

ΕΝΔΕΙΚΤΙΚΟ ΑΠΟΣΠΑΣΜΑ «Λογιστική Έμμεσων Φόρων»

ΕΙΣΑΓΩΓΗ: ΕΠΤΑ ΒΑΣΙΚΑ ΒΗΜΑΤΑ ΓΙΑ ΤΗΝ ΚΑΤΑΝΟΗΣΗ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΟΥ ΚΩΔΙΚΑ ΦΟΡΟΥ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ

ΒΗΜΑ 1: ΠΟΙΕΣ συναλλαγές συνδέονται με ΦΠΑ

- Οι πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών από επαγγελματίες στο εσωτερικό της χώρας.
- Οι αγορές αγαθών και υπηρεσιών από χώρες-μέλη της ΕΕ (ενδοκοινοτική απόκτηση).
- Οι αγορές αγαθών και υπηρεσιών από χώρες μη μέλη της ΕΕ (εισαγωγές).

ΒΗΜΑ 2: ΠΟΙΟΙ υπάγονται σε ΦΠΑ

- Όσοι πραγματοποιούν τις προαναφερθείσες πωλήσεις/αγορές.
- Όσοι πραγματοποιούν περιστασιακά πώληση μεταφορικού μέσου σε χώρα-μέλος της ΕΕ.
- Όσοι πραγματοποιούν ευκαιριακά πώληση ακινήτου πριν από την πρώτη εγκατάσταση σε αυτό.
- Όσοι ορίζονται ως «φορολογικοί αντιπρόσωποι» από επαγγελματία εγκατεστημένο εκτός της χώρας.
- Όσοι αναφέρονται σε παραστατικά πωλήσεων που περιέχουν ΦΠΑ.

ΒΗΜΑ 3: ΠΟΥ εφαρμόζεται ο ΦΠΑ

Ως ενιαίος ευρωπαϊκός έμμεσος φόρος εφαρμόζεται εντός των χωρών-μελών της ΕΕ. Υπάρχουν, όμως, εξαιρέσεις όπου δεν εφαρμόζεται ο ΦΠΑ τόσο σε τμήματα που ανήκουν στο τελωνειακό έδαφος της ΕΕ (το Άγιο Όρος και τα Μετόχια του εκτός Αγίου Όρους, τα Κανάρια, οι υπερπόντιες γαλλικές κτήσεις, τα νησιά Åland, οι αγγλονορμανδικές νήσοι), όσο και σε τμήματα που δεν ανήκουν (νήσος Ελιγολάνδη, Λιβίνιο, περιοχή του Μπύζιγκεν, Θέουτα, Μελίλια, Καμπιόνε ντ'Ιτάλια και τα ιταλικά ύδατα της λίμνης Λουγκάνο).

Ακόμη, υπάρχουν τμήματα που χαρακτηρίζονται ως τρίτα εδάφη (το τμήμα της Κύπρου που δεν ελέγχει η Κυπριακή Δημοκρατία και το Γιβραλτάρ) και δεν εφαρμόζεται ο ΦΠΑ, ενώ αυτός ο χαρακτηρισμός δεν ισχύει για το Μονακό, τη νήσο του Μαν και το Ακρωτήριο και τη Δεκέλια, όπου εφαρμόζεται ο ΦΠΑ.

Ως **τόπος** της προαναφερθείσας εφαρμογής ΦΠΑ, θεωρείται εκείνος που πραγματοποιείται η επαγγελματική συναλλαγή της πώλησης/αγοράς (ενδοκοινοτικής απόκτησης-εισαγωγής) όταν τα αγαθά δεν αποστέλλονται ή δεν μεταφέρονται.

Σε διαφορετική περίπτωση, θεωρείται ο τόπος αποστολής αγαθών σε ιδιώτες ή ο τόπος αναχώρησης του μεταφορικού μέσου που πουλάει αγαθά στους επιβάτες του.

Ειδικότερα, στις πωλήσεις ενέργειας μέσω δικτύων φυσικού αερίου, ηλεκτρισμού, θέρμανσης και ψύξης, ως τόπος θεωρείται εκείνος της αποστολής της ενέργειας, ενώ στις πωλήσεις αγαθών μετά από την εγκατάσταση ή συναρμολόγησή τους εκείνος της εγκατάστασης ή συναρμολόγησης (παράδοσης).

Όσον αφορά στην πώληση υπηρεσιών, ως τόπος θεωρείται η έδρα του επαγγελματία παραλήπτη (αγοραστή) ή η έδρα του πωλητή όταν ο παραλήπτης είναι ιδιώτης. Τέλος, προς αποφυγή της διπλής ή της καθόλου φορολόγησης ορισμένων υπηρεσιών (κτηματομεσιτικές, πολιτιστικές, μεταφορικές, εστίασης) στις συναλλαγές με τις χώρες εκτός ΕΕ, οι χώρες-μέλη για τον καθορισμό του τόπου της πραγματικής χρήσης αυτών των υπηρεσιών μπορούν να επιλέγουν διαφορετικά από τα αναφερόμενα **κριτήρια**.

ΒΗΜΑ 4: ΠΟΙΟ το ποσό και κατά πόσο φορολογείται με ΦΠΑ

Ο ΦΠΑ υπολογίζεται πάνω στην αξία της συμφωνηθείσας πώλησης ή ενδοκοινοτικής απόκτησης που περιλαμβάνει και τυχόν επιδοτήσεις, παρεπόμενα έξοδα, διάφορες φορολογικές επιβαρύνσεις, π.χ.

τέλη, δικαιώματα, εισφορές κ.ά. Η αντίστοιχη αξία ως βάση υπολογισμού στις εισαγωγές αγαθών καλείται δασμολογητέα αξία.

Όσον αφορά στις αυτοπαραδόσεις αγαθών ή στις ιδιοχρησιμοποιήσεις υπηρεσιών, ως φορολογητέα αξία υπολογίζεται το κόστος κατασκευής ή η τιμή αγοράς αυτών ή παρόμοιων αγαθών στις παραδόσεις αγαθών, ενώ στην παροχή υπηρεσιών τα συνολικά έξοδα που έγιναν για αυτές ή η κανονική τους αξία.

Οι **συντελεστές ΦΠΑ** που εφαρμόζονται στη χώρα μας (Ν. 4334/2015) είναι τρεις:

Ο κανονικός 24%, ο μειωμένος 13% και ο υπερμειωμένος 6%. Όλα τα αγαθά και οι υπηρεσίες ανήκουν στο 24%, εκτός αυτών που ρητά αναφέρονται ότι υπάγονται στο 13% ή στο 6% (βλέπε νέο Παράρτημα ΙΙΙ μετά το άρθρο 21). Σε περίπτωση αμφιβολίας για ένα αγαθό ή μία υπηρεσία θεωρείται ότι εφαρμόζεται ο κανονικός συντελεστής του 24%. Ενδεικτικά αναφέρουμε στον παρακάτω πίνακα τις κυριότερες περιπτώσεις που υπάγονται στον μειωμένο ή στον υπερμειωμένο συντελεστή:

Περιπτώσεις μειωμένου ή υπερμειωμένου συντελεστή

- Όλα τα κρέατα διατηρημένα με απλή ψύξη ή κατεψυγμένα, όχι παρασκευασμένα ή επεξεργασμένα.
- Είδη αλείας, όχι παρασκευασμένα ή επεξεργασμένα.
- Γαλακτοκομικά προϊόντα, αυγά και μέλι.
- Οπωρολαχανικά, καρποί και φρούτα.
- 13%** • Προϊόντα αλευροποιίας, δημητριακά, λάδι, παιδικές τροφές.
- Ζυμαρικά και ψωμί, όχι παρασκευασμένα ή επεξεργασμένα.
- Νερό, φυσικά ή τεχνητά μεταλλικά νερά.
- Ηλεκτρισμός, φυσικό αέριο και τηλεθέρμανση.
- Φαρμακευτικά προϊόντα, είδη ορθοπεδικής και εξυπηρέτησης αναπήρων.
- Φάρμακα και εμβόλια για την ιατρική του ανθρώπου.
- 6%** • Βιβλία, εφημερίδες και περιοδικά.
- Εισιτήρια θεατρικών παραστάσεων.

