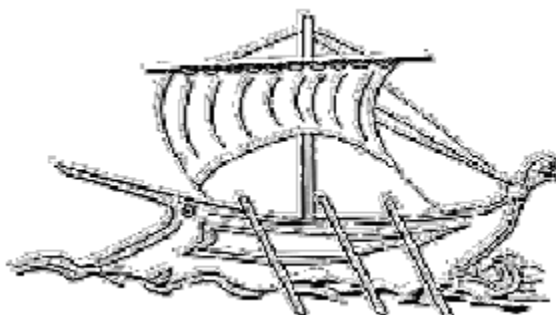


**Α.Ε.Ι. ΠΕΙΡΑΙΑ Τ.Τ.**



**ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ  
ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ**

**ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ**

**Τα χαρακτηριστικά του Φ.Π.Α. η λογιστική αντιμετώπιση  
και ο ρόλος του στην Ελληνική Οικονομία**

**ΛΥΡΡΟΣ ΦΩΤΙΟΣ**

**Α.Μ.: 14741**

**ΕΙΣΗΓΗΤΡΙΑ: Κα. ΚΟΣΣΙΕΡΗ ΕΥΑΓΓΕΛΙΑ**

## Πίνακας περιεχομένων

ΠΡΟΛΟΓΟΣ .....	3
1 ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΤΟΥ Φ.Π.Α. ....	4
1.1 Υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα.....	4
1.2 Αντικείμενο του φόρου .....	5
1.3 Φορολογητέες πράξεις.....	5
1.4 Τόπος πραγματοποίησης φορολογητέων πράξεων.....	8
1.5 Χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης.....	8
1.6 Φορολογητέα Αξία.....	10
1.7 Συντελεστές και υπολογισμός του φόρου .....	11
1.8 Απαλλαγές από το Φ.Π.Α. ....	11
1.9 Εκπτώσεις και επιστροφές του φόρου προστιθέμενης αξίας .....	13
1.10 Υπόχρεοι στο φόρο και υποχρεώσεις αυτών.....	14
1.11 Ειδικά καθεστάτα Φ.Π.Α. ....	15
2 ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ ΤΟΥ Φ.Π.Α. ....	20
2.1 Βασικά στοιχεία του Φ.Π.Α.....	20
2.2 Λογιστική απεικόνιση του Φ.Π.Α.....	21
3 Ο ΡΟΛΟΣ ΤΟΥ Φ.Π.Α. ΣΤΗΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑ .....	31
3.1 Μορφές του φόρου.....	31
3.2 Πλεονεκτήματα του φόρου .....	32
3.3 Μειονεκτήματα του φόρου .....	34
3.4 Ο Φ.Π.Α. στην Ελλάδα και στην Ε.Ε.....	35
3.5 Η αποδοτικότητα εισπραξής του Φ.Π.Α. ....	37
3.6 Συμπέρασμα .....	41
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ .....	43

## ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Ο Φόρος προστιθέμενης αξίας Φ.Π.Α. αποτελεί έμμεσο και γενικό φόρο κατανάλωσης ο οποίο επιβλήθηκε από το “παραγωγικό δίκαιο” του κοινοτικού δικαίου στα κράτη μέλη της ευρωπαϊκής ένωσης. Παρόμοιος φόρος υφίσταται και σε κράτη εκτός Κοινότητας σε διάφορες ηπείρους. Στη χώρα μας καθιερώθηκε από 1/1/1987 με τον νόμο 1642 του 1986 στο πλαίσιο της εναρμόνιση στην έμμεση φορολογία των κρατών-μελών της Ευρωπαϊκής Οικονομικής Κοινότητας, με βάση την 6η Οδηγία για το Φ.Π.Α. 77/388/Ε.Ο.Κ αντικαθιστώντας περισσότερους από 10 υφιστάμενους φόρους και κυρίως το Φόρο Κύκλου Εργασιών Φ.Κ.Ε. και το χαρτόσημο τιμολογίων.

Στην παρούσα πτυχιακή εργασία γίνεται αναφορά στα γενικά χαρακτηριστικά του φόρου προστιθέμενης αξίας, όπως αυτά ορίζονται από τις σχετικές διατάξεις που περιέχονται στο νόμο 2859 του 2000, με τον οποίο κυρώθηκε ο Κώδικας Φ.Π.Α., στην λογιστική απεικόνιση και παρακολούθηση της κίνησης του ΦΠΑ μέχρι το επίπεδο τριτοβάθμιου λογαριασμού σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. καθώς και στα αποτελέσματα της εφαρμογής του φόρου στην οικονομία και πιο συγκεκριμένα στην ελληνική οικονομία όπως αυτά έχουν προκύψει έπειτα από μετρήσεις μεθόδων μέτρησης της αποδοτικότητας του Φ.Π.Α..

# 1 ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΤΟΥ Φ.Π.Α.

## 1.1 Υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα

Πρόσωπο υποκείμενο στο φόρο για σκοπούς Φ.Π.Α. άρθρο 3 του Κώδικα Φ.Π.Α. θεωρείται:

α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής,

β) κάθε πρόσωπο, το οποίο πραγματοποιεί περιστασιακά παράδοση ενός καινούργιου μεταφορικού μέσου, το οποίο αποστέλλεται ή μεταφέρεται προς άλλο κράτος μέλος.

γ) κάθε πρόσωπο, το οποίο πραγματοποιεί ευκαιριακά πράξεις του άρθρου 6, εφόσον με δήλωσή του ενταχθεί στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α..

δ) η κοινοπραξία που κατασκευάζει ακίνητο με το σύστημα της αντιπαροχής, καθώς και η κοινωνία που κατασκευάζει ακίνητο σε οικόπεδο ή αγροτεμάχιο που ανήκει στα μέλη της, για τις παραδόσεις και αυτοπαραδόσεις που διενεργούνται από τα μέλη τους, σύμφωνα με τα άρθρα 6 και 7.

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

Το ελληνικό Δημόσιο, οι δήμοι, οι κοινότητες και τα άλλα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου δε θεωρούνται Υποκείμενοι στο φόρο για τις πράξεις παράδοσης αγαθών και παροχής υπηρεσιών που ενεργούν κατά την εκπλήρωση της αποστολής τους, ακόμη και αν εισπράττουν τέλη, δικαιώματα η εισφορές. Εν τούτοις τα πρόσωπα αυτά θεωρούνται ως υποκείμενοι στο φόρο κατά το μέτρο που η μη υπαγωγή στο φόρο των δραστηριοτήτων τους οδηγεί σε στρέβλωση των όρων του ανταγωνισμού. Τα πρόσωπα αυτά εξαιρούνται από το φόρο μόνο για τις πράξεις κατά τις οποίες ενεργούν ως δημόσια εξουσία, ενώ για τις λοιπές πράξεις υπόκεινται στο φόρο.

Οικονομική θεωρείται σύμφωνα με το άρθρο 4 του Κώδικα Φ.Π.Α. οποιαδήποτε από τις δραστηριότητες του παραγωγού, του εμπόρου ή αυτού που παρέχει υπηρεσίες. Στις δραστηριότητες αυτές περιλαμβάνονται και η εξόρυξη, οι δραστηριότητες των αγροτών και των ελεύθερων επαγγελματιών, καθώς και η εκμετάλλευση ενός ενσώματου ή άυλου αγαθού με σκοπό την απόκτηση από αυτό εσόδων. Οικονομική δραστηριότητα ασκεί και η κοινωνία επί ακινήτου που κατασκευάζει οικοδομή προς πώληση στο κοινόκτητο οικόπεδο ή αγροτεμάχιο, εφόσον όλοι ή κάποιοι από τους κοι-

ωνούς διενεργούν κατά συνήθη δραστηριότητα την κατασκευή οικοδομών προς πώληση.

## 1.2 Αντικείμενο του φόρου

Αντικείμενο του φόρου σύμφωνα με το άρθρο 2 του Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας είναι:

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

β) η εισαγωγή αγαθών στο εσωτερικό της χώρας.

γ) η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών που πραγματοποιείται από επαχθή αίτια στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο, ο οποίος ενεργεί με αυτή του 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, σύμφωνα με τη νομοθεσία της χώρας του, ούτε υπάγεται στις διατάξεις των παραγράφων 2, 3 και 5 του άρθρου 13. Ειδικά, η ενδοκοινοτική απόκτηση καινούργιων μεταφορικών μέσων υπάγεται στο φόρο, ανεξάρτητα από την ιδιότητα του εγκατεστημένου 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, εφόσον τα πρόσωπα αυτά εμπίπτουν στις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 11.

## 1.3 Φορολογητέες πράξεις

**Παράδοση αγαθού.** Παράδοση αγαθών, άρθρο 5 του Κώδικα Φ.Π.Α., θεωρείται κάθε πράξη με την οποία μεταβιβάζεται το δικαίωμα να διαθέτει κάποιος ως κύριος ενσώματα κινητά αγαθά, καθώς και τα ακίνητα του άρθρου 6. Εξομοιώνονται με ενσώματα αγαθά η ηλεκτρική ενέργεια, το αέριο, η θερμότητα ή το ψύχος και παρόμοια αγαθά.

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

Δεν θεωρείται ως παράδοση αγαθών η μεταβίβαση αγαθών επιχείρησης ως συνόλου, κλάδου ή μέρους της από επαχθή ή χαριστική αιτία ή με τη μορφή εισφοράς σε υφι-

στάμενο ή συνιστώμενο νομικό πρόσωπο.

**Παράδοση ακινήτων.** Παράδοση ακινήτων, άρθρο 6 του Κώδικα Φ.Π.Α., είναι η μεταβίβαση αποπερατωμένων ή ημιτελών κτιρίων ή τμημάτων τους και του οικοπέδου που μεταβιβάζεται μαζί με αυτά ως ενιαία ιδιοκτησία ή ιδανικών μεριδίων οικοπέδου εφόσον πραγματοποιείται από επαχθή αιτία πριν από την πρώτη εγκατάσταση σε αυτά.

Παράδοση ακινήτων θεωρείται επίσης: α) η μεταβίβαση της ψιλής κυριότητας, η σύσταση, η μεταβίβαση ή η παραίτηση από το δικαίωμα προσωπικής ή πραγματικής δουλείας, η παραχώρηση του δικαιώματος αποκλειστικής χρήσης, η μεταβίβαση του δικαιώματος άσκησης της επικαρπίας και β) η εκτέλεση εργασιών στα ακίνητα.

**Πράξεις θεωρούμενες ως Παράδοση αγαθών.** Θεωρείται ως παράδοση αγαθών, άρθρο 7 του Κώδικα Φ.Π.Α., η διάθεση από υποκείμενο στο φόρο αγαθών της επιχείρησής του για ανάγκες δικές του ή της επιχείρησής του ή του προσωπικού του ή για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση για τα οποία δεν παρέχεται Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου σε περίπτωση απόκτησής τους από άλλον υποκείμενο στο φόρο.

Επίσης, ως Παράδοση αγαθών θεωρούνται εφόσον το αγαθό που έχει δημιουργήσει δικαίωμα έκπτωσης του φόρου: α) η διάθεση αγαθού από υποκείμενο στο φόρο σε τομέα δραστηριότητας με υπαγόμενου στο φόρο, β) η ανάληψη από υποκείμενο στο φόρο αγαθών της επιχείρησής του για την ικανοποίηση αναγκών του ή του προσωπικού του και γ) η δωρεάν διάθεση αγαθών για αποφυγή προνομιακής φορολογικής μεταχείρισης εκείνου που διενεργεί τη μορφή αυτή αυτοπαράδοσης.

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

**Παροχή υπηρεσιών.** Παροχή υπηρεσιών, άρθρο 8 του Κώδικα Φ.Π.Α., θεωρείται κάθε πράξη που δε συνιστά παράδοση αγαθών, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 έως 7. Η πράξη αυτή μπορεί να συνίσταται ιδίως σε: α) μεταβίβαση ή παραχώρηση της χρήσης ενός άυλου αγαθού, β) υποχρέωση για παράλειψη ή ανοχή μιας πράξης ή κατάστασης.

Ως Παροχή υπηρεσιών λογίζονται επίσης: α) η εκμετάλλευση ξενοδοχείων, επιπλωμένων δωματίων και οικιών, κατασκηνώσεων και παρόμοιων εγκαταστάσεων, χώρων στάθμευσης κάθε είδους μεταφορικών μέσων και τροχόσπιτων, β) η διάθεση τροφής και ποτών από εστιατόρια, ζαχαροπλαστεία, κέντρα διασκέδασης και παρόμοιες επιχειρήσεις για επιτόπια κατανάλωση, γ) η εκτέλεση υπηρεσίας με καταβολή αποζημίωσης ύστερα από επιταγή δημόσιας αρχής ή στο όνομά της ή σε εκτέλεση νόμου, δ) η εκμίσθωση βιομηχανοστασίων και χρηματοθυρίδων, η εκμίσθωση χώρων για άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας σε μισθωτή υποκείμενο στο φόρο, αυτοτελώς ή στα πλαίσια μικτών συμβάσεων, εφόσον ο εκμισθωτής το επιθυμεί και υποβάλλει για αυ-

τό αίτηση επιλογής φορολόγησης, ε) οι εργασίες φασόν επί ενσώματων κινητών αγαθών.

**Πράξεις θεωρούμενες ως παροχή υπηρεσιών.** Θεωρείται ως παροχή υπηρεσιών, άρθρο 9 του Κώδικα Φ.Π.Α., η από υποκείμενο στο φόρο: α) χρησιμοποίηση αγαθών της επιχείρησής για την ικανοποίηση αναγκών του ή του προσωπικού της επιχείρησης ή για σκοπούς ξένους προς αυτή, εφόσον κατά την απόκτηση των αγαθών αυτών δημιουργήθηκε δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, β) παροχή υπηρεσιών για τις ανάγκες του ή για τις ανάγκες του προσωπικού του ή για σκοπούς ξένους προς την επιχείρησή του και γ) η χρησιμοποίηση δικών του υπηρεσιών για δραστηριότητα του ίδιου του υποκειμένου που απαλλάσσεται από το φόρο για τις ανάγκες της επιχείρησής του για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου σε περίπτωση λήψης όμοιων υπηρεσιών από άλλον υποκείμενο στο φόρο.

**Εισαγωγή αγαθού.** Ως Εισαγωγή αγαθών, σύμφωνα με το άρθρο 10 του Κώδικα Φ.Π.Α., θεωρείται η είσοδος του αγαθού αυτού στο εσωτερικό της χώρας από τρίτη χώρα. Ως εσωτερικό λογίζεται η ελληνική επικράτεια, εκτός της περιοχής του Αγίου Όρους. Ως εισαγωγή θεωρείται και η είσοδος στο εσωτερικό της χώρας αγαθών που δεν πληρούν τις προϋποθέσεις των άρθρων 23 και 24 (πρώην 9 και 10 Συνθ. Ε.Ο.Κ.).

**Ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθού.** Ενδοκοινοτική απόκτηση, άρθρο 11 του Κώδικα Φ.Π.Α., θεωρείται η απόκτηση της εξουσίας να διαθέτει κάποιος ως κύριος ενσώματα κινητά αγαθά, που αποστέλλονται ή μεταφέρονται στον αποκτώντα από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή από πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό τους, στο εσωτερικό της χώρας από άλλο κράτος - μέλος, από το οποίο αναχώρησε η αποστολή ή η μεταφορά του αγαθού.

Δεν θεωρείται ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών: α) η απόκτηση αγαθών που πραγματοποιείται από υποκείμενο στο φόρο που υπάγεται στο ειδικό καθεστώς των αγροτών του άρθρου 41, β) από υποκείμενο στο φόρο που πραγματοποιεί μόνο παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών, που δεν του παρέχουν κανένα δικαίωμα έκπτωσης, γ) από μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο, εφόσον το ύψος των συναλλαγών αυτών, χωρίς το φόρο προστιθέμενης αξίας, που οφείλεται στο κράτος - μέλος της αναχώρησης της αποστολής ή της μεταφοράς, δεν υπερβαίνει κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο και κατά την τρέχουσα διαχειριστική περίοδο των 10.000 ευρώ.

**Πράξεις θεωρούμενες ως ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών.** Θεωρείται ως ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, άρθρο 12 του Κώδικα Φ.Π.Α.: α) η παραλαβή αγαθού στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο για τις ανάγκες της επιχείρησής του, το οποίο αποστέλλεται ή μεταφέρεται από τον ίδιο ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό του, από ένα άλλο κράτος - μέλος εντός του οποίου έχει παραχθεί, εξορυχθεί, μεταποιηθεί, αγορασθεί, αποκτηθεί ή έχει εισαχθεί σ' αυτό το κράτος - μέλος από τον ίδιο, στα πλαίσια της επιχείρησής του, β) η παραλαβή αγαθών στο εσωτερικό της χώρας από νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στο φόρο, τα οποία απο-

στέλλονται ή μεταφέρονται από το ίδιο πρόσωπο από άλλο κράτος μέλος, στο οποίο είχαν εισαχθεί από το πρόσωπο αυτό και γ) η μετακίνηση αγαθών από άλλο κράτος - μέλος στο εσωτερικό της χώρας.

