

ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΔΥΤ. ΕΛΛΑΔΑΣ

ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ



ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

**«ΠΡΑΚΤΙΚΑ ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΟΥ ΦΠΑ ΣΤΙΣ
ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ»**

ΘΕΟΔΩΡΑΚΗΣ ΘΡΑΣΥΒΟΥΛΟΥ ΒΑΣΙΛΕΙΟΣ (Α.Μ. 9104)

ΤΣΑΜΠΑ ΕΥΑΓΓΕΛΟΥ ΜΑΡΙΑ (Α.Μ. 15141)

ΤΣΑΜΠΑΣ ΕΥΑΓΓΕΛΟΥ ΓΕΩΡΓΙΟΣ (Α.Μ. 14345)

ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ

ΑΝΔΡΙΑΚΟΠΟΥΛΟΣ ΠΑΝΑΓΙΩΤΗΣ

ΜΕΣΟΛΟΓΓΙ 2016

ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΔΥΤ. ΕΛΛΑΔΑΣ

ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

**«ΠΡΑΚΤΙΚΑ ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΟΥ ΦΠΑ ΣΤΙΣ
ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ»**

ΘΕΟΔΩΡΑΚΗΣ ΘΡΑΣΥΒΟΥΛΟΥ ΒΑΣΙΛΕΙΟΣ

basitheod@logxrim.teiwest.gr

ΤΣΑΜΠΑ ΕΥΑΓΓΕΛΟΥ ΜΑΡΙΑ

maritsab@logxrim.teiwest.gr

ΤΣΑΜΠΑΣΕΥΑΓΓΕΛΟΥ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

geortsab@logxrim.teiwest.gr

ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ

ΑΝΔΡΙΑΚΟΠΟΥΛΟΣ ΠΑΝΑΓΙΩΤΗΣ

ΜΕΣΟΛΟΓΓΙ 2016

Η έγκριση της πτυχιακής εργασίας από το Τμήμα Λογιστικής Χρηματοοικονομικής /Μεσολογίου του ΤΕΙ Δυτικής Ελλάδας δεν υποδηλώνει απαραίτητως και αποδοχή των απόψεων του συγγραφέα εκ μέρους του Τμήματος.

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Είναι γεγονός ότι στην Ευρωπαϊκή Ένωση- ΕΕ ισχύουν κοινοί κανόνες για τον Φόρος προστιθέμενης αξίας-ΦΠΑ, βέβαια κατά την εφαρμογή τους μπορεί να διαφέρουν από το ένα κράτος μέλος στο άλλο, όσον αφορά το ύψος στα διάφορα προϊόντα/υπηρεσίες που εφαρμόζεται. Ο κοινός κανόνας είναι ότι, ο ΦΠΑ καταβάλλεται για όλα τα προϊόντα και όλες τις υπηρεσίες, μέχρι και την πώληση στον τελικό καταναλωτή. Εκτός των άλλων αυτό μπορεί να περιλαμβάνει και το κάθε στάδιο της παραγωγικής διαδικασίας, π.χ. την αγορά εξαρτημάτων, τη συναρμολόγηση, τη μεταφορά κ.λπ.

Πιο συγκεκριμένα για τις επιχειρήσεις με έδρα στην ΕΕ, ο ΦΠΑ είναι απαιτητός στις περισσότερες πωλήσεις και αγορές εντός της ΕΕ. Κατά τις εξαγωγές σε χώρες εκτός ΕΕ δεν επιβάλλεται ΦΠΑ. Στην περίπτωση αυτή, ο ΦΠΑ (ή οποιοσδήποτε άλλος φόρος) καταβάλλεται στην χώρα εισαγωγής και πρέπει να παρέχονται στοιχεία που να αποδεικνύουν ότι τα εμπορεύματα εξήχθησαν σε χώρα εκτός ΕΕ.

Η παρούσα πτυχιακή εργασία «Πρακτικά παραδείγματα εφαρμογής του ΦΠΑ στις επιχειρήσεις» υλοποιήθηκε από τους φοιτητές Θεοδωράκη Βασίλειο, Τσαμπά Μαρία και Τσαμπά Γεώργιο στα πλαίσια του προπτυχιακού προγράμματος του τμήματος Λογιστικής & Χρηματοοικονομικής, της σχολής Διοίκησης & Οικονομίας του Τεχνολογικού Εκπαιδευτικού Ιδρύματος Δυτικής Ελλάδας, υπό την επίβλεψη/καθοδήγηση του κυρίου Ανδριακόπουλου Παναγιώτη.

Θα θέλαμε να ευχαριστήσουμε θερμά τον επιβλέποντα καθηγητή μας κ. Ανδριακόπουλου Παναγιώτη για την καθοδήγηση και τις πολύτιμες συμβουλές του που συνέβαλαν στη διαμόρφωση του περιεχομένου και στην ολοκλήρωση της συγγραφής της παρούσας πτυχιακής εργασίας. Επιπλέον, όλους τους καθηγητές του τμήματός μας. Τέλος, ένα μεγάλο ευχαριστώ στις οικογένειά μας για την αμέριστη στήριξη και κατανόηση στον αγώνα μας για την απόκτηση όλο και περισσότερης γνώσης.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Το θέμα της παρούσης πτυχιακής εργασίας είναι «Πρακτικά Παραδείγματα Εφαρμογής του ΦΠΑ στις Επιχειρήσεις»

Αρχικά στο 1^ο κεφάλαιο τις «Εισαγωγικές Έννοιες», παρουσιάζονται η έννοια του φόρου, το αντικείμενο του φόρου, οι υποκείμενοι στο φόρο, η οικονομική δραστηριότητα και τέλος η βιβλιογραφική επισκόπηση του θέματος.

Στο 2^ο κεφάλαιο οι «Φορολογητέες Πράξεις» δίνονται έννοιες όπως η παράδοση αγαθών (πράξεις θεωρούμενες ως παράδοση αγαθών), η παράδοση ακίνητων, η παροχή υπηρεσιών (πράξεις παροχής υπηρεσιών, λοιπές πράξεις που θεωρούνται παροχή υπηρεσιών), η εισαγωγή αγαθών, η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών (εξαιρέσεις από το φόρο ορισμένων ενδοκοινοτικών αποκτήσεων, καινούργια μεταφορικά μέσα και είδη που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης, πράξεις θεωρούμενες ως ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών), ο τόπος παράδοσης αγαθών, ο τόπος παροχής υπηρεσιών, ο τόπος ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών και τέλος ο χρόνος γένεσης φορολογικής υποχρέωσης.

Το θέμα του 3^{ου} κεφαλαίου είναι η «Φορολογητέα Αξία και Συντελεστές Υπολογισμού Φόρου», αρχικά αναλύονται η φορολογητέα αξία στην πώληση αγαθών και στην παροχή υπηρεσιών, τα στοιχεία που περιλαμβάνονται στην φορολογητέα αξία (παρεπόμενα έξοδα αγοραστή, φόροι, δικαιώματα και εισφορές, τόκοι των επί πιστώσει πωλήσεων) και τέλος οι συντελεστές Φ.Π.Α..

Στο 4^ο κεφάλαιο οι «Απαλλαγές από το Φόρο και Ειδικά Καθεστάτα», καταγράφονται οι απαλλαγές από το φόρο, οι απαλλαγές στην εισαγωγή αγαθών, οι απαλλαγές από την εξαγωγή των αγαθών, οι απαλλαγές στη διεθνή διακίνηση αγαθών (ειδικές απαλλαγές, απαλλαγές στην παράδοση αγαθών σε άλλο κράτος-μέλος) και τέλος τα ειδικά φορολογικά καθεστάτα.

Στο 5^ο κεφάλαιο η «Έκπτωση - Επιστροφή του Φόρου», αρχικά αναπτύσσονται γενικά στοιχεία, το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου (προσδιορισμός του εκπιπτόμενου φόρου, άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου, διακανονισμός εκπτώσεων) και τέλος η επιστροφή του φόρου.

Το θέμα του⁶⁰ κεφαλαίου είναι οι «Υπόχρεοι στο Φόρο και Υποχρεώσεις» και πραγματεύεται έννοιες όπως οι υπόχρεοι στο φόρο, οι υποχρεώσεις των υποκειμένων στο φόρο (υποβολή δηλώσεων, αριθμός φορολογικού μητρώου (Α.Φ.Μ.), άλλες υποχρεώσεις, υποχρεώσεις ενδοκοινοτικών αποκτήσεων, απαλλασσόμενοι των υποχρεώσεων) και τέλος δήλωση και συναφείς υποχρεώσεις (περιοδική δήλωση Φ.Π.Α., οδηγίες συμπλήρωσης έντυπου φ2 περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α.).

Στο 7^ο κεφάλαιο οι «Τριγωνικές Συναλλαγές και Σύστημα VIES», παρουσιάζονται γενικά στοιχεία, οι τριγωνικές ενδοκοινοτικές αποκτήσεις (έννοια – ορισμοί, παρατηρήσεις – επισημάνσεις, παραδείγματα – επισημάνσεις) και τέλος τριγωνικές ενδοκοινοτικές παραδόσεις (έννοια – ορισμοί, παρατηρήσεις – επισημάνσεις, παραδείγματα – έντυπα – δηλώσεις, έννοια – ορισμοί, παρατηρήσεις – επισημάνσεις, παραδείγματα – δηλώσεις).

Στο 8^ο κεφάλαιο οι «Δηλώσεις ΦΠΑ με Απλογραφικά και Διπλογραφικά Βιβλία», καταγράφονται η τήρηση απλογραφικών και διπλογραφικών βιβλίων (τήρηση απλογραφικών βιβλίων με τον νέο Κ.Φ.Α.Σ., τήρηση βιβλίων με τη διπλογραφική μέθοδο - αλλαγές με το νέο Κ.Φ.Α.Σ) και τέλος παραδείγματα δηλώσεων ΦΠΑ με απλογραφικά και διπλογραφικά βιβλία (οι δηλώσεις φπα μετά την πολ. 1084/2016, παράδειγμα υπόχρεου με απλογραφικά βιβλία βάσει της πολ. 1084/2016, παράδειγμα φόρου επιχείρησης με διπλογραφικά βιβλία βάσει της πολ. 1084/2016).

Τέλος στα συμπεράσματα στοιχειοθετούνται και απαριθμούνται επιγραμματικά Πρακτικά Παραδείγματα Εφαρμογής του ΦΠΑ στις Επιχειρήσεις.

SUMMARY

The subject of this thesis is ‘Proceedings of the VAT Implementation Examples in Business’.

To the first chapter ‘Introductory Concepts’ is shown the concept of tax, the object of the tax, the taxable person’s economic activity and, finally, the literature review of the subject.

In the 2nd chapter ‘Taxable Transactions’ are provided concepts such as delivery of goods (acts considered as delivery of goods), delivering real, services (service operations, other operations are considered to provide services), the import of goods, intra-Community acquisition of goods (exemptions from tax certain Community acquisitions, new means of transport and goods subject to excise duty, acts considered as intra-Community acquisition of goods), the goods delivery place, the place of supply of services, the place of the intra-Community acquisition of goods and finally the generation time tax liability.

The theme of the third chapter is ‘Taxable Value and Credits Tax Computation’. Initially is analyzed the taxable value in selling goods and services, the elements included in the taxable value (incidental buyer's expense, taxes, fees and contributions Interest on sales credit) and finally the VAT rates.

In the fourth chapter, the ‘Exemption from Tax and Special Regimes’ are listed exemptions by the tax exemptions on the importation of goods, exemptions from export of goods, the exemptions in international trade (special exemptions, exemptions for supplies of goods to another Member State) and end special tax regimes.

In chapter 5 the ‘Discount - Refund of Tax’, at first is developed general data, the right to deduct (determination of tax deductible, exercising the right of tax credit, rebate settlement) and finally the return of the tax.

The theme of the 6th chapter is the ‘Persons liable to tax and Obligations’ and deals with concepts such as the persons liable to tax liabilities for taxable persons (declaring, Tax Identification Number (TIN), other liabilities, intra obligations acquisitions exempted

obligations) and finally the declaration and related liabilities (periodic VAT return, printed F2 periodic declaration completion instructions VAT).

In chapter 7 the ‘Triangular Trade and VIES System’, are presented general data, the triangular intra-Community acquisitions (concept - definitions, comments - labels, examples - labels) and end triangular intra-Community supplies (concept - definitions, comments - labels, examples - forms - statements concept - definitions, comments - labels, examples - statements).

In chapter 8 the ‘Declarations VAT single-entry books and double-entry books’ recorded compliance single-entry books and double-entry books (books single-entry books compliance with the new K.F.A.S., bookkeeping by double entry method - changes with the new K. F.A.S) and finally examples of VAT returns with single-entry books and double-entry books (statements taxes after m. 1084/2016, example liable to single-entry books under m. 1084/2016, example company tax with double-entry books under m. 1084/2016).

Finally the conclusions substantiated and listed briefly Proceedings VAT Application Examples in Business.

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

ΠΡΟΛΟΓΟΣ.....	iv
ΠΕΡΙΛΗΨΗ.....	v
SUMMARY	vii
ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ	ix
ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΩΝ-ΠΙΝΑΚΩΝ – ΕΙΚΟΝΩΝ – ΣΧΗΜΑΤΩΝ-ΕΞΙΣΩΣΕΩΝ.....	xiv
ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ	xiv
ΠΙΝΑΚΕΣ.....	xv
ΕΙΚΟΝΕΣ	xv
ΣΧΗΜΑΤΑ.....	xv
ΕΞΙΣΩΣΕΙΣ	xvi
ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ.....	xvii
1 ΚΕΦΑΛΑΙΟ: «ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ».....	1
1.1 Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ	1
1.2 ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ	1
1.3 ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟΙ ΣΤΟ ΦΟΡΟ	2
1.4 ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ	3
1.5 ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ	3
2 ΚΕΦΑΛΑΙΟ: «ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΕΣ ΠΡΑΞΕΙΣ»	6
2.1 ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΑΓΑΘΩΝ.....	6
2.1.1 Πράξεις θεωρούμενες ως παράδοση αγαθών	8
2.2 ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΑΚΙΝΗΤΩΝ	10

2.3	ΠΑΡΟΧΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ.....	11
2.3.1	Πράξεις παροχής υπηρεσιών	11
2.3.2	Λοιπές πράξεις που θεωρούνται παροχή υπηρεσιών	11
2.4	ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΑΓΑΘΩΝ.....	12
2.5	ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΗ ΑΠΟΚΤΗΣΗ ΑΓΑΘΩΝ.....	13
2.5.1	Εξαιρέσεις από το φόρο ορισμένων ενδοκοινοτικών αποκτήσεων.....	13
2.5.2	Καινούργια μεταφορικά μέσα και είδη που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης.....	15
2.5.3	Πράξεις θεωρούμενες ως ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών	15
2.6	ΤΟΠΟΣ ΠΑΡΑΔΟΣΗΣ ΑΓΑΘΩΝ.....	16
2.7	ΤΟΠΟΣ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ.....	18
2.8	ΤΟΠΟΣ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΗΣ ΑΠΟΚΤΗΣΗΣ ΑΓΑΘΩΝ.....	18
2.9	ΧΡΟΝΟΣ ΓΕΝΕΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗΣ.....	19
3	ΚΕΦΑΛΑΙΟ: «ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ ΚΑΙ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ»	22
3.1	ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ ΣΤΗΝ ΠΩΛΗΣΗ ΑΓΑΘΩΝ ΚΑΙ ΣΤΗΝ ΠΑΡΟΧΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ.....	22
3.2	ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΠΟΥ ΠΕΡΙΛΑΜΒΑΝΟΝΤΑΙ ΣΤΗΝ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ.....	23
3.2.1	Παρεπόμενα έξοδα αγοραστή	23
3.2.2	Φόροι, δικαιώματα και εισφορές.....	25
3.2.3	Τόκοι των επί πιστώσει πωλήσεων	26
3.3	ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ Φ.Π.Α.....	26
4	ΚΕΦΑΛΑΙΟ: «ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ ΑΠΟ ΤΟ ΦΟΡΟ ΚΑΙ ΕΙΔΙΚΑ ΚΑΘΕΣΤΩΤΑ»	29
4.1	ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ ΑΠΟ ΤΟ ΦΟΡΟ.....	29
4.2	ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ ΣΤΗΝ ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΑΓΑΘΩΝ.....	33

4.3	ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ ΑΠΟ ΤΗΝ ΕΞΑΓΩΓΗ ΤΩΝ ΑΓΑΘΩΝ	34
4.4	ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ ΣΤΗ ΔΙΕΘΝΗ ΔΙΑΚΙΝΗΣΗ ΑΓΑΘΩΝ	34
4.4.1	Ειδικές απαλλαγές	35
4.4.2	Απαλλαγές στην παράδοση αγαθών σε άλλο κράτος-μέλος	35
4.5	ΕΙΔΙΚΑ ΚΑΘΕΣΤΩΤΑ	37
5	ΚΕΦΑΛΑΙΟ: «ΕΚΠΤΩΣΗ - ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ»	40
5.1	ΓΕΝΙΚΑ	40
5.2	ΔΙΚΑΙΩΜΑ ΕΚΠΤΩΣΗΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ	41
5.2.1	Προσδιορισμός του εκπιπόμενου φόρου	43
5.2.2	Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου	44
5.2.3	Διακανονισμός εκπτώσεων	45
5.3	ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ	48
6	ΚΕΦΑΛΑΙΟ: «ΥΠΟΧΡΕΟΙ ΣΤΟ ΦΟΡΟ ΚΑΙ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ»	50
6.1	ΥΠΟΧΡΕΟΙ ΣΤΟ ΦΟΡΟ	50
6.2	ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΤΩΝ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΩΝ ΣΤΟ ΦΟΡΟ	50
6.2.1	Υποβολή δηλώσεων	50
6.2.2	Αριθμός φορολογικού μητρώου (Α.Φ.Μ.)	51
6.2.3	Άλλες υποχρεώσεις	52
6.2.4	Υποχρεώσεις ενδοκοινοτικών αποκτήσεων	53
6.2.5	Απαλλασσόμενοι των υποχρεώσεων	54
6.3	ΔΗΛΩΣΗ ΚΑΙ ΣΥΝΑΦΕΙΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ	55
6.3.1	Περιοδική δήλωση Φ.Π.Α.	55
6.3.2	Οδηγίες συμπλήρωσης έντυπου Φ2 περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α.	55
7	ΚΕΦΑΛΑΙΟ: «ΤΡΙΓΩΝΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΚΑΙ ΣΥΣΤΗΜΑ VIES»	61

7.1	ΓΕΝΙΚΑ	61
7.2	ΤΡΙΓΩΝΙΚΕΣ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ.....	63
7.2.1	Έννοια – Ορισμοί	63
7.2.2	Παρατηρήσεις – Επισημάνσεις	64
7.2.3	Παραδείγματα – Επισημάνσεις	65
7.3	ΤΡΙΓΩΝΙΚΕΣ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΠΑΡΑΔΟΣΕΙΣ	68
7.3.1	Έννοια – Ορισμοί	68
7.3.2	Παρατηρήσεις – Επισημάνσεις	69
7.3.3	Παραδείγματα – Έντυπα – Δηλώσεις.....	70
7.4	ΆΛΛΕΣ ΤΡΙΓΩΝΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ.....	72
7.4.1	Έννοια – Ορισμοί	72
7.4.2	Παρατηρήσεις – Επισημάνσεις	72
7.4.3	Παραδείγματα – Δηλώσεις.....	73
8	ΚΕΦΑΛΑΙΟ: «ΔΗΛΩΣΕΙΣ ΦΠΑ ΜΕ ΑΠΛΟΓΡΑΦΙΚΑ ΚΑΙ ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΚΑ ΒΙΒΛΙΑ»	77
8.1	ΤΗΡΗΣΗ ΑΠΛΟΓΡΑΦΙΚΩΝ ΚΑΙ ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΚΩΝ ΒΙΒΛΙΩΝ.....	77
8.1.1	Τήρηση απλογραφικών βιβλίων με τον νέο Κ.Φ.Α.Σ.	77
8.1.2	Τήρηση βιβλίων με τη διπλογραφική μέθοδο - Αλλαγές με το νέο Κ.Φ.Α.Σ. ...	83
8.2	ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ ΔΗΛΩΣΕΩΝ ΦΠΑ ΜΕ ΑΠΛΟΓΡΑΦΙΚΑ ΚΑΙ ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΚΑ ΒΙΒΛΙΑ.....	88
8.2.1	Οι δηλώσεις ΦΠΑ μετά την Πολ. 1084/2016	88
8.2.2	Παράδειγμα Υπόχρεου με απλογραφικά βιβλία βάσει της Πολ. 1084/2016	89
8.2.3	Παράδειγμα φόρου Επιχείρησης με διπλογραφικά βιβλία βάσει της Πολ. 1084/2016.....	90
	ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ.....	92

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	95
Πνευματικά δικαιώματα	98

ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΩΝ-ΠΙΝΑΚΩΝ – ΕΙΚΟΝΩΝ – ΣΧΗΜΑΤΩΝ-ΕΞΙΣΩΣΕΩΝ

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ

Παράδειγμα 2.1: Πώληση αγαθών με τον όρο της παρακράτησης της κυριότητας μέχρι την αποπληρωμή του τιμήματος.	7
Παράδειγμα 2.2: Λοιπές πράξεις που θεωρούνται παροχή υπηρεσιών.....	12
Παράδειγμα 2.3: Εξαιρέσεις από το φόρο ορισμένων ενδοκοινοτικών αποκτήσεων.....	14
Παράδειγμα 2.4: Παραλαβή αγαθού από υποκείμενο στο φόρο.....	16
Παράδειγμα 2.5: Παραλαβή αγαθών στο εσωτερικό της χώρας από νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στο φόρο.....	16
Παράδειγμα 2.6: Τόπος ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών.	19
Παράδειγμα 3.1: Φορολογητέα αξία, φορολογητέα βάση ή βάση επιβολής του φόρου.	22
Παράδειγμα 3.2: Στοιχεία που περιλαμβάνονται στην φορολογητέα αξία.	24
Παράδειγμα 3.3: Επιμερισμός των εξόδων με βάση την αξία των αγαθών.....	25
Παράδειγμα 3.4: Εξεύρεση φόρου και φορολογητέας αξίας.	25
Παράδειγμα 5.1: Έκπτωση - επιστροφή του φόρου.....	40
Παράδειγμα 7.1: 1 ^η περίπτωση Απλής και τριγωνικής ενδοκοινοτικής παράδοσης.....	70
Παράδειγμα 7.2: 2 ^η περίπτωση Τριγωνικής ενδοκοινοτικής παράδοσης.....	71
Παράδειγμα 7.3: 3 ^η περίπτωση Τριγωνικής ενδοκοινοτικής παράδοσης.....	71
Παράδειγμα 7.4: 1 ^η περίπτωση τιμολόγησης από Έλληνα σε κοινοτικό και παράδοση από άλλον Έλληνα.....	73
Παράδειγμα 7.5: 2 ^η περίπτωση τιμολόγησης από Έλληνα σε τρίτη χώρα και παράδοση σε άλλη επιχείρηση.	74

Παράδειγμα 7.6: 3η περίπτωση τιμολόγησης από Έλληνα σε τρίτη χώρα και παράδοση σε άλλο κράτος – μέλος.	74
Παράδειγμα 7.7: 4 ^η περίπτωση τιμολόγησης από Έλληνα σε κοινοτικό και αποστολή αγαθών σε τρίτη χώρα.	76
Παράδειγμα 8.1: Τρόπου απεικόνισης των δεδομένων στη δήλωση ΦΠΑ, Υπόχρεου με απλογραφικά βιβλία.	90
Παράδειγμα 8.2: τρόπος απεικόνισης των δεδομένων στη δήλωση ΦΠΑ επιχείρησης με διπλογραφικά βιβλία.....	91

ΠΙΝΑΚΕΣ

Πίνακας 7.1: Συνοπτικός πίνακας με τις δηλωτικές υποχρεώσεις των υποκειμένων που μεσολαβούν σε μια τριγωνική ενδοκοινοτική συναλλαγή.	62
--	----

ΕΙΚΟΝΕΣ

Εικόνα 6.1: έντυπου Φ2 περιοδική δήλωση Φ.Π.Α.	57
Εικόνα 7.1: Περιοδική δήλωση.	66
Εικόνα 7.2: Ανακεφαλαιωτικό Πίνακα Ενδοκοινοτικών Αποκτήσεων.	66
Εικόνα 7.3: INTRASTAT Άφιξης.....	67

ΣΧΗΜΑΤΑ

Σχήμα 7.1: Απλή και τριγωνική ενδοκοινοτική απόκτηση.	65
--	----

ΕΞΙΣΩΣΕΙΣ

Εξίσωση 3.1: Εξεύρεση φόρου όταν η τιμή περιλαμβάνει ήδη τον Φ.Π.Α..	25
Εξίσωση 3.2: Εξεύρεση της φορολογητέας αξίας.....	25

ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ

Α.Ε.: Ανώνυμη Εταιρεία

ΑΕΠ: Ακαθάριστο Εγχώριο Προϊόν

ΓΟΕΒ: Γενικός Οργανισμός Εγγείων Βελτιώσεων

Δ.Ε.Η.: Δημόσια Εταιρεία Ηλεκτρισμού

Δ.Ε.Σ.Μ.Η.Ε.: Διαχειριστής Ελληνικού Συστήματος Μεταφοράς Ηλεκτρικής Ενέργειας

ΔΑΝΤ: Διεθνές Νομισματικό Ταμείο

Δ.Ο.Υ.: Δημόσια Οικονομική υπηρεσία

ΕΕ: Ευρωπαϊκή Ένωση

Ε.Ε.: Εταιρεία

ΕΛ.ΤΑ.: Ελληνικά Ταχυδρομεία

ΕΟΠΠΕΠ: Εθνικός Οργανισμός Πιστοποίησης Προσόντων Επαγγελματικού Προσανατολισμού

Ε.Π.Ε.: Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης

ΕΚΤ: Ευρωπαϊκή Κεντρική Τράπεζα

ΗΠΑ: Ηνωμένες Πολιτείες Αμερικής

Κ.Β.Σ.: Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων

Ν.Π.Δ.Δ.: Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου

Ο.Δ.Ι.Ε.: Οργανισμός Διεξαγωγής Ιπποδρομιών Ελλάδος

Ο.Ε.: Ομόρρυθμη Εταιρεία

Ο.Π.Α.Π.: Οργανισμός Προγνωστικών Αγώνων Ποδοσφαίρου

ΟΣΕΚΑ: Οργανισμοί Συλλογικών Επενδύσεων σε Κινητές Αξίες

Π.Ο.Π.: Προστατευόμενης Ονομασίας Προέλευσης

ΤΕΙ: Τεχνολογικό Εκπαιδευτικό Ίδρυμα

ΤΟΕΒ: Τοπικός Οργανισμός Εγγείων Βελτιώσεων

ΦΕΚ: Φύλλο Εφημερίδας Κυβερνήσεως

ΦΠΑ: Φόρος προστιθέμενης αξίας

1 ΚΕΦΑΛΑΙΟ: «ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ»

1.1 Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

Ο φόρος προστιθέμενης αξίας πρόκειται για έναν έμμεσο γενικό φόρο κατανάλωσης με τον οποίο επιβαρύνεται η συνολική δαπάνη του καταναλωτή για την αγορά αγαθών και λήψη υπηρεσιών. Η εισπραξη του Φ.Π.Α. δεν γίνεται από το δημόσιο, αλλά εισπράττεται κατά την διάρκεια του κύκλου παραγωγής και διανομής των αγαθών, με τμηματικές καταβολές, που αναλογούν στην αξία που προστίθεται στο αγαθό σε κάθε διακίνηση στα πλαίσια της εμπορίας και του νόμου υπ' αριθ. 2859. Ο φόρος αυτός επιρρίπτεται από τον κατά νόμο υπόχρεο σε βάρος του αντισυμβαλλομένου (Τάχος, 2014).

1.2 ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

Αντικείμενο του φόρου είναι (Τάχος, 2014):

- 1ο.** η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, καθώς πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα,
- 2ο.** η εισαγωγή αγαθών στο εσωτερικό της χώρας,
- 3ο.** η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών η οποία γίνεται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο, ο οποίος ενεργεί με αυτή την ιδιότητα ή από νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στο φόρο, όταν ο πωλητής είναι υποκείμενος στο φόρο εγκαταστημένος σε άλλο κράτος - μέλος, ενεργεί με αυτή την ιδιότητα και δεν απαλλάσσεται από το φόρο λόγω ύψους πραγματοποιηθέντος ετήσιου κύκλου εργασιών.
- 4ο.** η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, τα οποία υπάγονται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης, που πραγματοποιείται από υποκείμενο στο φόρο ή από μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο.

Για την εφαρμογή του παρόντος νόμου θεωρούνται (Τάχος, 2014):

- η ελληνική επικράτεια ως «εσωτερικό της χώρας», εκτός της περιοχής του Αγίου Όρους,
- ως «έδαφος της Κοινότητας» και ως « τρίτο έδαφος».

1.3 ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟΙ ΣΤΟ ΦΟΡΟ

Τα πρόσωπα που είναι υπεύθυνα έναντι του δημοσίου για την απόδοση του φόρου που έχουν εισπράξει από άλλα πρόσωπα λόγω των μεταξύ τους συναλλαγών υποδηλώνονται με τον όρο «υποκείμενοι στο φόρο»(Υποκείμενοι στο φόρο (Άρθρο 3)-Forologikanea, 2016).

Στο φόρο υπόκειται:

- 1ο. οποιοδήποτε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εάν και μόνον αν ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής¹,
- 2ο. οποιοδήποτε πρόσωπο εάν με δήλωσή του ενταχθεί στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α.

Υποκείμενοι στο φόρο δε θεωρούνται το ελληνικό Δημόσιο, οι δήμοι, οι κοινότητες και τα άλλα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, για τις πράξεις παράδοσης αγαθών και παροχής υπηρεσιών που ενεργούν κατά την εκπλήρωση της αποστολής τους, ακόμη και αν εισπράττουν τέλη, δικαιώματα ή εισφορές. Από την άλλη εάν τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου (Ν.Π.Δ.Δ.) εκφεύγουν της αποστολής τους, τότε υπόκεινται στο φόρο όπως ακριβώς οποιοδήποτε άλλο υποκείμενο στο Φ.Π.Α. πρόσωπο. Τα πρόσωπα αυτά έχουν οπωσδήποτε την ιδιότητα του υποκειμένου στο φόρο.

Συνεπώς στο φόρο υπόκεινται τα φυσικά πρόσωπα που ασκούν ατομική επιχείρηση, τα νομικά πρόσωπα ή ενώσεις προσώπων ανεξάρτητα από τη νομική τους μορφή (π.χ. ανώνυμες εταιρίες, Ε.Π.Ε., ομόρρυθμες, ετερόρρυθμες, συνεταιρισμοί, κοινοπραξίες, κοινωνίες αστικού δικαίου κ.λπ.).

¹ Δε θεωρείται ότι ασκούν οικονομική δραστηριότητα κατά τρόπο ανεξάρτητο οι μισθωτοί και λοιπά φυσικά πρόσωπα, τα οποία συνδέονται με τον εργοδότη τους με σύμβαση εργασίας ή με οποιαδήποτε άλλη νομική σχέση που δημιουργεί δεσμούς εξάρτησης, όσον αφορά τους όρους εργασίας ή την αμοιβή και συνεπάγεται την ευθύνη του εργοδότη.

1.4 ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ

Η οικονομική δραστηριότητα ορίζεται ως η άσκηση οικονομικής δραστηριότητας οποιασδήποτε από τις δραστηριότητες του παραγωγού, του έμπορου ή αυτού που παρέχει υπηρεσίες (Τσιάτουρας, 2015).

Σε αυτές τις δραστηριότητες συμπεριλαμβάνονται επίσης:

- Οι δραστηριότητες εξόρυξης φυσικών υλών.
- Οι δραστηριότητες των αγροτών.
- Οι δραστηριότητες των ελεύθερων επαγγελματιών.
- Η εκμετάλλευση ενσώματου ή άυλου αγαθού, με σκοπό την απόκτηση εσόδων.

Η κοινωνία ασκεί οικονομική δραστηριότητα επί ακινήτου που κατασκευάζει οικοδομή προς πώληση στο κοινόκτητο οικόπεδο ή αγροτεμάχιο εφόσον:

- 1ο. οι κοινωνικοί πραγματοποιούν επαγγελματικά κατασκευή οικοδομών προς πώληση,
- 2ο. κάποιος ή κάποιοι από τους συμμετέχοντες πραγματοποιούν επαγγελματικά κατασκευή οικοδομών προς πώληση ενώ κάποιος ή κάποιοι δεν διενεργούν τέτοιες πράξεις κατά συνήθη δραστηριότητα,
- 3ο. όλοι ή κάποιοι από τους συμμετέχοντες διενεργούν κατά συνήθη δραστηριότητα κατασκευή οικοδομών προς πώληση έστω και εάν δεν έχουν υποβάλει δήλωση έναρξης ή μεταβολών για τη δραστηριότητά τους αυτή.

Τα αναφερόμενα στις παραπάνω περιπτώσεις 2 και 3 δεν εφαρμόζονται μόνο εάν οι συμμετέχοντες, οι οποίοι δεν διενεργούν επαγγελματικά ή κατά συνήθη δραστηριότητα κατασκευή οικοδομών προς πώληση, απέκτησαν με οποιονδήποτε τρόπο το εμπράγματο δικαίωμά τους πριν την 1.1.2006, ή στις περιπτώσεις που αυτό αποκτάται 1.1.2006 και μετά εφόσον προέρχεται από κληρονομιά ή γονική παροχή (Τσιάτουρας, 2015).