ΒΗΜΑ 5: ΓΙΑΤΙ και ΠΩΣ υπολογίζεται ο ΦΠΑ

Εννοιολογικά, ο ΦΠΑ είναι μία επιπλέον επιβάρυνση στη δαπάνη του καταναλωτή που υπολογίζεται με βάση την αξία που προστίθεται κάθε φορά για τα επιμέρους στάδια παραγωγής, πώλησης, διακίνησης των αγαθών ή υπηρεσιών στα πλαίσια του οικονομικού τους κύκλου. Έτσι, ο ΦΠΑ ξεχωρίζει από τους υπόλοιπους έμμεσους φόρους, αφού δεν εισπράττεται απευθείας και συνολικά από το Δημόσιο, αλλά τμηματικά μέσω των προαναφερθέντων σταδίων. Πρόκειται για ένα χρηματικό ποσό φόρου που συμβάλλει τα μέγιστα στη συγκέντρωση κρατικών εσόδων και προκαλεί μετάθεση αγοραστικής δύναμης από τον Ιδιωτικό προς το Δημόσιο τομέα μιας οικονομίας, χωρίς συγκεκριμένη ανταπόδοση του Δημοσίου προς τον Ιδιωτικό τομέα.

Παράδειγμα 1

Η βιοτεχνία «Πρωταγόρας» πώλησε αγαθά («έτοιμα προϊόντα») αξίας 1.000 € στην εμπορική επιχείρησή «Ερμής», την οποία επιβάρυνε και με ΦΠΑ 24% (240 €).

Αργότερα, η «Ερμής» πώλησε στη λιανική αγορά αυτά τα αγαθά («εμπορεύματα») σε τελικούς καταναλωτές αντί 1.300 €, τους οποίους επιβάρυνε και με ΦΠΑ 24% (312 €).

Η **προστιθέμενη αξία** από τις πωλήσεις της «Ερμής» είναι: $1.300 \text{ €} - 1.000 \text{ €} = 300 \text{ €}$ και γι' αυτό οφείλει τον ανάλογο ΦΠΑ: $24\% \times 300 \text{ €} = 72 \text{ €}$.

Με διαφορετικό τρόπο, η «Ερμής» μπορεί να υπολογίσει τον ίδιο οφειλόμενο ΦΠΑ ως εξής:

Εισέπραξε, εκ μέρους του Δημοσίου, ως ΦΠΑ πωλήσεων (εκροών) το ποσό των 312 €, αλλά είχε πληρώσει ως ΦΠΑ αγορών (εισροών) το ποσό των 240 € και οφείλει τελικά στο Δημόσιο τη διαφορά των 72 € (312 € – 240 €).

Έτσι, η προστιθέμενη αξία για τις **εμπορικές επιχειρήσεις** («Ερμής») προκύπτει απ' τη διαφορά στην αξία μεταξύ των πωληθέντων και αγορασθέντων εμπορευμάτων της. Αντίστοιχα, η προστιθέμενη αξία για τις **μεταποιητικές επιχειρήσεις** («Πρωταγόρας») ισοδυναμεί με το μικτό της κέρδος, δηλ. προκύπτει από τη διαφορά στην αξία μεταξύ των πωληθέντων ετοιμωμένων προϊόντων και του κόστους παραγωγής τους (άμεσα υλικά, άμεση εργασία, γενικά βιομηχανικά έξοδα).

Όσον αφορά στις **επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών** και στις **μικτές επιχειρήσεις** (αγαθά και υπηρεσίες), η προστιθέμενη αξία ισοδυναμεί με το μικτό τους κέρδος, δηλ. προκύπτει από τη διαφορά στην αξία μεταξύ των συνολικών τους εσόδων και του «άμεσου» κόστους τους (εμφανείς/άμεσες δαπάνες για την απόκτηση εσόδων, άμεσα υλικά). Σε κάθε περίπτωση, οι όροι των οικονομικών συναλλαγών δημιουργούν την αιτιολογία της φορολόγησης, η οποία γίνεται **απαιτητή** από το Δημόσιο κατά το χρόνο πραγματοποίησης των πωλήσεων ή των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών ή υπηρεσιών και κατά το χρόνο εισόδου του αγαθού στη χώρα για τις εισαγωγές.

Επομένως, ο ΦΠΑ δεν αποτελεί ούτε έξοδο, ούτε έσοδο, ούτε κέρδος, ούτε ζημιά για τους επαγγελματίες που ανήκουν στο **κανονικό καθεστώς ΦΠΑ**. Πρόκειται για έναν **μετακυλιόμενο φόρο** που συμμετέχει στις αξίες των συναλλαγών με καθορισμένο ποσοστό, το οποίο καταβάλλεται ως ένα επιπλέον ποσό της αξίας των αγορών και εισπράττεται ως ένα επιπλέον ποσό της αξίας των πωλήσεων. Επειδή συνήθως η τιμή πώλησης ενός αγαθού ή μιας υπηρεσίας είναι μεγαλύτερη από την αντίστοιχη τιμή αγοράς και με καθορισμένο (ίδιο) ποσοστό ΦΠΑ προκύπτει ότι ο ΦΠΑ πωλήσεων (εκροών) είναι συνήθως μεγαλύτερος από τον ΦΠΑ αγορών (εισροών). Η διαφορά αποδίδεται ανά τακτά χρονικά διαστήματα στο Δημόσιο με αποτέλεσμα ο ΦΠΑ μεσοπρόθεσμα να μην επηρεάζει θετικά ή αρνητικά την Καθαρή Περιουσία των επαγγελματιών. Ανήκει στις βραχυχρόνιες υποχρεώσεις, σπανίως στις απαιτήσεις (προκαταβληθέντες φόροι) και ποτέ στους αποτελεσματικούς λογαριασμούς.

Αντίθετα, για όσους ασκούν κάποια οικονομική δραστηριότητα και απαλλάσσονται της τήρησης φορολογικών βιβλίων ή και έκδοσης φορολογικών στοιχείων (π.χ. δημόσιοι ή ιδιωτικοί υπάλληλοι με δευτερεύουσα απασχόληση, αγρότες του ειδικού καθεστώτος κ.ά.) ο ΦΠΑ αποτελεί δαπάνη. Κατά την αγορά καταβάλλεται, αλλά κατά την πώληση απαγορεύεται να εισπράττεται, λόγω του ότι ανήκουν στο **απαλλασσόμενο καθεστώς ΦΠΑ** και δεν υπάρχουν περιθώρια και υποχρεώσεις απόδοσης ΦΠΑ στο Δημόσιο. Έτσι, ο ΦΠΑ αγοράς δεν συμψηφίζεται με τον αντίστοιχο της πώλησης και υπολογίζεται, κατ' εξαίρεση, ως στοιχείο κόστους.