#### **1.4 Τόπος πραγματοποίησης φορολογητέων πράξεων**

Σύμφωνα με το άρθρο 19 του Κώδικα Φ.Π.Α. ως τόπος παράδοσης αγαθών θεωρείται το εσωτερικό της χώρας εφόσον, κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης τα αγαθά βρίσκονται στο εσωτερικό της χώρας ή πάνω σε πλοίο, αεροπλάνο ή τραίνο και παραδίδονται προς επιβάτες κατά τη διάρκεια τμήματος μεταφοράς που πραγματοποιείται στο εσωτερικό της Κοινότητας, εφόσον η αναχώρηση πραγματοποιείται από το εσωτερικό της χώρας. Σε περίπτωση παράδοσης αγαθών μετά από εγκατάσταση ή συναρμολόγηση, με ή χωρίς δοκιμή λειτουργίας, ως τόπος παράδοσης θεωρείται ο τόπος όπου γίνεται η εγκατάσταση ή η συναρμολόγηση.

Τόπος παράδοσης στην περίπτωση της παροχής υπηρεσιών άρθρο 20 Κώδικα Φ.Π.Α. προς υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο, που ενεργεί με την ιδιότητα αυτή, θεωρείται ο τόπος όπου το εν λόγω πρόσωπο έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας, και στην περίπτωση παροχής υπηρεσιών προς μη υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο είναι ο τόπος της έδρας της οικονομικής δραστηριότητας του παρέχοντος τις υπηρεσίες. Υπάρχουν μερικές μικρές διαφοροποιήσεις ως προς τον τόπο παροχής υπηρεσιών σε περιπτώσεις σχετικές: α) με ακίνητα, β) με μεταφορά επιβατών, γ) με πολιτιστικές, αθλητικές, εκπαιδευτικές και ψυχαγωγικές δραστηριότητες και δ) με υπηρεσίες εστίασης.

Για την ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, άρθρο 21 του Κώδικα Φ.Π.Α., θεωρείται ότι πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον τα αγαθά κατά το χρόνο της άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς προς τον αποκτώντα βρίσκονται στο εσωτερικό της χώρας ή εφόσον γίνεται από υποκείμενο στο φόρο εγκαταστημένο στο εσωτερικό της χώρας, ο οποίος δεν αποδεικνύει ότι τα αγαθά αυτά αποτέλεσαν αντικείμενο ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών σε άλλο κράτος - μέλος.

#### **1.5 Χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης**

Το άρθρο 16 του Κώδικα Φ.Π.Α. θέτει την αρχή ότι η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος γίνεται απαιτητός από το Δημόσιο κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η παράδοση των αγαθών και η παροχή των υπηρεσιών<sup>1</sup>. Η παράδοση των αγαθών συντελείται κατά το χρόνο κατά τον οποίο τα αγαθά τίθενται στη διάθεση του προσώπου που τα αποκτά. Όταν ο προμηθευτής των αγαθών αναλαμβάνει την υποχρέωση αποστολής τους, η παράδοση συντελείται κατά το χρόνο κατά τον οποίο αρχίζει η αποστολή, εκτός αν ο προμηθευτής αναλαμβάνει και την υποχρέωση συναρ-

---

<sup>1</sup> Φινοκαλιώτης Κ., Φορολογικό Δίκαιο, σελ 389-390



μολόγησης ή εγκατάστασης των αγαθών, οπότε η παράδοση συντελείται κατά το χρόνο αποπεράτωσης των εργασιών αυτών.

Κατ' εξαίρεση της αρχής ότι ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά το χρόνο παράδοσης του αγαθού, προβλέπεται ότι ο φόρος γίνεται απαιτητός: α) κατά το χρόνο έκδοσης του τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση τιμολογίου, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών με εξαίρεση τις παροχές υπηρεσιών οι οποίες φορολογούνται στον τόπο εγκατάστασης του λήπτη, β) σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών, κατά το χρόνο έκδοσης του φορολογικού στοιχείου, όταν αυτό εκδίδεται σε χρόνο προγενέστερο της παροχής των υπηρεσιών, γ) κατά το χρόνο έκδοσης του τιμολογίου και το αργότερο 15 του επόμενου μήνα κατά τον οποίο γεννήθηκε η φορολογική υποχρέωση προκειμένου για παράδοση αγαθών σε άλλο κράτος, που απαλλάσσονται από το φόρο, δ) κατά τον χρόνο εισπραξης της προκαταβολής που πραγματοποιείται πριν την παράδοση αγαθών, ε) κατά το συμφωνηθέντα χρόνο καταβολής κάθε δόσης όταν η αντιπαροχή των υπηρεσιών καταβάλλεται περιοδικά, στ) κατά την λήξη κάθε ημερολογιακού έτους για υπηρεσίες που παρέχονται συνεχώς και η παροχή τους συνεχίζεται και μετά τη λήξη του ημερολογιακού έτους για υπηρεσίες που παρέχονται συνεχώς και η παροχή τους συνεχίζεται και μετά την λήξη του ημερολογιακού έτους εφόσον δεν έχουν πραγματοποιηθεί καταβολές έναντι λογαριασμού και ζ) κατά το χρόνο εισπραξης της αντιπαροχής, στην περίπτωση παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών που πραγματοποιούνται ύστερα από επιταγή δημόσιας αρχής.

Σε περίπτωση παράδοσης ακινήτων η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος καθίσταται απαιτητός είτε κατά το χρονικό υπογραφής που συμφωνούν εάν καταβληθεί στο σύνολο του το τίμημα και παραδοθεί η νομή του ακινήτου, είτε κατά την υπογραφή του οριστικού συμβολαίου και του σχετικού εργολαβικού, σε περίπτωση ανέγερσης πολυκατοικίας επί αντιπαροχή, είτε κατά τη μεταγραφή, εφόσον δεν απαιτείται η σύνταξη συμβολαιογραφικού εγγράφου.

Στην εισαγωγή αγαθών σύμφωνα με το άρθρο 17 του Κώδικα Φ.Π.Α. η γενεσιουργός αιτία επέρχεται και ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά τον χρόνο πραγματοποίησης της εισαγωγής του αγαθού. Σε περίπτωση που τα αγαθά που εισάγονται υπόκεινται σε δασμούς, γεωργικές εισφορές ή φόρους ισοδύναμου αποτελέσματος, η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος γίνεται απαιτητός κατά το χρόνο που η φορολογική υποχρέωση γεννάται και γίνονται απαιτητές από το Δημόσιο οι παραπάνω επιβαρύνσεις.

Ειδική ρύθμιση προβλέπεται για τις εισαγωγές που τίθενται σε καθεστώς ελεύθερης ζώνης, σε καθεστώς τελωνειακής αποταμιεύσεως, ή τελούν υπό καθεστώς προσωρινής εισαγωγής ή διαμετακόμισης, με τον ετεροχρονισμό μεταξύ της γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης κατά την είσοδο τους στο τελωνιακό έδαφος και του απαιτητού του φόρου που συμπίπτει με την έξοδο τους από το ειδικό καθεστώς και την ε-

λεύθερη κυκλοφορία τους στο εσωτερικό της χώρας που γίνεται με την αποδοχή του παραστατικού σε ανάλωση.

Στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, άρθρο 18 του Κώδικα Φ.Π.Α., η φορολογική υποχρέωση γεννάται κατά το χρόνο που τα αγαθά τίθενται στη διάθεση του προσώπου που τα αποκτά ενώ ο φόρος γίνεται απαιτητός με την έκδοση του τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση τιμολογίου και το αργότερο 15 του επόμενου μήνα κατά τον οποίο γεννήθηκε η φορολογική υποχρέωση.

## **1.6 Φορολογητέα Αξία**

Η βάση επιβολής του φόρου, είναι ένα από τα σημαντικότερα ζητήματα του συστήματος του Φ.Π.Α., αφού αποτελεί ένα από τους καθοριστικούς παράγοντες για το ύψος της φορολογικής οφειλής, ενώ συγχρόνως συνιστά τη βάση για την εισφορά των κρατών – μελών στους ίδιους πόρους της Ευρωπαϊκής κοινότητας.

Σύμφωνα με το άρθρο 19 του Κώδικα Φ.Π.Α. στην παράδοση αγαθών, στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, καθώς και στην παροχή υπηρεσιών, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η αντιπαροχή που έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής των αγαθών ή αυτός που παρέχει τις υπηρεσίες από τον αγοραστή, το λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, προσαυξημένη με οποιαδήποτε παροχή που συνδέεται άμεσα με αυτή.

Στη φορολογητέα αξία περιλαμβάνονται: α) οι τόκοι των επί πιστώσει πωλήσεων, καθώς και τα παρεπόμενα έξοδα με τα οποία ο προμηθευτής επιβαρύνει τον αγοραστή των αγαθών ή το λήπτη των υπηρεσιών, β) οι κάθε είδους φόροι, τα δικαιώματα, οι εισφορές, τα τέλη υπέρ του δημοσίου ή τρίτων και τα τέλη χαρτοσήμου, με εξαίρεση το φόρο του παρόντος νόμου.

Στη φορολογητέα αξία δεν περιλαμβάνονται: α) οι χορηγούμενες στον αγοραστή ή το λήπτη εκπτώσεις, εφόσον αποδεικνύονται από στοιχεία, τα οποία εκδίδονται σύμφωνα με τις διατάξεις που ισχύουν, β) οι επιστροφές του τιμήματος, σε περίπτωση ολικής ή μερικής ακύρωσης της παράδοσης αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών γ) τα ποσά τα οποία λαμβάνει ο υποκείμενος στο φόρο από τον αγοραστή των αγαθών ή το λήπτη των υπηρεσιών, για κάλυψη δαπανών που πραγματοποιεί στο όνομα και για λογαριασμό του αγοραστή ή του λήπτη, εφόσον έχουν καταχωρηθεί σε προσωρινό λογαριασμό στα λογιστικά του βιβλία και τα οικεία παραστατικά έχουν εκδοθεί στο όνομα του αγοραστή των αγαθών ή του λήπτη των υπηρεσιών, από τα οποία προκύπτει το πραγματικό ποσό των δαπανών και παραδίδονται στον αγοραστή των αγαθών ή το λήπτη των υπηρεσιών που αφορούν.

Στην εισαγωγή αγαθών άρθρο 20 του Κώδικα Φ.Π.Α. η φορολογητέα αξία διαμορφώνεται: α) από τη δασμολογητέα αξία των εισαγόμενων αγαθών, όπως αυτή προσδιορίζεται από τις ισχύουσες κοινοτικές διατάξεις, β) από τους δασμούς, φόρους, τέλη,

εισφορές και δικαιώματα που οφείλονται εκτός του εσωτερικού της χώρας, καθώς και όσα εισπράττονται κατά την εισαγωγή υπέρ του Δημοσίου ή τρίτων, εκτός από το φόρο του παρόντος νόμου, γ) από τα παρεπόμενα έξοδα της εισαγωγής αγαθών, όπως τα έξοδα προμήθειας, μεσιτείας, τόκων, συσκευασίας, φόρτωσης, εκφόρτωσης, ασφάλισης και μεταφοράς μέχρι του πρώτου τόπου του προορισμού τους στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον και κατά το μέρος που δεν έχουν συμπεριληφθεί στη δασμολογητέα αξία, ως πρώτος τόπος προορισμού νοείται ο τόπος, ο οποίος αναγράφεται στη φορτωτική ή σε οποιοδήποτε έγγραφο με το οποίο εισάγονται τα αγαθά στη χώρα ενώ αν δεν υπάρχει τέτοια ένδειξη, ως πρώτος τόπος προορισμού θεωρείται ο τόπος της πρώτης εκφόρτωσης των αγαθών στο εσωτερικό της χώρας και δ) από τα αναφερόμενα στην προηγούμενη περίπτωση γ' έξοδα, τα οποία πραγματοποιούνται, για τυχόν μεταφορά των αγαθών από τον πρώτο τόπο προορισμού σε άλλο τόπο στο εσωτερικό της χώρας ή στο εσωτερικό άλλου κράτους - μέλους της Κοινότητας που είναι γνωστός κατά το χρόνο τελωνισμού τους και τη θέση τους σε ανάλωση.

### **1.7 Συντελεστές και υπολογισμός του φόρου**

Μέχρι τον νόμο 2093 του 1992, οι συντελεστές του φόρου προστιθέμενης αξίας ήταν τρεις, ενώ από την έναρξη ισχύος του μειώθηκαν σε δύο: τον κανονικό 18% και τον μειωμένο 8%, που επιβάλλεται κυρίως σε είδη πρώτης ανάγκης. λόγω της προσαρμογής της νομοθεσίας μας στην Οδηγία 92/72/ΕΚ, που προέβλεπε ότι ο κανονικός συντελεστής δεν μπορεί να είναι κατώτερος του 15%, και κανένας μειωμένος συντελεστής δεν μπορεί να είναι κατώτερος του 5%.

Σήμερα ο συντελεστής του φόρου προστιθέμενης αξίας Φ.Π.Α., άρθρο 21 του Κώδικα Φ.Π.Α., ορίζεται σε 23% επί της φορολογητέας αξίας. Κατ' εξαίρεση, για συγκεκριμένα αγαθά και υπηρεσίες που περιλαμβάνονται στο Παράρτημα ΙΙΙ του ν.2859/2000 ο συντελεστής του φόρου ορίζεται σε 13% και 6%. Προβλέπεται και η εφαρμογή μειωμένων κατά 30% συντελεστών του φόρου, όταν πρόκειται για αγαθά που πωλούνται με προορισμό, εισάγονται ή βρίσκονται στα νησιά των νομών Λέσβου, Χίου, Σάμου, Δωδεκανήσου, Κυκλάδων και τα νησιά του Αιγαίου Θάσο, Σαμοθράκη, Βόρειες Σποράδες και Σκύρο. Οι προβλεπόμενες μειώσεις των συντελεστών Φ.Π.Α. καταργούνται σταδιακά από 1.10.2015 με την πρώτη ομάδα νησιών Θήρα, Μύκονος, Νάξος, Πάρος, Ρόδος και Σκιάθος, από 1.6.2016 στη δεύτερη ομάδα νησιών και από 1.1.2017 στα υπόλοιπα νησιά με την εφαρμογή του ν. 4336/2015.

Κατά της εξαγωγή και τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών εφαρμόζεται μηδενικός συντελεστής, προκειμένου να καταστεί δυνατή, πέραν της απαλλαγής και η επιστροφή του φόρου που επιβαρύνει τα εξαγόμενα αγαθά κατά τα προηγούμενα στάδια, έτσι ώστε να εξαχθούν στις τρίτες χώρες απαλλαγμένα από το φόρο.

### **1.8 Απαλλαγές από το Φ.Π.Α.**

**Απαλλαγές στο εσωτερικό της χώρας.** Απαλλάσσονται από το φόρο: α) δραστηριό-

τητες γενικού συμφέροντος νοσοκομεία και ιατρική περίθαλψη, παραδόσεις αίματος, υπηρεσίες των Ελληνικών Ταχυδρομείων ΕΛ.ΤΑ., παροχή αγαθών και υπηρεσιών που συνδέονται με την κοινωνική πρόνοια, παροχή μη εμφιαλωμένου νερού και η αποχέτευση που πραγματοποιούνται από τους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης Ο.Τ.Α., οι δραστηριότητες των δικτύων ραδιοφωνίας και τηλεόρασης εφόσον δεν είναι εμπορικού χαρακτήρα, η παροχή υπηρεσιών εκπαίδευσης η παροχή υπηρεσιών από συμβολαιογράφους, άμισθους υποθηκοφύλακες, δικαστικούς επιμελητές, γιατρούς, οδοντογιατρούς, ψυχολόγους, μαίες, νοσοκόμους και φυσικοθεραπευτές και β) λοιπές απαλλαγές, όπου εντάσσονται κυρίως οι τραπεζικές και ασφαλιστικές εργασίες αλλά και η παροχή επενδυτικών υπηρεσιών, άρθρο 22 του Κώδικα Φ.Π.Α..

**Απαλλαγές κατά την εισαγωγή.** Απαλλάσσονται από το φόρο: α) η επανεισαγωγή αγαθών εφόσον έχουν ατέλεια, β) η οριστική εισαγωγή αγαθών, η παράδοση των οποίων απαλλάσσεται από το φόρο και στο εσωτερικό της χώρας, γ) η εισαγωγή προϊόντων αλιείας από επιχειρήσεις θαλάσσιας αλιείας, δ) η εισαγωγή αγαθών τα οποία στη συνέχεια αποστέλλονται ή μεταφέρονται από τον εισαγωγέα ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί στο όνομά του και για λογαριασμό του εισαγωγέα σε άλλο κράτος – μέλος, άρθρο 23 του Κώδικα Φ.Π.Α..

