

ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΔΥΤΙΚΗΣ ΕΛΛΑΔΟΣ

ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ (Πάτρα)

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

**Τίτλος Εργασίας: Ο ΦΟΡΟΣ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ
ΑΞΙΑΣ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ.ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ ΚΑΙ
ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΜΕ ΤΙΣ ΧΩΡΕΣ ΤΗΣ ΕΥΡΩΖΩΝΗΣ.**

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ ΤΩΝ:

1.ΧΑΡΑΛΑΜΠΟΠΟΥΛΟΥ ΙΩΑΝΝΑ

2.ΣΙΟΥΡΟΥΝΗΣ ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΣ

3.ΠΑΣΣΙΑΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

ΕΠΙΒΛΕΠΩΝ: κ. ΗΛΙΑΣ ΒΑΣΙΟΣ

ΠΑΤΡΑ: 29/06/2015

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η παρούσα εργασία υποβάλλεται στα πλαίσια λήψης πτυχίου από το Τμήμα Διοίκησης Επιχειρήσεων του ΤΕΙ Δυτικής Ελλάδας και ως σκοπό έχει την παρουσίαση ενός από τους κύριους φόρους που καταβάλλονται καθημερινά από τους καταναλωτές, του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ).

Ο συγκεκριμένος φόρος, αποτελεί συμβατική υποχρέωση μιας χώρας η οποία είναι κράτος – μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης και εφαρμόζεται στην επικράτειά της. Στην Ελλάδα εφαρμόζεται από 1/1/1987 και έκτοτε αποτέλεσε αντικείμενο διαμάχης για αρκετές κυβερνήσεις. Ο ΦΠΑ είναι ένας φόρος, ο οποίος επιβάλλεται επί της κατανάλωσης και σχεδιάστηκε με σκοπό να αντικαταστήσει μια πληθώρα από άλλους φόρους. Επομένως ο αρχικός σχεδιασμός του ήταν για να δημιουργηθεί ένας πιο δίκαιος φόρος για τους καταναλωτές και να απλοποιηθεί το φορολογικό σύστημα των χωρών – μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης, αλλά και οι σχέσεις μεταξύ των χωρών. Τέλος, ως φόρος κατανάλωσης, θεωρητικά είναι ένας φόρος δίκαιος ο οποίος ευνοεί τις συνθήκες του πλήρους ανταγωνισμού.

Η παρούσα εργασία είναι δομημένη σε δύο μέρη με συνολικά επτά κεφάλαια. Το πρώτο μέρος, το οποίο αποτελείται από τα κεφάλαια ένα έως πέντε, παρουσιάζεται το θεωρητικό πλαίσιο του ΦΠΑ. Έτσι λοιπόν στα κεφάλαια αυτά παρουσιάζεται η έννοια του ΦΠΑ, τα πλεονεκτήματα και μειονεκτήματά του και τα χαρακτηριστικά γνωρίσματά του. Επίσης, γίνεται λόγος για τον νόμο 2859/2000, ο οποίος καθορίζει το πλαίσιο του ΦΠΑ στην Ελλάδα και αναλύονται οι υποκείμενοι και υπόχρεοι στο ΦΠΑ, οι απαλλαγές που ισχύουν, οι εκπτώσεις και οι επιστροφές φόρου και οι τυχόν παραβάσεις που προκύπτουν από το ΦΠΑ. Τέλος, στο συγκεκριμένο μέρος, γίνεται λόγος για τις δηλώσεις που υποβάλλονται σε ενδοκοινοτικές πράξεις, δηλαδή τις δηλώσεις INTRASTAT.

Στο δεύτερο μέρος της εργασίας, το οποίο αποτελεί και το ερευνητικό κομμάτι, παρουσιάζεται μια σύγκριση του συντελεστή ΦΠΑ ο οποίος ισχύει στην Ελλάδα, με τους αντίστοιχους συντελεστές των χωρών της Ευρωζώνης. Επιπρόσθετα, παρουσιάζονται

και οι συντελεστές των χωρών – μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης, οι οποίες δεν έχουν το Ευρώ ως νόμισμά τους. Συμπερασματικά, η παρούσα εργασία συνοψίζει όλα τα παραπάνω και γίνεται μια προσπάθεια για να προταθούν λύσεις επί της εφαρμογής του ΦΠΑ στην Ελλάδα.

SUMMARY

The present essay is submitted to the Department of Business Administration of TEI Western Greece, for an award of a Degree. The aim of this essay is to present one of the main taxes that are paid every day from consumers and it is the Value Added Tax (VAT).

VAT is a tax, which is a contractual obligation of a country which is a Member - State of the European Union and shall apply in its territory. In Greece, VAT is applicable from 1/1/1987 and has since been the subject of controversy for several governments. VAT is a tax which is applied on the consumption and was designed to replace a variety of other taxes. The plan of VAT was to create a fairer tax to consumers and to simplify the tax system of countries - members of European Union, but also the relations between these countries.

This essay is structured in two parts with a total of seven chapters. The first part, which consists the five first chapters, presents the theoretical framework of VAT. Those chapters present the concept of VAT, its advantages and disadvantages and its features. Also, refer to the Law 2859/2000, which establishes the framework of VAT in Greece and analyzes the subject and liable to VAT, the exemptions apply, rebates and tax refunds and any infringements arising from VAT. Finally, in this part, refer to the declarations submitted to transactions within the EU, i.e. the INTRASTAT declarations.

In the second part, which constitutes the research component, shows a comparison of the rate of VAT that is applied in Greece, with the other applied in the Eurozone countries. Additionally, are presented VAT rates of countries - members of European Union, which do not have the Euro as their currency. In conclusion, this essay summarizes all the above and is an attempt to propose solutions for the application of VAT in Greece.

Περιεχόμενα

ΠΕΡΙΛΗΨΗ.....	2
SUMMARY	4
ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	7
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 ^ο ΟΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ	9
ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ.....	9
1.1 Ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας.....	9
1.2 Τα Πλεονεκτήματα και Μειονεκτήματα του ΦΠΑ.....	12
1.2.1 Πλεονεκτήματα ΦΠΑ	12
1.2.2 Μειονεκτήματα ΦΠΑ.....	13
1.3 Η Λειτουργία του Λογαριασμού ΦΠΑ.....	14
1.4 Τα Χαρακτηριστικά Γνωρίσματα του ΦΠΑ.....	15
Κεφάλαιο 2 ^ο Πεδίο Εφαρμογής του ΦΠΑ.....	16
2.1 Το Αντικείμενο του ΦΠΑ.....	16
2.2 Υποκείμενοι στον ΦΠΑ.....	17
2.3 Οι Φορολογικές Πράξεις Υποκείμενες σε ΦΠΑ	19
2.4 Οι Υπόχρεοι σε ΦΠΑ.....	20
2.5 Υποχρεώσεις Υποκείμενων στο ΦΠΑ.....	21
2.6 Οι Συντελεστές του ΦΠΑ όπως ισχύουν σήμερα.....	22
2.7 Βεβαίωση ΦΠΑ	25
Κεφάλαιο 3 ^ο Απαλλαγές από το ΦΠΑ	26
3.1 Απαλλαγές στο Εσωτερικό της Χώρας.....	26
3.2 Ειδικές Απαλλαγές από το ΦΠΑ.....	31
3.3 Απαλλαγές από Ενδοκοινοτικές Αποκτήσεις.....	34
3.4 Απαλλαγές από Παράδοση Αγαθών σε Άλλο Κράτος – Μέλος.....	34
3.5 Απαλλαγές στην Εισαγωγή Αγαθών	36
3.6 Απαλλαγές των Πράξεων κατά την Εξαγωγή εκτός Κοινότητας, των Εξομοιούμενων προς αυτές Πράξεων και των Διεθνών Μεταφορών	37
3.7 Απαλλαγές από τη Διεθνή Διακίνηση Αγαθών	40
Κεφάλαιο 4 ^ο Εκπτώσεις – Επιστροφές Φόρου και.....	42
Παραβάσεις – Κυρώσεις ΦΠΑ	42
4.1 Δικαίωμα Έκπτωσης από το Φόρο.....	42
4.2 Προσδιορισμός Εκπιπτόμενου Φόρου.....	45
4.3 Άσκηση του Δικαιώματος Έκπτωσης επί του Φόρου.....	47

4.4 Διακανονισμός Εκπτώσεων	48
4.5 Επιστροφή Φόρου	50
4.6 Διοικητικές Κυρώσεις – Πρόσθετοι Φόροι	52
4.7 Πρόστιμα και Ποινικές Κυρώσεις.....	54
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5 ^ο ΔΗΛΩΣΕΙΣ INTRASTAT	56
5.1 Συμπλήρωση Δήλωσης INTRASTAT	56
5.2 Απαλλαγές από τη Συμπλήρωση και Υποβολή Δήλωσης INTRASTAT	59
5.3 Έντυπα INTRASTAT	60
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6 ^ο Ο ΦΠΑ ΣΤΙΣ ΧΩΡΕΣ ΤΗΣ ΕΥΡΩΠΗΣ	67
6.1 Εισαγωγή.....	67
6.2 Σύγκριση ΦΠΑ σε χώρες της Ευρωζώνης.....	69
6.3 Σύγκριση ΦΠΑ σε χώρες εκτός Ευρωζώνης.....	72
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7 ^ο ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ – ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ	75
7.1 Συμπεράσματα.....	75
7.2 Προτάσεις.....	76
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	79
ΠΗΓΕΣ ΔΙΑΔΙΚΤΥΟΥ	79

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Η παρούσα εργασία έχει ως σκοπό να αναλύσει τις διατάξεις που διέπουν τον Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ), όπως αυτός ισχύει την περίοδο αυτή στην Ελλάδα. Ο συγκεκριμένος φόρος εισήχθη στην Ελλάδα το 1987 και αποτελεί συμβατική υποχρέωση της χώρας μετά την είσοδο της στην Ευρωπαϊκή Ένωση.

Ο ΦΠΑ αποτελεί έναν φόρο, ο οποίος επιβάλλεται επί της κατανάλωσης των ατόμων και είναι άρρηκτα συνδεδεμένος με την οικονομική κατάσταση της χώρας. Με άλλα λόγια, όσο περισσότερη ευημερία υπάρχει σε μια χώρα, τόσο μεγαλύτερη η κατανάλωση των πολιτών και επομένως τόσο μεγαλύτερα τα έσοδα από τον συγκεκριμένο φόρο που αποκομίζει το ίδιο το κράτος. Βέβαια, θα πρέπει να σημειωθεί ότι εξαιτίας του εισπρακτικού χαρακτήρα που έχει ο συγκεκριμένος φόρος, πολλές φορές οι κυβερνήσεις καταφεύγουν σε αύξηση του για να μπορέσουν να αυξήσουν δυνητικά τα έσοδα τους.

Όπως αναφέρθηκε, ο ΦΠΑ αποτέλεσε μια συμβατική υποχρέωση της χώρας απέναντι στην Ευρωπαϊκή Ένωση. Προκειμένου να υπάρξει μία ενιαία εναρμόνιση στην έμμεση φορολογία των κρατών-μελών της ΕΟΚ, το έτος 1957 διορίζεται από την Κομισιόν (Ευρωπαϊκή Επιτροπή) μια ειδική επιτροπή φορολογικής εναρμόνισης με πρόεδρο τον καθηγητή Neumark. Η Επιτροπή Νιούμαρκ όπως καθιερώθηκε να λέγεται εξετάζοντας τις μέχρι τότε πρακτικές ανά τον κόσμο, μετά από πολλές συζητήσεις πρότεινε την κατάργηση όλων των εφαρμοζομένων εσωτερικών (εθνικών) σωρευτικών φόρων κύκλου εργασιών και την αντικατάστασή τους με ένα μόνο φόρο, τον ΦΠΑ, που εφάρμοξε επιτυχώς την εποχή εκείνη η Γαλλία σε κάθε στάδιο συναλλαγής πάνω στη προστιθέμενη αξία.

Οι προτάσεις της Επιτροπής Νιούμαρκ τελικά έγιναν αποδεκτές και άρχισαν να υλοποιούνται στις 11 Απριλίου του 1967 με την έκδοση από το 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.

Στην Ελλάδα ο ΦΠΑ καθιερώθηκε την 1/1/1987 και ο συντελεστής που ίσχυε ήταν 16%. Σήμερα ο ΦΠΑ ορίζεται από το Νόμο υπ' αριθμόν 2859 του 2000 (σύμφωνα με την πιο πρόσφατη αναθεώρησή του) επίσης ως είδος έμμεσου φόρου που επιβάλλεται στις συναλλαγές σε ολόκληρη την ελληνική επικράτεια εκτός από την περιοχή του Αγίου Όρους και των υπαγομένων σε αυτό. Πρόκειται για φόρο κύκλου εργασιών και επιρρίπτεται από τον κατά νόμο υπόχρεο σε βάρος του αντισυμβαλλομένου. Καταβάλλεται τμηματικά σε κάθε στάδιο συναλλαγής στην προστιθέμενη αξία και επιρρίπτεται ολόκληρος στην τελική κατανάλωση. Με αυτόν τον τρόπο κάθε βαθμίδα παραγωγής ή συναλλαγής φορολογείται κατ' αποτέλεσμα μόνο ως προς το επιπλέον τίμημα που εισπράττει ο προμηθευτής, δηλαδή ως προς την αξία που προστίθεται στο αγαθό κατά την κάθε βαθμίδα επεξεργασίας του. Υπολογίζεται ουσιαστικά μόνο στην αξία η οποία προστίθεται από κάθε επιχείρηση, δηλαδή στη διαφορά μεταξύ αξίας παράδοσης των αγαθών και αξίας κτήσης τους. Γι' αυτό ονομάζεται και φόρος προστιθέμενης αξίας. Με τον Φ.Π.Α. το κράτος εισπράττει φόρο από κάθε συναλλαγή, ενώ από το 2006 και έπειτα επιβαρύνει και τις οικοδομικές εργασίες και υλικά.

Η παρούσα εργασία έχει δύο μέρη. Το πρώτο μέρος αναφέρεται στο θεωρητικό πλαίσιο που διέπεται ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας, ενώ στο δεύτερο μέρος πραγματοποιείται μια σύγκριση του ΦΠΑ της Ελλάδας με τις χώρες της Ευρωζώνης και τις υπόλοιπες της Ένωσης. Επιπρόσθετα, πραγματοποιείται μια αξιολόγηση της πορείας του ΦΠΑ και των επιπτώσεων που είχε ή αύξησή του στην Ελληνική Οικονομία. Τέλος, με την παρούσα εργασία θα πραγματοποιηθεί μια προσπάθεια για προτάσεις επί του χειρισμού του ΦΠΑ από την Ελλάδα και πως αυτός ο φόρος μπορεί να συμβάλλει στην ανάπτυξη της χώρας.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο ΟΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ

1.1 Ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας

Ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ) αποτελεί ένα έμμεσο φόρο ο οποίος εμπεριέχεται στην τιμή των αγαθών και των υπηρεσιών και επιβαρύνει τα πρόσωπα (καταναλωτές) στο βαθμό που αυτά κάνουν χρήση των αγαθών και των υπηρεσιών αυτών. Καταβάλλεται στο κράτος, όχι από τα πρόσωπα που επιβαρύνει, αλλά από τους επιτηδευματίες – επιχειρήσεις που μεσολαβούν στην κυκλοφορία των αγαθών, οι οποίοι φέρουν και το “φορολογικό βάρος”. Ουσιαστικά, Ο ΦΠΑ είναι ένας έμμεσος φόρος με τον οποίο επιβαρύνονται οι πωλήσεις και οι αγορές κάθε φορά που αυτές πραγματοποιούνται.

Ο ΦΠΑ δεν αποτελεί κόστος για το πρόσωπο (φυσικό ή νομικό) το οποίο πληρώνει, όπως επίσης δεν αποτελεί και έσοδο για το πρόσωπο το οποίο εισπράττει. Ο ΦΠΑ αποτελεί ένα έσοδο του Δημοσίου μιας και είναι εισπράξη ή πληρωμή για λογαριασμό τρίτου, του Δημοσίου. Για τον λόγο αυτό ο ΦΠΑ στη λογιστική παρακολουθείται στις Υποχρεώσεις μιας επιχείρησης, μιας και αυτή πρέπει να τον αποδώσει στο Δημόσιο, επομένως κινείται ο λογαριασμός «54 Υποχρεώσεις από Φόρους – Τέλη» και εμφανίζεται στο Παθητικό του Ισολογισμού της επιχείρησης (Μέντης, 2000).

Ο ΦΠΑ έχει διάφορους συντελεστές, με τον πλέον διαδεδομένο στην Ελλάδα, αυτό του 23%. Οι άλλοι συντελεστές που υπάρχουν στη χώρα είναι αυτός του 6,5% και του 13%, όπου υπάγονται τα είδη πρώτης ανάγκης, οι παραμεθόριες περιοχές της χώρας, οι πρώτες και βοηθητικές ύλες, το ηλεκτρικό ρεύμα και γενικότερα ό,τι κρίνει το κράτος ότι πρέπει να ενταχθεί σε χαμηλό ποσοστό για την προώθηση του κοινού οφέλους. Στο συντελεστή 23% ανήκει σχεδόν η πλειοψηφία των καταναλωτικών αγαθών που διακινούνται σε καθημερινή βάση και τα είδη πολυτελείας (Ν. 2859/2000).

Όπως γίνεται αντιληπτό και από το όνομά του, ο ΦΠΑ είναι φόρος κύκλου εργασιών που επιβάλλεται μόνο στην προστιθέμενη αξία των αγαθών και υπηρεσιών και έτσι αποφεύγεται η διπλή ή πολλαπλή φορολογία των ιδίων προϊόντων και υπηρεσιών (όπως γινότανε με το χαρτόσημο κυρίως) και επιπλέον αποφεύγεται έτσι η επιβάρυνση των αγαθών και κατ' επέκταση η αύξηση του κόστους και της τιμής πωλήσεως της.

Ο συγκεκριμένος φόρος ισχύει στην Ελλάδα από το 1987 με το Ν.1642/86 από συμβατική υποχρέωση της χώρας μας προς την Ευρωπαϊκή Ένωση, με βάση την 6^η ντιρεκτίβα της, που ισχύει για όλες τις χώρες της. Επίσης, ο φόρος αυτός επιβαρύνει τον αντισυμβαλλόμενο φυσικό ή νομικό πρόσωπο, το οποίο επιβαρύνεται με το ΦΠΑ, όπως και ο τελευταίος καταναλωτής, ακόμη και στην περίπτωση όπου το πρόσωπο απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ με βάση τις δραστηριότητες τις οποίες αναπτύσσει. Με τον ΦΠΑ επιβαρύνονται και το Δημόσιο, τα ΝΠΔΔ και τα ΝΠΙΔ κατά την αγορά αγαθών ή τη λήψη υπηρεσιών, έστω και εάν απαλλάσσονται από αυτόν (ΦΠΑ) για τις δραστηριότητες τις οποίες ασκούν.

Κάθε επιχείρηση λοιπόν, η οποία δραστηριοποιείται στην Ελλάδα φέρει το «φορολογικό βάρος», μιας και έχει την υποχρέωση η οποία πηγάζει από τους νόμους, να καταβάλλει το φόρο στο Δημόσιο, έστω και για την περίπτωση κατά την οποία δεν το εισέπραξε από τον αντισυμβαλλόμενο. Ωστόσο, κάθε επιχείρηση έχει το δικαίωμα να επιρρίψει τον ΦΠΑ στον αντισυμβαλλόμενο, μέχρι να φτάσει και να βαρύνει τον τελικό καταναλωτή. Ως έμμεσος φόρος δεν αποτελεί έσοδο της επιχείρησης, αλλά δεν επιβαρύνει και με κόστος παραγωγής των αγαθών ή υπηρεσιών της. Εισπράττεται με μοναδικό σκοπό να αποδοθεί στο Δημόσιο και αποτελεί έσοδο του Δημοσίου μόνον (Μέντης, 2000).

Ο ΦΠΑ επιβάλλεται στις παραδόσεις αγαθών, δηλαδή στις πωλήσεις αγαθών και γενικά στις πράξεις εκείνες που μεταβιβάζεται η κυριότητα ενσώματων κινητών ή ακίνητων αγαθών. Επίσης, ο ΦΠΑ επιβάλλεται στις παροχές υπηρεσιών που γίνονται μέσα στην Ελληνική επικράτεια, εφόσον πραγματοποιούνται με αντάλλαγμα, καθώς επίσης και στις εισαγωγές αγαθών στο εσωτερικό της χώρας.

Όσον αφορά τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο πρόσωπο στο ΦΠΑ, ο οποίος

ενεργεί με αυτή την ιδιότητα (του υποκειμένου στο ΦΠΑ) καθώς και από μη υποκείμενο στο ΦΠΑ νομικό πρόσωπο, εφόσον ο πωλητής που είναι υποκείμενος στο ΦΠΑ είναι εγκαταστημένος σε άλλο κράτος - μέλος και ενεργεί με αυτήν την ιδιότητα (του υποκειμένου στο ΦΠΑ) και δεν απαλλάσσεται από το ΦΠΑ λόγω ύψους πραγματοποιηθέντος ετήσιου κύκλου εργασιών που καθορίζεται στη χώρα του (στην Ελλάδα το ύψος αυτό είναι 10.000 ευρώ). Όταν όμως πραγματοποιούνται ενδοκοινοτικές αποκτήσεις βιομηχανοποιημένων καπνών, έτοιμων πετρελαιοειδών, αλκοόλης και αλκοολούχων ποτών από νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου μη υπαγόμενα στο ΦΠΑ ή από επιχειρήσεις που στερούνται του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ (π.χ. από γιατρούς κλπ) ή από αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41 , τότε φορολογούνται πάντοτε στην Ελλάδα ως ενδοκοινοτικές αποκτήσεις και το ΦΠΑ καταβάλλεται με υποβολή ειδικής περιοδικής δήλωσης στο αρμόδιο τελωνείο. Ειδικά, η ενδοκοινοτική απόκτηση καινούργιων μεταφορικών μέσων υπάγεται στο ΦΠΑ στην Ελλάδα, ανεξάρτητα από την ιδιότητα του εγκατεστημένου στο εσωτερικό της χώρας προσώπου. Ωστόσο, σε περίπτωση που ένας Έλληνας (ιδιώτης ή επιχείρηση) ενεργεί παράδοση (πώληση) καινούργιου μεταφορικού μέσου σε αγοραστή εγκαταστημένο σε άλλο κράτος – μέλος, δικαιούται επιστροφής του ΦΠΑ που αναλογεί στην αξία της πώλησης αυτής (Ρέππας, 2009).

Στο ΦΠΑ υπόκεινται τα φυσικά και νομικά πρόσωπα που ασκούν οικονομική δραστηριότητα (επιχειρήσεις βιομηχανικές, βιοτεχνικές, εμπορικές, ελεύθερα επαγγέλματα κλπ.). Εξαιρούνται από το ΦΠΑ οι μισθωτοί για την αμοιβή της εξαρτημένης εργασίας τους. Επίσης εξαιρούνται το Δημόσιο, τα ΝΠΔΔ και τα ΝΠΙΔ μόνο για τις πράξεις τους ως δημόσια εξουσία. Π.χ. για τις υπηρεσίες που παρέχουν τα υπουργεία, οι νομαρχίες, οι ΔΟΥ κλπ στους πολίτες δεν υπολογίζουν ΦΠΑ. Κατά την περίπτωση όπου το Δημόσιο ή τα ΝΠΔΔ και ΝΠΙΔ ασκούν δραστηριότητες, δεν είναι της αποστολής τους, τότε αυτές υπόκεινται στο ΦΠΑ π.χ. οι Δήμοι όπου λειτουργούν κοινωνικά παντοπωλεία τα οποία εφοδιάζουν τους δημότες με τρόφιμα ή ρούχα, τότε για την δραστηριότητα αυτή θα υπόκειται σε Φ.Π.Α. Στις πωλήσεις δηλαδή τροφίμων ή ρουχισμού που θα πραγματοποιεί το κατάστημα θα προσθέτει στα τιμολόγια και ΦΠΑ. Εν συνεχεία τον ΦΠΑ που θα εισπράττει θα τον αποδίδει στο Δημόσιο. Το ίδιο γίνεται και όταν πωλείται παλαιό στρατιωτικό υλικό από το Γ.Ε.Ε.Α. ή όταν πωλείται αυτοκίνητο

από Δημόσια Υπηρεσία (Ρουσάκη, 2008).

Τέλος, όταν οι άλλοι επιτηδευματίες πραγματοποιούν πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών προς το Δημόσιο, τότε στην αξία της πώλησης προσθέτουν και Φ.Π.Α. που τον εισπράττουν και τον αποδίδουν πάλι στο Δημόσιο.

1.2 Τα Πλεονεκτήματα και Μειονεκτήματα του ΦΠΑ

Ο ΦΠΑ, ως έμμεσος φόρος που είναι έχει ταυτόχρονα και πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα, τόσο για τα πρόσωπα (Φυσικά και Νομικά), όσο και για το ίδιο το Δημόσιο. Παρακάτω αναλύονται τα κυριότερα πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα του φόρου αυτού (Γιαννακούρης και Κουκοβίνης, 2007).

1.2.1 Πλεονεκτήματα ΦΠΑ

Ο ΦΠΑ έχει διάφορα πλεονεκτήματα, ανάμεσα στα οποία τα κυριότερα είναι τα εξής: Πρώτον η ουδετερότητά του. Ως ουδέτερος φόρος, ο ΦΠΑ επιβαρύνει με το ίδιο ποσό φόρου τα αγαθά και τις υπηρεσίες ανεξάρτητα από την προέλευσή τους (εγχώρια ή εισαγόμενα), συμβάλλοντας με τον τρόπο αυτό στον πλήρη ανταγωνισμό και την αποφυγή της διατάραξης των όρων του ανταγωνισμού, του εμπορίου και των συναλλαγών. Όλα αυτά είναι απόρροια της χώρας από την προσχώρηση στην Ευρωπαϊκή Ένωση και προβλέπονται από το άρθρο 9 της Συνθήκης της ΕΟΚ από τα στάδια της παραγωγικής διαδικασίας που διέρχεται ένα αγαθό καθώς επίσης και από τις ενδιάμεσες διαβιβάσεις αγαθών από τον παραγωγό στον τελικό καταναλωτή.

Ένα δεύτερο πλεονέκτημα του ΦΠΑ είναι ότι συμβάλλει στην οικονομική ανάπτυξη. Με την εισαγωγή του ΦΠΑ, αρκετοί άλλοι φόροι οι οποίοι υπήρχαν στη χώρα καταργήθηκαν. Η κατάργηση αυτή είχε ως αποτέλεσμα να μη φορολογούνται οι επενδύσεις που πραγματοποιούνται στη χώρα και απαλλάσσονται με την μορφή της έκπτωσης ή της επιστροφής φόρου, επομένως προάγεται η τάση προσέλκυσης επενδύσεων τόσο από εγχώριους όσο και από αλλοδαπούς επενδυτές. Επίσης, αποφορολογούνται οι εξαγωγές με έκπτωση ή επιστροφή φόρου, ώστε τα ελληνικά

προϊόντα και υπηρεσίες που διατίθενται στο εξωτερικό να είναι πιο φθηνά και ανταγωνιστικά στις διεθνείς αγορές.

Το τρίτο σημαντικό πλεονέκτημά του είναι το γεγονός ότι πρόκειται για έναν φόρο απλό στη διαχείριση του. Με την εισαγωγή του ΦΠΑ και την αντικατάσταση των διάσπαρτων άλλων φόρων, η διαχείριση είναι ευκολότερη τόσο για το Δημόσιο όσο και για τους ίδιους τους φορολογούμενους, μιας και είναι φόρος μεγάλης αποδοτικότητας και εισπράττεται με ευχέρεια δίχως ιδιαίτερες διαμαρτυρίες.

Τέλος, το πλέον σημαντικό πλεονέκτημα του ΦΠΑ θα μπορούσε να λεχθεί ότι είναι ο φόρος εκείνος με τον οποίο πραγματοποιείται η δικαιότερη κατανομή των φορολογικών βαρών ανάλογα με την εισοδηματική κατάσταση των προσώπων. 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.

1.2.2 Μειονεκτήματα ΦΠΑ

Εκτός από τα παραπάνω πλεονεκτήματα, ο ΦΠΑ έχει και μειονεκτήματα και δεν αποτελεί πανάκεια. Από τα μειονεκτήματα αυτά τα πλέον σημαντικά είναι τα κάτωθι.

Πρώτον, η βεβαίωση και η είσπραξη του είναι δυσχερής. Για να πραγματοποιηθεί απαιτείται άρτια λογιστική οργάνωση από τις επιχειρήσεις. Αυτό έχει ως συνέπεια να αυξάνεται ο φόρτος εργασίας των φορολογικών υπηρεσιών και οι γραφειοκρατικές διαδικασίες.

Επίσης, ο ΦΠΑ ενέχει προβλήματα δημοσιονομικού και κοινωνικού κόστους τα οποία έχουν σχέση με ορισμένους κλάδους της οικονομικής δραστηριότητας της χώρας, όπως για παράδειγμα την γεωργία και τις μικρές και μεσαίες επιχειρήσεις. Ακόμη, ο ΦΠΑ επιβαρύνει αδιάκριτα τα αγαθά και αυξάνει το κόστος διαβίωσης χωρίς να λαμβάνει υπόψη τη φορολογική ικανότητα του καταναλωτή, ο οποίος υφίσταται τη φορολογική

υποχρέωση.

Τέλος με την ίση μεταχείριση εγχώριων και εισαγόμενων αγαθών πέρα από τις θετικές επιπτώσεις στην οικονομία δυσχεραίνει την άσκηση εθνικής προστατευτικής πολιτικής. Ο ΦΠΑ αποτελεί σημαντικό έσοδο του κράτους μιας και συμβάλλει στην ανάπτυξη αλλά έχει και δυσάρεστες επιπτώσεις στην οικονομία.

1.3 Η Λειτουργία του Λογαριασμού ΦΠΑ

Ο ΦΠΑ έχει την ίδια λειτουργία σε κάθε επιχείρηση η οποία δραστηριοποιείται στη χώρα. Έτσι η επιχείρηση λαμβάνει τα τιμολόγια από τους προμηθευτές της, οι οποίοι χρεώνουν με την αξία των αγορών της και με το ποσό ΦΠΑ το οποίο αναλογεί και αναγράφεται ξεχωριστά από την αξία των προϊόντων. Από την άλλη πλευρά, η επιχείρηση χρεώνει τους πελάτες της με την αξία των αγαθών ή υπηρεσιών που πωλεί καθώς και με το ποσό του ΦΠΑ που αναλογεί στα αγαθά ή υπηρεσίες αυτές (Σταματόπουλος και Κλώνη, 2015).

Με βάση τα παραπάνω η επιχείρηση έχει εισπράξει ένα ποσό ΦΠΑ από τους πελάτες της και επίσης έχει πληρώσει ένα ποσό ΦΠΑ στους προμηθευτές της. Έτσι, αφαιρεί το ΦΠΑ το οποίο πλήρωσε στους προμηθευτές της από το ΦΠΑ το οποίο εισέπραξε από τους πελάτες της. Με τον τρόπο αυτό κάνει την λεγόμενη εκκαθάριση και αποδίδει στο Δημόσιο την όποια διαφορά προκύπτει (Σταματόπουλος και Κλώνη, 2015).

Εάν θελήσει κανείς να το αποτυπώσει σε παράδειγμα όλα τα παραπάνω, τότε θα είχε τα εξής:

Ο συντελεστής ΦΠΑ που εφαρμόζεται στις αγοραπωλησίες αγαθών είναι 23% και η επιχείρηση τηρεί βιβλία Β κατηγορίας. Κατά τη διάρκεια του 3^{ου} τριμήνου του 2014 η επιχείρηση πωλεί εμπορεύματα αξίας 100.000. Η αξία του ΦΠΑ η οποία αναλογεί είναι 23.000 ($100.000 \cdot 23\%$). Κατά την ίδια περίοδο, η επιχείρηση έχει αγοράσει εμπορεύματα αξίας 90.000 με αναλογούν ΦΠΑ 20.700 ($90.000 \cdot 23\%$).

Η επιχείρηση αρχικά θα πρέπει να εκκαθαρίσει το ΦΠΑ της στο τέλος του τριμήνου. Έτσι λοιπόν θα πρέπει να καταβάλλει στο Δημόσιο 2.300 ευρώ ($23.000 - 20.700$).

1.4 Τα Χαρακτηριστικά Γνωρίσματα του ΦΠΑ

Ο ΦΠΑ ως φόρος έχει χαρακτηριστικά γνωρίσματα τα οποία είναι τα κάτωθι (Τσιατούρας, 2014):

- § Είναι φόρος κατανάλωσης, και ως τέτοιος αποτελεί έμμεσο φόρο. Επιβαρύνει ουσιαστικά την εγχώρια κατανάλωση και επιβάλλεται σε όλα τα στάδια παραγωγής μέχρι και την τελική κατανάλωση.
- § Επειδή επιβάλλεται επί της κατανάλωσης, ο ΦΠΑ είναι φόρος αναλογικός και όχι προοδευτικός. Το ποσοστό του φόρου είναι σταθερό όσο κι αν αυξάνεται η φορολογητέα αξία.
- § Ο ΦΠΑ είναι γενικός φόρος ο οποίος επιβάλλεται καθολικά. Αυτό σημαίνει ότι εφαρμόζεται σε όλα τα αγαθά και τις υπηρεσίες, πλην εκείνων τα οποία απαλλάσσονται από τον φόρο με ρητή διάταξη νόμου.
- § Είναι φόρος ουδέτερος μιας και εξασφαλίζει ίσους όρους επιβάρυνσης για τα ίδια αγαθά και υπηρεσίες, άρα και ίδιους όρους ανταγωνισμού.
- § Ο ΦΠΑ είναι πραγματικός φόρος μιας και επιβάλλεται επί των συναλλαγών αντικειμενικά χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η οικονομική, κοινωνική ή άλλη κατάσταση του ατόμου.
- § Ο ΦΠΑ, βαρύνει τον τελικό χρήστη του αγαθού ή της υπηρεσίας, μιας και ενώ αυτός που πληρώνει στο Δημόσιο είναι η επιχείρηση, ωστόσο, μετακυλά το ποσοστό φόρου στον καταναλωτή από τον οποίο και εισπράττει το ποσό.
- § Ο ΦΠΑ πλήττει τα έσοδα και όχι το κέρδος και συμβάλλει στην αποφυγή φοροδιαφυγής, μιας και βασίζεται στα αντίθετα συμφέροντα των αντισυμβαλλόμενων. Επίσης είναι φόρος μη παρακρατούμενος.
- § Όπως αναφέρθηκε παραπάνω, ο ΦΠΑ δεν είναι στοιχείο κόστους. Δεν προσαυξάνει δηλαδή το κόστος των αγαθών ή υπηρεσιών με σκοπό να προσαυξήσει την αξία των πωλήσεων.
- § Λειτουργεί με βάση τη σχέση εισροών και εκροών (αγορές και πωλήσεις). Η εκκαθάριση πραγματοποιείται από τη σχέση Φόρος Εκροών – Φόρος Εισροών = Φόρος που αναλογεί προς το Δημόσιο.

- § Ο ΦΠΑ επιβάλλει την ίση φορολογική μεταχείριση στα αγαθά είτε είναι εισαγόμενα είτε είναι εγχώρια. Ωστόσο, απαλλάσσει τις εξαγωγές και τις υπηρεσίες οι οποίες εξυπηρετούν τις εξαγωγές.
- § Τέλος, ο ΦΠΑ απαλλάσσει τα επενδυτικά αγαθά μέσω της έκπτωσης ή της επιστροφής φόρου.

Κεφάλαιο 2^ο Πεδίο Εφαρμογής του ΦΠΑ

2.1 Το Αντικείμενο του ΦΠΑ

Το κύριο αντικείμενο του ΦΠΑ όπως ορίζεται από τον νόμο είναι τα κάτωθι (Άρθρο 2, ν. 2859/00):

«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 πραγματοποιείται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο, ο οποίος ενεργεί με αυτή την ιδιότητα ή από μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο, όταν ο πωλητής είναι υποκείμενος στο φόρο εγκαταστημένος σε άλλο κράτος - μέλος, ενεργεί με αυτή την ιδιότητα και δεν απαλλάσσεται από το φόρο λόγω ύψους πραγματοποιηθέντος ετήσιου 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» (Ν.2859/00).

Για την εφαρμογή του νόμου θεωρούνται τα εξής:

α) ως "εσωτερικό της χώρας" η ελληνική επικράτεια, εκτός της περιοχής του Αγίου Όρους,

β) ως "έδαφος της Κοινότητας", οι χώρες μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, πλην ελαχίστων εξαιρέσεων εδαφικών εκτάσεων των κρατών αυτών,

γ) ως "τρίτο έδαφος", όλες οι άλλες χώρες του κόσμου» (Ν.2859/00).

2.2 Υποκείμενοι στον ΦΠΑ

Υποκείμενοι στον ΦΠΑ είναι όλοι όσοι ασκούν κάποια οικονομική δραστηριότητα κατά τρόπο ανεξάρτητο (Άρθρο 3, ν. 2859/00).

«Οικονομική δραστηριότητα κατά τρόπο ανεξάρτητο ασκούν όσοι πωλούν προϊόντα ή παρέχουν υπηρεσίες. Δηλαδή, υποκείμενα στο φόρο 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.» (Ν.2859/00).

«Οι καταναλωτές είναι αυτοί οι οποίοι τελικά πληρώνουν το ποσό του ΦΠΑ. Ωστόσο, όπως αναφέρθηκε δεν τον πληρώνουν απευθείας στο κράτος, αλλά μέσω των υποκείμενων στο φόρο (των βιομηχανιών, των λιανοπωλητών, των ελεύθερων επαγγελματιών κ.λπ.» (Ν.2859/00).

Επομένως, οι 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» (Ν.2859/00).

Σύμφωνα με το Άρθρο 3 Παράγραφος 1 του Ν.2859/00, στον Φ.Π.Α. υπόκειται κάθε Φυσικό ή Νομικό Πρόσωπο καθώς και η Ένωση Προσώπων, εφ’ όσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα αδιάφορα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής. Επίσης, αδιάφορα αν πρόκειται για ημεδαπό ή αλλοδαπό πρόσωπο. Με τον όρο «Ένωση Προσώπων» νοείται κάθε οικονομική μονάδα που ασκεί ανεξάρτητη οικονομική δραστηριότητα, αδιάφορα αν στερείται νομικής προσωπικότητας. Τέτοιες Ενώσεις Προσώπων είναι οι Κοινοπραξίες, οι Άτυπες Εταιρίες κ.α.

«Δεν θεωρείται ότι ασκούν οικονομική δραστηριότητα, κατά τρόπο ανεξάρτητο, οι μισθωτοί και άλλα Φυσικά Πρόσωπα, τα οποία συνδέονται με τον εργοδότη τους με σύμβαση εργασίας ή με δεσμούς εξαρτήσεως όσον αφορά τους όρους εργασίας ή την αμοιβή και συνεπάγεται την ευθύνη του εργοδότη» (Ν.2859/00).

Ως Φυσικά ή Νομικά Πρόσωπα τα οποία ασκούν οικονομική δραστηριότητα, ενδεικτικά αναφέρονται τα εξής (Ν.2859/00):

- § Ατομικές επιχειρήσεις.
- § Ομόρρυθμες επιχειρήσεις.
- § Ετερόρρυθμες επιχειρήσεις.
- § Ανώνυμες επιχειρήσεις.
- § Εταιρίες Περιορισμένης Ευθύνης.
- § Συνεταιρισμοί και Ενώσεις αυτών.
- § Ελεύθεροι επαγγελματίες.
- § Γεωργικές επιχειρήσεις και εκμεταλλεύσεις.
- § Ιδιότυπες μεταφορικές επιχειρήσεις.
- § Συμπλοιοκτησία.
- § Ναυτικές εταιρίες.

2.3 Οι Φορολογικές Πράξεις Υποκείμενες σε ΦΠΑ

Στο σημείο αυτό θα γίνει μια εκτενής αναφορά για το ποιες πράξεις αποτελούν υποκείμενες στο ΦΠΑ. Έτσι λοιπόν έχουμε (Άρθρο 9, ν. 2859/00):

«Η παράδοση αγαθών όπου θεωρείται ότι είναι:

- § Η πώληση / μεταβίβαση κυριότητας ενσώματων αγαθών, εφόσον γίνεται από υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο. Σαν ενσώματα αγαθά θεωρούνται και φυσικές δυνάμεις ή ενέργειες που μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο συναλλαγής όπως είναι το ηλεκτρικό ρεύμα, το αέριο, το ψύχος, η θερμότητα.
- § Η αγορά ή η πώληση αγαθών από παραγγελιοδόχο που ενεργεί στο όνομα του, οπότε αυτός θεωρείται αγοραστής ή πωλητής ανάλογα με την περίπτωση, ως προς την παραγγελία.
- § Η πώληση αγαθών με τον όρο της παρακράτησης της κυριότητας μέχρι την αποπληρωμή του τμήματος» (Ν.2859/00).

«Η παράδοση ακινήτων όπου είναι:

- § Η μεταβίβαση αποπερατωμένου ή ημιτελών κτιρίων ή τμημάτων τους και του οικοπέδου που μεταβιβάζεται μαζί με αυτά, εφόσον πραγματοποιείται πριν από την εγκατάσταση σ' αυτά» (Ν.2859/00).

«Η παροχή υπηρεσιών όπου αναφέρεται:

- § Η έννοια παροχή υπηρεσιών κατά το Φ.Π.Α. είναι πολύ πλατιά, δηλαδή, «κάθε πράξη που δεν συνιστά παράδοση αγαθών αποτελεί παροχή υπηρεσιών» (Ν.2859/00).

Η πράξη αυτή μπορεί να συνίσταται σε:

- § Μεταβίβαση ή παραχώρηση της χρήσης ενός άυλου αγαθού.
- § Η υποχρέωση για παράληψη ή ανοχή μιας πράξης ή κατάστασης.

«Ως παροχή υπηρεσιών λογίζονται και τα εξής:

- § Εκμετάλλευση ξενοδοχείων, επιπλωμένων δωματίων και οικιών, κατασκηνώσεων και παρόμοιων εγκαταστάσεων, χώροι στάθμευσης κάθε είδους μεταφορικών μέσων και τροχόσπιτων.
- § Η διάθεση τροφής και ποτών από εστιατόρια, ζαχαροπλαστεία, κέντρα διασκέδασης κ.λπ. για επιτόπια κατανάλωση.
- § Η εκτέλεση υπηρεσίας με καταβολή αποζημίωσης ύστερα από επιταγή δημόσιας αρχής.
- § Η μίσθωση βιομηχανοστασίων και χρηματοθυρίδων.
- § Οι εργασίες φάσεων επί ενσώματων κινητών αγαθών» (Ν.2859/00).

2.4 Οι Υπόχρεοι σε ΦΠΑ

Στον ΦΠΑ για την παράδοση αγαθών και υπηρεσιών, καθώς και την ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών και παροχή υπηρεσιών είναι σύμφωνα με την κείμενη νομοθεσία όλοι οι παρακάτω (Σταματόπουλος και Κλώνη, 2015, Άρθρο 35, ν. 2859/00):

- § Τα πρόσωπα τα οποία είναι εγκατεστημένα στο εσωτερικό της χώρας, για πράξεις που πραγματοποιήθηκαν από αυτά.
- § Για την περίπτωση όπου ο υποκείμενος σε φόρο είναι εγκατεστημένος στο εξωτερικό, υπεύθυνος για την καταβολή του φόρου στην Ελλάδα είναι ο αντιπρόσωπος του. Εάν δεν έχει οριστεί αντιπρόσωπος, υπεύθυνος είναι ο ίδιος ο λήπτης των αγαθών ή των υπηρεσιών.
- § Κάθε πρόσωπο που αναγράφει το φόρο στα τιμολόγια που εκδίδει ή σε άλλα εξομοιούμενα με αυτά στοιχεία, έστω και από παραδρομή ή και σφάλμα. Ακόμη και για την περίπτωση όπου αποδειχθεί αργότερα ότι η επιχείρηση δεν υποχρεούται να καταβάλει το φόρο, οφείλει να αποδώσει το Φ.Π.Α. που

εισέπραξε στο Δημόσιο και να μην το καρπωθεί.

Παράδειγμα: Έμπορος αυτοκινήτων πούλησε το δικό του μεταχειρισμένο αυτοκίνητο αντί 2935€ και από παραδρομή εξέδωσε το Υπ Αριθμ 100 τιμολόγιο στο οποίο ανέγραψε και το φόρο προς 6%, δηλαδή 176,10€ και εισέπραξε από τον αγοραστή 3111,10€. Αν και δεν είχε υποχρέωση για την συγκεκριμένη αυτή περίπτωση να εκδώσει τιμολόγιο και να εισπράξει φόρο, επειδή τον εισέπραξε, οφείλει να τον αποδώσει στο Δημόσιο και να μην τον οικειοποιηθεί.

Το πρόσωπο που πραγματοποιεί ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών. Πιο ειδικότερα υπόχρεοι για την εισπράξη και τη απόδοση του φόρου στο Δημόσιο είναι: Στις Ατομικές Επιχειρήσεις ο ίδιος ο επιχειρηματίας, στις Εταιρικές Επιχειρήσεις όπως Ο.Ε., Ε.Ε., Α.Ε. Συνεταιρισμούς, Ε.Π.Ε., το Νομικό Πρόσωπο της εταιρείας, στις Αφανείς Εταιρείες ο Εμφανής εταίρος, στις Ενώσεις Προσώπων όπως οι Συμμετοχικές, τα Φυσικά ή Νομικά πρόσωπα που μετέχουν ανάλογα βέβαια με το πρόσωπο συμμετοχής τους.

2.5 Υποχρεώσεις Υποκείμενων στο ΦΠΑ

Οι υπόχρεοι των υποκείμενων στο Φ.Π.Α. όπως ορίζονται στο Άρθρο 36 του Νόμου 2859/2000 είναι (Τσιατούρας, 2014):

Ο υποκείμενος στο φόρο υποχρεούται να υποβάλλει τις παρακάτω δηλώσεις στην αρμόδια ΔΟΥ που ανήκει:

- § Την δήλωση έναρξη εργασιών, η οποία υποβάλλεται πριν από την έναρξη της οικονομικής δραστηριότητας, δηλαδή πριν από την πραγματοποίηση της πρώτης συναλλαγής, ή κατά το χρόνο της νομικής σύστασης όταν πρόκειται για νομικά πρόσωπα.
- § Την δήλωση μεταβολών – μετάταξης. Η δήλωση αυτή συμπληρώνεται και υποβάλλεται από τον υπόχρεο στην περίπτωση αλλαγής της επωνυμίας της έδρας ή του αντικειμένου με το οποίο ασχολείται η επιχείρηση.
- § Την δήλωση οριστικής παύσης εργασιών. Οι δύο τελευταίες δηλώσεις υποβάλλονται στην αρμόδια οικονομική εφορία εντός Δέκα (10) το πολύ ημερών.

Μετά την υποβολή της δήλωσης έναρξης εργασιών ο υποκείμενος αποκτά Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (ΑΦΜ). Ο ΑΦΜ αυτός στην περίπτωση των φυσικών προσώπων είναι ένας και μοναδικός και ισχύει ο ίδιος σε όλη την διάρκεια της ζωής τους, ενώ στην περίπτωση των νομικών προσώπων καταργείται με την λύση, διάλυση ή την αλλαγή της νομικής μορφής τους.

«Κάθε υποκείμενος στο φόρο έχει την υποχρέωση να τηρεί βιβλία και να εκδίδει στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις του ΚΒΣ» (Ν.2859/00).

«Να υποβάλλουν στην αρμόδια ΔΟΥ, μέσα στις προβλεπόμενες προθεσμίες:

- § Την περιοδική δήλωση για κάθε φορολογική περίοδο.
- § Την εκκαθαριστική δήλωση με την λήξη της διαχειριστικής περιόδου. Για το έτος 2015 και έπειτα και με την καθιέρωση των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων καταργείται η υποχρέωση εκκαθαριστικής δήλωσης» (Ν.2859/00).

«Στην περίπτωση που ο υποκείμενος πραγματοποιεί ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών υποχρεούται:

- § Να υποβάλλουν ανακεφαλαιωτικό πίνακα για τις παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιεί.
- § Να αναγράφει στις συναλλαγές του τον ΑΦΜ πάντα με το πρόθεμα «ΕΛ» μπροστά, καθώς και να σημειώνει το Α.Φ.Μ. του συναλλασσόμενου με το ανάλογο πρόθεμα του κάθε Κράτος – Μέλους.
- § Να υποβάλλει δήλωση INTRASTAT.
- § Να υποβάλλει ανακεφαλαιωτικό πίνακα για τις αποκτήσεις αγαθών από ενδοκοινοτικές συναλλαγές» (Ν.2859/00).

2.6 Οι Συντελεστές του ΦΠΑ όπως ισχύουν σήμερα

Ο συντελεστής του φόρου προστιθέμενης αξίας ορίζεται σε 23% , αυτό ισχύει από της 1/7/2010, στη φορολογητέα αξία (Σταματόπουλος και Κλώνη, 2015, taxheaven.gr).

Σημείωση: στην παράδοση αγαθών, στην ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών, καθώς και

στην παροχή υπηρεσιών, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η αντιπαροχή που έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής των αγαθών, προσαυξανόμενη με οποιαδήποτε παροχή που συνδέεται άμεσα με αυτή.

Κατ' εξαίρεση, για τα αγαθά και τις υπηρεσίες που λαμβάνονται στο παράρτημα ΙΙΙ του νόμου ο συντελεστής του φόρου ορίζεται σε 13%, από την 1/1/2011. Πρόκειται για τα αγαθά και υπηρεσίες ανάγκης όπως:

- § Τρόφιμα (συμπεριλαμβανομένων και των ποτών) για κατανάλωση από ανθρώπους και ζώα, σπόροι και φυτά και συστατικά χρησιμοποιούμενα για παρασκευή τροφίμων και προϊόντα που χρησιμοποιούνται συνήθως για την συμπλήρωση ή υποκατάσταση τροφίμων, με εξαίρεση τα οινοπνευματώδη ποτά.
- § Φαρμακευτικά προϊόντα που χρησιμοποιούνται για θεραπευτική αγωγή, για πρόληψη ασθενειών και για άλλους ιατρικούς ή κτηνιατρικούς σκοπούς. Προϊόντα αντισύλληψης και υγιεινής προστασίας.
- § Ιατρικός εξοπλισμός και άλλα βοηθητικά όργανα - συσκευές που συνήθως χρησιμοποιούνται για ανακούφιση αναπηριών από ιδιώτες και πάντα για προσωπική χρήση.
- § Ύδρευση, νερά, συμπεριλαμβανομένων και των φυσικών ή των τεχνικών μεταλλικών νερών, χωρίς προσθήκη ζάχαρης ή οινοπνεύματος.
- § Μεταφορά επιβατών και των αποσκευών τους.
- § Παράδοση κατοικιών μέσα στα πλαίσια κοινωνικής πολιτικής.
- § Εκμετάλλευση καφενείων, καφετεριών, ζαχαροπλαστείων, ψητοπωλείων και συναφών επιχειρήσεων, πλην των κέντρων διασκέδασης που διαθέτουν οινόπνευμα.
- § Διαμονή σε ξενοδοχεία ή παρόμοιους χώρους που παρέχουν κατάλυμα διακοπών.
- § Η εκμετάλλευση κινηματογράφων, συναυλιών, τσίρκων, λούνα – παρκ, ζωολογικών κήπων.

Προκειμένου για βιβλία, εφημερίδες, περιοδικά και για τα εισιτήρια θεατρικών παραστάσεων ο συντελεστής φόρου μειώνεται κατά 50% και ισχύει ο υπερμειώμενος

φόρος 4,5%.

Για τον υπολογισμό του Φ.Π.Α. στην παράδοση αγαθών, στην παροχή υπηρεσιών και στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών εφαρμόζονται οι συντελεστές που ισχύουν κατά το χρόνο που ο φόρος γίνεται απαιτητός, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 16, 17 και 18.

Μειωμένοι συντελεστές στα νησιά του Αιγαίου. Από 08/08/1992 στην περιοχή των νησιών των νομών Δωδεκανήσου, Σάμου, Χίου, Κυκλάδων, καθώς και στα νησιά Β. Σποράδες, Σύρου και Θάσου, εφαρμόζονται μειωμένοι συντελεστές κατά 30% έναντι των συντελεστών που ισχύουν στην λοιπή Ελλάδα. Οι συντελεστές που προκύπτουν από τη μείωση αυτή στρογγυλοποιούνται στην πλησιέστερη ακέραια μονάδα.

Κατά συνέπεια οι μειωμένοι συντελεστές είναι 3%, 6% και 13%. Οι μειωμένοι αυτοί συντελεστές εφαρμόζονται:

- § Στις παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιούνται στα νησιά αυτά, εφόσον κατά το χρόνο που ο φόρος γίνεται απαιτητός συντρέχουν σωρευτικά οι εξής προϋποθέσεις: Τα αγαθά βρίσκονται στα νησιά αυτά, είτε παραδίδονται από μόνιμα εγκατεστημένο στα νησιά αυτά, υποκείμενο στο φόρο.
- § Στις παραδώσεις αγαθών που πραγματοποιούνται από τη λοιπή Ελλάδα προς τα νησιά αυτά εφόσον ο αγοραστής είναι υποκείμενος στο φόρο είτε ο αγοραστής είναι εγκατεστημένος στα νησιά. Τα αγαθά έχουν προορισμό τα νησιά και μεταφέρονται εκεί.
- § Στις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, δηλαδή στις αποστολές αγαθών από άλλο κράτος - μέλος, για τα οποία ο τόπος άφιξης των αγαθών είναι τα νησιά και ο αποκτών είναι υποκείμενος στο φόρο.
- § Στην εισαγωγή αγαθών,
- § Στις παροχές υπηρεσιών εφόσον: Παρέχονται από υποκείμενους στο φόρο που έχουν την εγκατάστασή τους στις εν λόγω νησιώτικες περιοχές, είτε ολοκληρώνεται υλικά η εκτέλεσή τους εντός των περιοχών αυτών. Οι ανωτέρω μειωμένοι συντελεστές δεν ισχύουν προκειμένου για καπνοβιομηχανικά προϊόντα και μεταφορικά μέσα.

2.7 Βεβαίωση ΦΠΑ

«Η επιβολή του φόρου γίνεται από τον Προϊστάμενο της ΔΟΥ που είναι αρμόδιος και για την φορολογία εισοδήματος του υπόχρεου στο φόρο, ο οποίος παραλαμβάνει και τις σχετικές δηλώσεις. Είναι αυτός που τις ελέγχει για την ακρίβεια τους και προβαίνει στην εξακρίβωση των υπόχρεων που δεν έχουν υποβάλλει δήλωση. Αν διαπιστώσει ανακρίβεια ή ανεπάρκεια στα βιβλία και στοιχεία του υπόχρεου προβαίνει σε επί τόπου έλεγχο, στην επαγγελματική του εγκατάσταση, όλων των εγγράφων και στοιχείων που θα βοηθήσουν στο σωστό προσδιορισμό του φόρου. Με βάση τα αποτελέσματα της έρευνας εκδίδεται μια πράξη προσδιορισμού του φόρου η οποία χαρακτηρίζεται ως ειλικρινής αν προκύψει διαφορά μέχρι 3€ ή δυσχερής για διαφορά μεγαλύτερη. Στην δεύτερη περίπτωση συντάσσεται μια προσωρινή πράξη προσδιορισμού του φόρου με δυνατότητα αλλαγής στο μέλλον, μόλις προκύψουν νέα στοιχεία για τον προσδιορισμό του φόρου» (Άρθρο 53, ν. 2859/00).

«Ο υπόχρεος, σε βάρος του οποίου εκδόθηκε η πράξη, μπορεί να αμφισβητήσει την ορθότητα και να ζητηθεί διοικητική επίλυση της μέσω κάποιου συμβιβασμού. Το ποσό του φόρου που θα προκύψει και θα προσδιοριστεί από την διοικητική επίλυση της διαφοράς, βεβαιώνεται στο όνομα του υπόχρεου, από τον ίδιο οικονομικό έφορο - προϊστάμενο ΔΟΥ και καταβάλλεται είτε εφάπαξ, είτε σε δόσεις σύμφωνα πάντα με τον συμβιβασμό που επιτεύχθηκε» (Άρθρο 53, ν. 2859/00).

Κεφάλαιο 3^ο Απαλλαγές από το ΦΠΑ

3.1 Απαλλαγές στο Εσωτερικό της Χώρας

Από τον ΦΠΑ απαλλάσσονται εντός της Ελληνικής Επικράτειας όλοι οι κάτωθι (Άρθρο 22, ν. 2859/00):

«α) η παροχή υπηρεσιών από τα Ελληνικά Ταχυδρομεία (ΕΛΤΑ) 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 (ΟΤΑ) ή συνδέσμους αυτών, χωρίς τη μεσολάβηση δημοτικών επιχειρήσεων, καθώς και οι ανταποδοτικές εισφορές που επιβάλλουν οι Οργανισμοί Εγγείων Βελτιώσεων - ΟΕΒ - (Ειδικοί Οργανισμοί, ΓΟΕΒ, ΤΟΕΒ) στα μέλη τους για την παροχή αρδευτικού ύδατος και οι 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 ΦΠΑ, 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 Νομικά Πρόσωπα.

δ) η παροχή υπηρεσιών νοσοκομειακής και ιατρικής 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 παρεχόμενες στις εγκαταστάσεις θεραπευτικών λουτρών και ιαματικών πηγών.

ε) η παροχή υπηρεσιών από δικηγόρους, συμβολαιογράφους, άμισθους υποθηκοφύλακες, δικαστικούς επιμελητές, γιατρούς, οδοντογιατρούς, ψυχολόγους, μαιείς, νοσοκόμους και φυσιοθεραπευτές,

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,

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

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

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

ιγ) η παράδοση ιδιαίτερων μαθημάτων όλων των βαθμίδων εκπαίδευσης,

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

ιε) η παροχή υπηρεσιών και η στενά 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,

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

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

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

εκδηλώσεων που οργανώνονται από αυτά για την οικονομική τους ενίσχυση.

ιβ) οι ασφαλιστικές και ανασφαλίστες εργασίες, καθώς και οι συναφείς με αυτές εργασίες που παρέχονται από ασφαλειομεσίτες και ασφαλιστικούς πράκτορες,

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, που αφορούν καταθέσεις, τρεχούμενους λογαριασμούς, πληρωμές, μεταφορές καταθέσεων και εμβάσματα, απαιτήσεις, πιστωτικούς τίτλους, επιταγές και λοιπά αξιόγραφα, με εξαίρεση την είσπραξη απαιτήσεων τρίτων, καθώς και τις εργασίες που αφορούν την πρακτορεία επιχειρηματικών απαιτήσεων που ενεργείται από τις επιχειρήσεις που ασχολούνται με τις εργασίες αυτές,

κστ) οι μισθώσεις ακινήτων,

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

κη) η παράδοση στην ονομαστική τους αξία γραμματοσήμων που βρίσκονται σε κυκλοφορία, κινητού επισήματος και λοιπών ενσήμων, καθώς και ταινιών ή ενσήμων ασφαλιστικών οργανισμών και λοιπών παρόμοιων αξιών, εκτός από αυτήν που προορίζεται για συλλογές,

κθ) η παράδοση αγαθού ή αγαθών επιχείρησης ως συνόλου, κλάδου ή μέρους αυτής από επαχθή ή χαριστική αίτια ή με τη μορφή εισφοράς σε υφιστάμενο ή συνιστώμενο νομικό πρόσωπο, από δραστηριότητα αποκλειστικά απαλλασσόμενη ή εξαιρούμενη από το φόρο ή από αγρότη του ειδικού καθεστώτος, εφόσον για τα αγαθά αυτά δεν έχει παρασχεθεί ούτε ασκηθεί άμεσα, δικαίωμα έκπτωσης, καθώς επίσης και η παράδοση αγαθών των οποίων η κτήση ή η διάθεση έχει εξαιρεθεί από το δικαίωμα έκπτωσης, σύμφωνα με την παράγραφο 4 του κεφαλαίου περί του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου,

λ) η παροχή υπηρεσιών των οποίων η αξία περιλαμβάνεται στη φορολογητέα αξία κατά την εισαγωγή αγαθών όπως αυτή προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του κεφαλαίου της φορολογητέας αξίας στην εισαγωγή αγαθών,

λα) i) η παράδοση ακινήτων, εκτός από αυτά που:

§ προβλέπουν οι διατάξεις του εδαφίου περί της παράδοσης ακινήτων,

§ τις παραδόσεις που προβλέπουν οι διατάξεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του κεφαλαίου των θεωρούμενων πράξεων ως παράδοση αγαθών.

ii) η παράδοση ακινήτων σε δικαιούχους απαλλαγής από το φόρο μεταβίβασης κατά την απόκτηση πρώτης κατοικίας. Η απαλλαγή αυτή από τον ΦΠΑ κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο της παράδοσης του ακινήτου,

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

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» (Ν.2859/00).

«Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών ρυθμίζεται κάθε λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων του κεφαλαίου αυτού. Επίσης, με κοινές αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών και του, κατά περίπτωση, αρμόδιου Υπουργού, καθορίζονται οι προϋποθέσεις που πρέπει να πληρούν τα πρόσωπα που υπάγονται στις διατάξεις των περιπτώσεων δ', η', θ', ια', ιβ', ιδ', ιε', ιστ' και ιζ' των παραπάνω» (Ν.2859/00).

3.2 Ειδικές Απαλλαγές από το ΦΠΑ

Από τον ΦΠΑ απαλλάσσονται ακόμη όσοι εντάσσονται στις κάτωθι κατηγορίες (Άρθρο 27, ν. 2859/00):

α) η παράδοση και η εισαγωγή πλοίων που προορίζονται να χρησιμοποιηθούν στην εμπορική ναυσιπλοΐα, την αλιεία από υποκείμενο στο φόρο του κανονικού καθεστώτος Φ.Π.Α. ή για άλλη εκμετάλλευση ή για διάλυση ή για χρήση από τις ένοπλες δυνάμεις και το Δημόσιο γενικά, η παράδοση και η εισαγωγή ναυαγοσωστικών και πλωτών μέσων επιθαλάσσιας αρωγής, καθώς και αντικειμένων και υλικών, εφόσον προορίζονται να ενσωματωθούν ή να χρησιμοποιηθούν στα πλοία, ναυαγοσωστικά και πλωτά μέσα της περίπτωσης αυτής. Εξαιρούνται τα σκάφη ιδιωτικής χρήσης, που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό,

β) η παράδοση και η εισαγωγή αεροσκαφών που προορίζονται για χρήση από τις ένοπλες δυνάμεις και το Δημόσιο γενικά ή για εκμετάλλευση από αεροπορικές εταιρείες, οι οποίες εκτελούν κυρίως διεθνείς μεταφορές με κόμιστρο ή που προορίζονται για διάλυση, καθώς και αντικειμένων και υλικών εφόσον προορίζονται να ενσωματωθούν ή

να χρησιμοποιηθούν σε αυτά. Ως κυρίως διεθνείς μεταφορές θεωρούνται αυτές που εκτελούν οι αεροπορικές εταιρείες από και προς το εξωτερικό, εφόσον τα έσοδα "από τις διεθνείς μεταφορές υπερβαίνουν το πενήντα τοις εκατό (50%) των συνολικών ετήσιων ακαθάριστων εσόδων τους από αεροπορικές μεταφορές κατά την προηγούμενη της παράδοσης ή εισαγωγής, διαχειριστική περίοδο.

γ) η παράδοση και η εισαγωγή καυσίμων, τροφοεφοδίων, λιπαντικών και λοιπών αγαθών που προορίζονται για τον εφοδιασμό των πλοίων, πλωτών μέσων και αεροσκαφών, τα οποία απαλλάσσονται σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων α" και β". Προκειμένου για πλοία και πλωτά μέσα της εμπορικής ναυσιπλοΐας εσωτερικού ή άλλης εκμετάλλευσης εσωτερικού, καθώς και για αλιευτικά σκάφη που αλιεύουν στα ελληνικά χωρικά ύδατα, η απαλλαγή περιορίζεται στα καύσιμα και λιπαντικά,

δ) η ναύλωση πλοίων και η μίσθωση αεροσκαφών, τα οποία απαλλάσσονται σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων α' και β', εφόσον προορίζονται για την περαιτέρω ενέργεια φορολογητέων πράξεων ή πράξεων απαλλασσόμενων με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών. Εξαιρείται η ναύλωση ή η μίσθωση σκαφών ή αεροσκαφών ιδιωτικής χρήσης που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό. Η ναύλωση επαγγελματικών τουριστικών σκαφών του Ν. 438/1976 (ΦΕΚ256Α') απαλλάσσεται, εφόσον αυτά προσεγγίζουν κατά την πραγματοποίηση των πλόων τους και σε λιμένες εκτός Ελλάδας. Απαλλάσσονται επίσης οι εργασίες κατασκευής, μετατροπής, επισκευής και συντήρησης των μέσων αυτών, για τα οποία προβλέπεται απαλλαγή στις περιπτώσεις α' και β' της παραγράφου αυτής, καθώς και των αντικειμένων που είναι ενσωματωμένα σε αυτά ή χρησιμοποιούνται για την εκμετάλλευσή τους. Οι διατάξεις αυτής της περίπτωσης που αφορούν στα σκάφη του Ν. 438/1976 (ΦΕΚ 256 Α') εφαρμόζονται και για τα λοιπά επαγγελματικά σκάφη,

ε) η παροχή υπηρεσιών για την εξυπηρέτηση των άμεσων αναγκών των πλοίων, πλωτών μέσων και αεροσκαφών, για τα οποία προβλέπεται απαλλαγή στις περιπτώσεις α' και β' της παραγράφου αυτής, όπως η ρυμούλκηση, η πλοήγηση, η πρόσδεση, η διάσωση, η πραγματογνωμοσύνη, η χρήση λιμανιών και αεροδρομίων. Η απαλλαγή επεκτείνεται και στην παροχή υπηρεσιών εξυπηρέτησης του φορτίου των μεταφορικών αυτών μέσων,

στ) η παράδοση και η εισαγωγή αγαθών, καθώς και η παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιούνται:

αα) στα πλαίσια των ρυθμίσεων των διπλωματικών και προξενικών σχέσεων,

ββ) για τις ανάγκες αναγνωρισμένων από την Ελλάδα διεθνών οργανισμών ή των μελών τους, με τις προϋποθέσεις και μέσα στα όρια που καθορίζονται από τις ιδρυτικές τους συμβάσεις ή τις συμφωνίες για την εγκατάστασή τους στην Ελλάδα,

γγ) στα πλαίσια της Συνθήκης της Βορειοατλαντικής Συμμαχίας, για χρήση από τις ένοπλες δυνάμεις των άλλων κρατών - μελών και των πολιτικών υπηρεσιών που τις συνοδεύουν ή για τον εφοδιασμό των κυλικίων και λεσχών τους, εφόσον αυτές ενεργούνται σύμφωνα με τη Συνθήκη,

ζ) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών προς άλλο κράτος - μέλος που προορίζονται για τις ένοπλες δυνάμεις οποιουδήποτε από τα κράτη που συμμετέχουν στο Βορειοατλαντικό Σύμφωνο, εκτός από το ίδιο το κράτος - μέλος προορισμού, για τη χρήση των ενόπλων δυνάμεων αυτών ή του πολιτικού προσωπικού που τις συνοδεύει ή για τον εφοδιασμό των λεσχών και των κυλικίων τους, εφόσον οι ένοπλες αυτές δυνάμεις υπηρετούνταν κοινό αμυντικό σκοπό,

η) οι υπηρεσίες ενδοκοινοτικής μεταφοράς αγαθών από ή προς τα νησιά, που απαρτίζουν τις αυτόνομες περιοχές της Μαδέρας και των Αζόρων,

θ) η παράδοση χρυσού στην Τράπεζα της Ελλάδος, καθώς και η εισαγωγή χρυσού που ενεργείται από αυτήν,

ι) οι αεροπορικές και θαλάσσιες μεταφορές προσώπων από το εσωτερικό της χώρας στο εξωτερικό και αντίστροφα, καθώς και οι στενά συνδεδεμένες με αυτές βοηθητικές υπηρεσίες,

ια) η παράδοση και η εισαγωγή πλοίων και πλωτών μέσων που προορίζονται για την αλιεία και σπογγαλιεία στα ελληνικά χωρικά ύδατα ανεξάρτητα από το

καθεστώς Φ.Π.Α. στο οποίο υπάγεται ο υποκείμενος στο φόρο που ενεργεί αυτή τη δραστηριότητα, καθώς και των αντικειμένων και υλικών, εφόσον προορίζονται να ενσωματωθούν ή να χρησιμοποιηθούν σε αυτά. Οι απαλλαγές των πράξεων που προβλέπονται στις περιπτώσεις γ', με εξαίρεση τα τροφοεφόδια. δ' και ε' της παραγράφου αυτής ισχύουν και στην περίπτωση αυτή» (Ν.2859/00).

Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών ρυθμίζεται κάθε λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων αυτών.

3.3 Απαλλαγές από Ενδοκοινοτικές Αποκτήσεις

Για περιπτώσεις ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών η κείμενη νομοθεσία ορίζει τα παρακάτω (Άρθρο 29, ν. 2859/00):

«α) η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών των οποίων η εισαγωγή ή η παράδοση απαλλάσσεται από το φόρο στο εσωτερικό της χώρας,

β) η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, για τα οποία, κατ' εφαρμογή των παραγράφων 2 και 3 του κεφαλαίου περί της επιστροφής του φόρου, ο αποκτών (αγοραστής) τα αγαθά στο εσωτερικό της χώρας δικαιούται, σε κάθε περίπτωση, ολικής επιστροφής του φόρου προστιθέμενης αξίας» (Ν.2859/00).

«Για την ενδοκοινοτική απόκτηση εφημερίδων και περιοδικών αναστέλλεται η είσπραξη του οφειλόμενου φόρου. Ο φόρος αυτός καταβάλλεται όταν οι εφημερίδες και τα περιοδικά διανέμονται στην Ελλάδα από τον υποκείμενο στο φόρο ή από το πρακτορείο διανομής και σε περίπτωση που δεν υπάρχει ούτε πρακτορείο διανομής, από τον παραλήπτη τους» (Ν.2859/00).

3.4 Απαλλαγές από Παράδοση Αγαθών σε Άλλο Κράτος – Μέλος

Για τις απαλλαγές οι οποίες αφορούν παράδοση αγαθών σε άλλο κράτος – μέλος της

Ευρωπαϊκής Ένωσης ισχύουν (Άρθρο 28, ν. 2859/00):

«α) η παράδοση αγαθών κατά την έννοια του εδαφίου του, τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται σε άλλο κράτος - μέλος από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή από άλλον που ενεργεί για λογαριασμό τους, προς άλλον υποκείμενο στο φόρο ή προς μη υποκείμενο νομικό πρόσωπο, που ενεργεί με την ιδιότητα του αυτή σε άλλο κράτος - μέλος.

Η διάταξη αυτή δεν ισχύει για παράδοση αγαθών που πραγματοποιείται προς:

- § αγρότες του ειδικού καθεστώτος,
- § υποκείμενους που διενεργούν μόνο απαλλασσόμενες πράξεις χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών και
- § νομικά πρόσωπα μη υποκείμενα στο φόρο, εφόσον το ύψος των συνολικών ενδοκοινοτικών τους αποκτήσεων αγαθών, χωρίς φόρο προστιθέμενης αξίας, δεν υπερβαίνει κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο το ποσό των 10.000 ευρώ και κατά την τρέχουσα διαχειριστική περίοδο δεν υπερβαίνει το ποσό αυτό.
- § εξαίρεση αυτή δεν ισχύει για καινούργια μεταφορικά μέσα και προϊόντα που υπάγονται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης, .

β) η περιστασιακή παράδοση καινούργιων μεταφορικών μέσων, που αποστέλλονται ή μεταφέρονται προς άλλο κράτος – μέλος. Επίσης η παράδοση αγαθών που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης, τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται προς άλλο κράτος – μέλος, εφόσον ο αγοραστής είναι πρόσωπο που εμπίπτει στις διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της προηγούμενης περίπτωσης α' και τα αγαθά αυτά διακινούνται υπό καθεστώς αναστολής καταβολής του ειδικού φόρου κατανάλωσης,

γ) οι θεωρούμενες πράξεις ως παράδοση αγαθών, οι οποίες θα καλύπτονταν από την προβλεπόμενη στην περίπτωση α' απαλλαγή, αν είχαν πραγματοποιηθεί προς άλλον υποκείμενο στο φόρο,

δ) η εισαγωγή και η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών που πραγματοποιούνται από υποκείμενο στο φόρο και η παράδοση αγαθών προς υποκείμενο στο φόρο, με σκοπό

την παράδοση τους με τους όρους της παραπάνω περίπτωσης α', καθώς και η παροχή υπηρεσιών που αφορούν αυτές τις παραδόσεις αγαθών με προορισμό ένα άλλο κράτος-μέλος, μέχρι του ποσού των παραδόσεων αυτών, που πραγματοποίησε ο υποκείμενος στο φόρο, κατά την προηγούμενη δωδεκάμηνη χρονική ή δωδεκάμηνη διαχειριστική περίοδο» (N.2859/00).

«Η παρούσα απαλλαγή, καθώς και η απαλλαγή που προβλέπεται στην περίπτωση ζ' της παραγράφου 1 του κεφαλαίου περί των απαλλαγών των πράξεων κατά την εξαγωγή εκτός Κοινότητας, παρέχεται συνολικά μέχρι του κοινού ορίου, που προβλέπεται από τις διατάξεις αυτές» (N.2859/00).

«Οι διατάξεις αυτές δεν έχουν εφαρμογή στις παραδόσεις αγαθών που υπάγονται σε φόρο, σύμφωνα με το ειδικό καθεστώς φορολογίας των υποκειμένων στο φόρο μεταπωλητών που παραδίδουν μεταχειρισμένα αγαθά και αντικείμενα καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας, όπως και με το ειδικό καθεστώς φορολογίας για τις πωλήσεις σε δημοπρασία» (N.2859/00).

3.5 Απαλλαγές στην Εισαγωγή Αγαθών

Από την εισαγωγή αγαθών απαλλάσσονται οι κάτωθι (Άρθρο 23, ν. 2859/00):

α) η επανεισαγωγή αγαθών από το πρόσωπο που τα εξήγαγε και στην ίδια κατάσταση στην οποία ήταν όταν είχαν εξαχθεί, εφόσον έχουν ατέλεια,

β) η οριστική εισαγωγή αγαθών, η παράδοση των οποίων απαλλάσσεται από το φόρο και στο εσωτερικό της χώρας. Η διάταξη αυτή αφορά και τις εισαγωγές αγαθών από τρίτες χώρες, οι οποίες θα ετύγχαναν της εν λόγω απαλλαγής αν είχαν πραγματοποιηθεί κατά την έννοια της περίπτωσης αυτής παραγράφου 1 του κεφαλαίου περί των εισαγωγών.

γ) η εισαγωγή προϊόντων αλιείας από επιχειρήσεις θαλάσσιας αλιείας, στην κατάσταση που αλιεύτηκαν ή αφού υποβλήθηκαν σε εργασίες συντήρησης με σκοπό την εμπορία τους και πριν από την παράδοση τους,

δ) η εισαγωγή αγαθών, τα οποία στη συνέχεια αποστέλλονται ή μεταφέρονται από τον εισαγωγέα ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί στο όνομα του και για λογαριασμό του

εισαγωγή σε άλλο κράτος - μέλος και η παράδοση τους απαλλάσσεται.

ε) η εισαγωγή αερίου μέσω του συστήματος διανομής φυσικού αερίου, καθώς και ηλεκτρικής ενέργειας.

Για την εισαγωγή εφημερίδων και περιοδικών αναστέλλεται η είσπραξη του οφειλόμενου φόρου. Ο φόρος αυτός καταβάλλεται όταν οι εφημερίδες και τα περιοδικά διανέμονται στην Ελλάδα από τον εισαγωγέα ή αν δεν υπάρχει εισαγωγέας από το πρακτορείο διανομής και σε περίπτωση που δεν υπάρχει ούτε πρακτορείο διανομής, από τον παραλήπτη τους» (Ν.2859/00).

3.6 Απαλλαγές των Πράξεων κατά την Εξαγωγή εκτός Κοινότητας, των Εξομοιούμενων προς αυτές Πράξεων και των Διεθνών Μεταφορών

Απαλλάσσονται από τον φόρο οι κάτωθι περιπτώσεις (Άρθρο 24, ν. 2859/00):

«α) η παράδοση αγαθών που εξάγονται, εκτός της Κοινότητας, από τον πωλητή ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό του πωλητή,

β) η παράδοση αγαθών που εξάγονται εκτός της Κοινότητας από το μη εγκατεστημένο στο εσωτερικό της χώρας αγοραστή ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό του αγοραστή. Εξαιρούνται από την απαλλαγή τα αγαθά που μεταφέρονται από τον ίδιο τον αγοραστή και προορίζονται για τον εξοπλισμό ή εφοδιασμό σκαφών αναψυχής και ιδιωτικών αεροσκαφών ή οποιοδήποτε άλλου μεταφορικού μέσου ιδιωτικής χρήσης» (Ν.2859/00).

«Κατά την έννοια των διατάξεων του προηγούμενου εδαφίου θεωρούνται:

αα) ως "αγαθά εξοπλισμού", τα ενσωματωμένα ή χρησιμοποιούμενα σε μεταφορικό

μέσο ιδιωτικής χρήσης,

ββ) ως "αγαθά εφοδιασμού", κυρίως τα καύσιμα, τα λιπαντικά και τα τροφοεφόδια των μέσων αυτών» (Ν.2859/00).

«Ειδικά για λιανικές πωλήσεις αγαθών σε ταξιδιώτες, τα οποία μεταφέρονται στις προσωπικές τους αποσκευές, η απαλλαγή αυτή εφαρμόζεται, εφόσον πληρούνται σωρευτικά οι εξής προϋποθέσεις:

- § ο ταξιδιώτης δεν είναι εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας ή στο εσωτερικό άλλου κράτους - μέλους της Κοινότητας,
- § τα αγαθά μεταφέρονται εκτός της Κοινότητας πριν από την παρέλευση του τρίτου μήνα που ακολουθεί το μήνα κατά τον οποίο πραγματοποιήθηκε η παράδοση. Η εξαγωγή των αγαθών αποδεικνύεται με την προσκόμιση θεωρημένου φορολογικού στοιχείου από την αρμόδια τελωνειακή αρχή της χώρας ή του κράτους - μέλους εξόδου των αγαθών από την Κοινότητα,
- § η συνολική αξία της παράδοσης συμπεριλαμβανομένου και του φόρου προστιθέμενης αξίας υπερβαίνει το ποσό που ορίζεται κάθε φορά με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών» (Ν.2859/00).

Το ποσό αυτό καθορίζεται σύμφωνα με το άρθρο 7 παράγραφος 2 της Οδηγίας 69\169\Ε.Ο.Κ., όπως ισχύει κάθε φορά.

«Για την εφαρμογή των δύο προηγούμενων εδαφίων που αναφέρονται στις λιανικές πωλήσεις αγαθών σε ταξιδιώτες θεωρείται:

- § ως "ταξιδιώτης μη εγκατεστημένος στο εσωτερικό της Κοινότητας", ο ταξιδιώτης του οποίου η κατοικία ή η συνήθης διαμονή δεν βρίσκεται στο εσωτερικό της Κοινότητας. Κατ' εξαίρεση, εξομοιώνεται με ταξιδιώτη μη εγκατεστημένο στο εσωτερικό της χώρας ο αγοραστής που διαμένει στο εσωτερικό της Κοινότητας, εφόσον αποδεδειγμένα πρόκειται να εγκατασταθεί σε τρίτη χώρα.
- § ως "κατοικία ή συνήθης διαμονή", ο τόπος που αναγράφεται ως τέτοιος το διαβατήριο, στο δελτίο ταυτότητας ή σε οποιοδήποτε άλλο δημόσιο έγγραφο που αναπληρώνει νόμιμα το δελτίο ταυτότητας,

γ) η παροχή υπηρεσιών που αφορά στην επεξεργασία κινητών αγαθών, τα οποία έχουν αποκτηθεί ή εισαχθεί για το σκοπό αυτόν στο εσωτερικό της χώρας και στη συνέχεια εξάγονται, εκτός της Κοινότητας, από αυτόν που παρέχει τις υπηρεσίες ή από τον εγκαταστημένο εκτός της χώρας λήπτη ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό τους,

δ) η παράδοση αγαθών σε αναγνωρισμένα σωματεία, ιδρύματα και λοιπά μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα, εφόσον τα αγαθά εξάγονται, εκτός της Κοινότητας, από τα πρόσωπα αυτά, στα πλαίσια των φιλανθρωπικών, ανθρωπιστικών ή εκπαιδευτικών δραστηριοτήτων τους,

ε) η παροχή υπηρεσιών, στις οποίες περιλαμβάνονται οι μεταφορές και οι βοηθητικές εργασίες τους, εφόσον οι υπηρεσίες αυτές συνδέονται άμεσα με εξαγωγές αγαθών, καθώς και με αγαθά που υπάγονται στις διατάξεις της παραγράφου 3 των εισαγωγών αγαθών και της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 των απαλλαγών στη διεθνή διακίνηση. Στις υπηρεσίες αυτές δεν περιλαμβάνονται οι προβλεπόμενες από τις διατάξεις των απαλλαγών στο εσωτερικό της χώρας,

στ) η παροχή υπηρεσιών από μεσίτες ή άλλα πρόσωπα που μεσολαβούν, ενεργώντας στο όνομα και για λογαριασμό άλλου προσώπου, οι οποίες αφορούν τις πράξεις που προβλέπουν οι διατάξεις του εδαφίου αυτού και των ειδικών απαλλαγών ή πράξεις που πραγματοποιούνται εκτός της Κοινότητας. Εξαιρείται η παροχή υπηρεσιών των πρακτορείων ταξιδιών που ενεργούν στο όνομα και για λογαριασμό των ταξιδιωτών, εφόσον αυτή πραγματοποιείται σε άλλο κράτος - μέλος της Κοινότητας,

ζ) η εισαγωγή και η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών που πραγματοποιείται από υποκείμενο στο φόρο, καθώς και η παράδοση αγαθών προς υποκείμενο στο φόρο, με σκοπό να εξαχθούν εκτός της Κοινότητας αυτούσια ή μεταποιημένα, καθώς και οι παροχές υπηρεσιών, που συνδέονται άμεσα με την εξαγωγική του δραστηριότητα και μέχρι του ποσού των εξαγωγών που πραγματοποίησε ο υποκείμενος στο φόρο κατά την προηγούμενη δωδεκάμηνη χρονική ή δωδεκάμηνη διαχειριστική περίοδο» (Ν.2859/00).

Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών ρυθμίζεται κάθε λεπτομέρεια για την

εφαρμογή των διατάξεων του κεφαλαίου αυτού.

3.7 Απαλλαγές από τη Διεθνή Διακίνηση Αγαθών

Ο νόμος για τις διεθνείς διακινήσεις αγαθών ορίζει ότι απαλλάσσονται (Άρθρο 25, ν. 2859/00):

«α) η εισαγωγή αγαθών που τίθενται σε καθεστώς εναποθήκευσης, εκτός της τελωνειακής αποταμίευσης,

β) η παράδοση και η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, τα οποία προορίζονται:

αα) να προσκομιστούν στο τελωνείο και να τεθούν σε καθεστώς τελωνειακής αποθήκευσης, ελεύθερης αποθήκης, ελεύθερης ζώνης, τελωνειακής αποταμίευσης ή ενεργητικής τελειοποίησης,

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

γγ) να τεθούν σε καθεστώς φορολογικής αποθήκης του Ν. 2960/2001 (ΦΕΚ Α/265), εφόσον πρόκειται για προϊόντα του άρθρου 53 του ίδιου νόμου για τα οποία οι κοινοτικές διατάξεις προβλέπουν ότι υπάγονται στο καθεστώς των φορολογικών αποθηκών της Οδηγίας 92/12/Ε.Ο.Κ. ή για άλλα προϊόντα που είχαν υπαχθεί στις διατάξεις του νόμου αυτού,

δδ) να τεθούν σε καθεστώς τελωνειακής επίβλεψης, ελεύθερου τελωνειακού χώρου, ελεύθερου τελωνειακού συγκροτήματος, αποθηκών ανεφοδιασμού Κανονισμού (Ε.Ο.Κ.) 3665/87 ως κάθε φορά ισχύει, Καταστημάτων Αφορολόγητων Ειδών» (Ν.2859/00).

«Τα αναφερόμενα στις περιπτώσεις αα' και ββ" καθεστώτα νοούνται όπως αυτά ορίζονται από τις ισχύουσες κοινοτικές τελωνειακές διατάξεις,

γ) οι παροχές υπηρεσιών που συνδέονται άμεσα με τις παραδόσεις αγαθών, οι οποίες αναφέρονται στην ανωτέρω περίπτωση β",

δ) οι παραδόσεις και ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και οι παροχές υπηρεσιών οι οποίες πραγματοποιούνται στους χώρους που απαριθμούνται στην περίπτωση β", με διατήρηση μιας από τις καταστάσεις που αναφέρονται στην εν λόγω περίπτωση,

ε) οι παραδόσεις αγαθών που προβλέπουν οι διατάξεις:

αα) της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 των εισαγωγών αγαθών, με διατήρηση των καθεστώτων προσωρινής εισαγωγής, με πλήρη απαλλαγή από εισαγωγικούς δασμούς ή εξωτερικής διαμετακόμισης,

ββ) της περίπτωσης β' της παραγράφου 1 των εισαγωγών αγαθών, με διατήρηση της διαδικασίας της εσωτερικής κοινοτικής διαμετακόμισης, που προβλέπεται από την ειδική διαδικασία για τις συναλλαγές με τα αναφερόμενα στο παράρτημα ΙΙ εδάφη, καθώς και οι παροχές υπηρεσιών που συνδέονται άμεσα με τις παραδόσεις αυτές. Οι προβλεπόμενες από το άρθρο αυτό απαλλαγές εφαρμόζονται και για τα ισχύοντα και λειτουργούντα στην Ελλάδα καθεστώτα της τελωνειακής επίβλεψης, του ελεύθερου τελωνειακού χώρου, και των ελεύθερων τελωνειακών συγκροτημάτων» (Ν.2859/00).

Κεφάλαιο 4^ο Εκπτώσεις – Επιστροφές Φόρου και

Παραβάσεις – Κυρώσεις ΦΠΑ

4.1 Δικαίωμα Έκπτωσης από το Φόρο

Τα υποκείμενα φυσικά και νομικά πρόσωπα στον φόρο δικαιούνται έκπτωσης εάν συντρέχουν οι παρακάτω προϋποθέσεις (Άρθρο 30, ν. 2859/00):

«Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Ειδικά, για τα αγαθά επένδυσης, το δικαίωμα έκπτωσης κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης των αγαθών αυτών. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα

αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο» (Ν.2859/00).

«Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου παρέχεται επίσης στον υποκείμενο κατά το μέρος που τα αγαθά ή οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται:

α) για την πραγματοποίηση στο εξωτερικό των δραστηριοτήτων που προβλέπουν οι διατάξεις της οικονομικής δραστηριότητας, εφόσον αυτές θα παρείχαν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, αν είχαν πραγματοποιηθεί στο εσωτερικό της χώρας,

β) για την παροχή υπηρεσιών και την παράδοση αγαθών που απαλλάσσονται από το φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων λ" και λγ" της παραγράφου 1 των απαλλαγών στο εσωτερικό της χώρας, αντίστοιχα,

γ) για τις πράξεις που απαλλάσσονται από το φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις, των απαλλαγών των πράξεων κατά την εξαγωγή, εκτός Κοινότητας, στη διεθνή διακίνηση, στην παράδοση αγαθών σε άλλο κράτος - μέλος, στο καθεστώς των φορολογικών αποθηκών, άλλων από αυτές του Ν. 2960/2001 και των ειδικών απαλλαγών.

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 των απαλλαγών στο εσωτερικό της χώρας, 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 της φορολογητέας αξίας στην παράδοση αγαθών, στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών και στην παροχή υπηρεσιών» (Ν.2859/00).

«Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά το χρόνο που ο φόρος καθίσταται απαιτητός

στην παράδοση αγαθών, στην παροχή υπηρεσιών και στην ενδοκοινοτική απόκτηση. Ειδικά, προκειμένου για ευκαιριακή παράδοση καινούργιων μεταφορικών μέσων, η οποία απαλλάσσεται σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης β' της παραγράφου 1 των απαλλαγών στην παράδοση αγαθών σε άλλο κράτος - μέλος, το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά το χρόνο της παράδοσης» (Ν.2859/00).

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

α) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης καπνοβιομηχανιών προϊόντων.

β) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης οινοπνευματωδών ποτών, εφόσον αυτά προορίζονται για την πραγματοποίηση μη φορολογητέων πράξεων,

γ) δεξιώσεων, ψυχαγωγίας και φιλοξενίας γενικά,

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

ε) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης μέχρι εννέα (9) θέσεων, μοτοσικλετών και μοτοποδηλάτων, σκαφών και αεροσκαφών ιδιωτικής χρήσης που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό, καθώς και οι δαπάνες καυσίμων, επισκευής, συντήρησης, μίσθωσης και κυκλοφορίας αυτών γενικά. Η διάταξη αυτή δεν εφαρμόζεται για τα πιο πάνω μεταφορικά μέσα. εφόσον προορίζονται για πώληση, μίσθωση ή μεταφορά προσώπων με κόμιστρο,

στ) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης ειδών συσκευασίας, των οποίων η παράδοση καλύπτεται από καταβαλλόμενη εγγύηση και των οποίων η περαιτέρω διακίνηση γίνεται χωρίς φόρο. σύμφωνα με τις διατάξεις της φορολογητέας αξίας στην παράδοση αγαθών, στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών και στην παροχή υπηρεσιών» (Ν.2859/00).

4.2 Προσδιορισμός Εκπιπτόμενου Φόρου

Σε περίπτωση που ο υποκείμενος στο φόρο χρησιμοποιεί αγαθά και υπηρεσίες για την πραγματοποίηση πράξεων, για μερικές από τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης, ο εκπιπτόμενος φόρος ορίζεται σε ποσοστό στα εκατό του συνολικού ποσού του φόρου των κοινών αυτών εισροών (Άρθρο 31, ν. 2859/00).

«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» (Ν.2859/00).

«Στον παρανομαστή του κλάσματος συμπεριλαμβάνονται επίσης και οι επιδοτήσεις, επιχορηγήσεις, οικονομικές ενισχύσεις, οι οποίες δεν αποτελούν μέρος της φορολογητέας αξίας, σύμφωνα με την παράγραφο 1 της φορολογητέας αξίας στην παράδοση αγαθών, στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών και στην παροχή υπηρεσιών» (Ν.2859/00).

«Το δεκαδικό μέρος του ποσοστού που προκύπτει από την εφαρμογή του κλάσματος της προηγούμενης παραγράφου στρογγυλοποιείται στην αμέσως μεγαλύτερη ακέραια μονάδα» (Ν.2859/00).

Για τον προσδιορισμό του ποσοστού της παραγράφου 1 δε λαμβάνονται υπόψη τα ποσά που προέρχονται (Άρθρο 31, ν. 2859/00):

- 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 των απαλλαγών στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον πρόκειται για παρεπόμενες της κύριας δραστηριότητας πράξεις.

«Το ποσοστό που βρίσκεται με τον πιο πάνω τρόπο λαμβάνεται υπόψη για την εκκαθάριση του εκπιπτόμενου φόρου του έτους στο οποίο αφορά και για την υποβολή των περιοδικών δηλώσεων του επόμενου έτους» (Ν.2859/00).

«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» (Ν.2859/00).

«Κατά παρέκκλιση των πιο πάνω διατάξεων, με απόφαση του αρμόδιου Προϊσταμένου ΔΟΥ, δύναται να:

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 Κ.Β.Σ.

β) να επιτραπεί στον υποκείμενο στο φόρο ή να υποχρεωθεί αυτός να ενεργήσει την έκπτωση, ανάλογα με την πραγματική διάθεση των αγαθών ή τη χρήση των υπηρεσιών, εφόσον τηρούνται ιδιαίτεροι λογαριασμοί στα βιβλία που προβλέπουν οι διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων» (Ν.2859/00).

«Προκειμένου για πράξεις σε ακίνητα, η έκπτωση του φόρου εισροών ενεργείται σύμφωνα με το ποσοστό συμμετοχής της κάθε ιδιοκτησίας στο συνολικό φόρο εισροών, ο οποίος διαμορφώνεται 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.» (Ν.2859/00).

«Ο φόρος που αναλογεί σε πράξεις που δεν παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης εκπίπτει ολόκληρος, εφόσον, για κάθε διαχειριστική περίοδο, δεν υπερβαίνει το ποσό των 30 ευρώ» (Ν.2859/00).

«Στην περίπτωση παράδοσης καινούργιου μεταφορικού μέσου, που απαλλάσσεται, σύμφωνα με την περίπτωση β' της παραγράφου 1 των απαλλαγών στην παράδοση αγαθών σε άλλο κράτος - μέλος, ο προς έκπτωση φόρος δεν μπορεί να υπερβεί το ποσό του φόρου που αναλογεί στην αξία παράδοσης» (Ν.2859/00).

4.3 Άσκηση του Δικαιώματος Έκπτωσης επί του Φόρου

Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει (Άρθρο 32, ν. 2859/00):

«α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 των υποχρεώσεων των υποκειμένων στο φόρο.

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 ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κ.Β.Σ.,

ε) κυρωμένο αντίγραφο της έκτακτης περιοδικής δήλωσης, όπου προβλέπεται η καταβολή φόρου με τη δήλωση αυτή, από την οποία αποδεικνύεται η καταβολή του φόρου» (Ν.2859/00).

«Σε περίπτωση καταβολής του φόρου από τον υπόχρεο, για τον οποίο προβλέπουν οι διατάξεις των περιπτώσεων β", γ' και δ" της παραγράφου 1 των υποχρεωσεων στο φόρο, 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» (Ν.2859/00).

«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 της επιστροφής του φόρου» (Ν.2859/00).

4.4 Διακανονισμός Εκπτώσεων

Η έκπτωση του φόρου που ενεργείται με βάση τις περιοδικές δηλώσεις υπόκειται σε τελικό διακανονισμό κατά την υποβολή της προβλεπόμενης εκκαθαριστικής δήλωσης, εφόσον (Άρθρο 33, ν. 2859/00):

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

β) μετά την υποβολή των περιοδικών δηλώσεων έγιναν μεταβολές που δεν είχαν ληφθεί υπόψη για τον καθορισμό του ποσού των εκπτώσεων, όπως στην περίπτωση έκπτωσης στο τίμημα ή ακύρωσης αγορών. Δεν ενεργείται διακανονισμός σε περιπτώσεις καταστροφής, απώλειας ή κλοπής που αποδεικνύονται ή δικαιολογούνται, καθώς και σε περιπτώσεις χορήγησης δώρων μέχρις αξίας δραχμών τριών χιλιάδων (3.000) 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» (Ν.2859/00).

«Σε περίπτωση παράδοσης αγαθών επένδυσης ή οριστικής παύσης της χρησιμοποίησής αυτών σε φορολογητέες πράξεις, κατά τη διάρκεια της πενταετούς περιόδου, ενεργείται εφάπαξ διακανονισμός μέσα στο ίδιο έτος και τα αγαθά αυτά θεωρούνται, για τα έτη που απομένουν, ότι χρησιμοποιήθηκαν αποκλειστικά και μόνο :

α) σε φορολογητέες δραστηριότητες, εφόσον πρόκειται : για παράδοση η οποία υπάγεται στο φόρο και ο φόρος που αναλογεί στην παράδοση αυτή είναι τουλάχιστον ίσος με το φόρο που αναλογεί στα εναπομένοντα έτη της πενταετούς περιόδου διακανονισμού, για καταστροφή, απώλεια ή κλοπή, που

αποδεικνύονται ή δικαιολογούνται με νόμιμα παραστατικά,

β) σε αφορολόγητες δραστηριότητες, στις λοιπές περιπτώσεις» (Ν.2859/00).

«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 μονό σε αφορολόγητες πράξεις και ενεργείται εφάπαξ διακανονισμός με την εκκαθαριστική δήλωση της διαχειριστικής αυτής περιόδου» (Ν.2859/00).

«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» (Ν.2859/00).

Ως αγαθά επένδυσης, για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος κεφαλαίου, θεωρούνται (Άρθρο 33, ν. 2859/00):

«α) Τα ενσώματα αγαθά, που ανήκουν κατά κυριότητα στην επιχείρηση και τίθενται από αυτή σε διαρκή εκμετάλλευση, καθώς και τα κτίσματα ή άλλου είδους κατασκευές που κατασκευάζονται από την υποκείμενη στο φόρο επιχείρηση σε ακίνητο που δεν ανήκει κατά κυριότητα σ' 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 εταιρίες του άρθρου 2 του ν. 1665/1986 (ΦΕΚ 194 Α),

β)τα δικαιώματα χρησιμοποίησης διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας, σχεδίου, υποδείγματος, εμπορικού ή βιομηχανικού σήματος και άλλων παρόμοιων, εφόσον εξυπηρετούν περισσότερες από μία χρήσεις» (Ν.2859/00).

4.5 Επιστροφή Φόρου

Επιστροφή φόρου ορίζεται ότι λαμβάνουν με την επιφύλαξη των σχετικών με την παραγραφή διατάξεων ο φόρος επιστρέφεται, εφόσον (Άρθρο 34, ν. 2859/00):

«α) καταβλήθηκε στο Δημόσιο αχρεώσητα ή

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

γ) αφορά πράξεις που προβλέπουν οι διατάξεις των περιπτώσεων α', β', γ', δ' και στ' της παραγράφου 2 του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου, καθώς και πράξεις για τις οποίες με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών προβλέπεται αναστολή καταβολής του φόρου ή οφείλεται σε διαφορά συντελεστών εκροών - εισροών ή,

δ) αφορά αγαθά επένδυσης, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του διακανονισμού εκπτώσεων» (Ν.2859/00).

«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» (Ν.2859/00).

«Επίσης, επιστρέφεται στον υποκείμενο στο φόρο, ο οποίος είναι εγκαταστημένος σε άλλη χώρα της Ευρωπαϊκής Κοινότητας, ο φόρος που επιβάρυνε τα κινητά αγαθά και τις υπηρεσίες που του προσφέρθηκαν από άλλους υποκείμενους στο φόρο ή την εισαγωγή αγαθών στο εσωτερικό της χώρας, κατά το μέρος που τα αγαθά αυτά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιήθηκαν:

α) για φορολογητέες πράξεις, ο τόπος φορολογίας των οποίων βρίσκεται στο εξωτερικό και για τις οποίες θα είχε δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, αν αυτές ενεργούνταν στο εσωτερικό της χώρας,

β) για τις ακόλουθες απαλλασσόμενες από το φόρο υπηρεσίες μεταφοράς και τις στενά συνδεδεμένες με αυτές βοηθητικές εργασίες που ενεργούνται στην Ελλάδα:

- § διεθνείς αεροπορικές και θαλάσσιες μεταφορές προσώπων.
- § μεταφορές αγαθών προοριζόμενων για εξαγωγή,
- § μεταφορές αγαθών που τίθενται σε ειδικά καθεστώτα προσωρινής απαλλαγής,
- § μεταφορές εισαγόμενων αγαθών, μέχρι τον πρώτο τόπο προορισμού στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον η αξία των υπηρεσιών αυτών συμπεριλαμβάνεται στη φορολογητέα βάση κατά την εισαγωγή,

γ) για τις φορολογητέες πράξεις της παραγράφου 3 του τόπου παροχής υπηρεσιών» (Ν.2859/00).

«Για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου αυτής δεν θεωρείται ότι αποκτά εγκατάσταση στο εσωτερικό της χώρας ο υποκείμενος στο φόρο που είναι εγκαταστημένος σε άλλο κράτος - μέλος, ο οποίος πραγματοποιεί στο εσωτερικό της χώρας παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών για τις οποίες υπόχρεος στο φόρο είναι ο παραλήπτης των αγαθών ή ο λήπτης των υπηρεσιών, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης δ' της παραγράφου 1 των υπόχρεων στο φόρο» (Ν.2859/00).

«Η επιστροφή του φόρου της προηγούμενης παραγράφου ενεργείται, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο δεν έχει στην Ελλάδα την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας ή τη μόνιμη εγκατάσταση από την οποία να ασκείται η δραστηριότητα αυτή η', ελλείψει αυτών, την κατοικία ή διαμονή του και δεν πραγματοποίησε στο εσωτερικό της χώρας, κατά τη διάρκεια της περιόδου που ορίζεται στην επόμενη παράγραφο, άλλες πράξεις εκτός από αυτές των περιπτώσεων β" και γ' της προηγούμενης παραγράφου» (Ν.2859/00).

«Δεν ενεργείται επιστροφή του φόρου με τον οποίο επιβαρύνονται οι παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιούνται στο εσωτερικό της χώρας, οι οποίες υπάγονται στην

απαλλαγή που προβλέπεται από τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 των απαλλαγών στην παράδοση αγαθών σε άλλο κράτος – μέλος» (Ν.2859/00).

«Η επιστροφή του φόρου που προβλέπεται από τις διατάξεις της παραγράφου 2 δεν μπορεί να αφορά περίοδο μικρότερη από 3 (τρεις) μήνες ή μεγαλύτερη από 1 (ένα) έτος και ενεργείται από την αρμόδια φορολογική αρχή μέσα σε έξι (6) μήνες από την ημερομηνία υποβολής της σχετικής αίτησης» (Ν.2859/00).

«Οι διατάξεις των παραγράφων 2, 3 και 4 του κεφαλαίου αυτού εφαρμόζονται ανάλογα και για υποκείμενο στο φόρο που είναι εγκαταστημένος σε χώρα εκτός της Ευρωπαϊκής Οικονομικής Κοινότητας, με τον όρο ότι η χώρα της εγκατάστασης του παρέχει στον υποκείμενο στο φόρο που είναι εγκαταστημένος στην Ελλάδα αντίστοιχο δικαίωμα επιστροφής του φόρου προστιθέμενης αξίας ή άλλου γενικού φόρου κατανάλωσης που ισχύει στη χώρα αυτή» (Ν.2859/00).