Παράδειγμα 2

Έστω ότι ένας βιοτέχνης Χ πουλάει έτοιμα ενδύματα αντί 1.000 € στον χονδρέμπορο Ψ και εισπράττει επιπλέον τον ανάλογο ΦΠΑ των 240 € (24% x 1.000 €) δηλ. συνολική είσπραξη 1.240 €.

Αργότερα, ο Ψ πουλάει αυτά τα εμπορεύματα αντί 1.300 € (Μικτό Κέρδος 300 €) σε κατάσταση λιανικής Ω και εισπράττει επιπλέον τον ανάλογο ΦΠΑ των 312 € (24% x 1.300 €) δηλ. συνολική είσπραξη 1.612 €.

Τέλος, ο Ω πουλάει τα ίδια ενδύματα αντί 1.800 € (Μικτό Κέρδος 500 €) στους τελικούς καταναλωτές και εισπράττει επιπλέον τον ανάλογο ΦΠΑ των 432 € (24% x 1.800 €) δηλ. συνολική είσπραξη 2.232 €. Τότε, στον παρακάτω πίνακα θα έχουμε:

Αγοραπωλησίες με ή χωρίς ΦΠΑ & οφειλόμενος ΦΠΑ

Δεδομένα	Στάδιο Χονδρικής (Ψ)	Στάδιο Λιανικής (Ω)
Τιμή αγοράς χωρίς ΦΠΑ	1.000	1.300
Τιμή αγοράς με ΦΠΑ	1.230	1.599
Τιμή πώλησης χωρίς ΦΠΑ	1.300	1.800
Τιμή πώλησης με ΦΠΑ	1.599	2.214
ΦΠΑ πωλήσεων (εκροών)	312	432
- ΦΠΑ αγορών (εισροών)	240	312
= ΦΠΑ οφειλόμενος από Ψ, Ω	72	120
+ ΦΠΑ οφειλόμενος από Χ	240	
= Συνολικός ΦΠΑ: 24% x Τελική τιμή 1.800	432	

Έτσι, το Δημόσιο εισπράττει τον συνολικό ΦΠΑ 24% επί της τελικής τιμής πώλησης του εμπορεύματος των 1.800 €, δηλ. 432 €. Αυτό το ποσό, όμως, εισπράττεται τμηματικά από κάθε στάδιο, ανάλογα με τη συμμετοχή του στην προστιθέμενη αξία.

Ο Χ συμμετέχει με 240 €, ο Ψ συμμετέχει με 72 €: 24% x Μικτό Κέρδος 300 € (1.300 € – 1.000 €) και ο Ω συμμετέχει με 120 €: 24% x Μικτό Κέρδος 500 € (1.800 € – 1.300 €) για να δημιουργηθεί το συνολικό ποσό των 432 €.

Παράδειγμα 3

Έστω ότι σε μια φορολογική περίοδο (μήνας ή τρίμηνο) μία οντότητα πουλάει αγαθά αντί 1.000 € και εισπράττει επιπλέον τον ανάλογο ΦΠΑ των 240 € (24% x 1.000 €).

Αν στην ίδια φορολογική περίοδο έχει αγοράσει αγαθά αντί 700 € και έχει καταβάλλει επιπλέον τον ανάλογο ΦΠΑ των 168 € (24% x 700 €), τότε μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από τη λήξη της φορολογικής περιόδου θα πρέπει:

Να γίνει η εκκαθάριση με το Δημόσιο για τον ΦΠΑ της φορολογικής περιόδου που προηγήθηκε. Οφείλει τον ΦΠΑ πωλήσεων (εκροών) 240 € που εισέπραξε εκ μέρους του Δημοσίου, αλλά απαιτεί να της συμψηφιστεί ο ΦΠΑ αγορών (εισροών) 168 € που κατέβαλλε για τα ίδια αγαθά στην ίδια φορολογική περίοδο προς το Δημόσιο. Έτσι προκύπτει η διαφορά των 72 € (ΠΥ ΦΠΑ: υποχρέωση προς το Δημόσιο) που οφείλει να καταβάλλει στη ΔΟΥ που ανήκει για την εξόφληση του ΦΠΑ της συγκεκριμένης φορολογικής περιόδου.

Παράδειγμα 4

Έστω ότι ένα αθηναϊκό δίκτυο Πωλήσεων Π διαθέτει τα εμπορεύματά του αξίας 10.000 € στον Μεσολαβητή Μ, ο οποίος εξυπηρετεί τις Εντολές αγοράς των επαγγελματιών Ε της Βορείου Ελλάδος έναντι προμήθειας 15%.

Έτσι, αρχικά το Π απαιτεί από τον Μ: 10.000 € + 2.400 € (ΦΠΑ) = 12.400 €.

Αργότερα, ο Μ απαιτεί συνολικά από τους Ε: 10.000 € + 1.500 € (προμήθεια) = 11.500 € και 2.760 € ΦΠΑ (24% x 11.500 €) δηλ. συνολικά 14.260 €.

Κατά την εκκαθάριση ΦΠΑ, ο Μ θα οφείλει τον ΦΠΑ πωλήσεων (εκροών) 2.760 €, αλλά θα απαιτεί τον ΦΠΑ αγορών (εισροών) 2.400 € για να προκύψει ΠΥ ΦΠΑ 360 € προς καταβολή.

Αντίστοιχα, οι Ε θα οφείλουν το 24% των πωλήσεων (εκροών) που θα πραγματοποιήσουν, αλλά για την εξόφληση (εκκαθάριση) του ΦΠΑ θα αφαιρέσουν τον ΦΠΑ αγορών (εισροών) 2.760 €.

Παράδειγμα 5

Έστω ότι το προηγούμενο αθηναϊκό δίκτυο είναι ο Εντολέας «Ε» αποστολής των εμπορευμάτων του αξίας 10.000 € για να πωληθούν έναντι προμήθειας 15% από τον Μεσολαβητή «Μ» σε πιθανούς επαγγελματίες Αγοραστές «Α» της Βορείου Ελλάδος.

Έτσι, όταν ολοκληρωθεί η πώληση των εμπορευμάτων, ο Μ απαιτεί συνολικά από τους Α:

$10.000 \text{ €} + 2.400 \text{ € (ΦΠΑ)} = 12.400 \text{ €}.$

Παράλληλα, ο Μ οφείλει προς τον Ε: $10.000 \text{ €} + 2.400 \text{ € (ΦΠΑ)} = 12.400 \text{ €}$ μείον 1.500 € προμήθεια ($15\% \times 10.000 \text{ €}$) μείον 360 € ΦΠΑ προμήθειας ($24\% \times 1.500 \text{ €}$), δηλ. συνολικά 10.540 €.

Κατά την εκκαθάριση ΦΠΑ, ο Μ θα οφείλει τον ΦΠΑ προμήθειας 360 €.

Αντίστοιχα, ο Ε θα οφείλει τον ΦΠΑ πωλήσεων (εκροών) 2.400 €, αλλά θα απαιτεί τον ΦΠΑ προμήθειας 360 € για να προκύψει ΠΥ ΦΠΑ 2.040 € προς καταβολή.

ΒΗΜΑ 6: ΠΩΣ παρακολουθείται ο ΦΠΑ

Ο ΦΠΑ δεν θα μπορούσε να υπολογίζεται με βάση την προστιθέμενη αξία κάθε συναλλαγής, αφού ένας παρόμοιος χρονοβόρος υπολογισμός παρουσιάζει τεχνικά μεγάλες δυσκολίες και μπορεί, σε ορισμένες περιπτώσεις, το ποσό της προστιθέμενης αξίας να είναι αρνητικό, αν π.χ. η πώληση εμπορευμάτων γίνεται σε τιμή μικρότερη από εκείνη του κόστους.