**Απαλλαγές κατά την εξαγωγή.** Απαλλάσσονται από το φόρο: 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, 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, δ) η παράδοση αγαθών σε αναγνωρισμένα σωματεία, ιδρύματα και λοιπά μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα, εφόσον τα αγαθά εξάγονται, ε) η παροχή υπηρεσιών, στις οποίες περιλαμβάνονται οι μεταφορές και οι βοηθητικές εργασίες τους, εφόσον οι υπηρεσίες αυτές συνδέονται άμεσα με εξαγωγές αγαθών, στ) η παροχή υπηρεσιών από μεσίτες ή άλλα πρόσωπα που μεσολαβούν, ενεργώντας στο όνομα και για λογαριασμό άλλου προσώπου, 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, άρθρο 24 του Κώδικα Φ.Π.Α..

**Απαλλαγές αναγόμενες στη διεθνή διακίνηση αγαθών.** Απαλλάσσονται από το φόρο: α) η παράδοση και β) η ενδοκοινοτική απόκτηση, οι παροχές υπηρεσιών που συνδέονται άμεσα με τις παραδόσεις αγαθών τα οποία προορίζονται να τεθούν καθεστώς αναστολής των δασμοφορολογικών επιβαρύνσεων, όπως το καθεστώς τελωνειακής αποταμίευσης, ελεύθερης ζώνης, ελεύθερης αποθήκης ή να γίνουν δεκτά στα χωρικά θαλάσσια ύδατα, για να ενσωματωθούν σε εξέδρες γεωτρήσεων ή εκμετάλλευσης, γ) οι παραδόσεις και ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και οι παροχές υπηρεσιών οι οποίες πραγματοποιούνται στους χώρους, άρθρο 25 του Κώδικα Φ.Π.Α..

**Απαλλαγές στο καθεστώς φορολογικών αποθηκών.** Ως καθεστώς φορολογικής αποθήκευσης νοείται το φορολογικό καθεστώς αναστολής της καταβολής Φ.Π.Α.. Φορολογική αποθήκη θεωρείται κάθε τόπος που ορίζεται ως τέτοιος με άδεια της αρμόδιας αρχής, όπου αποθηκεύονται αγαθά κατά την άσκηση της δραστηριότητας ενός φυσικού ή νομικού προσώπου. Απαλλάσσονται από το φόρο οι παραδόσεις και οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών τα οποία προορίζονται να τεθούν στο εσωτερικό της χώρας σε καθεστώς φορολογικής αποθήκευσης, οι παροχές υπηρεσιών που συνδέονται άμεσα και οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών εκτός από αυτές που αφορούν παραγωγή ή κατασκευή των αγαθών οι οποίες πραγματοποιούνται στους χώρους αυτούς, άρθρο 26 του Κώδικα Φ.Π.Α..

**Ειδικές απαλλαγές.** Η παράδοση και η εισαγωγή πλοίων, αεροσκαφών, καυσίμων, λιπαντικών, τροφοεφοδίων και λοιπών αγαθών που προορίζονται για χρήση από τις ένοπλες δυνάμεις και το Δημόσιο γενικά και η παράδοση και η εισαγωγή αγαθών, καθώς και η παροχή υπηρεσιών στα πλαίσια των διπλωματικών σχέσεων. άρθρο 27 του Κώδικα Φ.Π.Α..

**Απαλλαγές στη διακίνηση αγαθών στην ενιαία αγορά.** Απαλλάσσεται: α) η παράδοση αγαθών τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται σε άλλο κράτος-μέλος από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή από άλλον που ενεργεί για λογαριασμό τους, προς άλλον υποκείμενο στο φόρο ή προς μη υποκείμενο νομικό πρόσωπο, β) η περιστασιακή παράδοση καινούργιων μεταφορικών μέσων, που αποστέλλονται ή μεταφέρονται προς άλλο κράτος – μέλος, γ) η παράδοση αγαθών που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης, τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται προς άλλο κράτος – μέλος, 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 παράδοσή τους καθώς και η παροχή υπηρεσιών που αφορούν αυτές τις παραδόσεις, άρθρο 28 του Κώδικα Φ.Π.Α..

**Απαλλαγές στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών.** Απαλλάσσονται από το φόρο η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών των οποίων η εισαγωγή ή η παράδοση απαλλάσσεται από το φόρο στο εσωτερικό της χώρας και η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, για τα οποία, ο αποκτών (αγοραστής) τα αγαθά στο εσωτερικό της χώρας δικαιούται, σε κάθε περίπτωση, ολικής επιστροφής του φόρου προστιθέμενης αξίας, άρθρο 29 του Κώδικα Φ.Π.Α..

## **1.9 Εκπτώσεις και επιστροφές του φόρου προστιθέμενης αξίας**

Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, άρθρο 30 του Κώδικα Φ.Π.Α., 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. Η έκ-

πτώση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο.

Δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του υποκείμενου στο φόρο για δαπάνες: α) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης καπνοβιομηχανιών προϊόντων, β) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης οινοπνευματωδών ή αλκοολούχων ποτών, εφόσον αυτά προορίζονται για την πραγματοποίηση μη φορολογητέων πράξεων, γ) δεξιώσεων, ψυχαγωγίας και φιλοξενίας, 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, μοτοσυκλετών και μοτοποδηλάτων, σκαφών και αεροσκαφών ιδιωτικής χρήσης που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό, καθώς και οι δαπάνες καυσίμων, επισκευής, συντήρησης, μίσθωσης και κυκλοφορίας αυτών.

Ο εκπιπτόμενος φόρος ορίζεται, άρθρο 31 του Κώδικα Φ.Π.Α., ως ο λόγος του ετήσιου κύκλου εργασιών, χωρίς φόρο προστιθέμενης αξίας, που αφορά πράξεις για τις οποίες παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου προς το άθροισμα του πόσου των παραπάνω πράξεων και των πράξεων για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης συμπεριλαμβανομένων των επιδοτήσεων, επιχορηγήσεων, οικονομικών ενισχύσεων, οι οποίες δεν αποτελούν μέρος της φορολογητέας αξίας.

Σύμφωνα με το άρθρο 34 του Κώδικα Φ.Π.Α. με την επιφύλαξη των σχετικών με την παραγραφή διατάξεων ο φόρος επιστρέφεται εφόσον: α) καταβλήθηκε στο Δημόσιο εξ αρχής αχρεώτητα, β) εφόσον το αχρεώστητο προκύπτει ως πιστωτικό υπόλοιπο το οποίο δεν μεταφέρεται σε επόμενη περίοδο για έκπτωση ή σε περίπτωση μεταφοράς του η έκπτωση δεν κατέστη δυνατή, φορά πράξεις, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 30, καθώς και πράξεις για τις οποίες με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών προβλέπεται αναστολή καταβολής του φόρου ή οφείλεται σε διαφορά συντελεστών εκροών – εισροών, αφορά αγαθά επένδυσης.

Επιστροφή επίσης προβλέπεται και σε υποκείμενους εγκατεστημένους σε άλλο κράτος – μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης υπό προϋποθέσεις.

## **1.10 Υπόχρεοι στο φόρο και υποχρεώσεις αυτών**

Υπόχρεος στο φόρο είναι το πρόσωπο εκείνο που κατά τον νόμο οφείλει να καταβάλει τον φόρο. Σύμφωνα με το άρθρο 35 του Κώδικα Φ.Π.Α. υπόχρεοι στο φόρο είναι: α) ο εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας υποκείμενος στον φόρο, για τις ενεργούμενες απ' αυτόν πράξεις, β) ο εγκατεστημένος στο εσωτερικό άλλου κράτους – μέλους υποκείμενος στον φόρο, για τις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις, για τις οποίες ο τόπος φορολογίας βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας, ο φορολογικός αντιπρόσωπος του εγκατεστημένου εκτός Ελλάδος υποκείμενου στο φόρο, γ) ο φορολογικός αντιπρόσωπος του εγκατεστημένου εκτός Ελλάδος υποκείμενου στο φόρο για τις πραγματοποιούμενες από αυτόν πράξεις, για τις οποίες ο τόπος φορολογίας βρί-

σκεται στο εσωτερικό της χώρας, και δ) ο εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας λήπτης αγαθών και υπηρεσιών για τις πράξεις για τις οποίες δεν έχει οριστεί φορολογικός αντιπρόσωπος από τον εγκατεστημένο εκτός Ελλάδας υποκείμενο στο φόρο. Στις δύο πρώτες περιπτώσεις οι ιδιότητες του υποκείμενου και του υπόχρεου συμπίπτουνε<sup>2</sup>.

Ο υποκείμενος στο φόρο υποχρεούται να υποβάλλει τις παρακάτω δηλώσεις<sup>3</sup>:

α) δήλωση έναρξης των εργασιών του, η οποία υποβάλλεται πριν από την έναρξη των εργασιών αυτών. Με τον τρόπο αυτό οι υποκείμενοι εγγράφονται στο σύστημα του Φ.Π.Α. και καταχωρούνται στο σχετικό μητρώο και χορηγείται μοναδικός αριθμός φορολογικού μητρώου Α.Φ.Μ.

β) δήλωση μεταβολής – μετάταξης, με την οποία δηλώνει οποιαδήποτε μεταβολή εντός τριάντα (30) ημερών, όπως αλλαγή της επωνυμίας, του τόπου επαγγελματικής του εγκατάστασης, του αντικειμένου εργασιών, την πραγματοποίηση ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών και παραδόσεων αγαθών που απαλλάσσονται.

γ) δήλωση οριστικής παύσης εργασιών, Η δήλωση αυτή υποβάλλεται για μεν τα φυσικά πρόσωπα εντός δέκα (10) ημερών από την οριστική παύση των εργασιών τους, για δε τα νομικά πρόσωπα και τις ενώσεις προσώπων εντός τριάντα (30) ημερών από τη λύση τους.

Ο υποκείμενος στο φόρο υποχρεούται επίσης να τηρεί βιβλία και να εκδίδει στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών Κ.Φ.Α.Σ., εκτός αν είναι εγκατεστημένος σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης και δεν διαθέτει εγκατάσταση στην Ελλάδα.

### **1.11 Ειδικά καθεστώτα Φ.Π.Α.**

**Ειδικό καθεστώς μικρών επιχειρήσεων.** Σύμφωνα με το άρθρο 39 του Κώδικα Φ.Π.Α. απαλλάσσονται από την υποχρέωση υποβολής δήλωσης και καταβολής φόρου υποκείμενοι, οι οποίοι, κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο, πραγματοποίησαν ακαθάριστα έσοδα, χωρίς το φόρο προστιθέμενης αξίας, μέχρι δέκα χιλιάδες (10.000) ευρώ. Ως ακαθάριστα έσοδα νοούνται όλα τα έσοδα, τα οποία λαμβάνονται υπόψη στη φορολογία εισοδήματος.

Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου δεν έχουν εφαρμογή: α) στους αγρότες του άρθρου 41, β) στους υποκείμενους στο φόρο που δεν είναι εγκαταστημένοι στο εσωτερικό της χώρας, γ) στην παράδοση καινούργιου μεταφορικού μέσου.

**Ειδικό καθεστώς καταβολής του φόρου από τον λήπτη αγαθών και υπηρεσιών.**

<sup>2</sup> Φινοκαλιώτης Κ., Φορολογικό Δίκαιο, σελ 366

<sup>3</sup> Φλώρος Α., λογιστική και πρακτική αντιμετώπιση του Φ.Π.Α., σελ 86

Οι υποκείμενοι στο φόρο που πραγματοποιούν σε άλλους υποκείμενους παραδόσεις ανακυκλώσιμων απορριμμάτων, άρθρο 39<sup>α</sup> του Κώδικα Φ.Π.Α., θεωρείται ότι διενεργούν πράξεις απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών τους και κατά συνέπεια δεν επιβαρύνουν με Φ.Π.Α. το φορολογικό στοιχείο που εκδίδουν. Υποχρεούνται όμως να αναγράφουν στο στοιχείο αυτό την ένδειξη «Άρθρο 39α, υπόχρεος για την καταβολή του φόρου είναι ο αγοραστής των αγαθών».

Ως παραδόσεις ανακυκλώσιμων απορριμμάτων, για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, θεωρούνται οι παραδόσεις: α) απορριμμάτων σιδηρούχων και μη σιδηρούχων μετάλλων, β) ημικατεργασμένων προϊόντων από σιδηρούχα και μη σιδηρούχα μέταλλα, γ) υπολειμμάτων και λοιπών ανακυκλώσιμων υλικών αποτελούμενων από σιδηρούχα και μη σιδηρούχα μέταλλα, κράματα, σκουριές, φολίδες ή τέφρα και βιομηχανικών υπολειμμάτων που περιέχουν μέταλλα ή κράματα μετάλλων, δ) ξεσμάτων και αποκομμάτων, απορριμμάτων και χρησιμοποιούμενων ανακυκλώσιμων υλικών, ε) αποκομμάτων και απορριμμάτων που προκύπτουν από την επεξεργασία πρώτων υλών και στ) υλικών μετά από καθαρισμό, στίλβωση, διαλογή, κοπή, τεμαχισμό και συμπίεση.

**Ειδικό καθεστώς καταβολής του φόρου κατά των χρόνο είσπραξης της αντιπαροχής.** Κατά παρέκκλιση των γενικών διατάξεων του παρόντος Κώδικα, των οποίων ο ετήσιος κύκλος εργασιών δεν υπερβαίνει τις πεντακόσιες χιλιάδες (500.000) ευρώ, μπορούν να επιλέξουν την εφαρμογή του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 39β του Κώδικα Φ.Π.Α..

Για τα πρόσωπα που εντάσσονται στο ειδικό αυτό καθεστώς: α) ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά το χρόνο είσπραξης της αντιπαροχής ή μέρους αυτής που αφορά τις πραγματοποιούμενες από τα πρόσωπα αυτά φορολογητέες πράξεις, β) φόρος εισροών εκπίπτει κατά το χρόνο πληρωμής του τιμήματος ή μέρους αυτού που αφορά τις φορολογητέες πράξεις που λαμβάνουν από άλλους υποκείμενους στο φόρο.

Οι υποκείμενοι στο φόρο λήπτες παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών από τα πρόσωπα που έχουν ενταχθεί στο ειδικό καθεστώς, εκπίπτουν το φόρο που αναλογεί στις πράξεις αυτές κατά το χρόνο πληρωμής του τιμήματος.

**Ειδικό καθεστώς κατ' αποκοπή καταβολής του φόρου.** Καθιερώνεται ειδικό κατ' αποκοπή καθεστώς καταβολής του φόρου, άρθρο 40 του Κώδικα Φ.Π.Α., για ορισμένους κλάδους μικρών επιχειρήσεων, για τις οποίες, λόγω της φύσης άσκησης της δραστηριότητάς τους, της δομής τους και της οργάνωσής τους, η τήρηση των υποχρεώσεων υπαγωγής στο κανονικό καθεστώς του φόρου, συνεπάγεται δυσανάλογα υψηλό διοικητικό κόστος.

Η υπαγωγή στο ειδικό καθεστώς του παρόντος άρθρου γίνεται κατά κλάδο οικονομικής δραστηριότητας και μετά από σύμφωνη γνώμη των εκπροσώπων των οικείων κλάδων.



Το ειδικό καθεστώς συνίσταται στον προσδιορισμό ενός κατ' αποκοπή ετήσιου ποσού Φ.Π.Α. για καταβολή στο Δημόσιο, από τις επιχειρήσεις που εντάσσονται στο καθεστώς αυτό. Το κατ' αποκοπή αυτό ποσό Φ.Π.Α. προσδιορίζεται λαμβάνοντας υπόψη μακροοικονομικά και στατιστικά στοιχεία όσον αφορά κυρίως: α) τις εισροές της δραστηριότητας και τον αντίστοιχο φόρο που τις επιβαρύνει, β) τις εκροές της δραστηριότητας και τον αντίστοιχο φόρο, που αναλογεί, γ) το ποσοστό επί τοις εκατό (%) λιανικών πωλήσεων ή παροχής υπηρεσιών προς τελικούς καταναλωτές.

Στο ειδικό καθεστώς του παρόντος άρθρου δεν μπορούν να ενταχθούν επιχειρήσεις που ασκούν τη δραστηριότητα υπό μορφή εταιρίας οποιουδήποτε τύπου, εκτός από τις κοινωνίες αστικού δικαίου και τις συνιδιοκτησίες, ενώ μπορούν να αποκλείονται επιχειρήσεις που πραγματοποιούν εξαγωγές ή ενδοκοινοτικές παραδόσεις, καθώς και επιχειρήσεις που ασκούν παράλληλα άλλη δραστηριότητα και εκ του λόγου αυτού δεν μπορούν να χαρακτηριστούν μικρές επιχειρήσεις.

**Ειδικό καθεστώς αγροτών.** Οι αγρότες, οι οποίοι κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο πραγματοποίησαν ακαθάριστα έσοδα από την πώληση αγροτικών προϊόντων παραγωγής τους και την παροχή αγροτικών υπηρεσιών κατώτερα των δεκαπέντε χιλιάδων (15.000) ευρώ και δικαιούνταν να λάβουν δικαιώματα ενιαίας ενίσχυσης κατώτερα των πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ, υπάγονται στο ειδικό καθεστώς, άρθρο 41 του Κώδικα Φ.Π.Α..

Οι εν λόγω αγρότες δεν υποχρεούνται στην τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων και δικαιούνται επιστροφής του φόρου του παρόντος νόμου που επιβάρυνε τις αγορές αγαθών ή λήψεις υπηρεσιών, τις οποίες πραγματοποίησαν για την άσκηση της εκμετάλλευσής τους.

Οι παραπάνω διατάξεις δεν εφαρμόζονται στους αγρότες που: α) ασκούν τις αγροτικές εκμεταλλεύσεις και παρέχουν τις αγροτικές υπηρεσίες που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 42, με τη μορφή εταιρείας οποιουδήποτε τύπου ή αγροτικών συνεταιρισμών, β) πωλούν αγροτικά προϊόντα παραγωγής τους, ύστερα από επεξεργασία που μπορεί να προσδώσει σε αυτά χαρακτήρα βιομηχανικών ή βιοτεχνικών προϊόντων, γ) ασκούν παράλληλα και άλλη οικονομική δραστηριότητα, για την οποία έχουν υποχρέωση να τηρούν βιβλία σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία.

**Ειδικό καθεστώς πρακτορείων ταξιδίων.** Οι επιχειρήσεις πρακτορείων ταξιδιών, με τις οποίες εξομοιώνονται και οι οργανωτές τουριστικών περιηγήσεων που ενεργούν στο όνομά τους έναντι των ταξιδιωτών, υπάγονται στο ειδικό καθεστώς υπολογισμού του φόρου, άρθρο 43 του Κώδικα Φ.Π.Α., εφόσον και κατά το μέρος που για την πραγματοποίηση του ταξιδιού ή της περιήγησης χρησιμοποιούν προς άμεση εξυπηρέτηση των ταξιδιωτών παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών που παρέχονται από άλλους υποκείμενους στο φόρο. Οι πράξεις που γίνονται για την πραγματοποίηση του ταξιδιού ή της περιήγησης, θεωρούνται ως ενιαία παροχή υπηρεσίας του πρακτορείου προς τον ταξιδιώτη.

Η παροχή αυτή φορολογείται στην Ελλάδα, εφόσον η έδρα της οικονομικής δραστηριότητας του πρακτορείου ή η μόνιμη εγκατάστασή του, από την οποία αυτό ενεργεί για την πραγματοποίηση του ταξιδιού, βρίσκονται στην Ελλάδα και μόνο κατά το μέρος που αναλογεί σε υπηρεσίες που το πρακτορείο αναθέτει σε άλλους υποκείμενους στο φόρο και οι οποίες πραγματοποιούνται από τους τελευταίους στο εσωτερικό της χώρας ή εντός της Κοινότητας. Αντίθετα δεν υπάγεται στις διατάξεις του παρόντος άρθρου, το μέρος των παρεχομένων υπηρεσιών από το πρακτορείο ταξιδιών που αναλογεί στις πράξεις τις οποίες αυτό αναθέτει σε άλλους υποκείμενους στο φόρο και οι οποίες πραγματοποιούνται από τους τελευταίους εκτός της Κοινότητας

Ο φόρος υπολογίζεται επί της διαφοράς του ποσού που καταβάλει ο πελάτης χωρίς Φ.Π.Α. και του κόστους με το οποίο επιβαρύνεται το πρακτορείο από την παράδοση αγαθών και παροχή υπηρεσιών, μαζί με το φόρο, που γίνονται σ' αυτό από άλλους υποκείμενους στο φόρο.

**Ειδικό καθεστώς βιομηχανοποιημένων καπνών.** Σύμφωνα με το άρθρο 44 του Κ.Φ.Π.Α., στις περιπτώσεις παράδοσης, ενδοκοινοτικής απόκτησης ή εισαγωγής από τρίτες χώρες βιομηχανοποιημένων καπνών, ο φόρος υπολογίζεται στην τιμή λιανικής πώλησης, χωρίς φόρο προστιθέμενης αξίας.

Η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος γίνεται απαιτητός κατά τη θέση των προϊόντων σε ανάλωση ή κατά τη διαπίστωση των ελλειμμάτων, και φόρος καταβάλλεται μαζί με τον ειδικό φόρο κατανάλωσης των βιομηχανοποιημένων καπνών.

**Ειδικό καθεστώς για παραδόσεις μεταχειρισμένων προϊόντων.** Η παράδοση μεταχειρισμένων αγαθών καθώς και αντικειμένων καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας, υπάγεται σε ειδικό καθεστώς φορολόγησης του περιθωρίου κέρδους του υποκείμενου στο φόρο μεταπωλητή, άρθρο 45 του Κώδικα Φ.Π.Α.. Φορολογητέα αξία της παράδοσης αγαθών είναι το περιθώριο κέρδους που πραγματοποιεί ο υποκείμενος στο φόρο μεταπωλητής.

**Ειδικό καθεστώς πωλήσεων σε δημοπρασία.** Στις περιπτώσεις παράδοσης μεταχειρισμένων αγαθών και αντικειμένων καλλιτεχνικής, συλλεκτικής η αρχαιολογικής αξίας από το διοργανωτή δημοπρασίας η φορολογητέα αξία προσδιορίζεται σύμφωνα με το άρθρο 46 του Κώδικα Φ.Π.Α.. Ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η αξία με την οποία ο διοργανωτής της δημοπρασίας χρεώνει τον αγοραστή μειωμένη: α) Κατά το καθαρό ποσό που κατέβαλε ή θα καταβάλει ο διοργανωτής της δημοπρασίας στον εντολέα του και β) Κατά το ποσό του φόρου που εμπεριέχεται στην προμήθεια που εισπράττει ο διοργανωτής της δημοπρασίας από τον εντολέα του

**Ειδικό καθεστώς επενδυτικού χρυσού.** Σύμφωνα με το άρθρο 47 του Κ.Φ.Π.Α., απαλλάσσονται από το φόρο: α) η παράδοση, ενδοκοινοτική απόκτηση και εισαγωγή επενδυτικού χρυσού, συμπεριλαμβανομένου του επενδυτικού χρυσού για τον οποίο υπάρχουν πιστοποιητικά και β) Οι υπηρεσίες μεσιτών, οι οποίοι ενεργούν στο όνομα

και για λογαριασμό άλλου, όταν παρεμβαίνουν στην παράδοση επενδυτικού χρυσού για τον εντολέα τους.

**Ειδικό καθεστώς για τηλεπικοινωνίες, ραδιοφωνικές και τηλεοπτικές ή ηλεκτρονικές υπηρεσίες.** Σύμφωνα με τα άρθρα 47 α 47 β και 47 γ του Κ.Φ.Π.Α., στο καθεστώς αυτό εντάσσονται: α) οι μη εγκατεστημένοι στην Κοινότητα υποκείμενοι στο φόρο που παρέχουν τηλεπικοινωνιακές, ραδιοφωνικές και τηλεοπτικές ή ηλεκτρονικές υπηρεσίες σε εγκατεστημένους στην Κοινότητα μη υποκείμενους στο φόρο και β) οι εγκατεστημένοι στην Ελλάδα υποκείμενοι στο φόρο, που παρέχουν τις ανωτέρω υπηρεσίες σε μη υποκείμενους στο φόρο εγκατεστημένους σε άλλο κράτος μέλος, στο οποίο αυτοί δεν διαθέτουν εγκατάσταση.

## 2 ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ ΤΟΥ Φ.Π.Α.

### 2.1 Βασικά στοιχεία του Φ.Π.Α.

Ως έμμεσος φόρος, ο Φ.Π.Α. επιβαρύνει τον τελικό καταναλωτή. Στην μεγάλη πλειοψηφία τους οι επιχειρήσεις δεν αποτελούν τελικό καταναλωτή, εμπλέκονται όμως στην διαδικασία είσπραξης και απόδοσης του φόρου στο Δημόσιο αφού ενεργούν σαν εισπράκτορες του φόρου για λογαριασμό του Δημοσίου<sup>4</sup>.

Συγκεκριμένα, μία επιχείρηση εμπλέκεται στη διαδικασία είσπραξης και απόδοσης του φόρου στο Δημόσιο κάθε φορά που πουλάει εμπορεύματα, παρέχει υπηρεσίες ή ασχολείται με κάποιο έργο για λογαριασμό κάποιου πελάτη της. Μόλις οριστικοποιηθεί η πώληση ή η παράδοση του έργου, επιβαρύνει τον πελάτη με το φόρο που αναλογεί στην αξία της πώλησης ή του έργου. Επειδή το ποσό του φόρου που εισπράττει ή θα εισπράξει η επιχείρηση ανήκει στο Δημόσιο έχει υποχρέωση να το αποδώσει.

Η ίδια επιχείρηση εμπλέκεται πάλι στη διαδικασία του Φ.Π.Α. κάθε φορά που αγοράζει αγαθά, χρησιμοποιεί υπηρεσίες τρίτων ή παραλαμβάνει κάποιο έργο. Αν και δεν είναι ο τελικός καταναλωτής, επιβαρύνεται με το φόρο που αναλογεί στην αξία των αγαθών ή των υπηρεσιών ή του έργου που παραλαμβάνει. Αυτό έχει ως αποτέλεσμα, να απαιτεί από το Δημόσιο να της επιστρέψει τον φόρο, με τον οποίο κακώς επιβαρύνθηκε. Στην πράξη, η συγκεκριμένη απαίτηση συμψηφίζεται με την υποχρέωση της επιχείρησης για απόδοση στο Δημόσιο του φόρου από πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών και από εκτέλεση έργου.

Το ύψος του φόρου με τον οποίο το Δημόσιο επιβαρύνει τις επιχειρήσεις και αυτές τους πελάτες τους υπολογίζεται ως το γινόμενο της φορολογητέας αξίας και ενός συντελεστή φόρου. Η φορολογητέα αξία και ο συντελεστής ποικίλουν ανάλογα με τη συναλλαγή και το αντικείμενο του φόρου. Σε περιπτώσεις παράδοσης αγαθών και υπηρεσιών, η φορολογητέα αξία είναι ίση με την αντιπαροχή που η επιχείρηση έλαβε ή πρόκειται να λάβει.

Όσοι είναι υπόχρεοι φόρου υποβάλλουν κάθε μήνα προσωρινή δήλωση Φ.Π.Α. στην αρμόδια Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία. Δηλώνουν έτσι, την αξία των αγορών και των πωλήσεων αγαθών και υπηρεσιών, το φόρο που αναλογεί, τις εκπτώσεις φόρου και τη διαφορά του φόρου που προκύπτει.

Μετά το τέλος της λογιστικής περιόδου χρήσης, οι επιχειρήσεις (υπόχρεοι) οριστικοποιούν το ποσό της υποχρέωσης ή της απαίτησης τους έναντι του Δημοσίου και υποβάλλουν περιοδική δήλωση στην αρμόδια Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία. Η περιοδική δήλωση υποβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα από τη λήξη της φορολογικής περιόδου στην οποία αφορά η δήλωση. Ως φορολογική

<sup>4</sup> Παππάς Α., χρηματοοικονομική Λογιστική, σελ 925-927

περίοδος ορίζεται ο ημερολογιακός μήνας για τους υποκείμενους στο φόρο που τηρούν διπλογραφικά βιβλία και το ελληνικό δημόσιο και το ημερολογιακό τρίμηνο για του υποκείμενους που τηρούν απλογραφικά βιβλία ή δεν είναι υπόχρεοι σε τήρηση βιβλίων.

## 2.2 Λογιστική απεικόνιση του Φ.Π.Α.

Όπως προβλέπεται από το Ε.Γ.Λ.Σ η παρακολούθηση της κίνησης του Φ.Π.Α. επιτυγχάνεται με την τήρηση του λογαριασμού 54.00 Φόρος προστιθέμενης αξίας, ο οποίος είναι δευτεροβάθμιος του 54 Υποχρεώσεις από φόρους – τέλη. Χρεώνεται με το φόρο που επιβαρύνει την επιχείρηση και πιστώνεται με τον φόρο που η επιχείρηση επιρρίπτει στον πελάτη ή τον τελικό καταναλωτή. Εάν ο φόρος επί των αγορών δεν εκπίπτει, καταχωρείται στη χρέωση του λογαριασμού του αποκτώμενου αγαθού.

Πιο αναλυτικά, στη χρέωση του λογαριασμού 54.00 καταχωρείται ο φόρος επί της αξίας των αγαθών και υπηρεσιών που εισρέουν στην επιχείρηση<sup>5</sup>, δηλαδή ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνεται η επιχείρηση όταν :

- α. Αγοράζει αγαθά από την εσωτερική αγορά
- β. Εισάγει αγαθά
- γ. Χρησιμοποιεί υπηρεσίες τρίτων και προκαλεί αντίστοιχες δαπάνες
- δ. Χορηγεί εκπτώσεις στους πελάτες της με πιστωτικό σημείωμα
- ε. Δέχεται επιστροφές αγαθών ή ακυρώσεις πωλήσεων από τους πελάτες της

Στην πίστωση του λογαριασμού 54.00 παρουσιάζεται ο φόρος επί της αξίας των αγαθών και υπηρεσιών που εκρέουν από την επιχείρηση<sup>6</sup>, δηλαδή ο φόρος με τον οποίο η επιχείρηση επιβαρύνει τις :

- α. Πωλήσεις της αγαθών εσωτερική αγορά
- β. Παροχή υπηρεσιών της σε τρίτους
- γ. Αυτοπαραδόσεις αγαθών
- δ. Αυτοπαροχή υπηρεσιών
- ε. Εκπτώσεις προμηθευτών αγαθών

---

<sup>5</sup> Παππάς Α., Χρηματοοικονομική Λογιστική, σελ 927

<sup>6</sup> Παππάς Α. Χρηματοοικονομική Λογιστική, σελ 928

#### δ. Επιστροφές αγαθών στους προμηθευτές

Το υπόλοιπο του λογαριασμού 54.00 Φόρος προστιθέμενης αξίας μπορεί να είναι χρεωστικό ή πιστωτικό στην διάρκεια της χρήσης. Χρεωστικό υπόλοιπο υπάρχει όταν το ποσό του φόρου με το οποίο επιβαρύνθηκε η επιχείρηση είναι μεγαλύτερο από αυτό με το οποίο επιβάρυνε τους πελάτες της, στην ίδια χρονική περίοδο. Υποδηλώνει το ύψος της απαίτησης της έναντι του Δημοσίου για επιστροφή φόρου ή για συμψηφισμό του με μελλοντική της υποχρέωση από Φ.Π.Α.. Το πιστωτικό υπόλοιπο απεικονίζει το ύψος του φόρου που οφείλει η επιχείρηση να αποδώσει στο Δημόσιο.

Ο λογαριασμός 54.00 αναπτύσσεται σε αναλυτικούς λογαριασμούς με βάση διάφορα κριτήρια ανάλυσης. Το πιο ενδεδειγμένο κριτήριο είναι η εξασφάλιση της σχέσης που πρέπει να υπάρχει ανάμεσα στο φόρο και τις πηγές του π.χ. αγορές, πωλήσεις, έξοδα, έσοδα κ.λπ. Έτσι, διευκολύνεται ο φορολογικός έλεγχος και εξασφαλίζονται τα ζητούμενα πληροφοριακά στοιχεία<sup>7</sup>.

**Πρώτη ομάδα:** υπολογαριασμοί του φόρου εισροών.

Στους υπολογαριασμούς της πρώτης ομάδας χρεώνεται ο φόρος εισροών που καταβάλλεται από την επιχείρηση, για την αγορά εμπορεύσιμων και πάγιων στοιχείων και για τις λήψεις υπηρεσιών από το εσωτερικό, το εξωτερικό, και από χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωση με πίστωση είτε του λογαριασμού προμηθευτές είτε του λογαριασμού χρηματικά διαθέσιμα

Οι υπολογαριασμοί του φόρου εισροών οι οποίοι συλλειτουργούν με τους υπολογαριασμούς των ομάδων 2,1 και 6 αναπτύσσονται ως εξής:

54.00.20 Φ.Π.Α. εισροών εμπορευμάτων

54.00.24 Φ.Π.Α. εισροών πρώτων και βοηθητικών υλών

54.00.25 Φ.Π.Α. εισροών λοιπών αγορών. Περιλαμβάνει το Φ.Π.Α. εισροών που αναλογεί στις αγορές: α) των αναλώσιμων υλικών οι οποίες καταχωρούνται στο λογαριασμό 25 του Γ.Λ.Σ., β) των ανταλλακτικών πάγιων στοιχείων οι οποίες καταχωρούνται στο λογαριασμό 26 και γ) των ειδών συσκευασίας που καταχωρούνται στο λογαριασμό 28 του Γ.Λ.Σ..

54.00.28 Φ.Π.Α. εισροών πάγιων στοιχείων. Καταχωρείται ο Φ.Π.Α. που αναλογεί στην αξία κτήσης και τις δαπάνες βελτίωσης ή επέκτασης των επενδυτικών αγαθών τα οποία καταχωρούνται (ανάλογα με το είδος) σε λογαριασμούς της ομάδας 1 του Γ.Λ.Σ.