«Επίσης επιστρέφεται στο μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο εγκαταστημένο σε άλλο κράτος -μέλος ο φόρος που καταβλήθηκε κατά την εισαγωγή αγαθών, των οποίων ο τελικός προορισμός είναι το κράτος-μέλος της εγκατάστασης 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» (Ν.2859/00).

Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών ρυθμίζεται κάθε λεπτομέρεια για την άσκηση του δικαιώματος επιστροφής του φόρου που προβλέπουν οι διατάξεις του κεφαλαίου αυτού.

4.6 Διοικητικές Κυρώσεις – Πρόσθετοι Φόροι

Ο ΦΠΑ όπως καθιερώθηκε και ισχύει υποχρεωτικά στην Ελλάδα, καταβάλλεται από τους υπόχρεους προς το Δημόσιο ο οποίος είναι και ο τελικός αποδέκτης. Η μη καταβολή του ΦΠΑ από τους υπόχρεους υπόκειται στις φορολογικές κυρώσεις οι οποίες καθορίζονται ρητά από τις διατάξεις Ν.2539/97 «Κώδικας Διοικητικών και Ποινικών Κυρώσεων στη Φορολογική Νομοθεσία». Οι διατάξεις του νόμου αυτού, που

αποτελούν αντικατάσταση των καταργημένων Άρθρων 47 & 48 του 1642/86 «περί Φ.Π.Α.», καθορίζουν τους πρόσθετους φόρους και τα πρόστιμα για τη μη υποβολή ή λανθασμένη υποβολή περιοδικών ή εκκαθαριστικών δηλώσεων Φ.Π.Α (power-tax.gr, Σταματόπουλος και Κλώνη, 2015).

Σύμφωνα με τις διατάξεις της Παραγράφου 2 του Άρθρου 1(ν.2859/00), «αν ο κατά την φορολογική νομοθεσία υπόχρεος να υποβάλλει δήλωση και ανεξάρτητα από την πρόθεση του να αποφύγει ή όχι την πληρωμή φόρου:

- § Υποβάλλει εκπρόθεσμη δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό Δυόμισι τοις Εκατό (2,5%) επί του οφειλόμενου με την δήλωση φόρου για κάθε μήνα καθυστέρησης.
- § Υποβάλλει ανακριβή δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται Τεσσεράμισι τοις Εκατό (4,5%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε λόγω ανακρίβειας, για κάθε μήνα καθυστέρησης.
- § Δεν υποβάλλει δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό Πέντε τοις Εκατό (5%) επί του φόρου που θα απέφυγε λόγω μη υποβολής, για κάθε μήνα καθυστερήσεις».

Στο Άρθρο 2 του Ν.2523/97 «ορίζεται ο χρόνος υπολογισμού των πρόσθετων φόρων. Σύμφωνα με τις διατάξεις αυτές, τα ποσοστά των πρόσθετων φόρων υπολογίζονται μέχρι την έκδοση της σχετικής καταλογιστέας πράξης του φόρου, την ημερομηνία υποβολής της εκπρόθεσμης δήλωσης ή τη δημοσίευση της σχετικής δικαστηριακής απόφασης κατά περίπτωση.

- § Στην περίπτωση έκδοσης πράξης προσδιορισμού του φόρου θα πρέπει να υπολογίζεται πρόσθετος φόρος με βάση τους μήνες καθυστέρησης, μέχρι την ημερομηνία έκδοσης της πράξης αυτής.
- § Εφόσον επιτευχθεί διοικητική επίλυση της διαφοράς ή δικαστικός συμβιβασμός, ο πρόσθετος φόρος επαναπροσδιορίζεται λαμβάνοντας υπόψη τους μήνες καθυστέρησης από την προθεσμία υποβολής της δήλωσης μέχρι την ημερομηνία υπογραφής του σχετικού πρακτικού.

§ Στην περίπτωση άσκησης προσφυγής αναμένεται η απόφαση του διοικητικού δικαστηρίου, γίνεται νέα εκκαθάριση και καταλογίζεται πρόσθετος φόρος μέχρι την ημερομηνία δημοσίευσης της σχετικής απόφασης».

«Σε όλες τις παραπάνω περιπτώσεις ο χρόνος υπολογισμού του πρόσθετου φόρου είναι η επόμενη ημέρα εκείνης κατά την οποία έληξε η προθεσμία υποβολής της σχετικής δήλωσης.

Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων σε καμία περίπτωση δεν μπορούν να υπερβούν:

§ Τα **200%** για την υποβολή της εκπρόθεσμης δήλωσης.

§ Τα **300%** για την ανακριβή δήλωση ή τη μη υποβολή δήλωσης.

Όταν η διαφορά του φόρου λυθεί με δικαστικό συμβιβασμό ή ολικά ή μερικά με δικαστική επίλυση, υπολογίζεται πρόσθετος φόρος μειωμένος στα **3/5** του φόρου» (Ν.2523/97).

4.7 Πρόστιμα και Ποινικές Κυρώσεις

Στο Άρθρο 4 του «Κώδικα Διοικητικών και Ποινικών Κυρώσεων στη Φορολογική Νομοθεσία» γίνεται μνεία για τα πρόστιμα που βαρύνουν τους παραβάτες, τα οποία ορίζονται από **117,39€** μέχρι **1173,88€**. Τα πρόστιμα επιβάλλονται στις περιπτώσεις που δεν προβλέπεται η επιβολή πρόσθετου φόρου ή δεν προκύπτει ποσό φόρου για καταβολή. Πρόστιμα Φ.Π.Α. για πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία. Πρόστιμο ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε ή επιστράφηκε ή αποδόθηκε επιβάλλεται στον υπόχρεο όταν:

§ Γίνεται λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου το οποίο νόθευσε ο ίδιος ή τρίτος για λογαριασμό του.

§ Διενεργεί έκπτωση φόρου ή λαμβάνει επιστροφή φόρου με έκδοση πλαστών, νοθευμένων στοιχείων.

Σημείωση: Αν προβλέπεται τόσο η επιβολή πρόσθετου φόρου όσο και προστίμου, επιβάλλεται μόνο ο πρόσθετος φόρος με εξαίρεση το ειδικό πρόστιμο της Παραγράφου

1 του Άρθρου 6 το οποίο επιβάλλεται ανεξάρτητα με τον πρόσθετο φόρο (τριπλάσιο για πλαστά / εικονικά φορολογικά στοιχεία).

Το πρόστιμο επιβάλλεται:

- § Σε βάρος του παραβάτη φυσικού προσώπου.
- § Στις Ε.Ε., Ο.Ε., Ε.Π.Ε., Α.Ε.
- § Σε συνεταιρισμούς και στα λοιπά ημεδαπά ή αλλοδαπά νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου σε βάρος του νομικού προσώπου.
- § Στις κοινοπραξίες, αστικές εταιρείες, το πρόστιμο επιβάλλεται σε βάρος αυτών και κοινοποιείται στα μέλη, το καθένα από τα οποία ευθύνεται εις ολόκληρο.
- § Στις αλλοδαπές επιχειρήσεις το πρόστιμο επιβάλλεται σε βάρος αυτών και γνωστοποιείται στους ορισμένους αντιπροσώπους τους στο εσωτερικό.

Στην περίπτωση που ο υπόχρεος δεν αποδίδει ή αποδίδει με ανακριβή στοιχεία το φόρο, με σκοπό να αποφύγει την πληρωμή του ή να εξαπατήσει την φορολογική αρχή και να λάβει επιστροφή του φόρου, τότε:

- § Τιμωρείται με φυλάκιση, τουλάχιστον Ενός **(1)** έτους, εφόσον το προς απόδοση ποσό του κύριου φόρου που επιστράφηκε ή δεν αποδόθηκε ή συμψηφίστηκε υπερβαίνει σε ετήσια βάση το ποσό του **2934,70€**
- § Με κάθειρξη μέχρι δέκα **(10)** ετών, εφόσον το ως άνω ποσό υπερβαίνει σε ετήσια βάση τα **73367,57€**

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5^ο ΔΗΛΩΣΕΙΣ INTRASTAT

5.1 Συμπλήρωση Δήλωσης INTRASTAT

Οι δηλώσεις Intrastat συμπληρώνονται με σκοπό να χρησιμοποιηθούν από την ΕΘΝΙΚΗ ΣΤΑΤΙΣΤΙΚΗ ΥΠΗΡΕΣΙΑ ΤΗΣ ΕΛΛΑΔΟΣ ως έντυπα άντλησης πληροφοριών σχετικά με τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές αγαθών που πραγματοποιούνται μεταξύ κρατών – μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Επομένως, τα στοιχεία που αναφέρονται στη δήλωση Intrastat χρησιμεύουν αποκλειστικά και μόνο για στατιστικούς σκοπούς (Παπαδέας, 2014).

Οι υποκείμενοι στο ΦΠΑ, για τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές (διακινήσεις) που πραγματοποιούν κάθε μήνα, εφόσον εκδίδεται για αυτές φορολογικό στοιχείο (αποκτήσεις αγαθών, παραδόσεις αγαθών, αποστολές δώρων άνευ αξίας, δειγμάτων, α' υλών για επεξεργασία κλπ.) είναι υποχρεωμένοι να συμπληρώνουν και τη δήλωση Intrastat. Δεν υποβάλλεται δήλωση Intrastat για διακινήσεις αγαθών σε εκθεσιακούς χώρους.

Η δήλωση Intrastat υποβάλλεται στην αρμόδια ΔΟΥ συνήθως ταυτόχρονα με την περιοδική δήλωση του ΦΠΑ. Μπορεί όμως να υποβληθεί η δήλωση Intrastat στη ΔΟΥ και πριν από την υποβολή της περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ οπότε θα χορηγείται από τη ΔΟΥ βεβαίωση ή θα υπογράφεται αντίγραφο αυτής που θα επιδεικνύεται από την επιχείρηση κατά την υποβολή της περιοδικής δήλωσης του ΦΠΑ.

Υποχρέωση υποβολής της δήλωσης Intrastat έχουν μόνο οι υπόχρεοι εκείνοι που πραγματοποιούν ενδοκοινοτικές συναλλαγές μεγαλύτερες από κάποιο όριο που καθορίζεται σε ετήσια βάση από τους αρμόδιους υπουργούς και καλείται «κατώφλι εξομίσωσης». Η Ελληνική Στατιστική Αρχή ανακοινώνει ότι, βάσει του Κανονισμού της Ε.Ε. 638/2004, άρθρο 10 τα στατιστικά κατώφλια, τα οποία ισχύουν από 1/1/2015 έως 31/12/2015, πάνω από τα οποία οι επιχειρήσεις υποχρεούνται να υποβάλλουν δήλωση Intrastat διαμορφώνονται ως εξής (Παπαδέας, 2014):

ΑΦΙΞΕΙΣ: 150.000 €

ΑΠΟΣΤΟΛΕΣ: 90.000 €

Δεδομένου ότι έχουν παρατηρηθεί περιπτώσεις κατά τις οποίες γίνεται παρανόηση για το πότε μια επιχείρηση είναι υπόχρεη υποβολής δήλωσης Intrastat, σας ενημερώνουμε ότι σύμφωνα με τον κανονισμό 638/2004 του ΕΚ (Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου) μια επιχείρηση είναι υπόχρεη υποβολής δήλωσης Intrastat όταν (Παπαδέας, 2014):

- Υπερβεί το στατιστικό κατώφλι του έτους αναφοράς κατά το προηγούμενο έτος. Για παράδειγμα, ορίζεται για το έτος 2015 κατώφλι ύψους 150.000 €. Μια επιχείρηση Α έχει πραγματοποιήσει αφίξεις ύψους 95.000 € μέχρι 31/12/2014. Μια άλλη επιχείρηση Β έχει κάνει αφίξεις ύψους 155.000 € μέχρι 31/12/2014. Μόνο η επιχείρηση Β είναι υπόχρεη δήλωσης Intrastat για το έτος 2015, και θα υποβάλλει δήλωση από τον 1ο μήνα του 2015, έστω και αν φέρει εμπορεύματα αξίας 1€
- Υπερβεί το στατιστικό κατώφλι κατά τη διάρκεια του έτους αναφοράς. Έστω ότι η επιχείρηση Α του παραπάνω παραδείγματος πραγματοποίησε αφίξεις ύψους:

- Ιανουάριος: 10.000 € Δεν υποβάλλει δήλωση Intrastat.
 - Φεβρουάριος: 40.000 € Δεν υποβάλλει δήλωση Intrastat (Σύνολο 50.000 €)
 - Μάρτιος: 45.000 € Δεν υποβάλλει δήλωση Intrastat (Σύνολο 95.000 €)
 - Απρίλιος: 60.000 € Υποβάλλει δήλωση Intrastat (Σύνολο 155.000 €)
- Από το μήνα Απρίλιο και μετά η επιχείρηση Α είναι υπόχρεη δήλωσης Intrastat για όλους τους επόμενους μήνες του 2015, έστω και αν φέρει εμπορεύματα αξίας 1€

Και οι δύο επιχειρήσεις στο τέλος του έτους 2015 θα πρέπει να ελέγξουν αν το σύνολο των αφίξεων που πραγματοποίησαν εντός του έτους έχει υπερβεί το νέο κατώφλι του 2016, για να διαπιστώσουν αν είναι υπόχρεες δήλωσης Intrastat το 2016. Εφόσον η επιχείρηση πραγματοποιεί αποστολές πρέπει να κάνει το ίδιο και για τις αποστολές σύμφωνα με το αντίστοιχο κατώφλι που ισχύει για αυτές.

Δήλωση Intrastat υποβάλλεται επίσης, όταν τα προϊόντα μεταφέρονται από το ένα κράτος -μέλος στο άλλο χωρίς την έκδοση τιμολογίου (π.χ. αντικατάσταση επιστραφέντων εμπορευμάτων), ή για συναλλαγή (αποστολή ή άφιξη) με σκοπό εργασία φασόν ή για επισκευή κλπ. Στις περιπτώσεις αυτές δε θα συμπληρώνεται το πεδίο του τιμολογούμενου ποσού. Θα αναγράφονται όμως η στατιστική αξία και τα λοιπά στοιχεία της δήλωσης Intrastat (Παπαδέας, 2014).

Στην περίπτωση συναλλαγής ύστερα από εργασία φασόν ως στατιστική αξία λογίζεται η συνολική αξία του προϊόντος (το κόστος της εργασίας συν τις πρώτες και βοηθητικές ύλες). Ειδικά στις περιπτώσεις αυτές, ως στατιστική αξία των διακινούμενων πρώτων και βοηθητικών υλών θα λαμβάνεται η αξία κατά δήλωση (από τις προφόρμες, εμπορικά συμβόλαια ή συμφωνίες, ασφαλιστήρια κλπ.). Στην περίπτωση τριγωνικών ενδοκοινοτικών συναλλαγών, υπόχρεος για την υποβολή της δήλωσης Intrastat (άφιξης ή αποστολής) είναι αντίστοιχα ο αρχικός αποστολέας, με φορολογητέα αξία αυτή που χρεώνει τον ενδιάμεσο συμβαλλόμενο, ή ο τελικός παραλήπτης, με φορολογητέα αξία αυτή που χρεώνεται από τον ενδιάμεσο συμβαλλόμενο.

Στην περίπτωση που χορηγούνται ή λαμβάνονται εκπτώσεις (π.χ. λόγω τζίρου, τρόπου διακανονισμού, ελαττωματικότητας αγαθών κλπ.) δεν θα συμπληρώνεται δήλωση

Intrastat. Σε περίπτωση όμως που χορηγείται έκπτωση λόγω εσφαλμένης ποσότητας ή αξίας, τότε υποβάλλεται τροποποιητική δήλωση Intrastat. Δεν απαιτείται συμπλήρωση δήλωσης Intrastat στις περιπτώσεις παροχής ή λήψης υπηρεσιών.

Η στατιστική δήλωση (INTRASTAT) για τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές (αποκτήσεις και παραδόσεις) που πραγματοποιούνται κάθε μήνα, υποβάλλεται ανά μήνα και σε 4 εργάσιμες ημέρες αρχόμενης από την 20η ημέρα που ακολουθεί τον μήνα που πραγματοποιήθηκαν οι ενδοκοινοτικές συναλλαγές. Όταν συμπίπτει με υποβολή της περιοδικής δήλωσης που υποβάλλεται ηλεκτρονικά τότε μπορεί να υποβληθεί μέχρι 26 του μήνα.

5.2 Απαλλαγές από τη Συμπλήρωση και Υποβολή Δήλωσης INTRASTAT

Απαλλάσσονται από την υποχρέωση συμπλήρωσης και υποβολής της δήλωσης Intrastat τα εξής πρόσωπα (Παπαδέας, 2014):

- Οι ιδιώτες
- Οι μικρές επιχειρήσεις που έχουν απαλλαγεί από την υποχρέωση υποβολής περιοδικής δήλωσης. Δηλαδή οι μικρές ατομικές επιχειρήσεις που έχουν πραγματοποιήσει ακαθάριστα έσοδα μέχρι 10.000 ευρώ απαλλάσσονται από την υποχρέωση συμπλήρωσης της δήλωσης Intrastat για το τρέχον έτος.
- Οι υπόχρεοι εκείνοι που κατά το προηγούμενο έτος πραγματοποίησαν ενδοκοινοτικές συναλλαγές αγαθών οι οποίες δεν ξεπέρασαν το κατώφλι εξομοίωσης. Ο νέος υπόχρεος συμπληρώνει τη δήλωση INTRASTAT από τη στιγμή κατά την οποία υπερβαίνει το κατώφλι εξομοίωσης.

5.3 Έντυπα INTRASTAT

Υπάρχουν δύο είδη δηλώσεων (εντύπων) INTRASTAT, ένα για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις και ένα άλλο για τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις. Το έντυπο που χρησιμοποιείται για τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις διακρίνεται από μια κάθετη γραμμή στο δεξιό περιθώριο της δήλωσης (Παπαδέας, 2014).

Τα έντυπα INTRASTAT συμπληρώνονται είτε με γραφομηχανή είτε με μηχανογραφικό είτε με το χέρι είτε με άλλο παρόμοιο τρόπο.

- Πεδίο 1: Υπόχρεος / Α.Φ.Μ. :

Αναγράφεται ο Α.Φ.Μ., το ονοματεπώνυμο ή η εταιρική επωνυμία του υπόχρεου, η πλήρης διεύθυνση του και ο αριθμός τηλεφώνου και FAX.

- Πεδίο 2: Περίοδος:

Αναγράφεται η περίοδος αναφοράς. Δηλαδή, αναγράφεται ο μήνας με δύο αριθμητικά ψηφία (π.χ. 01,02 10,11,12) και το έτος πάλι με δύο ψηφία (π.χ. 06,07,08 κ.ο.κ.).

- Πεδίο 3:

Σε περίπτωση δήλωσης ή μερικής δήλωσης όπου δεν αρκούν οι θέσεις ενός εντύπου INTRASTAT και πρέπει να χρησιμοποιηθούν περισσότερα έντυπα, τότε στο τελευταίο έντυπο της δήλωσης σημειώνεται ένας σταυρός στο πεδίο αυτό.

- Πεδίο 4: Δηλών τρίτος / Α.Φ.Μ. :

Το πεδίο αυτό συμπληρώνεται σε περίπτωση που ο υπόχρεος έχει εξουσιοδοτήσει τρίτο άτομο και υποβάλλει εξ ονόματος του τις σχετικές στατιστικές πληροφορίες (η μεταβίβαση αυτή δεν μειώνει τη σχετική ευθύνη του υπόχρεου). Αναγράφονται το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία της εταιρίας, η πλήρης διεύθυνση, τηλέφωνο, FAX, και ο

Α.Φ.Μ. του εξουσιοδοτημένου τρίτου.

- Πεδίο 5: Αναγραφή Δημόσιας Υπηρεσίας:

Αναγράφεται η αρμόδια για τη συλλογή των δηλώσεων Υπηρεσία (Δ.Ο.Υ. / Τελωνείο) καθώς και η αρμόδια Υπηρεσία Στατιστικής Νομού.

- Πεδίο 6: Περιγραφή εμπορευμάτων:

Αναγράφεται η συνήθης περιγραφή των εμπορευμάτων, η οποία πρέπει να είναι τόσο ακριβής, ώστε να επιτρέπει τη σαφή ταξινόμηση των εμπορευμάτων στο αναλυτικότερο επίπεδο της Συνδυασμένης Ονοματολογίας (διψήφιος κωδικός Σ.Ο.).

- Πεδίο 7: Α/Α είδους:

Αναγράφεται ο αύξοντος αριθμός του εμπορεύματος. Σε περίπτωση που χρησιμοποιούνται περισσότερα έντυπα για τη δήλωση ή τη μερική δήλωση, η αρίθμηση συνεχίζεται χωρίς διακοπή από έντυπο σε έντυπο.