Γι' αυτό, όπως αναφέρθηκε στο προηγούμενο τρίτο παράδειγμα, η εκκαθάριση του ΦΠΑ με το Δημόσιο γίνεται στο τέλος κάθε φορολογικής περιόδου για τις συνολικές συναλλαγές. Η εκκαθάριση είναι μηνιαία για τις οντότητες που τηρούν διπλογραφικά βιβλία (ημερολόγιο, καθολικό κ.ά.) και τριμηνιαία για τις οντότητες που τηρούν απλογραφικά βιβλία (εσόδων-εξόδων).

Η έννοια του ΦΠΑ στα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) πρωτοεμφανίζεται στα παραστατικά (τιμολόγια, αποδείξεις κ.ά.), που λαμβάνει μία οντότητα από τους προμηθευτές της και το ποσό του ΦΠΑ καταχωρείται πάντα ξεχωριστά από την αξία των αγαθών και υπηρεσιών που αποκτά.

Στη συνέχεια, για την πώληση αγαθών και υπηρεσιών εκδίδεται από την οντότητα ένα παραστατικό στο οποίο καταχωρείται πάντα ξεχωριστά ο ΦΠΑ στις χονδρικές συναλλαγές ή περιλαμβάνεται συνήθως στη συνολική αξία για τις λιανικές συναλλαγές.

Με βάση τα παραστατικά των αγοραπωλησιών ενημερώνονται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα, από τη λήξη κάθε ημερολογιακού μήνα, τα διπλογραφικά βιβλία και μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα, από τη λήξη κάθε ημερολογιακού τριμήνου, τα απλογραφικά βιβλία.

Έτσι, κάθε μήνα ή τρίμηνο με τα ίδια χρονικά περιθώρια προθεσμίας υπάρχει η δυνατότητα συμπλήρωσης των περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ, των στατιστικών δηλώσεων (Intrastat) αφίξεων και αποστολών, αλλά και ανακεφαλαιωτικών πινάκων (listing) αποκτήσεων και παραδόσεων.

Όσον αφορά την **προαιρετική μετάταξη σε ανώτερη κατηγορία βιβλίων**, ο απαλλασσόμενος ενημέρωσης λογιστικών αρχείων μπορεί να τηρεί Απλογραφικά βιβλία (εσόδων-εξόδων), αρκεί να τηρεί παράλληλα και όλα τα στοιχεία της κατηγορίας που επέλεξε για τις επόμενες πέντε (5) διαχειριστικές περιόδους (1/1-31/12 πέντε ετών).

Αυτή η χρονική δέσμευση ισχύει για τις επιχειρήσεις που μπορούν να μετατάσσονται από τις απαλλασσόμενες ΦΠΑ στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ. Η αντίστροφη πορεία μπορεί να γίνει, εφόσον δεν υπάρχει υπόχρεωση παραμονής, αλλά χωρίς χρονική δέσμευση. (κωδ. Ν. 2859/2000).

Η δήλωση μεταβολής στην αρμόδια ΔΟΥ γίνεται στην αρχή του κάθε μήνα που θα ξεκινήσει η μεταβολή (**μετάταξη**). Μέχρι τότε, ως απαλλασσόμενος ενημέρωσης λογιστικών αρχείων δεν τηρούσε βιβλία, δεν μπορούσε να εισπράττει επιπλέον ποσά ως ΦΠΑ στις πωλήσεις και προφανώς δεν συμπλήρωνε έντυπα απόδοσης ΦΠΑ. Λόγω της μετάταξης πρέπει να τηρεί βιβλία και να εκδίδει στοιχεία, να ει-

σπράττει επιπλέον ποσά ως ΦΠΑ στις πωλήσεις και προφανώς να συμπληρώνει έντυπα απόδοσης ΦΠΑ. Έτσι, όμως, το επιπλέον κόστος παρακολούθησης που προκαλεί στο Δημόσιο είναι μεγαλύτερο από την αναμενόμενη επιπλέον ωφέλεια φόρων προς το Δημόσιο, ιδιαίτερα αν ο μετατασσόμενος είχε τη δυνατότητα στην επόμενη χρήση να επιστρέφει εκεί που υποχρεωτικά εντάσσεται και στην μεθεπόμενη χρήση να ξαναζητάει προαιρετική μετάταξη. Είναι λοιπόν απαραίτητη η προϋπόθεση της παραμονής του στη νέα κατηγορία επί πέντε (5) διαχειριστικές περιόδους, έστω και αν το μετανιώσει πριν τη λήξη τους. Αυτό το αντικίνητρο μειώνει τόσο τον αριθμό των αιτήσεων μετάταξης, όσο και τη συχνότητα εγγραφών-διαγραφών στις ΔΟΥ.

Τέλος, κατά την έναρξη κάθε μήνα πρέπει να γίνει και η προαιρετική αλλαγή από την Απλογραφία στη Διπλογραφία. Τότε όμως δεν υπάρχει αλλαγή στην απόδοση του ΦΠΑ, αφού και στις δυο αυτές κατηγορίες βιβλίων ισχύει το κανονικό καθεστώς ΦΠΑ (Έσοδα μείον Έξοδα απλογραφικά ή διπλογραφικά) με τα ίδια έντυπα (κωδικούς) δηλώσεων ΦΠΑ. Επομένως, σε όποιον τηρεί προαιρετικά Διπλογραφικά βιβλία παρέχεται το κίνητρο να επανέλθει στην αρχή της επόμενης διαχειριστικής περιόδου, αν το θελήσει, στα Απλογραφικά βιβλία όπου υποχρεωτικά εντάσσεται. Δηλαδή, δεν υπάρχει η αντίστοιχη δέσμευση της πενταετίας, αφού δεν προκαλείται επιπλέον κόστος παρακολούθησης στο Δημόσιο, ενώ αναμένεται σημαντική επιπλέον ωφέλεια προς το Δημόσιο. Αυτή δεν προκύπτει από την καταβολή μεγαλύτερου ύψους φόρων από τον μετατασσόμενο, αλλά από το γεγονός ότι η προαιρετική του μετάβαση στα Διπλογραφικά βιβλία του επιφέρει την υποχρεωτική εφαρμογή Λογιστικού Σχεδίου. Τότε, εκατοντάδες λογαριασμών του διασταυρώνονται με τους αντίστοιχους των συναλλασσομένων του που τηρούν Διπλογραφικά βιβλία, εξαπλώνεται αποτελεσματικά ο έλεγχος και μειώνεται δραστικά η φοροδιαφυγή με τον πολλαπλασιασμό της εισπραξής των φορολογικών εσόδων.

ΒΗΜΑ 7: ΤΙ διαφοροποιείται κατά την εφαρμογή του ΦΠΑ

Κατά την υποχρεωτική εφαρμογή των διατάξεων του ΦΠΑ **απαλλάσσονται**, εκτός των ενδοκοινοτικών παραδόσεων και των εξαγωγών, οι παρακάτω κυρίως περιπτώσεις πώλησης υπηρεσιών ή και αγαθών:

Υγεία, δημόσια εκπαίδευση, κοινωνική πρόνοια, πολιτισμός, ασφάλειες, μισθώσεις ακινήτων, τραπεζικές καταθέσεις, εμβάσματα, συνάλλαγμα, μετοχές, εταιρικά μερίδια κ.ά.