1.5 ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ

Οι Γκικόκας Α. και Αντωνάκης Ν. (2013) σε μελέτη τους διερευνούν εμπειρικά πρακτικά παραδείγματα εφαρμογής του ΦΠΑ σε διάφορους Οργανισμούς Δημόσιας Διοίκησης. Με τη χρήση σύγχρονων θεωρητικών και εμπειρικών προσεγγίσεων εξετάζουν διάφορες φορολογικές «μήτρες» καθώς και τον τρόπο που επηρεάζονται από τις

αυξομειώσεις του ΦΠΑ. Αυτή η έρευνασχετίζεται με την ενδυνάμωση φορολογικών λειτουργιών, βέλτιστων πρακτικών για την ανάπτυξη πλήρους και ενιαίου φορολογικού καθεστώτος. Μερικές από τις πρακτικές αυτές είναι η φορολογική κουλτούρα, η διατύπωση αξιών, η ομαδική εργασία, ο ρόλος της Διοίκησης-ηγεσίας, η ανταλλαγή πληροφοριών, το σύστημα επιβράβευσης, ο καθορισμός στόχων. Τα ευρήματα της μελέτης αυτής συμβάλουν στην ανάπτυξη μιας παρέμβασης αλλαγής κουλτούρας για την ενδυνάμωση του Φορολογικού Ελέγχου στην Ελληνική Φορολογική Διοίκηση και στοχεύει στην αλλαγή της συμπεριφοράς του φορολογουμένου νομικού προσώπου(Γκικόκας & Αντωνάκας, 2013).

ΟHaroldeneWunder (2009) αναλύει οικονομικά σκάνδαλα στις Ηνωμένες Πολιτείες και σε άλλες χώρες κατά την εφαρμογή του ΦΠΑ στις επιχειρήσεις. Οι συνεχείς εναλλαγές του ύφους του ΦΠΑδημιουργούν αυξημένους κινδύνους κατά τους εσωτερικούς ελέγχουςτων ελεγκτών. Ο σκοπός της έρευνας είναι να περιγράψει την τρέχουσα κατάσταση της διαχείρισης των φορολογικών κινδύνων πολυεθνικών επιχειρήσεων. Η έρευνα δείχνει την σημαντική πρόοδο που έχει σημειωθεί από τις μεγάλες πολυεθνικές εταιρείες για την ανάπτυξη,διαχείριση και την εφαρμογή πολιτικών τόσο για των γενικών όσο και των φορολογικών κινδύνων(Wunder, 2009).

Οι LuborLacinaa και JanVavřinab (2014) αναφέρονται στις Ευρωπαϊκές εταιρίες που έχουν επηρεαστεί έντονα από την πρόσφατη οικονομική κρίση αλλά και τις επιπτώσεις που έχει ο αυξημένος ΦΠΑ, σε αυτές. Οι οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων παρέχουν σαφείς αποδείξεις για τις επιπτώσεις της οικονομικής ύφεσης στην εταιρική χρηματοδότηση. Ο σκοπός αυτήςτης έρευνας είναι να διερευνήσει τις ομοιότητες και τις διαφορές μεταξύ της ανάπτυξης των οικονομικών ελληνικών και ιρλανδικών επιχειρήσεων αλλά και τιςεπιπτώσεις που έχει η εφαρμογή του αυξημένου ΦΠΑ, σε αυτές. Οισυγγραφείς πιστεύουν ότι οι διαρθρωτικές διαφορές θα οδηγήσουν με την πάροδο του χρόνου στην ταχύτερη ανάκαμψη των ιρλανδικών επιχειρήσεων σε αντίθεση με τις ελληνικές (Lacinaa & Vavřinab, 2014).

Οι MichaelKeena καιBenLockwoodb(2010) παρουσιάζουν τις αιτίες και τις συνέπειες της συνεχής «αξιοσημείωτης» αύξησης του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ) στις επιχειρήσεις, καταγράφοντας και αποδεικνύοντας την«ιδιαίτερα» αναποτελεσματική μορφή φορολογίας. Έδειξαν όττη αύξηση του ΦΠΑ, μειώνει το οριακό κόστος των δημοσίων

πόρων, αλλά παράλληλα οδηγεί σε φαύλο κύκλο με την παραπέρα αύξηση του φορολογικού συντελεστή. Αυτό οδηγεί στην εκτίμηση, μέγιστης ανασφάλειας και ασφυξίας στην αγορά (Keena & Lockwoodb, 2010).

2 ΚΕΦΑΛΑΙΟ: «ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΕΣ ΠΡΑΞΕΙΣ»

2.1 ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΑΓΑΘΩΝ

Παράδοση αγαθών θεωρείται κάθε πράξη με την οποία μεταβιβάζεται σε κάποιο πρόσωπο το δικαίωμα να διαθέτει κάποιος ως κύριος ενσώματα κινητά αγαθά ή ακίνητα και για την οποία φορολογείται. Οι φυσικές δυνάμεις ή ενέργειες θεωρούνται ως ενσώματα αγαθά καθώς μπορούν να αποτελούν αντικείμενο συναλλαγής, όπως η ηλεκτρική ενέργεια, το αέριο, η θερμότητα ή το ψύχος και παρόμοια αγαθά.

Η παράδοση αγαθών για να αποτελέσει φορολογητέα πράξη απαιτείται η συνύπαρξη των πιο κάτω στοιχείων (Φλώρος, 2014):

- Ενέργεια του υποκείμενου στο φόρο στα πλαίσια της οικονομικής δραστηριότητας.
- Σύμβαση αμφοτεροβαρής και μεταβιβαστική της κυριότητας (σύμβαση που δημιουργεί υποχρεώσεις και τους δυο συμβαλλόμενους).
- Παράδοση του μεταβιβαζόμενου πράγματος.

Επίσης ως φορολογητέες λογίζονται οι εξής πράξεις:

- 1ο. Η πώληση αγαθών με τον όρο της παρακράτησης της κυριότητας έως ότου αποπληρωθεί το τίμημα. Την πιο σημαντική και πιο συνηθισμένη σύμβαση αποτελεί η πώληση με την οποία μεταβιβάζεται η κυριότητα. Είναι δηλαδή η συμφωνία κατά την οποία ο πωλητής έχει την υποχρέωση να μεταβιβάσει στον αγοραστή την κυριότητα ενός αγαθού έναντι ορισμένης τιμής. Η πώληση μπορεί να είναι τοις μετρητοίς ή και επί πιστώσει. Στην επιβολή του φόρου δεν έχει ιδιαίτερη σημασία η διάκριση. Ο φόρος επιβάλλεται και στις πωλήσεις υπό αίρεση κατά το χρόνο πληρωμής της αίρεσης.

Για παράδειγμα ο πωλητής πωλεί στον ενδιαφερόμενο μια ποσότητα εμπορεύματος σε ορισμένη τιμή και υπόσχεται να το παραδώσει όταν επιτραπεί η εισαγωγή του στην Ελλάδα. Η πώληση αυτή θα υπαχθεί στο φόρο μόνο εφόσον πληρωθεί η αίρεση, αν επιτραπεί η εισαγωγή του είδους στην Ελλάδα.

Παράδειγμα 2.1: Πώληση αγαθών με τον όρο της παρακράτησης της κυριότητας μέχρι την αποπληρωμή του τιμήματος.

- 2ο.** Η μεταβίβαση της κυριότητας αγαθού, με καταβολή αποζημίωσης, η οποία ενεργείται κατόπιν επιταγής δημόσιας αρχής ή στο όνομα της ή σε εκτέλεση νόμου.
- 3ο.** Η ανταλλαγή θεωρείται διπλή πώληση, καθώς θεωρείται ότι γίνονται δυο παραδόσεις αγαθών, οι οποίες φορολογούνται χωριστά, με την προϋπόθεση ότι και τα δυο συμβαλλόμενα μέρη υπόκεινται στο φόρο. Για παράδειγμα, έμπορος ηλεκτρικών ειδών παραδίδει στον συνάδελφο του 10 ηλεκτρικές κουζίνες και αντί τιμήματος λαμβάνει 8 ηλεκτρικά ψυγεία. Στην συγκεκριμένη περίπτωση τόσο η προσφορά όσο και η αντιπροσφορά αποτελούν φορολογητέες πράξεις με φορολογητέα βάση την κανονική αξία των εμπορευμάτων.
- 4ο.** Η αντικαταβολή βάσει πράγματος είναι σύμβαση με την οποία ο δανειστής αποδέχεται αντί της αρχικής καταβολής του οφειλέτη άλλη παροχή και ειδικότερα τη δόση πράγματος. Για παράδειγμα, ένας ιδιώτης δάνεισε σε έναν έμπορο ηλεκτρικών ειδών 6.000 €. Όμως, λόγω αδυναμίας του εμπόρου να εξοφλήσει το χρέος του, συμφωνήθηκε να μεταβιβάσει ο έμπορος στον ιδιώτη ηλεκτρικά είδη ισόποσης αξίας. Η μεταβίβαση των ηλεκτρικών ειδών θεωρείται φορολογητέα πράξη αγαθών.

Η μεταβίβαση αγαθών επιχείρησης ως συνόλου, κλάδου ή μέρους αυτής από πώληση ή με τη μορφή εισφοράς σε υφιστάμενο ή συνιστώμενο νομικό πρόσωπο δεν αποτελεί παράδοση αγαθών, εφόσον αυτός που αποκτά τα αγαθά συνεχίζει τις εργασίες του προκατόχου του και επομένως είναι υποκείμενος στο φόρο. Σε αυτή την περίπτωση το πρόσωπο που αποκτά τα αγαθά θεωρείται διάδοχος του μεταβιβάζοντα τόσο στα δικαιώματα όσο και στις υποχρεώσεις του.

2.1.1 Πράξεις θεωρούμενες ως παράδοση αγαθών

Η διάθεση από υποκείμενο στο φόρο αγαθών της επιχείρησης του για τις ανάγκες της, για τα οποία δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου σε περίπτωση απόκτησης τους από άλλον υποκείμενο στο φόρο θεωρείται ως παράδοση αγαθών.

Εφόσον η απόκτηση των αγαθών ή κατά περίπτωση των υλικών ή των υπηρεσιών από τα οποία έχουν παραχθεί αυτά παρέχει στον υποκείμενο δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, οι ακόλουθες πράξεις θεωρούνται ως παράδοση αγαθών (Παύλου & Γκουρλιάς, 2014):

- 1ο.** Η διάθεση αγαθών από υπαγόμενη στο φόρο δραστηριότητα σε άλλη μη υπαγόμενη του ίδιου υποκειμένου,
- 2ο.** Εξαιρούνται καθώς θεωρούνται δώρα τα τρόφιμα, τα φάρμακα, τα ρούχα ή άλλα αγαθά για την κάλυψη αναγκών, πλην εκείνων που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης, που διατίθενται δωρεάν σε νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου ή νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα που έχουν συσταθεί νόμιμα στην Ελλάδα και έχουν αποδεδειγμένα φιλανθρωπικό ή κοινωφελή σκοπό, ώστε να διανεμηθούν αποκλειστικά για την εξυπηρέτηση ή την ανακούφιση ευπαθών κοινωνικών ομάδων χωρίς αντάλλαγμα, εφόσον τα αγαθά αυτά δεν θέτουν σε κίνδυνο τη δημόσια υγεία. Επίσης, ως τέτοια αγαθά θεωρούνται αυτά τα οποία δεν είναι κατάλληλα προς πώληση ή αξιοποίηση ιδίως λόγω λαθών ή ελαττωμάτων ή ελλείψεων στη συσκευασία, την επισήμανση ή το ζύγισμα, ή λόγω απόσυρσης από την αγορά ή λόγω εγγύτητας προς την ημερομηνία λήξης².
- 3ο.** Η ιδιοκατοίκηση, η παράδοση σε μη φορολογητέα δραστηριότητα του ίδιου υποκειμένου, η μίσθωση, η δωρεάν παραχώρηση της χρήσης ή η χρησιμοποίηση για οποιονδήποτε σκοπό ξένο προς την επιχείρηση, των ακινήτων,
- 4ο.** Η ανάληψη μερίδας σε αγαθά από εταίρο, μέτοχο ή κληρονόμο, σε περίπτωση διακοπής των εργασιών, λύσης της εταιρείας, αποχώρησης ή θανάτου εταίρου. Σε

²«Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, ο τρόπος και η διαδικασία της απόδειξης της διάθεσης με την καταχώρηση των στοιχείων των νομικών προσώπων ή νομικών οντοτήτων που συμμετέχουν στις δωρεές και των ποσοτήτων των δώρων ανά είδος αγαθού, καθώς και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή της».

περιπτώσεις κοινωνίας και συνεταιρισμού, καθώς και στην περίπτωση κοινοπραξίας επιτηδευματιών εφαρμόζεται αυτή η διάταξη.

50. Η περιέλευση στον υποκείμενο στο φόρο ή στους κληρονόμους του αγαθών της επιχείρησής του, κατά την παύση των εργασιών της ή κατά το θάνατο του υποκειμένου.

Η μεταφορά από έναν υποκείμενο στο φόρο αγαθών της επιχείρησής του προς ένα άλλο κράτος - μέλος θεωρείται επίσης ως παράδοση αγαθών. Ως μεταφερόμενο προς ένα άλλο κράτος μέλος, θεωρείται κάθε ενσώματο αγαθό που αποστέλλεται ή μεταφέρεται εκτός του εσωτερικού της χώρας, αλλά εντός της Κοινότητας, από τον υποκείμενο στο φόρο στο εσωτερικό της χώρας ή από άλλον που ενεργεί για λογαριασμό του, για τις ανάγκες της επιχείρησής του, εκτός αν αυτά τα αγαθά προορίζονται για την πραγματοποίηση μιας από τις πράξεις που ακολουθούν:

- a) Παράδοση αγαθού που πραγματοποιείται από τον υποκείμενο στο φόρο εντός του κράτους - μέλους άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς.
- b) Παράδοση αγαθού που πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας από τον υποκείμενο στο φόρο,
- c) Παροχή υπηρεσιών στον υποκείμενο στο φόρο, που αντικείμενό τους είναι πραγματογνωμοσύνες ή εργασίες, οι οποίες αφορούν αυτό το αγαθό και πραγματοποιούνται υλικώς στο κράτος - μέλος άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς του αγαθού, εφόσον μετά την εκτέλεση των εργασιών τα αγαθά επαναποστέλλονται στον ίδιο υποκείμενο στο φόρο στο εσωτερικό της χώρας,
- d) Προσωρινή χρησιμοποίηση του αγαθού στο έδαφος του κράτους-μέλους άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς για τις ανάγκες παροχής υπηρεσιών, οι οποίες πραγματοποιούνται από τον υποκείμενο στο φόρο ο οποίος είναι εγκαταστημένος στο εσωτερικό της χώρας,
- e) Προσωρινή χρησιμοποίηση του αγαθού, για περίοδο μέχρι 24 μήνες στο έδαφος άλλου κράτους - μέλους, εντός του οποίου η εισαγωγή του ίδιου αυτού αγαθού από τρίτη χώρα, με σκοπό την προσωρινή χρησιμοποίησή του, θα υπαγόταν στο καθεστώς προσωρινής εισαγωγής με πλήρη απαλλαγή από εισαγωγικούς δασμούς.
- f) Παράδοση αερίου μέσω συστήματος φυσικού αερίου ευρισκόμενου στο έδαφος της Κοινότητας ή μέσω οποιουδήποτε δικτύου συνδεδεμένου με τέτοιο σύστημα, την

παράδοση ηλεκτρικής ενέργειας ή θερμότητας ή ψύχους μέσω των δικτύων θέρμανσης ή ψύξης, σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων α' ή β' της παραγράφου 3 του άρθρου 13.

Όταν μια από τις παραπάνω προϋποθέσεις παύει να υφίσταται, θεωρείται ότι πραγματοποιείται παράδοση αγαθού κατά το χρόνο που παύει να υφίσταται η εν λόγω προϋπόθεση.

2.2 ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΑΚΙΝΗΤΩΝ

Η μεταβίβαση από υποκείμενο στο φόρο έναντι ανταλλάγματος της κυριότητας αποπερατωμένων ή ημιτελών κτιρίων ή τμημάτων τους και του οικοπέδου που μεταβιβάζεται μαζί με αυτό, εφόσον η μεταβίβαση αυτή ενεργείται πριν από την πρώτη εγκατάσταση σε αυτό θεωρείται παράδοση και επομένως και φορολογητέα πράξη (Παύλου & Γκουρλιάς, 2014).

Η παράδοση ακινήτου για να υπαχθεί στο Φ.Π.Α. πρέπει αθροιστικά να πληρούνται οι πιο κάτω προϋποθέσεις:

- a) ως κτίρια θεωρούνται, τα κτίσματα γενικά και οι κάθε είδους κατασκευές που συνδέονται με τα κτίσματα ή με το έδαφος κατά τρόπο σταθερό και μόνιμο,
- b) η μεταβίβαση να γίνει πριν την πρώτη εγκατάσταση σε αυτό, δηλαδή θα πρέπει να είναι καινούργιο. Δεν θεωρείται ως καινούργιο αυτό που έχει με οποιοδήποτε τρόπο χρησιμοποιηθεί από τον υποκείμενο στον φόρο, όπως για ιδιοκατοίκηση, ιδιόχρηση, μίσθωση ή άλλη χρήση.
- c) η άδεια κατασκευής εκδίδεται ή αναθεωρείται από 1^{ης} Ιανουαρίου, εφόσον μέχρι την ημερομηνία αναθεώρησης δεν έχουν αρχίσει οι εργασίες κατασκευής.

Παράδοση ακινήτων θεωρείται επίσης:

- a) η μεταβίβαση της ψιλής κυριότητας,
- b) η σύσταση, η μεταβίβαση ή η παραίτηση από το δικαίωμα προσωπικής ή πραγματικής δουλείας,
- c) η μεταβίβαση του δικαιώματος άσκησης της επικαρπίας.

2.3 ΠΑΡΟΧΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ

2.3.1 Πράξεις παροχής υπηρεσιών

Τη δεύτερη σημαντική, μετά την παράδοση αγαθών, κατηγορία φορολογητέων πράξεων στο εσωτερικό της χώρας αποτελούν οι πράξεις παροχής υπηρεσιών. Κάθε πράξη που δε συνιστά παράδοση αγαθών θεωρείται παροχή υπηρεσιών για την υποβολή του Φ.Π.Α.(Τσιάτουρας, 2015).

Η πράξη αυτή μπορεί να συνίσταται ιδίως σε:

- a) μεταβίβαση ή παραχώρηση της χρήσης ενός άυλου αγαθού, όπως είναι και τα δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας, τα δικαιώματα ευρεσιτεχνίας, οι άδειες εκμετάλλευσης βιομηχανικών και εμπορικών σημάτων και παρόμοιων δικαιωμάτων.
- b) υποχρέωση για παράλειψη ή ανοχή μιας πράξης ή κατάστασης όπως είναι π.χ. η ανάληψη υποχρέωσης για μια μη άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας σε ορισμένη περιοχή με τον όρο ότι για τις πράξεις αυτές υπάρχει αντάλλαγμα.

2.3.2 Λοιπές πράξεις που θεωρούνται παροχή υπηρεσιών

Πράξεις που θεωρούνται παροχή υπηρεσιών είναι οι εξής(Τσιάτουρας, 2015):

- a) εκμετάλλευση ξενοδοχείων, επιπλωμένων δωματίων και οικιών, κατασκηνώσεων και παρόμοιων εγκαταστάσεων, χώρων στάθμευσης κάθε είδους μεταφορικών μέσων και τροχόσπιτων,
- b) διάθεση τροφής και ποτών από εστιατόρια, ζαχαροπλαστεία, κέντρα διασκέδασης και παρόμοιες επιχειρήσεις για επιτόπια κατανάλωση,
- c) εκτέλεση υπηρεσίας με καταβολή αποζημίωσης ύστερα από επιταγή δημόσιας αρχής ή στο όνομα της ή σε εκτέλεση νόμου,
- d) εκμίσθωση βιομηχανοστασίων και χρηματοθυρίδων.
- e) μεσολάβηση υποκειμένων στο φόρο για παροχή υπηρεσιών.

Για παράδειγμα ένας ιδιοκτήτης συνεργείου αυτοκινήτων αναλαμβάνει την επισκευή αυτοκινήτου ενός πελάτη. Επειδή όμως ο ιδιοκτήτης στερείται των ειδικών τεχνικών γνώσεων για την επισκευή του αυτοκινήτου, απευθύνεται για την επισκευή στο ειδικευμένο συνεργείο άλλου επαγγελματία. Επισκευάζεται το αυτοκίνητο στον εξειδικευμένο από τον όποιο εισπράττει αμοιβή 1.200€. Στην περίπτωση αυτή πρόκειται για δυο παροχές υπηρεσιών του αρχικού ιδιοκτήτη συνεργείου προς τον πελάτη και του εξειδικευμένου επαγγελματία προς τον αρχικό ιδιοκτήτη. Η συναλλαγή καλύπτεται με τα εξής στοιχεία. Ο εξειδικευμένος επαγγελματίας εκδίδει τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών προς τον αρχικό ιδιοκτήτη ποσού 1.000€ πλέον Φ.Π.Α. 230€. Ο αρχικός ιδιοκτήτης στη συνέχεια εκδίδει απόδειξη παροχής υπηρεσιών προς τον πελάτη ποσού 1.200€ πλέον Φ.Π.Α. 23% 276€.

Παράδειγμα 2.2: Λοιπές πράξεις που θεωρούνται παροχή υπηρεσιών.

2.4 ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΑΓΑΘΩΝ

Η είσοδος στο εσωτερικό της χώρας αγαθών προερχόμενων από τρίτες χώρες είναι μια από τις σημαντικότερες φορολογητέες πράξεις υποκείμενες στο Φ.Π.Α.. Η εισαγωγή των αγαθών φορολογείται με αντικειμενικό τρόπο, δηλαδή η επιβολή του φόρου γίνεται στην πράξη της εισαγωγής χωρίς να ερευνάται η ιδιότητα του εισαγωγέα, αν δηλαδή αυτός είναι υποκείμενος ή όχι στο φόρο. Αντίθετα οι παραδόσεις που γίνονται στο εσωτερικό της χώρας υπόκεινται στο φόρο, εφόσον τα πρόσωπα που τις πραγματοποιούν είναι υποκείμενα σε αυτόν.

Η εισαγωγή πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας, όταν η Ελλάδα είναι ο πρώτος τόπος εισαγωγής στην Ευρωπαϊκή Ένωση από τρίτη χώρα. Έτσι παραδείγματος χάριν η εισαγωγή στην Ελλάδα γίνεται στην περίπτωση που ο εισαγωγέας εισάγει αγαθά από τρίτη χώρα τα οποία μεταφέρονται απευθείας εντός της επικράτειας.

Για ενδοκοινοτική απόκτηση και όχι εισαγωγή από τρίτη χώρα γίνεται λόγος αν τα εμπορεύματα εισαχθούν σε άλλη χώρα της Ευρωπαϊκής Ένωσης και στη συνέχεια αποσταλούν στην Ελλάδα.

Τα αγαθά που προέρχονται από τρίτες χώρες και όταν από τον χρόνο της εισόδου τους τίθενται σε κάποιο ανασταλτικό τελωνειακό καθεστώς και εξέρχονται από αυτό, τότε η

εισαγωγή αυτών στο εσωτερικό της χώρας θεωρείται ότι συντελεί κατά τη θέση τους σε ελεύθερη κυκλοφορία ή ανάλωση(Τσιάτουρας, 2015).

2.5 ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΗ ΑΠΟΚΤΗΣΗ ΑΓΑΘΩΝ

Η πράξη με την οποία αποκτά ένα πρόσωπο το δικαίωμα να κατέχει ως κύριος ενσώματα κινητά αγαθά, που αποστέλλονται ή μεταφέρονται στην Ελλάδα από τον πωλητή ή τον αγοραστή ή από πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό τους, στο εσωτερικό της χώρας από άλλο κράτος – μέλος, θεωρείται ως ενδοκοινοτική απόκτηση (Τόπος ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών (Άρθρο 15)-Forologikanea.gr, 2016).

Για να υπάρχει ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών θα πρέπει να συντρέχουν οι εξής προϋποθέσεις:

- a) να πρόκειται για αγαθά που μεταφέρονται στην Ελλάδα από άλλο κράτος-μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης.
- b) ο αγοραστής να είναι υποκείμενος στο φόρο πρόσωπο.
- c) ο πωλητής να είναι υποκείμενος στον φόρο σε άλλο κράτος-μέλος.
- d) η συναλλαγή να γίνεται από επαχθή αιτία με αντάλλαγμα και μέσα στα πλαίσια άσκησης της οικονομικής δραστηριότητας τόσο του πωλητή όσο και του αγοραστή.

Η περίπτωση μεταφοράς στην Ελλάδα ετοιμών προϊόντων που κατασκευάστηκαν σε άλλο κράτος μέλος από υλικά που στάλθηκαν από την Ελλάδα στο κράτος αυτό προκειμένου να υποστούν μεταποίηση στα πλαίσια σύμβασης έργου, εντάσσεται στην έννοια της ενδοκοινοτικής απόκτησης. Π.χ. επιχείρηση με έδρα την Ελλάδα στέλνει σε εταιρεία με έδρα την Ιταλία πρώτες ύλες για την παραγωγή προϊόντων. Η ιταλική επιχείρηση κατασκευάζει τα προϊόντα και τα στέλνει στην επιχείρηση στην Ελλάδα. Η πράξη αυτή για την ιταλική επιχείρηση είναι μια παράδοση αγαθών απαλλασσόμενη από το Φ.Π.Α., ως μη φορολογητέα στην Ιταλία και για την ελληνική επιχείρηση είναι μια ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών φορολογητέα στην Ελλάδα.

2.5.1 Εξαιρέσεις από το φόρο ορισμένων ενδοκοινοτικών αποκτήσεων

Δεν πρόκειται για ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών η απόκτηση αγαθών που πραγματοποιείται(Τσιάτουρας, 2015):

- a) από υποκείμενο στο φόρο που υπάγεται στο ειδικό καθεστώς των αγροτών του άρθρου 41,
- b) από υποκείμενο στο φόρο που πραγματοποιεί μόνο παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών, που δεν του παρέχουν κανένα δικαίωμα έκπτωσης και
- c) από μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο, εφόσον το ύψος των συναλλαγών αυτών, χωρίς το φόρο προστιθέμενης αξίας, από όλα τα κράτη - μέλη κατά το προηγούμενο και κατά το τρέχον έτος δεν ξεπερνά το πόσο των 10.000€.

Τα πρόσωπα αυτά στην περίπτωση κατά την οποία υπερβούν κατά την διάρκεια της διαχειριστικής περιόδου το όριο των 10.000€ έχουν υποχρέωση για καταβολή του φόρου των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων τους στην Ελλάδα με την υποβολή έκτακτης περιοδικής δήλωσης.

Για παράδειγμα έστω Νοσηλευτική μονάδα κατά το έτος 2014 αγόρασε μηχανήματα από χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης ως εξής:

- τον Ιανουάριο από την Γαλλία μηχανήμα αξίας 5.000€(χωρίς Φ.Π.Α.)
- τον Φεβρουάριο από την Ιταλία μηχανήμα αξίας 4.000€(χωρίς Φ.Π.Α.)
- τον Ιούνιο από την Γερμανία μηχανήμα αξίας 3.000€(χωρίς Φ.Π.Α.).

Οι δυο πρώτες αγορές αποτελούν παραδόσεις αγαθών και φορολογούνται αντίστοιχα στις χώρες αυτές. Η τρίτη αγορά συνιστά ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθού με τόπο φορολόγησης την Ελλάδα, επειδή το σύνολο της αξίας των αγορών του 2014 υπερέβη το όριο των 10.000€. Το ίδιο ισχύει και για την επομένη αγορά από χώρα της Ε.Ε. όντος των διαχειριστικών περιόδων 2014 και 2015. Αν το 2015 οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις δεν υπερβούν το παραπάνω όριο, το έτος 2016 παύει να έχει υποχρέωση καταβολής φόρου. Τα νομικά πρόσωπα, οι απαλλασσόμενες επιχειρήσεις και οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος, εφόσον το επιθυμούν, μπορούν με δήλωση τους να επιλέξουν τη φορολόγηση στην Ελλάδα των εισαγωγών τους από αλλά κράτη-μέλη ανεξάρτητα από το ύψος αυτών.

Παράδειγμα 2.3: Εξαιρέσεις από το φόρο ορισμένων ενδοκοινοτικών αποκτήσεων.

2.5.2 Καινούργια μεταφορικά μέσα και είδη που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης

Τα ενεργειακά προϊόντα, η αλκοόλη και τα αλκοολούχα ποτά και τα βιομηχανοποιημένα καπνά, εκτός από το αέριο που παραδίδεται μέσω συστήματος φυσικού αερίου ευρισκόμενου στο έδαφος της Κοινότητας ή μέσω οποιουδήποτε δικτύου συνδεδεμένου με τέτοιο σύστημα είναι προϊόντα που υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης (Τάχος, 2014).

Ως «μεταφορικά μέσα» θεωρούνται τα σκάφη μήκους άνω των 7,5 μέτρων, τα αεροσκάφη και τα χερσαία οχήματα με κινητήρα κυβισμού άνω των 48 κυβικών εκατοστών, τα οποία προορίζονται για τη μεταφορά προσώπων ή εμπορευμάτων.

Δεν θεωρούνται ως «καινούργια», τα μεταφορικά μέσα:

- a) Των οποίων η παράδοση έχει πραγματοποιηθεί μετά την πάροδο τριών μηνών από την ημερομηνία της πρώτης θέσης σε κυκλοφορία³.
- b) Τα οποία έχουν διανύσει περισσότερα από 6.000 χιλιόμετρα, αν πρόκειται για χερσαία οχήματα.

Για παράδειγμα, αυτοκίνητο Ι.Χ. αγοράζεται για πρώτη φορά στις 15/2/2010 στη Γερμανία από γερμανική επιχείρηση και παίρνει άδεια κυκλοφορίας με γερμανικές πινακίδες. Στις 18/4/2010 έχει διανύσει 4.000 χιλιόμετρα και πωλείται σε ελληνική ασφαλιστική εταιρεία, η οποία απαλλάσσεται από το φόρο. Το αυτοκίνητο αυτό αποτελεί αντικείμενο ενδοκοινοτικής απόκτησης και θεωρείται καινούργιο διότι δεν καλύπτει την προϋπόθεση της πέραν του τριμήνου κατοχής και χρήσης αυτού. Το ίδιο αυτοκίνητο αν μεταβιβαστεί στις 16/5/2010 ενώ έχει διανύσει τα ίδια χιλιόμετρα, δεν θα θεωρείται καινούργιο. Αυτό θα έχει ως συνέπεια να πληρωθεί ο Φ.Π.Α. στο κράτος- μέλος όπου αγοράζεται το αυτοκίνητο, δηλαδή στην Γερμανία και όχι στην Ελλάδα.

2.5.3 Πράξεις θεωρούμενες ως ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών

Θεωρείται ως ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών (Τάχος, 2014):

³Ειδικά, για τα χερσαία οχήματα η ανωτέρω χρονική διάρκεια αυξάνεται σε έξι μήνες.

- a) η παραλαβή αγαθού από υποκείμενο στο φόρο. Όταν ο υποκείμενος στο φόρο μεταφέρει από κράτος-μέλος αγαθά της επιχείρησής του και παραλαμβάνει στην Ελλάδα, η παραλαβή αυτή εξομοιώνεται με ενδοκοινοτική απόκτηση.

Για παράδειγμα επιχείρηση με επαγγελματική έδρα στην Ελλάδα μεταφέρει από εγκατάστασή της στη Γαλλία έναν Η/Υ, προκειμένου να τον χρησιμοποιήσει στο λογιστήριό της. Η παραλαβή του Η/Υ στην Ελλάδα θεωρείται ως ενδοκοινοτική απόκτηση για την οποία οφείλεται φόρος στην Ελλάδα.

Παράδειγμα 2.4: Παραλαβή αγαθού από υποκείμενο στο φόρο.

- b) η παραλαβή αγαθών στο εσωτερικό της χώρας από νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στο φόρο.

Για παράδειγμα ο Δήμος Αθηναίων παραγγέλνει στην Αμερική μετρητές παρκαρίσματος και στη συμφωνία πώλησης ορίζεται ως τόπος παράδοσης η Ιταλία. Με την εισαγωγή των μετρητών στην Ιταλία επιβάλλονται και καταβάλλονται οι δασμοί και λοιπές επιβαρύνσεις. Στη συνέχεια ο Δήμος Αθηναίων μεταφέρει από την Ιταλία στην Ελλάδα τα παρκόμετρα αυτά. Στην περίπτωση αυτή, η μεταφορά τους στην Ελλάδα θεωρείται ως ενδοκοινοτική απόκτηση και καταβάλλεται ο Φ.Π.Α. που αναλογεί στην αξία αυτών εφόσον βέβαια οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις του Δήμου υπερβαίνουν το όριο των 10.000,00€ ή έχει ενταχθεί οικειοθελώς στο σύστημα του Φ.Π.Α.

Παράδειγμα 2.5: Παραλαβή αγαθών στο εσωτερικό της χώρας από νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στο φόρο.

2.6 ΤΟΠΟΣ ΠΑΡΑΔΟΣΗΣ ΑΓΑΘΩΝ

Η παράδοση αγαθών πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας, όταν τα αγαθά κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης βρίσκονται (Τάχος, 2014):

- a) στο εσωτερικό της χώρας,
b) πάνω σε πλοίο, αεροπλάνο ή τρένο και παραδίδονται προς επιβάτες κατά τη διάρκεια τμήματος μεταφοράς που πραγματοποιείται στο εσωτερικό της Κοινότητας, εφόσον η αναχώρηση πραγματοποιείται από το εσωτερικό της χώρας.