---

<sup>7</sup> Φλώρος Α. λογιστική και πρακτική αντιμετώπιση του Φ.Π.Α. σελ 121-127

54.00.29 Φ.Π.Α. εισροών εξόδων – δαπανών. Στον υπολογαριασμό αυτό απεικονίζεται ο φόρος που καταβάλλεται ή οφείλεται κατά την εισροή εξόδων – δαπανών των υποκείμενων πράξεων για τον οποίο η επιχείρηση έχει δικαίωμα έκπτωσης από τον φόρο των εκροών.

Στους πιο πάνω υπολογαριασμούς 54.00/20/24/25/28/29 χρεώνεται και το Φ.Π.Α. των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών και της λήψης υπηρεσιών με πίστωση του αντίστοιχου υπολογαριασμού του 54.00.80/84/85/88/89.

Στην πίστωση των λογαριασμών καταχωρείται ο Φ.Π.Α. που αναλογεί στις επιστροφές αγορών και στις εκπτώσεις που γίνονται στην αξία των αγορών ή υπηρεσιών, από προμηθευτές εσωτερικού ή εξωτερικού.

Για την λογιστική τακτοποίηση στο τέλος κάθε μήνα τα χρεωστικά τους υπόλοιπα μεταφέρονται στη χρέωση του λογαριασμού 54.00.99 Φ.Π.Α. Απόδοση – Εκκαθάριση.

**Δεύτερη ομάδα:** υπολογισμοί του φόρου εκροών

Ανάπτυξη λογαριασμών, σύμφωνα με την κατηγορία των υποκειμένων στο φόρο συναλλαγών γίνεται και για τους λογαριασμούς εσόδων.

Στους υπολογαριασμούς αυτούς πιστώνεται ο φόρος των εκροών ο οποίος αναλογεί στις υποκείμενες στο φόρο πράξεις απόκτησης εσόδων από πωλήσεις αγαθών και από παροχές υπηρεσιών με χρέωση του λογαριασμού πελάτες ή χρηματικά διαθέσιμα. Στους ίδιους υπολογαριασμούς πιστώνεται και ο φόρος που αναλογεί στις αυτοπαράδοσεις αγαθών και στις ιδιοχρησιμοποιήσεις υπηρεσιών.

Οι τριτοβάθμιοι υπολογαριασμοί του φόρου εκροών, οι οποίοι συλλειτουργούν με τους υπολογαριασμούς της ομάδας 7 του Γ.Λ.Σ., αναπτύσσονται όπως πιο κάτω:

54.00.70 Φ.Π.Α. εκροών πωλήσεων εμπορευμάτων του λογαριασμού 70 του Γ.Λ.Σ. πωλήσεις εμπορευμάτων.

54.00.71 Φ.Π.Α. εκροών πωλήσεων έτοιμων προϊόντων του λογαριασμού 71 πωλήσεις προϊόντων έτοιμων και ημιτελών

54.00.72 Φ.Π.Α. εκροών πωλήσεων λοιπών αποθεμάτων του λογαριασμού 72 πωλήσεις λοιπών αποθεμάτων και άχρηστου υλικού

54.00.73 Φ.Π.Α. εκροών πωλήσεων υπηρεσιών λογαριασμού 73 έσοδα από παροχή υπηρεσιών

54.00.78 Φ.Π.Α. εκροών πωλήσεων πάγιων στοιχείων λογαριασμού ομάδας 1 του Γ.Λ.Σ.

54.00.79 Φ.Π.Α. εκροών λοιπών εσόδων στον οποίο καταχωρείται ο Φ.Π.Α. εκροών που αναλογεί: α) στις επιχορηγήσεις και στα διάφορα έσοδα πωλήσεων, β) στα έσοδα παρεπόμενων ασχολιών, γ) στα έσοδα κεφαλαίων, δ) στην ιδιοπαραγωγή παγίων και στα τεκμαρτά έσοδα από ιδιόχρηση αποθεμάτων των λογαριασμών 74 75 76 και 78 του Γ.Λ.Σ.

Οι υπολογαριασμοί του φόρου των εκροών χρεώνονται με το Φ.Π.Α. που αναλογεί στις επιστροφές πωλήσεων και στις εκπτώσεις που χορηγούνται στους πελάτες.

Στο τέλος κάθε μήνα, τα πιστωτικά υπόλοιπα μεταφέρονται στην πίστωση του λογαριασμού 54.00.99 Φ.Π.Α. Απόδοση – Εκκαθάριση για να συσχετισθούν με το φόρο των εισροών και να προκύψει έτσι το τελικό ποσό της φορολογικής περιόδου που οφείλεται στο Δημόσιο αν ο υπολογαριασμός παρουσιάσει πιστωτικό υπόλοιπο.

Αν ο υπολογαριασμός παρουσιάζει χρεωστικό υπόλοιπο το ποσό μεταφέρεται για συμψηφισμό στην επόμενη φορολογική περίοδο.

**Τρίτη ομάδα:** υπολογαριασμοί οφειλόμενου φόρου ενδοκοινοτικών αποκτήσεων

Για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών υπάρχει υποχρέωση απόδοσης του φόρου, ταυτόχρονα όμως παρέχεται και δικαίωμα στην επιχείρηση να εκπέσει το ίδιο ποσό φόρου με αποτέλεσμα να μην καταβάλλεται πραγματικά στο δημόσιο. Παρά το γεγονός αυτό, οι επιχειρήσεις υποχρεούνται να υπολογίσουν και να εμφανίσουν το φόρο στα βιβλία τους. Για τον λόγο αυτό αναπτύσσονται οι πιο κάτω υπολογαριασμοί:

54.00.80 Φ.Π.Α. ενδοκοινοτικών αποκτήσεων εμπορευμάτων οφειλόμενος

54.00.84 Φ.Π.Α. ενδοκοινοτικών αποκτήσεων πρώτων και βοηθητικών υλών οφειλόμενος

54.00.85 Φ.Π.Α. ενδοκοινοτικών αποκτήσεων λοιπών αγορών οφειλόμενος

54.00.88 Φ.Π.Α. ενδοκοινοτικών αποκτήσεων παγίων στοιχείων οφειλόμενος

54.00.89 Φ.Π.Α. ενδοκοινοτικών αποκτήσεων εξόδων – δαπανών οφειλόμενος

Η κίνηση των υπολογαριασμών 54.00.80/84/85/88/89 γίνεται ως εξής:

Λειτουργούν κατά ζεύγη με τους αντίστοιχους υπολογαριασμούς 54.00/20/24/25/28/29 και απεικονίζουν τον Φ.Π.Α. των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων και λήψεων υπηρεσιών. Αρχίζουν πιστούμενοι κατά την πραγματοποίηση της ενδοκοινοτικής απόκτησης με χρέωση του αντίστοιχου κατά περίπτωση υπολογαριασμού 54.00/20/24/25/28/29.



Το πιστωτικό τους υπόλοιπο στο τέλος του μήνα μεταφέρεται στην πίστωση του υπολογαριασμού 54.00.99 Φ.Π.Α. απόδοση – εκκαθάριση.

Παράδειγμα λογιστικής αντιμετώπισης ενδοκοινοτικών αποκτήσεων

Έστω ότι η φορολογητέα αξία μιας εισαγωγής εμπορευμάτων που έγινε από χώρα της Ευρωπαϊκής Ένωσης στις 14/5/14 ήταν 20.000,00 ευρώ και ο συντελεστής Φ.Π.Α. του εισαγόμενου είδους 23%. Για τον πλασματικό φόρο των 4.600,00 ευρώ θα γίνουν οι ακόλουθες εγγραφές στις 14/5 και 31/5:

<hr/>	
14/5	
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ ΤΕΛΗ	4.600,00
54.00 Φ.Π.Α.	
54.00.20 Φ.Π.Α. εισροών εμπορευμάτων	
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ ΤΕΛΗ	4.600,00
54.00 Φ.Π.Α.	
54.00.80 Φ.Π.Α. ενδοκοινοτικών αποκτήσεων εμπορευμάτων	
Αναλογών Φ.Π.Α. παραγγελίας εμπορευμάτων εξωτερικού 20.000,00 * 23%	4.600,00
<hr/>	
31/5	
54.00.99 Φ.Π.Α. απόδοση – εκκαθάριση	4.600,00
54.00.20 Φ.Π.Α. εισροών εμπορευμάτων	4.600,00
<hr/>	
31/5	
54.00.80 Φ.Π.Α. ενδοκοινοτικών αποκτήσεων εμπορευμάτων	4.600,00
54.00.99 Φ.Π.Α. απόδοση – εκκαθάριση	4.600,00
<hr/>	

Ο δευτεροβάθμιος λογαριασμός του Φ.Π.Α. αναπτύσσεται ακόμα στους λογαριασμούς:

54.00.98 προπληρωμές και προκαταβολές Φ.Π.Α. χρεώνεται με τα ποσά του φόρου που καταβάλλονται στο δημόσιο με έκτακτη προσωρινή δήλωση. Προσωρινή δήλωση υποβάλλεται στις περιπτώσεις απόκτησης αγαθών από πλειστηριασμό, μεταβίβαση

αυτοκινήτων τα οποία χρησιμοποιούνται ως πάγια κ.λπ.. εξισώνεται με την μεταφορά του χρεωστικού υπόλοιπου στον υπολογαριασμό 54.00.99

54.00.99 Φ.Π.Α. Απόδοση – Εκκαθάριση στο τέλος κάθε περιόδου (μήνα) τα χρεωστικά υπόλοιπα των υπολογαριασμών του φόρου εισροών 54.00.20/24/25/28/29, καθώς και του 54.00.98 μεταφέρονται στην χρέωση υπολογαριασμού. Στην πίστωση μεταφέρονται τα πιστωτικά υπόλοιπα των υπολογαριασμών του φόρου εκροών 54.00.70/71/72/73/78/79 και του οφειλόμενου φόρου ενδοκοινοτικών αποκτήσεων 54.00.80//84/85/88/89.

Αν, μετά την μεταφορά των πιο πάνω ποσών ο υπολογαριασμός παρουσιάζει πιστωτικό υπόλοιπο (οφειλή προς το δημόσιο) κατά την καταβολή του ποσού (το τρίτο δεκάημερο του επόμενου μήνα) στο δημόσιο χρεώνεται, με πίστωση των χρηματικών διαθεσίμων και μηδενίζεται. Αν το υπόλοιπο του υπολογαριασμού είναι χρεωστικό θα παραμείνει στον ίδιο υπολογαριασμό για συμψηφισμό με το φόρο των εκροών της επόμενης περιόδου. Το χρεωστικό υπόλοιπο του τελευταίου μήνα της διαχειριστικής χρήσης μεταφέρεται στον υπολογαριασμό 33.13.90 Φ.Π.Α. συμψηφιστέος στην επόμενη χρήση και αμέσως μετά κατά το άνοιγμα των βιβλίων για την νέα χρήση με αντίστροφη εγγραφή επαναφέρεται στον 54.00.99. η μεταφορά αυτή έχει ως σκοπό την εμφάνιση στον ισολογισμό του ποσού του Φ.Π.Α. ως απαίτηση κατά του δημοσίου.

Παράδειγμα υπολογαριασμού και λογιστικής αντιμετώπισης του Φ.Π.Α. σε επίπεδο τριτοβάθμιων:

Κατά την διάρκεια του μήνα Μάρτιου 2014, η επιχείρηση Εμπόριο και Επισκευές Ηλεκτρικών Ειδών Α.Ε.:

α. Αγόρασε στις 4/3/14 με μετρητά 500 κουζίνες προς 400,00 ευρώ την μία συν Φ.Π.Α 23%

β. Πούλησε στις 15/3/14 με πίστωση στον πελάτη Δ. Παπαδόπουλο 400 κουζίνες προς 650,00 ευρώ τη μία συν Φ.Π.Α. 23%. Κατέβαλε για την μεταφορά τους σε μεταφορική εταιρία 150,00 ευρώ συν Φ.Π.Α. 23%

γ. Επισκεύασε κουζίνες πελατών και εισέπραξε για αμοιβές στις 28/3/14 3000,00 ευρώ συν Φ.Π.Α. 23%,

δ. Κατέβαλε στις 25/4/14 στη Δ.Ο.Υ. της περιοχής της τον οφειλόμενο Φ.Π.Α.

Ανάπτυξη του παραδείγματος

α. \_\_\_\_\_ 4/3 \_\_\_\_\_

20 ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ

200.000,00

20.00 Κουζίνες		
20.00.01 Αγορές εμπορευμάτων εσωτερικού		
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ – ΤΕΛΗ	46.000,00	
54.00 Φ.Π.Α.		
54.00.20 Φ.Π.Α. εισροών εμπορευμάτων		
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		246.000,00
38.00 Ταμείο		
38.00.00 Ταμείο σε ευρώ		
Αγορά κουζινών με μετρητά		
β. _____ 15/3 _____		
30 ΠΕΛΑΤΕΣ	319.800,00	
30.00 Πελάτες εσωτερικού		
30.00.03 Δ. Παπαδόπουλος		
70 ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ		260.000,00
70.00 Πωλήσεις εσωτερικού		
70.00.00 Πωλήσεις κουζινών		
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ – ΤΕΛΗ		59.800,00
54.00 Φ.Π.Α.		
54.00.70 Φ.Π.Α. Εκροών πωλήσεις εμπορευμάτων		
Πωλήσεις κουζινών με πίστωση		
_____		
64 ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ		150,00
64.00 Έξοδα μεταφορών		
64.00.03 Έξοδα μεταφοράς υλικών αγαθών		
με μεταφορικά μέσα τρίτων		

54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ – ΤΕΛΗ	34,50
54.00 Φ.Π.Α.	
54.00.29 Φ.Π.Α. Εισροών εξόδων - δαπανών	
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ	184,50
38.00 Ταμείο	
38.00.00 Ταμείο σε ευρώ	
Πληρωμή μεταφορικής	
γ. _____ 30/3 _____	
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ	3.690,00
38.00 Ταμείο	
38.00.00 Ταμείο σε ευρώ	
73 ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	3.000,00
73.00 Πωλήσεις υπηρεσιών	
73.00.00 Έσοδα από επισκευή κουζινών	
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ – ΤΕΛΗ	690,00
54.00 Φ.Π.Α.	
54.00.73 Φ.Π.Α. Εκροών πωλήσεων υπηρεσιών	
Αμοιβή από επισκευή κουζινών	
δ. _____ 25/4 _____	
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ – ΤΕΛΗ	46.034,50
54.00 Φ.Π.Α.	
54.00.99 Απόδοση – Εκκαθάριση Φ.Π.Α.	
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ – ΤΕΛΗ	46.034,50
54.00 Φ.Π.Α.	
54.00.20 Φ.Π.Α. Εισροών – αγορών εμπορευμάτων	

54.00.29 Φ.Π.Α. Εισροών εξόδων – δαπανών

Μεταφορά στον 54.00.99

ε. \_\_\_\_\_

54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ – ΤΕΛΗ 60.490,00

54.00 Φ.Π.Α.

54.00.70 Φ.Π.Α. Εκροών πωλήσεων

εμπορευμάτων

54.00.73 Φ.Π.Α. Εκροών πωλήσεων

υπηρεσιών

54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ – ΤΕΛΗ 60.490,00

54.00 Φ.Π.Α.

54.00.99 Απόδοση – Εκκαθάριση Φ.Π.Α.

Μεταφορά στον 54.00.99

στ. \_\_\_\_\_

54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ – ΤΕΛΗ 14.455,50

54.00 Φ.Π.Α.

54.00.99 Απόδοση – Εκκαθάριση Φ.Π.Α.

38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ 14.455,50

38.00 Ταμείο

38.00.00 Ταμείο σε ευρώ

Απόδοση φόρου στο Δημόσιο

\_\_\_\_\_

Σε περίπτωση που το υπόλοιπο 14.455,50 του λογαριασμού 54.00.99 ήταν χρεωστικό, θα έπρεπε να γίνει η εξής εγγραφή:

33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ	14.455,50
33.13 Ελληνικό Δημόσιο – προκαταβλημένοι και παρακρατημένοι φόροι	
33.13.90 Φ.Π.Α. συμψηφιστέος στην επόμενη χρήση	
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ – ΤΕΛΗ	14.455,50
54.00 Φ.Π.Α.	
54.00.99 Φ.Π.Α. Απόδοση – Εκκαθάριση Φ.Π.Α.	
Μεταφορά Φ.Π.Α. στον επόμενο μήνα	

Η ανάπτυξη των υπολογαριασμών του Φ.Π.Α. σε τρίτο βαθμό παρουσιάζει σοβαρά μειονεκτήματα έναντι της ανάπτυξης σε τέταρτο βαθμό<sup>8</sup>. Από τον τρόπο ανάπτυξης των τεταρτοβάθμιων λογαριασμών του Φ.Π.Α. προκύπτουν τα πιο κάτω απαραίτητα στοιχεία και μεγέθη τόσο του φόρου εισροών όσο και του φόρου των εκροών.

Προκύπτει ο φόρος κατά κατηγορία φορολογητέων πράξεων με επιμέρους διάκριση των πράξεων αυτών ανάλογα με τον τόπο εγκατάστασης των συναλλασσόμενων με την οικονομική μονάδα προσώπων, όπως π.χ. Φ.Π.Α. πωλήσεων εμπορευμάτων στο εσωτερικό ή Φ.Π.Α. εισροών εμπορευμάτων από το εσωτερικό, από τρίτες χώρες ή ενδοκοινοτικές αποκτήσεις.

Τα ποσά του φόρου καταχωρούνται και εμφανίζονται στους υπολογαριασμούς κατά συντελεστή 6%, 13%, 23% ή μειωμένο 4%, 9% και 16%. Έτσι, τα ποσά του φόρου που εμφανίζονται στους υπολογαριασμούς, είναι και τα ζητούμενα των ενδείξεων στην σύνταξη των περιοδικών δηλώσεων.

<sup>8</sup> Φλώρος Α., λογιστική και πρακτική αντιμετώπιση Φ.Π.Α., σελ 131-146

## 3 Ο ΡΟΛΟΣ ΤΟΥ Φ.Π.Α. ΣΤΗΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑ

### 3.1 Μορφές του φόρου

Ο φόρος προστιθέμενης αξίας Φ.Π.Α. είναι φόρος δαπάνης, για τον οποίο κάθε υποκείμενος σ' αυτόν αποδίδει στο δημόσιο ποσό ανάλογο με την αξία που προσθέτει σε ένα προϊόν και όχι ποσό ανάλογο με την αξία πώλησης του προϊόντος. Ο φόρος αυτός ενδέχεται να καλύπτει την αξία που προστίθεται από όλους τους παραγωγικούς συντελεστές ή να περιορίζεται μόνο στη προστιθέμενη αξία από ένα ή περισσότερους συντελεστές παραγωγής. Ο Φ.Π.Α. καλύπτει όλες τις μορφές δαπάνης στην οικονομία, συνήθως όμως περιορίζεται σε ορισμένες μόνο μορφές κυρίως στην καταναλωτική δαπάνη. Τέλος ο Φ.Π.Α. ενδέχεται να αποτελεί ένα γενικό φόρο συνολικής δαπάνης καλύπτοντας την προστιθέμενη αξία σε όλα τα προϊόντα της οικονομίας ή να αποτελεί ειδικό φόρο δαπάνης και να επιβάλλεται στην προστιθέμενη αξία ορισμένων μόνο προϊόντων.

Ανάλογα με την φύση των δαπανών που καλύπτει ο Φ.Π.Α., διακρίνουμε διάφορες μορφές του<sup>9</sup>. Οι κυριότερες είναι οι επόμενες:

#### A) φόρος προστιθέμενης αξίας καταναλωτικής μορφής

Ο Φ.Π.Α. καταναλωτικής μορφής καλύπτει την προστιθέμενη αξία μόνο στα καταναλωτικά αγαθά και δεν επιβαρύνει καμία μορφή δαπάνης στην οικονομία. Από άποψης επιδράσεων στην οικονομία, ισοδυναμεί με ένα γενικό φόρο κατανάλωσης που επιβάλλεται στο στάδιο του λιανικού εμπορίου με τους ίδιους συντελεστές με τους οποίους επιβάλλεται και ο Φ.Π.Α..

#### B) φόρος προστιθέμενης αξίας εισοδηματικής μορφής:

Ο Φ.Π.Α. εισοδηματικής μορφής καλύπτει όλες τις κατηγορίες δαπάνης, που δημιουργούν εθνικό εισόδημα. Καλύπτει δηλαδή πέραν από την δαπάνη για κατανάλωση και τις δαπάνες των ιδιωτών για επενδύσεις, καθώς επίσης και τις δαπάνες του δημοσίου για αγαθά και υπηρεσίες. Στο εθνικό εισόδημα δεν υπολογίζονται οι αποσβέσεις, οι οποίες αφαιρούνται από τις δαπάνες για επενδύσεις, ώστε στο φόρο να υποβάλλεται μόνο η καθαρή αξία των επενδύσεων. Επομένως ο Φ.Π.Α. εισοδηματικής μορφής είναι ισοδύναμος, από την άποψη των επιδράσεων της στην οικονομία, με ένα φόρο εισοδήματος που επιβάλλεται με τους ίδιους συντελεστές, με τους οποίους επιβάλλεται και ο Φ.Π.Α. της μορφής αυτής.

#### Γ) φόρος προστιθέμενης αξίας μορφής ακαθάριστου εγχώριου προϊόντος

---

<sup>9</sup> Γεωργακόπουλος Θ., Εισαγωγή στην Δημόσια Οικονομική, σελ387-388

Ο Φ.Π.Α. της μορφής ακαθάριστου εγχώριου προϊόντος καλύπτει όλες τις μορφές δαπάνης που συμπεριλαμβάνονται στον υπολογισμό του ακαθάριστου εγχώριου προϊόντος. Δηλαδή στο φόρο της μορφής αυτής, υποβάλλεται όχι μόνο η καθαρή αξία των επενδύσεων, αλλά η συνολική που περιλαμβάνει και τις αποσβέσεις. Η μορφή αυτή Φ.Π.Α. είναι ισοδύναμη με ένα φόρο που επιβάλλεται σε όλα τα προϊόντα στο στάδιο του λιανικού εμπορίου με τους ίδιους συντελεστές, που επιβάλλεται και ο Φ.Π.Α..

Δ) φόρος προστιθέμενης αξίας μορφής εισοδήματος από εργασία

Ο Φ.Π.Α. μορφής εισοδήματος από εργασία καλύπτει μόνο την προστιθέμενη αξία από τον συντελεστή εργασία και εξαιρεί την προστιθέμενη αξία από τους άλλους συντελεστές παραγωγής

Από τις πιο πάνω μορφές του Φ.Π.Α. η πιο συνηθισμένη στην πράξη είναι η καταναλωτική μορφή της προστιθέμενης αξίας, την οποία και εξετάζουμε, καθώς όλες οι χώρες της Ε.Ε. και η Ελλάδα που έχουν υιοθετήσει το Φ.Π.Α., περιορίζονται στην επιβολή κυρίως της καταναλωτικής δαπάνης, ενώ δεν φορολογούν τις ιδιωτικές επενδύσεις, ο φόρος όμως καλύπτει και τις δαπάνες του δημοσίου για αγαθά και υπηρεσίες από τρίτους, όχι όμως και για υπηρεσίες που παράγει και παρέχει το ίδιο.

### **3.2 Πλεονεκτήματα του φόρου**

Ο Φ.Π.Α. παρουσιάζει ορισμένα πλεονεκτήματα και ορισμένα μειονεκτήματα, σε σύγκριση με τους άλλους φόρους δαπάνης<sup>10</sup>. Το σημαντικότερα πλεονεκτήματα που προβάλλονται από την επιβολή του φόρου αυτού είναι:

α) Ο Φ.Π.Α, τόσο στην εγχώρια αγορά όσο και στις διεθνείς συναλλαγές είναι ουδέτερος φόρος. Στην εγχώρια αγορά σε αντίθεση με τους σωρευτικούς φόρους δαπάνης, εκεί όπου οι επιχειρήσεις προκειμένου να αποφύγουν την σωρευτική φορολόγηση των προϊόντων τους κατά την μετακίνηση τους στα διάφορα στάδια της παραγωγικής διαδικασίας, συγκεντρώνονται κατακόρυφα, ο φόρος είναι ουδέτερος με την έννοια ότι δεν παρεμβαίνει στην κατακόρυφη οργάνωση της παραγωγής. Δεν υπάρχει επομένως λόγος για τις επιχειρήσεις να συγκεντρώνονται κατακόρυφα, εφόσον ο φόρος υπολογίζεται με βάση την προστιθέμενη αξία σε κάθε στάδιο, προκειμένου να περιορίσουν τον αριθμό των σταδίων από τα οποία περνούν τα προϊόντα τους, γιατί η προστιθέμενη αξία φορολογείται μόνο μία φορά. Επιπλέον οι επιχειρήσεις δεν χρειάζεται να μετατοπίσουν δραστηριότητες από το ένα στάδιο στο άλλο, αν ο Φ.Π.Α. καλύπτει όλα τα στάδια της παραγωγικής διαδικασίας, πράγμα που θα επηρέαζε την ουδετερότητα του φόρου στην κατακόρυφη οργάνωση της παραγωγής.

---

<sup>10</sup> Γεωργακόπουλος Θ., Εισαγωγή στην Δημόσια Οικονομική, σελ392-396



Στις διεθνείς συναλλαγές, αναφορικά με την ουδετερότητα του Φ.Π.Α., παρατηρούμε ότι ο φόρος αυτός επιβαρύνει τα εισαγόμενα και τα εγχώρια προϊόντα με τον ίδιο συντελεστή και, επιπλέον, επιτρέπει την πλήρη απαλλαγή των εξαγόμενων προϊόντων. Με αυτόν τον τρόπο δε διαφοροποιεί την επιβάρυνση ανάμεσα στην εγχώρια παραγωγή και στις εισαγωγές ούτε ανάμεσα στις εξαγωγές μιας χώρας και στην επιτόπια παραγωγή στο εξωτερικό. Εξισώνεται έτσι η φορολογική επιβάρυνση που επιβάλλεται στις εισαγωγές και την εγχώρια παραγωγή, γιατί επιβαρύνει μόνο την προστιθέμενη αξία σε κάθε στάδιο και δεν επιβάλλεται στην συνολική αξία, όπως συμβαίνει με τους σωρευτικούς φόρους δαπάνης. Το αποτέλεσμα είναι, η συνολική φορολογική επιβάρυνση ενός προϊόντος να είναι ανάλογη με τον ονομαστικό συντελεστή του φόρου και ανεξάρτητη από τον αριθμό των σταδίων από τα οποία περνάει, σε αντίθεση με τους σωρευτικούς φόρους δαπάνης. Ο Φ.Π.Α. επιπλέον επιτρέπει και την πλήρη απαλλαγή των εξαγωγών σε αντίθεση με τις δυσκολίες που παρουσιάζονται στους σωρευτικούς φόρους δαπάνης.

β) Ο Φ.Π.Α. οδηγεί σε βελτίωση του ισοζυγίου πληρωμών. Υποστηρίζεται ότι η υιοθέτηση του φόρου θα οδηγήσει σε μείωση των τιμών των εξαγωγών και αύξηση του όγκου τους, από την στιγμή που επιτρέπει πλήρη απαλλαγή των εξαγωγών, ενώ οι σωρευτικοί φόροι συνήθως επιβαρύνουν, τουλάχιστον μερικά, και τις εξαγωγές. Ακόμη η υιοθέτηση του Φ.Π.Α. θα οδηγήσει σε αύξηση των τιμών των εισαγόμενων και μείωση του όγκου τους, εφόσον ο Φ.Π.Α. επιβαρύνει τα εισαγόμενα και τα εγχώρια προϊόντα με τον ίδιο συντελεστή, κάτι το οποίο δεν συμβαίνει με τους σωρευτικούς φόρους δαπάνης καθώς επιβαρύνουν περισσότερο τα εγχώρια προϊόντα.

Το επιχείρημα αυτό όμως είναι παραπλανητικό, αφού ο Φ.Π.Α. είναι ουδέτερος τόσο από την πλευρά των εισαγωγών όσο και από την πλευρά των εξαγωγών. Η επιβολή του επομένως δεν επηρεάζει ούτε τις εξαγωγές ούτε τις εισαγωγές και κατά συνέπεια αφήνει αμετάβλητο το ισοζύγιο πληρωμών. Επίσης η μείωση των τιμών των εξαγωγών μπορεί να επιφέρει αύξηση του όγκου, όχι όμως και της αξίας τους, ώστε να βελτιωθεί το ισοζύγιο πληρωμών, εκτός και αν η ελαστικότητα ζήτησης των εξαγωγών είναι πολύ υψηλή.

γ) Ο Φ.Π.Α. επιτρέπει την πλήρη απαλλαγή των επενδύσεων, πράγμα που πολύ δύσκολο να συμβεί στην περίπτωση των άλλων μορφών φόρων δαπάνης. Η απαλλαγή των επενδύσεων ευνοεί το σχηματισμό επενδυτικού κεφαλαίου και επιταχύνει την οικονομική ανάπτυξη της χώρας, επιπλέον η απαλλαγή των επενδύσεων είναι απαραίτητη γιατί μόνο τότε ο Φ.Π.Α. είναι ουδέτερος. Στην περίπτωση που ο φόρος αυτός επιβαρύνει και τις επενδύσεις, τότε τα τελικά προϊόντα που παράγονται στην χώρα επιβαρύνονται με τον Φ.Π.Α. άμεσα και έμμεσα, δηλαδή με τον φόρο που έχει ενσωματωθεί στις επενδύσεις και μετατίθεται στην συνέχεια στο τελικό προϊόν από τις αποσβέσεις. Αλλά τότε δεν μπορούμε να ξέρουμε ποια είναι η έμμεση επιβάρυνση των εγχώριων προϊόντων, ώστε να την επιστρέψουμε κατά την εξαγωγή και να επιβαρύνουμε ανάλογα και τα εισαγόμενα προϊόντα, κατά συνέπεια ο φόρος παύει να είναι ουδέτερος.

δ) Τέλος ο Φ.Π.Α. πλεονεκτεί στον περιορισμό της φοροδιαφυγή, σε σχετικά με τους άλλους έμμεσους φόρους δαπάνης. Αυτό οφείλεται κυρίως στο γεγονός ότι η μέθοδος πίστωσης του φόρου επιτρέπει αυτόματο έλεγχο, το ποσό τους φόρους που καταβάλλει ο πωλητής ενός προϊόντος το αφαιρεί ο αγοραστής από το ποσό φόρου που οφείλει, γι' αυτό ο αγοραστής έχει συμφέρον να ζητήσει από τον πωλητή την έκδοση τιμολογίου, αλλά και στο γεγονός ότι η φορολογική υποχρέωση είναι συγκριτικά μικρότερη αφού ο φόρος αυτός επιβάλλεται μόνο στην προστιθέμενη αξία και όχι στην συνολική αξία της πώλησης μειώνοντας τα οφέλη της επιχείρησης από την φοροδιαφυγή.

### **3.3 Μειονεκτήματα του φόρου**

Τα σπουδαιότερα επιχειρήματα που χρησιμοποιούνται συνήθως εναντίων της επιβολής του Φ.Π.Α. είναι τα επόμενα:

α) Η πολυπλοκότητα του Φ.Π.Α. σε σχέση με τους άλλους φόρους δαπάνης. Η φύση του φόρου και η ευρύτητα της βάσης πάνω στην οποία επιβάλλεται, δημιουργεί σοβαρές δυσκολίες στη διαδικασία βεβαίωσης και είσπραξης του φόρου. Ο φόρος αυτός πολλές φορές δημιουργεί πρόβλημα κατά την εφαρμογή του, καθώς υπάρχουν επιχειρήσεις που αντιμετωπίζουν δυσκολίες ακόμα και στην κατανόηση της έννοιας της προστιθέμενης αξίας, γεγονός που δημιουργεί πρόβλημα στην διαδικασία υπολογισμού του φόρου.

Ο μεγάλος αριθμός των επιχειρήσεων που καλύπτει ο Φ.Π.Α. σε σχέση με τις άλλες μορφές έμμεσων φόρων, και ότι ορισμένες από τις επιχειρήσεις που υποβάλλονται στο φόρο είναι μικρές και υστερούν σε λογιστική οργάνωση αποτελούν τους κύριους λόγους του προβλήματος της βεβαίωσης και είσπραξης του φόρου. Τα διαδικαστικά αυτά προβλήματα μπορούν να γίνουν μεγαλύτερα όσο μεγαλύτερος είναι και ο αριθμός των φορολογικών συντελεστών που εφαρμόζονται.

β) Ο Φ.Π.Α. αντιμετωπίζει σημαντικά προβλήματα, όταν ορισμένες επιχειρήσεις εξαιρούνται από το φόρο. Τέτοιες εξαιρέσεις επιβάλλονται, ώστε να απλοποιείτε η διαδικασία βεβαίωσης και είσπραξης του φόρου, είτε για οικονομικούς και κοινωνικούς λόγους είτε για τον περιορισμό των φορολογούμενων επιχειρήσεων. Σε πολλές περιπτώσεις όμως, η εξαίρεση μιας επιχείρησης από το Φ.Π.Α. δημιουργεί σημαντικά προβλήματα και μπορεί να αποβαίνει σε βάρος της εξαιρούμενης επιχείρησης.

γ) Τέλος ο Φ.Π.Α. αντιμετωπίζει σοβαρά προβλήματα σχετικά με ορισμένες επιχειρήσεις ή και ολόκληρους κλάδους της οικονομικής δραστηριότητας. Στις μικρές επιχειρήσεις λόγω της ανεπαρκούς λογιστικής οργάνωσης τους αλλά και του μικρού κύκλου εργασιών, η εφαρμογή του Φ.Π.Α. αντιμετωπίζει ιδιαίτερα προβλήματα με αποτέλεσμα, πολλές φορές τα έσοδα να μην καλύπτουν ούτε καν το δημοσιονομικό κόστος του φόρου. Αυτό συμβαίνει κυρίως με τις πολλές μικρές επιχειρήσεις του λιανικού εμπορίου. Προβλήματα δημιουργούνται επίσης σχετικά με την φορολογία του

γεωργικού τομέα, και εδώ λόγο του μεγάλου αριθμού και της έλλειψης λογιστικής οργάνωσης των εκμεταλλεύσεων. Τέλος σοβαρό πρόβλημα αντιμετωπίζει η εφαρμογή του φόρου στον τομέα των υπηρεσιών, κυρίως στην περίπτωση των τραπεζικών και ασφαλιστικών υπηρεσιών, αλλά και στις υπηρεσίες των ελεύθερων επαγγελματιών.