Η οντότητα-πωλητής των παραπάνω δεν επιτρέπεται να υπολογίζει επιπλέον ποσό ως ΦΠΑ πωλήσεων (εκροών) για τις πωλήσεις των υπηρεσιών ή και αγαθών της. Έτσι, δεν έχει το δικαίωμα συμψηφισμού του ΦΠΑ αγορών (εισροών) που ενδεχομένως έχει πληρώσει με αποτέλεσμα ο ΦΠΑ αυτών των περιπτώσεων να υπολογίζεται, κατ' εξαίρεση, ως στοιχείο κόστους, όπως εξηγήσαμε και στο πέμπτο βήμα.

Επίσης, κατά την εφαρμογή του ΦΠΑ ισχύει παράλληλα ή συμπληρωματικά το δικαίωμα της **έκπτωσης ή επιστροφής**, εκτός του ΦΠΑ αγορών (εισροών), στις παρακάτω κυρίως περιπτώσεις:

- οφειλόμενος ή καταβληθείς ΦΠΑ εισαγωγών
- οφειλόμενος ΦΠΑ ενδοκοινοτικών αποκτήσεων (πλασματικός)
- παροχή δώρων στους πελάτες μιας οντότητας για την προώθηση των πωλήσεών της, εφόσον η αξία κάθε δώρου δεν ξεπερνά τα 10 € και η συνολική τους αξία δεν ξεπερνά το 1% των ακαθαρίστων εσόδων της (βλέπε και σελ. 46).

Ακόμη, κατά την εφαρμογή του ΦΠΑ προβλέπονται **ειδικά καθεστώτα** για τα οποία ισχύουν απλουστευμένες διαδικασίες επιβολής και εισπραξής του ΦΠΑ. Τέτοιες περιπτώσεις αποτελούν οι μικρές επιχειρήσεις, ορισμένοι αγρότες, τα πρακτορεία ταξιδίων, οι δημοπρασίες, οι υπηρεσίες ΜΜΕ κ.ά. (βλέπε άρθρα 39-47γ).

Το κείμενο που ακολουθεί παρουσιάζεται με την εξής **διάρθρωση**:

Η πρώτη ενότητα αφορά τις οντότητες και τα λογιστικά συστήματα.

Περιλαμβάνει το μέγεθος των οντοτήτων (Κεφάλαιο Α), αλλά και τα λογιστικά συστήματα της απλογραφίας (Κεφάλαιο Β) και της διπλογραφίας (Κεφάλαιο Γ) με παραδείγματα εγγραφών και συμπλήρωσης εντύπων ΦΠΑ. Επίσης, δίδονται 50 ερωτήσεις και προβλήματα για εφαρμογή-εμπέδωση της συνολικής θεώρησης του ΦΠΑ.

Η δεύτερη ενότητα αφορά την κωδικοποίηση του ΦΠΑ και διακρίνεται σε τρία μέρη.

Το **Μέρος Α** αφορά τις ουσιαστικές διατάξεις. Αποτελείται από τα Κεφάλαια Α-Θ που περιλαμβάνουν τα άρθρα 1-47γ. Εμβόλιμα αναφέρονται οι σχετικές ερμηνευτικές και δικαστικές αποφάσεις, αλλά όπου κρίνεται αναγκαίο αναπτύσσονται και παραδείγματα εγγραφών (προαιρετική χρήση ΕΓΛΣ ή ΕΛΠ) και συμπλήρωσης εντύπων ΦΠΑ (όπως και στην πρώτη ενότητα).

Τα **Μέρη Β, Γ** αφορούν αντίστοιχα τις διαδικαστικές και μεταβατικές/τελικές διατάξεις, αποτελούνται από τα Κεφάλαια Α-Δ και τα άρθρα 48-65 που έχουν αντικατασταθεί στην πράξη με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας. Από τον ΚΦΔ επιλέγουμε άρθρα που επηρεάζουν τον Κώδικα ΦΠΑ και στη συνέχεια παρέχουμε τις αναλυτικές οδηγίες τόσο για τη συμπλήρωση εντύπων ΦΠΑ (2014 και 2015), όσο και για τον διακανονισμό κοινών εισροών ΦΠΑ και ΦΠΑ εισροών παγίων (prorata).

Τέλος, παρατίθεται πλούσια (κυρίως αγγλική) βιβλιογραφία.

Κωδικοποίηση λογαριασμών ΦΠΑ σύμφωνα με το ΕΓΛΣ και τα ΕΛΠ

Οι υποκείμενες σε ΦΠΑ οικονομικές μονάδες (οντότητες) μπορούν να χρησιμοποιούν, με τις απαραίτητες προσαρμογές, είτε το υφιστάμενο σχέδιο λογαριασμών του ΕΓΛΣ (κωδ. 54.00 «ΦΠΑ»), είτε το προτεινόμενο σχέδιο λογαριασμών των ΕΛΠ (κωδ. 54.02 «ΦΠΑ»), το οποίο για τους άλλους έμμεσους φόρους προβλέπει τον 54.04 «Τέλη χαρτοσήμου» και τον 54.05 «Λοιποί φόροι, τέλη και εισφορές».

ΕΓΛΣ (54.00)	ΧΡΕΩΣΗ ΦΠΑ	ΕΛΠ (54.02)
Με πίστωση του 50 ή του 38		
ΦΠΑ εισροών/αγορών		ΦΠΑ εισροών/αγορών 54.02.02
54.00.20 ΦΠΑ Εισρ./Εμπορ. Λ. 20		54.02.02.20 ΦΠΑ Εισρ./Εμπ. Λ. 20
<u>Ελλάδα</u>		<u>Ελλάδα</u>
54.00.20.02 Εσωτερικού 6%		54.02.02.20.02 Εσωτερικού 6%
03 13%		03 13%
04 24%		04 24%
<u>Τρίτες χώρες</u>		<u>Τρίτες χώρες</u>
54.00.20.22 Εισαγωγές 6%	54.02.02.20.22 Εισαγωγές 6%	
23 13%	23 13%	
24 24%	24 24%	
<u>Χώρες-μέλη ΕΕ χωρίς ΕΦΚ</u>		<u>Χώρες-μέλη ΕΕ χωρίς ΕΦΚ</u>
54.00.20.42 Ενδ. αποκτ. χωρίς ΕΦΚ 6%		54.02.02.20.42 Ενδ. αποκτ. χωρίς ΕΦΚ 6%
43 13%		43 13%
44 24%		44 24%
<u>Χώρες-μέλη ΕΕ με ΕΦΚ</u>		<u>Χώρες-μέλη ΕΕ με ΕΦΚ</u>
54.00.20.62 Ενδ. αποκτ. με ΕΦΚ 6%		54.02.02.20.62 Ενδ. αποκτ. με ΕΦΚ 6%
63 13%		63 13%
64 24%		64 24%
<u>Λήψη υπηρεσιών από χώρες-μέλη ΕΕ</u>		<u>Λήψη υπηρεσιών από χώρες-μέλη ΕΕ</u>
54.00.20.82 Ενδ. λήψη υπηρ. κ.α. 6%		54.02.02.20.82 Ενδ. λήψη υπηρ. κ.α. 6%
83 13%		83 13%
84 24%		84 24%
Ανάλογα με τον 54.00.20 αναπτύσσονται οι:		Ανάλογα με τον 54.02.02.20 αναπτύσσονται οι:
54.00.24 ΦΠΑ Εισρ/Πρ. & Βοηθ. Υλ. Λ 24		54.02.02.24 ΦΠΑ Εισρ/ΠΥ & Υλικών Λ 24
54.00.25 ΦΠΑ Εισρ/Λοιπών αγορών Λ 25,26,28		54.02.02.25* ΦΠΑ Εισρ/Λοιπών αγορών Λ 25,26
54.00.28 ΦΠΑ Εισρ/Παγίων στ. λογ. ομάδας 1		54.02.02.28 ΦΠΑ Εισρ/Παγ. στ. λογ. ομάδας 1
54.00.29 ΦΠΑ Εισρ/Εξ-Δαπ. λογ. ομάδων 6, 8		54.02.02.64 ΦΠΑ Εισρ/Διαφ. λειτ. εξόδων Λ. 64

Σημ. 1 Για τις τυχόν επιστροφές ή και εκπτώσεις αγορών οι προαναφερθέντες λογ/σμοί πιστώνονται.

