

ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΔΥΤΙΚΗΣ ΕΛΛΑΔΑΣ  
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ  
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

# Φόρος Προστιθέμενης Αξίας Απαλλαγές και επιστροφές



ΣΠΟΥΔΑΣΤΡΙΕΣ: ΑΝΑΣΤΑΣΙΟΥ ΠΑΡΑΣΚΕΥΗ  
ΦΕΚΚΑ ΧΡΥΣΑΝΘΗ  
ΗΛΙΟΠΟΥΛΟΥ ΑΘΑΝΑΣΙΑ

ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ : ΒΑΡΔΑΣ ΙΩΑΝΝΗΣ

ΠΑΤΡΑ 2016



## ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Στην πτυχιακή μας εργασία αναφερόμαστε στην σημασία και τα πεδία εφαρμογής του ΦΠΑ στην χώρα μας .

Ποιο αναλυτικά στο πρώτο κεφάλαιο κάνουμε μια γενική αναφορά σχετικά με την φορολογία και τις βασικές αρχές φορολόγησης.

Στο δεύτερο κεφάλαιο αναφέρουμε γενικά στοιχεία για τον ΦΠΑ, και ποιες είναι οι βασικές του λειτουργίες.

Στο τρίτο κεφάλαιο κάνουμε την σύγκριση των φορολογικών συστημάτων της χώρας μας με άλλες ευρωπαϊκές χώρες.

Στην συνέχεια αναφερόμαστε ποιο αναλυτικά στα πεδία εφαρμογής του ΦΠΑ και στις διατάξεις σχετικά με τις επιστροφές – απαλλαγές που είναι και το θέμα το πτυχιακής μας.

## **SYMMARY**

In our thesis we refer to the importance and the scope of VAT in our country. What detail in the first chapter we make a general statement on the tax and the basic tax principles.

The second chapter mention general data on VAT, and what are the basic functions. In the third chapter we compare the tax systems of our country with other European countries.

Then what we refer in detail to the scope of VAT and the provisions on refunds - exemptions which is the subject of our thesis.

## ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΠΕΡΙΛΗΨΗ .....	2
SYMMARY .....	3
ΕΙΣΑΓΩΓΗ .....	7
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 .....	8
ΓΕΝΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ.....	8
1.1 Ιστορική αναδρομή .....	8
1.2 Έννοια των φόρων .....	9
1.3 Διάκριση των φόρων .....	9
1.4 Τρόποι φορολογίας.....	10
1.5 Χαρακτηριστικά των φόρων .....	10
1.6 Οι βασικές αρχές της Φορολογίας .....	11
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 .....	13
ΓΕΝΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΓΙΑ ΤΟΝ ΦΠΑ.....	13
2.1 Εισαγωγή.....	13
2.2 Ορισμός ΦΠΑ .....	14
2.3 Ποιες είναι οι μορφές του ΦΠΑ.....	15
2.4 Ιστορική εξέλιξη του ΦΠΑ στην Ελλάδα .....	16
2.5 Η ιστορία του ΦΠΑ στις χώρες της Ε.Ε .....	16
2.6 Πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα του ΦΠΑ.....	19
2.6.1 Πλεονεκτήματα.....	19
2.7 Χαρακτηριστικά γνωρίσματα του ΦΠΑ .....	20
2.8 Λειτουργία του Φ.Π.Α. ....	21
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 .....	23
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ ΚΑΙ ΕΥΡΩΠΗ .....	23
3.1 Ορισμός φορολογικού συστήματος .....	23
3.2 Αμεσότητα της φορολόγησης .....	23
3.3 Πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα άμεσων και έμμεσων φόρων .....	26
3.4 Διάκριση φορολογικών συστημάτων .....	29
3.5 Βασικά χαρακτηριστικά της αναμόρφωσης του φορολογικού συστήματος.....	29
3.6 Αποτελεσματικότητα φορολογικών συστημάτων.....	30
3.7 Διοικητικό κόστος φορολογικών συστημάτων .....	31
3.8 Πολιτική υπευθυνότητα .....	31
3.9 Δικαιοσύνη.....	32
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 .....	33
ΠΕΔΙΑ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΦΠΑ .....	33

4.1	Επιβολή του ΦΠΑ .....	33
4.2	Αντικείμενο του φόρου .....	33
4.3	Υποκείμενοι στο φόρο .....	34
4.4	Μη Υποκείμενα στο Φόρο Πρόσωπα .....	34
4.5	Απαλλασσόμενα από το Φόρο Πρόσωπα .....	35
4.6	Φορολογητέες πράξεις .....	36
4.7	Άρθρο 13 Τόπος παράδοσης αγαθών.....	44
4.8	Τόπος φορολόγησης υπηρεσιών. ....	47
4.9	Ποιες πράξεις απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α.....	48
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5 .....		50
ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ ΚΑΙ ΕΠΙΣΤΡΟΦΕΣ ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΟ ΦΠΑ.....		50
5.1	Στοιχεία Γενικά .....	50
5.2	ΠΟΛ.1126/17.6.2015 σχετικά με τις απαλλαγές από το ΦΠΑ.....	50
5.3	Άρθρο 22. Απαλλαγές στο εσωτερικό της χώρας.....	56
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6 .....		62
ΕΚΠΤΩΣΗ ΚΑΙ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ ΤΟΥ ΦΠΑ .....		62
6.1	Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, Άρθρο 30.....	62
6.2	Προσδιορισμός του εκπιπτόμενου φόρου, Άρθρο 31. ....	64
6.3	Άσκηση αναφορικά με το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, Άρθρο 32. ....	66
6.4	Διακανονισμός εκπτώσεων, Άρθρο 33. ....	67
6.5	. Επιστροφή του φόρου, Άρθρο 34 .....	69
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7 .....		73
ΝΟΜΟΣ 4334/2015 ΟΥΣΙΑΣΤΙΚΕΣ ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ .....		73
7.1	Μείωση υπερμειωμένου συντελεστή του ΦΠΑ από 6,5% σε 6% [άρθρο 1 § 1] 73	
7.2	Αλλαγές των συντελεστών ΦΠΑ αγαθών και υπηρεσιών [άρθρο 1 § 1] .....	73
7.3	ΦΠΑ φροντιστηρίων κάθε βαθμίδας εκπαίδευσης και κέντρων ξένων γλωσσών καθώς και ηλεκτρονικών υπολογιστών [άρθρο 1 § 1].....	73
7.4	Συντελεστές ΦΠΑ στα νησιά [άρθρο 1 § 1]. Σταδιακή κατάργηση μείωσης συντελεστών. ....	74
7.5	Δέσμευση και απευθείας απόδοσης του ΦΠΑ μέσω τραπεζής [άρθρο 1 § 2] 74	
7.6	Αλλαγές του φόρου ασφάλιστρων [άρθρο 1 § 3].....	75
7.7	Συντελεστές φορολογίας για εισοδήματα προσώπων νομικής φύσης [άρθρο 1 § 4] 76	
7.8	Προκαταβολή του φόρου εισοδήματος προσώπων νομικής φύσης καθώς και νομικών οντοτήτων [άρθρο 1 § 5] .....	77
7.9	Φόρος που σχετίζεται με την πολυτελή διαβίωση [άρθρο 1 § 6].....	78

7.10	Ειδική εισφορά αλληλεγγύης [άρθρο 1 § 7].....	79
	ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8 .....	80
	ΦΠΑ: Η ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ ΣΤΑ ΑΚΙΝΗΤΑ.....	80
8.1	Περιπτώσεις που κατά τη παράδοση ακινήτων πραγματοποιείται επιβολή Φ.Π.Α.....	80
	ΚΕΦΑΛΑΙΟ 9 .....	84
	ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΗΝ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗΣ ΦΠΑ ΠΡΟΣ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ.....	84
8.2	ΠΟΛ.1090/2.4.2012 Διαδικασία επιστροφής ΦΠΑ προς τις επιχειρήσεις και επιτηδευματίες .....	84
8.2.1	Άρθρο 1 Περιγραφή διαδικασιών αίτησης επιστροφής και αξιολόγησή της από τη φορολογική αρχή .....	84
8.2.2	Άρθρο 2 Διαδικασία καταβολής του επιστρεφόμενου ποσού .....	85
8.2.3	Άρθρο 3 Διεκπεραίωση εκκρεμών επιστροφών .....	86
8.3	ΠΟΛ.1067/3.4.2013 Διαδικασία επιστροφής ΦΠΑ προς τις επιχειρήσεις και επιτηδευματίες - Τροποποίηση των ΑΥΟ ΠΟΛ 1090/2012 και ΠΟΛ 1073/2004 - Κατάργηση των ΑΥΟ ΠΟΛ 1016/2010 και 1108/2010.....	86
8.4	ΠΟΛ.1073/21.7.2004 Διαδικασία και προϋποθέσεις επιστροφής του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 34 του Κώδικα Φ.Π.Α.(2859/2000). .....	88
8.4.1	Άρθρο 1 Δικαίωμα επιστροφής .....	88
8.4.2	Άρθρο 2 Όριο επιστρεφόμενου ποσού .....	88
8.4.3	Άρθρο 3 Τρόπος επιστροφής .....	89
8.4.4	Άρθρο 4 Απαιτούμενα Δικαιολογητικά.....	91
8.4.5	Άρθρο 5 Χρόνος επιστροφής.....	92
8.4.6	Άρθρο 6 Επιστροφή Φ.Π.Α. λοιπών περιπτώσεων.....	93
8.4.7	Άρθρο 7 Μη έκπτωση επιστρεπτέου φόρου .....	94
8.4.8	Άρθρο 8 Ενέργειες της Δ.Ο.Υ. ....	95
8.4.9	Άρθρο 9 Τηρούμενα βιβλία .....	96
8.4.10	Άρθρο 10 Κυρώσεις.....	96
8.4.11	Άρθρο 11 Μεταβατικές Διατάξεις.....	97
8.5	ΠΟΛ.1247/6.11.2015 Τροποποίηση και συμπλήρωση της με αριθ. ΠΟΛ.1167/29.7.2015 (ΦΕΚ Β' 1808/21.8.2015 ΑΓΓΔΕ.) .....	97
8.5.1	Άρθρο 1.....	97
	ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ .....	100
	ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ .....	101
	ΠΑΡΑΡΤΗΜΑΤΑ .....	102

## **ΕΙΣΑΓΩΓΗ**

Η φορολογία στην Ελλάδα αποτελεί βασική πηγή εσόδων για το δημόσιο τομέα, αφού από τους φόρους που εισπράττει μπορεί να χρηματοδοτεί τις δαπάνες του και να παρέχει δωρεάν υπηρεσίες στο κοινωνικό σύνολο.

Ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) είναι ένας γενικός έμμεσος φόρος κατανάλωσης που επιβάλλεται στους καταναλωτές στο εσωτερικό της χώρας. Πρόκειται για φόρο που επιρρίπτεται εις βάρος των επιχειρήσεων και καταβάλλεται τμηματικά σε κάθε στάδιο της παραγωγικής διαδικασίας και της εμπορίας των αγαθών και υπολογίζεται ως η διαφορά μεταξύ αξίας παράδοσης των αγαθών και αξίας κτήσης τους.

Με την εργασία μας θέλουμε να παρουσιάσουμε την εξέλιξη του ΦΠΑ στην χώρα και το ποσό έχει επηρεάσει την οικονομία γενικότερα. Επιπλέον η εργασία μας να αποτελέσει εργαλείο για οποιονδήποτε θέλει να γνωρίσει το ΦΠΑ και τις βασικές λειτουργίες του.



## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

### ΓΕΝΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

#### 1.1 Ιστορική αναδρομή

Η φορολογία έχει τις ρίζες της στην αρχαιότητα πρωτοεμφανιζόμενη, σε υποχρεωτική μορφή καταβολής αντικειμένων και προϊόντων αξίας σε άρχοντες ή κράτη . Σε κάθε κράτος ή περιοχή, οι εισφορές αποδίδονταν, σε κάποιον άρχοντα με πολιτική στρατιωτική εξουσία ή σε έναν απλό γαιοκτήμονα που με τη σειρά του απέδιδε τις εισφορές στην ανώτατη κρατική αρχή. Αξιοσημείωτο επιπλέον γεγονός κατά την περίοδο του μεσαίωνα, αποτελεί η παροχή υπηρεσιών από τους άρχοντες με αντάλλαγμα το δικαίωμα είσπραξης των φόρων μιας επαρχίας προς όφελος τους. Στην Ελλάδα επί του Βυζαντίου εισφορές αντί να δίνονται σε κάποιον άρχοντα και έπειτα στο κράτος, καταβάλλονταν την κοινότητα. (<http://el.wikipedia.org/wiki>)

Ιστορικά διακρίνονται περιπτώσεις κατά τις οποίες ο φορολογούμενος είναι ένα ολόκληρο κράτος. Σε τέτοιου είδους περιπτώσεις ένα κράτος αναγνωρισμένο, αποδίδει υποχρεωτική εισφορά σε ένα άλλο έπειτα από την εκάστοτε υπογεγραμμένη συνθήκη . Αυτό για παράδειγμα συνέβη το Μεσαίωνα, όπου σλαβικά κράτη απέδιδαν φόρους στο Βυζάντιο , ενώ αντίστοιχες περιπτώσεις έχουν σημειωθεί σε διαφορετική χρονική περίοδο, όπως για παράδειγμα στην Περσία και την Οθωμανική Αυτοκρατορία.

Η φορολογία ίσως έχει συνδεθεί με τη στρατιωτική κατάκτηση ή την πολιτική κυριαρχία όπως δηλώνει η χαρακτηριστική φράση φόρος υποτέλειας, κατά την περίοδο του Μεσαίωνα και την αρχαιότητα.

Ταυτόχρονα με τη φορολογία παρατηρείται και η ανάπτυξη της φοροδιαφυγής . Δημιουργούνται επομένως ειδικές οργανώσεις συλλογής φόρων για τη διασφάλιση της απόδοσής τους και τους εν λόγω ακριβείς υπολογισμούς τους.Αυτό του είδους οι οργανώσεις είχαν το δικαίωμα να αποδώσουν ποινές σε όσους φοροδιέφευγαν.

Σε αρχικό στάδιο οι εισφορές αποδίδονταν ως ένα μέρος της σοδιάς όπως για παράδειγμα στην αρχαία Αίγυπτο. Αυτό αργότερα, εφόσον εφευρέθηκαν τα χρήματα, αντικαταστάθηκε.

Πάραυτα ο υπολογισμός της καταβολής που έπρεπε να αποδοθεί εξακολουθούσε να διεκπεραιώνεται, σε πολλά κράτη, αναλογικά με την έκταση των κτημάτων του φορολογούμενου μέχρι και μετά τη Ρωμαϊκή αυτοκρατορία .  
(<http://el.wikipedia.org/wiki>)

Αν και αποτελεί μεγάλη πηγή εσόδων η φορολογία δεν είναι πάντα η μοναδική πηγή εσόδων ενός κράτους . Ορισμένες φορές το κράτος ελέγχει κάποια μονοπώλια ως βασική ή συμπληρωματική πηγή εσόδων, όπως για παράδειγμα η Ελλάδα την εποχή του Όθωνα, κατά την οποία το κράτος ήλεγχε τα ορυχεία της Χαλκιδικής. ένα κράτος μπορεί επιπλέον να επιβάλλει εισφορές σε συναλλαγές εμπορικής φύσεως που διεκπεραιώνονται μέσα σε αυτό , ακόμη και αν οι συναλλασσόμενοι δεν είναι πολίτες του κράτους.

### **1.2 Έννοια των φόρων**

Ένα κράτος μπορεί να έχει έσοδα από υπηρεσίες όπως η αποκλειστική εκμετάλλευση κρατικών παραγωγικών πόρων , η συμμετοχή του σε διάφορες επιχειρήσεις , η μονοπωλιακή εκμετάλλευση κάποιων κλάδων της οικονομίας, οι διαδικασίες δανεισμού και δωρεών .Ωστόσο όλα τα παραπάνω δεν είναι αρκετά ώστε να καλυφθούν δημόσιες χρηματικές δαπάνες . Έτσι, η κάλυψη τους δύναται να διεκπεραιωθεί με αναγκαστικές εισφορές από τον ιδιωτικό τομέα. Η αναγκαστική εισφορά ιδιωτικής προς την δημόσια οικονομία, πραγματοποιείται με την επιβολή φόρων και εφαρμόζεται βασιζόμενη σε κανόνες δικαίου, το λεγόμενο Φορολογικό Δίκαιο. (Αριστείδης Φλώρος, 2009)

### **1.3 Διάκριση των φόρων**

Οι φόροι διακρίνονται σε τρεις κυρίως κατηγορίες:

Φόροι εισοδήματος : διαχωρίζονται σε φόρους νομικών και φυσικών προσώπων. ( *A. Φλώρος, 2005*)

Φόροι δαπάνης: είναι οι φόροι που ενσωματώνονται πάνω στα προϊόντα και αποτελούν την δαπάνη απόκτησης τους από το φορολογούμενο. (*A. Φλώρος, 2005*)

Φόροι περιουσίας: Ο φόρος περιουσίας εξαρτάται από το ύψος της αξίας που έχει στην κατοχή του ο φορολογούμενος. (Α. Φλώρος, 2005)

#### **1.4 Τρόποι φορολογίας**

Με βάση τη συμπεριφορά του μέσου φορολογικού συντελεστή, οι φόροι διακρίνονται σε αναλογικούς, προοδευτικούς και αντιστρόφως προοδευτικούς.

##### **Αναλογικοί φόροι**

Πρόκειται για φόρους που επιβαρύνουν το φορολογούμενο με το ίδιο μέσο φορολογικό συντελεστή, ανεξάρτητα από το μέγεθος της φορολογικής βάσης. Όταν η φορολογία είναι αναλογική, ο συντελεστής παραμένει σταθερός καθώς αυτή που μεταβάλλεται είναι η φορολογική βάση. Μ' αυτό τον τρόπο η φορολογούσα αρχή αφαιρεί το ίδιο ποσοστό του εισοδήματος, της περιουσίας της καταναλωτικής δαπάνης από όλους τους φορολογούμενους ανεξάρτητα από τη φορολογική βάση και το μέγεθος αυτής. Αυτό φυσικά σημαίνει ότι ο οριακός φορολογικός συντελεστής δεν μεταβάλλεται και είναι ίσος με τον μέσο. (Α. Φλώρος, 2005)

##### **Προοδευτικοί φόροι**

Πρόκειται για φόρους των οποίων, ο μέσος φορολογικός συντελεστής αυξάνεται αναλογικά με την αύξηση της φορολογικής βάσης. Έτσι η φορολογούσα αρχή αφαιρεί με το φόρο, μεγαλύτερο ποσοστό της φορολογικής βάσης από άτομα που κατέχουν μεγαλύτερη βάση, και μικρότερο ποσοστό από άτομα με μικρότερη βάση. Καθώς η φορολογική βάση αυξάνεται, αυξάνεται και ο μέσος φορολογικός συντελεστής με ρυθμό σταθερό. Τότε η προοδευτικότητα του φόρου καλείται σταθερή. Εάν αυξάνει με αύξοντα ρυθμό, η προοδευτικότητα του φόρου είναι αύξουσα και τέλος εφόσον αυξάνει με φθίνοντά ρυθμό καλείται φθίνουσα.

#### **1.5 Χαρακτηριστικά των φόρων**

Οι φόροι έχουν δύο βασικά γνωρίσματα:

1. Αποτελούν αναγκαστικό μέσο μετάθεσης πόρων από τον ιδιωτικό στο δημόσιο τομέα.

2. Αποτελούν μονομερές μέσο, δηλαδή συνεπάγονται μόνο παροχή από τους ιδιωτικούς φορείς προς τους δημόσιους φορείς. Αυτό δεν εξασφαλίζει αντίστοιχα και τη αντιπαροχή των δεύτερων στους πρώτους.  
(<http://el.wikipedia.org/wiki>)

## 1.6 Οι βασικές αρχές της Φορολογίας

Οι «Βασικές αρχές της Φορολογίας», είναι αυτές που αποδίδουν κάθε κανόνα και αξίωμα το οποίο πρέπει να εμφυσηθεί σε κάθε φορολογικό σύστημα, με αποτέλεσμα το τελευταίο να είναι αποδοτικό και δίκαιο. Οι αρχές αυτές σε πρωταρχικό στάδιο σχετίζονται με τον συνταγματικό νομοθέτη, ο οποίος δημιουργεί μία σύνθεση προστασίας για το φορολογούμενο και υποχρεώσεις σε φόρους οικονομικής μονάδας, ενώ διασφαλίζει την κοινή κατεύθυνση του φορολογικού νομοθέτη, ώστε να θεσπιστούν διατάξεις που στοχεύουν στη φορολογική δικαιοσύνη. Να θυμηθούμε την παράγραφο 5 του άρθρου 4 του Συντάγματος: «Οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους», η οποία αποδίδει την αρχή της φορολογικής, άμα δε και της νομικής ισότητας των πολιτών, ήτοι την ομοιόμορφη μεταχείρισή τους από την πλευρά του κράτους.  
(<http://epixeirisi.gr>)

Αναλογικά με αυτή την αρχή, κάθε πολίτης υπόκειται σε φορολογία, ανάλογα με την οικονομική του αντοχή. Πρέπει ωστόσο υπενθυμίσουμε στους σχεδιαστές του φορολογικού χάρτη της χώρας ότι η φορολογική ισότητα ως έννοια, περιλαμβάνει εκ των πραγμάτων δύο σημαντικές παραμέτρους και αρχές. Αρχικά την καθολικότητα του φόρου και επιπροσθέτως την φοροδοτική ικανότητα του φορολογούμενου. Αν και πρόκειται για έναν συνδυασμό δύσκολο είναι αναγκαία η διατήρησή του ώστε να μην προκύπτουν αρνητικές αντιδράσεις στην εκάστοτε κοινωνία. Η καθολικότητα του φόρου υπόκειται στην φορολογική υποχρέωση η οποία είναι γενική και επιβαλλόμενη βάσει γενικών κριτηρίων απαγορευομένων ρητώς τυχόν εξαιρέσεων, πλην ενδεχομένως εκείνων που εξυπηρετούν το λεγόμενο δημόσιο συμφέρον. Η φοροδοτική ικανότητα αναφέρεται στο μετρώ της αντοχής των εισοδημάτων του φορολογούμενου, έτσι ώστε μετά και την επιβολή του φόρου και την εκάστοτε μείωση ο φορολογούμενος να είναι σε θέση ανταπεξέλθει σε μια αξιοπρεπή διαβίωση στα πλαίσια μιας σύγχρονης κοινωνικής αντίληψης.

Αρχή της βεβαιότητας του φόρου, για να θυμηθούμε την άλλη συνταγματική επιταγή (άρθρο 78, παρ. 2): «Φόρος ή άλλο οποιοδήποτε οικονομικό βάρος δεν μπορεί να επιβληθεί με νόμο αναδρομικής ισχύος που εκτείνεται πέρα από το οικονομικό έτος το προηγούμενο εκείνου, κατά το οποίο επιβλήθηκε». Η αρχή αυτή μας γνωστοποιεί ότι ο όρος πρέπει να είναι γνωστός τόσο για την ύπαρξη του όσο και για τον τρόπο επιβολής του, το ύψος και το μέγεθός του, εκ των προτέρων. Για την «επιτυχία» αυτού του κανόνα, τονίζεται πως ο φορολογικός νόμος επιβάλλεται να είναι σταθερός, και αμετάβλητος, κατά το δοκούν και ασφαλώς να μην επιβάλλει αιφνίδια φορολογία. (<http://epixeirisi.gr> )

Αρχή της προσφορότητας διεκπεραιώνεται στις μέρες μας, με την ανάπτυξη των ηλεκτρονικών υπηρεσιών και της διαδικτυακής επικοινωνίας. Αυτή η αρχή έγκειται στην καταβολή του φόρου με όσο το δυνατόν μικρότερο διαχειριστικό κόστος του υπόχρεου . Σε αυτόν τον τομέα είναι ευρέως γνωστό ότι καταγράφονται εξαιρετικά σημαντικές πρόοδοι που ενισχύουν κάθε μελλοντική εφαρμογή.

Η αρχή του ευχερούς ελέγχου της επιβαλλόμενης φορολογίας αναφέρεται στην δυνατότητα του φορολογούμενου είτε πρόκειται για φυσικό είτε για νομικό πρόσωπο, να κατέχει κάθε απαραίτητο νομικό όπλο και να βρίσκεται σε θέση να αμύνεται χωρίς κανένα προσωπικό επιπλέον κόστος , κατά των τυχόν λαθών παραλείψεων ή αυθαιρεσιών της φορολογικής αρχής. Να μην φοβάται, δηλαδή να υποβάλλει την ένστασή του και την προσφυγή του, αναλογιζόμενος ότι το κόστος αυτό θα του στερήσει την οικονομική ωφέλεια της οποίας επιτυχούς έκβασης της υπόθεσης.

Η αρχή της απλότητας του φόρου, έγκειται στον χαρακτηρισμό της διαδικασίας από απλότητα και σαφήνεια χωρίς περιθώρια παρερμηνείας τόσο από τους υπόχρεους φορολογούμενους όσο και από τα ελεγκτικά όργανα της πολιτείας. Ο νόμος οφείλει να είναι σαφής, και να περιλαμβάνει κάθε ερμηνεία όπως αυτή αναφέρεται στην νομοθεσία χωρίς την αλλοίωση του από τη διοίκηση, προς αποφυγή των λαθών.

Αρχή της αποφυγής της διπλής φορολογίας, ίσως η πλέον καταπατημένη αρχή, αφού πολλοί φόροι επιβάλλονται επί άλλων φόρων, χωρίς καν να τηρούνται τα προσχήματα και με την διαρκή αιτιολογία των έκτακτων δημοσιονομικών καταστάσεων και αναγκών.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

### ΓΕΝΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΓΙΑ ΤΟΝ ΦΠΑ

#### 2.1 Εισαγωγή

Όπως αναφέρει και η λέξη Φόρος Προστιθέμενης Αξίας, ο Φ.Π.Α. αποτελεί έναν φόρο κύκλου εργασιών που επιβάλλεται αποκλειστικά στην προστιθέμενη αξία των αγαθών και των υπηρεσιών, ώστε να αποφεύγεται η πολλαπλή φορολογία ίδιων προϊόντων και υπηρεσιών, καθώς και η επιβάρυνση των αγαθών η οποία επιφέρει αύξηση του κόστους και της τιμής της πώλησης της.

Ο Φ.Π.Α. ισχύει από 1/1/87 με το Ν.1642/86 από συμβατική υποχρέωση της χώρας μας προς την Ευρωπαϊκή Ένωση, με βάση την 6η ντιρεκτίβα της, που ισχύει για όλες τις χώρες της. Ήδη, το νομοθέτημα αυτό κωδικοποιήθηκε με το Ν.2859/2001.

Ο Φ.Π.Α. επιρρίπτεται σε βάρος του αντισυμβαλλόμενου φυσικού ή νομικού προσώπου, το οποίο επιβαρύνεται με το Φ.Π.Α. όπως και ο τελευταίος καταναλωτής, έστω και αν απαλλάσσεται αυτό για τις δραστηριότητες που αναπτύσσει. Επιβαρύνονται με το Φ.Π.Α. και το Δημόσιο και τα Ν.Π.Δ.Δ. κατά την αγορά αγαθών ή τη λήψη υπηρεσιών, έστω και αν απαλλάσσονται από αυτόν για τις δραστηριότητες που τυχόν ασκούν.

Η επιχείρηση φέρνει το «φορολογικό βάρος» γιατί έχει την νομική υποχρέωση να καταβάλλει το φόρο στο Δημόσιο, έστω και αν δεν τον εισέπραξε από τον αντισυμβαλλόμενο. Γενικά έχει η επιχείρηση το δικαίωμα να επιρρίψει το Φ.Π.Α. στον αντισυμβαλλόμενο, μέχρι τον τελικό καταναλωτή. Και αυτό συμβαίνει διότι ο Φ.Π.Α. είναι φόρος έμμεσος, επιβαρύνοντας τον τελικό καταναλωτή. Έτσι, ο Φ.Π.Α. δεν είναι έσοδο για την επιχείρηση, ούτε επιβαρύνει το κόστος των αγαθών ή των υπηρεσιών καθώς δεν εισπράττεται με σκοπό να αποδοθεί στο Δημόσιο.

Ο Φ.Π.Α. επιβάλλεται στις παραδόσεις αγαθών, δηλαδή στις πωλήσεις αγαθών και γενικά στις πράξεις εκείνες που μεταβιβάζεται η κυριότητα ενσώματων κινητών ή ακίνητων αγαθών. Επίσης, ο Φ.Π.Α. επιβάλλεται στις παροχές υπηρεσιών που

γίνονται μέσα στην Ελληνική επικράτεια, εφόσον πραγματοποιούνται με αντάλλαγμα, καθώς επίσης και στις εισαγωγές αγαθών στο εσωτερικό της χώρας.

Επιβάλλεται, επίσης, Φ.Π.Α. και στις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο Φ.Π.Α., ο οποίος ενεργεί με αυτή την ιδιότητα (του υποκειμένου στο Φ.Π.Α.) καθώς και από μη υποκείμενο στο Φ.Π.Α. Ν.Π. , εφόσον ο πωλητής που είναι υποκείμενος στο Φ.Π.Α. είναι εγκαταστημένος σε άλλο κράτος - μέλος και ενεργεί με αυτήν την Ιδιότητα (του υποκειμένου στο Φ.Π.Α.) και δεν απαλλάσσεται από το Φ.Π.Α. λόγω ύψους πραγματοποιηθέντος ετήσιου κύκλου εργασιών που καθορίζεται στη χώρα του (στην Ελλάδα το ύψος αυτό είναι 10.000ευρώ).

Όταν όμως πραγματώνονται ενδοκοινοτικές αποκτήσεις, όπως , βιομηχανικοί καπνοί, πετρελαιοειδή, αλκοόλ , από νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου που δεν υπάγονται στο Φ.Π.Α. , ή από επιχειρήσεις που δεν έχουν δικαίωμα να διεκδικήσουν την έκπτωση του Φ.Π.Α.. (π.χ. από γιατρούς κλπ) ή από αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41 , τότε φορολογούνται πάντοτε στην Ελλάδα ως ενδοκοινοτικές αποκτήσεις και το Φ.Π.Α. καταβάλλεται με υποβολή ειδικής περιοδικής δήλωσης στο αρμόδιο τελωνείο.

## 2.2 Ορισμός ΦΠΑ

**Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ)** : πρόκειται για οποιοδήποτε φόρο δαπάνης για τον οποίο κάθε υποκείμενος σ' αυτόν αποδίδει στο Δημόσιο ένα ποσό ανάλογο της αξίας που ο φόρος προσθέτει σε ένα προϊόν, όχι όμως ανάλογο της συνολικής αξίας πώλησης του προϊόντος . Απλούστερα μπορούμε να πούμε ότι το κράτος με αυτό τον τρόπο παρεμβαίνει στην τιμή πώλησης των αγαθών της εκάστοτε επιχείρησης και προσθέτει με συντελεστή « επί τις εκατό (%) » μια δεύτερη επί πλέον αξία που είναι ΕΜΜΕΣΟΣ ΦΟΡΟΣ .

Η επιχείρηση στο επίπεδο του έμμεσου φόρου παίζει το ρόλο του «φοροεισπράκτορα». Εισπράττει το φόρο που πληρώνει ο καταναλωτής μέσω της τιμής πώλησης και τον αποδίδει στο Δημόσιο. Πρέπει να τονίσουμε πως ο έμμεσος φόρος δεν επηρεάζει το ΚΑΘΑΡΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ της επιχείρησης γιατί δεν είναι έσοδο της ,αλλά είσπραξη για λογαριασμό του Δημοσίου.