### **3.4 Ο Φ.Π.Α. στην Ελλάδα και στην Ε.Ε.**

Ο Φ.Π.Α. εφαρμόζεται, με σχετικά ενιαίους κανόνες οι οποίοι ορίζονται από σχετικές κοινοτικές οδηγίες, σε όλες τις χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης, ανάμεσα των οποίων βρίσκεται και η χώρα μας. Ο φόρος καλύπτει τις παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών στο εσωτερικό της χώρας, τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, δηλαδή τις αγορές αγαθών από άλλο κράτος – μέλος, καθώς και τις εισαγωγές αγαθών από τρίτες χώρες. Ο φόρος δεν καλύπτει όμως τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις, τις πωλήσεις δηλαδή σε άλλο κράτος – μέλος της Ε.Ε., καθώς επίσης και τις εξαγωγές σε τρίτες χώρες.

Η επιβολή του φόρου πραγματοποιείται στη συνολική αξία του τιμολογίου όπως αυτή διαμορφώνεται με βάση την αξία πώλησης του αγαθού ή παροχής της υπηρεσίας, όλων των άλλων εξόδων που αναγράφονται στο τιμολόγιο, καθώς και κάθε άλλου φόρου ή τέλους που επιβαρύνει το προϊόν. Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται και ο φόρος γίνεται απαιτητός κατά το χρόνο που εκδίδεται το τιμολόγιο ή άλλο στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου. Από το φόρο προβλέπονται ορισμένες εξαιρέσεις και απαλλαγές που είναι κοινές για όλες τις χώρες της Ε.Ε..

Παρόλο που ο Φ.Π.Α. επιβάλλεται σε όλες τις χώρες της Ε.Ε., δίνεται η δυνατότητα σε κάθε κράτος – μέλος να καθορίσει τους δικούς του συντελεστές. Σε κάθε χώρα ισχύει ένας βασικός συντελεστής, που εφαρμόζεται σε όλα ή στα περισσότερα αγαθά και υπηρεσίες, και μπορεί να υπάρχουν ένας ή περισσότεροι μειωμένοι συντελεστές, χαμηλότεροι δηλαδή συντελεστές οι οποίοι εφαρμόζονται σε μικρό αριθμό αγαθών και υπηρεσιών. Δυνατή, σε ορισμένες χώρες, είναι η εφαρμογή μηδενικών ή εξαιρετικά μειωμένων συντελεστών σε ορισμένες πωλήσεις. Σύμφωνα με την νομοθεσία της Ε.Ε. η ελευθερία περιορίζεται στον καθορισμό συντελεστών όπου: ο κανονικός συντελεστής δεν μπορεί να είναι κατώτερος του 15%, χωρίς να υπάρχει ανώτατο όριο, ενώ ο μειωμένος συντελεστής δεν μπορεί να είναι κατώτερος του 5%, με την ύπαρξη ελαχίστων εξαιρέσεων.

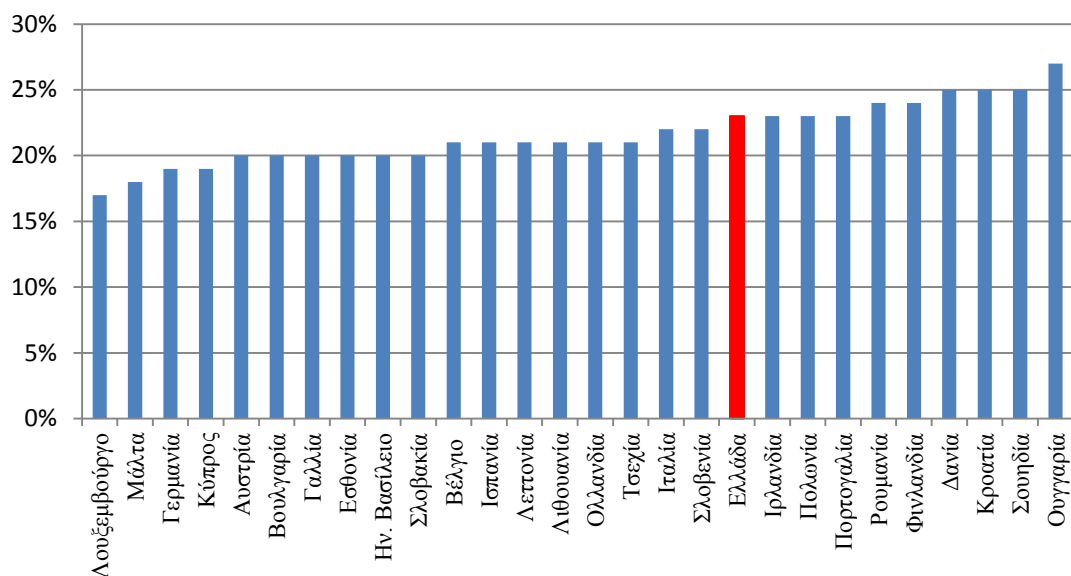
Όπως φαίνεται και στον παρακάτω πίνακα 3.1 υπάρχουν σημαντικές διαφορές ανάμεσα στους συντελεστές των φόρων αυτών που εφαρμόζονται στις χώρες της Ε.Ε. και οι υπηρεσίες της Κοινότητας προσπαθούν να περιορίσουν τις διαφορές αυτές. Παρατηρούνται χώρες που εφαρμόζουν δύο συντελεστές και άλλες χρησιμοποιούν τρεις ή και περισσότερους συντελεστές.

**Πίνακας 3.1**  
**Οι συντελεστές Φ.Π.Α. που εφαρμόζονται στις χώρες τις Ε.Ε**

Χώρα	Μειωμένος συν/στής	Βασικός συν/στής	Μηδενικός συν/στής
Αυστρία	10% 12%	20%	Όχι
Βέλγιο	6% 12%	21%	Ναι
Βουλγαρία	9%	20%	Όχι
Γαλλία	2,1% 5,5% 10%	20%	Όχι
Γερμανία	7%	19%	Όχι
Δανία	-	25%	Ναι
<b>Ελλάδα</b>	<b>6% 13%</b>	<b>23%</b>	<b>Όχι</b>
Εσθονία	9%	20%	Όχι
Ην. Βασίλειο	5%	20%	Ναι
Ιρλανδία	4,8% 9% 13,5%	23%	Ναι
Ιταλία	4% 10%	22%	Ναι
Ισπανία	4% 10%	21%	Όχι
Κροατία	5% 13%	25%	Όχι
Κύπρος	5% 9%	19%	Όχι
Λεττονία	12%	21%	Όχι
Λιθουανία	5% 9%	21%	Όχι
Λουξεμβούργο	3% 8% 14%	17%	Όχι
Μάλτα	5% 7%	18%	Ναι
Ουγγαρία	5% 18%	27%	Όχι
Ολλανδία	6%	21%	Όχι
Πολωνία	5% 8%	23%	Όχι
Πορτογαλία	6% 13%	23%	Όχι
Ρουμανία	5% 9%	24%	Όχι
Σλοβακία	10%	20%	Όχι
Σλοβενία	9,5%	22%	Όχι
Σουηδία	6% 12%	25%	Ναι
Τσεχία	10% 15%	21%	Όχι
Φινλανδία	10% 14%	24%	Ναι

Η Ελλάδα βρίσκεται στην 7η θέση των κρατών – μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης με τους υψηλότερους βασικούς συντελεστές Φ.Π.Α. μαζί με την Ιρλανδία, την Πολωνία και την Πορτογαλία με 23%, είναι ο 4ος μεγαλύτερος, την ώρα που ο μέσος όρος του βασικού συντελεστή Φ.Π.Α. στην Ε.Ε. είναι 21,6% Διάγραμμα 3.1. Στον μειωμένο συντελεστή η χώρα μας κατέχει την 5η υψηλότερη θέση μαζί με την Κροατία και την Πορτογαλία με 13%, επίσης 4ος μεγαλύτερος.

**Διάγραμμα 3.1**  
**Βασικός συντελεστής Φ.Π.Α. για τις χώρες της Ε.Ε.**



### 3.5 Η αποδοτικότητα εισπραξής του Φ.Π.Α.

Τα έσοδα του Φ.Π.Α. για την Ελλάδα, σύμφωνα με στοιχεία της Eurostat, αντιστοιχούν στο 7,1% του Α.Ε.Π. για το 2014, ενώ τα συνολικά έσοδα από φόρους φτάνουν το 39% του Α.Ε.Π.. Ο Φ.Π.Α. αποτελεί την σημαντικότερη πηγή φορολογικών εσόδων μετά τις ασφαλιστικές εισφορές στην Ελλάδα και αντιστοιχεί στο 18,1% του συνόλου των εσόδων από φόρους. Σύμφωνα με στοιχεία της Ευρωπαϊκή Επιτροπή, για το 2013 η απώλεια των εσόδων από τον Φ.Π.Α., η οποία οφείλεται είτε στη μη συμμόρφωση με τους κανόνες είτε στην αδυναμία συλλογής, άγγιξαν τα 167 δις ευρώ, ποσό που αντιστοιχεί στο 15,2% των συνολικά αναμενόμενων εσόδων από τον Φ.Π.Α. για την Ε.Ε.-26<sup>11</sup>. Επομένως γίνεται άμεσα αντιληπτή η σπουδαιότητα της εισπραξής του Φ.Π.Α. στην προσπάθεια της Ελλάδας να αυξήσει τα κρατικά έσοδα και στο να ξεπεράσει την οικονομική ύφεση.

Μία μέθοδος που χρησιμοποιείται για την μέτρηση της αποδοτικότητας εισπραξής του Φ.Π.Α. είναι αυτή του υπολογισμού του Δείκτη Εσόδων Φ.Π.Α. VAT Revenue Ratio – VRR<sup>12</sup>. Ο σκοπός του υπολογισμού του VRR είναι η δημιουργία ενός μέτρου σύγκρισης της ικανότητας που έχει μία χώρα να εξασφαλίσει μία αποτελεσματική φορολογική βάση για τον Φ.Π.Α.. Ορίζεται ως ο λόγος μεταξύ των πραγματοποιηθέντων εσόδων από Φ.Π.Α. προς τα δυνητικά έσοδα από Φ.Π.Α., αν εφαρμοζόταν ο βασικός συντελεστής Φ.Π.Α. σε μία πιθανή φορολογική βάση.

<sup>11</sup> Δεν συμπεριλαμβάνεται η Κροατία και η Κύπρος

<sup>12</sup> OECD., Consumption Tax Trends 2014, σελ93-94

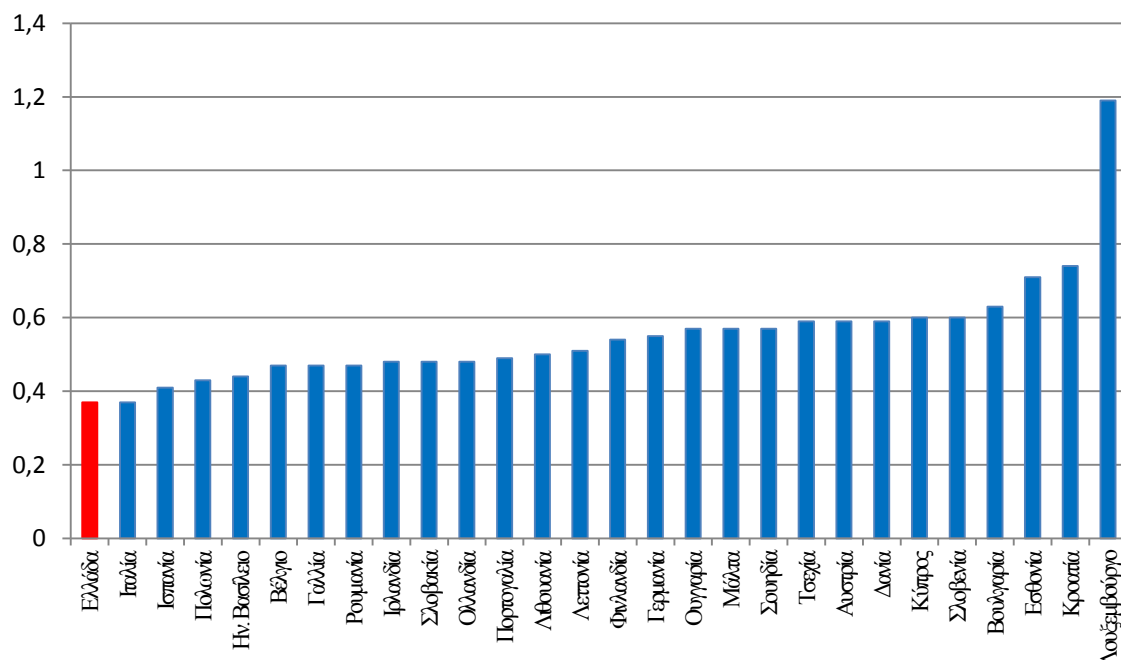
$$VRR = VR / (B \times r)$$

όπου VR είναι τα πραγματικά έσοδα από Φ.Π.Α., B είναι η πιθανή φορολογική βάση και r είναι ο βασικός συντελεστής Φ.Π.Α.. Η δυσκολία του υπολογισμού βρίσκεται στον προσδιορισμό της πιθανής φορολογικής βάσης. Εδώ υπολογίζεται ως η διαφορά μεταξύ τελικής καταναλωτικής δαπάνης (όπως προκύπτει από τους Εθνικούς Λογαριασμούς) και των πραγματικών εσόδων από Φ.Π.Α.:

$$VRR = VR / (FCE - VR) r$$

όπου FCE (Final Consumption Expenditure) είναι η τελική καταναλωτική δαπάνη η οποία περιλαμβάνει την τελική καταναλωτική δαπάνη των νοικοκυριών, των μη κερδοσκοπικών οργανισμών και της Γενικής Κυβέρνησης. Ο VRR συνδυάζει τόσο την αποδοτικότητα της πολιτικής (policy efficiency) όσο και την αποδοτικότητα της συμμόρφωσης (compliance efficiency). Αν μία χώρα έχει χαμηλό VRR (κοντά στο μηδέν), αυτό σημαίνει ότι είτε η χώρα εφαρμόζει μειωμένους συντελεστές Φ.Π.Α. σε πολλές περιπτώσεις, είτε υπάρχουν πολλές εξαιρέσεις από τον βασικό συντελεστή Φ.Π.Α., είτε αδυνατεί να συλλέξει τον Φ.Π.Α., είτε υπάρχει ένας συνδυασμός και των τριών<sup>13</sup>.

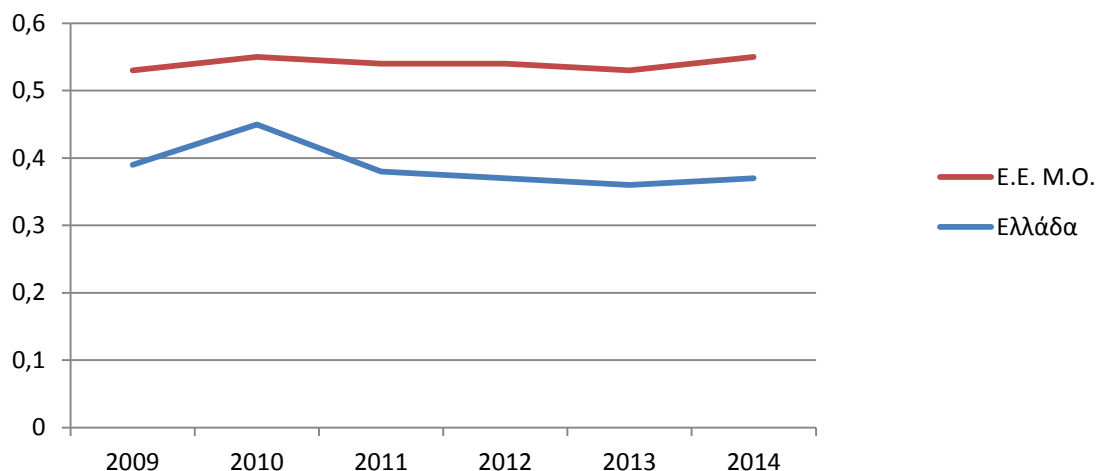
**Διάγραμμα 3.2**  
Δείκτης εσόδων Φ.Π.Α. VRR για το έτος 2014



Πηγή: Ίδιοι υπολογισμοί.

<sup>13</sup> Σκιντζή Γ., Η αποδοτικότητα εισπραχής του Φ.Π.Α., από Κέντρο Προγραμματισμού και Οικονομικών Ερευνών, σελ 31

**Διάγραμμα 3.3**  
**Διαχρονική εξέλιξη VRR**



Η Κροατία συμπεριλαμβάνεται στον Μ.Ο. των χωρών της Ε.Ε μόνο για το έτος 2014.