Σημ. 2 Στο τέλος κάθε μήνα τα χρεωστικά υπόλοιπα των προαναφερθέντων λογαριασμών πιστώνονται για να μεταφερθούν στη χρέωση του υπολογαριασμού 54.00.99 «ΦΠΑ Απόδοση – Εκκαθάριση» με τα ΕΛΠ, το ΕΓΛΣ ή 54.02.03 «Καταβληθείς ΦΠΑ» με τα ΕΛΠ.

Σημ. 3 Για την ιδιαιτερότητα των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων, βλέπε σελ. 66.

* Στα ΕΛΠ, οι λογ/σμοί 25 «Υλικά συσκευασίας» & 26 «Ανταλλακτικά παγίων» είναι δυνατόν να παρακολουθούνται στο λογ/μό 24 «Πρώτες Ύλες & Υλικά» όταν τα σχετικά ποσά δεν είναι σημαντικά.

ΕΓΑΣ (54.00)**ΠΙΣΤΩΣΗ ΦΠΑ****ΕΛΠ (54.02)****Με χρέωση του 30 ή του 38**

ΦΠΑ εκροών/πωλήσεων	ΦΠΑ εκροών/πωλήσεων 54.02.01
54.00.70 ΦΠΑ Εκρ./Πωλ. Εμπ. Λ. 70	54.02.01.70 ΦΠΑ Εκρ./Πωλ. αγ. & υπηρ. Λ. 70
<u>Ελλάδα</u>	<u>Ελλάδα</u>
54.00.70.02 Εσωτερικού 6%	54.02.01.70.02 Εσωτερικού 6%
03 13%	03 13%
04 24%	04 24%
<u>Τρίτες χώρες</u>	<u>Τρίτες χώρες</u>
54.00.70.22 Εξαγωγές 6%	54.02.01.20.22 Εξαγωγές 6%
23 13%	23 13%
24 24%	24 24%
<u>Χώρες-μέλη ΕΕ</u>	<u>Χώρες-μέλη ΕΕ</u>
54.00.70.42 Ενδοκ. παραδ. αγ. 6%	54.02.01.70.42 Ενδοκ. παρ. αγ. & υπηρ. 6%
43 13%	43 13%
44 24%	44 24%
54.00.70.62 Ενδοκ. παρ. υπηρ. 6%	
63 13%	
64 24%	
54.00.70.82 Ενδοκ. αγ. & υπηρ. 6%	
83 13%	
84 24%	
Ανάλογα με τον 54.00.70 αναπτύσσονται οι:	Ανάλογα με τον 54.02.01.70 (που καλύπτει
54.00.71 ΦΠΑ Εκρ./Πωλ. Ετ. Προϊόντων Λ. 71	πλέον τα εμπορεύματα, τα προϊόντα, τα λοιπά
54.00.72 ΦΠΑ Εκρ./Πωλ. Λοιπών Αποθ. Λ. 72	αποθέματα και τις υπηρεσίες) αναπτύσσονται
54.00.73 ΦΠΑ Εκρ./Πωλ. Υπηρεσιών Λ. 73	οι:
54.00.78 ΦΠΑ Εκρ./Πωλ. Παγίων Λ. ομάδας 1	54.02.01.75 ΦΠΑ Εκρ./Πωλ. παγίων Λ. 75
54.00.79 ΦΠΑ Εκρ./Λοιπών Εσόδων Λ. 74-76	54.02.01.79 ΦΠΑ Εκρ./Λοιπών Εσόδων Λ. 71-74

Σημ. 1 Για τις τυχόν επιστροφές ή και εκπώσεις πωλήσεων οι προαναφερθέντες λογ/σμοί χρεώνονται.

Σημ. 2 Στο τέλος κάθε μήνα τα πιστωτικά υπόλοιπα των προαναφερθέντων λογαριασμών χρεώνονται για να μεταφερθούν στην πίστωση του υπολογαριασμού 54.00.99 «ΦΠΑ Απόδοση – Εκκαθάριση» με το ΕΓΑΣ ή 54.02.03 «Καταβληθείς ΦΠΑ» με τα ΕΛΠ.

Σημ. 3 Οι υπολογαριασμοί εκροών που αναφέρονται σε τρίτες χώρες και σε χώρες-μέλη ΕΕ δεν χρησιμοποιούνται, αλλά υπάρχει το ενδεχόμενο χρησιμοποίησής τους εφόσον ληφθούν νέες νομικές ρυθμίσεις, όπως π.χ. λήξη του μεταβατικού καθεστώτος φορολόγησης των ενδοκοινοτικών παραδόσεων.

Όπως προαναφέρθηκε (προηγούμενη σημ. 3) για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις βλέπε σελ. 66.

ΣΥΜΨΗΦΙΣΜΟΣ ΦΠΑ

ΕΓΛΣ (54.00)

54.00.98 Προπληρωμές και προκαταβολές ΦΠΑ

Χρεώνεται, όταν με οποιοδήποτε τρόπο καταβάλλεται ΦΠΑ στο Δημόσιο που συμψηφίζεται με ΦΠΑ εκροών, όπως π.χ. η προπληρωμή ΦΠΑ (54.00.98.01) στα τελωνεία για εισαγόμενα από χώρες-μέλη της ΕΕ επιβατικά αυτοκίνητα για να χρησιμοποιηθούν ως πάγια ή η προπληρωμή ΦΠΑ για απόκτηση αγαθών από πλειστηριασμό ή η τυχόν προκαταβολή ΦΠΑ (54.00.98.99) για την επόμενη φορολογική περίοδο. Στην περίοδο καταβολής του μεταφέρεται (πιστώνεται) στη χρέωση του 54.00.99. την απαίτηση προς ή από τη ΔΟΥ.

54.00.99 ΦΠΑ Απόδοση – Εκκαθάριση

Στο τέλος κάθε μήνα μεταφέρονται (μηδενίζονται) τόσο τα υπόλοιπα των 54.00.20/24/25/28/29 και 54.00.98 (πίστωση) και χρέωση του 54.00.99, όσο και τα υπόλοιπα των 54.00.70/71/72/73/78/79 και 54.00.80/84/85/88/89 (χρέωση) και πίστωση του 54.00.99. Αν από τη διαφορά προκύπτει πιστωτικό υπόλοιπο (υποχρέωση προς τη ΔΟΥ) εξοφλείται (χρεώνεται) με πίστωση του 38. Σε περίπτωση χρεωστικού υπολοίπου (απαίτηση από τη ΔΟΥ) παραμένει στον κωδικό του ενδιάμεσου μήνα που παρουσιάζεται για να συμψηφισθεί με τον ΦΠΑ εκροών του επόμενου μήνα. Αν όμως πρόκειται για ΧΥ Δεκεμβρίου, τότε μεταφέρεται (πιστώνεται) σε χρέωση του 33.13.90 «ΦΠΑ συμψηφιστέος στην επόμενη χρήση» (Λογαριασμός Ενεργητικού στον ισολογισμό τέλους). Στην επόμενη χρήση ο 33.13.90 μεταφέρεται (πιστώνεται) σε χρέωση του 54.00.99.01 (Ιανουάριος).