- Πεδίο 8α : Χώρα προέλευσης:

Στο έντυπο της άφιξης: Αναγράφεται ο αναγνωριστικός αριθμός του κράτους -μέλους προέλευσης. Όταν τα εμπορεύματα, πριν φθάσουν στην Ελλάδα, έχουν εισέλθει σε ένα ή περισσότερα ενδιάμεσα κράτη - μέλη και έχουν αποτελέσει αντικείμενο σταθμεύσεων ή νομικών διαδικασιών άσχετων με τη μεταφορά, τότε ως κράτος - μέλος προέλευσης θεωρείται το τελευταίο κράτος - μέλος όπου έλαβαν χώρα αυτές οι σταθμεύσεις ή νομικές διαδικασίες. Όταν αυτό δεν είναι γνωστό, τότε αναγράφεται το κράτος - μέλος αποστολής.

Στις περιπτώσεις όπου δεν είναι γνωστό το κράτος - μέλος αποστολής, μπορεί να αναφερθεί το κράτος - μέλος αγοράς. Ως κράτος - μέλος αγοράς νοείται το κράτος - μέλος στο οποίο εδρεύει ο αντισυμβαλλόμενος (πωλητής) με τον οποίο ο υπόχρεος έχει συνάψει σύμβαση η οποία είχε ως αποτέλεσμα την παράδοση των εμπορευμάτων στο κράτος - μέλος άφιξης δηλαδή την Ελλάδα.

Στο έντυπο της αποστολής: Αναγράφεται ο αναγνωριστικός αριθμός του κράτους - μέλους προορισμού. Ως κράτος - μέλος προορισμού θεωρείται το τελευταίο κράτος - μέλος, στο οποίο έχουν αποσταλεί τα εμπορεύματα, εφόσον αυτό είναι γνωστό κατά τη χρονική στιγμή της αποστολής.

Αποστολή : Κράτος - μέλος προορισμού

Άφιξη : Κράτος - μέλος προέλευσης

(πεδίο 8α)

Γαλλία	FR
Βέλγιο	BE
Λουξεμβούργο	LU
Ολλανδία	NL
Γερμανία	DE
Ιταλία	IT
Ηνωμένο Βασίλειο	GB

Ιρλανδία	IE
Δανία	DK
Ελλάδα	GR
Πορτογαλία	PT
Ισπανία	ES
Αυστρία	AT
Σουηδία	SE
Φιλανδία	FI
Εσθονία	EE
Κύπρος	CY
Λετονία	LV
Λιθουανία	LT
Μάλτα	MT
Ουγγαρία	HU
Πολωνία	PL
Σλοβακία	SK
Σλοβενία	SI
Τσεχία	CZ

- Πεδίο 10: Φύση συναλλαγής:

Αναγράφεται ο κατάλληλος αναγνωριστικός αριθμός του παρακάτω πίνακα «Φύση

συναλλαγής».

α) Αν είναι οριστική πώληση ή αγορά βάζουμε τον αριθμό 11.

β) Αν είναι επιστροφή εμπορευμάτων βάζουμε τον αριθμό 21.

γ) Αν είναι εργασία φασόν ή α' ύλες για επεξεργασία βάζουμε τον αριθμό 41.

- Πεδίο 11 Εικαζόμενος τρόπος μεταφοράς:

Κατά την αποστολή:

- Αναγράφεται ο αναγνωριστικός αριθμός του εικαζόμενου τρόπου μεταφοράς, με τον οποίο τα εμπορεύματα εγκατέλειψαν το στατιστικό έδαφος του κράτους - μέλους αποστολής και ο οποίος καθορίζεται από το χρησιμοποιούμενο μέσο μεταφοράς.

Κατά την άφιξη:

- Αναγράφεται ο αναγνωριστικός αριθμός του εικαζόμενου τρόπου μεταφοράς, με τον οποίο τα εμπορεύματα εγκατέλειψαν το στατιστικό έδαφος του κράτους - μέλους αποστολής και ο οποίος καθορίζεται από το χρησιμοποιούμενο μέσο μεταφοράς.

Τρόπος μεταφοράς

(πεδίο 11)

Κωδικός Χαρακτηρισμός Decornination

1 Θαλάσσια μεταφορά

2	Σιδηροδρομική μεταφορά
3	Οδική μεταφορά
4	Εναέρια μεταφορά
5	Ταχυδρομική μεταφορά
7	Μονίμως εγκατεστημένες μεταφορικές Εγκαταστάσεις
8	Μεταφορά με εσωτερική ναυσιπλοΐα
9	Μεταφορά με ίδια μέσα

- Πεδίο 13: Κωδικός εμπορευμάτων:

Αναγράφεται ο οκταψήφιος κωδικός της αντίστοιχης υποδιαίρεσης της Συνδυασμένης ονοματολογίας στην οποία υπάγονται τα συγκεκριμένα εμπορεύματα.

- Πεδίο 16: Καθαρή μάζα:

Αναγράφεται ανά είδος (πεδίο 7), η μάζα των εμπορευμάτων, χωρίς καμία συσκευασία, εκφρασμένη σε χιλιόγραμμα.

- Πεδίο 17: Συμπληρωματικές μονάδες:

Αναγράφεται, ανά είδος (πεδίο 7), η ποσότητα των εμπορευμάτων σε συμπληρωματικές μονάδες (m, m², lt, τεμάχια κλπ.), δηλαδή μονάδες μέτρησης ποσότητας εκτός της μάζας εφόσον αυτό προβλέπεται από την Συνδυασμένη

Ονοματολογία.

- Πεδίο 18: Ποσό τιμολογίου:

Αναγράφεται, στο πεδίο 18 του πρώτου είδους (πεδίο 7) του εντύπου, το συνολικό τιμολογούμενο ποσό (φορολογητέα αξία), χωρίς Φ.Π.Α., για το σύνολο των εμπορευμάτων που δηλώνονται, δηλαδή για όλα τα είδη που περιλαμβάνει η στατιστική δήλωση.

- Πεδίο 19: Στατιστική αξία:

Αναγράφεται η στατιστική αξία των εμπορευμάτων για κάθε είδος.

Κατά την αποστολή:

- Η στατιστική αξία διαμορφώνεται σύμφωνα με τη φορολογητέα βάση που πρέπει να καθοριστεί για φορολογικούς σκοπούς, αφού, όμως εκπέσουν οι φόροι λόγω της αποστολής. Αντίθετα, η στατιστική αξία περιλαμβάνει τα μεταφορικά και τα ασφάλιστρα που αφορούν το μέρος της διαδρομής, το οποίο βρίσκεται στο στατιστικό έδαφος του κράτους - μέλους αποστολής.

Κατά την άφιξη:

- Η στατιστική αξία διαμορφώνεται σύμφωνα με τη φορολογητέα βάση που πρέπει να καθοριστεί για φορολογικούς σκοπούς, αφού, όμως εκπέσουν οι φόροι λόγω της διάθεσης των εμπορευμάτων στην κατανάλωση καθώς και των μεταφορικών και των ασφαλίστρων που αφορούν το μέρος της διαδρομής, το οποίο βρίσκεται στο στατιστικό έδαφος του κράτους – μέλους άφιξης. Πρέπει να σημειωθεί, ότι στη φορολογητέα βάση και επομένως και στη στατιστική αξία συμπεριλαμβάνονται τέλη, τελωνειακοί δασμοί, εισφορές και φόροι με εξαίρεση τον ίδιο το Φ.ΠΑ

Η στατιστική αξία πρέπει να δηλώνεται σύμφωνα με τους προαναφερθέντες κανόνες, ακόμα και όταν δεν χρειάζεται να καθορισθεί η φορολογητέα βάση για φορολογικούς σκοπούς.

- Πεδίο 20: Τόπος / ημερομηνία / υπογραφή:

Αναγράφεται ο τόπος, το ονοματεπώνυμο και η υπογραφή του υπόχρεου παροχής πληροφοριών ή του τρίτου ο οποίος υποβάλλει δήλωση εξ' ονόματος του υπόχρεου

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6^ο Ο ΦΠΑ ΣΤΙΣ ΧΩΡΕΣ ΤΗΣ ΕΥΡΩΠΗΣ

6.1 Εισαγωγή

Στο κεφάλαιο αυτό θα πραγματοποιηθεί μια σύγκριση των Φόρων Προστιθέμενης Αξίας, όπως αυτοί ισχύουν στις χώρες οι οποίες απαρτίζουν την Ευρωζώνη έως και τον Ιούνιο του 2015. Οι χώρες της Ευρωζώνης έως και σήμερα είναι οι εξής:

ΑΥΣΤΡΙΑ

ΕΛΛΑΔΑ

ΠΟΡΤΟΓΑΛΙΑ

ΒΕΛΓΙΟ

ΙΡΛΑΝΔΙΑ

ΟΛΛΑΝΔΙΑ

ΚΥΠΡΟΣ	ΜΑΛΤΑ	ΣΛΟΒΑΚΙΑ
ΕΣΘΟΝΙΑ	ΛΕΤΟΝΙΑ	ΣΛΟΒΕΝΙΑ
ΦΙΛΑΝΔΙΑ	ΛΟΥΞΕΜΒΟΥΡΓΟ	ΙΣΠΑΝΙΑ
ΓΑΛΛΙΑ	ΛΙΘΟΥΑΝΙΑ	
ΓΕΡΜΑΝΙΑ	ΙΤΑΛΙΑ	

Όπως ήδη έχει αναφερθεί παραπάνω, η εφαρμογή του ΦΠΑ αποτελεί συμβατική υποχρέωση των κρατών – μελών της Ένωσης. Ωστόσο, κάθε χώρα – μέλος έχει τη δυνατότητα να διαμορφώνει το συντελεστή ΦΠΑ που επιθυμεί με σκοπό την αύξηση των εσόδων της. Ουσιαστικά δεν υπάρχει κανόνας με βάση τον οποίο μια χώρα είναι υποχρεωμένη να έχει ένα συγκεκριμένο συντελεστή, μιας και κάθε κυβέρνηση μπορεί να διαμορφώνει ξεχωριστά τη δημοσιονομική πολιτική της, επομένως και το συντελεστή που επιθυμεί.

Τα τελευταία χρόνια με την κρίση που υπάρχει στην Ευρωζώνη, γίνεται πολύς λόγος για την ενοποίηση των οικονομιών και την άσκηση μιας δημοσιονομικής πολιτικής για τα κράτη – μέλη που απαρτίζουν την ζώνη του Ευρώ. Αυτό θα συνεπάγεται το γεγονός ότι τα κράτη – μέλη θα χάσουν μέρος της κυριαρχίας τους μιας και θα υπάρχει ένα ευρωπαϊκό όργανο, το οποίο θα είναι αρμόδιο για τα δημοσιονομικά, επομένως και για τον καθορισμό ενός ενιαίου συντελεστή ΦΠΑ σε όλες τις χώρες. Μέχρις ότου όμως να πραγματοποιηθεί αυτό, η κάθε χώρα θα μπορεί να διαμορφώνει όπως αναφέρθηκε τον δικό της ξεχωριστό συντελεστή ΦΠΑ και με τον τρόπο αυτό να γίνεται πιο ανταγωνιστική έναντι μιας άλλης χώρας.

Στο κεφάλαιο αυτό θα γίνει μια προσπάθεια παρουσίασης και σύγκρισης των συντελεστών του ΦΠΑ τόσο για τις χώρες που απαρτίζουν την Ευρωζώνη όσο και για τις υπόλοιπες της Ευρώπης, οι οποίες είτε δεν υιοθέτησαν το κοινό νόμισμα από επιλογή, είτε δεν πληρούν ακόμη τα κριτήρια για υιοθέτηση, αλλά όπως και να έχει αποτελούν εν δυνάμει κράτη – μέλη. Τα στοιχεία που αφορούν τους συντελεστές του

ΦΠΑ προέρχονται από την επίσημη ιστοσελίδα της Ευρωπαϊκής Ένωσης (http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf).

Αρχικά θα γίνει σύγκριση για τις χώρες της Ευρωζώνης και έπειτα για τις υπόλοιπες. Να σημειωθεί ότι για την μελέτη αυτή θα χρησιμοποιηθούν οι γενικοί συντελεστές του ΦΠΑ για κάθε χώρα, χωρίς να λαμβάνονται υπόψη οι ειδικοί μειωμένοι συντελεστές οι οποίοι ισχύουν κατά περίπτωση. Αυτό γίνεται αφενός για λόγους ευχρηστίας και ευκολίας της μελέτης, όσο και γιατί στους γενικούς συντελεστές περιέχεται η πλειοψηφία των αγαθών και υπηρεσιών που παρέχονται σε μια χώρα.

6.2 Σύγκριση ΦΠΑ σε χώρες της Ευρωζώνης

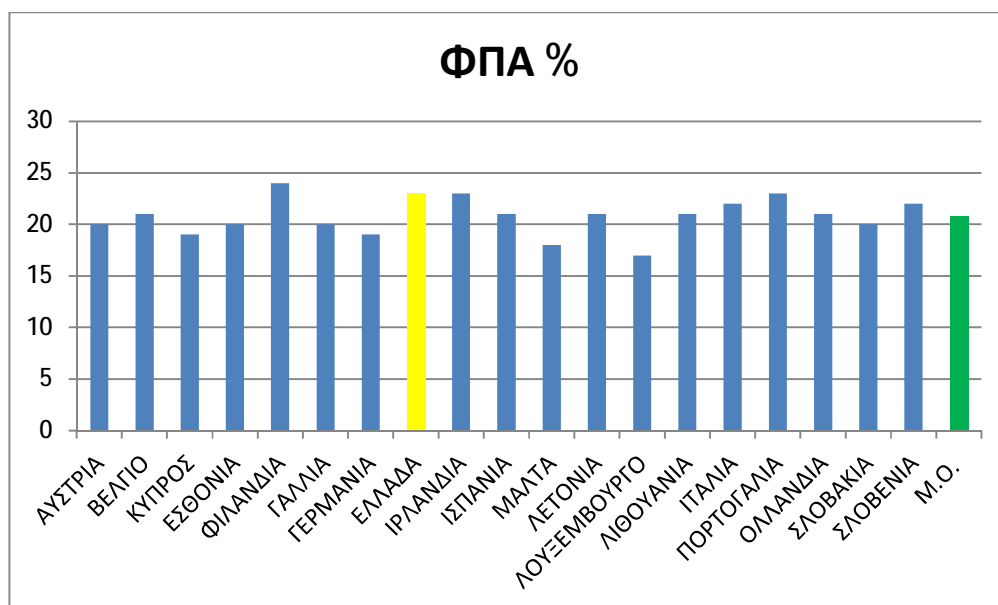
Οι χώρες οι οποίες απαρτίζουν την Ευρωζώνη και είναι δεκαεννέα τον αριθμό είναι οι παρακάτω:

Πίνακας 1: Συντελεστές ΦΠΑ Ευρωζώνης

Χώρα	Συντελ. ΦΠΑ %	Χώρα	Συντελ. ΦΠΑ %
ΑΥΣΤΡΙΑ	20	ΜΑΛΤΑ	18
ΒΕΛΓΙΟ	21	ΛΕΤΟΝΙΑ	21
ΚΥΠΡΟΣ	19	ΛΟΥΞΕΜΒΟΥΡΓΟ	17
ΕΣΘΟΝΙΑ	20	ΛΙΘΟΥΑΝΙΑ	21
ΦΙΛΑΝΔΙΑ	24	ΙΤΑΛΙΑ	22
ΓΑΛΛΙΑ	20	ΠΟΡΤΟΓΑΛΙΑ	23
ΓΕΡΜΑΝΙΑ	19	ΟΛΛΑΝΔΙΑ	21
ΕΛΛΑΔΑ	23	ΣΛΟΒΑΚΙΑ	20
ΙΡΛΑΝΔΙΑ	23	ΣΛΟΒΕΝΙΑ	22
ΙΣΠΑΝΙΑ	21	Μ.Ο.	20,79

Διαγραμματικά παρουσιάζεται αμέσως παρακάτω.

Διάγραμμα 1: ΦΠΑ Ευρωζώνης



Από τα παραπάνω προκύπτει ότι μόλις μόνο μια χώρα έχει υψηλότερο ποσοστό ΦΠΑ από την Ελλάδα και η χώρα αυτή είναι η Φιλανδία με 24%. Θα πρέπει να τονισθεί στο σημείο αυτό, ότι η Φιλανδία αποτελεί το άλλο άκρο των κρατών – μελών της Ευρωζώνης, συγκρινόμενη με την Ελλάδα. Είναι δηλαδή μια χώρα του Βορρά, πλήρως οργανωμένη και πειθαρχημένη τόσο σε επίπεδο κράτους, όσο και πολίτη. Αυτό έχει ως συνέπεια ότι οι πολίτες καταβάλλουν τους φόρους που τους αναλογούν και το κράτος έχει αυξημένα έσοδα τα οποία τα διαθέτει πάλι προς τους πολίτες μέσω των κοινωνικών παροχών. Έτσι οι πολίτες απολαμβάνουν αυξημένα εισοδήματα και παροχές, τα οποία με τη σειρά τους τα αποδίδουν στο κράτος, έχοντας ένα υγιές (όσο γίνεται) σύστημα ανακύκλωσης του χρήματος.

Από την άλλη πλευρά ο χαμηλότερος συντελεστής ΦΠΑ συναντάται στο Λουξεμβούργο με 17%. Η χώρα αυτή έχει χαμηλό συντελεστή προφανώς γιατί είναι ένα πολύ μικρό δουκάτο με το μεγαλύτερο κατά κεφαλήν εισόδημα στην Ευρώπη, όπου αρκετά από τα

ευρωπαϊκά όργανα εδρεύουν εκεί και συγκεντρώνουν εργαζομένους από όλα τα κράτη – μέλη της Ένωσης. Επομένως, υπάρχει δημοσιονομική πειθαρχία.

Η Ελλάδα, με τον συντελεστή 23%, έχει τον δεύτερο μεγαλύτερο συντελεστή ανάμεσα στις χώρες της Ευρωζώνης μαζί με την Ιρλανδία και την Πορτογαλία. Παρατηρείται ότι οι χώρες με το δεύτερο μεγαλύτερο ποσοστό συντελεστή ΦΠΑ είναι χώρες όχι πλούσιες ή του αποκαλούμενου Βορρά, αλλά σε αυτές τις οποίες εφαρμόστηκε Μνημόνιο για την εξορθολόγηση των οικονομιών τους. Προφανώς η αύξηση του συντελεστή ΦΠΑ πραγματοποιήθηκε στα πλαίσια των μέτρων τα οποία επιβλήθηκαν στις χώρες αυτές από την αποκαλούμενη Τρόικα και είχαν ως σκοπό την αύξηση των εσόδων του κράτους μέσω της κατανάλωσης αγαθών και υπηρεσιών.

Αξιοσημείωτο είναι το γεγονός ότι οι υπόλοιπες Μεσογειακές χώρες (Ιταλία, Γαλλία, Μάλτα, Ισπανία, Κύπρος) έχουν χαμηλότερο συντελεστή ΦΠΑ από αυτόν της Ελλάδας (22, 20, 18, 21, 19 αντίστοιχα). Η σύγκριση γίνεται με τις χώρες αυτές, γιατί παρουσιάζουν αφενός παρόμοια χαρακτηριστικά με την Ελλάδα, αφετέρου αποτελούν άμεσες ανταγωνίστριες χώρες όσον αφορά τον τομέα του τουρισμού. Ουσιαστικά η Ελλάδα είναι ακριβότερη σε σχέση με τον άμεσο ανταγωνισμό της, χάνοντας έτσι τουρίστες οι οποίοι στρέφονται προς τις γειτονικές Κύπρο και Μάλτα (διαφορά συντελεστή 4 και 5 ποσοστιαίων μονάδων) και Ιταλία (διαφορά 1 ποσοστιαία μονάδων).

Τέλος, μπορεί να παρατηρηθεί ότι η Ελλάδα είναι αρκετά πάνω από τον Μέσο Όρων των συντελεστών ΦΠΑ της Ευρωζώνης με 2,2 ποσοστιαίες μονάδες πράγμα το οποίο την καθιστά τελείως μη ανταγωνιστική ως χώρα τόσο για την προσέλκυση επενδύσεων όσο και για τον τουρισμό της. Οι επενδυτές, μπορούν να στραφούν σε άλλες χώρες – μέλη της Ευρωζώνης για να μπορέσουν να δραστηριοποιηθούν εντός των ορίων της ζώνης αυτής, μιας και με την κατάργηση των δασμών και των συνόρων μπορούν να εξάγουν τα προϊόντα τους ελεύθερα σε όλες τις άλλες χώρες.