Πηγή: OECD (2014a), ίδιοι υπολογισμοί.

Το Διάγραμμα 3.2 παρουσιάζει τον VRR για τις χώρες της Ε.Ε. για το έτος 2014. Για την Ελλάδα ο VRR παίρνει τιμή 0,37, πολύ κάτω από τον μέσο όρο των χωρών της Ε.Ε. 0,55. Στο Διάγραμμα 3.3 παρουσιάζεται η διαχρονική πορεία του VRR για την Ελλάδα σε σχέση με τον μέσο όρο της Ε.Ε..

Μία διαφορετική μέθοδος μέτρησης της αποδοτικότητας του Φ.Π.Α., η οποία επικεντρώνεται στην αποτελεσματικότητα της συμμόρφωσης και της συλλογής (compliance efficiency), αφορά τον υπολογισμό του ελλείμματος του Φ.Π.Α. VAT Gap<sup>14</sup>. Το έλλειμμα του Φ.Π.Α. είναι η διαφορά ανάμεσα στα πραγματικά έσοδα από τον Φ.Π.Α. VAT Collections, όπως υπολογίζονται από την Eurostat και στα δυνητικά έσοδα από τον Φ.Π.Α. VAT Total Tax Liability VTTL, όπως υπολογίζονται με βάση τους Εθνικούς Λογαριασμούς και την ισχύουσα δομή των συντελεστών Φ.Π.Α. και συνήθως εκφράζεται ως ποσοστό των δυνητικών εσόδων VTTL. Το έλλειμμα του Φ.Π.Α. οφείλεται κυρίως στη φοροδιαφυγή αλλά και σε πτωχεύσεις, καθυστερημένες πληρωμές και φοροαποφυγή<sup>15</sup>.

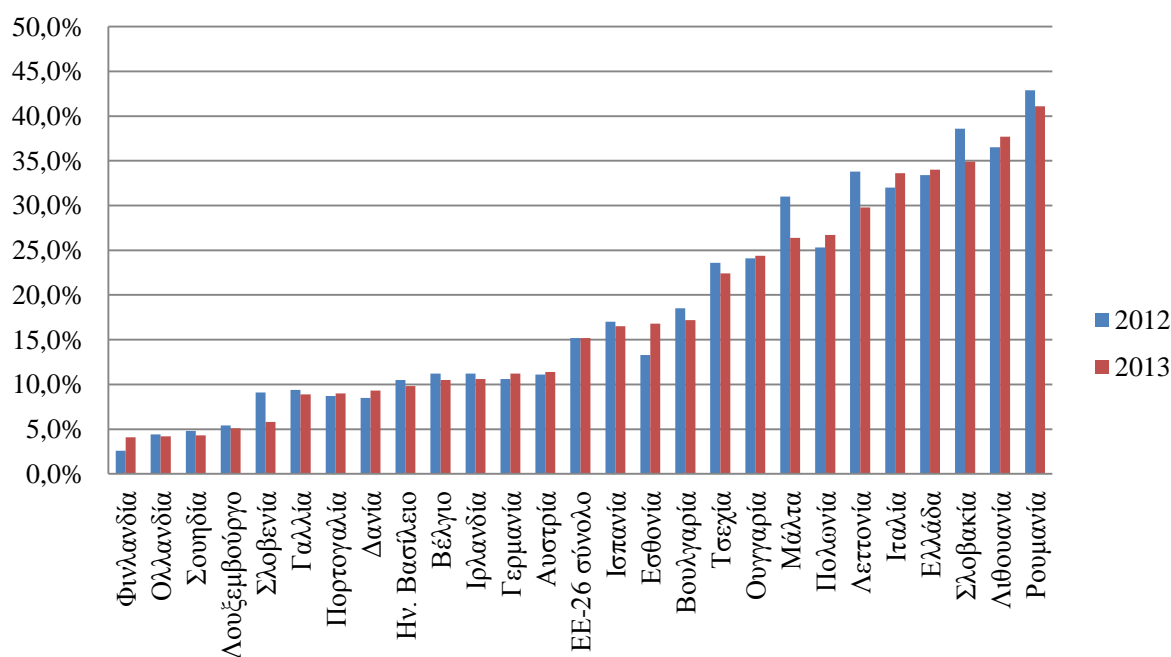
Στο Διάγραμμα 3.4 παρουσιάζεται το έλλειμμα του Φ.Π.Α. για τις χώρες της Ε.Ε. για τα έτη 2012 και 2013. Παρατηρούμε ότι η Ελλάδα βρίσκεται στις τελευταίες θέσεις. Πιο συγκεκριμένα, το 2012 η Ελλάδα είχε έλλειμμα Φ.Π.Α. 33% και την πέμπτη χειρότερη επίδοση, ενώ το 2013 δεν κατάφερε να παρουσιάσει βελτίωση, παραμένοντας στις τελευταίες θέσεις (τέταρτη από το τέλος) με έλλειμμα Φ.Π.Α. 34%. Το σύνολο του ελλείμματος Φ.Π.Α. της Ε.Ε. παρέμεινε στο 15% για το 2013. Στην Ελλάδα οι απώλειες που οφείλονται στο έλλειμμα του Φ.Π.Α. υπολογίζεται ότι έφτασαν τα 6,49

<sup>14</sup> European Commission, Fact Sheet The VAT Gap: Questions and Answers,

<sup>15</sup> Σκιντζή Γ., Η αποδοτικότητα είσπραξης του Φ.Π.Α., από Κέντρο Προγραμματισμού και Οικονομικών Ερευνών, σελ 31

δισ ευρώ το 2013 Πίνακας 3.2. Κατά μέσο όρο από το 2009 και ύστερα η Ελλάδα χάνει 7,4 δισ ευρώ το χρόνο εξαιτίας της μη απόδοσης του Φ.Π.Α. Διάγραμμα 3.5. Γίνεται, επομένως, εύκολα αντιληπτό ότι η αδυναμία του κρατικού μηχανισμού να συλλέξει τον Φ.Π.Α. επιβαρύνει σε μεγάλο βαθμό τα οικονομικά του κράτους, καθώς το έλλειμμα του Φ.Π.Α. για το 2013 αντιστοιχεί στο 3,6% του Α.Ε.Π. της χώρας. Το πρόβλημα δεν περιορίζεται φυσικά στην Ελλάδα καθώς το έλλειμμα Φ.Π.Α. για την Ε.Ε. υπολογίζεται στα 167 δισ ευρώ, όσο και το 2012.

**Διάγραμμα 3.4**  
**Έλλειμμα Φ.Π.Α. % στις χώρες της Ε.Ε. για τα έτη 2012 και 2013**



Πηγή: CASE and CPB (2015).

Εξαίρονται η Κύπρος και η Κροατία για τις οποίες δεν υπήρχαν στοιχεία την περίοδο της μελέτης CASE and CPB (2015).

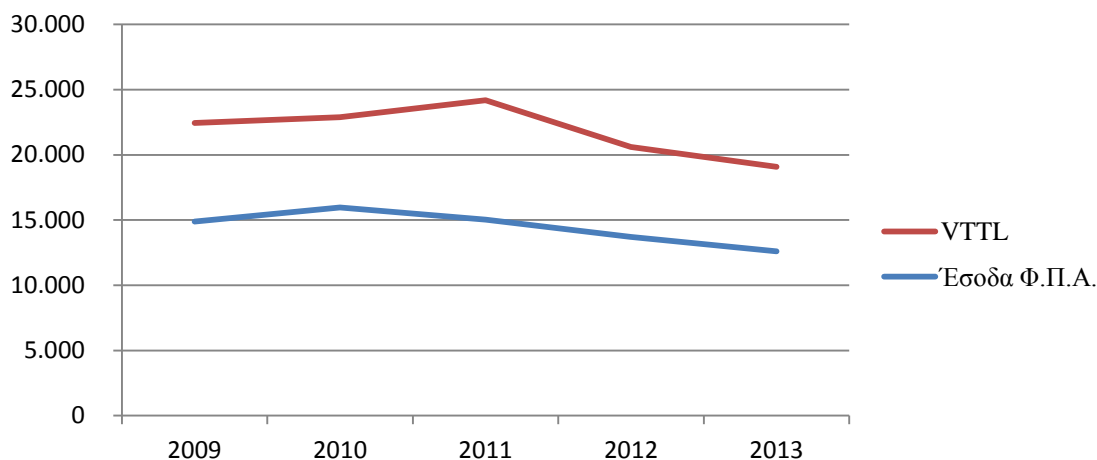
**Πίνακας 3.2**  
**Δονητικά έσοδα Φ.Π.Α. VTTL και πραγματικά έσοδα Φ.Π.Α. σε εκατ. ευρώ και έλλειμμα Φ.Π.Α. σε εκατ. ευρώ και ως % VTTL για την Ελλάδα**

	2009	2010	2011	2012	2013
VTTL	22.453	22.885	24.181	20.595	19.090
Έσοδα ΦΠΑ	14.876	15.958	15.021	13.712	12.593
VAT Gap	7.577	6.927	9.160	6.833	6.497
VAT Gap %VTTL	34	30	38	33	34

Πηγή: CASE and CPB 2015



**Διάγραμμα 3.5**  
**Έλλειμμα Φ.Π.Α. σε εκ. ευρώ του VTTL διαχρονικά**



Πηγή: CASE and CPB 2015

### 3.6 Συμπέρασμα

Ο φόρος προστιθέμενης αξίας αποτελεί σημαντική πηγή εσόδων για το ελληνικό κράτος, αρκεί να αναλογιστεί κανείς ότι τα έσοδα για το 2014 από τον Φ.Π.Α. ανέρχονται σε 12,6 δις, το 18,1% των συνολικών εσόδων από φόρους. Σύμφωνα όμως με τον Δείκτη Εσόδων Φ.Π.Α. VRR και το Έλλειμμα Φ.Π.Α. VAT Gap η αποδοτικότητα εισπραξης του παρουσιάζει πολύ χαμηλές τιμές και η Ελλάδα βρίσκεται στις τελευταίες θέσεις μεταξύ των χωρών της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Με την δεδομένη κατάσταση στην ελληνική οικονομία κρίνεται απαραίτητη η αύξηση της αποδοτικότητας της εισπραξης του φόρου προκειμένου να αντιμετωπιστεί η οικονομική ύφεση και να επέλθει οικονομική ανάπτυξη. Το σημαντικότερο ρόλο σε αυτή την αύξηση θα επιφέρει ο περιορισμός της έκτασης της φοροδιαφυγής. Οι παράγοντες από τους οποίους εξαρτάται η φοροδιαφυγή η είναι η τάση των φορολογούμενων πολιτών για φοροδιαφυγή λόγω έλλειψης φορολογικής συνείδησης και η αδυναμία της φορολογούσας αρχής να την περιορίσει. Η έλλειψη φορολογικής συνείδησης και η διάθεση των φορολογούμενων πολιτών για φοροδιαφυγή εξαρτάται από το μορφωτικό επίπεδο των πολιτών, το ύψους της φορολογικής επιβάρυνσης από την απόδοση του φόρου, το ύψος των ποινών που επιβάλλονται σε περίπτωση μη απόδοσης του φόρου, καθώς και από την εμπιστοσύνης των πολιτών απέναντι στο κράτος και στον τρόπο που αυτό θα δαπανήσει τα έσοδα. Τέλος η ικανότητα της φορολογούσας αρχής να αντιμετωπίσει την τάση αυτή των φορολογούμενων πολιτών για φοροδιαφυγή εξαρτάται από το βαθμό οργάνωσης των φοροτεχνικών υπηρεσιών και την ποιότητα των φοροτεχνικών οργάνων, από την διάρθρωση του φορολογικού συστήματος και από τον βαθμό οργάνωσης των οικονομικών οργάνων σε επίπεδο λογιστικό. Επομένως γίνεται αντιληπτό πως απαιτείται μία μακροχρόνια διαδικασία, η οποία

προϋποθέτει μία σειρά από σημαντικές μεταρρυθμίσεις στον τρόπο λειτουργίας του κράτους αλλά και στον τρόπο με τον οποίο το κράτος αντιμετωπίζει τους φορολογούμενους πολίτες του.

## ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

ΓΕΩΡΓΑΚΟΠΟΥΛΟΣ, Α. Θεόδωρος, 2005. Εισαγωγή στη Δημόσια Οικονομική. Γ' Έκδοση. Αθήνα: Ευγ. ΜΠΕΝΟΥ.

ΠΑΠΑΣ, Α. Αντώνης, 2008. *Χρηματοοικονομική Λογιστική: Θεωρητικά και Πρακτικά Θέματα*. Β' Έκδοση. Τόμος Β'. Αθήνα: Γ. ΜΠΕΝΟΥ.

ΦΙΝΟΚΑΛΙΩΤΗΣ, Δ. Κωνσταντίνος, 2011. Φορολογικό Δίκαιο. Δ' Έκδοση. Αθήνα – Θεσσαλονίκη: ΣΑΚΚΟΥΛΑ.

ΦΛΩΡΟΣ, Αριστείδης, 2005. *Λογιστική & Πρακτική Αντιμετώπιση του Φ.Π.Α.*. Β' Έκδοση. Αθήνα: Σύγχρονη Εκδοτική.

ΒΙΚΙΠΑΙΔΕΙΑ, 2016. Τελευταία επίσκεψη: 13/01/2016.

<[https://el.wikipedia.org/wiki/%CE%A6%CF%8C%CF%81%CE%BF%CF%82\\_%CF%80%CF%81%CE%BF%CF%83%CF%84%CE%B9%CE%B8%CE%AD%CE%B%CE%B5%CE%BD%CE%B7%CF%82\\_%CE%B1%CE%BE%CE%AF%CE%B1%CF%82](https://el.wikipedia.org/wiki/%CE%A6%CF%8C%CF%81%CE%BF%CF%82_%CF%80%CF%81%CE%BF%CF%83%CF%84%CE%B9%CE%B8%CE%AD%CE%B%CE%B5%CE%BD%CE%B7%CF%82_%CE%B1%CE%BE%CE%AF%CE%B1%CF%82)>

ΙΔΡΥΜΑ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ & ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΩΝ ΕΡΕΥΝΩΝ FOUNDATION FOR ECONOMIC & INDUSTRIAL RESEARCH, 2015. Επισημάνσεις IOBE: Τα δεδομένα της Οικονομίας Χαρακτηριστικά, έσοδα και επιδράσεις του ΦΠΑ. Τελευταία επίσκεψη: 10/01/2016. <[http://iobe.gr/docs/po/REM\\_15052015\\_REP\\_GR.pdf](http://iobe.gr/docs/po/REM_15052015_REP_GR.pdf)>

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΙΝΣΤΙΤΟΥΤΟ, 2016. *Κώδικας Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) (Ν. 2859/2000)*. Τελευταία επίσκεψη: 17/12/2015. <<http://www.forin.gr/laws/law/2706/kurwsh-kwdika-forou-prostithemenhs-aksias>>

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΝΕΑ, 2016. *Λογιστικό σχέδιο*, Τελευταία επίσκεψη: 28/11/2015. <<http://www.forologikanea.gr/pages/display/54---upoxreoseis-apo-forous---teli/>>

ΣΚΙΝΤΖΗ, Γεωργία, 2015. *Η Αποδοτικότητα Είσπραξης Του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας*. Από Κέντρο Προγραμματισμού και Οικονομικών ερευνών. Τελευταία επίσκεψη: 08/01/2016. <<http://foroline.gr/for/wp-content/uploads/2015/07/%CE%9A%CE%95%CE%A0%CE%95-%CE%A6%CE%A0%CE%91.pdf>>

EUROPEAN COMMISSION, 2015. *VAT Rates Applied in the Member States of the European Union*. Τελευταία επίσκεψη: 29/12/2015. <[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/vat/how\\_vat\\_works/rates/vat\\_rates\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf)>

EUROPA.EU, 2015. *Φ.Π.Α – Βασικοί κανόνες*. Τελευταία επίσκεψη: 25/1/2016. <[http://europa.eu/youreurope/business/vat-customs/buy-sell/index\\_el.htm](http://europa.eu/youreurope/business/vat-customs/buy-sell/index_el.htm)>

EUROPA.EU, 2015. *European Commission - Fact Sheet The VAT Gap: Questions and Answers*. Τελευταία επίσκεψη: 25/1/2016.

<[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/common/publications/studies/vat\\_gap2013.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/vat_gap2013.pdf)>.

EUROPA.EU, 2016. *Eurostat – Tax Revenue Statistics*. Τελευταία επίσκεψη: 18/2/2016 <[http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Tax\\_revenue\\_statistics](http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Tax_revenue_statistics)>.

OECD, 2015. *Consumption Tax Trends 2014*, Τελευταία επίσκεψη: 16/2/2016. <[http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/consumption-tax-trends-2014\\_ctt-2014-en#page1](http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/consumption-tax-trends-2014_ctt-2014-en#page1)>

THE WORD BANK, 2016. *Indicators - Final Consumption Expenditure - GDP* . Τελευταία επίσκεψη: 16/2/2016. <<http://data.worldbank.org/indicator>>.