ΕΛΠ (54.02)

54.02.03 Καταβληθείς ΦΠΑ

Με το προτεινόμενο σχέδιο λογ/μίων των ΕΛΠ, αυτός ο υπολογαριασμός μπορεί να αναπτυχθεί ανάλογα με τους παραπλεύρως του ΕΓΛΣ. Δηλαδή, να χρεώνεται με προπληρωμές και προκαταβολές ΦΠΑ, στο τέλος κάθε μήνα να μεταφέρεται (αντιλογισμός) ο ΦΠΑ εισροών/εκροών και το υπόλοιπο που προκύπτει να δείχνει την υποχρέωση ή

54.00.99.01 Μηνός Ιανουαρίου

54.00.99.02 Μηνός Φεβρουαρίου

54.00.99.03 Μηνός Μαρτίου

54.00.99.04 Μηνός Απριλίου

54.00.99.05 Μηνός Μαΐου

54.00.99.06 Μηνός Ιουνίου

54.00.99.07 Μηνός Ιουλίου

54.00.99.08 Μηνός Αυγούστου

54.00.99.09 Μηνός Σεπτεμβρίου

54.00.99.10 Μηνός Οκτωβρίου

54.00.99.11 Μηνός Νοεμβρίου

54.00.99.12 Μηνός Δεκεμβρίου

ΙΔΙΑΙΤΕΡΟΤΗΤΑ ΤΩΝ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΩΝ ΑΠΟΚΤΗΣΕΩΝ

Σύμφωνα με το ΕΓΛΣ στις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις χρεώνονται οι υπολογαριασμοί 54.00.20/24/25/29 με πίστωση ενός από τους οφειλόμενους (πλασματικούς) υπολογαριασμούς ΦΠΑ 54.00.80 «ΦΠΑ ενδοκοινοτικών αποκτήσεων εμπορευμάτων οφειλόμενος»

84 «ΦΠΑ ενδοκοινοτικών αποκτήσεων πρώτων & βοηθητικών υλών οφειλόμενος»

85 «ΦΠΑ ενδοκοινοτικών αποκτήσεων λοιπών αγορών οφειλόμενος»

88 «ΦΠΑ ενδοκοινοτικών αποκτήσεων παγίων στοιχείων οφειλόμενος»

89 «ΦΠΑ ενδοκοινοτικών αποκτήσεων εξόδων-δαπανών οφειλόμενος»

Στο τέλος κάθε μήνα γίνονται δύο εγγραφές για την τυπική τακτοποίηση (μηδενισμό) αυτών των υπολογαριασμών μέσω του 54.00.99. Σε μία εγγραφή χρεώνεται ο 54.00.99 και πιστώνεται (μηδενίζεται) ένας εκ των 54.00/20/24/25/29 και σε άλλη εγγραφή χρεώνεται (μηδενίζεται) ένας εκ των 54.00.80/84/85/88/89 και πιστώνεται ο 54.00.99.

Έτσι, ο ανάλογος ΦΠΑ φαίνεται ότι αποδίδεται ενώ ταυτόχρονα παρέχεται το δικαίωμα για να εκπέσει. Επομένως, δεν καταβάλλεται πραγματικός ΦΠΑ στο Δημόσιο, αλλά αυτή η υποχρέωση παρέχει στατιστικές πληροφορίες για τη διαδικασία σύγκλισης της ενιαίας εσωτερικής αγοράς της ΕΕ.

Σύμφωνα με τα ΕΛΠ για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις δεν προβλέπεται αυστηρά η τυπική διαδικασία εμφάνισης των συναλλαγών όπως με το ΕΓΛΣ, αρκεί να προκύπτουν τα αναγκαία δεδομένα/πληροφορίες για τη διενέργεια συμφωνιών/επαληθεύσεων και οποιουδήποτε ελέγχου (άρθρο 5, §10).

Στον παρακάτω πίνακα αναφέρουμε βασικές περιπτώσεις απαλλαγών για συναλλαγές που κατά κανόνα υπάγονται σε ΦΠΑ, αλλά και εξαιρέσεων για συναλλαγές που κατά κανόνα δεν υπάγονται στον ΦΠΑ:

ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ – ΕΞΑΙΡΕΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΟΝ ΦΠΑ

