέσεων φόρου προστιθέμενης αξίας, πρέπει να εξετάζουν, μεταξύ άλλων, εάν ο εσωτερικός φόρος (Φ.Π.Α.) αντίκειται σε κάποια κοινοτική διάταξη (οδηγία, κανονισμό κ.λπ.), επειδή οι κοινοτικές διατάξεις δεσμεύουν τα κράτη-μέλη της Κοινότητας. Την εφαρμογή των κοινοτικών διατάξεων μπορεί να επικαλεσθεί όχι μόνο ο θιγόμενος Έλληνας πολίτης αλλά και ο οποιοσδήποτε κάτοικος των κρατών-μελών της Κοινότητας. Σχετικά, το Δικαστήριο των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, ερμηνεύοντας τις διατάξεις της Συνθήκης Ε.Ε., αποφάνθηκε ότι ο εθνικός δικαστής, ενώπιον του οποίου έχει αχθεί διαφορά σχετική με το Κοινοτικό Δίκαιο, έχει

την υποχρέωση να εξασφαλίζει την πλήρη αποτελεσματικότητα των κανόνων αυτού, αφήνοντας κυριαρχικά ανεφάρμοστη κάθε αντίθετη διάταξη της εθνικής νομοθεσίας (Δ.Ε.Κ. Υποθ. 106/77, 826/79, C-811/79, C-213/89). Με άλλα λόγια, οι διατάξεις του Κοινοτικού Δικαίου υπερισχύουν έναντι των αντίστοιχων διατάξεων του Εσωτερικού Δικαίου.

1.7 Βασικές Έννοιες: Φορολογική βάση, φορολογούμενη μονάδα και φορολογικός συντελεστής.

Το μέγεθος σε σχέση με το οποίο υπολογίζεται ο φόρος λέγεται *φορολογική βάση*. Ως φορολογική βάση μπορεί να επιλεγεί οποιοδήποτε οικονομικό γνώρισμα των ιδιωτών. Ακόμα και η ίδια η ύπαρξη του ιδιώτη στη ζωή μπορεί να αποτελέσει φορολογική βάση, όπως συνέβαινε στην περίπτωση των κεφαλικών φόρων. Συνήθως όμως ως φορολογική βάση χρησιμοποιείται ένα ορισμένο οικονομικό χαρακτηριστικό των ιδιωτών. Σήμερα οι φορολογικές βάσεις που χρησιμοποιούνται ευρύτερα από τα φορολογικά συστήματα των διαφόρων χωρών είναι το εισόδημα, η περιουσία και η καταναλωτική δαπάνη. Τα χαρακτηριστικά αυτά αποτελούν και το δείκτη της ικανότητας των ιδιωτών να φέρουν φορολογικό βάρος. Σε σχέση με τον προσδιορισμό και την εξακρίβωση του εισοδήματος ή της κατανάλωσης ως φορολογικής βάσης γεννιούνται σοβαρά προβλήματα, ενώ παρουσιάζονται σοβαρές δυσχέρειες κατά την εκτίμηση της αξίας της περιουσίας, για να αποτελέσει αυτή το αντικείμενο επιβολής του φόρου.

Από τη στιγμή που επιλέγεται η φορολογική βάση από την πολιτική εξουσία, ο ιδιώτης που τη διαθέτει είναι υποχρεωμένος από το νόμο να πληρώνει φόρο, και αποτελεί έτσι τη *φορολογούμενη μονάδα*. Μεταξύ των θεωρητικών υπάρχει μεγάλη διαμάχη αν φορολογούμενες μονάδες πρέπει να θεωρούνται μόνο τα φυσικά πρόσωπα ή τα φυσικά και νομικά πρόσωπα. Σοβαρές εξάλλου είναι οι αντιθέσεις στο ζήτημα κατά πόσο θα πρέπει να θεωρείται φορολογούμενη μονάδα το άτομο ή η οικογένεια. Η επιλογή του ενός ή του άλλου ορισμού της φορολογούμενης μονάδας δημιουργεί σοβαρά προβλήματα, από την πλευρά της εξασφάλισης φορολογικής ισότητας, κυρίως όταν οι φόροι είναι προοδευτικοί.

Ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνεται ο φορολογούμενος διαιρούμενος με τη φορολογική βάση αποτελεί το μέσο *φορολογικό συντελεστή*. Ο φορολογικός συντελεστής που ορίζει ο νόμος μπορεί να είναι διαφορετικός από το φορολογικό συντελεστή με βάση τον οποίο επιβαρύνεται τελικά ο φορολογούμενος. Η διαφορά οφείλεται σε πολλούς λόγους, και κυρίως στη φοροδιαφυγή, την αποφυγή του φόρου και τη μετακύληση του φόρου. Επομένως κάθε φορά που αναφερόμαστε σε φορολογικούς συντελεστές πρέπει να διευκρινίζουμε αν πρόκειται για νομοθετικά οριζόμενους ή πραγματικούς φορολογικούς συντελεστές. *Αναλογικός* χαρακτηρίζεται ο φορολογικός συντελεστής αν, ανεξάρτητα

από το ύψος της φορολογικής βάσης, το ποσοστό φόρου είναι το ίδιο. Παραδείγματος χάρη, τόσο ο εισοδηματίας των 300 € όσο και ο εισοδηματίας 3.000 € επιβαρύνονται με ποσοστό φόρου 10% στο εισόδημα τους. *Προοδευτικός* χαρακτηρίζεται ο φορολογικός συντελεστής αν το ποσοστό του φόρου αυξάνει όταν αυξάνει η φορολογική βάση.

Προοδευτικός είναι ο φορολογικός συντελεστής όταν παραδείγματος χάρη ο εισοδηματίας των 300 € επιβαρύνεται με ποσοστό φόρου 3%, ο εισοδηματίας των 600 € με ποσοστό φόρου 10%, ο εισοδηματίας των 3.000 € με ποσοστό φόρου 35% κτλ. Αντίστροφα *προοδευτικός* χαρακτηρίζεται ο φορολογικός συντελεστής αν το ποσοστό του φόρου μειώνεται όταν αυξάνει η φορολογική βάση. Αντίστροφα προοδευτικός συντελεστής υπάρχει στην περίπτωση που ο εισοδηματίας των 300 € επιβαρύνεται με ποσοστό φόρου 30%, ο εισοδηματίας των 3.000 € με ποσοστό φόρου 10% κτλ.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο : ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΑΓΑΘΩΝ – ΑΚΙΝΗΤΩΝ – ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ

2.1 Παράδοση Αγαθών

2.1.1 Ορισμός

Σύμφωνα με τις διατάξεις του κώδικα ΦΠΑ, παράδοση αγαθού θεωρείται κάθε πράξη με την οποία μεταβιβάζεται σε κάποιο πρόσωπο το δικαίωμα να διαθέτει ως κύριος ενσώματα αγαθά.

Η πλέον συνηθισμένη περίπτωση παράδοσης είναι η πώληση αγαθού. Ο υποκείμενος έχει υποχρέωση να αποδώσει τον αναλογούντα ΦΠΑ με την περιοδική δήλωση της φορολογικής περιόδου κατά την οποία έγινε η παράδοση. Επίσης, υπάρχουν και άλλες ειδικές περιπτώσεις παράδοσης ενός αγαθού όπως είναι ο πλειστηριασμός, η παραγγελιοδοχική εργασία πώλησης, η παραγγελιοδοχική εργασία αγοράς και η παραγγελιοδοχική εργασία πώλησης με παραγγελία ιδιώτη.

1) Πλειστηριασμός αγαθού

Ο πλειστηριασμός αγαθού αποτελεί μία ειδική παράδοση αγαθού. Στον πλειστηριασμό υποκείμενος στο φόρο είναι ο καθ' ου η εκτέλεση, ο οποίος είναι και κύριος των πλειστηριαζόμενων αγαθών, εφόσον τα εκπλειστηριαζόμενα αγαθά είναι αυτά με τα οποία πραγματοποιεί τη συνήθη οικονομική δραστηριότητα του και ο αναλογών στο εκπλειστηρίασμα ΦΠΑ, βαρύνει τον αγοραστή των εκπλειστηριασθέντων πραγμάτων.

Ο ΦΠΑ στο δημόσιο αποδίδεται με έκτακτη περιοδική δήλωση. Υπόχρεος για την υποβολή της δήλωσης και την απόδοση του φόρου, που αναλογεί στο αγαθό αυτό, είναι ο επί του πλειστηριασμού υπάλληλος, ο οποίος θα υποβάλλει τη δήλωση σε οποιαδήποτε ΔΟΥ επ' ονόματι του καθ' ου η εκτέλεση υποκείμενου στο φόρο και θα

καταβάλλει το φόρο για λογαριασμό του πριν από την παράδοση των αγαθών στον αγοραστή ή πριν από την έκδοση της περίληψης της κατακυρωτικής έκθεσης και θα επισυνάψει αντίγραφο της περιοδικής δήλωσης.

2) Παραγγελιοδοχική εργασία πώλησης

Στην περίπτωση αποστολής αγαθών από τον παραγγελέα προς τον παραγγελιοδόχο με την εντολή να πωληθούν σε τρίτους, θεωρείται από το νόμο ότι γίνονται δύο παραδόσεις των ίδιων αγαθών. Η πρώτη, που θεωρείται από το νόμο ως παράδοση πλασματική, είναι αυτή που ενεργείται κατά την πώληση των αγαθών που είχαν αποσταλεί από τον παραγγελέα προς τον παραγγελιοδόχο με την εντολή να τα πουλήσει και η δεύτερη, η πραγματική παράδοση, είναι αυτή που γίνεται από τον παραγγελιοδόχο προς τον τρίτο, δηλαδή προς τον αγοραστή των αγαθών.

Κατά την αποστολή των αγαθών από τον παραγγελέα προς τον παραγγελιοδόχο πώλησης εκδίδεται από τον παραγγελέα δελτίο αποστολής. Στη συνέχεια ο παραγγελιοδόχος για την πώληση των αγαθών εκδίδει τιμολόγιο. Μετά την πώληση των αγαθών εκδίδει στο όνομα του παραγγελέα, για τη μεταξύ τους δόσοληπτική κίνηση, θεωρημένη διπλότυπη εκκαθάριση. Η εκκαθάριση αυτή περιλαμβάνει μεταξύ των άλλων στοιχείων και το ΦΠΑ που εισέπραξε ο παραγγελιοδόχος, για λογαριασμό του παραγγελέα, από τον πελάτη του για την αξία των αγαθών που πούλησε. Τέλος, ο παραγγελιοδόχος στην περιοδική δήλωση της σχετικής φορολογικής περιόδου θα συμπεριλάβει στις εκροές του και την προμήθεια του, καθώς και το φόρο που αναλογεί σε αυτή.

3) Παραγγελιοδοχική εργασία αγοράς

Στην περίπτωση αποστολής προς τον παραγγελέα αγαθών που αγοράστηκαν από τον παραγγελιοδόχο, ο οποίος πραγματοποίησε την αγορά ενεργώντας στο δικό του όνομα, θεωρείται ότι γίνονται δύο παραδόσεις των ίδιων αγαθών. Η πρώτη που είναι και η πραγματική είναι αυτή που γίνεται από τον τρίτο, τον πωλητή των αγαθών, προς τον παραγγελιοδόχο αγοράς και η δεύτερη που θεωρείται από το νόμο ως παράδοση πλασματική είναι αυτή που γίνεται από τον παραγγελιοδόχο αγοράς προς τον παραγγελέα.

Στην περίπτωση αυτή ο παραγγελιοδόχος θα αγοράσει στο όνομά του τα αγαθά που συμφώνησε με τον παραγγελέα. Ο προμηθευτής των αγαθών θα εκδώσει τιμολόγιο πώλησης στο όνομα του παραγγελιοδόχου και θα επιβαρύνει τον παραγγελιοδόχο αγοράς με τον ανάλογο ΦΠΑ. Το φόρο αυτό έχει δικαίωμα να τον εκπέσει ο παραγγελιοδόχος γιατί είναι γι' αυτόν φόρος εισροών.

Συνήθως όμως η παραγγελία αγοράς αφορά συνήθως αγροτικά προϊόντα και η αγορά γίνεται κατευθείαν από τον γεωργό. Ο αγοραστής που θα εκδώσει τιμολόγιο αγοράς, δε θα υπολογίσει και δε θα αναγράψει στο τιμολόγιο ΦΠΑ. Μετά την αγορά αγαθών για λογαριασμό του παραγγελέα, ο παραγγελιοδόχος είναι υποχρεωμένος να εκδώσει στο όνομα του παραγγελέα για τις μεταξύ τους δόσοληψίες, θεωρημένη διπλότυπη

εκκαθάριση. Τόσο για τον παραγγελέα όσο και για τον παραγγελιοδόχο, η εκκαθάριση έχει τη θέση τιμολογίου αγοράς ή πώλησης αντίστοιχα.

4) Παραγγελιοδοχική εργασία πώλησης με παραγγελία ιδιώτη

Στην πράξη υπάρχουν περιπτώσεις που πρόσωπο μη υποκείμενο στο φόρο καθίσταται ευκαιριακά παραγγελέας πώλησης και ο παραγγελιοδόχος εκδίδει προς αυτόν την εκκαθάριση για τις πωλήσεις που πραγματοποίησε για λογαριασμό του. Στις περιπτώσεις αυτές ο ΦΠΑ που αναλογεί στην πώληση του αγαθού θα πρέπει να αποδίδεται από τον παραγγελιοδόχο. Δηλαδή υπόχρεος για την καταβολή του ΦΠΑ στο δημόσιο θα είναι ο παραγγελιοδόχος, για τον οποίο αποτελεί φόρο εκρών το σύνολο του ΦΠΑ που εισπράχθηκε από την πώληση.

Με την εκκαθάριση ο παραγγελιοδόχος αποδίδει στον παραγγελέα- ιδιώτη τη διαφορά που προκύπτει μετά την αφαίρεση από τη συνολική αξία πώλησης του αγαθού, του ΦΠΑ της πώλησης και του ποσού της προμήθειας του.

Ο παραγγελέας- ιδιώτης δεν έχει υποχρέωση να υποβάλλει περιοδική δήλωση για την καταβολή του αναλογούντος ΦΠΑ αφού ο ΦΠΑ θα αποδοθεί εξ ολοκλήρου από τον παραγγελέα.

2.1.2 Ποιες παραδόσεις αγαθών υπόκεινται σε ΦΠΑ

1. Η πώληση αγαθών
2. Η παροχή ηλεκτρικού ρεύματος, αερίου, ψύχους και θερμότητας που μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο συναλλαγής
3. Η πώληση αγαθών που γίνεται με παρακράτηση της κυριότητας μέχρι αποπληρωμής του τμήματός τους. Ο ΦΠΑ θα επιβάλλεται εφάπαξ σε ολόκληρη την αξία του τμήματος κατά το χρόνο που θα γίνεται η πώληση
4. Η αγορά ή πώληση αγαθών από παραγγελιοδόχο που ενεργεί στο όνομά του, οπότε αυτός θεωρείται αγοραστής ή πωλητής αντίστοιχα ως προς τον παραγγελέα
5. Η νόμιμη αποζημίωση που καταβάλλεται για την μεταβίβαση της κυριότητας κινητών και ακινήτων αγαθών με τον όρο φυσικά ότι τα αγαθά αυτά ανήκουν σε υποκείμενο στο ΦΠΑ και όχι σε ιδιώτη. Ειδικά για τα ακίνητα απαραίτητη προϋπόθεση είναι να πρόκειται για καινούργια.
6. Η μεταβίβαση μιας επιχείρησης ή μέρους ή κλάδου αυτής λειτουργικά ανεξάρτητου, με αντάλλαγμα ή με χαριστική αιτία, δεν θεωρείται παράδοση αγαθών και δεν υπόκειται σε ΦΠΑ, εφόσον αυτός που αποκτά τα αγαθά, συνεχίζει τις εργασίες του προκατόχου του και υπεισέρχεται ως διάδοχος στα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις του προσώπου που τα μεταβιβάζει, δηλαδή γίνεται υποκείμενος στο ΦΠΑ. Αντίθετα η παράδοση αγαθών σε κληρονόμο που προτίθεται να τα αναλώσει για προσωπικές του ανάγκες, υπόκειται σε ΦΠΑ. Επίσης η μεταβίβαση υπόκειται σε ΦΠΑ, όταν το πρόσωπο που μεταβιβάζει ή το πρόσωπο που αποκτά τα αγαθά ενεργεί πράξεις για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ. Κατά συνέπεια, οι εισφορές των εταίρων ή μετόχων λόγω συμμετοχής τους στο κεφάλαιο της εταιρείας δεν υπόκειται σε ΦΠΑ. Επίσης σε ΦΠΑ δεν υπόκειται οι απορροφήσεις, οι συγχωνεύσεις

και οι μετατροπές εταιρειών, ούτε και οι εισφορές ατομικών επιχειρήσεων. Σε περίπτωση όμως που μια επιχείρηση του κανονικού καθεστώτος απόδοσης ΦΠΑ, απορροφάται από μία άλλη επιχείρηση που ανήκει στις απαλλασσόμενες λόγω ύψους ακαθάριστων εσόδων (έσοδα κάτω από 9000€), τότε η μεταβίβαση αυτή υπόκειται σε ΦΠΑ γιατί η επιχείρηση που απορροφά είναι απαλλασσόμενη.

2.1.3 Αγορές ή πωλήσεις αγροτικών προϊόντων που γίνονται για λογαριασμό των αγροτών

Σε ορισμένες περιπτώσεις αυτοί που αγοράζουν ή πωλούν αγροτικά προϊόντα για λογαριασμό των αγροτών υπόκεινται σε ΦΠΑ και σε ορισμένες άλλες περιπτώσεις δεν υπόκεινται σε ΦΠΑ. Τέτοιες περιπτώσεις είναι οι εξής:

1. Ο έμπορος που πουλάει αγροτικά προϊόντα για λογαριασμό του παραγωγού-αγρότη του ειδικού καθεστώτος, με δικά του φορολογικά στοιχεία υπολογίζει ΦΠΑ, με τον συντελεστή του αγαθού, στην αξία των αγροτικών προϊόντων στην οποία περιλαμβάνεται και η προμήθειά του. Τον ΦΠΑ αυτόν τον αποδίδει ο έμπορος στη ΔΟΥ. Η ίδια διαδικασία ακολουθείται και για τις πωλήσεις που γίνονται από συνεταιριστικές οργανώσεις για λογαριασμό των αγροτών του ειδικού καθεστώτος λιανικώς ή μέσα σε κεντρικές αγορές διακίνησης αγροτικών προϊόντων. Επίσης, οι συνεταιρισμοί πωλούν αγροτικά προϊόντα δικής τους εκμετάλλευσης επιβαρύνουν πάντα την αξία πώλησης και με ΦΠΑ.
2. Ο παραγγελιοδόχος που αγοράζει αγροτικά προϊόντα απευθείας από τον αγρότη του ειδικού καθεστώτος, είναι υποχρεωμένος να εκδίδει θεωρημένο τιμολόγιο αγοράς αγροτικών προϊόντων χωρίς να προσθέσει ΦΠΑ.
3. Όταν οι αγροτικοί συνεταιρισμοί πωλούν αυτούσια αγροτικά προϊόντα σε τρίτους υποκείμενους στο ΦΠΑ για λογαριασμό των αγροτών του ειδικού καθεστώτος, εκδίδουν τιμολόγια πώλησης, χωρίς να προσθέτουν ΦΠΑ στην αξία πώλησης. Για την προμήθεια που εισπράττουν οι αγροτικοί συνεταιρισμοί εκδίδουν εκκαθάριση και υπολογίζουν ΦΠΑ πάνω στην προμήθεια με τον αντίστοιχο συντελεστή του αγαθού. Ο ΦΠΑ αυτός καταβάλλεται στο δημόσιο από τον αγροτικό συνεταιρισμό μέσα στα χρονικά περιθώρια απόδοσης του ΦΠΑ δηλαδή ανά τρίμηνο και μέσα σε είκοσι μέρες ή ανά μήνα και μέσα σε είκοσι μέρες. Αν όμως τα αγροτικά προϊόντα διατίθενται λιανικώς ή μέσα σε κεντρικές αγορές διακίνησης αυτούσιων αγροτικών προϊόντων, τότε οι αγροτικοί συνεταιρισμοί θα πρέπει να εισπράττουν ΦΠΑ για τις πωλήσεις αυτές. Στις περιπτώσεις αυτές, οι συνεταιρισμοί θα αποδίδουν στο δημόσιο το σύνολο του ΦΠΑ, δηλαδή τόσο το ΦΠΑ της αξίας των προϊόντων όσο και το ΦΠΑ της προμήθειας που εισπράττουν από τις πωλήσεις. Επίσης, όλες οι πωλήσεις αγροτικών προϊόντων που πραγματοποιούνται από τους συνεταιρισμούς σε κινητές λαϊκές αγορές υπόκεινται σε ΦΠΑ. Το ίδιο γίνεται και όταν εισπράττουν οι αγροτικοί συνεταιρισμοί από τις βιομηχανίες έξοδα μεταφοράς για να τα δώσουν στους αγρότες που με δικά τους μεταφορικά μέσα μετέφεραν τα αγροτικά τους προϊόντα από το κτήμα τους στο εργοστάσιο. Δηλαδή οι συνεταιρισμοί εκδίδουν τιμολόγιο πώλησης- δελτίο αποστολής ή τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών για το ποσό των εξόδων μεταφοράς που εισπράττουν χωρίς να προσθέσουν το ΦΠΑ. Αν όμως οι πωλήσεις που κάνουν οι συνεταιρισμοί γίνονται για λογαριασμό αγροτών που δεν ανήκουν στο ειδικό καθεστώς αλλά στο κανονικό καθεστώς, τότε και η αξία πώλησης

και τα μεταφορικά έξοδα επιβαρύνονται με ΦΠΑ. Στις περιπτώσεις αυτές οι αγροτικοί συνεταιρισμοί αποδίδουν με εκκαθάριση το ΦΠΑ στους αγρότες του κανονικού καθεστώτος και αυτοί με τη σειρά τους τον αποδίδουν στο δημόσιο, εκτός από το ΦΠΑ που αντιστοιχεί στην προμήθεια, ο οποίος αποδίδεται στο δημόσιο από τους ίδιους τους συνεταιρισμούς.

4. Όταν μια βιομηχανία αγοράζει αγροτικά προϊόντα κατευθείαν από αγρότες ειδικού καθεστώτος, τότε εκδίδει τιμολόγιο αγοράς αγροτικών προϊόντων χωρίς να προστεθεί το ΦΠΑ ούτε στην αξία αγοράς των προϊόντων που αγοράζει ούτε και στο ποσό των τυχόν μεταφορικών εξόδων που καταβάλλει στους αγρότες. Αν όμως η βιομηχανία αγοράζει από αγρότες που δεν ανήκουν στο ειδικό καθεστώς αλλά στο κανονικό καθεστώς, τότε στο τιμολόγιο που εκδίδεται για την αξία της αγοράς των αγροτικών προϊόντων και των τυχόν εξόδων μεταφοράς προστίθεται και ο ΦΠΑ.

2.1.4 Πότε γεννιέται η φορολογική υποχρέωση για το ΦΠΑ στις παραδόσεις αγαθών

Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται και ο ΦΠΑ γίνεται απαιτητός από το δημόσιο κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η παράδοση των αγαθών και εκδίδεται το τιμολόγιο πώλησης- δελτίο αποστολής ή τιμολόγιο πώλησης ή η απόδειξη λιανικής πώλησης για τις πωλήσεις ή η απόδειξη αυτοπαραδόσης για τις αυτοπαραδόσεις, ή η σύνταξη της έκθεσης πλειστηριασμού

2.1.5 Ποια είναι η φορολογητέα αξία στις παραδόσεις αγαθών, εφημερίδων και περιοδικών

Σαν φορολογητέα αξία στις παραδόσεις αγαθών θεωρείται η αξία εκείνη που εισέπραξε ή πρόκειται να εισπράξει για τις πράξεις του αυτές ο προμηθευτής των αγαθών από τον αγοραστή, προσαυξημένη με οποιαδήποτε παροχή που συνδέεται άμεσα με αυτή. Η αξία αυτή μπορεί να είναι σε μετρητά ή σε είδος αλλά υπολογίζεται όμως πάντοτε σε χρήμα.

Στις παραδόσεις εφημερίδων και περιοδικών από εκδοτικές και εισαγωγικές επιχειρήσεις που η διανομή τους γίνεται μέσω πρακτορείων διανομής, ως φορολογητέα αξία θεωρείται η τιμή λιανικής πώλησης των εφημερίδων και των περιοδικών, χωρίς ΦΠΑ, μετά την αφαίρεση από την τιμή αυτή της προμήθειας που χορηγείται στα διάφορα πρακτορεία διανομής. Αν η διανομή δε γίνεται μέσω πρακτορείων διανομής η προμήθεια που καταβάλλεται δεν αφαιρείται για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας.

2.1.6 Αυτοπαραδόση αγαθών

Στο ΦΠΑ υπάγονται και ορισμένες πράξεις, οι οποίες δεν είναι στην πραγματικότητα παραδόσεις αλλά για σκοπούς ΦΠΑ θεωρούνται ως παραδόσεις και επιβαρύνονται με ΦΠΑ. Δεν είναι πραγματικές παραδόσεις αφού δεν υπάρχει επαχθής αιτία ή δεν γίνεται μεταβίβαση κυριότητας. Πρόκειται για τις λεγόμενες πράξεις αυτοπαραδόσης αγαθού και προβλέπεται η υπαγωγή τους σε ΦΠΑ, σύμφωνα με το άρθρο 7 του κώδικα ΦΠΑ,

προκειμένου να διασφαλίζονται αφενός ίσοι όροι ανταγωνισμού και αφετέρου η επιβολή του φόρου κατά τη διάθεση αγαθών στον τελικό καταναλωτή.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 θα πρέπει να γίνεται αυτοπαράδοση και κατ' επέκταση να επιβαρύνονται με ΦΠΑ οι ακόλουθες πράξεις:

- Δωρεάν διάθεση από υποκείμενο αγαθών της παραγράφου 4 του άρθρου 30 του κώδικα ΦΠΑ, π.χ. αυτοκίνητα και μοτοσικλέτες.
- Δωρεάν διάθεση αγαθών από υποκείμενη σε φόρο δραστηριότητα σε άλλη μη υπαγόμενη της ίδιας επιχείρησης.
- Δωρεάν διάθεση αγαθών για σκοπούς ξένους με τη δραστηριότητα της επιχείρησης
- Ανάλυση από τον υποκείμενο αγαθών της επιχείρησης για ικανοποίηση προσωπικών αναγκών ή για το προσωπικό της επιχείρησης.
- Ιδιοκατοίκηση, μίσθωση, ιδιόχρηση και ή με οποιοδήποτε τρόπο χρησιμοποίηση νέου ακινήτου υπαγόμενο σε ΦΠΑ.
- Ανάλυση μερίδας σε αγαθά από εταίρο μέτοχο ή κληρονόμο εφόσον γίνεται διακοπή εργασιών, λύση της εταιρείας, αποχώρηση ή θάνατος εταίρου.

Ως φορολογητέα αξία στις περιπτώσεις αυτοπαράδοσης αγαθών θα πρέπει να λαμβάνεται η τρέχουσα τιμή αγοράς των αγαθών αυτών ή παρόμοιων και εάν δεν υπάρχει τιμή αγοράς, το κόστος των αγαθών κατά το χρόνο πραγματοποίησης των πράξεων αυτών.

Ο ΦΠΑ της αυτοπαράδοσης καταβάλλεται με την περιοδική δήλωση της φορολογικής περιόδου, που διενεργείται η αυτοπαράδοση. Για την αυτοπαράδοση εκδίδεται το ειδικό στοιχείο αυτοπαράδοσης. Υπόχρεος για την έκδοση του στοιχείου και την καταβολή του ΦΠΑ είναι ο υποκείμενος που διενεργεί την αυτοπαράδοση. Η φορολογική υποχρέωση και το απαιτητό του φόρου συντελείται κατά το χρόνο που ο υποκείμενος παραλαμβάνει το αγαθό. Για τα αγαθά επένδυσης που δεν έχει παρέλθει η πενταετία διενεργείται διακανονισμός και όχι αυτοπαράδοση. Εφόσον όμως παρέλθει η πενταετία από τη χρησιμοποίησή τους ισχύουν οι κανόνες αυτοπαράδοσης. Τέλος, δεν απαιτείται αυτοπαράδοση για την παράδοση δώρων μικρής αξίας μέχρι 10€ και μέχρι το 1% του τζίρου καθώς και των δειγμάτων.

2.1.7 Απώλεια αγαθών

Η παράγραφος αυτή επεξηγεί πότε οφείλεται φόρος και πότε όχι, στις περιπτώσεις απώλειας, κλοπής ή καταστροφής των αγαθών.

1. Αν δεν έχετε παραδώσει τα αγαθά, τότε δεν οφείλεται φόρος
2. Αν έχετε παραδώσει τα αγαθά, τότε οφείλεται φόρος
3. Αν τα αγαθά απωλεσθούν κατά τη μεταφορά τους προς τον πελάτη σας και η σύμβαση καθιστά υπεύθυνο τον πελάτη για οποιαδήποτε απώλεια πριν την παράδοση, τότε οφείλεται φόρος
4. Αν τα αγαθά απωλεσθούν κατά τη μεταφορά τους προς τον πελάτη σας και η σύμβαση καθιστά εσάς υπεύθυνο για οποιαδήποτε απώλεια πριν την παράδοση και :

- έχετε εκδώσει τιμολόγιο Φ.Π.Α. προς τον πελάτη σας, τότε ο φόρος οφείλεται επί του ποσού που φαίνεται στο τιμολόγιο, εκτός και αν έχετε εκδώσει έγκυρο πιστωτικό σημείωμα,
 - δεν έχετε εκδώσει τιμολόγιο Φ.Π.Α., τότε δεν οφείλεται φόρος γιατί δεν έχετε πραγματοποιήσει παράδοση
5. Αν παραχωρείτε κατεστραμμένα αγαθά σε ασφαλιστή, με βάση τους όρους ασφαλιστηρίου εγγράφου, τότε δεν οφείλεται φόρος,
 6. Αν αγαθά έχουν κλαπεί από την επιχείρησή σας, μπορεί να μην υποχρεωθείτε να αποδώσετε φόρο αν έχετε καταγγείλει την υπόθεση στην αστυνομία.

2.2 Παράδοση Ακινήτου

Ο ΦΠΑ επιβάλλεται στην παράδοση αποπερατωμένων ή ημιτελών κτιρίων ή τμημάτων των κτιρίων και του οικοπέδου που μεταβιβάζεται μαζί με το κτίριο ως ενιαία ιδιοκτησία, εφόσον η παράδοση του ακινήτου:

- Πραγματοποιείται από επαχθή αίτια, δηλαδή με αντάλλαγμα. Το αντάλλαγμα, όπως ισχύει γενικά για τις παραδόσεις αγαθών, μπορεί να καταβάλλεται είτε με μετρητά είτε επί πιστώσει. Μπορεί επίσης να συνίσταται σε χρήμα, σε είδος, σε αντάλλαγμα με άλλο ακίνητο, σε παροχή υπηρεσιών κλπ.
- Πραγματοποιείται από υποκείμενο στο ΦΠΑ πρόσωπο, που λειτουργεί στα πλαίσια της δραστηριότητας του σαν εργολάβος κατασκευαστής. Δηλαδή η επιχείρηση που η δραστηριότητά της είναι ανέγερση και πώληση ακινήτων.
- Πραγματοποιείται πριν από την πρώτη εγκατάσταση σ' αυτά. Δηλαδή το ακίνητο πρέπει να είναι νέο και να μην έχει χρησιμοποιηθεί με οποιοδήποτε τρόπο.

Κτίρια θεωρούνται τα κτίσματα γενικά και όλες οι κατασκευές που συνδέονται με τα κτίσματα ή με το έδαφος κατά τρόπο σταθερό και μόνιμο, ανεξάρτητα εάν είναι αποπερατωμένα ή ημιτελή. Τα κτίσματα αυτά μπορεί να είναι πολυκατοικία, μονοκατοικία αποθήκη κλπ.

Πρώτη εγκατάσταση πραγματοποιείται με την πρώτη χρησιμοποίηση του ακινήτου κατά οποιοδήποτε τρόπο καθώς επίσης και με την παρέλευση πενταετίας από την έκδοση της άδειας χωρίς να έχει παραδοθεί το ακίνητο.

Εκτός των παραπάνω προϋποθέσεων για να υπάγεται ένα ακίνητο σε ΦΠΑ θα πρέπει η άδεια κατασκευής να εκδίδεται ή να αναθεωρείται η αρχική άδεια μετά την 1/1/2006 χωρίς όμως να έχουν αρχίσει οι εργασίες κατασκευής.

Στο ΦΠΑ επίσης υπάγεται η μεταβίβαση εμπράγματων δικαιωμάτων, εφόσον πρόκειται για ακίνητα, που υπάγονται σύμφωνα με τα παραπάνω σε ΦΠΑ. Υπάγεται όμως σε ΦΠΑ η μεταβίβαση ιδανικών μεριδίων οικοπέδου, στις περιπτώσεις που ισχύει το τεκμήριο του αποπερατωμένου ακινήτου σύμφωνα με τις διατάξεις της φορολογίας κεφαλαίου. Η μεταβίβαση από εργολάβο ακινήτου που έχει περιέλθει στην κυριότητα του από αντιπαροχή υπάγεται σε ΦΠΑ. Επίσης σε ΦΠΑ υπάγεται η μεταβίβαση

ακινήτου από ευκαιριακό κατασκευαστή, όπως και η μεταβίβαση ακινήτου από τα σχέδια υπάγεται σε ΦΠΑ και εφαρμόζεται το τεκμήριο του περατωμένου ακινήτου εφόσον αυτή γίνεται με την συμφωνία της παράδοσης έτοιμου ακινήτου. Ο ΦΠΑ της αυτοπαράδοσης ακινήτου καταβάλλεται μέσω της περιοδικής δήλωσης της αντίστοιχης φορολογικής περιόδου.

2.2.1 Περιπτώσεις που δεν υπάγονται σε ΦΠΑ

- Η μεταβίβαση μόνο του οικοπέδου χωρίς κτίριο δεν υπάγεται σε ΦΠΑ.
- Η μεταβίβαση ακινήτου που η άδεια έχει εκδοθεί πριν την 1/1/06 δεν υπάγεται σε ΦΠΑ. Όπως επίσης η μεταβίβαση ακινήτου που η άδεια ανέγερσης του ή αναθεώρησης έχει εκδοθεί πριν την 1/1/06 δεν υπάγεται σε ΦΠΑ.
- Η μεταβίβαση ακινήτου που μεταβιβάζεται από ιδιώτη δεν υπάγεται σε ΦΠΑ
- Η μεταβίβαση ακινήτου σε δικαιούχο απαλλαγής Α' κατοικίας απαλλάσσεται από ΦΠΑ και διέπεται από τις διατάξεις περί Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου (ΦΜΑ). Για τις πωλήσεις αυτές ο πωλητής δεν έχει δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών.
- Η μεταβίβαση ακινήτου που έχει εξαιρεθεί δεν υπάγεται σε ΦΠΑ. Εξαιρέση μπορεί να χορηγηθεί στις περιπτώσεις που η άδεια εκδίδεται ή αναθεωρείται μετά την 1/1/06, αλλά όμως είχε κατατεθεί πλήρης φάκελος στην πολεοδομία και είχε υπογραφεί εργολαβικό προσύμφωνο στην περίπτωση αντιπαροχής μέχρι την 25/11/05.
- Η μεταβίβαση από οικοπεδούχο ακινήτου που περιήλθε στην κατοχή του από αντιπαροχή δεν υπάγεται σε ΦΠΑ. Εάν όμως ο οικοπεδούχος είναι νομικό κερδοσκοπικό πρόσωπο η μεταβίβαση υπάγεται σε ΦΠΑ.
- Η μεταβίβαση συντελεστή δόμησης δεν υπάγεται σε ΦΠΑ, αφού η μεταβίβαση του εξομοιώνεται με παράδοση οικοπέδου.

2.2.2 Πότε γεννιέται η φορολογική υποχρέωση για το ΦΠΑ στις παραδόσεις ακινήτων

Η φορολογική υποχρέωση στις παραδόσεις ακινήτων γεννιέται και ο ΦΠΑ γίνεται απαιτητός κατά το χρόνο που υπογράφεται το οριστικό συμβόλαιο ή που συντάσσεται η έκθεση κατακύρωσης στην περίπτωση πλειστηριασμού και μέχρι τη σύνταξη της περίληψης κατακυρωτικής έκθεσης ή που γίνεται η μεταγραφή στις λοιπές περιπτώσεις που δεν απαιτείται η κατάρτιση συμβολαιογραφικού εγγράφου. Επίσης η φορολογική υποχρέωση για το ΦΠΑ γεννιέται και όταν το ακίνητο μετά την ολοκλήρωση της κατασκευής του αρχίζει να ιδιοκατοικείται ή να παραδίνεται σε μη φορολογητέα δραστηριότητα της ίδιας επιχείρησης ή να μισθώνεται ή να παραδίνεται δωρεάν η χρήση του ακινήτου ή να χρησιμοποιείται για οποιοδήποτε σκοπό ξένο προς την επιχείρηση.

2.2.3 Ποια είναι η φορολογητέα αξία στις παραδόσεις ακινήτων

Ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται το τίμημα που έλαβε ή που πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο πωλητής από τον αγοραστή, τον λήπτη ή τρίτο πρόσωπο προσαυξημένο με οποιαδήποτε παροχή που συνδέεται με τις πράξεις αυτές. Στις

αυτοπαραδόσεις ακινήτων ως φορολογητέα αξία θεωρείται το κόστος κατασκευής και στους πλειστηριασμούς ακινήτων το εκπλειστηρίασμα.

2.2.4 Ποιες είναι οι υποχρεώσεις του εργολάβου για το ΦΠΑ

1. Πριν υπογραφεί το συμβόλαιο για να κατατεθεί ο ΦΠΑ στην ΔΟΥ, υποβάλλεται συγχρόνως και μια ειδική δήλωση για την καταβολή του ΦΠΑ. Το ποσό του ΦΠΑ που θα εκπίπτει με την υποβολή της ειδικής δήλωσης θα πρέπει να προσδιορίζεται σύμφωνα με το ποσοστό συμμετοχής της κάθε ιδιοκτησίας στο συνολικό ΦΠΑ εισροών, με βάση την πραγματική διάθεση των αγαθών ή των υπηρεσιών ανά οικοδομή. Δηλαδή η αξία του ακινήτου θα περιλαμβάνεται στις εκροές της φορολογικής δήλωσης του ΦΠΑ της συγκεκριμένης φορολογικής περιόδου και θα υπολογίζεται πάνω σ αυτήν ο ΦΠΑ εισροών.
2. Η κάθε κατασκευαζόμενη οικοδομή θα πρέπει να δηλώνεται στη ΔΟΥ της έδρας της επιχείρησης και ως υποκατάστημα. Δηλαδή θα πρέπει να υπάρχουν τόσα δηλωμένα υποκαταστήματα όσες και οι οικοδομές κατασκευάζονται μέσα στο ίδιο χρονικό διάστημα. Επίσης ο εργολάβος θα πρέπει να δηλώσει ότι θα πραγματοποιεί στο εξής φορολογητέες δραστηριότητες και όχι απαλλασσόμενες.
3. Για κάθε οικοδομή θα πρέπει να τηρείται και θεωρημένο βιβλίο κοστολογίου οικοδομών, στο οποίο θα απεικονίζεται το συνολικό κόστος της κάθε οικοδομής χωριστά.
4. Μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την έκδοση της οικοδομικής άδειας και σε κάθε περίπτωση πριν την πρώτη παράδοση ιδιοκτησίας, ο εργολάβος θα πρέπει να γνωστοποιήσει στη ΔΟΥ το συνολικό προϋπολογιστικό κόστος του ακινήτου και την κατανομή του στις επιμέρους ιδιοκτησίες.
5. Με την ολοκλήρωση της οικοδομής ο εργολάβος θα γνωστοποιεί το συνολικό πραγματικό κόστος κατασκευής της οικοδομής, με βάση τα πραγματικά στοιχεία, όπως αυτά προκύπτουν από τα τηρούμενα βιβλία της επιχείρησης.
6. Ο εργολάβος είναι υποχρεωμένος να υποβάλλει ανά μήνα ή τρίμηνο περιοδική δήλωση του ΦΠΑ και εκκαθαριστική δήλωση του ΦΠΑ στο τέλος της κάθε διαχειριστικής περιόδου.



2.3 Παροχή Υπηρεσιών

2.3.1 Ποιες παροχές υπηρεσιών θεωρούνται υποκείμενες σε ΦΠΑ

1. Παροχές υπηρεσιών θεωρούνται οι πράξεις εκείνες που δεν αποτελούν παραδόσεις αγαθών. Τέτοιες πράξεις που θεωρούνται παροχές υπηρεσιών και υπόκεινται σε ΦΠΑ είναι οι εργασίες διάφορων επιχειρήσεων,
2. Επίσης ως παροχή υπηρεσιών που υπόκεινται σε ΦΠΑ είναι και η μεταφορά προσώπων στο εσωτερικό της χώρας που γίνεται με αυτοκίνητα, τα οποία εκτελούν συγκοινωνία σε υπεραστικές, οδικές γραμμές, καθώς και οι μεταφορές προσώπων που γίνονται από τα ειδικά τουριστικά λεωφορεία μέσα στα νησιά. Στο ΦΠΑ επίσης υπάγονται και οι υπηρεσίες μεταφοράς επιβατών με πλοία κάτω των 50 κόρων.

3. Η μεταβίβαση ή εκχώρηση της χρήσης ενός άυλου αγαθού υπόκειται σε ΦΠΑ. Δεν υπόκειται σε ΦΠΑ η φήμη και η πελατεία όταν μεταβιβάζεται σαν σύνολο η επιχείρηση.
4. Η αμοιβή της υποχρέωσης για παράλειψη ή ανοχή μιας πράξης ή κατάστασης θεωρείται παροχή υπηρεσιών και υπόκειται σε ΦΠΑ.
5. Οι εργασίες συντήρησης των ακινήτων υπόκεινται ως παροχή υπηρεσιών σε ΦΠΑ.
6. Οι ντίλερς, που ασκούν κατά σύστημα αυτό το επάγγελμα, εκδίδουν θεωρημένες αποδείξεις παροχής υπηρεσιών, στις οποίες προσθέτουν και το ανάλογο ΦΠΑ, το οποίο εκπίπτει από τις επιχειρήσεις που τους απασχολούν. Αν όμως οι ντίλερς δεν ασκούν κατά σύστημα το επάγγελμα αυτό τότε οι αμοιβές τους δεν υπάγονται στο ΦΠΑ.