Ο ΦΠΑ αποδίδεται στην αρμόδια εφορία της έδρας, που βρίσκεται και δρα η επιχείρηση κάθε μήνα ή κάθε τρίμηνο (για μικρές επιχειρήσεις). Ο ΦΠΑ επομένως επιβάλλεται, στην τελική τιμή ενός αγαθού με πολλαπλασιασμό της τιμής αυτής επί τον συντελεστή που προβλέπει ο νόμος επί το αγαθό.

### **2.3 Ποιες είναι οι μορφές του ΦΠΑ**

Ανάλογα με τη φύση των δαπανών που καλύπτει ο ΦΠΑ διακρίνουμε διάφορες μορφές του. Οι κυριότερες μορφές του επομένως είναι :

#### **α ) Φόρος προστιθέμενης αξίας καταναλωτικής μορφής :**

Ο ΦΠΑ της μορφής αυτής καλύπτει την προστιθέμενη αξία αποκλειστικά στα καταναλωτικά αγαθά και δεν επιβαρύνει τις άλλες μορφές δαπάνης στην οικονομία.

#### **β ) Φόρος προστιθέμενης αξίας εισοδηματικής μορφής:**

Η μορφή αυτή ΦΠΑ καλύπτει όλες τις κατηγορίες δαπάνης που δημιουργούν εθνικό εισόδημα. Εκτός από τη δαπάνη για κατανάλωση δηλαδή, καλύπτει και τις δαπάνες των ιδιωτών για επενδύσεις καθώς επίσης και τις δαπάνες του δημοσίου για αγαθά και υπηρεσίες.

#### **γ ) Φόρος Προστιθέμενης Αξίας μορφής Ακαθάριστου Εγχώριου Προϊόντος :**

Η μορφή αυτή ΦΠΑ καλύπτει όλες τις μορφές δαπάνης που λαμβάνονται υπόψη για τον υπολογισμό του Ακαθάριστου Εγχώριου Προϊόντος. Στο φόρο της μορφής αυτής δηλαδή, υποβάλλεται ο όχι μόνο η καθαρή αξία των επενδύσεων αλλά η συνολική που περιλαμβάνει και τις αποσβέσεις.

#### **δ ) Φόρος Προστιθέμενης Αξίας μορφής εισοδήματος από εργασία :**

Η μορφή αυτή ΦΠΑ καλύπτει μόνο την προστιθέμενη αξία από τον συντελεστή εργασία και εξαιρεί την προστιθέμενη αξία από τους άλλους συντελεστές παραγωγής



## **2.4 Ιστορική εξέλιξη του ΦΠΑ στην Ελλάδα**

Ο ΦΠΑ υιοθετήθηκε την 1η Ιανουαρίου 1987 με το νόμο 1642/1986 (ΦΕΚ 125/Α) και αποτέλεσε τη βασική φορολογική μεταβολή που έπρεπε να κάνει η χώρα μας ύστερα από την ένταξη της στην Κοινότητα.

Από εκείνη την περίοδο μέχρι τις μέρες μας η σχετική νομοθεσία με το Φ.Π.Α. έχει τροποποιηθεί αρκετά τόσο σε κοινοτικό όσο και σε εθνικό επίπεδο . Πρόσφατα, με το νόμο 2859/2000 κωδικοποιήθηκε σε ενιαίο κείμενο. Η κωδικοποίηση αυτή χωρίζεται σε δύο μέρη: στο πρώτο μέρος περιλαμβάνονται οι διατάξεις του νόμου 2859/2000 όπως ισχύουν μέχρι σήμερα, και στην οποία για την διευκόλυνση όσων διατρέχουν στην παρούσα κωδικοποίηση έχει γίνει συσχετισμός των διατάξεων του παραπάνω νόμου με τον νόμο 1642/1986.

Το δεύτερο μέρος αποτελείται από τις βασικότερες αποφάσεις, εγκυκλίους, διαταγές και λοιπά οι οποίες τέθηκαν σε εφαρμογή από την πρώτη ημέρα εφαρμογής του Φ.Π.Α. , στη χώρα μας, έως και σήμερα . Οι πολλαπλές τροποποιήσεις και μεταβολές καθώς και οι συμπληρώσεις, που προστέθηκαν, εκ των υστέρων συνέβαλαν στην πολυπλοκότητα που πλέον διακρίνει τη νομοθεσία περί Φ.Π.Α. , εξαιτίας του ότι αυτή οφείλει να ρυθμίσει κανόνες αφενός του εσωτερικού και αφετέρου του διεθνούς εμπορίου.

Ο Φ.Π.Α. εφαρμόζεται στις μέρες μας σε όλες τις χώρες της ευρωπαϊκής ένωσης . Υιοθετήθηκε για να αντικαταστήσει διαφορετικούς έμμεσους φόρους δαπάνης που προϋπήρχαν αυτού, (όπως για παράδειγμα το χαρτόσημο τιμολογίων, και ο φόρος κύκλου εργασιών).

## **2.5 Η ιστορία του ΦΠΑ στις χώρες της Ε.Ε**

Προκειμένου να δημιουργηθεί μία έννοια εναρμόνιση της έμμεσης φορολογίας , των κρατών μελών της ΕΟΚ , διορίζεται το 1957 από την Κομισιόν, με πρόεδρο τον καθηγητή Νιούμαρκ, μία ειδική επιτροπή φορολογικής εναρμόνισης . Αυτή η επιτροπή εξετάζοντας τις προϋπάρχουσες ως τότε πρακτικές , εισηγήθηκε την κατάργηση όλων των εφαρμοζόμενων εσωτερικών σωρευτικών φόρων κύκλου εργασιών , και πρότεινε την αντικατάστασή τους με έναν μόνο φόρο . Ο φόρος αυτός

ήταν ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας , ευρέως γνωστός ως Φ.Π.Α. . Εκείνη την εποχή, εφαρμοζόταν επιτυχώς στη Γαλλία σε κάθε στάδιο συναλλαγής πάνω στην προστιθέμενη αξία .

Οι προτάσεις της επιτροπής Νιούμαρκ έγιναν εν τέλει αποδέκτες , ενώ η εφαρμογή τους ξεκίνησε 11 Απριλίου 1967 με τη νέα έκδοση από το υπάρχον τότε Συμβούλιο Υπουργών των δύο πρώτων οδηγιών (ντιρεκτίβες), 62/227/ΕΟΚ και 67/228/ΕΟΚ, δια των οποίων και καθιερώθηκε ο ΦΠΑ ως κοινό σύστημα φόρου κύκλου εργασιών στα κράτη-μέλη. Αυτές καθιέρωσαν και τις αρχές του ΦΠΑ (αντικείμενα-πράξεις, υπόχρεους, συντελεστές, βεβαιώσεις κ.λπ.). Η εισαγωγή του ΦΠΑ, βάσει των παραπάνω, ολοκληρώθηκε σταδιακά το 1973.

Αργότερα, 10 χρόνια μετά την έκδοση της 2ης οδηγίας, στις 11 Μαΐου του 1977 εκδόθηκε η 6η οδηγία (77/388/ΕΟΚ) η οποία συμπλήρωσε και ολοκλήρωσε κενά πρακτικής των δύο προηγούμενων επεκτείνοντας τον ΦΠΑ μέχρι και το λιανικό εμπόριο. Η οδηγία αυτή έπρεπε να τεθεί σε ισχύ από τις 1 Ιανουαρίου του 1978, πλην όμως δύο μόνο κράτη-μέλη, το Βέλγιο και η Αγγλία είχαν συμμορφωθεί. Έτσι το Συμβούλιο Υπουργών με την 7η οδηγία (78/558/ΕΟΚ) παρέτεινε την προθεσμία εφαρμογής για ένα χρόνο ακόμη. Τελικά οι τελευταίες χώρες-μέλη, η Γερμανία και το Λουξεμβούργο εφάρμοσαν τον ΦΠΑ στις 1 Ιανουαρίου του 1980.

Η 6η αυτή οδηγία είναι και η σπουδαιότερη κοινοτική πράξη βάσει της οποίας ρυθμίστηκε αρχικά ο ΦΠΑ ως κοινό φορολογικό σύστημα στην ΕΕ, αλλά και για όλες τις νεότερες συμπληρώσεις και τροποποιήσεις.

Κάπου εδώ πρέπει να αναφερθεί ότι ο ομοιόμορφος υπολογισμός του φόρου από όλα τα κράτη-μέλη, και ο υπολογισμός ενός κοινού ποσοστού , αποτελούν τα βασικότερα δεδομένα στη χρηματοδότηση του κοινοτικού προϋπολογισμού , και αυτός είναι ο λόγος που η εφαρμογή και υλοποίηση του στα κράτη-μέλη , παρακολουθείται στενά.

## Πίνακας % ΦΠΑ στις χώρες της Ε.Ε.

Χώρα	Βασικό ποσοστό	Μειωμένο και χαμηλό ποσοστό	Ονομασία
 <a href="#">Αλβανία</a>	20%	0%	TVSH = <i>Tatimi mbi Vlerën e Shtuar</i>
 <a href="#">Αζερμπαϊτζάν</a>	18%	10,5% ή 0%	? DV = <i>? lav? d?y?r vergisi</i>
 <a href="#">Αρμενία</a>	20%	0%	AAH = <i>Avelac'vaç aržek'i hark</i> ? ? ? = ? ???? ???? ? ? ???? ? ? ? ?
 <a href="#">Λευκορωσία</a>	20%		ПДВ = <i>Падатак на дададзеную вартасць</i>
 <a href="#">Βοσνία και Ερζεγοβίνη</a>	17%	0%	PDV = <i>Porez na dodanu vrijednost</i>
 <a href="#">Γεωργία</a>	18%	0%	DGhG = <i>Damatebuli Ghirebulebi gdasakhadi</i> ? ? ? = ? ???? ???? ? ? ? ? ? ? ? ? ? ? ? ? ? ? ? ? ? ? ?
 <a href="#">Ισλανδία</a>	25,5%	7%	VSK, VASK = <i>Virðisaukaskattur</i> ? C? = ? <i>осымша салы ? ? ?ны</i> (Kazakh) НДС = <i>Налог на добавленную стоимость</i> (Russian) VAT = <i>Value Added Tax</i>
 <a href="#">Καζακστάν</a>	12%		VAT = <i>Value Added Tax</i>
 <a href="#">Κόσοβο</a>	16%		TVSH = <i>Tatimi mbi Vlerën e Shtuar</i>
 <a href="#">Μολδαβία</a>	20%	8%, 5% ή 0%	TVA = <i>Taxa pe Valoarea Adăugată</i>
 <a href="#">Π.Γ.Δ.Μ.</a>	18%	5%	ДДВ = <i>Данок на Додадена Вредност</i> , DDV = <i>Danok na Dodadena Vrednost</i>
 <a href="#">Μαυροβούνιο</a>	17%		PDV = <i>Porez na dodatu vrijednost</i>
 <a href="#">Νορβηγία</a>	25%	14% ή 8%	MVA = <i>Merverdiavgift</i> ( <a href="#">bokmål</a> ) or <i>meirverdiavgift</i> ( <a href="#">nynorsk</a> ) (informally <i>moms</i> )
 <a href="#">Ρωσία</a>	18%	10% ή 0%	НДС = <i>Налог на добавленную стоимость</i> , NDS = <i>Nalog na dobavlenniuyu stoimost'</i>
 <a href="#">Σερβία</a>	18%	8% ή 0%	ПДВ = <i>Порез на додату вредност</i> , PDV = <i>Porez na dodatu vrednost</i>
 <a href="#">Ελβετία<sup>[4]</sup></a>	8%	3,8% ή 2,5%	MWST = <i>Mehrwertsteuer</i> , TVA = <i>Taxe sur la valeur ajoutée</i> , IVA = <i>Imposta sul valore aggiunto</i> , TPV = <i>Taglia sin la Plivalur</i>
 <a href="#">Τουρκία</a>	18%	8% ή 1%	KDV = <i>Katma değer vergisi</i>
 <a href="#">Ουκρανία</a>	20%	0%	ПДВ = <i>Податок на додану вартість</i> , PDV = <i>Podatok na dodanu vartist'</i> .
 <a href="#">Αυστρία</a>	20%	12% ή 10%	USt.=Umsatzsteuer
 <a href="#">Βέλγιο</a>	21%	12%, 6% ή 0% σε μερικές περιπτώσεις	BTW = <i>Belasting over de toegevoegde waarde</i> TVA = <i>Taxe sur la Valeur Ajoutée</i> MWSt = <i>Mehrwertsteuer</i>
 <a href="#">Βουλγαρία</a>	20%	0% ή 7%	ДДС = <i>Данък върху добавената стойност</i>
 <a href="#">Κύπρος</a>	18%	5%	Φ.Π.Α.= Φόρος Προστιθέμενης Αξίας

Πηγή Wikipedia

## 2.6 Πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα του ΦΠΑ

### 2.6.1 Πλεονεκτήματα

Ο Φ.Π.Α. παρουσιάζει σε σχέση με τους φόρους που αντικατέστησε τα εξής:

**Ουδέτερότητα.** Ο Φ.Π.Α. είναι ουδέτερος φόρος . Τα αγαθά και υπηρεσίες επιβαρύνονται ανεξάρτητα από την προέλευσή τους με το ίδιο ποσό, είτε πρόκειται για αγαθά εγχώριας παραγωγής είτε πρόκειται για εισαγόμενα . Έτσι, αποφεύγεται ο ανταγωνισμός του εμπορίου και των συναλλαγών, κάτι το οποίο προβλέπεται και από το Άρθρο 9 της Συνθήκης της Ευρωπαϊκής Οικονομικής Κοινότητας από τα στάδια της παραγωγικής διαδικασίας που διέρχεται ένα αγαθό καθώς επίσης και από τις ενδιάμεσες διαβιβάσεις αγαθών από τον παραγωγό στον τελικό καταναλωτή.

**Συμβάλει στην οικονομική ανάπτυξη.** Με τη μη φορολόγηση των επενδύσεων οι οποίες απαλλάσσονται με τη μέθοδο της έκπτωσης ή επιστροφής φόρου τη πλήρη αποφορολόγηση των εξαγωγών (με έκπτωση ή επιστροφή φόρου) ώστε τα ελληνικά προϊόντα να γίνονται πιο ανταγωνιστικά στις διεθνείς αγορές.

**Τη δικαιότερη κατανομή των φορολογικών βαρών ανάλογα με την εισοδηματική κατάταξη των κοινωνικών στρεμμάτων.** Πιο συγκεκριμένα ο Φ.Π.Α. λόγω των εκπτώσεων και απαλλαγών που καθιερώνει σε πολλές περιπτώσεις ο νόμος ή των μειωμένων ή αυξημένων συντελεστών (π.χ. στα είδη πρώτης ανάγκης επιβάλλεται μειωμένος φόρος, στα είδη πολυτελείας αυξημένος φόρος, στα λοιπά είδη κανονικός φόρος) ευνοεί άλλοτε μεν τον παραγωγό ή τον έμπορο, άλλοτε τον αγοραστή ή καταναλωτή. Την αποφυγή της φοροδιαφυγής, διότι η λειτουργία του Φ.Π.Α. βασίζεται στα αντίθετα συμφέροντα των συναλλασσόμενων και αναπτύσσει κίνητρα ειλικρίνειας, τα οποία έχει συμφέρον ο φορολογούμενος να έχει καρπωθεί π.χ. κάθε επιχειρηματίας και φορολογούμενος, έχει προσωπικό συμφέρον να ζητεί και να λαμβάνει τιμολόγιο ή άλλο παραστατικό στοιχείο για τις αγορές του, διαφορετικά χάνει το δικαίωμα της έκπτωσης του καταβληθέντος φόρου στις αγορές.

Είναι απλός στη διαχείριση. Η διαχείριση του Φ.Π.Α. είναι η ευκολότερη σε σχέση με τους διάφορους φόρους που ίδιος αντικατέστησε · τόσο για το δημόσιο όσο και για τους φορολογούμενους . Πρόκειται για ένα φόρο μεγάλης αποδοτικότητας ο οποίος εισπράττεται εύκολα και αδιαμαρτύρητα .

## **Μειονεκτήματα**

**Η βεβαίωση και η είσπραξη είναι δυσχερές.** Απαιτείται άρτια λογιστική οργάνωση από τις επιχειρήσεις. Αυξάνεται ο φόρος εργασίας των φορολογικών υπηρεσιών και οι γραφειοκρατικές διαδικασίες.

**Προβλήματα δημοσιονομικού και κοινωνικού κόστους** που έχουν σχέση με ορισμένους κλάδους της οικονομικής δραστηριότητας (γεωργικό τομέα, μικρές επιχειρήσεις). Επιβαρύνει τα αγαθά χωρίς καμία διάκριση και αυξάνει το κόστος χωρίς να αντιλαμβάνεται τη φορολογική ικανότητα του καταναλωτή ο οποίος επιβαρύνεται με την υποχρέωση της καταβολής του φόρου .

Η ίση μεταχείριση εγχώριων και εισαγόμενων αγαθών πέρα από τις θετικές επιπτώσεις στην οικονομία **δυσχεραίνει την άσκηση εθνικής προστατευτικής πολιτικής.** Ο Φ.Π.Α. αποτελεί σημαντικό έσοδο του κράτους. Συμβάλλει στην ανάπτυξη αλλά έχει και δυσάρεστες επιπτώσεις στην οικονομία.

### **2.7 Χαρακτηριστικά γνωρίσματα του ΦΠΑ**

Είναι **φόρος καταναλώσεως**, έμμεσος φόρος, επιβαρύνει την εγχώρια κατανάλωση και επιβάλλεται σε όλα τα στάδια της από την παραγωγή, ως την κατανάλωση των αγαθών.

Είναι **αναλογικός και όχι προοδευτικός**, δηλαδή το ποσοστό του φόρου είναι σταθερό όσο κι αν αυξάνει η φορολογητέα αξία.

Είναι φόρος **γενικός – καθολικός**. Πλήττει όλα τα αγαθά και τις υπηρεσίες εκτός από εκείνα που απαλλάσσονται του φόρου με ρητή διάταξη του νόμου.

Είναι **ουδέτερος** γιατί εξασφαλίζει ίσους όρους επιβαρύνσεως για τα ίδια προϊόντα και τηρεί τους όρους ανταγωνισμού μεταξύ των επιχειρήσεων.

Είναι **πραγματικός** γιατί επιβάλλεται επί των συναλλαγών αντικειμενικά χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η οικονομική ή προσωπική κατάσταση του φορολογούμενου.

**Βαρύνει τον τελικό καταναλωτή.** Γιατί ναι, μεν ο πληρωτής το φόρου είναι η επιχείρηση αυτή όμως επιρρίπτει τον τελικό καταναλωτή.

**Πλήττει τα έσοδα και όχι το κέρδος.**

**Ο Φ.Π.Α. δεν είναι παρακρατούμενος φόρος.**

**Ο Φ.Π.Α. συμβάλλει στην αποφυγή φοροδιαφυγής,** γιατί λειτουργεί και βασίζεται στα αντίθετα συμφέροντα των συναλλασσομένων.

**Δεν αποτελεί στοιχείο κόστους των εσόδων.** Δηλαδή δεν επιτρέπεται να βαρύνει το **Φ.Π.Α.** το κόστος των αγαθών ή υπηρεσιών ή να προσαυξάνει την αξία των πωλήσεων.

**Λειτουργεί βάση της σχέσης των εισροών (αγορές) και των εκροών (πωλήσεις)** δηλαδή φόρος εκροών – φόρος εισροών = φόρος καταβληθέντος στο δημόσιο.

**Επιβάλλει ίση φορολογική μεταχείριση στα εισαγόμενα και εγχώρια προϊόντα.**

**Απαλλάσσει τις εξαγωγές ως και τις υπηρεσίες που εξυπηρετούν τις εξαγωγές.**

**Απαλλάσσει τα επενδυτικά αγαθά.** Η απαλλαγή αυτή προέρχεται δια της έκπτωσης ή επιστροφής φόρου.

## **2.8 Λειτουργία του Φ.Π.Α.**

Η λειτουργία του ΦΠΑ σε κάθε επιχείρηση είναι η εξής:

A) Η επιχείρηση παίρνει τα τιμολόγια από τους προμηθευτές της οι οποίοι τη χρεώνουν με την αξία των αγορών της και με ένα ποσό Φ.Π.Α., το οποίο γράφεται χωριστά από την αξία.

B) Η επιχείρηση χρεώνει επίσης τους πελάτες της με την αξία των αγαθών που πουλάει και με το ποσό του Φ.Π.Α. που αναλογεί.

Γ) Έτσι η επιχείρηση έχει εισπράξει ένα ποσό Φ.Π.Α. από τους πελάτες της και έχει πληρώσει ένα ποσό Φ.Π.Α. στους προμηθευτές της.

Αφαιρεί το Φ.Π.Α. που πλήρωσε στους προμηθευτές της από το Φ.Π.Α. που εισέπραξε από τους πελάτες της και αποδίδει στο δημόσιο τη διαφορά.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3**

### **ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ ΚΑΙ ΕΥΡΩΠΗ**

#### **3.1 Ορισμός φορολογικού συστήματος**

Το σύνολο των διαφορετικών φόρων που επιβάλλονται σε μια χώρα αποτελούν το φορολογικό της σύστημα. Η επιλογή του εκάστοτε φορολογικού συστήματος κάθε χώρας εξαρτάται από πολλούς κοινωνικό-οικονομικούς και πολιτικούς παράγοντες. Ένα κράτος έχοντας ως σκοπό να επιτύχει όσο το δυνατόν καλύτερα τις επιδιώξεις του επιβάλλει συνήθως παραπάνω από έναν φόρους. Ο συνδυασμός, ωστόσο των φόρων πρέπει να γίνεται με τέτοιο τρόπο ώστε να ελαχιστοποιούνται να μειονεκτήματα και να μεγιστοποιούνται τα πλεονεκτήματά τους.

Η ελληνική νομοθεσία καθορίζει έξι κατηγορίες εισοδημάτων προς φορολόγηση, οι οποίες είναι:

- 1. Εισόδημα από ακίνητη περιουσία, όπως γη και κτίρια**
- 2. Εισόδημα από κινητή περιουσία, όπως εισόδημα από επενδύσεις**
- 3. Εισόδημα από επιχειρήσεις**
- 4. Γεωργικό εισόδημα**
- 5. Εισόδημα μισθωτών υπηρεσιών**
- 6. Από ελεύθερους επαγγελματίες και άλλες πηγές.**

#### **3.2 Αμεσότητα της φορολόγησης**

Οι φόροι διαχωρίζονται πρωτίστως σε δύο είδη, αναφορικά με το συσχετισμό τους με το εισόδημα του φορολογουμένου.

Συγκεκριμένα, αναφερόμαστε σε άμεση φορολόγηση-άμεσους φόρους, σε περιπτώσεις κατά τις οποίες τα έσοδα του κράτους λαμβάνονται βάσει κλίμακας εισοδήματος, φορολογώντας συνήθως περισσότερο αυτούς που λαμβάνουν μεγάλα εισοδήματα και λιγότερο όσους λαμβάνουν μικρά.



Εννοούμε ως έμμεση φορολόγηση-έμμεσους φόρους, περιπτώσεις κατά τις οποίες τα έσοδα λαμβάνονται από όλες τις κοινωνικές ομάδες χωρίς αυτά να σχετίζονται με το εισόδημα του καθενός, εφόσον δεν είναι εύκολη η διάκριση στο εισόδημα ή για άλλους λόγους. (<http://el.wikipedia.org/wiki>)

### **Άμεση Φορολόγηση**

Όταν αναφερόμαστε σε άμεση φορολόγηση εννοούμε τις εισφορές που το κράτος λαμβάνει άμεσα από τους πολίτες. Είναι συνηθέστερος τρόπος φορολόγησης των φυσικών προσώπων και νομικών προσώπων. Η άμεση φορολόγηση είναι "αξιοκρατική", γιατί δύναται να διακρίνει το ποσό που πρέπει να καταβληθεί από τον εκάστοτε φορολογούμενο αναφορικά με το εισόδημά του.

### **Έμμεση Φορολόγηση**

Η έμμεση φορολόγηση είναι η καταβολή των εισφορών που πραγματοποιείται με έμμεσο τρόπο. Σε περιπτώσεις κατά τις οποίες η άμεση φορολόγηση αδυνατεί να αντλήσει τα έσοδα αναλαμβάνει η έμμεση φορολόγηση βασιζόμενη σε ένα σκεπτικό άντλησης εσόδων που το καθιστά εφικτό όπως είναι για παράδειγμα ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας, ο φόρος κύκλου εργασιών, χαρτοσήμου, φόρος μεταβίβασης ακινήτων.

Άμεσος φόρος, είναι εκείνος που υπολογίζεται με βάση ένα κριτήριο, ατομικό, όπως ο φόρος εισοδήματος, φόρος ακίνητης περιουσίας, κτλ.

Ο έμμεσος φόρος, δεν είναι ονομαστικός, πληρώνεται από τον αγοραστή, και καταβάλλεται από την πωλητή, στο κράτος. Τέτοιοι φόροι είναι ο ΦΠΑ, φόρος καυσίμων, τσιγάρων, ποτών.

Ανάλογα με την οπτική γωνία από την οποία εξετάζουμε το κάθε θέμα, έτσι και με τους φόρους, προκύπτουν πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα. Ο κυριότερος άμεσος φόρος είναι ο φόρος εισοδήματος. Πρόκειται για ένα φόρο κλιμακωτό. Κατ' αυτό τον τρόπο οι φορολογούμενοι με διαφορετικά εισοδήματα καταβάλλουν και διαφορετικά ποσοστά του φόρου. Συνηθίζεται, όπως και στη χώρα μας, να υπάρχει ένα όριο αφορολόγητο μέχρι το οποίο δεν πληρώνεται κανένας φόρος. Πέρα από το αφορολόγητο όριο υπάρχει μία κλίμακα που αναλογικά με τις προϋποθέσεις που

υφίστανται καθορίζει και το ανάλογο ποσοστό του φόρου. Ο άμεσος φόρος είναι πιο αξιοκρατικός καθώς φορολογούμενοι με μικρά εισοδήματα δεν πληρώνουν, ή πληρώνουν λίγα, ενώ φορολογούμενοι με μεγάλα εισοδήματα πληρώνουν αναλογικά μεγαλύτερα ποσά. (<http://el.wikipedia.org/wiki>)

Απεναντίας ο έμμεσος φόρος εκλαμβάνεται ως λιγότερο αξιοκρατικός, καθώς καταβάλλεται και από άτομα που δεν έχουν μεγάλα εισοδήματα. Πιο συγκεκριμένα πληρώνεται από όλους· ακόμη και από πολίτες που δεν ζουν στην εκάστοτε χώρα που επιβάλει το φόρο. Ένα τέτοιο παράδειγμα αποτελούν οι τουρίστες.

<b>Άμεση Φορολογία (Εισόδημα και Κεφάλαιο)</b>	<b>Έμμεση Φορολογία</b>
<p><b><u>Επικέντρωση σε:</u></b></p> <p>Συνολική ευημερία</p> <p>Ισονομία</p> <p>Δικαιοσύνη</p> <p>Στοχευμένα μέτρα αναδιανομής εισοδήματος</p>	<p><b><u>Επικέντρωση σε:</u></b></p> <p>Φορολογία τελικής κατανάλωσης</p> <p>Αποτελεσματικότητα, μη επιβολή φόρων στην ενδιάμεση κατανάλωση και κεφαλαιουχικά/επενδυτικά αγαθά</p> <p>Ευρεία βάση επιβολής του φόρου</p>
<p><b><u>Μέσα:</u></b></p> <p>Ενιαία Φορολογητέα Βάση</p> <p>Απαλλαγές</p> <p>Διαφοροποίηση συντελεστών φορολογίας</p> <p>Συντονισμός φορολογικών συστημάτων</p>	<p><b><u>Μέσα:</u></b></p> <p>Εναρμόνιση φορολογίας</p> <p>Προσέγγιση συντελεστών</p> <p>Κατάργηση απαλλαγών</p>

### **3.3 Πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα άμεσων και έμμεσων φόρων**

Τα πλεονεκτήματα και τα μειονεκτήματα των άμεσων και των έμμεσων φόρων αναλύονται, με βάση ορισμένες παραμέτρους. Συγκεκριμένα: (Γεώργιος Ανδρουλάκης,2011)

#### **1. Από την ταμειυτική άποψη**

Οι έμμεσοι φόροι αν και λιγότερο αξιοκρατικοί, είναι περισσότερο αποτελεσματικοί, όσον αφορά την ταμειυτική τους λειτουργία . Ως ταμειυτική άποψη, αντιλαμβανόμαστε το κόστος διαχείρισης , δηλαδή τη διαδικασία βεβαίωσης και είσπραξης, των φόρων αναλογικά με τα φορολογικά έσοδα που αυτοί αποφέρουν . Τα πλεονεκτήματα των έμμεσων φόρων ως προς την εκταμειυτεί κι αποτελεσματικότητα είναι τα παρακάτω:

- ü Ο αριθμός των υπόχρεων για την καταβολή του έμμεσου φόρου είναι μικρότερος από τον αριθμό των υπόχρεων για την πληρωμή του άμεσου.
- ü Κατά τον υπολογισμό των έμμεσων φόρων, η φορολογούσα αρχή δεν χρειάζεται να διερευνήσει τις προσωπικές συνήθειες των φορολογουμένων, όπως συμβαίνει στον άμεσο τρόπο φορολόγησης.
- ü Τα προβλήματα προσδιορισμού και εξόδων διαπίστωσης της φορολογικής βάσης είναι μικρότερα από ότι στους άμεσους φόρους.

Ως απόρροια της παραπάνω ταμειυτικής αποτελεσματικότητας, διακρίνεται η ταχύτερη εισφορά των φορολογικών εσόδων από έμμεσους φόρους σε σύγκριση με τους άμεσους . Οι έμμεσοι φόροι καταβάλλονται ευκολότερα καθώς η επιβάρυνση που υφίσταται ο φορολογούμενος δεν είναι τόσο εμφανής , όπως στους άμεσους. Οι έμμεσοι φόροι δεν είναι δυνατό να αποφευχθούν τόσο εύκολα όσο οι άμεσοι (φοροδιαφυγή) και έχουν μεγαλύτερη ελαστικότητα στις μεταβολές της οικονομίας .

#### **2. Από την άποψη οικονομικής ανάπτυξης**

Για να είναι επιτυχής ένας ανοδικός ρυθμός οικονομικής ανάπτυξης , είναι απαραίτητο να υπάρχουν επαρκείς αποταμειυτικοί πόροι , για να γίνει εφικτή η χρηματοδότηση του όγκου των επενδύσεων που απαιτείται ώστε να σημειωθεί

πρόοδος και ανοδική πορεία της οικονομίας . Έτσι λοιπόν , οι φόροι πλήττουν τις αποταμιεύσεις και αποτελούν τροχοπέδη για τις επενδύσεις .