Όταν παραδίδονται αγαθά μετά από εγκατάσταση ή συναρμολόγηση, με ή χωρίς δοκιμή λειτουργίας, τόπος παράδοσης θεωρείται ο τόπος όπου γίνεται η εγκατάσταση ή η συναρμολόγηση.

Ο τόπος πραγματικής χρησιμοποίησης και κατανάλωσης των αγαθών από τον πελάτη θεωρείται ως τόπος παράδοσης. Π.χ. από οικοδομική επιχείρηση που εδρεύει στην Ιταλία πούληθηκε σε Γερμανό ιδιώτη διαμέρισμα πολυκατοικίας που έχει ανεγερθεί στην Ελλάδα. Συνεπώς η Ελλάδα είναι ο τόπος φορολογίας αφού το διαμέρισμα βρίσκεται εντός της ελληνικής επικράτειας.

Στο εσωτερικό της χώρας θεωρείται ότι πραγματοποιείται η παράδοση αγαθών, 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:

- a) η παράδοση των αγαθών γίνεται προς υποκείμενο στο φόρο ή προς νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στο φόρο ή προς οποιοδήποτε άλλο μη υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο και
- b) δεν πρόκειται για καινούργια μεταφορικά μέσα, ούτε για αγαθά, που παραδίδονται μετά από εγκατάσταση ή συναρμολόγηση, με ή χωρίς δοκιμή λειτουργίας, από τον προμηθευτή ή για λογαριασμό του.

Όταν οι αγορές πραγματοποιούνται:

- a) Από αγρότες του ειδικού καθεστώτος
- b) Από μη υποκείμενα στο Φ.Π.Α. νομικά πρόσωπα
- c) Από επιχειρήσεις δεν τους παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών.

Και με την προϋπόθεση ότι αγορές των προσώπων αυτών από όλα τα κράτη μέλη της Ε.Ε. δεν υπερβαίνουν κατ' έτος το ποσό των 10.000 €, τότε ο Φ.Π.Α. καταβάλλεται στη χώρα του προμηθευτή.

Εάν ο προμηθευτής πραγματοποιεί πωλήσεις προς όλους τους πελάτες στην Ελλάδα και οι πωλήσεις υπερβαίνουν κατά την τρέχουσα διαχειριστική περίοδο το ποσό των 35.000€ ή το έχουν υπερβεί το ποσό αυτό κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο, τότε ο Φ.Π.Α. καταβάλλεται στην Ελλάδα και ειδικότερα από τον φορολογικό εκπρόσωπο του προμηθευτή.

2.7 ΤΟΠΟΣ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ

Όταν προσδιορίζεται ο τόπος παροχής υπηρεσιών τότε καθορίζεται σε ποιες περιπτώσεις το Ελληνικό Δημόσιο είναι αρμόδιο για την επιβολή του Φ.Π.Α.. Για τον λόγο αυτόν ισχύει ένας γενικός κανόνας σύμφωνα με τον οποίο μια υπηρεσία, θεωρείται ότι έχει τόπο παροχής και επομένως και τόπο φορολογίας την Ελλάδα, με την προϋπόθεση το πρόσωπο που παρέχει την συγκεκριμένη υπηρεσία να έχει στην Ελλάδα την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας ή μια νόμιμη εγκατάσταση(Τάχος, 2014).

Οι υπηρεσίες που ανήκουν στο γενικό κανόνα φορολόγησης των πράξεων στη χώρα όπου βρίσκεται η έδρα της οικονομικής δραστηριότητας, είναι σχετικά περιορισμένες καθώς έχει θεσπιστεί ένα ευρύ φάσμα παρεκκλίσεων. Έτσι ενδεικτικά, ως υπηρεσίες που υπάγονται στον γενικό κανόνα είναι:

- όσες αποβλέπουν στην προετοιμασία της εμπορίας των αγαθών (διαλογή, συσκευασία, συντήρηση, φύλαξη κ.λπ.)
- όσες παρέχονται από πρόσωπα που ενεργούν ως ενδιάμεσοι με την ευκαιρία πώλησης εμπορευμάτων
- οι υπηρεσίες τηλεπικοινωνιών εσωτερικών και διεθνών
- οι υπηρεσίες πλυντηρίων, κομμωτηρίων, ινστιτούτων καλλονής και αισθητικής, οι υπηρεσίες εστιατορίων, μαγειρείων και λοιπών συναφών επιχειρήσεων και άλλες παρόμοιες.

2.8 ΤΟΠΟΣ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΗΣ ΑΠΟΚΤΗΣΗΣ ΑΓΑΘΩΝ

Η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας, όταν η άφιξη των αγαθών που αποστέλλονται ή μεταφέρονται από άλλο κράτος -μέλος γίνεται στο εσωτερικό της χώρας. Επομένως, κάθε ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται από άλλο κράτος -μέλος προς την Ελλάδα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης του αποκτώντος, φορολογείται στην Ελλάδα(Τόπος ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών (Άρθρο 15)-Forologikanea.gr, 2016).

Όταν εκείνος που απέκτησε τα αγαθά είναι υποκείμενος εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας η ενδοκοινοτική απόκτηση θεωρείται ότι γίνεται στην Ελλάδα, έστω

και αν τα αγαθά δεν έφτασαν στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον ο αποκτών δεν αποδεικνύει ότι τα αγαθά αυτά φορολογηθήκαν σε άλλο κράτος-μέλος όπου πράγματι έγινε η άφιξη της αποστολής ή της μεταφοράς.

Στην περίπτωση που πρόκειται για τριγωνική πώληση, δηλαδή που ο εγκατεστημένος στην Ελλάδα αποδείξει ότι τα αγαθά αυτά παραδόθηκαν σε άλλο κράτος-μέλος θεωρείται ότι η απόκτηση φορολογήθηκε στο άλλο κράτος- μέλος και κατά συνέπεια δεν οφείλεται φόρος στην Ελλάδα.

Για παράδειγμα μια Επιχείρηση που είναι εγκατεστημένη στην Γερμανία πωλεί αγαθά σε επιχείρηση με έδρα την Ελλάδα. Τα ίδια αγαθά η επιχείρηση που εδρεύει στην Ελλάδα τα πωλεί σε επιχείρηση εγκατεστημένη στην Ιταλία και δίνει εντολή στην επιχείρησή του εδρεύει στη Γερμανία να αποστείλει απευθείας τα αγαθά στην Ιταλία. Στην περίπτωση αυτή πραγματοποιούνται δυο πράξεις:

- a) ενδοκοινοτική απόκτηση της επιχείρησης με έδρα την Ελλάδα και
- b) παράδοση της επιχείρησης με έδρα την Ιταλία προς την επιχείρηση που εδρεύει στη Γερμανία στο εσωτερικό της Ιταλίας.

Υπόχρεος για καταβολή του φόρου που αναλογεί στην παράδοση αυτή είναι η επιχείρηση που εδρεύει στη Γερμανία η οποία υποχρεούται να συμπεριλάβει την αξία αυτής στις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις.

Παράδειγμα 2.6: Τύπος ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών.

2.9 ΧΡΟΝΟΣ ΓΕΝΕΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗΣ

Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται και ο φόρος απαιτείται από το Δημόσιο όταν πραγματοποιείται η παράδοση των αγαθών και η παροχή των υπηρεσιών.

Η παράδοση των αγαθών γίνεται κατά το χρόνο κατά τον οποίο τίθενται αυτά στη διάθεση του προσώπου που τα αποκτά. Όταν τα αγαθά τα αποστέλλει ο προμηθευτής με δικά του μεταφορικά μέσα ή με μέσα τρίτων στον τόπο εγκατάστασης του λήπτη ή σε άλλο τόπο που υποδεικνύεται από αυτόν, η παράδοση συντελείται κατά τον χρόνο που αρχίζει η αποστολή των αγαθών. Στην περίπτωση που ο προμηθευτής έχει την υποχρέωση και της

εγκατάστασης ή συναρμολόγησης των αγαθών σε ορισμένο χώρο τότε ως χρόνος παράδοσης θεωρείται ο χρόνος αποπεράτωσης των εργασιών εγκατάστασης.

Σχετικά με τις υπηρεσίες αυτές είναι γνωστό ότι αυτές πραγματοποιούνται κατά το χρόνο που εκπληρώνονται όλες οι υποχρεώσεις που απορρέουν από την σχετική συμφωνία ανάλογα με το είδος τους.

Γενικά ισχύει ότι ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης και το απαιτητό του φόρου από το Δημόσιο συμπίπτουν. Κατ' εξαίρεση, ο φόρος γίνεται από το Δημόσιο απαιτητός (Χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης στην παράδοση αγαθών και στην παροχή υπηρεσιών(Άρθρο 16)-Forologikanea.gr, 2016):

a) Όταν εκδίδεται το τιμολόγιο ή άλλο στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, όταν, σύμφωνα με τις διατάξεις, παρέχεται η ευχέρεια έκδοσης των στοιχείων αυτών σε χρόνο μεταγενέστερο της παράδοσης των αγαθών και της παροχής υπηρεσιών. Η ευχέρεια αυτή παρέχεται στις ακόλουθες περιπτώσεις:

- για παροχή υπηρεσιών, κατά το χρόνο έκδοσης του φορολογικού στοιχείου, όταν η έκδοση αυτού γίνεται σε χρόνο προγενέστερο της παροχής των υπηρεσιών,
- 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 δημιουργήθηκε η φορολογική υποχρέωση, όταν πρόκειται για παραδόσεις αγαθών που απαλλάσσονται από το φόρο.
- κατά το χρόνο είσπραξης της προκαταβολής που πραγματοποιείται πριν την ολοκλήρωση της παροχής των υπηρεσιών οι οποίες φορολογούνται στον τόπο εγκατάστασης του λήπτη,
- κατά το χρόνο που έχει συμφωνηθεί η καταβολή κάθε δόσης σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών, για τις οποίες η αντιπαροχή καταβάλλεται περιοδικά,
- κατά τη λήξη κάθε ημερολογιακού έτους, ώστε οι υπηρεσίες οι οποίες φορολογούνται στον τόπο εγκατάστασης του λήπτη, εφόσον πρόκειται για υπηρεσίες που παρέχονται συνεχώς και η παροχή τους συνεχίζεται και μετά τη λήξη του ημερολογιακού έτους και δεν έχουν οριστεί ή πραγματοποιηθεί τμηματικές καταβολές έναντι λογαριασμού ή πληρωμές στη διάρκεια της περιόδου παροχής τους,

- κατά το χρόνο είσπραξης της αντιπαροχής, στην περίπτωση παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών που πραγματοποιούνται ύστερα από επιταγή δημόσιας αρχής ή στο όνομά της ή σε εκτέλεση νόμου.

Στην εισαγωγή των αγαθών η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος γίνεται απαιτητός από το Δημόσιο, κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η εισαγωγή των αγαθών στο εσωτερικό της χώρας. Όταν τα αγαθά που προέρχονται από τρίτες χώρες τίθενται σε κάποιο ανασταλτικό καθεστώς (προσωρινής εισαγωγής, εξωτερικής διαμετακόμισης, τελωνιακής αποθήκευσης κλπ.) τότε η εισαγωγή θεωρείται ότι πραγματοποιείται κατά τον χρόνο εξόδου των αγαθών αυτών από τα ανασταλτικά καθεστάτα και ο φόρος απαιτείται κατά τον ίδιο χρόνο.

Όταν πρόκειται για ενδοκοινοτικές αποκτήσεις η φορολογική υποχρέωση γεννάται κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η ενδοκοινοτική απόκτηση. Ο προμηθευτής των αγαθών όταν αναλαμβάνει την υποχρέωση για την αποστολή τους, η ενδοκοινοτική απόκτηση πραγματοποιείται κατά το χρόνο τον οποίο αρχίζει η αποστολή.

Ο χρόνος κατά τον οποίο ο φόρος θεμελιώνει το δικαίωμα του Δημοσίου για την είσπραξη του φόρου είναι ο χρόνος έκδοσης του τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που έχει τη θέση τιμολογίου και το αργότερο τη 15^η του επόμενου μήνα από αυτόν κατά τον οποίο γεννήθηκε η φορολογική υποχρέωση.

3 ΚΕΦΑΛΑΙΟ: «ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ ΚΑΙ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ»

3.1 ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ ΣΤΗΝ ΠΩΛΗΣΗ ΑΓΑΘΩΝ ΚΑΙ ΣΤΗΝ ΠΑΡΟΧΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ

Το πόσο πάνω στο οποίο εφαρμόζεται ο συντελεστής που ισχύει για μια συγκεκριμένη φορολογητέα πράξη, προκειμένου να υπολογιστεί ο φόρος που οφείλεται για την πράξη αυτή είναι η φορολογητέα αξία, φορολογητέα βάση ή βάση επιβολής του φόρου.

Η αντιπαροχή που έλαβε ή πρόκειται να λάβει ο προμηθευτής των αγαθών ή αυτός που παρέχει τις υπηρεσίες προσαυξημένη με οποιαδήποτε παροχή που συνδέεται άμεσα με την αντιπαροχή λαμβάνεται ως φορολογητέα αξία στην παράδοση αγαθών, στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, καθώς και στην παροχή υπηρεσιών.

Η φορολογητέα αξία αναφέρεται τόσο στις συναλλαγές τοις μετρητοίς, όσο και στις συναλλαγές επί πιστώσει και αφορά τόσο τα καινούργια όσο και τα μεταχειρισμένα αγαθά. Συνήθως σε χρήμα συνιστάται η αντιπαροχή. Όμως μπορεί να αποτελείται ολοκληρωτικά ή εν μέρει από πράγματα ή υπηρεσίες ή ταυτόχρονα από πράγματα και υπηρεσίες (Φλώρος, 2014).

Για παράδειγμα, έμπορος αυτοκινήτων, πωλεί ένα καινούργιο αυτοκίνητο σε ιδιώτη και σε αντάλλαγμα λαμβάνει 15.000€ και το παλαιό αυτοκίνητο του ιδιώτη. Αν το παλαιό αυτοκίνητο έχει αξία π.χ. 5.000€, φορολογητέα αξία της παράδοσης θα είναι $15.000+5.000\text{€}=20.000\text{€}$.

Παράδειγμα 3.1: Φορολογητέα αξία, φορολογητέα βάση ή βάση επιβολής του φόρου.

Ορισμένες ειδικές ή συμπληρωματικές παροχές που προσφέρονται από τον λήπτη αγαθών ή υπηρεσιών, όπως π.χ. το φιλοδώρημα που καταβάλλεται κατά την παροχή ορισμένων υπηρεσιών, εστιατόριων, κουρείων κλπ. περιλαμβάνονται στην έννοια της φορολογητέας αξίας. Να σημειωθεί ότι το φιλοδώρημα είναι στοιχείο της φορολογητέας αξίας και συνεπώς την προσαυξάνει μόνο όταν είναι υποχρεωτική για τον πελάτη η καταβολή του.

3.2 ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΠΟΥ ΠΕΡΙΛΑΜΒΑΝΟΝΤΑΙ ΣΤΗΝ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ

Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας εκτός από την αντιπαροχή λαμβάνονται υπόψη και την προσαυξάνουν τα πιο κάτω στοιχεία(Ανδριακόπουλος, 2016) (Φλώρος, 2014).

3.2.1 Παρεπόμενα έξοδα αγοραστή

Με τα παρεπόμενα έξοδα ο προμηθευτής επιβαρύνει τον αγοραστή των αγαθών ή τον λήπτη των υπηρεσιών. Τέτοια έξοδα είναι τα έξοδα προμήθειας, μεσιτείας, συσκευασίας, ασφάλισης, μεταφοράς, φορτοεκφόρτωσης, ακόμη και αν αυτά αποτελούν αντικείμενο ιδιαίτερης συμφωνίας.

Τα έξοδα συσκευασίας χωρίζονται σε δυο κατηγορίες. Σε εκείνα που δεν χρησιμοποιούνται εκ νέου και επομένως δεν επιστρέφονται και σε εκείνα που μπορούν να χρησιμοποιηθούν ξανά και επιστρέφονται στον προμηθευτή των αγαθών (φιάλες, βαρέλια κ.λπ.).

Η αξία των μη επιστρεφόμενων υλικών συσκευασίας, προστίθεται στην αξία των αγαθών με αποτέλεσμα να προσαυξάνεται η φορολογητέα αξία αυτών. Σε αυτή την περίπτωση η αξία της συσκευασίας φορολογείται με το συντελεστή Φ.Π.Α. περιεχομένου.

Επίσης η αξία των επιστρεφόμενων υλικών συσκευασίας στον προμηθευτή των αγαθών περιλαμβάνεται στην φορολογητέα αξία, στην οποία ο φόρος υπολογίζεται με τον συντελεστή που ισχύει για τα υλικά συσκευασίας.

Εφόσον η αξία του περιεχομένου και των υλικών συσκευασίας υπάγονται σε διαφορετικό φορολογικό συντελεστή πρέπει να αναγράφονται στο τιμολόγιο κατά συντελεστή φόρου. Ο υποκείμενος στο φόρο μπορεί να μην χρεώνει Φ.Π.Α. στην αξία της επιστρεφόμενης συσκευασίας όταν αυτή καλύπτεται από εγγύηση. Τότε ο υποκείμενος στον φόρο δικαιούται να εκπέσει το Φ.Π.Α. που επιβαρύνει τα υλικά αυτά συσκευασίας κατά την απόκτηση τους.

Με τον τρόπο αυτό τα επιστρεφόμενα υλικά συσκευασίας μπορούν να διακινούνται χωρίς φόρο απαλλάσσοντας τις επιχειρήσεις από περιττές διαδικασίες.

Όσον αφορά τα έξοδα μεταφοράς, θα πρέπει να σημειωθεί ότι περιλαμβάνονται στην φορολογητέα αξία, ακόμα και αν αναγράφονται χωριστά στο τιμολόγιο, ή σε άλλο έγγραφο της πώλησης, εφόσον η μεταφορά γίνεται με μεταφορικά μέσα του προμηθευτή ή η φορτωτική εκδίδεται στο όνομα του και εξοφλείται από αυτόν.

Για παράδειγμα, παράδοση του Α στον Β αγαθών 3.000 € με την συμφωνία ο Β να επιβαρύνεται με μεταφορικά 400€. Η μεταφορά γίνεται με μεταφορικό μέσο του Α. Η φορολογητέα αξία θα είναι $3.000\text{€}+400\text{€}=3.400\text{€}$. Αν η παραπάνω μεταφορά πραγματοποιηθεί με μεταφορικό μέσο τρίτου και η φορτωτική εξοφλείται από τον πωλητή, η φορολογητέα αξία της παράδοσης θα είναι επίσης 3.400€. Στην περίπτωση όμως που η φορτωτική εξοφλείται από τον αγοραστή, η φορολογητέα αξία της παράδοσης περιορίζεται στο ποσό των 3.000€.

Παράδειγμα 3.2: Στοιχεία που περιλαμβάνονται στην φορολογητέα αξία.

Για την εξεύρεση του φόρου που αναλογεί σε κάθε συναλλαγή, τα ποσά που αντιστοιχούν στα έξοδα μεταφοράς προστίθενται στο ποσό της αντιπαροχής και στο γενικό σύνολο εφαρμόζεται ο συντελεστής στον οποίο υπάγεται το αγαθό που αποτελεί το αντικείμενο της συναλλαγής.

Όταν τα έξοδα μεταφοράς ανήκουν από κοινού σε διάφορα αγαθά που υπάγονται σε διαφορετικούς συντελεστές γίνεται επιμερισμός των εξόδων βάσει της αξίας των αγαθών.

Για παράδειγμα, ο Α πωλεί προς τον Β τρόφιμα (συντελεστή φόρου 13%) αξίας 3.000€ και λοιπά είδη (συντελεστής φόρου 24%) αξίας 1.000€. Ο Α που μεταφέρει τα αγαθά με δικό του μεταφορικό μέσο επιβαρύνει τον Β με έξοδα μεταφοράς π.χ. 300€. Η φορολογητέα αξία θα πρέπει να υπολογιστεί ως εξής:

- Για την παράδοση των τροφίμων, Αξία 3.000€
- Πλέον αναλογία εξόδων μεταφοράς: $300 \times \frac{3000}{4000} = 225 \text{ €}$
- Φορολογητέα αξία με συντελεστή φόρου 13%: 3.225€
- Για την παράδοση λοιπών ειδών, Αξία: 1.000€

- Πλέον αναλογία εξόδων: $300 \times \frac{1000}{4000} = 75 \text{ €}$
- Φορολογητέα αξία με συντελεστή φόρου 24%: 1.075,00€

Παράδειγμα 3.3: Επιμερισμός των εξόδων με βάση την αξία των αγαθών.

3.2.2 Φόροι, δικαιώματα και εισφορές

Οι κάθε είδους φόροι, τα δικαιώματα, οι εισφορές και τα τέλη υπέρ δημοσίου ή τρίτων και τα τέλη χαρτοσήμου όπως π.χ. οι κρατήσεις υπέρ του μετοχικού ταμείου, τα δημοτικά τέλη που καταβάλλουν τα εστιατόρια κ.λπ. περιλαμβάνονται επίσης στην φορολογητέα αξία. Ο Φ.Π.Α. δεν αποτελεί στοιχείο φορολογητέας αξίας. Όταν ο Φ.Π.Α. περιλαμβάνεται ήδη στην τιμή, για την εξεύρεση του φόρου χρησιμοποιείται ο τύπος:

Εξίσωση 3.1: Εξεύρεση φόρου όταν η τιμή περιλαμβάνει ήδη τον Φ.Π.Α..

$$\text{Φ. Π. Α.} = \text{Συνολική αξία} \times \frac{\text{Συντελεστής Φ. Π. Α.}}{100 + \text{Συντελεστής Φ. Π. Α.}}$$

Να σημειωθεί ότι η ενσωμάτωση του Φ.Π.Α. στο τίμημα της πώλησης μπορεί να γίνεται μόνο σε λιανικές πωλήσεις. Για την εξεύρεση της φορολογητέας αξίας χρησιμοποιείται ο τύπος:

Εξίσωση 3.2: Εξεύρεση της φορολογητέας αξίας.

$$\text{Φορολογητέα αξία} = \frac{\text{Συνολική αξία} \times 100}{100 + \text{Συντελεστής Φ. Π. Α.}}$$

Αν για παράδειγμα η αξία στην οποία συμπεριλαμβάνεται και ο Φ.Π.Α. προς 24% είναι 5.535€,

η φορολογητέα αξία θα είναι: $\frac{5.535 \times 100}{124} = 4.500 \text{ €}$, και ο

Φ.Π.Α. θα είναι: $4.500 \text{ €} \times 24\% = 1.080 \text{ €}$

Το ποσό προκύπτει και από την εφαρμογή του προηγούμενου τύπου:

$$\text{Φ. Π. Α.} = \text{Συνολική αξία} \times \frac{\text{Συντελεστής Φ. Π. Α.}}{100 + \text{Συντελεστής Φ. Π. Α.}} = 5.535 \times \frac{24}{124} = 1.080 \text{ €}$$

Παράδειγμα 3.4: Εξεύρεση φόρου και φορολογητέας αξίας.

3.2.3 Τόκοι των επί πιστώσει πωλήσεων

Η φορολογητέα αξία προσαυξάνεται με τους τόκους των πωλήσεων επί πιστώσει, ανεξάρτητα αν υπάρχει η αναγραφή της χωριστά στο τιμολόγιο ή σε άλλο στοιχείο. Επίσης οι τόκοι που οφείλονται σε υπερημερία (μη έγκαιρη εξόφληση του τιμήματος) αποτελούν επαύξηση του τιμήματος και άρα υπάγονται στον Φ.Π.Α. Θα πρέπει να διευκρινιστεί ότι ο συντελεστής του Φ.Π.Α. των παραπάνω τόκων είναι αυτός με τον οποίο φορολογούνται οι παραδόσεις αγαθών ή οι παροχές υπηρεσιών από τις οποίες προέρχονται.

3.3 ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ Φ.Π.Α.

Από 1-6-2016 με το άρθρο 52⁴ του ν. 4389/27.5.2016 οι συντελεστές ΦΠΑ αγαθών και υπηρεσιών μεταβάλλονται και πλέον δεν υπάρχουν μετατάξεις αγαθών ή υπηρεσιών από τους μειωμένους συντελεστές προς τον κανονικό συντελεστή (Σταματόπουλος, 2016):

- Ο κανονικός συντελεστής αυξάνεται σε 24%,
- Ο μειωμένος συντελεστής που εφαρμόζεται για τα αγαθά και τις υπηρεσίες του Παραρτήματος III⁵ του Κώδικα ΦΠΑ παραμένει 13%,
- Ο υπερμειωμένος συντελεστής για ορισμένα αγαθά και υπηρεσίες του Παραρτήματος III του Κώδικα ΦΠΑ, παραμένει 6%.

Πλέον στα νησιά του Αιγαίου υφίσταται σταδιακή κατάργηση των μειωμένων συντελεστών κατά 30%. Οι συντελεστές αυτών των νησιών είναι:

- ο κανονικός συντελεστής που αυξάνεται σε 17% (από 16%),
- ο μειωμένος συντελεστής που εφαρμόζεται για τα αγαθά και τις υπηρεσίες του Παραρτήματος III του Κώδικα ΦΠΑ που παραμένει 9%,
- ο υπερμειωμένος συντελεστής για ορισμένα αγαθά και υπηρεσίες του Παραρτήματος III του Κώδικα ΦΠΑ που παραμένει 4%.

⁴Τροποποιήσεις του άρθρου 21 του ν. 2859/2000 «Κύρωση του Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας».

⁵Παράρτημα III: Αγαθά και υπηρεσίες που υπάγονται σε μειωμένο συντελεστή (παράγραφος 1 του άρθρου 21), <https://www.forin.gr/laws/law/2706/kurwsh-kwdika-forou-prostithemenhs-aksias#!/?article=20999,20999>

Για την έκδοση στοιχείων με τους νέους συντελεστές ΦΠΑ, θα ισχύουν τα εξής:

- Όποιο στοιχείο εκδίδεται με ημερομηνία έκδοσης την ημερομηνία έναρξης ισχύος των νέων συντελεστών και εφεξής, δηλαδή από 1-6-2016 και μετά, ο ΦΠΑ θα υπολογίζεται με τους νέους συντελεστές, ανεξάρτητα αν πρόκειται για συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν κατά το προηγούμενο διάστημα.
- Σε πιστωτικά τιμολόγια που εκδίδονται από την 1-6-2016 και πρόκειται για συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν πριν την ημερομηνία αυτή, υπολογίζεται ΦΠΑ με τους νέους συντελεστές.
- Εφόσον συντρέχει λόγος έκδοσης παραστατικού για την ακύρωση συναλλαγής (π.χ. λογιστικού σημειώματος, κλπ) πρέπει να αναγράφεται σε αυτό ο ίδιος συντελεστής ΦΠΑ που είχε η αρχική συναλλαγή, ανεξάρτητα από την ημερομηνία έκδοσής του, δεδομένου ότι στην περίπτωση αυτή ακυρώνεται η συναλλαγή στο σύνολό της. Σχετ. ΠΟΛ. 1061/24-5-2016

Για την προσαρμογή των μηχανογραφικών συστημάτων και των φορολογικών ταμειακών μηχανών στους νέους συντελεστές οι οδηγίες που δίνονται κάθε φορά έχουν ομοιότητα. Έτσι:

- ✓ Όταν πρόκειται για τις αποδείξεις που εκδίδονται με τη χρήση φορολογικής ταμειακής μηχανής ή συστήματος, η αναγραφή των αξιών - τιμών που εμπεριέχουν πλέον ποσό Φ.Π.Α. με τους νέους συντελεστές, μπορούν να αναγράφονται με άμεση πληκτρολόγηση.
- ✓ Για να διευκολύνονται οι χρήστες δίνεται η δυνατότητα προσαρμογής των μηχανογραφικών συστημάτων και των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών του ν.1809/88, μέσα σε σύντομο χρονικό διάστημα. Στις περιπτώσεις που δεν είναι άμεση η προσαρμογή τους και μέχρι να γίνει η προσαρμογή αυτών, στα ποσά που αναγράφονται στις αποδείξεις λιανικής πώλησης, δε λαμβάνεται υπόψη ο τυχόν αναγραφόμενος παραπλεύρως αυτών, παλαιός συντελεστής ΦΠΑ.
- ✓ Μέχρι να ολοκληρωθεί η προσαρμογή των συστημάτων, η εγγραφή στα τηρούμενα βιβλία των εσόδων και του Φ.Π.Α. θα γίνεται αφού επαναυπολογισθούν τα δεδομένα που αναγράφονται στα Δελτία Ημερήσιας Κίνησης «Ζ» ή στα Δελτία Περιοδικής (Μηνιαίας) Αναφοράς Ανάγνωσης Φορολογικής Μνήμης με τους νέους συντελεστές Φ.Π.Α. Μετά

τον επανυπολογισμότα νέα ποσά, αναγράφονται εμφανώς επί των ανωτέρω δελτίων ή επί ιδιαίτερου λογιστικού σημειώματος που επισυνάπτεται σε αυτά κατά περίπτωση⁶.

Επίσης δίνεται η δυνατότητα για τα φορολογικά στοιχεία για λιανικές πωλήσεις, όταν εκδίδονται από χειρόγραφα στελέχη ή από μηχανογραφικά έντυπα με εκτυπωμένο τον εμπεριεχόμενο συντελεστή ΦΠΑ, να εκδίδονται μέχρι την προσαρμογή, με χειρόγραφη αναγραφή των δεδομένων, είτε με εμφανή διαγραφή επί των μηχανογραφικών εντύπων των δεδομένων που χρήζουν αλλαγής λόγω των νέων συντελεστών Φ.Π.Α. και αναγραφής τους, χειρόγραφα ή με έντυπο τρόπο.

Όταν υπάρχουν στοιχεία με προεκτυπωμένα τα δεδομένα της συναλλαγής, οι σχετικές μεταβολές μπορούν να γίνονται χειρόγραφα ή με έντυπο τρόπο μέχρι να εξαντληθούν τα αποθέματα.

Τέλος, από τις φορολογικές αρχές ζητείται πάντοτε να αντιμετωπίζουν τα προβλήματα της προσαρμογής με σχετική ανεκτικότητα σύμφωνα και με τα παραπάνω αναφερόμενα, και να ελέγχουν, μεταξύ άλλων, την ορθότητα της καταχώρησης στα τηρούμενα βιβλία και της απόδοσης Φ.Π.Α.

⁶Επισημαίνεται ότι για την ρύθμιση - προσαρμογή των φορολογικών ταμειακών μηχανών και συστημάτων δεν απαιτείται, ούτε είναι απαραίτητη η επέμβαση ή η παρουσία εξουσιοδοτημένου τεχνικού. Για τη ρύθμιση - προσαρμογή ο κάτοχος - χρήστης ακολουθεί τις οδηγίες που αναγράφονται στο συνοδευτικό εγχειρίδιο οδηγιών και χρήσης της μηχανής και δύναται να λαμβάνει τηλεφωνικές οδηγίες από το δίκτυο τεχνικής υποστήριξης της μηχανής που χρησιμοποιεί.

4 ΚΕΦΑΛΑΙΟ: «ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ ΑΠΟ ΤΟ ΦΟΡΟ ΚΑΙ ΕΙΔΙΚΑ ΚΑΘΕΣΤΩΤΑ»

4.1 ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ ΑΠΟ ΤΟ ΦΟΡΟ

Στο κοινοτικό σύστημα Φ.Π.Α. η γενικότητα είναι περιορισμένη ως προς την εδαφική της έκταση, με εξαιρέσεις κάποιων περιοχών στις οποίες δεν εφαρμόζεται Φ.Π.Α., όπως π.χ. για την Ελλάδα η περιοχή του Άγιου Όρους. Η περιοχή αυτή εξαιρείται από την εφαρμογή του Φ.Π.Α. όσον αφορά τις πωλήσεις και τις παροχές υπηρεσιών προς την λοιπή Ελλάδα αλλά και αντίστροφα. Η γενικότητα του φόρου ως προς το πεδίο εφαρμογής περιορίζεται από ορισμένες απαλλαγές που αφορούν δραστηριότητες κοινωνικού, μορφωτικού, εκπαιδευτικού χαρακτήρα και άλλες παρόμοιες οι οποίες εξυπηρετούν το κοινωνικό σύνολο. Οι απαλλαγές διακρίνονται σε πέντε βασικές κατηγορίες και αναφέρονται (Απαλλαγές από το Φόρο (Κεφάλαιο ΣΤ')-Forologikanea.gr, 2016):

1. στις απαλλαγές στο εσωτερικό της χώρας,
2. στις απαλλαγές στην εισαγωγή αγαθών,
3. στις απαλλαγές στη εξαγωγή και σε πράξεις εξομοιούμενες με εξαγωγές,
4. στις απαλλαγές στη διεθνή διακίνηση αγαθών και
5. σε ειδικές απαλλαγές.

4.2. ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ ΣΤΟ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟ ΤΗΣ ΧΩΡΑΣ

Στις παρακάτω περιπτώσεις, τα συγκεκριμένα πρόσωπα απαλλάσσονται από τον φόρο των εκροών τους και δεν απαλλάσσονται από τον φόρο των εισροών τους (αγορών, λήψεων υπηρεσιών κ.λπ.) τον οποίο καταβάλλουν στους προμηθευτές.

Επίσης, οι παρακάτω απαλλαγές δεδίνουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών με τον οποίο έχει επιβαρυνθεί η απόκτηση αγαθών ή λήψεων υπηρεσιών εκτός ορισμένων περιπτώσεων για τις οποίες παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης όπως π.χ. στις εξαγωγές, στις απαλλαγές που αφορούν την ναυτιλία, την αλιεία κ.λπ.

Από το φόρο απαλλάσσονται (forologikanea- Απαλλαγές στο εσωτερικό της χώρας (Άρθρο 22), 2015):

- ✓ Η παροχή υπηρεσιών από τα Ελληνικά Ταχυδρομεία (ΕΛ.ΤΑ.) και η παρεπόμενη των υπηρεσιών αυτών παράδοση αγαθών (πώληση από τα ΕΛ.ΤΑ υλικών συσκευασίας για την αποστολή ταχυδρομικών δεμάτων),
- ✓ Οι δραστηριότητες των εθνικών δικτύων Ραδιοφωνίας και Τηλεόρασης, εκτός από τις δραστηριότητες εμπορικού χαρακτήρα, όπως ο τομέας της εμπορικής διαφήμισης,
- ✓ Οι ανταποδοτικές εισφορές που επιβάλλουν οι Οργανισμοί Εγγείων Βελτιώσεων – Ο.Ε.Β. – (Ειδικοί Οργανισμοί, ΓΟΕΒ, ΤΟΕΒ) στα μέλη τους για την παροχή αρδευτικού ύδατος και οι λοιπές παροχές που συνδέονται άμεσα με τις πράξεις αυτές.
- ✓ Η νοσοκομειακή και ιατρική περίθαλψη και διάγνωση. Η παροχή υπηρεσιών νοσοκομειακής και ιατρικής περίθαλψης και διάγνωσης καθώς και οι στενά συνδεδεμένες με αυτές παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών, απαλλάσσονται από το φόρο, με την προϋπόθεση ότι ενεργούνται από πρόσωπα που λειτουργούν νόμιμα. Εξομοιώνονται με ιατρική περίθαλψη και οι υπηρεσίες που παρέχονται στις εγκαταστάσεις θεραπευτικών λουτρών και ιαματικών πηγών και τα ακαθάριστα έσοδα από τις δραστηριότητες αυτές είναι απαλλασσόμενα από Φ.Π.Α.
- ✓ Οι παροχές ιατρικής περίθαλψης, οι οποίες πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της άσκησης ιατρικών επαγγελμάτων, καθώς και οι παροχές υπηρεσιών από ψυχολόγους, μαιείς, νοσοκόμους, φυσικοθεραπευτές, λογοθεραπευτές και εργοθεραπευτές.
- ✓ Η παροχή υπηρεσιών από οδοντοτεχνίτες, καθώς και η παράδοση ειδών οδοντικής προσθετικής που ενεργείται από τους οδοντογιατρούς και τους οδοντοτεχνίτες,
- ✓ Η παράδοση ανθρώπινων οργάνων, ανθρώπινου αίματος και ανθρώπινου γάλακτος,
- ✓ Η παροχή υπηρεσιών από σωματεία ή ενώσεις προσώπων προς τα μέλη τους, τα οποία μέλη ασκούν δραστηριότητα απαλλασσόμενη από το φόρο ή μη υποκείμενη στο φόρο, με την προϋπόθεση ότι οι υπηρεσίες αυτές είναι άμεσα αναγκαίες για την άσκηση της δραστηριότητας αυτής και παρέχονται έναντι συνεισφοράς στα κοινά έξοδα,
- ✓ Η παροχή υπηρεσιών και η παράδοση αγαθών που συνδέονται στενά με την κοινωνική πρόνοια και ασφάλιση, καθώς και την προστασία των παιδιών και των νέων, που πραγματοποιούνται από νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, ή άλλους οργανισμούς ή ιδρύματα, αναγνωρισμένα από το κράτος,

- ✓ Η μεταφορά ασθενών ή τραυματιών με οχήματα ειδικά κατασκευασμένα ή διαρρυθμισμένα για αυτόν το σκοπό, εφόσον έχει δοθεί έγκριση από την αρμόδια δημόσια αρχή για την άσκηση της δραστηριότητας αυτής,
- ✓ Η παροχή υπηρεσιών εκπαίδευσης και οι στενά συνδεδεμένες με αυτή παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών, που παρέχονται από δημόσια εκπαιδευτήρια ή από άλλα πρόσωπα αναγνωρισμένα από την ανάλογη αρμόδια αρχή,
- ✓ Η παράδοση ιδιαίτερων μαθημάτων όλων των βαθμίδων εκπαίδευσης,
- ✓ Η παροχή υπηρεσιών που συνδέεται στενά με τον αθλητισμό ή τη σωματική αγωγή, από νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα σε πρόσωπα που ασχολούνται με τον αθλητισμό ή τη σωματική αγωγή,
- ✓ Η παροχή υπηρεσιών και η στενά συνδεδεμένη με αυτές παράδοση αγαθών προς τα μέλη τους, έναντι καταβολής συνδρομής, από νομικά πρόσωπα και οργανισμούς μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, που επιδιώκουν στα πλαίσια του συλλογικού τους συμφέροντος σκοπούς πολιτικούς, συνδικαλιστικούς, θρησκευτικούς, φιλοσοφικούς, φιλανθρωπικούς ή εθνικούς εφόσον δεν οδηγούν σε στρέβλωση των όρων του ανταγωνισμού,
- ✓ Η παροχή υπηρεσιών πολιτιστικής ή μορφωτικής φύσης και η στενά συνδεδεμένη με αυτές παράδοση αγαθών, από νομικά πρόσωπα ή άλλους οργανισμούς ή ιδρύματα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, τα οποία λειτουργούν νόμιμα και έχουν σκοπούς πολιτιστικούς ή μορφωτικούς, εφόσον δεν οδηγούν σε στρέβλωση των όρων του ανταγωνισμού. 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,
- ✓ Η διάθεση προσωπικού από νομικά πρόσωπα θρησκευτικού ή φιλοσοφικού χαρακτήρα, για δραστηριότητες με σκοπό την πνευματική αρωγή και ανάπτυξη,
- ✓ Οι ασφαλιστικές και αντασφαλιστικές εργασίες, καθώς και οι συναφείς με αυτές εργασίες που παρέχονται από μεσίτες και ασφαλιστικούς πράκτορες, συμπεριλαμβανομένων και των υπηρεσιών οδικής βοήθειας έναντι συνδρομής, που προσφέρονται από ασφαλιστικές επιχειρήσεις, καθώς και από φυσικά πρόσωπα ή νομικά πρόσωπα παροχής οδικής βοήθειας,

- ✓ Οι εργασίες και η διαπραγμάτευση, που αφορούν συνάλλαγμα, χαρτονομίσματα και νομίσματα, τα οποία είναι νόμιμα μέσα πληρωμής, με εξαίρεση τα νομίσματα και χαρτονομίσματα για συλλογές,
- ✓ Οι εργασίες, στις οποίες περιλαμβάνεται και η διαπραγμάτευση εκτός από τη φύλαξη και διαχείριση, που αφορούν μετοχές ανώνυμων εταιρειών, μερίδια, ομολογίες και λοιπούς τίτλους, με εξαίρεση τους τίτλους παραστατικούς εμπορευμάτων,
- ✓ Η διαχείριση των ΟΣΕΚΑ και των λοιπών οργανισμών συλλογικών επενδύσεων που αποσκοπούν στη συλλογή επενδυτικών κεφαλαίων από το ευρύ κοινό,
- ✓ Η χορήγηση και η διαπραγμάτευση πιστώσεων, καθώς και η διαχείριση τους από το πρόσωπο που τις χορηγεί,
- ✓ Η ανάληψη υποχρεώσεων, προσωπικών ή χρηματικών εγγυήσεων και λοιπών ασφαλειών, η διαπραγμάτευση για την ανάληψη των εργασιών αυτών και η διαχείριση εγγυήσεων πιστώσεων, που ενεργείται από το πρόσωπο που τις χορηγεί,
- ✓ Οι εργασίες, στις οποίες περιλαμβάνεται και η διαπραγμάτευση, που αφορούν καταθέσεις, τρεχούμενους λογαριασμούς, πληρωμές, μεταφορές καταθέσεων και εμβάσματα, απαιτήσεις, πιστωτικούς τίτλους, επιταγές και λοιπά αξιόγραφα, με εξαίρεση την είσπραξη απαιτήσεων τρίτων, καθώς και τις εργασίες που αφορούν την πρακτορεία επιχειρηματικών απαιτήσεων που ενεργείται από τις επιχειρήσεις που ασχολούνται με τις εργασίες αυτές,
- ✓ Οι μισθώσεις ακινήτων,
- ✓ Τα κρατικά λαχεία και τα τυχερά παίγνια και στοιχήματα που διεξάγονται από τις εταιρίες Ο.Π.Α.Π. Α.Ε. και Ο.Δ.Ι.Ε. Α.Ε., καθώς και τα τυχερά παίγνια που διεξάγονται με παιγνιομηχανήματα ή μέσω διαδικτύου, βάσει των σχετικών διατάξεων του νόμου «Ρύθμιση της αγοράς παιγνίων»,
- ✓ Η παράδοση στην ονομαστική τους αξία γραμματοσήμων που βρίσκονται σε κυκλοφορία, κινητού επισήματος και λοιπών ενσήμων, καθώς και ταινιών ή ενσήμων ασφαλιστικών οργανισμών και λοιπών παρόμοιων αξιών, εκτός από αυτήν που προορίζεται για συλλογές,
- ✓ Η παράδοση αγαθού ή αγαθών επιχείρησης ως συνόλου, κλάδου ή μέρους αυτής από επαχθή ή χαριστική αιτία ή με τη μορφή εισφοράς σε υφιστάμενο ή συνιστώμενο νομικό πρόσωπο, από δραστηριότητα αποκλειστικά απαλλασσόμενη ή εξαιρούμενη από το φόρο

- ή από αγρότη του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41, εφόσον για τα αγαθά αυτά δεν έχει παρασχεθεί ούτε ασκηθεί άμεσα, δικαίωμα έκπτωσης, καθώς επίσης και η παράδοση αγαθών των οποίων η κτήση ή η διάθεση έχει εξαιρεθεί από το δικαίωμα έκπτωσης,
- ✓ Η παροχή υπηρεσιών των οποίων η αξία περιλαμβάνεται στη φορολογητέα αξία κατά την εισαγωγή αγαθών,
 - η παράδοση ακινήτων,
 - η παράδοση ακινήτων σε δικαιούχους απαλλαγής από το φόρο μεταβίβασης κατά την απόκτηση πρώτης κατοικίας, καθώς και η παραχώρηση του δικαιώματος αποκλειστικής χρήσης επί κοινόκτητων κύριων, βοηθητικών ή ειδικών χώρων κτισμάτων ή επί κοινόκτητου τμήματος οικοπέδου που συνίσταται υπέρ των ανωτέρω ακινήτων. Η απαλλαγή αυτή από το Φ.Π.Α. κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο της παράδοσης του ακινήτου,
 - η παράδοση αγαθών, των οποίων η εισαγωγή απαλλάσσεται από το φόρο προστιθέμενης αξίας, εκτός των περιπτώσεων που ρυθμίζονται διαφορετικά από τις διατάξεις του παρόντος νόμου,
 - ✓ Τα έσοδα που πραγματοποιούν οι επιχειρήσεις του Ν.2206/1994 (ΦΕΚ 62 Α') από τα παιχνίδια που αναφέρονται στην παράγραφο 7 του άρθρου 3 του ίδιου νόμου και τα οποία διεξάγονται σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις αυτού του νόμου.

4.2 ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ ΣΤΗΝ ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΑΓΑΘΩΝ

Από το φόρο απαλλάσσονται (Απαλλαγές από το Φόρο (Κεφάλαιο ΣΤ')-Forologikanea.gr, 2016):

1. Η επανεισαγωγή διαφόρων ειδών, με την προϋπόθεση ότι αυτά επανεισάγονται στην ίδια κατάσταση που ήταν όταν εξήχθησαν και από το ίδιο πρόσωπο που τα εξήγαγε. Η απαλλαγή δίνεται εφόσον το ενδιαφερόμενο πρόσωπο καταθέσει διασάφηση εισαγωγής για τη θέση σε ανάλωση των επανεισαγόμενων ειδών.
2. Η οριστική εισαγωγή ειδών των οποίων η αντίστοιχη παράδοση από υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο στο εσωτερικό της χώρας, απαλλάσσεται από το φόρο όπως π.χ. η παράδοση αίματος κ.λπ.

3. Η εισαγωγή προϊόντων αλιείας από επιχειρήσεις θαλάσσιας αλιείας στην κατάσταση που αλιεύτηκαν.

Η καταβολή του φόρου αναστέλλεται κατά την εισαγωγή εφημερίδων και περιοδικών. Ο φόρος αυτός καταβάλλεται από τον εισαγωγέα ή από το πρακτορείο διανομής κατά τον χρόνο διανομής των εφημερίδων και των περιοδικών.

4.3 ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ ΑΠΟ ΤΗΝ ΕΞΑΓΩΓΗ ΤΩΝ ΑΓΑΘΩΝ

Η παράδοση αγαθών που γίνεται σε χώρες εκτός Ευρωπαϊκής Ένωσης θεωρείται ως εξαγωγή. Οι εξαγωγές αγαθών που γίνονται από τον πωλητή ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό του και συνδέεται με αυτόν με σχέση αντιπροσώπευσης (παραγγελιοδόχος) απαλλάσσονται από το φόρο.

Ιδιαίτερα επισημαίνεται ότι εκτός από την παραπάνω απαλλαγή από το φόρο των εξαγόμενων αγαθών, ο εξαγωγέας τόσο για τις εξαγωγές που ενεργεί προς τα κράτη-μελή της Ε.Ε. (ενδοκοινοτικές παραδόσεις) όσο και προς τρίτες χώρες, έχει δικαίωμα έκπτωσης ή επιστροφής του φόρου εισροών που επιβαρύνει τα εξαγόμενα αγαθά (Απαλλαγές από το Φόρο (Κεφάλαιο ΣΤ')-Forologikanea.gr, 2016).

Για την έκπτωση ή την επιστροφή είναι απαραίτητα τα εξής δικαιολογητικά:

- a) Διασάφηση εξαγωγής στην οποία πιστοποιείται η έξοδος των αγαθών από το έδαφος της Ε.Ε.
- b) Τιμολόγια αγοράς των εξαχθέντων αγαθών από τα οποία προκύπτει η επιβάρυνση τους με φόρο εισροών.

4.4 ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ ΣΤΗ ΔΙΕΘΝΗ ΔΙΑΚΙΝΗΣΗ ΑΓΑΘΩΝ

Η εισαγωγή αγαθών από τρίτες χώρες εφόσον τα αγαθά τίθενται σε καθεστώς εναποθήκευσης απαλλάσσεται. Από το φόρο των εκροών εκπίπτει κανονικά ο Φ.Π.Α. που αναλογεί στα έξοδα της εναποθήκευσης. Επίσης η παράδοση καθώς και η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών εφόσον αυτά προορίζονται να προσκομιστούν στο τελωνείο και να τεθούν σε καθεστώς τελωνιακής αποθήκευσης, ελεύθερης ζώνης, ελεύθερης αποθήκης, τελωνιακής αποταμίευσης ή ενεργητικής τελειοποίησης, απαλλάσσεται.

4.4.1 Ειδικές απαλλαγές

Από το φόρο απαλλάσσονται (Απαλλαγές από το Φόρο (Κεφάλαιο ΣΤ')-Forologikanea.gr, 2016):

- a) η παράδοση και η εισαγωγή πλοίων και πλωτών μέσων κάθε τύπου που προορίζονται να χρησιμοποιηθούν στην εμπορική ναυσιπλοΐα, την αλιεία ή για χρήση από τις ένοπλες δυνάμεις και το Δημόσιο γενικά. Τα σκάφη ιδιωτικής χρήσης, που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό εξαιρούνται,
- b) η παράδοση και η εισαγωγή αεροσκαφών που προορίζονται για χρήση από τις ένοπλες δυνάμεις και το Δημόσιο γενικά ή για εκμετάλλευση από αεροπορικές εταιρείες, οι οποίες εκτελούν κυρίως διεθνείς μεταφορές με κόμιστρο ή που προορίζονται για διάλυση, καθώς και αντικειμένων και υλικών αν προορίζονται να ενσωματωθούν ή να χρησιμοποιηθούν σε αυτά,
- c) η παράδοση και η εισαγωγή καυσίμων, λιπαντικών, τροφοεφοδίων και λοιπών αγαθών που προορίζονται για τον εφοδιασμό των πλοίων, πλωτών μέσων και αεροσκαφών, τα οποία απαλλάσσονται. Όταν πρόκειται για πλοία και πλωτά μεσάτης εμπορικής ναυσιπλοΐας εσωτερικού ή άλλης εκμετάλλευσης εσωτερικού, καθώς και για αλιευτικά σκάφη που αλιεύουν στα ελληνικά χωρικά ύδατα, η απαλλαγή περιορίζεται στα καύσιμα και λιπαντικά. Επίσης, απαλλάσσονται οι παροχές υπηρεσιών που αφορούν κατασκευές, μετατροπές, επισκευές και συντηρήσεις πλοίων, πλωτών μέσων και αεροσκαφών,
- d) η παράδοση και η εισαγωγή αγαθών, καθώς και η παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιούνται στα πλαίσια των ρυθμίσεων των διπλωματικών και προξενικών σχέσεων, καθώς και των διεθνών οργανισμών,
- e) οι αεροπορικές και θαλάσσιες μεταφορές προσώπων από το εσωτερικό της χώρας στο εξωτερικό και αντίστροφα, καθώς και οι στενά συνδεδεμένες με αυτές βοηθητικές υπηρεσίες.

4.4.2 Απαλλαγές στην παράδοση αγαθών σε άλλο κράτος-μέλος

Από το φόρο απαλλάσσονται (Απαλλαγές από το Φόρο (Κεφάλαιο ΣΤ')-Forologikanea.gr, 2016):

- a) η παράδοση αγαθών τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται σε άλλο κράτος-μέλος από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή από άλλον που ενεργεί για λογαριασμό τους, προς άλλον υποκείμενο στο φόρο ή προς μη υποκείμενο νομικό πρόσωπο, που ενεργεί με την ιδιότητά του αυτή σε άλλο κράτος-μέλος. Η διάταξη αυτή δεν ισχύει για παράδοση αγαθών που πραγματοποιείται προς:
- 1ο. αγρότες του ειδικού καθεστώτος,
 - 2ο. υποκειμένους που διενεργούν μόνο απαλλασσόμενες πράξεις χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών και
 - 3ο. νομικά πρόσωπα μη υποκείμενα στο φόρο, εφόσον το ύψος των συνολικών ενδοκοινοτικών τους αποκτήσεων αγαθών χωρίς ΦΠΑ, δεν υπερβαίνει κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο το ποσό των 10.000 ευρώ και κατά την τρέχουσα διαχειριστική περίοδο δεν υπερβαίνει το ποσό αυτό. Η εξαίρεση αυτή δεν ισχύει για καινούργια μεταφορικά μέσα και προϊόντα που υπάγονται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης,
- b) η περιστασιακή παράδοση καινούργιων μεταφορικών μέσων, που αποστέλλονται ή μεταφέρονται προς άλλο κράτος - μέλος. Επίσης η παράδοση αγαθών που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης, τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται προς άλλο κράτος - μέλος, όταν ο αγοραστής είναι πρόσωπο που εμπίπτει στις διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της προηγούμενης περίπτωσης α' και τα αγαθά αυτά διακινούνται υπό καθεστώς αναστολής καταβολής του ειδικού φόρου κατανάλωσης,
- c) η παράδοση αγαθών οι οποίες θα καλύπτονταν από την προβλεπόμενη στην περίπτωση α' απαλλαγή, αν είχαν πραγματοποιηθεί προς άλλον υποκείμενο στο φόρο,
- d) η εισαγωγή και η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών που γίνονται από υποκείμενο στο φόρο και η παράδοση αγαθών προς υποκείμενο στο φόρο, με σκοπό την παράδοση τους με τους όρους της παραπάνω περίπτωσης α', καθώς και η παροχή υπηρεσιών που αφορούν αυτές τις παραδόσεις αγαθών με προορισμό ένα άλλο κράτος-μέλος, μέχρι του ποσού των παραδόσεων αυτών, που πραγματοποίησε ο υποκείμενος στο φόρο, κατά την προηγούμενη δωδεκάμηνη χρονική ή δωδεκάμηνη διαχειριστική περίοδο.

4.5 ΕΙΔΙΚΑ ΚΑΘΕΣΤΩΤΑ

Από την υποχρέωση υποβολής δήλωσης και καταβολής φόρου απαλλάσσονται οι υποκείμενοι, οι οποίοι, κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο, είχαν ακαθάριστα έσοδα, χωρίς το φόρο προστιθέμενης αξίας, μέχρι δέκα χιλιάδες (10.000) ευρώ. Ως ακαθάριστα έσοδα θεωρούνται όλα τα έσοδα, τα οποία λαμβάνονται υπόψη στη φορολογία εισοδήματος(Ειδικά Καθεστώτα (Κεφάλαιο Θ')-Forologikanea.gr, 2016).

Για τους παρακάτω αυτό δεν ισχύει:

- a) τους αγρότες του άρθρου 41,
- b) τους υποκείμενους στο φόρο που δεν είναι εγκαταστημένοι στο εσωτερικό της χώρας,
- c) την παράδοση καινούργιου μεταφορικού μέσου

Οι υποκείμενοι, των οποίων τα ακαθάριστα έσοδα υπερβαίνουν το όριο που προβλέπεται σε μία διαχειριστική περίοδο, από την επόμενη διαχειριστική περίοδο εντάσσονται υποχρεωτικά στο κανονικό καθεστώς απόδοσης του φόρου.

Σε περίπτωση που η πρώτη διαχειριστική περίοδος αφορά χρονικό διάστημα μικρότερο του έτους, τότε προκειμένου να κριθεί αν ο υποκείμενος μπορεί να απαλλαγεί κατά την επομένη διαχειριστική περίοδο, γίνεται αναγωγή των ακαθαρίστων εσόδων του, του ανωτέρω χρονικού διαστήματος, σε ετήσια βάση.

Για να μεταβεί ο υποκείμενος από το κανονικό καθεστώς στο απαλλασσόμενο και αντίστροφα, υποβάλλεται κατά την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου δήλωση μεταβολών. Όταν από τον υποκείμενο επιλεγεί ένταξη στο απαλλασσόμενο καθεστώς, η σχετική δήλωση δεν μπορεί να ανακληθεί πριν την πάροδο διετίας. Από τη μη υποβολή της δήλωσης, δεν επηρεάζεται η υποχρεωτική μετάταξη στο κανονικό καθεστώς.

Κατά την έναρξη συγκεκριμένης διαχειριστικής περιόδου, αν ο υποκείμενος μετατάσσεται υποχρεωτικά ή προαιρετικά από το ένα καθεστώς στο άλλο, τα αποθέματα των εμπορεύσιμων αγαθών, τα οποία υπάρχουν κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, που προηγείται του χρόνου της μετάταξης, απογράφονται υποχρεωτικά ανά συντελεστή φόρου που ισχύει την τελευταία ημέρα της διαχειριστικής περιόδου που προηγείται της μετάταξης. Κατόπιν αποτιμώνται και υπάρχει υποχρέωση απόδοσης του φόρου που έχει εκπέσει για τα αποθέματα, όταν ο υποκείμενος μετατάσσεται από το κανονικό καθεστώς στο

απαλλασσόμενο και δικαίωμα έκπτωσης, αντίστοιχα, όταν μετατάσσεται από το απαλλασσόμενο στο κανονικό καθεστώς.

Ο υποκείμενος σε κάθε περίπτωση μετάταξης, έχει την υποχρέωση να συντάσσει απογραφή των αγαθών επένδυσης, για τα οποία δεν έχει παρέλθει ο χρόνος διακανονισμού. Τα συγκεκριμένα αγαθά αποτιμώνται στην αξία κτήσης αυτών, η οποία προσαυξάνεται με τις δαπάνες βελτίωσης και επέκτασης, εκτός από τις δαπάνες επισκευής και συντήρησης. Για τον εναπομένοντα χρόνο του διακανονισμού οι μετατασσόμενοι υποκείμενοι έχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου ή, κατά περίπτωση, υποχρέωση διακανονισμού και καταβολής του φόρου, ανάλογα με το εάν πρόκειται για μετάταξη από το απαλλασσόμενο στο κανονικό καθεστώς ή αντίστροφα.

Μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του δεύτερου μήνα από τη μετάταξη υποβάλλεται για τα απογραφόμενα αγαθά, δήλωση που περιλαμβάνει την αξία των αποθεμάτων κατά συντελεστή φόρου και το φόρο που αναλογεί. Ο φόρος αυτός καταβάλλεται ή εκπίπτει, κατά περίπτωση, με ΦΠΑ της φορολογικής περιόδου κατά την οποία πραγματοποιήθηκε η μετάταξη. Η δήλωση για την απόδοση του φόρου για τους υποκείμενους που μετατάσσονται στο απαλλασσόμενο καθεστώς, υποβάλλεται εντός ενός μήνα από την υποβολή της δήλωσης του πρώτου εδαφίου.

Οι υποκείμενοι, στις περιπτώσεις που σύμφωνα με τις διατάξεις της κείμενης νομοθεσίας έχουν υποχρέωση έκδοσης φορολογικών στοιχείων, αναγράφουν σε αυτά την ένδειξη «χωρίς φόρο προστιθέμενης αξίας-απαλλαγή μικρών επιχειρήσεων» και δεν δικαιούνται να εκπέσουν το φόρο των εισροών τους.

Αναφορικά τα ειδικά καθεστώτα:

- Ειδικό καθεστώς αγροτών
- Ειδικό καθεστώς πρακτορείων ταξιδιών
- Ειδικό καθεστώς φορολογίας βιομηχανοποιημένων καπνών
- Ειδικό καθεστώς φορολογίας των υποκειμένων στο φόρο μεταπωλητών που παραδίδουν μεταχειρισμένα αγαθά και αντικείμενα καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας
- Ειδικό καθεστώς φορολογίας για τις πωλήσεις σε δημοπρασία

- Ειδικό καθεστώς επενδυτικού χρυσού

Ειδικό καθεστώς για τηλεπικοινωνιακές, ραδιοφωνικές και τηλεοπτικές ή ηλεκτρονικές υπηρεσίες που παρέχονται από υποκείμενους στο φόρο μη εγκατεστημένους εντός της Ένωσης.

5 ΚΕΦΑΛΑΙΟ: «ΕΚΠΤΩΣΗ - ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ»

5.1 ΓΕΝΙΚΑ

Ο υποκείμενος στο Φ.Π.Α. φυσικό ή νομικό πρόσωπο έχει το δικαίωμα να εκπέσει από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, δηλαδή το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, αλλά και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν(Φλώρος, 2014).

Παράδειγμα 5.1: Έκπτωση - επιστροφή του φόρου.

Για παράδειγμα:

Τον Απρίλιο του 2014 μια επιχείρηση είχε φόρο εκροών από:

a) πωλήσεις εμπορευμάτων- προϊόντων	8.000€
b) παροχή υπηρεσιών	600€
c) πλασματικό φόρο ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών	<u>15.000 €</u>
Σύνολο	23.600 €

Στην ίδια φορολογική περίοδο οι εισροές είχαν επιβαρυνθεί με:

a) φόρο αγορών εμπορεύσιμων στοιχείων από το εσωτερικό	2.600€
b) φόρο αγοράς εμπορεύσιμων στοιχείων από τρίτες χώρες	1.800€
c) φόρο επενδυτικών αγαθών	1.200€
d) φόρο γενικών εξόδων- δαπανών	40€
e) πλασματικό φόρο που αναλογεί στις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις	<u>15.000 €</u>
Σύνολο	20.640 €

Η επιχείρηση δε διαθέτει κλάδους εκμετάλλευσης εκ των οποίων τα προερχόμενα ακαθάριστα έσοδα να είναι απαλλασσόμενα από Φ.Π.Α. Επομένως, τα αγαθά που αγοραστήκαν από το εσωτερικό και εξωτερικό και οι υπηρεσίες που παρασχέθηκαν στην επιχείρηση, χρησιμοποιήθηκαν αποκλειστικά σε φορολογητέες πράξεις και ως εκ τούτου η

επιχείρηση δικαιούται να εκπέσει ολόκληρο το ποσό του Φ.Π.Α. των εισροών από το φόρο των εκροών, δηλαδή:

$$23.600 \text{ €} - 20.640 \text{ €} = 2.960 \text{ €}$$

οφειλόμενο ποσό Φ.Π.Α. στο Δημόσιο για το Απρίλιο του 2014.

Προκειμένου, για αγαθά επένδυσης το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου που τα επιβάρυνε κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο που αυτά αρχίζουν να χρησιμοποιούνται. Η έναρξη της χρησιμοποίησης συνήθως συμπίπτει με τον χρόνο αγοράς του επενδυτικού αγαθού.

Ο φόρος εισροών των επενδυτικών αγαθών εκπίπτει από το φόρο των εκροών κατά την φορολογική περίοδο αγοράς όταν η επιχείρηση το χρησιμοποιεί σε φορολογητέες δραστηριότητες. Όμως μετά την διενέργεια της έκπτωσης του Φ.Π.Α. εισροών αν το επενδυτικό αγαθό χρησιμοποιηθεί σε αφορολόγητες δραστηριότητες τότε γίνεται διακανονισμός του φόρου εισροών και επιστρέφεται στο Δημόσιο ολόκληρο το ποσό που είχε εκπέσει από το φόρο των εκροών. Αν αυτό χρησιμοποιηθεί σε φορολογητέες και σε αφορολόγητες δραστηριότητες και πάλι γίνεται διακανονισμός του φόρου και επιστρέφεται στο Δημόσιο το ποσό που αναλογεί στα μη υποκείμενα σε Φ.Π.Α. ακαθάριστα έσοδα.

5.2 ΔΙΚΑΙΩΜΑ ΕΚΠΤΩΣΗΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

Στις παρακάτω περιπτώσεις απαλλασσόμενων πράξεων παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών από τον φόρο των εκροών(Φλώρος, 2014):

Ειδικότερα:

1. Δραστηριότητες που πραγματοποιούνται στο εξωτερικό

Έκπτωση του φόρου των εισροών παρέχεται κατά το μέρος εκείνο που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται σε οικονομικές δραστηριότητες που ασκούνται στο εξωτερικό. Π.χ. Μηχανολόγος-Ηλεκτρολόγος που έχει έδρα της οικονομικής δραστηριότητάς του στην Ελλάδα αναλαμβάνει την μελέτη για ακίνητο που βρίσκεται στην Γαλλία. Για την εργασία αυτή ο Έλληνας μηχανικός προβαίνει σε ορισμένες δαπάνες στην Ελλάδα για αγορά υλικών σχεδίασης κ.λπ. και επιβαρύνεται με φόρο εισροών. Σε περίπτωση που ο μηχανικός

έχει το δικαίωμα να εκπέσει το φόρο των δαπανών που έκανε στην Ελλάδα για την υπηρεσία που προσέφερε στο εξωτερικό καθόσον η υπηρεσία αυτή, τότε θα παρείχε δικαίωμα έκπτωσης αν γινόταν στο εσωτερικό της χώρας.

2. Παροχή υπηρεσιών, των οποίων η αξία εμπεριέχεται στη φορολογητέα αξία κατά την εισαγωγή ή την ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών

Μεταξύ άλλων ποσών στην φορολογητέα αξία, εμπεριέχονται και τα παρεπόμενα έξοδα της εισαγωγής, όπως οι προμήθειες, μεσιτείες, τόκοι, τα έξοδα φόρτωσης - εκφόρτωσης, ασφάλισης και μεταφοράς,. Επειδή η αξία αυτών των υπηρεσιών απαλλάσσεται από το φόρο ως εμπεριεχόμενη στη φορολογητέα, ο φόρος εισροών που αναλογεί στα απαλλασσόμενα έσοδα εκπίπτει από τον φόρο των εκροών.

3. Εργασίες που απαλλάσσονται από το φόρο, εφόσον ο λήπτης είναι εγκαταστημένος εκτός της Κοινότητας ή οι εργασίες αυτές συνδέονται άμεσα με αγαθά που εξάγονται σε χώρα εκτός της Κοινότητας,

4. Διάθεση δώρων μέχρις αξίας δέκα (10) ευρώ και δειγμάτων.

Κατά το χρόνο που ο φόρος καθίσταται απαιτητός γεννάται δικαίωμα έκπτωσης. Ειδικά, όταν πρόκειται για ευκαιριακή παράδοση καινούργιων μεταφορικών μέσων, η οποία απαλλάσσεται, το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά το χρόνο της παράδοσης.

Δεν υπάρχει δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες:

- αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης καπνοβιομηχανιών προϊόντων,
- αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης οινοπνευματωδών ή αλκοολούχων ποτών, εφόσον αυτά προορίζονται για την πραγματοποίηση μη φορολογητέων πράξεων,
- δεξιώσεων, ψυχαγωγίας και φιλοξενίας γενικά,
- στέγασης, τροφής, ποτών, μετακίνησης και ψυχαγωγίας για το προσωπικό ή τους εκπροσώπους της επιχείρησης,
- αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης μέχρι εννέα (9) θέσεων, μοτοσυκλετών και μοτοποδηλάτων, σκαφών και

αεροσκαφών ιδιωτικής χρήσης που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό, καθώς και οι δαπάνες καυσίμων, επισκευής, συντήρησης, μίσθωσης και κυκλοφορίας αυτών γενικά.

Για τα πιο πάνω μεταφορικά μέσα δεν εφαρμόζεται αυτή η διάταξη, εφόσον προορίζονται για πώληση, μίσθωση ή μεταφορά προσώπων με κόμιστρο.

5.2.1 Προσδιορισμός του εκπιπτόμενου φόρου

Όταν ο υποκείμενος στο φόρο χρησιμοποιεί αγαθά και υπηρεσίες για την πραγματοποίηση πράξεων, για μερικές από τις οποίες δεν δικαιούται έκπτωση, ο εκπιπτόμενος φόρος ορίζεται σε ποσοστό στα εκατό του συνολικού ποσού του φόρου των κοινών αυτών εισροών.

Αυτό το ποσοστό προκύπτει μέσω ενός κλάσματος που έχει ως αριθμητή το ποσό του ετήσιου κύκλου εργασιών, χωρίς φόρο προστιθέμενης αξίας, που αφορά πράξεις για τις οποίες παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου και ως παρανομαστή το ποσό των πράξεων που αναφέρονται στον αριθμητή, καθώς και των πράξεων για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης.

Οι επιδοτήσεις, επιχορηγήσεις, οικονομικές ενισχύσεις, οι οποίες δεν αποτελούν μέρος της φορολογητέας αξίας συμπεριλαμβάνονται και αυτές στον παρανομαστή του κλάσματος.

Το δεκαδικό μέρος του ποσοστού που προκύπτει από την εφαρμογή του κλάσματος στρογγυλοποιείται στην αμέσως μεγαλύτερη ακέραια μονάδα (Γσιάτουρας, 2015).

Δε λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό του ποσοστού τα ποσά που προκύπτουν:

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

Το ποσοστό που προκύπτει με τον παραπάνω τρόπο λαμβάνεται υπόψη για την εκκαθάριση του εκπιπτόμενου φόρου του έτους στο οποίο αφορά και για την υποβολή των περιοδικών δηλώσεων του επόμενου έτους.

Όταν κατά το χρόνο υποβολής των περιοδικών δηλώσεων δεν υπάρχουν σχετικά στοιχεία ή αυτά που υπάρχουν δεν είναι πλήρη, τότε ο προσδιορισμός του ποσοστού υπολογίζεται προσωρινά από τον υποκείμενο στο φόρο. Για τον προσδιορισμό του ποσοστού πρέπει:

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

Για πράξεις σε ακίνητα η έκπτωση του φόρου εισροών ενεργείται σύμφωνα με το ποσοστό συμμετοχής της κάθε ιδιοκτησίας στο συνολικό φόρο εισροών, ο οποίος διαμορφώνεται βάσει της πραγματικής διάθεσης των αγαθών και υπηρεσιών ανά οικοδομή, όπως προκύπτει από τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ.

Σε πράξεις που δεν παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης ο φόρος που αναλογεί εκπίπτει ολόκληρος, εφόσον, για κάθε διαχειριστική περίοδο, δεν υπερβαίνει το ποσό των 30 ευρώ.

Για παράδοση καινούργιου μεταφορικού μέσου, που απαλλάσσεται, ο προς έκπτωση φόρος δεν μπορεί να υπερβεί το ποσό του φόρου που αναλογεί στην αξία παράδοσης.

5.2.2 Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου

Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει(Τσιάτουρας, 2015):

- a) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών
- b) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,

- c) στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά,
- d) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων,
- e) κυρωμένο αντίγραφο της έκτακτης περιοδικής δήλωσης ή της ειδικής δήλωσης, όπου προβλέπεται η καταβολή φόρου με τις δηλώσεις αυτές, από τις οποίες αποδεικνύεται η καταβολή του φόρου.

Το δικαίωμα έκπτωσης μπορεί να ασκηθεί σε περίπτωση καταβολής του φόρου από τον υπόχρεο, εφόσον αυτός κατέχει δικαιολογητικά σχετικά με την πραγματοποίηση της φορολογητέας πράξης από τον εγκαταστημένο στο εξωτερικό υποκείμενο στο φόρο και αποδεικτικό καταβολής του φόρου.

Όταν το ποσό της έκπτωσης είναι μεγαλύτερο από τον οφειλόμενο φόρο στην ίδια περίοδο, η επιπλέον διαφορά μεταφέρεται για έκπτωση σε επόμενη περίοδο ή επιστρέφεται, με την επιφύλαξη των περί παραγραφής διατάξεων.

5.2.3 Διακανονισμός εκπτώσεων

Η έκπτωση του φόρου που ενεργείται βάσει των υποβαλλόμενων δηλώσεων ΦΠΑ, υπόκειται σε τελικό διακανονισμό σύμφωνα με τα συνολικά στοιχεία της διαχειριστικής περιόδου, εφόσον (Τσιάτουρας, 2015):

- a) η έκπτωση αυτή είναι μεγαλύτερη ή μικρότερη από εκείνη που δικαιούται να ενεργήσει ο υποκείμενος στο φόρο,
- b) μετά την υποβολή των ανωτέρω δηλώσεων ΦΠΑ, έγιναν μεταβολές που δεν είχαν ληφθεί υπόψη για τον καθορισμό του ποσού των εκπτώσεων, ιδίως στην περίπτωση έκπτωσης στο τίμημα ή ακύρωσης αγορών. Σε περιπτώσεις καταστροφής, απώλειας ή κλοπής που αποδεικνύονται ή δικαιολογούνται δεν ενεργείται διακανονισμός, καθώς και σε

περιπτώσεις χορήγησης δώρων μέχρις αξίας 10 ευρώ και δειγμάτων τα οποία διατίθενται για το σκοπό της επιχείρησης.

Οι διακανονισμοί για τις εκπτώσεις που διενεργήθηκαν σε μία διαχειριστική περίοδο περιλαμβάνονται σε δήλωση Φ.Π.Α. που πρέπει να υποβληθεί το αργότερο μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του έβδομου μήνα του επόμενου ημερολογιακού έτους, από το έτος που έληξε η διαχειριστική περίοδος.

Για τα αγαθά επένδυσης ειδικότερα, η έκπτωση του φόρου που ενεργήθηκε υπόκειται σε πενταετή διακανονισμό με αφετηρία το έτος χρησιμοποίησής τους. Ο διακανονισμός ενεργείται κάθε έτος για το ένα πέμπτο (1/5) του φόρου που επιβάρυνε το αγαθό, ανάλογα με τις μεταβολές του δικαιώματος έκπτωσης.

Για τα ακίνητα, η μίσθωση των οποίων υπάγεται στο φόρο, κατόπιν της επιλογής, η έκπτωση του φόρου που ενεργήθηκε υπόκειται σε δεκαετή διακανονισμό με αφετηρία το έτος χρησιμοποίησής τους. Ο διακανονισμός ενεργείται κάθε έτος για το ένα δέκατο του φόρου που επιβάρυνε το αγαθό, ανάλογα με τις μεταβολές του δικαιώματος έκπτωσης. Το ποσό του φόρου που εναπομένει για διακανονισμό κατά το χρόνο άσκησης της επιλογής φορολόγησης, διακανονίζεται με βάση συνολική περίοδο δέκα ετών.

Όταν πρόκειται για παράδοση αγαθών επένδυσης ή οριστική παύση της χρησιμοποίησής αυτών σε φορολογητέες πράξεις, κατά τη διάρκεια πενταετίας ή δεκαετίας, ενεργείται εφάπαξ διακανονισμός μέσα στο ίδιο έτος και τα αγαθά αυτά θεωρούνται, για τα έτη που απομένουν, ότι χρησιμοποιήθηκαν αποκλειστικά και μόνο:

1. σε φορολογητέες δραστηριότητες, εφόσον πρόκειται:

- a)** για παράδοση η οποία υπάγεται στο φόρο,
- b)** για καταστροφή, απώλεια ή κλοπή, που αποδεικνύονται ή δικαιολογούνται με νόμιμα παραστατικά,
- c)** για παράδοση ακινήτων με σύμβαση πώλησης και επαναμίσθωσης (saleandleaseback).
- d)** για παράδοση έργων σύνδεσης σταθμών αυτοπαραγωγής ή ανεξάρτητης παραγωγής μέχρι το δίκτυο της Δ.Ε.Η. Α.Ε. ή του Δ.Ε.Σ.Μ.Η.Ε. Α.Ε.,

2. σε αφορολόγητες δραστηριότητες, στις λοιπές περιπτώσεις.

Σε περίπτωση που εντός της περιόδου διακανονισμού από την πραγματοποίηση της δαπάνης για απόκτηση ή κατασκευή επενδυτικών αγαθών δεν έχει γίνει έναρξη της χρησιμοποίησης αυτών, τότε θεωρείται ότι διατέθηκαν αποκλειστικά και μόνο σε αφορολόγητες πράξεις και ενεργείται εφάπαξ διακανονισμός με την εκκαθαριστική δήλωση της διαχειριστικής αυτής περιόδου.

Από τον ανωτέρω περιορισμό της πενταετίας εξαιρείται η πραγματοποίηση της δαπάνης, για την απόκτηση ή την κατασκευή επενδυτικών αγαθών από οργανισμούς, επιχειρήσεις και εταιρίες κοινής ωφέλειας(Τσιάτουρας, 2015).

Ως αγαθά επένδυσης θεωρούνται:

- Τα ενσώματα αγαθά, τα οποία ανήκουν κατά κυριότητα στην επιχείρηση και τίθενται από αυτή σε διαρκή εκμετάλλευση, καθώς και τα κτίσματα ή άλλου είδους κατασκευές που κατασκευάζονται από την υποκείμενη στο φόρο επιχείρηση σε ακίνητο που δεν ανήκει κατά κυριότητα σε αυτήν, αλλά έχει, βάσει οποιασδήποτε έννομης σχέσης, τη χρήση του ακινήτου αυτού, για χρονικό διάστημα τουλάχιστον εννέα χρόνων. Αν η χρήση του ακινήτου λήξει κατά τη διάρκεια του πενταετούς διακανονισμού, στο οποίο κατασκευάστηκαν τα ανωτέρω κτίσματα ή άλλου είδους κατασκευές, ενεργείται εφάπαξ διακανονισμός. Στην αξία των αγαθών επένδυσης δεν περιλαμβάνονται οι δαπάνες επισκευής και συντήρησης⁷.
- τα δικαιώματα χρησιμοποίησης διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας, σχεδίου, υποδείγματος, εμπορικού ή βιομηχανικού σήματος και άλλων παρόμοιων, εφόσον εξυπηρετούν περισσότερες από μία χρήσεις.

Η διαφορά του φόρου που προκύπτει για τα αγαθά επένδυσης βάσει του τελικού ετήσιου διακανονισμού δεν καταβάλλεται ούτε εκπίπτει, εφόσον δεν υπερβαίνει το ποσό των 30 ευρώ.

⁷Ως αγαθά επένδυσης της παρούσας περίπτωσης νοούνται και εκείνα που εκμεταλλεύονται, σύμφωνα με το σκοπό τους, οι δαπάνες που καταβάλλει η επιχείρηση, για την κατασκευή μη ιδιόκτητου δικτύου σύνδεσης του σταθμού αυτοπαραγωγής ή ανεξάρτητης παραγωγής μέχρι το δίκτυο της Δ.Ε.Η. Α.Ε. ή του Δ.Ε.Σ.Μ.Η.Ε. Α.Ε..

5.3 ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

Στην περίπτωση που ο φόρος εισροών μιας φορολογικής περιόδου είναι μεγαλύτερος από το φόρο των εκροών, τότε η διαφορά μεταφέρεται για έκπτωση στην επομένη φορολογική περίοδο(Τσιάτουρας, 2015).

Ο Φ.Π.Α. κατ' εξαίρεση επιστρέφεται από το Δημόσιο στο δικαιούχο στις παρακάτω περιοριστικά αναφερόμενες περιπτώσεις:

- a) Όταν καταβλήθηκε στο Δημόσιο εξαρχής αχρεώστητα. Τέτοιες περιπτώσεις υπάρχουν, αν ο υποκείμενος στο φόρο συμπεριέλαβε στις φορολογικές πράξεις αξίες μη υποκείμενες στο φόρο ή έξοδα από συναλλαγές οι οποίες στη συνέχεια ακυρώθηκαν.
- b) Όταν το πιστωτικό υπόλοιπο δεν είναι δυνατό να μεταφερθεί στην επομένη διαχειριστική περίοδο για συμψηφισμό.

Επίσης, επιστρέφεται στον υποκείμενο στον φόρο, που είναι εγκατεστημένος σε άλλο κράτος - μέλος της Ε.Ε., ο φόρος που επιβάρυνε τις παραδόσεις αγαθών ή τις παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιήθηκαν προς αυτόν από άλλους υποκείμενους στον φόρο στο εσωτερικό της χώρας, καθώς και τις εισαγωγές αγαθών που πραγματοποίησε στο εσωτερικό της χώρας, με την προϋπόθεση ο υποκείμενος αυτός να πληροί τις ακόλουθες προϋποθέσεις:

- 1) Κατά την περίοδο επιστροφής, δεν διατηρούσε στην Ελλάδα την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας ή μόνιμη εγκατάσταση από την οποία πραγματοποιούσε οικονομικές δραστηριότητες ή σε περίπτωση μη ύπαρξης τέτοιας έδρας ή μόνιμης εγκατάστασης την κατοικία ή τον τόπο της συνήθους διαμονής του.
- 2) Κατά την περίοδο επιστροφής δεν πραγματοποίησε παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών για τις οποίες ο τόπος φορολογίας βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας.
- 3) Τα αγαθά που παραδόθηκαν ή οι υπηρεσίες που παρασχέθηκαν σε αυτόν χρησιμοποιήθηκαν για φορολογητέες πράξεις που υπάγονται στον φόρο στο κράτος - μέλος όπου είναι εγκατεστημένος και για τις οποίες θα είχε δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, αν αυτές ενεργούνταν στην Ελλάδα ή χρησιμοποιήθηκαν για πράξεις που απαλλάσσονται του φόρου.

Δικαίωμα επιστροφής δεν παρέχεται:

1. Στην περίπτωση που ο αιτών στο κράτος - μέλος στο οποίο είναι εγκατεστημένος:

- a. δεν είναι υποκείμενος στον φόρο προστιθέμενης αξίας,
 - b. πραγματοποιεί αποκλειστικά και μόνο παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών που απαλλάσσονται από τον φόρο χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών του,
 - c. υπάγεται στο καθεστώς απαλλαγής για μικρές επιχειρήσεις,
 - d. υπάγεται στο ειδικό καθεστώς αγροτών.
2. Για ποσά φόρου με τα οποία επιβαρύνονται οι παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιούνται στο εσωτερικό της χώρας, οι οποίες υπάγονται ή πρέπει να υπάγονται στην απαλλαγή που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 24.
3. Για ποσά φόρου τα οποία έχουν τιμολογηθεί λανθασμένα.

Κατόπιν υποβολής αίτησης γίνεται η επιστροφή του φόρου και δεν μπορεί να αφορά περίοδο μικρότερη των τριών μηνών ή μεγαλύτερη ενός ημερολογιακού έτους εκτός της περίπτωσης που η περίοδος αυτή αφορά το υπόλοιπο ενός ημερολογιακού έτους.

Οι εγκατεστημένοι υποκείμενοι στον φόρο σε άλλο κράτος - μέλος υποβάλλουν την αίτηση επιστροφής με χρήση ηλεκτρονικών μέσων στο κράτος - μέλος εγκατάστασής τους και την απευθύνουν στην Ελλάδα στην οποία επιβαρύνθηκαν με ΦΠΑ.

Οι υποκείμενοι στον φόρο που μένουν στην Ελλάδα έχουν δικαίωμα επιστροφής από άλλο κράτος - μέλος, κατά ανάλογο τρόπο υποβάλλοντας τη σχετική αίτηση επιστροφής με χρήση ηλεκτρονικών μέσων στην αρμόδια αρχή της Ελλάδας και η οποία απευθύνεται στο κράτος - μέλος στο οποίο επιβαρύνθηκαν με φόρο προστιθέμενης αξίας.

6 ΚΕΦΑΛΑΙΟ: «ΥΠΟΧΡΕΟΙ ΣΤΟ ΦΟΡΟ ΚΑΙ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ»

6.1 ΥΠΟΧΡΕΟΙ ΣΤΟ ΦΟΡΟ

Το πρόσωπο το οποίο έχει την υποχρέωση να υποβάλλει δηλώσεις και να καταβάλλει στο Δημόσιο το φόρο που αναλογεί στις φορολογητέες πράξεις που ενεργούνται από αυτό είναι υπόχρεος στον φόρο (Forologikanea.gr-Υπόχρεοι στο φόρο (Άρθρο 35), 2016).

Επίσης, υπόχρεος του φόρου είναι:

- a) Ο εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας ο οποίος είναι υποκείμενος στον φόρο, για τις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις. Ειδικά για την παράδοση του παραγγελέα προς τον παραγγελιοδόχο, στην περίπτωση παραγγελιοδοχικών πωλήσεων, αγροτικών προϊόντων για λογαριασμό αγροτών φυσικών προσώπων, υπόχρεος για την καταβολή του φόρου είναι ο παραγγελιοδόχος.
- b) Ο εγκατεστημένος στο εσωτερικό άλλου κράτους -μέλους υποκείμενος στον φόρο, για τις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις, για τις οποίες ο τόπος φορολογίας βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας, δεν έχει ορίσει φορολογικό αντιπρόσωπο στην Ελλάδα, την υποχρέωση για καταβολή στο Δημόσιο του οφειλόμενου φόρου την έχει ο αγοραστής των αγαθών ή ο λήπτης των υπηρεσιών, κατά περίπτωση.

6.2 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΤΩΝ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΩΝ ΣΤΟ ΦΟΡΟ

6.2.1 Υποβολή δηλώσεων

Τις παρακάτω δηλώσεις υποχρεούται να υποβάλλει υποκείμενος στο φόρο (Forologikanea.gr-Υπόχρεοι στο φόρο (Άρθρο 35), 2016):

- a) Δήλωση έναρξης των εργασιών του, η οποία υποβάλλεται πριν από την έναρξη των εργασιών αυτών. Ο χρόνος πραγματοποίησης της πρώτης συναλλαγής στα πλαίσια της επιχείρησης θεωρείται ως έναρξη εργασιών. Όσον αφορά τα νομικά πρόσωπα, ο χρόνος της νόμιμης σύστασης αυτών θεωρείται ως ο χρόνος έναρξης. Για τα νομικά πρόσωπα, η

καθυστέρηση υποβολής της δήλωσης έναρξης μέχρι τριάντα (30) ημέρες δεν συνεπάγεται την επιβολή κυρώσεων, εφόσον δεν έχουν πραγματοποιήσει καμία συναλλαγή.

- b)** Δήλωση μεταβολών-μετάταξης, με την οποία δηλώνεται οποιαδήποτε μεταβολή, όπως αλλαγή της επωνυμίας, του τόπου επαγγελματικής του εγκατάστασης, του αντικειμένου εργασιών, την πραγματοποίηση ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών και παραδόσεων αγαθών που απαλλάσσονται, την ίδρυση ή κατάργηση υποκαταστημάτων, την αλλαγή των τηρούμενων βιβλίων Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και του καθεστώτος ΦΠΑ που ανήκει. Η δήλωση αυτή υποβάλλεται εντός τριάντα (30) ημερών από το χρόνο που έγιναν οι μεταβολές αυτές.
- c)** Δήλωση οριστικής παύσης εργασιών. Η δήλωση αυτή υποβάλλεται για τα φυσικά πρόσωπα εντός δέκα (10) ημερών από την οριστική παύση των εργασιών τους, ενώ για τα νομικά πρόσωπα και τις ενώσεις προσώπων εντός τριάντα (30) ημερών από τη λύση τους. Σε περίπτωση κληρονομικής διαδοχής επιχείρησης ως συνόλου, η δήλωση παύσης εργασιών υποβάλλεται από τους κληρονόμους, μέσα σε δέκα (10) ημέρες, από την ενεργό ανάμιξη τους στην κληρονομούμενη επιχείρηση και όχι πέραν των δέκα (10) ημερών από την λήξη της προθεσμίας αποποίησης, σε κάθε άλλη περίπτωση. Οι δηλώσεις των περιπτώσεων αυτών μπορούν να υποβάλλονται ηλεκτρονικά.

6.2.2 Αριθμός φορολογικού μητρώου (Α.Φ.Μ.)

Ο μοναδικός αριθμός φορολογικού μητρώου (Α.Φ.Μ.) σε κάθε υποκείμενο στο φόρο χορηγείται ως εξής (Φλώρος, 2014):

- a)** Στα φυσικά πρόσωπα με τη δήλωση απόδοσης Α.Φ.Μ. εκτός αν έχει χορηγηθεί Α.Φ.Μ. με δήλωση φορολογίας εισοδήματος. Ο αριθμός αυτός δεν καταργείται με την οριστική παύση των εργασιών.
- b)** Στα νομικά πρόσωπα και στις ενώσεις προσώπων μετά την υποβολή της δήλωσης έναρξης εργασιών. Ο αριθμός αυτός δεν καταργείται με την αλλαγή της νομικής μορφής των προσώπων αυτών, αλλά με την οριστική λύση ή διάλυση τους.
- c)** Στις υπό ίδρυση επιχειρήσεις χορηγείται Α.Φ.Μ. που παραμένει ο ίδιος για την επιχείρηση και μετά το πέρας των εργασιών της ίδρυσης.

Ο Α.Φ.Μ. στους υποκείμενους στο φόρο που είναι εγκατεστημένοι σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, χορηγείται με την υποβολή δήλωσης έναρξης

εργασιών. Ο αριθμός αυτός δεν μεταβάλλεται σε περίπτωση ορισμού, αλλαγής ή παύσης φορολογικού αντιπροσώπου.

6.2.3 Άλλες υποχρεώσεις

Επίσης ο υποκείμενος στο φόρο υποχρεούται (Φλώρος, 2014):

- a) Να τηρεί βιβλία και να εκδίδει στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, εκτός αν είναι εγκατεστημένος σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης και δεν διαθέτει εγκατάσταση στην Ελλάδα. Ειδικά, ο υποκείμενος στο φόρο που παραλαμβάνει ενσώματα κινητά αγαθά, τα οποία του αποστέλλονται από άλλο κράτος-μέλος από ή για λογαριασμό υποκείμενου στο φόρο που διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου Φ.Π.Α. στο άλλο κράτος-μέλος, με σκοπό την εκτέλεση υπηρεσιών πραγματογνωμοσύνης ή εργασιών σε αυτά, υποχρεούται να καταχωρεί τα σχετικά στοιχεία που επιτρέπουν την εξακρίβωση των αγαθών αυτών σε λογαριασμούς βιβλίων που τηρεί ή σε ειδικό βιβλίο,
- b) Να υποβάλλει στον αρμόδιο Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ.:
 - I. Ειδική δήλωση Φ.Π.Α., όταν ενεργεί πράξεις. Η δήλωση αυτή υποβάλλεται κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης. Με την υποβολή της δήλωσης αυτής, καταβάλλεται εφάπαξ ο φόρος που αναλογεί στην παράδοση του ακινήτου, αφού συμψηφισθεί ο φόρος εισροών κατά το ποσοστό που βαρύνει τη μεταβιβαζόμενη ιδιοκτησία, όπως έχει διαμορφωθεί μέχρι τη χρονική στιγμή γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης. Η ίδια δήλωση υποβάλλεται και για τις πράξεις, χωρίς την καταβολή του φόρου, ο οποίος καταβάλλεται με την περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. της οικείας φορολογικής περιόδου.
 - II. Ειδικά έντυπα απεικόνισης του συνολικού κόστους της οικοδομής και κατανομής αυτού στις επί μέρους ιδιοκτησίες, προϋπολογιστικά και απολογιστικά.
 - III. Γνωστοποίηση για τη χρησιμοποίηση ακινήτου, το οποίο κατασκευάστηκε ως εμπορεύσιμο στοιχείο επιχείρησης, ως παγίου σε φορολογητέα δραστηριότητα, καθώς και για ακίνητο το οποίο απαλλοτριώθηκε. Η γνωστοποίηση αυτή υποβάλλεται ταυτόχρονα με την περιοδική δήλωση της φορολογικής περιόδου κατά την οποία άρχισε η χρησιμοποίηση ή πραγματοποιήθηκε η απαλλοτρίωση.

IV. Υπεύθυνη δήλωση με την οποία γνωστοποιεί τις τυχόν αιτίες για τις οποίες πρόκειται να συνταχθεί έγγραφο με το οποίο διορθώνεται, συμπληρώνεται, τροποποιείται ή επαναλαμβάνεται άλλο έγγραφο.

- c) Να ορίζει φορολογικό αντιπρόσωπό του, πριν από την ενέργεια οποιασδήποτε φορολογητέας πράξης στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον πρόκειται για υποκείμενο στο φόρο που δεν είναι μόνιμα εγκαταστημένος στο εσωτερικό της χώρας ή στο εσωτερικό άλλου κράτους - μέλους και για την οποία είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο. Ο ορισμός του φορολογικού αντιπροσώπου γίνεται με την κατάθεση αντιγράφου του σχετικού πληρεξούσιου εγγράφου στον προϊστάμενο Δ.Ο.Υ., που είναι αρμόδιος για τη φορολογία εισοδήματος του φορολογικού αντιπροσώπου. Το αντίγραφο αυτό πρέπει να είναι θεωρημένο από την ελληνική προξενική αρχή του τόπου, όπου είναι εγκαταστημένος ο υποκείμενος στο φόρο, ή από την Αρχή που έχει οριστεί για τη θεώρηση Σύμβαση της Χάγης.
- d) Φορολογικό αντιπρόσωπο μπορούν να ορίζουν, και οι υποκείμενοι στο φόρο που είναι εγκατεστημένοι σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης και δεν διαθέτουν εγκατάσταση στην Ελλάδα. Ο φορολογικός αντιπρόσωπος της περίπτωσης αυτής δεν υποχρεούται στην τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων για τις πράξεις που πραγματοποιεί ο εντολέας του.
- e) Να τηρεί θεωρημένο ειδικό βιβλίο όπου θα καταγράφει τα αγαθά που απέστειλε ή μετέφερε ή τα οποία απεστάλησαν ή μεταφέρθηκαν για λογαριασμό του σε άλλο κράτος-μέλος. Στο βιβλίο αυτό καταχωρούνται επίσης τα μετακινούμενα αγαθά από άλλο κράτος-μέλος προς το εσωτερικό της χώρας.

6.2.4 Υποχρεώσεις ενδοκοινοτικών αποκτήσεων

Ο υποκείμενος στο φόρο που πραγματοποιεί ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών έχει την υποχρέωση επίσης (Φλώρος, 2014):

- a) Να υποβάλλει ανακεφαλαιωτικό πίνακα, για τις παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιεί,
- b) Να χρησιμοποιεί για τις συναλλαγές αυτές τον αριθμό φορολογικού μητρώου του με το πρόθεμα «ΕΛ» πριν απ' αυτόν, καθώς επίσης και να αναγράφει στα στοιχεία που εκδίδει τον αριθμό του φορολογικού μητρώου (Φ.Π.Α.) του συναλλασσόμενου με το ανάλογο πρόθεμα που ισχύει σε κάθε κράτος-μέλος και

- c) Να υποβάλλει στατιστική δήλωση (INTRASTAT) για τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές που πραγματοποιεί για κάθε μήνα,
- d) Να υποβάλλει ανακεφαλαιωτικό πίνακα για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιεί, καθώς και για τις αποκτήσεις που πραγματοποιεί και αποδεικνύει ότι έγιναν με σκοπό τη μεταγενέστερη παράδοση εντός άλλου κράτους – μέλους.

Κατά περίπτωση υποχρεώσεις έχουν και τα εξής πρόσωπα:

- a) ο εκκαθαριστής, ο κηδεμόνας, ο προσωρινός διαχειριστής και ο μεσεγγυούχος, στις περιπτώσεις κληρονομιάς και μεσεγγύησης,
- b) ο επίτροπος, ο κηδεμόνας και ο αντιλήπτορας, στις περιπτώσεις ανηλίκων, απόντων, δικαστικά ή νόμιμα απαγορευμένων και των προσώπων που βρίσκονται υπό δικαστική αντίληψη,
- c) ο προσωρινός ή ο οριστικός σύνδικος, σε περίπτωση πτώχευσης του υποκείμενου στο φόρο,
- d) ο φορολογικός αντιπρόσωπος, στις περιπτώσεις που ορίζεται υπόχρεος στο φόρο,
- e) οι κληρονόμοι και οι δωρεοδόχοι του υποκείμενου στο φόρο για τις φορολογικές υποχρεώσεις του, μέχρι το θάνατο του ή τη σύσταση της δωρεάς εν ζωή,
- f) κάθε πρόσωπο το οποίο, βάσει νόμου ή δικαστικής απόφασης, υποκαθιστά τον υποκείμενο στο φόρο,
- g) ο εκπρόσωπος ή μέλος της ένωσης προσώπων, κατ' ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων της φορολογίας εισοδήματος,
- h) ο ιδρυτής της επιχείρησης για τις υποχρεώσεις αυτής μέχρι το χρόνο έναρξης της λειτουργίας της επιχείρησης.

6.2.5 Απαλλασσόμενοι των υποχρεώσεων

Από τις υποχρεώσεις απαλλάσσονται, εκτός αν ορίζεται διαφορετικά σε αυτό (Φλώρος, 2014):

- a) τα πρόσωπα, τα οποία καθίστανται υποκείμενα στο φόρο από περιστασιακή παράδοση καινούργιου μεταφορικού μέσου σε άλλο κράτος- μέλος,
- b) οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41,
- c) τα νομικά πρόσωπα που δεν υπόκεινται στο φόρο,

d) τα φυσικά πρόσωπα τα οποία πραγματοποιούν απαλλασσόμενες πράξεις.

6.3 ΔΗΛΩΣΗ ΚΑΙ ΣΥΝΑΦΕΙΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ

6.3.1 Περιοδική δήλωση Φ.Π.Α.

Οι υπόχρεοι στο φόρο, που ενεργούν φορολογητέες πράξεις ή πράξεις απαλλασσόμενες του φόρου, για τις οποίες έχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών, έχουν την υποχρέωση να υποβάλουν δήλωση ΦΠΑ για κάθε φορολογική περίοδο (Taxheaven.gr-ΠΟΛ.1084/2016, 2016).

Η φορολογική περίοδος ορίζεται ως εξής:

- a) ένας ημερολογιακός μήνας, για υπόχρεους οι οποίοι χρησιμοποιούν διπλογραφικό λογιστικό σύστημα, καθώς και για το Δημόσιο όταν ασκεί δραστηριότητες για τις οποίες υπόκειται στο φόρο,
- b) ένα ημερολογιακό τρίμηνο, για υπόχρεους οι οποίοι χρησιμοποιούν απλογραφικό λογιστικό σύστημα, καθώς και για μη υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία.

Η αρχική εμπρόθεσμη περιοδική δήλωση, ανεξάρτητα από το υπόλοιπο που προκύπτει υποβάλλεται στη Δ.Ο.Υ. υποχρεωτικά μόνο μέσω TAXISnet στην ηλεκτρονική διεύθυνση: (www.taxisnet.gr ή www.gsis.gov.gr).

6.3.2 Οδηγίες συμπλήρωσης έντυπου Φ2 περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α.

Το νέο έντυπο της δήλωσης Φ.Π.Α. κοινοποιείται με την ΠΟΛ 1084/2016. Το νέο έντυπο ισχύει για δηλώσεις ΦΠΑ που αφορούν πράξεις που πραγματοποιούνται από 1.7.2016 και εφεξής ανεξάρτητα από τον χρόνο υποβολής των δηλώσεων, για όλους τους υποκείμενους που έχουν υποχρέωση υποβολής δήλωσης ΦΠΑ, ανεξαρτήτως εάν υποχρεούνται σε τήρηση διπλογραφικού, απλογραφικού λογιστικού συστήματος, ή είναι μη υπόχρεοι σε τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία (Taxheaven-Το νέο έντυπο δήλωσης Φ.Π.Α. και οι οδηγίες συμπλήρωσης, 2016).

Το έντυπο «050 - ΦΠΑ ΕΚΔΟΣΗ 2015, Φ2 TAXIS» συνεχίζει να ισχύει για πράξεις που πραγματοποιούνται έως και 30.6.2016. Εκ του λόγου αυτού οι πράξεις που

πραγματοποιούνται από 1.6.2016 έως και 30.6.2016 και υπάγονται λόγω της μεταβολής των συντελεστών ΦΠΑ με το Ν. 4389/2016 στον συντελεστή ΦΠΑ εικοσιτέσσερα τοις εκατό (24%) ή δεκαεπτά τοις εκατό (17%), που δεν αναγράφεται ωστόσο στο έντυπο, καταχωρούνται ως εξής σε αυτό:

- a) Η φορολογητέα αξία καταχωρείται στους κωδικούς «303» και «306» αντίστοιχα.
- b) Ο φόρος που αναλογεί στην ανωτέρω φορολογητέα αξία, υπολογιζόμενος με συντελεστή είκοσι τρία (23%) ή δεκαέξι τοις εκατό (16%) καταχωρείται στους κωδικούς «333» και «336» αντίστοιχα και η διαφορά του φόρου μεταξύ των δύο συντελεστών, δηλαδή είκοσι τρία (23%) και είκοσι τέσσερα τοις εκατό (24%) καθώς και μεταξύ δεκαέξι (16%) και δεκαεπτά τοις εκατό (17%), καταχωρείται στον κωδικό «422» του εντύπου «Λοιπά αφαιρούμενα ποσά».

Ο παραπάνω τρόπος συμπλήρωσης του εντύπου εφαρμόζεται για τους υποκείμενους που έχουν την υποχρέωση, να τηρούν διπλογραφικό λογιστικό σύστημα για την φορολογική περίοδο του Ιουνίου 2016, να τηρούν απλογραφικό λογιστικό σύστημα για το δεύτερο τρίμηνο του έτους 2016, καθώς και για υποκείμενους που πραγματοποιούν παύση εργασιών (Taxheaven-Το νέο έντυπο δήλωσης Φ.Π.Α. και οι οδηγίες συμπλήρωσης, 2016).

Εικόνα 6.1: έντυπου Φ2 περιοδική δήλωση Φ.Π.Α.

Φ2

ΔΗΛΩΣΗ Φ.Π.Α.
Υποβάλλεται σε δύο (2) αντίτυπα (έντυπη υποβολή).

ΑΡΙΘΜΟΣ ΔΗΛΩΣΗΣ **001** ΑΡΙΘΜΟΣ ΕΤΟΣ *

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΥΠΟΒΟΛΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ **002**

ΑΡΙΘΜΟΣ ΔΟΥ **003**

ΕΤΟΣ **004**

005 ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΑΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ
από έως

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ (Διαγραμμάστε με x)

ΜΗΝΑΣ	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
ΤΡΙΜΗΝΟ	006	1	2	3	4							
ΕΞΑΜΗΝΟ	1	2										

ΕΙΔΟΣ ΔΗΛΩΣΗΣ

007	ΤΡΟΠΟΣ ΠΩΤΗΡΙΩΝ	008	ΜΕ ΕΠΙ ΦΥΛΛΩΣΗ	009	ΕΚΤΑΚΤΗ ΔΗΛΩΣΗ
-----	-----------------	-----	----------------	-----	----------------

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

101	ΕΠΩΝΥΜΟ Ή ΕΠΩΝΥΜΙΑ				
102	ΟΝΟΜΑ	103	ΟΝΟΜΑ ΠΑΤΕΡΑ	104	Α.Φ.Μ.

Β. ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΚΡΩΣΩΝ - ΕΙΣΡΩΣΩΝ μετά την αφαίρεση (κατά συντελεστή) των επιστροφών - εκπτώσεων.

α	ΕΚΡΩΣΕΙΣ φορολογητέων εσόδων (αφαιρούμενες από τον υπολογισμό κέρδους)	ΕΣΤ. ΕΡΓΑ %	ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΩΣΩΝ που αναλογεί	β	ΕΙΣΡΩΣΕΙΣ με δικαίωμα έκπτωσης	ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΡΩΣΩΝ
301	Ι. ΕΚΡΩΣΕΙΣ ΠΑΘΟΚ ΑΠΟΚΤΗΘΕΝΤΩΝ & ΠΑΡΑΣΕΣ ΛΗΠΤΩΝ σε τμήση Ελλάδας εκτός από το τμήμα Αττικής	13	331	Αμοιβή & δόματα στο εκτελεστικό της θέσης	361	361
302		6	332	Αμοιβή & δόματα στον ανάδοχο τμήσης	362	362
303		24	333	Αμοιβή κοινωνικής υπηρεσίας ανάδοχο τμήσης	363	363
304	ΙΙ. ΕΚΡΩΣΕΙΣ ΕΣΟΔΩΝ ΑΠΟΚΤΗΘΕΝΤΩΝ & ΠΑΡΑΣΕΣ ΛΗΠΤΩΝ στα τμήματα Αττικής και από λοιπά κράτη προς το τμήμα Αττικής	9	334	Εδαφολογική υπαγωγή σε άλλες τμήσεις	364	364
305		4	335	Εδαφολογική υπαγωγή σε άλλες τμήσεις (αφαιρούμενη από το 304)	365	365
306		17	336	Αμοιβή τμήσης λήπτη	366	366
307	ΥΠΟΛΟΙΠΟΝ ΦΟΡΟΥΛΟΓΙΑΚΑ ΕΙΣΡΩΣΩΝ	ΣΥΝ. ΕΟΡ	337	ΦΟΡΟΥΛΟΓΙΑΚΑ ΕΙΣΡΩΣΩΝ	367	367
342	Εδαφολογική υπαγωγή			δ	ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΑ ΠΟΣΑ ΣΤΟ ΣΥΝΟΛΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΩΣΩΝ	
345	Συνολικοί κέρδη υπαρκτων ετών 14.12.α			Επιστροφή φόρου από 42 (π.κ. από πώληση + 3%)	400	
348	Εδαφολογική υπαγωγή στην Α. Πελοπόννησο			Αμοιβή τμήσης λήπτη	402	410
349	Αμοιβή τμήσης λήπτη με δικαίωμα έκπτωσης			Αμοιβή δικαιωμάτων εκμετάλλευσης κοιταγμάτων πετρελαίου ή φυσικού αερίου	407	
310	Επιπλέον κέρδη & κέρδη από κέρδη τμήσης			ε	ΑΦΑΙΡΟΥΜΕΝΑ ΠΟΣΑ ΑΠΟ ΤΟ ΣΥΝΟΛΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΩΣΩΝ	
311	ΣΥΝΟΛΟ ΕΙΣΡΩΣΩΝ			ΜΠΑ κέρδη που κερδίζονται με ασφαλή βραχυπρόθεσμα	411	428
312	Κέρδη κερδών ΜΠΑ			Αμοιβή κερδών τμήσης λήπτη	422	
				Ποσό που αφαιρείται από κέρδη τμήσης λήπτη	423	
						=
						ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΩΣΩΝ 430

Γ. ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ για καταβολή, έκπτωση ή επιστροφή (κωδ. 337 με τον κωδ. 430)

ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟ	470	ΧΡΕΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟ	480				
Προσδιορισμός οριστικού ποσού προς καταβολή, έκπτωση ή επιστροφή							
Ποσότητα υπόλοιπου προς φόρο, κέρδη	401	Επιστροφή από 304 από φόρο τμήσης	483				
Διόρθωση από κωδ. 311 προς δικαιωμάτων εκμ. πετρελαίου ή φυσικού αερίου	403	ΠΟΣΟ για εκπτώσεις & έκπτωσης τμήσης λήπτη	505				
Μόνο για επί τμήσης λήπτη κέρδη	404						
ΠΟΣΟ για έκπτωση	502	ΠΟΣΟ** προς καταβολή	511				
ΑΥΤΟΥΜΕΝΟ ΠΟΣΟ για επιστροφή	503	Καταβλητέο ποσό κωδ. 511 με 2 δέκατες	523				
ΑΙΤΙΑ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗΣ	507	ΑΠΑΛ. ΠΡΟΧ. ΣΥΝ. 1	ΠΑΥΣΗ 2	ΑΝΑΤ. ΣΥΝ. 3	ΔΙΑΣΦΑ. ΣΥΝ. 4	ΑΛΛΗ ΑΙΤΙΑ 5	ΜΕΣΗ ΠΡΟΣ. ΨΑΖ 6
Αιτία ΣΥΜΠΛΗΡΩΣΗΣ για απομεικτού προς επιστροφή ποσού με αρνητικούς κέρδη	508						

ΤΡΑΠΕΖΑ ΚΩΔ. ΑΡΙΘΜΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ ΙΣΑΝ

Πληροφοριακά στοιχεία Γνήσιος ή κατ'εξουσιοδότηση **906** Άξιο επί των κωδ. 906 **907** Μισό κέρδος επί κωδ. 908 **908**

Ο ΔΗΛΩΝ	Ο ΛΟΓΙΣΤΗΣ	Ο ΠΑΡΑΛΑΒΩΝ	Ο ΤΑΜΙΑΣ
	Όμιλος ή Εταιρεία ΑΕΜ Α.Μ. οδός, διεύθυνση, πόλη, χώρα	Όμιλος ή Εταιρεία ΑΕΜ Α.Μ. οδός, διεύθυνση, πόλη, χώρα	Όμιλος ή Εταιρεία ΑΕΜ Α.Μ. οδός, διεύθυνση, πόλη, χώρα

* Σημειώνεται από τον Υποκείμενο.
 ** Αν υπολογιστεί ποσό που καταβάλλεται είναι αρνητικός αριθμός, σημαίνει το πρόσημο (-) πριν από αυτό.
 - Τα ποσά σε ΕΥΡΩ αναγράφονται υποχρεωτικά με τη χρήση των (2) δεκαδικών ψηφίων μετά την υποδιαστολή, π.χ. 46,20 € = 46,20.
 *** Σημειώστε υπόλοιπο μέχρι τμήσης 304 είναι απαραίτητα για καταβολή στην αίτηση ενοίκιου τμήσης, με ελάττωμα τα ποσά κερδών που αφαιρούνται προσημασμένα.

ΕΚΔΟΣΗ 2018 050 - Φ.Π.Α.
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Πηγή: (Taxheaven-To νέο έντυπο δήλωσης Φ.Π.Α. και οι οδηγίες συμπλήρωσης, 2016).

Για τη συμπλήρωση του νέου εντύπου δίνονται οδηγίες με την ΠΟΛ 1093/2016⁸.

Αναλυτικά το νέο έντυπο της δήλωσης ΦΠΑ περιλαμβάνει τις εξής τροποποιήσεις σε σχέση με το ισχύον έντυπο 050 Φ.Π.Α. έκδοση 2015 - Φ2 TAXIS (Taxheaven-Το νέο έντυπο δήλωσης Φ.Π.Α. και οι οδηγίες συμπλήρωσης, 2016):

- a) Καταργήθηκε το λεκτικό «Αν η δήλωση είναι έκτακτη, ο κωδ. 006 δεν συμπληρώνεται» στο άνω μέρος του εντύπου, καθώς απαιτείται η συμπλήρωση του κωδικού «006» σε ορισμένες περιπτώσεις υποβολής έκτακτης δήλωσης.
- b) Ο συντελεστής ΦΠΑ «23%» αντικαταστάθηκε με το συντελεστή «24%» και ο συντελεστής ΦΠΑ «16%» αντικαταστάθηκε με το συντελεστή «17%», σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 21 του Κώδικα ΦΠΑ, όπως τροποποιήθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ν.4389/2016⁹ (ΦΕΚ Α' 94/27.5.2016). Διευκρινίσεις παρασχέθηκαν με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1061/24.5.2016¹⁰.
- c) Το λεκτικό του κωδικού «403» τροποποιήθηκε ώστε να ανταποκρίνεται καλύτερα στο περιεχόμενό του. Ειδικότερα το λεκτικό τροποποιήθηκε ως εξής: «Βεβαιωμένο ποσό κωδ. 511 προηγ. δηλώσεων της ίδιας φορολογικής περιόδου» αντί του λεκτικού «Χρεωστικό προηγ. δήλωσης της ίδιας φορολογικής περιόδου». Όπως είχε διευκρινιστεί στην εγκύκλιο ΠΟΛ.1082/6.4.2015 στον κωδικό αυτό αναγράφεται το ποσό που βεβαιώθηκε βάσει των προηγούμενων χρεωστικών δηλώσεων της ίδιας φορολογικής περιόδου. Ο κωδικός αυτός συμπληρώνεται μόνο στην περίπτωση που για την ίδια φορολογική περίοδο υποβάλλονται μία ή περισσότερες τροποποιητικές δηλώσεις. Με την συγκεκριμένη διευκρινίζεται επίσης ότι στον κωδικό αυτό αναγράφεται ουσιαστικά το σύνολο των ποσών του κωδικού 511 των προηγούμενων δηλώσεων της ίδιας

⁸ΠΟΛ.1093/2016 Οδηγίες συμπλήρωσης της δήλωσης Φ.Π.Α. (έντυπο 050 Φ.Π.Α. έκδοση 2016 - Φ2 TAXIS) (Οδηγίες συμπλήρωσης της δήλωσης Φ.Π.Α. (έντυπο 050 Φ.Π.Α. έκδοση 2016 - Φ2 TAXIS))

⁹ΝΟΜΟΣ ΥΠ' ΑΡΙΘΜ. 4389: Επείγουσες διατάξεις για την εφαρμογή της συμφωνίας δημοσιονομικών στόχων και διαρθρωτικών μεταρρυθμίσεων και άλλες διατάξεις.

¹⁰ΠΟΛ.1061/2016 Αύξηση του συντελεστή Φ.Π.Α. σε 24% και κατάργηση των μειωμένων συντελεστών στη δεύτερη ομάδα νησιών (Κοινοποίηση διατάξεων του νόμου «Επείγουσες διατάξεις για την εφαρμογή της συμφωνίας δημοσιονομικών στόχων και διαρθρωτικών μεταρρυθμίσεων και άλλες διατάξεις» για την αύξηση του συντελεστή ΦΠΑ σε 24% και την κατάργηση των μειωμένων συντελεστών στη δεύτερη ομάδα νησιών).

φορολογικής περιόδου το οποίο έχει βεβαιωθεί, δηλαδή υπάρχει η υποχρέωση καταβολής του στη Φορολογική Διοίκηση. Επισημαίνεται ότι ποσά μέχρι και τριάντα ευρώ (30,00 €) που αναγράφονται στον κωδικό 511 σε προηγούμενες δηλώσεις δεν μεταφέρονται στον κωδικό αυτό (με εξαίρεση τις περιπτώσεις παύσης εργασιών/μετάταξης από το κανονικό καθεστώς) καθώς δεν έχουν βεβαιωθεί. Τα ποσά αυτά θα μεταφερθούν στον κωδικό 483 της επόμενης φορολογικής περιόδου.

- d)** Στον κωδικό «507» προστέθηκε νέα αιτία επιστροφής του πιστωτικού υπολοίπου με λεκτικό «ΜΕΙΩΣΗ ΧΡΕΩΣΤ. ΥΠΟΛ.»». Η αιτία αυτή θα διαγραμμίζεται με «X» μόνο στην περίπτωση που με την υποβολή τροποποιητικής δήλωσης δημιουργείται πιστωτικό υπόλοιπο λόγω μείωσης του χρεωστικού υπολοίπου της αρχικής δήλωσης, κατ' εφαρμογή της ΑΓΓΔΕ ΠΟΛ.1104/13.5.2015¹¹. Σημειώνεται ότι όπως αναφέρεται στην παράγραφο 7 της ανωτέρω Απόφασης για την διαγραφή της αρχικής βεβαίωσης απαιτείται η αναγραφή του σχετικού ποσού στον κωδ. «503» της δήλωσης.
- e)** Στη δεύτερη παραπομπή στο κάτω μέρος του έντυπου προστέθηκε η φράση «φορολογητέας δραστηριότητας» μετά την φράση «** χρεωστικό υπόλοιπο μέχρι τριάντα (30) ευρώ μεταφέρεται για καταβολή στην επόμενη φορολογική περίοδο, με εξαίρεση την παύση εργασιών» προκειμένου να είναι σαφές τι περιλαμβάνει ο κωδικός 511 στον οποίο αφορά η παραπομπή.

Οι οδηγίες συμπλήρωσης της δήλωσης ΦΠΑ, όπως κοινοποιήθηκαν με τις ΠΟΛ.1082/6.4.2015¹² και ΠΟΛ.1191/11.8.2015¹³ συνεχίζουν να ισχύουν με τις εξής διευκρινίσεις (Taxheaven-Το νέο έντυπο δήλωσης Φ.Π.Α. και οι οδηγίες συμπλήρωσης, 2016):

¹¹ΠΟΛ.1104/13.5.2015 Διαγραφή αχρεώστητης οφειλής ΦΠΑ βάσει δήλωσης και περαιτέρω επιστροφή (Διαγραφή αχρεώστητης οφειλής ΦΠΑ βάσει δήλωσης και περαιτέρω επιστροφή).

¹²ΠΟΛ.1082/6.4.2015 Οδηγίες συμπλήρωσης της δήλωσης Φ.Π.Α. (έντυπο 050 Φ.Π.Α. έκδοση 2014 - Φ2 TAXIS) (Οδηγίες συμπλήρωσης της δήλωσης Φ.Π.Α. (έντυπο 050 Φ.Π.Α. έκδοση 2014 - Φ2 TAXIS)).

¹³ΠΟΛ.1191/11.8.2015 Οδηγίες συμπλήρωσης της δήλωσης Φ.Π.Α. (έντυπο 050 Φ.Π.Α. έκδοση 2015 - Φ2 TAXIS) (Οδηγίες συμπλήρωσης της δήλωσης Φ.Π.Α. (έντυπο 050 Φ.Π.Α. έκδοση 2015 - Φ2 TAXIS)).

- a) Στον κωδ. 907 καταχωρείται η αξία των φορολογητέων εισροών ανά φορολογική περίοδο που αντιστοιχούν στις πωλήσεις του κωδ. 906.
- b) Επισημαίνεται ότι, στην περίπτωση που κατά τα ανωτέρω δεν υπάρχει υποχρέωση καταβολής για τα ποσά μέχρι και τριάντα ευρώ (30,00 €) που αναγράφονται στον κωδικό 511 και τα ποσά αυτά μεταφέρονται για καταβολή στην επόμενη φορολογική περίοδο στον κωδικό «483» , οι δηλώσεις ΦΠΑ θεωρούνται μηδενικές.

7 ΚΕΦΑΛΑΙΟ: «ΤΡΙΓΩΝΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΚΑΙ ΣΥΣΤΗΜΑ VIES»

7.1 ΓΕΝΙΚΑ

Με τον όρο «τριγωνικές συναλλαγές» περιγράφεται μια αλυσίδα παραδόσεων, στην οποία εμπλέκονται τρία μέρη και τα αγαθά αντί να μεταφέρονται από το ένα μέρος στο επόμενο, μεταφέρονται απευθείας από το πρώτο μέρος στο τελευταίο της αλυσίδας. Για να είναι μια συναλλαγή τριγωνική, πρέπει και τα τρία μέρη να είναι πρόσωπα εγγεγραμμένα στα Μητρώα ΦΠΑ σε τρία Κράτη Μέλη. Πρόκειται για μία διαδικασία, με την οποία πολυεθνικές επιχειρήσεις και επιχειρηματικές μονάδες πραγματοποιούν αγοραπωλησίες προϊόντων και παροχή υπηρεσιών μεταξύ τους, έτσι ώστε να μειώσουν τις φορολογικές υποχρεώσεις τους, μέσω της μεταβιβαστικής τιμολόγησης (ΠΟΛ.1127/25.9.2009, 2009).

Με άλλα λόγια οι εμπορικές συναλλαγές στις οποίες συμμετέχουν τρεις υποκείμενοι στο Φ.Π.Α. είναι τριγωνικές. Πρακτικά μια τέτοια συναλλαγή αποτελείται από μια μόνο παράδοση (φυσική μετακίνηση) αγαθών και από δύο όμως τιμολογήσεις.

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

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

Παρακάτω αναλύονται οι τριγωνικές συναλλαγές σε τρία μέρη.

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

Να σημειωθεί ότι ο διαχωρισμός (1) σε τριγωνικές αποκτήσεις και (2) σε τριγωνικές παραδόσεις γίνεται για πρακτικούς και φοροτεχνικούς λόγους. Ουσιαστικά

πρόκειται και στην μια και στην άλλη περίπτωση για τριγωνικές ενδοκοινοτικές συναλλαγές όπου μια ελληνική επιχείρηση είτε ενεργεί ενδοκοινοτική απόκτηση είτε ενδοκοινοτική παράδοση. Στο τρίτο (3) μέρος δίνονται παραδείγματα με τριγωνικές συναλλαγές, οι οποίες δεν είναι ενδοκοινοτικές παρά το γεγονός ότι συμμετέχουν μια ή και δύο κοινοτικές επιχειρήσεις. Υπενθυμίζεται ότι για να θεωρείται ενδοκοινοτική μια τριγωνική συναλλαγή θα πρέπει να συμμετέχουν τρεις υποκείμενοι στο Φ.Π.Α. που είναι εγκατεστημένοι σε τρία διαφορετικά κράτη - μέλη (Παύλου & Γκουρλιάς, 2014).

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

Πίνακας 7.1: Συνοπτικός πίνακας με τις δηλωτικές υποχρεώσεις των υποκειμένων που μεσολαβούν σε μια τριγωνική ενδοκοινοτική συναλλαγή.

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

Πηγή: (Παύλου & Γκουρλιάς, 2014).

Οι τριγωνικές συναλλαγές ως πράξεις δεν είναι παράνομες, όμως γίνονται παράνομες όταν χρησιμοποιούνται στις ενδοεταιρικές συναλλαγές με απώτερο σκοπό τη

φοροαποφυγή και την απόκρυψη φορολογητέου εισοδήματος. Αυτό οδηγεί στην πληρωμή ελάχιστου εταιρικού φόρου ή ακόμα και μηδενικού, ιδιαίτερα όταν εμπλέκονται θυγατρικές με έδρα σε φορολογικούς παραδείσους. Ουσιαστικά πρόκειται για μια γενικευμένη οικονομική διαδικασία συναλλαγών με το εξωτερικό, μέσω της οποίας επιτυγχάνεται φοροαποφυγή. Εάν μια εταιρεία έχει θυγατρικές που βρίσκονται σε χώρες με διαφορετικούς φορολογικούς συντελεστές, μπορεί να καθορίσει τις τιμές μεταβίβασης, με τέτοιο τρόπο ώστε να καθορίσει τεχνητά το επίπεδο κερδών της κάθε θυγατρικής. Στις περιπτώσεις αυτές η μητρική εταιρεία αναγνωρίζει το μεγαλύτερο μέρος του φορολογητέου εισοδήματος στις χώρες, όπου οι φόροι εισοδήματος εταιρειών είναι χαμηλότεροι.

Πολλές χώρες αν θεωρήσουν ότι μέσω των τριγωνικών συναλλαγών, οι πολυεθνικές επιχειρήσεις στερούν δημόσια έσοδα που θα προέκυπταν από φορολόγηση των κερδών τους, προσπαθούν να επιβάλουν κυρώσεις στις εταιρείες αυτές. Έτσι οι φορολογικές αρχές εστιάζουν την προσοχή τους και στην αντιμετώπιση των τριγωνικών συναλλαγών, που περιλαμβάνουν και άυλα περιουσιακά στοιχεία, όπως διπλώματα ευρεσιτεχνίας και εμπορικά σήματα, λόγω της πολύ εύκολης μεταφοράς τους σε υπεράκτιες θυγατρικές.

7.2 ΤΡΙΓΩΝΙΚΕΣ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ

7.2.1 Έννοια – Ορισμοί

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

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

Οι τριγωνικές ενδοκοινοτικές συναλλαγές έχουν απλοποιημένη φορολογική διαδικασία και γι' αυτό τον λόγο δεν είναι απαραίτητος ο ορισμός φορολογικού

αντιπροσώπου από τον ενδιαμέσο συναλλασσόμενο ο οποίος είναι αγοραστής και πωλητής ταυτόχρονα.

Ο ΦΠΑ στις απλοποιημένες τριγωνικές αποκτήσεις θα καταβληθεί στο κράτος – μέλος προορισμού των αγαθών σαν ενδοκοινοτική απόκτηση(Παύλου & Γκουρλιάς, 2014).

7.2.2 Παρατηρήσεις – Επισημάνσεις

Όταν σε περιπτώσεις τριγωνικών ενδοκοινοτικών αποκτήσεων συμμετέχει και Έλληνας υποκείμενος και προκειμένου να διασφαλίζεται φορολογικά, όσον αφορά στο ΦΠΑ, θα πρέπει(Παύλου & Γκουρλιάς, 2014):

- Να είναι υποκείμενος στο φόρο και να έχει ΑΦΜ/ΦΠΑ.
- Να επιβεβαιώνει ότι και οι άλλοι δύο 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.Φ.Α.Σ. στοιχεία, αναγράφοντας σε 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 Πίνακες Ενδοκοινοτικών Παραδόσεων και αποκτήσεων (Listing).
- Να υποβάλλει δήλωση INTRASTAT Αποστολής ή Άφιξης μόνο στις περιπτώσεις που είναι αποστολέας ή τελικός παραλήπτης των αγαθών.

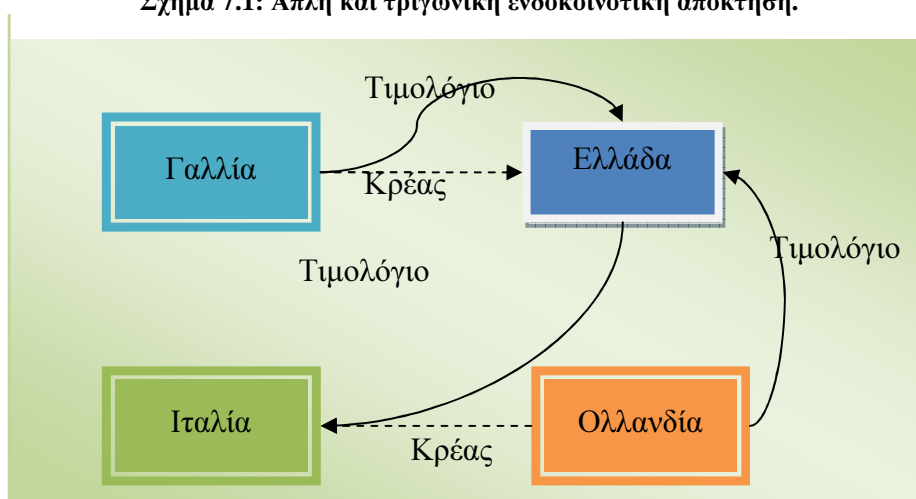
7.2.3 Παραδείγματα – Επισημάνσεις

7.2.3.1 Περίπτωση 1^η: Απλή και τριγωνική ενδοκοινοτική απόκτηση

Ελληνική επιχείρηση αλλαντικών αγοράζει στις 10/03/2013 από τη Γαλλία κρέας χοιρινό αξίας 40.000 €. Επιπλέον στις 15/03/2013 αγοράζει κρέας χοιρινό από Ολλανδία αξίας 40.000 €.

Με εντολή της το κρέας αποστέλλεται σε ιταλική επιχείρηση, την οποία η ελληνική επιχείρηση τιμολογεί στις 25/03/2013 με 70.000€.

Σχήμα 7.1: Απλή και τριγωνική ενδοκοινοτική απόκτηση.



Η ελληνική επιχείρηση την φορολογική περίοδο του Μαρτίου 2013 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 συγκεκριμένες συναλλαγές η ελληνική επιχείρηση θα πρέπει:

- 1) Να συμπεριλάβει στην περιοδική δήλωση του Μαρτίου τα ακόλουθα:

Εικόνα 7.1: Περιοδική δήλωση.

The image shows a detailed financial statement form with multiple columns and rows. It includes various numerical entries and codes, likely representing different financial categories and amounts. The form is organized into several sections, with some rows containing large values like 40,000.00 and 70,000.00. The layout is dense and typical of official financial reporting documents.

Πηγή: (Παύλου & Γκουρλιάς, 2014).

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

Εικόνα 7.2: Ανακεφαλαιωτικό Πίνακα Ενδοκοινοτικών Αποκτήσεων.

B. ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΩΝ ΑΠΟΚΤΗΣΕΩΝ ΑΓΑΘΩΝ								
α/α (1)	Χώρα προέλευσης επί. (2)	Γράμμα κωδικού (3)	Στοιχεία κοινοποιηθεί επί. Αριθμός περιόδων ΕΠΑ (4)			Φορέας/είδη α/α **		
			(5)	(6)	(7)	Ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών επί. (8)	Ονομαί ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών (από επίσημα στοιχεία ή από προσωπικό λογισμικό) (9)	
1	ΓΑΛΛΙΑ	F, R	X	X	X	X	40.000,00	
2	ΟΛΛΑΝΔΙΑ	N, L	X	X	X	X		50.000,00
3								

B. ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΩΝ ΠΑΡΑΔΟΣΕΩΝ ΑΓΑΘΩΝ								
α/α (1)	Χώρα προέλευσης επί. (2)	Γράμμα κωδικού (3)	Στοιχεία αγορών επί. Αριθμός περιόδων ΕΠΑ (4)			Φορέας/είδη α/α **		
			(5)	(6)	(7)	Ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών επί. (8)	Ονομαί ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών (από επίσημα στοιχεία ή από προσωπικό λογισμικό) (9)	
1	ΙΤΑΛΙΑ	I, T	X	X	X	X		70.000,00
2								
3								

Πηγή: (Παύλου & Γκουρλιάς, 2014).

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

Εικόνα 7.3: INTRASTAT Άφιξης.

Κρέας χοιρινό		1	FR	1	1	3
02040000						
40.000,00						XXXX

Πηγή: (Παύλου & Γκουρλιάς, 2014).

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

7.2.3.2 Περίπτωση 2^η: Τριγωνική ενδοκοινοτική απόκτηση.

Ελληνική επιχείρηση αγοράζει στις 15/03/2014 υφάσματα αξίας 30.000 € από Βουλγαρική υφαντουργία και δίνει εντολή να παραδοθούν σε επιχείρηση κατασκευής ενδυμάτων στην Γερμανία. Για την πώληση αυτή η ελληνική επιχείρηση τιμολογεί στις 17/03/2014 τη γερμανική επιχείρηση με 40.000 € (epixeirisi.gr-Τριγωνικές συναλλαγές, 2016).

Πρόκειται για 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, 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:

- Να καταχωρήσει στην περιοδική δήλωση ΦΠΑ του Μαρτίου την τριγωνική συναλλαγή.
- Να υποβάλει για το τρίμηνο (Ιανουάριος – Φεβρουάριος – Μάρτιος) Ανακεφαλαιωτικό Πίνακα Ενδοκοινοτικών Αποκτήσεων από την Βουλγαρία και Ανακεφαλαιωτικό Πίνακα Ενδοκοινοτικών Παραδόσεων προς την Γερμανία. Δεν θα υποβάλει Δήλωση INTRASTAT Άφιξης ή Αποστολής, επειδή τα αγαθά ούτε αφίχθηκαν ούτε απεστάλησαν από την Ελλάδα.

- Να αναγράψει την αξία του Βουλγαρικού τιμολογίου (30.000 €) στον κωδικό 666 της εκκαθαριστικής δήλωσης.

7.2.3.3 Περίπτωση 3^η: Τριγωνική ενδοκοινοτική απόκτηση

Ελληνική επιχείρηση στις 10/12/2014 αγοράζει εμπορεύματα αξίας 50.000€ από Ρουμανική επιχείρηση και δίνει εντολή να παραδοθούν σε εργοστάσιο στην Γερμανία. Η ελληνική επιχείρηση τιμολογεί την Γερμανική στις 15/12/2014 με 70.000€. Πρόκειται για 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, 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 δύο κοινοτικές επιχειρήσεις θα πρέπει (Παύλου & Γκουρλιάς, 2014):

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

7.3 ΤΡΙΓΩΝΙΚΕΣ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΠΑΡΑΔΟΣΕΙΣ

7.3.1 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 βουλγαρική 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 βουλγαρικό ΦΠΑ τα αγαθά στη βουλγαρική 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(Παύλου & Γκουρλιάς, 2014).

7.3.2 Παρατηρήσεις – Επισημάνσεις

Στις περιπτώσεις τριγωνικών ενδοκοινοτικών παραδόσεων, που συμμετέχει και Έλληνας υποκείμενος, προκειμένου να διασφαλίζεται φορολογικά, όσον αφορά το ΦΠΑ, θα πρέπει(Παύλου & Γκουρλιάς, 2014):

- 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) αποστολέας ή τελικός παραλήπτης.
- Να υποβάλλει δήλωση INTRASTAT Αποστολής ή Άφιξης, μόνο στις περιπτώσεις που είναι

7.3.3 Παραδείγματα – Έντυπα – Δηλώσεις

Στην 1^η περίπτωση για την Απλή και τριγωνική ενδοκοινοτική παράδοση, έχουμε το εξής παράδειγμα(επίχειρиси.gr-Τριγωνικές συναλλαγές, 2016):

Παράδειγμα 7.1: 1^η περίπτωση Απλής και τριγωνικής ενδοκοινοτικής παράδοσης.

Ελληνική επιχείρηση παραδίδει εμπορεύματα στις 10/03/2009 αξίας 50.000,00€ σε Βουλγαρική 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 υποβάλλει:

Περιοδική δήλωση του Μαρτίου

Ανακεφαλαιωτικό Πίνακα Ενδοκοινοτικών Παραδόσεων για το τρίμηνο (Ιανουάριος – Φεβρουάριος – Μάρτιος)

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.

Στην 2^η περίπτωση για την Τριγωνική ενδοκοινοτική παράδοση, έχουμε το εξής παράδειγμα(επίχειρиси.gr-Τριγωνικές συναλλαγές, 2016):

Παράδειγμα 7.2: 2^η περίπτωση Τριγωνικής ενδοκοινοτικής παράδοσης.

Γερμανική επιχείρηση αγοράζει δυο τόνους τυποποιημένο ελαιόλαδο αξίας 70.000 € 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 €. Το τιμολόγιο της ελληνικής επιχείρησης προς την γερμανική εκδίδεται στις 24/04/2013 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:

- Να υποβάλλει περιοδική δήλωση.
- Να υποβάλλει τριμηνιαίο Ανακεφαλαιωτικό Πίνακα Ενδοκοινοτικών Παραδόσεων.
- Δεν θα υποβάλλει Δήλωση INTRASTAT, επειδή τα αγαθά ούτε αφίχθηκαν ούτε απεστάλησαν από την Ελλάδα.
- Να αναγράψει την αξία του Ιταλικού τιμολογίου (60.000 €) στον κωδικό 666 της εκκαθαριστικής δήλωσης.

Στην 3^η περίπτωση για την Τριγωνική ενδοκοινοτική παράδοση, έχουμε το εξής παράδειγμα(επιχειρισι.gr-Τριγωνικές συναλλαγές, 2016):

Παράδειγμα 7.3: 3^η περίπτωση Τριγωνικής ενδοκοινοτικής παράδοσης.

Ολλανδική επιχείρηση αγοράζει από ελληνική επιχείρηση αγαθά αξίας 50.000€ με την εντολή αυτά να παραδοθούν σε Ιταλική επιχείρηση στην Ρώμη. Το τιμολόγιο προς την Ολλανδική επιχείρηση εκδίδεται στις 15/03/2013 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 την σειρά της πραγματοποιεί μια τριγωνική παράδοση στην ιταλική. Η ελληνική επιχείρηση για την συναλλαγή αυτή θα πρέπει:

- Να υποβάλλει περιοδική δήλωση.
- Να υποβάλλει τριμηνιαίο Ανακεφαλαιωτικό Πίνακα Ενδοκοινοτικών Παραδόσεων.
- Να υποβάλλει INTRASTAT Αποστολής των εμπορευμάτων προς την Ιταλία, τα οποία έστειλε κατ' εντολή της Ολλανδικής επιχείρησης.

7.4 ΑΛΛΕΣ ΤΡΙΓΩΝΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ

7.4.1 Έννοια – Ορισμοί

Υπάρχουν 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 δύο 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 (Παύλου & Γκουρλιάς, 2014).

7.4.2 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 η εν λόγω συναλλαγές καταχωρούνται κατά περίπτωση και πάντως όχι σαν ενδοκοινοτικές συναλλαγές.

7.4.3 Παραδείγματα – Δηλώσεις

Στην 1^η περίπτωση για την τιμολόγηση από Έλληνα σε κοινοτικό και παράδοση από άλλον Έλληνα, έχουμε το εξής παράδειγμα(επίχειρиси.gr-Τριγωνικές συναλλαγές, 2016):

Παράδειγμα 7.4: 1^ηπερίπτωση τιμολόγησης από Έλληνα σε κοινοτικό και παράδοση από άλλον Έλληνα.

Γερμανική επιχείρηση αγοράζει εμπορεύματα από ελληνική επιχείρηση, η οποία είναι εγκατεστημένη στο Αίγιο και δίνει εντολή να παραδοθούν για λογαριασμό της σε άλλη ελληνική επιχείρηση, η οποία είναι εγκατεστημένη στα Φάρσαλα.

Στην περίπτωση τιμολόγησης αγαθών από επιχείρηση, εγκατεστημένη στην Ελλάδα σε κοινοτική επιχείρηση, εφόσον 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, εφόσον κατά τον 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 και INTRASTAT αποστολής για τη συναλλαγή αυτή.

Στην 2^η περίπτωση για την τιμολόγηση από Έλληνα σε τρίτη χώρα και παράδοση σε άλλη επιχείρηση, έχουμε το εξής παράδειγμα(επίχειρиси.gr-Τριγωνικές συναλλαγές, 2016):

Παράδειγμα 7.5: 2^η περίπτωση τιμολόγησης από Έλληνα σε τρίτη χώρα και παράδοση σε άλλη επιχείρηση.

Αμερικάνικη επιχείρηση αγοράζει εμπορεύματα που έχει έδρα την Θεσσαλονίκη και δίνει εντολή να παραδοθούν για λογαριασμό της σε άλλη ελληνική επιχείρηση εγκατεστημένη στην Άρτα. 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 Θεσσαλονίκη) θα τιμολογήσει την αμερικάνικη με ελληνικό ΦΠΑ και θα παραδώσει τα εμπορεύματα στην άλλη επιχείρηση στην Άρτα. Κανονικά θα έπρεπε η αμερικάνικη να έχει ορίσει φορολογικό αντιπρόσωπο στην Ελλάδα και στην περίπτωση αυτή η ελληνική επιχείρηση στην Θεσσαλονίκη θα αναγράφει 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.

Στην 3^η περίπτωση για την τιμολόγηση από Έλληνα σε τρίτη χώρα και παράδοση σε άλλο κράτος – μέλος, έχουμε το εξής παράδειγμα(επιχειρησι.gr-Τριγωνικές συναλλαγές, 2016):

Παράδειγμα 7.6: 3η περίπτωση τιμολόγησης από Έλληνα σε τρίτη χώρα και παράδοση σε άλλο κράτος – μέλος.

Αμερικάνικη επιχείρηση αγοράζει εμπορεύματα από ελληνική επιχείρηση και δίνει εντολή να αποσταλούν από την Ελλάδα στην Ιταλία. Η πώληση αγαθών σε αγοραστή τρίτης χώρας, εφόσον 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, όμως τα εμπορεύματα 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 την 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 την συναλλαγή αυτή να υποβάλλει LISTING Παράδοσης. Στην περίπτωση που ο αμερικανός είχε ΑΦΜ / ΦΠΑ σε 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 της:

- 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€
- 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:

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

Στην 4^η περίπτωση για την από Έλληνα σε κοινοτικό και αποστολή αγαθών σε τρίτη χώρα, έχουμε το εξής παράδειγμα(επίχειρиси.gr-Τριγωνικές συναλλαγές, 2016):

Παράδειγμα 7.7: 4^ηπερίπτωση τιμολόγησης 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 την 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 σε αυτά και τα στοιχεία του παραλήπτη των εμπορευμάτων στην Τρίτη χώρα.

Θα πραγματοποιήσει εξαγωγή στο όνομά της και για λογαριασμό του πελάτη – αγοραστή. Θα καταχωρήσει τη συναλλαγή αυτή σαν περιοδική δήλωση ΦΠΑ στον κωδικό 309, σαν εξαγωγή. Δεν υπάρχει υποχρέωση για τη συναλλαγή αυτή να υποβάλλει LISTING ενδοκοινοτικής Παράδοσης ούτε INTRASTAT Αποστολής στη Γαλλία. Επισημαίνεται ότι για την συναλλαγή αυτή δεν απαιτείται ορισμός φορολογικού εκπροσώπου από την γαλλική επιχείρηση.

8 ΚΕΦΑΛΑΙΟ: «ΔΗΛΩΣΕΙΣ ΦΠΑ ΜΕ ΑΠΛΟΓΡΑΦΙΚΑ ΚΑΙ ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΚΑ ΒΙΒΛΙΑ»

8.1 ΤΗΡΗΣΗ ΑΠΛΟΓΡΑΦΙΚΩΝ ΚΑΙ ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΚΩΝ ΒΙΒΛΙΩΝ

8.1.1 Τήρηση απλογραφικών βιβλίων με τον νέο Κ.Φ.Α.Σ.

Εκείνος που είναι υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών και εντάσσεται σε τήρηση απλογραφικών βιβλίων πρέπει να τηρεί(Παπαγιάννης, 2013):

- a) Βιβλίο εσόδων - εξόδων.
- b) Βιβλίο απογραφών ή καταστάσεις απογραφής, με την προϋπόθεση τα ετήσια ακαθάριστα έσοδά του από την πώληση αγαθών να έχουν υπερβεί το όριο των εκατόν πενήντα χιλιάδων (150.000) ευρώ. Δεν ανάγονται σε ετήσια βάση τα έσοδα της πρώτης διαχειριστικής περιόδου.

Τα έσοδα της πρώτης διαχειριστικής περιόδου για την υποχρέωση ή μη σύνταξης απογραφής, δεν ανάγονται σε ετήσια βάση. Όμως οι σχετικές αποφάσεις περί απαλλαγής ορισμένων υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών της Β΄ κατηγορίας από την τήρηση βιβλίου απογραφών και κατάρτισης απογραφής κατά την 31/12, εξακολουθούν να ισχύουν (ΠΟΛ.1134/2004, ΠΟΛ.1152/2007, ΠΟΛ.1198/2010).

Επίσης,σε αθεώρητα έντυπα τηρούνται τα δεδομένα των παραπάνω βιβλίων, ανεξάρτητα από τον τρόπο τήρησής τους, χειρόγραφα ή μηχανογραφικά.Όταν τηρούνται μηχανογραφικά μπορεί απλώς να αποθηκεύονται σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα και να δίνονται άμεσα στον έλεγχο όταν ζητηθούν. Από 1/1/2013 με τις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ. δεν ορίζεται υποχρέωση τήρησης μηνιαίας κατάστασης βιβλίου εσόδων-εξόδων επί μηχανογραφικής τήρησής του, όμως θα εκτυπωθεί θεωρημένη μηνιαία κατάσταση εσόδων -εξόδων για το Δεκέμβριο του 2012.

8.1.1.1 Βιβλίο εσόδων - εξόδων

Σε ένα βιβλίο εσόδων - εξόδων καταχωρούνται διακεκριμένα(Παπαγιάννης, 2013):

- a) Το είδος του δικαιολογητικού, ο αύξων αριθμός και η χρονολογία έκδοσης ή λήψης του, καθώς και το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία του εκδότη των στοιχείων αγορών και εξόδων.
- b) Τα έσοδα από την πώληση εμπορευμάτων, προϊόντων, πρώτων και βοηθητικών υλών, υλικών συσκευασίας, από την παροχή υπηρεσίας και από λοιπές πράξεις.
- c) Οι δαπάνες για αγορά αγαθών, διακεκριμένα και ανάλογα με τον προορισμό τους για μεταπώληση ή παραγωγή προϊόντων, οι δαπάνες λήψης υπηρεσιών, τα γενικά έξοδα και λοιπές πράξεις.
- d) Η αξία αγοράς και πώλησης των παγίων στοιχείων.
- e) Ο Φ.Π.Α. που αντιστοιχεί στις παραπάνω πράξεις.
- f) Οι αυτοπαραδόσεις αγαθών ή η ιδιοχρησιμοποίηση υπηρεσιών.
- g) Τα έσοδα και έξοδα για λογαριασμό τρίτου που αφορούν πράξεις για τις οποίες εκδίδονται εκκαθαρίσεις των παραγράφων 7 και 8 του άρθρου 6 του παρόντος.
- h) Οι επιστροφές και οι εκπτώσεις που γίνονται με ιδιαίτερο στοιχείο επί των πιο πάνω πράξεων, οι οποίες καταχωρούνται αφαιρετικά από τις αντίστοιχες στήλες.

Με τις προϊσχύουσες διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 6 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992), τα δεδομένα των περιπτώσεων δ', στ' και ζ', καταχωρούνται σε ιδιαίτερο χώρο του βιβλίου εσόδων-εξόδων, αντίθετα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ. καταχωρούνται σε ιδιαίτερες στήλες. Να σημειωθεί ότι δεν υπάρχει πλέον υποχρέωση καταχώρησης των καταθέσεων και των αναλήψεων κεφαλαίων σε ιδιαίτερο χώρο του εν λόγω βιβλίου, όπως επίσης και των δανείων που χορηγούνται και λαμβάνονται καθώς και των εισπράξεων ή καταβολών που γίνονται για μερική ή ολική εξόφλησή τους. Το ποσό κάθε πράξης των περιπτώσεων β', γ', δ' και στ' για τις ανάγκες του Φ.Π.Α. ενημερώνεται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα κάθε ημερολογιακού τριμήνου και όχι πέραν του χρόνου της εμπρόθεσμης υποβολής της περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α., σε ιδιαίτερες στήλες του τηρούμενου βιβλίου ή σε καταστάσεις.

8.1.1.2 Χρόνος ενημέρωσης βιβλίου εσόδων -εξόδων

Με τις πιο πάνω πράξεις η καταχώρηση - ενημέρωση του βιβλίου εσόδων - εξόδων πραγματοποιείται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα κάθε ημερολογιακού τριμήνου και όχι πέραν του χρόνου της εμπρόθεσμης υποβολής της περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α..

Η ενημέρωση των βιβλίων στην περίπτωση που κατά την διάρκεια της χρήσης λαμβάνονται στοιχεία αγοράς αγαθών πριν από την παραλαβή τους, γίνεται κατά την παραλαβή των αγαθών. Όταν στο τέλος της χρήσης λαμβάνονται στοιχεία αγοράς αγαθών που δεν έχουν ακόμα παραληφθεί, τότε καταχωρούνται σχετικές εγγραφές σε ιδιαίτερες στήλες του βιβλίου εσόδων - εξόδων και τακτοποιούνται με την παραλαβή των αγαθών.

Ακόμα, μέχρι τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του οικείου οικονομικού έτους καταχωρείται ανακεφαλαιωτικά, συγκεντρωτικά και όχι ανά παραστατικό, η ανάλυση των δεδομένων που καταχωρούνται στο βιβλίο εσόδων - εξόδων, ανάλογα με τις ανάγκες της φορολογίας εισοδήματος για τον προσδιορισμό του αποτελέσματος και την συμπλήρωση των φορολογικών δηλώσεων ή καταστάσεων που ορίζονται με τις διατάξεις του παρόντος νόμου.

Μέχρι τον χρόνο της εμπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για κάθε πάγιο περιουσιακό στοιχείο καταχωρείται σε ιδιαίτερο χώρο του βιβλίου εσόδων - εξόδων ή σε καταστάσεις, η ημερομηνία και η αξία κτήσης του, το οικείο δικαιολογητικό, ο συντελεστής απόσβεσής του, οι αποσβέσεις και η αναπόσβεστη αξία (Παπαγιάννης, Τήρηση βιβλίων με τη διπλογραφική μέθοδο - Αλλαγές με το νέο Κ.Φ.Α.Σ., 2013).

8.1.1.3 Καταχώριση εσόδων και εξόδων

Καθημερινά μπορεί να καταχωρούνται στις στήλες που αφορούν τα ποσά των ακαθάριστων εσόδων και ο Φ.Π.Α. που αντιστοιχεί σε αυτά, με ένα ποσό, για κάθε ένα είδος και σειρά στοιχείων που εκδόθηκαν την ίδια ημέρα με αναγραφή του πρώτου και τελευταίου αριθμού.

Όταν χρησιμοποιείται φορολογική ταμειακή μηχανή τότε αναγράφεται ο αριθμός του ημερήσιου δελτίου «Ζ», όπως ορίζεται από τις εκάστοτε ισχύουσες αποφάσεις περί Τεχνικών Προδιαγραφών των φ.τ.μ.. Επίσης, δίνεται η δυνατότητα καταχώρισης των ημερήσιων δελτίων «Ζ» με μία μηνιαία συγκεντρωτική εγγραφή με βάση δελτίο μηνιαίας αναφοράς, που εκτυπώνεται από την φ.τ.μ., και στο οποίο εμφανίζονται τα αντίστοιχα αθροίσματα των επί μέρους ημερήσιων δελτίων «Ζ», με αναγραφή στο βιβλίο εσόδων -

εξόδων της περιόδου που αφορά, καθώς και του πρώτου και του τελευταίου αριθμού του ημερήσιου δελτίου «Ζ» του αντίστοιχου μήνα.

Καθημερινά μπορεί να καταχωρούνται τα ποσά των ακαθάριστων εσόδων και ο Φ.Π.Α που αντιστοιχεί σε αυτά στις στήλες που αφορούν, με ένα ποσό, με την προϋπόθεση ότι θα δίνεται άμεσα στον έλεγχο όταν ζητηθεί από αυτόν κατάσταση με ανάλυση των εσόδων για κάθε ένα είδος και σειρά στοιχείων που εκδόθηκαν την ίδια ημέρα με αναγραφή του πρώτου και τελευταίου αριθμού ή του αύξοντα αριθμού του ημερήσιου δελτίου «Ζ» κατά περίπτωση.

Τέλος τα ποσά των εξόδων μέχρι εκατόν πενήντα (150) ευρώ έκαστο και ο Φ.Π.Α. που αντιστοιχεί σε αυτά μπορεί να καταχωρούνται καθημερινά στις στήλες που αφορούν συγκεντρωτικά με ένα ποσό, με αναγραφή και του πλήθους των αντίστοιχων δικαιολογητικών(Παπαγιάννης, Τήρηση βιβλίων με τη διπλογραφική μέθοδο - Αλλαγές με το νέο Κ.Φ.Α.Σ., 2013).

8.1.1.4 Βιβλίο απογραφών

Τα εμπορεύματα, τα προϊόντα, τα ημιέτοιμα, οι Α΄ και Β΄ ύλες, καθώς και τα υλικά συσκευασίας, τα οποία κατέχει ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών κατά τη λήξη της διαχειριστικής του περιόδου και βρίσκονται σε δικές του εγκαταστάσεις ή σε εγκαταστάσεις τρίτων καταχωρούνται στο βιβλίο απογραφών ή σε καταστάσεις απογραφής.

Αυστηρώς στο βιβλίο απογραφών ή σε απλότυπες καταστάσεις απογραφής, τα οποία τηρούνται αθεώρητα, ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών, που τηρεί απλογραφικά βιβλία, καταχωρεί τα εμπορεύματα, τα προϊόντα, τα ημιέτοιμα προϊόντα, τις Α΄ και Β΄ ύλες και τα υλικά συσκευασίας, που ανήκουν στην κυριότητά του και βρίσκονται στις εγκαταστάσεις του, ή σε εγκαταστάσεις τρίτων, κατά την 31/12 κάθε έτους. Επίσης ξεκαθαρίζεται η υποχρέωση καταγραφής διακεκριμένα στο βιβλίο απογραφών της έδρας ή σε απλότυπες καταστάσεις, των αποθεμάτων του υποκαταστήματος ή του αποθηκευτικού χώρου, ανεξάρτητα του τόπου που αυτά βρίσκονται.

Δεν είναι απαραίτητη η καταχώρηση, σε διπλότυπες καταστάσεις, της ποσοτικής καταγραφής των αποθεμάτων των εγκαταστάσεων που βρίσκονται σε απόσταση άνω των 50

χιλιομέτρων από την έδρα. Ως μια εγκατάσταση για την απογραφή αντιμετωπίζονται οι εγκαταστάσεις που στεγάζονται στον ίδιο ή σε συνεχόμενο κτιριακό χώρο.

Από 1/1/2013 ισχύουν οι διατάξεις αυτές και άρα η απογραφή της 31/12/2012 θα καταχωρηθεί σε θεωρημένα έντυπα (βιβλίο απογραφών, διπλότυπες καταστάσεις απογραφής, μηνιαία κατάσταση βιβλίου εσόδων- εξόδων κ.λπ.).

Η καταχώρηση αυτή περιγράφεται παρακάτω(Παπαγιάννης, 2013):

Τα αποθέματα καταγράφονται στο βιβλίο ή σε καταστάσεις διακεκριμένα για κάθε αποθηκευτικό χώρο. Τα αποθέματα που βρίσκονται σε τρίτους καταχωρούνται ανά τρίτο χωρίς να είναι απαραίτητη η καταχώρηση και κατά αποθηκευτικό χώρο τρίτου. Με μία εγγραφή για ολόκληρη την ποσότητα κάθε είδους αγαθού, για κάθε αποθηκευτικό χώρο γίνεται η καταχώρηση, η οποία περιλαμβάνει το είδος, τη μονάδα μέτρησης, την ποσότητα, την κατά μονάδα αξία, στην οποία αποτιμήθηκε κάθε είδος, καθώς και τη συνολική του αξία. Τα παραπάνω αναφερόμενα αγαθά που βρίσκονται σε υποκατάστημα ή σε αποθηκευτικό χώρο καταχωρούνται διακεκριμένα στο βιβλίο απογραφών της έδρας και τα δεδομένα των αγαθών αυτών δίνονται άμεσα στον έλεγχο που διενεργείται στο υποκατάστημα ή στον αποθηκευτικό χώρο.

Τα παραπάνω αναφερόμενα αγαθά τα οποία βρίσκονται σε υποκατάστημα ή σε αποθηκευτικό χώρο καταχωρούνται διακεκριμένα στο βιβλίο απογραφών της έδρας και τα δεδομένα των αγαθών αυτών δίνονται άμεσα στον έλεγχο που διενεργείται στο υποκατάστημα ή στον αποθηκευτικό χώρο.

Μέχρι την 20ή Φεβρουαρίου του επόμενου έτους διενεργείται η ποσοτική καταχώρηση των αποθεμάτων στο βιβλίο απογραφών, το οποίο τηρείται αθεώρητο, ή σε καταστάσεις απογραφής, οι οποίες επίσης είναι αθεώρητες, ή σε οποιοδήποτε άλλο έντυπο. Σύμφωνα δε με τις ίδιες διατάξεις, η αξία των αποθεμάτων αυτών καταχωρείται στο βιβλίο απογραφών μέχρι την εμπρόθεσμη υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος(Παπαγιάννης, Τήρηση απλογραφικών βιβλίων με τον νέο Κ.Φ.Α.Σ., 2013).

8.1.1.5 Πρόσθετες υποχρεώσεις ορισμένων κατηγοριών υπόχρεων

Από 1/1 έως 31/12/2013, ανεξάρτητα από την κατηγορία βιβλίων που τηρούν (Β΄ ή Γ΄), θεσπίζεται υποχρέωση παροχής ασφαλών πληροφοριών για τις συναλλαγές ορισμένων κατηγοριών υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών.

Για την εφαρμογή των διατάξεων αυτών είναι απαραίτητες πληροφορίες όπως τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου, συμφωνούμενο ποσό, αμοιβή, χρόνος έναρξης και λήξης της παροχής, περιγραφή αυτής κλπ., δεδομένου ότι οι πληροφορίες αυτές θα πρέπει να διασφαλίζουν τις συναλλαγές των εν λόγω προσώπων, προκειμένου να είναι εφικτή η επαλήθευση αυτών από το φορολογικό έλεγχο.

8.1.1.6 Κατηγορίες υπόχρεων που υπάγονται στις διατάξεις αυτές

Αυτή η υποχρέωση καταλαμβάνει τους παρακάτω υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών (Παπαγιάννης, 2013):

- τον εκμεταλλευτή χώρου διαμονής ή φιλοξενίας,
- τον εκμεταλλευτή εκπαιδευτηρίου,
- τον εκμεταλλευτή κλινικής ή θεραπευτηρίου,
- τον εκμεταλλευτή κέντρου αισθητικής,
- τον εκμεταλλευτή γυμναστηρίου,
- τον εκμεταλλευτή χώρων στάθμευσης
- τους γιατρούς και οδοντίατρους. Διευκρινίζεται ότι η υποχρέωση αυτή δεν καταλαμβάνει τους κτηνίατρους.

Τα παρακάτω είναι απαραίτητο να διευκρινιστούν για την εφαρμογή των διατάξεων αυτών:

Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών, ο οποίος παρέχει υπηρεσίες διαμονής ή φιλοξενίας όπως ο οίκος ευγηρίας, το ξενοδοχείο, ο ξενώνας, τα επιπλωμένα διαμερίσματα και οικίες, ο εκμεταλλευτής κάμπινγκ, κ.λπ. θεωρείται ως εκμεταλλευτής χώρου διαμονής ή φιλοξενίας.

Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών, ο οποίος παρέχει υπηρεσίες εκπαίδευσης ή επαγγελματικής κατάρτισης, δηλαδή σχολές, σχολεία, νηπιαγωγεία, εργαστήρια ελευθέρων

σπουδών, φροντιστήρια, σχολές χορού, κ.λπ. θεωρείται ως εκμεταλλευτής εκπαιδευτηρίου. Δεν περιλαμβάνονται οι παιδικοί σταθμοί και οι σχολές οδηγών για τη θεωρητική κατάρτιση των εκπαιδευομένων οδηγών.

Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών, ο οποίος έχει πάρει σχετική άδεια από το αρμόδιο υπουργείο θεωρείται ως εκμεταλλευτής κλινικής ή θεραπευτηρίου. Στο σημείο αυτό να διευκρινιστεί ότι ο εν λόγω υπόχρεος πρέπει να καταχωρεί τις πληροφορίες εκείνες που σχετίζονται με τις δικές του συναλλαγές και όχι με τις συναλλαγές των εξωτερικών γιατρών που συνεργάζεται.

Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών, ο οποίος παρέχει υπηρεσίες καλλωπισμού και γενικά περιποίησης σώματος και άκρων, όπως κέντρα αδυνατίσματος, μεταβολισμού, καλλωπισμού, παροχής συμβουλών διαίτης, αδυνατίσματος και παρακολούθησης βάρους, πεντικιούρ-μανικιούρ κ.λπ. θεωρείται ως εκμεταλλευτής κέντρου αισθητικής. Σε αυτήτην κατηγορία δεν περιλαμβάνονται τα κομμωτήρια.

Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών, ο οποίος παρέχει υπηρεσίες εκγύμνασης που σχετίζονται με τον καλλωπισμό και γενικά με την περιποίηση του σώματος, όπως απλή γυμναστική, αερόμπικ, bodybuilding, κ.λπ. θεωρείται ως εκμεταλλευτής γυμναστηρίου.

Οι υπόχρεοι οι οποίοι εκμεταλλεύονται χώρους στάθμευσης αυτοκινήτων, μοτοσυκλετών, μοτοποδηλάτων (όχι ποδηλάτων) και σκαφών θαλάσσης θεωρούνται ως εκμεταλλευτές χώρων στάθμευσης.

8.1.2 Τήρηση βιβλίων με τη διπλογραφική μέθοδο - Αλλαγές με το νέο Κ.Φ.Α.Σ.

Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών που εντάσσεται σε τήρηση διπλογραφικών βιβλίων για την άσκηση του επαγγέλματός του, οφείλει να τηρεί λογιστικά βιβλία κατά τη διπλογραφική μέθοδο με οποιοδήποτε λογιστικό σύστημα, σύμφωνα με τις γενικά παραδεκτές αρχές της λογιστικής. Να σημειωθεί όμως ότι τα λογιστικά βιβλία (ημερολόγια και καθολικά), είναι αθεώρητα, ανεξάρτητα από τον τρόπο τήρησής τους, χειρόγραφα ή μηχανογραφικά. Επί μηχανογραφικής δε τήρησης αυτών δεν υπάρχει πλέον υποχρέωση τήρησης θεωρημένου ισοζυγίου λογαριασμών Γενικού - Αναλυτικών

Καθολικών(Παπαγιάννης, Τήρηση βιβλίων με τη διπλογραφική μέθοδο - Αλλαγές με το νέο Κ.Φ.Α.Σ., 2013).

Έτσι, παραδείγματος χάριν, για το μήνα Ιανουάριο 2013 δεν θα εκτυπωθεί ισοζύγιο λογαριασμών Γενικού Αναλυτικών Καθολικών, ενώ θα εκτυπωθεί για το μήνα Δεκέμβριο του 2012, καθώς και για τις τακτοποιητικές εγγραφές κλεισίματος της χρήσης που λήγει μέχρι 31 Δεκεμβρίου 2012.

Τα λογιστικά βιβλία (ημερολόγια, καθολικά) χρονικά ενημερώνονται ως εξής: Από 1/1/2013 ενημερώνονται τα ημερολόγια μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα και όχι πέραν από την προθεσμία υποβολής δήλωσης Φ.Π.Α. και τα καθολικά (γενικό και αναλυτικά) μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα ανεξαρτήτως του χρόνου υποβολής της δήλωσης Φ.Π.Α..

Τα ημερολόγια και καθολικά της Γενικής Λογιστικής τηρούνται από τον υπόχρεο διπλογραφικών βιβλίων σύμφωνα με τις αρχές του Ε.Γ.Λ.Σ. ως προς τη δομή, την ονοματολογία και το περιεχόμενο των πρωτοβάθμιων, των δευτεροβάθμιων λογαριασμών και των υπογραμμισμένων τριτοβάθμιων λογαριασμών, χωρίς να έχει υποχρέωση να τηρεί ημερολόγιο αναλυτικής λογιστικής και τους λογαριασμούς της 9, με εξαίρεση τον λογαριασμό 94. Η ανάπτυξη των δευτεροβάθμιων λογαριασμών, σε μη θεσμοθετημένους από τις διατάξεις του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου τριτοβάθμιους λογαριασμούς, καθώς και η ανάπτυξη των τριτοβαθμίων λογαριασμών σε επίπεδο τεταρτοβάθμιων, γίνεται σύμφωνα με τις αρχές της λογιστικής και τις ανάγκες του υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών.

Ειδικότερες διατάξεις που επιβάλουν την τήρηση κλαδικών λογιστικών σχεδίων κατισχύουν των διατάξεων του Ε.Γ.Λ.Σ.

Οι λογαριασμοί του γενικού και των αναλυτικών καθολικών πρέπει να δίνουν συγκεντρωτικά και αναλυτικά στοιχεία των καταχωρήσεων, ώστε η πληροφόρηση ή η επαλήθευση από το φορολογικό έλεγχο να είναι ευχερής για τις ανάγκες όλων των φορολογικών αντικειμένων(Παπαγιάννης, Τήρηση βιβλίων με τη διπλογραφική μέθοδο - Αλλαγές με το νέο Κ.Φ.Α.Σ., 2013).

8.1.2.1 Χρόνος ενημέρωσης διπλογραφικών βιβλίων

Τα διπλογραφικά βιβλία ενημερώνονται ως εξής (Παπαγιάννης, Τήρηση βιβλίων με τη διπλογραφική μέθοδο - Αλλαγές με το νέο Κ.Φ.Α.Σ., 2013):

- a) Του ή των ημερολογίων μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από την έκδοση ή λήψη του κατά περίπτωση δικαιολογητικού και επί ταμειακών πράξεων από τη διενέργειά τους. Η προθεσμία αυτή δεν γίνεται να ξεπεράσει την εμπρόθεσμη υποβολή της δήλωσης Φ.Π.Α.. Το γενικό καθολικό και τα αναλυτικά καθολικά ενημερώνονται στην ίδια προθεσμία με εξαίρεση αυτά των ασφαλιστικών επιχειρήσεων τα οποία μπορεί να ενημερώνονται μέχρι την εικοστή (20ή) του μεθεπόμενου μήνα.
- b) Του Μητρώου Πάγιων Περιουσιακών Στοιχείων και του ιδιαίτερου Φορολογικού Μητρώου Πάγιων Περιουσιακών Στοιχείων μέχρι την προθεσμία που κλείνει ο Ισολογισμός.
- c) Η ποσοτική καταχώριση των αποθεμάτων στο βιβλίο απογραφών ή σε καταστάσεις μέχρι την 20ή ημέρα του μεθεπόμενου μήνα από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου.
- d) Του βιβλίου απογραφών με την αξία των αποθεμάτων και των λοιπών περιουσιακών στοιχείων, καθώς και το κλείσιμο του ισολογισμού μέχρι την εμπρόθεσμη υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

8.1.2.2 Τήρηση μητρώου παγίων και βιβλίου απογραφών

Επίσης υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών που τηρεί διπλογραφικά βιβλία τηρεί (Παπαγιάννης, Τήρηση βιβλίων με τη διπλογραφική μέθοδο - Αλλαγές με το νέο Κ.Φ.Α.Σ., 2013):

- Μητρώο παγίων περιουσιακών στοιχείων κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στην παράγραφο 2.2.103 του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου. Τα έπιπλα και σκεύη μπορεί να παρακολουθούνται στο μητρώο παγίων ανά συντελεστή απόσβεσης. Το συγκεκριμένο βιβλίο τηρείται αθεώρητο, όπως και με τις προηγούμενες διατάξεις, και ενημερώνεται μέχρι την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού.
- Βιβλίο απογραφών στο οποίο μετά από καταμέτρηση καταγράφονται και αποτιμώνται όλα τα στοιχεία της επαγγελματικής του περιουσίας που κατέχει κατά τη λήξη της διαχειριστικής του περιόδου. Στο τέλος κάθε έτους την ίδια υποχρέωση έχουν και τα

νομικά πρόσωπα του άρθρου 101 του Ν. 2238/1994 που έχουν τεθεί σε εκκαθάριση που διαρκεί πέραν του έτους. Για την αποτίμηση των στοιχείων της απογραφής εφαρμόζονται υποχρεωτικά οι κανόνες αποτίμησης του Π.Δ. 1123/1980.

Στην περίπτωση που τα λογιστικά βιβλία τηρούνται σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π.), τότε η αξία των μενόντων αποθεμάτων των ιδιοπαραχθέντων έτοιμων προϊόντων και της παραγωγής σε εξέλιξη, όπως αυτή προσδιορίζεται με βάση τα Δ.Λ.Π. δεν αναπροσαρμόζεται με τις διαφοροποιήσεις στοιχείων κόστους μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης. Εφόσον υπάρχουν οι διαφορές αυτές ποσοτικοποιούνται σε ετήσια συνολική βάση, ανεξάρτητα αν αποτελούν στοιχεία κόστους των πωληθέντων ή των μενόντων προϊόντων και καταχωρούνται στον Πίνακα των Φορολογικών Αποτελεσμάτων Χρήσης και στον Πίνακα Συμφωνίας Λογιστικής Φορολογικής Βάσης (Π.Σ.Λ.Φ.Β.), που ορίζονται από τις διατάξεις της παραγράφου 14 του άρθρου 4 του ΚΦΑΣ.

Τα αποθέματα καταγράφονται στο βιβλίο απογραφών, ή σε απλούστερες καταστάσεις, διακεκριμένα για κάθε αποθηκευτικό χώρο.

Τα παραπάνω δεδομένα των αποθεμάτων του υποκαταστήματος ή του αποθηκευτικού χώρου πρέπει να δίνονται άμεσα από την έδρα στον έλεγχο που διενεργείται στην εγκατάσταση που αφορούν.

Αξίζει να σημειωθεί ότι τα αποθέματα όλων των αποθηκευτικών χώρων που βρίσκονται στο ίδιο ή σε συνεχόμενο κτιριακό χώρο με την έδρα ή άλλο υποκατάστημα ή άλλο αποθηκευτικό χώρο μπορούν να καταχωρούνται ενιαία στο βιβλίο απογραφών ή στις καταστάσεις απογραφής.

Πλέον για τα υποκαταστήματα και τους αποθηκευτικούς χώρους που βρίσκονται σε απόσταση πάνω από 50 χιλιόμετρα από την έδρα δεν τηρούνται διπλότυπες καταστάσεις απογραφής. Επίσης, δεν υπάρχει πλέον υποχρέωση καταγραφής της ποσοτικής καταμέτρησης των αποθεμάτων σε θεωρημένα έντυπα ή CD-ROM. Έτσι, λαμβανομένου υπόψη ότι οι διατάξεις αυτές ισχύουν, για παράδειγμα, από 1/1/2013, η ποσοτική καταγραφή των αποθεμάτων των χρήσεων που λήγουν μέχρι τις 31/12/2012 θα γίνει στα θεωρημένα έντυπα (βιβλίο απογραφών, καταστάσεις απογραφής).

Η ποσοτική καταχώρηση των αποθεμάτων στο βιβλίο απογραφών, το οποίο τηρείται αθεώρητο, ή σε καταστάσεις απογραφής, οι οποίες επίσης είναι αθεώρητες, διενεργείται, μέχρι την 20ή ημέρα του μεθεπόμενου μήνα από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου. Στο βιβλίο απογραφών καταχωρούνται μέχρι την εμπρόθεσμη υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος σύμφωνα με τις ίδιες διατάξεις, η αξία των αποθεμάτων και των λοιπών περιουσιακών στοιχείων καθώς και το κλείσιμο του ισολογισμού. Διευκρινίζεται ότι οι σχετικές αποφάσεις της Ε.Λ.Β. που αφορούν αλλαγή μεθόδου αποτίμησης εξακολουθούν να ισχύουν (Παπαγιάννης, Τήρηση βιβλίων με τη διπλογραφική μέθοδο - Αλλαγές με το νέο Κ.Φ.Α.Σ., 2013).

8.1.2.3 Ηλεκτρονικός φάκελος ελέγχου

Από 1/1/2013 καθιερώνεται υποχρέωση τήρησης ηλεκτρονικού φακέλου από τον υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών που τηρεί διπλογραφικά βιβλία. Στο φάκελο αυτό, ο οποίος ενημερώνεται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, αποθηκεύονται, ανά χρήση, τα δεδομένα που αναφέρονται στις διατάξεις αυτές, τα οποία τηρούνται μηχανογραφικά. Στην περίπτωση που κάποια από τα οριζόμενα με τις διατάξεις αυτές βιβλία, καταστάσεις, ή οι πληροφορίες της παραγράφου 23 του άρθρου 4 του ΚΦΑΣ (ο εκμεταλλευτής χώρου διαμονής ή φιλοξενίας, εκπαιδευτηρίου, κλινικής ή θεραπευτηρίου, κέντρων αισθητικής, γυμναστηρίων, χώρου στάθμευσης, καθώς και οι γιατροί και οδοντίατροι, παρέχουν ασφαλείς πληροφορίες για τις συναλλαγές τους μέχρι την έκδοση του στοιχείου, για το οποίο έχουν υποχρέωση, όπου και αναγράφονται τα στοιχεία του πελάτη), τηρούνται χειρόγραφα, τότε τα δεδομένα αυτών δεν αποθηκεύονται στο φάκελο αυτό. Ο ηλεκτρονικός φάκελος δεν υποβάλλεται στη Δ.Ο.Υ., και τα δεδομένα του δίνονται άμεσα στον έλεγχο όταν ζητηθούν από αυτόν (Παπαγιάννης, Τήρηση βιβλίων με τη διπλογραφική μέθοδο - Αλλαγές με το νέο Κ.Φ.Α.Σ., 2013).

8.1.2.4 Μη υποχρέωση τήρησης Διοικητικών και Διαχειριστικών βιβλίων από Α.Ε. και Ε.Π.Ε.

Η υποχρέωση τήρησης διοικητικών και διαχειριστικών βιβλίων από τις Α.Ε. και Ε.Π.Ε. καταργείται από 1/1/2013. Έτσι από την ημερομηνία αυτή, οι Α.Ε. παύουν να τηρούν

βιβλία πρακτικών γενικών συνελεύσεων των μετόχων, βιβλίο πρακτικών του διοικητικού συμβουλίου και βιβλίο μετόχων και οι Ε.Π.Ε. παύουν να τηρούν βιβλίο πρακτικών συνελεύσεων και βιβλίων πρακτικών διαχείρισης(Παπαγιάννης, Τήρηση βιβλίων με τη διπλογραφική μέθοδο - Αλλαγές με το νέο Κ.Φ.Α.Σ., 2013).

8.2 ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ ΔΗΛΩΣΕΩΝ ΦΠΑ ΜΕ ΑΠΛΟΓΡΑΦΙΚΑ ΚΑΙ ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΚΑ ΒΙΒΛΙΑ

8.2.1 Οι δηλώσεις ΦΠΑ μετά την Πολ. 1084/2016

Συντάσσοντας το πρακτικό θέμα σε σχέση με τις τελευταίες αλλαγές του ΦΠΑ και την πρακτική αντιμετώπιση των ζητημάτων της μεταβατικής περιόδου από τους παλαιούς στους νέους συντελεστές, αναφέρεται σε σχέση με τη δήλωση ΦΠΑ του Β τριμήνου(Μιχελινάκης, 2016):

«Σε σχέση με το δεύτερο ζήτημα παρόλο που δεν έχουν εκδοθεί ειδικές οδηγίες σε σχέση με την παρούσα αλλαγή, θα έχουν ισχύ παλαιότερες οδηγίες που είχαν δοθεί με την ΠΟΛ.1182/2015.Σύμφωνα με αυτές καθώς στην εφαρμογή υποβολής της δήλωσης ΦΠΑ θα υπάρχουν τον Ιούλιο μόνο οι νέοι συντελεστές, η προκύπτουσα διαφορά για τους υπόχρεους με απλογραφικά βιβλία οι οποίοι μέχρι την 31/5 έχουν συναλλαγές με 23% θα τακτοποιείται στα προστιθέμενα ή αφαιρούμενα ποσά από το φόρο εισροών».

Ο παραπάνω τρόπος χειρισμού ήταν ο πιο ενδεδειγμένος για τους εξής λόγους:

Ήταν ήδη δοκιμασμένος κατά το παρελθόν βάσει της ΠΟΛ. 1182/2015 και είχε λειτουργήσει χωρίς προβλήματα.

Επίσης, συμφωνεί με τον νόμο καθώς οι νέοι συντελεστές ισχύουν για πράξεις που πραγματοποιούνται από 1/6/2016 και μετά. Δεδομένου ότι μηχανογραφικά η αλλαγή δύο συντελεστών στην εφαρμογή υποβολής της δήλωσης προφανώς δεν είναι δύσκολη ή χρονοβόρα διαδικασία, η Γ.Γ.Δ.Ε. θα έπρεπε να έχει φροντίσει ώστε από 1/7 με την έναρξη υποβολής των δηλώσεων ΦΠΑ της υπόψη περιόδου, οι διορθώσεις της εφαρμογής να έχουν πραγματοποιηθεί.

Ουπόχρεοι με διπλογραφικά βιβλία δεν επηρεαστήκαν από τον παραπάνω τρόπο, καθώς δεν θα υπήρχε για αυτούς ανάγκη οποιασδήποτε προσαρμογής και θα υπέβαλλαν τη

δήλωσή τους όπως συνήθως, με την αντικατάσταση απλώς των δύο συντελεστών (24% και 17%) που μεταβλήθηκαν.

Για τους παραπάνω λόγους θεωρούταν λίγο πολύ δεδομένο, ότι θα επαναληφθεί ο προβλεπόμενος από την ΠΟΛ. 1182/2015 χειρισμός.

Όμως με κοινοποίηση στις 29/6 της ΠΟΛ. 1084/2016 για άγνωστους λόγους προτιμήθηκε η ανορθόδοξη λύση της παράτασης ισχύος κατά ένα μήνα του παλαιού εντύπου. Προφανώς αυτό δεν αλλάζει το γεγονός ότι η αύξηση των συντελεστών ίσχυε από 1/6/2016 κανονικά. Το αποτέλεσμα λοιπόν της ανακολουθίας ως προς την έγκαιρη προσαρμογή της εφαρμογής θα είναι όλοι οι υπόχρεοι σε υποβολή δήλωσης ΦΠΑ ανεξάρτητα της κατηγορίας βιβλίων, να αναγκαστούν να προβούν σε προσαρμογή των δεδομένων, με τη χρήση των αφαιρούμενων ποσών από το φόρο εισροών.

8.2.2 Παράδειγμα Υπόχρεου με απλογραφικά βιβλία βάσει της Πολ. 1084/2016

Ακολουθεί ένα παράδειγμα ενημέρωσης του περιοδικού βάσει των νέων οδηγιών(Μιχελινάκης, 2016):

Υπόχρεος με απλογραφικά βιβλία είχε τις εξής συναλλαγές την περίοδο 1/4 30/6/2016:

- Πωλήσεις με 23%: 24.500
- Πωλήσεις με 24%: 12.000
- Αγορές με 23%: 11.000
- Αγορές με 24%: 5.000
- Δαπάνες φορολογητέες με 23%: 2.800
- Δαπάνες φορολογητέες με 24%: 1.800
- Ενδοκοινοτική απόκτηση Απριλίου: 2.000

Στην περίπτωση αυτή ο ΦΠΑ προς απόδοση είναι:

$$(24.500 \times 23\%) + (12.000 \times 24\%) + (2.000 \times 23\%) - (11.000 \times 23\%) - (5.000 \times 24\%) - (2.800 \times 23\%) - (1.800 \times 24\%) - (2.000 \times 23\%) = 5.635 + 2.880 + 460 - 2.530 - 1.200 - 644 - 432 - 460 = 3.709 \text{ ευρώ.}$$

Ο τρόπος απεικόνισης των δεδομένων στη δήλωση ΦΠΑ θα είναι ο ακόλουθος:

B. ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΚΡΟΩΝ - ΕΙΣΡΟΩΝ μετά την αφαίρεση (κατά συντελεστή) των επιστροφών - εκπτώσεων.												
α	ΕΚΡΩΣ φορολογητέες (πωλήσεις αγαθών, παροχή υπηρεσιών κλπ), ΕΝΔΟΚ. ΑΠΟΚΤ. & ΠΡΑΣ. ΛΗΠΤΗ			Συντ. ΦΠΑ %	ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΩΩΝ που αναλογεί		β	ΕΙΣΡΩΣ με δικαίωμα έκπτωσης		ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΡΩΩΝ		
	Κωδ.	Ποσό	Συντ. ΦΠΑ %		Κωδ.	Ποσό		Κωδ.	Ποσό	Κωδ.	Ποσό	
I. ΕΚΡΩΣ, ΕΝΔΟΚ. ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ & ΠΡΑΣΕΙΣ ΛΗΠΤΗ σε λοιπή Ελλάδα εκτός από τα νησιά Αιγαίου.	301		13	331			Αγορές & δαπάνες στο εσωτερικό της χώρας	361	20.600,00	381	4.806,00	
	302		6	332			Αγορές & εισαγωγές στον αγώνα (πύλα)	362		382		
	303	38.500,00	23	333	8.855,00		Λοιπές εισαγωγές εκτός εμπορευμάτων (πύλα)	363		383		
II. ΕΚΡΩΣ, ΕΝΔΟΚ. ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ & ΠΡΑΣΕΙΣ ΛΗΠΤΗ στα νησιά Αιγαίου και από λοιπή Ελλάδα προς τα νησιά αυτά	304		9	334			Ειδικονομικές αποκτήσεις αγαθών	364	2.000,00	384	460,00	
	305		4	335			Ειδικονομικές ήμερες υπηρεσιών άρθρ. 14.2α	365		385		
	306		16	336			Λοιπές πράξεις λήπτη	366		386		
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΩ/ΤΕΩΝ ΕΚΡΩΩΝ		38.500,00	ΣΥΝ ΦΟΡ	337	8.855,00		ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΩ/ΤΕΩΝ ΕΙΣΡΩΩΝ	367	22.600,00	387	5.266,00	
Ενδοκοινωνικές παραδόσεις	342						δ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΑ ΠΟΣΑ ΣΤΟ ΣΥΝΟΛΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΩΩΝ					
Ενδοκοινωνικές παροχές υπηρεσιών άρθρ. 14.2α	345						Επιτροπή φόρου αρ. 41 (πωλ. αγρ. προϊόντ. κ 3%)	400		ΣΥΝΟΛΟ	+	
Εξαγωγές & εισαγωγές πλοίων & αεροσκαφών	348					Λοιπά προστιθέμ. ποσά	402		410			
Λοιπές εκραίες χωρίς ΦΠΑ με δικαίωμα έκπτωσης	349					Ποσά διακανονισμών προς έκπτωση προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου	407					
Φορές επιβάνες & εφάραξ χωρίς δικαίωμα έκπτωσης	310						ε ΑΦΑΙΡΟΥΜΕΝΑ ΠΟΣΑ ΑΠΟ ΤΟ ΣΥΝΟΛΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΩΩΝ					
ΣΥΝΟΛΟ ΕΚΡΩΩΝ	311	38.500,00					ΦΠΑ ασφών που πρέπει να μειωθεί βάσει ProRata	411		ΣΥΝΟΛΟ	-	
Κόστος εργασιών ΦΠΑ	312	36.500,00				Λοιπά αφαιρούμενα ποσά	422	120,00	428			120,00
						Ποσά διακανονισμών προς απαλλαγή προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου	423					
										=		
										ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΩΩΝ	430	5.146,00
Γ. ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ για καταβολή, έκπτωση ή επιστροφή (κωδ. 337 μείον κωδ. 430)												
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	470			ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	480	3.709,00	Σημειώσεις:					
Προαδιστάμενος πιστωτικό ποσό προς καταβολή, έκπτωση ή επιστροφή												

Παράδειγμα 8.1: Τρόπος απεικόνισης των δεδομένων στη δήλωση ΦΠΑ, Υπόχρεου με απλογραφικά βιβλία.

Πηγή: (Μιχελινάκης, 2016).

Το ποσό του κωδικού 422 προκύπτει ως εξής:

$12.000,00 \times 24\%$ [δεδομένα βιβλίου] – $12.000,00 \times 23\%$ [δεδομένα δήλωσης] = 120,00 ευρώ. Ως προς τις εισροές δεν χρειάζεται κάποια προσαρμογή αφού μεταφέρονται ακριβώς τα δεδομένα του βιβλίου.

8.2.3 Παράδειγμα φόρου Επιχείρησης με διπλογραφικά βιβλία βάσει της Πολ. 1084/2016

Επιχείρηση με διπλογραφικά βιβλία είχε κατά το μήνα Ιούνιο 2016 τις εξής συναλλαγές (Μιχελινάκης, 2016):

- Πωλήσεις με 24%: 250.000
- Αγορές με 24%: 150.000
- Δαπάνες φορολογητέες με 13%: 10.000

- Δαπάνες φορολογητέες με 24%: 41.800
- Ενδοκοινοτικές αποκτήσεις: 25.000

Στην περίπτωση αυτή ο ΦΠΑ προς απόδοση είναι:

$$(250.000 \times 24\%) + (25.000 \times 24\%) - (150.000 \times 24\%) - (10.000 \times 13\%) - (41.800 \times 24\%) - (25.000 \times 24\%) = 60.000 + 6.000 - 36.000 - 1.300 - 10.032 - 6.000 = 12.668 \text{ ευρώ.}$$

Ο τρόπος απεικόνισης των δεδομένων στη δήλωση ΦΠΑ θα είναι ο ακόλουθος:

B. ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΚΡΟΩΝ - ΕΙΣΡΟΩΝ μετά την αφαίρεση (κατά συντελεστή) των επιστροφών - εκπτώσεων.												
α ΕΚΡΩΣΕΣ φορολογητέες (πωλησικές αγαθών, παροχή υπηρεσιών κλπ), ΕΝΔΟΚ. ΑΠΟΚΤ. & ΠΡΑΞ. ΛΗΠΤΗ				Συντ. ΦΠΑ %	ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ που αναλογεί		β ΕΙΣΡΩΣΕΣ με δικαίωμα έκπτωσης		ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΡΟΩΝ			
I. ΕΚΡΩΣΕΣ ΕΝΔΟΚ. ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ & ΠΡΑΞΕΙΣ ΛΗΠΤΗ σε λοιπή Ελλάδα εκτός από τα νησιά Αιγαίου.		301		13	331		Αγορές & διατάξεις στο εσωτερικό της χώρας	361	201.800,00	381	47.332,00	
		302		6	332		Αγορές & εισαγωγές σπινάκ. αγαθών (πράσινα)	362		382		
		303	275.000,00	23	333	63.250,00	Λοιπές εισαγωγές εκτός επαναδιαμηθών (βιβλία)	363		383		
II. ΕΚΡΩΣΕΣ ΕΝΔΟΚ. ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ & ΠΡΑΞΕΙΣ ΛΗΠΤΗ στα νησιά Αιγαίου και από λοιπή Ελλάδα προς τα νησιά αυτά		304		9	334		Ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών	364	25.000,00	384	6.000,00	
		305		4	335		Ενδοκοινοτικές λήψεις υπηρεσιών άρθρο 14.2α	365		385		
		306		16	336		Λοιπές πράξεις λήψης	366		386		
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΩΝ/ΤΕΣΩΝ ΕΚΡΟΩΝ		307	275.000,00	ΣΥΝ. ΦΟΡ.	337	63.250,00	ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΩΝ/ΤΕΣΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ	367	226.800,00	387	53.332,00	
Ενδοκοινοτικές παραδόσεις		342					δ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΑ ΠΟΣΑ ΣΤΟ ΣΥΝΟΛΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ					
Ενδοκοινοτικές παροχές υπηρεσιών άρθρο 14.2α		345					Επιστροφή φόρου αρ.41 (παιλ. αγρ. προϊόντ. κ 3%)	400		+		
Εξαγωγές & εισαγωγές πλεον & αεροσκαφών		348					Λοιπά προσαύτμ. ποσά	402			410	
Λοιπές εκροές χωρίς ΦΠΑ με δικαίωμα έκπτωσης		349					Ποσά δικαιουμένων προς άμεση προηγούμενης διαγραφόμενης περιόδου	407				
Εισπληρές επιλέξιμες & εφάρτες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης		310					ε ΑΦΑΙΡΟΥΜΕΝΑ ΠΟΣΑ ΑΠΟ ΤΟ ΣΥΝΟΛΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ					
ΣΥΝΟΛΟ ΕΚΡΟΩΝ		311	275.000,00				ΦΠΑ εισροών που πρέπει να μειωθεί βάσει ProRata	411		-		
Κόστος εργασιών ΦΠΑ		312	250.000,00				Λοιπά αφαιρούμενα ποσά	422	2.750,00		428	2.750,00
							Ποσά δικαιουμένων προς άμεση προηγούμενης διαγραφόμενης περιόδου	423				
										=		
										ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	430	50.582,00
Γ. ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ για καταβολή, έκπτωση ή επιστροφή (κωδ. 337 μείον κωδ. 430)												
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ		470		ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ		480	12.668,00	Σημειώσεις:				

Παράδειγμα 8.2: τρόπος απεικόνισης των δεδομένων στη δήλωση ΦΠΑ επιχείρησης με διπλογραφικά βιβλία.

Πηγή: (Μιχελινάκης, 2016).

Το ποσό του κωδικού 422 προκύπτει ως εξής:

$$275.000,00 \times 24\% \text{ [δεδομένα βιβλίου]} - 275.000,00 \times 23\% \text{ [δεδομένα δήλωσης]} = 66.000,00 - 63.250,00 = 2.750,00 \text{ ευρώ.}$$

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Η παρούσα πτυχιακή εργασία πραγματεύεται πρακτικά παραδείγματα εφαρμογής του ΦΠΑ στις επιχειρήσεις. Ο φόρος προστιθέμενης αξίας πρόκειται για έναν έμμεσο γενικό φόρο κατανάλωσης με τον οποίο επιβαρύνεται η συνολική δαπάνη του καταναλωτή για την αγορά αγαθών και λήψη υπηρεσιών. Η εισπραξη του Φ.Π.Α. δεν γίνεται από το δημόσιο, αλλά εισπράττεται κατά την διάρκεια του κύκλου παραγωγής και διανομής των αγαθών, με τμηματικές καταβολές, που αναλογούν στην αξία που προστίθεται στο αγαθό σε κάθε διακίνηση στα πλαίσια της εμπορίας.

Αντικείμενο του φόρου είναι:

1. η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, καθώς πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα,
2. η εισαγωγή αγαθών στο εσωτερικό της χώρας,
3. η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών η οποία γίνεται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο, ο οποίος ενεργεί με αυτή την ιδιότητα ή από νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στο φόρο, όταν ο πωλητής είναι υποκείμενος στο φόρο εγκαταστημένος σε άλλο κράτος - μέλος, ενεργεί με αυτή την ιδιότητα και δεν απαλλάσσεται από το φόρο λόγω ύψους πραγματοποιηθέντος ετήσιου κύκλου εργασιών.
4. η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, τα οποία υπάγονται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης, που πραγματοποιείται από υποκείμενο στο φόρο ή από μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο.

Στο φόρο υπόκεινται τα φυσικά πρόσωπα που ασκούν ατομική επιχείρηση, τα νομικά πρόσωπα ή ενώσεις προσώπων ανεξάρτητα από τη νομική τους μορφή (π.χ. ανώνυμες εταιρίες, Ε.Π.Ε., ομόρρυθμες, ετερόρρυθμες, συνεταιρισμοί, κοινοπραξίες, κοινωνίες αστικού δικαίου κ.λπ.), δηλαδή που «δραστηριοποιούνται» οικονομικά.

Η οικονομική δραστηριότητα ορίζεται ως η άσκηση οικονομικής δραστηριότητας οποιασδήποτε από τις δραστηριότητες του παραγωγού, του έμπορου ή αυτού που παρέχει υπηρεσίες.

Έτσι η παράδοση αγαθών θεωρείται κάθε πράξη με την οποία μεταβιβάζεται σε κάποιο πρόσωπο το δικαίωμα να διαθέτει κάποιος ως κύριος ενσώματα κινητά αγαθά ή ακίνητα για την οποία φορολογείται. Οι φυσικές δυνάμεις ή ενέργειες θεωρούνται ως ενσώματα αγαθά καθώς μπορούν να αποτελούν αντικείμενο συναλλαγής, όπως η ηλεκτρική ενέργεια, το αέριο, η θερμότητα ή το ψύχος και παρόμοια αγαθά.

Η παράδοση αγαθών για να αποτελέσει φορολογητέα πράξη απαιτείται η συνύπαρξη των πιο κάτω στοιχείων:

- Ενέργεια του υποκείμενου στο φόρο στα πλαίσια της οικονομικής δραστηριότητας.
- Σύμβαση αμοτεροβαρής και μεταβιβαστική της κυριότητας (σύμβαση που δημιουργεί υποχρεώσεις και τους δυο συμβαλλόμενους).
- Παράδοση του μεταβιβαζόμενου πράγματος.

Το πόσο πάνω στο οποίο εφαρμόζεται ο συντελεστής που ισχύει για μια συγκεκριμένη φορολογητέα πράξη, προκειμένου να υπολογιστεί ο φόρος που οφείλεται για την πράξη αυτή είναι η φορολογητέα αξία, φορολογητέα βάση ή βάση επιβολής του φόρου.

Η αντιπαροχή που έλαβε ή πρόκειται να λάβει ο προμηθευτής των αγαθών ή αυτός που παρέχει τις υπηρεσίες προσαυξημένη με οποιαδήποτε παροχή που συνδέεται άμεσα με την αντιπαροχή λαμβάνεται ως φορολογητέα αξία στην παράδοση αγαθών, στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, καθώς και στην παροχή υπηρεσιών.

Η φορολογητέα αξία αναφέρεται τόσο στις συναλλαγές τοις μετρητοίς, όσο και στις συναλλαγές επί πιστώσει και αφορά τόσο τα καινούργια όσο και τα μεταχειρισμένα αγαθά. Συνήθως σε χρήμα συνιστάται η αντιπαροχή. Όμως μπορεί να αποτελείται ολοκληρωτικά ή εν μέρει από πράγματα ή υπηρεσίες ή ταυτόχρονα από πράγματα και υπηρεσίες.

Στο κοινοτικό σύστημα Φ.Π.Α. η γενικότητα είναι περιορισμένη ως προς την εδαφική της έκταση, με εξαιρέσεις κάποιων περιοχών στις οποίες δεν εφαρμόζεται Φ.Π.Α., όπως π.χ. για την Ελλάδα η περιοχή του Άγιου Όρους. Η περιοχή αυτή εξαιρείται από την εφαρμογή του Φ.Π.Α. όσον αφορά τις πωλήσεις και τις παροχές υπηρεσιών προς την λοιπή Ελλάδα αλλά και αντίστροφα. Η γενικότητα του φόρου ως προς το πεδίο εφαρμογής περιορίζεται από ορισμένες απαλλαγές που αφορούν δραστηριότητες κοινωνικού,

μορφωτικού, εκπαιδευτικού χαρακτήρα και άλλες παρόμοιες οι οποίες εξυπηρετούν το κοινωνικό σύνολο. Οι απαλλαγές διακρίνονται σε πέντε βασικές κατηγορίες και αναφέρονται:

1. στις απαλλαγές στο εσωτερικό της χώρας,
2. στις απαλλαγές στην εισαγωγή αγαθών,
3. στις απαλλαγές στη εξαγωγή και σε πράξεις εξομοιούμενες με εξαγωγές,
4. στις απαλλαγές στη διεθνή διακίνηση αγαθών και
5. σε ειδικές απαλλαγές.

Ο υποκείμενος στο Φ.Π.Α. φυσικό ή νομικό πρόσωπο έχει το δικαίωμα να εκπέσει από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, δηλαδή το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, αλλά και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- epixeirisi.gr-Τριγωνικές συναλλαγές. (2016). *Τριγωνικές συναλλαγές*. Ανάκτηση από epixeirisi.gr: <http://kilkistoday.gr/efee-kilkis/34975-oi-trigonikes-sunallages-stis-epicheiriseis>
- forologikanea- Απαλλαγές στο εσωτερικό της χώρας (Άρθρο 22). (2015). *Απαλλαγές στο εσωτερικό της χώρας (Άρθρο 22)*. Ανάκτηση από www.forologikanea.gr: <http://www.forologikanea.gr/pages/display/arthro-22-apallages-sto-esoteriko-tis-xoras/>
- Forologikanea.gr-Υπόχρεοι στο φόρο (Άρθρο 35). (2016). *Υπόχρεοι στο φόρο (Άρθρο 35)*. Ανάκτηση από [Forologikanea.gr](http://www.forologikanea.gr): <http://www.forologikanea.gr/pages/display/arthro-35-upoxreoi-sto-foro/>
- Keena, M., & Lockwood, B. (2010, 7). Ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας: αίτια και συνέπειες. *Journal of Development Economics*, 92(2), σσ. 138-151.
- Lacina, L., & Vanřinab, J. (2014). ικονομική Κρίση στην ΕΕ: Επιπτώσεις στις ελληνικές και ιρλανδικές Επιχειρήσεις σύμφωνα με το Φ.Π.Α., το μέγεθος και Τομέα. *17ο Διεθνές Συνέδριο της επιχείρησης και ανταγωνιστικό περιβάλλον το 2014* (σσ. 353-362). *Procedia Economics and Finance*.
- Taxheaven.gr-ΠΟΛ.1084/2016. (2016, 6 30). *ΠΟΛ.1084/2016 Τύπος και περιεχόμενο του εντύπου της δήλωσης ΦΠΑ «050 -ΦΠΑ ΕΚΔΟΣΗ 2016, Φ2 TAXIS»*. Ανάκτηση από [Taxheaven.gr](https://www.taxheaven.gr): <https://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/24040>
- Taxheaven-Το νέο έντυπο δήλωσης Φ.Π.Α. και οι οδηγίες συμπλήρωσης. (2016, 6 30). *Το νέο έντυπο δήλωσης Φ.Π.Α. και οι οδηγίες συμπλήρωσης*. Ανάκτηση από Η φορολογική και λογιστική πύλη ενημέρωσης [Taxheaven.gr](https://www.taxheaven.gr): <https://www.taxheaven.gr/news/news/view/id/29953>
- Wunder, H. (2009). Διαχείριση φορολογικών κινδύνων στις επιχειρήσεις. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 18(1), σσ. 14-28.

- Ανδριακόπουλος, Π. (2016). *Φορολογική Λογιστική Ι*. Μεσολόγγι: ΤΕΙ Μεσολογγίου, ECLASS.
- Απαλλαγές από το Φόρο (Κεφάλαιο ΣΤ')-Forologikanea.gr. (2016). *Απαλλαγές από το Φόρο (Κεφάλαιο ΣΤ')*. Ανάκτηση από Forologikanea.gr: <http://www.forologikanea.gr/pages/view/cid/10067>
- Γκικόκας, Α., & Αντωνάκας, .. Ν. (2013, 2 27). Πολιτισμική Αλλαγή: Ανάπτυξη και Εμπειρική Διερεύνηση στην Ελληνική Φορολογική Διοίκηση. *Πρακτικά του 2ου Διεθνούς Συνεδρίου Ολοκληρωμένων Πληροφοριών (IC-ININFO).73*, σσ. 573-580. Βουδαπέστη, Ουγγαρία: ElsevierLtd.
- Ειδικά Καθεστώτα (Κεφάλαιο Θ')-Forologikanea.gr. (2016). *Ειδικά Καθεστώτα (Κεφάλαιο Θ')*. Ανάκτηση από Forologikanea.gr: <http://www.forologikanea.gr/pages/view/cid/10069>
- Μαρκάκη, Μ., Μιχαηλίδης, Π., & Λάλας, Δ. (2013, 6). Η επίπτωση των καθαρών ενεργειακών επενδύσεων στην ελληνική οικονομία: Μια ανάλυση εισροών-εκροών (2010-2020). *EnergyPolicy*, 57, σσ. 263-275.
- Μαρκάκη, Μ., Μιχαηλίδης, Π., & Λάλας, Δ. (2013, 6). Η επίπτωση των καθαρών ενεργειακών επενδύσεων στην ελληνική οικονομία: Μια ανάλυση εισροών-εκροών (2010-2020). *EnergyPolicy*, 57, σσ. 263-275.
- Μιχελινάκης, Β. (2016, 7 7). *Οι δηλώσεις ΦΠΑ μετά την Πολ. 1084/2016*. Ανάκτηση από www.epixeirisi.gr: <http://epixeirisi.gr/ΣΗΜΕΙΩΜΑ-ΤΗΣ-ΣΥΝΤΑΞΗΣ/21542/Οι-δηλώσεις-ΦΠΑ-μετά-την-Πολ%5E-1084%7C2016>
- Παπαγιάννης, Ν. (2013, 1 14). *Τήρηση απλογραφικών βιβλίων με τον νέο Κ.Φ.Α.Σ.* Ανάκτηση από e-Forologia: <https://www.e-forologia.gr/cms/viewContents.aspx?id=131641>
- Παπαγιάννης, Ν. (2013, 1 11). *Τήρηση βιβλίων με τη διπλογραφική μέθοδο - Αλλαγές με το νέο Κ.Φ.Α.Σ.* Ανάκτηση από e-Forologia: <https://www.e-forologia.gr/cms/viewContents.aspx?id=131552>
- Παύλου, Χ., & Γκουρλιάς, Ι. (2014). *Φορολογική Λογιστική* (3η εκδ.). Αθήνα: EPSILONNET.

- ΠΟΛ.1127/25.9.2009. (2009, 9 30). ΠΟΛ.1127/25.9.2009. Ανάκτηση από Taxheaven.gr:
<https://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/10521>
- Σταματόπουλος, Δ. (2016, 6 1). *Συντελεστές ΦΠΑ αγαθών και υπηρεσιών από 1-6-2016*.
Ανάκτηση από Elforin: <https://www.forin.gr/articles/article/18072/suntelestes-fpa-agathwn-kai-uphresiwn-apo-1-6-2016-prosarmoges-mhxanwn-kai-ekdoshs-stoixeiwn>
- Τάχος, Α. (2014). *Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.)* (3η εκδ.). Αθήνα: Σάκκουλα.
- Τόπος ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών (Άρθρο 15)-Forologikanea.gr. (2016). *Τόπος ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών (Άρθρο 15)*. Ανάκτηση από Forologikanea.gr:
<http://www.forologikanea.gr/pages/display/arthro-15-topos-endokoinotikis-apoktisis-agathon/>
- Τσιάτουρας, Φ. (2015). *Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) Κωδικοποίηση, Ερμηνεία και Εφαρμογή* (4η εκδ.). Αθήνα: Σταμούλη.
- Υποκείμενοι στο φόρο (Άρθρο 3)-Forologikanea. (2016). *Υποκείμενοι στο φόρο (Άρθρο 3)*.
Ανάκτηση από Forologikanea.gr: <http://www.forologikanea.gr/pages/display/arthro-3-upokeimeno-i-sto-foro/>
- Φλώρος, Α. (2014). *Φορολογική Λογιστική* (3η εκδ.). Αθήνα: Σύγχρονη Εκδοτική.
- Χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης στην παράδοση αγαθών και στην παροχή υπηρεσιών(Άρθρο 16)-Forologikanea.gr. (2016). *Χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης στην παράδοση αγαθών και στην παροχή υπηρεσιών(Άρθρο 16)*.
Ανάκτηση από Forologikanea.gr: <http://www.forologikanea.gr/pages/display/arthro-16-xronos-genesis-tis-forologikis-upoxreosis-stin-paradosi-agathon-kai-stin-paroxi-upiresion/>

Πνευματικά δικαιώματα

Copyright© ΤΕΙ Δυτικής Ελλάδας. Με επιφύλαξη παντός δικαιώματος.
Allrightsreserved.

Δηλώνω ρητά ότι, σύμφωνα με το άρθρο 8 του Ν. 1599/1988 και τα άρθρα 2,4,6 παρ. 3 του Ν. 1256/1982, η παρούσα εργασία αποτελεί αποκλειστικά προϊόν προσωπικής εργασίας και δεν προσβάλλει κάθε μορφής πνευματικά δικαιώματα τρίτων και δεν είναι προϊόν μερικής ή ολικής αντιγραφής, οι πηγές δε που χρησιμοποιήθηκαν περιορίζονται στις βιβλιογραφικές αναφορές και μόνον.

Θεοδωράκης Βασίλειος, Τσαμπά Μαρία και Τσαμπάς Γεώργιος, 2016