2.3.2 Ποιες άλλες εργασίες ή πράξεις θεωρούνται ως παροχή υπηρεσιών και υπόκεινται σε ΦΠΑ

1. Η εκμετάλλευση ξενοδοχείων, επιπλωμένων δωματίων και οικιών, κατασκηνώσεων και άλλων παρόμοιων εγκαταστάσεων θεωρείται παροχή υπηρεσιών.
2. Η εκμετάλλευση χώρων στάθμευσης κάθε είδους μεταφορικών μέσων και τροχόσπιτων θεωρείται παροχή υπηρεσιών.
3. Η διάθεση τροφής και ποτών από εστιατόρια, ζαχαροπλαστεία, κέντρα διασκέδασης και παρόμοιες επιχειρήσεις για επιτόπια κατανάλωση παροχή υπηρεσιών.
4. Η εκτέλεση υπηρεσίας με καταβολή αποζημίωσης ύστερα από επιταγή δημόσιας αρχής ή στο όνομα της ή σε εκτέλεση νόμου θεωρείται παροχή υπηρεσιών.
5. Η μίσθωση βιομηχανοστασίων και χρηματοθυρίδων καθώς και τα εμπορικά κέντρα θεωρούνται ως παροχή υπηρεσιών.
6. Οι εργασίες φασόν πάνω σε ενσώματα κινητά αγαθά.
7. Η χρησιμοποίηση από τον υποκείμενο στο ΦΠΑ αγαθών της επιχείρησής του για την ικανοποίηση αναγκών του ίδιου ή του προσωπικού της επιχείρησής ή για σκοπούς ξένους προς αυτή θεωρείται παροχή υπηρεσιών, εφόσον κατά την απόκτηση των αγαθών αυτών δημιουργήθηκε δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ.
8. Η παροχή υπηρεσιών για τις ανάγκες του προσωπικού του ή για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση.
9. Η χρησιμοποίηση δικών του υπηρεσιών για δραστηριότητα του ίδιου του υποκείμενου που απαλλάσσεται από το ΦΠΑ, καθώς επίσης και η χρησιμοποίηση δικών του υπηρεσιών για τις ανάγκες της επιχείρησής του, εφόσον πρόκειται για υπηρεσίες για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ σε περίπτωση λήψης όμοιων υπηρεσιών από άλλον υποκείμενο στο ΦΠΑ.
10. Η αμοιβή της μεσολάβησης υποκείμενων στο ΦΠΑ για παροχή υπηρεσιών υπόκειται σε ΦΠΑ.

2.3.3 Πότε γεννιέται η φορολογική υποχρέωση της παροχής υπηρεσιών

Η φορολογική υποχρέωση της παροχής υπηρεσιών γεννιέται και ο ΦΠΑ γίνεται απαιτητός κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η παροχή υπηρεσιών.

Ειδικότερα η φορολογική υποχρέωση γεννιέται:

1. Κατά το χρόνο έκδοσης του τιμολογίου παροχής υπηρεσιών ή άλλου στοιχείου που έχει τη θέση του τιμολογίου.
2. Κατά το χρόνο είσπραξης της αντιπαροχής, σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών, που πραγματοποιείται ύστερα από επιταγή δημόσιας αρχής ή στο όνομά της ή σε εκτέλεση νόμου.
3. Κατά το χρόνο που έχει συμφωνηθεί η καταβολή κάθε δόσης, σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών για τις οποίες η αντιπαροχή καταβάλλεται περιοδικά.

2.3.4 Ποια είναι η φορολογητέα αξία στην παροχή υπηρεσιών

Σαν φορολογητέα αξία στην παροχή υπηρεσιών λαμβάνεται η αντιπαροχή που έλαβε ή που πρόκειται να λάβει αυτός που παρέχει τις υπηρεσίες από τον λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, προσαυξημένη με οποιαδήποτε παροχή που συνδέεται άμεσα με αυτήν.

Ειδικότερα όταν χρησιμοποιούνται οι υπηρεσίες της επιχείρησης για ικανοποίηση ατομικών αναγκών ή του προσωπικού της επιχείρησης ή για σκοπούς ξένους με την επιχείρησή του, τότε σαν φορολογητέα παίρνεται το σύνολο των εξόδων που αναλογούν στην εκτέλεση της παροχής υπηρεσιών αυτών. Επίσης όταν ο ίδιος παρέχει τις υπηρεσίες του στην επιχείρησή του, σαν φορολογητέα αξία παίρνεται η κανονική αξία αυτών, δηλαδή η αξία που έπρεπε να καταβάλλει για την λήψη των υπηρεσιών αυτών, σε ένα πρόσωπο τρίτο που παρέχει τέτοιες υπηρεσίες. Αυτό ισχύει και σε κάθε περίπτωση που η παροχή υπηρεσίας δεν συνίσταται σε χρήμα. Στη φορολογητέα αξία περιλαμβάνονται όλα τα έξοδα που βαρύνουν το λήπτη. Στη φορολογητέα αξία δεν συμπεριλαμβάνονται οι εκπτώσεις καθώς και οι επιστροφές του τιμήματος σε περίπτωση ολικής ή μερικής ακύρωσης της παροχής υπηρεσιών. Τέλος τα ποσά που λαμβάνει ο υποκείμενος στο ΦΠΑ από τον λήπτη των υπηρεσιών, για κάλυψη δαπανών που πραγματοποιεί στο όνομα και για λογαριασμό του λήπτη των υπηρεσιών, εφόσον τα ποσά αυτά έχουν καταχωρηθεί σε προσωρινό λογαριασμό στα λογιστικά του βιβλία και το πραγματικό ποσό των δαπανών να προκύπτει από τα αντίστοιχα παραστατικά που έχουν εκδοθεί στο όνομα του λήπτη των υπηρεσιών και τα οποία παραδίδονται στο λήπτη των υπηρεσιών.

2.3.5 Συνεχείς παροχές υπηρεσιών



Αν παρέχετε υπηρεσίες πάνω σε συνεχή βάση και λαμβάνετε πληρωμές περιοδικά ή από χρόνο σε χρόνο, τότε δημιουργείται φορολογικό σημείο κάθε φορά που εκδίδετε τιμολόγιο ΦΠΑ ή λαμβάνετε πληρωμή, οποιοδήποτε από τα δύο επέρχεται πρώτο.

Αν οι πληρωμές οφείλονται σε τακτά χρονικά διαστήματα (για παράδειγμα με οδηγίες στην τράπεζα ή με άμεση χρέωση) τότε μπορείτε να εκδώσετε ένα τιμολόγιο ΦΠΑ στην αρχή οποιασδήποτε περιόδου μέχρι ένα

χρόνο, το οποίο θα καλύπτει όλες τις οφειλόμενες πληρωμές της περιόδου. Για κάθε πληρωμή πρέπει να δείχνετε :

- την ημερομηνία κατά την οποία οφείλεται η πληρωμή,
- το ποσό που οφείλεται για κάθε πληρωμή χωρίς το φόρο,
- το συντελεστή του ΦΠΑ
- το Φ.Π.Α. που είναι πληρωτέος.

Αν αποφασίσετε να εκδίδετε τιμολόγια ΦΠΑ με αυτό τον τρόπο, δεν έχετε υποχρέωση να αποδίδετε φόρο με την έκδοση του τιμολογίου αλλά κατά την ημερομηνία που οφείλεται η πληρωμή ή την ημερομηνία που τη λαμβάνετε, οποιαδήποτε επέρχεται πρώτη. Ο πελάτης σας δεν πρέπει να διεκδικήσει ως φόρο εισροών οποιοδήποτε ΦΠΑ φαίνεται στο τιμολόγιο ΦΠΑ μέχρι την ημερομηνία που οφείλεται η πληρωμή ή μέχρι να λάβετε εσείς την πληρωμή, οποιοδήποτε επέρχεται πρώτο.

Οι ίδιες διαδικασίες εφαρμόζονται για συνεχείς παροχές ορισμένων αγαθών, όπως νερού και ηλεκτρισμού.

2.3.6 Παροχές υπηρεσιών που υπόκεινται στο μειωμένο συντελεστή

1. Υπηρεσίες εστιατορίου και άλλες παρόμοιες υπηρεσίες επισιτισμού, αλλά εξαιρουμένης της διάθεσης οινοπνευματωδών ποτών, μπύρας και κρασιού.
2. Διαμονή σε ξενοδοχεία, τουριστικά καταλύματα και παρόμοιους χώρους, συμπεριλαμβανομένης και της παροχής καταλύματος διακοπών και της μίσθωσης χώρου σε κατασκήνωση ή κάμπινγκ για τροχόσπιτα.
3. Υπηρεσίες γραφείων κηδειών.
4. Υπηρεσίες οδοκαθαρισμού, αποκομιδής και ανακύκλωσης απορριμμάτων, εκτός από αυτές που παρέχονται από κρατικές αρχές, αρχές τοπικής διοίκησης και οργανισμούς δημοσίου δικαίου.
5. Υπηρεσίες συγγραφέων, συνθετών ή καλλιτεχνών και ερμηνευτών έργων τέχνης, καθώς και τα δικαιώματά τους.

2.3.7 Ιδιοχρησιμοποίηση υπηρεσίας

Στο ΦΠΑ υπάγονται ορισμένες περιπτώσεις παροχής υπηρεσιών στις οποίες ενώ δεν υπάρχει αντάλλαγμα θεωρούνται φορολογητέες. Όπως συμβαίνει στις αυτοπαραδόσεις αγαθών έτσι και στις ιδιοχρησιμοποιήσεις υπηρεσιών, ο υποκείμενος πρέπει να αποδίδει ΦΠΑ έχοντας εκδώσει το ειδικό στοιχείο αυτοπαραδόσεως ή οποιοδήποτε στοιχείο μετά από σχετική διόρθωση του τίτλου. Υπόχρεος για την έκδοση του στοιχείου ιδιοχρησιμοποίησης και την απόδοση ΦΠΑ είναι ο υποκείμενος που διενεργεί την ιδιοχρησιμοποίηση.

Πρέπει να γίνεται ιδιοχρησιμοποίηση και κατ' επέκταση να επιβαρύνονται με ΦΠΑ οι ακόλουθες πράξεις:

1. Η χρησιμοποίηση από τον υποκείμενο αγαθών για ικανοποίηση ατομικών αναγκών ή του προσωπικού.

2. Η χρησιμοποίηση αγαθών για ξένους σκοπούς προς την επιχείρηση.
3. Η παροχή υπηρεσιών για ατομική ανάγκη του υποκείμενου ή του προσωπικού του ή για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση.
4. Η χρησιμοποίηση από τον υποκείμενο δικών του υπηρεσιών για τις ανάγκες της επιχείρησής του.

Ως φορολογητέα αξία για την ιδιοχρησιμοποίηση λαμβάνεται το σύνολο των εξόδων που αναλογούν στην εκτέλεση της υπηρεσίας. Ειδικά για τις δαπάνες λαμβάνεται ως φορολογητέα αξία η κανονική αξία που καταβάλλει οποιοσδήποτε αγοραστής ή λήπτης κατά την τρέχουσα χρονική περίοδο. Ο ΦΠΑ της ιδιοχρησιμοποίησης καταβάλλεται με την περιοδική δήλωση της αντίστοιχης φορολογικής περιόδου που διενεργείται η ιδιοχρησιμοποίηση. Η φορολογική υποχρέωση και το απαιτητό του φόρου συντελείται κατά το χρόνο που λαμβάνει χώρα η ιδιοχρησιμοποίηση.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο : ΤΕΛΩΝΕΙΑΚΑ ΚΑΘΕΣΤΩΤΑ

3.1 Έννοια – Ορισμός

Εισαγωγή θεωρείται η είσοδος αγαθών στο εσωτερικό της χώρας, όταν αυτά προέρχονται από Τρίτη-Χώρα. Τρίτη-Χώρα είναι οποιοδήποτε έδαφος που δεν ανήκει στο φορολογικό έδαφος της Κοινότητας.

Η εισαγωγή συντελείται στην Ελλάδα όταν τα αγαθά κατά τη θέση τους σε ανάλωση ή σε ελεύθερη κυκλοφορία βρίσκονται στο εσωτερικό της χώρας.

Επίσης εισαγωγή είναι η είσοδος αγαθών από εδάφη της Κοινότητας, τα οποία για σκοπούς ΦΠΑ θεωρούνται Τρίτη-Χώρα. Τα εδάφη αυτά αναφέρονται στο Παράρτημα II του Κώδικα ΦΠΑ. Τέτοια εδάφη είναι το Άγιο Όρος(Ελλάδα), τα Κανάρια νησιά(Ισπανία), οι υπερπόντιες κτήσεις της Γαλλίας, Γιβραλτάρ, νησιά Τσάνελ (Ηνωμένο Βασίλειο) κ.λπ.

Η εισαγωγή διενεργείται με την κατάθεση διασάφησης (Ενιαίο Διοικητικό Έγγραφο-Ε.Δ.Ε.). Κατά την εισαγωγή καταβάλλονται στο Τελωνείο τυχόν δασμοί ή άλλες επιβαρύνσεις και ΦΠΑ..

Ανάλογα την κατάταξη του αγαθού εφαρμόζεται ο σχετικός συντελεστής ΦΠΑ στην αξία που διαμορφώνεται κατά τον εκτελωνισμό. Ο καταβληθείς ΦΠΑ στο Τελωνείο καταχωρείται στην περιοδική δήλωση προκειμένου να εκπεστεί.

Εάν τα αγαθά που προορίζονται για εισαγωγή τεθούν σε τελωνειακό καθεστώς(π.χ.. μεταποίησης, επανεξαγωγής, αποθήκευσης, κ.λπ.), αναστέλλεται η είσπραξη του ΦΠΑ

μέχρι τα αγαθά να τεθούν σε ελεύθερη κυκλοφορία και ανάλωση, οπότε συντελείται η εισαγωγή.

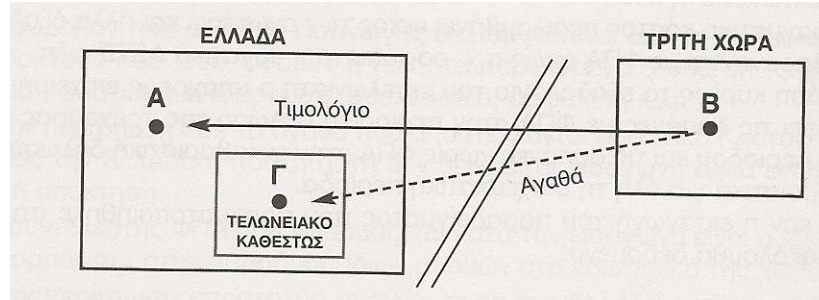
3.2 Επισημάνσεις - Παρατηρήσεις

- Η εισαγωγή αγαθών αποτελεί πράξη αντικειμενικά υπαγόμενη σε ΦΠΑ, ανεξάρτητα δηλαδή την ιδιότητα του προσώπου που εισάγει τα αγαθά π.χ. έμπορος, ιδιώτης, νομικό πρόσωπο κ.λπ., ενώ οι παραδόσεις στο εσωτερικό της χώρας υπάγονται στο φόρο εάν γίνονται από υποκείμενο του ΦΠΑ.
- Η φορολογική υποχρέωση γεννάται κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η εισαγωγή αγαθών στο εσωτερικό της χώρας.
- Το απαιτητό του φόρου γεννάται κατά το χρόνο που γίνονται δεκτά τα τελωνειακά παραστατικά της εισαγωγής (διασάφηση).
- Εάν τα αγαθά τεθούν σε ανασταλτικό τελωνειακό καθεστώς, η φορολογική υποχρέωση και το απαιτητό του ΦΠΑ γεννάται κατά την έξοδο των αγαθών από το καθεστώς αυτό.
- Η φορολογητέα αξία της εισαγωγής διαμορφώνεται από τη δασμολογητέα αξία, τους δασμούς, φόρους ή τέλη, τα παρεπόμενα έξοδα όπως μεταφορικά, φόρτωση, εκφόρτωση, συσκευασία, ασφάλιση κ.λπ.
- Στην περίπτωση που τα αγαθά που αποστέλλονται από άλλο Κράτος-μέλος προς την Ελλάδα η πράξη αυτή δεν θεωρείται εισαγωγή αλλά ενδοκοινοτική απόκτηση.
- Ο συντελεστής ΦΠΑ που εφαρμόζεται κατά την εισαγωγή είναι ο ίδιος που εφαρμόζεται στην παράδοση των ίδιων αγαθών στο εσωτερικό της χώρας.
- Στην περίπτωση αποστολής αγαθών προς την Ελλάδα από περιοχές της Κοινότητας που δεν θεωρούνται "κοινοτικό έδαφος" δεν έχουμε ενδοκοινοτική συναλλαγή αλλά εισαγωγή(π.χ. Κανάρια νησιά, νησιά Τσάνελ κ.λπ.)
- Ο ΦΠΑ υπολογίζεται επί της τελικής αξίας που έχουν ήδη αθροιστικά υπολογιστεί όλες οι τυχόν επιβαρύνσεις π.χ. ειδικός φόρος κατανάλωσης, φόροι υπέρ τρίτων κ.λπ.)
- Κατά την εισαγωγή ισχύει υπό προϋποθέσεις η απαλλαγή για αγορά πάγιου εξοπλισμού (Π. 2869/87) και η απαλλαγή για αγαθά, πρώτες ύλες, υλικά συσκευασίας, εφόσον τα αγαθά θα αποτελέσουν αντικείμενο ενδοκοινοτικής παράδοσης (ΠΟΛ 1262/93).

3.3 Παραδείγματα - δηλώσεις

Περίπτωση 1^η : Αγορά από Τρίτη Χώρα και υπαγωγή σε Τελωνιακό καθεστώς

Ελληνική επιχείρηση (Α) αγοράζει πρώτες ύλες από Τρίτη Χώρα (Β) τις οποίες κατά την άφιξη τους τις θέτει σε Τελωνιακό καθεστώς (Γ) π.χ. σε καθεστώς μεταποίησης υπό τελωνιακό έλεγχο.



Όπως αναφέρθηκε και πιο πάνω εισαγωγή συντελείται όταν τα αγαθά τίθενται με την διασάφηση σε ελεύθερη κυκλοφορία και ανάλωση στο εσωτερικό της χώρας, οπότε και γεννάται η φορολογική υποχρέωση και το απαιτητό του φόρου.

Στην εν λόγω περίπτωση της ελληνικής επιχείρησης τα αγαθά με την άφιξη τους τίθενται σε τελωνιακό καθεστώς και κατά συνέπεια δεν εισάγονται αλλά τελούν σε καθεστώς αναστολής καταβολής ΦΠΑ.

Στην περίπτωση που τα αγαθά δεν εισαχθούν τελικά στην Ελλάδα, αλλά εξαχθούν με τις προβλεπόμενες τελωνιακές διαδικασίες δεν θα καταβληθεί ΦΠΑ.

Στην περίπτωση όμως που εισαχθούν (τεθούν σε ελεύθερη κυκλοφορία και ανάλωση) ο ΦΠΑ και οι άλλες επιβαρύνσεις θα καταβληθούν κατά την έξοδο από το τελωνιακό καθεστώς που έχουν υπαχθεί (καθεστώς μεταποίησης στην περίπτωση μας).

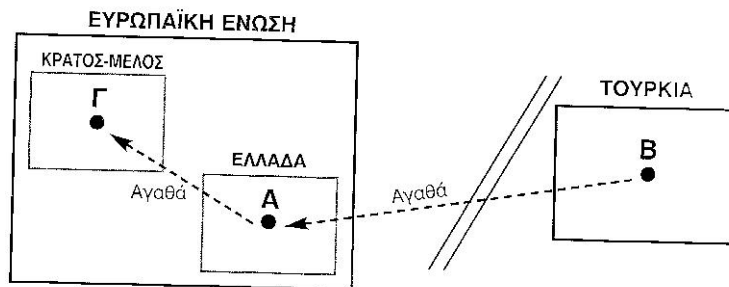
Στην περιοδική δήλωση θα καταχωρηθούν τα έξοδα εισαγωγής με ΦΠΑ και τα έξοδα χωρίς ΦΠΑ στον κωδικό 666 της εκκαθαριστικής.

Σημείωση :

Εάν έχουν γίνει έξοδα διαδικασίας χωρίς ΦΠΑ κατά την ένταξη των αγαθών σε τελωνιακό καθεστώς, αυτά αναγράφονται στον κωδικό 666 της εκκαθαριστικής όπως π.χ. έξοδα Τραπέζης, ΔΕΤΕ κ.λπ.

Περίπτωση 2^η : Εισαγωγή αγαθών που προορίζονται για ενδοκοινοτική παράδοση

Ελληνική επιχείρηση (Α) εμπορίας ξηρών καρπών εισάγει ξηρούς καρπούς από Τουρκία (Β) τους οποίους θα παραδώσει σε άλλο Κράτος- μέλος (Γ) σαν ενδοκοινοτική παράδοση.



Σύμφωνα με την Εγκύκλιο Δ. 1163/2001, προβλέπεται απαλλαγή από το ΦΠΑ εισαγωγής για τα αγαθά που εισάγονται από Τρίτη χώρα και προορίζονται να αποτελέσουν ενδοκοινοτική παράδοση. Η απαλλαγή υλοποιείται κατά τον εκτελωνισμό, εφόσον ο εισαγωγέας προσκομίζει στο τελωνείο ισότιμη αξία με τη φορολογητέα, Ειδικό Διπλότυπο Δελτίο Απαλλαγής (πορτοκαλί διπλότυπο ΠΟΛ 1262/93)

Κατά συνέπεια ο εισαγωγέας δεν καταβάλλει ΦΠΑ στο τελωνείο και την αγορά από την Τουρκία την καταχωρεί στον 666 της εκκαθαριστικής δήλωσης ΦΠΑ.

Σημείωση :

Η ενδοκοινοτική παράδοση θα πρέπει να πραγματοποιηθεί μέσα σε έξι (6) μήνες. Μπορεί με έγκριση του τελωνείου να δοθεί παράταση δύο (2) μηνών και επιπλέον οχτώ (8) μηνών, εάν πρόκειται για πρώτες ή βοηθητικές ύλες.

3.4 Νομικό πλαίσιο

Οι σχετικές διατάξεις που αφορούν το ΦΠΑ κατά την εισαγωγή, οι απαλλαγές και η υπαγωγή αγαθών σε τελωνειακά καθεστώτα, προβλέπονται από τα άρθρα 10,23 και 25 του Κώδικα ΦΠΑ.

Για την εφαρμογή των εν λόγω διατάξεων έχουν εκδοθεί οι ακόλουθες ΑΥΟ και Εγκύκλιοι :

- ΑΥΟ π. 8272/4880/ΠΟΛ 363/1987 και ΠΟΛ 115/96

- ΑΥΟ Τ. 10440/1923/Α0019/24.11.1993
- Ε. 2549/1996

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο : ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ - ΕΙΣΑΓΩΓΗ

4.1 Ορισμός



Ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθού θεωρείται κάθε πράξη με την οποία μεταβιβάζεται σε ένα πρόσωπο το δικαίωμα να διαθέτει ενσώματα κινητά αγαθά, τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται από τον πωλητή ή τον αγοραστή ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό των προσώπων αυτών, από άλλο κράτος- μέλος προς το εσωτερικό της χώρας.

Ενδοκοινοτική απόκτηση συντελείται όταν συντρέχουν οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

- Να πρόκειται για αγαθά που αποστέλλονται ή μεταφέρονται από άλλο κράτος- μέλος από τον πωλητή ή τον αγοραστή ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό τους
- Ο αγοραστής να είναι πρόσωπο υποκείμενο στο φόρο με δικαίωμα έστω και μερικής έκπτωσης του φόρου ή πρόσωπο υποκείμενο χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, ή αγρότης ή νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στο φόρο
- Ο πωλητής να είναι υποκείμενος στο φόρο σε άλλο κράτος- μέλος
- Η συναλλαγή να πραγματοποιείται στα πλαίσια της άσκησης της οικονομικής δραστηριότητας τόσο του πωλητή όσο και του αγοραστή.

Επισημαίνεται ότι υποκείμενος στο ΦΠΑ θεωρείται κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής.

Επίσης, υποκείμενος σε ΦΠΑ καθίσταται κάθε πρόσωπο, το οποίο πραγματοποιεί περιστασιακά παράδοση ενός καινούριου μεταφορικού μέσου, το οποίο αποστέλλεται ή μεταφέρεται προς άλλο κράτος- μέλος.

Ενδοκοινοτική απόκτηση συνήθως διενεργούν υποκείμενοι που υπάγονται στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ. Υπάρχουν όμως και περιπτώσεις, όπου ενδοκοινοτική απόκτηση πραγματοποιούν υπό προϋποθέσεις και:

- Το δημόσιο, οι δήμοι ή Ν.Π.Δ.Δ.
- Απαλλασσόμενα πρόσωπα ή μη υποκείμενα στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ πρόσωπα.

- Οποιοδήποτε πρόσωπο που αγοράζει καινούριο μεταφορικό μέσο.

Με βάση τις ιδιαιτερότητες της συναλλαγής μπορούμε να διακρίνουμε τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις σε:

- Απλές αποκτήσεις
- Τριγωνικές αποκτήσεις
- Απόκτηση αγαθών με ειδικό φόρο κατανάλωσης
- Απόκτηση μεταφορικών μέσων
- Μεταφορά αγαθών κοινοτικής επιχείρησης στην Ελλάδα

Στην περίπτωση ενδοκοινοτικής απόκτησης από έλληνα υποκείμενο στο κανονικό καθεστώς ή από άλλο πρόσωπο από αυτά που αναφέρθηκαν παραπάνω, προβλέπονται ορισμένες τόσο από το κοινοτικό όσο και από το εθνικό φορολογικό δίκαιο οι εξής υποχρεώσεις που πρέπει να εκπληρώνονται:

1. Εγγραφή στο σύστημα VIES
2. Περιοδική δήλωση ΦΠΑ
3. Ανακεφαλαιωτικός πίνακας ενδοκοινοτικών αποκτήσεων (listing)
4. Δήλωση INTRASTAT άφιξης

1) Εγγραφή στο σύστημα VIES

Το VIES είναι σύστημα ελέγχου των ενδοκοινοτικών συναλλαγών (Vat Information Exchange System).

Πρόκειται για ένα ηλεκτρονικό σύστημα που λειτουργεί από το 1993 με το οποίο είναι συνδεδεμένα όλα τα κράτη- μέλη. Βασίζεται στην αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών που έχει στη διάθεσή της κάθε φορολογική διοίκηση, αφού έχει πρόσβαση στις βάσεις δεδομένων των άλλων κρατών- μελών.

Σε κάθε κράτος- μέλος υπάρχει ένα κεντρικό μητρώο υποκειμένων στο ΦΠΑ, το οποίο περιλαμβάνει όλα τα φυσικά ή νομικά πρόσωπα που διενεργούν ενδοκοινοτικές συναλλαγές. Το μητρώο αυτό είναι δυναμικό και εμπλουτίζεται με τους νέους υποκείμενους που αρχίζουν ενδοκοινοτικές συναλλαγές. Με την εγγραφή στο σύστημα ο υποκείμενος λαμβάνει τον “ευρωπαϊκό αριθμό ΦΠΑ”, τον οποίο πρέπει να χρησιμοποιεί σε κάθε ενδοκοινοτική συναλλαγή. Ο αριθμός αυτός για την Ελλάδα είναι ο ΑΦΜ με τον ειδικό κωδικό EL. Κάθε πρόσωπο που διενεργεί ενδοκοινοτικές συναλλαγές είναι υποχρεωμένο να αναγράφει στα στοιχεία που εκδίδει το αριθμό του VIES του, καθώς επίσης και τον ΑΦΜ/ΦΠΑ του αντισυμβαλλόμενου με τον αντίστοιχο κωδικό που ισχύει για κάθε κράτος- μέλος. Στην περίπτωση που διενεργεί για πρώτη φορά ενδοκοινοτική απόκτηση έχει υποχρέωση εγγραφής στο σύστημα VIES. Η εγγραφή γίνεται στην αρμόδια ΔΟΥ με την υποβολή δήλωσης μεταβολών στο VIES.

Με το σύστημα αυτό ο πωλητής έχει τη δυνατότητα αλλά και την υποχρέωση να ελέγχει την εγκυρότητα του ΑΦΜ/ΦΠΑ του αγοραστή, τον τόπο εγκατάστασης του και κατά

συνέπεια διασφαλίζεται ότι ο αγοραστής θα δηλώσει τη συναλλαγή σαν ενδοκοινοτική απόκτηση και θα φορολογηθεί στο κράτος- μέλος εγκατάστασής του.

2) Περιοδική δήλωση ΦΠΑ

Περιοδική δήλωση ΦΠΑ υποβάλλεται από όλους τους υπόχρεους ΦΠΑ ανεξάρτητα εάν πραγματοποιούν ή όχι ενδοκοινοτικές συναλλαγές.

Όσοι διενεργούν ενδοκοινοτικές συναλλαγές είναι απαραίτητο να απεικονίζουν αυτές στην περιοδική τους δήλωση, επειδή οι δηλούμενες αξίες σε εθνικό επίπεδο διασταυρώνονται με τα στοιχεία που συλλέγονται σε κοινοτικό επίπεδο, ώστε να είναι εφικτός ο φορολογικός έλεγχος.

Για τις κοινοτικές αποκτήσεις οι καταχωρίσεις γίνονται στους κωδικούς 301-306 (η αξία) και 331-336 (το ΦΠΑ) του πίνακα Βα και ταυτόχρονα στους κωδικούς 351-356 (η αξία) και 371-376 (το ΦΠΑ) του πίνακα Ββ. Επίσης αυτές καταχωρούνται στον κωδικό 341 του πίνακα Βγ.

Οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις πρέπει να περιλαμβάνονται στη δήλωση της φορολογικής περιόδου που πραγματοποιήθηκε η απόκτηση, όπως και οι υπόλοιπες συναλλαγές.

3) Ανακεφαλαιωτικός πίνακας ενδοκοινοτικών αποκτήσεων (listing)

Ο υποκείμενος στο φόρο όταν πραγματοποιεί ενδοκοινοτικές αποκτήσεις έχει την υποχρέωση, εκτός από τις σχετικές καταχωρίσεις στην περιοδική δήλωση ΦΠΑ, να υποβάλλει Ανακεφαλαιωτικό Πίνακα Αποκτήσεων (listing), τόσο για τις απλές αποκτήσεις όσο και για τις τριγωνικές από τα άλλα κράτη- μέλη. Δεν υπάρχει υποχρέωση υποβολής ενδοκοινοτικών αποκτήσεων στην περίπτωση απόκτησης δειγμάτων χωρίς τιμολογούμενη αξία.

Οι αξίες των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων καταχωρούνται στον πίνακα μειωμένες κατά το ποσό των εκπτώσεων ή επιστροφών. Σε περίπτωση λάθους θα πρέπει να υποβληθεί διορθωτικός πίνακας.

Υποχρέωση υποβολής υφίσταται ανεξάρτητα από το ύψος των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων. Δεν υπάρχει υποχρέωση υποβολής εάν σε κάποιο τρίμηνο δεν πραγματοποιήθηκαν ενδοκοινοτικές αποκτήσεις.

4) Δήλωση INTRASTAT άφιξης

Ο υποκείμενος στο φόρο εφόσον πραγματοποιεί ενδοκοινοτικές αποκτήσεις, έχει υποχρέωση να υποβάλλει κάθε μήνα δήλωση INTRASTAT άφιξης. Με τη δήλωση αυτή παρέχονται λεπτομερείς πληροφορίες για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις που πραγματοποιήθηκαν τον προηγούμενο της δήλωσης μήνα.

Υποχρέωση υποβολής δήλωσης INTRASTAT άφιξης έχουν και οι μη υποκείμενοι ή απαλλασσόμενοι, εφόσον για τις αποκτήσεις αυτές έχουν υποχρέωση δήλωσης ΦΠΑ,

λόγω εγγραφής τους στο σύστημα VIES. Δεν έχουν υποχρέωση να υποβάλλουν δήλωση: οι ιδιώτες, οι μικρές επιχειρήσεις του άρθρου 39 του κώδικα ΦΠΑ και οι υπόχρεοι που κατά το προηγούμενο ή το τρέχον έτος δεν έχουν υπερβεί το εκάστοτε ισχύον κατώφλι για τις αφίξεις που σήμερα ανέρχεται στα 55.000€. Δεν υπάρχει υποχρέωση υποβολής εάν τον προηγούμενο μήνα δεν πραγματοποιήθηκαν ενδοκοινοτικές αποκτήσεις. Δεν συμπληρώνεται δήλωση στην περίπτωση που λαμβάνεται συμπληρωματική έκπτωση.

Στην περίπτωση επιστροφών προγενέστερων ενδοκοινοτικών αποστολών υποβάλλεται δήλωση. Επίσης στην περίπτωση τριγωνικής απόκτησης υπόχρεος για δήλωση INTRASTAT είναι ο τελικός παραλήπτης των αγαθών.

Τροποποιητική δήλωση υποβάλλεται σε περίπτωση αλλαγής των στοιχείων της αρχικά υποβληθείσας δήλωσης. Σε περίπτωση που δεν έχουν συμπεριληφθεί στη δήλωση εμπορευματικές κινήσεις πρέπει να υποβληθεί συμπληρωματική δήλωση.

4.2 Πότε γεννιέται η φορολογική υποχρέωση στις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών

Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά τον χρόνο που πραγματοποιείται η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών. Η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών πραγματοποιείται κατά το χρόνο που τα αγαθά τίθενται στη διάθεση του προσώπου που τα αποκτά. Επίσης, στην περίπτωση που ο προμηθευτής αναλαμβάνει και την υποχρέωση αποστολής των αγαθών στην Ελλάδα, η ενδοκοινοτική απόκτηση πραγματοποιείται κατά τον χρόνο που αρχίζει η αποστολή.

Δηλαδή, για να θεωρηθεί, ως ενδοκοινοτική απόκτηση μια παράδοση αγαθών που πραγματοποιείται σε άλλο κράτος- μέλος, θα πρέπει οπωσδήποτε να γίνει και η αποστολή ή η μεταφορά των αγαθών αυτών από το άλλο κράτος- μέλος στο εσωτερικό της Ελλάδας. Κατά συνέπεια, αν τα αγαθά παραμείνουν στο κράτος-μέλος όπου έγινε η παράδοση, για οποιοδήποτε λόγο, τότε δεν θεωρείται ότι πραγματοποιείται ενδοκοινοτική απόκτηση στο εσωτερικό της Ελλάδας και επομένως δεν οφείλεται ΦΠΑ στην Ελλάδα. Για την πράξη αυτή θα πρέπει να καταβληθεί ΦΠΑ στο άλλο κράτος- μέλος ως παράδοση αγαθών που πραγματοποιήθηκε εντός του κράτους αυτού.

Ο ΦΠΑ γίνεται απαιτητός από το δημόσιο κατά τον χρόνο που εκδίδεται το τιμολόγιο ή άλλο στοιχείο που έχει θέση τιμολογίου και στην περίπτωση που για κάποιο λόγο δεν εκδόθηκε τιμολόγιο ή άλλο στοιχείο, ο ΦΠΑ γίνεται απαιτητός από το δημόσιο το αργότερο τη 15^η μέρα του επόμενου μήνα απ' αυτόν κατά τον οποίο γεννήθηκε η φορολογική υποχρέωση. Ο ΦΠΑ αυτός καταβάλλεται στο δημόσιο ή δηλώνεται στις εισροές και εκροές μαζί με τις άλλες πράξεις του ίδιου μήνα και μέχρι τις 20 του επόμενου μήνα που ακολουθεί το μήνα που ο ΦΠΑ έγινε απαιτητός. Αν τα αγαθά παραλήφθηκαν στην Ελλάδα σε μήνα μεταγενέστερο από εκείνον που εκδόθηκε το τιμολόγιο, τότε γίνεται πρόβλεψη για την ενδοκοινοτική αυτή απόκτηση στο μήνα που εκδόθηκε το τιμολόγιο.

4.3 Ποια είναι η φορολογητέα αξία στις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών

Στις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που εκφράζονται σε ευρώ, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η αντιπαροχή που έλαβε ή πρόκειται να λάβει ο προμηθευτής των αγαθών αυτών, δηλαδή η τρέχουσα τιμή αγοράς των αγαθών ή παρόμοιων αγαθών, ή αν δεν υπάρχει τιμή αγοράς, το κόστος των αγαθών, κατά τον χρόνο πραγματοποίησης των πράξεων αυτών.

Στις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που εκφράζονται σε ξένο νόμισμα ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η αξία εκείνη που προκύπτει με βάση την επίσημη τιμή πώλησης του συναλλάγματος της προτελευταίας Τετάρτης του προηγούμενου μήνα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5^ο : ΚΑΙΝΟΥΡΓΙΑ ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΑ

5.1 Ορισμός – Έννοια

Σύμφωνα με τον ορισμό που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 11 του Κώδικα ΦΠΑ καινούργια θεωρούνται τα χερσαία οχήματα με κινητήρα άνω των 48 κυβικών εκατοστών ή ισχύος άνω των 72 kw, τα οποία προορίζονται για τη μεταφορά προσώπων ή εμπορευμάτων εφόσον:

- α) η παράδοση των μεταφορικών μέσων έχει πραγματοποιηθεί πριν την πάροδο τριών μηνών από την ημερομηνία της πρώτης θέσης σε κυκλοφορία (έξι μήνες κυκλοφορία για τα χερσαία οχήματα) και
- β) τα μεταφορικά μέσα δεν έχουν διανύσει περισσότερα από 6.000 χιλιόμετρα (αν πρόκειται για χερσαία οχήματα), δεν έχουν πραγματοποιηθεί άνω των 100 χωρών πλεύσης (αν πρόκειται για αεροσκάφη).

Έτσι ένα αυτοκίνητο π.χ. έχει άδεια κυκλοφορίας που εκδόθηκε στη Γερμανία στις 10/06/06 έχει συμπληρώσει 8.000 χλμ., αλλά επειδή δεν έχει παρέλθει εξάμηνο από την ημερομηνία κυκλοφορίας του, το αυτοκίνητο αυτό θεωρείται καινούριο.

*Οι ανωτέρω διατάξεις είναι πολύ σημαντικές στις ενδοκοινοτικές κυρίως συναλλαγές (αγορά αυτοκινήτου από άλλο κράτος – μέλος), αφού εάν το αυτοκίνητο είναι καινούριο συντελείται πάντα ενδοκοινοτική απόκτηση και κατά συνέπεια φορολογείται στην Ελλάδα. Σε αντίθεση με το μεταχειρισμένο (εφόσον όμως πωλείται με το καθεστώς περιθωρίου)**, που ο τόπος φορολόγησης είναι το Κράτος – μέλος πώλησης που έχει έδρα ο μεταπωλητής του αυτοκινήτου.*

Τέλος σημειώνει ότι στην εισαγωγή αυτοκινήτων από Τρίτη χώρα η έννοια καινούργιο ή μεταχειρισμένο δεν επηρεάζει τον τόπο φορολόγησης, αφού επιβάλλεται ΦΠΑ κατά την εισαγωγή στο εσωτερικό της χώρας είτε πρόκειται για καινούργιο ή μεταχειρισμένο (Το καθεστώς περιθωρίου για τα μεταχειρισμένα δεν εφαρμόζεται στην εισαγωγή).

5.2 Παρατηρήσεις – Επισημάνσεις

- Στην περίπτωση που ένα καινούργιο αυτοκίνητο αγοράζεται από άλλο Κράτος – Μέλος για να χρησιμοποιηθεί στην Ελλάδα, διενεργείται πάντα ενδοκοινοτική απόκτηση (φορολόγηση στην Ελλάδα), ανεξάρτητα από την ιδιότητα του προσώπου που το αποκτά π.χ. υποκείμενος, έμπορος, απαλλασσόμενο πρόσωπο κ.λπ.
- Ο ΦΠΑ που αναλογεί στην απόκτηση του αυτοκινήτου από άλλο Κράτος – Μέλος καταβάλλεται στο Τελωνείο.
- Όποιος ενεργεί ενδοκοινοτική απόκτηση αυτοκινήτου θα πρέπει να υποβάλλει ειδική δήλωση (παράγραφος 7 του άρθρου 38 του Κώδικα ΦΠΑ) στο Τελωνείο προκειμένου να καταβάλλει τον αναλογούντα ΦΠΑ.
- Η ανωτέρω δήλωση υποβάλλεται από τον αγοραστή το αργότερο μέχρι της 10 ή 15 (αν έχει τέλος ταξινόμησης) του επόμενου μήνα από την ενδοκοινοτική απόκτηση και πάντως πριν από την έκδοση της άδειας κυκλοφορίας.
- Σε ορισμένες περιπτώσεις ενδοκοινοτικής απόκτησης π.χ. αγροτικά οχήματα δεν απαιτείται η καταβολή ΦΠΑ στο τελωνείο αλλά η καταβολή γίνεται με έκτακτη περιοδική δήλωση.
- Η φορολογητέα αξία, ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, η βεβαίωση, η είσπραξη του φόρου, του τέλους ταξινόμησης κ.λπ. καθορίζονται από διατάξεις του Τελωνειακού Κώδικα (Ν. 2960/2001).
- Ανεξάρτητα από την ειδική διαδικασία για την καταβολή του φόρου στο τελωνείο. Στην περίπτωση που γίνεται ενδοκοινοτική απόκτηση θα πρέπει να εκπληρώνονται οι σχετικές υποχρεώσεις (χρεοπίστωση στην περιοδική δήλωση ,υποβολή 3μηνιαίου πίνακα αποκτήσεων και INTRASTAT).
- Ο ΦΠΑ που καταβάλλεται στο τελωνείο συμψηφίζεται μέσω της περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ (Κωδικός 402), εφόσον βέβαια υφίσταται δικαίωμα έκπτωσης, όπως π.χ. έμπορος αυτοκινήτων.
- Μετά το 1999 (ν. 2682/99) αντί του ειδικού φόρου κατανάλωσης επιβάλλεται 'τέλος ταξινόμησης' κατά την εισαγωγή, παράδοση ή ενδοκοινοτική απόκτηση αυτοκινήτου.
- Το τέλος ταξινόμησης δεν υπολογίζεται στη φορολογητέα αξία πώλησης των αυτοκινήτων (ΠΟΛ 1023/2000).

5.3 Παραδείγματα – Δηλώσεις

Περίπτωση 1^η: Παράδοση καινούργιου επιβατικού αυτοκινήτου στην Ελλάδα

Εμπορική επιχείρηση πώλησης τροφίμων με έδρα τον Πειραιά αγοράζει δύο καινούργια επιβατικά αυτοκίνητα (μέχρι εννέα θέσεων) από αντιπροσωπεία για τους πωλητές της, έναντι 22.000,00.

Η επιχείρηση εμπορίας των αυτοκινήτων θα επιβαρύνει με ΦΠΑ 19% την πώληση των αυτοκινήτων και θα καταχωρίσει στις εκροές της περιοδικής δήλωσης αξία και ΦΠΑ. (κωδ. 303 και 333). Το τέλος ταξινόμησης δεν υπολογίζεται (δεν είναι διαμορφωτικό στοιχείο) στη φορολογητέα αξία και κατά συνέπεια θα καταχωρηθεί στον κωδικό 309 της περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ.

Η αγοράστρια επιχείρηση τροφίμων δεν έχει δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών (άρθρο 30 του Κώδικα ΦΠΑ). Επομένως θα καταχωρίσει το συνολικό ποσό που κατέλαβε στην αντιπροσωπεία (αξία +ΦΠΑ) στον κωδικό 666 της εκκαθαριστικής δήλωσης ΦΠΑ.

Σημείωση: Για να ασκηθεί το δικαίωμα έκπτωσης ΦΠΑ θα πρέπει η άδεια κυκλοφορίας του αυτοκινήτου να έχει την ένδειξη 'φορτηγό'. Κατά συνέπεια ο ΦΠΑ της αγοράς αυτοκινήτων επιβατικών ή μικτής χρήσεως (όπως του παραδείγματος) δεν μπορεί να εκπεστεί (άρθρο 30 του Κώδικα ΦΠΑ).

Περίπτωση 2^η: Εισαγωγή επιβατικού αυτοκινήτου

Αντιπροσωπεία αυτοκινήτων εισάγει καινούργια επιβατικά αυτοκίνητα από Τρίτη χώρα. Στην περίπτωση αυτή ο αναλόγων ΦΠΑ θα καταβληθεί κατά την εισαγωγή των αυτοκινήτων στο τελωνείο.

Η φορολογική αντιμετώπιση της εισαγωγής αυτής είναι ανάλογη με αυτήν που αναλύεται στο σχετικό Κεφάλαιο για τις εισαγωγές (άρθρα 10 & 25).

Ο ΦΠΑ που καταβάλλεται στο τελωνείο μπορεί να εκπεστεί (κωδ. 402 της περιοδικής δήλωσης) από την αντιπροσωπεία, επειδή οι επιχειρήσεις πώλησης αυτοκινήτων έχουν δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών (άρθρο 30 του Κώδικα ΦΠΑ).

Περίπτωση 3^η: Παράδοση καινούργιου φορτηγού αυτοκινήτων στην Ελλάδα

Βιοτεχνική επιχείρηση με έδρα τη Λάρισα αγοράζει καινούργιο φορτηγό αυτοκίνητο από αντιπροσωπεία αυτοκινήτων στην ίδια πόλη, έναντι 120.000,00

α) Έκπτωση ΦΠΑ: Η βιοτεχνική επιχείρηση έχει δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ που επιβαρύνει την αγορά του φορτηγού αυτοκινήτου. Στην περίπτωση που καταβάλλει αξία και ΦΠΑ, θα καταχωρίσει τα αντίστοιχα ποσά στις εισροές της περιοδικής δήλωσης (κωδ. 353 και 373). Η αντιπροσωπεία θα καταχωρίσει αξία και ΦΠΑ στις εκροές (κωδ. 303 και 333).

β) Επιστροφή ΦΠΑ: Η διαδικασία και η απεικόνιση στην περιοδική δήλωση είναι ίδια με την αναφερόμενη στην προηγούμενη παράγραφο ά. Η βιοτεχνική επιχείρηση (αγοράστρια) έχει την ευχέρεια, εφόσον το επιθυμεί, αντί να εκπέσει το ΦΠΑ, να ζητήσει την επιστροφή του φόρου σύμφωνα με την ΑΥΟ ΠΟΛ 1073/2004.

γ) Απαλλαγή με την π. 2869/87: Η βιοτεχνική επιχείρηση μπορεί να αγοράσει το φορτηγό χωρίς να καταβάλλει ΦΠΑ, σύμφωνα με τις διατάξεις της ΑΥΟ Π.2869/87.

Δηλαδή η βιοτεχνική επιχείρηση ζητά έγκριση απαλλαγής (βεβαίωση) από τη Δ.Ο.Υ. που υπάγεται και την προσκομίζει στην πωλήτρια (αντιπροσωπεία) προκειμένου να μην καταβάλλει ΦΠΑ.

Περίπτωση 4^η: Εισαγωγή καινούργιου φορτηγού αυτοκινήτου

Επιχείρηση εξόρυξης και επεξεργασίας μετάλλου εισάγει φορτηγό αυτοκίνητο από τρίτη χώρα.

Η επιχείρηση μπορεί είτε να ζητήσει επιστροφή το ΦΠΑ που θα καταβάλλει στο τελωνείο. Εφόσον ακολουθεί τη διαδικασία της Π. 2869/87, δεν θα καταβάλλει ΦΠΑ στο τελωνείο.

Η φορολογική αντιμετώπιση ανάλογα με την περίπτωση είναι ακριβώς ίδια μ' αυτήν που περιγράφεται στην αμέσως προηγούμενη περίπτωση. Για την εφαρμογή της π. 2869/87, η βεβαίωση απαλλαγής προσκομίζεται στο τελωνείο εισαγωγής.

Περίπτωση 5^η : Ενδοκοινοτική απόκτηση επιβατικών αυτοκινήτων από εταιρεία εμπορίας αυτοκινήτων

Μάντρα αυτοκινήτων στην Αθήνα, υποκείμενη στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ, αγοράζει 30.000,00 Ευρώ . Στις 22.6.06 τα εν λόγω αυτοκίνητα εκτελωνίζονται και καταβάλλεται ΦΠΑ 6.270,00 Ευρώ στο τελωνείο (πλασματική αξία 33.000,00).

Η μάντρα αυτοκινήτων δικαιούται να εκπέσει τον καταβληθέντα ΦΠΑ στο Τελωνείο μέσω της περιοδικής ΦΠΑ του ίδιου μήνα. Επίσης θα πρέπει να εκπληρώσει τις δηλωτικές υποχρεώσεις για την ενδοκοινοτική απόκτηση των τριών (3) αυτοκινήτων. Οι δηλωτικές υποχρεώσεις έχουν ως εξής:

α) Καταχώριση στην περιοδική δήλωση ΦΠΑ της ενδοκοινοτικής απόκτησης και του ΦΠΑ που καταβλήθηκε στο Τελωνείο.

β) Υποβολή δήλωσης INTRASTAT Άφιξης από Βέλγιο. Η δήλωση αυτή θα υποβληθεί στην ίδια ημερομηνία με την περιοδική δήλωση ΦΠΑ.

6. Περιγραφή εμπορευμάτων	7. α/α ειδ. 1	8. Χώρα προέλ./Περ Πρ. α. Β Ε β. _____	9. Ορ. Παραδ _____	10. ΦΣ 1 1	11. Μ 3	12. Λιμένας εκφόρτωσης
Αυτοκίνητα επιβατικά		13. Κωδ. Εμπορευμάτων 87040000	14. Χ κατ. _____	15. Στατιστικό καθεστώς _____		
		16. Καθαρή μάζα (Kg)	17. Συμπληρωματικές μονάδες			
		18. Τιμολογούμενο ποσό 30.000,00	19. Στατιστική αξία XXXXXX			

γ) Υποβολή Ανακεφαλαιωτικού Πίνακα Ενδοκοινοτικών Αποκτήσεων για το τρίμηνο Απριλίου – Ιουνίου. Ο πίνακας θα υποβληθεί μέχρι τις 26.7.2006 (υποχρεωτικά ηλεκτρονικά υποβολή).

B. ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΩΝ ΑΠΟΚΤΗΣΕΩΝ ΑΓΑΘΩΝ						
α/α (1)	Χώρα προμηθευτή κτλ. (2)	Στοιχεία προμηθευτή κτλ		Φορολογητέα αξία		
		Πρόθεμα χώρας (3)	Αριθμός μητρώου ΦΠΑ (4)	Ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών κτλ (5)	Αποκτήσεων από άλλα κράτη-μέλη που προορίζονται για παράδοση σε άλλο κράτος μέλος (τριγωνικές συναλλαγές) (6)	
1	ΒΕΛΓΙΟ	B E	X X X X	30.000,00		
2						
3						

Περίπτωση 6^η: Ενδοκοινοτική απόκτηση επιβατικών αυτοκινήτων (καθεστώς φορολογικής αποθήκευσης)

Ελληνική επιχείρηση εμπορίας αυτοκινήτων, υποκείμενη του κανονικού καθεστώτος με ΑΦΜ/ΦΠΑ, αγοράζει δέκα καινούργια Ε.Ι.Χ. αυτοκίνητα από τη Γερμανία, έναντι 100.000,00 Ευρώ. Η τιμολόγηση από τη γερμανική επιχείρηση γίνεται στις 10.3.2006.

Τα αυτοκίνητα μεταφέρονται στην Ελλάδα στις 12.4.2006 και τίθενται σε καθεστώς φορολογικής αποθήκευσης.

Επειδή τα αυτοκίνητα τέθηκαν σε καθεστώς αποθήκευσης, η διαδικασία καταβολής του ΦΠΑ στο αρμόδιο τελωνείο θα πραγματοποιηθεί σε μεταγενέστερο στάδιο κατά την ταξινόμηση (αναστολή είσπραξη). Όμως η ελληνική επιχείρηση για την ενδοκοινοτική απόκτηση που πραγματοποίησε το μήνα Μάρτιο, θα υποβάλλει:

α) Περιοδική δήλωση ΦΠΑ του Μαρτίου 2006 ου θα αναγράψει την ενδοκοινοτική απόκτηση ως εξής :

β) Δήλωση INTRASTAT Άφιξης στον ίδιο μήνα στην οποία θα αναγράψει :

6. Περιγραφή εμπορευμάτων	7. α/α ειδ. 1	8. Χώρα προέλ./Περ Πρ. α. D E β. _____	9. Ορ. Παραδ _____	10. ΦΣ 1 1	11. Μ 3	12. Λιμένας εκφόρτωσης
Αυτοκίνητα επιβατικά		13. Κωδ. Εμπορευμάτων 87040000	14. Χ κατ. _____	15. Στατιστικό καθεστώς _____		
		16. Καθαρή μάζα (Kg)	17. Συμπληρωματικές μονάδες			
		18. Τιμολογούμενο ποσό 100.000,00	19. Στατιστική αξία XXXXXX			

γ) Ανακεφαλαιωτικό Πίνακα Ενδοκοινοτικών Αποκτήσεων (Listing) για το τρίμηνο Ιανουαρίου – Μαρτίου, στον οποίο θα αναγράψει:

Περίπτωση 7^η: Ενδοκοινοτική απόκτηση επιβατικού από υποκείμενο (χωρίς δικαίωμα έκπτωσης – Άρθρο 30)

Ελληνική επιχείρηση παροχής υπηρεσιών και εμπορίας Η/Υ αγοράζει από Γερμανία δύο επιβατικά αυτοκίνητα έναντι 20.000,00 Ευρώ για να τα χρησιμοποιούν οι πωλητές της.

Επειδή τα αυτοκίνητα είναι καινούργια, συντελείται σε κάθε περίπτωση ενδοκοινοτική απόκτηση. Κατά συνέπεια η ελληνική επιχείρηση έχει τις δηλωτικές υποχρεώσεις που απαιτούνται για την ενδοκοινοτική απόκτηση, δηλαδή καταχώρηση στη περιοδική, υποβολή Πίνακα Ενδοκοινοτικών Αποκτήσεων και INTRASTAT εάν υπερβαίνει το σχετικό στατιστικό κατώφλι.

Ο αναλογών ΦΠΑ που θα καταβληθεί στο τελωνείο π.χ. 3.800,00, δεν μπορεί να συμψηφιστεί (εκπεστεί)* σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 30 του Κώδικα ΦΠΑ.

Επιπλέον θα υποβάλλει τριμηνιαίο Πίνακα Ενδοκοινοτικών Αποκτήσεων.

Δεν έχει υποχρέωση υποβολής δήλωσης INTRASTAT Άφιξης (εάν δεν έχει πραγματοποιηθεί άλλες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις), επειδή η αξία της αγοράς των αυτοκινήτων (20.000,00) δεν υπερβαίνει το στατιστικό κατώφλι (55.00,00 το έτος 2007).

Περίπτωση 8^η: Ενδοκοινοτική απόκτηση αυτοκινήτου από απαλλασσόμενο πρόσωπο

Ελληνική ιδιωτική κλινική στην Πάτρα αγοράζει στις 15 Ιουνίου 2005 καινούργιο αυτοκίνητο (ασθενοφόρο) από το Βέλγιο έναντι 40.000,00 Ευρώ. Τον ίδιο μήνα καταβάλλει στο τελωνείο τον αναλογούντα ΦΠΑ (7.600,00 Ευρώ) Πριν από την αγορά του ασθενοφόρου, η κλινική έχει ενταχθεί με δήλωση μεταβολών στο VIES, προκειμένου να γνωστοποιήσει τον ΑΦΜ – ΦΠΑ στον πωλητή, ώστε να την τιμολογήσει χωρίς ΦΠΑ.

Για την εν λόγω ενδοκοινοτική απόκτηση η κλινική έχει τις ακόλουθες δηλωτικές υποχρεώσεις:

α) Να υποβάλλει έκτακτη περιοδική δήλωση στη Δ.Ο.Υ. που υπάγεται, μέχρι την 15^η ημέρα του επόμενου μήνα. Η δήλωση υποβάλλεται προκειμένου να δηλωθεί η ενδοκοινοτική απόκτηση μόνο, αφού ο ΦΠΑ έχει ήδη καταβληθεί στο τελωνείο και δεν μπορεί να εκπεστεί (η κλινική δεν έχει δικαίωμα έκπτωσης).

β) Να υποβάλλει τον 3μηνιαίο Ανακεφαλαιωτικό Πίνακα Ενδοκοινοτικών Αποκτήσεων

γ) δήλωση INTRASTAT Άφιξης δεν θα υποβάλλει γιατί η αξία της απόκτησης είναι μικρότερη του στατιστικού κατωφλίου (Για το 2005 44.000,00 Ευρώ).

Περίπτωση 9^η: Ενδοκοινοτική απόκτηση αυτοκινήτου(ΤΑΞΙ)από ιδιοκτήτη ταξί του ειδικού καθεστώτος

Οδηγός- ιδιοκτήτης ταξί αγοράζει καινούργιο αυτοκίνητο από υποκείμενο στο Βέλγιο, προκειμένου να το χρησιμοποιήσει σαν ταξί.

Όπως αναφέρθηκε στις επισημάνσεις του Κεφαλαίου αυτού με την αγορά καινούργιου αυτοκινήτου από άλλο Κράτος-Μέλος συντελείται πάντα ενδοκοινοτική απόκτηση και κατά συνέπεια θα πρέπει να καταβληθεί ΦΠΑ στην Ελλάδα.

Έτσι ο αγοραστής έλληνας θα πρέπει να εκπληρώσει τις ακόλουθες υποχρεώσεις:

α) Να εγγραφεί στο VIES (δήλωση μεταβολών) ώστε να μην τον επιβαρύνει με ΦΠΑ ο Βέλγος πωλητής.

β) Να υποβάλλει την ειδική δήλωση και να καταβάλλει τον αναλογούντα ΦΠΑ στο τελωνείο.

γ) Να υποβάλλει έκτακτη δήλωση ΦΠΑ μόνο για να δηλώσει την ενδοκοινοτική απόκτηση, αφού ο οφειλόμενος ΦΠΑ έχει καταβληθεί στο τελωνείο και δεν μπορεί να εκπεστεί.

δ) Να υποβάλλει 3μηνιαίο Ανακεφαλαιωτικό Πίνακα Ενδοκοινοτικών Αποκτήσεων.

ε) Να υποβάλλει δήλωση INTRASTAT Άφιξης εάν η αξία της απόκτησης υπερβαίνει το ισχύον στατιστικό κατώφλι.

Σημείωση:

Η συμπλήρωση ΦΠΑ και του Ανακεφαλαιωτικού Πίνακα Ενδοκοινοτικών Αποκτήσεων (LISTING) θα γίνουν σύμφωνα με τα υποδείγματα του παραδείγματος της προηγούμενης περίπτωσης.

Περίπτωση 10^η: Ενδοκοινοτική απόκτηση καινούργιου τρακτέρ από αγρότη του κανονικού καθεστώτος

Αγρότης του κοινωνικού καθεστώτος στη Λάρισα αγοράζει ελκυστήρα αξίας 18.000,00 Ευρώ από τη Ιταλία.

Ο εν λόγω αγρότης θα πρέπει να εγγραφεί στο VIES (εάν δεν έχει προηγούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις) προκειμένου να διενεργήσει την ενδοκοινοτική απόκτηση.

Στην συνέχεια εφόσον διενεργήσει την ενδοκοινοτική απόκτηση θα πρέπει να υποβάλλει:

α) Περιοδική δήλωση ΦΠΑ στην οποία θα κατοχυρώσει την αξία 18.000,00 Ευρώ και το ΦΠΑ 3.420,00 Ευρώ στους κωδικούς 303, 333, 353, 373, και 241.

β) Ανακεφαλαιωτικό Πίνακα Ενδοκοινοτικών Αποκτήσεων στον οποίο θα καταχωρίσει τη χώρα του αγοραστή (Ιταλία) το πρόθεμα με τον ΑΦΜ του πωλητή (Ιταλού) και την αξία (18.000,00).

γ) Εάν δεν έχει πραγματοποιήσει προηγούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις δεν θα υποβάλλει INTRASTAT Άφιξης, αφού το κατώφλι είναι 55.000,00 (το έτος 2007).

Σημείωση: Τα αγροτικά οχήματα εφόσον δεν χαρακτηρίζονται 'μεταφορική μέσα' δεν έχουν υποχρέωση καταβολής του ΦΠΑ στο τελωνείο. (Εγκύκλιος Τ. 819/38/2004 Γεν. Δ/ση Τελωνείων).

Περίπτωση 11^η: Ενδοκοινοτική απόκτηση αγροτικού οχήματος από αγρότη του ειδικού καθεστώτος

Έλληνας αγρότης του ειδικού καθεστώτος αγοράζει καινούργιο όχημα (π.χ. τρακτέρ) από υποκείμενο στην Ιταλία, έναντι 20.000,00 Ευρώ.

Όπως αναφέρθηκε στις επισημάνσεις του Κεφαλαίου αυτού με την αγορά καινούργιου οχήματος από άλλο Κράτος – Μέλος συντελείται πάντα ενδοκοινοτική απόκτηση και κατά συνέπεια οφείλεται ΦΠΑ στην Ελλάδα.

Για τα αγροτικά οχήματα δεν προβλέπεται η καταβολή του ΦΠΑ στο τελωνείο, αλλά στην Δ.Ο.Υ. με έκταση δήλωση ΦΠΑ. Ο Έλληνας αγρότης του ειδικού καθεστώτος θα την υποβάλλει έχοντας αναγράψει σ' αυτήν τα ακόλουθα δεδομένα, ώστε να καταβάλλει χωρίς να έχει δικαίωμα έκπτωσης τον οφειλόμενο ΦΠΑ:

Επίσης έχει υποχρέωση να υποβάλλει 3μηνιαίο Ανακεφαλαιωτικό Πίνακα Ενδοκοινοτικών Αποκτήσεων αναγράφοντας σ' αυτόν τη χώρα αγοράς, τον ΑΦΜ του πωλητή και την αξία αγοράς του οχήματος.

Εάν δεν έχει άλλη ενδοκοινοτική απόκτηση στην τρέχουσα ή την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο, ώστε να υποβάλλει το στατικό κατώφλι, δεν θα υποβάλλει δήλωση INTRASTAT Άφιξης.

Περίπτωση 12^η: Εισαγωγή αγροτικού οχήματος από αγρότη του κανονικού καθεστώτος.

Αγρότης του κοινωνικού καθεστώτος εισάγει από την Τρίτη χώρα αγροτικό όχημα π.χ. αλωνιστική μηχανή.

Ο αγρότης του κοινωνικού καθεστώτος είναι υποκείμενος ε δικαίωμα έκπτωσης επειδή ασκεί μέσω πράξεις υποκείμενες στο ΦΠΑ.

Η εισαγωγή του αγροτικού οχήματος μπορεί να αντιμετωπισθεί φορολογικά (ως προς το ΦΠΑ) ως εξής:

α) Είτε να καταβληθεί ο ΦΠΑ στο τελωνείο και να εκπεσθεί μέσω της περιοδικής δήλωσης (Για τη φοροτεχνική αντιμετώπιση της εισαγωγής βλέπε Κεφάλαιο Εισαγωγή – άρθρο 10).

β) Είτε να καταβληθεί ο ΦΠΑ στο τελωνείο και να ζητηθεί επιστροφή με τη διαδικασία της ΠΟΛ 107/04 (επιστροφή ΦΠΑ παγίων).

γ) Είτε να απαλλαγεί κατά την εισαγωγή με τη διαδικασία της Π. 2869/87

Περίπτωση 13^η: Εισαγωγή αγροτικού οχήματος από αγρότη του κανονικού καθεστώτος

Αγρότης του κανονικού καθεστώτος εισάγει αγροτικό μηχάνημα (π.χ. τρακτέρ) από Τρίτη χώρα.

Ο αγρότης του κανονικού καθεστώτος δεν έχει δικαίωμα έκπτωσης ή επιστροφής ή απαλλαγής ΦΠΑ για τις αγορές που πραγματοποιεί, ακόμη και εάν αυτές αφορούν αγαθό επένδυσης.

Κατά συνέπεια ο εν λόγω αγρότης θα καταβάλλει ΦΠΑ κατά την εισαγωγή του οποίου δεν μπορεί να εκπέσει.

Περίπτωση 14^η: Αγορά στην Ελλάδα αγροτικού οχήματος από κανονικού καθεστώτος

Αγρότης του κανονικού καθεστώτος στη Λιβαδειά αγοράζει τρακτέρ από αντιπροσωπεία στην ίδια πόλη, έναντι 20.000,00.

Ο εν λόγω αγρότης υπάγεται στο κανονικό καθεστώς και επομένως έχει δικαίωμα έκπτωσης. Κατά συνέπεια έχει τρεις δυνατότητες ως προς το ΦΠΑ που αντιστοιχεί στην αγορά του τρακτέρ.

α) Μπορεί να καταχωρήσει την αξία και το ΦΠΑ στην περιοδική του δήλωση (εισροές) προκειμένου να τον εκπέσει (συμψηφίσει).

β) Μπορεί να ζητήσει επιστροφή του ΦΠΑ που κατέβαλε στον πωλητή του τρακτέρ, με τη διαδικασία της ΠΟΛ 1073 = /2004.

γ) Μπορεί να ακολουθήσει τη διαδικασία αναστολής (απαλλαγής) του ΦΠΑ της Π. 2869/87. Πιο συγκεκριμένα:

- Να ζητήσει έγκριση – βεβαίωση από τη Δ.Ο.Υ. για την αγορά του τρακτέρ χωρίς ΦΠΑ
- Να προσκομίσει τη βεβαίωση στον πωλητή προκειμένου αυτός να μην εισπράξει ΦΠΑ
- Ο πωλητής θα αναγράψει στο τιμολόγιο 'ΥΠΟΧΡΕΟΣ ΓΙΑ ΤΗ ΚΑΤΑΒΟΛΗ ΕΙΝΑΙ Ο ΑΓΟΡΑΣΤΗΣ ΜΕ ΤΗΝ ΠΕΡΙΟΔΙΚΗ ΔΗΛΩΣΗ – Π. 2869/87' και θα καταχωρίσει την αξία πώλησης (20.000,00) στον κωδ. 309 της περιοδικής δήλωσης.
- Ο αγοραστής προκειμένου να καταβάλλει το φόρο θα συμπληρώσει την περιοδική δήλωση ΦΠΑ ως εξής:

Περίπτωση 15^η: Αγορά στην Ελλάδα αγροτικού οχήματος από αγρότη του ειδικού καθεστώτος

Στην περίπτωση αυτή ο αγοραστής του ειδικού καθεστώτος θα καταβάλλει το ΦΠΑ στον πωλητή χωρίς να έχει δυνατότητα έκπτωσης, επιστροφής ή απαλλαγής, αφού δεν του παρέχεται τέτοιο δικαίωμα από τις διατάξεις του Κώδικα ΦΠΑ.

5.4 Νομικό πλαίσιο

Οι διατάξεις που ρυθμίζουν τα θέματα των καινούργιων οχημάτων καθώς και των καινούργιων αγροτικών οχημάτων περιλαμβάνονται στα άρθρα 2 και 11 του Κώδικα ΦΠΑ καθώς και σε σχετικά άρθρα του τελωνειακού Κώδικα (ν.2960/2001).

Για την εφαρμογή των διατάξεων σχετικά με την επιβολή του ΦΠΑ στα καινούργια οχήματα έχουν εκδοθεί ΑΥΟ ή ΕΔΥΟ που περιλαμβάνουν όμως και άλλα θέματα εφαρμογής ΦΠΑ, όπως η ΠΟΛ 1282/92, η ΠΟΛ 1156/97 κ.λπ.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6^ο : ΤΟΠΟΣ ΠΑΡΑΔΟΣΗΣ ΑΓΑΘΩΝ - ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ

6.1 Τόπος Παράδοσης Αγαθών

6.1.1 Γενικά – Έννοια – Ορισμός

Ο προσδιορισμός του τόπου παράδοσης αγαθών είναι σημαντικό στοιχείο γιατί έτσι καθορίζεται ο τόπος επιβολής του Φ.Π.Α. Εφόσον λοιπόν η παράδοση αγαθού πραγματοποιείται στο εσωτερικό της Ελλάδας, αρμόδιο για την επιβολή του ΦΠΑ είναι το ελληνικό Δημόσιο.

Τόπος παράδοσης και κατά συνέπεια τόπος φορολόγησης είναι η Ελλάδα όταν:

- Το αγαθό κατά το χρόνο της παράδοσης βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας
- Πρόκειται για ακίνητο που βρίσκεται στην Ελλάδα
- Η παράδοση αγαθού γίνεται πάνω σε πλοίο, αεροπλάνο ή τρένο, εφόσον ο τόπος αναχώρησης είναι η Ελλάδα, και ο τόπος άφιξης είναι άλλο κράτος - μέλος.
- Ο προμηθευτής των αγαθών αναλαμβάνει και τη συναρμολόγηση ή εγκατάσταση αυτών στην Ελλάδα.
- Η παράδοση αγαθού γίνεται πριν την εισαγωγή τους, εφόσον τόπος τελικού προορισμού είναι η Ελλάδα.

- Ο προμηθευτής εγκατεστημένος στην Ελλάδα διενεργεί λιανικές πωλήσεις “από απόσταση” σε αγοραστές – ιδιώτες άλλων Κρατών – μελών και δεν υπερβαίνει το σχετικό όριο (35.000,00 ή 100.000,00) που έχουν θέσει τα Κράτη – μέλη.
- Ο προμηθευτής εγκατεστημένος σ’ άλλο κράτος – μέλος διενεργεί λιανικές πωλήσεις “από απόσταση” σε έλληνες αγοραστές – ιδιώτες και υπερβαίνει το όριο των 35.000,00.

6.1.2. Παρατηρήσεις – Επισημάνσεις

- Η παράδοση του αγαθού θεωρείται ότι πραγματοποιείται στην Ελλάδα (επιβολή ελληνικού ΦΠΑ), εφόσον κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης (χρόνος παράδοσης του αγαθού), τα αγαθά βρίσκονται στην Ελλάδα.
- Για να προσδιορισθεί ο τόπος παράδοσης θα πρέπει να λαμβάνεται υπόψη και ο χρόνος παράδοσης, δηλαδή ο χρόνος που τα αγαθά τίθενται στη διάθεση του αγοραστή – παραλήπτη.
- Εάν ένα αγαθό πωλείται ή αγοράζεται βρίσκεται εκτός του φορολογικού εδάφους της χώρας, δεν δημιουργείται θέμα επιβολής ελληνικού ΦΠΑ.
- Η περιοχή του Αγίου Όρους δε θεωρείται εσωτερικό της χώρας για σκοπούς ΦΠΑ (άρθρο 2 του Κώδικα ΦΠΑ).
- Για τις πωλήσεις από απόσταση (Distance sales) δεν ισχύουν τα ίδια όρια στα Κράτη – μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Στο τέλος του Κεφαλαίου αυτού παρατίθεται πίνακας με τα όρια των πωλήσεων από απόσταση που ισχύουν στα Κράτη – μέλη.
- Οι πωλήσεις καινούριων μεταφορικών μέσων δεν μπορούν να υπαχθούν σε καθεστώς πωλήσεων σε απόσταση.
- Για τις πωλήσεις των μεταχειρισμένων αγαθών (άρθρα 45 & 46 του Κώδικα ΦΠΑ) δεν ισχύουν οι διατάξεις του τύπου παράδοσης αγαθών του άρθρου αυτού (άρθρο 13). Ως τόπος παράδοσης των μεταχειρισμένων θεωρείται ο τόπος εγκατάστασης του μεταπωλητή ή του οργανωτή της δημοπρασίας.
- Όταν η παράδοση του αγαθού συνοδεύεται από εγκατάσταση ή συναρμολόγηση αυτού, ως τόπος φορολόγησης θεωρείται ο τόπος εγκατάστασης ή συναρμολόγησης.
- Πώληση από απόσταση θεωρείται η πώληση εφόσον:
 - I. Διενεργείται από έναν υποκείμενο εγκατεστημένο σε ένα Κράτος - μέλος προς αγοραστή σε άλλο Κράτος – μέλος
 - II. Ο αγοραστής είναι ιδιώτης ή πρόσωπο που ενεργεί σαν ιδιώτης
 - III. Την ευθύνη αποστολής και μεταφοράς αναλαμβάνει ο πωλητής
 - IV. Η επιλογή των αγοραζομένων προϊόντων γίνεται μέσω καταλόγων ή φυλλαδίων που έχουν έντυπη ή ηλεκτρονική μορφή. (INTERNET)

Κατώτατο όριο εφαρμογής του Ειδικού Καθεστώτος για πωλήσεις εξ αποστάσεως

<u>Κράτος – Μέλος</u>	<u>Εθνικό Νόμισμα</u>	<u>Ισοτιμία ευρώ</u>
Βέλγιο	35.000 €	
Τσέχικη Δημοκρατία		35.000
Δανία	280.000 DKK	37.528
Γερμανία	100.000 €	-
Εσθονία	550.000 EEK	35,151
Ελλάδα	35.000 €	-
Ισπανία	35.000 €	-
Γαλλία	100.000 €	-
Ιρλανδία	35.000 €	-
Ιταλία	27.889 €	-
Κύπρος	20.000 λίρες CY	34.220
Λετονία	24.000 LVL	36.952
Λιθουανία	125.000 LTL	36.207
Λουξεμβούργο	100.000 €	-
Ουγγαρία		35.000
Μάλτα		35.000
Κάτω χώρες	100.000 €	-
Αυστρία	100.000 €	-
Πολωνία		35.000
Πορτογαλία	31.424 €	-
Σλοβενία		35.000
Σλοβακική Δημοκρατία		35.000
Φιλανδία	35.000 €	
Σουηδία	320.000 SEK	35.809
Ηνωμένο Βασίλειο	70.000 GBR	109.598

6.1.3. Παραδείγματα

Περίπτωση 1^η : Αγορά ακινήτου στην Ελλάδα

Γερμανός επιχειρηματίας αγοράζει εξοχική κατοικία στην Κρήτη από τεχνική εταιρεία κατασκευής κατοικιών.

Εάν η άδεια οικοδομής έχει εκδοθεί μετά την 01/01/06, η πώληση αυτή υπάγεται σε ΦΠΑ και κατά συνέπεια στην πώληση από τεχνική εταιρεία θα επιβληθεί ΦΠΑ.

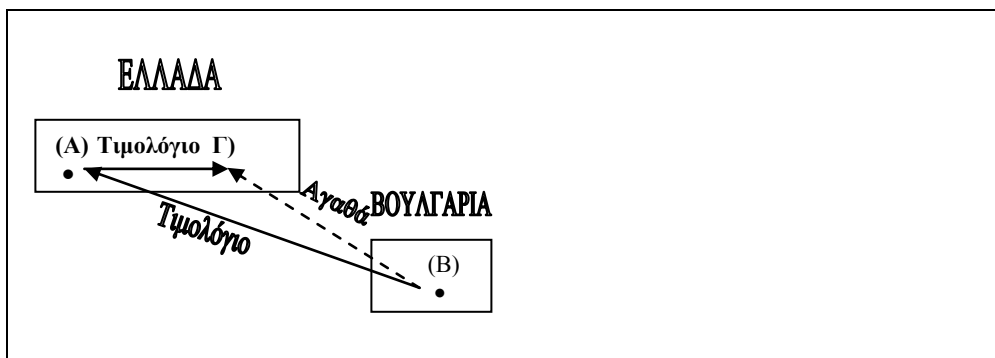
Εξυπακούεται ότι εάν το ακίνητο δεν υπόκειται στις διατάξεις του άρθρου 6 του κώδικα ΦΠΑ (π.χ. παλαιό ακίνητο) δεν θα επιβληθεί ΦΠΑ στην πώληση αλλά Φ.Μ.Α.

Σε κάθε περίπτωση όμως ο τόπος φορολογίας είναι ο τόπος που βρίσκεται το ακίνητο.

Περίπτωση 2^η : Αγορά αγαθών από Κοινότητα και απευθείας παράδοση σε άλλον Έλληνα

Ελληνική Επιχείρηση (Α) εγκατεστημένη στη Θεσσαλονίκη στις 15/03/06 αγοράζει εμπορεύματα αξίας 50.000,00 € από Βουλγαρία (Β) και δίνει εντολή να σταλούν απευθείας σε επιχείρηση (Γ) στη Λάρισα, την οποία τιμολογεί 60.000,00 € στις 25/03/06.

ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΝΩΣΗ



Η ανωτέρω τριγωνική συναλλαγή αποτελείται και αντιμετωπίζεται φορολογικά σαν δύο συναλλαγές. Μία ενδοκοινοτική απόκτηση (50.000,00) της επιχείρησης Α από τη Βουλγαρία και μια παράδοση (60.000,00) στο εσωτερικό της χώρας προς την επιχείρηση Γ, ανεξάρτητα από το γεγονός ότι τα αγαθά μεταφέρονται απευθείας από τη Βουλγαρία στον τελικό παραλήπτη (Λάρισα).

Έτσι η ελληνική επιχείρηση (Α) θα καταχωρήσει στην περιοδική δήλωση του Μαρτίου στις εκροές αξία 110.000,00 και ΦΠΑ 20.900,00 στους κωδικούς 303 και 333 επιπλέον στη στήλη των Ειδικών Λογαριασμών θα καταχωρήσει αξία 50.000,00 στον κωδικό 341 και στις εισροές θα καταχωρήσει αξία 50.000,00 και ΦΠΑ 9.500,00 στους κωδικούς 353 και 373.

Επιπλέον θα αναγράψει στον 3μηνιαίο Ανακεφαλαιωτικό Πίνακα Ενδοκοινοτικών Αποκτήσεων την αγορά (ενδοκοινοτική απόκτηση) από Βουλγαρία ως εξής:

Β. ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΩΝ ΑΠΟΚΤΗΣΕΩΝ ΑΓΑΘΩΝ						
α/α (1)	Χώρα προμηθευτή κτλ. (2)	Στοιχεία προμηθευτή κτλ.		Φορολογητέα αξία		
		Πρόθεμα χώρας	Αριθμός μητρώου ΦΠΑ (4)	Ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών κτλ (5)	Αποκτήσεων από άλλα κράτη-μέλη (τριγωνικές συναλλαγές) (6)	
1	ΒΟΥΛΓΑΡΙΑ	BG	XXXXXX	50.000,00		
2						
3						

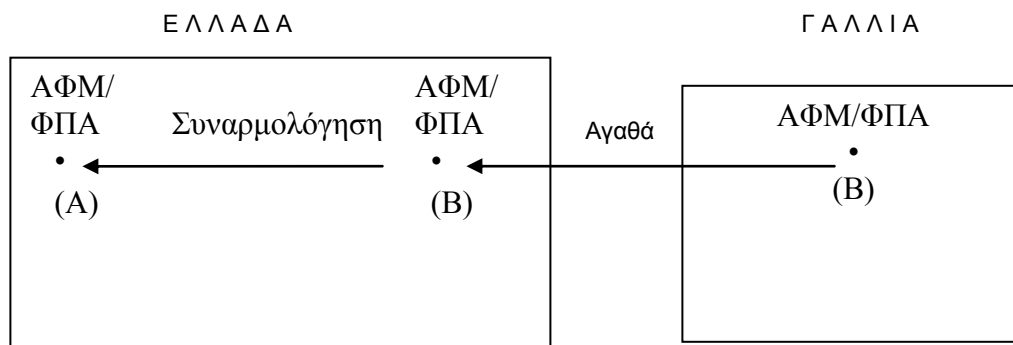
Επίσης θα αναγράψει στη μηνιαία δήλωση (INTRASTAT Αφίξης) του Μαρτίου την αγορά από τη Βουλγαρία ως εξής:

6. Περιγραφή εμπορευμάτων XXXXXX	7. α/α ειδ. 1	8. Χώρα προέλ./Περ Πρ. α. BG β. _____	9. Ορ. Παραδ _____	10. ΦΣ 1 1	11. Μ 3	12. Λιμένας εκφόρτωσης
		13. Κωδ. Εμπορευμάτων XXXXXX	14. % κατ. _____	15. Στατιστικό καθεστώς _____		
		16. Καθαρή μάζα (Kg)	17. Συμπληρωματικές μονάδες			
		18. Τιμολογούμενο ποσό 50.000,00	19. Στατιστική αξία XXXXXX			

Η ελληνική επιχείρηση Γ' (τελικός παραλήπτης) θα αναγράψει την αξία (60.000,00) και τον αναλογούντα ΦΠΑ στις εισροές της περιοδικής της δήλωσης στους κωδικούς 353 και 373.

Περίπτωση 3η: Αγορά αγαθών από την Κοινότητα με υποχρέωση εγκατάστασης στην Ελλάδα

Ελληνική επιχείρηση (Α) παρασκευής και τυποποίησης κρασιού αγοράζει μηχανήματα από Γαλλία με τη συμφωνία να τα εγκαταστήσει και συναρμολογήσει η γαλλική επιχείρηση (Β) στο εργοστάσιο της ελληνικής, που βρίσκεται στην Πάτρα.



Ο τύπος φορολογίας τόσο της παράδοσης όσο και της συναρμολόγησης είναι η Ελλάδα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 του Κώδικα ΦΠΑ. Για το λόγο αυτό αφενός ο πωλητής (γαλλική επιχείρηση) και αφετέρου ο αγοραστής (ελληνική επιχείρηση) έχουν τις ακόλουθες υποχρεώσεις :

α) Η γαλλική επιχείρηση θα πρέπει να λάβει ΑΦΜ στην Ελλάδα, ώστε να διενεργήσει την ενδοκοινοτική απόκτηση των μηχανημάτων από τη Γαλλία στην Ελλάδα. Στη συνέχεια θα παραδώσει τα μηχανήματα και θα τα εγκαταστήσει χρεώνοντας ΦΠΑ (ελληνικό) την ελληνική επιχείρηση.

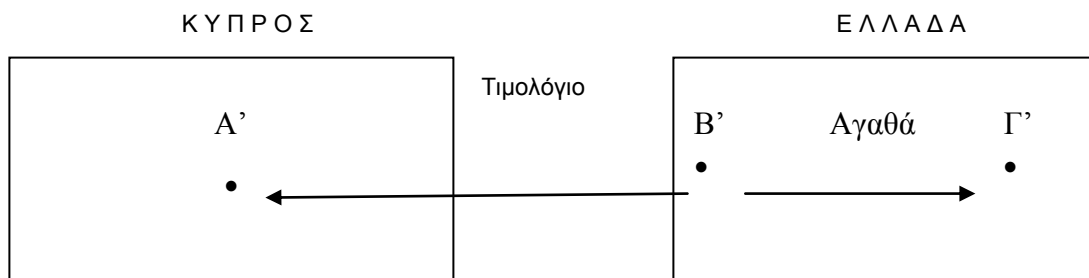
β) Η ελληνική επιχείρηση θα καταβάλλει το ΦΠΑ και θα το συμψηφίσει αναγράφοντας στην περιοδική της δήλωση την αξία και το ΦΠΑ του τιμολογίου (κωδικός 353 & 373).

Σημείωση: Οι υποχρεώσεις των αντισυμβαλλομένων μπορούν να διαφοροποιηθούν ανάλογα με τη συμφωνία και τα πραγματικά δεδομένα.

Εάν π.χ. η ελληνική αγοράσει μόνο τα μηχανήματα από τη γαλλική (ενδοκοινοτική απόκτηση) και την εγκατάσταση αναλάβει ελληνικό συνεργείο δεν υπάρχει υποχρέωση λήψης ΑΦΜ από τη γαλλική επιχείρηση.

Περίπτωση 4η: Τιμολόγηση σε κοινοτική επιχείρηση με παράδοση στην Ελλάδα

Κυπριακή εταιρεία (Α΄) αγοράζει εμπορεύματα από ελληνική (Β΄) εγκατεστημένη στη Λάρισα και δίνει εντολή να παραδοθούν σε πελάτη της σε άλλη ελληνική επιχείρηση (Γ΄) στην Αθήνα.



Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13, εάν τα αγαθά κατά το χρόνο που τίθενται στη διάθεση του λήπτη βρίσκονται στο εσωτερικό της χώρας, η παράδοση των αγαθών θεωρείται ότι πραγματοποιείται στην Ελλάδα.

Έτσι η ελληνική θα τιμολογήσει την Κυπριακή επιχείρηση με ΦΠΑ και θα αναγράψει αξία και ΦΠΑ στις εκροές της περιοδικής δήλωσης. (Βλέπε και κεφάλαιο για φορολογικό αντιπρόσωπο).

6.1.4. Νομικό Πλαίσιο

Οι διατάξεις για τον τόπο παράδοσης του αγαθού και κατά συνέπεια φορολόγησής του περιλαμβάνονται στο άρθρο 13 του Κώδικα ΦΠΑ.

Οι σχετικές διατάξεις ΑΥΟ και Εγκύκλιοι για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού είναι οι ακόλουθες:

- Συμπληρωματικές οδηγίες για την υπαγωγή στο ΦΠΑ πράξεων εκχώρησης εισαγωγικού δικαιώματος και οπισθογράφησης φορτωτικών εγγράφων.
ΕΔΥΟ 663/453/ΠΟΛ 26/3.6.1987
- Διαδικασία εφαρμογής του καθεστώτος φορολόγησης των πωλήσεων από απόσταση.
ΑΥΟ 1002413/203/24/0014/ΠΟΛ 1004/8.1.1993
- Μη καταβολή στα τελωνεία του ΦΠΑ για κοινοτικά εμπορεύματα που το τιμολόγιο έχει εκδοθεί σε Τρίτη – χώρα.
ΕΔΥΟ 1045002/4230/868/0014//ΠΟΛ 1091/15.4.1994

6.2 Τόπος Παροχής Υπηρεσιών

6.2.1. Έννοια - Ορισμός

Όπως και στην παράδοση αγαθού έτσι και στην παροχή υπηρεσιών, ο προσδιορισμός του τόπου παράδοσης της παροχής υπηρεσιών είναι σημαντικό στοιχείο διότι έτσι καθορίζεται ο τόπος επιβολής ΦΠΑ.

Προκειμένου να προσδιοριστεί ο τόπος παροχής και κατ' επέκταση φορολογίας της υπηρεσίας θα πρέπει να λαμβάνονται, ανάλογα με την υπηρεσία, υπόψη ορισμένα κριτήρια όπως π.χ. ο τόπος εγκατάστασης του παρέχοντος, ο τόπος εγκατάστασης του λήπτη, το είδος της παρεχόμενης υπηρεσίας κ.λ.π.

Συνοπτικά για τον καθορισμό του τόπου παροχής υπηρεσιών παρατίθενται κατωτέρω κατά κατηγορία κριτήρια που θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη:

1) Τόπος εγκατάστασης του παρέχοντος

Σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 14 του Κώδικα ΦΠΑ, ο τόπος παροχής και επομένως φορολόγησης είναι η Ελλάδα, εάν ο παρέχων την υπηρεσία έχει την έδρα ή τη μόνιμη εγκατάστασή του στην Ελλάδα και ελλείψει αυτών να έχει την κατοικία ή τη διαμονή του στην Ελλάδα.

2) Θέση του ακινήτου

- Εάν το ακίνητο βρίσκεται στην Ελλάδα, οι συναφείς υπηρεσίες έχουν τόπο παροχής και φορολογίας στην Ελλάδα. Έτσι οι υπηρεσίες μηχανικών, μεσιτών, συμβολαιογράφων, εκμετάλλευσης ξενοδοχείων, δωματίων, κάμπινγκ, χώρων στάθμευσης και γενικά υπηρεσίες που σχετίζονται στενά με ακίνητα που βρίσκονται στο εσωτερικό της χώρας, θα πρέπει να επιβαρύνονται με ελληνικό ΦΠΑ, ανεξάρτητα την έδρα του παρέχοντος.
- Εάν το ακίνητο βρίσκεται εκτός του εσωτερικού της χώρας, ο τόπος παροχής και συνεπώς φορολογίας δεν είναι η Ελλάδα ακόμη και εάν η υπηρεσία παρέχεται από έλληνα μηχανικό, μεσίτη εργολάβο κ.λ.π.

3) Μεταφορά στο εσωτερικό της χώρας

- Εάν η μεταφορά προσώπων ή πραγμάτων αρχίζει και τελειώνει στο εσωτερικό της χώρας, ανεξάρτητα από την έδρα του παρέχοντος, ο τόπος παροχής είναι η Ελλάδα.
- Εάν μέρος της συνολικής μεταφοράς πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας, τότε υπάγεται σε ελληνικό ΦΠΑ το διανυόμενο στο εσωτερικό της χώρας τμήμα της συνολικής μεταφοράς.*

4) Ενδοκοινοτική μεταφορά αγαθών και βοηθητικές εργασίες

Είναι η μεταφορά αγαθών από ένα κράτος – μέλος σε άλλα, ανεξάρτητα εάν το μεταφορικό μέσο διέρχεται και από έδαφος Τρίτης χώρας.

Τόπος παροχής και συνεπώς φορολογίας της ενδοκοινοτικής μεταφοράς και των παρεπόμενων εργασιών (π.χ. φόρτωση κ.λ.π.) είναι κατ' αρχήν ο τόπος αναχώρησης της μεταφοράς.

Μπορεί όμως τόπος παροχής να είναι υπό προϋποθέσεις, ο τόπος του λήπτη της υπηρεσίας της μεταφοράς και όχι ο τόπος αναχώρησης.

Στο τέλος του Κεφαλαίου αυτού παρατίθενται δύο συνοπτικοί πρακτικοί πίνακες για τον τόπο παροχής της ενδοκοινοτικής μεταφοράς και τον υπόχρεο καταβολής του οφειλόμενου ΦΠΑ.

5) Εγκατάσταση ή συναρμολόγηση αγαθών

Ο τόπος παροχής και συνεπώς φορολόγησης στην περίπτωση εγκατάστασης ή συναρμολόγησης αγαθών είναι ο τόπος που εγκαθίστανται ή συναρμολογούνται τα αγαθά, ανεξάρτητα την έδρα του παρέχοντος (κράτος – μέλος ή Τρίτη χώρα).

6) Εκμίσθωση μεταφορικών μέσων

- Εάν ο εκμισθωτής είναι εγκατεστημένος στην Ελλάδα και ο μισθωτής χρησιμοποιεί το μεταφορικό μέσο στην Ελλάδα ή σε άλλο Κράτος – μέλος, ως τόπος παροχής θεωρείται η Ελλάδα
- Εάν ο εκμισθωτής είναι εγκατεστημένος στην Ελλάδα και ο μισθωτής χρησιμοποιεί το μεταφορικό μέσο σε Τρίτη χώρα, ως τόπος παροχής δεν θεωρείται η Ελλάδα.
- Εάν ο εκμισθωτής είναι εγκατεστημένος σε Τρίτη Χώρα και ο μισθωτής χρησιμοποιεί το μεταφορικό μέσο στην Ελλάδα, ως τόπος παροχής θεωρείται Ελλάδα.
- Εάν ο εκμισθωτής είναι εγκατεστημένος σε Κράτος – μέλος (π.χ. Ιταλία) και ο μισθωτής χρησιμοποιεί το μεταφορικό μέσο στην Κοινότητα, τόπος παροχής θεωρείται η Ιταλία.

7) Υλική εκτέλεση (πολιτιστικών, καλλιτεχνικών, αθλητικών κ.λ.π. υπηρεσιών)

Ορισμένες υπηρεσίες (πολιτιστικές, αθλητικές, καλλιτεχνικές, παρεπόμενες της μεταφοράς εργασίες, παρεχόμενες και τιμολογούμενες ανεξάρτητα από τη μεταφορά, πραγματογνωμοσύνες και εργασίες σε μεταφορικά μέσα ή ενσώματα κινητά αγαθά), εφόσον εκτελούνται υλικά στο εσωτερικό της χώρας, επιβαρύνονται με ελληνικό ΦΠΑ, επειδή ως τόπος παροχής και φορολόγησης αυτών των υπηρεσιών θεωρείται η Ελλάδα.

Εξ αντιδιαστολής προκύπτει ότι εάν οι ανωτέρω υπηρεσίες εκτελούνται υλικά σ' άλλο Κράτος – μέλος, ο τόπος παροχής αυτών είναι αυτό το άλλο κράτος – μέλος και όχι η Ελλάδα.

8) Διαμεσολάβηση για υπηρεσίες που εκτελούνται στην Ελλάδα

Ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης του παρέχοντος, οι υπηρεσίες διαμεσολάβησης για εργασίες που εκτελούνται υλικά στην Ελλάδα, έχουν ως τόπο φορολόγησης την Ελλάδα.

9) Τόπος εγκατάστασης του λήπτη της υπηρεσίας

Στην περίπτωση παροχής μίας υπηρεσίας απ' αυτές που αναφέρονται παρακάτω, εάν ο λήπτης είναι υποκείμενος εγκατεστημένος στην Ελλάδα, ο τόπος παροχής και επομένως φορολόγησης είναι η Ελλάδα, ανεξάρτητα εάν ο παρέχων είναι εγκατεστημένος σε άλλο κράτος – μέλος ή σε Τρίτη χώρα.

- Μεταβίβαση ή παραχώρηση δικαιωμάτων, ευρεσιτεχνιών κ.λ.π.
- Διαφήμιση
- Συμβουλές, μελέτες, πληροφορίες κ.λ.π.
- Υποχρέωση για μη εκτέλεση δικαιώματος
- Τραπεζικές, χρηματοδοτικές, ασφαλιστικές κ.λ.π. εργασίες
- Διάθεση προσωπικού
- Μίσθωση ενσώματων κινητών αγαθών (εκτός μεταφορικών)
- Διαμεσολάβηση για τις εν λόγω υπηρεσίες
- Τηλεπικοινωνίες
- Ραδιοφωνικές και Τηλεοπτικές Υπηρεσίες
- Ηλεκτρονικές υπηρεσίες
- Πρόσβαση σε συστήματα διανομής φυσικού αερίου και ηλεκτρικής ενέργειας.

10) Φασόν, εργασίες σε ενσώματα κινητά αγαθά, πραγματογνωμοσύνες κλ.π.

Όπως και στην προηγούμενη παράγραφο έτσι και για τις υπηρεσίες της παραγράφου αυτής ο τόπος παροχής και επομένως φορολόγησης είναι ο τόπος εγκατάστασης του λήπτη της υπηρεσίας.

Εάν ο λήπτης μιας από τις εν λόγω υπηρεσίες (π.χ. φασόν) είναι υποκείμενος εγκατεστημένος στην Ελλάδα και τα αγαθά μετά την υπηρεσία που λαμβάνουν στο άλλο Κράτος – μέλος (π.χ. Βουλγαρία) επιστρέφουν στην Ελλάδα, ο τόπος παροχής και συνεπώς φορολόγησης είναι η Ελλάδα.

Εάν ο λήπτης μιας τέτοιας υπηρεσίας είναι υποκείμενος εγκατεστημένος σ' άλλο κράτος – μέλος (π.χ. Ιταλία), ο τόπος φορολόγησης είναι η Ιταλία, ακόμη και εάν ο παρέχων είναι εγκατεστημένος στην Ελλάδα και η υπηρεσία γίνεται στην Ελλάδα με την προϋπόθεση ότι τα αγαθά μετά την παροχή της υπηρεσίας αποστέλλονται εκτός Ελλάδας.

6.2.2. Παρατηρήσεις - Επισημάνσεις

- Ο προσδιορισμός του τύπου παροχής και κατ' επέκταση φορολόγησης δεν μπορεί να γίνει πρόχειρα και με τη χρήση ενός μόνο κριτηρίου. Απαιτεί μία πιο σύνθετη προσέγγιση και θα πρέπει να εξετάζεται κατά περίπτωση το είδος της παρεχόμενης υπηρεσίας σε συνδυασμό με τα κριτήρια που προβλέπονται στις διατάξεις του άρθρου 14.*
- Για τον καλύτερο προσδιορισμό κρίνεται σκόπιμο να εξετάζονται πρώτα τα ειδικά κριτήρια των παραγράφων 2,3 και 4 του άρθρου 14 και εφόσον δεν υπάγεται σε κάποιο απ' αυτά, τότε να εντάσσεται η παρεχόμενη υπηρεσία στο γενικό κανόνα (τύπος εγκατάστασης του παρέχοντος).
- Η παροχή υπηρεσιών από και προς άλλο κράτος – μέλος δεν παρακολουθείται από το σύστημα VIES. Κατά συνέπεια δεν απαιτείται υποβολή Ανακεφαλαιωτικών Πινάκων Ενδοκοινοτικών Αποκτήσεων ή Παραδόσεων (LISTING) για τις διακρατικά παρεχόμενες υπηρεσίες.
- Για τις παρεχόμενες υπηρεσίες από και προς άλλο κράτος – μέλος της Ε.Ε. δεν απαιτείται κατά κανόνα υποβολή δήλωσης INTRASTAT (Αποστολής ή Άφιξης). Υπάρχει όμως υποχρέωση INTRASTAT για ορισμένες ειδικές υπηρεσίες όπως φασόν, επισκευή, προσωρινός χρησιδανεισμός ενσώματου κινητού αγαθού κ.λ.π.
- Όταν τόσο ο παρέχων όσο και ο λήπτης της υπηρεσίας είναι εγκατεστημένοι στο εσωτερικό της χώρας, τύπος παροχής και κατά συνέπεια φορολόγησης είναι η Ελλάδα.
- Στην περίπτωση ευκαιριακών καλλιτεχνικών, πολιτιστικών, ψυχαγωγικών, αθλητικών κ.λ.π. εκδηλώσεων στην Ελλάδα, από υποκείμενους που δεν είναι εγκατεστημένοι στην Ελλάδα, προβλέπεται ειδικός τρόπος απόδοσης του οφειλόμενου ΦΠΑ με έκτακτη περιοδική δήλωση ΦΠΑ (ΠΟΛ 1281/93 και ΠΟΛ 1174/02).
- Για τις εργασίες φασόν προβλέπεται η τήρηση ειδικού βιβλίου παρακολούθησης της διακίνησης και των εργασιών που γίνονται σε ενσώματα κινητά αγαθά. (ΠΟΛ 1229/97).
- Στις περιπτώσεις παροχής υπηρεσιών, όπου ο υπόχρεος είναι λήπτης υποκείμενος στο ΦΠΑ εγκατεστημένος στην Ελλάδα, ο ΦΠΑ αποδίδεται με την περιοδική δήλωση ΦΠΑ (πράξη λήπτη).
- Στις περιπτώσεις που ο υπόχρεος λήπτης της υπηρεσίας είναι πρόσωπο απαλλασσόμενο ή εξαιρούμενο του ΦΠΑ, αγρότης του ειδικού καθεστώτος ή μη υπαγόμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο, ΦΠΑ αποδίδεται με έκτακτη δήλωση μέχρι τη 15^η ημέρα του επόμενου μήνα που έλαβε χώρα η παροχή της υπηρεσίας.

6.2.3 Παραδείγματα

Περίπτωση 1η: Παροχή και λήψη υπηρεσίας

Όπως αναφέρθηκε πιο πάνω στις “Παρατηρήσεις – Επισημάνσεις” ο προσδιορισμός του τόπου παροχής είναι πολύ σημαντικός, επειδή καθορίζει τον τόπο φορολόγησης. Σε πολλές περιπτώσεις δεν αρκεί μόνο να ληφθεί υπόψη η έδρα του παρέχοντος αλλά θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη κι άλλα στοιχεία όπως το είδος της υπηρεσίας, η εγκατάσταση του λήπτη, εάν ο λήπτης είναι υποκείμενος κ.λ.π.

Η ανάγκη συνδυασμού των διαφορετικών κριτηρίων φαίνεται στο παρακάτω παράδειγμα.

Γραφείο μελετών και συμβουλευτικών υπηρεσιών με έδρα την Αθήνα πραγματοποιεί “ έρευνα αγοράς ” την οποία τιμολογεί 8.000,00 € σε ελληνική επιχείρηση και την ίδια φορολογική περίοδο τιμολογείται με 5.000,00 € από άλλο αντίστοιχο ελληνικό γραφείο για παροχή συμβουλών αναφορικά με τις δυνατότητες επενδύσεων στη Ρουμανία.

Και για τις δύο τιμολογήσεις ο τόπος παροχής των υπηρεσιών και κατ’ επέκταση ο τόπος φορολόγησης (Άρθρο 14 του Κώδικα ΦΠΑ) είναι η Ελλάδα.

Επομένως το γραφείο μελετών θα τιμολογήσει με ΦΠΑ 19% και θα καταχωρήσει στην περιοδική δήλωση στις Εκροές αξία 8.000,00 και ΦΠΑ 1.520,00 στους κωδικούς 303 και 333 και στις Εισροές στις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις θα καταχωρήσει αξία 5.000,00 και ΦΠΑ 950,00 στους κωδικούς 353 και 373 αντίστοιχα.

Το ίδιο γραφείο την επόμενη φορολογική περίοδο διεξάγει έρευνα αγοράς στην Ελλάδα την οποία τιμολογεί σε Αμερικανική εταιρεία έναντι 10.000,00 € και ταυτόχρονα δέχεται τιμολόγιο 12.000,00 € για διαφήμιση στη Γερμανία από διαφημιστική εταιρεία με έδρα το Αμβούργο.

Η πρώτη υπηρεσία (έρευνα αγοράς) απαλλάσσεται από ΦΠΑ γιατί θα φορολογηθεί στον τόπο του λήπτη (Άρθρο 14 παρ.3 και 5). Η δεύτερη (διαφήμιση) φορολογείται στην Ελλάδα σαν πράξη λήπτη (Άρθρο 14 παρ.3).

Έτσι το γραφείο μελετών θα καταχωρήσει στην περιοδική δήλωση στις εκροές αξία 12.000,00 και ΦΠΑ 2.280,00 στους κωδικούς 303 και 333 αντίστοιχα και στους Εδικούς Λογαριασμούς αξία 12.000,00 στον κωδικό 343, επίσης στις εκροές θα καταχωρήσει αξία 10.000,00 στον κωδικό 309 και στις εισροές αξία 12.000,00 και ΦΠΑ 2.280,00 στους κωδικούς 353 και 373 αντίστοιχα.

Περίπτωση 2η: Παρέχων και λήπτης στο εσωτερικό της χώρας

Γραφείο μελετών στην Αθήνα αναλαμβάνει να συντάξει μελέτη για λογαριασμό του Υπουργείου Μεταφορών, αναφορικά με τη λειτουργία των μέσων μεταφοράς στην περιοχή του Λεκανοπεδίου Αττικής.

Στην περίπτωση αυτή ισχύουν οι διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 14. Δηλαδή η έδρα του παρέχοντος είναι στο εσωτερικό της χώρας και κατά συνέπεια ο τόπος παροχής είναι η Ελλάδα.

Έτσι το γραφείο μελετών θα τιμολογήσει με ΦΠΑ 19% και θα καταχωρήσει αξία & ΦΠΑ στους κωδικούς 303 και 333 της περιοδικής δήλωσης.

Περίπτωση 3η: Υπηρεσίες σε ακίνητο εκτός Ελλάδας.

Ελληνική τεχνική εταιρεία αναλαμβάνει την επισκευή ακινήτων στη Λιβύη που υπέστησαν ζημιές από σεισμό.

Επειδή τα ακίνητα προς επισκευή βρίσκονται εκτός Ελλάδας, ο τόπος παροχής των υπηρεσιών δεν είναι η Ελλάδα.

Οι υπηρεσίες που παρέχει η ελληνική τεχνική εταιρεία είναι πράξεις απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης και για το λόγο αυτό θα αντιγραφούν στο κωδικό 309 της περιοδικής δήλωσης.

Περίπτωση 4η: Εργασίες φασόν (εργοδότης κοινοτικός - φασονιέρης έλληνας)

Ιταλική επιχείρηση υποκείμενη στο ΦΠΑ αποστέλλει πρώτες ύλες σε έλληνα φασονιέρη, ο οποίος μετά τις συμφωνηθείσες εργασίες αποστέλλει το έτοιμο προϊόν στην Ιταλία.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 14 (παρ.4 και 5), ο τόπος παροχής της εργασίας φασόν είναι ο τόπος εγκατάστασης του λήπτη της υπηρεσίας (Ιταλία).

Για το λόγο αυτό ο έλληνας φασονιέρης θα εκδώσει τιμολόγιο χωρίς ΦΠΑ, στο οποίο θα αναγράψει ``ΦΠΑ στον τόπο του λήπτη – Άρθρο 14 του Κώδικα ΦΠΑ``.

Την τιμολογούμενη αξία ο έλληνας φασονιέρης θα την αναγράψει στον κωδικό 309 της περιοδικής δήλωσης (πράξη απαλλασσόμενη με δικαίωμα έκπτωσης).

Περίπτωση 5η: Τρόπος καταβολής του ΦΠΑ στις πράξεις λήπτη

Εφόσον υπόχρεος για την καταβολή του ΦΠΑ είναι λήπτης εγκατεστημένος στην Ελλάδα (παρ.2,3 & 4 του άρθρου 14), ο φόρος καταβάλλεται είτε με την περιοδική δήλωση είτε με έκτακτη δήλωση, ανάλογα με την ιδιότητα του λήπτη (πολ 1005/93).

1) Καταβολή με την περιοδική δήλωση (πράξη λήπτη)

Εάν ο λήπτης της υπηρεσίας είναι υποκείμενος που ενεργεί πράξεις υπαγόμενες στο φόρο ή απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών, αναγράφει την αξία του τιμολογίου που λαμβάνει και τον αναλογούντα ΦΠΑ και στις εκροές (303 και 333) και στις εισροές (353 και 373) και την αξία στον κωδικό 343.

2) Καταβολή με έκτακτη δήλωση

Εάν ο λήπτης της υπηρεσίας είναι υποκείμενος που ενεργεί πράξεις χωρίς δικαίωμα έκπτωσης(π.χ. πρόσωπο του άρθρου 22 όπως γιατρός, ασφάλειες κ.λ.π.) αγρότης του ειδικού καθεστώτος και μη υπαγόμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο, καταβάλλει το ΦΠΑ με έκτακτη δήλωση μέχρι τη 15^η ημέρα του επόμενου μήνα στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7^ο : ΤΡΙΓΩΝΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ

7.1 Γενικά

Τριγωνικές είναι οι εμπορικές συναλλαγές στις οποίες συμμετέχουν τρεις υποκείμενοι στο ΦΠΑ. Στην πράξη μια τέτοια συναλλαγή αποτελείται από μια μόνο παράδοση (φυσική μετακίνηση) αγαθών και από δυο όμως τιμολογήσεις.

Έτσι εάν μια γερμανική επιχείρηση αγοράσει από μια ελληνική εμπορεύματα με την εντολή αυτά να αποσταλούν στη Βουλγαρία, έχουμε μια φυσική διακίνηση εμπορευμάτων από Ελλάδα στη Βουλγαρία και δυο τιμολογήσεις από την ελληνική επιχείρηση προς τη γερμανική και από τη γερμανική προς τη Βουλγαρική.

Από πλευράς ΦΠΑ, για τις τριγωνικές ενδοκοινοτικές συναλλαγές, έχει προβλεφθεί απλουστευμένη διαδικασία (οδηγία 92/11/ΕΟΚ, Άρθρο 15 του Κώδικα ΦΠΑ και ΠΟΛ 1317/93), ώστε να μειώνεται το εμπορικό και το διοικητικό κόστος των επιχειρήσεων, που διενεργούν τέτοιες συναλλαγές.

Στη συνέχεια του κεφαλαίου αυτού αναλύονται οι τριγωνικές συναλλαγές σε τρία (3) μέρη.

Πιο συγκεκριμένα στο πρώτο μέρος (1) αναλύονται οι τριγωνικές ενδοκοινοτικές αποκτήσεις και στο δεύτερο (2) οι τριγωνικές ενδοκοινοτικές παραδόσεις.

Σημειώνεται ότι ο διαχωρισμός (1) σε τριγωνικές αποκτήσεις και (2) σε τριγωνικές παραδόσεις γίνεται για πρακτικούς και φοροτεχνικούς λόγους. Ουσιαστικά πρόκειται και στη μια και στην άλλη περίπτωση για τριγωνικές ενδοκοινοτικές συναλλαγές όπου μια ελληνική επιχείρηση είτε ενεργεί ενδοκοινοτική απόκτηση είτε ενδοκοινοτική παράδοση.

Στο τρίτο (3) μέρος παρατίθενται παραδείγματα με τριγωνικές συναλλαγές, οι οποίες δεν είναι ενδοκοινοτικές παρά το γεγονός ότι συμμετέχουν μια ή και δυο κοινοτικές επιχειρήσεις. Υπενθυμίζεται ότι για να θεωρείται ενδοκοινοτική μια τριγωνική συναλλαγή θα πρέπει να συμμετέχουν τρεις υποκείμενοι στο ΦΠΑ που είναι εγκατεστημένοι σε τρία (3) διαφορετικά κράτη-μέλη.

Παρακάτω ακολουθεί συνοπτικός πίνακας με τις δηλωτικές υποχρεώσεις των υποκειμένων που μεσολαβούν σε μια τριγωνική ενδοκοινοτική συναλλαγή (ΠΟΛ 1317/93)

A. Γερμανός	B. Έλληνας	Γ. Ιταλός
<p>1. Εκδίδει τιμολόγιο στον Β αναγράφοντας τον Ελληνικό ΑΦΜ/ΦΠΑ (του πελάτη), η αξία του οποίου δηλώνεται στο τετράγωνο των ενδοκοινοτικών παραδόσεων.</p> <p>2. Συμπληρώνει περιοδική δήλωση ΦΠΑ</p> <p>3. Συντάσσει Ανακεφαλαιωτικό Πίνακα με τον ΑΦΜ/ΦΠΑ (του πελάτη)</p> <p>4. Υποβάλλει δήλωση INTRASTAT</p>	<p>1. Εκδίδει τιμολόγιο προς τον Γ αναγράφοντας σ' αυτό τον ΑΦΜ/ΦΠΑ του Γ και την ένδειξη ότι πρόκειται για τριγωνική συναλλαγή</p> <p>2. Συντάσσει Ανακεφαλαιωτικό Πίνακα με τον ΑΦΜ/ΦΠΑ του Γ με ένδειξη ότι πρόκειται για τριγωνική συναλλαγή και Ανακεφαλαιωτικό Πίνακα με τον ΑΦΜ/ΦΠΑ του Α</p> <p>3. Συμπληρώνει περιοδική δήλωση ΦΠΑ</p>	<p>1. Συμπληρώνει περιοδική δήλωση ΦΠΑ στην οποία δηλώνει το τιμολόγιο του Β στο τετράγωνο των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων, χρεοπιστώνοντας τον οφειλόμενο φόρο.</p> <p>2. Υποβάλλει δήλωση INTRASTAT</p>

7.2 Νομικό Πλαίσιο

Οι διατάξεις για τις τριγωνικές συναλλαγές περιλαμβάνονται κυρίως στο άρθρο 15 του Κώδικα ΦΠΑ, όπως υιοθετήθηκαν με το Ν. 2166/93

Για την υλοποίηση των διατάξεων αυτών εκδόθηκαν οι παρακάτω Εγκύκλιοι:

- Τόπος φορολόγησης της ενδοκοινοτικής απόκτησης – Τριγωνικές συναλλαγές
ΕΔΥΟ 1131481/7043/ΠΟΛ 1282/1992
- Τόπος φορολόγησης των τριγωνικών συναλλαγών.
ΕΔΥΟ 1117821/9703/2270/ΠΟΛ 1317/1993

7.3 Τριγωνικές ενδοκοινοτικές αποκτήσεις

7.3.1 Έννοια - Ορισμοί

Μια συναλλαγή θεωρείται τριγωνική ενδοκοινοτική απόκτηση, εφόσον μεσολαβούν τρεις υποκείμενοι στο ΦΠΑ εγκατεστημένοι σε τρία διαφορετικά κράτη-μέλη εκ των οποίων μπορεί ο ένας να είναι ελληνική επιχείρηση που ενεργεί ταυτόχρονα απόκτηση και παράδοση.

Σαν πράξη η συναλλαγή αυτή αφορά μια μόνο μετακίνηση αγαθών από ένα κράτος-μέλος σε άλλο, αλλά για να πραγματοποιηθεί μεσολαβούν δυο τιμολογήσεις. Έτσι εάν π.χ. μια ελληνική επιχείρηση αγοράζει αγαθά από Ιταλία και δίνει εντολή να αποσταλούν στη Τσεχία, έχουμε μια μετακίνηση αγαθού από Ιταλία σε Τσεχία και δυο τιμολογήσεις από Ιταλία σε Ελλάδα και από Ελλάδα σε Τσεχία.

Για τις τριγωνικές ενδοκοινοτικές συναλλαγές προβλέπεται απλοποιημένη φορολογική διαδικασία και γι αυτό το λόγο δεν απαιτείται ο ορισμός φορολογικού αντιπροσώπου από τον ενδιάμεσο συναλλασσόμενο ο οποίος είναι αγοραστής και πωλητής ταυτόχρονα.

Στις απλοποιημένες τριγωνικές αποκτήσεις, ο ΦΠΑ θα καταβληθεί στο κράτος-μέλος προορισμού των αγαθών σαν ενδοκοινοτική απόκτηση.

7.3.2 Παρατηρήσεις - Επιστημονικές

Στις περιπτώσεις τριγωνικών ενδοκοινοτικών αποκτήσεων που συμμετέχει και Έλληνας υποκείμενος και προκειμένου να διασφαλίζεται φορολογικά, όσον αφορά το ΦΠΑ, θα πρέπει:

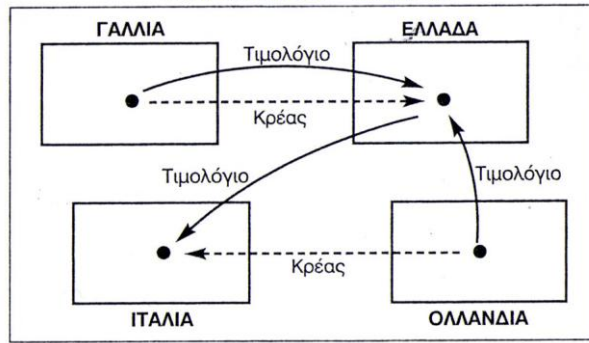
- Να είναι υποκείμενος στο φόρο και να έχει ΑΦΜ / ΦΠΑ
- Να επιβεβαιώνει ότι και οι άλλοι δυο συναλλασσόμενοι είναι εγγεγραμμένοι στο VIES και επομένως έχουν ΑΦΜ / ΦΠΑ στη χώρα τους
- Να διασφαλίζεται ότι πραγματοποιείται φυσική μεταφορά των αγαθών από το ένα κράτος-μέλος στο άλλο
- Να εκδίδει τα προβλεπόμενα από το Κ.Β.Σ. στοιχεία, αναγράφοντας σ' αυτά ότι πρόκειται για τριγωνική ενδοκοινοτική παράδοση, στις περιπτώσεις όπου πραγματοποιεί ταυτόχρονα τριγωνική απόκτηση και ενδοκοινοτική παράδοση, όπως για παράδειγμα μια ελληνική επιχείρηση αγοράζει αγαθά από Ιταλική, με την εντολή να σταλούν τα εμπορεύματα από την Ιταλία στο Βέλγιο
- Να περιλαμβάνει τις συναλλαγές αυτές στην περιοδική δήλωση ΦΠΑ της οικείας φορολογικής περιόδου
- Να υποβάλλει τους σχετικούς Ανακεφαλαιωτικούς Πινάκες Ενδοκοινοτικών Παραδόσεων και Αποκτήσεων (Listing)
- Να υποβάλλει δήλωση INTRASTAT Αποστολής ή Άφιξης μόνο στις περιπτώσεις που είναι αποστολέας ή τελικός παραλήπτης των αγαθών.

7.3.3 Παραδείγματα – Έντυπα - Δηλώσεις

Περίπτωση 1^η : Απλή και τριγωνική ενδοκοινοτική απόκτηση

Ελληνική επιχείρηση αλλαντικών αγοράζει στις 10/03/2009 από τη Γαλλία κρέας χοιρινό αξίας 40.000,00 €. Επιπλέον στις 15/03/2009 αγοράζει χοιρινό κρέας από Ολλανδία αξίας 50.000,00 €. Με εντολή της το κρέας αποστέλλεται σε Ιταλική επιχείρηση, την οποία η ελληνική επιχείρηση τιμολογεί στις 25/03/2009 με 70.000,00 €.

ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΝΩΣΗ



Η ελληνική επιχείρηση την φορολογική περίοδο του Μαρτίου 2009 διενεργεί μια τριγωνική απόκτηση από Γαλλία και ταυτόχρονα μια απλοποιημένη τριγωνική συναλλαγή στην οποία πραγματοποιεί μια οιονεί τριγωνική απόκτηση από Ολλανδία και μια τριγωνική παράδοση στην Ιταλία.

Για τις εν λόγω συναλλαγές η ελληνική επιχείρηση θα πρέπει:

i) Στην περιοδική δήλωση του Μαρτίου να συμπεριλάβει τα ακόλουθα:

Β. ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΚΡΩΝ - ΕΙΣΡΩΝ				μετα την αφαίρεση (κατά συντελεστή) των επιστροφών - εκπτώσεων.					
Α		ΕΙΣΡΩΤΕΣ	ΕΙΣΡΩΤΕΣ	Β		ΕΙΣΡΩΤΕΣ	ΕΙΣΡΩΤΕΣ		
ΕΚΡΟΣΕΣ φορολογητέες (πωλήσεις αγαθών, παροχή υπηρεσιών κλπ), ΕΝΔΟΣΚ.	ΕΝΔΟΣΚ. ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ & ΠΡΑΞΕΙΣ ΛΗΨΗΤΗ	ΕΝΔΟΣΚ. ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ & ΠΡΑΞΕΙΣ ΛΗΨΗΤΗ	ΕΝΔΟΣΚ. ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ & ΠΡΑΞΕΙΣ ΛΗΨΗΤΗ	ΕΚΡΟΣΕΣ φορολογητέες (αγορές, εισαγωγές κλπ), ΕΝΔΟΣΚΟΙΝΟΤ.	ΕΝΔΟΣΚΟΙΝΟΤ. ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ & ΠΡΑΞΕΙΣ ΛΗΨΗΤΗ	ΕΚΡΟΣΕΣ φορολογητέες (αγορές, εισαγωγές κλπ), ΕΝΔΟΣΚΟΙΝΟΤ.	ΕΝΔΟΣΚΟΙΝΟΤ. ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ & ΠΡΑΞΕΙΣ ΛΗΨΗΤΗ		
301	40.000,00	9	331	3.600,00	351	40.000,00	9	371	3.600,00
302		4.5	332		352		4.5	372	
303		19	333		353		19	373	
304		6	334		354		6	374	
305		3	335		355		3	375	
306		13	336		356		13	376	
307		ΣΥΝ. ΦΟΡ.	337		357		Φ.Π.Α. ΔΑΠ.	377	
308					358		ΣΥΝ. ΦΟΡ.	378	
309	70.000,00				ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΑ ΠΟΣΑ ΣΤΟ ΣΥΝΟΛΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΩΝ				
310					401				
311					402			404	
					403				
					ΦΑΙΡΟΥΜΕΝΑ ΠΟΣΑ ΑΠΟ ΤΟ ΣΥΝΟΛΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΩΝ				
					411				
					412			413	
					ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΩΝ			420	

ii) Να υποβάλλει για το τρίμηνο (Ιανουάριος-Φεβρουάριος-Μάρτιος) Ανακεφαλαιωτικό Πίνακα Ενδοκοινοτικών Αποκτήσεων από Γαλλία και Ολλανδία και Ανακεφαλαιωτικό Πίνακα Ενδοκοινοτικών προς την Ιταλία.

B. ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΩΝ ΑΠΟΚΤΗΣΕΩΝ ΑΓΑΘΩΝ								
α/α (1)	Χώρα προμηθευτή κτλ. (2)	Πρόθεμα χώρας (3)	Στοιχεία προμηθευτή κτλ. Αριθμός μητρώου ΦΠΑ (4)				Φορολογητέα αξία **	
							Ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών κτλ. (5)	Αποκτήσεων από άλλα κράτη-μέλη που προορίζονται για παράδοση σε άλλο κράτος-μέλος (τριγωνικές συναλλαγές) (6)
1	ΓΑΛΛΙΑ	F, R	X, X, X, X, X				40.000,00	
2	ΟΛΛΑΝΔΙΑ	N, L	X, X, X, X, X					50.000,00
3								

B. ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΩΝ ΠΑΡΑΔΟΣΕΩΝ ΑΓΑΘΩΝ								
α/α (1)	Χώρα αγοραστή κτλ. (2)	Πρόθεμα χώρας (3)	Στοιχεία αγοραστή κτλ. Αριθμός μητρώου ΦΠΑ (4)				Φορολογητέα αξία **	
							Ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών κτλ. (5)	Οιονεί ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών (τριγωνικές συναλλαγές) (6)
1	ΙΤΑΛΙΑ	I, T	X, X, X, X, X					70.000,00
2								
3								

iii) Να υποβάλλει INTRASTAT Άφιξης για την αγορά κρέατος από Γαλλία. Για την τριγωνική απόκτηση δεν θα υποβάλλει INTRASTAT Άφιξης ή Αποστολής δεδομένου ότι ούτε αφίχθηκαν ούτε απεστάλησαν αγαθά από την Ελλάδα.

6 Περιγραφή εμπορευμάτων Κρέας χοιρινό	7 α.α. ειδ.	8 Χώρα προελ. / Περ. Παρ.	9 Ορ. παραδ.	10 Φ.Σ.	11 Μ.	12 Λιμένες εξαγωγής
	1	FR		1	1	3
	13 Κωδ. εμπορευμάτων	14 Χ. καταγ.		15. Στατισικό καθεστώς		
	02040000					
16 Καθαρή μάζα (kg)	17 Συμμελησιαστικές μονάδες					
18 Τιμολογούμενο ποσό	19 Στατιστική αξία					
40.000,00	XXXX					

Τέλος σημειώνεται ότι η αξία των 50.000,00 € (τιμολόγιο της ολλανδικής επιχείρησης προς την ελληνική) θα αναγράφει στο κωδικό 666 της εκκαθαριστικής δήλωσης της ελληνικής επιχείρησης.

Περίπτωση 2^η: Τριγωνική Ενδοκοινοτική Απόκτηση

Ελληνική επιχείρηση αγοράζει στις 15/03/2009 υφάσματα αξίας 30.000,00 € από Βουλγαρική υφαντουργία και δίνει εντολή να παραδοθούν σε επιχείρηση κατασκευής ενδυμάτων στη Γερμανία. Για την πώληση αυτή η ελληνική επιχείρηση τιμολογεί στις 17/03/2009 τη γερμανική επιχείρηση με 40.000,00 €.

Η συναλλαγή αυτή είναι μια απλοποιημένη τριγωνική ενδοκοινοτική συναλλαγή στην οποία η ελληνική επιχείρηση πραγματοποιεί μια οιονεί τριγωνική απόκτηση από Βουλγαρία και ταυτόχρονα μια τριγωνική παράδοση στη Γερμανία.

Ο Έλληνας αγοραστής και πωλητής ταυτόχρονα, επιβεβαιώνει ότι οι άλλοι δυο συναλλασσόμενοι από Βουλγαρία και Γερμανία έχουν ΑΦΜ/ ΦΠΑ και ότι υπάρχει φυσική μεταφορά των υφασμάτων από τη Βουλγαρία στη Γερμανία.

Η ελληνική επιχείρηση για να εκπληρώσει τις υποχρεώσεις ΦΠΑ που δημιουργούνται από τη συναλλαγή αυτή θα πρέπει:

- α) Να καταχωρίσει στην περιοδική δήλωση ΦΠΑ του Μαρτίου την τριγωνική συναλλαγή
- β) Να υποβάλλει για το τρίμηνο (Ιανουάριος-Φεβρουάριος-Μάρτιος) Ανακεφαλαιωτικό Πίνακα Ενδοκοινοτικών Αποκτήσεων από τη Βουλγαρία και Ανακεφαλαιωτικό Πίνακα Ενδοκοινοτικών Παραδόσεων προς τη Γερμανία.
- γ) Δεν θα υποβάλλει Δήλωση INTRASTAT Αφίξης ή Αποστολής, επειδή τα αγαθά ούτε αφίχθηκαν ούτε απεστάλησαν από την Ελλάδα.
- δ) Να αναγράψει την αξία του Βουλγαρικού τιμολογίου (30.000,00 €) στον κωδικό 666 της εκκαθαριστικής δήλωσης.

Περίπτωση 3^η: Τριγωνική Ενδοκοινοτική απόκτηση

Ελληνική επιχείρηση στις 10/12/2008 αγοράζει εμπορεύματα αξίας 50.000,00€ από Ρουμάνικη επιχείρηση και δίνει εντολή να παραδοθούν σε εργοστάσιο στη Γερμανία. Η ελληνική επιχείρηση τιμολογεί τη γερμανική στις 15/12/2008 με 70.000,00€

Η συναλλαγή αυτή είναι μια απλοποιημένη τριγωνική ενδοκοινοτική συναλλαγή, στην οποία η ελληνική επιχείρηση πραγματοποιεί μια οιονεί τριγωνική απόκτηση από Ρουμανία και ταυτόχρονα μια τριγωνική παράδοση στη Γερμανία.

Ο Έλληνας αγοραστής και πωλητής ταυτόχρονα επιβεβαιώνει ότι οι άλλοι δυο συναλλασσόμενοι από Ρουμανία και Γερμανία έχουν ΑΦΜ / ΦΠΑ και ότι διενεργείται η μεταφορά των αγαθών από τη Ρουμανία στη Γερμανία.

Η ελληνική επιχείρηση για τη συναλλαγή αυτή με τις άλλες δυο κοινοτικές επιχειρήσεις θα πρέπει:

- α) Να καταχωρήσει στην περιοδική δήλωση του μηνός Δεκεμβρίου την τριγωνική συναλλαγή.
- β) Να υποβάλλει για το τρίμηνο (Οκτώβριος-Νοέμβριος-Δεκέμβριος) Ανακεφαλαιωτικό Πίνακα Ενδοκοινοτικών Αποκτήσεων από τη Ρουμανία και Ανακεφαλαιωτικό Πίνακα Ενδοκοινοτικών Παραδόσεων προς τη Γερμανία.
- γ) Δεν έχει υποχρέωση να υποβάλλει Δήλωση INTRASTAT Αφίξης ή Αποστολής, επειδή τα εμπορεύματα δεν αφίχθηκαν ούτε απεστάλησαν από την Ελλάδα.
- δ) Να αναγράψει την αξία του Ρουμάνικου τιμολογίου (50.000,00€) στον κωδικό 666 της εκκαθαριστικής δήλωσης.

7.4 Τριγωνικές ενδοκοινοτικές παραδόσεις

7.4.1 Έννοια – Ορισμοί

Τριγωνική ενδοκοινοτική παράδοση είναι η συναλλαγή που μεσολαβούν τρεις υποκείμενοι στο ΦΠΑ, εγκατεστημένοι σε διαφορετικά κράτη-μέλη εκ των οποίων

μπορεί ο ένας να είναι η ελληνική επιχείρηση που ενεργεί παράδοση αγαθών σε άλλο κράτος-μέλος

Στην πράξη βέβαια πρόκειται για μια μόνο συναλλαγή με μια φυσική μεταφορά αγαθών αλλά με δυο τιμολογήσεις. Τέτοια περίπτωση είναι εάν π.χ. μια γαλλική επιχείρηση αγοράζει προϊόντα από ελληνική επιχείρηση, αλλά δίνει εντολή να σταλούν τα εμπορεύματα σε βουλγάρικη επιχείρηση, που είναι εγκατεστημένη στην Βουλγαρία.

Θεωρητικά έπρεπε η ελληνική επιχείρηση να στείλει τα αγαθά στη Γαλλία και στη συνέχεια η γαλλική επιχείρηση να τα στείλει στη Βουλγαρία ή εναλλακτικά να ορίσει φορολογικό αντιπρόσωπο η γαλλική επιχείρηση στη Βουλγαρία, οπότε η ελληνική επιχείρηση θα πραγματοποιούσε απλή ενδοκοινοτική παράδοση στη Βουλγαρία με παραλήπτη το φορολογικό αντιπρόσωπο της γαλλικής επιχείρησης και στη συνέχεια αυτός θα παρέδιδε με βουλγάρικο ΦΠΑ τα αγαθά στη βουλγάρικη επιχείρηση ή εναλλακτικά να ορίσει η γαλλική επιχείρηση φορολογικό αντιπρόσωπο στην Ελλάδα, οπότε η ελληνική επιχείρηση θα παρέδιδε με ελληνικό ΦΠΑ στον φορολογικό αντιπρόσωπο και στη συνέχεια αυτός θα πραγματοποιούσε ενδοκοινοτική παράδοση στη Βουλγαρία.

Οι διαδικασίες αυτές δημιουργούν μεγάλο διοικητικό και εμπορικό κόστος στις επιχειρήσεις και για το λόγο αυτό εφαρμόζονται κανόνες απλοποίησης (ΠΟΛ 1317/93). Με τους κανόνες αυτούς προβλέπεται μια απλοποιημένη φορολόγηση των τριγωνικών συναλλαγών, που πραγματοποιούνται μεταξύ υποκείμενων εγκατεστημένων σε τρία διαφορετικά κράτη-μέλη χωρίς να υπάρχει υποχρέωση να ορισθεί από καμία επιχείρηση φορολογικός αντιπρόσωπος.

7.4.2 Παρατηρήσεις – Επισημάνσεις

Στις περιπτώσεις τριγωνικών ενδοκοινοτικών παραδόσεων, που συμμετέχει και Έλληνας υποκείμενος, προκειμένου να διασφαλίζεται φορολογικά, όσον αφορά το ΦΠΑ, θα πρέπει:

- Να είναι υποκείμενος στο ΦΠΑ και να έχει ΑΦΜ / ΦΠΑ. Δηλαδή να είναι εγγεγραμμένος στο VIES.
- Να επιβεβαιώνει ότι οι δυο άλλοι συναλλασσόμενοι έχουν ΑΦΜ / ΦΠΑ και έχουν εγγραφεί στο VIES της χώρας του.
- Να διασφαλίζει ότι γίνεται φυσική μεταφορά των αγαθών από το ένα κράτος-μέλος στο άλλο.
- Να εκδίδει τα προβλεπόμενα από τον Κ.Β.Σ. στοιχεία, αναγράφοντας σ' αυτά ότι πρόκειται για τριγωνική ενδοκοινοτική παράδοση.
- Να περιλαμβάνει τις συναλλαγές αυτές στην περιοδική δήλωση ΦΠΑ της οικείας φορολογικής περιόδου.
- Να υποβάλλει τους σχετικούς τριμηνιαίους Ανακεφαλαιωτικούς Πίνακες (Listing).
- Να υποβάλλει δήλωση INTRASTAT Αποστολής ή Άφιξης, μόνο στις περιπτώσεις που είναι αποστολέας ή τελικός παραλήπτης.

7.4.3 Παραδείγματα – Έντυπα - Δηλώσεις

Περίπτωση 1^η: Απλή και τριγωνική ενδοκοινοτική παράδοση

Ελληνική επιχείρηση παραδίδει εμπορεύματα στις 10/03/2009 αξίας 50.000,00€ σε Βουλγάρικη επιχείρηση. Επίσης εκδίδει τιμολόγιο στις 15/03/2009 σε Γερμανική επιχείρηση για εμπορεύματα αξίας 60.000,00€, τα οποία λαμβάνει εντολή να αποστείλει την ίδια ημερομηνία σε ιταλική επιχείρηση.

Η ελληνική επιχείρηση επιβεβαιώνει ότι οι αντισυμβαλλόμενοι είναι εγγεγραμμένοι στο VIES και αναγράφει στα τιμολόγια ότι πρόκειται για ενδοκοινοτική παράδοση. Για την συγκεκριμένη συναλλαγή ο Έλληνας πωλητής θα υποβάλει:

α) Περιοδική δήλωση του Μαρτίου

β) Ανακεφαλαιωτικό Πίνακα Ενδοκοινοτικών Παραδόσεων για το τρίμηνο (Ιανουάριος-Φεβρουάριος-Μάρτιος).

γ) INTRASTAT Αποστολής του Μαρτίου τόσο για τα εμπορεύματα προς τη Βουλγαρία (απλή παράδοση) όσο και για τα εμπορεύματα προς την Ιταλία (τριγωνική παράδοση), που έστειλε κατ' εντολή της γερμανικής επιχείρησης.



Περίπτωση 2^η: Τριγωνική Ενδοκοινοτική Παράδοση

Γερμανική επιχείρηση αγοράζει δυο τόνους τυποποιημένο ελαιόλαδο αξίας 70.000,00€ από ελληνική επιχείρηση, η οποία επειδή δεν έχει διαθέσιμα αποθέματα απευθύνεται σε ιταλική επιχείρηση και συμφωνεί μαζί της να παραδώσει την εν λόγω ποσότητα στη γερμανική επιχείρηση έναντι 60.000,00€. Το τιμολόγιο της ελληνικής επιχείρησης προς την γερμανική εκδίδεται στις 24/04/2009 και τον ίδιο μήνα η ιταλική επιχείρηση τιμολογεί την ελληνική.

Η ελληνική επιχείρηση επιβεβαιώνει ότι οι συναλλασσόμενοι είναι εγγεγραμμένοι στο VIES και αναγράφει στο τιμολόγιο “χωρίς ΦΠΑ – τριγωνική ενδοκοινοτική παράδοση”.

Η συναλλαγή αυτή είναι μια απλοποιημένη τριγωνική ενδοκοινοτική συναλλαγή, στην οποία η ελληνική επιχείρηση πραγματοποιεί μια τριγωνική ενδοκοινοτική παράδοση στη Γερμανία και μια οιονεί τριγωνική απόκτηση από την Ιταλία. Για την συναλλαγή αυτή η ελληνική επιχείρηση έχει τις ακόλουθες υποχρεώσεις:

α) Να υποβάλλει περιοδική δήλωση

β) Να υποβάλλει τριμηνιαίο Ανακεφαλαιωτικό Πίνακα Ενδοκοινοτικών Παραδόσεων

γ) Δεν θα υποβάλλει INTRASTAT, επειδή τα αγαθά ούτε αφίχθηκαν ούτε απεστάλησαν από Ελλάδα.

δ) Να αναγράψει την αξία του ιταλικού τιμολογίου (60.000,00€) στον κωδικό 666 της εκκαθαριστικής δήλωσης.

Περίπτωση 3^η: Τριγωνική Ενδοκοινοτική Παράδοση

Ολλανδική επιχείρηση αγοράζει από ελληνική επιχείρηση αγαθά αξίας 50.000,00€ με την εντολή αυτά να παραδοθούν σε ιταλική επιχείρηση στη Ρώμη. Το τιμολόγιο προς την Ολλανδική επιχείρηση εκδίδεται στις 15/03/2009 και τα εμπορεύματα μεταφέρονται τον ίδιο μήνα στην Ιταλία από Ιταλική μεταφορική επιχείρηση, η οποία τιμολογεί την Ολλανδική επιχείρηση.

Ο Έλληνας πωλητής είναι εγγεγραμμένος στο VIES και έχει ΑΦΜ / ΦΠΑ. Επιβεβαιώνεται με fax ότι τόσο η Ολλανδική επιχείρηση όσο και η Ιταλική είναι κανονικοί υποκείμενοι εγγεγραμμένοι στο VIES και έχουν ΑΦΜ / ΦΠΑ.

Η συναλλαγή αυτή είναι μια απλοποιημένη τριγωνική ενδοκοινοτική συναλλαγή, στην οποία η ελληνική επιχείρηση πραγματοποιεί μια κανονική παράδοση στην ολλανδική και αυτή με τη σειρά της πραγματοποιεί μια τριγωνική παράδοση στην ιταλική. Η ελληνική επιχείρηση για τη συναλλαγή αυτή θα πρέπει:

α) Να υποβάλλει περιοδική δήλωση.

β) Να υποβάλλει τριμηνιαίο Ανακεφαλαιωτικό Πίνακα Ενδοκοινοτικών Παραδόσεων.

γ) Να υποβάλλει INTRASTAT Αποστολής των εμπορευμάτων προς την Ιταλία. Τα οποία έστειλε κατ' εντολή της Ολλανδικής επιχείρησης.

7.5 Άλλες τριγωνικές συναλλαγές

7.5.1 Έννοια - Ορισμοί

Στα προηγούμενα κεφάλαια 2.2 και 2.3 αναλύθηκαν οι τριγωνικές ενδοκοινοτικές αποκτήσεις και οι τριγωνικές ενδοκοινοτικές παραδόσεις. Υπάρχουν όμως και τριγωνικές συναλλαγές οι οποίες δεν μπορεί να θεωρηθούν ενδοκοινοτικές, αφού οι συναλλασσόμενοι δεν είναι υποκείμενοι εγκατεστημένοι σε τρία διαφορετικά κράτη-μέλη.

Ενδέχεται, για παράδειγμα, οι δυο από τους συναλλασσόμενους να είναι εγκατεστημένοι στο ίδιο κράτος-μέλος ή κάποιος εκ των τριών να είναι εγκατεστημένος σε τρίτη χώρα κ.λπ.

Αυτό σημαίνει ότι δεν πραγματοποιείται τριγωνική συναλλαγή και κατά συνέπεια δεν υπάρχει απαλλαγή ΦΠΑ λόγω ενδοκοινοτικής συναλλαγής.

7.5.2 Παρατηρήσεις - Επισημάνσεις

- Στις τριγωνικές συναλλαγές που δεν είναι ενδοκοινοτικές, δεν υπάρχει υποχρέωση υποβολής τριμηνιαίων Ανακεφαλαιωτικών Πινάκων Παράδοσης ή Απόκτησης.
- Στις περισσότερες από αυτές δεν υπάρχει υποχρέωση υποβολής δήλωσης INTRASTAT είτε άφιξης είτε αποστολής.

- Σε ορισμένες από αυτές τις τριγωνικές συναλλαγές θα πρέπει να εξετάζεται το ενδεχόμενο φορολογικού αντιπροσώπου είτε κράτος-μέλος άφιξης είτε στο κράτος-μέλος αποστολής των εμπορευμάτων.
- Στην περιοδική δήλωση οι εν λόγω συναλλαγές καταχωρούνται κατά περίπτωση και πάντως όχι σαν ενδοκοινοτικές συναλλαγές.

7.5.3 Παραδείγματα - Δηλώσεις

Περίπτωση 1^η: Τιμολόγηση από Έλληνα σε κοινοτικό και παράδοση σε άλλον Έλληνα

Γερμανική επιχείρηση αγοράζει εμπορεύματα από ελληνική επιχείρηση, η οποία είναι εγκατεστημένη στη Θεσσαλονίκη και δίνει εντολή να παραδοθούν για λογαριασμό της σε άλλη ελληνική επιχείρηση, η οποία είναι εγκατεστημένη στα Γιάννενα.

Στην περίπτωση τιμολόγησης αγαθών από επιχείρηση, εγκατεστημένη στην Ελλάδα σε κοινοτική επιχείρηση, εφ' όσον τα αγαθά δεν μεταφέρονται σε άλλο κράτος-μέλος η πώληση αυτή δεν αποτελεί ενδοκοινοτική παράδοση.

Σύμφωνα με το άρθρο 28 του Κώδικα ΦΠΑ απαλλάσσεται (σαν ενδοκοινοτική παράδοση) από το ΦΠΑ η παράδοση αγαθών τα οποία μεταφέρονται ή αποστέλλονται σε άλλο κράτος-μέλος

Επιπλέον, σύμφωνα με το άρθρο 13 του ίδιου νόμου, η παράδοση αγαθού θεωρείται ότι πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας, εφ' όσον κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης και του απαιτητού του φόρου, το αγαθό βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας. Η συναλλαγή αυτή δεν μπορεί να θεωρηθεί σαν ενδοκοινοτική παράδοση και επομένως η τιμολόγηση θα γίνει με ελληνικό ΦΠΑ.

Κατά συνέπεια η ελληνική επιχείρηση θα συμπεριλάβει την πώληση αυτή στις πωλήσεις της στο εσωτερικό της χώρας και δεν έχει υποχρέωση να υποβάλλει LISTING παράδοσης INTRASTAT αποστολής για τη συναλλαγή αυτή.

Περίπτωση 2^η: Τιμολόγηση από Έλληνα σε τρίτη χώρα και παράδοση σε άλλη επιχείρηση.

Αμερικάνικη επιχείρηση αγοράζει εμπορεύματα που έχει έδρα την Αθήνα και δίνει εντολή να παραδοθούν για λογαριασμό της σε άλλη ελληνική επιχείρηση εγκατεστημένη στη Πάτρα. Η τριγωνική αυτή συναλλαγή δεν μπορεί να θεωρηθεί ενδοκοινοτική και σύμφωνα με το άρθρο 13 του Κώδικα ΦΠΑ ο τόπος παράδοσης και κατά συνέπεια φορολόγησης είναι η Ελλάδα.

Συνεπώς η ελληνική επιχείρηση (με έδρα την Αθήνα) θα τιμολογήσει την αμερικάνικη με ελληνικό ΦΠΑ και θα παραδώσει τα εμπορεύματα στην άλλη επιχείρηση στην Πάτρα. Κανονικά θα έπρεπε η αμερικάνικη να έχει ορίσει φορολογικό αντιπρόσωπο στην

Ελλάδα και στην περίπτωση αυτή η ελληνική επιχείρηση στην Αθήνα θα αναγράψει στο τιμολόγιο και τον ΑΦΜ του αντιπροσώπου.

Για την συναλλαγή αυτή η ελληνική πωλήτρια επιχείρηση δεν έχει υποχρέωση να υποβάλλει Ανακεφαλαιωτικό Πίνακα Παραδόσεων ή INTRASTAT. Στην περιοδική δήλωση ΦΠΑ θα συμπεριλάβει την πώληση (τιμολογήσει στην αμερικάνικη) στις εκροές ανάλογα το συντελεστή.

Περίπτωση 3^η: Τιμολόγηση από Έλληνα σε τρίτη χώρα και παράδοση σε άλλο κράτος-μέλος

Αμερικανική επιχείρηση αγοράζει εμπορεύματα από ελληνική επιχείρηση και δίνει εντολή να αποσταλούν από την Ελλάδα στην Ιταλία. Η πώληση αγαθών σε αγοραστή τρίτης χώρας, εφ' όσον τα εμπορεύματα αποστέλλονται ή μεταφέρονται σε άλλο κράτος-μέλος μπορεί υπό προϋποθέσεις να θεωρηθεί ενδοκοινοτική παράδοση παρά το γεγονός ότι στην τριγωνική αυτή συναλλαγή συμμετέχει και εγκατεστημένος σε τρίτη χώρα.

Η Ελληνική επιχείρηση πραγματοποιεί πωλήσεις εμπορευμάτων σε αμερικανό πελάτη της, τα εμπορεύματα όμως τα αποστέλλει στην Ιταλία, κατόπιν εντολής του πελάτη της. Ο αμερικανός δεν είναι μόνιμα εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας, που σημαίνει ότι δεν διαθέτει ΑΦΜ στην Ελλάδα, ούτε έχει ορίσει φορολογικό αντιπρόσωπο σε κάποιο άλλο κράτος-μέλος.

Στην περίπτωση αυτή έχουμε τριγωνική συναλλαγή με τη συμμετοχή επιχείρησης από τρίτη χώρα (Αμερική).

Από τον συνδυασμό των διατάξεων των άρθρων 13 και 28 του Κώδικα ΦΠΑ προκύπτει ότι η συναλλαγή αυτή δεν μπορεί να θεωρηθεί ενδοκοινοτική παράδοση, αλλά θα αντιμετωπιστεί σαν συναλλαγή στο εσωτερικό της χώρας και θα επιβαρυνθεί με ελληνικό ΦΠΑ.

Κατά συνέπεια η ελληνική επιχείρηση δεν έχει υποχρέωση για τη συναλλαγή αυτή να υποβάλλει LISTING Παράδοσης.

Στην περίπτωση που ο αμερικανός είχε ΑΦΜ / ΦΠΑ σε ένα άλλο κράτος-μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης τότε η συναλλαγή θα ήταν τριγωνική ενδοκοινοτική συναλλαγή.

- Η ελληνική επιχείρηση θα τιμολογούσε τον αμερικανό πελάτη της αναγράφοντας στο τιμολόγιο και τον ΑΦΜ / ΦΠΑ του αμερικανού στην Ευρωπαϊκή Ένωση και παράλληλα για τις δηλωτικές υποχρεώσεις;
- Θα περιλάμβανε τη συναλλαγή αυτή σαν ενδοκοινοτική παράδοση στην περιοδική δήλωση ΦΠΑ
- Θα υπέβαλλε INTRASTAT αποστολής στην Ιταλία, εάν είχε υπερβεί το όριο των 55.000€ και
- Θα περιλάμβανε στο LISTING παράδοσης του συγκεκριμένου τριμήνου την εν λόγω συναλλαγή.

Υπενθυμίζεται ότι για να θεωρηθεί μια συναλλαγή σαν ενδοκοινοτική συναλλαγή θα πρέπει να ισχύουν οι παρακάτω προϋποθέσεις:

- Να πραγματοποιηθεί φυσική μεταφορά του αγαθού από το ένα κράτος-μέλος στο άλλο και
- Η τιμολόγηση να γίνει μεταξύ δυο η τριών ΑΦΜ / ΦΠΑ εγκατεστημένων σε δυο ή τρία διαφορετικά κράτη-μέλη αντίστοιχα.

Περίπτωση 4^η: Τιμολόγηση από Έλληνα σε κοινοτικό και αποστολή αγαθών σε τρίτη χώρα.

Γαλλική επιχείρηση αγοράζει αγαθά από ελληνική επιχείρηση στη Λάρισα και δίνει εντολή να εξαχθούν για λογαριασμό της στο Λίβανο.

Η πώληση αγαθών (τιμολόγηση) σε υποκείμενο άλλου κράτους-μέλους, τα οποία δεν αποστέλλονται στην Κοινότητα αλλά εξάγονται σε τρίτη χώρα, δεν αποτελεί ενδοκοινοτική παράδοση. Η συναλλαγή αυτή δεν θεωρείται ενδοκοινοτική γιατί δεν συντρέχουν οι αναγκαίες προϋποθέσεις, δηλαδή, μεταφορά του αγαθού από το ένα κράτος-μέλος σε άλλο και τιμολόγηση μεταξύ δυο υποκειμένων με ΑΦΜ / ΦΠΑ εγκατεστημένων σε διαφορετικά κράτη-μέλη.

Η ελληνική επιχείρηση θα αντιμετωπίσει τη συναλλαγή αυτή σαν εξαγωγή και όχι σαν ενδοκοινοτική παράδοση.

- Θα εκδώσει τα προβλεπόμενα από το Κ.Β.Σ. στοιχεία στο όνομα της γαλλικής επιχείρησης, αναγράφοντας όμως σ' αυτά και τα στοιχεία του παραλήπτη των εμπορευμάτων στην τρίτη χώρα.
- Θα πραγματοποιήσει εξαγωγή στο όνομα της και για λογαριασμό του πελάτη-αγοραστή.
- Θα καταχωρήσει τη συναλλαγή αυτή σαν περιοδική δήλωση ΦΠΑ στον κωδικό 309, σαν εξαγωγή.
- Δεν έχει υποχρέωση για τη συναλλαγή αυτή να υποβάλλει LISTING Ενδοκοινοτικής Παράδοσης ούτε INTRASTAT Αποστολής στη Γαλλία.
- Επισημαίνεται ότι για τη συναλλαγή αυτή δεν απαιτείται ορισμός φορολογικού εκπροσώπου από την γαλλική επιχείρηση (ΠΟΛ 1180/1995)

Περίπτωση 5^η: Ελληνική επιχείρηση αγοράζει από τρίτη χώρα και παραδίδει σε τρίτη χώρα.

Ελληνική επιχείρηση αγοράζει εμπόρευμα από μια τρίτη χώρα, Νορβηγία, και το παραδίδει σε άλλη τρίτη χώρα, Μαρόκο.

Η συναλλαγή αυτή δεν μπορεί να θεωρηθεί ενδοκοινοτική, αλλά αποτελεί μια πράξη εκτός φορολογικού εδάφους της χώρας και της Κοινότητας. Για την ελληνική επιχείρηση η πράξη αυτή είναι απαλλασσόμενη με δικαίωμα έκπτωσης και θα καταχωρηθεί στον

κωδικό 309 της περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ και δεν τίθεται θέμα υποβολής LISTING και INTRASTAT.

Περίπτωση 6^η: Τιμολόγηση από τρίτη χώρα και αγαθά από κοινότητα.

Ελληνική επιχείρηση αγοράζει αγαθά από αμερικανική επιχείρηση. Τα αγαθά έρχονται από Ιταλία κατ' εντολή και για λογαριασμό της αμερικανικής επιχείρησης.

Η συναλλαγή αυτή δεν είναι ενδοκοινοτική αφού δεν συντρέχουν οι απαραίτητες προϋποθέσεις. Να γίνεται δηλαδή η τιμολόγηση μεταξύ δυο ή περισσότερων με ΑΦΜ / ΦΠΑ εγκατεστημένων σε διαφορετικά κράτη-μέλη και να πραγματοποιείται φυσική μεταφορά των αγαθών από ένα κράτος-μέλος στο άλλο.

Κάτω από ορισμένες προϋποθέσεις, που προβλέπονται από την εγκύκλιο ΠΟΛ 1091/1994, τα εμπορεύματα παρότι δεν είναι ενδοκοινοτικά θα πρέπει να προσκομίζονται στο τελωνείο για την καταβολή του αναλογούντος ΦΠΑ. Επειδή όμως αυτό καθίστα τη πράξη ανέφικτη, δηλαδή οδική μεταφορά εμπορευμάτων από Ιταλία, ο οφειλόμενος ΦΠΑ μπορεί να καταβληθεί στην αρμόδια ΔΥΟ, με έκτακτη περιοδική δήλωση μέχρι την 15^η ημέρα επόμενου μήνα από αυτόν που παρελήφθησαν τα εμπορεύματα. Ο ΦΠΑ που καταβλήθηκε με τον τρόπο αυτόν αναγράφεται στον κωδικό 402 του Πίνακα της περιοδικής δήλωσης της τρέχουσας περιόδου, ώστε να συμψηφισθεί.



Για την συναλλαγή αυτή ο αγοραστής θα πρέπει να υποβάλλει INTRASTAT άφιξης στην οποία στο πεδίο 18 θα αναγράψει τη μονάδα (1) και στο πεδίο 19 την αξία κατ' εκτίμηση. Αντίθετα δεν υπάρχει υποχρέωση υποβολής Ανακεφαλαιωτικού Πίνακα Ενδοκοινοτικών Αποκτήσεων. Εάν η αμερικανική επιχείρηση είχε ΑΦΜ / ΦΠΑ στην Ιταλία τότε θα είχαμε απλή ενδοκοινοτική παράδοση από Ιταλία σε Ελλάδα. Εάν η αμερικανική επιχείρηση είχε ΑΦΜ / ΦΠΑ σε άλλο κράτος-μέλος (εκτός Ελλάδας-Ιταλίας) θα είχαμε τριγωνική ενδοκοινοτική συναλλαγή.

Περίπτωση 7^η: Εισαγωγή αγαθών από τρίτη χώρα και τιμολόγηση από κοινοτικό υποκείμενο.

Ελληνική επιχείρηση αγοράζει εμπορεύματα από επιχείρηση εγκατεστημένη στη Γαλλία αλλά τα προϊόντα έρχονται από τρίτη χώρα (Τουρκία).

Η συναλλαγή αυτή δεν είναι ενδοκοινοτική απόκτηση, αφού δεν συντρέχουν οι απαραίτητες προϋποθέσεις δηλαδή:

- Τιμολόγηση μεταξύ υποκειμένων με ΑΦΜ / ΦΠΑ, εγκατεστημένων σε διαφορετική κράτη-μέλη και
- Φυσική μεταφορά αγαθού από ένα κράτος-μέλος σε άλλο.

Ο οφειλόμενος ΦΠΑ θα καταβληθεί στο τελωνείο με τη διασάφηση εισαγωγής και η αγοράστρια επιχείρηση θα τον εκπέσει με την περιοδική δήλωση ΦΠΑ. Εξυπακούεται ότι αφού δεν πρόκειται για ενδοκοινοτική απόκτηση, δεν υπάρχει υποχρέωση υποβολής Listing απόκτησης ή INTRASTAT άφιξης. Η αξία του γαλλικού τιμολογίου θα αναγράφει στον κωδικό 666 της εκκαθαριστικής δήλωσης.

Περίπτωση 8^η: Αγορά και πώληση σε άλλο κράτος-μέλος χωρίς μεταφορά στην Ελλάδα.

Ελληνική επιχείρηση αγοράζει εμπορεύματα στη Ρουμανία από επιχείρηση και δίνει εντολή να παραδοθούν σε άλλη ρουμανική επιχείρηση χωρίς τα αγαθά να μεταφερθούν στην Ελλάδα.

Η συναλλαγή αυτή δεν θεωρείται ενδοκοινοτική συναλλαγή, αλλά πρόκειται για παράδοση αγαθών στο εσωτερικό της Ρουμανίας και επομένως θα φορολογηθεί στη Ρουμανία

Για τη συναλλαγή αυτή η ελληνική επιχείρηση δεν έχει υποχρέωση υποβολής Πίνακα LISTING ούτε INTRASTAT. Η ελληνική επιχείρηση επειδή διενεργεί συναλλαγές στη Ρουμανία έχει υποχρέωση να εξετάσει τις φορολογικές της υποχρεώσεις στη Ρουμανία (λήψη ΑΦΜ, φορολογικός αντιπρόσωπος κ.λπ.)

Στην περιοδική της δήλωση η ελληνική επιχείρηση θα καταχωρίσει τη συναλλαγή αυτή στον κωδικό 308 «εκροές φορολογητέες εκτός Ελλάδας» και με τη συναλλαγή αυτή διενεργεί μια πράξη απαλλασσόμενη με δικαίωμα έκπτωσης.

Περίπτωση 9^η: Αγορά αγαθών σε άλλο Κράτος – Μέλος που εξάγονται απευθείας σε τρίτη χώρα.

Ελληνική επιχείρηση αγοράζει εμπορεύματα από τη Βουλγαρία και δίνει εντολή να αποσταλούν για λογαριασμό της στη Ρωσία. Πρόκειται για τη περίπτωση όπου η ελληνική επιχείρηση αγοράζει αγαθά από άλλο κράτος-μέλος και δίνει εντολή στον κοινοτικό πωλητή να εξάγει τα εν λόγω αγαθά σε τρίτη χώρα κατ' εντολή και για λογαριασμό της ελληνικής επιχείρησης.

Η αγορά αυτή δεν αποτελεί ενδοκοινοτική απόκτηση, αφού δεν υπάρχει φυσική μεταφορά των αγαθών στην Ελλάδα και κατά συνέπεια η συναλλαγή αυτή δεν θα πρέπει να δηλωθεί σαν ενδοκοινοτική απόκτηση ούτε να υποβληθεί Ανακεφαλαιωτικός Πίνακας Ενδοκοινοτικών Αποκτήσεων ή INTRASTAT άφιξης (άρθρα 5 και 11 του Κώδικα ΦΠΑ).

Πρόκειται για μια συναλλαγή φορολογητέα εκτός Ελλάδος και η ελληνική επιχείρηση θα πρέπει να συμβουλευτεί τη φορολογική διοίκηση του κράτους αγοράς για τυχόν φορολογικές της υποχρεώσεις. (π.χ. λήψη ΑΦΜ). Στην περιοδική δήλωση η ελληνική επιχείρηση θα καταχωρήσει την πράξη αυτή στον κωδικό 308 ή 309 κατά περίπτωση.

Περίπτωση 10^η: Αγορά αγαθών σε άλλο Κράτος – Μέλος, που αποστέλλονται σε μη φορολογικό έδαφος της κοινότητας.

Πρόκειται για παρόμοια με την προηγούμενη περίπτωση (9^η) συναλλαγή, αφού η παράδοση σε τέτοια εδάφη, π.χ. Τα Κανάρια νησιά Ισπανίας, θεωρείται εξαγωγή.

Περίπτωση 11^η: Αγορά αγαθών από τρίτη χώρα και παράδοση σε μη φορολογικό έδαφος της κοινότητας.

Όπως σημειώθηκε και στην προηγούμενη περίπτωση τα μη φορολογικά εδάφη της κοινότητας θεωρούνται τρίτη χώρα (Παράρτημα ΙΙ του Κώδικα ΦΠΑ).

Έτσι εάν μια ελληνική επιχείρηση αγοράσει π.χ. λιπάσματα από την Αργεντινή (τρίτη χώρα) και τα παραδώσει στα Κανάρια νησιά (μη φορολογικό έδαφος της κοινότητας), διενεργεί μια πράξη απαλλασσόμενη με δικαίωμα έκπτωσης. Η αξία αγοράς θα αναγράφει στον κωδικό 666 της εκκαθαριστικής και η αξία πώλησης θα αναγράφει στον κωδικό 309 της περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8^ο : ΕΙΔΙΚΕΣ ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ

8.1 Γενικά – Έννοια – Ορισμοί

Οι ειδικές απαλλαγές που προβλέπονται με το άρθρο αυτό καλύπτουν ειδικές περιπτώσεις παράδοσης αγαθών και παροχής υπηρεσιών. Πιο συγκεκριμένα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου αυτού απαλλάσσονται υπό προϋποθέσεις που προβλέπονται από τις σχετικές ΑΥΟ και εγκύκλιους:

- Η παράδοση και εισαγωγή πλοίων, πλωτών μέσων και υλικών. Πρόκειται για τα πλοία που χρησιμοποιούνται στην εμπορική ναυσιπλοΐα, την αλιεία, τις Ένοπλες Δυνάμεις, πλωτά ναυπηγήματα και τα υλικά ή εξαρτήματα που ενσωματώνονται σ' αυτά (π. 8271/87, ΠΟΛ 1156/97 και ΠΟΛ 1155/99).
- Η παράδοση και εισαγωγή αεροσκαφών. Πρόκειται για αεροσκάφη που χρησιμοποιούνται από αεροπορικές εταιρείες ή το Δημόσιο καθώς και τα εξαρτήματα ή ανταλλακτικά αυτών. (ΠΟΛ 1155/99)
- Η παράδοση καυσίμων, λιπαντικών και τροφοεφοδίων προς πλοία ή αεροσκάφη (π. 8271/87, Π. 1591/87, ΠΟΛ 1155/99).
- Η ναύλωση ή η μίσθωση πλοίων και αεροσκαφών καθώς και οι εργασίες επισκευής, συντήρησης κ.λπ. (π. 8271/87, ΠΟΛ 1156/97).
- Η παροχή υπηρεσιών προς πλοία ή αεροσκάφη και στο φορτίο αυτών (π. 8271/87).

- Η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών σε Πρεσβείες, Προξενεία, Διεθνείς Οργανισμούς, ΝΑΤΟ κ.λπ. (Π. 7089/87, ΠΟΛ 1285/94, ΠΟΛ 1196/93)
- Οι διεθνείς αεροπορικές και θαλάσσιες μεταφορές προσώπων.
- Η παράδοση και εισαγωγή πλοίων για την αλιεία και σπογγαλιεία, υλικών και αντικειμένων για τα πλοία αυτά (π. 8271/87 και ΠΟΛ 1320/99).

8.2 Παρατηρήσεις – Επισημάνσεις

- Η αναγραφή της απαλλακτικής διάταξης στο τιμολόγιο είναι υποχρεωτική (Ν. 3193/03, ΠΟΛ 1004/04).
- Οι επιχειρήσεις που διενεργούν τις πιο πάνω αναφερόμενες παραδόσεις ή παροχή υπηρεσιών, πραγματοποιούν πράξεις απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης ή επιστροφής του φόρου εισροών.
- Οι πιο πάνω αναφερόμενες ίδιες απαλλαγές αφορούν μόνο εισαγωγή ή παράδοση στο εσωτερικό της χώρας. Η αγορά σε άλλο κράτος-μέλος τυγχάνει απαλλαγής στο άλλο κράτος-μέλος και γι αυτό δεν αποτελεί ενδοκοινοτική απόκτηση.
- Τα σκάφη που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό δεν απαλλάσσονται.
- Τα σκάφη που προορίζονται για επαγγελματικά ή την αλιεία απαλλάσσονται , εφόσον όμως αποχαρακτηρίζονται έχουν υποχρέωση καταβολής ΦΠΑ.
- Για την απαλλαγή σε εφοδιασμούς πλοίων δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί το ΕΔΔΑ (πορτοκαλί απαλλακτικό της ΠΟΛ 1262/93). Η απαλλαγή παρέχεται βάση άλλων δικαιολογητικών που προβλέπονται από σχετικές ΑΥΟ π.χ. 8271/87
- Η απαλλαγή σε πλοία που εκτελούν πλόες εσωτερικού περιορίζεται μόνο στα καύσιμα και στα λιπαντικά.
- Η απαλλαγή σε πρεσβείες, ΝΑΤΟ, Διεθνείς Οργανισμούς κ.λπ. και στο προσωπικό αυτών παρέχεται (υπό προϋποθέσεις) είτε τα πρόσωπα αυτά έχουν εγκατάσταση στην Ελλάδα είτε σε άλλο κράτος-μέλος.
- Η απαλλαγή προς τα αλιευτικά σκάφη παρέχεται είτε αυτά υπάγονται στο κανονικό είτε στο ειδικό καθεστώς του αργυρού 40 του Κώδικα ΦΠΑ.
- Η απαλλαγή ΦΠΑ των ανωτέρω περιπτώσεων χορηγείται υπό προϋποθέσεις που προβλέπονται από τις σχετικές ΑΥΟ ή εγκυκλίου. Σε κάθε περίπτωση προκειμένου να υλοποιηθεί η απαλλαγή απαιτείται το σχετικό δικαιολογητικό ανάλογα την περίπτωση (βεβαίωση, πιστοποιητικό, έγγραφο κ.λπ.), το οποίο θα πρέπει να παραδίδεται στον προμηθευτή προκειμένου να μη χρεώσει ΦΠΑ.

8.3 Περιπτώσεις ειδικών απαλλαγών

Περίπτωση 1^η: Εφοδιασμός πλοίου (ΑΥΟ Π. 1591/87)

Εφοδιαστής πλοίων παραδίδει τρόφιμα αξίας 5.000,00 € και εξαρτήματα-ανταλλακτικά αξίας 10.000,00 € σε εμπορικό πλοίο, που είναι ελλιμενισμένο στην Ελευσίνα.



Ο εφοδιαστής εκδίδει ΔΑ – Τιμολόγιο στο οποίο αναφέρεται το όνομα, η κατηγορία του σκάφους, το είδος, η ποσότητα και η αξία των αγαθών. Σημειώνεται επίσης η ένδειξη “Χωρίς ΦΠΑ – άρθρο 27 του Κώδικα ΦΠΑ”.

Προκειμένου να πιστοποιείται η παράδοση χωρίς ΦΠΑ ο εφοδιαστής φυλάσσει το αντίγραφο του τελωνειακού παραστατικού φόρτωσης-εφοδιασμού του πλοίου, και θα συμπεριλάβε την αξία των τροφίμων και των υλικών (5.000,00 + 10.000,00) στον κωδικό 309 της περιοδικής δήλωσης.

Σημείωση:

Η παράδοση εφοδίων απευθείας σε πλοίο είτε απαλλάσσεται εξ αρχής από ΦΠΑ είτε επιβαρύνεται με ΦΠΑ. Δεν προβλέπεται δηλαδή η εκ των υστέρων της τιμολόγησης με ΦΠΑ , έκδοση πιστωτικού τιμολογίου με ΦΠΑ. Η έκδοση πιστωτικού με ΦΠΑ προβλέπεται μόνο στη τιμολόγηση από προμηθευτή σε εφοδιαστή ο οποίος θα εφοδιάσει πλοίο.

Περίπτωση 2^η: Αγορά εφοδίων από εφοδιαστή και εφοδιασμός πλοίου (Π. 1591/87)

Εφοδιαστής πλοίων αγοράζει στις 20/03 χρώματα και χημικά αξίας 20.000,00 € από προμηθευτή Α καθώς και τροφοεφόδια αξίας 4.000,00 € από προμηθευτή Β, προκειμένου να εφοδιάσει πλοίο που είναι ελλιμενισμένο στην Θεσσαλονίκη.

- Ο προμηθευτής Α' εκδίδει προς τον εφοδιαστή ΔΑ – Τιμολόγιο 20.000,00 € με ΦΠΑ 3.800,00 € και αναγράφει αξία και ΦΠΑ στην περιοδική δήλωση του Μαρτίου στους κωδικούς 303 και 333.
- Ο προμηθευτής Β' εκδίδει προς τον εφοδιαστή ΔΑ – Τιμολόγιο 4.000,00 € με ΦΠΑ 360,00 € και αναγράφει αξία και ΦΠΑ στην περιοδική δήλωση του Μαρτίου στους κωδικούς 301 και 331.
- Ο εφοδιαστής τιμολογεί την διαχειρίστρια του πλοίου για τα χρώματα, τα χημικά και τα τροφοεφόδια με 50.000,00 € χωρίς ΦΠΑ (απαλλαγή σύμφωνα με την ΑΥΟ Π. 1591/87) και θα συμπληρώσει την περιοδική δήλωση του Μαρτίου ως εξής:

B. ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΚΡΩΝ - ΕΙΣΡΩΝ μετά την αφαίρεση (κατά συντελεστή) των επιτορφών - εκπτώσεων.									
Α ΕΚΡΩΣΕΙΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΣ (Παλιές ανά την χώρα)			ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΩΝ που αναλογεί		Β ΕΙΣΡΩΣΕΙΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΣ (αγορές, εισπραγμές, από ΕΠΙΔΟΧΟΝΙΟ)			ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΡΩΝ που αναλογεί	
ΚΩΔ.	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ	ΚΩΔ.	ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ	ΚΩΔ.	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ	ΚΩΔ.	ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ
301	ΕΚΡΩΣΕΙΣ ΕΝΔΟΧ. ΑΠΟΚΤΗΤΗΣΕΩΣ & ΠΡΑΞΕΩΣ ΔΗΤΗΤΗ σε Αποθήκη ΕΛΜΕΑ εκτός από τα νησιά Αγιάσου	9	331		351	ΕΙΣΡΩΣΕΙΣ ΕΠΙΔΟΧΟΝΙΟ		9	371
302		4.5	332		352	ΕΙΣΡΩΣΕΙΣ ΕΠΙΔΟΧΟΝΙΟ ΠΡΑΞΕΩΣ ΔΗΤΗΤΗ στα νησιά Αγιάσου		4.5	372
303		19	333		353		20.000,00	19	373
304	ΕΚΡΩΣΕΙΣ ΕΝΔΟΧ. ΑΠΟΚΤΗΤΗΣΕΩΣ & ΠΡΑΞΕΩΣ ΔΗΤΗΤΗ στα νησιά Αγιάσου και από Αποθήκη ΕΛΜΕΑ προς τα νησιά Αγιάσου	6	334		354	ΕΙΣΡΩΣΕΙΣ ΕΠΙΔΟΧΟΝΙΟ ΠΡΑΞΕΩΣ ΔΗΤΗΤΗ στα νησιά Αγιάσου		6	374
305		3	335		355			3	375
306		13	336		356			13	376
307	ΣΥΝΟΛΟ ΕΚΡΩΝΤΕΣ ΕΚΡΩΝ		ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ	337	357	Δασμολ. γεν. Εξοφλ. φορολογητέα			ΦΠΑ ΔΑΠ. ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ
308	Εκπαιδ. φορολογητέα με δικαιώμα εκπτώσεως				358	ΣΥΝΟΛΟ ΕΚΡΩΝΤΕΣ ΕΙΣΡΩΝ			378
309	Εκπαιδ. φορολογητέα με δικαιώμα εκπτώσεως	50.000,00			δ	ΠΡΟΣΘΕΤΑ ΠΟΣΑ ΣΤΟ ΣΥΝΟΛΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΩΝ			
310	Εκπαιδ. φορολογητέα & φορολογητέα				401	Πιστωτικό υπόλοιπο προηγ. φορολ. περιόδου			
311	ΣΥΝΟΛΟ ΕΚΡΩΝ				402	ΦΠΑ εισπραγμ. δήλωσης λοιπά προστιθέμενα ποσά			404
					403	Χρεωστικό αρχείο δήλωσης			
					ε	ΑΦΑΙΡΟΥΜΕΝΑ ΠΟΣΑ ΑΠΟ ΤΟ ΣΥΝΟΛΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΩΝ			
					411	ΦΠΑ εισπραγμ. που πρέπει να μειωθεί βάση Γράφημα			
					412	Χρεωστικό μέχρι 3 € προηγ. φορολ. περιόδου & λοιπά αφαιρούμενα	4.160,00		413

Στις 10/04 (40 μέρες πριν από αυτές που προβλέπονται από την Π. 1591/87) ο εφοδιαστής παραδίδει υπεύθυνη δήλωση, θεωρημένη από το Τελωνείο, στους προμηθευτές του από την οποία προκύπτει η φόρτωση των αγαθών που αγόρασε απ' αυτούς σε συγκεκριμένο πλοίο, προκειμένου αυτοί να εκδώσουν πιστωτικό τιμολόγιο με το ΦΠΑ που επιβάρυναν τον εφοδιαστή (3.800,00 € ο Α' και 360,00 € ο Β')

Μετά την έκδοση των πιστωτικών τιμολογίων ΦΠΑ από τους προμηθευτές:

- Ο εφοδιαστής θα απεικονίσει το συνολικό ΦΠΑ (3.800,00+360,00) στην περιοδική δήλωση του Απριλίου ως εξής:

Α ΕΚΡΩΣΕΙΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΣ (Παλιές ανά την χώρα)		ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΩΝ που αναλογεί		Β ΕΙΣΡΩΣΕΙΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΣ (αγορές, εισπραγμές, από ΕΠΙΔΟΧΟΝΙΟ)		ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΡΩΝ που αναλογεί	
ΚΩΔ.	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ	ΚΩΔ.	ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ	ΚΩΔ.	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ
307	ΕΚΡΩΣΕΙΣ ΕΝΔΟΧ. ΑΠΟΚΤΗΤΗΣΕΩΣ & ΠΡΑΞΕΩΣ ΔΗΤΗΤΗ σε Αποθήκη ΕΛΜΕΑ εκτός από τα νησιά Αγιάσου	9	331		351	ΕΙΣΡΩΣΕΙΣ ΕΠΙΔΟΧΟΝΙΟ	
308		4.5	332		352	ΕΙΣΡΩΣΕΙΣ ΕΠΙΔΟΧΟΝΙΟ ΠΡΑΞΕΩΣ ΔΗΤΗΤΗ στα νησιά Αγιάσου	
309		19	333		353		
310	ΕΚΡΩΣΕΙΣ ΕΝΔΟΧ. ΑΠΟΚΤΗΤΗΣΕΩΣ & ΠΡΑΞΕΩΣ ΔΗΤΗΤΗ στα νησιά Αγιάσου και από Αποθήκη ΕΛΜΕΑ προς τα νησιά Αγιάσου	6	334		354	ΕΙΣΡΩΣΕΙΣ ΕΠΙΔΟΧΟΝΙΟ ΠΡΑΞΕΩΣ ΔΗΤΗΤΗ στα νησιά Αγιάσου	
311	ΣΥΝΟΛΟ ΕΚΡΩΝ		ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ	337	357	Δασμολ. γεν. Εξοφλ. φορολογητέα	
					358	ΣΥΝΟΛΟ ΕΚΡΩΝΤΕΣ ΕΙΣΡΩΝ	
					δ	ΠΡΟΣΘΕΤΑ ΠΟΣΑ ΣΤΟ ΣΥΝΟΛΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΩΝ	
					401	Πιστωτικό υπόλοιπο προηγ. φορολ. περιόδου	
					402	ΦΠΑ εισπραγμ. δήλωσης λοιπά προστιθέμενα ποσά	
					403	Χρεωστικό αρχείο δήλωσης	
					ε	ΑΦΑΙΡΟΥΜΕΝΑ ΠΟΣΑ ΑΠΟ ΤΟ ΣΥΝΟΛΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΩΝ	
					411	ΦΠΑ εισπραγμ. που πρέπει να μειωθεί βάση Γράφημα	
					412	Χρεωστικό μέχρι 3 € προηγ. φορολ. περιόδου & λοιπά αφαιρούμενα	4.160,00

- Ο προμηθευτής Α' θα αναγράψει το ΦΠΑ του πιστωτικού τιμολογίου (3.800,00) που εξέδωσε στον κωδικό 402 "Λοιπά προστιθέμενα ποσά" στην περιοδική δήλωση του Απριλίου.
- Ο προμηθευτής Β' αντίστοιχα θα αναγράψει το ΦΠΑ του πιστωτικού τιμολογίου (360,00) που εξέδωσε στον κωδικό 402 στην περιοδική δήλωση του Απριλίου.

Σημείωση:

Εάν ο προμηθευτής του εφοδιαστή έχει εκδώσει μόνο Δελτίο Αποστολής ο και ο εφοδιαστής του προσκομίζει πριν την έκδοση του τιμολογίου υπεύθυνη δήλωση θεωρημένη από το Τελωνείο ότι τα αγαθά φορτώθηκαν στο πλοίο, το τιμολόγιο εκδίδεται χωρίς ΦΠΑ.

Περίπτωση 3^η: Παράδοση υλικών και αντικειμένων σε πλοίο (ΑΥΟ Π. 8271/87)

Κατάστημα πώλησης ειδών αλιείας παραδίδει στις 20/05 δίχτυα, σχοινιά και άλλα είδη σε αλιευτικό σκάφος 6.000,00 €.

Το αλιευτικό σκάφος εκδίδει προς τον προμηθευτή το θεωρημένο “Δελτίο Προμήθειας Υλικών και Αντικειμένων”, στο οποίο αναγράφει τα είδη που προμηθεύτηκε. Επιπλέον καταχωρεί το Δελτίο στο Ειδικό βιβλίο που πρέπει να τηρεί.

Ο προμηθευτής εκδίδει το σχετικό τιμολόγιο χωρίς ΦΠΑ, αναγράφοντας τα στοιχεία του Δελτίου, την ένδειξη “χωρίς ΦΠΑ – ΑΥΟ ΠΟΛ Π. 8271/87” και επισυνάπτει το “Δελτίο Προμήθειας Υλικών και Αντικειμένων” στο στέλεχος του τιμολογίου, προκειμένου να αποδεικνύεται η απαλλαγή ΦΠΑ. Η παράδοση αυτή είναι πράξη απαλλασσόμενη με δικαίωμα έκπτωσης και θα αναγράφει στον κωδικό 309 της περιοδικής δήλωσης του Μαΐου.

Σημείωση:

Όπως και στις άλλες περιπτώσεις απαλλαγής, το απαλλακτικό παραστατικό (Δελτίο Υλικών και Αντικειμένων) πρέπει να εκδίδεται πριν ή την ίδια ημερομηνία με το τιμολόγιο. Στην αντίθετη περίπτωση (μεταγενέστερη έκδοση) δεν ισχύει η απαλλαγή.

Περίπτωση 4^η: Παροχή υπηρεσιών εντός του πλοίου (ΑΥΟ Π. 8271/87)

Συνεργείο επισκευής και συντήρησης πλοίων αναλαμβάνει τον καθαρισμό των αμπαριών πλοίου που είναι ελλιμενισμένο στην Πάτρα.

- Ο πλοίαρχος του εν λόγω πλοίου χορήγει βεβαίωση προς το συνεργείο, στην οποία αναγράφει το είδος της παρεχομένης υπηρεσίας και επιπλέον παραδίδει θεωρημένο αντίγραφο του εγγράφου εθνικότητας του πλοίου.
- Το συνεργείο τιμολογεί χωρίς φόρο και αναγράφει σ’ αυτό την ένδειξη “χωρίς ΦΠΑ – ΑΥΟ Π. 8271/87”. Φυλάσσει τα πιο πάνω αναφερόμενα δικαιολογητικά προκειμένου να αποδεικνύεται η απαλλαγή. Η πράξη του καθαρισμού είναι απαλλασσόμενη με δικαίωμα έκπτωσης και θα καταχωρηθεί στον κωδικό 309 της περιοδικής δήλωσης.

Περίπτωση 5^η: Παροχή υπηρεσιών εκτός του πλοίου (Τ. 1400/00)

Εάν η παροχή υπηρεσίας αφορά σε υλικά και αντικείμενα π.χ. επισκευή ραντάρ σε συνεργείο στην ξηρά, δηλαδή εκτελείται υλικά εκτός του πλοίου, μπορεί να ισχύσει απαλλαγή με ειδική όμως τελωνειακή διαδικασία, που προβλέπεται από την ΑΥΟ Τ. 1400/00 (αντικατέστησε την Τ. 3300/84).

Περίπτωση 6^η: Αποχαρακτηρισμός επαγγελματικού σκάφους

Επιχείρηση που έχει την εκμετάλλευση τριών τουριστικών επαγγελματικών σκαφών (Ν. 2743/99) της αφαιρείται η άδεια εκμετάλλευσης του ενός μετά από σχετική απόφαση (15/03) από το Υπουργείο Εμπορικής Ναυτιλίας, λόγω ελλιπών ναυλώσεων.

Ο αποχαρακτηρισμός από επαγγελματικό σε ιδιωτικής χρήσης του σκάφους αυτού δημιουργεί την υποχρέωση στην επιχείρηση να διενεργήσει αυτοπαράδοση, προκειμένου να αποδώσει τον οφειλόμενο ΦΠΑ από τον οποίο έχει απαλλαγεί κατά την αγορά ή την κατασκευή του.

Ο χρόνος πραγματοποίησης της αυτοπαράδοσης είναι αυτός της σχετικής απόφασης του Υ.Ε.Ν., όπως προβλέπεται από το Ν. 2743/99.

Κατά συνέπεια η επιχείρηση θα πρέπει να συμπεριλάβει στην περιοδική δήλωση ΦΠΑ του Μαρτίου την αυτοπαράδοση (Κωδ. 303 και 333).

Περίπτωση 7^η: Παράδοση ταχύπλοου σκάφους, κανό κ.λπ.

Ελληνική επιχείρηση εμπορίας σκαφών και ειδών θαλάσσης παραδίδει σε αγοραστή ταχύπλοο φουσκωτό σκάφος αξίας 8.000,00 €. Την ίδια περίοδο παραδίδει σε επιχείρηση που δραστηριοποιείται σε θαλάσσια αθλήματα, ποδήλατα θαλάσσης και κανό αξίας 22.000,00 €.

Δεδομένου ότι τα παραδιδόμενα είδη δεν μπορούν να τύχουν άμεσης απαλλαγής, η επιχείρηση θα επιβαρύνει τις πωλήσεις αυτές με ΦΠΑ και θα συμπεριλάβει τις αξίες (8.000,00 και 22.000,00) και τον αντίστοιχο ΦΠΑ στις φορολογητέες εκροές της περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ.



Περίπτωση 8^η: Παράδοση αγαθού ή υπηρεσίας σε Πρεσβείες, Διπλωμάτες κ.λπ.

Εταιρεία εμπορίας ηλεκτρικών και ηλεκτρονικών ειδών παραδίδει και εγκαθιστά εξοπλισμό αξίας 12.000,00 € σε Πρεσβεία της Αθήνας. Επίσης παραδίδει ηλεκτρικές συσκευές αξίας 2.000,00 (ψυγεία, τηλεοράσεις, φούρνους, κ.λπ.) σε διπλωματικό υπάλληλο που υπηρετεί στη Θεσσαλονίκη.

- Η πρεσβεία προσκομίζει στην εταιρεία θεωρημένη κατάσταση από το Υπουργείο Εξωτερικών, η οποία βεβαιώνει το δικαίωμα απαλλαγής.
- Ο διπλωμάτης υπάλληλος ακολουθεί την ίδια διαδικασία.
- Η εταιρεία εκδίδει τιμολόγιο χωρίς φόρο τόσο στην Πρεσβεία όσο και στο διπλωματικό υπάλληλο, αφού παραλάβει τις βεβαιώσεις του Υπουργείου Εξωτερικών και στο τιμολόγιο αναγράφει “χωρίς ΦΠΑ – άρθρο 27 του κώδικα ΦΠΑ” ή “χωρίς ΦΠΑ – ΑΥΟ Π. 7089/87”. Οι πράξεις πώλησης στην Πρεσβεία και στο διπλωματικό υπάλληλο είναι απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης και για το λόγο αυτό η αξία τους (12.000,00 + 2.000,00) θα αναγράφει στο κωδικό 309 της περιοδικής δήλωσης.

Περίπτωση 9^η: Παράδοση αγαθών ή υπηρεσιών σε Διεθνείς Οργανισμούς

Οι διεθνείς οργανισμοί που είναι εγκατεστημένοι στην Ελλάδα, τα μέλη τους και το διοικητικό προσωπικό τους μπορούν να τύχουν απαλλαγής ΦΠΑ από αγαθά που αγοράζουν ή υπηρεσίες που λαμβάνουν. Η διαδικασία απαλλαγής προβλέπεται από σχετική ΑΥΟ. Η πράξη παράδοσης αγαθού ή παροχής υπηρεσίας είναι πράξη απαλλασσόμενη με δικαίωμα έκπτωσης για τον προμηθευτή και η τιμολογούμενη αξία αναγράφεται στον κωδικό 309 της περιοδικής δήλωσης της οικείας φορολογικής περιόδου.

Στον παρακάτω πίνακα παρατίθενται οι διεθνείς οργανισμοί στην Ελλάδα που δικαιούνται απαλλαγής.

A/A	Οργανισμός	A.Y.O.
1	Γραφείο Τύπου της Ευρωπαϊκής Επιτροπής	ΠΟΛ.1068/93
2	Γραφείο Τύπου του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου	ΠΟΛ.1068/93
3	Οργανισμός Ηνωμένων Εθνών (Ο.Η.Ε.)	Π.6791/86
4	Ευρωπαϊκή Τράπεζα Επενδύσεων	ΠΟΛ.1066/89
5	Ευρωπαϊκή Επιτροπή (Commission)	ΠΟΛ.1015/00
6	Eurocontrol	ΠΟΛ.1269/91
7	Τράπεζα Ευξείνου Πόντου	ΠΟΛ.1236/98
8	Ευρωπαϊκό Κέντρο Επαγγελματικής Κατάρτισης (CEDEFOP)	ΠΟΛ.1321/96
9	Οργανισμός Ασφάλειας Δικτύων και Πληροφοριών (ENISA)	ΠΟΛ.1110/05
10	NATO	ΠΟΛ.1196/93
11	NATO - Πεδίο Βολής Κρήτης	ΠΟΛ.186/87
12	Αμερικανικές Δυνάμεις	ΠΟΛ. 164/88

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 9^ο : ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΑΝΤΙΠΡΟΣΩΠΟΣ - ΕΚΠΡΟΣΩΠΟΣ

9.1 Ορισμός

Σε ορισμένες περιπτώσεις διενεργούνται φορολογητέες πράξεις στο εξωτερικό της χώρας από φυσικά ή νομικά πρόσωπα, τα οποία δεν έχουν την έδρα της οικονομικής τους δραστηριότητας στην Ελλάδα. Στις περιπτώσεις αυτές, τις υποχρεώσεις που προκύπτουν απ' αυτές τις φορολογητέες δραστηριότητες τις εκπληρώνει ο φορολογικός αντιπρόσωπος.

Στις διμερείς συμβάσεις φορολογίας προβλέπεται η τυχόν υποχρέωση εγκατάστασης και για το λόγο αυτό ο ενδιαφερόμενος θα πρέπει να εξετάσει μήπως απαιτείται να γίνει εγκατάσταση στη χώρα συναλλαγής πριν τον ορισμό φορολογικού αντιπροσώπου.

Μέχρι το 2006 εφόσον ο υπόχρεος που είχε εγκατάσταση σε τρίτη χώρα διενεργούσε φορολογητέες πράξεις στην Ελλάδα, είχε υποχρέωση να ορίσει φορολογικό αντιπρόσωπο (ΠΟΛ 1281/93). Εφόσον ο υπόχρεος ήταν εγκαταστημένος στην κοινότητα είχε υποχρέωση να ορίσει φορολογικό εκπρόσωπο (ΠΟΛ 1174/2002).

Η διαφορά μεταξύ του αντιπροσώπου και εκπροσώπου ήταν στην περίπτωση του αντιπρόσωπου, ο έλληνας φορολογικός αντιπρόσωπος είχε αλληλέγγυα ευθύνη για την καταβολή του ΦΠΑ με τον εντολέα από την τρίτη χώρα, ενώ ο εκπρόσωπος δεν είχε.

Με τον ν.3453/2006 ισχύουν από το 1/1/2006 τα ακόλουθα για τον υπόχρεο σε καταβολή ΦΠΑ:

- 1) Εάν ο εντολέας είναι εγκατεστημένος σε τρίτη χώρα:
 - Υποχρεούται να ορίζει φορολογικό αντιπρόσωπο στην Ελλάδα
 - Το οριζόμενο στην Ελλάδα φυσικό ή νομικό πρόσωπο από τον αλλοδαπό υπόχρεο, εξακολουθεί να ονομάζεται φορολογικός αντιπρόσωπος.
 - Ο φορολογικός αντιπρόσωπος έχει όλες τις υποχρεώσεις και τα δικαιώματα που έχει ένας έλληνας υποκείμενος που διενεργεί φορολογητέες πράξεις π.χ. τήρηση ειδικού βιβλίου φορολογικού αντιπροσώπου, έκδοση στοιχείων, δηλώσεις ΦΠΑ κλπ
 - Ο φορολογικός αντιπρόσωπος έχει αλληλέγγυα ευθύνη με τον εντολέα για την καταβολή του οφειλόμενου ΦΠΑ.
 - Ο έλληνας παραλήπτης του αγαθού ή λήπτης της υπηρεσίας έχει ευθύνη για την καταβολή του ΦΠΑ, εάν δεν έχει ορισθεί φορολογικός αντιπρόσωπος.
 - Αρμόδια Δ.Ο.Υ. για την ολοκλήρωση των ανωτέρω υποχρεώσεων είναι η Δ.Ο.Υ. του φορολογικού αντιπρόσωπου.

- 2) Εάν ο εντολέας είναι εγκατεστημένος στην κοινότητα:
 - Ο υποκείμενος που είναι εγκατεστημένος στην κοινότητα και διενεργεί φορολογητέα πράξη στην Ελλάδα δεν έχει υποχρέωση να ορίζει φορολογικό αντιπρόσωπο σύμφωνα με το ν.3453/2006 – άρθρο 5. Παρέχεται σε αυτόν η ευχέρεια είτε να λαμβάνει με ηλεκτρονικό τρόπο ΑΦΜ στη χώρα μας και με τις δηλώσεις να καταβάλλει μέσω του τραπεζικού συστήματος τον οφειλόμενο ΦΠΑ είτε να ορίσει

φορολογικό αντιπρόσωπο ο οποίος θα εκπληρώνει κατ' εντολή του τις φορολογικές υποχρεώσεις.

- Εφόσον επιλεγεί από τον κοινοτικό πρόσωπο ο ορισμός φορολογικού αντιπροσώπου, ο οριζόμενος δεν έχει υποχρέωση τήρησης βιβλίων ή έκδοση στοιχείων για τις πράξεις που ενεργεί ο εντολέας του. Τις ενέργειες αυτές τις κάνει στη χώρα του ο εντολέας με βάση τη δική του νομοθεσία.
- Ο παραλήπτης του αγαθού ή ο λήπτης της υπηρεσίας δεν έχει ευθύνη για τυχόν μη καταβολή του οφειλόμενου ΦΠΑ, από πράξεις φορολογητέες που διενεργεί ο κοινοτικός εντολέας στην Ελλάδα.
- Σε περίπτωση που δεν ορισθεί φορολογικός αντιπρόσωπος ορίζεται μία αρμόδια Δ.Ο.Υ. η οποία θεωρείται αρμόδια για την παρακολούθηση εκπλήρωσης των υποχρεώσεων της κοινοτικής επιχείρησης.

Συμπερασματικά ως προς τα παραπάνω σημειώνεται ότι εάν ο εντολέας έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας σε Τρίτη χώρα εξακολουθεί να ισχύει η ΠΟΛ 1281/93. Εάν ο εντολέας είναι κοινοτικός μπορεί να λάβει ΑΦΜ και να καταβάλλει ο ίδιος το ΦΠΑ χωρίς να ορίσει φορολογικό αντιπρόσωπο είτε να ορίσει φορολογικό αντιπρόσωπο, ο οποίος θα έχει μόνο υποχρεώσεις ΦΠΑ (δηλώσεις, listing και INTRASTAT) και όχι υποχρεώσεις ΚΒΣ (τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων).

9.2 Πράξεις που απαιτείται ο ορισμός φορολογικού αντιπροσώπου ή λήψη ΑΦΜ

1. Εισαγωγικές ή ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών
2. Εγκατάσταση ή συναρμολόγηση αγαθών στο εσωτερικό της χώρας από τον προμηθευτή
3. Εργασίες σχετικές με ακίνητα τα οποία βρίσκονται στην Ελλάδα
4. Μίσθωση μεταφορικών μέσων εφόσον ο εκμισθωτής είναι εγκατεστημένος εκτός κοινότητας και ο μισθωτής είναι εγκατεστημένος στην Ελλάδα και χρησιμοποιεί το μεταφορικό μέσο στο εσωτερικό της χώρας
5. Πολιτιστικές, εκπαιδευτικές, αθλητικές ή παρόμοιες δραστηριότητες καθώς και υπηρεσίες οργάνωσης των εκδηλώσεων αυτών εφόσον εκτελούνται στο εσωτερικό της χώρας
6. Υπηρεσίες σχετικές με ενσώματα κινητά αγαθά που βρίσκονται στην Ελλάδα εφόσον αυτές εκτελούνται στο εσωτερικό της χώρας
7. Πωλήσεις από απόσταση με λήπτες πρόσωπα εγκατεστημένα στην Ελλάδα εφόσον πληρούνται οι όροι και οι προϋποθέσεις για τη φορολόγηση των πράξεων αυτών στην Ελλάδα
8. Εισαγωγή αγαθών στην Ελλάδα τα οποία στη συνέχεια αποστέλλονται σε άλλα κράτη – μέλη
9. Αποθήκευση αγαθών για μεταγενέστερη πώληση ή χρησιμοποίηση
10. Για σκοπούς λειτουργίας φορολογικής αποθήκης.

9.3 Πράξεις που δεν απαιτείται ο ορισμός φορολογικού αντιπροσώπου ή λήψη ΑΦΜ

1. Παράδοσης αγαθών που πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας στα πλαίσια των τριγωνικών ενδοκοινοτικών συναλλαγών
2. Παροχής υπηρεσιών εφόσον ο λήπτης των υπηρεσιών αυτών διαθέτει ΑΦΜ/ ΦΠΑ στο εσωτερικό της χώρας
3. Στην εξαγωγή αγαθών από εγκατεστημένο στο εσωτερικό της χώρας πωλητή που ενεργεί στο όνομα του και για λογαριασμό υποκείμενου στον φόρο αγοραστή της Ευρωπαϊκής Ένωσης
4. Σε περίπτωση ευκαιριακής πραγματοποίησης πολιτιστικών, εκπαιδευτικών, αθλητικών ή παρόμοιων εκδηλώσεων στο εσωτερικό της χώρας, στις οποίες περιλαμβάνεται και η διοργάνωση συνεδρίων.

Τα πρόσωπα αυτά μπορούν αντί να ορίσουν φορολογικό αντιπρόσωπο να καταθέσουν εγγυητική επιστολή τράπεζας εγκατεστημένης στην Ελλάδα, η οποία να καλύπτει το ποσό που αναλογεί στις παραπάνω ευκαιριακές πράξεις.

9.4 Μη ορισμός φορολογικού αντιπροσώπου στην Ελλάδα

Σε περίπτωση που κοινοτικός υπόχρεος δεν έχει ορίσει φορολογικό αντιπρόσωπο ή δεν έχει λάβει ηλεκτρονικά ΑΦΜ, ο έλληνας λήπτης δεν οφείλει να καταβάλλει τον αναλογούντα ΦΠΑ.

Σε περίπτωση που πρόσωπο εγκατεστημένο σε τρίτη χώρα υποκείμενος σε φόρο δεν ορίσει ως οφείλει φορολογικό αντιπρόσωπο στην Ελλάδα, υπόχρεος για την καταβολή του οφειλόμενου φόρου είναι ο λήπτης των αγαθών ή υπηρεσιών με έκτακτη δήλωση ενώ στον υποκείμενο σε φόρο επιβάλλονται κυρώσεις για την μη εκπλήρωση των υποχρεώσεων του.

9.5 Παραδείγματα

Περίπτωση 1^η : Επιχείρηση τρίτης χώρας αγοράζει αγαθά από Ελλάδα με εντολή να παραδοθούν στην κοινότητα

Αμερικανική επιχείρηση αγοράζει εμπορεύματα αξίας 50.000,00 ευρώ από ελληνική επιχείρηση, στην οποία δίνει εντολή να τα στείλει στην Βουλγαρία για λογαριασμό της, μέσα στον ίδιο μήνα. Στην συναλλαγή αυτή έχουμε παράδοση στο εσωτερικό της χώρας από την ελληνική επιχείρηση στην αμερικανική, οπότε η συναλλαγή αυτή θα τιμολογηθεί κανονικά με ΦΠΑ. Το γεγονός ότι η ελληνική επιχείρηση στέλνει τα εμπορεύματα στην Βουλγαρία, δεν αποτελεί από μόνο του ενδοκοινοτική παράδοση. Σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις, οι ενδοκοινοτική συναλλαγή έχουμε μόνο εφόσον υπάρχει φυσική μεταφορά και ταυτόχρονα τιμολόγηση από ΑΦΜ/ΦΠΑ ενός κράτους μέλους σε ΑΦΜ/ΦΠΑ άλλου κράτους μέλους. Επομένως η ελληνική επιχείρηση δεν έχει υποχρέωση υποβολής Listing παράδοσης ούτε INTRASTAT ούτε θα το καταχωρίσει στη περιοδική της δήλωση ΦΠΑ σαν ενδοκοινοτική παράδοση αλλά σαν μια κανονική πώληση στο εσωτερικό της χώρας. Για να είναι σύνομη η ανωτέρω συναλλαγή θα πρέπει η αμερικανική επιχείρηση να ορίσει φορολογικό αντιπρόσωπο στην Ελλάδα.

Η ελληνική επιχείρηση θα τιμολογήσει με ΦΠΑ το φορολογικό αντιπρόσωπο ο οποίος στην συνέχεια θα πραγματοποιήσει την ενδοκοινοτική παράδοση στην Βουλγαρία. Υποθέτουμε ότι πράγματι ορίζεται φορολογικός αντιπρόσωπος ο οποίος αφού λαμβάνει ΑΦΜ/ΦΠΑ με το ελληνικό πρόθεμα EL, εκδίδει τον ίδιο μήνα τιμολόγιο αξίας 65.000,00 ευρώ προς την Βουλγαρία. Ο φορολογικός αντιπρόσωπος έχει τις ακόλουθες δηλωτικές υποχρεώσεις:

1. Περιοδική δήλωση ΦΠΑ για το τρίμηνο που έγινε η συναλλαγή, στην οποία θα περιλάβει την αγορά (50.000,00€) από την ελληνική επιχείρηση και την ενδοκοινοτική παράδοση προς την Βουλγαρία (65.000,00). Την εν λόγω δήλωση θα πρέπει να την υποβάλλει στη ΔΟΥ που υπάγεται.
2. Δήλωση INTRASTAT για τον μήνα που έγινε η συναλλαγή, επειδή υπερβαίνει το στατιστικό κατώφλι. Η δήλωση αυτή θα υποβληθεί στη ΔΟΥ μέχρι τις 20 του επόμενου μήνα από αυτόν της ενδοκοινοτικής παράδοσης.
3. Τριμηνιαίο Ανακεφαλαιωτικό Πίνακα Ενδοκοινοτικών Παραδόσεων (Listing)

Περίπτωση 2^η :Επιχείρηση τρίτης χώρας αγοράζει από Ελλάδα αγαθά και δίνει εντολή να παραδοθούν σε άλλη ελληνική επιχείρηση.

Ελβετική επιχείρηση αγοράζει εμπορεύματα από ελληνική επιχείρηση Α στη Λάρισα στην οποία δίνει εντολή να τα παραδώσει σε άλλη ελληνική επιχείρηση Β στη Θεσσαλονίκη. Η συναλλαγή αυτή πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας και γι' αυτό θα πρέπει να επιβαρυνθεί με ΦΠΑ η τιμολόγηση της ελληνικής επιχείρησης Α προς την ελβετική. Για να σύννομη αυτή η συναλλαγή και να μην επιβαρυνθεί σαν κόστος ο ΦΠΑ, θα πρέπει η ελβετική επιχείρηση να ορίσει φορολογικό αντιπρόσωπο στην Ελλάδα οπότε:

1. Η ελληνική επιχείρηση Α θα τιμολογήσει με ΦΠΑ 19% τον ελληνικό ΑΦΜ της ελβετικής επιχείρησης (φορολογικός αντιπρόσωπος).
2. Η ελβετική επιχείρηση μπορεί να τιμολογήσει απευθείας την ελληνική επιχείρηση Β με την αξία των εμπορευμάτων, ενώ ο φορολογικός αντιπρόσωπος θα εκδώσει δελτίο αποστολής- τιμολόγιο με ΦΠΑ. Στο εν λόγω στοιχείο θα αναγράφονται εκτός των άλλων τα στοιχεία της ελβετικής επιχείρησης, καθώς και τα στοιχεία του φορολογικού αντιπροσώπου.
3. Η ελληνική επιχείρηση Β θα χρησιμοποιήσει για ενημέρωση των βιβλίων της, το τιμολόγιο της ελβετικής επιχείρησης για την αξία των εμπορευμάτων και το δελτίο αποστολής- τιμολόγιο του φορολογικού αντιπροσώπου για το ΦΠΑ.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 10^ο : ΑΝΑΚΥΚΛΩΣΙΜΑ ΑΠΟΡΡΙΜΜΑΤΑ.

10.1 Γενικά

Με τις διατάξεις των παραγράφων 1 έως και 3 του άρθρου 21 του ν. 3522/2006 αλλάζει ο τρόπος φορολόγησης των επιχειρήσεων που έχουν ως αντικείμενο δραστηριότητας τις παραδόσεις ανακυκλώσιμων απορριμμάτων.

Με τις ανωτέρω τροποποιήσεις η ελληνική νομοθεσία εναρμονίζεται με την Οδηγία 2006/69/ΕΚ του Συμβουλίου της 24ης Ιουλίου 2006 (τροποποίηση της 6ης Οδηγίας Φ.Π.Α. η οποία έχει αναμορφωθεί με την Οδηγία 2006/112/ΕΚ/28.11.2006) κατά το μέρος που αφορά το άρθρο 1 (7) (γ) αυτής και τις παραδόσεις των ανακυκλώσιμων απορριμμάτων.

Οι ανωτέρω τροποποιήσεις αναμένεται ότι θα συμβάλουν στην εξυγίανση της αγοράς καθώς και στην πάταξη της φοροδιαφυγής στον τομέα των ανακυκλώσιμων απορριμμάτων.

Έτσι με την προσθήκη της νέας υποπερίπτωσης εε' στην περίπτωση δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 35 ορίζεται πλέον ως υπόχρεος στο φόρο ο λήπτης των αγαθών (αγοραστής των ανακυκλώσιμων απορριμμάτων) για τις παραδόσεις που πραγματοποιούνται κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 1 του άρθρου 39α. Κατά συνέπεια οι πράξεις αυτές εξομοιώνονται φορολογικά με πράξεις λήπτη για τον αγοραστή και θα αντιμετωπίζονται σαν απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών τους για τον πωλητή.

10.2 Έννοια των ανακυκλώσιμων απορριμμάτων

Ως παραδόσεις ανακυκλώσιμων απορριμμάτων για τις διατάξεις του Κώδικα Φ.Π.Α. νοούνται σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 39α οι κατωτέρω παραδόσεις εφόσον προορίζονται για ανακύκλωση :

- α) παραδόσεις απορριμμάτων σιδηρούχων και μη σιδηρούχων μετάλλων, αποκομμάτων και άλλων χρησιμοποιημένων υλικών
- β) παραδόσεις ημικατεργασμένων προϊόντων από σιδηρούχα και μη σιδηρούχα μέταλλα,
- γ) παραδόσεις υπολειμμάτων και λοιπών ανακυκλώσιμων υλικών αποτελούμενων από σιδηρούχα και μη σιδηρούχα μέταλλα, κράματα, σκουριές, φολίδες ή τέφρα και βιομηχανικών υπολειμμάτων που περιέχουν μέταλλα ή κράματα μετάλλων,
- δ) παραδόσεις ξεσμάτων και αποκομμάτων, απορριμμάτων και χρησιμοποιούμενων ανακυκλώσιμων υλικών αποτελούμενων από υαλοθραύσματα, γυαλί, χαρτί, χαρτόνι, ράκη, οστά, δέρμα φυσικό ή τεχνητό, διφθέρες, ακατέργαστα δέρματα και δορές,

τένοντες και νεύρα, σπάγκους, σχοινιά και παλαμάρια, καλώδια, καουτσούκ και πλαστικές ύλες,

ε) παραδόσεις αποκομμάτων και απορριμμάτων που προκύπτουν από την επεξεργασία πρώτων υλών

στ) παραδόσεις των υλικών που αναφέρονται στις περιπτώσεις α) έως και ε) μετά από καθαρισμό, στίλβωση, διαλογή, κοπή, τεμαχισμό και συμπίεση.

Σύμφωνα με τα ανωτέρω, στην έννοια των ανακυκλώσιμων απορριμμάτων γίνεται κατανοητό ότι συμπεριλαμβάνονται μεταξύ άλλων και τα πριονίδια, τα ρινίσματα σιδήρου, τα χρησιμοποιημένα χαρτοκιβώτια, τα άχρηστα βιβλία εκδοτικής επιχείρησης, το παλιό ηλεκτρολογικό υλικό της ΔΕΗ, τα καλώδια, οι χρησιμοποιημένες παλέτες, τα πλήρως απαξιωμένα πάγια στοιχεία επιχείρησης που δε χρησιμοποιούνται, τα καμένα λάδια κλπ, εφόσον παραδίδονται ως απορρίμματα και προορίζονται προς ανακύκλωση.

Απαραίτητη προϋπόθεση, όπως προαναφέρθηκε, είναι οι παραδόσεις αυτές να προορίζονται προς ανακύκλωση, δηλαδή να έχουν σαν σκοπό την επαναφορά των αγαθών στην αρχική φάση επεξεργασίας τους και την περαιτέρω αξιοποίησή τους στην παραγωγή νέων προϊόντων.

Ο λήπτης των αγαθών αυτών θα πρέπει να έχει αντίστοιχη δραστηριότητα προκειμένου οι ανωτέρω παραδόσεις να εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθρου 39α.

Από τα ανωτέρα γίνεται σαφές ότι :

* Οι παραδόσεις ανακυκλώσιμων απορριμμάτων ύστερα από καθαρισμό, στίλβωση, διαλογή, κοπή, τεμαχισμό, εφόσον αυτά προορίζονται για ανακύκλωση, υπάγονται στις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 39α του Κώδικα ΦΠΑ.

* Οι παραδόσεις των απορριμμάτων που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 39α του Κώδικα ΦΠΑ όταν δεν προορίζονται για ανακύκλωση, άλλα για να χρησιμοποιηθούν αυτούσια ή με άλλο τρόπο για άλλους σκοπούς, δεν υπάγονται στις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 39α.

* Οι παραδόσεις αγαθών τα οποία παράγονται από ανακυκλώσιμα απορρίμματα κατόπιν επεξεργασίας εφόσον δεν προορίζονται προς ανακύκλωση καθώς και οι παραδόσεις νέων προϊόντων από βιοτεχνικές ή βιομηχανικές επιχειρήσεις οι οποίες αγοράζουν και επεξεργάζονται ανακυκλώσιμα απορρίμματα δεν υπάγονται στις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 39α.

Για τις παραδόσεις που δεν υπάγονται στις διατάξεις του άρθρου 39α, θα ακολουθούνται οι γενικές διατάξεις και τα φορολογικά στοιχεία που εκδίδονται θα επιβαρύνονται με ΦΠΑ.

Παραδείγματα πράξεων που αποτελούν παραδόσεις ανακυκλώσιμων απορριμμάτων, σύμφωνα με το άρθρο 39α:

- * Η παράδοση πλήρως απαξιωμένου φορτηγού Δ.Χ. ως παλιοσίδερα σε πρόσωπο που ασκεί ως δραστηριότητα την εμπορία παλαιών σιδήρων.
- * Η παράδοση πριονιδιού σε εργοστάσιο κατασκευής μοριοσανίδων.
- * Η παράδοση καταλοίπων παραγωγικής δραστηριότητας αλουμινίου σε βιομηχανία που τα ανακυκλώνει.
- * Η παράδοση χρησιμοποιημένων λιπαντικών από συνεργείο επισκευής αυτοκινήτων, το οποίο συλλέγει από πελάτες του τα υλικά αυτά, σε βιομηχανία που τα ανακυκλώνει. Σημειώνεται ότι το συνεργείο στην περίπτωση αυτή πρέπει να έχει δηλώσει στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. την πραγματοποίηση αυτών των πράξεων, υποχρέωση που υπάρχει για όλους τους υποκείμενους σε κάθε περίπτωση άσκησης παράλληλης δραστηριότητας.
- * Η παράδοση παλαιών σιδήρων σε έμπορο με αντίστοιχη δραστηριότητα (πωλήσεις προς ανακύκλωση) ύστερα από διαλογή, κοπή και συμπίεση τους.

Παραδείγματα πράξεων που δεν αποτελούν παραδόσεις ανακυκλώσιμων απορριμμάτων, σύμφωνα με το άρθρο 39α:

- * Η παράδοση πλήρως απαξιωμένου φορτηγού Δ.Χ. σε επιχείρηση εμπορίας μεταχειρισμένων ανταλλακτικών.
- * Η πώληση χρησιμοποιημένων παλετών σε επιχείρηση που τις επισκευάζει και τις μεταπωλεί.
- * Η πώληση πριονιδιού σε συνεργείο επισκευής αυτοκινήτων για την καθαριότητα του.
- * Η πώληση ρακών (κομμάτια υφασμάτων) σε στρωματοποιία.
- * Η πώληση καθαρού χαλκού από επιχειρήσεις που είναι βιοτεχνικές και παράγουν το αγαθό αυτό ύστερα από επεξεργασία ανακυκλώσιμων απορριμμάτων (καλώδια κλπ). Ειδικότερα για τις βιοτεχνικές, βιομηχανικές και τις επιχειρήσεις επεξεργασίας ανακυκλώσιμων απορριμμάτων επισημαίνονται τα εξής:
 - α) Σκοπός της τροποποίησης των διατάξεων του Κώδικα Φ.Π.Α. σχετικά με τις παραδόσεις ανακυκλώσιμων απορριμμάτων, όπως προαναφέρθηκε, είναι ο περιορισμός της φοροδιαφυγής καθόσον είχε διαπιστωθεί ότι, κατά το πρώτο στάδιο περισυλλογής και πώλησης των εν λόγω αγαθών, μερικοί εμπλεκόμενοι έμποροι δεν κατέβαλαν τον οφειλόμενο Φ.Π.Α. προβαίνοντας στην έκδοση εικονικών ή/και πλαστών φορολογικών στοιχείων.
 - β) Ιδιαίτερη προσοχή θα πρέπει να δίνεται από τους ενδιαφερόμενους, στο εάν το παραδιδόμενο αγαθό αποτελεί νέο προϊόν οπότε η πράξη υπάγεται σε Φ.Π.Α. ή παραμένει ανακυκλώσιμο απόρριμμα σύμφωνα με τα όσα έχουν ήδη αναφερθεί.
 - γ) Η χύτευση ή με κάθε τρόπο αλλαγή της χρήσης του προϊόντος το καθιστά πλέον νέο προϊόν του οποίου η παράδοση πρέπει να επιβαρύνεται με Φ.Π.Α.

δ) Επισημαίνεται ότι, οι βιομηχανικές και βιοτεχνικές μονάδες που παράγουν νέα προϊόντα (προϊόντα χύτευσης κλπ) έχουν νόμιμη λειτουργία εφόσον είναι εφοδιασμένες με την άδεια λειτουργίας ή με την ειδική δήλωση που προβλέπεται στον ν.3325/2005. Όπως αναφέρεται στην περίπτωση α) της παραγράφου 8 του άρθρου 4 του νόμου αυτού, καθώς και στις οδηγίες που έχουν δοθεί από την Δ/νση Μητρώου με το 1072013/1994/ΔΜ/3.8.2006 έγγραφό της (κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 3,4,5 του ν. 3325/2005), οι ενδιαφερόμενοι προκειμένου να κάνουν δήλωση έναρξης ή παράλληλης δραστηριότητας πώλησης τέτοιων αγαθών πρέπει να έχουν προσκομίσει στην αρμόδια για την φορολογία τους Δ.Ο.Υ. τα σχετικά δικαιολογητικά σύμφωνα με τα οριζόμενα στις ανωτέρω διατάξεις.

10.3 Αντικείμενο του φόρου

Με τις τροποποιήσεις στα άρθρα 35 και 39α του Κώδικα Φ.Π.Α., από 1/1/2007, οι πράξεις που αφορούν ανακυκλώσιμα απορρίμματα υπάγονται σε Φ.Π.Α. Ωστόσο όπως αναλύεται στην ενότητα Ε, η φορολογική αντιμετώπιση των παραδόσεων στο εσωτερικό της χώρας εξομοιώνεται με αυτή των πράξεων λήπτη και οι πράξεις αυτές θεωρούνται απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών τους. Επίσης σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις η ενδοκοινοτική απόκτηση και η εισαγωγή ανακυκλώσιμων απορριμμάτων είναι πράξεις φορολογητέες.

Παράδειγμα

Η εισαγωγή ανακυκλώσιμων απορριμμάτων που προέρχονται από διάλυση πλοίου είναι πράξη υποκείμενη στο φόρο. Ο Φ.Π.Α. καταβάλλεται στο Τελωνείο. Σημειώνεται ότι σε αυτή την περίπτωση δεν έχει εφαρμογή η περίπτωση β' της παραγράφου 1 του άρθρου 23 του Κώδικα Φ.Π.Α. (απαλλαγές στην εισαγωγή αγαθών).

Ωστόσο τα πρόσωπα που διενεργούν απαλλασσόμενες ή εξαιρούμενες πράξεις χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών τους όταν παραδίδουν ανακυκλώσιμα απορρίμματα, δεν θα επιβαρύνουν τις παραδόσεις αυτές με Φ.Π.Α. σύμφωνα με το άρθρο 22, παρ. 1, περ. κθ' του Κώδικα Φ.Π.Α. εφόσον:

1. τα ανακυκλώσιμα απορρίμματα προκύπτουν από αγαθά για την απόκτηση των οποίων δεν έχει παρασχεθεί, ούτε ασκηθεί άμεσα, δικαίωμα έκπτωσης και
2. η απόκτηση των αρχικών αυτών αγαθών έχει πραγματοποιηθεί για την άσκηση της δραστηριότητάς τους ή την εκπλήρωση της αποστολής τους.

Παραδείγματα

* Φροντιστήριο ξένων γλωσσών παραδίδει τα παλαιά θρανία ως ξυλεία προς ανακύκλωση.

* Νοσοκομείο (Ν.Π.Δ.Δ.) παραδίδει ως ανακυκλώσιμα απορρίμματα αποστειρωμένες γάζες που έχουν κριθεί ακατάλληλες προς χρήση.

Το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται στις ανωτέρω περιπτώσεις δεν θα επιβαρυνθεί με Φ.Π.Α. βάσει της διάταξης του άρθρου 22 που προαναφέρθηκε και δεν ισχύει για τις πράξεις αυτές η αντιστροφή της υποχρέωσης που ορίζεται με τις διατάξεις του άρθρου 39α.

Όπως αναφέρεται στην παράγραφο 3 του άρθρου 21 του ν. 3522/2006, οι νέες διατάξεις εφαρμόζονται για πράξεις που διενεργούνται από 1η Ιανουαρίου 2007. Στο πλαίσιο αυτό για τα στοιχεία που εκδίδονται από 1η Ιανουαρίου 2007 και αφορούν πράξεις ανακυκλώσιμων απορριμμάτων θα εφαρμόζονται οι νέες διατάξεις. Επισημαίνεται ότι η εφαρμογή των ανωτέρω δεν επηρεάζεται από σύμβαση, προκήρυξη ή άλλης μορφής συμφωνία η οποία έχει υπογραφεί έως και την 31.12.2006 και για την υλοποίησή της εκκρεμεί η έκδοση φορολογικού στοιχείου που εκδίδεται από 1.1.2007.

10.4 Συντελεστής ΦΠΑ

Ο εφαρμοστέος συντελεστής Φ.Π.Α. για τα ανακυκλώσιμα απορρίμματα είναι αυτός που αντιστοιχεί στη δασμολογική κλάση στην οποία ανήκουν κατά περίπτωση τα ανακυκλώσιμα απορρίμματα και σύμφωνα με τα όσα ορίζονται στο άρθρο 21 του Κώδικα Φ.Π.Α. Κατά κανόνα θα εφαρμόζεται ο κανονικός συντελεστής.

10.5 Υποχρεώσεις των υποκειμένων στο φόρο

10.5.1. Υποχρεώσεις του πωλητή

Τα πρόσωπα που πραγματοποιούν ή πρόκειται να πραγματοποιήσουν πράξεις ανακυκλώσιμων απορριμμάτων, από 1/1/2007, πρέπει να ενταχθούν στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α.

Η ένταξη αυτή θα πραγματοποιείται κατά την έναρξη των εργασιών της επιχείρησης ή της δήλωσης της δραστηριότητας ως παράλληλης με άλλες προϋπάρχουσες αν η επιχείρηση δεν υπάγεται ήδη στο κανονικό καθεστώς από τις άλλες της δραστηριότητες. Οι ήδη υφιστάμενες επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στον τομέα των ανακυκλώσιμων απορριμμάτων εφ' όσον δεν είχαν ενταχθεί στο κανονικό καθεστώς θα πρέπει να υποβάλουν δήλωση μεταβολών για την υπαγωγή τους στο καθεστώς αυτό από 1/1/2007.

Η υποχρέωση ένταξης στο κανονικό καθεστώς που δημιουργείται από τις διατάξεις της παρ. 1 έως και 3 του άρθρου 21 του ν.3522/2006, για τα πρόσωπα που πραγματοποιούν πράξεις ανακυκλώσιμων απορριμμάτων εκπληρώνεται με την υποβολή δήλωσης μεταβολών μετάταξης, στο χρόνο που καθορίζεται από τη σχετική Υπουργική Απόφαση.

Ως παραδόσεις ανακυκλώσιμων απορριμμάτων θεωρούνται οι παραδόσεις που πραγματοποιούνται τόσο από πρόσωπα που αγοράζουν ή συλλέγουν τα ανωτέρω αγαθά (εμπόριο ανακυκλώσιμων απορριμμάτων), όσο και από πρόσωπα που παραδίδουν τέτοια υλικά ως κατάλοιπα άσκησης κάθε είδους οικονομικής δραστηριότητας.

Στις παραδόσεις των υλικών αυτών προς υποκείμενους στο φόρο, στο εσωτερικό της χώρας, ο πωλητής από 1/1/2007 δεν θα επιβαρύνει το φορολογικό στοιχείο που εκδίδει με Φ.Π.Α. αλλά θα αναγράφει σε αυτό την ένδειξη «Άρθρο 39α, υπόχρεος για την καταβολή του φόρου είναι ο αγοραστής των αγαθών». Οι πράξεις αυτές θα εμφανίζονται στις δηλώσεις του άρθρου 38 του Κώδικα Φ.Π.Α. στο πεδίο των απαλλασσόμενων εκροών με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών τους.

Σε κάθε περίπτωση εφόσον απαλλασσόμενα ή μη υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα πραγματοποιούν και πράξεις παράδοσης ανακυκλώσιμων απορριμμάτων θα πρέπει να ενταχθούν στο κανονικό καθεστώς για τις πράξεις αυτές, ακόμα και εάν αυτές γίνουν περιστασιακά. Τα ανωτέρω πρόσωπα δεν υποχρεούνται να ενταχθούν στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α. για τις παραδόσεις ανακυκλώσιμων απορριμμάτων που απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α. σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης κθ' της παραγράφου 1, του άρθρου 22, σύμφωνα με τα όσα έχουν ήδη αναφερθεί στην ενότητα Γ. Για τις πράξεις αυτές στο εσωτερικό της χώρας ο πωλητής δεν θα επιβαρύνει το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται με Φ.Π.Α. και θα αναγράφει σε αυτό την ένδειξη απαλλαγής με το άρθρο 22 του Κώδικα Φ.Π.Α.

10.5.2. Υποχρεώσεις του αγοραστή

Ο αγοραστής των ανακυκλώσιμων απορριμμάτων πρέπει να είναι υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο και να υπάγεται στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α., δεδομένου ότι τόσο η εμπορία ανακυκλώσιμων απορριμμάτων όσο και η παραγωγή νέων προϊόντων από βιοτεχνικές ή βιομηχανικές μονάδες είναι πράξεις που υπάγονται σε Φ.Π.Α.

Για τις παραδόσεις ανακυκλώσιμων απορριμμάτων στο εσωτερικό της χώρας εφαρμόζεται ο μηχανισμός αντιστροφής της υποχρέωσης σύμφωνα με τον οποίο ο υποκείμενος στο φόρο λήπτης των αγαθών καθίσταται υπόχρεος για την απόδοση του φόρου (αντί του γενικού κανόνα σύμφωνα με τον οποίο υπόχρεος στο φόρο είναι αυτός που παραδίδει τα αγαθά). Ο φόρος προστιθέμενης αξίας που αναλογεί στην παράδοση αυτή καταβάλλεται από τον ίδιο το λήπτη με την περιοδική του δήλωση, που υποβάλλεται για την οικεία φορολογική περίοδο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 38 του Κώδικα Φ.Π.Α. Η αξία των αποκτηθέντων με τη διαδικασία αυτή αγαθών προσαυξάνει την αξία τόσο των φορολογητέων εκροών όσο και των εισροών της οικείας φορολογικής περιόδου. Ο αναλογών φόρος προστιθέμενης αξίας αντίστοιχα προσαυξάνει τόσο το φόρο εκροών όσο και το φόρο εισροών της ίδιας φορολογικής

περιόδου.

Το ποσό που αναγράφεται στο φορολογικό στοιχείο θα προσαυξάνει επίσης τον κωδ. 343 « πράξεις λήπτη αγαθών και υπηρεσιών».

Στην περίπτωση που υποκείμενος στο φόρο αγοράζει ανακυκλώσιμα απορρίμματα από πρόσωπο απαλλασσόμενο ή μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο και στο τιμολόγιο αναγράφεται ότι εφαρμόζεται απαλλαγή από το φόρο σύμφωνα με το άρθρο 22 του Κώδικα Φ.Π.Α., σύμφωνα με τα όσα έχουν ήδη αναφερθεί στην ενότητα Γ' οι αποκτήσεις αυτές θα εμφανίζονται μόνο στην εκκαθαριστική δήλωση ως απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών τους.

Σημειώνεται τέλος ότι, δεν προβλέπεται σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις η αντιστροφή της υποχρέωσης για παραδόσεις ανακυκλώσιμων απορριμμάτων που πραγματοποιούνται σε απαλλασσόμενα πρόσωπα. Συνεπώς στην περίπτωση αυτή δεν είναι δυνατή η καταβολή του φόρου με έκτακτη δήλωση από τα απαλλασσόμενα πρόσωπα σύμφωνα με τις Α.Υ.Ο. ΠΟΛ 1005/08.01.1993, ΠΟΛ 1115/23.03.1993 και ΠΟΛ 1019/04.02.1993, και στις περιπτώσεις αυτές ο πωλητής πρέπει να βαρύνει το εκδιδόμενο τιμολόγιο με τον αναλογούντα ΦΠΑ.

10.6 Μεταβατικές διατάξεις

Για τις επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνταν στο εμπόριο ανακυκλώσιμων απορριμμάτων ως απαλλασσόμενα πρόσωπα χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών τους, διευκρινίζεται ότι, δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης κατά την ένταξή τους στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α. για τα εμπορεύματα ή τα πάγια στοιχεία που απέκτησαν μέχρι 31/12/2006 όντας στο απαλλασσόμενο καθεστώς Φ.Π.Α., σύμφωνα με το άρθρο 30 του Κώδικα Φ.Π.Α.

10.7 Επιστροφή Φ.Π.Α.

Τα πρόσωπα που εντάσσονται στο άρθρο 39α του Κώδικα Φ.Π.Α. για τις παραδόσεις που πραγματοποιούν, δικαιούνται επιστροφής για το φόρο των εισροών που δεν είναι δυνατό να συμψηφίσουν.

Επισημαίνεται ότι για τις πράξεις του άρθρου 39α, το αίτημα επιστροφής θα αφορά κυρίως το φόρο των λοιπών εισροών καθώς και τυχόν φόρο που θα καταβάλλεται λόγω εισαγωγής των αγαθών αυτών. Ο φόρος εισροών που αφορά τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις και τις αποκτήσεις ανακυκλώσιμων απορριμμάτων στο εσωτερικό της χώρας συμψηφίζεται άμεσα (όπως έχει αναφερθεί στην ενότητα Ε').

Όσον αφορά την επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. λόγω αδυναμίας συμψηφισμού σημειώνεται ότι, σύμφωνα με τα όσα ορίζονται στο άρθρο 6 της ΑΥΟ ΠΟΛ 1073/21.7.2004 σε περιπτώσεις, που είναι αδύνατος ο συμψηφισμός στην επόμενη ή επόμενες διαχειριστικές περιόδους, μπορεί να ζητηθεί η επιστροφή χωρίς να απαιτείται να εξαντληθεί η δυνατότητα μεταφοράς του πιστωτικού υπολοίπου. Έτσι, εφόσον ο υποκείμενος πραγματοποιεί αποκλειστικά ή κατά κύριο λόγο πράξεις του άρθρου 39α, θα πρέπει να θεωρείται ότι συντρέχει αδυναμία συμψηφισμού και το

πιστωτικό υπόλοιπο των εισροών που αφορούν το άρθρο αυτό θα πρέπει να επιστρέφεται ανά διαχειριστική περίοδο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ανωτέρω απόφαση.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 11^ο : ΑΠΑΛΛΑΓΗ ΑΓΑΘΩΝ ΕΠΕΝΔΥΣΗΣ

11.1 Ορισμός – Έννοια

Η έννοια των αγαθών επένδυσης για σκοπούς ΦΠΑ καθορίζεται από την παράγραφο 4 του άρθρου 33 του Κώδικα ΦΠΑ.

Πιο συγκεκριμένα με την εν λόγω διάταξη ως αγαθά επένδυσης θεωρούνται :

Α) Τα ενσώματα αγαθά που ανήκουν κατά κυριότητα στην επιχείρηση και τίθενται απ' αυτή σε διαρκή εκμετάλλευση.

Β) Τα κτίσματα ή άλλου είδους κατασκευές επιχείρησης υποκείμενης στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ , ακόμη και σε ακίνητο τρίτου αλλά με την προϋπόθεση να έχει η επιχείρηση τη χρήση αυτού για εννέα τουλάχιστον έτη βάση οποιασδήποτε έννομης σχέσης.

Γ) Τα αγαθά επένδυσης που εκμεταλλεύονται οι εταιρείες Leasing

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

Από τις διατάξεις του Κώδικα ΦΠΑ (άρθρα 33 και 34) προβλέπεται ότι μία επιχείρηση υποκείμενη στο κανονικό καθεστώς, όταν αγοράζει ή κατασκευάζει ένα αγαθό επένδυσης έχει δικαίωμα έκπτωσης και επιστροφής του ΦΠΑ εισροών, που έχει επιβαρύνει το πάγιο αυτό.

Κατ' εξουσιοδότηση της παραγράφου 1 του άρθρου 34 του Κώδικα ΦΠΑ έχο εκδοθεί η ΑΥΟ Π.2869/2389/1987, (ΠΟΛ 137) με την οποία προβλέπεται ειδική διαδικασία καταβολής του ΦΠΑ που αναλογεί στην αξία εισαγωγής ή αγοράς στο εσωτερικό της χώρας καινούριου μηχανολογικού και λοιπού εν γένει εξοπλισμού, που πραγματοποιείται από βιομηχανικές, βιοτεχνικές, μεταλλευτικές, λατομικές και ξενοδοχειακές επιχειρήσεις, καθώς και από αγροτικές επιχειρήσεις που έχουν ενταχθεί (υποχρεωτικά ή προαιρετικά) στο κανονικό καθεστώς του ΦΠΑ.

Στην ουσία δεν πρόκειται για καταβολή και συμψηφισμό του φόρου , αλλά για απαλλαγή εκ των προτέρων.

Συγκεκριμένα, με την ανωτέρω απόφαση και με την τήρηση της ειδικής διαδικασίας που περιγράφεται σ' αυτή, οι εν λόγω επιχειρήσεις παραλαμβάνουν χωρίς ΦΠΑ το μηχανολογικό και λοιπό εξοπλισμό κατά την εισαγωγή ή κατά την αγορά στο εσωτερικό της χώρας.

11.2 Παρατηρήσεις – Επισημάνσεις

- Η ειδική διαδικασία αγοράς ή εισαγωγής των επενδυτικών αγαθών αφορά ΚΑΙΝΟΥΡΙΟ εξοπλισμό για βιομηχανικές, βιοτεχνικές, μεταλλευτικές, λατομικές, ξενοδοχειακές και αγροτικές επιχειρήσεις του κανονικού καθεστώτος ΦΠΑ.
- Στην έννοια του παραπάνω εξοπλισμού περιλαμβάνονται κυρίως τα μηχανήματα, εξαρτήματα και λοιπά όργανα, καθώς και τα ανταλλακτικά αυτών εφόσον εισάγονται ή αγοράζονται μαζί με τα μηχανήματα ή λοιπά όργανα. Επίσης, στην έννοια του παραπάνω εξοπλισμού περιλαμβάνονται και τα θερμοκήπια. Επίσης, στην έννοια του παραπάνω εξοπλισμού περιλαμβάνονται και τα θερμοκήπια, θερμαινόμενα ή μη καθώς και τα μηχανήματα, εξαρτήματα μεταλλικές και ξύλινες κατασκευές και λοιπά όργανα που συγκροτούν θερμαινόμενα ή μη θερμοκήπια.
- Ο αναλογών ΦΠΑ στην αγορά ή εισαγωγή παγίων καταβάλλεται από τον αγοραστή ή τον εισαγωγέα με την πρώτη περιοδική δήλωση που υποβάλλεται μετά την εισαγωγή ή την αγορά.
- Η αξία των αποκτηθέντων με την εν λόγω ΑΥΟ επενδυτικών αγαθών, προσαυξάνει την αξία τόσο των φορολογητέων εκροών, όσο και των εισροών της φορολογικής περιόδου κατά την οποία αποκτήθηκαν, Ο αναλογών φόρος προστιθέμενης αξίας, προσαυξάνει τόσο το φόρο εκροών όσο και το φόρο εισροών της ίδιας φορολογικής περιόδου, δηλαδή δεν υπάρχει εκταμίευση του φόρου από τον αγοραστή.
- Ο επενδυτής που πρόκειται να εισάγει ή να αγοράσει στο εσωτερικό τα πιο πάνω επενδυτικά αγαθά, υποβάλλει στον αρμόδιο για την επιβολή του ΦΠΑ προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. , αίτηση με την οποία ζητάει έγκριση για εισαγωγή ή αγορά χωρίς καταβολή του αναλογούντος φόρου προστιθέμενης αξίας.
- Τη βεβαίωση που λαμβάνει ο αγοραστής ή εισαγωγέας από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., την προσκομίζει στο τελωνείο ή στον προμηθευτή προκειμένου να μην καταβάλλει τον αναλογούντα ΦΠΑ.
- Η ανωτέρω βεβαίωση αποτελεί δικαιολογητικό για το τελωνείο ή τον προμηθευτή για τη μη είσπραξη ΦΠΑ.
- Το τελωνείο χρεώνει ΦΠΑ στον εισαγωγέα επενδυτή αλλά δεν τον εισπράττει και αναγράφει στο τελωνειακό παραστατικό " Ο αναλογών ΦΠΑ θα καταβληθεί με την περιοδική δήλωση του επενδυτή – ΑΥΟ Π. 2869/87 "
- Ο προμηθευτής του παγίου χρεώνει ΦΠΑ χωρίς να τον εισπράξει από τον αγοραστή αναγράφοντας στο τιμολόγιο " Δεν εισπράττεται ΦΠΑ – υπόχρεος για καταβολή ο αγοραστής με την περιοδική δήλωση – ΑΥΟ Π. 2869/87 ".

- Για να εφαρμόζεται η διαδικασία αναστολής (απαλλαγής) ΦΠΑ, θα πρέπει ο αναλογών ΦΠΑ σε κάθε μεμονωμένη συναλλαγή να είναι ίσος ή μεγαλύτερος από 2934,70 Ευρώ.
- Ο αγοραστής ή ο εισαγωγέας επενδυτής υποχρεούται να γνωστοποιήσει στον προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης των επενδυτικών αγαθών (που αποκτήθηκαν με την Π. 2869/87) το βραδύτερο εντός 10 ημερών από την έναρξη.
- Αν η επιχείρηση δεν έχει πλήρες δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών, το προς την έκπτωση ποσό του φόρου, προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 του Κώδικα ΦΠΑ.
- Ο χρόνος της πενταετούς παρακολούθησης για τυχόν διακανονισμό του ΦΠΑ της αγοράς ισχύει και στην περίπτωση αγοράς παγίων με την ΑΥΟ Π. 2869/87.

11.3 Παραδείγματα – Δηλώσεις

Περίπτωση 1^η : Αγορά επενδυτικού από το εσωτερικό της χώρας (Π. 2869/87)

Ελληνική βιοτεχνική επιχείρηση αγοράζει μηχανήμα αξίας 80.000 Ευρώ από έλληνα προμηθευτή.

Η βιοτεχνική επιχείρηση προσκομίζει τη βεβαίωση από τη Δ.Ο.Υ. στον προμηθευτή και έτσι αυτός εκδίδει τιμολόγιο χωρίς να εισπράξει ΦΠΑ. Στο τιμολόγιο αναγράφει την ένδειξη “ Δεν εισπράττεται ΦΠΑ – υπόχρεος για την καταβολή ο αγοραστής – ΑΥΟ Π.2869/87 ”.

Ο προμηθευτής θα συμπεριλάβει την αξία του τιμολογίου πώλησης του παγίου στην περιοδική δήλωση , ως εξής

Β. ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΚΡΟΩΝ - ΕΙΣΡΟΩΝ				μετά την αφαίρεση (κατά συντελεστή) των επιστροφών - εκπτώσεων.			
Α	ΕΚΡΟΣΕΙΣ φορολογητέες (πωλήσεις αγαθών, παροχή υπηρεσιών κλπ), ΕΝΔΟΣ ΑΠΟΚΤ. & ΠΡΑΞΕΙΣ ΛΗΠΤΗ	Συν ΦΠΑ %	ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ που αναλογεί	Β	ΕΙΣΡΟΣΕΙΣ φορολογητέες (αγορές, εισαγωγές κλπ), ΕΝΔΟΣ ΑΠΟΚΤ. ΑΠΟΚΤΗΤΕΣ & ΠΡΑΞΕΙΣ ΛΗΠΤΗ	Συν ΦΠΑ %	ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΡΟΩΝ που αναλογεί
I	ΕΚΡΟΣΕΙΣ ΕΝΔΟΣ ΑΠΟΚΤΗΤΕΣ & ΠΡΑΞΕΙΣ ΛΗΠΤΗ σε λοιπή Ελλάδα εκτός από τα νησιά Αιγαίου.	9	331	I	ΕΚΡΟΣΕΙΣ ΕΝΔΟΣ ΑΠΟΚΤΗΤΕΣ ΕΙΣΑΓΟΓΕΣ ΚΑΙ ΠΡΑΞΕΙΣ ΛΗΠΤΗ στη λοιπή Ελλάδα εκτός από τα νησιά Αιγαίου.	9	371
	301				351		
	302	4.5	332		352	4.5	372
	303	19	333		353	19	373
II	ΕΚΡΟΣΕΙΣ ΕΝΔΟΣ ΑΠΟΚΤΗΤΕΣ & ΠΡΑΞΕΙΣ ΛΗΠΤΗ στα νησιά Αιγαίου και από λοιπή Ελλάδα προς τα νησιά αυτά	6	334	II	ΕΚΡΟΣΕΙΣ ΕΝΔΟΣ ΑΠΟΚΤΗΤΕΣ ΕΙΣΑΓΟΓΕΣ ΚΑΙ ΠΡΑΞΕΙΣ ΛΗΠΤΗ στα νησιά Αιγαίου	6	374
	304				354		
	305	3	335		355	3	375
	306	13	336		356	13	376
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ	307	ΣΥΝ ΦΟΡ.	337	Διακρίσεις νεν. έσοδα φορολογητέα	357	ΦΠΑ ΔΑΠ	377
Είσοδος φορολογητέας λοιπής Ελλάδας με δικαίωμα εκπτώσεως	308			ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ	358	ΣΥΝ ΦΟΡ.	378
Είσοδος φορολογητέας λοιπής Ελλάδας με δικαίωμα εκπτώσεως	309	80.000,00		Δ	ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΑ ΠΟΣΑ ΣΤΟ ΣΥΝΟΛΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ		
Είσοδος φορολογητέας λοιπής Ελλάδας με δικαίωμα εκπτώσεως	310			Πρωταρχικό υπόλοιπο προτύ. φόρου, περικού	401		
ΣΥΝΟΛΟ ΕΚΡΟΩΝ	311			ΦΠΑ έκτακτης βλάβης Λοιπά προστιθέμ. ποσά	402		404
				Χρηματικό ακαθάρτο κέρμα	403		
Υ	ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΛΟΓΟΓΡΑΦΙΣΜΟ			Ζ	ΑΦΑΙΡΟΥΜΕΝΑ ΠΟΣΑ ΑΠΟ ΤΟ		

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 12^ο : ΚΩΔΙΚΑΣ Φ.Π.Α.

12.1 Πεδίο Εφαρμογής

Άρθρο 1 : Επιβολή του φόρου

Επιβάλλεται φόρος κύκλου εργασιών με την ονομασία “φόρος προστιθέμενης αξίας” σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου. Ο φόρος αυτός επιρρίπτεται από τον κατά νόμο υπόχρεο σε βάρος του αντισυμβαλλομένου.



Άρθρο 2 : Αντικείμενο του φόρου

1. Αντικείμενο του φόρου είναι:

- α) Η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με την ιδιότητα,
- β) η εισαγωγή αγαθών στο εσωτερικό της χώρας,
- γ) η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών που πραγματοποιείται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο,
- δ) Η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών , τα οποία υπάγονται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης.

2. Για την εφαρμογή του παρόντος νόμου θεωρούνται:

- α) ως “εσωτερικό της χώρας” η ελληνική επικράτεια, εκτός της περιοχής του Αγίου Όρους,
- β) ως “έδαφος της Κοινότητας” και ως “τρίτο έδαφος”, όπως αυτά καθορίζονται στο Παράρτημα ΙΙ του παρόντος.

Άρθρο 3 : Υποκείμενοι στο φόρο

1. Στο φόρο υπόκειται:

- α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής,
- β) κάθε πρόσωπο, το οποίο πραγματοποιεί περιστασιακά παράδοση ενός καινούργιου μεταφορικού μέσου, το οποίο αποστέλλεται ή μεταφέρεται προς άλλο κράτος – μέλος.
- γ) κάθε πρόσωπο, το οποίο πραγματοποιεί ευκαιριακά πράξεις του άρθρου 6, εφόσον με δήλωσή του ενταχθεί στο κανονικό Φ.Π.Α.

2. Το ελληνικό Δημόσιο, δήμοι, οι κοινότητες και τα άλλα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου δε θεωρούνται υποκείμενοι στο φόρο για τις πράξεις παράδοσης αγαθών και

παροχής υπηρεσιών που ενεργούν κατά την εκπλήρωση της αποστολής τους, ακόμη και αν εισπράττουν τέλη, δικαιώματα ή εισφορές.

3. Η αληθής έννοια της παραγράφου 2 είναι ότι, τα πρόσωπα που αναφέρονται στις διατάξεις της παραγράφου αυτής εξαιρούνται μόνο για τις πράξεις που ενεργούν ως δημόσια εξουσία.

12.2 Φορολογητέες πράξεις

Άρθρο 5 : Παράδοση αγαθών

1. Παράδοση αγαθών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, θεωρείται κάθε πράξη με την οποία μεταβιβάζεται το δικαίωμα να διαθέτει κάποιος ως κύριος ενσώματα κινητά αγαθά, καθώς και τα ακίνητα του άρθρου 6.

2. Κατά την πώληση ή αγορά αγαθών από παραγγελιοδόχο που ενεργεί στο όνομά του, θεωρείται ότι συντελείται παράδοση αγαθών μεταξύ αυτού και του παραγγελέα.

3. Ως παράδοση λογίζεται επίσης : α) η πώληση αγαθών με τον όρο της παρακράτησης της κυριότητας μέχρι την αποπληρωμή του τιμήματος, β) η μεταβίβαση , με καταβολή αποζημίωσης, της κυριότητας αγαθού , που ενεργείται κατόπιν επιταγής δημόσιας αρχής ή στο όνομα της ή σε εκτέλεση νόμου.

4. Δε θεωρείται ως παράδοση αγαθών η μεταβίβαση αγαθών επιχείρησης ως συνόλου , κλάδου ή μέρους της από επαχθή ή χαριστική αιτία ή με τη μορφή εισφοράς σε υφιστάμενο ή συνιστώμενο νομικό πρόσωπο.

Άρθρο 8 : Παροχή υπηρεσιών

1. Παροχή υπηρεσιών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρ. 2, θεωρείται κάθε πράξη που δε συνιστά παράδοση αγαθών, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρ 5 και 7. Η πράξη αυτή μπορεί να συνίσταται ιδίως σε:

α) μεταβίβαση ή παραχώρηση της χρήσης ενός άυλου αγαθού,
β) υποχρέωση για παράλειψη ή ανοχή μιας πράξης ή κατάστασης.

2. Ως παροχή υπηρεσιών λογίζονται επίσης:

α) η εκμετάλλευση ξενοδοχείων, επιπλωμένων δωματίων και οικιών, κατασκηνώσεων και παρόμοιων εγκαταστάσεων, χώρων στάθμευσης κάθε είδους μεταφορικών μέσων και τροχόσπιτων,

β) η διάθεση τροφής και ποτών από εστιατόρια, ζαχαροπλαστεία, κέντρα διασκέδασης και παρόμοιες επιχειρήσει για επιτόπια κατανάλωση,

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

δ) η μίσθωση βιομηχανοστασίων και χρηματοθυρίδων. Επίσης, η μίσθωση, αυτοτελώς ή στα πλαίσια μικτών συμβάσεων, χώρων που πραγματοποιείται από επιχειρήσεις που

εκμεταλλεύονται εμπορικά κέντρα εφόσον ο υποκείμενος το επιθυμεί και υποβάλει για αυτό αίτηση επιλογής φορολόγησης,
ε) οι εργασίες φασόν επί ενσώματων κινητών αγαθών.

Άρθρο 13: Τόπος παράδοσης αγαθών

1. Η παράδοση αγαθών θεωρείται ότι πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας , εφόσον κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης τα αγαθά βρίσκονται:
 - α) στο εσωτερικό της χώρας,
 - β) πάνω σε πλοίο , ο αεροπλάνο ή τραίνο και παραδίδονται προς επιβάτες κατά τη διάρκεια τμήματος μεταφοράς που πραγματοποιείται στο εσωτερικό της Κοινότητας , εφόσον η αναχώρηση πραγματοποιείται από το εσωτερικό της χώρας.
2. Σε περίπτωση παράδοσης αγαθών μετά από εγκατάσταση ή συναρμολόγηση, με ή χωρίς δοκιμή λειτουργίας , ως τόπος παράδοσης θεωρείται ο τόπος όπου γίνεται η εγκατάσταση ή η συναρμολόγηση.
3. Στην περίπτωση παράδοσης αερίου μέσω του συστήματος διανομής φυσικού αερίου ή ηλεκτρικής ενέργειας σε μεταπωλητή υποκείμενο στο φόρο.
4. Σε περίπτωση παράδοσης αγαθών πριν από την εισαγωγή τους στο εσωτερικό της χώρας , ως τόπος παράδοσης θεωρείται το εσωτερικό της χώρας , εφόσον αυτό είναι και ο τόπος του τελικού προορισμού τους.
5. Κατά παρέκκλιση των ανωτέρω διατάξεων, η παράδοση αγαθών θεωρείται ότι πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας , εφόσον πρόκειται για αγαθά , τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται από τον προμηθευτή ή από άλλον που ενεργεί για λογαριασμό του από άλλο κράτος – μέλος στο εσωτερικό της χώρας και πληρούνται σωρευτικά οι εξής προϋποθέσεις
 - α) η παράδοση των αγαθών γίνεται προς υποκείμενο στο φόρο ή προς νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στο φόρο.
 - β) δεν πρόκειται για καινούρια μεταφορικά μέσα , ούτε αγαθά ,που παραδίδονται μετά από εγκατάσταση ή συναρμολόγηση, με ή χωρίς δοκιμή λειτουργίας, από τον προμηθευτή ή για λογαριασμό του.
6. Κατά παρέκκλιση από την περίπτωση α' της παραγράφου 1 και 2, η παράδοση αγαθών δεν θεωρείται ότι πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας στην περίπτωση που τα αγαθά αποστέλλονται ή μεταφέρονται από τον πωλητή ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό του, από το εσωτερικό της χώρας σε άλλο κράτος- μέλος και πληρούνται σωρευτικά οι εξής προϋποθέσεις:
 - α) η παράδοση αγαθών γίνεται προς υποκείμενο στο φόρο ή προς νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στο φόρο
 - β) δεν πρόκειται για καινούρια μεταφορικά μέσα , ούτε για αγαθά που παραδίδονται μετά από εγκατάσταση ή συναρμολόγηση με ή χωρίς δοκιμή λειτουργίας.
7. Οι διατάξεις του άρθρου αυτού δεν έχουν εφαρμογή στις παραδόσεις αγαθών που υπάγονται σε φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 45 και 46.

Άρθρο 14: Τόπος παροχής υπηρεσιών

1. Η παροχή υπηρεσιών θεωρείται ότι πραγματοποιείται στην Ελλάδα εφόσον κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης αυτός που παρέχει τις υπηρεσίες έχει στο εσωτερικό της χώρας την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας ή τη μόνιμη εγκατάσταση του από την οποία παρέχονται οι υπηρεσίες ή αν δεν υπάρχει έδρα ή μόνιμη εγκατάσταση, την κατοικία ή τη συνήθη διαμονή του.

2. Κατ' εξαίρεση, ο τόπος παροχής θεωρείται ότι βρίσκεται στην Ελλάδα στις περιπτώσεις που αναφέρονται στις ακόλουθες δραστηριότητες:

α) υπηρεσίες συναφείς με ακίνητα κείμενα στο εσωτερικό της χώρας,

β) υπηρεσίες μεταφοράς, εφόσον εκτελούνται στο εσωτερικό της χώρας και προκειμένου για μεταφορές,

γ) υπηρεσίες ενδοκοινοτικής μεταφοράς αγαθών, καθώς και υπηρεσιών μεσολάβηση για την πραγματοποίηση αυτών των υπηρεσιών,

δ) υπηρεσίες εγκατάστασης ή συναρμολόγηση αγαθών προερχομένων από άλλο κράτος

ε) υπηρεσίες μίσθωση μεταφορικών μέσων, εφόσον ο εκμισθωτής είναι εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας και ο μισθωτής χρησιμοποιεί το αγαθό σ' αυτό ή σε άλλο κράτος –μέλος της Κοινότητας.

ζ) με την επιφύλαξη της παραπάνω περίπτωσης γ' παροχή υπηρεσιών από μεσάζοντες.

3. Επίσης, κατ' εξαίρεση, ο τόπος παροχής υπηρεσιών θεωρείται ότι βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας στις παρακάτω περιπτώσεις υπηρεσιών.

Άρθρο 15 : Τόπος ενδοκοινοτικής απόκτηση αγαθών

1. Η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών θεωρείται ότι πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας.

2. Επίσης, η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών θεωρείται ότι πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον γίνεται από υποκείμενο στο φόρο εγκαταστημένο στο εσωτερικό της χώρας.

3. Κατά παρέκκλιση των διατάξεων της παραγράφου 1, δε θεωρείται ότι πραγματοποιείται ενδοκοινοτική απόκτηση στο εσωτερικό της χώρας όταν συντρέχουν σωρευτικά οι εξής προϋποθέσεις:

α) η ενδοκοινοτική απόκτηση πραγματοποιείται από υποκείμενο στο φόρο άλλου κράτους-μέλους, ο οποίος δεν είναι εγγεγραμμένος στο μητρώο Φ.Π.Α.

στο εσωτερικό της χώρας.

β) τα αγαθά αποστέλλονται ή μεταφέρονται στο εσωτερικό της χώρας από το κράτος – μέλος διαφορετικό από αυτό εντός του οποίου ο υποκείμενος στο φόρο της περίπτωσης α' διαθέτει Α.Φ.Μ. / Φ.Π.Α..

Άρθρο 16: Χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης στην παράδοση αγαθών και στην παροχή υπηρεσιών

1. Η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος γίνεται απαιτητός από το δημόσιο κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η παράδοση των αγαθών και η παροχή των υπηρεσιών.
2. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών ορίζεται κάθε διαδικαστικό θέμα και λεπτομέρεια για την εφαρμογή του άρθρου αυτού.

Άρθρο 17: Χρόνος γένεση της φορολογικής υποχρέωσης στην εισαγωγή αγαθών

1. Η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος γίνεται απαιτητός από το Δημόσιο, κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η εισαγωγή των αγαθών, σύμφωνα με το άρθρο 10 του παρόντος.
2. Όταν τα εισαγόμενα αγαθά υπόκεινται σε δασμούς, γεωργικές εισφορές ή φόρους ισοδύναμου αποτελέσματος που έχουν θεσπισθεί στα πλαίσια κοινής πολιτικής,
3. Για σκάφη αναψυχής, τα οποία βρίσκονται σε καθεστώς προσωρινής εισαγωγής στο εσωτερικό της χώρας κατά την 31-12-;992 βάση δελτίων κίνησης που έχουν χορηγήσει οι αρμόδιες τελωνειακές αρχές και ανήκουν σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα που έχουν χορηγήσει οι αρμόδιες τελωνειακές αρχές και ανήκουν σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα που έχουν σε άλλο κράτος μέλος την έδρα της οικονομικής τους δραστηριότητας ή τη μόνιμη εγκατάσταση τους , την κατοικία ή τη συνήθη διαμονή τους, φορολογική υποχρέωση γεννάται κατά τη λήξη του καθεστώτος στο οποίο είχαν υπαχθεί.

Άρθρο 18 : Χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών και απαιτητό του φόρου

1. Η φορολογική υποχρέωση γεννάται κατά τον χρόνο που πραγματοποιείται η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών.
2. Ο φόρος γίνεται απαιτητός από το Δημόσιο κατά το χρόνο έκδοσης του τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση τιμολογίου και το αργότερο τη 15^η του επόμενου μήνα από αυτόν κατά τον οποίο γεννήθηκε η φορολογική υποχρέωση.

Άρθρο 19 : Φορολογητέα αξία στην παράδοση αγαθών, στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών και στην παροχή υπηρεσιών.

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

2. Κατ' εξαίρεση, στις πιο κάτω περιπτώσεις , ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται:

α) για τις πράξεις παράδοσης αγαθών , που αναφέρονται στο άρθρο 7, καθώς και για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών.

β) για τις προβλεπόμενες από τις περιπτώσεις α' και β' του άρθρου 9 παροχές υπηρεσιών, το σύνολο των εξόδων που αναλογούν στην εκτέλεση της παροχής των υπηρεσιών αυτών.

γ) για την παροχή υπηρεσιών, που προβλέπει η διάταξη της περίπτωσης γ' του άρθρου 9, για την ανταλλαγή αγαθών.

δ) για τις πράξεις που προβλέπουν οι διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 περίπτωση α' του άρθρου 6, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται το τίμημα που έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο υποκείμενος από τον αγοραστή , τον λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, προσαυξημένο με οποιαδήποτε παροχή που συνδέεται με τις πράξεις αυτές.

3. Όταν τα στοιχεία προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας εκφράζονται σε νόμισμα άλλου κράτους το οποίο δεν έχει ενταχθεί στη ζώνη ευρώ, για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας λαμβάνεται υπόψη η ισοτιμία του νομίσματος αυτού προς το ευρώ, όπως αυτή προσδιορίζεται από τη διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 20.

4. Στη φορολογητέα αξία περιλαμβάνονται:

α) οι τόκοι των επί πιστώσει πωλήσεων

β) οι κάθε είδους φόροι, τα δικαιώματα, οι εισφορές, τα τέλη υπέρ του δημοσίου ή τρίτων και τα τέλη χαρτοσήμου , με εξαίρεση το φόρο του παρόντος νόμου.

Άρθρο 20 : Φορολογητέα αξία στην εισαγωγή αγαθών

1. Στην εισαγωγή αγαθών η φορολογητέα αξία διαμορφώνεται:

α) από τη δασμολογητέα αξία των εισαγόμενων αγαθών, όπως αυτή προσδιορίζεται από τις ισχύουσες κοινοτικές διατάξεις.

β) από τους δασμούς, φόρους, τέλη, εισφορές και δικαιώματα που οφείλονται εκτός του εσωτερικού της χώρας.

γ) από τα παρεπόμενα έξοδα της εισαγωγής αγαθών, όπως τα έξοδα προμήθειας, μεσιτείας, τόκων ,συσκευασίας ,φόρτωσης , εκφόρτωσης ,ασφάλισης και μεταφοράς μέχρι του πρώτου τόπου του προορισμού τους στο εσωτερικό της χώρας.

δ) από τα αναφερόμενα στην προηγούμενη περίπτωση γ' έξοδα , τα οποία πραγματοποιούνται.

2. Σε περίπτωση εισαγωγής αγαθών , τα οποία είχαν εξαχθεί προσωρινά εκτός της Κοινότητας για τελειοποίηση και επανεισαγωγή.

3. Όταν τα στοιχεία προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας κατά την εισαγωγή εκφράζονται σε νόμισμα άλλου κράτους.

4. Προκειμένου περί πετρελαιοειδών προϊόντων υπαγόμενων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης ανεξάρτητα με την προέλευση τους και με την επιφύλαξη των διατάξεων της περίπτωσης α' του άρθρου 7 του ν.1038/1980 όπως ισχύει.

Άρθρο 21 : Συντελεστές. Υπολογισμός του φόρου

1.Ο συντελεστής του φόρου προστιθέμενης αξίας ορίζεται σε δεκαεννέα τοις εκατό (19%) στη φορολογητέα αξία.

Κατ' εξαίρεση , για τα αγαθά και τις υπηρεσίες που περιλαμβάνονται στο Παράρτημα 3 του παρόντος ο συντελεστής του φόρου ορίζεται σε εννέα τοις εκατό (9%).

Ο συντελεστής Φ.Π.Α που ορίζεται για τα αγαθά και τις υπηρεσίες του Παρατήματος 3 δεν εφαρμόζεται στις ηλεκτρονικές υπηρεσίες της περίπτωσης ια' της παραγράφου 3 του άρθρου 14.

2. Για τον υπολογισμό του φόρου στην παράδοση αγαθών , στην παροχή υπηρεσιών και στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, στην παροχή υπηρεσιών και στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, εφαρμόζονται οι συντελεστές , που ισχύουν κατά το χρόνο που ο φόρος γίνεται απαιτητός σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 16 και 18.

3. Για τα εισαγόμενα αγαθά εφαρμόζονται οι συντελεστές που ισχύουν κατά το χρόνο που ο φόρος γίνεται απαιτητός, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17.

4. Για τα νησιά των νομών Λέσβου, Χίου, Σάμου, Δωδεκανήσου, Κυκλάδων και τα νησιά του Αιγαίου Θάσο, Σαμοθράκη, Βόρειες Σποράδες και Σκύρο, οι συντελεστές του φόρου μειώνονται κατά τριάντα τοις εκατό (30%), εφόσον πρόκειται για αγαθά, τα οποία κατά το χρόνο ο φόρος γίνεται απαιτητός.

5. Η μείωση της προηγούμενης παραγράφου ισχύει και για τις υπηρεσίες που εκτελούνται υλικά στην περιοχή αυτήν από υποκείμενο στο φόρο.

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

12.3 Απαλλαγές από το φόρο

Άρθρο 22 : Απαλλαγές στο εσωτερικό της χώρας

1. Απαλλάσσονται από το φόρο:

α) η παροχή υπηρεσιών από τα Ελληνικά Ταχυδρομεία (ΕΛ.ΤΑ) και η παρεπόμενη των υπηρεσιών αυτών παράδοση αγαθών,

β) οι δραστηριότητες των εθνικών δικτύων Ραδιοφωνίας και Τηλεόρασης,

γ) η παροχή νερού μη εμφιαλωμένου και η αποχέτευση που πραγματοποιούνται απευθείας από τους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης (Ο.Τ.Α),

δ) η παροχή υπηρεσιών νοσοκομειακής και ιατρικής περίθαλψης και διάγνωσης,

ε) η παροχή υπηρεσιών από δικηγόρους, συμβολαιογράφους, άμισθους υποθηκοφύλακες, δικαστικούς επιμελητές, γιατρούς, οδοντιάτρους, ψυχολόγους, μαιές, νοσοκόμους και φυσικοθεραπευτές,

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

ζ) η παράδοση ανθρώπινων οργάνων, ανθρώπινου αίματος & ανθρώπινου γάλακτος,

η) η παροχή υπηρεσιών από σωματεία ή ενώσεις προσώπων προς τα μέλη τους, τα οποία μέλη ασκούν δραστηριότητα απαλλασσόμενη από το φόρο ή μη υποκείμενη στο φόρο,

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

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

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

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

ιγ) η παράδοση ιδιαίτερων μαθημάτων όλων των βαθμίδων εκπαίδευσης,

ιδ) η παροχή υπηρεσιών που συνδέεται στενά με τον αθλητισμό ή τη σωματική αγωγή, από νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα σε πρόσωπα που ασχολούνται με τον αθλητισμό ή τη σωματική αγωγή,

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

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

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

ιη) η παροχή υπηρεσιών και η παράδοση αγαθών από τα πρόσωπα που αναφέρονται στις περιπτώσεις δ', θ', ιβ', ιδ', ιε' και ιστ' της παραγράφου αυτής,

ιθ) οι ασφαλιστικές και αντασφαλιστικές εργασίες, καθώς και οι συναφείς με αυτές εργασίες που παρέχονται από ασφαλειομεσίτες και ασφαλιστικούς πράκτορες, συμπεριλαμβανομένων και των υπηρεσιών οδικής βοήθειας έναντι συνδρομής, που

παρέχονται από ασφαλιστικές επιχειρήσεις, καθώς και από φυσικά πρόσωπα ή νομικά πρόσωπα παροχής οδικής βοήθειας,

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

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

κβ) η διαχείριση των αμοιβαίων κεφαλαίων με τις διατάξεις που ισχύουν γι αυτά,

κγ) η χορήγηση & η διαπραγμάτευση πιστώσεων, καθώς και η διαχείρισή τους από το πρόσωπο που τις χορηγεί,

κδ) ανάληψη υποχρεώσεων, προσωπικών ή χρηματικών εγγυήσεων και λοιπών ασφαλειών, και η διαχείριση εγγυήσεων πιστώσεων,

κε) οι εργασίες, στις οποίες περιλαμβάνεται και η διαπραγμάτευση, που αφορούν καταθέσεις, τρεχούμενους λογαριασμούς, πληρωμές, μεταφορές καταθέσεων και εμβάσματα, απαιτήσεις πιστωτικούς τίτλους, επιταγές και λοιπά αξιόγραφα, με εξαίρεση την είσπραξη απαιτήσεων τρίτων,

κστ) οι μισθώσεις ακινήτων, εκτός αυτών της περίπτωσης δ' της παρ. 2 του άρ. 8,

κζ) η παράδοση κρατικών λαχείων, δελτίων ΠΡΟ-ΠΟ, ΛΟΤΤΟ, ΠΡΟΤΟ και λαχείων του Λαχειοφόρου Αμοιβαίου Στοιχήματος (SWEEPSTAKES) του ΟΙΠΕ,

κη) η παράδοση στην ονομαστική τους αξία γραμματοσήμων που βρίσκονται σε κυκλοφορία, και λοιπών παρόμοιων αξιών, εκτός αυτήν που είναι για συλλογές,

κθ) η παράδοση αγαθού ή αγαθών επιχείρησης ως συνόλου, κλάδου ή μέρος αυτής από επαχθή ή χαριστική αιτία ή με τη μορφή εισφοράς νομικό πρόσωπο,

λ) η παροχή υπηρεσιών των οπίων η αξία περιλαμβάνεται στη φορολογητέα αξία κατά την εισαγωγή αγαθών, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 20,

λα) η παράδοση ακινήτων, εκτός από την παράδοση που προβλέπουν α) οι διατάξεις του άρθρου 6 και οι διατάξεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 20 του άρθρ. 7 & β) η παράδοση ακινήτων σε δικαιούχους απαλλαγής από το φόρο μεταβίβασης κατά την απόκτηση πρώτης κατοικίας,

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

λγ) η παράδοση αγαθών, των οποίων η εισαγωγή απαλλάσσεται από το ΦΠΑ,

λδ) τα έσοδα που πραγματοποιούν οι επιχειρήσεις του ν.2206/1994 (ΦΕΚ 62 Α').

2. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών ρυθμίζεται κάθε λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού. Επίσης με κοινές αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών και του, κατά περίπτωση, αρμόδιου Υπουργού, καθορίζονται οι προϋποθέσεις που πρέπει να πληρούν τα πρόσωπα που υπάγονται στις διατάξεις των περιπτώσεων δ', η', θ', ια', ιβ', ιδ', ιε', ιστ' και ιζ' της παραγράφου 1.

Άρθρο 23: Απαλλαγές στην εισαγωγή αγαθών

1. Απαλλάσσονται από το φόρο:

- α) η επανεισαγωγή αγαθών από το ίδιο πρόσωπο που τα εξήγαγε και στην ίδια κατάσταση στην οποία ήταν όταν είχαν εξαχθεί, εφόσον έχουν ατέλεια,
- β) η οριστική εισαγωγή αγαθών, η παράδοση των οποίων απαλλάσσεται από το φόρο και στο εσωτερικό της χώρας,
- γ) η εισαγωγή προϊόντων αλιείας από επιχειρήσεις θαλάσσιας αλιείας, στην κατάσταση που αλιεύθηκαν με σκοπό την εμπορία τους και πριν την παράδοση,
- δ) η εισαγωγή αγαθών, τα οποία στη συνέχεια αποστέλλονται ή μεταφέρονται από τον εισαγωγέα σε άλλο κράτος – μέλος και η παράδοσή τους απαλλάσσεται,
- ε) η εισαγωγή αερίου μέσω του συστήματος διανομής φυσικού αερίου, καθώς και ηλεκτρικής ενέργειας.

2. Στην εισαγωγή εφημερίδων και περιοδικών αναστέλλεται η είσπραξη του οφειλόμενου φόρου. Ο φόρος αυτός καταβάλλεται όταν οι εφημερίδες και τα περιοδικά διανέμονται στη Ελλάδα από τον εισαγωγέα.

3. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών ρυθμίζεται κάθε λεπτομέρεια για την εφαρμογή του άρθρου αυτού.

Άρθρο 41 : Ειδικό καθεστώς αγροτών

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

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

3. Οι διατάξεις των προηγούμενων παραγράφων δεν εφαρμόζονται σε περίπτωση παράδοσης αγροτικών προϊόντων ή παροχής υπηρεσιών σε άλλους αγρότες, που υπάγονται στο καθεστώς του άρθρου αυτού.

4. Οι διατάξεις των άρθρων 30,31,32,36 και 38 δεν εφαρμόζονται για τους αγρότες που υπάγονται στο καθεστώς του άρθρου αυτού.

5. Οι αγρότες που παραδίδουν προϊόντα παραγωγής τους από δικό τους κατάστημα, καθώς και αυτοί που πραγματοποιούν εξαγωγές ή παραδόσεις προϊόντων παραγωγής τους προς άλλο κράτος μέλος.

6. Οι αγρότες μπορούν να μετατάσσονται από το ειδικό καθεστώς του άρθρου αυτού στο κανονικό και αντίστροφα, με δήλωσή τους στον αρμόδιο της Δ.Ο.Υ.

7. Οι μετατασσόμενοι είναι υποχρεωμένοι να συντάσσουν, σε θεωρημένες από τον αρμόδιο Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. καταστάσεις, μέσα σε προθεσμία δύο (2) μηνών από την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου.

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

ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΤΙΚΗ ΔΗΛΩΣΗ Φ.Π.Α.
Σελίδα 006 από 006 ΔΕΛΤΑΙΟΤΗΤΕΣ ΣΥΜΠΛΗΡΩΣΗΣ, εν-δου εκδόσεις περιόδου 2006
Πρωτοβάθμια και δευτεροβάθμια

ΑΦΟΡΑ ΔΟΥ		301	ΕΠΟΣ		004
ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ		002	ΑΦΟΡΑ ΕΠΙΣΤΡΟΦΕΣ		005
			ΑΦΟΡΑ ΚΑΤΑΒΟΛΕΣ ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΕΩΣ		006
			ΕΠΙΣΤΡΟΦΕΣ ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΕΩΣ		007
			ΑΦΟΡΑ ΕΠΙΣΤΡΟΦΕΣ ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΕΩΣ		008
			ΕΠΟΣ ΔΗΛΩΣΗΣ	009	ΠΡΟΦΗΤΕΙΑ
					010

Α. ΠΙΝΑΚΑΣ ΜΕ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΟΥ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟΥ ΣΤΟ ΦΟΡΟ

021	ΕΠΩΝΥΜΟ Η ΕΠΩΝΥΜΙΑ		022	ΟΝΟΜΑ ΠΑΤΕΡΑ		023	ΟΝΟΜΑ ΠΑΤΕΡΑ		024	ΕΠΙΣΤΑΣΗ	
025	Δ/ΝΣΗ		026	Δ/ΝΣΗ		027	Δ/ΝΣΗ		028	ΚΑΔ *	
031	Α.Φ.Μ.		032	ΑΦΟΡΑ		033	ΑΦΟΡΑ		034	ΑΦΟΡΑ	
041	Α		042	Α		043	Α		044	Α	
041	Β		042	Β		043	Β		044	Β	
041	Γ		042	Γ		043	Γ		044	Γ	
041	Δ		042	Δ		043	Δ		044	Δ	
041	Ε		042	Ε		043	Ε		044	Ε	
041	ΣΤ		042	ΣΤ		043	ΣΤ		044	ΣΤ	
041	Ζ		042	Ζ		043	Ζ		044	Ζ	
041	Η		042	Η		043	Η		044	Η	
041	Θ		042	Θ		043	Θ		044	Θ	
041	ΚΑ		042	ΚΑ		043	ΚΑ		044	ΚΑ	
041	ΚΒ		042	ΚΒ		043	ΚΒ		044	ΚΒ	
041	ΚΓ		042	ΚΓ		043	ΚΓ		044	ΚΓ	
041	ΚΔ		042	ΚΔ		043	ΚΔ		044	ΚΔ	
041	ΚΕ		042	ΚΕ		043	ΚΕ		044	ΚΕ	
041	ΚΣ		042	ΚΣ		043	ΚΣ		044	ΚΣ	
041	ΚΤ		042	ΚΤ		043	ΚΤ		044	ΚΤ	
041	ΚΖ		042	ΚΖ		043	ΚΖ		044	ΚΖ	
041	ΚΑ		042	ΚΑ		043	ΚΑ		044	ΚΑ	
041	ΚΒ		042	ΚΒ		043	ΚΒ		044	ΚΒ	
041	ΚΓ		042	ΚΓ		043	ΚΓ		044	ΚΓ	
041	ΚΔ		042	ΚΔ		043	ΚΔ		044	ΚΔ	
041	ΚΕ		042	ΚΕ		043	ΚΕ		044	ΚΕ	
041	ΚΣ		042	ΚΣ		043	ΚΣ		044	ΚΣ	
041	ΚΤ		042	ΚΤ		043	ΚΤ		044	ΚΤ	
041	ΚΖ		042	ΚΖ		043	ΚΖ		044	ΚΖ	
041	ΚΑ		042	ΚΑ		043	ΚΑ		044	ΚΑ	
041	ΚΒ		042	ΚΒ		043	ΚΒ		044	ΚΒ	
041	ΚΓ		042	ΚΓ		043	ΚΓ		044	ΚΓ	
041	ΚΔ		042	ΚΔ		043	ΚΔ		044	ΚΔ	
041	ΚΕ		042	ΚΕ		043	ΚΕ		044	ΚΕ	
041	ΚΣ		042	ΚΣ		043	ΚΣ		044	ΚΣ	
041	ΚΤ		042	ΚΤ		043	ΚΤ		044	ΚΤ	
041	ΚΖ		042	ΚΖ		043	ΚΖ		044	ΚΖ	
041	ΚΑ		042	ΚΑ		043	ΚΑ		044	ΚΑ	
041	ΚΒ		042	ΚΒ		043	ΚΒ		044	ΚΒ	
041	ΚΓ		042	ΚΓ		043	ΚΓ		044	ΚΓ	
041	ΚΔ		042	ΚΔ		043	ΚΔ		044	ΚΔ	
041	ΚΕ		042	ΚΕ		043	ΚΕ		044	ΚΕ	
041	ΚΣ		042	ΚΣ		043	ΚΣ		044	ΚΣ	
041	ΚΤ		042	ΚΤ		043	ΚΤ		044	ΚΤ	
041	ΚΖ		042	ΚΖ		043	ΚΖ		044	ΚΖ	
041	ΚΑ		042	ΚΑ		043	ΚΑ		044	ΚΑ	
041	ΚΒ		042	ΚΒ		043	ΚΒ		044	ΚΒ	
041	ΚΓ		042	ΚΓ		043	ΚΓ		044	ΚΓ	
041	ΚΔ		042	ΚΔ		043	ΚΔ		044	ΚΔ	
041	ΚΕ		042	ΚΕ		043	ΚΕ		044	ΚΕ	
041	ΚΣ		042	ΚΣ		043	ΚΣ		044	ΚΣ	
041	ΚΤ		042	ΚΤ		043	ΚΤ		044	ΚΤ	
041	ΚΖ		042	ΚΖ		043	ΚΖ		044	ΚΖ	
041	ΚΑ		042	ΚΑ		043	ΚΑ		044	ΚΑ	
041	ΚΒ		042	ΚΒ		043	ΚΒ		044	ΚΒ	
041	ΚΓ		042	ΚΓ		043	ΚΓ		044	ΚΓ	
041	ΚΔ		042	ΚΔ		043	ΚΔ		044	ΚΔ	
041	ΚΕ		042	ΚΕ		043	ΚΕ		044	ΚΕ	
041	ΚΣ		042	ΚΣ		043	ΚΣ		044	ΚΣ	
041	ΚΤ		042	ΚΤ		043	ΚΤ		044	ΚΤ	
041	ΚΖ		042	ΚΖ		043	ΚΖ		044	ΚΖ	
041	ΚΑ		042	ΚΑ		043	ΚΑ		044	ΚΑ	
041	ΚΒ		042	ΚΒ		043	ΚΒ		044	ΚΒ	
041	ΚΓ		042	ΚΓ		043	ΚΓ		044	ΚΓ	
041	ΚΔ		042	ΚΔ		043	ΚΔ		044	ΚΔ	
041	ΚΕ		042	ΚΕ		043	ΚΕ		044	ΚΕ	
041	ΚΣ		042	ΚΣ		043	ΚΣ		044	ΚΣ	
041	ΚΤ		042	ΚΤ		043	ΚΤ		044	ΚΤ	
041	ΚΖ		042	ΚΖ		043	ΚΖ		044	ΚΖ	
041	ΚΑ		042	ΚΑ		043	ΚΑ		044	ΚΑ	
041	ΚΒ		042	ΚΒ		043	ΚΒ		044	ΚΒ	
041	ΚΓ		042	ΚΓ		043	ΚΓ		044	ΚΓ	
041	ΚΔ		042	ΚΔ		043	ΚΔ		044	ΚΔ	
041	ΚΕ		042	ΚΕ		043	ΚΕ		044	ΚΕ	
041	ΚΣ		042	ΚΣ		043	ΚΣ		044	ΚΣ	
041	ΚΤ		042	ΚΤ		043	ΚΤ		044	ΚΤ	
041	ΚΖ		042	ΚΖ		043	ΚΖ		044	ΚΖ	
041	ΚΑ		042	ΚΑ		043	ΚΑ		044	ΚΑ	
041	ΚΒ		042	ΚΒ		043	ΚΒ		044	ΚΒ	
041	ΚΓ		042	ΚΓ		043	ΚΓ		044	ΚΓ	
041	ΚΔ		042	ΚΔ		043	ΚΔ		044	ΚΔ	
041	ΚΕ		042	ΚΕ		043	ΚΕ		044	ΚΕ	
041	ΚΣ		042	ΚΣ		043	ΚΣ		044	ΚΣ	
041	ΚΤ		042	ΚΤ		043	ΚΤ		044	ΚΤ	
041	ΚΖ		042	ΚΖ		043	ΚΖ		044	ΚΖ	
041	ΚΑ		042	ΚΑ		043	ΚΑ		044	ΚΑ	
041	ΚΒ		042	ΚΒ		043	ΚΒ		044	ΚΒ	
041	ΚΓ		042	ΚΓ		043	ΚΓ		044	ΚΓ	
041	ΚΔ		042	ΚΔ		043	ΚΔ		044	ΚΔ	
041	ΚΕ		042	ΚΕ		043	ΚΕ		044	ΚΕ	
041	ΚΣ		042	ΚΣ		043	ΚΣ		044	ΚΣ	
041	ΚΤ		042	ΚΤ		043	ΚΤ		044	ΚΤ	
041	ΚΖ		042	ΚΖ		043	ΚΖ		044	ΚΖ	
041	ΚΑ		042	ΚΑ		043	ΚΑ		044	ΚΑ	
041	ΚΒ		042	ΚΒ		043	ΚΒ		044	ΚΒ	
041	ΚΓ		042	ΚΓ		043	ΚΓ		044	ΚΓ	
041	ΚΔ		042	ΚΔ		043	ΚΔ		044	ΚΔ	
041	ΚΕ		042	ΚΕ		043	ΚΕ		044	ΚΕ	
041	ΚΣ		042	ΚΣ		043	ΚΣ		044	ΚΣ	
041	ΚΤ		042	ΚΤ		043	ΚΤ		044	ΚΤ	
041	ΚΖ		042	ΚΖ		043	ΚΖ		044	ΚΖ	
041	ΚΑ		042	ΚΑ		043	ΚΑ		044	ΚΑ	
041	ΚΒ		042	ΚΒ		043	ΚΒ		044	ΚΒ	
041	ΚΓ		042	ΚΓ		043	ΚΓ		044	ΚΓ	
041	ΚΔ		042	ΚΔ		043	ΚΔ		044	ΚΔ	
041	ΚΕ		042	ΚΕ		043	ΚΕ		044	ΚΕ	
041	ΚΣ		042	ΚΣ		043	ΚΣ		044	ΚΣ	
041	ΚΤ		042	ΚΤ		043	ΚΤ		044	ΚΤ	
041	ΚΖ		042	ΚΖ		043	ΚΖ		044	ΚΖ	
041	ΚΑ		042	ΚΑ		043	ΚΑ		044	ΚΑ	
041	ΚΒ		042	ΚΒ		043	ΚΒ		044	ΚΒ	
041	ΚΓ		042	ΚΓ		043	ΚΓ		044	ΚΓ	
041	ΚΔ		042	ΚΔ		043	ΚΔ		044	ΚΔ	
041	ΚΕ		042	ΚΕ		043	ΚΕ		044	ΚΕ	
041	ΚΣ		042	ΚΣ		043	ΚΣ		044	ΚΣ	
041	ΚΤ		042	ΚΤ		043	ΚΤ		044	ΚΤ	
041	ΚΖ		042	ΚΖ		043	ΚΖ		044	ΚΖ	
041	ΚΑ		042	ΚΑ		043	ΚΑ		044	ΚΑ	
041	ΚΒ		042	ΚΒ		043	ΚΒ		044	ΚΒ	
041	ΚΓ		042	ΚΓ		043	ΚΓ		044	ΚΓ	
041	ΚΔ		042	ΚΔ		043	ΚΔ		044	ΚΔ	
041	ΚΕ		042	ΚΕ		043	ΚΕ		044	ΚΕ	
041	ΚΣ		042	ΚΣ		043	ΚΣ		044	ΚΣ	
041	ΚΤ		042	ΚΤ		043	ΚΤ		044	ΚΤ	
041	ΚΖ		042	ΚΖ		043	ΚΖ		044	ΚΖ	
041	ΚΑ		042	ΚΑ		043	ΚΑ		044	ΚΑ	
041	ΚΒ		042	ΚΒ		043	ΚΒ		044	ΚΒ	
041	ΚΓ		042	ΚΓ		043	ΚΓ		044	ΚΓ	
041	ΚΔ		042	ΚΔ		043	ΚΔ		044	ΚΔ	
041	ΚΕ		042	ΚΕ		043	ΚΕ		044	ΚΕ	
041	ΚΣ		042	ΚΣ		043	ΚΣ		044	ΚΣ	
041	ΚΤ		042	ΚΤ		043	ΚΤ		044	ΚΤ	
041	ΚΖ		042	ΚΖ		043	ΚΖ		044	ΚΖ	
041	ΚΑ										

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Η έρευνα ασχολείται με τον Φόρο Προστιθέμενης Αξίας, ένα είδος κρατικού, έμμεσου, πραγματικού φόρου, ο οποίος επιβάλλεται επί των συγκεκριμένων συναλλαγών , ως ο νόμος ορίζει και η εφαρμογή του άρχισε την 1η Ιανουαρίου 1987, ερχόμενος να αντικαταστήσει μια σειρά έμμεσων φόρων , οι οποίοι ήσαν πάρα πολλοί και δυσνόητοι. Ήταν μια από τις μεγαλύτερες φορολογικές μεταρρυθμίσεις που έγιναν ποτέ στη χώρα μας. Από τότε έγιναν πολλές μεταβολές με ερμηνευτικές (ΠΟΛ), ούτως ώστε ο Φ.Π.Α. να απλοποιηθεί σε μεγάλο βαθμό και να εφαρμόζεται με μεγάλη επιτυχία στην αγορά.

Με το Φ.Π.Α. το κράτος εισπράττει φόρο από κάθε συναλλαγή επιβαρύνοντας **τον τελευταίο καταναλωτή**. Υπάρχουν όμως και εξαιρέσεις οι οποίες εφαρμόζοντας τες στην πράξη (τραπεζικές συναλλαγές, Άγιο Όρος, επενδυτικά προγράμματα, δικηγόροι, συμβολαιογράφοι κ.α) κατά τη γνώμη μας θα έπρεπε να πριμοδοτούνται και όχι να εξαιρούνται. Υπάρχουν μεγάλα περιθώρια βελτίωσης έτσι ώστε ο Φ.Π.Α. να αποφέρει περισσότερα κέρδη με τη σωστότερη εφαρμογή του.

Όπως είναι φυσικό, όσο μεγαλύτερος συντελεστής ΦΠΑ υφίσταται στην αγορά για τις συναλλαγές τόσο πιο πολύ οδηγεί αποτρεπτικά τους καταναλωτές. Ειδικότερα, σε περιόδους οικονομικής κρίσης, όπως βρισκόμαστε σήμερα, όπου ο καταναλωτής δυσκολεύεται να αγοράσει πολλές φορές ακόμα και τα βασικά προϊόντα, η αγορά παραλύει διότι γίναμε όλοι υπερκαταναλωτικοί και καταναλώνουμε περισσότερα μέσα από τις διαφημίσεις και τα φανταχτερά πράγματα. Επιθυμητός στόχος όλης της αγοράς θα πρέπει να είναι η μείωση των συντελεστών του Φ.Π.Α. ούτως ώστε ο καταναλωτής να έχει την ευχέρεια και την δυνατότητα να καταναλώνει γρηγορότερα. Επίσης, για ειδικές περιπτώσεις της οικονομίας , πρέπει να υφίσταται Φ.Π.Α. μηδενικός (π.χ. παραμεθόριες – άγονες περιοχές), σε όλες τις συναλλαγές και σε περισσότερα κυρίως βασικά προϊόντα πρώτης ανάγκης.

Τέλος, το κράτος μπορεί να πριμοδοτεί τον καταναλωτή που καταβάλλει πολύ Φ.Π.Α. , με σκοπό την τόνωση των δημόσιων εσόδων και οι καταναλωτές να μην δυσανασχετούν

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΤΙΚΗ ΔΗΛΩΣΗ Φ.Π.Α. <i>Έπχει θέση και ΑΠΟΔΕΙΚΤΙΚΟΥ ΕΙΣΠΡΑΞΗΣ, αν δεν εκδίδεται μηχανογραφικά (Υποβάλλεται σε τρία (3) αντίτυπα)</i>										ΕΤΟΣ	004																																																
<div style="display: flex; justify-content: space-between;"> <div style="writing-mode: vertical-rl; transform: rotate(180deg); font-weight: bold; font-size: 2em;">Φ1</div> <div style="text-align: center;"> ΑΡΜΟΔΙΑ ΔΟΥ 001 * ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ από έως </div> </div>										ΑΡΙΘΜΟΣ ΔΗΛΩΣΗΣ	005																																																
										ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΥΠΟΒΛΗΣΗΣ	006																																																
										ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΙΣΠΡΑΞΗΣ Ή ΠΑΡΑΛΑΒΗΣ	007																																																
										ΑΡΙΘΜΟΣ ΦΑΚΕΛΟΥ ΑΕ	008																																																
Α. ΠΙΝΑΚΑΣ ΜΕ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΟΥ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟΥ ΣΤΟ ΦΟΡΟ										ΕΙΔΟΣ ΔΗΛΩΣΗΣ	009																																																
										ΤΡΟΠ/ΚΗ	1	ΑΝΑΚΛΗΤΙΚΗ	2	010	ΜΕ ΕΠΙΦΥΛΑΞΗ																																												
021	ΕΠΩΝΥΜΟ Ή ΕΠΩΝΥΜΙΑ									023	ΟΝΟΜΑ ΠΑΤΕΡΑ	024	ΤΙΤΛΟΣ																																														
022	ΟΝΟΜΑ									025	Δ/ΝΣΗ ΟΔΟΣ-ΑΡΙΘΜΟΣ Ή ΤΟΠΟΘΕΣΙΑ-ΧΩΡΙΟ	026	ΔΗΜΟΣ Ή ΚΟΙΝΟΤΗΤΑ	027	ΤΑΧΥΚΩΔ ΤΗΛΕΦΩΝΟ (κωδ.) (αριθμός)																																												
ΚΥΡΙΑ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ										028	ΚΑΔ.*																																																
031	Α. Φ. Μ.									ΤΑΥΤΟΤΗΤΑ		032	ΕΙΔΟΣ	033	ΑΡΙΘΜΟΣ	034	Πραγματοποιούνταν ενδοκον. συναλ. γες;	035	ΝΑΙ	036	ΟΧΙ	037	2	038	Αν διενεργείτε πωλήσεις από απόσταση σε άλλο Κ.Μ διαγράμμιστε	039	ΝΑΙ	040	1																														
ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ΒΙΒΛΙΩΝ Κ.Β.Σ. ΚΑΤΑ ΤΗ ΛΗΞΗ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ										ΚΑΘΕΣΤΩΤΑ ΦΠΑ ΚΑΤΑ ΤΗ ΛΗΞΗ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ																																																	
Κατηγορία βιβλίων										Υποχρ. Προσαρ. Προσωρ.										Τεκμαρ. Κανον. Πρ. ταξ. Καπνά										Αρθ. 45 Αρθ. 46 Χρυσός Απόδ. Φέρ										Υποχρ. Προσαρ.																			
041	1	A	B	Γ	AB	AG	042	1	2	3	043	1	2	3	4	5	6	7	8	044	1	2																																					
B. 061 ΣΤΟΙΧΕΙΑ: Φορολογικού αντιπροσώπου 1 Φορολογικού εκπροσώπου 2 Νομίμου εκπροσώπου 3 Αντικλήτου 4										ΕΠΩΝΥΜΟ Ή ΕΠΩΝΥΜΙΑ										Α.Φ.Μ.																																							
ΟΝΟΜΑ										ΟΝΟΜΑ ΠΑΤΕΡΑ										ΤΑΥΤΟΤΗΤΑ										ΕΙΔΟΣ										ΑΡΙΘΜΟΣ																			
Δ/ΝΣΗ ΟΔΟΣ-ΑΡΙΘΜΟΣ Ή ΤΟΠΟΘΕΣΙΑ-ΧΩΡΙΟ										ΔΗΜΟΣ Ή ΚΟΙΝΟΤΗΤΑ										ΤΑΧΥΚΩΔ										ΔΟΥ Φορολ. Εισοδήματος										ΚΩΔ. ΔΟΥ*																			
Γ. ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΚΡΟΩΝ - ΕΙΣΡΟΩΝ μετά την αφαίρεση (κατά συντελεστή) των επιστροφών - εκπτώσεων										ΕΚΡΟΕΣ φορολογητέες (πωλήσεις αγαθών, παροχή υπηρεσιών κλπ.), ΕΝΔΟΚ. ΑΠΟΚΤ. & ΠΡΑΞ. ΛΗΠΤΗ										ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ που αναλογεί										ΕΙΣΡΟΕΣ φορολογητέες (αγορές, εισαγωγές) ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤ. ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ & ΠΡΑΞΕΙΣ ΛΗΠΤΗ										ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΡΟΩΝ που αναλογεί																			
I. ΕΚΡΟΕΣ, ΕΝΔΟΚ. ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ & ΠΡΑΞΕΙΣ ΛΗΠΤΗ σε λοιπή Ελλάδα εκτός από τα νησιά Αιγαίου										9										631										I. ΕΙΣΡΟΕΣ από τη λοιπή Ελλάδα εκτός από τα νησιά Αιγαίου. ΕΙΣΑΓΩΓΕΣ στη λοιπή Ελλάδα										9										671									
601										4,5										632										651										4,5										672									
602										19										633										652										19										673									
603										6										634										653										6										674									
II. ΕΚΡΟΕΣ, ΕΝΔΟΚ. ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ & ΠΡΑΞΕΙΣ ΛΗΠΤΗ στα νησιά Αιγαίου & από λοιπή Ελλάδα προς τα νησιά αυτά										3										635										II. ΕΝΔΟΚ. ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΠΡΑΞΕΙΣ ΛΗΠΤΗ στη λοιπή Ελλάδα εκτός από τα νησιά Αιγαίου										4,5										675									
604										13										636										654										13										676									
605										6										637										655										6										677									
606										Y										ΕΙΔΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΣΜΟΙ										656										3										678									
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛ/ΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ										ΣΥΝ. ΦΟΡ.										637										657										6										679									
Εκροές φορολ. γνηστές εντός Ελλάδας με δικαίωμα έκπτωσης										607										638										658										6										680									
Εκροές από άλλες βάσει ΠΟΛ 1262/93 & 1029/95										608										639										659										3										681									
Εκροές από άλλες βάσει ΠΟΛ 1262/93 & 1029/95 με δικαίωμα έκπτωσης										609										640										660										13										682									
Εκροές από άλλες και εξαφ. ύμ. χωρίς δικαίωμα έκπτωσης										610										641										661										6										683									
611										642										662										3										684																			
ΣΥΝΟΛΟ ΕΚΡΟΩΝ										612										642										662										13										682									
ΜΕΙΟΝ αξία παγίων, ενδ. αποκτ., Αυτογράμμ. πρ. αξ. ληπτή, παρ. 51 στ. 1										613										643										663										6										683									
614										643										643										663										6										684									
ΚΥΚΛΟΣ ΕΡΓΑΣΙΩΝ για διακανονισμό ΦΠΑ										615										644										664										6										684									
616										644										664										6										684																			
ΑΚΑΘΑΡ. ΕΣΟΔΑ Φορολ. εισοδήματος										617										645										665										6										685									
618										645										665										6										685																			
619										646										666										6										686																			
620										647										667										6										687																			
621										648										668										6										688																			
622										649										669										6										689																			
623										650										670										6										690																			
624										651										671										6										691																			
625										652										672										6										692																			
626										653										673										6										693																			
627										654										674										6										694																			
628										655										675										6										695																			
629										656										676										6										696																			
630										657										677										6										697																			
631										658										678										6										698																			
632										659										679										6										699																			
633										660										680										6										700																			
634										661										681										6										701																			
635										662										682										6										702																			
636										663										683										6										703																			
637										664										684										6										704																			
638										665										685										6										705																			
639										666										686										6										706																			
640										667										687										6										707																			
641										668										688										6										708																			
642										669										689										6										709																			
643										670										690										6										710																			
644										671										691										6										711																			
645										672										692										6										712																			
646										673										693										6										713																			
647										674										694										6										714																			
648										675										695										6										715																			
649										676										696										6										716																			
650										677										697										6										717																			
651										678										698										6										718																			
652										679										699										6										719																			
653										680										700										6										720																			
654										681										701										6										721																			
655										682										702										6										722																			
656										683										703										6										723																			
657										684										704										6										724																			
658										685										705										6										725																			
659										686										706										6										726																			
660										687										707										6										727																			
661										688										708										6										728																			
662										689										709										6										729																			
663										690										710										6										730																			
664										691										711										6										731																			
665										692										712										6										732																			
666										693										713										6										733																			
667										694										714										6										734																			
668										695										715										6										735																			
669										696										716										6										736																			
670										697										717										6										737																			
671										698										718										6										738																			
672										699										719										6										739																			
673										700										720										6										740																			
674										701										721										6										741																			
675										702										722										6										742																			
676										703										723										6										743																			
677										704										724										6										744																			
678										705										725										6										745																			
679										706										726										6										746																			
680										707										727										6										747																			
681										708										728										6										748																			
682										709										729										6										749																			
683										710										730										6										750																			
684										711										731										6										751																			
685										712										732										6										752																			
686										713										733										6										753																			
687										714										734										6										754																			
688										715										735										6										755																			
689										716										736										6										756																			
690										717										737										6										757																			
691										718										738										6										758																			
692										719										739										6										759																			
693										720										740										6										760																			
694										721										741										6										761																			
695										722										742										6										762																			
696										723										743										6										763																			
697										724										744										6										764																			
698										725										745										6										765																			
699										726										746										6										766																			
700										727										747										6										767																			
701										728										748										6										768																			
702										729										749										6										769																			
703										730										750										6										770																			
704										731										751										6										771																			
705										732										752										6										772																			
706										733										753										6										773																			
707										734										754										6										774																			
708										735										755										6										775																			
709										736										756										6										776																			
710										737										757										6										777																			
711										738										758										6										778																			
712										739										759										6										779																			
713										740										760										6										780																			
714										741										761										6										781																			
715										742										762										6										782																			
716										743										763										6										783																			
717										744										764										6										784																			
718										745										765										6										785																			
719										746										766										6										786																			
720										747										767										6										787																			
721										748										768										6										788																			
722										749										769										6										789																			
723										750										770										6										790																			
724										751										771										6										791																			
725										752										772										6										792																			
726										753										773										6										793																			
727										754										774										6										794																			
728										755										775										6										795																			
729										756										776										6										796																			
730										757										777										6										797																			
731										758										778										6										798																			
732										759										779										6										799																			
733										760										780										6										800																			

ΑΡΙΘΜΟΣ ΔΗΛΩΣΗΣ	003	ΑΡΙΘΜΟΣ	ΕΤΟΣ
ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΥΠΟΒΟΛΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ	004		
ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΙΣΠΡΑΞΗΣ Ή ΠΑΡΑΛΑΒΗΣ	005		

ΑΡΜΟΔΙΑ ΔΟΥ. 001 *
 007 ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΑΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ
 από έως

Αν η δήλωση είναι έκτακτη, οι κωδ. 007 και 008 δεν συμπληρώνονται.

ΕΤΟΣ 006

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ (Διαγραμμίστε με X)
 ΤΡΙΜΗΝΟ 008 1 2 3 4

ΕΙΔΟΣ ΔΗΛΩΣΗΣ				ΕΚΤΑΚΤΗ ΔΗΛΩΣΗ (Διαγραμμίστε με X)			
010	ΤΡΟΠΟ-ΠΟΙΗΤΙΚΗ	ΑΝΑΚΑ-ΤΙΚΗ	011	012	ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ ΑΠΟΔΕΙΞΗΣ	ΕΙΣΠΡΑΞΗ ΑΠΟ Φ.Π.Α.	ΑΛΛΗ ΑΙΤΙΑ
	1	2			3	6	7

Αν διαγραμμίστηκε ο κωδ. 012-3 αναφέρατε: Είδος απαλλαγής/Ετος/Αρ. πρωτ. αρχικής αίτησης
 013

Α. ΠΙΝΑΚΑΣ ΜΕ ΤΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΟΥ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟΥ ΣΤΟ ΦΟΡΟ Ή ΛΗΠΤΗ

101	ΕΠΩΝΥΜΟ Ή ΕΠΩΝΥΜΙΑ				
102	ΟΝΟΜΑ	103	ΟΝΟΜΑ ΠΑΤΕΡΑ		
104	ΤΙΤΛΟΣ				
105	Δ/ΝΣΗ: ΟΔΟΣ ΑΡΙΘΜΟΣ Ή ΤΟΠΟΘΕΣΙΑ - ΧΩΡΙΟ		106	ΔΗΜΟΣ Ή ΚΟΙΝΟΤΗΤΑ	
107	ΤΑΧΥΚΩΔ.	ΤΗΛΕ-ΦΩΝΟ	ΚΩΔΙΚΟΣ	ΑΡΙΘΜΟΣ	
108	Α.Φ.Μ.		ΤΑΥΤΟΤΗΤΑ ΑΡΙΘΜΟΣ	110	Πραγματοποιούσα ενδοκοινωνική συναλλαγή:
	ΕΙΔΟΣ	109	ΑΡΙΘΜΟΣ	110	ΝΑΙ 1 ΟΧΙ 2

Β. ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΚΡΟΩΝ - ΕΙΣΡΟΩΝ μετά την αφαίρεση (κατά συντελεστή) των επιστροφών - εκπτώσεων.

α	ΕΚΡΟΣΕΣ φορολογητέες (πωλήσεις αγαθών παροχή υπηρεσιών κλπ), ΕΙΣΔΟΚ. ΑΠΟΚΤ. & ΠΡΑΞ. ΛΗΠΤΗ	Συντ. ΦΠΑ %	ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ που αναλογεί	β	ΕΙΣΡΟΣΕΣ φορολογητέες (αγορές, εισαγωγές κλπ), ΕΙΣΔΟΚΟΙΝΟΤ. ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ & ΠΡΑΞΕΙΣ ΛΗΠΤΗ	Συντ. ΦΠΑ %	ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΡΟΩΝ που αναλογεί
301	I. ΕΚΡΟΣΕΣ ΕΙΣΔΟΚ. ΑΠΟΚΤΗΣΕΩΝ & ΠΡΑΞΕΩΝ ΛΗΠΤΗ σε λοιπή Ελλάδα εκτός από τα νησιά Αιγαίου	9	331	351	I. ΕΙΣΡΟΣΕΣ ΕΙΣΔΟΚ. ΑΠΟΚΤΗΣΕΩΝ, ΕΙΣΑΓΩΓΩΝ ΚΑΙ ΠΡΑΞΕΩΝ ΛΗΠΤΗ στη λοιπή Ελλάδα εκτός από τα νησιά Αιγαίου	9	371
302		4,5	332	352		4,5	372
303		19	333	353		19	373
304	II. ΕΚΡΟΣΕΣ ΕΙΣΔΟΚ. ΑΠΟΚΤΗΣΕΩΝ & ΠΡΑΞΕΩΝ ΛΗΠΤΗ στα νησιά Αιγαίου και από λοιπή Ελλάδα προς τα νησιά αυτά	6	334	354	II. ΕΙΣΡΟΣΕΣ ΕΙΣΔΟΚ. ΑΠΟΚΤΗΣΕΩΝ, ΕΙΣΑΓΩΓΩΝ ΚΑΙ ΠΡΑΞΕΩΝ ΛΗΠΤΗ στα νησιά Αιγαίου	6	374
305		3	335	355		3	375
306		13	336	356		13	376
307	ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΟΓΩΝ ΕΚΡΟΩΝ	ΣΥΝΤ. ΦΟΡ.	337	357	Δαπάνες, γεν. εξοδα φορολογητέα	ΦΠΑ ΔΑΠ	377
308	Εκροές φορολογητέες εκτός Ελλάδος, με ειδικό κωδικό παραδοσης			358	ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΟΓΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ	ΣΥΝΤ. ΦΟΡ.	378
309	Εκροές παραδ. εξογαγ. & λοιπές εκροές απαλλαγ. με ειδικό κωδικό παραδοσης			δ	ΠΡΟΣΘΕΤΑ ΠΟΣΑ ΣΤΟ ΣΥΝΟΛΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ		
310	Εκροές απαλλαγ. & εισαγωγ. χωρίς δικαωμ. έκπτωσης			401	Πιστωτικό υπόλοιπο προηγ. φορολ. περιόδου		
311	ΣΥΝΟΛΟ ΕΚΡΟΩΝ			402	ΦΠΑ εκπιπής δήλωσης λοιπά προστίθ. ποσά	+	404
				403	Χρεωστικό αρχικής δήλωσης		
				ε	ΑΦΑΙΡΟΥΜΕΝΑ ΠΟΣΑ ΑΠΟ ΤΟ ΣΥΝΟΛΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ		
				411	ΦΠΑ εισαγωγών που πρέπει να μεσθετ. βάσει Π.Π.Α.β	-	413
				412	Χρεωστικό μέχρι 3 Φ.Π.Α. προηγ. φορ. περιόδου & λοιπά αφαιρούμενα		
					ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ		420

Γ. ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ για καταβολή, έκπτωση ή επιστροφή (κωδ. 337 - κωδ. 420)

ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	501	ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	511	Σε περίπτωση που η δήλωση παραλαμβάνεται χειρόγραφα, συμπληρώστε ολογράφως το σύνολο για καταβολή σε ΕΥΡΩ.
ΠΟΣΟ για έκπτωση	502	ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ % εκπροθ. υποβολής	512	
ΠΟΣΟ για επιστροφή	503	ΣΥΝΟΛΟ για καταβολή	513	
ΣΗΜΕΙΩΣΕΙΣ:				

Ο ΔΗΛΩΝ	Ο ΛΟΓΙΣΤΗΣ	Ο ΠΑΡΑΛΑΒΩΝ	Ο ΤΑΜΙΑΣ
	(Όνομα ή Επωνυμία, ΑΔΗ, Α.Μ. αδείας, Κατηγορία αδείας, Δ/νση)	(σφραγίδα & υπογραφή)	(σφραγίδα, ημερομηνία και υπογραφή)

* Συμπληρώνεται από τη ΔΟΥ
 - Αν οποιοδήποτε ποσό που καταχωρείται είναι αρνητικός αριθμός, σημειώστε το πρόσημο πλιν (-) πριν απ' αυτό.
 - Τα ποσά σε ΕΥΡΩ αναγράφονται υποχρεωτικά με τη χρήση δύο (2) δεκαδικών ψηφίων μετά την υποδιαστολή, π.χ. 45,00 ή 45,63.
 ΕΚΔΟΣΗ 2006 051 - Φ.Π.Α. Φ3 ΣΕΛ 1/2

B1. ΠΙΝΑΚΑΣ υπολογισμού εισροών - κατά συντελεστή ΦΠΑ και ΣΜΚ - για αναγωγή σε τεκμαρτές λιανικές πωλήσεις.							
Συντελεστής ΦΠΑ επί πώλησης	Αξία εισροών (εμπορευμάτων, πρώτων υλών κλπ., δεν περιλαμβάνονται δαπάνες, πάγια, κλπ.)	Αξία χονδρικών πωλήσεων και αποπαρασώμενων εκροών	$\frac{1}{1 + \Sigma\text{ΜΚ}}$	Κόστος χονδρικών πωλήσεων & εκροών απαλλασσόμ. φόρου (3) x (4)	Κόστος καταστροφέντων, απωλεσθέντων, κλαπέντων αγαθών	Εισροές για αναγωγή σε τεκμαρτές λιανικές πωλήσεις (2) - [(5) + (6)]	
151	1	2	3	4	5	6	7
152							
153							
154							
155							
156							
157	ΣΥΝΟΛΑ						

B2. ΠΙΝΑΚΑΣ αναγωγής των εισροών σε ακαθάριστα έσοδα τεκμαρτών λιανικών πωλήσεων							
Συντελεστής ΦΠΑ επί πώλησης	ΕΙΣΡΟΕΣ για αναγωγή σε ακαθάρ. έσοδα τεκμαρτών λιανικών πωλήσεων κατά συντ/στή ΦΠΑ επί πώλησης	1 + ΣΜΚ της επιχείρησης	Σ.Κ.Κ. %			ΕΚΡΟΕΣ (ακαθάρ. έσοδα) αν (3) >= (6): (2) x (3) αν (3) < (6): (2) x (6)	
			επί αγορών	επί πωλήσεων	(4) / (5)		
201	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)
202							
203							
204							
205							
206							
207							
208							
209							
210	ΣΥΝΟΛΑ						

Σημειώστε (x) στο συντελεστή ο οποίος επιλέγεται

Γ1. ΠΙΝΑΚΑΣ υπολογισμού αξίας φορολογητέων εκροών					
Συντελεστής ΦΠΑ	Αξία τεκμαρτών λιανικών πωλήσεων	Αξία χονδρικών πωλήσεων	Λοιπά φορολογητέα έσοδα	ΣΥΝΟΛΟ	
251	1	2	3	4	5
252					
253					
254					
255					
256					
257	ΣΥΝΟΛΑ				

ΓΕΝΙΚΕΣ ΟΔΗΓΙΕΣ

- Η δήλωση αυτή υποβάλλεται ως περιοδική ή ως έκτακτη, από τους υποκειμένους που τηρούν βιβλία Α' κατηγορίας του Κ.Β.Σ.
- Η περιοδική δήλωση υποβάλλεται:
 - για κάθε φορολογική περίοδο που προκύπτει ποσό για καταβολή,
 - για τις φορολογικές περιόδους που προκύπτει πιστωτικό ή μηδενικό υπόλοιπο **αλλά** ο υποκείμενος πραγματοποιεί ενδοκοινοτικές αποκτήσεις ή παραδόσεις αγαθών ή υποβάλλει αίτημα επιστροφής ή επιθυμεί ο ίδιος την υποβολή της.
- Η περιοδική δήλωση όταν υποβάλλεται στη Δ.Ο.Υ., υποβάλλεται σε δύο αντίτυπα, από τα οποία το ένα επιστρέφεται στο φορολογούμενο από τον παραλαβόντα και εφόσον υπάρχει ποσό για καταβολή εκδίδεται ηλεκτρονικά διπλότυπο είσπραξης, με το οποίο καταβάλλεται ο φόρος στον Ταμία της Δ.Ο.Υ. Αν για οποιοδήποτε πρόβλημα δεν εκδοθεί διπλότυπο, η δήλωση με ποσό για καταβολή υπογράφεται και από τον Ταμία και αποτελεί η ίδια Αποδεικτικό Είσπραξης.
- Η περιοδική δήλωση υποβάλλεται μόνο στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. της έδρας ή του κεντρικού του υποκειμένου ή στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. φορολογίας εισοδήματος του μη υποκειμένου, προκειμένου για υποβολή έκτακτης δήλωσης.
- Η αποστολή της περιοδικής δήλωσης ταχυδρομικά (με συστημένη επιστολή) επιτρέπεται μόνο για τις επιχειρήσεις που είτε είναι εποχιακές, είτε εδρεύουν σε νησί που δεν υπάρχει Δ.Ο.Υ.
- Η αρχική εμπρόθεσμη περιοδική δήλωση, ανεξάρτητα από το υπόλοιπο που προκύπτει (χρεωστική, πιστωτική ή μηδενική), μπορεί να υποβληθεί και με τη χρήση της ηλεκτρονικής μεθόδου, μέσω του ειδικού δικτύου TAXISnet, στην ηλεκτρονική διεύθυνση: www.taxisnet.gr ή www.gsis.gov.gr, αφού προηγουμένως οι υποκείμενοι πιστοποιηθούν από τη Γενική Γραμματεία Πληροφορικών Συστημάτων.
- Τροποποιητική δήλωση υποβάλλεται για να τροποποιήσει αρχική δήλωση, όταν αυτή είναι ελλιπής ή εσφαλμένη. Οι τροποποιητικές δηλώσεις συμπληρώνονται σωστά εξ υπαρχής με όλες τις ενδείξεις. Το τυχόν χρεωστικό υπόλοιπο της αρχικής δήλωσης θα γραφτεί στον κωδ. 403, εφόσον καταβλήθηκε. Ανακλητική δήλωση υποβάλλεται μόνο για λόγους συγγνωστής πλάνης ως προς τα πραγματικά περιστατικά. Η δήλωση με επιφύλαξη πρέπει να συνοδεύεται με έγγραφο, όπου θα αιτιολογείται η επιφύλαξη.
- Αν το χρεωστικό υπόλοιπο της περιοδικής δήλωσης (ΟΧΙ της έκτακτης) είναι μέχρι 3 € δεν καταβάλλεται στο Δημόσιο, αλλά μεταφέρεται για καταβολή στην επόμενη φορολογική περίοδο. Στην περίπτωση αυτή ο κωδ. 513 δε συμπληρώνεται. Η δήλωση αυτή αντιμετωπίζεται ως πιστωτική.
- Η δήλωση αυτή ισχύει για τις φορολογικές περιόδους από 1.4.2005.

ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΚΟΙΝΟΤΗΤΑ ΕΝΤΥΠΟ N



1 Υπόχρεος ΑΦΜ _____

Άφιξη X

2 Περίοδος 3
Μην. Έτος

4 Δηλών τρίτος ΑΦΜ _____

5 ΕΘΝΙΚΗ ΣΤΑΤΙΣΤΙΚΗ ΥΠΗΡΕΣΙΑ ΤΗΣ ΕΛΛΑΔΟΣ
(Λυκούργου 14-16 101 66 ΑΘΗΝΑ)

ΑΡΜΟΔΙΑ Δ.Ο.Υ :
ΑΡΜΟΔΙΑ Υ.Σ.Ν :
(Υπηρεσία Στατιστικής Νομού)

6 Περιγραφή εμπορευμάτων

7 αα ειδ.	8 Χώρα προδ. / Παρ. παρ.	9 Όρ. παραδ.	10 Φ.Σ.	11 Μ	12 Λιμένας εκφόρτωσης
α β					
13 Κωδ. εμπορευμάτων	14 Χ. καταγ.	15 Στατιστικό καθεστώς			
16 Καθαρή μάζα (kg)	17 Συμπληρωματικές μονάδες				
18 Τιμολογούμενο ποσό	19 Στατιστική αξία				

6 Περιγραφή εμπορευμάτων

7 αα ειδ.	8 Χώρα προδ. / Παρ. παρ.	9 Όρ. παραδ.	10 Φ.Σ.	11 Μ	12 Λιμένας εκφόρτωσης
α β					
13 Κωδ. εμπορευμάτων	14 Χ. καταγ.	15 Στατιστικό καθεστώς			
16 Καθαρή μάζα (kg)	17 Συμπληρωματικές μονάδες				
18 Τιμολογούμενο ποσό	19 Στατιστική αξία				

6 Περιγραφή εμπορευμάτων

7 αα ειδ.	8 Χώρα προδ. / Παρ. παρ.	9 Όρ. παραδ.	10 Φ.Σ.	11 Μ	12 Λιμένας εκφόρτωσης
α β					
13 Κωδ. εμπορευμάτων	14 Χ. καταγ.	15 Στατιστικό καθεστώς			
16 Καθαρή μάζα (kg)	17 Συμπληρωματικές μονάδες				
18 Τιμολογούμενο ποσό	19 Στατιστική αξία				

6 Περιγραφή εμπορευμάτων

7 αα ειδ.	8 Χώρα προδ. / Παρ. παρ.	9 Όρ. παραδ.	10 Φ.Σ.	11 Μ	12 Λιμένας εκφόρτωσης
α β					
13 Κωδ. εμπορευμάτων	14 Χ. καταγ.	15 Στατιστικό καθεστώς			
16 Καθαρή μάζα (kg)	17 Συμπληρωματικές μονάδες				
18 Τιμολογούμενο ποσό	19 Στατιστική αξία				

ΕΠΕΞΗΓΗΣΕΙΣ:

Τετράγωνο 8α : Κράτος μέλος προέλευσης
8β : Πρωτόκληση προορισμού
9 : Όροι παράδοσης
10 : Φόση συναλλαγής

Τετράγωνο 11 : Τρόπος μεταφοράς
12 : Λιμένας ή αερολιμένας εκφόρτωσης
14 : Χώρα καταγωγής

20 Τόπος/ημερομηνία/περιοχή του υπολοίπου παροχής πληροφοριών ή του δηλούντος τρίτου

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

ΒΙΒΛΙΑ

Γκλεζάκος Θ. Δημήτριος , *ΦΠΑ- Τα Δύσκολα στην Πράξη* , 2007, Αθήνα, σελ. 61-69, 227-236.

Καραγιάννης Δ. -Καραγιάννη Κ., *ΦΠΑ δηλώσεις στην πράξη*, 2008, Θεσσαλονίκη, 12^η Έκδοση, σελ. 45-67

Μίχος Ι. – Παπαγιάννης Ν., *Κωδικοποίηση Νομοθεσίας 2008*, 2008, Θεσσαλονίκη, Εκδόσεις KINITRON ΕΠΕ , σελ. 23-59.

Παπαδέας Βασ. Παναγιώτης, *Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων*, 2007, Θεσσαλονίκη , Β΄ Έκδοση, σελ.85-98, 101-137.

ΠΕΡΙΟΔΙΚΑ – ΕΝΤΥΠΑ

Λογιστής, Είδος: Έντυπο, 10/08/2007

Λογιστής, Είδος: Έντυπο, 01/08/2008

ΙΣΤΟΣΕΛΙΔΕΣ

www.efeeeth.gr στις 10/03/2009

www.gus.gr στις 14/02/2009

www.taxisnet.gr στις 03/04/2009

www.logistics.gr στις 03/04/2009

www.icap.gr στις 10/01/2009