Θεωρείται ότι έχουν το μειονέκτημα σχετικά με τους φόρους που ευνοούν την αποταμίευση ασκώντας μικρή αρνητική επίδραση στις επενδύσεις . Από αυτή την οπτική γωνία οι έμμεσοι φόροι πλεονεκτούν ενός αξιοκρατικότερου άμεσου φόρου για όλους τους παρακάτω λόγους:

- Û Αφού οι έμμεσοι φόροι είναι αντιστρόφως προοδευτικοί πλήττουν περισσότερο τα χαμηλά εισοδήματα, τα οποία όμως έχουν χαμηλή ροπή για αποταμίευση. Έτσι, τα υψηλά εισοδήματα από τα οποία προέρχεται το μεγαλύτερο μέρος των αποταμιεύσεων δεν θίγεται. Αντίθετα, οι άμεσοι φόροι πλήττουν , περισσότερο τα υψηλά εισοδήματα.
- Û Ο έμμεσος φόρος αν και αντιστρόφως προοδευτικός ως προς το εισόδημα, μπορεί να γίνει προοδευτικός ως προς τη δαπάνη ώστε να αποθαρρύνει τις δαπάνες των υψηλών εισοδημάτων για αγαθά πολυτελείας και να ενισχύσει τις αποταμιεύσεις.
- Û Στην έκταση που ο έμμεσος φόρος μετακυλύετε στους καταναλωτές, τα κέρδη δεν μειώνονται και συνεπώς δεν επηρεάζεται η ικανότητα αυτοχρηματοδότησης των επενδύσεων.

Οι έμμεσοι φόροι επηρεάζουν την αποδοτικότητα των επενδύσεων κατά έμμεσο τρόπο, δηλαδή μέσω μεταβολών της ζήτησης, ενώ ο φόρος εισοδήματος πλήττει άμεσα την αποδοτικότητα των επενδύσεων. Άρα οι άμεσοι φόροι ασκούν λιγότερο δυσμενή επίδραση στις επενδύσεις. *(Γεώργιος Ανδρουλάκης,2011)*

### **3. Από την άποψη σταθεροποίησης**

Οι έμμεσοι φόροι λειτουργούν επιβαρυντικά για τα νοικοκυριά , αυξάνουν ή μειώνουν τις τιμές των προϊόντων που είναι απαραίτητα για αυτά έχοντας το ίδιο αντίκτυπο στο εκάστοτε εισόδημα . Η μείωση του πραγματικού εισοδήματος επιφέρει μείωση της κατανάλωσης και κατ' επέκταση της συνολικής ζήτησης . Το μέγεθος των επιδράσεων των έμμεσων φόρων εξαρτάται από το κατά πόσο οι καταναλωτές αντιλαμβάνονται ότι η επιβολή του φόρου στα προϊόντα μειώνει και το αντίστοιχο εισόδημα τους .

Η αντιπληθωριστική επίδραση (μείωση της ζήτησης) του έμμεσου φόρου είναι μεγάλη, όταν οι καταναλωτές έχουν πλήρη αυταπάτη της αξίας του χρήματος.

Εάν όμως οι καταναλωτές δεν έχουν αυταπάτη της αξίας του χρήματος, τότε η αντιπληθωριστική επίδραση του έμμεσου φόρου είναι το ίδιο με εκείνη του άμεσου φόρου).

Ένα επιπλέον μειονέκτημα της έμμεσης φορολογίας είναι η αύξηση των τιμών που προκαλείται από την επιβολή ή την αύξηση των έμμεσων φόρων, οι οποίοι δύνανται να προκαλέσουν αντιδράσεις αλυσιδωτές, στις αυξήσεις των μισθών – τιμών. Σε περίπτωση που αυτό γίνει, είναι δυνατόν να οδηγήσει σε αναζωπύρωση πληθωριστικών τάσεων με αποτέλεσμα την επιδείνωση του προβλήματος του πληθωρισμού.

Σε αντιπαράθεση με τα παραπάνω η επιβολή αύξησης του φόρου εισοδήματος δεν προκαλεί μείωση της αγοραστικής δύναμης μέσω της αύξησης των τιμών αλλά μέσω της μείωσης του διαθέσιμου εισοδήματος δημιουργώντας αντιδράσεις μικρότερες στους φορολογούμενους των μεσαίων και των υψηλότερων εισοδηματικών ομάδων. (Γεώργιος Ανδρουλάκης, 2011)

#### **4. Από την άποψη της δίκαιης διανομής του εισοδήματος**

Δικαιότερη κατανομή του εισοδήματος υπάρχει, όταν ο φόρος που επιβάλλεται περιορίζει τις εισοδηματικές διαφορές και καθορίζει υψηλότερη φορολογία στα υψηλότερα εισοδήματα, ενώ παράλληλα λαμβάνει υπόψη τις προσωπικές συνθήκες (πλούτος, οικογενειακή κατάσταση, κ.λπ.) των φορολογούμενων.

Σε αντίθεση με τους έμμεσους φόρους, οι άμεσοι πληρούν τις παραπάνω προϋποθέσεις. Έτσι, με την προϋπόθεση ότι οι φορολογικές υπηρεσίες διαθέτουν κάθε απαιτούμενη οργάνωση και τα μέσα που βοηθούν στην βεβαίωση και την είσπραξη του εκάστοτε φόρου εισοδήματος από τους φορολογούμενους, οι άμεσοι φόροι αποτελούν ένα αποτελεσματικό μέσο αναδιανομής του εισοδήματος και επίτευξης ενός κοινωνικά δικαιότερου φορολογικού συστήματος.

Επιπροσθέτως, οι άμεσοι φόροι επιβάλλονται κατευθείαν επί του εισοδήματος και αποτελούν στοιχεία τα οποία σε μεγάλο βαθμό προσδιορίζουν την φοροδοτική

ικανότητα των υπόχρεων . Όταν επιβάλλονται άμεσοι φόροι προσδιορίζουν συντελεστές προοδευτικούς με μεγαλύτερους φορολογικούς συντελεστές σε υψηλότερα εισοδήματα . Εν κατακλείδι , κατά την επιβολή άμεσων φόρων δύναται να αναλογιστούμε οικογενειακά βάρη και άλλες ειδικές περιπτώσεις του εκάστοτε φορολογούμενου . (Γεώργιος Ανδρουλάκης,2011)

### **3.4 Διάκριση φορολογικών συστημάτων**

Τα φορολογικά συστήματα διακρίνονται με βάση τον τρόπο υπολογισμού του φόρου:

A) Στο αναλογικό σύστημα στο οποίο ο φορολογικός συντελεστής παραμένει σταθερός ανεξάρτητα με το ύψος της φορολογητέας ύλης.

B) Στο προοδευτικό σύστημα στο οποίο οι ισχυρότερες οικονομικές τάξεις εισφέρουν στο κράτος πολύ περισσότερα από τις ασθενέστερες. ([www.e-forologia.gr](http://www.e-forologia.gr))

### **3.5 Βασικά χαρακτηριστικά της αναμόρφωσης του φορολογικού συστήματος**

#### **A) Αποτελεσματικό**

Το φορολογικό σύστημα οφείλει να προωθεί την αποτελεσματική αναδιανομή των οικονομικών πόρων της οικονομίας, να ελαχιστοποιεί τις στρεβλώσεις και να μεγιστοποιεί την αύξηση του εθνικού προϊόντος και της κοινωνικής ευημερίας. (Αναστασόπουλος I., Φορτσάκης Θ.,2003)

#### **B) Απλό**

Το φορολογικό σύστημα πρέπει να είναι απλό στο διοικητικό τομέα, και εύκολα κατανοητό , σαφές , και να περιορίζει το γραφειοκρατικό κόστος εξυπηρέτησης του στο ελάχιστο δυνατό σημείο . Με αυτό τον τρόπο το κόστος διαχείρισής του, εξασφαλίζεται στο ελάχιστο, τόσο για το κράτος όσο και για τους φορολογούμενους πολίτες . (Αναστασόπουλος I., Φορτσάκης Θ.,2003)

### **Γ) Σταθερό**

Το φορολογικό σύστημα πρέπει να είναι σταθερό και να σταματήσει αυτή η αλλαγή που γίνεται 2-3 φορές το χρόνο και να προσαρμόζεται με βάση τις ανάγκες του προϋπολογισμού. (Αναστασόπουλος Ι., Φορτσάκης Θ., 2003)

### **Δ) Κοινωνικά δίκαιο**

Το φορολογικό σύστημα πρέπει να διακρίνεται για το δίκαιο χαρακτήρα του στην κατανομή των φορολογικών βαρών έτσι ώστε άτομα με την ίδια φορολογική ικανότητα να έχουν την ίδια φορολογική επιβάρυνση. (Αναστασόπουλος Ι., Φορτσάκης Θ., 2003)

### **3.6 Αποτελεσματικότητα φορολογικών συστημάτων**

Το φορολογικό σύστημα δεν πρέπει να παρεμβαίνει στην αποτελεσματική κατανομή πόρων.

Η Όψεις της οικονομικής αποτελεσματικότητας:

A) Επιδράσεις στη συμπεριφορά των φορολογούμενων: αν υπάρχει φόρος στο μισθό και όχι στα BONUS τότε έχουμε αρνητική επίδραση της οικονομίας γιατί αυτοί που παίρνουν BONUS θα δουλεύουν πιο πολλές ώρες και έτσι δε θα δημιουργούνται νέες θέσεις εργασίας άρα υπάρχει μεγαλύτερη ανεργία.

B) Παραγόμενα οικονομικά αποτελέσματα: είναι ο τρόπος φορολόγησης και είσπραξης φόρων.

Γ) Στρεβλωτική και μη στρεβλωτική φορολογία: Στρεβλωτικοί φόροι αναφέρονται στο άτομο που μπορεί να μεταβάλλει τις φορολογικές υποχρεώσεις του μειώνοντας απλά τις ποσότητες που αγοράζει ένα εμπόρευμα (ΦΠΑ, φόροι εισοδήματος). Οι μη στρεβλωτικοί φόροι αναφέρονται στο άτομο που δεν μπορεί να αλλάξει τη φορολογική του υποχρέωση (εφάπαξ φόροι).

Δ) Διορθωτική φορολογία: Η φορολογία μπορεί όμως να χρησιμοποιηθεί με θετικό τρόπο για να διορθώσει κάποια ατέλεια της αγοράς. Οι διορθωτικοί φόροι συγκεντρώνουν έσοδα και βελτιώνουν την αποτελεσματική κατανομή των πόρων.

Ε) Επιδράσεις στη γενική ισορροπία: Η φορολογία των τόκων μπορεί να μειώσει το μέγεθος της αποταμίευσης και το κεφαλαιακό απόθεμα το οποίο θα μειώσει την παραγωγικότητα των εργατών και τους μισθούς τους.

Στ) Επιδράσεις εξαγγελίας: Μερικά από τα αποτελέσματα του φόρου μπορεί να γίνουν αισθητά ακόμη και πριν την επιβολή του απλά με την εξαγγελία του φόρου. Όταν εξαγγέλλεται η μελλοντική φορολογική μεταχείριση ενός περιουσιακού στοιχείου, η επίπτωση της αξίας αυτού του στοιχείου είναι άμεση.

### **3.7 Διοικητικό κόστος φορολογικών συστημάτων**

Η διοικητική διαχείριση του φορολογικού συστήματος μας συνεπάγεται σημαντικό κόστος το οποίο μπορεί να είναι είτε άμεσο το κόστος λειτουργίας της υπηρεσίας Εσωτερικών Εσόδων , είτε έμμεσο αυτό που θα υποστούν οι φορολογούμενοι .Αυτό το έμμεσο κόστος προσλαμβάνει ποικιλία μορφών :κόστος του χρόνου που απαιτείται για τη συμπλήρωση των φορολογικών δηλώσεων , το κόστος διατήρησης αρχείων και το κόστος των φοροτεχνικών και νομικών συμβούλων. (Θ. Γεωργακόπουλος,2005)

Το διοικητικό κόστος που απαιτείται για τη λειτουργία ενός φορολογικού συστήματος εξαρτάται από μία πληθώρα παραγόντων . Πρωτίστως , από το κόστος των αρχείων που θα έπρεπε να υπάρχουν και να διατηρούνται εάν δεν υπήρχε φορολογία . Οι επιχειρήσεις οφείλουν να διατηρούν αρχεία για δικούς τους διαχειριστικούς εσωτερικούς σκοπούς. Έτσι το φορολογικό σύστημα δεν αποτελεί μεγάλο επιπρόσθετο βάρος σε μεγάλους οργανισμούς όταν τους ζητείται να παραδώσουν τα αρχεία στα οποία αναγράφεται η μισθοδοσία των υπαλλήλων τους . Αν και ο νόμος το απαιτεί, τα περισσότερα άτομα που έχουν οικιακή βοηθό δεν δηλώνουν τους σχετικούς μισθούς ενώ ένα μικρό ποσοστό του πληθυσμού που το κάνει , το θεωρεί ενοχλητική διαδικασία . Το ίδιο ισχύει και για τις πολύ μικρές επιχειρήσεις. (Joseph Stiglitz ,1992)

### **3.8 Πολιτική υπευθυνότητα**

Πολιτικά υπεύθυνη φορολογική δομή είναι εκείνη στην οποία οι φορολογικές αλλαγές προκύπτουν από τις νομοθετημένες μεταβολές εκεί που το κράτος οφείλει να καταφεύγει επανειλημμένα στους πολίτες για την εκτίμηση του κατά πόσο δαπανά



λίγα ή πολλά. Οι απότομα προοδευτικοί φορολογικοί συντελεστές σε συνδυασμό με ένα φορολογικό σύστημα, οδηγούν στην αύξηση των φορολογικών εσόδων του κράτους σε πραγματικούς όρους.

Θεωρείται επιθυμητή η πολιτική υπευθυνότητα και εκφράζονται ανησυχίες για τον τρόπο που μπορεί να γίνει κατάχρηση ενός φορολογικού συστήματος σε ένα δημοκρατικό σύστημα, προκειμένου να επιδιωχθούν τα συμφέροντα ειδικών μειοψηφικών ομάδων ή ακόμη και μιας πλειοψηφίας εις βάρος της μειοψηφίας. (*Joseph Stiglitz, 1992*)

### **3.9 Δικαιοσύνη**

Οι περισσότερες επικρίσεις φορολογικών συστημάτων αρχίζουν από την αδικία τους. Είναι δύσκολο να ορίσουμε τι είναι δίκαιο και τι άδικο. Η δικαιοσύνη διακρίνεται σε δυο έννοιες:

A) Οριζόντια δικαιοσύνη: Ένα φορολογικό σύστημα είναι οριζοντίως δίκαιο αν αντιμετωπίζονται με ίσο τρόπο τα άτομα που είναι ίδια σ' όλες τις σημαντικές όψεις τους.

B) Κάθετη δικαιοσύνη: Η αρχή της οριζόντιας δικαιοσύνης λέει ότι τα άτομα που είναι ίδια πρέπει να αντιμετωπίζονται ισότιμα, ενώ η αρχή της κάθετης δικαιοσύνης λέει ότι μερικά άτομα είναι σε θέση να πληρώνουν περισσότερους φόρους και επίσης ότι αυτά τα άτομα θα πρέπει όντως να τους πληρώσουν. (*Joseph Stiglitz, 1992*)

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4**

### **ΠΕΔΙΑ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΦΠΑ**

#### **4.1 Επιβολή του ΦΠΑ**

Επιβάλλεται φόρος κύκλου εργασιών με την ονομασία "φόρος προστιθέμενης αξίας"(Φ.Π.Α.).

Ο φόρος αυτός επιρρίπτεται από τον κατά νόμο υπόχρεο σε βάρος του αντισυμβαλλόμενου.

#### **4.2 Αντικείμενο του φόρου**

Αντικείμενο του φόρου είναι:

α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα,

β) η εισαγωγή αγαθών στο εσωτερικό της χώρας,

γ) η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών που υλοποιείται από δυσβάσταχτα αίτια στο εσωτερικό της χώρας από υπόχρεο στο φόρο , που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα ή από μη υπόχρεο στο φόρο νομικό πρόσωπο , στην περίπτωση που ο πολίτης είναι υποκείμενος στο φόρο εγκατεστημένος σε άλλο κράτος-μέλος πράττει με αυτή την ιδιότητα χωρίς να απαλλάσσεται από το φόρο λόγω οποιουδήποτε ύψους ήδη πραγματοποιημένου ετησίου κύκλου εργασιών. Ειδικά, η ενδοκοινοτική απόκτηση καινούργιων μεταφορικών μέσων υπάγεται στο φόρο, ανεξάρτητα από την ιδιότητα του εγκαταστημένου στο εσωτερικό της χώρας προσώπου.

δ) 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.

### **4.3 Υποκείμενοι στο φόρο**

Υποκείμενοι στον Φ.Π.Α. είναι όλοι όσοι ασκούν κάποια οικονομική δραστηριότητα κατά τρόπο ανεξάρτητο.

Οικονομική δραστηριότητα κατά ανεξάρτητο τρόπο εφαρμόζουν και ασκούν όλοι όσοι πωλούν προϊόντα ή παρέχουν υπηρεσίες . Πιο συγκεκριμένα , υποκείμενα στο φόρο που είναι η βιομηχανία , η βιοτεχνία, ο εισαγωγέας, ο χονδρέμπορος, ο λιανοπωλητής, ο αγρότης, οι επιχειρήσεις που παρέχουν υπηρεσίες, ο μεταφορέας, ο ελεύθερος επαγγελματίας κ.λπ.

Όταν εξετάζαμε το μηχανισμό του Φ.Π.Α., αναφέραμε ότι το πληρώνουν τελικά οι καταναλωτές. Δεν τον πληρώνουν, όμως, απευθείας στο κράτος, αλλά μέσω των υποκείμενων στο φόρο (των βιομηχανιών, των λιανοπωλητών, των ελεύθερων επαγγελματιών κ.λπ.).

Υποκείμενοι στο φόρο, λοιπόν είναι εκείνοι που έχουν την ευθύνη για την είσπραξη και απόδοση του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας στο δημόσιο. Εδώ, η έννοια “Υποκείμενος στο Φόρο” ταυτίζεται με την έννοια του “Φοροεισπράκτορα”.

Υποκείμενοι στο φόρο θεωρούνται ακόμα και το Δημόσιο, οι Δήμοι, οι Κοινότητες και τα άλλα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου.

### **4.4 Μη Υποκείμενα στο Φόρο Πρόσωπα**

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

Δεν συγκαταλέγεται σε αυτούς που ασκούν οικονομική δραστηριότητα κατά τρόπο ανεξάρτητο όπως είναι για παράδειγμα οι μισθωτοί και λοιπά φυσικά πρόσωπα τα οποία συνδέονται με τον εργοδότη τους με οποιαδήποτε σύμβαση εργασίας ή άλλη νομική σχέση , που δημιουργεί δεσμούς εξάρτησης με τον εργοδότη.

Το Ελληνικό Δημόσιο, οι Δήμοι, οι Κοινότητες και τα λοιπά Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου για τις πράξεις παράδοσης αγαθών και παροχής υπηρεσιών που ενεργούν κατά την εκπλήρωση αποστολής τους, ακόμα και αν εισπράττουν τέλη, δικαιώματα ή εισφορές. Δηλαδή τα πρόσωπα αυτά εξαιρούνται από το φόρο μόνο για

τις πράξεις κατά τις οποίες ενεργούν ως δημόσια εξουσία, ενώ για τις λοιπές πράξεις υπόκεινται στο φόρο.

#### **4.5 Απαλλασσόμενα από το Φόρο Πρόσωπα**

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

- η παροχή υπηρεσιών από τα ελληνικά Ταχυδρομεία (ΕΛΤΑ) και η παρεπόμενη των υπηρεσιών αυτών παράδοση αγαθών,
- οι δραστηριότητες των εθνικών δικτύων ραδιοφωνίας και τηλεόρασης, με εξαίρεση τις δραστηριότητες εμπορικού χαρακτήρα
- Η παροχή μίας εμφιαλωμένου νερού και η αποχέτευση που πραγματώνονται απευθείας από οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης , οι συνεργαζόμενους συνδέσμους αυτών , χωρίς να μεσολαβούν δημοτικές επιχειρήσεις, καθώς και οι ανταποδοτικές εισφορές που καταβάλλονται στους Οργανισμούς Εγγείων Βελτιώσεων (ΟΕΒ), Ειδικούς Οργανισμούς, ΓΟΕΒ,ΤΟΕΒ, στα μέλη τους για την παροχή αρδευτικού ύδατος και οι λοιπές παροχές που σχετίζονται άμεσα με τέτοιου είδους εφαρμογές . Αυτό σημαίνει πως εάν π.χ. ο δήμος Χαλκίδας παρέχει νερό στους κατοίκους της περιοχής μέσω δικτύου ύδρευσης απαλλάσσεται για αυτή του τη δραστηριότητα από το Φόρο Προστιθέμενης Αξίας. Αν όμως "στήσει" μια δημοτική αναπτυξιακή επιχείρηση (κανονικό νομικό πρόσωπο) που παρέχει νερό στους κατοίκους τότε δεν απαλλάσσεται από το συγκεκριμένο φόρο. Αυτό συμβαίνει γιατί οι δημοτικές επιχειρήσεις λειτουργούν σαν κανονικές εταιρείες έχοντας έσοδα και έξοδα και αρκετές φορές προσπαθούμε να έχουν ένα ελάχιστο κέρδος ώστε πέρα από τη βιωσιμότητά τους να υλοποιούν τα έργα του Δήμου με έναν τρόπο καλύτερο παρέχοντας υπηρεσίες βελτιωμένου επιπέδου για τους κατοίκους. Η απαλλαγή των παροχών αυτών ισχύει και για πράξεις που πραγματοποιούνται από το Δημόσιο και άλλα Ν.Π.Δ.Δ.

Η παροχή υπηρεσιών νοσοκομειακής περίθαλψης και διάγνωσης, καθώς και οι στενά συνδεδεμένες με αυτές παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών, που ενεργούνται από πρόσωπα που λειτουργούν νόμιμα. Με τις υπηρεσίες αυτές εξομοιώνονται και οι

υπηρεσίες που παρέχονται στις εγκαταστάσεις θεραπευτικών λουτρών και ιαματικών πηγών.

- η παροχή υπηρεσιών από συμβολαιογράφους, άμισθους υποθηκοφύλακες, δικαστικούς επιμελητές, γιατρούς, οδοντογιατρούς, ψυχολόγους, μαίες, νοσοκόμους και φυσικοθεραπευτές.
- η παροχή υπηρεσιών από οδοντοτεχνίτες, καθώς και η παράδοση ειδών οδοντικής προσθετικής που διενεργείται από τους οδοντογιατρούς και τους οδοντοτεχνίτες.
- η παράδοση ανθρώπινων οργάνων, ανθρωπίνου αίματος και ανθρωπίνου γάλακτος.
- η παροχή υπηρεσιών από σωματεία ή ενώσεις προσώπων προς τα μέλη τους, τα οποία μέλη ασκούν δραστηριότητα απαλλασσόμενη από το Φ.Π.Α. ή μη υποκείμενη σε Φ.Π.Α., εφόσον οι υπηρεσίες αυτές είναι άμεσα αναγκαίες για την άσκηση της δραστηριότητας αυτής και παρέχονται έναντι συνεισφοράς στα κοινά έξοδα.
- η παροχή υπηρεσιών και η παράδοση αγαθών που συνδέονται στενά με την κοινωνική πρόνοια και ασφάλιση, καθώς και την προστασία των παιδιών και των νέων, που πραγματοποιούνται από Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου ή άλλους Οργανισμούς ή ιδρύματα από το κράτος.
- η παροχή υπηρεσιών εκπαίδευσης.

## **4.6 Φορολογητέες πράξεις**

### **4.6.1 Άρθρο 5 Παράδοση αγαθών**

Παράδοση αγαθών όπως αναγράφεται στη διάταξη του άρθρου 2, θεωρείται κάθε πράξη που μεταβιβάζει το δικαίωμα να διαθέτει κάποιος ως κύριος, ενσώματα κινητά αγαθά, καθώς και ακίνητα του άρθρου 6. Ως ενσώματα αγαθά αντιλαμβανόμαστε και τις φυσικές δυνάμεις οι πράξεις που δύναται να αποτελέσουν αντικείμενο συναλλαγής όπως είναι για παράδειγμα το ηλεκτρικό ρεύμα, το αέριο, το ψύχος και η θερμότητα.

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

περίπτωση αυτή ο παραγγελιοδόχος θεωρείται, κατά περίπτωση, αγοραστής ή πωλητής ως προς τον παραγγελέα.

Ως παράδοση λογίζεται επίσης:

α) η πώληση αγαθών με τον όρο της παρακράτησης της κυριότητας μέχρι την αποπληρωμή του τιμήματος,

β) η μεταβίβαση, με καταβολή αποζημίωσης, της κυριότητας αγαθού, που ενεργείται κατόπιν επιταγής δημόσιας αρχής ή στο όνομά της ή σε εκτέλεση νόμου.

Δεν εκλαμβάνεται ως παράδοση αγαθών ή μεταβίβαση αγαθών επιχείρησης ως συνόλου, κλάδου ή μέρους της από δυσβάσταχτοι η χαρακτηριστική αιτία με την οποιαδήποτε μορφή εισφοράς σε κάποιο υφιστάμενο ή συνιστώμενο νομικό πρόσωπο . Σε τέτοιου είδους περίπτωση το πρόσωπο που αποκτά τα άγραφα εκλαμβάνεται ότι υπεισέρχεται ως διάδοχος στα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις του προσώπου που τα κληροδοτεί . Η διάταξη αυτή δεν είναι εφαρμόσιμη , αν το πρόσωπο που μεταβιβάζει ή το πρόσωπο που αποκτά τα αγαθά πράττει αν και δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου.

#### **4.6.2 Άρθρο 6 Παράδοση ακινήτων**

Παράδοση ακινήτων είναι η μεταβίβαση αποπερατωμένων ή ημιτελών κτιρίων ή τμημάτων τους και του οικοπέδου που μεταβιβάζεται μαζί με αυτά, εφόσον πραγματοποιείται πριν από την πρώτη εγκατάσταση σ' αυτά.

Για την εφαρμογή του παρόντος νόμου θεωρούνται:

α) ως κτίρια, τα κτίσματα γενικά και οι κάθε είδους κατασκευές που συνδέονται με τα κτίσματα ή με το έδαφος κατά τρόπο σταθερό και μόνιμο,

β) ως πρώτη εγκατάσταση, η πρώτη χρησιμοποίηση, με οποιοδήποτε τρόπο, των κτιρίων ύστερα από την ανέγερσή τους, όπως είναι η ιδιοκατοίκηση, η ιδιόχρηση, η μίσθωση ή άλλη χρήση.

Όταν με τα κτίσματα μεταβιβάζεται οικόπεδο μεγαλύτερο εκείνου που ορίζεται ως οικοδομήσιμο από τις ισχύουσες πολεοδομικές διατάξεις, η παράδοση του επί πλέον

οικοπέδου υπάγεται στο φόρο του παρόντος νόμου, εφόσον αυτό δεν είναι οικοδομήσιμο σύμφωνα με τις ίδιες διατάξεις.

Παράδοση ακινήτων θεωρείται επίσης :

α) η μεταβίβαση της ψιλής κυριότητας, η σύσταση ή η παραίτηση από το δικαίωμα προσωπικής δουλείας, καθώς και η μεταβίβαση του δικαιώματος άσκησης της επικαρπίας των ακινήτων της παραγράφου 1,

β) η εργασιακή εκτέλεση σε ακίνητα κατόπιν εκμίσθωσης του έργου , ανεξάρτητα από το αν διαθέτει τα υλικά ο εργοδότης ή ο εργολάβος . Εργασίες κατά την παραπάνω έννοια μπορούν να αποτελέσουν οι εκσκαφές οι κατεδαφίσεις, η κατασκευή οικοδομών, οδών, γεφυρών, υδραγωγείων, υδραυλικών και αποχετευτικών έργων , ηλεκτρολογικών και μηχανολογικών εγκαταστάσεων και τεχνικών γενικά έργων, καθώς και επέκτασης εκ των υστέρων , όπως διαρρύθμισης και επισκευές , εκτός από τις εργασίες της βασικής συντήρησης αυτών των έργων .

Στις περιπτώσεις της παραγράφου 1 και στην περίπτωση α΄ της παραγράφου 2, στις οποίες επιβάλλεται ο φόρος του παρόντος νόμου, δεν επιβάλλεται φόρος μεταβίβασης ακινήτων.

#### **4.6.3 Άρθρο 7 Πράξεις θεωρούμενες ως παράδοση αγαθών**

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

Επίσης, ως παράδοση αγαθών θεωρούνται οι ακόλουθες πράξεις, 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:

α) η διάθεση αγαθών από υπαγόμενη στο φόρο δραστηριότητα σε άλλη μη υπαγόμενη του ίδιου υποκειμένου,

β) η ανάληψη από υποκείμενο στο φόρο αγαθών της επιχείρησής του για την ικανοποίηση αναγκών του ή του προσωπικού της επιχείρησης και γενικά η δωρεάν διάθεση αγαθών για σκοπούς ξένους προς την άσκηση της επιχείρησης. Εξαιρούνται τα δώρα μέχρις αξίας δέκα (10) ευρώ και τα δείγματα που διαθέτει ο υποκείμενος στο φόρο για την εκπλήρωση των σκοπών της επιχείρησής του,

γ) η ιδιοκατοίκηση, η ιδιόχρηση, η μίσθωση ή η χρησιμοποίηση για οποιοδήποτε σκοπό των ακινήτων που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 6,

δ) η ανάληψη μερίδας σε αγαθά από εταίρο, μέτοχο ή κληρονόμο, σε περίπτωση διακοπής των εργασιών, λύσης της εταιρείας, αποχώρησης ή θανάτου εταίρου.

Η διάταξη αυτή εφαρμόζεται επίσης στις περιπτώσεις κοινωνίας και συνεταιρισμού, καθώς και στην περίπτωση κοινοπραξίας επιτηδευματιών, για την οποία προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 2 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Π.Δ. 186/1992 - ΦΕΚ 84Α),

ε) 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. Προκειμένου για πάγια περιουσιακά στοιχεία του υποκειμένου, όπως ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 33, οι διατάξεις της παρούσας παραγράφου δεν εφαρμόζονται, εφόσον δεν έχει παρέλθει η πενταετής περίοδος διακανονισμού του φόρου αυτών.

Θεωρείται επίσης ως παράδοση αγαθών η μεταφορά από έναν υποκείμενο στο φόρο αγαθών της επιχείρησής του προς ένα άλλο κράτος - μέλος.

Θεωρείται ως μεταφερόμενο προς ένα άλλο κράτος μέλος, κάθε ενσώματο αγαθό που αποστέλλεται ή μεταφέρεται με εξαίρεσή το εσωτερικό της χώρας αλλά εντός της κοινότητας, από τον υποκείμενο στο φόρο στο εσωτερικό της χώρας ή από κάποιον που πράττει για λογαριασμό του, για τις ανάγκες της επιχείρησής του, με εξαίρεση τον προορισμό των αγαθών αυτών για την πραγμάτωση μία εκ των ακόλουθων πράξεων :



α) παράδοση αγαθού που πραγματοποιείται από τον υποκείμενο στο φόρο εντός του κράτους- μέλους άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης β΄ της παραγράφου 1 και των παραγράφων 2 και 5 του άρθρου 13,

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

γ) παροχή υπηρεσιών στον υποκείμενο στο φόρο, που έχουν ως αντικείμενο εργασίες οι οποίες αφορούν αυτό το αγαθό και πραγματοποιούνται υλικός 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,

δ) 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 που είναι εγκαταστημένος στο εσωτερικό της χώρας,

ε) Προσωρινή χρήση του αγαθού που δεν ξεπερνά την περίοδο των 24 μηνών στο έδαφος κράτους μέλους διαφορετικού , εντός του οποίου εισαγωγή αυτού του συγκεκριμένου αγαθού από τρίτη χώρα , με σκοπό την προσωρινή και μόνο χρησιμοποίησή του , θα υπαγόταν σε καθεστώς προσωρινής εισαγωγής με πλήρη απαλλαγή από εισαγωγικούς δασμούς .

Στην περίπτωση που μια από τις προϋποθέσεις που αναφέρονται στις ανωτέρω περιπτώσεις α΄ έως ε΄ παύει να υφίσταται, θεωρείται ότι πραγματοποιείται παράδοση αγαθού κατά το χρόνο που παύει να υφίσταται η εν λόγω προϋπόθεση.

#### **4.6.4 Άρθρο 8 Παροχή υπηρεσιών**

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

α) μεταβίβαση ή παραχώρηση της χρήσης ενός άυλου αγαθού,

β) υποχρέωση για παράλειψη ή ανοχή μιας πράξης ή κατάστασης.

Ως παροχή υπηρεσιών λογίζονται επίσης:

- α) η εκμετάλλευση ξενοδοχείων, επιπλωμένων δωματίων και οικιών, κατασκευών και παρόμοιων εγκαταστάσεων, χώρων στάθμευσης κάθε είδους μεταφορικών μέσων και τροχόσπιτων,
- β) η διάθεση τροφής και ποτών από εστιατόρια, ζαχαροπλαστεία, κέντρα διασκέδασης και παρόμοιες επιχειρήσεις για επιτόπια κατανάλωση,
- γ) η εκτέλεση υπηρεσίας με καταβολή αποζημίωσης ύστερα από επιταγή δημόσιας αρχής ή στο όνομά της ή σε εκτέλεση νόμου,
- δ) η μίσθωση βιομηχανοστασίων και χρήματα-θυρίδων,
- ε) οι εργασίες φασόν επί ενσώματων κινητών αγαθών.

Ως εργασία φασόν νοείται η εκτέλεση εργασιών παραγωγής, κατασκευής ή συναρμολόγησης ενσώματων κινητών αγαθών, με σύμβαση μίσθωσης έργου, από υλικά και αντικείμενα που παραδίδονται από τον εργοδότη στον εργολάβο για το σκοπό αυτόν, ανεξάρτητα αν ο εργολάβος χρησιμοποιεί και δικά του υλικά.

Η διάταξη της περίπτωσης αυτής ισχύει και όταν ο εργοδότης είναι υποκείμενος στο φόρο εγκατεστημένος σε άλλο κράτος-μέλος, εφόσον τα υλικά και αντικείμενα αποστέλλονται από το κράτος του εργοδότη και τα αγαθά που παράγονται ή κατασκευάζονται ή συναρμολογούνται από τον εργολάβο μεταφέρονται ή αποστέλλονται στον εργοδότη στο κράτος - μέλος, στο οποίο αυτός είναι εγκατεστημένος.

3. Αν ο υποκείμενος στο φόρο μεσολαβεί σε παροχή υπηρεσιών, ενεργώντας στο όνομά του, αλλά για λογαριασμό άλλων προσώπων, θεωρείται ότι λαμβάνει και παρέχει τις υπηρεσίες αυτές.

#### **4.6.5 Άρθρο 10 Εισαγωγή αγαθών**

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

- α) Η είσοδος στο εσωτερικό της χώρας αγαθών που δεν πληρούν τις προϋποθέσεις των άρθρων 9 και 10 της Συνθήκης περί ιδρύσεως της Ευρωπαϊκής Οικονομικής Κοινότητας ή προκειμένου για αγαθά υπαγόμενα στη συνθήκη περί ιδρύσεως της Ευρωπαϊκής Κοινότητας ‘Άνθρακα και Χάλυβα, που δεν βρίσκονται σε ελεύθερη κυκλοφορία,
- β) Η είσοδος στο εσωτερικό της χώρας αγαθών προερχόμενων από τρίτες χώρες, εκτός από αυτά που αναφέρονται στην περίπτωση α’.

Η εισαγωγή αγαθών πραγματοποιείται στην Ελλάδα, εφόσον τα αγαθά βρίσκονται στο εσωτερικό της χώρας κατά το χρόνο της εισόδου των στο εσωτερικό της Κοινότητας.

Κατά παρέκκλιση από την παράγραφο 2, αν τα αγαθά που εμπίπτουν στην περίπτωση α’ της παραγράφου 1 έχουν υπαχθεί από τη στιγμή της εισόδου των στο εσωτερικό της Κοινότητας σε ένα από τα καθεστώτα, που αναφέρονται στα εδάφια αα’ και ββ’ της περίπτωσης β’ της παραγράφου 1 του άρθρου 25, σε καθεστώς προσωρινής εισαγωγής με πλήρη απαλλαγή από εισαγωγικούς δασμούς ή σε καθεστώς εξωτερικής διαμετακόμισης, η εισαγωγή των αγαθών αυτών πραγματοποιείται στην Ελλάδα, εφόσον τα αγαθά αυτά εξέρχονται από τα καθεστώτα αυτά στο εσωτερικό της χώρας.

Επίσης, αν αγαθά που εμπίπτουν στην περίπτωση β’ της παραγράφου 1 έχουν τεθεί από το χρόνο της εισόδου τους στο εσωτερικό της Κοινότητας στα καθεστώτα προσωρινής εισαγωγής ή εσωτερικής κοινοτικής διαμετακόμισης, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 61, η εισαγωγή των αγαθών αυτών πραγματοποιείται στην Ελλάδα, εφόσον τα αγαθά εξέρχονται από τα καθεστώτα αυτά στο εσωτερικό της χώρας.

#### **4.6.6 Άρθρο 11 Ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών**

Ενδοκοινοτική απόκτηση, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, θεωρείται η απόκτηση της εξουσίας να διαθέτει κάποιος ως κύριος ενσώματα κινητά αγαθά, που αποστέλλονται ή μεταφέρονται στον αποκτώντα από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή από πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό τους, στο εσωτερικό της χώρας από άλλο κράτος - μέλος, από το οποίο αναχώρησε η αποστολή ή η μεταφορά του αγαθού.

Κατά παρέκκλιση από την παράγραφο 1, δεν θεωρείται ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών η κατά τις διατάξεις του άρθρου 2 απόκτηση αγαθών που πραγματοποιείται:

α) από υποκείμενο στο φόρο που υπάγεται στο ειδικό καθεστώς των αγροτών του άρθρου 41,

β) από υποκείμενο στο φόρο που πραγματοποιεί μόνο παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών, που δεν του παρέχουν κανένα δικαίωμα έκπτωσης και

γ) από μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο, εφόσον το ύψος των συναλλαγών αυτών, χωρίς το φόρο προστιθέμενης αξίας, που οφείλεται στο κράτος - μέλος της αναχώρησης της αποστολής ή της μεταφοράς, δεν υπερβαίνει κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο το ποσό των 10.000 ευρώ<sup>(1)</sup> και κατά την τρέχουσα διαχειριστική περίοδο δεν υπερβαίνει το ποσό αυτό.

Οι διατάξεις της παρούσας παραγράφου δεν ισχύουν προκειμένου για καινούργια μεταφορικά μέσα και προϊόντα που υπάγονται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης.

Τα πρόσωπα στα οποία αναφέρονται οι διατάξεις της συγκεκριμένης παραγράφου έχουν τη δυνατότητα να επιλέγουν τη φορολόγηση τους, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1. αυτή η επιλογή πραγματοποιείται κατόπιν υποβολής δήλωσης, ούισκι για τουλάχιστον δύο πλήρεις διαχειριστικές περιόδους, μετά την πάροδο των οποίων μπορεί να ανακληθεί. Η ανάκληση έχει ισχύ στη μετέπειτα διαχειριστική περίοδο.

Επίσης, κατά παρέκκλιση της παραγράφου 1, δε θεωρείται ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών η κατά τις διατάξεις του άρθρου 2 απόκτηση αγαθών των οποίων η παράδοση απαλλάσσεται στο εσωτερικό της χώρας από το φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων α', β', γ', και στ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27.

Τοιουτοτρόπως δεν εκλαμβάνεται ως ενδοκοινοτική απόκτηση η απόκτηση αγαθών και αντικειμένων μεταχειρισμένων ή καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας, εφόσον ο πολίτης είναι υπόχρεος στο φόρο μεταπωλητής η διοργανωτικής δημοπρασίας, που πράττει με αυτήν την ιδιότητα και το αγαθό που αποκτά φορολογήθηκε στο κράτος-μέλος αναχώρησης της αποστολής της μεταφοράς,

σύμφωνα με τις διατάξεις του κράτους για τη φορολόγηση μεταχειρισμένων αγαθών και αντικειμένων προαναφερθεισών κατηγοριών .

Για την εφαρμογή του παρόντος νόμου:

α) ως «προϊόντα υπαγόμενα σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης», θεωρούνται τα ορυκτέλαια, το οινόπνευμα και τα αλκοολούχα ποτά και τα βιομηχανοποιημένα καπνά, όπως αυτά ορίζονται από τις ισχύουσες κοινοτικές διατάξεις,

β) θεωρούνται ως «μεταφορικά μέσα», τα σκάφη μήκους άνω των 7,5 μέτρων, τα αεροσκάφη των οποίων το συνολικό βάρος κατά την απογείωση υπερβαίνει τα 1.550 χιλιόγραμμα και τα χερσαία οχήματα με κινητήρα κυβισμού άνω των 48 κυβικών εκατοστών ή ισχύος άνω των 7,2 kW, τα οποία προορίζονται για τη μεταφορά προσώπων ή εμπορευμάτων, με εξαίρεση τα σκάφη και τα αεροσκάφη που αναφέρονται στο άρθρο 27,

γ) δεν θεωρούνται ως «καινούργια», τα μεταφορικά μέσα που αναφέρονται στην προηγούμενη περίπτωση β' όταν πληρούνται σωρευτικά οι ακόλουθες δύο προϋποθέσεις:

αα) η παράδοση έχει πραγματοποιηθεί μετά την πάροδο τριών μηνών από την ημερομηνία της πρώτης θέσης σε κυκλοφορία.

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

ββ) το μεταφορικό μέσο έχει διανύσει περισσότερα από 6.000 χιλιόμετρα, αν πρόκειται για χερσαίο όχημα, έχει πραγματοποιήσει άνω των 100 ωρών πλεύσης, αν πρόκειται για σκάφος και άνω των 40 ωρών πτήσης, αν πρόκειται για αεροσκάφος.

#### **4.7 Άρθρο 13 Τόπος παράδοσης αγαθών**

Η παράδοση αγαθών θεωρείται ότι πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης τα αγαθά βρίσκονται:

α) στο εσωτερικό της χώρας,

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

Για την εφαρμογή της διάταξης αυτής θεωρούνται:

- «τμήμα της μεταφοράς το οποίο λαμβάνει χώρα στο εσωτερικό της Κοινότητας», το τμήμα που πραγματοποιείται χωρίς σταθμό εκτός της Κοινότητας, μεταξύ του τόπου αναχώρησης και του τόπου άφιξης της μεταφοράς επιβατών,

- «τόπος αναχώρησης μεταφοράς επιβατών», το πρώτο σημείο επιβίβασης των επιβατών στο εσωτερικό της Κοινότητας, ενδεχομένως μετά από προσέγγιση εκτός της Κοινότητας,

- «τόπος άφιξης μιας μεταφοράς επιβατών», το τελευταίο σημείο αποβίβασης των επιβατών που επιβιβάστηκαν εντός της Κοινότητας, το οποίο προβλέπεται στο εσωτερικό της Κοινότητας, ενδεχομένως πριν από προσέγγιση εκτός της Κοινότητας.

Εάν πρόκειται για μεταφορά μετ' επιστροφής, η διαδρομή της επιστροφής θεωρείται αυτοτελής μεταφορά.

Σε περίπτωση παράδοσης αγαθών μετά από εγκατάσταση ή συναρμολόγηση, με ή χωρίς δοκιμή λειτουργίας, ως τόπος παράδοσης θεωρείται ο τόπος όπου γίνεται η εγκατάσταση ή η συναρμολόγηση.

Σε περίπτωση παράδοσης αγαθών πριν από την εισαγωγή τους στο εσωτερικό της χώρας, ως τόπος παράδοσης θεωρείται το εσωτερικό της χώρας, εφόσον αυτό είναι και ο τόπος του τελικού προορισμού τους.

Παρακλητικά με τις προαναφερθείσες διατάξεις, η παράδοση αγαθών θεωρείται ότι πραγματώνεται στο εσωτερικό της χώρας, όταν πρόκειται για αγαθά που αποστέλλονται ή μεταφέρονται από τον προμηθευτή ή από τρίτο που ενεργεί για λογαριασμό του από άλλο κράτος-μέλος στο εσωτερικό της χώρας και εφόσον πληρούνται σωρευτικά οι παρακάτω προϋποθέσεις:

α) η παράδοση των αγαθών γίνεται προς υποκείμενο στο φόρο ή προς

νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στο φόρο, που καλύπτονται από την παρέκκλιση της παραγράφου 2 του άρθρου 11 ή προς οποιοδήποτε άλλο μη υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο και

β) Δεν πρόκειται για νέα μεταφορικά μέσα ούτε αγαθά που παραδίδονται κατόπιν εγκατάστασης ή συναρμολόγησης, με ή χωρίς δοκιμή λειτουργίας, είτε από τον προμηθευτή είτε από κάποιον τρίτο που ενεργεί για λογαριασμό του.

Εντούτοις, οι διατάξεις της παραγράφου αυτής δεν έχουν εφαρμογή προκειμένου για παραδόσεις αγαθών που δεν υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης, εφόσον το ύψος των συναλλαγών, χωρίς Φ.Π.Α., που πραγματοποιούνται από τον προμηθευτή προς το εσωτερικό της χώρας δεν υπερβαίνει κατά τη διάρκεια της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου το ποσό των 35.000 ευρώ και κατά την τρέχουσα διαχειριστική περίοδο δεν υπερβαίνει το ποσό αυτό.

Κατά παρέκκλιση από την περίπτωση α' της παραγράφου 1 και την παράγραφο 2, η παράδοση αγαθών δεν θεωρείται ότι πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας στην περίπτωση που τα αγαθά αποστέλλονται ή μεταφέρονται από τον πωλητή ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό του, από το εσωτερικό της χώρας σε άλλο κράτος - μέλος και πληρούνται σωρευτικά οι εξής προϋποθέσεις:

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

β) 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.

Εντούτοις, οι διατάξεις της παραγράφου αυτής δεν έχουν εφαρμογή προκειμένου για παραδόσεις αγαθών που δεν υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης, εφόσον το ύψος των συναλλαγών, χωρίς Φ.Π.Α., που πραγματοποιούνται προς το αυτό κράτος - μέλος δεν υπερβαίνει κατά τη διάρκεια της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου το

ποσό των 100.000 ευρώ και κατά την τρέχουσα διαχειριστική περίοδο δεν υπερβαίνει το ποσό αυτό.

Το όριο αυτό περιορίζεται στο ποσό των 35.000 ευρώ προκειμένου για παραδόσεις αγαθών προς τα κράτη - μέλη που εφαρμόζουν το όριο αυτό.

Οι υποκείμενοι στο φόρο που συγκαταλέγονται στις διατάξεις των δύο προηγούμενων εδαφίων έχουν τη δυνατότητα να επιλέγουν την υπαγωγή των πράξεών τους στις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παρούσας παραγράφου. Η επιλογή αυτή διεξάγεται με υποβολή δήλωσης, η οποία έχει ισχύ για τουλάχιστον δύο πλήρεις διαχειριστικές περιόδους, μετά την πάροδο των οποίων μπορεί να ανακληθεί. Η ανάκληση θα ισχύει από την επόμενη διαχειριστική περίοδο.

Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής εφαρμόζονται και στην περίπτωση κατά την οποία τα αποστελλόμενα ή μεταφερόμενα αγαθά εισάγονται από τον προμηθευτή σε κράτος - μέλος διαφορετικό από το κράτος - μέλος άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς προς τον αγοραστή.

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

#### **4.8 Τόπος φορολόγησης υπηρεσιών.**

**α)** Υπηρεσίες που παρέχονται προς **υποκείμενους στο φόρο** (επιχείρηση), φορολογούνται στον τόπο του λήπτη (πελάτη), εκτός από τις εξής υπηρεσίες:

- υπηρεσίες σχετικές με ακίνητο (φορολόγηση στον τόπο του ακινήτου),
- μεταφορές προσώπων (φορολόγηση ανάλογα με το διανυόμενο διάστημα),
- καλλιτεχνικές, εκπαιδευτικές κλπ. υπηρεσίες (φορολόγηση στον τόπο εκτέλεσης),



- υπηρεσίες εστιατορίου και εστίασης (φορολόγηση στον τόπο πραγματοποίησης και σε περίπτωση ενδοκοινοτικών ταξιδιών μεταξύ Ελλάδος και άλλων κρατών μελών, φορολόγηση στον τόπο αναχώρησης του ταξιδιού),

- μίσθωση μεταφορικών μέσων μέχρι 30 ημέρες και προκειμένου περί πλοίων μέχρι 90 ημέρες (φορολόγηση στον τόπο που το μεταφορικό μέσο τίθεται στη διάθεση του πελάτη),

**β)** Υπηρεσίες που παρέχονται προς **μη υποκείμενους στο φόρο** (τελικούς καταναλωτές) φορολογούνται στον **τόπο του παρέχοντος**, εκτός από τις υπηρεσίες που αναφέρονται στην περίπτωση (α) ανωτέρω και επιπλέον τις εξής υπηρεσίες:

- υπηρεσίες μεσαζόντων (φορολόγηση στον τόπο που φορολογείται η κύρια υπηρεσία που αφορά η μεσολάβηση),

- μεταφορά αγαθών (φορολόγηση ανάλογα με το διανυόμενο διάστημα) και προκειμένου για ενδοκοινοτικές μεταφορές αγαθών φορολόγηση στον τόπο αναχώρησης,

- παρεπόμενες της μεταφοράς υπηρεσίες (φορολόγηση στον τόπο που εκτελούνται)

- πραγματογνωμοσύνες και εργασίες επί κινητών αγαθών (φορολόγηση στον τόπο που εκτελούνται),

- ηλεκτρονικές υπηρεσίες και ορισμένες άυλες υπηρεσίες, όπως διαφήμιση, δικαιώματα, συμβουλευτικές υπηρεσίες, τραπεζικές, ασφαλιστικές, ραδιοτηλεοπτικές, κλπ. (φορολόγηση στον τόπο του λήπτη).

#### **4.9 Ποιες πράξεις απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α.**

Απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α. οι πράξεις που απαριθμούνται στο άρθρο 22 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν.2859/2000), οι οποίες πραγματοποιούνται στο εσωτερικό της χώρας με τις προϋποθέσεις που ορίζονται στο άρθρο αυτό και αφορούν στην ιατρική και νοσοκομειακή περίθαλψη - διάγνωση, στην κοινωνική πρόνοια και ασφάλιση, στις υπηρεσίες εκπαίδευσης γενικά, στον αθλητισμό, στις υπηρεσίες πολιτιστικής ή μορφωτικής φύσης, στην παροχή νερού και αποχέτευσης απευθείας από τους Ο.Τ.Α.,

στις ασφαλιστικές και αντασφαλιστικές εργασίες, χρηματικές συναλλαγές, μετοχές, μερίδια, ομολογίες, αμοιβαία κεφάλαια, καταθέσεις, μισθώσεις ακινήτων κ.α.

Απαλλάσσονται, επίσης, από το Φ.Π.Α., σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 39 του Κώδικα Φ.Π.Α., οι μικρές επιχειρήσεις που δεν έχουν υποχρέωση τήρησης βιβλίων του Κ.Β.Σ. Για τις ανωτέρω πράξεις, ο υποκείμενος στο φόρο δεν έχει δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών του.

Επισημαίνεται ότι από **1.7.2010** καταργήθηκε η απαλλαγή των δικηγόρων, συμβολαιογράφων, άμισθων υποθηκοφυλάκων, δικαστικών επιμελητών και των συγγραφέων, καλλιτεχνών γενικά που παρέχουν υπηρεσίες προς άλλους υποκείμενους στο φόρο.

Επίσης από την ανωτέρω ημερομηνία η απαλλαγή της νοσοκομειακής περίθαλψης περιορίζεται μόνο στις παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται από νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου καθώς και από πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου που δεν είναι κερδοσκοπικού χαρακτήρα (διευκρινίσεις έχουν δοθεί με τις εγκυκλίους ΠΟΛ 1100/10 και ΠΟΛ 1118/10).

Επίσης, απαλλάσσονται οι πράξεις που πραγματοποιούνται σύμφωνα με όσα καθορίζονται στα άρθρα 23, 24, 25, 26, 27, 28, 29 του Κώδικα Φ.Π.Α και στις αντίστοιχες υπουργικές αποφάσεις.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

### ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ ΚΑΙ ΕΠΙΣΤΡΟΦΕΣ ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΟ ΦΠΑ

#### 5.1 Στοιχεία Γενικά

Δυνατότητα απαλλαγής από το καθεστώς ΦΠΑ έχει οποιαδήποτε μικρή επιχείρηση με έσοδα ακαθάριστα έως 10.000 ευρώ όπως παρέχεται από την εγκύκλιο που εξέδωσε η Γενική Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων την Παρασκευή 19 Ιουνίου 2015. Οι νέες διατάξεις που ισχύουν καθορίζουν την υποχρέωση απαλλαγής από την υποβολής δήλωσης του Φ.Π.Α. καθώς και την καταβολή του αντίστοιχου φόρου αναφορικά με τους υποκείμενους που κατά τη διαχειριστική περίοδο που προηγήθηκε πραγματοποίησαν ακαθάριστα έσοδα έως και 10.000 € δίχως στο εν λόγω ποσό να συμπεριλαμβάνεται ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας. (μικρές επιχειρήσεις).

Η απαλλαγή που προβλεπόταν από διατάξεις που είχαν προηγηθεί τέθηκε σε ισχύ από την εκκίνηση της διαχειριστικής περιόδου έως και τη λήξη της, αποτελώντας γεγονός προαιρετικό και διεκπεραιώνεται κατόπιν επιλογής των υποκειμένων, με την προϋπόθεση ότι πληρούται το κριτήριο των ακαθαρίστων εσόδων. ([www.Express.gr](http://www.Express.gr))

#### 5.2 ΠΟΛ.1126/17.6.2015 σχετικά με τις απαλλαγές από το ΦΠΑ

Πραγματώνεται κοινοποίηση των διατάξεων του άρθρου 251 του ν.4281/2014 «Μέτρα στήριξης και ανάπτυξης της ελληνικής οικονομίας, οργανωτικά θέματα Υπουργείου Οικονομικών και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 160/08.08.2014), βάσει των οποίων προβλέπονται απαλλαγές του ΦΠΑ μικρών επιχειρήσεων, και δίνονται οι σχετικές οδηγίες που αναφέρονται παρακάτω αναφορικά με την ομοιόμορφη καθώς και σωστή εφαρμογή τους:

1. Βάσει των διατάξεων του άρθρου 251 του ν.4281/2014 αντικαθίσταται το άρθρο 39 του Κώδικα ΦΠΑ. Σύμφωνα με τις νέες διατάξεις του άρθρου 39 προβλέπεται απαλλαγή από την υποχρέωση υποβολής δήλωσης ΦΠΑ αλλά και της καταβολής αυτού του φόρου αναφορικά που κατά τη διαχειριστική περίοδο που προηγήθηκε υλοποίησαν έσοδα ακαθάριστου βαθμού έως και δέκα χιλιάδες (10.000) ευρώ, ενώ σε αυτό το ποσό δεν συμπεριλαμβάνεται κάποιος φόρος προστιθέμενης αξίας (μικρές επιχειρήσεις).

2. Βάσει της ανωτέρας ρύθμισης υλοποιείται μείωση του κόστους διοικητικής φύσης, που προκύπτει τόσο για την φορολογική διοίκηση όσο και για τις μικρές επιχειρήσεις σχετικά με τη συμμόρφωση των τελευταίων όσον αφορά την εκπλήρωση των υποχρεώσεών τους με το κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α. Επιπροσθέτως, σε σύγκριση με μεγαλύτερες επιχειρήσεις, η αγωνιστικότητα των μικρών ευνοείται, δεδομένου του ότι δεν είναι πλέον υποχρεωμένοι να επιβάλλουν Φόρο Προστιθέμενης Αξίας σε διαδικασίες παράδοσης αγαθών αλλά και σε παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται.

3. Η απαλλαγή που προβλέπεται βάσει αυτών των διατάξεων τίθεται σε ισχύ από την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου έως και τη λήξη αυτής, αποτελεί γεγονός προαιρετικό και τίθεται σε εφαρμογή βάσει των επιλογών των υποκειμένων, με την προϋπόθεση ότι πληρούται το κριτήριο των ακαθάριστων εσόδων. ([www.Express.gr](http://www.Express.gr) )

Οι επιχειρήσεις οι οποίες θέτουν επιλεκτικά την απαλλαγή τους από το Φ.Π.Α. βάσει της εφαρμογής του άρθρου 39 δεν διαθέτουν καμία επιβάρυνση Φόρου Προστιθέμενης Αξίας σε παραδόσεις αγαθών αλλά και σε παροχές υπηρεσιών που τίθενται σε εφαρμογή καθ' όλη τη διάρκεια της διαχειριστικής περιόδου και δεν ασκείται κάποια έκπτωση επί του Φ.Π.Α. των εισροών τους . Αυτό ισχύει όταν εντός της διαχειριστικής περιόδου η επιχείρηση που απαλλάσσεται ξεκινήσει κάποια διαφορετική ενέργεια ή επεκτείνει τις δραστηριότητες της προκειμένου να εκτιμηθεί η εισφορά αυξημένων εσόδων.

Σημειώνεται ότι η υπέρβαση του ορίου εντός της χρήσης καθιστά υποχρεωτική τη μετάταξη της επιχείρησης στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ από την έναρξη της επόμενης διαχειριστικής περιόδου.

4. Το όριο των δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ αφορά στα συνολικά ακαθάριστα έσοδα τα οποία πραγματοποιούν οι υποκείμενοι εντός της διαχειριστικής περιόδου από το σύνολο των δραστηριοτήτων τους και τα οποία λαμβάνονται υπόψη για τη φορολογία εισοδήματος.

5. Οι νέες επιχειρήσεις εντάσσονται με την έναρξή τους στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ και από την επόμενη διαχειριστική περίοδο μπορούν να επιλέξουν την υπαγωγή

τους στο απαλλασσόμενο καθεστώς, υπό την προϋπόθεση ότι πληρούν το κριτήριο των ακαθάριστων εσόδων. Στις περιπτώσεις που η διαχειριστική περίοδος είναι μικρότερη του δωδεκάμηνου, για να κριθεί αν πληρούται το κριτήριο των ακαθάριστων εσόδων, πρέπει να γίνεται αναγωγή των ακαθάριστων εσόδων που πραγματοποίησε η επιχείρηση, κατά τη διάρκεια που άσκησε τη δραστηριότητά της, σε ετήσια βάση.

6. Στην παράγραφο 2 του άρθρου 39 αναφέρονται ρητά οι περιπτώσεις που δεν εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθρου αυτού. Συγκεκριμένα, πρόκειται για τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος ΦΠΑ (περ. α'), για τους μη εγκατεστημένους στο εσωτερικό της χώρας υποκειμένους στο φόρο (περ. β'), καθώς και για τις παραδόσεις καινούργιων μεταφορικών μέσων σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης β' της παραγράφου 1 του άρθρου 28 (περ. γ'). Κατά περίπτωση διευκρινίζονται τα ακόλουθα:

α) Οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος ΦΠΑ υπάγονται στις διατάξεις του άρθρου 41 του Κώδικα ΦΠΑ και όχι στις διατάξεις του νέου άρθρου 39. ([www.Express.gr](http://www.Express.gr) )

β) Μία επιχείρηση δύναται να είναι απαλλασσόμενη με την έννοια του άρθρου 39 , όσον είναι εγκατεστημένοι στο εσωτερικό της χώρας , ενώ όσες δεν είναι εγκατεστημένα στο εσωτερικό της χώρας είναι υποκείμενο στο φόρο και καθίστανται υπόχρεοι στο Φ.Π.Α. στην Ελλάδα για παραδόσεις αγαθών ή παροχής υπηρεσιών που πραγματώνουν , δεν είναι εφικτή η απαλλαγή τους από το φόρο σύμφωνα με το άρθρο 39, υποχρεούται αντίθετα να εκπληρώνουν τις φορολογικές υποχρεώσεις τους στο εσωτερικό της χώρας με τη λήψη ΑΦΜ/ ΦΠΑ, είτε με τον ορισμό φορολογικού αντιπροσώπου κατά περίπτωση.

γ) Σε περίπτωση που οι επιχειρήσεις είναι ενταγμένες στην απαλλαγή του άρθρου 39 πραγματώνουν παράδοση νέου μεταφορικού μέσου προς πρόσωπο το οποίο είναι εγκατεστημένο σε άλλο κράτος μέλος της κοινότητας, τέτοιου είδους πράξη δεν εντάσσεται στο άρθρο 39. Η εν λόγω παράδοση απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με το άρθρο 28.1.β και κατά συνέπεια η επιχείρηση έχει δικαίωμα έκπτωσης και επιστροφής του φόρου εισροών, ο οποίος δεν μπορεί να υπερβεί το φόρο που αναλογεί στην αξία της παράδοσης. ([www.Express.gr](http://www.Express.gr) )

7. Γίνεται ρύθμιση των υποχρεώσεων των επιχειρήσεων σε περιπτώσεις μακράς πράξης από το κανονικό καθεστώς στο απαλλασσόμενο είτε αντίστροφα. Πιο συγκεκριμένα, η μετάταξη επιχείρησης από ένα καθεστώς σε άλλο πραγματοποιείται από την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου και ισχύει για όλη τη διαχειριστική περίοδο που ακολουθεί τουλάχιστον. Για κάτι τέτοιο υποβάλλετε δήλωση μεταβολών μέσα στις προθεσμίες που δίνονται από τις διατάξεις του άρθρου 10 του ΚΦΔ (εντός δέκα ημερών από την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου).

Μετάταξη σε ημερομηνία διαφορετική από την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου δεν προβλέπεται.

Αν η μετάταξη πραγματοποιήθηκε την προβλεπόμενη ημερομηνία (εκπληρώνονται δηλαδή ορθά από την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου οι υποχρεώσεις του συγκεκριμένου καθεστώτος) αλλά υποβλήθηκε εκπρόθεσμα μόνο η δήλωση μεταβολών, επιβάλλεται για την εκπρόθεσμη αυτή δήλωση το πρόστιμο του άρθρου 54 του ΚΦΔ. Σε περίπτωση που η μετάταξη πραγματοποιείται από το κανονικό προς το απαλλασσόμενο καθεστώς, αντιμετωπίζουμε σε κάθε περίπτωση μία προαιρετική μετάταξη και δύναται υποχρέωση παραμονής στο απαλλασσόμενο καθεστώς για δύο έτη, εφόσον συνεχίζει να πληρούνται το κριτήριο των ετήσιων ακαθάριστων εσόδων. ([www.Express.gr](http://www.Express.gr) )

Εν αντιθέσει, σε περίπτωση μετάταξης είτε προαιρετικής υποχρεωτικής, εξαιτίας της υπέρβασης του ορίου των ακαθάριστων εσόδων, από το καθεστώς των απαλλασσόμενων στο κανονικό καθεστώς, δεν προϋποτίθεται κάποιος χρονικός περιορισμός για υποχρεωτική παραμονή στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α., πέραν της τρέχουσας διαχειριστικής περιόδου, από την εκκίνηση της επόμενης διαχειριστικής περιόδου ο υποκείμενος στο φόρο έχει τη δυνατότητα να προβεί σε επιλογή της μετάταξης από το κανονικό στο απαλλασσόμενο καθεστώς εάν και εφόσον δεν υπάρχει υπέρβαση του ορίου των ακαθάριστων εσόδων

8. Δεδομένου ότι η άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ των εισροών εξαρτάται από το καθεστώς ΦΠΑ στο οποίο εντάσσεται μία επιχείρηση, σε κάθε περίπτωση μετάταξης οι επιχειρήσεις υποχρεούνται να απογράφουν, ανά ισχύοντα συντελεστή φόρου, τα αποθέματα των εμπορεύσιμων αγαθών τους τα οποία υπάρχουν κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που προηγείται του χρόνου της

μετάταξης και να τα αποτιμούν σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις.

Επίσης, απογράφονται υποχρεωτικά τα αγαθά επένδυσης για τα οποία δεν έχει παρέλθει ο χρόνος διακανονισμού, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33 του Κώδικα ΦΠΑ.

Αναφορικά με τα απογραφόμενα, τα οποία σχετίζονται με τα παραπάνω αγαθά υποβάλλεται, έως και την τελευταία εργάσιμη μέρα του δεύτερου μήνα από τη μετάταξη, δήλωση αποθεμάτων μετάταξης η οποία περιλαμβάνει την αξία τους σε συντελεστή του Φ.Π.Α. και το φόρο που τους αναλογεί. Αν πραγματοποιηθεί μετάταξη από το κανονικό στο απαλλασσόμενο καθεστώς, υπάρχει υποχρέωση απόδοσης του Φ.Π.Α. που έχει εκπέσει Για τα αποθέματα καθώς και υποχρέωση διακανονισμού αλλά και απόδοσης του φόρου που οφείλεται για τα αγαθά τα οποία υποχρεούνται να αναγράφουν την ένδειξη «χωρίς φόρο προστιθέμενης αξίας - απαλλαγή μικρών επιχειρήσεων άρθρο 39 ν. 2859/2000»

10. Σχετικά με την αντιμετώπιση των προβλημάτων τα οποία προέκυψαν εξαιτίας της πρώτης υλοποίησης των διατάξεων του καινούργιου άρθρου 39, για λόγους σωστής διοίκησης, αποδεχόμαστε τα κάτωθι : ([www.Express.gr](http://www.Express.gr) )

α. ειδικά για την πρώτη φορά εφαρμογής της συγκεκριμένης διάταξης και σε περίπτωση που, από πρόσωπα που νομίμως έχουν ενταχθεί στο καθεστώς των απαλλασσομένων, εκ παραδρομής ή λόγω μη έγκαιρης προσαρμογής των ταμειακών μηχανών, έχουν εκδοθεί φορολογικά παραστατικά με χρέωση ΦΠΑ, ο φόρος αυτός που χρεώθηκε πρέπει να αποδοθεί στο Ελληνικό Δημόσιο (κατ' εφαρμογή του άρ. 35 παρ. 2 ν.2859/2000) με την υποβολή έκτακτης δήλωσης ΦΠΑ.

Σημειωτέον ότι τα εν λόγω πρόσωπα εξακολουθούν να παραμένουν στο καθεστώς του άρθρου 39, τουλάχιστον έως τη λήξη της παρούσας διαχειριστικής περιόδου και δεν έχουν δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. των εισροών τους. Αξίζει να σημειωθεί ότι, δεδομένου της απαλλαγής που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 39 και υλοποιείται από την εκκίνηση της διαχειριστικής περιόδου, εφεξής όποιος δεν προσαρμόζει έγκαιρα τις ταμειακές μηχανές του, έχει την δυνατότητα να εκδίδει χειρόγραφα τα παραστατικά σχετικά με την είσπραξη της αμοιβής του(σχετ. απόφαση ΓΓΔΕ ΠΟΛ.1002/31.12.2014, ΦΕΚ Β' 3/05.01.2015).

β. Όσον αφορά στους εκμεταλλευτές επιβατηγών δημόσιας χρήσης αυτοκινήτων (ΤΑΞΙ), από τις διατάξεις του άρθρου 39 δεν προκύπτει περιορισμός ως προς την ένταξή τους στο καθεστώς των απαλλασσομένων, εφόσον πληρούν το κριτήριο του ορίου των ετήσιων ακαθάριστων εσόδων.

Στην πράξη έχει προκύψει, ότι αρκετοί εκμεταλλευτές, ενώ υπέβαλαν δήλωση μεταβολών για τη μετάταξή τους σε απαλλασσόμενες επιχειρήσεις, εξακολουθούν να χρεώνουν ΦΠΑ στα παραστατικά που εκδίδουν για τις υπηρεσίες τους.

Οι εν λόγω εκμεταλλευτές υπάγονται στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ από την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου και οφείλουν να υποβάλουν δήλωση μεταβολών, προκειμένου να διορθωθεί η εικόνα τους στο μητρώο και να τους επιτραπεί η υποβολή των δηλώσεων ΦΠΑ. Εκμεταλλευτές ΤΑΞΙ που εντάχθηκαν στο απαλλασσόμενο καθεστώς και δεν εισέπραξαν ΦΠΑ με την αμοιβή τους παραμένουν στο καθεστώς του άρθρου 39.

Το ίδιο ισχύει και για τυχόν άλλες περιπτώσεις επαγγελματιών που λειτούργησαν συστηματικά με αυτόν τον τρόπο από την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου.

γ. Η αναγραφή ΦΠΑ επί των γραμματίων προείσπραξης που εκδίδονται από δικηγόρους που έχουν ενταχθεί στο καθεστώς των απαλλασσομένων δεν καθιστά τα εν λόγω πρόσωπα υπόχρεα στο φόρο αυτό, εφόσον στα φορολογικά παραστατικά που εκδίδουν για τη σχετική αμοιβή τους δεν χρεώνουν και δεν εισπράττουν ΦΠΑ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 39. ([www.Express.gr](http://www.Express.gr) )

δ. Υποκείμενοι στο φόρο που από την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου εντάχθηκαν στο καθεστώς των απαλλασσομένων εκ παραδρομής, λόγω λανθασμένου υπολογισμού των ακαθάριστων εσόδων της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου, υπάγονται υποχρεωτικά στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ. Προς το σκοπό αυτό οφείλουν να υποβάλουν δήλωση μεταβολών με δηλούμενη ημερομηνία μεταβολής από την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου, χωρίς την επιβολή προστίμου του άρ. 54 παρ. 1 περ. α' του ΚΦΔ([www.Express.gr](http://www.Express.gr) )



### 5.3 Άρθρο 22. Απαλλαγές στο εσωτερικό της χώρας

Απαλλάσσονται από το φόρο:

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

β) οι δραστηριότητες των εθνικών δικτύων Ραδιοφωνίας και Τηλεόρασης, με εξαίρεση τις δραστηριότητες εμπορικού χαρακτήρα,

γ) η παροχή νερού μη εμφιαλωμένου και η αποχέτευση που πραγματοποιούνται απευθείας από τους οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης (Ο.Τ.Α.) ή συνδέσμους αυτών, χωρίς τη μεσολάβηση δημοτικών επιχειρήσεων, καθώς και οι ανταποδοτικές εισφορές που επιβάλλουν οι Οργανισμοί Εγγείων Βελτιώσεων - Ο. Ε. Β. - (Ειδικοί Οργανισμοί, Γ.Ο.Ε.Β., Τ.Ο.Ε.Β.) στα μέλη τους για την παροχή αρδευτικού ύδατος και οι λοιπές παροχές που συνδέονται άμεσα με τις πράξεις αυτές. Η διάταξη αυτή ισχύει από 25.11.1992 μέχρι την καθιέρωση ειδικού απλοποιημένου καθεστώτος επιβολής και απόδοσης Φ.Π.Α. από τα παραπάνω πρόσωπα. Τυχόν φόρος που καταβλήθηκε στο Δημόσιο κατά το χρονικό αυτό διάστημα δεν επιστρέφεται ούτε συμψηφίζεται.

Η απαλλαγή των παροχών του πρώτου εδαφίου ισχύει και για πράξεις που πραγματοποιούνται από το Δημόσιο και άλλα Ν.Π.Δ.Δ.

δ) η παροχή υπηρεσιών νοσοκομειακής και ιατρικής περίθαλψης και διάγνωσης, καθώς και οι στενά συνδεδεμένες με αυτές παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών, οι οποίες πραγματώνονται από οργανισμούς δημοσίου δικαίου. Με τις υπηρεσίες αυτές εξομοιώνονται και οι υπηρεσίες που παρέχονται στις εγκαταστάσεις θεραπευτικών λουτρών και ιαματικών πηγών. Η εν λόγω απαλλαγή ισχύει και για λοιπούς οργανισμούς, με την προϋπόθεση ότι οι εν λόγω οργανισμοί: (<http://www.forologikanea.gr/pages/display/arthro-22-apallages-sto-esoteriko-tis-xoras>)

ι. δεν έχουν ως σκοπό τη συστηματική επιδίωξη του κέρδους, τα ενδεχόμενα δε κέρδη τους δεν πρέπει σε καμία περίπτωση να διανέμονται αλλά να διατίθενται για τη διατήρηση ή τη βελτίωση των παρεχόμενων υπηρεσιών,

ii. η διοίκηση και διαχείριση των εν λόγω οργανισμών πρέπει να ασκείται από πρόσωπα που δεν έχουν, είτε αυτά τα ίδια είτε μέσω τρίτων προσώπων, άμεσο ή έμμεσο συμφέρον από τα αποτελέσματα της εκμετάλλευσης των σχετικών δραστηριοτήτων,

iii. οι απαλλαγές οφείλουν να μη δημιουργούν κίνδυνο στρέβλωσης των ανταγωνιστικών όρων

ε) οι παροχές περίθαλψης ιατρικού χαρακτήρα , που υλοποιούνται στο πλαίσιο της άσκησης ιατρικών επαγγελμάτων, καθώς και οι παροχές υπηρεσιών από ψυχολόγους, μαίες, φυσικοθεραπευτές, νοσοκόμους , εργοθεραπευτές και λογοθεραπευτές.

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

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

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

θ) 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, (<http://www.forologikanea.gr/pages/display/arthro-22-apallages-sto-esoteriko-tis-xoras>)

ι) η μεταφορά ασθενών ή τραυματιών με μέσα μεταφοράς ειδικής κατασκευής είτε διαρρυθμισής για αυτόν το λόγο, δεδομένου του ότι η άσκηση αυτής της δραστηριότητας έχει εγκριθεί από την αρμόδια δημόσια αρχή,

ια) η παροχή υπηρεσιών εκπαίδευσης σε γενικές γραμμές οι συνδεδεμένες με άρρηκτο τρόπο με αυτή παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών, οι οποίες παρέχονται από δημόσια εκπαιδευτήρια είτε από διαφορετικά πρόσωπα αναγνωρισμένα από την, ανάλογα με την περίπτωση, αρμόδια αρχή,

ιβ) η παράδοση ιδιαίτερων μαθημάτων όλων των βαθμίδων εκπαίδευσης,

ιγ) 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,

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

ιε) 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. Σε αυτού του είδους τις υπηρεσίες κατά κύριο λόγο περιλαμβάνονται οι παρεχόμενες υπηρεσίες σε επισκέπτες μουσείων, αρχαιολογικών ή άλλων παρόμοιων χώρων, μνημείων, αλλά και η οργάνωση εκδηλώσεων καλλιτεχνικών, διαλέξεων καθώς και εκθέσεων,

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

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

ιζ) οι ασφαλιστικές και ανασφαλιστικές εργασίες, αλλά και οι συναφείς με αυτές εργασίες οι οποίες παρέχονται από ασφαλειομεσίτες και ασφαλιστικούς πράκτορες, συμπεριλαμβανομένων και των υπηρεσιών οδικής βοήθειας συγκριτικά με τη συνδρομή, οι οποίες παρέχονται μέσω ασφαλιστικών επιχειρήσεων, καθώς και από φυσικά πρόσωπα ή πρόσωπα νομικά παροχής οδικής βοήθειας,

κ) οι εργασίες, στις οποίες περιλαμβάνεται και η διαπραγμάτευση, που αφορούν συνάλλαγμα, χαρτονομίσματα και νομίσματα, τα οποία αποτελούν νόμιμα μέσα πληρωμής, με εξαίρεση τα νομίσματα και χαρτονομίσματα για συλλογές, κα) οι εργασίες, στις οποίες περιλαμβάνεται και η διαπραγμάτευση εκτός από τη φύλαξη και διαχείριση, που αφορούν μετοχές ανώνυμων εταιρειών, μερίδια, ομολογίες και λοιπούς τίτλους, με εξαίρεση τους τίτλους παραστατικούς εμπορευμάτων,

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

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

κδ) 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,

κε) οι εργασίες, στις οποίες περιλαμβάνεται και η διαπραγμάτευση, αναφορικά με καταθέσεις, τρεχούμενους λογαριασμούς, πληρωμές, μεταφορές καταθέσεων και εμβάσματα, απαιτήσεις, πιστωτικούς τίτλους, επιταγές και λοιπά αξιόγραφα, με εξαίρεση την είσπραξη απαιτήσεων τρίτων, καθώς και τις εργασίες που αφορούν την πρακτορεία επιχειρηματικών απαιτήσεων που ενεργείται από τις επιχειρήσεις που ασχολούνται με τις εργασίες αυτές,

κστ) οι μισθώσεις ακινήτων, εκτός αυτών της περίπτωσης δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 8,

κζ) η παράδοση κρατικών λαχείων, δελτίων ΠΡΟ-ΠΟ, ΛΟΤΤΟ, ΠΡΟΤΟ και λαχείων του Λαχειοφόρου Αμοιβαίου Στοιχίσματος (SWEEPSTAKES) του Οργανισμού Ιπποδρομιών Ελλάδος,

κη) η παράδοση στην ονομαστική τους αξία γραμματοσήμων τα οποία βρίσκονται σε κυκλοφορία, κινητού επισήματος και λοιπών ενσήμων, καθώς και ταινιών ή ενσήμων

ασφαλιστικών οργανισμών και των υπολοίπων παρεμφερών αξιών, εκτός από αυτήν που προορίζεται για συλλογές,

κθ) η παράδοση αγαθού ή αγαθών επιχείρησης ως συνόλου, κλάδου ή και τμήματος αυτής από δυσβάσταχτη είτε χαρακτηριστική αιτία ή με εισφορά σε υφιστάμενο είτε συνιστώμενο νομικό πρόσωπο, από απαλλασσόμενη αποκλειστικά δραστηριότητα ή εξαιρούμενη από το φόρο ή από αγρότη του καθεστώτος ειδικού του άρθρου 41, δεδομένου του ότι για αυτά τα αγαθά δεν έχει προσφερθεί είτε ασκηθεί άμεσα, εκπτώτικό δικαίωμα, ενώ και η παράδοση αγαθών των οποίων η κτήση είτε η διάθεση εξαιρείται από το δικαίωμα έκπτωσης, αναφορικά με την παράγραφο 4 του άρθρου 30,

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

λα) α) η παράδοση ακινήτων, εκτός από:

- την παράδοση που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 6,
- τις παραδόσεις που προβλέπουν οι διατάξεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 7,

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

λγ) 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,

λδ) 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.

Βάσει υπουργικών αποφάσεων του Υπουργού Οικονομικών πραγματώνεται ρύθμιση οποιασδήποτε λεπτομέρειας σχετικής με την εφαρμογή των διατάξεων αυτού του άρθρου. Επιπλέον, με αποφάσεις κοινού χαρακτήρα του Υπουργού Οικονομικών και του, ανάλογα με την περίπτωση, αρμόδιου Υπουργού, καθορίζονται οι προϋποθέσεις που οφείλουν αν πληρούνται από τα πρόσωπα τα οποία υπάγονται στις διατάξεις των περιπτώσεων δ', η', θ', ια', ιβ', ιδ', ιε', ιστ' και ιζ' της παραγράφου 1. (<http://www.forologikanea.gr/pages/display/arthro-22-apallages-sto-esoteriko-tis-xoras>)

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6

### ΕΚΠΤΩΣΗ ΚΑΙ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ ΤΟΥ ΦΠΑ

#### 6.1 Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, Άρθρο 30.

Ο υποκείμενος έχει το δικαίωμα να εκπέσει, από το φόρο που αντιστοιχεί στις πράξεις που ενεργούνται από αυτόν αναφορικά με την παράδοση αγαθών, την παροχή υπηρεσιών καθώς και την ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, το φόρο που έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών αλλά και η παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιήθηκαν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που υλοποιήθηκε από αυτόν, αλλά και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που διεκπεραιώθηκαν από αυτόν.

Συγκεκριμένα για τα επενδυτικά αγαθά, το δικαίωμα έκπτωσης καθορίζεται αποκλειστικά από το χρόνο έναρξης χρήσης των αγαθών αυτών.

Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που οι υπηρεσίες και τα αγαθά χρησιμοποιούνται αναφορικά με την πραγμάτωση πράξεων που υφίστανται βάσει του φόρου.

Εκπτωτικό δικαίωμα επί του φόρου δίνεται επιπλέον στον υποκείμενο κατά το μέρος που τα αγαθά ή οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται:

α) για την υλοποίηση στο εξωτερικό κάθε δράσης που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 4, δεδομένου του ότι αυτές θα έδιναν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, σε περίπτωση που θα είχαν διεκπεραιωθεί εντός της χώρας,

β) για την παροχή υπηρεσιών αλλά και την παράδοση αγαθών τα οποία βιώνουν απαλλαγή του φόρου, αναφορικά με τις διατάξεις των περιπτώσεων λ' και λγ' της παραγράφου 1 του άρθρου 22 , κατά αντίστοιχο τρόπο,

γ) για τις πράξεις οι οποίες απαλλάσσονται από το φόρο, βάσει των διατάξεων των άρθρων 24, 25, 26, 27 και 28,

δ) για τις εργασίες που απαλλάσσονται από το φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων ιθ', κ', κα', κγ', κδ' και κε της παραγράφου 1 του άρθρου 22 , εφόσον ο

λήπτης είναι εγκαταστημένος εκτός της Κοινότητας ή οι εργασίες αυτές συνδέονται άμεσα με αγαθά που εξάγονται σε χώρα εκτός της Κοινότητας,

ε) για τη διάθεση δώρων μέχρις αξίας δέκα (10) ευρώ και δειγμάτων.  
στ) για την πραγματοποίηση πράξεων του τρίτου εδαφίου της παραγράφου 9 του άρθρου 19.

Το εκπτώτικό δικαίωμα δημιουργείται όταν κατά το χρονικό διάστημα που κατατίθεται, ο φόρος καθίσταται απαιτητός, βάσει των διατάξεων των άρθρων 16, 17 και 18.

Συγκεκριμένα προκειμένου ευκαιριακών παραδόσεων νέων μεταφορικών οχημάτων, που απαλλάσσονται σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης β' της παραγράφου 1 του άρθρου 28, το δικαίωμα έκπτωσης δημιουργείται την ίδια χρονική στιγμή κατά το χρόνο της παράδοσης.

Δεν δίνεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου σύμφωνα με το οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες:

α) αγοράς, ενδοκοινοτικής απόκτησης καπνοβιομηχανιών προϊόντων ή εισαγωγής αυτών,

β) αγοράς, ενδοκοινοτικής απόκτησης οινοπνευματωδών ή αλκοολούχων ποτών, δεδομένου του ότι ο προορισμός αυτών υφίσταται στην πραγματοποίηση μη φορολογητέων πράξεων ή και εισαγωγής αυτών,

γ) δεξιώσεων, ψυχαγωγίας και φιλοξενίας γενικά,

δ) στέγασης, τροφής, ποτών, μετακίνησης και ψυχαγωγίας για το προσωπικό ή τους εκπροσώπους της επιχείρησης,

ε) αγοράς, εισαγωγής είτε ενδοκοινοτικής απόκτησης αυτοκινήτων επιβατικών χρήσης ιδιωτικής έως και εννέα (9) θέσεων μοτοποδηλάτων και μοτοσικλετών, σκαφών είτε αεροσκαφών ιδιωτικής χρήσης τα οποία προορίζονται για λόγους αναψυχής είτε αθλητισμού, όπως και οποιεσδήποτε δαπάνες καυσίμων, συντήρησης είτε επισκευής, μίσθωσης καθώς και κυκλοφορίας αυτών σε γενικό επίπεδο.



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

## **6.2 Προσδιορισμός του εκπιπτόμενου φόρου, Άρθρο 31.**

Αν ο υποκείμενος στο φόρο κάνει χρήση αγαθών και υπηρεσίες για την πραγμάτωση ενεργειών, για ορισμένες εκ των οποίων δεν δίνεται εκπτώτικό δικαίωμα, ο φόρος που εκπίπτει ορίζεται σε ποσοστό επί τοις εκατό (%) του ολικού ποσού του φόρου αυτών των κοινών εισροών.

Το ποσοστό αυτό βρίσκεται με βάση κλάσμα που έχει ως αριθμητή το ποσό του ετήσιου κύκλου εργασιών, χωρίς φόρο προστιθέμενης αξίας, που αφορά πράξεις για τις οποίες παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου και ως παρανομαστή το ποσό των πράξεων που αναφέρονται στον αριθμητή, καθώς και των πράξεων για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης.

Στον παρανομαστή του κλάσματος περιλαμβάνονται επιπλέον οι επιχορηγήσεις, επιδοτήσεις, οι οικονομικές ενισχύσεις, που δεν υφίστανται ως μέρος της φορολογητέας αξίας, αναφορικά με το άρθρο 19 της παράγραφο 1.

Το δεκαδικό μέρος του ποσοστού το οποίο προκύπτει μέσω της εφαρμογής του κλάσματος της προαναφερθείσας παραγράφου στρογγυλοποιείται στην αμέσως μεγαλύτερη ακέραια μονάδα.

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

- α) από παράδοση αγαθών που χρησιμοποιούνται από υποκείμενο στο φόρο για πάγια εκμετάλλευση στην επιχείρηση,
- β) από παρεπόμενες πράξεις σε ακίνητα, ή από χρηματοδοτικές ή πράξεις που προβλέπουν οι διατάξεις των περιπτώσεων κ', κα', κβ', κγ', κδ' και κε' της παραγράφου 1 του άρθρου 22 του παρόντος, εφόσον πρόκειται για παρεπόμενες της κύριας δραστηριότητας πράξεις.

Το ποσοστό που βρίσκεται με τον παραπάνω τρόπο λαμβάνεται υπόψη σχετικά με την εκκαθάριση του εκπιπτόμενου φόρου του έτους που σχετίζεται και για την υποβολή των δηλώσεων περιοδικού χαρακτήρα του έτους που ακολουθεί.

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

Κατά παρέκκλιση των πιο πάνω διατάξεων, με απόφαση του αρμόδιου Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., μπορεί:

α) 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,

β) να καταστεί επιτρεπτό στον υποκείμενο στο φόρο είτε να υποχρεωθεί αυτός να δράσει με την έκπτωση, ανάλογα με την πραγματική διάθεση των αγαθών ή τη χρησιμοποίηση των υπηρεσιών, δεδομένου του ότι διατηρούνται λογαριασμοί ιδιαίτερου χαρακτήρα στα βιβλία τα οποία προβλέπουν οι διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων.

Αναφορικά με ενέργειες σε ακίνητα τα οποία προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 6, η έκπτωση του φόρου εισροών ενεργοποιείται αναφορικά εισροές συνολικού φόρου με το ποσοστό συμμετοχής της εκάστοτε ιδιοκτησίας στ, ο οποίος διαμορφώνεται με βάση την πραγματική διάθεση των αγαθών και υπηρεσιών ανά οικοδομή, όπως προκύπτει από τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ.

Ο φόρος που αναλογεί σε στις οποίες δεν δίνεται δικαίωμα έκπτωσης εκπίπτει ολόκληρος, δεδομένου του ότι, για οποιαδήποτε διαχειριστική περίοδο, δεν ξεπερνιέται το ποσό των 30 ευρώ.

Στην περίπτωση παράδοσης καινούργιου μεταφορικού μέσου, που απαλλάσσεται, σύμφωνα με την περίπτωση β' της παραγράφου 1 του άρθρου 28, ο προς έκπτωση φόρος δεν μπορεί να υπερβεί το ποσό του φόρου που αναλογεί στην αξία παράδοσης.

### 6.3 Άσκηση αναφορικά με το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, Άρθρο 32.

Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου δύναται να ασκηθεί, καθώς ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

α) βεβαίωση σχετική με την υποβολή δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης αυτής παραγράφου 1 του άρθρου 36,

β) 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,

γ) στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά,

δ) νόμιμο τιμολόγιο είτε οποιοδήποτε άλλο στοιχείο αποδεικτικό το οποίο κατέχει θέση τιμολογίου είτε περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, αν δεν υπάρχει περαιτέρω αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιημένες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, αλλά και στις λήψεις υπηρεσιών που για αυτές είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, δεδομένου του ότι οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων,

ε) κυρωμένο αντίγραφο της έκτακτης περιοδικής δήλωσης ή της ειδικής δήλωσης της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 36, όπου προβλέπεται η καταβολή φόρου με τις δηλώσεις αυτές, από τις οποίες αποδεικνύεται η καταβολή του φόρου.

Σε περίπτωση καταβολής του φόρου από τον υπόχρεο, για τον οποίο προβλέπουν οι διατάξεις των περιπτώσεων β', γ' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 35, το δικαίωμα έκπτωσης μπορεί να ασκηθεί, 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, με την επιφύλαξη των περί παραγραφής διατάξεων. Κατ' εξαίρεση, η διαφορά αυτή επιστρέφεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34.

#### **6.4 Διακανονισμός εκπτώσεων, Άρθρο 33.**

Η έκπτωση του φόρου που ενεργείται με βάση τις περιοδικές δηλώσεις, οι οποίες υποβάλλονται σύμφωνα με την περίπτωση ατής παραγράφου 1 του άρθρου 38 , υπόκειται σε τελικό διακανονισμό κατά την υποβολή της προβλεπόμενης από το ίδιο άρθρο εκκαθαριστικής δήλωσης, εφόσον:

α) η έκπτωση αυτή είναι μεγαλύτερη ή μικρότερη από εκείνη που είχε δικαίωμα να ενεργήσει ο υποκείμενος στο φόρο,

β) έπειτα από μεταβολές περιοδικών δηλώσεων που δεν είχαν ληφθεί υπόψη αναφορικά με τον καθορισμό του ποσού των εκπτώσεων, όπως επίσης και στην περίπτωση έκπτωσης στο τίμημα ή ακύρωσης αγορών. Δεν ενεργείται διακανονισμός σε περιπτώσεις καταστροφής, κλοπής ή απώλειας που αποδεικνύονται ή δικαιολογούνται, καθώς και σε περιπτώσεις χορήγησης δώρων μέχρις αξίας 10 ευρώ και δειγμάτων τα οποία διατίθενται για το σκοπό της επιχείρησης.

Ειδικά για τα αγαθά επένδυσης, 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 εμπορικά κέντρα, για τα οποία πραγματοποιείται επιλογή φορολόγησης, σύμφωνα με την περίπτωση δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 8, 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 (1/10) του φόρου που επιβάρυνε το αγαθό, ανάλογα με τις μεταβολές του δικαιώματος έκπτωσης. Για τα εμπορικά κέντρα, για τα οποία στις 31.12.2006 δεν έχει παρέλθει η πενταετής περίοδος διακανονισμού, το εναπομένον προς διακανονισμό ποσό του φόρου διακανονίζεται με βάση συνολική περίοδο δέκα (10) ετών.

Σε περίπτωση που παραδίδονται αγαθά επένδυσης είτε οριστικής παύσης της χρήσης αυτών σε φορολογητέες πράξεις, κατά τη διάρκεια της πενταετούς χρονικής περιόδου, ενεργείται εφάπαξ διακανονισμός εντός του ίδιου έτους ενώ και τα αγαθά

αυτά θεωρούνται, για τα εναπομείναντα έτη, ότι χρησιμοποιήθηκαν αποκλειστικά σε:

α) σε φορολογητέες δραστηριότητες, εφόσον πρόκειται:

αα) για παράδοση που καθίσταται μέρος του φόρου και ο φόρος που αντιστοιχεί σε αυτήν την παράδοση είναι τουλάχιστον ίσος με το φόρο που αντιστοιχεί στα εναπομένοντα έτη της πενταετούς περιόδου διακανονισμού,

ββ) για καταστροφή, απώλεια ή κλοπή, που αποδεικνύονται ή δικαιολογούνται με νόμιμα παραστατικά,

γγ) για παράδοση κατά την έννοια των διατάξεων της περίπτωσης γ' της παραγράφου 9 του άρθρου 6 του ν.1665/1986.

β) σε αφορολόγητες δραστηριότητες, στις λοιπές περιπτώσεις. Εάν εντός πενταετίας από την πραγματοποίηση της δαπάνης για απόκτηση ή κατασκευή επενδυτικών αγαθών δεν έχει γίνει έναρξη της χρησιμοποίησης αυτών, θεωρείται ότι διατέθηκαν αποκλειστικά και μόνο σε αφορολόγητες πράξεις και ενεργείται εφάπαξ διακανονισμός με την εκκαθαριστική δήλωση της διαχειριστικής αυτής περιόδου.

Εξαιρείται του ανωτέρω περιορισμού της πενταετίας η πραγματοποίηση της δαπάνης, για την απόκτηση ή την κατασκευή επενδυτικών αγαθών από οργανισμούς, επιχειρήσεις και εταιρίες κοινής ωφέλειας.

Ως αγαθά επένδυσης, για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, θεωρούνται:

α) Τα ενσώματα αγαθά, τα οποία κατά κύριο λόγο ανήκουν στην επιχείρηση και τίθενται από αυτή σε εκμετάλλευση διαρκούς φύσης, καθώς και τα κτίσματα ή άλλου είδους κατασκευές τα οποία κατασκευάζονται από την επιχείρηση που καθίσταται υποκείμενη στο φόρο 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 κατά τη διάρκεια του πενταετούς διακανονισμού λήξει η χρήση του ακινήτου, στο οποίο κατασκευάστηκαν τα ανωτέρω κτίσματα ή άλλου είδους κατασκευές, ενεργείται εφάπαξ διακανονισμός

κατά τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου 3. Στην αξία των αγαθών επένδυσης δεν περιλαμβάνονται οι δαπάνες επισκευής και συντήρησης.

Ως αγαθά επένδυσης της παρούσας περίπτωσης νοούνται και εκείνα που εκμεταλλεύονται, σύμφωνα με το σκοπό τους, οι εταιρείες του άρθρου 2 του Ν.1665/1986 (ΦΕΚ 194<sup>A</sup>),

β) 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 με βάση τον τελικό ετήσιο διακανονισμό δεν καταβάλλεται ούτε εκπίπτει, εφόσον δεν υπερβαίνει το ποσό των 30 ευρώ.

#### **6.5 . Επιστροφή του φόρου, Άρθρο 34**

Με την επιφύλαξη των σχετικών με την παραγραφή διατάξεων ο φόρος επιστρέφεται εφόσον:

α) καταβλήθηκε στο Δημόσιο εξαρχής αχρεώστητα ή

β) το αχρεώστητο προκύπτει από επιγενόμενο λόγο στις κάτωθι περιπτώσεις:

i) είναι αδύνατο να μεταφερθεί για έκπτωση σε επόμενη διαχειριστική περίοδο ή σε περίπτωση μεταφοράς του για έκπτωση, η έκπτωση αυτή δεν κατέστη δυνατή ή

ii) αφορά πράξεις, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 30, καθώς και πράξεις για τις οποίες με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών προβλέπεται αναστολή καταβολής του φόρου ή οφείλεται σε διαφορά συντελεστών εκροών- εισροών ή

iii) αφορά αγαθά επένδυσης, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 33.

Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών μπορεί να ορίζεται ότι, προκειμένου για αγαθά επένδυσης ορισμένων βιομηχανικών και βιοτεχνικών επιχειρήσεων, αντί έκπτωσης ή επιστροφής του φόρου παρέχεται δικαίωμα αναστολής της πληρωμής του

ή ρυθμίζεται με άλλο τρόπο. Με τις ίδιες αποφάσεις ρυθμίζεται κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την άσκηση του δικαιώματος αυτού.

Επίσης επιστρέφεται στον υποκείμενο στον φόρο, ο οποίος 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, εφόσον ο υποκείμενος αυτός πληροί τις ακόλουθες προϋποθέσεις:

α) Κατά την περίοδο επιστροφής, η οποία ορίζεται στην παράγραφο 5, 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.

β) Κατά την περίοδο επιστροφής δεν πραγματοποίησε παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών για τις οποίες ο τόπος φορολογίας βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας, με εξαίρεση τις ακόλουθες πράξεις:

αα) παροχή υπηρεσιών μεταφοράς και συναφείς προς αυτές υπηρεσίες που ενεργούνται στο εσωτερικό της χώρας και οι οποίες απαλλάσσονται σύμφωνα με τα άρθρα 22 παρ. 1 περίπτωση λ', 24, 25 και 27,

ββ) παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών σε πρόσωπο που έχει οριστεί ως υπόχρεο για την καταβολή του φόρου σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων ε', στ' και η ' της παραγράφου 1 του άρθρου 35.

γ) 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 σύμφωνα με τα άρθρα 22 παρ. 1 περίπτωση λ', 24, 25, 27, 28 και 47.

Η επιστροφή του φόρου πραγματοποιείται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 και κατά το μέρος που ο υποκείμενος στον φόρο ενεργεί πράξεις με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών του στο κράτος -μέλος εγκατάστασής του.

Δεν παρέχεται δικαίωμα επιστροφής:

α) Στην περίπτωση που ο αιτών στο κράτος - μέλος στο οποίο είναι εγκατεστημένος:

αα) δεν είναι υποκείμενος στον φόρο προστιθέμενης αξίας,

ββ) πραγματοποιεί αποκλειστικά και μόνο παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών που απαλλάσσονται από τον φόρο χωρίς εκπτώτικό δικαίωμα του φόρου των εισροών του,

γγ) υπάγεται στο καθεστώς απαλλαγής για επιχειρήσεις μικρού χαρακτήρα,

δδ) υπάγεται στο ειδικό καθεστώς αγροτών.

β) Για ποσά φόρου που με αυτά επιβαρύνονται οι παραδόσεις αγαθών που πραγματώνονται στο εσωτερικό της χώρας, οι οποίες υπάγονται ή οφείλουν να υπάγονται στην προβλεπόμενη από τις διατάξεις, του άρθρου 24 και των περιπτώσεων α', β' και γ' της παραγράφου 1 του άρθρου 28, απαλλαγή.

γ) Για ποσά φόρου τα οποία έχουν τιμολογηθεί εσφαλμένα.

Η επιστροφή του φόρου που προβλέπεται από τις διατάξεις της παραγράφου 2 γίνεται κατόπιν υποβολής αίτησης 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 σε άλλο κράτος - μέλος υποκείμενοι στον φόρο υποβάλλουν την αίτηση επιστροφής με χρήση ηλεκτρονικών μέσων στο κράτος - μέλος εγκατάστασής τους και την απευθύνουν στην Ελλάδα στην οποία επιβαρύνθηκαν με φόρο προστιθέμενης αξίας.

Οι υποκείμενοι στον φόρο που είναι εγκατεστημένοι στην Ελλάδα έχουν δικαίωμα επιστροφής από άλλο κράτος - μέλος, κατά ανάλογο τρόπο των διατάξεων των παραγράφων 2, 3, 4 και 5 του άρθρου αυτού, υποβάλλοντας τη σχετική αίτηση



επιστροφής με χρήση ηλεκτρονικών μέσων στην αρμόδια αρχή της χώρας μας και η οποία απευθύνεται στο κράτος - μέλος στο οποίο επιβαρύνθηκαν με φόρο προστιθέμενης αξίας.

Οι διατάξεις των παραγράφων 2, 3, 4 και 5 εφαρμόζονται και για υποκείμενο στον φόρο που είναι εγκατεστημένος εκτός Κοινότητας, με τον όρο ότι το κράτος της εγκατάστασής του παρέχει στον υποκείμενο στον φόρο που είναι εγκατεστημένος στην Ελλάδα αντίστοιχο δικαίωμα επιστροφής του φόρου προστιθέμενης αξίας ή άλλου γενικού φόρου κατανάλωσης που ισχύει στο κράτος αυτό. Η αίτηση επιστροφής στην περίπτωση αυτή υποβάλλεται στην αρμόδια αρχή της χώρας μας.

Για την εφαρμογή των παραγράφων 2 και 8, τα δικαιούχα πρόσωπα δεν θεωρείται ότι αποκτούν εγκατάσταση στο εσωτερικό της χώρας, όταν πραγματοποιούν στο εσωτερικό της χώρας παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών για τις οποίες υπόχρεος στον φόρο είναι ο παραλήπτης των αγαθών ή ο λήπτης των υπηρεσιών, σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων ε', στ' και η' της παραγράφου 1 του άρθρου 35.

Επίσης επιστρέφεται στο μη υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο νομικής φύσης εγκατεστημένο σε άλλο κράτος - μέλος ο φόρος που καταβλήθηκε κατά την εισαγωγή αγαθών, των οποίων ο τελικός προορισμός είναι το κράτος - μέλος της εγκατάστασής του, εφόσον αποδεικνύει ότι καταβλήθηκε ο φόρος που αναλογεί για την ενδοκοινοτική απόκτηση στο κράτος - μέλος άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς των αγαθών αυτών.

1. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών ρυθμίζεται η διαδικασία υποβολής των αιτήσεων επιστροφής, ο χρόνος επιστροφής, καθώς και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την πραγματοποίηση αυτής.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7**

### **ΝΟΜΟΣ 4334/2015 ΟΥΣΙΑΣΤΙΚΕΣ ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ**

#### **7.1 Μείωση υπερμειωμένου συντελεστή του ΦΠΑ από 6,5% σε 6% [άρθρο 1 § 1]**

Ο υπερμειωμένος συντελεστής ΦΠΑ μειώνεται από 6,5% σε 6%. Ο συντελεστής αυτός εφαρμόζεται για τα αγαθά και τις υπηρεσίες για τις οποίες υφίσταται ειδική πρόβλεψη στο Παράρτημα ΙΙΙ του Κώδικα ΦΠΑ. Αναλυτικότερα, ο συντελεστής αυτός αφορά:

- Φάρμακα για την ιατρική του ανθρώπου των δασμολογικών κλάσεων 3003 και 3004. Εμβόλια για την ιατρική του ανθρώπου της δασμολογικής κλάσης 3002. (Δ.Κ. ΕΧ 3002, ΕΧ 3003, ΕΧ 3004).
- Βιβλία και βιβλία για παιδιά (Δ.Κ. ΕΧ4901, ΕΧ 4903).
- Εφημερίδες και περιοδικές εκδόσεις τυπωμένες, έστω και εικονογραφημένες ή με διαφημίσεις (Δ.Κ. 4902).
- Εισιτήρια θεατρικών παραστάσεων

#### **7.2 Αλλαγές των συντελεστών ΦΠΑ αγαθών και υπηρεσιών [άρθρο 1 § 1]**

Με την παρ. 1γ του άρθρου 1 του ν. 4334/2015, αντικαθίσταται το παράρτημα ΙΙΙ του Κώδικα ΦΠΑ και ορίζονται εκ νέου τα αγαθά και οι υπηρεσίες που υπάγονται στο μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ (13%).

Με την ΠΝΠ της 18-7-2015 ορίστηκε ως **έναρξη ισχύος** των αλλαγών στους συντελεστές ΦΠΑ η **20/7/2015**.

#### **7.3 ΦΠΑ φροντιστηρίων κάθε βαθμίδας εκπαίδευσης και κέντρων ξένων γλωσσών καθώς και ηλεκτρονικών υπολογιστών [άρθρο 1 § 1]**

Σε παύση τίθεται οποιαδήποτε απαλλασσόμενη υπηρεσία εκπαίδευσης των φροντιστηρίων κάθε εκπαιδευτικής βαθμίδας και τα κέντρα ξένων γλωσσών και ηλεκτρονικών υπολογιστών. Οι υπηρεσίες αυτές υπάγονται από 20/7/2015 στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ (23%).

#### **7.4 Συντελεστές ΦΠΑ στα νησιά [άρθρο 1 § 1]. Σταδιακή κατάργηση μείωσης συντελεστών.**

Οι μειώσεις των συντελεστών ΦΠΑ για τα νησιά των νομών Λέσβου, Χίου, Σάμου, Δωδεκανήσου, Κυκλάδων και τα νησιά του Αιγαίου Θάσο, Σαμοθράκη, Βόρειες Σποράδες και Σκύρο καταργούνται σταδιακά ως εξής:

Από 1.10.2015 στα αναπτυγμένα τουριστικά νησιά με το υψηλότερο κατά κεφαλή εισόδημα.

Από 1.6.2016 στα λιγότερο αναπτυγμένα νησιά.

Εξαιρούνται της καταργήσεως και παραμένουν σε ισχύ έως την 31.12.2016 οι ισχύοντες σήμερα συντελεστές Φ.Π.Α. για τα πλέον απομακρυσμένα νησιά.

**Σημειώνουμε ότι τα "ανεπτυγμένα τουριστικά" νησιά, τα "λιγότερα ανεπτυγμένα" νησιά και τα "πλέον απομακρυσμένα" νησιά θα οριστούν με κοινή απόφαση των Υπουργών Εσωτερικών και Διοικητικής Ανασυγκρότησης και Οικονομικών.**

#### **7.5 Δέσμευση και απευθείας απόδοσης του ΦΠΑ μέσω τραπεζής [άρθρο 1 § 2]**

Με την παρ. 2 του άρθρου 1 του Ν.4334/2015, προστίθεται νέα παρ.7 στο άρθρο 20 του Ν. 3842/2010 και ορίζεται ότι,

"Το ποσό του Φ.Π.Α. που αναλογεί στο σύνολο των συναλλαγών, οι οποίες εμπίπτουν στις ρυθμίσεις των παραγράφων 2 και 3 του παρόντος άρθρου (σ.σ. του άρθρου 20 του ν. 3842/2010) και διενεργούνται με οποιονδήποτε τρόπο και ιδίως μέσω χρήσης πιστωτικής ή χρεωστικής κάρτας, ηλεκτρονικής τραπεζικής (e-banking), τραπεζικής κατάθεσης σε εξόφληση τιμολογίου ή τραπεζικής επιταγής, δεσμεύεται από την τράπεζα και αποδίδεται κατευθείαν στο Δημόσιο εντός πέντε (5) ημερών από τη διενέργεια της πληρωμής. Σε περίπτωση φορολογουμένων που υποβάλλουν δήλωση Φ.Π.Α., η τράπεζα χορηγεί βεβαίωση για το εισπραχθέν ποσό ΦΠΑ, ώστε να υπολογίζεται στη δήλωση του φορολογουμένου. Για τις υπηρεσίες αυτές τα τραπεζικά ιδρύματα δεν χρεώνουν δαπάνες ή οποιαδήποτε αμοιβή. **Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων ρυθμίζεται η διαδικασία**

εφαρμογής της διάταξης της παρούσας παραγράφου, καθώς και κάθε ζήτημα σχετικά με την απόδοση και την επιστροφή Φ.Π.Α.."

**Η διάταξη αυτή αναλυτικά σχετίζεται με τις συναλλαγές των παρ. 2 και 3 του άρθρου 20 του ν. 3842/2010, δηλαδή, συγκεκριμένα:**

- φορολογικά στοιχεία αξίας ή λοιπά έγγραφα η έκδοση ή η σύνταξη των οποίων γίνεται αντί φορολογικών στοιχείων, συνολικής αξίας άνω των τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ, που εκδίδονται για συναλλαγές μεταξύ επιτηδευματιών

- φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας χιλίων πεντακοσίων (1.500) ευρώ και άνω, που εκδίδονται για πώληση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών σε ιδιώτες

#### **7.6 Αλλαγές του φόρου ασφαλιστρών [άρθρο 1 § 3]**

Μεταβολές επέρχονται επίσης στο φόρο ασφαλιστρών (ν. 3492/2006). Συγκεκριμένα, ο συντελεστής του φόρου επί των ασφαλιστρών των λοιπών κλάδων μεταβάλλεται από 10% σε 15%. Επισημαίνεται ότι στην κατηγορία αυτή εμπίπτει και ο συντελεστής του φόρου των ασφαλιστρών των αυτοκινήτων.

Αντιθέτως, διατηρούνται οι συντελεστές ως είχαν για τα ασφάλιστρα του κλάδου ζωής (4%) και για τα ασφάλιστρα του κλάδου πυρός (20%).

**Έτσι οι συντελεστές του φόρου ασφαλιστρών έχουν ως εξής:**

α. 20% επί των ασφαλιστρών κλάδου πυρός,

β. 4% επί των ασφαλιστρών κλάδου ζωής,

γ. 15% επί των ασφαλιστρών των λοιπών κλάδων.

Επιπρόσθετα, καταργείται η παρ. 5 του άρθρου 29 του ν. 3492/2006 η οποία όριζε ότι "απαλλάσσονται από το φόρο τα ασφάλιστρα τα οποία με τις ισχύουσες διατάξεις απαλλάσσονταν από το φόρο κύκλου εργασιών, που επιβαλλόταν με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 14 του α.ν.1524/1950 (ΦΕΚ 246 Α'), ο οποίος κυρώθηκε με τις διατάξεις του άρθρου πρώτου του ν. 1620/1951 (ΦΕΚ 2 Α')." Καταργείται επίσης και κάθε διάταξη που αφορά σε απαλλαγές από το φόρο κύκλου εργασιών, που

επιβαλλόταν με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 14 του α.ν. 1524/1950 (Α' 246), ο οποίος κυρώθηκε με τις διατάξεις του άρθρου πρώτου του ν. 1620/1951 (Α' 2).

**Εξαιρετικά**, διατηρείται η απαλλαγή από το φόρο ασφαλιστρων για τα καταβαλλόμενα ασφάλιστρα ζωής εφόσον τα συναπτόμενα συμβόλαια είναι διάρκειας τουλάχιστον 10 ετών.

#### **7.7 Συντελεστές φορολογίας για εισοδήματα προσώπων νομικής φύσης [άρθρο 1 § 4]**

Τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες που τηρούν διπλογραφικά βιβλία, καθώς και τα νομικά πρόσωπα της περίπτωσης γ' του άρθρου 45 (μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ΝΠΔΔ ή ΝΠΙΔ, σωματεία, ιδρύματα) που τηρούν απλογραφικά βιβλία φορολογούνται με συντελεστή είκοσι εννέα τοις εκατό (29%).

**Αντιθέτως, διατηρείται** η κλίμακα φορολογίας εισοδήματος της παρ. 1 του άρθρου 29 του ΚΦΕ (26% έως και 50.000 και 33% άνω των 50.000):

§ για τους υπόχρεους των περιπτώσεων β', δ', ε' στ' και ζ' του άρθρου 45 που τηρούν απλογραφικά βιβλία (προσωπικές εταιρείες, συνεταιρισμοί και ενώσεις αυτών, κοινωνίες αστικού δικαίου, αστικές κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές εταιρείες, συμμετοχικές ή αφανείς εφόσον ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, κοινοπραξίες, λοιπές νομικές οντότητες που δεν περιλαμβάνονται στις περ. α' - στ' του άρθρου 45 του Κ.Φ.Ε.).

§ για τις ατομικές επιχειρήσεις

Αξιοσημείωτη είναι η μη ύπαρξη ειδικής διάταξης σχετικά με την εφαρμογή εκκίνησης ισχύος της εν λόγω διάταξης. Εμπίπτει, ως εκ τούτου, στη γενική διάταξη του άρθρου 2 του ν. 4334/2015 η οποία ορίζει ότι ισχύς της αρχίζει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, δηλαδή από 16-07-2015.

**Σημείωση:** Υποθέτουμε ότι θα εφαρμοστεί για τα κέρδη των χρήσεων 2015 και μετά.

[**Ενημέρωση 17-7-2015:** Με την εγκ. ΠΟΛ. 1159/17-7-2015 ορίζεται ότι: "Οι διατάξεις αυτές ισχύουν για τα κέρδη που προκύπτουν στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2015 και μετά, ελλείψει ρητής πρόβλεψης στο νόμο

περί αναδρομικής εφαρμογής τους για εισοδήματα φορολογικού έτους 2014." Βλ. αναλυτικά και την εγκ. ΠΟΛ. 1159/17-7-2015]

### **7.8 Προκαταβολή του φόρου εισοδήματος προσώπων νομικής φύσης καθώς και νομικών οντοτήτων [άρθρο 1 § 5]**

- Η προκαταβολή φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων προσδιορίζεται με ποσοστό 100% (αντί του προϊσχύοντος 80%). Η διάταξη αυτή αφορά τις κεφαλαιουχικές εταιρείες (ΑΕ, ΕΠΕ, ΙΚΕ), τους συνεταιρισμούς και τις ενώσεις αυτών, τις κοινοπραξίες μη προσωπικών εταιρειών καθώς και τις νομικές οντότητες που ορίζονται στο άρθρο 2 του Κ.Φ.Ε. και δεν περιλαμβάνονται σε μια από τις περιπτώσεις α', β', γ', δ', ε' και στ' του άρθρου 45 του ΚΦΕ. Επισημαίνεται ότι για τις τραπεζικές ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες και τα υποκαταστήματα αλλοδαπών τραπεζών που λειτουργούν νόμιμα στην Ελλάδα, το ποσοστό προκαταβολής διατηρείται στο 100%.

Σημειώνουμε ότι δεν υπάρχει ειδική διάταξη για την έναρξη ισχύος της διάταξης αυτής. Εμπίπτει, ως εκ τούτου, στη γενική διάταξη του άρθρου 2 του ν. 4334/2015 η οποία ορίζει ότι ισχύς της αρχίζει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, δηλαδή από 16-07-2015. **Σημείωση:** Υποθέτουμε ότι θα εφαρμοστεί για τα κέρδη των χρήσεων 2015 και μετά.

[**Ενημέρωση 17-7-2015:** Με την εγκ. ΠΟΛ. 1159/17-7-2015 ορίζεται ότι: "Οι διατάξεις αυτές ισχύουν για τα κέρδη που προκύπτουν στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2015 και μετά." Βλ. αναλυτικά και την εγκ. ΠΟΛ. 1159/17-7-2015]

- **Η προκαταβολή φόρου εισοδήματος αναφορικά με τις προσωπικές εταιρείες, μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ΝΠΙΔ ή ΝΠΔΔ, κοινωνίες αστικού δικαίου, αστικές κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές εταιρείες, συμμετοχικές ή αφανείς εφόσον ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, κοινοπραξίες των προσωπικών εταιρειών ορίζεται σε ποσοστό 75% (από 55%) ειδικά για τα εισοδήματα και τα κέρδη που προκύπτουν στο φορολογικό έτος που αρχίζει από την 1η Ιανουαρίου 2015 έως και την 31η Δεκεμβρίου 2015.**

## 7.9 Φόρος που σχετίζεται με την πολυτελή διαβίωση [άρθρο 1 § 6]

Μεταβολές υφίστανται επιπροσθέτως στο φόρο πολυτελούς διαβίωσης του άρθρου 44 του ν. 4111/2013.

Ειδικότερα:

- Ο φόρος πολυτελούς διαβίωσης για επιβατικά αυτοκίνητα από 2.500 κ.ε. και άνω, για αεροσκάφη, ελικόπτερα και ανεμόπτερα καθώς και δεξαμενές κολύμβησης (εσωτερικές και εξωτερικές) ισούται με το γινόμενο του ποσού της ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης επί συντελεστή δέκα τρία τοις εκατό (13%), αντί συντελεστή 10% που ίσχυε. Αντιθέτως, διατηρείται ο ίδιος συντελεστής για επιβατικά αυτοκίνητα από 1.929 κ.ε. έως 2.500 κ.ε. (5% επί του ποσού της ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης)
- Επιβάλλεται επίσης φόρος πολυτελούς διαβίωσης και για τα σκάφη αναψυχής ιδιωτικής χρήσης άνω των 5 μέτρων. Για τα σκάφη αυτά, ο φόρος ισούται με το γινόμενο του ποσού της ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης του σκάφους επί συντελεστή δεκατρία τοις εκατό (13%). Δεν λαμβάνεται υπόψη η δαπάνη για την αμοιβή του πληρώματος. Από το φόρο της περίπτωσης ν εξαιρούνται τα ιστιοφόρα σκάφη και πλοία αναψυχής που έχουν κατασκευαστεί ή κατασκευάζονται στην Ελλάδα εξ ολοκλήρου από ξύλο, τύπον τρεχαντήρι, βαρκαλάς, πέραμα, τσερνίκι, λίμπερτυ τα οποία προέρχονται από ελληνική ναυτική παράδοση.

Οι διατάξεις αυτές έχουν εφαρμογή για τα εισοδήματα που δηλώνονται στο φορολογικό έτος 2015 και εφεξής.

[Ενημέρωση 17-7-2015: Οι ανωτέρω διατάξεις εφαρμόζονται για τα εισοδήματα που αποκτώνται στα φορολογικά έτη 2014 και εφεξής, τα οποία δηλώνονται με τις φορολογικές δηλώσεις που υποβάλλονται τα φορολογικά έτη 2015 και μετά. Βλ. αναλυτικά την εγκ. ΠΟΛ. 1159/17-7-2015].

## 7.10 Ειδική εισφορά αλληλεγγύης [άρθρο 1 § 7]

Αλλάζουν τα κλιμάκια αλλά και οι συντελεστές υπολογισμού της σχετικά με την ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 29 του ν. 3986/2011. Πιο αναλυτικά, η ειδική εισφορά αλληλεγγύης προσδιορίζεται όπως φαίνεται παρακάτω:

έως 12.000 €	0
από 12.001 € έως 20.000 €	0,7%
από 20.001 € έως 30.000 €	1,4%
από 30.001 € έως 50.000 €	2%
από 50.001 € έως 100.000 €	4%
από 100.001 € έως 500.000 €	6%
από 500.001 € και άνω	8%

Σημειώνεται ότι η ειδική εισφορά αλληλεγγύης υπολογίζεται ανάλογα με το συνολικό ποσό και όχι κλιμακωτά. Δηλαδή, για εισόδημα 25.000 € η εισφορά αλληλεγγύης θα υπολογιστεί με συντελεστή 1,4% επί ολόκληρου του ποσού, δηλαδή, 25.000 € x 1,4% = 350 €

Εν τέλει, ο συντελεστής προσδιορισμού της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ο οποίος επιβάλλεται στο συνολικό καθαρό εισόδημα των εκλεγμένων και αιρετών (βουλευτές, υπουργοί, γραμματείς κ.λπ.) αυξάνεται με ένα ποσοστό της τάξης του 3%, δηλαδή από 5% σε 8%. **Σημείωση:** Δεν υπάρχει ρητή διάταξη ως προς την έναρξη ισχύος, πλην όμως από το τελευταίο εδάφιο της ίδιας διάταξης, συνάγεται ότι θα εφαρμοστεί για εισοδήματα από 1.1.2015.

[Ενημέρωση 17-7-2015: Οι νέες διατάξεις εφαρμόζονται για εισοδήματα που αποκτώνται από 1.1.2015 και μετά. Βλ. αναλυτικά την εγκ. ΠΟΛ. 1159/17-7-2015.]

**11.** εν τέλει, σημειώνεται, για την πληροφόρησή σας, ότι στη Βουλή πραγματοποιήθηκε απόσυρση και με συμπερίληψη των διατάξεων σχετικά με το αδίκημα της φοροδιαφυγής στο νομοσχέδιο, (προσθήκη του άρθρου 55Α στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας - ν. 4174/2013) και την τιμολόγηση των διαφημίσεων (αφορούσε την κατάργηση της παρ. 2 του άρθρου 12 του ν. 2328/1995).



## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8

### ΦΠΑ: Η ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ ΣΤΑ ΑΚΙΝΗΤΑ

#### 8.1 Περιπτώσεις που κατά τη παράδοση ακινήτων πραγματοποιείται επιβολή Φ.Π.Α.

Φ.Π.Α. επιβάλλεται στην παράδοση αποπερατωμένων ή ημιτελών κτιρίων ή τμημάτων τους και του οικοπέδου που μεταβιβάζεται με αυτά ως ενιαία ιδιοκτησία ή ιδανικών μεριδίων οικοπέδου επί των οποίων εφαρμόζεται το αμάχητο τεκμήριο του αποπερατωμένου, δεδομένου του ότι πραγματοποιείται από δυσβάσταχτα αίτια προγενέστερα της πρώτης εγκατάστασης σε αυτά. Για την εφαρμογή Φ.Π.Α. θεωρούνται:

- Ως κτίρια, τα κτίσματα γενικά και οι κάθε είδους κατασκευές που συνδέονται με τα κτίσματα ή με το έδαφος κατά τρόπο σταθερό και μόνιμο.
- Ως πρώτη εγκατάσταση, η πρώτη χρησιμοποίηση με οποιονδήποτε τρόπο των κτιρίων ύστερα από την ανέγερσή τους, όπως είναι η ιδιοκατοίκηση, η ιδιόχρηση, η μίσθωση ή άλλη χρήση. Θεωρείται επίσης ότι πραγματοποιείται η πρώτη εγκατάσταση κατά το χρόνο που συμπληρώνεται πενταετία από την ημερομηνία έκδοσης της οικοδομικής αδείας. Επίσης, Φ.Π.Α. επιβάλλεται στη μεταβίβαση της ψιλής κυριότητας, στη σύσταση ή στην παραίτηση από το δικαίωμα προσωπικής ή πραγματικής δουλείας, στην παραχώρηση του δικαιώματος αποκλειστικής χρήσης επί κοινόκτητων κύριων, βοηθητικών ή ειδικών χώρων κτισμάτων ή επί κοινόκτητου τμήματος οικοπέδου καθώς και στη μεταβίβαση του δικαιώματος άσκησης της επικαρπίας των ακινήτων της παραγράφου 1 του άρθρου 6 του Κώδικα Φ.Π.Α.

#### β) Χρόνος έναρξης που τίθεται σε εφαρμογή

Φ.Π.Α. επιβάλλεται αναφορικά με την παράδοση ακινήτων των οποίων:

- Η άδεια κατασκευής εκδίδεται από 01/01/2006 και μετά
- Η άδεια κατασκευής αναθεωρείται από 01/01/2006 και μετά με την προϋπόθεση ότι μέχρι την ημερομηνία αναθεώρησης δεν έχουν αρχίσει οι εργασίες κατασκευής.

Εξαιρέση μπορεί να χορηγηθεί, εφόσον αυτό είναι επιθυμητό, στις περιπτώσεις που έχει υποβληθεί έως 25/11/2005 πλήρης φάκελος στην πολεοδομία και στις περιπτώσεις αντιπαροχής εφόσον μέχρι την ημερομηνία αυτή έχει υπογραφεί και το προσύμφωνο μεταβίβασης χιλιοστών οικοπέδου και εργολαβικό κατασκευής.

#### **γ) Λεπτομέρειες για την Πρώτη κατοικία**

Απαλλάσσεται από το Φ.Π.Α. η παράδοση ακινήτων σε δικαιούχους απαλλαγής από το Φ.Μ.Α. κατά την απόκτηση πρώτης κατοικίας καθώς και η παραχώρηση του δικαιώματος αποκλειστικής χρήσης που συνιστάται υπέρ των παραπάνω ακινήτων.

Επισημαίνεται ότι, για τον οικοπεδούχο στην περίπτωση αντιπαροχής δεν υφίσταται ποτέ απαλλαγή από τον Φ.Π.Α. για την απόκτηση πρώτης κατοικίας αφού δεν πληρούται η βασική προϋπόθεση της αγοράς που θέτουν οι διατάξεις Φ.Μ.Α.

#### **δ) Παράδοση γηπέδων**

Απαλλάσσεται από το Φ.Π.Α. η παράδοση οικοπέδων, αγροτεμαχίων κ.λ.π., καθώς και η παράδοση ιδανικών μεριδίων αυτών.

#### **ε) Αντιπαροχή**

Δεν επιβάλλεται Φ.Π.Α. στην παράδοση των χιλιοστών του οικοπέδου από τον οικοπεδούχο προς τον κατασκευαστή, ενώ επιβάλλεται Φ.Π.Α. για τις παραδόσεις κτισμάτων (εργολαβία) που δίδονται ως αντιπαροχή από τον κατασκευαστή στον οικοπεδούχο. Ως αξία, επί της οποίας υπολογίζεται Φ.Π.Α., λαμβάνεται η αξία της παρεχόμενης εργολαβίας, η οποία προκύπτει από το κόστος υλικών εργασιών, αμοιβών, μισθών και λοιπών επιβαρύνσεων καθώς και τυχόν εργολαβικό κέρδος, όπου υπάρχει.

**στ) Μεταβίβαση ιδιοκτησιών οι οποίες παραμένουν στην κυριότητα του οικοπεδούχου προτού υλοποιηθεί αποπεράτωση της οικοδομής**

Ο οικοπεδούχος μπορεί σε οποιοδήποτε στάδιο κατασκευής της οικοδομής, ακόμη και πριν εκδοθεί προς αυτόν το στοιχείο παράδοσης κτισμάτων, να μεταβιβάσει τις ιδιοκτησίες που παραμένουν στην κυριότητά του. Η μεταβίβαση αυτή υπάγεται σε Φ.Μ.Α. σε περίπτωση που ο οικοπεδούχος είναι ιδιώτης και σε Φ.Π.Α. εάν είναι κατασκευαστική επιχείρηση. Σημειώνεται ότι σε αυτήν την περίπτωση το στοιχείο παράδοσης κτισμάτων θα εκδοθεί στον οικοπεδούχο που έχει συμβληθεί με τον κατασκευαστή και σε αυτόν επιρρίπτεται ο αναλογών Φ.Π.Α.

**ζ) Διαφορά μεταξύ της φορολογηθέντος αξίας της κάθε ιδιοκτησίας κατά τη μεταβίβαση και του απολογιστικού κόστους.**

Κατά την μεταβίβαση ιδιοκτησίας πριν από την αποπεράτωση της οικοδομής επιβάλλεται Φ.Π.Α. Με την ολοκλήρωση της οικοδομής και την υποβολή του ειδικού εντύπου απολογιστικού κόστους είναι πιθανό για κάποιες ή όλες τις ιδιοκτησίες αυτό να προκύπτει μεγαλύτερο από την φορολογηθείσα, κατά την υποβολή της ειδικής δήλωσης, αξία. Η κατασκευαστική επιχείρηση δύναται να προβεί σε υποβολή έκτακτης δήλωσης προκειμένου να αποδοθεί τον Φ.Π.Α. που οφείλει σημειώνοντας την αιτία υποβολής της αλλά δεν θα μεταφέρει το ποσό αυτό προς έκπτωση στην περιοδική της οικείας φορολογικής περιόδου. Άλλως ο φόρος καταλογίζεται κατά τον έλεγχο με προσαύξηση λόγω ανακρίβειας των δηλώσεων.

**η) Εκχώρηση εργολαβικού προσυμφώνου κατασκευαστικής επιχείρησης το οποίο είναι συμβεβλημένο με οικοπεδούχο σε διαφορετική κατασκευαστική επιχείρηση προς συνέχιση των εργασιών.**

Η εκχώρηση εκ μέρους του εργολάβου των δικαιωμάτων και υποχρεώσεων που απορρέουν από το προσύμφωνο μεταβίβασης χλυστών οικοπέδου και εργολαβικό κατασκευής συνιστά παροχή υπηρεσίας. Ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η αντιπαροχή που έλαβε η πρόκειται να λάβει για την εκχώρηση αυτή ο αρχικός εργολάβος. Η κατασκευαστική επιχείρηση που υπεισέρχεται στο εργολαβικό προσύμφωνο θα έχει όλες τις φορολογικές υποχρεώσεις ως προς τον Φ.Π.Α. για την έν λόγω οικοδομή.

Ιδιαίτερη προσοχή πρέπει να δίδεται στις περιπτώσεις που πριν την εκχώρηση έχει συντελεστεί μεταβίβαση χλυστών οικοπέδου από τον οικοπεδούχο στον

κατασκευαστή (με συμβόλαιο) ή έχουν μεταβιβαστεί σε οποιονδήποτε τρίτο ιδιοκτησίες που αφορούν στο εργολαβικό αντάλλαγμα, διότι ενδέχεται να προκύπτουν και άλλες πράξεις που υπόκεινται σε φορολογία.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 9**

### **ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΗΝ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗΣ ΦΠΑ ΠΡΟΣ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ**

#### **8.2 ΠΟΛ.1090/2.4.2012 Διαδικασία επιστροφής ΦΠΑ προς τις επιχειρήσεις και επιτηδευματίες**

##### **8.2.1 Άρθρο 1 Περιγραφή διαδικασιών αίτησης επιστροφής και αξιολόγησή της από τη φορολογική αρχή**

Το πιστωτικό υπόλοιπο που προκύπτει με την υποβολή περιοδικών ή εκκαθαριστικών δηλώσεων ΦΠΑ, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο δεν επιθυμεί τη μεταφορά του για συμψηφισμό στην επόμενη φορολογική ή διαχειριστική περίοδο, επιστρέφεται από το δημόσιο, ως εξής:

Ο υποκείμενος στο φόρο υποβάλλει αίτηση επιστροφής ηλεκτρονικά μέσω του ειδικού συστήματος TAXISnet. Η υλοποίηση της επιστροφής ενεργείται αυστηρά κατά προτεραιότητα με κριτήριο το χρόνο υποβολής της αίτησης επιστροφής. Η Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων (ΓΓΠΣ), μέχρι τη 15η ημέρα του μήνα που ακολουθεί το μήνα εντός του οποίου υποβάλλεται η αίτηση επιστροφής, πραγματοποιεί ηλεκτρονική επεξεργασία διαθέσιμων στοιχείων, σχετικά με τη συμμόρφωση των υποκείμενων στο φόρο και τη συμφωνία των αιτούμενων προς επιστροφή ποσών με τα δεδομένα των υποβαλλόμενων δηλώσεων, χρησιμοποιώντας μέθοδο ανάλυσης κινδύνου και αποστέλλει στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. ηλεκτρονικό αρχείο με αιτήσεις για τις οποίες η επιστροφή πρέπει να πραγματοποιηθεί κατόπιν διενέργειας προσωρινού ελέγχου. Στο αρχείο αυτό περιλαμβάνονται σε κάθε περίπτωση και οι αιτήσεις για τις οποίες το προς επιστροφή ποσό είναι ίσο ή ανώτερο των 100.000 ευρώ. (Σύμφωνα με την ΠΟΛ.1067/3.4.2013 το τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 3 του άρθρου 1 καταργείται, για επιστροφές που υλοποιούνται από 20.3.2013 και εφεξής)

Οι αρμόδιες Δ.Ο.Υ. υποχρεούνται:

α) Να πραγματοποιήσουν την επιστροφή για όσες αιτήσεις επιστροφής δεν απαιτείται προσωρινός έλεγχος εντός δέκα πέντε (15) ημερών από την παραλαβή του αρχείου, σύμφωνα με το άρθρο 2 της παρούσας και στη συνέχεια ενημερώνουν τη ΓΓΠΣ, απολογιστικά.

β) Να διενεργήσουν προσωρινό έλεγχο για τις αιτήσεις επιστροφής που απαιτείται το αργότερο εντός δύο (2) μηνών από την παραλαβή του αρχείου.

γ) Στην περίπτωση που από τον ανωτέρω προσωρινό έλεγχο κριθεί απαραίτητο, διενεργείται τακτικός έλεγχος, ο οποίος ολοκληρώνεται εντός πέντε (5) μηνών από την υποβολή της αίτησης επιστροφής, εκτός από την περίπτωση που η αίτηση επιστροφής αφορά φορολογική περίοδο για την οποία δεν έχει παρέλθει η προθεσμία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, οπότε ο έλεγχος ολοκληρώνεται εντός πέντε (5) μηνών από τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Το σχετικό ΑΦΕΚ εκδίδεται το αργότερο εντός μηνός από την ολοκλήρωση των ανωτέρω ελέγχων (προσωρινού ή τακτικού).

δ) Οι Δ.Ο.Υ. αποστέλλουν στη Γ.Δ.Φ.Ε. & Ε μέσω της ΓΓΠΣ κατάλογο των περιπτώσεων για τις οποίες κρίθηκε απαραίτητος ο τακτικός έλεγχος με αιτιολόγηση της απόφασης αυτής.

Ανάλογη με τα ανωτέρω διαδικασία ακολουθείται για αιτήσεις επιστροφής που εκκρεμούν ή που θα υποβληθούν μέχρι την ολοκλήρωση της ανωτέρω διαδικασίας. Σε κάθε περίπτωση, μετά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, από τους δικαιούχους που έτυχαν επιστροφής χωρίς έλεγχο, επιλέγεται δείγμα, για τη διενέργεια ελέγχου.

### **8.2.2 Άρθρο 2 Διαδικασία καταβολής του επιστρεφόμενου ποσού**

Οι αρμόδιες Δ.Ο.Υ. μετά την παραλαβή ή έκδοση του Ατομικού Φύλλου Έκπτωσης προβαίνουν εντός 15 ημερών, στις ενέργειες που προβλέπονται στο Π.Δ. 16/1989. Το επιστρεφόμενο ποσό που προκύπτει από την εκκαθάριση, συμψηφίζεται οίκοθεν με χρέη του δικαιούχου προς το δημόσιο, διαφορετικά αποστέλλεται σχετική ειδοποίηση σ' αυτόν. Η εκταμίευση των προς επιστροφή ποσών, εν γένει, πραγματοποιείται εντός δεκαπέντε (15) ημερών από την ημερομηνία καταχώρισής τους στο βιβλίο

"Επιστροφών και διαγραφών", τηρώντας τις διατάξεις της ΠΟΛ.1140/8.12.2006 και τους δημοσιονομικούς περιορισμούς.

Προκειμένου για ποσά προς επιστροφή άνω των 300.000 ευρώ, για τα οποία απαιτείται έγκριση για δημοσιονομικούς λόγους, σύμφωνα με το άρθρο 32 του ν. 3220/2004, η εκταμίευση πραγματοποιείται εντός τεσσάρων (4) μηνών από την ημερομηνία καταχώρισής τους στο βιβλίο "Επιστροφών και διαγραφών", τηρώντας τις διατάξεις της ΠΟΛ.1140/8.12.2006 και τους δημοσιονομικούς περιορισμούς.

Με την άπρακτη παρέλευση του παραπάνω οριζόμενου μέγιστου χρόνου εκταμίευσης, ο τίτλος επιστροφής (ΑΦΕΚ) χαρακτηρίζεται ληξιπρόθεσμος. Τυχόν ανείσπρακτες επιστροφές με υπαιτιότητα του δικαιούχου δεν χαρακτηρίζονται ληξιπρόθεσμες, ούτε οι επιστροφές που έχουν τεθεί σε αναστολή με βάση το άρθρο 35 του ν. 2214/1994.

### **8.2.3 Άρθρο 3 Διεκπεραίωση εκκρεμών επιστροφών**

Τα ποσά των ήδη διαμορφωμένων εκκρεμών επιστροφών, που θα έχουν σωρευτεί μέχρι την πλήρη εφαρμογή της παρούσας διαδικασίας, θα εκταμιευτούν, με βάση τους δημοσιονομικούς περιορισμούς, με χρονοδιάγραμμα που θα καθοριστεί στα πλαίσια του Μεσοπρόθεσμου Προγράμματος Δημοσιονομικής Στρατηγικής για τα έτη 2012-2016.

### **8.3 ΠΟΛ.1067/3.4.2013 Διαδικασία επιστροφής ΦΠΑ προς τις επιχειρήσεις και επιτηδευματίες - Τροποποίηση των ΑΥΟ ΠΟΛ 1090/2012 και ΠΟΛ 1073/2004 - Κατάργηση των ΑΥΟ ΠΟΛ 1016/2010 και 1108/2010**

Το τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 3 του άρθρου 1 της ΠΟΛ.1090/2.4.2012 (Φ.Ε.Κ 1146 Β') καταργείται, για επιστροφές που υλοποιούνται από 20.3.2013 και εφεξής.

Προκειμένου για αιτήσεις που με βάση την ανάλυση κινδύνου από τη Γ.Γ.Π.Σ. δεν έχουν επιλεγεί για έλεγχο, στην περίπτωση που ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. διαθέτει στοιχεία από τα οποία προκύπτει σοβαρή παραβατική ή άλλη συμπεριφορά, η οποία θέτει σε κίνδυνο τα συμφέροντα του Δημοσίου, καθώς και στην περίπτωση που έχει εκδοθεί εντολή τακτικού ελέγχου για την περίοδο που καλύπτει η αίτηση επιστροφής

ή έχει αρχίσει προσωρινός έλεγχος, δεν πραγματοποιείται άμεσα η επιστροφή, και ενημερώνεται σχετικά η Δ/ση Επιχειρησιακού Σχεδιασμού.

Στην περίπτωση που η επιστροφή διενεργείται κατόπιν ελέγχου: α) Ο έλεγχος διενεργείται κατά προτεραιότητα για υποκείμενους που πραγματοποιούν απαλλασσόμενες πράξεις με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών τους ή φορολογητέες εκτός Ελλάδας σε ποσοστό τουλάχιστον 50% του συνολικού κύκλου εργασιών τους για την τελευταία διαχειριστική τους περίοδο. β) Για αιτήσεις επιστροφής που αφορούν εξαγωγές ή ενδοκοινοτικές παραδόσεις, χρησιμοποιούνται υποχρεωτικά, μεταξύ άλλων, τα στοιχεία για τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές που προκύπτουν από το σύστημα VIES, καθώς και τα στοιχεία που προκύπτουν από το σύστημα ICIS, όσον αφορά τις εξαγωγές.

Οι διατάξεις των ΑΥΟ ΠΟΛ.1016/1.3.2010 και ΠΟΛ.1108/02.07.2010 καταργούνται. Η διάταξη αυτή ισχύει και για αιτήσεις που έχουν υποβληθεί μέχρι την έκδοση της παρούσας. Διατάξεις της ΑΥΟ ΠΟΛ.1073/21.7.2004 που αφορούν τον τρόπο επιστροφής, ήτοι χωρίς ή κατόπιν ελέγχου ή βάσει υπολογισμού ορίων καταργούνται, εφαρμοζόμενων των διατάξεων της ΑΥΟ ΠΟΛ.1090/2.4.2012, όπως τροποποιούνται με την παρούσα.

Η διάταξη αυτή ισχύει και για αιτήσεις που έχουν υποβληθεί μέχρι την έκδοση της παρούσας. Από την έκδοση της παρούσας καταργούνται επίσης διατάξεις της ΑΥΟ ΠΟΛ.1073/21.7.2004 που αφορούν το χρόνο γένεσης του δικαιώματος υποβολής αιτήματος επιστροφής. Μέχρι την υιοθέτηση της ηλεκτρονικής υποβολής της αίτησης επιστροφής, συνεχίζουν να ισχύουν οι διατάξεις της ΑΥΟ ΠΟΛ.1073/21.7.2004, όσον αφορά τον τρόπο υποβολής της αίτησης, τα δικαιολογητικά που τη συνοδεύουν καθώς και τις ενέργειες της Δ.Ο.Υ. για τη διαχείριση της αίτησης.

Σε κάθε περίπτωση διενεργείται συμψηφισμός του επιστρεφόμενου ΦΠΑ εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 83 του Κ.Ε.Δ.Ε. Η παρούσα απόφαση να δημοσιευτεί στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.



## **8.4 ΠΟΛ.1073/21.7.2004 Διαδικασία και προϋποθέσεις επιστροφής του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 34 του Κώδικα Φ.Π.Α.(2859/2000).**

### **8.4.1 Άρθρο 1 Δικαίωμα επιστροφής**

Το πιστωτικό υπόλοιπο του φόρου προστιθέμενης αξίας που προκύπτει μετά την έκπτωση του φόρου εισροών από το φόρο εκροών επιστρέφεται, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρούσας απόφασης, εφόσον πρόκειται για : α) πράξεις των άρθρων 24, 25, 26, 27 και 28 του Κώδικα Φ.Π.Α., εφόσον για τις πράξεις αυτές προβλέπεται άμεση απαλλαγή, β) πράξεις για τις οποίες με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών προβλέπεται αναστολή καταβολής του φόρου, γ) εισαγωγές , αγορές, κατασκευές επενδυτικών αγαθών, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 33 του Κώδικα Φ.Π.Α, δ) εκροές υπαγόμενες σε χαμηλότερο συντελεστή Φ.Π.Α. από εκείνο των εισροών τους.

### **8.4.2 Άρθρο 2 Όριο επιστρεφόμενου ποσού**

Το ποσό του επιστρεφόμενου φόρου δεν μπορεί να υπερβεί το ποσό του φόρου που θα αναλογούσε, εάν φορολογούνταν οι πράξεις των περιπτώσεων α' και β' του προηγούμενου άρθρου, στις οποίες διατέθηκαν οι φορολογητέες εισροές. Ειδικά, για τις επιχειρήσεις εφοδιασμού πλοίων ή αεροσκαφών και όταν ο υπολογισμός του φόρου που αναλογεί στις πράξεις αυτές είναι δύσκολος, λόγω της ποικιλίας των αγαθών που υπάγονται σε διαφορετικούς συντελεστές Φ.Π.Α., ο υπολογισμός του ανώτατου επιστρεφόμενου ποσού γίνεται πολλαπλασιάζοντας το σύνολο των απαλλασσόμενων πράξεων που ενήργησε η επιχείρηση με το μέσο σταθμικό συντελεστή των εισροών.

Προκειμένου για τις πράξεις της περίπτωσης δ' του προηγούμενου άρθρου, το ποσό του επιστρεφόμενου φόρου δε μπορεί να υπερβεί τη διαφορά φόρου που προκύπτει αν αφαιρέσουμε το φόρο που αναλογεί στις εκροές, από το φόρο που θα αναλογούσε αν τις πολλαπλασιάζαμε με το μέσο σταθμικό συντελεστή των εισροών. Ο μέσος σταθμικός συντελεστής εισροών προσδιορίζεται από το κλάσμα με αριθμητή το φόρο εισροών και παρονομαστή την αξία των φορολογητέων εισροών της ίδιας χρονικής περιόδου που καλύπτει το αίτημα της επιστροφής.

Προκειμένου για τα αγαθά επένδυσης, το όριο της επιστροφής δεν μπορεί να υπερβεί το ποσό του Φ.Π.Α., όπως αυτό προκύπτει από τα σχετικά παραστατικά του Κ.Β.Σ.. Σε περιπτώσεις που υπάρχουν περισσότερες από μία αιτίες επιστροφής, προκειμένου να υπολογισθεί το ποσό του επιστρεφόμενου φόρου, προστίθενται τα επιμέρους όρια. Για τις κατασκευές ακινήτων, η επιστροφή του φόρου ενεργείται μετά την έναρξη εργασιών κατασκευής και μέχρι του ποσού που αναλογεί στις εργασίες που έχουν εκτελεστεί και τιμολογηθεί κάθε φορολογική ή διαχειριστική περίοδο, για την οποία υποβάλλεται το αίτημα επιστροφής.

Σημειώνεται ότι στην έννοια του ακινήτου περιλαμβάνονται οι επεκτάσεις, προσθήκες και βελτιώσεις αυτού, όχι όμως και οι δαπάνες επισκευής και συντήρησης. Επέκταση ή προσθήκη κτιρίου, κτιριακής εγκατάστασης και τεχνικού έργου είναι οποιαδήποτε αύξηση του όγκου, του μεγέθους ή της ωφελιμότητάς του, που γίνεται με τη χρησιμοποίηση κατά κανόνα δομικών υλικών. Βελτίωση ενσώματου πάγιου περιουσιακού στοιχείου είναι κάθε μεταβολή που γίνεται σ' αυτό μετά από τεχνολογική επέμβαση και έχει ως αποτέλεσμα, είτε την αύξηση του χρόνου ωφέλιμης ζωής του, είτε την αύξηση της παραγωγικότητάς του, είτε τη μείωση του κόστους λειτουργίας του ή τη βελτίωση των συνθηκών χρησιμοποίησής του.

#### **8.4.3 Άρθρο 3 Τρόπος επιστροφής**

Το πιστωτικό υπόλοιπο επιστρέφεται: α) Χωρίς έλεγχο κατά 90% του αιτούμενου πιστωτικού υπολοίπου, με βάση την υποβαλλόμενη κατάσταση, καθώς και τα προβλεπόμενα, κατά περίπτωση, στο άρθρο 4 της παρούσας, δικαιολογητικά. β) Με προσωρινό έλεγχο : · Το υπόλοιπο 10% του πιστωτικού υπολοίπου, καθώς και το εναπομένον όριο, εφόσον το σύνολο του φόρου που έχει ζητηθεί από το φορολογούμενο μέσα σε όλες τις φορολογικές περιόδους ή τη διαχειριστική περίοδο υπερβαίνει τα 6.000 Ευρώ και χωρίς έλεγχο, εάν δεν υπερβαίνει αυτό το όριο.

Το πιστωτικό υπόλοιπο που ζητείται κατά την πρώτη επιστροφή, ανεξαρτήτως ποσού, προκειμένου ο υποκείμενος να καταστεί δικαιούχος επιστροφής και να εγγραφεί στο μητρώο δικαιούχων. Ο έλεγχος αυτός θα διενεργείται στις εγκαταστάσεις της επιχείρησης, προκειμένου να διαπιστωθεί, εκτός των άλλων και η δυνατότητα αυτής για πραγματοποίηση των πράξεων για τις οποίες υποβλήθηκε το αίτημα επιστροφής. ·

Το πιστωτικό υπόλοιπο στην περίπτωση, μη υποβολής ή ελλιπούς υποβολής των απαιτούμενων, κατά περίπτωση, δικαιολογητικών του άρθρου 4 της παρούσας.

Στις περιπτώσεις αυτές που η επιστροφή διενεργείται ύστερα από προσωρινό έλεγχο, επιστρέφεται απ' ευθείας το 100% του αιτούμενου ποσού. γ) Με τακτικό έλεγχο, στις περιπτώσεις κατά τις οποίες ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. έχει διαπιστώσει από στοιχεία ή βάσιμες κατά την κρίση του πληροφορίες (π.χ. δελτία πληροφοριών, εκθέσεις έλεγχου κ.λ.π.) που περιέρχονται σε γνώση του, ότι ο υποκείμενος στο φόρο ενήργησε ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου (για ανύπαρκτη συναλλαγή) ή στοιχείου, το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του ή ως εκδότης πλαστών ή εικονικών ή νοθευμένων φορολογικών στοιχείων ή υπέπεσε σε κάθε άλλη παράβαση, η οποία συνιστά ανακρίβεια των τηρουμένων βιβλίων και στοιχείων του δικαιούχου κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 30 του Π.Δ.186/1992 Κ.Β.Σ. σε οποιαδήποτε από τις ανέλεγκτες χρήσεις. Στην περίπτωση αυτή αναστέλλεται η επιστροφή και ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. υποχρεούται :

- Αμέσως μόλις υποβληθεί το αίτημα επιστροφής να διενεργήσει τακτικό έλεγχο ή σε περίπτωση έλλειψης αρμοδιότητας από αυτόν για τη διενέργεια του ελέγχου, να διαβιβάσει όλον τον ανέλεγκτο φακέλο στην αρμόδια ελεγκτική αρχή με ειδική μνεία για τον άμεσο έλεγχο. - Ειδικά, όταν η παράβαση αφορά την τρέχουσα κάθε φορά διαχειριστική περίοδο, η έναρξη του ελέγχου και η διαβίβαση του φακέλου στα ελεγκτικά κέντρα , όπου αυτό απαιτείται, θα γίνεται αμέσως μόλις ολοκληρωθεί η διαχειριστική περίοδος και υποβληθούν οι δηλώσεις όλων των φορολογικών αντικειμένων.

Ο έλεγχος πρέπει να ολοκληρώνεται υποχρεωτικά εντός εξαμήνου και μόνο σε περίπτωση ειδικών δυσχερειών, που θα προκύπτουν από έγγραφη αιτιολογημένη γνώμη του Προϊσταμένου της ελέγχουσας υπηρεσίας μπορεί να παρατείνεται, κατ' ανώτατο όριο , για άλλους έξι μήνες. Σημειώνεται ότι για τη λήψη πλαστού στοιχείου (πραγματοποιηθείσα συναλλαγή) δεν απαιτείται τακτικός έλεγχος για την επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου στον λήπτη του πλαστού στοιχείου, το ποσό του φόρου, όμως, που αναγράφεται στο στοιχείο αυτό δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση και συνεπώς και προς επιστροφή.

Η επιστροφή του φόρου μπορεί να αφορά μία ή περισσότερες φορολογικές περιόδους ή ολόκληρη διαχειριστική περίοδο. Το αιτούμενο ποσό επιστρέφεται κατά 90% με την υποβολή της αίτησης, είτε αφορά διαχειριστική περίοδο, είτε αφορά φορολογική ή φορολογικές περιόδους. Το υπόλοιπο 10% επιστρέφεται μετά την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης, χωρίς την υποβολή νέας αίτησης από το φορολογούμενο, με ευθύνη του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μαζί με το υπόλοιπο 10%, επιστρέφεται και το τυχόν πιστωτικό υπόλοιπο που δεν μπόρεσε να επιστραφεί σε κάποια ή κάποιες φορολογικές περιόδους, εξαιτίας του περιορισμού του ανώτατου ορίου επιστροφής που τίθεται κατά περίπτωση, εφόσον το όριο αυτό επανεξεταζόμενο συνολικά για όλη τη διαχειριστική περίοδο, επιτρέπει επιστροφή μεγαλύτερου πιστωτικού υπολοίπου από το ήδη επιστραφέν κατά τις φορολογικές περιόδους.

#### **8.4.4 Άρθρο 4 Απαιτούμενα Δικαιολογητικά**

Για την επιστροφή του φόρου ο υποκείμενος στο φόρο υποβάλλει : α) Αίτηση επιστροφής εις διπλούν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. με τη συμπλήρωση ειδικού εντύπου,

Η αίτηση αυτή υποβάλλεται μετά την υποβολή των δηλώσεων του άρθρου 38 του Κώδικα Φ.Π.Α. β) Αναλυτική κατάσταση για το σύνολο των πράξεων των περιπτώσεων α', β' και γ' του άρθρου 1 της παρούσας, από την οποία θα προκύπτουν

Το είδος, ο αριθμός και η ημερομηνία του σχετικού παραστατικού παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, καθώς και ο αριθμός και η ημερομηνία έκδοσης τυχόν πιστωτικού τιμολογίου ή των διασαφήσεων εισαγωγής. Το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία, ο Α.Φ.Μ. και η αρμόδια Δ.Ο.Υ ή η χώρα του αγοραστή των αγαθών ή του λήπτη των υπηρεσιών για τις πράξεις των περιπτώσεων α' και β' του άρθρου 1 της παρούσας, ενώ για τις πράξεις της περίπτωσης γ' του ίδιου άρθρου τα προαναφερόμενα στοιχεία για τον προμηθευτή των αγαθών ή των τελωνείων εισαγωγής. Ο αριθμός και η ημερομηνία δικαιολογητικού, με βάση το οποίο πραγματοποιήθηκε η απαλλασσόμενη συναλλαγή, όπως το Ειδικό Διπλότυπο Δελτίο Απαλλαγής από το Φ.Π.Α. ή Δελτίο Προμήθειας Υλικών και Αντικειμένων ή οποιοδήποτε άλλο δικαιολογητικό με το οποίο πραγματοποιήθηκε συναλλαγή χωρίς Φ.Π.Α. όπου αυτό προβλέπεται.

Η συνολική αξία των πράξεων αυτών που απαλλάσσονται του φόρου ή για τις οποίες προβλέπεται αναστολή καταβολής του φόρου. Επίσης, για τις πράξεις του άρθρου 24 στην κατάσταση θα συμπληρώνονται και τα στοιχεία της διασάφησης εξαγωγής, ενώ για πράξεις του άρθρου 28 θα συμπληρώνονται και τα παραστατικά στοιχεία της μεταφοράς των αγαθών στα άλλα κράτη μέλη. γ) Υπεύθυνη δήλωση του ν.1599/1986, προκειμένου για τις πράξεις της περίπτωσης γ' του άρθρου 1 της παρούσας, με την οποία δηλώνει ότι τα επενδυτικά αγαθά δεν προορίζονται για μεταπώληση, ότι θα χρησιμοποιηθούν για την πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων ή απαλλασσομένων με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών (έστω και κατά ποσοστό), καθώς και τον τόπο εγκατάστασής τους.

Ειδικά, για τις κατασκευές ακινήτων ο υποκείμενος υποβάλλει με την πρώτη αίτηση, σε φωτοτυπία, τα σχετικά με την επένδυση στοιχεία. Κάθε αίτημα επιστροφής θα συνοδεύεται και από τις σχετικές επιμετρήσεις των εργασιών που έχουν εκτελεσθεί, από τον επιβλέποντα μηχανικό, από τις οποίες να προκύπτει αναλυτικά για το διάστημα που ζητείται η επιστροφή, το είδος των εργασιών κατά ποσότητα και μονάδα μέτρησης. δ) Κατάσταση για πράξεις της περίπτωσης δ' του άρθρου 1 της παρούσας, στην οποία θα αναφέρονται οι αγορές και οι πωλήσεις της φορολογικής ή διαχειριστικής περιόδου για την οποία ζητείται η επιστροφή κατά συντελεστή Φ.Π.Α., το ποσοστό συμμετοχής τους στις συνολικές αγορές ή πωλήσεις της ίδιας περιόδου αντίστοιχα, καθώς και τα ποσά και ποσοστά της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου. ε) Υπεύθυνη δήλωση του ν.1599/1986, η οποία συνυποβάλλεται σε κάθε περίπτωση με την αναλυτική κατάσταση και στην οποία θα αναφέρεται ότι οι συναλλαγές που θεμελιώνουν το δικαίωμα επιστροφής έχουν πραγματοποιηθεί, τα αναγραφόμενα στην υποβαλλόμενη κατάσταση είναι ακριβή και αληθή και ότι τα σχετικά παραστατικά υπάρχουν και φυλάσσονται στην επιχείρηση.

#### **8.4.5 Άρθρο 5 Χρόνος επιστροφής**

Η επιστροφή του 90% του πιστωτικού υπολοίπου ενεργείται μέσα σ' ένα μήνα από την υποβολή της αίτησης, με βάση την αναλυτική κατάσταση και τα απαιτούμενα, κατά περίπτωση, δικαιολογητικά που προβλέπονται από τις διατάξεις του προηγούμενου άρθρου.

Η επιστροφή του υπολοίπου 10%, του πιστωτικού υπολοίπου, καθώς και του πλεονάζοντος ορίου επιστροφής ενεργείται υποχρεωτικά εντός της διαχειριστικής περιόδου υποβολής της εκκαθαριστικής δήλωσης.

Η επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου στις περιπτώσεις που προβλέπεται προσωρινός έλεγχος, ενεργείται μέσα σε δύο μήνες από την υποβολή της αίτησης και κατά 100%. Η επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου στις περιπτώσεις που προβλέπεται τακτικός έλεγχος ενεργείται αμέσως μετά την ολοκλήρωση του τακτικού ελέγχου, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στην περίπτωση γ' της παραγράφου 1 του άρθρου 3 της παρούσας.

#### **8.4.6 Άρθρο 6 Επιστροφή Φ.Π.Α. λοιπών περιπτώσεων.**

Ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας, ο οποίος: α) προκύπτει ως πιστωτικό υπόλοιπο, μετά την έκπτωση του φόρου εισροών από το φόρο εκροών, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 1 του άρθρου 34 του Κώδικα Φ.Π.Α., εκτός από αυτές που ρυθμίζονται με το άρθρο 1 της παρούσας, β) είναι αδύνατο να μεταφερθεί για έκπτωση σε επόμενη διαχειριστική περίοδο, ή σε περίπτωση μεταφοράς του για έκπτωση, δεν κατέστη δυνατός ο συμψηφισμός όλου ή μέρους αυτού, γ) καταβλήθηκε στο δημόσιο αχρεώστητα, επιστρέφεται, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις παραγράφους 2 και 3 του άρθρου αυτού.

Προκειμένου να διενεργηθεί η επιστροφή του φόρου, υποβάλλεται αίτηση επιστροφής, όπως το συνημμένο υπόδειγμα 1, ύστερα από την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης της χρήσης που θεμελιώνεται το δικαίωμα της επιστροφής. Εξαιρετικά, η αίτηση επιστροφής μπορεί να υποβληθεί πριν την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης, με βάση περιοδική δήλωση, στις περιπτώσεις που η αναμονή του απαιτούμενου χρόνου για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης, επιφέρει τη συμπλήρωση του χρόνου παραγραφής της απαίτησης κατά του δημοσίου, όπως στην περίπτωση επιχείρησης που βρίσκεται υπό εκκαθάριση.

Επίσης, η αίτηση επιστροφής που υποβάλλεται από τον υπόχρεο μη υποκείμενο σε περίπτωση αχρεώστητης από αυτόν καταβολής του φόρου, μπορεί να ακολουθεί την έκτακτη δήλωση που υποβλήθηκε από αυτόν και με την οποία καταβλήθηκε αχρεώστητα ο φόρος. Αρμόδιος να κρίνει αν συντρέχει περίπτωση αχρεώστητης

καταβολής σε κάθε περίπτωση είναι ο Προϊστάμενος της οικείας Δ.Ο.Υ.. Στην αίτηση περιγράφεται η αιτία της επιστροφής και συνοποβάλλονται τα κατά περίπτωση δικαιολογητικά από τα οποία να προκύπτει η ορθότητα του αιτήματος.

Η επιστροφή ενεργείται μετά από προσωρινό έλεγχο και μέσα σε χρονικό διάστημα τεσσάρων μηνών από την υποβολή της αίτησης. Ο υποκείμενος στο φόρο ή ο υπόχρεος κατά περίπτωση, δικαιούται να ζητήσει το πιστωτικό υπόλοιπο του Φ.Π.Α. με τη διαδικασία του άρθρου αυτού, εφόσον έχει εξαντλήσει πρώτα τη δυνατότητα μεταφοράς του για συμψηφισμό. Σε περιπτώσεις, όμως, που είναι αδύνατος ο συμψηφισμός στην επόμενη ή επόμενες διαχειριστικές περιόδους, μπορεί να ζητηθεί χωρίς να απαιτείται να εξαντληθεί η δυνατότητα μεταφοράς του.

Αδυναμία συμψηφισμού του πιστωτικού υπολοίπου στην επόμενη ή σε επόμενες διαχειριστικές περιόδους συνήθως υπάρχει, όταν ο υποκείμενος πραγματοποιεί αποκλειστικά ή κατά κύριο λόγο απαλλασσόμενες πράξεις με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών τους ή διακόπτει τις εργασίες της επιχείρησής του ή η αξία των φορολογητέων εκροών είναι χαμηλότερη από την αξία των φορολογητέων εισροών κ.λ.π. Ο Προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. κρίνει σε κάθε περίπτωση εάν συντρέχει αδυναμία συμψηφισμού.

Στις περιπτώσεις επιστροφής, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου αυτού, εφ' όσον έχουν διαπιστωθεί παραβάσεις που συνιστούν ανακρίβεια των τηρουμένων βιβλίων και στοιχείων του δικαιούχου κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 30 του π.δ.186/1992 Κ.Β.Σ, σε οποιαδήποτε από τις ανέλεγκτες χρήσεις, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 1 του άρθρου 3 της παρούσας.

#### **8.4.7 Άρθρο 7 Μη έκπτωση επιστρεπτέου φόρου**

Το ποσό του φόρου του οποίου ζητείται η επιστροφή δεν μπορεί να μεταφερθεί σε επόμενη φορολογική ή διαχειριστική, κατά περίπτωση, περίοδο για έκπτωση, εκτός αν ανακληθεί εγγράφως η αίτηση της επιστροφής. Σε περίπτωση απόρριψης της αίτησης επιστροφής, η έκπτωση του φόρου ενεργείται κατά τη φορολογική περίοδο γνωστοποίησης της απόρριψης του αιτήματος, εφόσον είναι νόμιμη.



#### **8.4.8 Άρθρο 8 Ενέργειες της Δ.Ο.Υ.**

Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. υποχρεούται:

Να παραλαμβάνει την αίτηση εις διπλούν μαζί με τα σχετικά δικαιολογητικά, να την πρωτοκολλεί και να επιστρέφει το δεύτερο αντίτυπο στο δικαιούχο. Στα δύο αντίτυπα τίθεται σφραγίδα με την οποία δηλώνεται ότι το αιτούμενο ποσό θα επιστραφεί στον υποκείμενο, εφόσον συντρέχουν οι νόμιμες προϋποθέσεις, εντός της προβλεπόμενης κάθε φορά προθεσμίας, η οποία και θα αναγράφεται ρητά επί των αιτήσεων.

Να ελέγχει την πληρότητα των υποβαλλομένων δικαιολογητικών που προβλέπονται στις διατάξεις του άρθρου 4 της παρούσας ή να ενεργεί προσωρινό έλεγχο στα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης ή να ενεργεί τακτικό έλεγχο, όπως κατά περίπτωση ορίζεται στην παρούσα απόφαση.

Να επαληθεύει σε περίπτωση ενδοκοινοτικών παραδόσεων την εγγραφή του αγοραστή στο σύστημα V.I.E.S. 4. - Να εκδίδει μέσα στις προβλεπόμενες προθεσμίες απόφαση επιστροφής του φόρου, όπως το συνημμένο υπόδειγμα 2. - Να συντάσσει ειδικό ατομικό φύλλο έκπτωσης (Α.Φ.Ε.Κ.) Φ.Π.Α., όπως το συνημμένο υπόδειγμα 3, το οποίο διαβιβάζεται στο τμήμα εσόδων της Δ.Ο.Υ. –

Να καταχωρεί τις αιτήσεις, καθώς και τις αποφάσεις επιστροφής και τα ΑΦΕΚ σε ειδικό βιβλίο «ΑΙΤΗΣΕΩΝ - ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗΣ Φ.Π.Α.», όπως το υπόδειγμα

Να ταξινομεί στον ατομικό φάκελο του υποκειμένου στο φόρο την αίτηση, την απόφαση, το ΑΦΕΚ και τα απαιτούμενα, κατά περίπτωση, δικαιολογητικά. - Να ενημερώνει τον υποκείμενο υποχρεωτικά με έγγραφη αιτιολογημένη επιστολή ή με την έκθεση ελέγχου κατά περίπτωση, για τη μη ικανοποίηση του αιτήματος επιστροφής, στις περιπτώσεις που δεν συντρέχουν οι νόμιμες προϋποθέσεις, εντός της προθεσμίας που προβλέπεται για την επιστροφή του φόρου.

Να ενεργεί συμψηφισμό των τυχόν ληξιπρόθεσμων, μέχρι το χρόνο της επιστροφής, χρεών του δικαιούχου προς το Δημόσιο και να επιστρέφει σ' αυτόν τη διαφορά που προκύπτει, τηρουμένης της διαδικασίας έγκρισης, όπως αυτή προβλέπεται από το άρθρο 32 του ν.3220/2004 για ποσά προς επιστροφή άνω των 300.000 Ευρώ.



Οι πράξεις των παραγράφων 1 έως 4 του άρθρου αυτού ενεργούνται από το τμήμα του Φ.Π.Α., ενώ οι πράξεις της παραγράφου 5 ενεργούνται από το τμήμα εσόδων της Δ.Ο.Υ.

#### **8.4.9 Άρθρο 9 Τηρούμενα βιβλία**

Στο Γραφείο του Φ.Π.Α. τηρείται βιβλίο «ΑΙΤΗΣΕΩΝ-ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗΣ Φ.Π.Α.», όπως το συνημμένο στην παρούσα απόφαση υπόδειγμα 4. Το βιβλίο αυτό ενημερώνεται αμέσως με κάθε παραληφθείσα αίτηση, καθώς και με την αντίστοιχη ή αντίστοιχες αποφάσεις και ΑΦΕΚ που εκδίδονται και θα πρέπει να καταχωρούνται σ' αυτό αναλυτικά οι ημερομηνίες παραλαβής των αιτήσεων, καθώς και των αποφάσεων και ΑΦΕΚ, ώστε να είναι δυνατή η παρακολούθηση της πορείας κάθε αιτήματος επιστροφής. Για την έκδοση των αποφάσεων και των ΑΦΕΚ θα τηρείται σειρά προτεραιότητας, ανάλογη με τη σειρά παραλαβής των αιτήσεων.

Επίσης, τηρείται μητρώο δικαιούχων επιστροφής Φ.Π.Α., το οποίο ενημερώνεται με κάθε αίτηση επιστροφής Φ.Π.Α. που υποβάλλεται από τους δικαιούχους, καθώς και με κάθε απόφαση και ΑΦΕΚ που εκδίδεται. Η τήρηση των προβλεπόμενων προθεσμιών για την εκτέλεση των επιστροφών, όπως ορίζονται στην παρούσα απόφαση, ελέγχεται από τους αρμόδιους επιθεωρητές. Για το σκοπό αυτό θα μεταβαίνουν σε τακτά διαστήματα στις Δ.Ο.Υ. και από το βιβλίο «ΑΙΤΗΣΕΩΝ-ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗΣ Φ.Π.Α.» θα ελέγχουν την τήρηση των χρονικών ορίων επιστροφής κατά περίπτωση, καθώς και τη σειρά προτεραιότητας ικανοποίησης των αιτημάτων.

#### **8.4.10 Άρθρο 10 Κυρώσεις**

Αν από τον έλεγχο διαπιστωθεί ότι ο υποκείμενος έτυχε επιστροφής φόρου που δεν δικαιούται, ο φόρος αυτός καταλογίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Φ.Π.Α. (άρθρα 48, 49, 50) και επιβάλλονται κατά περίπτωση οι αντίστοιχοι πρόσθετοι φόροι και πρόστιμα με βάση τις ισχύουσες διατάξεις.

Ο υποκείμενος στο φόρο που έτυχε επιστροφής χωρίς να τον δικαιούται, προσκομίζοντας ή επιδεικνύοντας μη νόμιμα δικαιολογητικά ή αναγράφοντας στην αναλυτική κατάσταση ανύπαρκτα παραστατικά, παραπλανώντας έτσι τη φορολογική

αρχή, διαγράφεται από το μητρώο δικαιούχων που τηρείται στη Δ.Ο.Υ. κατά το άρθρο 9 της απόφασης αυτής, για τρία έτη. Στις περιπτώσεις διαγραφής των υποκειμένων από το μητρώο της απόφασης αυτής η επιστροφή του φόρου γίνεται κατά διαχειριστική και όχι φορολογική περίοδο και μόνο μετά τη διενέργεια τακτικού ελέγχου, ο οποίος οφείλει να ολοκληρώνεται εντός εξαμήνου από την υποβολή της σχετικής αίτησης και μόνο σε περίπτωση ειδικών δυσχερειών, που θα προκύπτουν από έγγραφη αιτιολογημένη γνώμη του Προϊστάμενου της ελέγχουσας υπηρεσίας μπορεί να παρατείνεται, κατ' ανώτατο όριο, για άλλους έξι μήνες.

#### **8.4.11 Άρθρο 11 Μεταβατικές Διατάξεις**

Στις ρυθμίσεις των διατάξεων της απόφασης αυτής υπάγονται και οι αιτήσεις επιστροφής που έχουν υποβληθεί σύμφωνα με την διαδικασία των Α.Υ.Ο. 1031790/2051/575/ΠΟΛ.1078/2.4.1991, Π.1185/521/ΠΟΛ.59/10.2.1988 και 1033128/758/141/ ΠΟΛ.1061/7.4.2003 που εκκρεμούν στις Δ.Ο.Υ. μέχρι την έναρξη ισχύος της παρούσας.

### **8.5 ΠΟΛ.1247/6.11.2015 Τροποποίηση και συμπλήρωση της με αριθ. ΠΟΛ.1167/29.7.2015 (ΦΕΚ Β΄ 1808/21.8.2015 ΑΓΓΛΕ.)**

#### **8.5.1 Άρθρο 1**

Τροποποιούμε και συμπληρώνουμε τη με αριθ. ΠΟΛ.1167/29.7.2015 (ΦΕΚ Β΄ 1808/21.8.2015 απόφαση της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, όπως ισχύει, σχετικά με τη διαδικασία απαλλαγής από το Φ.Π.Α. της αγοράς και της εισαγωγής αγαθών που προορίζονται για εξαγωγή ή ενδοκοινοτική παράδοση καθώς και των υπηρεσιών που συνδέονται άμεσα με τις πράξεις αυτές ως κατωτέρω:

Η περίπτωση α) του άρθρου 2 αντικαθίσταται ως ακολούθως: «α) Δεν έχουν υποπέσει σε παραβάσεις της παραγράφου 1 του άρθρου 55 μέχρι την έναρξη ισχύος του Ν. 4337/17.10.2015, (ΦΕΚ Α΄ 129) ή μετά την έναρξη αυτού σε παραβάσεις των άρθρων 58, 58Α ή και 59 του Ν. 4174/26.7.2013 (ΦΕΚ 170 Α΄), όπως ισχύει. Για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού αρκεί μόνο η διαπίστωσή τους, χωρίς να απαιτείται και η οριστικοποίησή τους.».

Στο άρθρο 3, το τρίτο εδάφιο «Εάν το όριο εξαντληθεί πριν την λήξη της δωδεκάμηνης χρονικής περιόδου για την οποία χορηγήθηκε, ο υποκείμενος έχει την δυνατότητα να επαναλαμβάνει την διαδικασία μετά την παρέλευση τουλάχιστον ενός μηνός από την προηγούμενη αίτηση.» αντικαθίσταται ως ακολούθως «Εάν το όριο εξαντληθεί πριν την λήξη της δωδεκάμηνης χρονικής περιόδου για την οποία χορηγήθηκε, είτε το υπολειπόμενο όριο δεν επαρκεί για την διενέργεια απαλλασσόμενων πράξεων με τις διατάξεις τις παρούσας, ο υποκείμενος έχει την δυνατότητα να επαναλαμβάνει την διαδικασία μετά την παρέλευση τουλάχιστον ενός μηνός από την προηγούμενη αίτηση.».

Στο άρθρο 4, παράγραφος 1, περ. β', η φράση «Η αξία εξαγωγής», αντικαθίσταται με τη φράση «Η αξία παράδοσης αγαθών που προορίζονται για εξαγωγή, όπως αναγράφεται στο οικείο τιμολόγιο, το οποίο δηλώνεται επί του τελωνειακού παραστατικού της εξαγωγής».

Στο άρθρο 4 προστίθεται νέα παράγραφος 3 ως ακολούθως: «3. Πριν τη λήξη της περιόδου για την οποία έχει χορηγηθεί το όριο με τις διατάξεις της παρούσας, και εφόσον το όριο αυτό δεν έχει ακόμα εξαντληθεί, δύναται ο υποκείμενος του άρθρου 1 να χρησιμοποιεί και νέα ή νέες σειρές ΕΔΔΑ, υπό την προϋπόθεση ότι θα έχει προηγηθεί ενημέρωση της ΔΟΥ με την υποβολή σχετικής γνωστοποίησης ως το επισυναπτόμενο στην παρούσα ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ 9».

Στο άρθρο 8, η φράση «παραβάσεις της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013», αντικαθίσταται με τη φράση «παραβάσεις της παραγράφου 1 του άρθρου 55 μέχρι την έναρξη ισχύος του Ν. 4337/17.10.2015, (ΦΕΚ Α' 129) ή μετά την έναρξη αυτού σε παραβάσεις των άρθρων 58, 58Α ή και 59 του Ν. 4174/26.7.2013 (ΦΕΚ 170 Α'), όπως ισχύει».

Στο άρθρο 9 η παράγραφος 3 αναριθμείται σε 4 και προστίθεται νέα παράγραφος 3 ως ακολούθως: «Στις περιπτώσεις, στις οποίες δικαιούχα πρόσωπα μέχρι τις 31/10/2015, έχουν υπέρβαση του δωδεκαμήνου για το οποίο είχε χορηγηθεί το όριο απαλλαγής, δύνανται κατ' εξαίρεση των διατάξεων των άρθρων 2 περίπτωση γ' και 8, και όσον αφορά την εν λόγω υπέρβαση, να εφαρμόσουν τη διαδικασία της παρούσας, με την προϋπόθεση ότι η αξία των Ε.Δ.Δ.Α. που έχουν εκδοθεί για το διάστημα αυτό αφορά όριο που θα μπορούσε να καλύπτεται με βάση το συνολικό ποσό χωρίς ΦΠΑ

των εξαγωγών και ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών του δωδεκαμήνου που προηγήθηκε της υπέρβασης. Στην περίπτωση αυτή το όριο που χρησιμοποιήθηκε μετά τη λήξη της δωδεκάμηνης ισχύος του Ε.Δ.Δ.Α. αφαιρείται από αυτό της επόμενης περιόδου.».

## ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

**Ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας είναι δικαιότερος όσον αφορά την κατανομή των φορολογικών βαρών σχετικά με την εισοδηματική κατάταξη των κοινωνικών στρωμάτων.**

Ειδικότερα ο Φ.Π.Α. εξαιτίας των εκπτώσεων αλλά και των απαλλαγών που έχει καθιερώσει σε αρκετές περιπτώσεις ο νόμος ή των μειωμένων ή των αυξημένων συντελεστών, όπως είναι για παράδειγμα τα είδη πρώτης ανάγκης στα οποία επιβάλλεται φόρος μειωμένος, τα είδη πολυτελείας που επιβαρύνονται με αυξημένο φόρο, καθώς και άλλα είδη τα οποία υπόκειται σε κανονικό φόρο, ευνοείται άλλοτε παραγωγός και άλλοτε ο έμπορος, κάποιες φορές ο αγοραστής και κάποιες άλλες ο καταναλωτής. Μέσω της αποφυγής της φοροδιαφυγής καθώς η λειτουργία του φόρου προστιθέμενης αξίας βασίζεται σε αντίθετα συμφέροντα των συναλλασσομένων, αναπτύσσονται κίνητρα τα οποία έχουν ως κύριο άξονα αυτόν της ελικρίνειας και διακατέχονται από το συμφέρον του φορολογούμενου. Χαρακτηριστικό παράδειγμα αναφορικά με αυτό αποτελεί το εξής: κάθε επιχειρηματίας και κάθε φορολογούμενος έχει προσωπική ωφέλεια να επιζητεί αλλά και να λαμβάνει ένα τιμολόγιο ή οποιοδήποτε άλλο παραστατικό στοιχείο για κάποια αγορά του, διαφορετικά χάνει το δικαίωμα να πάρει έκπτωση από τον καταβληθέντα φόρο στις αγορές

## **ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ**

Α. Φλώρος «Φορολογική Λογιστική», Εκδόσεις Σύγχρονη Εκδοτική, Αθήνα 2005

Α. Φλώρος «Φορολογική Λογιστική», Εκδόσεις Σύγχρονη Εκδοτική, δ'έκδοση, Αθήνα 2010

Αναστασόπουλος Ι.Δ.- Φορτσάκης Θ.: Φορολογικό δίκαιο, εκδόσεις ΣΑΚΚΟΥΛΑ (2003).

Αναστασόπουλος Ι.Δ.: Φορολογικό Δίκαιο: βασικές έννοιες και αρχές, εκδόσεις ΣΑΚΚΟΥΛΑ (1992)

Θ. Γεωργακόπουλος «Εισαγωγή στη Δημόσια Οικονομική», σελ: 558, Εκδ: Ευγ. Μπένου, Αθήνα 2005

Γεώργιος Ανδρουλάκης, Σημειώσεις μαθήματος «Φορολογία κεφαλαίου & λοιπές φορολογίες», 2009

Γ. Μπεκιάρη – Σ. Αντωνίου, *Φόρος Προστιθέμενης Αξίας και Ενδοκοινοτικές Συναλλαγές*, Αθήνα 1993.

Φορτσάκη Θ.-Φωτόπουλο Ι., 2004, *Φορολογική Νομοθεσία*, Αθήνα, Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη.

## **INTERNET**

[www.Taxheaven.gr](http://www.Taxheaven.gr)

[www.taxisnet.gr](http://www.taxisnet.gr)

[www.e-forologia.gr](http://www.e-forologia.gr)

<http://el.wikipedia.org/wiki>

<http://epixeirisi.gr>

# ΠΑΡΑΡΤΗΜΑΤΑ

Παρατίθεται ακολούθως το Παράρτημα ΙΙΙ, όπως, από 16-7-2015, ισχύει. Τα αγαθά και οι υπηρεσίες που δεν περιλαμβάνονται στο Παράρτημα αυτό υπάγονται στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ (23%), με την επιφύλαξη των διατάξεων του κεφαλαίου ΣΤ του Κώδικα ΦΠΑ (Απαλλαγές από το ΦΠΑ).

### **Παράρτημα ΙΙΙ Αγαθά και υπηρεσίες που υπάγονται σε μειωμένο συντελεστή (παράγραφος 1 του άρθρου 21)**

#### **Α. ΑΓΑΘΑ**

Οι δασμολογικές κλάσεις του Παραρτήματος αυτού τέθηκαν όπως αυτές αναφέρονται στη Συνδυασμένη Ονοματολογία του έτους 2015 (Κανονισμός (ΕΚ) αριθμ. 1101/2014 της Επιτροπής της 31ης Οκτωβρίου 2014, ΕΕ L 312/2014).

**1.** Κρέατα βρώσιμα, νωπά, διατηρημένα με απλή ψύξη ή κατεψυγμένα, αλλά όχι αλλιώς παρασκευασμένα ή επεξεργασμένα, χοιροειδή, προβατοειδή ή αιγοειδή, πετεινούς, κότες, γαλοπούλες και κουνέλια. Εξαιρούνται τα παραπροϊόντα σφαγίων, καθώς και τα προϊόντα των Δ.Κ. 0209 και 0210 (**Δ.Κ. 0203, 0204, EX 0207, EX 0208**).

**2.** Ψάρια, φιλέτα και άλλη σάρκα ψαριών, καλαμάρια, χταπόδια και σουπιές, νωπά, διατηρημένα με απλή ψύξη ή κατεψυγμένα αλλά όχι αλλιώς παρασκευασμένα ή επεξεργασμένα. Εξαιρούνται τα συκώτια, αυγά και σπέρματα (**Δ.Κ. 0302, EX 0303, EX 0304, EX 0307**).

**3.** Γάλα και προϊόντα γαλακτοκομίας. Αυγά πτηνών. Μέλι φυσικό. (**Δ.Κ. 0401, 0402, 0403, 0404, 0405, 0406, 0407, 0408, 0409**).

**4.** Άλλα φυτά ζωντανά (στα οποία περιλαμβάνονται και οι ρίζες τους), μοσχεύματα και μπόλια. (**Δ.Κ. 0602**).

**5.** Λαχανικά, φυτά, ρίζες και κόνδυλοι, βρώσιμα. Εξαιρούνται τα προϊόντα της Δ.Κ. 0714 (**Δ.Κ. 0701, 0702, 0703, 0704, 0705, 0706, 0707, 0708, 0709, 0710, 0711, 0712, 0713**).



6. Καρποί και φρούτα βρώσιμα (Δ.Κ. 0801, 0802, 0803, 0804, 0805, 0806, 0807, 0808, 0809, 0810, 0811, 0812, 0813).

7. Δημητριακά (Δ.Κ. 1001, 1002, 1003, 1004, 1005, 1006, 1007 και 1008).

8. Προϊόντα αλευροποΐας. Άμυλα κάθε είδους (Δ.Κ. 1101, 1102, 1103, 1104, 1105, 1106 και EX 1108).

9. Ελαιόλαδο και τα κλάσματά του, έστω και εξευγενισμένα, αλλά όχι χημικώς μετασχηματισμένα. Άλλα λάδια και τα κλάσματά τους, που παίρνονται αποκλειστικά από ελιές, έστω και εξευγενισμένα, αλλά όχι χημικώς μετασχηματισμένα και μείγματα από αυτά τα λάδια ή τα κλάσματα με λάδια ή κλάσματα της κλάσης 1509 (Δ.Κ. 1509 και 1510).

10. Παρασκευάσματα για τη διατροφή των παιδιών συσκευασμένα για τη λιανική πώληση. Ζυμαρικά, όχι ψημένα ή παραγεμισμένα ή αλλιώς παρασκευασμένα. Ψωμί, χωρίς προσθήκη άλλων ουσιών και όχι φρυγανισμένο ή περαιτέρω επεξεργασμένο. Κάψουλες κενές του τύπου που χρησιμοποιούνται για φάρμακα (Δ.Κ. EX 1901, EX 1902, EX 1905).

11. Νερά, στα οποία περιλαμβάνονται και τα φυσικά ή τεχνητά μεταλλικά νερά, χωρίς προσθήκη ζάχαρης ή άλλων γλυκαντικών ούτε αρωματισμένα, μη αεριούχα (Δ.Κ. EX 2201).

12. Φαρμακευτικά προϊόντα (Δ.Κ. 3001, 3002, 3003, 3004, 3005 και 3006).

13. Φάρμακα για την ιατρική του ανθρώπου των δασμολογικών κλάσεων 3003 και 3004. Εμβόλια για την ιατρική του ανθρώπου της δασμολογικής κλάσης 3002. (Δ.Κ. EX 3002, EX 3003, EX 3004). Ο συντελεστής του φόρου για τα αγαθά της παρούσας περίπτωσης ορίζεται σε έξι τοις εκατό (6%).

14. Βιβλία και βιβλία για παιδιά (Δ.Κ. EX4901, EX 4903). Εφημερίδες και περιοδικές εκδόσεις τυπωμένες, έστω και εικονογραφημένες ή με διαφημίσεις (Δ.Κ. 4902). Ο συντελεστής του φόρου για τα αγαθά της παρούσας περίπτωσης ορίζεται σε έξι τοις εκατό (6%).

15. Ειδικές ανυψωτικές συσκευές (σκάλες, ανελκυστήρες, μηχανήματα ανεβοκατεβάσματος αναπήρων και παρόμοια), που χρησιμοποιούνται για την εξυπηρέτηση αναπήρων (**Δ.Κ. EX 8428**).

16. Αμαξάκια τύπου πολυθρόνας και άλλα οχήματα για αναπήρους, έστω και με κινητήρα ή άλλο μηχανισμό προώθησης, ανταλλακτικά αναπηρικού αμαξιδίου και ερεισίνωτο (**Δ.Κ. 8713 και EX 8714**).

17. Αντισυλληπτικές συσκευές που ονομάζονται «ενδομήτρια αντισυλληπτικά», αυτολιπαινόμενοι καθετήρες, καθετήρες κεντρικοί για αιμοκάθαρση, καθετήρες σίτισης, καθετήρες περιτοναϊκής, καθετήρες κύστεως υπερηβικές, σύριγγες σίτισης, πιεσόμετρα ομιλούντα, βελόνες (για τις πένες ινσουλίνης), βελόνες τεχνητού νεφρού (**Δ.Κ. EX 9018**).

18. Είδη και συσκευές ορθοπεδικής, στα οποία περιλαμβάνονται και οι ιατροχειρουργικές ζώνες και επίδεσμοι και οι πατερίτσες. Νάρθηκες, υποστηρίγματα και άλλα είδη και συσκευές για κατάγματα. Είδη και συσκευές προθέσεως. Συσκευές για τη διευκόλυνση της ακοής στους κουφούς και άλλες συσκευές που κρατιούνται με το χέρι, φέρονται από τα πρόσωπα ή εισάγονται στον ανθρώπινο οργανισμό, με σκοπό την αναπλήρωση μιας έλλειψης ή τη θεραπεία μιας αναπηρίας. Συσκευές έκχυσης ινσουλίνης. Εξαιρούνται τα μέρη και εξαρτήματα των παραπάνω αγαθών (**Δ.Κ. EX 9021**).

19. Η παράδοση νερού.

20. Ηλεκτρική ενέργεια (**Δ.Κ. 2716**), το φυσικό αέριο (**Δ.Κ. 2711**), καθώς και θέρμανση μέσω δικτύου (τηλεθέρμανση).

21. Ανυψωτικό τουαλέτας (**Δ.Κ. EX 3922**), μπανιέρες για ανάπηρους (**Δ.Κ. EX 3922, 6910, 7324**), στηθόδεσμος μαστεκτομής μαγιώ μαστεκτομής (**Δ.Κ. EX 6212, 6112, 6211**), προγράμματα για ηλεκτρονικούς υπολογιστές (jaws, supernova, hall, φωναισθησίας, finereader) (**Δ.Κ. EX 8523**), εκτυπωτές Braille (**Δ.Κ. EX 8443**), ρολόγια χειρός (Braille) (**Δ.Κ. EX 9102**), πινακίδες γραφής (Braille), μέτρα (Braille) (**Δ.Κ. EX 9017**), μαστούνια (λευκά και ηλεκτρονικά) (**Δ.Κ. EX 6602**), κασετόφωνα με 4 tracks (Braille) (**Δ.Κ. EX 8519**), ταινίες μέτρησης

σακχάρου (Δ.Κ. EX 3822), τα οποία προορίζονται για την εξυπηρέτηση ατόμων με ειδικές ανάγκες.

22. Καθίσματα μπάνιου (Δ.Κ. EX 8401), αντλία αποσιδήρωσης για μεσογειακή αναιμία (Δ.Κ. EX 9018), σύστημα τραχειοστομίας – τραχειοσωλήνες – φίλτρα (Δ.Κ. EX 9018), περπατούρα (Δ.Κ. EX 8716, EX 6602, EX 9021), τρίποδο (Δ.Κ. EX 8716, EX 6602, EX 9021), σύστημα φωτεινής ειδοποίησης (Δ.Κ. EX 8531), δέκτης φωτεινών σημάτων (Δ.Κ. EX 8517), Brailledisplay (Δ.Κ. EX 8528), scanner (Δ.Κ. EX 8471), Brailletaker (Δ.Κ. EX 8469), προγράμματα κινητών τηλεφώνων σε ελληνική και ξένη έκδοση (mobilespeak, speakingphone) (Δ.Κ. EX 8523), πλαίσια γραφής για άτομα με μειωμένη όραση (Braille) (Δ.Κ. EX 3926), κάλτσες Α.Γ. ή Κ.Γ. (Δ.Κ. EX 6115, EX 6217), κάλτσες κολοβώματος (Δ.Κ. EX 6307), φίλτρα αιμοκάθαρσης, αιμοδιήθησης, αιμοδιαδιήθησης και πλασμαφαίρεσης (Δ.Κ. EX 9018), γραμμές αιμοκάθαρσης, αιμοδιήθησης, αιμοδιαδιήθησης και πλασμαφαίρεσης (Δ.Κ. EX 9018), σάκοι περισυλλογής υγρού προετοιμασίας φίλτρων (Δ.Κ. EX 3926), Y-connectors, σετ φλεβοκέντησης κατά την αιμοκάθαρση (Δ.Κ. EX 9018), φύσιγγες διττανθρακικών (Δ.Κ. EX 2836), συνδετικό από τιτάνιο (Δ.Κ. EX 9018, EX 8108), γραμμή σύνδεσης και αποχέτευσης, σάκοι αποχέτευσης (Δ.Κ. EX 3926), κασέτες σύνδεσης, Clamp (λαβίδες) (Δ.Κ. EX 9018), βαλίτσα περιτοναϊκής κάθαρσης (SMART PD CASE) (Δ.Κ. EX 9018, EX 4202), αναλώσιμο υλικό για κολοστομίες (Δ.Κ. EX 3006), τα οποία προορίζονται για την εξυπηρέτηση ατόμων με ειδικές ανάγκες.

## **B. ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ**

1. Εισιτήρια θεατρικών παραστάσεων για τα οποία ο συντελεστής του φόρου ορίζεται σε έξι τοις εκατό (6%).

2. Η διαμονή σε ξενοδοχεία και παρόμοιους χώρους, συμπεριλαμβανομένης και της παροχής καταλύματος διακοπών και της μίσθωσης χώρου σε κατασκήνωση ή κάμπινγκ για τροχόσπιτα από 1.10.2015. Από 20/7- 30/9/2015 ο συντελεστής στα ξενοδοχεία κ.λπ. ορίστηκε σε 6% με την από 18/7/15 Πράξη Νομοθετικού περιεχομένου.

3. Η παροχή υπηρεσιών κατ' οίκον φροντίδας, παιδιών, ηλικιωμένων, ασθενών και ατόμων με ειδικές ανάγκες γενικά.

#### **Γ. ΕΞΑΙΡΕΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΟ ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ**

Αγαθά και υπηρεσίες που δεν εντάσσονται στο Παράρτημα αυτό ή για τα οποία υπάρχει οποιαδήποτε αμφιβολία ως προς την ένταξή τους στον πίνακα αυτόν, συνεπεία του είδους, του προορισμού, της σύνθεσης ή για οποιονδήποτε άλλο λόγο, υπάγονται στον κανονικό συντελεστή Φ.Π.Α. (23%)