6.3 Σύγκριση ΦΠΑ σε χώρες εκτός Ευρωζώνης

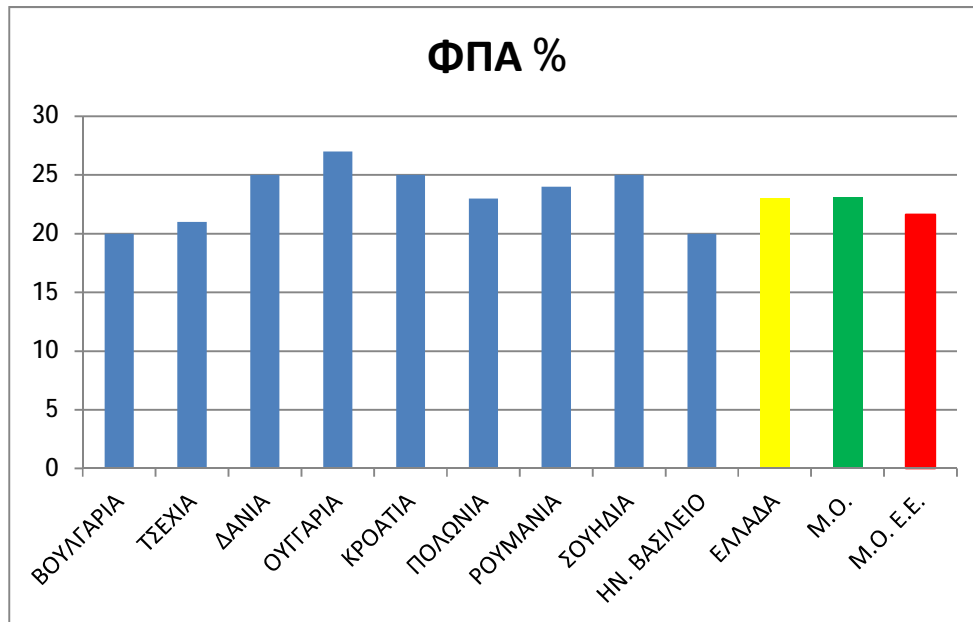
Στο σημείο αυτό θα γίνει μια σύγκριση των συντελεστών του ΦΠΑ της Ελλάδας με τις υπόλοιπες χώρες – μέλη της Ευρώπης, οι οποίες όμως δεν έχουν υιοθετήσει το Ευρώ σαν νόμισμα. Οι χώρες αυτές είναι οι παρακάτω:

Πίνακας 2: Συντελεστές ΦΠΑ λοιπών χωρών Ευρώπης

Χώρα	Συντελ. ΦΠΑ %	Χώρα	Συντελ. ΦΠΑ %
ΒΟΥΛΓΑΡΙΑ	20	ΠΟΛΩΝΙΑ	23
ΤΣΕΧΙΑ	21	ΡΟΥΜΑΝΙΑ	24
ΔΑΝΙΑ	25	ΣΟΥΗΔΙΑ	25
ΟΥΓΓΑΡΙΑ	27	ΗΝ. ΒΑΣΙΛΕΙΟ	20
ΚΡΟΑΤΙΑ	25	ΕΛΛΑΔΑ	23
Μ.Ο.	23,3	Μ.Ο. Ε.Ε.	21,61

Διαγραμματικά παρουσιάζεται αμέσως παρακάτω.

Διάγραμμα 1: ΦΠΑ Λοιπών Χωρών Ευρωπαϊκής Ένωσης



Από τα παραπάνω παρατηρείται ότι οι χώρες οι οποίες δεν είναι μέλη της Ευρωζώνης έχουν αισθητά μεγαλύτερους συντελεστές ΦΠΑ. Βέβαια να σημειωθεί ότι στην πλειοψηφία τους είναι χώρες οι οποίες έχουν ιδιαίτερες οικονομικές σχέσεις μεταξύ τους και με άλλες χώρες, εκτός της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Είναι ιδιαίτερα ανεπτυγμένες και δεν έχουν άμεσα ανάγκη για επενδύσεις μιας και ήδη έχουν καταφέρει να έχουν αρκετές χάριν στο σταθερό φορολογικό τους σύστημα και την αξιοπιστία την οποία διαθέτουν. Οι περισσότερες από αυτές είναι χώρες του αποκαλούμενου Βορρά της Ένωσης, όπου είναι θωρακισμένες και έχουν την ίδια ακριβώς αντιμετώπιση με αυτή που αναλύθηκε παραπάνω για την περίπτωση της Φιλανδίας.

Αξιοσημείωτο είναι το γεγονός ωστόσο ότι η Ουγγαρία έχει τον υψηλότερο συντελεστή ΦΠΑ σε όλη την Ευρωπαϊκή Ένωση (ποσοστό 27%), ενώ δεν ανήκει στις πλούσιες χώρες. Βέβαια κάποια χρόνια πριν είχε αναζητήσει οικονομική βοήθεια από το Διεθνές Νομισματικό Ταμείο το οποίο για να την παραχωρήσει ζήτησε διαρθρωτικά μέτρα. Οι Ούγγροι χαρακτηρίζονται επίσης από την πειθαρχία την οποία έχουν σαν λαός στις κυβερνητικές αποφάσεις (όντας λαός πρώην ανατολικών χωρών, οι οποίες είχαν ένα καθεστώς ιδιαίτερο και όχι τόσο δημοκρατικό), επομένως οι κυβερνήσεις έχουν το προνόμιο να εφαρμόζουν ευκολότερα την δημοσιονομική πολιτική τους.

Η Ελλάδα συγκριτικά με τις χώρες αυτές βρίσκεται κάπου στη μέση σε ποσοστά. Είναι σαφώς μεγαλύτερο το ποσοστό του συντελεστή ΦΠΑ από τις νέες χώρες που προσχώρησαν στην Ένωση (π.χ. Βουλγαρία, Τσεχία, Πολωνία, κλπ), αλλά φυσικά μικρότερος από τις χώρες του αποκαλούμενου Βορρά. Συγκριτικά, η Ελλάδα βρίσκεται στο Μέσο Όρο των χωρών (23,3%).

Τέλος, θα πρέπει να σημειωθεί ότι στο σύνολο των κρατών – μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης, η Ελλάδα έχει αυξημένο συντελεστή ΦΠΑ σε σχέση με τον Μέσο Όρο. Ο Μέσος Όρος είναι 21,61% και είναι μικρότερος κατά 1,5 ποσοστιαία μονάδα περίπου από τον αντίστοιχο συντελεστή της Ελλάδας. Αυτό σημαίνει ότι ή Ελλάδα είναι μια σχετικά ακριβή χώρα για την προσέλκυση επενδύσεων σε σχέση με τις άλλες χώρες.

Στο επόμενο κεφάλαιο θα αναλυθούν τα συμπεράσματα της παρούσας έρευνας και θα γίνουν προτάσεις.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7^ο ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ – ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ

7.1 Συμπεράσματα

Η παρούσα εργασία πραγματοποιήθηκε το αντικείμενο του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ) όπως αυτός ισχύει στην Ελλάδα. Παρουσιάστηκαν οι γενικές διατάξεις του νόμου ο οποίος τον καθορίζει, καθώς επίσης και οι απαλλαγές, οι εκπτώσεις, οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις και παραδόσεις και όλες οι ειδικές διατάξεις. Επιπρόσθετα, παρουσιάστηκαν οι απαλλαγές από τον ΦΠΑ και οι δηλώσεις INTRASTAT. Τέλος, έγινε μια συγκριτική μελέτη τόσο με τις άλλες χώρες – μέλη της Ευρωζώνης, όσο και με τις υπόλοιπες της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Ο συγκεκριμένος φόρος είναι ένας φόρος ο οποίος ισχύει στην Ευρωπαϊκή Ένωση και αποτελεί την αντικατάσταση αρκετών άλλων φόρων ή την συγκέντρωσή τους σε έναν. Επιβάλλεται επί της κατανάλωσης, επομένως σε θεωρητική βάση είναι δίκαιος (όσο καταναλώνει κάποιος, τόσο μεγαλύτερο φόρο πληρώνει). Επίσης, εισπράττεται από μια επιχείρηση, η οποία δεν τον εμφανίζει ως έσοδό της, αλλά ως υποχρέωση από φόρους την οποία πρέπει να καταβάλει στο δημόσιο. Το τελευταίο (το δημόσιο), είναι αυτό όπου εμφανίζει το ποσό του ΦΠΑ ως έσοδό του, το οποίο το διανέμει με βάση τη δημοσιονομική πολιτική την οποία ακολουθεί.

Για την άσκηση δικαιότερης οικονομικής πολιτικής και για δωθούν κίνητρα για επενδύσεις αλλά και για κατανάλωση, οι ελληνικές κυβερνήσεις επέτρεπαν κάτω από προϋποθέσεις και σε συγκεκριμένα μέρη της χώρας (νησιά, παραμεθόριος, κλπ.) να ισχύει άλλο ποσοστό από αυτό του γενικού ΦΠΑ. Ουσιαστικά υπήρχαν μειωμένοι συντελεστές για να μπορέσει να πραγματοποιηθεί η άσκηση κοινωνικής πολιτικής και να δοθούν κίνητρα για μόνιμη εγκατάσταση των πολιτών στις περιοχές αυτές. Φυσικά, αυτό επιτρεπόταν και από την Ευρωπαϊκή Ένωση, μιας και η Ελλάδα δεν είναι η μόνη χώρα η οποία εφαρμόζει διαφορετικούς συντελεστές ΦΠΑ. Οι συντελεστές ΦΠΑ οι οποίοι σήμερα υπάρχουν στην Ελλάδα είναι τρεις.

Οι τρεις συντελεστές, οι οποίοι ισχύουν ακόμη στην Ελλάδα είναι οι μειωμένοι 3%, 6,5% και 13% και ο γενικός συντελεστής 23%. Από την ανάλυση που πραγματοποιήθηκε,

προκύπτει ότι η Ελλάδα έχει έναν από τους υψηλότερους συντελεστές ΦΠΑ στην Ευρώπη και τον δεύτερο μεγαλύτερο στην Ευρωζώνη. Μάλιστα ο ελληνικός συντελεστής ΦΠΑ, είναι πολύ υψηλότερος από τους αντίστοιχους συντελεστές ανταγωνιστριών χωρών ιδίως στον τομέα του τουρισμού. Ακόμη, από την ανάλυση παραπάνω, προκύπτει ότι ο ισχύον συντελεστής στην Ελλάδα είναι μεγαλύτερος τόσο από τον μέσο όρο των χωρών της Ευρωζώνης, κατά 2,5 ποσοστιαίες μονάδες, όσο και από τον μέσο όρο των χωρών όλης της Ευρώπης, κατά 1,5 ποσοστιαία μονάδα.

7.2 Προτάσεις

Η φορολογία είναι άρρηκτα συνδεδεμένη με την ανάπτυξη μιας χώρας. Για το λόγο αυτό η οικονομική επιστήμη, στα μοντέλα τα οποία χρησιμοποιεί κατά καιρούς, τη λαμβάνει σοβαρά υπόψη της, μέσω της καθιέρωσης παραγόντων επιρροής, στα μακροοικονομικά μοντέλα της.

Γενικότερα και όπως παρουσιάστηκε στην παρούσα εργασία, ο ΦΠΑ αποτελεί έναν από τους σημαντικότερους φόρους οι οποίοι επηρεάζουν την ανάπτυξη μιας οικονομίας. Ο ΦΠΑ όπως ειπώθηκε αποτελεί φόρο ο οποίος επιβάλλεται στη τιμή την οποία αγοράζει κάποιος ένα προϊόν ή μια υπηρεσία. Έτσι μια ενδεχόμενη αύξηση του συντελεστή, μπορεί θεωρητικά να παρουσιάζει αυξημένα έσοδα, μιας και ο φόρος που θα επιβάλλεται στον καταναλωτή θα είναι αυξημένος. Βέβαια, θα πρέπει να σημειωθεί ότι ο φόρος αυτός, επειδή ακριβώς επιβάλλεται στην κατανάλωση, μακροπρόθεσμα αποφέρει περισσότερα έσοδα μόνο εάν αυξάνεται η κατανάλωση.

Όπως είναι γνωστό από την οικονομική επιστήμη, η κατανάλωση αυξάνεται όσο η τιμή ενός προϊόντος μειώνεται. Επομένως, και επειδή ακριβώς ο τελικός καταναλωτής πληρώνει συνολικά την τιμή που εισπράττει η επιχείρηση (αντίτιμο για το προϊόν ή την υπηρεσία το οποίο καλείται και καθαρή αξία) συν τον ΦΠΑ, συνεπάγεται ότι όσο αυξάνεται η τελική τιμή, τόσο η κατανάλωση θα βαίνει μειούμενη.

Με βάση την απλή αυτή λογική, γίνεται αντιληπτό ότι μια αύξηση στο συντελεστή του ΦΠΑ, η οποία θα επιφέρει αύξηση στην συνολική τιμή ενός προϊόντος ή μιας

υπηρεσίας, θα έχει ως άμεσο αποτέλεσμα την μείωση της κατανάλωσης, επομένως και την μείωση των εισπράξεων του φόρου και τελικά την μείωση των εσόδων του κράτους.

Βέβαια όλα τα παραπάνω αποτελούν μια απλοϊκή αποτύπωση της επιρροής του ΦΠΑ στα κρατικά έσοδα. Η μείωση του συντελεστή του ΦΠΑ, για να είναι επικερδής, θα πρέπει να συνοδεύεται και από την προϋπόθεση ότι οι κρατικές δαπάνες δεν επηρεάζονται αρνητικά, δηλαδή ότι το κράτος συνεχίζει να ξοδεύει (πχ μισθοί, συντάξεις, νέες θέσεις εργασίας, κλπ). Με τον τρόπο αυτό, αυξάνεται η κατανάλωση, η οποία με τη σειρά της προάγει μια οικονομία ενισχύοντας την ανάπτυξή της.

Ο προσδιορισμός του συντελεστή ΦΠΑ υπήρξε πάντα ένα πρόβλημα για τις κυβερνήσεις των χωρών που το εφαρμόζουν. Η αύξηση του συντελεστή οδηγεί σε μείωση της κατανάλωσης, αλλά η αντίστοιχη αύξησή του περικόπτει το κοινωνικό κράτος και το βιοτικό επίπεδο των πολιτών μιας χώρας. Επιπρόσθετα, οι συχνές αυξομειώσεις στο συντελεστή δημιουργούν ένα ασταθές κλίμα, αποτρέποντας μελλοντικούς επενδυτές (εγχώριους και ξένους) να εγκατασταθούν στην χώρα και να δραστηριοποιηθούν.

Η περίπτωση της Ελλάδας είναι μια αρκετά δύσκολη υπόθεση. Η Ελλάδα από το 2009 διέρχεται μια οικονομική κρίση και μια παρατεταμένη αστάθεια τόσο σε πολιτικό όσο και σε οικονομικό επίπεδο. Για το λόγο αυτό ο συντελεστής ΦΠΑ υπήρξε από τα πρώτα πράγματα τα οποία άλλαξαν από τότε και είναι αντικείμενο συζήτησης για περεταίρω αλλαγές. Κάθε κυβέρνηση που εκλέχθηκε στην Ελλάδα έκτοτε, σχεδίαζε στην οικονομική της πολιτική την αλλαγή του καθεστώτος του ΦΠΑ. Επιπρόσθετα, οι δανειστές της χώρας, σε μια προσπάθεια να εξασφαλίσουν τα χρήματά τους πιέζουν στην αύξηση των χαμηλών συντελεστών του ΦΠΑ που ισχύουν.

Με βάση όλα τα παραπάνω και δεδομένων των συγκυριών, το κλίμα αστάθειας γίνεται ολοένα και περισσότερο τεταμένο. Αυτό σημαίνει ότι το κράτος δεν ξοδεύει για να μπορέσουν οι πολίτες να καταναλώσουν και οι επενδυτές δεν αισθάνονται ασφαλείς για να επενδύσουν, μιας και θεωρούν ότι ανά πάσα στιγμή οι φορολογία μπορεί να αλλάξει, οπότε και στρέφονται σε άλλες χώρες της Ευρωζώνης για να προωθήσουν τα αγαθά τους στην Ευρώπη.

Ως πρωταρχική λύση, προτείνεται η σταθερότητα του φορολογικού συστήματος της χώρας. Με ένα σταθερό φορολογικό κλίμα, όπου οι συντελεστές του ΦΠΑ θα έχουν προσδιοριστεί με σαφήνεια και θα ισχύουν για μεγάλο χρονικό διάστημα, θα αρχίσει η εμπιστοσύνη των επενδυτών οι οποίοι θα έρχονται για εγκατάσταση στην Ελλάδα. Σε αυτό ευνοεί φυσικά και η γεωστρατηγική θέση της χώρας, με τα πολλά λιμάνια και τη εύκολη σύνδεση με την υπόλοιπη Ευρώπη και την ελεύθερη διακίνηση αγαθών και υπηρεσιών.

Με την εγκατάσταση νέων επενδύσεων στη χώρα, νέες θέσεις εργασίας θα δημιουργηθούν προσφέροντας εργασία σε πολίτες της χώρας, οι οποίοι θα αποκτήσουν εισόδημα το οποίο και θα καταναλώνουν. Επομένως θα αυξηθούν και τα έσοδα του κράτους από τον φόρο κατανάλωσης που θα εισπράττει.

Ένα ακόμη μέτρο το οποίο θα πρέπει να εφαρμοστεί είναι η μείωση του βασικού συντελεστή ΦΠΑ από το 23% σε έναν νέο χαμηλότερο. Με τον τρόπο αυτό, τα προϊόντα της χώρας θα είναι πιο ανταγωνιστικά μιας και η τιμή τους θα είναι χαμηλότερη. Έτσι, θα αυξηθεί η κατανάλωση, επομένως και τα έσοδα του κράτους από τον ΦΠΑ. Επιπρόσθετα, η χώρα θα προσελκύσει ένα μεγαλύτερο κομμάτι από τους τουρίστες, οι οποίοι θα έρθουν στην Ελλάδα επωφελούμενοι από τις χαμηλότερες τιμές που θα υπάρχουν σε σχέση με τον ανταγωνισμό.

Τέλος, ένας καλός συντελεστής ΦΠΑ, θα είναι γύρω από τον αντίστοιχο Μέσο Όρο της Ευρωζώνης. Με την καθιέρωση ενός τέτοιου συντελεστή, θα δοθούν σαφή μηνύματα τόσο προς τους επενδυτές, όσο και προς τους δανειστές της χώρας, ότι η Ελλάδα έχει ένα φορολογικό σύστημα πολύ κοντά στο μέσο ευρωπαϊκό και επομένως προσφέρει σταθερότητα για να επέλθει και η ανάπτυξη. Οι δανειστές, δεν θα μπορούν να αντιπαραταχθούν σε έναν τέτοιο συντελεστή, μιας και η Ελλάδα θα μπορεί να αντιπαραβάλλει το γεγονός ότι οι περισσότερες από τις χώρες που εφαρμόζουν ανάλογους συντελεστές, έχουν ανάπτυξη.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- ΚΦΑΣ με ΦΠΑ, Παπαδέας Β. Παναγιώτης, *Εκδ. Παπαδέας Β. Παναγιώτης*, 2014
- ΦΠΑ Ανάλυση – Ερμηνεία, Σταματόπουλος Δημήτρης και Κλώνη Άννα, *Εκδ. Σταματόπουλος και ΣΙΑ ΕΕ (ELFORIN)*, 2015
- Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ) 2014, Τσιατούρας Αγγ. Φώτης, *Εκδ. Τσιατούρας Φώτης*, 2014
- Φόρος Προστιθέμενης Αξίας, Ρέππας Παναγιώτης, *Εκδ. Τότση*, 2009
- Φόρος Προστιθέμενης Αξίας, Ρουσάκη Άννα, *Εκδ. Νομική Βιβλιοθήκη*, 2008
- Φόρος Προστιθέμενης Αξίας, Γιαννακούρης Παναγιώτης και Κουκοβίνης Βασίλειος, *Εκδ. Κουκοβίνης Β. Κωνσταντίνος*, 2007 Εκδ. IB
- Φορολογική Νομοθεσία – ΦΠΑ, Μέντης Γ., *Εκδ. Ελλήν*, 2000
- Νόμος 2859: Κύρωση του ΦΠΑ, ΦΕΚ Α 248/7-11-2000
- Νόμος 2523: Διοικητικές και Ποινικές Κυρώσεις στη Φορολογική Νομοθεσία και Άλλες Διατάξεις, ΦΕΚ Α 179/11-09-1997)

ΠΗΓΕΣ ΔΙΑΔΙΚΤΥΟΥ

- www.economist.gr
- www.taxheaven.gr
- www.europa.eu
- www.e-logistika.gr
- www.power-tax.gr