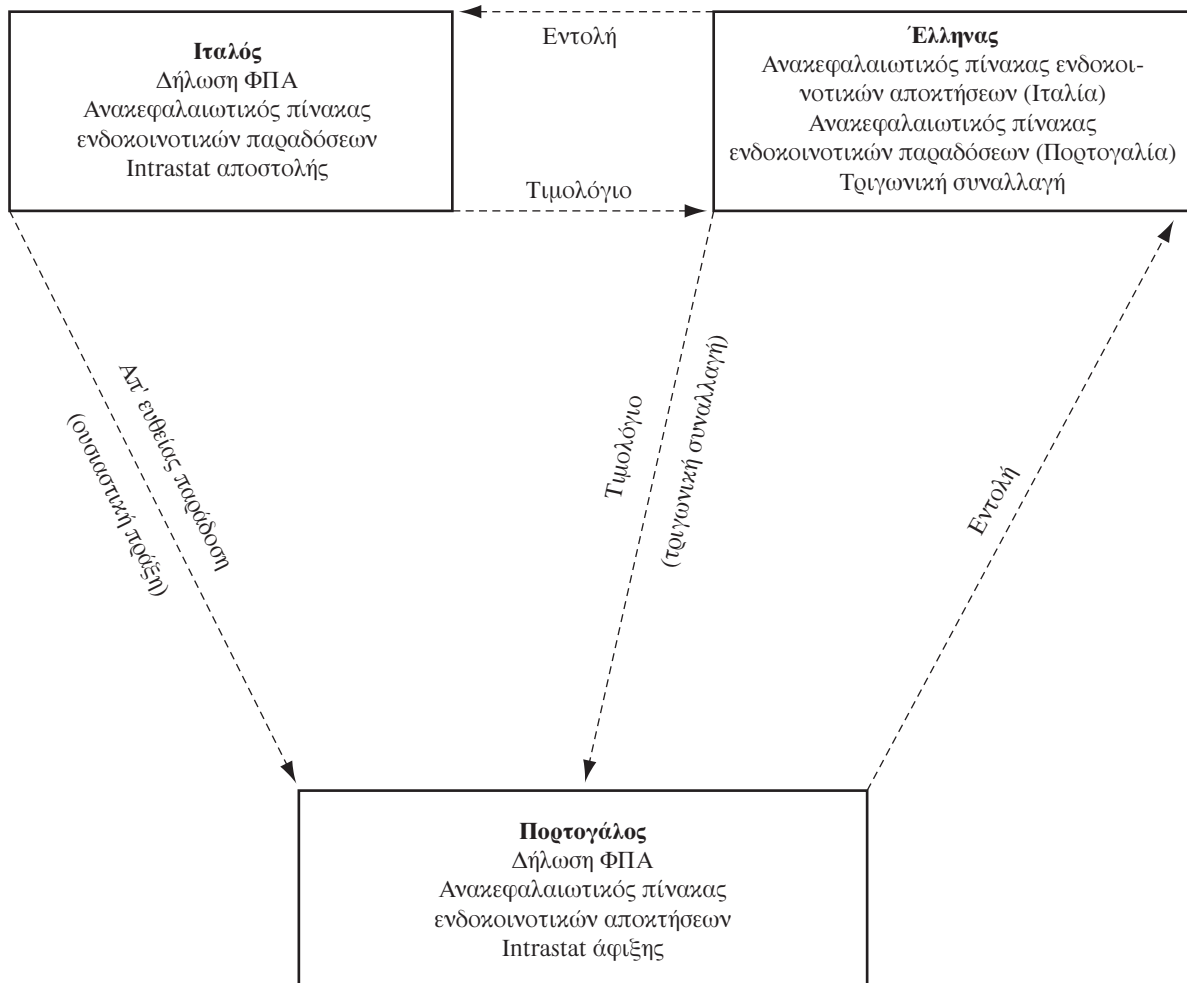
	Υποκείμενα
Π	• Πωλήσεις προς το Άγιο Όρος και στα Μετόχια του εκτός Αγίου Όρους, προς τις πρεσβείες και στο πλαίσιο της συνθήκης του ΝΑΤΟ κ.ά.
Ε	
Ρ	Εκροές (πωλήσεις)
Ι	α. Όσες αναφέρονται στο άρθρο 22.
Π	β. Υγεία, δημόσια εκπαίδευση, κοινωνική πρόνοια, πολιτισμός, ασφάλειες, μισθώσεις ακινήτων, τραπεζικές καταθέσεις, εμπάσματα, συνάλλαγμα, μετοχές, εταιρικά μερίδια κ.ά.
Τ	γ. Πωλήσεις στο εξωτερικό (ενδοκοινοτικές παραδόσεις και εξαγωγές).
Ω	Κατασκευή ακινήτων
Σ	Όταν ισχύουν <u>όλες</u> οι παρακάτω προϋποθέσεις:
Ε	α. Ο αγοραστής του ακινήτου να δικαιούται απαλλαγή για την πρώτη του κατοικία.
Ι	β. Το κτίριο να έχει οικοδομική άδεια από 01.01.2006 και μετά.
Σ	γ. Ο πωλητής του ακινήτου να είναι κατασκευαστική εταιρία (υποκείμενος σε ΦΠΑ).
	δ. Η πώληση του ακινήτου να γίνεται έναντι ανταλλάγματος.

**Παράδειγμα ελληνικής εντολής στην Ιταλία για να προμηθεύσει
απ' ευθείας με κοστούμια ένα εμπορικό κατάστημα στην Πορτογαλία**

Μία ελληνική επιχείρηση παραγγέλνει σε μία ιταλική να στείλει (πωλήσει) απ' ευθείας εκ μέρους της κοστούμια σε μία πορτογαλική επιχείρηση.

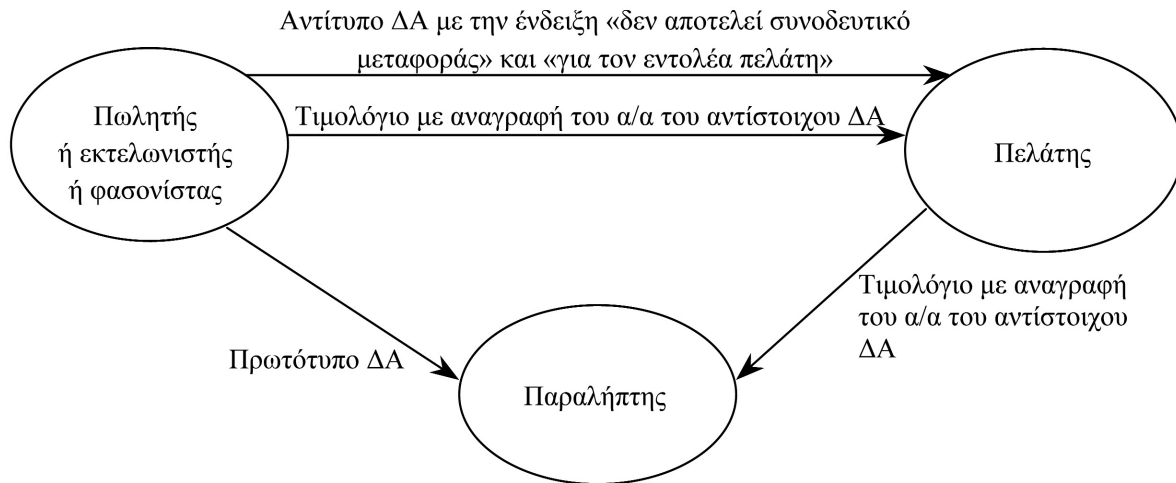
Αν και ουσιαστικά τα κοστούμια θα σταλούν από την Ιταλία απ' ευθείας στην Πορτογαλία, θα πρέπει **τυπικά** να θεωρηθεί ότι η Ελλάδα αποκτά τα κοστούμια από την Ιταλία και στη συνέχεια ότι η Ελλάδα στέλνει τα κοστούμια στην Πορτογαλία.

Αν υποθέσουμε ότι οι εν λόγω επιχειρήσεις ξεπερνούν τα προβλεπόμενα κατώφλια για την υποβολή στατικής δήλωσης Intrastat (για το 2015: αξίες 150.000, αποστολές 90.000), τότε η υποβολή δηλώσεων για τις μεταξύ τους σχέσεις (**τριγωνική συναλλαγή**) μπορεί να απεικονιστεί με το παρακάτω σχήμα:



Στη χώρα μας σε κάθε **αποστολή αγαθών σε τρίτο κατ' εντολή του πελάτη**, εκδίδεται έγγραφο μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων (ΔΑ) σε ένα επιπλέον αντίτυπο από τον πωλητή, εκτελωνιστή, φασονίστα κ.λπ. Το πρωτότυπο συνοδεύει τα αγαθά και παραδίδεται στον παραλήπτη. Το δεύτερο αντίτυπο φέρει τις ενδείξεις “δεν αποτελεί συνοδευτικό μεταφοράς” και “για τον εντολέα πελάτη” και παραδίδεται σε

αυτόν, ενώ το τιμολόγιο θα γράφει τον αριθμό ή τους αριθμούς των αντίστοιχων δελτίων αποστολής. Αυτή η τριγωνική διακίνηση μπορεί να απεικονισθεί στο παρακάτω σχήμα:



Όταν, όμως, αποστέλλονται αγαθά σε τρίτο κατ' εντολή του πελάτη, αλλά αυτός επιθυμεί να παραδοθούν **σε τέταρτο πρόσωπο** (έναν δικό του πελάτη), τότε πρόκειται για τετραγωνική διακίνηση. Αν π.χ. ένας υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών (1) αναθέτει σε έναν ξυλουργό (2) να κατασκευάσει επίπλα και ζητάει να τα παραδώσει σε χονδρέμπορο επίπλων (3), ο οποίος επιθυμεί ένα μέρος αυτών να σταλεί απευθείας για πώληση σε μία έκθεση επίπλων (4), το σχήμα απεικόνισης είναι το παρακάτω:

