

**ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΜΕΣΟΛΟΓΓΙΟΥ**

**ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ**

**ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ**



**Π Τ Υ Χ Ι Α Κ Η Ε Ρ Γ Α Σ Ι Α**

Διεθνές Εμπόριο και Ενδοκοινοτικές Συναλλαγές

**ΚΥΡΙΤΣΟΠΟΥΛΟΣ Θ. ΗΛΙΑΣ**

**ΠΑΓΙΑ ΓΚ. ΝΤΕΝΙΣ**

ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ:  
ΝΙΚΟΛΑΟΣ ΚΑΨΙΟΧΑΣ

Μ Ε Σ Ο Λ Ο Γ Γ Ι 2 0 1 3

**ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΜΕΣΟΛΟΓΓΙΟΥ**

**ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ**

**ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ**

**Π Τ Υ Χ Ι Α Κ Η Ε Ρ Γ Α Σ Ι Α**

Διεθνές Εμπόριο και Ενδοκοινοτικές Συναλλαγές

(Υποβλήθηκε για έγκριση το Μάρτιο 2013)

**ΚΥΡΙΤΣΟΠΟΥΛΟΣ Θ. ΗΛΙΑΣ (Α.Μ. 13533)**

**ΠΑΓΙΑ ΓΚ. ΝΤΕΝΙΣ (Α.Μ. 13594)**

ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ:  
ΝΙΚΟΛΑΟΣ ΚΑΨΙΟΧΑΣ

Μ Ε Σ Ο Λ Ο Γ Γ Ι 2 0 1 3

## ΕΔΩ ΜΠΑΙΝΕΙ Η ΕΙΣΗΓΗΤΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ

---

Τυπώνουμε ένα αντίγραφο της εισηγητικής έκθεσης, το συμπληρώνει και το υπογράφει ο επιβλέπων εκπαιδευτικός και μας το δίνει πίσω.

Το βγάζουμε τρεις φωτοτυπίες και ένα το πρωτότυπο τα τοποθετούμε στις τέσσερις εργασίες που πρέπει να καταθέσουμε στη γραμματεία του Τ.Ε.Ι.

**ΚΑΙ ΜΕΤΑ ΚΑΝΟΥΜΕ ΤΗ ΒΙΒΛΙΟΔΕΣΙΑ**

**Οι διαπιστώσεις, τα αποτελέσματα, τα συμπεράσματα και οι πιθανές προτάσεις της παρούσας πτυχιακής εργασίας –εκτός των αναφορών που σημαίνονται ως λήματα- αποτελούν προσωπικές διαπιστώσεις του σπουδαστή ή της ομάδας των σπουδαστών που την επιμελήθηκαν και δεν απηχούν κατ' ανάγκη τη γνώμη του επιβλέποντα εκπαιδευτικού, του Εκπαιδευτικού Προσωπικού του Τμήματος Λογιστικής ή του Α.Τ.Ε.Ι. Μεσολογγίου.**

## ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

<b>ΠΡΟΛΟΓΟΣ</b> .....	σελ. 9
<b>ΕΙΣΑΓΩΓΗ</b> .....	σελ. 10
<b>1. ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΣΕ ΔΙΕΘΝΕΣ ΕΠΙΠΕΔΟ. ΔΙΕΘΝΕΣ ΕΜΠΟΡΙΟ, ΕΙΣΑΓΩΓΕΣ – ΕΞΑΓΩΓΕΣ</b> .....	σελ. 13
1. 1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	σελ. 13
1. 2 Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΟΥ ΔΙΕΘΝΟΥΣ ΕΜΠΟΡΙΟΥ.....	σελ. 14
1. 3 ΚΡΑΤΙΚΟΣ ΠΑΡΕΜΒΑΤΙΣΜΟΣ ΣΕ ΘΕΜΑΤΑ ΔΙΕΘΝΟΥΣ ΕΜΠΟΡΙΟΥ.....	σελ. 15
1. 4 ΜΕΤΡΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΚΑΤΑ ΤΗ ΔΙΕΞΑΓΩΓΗ ΤΟΥ ΔΙΕΘΝΟΥΣ ΕΜΠΟΡΙΟΥ.....	σελ. 16
1. 4. 1 Δασμός.....	σελ. 17
1. 4. 2 Μέθοδοι επιβολής δασμών.....	σελ. 19
1. 4. 3 Ποσοτώσεις και Ποσοτικοί Περιορισμοί.....	σελ. 20
1. 4. 4 Εθελοντικοί Εξαγωγικοί Περιορισμοί.....	σελ. 20
1. 4. 5 Κρατικοί Οργανισμοί Εμπορίου και Προγράμματα προμηθειών του Δημοσίου.....	σελ. 21
1. 4. 6 Συναλλαγματικοί Έλεγχοι .....	σελ. 21
1. 4. 6. 1 <i>Οι πρακτικές των συναλλαγματικών ελέγχων</i> .....	σελ. 21
1. 4. 6. 2 <i>Η Επίδραση των Συναλλαγματικών Ελέγχων στο Διεθνές Εμπόριο</i> .....	σελ. 24
1. 5 ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΑ ΥΠΕΡ ΤΗΣ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΔΑΣΜΩΝ ΚΑΙ ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΩΝ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΩΝ.....	σελ. 26
1. 5. 1 Αύξηση των δημόσιων εσόδων.....	σελ. 26
1. 5. 2 Συμβολή στην οικονομική ανάπτυξη των χωρών.....	σελ. 27
1. 5. 3 Συμβολή στην καταπολέμηση της ανεργίας.....	σελ. 27
1. 5. 4 Αυτάρκεια των χωρών.....	σελ. 28
1. 5. 5 Η διαφύλαξη της Εθνικής Ασφάλειας.....	σελ. 29
1. 5. 6 Βελτίωση των όρων του διεθνούς εμπορίου.....	σελ. 29
1. 5. 7 Ισοζύγιο πληρωμών.....	σελ. 30
1. 6 ΜΕΤΡΑ ΓΙΑ ΤΗΝ ΠΡΟΩΘΗΣΗ ΤΟΥ ΔΙΕΘΝΟΥΣ ΕΜΠΟΡΙΟΥ.....	σελ. 31
1. 6. 1 Εμπορικές συμφωνίες.....	σελ. 31
1. 6. 2 Σύναψη διμερών συμφωνιών.....	σελ. 31
1. 6. 3 Αρχή της Αμοιβαιότητας.....	σελ. 32
1. 6. 4 Ρήτρα του πλέον Ευνοούμενου Κράτους.....	σελ. 32
1. 6. 5 Ρήτρα Εθνικής Μεταχείρισης.....	σελ. 33
1. 7 ΕΚΤΡΟΠΕΣ ΚΑΤΑ ΤΗ ΔΙΕΞΑΓΩΓΗ ΤΟΥ ΔΙΕΘΝΟΥΣ ΕΜΠΟΡΙΟΥ.....	σελ. 34
1. 7. 1 Η έννοια του Καρτέλ.....	σελ. 34
1. 7. 2 Η έννοια του “Ντάμπινγκ”.....	σελ. 37
1. 7. 3 Μέτρα για την αντιμετώπιση του ντάμπινγκ.....	σελ. 39
1. 7. 4 Μέτρα κατά των επιδοτήσεων εξαγωγών.....	σελ. 40

1. 8	Η ΜΟΡΦΗ ΤΟΥ ΔΙΕΘΝΟΥΣ ΕΜΠΟΡΙΟΥ ΣΗΜΕΡΑ.....σελ. 41
1. 8. 1	Γενικές διαπιστώσεις.....σελ. 41
1. 8. 2	Σύναψη διεθνών συμφωνιών.....σελ. 42
1. 8. 3	Μορφές διεθνούς οικονομικής συνεργασίας.....σελ. 42
1. 9	ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΠΡΑΞΕΙΣ.....σελ. 44
<b>2.</b>	<b>ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ. ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΑ – ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΕΣ – Φ.Π.Α.....σελ. 45</b>
2. 1	ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΗΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΠΡΑΓΜΑΤΟΠΟΙΗΣΗ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ...σελ. 45
2. 2	ΟΙ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΤΩΝ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΩΝ ΣΤΟ ΦΟΡΟ ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΗ ΔΙΕΝΕΡΓΕΙΑ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ.....σελ. 48
2. 3	ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ ΑΓΑΘΩΝ.....σελ. 52
2. 3. 1	Η έννοια της ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών.....σελ. 52
2. 3. 2	Καινούργια μεταφορικά μέσα και είδη που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης.....σελ. 56
2. 3. 3	Λοιπές πράξεις θεωρούμενες ως ενδοκοινοτικές αποκτήσεις.....σελ. 57
2. 4	ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΕΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΟΛΟΚΛΗΡΩΣΗ ΤΗΣ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΗΣ ΑΠΟΚΤΗΣΗΣ.....σελ. 58
2. 4. 1	Η ελεύθερη κυκλοφορία των αγαθών εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης.....σελ. 58
2. 4. 2	Δήλωση τελωνείου.....σελ. 59
2. 5	ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΠΑΡΑΔΟΣΕΙΣ ΑΓΑΘΩΝ.....σελ. 60
2. 5. 1	Η έννοια της ενδοκοινοτικής παράδοσης αγαθών.....σελ. 60
2. 6	ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΗ ΠΑΡΟΧΗ / ΛΗΨΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ.....σελ. 64
2. 6. 1	Η έννοια της ενδοκοινοτικής παροχής και λήψης υπηρεσιών.....σελ. 64
<b>3.</b>	<b>ΕΠΙΒΟΛΗ ΦΟΡΩΝ ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΠΡΑΓΜΑΤΟΠΟΙΗΣΗ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ.....σελ. 67</b>
3. 1	ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΚΑΙ ΚΑΤΑΒΟΛΗ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ (Φ.Π.Α.).....σελ. 67
3. 1. 1	Γενικά περί Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.).....σελ. 67
3. 1. 2	Πεδίο εφαρμογής του Φ.Π.Α.....σελ. 68
3. 1. 3	Υποκείμενοι στο φόρο.....σελ. 69
3. 1. 4	Φορολογητέες πράξεις.....σελ. 70
3. 1. 5	Τόπος των φορολογητέων πράξεων.....σελ. 70
3. 1. 6	Συντελεστές Φ.Π.Α.....σελ. 71
3. 1. 7	Βάση επιβολής του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας.....σελ. 72
3. 1. 8	Μετατροπή ξένου νομίσματος σε ευρώ για τον υπολογισμό της φορολογητέας βάσης.....σελ. 74
3. 1. 9	Φορολογητέα αξία κατά την παράδοση αγαθών, την ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών.....σελ. 76
3. 2	ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΚΑΙ ΚΑΤΑΒΟΛΗ ΤΩΝ ΕΙΔΙΚΩΝ ΦΟΡΩΝ ΚΑΤΑΝΑΛΩΣΗΣ.....σελ. 81
3. 2. 1	Νομοθετικό πλαίσιο για την επιβολή του Ειδικού Φόρου Κατανάλωσης.....σελ. 81
3. 2. 2	Το μηχανογραφικό σύστημα EMCS και η χρήση του από οικονομικούς φορείς.....σελ. 88
3. 2. 3	Προϋποθέσεις για την αποστολή προϊόντων που υπόκεινται σε Ε.Φ.Κ. και έχουν τεθεί σε ανάλωση από την Ελλάδα προς άλλο κράτος – μέλος της Ε.Ε.....σελ. 89

<b>4.</b>	<b>ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ ΚΑΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΚΑΤΑ ΤΗ ΔΙΕΝΕΡΓΕΙΑ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ.....σελ. 90</b>
4. 1	ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....σελ. 90
4. 2	Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΩΝ ΑΠΟΚΤΗΣΕΩΝ – ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ.....σελ. 90
4. 3	ΚΑΝΟΝΙΚΕΣ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ ΑΓΑΘΩΝ.....σελ. 91
4. 3. 1	Ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών – χωρίς Ε.Φ.Κ. – επιχείρησης υποκείμενης σε Φ.Π.Α.....σελ. 91
4. 3. 1. 1	<i>Παράδειγμα ενδοκοινοτικής απόκτησης με τιμολογιακή αξία εκφραζόμενη σε ευρώ.....σελ. 93</i>
4. 3. 1. 2	<i>Παράδειγμα απόκτησης με τιμολογιακή αξία σε νόμισμα εκτός του ευρώ.....σελ. 98</i>
4. 3. 2	Λογιστικός χειρισμός για το διακανονισμό της διαφοράς μεταξύ του πραγματικού κόστους της ενδοκοινοτικής απόκτησης και της πλασματικής αξίας αυτής.....σελ. 109
4. 3. 2. 1	<i>Παράδειγμα λογιστικής τακτοποίησης της θετικής διαφοράς μεταξύ πλασματικής αξίας και πραγματικής αξίας κατά την ολοκλήρωση της ενδοκοινοτικής απόκτησης.....σελ. 110</i>
4. 3. 2. 2	<i>Παράδειγμα λογιστικής τακτοποίησης της αρνητικής διαφοράς μεταξύ πλασματικής αξίας και πραγματικής αξίας κατά την ολοκλήρωση της ενδοκοινοτικής απόκτησης.....σελ. 111</i>
4. 3. 3	Ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, από πρόσωπα που στερούνται του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου των εισροών.....σελ. 113
4. 3. 3. 1	<i>Παράδειγμα (α) για τη λογιστική αντιμετώπιση του μη συμψηφιζόμενου φόρου κατά τη διενέργεια ενδοκοινοτικών αποκτήσεων.....σελ. 114</i>
4. 3. 3. 2	<i>Παράδειγμα (β) για τη λογιστική αντιμετώπιση του μη συμψηφιζόμενου φόρου κατά τη διενέργεια ενδοκοινοτικών αποκτήσεων.....σελ. 115</i>
4. 3. 4	Ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών με υποχρέωση εγκατάστασης από τον προμηθευτή.....σελ. 116
4. 3. 4. 1	<i>Παράδειγμα για το λογιστικό χειρισμό ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών με εγκατάσταση.....σελ. 116</i>
4. 3. 5	Ενδοκοινοτική απόκτηση καινούργιων μεταφορικών μέσων.....σελ. 120
4. 3. 5. 1	<i>Παράδειγμα (α) για το λογιστικό χειρισμό του Φ.Π.Α. κατά τη διενέργεια ενδοκοινοτικής απόκτησης καινούργιου μεταφορικού μέσου.....σελ. 120</i>
4. 3. 5. 2	<i>Παράδειγμα (β) για το λογιστικό χειρισμό του Φ.Π.Α. κατά τη διενέργεια ενδοκοινοτικής απόκτησης καινούργιου μεταφορικού μέσου.....σελ. 122</i>
4. 3. 6	Ενδοκοινοτική απόκτηση καινούργιου μεταφορικού μέσου από πρόσωπα υποκείμενα χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών.....σελ. 126
4. 3. 7	Ενδοκοινοτική απόκτηση μεταχειρισμένων μεταφορικών μέσων.....σελ. 126
4. 3. 8	Λογιστική αντιμετώπιση του Φ.Π.Α. που οφείλεται από το λήπτη αγαθών και υπηρεσιών.....σελ. 128
4. 3. 9	Τρόπος καταβολής του φόρου από το λήπτη αγαθών και υπηρεσιών.....σελ. 129
4. 3. 10	Λογιστικός χειρισμός του οφειλόμενου Φ.Π.Α. από το λήπτη αγαθών και υπηρεσιών.....σελ. 130
4. 3. 10.1	<i>Παράδειγμα (α) για το λογιστικό χειρισμό του οφειλόμενου Φ.Π.Α. από το λήπτη αγαθών και υπηρεσιών.....σελ. 130</i>
4. 3. 10.2	<i>Παράδειγμα (β) για το λογιστικό χειρισμό του οφειλόμενου Φ.Π.Α. από το λήπτη αγαθών και υπηρεσιών.....σελ. 134</i>
4. 3. 11	Φορολογική περίοδος κατά την οποία θα πρέπει να δηλωθεί η ενδοκοινοτική πράξη.....σελ. 136

4. 4	ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΠΑΡΑΔΟΣΕΙΣ.....σελ.	137
4. 4. 1	Λογιστική αντιμετώπιση κατά την πραγματοποίηση ενδοκοινοτικών παραδόσεων.....σελ.	137
4. 4. 1. 1	<i>Παράδειγμα (α) για το λογιστικό χειρισμό ενδοκοινοτικής παράδοσης.....σελ.</i>	137
4. 4. 1. 2	<i>Παράδειγμα (β) για το λογιστικό χειρισμό ενδοκοινοτικής παράδοσης.....σελ.</i>	141
4. 4. 1. 3	<i>Παράδειγμα (γ) για το λογιστικό χειρισμό ενδοκοινοτικής παράδοσης.....σελ.</i>	143
4. 4. 1. 4	<i>Παράδειγμα (δ) για το λογιστικό χειρισμό ενδοκοινοτικής παράδοσης.....σελ.</i>	145
4. 4. 1. 5	<i>Παράδειγμα (ε) για το λογιστικό χειρισμό ενδοκοινοτικής παράδοσης.....σελ.</i>	146
4. 5	ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΕΠΙ ΚΙΝΗΤΩΝ ΑΓΑΘΩΝ – ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΟ ΦΑΣΟΝ.....σελ.	147
4. 6	ΤΡΙΓΩΝΙΚΕΣ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ.....σελ.	148
4. 6. 1	Λογιστική αντιμετώπιση των τριγωνικών ενδοκοινοτικών συναλλαγών και υποχρεώσεις υποβολής δηλώσεων.....σελ.	148
4. 6. 1. 1	<i>Παράδειγμα στην 1<sup>η</sup> περίπτωση: (η Ελληνική επιχείρηση είναι ο αρχικός αποστολέας των εμπορευμάτων).....σελ.</i>	148
4. 6. 1. 2	<i>Παράδειγμα στη 2<sup>η</sup> περίπτωση: (η Ελληνική επιχείρηση είναι ο τελικός παραλήπτης των εμπορευμάτων).....σελ.</i>	152
4. 6. 1. 3	<i>Παράδειγμα στην 3<sup>η</sup> περίπτωση: (η Ελληνική επιχείρηση βρίσκεται μεταξύ αγοραστή και προμηθευτή).....σελ.</i>	154
4. 7	ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΑΠΟ ΑΠΟΣΤΑΣΗ.....σελ.	156
4. 7. 1	Λογιστική αντιμετώπιση κατά τη διενέργεια ενδοκοινοτικών παραδόσεων.....σελ.	156
5.	<b>ΕΠΙΛΟΓΟΣ – ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ.....σελ.</b>	157
	<b>ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....σελ.</b>	161
	<b>ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ.....σελ.</b>	165



## ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Ολοκληρώνοντας τις σπουδές μας στο Α.Τ.Ε.Ι. Μεσολογγίου, και γνωρίζοντας τις προκλήσεις που πρόκειται να αντιμετωπίσουμε κατά την εισαγωγή μας στον επαγγελματικό στίβο, θεωρήσαμε την εκπόνηση της πτυχιακής μας εργασίας ως μία ευκαιρία και ολοκληρώσαμε τις γνώσεις μας και να εμβαθύνουμε σε κάποιο γνωστικό πεδίο, σχετικό με το αντικείμενο της λογιστικής. Η πρόθεση μας ήταν σαφής, αλλά μας δυσκόλεψε αρκετά η επιλογή ενός θέματος που να ανταποκρίνεται στις προσδοκίες μας. Επιζητούσαμε ένα θέμα που να συνδυάζει την έρευνα, τον εμπλουτισμό των λογιστικών μας γνώσεων αλλά και την απόκτηση σημαντικών πληροφοριών σε τομείς που θα μας απασχολήσουν στη μετέπειτα επαγγελματική μας σταδιοδρομία.

Στο σημείο αυτό, πολύτιμη υπήρξε η συνδρομή του καθηγητή μας και εισηγητή του αντικειμένου της παρούσας εργασίας. Ο κος Κασιόχας, μας πρότεινε ένα θέμα σχετικό με το διεθνές εμπόριο και τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές, δίνοντας τέλος στον προβληματισμό μας. Δεχτήκαμε το θέμα με ικανοποίηση, αφού γνωρίζουμε πως ένα μεγάλο μέρος της επιχειρηματικής δραστηριότητας, πλέον πραγματοποιείται σε διεθνές επίπεδο. Το νομοθετικό πλαίσιο που διέπει το διεθνές εμπόριο, η λογιστική και φορολογική αντιμετώπιση των συναλλαγών, αλλά και πολύ σημαντικά στοιχεία, όπως οι διαδικασίες εκτελωνισμού και τα απαραίτητα δικαιολογητικά, είναι αντικείμενα που απασχολούν τους λογιστές σε καθημερινή βάση. Επιπλέον θεωρήσαμε το θέμα, ως μίας πρώτης τάξεως ευκαιρία να εξετάσουμε και το θεσμικό πλαίσιο που καθορίζει τις διεθνείς συναλλαγές, με απώτερο σκοπό στο μέλλον, να διερευνήσουμε και άλλες παραμέτρους τόσο σε λογιστικό, όσο και σε φορολογικό επίπεδο.

Θεωρούμε πως η ολοκλήρωση των σπουδών μας επιτεύχθηκε με τον καλύτερο δυνατό τρόπο, εκπονήσαμε την παρούσα εργασία με ιδιαίτερο ζήλο και ενθουσιασμό και την παραδίδουμε ελπίζοντας να φανεί αντάξια των προσδοκιών μας. Για το τέλος οφείλουμε ένα μεγάλο ευχαριστώ στον καθηγητή μας κο Νικόλαο Κασιόχα για την πολύτιμη συνεισφορά του, και στο Α.Τ.Ε.Ι. Μεσολογγίου, καθώς υπήρξε για εμάς μία όαση γνώσης κατά τα έτη των σπουδών μας.

## ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Το παγκόσμιο οικονομικό σύστημα, εντός του οποίου ζει και λειτουργεί σήμερα ο άνθρωπος, χαρακτηρίζεται από σημαντικές αλληλεξαρτήσεις. Σε επίπεδο κρατών, η αλληλεξάρτηση των διαφόρων οικονομιών έχει δύο κυρίως συνιστώσες. Το διεθνές εμπόριο αγαθών και υπηρεσιών (το οποίο μάλιστα διευρύνεται συνεχώς μετά το Δεύτερο Παγκόσμιο Πόλεμο) και την παγκόσμια ολοκλήρωση των χρηματοπιστωτικών αγορών. Η μελέτη των διεθνών οικονομικών συναλλαγών σήμερα είναι περισσότερο σημαντική από ποτέ και αυτό γιατί πλέον τα κράτη είναι σε σημαντικό βαθμό συνδεδεμένα μεταξύ τους, μέσω του εμπορίου σε αγαθά και υπηρεσίες και των ροών χρήματος και κεφαλαίων. Σε ό,τι αφορά την ολοκλήρωση των παγκόσμιων χρηματοπιστωτικών αγορών, αυτή οδηγεί σε αύξηση τη συνολική παραγωγικότητα, όπως συμβαίνει και στην περίπτωση ενός ολοκληρωμένου διεθνούς συστήματος εμπορίου, καθώς επιτρέπει στις αποταμιεύσεις να κατευθύνονται στις χρήσεις με την υψηλότερη απόδοση ανεξάρτητα από τον τόπο διαμονής των αποταμιευτών και επενδυτών.

Ακόμα και για όσους δεν είναι μνημένοι στις οικονομικές θεωρίες ή την επιστημονική προσέγγιση των διεθνών συναλλαγών, η σημασία τους στην κοινωνική, πολιτική και οικονομική ανάπτυξη των κρατών θεωρείται δεδομένη. Όταν οι διάφορες οικονομίες επιτυγχάνουν την ανταλλαγή αγαθών και υπηρεσιών μεταξύ τους, δημιουργούνται σημαντικά οφέλη για όλους τους αντισυμβαλλόμενους. Τα οφέλη εκτός από οικονομικά, ενισχύουν τα κράτη και σε επίπεδο λειτουργικότητας, εφόσον τους επιτρέπουν να εξάγουν αγαθά (η παραγωγή των οποίων απαιτεί πόρους που βρίσκονται σε έλλειψη στη χώρα προορισμού) και κατά αντιστοιχία να εισάγουν αγαθά, η παραγωγή των οποίων δεν είναι εφικτή στο εσωτερικό τους. Επιπλέον, τα οφέλη από τη διεθνοποίηση των συναλλαγών, δεν περιορίζονται μόνο στο εμπόριο αγαθών και υπηρεσιών. Αντίστοιχα οφέλη προκύπτουν και μέσω της ανταλλαγής εργασίας καθώς και από το διεθνή δανεισμό μέσω των παγκόσμιων χρηματαγορών και των κεφαλαιαγορών. Στον αντίποδα υπάρχουν και οι περιπτώσεις που το πλαίσιο λειτουργίας της παγκόσμιας αγοράς προκαλεί κόστος σε συγκεκριμένες ομάδες εντός των διαφόρων χωρών,

επιηρεάζοντας τη διανομή του εισοδήματος. Αυτός είναι και ο κυριότερος λόγος για τον οποίο εφαρμόζεται ένα συγκεκριμένο πλαίσιο έλεγχου και περιορισμού των διεθνών συναλλαγών μέσω συγκεκριμένων πρακτικών που θα εξετάσουμε στη συνέχεια.

Σε μία παγκόσμια αγορά, η οποία διακρίνεται από τη συνύπαρξη διαφορετικών εθνικών νομισμάτων, η ικανοποιητική διακίνηση αγαθών, υπηρεσιών και κεφαλαίων μεταξύ των χωρών είναι δυνατή μόνο στο βαθμό που η μετατροπή των εγχώριων νομισμάτων σε συνάλλαγμα και αντίστροφα, του συναλλάγματος σε εγχώριο νόμισμα γίνεται εύκολα και κατά το δυνατό με το χαμηλότερο κόστος. Ωστόσο, η Ευρωπαϊκή Ένωση με την κατάργηση των τελωνειακών συνόρων αρχικά και στη συνέχεια με τη δημιουργία της Οικονομικής και Νομισματικής Ένωσης και την υιοθέτηση ενιαίου νομίσματος (ευρώ) επεδίωξε και σε ένα βαθμό πέτυχε την απρόσκοπτη μετακίνηση αγαθών και υπηρεσιών μεταξύ των κρατών – μελών. Έτσι η έννοια της “εισαγωγής αγαθών και υπηρεσιών” υποκαταστάθηκε από την “ενδοκοινοτική απόκτηση” και η έννοια της “εξαγωγής αγαθών και υπηρεσιών” από την “ενδοκοινοτική παράδοση”.

Οι Ελληνικές επιχειρήσεις πλέον οφείλουν να παρακολουθούν τις τάσεις τόσο της εγχώριας όσο και της διεθνούς αγοράς ώστε να παράγουν ανάλογα αγαθά και υπηρεσίες. Ιδιαίτερος σήμερα που η παραγωγικότητα σε ορισμένες χώρες (όπως για παράδειγμα στην Κίνα και την Ινδία) παρουσιάζει σημαντική αύξηση, αφού η επέκταση του διεθνούς εμπορίου επιτρέπει στις οικονομίες να ειδικευτούν στην παραγωγή αγαθών και υπηρεσιών που ταιριάζουν στους ανθρώπινους και φυσικούς πόρους τους. Βεβαίως, η επέκταση αυτή υποδηλώνει και την ολοένα αυξανόμενη εξάρτηση των εθνικών οικονομιών από τις εξελίξεις στις υπόλοιπες χώρες. Έτσι, απαραίτητη προϋπόθεση για κάθε επιχείρηση, προκειμένου να εκμεταλλευτεί τις προσφερόμενες εγκαταστάσεις αλλά και για να αναπτύξει την παρουσία της στη διεθνή σκηνή, αποτελεί η προσπάθεια κατανόησης της τελωνειακής νομοθεσίας, αλλά και η διερεύνηση των δυνατοτήτων που προσφέρει το πλαίσιο που έχει εφαρμόσει κατά τα τελευταία έτη η Ευρωπαϊκή Ένωση για τη διευκόλυνση των συναλλαγών μεταξύ των κρατών – μελών.

Προκειμένου να αναπτύξουμε το θέμα μας διεξοδικά, έχουμε καταναείμει το υλικό μας σε πέντε κεφάλαια. Στο πρώτο κεφάλαιο θεωρήσαμε απαραίτητο να επεκταθούμε στην έννοια του διεθνούς εμπορίου, προκειμένου να κατανοήσουμε τις πρακτικές που εφαρμόζουν τα κράτη για την ενίσχυση ή τον περιορισμό των συναλλαγών. Παράλληλα επιδιώξαμε να προσδιορίσουμε και τους θεσμικούς άξονες, με βάση τους οποίους πραγματοποιούνται οι συναλλαγές σε παγκόσμιο επίπεδο. Στο δεύτερο κεφάλαιο εστίασαμε στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές. Άλλωστε θεωρούμε πως εφόσον η χώρα μας αποτελεί κράτος – μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, αλλά και της Ευροζώνης, η πραγματοποίηση συναλλαγών με άλλα κράτη – μέλη έχει ιδιαίτερη σημασία, τόσο σε επίπεδο εθνικής οικονομίας, όσο και σε επίπεδο ιδιωτικής επιχειρηματικότητας. Στη συγκεκριμένη ενότητα εξετάσαμε τις προϋποθέσεις, αλλά και τα δικαιολογητικά που απαιτούνται ώστε να ολοκληρωθεί μια απόκτηση (εισαγωγή από άλλο κράτος – μέλος) ή μια παράδοση (εξαγωγή προς άλλο κράτος – μέλος). Στο τρίτο κεφάλαιο μας απασχόλησε η φορολογική αντιμετώπιση των συναλλαγών, τόσο σε παγκόσμιο επίπεδο, όσο και σε επίπεδο Ευρωπαϊκής Ένωσης. Βεβαίως, θεωρούμε αδύνατο να εξαντλήσουμε ένα αντικείμενο με τεράστια έκταση, στις περιορισμένες σελίδες της παρούσας εργασίας. Ωστόσο προσπαθήσαμε να εντοπίσουμε τα βασικότερα στοιχεία κατά τον υπολογισμό και την υποβολή του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) και του ειδικού Φόρου Κατανάλωσης (Ε.Φ.Κ.). Στο τέταρτο κεφάλαιο χρησιμοποιώντας αντίστοιχα παραδείγματα, επιδιώξαμε να καταστήσουμε κατανοητή τη λογιστική αντιμετώπιση των ενδοκοινοτικών πράξεων αλλά και να καταδείξουμε τις φορολογικές υποχρεώσεις που απορρέουν για τις επιχειρήσεις που πραγματοποιούν συναλλαγές σε επίπεδο Ευρωπαϊκής Ένωσης. Τέλος, στο πέμπτο κεφάλαιο συνοψίζουμε τα συμπεράσματα και παραθέτουμε τον επίλογο της προσπάθειάς μας. Αντιλαμβανόμαστε τις ιδιαιτερότητες του θέματος καθώς και την έκτασή του, δεδομένων των συνεχών μεταβολών στο διεθνές πολιτικοοικονομικό περιβάλλον. Ωστόσο παραδίδουμε την προσπάθειά μας θεωρώντας πως εξετάσαμε ένα μεγάλο μέρος του αντικειμένου. Ελπίζουμε τέλος, οι σελίδες που ακολουθούν να αποτελέσουν έναν πλήρη και ικανοποιητικό οδηγό για οποιονδήποτε θελήσει να κατανοήσει τις βασικές αρχές των διεθνών συναλλαγών, τη λογιστική και τη φορολογική αντιμετώπισή τους.

# **1. ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΣΕ ΔΙΕΘΝΕΣ ΕΠΙΠΕΔΟ. ΔΙΕΘΝΕΣ ΕΜΠΟΡΙΟ, ΕΙΣΑΓΩΓΕΣ – ΕΞΑΓΩΓΕΣ.**

## **1.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ.**

Το εμπόριο αποτελεί μία πολυδιάστατη έννοια, με την οποία ο άνθρωπος έχει συνδέσει τις κοινωνικές του δομές, την έχει εξελίξει και έχει εξελιχθεί μέσα από αυτή. Η ιστορία του εμπορίου αριθμεί περίπου πέντε χιλιετίες και στο διάστημα αυτό έχει εμφανιστεί σε διάφορα πλαίσια (οικονομικά, ανταλλαγών, κοινωνικών παροχών) και σε κάθε είδος οργάνωσης (ιδιωτικός τομέας, δημόσιος τομέας, πολυεθνικές επιχειρήσεις).

Η ανάγκη για τη διεξαγωγή εμπορικών συναλλαγών εμφανίστηκε στις πρώτες οργανωμένες κοινωνίες με τον καταμερισμό της εργασίας. Το εμπόριο σαν διαδικασία αναπτύχθηκε αρχικά από τους αρχαίους Φοίνικες, οι οποίοι εκμεταλλευόμενοι την εξέλιξη της ναυτιλίας δημιούργησαν λιμάνια στα θαλάσσια σταυροδρόμια της Μεσογείου και του Εύξεινου Πόντου. Τα λιμάνια αυτά αποτέλεσαν τους πρώτους οργανωμένους συναλλακτικούς σταθμούς για την εξυπηρέτηση εμπορικών πράξεων. Η πρώτη περίοδος ακμής του διεθνούς εμπορίου φαίνεται πως έλαβε χώρα στη Μεσοποταμία, την Παλαιστίνη και την Αίγυπτο, ξεκινώντας περί το 2.000 π.Χ. Μετά τους Φοίνικες και για περίπου χίλια χρόνια οι Αρχαίοι Έλληνες έγιναν οι κυρίαρχοι του εμπορίου στον τότε γνωστό κόσμο, επεκτείνοντας τα δίκτυα μεταφορών και ιδρύοντας παράλληλα αποικίες στην Ιωνία, τον Ελλήσποντο, τον Εύξεινο Πόντο και την Νότια Ιταλία. Με την παρακμή της Αρχαίας Ελλάδας το εμπόριο πέρασε στα χέρια των Καρχηδονίων και στη συνέχεια των Ρωμαίων, οι οποίοι τελειοποίησαν (για τα μέτρα της εποχής τους) το οδικό δίκτυο εξυπηρετώντας τους στρατιωτικούς τους σκοπούς, αλλά και τις συναλλαγές με τις περιοχές της κεντρικής και βόρειας Ευρώπης. Μετά τους Ρωμαίους και κατά τη διάρκεια των πρώτων αιώνων της Βυζαντινής αυτοκρατορίας το εμπόριο γνώρισε μια περίοδο παρακμής, γιατί ήταν υπό τον έλεγχο του κράτους και διεξαγόταν από κρατικούς υπαλλήλους. Ωστόσο, κατά την τελευταία περίοδο του Μεσαίωνα το εμπόριο γνώρισε τεράστια ανάπτυξη και συνοδεύτηκε από σημαντικές εξερευνήσεις που έφεραν στο φως νέα εδάφη με πλήθος πλουτοπαραγωγικών πόρων.

## **1.2 Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΟΥ ΔΙΕΘΝΟΥΣ ΕΜΠΟΡΙΟΥ.**

Όπως επισημάναμε και κατά την εισαγωγή, η εμπορική δραστηριότητα, ήδη από τα πρώτα στάδια των συναλλακτικών διεργασιών δεν περιοριζόταν σε τοπικό επίπεδο. Αντίθετα επεκτεινόταν (κυρίως μέσω των θαλάσσιων οδών) σε επίπεδο διαφορετικών περιοχών, πόλεων, φυλών ή κρατών. Στις μέρες μας, ως “διεθνές εμπόριο”, ορίζεται το σύνολο των ενεργειών με τις οποίες επιτυγχάνεται η διακίνηση και η κυκλοφορία αγαθών και υπηρεσιών, μεταξύ προσώπων που βρίσκονται σε διαφορετικές χώρες. Τα στοιχεία που χαρακτηρίζουν το εμπόριο σε διεθνές επίπεδο είναι τα εξής:

- ⇒ Η διαμεσολάβηση, δηλαδή η σύνδεση της παραγωγής με την κατανάλωση.
- ⇒ Το επιχειρηματικό ρίσκο, δηλαδή ο κίνδυνος που αναλαμβάνει ο έμπορος με τη διενέργεια εμπορικών πράξεων. Ο κίνδυνος μπορεί να προέλθει από ενδεχόμενη καταστροφή των εμπορευμάτων, από την υποβάθμιση της ποιότητας και της αξίας τους, από τις διακυμάνσεις των τιμών κ.λπ.
- ⇒ Το κέρδος ή η ζημιά ανάλογα με την κερδοφόρα ή ζημιογόνα διάθεση του εμπορεύματος.

Το εμπόριο διακρίνεται σε εσωτερικό (εφόσον διενεργείται στο εσωτερικό μιας χώρας), σε εξωτερικό όταν διενεργείται ανάμεσα σε διάφορα κράτη, και σε διαμετακομιστικό, όταν διακινούνται εμπορεύματα από μια χώρα, σε μια άλλη, μέσω μίας τρίτης. Επίσης το εμπόριο διακρίνεται σε εισαγωγικό και εξαγωγικό, καθώς και σε χονδρικό / λιανικό. Το εισαγωγικό εμπόριο αφορά το σύνολο των εμπορευμάτων που εισάγονται σε μια χώρα για χρήση ή κατανάλωση, ενώ το εξαγωγικό εμπόριο περιλαμβάνει το σύνολο των αποστολών εγχώριων προϊόντων σε πελάτες που βρίσκονται στο εξωτερικό. Το χονδρικό εμπόριο συγκεντρώνει τα παραγόμενα αγαθά σε εγχώριο επίπεδο και τα εισαγόμενα προϊόντα σε μεγάλες ποσότητες και στη συνέχεια τα προωθεί στο λιανικό εμπόριο. Το δε λιανικό εμπόριο διαθέτει τα εμπορεύματα σε μικρές ποσότητες κατευθείαν στον τελικό καταναλωτή. Άλλες διακρίσεις του εμπορίου αφορούν το ενεργητικό εμπόριο που διενεργείται από τους υπηκόους μιας χώρας και το παθητικό εμπόριο που διενεργείται από πρόσωπα αλλοδαπής υπηκοότητας.

### **1.3 ΚΡΑΤΙΚΟΣ ΠΑΡΕΜΒΑΤΙΣΜΟΣ ΣΕ ΘΕΜΑΤΑ ΔΙΕΘΝΟΥΣ ΕΜΠΟΡΙΟΥ.**

Παρά τα οφέλη που προσφέρει το διεθνές εμπόριο στους συναλλασσόμενους, τα συγκριτικά πλεονεκτήματα που διαθέτει κάθε χώρα δεν αξιοποιούνται στο μέγιστο δυνατό βαθμό, γιατί οι κυβερνήσεις συνήθως παρεμβαίνουν με διάφορους τρόπους στις συναλλαγές. Μερικά από τα μέτρα που εφαρμόζονται, σχεδόν σε όλες τις οικονομίες αφορούν:

- ⇒ Την επιβολή δασμών, ποσοστώσεων ή οροφών (πλαφόν) στην ποσότητα ή την αξία των εισαγόμενων προϊόντων.
- ⇒ Τον εξονυχιστικό έλεγχο των προδιαγραφών των προϊόντων που πρόκειται να εισαχθούν.
- ⇒ Τον πλήρη έλεγχο κατά την εξαγωγή συναλλάγματος.
- ⇒ Τον περιορισμό του αριθμού των εισόδων στο τελωνειακό έδαφος.

Σε ορισμένες περιπτώσεις, ο κρατικός παρεμβατισμός αποκτά ακόμα εντονότερη παρουσία, με σκληρότερα μέτρα, τα οποία κυρίως αφορούν:

- ⇒ Τον περιορισμό ή την απαγόρευση των εξαγωγών κεφαλαίου και πρώτων υλών.
- ⇒ Τον περιορισμό του ποσοστού συμμετοχής ξένων επενδυτών σε εγχώριες παραγωγικές επενδύσεις.
- ⇒ Τους τεχνολογικούς περιορισμούς στις προδιαγραφές των εισαγόμενων προϊόντων.

Επιπλέον, πολλά κράτη επιδοτούν τις εξαγωγές τους αλλοιώνοντας έτσι την υφιστάμενη δομή των συγκριτικών πλεονεκτημάτων μεταξύ των συναλλασσόμενων εταίρων. Είναι προφανές πως αυτού του είδους τα μέτρα, δυσχεραίνουν την ανάπτυξη του εμπορίου και εξυπηρετούν τα συμφέροντα ορισμένων οικονομικών κύκλων στο εσωτερικό κάθε χώρας. Άλλωστε, αποτελεί κοινό μυστικό πως σε πάρα πολλές περιπτώσεις οι κρατικές παρεμβάσεις, προκύπτουν ως αποτέλεσμα πιέσεων από οργανωμένα οικονομικά συμφέροντα, που θίγονται από τις εισαγωγές και συμπράττουν για να τις περιορίσουν. Σε τελική ανάλυση θα μπορούσαμε να υποστηρίξουμε πως ο κρατικός παρεμβατισμός έχει περιοριστικό χαρακτήρα, γιατί συμβάλλει με διάφορους τρόπους στη μείωση των εισαγωγών και στην αύξηση των εξαγωγών.

Στον αντίποδα, αποτελεί συνήθη τακτική πολλών επιχειρήσεων η κατασκευή εργοστασίων, εντός των χωρών που υιοθετούν πολιτικές περιορισμού των εισαγωγών των προϊόντων που παράγουν. Με τον τρόπο αυτό καταφέρνουν να παρακάμψουν τα εμπόδια και αποκτούν τη δυνατότητα να εξάγουν ανεμπόδιστα τα συστατικά μέρη των προϊόντων τους και να τα συναρμολογούν στην χώρα προορισμού. Η στρατηγική αυτή είναι ευρύτατα διαδεδομένη και εφαρμόζεται από πολλές εξαγωγικές επιχειρήσεις των βιομηχανικών χωρών, γιατί παράλληλα παρέχει τη δυνατότητα μείωσης του κόστους παραγωγής με τη χρήση του εγχώριου εργατοτεχνικού προσωπικού. Πάντως, η συνθήκη αυτή δεν συνεπάγεται απαραίτητα τη μεταφορά εργοστασίων μόνο από τις περισσότερο αναπτυγμένες βιομηχανικά χώρες στις λιγότερο αναπτυγμένες. Συχνά παρατηρείται το αντίστροφο, ιδιαίτερα στην Ευρώπη και τις Η.Π.Α. από εταιρίες που εδρεύουν στην Ιαπωνία και την Κορέα. Άλλωστε οι κυβερνήσεις των κρατών που υποδέχονται τέτοιες επενδύσεις, συνήθως τις θεωρούν θετικές για την οικονομία τους, γιατί αυξάνουν την απασχόληση, εισάγουν νέες μεθόδους παραγωγής, ενισχύουν το παραγωγικό δυναμικό και βελτιώνουν το τεχνολογικό επίπεδο της χώρας. Βεβαίως, πάντα υπάρχουν παράπονα και πιέσεις από οργανωμένα εγχώρια συμφέροντα που τις κατηγορούν τις κυβερνήσεις πως παραδίδουν την οικονομία στον έλεγχο ξένων συμφερόντων. Οι πρωταγωνιστές στην οργανωμένη αντίδραση συνήθως είναι οι μέτοχοι και οι διοικήσεις των ήδη εγκατεστημένων επιχειρήσεων, οι οποίοι ισχυρίζονται πως οι εταιρίες τους απειλούνται με κλείσιμο από τον ανταγωνισμό των ξένων εταιριών, με συνέπεια την κατακόρυφη αύξηση της ανεργίας. Πάντως έχει παρατηρηθεί πως όσο περισσότερο φιλελεύθερη είναι η πολιτική που ασκεί ένα κράτος, τόσο πιο φιλικά διάκειται προς το διεθνές εμπόριο.

#### **1.4 ΜΕΤΡΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΔΙΕΞΑΓΩΓΗ ΤΟΥ ΔΙΕΘΝΟΥΣ ΕΜΠΟΡΙΟΥ.**

Το κράτος, για τους λόγους που ήδη αναφέραμε επιδιώκει τον περιορισμό των εισαγωγών και κατά συνέπεια και του διεθνούς εμπορίου. Στη συνέχεια θα επιχειρήσουμε μία ανάλυση των μέτρων που χρησιμοποιούνται από τις κυβερνήσεις σε διεθνές επίπεδο, καθώς των επιχειρημάτων υπέρ και εναντίον της εφαρμογής τους.



### 1.4.1 Ο Δασμός

Δασμός ονομάζεται ο φόρος που επιβάλλεται στην αξία των εισαγόμενων εμπορευμάτων, όταν αυτά εισέρχονται στο έδαφος μιας χώρας (ή μιας ομάδας χωρών που έχουν κοινό τελωνειακό καθεστώς), δημιουργώντας έτσι ένα οικονομικό εμπόδιο στο ελεύθερο εμπόριο τους. Ιστορικά αποτελεί την περισσότερο διαδεδομένη μορφή φορολογίας, γιατί η επιβολή δασμού παραμένει ευκολότερη σε σχέση με την είσπραξη άλλων μορφών φόρου.

Οι δασμοί διακρίνονται σε εισπρακτικούς και προστατευτικούς. Προφανώς, οι εισπρακτικοί έχουν ως σκοπό την αύξηση των δημοσίων εσόδων. Σκοπός και αναμενόμενο αποτέλεσμα των προστατευτικών δασμών είναι να πληθώρουν τις τιμές των εισαγόμενων προϊόντων και να στρέψουν τους καταναλωτές στην αύξηση των δαπανών τους για εγχώρια αγαθά και υπηρεσίες. Συνήθως, η πρακτική αυτή χρησιμοποιείται όταν η εγχώρια παραγωγή ενός προϊόντος μειώνεται, ενώ παράλληλα αυξάνονται οι εισαγωγές από ξένους ανταγωνιστές. Έτσι αυτού του είδους οι δασμοί προσφέρουν προστασία στην εσωτερική παραγωγή, ειδικά αν υπάρχουν στρατηγικοί λόγοι για την διατήρηση και την ενίσχυση της επιχειρηματικότητας σε εθνικό επίπεδο. Επίσης, οι προστατευτικοί δασμοί χρησιμοποιούνται προσωρινά από πολλές κυβερνήσεις προκειμένου να επιτρέψουν στη βιομηχανία τους να επιτύχει αντιστεκόμενη τον ισχυρό εξωτερικό ανταγωνισμό. Άλλωστε είναι δεδομένο πως αν η κύρια βιομηχανία μιας χώρας καταρρεύσει εξαιτίας του ξένου ανταγωνισμού, η απώλεια θέσεων εργασίας και εισπρακτέων φόρων θα επηρεάσει σοβαρά την εγχώρια οικονομία. Για το λόγο αυτό οι προστατευτικοί δασμοί χρησιμοποιούνται κυρίως κατά τα πρώτα στάδια λειτουργίας των νέων βιομηχανιών, όταν βρίσκονται στην φάση της ανάπτυξης.

Τα πλεονεκτήματα των προστατευτικών δασμών είναι προφανή, γι' αυτό και σε πολλές περιπτώσεις υιοθετούνται και από συνασπισμούς εμπορίου<sup>1</sup>. Ωστόσο, οι προστατευτικοί δασμοί έχουν και μειονεκτήματα. Το πιο αξιοσημείωτο είναι πως αυξάνουν τις τιμές των αγαθών που υπόκεινται σε δασμούς φέρνοντας σε μειονεκτική θέση τους καταναλωτές αυτού του προϊόντος ή τους παραγωγούς που το χρησιμοποιούν στην παραγωγή ενός άλλου προϊόντος. Για παράδειγμα, δασμοί

---

<sup>1</sup> Ως συνασπισμός εμπορίου χαρακτηρίζεται μία ένωση κρατών που συμφωνούν να ελαχιστοποιήσουν ή να μηδενίσουν τους δασμούς μεταξύ τους και πιθανώς να επιβάλλουν προστατευτικούς δασμούς σε εισαγωγές από χώρες έξω από την ένωση.

σε βασικά προϊόντα διατροφής μπορούν να αυξήσουν τα ποσοστά φτώχειας, υποβιβάζοντας το βιοτικό επίπεδο του λαού, ενώ ένας δασμός στο ατσάλι μπορεί να κάνει τις αυτοκινητοβιομηχανίες λιγότερο ανταγωνιστικές. Επιπλέον, από την εφαρμογή των δασμών για την ενίσχυση της εγχώριας παραγωγής προκύπτει ένα ακόμα σοβαρότατο μειονέκτημα. Είναι γεγονός πως η κυβερνητική προστασία λειτουργεί σαν αντικίνητρο για τον εκσυγχρονισμό των παραγωγικών δομών μιας χώρας, αν και έχει γίνει δεκτό ότι τουλάχιστον για την πρώτη φάση ίδρυσης και ανάπτυξης των νέων βιομηχανικών μονάδων οι προστατευτικοί δασμοί δικαιολογούνται, εφόσον είναι περιορισμένου ύψους και διάρκειας. Πάντως θεωρούμε πως η βιομηχανία θα πρέπει τελικώς να καταφέρει να σταθεί τόσο στην εγχώρια, όσο και στη διεθνή αγορά, χωρίς την προστασία κυβερνητικών επιχορηγήσεων. Επίσης αν μία χώρα επιβάλει δασμούς σε μία άλλη, μπορεί και η δεύτερη χώρα με τη σειρά της να επιβάλει δασμούς οδηγώντας σε ένα πόλεμο εμπορίου, με αποτέλεσμα την οικονομική αποδυνάμωση και των δύο χωρών. Έτσι, το ύψος των δασμών δεν μπορεί να καθοριστεί αυθαίρετα υψηλό, γιατί αφενός μεν μπορεί να προκαλέσει αντίποινα από άλλες χώρες που θίγονται και αφετέρου να περιορίσει ουσιαστικά το διεθνές εμπόριο, με αποτέλεσμα τα δημόσια έσοδα να μειωθούν, οι τιμές στο εσωτερικό της χώρας να αυξηθούν σημαντικά, να σταματήσει κάθε εξαγωγική δραστηριότητα προς τις χώρες που επιβάλλουν αντίποινα και να βαλτώσει η τεχνολογική εξέλιξη των δασμοβίων επιχειρήσεων.

Ένας ακόμα λόγος επιβολής δασμών σχετίζεται με το ντάμπινγκ. Αν και στη συνέχεια θα ασχοληθούμε περισσότερο διεξοδικά με την έννοια του ντάμπινγκ, στο σημείο αυτό θεωρούμε απαραίτητο να αναφέρουμε πως είναι η τακτική πώλησης προϊόντων και εμπορευμάτων στην εγχώρια ή στην ξένη αγορά, σε τιμές χαμηλότερες από αυτές που επικρατούν ήδη, ή σε τιμές κάτω του κόστους παραγωγής. Με τον τρόπο αυτό επιδιώκεται η κατάκτηση της αγοράς στην οποία διοχετεύονται τα προϊόντα και η εκτόπιση όλων των ανταγωνιστών, ώστε κατόπιν να αυξηθούν οι τιμές για να γίνει απόσβεση της αρχικής επένδυσης. Το ντάμπινγκ είναι μία μέθοδος επιθετικής τιμολογιακής πολιτικής (predatory pricing) κι όπως όλες οι μονοπωλιακές τακτικές, θεωρείται παράνομο.

Προκειμένου να καταστεί κατανοητός ο αποκλεισμός του ανταγωνισμού, θα μπορούσαμε να αναφέρουμε ένα απλοποιημένο παράδειγμα: Έστω δύο εταιρείες που πωλούν πανομοιότυπα προϊόντα, όπου η εταιρεία **A** είναι εγχώρια και η εταιρεία **B** είναι αλλοδαπή. Η εταιρεία **B** επιθυμεί να οδηγήσει την εταιρεία **A** εκτός αγοράς, γι' αυτό τιμολογεί τα προϊόντα της σε τιμές πολύ χαμηλότερες από το κόστος παραγωγής τους. Η εταιρεία **A** προκειμένου να παραμείνει ανταγωνιστική μειώνει τις τιμές πώλησης, ελαχιστοποιώντας τα περιθώρια κέρδους της, αποδυναμώνεται οικονομικά και τελικά αποσύρεται από την αγορά. Οι κυβερνήσεις που ενδιαφέρονται για την προστασία της εγχώριας βιομηχανίας τους, προκειμένου να αποτρέψουν πρακτικές ντάμπινγκ υιοθετούν μέτρα όπως την επιβολή δασμών και ποσοτώσεων. Έτσι “δασμοί αντί-ντάμπινγκ” ονομάζονται οι δασμοί που επιβάλλονται σε εισαγόμενα προϊόντα με ασυνήθιστα χαμηλές τιμές ώστε να προστατευτούν τα τοπικά συμφέροντα από τον αθέμιτο ανταγωνισμό και ισούνται γενικά με την διαφορά μεταξύ της εγχώριας τιμής του αγαθού και της αγοραίας τιμής του ίδιου προϊόντος σε αγορές του εξωτερικού.

Τέλος υπάρχουν και κάποιες λιγότερο διαδεδομένες κατηγορίες δασμών, όπως οι εξαγωγικοί δασμοί (που επιβάλλονται συνήθως στην εξαγωγή σπάνιων αγαθών, ώστε να παραμείνουν στο εσωτερικό της χώρας παραγωγής τους) και οι δασμοί σε διαμετακομιζόμενα εμπορεύματα (οι οποίοι αντιστοιχούν σε ανταποδοτικά τέλη για τις υπηρεσίες που προσφέρονται στα προϊόντα αυτά) κατά τη διέλευσή τους από το τελωνειακό έδαφος μιας χώρας.

#### **1.4.2 Μέθοδοι επιβολής δασμών.**

Υπάρχουν δύο μέθοδοι εφαρμογής των δασμών:

**α. Δασμοί ανάλογα με την αξία των αγαθών.** Ο δασμός επιβάλλεται ως ένα σταθερό ποσοστό πάνω στην αξία του εισαγόμενου αγαθού. Ορισμένες φορές αυτού του είδους οι δασμοί καθίστανται αναποτελεσματικοί καθώς, όταν η διεθνής τιμή του αγαθού πέσει, το ίδιο συμβαίνει και με τα έσοδα από τους δασμούς και οι εγχώριες βιομηχανίες γίνονται πιο ευάλωτες στον ανταγωνισμό.

**β. Σταθεροί δασμοί.** Στην περίπτωση αυτή το ύψος του δασμού δεν κυμαίνεται ανάλογα με την αξία των προϊόντων, ωστόσο οι αξίες θα πρέπει να ανανεώνονται συχνά λόγω των αλλαγών που συμβαίνουν στην αγορά ή τη διακύμανση του πληθωρισμού.

### **1.4.3 Ποσοτώσεις και Ποσοτικοί Περιορισμοί.**

Αυτού του είδους τα μέτρα αυτά μπορούν να περιορίσουν (λιγότερο ή περισσότερο) την εισαγωγή ορισμένων εμπορευμάτων μέχρι ένα συγκεκριμένο ύψος ποσότητας ή αξίας. Στις περισσότερες περιπτώσεις οι εισαγωγείς είναι υποχρεωμένοι να υποβάλλουν αίτηση προκειμένου να λάβουν άδεια για την εισαγωγή των ελεγχόμενων εμπορευμάτων. Οι Αρχές χορηγούν σχετικές άδειες μέχρι να εξαντληθούν οι ποσοτώσεις εισαγωγών. Το αποτέλεσμα των ποσοτώσεων είναι ο περιορισμός της προσφοράς στη χώρα εισαγωγής, με συνέπεια την άνοδο των τιμών (γεγονός που ισοδυναμεί με την επιβολή δασμών). Η διαφορά είναι ότι το όφελος δεν το καρπώνεται το κράτος αλλά οι έμποροι που εξασφαλίζουν τις άδειες εισαγωγής, οι οποίοι είναι σε θέση να πουλούν τα εμπορεύματα σε πολύ υψηλές τιμές όσο χρόνο υφίστανται οι ποσοτώσεις.

### **1.4.4 Εθελοντικοί Εξαγωγικοί Περιορισμοί**

Σε πολλές περιπτώσεις, οι χώρες που έχουν έντονα ελλειμματικό εμπορικό ισοζύγιο ασκούν πολιτικές πιέσεις στις κυβερνήσεις των πλεονασματικών χωρών για τον οικειοθελή να περιορισμό των εξαγωγών τους μέχρι ένα ορισμένο όριο ποσότητας ή αξίας, προκειμένου να διευκολύνουν τους παραγωγούς των χωρών εισαγωγής να λάβουν τα απαραίτητα μέτρα (δηλαδή να εκσυγχρονιστούν) ώστε να αντιμετωπίσουν τον ανταγωνισμό. Το πιο γνωστό παράδειγμα αφορά τους εθελοντικούς περιορισμούς στις εξαγωγές αυτοκινήτων προς τις Η.Π.Α., που εφάρμοσαν τη δεκαετία του 1980 οι Ιαπωνικές αυτοκινητοβιομηχανίες.

Όπως συμβαίνει με τις ποσοτώσεις εισαγωγών, οι εθελοντικοί εξαγωγικοί περιορισμοί μειώνουν τη συνολική προσφορά, με αποτέλεσμα να αυξάνονται οι τιμές των εισαγόμενων προϊόντων. Κερδισμένοι στην περίπτωση αυτή είναι οι εξαγωγείς οι οποίοι μπορεί να εξάγουν λιγότερα εμπορεύματα, αλλά επιτυγχάνουν αυξημένες τιμές. Στην πραγματικότητα, οι εθελοντικοί εξαγωγικοί περιορισμοί δεν είναι οικειοθελείς. Είναι μια κίνηση που σκοπό έχει να προλάβει την επιβολή εισαγωγικών περιορισμών από τη χώρα εισαγωγής και να δώσει την ευκαιρία στους εξαγωγείς να αποκομίσουν οι ίδιοι το κέρδος από τη στενότητα της προσφοράς.

Όπως προαναφέρθηκε, εάν τελικά επιβληθούν εισαγωγικοί περιορισμοί, οι εισαγωγείς είναι αυτοί που καρπώνονται το κέρδος από την αύξηση των τιμών. Επιπλέον, οι εθελοντικοί εξαγωγικοί περιορισμοί αίρονται πιο εύκολα και έχουν λιγότερο δυσμενείς επιπτώσεις στις σχέσεις των συναλλασσόμενων κρατών.

#### **1.4.5 Κρατικοί Οργανισμοί Εμπορίου και προγράμματα προμηθειών του Δημοσίου**

Οι κρατικοί οργανισμοί εμπορίου, καθώς επίσης και οι υπηρεσίες προμηθειών του Δημοσίου, συχνά ασκούν πολιτική διάκρισης, προτιμώντας τα προϊόντα που παράγονται σε εθνικό επίπεδο, αντί των εισαγόμενων, έστω κι αν αυτά προσφέρονται σε καλύτερη ποιότητα και με καλύτερους οικονομικούς όρους. Η πολιτική αυτή ασκείται στα πλαίσια της τόνωσης της ζήτησης των προϊόντων που παράγουν οι εγχώριες βιομηχανίες και η διακριτική επιλογή εγχώριων προμηθευτών πολλές φορές γίνεται με τον καθορισμό προδιαγραφών για τα προϊόντα που παράγονται μόνο εντός συνόρων.

Άλλοι παράγοντες που περιορίζουν τις εισαγωγές προς όφελος της εγχώριας παραγωγής αφορούν τις μεθόδους τεκμαρτού υπολογισμού της δασμολογητέας αξίας των εισαγομένων, τους υγειονομικούς ελέγχους και τους ελέγχους συμμόρφωσης με προδιαγραφές ασφαλείας.

#### **1.4.6 Συναλλαγματικοί Έλεγχοι**

##### *1.4.6.1 Οι πρακτικές των Συναλλαγματικών Ελέγχων*

Εκτός από τα εμπόδια κατά τη διεξαγωγή του διεθνούς εμπορίου που προαναφέραμε, οι κυβερνήσεις χρησιμοποιούν και πρακτικές συναλλαγματικών ελέγχων, προκειμένου να παρακολουθούν τις εκροές ξένου συναλλάγματος, αλλά και για επιτύχουν τον περιορισμό των εισαγωγών. Η έννοια του συναλλαγματικού ελέγχου αφορά τα μέτρα που λαμβάνουν οι αρμόδιες Αρχές μιας χώρας, ώστε να διευκολύνουν την εισροή ξένου συναλλάγματος, χρυσού, καθώς και ξένων περιουσιακών στοιχείων και παράλληλα να αποθαρρύνουν την εκροή τους. Τέτοιου είδους πρακτικές εφαρμόστηκαν ευρύτατα κατά τη διάρκεια των παγκόσμιων πολέμων, αφενός για να ενισχυθεί την πολεμική προσπάθεια των εμπλεκόμενων χωρών και αφετέρου για να αποτραπεί η εξαγωγή πολύτιμων πόρων σε ιδιωτικούς λογαριασμούς του εξωτερικού.

Βεβαίως, η επιτυχία των συναλλαγματικών ελέγχων είχε ως αποτέλεσμα να εξακολουθήσουν να εφαρμόζονται και μετά το πέρας των πολέμων, όταν βασική επιδίωξη των εθνικών οικονομιών ήταν η αποτροπή κερδοσκοπικών επιθέσεων στα εγχώρια νομίσματα. Άλλωστε ήταν αποδεκτό από τους οικονομολόγους της εποχής πως η διατήρηση χαλαρών συναλλαγματικών ελέγχων θα μπορούσε να αποτρέψει τις διάφορες νομισματικές αναταράξεις που προκαλούνται από την απότομη μείωση των αποθεμάτων ξένου συναλλάγματος. Επίσης οι πρακτικές αυτές υποτίθεται πως θα επέτρεπαν τη διασφάλιση της νομισματικής σταθερότητας και τη δημιουργία του κατάλληλου μακροοικονομικού περιβάλλοντος που θα συντελούσε στην καταπολέμηση της μεταπολεμικής λιτότητας. Με το ίδιο σκεπτικό οι κυβερνήσεις εφάρμοσαν έλεγχο στις εισροές ξένου συναλλάγματος από εξαγωγές, με σκοπό να εξασφαλιστούν οι πόροι που ήταν απαραίτητοι για την κάλυψη των βασικών εισαγωγών και για την εξυπηρέτηση του δημόσιου χρέους. Παρά τη σύγχρονη χαλάρωση των συναλλαγματικών ελέγχων στις αναπτυγμένες χώρες, οι αναπτυσσόμενες εξακολουθούν να εφαρμόζουν περιοριστική πολιτική με διάφορες μορφές και σε διαφορετική έκταση η καθεμία.

Οι συνηθέστερες μορφές συναλλαγματικών ελέγχων είναι οι ακόλουθες:

⇒ Οι εισαγωγές προϊόντων επιτρέπονται μετά από έκδοση σχετικής άδειας, βάσει της οποίας οι εισαγωγικές επιχειρήσεις αγοράζουν το ξένο συνάλλαγμα που έχουν ανάγκη για την προμήθεια των αγαθών, σε ισοτιμίες που προσδιορίζονται από την Κεντρική Τράπεζα κάθε χώρας.

⇒ Οι εξαγωγές επιτρέπονται μόνον έναντι εισαγωγής ξένου συναλλάγματος.

Οι εξαγωγείς είναι υποχρεωμένοι να εισάγουν το ξένο νόμισμα, να το καταθέτουν στην Κεντρική Τράπεζα της χώρας τους και στη συνέχεια να εισπράττουν το ισοδύναμο σε εγχώριο νόμισμα με ισοτιμία που καθορίζεται από την Κεντρική Τράπεζα. Βεβαίως, στις χώρες – μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης που συνασπίστηκαν στα πλαίσια της Οικονομικής και Νομισματικής Ένωσης (Ο.Ν.Ε.), από την 1.1.2001 έχει υιοθετηθεί ενιαίο νόμισμα (ευρώ), οπότε δεν μπορούν να εφαρμοστούν πολιτικές συναλλαγματικών ελέγχων μεταξύ των οικονομιών τους. Μάλιστα, όπως θα δούμε και στη συνέχεια, μεταξύ των χωρών αυτών έχουν απλουστευθεί και οι λοιπές διαδικασίες που απαιτούνται για την εισαγωγή και εξαγωγή προϊόντων και υπηρεσιών.

Η κύρια μορφή συναλλαγματικού ελέγχου χρησιμοποιείται με σκοπό να αποθαρρύνει την εκροή συναλλάγματος για την εισαγωγή αγαθών και υπηρεσιών που θεωρούνται δευτερεύουσας προτεραιότητας και προκειμένου να εξοικονομηθεί συνάλλαγμα για την κάλυψη των ζωτικών αναγκών της εθνικής οικονομίας. Στα πλαίσια αυτής της μορφής ελέγχου, όλα τα στοιχεία που αφορούν μια εισαγωγή θα πρέπει να υποβάλλονται στην Κεντρική Τράπεζα (ή σε κάποιο από τα υποκαταστήματά της) μέσω της εμπορικής τράπεζας που μεσολαβεί για την πραγματοποίηση της εισαγωγής. Με τη διαδικασία αυτή συλλέγονται πληροφορίες, τα εισαγόμενα είδη τίθενται σε καθεστώς εποπτείας και συνδέεται η χορήγηση συναλλάγματος με την ανάληψη υποχρέωσης πραγματοποίησης μιας συγκεκριμένης εισαγωγής.

Για τη χορήγηση μιας άδειας εισαγωγής οι αρμόδιες Αρχές συνήθως ζητούν από τον εισαγωγέα:

- α.** Υποβολή αίτησης με προσκόμιση όλων των απαραίτητων δικαιολογητικών στοιχείων.
- β.** Ανάληψη της υποχρέωσης εξόφλησης με τη δημιουργία ενέγγυου πίστωσης.
- γ.** Καθορισμός μιας ελάχιστης ή μέγιστης προθεσμίας πληρωμής.
- δ.** Αποδοχή του ελέγχου των προδιαγραφών των εμπορευμάτων που πρόκειται να εισαχθούν, πριν τη φόρτωσή τους στη χώρα εξαγωγής από ανεξάρτητη εταιρία επιθεωρήσεων, ενώ το κόστος του ελέγχου, κατά κανόνα βαρύνει τον εισαγωγέα

Επιπλέον, σε κάποιες περιπτώσεις απαιτείται από τον εισαγωγέα να πλειοδοτήσει σε δημοπρασία αγοράς ξένου συναλλάγματος<sup>2</sup>, προκειμένου για να χρηματοδοτήσει την εισαγωγή, όπως και να προκαταβάλει σε εμπορική τράπεζα το σύνολο ή ένα ποσοστό της αξίας των εμπορευμάτων το οποίο θα μείνει δεσμευμένο άτοκα για μια ορισμένη χρονική περίοδο μετά την εκτελωνισμό των εμπορευμάτων. Οι ισοτιμίες που χρησιμοποιεί η υπηρεσία αυτή πολλές φορές είναι διαφορετικές ανάλογα με την κατηγορία που εντάσσονται τα προς εισαγωγή εμπορεύματα. Εάν θεωρούνται πρώτης ανάγκης, εφαρμόζεται χαμηλή ισοτιμία εγχώριου νομίσματος ως προς το νόμισμα εισαγωγής, ενώ, εάν θεωρούνται είδη πολυτέλειας, χρησιμοποιείται υψηλότερη ισοτιμία, ώστε να αυξηθεί η τελική τιμή τους και να περιοριστεί η ζήτησή τους.

---

<sup>2</sup> Εάν δεν εφαρμοστεί η διαδικασία της συμμετοχής σε δημοπρασία για την αγορά συναλλάγματος, ο εισαγωγέας πρέπει να απευθυνθεί στην αρμόδια υπηρεσία της Κεντρικής Τράπεζας της χώρας του και να ζητήσει την αγορά του συναλλάγματος που έχει ανάγκη.

Για τον έλεγχο των εισροών συναλλάγματος από εξαγωγές, οι εξαγωγικές επιχειρήσεις είναι υποχρεωμένες να δηλώνουν στην Κεντρική Τράπεζα, μέσω των εμπορικών τραπεζών με τις οποίες συνεργάζονται, όλα τα σχετικά στοιχεία. Τα στοιχεία αυτά συνεισφέρουν στην εποπτεία που επιδιώκει να ασκήσει η Κεντρική Τράπεζα στις εισαγωγές συναλλάγματος και τις μετατροπές σε εγχώριο νόμισμα που είναι υποχρεωμένες να πραγματοποιούν οι εξαγωγικές επιχειρήσεις. Τέλος, κατά το στάδιο των μετατροπών σε εγχώριο νόμισμα, πολλές χώρες εφαρμόζουν διαφορετικές ισοτιμίες, όπως για παράδειγμα όταν χρησιμοποιούν υψηλότερες τιμές για το συνάλλαγμα που προέρχεται από εξαγωγές μη παραδοσιακών προϊόντων (όπου επιδιώκεται η προώθησή τους) και χαμηλότερες τιμές για τις εξαγωγές παραδοσιακών προϊόντων.

#### *1.4.6.2 Η Επίδραση των Συναλλαγματικών Ελέγχων στο Διεθνές Εμπόριο*

Η εφαρμογή των μέτρων που περιορίζουν τη συναλλαγματική ρευστότητα, όπως είναι αναμενόμενο επηρεάζει αρνητικά το διεθνές εμπόριο. Οι εξαγωγικές επιχειρήσεις αποφεύγουν τη διαπραγμάτευση εξαγωγικών συμβολαίων, αν δεν είναι εξασφαλισμένη η έγκαιρη και ακριβής εξόφληση της αξίας των εμπορευμάτων. Σε πολλές περιπτώσεις διακόπτεται κάθε συναλλαγή, όταν οι πελάτες δεν είναι σε θέση να εκχωρήσουν ανέκκλητη επικυρωμένη ενέγγυο πίστωση ή όταν δεν μπορούν να ασφαλίσουν τις απαιτήσεις τους σε κάποιον ασφαλιστικό φορέα ασφάλισης εξαγωγικών πιστώσεων. Παράλληλα, οι εταιρίες factoring<sup>3</sup> που παρέχουν εξαγωγικές χρηματοδοτήσεις, οι τράπεζες που παρέχουν ειδικά προγράμματα χρηματοδότησης εξαγωγών και οι ασφαλιστικοί οργανισμοί που ασφαλίζουν πιστωτικούς κινδύνους συνήθως περιορίζουν τα είδη των εμπορικών δραστηριοτήτων που χειρίζονται, εάν οι χώρες εισαγωγής επιβάλλουν υποχρεωτικές πιστωτικές περιόδους αποπληρωμής.

---

<sup>3</sup> Το Factoring, (ή πρακτορεία επιχειρηματικών απαιτήσεων) αποτελεί μια συμβατική σχέση ανάμεσα σε έναν πράκτορα κι έναν προμηθευτή, στα πλαίσια της οποίας ο προμηθευτής εκχωρεί στον πράκτορα το σύνολο (ή μέρος) των απαιτήσεων του έναντι των οφειλετών του. Το εγχώριο factoring αφορά σε εγχώριες πιστώσεις όπου ο προμηθευτής και ο οφειλέτης μπορεί να είναι εταιρείες ή ατομικές επιχειρήσεις που ασχολούνται με χονδρεμπόριο ή λιανεμπόριο. Το διεθνές factoring απευθύνεται σε επιχειρήσεις που συναλλάσσονται εμπορικά με το εξωτερικό και χωρίζεται σε: **α.** Εξαγωγικό factoring, το οποίο αφορά εξαγωγικές πιστώσεις και μπορεί να γίνει μόνο με ανάληψη του πιστωτικού κινδύνου από τον πράκτορα. **β.** Εισαγωγικό factoring το οποίο αφορά εταιρείες από το εξωτερικό που εξάγουν προς την Ελλάδα και ζητούν factoring από πράκτορα της χώρας του και ο πράκτορας εγγυάται την πληρωμή του εισαγωγέα στην Ελλάδα. Σε αυτές τις περιπτώσεις ο εισαγωγέας πρέπει να είναι απόλυτα φερέγγυος, αφού ο πράκτορας αναλαμβάνει πλήρως τον κίνδυνο μη πληρωμής. Τέλος υπάρχει και το καταναλωτικό factoring, το οποίο αφορά εμπορικές επιχειρήσεις καταναλωτικών αγαθών ή παροχής υπηρεσιών σε ιδιώτες, που θέλουν να προσφέρουν ένα διαφορετικό τρόπο μακροπρόθεσμης πίστωσης στους πελάτες τους, πέραν των καταναλωτικών δανείων, πιστωτικών καρτών ή συναλλαγματικών.



Είναι προφανές πως αυτού του είδους οι περιπτώσεις θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη κατά την κοστολόγηση των εισαγόμενων αγαθών, ώστε να επιβαρύνεται ανάλογα η τιμή. Πριν την έναρξη των διαπραγματεύσεων οι εξαγωγικές επιχειρήσεις θα πρέπει να ερευνούν και να πληροφορούνται για τους συναλλαγματικούς περιορισμούς που εφαρμόζονται στη χώρα υποδοχής των εξαγωγών τους. Η πλήρης γνώση των περιορισμών, σε συνδυασμό με την ασφάλιση των απαιτήσεων στον Οργανισμό Ασφάλισης Εξαγωγικών Πιστώσεων βοηθούν τον εξαγωγέα να αντιμετωπίσει τις απροσδόκητες καθυστερήσεις στην αποπληρωμή της αξίας των εξαγωγών του. Όταν δεν υπάρχουν τρόποι διασφάλισης της αποπληρωμής των απαιτήσεων σε μετρητά, ο εξαγωγέας μπορεί να ερευνήσει τη δυνατότητα χρησιμοποίησης του αντισταθμιστικού εμπορίου<sup>4</sup> για την εξυπηρέτηση των αναγκών του. Εάν, παρά τη λήψη όλων των προληπτικών μέτρων, η εξαγωγική επιχείρηση αντιμετωπίσει προβλήματα πληρωμών, θα πρέπει να εξετάσει τις δυνατότητες χρησιμοποίησης των χρημάτων που έχει στη διάθεσή της και δεν μπορεί να μεταφέρει στη χώρα της. Μία εναλλακτική αφορά την πραγματοποίηση επενδύσεων στο έδαφος της οφειλέτιδας χώρας, όπως για παράδειγμα, τη δημιουργία υποδομών για την επέκταση του δικτύου διανομής ή τη διαμόρφωση πλαισίου για την εξαγορά εγχώριων επιχειρήσεων. Σε άλλη περίπτωση μπορεί να προσπαθήσει να μετατρέψει τις οφειλές σε εμπορεύματα και στη συνέχεια να προχωρήσει σε αντισταθμιστικό εμπόριο.

---

<sup>4</sup> Στα πλαίσια της προώθησης των δικών τους εξαγωγών, πολλές χώρες συγκροτούν εξαγωγικές επιχειρήσεις τις οποίες εξουσιοδοτούν να διαχειρίζονται και τις εισαγωγές των εμπορευμάτων στη χώρα τους. Οι επιχειρήσεις αυτές επιλέγουν τις εισαγωγές που θα πραγματοποιηθούν μέσα από έναν κατάλογο προτεραιοτήτων που έχουν στη διάθεσή τους και φυσικά ευνοούν εκείνες τις εισαγωγές που μπορούν να συνδυαστούν με εξαγωγές προϊόντων της χώρας τους.

## **1.5 ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΑ ΥΠΕΡ ΤΗΣ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΔΑΣΜΩΝ ΚΑΙ ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΩΝ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΩΝ.**

Εξετάζοντας ιστορικά την προσπάθεια των κρατών να προστατευθούν, καταφεύγοντας στην επιβολή υψηλών δασμών όπως και σε άλλες μορφές περιορισμού των εισαγωγών, διαπιστώνουμε πως αυτά τα μέτρα είχαν θετική επίδραση στην ανάπτυξη της ελαφριάς μεταποιητικής βιομηχανίας στις περισσότερες αναπτυσσόμενες οικονομίες κατά τη διάρκεια των τελευταίων δεκαετιών του 20<sup>ου</sup> αιώνα. Ο προσανατολισμός της παραγωγής αφορούσε κυρίως στην υποκατάσταση εισαγωγών, με λίγες χώρες να αποτελούν εξαίρεση αναπτύσσοντας εξαγωγική μεταποιητική βιομηχανία (όπως για παράδειγμα η Ταϊβάν, η Κίνα και η Ινδία). Η προτίμηση έδειξαν οι οικονομίες στην υποκατάσταση των εισαγωγών οφείλεται στο ότι είναι ευκολότερη από την πραγματοποίηση εξαγωγών, ιδιαίτερα σε ένα προστατευτικό περιβάλλον. Ωστόσο, το κύριο μειονέκτημα αυτής της αναπτυξιακής πολιτικής αυτής, σχετίζεται με την επανάπαυση των εγχώριων παραγωγών που δεν έχουν κίνητρο να εκσυγχρονίσουν τις βιομηχανίες τους, να παραγάγουν πιο εξελιγμένα προϊόντα και να επιδιώξουν την πραγματοποίηση εξαγωγών. Εκείνοι που επιχειρηματολογούν υπέρ της επιβολής δασμών και περιορισμών στις εισαγωγές στηρίζονται στα κάτωθι:

### **1.5.1 Αύξηση των δημόσιων εσόδων.**

Όπως προαναφέραμε, η επιβολή εισπρακτικών δασμών έχει ταμειακό χαρακτήρα, αποσκοπεί δηλαδή στην αύξηση των δημόσιων εσόδων. Αυτή η μορφή οικονομικής ενίσχυσης, ακόμα και σήμερα παραμένει πολύ δημοφιλής στις αναπτυσσόμενες οικονομίες, αφού σε κρατικό επίπεδο δεν έχουν διαμορφωθεί οι απαραίτητοι διοικητικοί μηχανισμοί για την είσπραξη των φόρων που αναλογούν στα εισοδήματα των φυσικών και νομικών προσώπων. Παρόλα αυτά, το ύψος των δημόσιων εσόδων που μπορούν να εισπραχθούν με την επιβολή δασμών είναι περιορισμένο και αυτό γιατί εξαρτάται από τις ποσότητες και τις αξίες των εισαγόμενων εμπορευμάτων. Σε τελική ανάλυση εξαρτάται και από το ύψος του διαθέσιμου προσωπικού εισοδήματος των κατοίκων. Δεν είναι δυνατό να υψωθούν οι δασμοί πέρα από ένα όριο, γιατί έτσι προκαλείται μείωση των εισαγωγών και συνεπώς των εσόδων που εισρέουν στα ταμεία του κράτους.

### **1.5.2 Συμβολή στην οικονομική ανάπτυξη των χωρών.**

Πρόκειται για το ίδιο επιχείρημα με βάση το οποίο επιβάλλονται δασμοί και άλλοι περιορισμοί στις εισαγωγές, με σκοπό να προστατευθεί η εγχώρια βιομηχανία από τον ανταγωνισμό των εισαγόμενων προϊόντων. Στον αντίποδα, οι οπαδοί του ελεύθερου εμπορίου υποστηρίζουν την πλήρη κατάργηση των δασμών, όπως και κάθε μορφής προστασίας, έστω κι αν αυτό έχει ως αποτέλεσμα το κλείσιμο των μη ανταγωνιστικών εγχώριων βιομηχανιών. Ισχυρίζονται δε, πως οι πόροι που θα αποδεσμευτούν από τις βιομηχανίες αυτές μπορούν να αξιοποιηθούν σε άλλους τομείς όπου η χώρα έχει συγκριτικό πλεονέκτημα. Η ορθολογική αξιοποίηση των τομέων αυτών θα μπορούσε να συμβάλει στην οικονομική ανάπτυξη της χώρας, ώστε να εξασφαλιστούν οφέλη μεγαλύτερα από όσα θα επιτυγάνονταν με τη διατήρηση των δασμών και των λοιπών περιοριστικών μέτρων στις εισαγωγές.

Στο επιχείρημα αυτό, των οπαδών του ελεύθερου εμπορίου, θα μπορούσε να αντιπαρατεθεί το γεγονός της αμφιβόλου ωφέλειας για την οικονομία, όπως και το ότι, αν υπάρξει ωφέλεια, συνήθως είναι αργή και όχι ευδιάκριτη, αφού διαχέεται σε όλον τον πληθυσμό. Αντίθετα η ζημιά στους κλάδους που πλήττονται είναι εμφανής, ουσιαστική και οδυνηρή. Επίσης, η μεταφορά των πόρων των βιομηχανιών που κλείνουν, σε άλλους τομείς, είναι αργή, επίπονη και προκαλεί σημαντικές κοινωνικές ανακατατάξεις. Για τους λόγους αυτούς οι οπαδοί του ελεύθερου εμπορίου σπανίως επιμένουν σε άμεση και ολοκληρωτική απομάκρυνση των δασμών και των λοιπών προστατευτικών μέτρων. Προτείνουν πάγωμα της κατάστασης και έναρξη διαπραγματεύσεων των ενδιαφερόμενων μερών για κλιμακούμενες μειώσεις ή αμοιβαίες παραχωρήσεις.

### **1.5.3 Συμβολή στην καταπολέμηση της ανεργίας.**

Το επιχείρημα αυτό σχετίζεται με το προηγούμενο. Υποστηρίζεται δηλαδή, πως εφόσον προστατευτεί η εγχώρια βιομηχανία από τον ανταγωνισμό των εισαγόμενων προϊόντων, θα διατηρηθεί η απασχόληση των εργαζομένων και θα αποφευχθούν μαζικές απολύσεις. Βέβαια, στις μέρες μας, η γνώμη των περισσότερων ειδικών συγκλίνει στην άποψη, πως η συγκεκριμένη μορφή προστασίας της απασχόλησης είναι η λιγότερο ενδεδειγμένη.

Για παράδειγμα, εάν μία χώρα **A**, επιβάλει υψηλούς δασμούς σε μια χώρα **B**, με σκοπό την καταπολέμηση της ανεργίας μέσω του αποκλεισμού των εισαγόμενων προϊόντων από την εγχώρια αγορά, αυτό ουσιαστικά ισοδυναμεί με εξαγωγή της ανεργίας στις χώρα **B**, όπως και στις χώρες που εξάγουν παρόμοια προϊόντα. Οι χώρες αυτές, είναι φυσικό να προβούν σε ανάλογα αντίποινα, που θα αποκλείσουν τις εξαγωγές της πρώτης χώρας, με αποτέλεσμα να μειωθεί η απασχόληση στις εξαγωγικές της επιχειρήσεις. Πάντως, επειδή στις μέρες μας υπάρχουν πιο αποτελεσματικά μέσα για την καταπολέμηση της ανεργίας, τα μέτρα περιορισμού των εισαγωγών σπάνια χρησιμοποιούνται για την τόνωση της απασχόλησης στο εσωτερικό μιας χώρας.

#### **1.5.4 Αυτάρκεια των χωρών.**

Εάν μία χώρα θελήσει να επιδιώξει την αυτάρκειά της, θα πρέπει να αναζητήσει την ανεξαρτησία της από ενέργειες και αποφάσεις που λαμβάνονται από πελάτες και προμηθευτές του εξωτερικού. Για παράδειγμα, μια χώρα που δεν επιδιώκει την αυτάρκειά της, αλλά την εξειδίκευση σε εκείνα τα προϊόντα, στα οποία διαθέτει συγκριτικό πλεονέκτημα, θα αναπτύξει ένα περιορισμένο αριθμό κλάδων που θα έχουν έντονα εξαγωγικό χαρακτήρα. Όμως με την συγκεκριμένη στρατηγική, ένα σημαντικό ποσοστό της ανάπτυξης και της απασχόλησης θα επηρεαστούν από τις εξαγωγικές αγορές και από παράγοντες, για τους οποίους η χώρα εξαγωγής δεν μπορεί να εφαρμόσει κανένα μέτρο ελέγχου. Επίσης, μια εξειδικευμένη χώρα που είναι υποχρεωμένη να εισάγει ζωτικά προϊόντα, τα οποία δεν μπορεί να παράγει, σε μεγάλο βαθμό εξαρτάται από τις αποφάσεις των προμηθευτών της. Για τους λόγους αυτούς και στα πλαίσια της προώθησης της εγχώριας σταθερότητας και ανεξαρτησίας τους πολλές χώρες προωθούν την αυτάρκεια σε βάρος της εξειδίκευσης.

Πάντως, οι ειδικοί συμφωνούν πως στη σύγχρονη παγκόσμια οικονομία όπου κυριαρχεί η εξειδίκευση, καμιά χώρα όσο μεγάλη και αν είναι και όσα αποθέματα πλουτοπαραγωγικών πόρων και αν διαθέτει, δεν μπορεί να ακολουθήσει πολιτικές προώθησης της αυτάρκειας, γιατί το αποτέλεσμα θα είναι κατακόρυφη πτώση του βιοτικού επιπέδου του πληθυσμού. Χαρακτηριστικό παράδειγμα αποτελεί η πρώην Ομοσπονδία κρατών της Σοβιετικής Ένωσης που τελικώς κατέρρευσε.

### **1.5.5 Διαφύλαξη της εθνικής ασφάλειας.**

Το επιχείρημα αυτό σχετίζεται με το αμέσως προηγούμενο. Οι οπαδοί της επιβολής δασμών και εισαγωγικών περιορισμών υποστηρίζουν τη λήψη προστατευτικών μέτρων, γενικότερα για όσα προϊόντα παράγονται από εγχώριες βιομηχανίες, ζωτικές για την ασφάλεια της χώρας. Επειδή όπως, στην κατηγορία αυτή μπορούν να υπαχθούν πολλοί κλάδοι και προϊόντα, η εθνική οικονομία καταλήγει να ενισχύεται σε μεγάλο βαθμό από τους δασμούς, με όλα τα μειονεκτήματα που συνεπάγεται η κατάσταση αυτή. Οι ειδικοί πάντως συμφωνούν, πως αντί για την επιβολή δασμών, καλύτερη πολιτική θα μπορούσε να είναι η επιδότηση των κλάδων που θεωρούνται στρατηγικής σημασίας, ώστε να είναι γνωστό το ακριβές μέγεθος του κόστους της εθνικής ασφάλειας, στο λαό της χώρας.

### **1.5.6 Βελτίωση των όρων του διεθνούς εμπορίου.**

Σύμφωνα με το συγκεκριμένο επιχείρημα, οι δασμοί βοηθούν στη βελτίωση των όρων εμπορίου προς όφελος της χώρας εισαγωγής. Συγκεκριμένα, όταν επιβάλλεται δασμός σε ένα προϊόν (ή ακόμα και στην περίπτωση που αυξάνεται ο δασμός που προϋπάρχει), ο αλλοδαπός εξαγωγέας στην προσπάθειά του να διατηρήσει το μερίδιο αγοράς που του αναλογεί, θα απορροφήσει ένα μέρος του δασμού, σε βάρος των κερδών του. Αυτή η απώλεια εσόδων του οργανισμού που εξάγει, υποτίθεται πως βελτιώνει τους όρους εμπορίου και καταλήγει υπέρ της χώρας εισαγωγής (εφόσον η χώρα καταβάλλει μικρότερα ποσά συναλλάγματος για τις εισαγωγές της, βελτιώνει με τον τρόπο αυτό την οικονομική της θέση έναντι των λοιπών χωρών).

Στον αντίλογο, όσοι αντιτίθενται στην επιβολή υψηλών δασμών, υποστηρίζουν πως οι θιγόμενες χώρες είναι αναμενόμενο να αντιδράσουν και να επιβάλλουν αντίποινα, ενεργώντας με τις μεθόδους που περιγράφηκαν στις προηγούμενες σελίδες (όπως επιβολή ποσοστώσεων, εφαρμογή συναλλαγματικών ελέγχων κ.λπ.) Αυτό θα είχε ως αποτέλεσμα να πληγούν τα συμφέροντα των εξαγωγικών βιομηχανιών της χώρας και να εξουδετερωθεί κάθε πλεονέκτημα που ενδεχομένως θα προέκυπτε από την επιβολή των δασμών.

### 1.5.7 Ισοζύγιο Πληρωμών.

Το Ισοζύγιο Πληρωμών είναι ένας λογαριασμός στον οποίο καταγράφονται όλες οι συναλλαγές μίας χώρας με τον υπόλοιπο κόσμο μέσα σε ένα ορισμένο χρονικό διάστημα. Το Ισοζύγιο Πληρωμών αποτελείται από τρεις βασικούς επιμέρους λογαριασμούς. Το Ισοζύγιο Τρεχουσών Συναλλαγών (Ι.Τ.Σ.), το Ισοζύγιο Κεφαλαίου και το Ισοζύγιο Επισήμων Συναλλαγών. Το Ισοζύγιο Τρεχουσών Συναλλαγών, το οποίο αναλύεται σε τέσσερις υπολογαριασμούς (το εμπορικό ισοζύγιο, το ισοζύγιο υπηρεσιών, το ισοζύγιο εισοδημάτων και το ισοζύγιο μεταβιβάσεων), είναι ο σημαντικότερος λογαριασμός του Ισοζυγίου Πληρωμών, καθώς απεικονίζει τη σχέση εισαγωγών και εξαγωγών των αγαθών και των υπηρεσιών μίας οικονομίας. Ο δείκτης αυτός ουσιαστικά εκφράζει την οικονομική δύναμη της χώρας σε σχέση με τον υπόλοιπο κόσμο, επηρεάζει τις διακυμάνσεις του εθνικού εισοδήματος και κυρίως δείχνει τη δυνατότητα που έχει η οικονομία μίας χώρας να λειτουργήσει χωρίς δανεισμό από το εξωτερικό. Επιπλέον, ένα ενδεχόμενο πλεόνασμα του Ισοζυγίου τρεχουσών συναλλαγών επηρεάζει θετικά την οικονομική δραστηριότητα ολόκληρης της χώρας και το αντίστροφο.

Πρόβλημα στο ισοζύγιο πληρωμών μιας οικονομίας παρουσιάζεται, όταν οι εισαγωγές υπερβαίνουν σε αξία τις εξαγωγές. Τα συναλλαγματικά αποθέματα της χώρας μειώνονται και δημιουργείται η ανάγκη να ληφθούν μέτρα, ώστε να επανέλθει η ισορροπία στις εισπράξεις και τις πληρωμές του εξωτερικού εμπορίου. Σε τέτοιες περιπτώσεις, ένα από τα μέτρα που λαμβάνουν οι χώρες είναι η υποτίμηση των νομισμάτων τους, προκειμένου να αποθαρρύνουν τις εισαγωγές (επειδή τα εισαγόμενα προϊόντα γίνονται πιο ακριβά) και να ενθαρρύνουν τις εξαγωγές (επειδή τα εξαγόμενα γίνονται φθηνότερα). Πριν όμως προχωρήσουν σε μία τέτοια κίνηση η οποία έχει σοβαρές παρενέργειες (με κυριότερη την αύξηση του πληθωρισμού) οι κυβερνήσεις προσπαθούν να περιορίσουν τις εισαγωγές με την εφαρμογή διαφόρων περιοριστικών μέτρων ή με την αύξηση των δασμών. Όπως και σε προηγούμενες περιπτώσεις, η θετική επίδραση των μέτρων αυτών στο ισοζύγιο πληρωμών είναι προσωρινή, γιατί εξουδετερώνεται συνήθως από τα αντίποινα που εφαρμόζουν οι θιγόμενες χώρες.

## **1.6 ΜΕΤΡΑ ΓΙΑ ΤΗΝ ΠΡΟΩΘΗΣΗ ΤΟΥ ΔΙΕΘΝΟΥΣ ΕΜΠΟΡΙΟΥ.**

### **1.6.1 Εμπορικές συμφωνίες.**

Παρά τις πιέσεις για τον περιορισμό των εισαγωγών που ασκούν διάφορες οικονομικές ομάδες μιας χώρας, ποτέ δεν έπαψαν να υπάρχουν υποστηρικτές του ελεύθερου εμπορίου, οι οποίοι εξακολουθούν να στηρίζουν προσπάθειες σε διεθνή κλίμακα για τη μείωση των δασμών και την άρση όλων των άμεσων (ή έμμεσων) περιορισμών στις εισαγωγές. Ο σκοπός τέτοιων ενεργειών αφορά την ανάπτυξη του εμπορίου, η οποία αποδεδειγμένα συμβάλλει στην ευημερία όλων των συναλλασσομένων. Όπως προαναφέραμε, όταν κατά τον 17<sup>ο</sup> αιώνα επικρατούσαν οι μερκαντιλιστικές απόψεις για την οικονομία, τα κράτη αποθάρρυναν την εισαγωγή τελικών προϊόντων και την εξαγωγή πρώτων υλών, ενθαρρύνοντας παράλληλα την εξαγωγή τελικών προϊόντων, χωρίς ωστόσο να εμποδίζουν την εισαγωγή πρώτων υλών. Όταν πλέον έγιναν αντιληπτά τα μειονεκτήματα της μονοδιάστατης αυτής εμπορικής πολιτικής, οι προσπάθειες στράφηκαν στη σύναψη διμερών και πολυμερών εμπορικών συμφωνιών.

### **1.6.2 Σύναψη διμερών συμφωνιών.**

Οι “διμερείς συμφωνίες” αφορούν τις εμπορικές συμφωνίες που συνάπτονται μεταξύ δύο κρατών και περιλαμβάνουν προβλέψεις οι οποίες αποσκοπούν στο να ρυθμίσουν λεπτομερώς τον τρόπο με τον οποίο διεξάγεται το εμπόριο μεταξύ τους. Συγκεκριμένα περιλαμβάνουν:

- α.** Τις ρήτρες που καθορίζουν το μέγιστο ύψος δασμών και των λοιπών επιβαρύνσεων που επιβάλλονται στις εισαγωγές και εξαγωγές.
- β.** Τις σχετικές εμπορικές και δημοσιονομικές ρυθμίσεις.
- γ.** Τις τελωνειακές διαδικασίες.
- δ.** Τις μεθόδους αποτίμησης των εμπορευμάτων.
- ε.** Τις διαδικασίες διαμετακόμισης.
- στ.** Τις ποσοτώσεις εισαγωγών καθώς και άλλες νομικές ρυθμίσεις.

Όπως θα δούμε και στη συνέχεια, οι περισσότερες διμερείς συμφωνίες βασίζονται στις αρχές της αμοιβαιότητας, της εφαρμογής της ρήτρας του πλέον ευνοούμενου κράτους και της εθνικής μεταχείρισης.

### **1.6.3 Αρχή της Αμοιβαιότητας.**

Κατά τη σύναψη μιας διμερούς εμπορικής συμφωνίας, που διέπεται από την αρχή της αμοιβαιότητας, τα δύο μέρη αναλαμβάνουν να εφαρμόσουν αμοιβαίες παραχωρήσεις, οι οποίες διευκολύνουν το εμπόριο μεταξύ τους. Η αρχή αυτή εφαρμόζεται από τα πρώτα χρόνια της διεξαγωγής εμπορικών πράξεων μέχρι σήμερα (ρητώς ή σιωπηλώς) σε όλες σχεδόν τις διμερείς συμφωνίες. Οι παραχωρήσεις αποτελούν αντικείμενο διαπραγματεύσεων και διαφέρουν μεταξύ τους. Για παράδειγμα, η χώρα **A**, μπορεί να δεχτεί να μειώσει τους δασμούς που εφαρμόζει στα προϊόντα της χώρας **B**, η χώρα **B** με τη σειρά της μπορεί να δεχτεί να άρει τους ποσοτικούς περιορισμούς σε μια συγκεκριμένη κατηγορία προϊόντων της πρώτης κ.ο.κ. Ο σκοπός των αμοιβαίων παραχωρήσεων είναι η ισότιμη διανομή των ωφελημάτων από την προώθηση του μεταξύ τους εμπορίου.

### **1.6.4 Ρήτρα του Πλέον Ευνοούμενου Κράτους.**

Σύμφωνα με τη ρήτρα του πλέον ευνοούμενου κράτους, κάθε φορά που μία κυβέρνηση θα προβεί σε εμπορικές παραχωρήσεις προς κάποιον εμπορικό της εταίρο, είναι υποχρεωμένη να παρέχει τους ίδιους όρους σε όλους τους εταίρους με τους οποίους έχει συνάψει ανάλογες συμβάσεις. Η ρήτρα μπορεί να καλύπτει ένα κατάλογο προϊόντων (ή συγκεκριμένες παραχωρήσεις με τη μορφή άρσης εμπορικών περιορισμών στις εισαγωγές), τα οποία προέρχονται από συγκεκριμένες χώρες. Επίσης μπορεί να αφορά παραχωρήσεις σε θέματα προνομίων ή πλεονεκτημάτων, ατελειών ή ευνοϊκής μεταχείρισης συγκεκριμένων προϊόντων.

Η συγκεκριμένη αρχή αποσκοπεί στη διαμόρφωση ίσων όρων κατά τη διεξαγωγή διεθνών συναλλαγών. Επίσης προσφέρει κάθε εμπορικό εταίρο την εξασφάλιση πως τα πλεονεκτήματα που του έχουν παραχωρηθεί δε θα εξουδετερωθούν από άλλα – ισχυρότερα – προνόμια που μπορεί να παραχωρηθούν σε έναν ανταγωνιστή του. Έτσι, για την αποφυγή ευρύτατων ανακατατάξεων και προσαρμογών στο εμπορικό καθεστώς που εφαρμόζουν προς τους εμπορικούς εταίρους με βάση τη ρήτρα τού πλέον ευνοούμενου κράτους, οι διαπραγματευτές συνήθως φροντίζουν να περιορίζουν την εφαρμογή της ρήτρας αυτής σε συγκεκριμένες υποκατηγορίες δασμολογικών κλάσεων.



Η ρήτρα του πλέον ευνοούμενου κράτους μπορεί να παρασχεθεί με την επιβολή όρων ή χωρίς όρους. Στην πρώτη περίπτωση, η παραχώρηση πλεονεκτημάτων που έχουν ήδη χορηγηθεί σε τρίτους δεν είναι αυτόματη, αλλά παρέχεται μόνον εάν ο εμπορικός εταίρος προβεί σε ανάλογες παραχωρήσεις. Το καθεστώς αυτό προϋποθέτει την έναρξη νέων διαπραγματεύσεων, ώστε να καθοριστεί επακριβώς η δίκαιη αντιπαροχή του εμπορικού εταίρου. Η οποιαδήποτε διαφωνία μεταξύ των συμβαλλόμενων μερών μπορεί να οδηγήσει σε προστριβές, γεγονός που αποτελεί σοβαρό μειονέκτημα κατά την εφαρμογή της ρήτρας. Όταν η ρήτρα του πλέον ευνοούμενου κράτους παρέχεται χωρίς όρους, τα συμβαλλόμενα μέρη είναι υποχρεωμένα να εφαρμόσουν αυτόματα και μεταξύ τους, οποιονδήποτε ευνοϊκότερο όρο εμπορίου έχουν ενδεχομένως συμφωνήσει με άλλα – τρίτα – κράτη.

Πάντως, όσοι υποστηρίζουν τη διεξαγωγή ελεύθερου εμπορίου μεταξύ των κρατών, συνιστούν την άνευ όρων παραχώρηση της παραπάνω ρήτρας, γιατί θεωρούν πως είναι η μόνη μέθοδος που θα μπορούσε να εξασφαλίσει τη διαχρονική μείωση των δασμών και κατάργηση των διάφορων περιορισμών στη διενέργεια εμπορικών πράξεων σε διεθνές επίπεδο. Αντίθετα, οι οπαδοί του προστατευτισμού απορρίπτουν κατηγορηματικά την άνευ όρων παραχώρηση της ρήτρας και επιμένουν στη χορήγησή της υπό όρους.

#### **1.6.5 Ρήτρα εθνικής μεταχείρισης**

Μια διμερής εμπορική συμφωνία που περιλαμβάνει τη ρήτρα εθνικής μεταχείρισης εγγυάται ότι τα προϊόντα που εισάγονται από την αντισυμβαλλόμενη χώρα δε θα αντιμετωπίσουν διακριτική μεταχείριση σε βάρος τους από την εφαρμογή της εθνικής νομοθεσίας, διαταγμάτων, υπουργικών αποφάσεων και διαδικασιών που αφορούν την εισαγωγή, τον εκτελωνισμό, την αποθήκευση, τη διακίνηση και την πώληση τους. Με τον τρόπο αυτό, η χώρα που πραγματοποιεί εξαγωγές διασφαλίζεται ως προς το ότι, η μοναδική επιβάρυνση που πρόκειται να αντιμετωπίσουν τα προϊόντα της θα προέλθει από την εφαρμογή του δασμολογίου και όχι από διοικητικά μέτρα μη δασμολογικής φύσεως.

## **1.7 ΕΚΤΡΟΠΕΣ ΚΑΤΑ ΤΗ ΔΙΕΞΑΓΩΓΗ ΤΟΥ ΔΙΕΘΝΟΥΣ ΕΜΠΟΡΙΟΥ.**

### **1.7.1 Η έννοια του Καρτέλ**

Ως “καρτέλ” νοείται η συμφωνία μεταξύ ανταγωνιστριών εταιρειών, με την οποία επιδιώκεται ο περιορισμός του ανταγωνισμού μεταξύ τους σε τομείς σχετικούς με τις τιμές πώλησης, τους όρους πληρωμής, τη γεωγραφική δραστηριοποίηση, την αποδοχή ή απόρριψη αιτήσεων από πελάτες και γενικότερα θέματα εμπορίου και συναλλαγών. Δεν έχει ουσιαστική σημασία εάν η συμφωνία είναι ρητή, άτυπη ή εθιμική. Εφόσον οι ανταγωνιστές γνωρίζουν και ενεργούν με γνώμονα το κοινό τους συμφέρον, υφίσταται καρτέλ, ανεξαρτήτως από το αν υπάρχει ή όχι τυπική συμφωνία. Πολλές φορές η σύσταση καρτέλ προέκυψε ως αποτέλεσμα των καταστροφικών συνεπειών από την έξαρση του ανταγωνισμού, που τελικά κατέληξε σε πόλεμο τιμών. Επειδή οι συνέπειες για τις επιχειρήσεις που εμπλέκονται σε τέτοιες διαδικασίες είναι ιδιαίτερα οδυνηρές, με τον καιρό διαμορφώθηκε η κοινή αντίληψη, πως η κατάσταση μπορεί να βελτιωθεί με την αποχή από επιθετικές ενέργειες και με τη σιωπηλή συνεργασία σε διάφορα εμπορικά ζητήματα. Καρτέλ δημιουργούνται συνήθως:

**α.** Μεταξύ επιχειρήσεων που παράγουν τυποποιημένα προϊόντα, των οποίων η δαπάνη μεταφοράς στον καταναλωτή είναι υψηλή. Τα μέλη του καρτέλ μπορούν να μειώσουν το κόστος διάθεσης των προϊόντων τους, εάν κατανεύμουν γεωγραφικά την αγορά και κάθε μέλος αναλάβει να εξυπηρετεί το πλησιέστερο τμήμα.

**β.** Μεταξύ επιχειρήσεων που προσφέρουν πρώτες ύλες και προϊόντα με ανελαστική ζήτηση. Στην περίπτωση αυτή, τα μέλη του καρτέλ καθορίζουν την τιμή πώλησης των αγαθών, όπως και τις ποσοτώσεις που θα διαθέσει κάθε μέλος. Όταν κάποιο μέλος καλύψει τις χρονικά οριζόμενες ποσοτώσεις που του αναλογούν, παύει να προσφέρει και παραχωρεί ελεύθερο πεδίο στους λοιπούς ανταγωνιστές.

**γ.** Τέλος, μία μορφή καρτέλ, εντοπίζεται στις προσπάθειες που καταβάλλουν διάφορες επαγγελματικές οργανώσεις, (όπως οι δικηγορικοί σύλλογοι, διάφοροι επαγγελματικοί σύνδεσμοι, τα τεχνικά επιμελητήρια κ.λπ.) για να καθορίσουν συλλογικά την αμοιβή των υπηρεσιών τους.

Αποτελεί συχνό φαινόμενο, για τις κρατικές (όπως και τις διακρατικές) Αρχές, να παρέχουν τη συνδρομή τους στη σύναψη άτυπων καρτέλ, ώστε να συνδράμουν στην ανόρθωση κλάδων που έχουν πληγεί από θεμιτό ή αθέμιτο ανταγωνισμό. Για παράδειγμα, κατά τη δεκαετία του 1980, η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων σε εφαρμογή του σχεδίου Davignon, αφού κήρυξε την Ευρωπαϊκή Χαλυβουργία σε κατάσταση κρίσης, επέβαλε ποσοτώσεις στην παραγωγή και στις παραδόσεις των εργοστασίων. Ταυτόχρονα επέβαλε ελάχιστες τιμές στις εισαγωγές χαλυβουργικών προϊόντων από τρίτες χώρες και ενεργοποίησε τις διαδικασίες επιβολής δασμού αντί-ντάμπινγκ<sup>5</sup> σε όσες από τις τρίτες χώρες εξήγαγαν στην κοινότητα χαλυβουργικά προϊόντα σε χαμηλές τιμές. Επιπλέον, οι κυβερνήσεις των περισσότερων κρατών προωθούν νομοθετικά μέτρα, παρέχοντας κίνητρα για τη συγχώνευση ομοειδών επιχειρήσεων και τη δημιουργία μεγάλων μονάδων ικανών να διαδραματίσουν ανταγωνιστικό ρόλο διεθνώς. Οι ενέργειες αυτές γίνονται στα πλαίσια της πολιτικής ενίσχυσης της εγχώριας παραγωγικής βάσης της χώρας τους και με τον τρόπο αυτό ουσιαστικά εξυπηρετείται η δημιουργία καρτέλ, επειδή περιορίζεται ο ανταγωνισμός.

Βεβαίως, τόσο από οικονομική όσο και από κοινωνική οπτική, το ερώτημα που προκύπτει σχετίζεται με την επιλογή της κρατικής πολιτικής απέναντι στα καρτέλ. Οι ειδικοί συμφωνούν πως υπάρχουν τρεις τρόποι κρατικής αντιμετώπισης ενός καρτέλ. Σύμφωνα με τον πρώτο τρόπο που εκφράζει την άποψη του οικονομικού φιλελευθερισμού, οι Αρχές πρέπει να αγνοούν τα καρτέλ. Το κύριο επιχείρημα είναι, πως εξαιτίας της αυξημένης συμμετοχής του διεθνούς εμπορίου στην οικονομική δραστηριότητα μιας χώρας, τα εγχώρια καρτέλ έχουν περιορισμένες δυνατότητες επιβολής των όρων τους, λόγω των επιδράσεων που ασκούν οι εισαγωγές ομοειδών προϊόντων και υπηρεσιών από το εξωτερικό. Έτσι οι αντιδράσεις των Αρχών στα καρτέλ θα πρέπει να περιορίζονται στην προώθηση της οικονομικής ανάπτυξης, στην ενθάρρυνση της δημιουργίας νέων επιχειρήσεων και στην αύξηση της προσφοράς υποκατάστατων αγαθών και υπηρεσιών, ώστε να περιορίζονται οι παράγοντες που τα συγκρατούν και να εμφανίζονται αντίρροπες δυνάμεις που τείνουν να τα αποδομούν.

---

<sup>5</sup> Έχουμε ήδη κάνει μία αναφορά στην έννοια του ντάμπινγκ, ενώ στην ενότητα που ακολουθεί θα ασχοληθούμε περισσότερο διεξοδικά με το θέμα, όπως και με τις πολιτικές για την αντιμετώπισή του (αντί-ντάμπινγκ).

Σύμφωνα με το δεύτερο τρόπο αντιμετώπισης των καρτέλ, που εκφράζει τις απόψεις των οπαδών της παρεμβατικής πολιτικής, οι Αρχές θα πρέπει να λαμβάνουν νομοθετικά μέτρα αναγκαστικής φύσης, τα οποία είναι ικανά να εμποδίσουν τη δημιουργία καρτέλ αποτρέποντας την καθετοποίηση της παραγωγής, και κατορθώνουν να διασπούν όσες επιχειρήσεις έχουν επιτύχει να εδραιωθούν με τη μέθοδο αυτή. Ο τρόπος αυτός, ίσως να είναι ο πλέον αποτελεσματικός (γι' αυτό και εφαρμόστηκε ευρύτατα στο παρελθόν), δεν παύει ωστόσο να χαρακτηρίζεται ως ιδεαλιστικός και αφελής, γιατί παραγνωρίζει τη σημαντικότητα των οικονομικών κλίμακος που εξασφαλίζονται σε έναν κλάδο με την καθετοποίηση της παραγωγής (δηλαδή την επέκταση των παραγωγικών δραστηριοτήτων της επιχείρησης από τα πρώτα στάδια της αναζήτησης, εξόρυξης και επεξεργασίας των πρώτων υλών, έως την πιο προχωρημένη μορφή αξιοποίησης των τελικών προϊόντων της).

Όσοι υποστηρίζουν τον τρίτο τρόπο αντιμετώπισης των καρτέλ, προτείνουν ένα μοντέλο συνύπαρξης των Αρχών και των καρτέλ σε μια προσπάθεια να περιορισμού των δυσμενών επιπτώσεων από τη λειτουργία τους, με παράλληλη διατήρηση των θετικών επιδράσεών τους στην αύξηση της παραγωγικότητας. Βεβαίως η συγκεκριμένη άποψη δεν ορίζεται με την ίδια σαφήνεια όπως οι άλλες δύο και αυτό διότι για να υπάρξει κάποιας μορφής ανεπίσημη άδεια λειτουργίας καρτέλ, θα πρέπει να δημοσιεύονται οι συμφωνίες μεταξύ των επιχειρήσεων – μελών και να αποκλείονται ορισμένες συμφωνίες (όπως για παράδειγμα η γεωγραφική κατανομή των αγορών, ή τα μέτρα περιορισμού της εισόδου νέων ανταγωνιστών στον κλάδο). Θα πρέπει να υπάρχουν επίσης περιορισμοί στην πολιτική τιμών και να λαμβάνονται μέτρα για τη διαμόρφωση ικανοποιητικών συνθηκών ανταγωνισμού με σκοπό την προστασία των μακροχρόνιων συμφερόντων των επιχειρήσεων, ώστε να αποφεύγονται πόλεμοι τιμών. Είναι προφανές πως η δυσκολίες που αντιμετωπίζουν οι Αρχές κατά την προσπάθεια εφαρμογής τέτοιων πολιτικών, οφείλονται στην έλλειψη αντικειμενικών κριτηρίων για τον καθορισμό των επιχειρηματικών κερδών, τα οποία θεωρούνται εύλογα τόσο για την απόδοση των κεφαλαίων που είναι επενδεδυμένα όσο και για την εξασφάλιση επαρκών πόρων για ανάπτυξη.

### 1.7.2 Η έννοια του “ντάμπινγκ”.

Στην ορολογία του διεθνούς εμπορίου, “ντάμπινγκ” ονομάζεται η διαφοροποιημένη τιμολόγηση του ίδιου προϊόντος σε διαφορετικές αγορές και ιδιαίτερα η μείωση της τιμής του κάτω από το συνολικό μέσο κόστος παραγωγής της επιχείρησης, με σκοπό την διείσδυση σε οικονομίες του εξωτερικού. Η προέλευση του όρου ανάγεται στις περιπτώσεις κατά τις οποίες αποθέματα προϊόντων που δεν μπορούν να διατεθούν σε ικανοποιητικές τιμές στην εγχώρια αγορά “διοχετεύονται” σε αγορές του εξωτερικού, σε πολύ χαμηλές τιμές και είναι γεγονός πως με την εφαρμογή τέτοιων πρακτικών αποφεύγονται φαινόμενα αποσταθεροποίησης και περιορίζεται ο κίνδυνος ξεσπάσματος πολέμου τιμών στην εγχώρια αγορά της επιχείρησης. Εκτός από το “ντάμπινγκ” υπάρχει και το “αντίστροφο ντάμπινγκ”. Ο συγκεκριμένος όρος χρησιμοποιείται για την περιγραφή της πώλησης εμπορευμάτων στο εσωτερικό μιας χώρας, σε τιμές χαμηλότερες από αυτές με τις οποίες τα εμπορεύματα διατίθενται στο εξωτερικό. Ουσιαστικά το ντάμπινγκ είναι μια μορφή άσκησης πολιτικής διαφοροποιημένων τιμών. Όταν στο εξωτερικό η ελαστικότητα ζήτησης ως προς την τιμή είναι υψηλή, η επιχείρηση έχει συμφέρον να μειώσει τις τιμές της, γιατί με τον τρόπο αυτό αυξάνει τον όγκο των πωλήσεων. Αντίθετα, στο εσωτερικό έχει συμφέρον να διατηρεί τις τιμές της σε υψηλά επίπεδα, εφόσον απολαμβάνει κάποια μονοπωλιακά πλεονεκτήματα. Οι συνθήκες είναι αντίστροφες στο αντίστροφο ντάμπινγκ.

Το ντάμπινγκ διακρίνεται σε διαρκές, σποραδικό και ληστρικό. Στην πρώτη περίπτωση, ο παραγωγός προσαρμόζεται στις διαφορετικές συνθήκες ζήτησης και πουλά τα προϊόντα του σε χαμηλότερες τιμές, στις αγορές που έχουν την υψηλότερη ελαστικότητα ζήτησης<sup>6</sup>. Πολλοί θεωρούν ότι το διαρκές ντάμπινγκ έχει ευνοϊκές επιπτώσεις για τη χώρα εισαγωγής και είναι γεγονός πως οι καταναλωτές της χώρας αυτής επωφελούνται των χαμηλών τιμών, ενώ αντίθετα, οι καταναλωτές της χώρας εξαγωγής επιβαρύνονται από τις υψηλές τιμές. Όμως, η πρακτική ντάμπινγκ έχει καταστροφικές συνέπειες για τους παραγωγούς ομοειδών προϊόντων στη χώρα εισαγωγής και για τον λόγο αυτό καμιά οικονομία δεν επιθυμεί την διενέργεια πολιτικών ντάμπινγκ στο έδαφός της.

---

<sup>6</sup> Για παράδειγμα, θα μπορούσαμε να υποθέσουμε πως στην εγχώρια αγορά, η ελαστικότητα ζήτησης ως προς την τιμή είναι χαμηλότερη του εξωτερικού. Η επιχείρηση θα πουλήσει σε τιμές που θα καλύψουν το μέσο μεταβλητό κόστος και θα παρέχουν περιθώρια μικτού κέρδους επαρκούς για την κάλυψη και των πάγιων εξόδων της, ώστε να εισέλθει στην κερδοφορία. Όταν εξασφαλίσει την πώληση στην εγχώρια αγορά των αναγκαίων ποσοτήτων προϊόντων, για να περάσει το νεκρό σημείο κερδοφορίας (break even point), από εκεί και έπειτα μπορεί να αξιοποιήσει το υπόλοιπο των παραγωγικών δυνατοτήτων της και να διαθέτει τα έτοιμα προϊόντα της στο εξωτερικό σε οποιαδήποτε τιμή, αρκεί να καλύπτεται το μέσο μεταβλητό (βιομηχανικό) κόστος παραγωγής.

Στην περίπτωση του σποραδικού ντάμπινγκ ο εξαγωγέας επιχειρεί να απαλλαγεί από τα αδιάθετα αποθέματά του, εξάγοντάς τα σε κάποια εξαγωγική αγορά σε χαμηλές τιμές, ώστε να μην αποσταθεροποιήσει την εσωτερική του αγορά (αδιαφορώντας για το εάν προκαλεί προβλήματα στους τοπικούς παραγωγούς). Η πολιτική αυτή εφαρμόζεται συνήθως από επιχειρήσεις που δεν πραγματοποιούν συχνά εξαγωγές και θεωρούν πως οι θιγόμενες αγορές δεν θα προχωρήσουν σε ανάλογα αντίποινα.

Ληστρικό ντάμπινγκ είναι η ενσυνείδητη πώληση των προϊόντων μιας επιχείρησης σε μια εξαγωγική αγορά σε τιμές κάτω του μέσου συνολικού κόστους με σκοπό την εκτόπιση των τοπικών παραγωγών και την τελική μονοπώληση της αγοράς. Παράλληλα με τις χαμηλές τιμές χρησιμοποιούνται σε μεγάλη έκταση όλα τα άλλα μέσα του σύγχρονου μάρκετινγκ, όπως για παράδειγμα η ταχύτατη ανάπτυξη του δικτύου πωλήσεων, ο καταγισμός διαφήμισης και η προσπάθεια προσεταιρισμού του εγχώριου λιανεμπορικού κυκλώματος.

Πολλές χώρες επιβάλλουν δασμούς αντί-ντάμπινγκ, ώστε να εξουδετερώσουν τη διεισδυτική ικανότητα των συγκεκριμένων προϊόντων και να περιορίσουν τις δυσμενείς επιπτώσεις στην εγχώριο παραγωγή και απασχόληση. Επειδή όμως κατά το παρελθόν έγινε κατάχρηση του δικαιώματος επιβολής μέτρων αντί-ντάμπινγκ, με αποτέλεσμα η δυνατότητα αυτή να καταλήξει να λειτουργεί σαν ένα από τα μέτρα περιορισμού των εισαγωγών, η GATT<sup>7</sup> και εν συνεχεία ο Π.Ο.Ε.<sup>8</sup> έχουν θεσπίσει ασφαλιστικές δικλείδες στην άσκηση του δικαιώματος της επιβολής δασμών αντί-ντάμπινγκ και αντισταθμιστικών δασμών.

<sup>7</sup> Η Γενική Συμφωνία Δασμών και Εμπορίου (General Agreement on Tariffs and Trade – GATT) τέθηκε σε ισχύ το 1947. Μαζί με το Διεθνές Νομισματικό Ταμείο και την Παγκόσμια Τράπεζα ήταν ένας από τους θεσμούς που δημιουργήθηκαν μετά τον 2<sup>ο</sup> Παγκόσμιο Πόλεμο προκειμένου να ρυθμίσουν τη διεθνή οικονομία και να εμποδίσουν την επανεμφάνιση των καταστροφικών προστατευτικών πολιτικών που είχαν ακολουθηθεί μεταξύ του 1<sup>ου</sup> και του 2<sup>ου</sup> Παγκοσμίου Πολέμου. Η GATT είχε την ευθύνη της επιτήρησης του διεθνούς εμπορίου προϊόντων, όπως και την απελευθέρωσή του, με τη μείωση (μέσω διαπραγματεύσεων) των δασμολογικών εμποδίων. Επομένως, η αρμοδιότητα της GATT ήταν αρκετά περιορισμένη στην αρχή, αλλά το πεδίο δράσης της διευρύνθηκε μετά τις επιτυχείς διαπραγματεύσεις του Γύρου της Ουρουγουάης τέθηκε υπό την αιγίδα του Παγκοσμίου Οργανισμού Εμπορίου (Π.Ο.Ε.). Συμβαλλόμενα μέρη στις συμφωνίες της GATT ήταν και τα κράτη – μέλη της Ε.Ε., αλλά, λόγω της κοινής εμπορικής πολιτικής, συμμετείχαν στις διεργασίες σαν Ευρωπαϊκή Κοινότητα. Η Επιτροπή είναι ο διαπραγματευτής και ο εκπρόσωπος της Ευρωπαϊκής Κοινότητας / Ευρωπαϊκής Ένωσης στην GATT (και από το 1995 στον Π.Ο.Ε.), ενώ αρμόδια όργανα της Ε.Ε. έχουν υπογράψει τις διεθνείς συμφωνίες που έχουν συναφθεί υπό την αιγίδα της GATT.

<sup>8</sup> Ο Παγκόσμιος Οργανισμός Εμπορίου (Π.Ο.Ε.), συστήθηκε το 1995, αντικατέστησε την GATT και καλείται πλέον να διευθετεί τα θέματα διεθνούς εμπορίου σε πολυμερές πλαίσιο. Στην πραγματικότητα, ο Π.Ο.Ε. συγκεντρώνει στο πλαίσιο μίας ενιαίας δομής διαδικασιών και λήψης αποφάσεων και διοίκησης, τις τρεις συμφωνίες στις οποίες κατέληξε ο Γύρος της Ουρουγουάης: α. Τη γενική συμφωνία για τις εμπορευματικές συναλλαγές (GATT), β. Τη γενική συμφωνία για το εμπόριο των υπηρεσιών (GATS), γ. Τη συμφωνία για τα εμπορικής φύσεως δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας (TRIPs). Ο Π.Ο.Ε. βασίζεται στις εργασίες της υπουργικής συνόδου (που συνέρχεται τουλάχιστον μια φορά ανά διετία) και ενός γενικού συμβουλίου αποτελούμενου από τους εκπροσώπους όλων των χωρών μελών. Η Ε.Ε. και όλα τα κράτη – μέλη της συμμετέχουν στον Π.Ο.Ε., ενώ ένας κώδικας συμπεριφοράς ρυθμίζει τις λεπτομέρειες της συμμετοχής της Ε.Ε. και των κρατών – μελών της όσον αφορά θέματα υπαγόμενα σε μεικτή αρμοδιότητα.

Οι αντισταθμιστικοί δασμοί επιβάλλονται στις περιπτώσεις που οι χαμηλές τιμές των εξαγόμενων προϊόντων οφείλονται σε εξαγωγικές επιδοτήσεις που χορηγούνται στις επιχειρήσεις και οι οποίες τους δίνουν τη δυνατότητα να κατακτούν ξένες αγορές, πουλώντας σε τιμές κάτω του κόστους. Χαρακτηριστικό παράδειγμα των ημερών μας, αποτελεί η επεκτατική οικονομική πολιτική που ακολουθεί η Κίνα (με τη δημιουργία καταστημάτων σε πολλές αγορές, τα οποία λειτουργούν υπήκοοί της) και αποσκοπεί στην προώθηση των προϊόντων της σε ολόκληρο τον κόσμο.

### **1.7.3 Μέτρα για την αντιμετώπιση του ντάμπινγκ**

Σύμφωνα με τις διεθνώς αποδεκτές απόψεις, για την επιβολή δασμών αντί-ντάμπινγκ (και κατά αναλογία αντισταθμιστικών δασμών) πρέπει να πληρούνται δύο όροι: Πρώτον, να υφίστανται πρακτικές ντάμπινγκ και δεύτερον, να έχει προκληθεί ζημιά σε έναν κλάδο παραγωγής από τις συγκεκριμένες πρακτικές. Η Ευρωπαϊκή Ένωση, με βάση το άρθρο VI της Γενικής Συμφωνίας Δασμών και Εμπορίου του 1994, έχει επιδιώξει τη δημιουργία νομικού καθεστώσ για τον έλεγχο των μέτρων αντί-ντάμπινγκ και των μέτρων κατά των επιδοτήσεων. Συγκεκριμένα με τον κανονισμό (ΕΚ) με αριθμό 384/96 του Συμβουλίου της 22<sup>ας</sup> Δεκεμβρίου 1995, καθορίστηκαν τα μέτρα για την άμυνα κατά των εισαγωγών, που αποτελούν αντικείμενο πρακτικών ντάμπινγκ και προέρχονται από χώρες μη μέλη της Ευρωπαϊκής Κοινότητας. Ο ανωτέρω κανονισμός στη συνέχεια τροποποιήθηκε από τον κανονισμό (ΕΚ) 2331/96 του Συμβουλίου, της 2<sup>ας</sup> Δεκεμβρίου 1996, από τον κανονισμό (ΕΚ) 905/98 του Συμβουλίου, της 27<sup>ης</sup> Απριλίου 1998 και από τον κανονισμό (ΕΚ) 2238/2000 του Συμβουλίου, της 9<sup>ης</sup> Οκτωβρίου 2000.

Από γεωγραφική άποψη, ο παραπάνω Κανονισμός εφαρμόζεται σε όλες τις χώρες μη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Εντούτοις, η Κοινότητα μπορεί να εγκρίνει ειδικές διατάξεις για χώρες που δεν υπάγονται σε καθεστώς οικονομίας της αγοράς, ή σε χώρες των οποίων η οικονομία βρίσκεται σε μεταβατικό στάδιο. Επιπλέον, ο Κανονισμός προβλέπει πως οι συγκεκριμένες διατάξεις δεν αποκλείουν την εφαρμογή ειδικών κανόνων που προβλέπονται στις συμφωνίες οι οποίες έχουν συναφθεί μεταξύ της Κοινότητας και των τρίτων χωρών.

Από υλική άποψη, ο Κανονισμός εφαρμόζεται σε όλα τα προϊόντα. Δεδομένου όπως πώς αφορά κυρίως γεωργικά προϊόντα (ιδίως αυτά για τα οποία οι κοινές οργανώσεις αγορών, μέσω των εισφορών, προστατεύουν σε επίπεδο Ευρωπαϊκής Ένωσης) οι διατάξεις του Κανονισμού (ΕΚ) 384/96 μπορούν να εφαρμοστούν συμπληρωματικά και κατά παρέκκλιση διατάξεων που θα ήταν αντίθετες με την επιβολή δασμών αντί-ντάμπινγκ.

#### **1.7.4 Μέτρα κατά των επιδοτήσεων εξαγωγών.**

Θεωρείται πως συντρέχει επιδότηση εξαγωγών αφενός, όταν υπάρχει χρηματοδοτική συνεισφορά του Δημοσίου (ή όταν παρέχεται στήριξη του εισοδήματος ή των τιμών, υπό οιαδήποτε μορφή), κατά την έννοια του άρθρου XVI της Γενικής Συμφωνίας Δασμών και Εμπορίου του 1994 και αφετέρου, όταν με τον τρόπο αυτό προκύπτει κάποιος όφελος. Επίσης, θεωρείται πως παρέχεται χρηματοδοτική συνεισφορά εκ μέρους του Δημοσίου, όταν:

- α.** Το Δημόσιο ενεργεί με τρόπο που συνεπάγεται άμεση μεταφορά κεφαλαίων στην εξαγωγική επιχείρηση (με τη μορφή επιχορήγησης, δανείου ή εισφοράς στο κεφάλαιο) ή δυνητική άμεση μεταφορά κεφαλαίων ή υποχρεώσεων (όπως για παράδειγμα με την παροχή εγγύησης για δάνειο).
- β.** Το Δημόσιο παραιτείται από απαίτηση σε έσοδο της εξαγωγικής επιχείρησης που κανονικά του οφείλεται ή δεν το εισπράττει (όπως για παράδειγμα με την παροχή πιστώσεων φόρου).
- γ.** Το Δημόσιο παρέχει επιπλέον αγαθά ή υπηρεσίες προς τις εξαγωγικές επιχειρήσεις, εκτός από τη γενικότερη υποδομή που ισχύει στον τομέα της ενίσχυσης της επιχειρηματικότητας.
- δ.** Το Δημόσιο καταβάλλει ποσά σε ένα σύστημα χρηματοδοτήσεων ή αναθέτει σε έναν ιδιωτικό φορέα να διενεργήσει πράξεις οι οποίες υπάγονται κανονικά στην αρμοδιότητά του.

Η Ευρωπαϊκή Ένωση με τον Κανονισμό (ΕΚ) 2026/97 του Συμβουλίου, της 6<sup>ης</sup> Οκτωβρίου 1997, έχει καθορίσει το θεσμικό πλαίσιο για την άμυνα, κατά των εισαγωγών που αποτελούν αντικείμενο επιδοτήσεων και προέρχονται από χώρες μη μέλη της Ε.Ε. Σύμφωνα με τον Κανονισμό επιτρέπεται η επιβολή αντισταθμιστικού δασμού με σκοπό την εξουδετέρωση των συνεπειών της επιδότησης που έχει ενδεχομένως χορηγηθεί άμεσα ή έμμεσα, για την κατασκευή, την παραγωγή, την εξαγωγή ή τη μεταφορά οιαδήποτε προϊόντος, προέλευσης τρίτης χώρας, του οποίου η θέση σε ελεύθερη κυκλοφορία στην Κοινότητα είναι επιβλαβής σε οικονομικό επίπεδο.



## **1.8 Η ΜΟΡΦΗ ΤΟΥ ΔΙΕΘΝΟΥΣ ΕΜΠΟΡΙΟΥ ΣΗΜΕΡΑ.**

### **1.8.1 Γενικές διαπιστώσεις.**

Είναι προφανές, πως τα κράτη διαφέρουν αισθητά ως προς την έκταση συμμετοχής τους στο διεθνές εμπόριο. Συνήθως οι μεγάλες χώρες που διαθέτουν σημαντική εσωτερική αγορά και επαρκείς πλουτοπαραγωγικούς πόρους, έχουν μειωμένη συμμετοχή σε σχέση με τις μικρότερες χώρες, οι οποίες είναι αναγκασμένες να απευθύνονται σε εξωτερικές πηγές, προκειμένου να προμηθευθούν πρώτες ύλες και να διαθέτουν τα προϊόντα τους. Έτσι, στις μέρες μας, ο κύριος όγκος των παγκόσμιων συναλλαγών διεξάγεται κατά κύριο λόγο μεταξύ των αναπτυγμένων χωρών της Δύσης (Ευρώπη, Βόρεια Αμερική και Αυστραλίας) αλλά και των ταχέως αναπτυσσόμενων οικονομιών της Κίνας και της Ινδίας. Είναι γενικότερη διαπίστωση πως όταν μια χώρα ωριμάζει οικονομικά, διευρύνει τη συμμετοχή της στο διεθνές εμπόριο, εφόσον εξειδικεύεται και προσπαθεί να επωφεληθεί από τα συγκριτικά της πλεονεκτήματα.

Οι ειδικοί ωστόσο συγκλίνουν στη διαπίστωση πως μπορεί η συμμετοχή των αναπτυσσόμενων χωρών στο διεθνές εμπόριο να βαίνει αυξανόμενη αλλά παραμένει προβληματική. Οι χώρες αυτές εξάγουν κυρίως αγροτικά προϊόντα και συνήθως στηρίζονται στις εξαγωγές ενός συγκεκριμένου αριθμού ειδών, (όπως καφέ, μπανάνας ή ζάχαρης) οι τιμές των οποίων επηρεάζονται σημαντικά από τη διεθνή προσφορά και ζήτηση. Οι διακυμάνσεις των τιμών των προϊόντων αυτών επηρεάζουν τους όρους εμπορίου με οδυνηρά αποτελέσματα, όταν οι τάσεις των τιμών είναι πτωτικές. Αντίστοιχα προβλήματα ανακύπτουν και στις περιπτώσεις που τα κύρια εξαγόμενα προϊόντα είναι μη ανανεώσιμα ορυκτά ή ακατέργαστο πετρέλαιο. Επειδή στην πλειοψηφία των περιπτώσεων, η έρευνα και η αξιοποίηση των πηγών γίνεται από εταιρείες που ανήκουν στις αναπτυγμένες χώρες, πολλές φορές έχουν εκφραστεί κατηγορίες σχετικά με την εκμετάλλευση που υφίστανται οι αναπτυσσόμενες, ενώ ενέχει πάντα ο κίνδυνος εθνικοποίησης των πλουτοπαραγωγικών πόρων τους, οι οποίοι εκμεταλλεύονται από ξένες εταιρίες. Έτσι, για τη διευκόλυνση των μεταξύ τους συναλλαγών, οι αναπτυσσόμενες χώρες έχουν συστήσει οργανισμούς προώθησης των διμερών σχέσεων και μείωσης των περιορισμών του εμπορίου σε διεθνές επίπεδο.

### **1.8.2 Σύναψη διεθνών συμφωνιών.**

Μετά το τέλος του Δευτέρου Παγκοσμίου Πολέμου, όταν πλέον όλοι είχαν συνειδητοποιήσει τις σοβαρές συνέπειες του προστατευτισμού και της έξαρσης των εμπορικών περιορισμών κατά τα χρόνια του μεσοπολέμου, παρατηρήθηκε έντονη επιθυμία για την ανάπτυξη πολυμερών εμπορικών συμφωνιών και άλλων μορφών διεθνούς οικονομικής συνεργασίας. Η πιο επιτυχημένη προσπάθεια κατέληξε στην Γενική Συμφωνία Δασμών και Εμπορίου, γνωστή με το όνομα GATT. Το κείμενο της συμφωνίας υπογράφηκε στη Γενεύη το 1947 από 25 χώρες που την περίοδο εκείνη αντιπροσώπευαν τα τέσσερα πέμπτα του διεθνούς εμπορίου. Έτσι η GATT έλαβε τη μορφή μίας διεθνούς εμπορικής συμφωνίας, ικανής να θέσει τις αρχές, με βάση τις οποίες τα ιδρυτικά μέλη σκόπευαν να διαπραγματευτούν, ώστε να επιτύχουν μια σημαντική μείωση των δασμών και όλων των άλλων εμποδίων που δυσχέραιναν το διεθνές εμπόριο, αλλά και να καταργήσουν όλες τις διακρίσεις σε βάρος των εμπορικών εταίρων.

### **1.8.3 Μορφές διεθνούς οικονομικής συνεργασίας**

Από όσα έχουν προηγηθεί μπορούμε να συμπεράνουμε πως η διεξαγωγή διεθνούς εμπορίου συμβάλει ουσιαστικά στην οικονομική ενίσχυση των εμπλεκόμενων χωρών. Για το λόγο αυτό, δεν είναι λίγες οι περιπτώσεις που ανεξάρτητα κράτη αποφασίζουν την οικονομική τους συνεργασία σε επίπεδο διεθνών εμπορικών συναλλαγών προκειμένου να εξασφαλίσουν αμοιβαίο όφελος. Με το καθεστώς που εφαρμόζεται στις συναλλαγές μεταξύ των Κρατών – Μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης, θα ασχοληθούμε εκτεταμένα στις επόμενες σελίδες. Στο σημείο αυτό περιγράφουμε συνοπτικά τις μορφές που μπορεί να λάβει η συνεργασία των κρατών σε αυτό το επίπεδο:

#### ***α. Προτιμησιακό δασμολογικό καθεστώς.***

Τα κράτη που εντάσσονται σε ένα τέτοιο σύστημα συνεργασίας επιβάλλουν χαμηλότερους δασμούς στα προϊόντα που προέρχονται από άλλες χώρες – μέλη του συστήματος, σε σύγκριση με τα προϊόντα που προέρχονται από τρίτες χώρες. Παράδειγμα τέτοιου συστήματος συνεργασίας αποτελεί η Βρετανική Κοινοπολιτεία.

### ***β. Ζώνη ελεύθερων συναλλαγών.***

Τα κράτη που ανήκουν σε Ζώνη Ελεύθερων Συναλλαγών<sup>9</sup> επιβάλλουν μηδενικούς δασμούς στα προϊόντα που εισάγονται από άλλα κράτη – μέλη της Ζώνης, αλλά εφαρμόζουν διαφορετικό δασμολόγιο στα προϊόντα που εισάγονται από τρίτες χώρες. Παράδειγμα Ζώνης Ελευθέρων Συναλλαγών αποτελεί η Ε.Ζ.Ε.Σ . (Ευρωπαϊκή Ζώνη Ελευθέρων Συναλλαγών).

### ***γ. Τελωνειακή Ένωση.***

Τα κράτη – μέλη μιας Τελωνειακής Ένωσης εφαρμόζουν μηδενικούς δασμούς στα προϊόντα που προέρχονται από άλλα κράτη – μέλη και ομοιόμορφο δασμολόγιο στα προϊόντα που προέρχονται από τρίτες χώρες .

### ***δ. Κοινή αγορά.***

Πρόκειται για μια διευρυμένη τελωνειακή ένωση, στην οποία επιτρέπεται η ελεύθερη διακίνηση κεφαλαίου και εργασίας στην επικράτεια των κρατών – μελών.

### ***ε. Οικονομική Ένωση***

Πρόκειται για μια κοινή αγορά, της οποίας τα κράτη – μέλη έχουν συμφωνήσει να εναρμονίσουν την οικονομική πολιτική που εφαρμόζουν.

### ***στ. Οικονομική Ενοποίηση***

Η οικονομική ενοποίηση αποτελεί μια εξέλιξη της Οικονομικής Ένωσης. Τα κράτη – μέλη που την απαρτίζουν, εφαρμόζουν κοινή οικονομική πολιτική και κοινή αντιμετώπιση στα περισσότερα θέματα οικονομικής φύσης και κάποιες φορές και σε θέματα πολιτικοκοινωνικής διάστασης. Γνωστή περίπτωση Οικονομικής Ενοποίησης αποτελεί η Ευρωπαϊκή Οικονομική και Νομισματική Ένωση (ΟΝΕ).

---

<sup>9</sup> Ο όρος “Ζώνη Ελεύθερων Συναλλαγών” υποδηλώνει μια ομάδα χωρών που, στις μεταξύ τους συναλλαγές, έχουν καταργήσει, φραγμούς όπως οι εισαγωγικοί δασμοί και οι ποσοτώσεις. Πολλές ζώνες ελεύθερων συναλλαγών έχουν ιδρυθεί ανά τον κόσμο με πιο γνωστές, τη Mercosur στη Νότια Αμερική, τη NAFTA στη Βόρεια Αμερική και την ΕΖΕΣ στην Ευρώπη. Η Ευρωπαϊκή Ένωση σε ένα βαθμό αποτελεί ζώνη ελεύθερων συναλλαγών, αλλά ταυτόχρονα είναι κάτι πολύ περισσότερο, επειδή βασίζεται σε μια διαδικασία οικονομικής και πολιτικής ενοποίησης, μέσω αποφάσεων που λαμβάνονται από κοινού σε πολλά επίπεδα.

## **1.9 ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΠΡΑΞΕΙΣ**

Όπως έχουμε διαπιστώσει και σε προηγούμενη ενότητα, οι τελωνειακές αρχές μέσω της επιβολής δασμών και του ελέγχου διακίνησης των αγαθών, διαδραματίζουν έναν ουσιαστικό ρόλο στην διενέργεια του διεθνούς εμπορίου στοχεύοντας στον έλεγχο της κανονικότητας των συναλλαγών σε όλες τις οικονομίες του κόσμου. Σε επίπεδο Ευρωπαϊκής Ένωσης<sup>10</sup>, η δημοσίευση της Ενιαίας Πράξης του 1993 έχει καταργήσει τους τελωνειακούς ελέγχους μεταξύ των εσωτερικών συνόρων των κρατών – μελών. Συγκεκριμένα, με τη δημοσίευση της ανωτέρω απόφασης, η Ευρωπαϊκή Ένωση έχει καθορίσει την ελεύθερη κυκλοφορία των προσώπων, των αγαθών, του κεφαλαίου και των υπηρεσιών εντός των συνόρων της.

Έτσι, με την διαμόρφωση του πλαισίου που επιτρέπει το ενδοκοινοτικό εμπόριο και την ανταλλαγή, δημιουργήθηκε και η έννοια της παράδοσης / απόκτησης. Ως εκ τούτου, η “απόκτηση” έχει λάβει τη θέση της εισαγωγής και η “παράδοση”, τη θέση της εξαγωγής. Πλέον, οι ελληνικές επιχειρήσεις που λαμβάνουν αγαθά από επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται σε ένα διαφορετικό κράτος – μέλος της Ε.Ε., δεν υποχρεούνται να πραγματοποιήσουν οποιαδήποτε δήλωση της εισαγωγής των εμπορευμάτων και δεν καταβάλλουν Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) παρά μόνο τη στιγμή που τα αγαθά εισέλθουν στο ελληνικό έδαφος. Ο Φ.Π.Α. καταβάλλεται στο γραφείο φορολογικής ρύθμισης γενικών εισαγωγών με ίδιους όρους όπως ο εσωτερικός Φ.Π.Α. Ομοίως, οι ελληνικές επιχειρήσεις που αποστέλλουν εμπορεύματα με προορισμό επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται σε ένα άλλο κράτος – μέλος, δεν είναι απαραίτητο να προετοιμάσουν τα έγγραφα από απαιτούνται για τη διενέργεια των πράξεων εκτελωνισμού, ενώ ο Φ.Π.Α. είναι οφειλόμενος στη χώρα του προορισμού. Μεταξύ των κρατών – μελών της Ε.Ε., στις περισσότερες περιπτώσεις δεν απαιτείται καμία σχετική τελωνειακή διατύπωση και τα αγαθά στην πλειοψηφία τους κυκλοφορούν ελεύθερα.

---

<sup>10</sup> Η Ευρωπαϊκή Ένωση διευρύνεται συνεχώς και σήμερα, αριθμεί 27 κράτη – μέλη, τα εξής: Αυστρία, Βέλγιο, Βουλγαρία, Γαλλία, Γερμανία, Δανία, Ελλάδα, Εσθονία, Ηνωμένο Βασίλειο, Ιρλανδία, Ισπανία, Ιταλία, Κύπρος, Λετονία, Λιθουανία, Λουξεμβούργο, Μάλτα, Ολλανδία, Ουγγαρία, Πολωνία, Πορτογαλία, Ρουμανία, Σλοβακία, Σλοβενία, Σουηδία, Τσεχία και Φινλανδία.

## **2. ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ. ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΑ – ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΕΣ – Φ.Π.Α.**

### **2.1 ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΠΡΑΓΜΑΤΟΠΟΙΗΣΗ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ**

Αναφέραμε ήδη, πως οι επιχειρήσεις των κρατών – μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης έχουν το δικαίωμα της ελεύθερης διακίνησης αγαθών και υπηρεσιών χωρίς τελωνειακούς δασμούς και διαδικασίες, αν και θα πρέπει να εφαρμόσουν ένα υποχρεωτικό θεσμικό πλαίσιο για την εξασφάλιση της νομιμότητας των συναλλαγών τους. Έτσι, οι ελληνικές επιχειρήσεις (όπως και κάθε υποκείμενος στο φόρο) που είναι εγκατεστημένες στο εσωτερικό της χώρας και προτίθενται να πραγματοποιήσουν ενδοκοινοτικές συναλλαγές (ενδοκοινοτική απόκτηση / ενδοκοινοτική παράδοση / ενδοκοινοτική παροχή υπηρεσιών / ενδοκοινοτική λήψη υπηρεσιών) θα πρέπει εντός ενός μήνα από την έναρξη της συναλλαγής (τιμολόγησης) να υποβάλλουν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. το έντυπο «δήλωση έναρξης - μεταβολής εργασιών φυσικού προσώπου» (έντυπο Μ2) ή το έντυπο «δήλωση έναρξης - μεταβολής εργασιών μη φυσικού προσώπου» (έντυπο Μ3), δηλώνοντας την έναρξη της ενδοκοινοτικής τους δραστηριότητας προκειμένου να εγγραφούν στο μητρώο V.I.E.S.<sup>11</sup>

Με την εγγραφή του στο σύστημα, κάθε υποκείμενος λαμβάνει τον ευρωπαϊκό αριθμό Φ.Π.Α. (*Vat Number*), τον οποίο πρέπει να χρησιμοποιεί σε κάθε ενδοκοινοτική συναλλαγή. Ο αριθμός αυτός για την Ελλάδα, είναι ο Α.Φ.Μ. με τον ειδικό κωδικό EL, ενώ κάθε κράτος – μέλος έχει ειδικό κωδικό. Κάθε πρόσωπο που διενεργεί ενδοκοινοτικές συναλλαγές είναι υποχρεωμένο να αναγράφει στα παραστατικά που εκδίδει τον εξατομικευμένο αριθμό V.I.E.S. (πρόθεμα EL και Α.Φ.Μ.), καθώς και τον ΑΦΜ / ΦΠΑ του αντισυμβαλλόμενου με τον ανάλογο κωδικό που ισχύει σε κάθε κράτος – μέλος<sup>12</sup>.

<sup>11</sup> Το V.I.E.S. (*Vat Information Exchange System*) αποτελεί το σύστημα ελέγχου των ενδοκοινοτικών συναλλαγών. Μέχρι την 1.1.1993, οι εισαγωγές και εξαγωγές αγαθών μεταξύ των κρατών – μελών της Ε.Ε. συνοδεύονταν από τα Ενιαία Διοικητικά Έγγραφα (ΕΔΕ) και τα αγαθά ήταν υποκείμενα σε τελωνειακό έλεγχο. Πλέον και λόγω της ολοκλήρωσης της ενιαίας εσωτερικής αγοράς, έχει επέλθει η κατάργηση των συνόρων μεταξύ των κρατών – μελών καθώς και των τελωνειακών ελέγχων και κατ' επέκταση η παύση της υποχρέωσης κατάθεσης των ΕΔΕ για τη διακίνηση αγαθών εντός του ενιαίου ευρωπαϊκού χώρου. Η σημαντική αλλαγή που επήλθε σε σχέση με το Φ.Π.Α. είναι πως πλέον οι πωλητές αγαθών ενός κράτους – μέλους επιβάλλουν το μηδενικό συντελεστή στις παραδόσεις προς άλλα κράτη – μέλη μόνο υπό προϋποθέσεις. Στο παρελθόν, ο μηχανισμός των ΕΔΕ, συνέβαλλε σημαντικά στην εξασφάλιση και προστασία των εσόδων των κρατών – μελών από το Φ.Π.Α.. Η Ε.Ε. αναγνωρίζοντας την ανάγκη να καλυφθεί το κενό που προέκυψε από την κατάργηση των ΕΔΕ, επινόησε το σύστημα VIES το οποίο σχεδιάστηκε με σκοπό την αλληλοενημέρωση και τον έλεγχο των κρατών – μελών σχετικά με το Φ.Π.Α. στο ενδοκοινοτικό εμπόριο. Σε κάθε κράτος – μέλος τηρείται ένα κεντρικό μητρώο υποκειμένων στο Φ.Π.Α., το οποίο περιλαμβάνει όλα τα πρόσωπα (νομικά ή φυσικά) που διενεργούν ενδοκοινοτικές συναλλαγές. Το V.I.E.S. αποτελεί μία κοινή ηλεκτρονική βάση δεδομένων, η οποία βασίζεται στην αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών, εφόσον έχει πρόσβαση στις αντίστοιχες βάσεις δεδομένων κάθε κράτους – μέλους.

<sup>12</sup> Στο Παράρτημα της παρούσης, παραθέτουμε συγκεντρωτικό πίνακα με τη δομή του Α.Φ.Μ. των κρατών – μελών της Ε.Ε., το διακριτικό πρόθεμα κάθε χώρας και το είδος νομίσιματος των οικονομιών που δεν εντάσσονται στην Ευροζώνη.

Με το σύστημα V.I.E.S. ο πωλητής έχει την δυνατότητα αλλά και την υποχρέωση να ελέγχει την εγκυρότητα του ΑΦΜ / ΦΠΑ του αγοραστή<sup>13</sup> και τον τόπο εγκατάστασής του, ώστε να διασφαλιστεί πως ο αγοραστής θα δηλώσει τη συναλλαγή σαν ενδοκοινοτική απόκτηση και κατά συνέπεια θα φορολογηθεί στο κράτος – μέλος εγκατάστασής του. Στη συνέχεια, κάθε επιχείρηση που διενεργεί ενδοκοινοτικές συναλλαγές αποστολής ή λήψης αγαθών και υπηρεσιών έχει την υποχρέωση να υποβάλει ηλεκτρονικά τη “μηνιαία δήλωση V.I.E.S.” στο σύστημα TAXIS. Η δήλωση αυτή η οποία ονομάζεται “Ανακεφαλαιωτικός Πίνακας” χρησιμοποιείται από τους αρμόδιους ελεγκτικούς μηχανισμούς όλων των κρατών μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης, ως στοιχείο ελέγχου των διακρατικών συναλλαγών.

Μέχρι την 31<sup>η</sup> Δεκεμβρίου 2009, οι πληροφορίες που δηλώνονταν στους Ανακεφαλαιωτικούς Πίνακες αφορούσαν ημερολογιακά τρίμηνα. Την 25<sup>η</sup> Σεπτεμβρίου 2009, στα πλαίσια της κοινής στρατηγικής της Ε.Ε. για την πάταξη της φορολογικής απάτης, η Γενική Γραμματεία Φορολογικών και Τελωνειακών Θεμάτων του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών εξέδωσε την απόφαση με αριθμό 1091531 “Υποβολή ανακεφαλαιωτικών πινάκων για πράξεις που πραγματοποιούνται από 01.01.2010”, με σκοπό την κοινοποίηση οδηγιών για την συμπλήρωση των εντύπων των ανακεφαλαιωτικών πινάκων. Εκεί ορίζεται – μεταξύ άλλων – πως από το έτος 2010 και μετά, η μηνιαία υποβολή των ανακεφαλαιωτικών πινάκων θα πραγματοποιείται μέχρι την 26<sup>η</sup> ημέρα του επόμενου μήνα, ανεξάρτητα από τον αν η κατάθεση γίνεται σε έντυπη μορφή στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. ή με ηλεκτρονικό τρόπο μέσω του ειδικού δικτύου TAXISnet. Ωστόσο, με την απόφαση του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών ΠΟΛ 1127 / 25.9.2009, διευκρινίζεται πως η υποβολή των αρχικών και εμπρόθεσμων ανακεφαλαιωτικών πινάκων θα πραγματοποιείται αποκλειστικά και μόνο, με ηλεκτρονικό τρόπο επικοινωνίας μέσω του δικτύου TAXISnet, εκτός από τις εξαιρέσεις που προβλέπονται, από την ισχύουσα νομοθεσία για τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές και την ανωτέρω ΑΥΟΟ.

---

<sup>13</sup> Ο έλεγχος εγκυρότητας του κοινοτικού Α.Φ.Μ. / Φ.Π.Α. πραγματοποιείται από το Δ΄ Τμήμα της Δ/σης Φ.Π.Α. (Διοικητικής Συνεργασίας & Ανταλλαγής Πληροφοριών) ή από την ηλεκτρονική υπηρεσία που διατίθεται για το σκοπό στις ηλεκτρονικές διευθύνσεις [www.gsis.gr](http://www.gsis.gr), και [www.europa.eu.int/vies](http://www.europa.eu.int/vies). Για τις περιπτώσεις κρατών – μελών, όπου δεν είναι δυνατή η επιβεβαίωση της επωνυμίας μέσω των ηλεκτρονικών αυτών διευθύνσεων, ο έλεγχος εγκυρότητας μπορεί να πραγματοποιηθεί τηλεφωνικά στον αριθμό 210-3640076.

Επίσης στην ανωτέρω απόφαση ορίζεται πως από την 1.1.2010 και μετά, στους ανακεφαλαιωτικούς πίνακες καταχωρείται η συνολική αξία των ενδοκοινοτικών παροχών και λήψεων υπηρεσιών εφόσον:

*α.* Ο τόπος φορολογίας είναι το κράτος – μέλος από το οποίο προέρχεται ο λήπτης των υπηρεσιών, ο οποίος είναι υπόχρεος και για την καταβολή του φόρου, εφόσον πρόκειται για πράξη λήπτη.

*β.* Οι υπηρεσίες δεν απαλλάσσονται από το φόρο, εφόσον αυτό ορίζεται στις ισχύουσες διατάξεις του κράτους – μέλους από το οποίο προέρχεται ο λήπτης των υπηρεσιών. Δηλαδή δεν δηλώνονται οι πράξεις για τις οποίες δεν υπάρχει υποχρέωση καταβολής φόρου από το λήπτη.

Όπως και στην περίπτωση της ενδοκοινοτικών παραδόσεων ή αποκτήσεων αγαθών, για την πραγματοποίηση της ενδοκοινοτικής παροχής ή λήψης υπηρεσιών είναι αναγκαίο τόσο αυτός που παρέχει τις υπηρεσίες όσο και ο λήπτης τους, να διαθέτουν αριθμό φορολογικού μητρώου Φ.Π.Α., σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις. Στο πλαίσιο αυτό επισημαίνεται ότι πρόσωπα που καθίστανται υπόχρεα σε υποβολή ανακεφαλαιωτικών πινάκων, θα πρέπει να επαληθεύουν τον Α.Φ.Μ. / Φ.Π.Α. κάθε αντισυμβαλλόμενου, πριν από κάθε συναλλαγή που πραγματοποιούν, σύμφωνα με τα ισχύοντα για τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές.

Με την ΑΥΟΟ ΠΟΛ.1127 / 25.9.2009 έχει οριστεί ο τύπος, το περιεχόμενο, ο τρόπος και ο χρόνος υποβολής των νέων εντύπων ανακεφαλαιωτικών πινάκων ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών και παρεχόμενων υπηρεσιών (έντυπο Φ4) καθώς επίσης και ο τύπος, το περιεχόμενο, ο τρόπος και ο χρόνος υποβολής των νέων εντύπων ανακεφαλαιωτικών πινάκων ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών και λήψεων υπηρεσιών (έντυπο Φ5), ενώ τα νέα έντυπα των ανακεφαλαιωτικών πινάκων ισχύουν από 01.01.2010 ανεξαρτήτως των πράξεων που αφορούν.

Τέλος, σύμφωνα με την Εγκύκλιο Διαταγής του Υπουργείου Οικονομικών (Ε.Δ.Υ.Ο.) ΠΟΛ.1201/29.10.1999 “Διευκρινίσεις σχετικά με τη διαδικασία απαλλαγής της παράδοσης αγαθών προς άλλο κράτος – μέλος”, προκειμένου για εμπορεύματα, απαραίτητη προϋπόθεση για να θεωρηθεί μια συναλλαγή ως ενδοκοινοτική είναι και η αποδεδειγμένη φυσική διακίνηση των αγαθών μεταξύ διαφορετικών κρατών – μελών

## **2.2 ΟΙ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΤΩΝ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΩΝ ΣΤΟ ΦΟΡΟ ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΗ ΔΙΕΝΕΡΓΕΙΑ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ**

Σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Φ.Π.Α. (και ειδικότερα από όσα προκύπτουν από τα άρθρα 36 και 38), από την πραγματοποίηση ενδοκοινοτικών συναλλαγών προκύπτουν υποχρεώσεις που αφορούν κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο υποκείμενο στο φόρο. Συγκεκριμένα:

- Εκτός από την έναρξη των ενδοκοινοτικών συναλλαγών, θα πρέπει να δηλώνεται και η παύση αυτών, στο τμήμα Μητρώου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., με τη χρήση των εντύπων Μ2 και Μ3 για φυσικά και νομικά πρόσωπα αντίστοιχα.
- Για τις παραδόσεις που πραγματοποιούνται προς υποκείμενο στο φόρο (ή προς νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στο φόρο) σε άλλο κράτος – μέλος, θα πρέπει να υποβάλλεται ο ανακεφαλαιωτικός πίνακας ενδοκοινοτικών παραδόσεων (έντυπο Φ4), αφού προηγουμένως ο ΑΦΜ / ΦΠΑ του αντισυμβαλλομένου έχει επαληθευτεί μέσω του συστήματος V.I.E.S.
- Για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις που πραγματοποιούνται από πρόσωπο υποκείμενο στο φόρο, άλλου κράτους – μέλους, θα πρέπει να υποβάλλεται ο ανακεφαλαιωτικός πίνακας ενδοκοινοτικών αποκτήσεων (έντυπο Φ5), εφόσον ο ΑΦΜ / ΦΠΑ του αντισυμβαλλομένου έχει επίσης επαληθευτεί πριν από κάθε συναλλαγή μέσω του συστήματος V.I.E.S.
- Για τις ενδοκοινοτικές παροχές υπηρεσιών καθώς και για τις ενδοκοινοτικές λήψεις υπηρεσιών που πραγματοποιούνται, θα πρέπει να υποβάλλεται ο ανακεφαλαιωτικός πίνακας ενδοκοινοτικών παρεχόμενων υπηρεσιών (έντυπο Φ4) ή λήψεων υπηρεσιών (έντυπο Φ5), εφόσον οι υπηρεσίες δεν απαλλάσσονται από το φόρο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις, στο κράτος – μέλος του λήπτη των υπηρεσιών. Στο σημείο αυτό, να διευκρινίσουμε πως οι ανωτέρω ενδοκοινοτικές παροχές υπηρεσιών είναι αυτές που φορολογούνται στο κράτος – μέλος του λήπτη, σύμφωνα με την περίπτωση α΄, της παραγράφου 2, του άρθρου 14 του Κώδικα Φ.Π.Α. και όχι κάθε είδους υπηρεσία που ενδεχομένως παρέχεται μεταξύ υποκειμένων εγκατεστημένων σε διαφορετικά κράτη – μέλη.
- Ακόμα, για όλες τις επιχειρήσεις που πραγματοποιούν ενδοκοινοτικές συναλλαγές, απαιτείται η υποβολή περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α. καθώς και ετήσιας εκκαθαριστικής δήλωσης Φ.Π.Α.



Η υποχρέωση γνωστοποίησης της έναρξης ή παύσης ενδοκοινοτικών συναλλαγών, καθώς και η υποχρέωση υποβολής ανακεφαλαιωτικών πινάκων, ισχύει επίσης για τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α., τις απαλλασσόμενες μικρές επιχειρήσεις και τους υποκείμενους στο φόρο, οι οποίοι ενεργούν αποκλειστικά απαλλασσόμενες πράξεις χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών. Για τις ενδοκοινοτικές λήψεις υπηρεσιών, τα πρόσωπα αυτά υποβάλλουν έκτακτη δήλωση για την καταβολή του φόρου, ανεξαρτήτως του ύψους των συναλλαγών και δεν υποχρεούνται να υποβάλλουν εκκαθαριστική δήλωση. Έκτακτη δήλωση για την καταβολή του φόρου υποχρεούνται να υποβάλλουν και τα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου (ΝΠΔΔ), τα οποία διαθέτουν ΑΦΜ / ΦΠΑ για τη δήλωση των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών, χωρίς ωστόσο να υποχρεούνται στην υποβολή εκκαθαριστικής δήλωσης.

Όσον αφορά την ενδοκοινοτική παροχή ή λήψη υπηρεσιών ο χρόνος δήλωσης των πράξεων αυτών στους ανακεφαλαιωτικούς πίνακες είναι και η λήξη κάθε ημερολογιακού έτους, εφόσον:

**α.** Πρόκειται για υπηρεσίες που παρέχονται συνεχώς από τον παρέχοντα και η παροχή τους συνεχίζεται και μετά τη λήξη του ημερολογιακού έτους και

**β.** Δεν συνεπάγονται τμηματικές καταβολές έναντι λογαριασμού ή πληρωμές στη διάρκεια της περιόδου παροχής των.

Στις περιπτώσεις όπου πραγματοποιούνται εισπράξεις προκαταβολών, για πράξεις που αφορούν ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών ή ενδοκοινοτική παροχή υπηρεσιών, τα ποσά αυτά θα πρέπει να εμφανίζονται στους αντίστοιχους κωδικούς της περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. καθώς και στους ανακεφαλαιωτικούς πίνακες, κατά το χρόνο της εισπραξής τους. Για το λόγο αυτό, σε κάθε περίπτωση εισπραξής προκαταβολής, ο υποκείμενος στο φόρο υποχρεούται στην έκδοση “Ειδικού στοιχείου για σκοπούς Φ.Π.Α. επί ενδοκοινοτικών πράξεων”<sup>14</sup>. Στην περίπτωση που η αντιπαροχή καταβάλλεται πριν την λήψη της υπηρεσίας ή την ενδοκοινοτική απόκτηση, το ποσό της θα πρέπει να εμφανίζεται στην περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. και τους ανακεφαλαιωτικούς πίνακες κατά το χρόνο έκδοσης του σχετικού στοιχείου εισπραξής της προκαταβολής από τον παρέχοντα.

<sup>14</sup> Σύμφωνα με την ΑΥΟ ΠΟΛ.1002 / 4.1.2010 “ Ειδικό στοιχείο για σκοπούς Φ.Π.Α. επί ενδοκοινοτικών πράξεων” και τη σχετική ΑΥΟ ΠΟΛ.1100 / 24.6.2010 “Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 59, 60, 61, 62, 63 και 81 του ν.3842/23.4.2010 (Φ.Ε.Κ. 58, τεύχος Α’) περί αποκατάστασης της φορολογικής δικαιοσύνης, αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής και άλλες διατάξεις”.

Ειδικά, για τις επιχειρήσεις που πραγματοποιούν ενδοκοινοτικές συναλλαγές διακινώντας υψηλά χρηματικά ποσά, απαιτείται σε μηνιαία βάση, η ηλεκτρονική υποβολή δηλώσεων Intrastat (χωριστά για τις αφίξεις και τις αποστολές), με αώτερο προορισμό την Ευρωπαϊκή Στατιστική Υπηρεσία, σύμφωνα με όσα προβλέπονται στην Κοινή Υπουργική Απόφαση των Υφυπουργών Εθνικής Οικονομίας και Οικονομικών 1099733 / 8159 / 0014 / 15988 / 1274 / ΠΟΛ 1253 / 22.7.1993 και την απόφαση της Γενικής Γραμματέως της ΕΣΥΕ με αριθμό 24300 / Π34 / 29.12.1994. Το ετήσιο κατώφλι, πέραν του οποίου είναι υποχρεωτική η υποβολή της δήλωσης Intrastat ορίζεται από την Ελληνική Στατιστική Υπηρεσία και για το έτος 2011 ήταν 130.000,00€ για τις αποκτήσεις και 90.000,00€ για τις παραδόσεις. Την 25.01.2012, η Ελληνική Στατιστική Αρχή ανακοίνωσε πως με βάση το άρθρο 10 του Κανονισμού της Ε.Ε. 638 / 2004, τα στατιστικά κατώφλια τα οποία θα ισχύουν από 1/1/2012 έως 31/12/2012 καθορίστηκαν στις 115.000,00€ για τις αφίξεις και στις 90.000,00€ για τις αποστολές.

Στο σημείο αυτό να επισημάνουμε πως τις ίδιες υποχρεώσεις που αναφέρονται πιο πάνω, έχουν και οι εγκεκριμένοι αποθηκευτές αγαθών που υπάγονται σε Ειδικό Φόρο Κατανάλωσης (ΕΦΚ), καθώς και οι εγγεγραμμένοι επιτηδευματίες ή εισαγωγείς βιομηχανοποιημένων καπνών οι οποίοι θα πρέπει στις περιοδικές τους δηλώσεις να αναφέρουν την αξία των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων και των ενδοκοινοτικών παραδόσεων που πραγματοποίησαν.

Τα υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα που υπάγονται στο ειδικό καθεστώς των αγροτών (άρθρο 41 του κώδικα Φ.Π.Α.) ή που πραγματοποιούν μόνο παραδόσεις αγαθών – παροχές υπηρεσιών, χωρίς κανένα δικαίωμα έκπτωσης, καθώς και τα μη υποκείμενα στο φόρο νομικά πρόσωπα, οφείλουν να αποκτούν Α.Φ.Μ. / Φ.Π.Α. και να εγγράφονται στο σύστημα VIES για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις που πραγματοποιούν, εφόσον το συνολικό ύψος των συναλλαγών (χωρίς το Φ.Π.Α.), υπερβαίνει το ποσό των 10.000,00€. Για τον υπολογισμό του ποσού των 10.000,00€, λαμβάνονται υπόψη οι αποκτήσεις από όλα τα κράτη – μέλη κατά την προηγούμενη ή κατά την τρέχουσα διαχειριστική περίοδο, ενώ η υποχρέωση αυτή ισχύει χωρίς όριο για τα καινούρια μεταφορικά μέσα και τα

προϊόντα που υπάγονται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης. Τα πρόσωπα αυτά, εφόσον το επιθυμούν μπορούν να αποκτήσουν Α.Φ.Μ. / Φ.Π.Α. και να εγγράφονται στο σύστημα VIES για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις που πραγματοποιούν ανεξαρτήτως ποσού (με δήλωσή τους στη Δ.Ο.Υ. η οποία ισχύει τουλάχιστον για δύο διαχειριστικές περιόδους). Κατά τα λοιπά ισχύουν όσα έχουν αναφερθεί στις προηγούμενες παραγράφους, ενώ θα πρέπει να επισημάνουμε πως οι ιδιώτες που πραγματοποιούν ενδοκοινοτικές συναλλαγές δεν έχουν τις υποχρεώσεις των επιτηδευματιών που αναφέρθηκαν στην παρούσα ενότητα.

Τέλος, για τη συμπλήρωση της εκκαθαριστικής δήλωσης (αλλά και για τη λογιστική αντιμετώπιση των ενδοκοινοτικών συναλλαγών), στις περιπτώσεις που η αξία του οικείου φορολογικού στοιχείου έχει εκφραστεί σε ξένο νόμισμα, η φορολογητέα αξία προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3, του άρθρου 19, του Κώδικα Φ.Π.Α. Στη συνέχεια, στην ενότητα 3.1.8 θα ασχοληθούμε εκτενέστερα με το θέμα του προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας των συναλλαγών σε εθνικό νόμισμα, ενώ σε επόμενο κεφάλαιο θα παραθέσουμε αναλυτικά παραδείγματα.

## **2.3 ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ ΑΓΑΘΩΝ**

### **2.3.1 Η έννοια της ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών.**

Με τις διατάξεις του άρθρου 1 του Νόμου 2093 / 1992, ο προϊσχύων Νόμος 1642 / 1986 εναρμονίστηκε με την Οδηγία 91 / 680 / ΕΟΚ, η οποία προσδιόριζε το μεταβατικό καθεστώς Φ.Π.Α. που επρόκειτο να ισχύσει στην εσωτερική αγορά από 1.1.1993 έως 31.12.1996. Έτσι διαφοροποιήθηκε το πλαίσιο που αφορούσε τις συναλλαγές μεταξύ επιχειρήσεων εγκατεστημένων εντός των Ευρωπαϊκών Συνόρων και η έννοια της εισαγωγής αγαθών στην Ελλάδα, από επιχειρήσεις που εδρεύουν στα λοιπά κράτη – μέλη, ως φορολογητέα πράξη, αντικαταστάθηκε από την έννοια της ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών. Η εναρμόνιση αυτή άλλωστε είχε ως σκοπό, να ισχύσουν ομοιόμορφοι κανόνες φορολογικής μεταχείρισης κατά τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές, τόσο ως προς την παράδοση και απόκτηση των αγαθών όσο και κατά την παροχή και λήψη των υπηρεσιών.

Σήμερα, σύμφωνα με το άρθρο 11 του Νόμου 2859/2000, ως ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, νοείται η πράξη με την οποία ένα πρόσωπο αποκτά το δικαίωμα να κατέχει ως κύριος, ενσώματα κινητά αγαθά, τα οποία αποστέλλονται (ή μεταφέρονται) στην Ελλάδα από άλλο κράτος – μέλος από το οποίο αναχώρησε η αποστολή (ή η μεταφορά) τους από τον πωλητή ή από τον αγοραστή ή από πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό τους. Για την ύπαρξη ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, θα πρέπει να συντρέχουν οι εξής προϋποθέσεις:

- α.** Να πρόκειται για αγαθά που μεταφέρονται στην Ελλάδα, από άλλο Κράτος – Μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης.
- β.** Ο αγοραστής θα πρέπει να είναι πρόσωπο υποκείμενο στο φόρο<sup>15</sup> ή νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στο φόρο, που ενεργεί ωστόσο με την ιδιότητα του υποκείμενου στο φόρο.
- γ.** Ο πωλητής επίσης θα πρέπει να είναι υποκείμενος στο φόρο σε άλλο Κράτος – Μέλος, να μην απαλλάσσεται λόγω ύψους ακαθάριστων εσόδων στη χώρα του, ούτε να πραγματοποιεί παραδόσεις αγαθών για τις οποίες ο τόπος φορολογίας βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας.

<sup>15</sup> Ως “υποκείμενο στο φόρο” θεωρείται το πρόσωπο που ενεργεί φορολογητέες πράξεις ή αφορολόγητες με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών (για παράδειγμα οι εξαγωγικές επιχειρήσεις) ή πράξεις απαλλασσόμενες (όπως εκπαιδευτήρια, νοσηλευτικές μονάδες, ασφαλιστικές επιχειρήσεις κ.λπ.), καθώς και αγρότες του ειδικού καθεστώτος.

**δ.** Η συναλλαγή τέλος, θα πρέπει να πραγματοποιείται από επαχθή αιτία με αντάλλαγμα και μέσα στα πλαίσια άσκησης της οικονομικής δραστηριότητας τόσο από τον πωλητή, όσο και από τον αγοραστή. Στην έννοια της ενδοκοινοτικής απόκτησης εντάσσεται και η περίπτωση μεταφοράς στην Ελλάδα ετοιμών προϊόντων που κατασκευάστηκαν σε άλλο κράτος – μέλος από υλικά που στάλθηκαν στην Ελλάδα στο κράτος αυτό προκειμένου να υποστούν μεταποίηση στα πλαίσια σύμβασης έργου. Χαρακτηριστικό παράδειγμα αποτελεί η περίπτωση της επιχείρησης **B** (με έδρα την Ελλάδα) η οποία στέλνει στην εταιρεία **A** (με έδρα την Ιταλία), πρώτες ύλες για την παραγωγή προϊόντων. Η επιχείρηση **A** κατασκευάζει τα προϊόντα και στη συνέχεια τα αποστέλλει στην επιχείρηση **B** στην Ελλάδα. Η πράξη αυτή για την επιχείρηση **A** είναι μία παράδοση αγαθών απαλλασσόμενη από τον Φ.Π.Α., (εφόσον θεωρείται μη φορολογητέα στην Ιταλία), ενώ για την επιχείρηση **B** είναι μία ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών φορολογητέα στην Ελλάδα.

Αντίστοιχα, δεν θεωρείται ως ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, η απόκτηση που πραγματοποιείται:

**α.** Από πρόσωπο υποκείμενο στο φόρο, το οποίο υπάγεται στο ειδικό καθεστώς των αγροτών του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α.

**β.** Από πρόσωπο υποκείμενο στο φόρο, το οποίο που πραγματοποιεί μόνο παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών, που δεν του παρέχουν κανένα δικαίωμα έκπτωσης από το φόρο και

**γ.** Από μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο, εφόσον το ύψος των συναλλαγών αυτών που πραγματοποίησε και οφείλει στο κράτος – μέλος της αναχώρησης της αποστολής ή της μεταφοράς (χωρίς το φόρο προστιθέμενης αξίας), δεν υπερβαίνει κατά την προηγούμενη όπως και κατά την τρέχουσα διαχειριστική περίοδο το ποσό των 10.000,00€. Στην περίπτωση κατά την οποία το ποσό των συναλλαγών κατά τη διάρκεια της διαχειριστικής περιόδου, υπερβεί το όριο των 10.000,00€, τότε τα πρόσωπα αυτά έχουν υποχρέωση για καταβολή φόρου των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων τους στην Ελλάδα, με την υποβολή έκτακτης περιοδικής δήλωσης. Η υποχρέωση για καταβολή φόρου, αρχίζει από εκείνη την αγορά με την οποία διαπιστώνεται η υπέρβαση του ορίου των 10.000,00€, συνεχίζεται για ολόκληρη τη διαχειριστική περίοδο και επεκτείνεται και στην επόμενη.

Αν μέσα στην επόμενη διαχειριστική χρήση, οι αγορές των αγαθών από τα κράτη – μέλη δεν υπερβούν το ποσό των 10.000,00€, τότε από την μεθεπόμενη χρήση παύει να υπάρχει υποχρέωση καταβολής φόρου<sup>16</sup>.

Τα νομικά πρόσωπα, οι απαλλασσόμενες επιχειρήσεις και οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος, μπορούν, εφόσον το επιθυμούν, να καταθέσουν δήλωση επιλέγοντας την εγχώρια φορολόγηση των εισαγωγών τους από άλλα κράτη – μέλη, ανεξάρτητα από το ύψος αυτών. Η δήλωση αυτή υποβάλλεται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. και ισχύει τουλάχιστον για δύο διαχειριστικές περιόδους εντός των οποίων δεν μπορεί να ανακληθεί. Με την επιλογή αυτή, τα αναφερόμενα πρόσωπα καθίστανται υπόχρεοι στο φόρο και καταβάλλουν δηλώσεις για την αγορά αγαθών, από άλλα κράτη – μέλη.

Επίσης, δεν θεωρείται ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, η απόκτηση αγαθών των οποίων η παράδοση απαλλάσσεται στο εσωτερικό της χώρας από το φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων α', β', γ', και στ' της παραγράφου 1, του άρθρου 27 του Νόμου 2859 / 2000 “Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας” (Φ.Ε.Κ. 248, τεύχος Α' / 7.11.2000), όπως αναφέρονται παρακάτω:

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

---

<sup>16</sup> Για την καλύτερη κατανόηση της περίπτωση, παραθέτουμε το εξής παράδειγμα:

Νοσηλευτική μονάδα, κατά το έτος 2005 αγόρασε ιατρικά μηχανήματα από χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Τον Ιανουάριο, από τη Γαλλία, μηχανήμα αξίας 5.000,00€ (χωρίς Φ.Π.Α.), το Φεβρουάριο από την Ιταλία, μηχανήμα αξίας 4.000,00€ (χωρίς Φ.Π.Α.) και τον Ιούνιο από τη Γερμανία μηχανήμα αξία 3.000,00€ (χωρίς Φ.Π.Α.) Οι δύο πρώτες αγορές αποτελούν παραδόσεις αγαθών και φορολογούνται αντίστοιχα στις χώρες αυτές. Η τρίτη αγορά συνιστά ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθού με τόπο φορολόγησης την Ελλάδα, επειδή το σύνολο της αξίας των αγορών του έτους (2005) υπερέβη το όριο των 10.000,00€. Το ίδιο ισχύει και για κάθε επόμενη αγορά από χώρα της Ευρωπαϊκής Ένωσης εντός των διαχειριστικών περιόδων 2005 και 2006. Αν κατά το επόμενο έτος (2006), οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις δεν υπερβούν το παραπάνω όριο, για το μεθεπόμενο έτος (2007) παύει να υφίσταται η υποχρέωση καταβολής φόρου.

**β.** Η παράδοση και η εισαγωγή αεροσκαφών που προορίζονται για χρήση από τις Ένοπλες Δυνάμεις και το Δημόσιο γενικά, ή για εκμετάλλευση από αεροπορικές εταιρείες, οι οποίες εκτελούν κυρίως διεθνείς μεταφορές με κόμιστρο<sup>17</sup>. Επίσης αεροσκάφη που προορίζονται για διάλυση, καθώς και αντικείμενα και υλικά εφόσον προορίζονται να ενσωματωθούν ή να χρησιμοποιηθούν σε αυτά.

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

Ομοίως, δεν θεωρείται ως ενδοκοινοτική απόκτηση η απόκτηση μεταχειρισμένων αγαθών και αντικειμένων καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας, εφόσον ο πωλητής είναι υποκείμενος στο φόρο μεταπωλητής ή διοργανωτής δημοπρασίας (εφόσον ενεργεί με την ιδιότητα του αυτή) και το αποκτηθέν αγαθό έχει φορολογηθεί στο κράτος – μέλος αναχώρησης της αποστολής ή της μεταφοράς, σύμφωνα με τις διατάξεις του συγκεκριμένου κράτους, για τη φορολόγηση των μεταχειρισμένων αγαθών και των αντικειμένων καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας.

Στο άρθρο 12 του Νόμου 2859 / 2000 “Κύρωση Κώδικα Φ.Π.Α.”, αναφέρονται και οι πράξεις που θεωρούνται ως ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών και υπόκεινται σε Φ.Π.Α. και είναι οι κάτωθι:

**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, στο κράτος – μέλος προορισμού, στα πλαίσια της της επιχείρησής του.

---

<sup>17</sup> Ως “κυρίως διεθνείς μεταφορές” θεωρούνται αυτές που εκτελούν οι αεροπορικές εταιρείες από και προς το εξωτερικό, εφόσον τα έσοδα από τις διεθνείς μεταφορές υπερβαίνουν ποσοστό 50% από τα συνολικά ετήσια ακαθάριστα έσοδά τους από αεροπορικές μεταφορές κατά την προηγούμενη της παράδοσης ή εισαγωγής, διαχειριστική περίοδο.

**β.** Η παραλαβή αγαθών στο εσωτερικό της χώρας, από νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στο φόρο, εφόσον τα αγαθά αποστέλλονται ή μεταφέρονται από το ίδιο πρόσωπο προερχόμενα από άλλο κράτος – μέλος, στο οποίο είχαν εισαχθεί από το πρόσωπο αυτό.

**γ.** Η μετακίνηση αγαθών από άλλο κράτος – μέλος στο εσωτερικό της χώρας.

### **2.3.2 Καινούργια μεταφορικά μέσα και είδη που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης.**

Το όριο της απαλλαγής μέχρι του ποσού των 10.000,00€ που αναφέρθηκε στην ενότητα 2.3.1, δεν ισχύει στις περιπτώσεις που τα αποκτώμενα αγαθά είναι καινούργια μεταφορικά μέσα<sup>18</sup> ή είδη που επιβαρύνονται με ειδικό φόρο κατανάλωσης (όπως τα πετρελαιοειδή προϊόντα, η αλκοόλη και τα αλκοολούχα ποτά, ορυκτέλαια, το οινόπνευμα και τα οινοπνευματώδη ποτά, τα βιομηχανοποιημένα καπνά) και επομένως οι αποκτήσεις των αγαθών αυτών φορολογούνται στην Ελλάδα.

Αντίθετα, δεν θεωρούνται ως καινούργια, τα μεταφορικά μέσα όταν συντρέχει ένας από τους παρακάτω λόγους:

**α.** Η ενδοκοινοτική παράδοση έχει πραγματοποιηθεί μετά την πάροδο τριών μηνών από την ημερομηνία της πρώτης θέσης του οχήματος σε κυκλοφορία. Ειδικά για τα χερσαία οχήματα, η ανωτέρω χρονική διάρκεια αυξάνεται σε έξη μήνες.

**β.** Το μεταφορικό μέσο έχει διανύσει περισσότερα από 6.000 χλμ., αν πρόκειται για χερσαίο όχημα.

Σαν παράδειγμα θα αναφέρουμε την περίπτωση επιβατικού αυτοκινήτου ιδιωτικής χρήσης, το οποίο έχει αγοραστεί στη Γαλλία, από γαλλική επιχείρηση και λαμβάνει πρώτη άδεια κυκλοφορίας και γαλλικές πινακίδες την 12<sup>η</sup> Μαρτίου 2012. Στις 18 Μαΐου 2012, αφού έχει ήδη διανύσει 4.000 χλμ., πωλείται σε ελληνική εταιρεία, η οποία απαλλάσσεται από το φόρο. Το συγκεκριμένο όχημα αποτελεί αντικείμενο ενδοκοινοτικής απόκτησης και θεωρείται “καινούργιο” εφόσον δεν καλύπτει την προϋπόθεση της κατοχής και χρήσης του πέραν του τριμήνου. Το ίδιο όχημα, αν μεταβιβαστεί στις 13 Ιουνίου 2012, ενώ έχει διανύσει τα ίδια χιλιόμετρα δεν θα θεωρηθεί καινούργιο. Αυτό θα έχει ως συνέπεια να καταβληθεί ο Φ.Π.Α. στο κράτος – μέλος όπου αγοράζεται το όχημα, δηλαδή στη Γαλλία και όχι στην Ελλάδα.

---

<sup>18</sup> Ως “μεταφορικά μέσα” θεωρούνται τα σκάφη με μήκος άνω των 7,5 m, τα αεροσκάφη και τα χερσαία οχήματα με κινητήρα κυβισμού μεγαλύτερου των 48 c.c., τα οποία προορίζονται για τη μεταφορά προσώπων ή εμπορευμάτων.



### 2.3.3 Λοιπές πράξεις θεωρούμενες ως ενδοκοινοτικές αποκτήσεις.

Τέλος, εξομοιώνεται με ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών η παραλαβή αγαθού από υποκείμενο στο φόρο, καθώς και η παραλαβή αγαθού από μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο. Συγκεκριμένα όταν ο υποκείμενος στο φόρο μεταφέρει αγαθά της επιχείρησής του, από κράτος – μέλος και τα παραλαμβάνει στην Ελλάδα, η συγκεκριμένη πράξη εξομοιώνεται με ενδοκοινοτική απόκτηση.

Για παράδειγμα, αν η επιχείρηση **A**, η οποία έχει την επαγγελματική της έδρα στην Ελλάδα, μεταφέρει από την εγκατάστασή της στην Γαλλία, έναν ηλεκτρονικό υπολογιστή προκειμένου να τον χρησιμοποιήσει στο λογιστήριό της, τότε η παραλαβή του παγίου στην Ελλάδα θεωρείται ως ενδοκοινοτική απόκτηση, για την οποία οφείλεται φόρος στη χώρα μας.

Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση όπου η επιχείρηση **B**, η οποία διατηρεί επαγγελματική εγκατάσταση στην Ελλάδα και εισάγει από τρίτη χώρα στη Γαλλία, ένα μηχάνημα το οποίο στη συνέχεια το μεταφέρει στη χώρα μας. Η παραλαβή του μηχανήματος από την εγχώρια εγκατάσταση θεωρείται ως ενδοκοινοτική απόκτηση για την οποία οφείλεται φόρος.

## **2.4 ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΕΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΟΛΟΚΛΗΡΩΣΗ ΤΗΣ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΗΣ ΑΠΟΚΤΗΣΗΣ**

### **2.4.1 Η ελεύθερη κυκλοφορία των αγαθών εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης.**

Η τελωνειακή νομοθεσία που καθορίζει τους όρους για την εισαγωγή και την εξαγωγή των αγαθών, εστιάζει στις εμπορικές συναλλαγές με τρίτες χώρες, χωρίς ωστόσο να περιλαμβάνει τις ενδοκοινοτικές πράξεις, εκτός από εξαιρετικές περιπτώσεις. Έτσι, ενώ οποιαδήποτε εισαγωγή αγαθού από χώρα εκτός Ευρωπαϊκής Ένωσης θα πρέπει να διέλθει από το τελωνείο (ώστε να ολοκληρωθούν όλες οι τελωνιακές και εκτελωνιστικές διατυπώσεις), η διαδικασία για την ολοκλήρωση ενδοκοινοτικής απόκτησης είναι απλουστευμένη, δεν απαιτείται καμία τελωνειακή σχετική διατύπωση και τα αγαθά στην πλειοψηφία τους κυκλοφορούν ελεύθερα. Εξαιτίας όμως του διαφορετικού νομοθετικού πλαισίου που εφαρμόζεται στο εσωτερικό της κάθε χώρας, υπάρχουν αγαθά τα οποία δεν κυκλοφορούν ελεύθερα στο έδαφος της Ε.Ε., αλλά εξακολουθούν υποβάλλονται στους πρόσθετους τελωνειακούς ελέγχους και κανονισμούς που διέπουν το διεθνές εμπόριο και την ανταλλαγή. Για παράδειγμα, ορισμένα προϊόντα υποβάλλονται σε φυτοϋγειονομικό έλεγχο (όπως τα φάρμακα), ενώ άλλα σε ελέγχους νομιμότητας (όπως τα όπλα και τα πυρομαχικά, τα έργα τέχνης κ.ο.κ.). Τέλος υπάρχουν και τα προϊόντα που υποβάλλονται στους ειδικούς φόρους κατανάλωσης (όπως τα οινοπνευματώδη, το μεταλλικό νερό, κ.λπ.).

Οι ελληνικές επιχειρήσεις που αποστέλλουν εμπορεύματα με προορισμό άλλες επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται σε διαφορετικά κράτη – μέλη, δεν είναι απαραίτητο να προετοιμάσουν την αίτηση της δήλωσης ναυτιλίας, εφόσον πραγματοποιούν παραδόσεις που απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α. Ομοίως, οι ελληνικές επιχειρήσεις που λαμβάνουν αγαθά προερχόμενα από διαφορετικό κράτος – μέλος, δεν κάνουν οποιαδήποτε δήλωση της εισαγωγής και δεν καταβάλουν Φ.Π.Α εκτός από τη στιγμή τα αγαθά εισέρχονται στο ελληνικό έδαφος, δεδομένου πως ο φόρος είναι οφειλόμενος στη χώρα του προορισμού. Ο Φ.Π.Α. καταβάλλεται στη συνέχεια στο γραφείο φορολογικής ρύθμισης γενικών εισαγωγών, με τους ίδιους όρους όπως ο εσωτερικός Φ.Π.Α. Στη συνέχεια θα εξετάσουμε περισσότερο διεξοδικά τον τρόπο επιβολής του Φ.Π.Α. στις ενδοκοινοτικές πράξεις.

## 2.4.2 Δήλωση τελωνείου

Αν και οι τελωνειακές διατυπώσεις έχουν καταργηθεί στα ενδοκοινοτικά σύνορα, το Ενιαίο Διοικητικό Έγγραφο<sup>19</sup> (Ε.Δ.Ε.) διατηρείται ως έγγραφο υποστήριξης κατά την εισαγωγή (και εξαγωγή) προϊόντων, σε εδάφη που ανήκουν στο τελωνειακό αλλά όχι στο φορολογικό έδαφος της Ευρωπαϊκής Κοινότητας (όπως για παράδειγμα η Μαρτινίκα, η Γαλλική Γουιάνα, η Γουαδελούπη, η Ρεουνιόν, τα Κανάρια Νησιά, τα Νησιά Τσάνελ, τα Νησιά Άλαντ κ.λπ.). Προκειμένου δε, να κατάτεθεί το Ενιαίο Διοικητικό Έγγραφο (το οποίο ονομάζεται και δήλωση διασάφησης), οι επιχειρήσεις θα πρέπει υποχρεωτικά να γνωρίζουν την ταξινόμηση δασμολογίων των εμπορευμάτων τους.

---

<sup>19</sup> Κατά τη διαδικασία εκτελωνισμού αγαθών προερχόμενων από τρίτες χώρες, ο κύριος των εμπορευμάτων (ή το πρόσωπο που νόμιμα τον αντιπροσωπεύει), οφείλει να καταθέσει στο αρμόδιο Τελωνείο, ορθά συμπληρωμένο το Ενιαίο Διοικητικό Έγγραφο και παράλληλα να προσκομίσει ηλεκτρονικό μέσο, στο οποίο θα εμπεριέχονται τα στοιχεία του εγγράφου. Το Ε.Δ.Ε ονομάζεται επίσης και δήλωση διασάφησης και ο διασαφιστής (ή ο νόμιμος αντιπρόσωπός του) έχει την υποχρέωση να γνωρίζει τις απαραίτητες θέσεις και ενδείξεις για τη συμπλήρωση του εντύπου, ανάλογα με το τελωνειακό καθεστώς στο οποίο ζητά να υπαχθούν τα εμπορεύματα. Μαζί με το Ενιαίο Διοικητικό Έγγραφο, απαιτείται και η επισύναψη των εγγράφων που ορίζονται στα άρθρα 218 έως 221 του κανονισμού με αριθμό 2454/93 (ΕΟΚ), της επιτροπής της 2<sup>ης</sup> Ιουλίου 1993, “για τον καθορισμό ορισμένων διατάξεων εφαρμογής του κανονισμού (ΕΟΚ) με αριθμό 2913/92 του Συμβουλίου περί θεσπίσεως του κοινοτικού τελωνειακού κώδικα” και τα οποία θεωρούνται αναγκαία για την εφαρμογή των διατάξεων που διέπουν το αιτούμενο τελωνειακό καθεστώς. Σύμφωνα λοιπόν με το ανωτέρω άρθρο 218, τα έγγραφα που επισυνάπτονται στη δήλωση διασάφησης θέσης είναι:

**α.** Η δήλωση των στοιχείων για τον καθορισμό της δασμολογητέας αξίας των διασαφισθέντων εμπορευμάτων.

**β.** Το τιμολόγιο.

**γ.** Τα έγγραφα που έχουν εκδοθεί για την εφαρμογή προτιμησιακού δασμολογικού καθεστώτος (όπως και κάθε άλλου μέτρου παρέκκλισης από το καθεστώς του κοινού δικαίου που εφαρμόζεται στα διασαφισθέντα εμπορεύματα) και

**δ.** Κάθε άλλο έγγραφο που απαιτείται για την εφαρμογή των διατάξεων που διέπουν τη θέση σε ελεύθερη κυκλοφορία των διασαφισθέντων εμπορευμάτων.

Επιπλέον, οι τελωνιακές αρχές, εφόσον το θεωρούν αναγκαίο, μπορούν να ζητήσουν, κατά την υποβολή της διασάφησης, την κατάθεση των εγγράφων μεταφοράς, ή κατά περίπτωση, των εγγράφων που αναφέρονται στο προϊσχύον τελωνειακό καθεστώς. Μπορεί επίσης να ζητήσουν, εφόσον το ίδιο εμπόρευμα προσκομίζεται σε περισσότερα του ενός δέματα, την κατάθεση καταλόγου δεμάτων ή ισοδύναμου εγγράφου, που να αναφέρει το περιεχόμενο κάθε δέματος.

Σύμφωνα με το άρθρο 219 του κανονισμού 2454/93 (ΕΟΚ), η δήλωση διαμετακόμισης συνοδεύεται και από το έγγραφο μεταφοράς. Βεβαίως, το τελωνείο αναχώρησης έχει την ευχέρεια να παρέχει απαλλαγή από την υποχρέωση προσκόμισης του εν λόγω εγγράφου κατά τη διεκπεραίωση των διατυπώσεων. Εντούτοις, το έγγραφο μεταφοράς πρέπει να προσκομίζεται, κάθε φορά που ζητείται από την τελωνειακή υπηρεσία ή κάθε άλλη εξουσιοδοτημένη αρχή, κατά τη διάρκεια της μεταφοράς των αγαθών.

Σύμφωνα με τα άρθρα 220 και 221 του κανονισμού 2454/93, τα έγγραφα που πρέπει να επισυ-νάπτονται στη διασάφηση υπαγωγής στο καθεστώς τελειοποίησης προς επανεισαγωγή είναι εκτός των ανωτέρω και η άδεια υπαγωγής στο καθεστώς ή αντίγραφο της αίτησης σε περίπτωση έκδοσης άδειας με αναδρομική ισχύ (σύμφωνα με όσα ορίζονται στο άρθρο 751, παράγραφος 1), εκτός από την περίπτωση εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 760. Τέλος, στη διασάφηση εξαγωγής ή επανεξαγωγής πρέπει να επισυνάπτεται κάθε έγγραφο που είναι αναγκαίο για την ορθή εφαρμογή των εξαγωγικών δασμών και των διατάξεων που διέπουν την εξαγωγή ή την επανεξαγωγή των συγκεκριμένων εμπορευμάτων.

Οδηγίες για τη συμπλήρωση του ηλεκτρονικού μέσου (δισκέτα, cd κ.λπ.) έχουν δοθεί με την απόφαση του Υπουργείου Εμπορίου ΔΥΟ Τ.5047 / 304 / Α0019 / 4.10.2000, ενώ αναλυτικότερη πληροφόρηση για τη διασάφηση παρέχεται στην ΔΥΟ Τ.3384 / 244 / Α0019 / 21.07.2003.

Τέλος, το Ενιαίο Διοικητικό Έγγραφο είναι επίσης γνωστό και ως DAU (στη Γαλλική γλώσσα) από τα αρχικά των λέξεων Document Administratif Unique, ή SAD (στην Αγγλική γλώσσα), επίσης από τα αρχικά των λέξεων Single Administrative Document.

## **2.5 ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΠΑΡΑΔΟΣΕΙΣ ΑΓΑΘΩΝ**

### **2.5.1 Η έννοια της ενδοκοινοτικής παράδοσης αγαθών.**

Σύμφωνα με το Κοινοτικό Δίκαιο και την Ελληνική Νομοθεσία (Άρθρο 4 του Νόμου 2093/1992 “Διαρρυθμίσεις στην έμμεση φορολογία και άλλες διατάξεις”, Φ.Ε.Κ. 181 / τεύχος Α' / 25.11.1992), ως “Ενδοκοινοτική Παράδοση” χαρακτηρίζεται η πράξη μεταβίβασης αγαθών, τα οποία παραδίδονται και αποστέλλονται ή μεταφέρονται σε άλλο κράτος – μέλος από τον εγκατεστημένο στην Ελλάδα πωλητή (ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό του) σε πρόσωπο υποκείμενο στο φόρο που έχει την εγκατάστασή του σε άλλο κράτος – μέλος. Έτσι θεωρείται ως μεταφερόμενο προς ένα άλλο κράτος – μέλος, κάθε ενσώματο αγαθό που αποστέλλεται ή μεταφέρεται εκτός του εσωτερικού της χώρας, αλλά εντός της Κοινότητας, από κάθε υποκείμενο στο φόρο στην Ελλάδα, για τις ανάγκες της επιχείρησής του. Αντίθετα, δεν θεωρείται ενδοκοινοτική παράδοση η μεταβίβαση αγαθών, όταν τα συγκεκριμένα αγαθά προορίζονται για την πραγματοποίηση μιας από τις ακόλουθες πράξεις:

- α.** Παράδοση αγαθών που πραγματοποιείται από τον υποκείμενο στο φόρο, εντός του κράτους – μέλους της άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς.
- β.** Παράδοση αγαθών που πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας από τον υποκείμενο στο φόρο.
- γ.** Παροχή υπηρεσιών στον υποκείμενο στο φόρο, που έχουν ως αντικείμενο εργασίες οι οποίες αφορούν τα συγκεκριμένα αγαθά και πραγματοποιούνται υλικώς στο κράτος – μέλος άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς του αγαθού, εφόσον μετά την εκτέλεση των εργασιών τα αγαθά επαν-αποστέλλονται στον ίδιο υποκείμενο στο φόρο στο εσωτερικό της χώρας.
- δ.** Προσωρινή χρησιμοποίηση των αγαθών στο έδαφος του κράτους – μέλους άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς για τις ανάγκες παροχής υπηρεσιών, οι οποίες πραγματοποιούνται από τον υποκείμενο στο φόρο που είναι εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας.
- ε.** Προσωρινή χρησιμοποίηση των αγαθών, για περίοδο μέχρι και 24 μήνες στο έδαφος άλλου κράτους – μέλους, εντός του οποίου η εισαγωγή του ίδιου αυτού αγαθού από τρίτη χώρα, με σκοπό την προσωρινή χρησιμοποίησή του, θα υπαγόταν στο καθεστώς προσωρινής εισαγωγής με πλήρη απαλλαγή από εισαγωγικούς δασμούς.

**στ.** Παράδοση αερίου, μέσω συστήματος φυσικού αερίου που βρίσκεται στο έδαφος της Κοινότητας ή μέσω οποιουδήποτε δικτύου συνδεδεμένου με τέτοιο σύστημα, καθώς και παράδοση ηλεκτρικής ενέργειας ή θερμότητας ή ψύχους μέσω ανάλογων δικτύων θέρμανσης ή ψύξης.

Στην περίπτωση που μια από τις προϋποθέσεις που αναφέρονται στις ανωτέρω περιπτώσεις, παύει να υφίσταται, τότε θεωρείται πως πραγματοποιείται παράδοση αγαθού κατά το χρόνο που παύει να υφίσταται η εν λόγω προϋπόθεση.

Πάντως, κάθε πράξη που χαρακτηρίζεται ως ενδοκοινοτική παράδοση, απαλλάσσεται από τον Φ.Π.Α. γιατί φορολογείται στο κράτος – μέλος του αγοραστή σαν ενδοκοινοτική απόκτηση<sup>20</sup>, αν και για την απαλλαγή αυτή, πρέπει να συντρέχουν σωρευτικά οι παρακάτω προϋποθέσεις:

**α.** Ο πωλητής θα πρέπει να είναι πρόσωπο υποκείμενο στο φόρο και να έχει πραγματοποιήσει την εγγραφή του στο σύστημα V.I.E.S.

**β.** Και ο αγοραστής θα πρέπει να είναι πρόσωπο υποκείμενο και να είναι εγγεγραμμένος στο σύστημα V.I.E.S.

**γ.** Τα αγαθά θα πρέπει να μεταφέρονται από το κράτος – μέλος του πωλητή προς το κράτος – μέλος του αγοραστή.

Έτσι, σύμφωνα με τα παραπάνω, η ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών αναφέρεται στην ελεύθερη πώληση / μεταβίβαση αγαθών και στο δικαίωμα να διαθέτει κάποιος – ως κύριος – ενσώματο αγαθό χωρίς τελωνειακούς δασμούς, εντός των κρατών μελών της Ε.Ε., με τις υποχρεώσεις που απορρέουν για κάθε επιχείρηση που διενεργεί ενδοκοινοτικές συναλλαγές.

---

<sup>20</sup> Η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών 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. Επίσης, η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών θεωρείται ότι πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας, 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. Για την εφαρμογή των παραπάνω θεωρείται ότι η ενδοκοινοτική απόκτηση φορολογήθηκε στο άλλο κράτος-μέλος, όπου πραγματοποιήθηκε η άφιξη των αγαθών, εφόσον: **α.** Ο αποκτών αποδεικνύει ότι πραγματοποίησε την απόκτηση αυτή με σκοπό την πραγματοποίηση μεταγενέστερης παράδοσης αγαθών εντός του άλλου κράτους – μέλους και για την οποία παράδοση υπόχρεος για την καταβολή του φόρου έχει οριστεί ο παραλήπτης των αγαθών, ο οποίος είναι εγγεγραμμένος στο μητρώο Φ.Π.Α. εντός του άλλου κράτους – μέλους και **β.** Ο αποκτών έχει εκπληρώσει τις υποχρεώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις της περίπτωσης **α'**, της παραγράφου 5, του άρθρου 36 του Νόμου 2859 / 2000 οι οποίες αναφέρουν πως ο υποκείμενος στο φόρο που πραγματοποιεί ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών καθώς και παραδόσεις αγαθών, οι οποίες απαλλάσσονται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του , υποχρεούται επίσης να υποβάλλει ανακεφαλαιωτικό πίνακα, για τις παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιεί.

Σύμφωνα με το άρθρο 28 του Νόμου 2859 / 2000 “Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας” (Φ.Ε.Κ. 248 / τεύχος Α΄ / 07.11.2000), κατά τις πράξεις που χαρακτηρίζονται ως ενδοκοινοτικές παραδόσεις, υπόχρεοι απαλλάσσονται από το φόρο στις κάτωθι περιπτώσεις:

**α.** Κατά την παράδοση αγαθών (όπως ορίζονται σύμφωνα με το άρθρο 5 του Νόμου 2859 / 2000), τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται σε άλλο κράτος – μέλος από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό τους, προς πρόσωπο υποκείμενο στο φόρο ή προς μη υποκείμενο νομικό πρόσωπο, που ενεργεί με την ιδιότητα του αυτή σε άλλο κράτος – μέλος.

Η παραπάνω διάταξη ωστόσο, δεν ισχύει για παράδοση αγαθών<sup>21</sup> που πραγματοποιείται προς:

- Αγρότες του ειδικού καθεστώτος,
- Υποκειμένους που διενεργούν μόνο απαλλασσόμενες πράξεις, χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών.
- Νομικά πρόσωπα, μη υποκείμενα στο φόρο, εφόσον το ύψος των συνολικών ενδοκοινοτικώς αποκτηθέντων αγαθών, χωρίς το Φ.Π.Α., δεν υπερβαίνει το ποσό των 10.000,00€, ούτε κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο, μήτε και κατά την τρέχουσα διαχειριστική περίοδο.

**β.** Κατά την περιστασιακή παράδοση καινούργιων μεταφορικών μέσων, που αποστέλλονται ή μεταφέρονται προς άλλο κράτος – μέλος. Επίσης και κατά την παράδοση αγαθών που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης και τα οποία αποστέλλονται (ή μεταφέρονται) προς άλλο κράτος – μέλος, εφόσον ο αγοραστής είναι πρόσωπο που διενεργεί μόνο απαλλασσόμενες πράξεις, χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών και τα αγαθά αυτά διακινούνται υπό καθεστώς αναστολής καταβολής του ειδικού φόρου κατανάλωσης.

**γ.** Όταν οι απαλλαγές που περιγράφηκαν πιο πάνω (κατά την περίπτωση **α.**) και επρόκειτο να καλύψουν την ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών (κατά την έννοια της παραγράφου 3, του άρθρου 7, του Νόμου 2859 / 2000), είχαν προηγουμένως εφαρμοστεί από άλλο πρόσωπο υποκείμενο στο φόρο.

<sup>21</sup> Η εξαίρεση από το νόμο δεν εφαρμόζεται όταν πρόκειται για ενδοκοινοτική παράδοση καινούργιων μεταφορικών μέσων, καθώς και προϊόντων που υπάγονται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης. Η απαλλαγή παρέχεται χωρίς να είναι απαραίτητη η εγγραφή των προσώπων αυτών στο μητρώο Φ.Π.Α. στη χώρα της εγκατάστασής τους. Επίσης και στις τρεις παραπάνω περιπτώσεις, η απαλλαγή δεν εφαρμόζεται, εφόσον τα πρόσωπα αυτά, δεν έχουν ενταχθεί στα υπόχρεα για την απόδοση του φόρου που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές τους αποκτήσεις, είτε διότι δεν έχουν υπερβεί το καθοριζόμενο ετήσιο όριο ενδοκοινοτικών αποκτήσεων από το κράτος – μέλος τους, είτε διότι δεν έκαναν χρήση της επιλογής να ενταχθούν στα υπόχρεα πρόσωπα για την απόδοση του φόρου ενδοκοινοτικών αποκτήσεων στο κράτος αυτό.

**δ.** Στις περιπτώσεις, όπου η εισαγωγή και η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών που πραγματοποιούνται από υποκείμενο στο φόρο, αλλά και η παράδοση αγαθών προς υποκείμενο στο φόρο, με σκοπό την παράδοση τους με τους όρους της παραπάνω περίπτωσης α', καθώς και η παροχή υπηρεσιών που αφορούν αυτές τις παραδόσεις αγαθών με προορισμό ένα άλλο κράτος – μέλος, μέχρι του ποσού των παραδόσεων, που πραγματοποίησε ο υποκείμενος στο φόρο, κατά την προηγούμενη δωδεκάμηνη χρονική ή δωδεκάμηνη διαχειριστική περίοδο.

Τα παραπάνω αφορούν και τις περιπτώσεις της τριγωνικής πώλησης, όπου το εγκατεστημένο στην Ελλάδα πρόσωπο, αποδειξεί ότι τα αγαθά που αγόρασε ένα διαφορετικό κράτος – μέλος “Α” αποτέλεσαν αντικείμενο παράδοσης σε επίσης διαφορετικό κράτος – μέλος “Β” και θεωρείται ότι η απόκτηση φορολογήθηκε στο κράτος – μέλος “Β”, στο οποίο στάλθηκαν τα αγαθά και κατά συνέπεια δε οφείλεται φόρος στην Ελλάδα.

Τέλος να συμπληρώσουμε πως κάθε ελληνική επιχείρηση που πραγματοποιεί ενδοκοινοτικές πράξεις, για τις παραδόσεις που πραγματοποιεί θα πρέπει:

**α.** Να έχει ήδη πραγματοποιήσει την εγγραφή της στο σύστημα V.I.E.S.

**β.** Να επαληθεύει σε κάθε συναλλαγή πως και ο αγοραστής είναι εγγεγραμμένος στο σύστημα V.I.E.S.

**γ.** Να διατηρεί στοιχεία, από τα οποία να προκύπτει πως τα πωληθέντα αγαθά μεταφέρθηκαν από την Ελλάδα στο κράτος – μέλος του αγοραστή.

**δ.** Να αναγράφει στα παραστατικά που εκδίδει (Δελτίο Αποστολής και Τιμολόγιο Πώλησης ή συνενωμένο Τιμολόγιο – Δελτίο Αποστολής) τον Α.Φ.Μ. / Φ.Π.Α. του αγοραστή και τη διάταξη του Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, με βάση την οποία απαλλάσσεται από την υποχρέωση επιβολής Φ.Π.Α. κατά την ενδοκοινοτική παράδοση.

## **2.6 ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΗ ΠΑΡΟΧΗ / ΛΗΨΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ**

### **2.6.1 Η έννοια της ενδοκοινοτικής παροχής και λήψης υπηρεσιών.**

Γενικά ως παροχή ή λήψη υπηρεσίας χαρακτηρίζεται κάθε πράξη, η οποία δεν αποτελεί παράδοση ή λήψη αγαθών. Συγκεκριμένα και σύμφωνα με το άρθρο 9 του Νόμου 2859 / 2000 “Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας” (Φ.Ε.Κ. 248 / τεύχος Α΄ / 7.11.2000), ως παροχή υπηρεσιών από πρόσωπο υποκείμενο στο φόρο θεωρείται: **α.** Η χρησιμοποίηση αγαθών της επιχείρησής του, για την ικανοποίηση δικών του αναγκών (ή του προσωπικού της επιχείρησης) ή για σκοπούς ξένους προς αυτή, εφόσον κατά την απόκτηση των αγαθών αυτών δημιουργήθηκε δικαίωμα έκπτωσης του φόρου. **β.** Η παροχή υπηρεσιών για τις ανάγκες του (ή για τις ανάγκες του προσωπικού του) ή για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση του. **γ.** Η χρησιμοποίηση δικών του υπηρεσιών για δραστηριότητα του ίδιου του υποκειμένου που απαλλάσσεται από το φόρο, καθώς επίσης και η χρησιμοποίηση δικών του υπηρεσιών για τις ανάγκες της επιχείρησής του, εφόσον πρόκειται για υπηρεσίες που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 30 του Κώδικα Φ.Π.Α., για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, σε περίπτωση λήψης όμοιων υπηρεσιών από άλλον υποκείμενο στο φόρο.

Πρωτεύοντα ρόλο για την επιβολή του Φ.Π.Α. όσον αφορά την ενδοκοινοτική λήψη ή παροχή υπηρεσίας έχει ο προσδιορισμός του τόπου παροχής της υπηρεσίας όπως αυτός καθορίζεται στο άρθρο 14 του Κώδικα Φ.Π.Α. Συγκεκριμένα, σύμφωνα με τις διατάξεις του συγκεκριμένου άρθρου:

**α.** Ο τόπος όπου θεωρείται πως παρέχεται υπηρεσία, προς υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο, το οποίο ενεργεί με την ιδιότητα αυτή, είναι ο τόπος όπου το εν λόγω πρόσωπο έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας. Ωστόσο, εάν οι συγκεκριμένες υπηρεσίες παρέχονται σε μόνιμη εγκατάσταση του υποκειμένου στον φόρο, που βρίσκεται όμως σε διαφορετικό τόπο, από τον τόπο της έδρας της οικονομικής του δραστηριότητας, τότε ως τόπος παροχής των υπηρεσιών θεωρείται ο τόπος όπου βρίσκεται η μόνιμη εγκατάστασή του. Ελλείψει τέτοιας έδρας (ή μόνιμης εγκατάστασης), ως τόπος παροχής υπηρεσιών θεωρείται ο τόπος της μόνιμης κατοικίας ή της συνήθους διαμονής του υποκειμένου στον φόρο στον οποίο παρέχονται οι υπηρεσίες.



**β.** Ο τόπος όπου θεωρείται πως παρέχεται υπηρεσία, από πρόσωπο μη υποκείμενο στον φόρο είναι, ο τόπος της έδρας της οικονομικής δραστηριότητας του παρέχοντος τις υπηρεσίες. Ωστόσο, εάν οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται από μόνιμη εγκατάσταση του παρέχοντος που βρίσκεται σε τόπο διαφορετικό από τον τόπο της έδρας της οικονομικής του δραστηριότητας, τότε ως τόπος παροχής των υπηρεσιών αυτών θεωρείται ο τόπος όπου βρίσκεται η μόνιμη αυτή εγκατάσταση. Ελλείψει τέτοιας έδρας (ή μόνιμης εγκατάστασης), ως τόπος παροχής υπηρεσιών θεωρείται ο τόπος της μόνιμης κατοικίας ή της συνήθους διαμονής του παρέχοντος.

Επιπλέον, ο Κώδικας Φ.Π.Α. εξετάζει τις ειδικές περιπτώσεις παροχής / λήψης υπηρεσιών και προσδιορίζει τις παραμέτρους που θα πρέπει να ληφθούν υπόψη για τον ακριβή προσδιορισμό του τόπου που λαμβάνει χώρα η συναλλαγή.

Επιγραμματικά, ο νόμος απαριθμεί τις εξής περιπτώσεις:

- Παροχή υπηρεσιών από μεσάζοντες, προς μη υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα.
- Παροχή υπηρεσιών σχετικών με ακίνητα.
- Παροχή υπηρεσιών μεταφοράς επιβατών.
- Παροχή υπηρεσιών μεταφοράς αγαθών, προς μη υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα καθώς και υπηρεσίες παρεπόμενες της μεταφοράς προς μη υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα.
- Δικαίωμα πρόσβασης σε πολιτιστικές, καλλιτεχνικές, αθλητικές, επιστημονικές, εκπαιδευτικές, ψυχαγωγικές και παρόμοιες εκδηλώσεις προς υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα.
- Παροχή πολιτιστικών, καλλιτεχνικών, αθλητικών, επιστημονικών, εκπαιδευτικών, ψυχαγωγικών και παρόμοιων υπηρεσιών προς μη υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα.
- Πραγματογνωμοσύνες ή εργασίες που αφορούν κινητά ενσώματα αγαθά προς μη υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα.
- Παροχή υπηρεσιών εστιατορίου και εστίασης.
- Παροχή υπηρεσιών εστιατορίου και εστίασης επί μεταφορικού μέσου κατά τη διάρκεια ενδοκοινοτικού ταξιδιού.

- Μίσθωση μεταφορικών μέσων
- Παροχή ηλεκτρονικών υπηρεσιών σε μη υποκείμενους στον φόρο.
- Τόπος παροχής ορισμένων υπηρεσιών που παρέχονται προς μη υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα εγκατεστημένα εκτός Κοινότητας
- Τόπος παροχής το εσωτερικό της χώρας ορισμένων υπηρεσιών για την αποφυγή στρεβλώσεων του ανταγωνισμού.

Τέλος σχετικά με την παροχή και λήψη υπηρεσιών εντός της Ε.Ε., ισχύουν και τα κάτωθι:

- i.* Ως τόπος φορολόγησης, θεωρείται το κράτος – μέλος του λήπτη των υπηρεσιών, πλην των εξαιρέσεων που προβλέπονται στις περιπτώσεις που αναφέρθηκαν περιληπτικά παραπάνω (παράγραφοι 3 έως 15 του άρθρου 14 του Νόμου 2859 / 2000) και υπόχρεος για την καταβολή του φόρου προστιθέμενης αξίας είναι ο λήπτης των υπηρεσιών.
- ii.* Όταν υπόχρεο πρόσωπο παρέχει υπηρεσίες σε πρόσωπο μη υπόχρεο, ως τόπος φορολόγησης θεωρείται η έδρα του παρέχοντος την υπηρεσία.
- iii.* Οι υπηρεσίες δεν απαλλάσσονται από το φόρο στο κράτος – μέλος του λήπτη των υπηρεσιών. Το ίδιο ισχύει και για τις ενδοκοινοτικές παροχές υπηρεσιών (υπηρεσίες που φορολογούνται σε άλλο κράτος – μέλος, σύμφωνα με το άρθρο 14, παράγραφος 2, περίπτωση α΄ του Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας), από οποιοδήποτε πρόσωπο υποκείμενο στο φόρο.

Στο σημείο αυτό να σημειώσουμε πως, όπως και στις περιπτώσεις ενδοκοινοτικών αποκτήσεων ή παραδόσεων, κατά την ενδοκοινοτική λήψη υπηρεσιών, η υποχρέωση εγγραφής στο V.I.E.S. και υποβολής ανακεφαλαιωτικών πινάκων ισχύει για κάθε υποκείμενο στο φόρο, ανεξάρτητα από το αν πρόκειται για υποκείμενο στο φόρο που απαλλάσσεται στο εσωτερικό λόγω μικρού τζίρου (μικρές αλλασσόμενες επιχειρήσεις) ή αν οι πράξεις του απαλλάσσονται από το φόρο (πράξεις του άρθρου 22 του Κώδικα Φ.Π.Α., αγρότες του ειδικού καθεστώτος κ.ο.κ.). Το ίδιο ισχύει και για τις περιπτώσεις ενδοκοινοτικής παροχής υπηρεσιών (υπηρεσίες που φορολογούνται σε άλλο κράτος – μέλος, σύμφωνα με το άρθρο 14, παράγραφο 2 του Κώδικα Φ.Π.Α.), από οποιοδήποτε υποκείμενο στο φόρο.

### **3. ΕΠΙΒΟΛΗ ΦΟΡΩΝ ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΠΡΑΓΜΑΤΟΠΟΙΗΣΗ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ**

#### **3.1 ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΚΑΙ ΚΑΤΑΒΟΛΗ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ (Φ.Π.Α.)**

##### **3.1.1 Γενικά περί Φόρου Προστιθέμενης Αξίας.**

Ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) είναι ένας γενικός φόρος κατανάλωσης που επιβάλλεται στις εμπορικές δραστηριότητες, οι οποίες αφορούν την παραγωγή και τη διανομή αγαθών και την παροχή υπηρεσιών. Η οδηγία 2006/112/ΕΚ, του Συμβουλίου της 28<sup>ης</sup> Νοεμβρίου 2006, κωδικοποιεί τις διατάξεις για τη δημιουργία του κοινού συστήματος Φ.Π.Α. στην Ευρωπαϊκή Ένωση. Έτσι, το κοινό σύστημα Φ.Π.Α. εφαρμόζεται στα αγαθά και στις υπηρεσίες που αγοράζονται και πωλούνται προς κατανάλωση στην Ε.Ε., ενώ ο φόρος υπολογίζεται σε συνάρτηση με την αξία που προστίθεται στα αγαθά ή στις υπηρεσίες σε κάθε στάδιο της παραγωγής και της αλυσίδας διανομής. Ο φόρος εισπράττεται σταδιακά, μέσω ενός συστήματος τμηματικών πληρωμών που επιτρέπει στους υποκείμενους στον φόρο (επιχειρήσεις που έχουν προβεί σε έναρξη δραστηριότητας) να αφαιρούν από το χρεωστικό τους υπόλοιπο, το ποσό του φόρου που έχουν ήδη καταβάλει σε άλλους υποκείμενους στο φόρο κατά την αγορά αγαθών και λήψη υπηρεσιών, στις οποίες προέβησαν για τους σκοπούς της επαγγελματικής τους δραστηριότητας σε προηγούμενο στάδιο. Ο μηχανισμός αυτός επιτρέπει την εξασφάλιση της ουδετερότητας του φόρου, ανεξάρτητα από τον αριθμό των εμπορικών πράξεων.

Ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας επιβαρύνει τον τελικό καταναλωτή, ως ποσοστό επί της τελικής τιμής του αποκτηθέντος προϊόντος ή της ληφθείσας υπηρεσίας. Αυτή η τελική τιμή είναι το άθροισμα των αξιών που έχουν προστεθεί σε κάθε στάδιο παραγωγής και διανομής. Κατά τη διαδικασία απόδοσης του φόρου στο Δημόσιο, ο προμηθευτής των αγαθών ή των υπηρεσιών (ο υποκείμενος στο φόρο) υποχρεούται με αντίστοιχη δήλωση (έντυπα Φ1, Φ2 και Φ3 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων) να καταβάλλει στην εθνική φορολογική αρχή το Φόρο Προστιθέμενης Αξίας που έχει εισπράξει για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες, αφού αφαιρέσει το φόρο που έχει ήδη προπληρώσει στους προμηθευτές του.

### 3.1.2 Πεδίο εφαρμογής του Φ.Π.Α.

Σε Φ.Π.Α. υπόκεινται οι πράξεις που πραγματοποιούνται εξ' επαχθούς αιτίας (δηλαδή μέσω ανταλλαγής ή πώλησης) στο έδαφος όλων των κρατών – μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης, από κάθε υποκείμενο στο φόρο, που ενεργεί με την ιδιότητα αυτή. Επίσης ο Φ.Π.Α. επιβαρύνει και τις εισαγωγές αγαθών σε έδαφος κράτους – μέλους, η οποίες μπορεί να πραγματοποιούνται από οποιονδήποτε. Έτσι, στις φορολογητέες πράξεις περιλαμβάνονται:

- α. Οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις<sup>22</sup>, αγαθών προερχόμενων από ένα κράτος – μέλος στο έδαφος άλλου κράτους – μέλους.
- β. Οι ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών από υποκείμενο στο φόρο.
- γ. Οι παροχές υπηρεσιών από υποκείμενο στο φόρο.
- δ. Οι εισαγωγές αγαθών από τρίτα εδάφη ή τρίτες χώρες εκτός της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Το αντικείμενο της παρούσας εργασίας αφορά τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές, οπότε στην ενότητα αυτή θα εξετάσουμε την επιβολή του Φ.Π.Α. κατά την απόκτηση αγαθών από κράτη – μέλη της Ε.Ε.. Ωστόσο θα θέλαμε να επισημάνουμε στο σημείο αυτό, πως παρά το ότι οι εισαγωγές από τρίτα εδάφη θεωρούνται φορολογητέες πράξεις (όπως είδαμε και πιο πάνω), εντούτοις δεν υπόκεινται σε Φ.Π.Α. Έτσι ο φόρος δεν εφαρμόζεται στα εδάφη που δεν αποτελούν τμήμα του τελωνειακού εδάφους της Ε.Ε., δηλαδή στη νήσο Ελιγολάνδη, την περιοχή του Μπύζιγκεν, τη Θέουτα, τη Μελίλια, το Λιβίνιο, την Καμπιόνε ντ' Ιτάλια και τα ιταλικά ύδατα της λίμνης του Λουγκάνο. Επίσης δεν εφαρμόζεται Φ.Π.Α. (παρά το ότι αποτελούν τμήματα του τελωνειακού εδάφους της Ε.Ε.) στο Άγιον Όρος, τις Κανάριες νήσους, τα γαλλικά υπερπόντια διαμερίσματα, τις νήσους Ωλαντ (Eland) και τις Αγγλονορμανδικές νήσους.

---

<sup>22</sup> Η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών αφορά αποκλειστικά τη μεταφορά αγαθών από ένα κράτος – μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, σε ένα άλλο. Πραγματοποιείται στις περιπτώσεις όπου τα αγαθά τα οποία πωλούνται από υποκείμενο στο φόρο στο κράτος – μέλος αναχώρησης, αποκτώνται σε άλλο κράτος – μέλος (άφιξης) από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με την ιδιότητά του αυτή, ή από μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο. Επίσης ενδοκοινοτική απόκτηση θεωρείται και η αγορά από οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο εντός Ευρωπαϊκής Ένωσης, καινούργιων μεταφορικών μέσων και προϊόντων τα οποία υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης. Δεν υπόκεινται σε Φ.Π.Α. οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών από μη υποκείμενους στο φόρο (αλλά και από υποκείμενους οι οποίοι εντάσσονται σε ειδικές απαλλασσόμενες κατηγορίες), εφόσον δεν υπερβαίνουν ένα κατώτατο όριο ύψους 10.000 ευρώ ετησίως, εκτός αν ο αγοραστής επιλέξει να υπαχθεί στο φόρο. Τέλος, δεν υπόκεινται στον ΦΠΑ οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις μεταχειρισμένων αγαθών και αντικειμένων καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας, εφόσον ο πωλητής είναι υποκείμενος στο φόρο μεταπωλητής ή διοργανωτής δημοπρασιών και εφόσον τα αγαθά αυτά έχουν υπαχθεί σε Φ.Π.Α., σύμφωνα με το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους.

Επιπλέον και κατόπιν των διατάξεων της ανωτέρω Συνθήκης, ο Φ.Π.Α. δεν εφαρμόζεται στο Γιβραλτάρ, όπως και στο τμήμα της Κύπρου επί του οποίου δεν ασκείται ουσιαστικός έλεγχος από την κυβέρνηση της Κυπριακής Δημοκρατίας, διότι οι περιοχές αυτές θεωρούνται τρίτα εδάφη. Αντίθετα, το Πριγκιπάτο του Μονακό, η νήσος του Μαν και οι ζώνες κυριαρχίας του Ηνωμένου Βασιλείου στο Ακρωτήριο και στη Δεκέλεια δεν θεωρούνται ως τρίτες χώρες, συνεπώς ο Φ.Π.Α. εφαρμόζεται όπως και στα λοιπά κράτη – μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

### **3.1.3 Υποκείμενοι στο φόρο**

Υποκείμενος στο φόρο, θεωρείται κάθε πρόσωπο που ασκεί “κατά τρόπο ανεξάρτητο” και σε οποιονδήποτε τόπο, οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον επιδιωκόμενο σκοπό και τα αποτελέσματα της δραστηριότητας αυτής. Ως οικονομική δραστηριότητα θεωρείται κάθε παραγωγική ή εμπορική δραστηριότητα, καθώς και η παροχή υπηρεσιών, περιλαμβανομένων και των δραστηριοτήτων εξόρυξης, των αγροτικών δραστηριοτήτων και των δραστηριοτήτων των ελεύθερων επαγγελματιών. Δεν θεωρείται ότι ασκούν ανεξάρτητη δραστηριότητα οι μισθωτοί και τα λοιπά πρόσωπα εφόσον συνδέονται με τον εργοδότη τους με σύμβαση εργασίας ή με οποιαδήποτε άλλη νομική σχέση που δημιουργεί δεσμούς εξάρτησης. Επίσης, ως υποκείμενο στο φόρο θεωρείται και κάθε άλλο πρόσωπο, το οποίο διενεργεί ευκαιριακά παράδοση καινούργιου μεταφορικού μέσου που μεταφέρεται σε άλλο κράτος – μέλος. Τέλος, τα κράτη – μέλη μπορούν να θεωρούν ως υποκείμενο στο φόρο οποιονδήποτε πραγματοποιεί ευκαιριακά πράξεις σχετικές με οικονομική δραστηριότητα (και ιδίως παράδοση κτιρίων ή τμημάτων κτιρίων και του συνεχόμενου με αυτά εδάφους) η οποία πραγματοποιείται πριν από την πρώτη εγκατάσταση σε αυτά, ή παράδοση γηπέδων προς οικοδόμηση.

Τα κράτη, οι περιφέρειες, οι νομοί, οι δήμοι και κοινότητες και οι λοιποί οργανισμοί δημόσιου δικαίου δεν θεωρούνται ως υποκείμενοι στο φόρο για τις δραστηριότητες ή πράξεις τις οποίες πραγματοποιούν ως δημόσια εξουσία, εκτός αν η μη υπαγωγή τους στο φόρο θα οδηγούσε σε σημαντικές στρεβλώσεις του ανταγωνισμού. Σε κάθε περίπτωση, οι οργανισμοί αυτοί θεωρούνται υποκείμενοι στο φόρο όταν πραγματοποιούν ορισμένες εμπορικές πράξεις.

### **3.1.4 Φορολογητέες πράξεις.**

Ως παράδοση αγαθών θεωρείται η μεταβίβαση του δικαιώματος να διαθέτει κάποιος, ως κύριος, ενσώματο αγαθό. Ως παροχή υπηρεσιών νοείται κάθε πράξη η οποία δεν αποτελεί παράδοση αγαθών. Στο σημείο αυτό, η οδηγία παρέχει έναν σαφή διαχωρισμό μεταξύ των φορολογητέων πράξεων που πραγματοποιούνται μεταξύ των κρατών – μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης, σε σχέση με τις πράξεις στις οποίες εμπλέκονται τρίτες χώρες. Έτσι η απόκτηση του δικαιώματος, να διαθέτει κάποιος – ως κύριος – κινητό ενσώματο αγαθό, το οποίο αποστέλλεται στον αποκτώντα, σε κράτος – μέλος διαφορετικό από το κράτος – μέλος από το οποίο αναχώρησε η αποστολή του αγαθού, νοείται ως “ενδοκοινοτική απόκτηση”. Διαφορετικά, η είσοδος στο εσωτερικό της Ευρωπαϊκής Ένωσης, αγαθού το οποίο δεν έχει τεθεί σε ελεύθερη κυκλοφορία νοείται ως “εισαγωγή”. Επίσης, εισαγωγή αγαθών θεωρείται και η είσοδος εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης, αγαθού το οποίο έχει τεθεί σε ελεύθερη κυκλοφορία και προέρχεται από τρίτο έδαφος.

### **3.1.5 Τύπος των φορολογητέων πράξεων.**

Ο τύπος στον οποίο διενεργείται μία φορολογητέα πράξη, είτε αφορά ενδοκοινοτική παράδοση, είτε ενδοκοινοτική απόκτηση, είτε συναλλαγή με τρίτη χώρα προσδιορίζεται ως εξής:

Ως τύπος ενδοκοινοτικής παράδοσης των αγαθών θεωρείται:

- α.** Ο τύπος στον οποίο βρίσκονται τα αγαθά κατά το χρόνο της παράδοσής τους (εφόσον τα αγαθά αυτά δεν αποστέλλονται, ούτε μεταφέρονται).
- β.** Ο τύπος στον βρίσκονται τα αγαθά κατά το χρόνο αναχώρησης της αποστολής ή της μεταφοράς με προορισμό τον αποκτώντα (σε περίπτωση αποστολής, ή μεταφοράς των αγαθών).
- γ.** Ο τύπος αναχώρησης της μεταφοράς επιβατών (εφόσον το αγαθό πωλείται πάνω σε πλοίο, αεροσκάφος ή τρένο).
- δ.** Ο τύπος όπου βρίσκεται ο αγοραστής (σε περίπτωση παράδοσης αερίου, μέσω του συστήματος διανομής φυσικού αερίου, ή παράδοσης ηλεκτρικής ενέργειας).

Ως τύπος ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών θεωρείται ο τύπος όπου βρίσκονται τα αγαθά κατά το χρόνο άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς προς τον αποκτώντα.

Ο τόπος παροχής υπηρεσιών είναι η έδρα της οικονομικής δραστηριότητας του παρέχοντος τις υπηρεσίες ή της μόνιμης εγκατάστασής του από την οποία παρέχονται οι υπηρεσίες, ή στην περίπτωση που δεν υφίσταται έδρα ή μόνιμη εγκατάσταση, ο τόπος της κατοικίας ή της συνήθους διαμονής του. Ωστόσο, προβλέπονται ορισμένες εξαιρέσεις του παραπάνω γενικού κανόνα, οι οποίες αφορούν, μεταξύ άλλων, τις παροχές υπηρεσιών σχετικών με ακίνητα, τις πολιτιστικές, καλλιτεχνικές, αθλητικές, επιστημονικές, εκπαιδευτικές, ψυχαγωγικές δραστηριότητες και την παροχή υπηρεσιών από συμβούλους, μηχανικούς, γραφεία μελετών, δικηγόρους και λογιστές. Κύριος στόχος των εξαιρέσεων αυτών είναι να εξασφαλιστεί πως η επιβολή της φορολογίας θα πραγματοποιηθεί στον τόπο, όπου θα καταναλωθεί πράγματι η υπηρεσία.

Στις σχέσεις με τις τρίτες χώρες, και προκειμένου να αποφευχθούν περιπτώσεις διπλής φορολόγησης, μη φορολόγησης ή στρεβλώσεων του ανταγωνισμού, τα κράτη – μέλη μπορούν να θεωρούν πως ο τόπος παροχής ορισμένων υπηρεσιών (ο οποίος βρίσκεται στο έδαφός τους) βρίσκεται εκτός Ευρωπαϊκής Ένωσης, όταν και η πραγματική χρησιμοποίηση και εκμετάλλευση πραγματοποιείται εκτός της Ενώσεως. Σε άλλη περίπτωση, τα κράτη – μέλη μπορούν να θεωρούν πως ο τόπος παροχής ορισμένων υπηρεσιών, ο οποίος βρίσκεται εκτός Ε.Ε., βρίσκεται στο έδαφος του κράτους – μέλους, όταν η πραγματική χρησιμοποίηση και εκμετάλλευση πραγματοποιείται εντός του εδάφους.

Η εισαγωγή αγαθών πραγματοποιείται στο κράτος – μέλος, στο έδαφος του οποίου βρίσκονται τα αγαθά κατά το χρόνο εισόδου τους στην Ευρωπαϊκή Ένωση.

### **3.1.6 Συντελεστές Φ.Π.Α.**

Οι φορολογητέες πράξεις που διενεργούνται στα κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής – Ένωσης, φορολογούνται με τους συντελεστές και τις προϋποθέσεις που ισχύουν στο κράτος – μέλος στο οποίο πραγματοποιούνται. Ο κανονικός συντελεστής Φ.Π.Α. καθορίζεται ως ποσοστό της βάσης επιβολής του φόρου και με βάση την οδηγία 2006/112/EK, έως την 31<sup>η</sup> Δεκεμβρίου 2010 δεν μπορεί να είναι κατώτερος του 15%.

Κατ' εξαίρεση, τα κράτη – μέλη μπορούν να εφαρμόζουν έναν ή δύο συντελεστές μειωμένους κατά ποσοστό το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο του 5%. Οι μειωμένοι συντελεστές εφαρμόζονται μόνο στις παραδόσεις αγαθών και στις παροχές υπηρεσιών ορισμένων κατηγοριών, οι οποίες περιλαμβάνονται στο Παράρτημα ΙΙΙ της παραπάνω Οδηγίας της Ε.Ε. Επιπλέον, τα κράτη – μέλη μπορούν, υπό ορισμένες προϋποθέσεις, να εφαρμόζουν μειωμένο συντελεστή κατά την προμήθεια φυσικού αερίου, ηλεκτρικής ενέργειας ή τηλεθέρμανσης. Ακόμα, ορισμένα κράτη – μέλη που υπέβαλαν σχετική αίτηση έως την 31<sup>η</sup> Μαρτίου 2006, εξουσιοδοτήθηκαν να εφαρμόζουν έως την 31<sup>η</sup> Δεκεμβρίου 2010, μειωμένο συντελεστή σε ορισμένες υπηρεσίες υψηλής έντασης εργασίας που παρέχονται σε τοπικό επίπεδο, απευθείας στους τελικούς καταναλωτές. Τέλος, κατά παρέκκλιση από τους γενικούς κανόνες, ορισμένα κράτη – μέλη έχουν εξουσιοδοτηθεί να διατηρήσουν μειωμένους συντελεστές (ακόμα και κάτω από το κατώτατο όριο) ή μηδενικούς συντελεστές σε ορισμένους τομείς.

### **3.1.7 Βάση επιβολής του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας.**

Για τις εισαγωγές αγαθών από τρίτες χώρες, η βάση επιβολής του Φ.Π.Α. συνίσταται στο ποσό που καθορίζεται ως φορολογητέα αξία και περιλαμβάνει τους δασμούς, τα τέλη, τα δικαιώματα, τις εισφορές και τους λοιπούς φόρους που οφείλονται εκτός του κράτους – μέλους εισαγωγής, καθώς και όσα οφείλονται λόγω της εισαγωγής (με εξαίρεση τον Φ.Π.Α.), όπως και τα λοιπά παρεπόμενα έξοδα (για παράδειγμα η συσκευασία, η μεταφορά κ.λπ.). Συγκεκριμένα:

**α.** Η δασμολογητέα αξία της εισαγωγής: Πρόκειται για το σημαντικότερο στοιχείο από αυτά που απαρτίζουν τη φορολογητέα αξία. Αναγράφεται στο έντυπο διασάφησης εισαγωγής και προκύπτει από τη μετατροπή του ξένου νομίσματος σε ευρώ με βάση το συντελεστή ισοτιμίας<sup>23</sup> που ισχύει κατά την ημερομηνία αποδοχής του παραστατικού (τιμολόγιο εισαγωγής) από την τελωνειακή αρχή.

**β.** Οι δασμοί, φόροι, τέλη, εισφορές και δικαιώματα που εισπράττονται υπέρ του δημοσίου ή τρίτων (εκτός του Φ.Π.Α.), καθώς και οι δασμοί και φόροι που ενδεχόμενα οφείλονται στο κράτος εξαγωγής. Το άθροισμα της δασμολογητέας αξίας, πλέον των δασμών και φόρων θεωρείται η φορολογική βάση, επί της οποίας υπολογίζεται ο Φ.Π.Α. της εισαγωγής.

<sup>23</sup> Για παράδειγμα, αν πρόκειται για τιμολόγιο ξένου οίκου αξίας 40.000,00 USD και ο συντελεστής ισοτιμίας του ευρώ έναντι του δολαρίου βρίσκεται στα 1,32€, η δασμολογητέα αξία θα είναι  $40.000,00 \text{ USD} \div 1,32 = 30.303,03\text{€}$ .



γ. Οι λοιπές δαπάνες αγορών, που δημιουργούνται κατά την εισαγωγή των αγαθών. Τέτοιες δαπάνες αφορούν τα έξοδα προμήθειας, μεσιτείας, τόκων, συσκευασίας, φόρτωσης, εκφόρτωσης και ασφάλισης μεταφοράς, μέχρι τον πρώτο τόπο προορισμού των αγαθών στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον αυτά δεν έχουν συμπεριληφθεί στη δασμολογητέα αξία που περιγράψαμε πιο πάνω. Η προμήθεια λαμβάνεται υπόψη εφόσον μεσολαβεί αντιπρόσωπος, αναγράφεται χωριστά στο τιμολόγιο του οίκου του εξωτερικού, και καταβάλλεται από το συγκεκριμένο οίκο στον αντιπρόσωπό του, ο οποίος βρίσκεται εγκατεστημένος στην Ελλάδα. Σε αντίθετη περίπτωση, δηλαδή όταν η προμήθεια του αντιπροσώπου δεν διαχωρίζεται στο τιμολόγιο και εμπεριέχεται στην τιμή πώλησης του αγαθού, τότε φορολογείται (εμμέσως) μέσω της συνολικής αξίας του παραστατικού<sup>24</sup>.

δ. Τα έξοδα που αναφέρθηκαν στην πιο πάνω (γ) περίπτωση και αφορούν τη μεταφορά των αγαθών από τον πρώτο τόπο προορισμού σε άλλο τόπο στο εσωτερικό μίας χώρας. Για παράδειγμα, αν πραγματοποιηθεί μία εισαγωγή αγαθών από την Αίγυπτο, με τελικό προορισμό την Αθήνα και η εκφόρτωση των κιβωτίων γίνει στο λιμάνι της Πάτρας, τότε τα έξοδα που αναλογούν στη μεταφορά των αγαθών από την Πάτρα στην Αθήνα, αποτελούν διαμορφωτικό στοιχείο της φορολογητέας αξίας για την επιβολή του Φ.Π.Α. της εισαγωγής<sup>25</sup>.

Κάτω από ορισμένες προϋποθέσεις (και με την επισύναψη ορισμένων δικαιολογητικών) είναι δυνατή η απαλλαγή από τον Φ.Π.Α. για αγορές προϊόντων εισαγομένων από τρίτες χώρες (ή και εγχωρίων προϊόντων), τα οποία προορίζονται για εξαγωγή ή ενδοκοινοτική παράδοση. Συγκεκριμένα, οι Ελληνικές επιχειρήσεις μπορούν να τύχουν απαλλαγής από το Φ.Π.Α. για τα αγαθά που εισάγουν στη χώρα μας από τρίτες προς την Ε.Κ. χώρες, με σκοπό να τα εξάγουν σε τρίτες χώρες ή να τα πωλήσουν σε άλλα κράτη – μέλη, αυτούσια ή μεταποιημένα με τη διαδικασία και τις προϋποθέσεις που ορίζονται από την Δ. 1163/678/Ε 0017/30.8.2001 Α.Υ.Ο.

<sup>24</sup> Για παράδειγμα τιμολόγιο εισαγωγής αγαθών από το εξωτερικό, μπορεί να διατυπωθεί ως εξής: Τιμολογιακή αξία είδους 15.000,00 €, όπου συνυπολογίζεται προμήθεια αντιπροσώπου 4% (15.000,00 x 4% = 600,00). Η φορολογητέα αξία θα είναι 15.600,00€. Σε αντίθετη περίπτωση, ο οίκος του εξωτερικού θα χρεώσει 15.000,00€, μείον την προμήθεια 4% (600,00€) και η φορολογητέα αξία επί της οποίας θα υπολογιστεί ο Φ.Π.Α. θα αφορά το ποσό των 15.000,00€.

<sup>25</sup> Όπως θα διαπιστώσουμε και στη συνέχεια με την παράθεση λεπτομερών παραδειγμάτων, στις ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών, η βάση επιβολής του φόρου περιλαμβάνει οτιδήποτε αποτελεί την αντιπαροχή, την οποία λαμβάνει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής ή ο παρέχων τις υπηρεσίες από τον αποκτώντα, περιλαμβανομένων των επιδοτήσεων. Στη βάση επιβολής του φόρου περιλαμβάνονται επίσης τα τέλη, δικαιώματα, εισφορές και φόροι (με εξαίρεση τον Φ.Π.Α.) και τα παρεπόμενα έξοδα με τα οποία επιβαρύνει ο προμηθευτής ή ο παρέχων υπηρεσίες τον αποκτώντα, αλλά δεν περιλαμβάνονται ορισμένες μειώσεις της τιμής, εκπτώσεις και επιστροφές τιμήματος ή τα ποσά τα οποία λαμβάνει ο υποκείμενος στο φόρο από τον αποκτώντα ή το λήπτη, για κάλυψη εξόδων.

### 3.1.8 Μετατροπή ξένου νομίσματος σε ευρώ για τον υπολογισμό της φορολογητέας βάσης.

Το ευρώ (το οποίο στη διεθνή ορολογία συμβολίζεται ως **EUR** ή €) αποτελεί το ενιαίο επίσημο νόμισμα της Ευροζώνης, η οποία έχει συσταθεί μεταξύ ορισμένων κρατών – μελών της Ε.Ε. Εισήχθη την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 1999 και για τα τρία πρώτα χρόνια ήταν ένα άυλο νόμισμα, το οποίο χρησιμοποιούνταν μόνο για λογιστικούς σκοπούς (όπως για παράδειγμα στις ηλεκτρονικές συναλλαγές). Τα τραπεζογραμμάτια και τα κέρματα ευρώ τέθηκαν σε κυκλοφορία την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 2002 και αντικατέστησαν τα τραπεζογραμμάτια και τα κέρματα των εθνικών νομισμάτων σε 12 κράτη. Σήμερα, είναι το επίσημο νόμισμα στα 17 από τα 27 κράτη – μέλη της Ε.Ε. συμπεριλαμβανομένων και των υπερπόντιων διαμερισμάτων, εδαφών και νησιών τα οποία είτε αποτελούν μέρος κάποιας χώρας της ζώνης του ευρώ, είτε συνδέονται με αυτή. Οι χώρες που σήμερα απαρτίζουν την Ευροζώνη, έχουν υιοθετήσει και χρησιμοποιούν το νόμισμα του Ευρώ είναι η Αυστρία, το Βέλγιο, η Γαλλία, η Γερμανία, η Ελλάδα, η Εσθονία, η Ιρλανδία, η Ισπανία, η Ιταλία, η Κύπρος, το Λουξεμβούργο, η Μάλτα, η Ολλανδία, η Πορτογαλία, η Σλοβακία, η Σλοβενία και η Φινλανδία. Το Μονακό, ο Άγιος Μαρίνος και η Πόλη του Βατικανού χρησιμοποιούν επίσης το ευρώ βάσει επίσημης συμφωνίας με την Ευρωπαϊκή Ένωση, εκδίδοντας δικά τους κέρματα. Η Ανδόρα, στις 30 Ιουνίου του 2011 υπέγραψε συμφωνία με την Ε.Ε., ώστε να μπορέσει να εκδόσει δικά της κέρματα από τον Ιούνιο του 2013. Το Μαυροβούνιο και το Κόσοβο χρησιμοποιούν επίσης το ενιαίο νόμισμα, το οποίο είναι υποχρεωμένες να υιοθετήσουν (μόλις θα πληρούν τα κριτήρια) η Βουλγαρία, η Λετονία, η Λιθουανία, η Ουγγαρία, η Πολωνία, η Ρουμανία, η Σουηδία και η Τσεχία.

Τέλος υπάρχουν και περιπτώσεις κρατών – μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης, που δεν εισχώρησαν στη ζώνη του ευρώ, διατηρώντας σε ισχύ το εθνικό τους νόμισμα. Η Δανία και το Ηνωμένο Βασίλειο αποτελούν τέτοιες περιπτώσεις με τη Δανία να χρησιμοποιεί τη Δανική Κορώνα (**DKK**) και το Ηνωμένο Βασίλειο να διατηρεί τη Στερλίνα (γνωστή και σαν Λίρα Αγγλίας, η οποία συμβολίζεται με **GBP** ή £).

Η αξία των τιμολογίων που προέρχονται από οίκους του εξωτερικού (η εννοούμενη και ως δασμολογητέα αξία), εκφράζεται συνήθως σε ξένο νόμισμα και επομένως για την τήρηση των λογιστικών και φορολογικών διαδικασιών, θα πρέπει να μετατραπεί σε αξία εθνικού νομίσματος (ευρώ). Η μετατροπή αυτή, διενεργείται από την τελωνειακή αρχή κατά τον εκτελωνισμό των αγαθών. Έτσι, στην αντίστοιχη αξία σε εθνικό νόμισμα που προκύπτει, υπολογίζονται οι δασμοί και οι λοιπές επιβαρύνσεις. Στο άθροισμα που διαμορφώνεται από τη δασμολογητέα αξία και τους δασμούς υπολογίζεται ο Φ.Π.Α. της εισαγωγής με ακέραιο ή μειωμένο συντελεστή. Αντίστοιχα κατά τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές με τα κράτη – μέλη που συναλλάσσονται εκτός ευροζώνης, θα πρέπει να ακολουθηθεί η διαδικασία μετατροπής των αντίστοιχων νομισμάτων τους σε ευρώ, για τον υπολογισμό του Φ.Π.Α. και των Ειδικών Φόρων Κατανάλωσης (όπου αυτό προβλέπεται).

Για τη μετατροπή της αξίας του ξένου νομίσματος σε εθνικό νόμισμα, λαμβάνεται υπόψη η τρέχουσα ισοτιμία του ευρώ, προς το ξένο νόμισμα. (Οι ισοτιμίες των εξωτερικών συναλλαγμάτων έναντι του ευρώ περιλαμβάνονται στο δελτίο τιμών συναλλάγματος που εκδίδεται από την τράπεζα της Ελλάδος). Συγκεκριμένα για τη μετατροπή της αξίας μίας συναλλαγής σε ευρώ, λαμβάνεται η ισοτιμία της προτελευταίας Τετάρτης του προηγούμενου μήνα και ισχύει για τη μετατροπή της αξίας σε ευρώ για τις εισαγωγές του επόμενου μήνα με την προϋπόθεση ότι δεν υπάρχει μέχρι την επόμενη Τετάρτη, μεταβολή της ισοτιμίας αυτής μεγαλύτερη από + 5% ή – 5%. Όταν υπάρχει τέτοια μεταβολή, από την επόμενη Τετάρτη εφαρμόζεται η νέα ισοτιμία. Οι ισοτιμίες των νομισμάτων ανακοινώνονται εβδομαδιαία από την 14<sup>η</sup> Διεύθυνση Φ.Π.Α., δημοσιεύονται στον ημερήσιο οικονομικό τύπο και κάθε ενδιαφερόμενος μπορεί να ενημερωθεί καλώντας στο τηλέφωνο 210 – 3636100.

Να επισημάνουμε στο σημείο αυτό, πως η κρίσιμη ημερομηνία για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας της συναλλαγής, είναι η ημερομηνία που ο φόρος προστιθέμενης αξίας γίνεται απαιτητός από το Ελληνικό Δημόσιο, δηλαδή ο χρόνος πραγματοποίησης της εισαγωγής ή της ενδοκοινοτικής απόκτησης στο εσωτερικό της χώρας.

### 3.1.9 Φορολογητέα αξία κατά την παράδοση αγαθών, την ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών.

Σύμφωνα με το άρθρο 19 του Νόμου 2859 / 2000 “Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας” (Φ.Ε.Κ. 248 / τεύχος Α΄ / 7.11.2000), κατά την παράδοση και την ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας, λαμβάνεται η αντιπαροχή που έλαβε (ή πρόκειται να λάβει) για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής των αγαθών από τον αγοραστή (ή από τρίτο πρόσωπο που λειτουργεί ως αντιπρόσωπος) προσαυξημένη με οποιοδήποτε άλλη παροχή συνδέεται άμεσα με αυτή. Το ίδιο ισχύει και κατά την παροχή υπηρεσιών, με την αντιπαροχή που εκχωρεί ο λήπτης των υπηρεσιών προς το πρόσωπο που τις παρέχει, προσαυξημένη με οποιοδήποτε άλλη παροχή συνδέεται άμεσα με αυτή.

Ωστόσο, για τις περιπτώσεις που περιγράφονται στη συνέχεια, υπολογίζεται – κατ’ εξαίρεση – η φορολογητέα αξία με διαφορετικό τρόπο. Συγκεκριμένα:

**α.** Για τις πράξεις που θεωρούνται ως παράδοση αγαθών<sup>26</sup>, καθώς και για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που αναφέρονται στην περίπτωση α΄ του άρθρου 12 του Κώδικα Φ.Π.Α.<sup>27</sup>, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η τρέχουσα τιμή αγοράς των αγαθών ή παρόμοιων αγαθών αν δεν δύναται να εξευρεθεί η τρέχουσα τιμή για τα συγκεκριμένα αγαθά. Στην περίπτωση που δεν υπάρχει τιμή αγοράς, τότε λαμβάνεται το κόστος των αγαθών, κατά το χρόνο πραγματοποίησης των πράξεων αυτών.

<sup>26</sup> Σύμφωνα με το άρθρο 7 του Κώδικα Φ.Π.Α., υπό προϋποθέσεις, θεωρούνται ως παράδοση αγαθών: **α.** Η διάθεση από υποκείμενο στο φόρο, αγαθών της επιχείρησης του για τις ανάγκες της, εφόσον πρόκειται για αγαθά για τα οποία δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου σε περίπτωση απόκτησης τους από άλλον υποκείμενο στο φόρο. **β.** Η διάθεση αγαθών από υπαγόμενη στο φόρο δραστηριότητα σε άλλη μη υπαγόμενη του ίδιου υποκειμένου, η ανάληψη από υποκείμενο στο φόρο αγαθών της επιχείρησης του για την ικανοποίηση αναγκών του ή του προσωπικού της επιχείρησης και γενικά η δωρεάν διάθεση αγαθών για σκοπούς ξένους προς την άσκηση της επιχείρησης. Η ιδιοκατοίκηση, η παράδοση σε μη φορολογητέα δραστηριότητα του ίδιου υποκειμένου, η μίσθωση, η δωρεάν παραχώρηση της χρήσης ή η χρησιμοποίηση για οποιονδήποτε σκοπό ξένο προς την επιχείρηση, των ακινήτων που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 6 του Κώδικα Φ.Π.Α., η ανάληψη μερίδας σε αγαθά από εταίρο, μέτοχο ή κληρονόμο, σε περίπτωση διακοπής των εργασιών, λύσης της εταιρείας, αποχώρησης ή θανάτου εταίρου, η περιέλευση στον υποκείμενο στο φόρο ή στους κληρονόμους του αγαθών της επιχείρησης του, κατά την παύση των εργασιών της ή κατά το θάνατο του υποκειμένου. **γ.** Η μεταφορά από έναν υποκείμενο στο φόρο, αγαθών της επιχείρησης του προς ένα άλλο κράτος – μέλος.

<sup>27</sup> Στην περίπτωση α΄ του άρθρου 12 του Κώδικα Φ.Π.Α., ορίζεται πως θεωρείται ως ενδοκοινοτική απόκτηση, η παραλαβή αγαθού στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο για τις ανάγκες της επιχείρησης του, το οποίο απόστέλλεται ή μεταφέρεται από τον ίδιο (ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό του), από ένα διαφορετικό 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 επιχείρησης του.

**β.** Για τις περιπτώσεις παροχής υπηρεσιών, που προβλέπονται στις περιπτώσεις α' και β' του άρθρου 9 του Κώδικα Φ.Π.Α.<sup>28</sup>, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται το σύνολο των εξόδων που αναλογούν στην εκτέλεση της παροχής των υπηρεσιών αυτών.

**γ.** Για την παροχή υπηρεσιών, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις της περίπτωσης γ' του άρθρου 9 του Κώδικα Φ.Π.Α.<sup>29</sup>, για την ανταλλαγή αγαθών, καθώς και για κάθε περίπτωση που η αντιπαροχή δεν συνίσταται σε χρήμα, λαμβάνεται ως φορολογητέα αξία η κανονική αξία του αγαθού ή της υπηρεσίας. Ως κανονική αξία δε, θεωρείται το ποσό που θα έπρεπε, κάτω από κανονικές συνθήκες λειτουργίας της αγοράς, να καταβάλλει οποιοσδήποτε αγοραστής ή λήπτης για να επιτύχει την απόκτηση του αγαθού ή τη λήψη της υπηρεσίας από έναν ανεξάρτητο προμηθευτή η από πρόσωπο που παρέχει ανεξάρτητα τις υπηρεσίες αυτές στο εσωτερικό της χώρας.

**δ.** Για τις παραδόσεις ακινήτων, όπως οι πράξεις αυτές προβλέπονται στις διατάξεις της παραγράφου 1 και της περίπτωσης α' της παραγράφου 2 του άρθρου 6 του Κώδικα Φ.Π.Α.<sup>30</sup>, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται το τίμημα που έλαβε (ή πρόκειται να λάβει) για τις πράξεις αυτές ο υποκείμενος από τον αγοραστή, τον λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, προσαυξημένο με οποιαδήποτε συνδεδεμένη με τις πράξεις αυτές παροχή.

---

<sup>28</sup> Σύμφωνα με το άρθρο 9 (περιπτώσεις α' και β'), του Κώδικα Φ.Π.Α., θεωρείται ως παροχή υπηρεσιών, από υποκείμενο στο φόρο: **α.** Η χρησιμοποίηση αγαθών της επιχείρησής του, 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.** Η παροχή υπηρεσιών για τις ανάγκες του ή για τις ανάγκες του προσωπικού του ή για σκοπούς ξένους προς την επιχείρησή του.

<sup>29</sup> Σύμφωνα με την περίπτωση γ', του άρθρου 9 του Κώδικα Φ.Π.Α., θεωρείται ως παροχή υπηρεσιών, από υποκείμενο στο φόρο, η χρησιμοποίηση δικών του υπηρεσιών για δραστηριότητα του ίδιου του υποκειμένου που απαλλάσσεται από το φόρο, καθώς επίσης και η χρησιμοποίηση δικών του υπηρεσιών για τις ανάγκες της επιχείρησής του, εφόσον πρόκειται για υπηρεσίες που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 30 του Κώδικα Φ.Π.Α., για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου σε περίπτωση λήψης όμοιων υπηρεσιών από άλλον υποκείμενο στο φόρο.

<sup>30</sup> Σύμφωνα με το άρθρο 6 του Κώδικα Φ.Π.Α., ως παράδοση ακινήτων νοείται:

**1.** Η μεταβίβαση αποπερατωμένων ή ημιτελών κτιρίων (ή τμημάτων τους) καθώς 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. Για την εφαρμογή του παρόντος νόμου θεωρούνται: **α.** Ως κτίρια, τα κτίσματα γενικά και οι κάθε είδους κατασκευές που συνδέονται με τα κτίσματα ή με το έδαφος κατά τρόπο σταθερό και μόνιμο. **β.** Ως πρώτη εγκατάσταση, η πρώτη χρησιμοποίηση με οποιονδήποτε τρόπο των κτιρίων ύστερα από την ανέγερσή τους, όπως είναι η ιδιοκατοίκηση, η ιδιοχρήση, η μίσθωση ή άλλη χρήση. Θεωρείται επίσης ότι πραγματοποιείται η πρώτη εγκατάσταση κατά το χρόνο που συμπληρώνεται τριετία από την ημερομηνία αποπεράτωσης της οικοδομής. Σύμφωνα με την περίπτωση α' της παραγράφου 2 ως παράδοση ακινήτων θεωρείται επίσης 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 επί κοινόκτητων κυρίων, βοηθητικών ή ειδικών χώρων κτισμάτων ή επί κοινόκτητου τμήματος οικοπέδου, καθώς και η μεταβίβαση του δικαιώματος άσκησης της επικαρπίας των ακινήτων της προηγούμενης παραγράφου (1).

Για τις περιπτώσεις παράδοσης ακινήτου, στον κύριο του οικοπέδου ο οποίος ανέθεσε σε εργολάβο την ανέγερση οικοδομής με το σύστημα της αντιπαροχής, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η αξία των κτισμάτων που παραδίδονται σε αυτόν, χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η αξία του ιδανικού μεριδίου του οικοπέδου που αντιστοιχεί σε αυτά<sup>31</sup>. Η αξία αυτή δεν μπορεί να είναι μικρότερη από την αξία των ποσοστών του οικοπέδου που μεταβιβάζονται από τον κύριο του οικοπέδου στον εργολάβο κατασκευαστή ή στον από αυτόν υποδεικνυόμενο τρίτο.

Επίσης για τις περιπτώσεις παράδοσης ακινήτου, στον κύριο του οικοπέδου που έχει αναθέσει σε εργολάβο την ανέγερση οικοδομής με το σύστημα της αντιπαροχής, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η αξία των κτισμάτων που παραδίδονται σε αυτόν. Η αξία αυτή προσδιορίζεται όπως και στην προηγούμενη περίπτωση και δεν μπορεί να είναι μικρότερη από την αξία των ποσοστών του οικοπέδου που μεταβιβάζονται από τον κύριο του οικοπέδου στον εργολάβο κατασκευαστή.

Όταν τα στοιχεία προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας εκφράζονται σε νόμισμα άλλου κράτους, το οποίο δεν έχει ενταχθεί στη ζώνη του ευρώ, τότε για τον προσδιορισμό αυτής, λαμβάνεται υπόψη η ισοτιμία του νομίσματος αυτού προς το ευρώ, σύμφωνα με τη διαδικασία που έχουμε ήδη αναφέρει στην προηγούμενη ενότητα 3.1.8.

Επιπροσθέτως, στη φορολογητέα αξία περιλαμβάνονται: **α.** Οι τόκοι που υπολογίζονται στις πωλήσεις με πίστωση, καθώς και τα παρεπόμενα έξοδα με τα οποία ο προμηθευτής επιβαρύνει τον αγοραστή των αγαθών ή τον λήπτη των υπηρεσιών, όπως τα έξοδα προμήθειας, μεσιτείας, συσκευασίας, ασφάλισης, μεταφοράς, φορτοεκφόρτωσης, ακόμη και αν αποτελούν αντικείμενο ιδιαίτερης συμφωνίας. **β.** Οι κάθε είδους φόροι, τα δικαιώματα, οι εισφορές, τα τέλη υπέρ του Δημοσίου ή τρίτων και τα τέλη χαρτοσήμου, με εξαίρεση τον φόρο προστιθέμενης αξίας.

Προκειμένου για παραδόσεις αγαθών που διατίθενται σε συσκευασία η οποία επιστρέφεται, η αξία του περιεχομένου και της συσκευασίας αναγράφεται χωριστά κατά συντελεστή φόρου, εφόσον υπάγονται σε διαφορετικό συντελεστή.

---

<sup>31</sup> Κατ' εξαίρεση, για τον υπολογισμό της φορολογητέας αξίας σε περίπτωση παράδοσης ακινήτου σε πρόσωπα που έχουν δικαίωμα μερικής ή ολικής απαλλαγής από το φόρο μεταβίβασης ακινήτων, η αξία αυτή μειώνεται κατά το μέρος που αντιστοιχεί στην απαλλασσόμενη από το φόρο μεταβίβασης ακινήτων αξία.

Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας κατά τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές, δεν συνυπολογίζονται:

**α.** Οι χορηγούμενες στον αγοραστή ή το λήπτη εκπτώσεις, εφόσον αποδεικνύονται από φορολογικά στοιχεία, τα οποία εκδίδονται σύμφωνα με τις διατάξεις που ισχύουν. Ειδικότερα, όταν πρόκειται για εκπτώσεις που χορηγούνται λόγω κύκλου εργασιών, τα ποσά λαμβάνονται υπόψη, εφόσον τα παρεχόμενα ποσοστά εκπτώσεων έχουν γνωστοποιηθεί στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. του πωλητή (ή του προσώπου που παρέχει υπηρεσίες) τέσσερις μήνες πριν από την πραγματοποίησή τους.

**β.** Οι επιστροφές του τιμήματος, στις περιπτώσεις της 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 αυτά έχουν καταχωρηθεί σε προσωρινό λογαριασμό στα λογιστικά του βιβλία, και τα αντίστοιχα 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.

Κατά τις πράξεις παράδοσης εφημερίδων και περιοδικών, που ενεργούν οι εκδοτικές και εισαγωγικές επιχειρήσεις, καθώς και για τις επιχειρήσεις που πραγματοποιούν αντίστοιχες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις, ως φορολογητέα αξία, λαμβάνεται η τιμή παράδοσης αυτών, χωρίς φόρο προστιθέμενης αξίας, μετά την αφαίρεση της προμήθειας που χορηγείται στο πρακτορεία διανομής.

Ειδικά κατά την πώληση καρτών τηλεπικοινωνίας, εισιτηρίων μεταφοράς προσώπων (για τα οποία προβλέπεται η ακύρωση τους σε ειδικά μηχανήματα), καθώς και σε κάθε άλλη παρόμοια περίπτωση, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η τιμή λιανικής πώλησης αυτών, χωρίς φόρο προστιθέμενης αξίας. Ο φόρος που αναλογεί για τις πωλήσεις αυτές, καταβάλλεται από την επιχείρηση παροχής των υπηρεσιών κατά το χρόνο διάθεσης των αγαθών. Οι υποκείμενοι που μεσολαβούν στη διάθεση των συγκεκριμένων αγαθών στο κοινό, δεν επιβαρύνουν με φόρο την παράδοση αυτή, έχουν όμως το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 30 του Κώδικα Φ.Π.Α.

Τέλος υπάρχουν και οι περιπτώσεις μείωσης της φορολογητέας αξίας κατά την πραγματοποίηση ενδοκοινοτικών συναλλαγών. Συγκεκριμένα:

**α.** Η φορολογητέα αξία μειώνεται στις περιπτώσεις ολικής ή μερικής μη πληρωμής του τιμήματος, εφόσον μετά την πραγματοποίηση των φορολογητέων πράξεων διαπιστώνεται ότι η απαίτηση κατέστη οριστικά ανεπίδεκτη εισπράξεως, λόγω θέσεως επιχείρησης σε ειδική εκκαθάριση<sup>32</sup>, σύμφωνα με τις διατάξεις του Νόμου 1892 / 1990 “Για τον εκσυγχρονισμό και την ανάπτυξη και άλλες διατάξεις” (Φ.Ε.Κ. 101, τεύχος Α', 31.7.1990), όπως αυτός τροποποιήθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 14 του Νόμου 2000 / 1991 “Για την αποκρατικοποίηση, απλούστευση των διαδικασιών εκκαθάρισης, ενισχύσεως των κανόνων ανταγωνισμού και άλλες διατάξεις” (Φ.Ε.Κ. 206, τεύχος Α', 24.12.1991).

Στην περίπτωση κατά την οποία, ο Φ.Π.Α. που αναλογεί στην μείωση της φορολογητέας βάσης σύμφωνα με όσα περιγράφηκαν ανωτέρω, έχει καταβληθεί από τον υπόχρεο, τότε συμψηφίζεται στη φορολογική περίοδο, κατά την οποία έλαβε χώρα η έκδοση της απόφασης του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Στην περίπτωση, κατά την οποία ο Φ.Π.Α. που αναλογεί στην – κατά τα ανωτέρω – μείωση της φορολογητέας αξίας δεν έχει καταβληθεί από τον υπόχρεο, τότε δεν καταβάλλεται, ως μη οφειλόμενος στη συγκεκριμένη φορολογική περίοδο κατά την οποία καταλογίστηκε, ενώ τυχόν πράξεις επιβολής φόρου, ή προστίμων που έχουν εκδοθεί μέχρι την έκδοση της απόφασης του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ακυρώνονται.

**β.** Η φορολογητέα αξία μειώνεται κατά την αξία των ειδών συσκευασίας που επιστρέφονται από τους αγοραστές, μετά την παραλαβή των αγαθών.

**γ.** Σε περίπτωση ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, η οποία πραγματοποιήθηκε από υποκείμενο πρόσωπο, εγκαταστημένο στο εσωτερικό της χώρας, που αποδεδειγμένα φορολογήθηκε σε άλλο κράτος – μέλος κατά το χρόνο της άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς στο κράτος αυτό, η φορολογητέα αξία μειώνεται αναλόγως. Ειδικά για αγαθά που υπόκεινται σε Ειδικό Φόρο Κατανάλωσης, η φορολογητέα αξία μειώνεται επίσης με το ποσό του φόρου αυτού, ο οποίος καταβλήθηκε σε άλλο κράτος – μέλος και αποδεδειγμένα επιστράφηκε από το συγκεκριμένο κράτος – μέλος.

<sup>32</sup> Η μείωση της φορολογητέας βάσης ενεργείται μετά την έκδοση της απόφασης του Εφετείου της έδρας της επιχείρησης, σύμφωνα με όσα προβλέπονται από το Νόμο 1892 / 1990. Για την έγκριση της μείωσης απαιτείται απόφαση του Προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., η οποία εκδίδεται μετά από αίτηση της ενδιαφερόμενης επιχείρησης και την προσκόμιση των απαραίτητων στοιχείων, από τα οποία προκύπτει το σύνολο της ανείσπρακτης απαίτησης, μέσα σε προθεσμία έξι (6) μηνών μετά την έκδοση της απόφασης του Εφετείου.



## **3.2 ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΚΑΙ ΚΑΤΑΒΟΛΗ ΤΩΝ ΕΙΔΙΚΩΝ ΦΟΡΩΝ ΚΑΤΑΝΑΛΩΣΗΣ.**

### **3.2.1 Νομοθετικό πλαίσιο για την επιβολή του Ειδικού Φόρου Κατανάλωσης.**

Οι φορείς της Ευρωπαϊκής Κοινότητας αρχικά, και της Ευρωπαϊκής Ένωσης στη συνέχεια, επιδιώκοντας να δημιουργήσουν ένα ολοκληρωμένο φορολογικό πλαίσιο για τα κράτη – μέλη, θεώρησαν σκόπιμη (παράλληλα με τον Φ.Π.Α.) την επιβολή ορισμένων Ειδικών Φόρων Κατανάλωσης (Ε.Φ.Κ.), φόρων δηλαδή, οι οποίοι επιβαρύνουν την κατανάλωση συγκεκριμένων προϊόντων αποφέροντας σημαντικά έσοδα στις εθνικές οικονομίες. Πράγματι, οι ειδικοί φόροι μπορούν να επιβληθούν σε ένα συγκεκριμένο αριθμό ειδών, με ένα φορολογικό βάρος πολύ μεγαλύτερο από αυτό που φέρει το μεγάλο πλήθος των προϊόντων, τα οποία επιβαρύνονται μόνον με τον Φ.Π.Α., του οποίου οι συντελεστές είναι σχετικά χαμηλοί. Η σημασία των Ειδικών Φόρων Κατανάλωσης, για τις οικονομίες των κρατών – μελών είναι προφανής<sup>33</sup>, καθώς μία ενδεχόμενη απαξίωσή τους θα έπρεπε να αντισταθμιστεί με μια σημαντική αύξηση των συντελεστών του Φ.Π.Α., γεγονός που θα επέφερε πληθωριστικές επιπτώσεις.

Η Ελληνική Πολιτεία, σε μία σύγχρονη προσπάθεια καθορισμού του φορολογικού πλαισίου που διέπει τις συναλλαγές με τις τρίτες χώρες επικύρωσε το Νόμο 2960/2001 “Εθνικός Τελωνιακός Κώδικας” (Φ.Ε.Κ. 265 / τεύχος Α΄ / 22 Νοεμβρίου 2001). Στη συνέχεια, ορισμένες διατάξεις του Νόμου 2960/2001 αντικαταστάθηκαν με το Νόμο 3336/2005 “Εναρμόνιση της Ελληνικής Νομοθεσίας προς την Οδηγία 2003/96/ΕΚ του Συμβουλίου της 27<sup>ης</sup> Οκτωβρίου 2003, περί επιβολής Ειδικού Φόρου Κατανάλωσης” (Φ.Ε.Κ. 96 / τεύχος Α΄ / 20.4.2005). Στο Άρθρο 53 του Νόμου 3336/2005 καθορίζεται η επιβολή Ειδικού Φόρου Κατανάλωσης (Ε.Φ.Κ.) στα ενεργειακά προϊόντα, στην ηλεκτρική ενέργεια, στην αλκοόλη, στα αλκοολούχα ποτά και στα βιομηχανοποιημένα καπνά και καθορίζονται τα περί παραγωγής, μεταποίησης, κατοχής, κυκλοφορίας και ελέγχου των προϊόντων αυτών.

---

<sup>33</sup> Για παράδειγμα τα επεξεργασμένα καπνά και τα ορυκτέλαια αποφέρουν σχετικά εύκολα σημαντικά χρηματικά ποσά στα κράτη – μέλη, τα οποία κατά μέσο όρο ισοδυναμούν με περίπου 10% από το σύνολο των φορολογικών εσόδων της Ε.Ε. Εξάλλου, μέσα στο σύνολο του φορολογικού συστήματος ενός κράτους, οι ειδικοί φόροι αντιπροσωπεύουν, ένα εύκαμπτο στοιχείο, το οποίο μπορεί να χρησιμοποιηθεί εύκολα σε περίπτωση ανάγκης νέων φορολογικών εσόδων. Επιπλέον και λόγω του γεγονότος ότι είναι μεμονωμένοι, οι ειδικοί φόροι μπορούν να προσαρμόζονται πολύ εύκολα στις διάφορες οικονομικές, κοινωνικές και διαρθρωτικές ανάγκες μίας οικονομίας, ενώ παράλληλα, η επιβολή τους εξυπηρετεί το κράτος στον περιορισμό της κατανάλωσης ορισμένων προϊόντων, όπως τα τσιγάρα και τα αλκοολούχα ποτά για λόγους δημόσιας υγείας και τα προϊόντα πετρελαίου για λόγους οικονομίας και μείωσης της ενεργειακής εξάρτησης.

Έτσι, σε Ειδικό Φόρο Κατανάλωσης υπάγονται τα προϊόντα τα οποία παράγονται στο εσωτερικό της χώρας, προερχόμενα από άλλα κράτη – μέλη ή εισάγονται στο εσωτερικό της χώρας. Ως εισαγωγή νοείται η είσοδος των προϊόντων αυτών από τρίτες χώρες στο εσωτερικό της χώρας. Εάν όμως τα προϊόντα έχουν τεθεί υπό τελωνειακό καθεστώς κατά την είσοδό τους στο εσωτερικό της χώρας, η εισαγωγή τους λογίζεται ότι γίνεται τη στιγμή που εξέρχονται από αυτό το καθεστώς.

Βεβαίως, ενώ δεν υπάρχει αμφιβολία ως προς τη διατήρηση των ειδικών φόρων κατανάλωσης μέσα στην Ευρωπαϊκή Ένωση, το θεσμικό πλαίσιο που διέπει την επιβολή τους πρέπει να αναδιαμορφώνεται συνεχώς, ώστε εξασφαλίζεται η εύρυθμη λειτουργία της κοινής αγοράς. Συνεπώς, προϋποτίθεται ο εναρμονισμός των επιμέρους διαρθρώσεων που αφορούν τη φορολογική αντιμετώπιση των εισαγωγών από τα κράτη – μέλη, ώστε να εξισορροπηθούν οι επιβαρύνσεις που έπλητταν (άμεσα ή έμμεσα) τα εισαγόμενα, σε σχέση με τα ομοειδή εγχώρια προϊόντα, ενώ στη συνέχεια θα πρέπει να εναρμονιστούν και οι συντελεστές φορολόγησης, ώστε να εκλείψουν από συναλλαγές μεταξύ των κρατών – μελών οι φορολογήσεις των εισαγόμενων και οι απαλλαγές των εξαγόμενων προϊόντων, οι οποίες διατάρασαν την ελεύθερη κυκλοφορία των εμπορευμάτων μέσα στην εσωτερική αγορά. Αντίθετα από το εναρμονισμένο σύστημα Φ.Π.Α., το γενικό καθεστώς των ειδικών φόρων κατανάλωσης έχει οριστικό χαρακτήρα. Η φορολογική απαίτηση, τόσο για τα προϊόντα που παράγονται στην Ε.Ε. όσο και για τα εισαγόμενα, δημιουργείται με τη διάθεση των αγαθών στην αγορά και ο φόρος πρέπει να καταβάλλεται στη χώρα της πραγματικής κατανάλωσης. Εξάλλου, τα κράτη – μέλη έχουν την ευχέρεια να εισάγουν ή να διατηρούν ειδικούς φόρους επί άλλων προϊόντων (όπως για παράδειγμα στα αυτοκίνητα) ή υπηρεσιών, υπό τον όρο ότι αυτοί οι φόροι δεν απαιτούν διαδικασίες ελέγχου στα ενδο-ευρωπαϊκά σύνορα.

Για την επίτευξη των παραπάνω όρων, το έτος 2008, η Ευρωπαϊκή Ένωση επικύρωσε την Οδηγία 2008/118/ΕΚ του Συμβουλίου της 16<sup>ης</sup> Δεκεμβρίου 2008 σχετικά με “τον καθορισμό του γενικού καθεστώς των ειδικών φόρων κατανάλωσης και για την κατάργηση της προηγούμενης οδηγίας 92/12/ΕΟΚ”.

Η Ελληνική Νομοθεσία ενσωμάτωσε την Οδηγία 2008/118/EK με το νόμο 3842 / 2010, “Αποκατάσταση φορολογικής δικαιοσύνης, αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής και άλλες διατάξεις” (Φ.Ε.Κ. 58 / τεύχος Α΄ / 23 Απριλίου 2010). Εκεί, μεταξύ άλλων, δίδονται οι ορισμοί συγκεκριμένων όρων, προσδιορίζεται το απαιτητό του φόρου, ενώ ρυθμίζονται και αρκετές ακόμα παράμετροι σχετικά με την επιβολή του Ειδικού Φόρου Κατανάλωσης, κατά την εισαγωγή αγαθών προερχόμενων από τρίτες χώρες (όπως για πωλήσεις από απόσταση, για συναλλαγές που πραγματοποιούν ιδιώτες, για τις περιπτώσεις απαλλαγών κ.λπ.). Συγκεκριμένα, στο άρθρο 55 ορίζονται οι παρακάτω έννοιες:

**α.** “Εγκεκριμένος αποθηκευτής” είναι το φυσικό ή νομικό πρόσωπο που έχει λάβει άδεια από τις αρμόδιες αρχές, να παράγει, να μεταποιεί, να κατέχει, να παραλαμβάνει ή να αποστέλλει (στα πλαίσια των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων του) υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντα, τα οποία τελούν υπό καθεστώς αναστολής του φόρου σε φορολογική αποθήκη.

**β.** “Τελωνειακή διαδικασία αναστολής ή τελωνειακό καθεστώς αναστολής” αφορά οποιαδήποτε από τις ειδικές διαδικασίες που προβλέπονται στον Κανονισμό (ΕΟΚ) με αριθμό 2913/1992, σχετικά με την τελωνειακή επιτήρηση στην οποία υπόκεινται τα μη κοινοτικά εμπορεύματα κατά την είσοδό τους στο τελωνειακό έδαφος της Κοινότητας, την προσωρινή εναπόθεση, τις ελεύθερες ζώνες ή ελεύθερες αποθήκες, καθώς και οποιοδήποτε από τα καθεστώτα που αναφέρονται στο άρθρο 84, παράγραφος 1, του παραπάνω Κανονισμού.

**γ.** “Καθεστώς αναστολής” είναι το φορολογικό καθεστώς που εφαρμόζεται κατά την παραγωγή, τη μεταποίηση, την κατοχή ή τη διακίνηση προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης, δεν καλύπτονται από τελωνειακή διαδικασία αναστολής ή τελωνειακό καθεστώς αναστολής, αλλά τελούν σε αναστολή του ειδικού φόρου κατανάλωσης.

**δ.** “Εισαγωγή υποκείμενων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων” ονομάζεται η είσοδος στο εσωτερικό της χώρας προϊόντων υποκείμενων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης, προερχόμενων από τρίτες χώρες ή τρίτα εδάφη, εκτός εάν τα προϊόντα, κατά την είσοδό τους στο εσωτερικό της χώρας (όπως και κατά την έξοδό τους), υπάγονται σε τελωνειακή διαδικασία αναστολής ή τελωνειακό καθεστώς αναστολής.

**ε.** “Έγγεγραμμένος παραλήπτης” είναι το φυσικό ή νομικό πρόσωπο που έχει λάβει άδεια από τις αρμόδιες αρχές, να παραλαμβάνει (στα πλαίσια των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων του) προϊόντα υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προερχόμενα από άλλο κράτος – μέλος, τα οποία διακινούνται υπό καθεστώς αναστολής του ειδικού φόρου κατανάλωσης.

**στ.** “Έγγεγραμμένος αποστολέας” είναι το φυσικό ή νομικό πρόσωπο που έχει λάβει άδεια από τις αρμόδιες αρχές (στα πλαίσια των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων του) μόνο να αποστέλλει προϊόντα υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης, υπό καθεστώς αναστολής κατόπιν της θέσης τους σε ελεύθερη κυκλοφορία σύμφωνα με το άρθρο 79 του Κανονισμού (ΕΟΚ) με αριθμό 2913/1992.

**ζ.** “Φορολογική αποθήκη” καλείται ο τόπος όπου προϊόντα υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης παράγονται, μεταποιούνται, κατέχονται, παραλαμβάνονται ή αποστέλλονται υπό καθεστώς αναστολής από εγκεκριμένο αποθηκευτή, στο πλαίσιο των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων του.

Επίσης, στο άρθρο 55 ορίζονται και οι έννοιες του “κράτους – μέλους”, όπως και του “εδάφους κράτους – μέλους”, της “Κοινότητας” και του “εδάφους της Κοινότητας”, των “τρίτων εδαφών” και των “τρίτων χωρών”, αλλά έχουμε ήδη διασαφηνιστεί τις έννοιες αυτές σε προηγούμενη ενότητα.

Στη συνέχεια το άρθρο 56, ορίζει το απαιτητό του Ειδικού Φόρου Κατανάλωσης ως εξής: Ο ειδικός φόρος κατανάλωσης καθίσταται απαιτητός κατά το χρόνο στον οποίο τίθενται σε ανάλωση τα προϊόντα στο εσωτερικό της χώρας. Θεωρούνται ως “θέση σε ανάλωση” οι κάτωθι περιπτώσεις:

**α.** Η έξοδος από ένα καθεστώς αναστολής, των αγαθών που υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων, συμπεριλαμβανομένης της παράτυπης εξόδου.

**β.** Η κατοχή αγαθών που υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων και βρίσκονται εκτός καθεστώτος αναστολής, για τα οποία δεν έχει επιβληθεί ειδικός φόρος κατανάλωσης βάσει των διατάξεων του κοινοτικού δικαίου και της εθνικής νομοθεσίας.

**γ.** Η παραγωγή υποκείμενων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων, συμπεριλαμβανομένης της παράτυπης παραγωγής, εκτός καθεστώτος αναστολής.

**δ.** Η εισαγωγή υποκείμενων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων (συμπεριλαμβανομένης και της παράτυπης εισαγωγής) εκτός εάν τα υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντα υπαχθούν, αμέσως μετά την εισαγωγή, σε καθεστώς αναστολής.

Ακόμα, στο Άρθρο 56, ορίζονται οι υπόχρεοι προς καταβολή του ειδικού φόρου κατανάλωσης που καθίσταται απαιτητός, ως εξής:

**α.** Σε σχέση με την έξοδο των υποκείμενων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων από το καθεστώς αναστολής, υπόχρεοι είναι:

**i.** Ο εγκεκριμένος αποθηκευτής, ο εγγεγραμμένος παραλήπτης ή και κάθε άλλο πρόσωπο που απελευθερώνει (ή που στο όνομά του απελευθερώνονται) τα υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντα από το καθεστώς αναστολής, και σε περίπτωση παράτυπης εξόδου από τη φορολογική αποθήκη, κάθε άλλο πρόσωπο που εμπλέκεται στην έξοδο αυτή.

**ii.** Σε περίπτωση παρατυπίας κατά τη διακίνηση υποκείμενων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων υπό καθεστώς αναστολής, ο εγκεκριμένος αποθηκευτής, ο εγγεγραμμένος αποστολέας ή κάθε άλλο πρόσωπο που εγγυήθηκε την πληρωμή, όπως και κάθε πρόσωπο που συμμετείχε στην παράτυπη έξοδο και το οποίο γνώριζε ή όφειλε ευλόγως να γνωρίζει τον παράτυπο χαρακτήρα της εξόδου.

**β.** Σχετικά με την κατοχή υποκείμενων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων, το πρόσωπο που κατέχει τα προϊόντα, όπως και κάθε άλλο πρόσωπο που εμπλέκεται στην κατοχή τους.

**γ.** Σχετικά με την παραγωγή υποκείμενων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων, το πρόσωπο που παράγει τα προϊόντα και σε περίπτωση παράτυπης παραγωγής, κάθε άλλο πρόσωπο που εμπλέκεται στην παραγωγή τους,

**δ.** Σχετικά με την εισαγωγή υποκείμενων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων, το πρόσωπο που δηλώνει τα υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντα (ή στο όνομά του δηλώνονται αυτά κατά την εισαγωγή) και στην περίπτωση της παράτυπης εισαγωγής, κάθε άλλο πρόσωπο που εμπλέκεται σε αυτή.

Σε περίπτωση που περισσότερα από ένα πρόσωπα είναι υπόχρεα για την καταβολή του οφειλόμενου ποσού του ειδικού φόρου κατανάλωσης, τότε τα πρόσωπα αυτά ευθύνονται αλληλεγγύως και εξ' ολοκλήρου για την εξόφληση της εν λόγω οφειλής, ενώ σε περίπτωση ακύρωσης ή ανάκλησης της άδειας εγκεκριμένου αποθηκευτή, οι φορολογικές επιβαρύνσεις που αναλογούν στα αποθηκευμένα σε καθεστώς αναστολής προϊόντα στη ή στις φορολογικές αποθήκες του αποθηκευτή, καθίστανται άμεσα απαιτητές και τα προϊόντα δεσμεύονται μέχρι την εξόφληση.

Τέλος στο άρθρο 57 καθορίζονται οι ειδικές περιπτώσεις απαιτητού του φόρου, ως εξής:

**α.** Στην περίπτωση κατά την οποία, υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντα, τα οποία έχουν ήδη τεθεί σε ανάλωση σε άλλο κράτος – μέλος, κατέχονται<sup>34</sup> για εμπορικούς σκοπούς στο εσωτερικό της χώρας, προκειμένου να παραδοθούν ή να χρησιμοποιηθούν σε αυτό, υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης, ο οποίος καθίσταται απαιτητός από τις αρμόδιες αρχές.

**β.** Οι όροι, υπό τους οποίους ο ειδικός φόρος κατανάλωσης καθίσταται απαιτητός, καθώς και ο συντελεστής του ειδικού φόρου κατανάλωσης, είναι αυτοί που ισχύουν τη στιγμή κατά την οποία ο φόρος καθίσταται απαιτητός στο εσωτερικό της χώρας.

**γ.** Στις περιπτώσεις που αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο **α**, τα υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντα, υποχρεούνται κατά τη διακίνησή τους μεταξύ των εδαφών των διαφόρων κρατών – μελών να συνοδεύονται υπό την κάλυψη του Απλουστευμένου Συνοδευτικού Διοικητικού Εγγράφου (Α.Σ.Δ.Ε.), όπως προβλέπεται από τον Κανονισμό (ΕΟΚ) με αριθμό 3649 / 1992 (ΕΕ L 369 / 18.12.1992).

**δ.** Επίσης, όταν υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντα, τα οποία έχουν ήδη τεθεί σε ανάλωση σε ένα κράτος – μέλος διακινούνται στο εσωτερικό της Κοινότητας για εμπορικούς σκοπούς, δεν θεωρείται ότι κατέχονται για αυτούς τους σκοπούς έως να φτάσουν στο κράτος – μέλος προορισμού, υπό την προϋπόθεση ότι διακινούνται βάσει των διατυπώσεων που προβλέπονται στις προηγούμενες παραγράφους **γ** και **ζ** του παρόντος άρθρου.

---

<sup>34</sup> Για τους σκοπούς του άρθρου 57 του Νόμου 3842 / 2010, ως «κατοχή για εμπορικούς σκοπούς» νοείται η κατοχή προϊόντων υποκείμενων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης από μη ιδιώτη, ή από ιδιώτη για μη δική του χρήση και τα οποία μεταφέρονται από αυτόν.

**ε.** Τα προϊόντα τα οποία υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης και βρίσκονται σε πλοίο ή αεροσκάφος, το οποίο πραγματοποιεί θαλάσσια ταξίδια ή πτήσεις μεταξύ δύο κρατών – μελών, χωρίς ωστόσο να διατίθενται προς πώληση όταν το πλοίο ή το αεροσκάφος βρίσκεται στο έδαφος ενός κράτους – μέλους δεν θεωρείται ότι κατέχονται από τους υπόχρεους στο εν λόγω κράτος – μέλος για εμπορικούς σκοπούς.

**στ.** Υπόχρεο πρόσωπο για την καταβολή του ειδικού φόρου κατανάλωσης που καθίσταται απαιτητός, είναι (ανάλογα με την περίπτωση που αναφέρεται στην προηγούμενη παράγραφο **α**), το πρόσωπο το οποίο εκτελεί την παράδοση, ή το οποίο έχει στην κατοχή του τα παραδοτέα προϊόντα, ή το πρόσωπο στο οποίο παραδίδονται τα προϊόντα στο εσωτερικό της χώρας.

**ζ.** Τα πρόσωπα της προηγούμενης παραγράφου **στ**, σε περίπτωση αποστολής προϊόντων από άλλο κράτος – μέλος, έχουν τις κάτωθι υποχρεώσεις:

**i.** Υποχρεούνται να καταθέτουν, πριν από την αποστολή των προϊόντων, σχετική δήλωση στην αρμόδια αρχή του εσωτερικού της χώρας, καθώς και εγγύηση η οποία να καλύπτει τους αναλογούντες φόρους.

**ii.** Επίσης υποχρεούνται να καταβάλλουν στην αρμόδια αρχή, με την άφιξη των προϊόντων στο εσωτερικό της χώρας (ή το αργότερο την επόμενη εργάσιμη ημέρα από την άφιξη) τους οφειλόμενους φόρους.

**iii.** Τέλος υποχρεούνται να θέτουν στη διάθεση του ελέγχου, κάθε απαραίτητο στοιχείο ή έγγραφο, που κρίνεται από την αρμόδια αρχή αναγκαίο ή χρήσιμο, για την εξακρίβωση της πραγματοποίησης της παραλαβής των προϊόντων και της καταβολής των οφειλόμενων φόρων.

**η.** Ο ειδικός φόρος κατανάλωσης, ο οποίος έχει ήδη επιβληθεί στο εσωτερικό της χώρας, σε αγαθά τα οποία βρίσκονται στην κατοχή προσώπου για εμπορικούς σκοπούς στο εσωτερικό άλλου κράτους – μέλους, κατά τη θέση τους σε ανάλωση, διαγράφεται ή επιστρέφεται σύμφωνα με τους όρους και τις διαδικασίες που προβλέπονται σε επόμενο άρθρο (άρθρο 66) του Νόμου 3842 / 2010, “Αποκατάσταση φορολογικής δικαιοσύνης, αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής και άλλες διατάξεις”.

### 3.2.2 Το μηχανογραφημένο σύστημα EMCS και τη χρήση του από τους οικονομικούς φορείς.

Το EMCS (Excise Movement and Control System) είναι ένα ηλεκτρονικό σύστημα που αποσκοπεί στην παρακολούθηση και τον έλεγχο της ενδοκοινοτικής διακίνησης των προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης (Ε.Φ.Κ.), όπως ενεργειακά αγαθά, καπνικά και αλκοολούχα προϊόντα, υπό καθεστώς αναστολής των φόρων. Το βασικό στοιχείο του Συστήματος EMCS, είναι δυνατότητα ηλεκτρονική υποβολή του Ενιαίου Διοικητικού Εγγράφου (Electronic Administrative Document, E – AD), το οποίο αντικατέστησε από την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 2011 το Ε.Δ.Ε. σε έντυπη μορφή. Το συγκεκριμένο σύστημα επιτρέπει στους φορείς των κρατών – μελών να παρακολουθούν σε πραγματικό χρόνο τη διακίνηση των προϊόντων που υπόκεινται σε Ε.Φ.Κ. και να διενεργούν τους αναγκαίους ελέγχους, απλοποιώντας τις διαδικασίες, με απώτερο στόχο τη βελτίωση της λειτουργίας της εσωτερικής αγοράς, τη διασφάλιση είσπραξης του φόρου με τους συντελεστές που ορίζει κάθε κράτος – μέλος και τη μείωση των κινδύνων απάτης στον τομέα αυτό.

Οι Οικονομικοί Φορείς κάθε κράτους – μέλους (εγγεγραμμένοι αποθηκευτές, εγγεγραμμένοι αποστολείς και εγγεγραμμένοι παραλήπτες) συνδέονται ηλεκτρονικά με το Σύστημα EMCS. Και ανάλογα με την ιδιότητα που έχουν οι επιτηδευματίες (όσον αφορά στον τύπο αδείας τους για την διακίνηση προϊόντων Ε.Φ.Κ.) έχουν τις ακόλουθες κατά περίπτωση δυνατότητες:

- ⇒ Να εισάγουν στοιχεία στο ηλεκτρονικό Διοικητικό Έγγραφο.
- ⇒ Να εισάγουν στοιχεία στην Αναφορά Παραλαβής, όπως και να παραλαμβάνουν την Αναφορά.
- ⇒ Να υποβάλλουν στοιχεία για την Αλλαγή Τόπου Προορισμού των αγαθών.
- ⇒ Να παρακολουθούν την κατάσταση της διακίνησης που τους αφορά.
- ⇒ Να έχουν πρόσβαση στις πληροφορίες που αφορούν στην δική τους εγγραφή / καταχώρηση.

Κάθε Οικονομικός Φορέας χρησιμοποιεί το ηλεκτρονικό περιβάλλον του συστήματος που του παρέχει η Εθνική του Διοίκηση. Οι περιστασιακά εγγεγραμμένοι επιτηδευματίες (occasional traders), που δεν είναι συνδεδεμένοι με το Σύστημα μπορούν να λάβουν υποστήριξη από τα αρμόδια Τελωνεία για την εισαγωγή δεδομένων στο Σύστημα ή για την παραλαβή πληροφοριών από αυτό.



### **3.2.3 Προϋποθέσεις για την αποστολή προϊόντων που υπόκεινται σε Ε.Φ.Κ. και έχουν τεθεί σε ανάλωση από την Ελλάδα προς άλλο κράτος – μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης.**

Από την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 2011 που τέθηκαν σε εφαρμογή οι βασικές λειτουργίες του συστήματος EMCS, καταργήθηκε η χρήση του Ε.Δ.Ε. σε έντυπη μορφή και όλες οι διακινήσεις προϊόντων που υπόκεινται σε Ειδικό Φόρο Κατανάλωσης, υπό καθεστώς αναστολής μεταξύ κρατών – μελών, αλλά και στο εσωτερικό της χώρας παρακολουθούνται πλέον μέσω του μηχανογραφημένου συστήματος EMCS. Επιπλέον, ο μεταφορέας των αγαθών θα πρέπει – καθ' όλη τη διάρκεια της διακίνησης – να παρέχει στις αρμόδιες αρχές εφόσον του ζητηθεί, τον αριθμό αναφοράς του Διοικητικού Εγγράφου, που διεθνώς αποκαλείται ARC (Διοικητικός Κωδικός Αναφοράς / Administrative Reference Code). Για το σκοπό αυτό άλλωστε, ο αποστολέας θα πρέπει να παρέχει στο πρόσωπο που συνοδεύει τα προϊόντα που υπόκεινται σε Ε.Φ.Κ τυπωμένο αντίγραφο του ηλεκτρονικού Διοικητικού Εγγράφου, ή κάθε άλλο εμπορικό έγγραφο που θα μνημονεύει ευανάγνωστα τον μοναδικό διοικητικό κωδικό αναφοράς (ARC).

Συγκεντρωτικά, για την αποστολή προϊόντων που υπόκεινται σε Ειδικό Φόρο Κατανάλωσης από την Ελλάδα προς άλλο κράτος – μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης απαιτούνται:

- α.** Η έκδοση από τον αποστολέα του Απλουστευμένου Συνοδευτικού Διοικητικού Εγγράφου (Α.Σ.Δ.Ε.) και η υποβολή του στο αρμόδιο Τελωνείο.
- β.** Η προσκόμιση στο αρμόδιο Τελωνείο αποδεικτικών στοιχείων, σχετικά με το ότι ο παραλήπτης των εμπορευμάτων έχει προβεί στις απαραίτητες διατυπώσεις στην αρμόδια αρχή του τόπου παραλαβής, για την καταβολή ή την διασφάλιση των οφειλομένων φόρων στο κράτος προορισμού των αγαθών.
- γ.** Επιστροφή του 3<sup>ου</sup> αντιτύπου του Α.Σ.Δ.Ε. με επιβεβαίωση παραλαβής των εμπορευμάτων και πιστοποίηση της καταβολής, ή διασφάλισης, κατά περίπτωση των οφειλομένων φόρων.
- δ.** Επιστροφή του Ε.Φ.Κ. στον αποστολέα των εμπορευμάτων, εφόσον συντρέχουν οι νόμιμες προϋποθέσεις, σύμφωνα με την Α.Υ.Ο. Τ 8612 / 2439 / '92 “Διαδικασία παραλαβής και αποστολής προϊόντων που έχουν τεθεί σε ανάλωση κατ' εφαρμογή του αρ. 5 του Νομοσχεδίου «Εναρμόνιση προς το κοινοτικό δίκαιο του φορολογικού καθεστώτος των πετρελαιοειδών προϊόντων, αλκοόλης, αλκοολούχων ποτών και βιομηχανοποιημένων καπνών»” (Φ.Ε.Κ. 778 / τεύχος Β' / 31.12.1992).

## **4. ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ ΚΑΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΚΑΤΑ ΤΗ ΔΙΕΝΕΡΓΕΙΑ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ**

### **4.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ**

Η έννοια, η φύση και τα χαρακτηριστικά γνωρίσματα των ενδοκοινοτικών συναλλαγών έχουν ήδη παρουσιαστεί στα προηγούμενα κεφάλαια. Στο παρόν κεφάλαιο θα προσπαθήσουμε να αναπτύξουμε τον τρόπο καταχώρησης των συγκεκριμένων συναλλαγών στα βιβλία των επιτηδευματιών, τη λογιστική λειτουργία του Φ.Π.Α., ενώ θα εξετάσουμε τον τρόπο σύνταξης (και το χρόνο κατάθεσης στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ.) των κάτωθι εντύπων:

- α.** Των περιοδικών (κανονικών ή έκτακτων) δηλώσεων Φ.Π.Α.
- β.** Της εκκαθαριστικής δήλωσης Φ.Π.Α.
- γ.** Των δηλώσεων INTRASTAT (άφιξης ή αποστολής).
- δ.** Του ανακεφαλαιωτικού πίνακα ενδοκοινοτικών αποκτήσεων (Listing απόκτησης).
- ε.** Του ανακεφαλαιωτικού πίνακα ενδοκοινοτικών παραδόσεων (Listing παράδοσης).

### **4.2 Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΩΝ ΑΠΟΚΤΗΣΕΩΝ – ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ.**

Έχουμε ήδη αναφέρει πως για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας κατά την ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών λαμβάνεται η αντιπαροχή που έλαβε (ή πρόκειται να λάβει) ο προμηθευτής των αγαθών από τον αγοραστή, προσαυξημένη με κάθε άλλη παροχή που έχει άμεσα σχέση με την αντιπαροχή. Στις περιπτώσεις κατά τις οποίες τα στοιχεία προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας εκφράζονται σε ξένο νόμισμα (εκτός ευρώ), τότε για τον προσδιορισμό της φορολογητέας βάσης θα ληφθεί υπόψη η ισοτιμία του ξένου νομίσματος προς το ευρώ, που ίσχυε κατά την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου. Η ισοτιμία αυτή είναι η επίσημη τιμή πώλησης συναλλάγματος που περιλαμβάνεται στο δελτίο τιμών συναλλάγματος που έχει εκδοθεί από την Τράπεζα της Ελλάδος κατά την προτελευταία Τετάρτη του προηγούμενου μήνα. Η τιμή αυτή ισχύει και για ολόκληρο τον επόμενο μήνα με την προϋπόθεση ότι δεν υπάρχει κατά τις επόμενες εβδομάδες (ημέρα Τετάρτη), μεταβολή της ισοτιμίας αυτής μεγαλύτερη από 5%. Όταν υπάρχει τέτοια μεταβολή, από την επόμενη Τετάρτη θα πρέπει να εφαρμοστεί η νέα ισοτιμία.

Σε επίπεδο Φ.Π.Α., θα πρέπει να τονίσουμε πως κατά την πραγματοποίηση ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αναστέλλεται η καταβολή του φόρου. Η πραγματική επιβάρυνση με φόρο των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων, από τις υποκείμενες στο φόρο επιχειρήσεις, επιβάλλεται κατά τη διάθεση των αγαθών στην κατανάλωση. Βεβαίως έχουμε αναφέρει πως καταβάλλεται Φ.Π.Α. – κατ’ εξαίρεση – για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις καινούργιων μεταφορικών μέσων και προϊόντων, τα οποία υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης (πετρελαιοειδή, οινόπνευμα και αλκοολούχα ποτά, βιομηχανοποιημένα καπνά) ανεξάρτητα από την ιδιότητα του προσώπου που διενεργεί την ενδοκοινοτική απόκτηση (πρόσωπο υποκείμενο ή μη υποκείμενο στο φόρο). Επίσης καταβάλλεται Φ.Π.Α. (εκταμιεύεται) κατά την υποβολή της έκτακτης περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. από μη υποκείμενους στο φόρο, σύμφωνα με όσα αναφέρθηκαν στην προηγούμενη ενότητα **2.3.1**.

### **4.3 ΚΑΝΟΝΙΚΕΣ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ.**

#### **4.3.1 Ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών – χωρίς Ε.Φ.Κ. – επιχείρησης υποκείμενης σε Φ.Π.Α.).**

Κατά την ενδοκοινοτική απόκτηση, το κόστος των αγαθών θα καταχωρηθεί προσωρινά, είτε στον υπολογαριασμό “32.00 Παραγγελίες Παγίων Στοιχείων” αν πρόκειται για αγορά παγίων στοιχείων, είτε στον υπολογαριασμό “32.01 Παραγγελίες Κυκλοφορούντων Στοιχείων” αν πρόκειται για απόκτηση κυκλοφορούντων στοιχείων (όπως εμπορεύματα, πρώτες ύλες κ.λπ.). Ειδικότερα στους πιο πάνω υπολογαριασμούς “Παραγγελίες παγίων στοιχείων” ή “Παραγγελίες κυκλοφορούντων στοιχείων” καταχωρούνται:

- α.** Η τιμολογιακή αξία της ενδοκοινοτικής απόκτησης.
- β.** Τα ειδικά έξοδα αγοράς (μεταφορικά, ασφάλιστρα κ.λπ.).

Η καταχώρηση κατά την ημερομηνία της ενδοκοινοτικής απόκτησης γίνεται με χρέωση των κάτωθι

λογαριασμών:

- “54.00.20.42 – 94 Φ.Π.Α. ενδοκοινοτικών αποκτήσεων εμπορευμάτων”
- “54.00.24.42 – 94 Φ.Π.Α. ενδοκοινοτικών αποκτήσεων πρώτων και βοηθητικών υλών και υλικών συσκευασίας.”
- “54.00.25.42 – 94 Φ.Π.Α. ενδοκοινοτικών αποκτήσεων λοιπών αγορών λογαριασμών 25/26/28 Γ.Α.Σ.”
- “54.00.28.42 – 94 Φ.Π.Α. ενδοκοινοτικών αποκτήσεων παγίων στοιχείων λογαριασμών ομάδας 1 του Γ.Α.Σ.”
- “54.00.29.42 – 94 Φ.Π.Α. ενδοκοινοτικών αποκτήσεων εξόδων – δαπανών λογαριασμών των ομάδων 6 και 8 του Γ.Α.Σ.”

και αντίστοιχη πίστωση των υπολογαριασμών

“54.00.80.42 – 94 Φ.Π.Α. ενδοκοινοτικών αποκτήσεων εμπορευμάτων οφειλόμενος”

“54.00.84.42 – 94 Φ.Π.Α. ενδοκοινοτικών αποκτήσεων πρώτων και βοηθ. υλών οφειλόμενος”

“54.00.85.42 – 94 Φ.Π.Α. ενδοκοινοτικών αποκτήσεων λοιπών αγορών οφειλόμενος”

“54.00.88.42 – 94 Φ.Π.Α. ενδοκοινοτικών αποκτήσεων παγίων στοιχείων οφειλόμενος”

“54.00.89.42 – 94 Φ.Π.Α. ενδοκοινοτικών αποκτήσεων εξόδων – δαπανών οφειλόμενος”

Μετά την ολοκλήρωση του προσδιορισμού του κόστους κτήσης των αγαθών, θα διενεργηθεί ανάλογη εγγραφή στο αναλυτικό ημερολόγιο διαφόρων πράξεων, για τη μεταφορά του ποσού σε αρμόδιο λογαριασμό παγίου ή σε λογαριασμό κυκλοφορούντος στοιχείου. Εκτός της λογιστικής εγγραφής για τη μεταφορά του κόστους της παραγγελίας, συγχρόνως υπολογίζεται και καταχωρείται στα λογιστικά βιβλία και ο πλασματικός φόρος<sup>35</sup> που αναλογεί στην αξία της ενδοκοινοτικής απόκτησης.

Στο τέλος της φορολογικής περιόδου και κατά τη σύνταξη της περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α., τα χρεωστικά υπόλοιπα των υπολογαριασμών 54.00.20, 24, 25, 28, 29 καταχωρούνται κατά συντελεστή στη στήλη «φόρος εισροών που αναλογεί» της ενότητας β΄, του πίνακα Β΄ από κωδικούς 371 μέχρι 376. Τα ίδια αντίστοιχα πιστωτικά υπόλοιπα των υπολογαριασμών 54.00.80, 84, 85, 88, 89 καταχωρούνται στην ενότητα α΄ των εκροών στη στήλη «φόρος εκροών που αναλογεί», κατά συντελεστή από κωδικό 331 έως 336. Έτσι, κατά τη συσχέτιση<sup>36</sup> του φόρου εκροών με το φόρο των εισροών δεν προκύπτει υπόλοιπο για καταβολή ή για συμψηφισμό.

<sup>35</sup> Σύμφωνα με την ΠΟΛ 171/3.6.1988 (αριθμός πρωτοκόλλου Υπουργείου Οικονομικών Π.3632/665) κατά την εισαγωγή αγαθών (όπως και κατά την ενδοκοινοτική απόκτηση) διαμορφώνονται δυο διαφορετικές αξίες. Η “πλασματική αξία” των αγαθών και το πραγματικό τους κόστος.

**α.** Η “Πλασματική Αξία” των αγαθών περιλαμβάνει κυρίως: **i.** Τη δασμολογητέα αξία (όπως αυτή προσδιορίζεται από τις τελωνειακές διατάξεις) και εμφανίζεται στη διασάφηση εισαγωγής. **ii.** το ρυθμιστικό φόρο και τους τυχόν λοιπούς δασμούς που δεν υπολογίζονται στη δασμολογητέα αξία. **iii.** Τα έξοδα εκτελωνισμού που αναγράφονται στο τιμολόγιο του εκτελωνιστή. (όπως δικαιώματα ΟΛΠ, ασφάλιστρα, μεταφορικά, εργατικά, διάφορα έξοδα κ.λπ.).

Το άθροισμα των πιο πάνω λογαριασμών (χωρίς το Φ.Π.Α.), αποτελεί το σύνολο της πλασματικής αξίας και, περιλαμβάνει τόσο φορολογητέα ποσά όσο και απαλλασσόμενα ή εξαιρούμενα του Φ.Π.Α. Από το σύνολο της πλασματικής αξίας αφαιρούμε την απαλλασσόμενη και εξαιρούμενη αξία και έτσι προκύπτει η “Φορολογητέα Αξία”, δηλαδή η αξία που πράγματι, έχει υπαχθεί σε φόρο.

**β.** Το Πραγματικό Κόστος περιλαμβάνει όλα τα επιμέρους πραγματικά ποσά (χωρίς το Φ.Π.Α.) που κατέβαλε η επιχείρηση από το άνοιγμα της πίστωσης στην Τράπεζα μέχρι την άφιξη των αγαθών στις αποθήκες της επιχείρησης.

<sup>36</sup> Σε επίπεδο λογιστικής, η συσχέτιση θα πραγματοποιηθεί στον υπολογαριασμό “54.00.99 Απόδοση – Εκκαθάριση Φ.Π.Α.”, στη χρέωση του οποίου θα μεταφερθούν, τα χρεωστικά υπόλοιπα των υπολογαριασμών 54.00.20 / 24 / 25 / 28 και 2, ενώ στην πίστωση, τα πιστωτικά υπόλοιπα των υπολογαριασμών 54.00.80 / 84 / 85 / 88 και 89. Έτσι κατά τη μεταφορά των αντίστοιχων ίσων υπολοίπων ο λογαριασμός “54.00.99 Φ.Π.Α. Απόδοση – Εκκαθάριση”, θα εξισωθεί.

#### 4.3.1.1 Παράδειγμα ενδοκοινοτικής απόκτησης με τιμολογιακή αξία εκφραζόμενη σε ευρώ.

Έστω η Ανώνυμη Βιομηχανική Εταιρεία “Πέλωψ”, η οποία εισάγει από την Ιταλία, ένα ανυψωτικό μηχάνημα τύπου “Κ”. Την 28<sup>η</sup> Μαΐου 2012, πραγματοποιείται ο διακανονισμός της αξίας εισαγωγής του μηχανήματος στην Εθνική Τράπεζα, ύψους 12.000,00€, σύμφωνα με το τιμολόγιο Ν<sup>ο</sup>154, το οποίο έχει εκδοθεί την 12<sup>η</sup> Μαΐου 2012, από την ιταλική Εταιρεία “Heavy Hand Company”. Όπως προκύπτει από τη βεβαίωση διακανονισμού της τράπεζας, καταβλήθηκε το ποσό των 2.000,00€ σε μετρητά και για το υπόλοιπο ποσό των 10.000,00€, η επιχείρηση αποδέχθηκε συναλλαγματική λήξης 31.10.2012. Καταβλήθηκαν επίσης στην Εθνική Τράπεζα, για προμήθειες είσπραξης αξιών το ποσό των 70,00€ και για τηλεγραφικά και έξοδα των ανταποκριτών της τράπεζας 150,00€. Στην Εθνική Ασφαλιστική Α.Ε., πληρώθηκαν ασφάλιστρα μεταφοράς, ύψους 200,00€ (29.5.2012). Τέλος, για τη μεταφορά του μηχανήματος καταβλήθηκε σε ελληνική μεταφορική εταιρεία το ποσό των 600,00€ (πλέον Φ.Π.Α. 23%), σύμφωνα με τη φορτωτική Ν<sup>ο</sup>4 (29.5.2012). Η παραλαβή του μηχανήματος έγινε στις 30 Μαΐου 2012. Η επιχείρηση θα πρέπει να ολοκληρώσει:

*α.* Τη λογιστική τακτοποίηση της παραγγελίας,

*β.* Τη σύνταξη της περιοδικής δήλωσης του μηνός Μαΐου για την ενδοκοινοτική απόκτηση.

#### ➤ *Πρώτη εγγραφή*

A/A	ΚΩΔΙΚΟΣ Ε.Γ.Α.Σ.	ΧΡΕΟΥΜΕΝΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΠΙΣΤΟΥΜΕΝΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΑΝΑΛΥΤΙΚΟ ΚΑΘΟΛΙΚΟ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
		<u>28/05</u>			
<b>1.</b>	<b>32</b>	<b>ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΕΣ ΣΤΟ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟ</b>		12.000,00	
	32.00	Παραγγελίες παγίων στοιχείων	12.000,00		
	32.00.12	Παραγγελίες μηχανημάτων			
	32.00.12.00	Ανυψωτικό Μηχάνημα τύπου “Κ”			
	<b>38</b>	<b>ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ</b>			2.000,00
	38.00	Ταμείο	2.000,00		
	<b>51</b>	<b>ΓΡΑΜΜΑΤΙΑ ΠΛΗΡΩΤΕΑ</b>			10.000,00
	51.00	Γραμμάτια πληρωτέα σε ευρώ	10.000,00		
	51.00.01	Γραμμάτια πληρ. σε χώρες της Ε.Ε.			
	51.00.01.01	Συναλλαγματική λήξης 31.10.2012			
	Αιτ.: Τιμολόγιο Ν <sup>ο</sup> 154 – Ducati Motor Company				

➤ Δεύτερη εγγραφή

A/A	ΚΩΔΙΚΟΣ Ε.Γ.Λ.Σ.	ΧΡΕΟΥΜΕΝΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΠΙΣΤΟΥΜΕΝΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΑΝΑΛΥΤΙΚΟ ΚΑΘΟΛΙΚΟ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
		<b>28/05</b>			
<b>2.</b>	<b>32</b>	<b>ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΕΣ ΣΤΟ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟ</b>		220,00	
	32.00	Παραγγελίες παγίων στοιχείων	220,00		
	32.00.12	Παραγγελίες μηχανημάτων			
	32.00.12.00	Ανυψωτικό Μηχάνημα τύπου “Κ”			
	<b>38</b>	<b>ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ</b>			220,00
	38.00	Ταμείο	220,00		
	Αιτ.: Τιμολόγιο Ν°154 – Ducati Motor Company				

➤ Τρίτη εγγραφή

A/A	ΚΩΔΙΚΟΣ Ε.Γ.Λ.Σ.	ΧΡΕΟΥΜΕΝΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΠΙΣΤΟΥΜΕΝΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΑΝΑΛΥΤΙΚΟ ΚΑΘΟΛΙΚΟ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
		<b>29/05</b>			
<b>3.</b>	<b>32</b>	<b>ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΕΣ ΣΤΟ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟ</b>		600,00	
	32.00	Παραγγελίες παγίων στοιχείων	600,00		
	32.00.12	Παραγγελίες μηχανημάτων			
	32.00.12.00	Ανυψωτικό Μηχάνημα τύπου “Κ”			
	<b>54</b>	<b>ΥΠΟΧΡ/ΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ – ΤΕΛΗ</b>		138,00	
	54.00	Φόρος Προστιθέμενης Αξίας	138,00		
	54.00.28	Φ.Π.Α. Εισροών Παγίων			
	54.00.28.44	Φ.Π.Α. ενδοκοιν. αποκτ. παγίων 23%			
	<b>50</b>	<b>ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ</b>			738,00
	50.00	Προμηθευτές εσωτερικού	738,00		
	50.00.00	Μεταφορικές			
	50.00.00.00	Άτλας Ι.Μ.Ε. Ε.Π.Ε.			
	Αιτ.: Φορτωτική Ν°4 – Άτλας Ι.Μ.Ε. Ε.Π.Ε.				

➤ Τέταρτη εγγραφή

A/A	ΚΩΔΙΚΟΣ Ε.Γ.Λ.Σ.	ΧΡΕΟΥΜΕΝΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΠΙΣΤΟΥΜΕΝΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΑΝΑΛΥΤΙΚΟ ΚΑΘΟΛΙΚΟ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
		<b>29/05</b>			
<b>4.</b>	<b>50</b>	<b>ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ</b>		738,00	
	50.00	Προμηθευτές εσωτερικού	738,00		
	50.00.00	Μεταφορικές			
	50.00.00.00	Άτλας Ι.Μ.Ε. Ε.Π.Ε.			
	<b>38</b>	<b>ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ</b>			738,00
	38.00	Ταμείο	738,00		
	Αιτ.: Φορτωτική Ν°4 – Άτλας Ι.Μ.Ε. Ε.Π.Ε.				

► Πέμπτη εγγραφή

A/A	ΚΩΔΙΚΟΣ Ε.Γ.Λ.Σ.	ΧΡΕΟΥΜΕΝΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΠΙΣΤΟΥΜΕΝΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΑΝΑΛΥΤΙΚΟ ΚΑΘΟΛΙΚΟ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
		<b>28/05</b>			
<b>5.</b>	<b>32</b>	<b>ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΕΣ ΣΤΟ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟ</b>		200,00	
	32.00	Παραγγελίες παγίων στοιχείων	200,00		
	32.00.12	Παραγγελίες μηχανημάτων			
	32.00.12.00	Μηχάνημα τύπου (x)			
	<b>38</b>	<b>ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ</b>			200,00
	38.00	Ταμείο	200,00		
	Αιτ. Καταβολή ασφάλιστρων – Εθνική Ασφαλιστική Α.Ε.				

Μετά τη μεταφορά των αριθμητικών μεγεθών, ο υπολογαριασμός “32.00.12.00” παρουσιάζει χρεωστικό υπόλοιπο ως εξής:

Τιμολογιακή αξία υποκείμενη σε Φ.Π.Α.	12.000,00
Μεταφορικά, υποκείμενα σε Φ.Π.Α.	600,00
Σύνολο εισροών υποκείμενων σε Φ.Π.Α.	<u>12.600,00</u>
Εισροές απαλλασσόμενες	420,00
► Έξοδα τράπεζας (220,00)	
► Ασφάλιστρα μεταφοράς (200,00)	
Συνολικό κόστος παραγγελίας	<u>13.020,00</u>

Η τακτοποίηση του υπολογαριασμού “32.00.12.00” θα πραγματοποιηθεί με την εγγραφή μεταφοράς του κόστους παραγγελίας ως κάτωθι:

A/A	ΚΩΔΙΚΟΣ Ε.Γ.Λ.Σ.	ΧΡΕΟΥΜΕΝΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΠΙΣΤΟΥΜΕΝΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΑΝΑΛΥΤΙΚΟ ΚΑΘΟΛΙΚΟ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
		<b>30/05</b>			
<b>6.</b>	<b>12</b>	<b>ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ – ΤΕΧΝ. ΕΓΚ/ΣΕΙΣ – ΛΟΙΠΟΣ ΜΗΧΑΝΟΛ. ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ</b>		13.020,00	
	12.00	Μηχανήματα			
	12.00.05	Ενδοκοινοτικές αποκτ. μηχανημάτων			
	12.00.05.00	Μηχάνημα τύπου (x) χωρίς Φ.Π.Α.	12.600,00		
	12.00.05.44	Μηχάνημα τύπου (x) με Φ.Π.Α. 23%	420,00		
	<b>32</b>	<b>ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΕΣ ΣΤΟ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟ</b>			13.020,00
	32.00	Παραγγελίες παγίων στοιχείων			
	32.00.12	Παραγγελίες μηχανημάτων			
	32.00.12.00	Μηχάνημα τύπου (x)			
	Αιτ. Μεταφορά της παραγγελία σε λογαριασμό παγίου				

Για την απεικόνιση του πλασματικού Φ.Π.Α. της ενδοκοινοτικής απόκτησης γίνονται οι εγγραφές:

Α/Α	ΚΩΔΙΚΟΣ Ε.Γ.Λ.Σ.	ΧΡΕΟΥΜΕΝΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΠΙΣΤΟΥΜΕΝΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΑΝΑΛΥΤΙΚΟ ΚΑΘΟΛΙΚΟ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
		<b>30/04</b>			
<b>7.</b>	<b>54</b>	<b>ΥΠΟΧΡ/ΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ – ΤΕΛΗ</b>		2.760,00	
	54.00	Φόρος Προστιθέμενης Αξίας			
	54.00.28	Φ.Π.Α. Εισροών Παγίων			
	54.00.28.44	Φ.Π.Α. ενδοκοιν. αποκτ. παγίων 23%			
	<b>54</b>	<b>ΥΠΟΧΡ/ΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ – ΤΕΛΗ</b>			
	54.00	Φόρος Προστιθέμενης Αξίας			2.760,00
	54.00.88	Φ.Π.Α. πάγιων στοιχείων λμών ομάδας 1/ οφειλόμενος Φ.Π.Α. ενδοκοινοτικών αποκτήσεων - λήψεων υπηρεσιών.			
	54.00.88.44	Φ.Π.Α. Ενδοκοινοτικών αποκτήσεων Παγίων Στοιχείων 23% οφειλόμενος			
	Αιτ. Υπολογισμός πλασματικού Φ.Π.Α. ενδοκοινοτι- κών αποκτήσεων (12.000,00 x 23% = 2.760,00)				
		<b>31/05</b>			
<b>8.</b>	<b>54</b>	<b>ΥΠΟΧΡ/ΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ – ΤΕΛΗ</b>		2.898,00	
	54.00	Φόρος Προστιθέμενης Αξίας			
	54.00.99	Απόδοση - Εκκαθάριση ΦΠΑ			
	54.00.99.05	Φ.Π.Α. Απόδοση – Εκκαθάριση Μάιος 2012			
	<b>54</b>	<b>ΥΠΟΧΡ/ΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ – ΤΕΛΗ</b>			2.898,00
	54.00	Φόρος Προστιθέμενης Αξίας			
	54.00.28	Φ.Π.Α. Εισροών Παγίων			
	54.00.28.44	Φ.Π.Α. ενδοκοιν. αποκτ. παγίων 23%			
	Αιτ: Μεταφορά Φ.Π.Α. για Απόδοση – Εκκαθάριση (2.760,00 + 138,00 = 2.898,00)				
		<b>31/05</b>			
<b>9.</b>	<b>54</b>	<b>ΥΠΟΧΡ/ΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ – ΤΕΛΗ</b>		2.760,00	
	54.00	Φόρος Προστιθέμενης Αξίας			
	54.00.88	Φ.Π.Α. πάγιων στοιχείων λμών ομάδας 1/ οφειλόμενος Φ.Π.Α. ενδοκοινοτικών αποκτήσεων - λήψεων υπηρεσιών.			
	54.00.88.44	Φ.Π.Α. Ενδοκοινοτικών αποκτήσεων Παγίων Στοιχείων 23% οφειλόμενος			
	<b>54</b>	<b>ΥΠΟΧΡ/ΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ – ΤΕΛΗ</b>			2.760,00
	54.00	Φόρος Προστιθέμενης Αξίας			
	54.00.99	Απόδοση - Εκκαθάριση ΦΠΑ			
	54.00.99.05	Φ.Π.Α. Απόδ. – Εκκαθάριση Μάιος 2012			
	Αιτιολογία: Μεταφορά λογαριασμών Φ.Π.Α.				



Ο υπολογαριασμός “54.00.99.05 Φ.Π.Α. Απόδοση – Εκκαθάριση Μαΐου 2012”, μετά τις πιο πάνω μεταφορές των αριθμητικών μεγεθών παρουσιάζει χρεωστικό υπόλοιπο 138,00€, δηλαδή το καταβληθέν ποσό του φόρου εισροών που αναλογεί στα μεταφορικά.

Η περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. (Έντυπο Φ2) για το μήνα Μάιο, εφόσον έχει προηγηθεί ενδοκοινοτική απόκτηση, θα συνταχθεί ως κάτωθι:

B. ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΚΡΟΩΝ - ΕΙΣΡΟΩΝ μετά την αφαίρεση (κατά συντελεστή) των επιστροφών - εκπτώσεων.										
α	ΕΚΡΟΕΣ φορολογητέες (πωλήσεις αγαθών, παροχή υπηρεσιών κλπ), ΕΝΔΟΚ, ΑΠΟΚΤ. & ΠΡΑΞ. ΛΗΠΤΗ	Συντ. ΦΠΑ %	ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ που αναλογεί	β	ΕΙΣΡΟΕΣ φορολογητέες (αγορές, εισαγωγές κλπ), ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤ. ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ & ΠΡΑΞΕΙΣ ΛΗΠΤΗ	Συντ. ΦΠΑ %	ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΡΟΩΝ που αναλογεί			
I. ΕΚΡΟΕΣ, ΕΝΔΟΚ, ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ & ΠΡΑΞΕΙΣ ΛΗΠΤΗ στα λοιπά Ελλάδα εκτός από τα νησιά Αιγαίου.	301	13	331	I. ΕΙΣΡΟΕΣ, ΕΝΔΟΚ, ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ, ΕΙΣΑΓΩΓΕΣ ΚΑΙ ΠΡΑΞΕΙΣ ΛΗΠΤΗ στη λοιπή Ελλάδα εκτός από τα νησιά Αιγαίου	351	13	371			
	302	6,5	332		352	6,5	372			
	303	<b>12.000,00</b>	23		333	<b>2.760,00</b>	23	373	<b>2.898,00</b>	
II. ΕΚΡΟΕΣ, ΕΝΔΟΚ, ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ & ΠΡΑΞΕΙΣ ΛΗΠΤΗ στα νησιά Αιγαίου και από λοιπή Ελλάδα προς τα νησιά αυτά	304	9	334	II. ΕΙΣΡΟΕΣ, ΕΝΔΟΚ, ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ, ΕΙΣΑΓΩΓΕΣ ΚΑΙ ΠΡΑΞΕΙΣ ΛΗΠΤΗ στα νησιά Αιγαίου	354	9	374			
	305	5	335		355	5	375			
	306	16	336		356	16	376			
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΗΤΩΝ ΕΚΡΟΩΝ	307	<b>12.000,00</b>	ΣΥΝ. ΦΟΡ. 337	<b>2.760,00</b>	Δαπάνες, γεν. έξοδα φορολογητέα	357	ΦΠΑ ΔΛΠ	377		
Εκροές φορολογητέες σεξ. Ενόχως, με δικαίωμα έκπτωσης	308			ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΗΤΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ	358	<b>12.600,00</b>	ΣΥΝ. ΦΟΡ.	378	<b>2.898,00</b>	
Ενόχ. παροχ. εξοχικών & λοιπές εκροές αμειψιμής με δικαίωμα έκπτωσης	309			Πωλήσεις αγροτικών προϊόντων των αγροτών του άρθρ. 41 με το κανονικό καθεστώς	δ	ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΑ ΠΟΣΑ ΣΤΟ ΣΥΝΟΛΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ				
Εκροές απαλλες & εξαρ. χωρίς δικαίω. έκπτωσης	310			Επιστροφή φόρου (κωδ. 346 x συντ. 5%)	400		ΣΥΝΟΛΟ	+		
ΣΥΝΟΛΟ ΕΚΡΟΩΝ	311	<b>12.000,00</b>		Πιστωτικό υπόλοιπο προηγ. φορολ. περιόδου	401				404	
				ΦΠΑ έκτακτη δήλωσης λοιπά προστίθ. ποσά	402					
				Χρεωστικό αρχικής δήλωσης	403					
γ	ΕΙΔΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ			ε	ΑΦΑΙΡΟΥΜΕΝΑ ΠΟΣΑ ΑΠΟ ΤΟ ΣΥΝΟΛΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ					
	Συνολικές ενδοκοινοτικές αποκτήσεις		Ενδοκοινοτικές λήψεις υπηρεσιών άρθρ. 14 παρ. 2α	ΦΠΑ εισροών που πρέπει να μειωθεί βάσει ProRata	411		ΣΥΝΟΛΟ	-		
341	344			Χρεωστικό μέχρι 3 € προηγ. φορ. περιόδου & λοιπά αφαιρούμενα	412				413	
	Συνολικές ενδοκοινοτικές παραδόσεις		Ενδοκοινοτικές παραχές υπηρεσιών άρθρ. 14 παρ. 2α							
342	345									
	Πρόβες λήπτη αγαθών & υπηρεσιών									
343										
					ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	420			<b>2.898,00</b>	

Γ. ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ για καταβολή, έκπτωση ή επιστροφή (κωδ. 337 - κωδ. 420)									
ΕΚΠΤΩΣΗ Ή ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ			ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	511	<b>138,00</b>	ΚΑΤΑΒΟΛΗ ΧΡΕΩΣΤΙΚΟΥ ΥΠΟΛΟΙΠΟΥ ΚΩΔ. 511 (μέχρι 3 δόσεις - μόνο για εμπρόθεσμη δήλωση)			
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	501		ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ..... % εκπρόθ. υποβολής	512		ΠΡΩΤΗ ΔΟΣΗ	521		
ΠΟΣΟ για έκπτωση	502		ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ κωδ. 522 x 2%	514		ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΠΟΣΟ για καταβολή	522		
ΠΟΣΟ για επιστροφή	503		ΣΥΝΟΛΟ (511+512+514)	513	<b>138,00</b>				
ΑΙΤΙΑ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗΣ (Διαγραμμίστε με x)				Δικαίωμα καταβολής του χρεωστικού υπολοίπου σε δόσεις (μέχρι 3) υπάρχει όταν: α) με την υποβολή της δήλωσης καταβάλλεται τουλάχιστον το 40% αυτού (κωδ. 521) που δεν μπορεί να είναι κατώτερο από 300 € και β) έχουν καταβληθεί εμπρόθεσμα όλες οι δόσεις από προηγούμενες δηλώσεις που υποβλήθηκαν κατά την τρέχουσα και την προηγούμενη δικαιοδοτική περίοδο. Το υπόλοιπο ποσό (κωδ. 522) προσαυξημένο κατά 2% (κωδ. 514) καταβάλλεται το πολύ σε 2 μηνιαίες δόσεις, με την προϋπόθεση ότι κάθε δόση δεν μπορεί να είναι μικρότερη από 300 €, εκτός από την τελευταία.					
504	ΑΠΑΛΛ. ΠΡΑΞΕΙΣ	ΠΑΠΑ	ΑΝΑΣΤ. ΚΑΤΑΒ.	ΔΙΑΦΟΡΑ ΣΥΝΤΕΛ.	ΑΛΛΗ ΑΙΤΙΑ				
	1	2	3	4	5				

Σε περίπτωση που η δήλωση παραλαμβάνεται χειρόγραφα, συμπληρώστε ολογράφως το σύνολο για καταβολή σε ευρώ.

ΣΗΜΕΙΩΣΕΙΣ:			
Ο ΔΗΛΩΝ	Ο ΛΟΓΙΣΤΗΣ	Ο ΠΑΡΑΛΑΒΩΝ	Ο ΤΑΜΙΑΣ
	(Όνομα ή Επιπληρωμά, ΑΦΜ, Α.Μ. αδείας, Κατηγορία αδείας, Δύναμη)	(σφραγίδα & υπογραφή)	(σφραγίδα, ημερομηνία και υπογραφή)

\* Σημειώνονται από τη ΔΟΥ  
 - Αν απαιτούνται ποσά που καταχωρείται είναι αρνητικός αριθμός, σημειώστε το πρόσημο πλην (-) πριν απ' αυτά.  
 - Τα ποσά σε ΕΥΡΩ αναγράφονται υποχρεωτικά με τη χρήση δύο (2) δεκαδικών ψηφίων μετά την υποδιαστολή, π.χ. 45,00 ή 45,63.  
 ΕΚΔΟΣΗ 2011 (2) 050 - Φ.Π.Α.  
 Υ.Ε.Ε.Α.Δ. ΥΠΟΥΡΓΕΙΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Σχετικά με τη συμπλήρωση της περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α., έχουμε να επισημάνουμε πως στον κωδικό 353 περιλαμβάνεται η φορολογητέα αξία του παγίου και τα ποσά εκείνων των δαπανών που βαρύνουν το κόστος της ενδοκοινοτικής απόκτησης και έχουν υπαχθεί σε Φ.Π.Α. Αντίθετα, δεν περιλαμβάνονται στην περιοδική δήλωση τα λοιπά ειδικά έξοδα αγορών, τα οποία δεν έχουν υπαχθεί σε Φ.Π.Α. Τα έξοδα αυτά θα καταχωρηθούν στην εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. και ειδικότερα στην ένδειξη “Λοιπές εισροές απαλλασσόμενες εξαιρούμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης”, στον κωδικό 666.

#### **4.3.1.2 Παράδειγμα απόκτησης με τιμολογιακή αξία εκφραζόμενη σε νόμισμα εκτός του ευρώ.**

Επιχείρηση, η οποία τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, εισάγει από την Αγγλία, ποσότητα 50 μονάδων του εμπορεύματος Α, συνολικού βάρους 800 κιλών και αξίας 20.000£ (£ → λίρες Αγγλίας), σύμφωνα με το τιμολόγιο Ν<sup>ο</sup>1187, το οποίο εξεδόθη την 14<sup>η</sup> Απριλίου 2012, από την Αγγλική επιχείρηση “Power Metals Industry”. Η αξία του τιμολογίου διακανονίστηκε με την αποδοχή συναλλαγματικής λήξης 30.9.2012. Κατά την ημέρα του διακανονισμού της αξίας (20 Απριλίου 2012), ο συντελεστής ισοτιμίας του ευρώ έναντι της αγγλικής λίρας ήταν 0,625 (1,00€ = 0,625£) και επομένως η πληρωτέα αξία προσδιορίστηκε ως εξής:

$$20.000\text{£} \div 0,625 = 32.000,00\text{€}$$

Τα εμπορεύματα έφτασαν στην Ελλάδα την 26<sup>η</sup> Απριλίου 2012 και κατά την παραλαβή τους καταβλήθηκαν για μεταφορικά 1.200,00€ πλέον Φ.Π.Α. 23% (δηλαδή 276,00€) σύνολο 1.476,00€. Επίσης πληρώθηκαν για ασφάλιστρα μεταφοράς των εμπορευμάτων 800,00€ μη υποκείμενα σε Φ.Π.Α. Ο συντελεστής ισοτιμίας του ευρώ έναντι της Αγγλικής λίρας την προτελευταία Τετάρτη του Μαρτίου ήταν: 1€ = 0.630£ και επομένως η πλασματική αξία των αγαθών ήταν:

$$20.000 \div 0,630 = 31.746,00\text{€ (πλασματική αξία)}$$

Προκειμένου να ολοκληρωθεί ο λογιστικός χειρισμός της ενδοκοινοτικής απόκτησης, η επιχείρηση θα πρέπει να εμφανίσει στα βιβλία της **α.** τις εγγραφές τακτοποίησης της παραγγελίας και την εγγραφή απεικόνισης του πλασματικού Φ.Π.Α. της ενδοκοινοτικής απόκτησης και **β.** τις εγγραφές συνδέσμου των υπολογαριασμών Φ.Π.Α. που θα πρέπει να γίνουν στις 30.4.2012.

➤ *Πρώτη εγγραφή*

A/A	ΚΩΔΙΚΟΣ Ε.Γ.Λ.Σ.	ΧΡΕΟΥΜΕΝΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΠΙΣΤΟΥΜΕΝΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΑΝΑΛΥΤΙΚΟ ΚΑΘΟΛΙΚΟ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
		<b>20/04</b>			
<b>1.</b>	<b>32</b>	<b>ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΕΣ ΣΤΟ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟ</b>		32.000,00	
	32.01	Παραγγελίες κυκλοφορούντων στοιχείων	32.000,00		
	32.01.20	Παραγγελίες εμπορευμάτων			
	32.01.20.06	6 <sup>η</sup> παραγγελία εμπ/των χρήσης 2012			
	<b>51</b>	<b>ΓΡΑΜΜΑΤΙΑ ΠΛΗΡΩΤΕΑ</b>			32.000,00
	51.00	Γραμμάτια πληρωτέα σε ευρώ	32.000,00		
	51.00.01	Γραμμάτια πληρ. σε χώρες της Ε.Ε.			
	51.00.01.00	Συναλλαγματική λήξης 30.09.2012			
	Αιτ.: Διακανονισμός Παραγγελίας – Τιμολόγιο Ν <sup>ο</sup> 1187 της “Power Metals Industry”				

➤ *Δεύτερη εγγραφή*

A/A	ΚΩΔΙΚΟΣ Ε.Γ.Λ.Σ.	ΧΡΕΟΥΜΕΝΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΠΙΣΤΟΥΜΕΝΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΑΝΑΛΥΤΙΚΟ ΚΑΘΟΛΙΚΟ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
		<b>26/04</b>			
<b>2.</b>	<b>32</b>	<b>ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΕΣ ΣΤΟ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟ</b>		1.200,00	
	32.01	Παραγγελίες κυκλοφορούντων στοιχείων			
	32.01.20	Παραγγελίες εμπορευμάτων			
	32.01.20.06	6 <sup>η</sup> παραγγελία εμπ/των χρήσης 2012			
	<b>54</b>	<b>ΥΠΟΧΡ/ΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ – ΤΕΛΗ</b>		276,00	
	54.00	Φόρος Προστιθέμενης Αξίας			
	54.00.20	Φ.Π.Α. Εισροών / Εμπορευμάτων			
	54.00.20.44	Φ.Π.Α. Ενδοκοινοτικών Αποκτήσεων Εμπορευμάτων χωρίς ΕΦΚ, 23%			
	<b>50</b>	<b>ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ</b>			1.476,00
	50.00	Προμηθευτές Εσωτερικού			
	50.00.01	Μεταφορικές			
	51.00.01.00	Πρωτέας Μεταφορική Ι.Μ.Ε. Ε.Π.Ε.			
	Αιτ. Φορτ. Ν <sup>ο</sup> 5558 της “Πρωτέας Μεταφορική Ι.Μ.Ε. Ε.Π.Ε.”				

➤ Τρίτη εγγραφή

Α/Α	ΚΩΔΙΚΟΣ Ε.Γ.Λ.Σ.	ΧΡΕΟΥΜΕΝΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΠΙΣΤΟΥΜΕΝΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΑΝΑΛΥΤΙΚΟ ΚΑΘΟΛΙΚΟ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
		<b>26/04</b>			
<b>3.</b>	<b>50</b>	<b>ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ</b>		1.476,00	
	50.00	Προμηθευτές εσωτερικού			
	50.00.01	Μεταφορικές			
	51.00.01.00	Πρωτέας Μεταφορική Ι.Μ.Ε. Ε.Π.Ε.			
	<b>38</b>	<b>ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ</b>			1.476,00
	38.00	Ταμείο			
	Αιτ. Εξόφληση των μεταφορικών				

➤ Τέταρτη εγγραφή

Α/Α	ΚΩΔΙΚΟΣ Ε.Γ.Λ.Σ.	ΧΡΕΟΥΜΕΝΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΠΙΣΤΟΥΜΕΝΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΑΝΑΛΥΤΙΚΟ ΚΑΘΟΛΙΚΟ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
		<b>26/04</b>			
<b>4.</b>	<b>32</b>	<b>ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΕΣ ΣΤΟ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟ</b>		800,00	
	32.01	Παραγγελίες κυκλοφορούντων στοιχείων			
	32.01.20	Παραγγελίες εμπορευμάτων			
	32.01.20.06	6 <sup>η</sup> παραγγελία εμπ/των χρήσης 2012			
	<b>38</b>	<b>ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ</b>			800,00
	38.00	Ταμείο			
	Αιτ. Εξόφληση Ασφαλίσεων – Α.Π.Υ. Ν°1492 της “Εθνική Ασφαλιστική Α.Ε.”				

Στη συνέχεια συντάσσεται ο πίνακας υπολογισμού του κόστους (πραγματικού και πλασματικού), όπως άλλωστε και στις περιπτώσεις εισαγωγών από τρίτες χώρες:

Ανάλυση λογαρ/μών	Πλασματική αξία		Φ.Π.Α.						Πραγματικό κόστος
	Συνολική	Απαλλασ- σόμενη	Φορολογητέο		Καταβληθείς		Οφειλόμενος		
			13%	23%	13%	23%	13%	23%	
Συνάλλαγμα	31.746,00	254,00		31.746,00		-		7.301,58	32.000,00
Μεταφορικά	1.200,00	-		1.200,00		276,00		-	1.200,00
Ασφάλιστρα	800,00	800,00		-		-		-	800,00
<b>ΣΥΝΟΛΑ</b>	<b>33.746,00</b>	<b>1.054,00</b>		<b>32.946,00</b>		<b>276,00</b>		<b>7.301,58</b>	<b>34.000,00</b>

Από τον παραπάνω πίνακα προκύπτουν τα αριθμητικά μεγέθη, τα οποία μεταφέρονται στους αρμόδιους λογαριασμούς με τις εξής εγγραφές.

A/A	ΚΩΔΙΚΟΣ Ε.Γ.Λ.Σ.	ΧΡΕΟΥΜΕΝΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΠΙΣΤΟΥΜΕΝΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΑΝΑΛΥΤΙΚΟ ΚΑΘΟΛΙΚΟ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
		<b>30/04</b>			
<b>5.</b>	<b>20</b>	<b>ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ</b>		34.000,00	
	20.00	Είδος Α			
	20.00.03	Ενδοκ. αποκτήσεις εμπορ. χωρίς Ε.Φ.Κ.			
	20.00.03.00	Ενδοκοινοτικές αποκτήσεις εμπ/των χωρίς Ε.Φ.Κ. απαλλασσόμενες	1.054,00		
	20.00.03.44	Ενδοκοινοτικές αποκτήσεις εμπ/των χωρίς Ε.Φ.Κ. υποκείμενες σε ΦΠΑ 23%	32.946,00		
	<b>32</b>	<b>ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΕΣ ΣΤΟ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟ</b>			34.000,00
	32.01	Παραγγελίες κυκλοφορούντων στοιχείων του Ενεργητικού			
	32.01.00	Παραγγελίες εμπορευμάτων			
	32.01.00.06	Παραγγελίες εμπορευμάτων χρήσης 2012	34.000,00		
		Αιτ. Μεταφορά κόστους παραγγελίας, στον αρμόδιο λογαριασμό			

A/A	ΚΩΔΙΚΟΣ Ε.Γ.Λ.Σ.	ΧΡΕΟΥΜΕΝΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΠΙΣΤΟΥΜΕΝΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΑΝΑΛΥΤΙΚΟ ΚΑΘΟΛΙΚΟ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
		<b>30/04</b>			
<b>6.</b>	<b>54</b>	<b>ΥΠΟΧΡ/ΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ - ΤΕΛΗ</b>		7.301,58	
	54.00	Φόρος Προστιθέμενης Αξίας			
	54.00.20	Φ.Π.Α. Εισροών / Εμπορευμάτων			
	54.00.20.44	Φ.Π.Α. Ενδοκοινοτικών Αποκτήσεων Εμπορευμάτων χωρίς ΕΦΚ, 23%			
	<b>54</b>	<b>ΥΠΟΧ/ΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ - ΤΕΛΗ</b>			
	54.00	Φόρος Προστιθέμενης Αξίας			
	54.00.80	Οφειλόμενος Φ.Π.Α. ενδοκοιν/κών αποκτήσεων εμπ/των λογ/μου "20"			7.301,58
	54.00.80.44	Φ.Π.Α. Ενδοκοινοτικών Αποκτή- σεων Εμπορ/των χωρίς ΕΦΚ, 23%			
		Αιτ. Υπολογισμός πλασματικού Φ.Π.Α. ενδοκοινο- τικής απόκτησης <b>31.746,00 x 23% = 7.301,58€</b>			

Μετά την ολοκλήρωση των πιο πάνω πράξεων ο λογαριασμός **“32.01 Παραγγελίες Κυκλοφορούντων Στοιχείων του Ενεργητικού”** έχει εξισωθεί, ενώ εμφανίζονται υπόλοιπα στους:

**20.00.03.00**

Ενδ/κές αποκτήσεις εμπορ. χωρίς ΕΦΚ απαλ/νες

1.054,00

**20.00.03.00**

Ενδ/κές αποκτήσεις εμπορ. χωρίς ΕΦΚ, υποκ. με δικ. εκπτ. 23%

32.946,00

**54.00.20.44**

Φ.Π.Α. ενδ/κών αποκτ. εμπορ. χωρίς ΕΦΚ 23%

276,00

7.301,58

7.577,58

**54.00.80.44**

Φ.Π.Α. ενδ/κών αποκτήσεων εμπορ. χωρίς ΕΦΚ 23% οφειλ/νος

7.301,58

Οι εγγραφές συνδέσμου των υπολογαρισμών του Φ.Π.Α. έχουν ως εξής:

Α/Α	ΚΩΔΙΚΟΣ Ε.Γ.Λ.Σ.	ΧΡΕΟΥΜΕΝΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΠΙΣΤΟΥΜΕΝΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΑΝΑΛΥΤΙΚΟ ΚΑΘΟΛΙΚΟ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
		<b>30/04</b>			
<b>7.</b>	<b>54</b>	<b>ΥΠΟΧΡ/ΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ – ΤΕΛΗ</b>		7.577,58	
	54.00	Φόρος Προστιθέμενης Αξίας			
	54.00.99	Απόδοση – Εκκαθάριση Φ.Π.Α.			
	54.00.99.04	Απόδοση – Εκκαθάριση Απριλίου			
	<b>54</b>	<b>ΥΠΟΧ/ΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ – ΤΕΛΗ</b>			7.577,58
	54.00	Φόρος Προστιθέμενης Αξίας			
	54.00.20	Φ.Π.Α. Εισροών / Εμπορευμάτων			
	54.00.20.44	Φ.Π.Α. ενδοκ/κών αποκτ. εμπ. 23%			
	Αιτιολογία: Μεταφορά λογαριασμών Φ.Π.Α.				
		<b>30/04</b>			
<b>8.</b>	<b>54</b>	<b>ΥΠΟΧΡ/ΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ – ΤΕΛΗ</b>		7.301,58	
	54.00	Φόρος Προστιθέμενης Αξίας			
	54.00.80	Οφειλόμενος Φ.Π.Α. ενδοκοιν/κών αποκτήσεων εμπ/των λογαρ/μου “20”			
	54.00.80.44	Φ.Π.Α. ενδοκ/κών αποκτ. εμπ. οφειλ. 23%			
	<b>54</b>	<b>ΥΠΟΧ/ΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ – ΤΕΛΗ</b>			7.301,58
	54.00	Φόρος Προστιθέμενης Αξίας			
	54.00.99	Απόδοση – Εκκαθάριση Φ.Π.Α.			
	54.00.99.04	Φ.Π.Α. – απόδ. εκκαθάρ. Απριλίου			
	Αιτιολογία: Μεταφορά λογαριασμών Φ.Π.Α.				

Πλέον ο υπολογαριασμός “54.00.99.04 Φ.Π.Α., Λογ/μός Απόδοσης – Εκκαθάρισης Απριλίου” παρουσιάζει χρεωστικό υπόλοιπο 276,00€. Αν το ποσό αυτό αν δεν συμψηφιστεί με τυχόν φόρο εκροών (πωλήσεων) για το μήνα Απρίλιο, τότε θα πρέπει να μεταφερθεί στην επόμενη φορολογική περίοδο (μήνας Μάιος), με την εγγραφή:

Α/Α	ΚΩΔΙΚΟΣ Ε.Γ.Λ.Σ.	ΧΡΕΟΥΜΕΝΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΠΙΣΤΟΥΜΕΝΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΑΝΑΛΥΤΙΚΟ ΚΑΘΟΛΙΚΟ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
		———— 30/04 ————			
<b>3.</b>	<b>54</b>	<b>ΥΠΟΧΡ/ΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ – ΤΕΛΗ</b>		276,00	
	54.00	Φόρος Προστιθέμενης Αξίας			
	54.00.80	Οφειλόμενος Φ.Π.Α. ενδοκοινοτικών αποκτήσεων εμπορευμάτων λογ/μου “20”			
	54.00.80.44	Φ.Π.Α. ενδοκ/κών αποκτ. εμπ. οφειλ. 23%			
	<b>54</b>	<b>ΥΠΟΧ/ΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ – ΤΕΛΗ</b>			276,00
	54.00	Φόρος Προστιθέμενης Αξίας			
	54.00.99	Απόδοση – Εκκαθάριση Φ.Π.Α.			
	54.00.99.04	Φ.Π.Α., απόδοση – εκκαθάριση Απριλίου			
	Αιτιολογία: Μεταφορά λογαριασμών				

Ακολούθως συντάσσονται και υποβάλλονται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. τα κάτωθι έντυπα δηλώσεων:

- α.** Η περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. για το μήνα Απρίλιο, όπου συμπεριλαμβάνονται και τα αριθμητικά μεγέθη της ενδοκοινοτικής απόκτησης.
- β.** Η δήλωση INTRASTAT.
- γ.** Ο Ανακεφαλαιωτικός Πίνακας Ενδοκοινοτικών Αποκτήσεων (Listing).

Κατά τη σύνταξη της περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α., στο έντυπο θα καταχωρηθούν τα εξής ποσά:

B. ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΚΦΡΩΝ - ΕΙΣΡΩΝ μετά την αφαίρεση (κατά συντελεστή) των επιστροφών - εκπτώσεων.										
α	ΕΚΦΡΩΣ φορολογητές (πωλήσεις αγαθών, παροχή υπηρεσιών κλπ), ΕΝΔΟΚ. ΑΠΟΚΤ. & ΠΡΑΞ. ΛΗΠΤΗ	Συντ. ΦΠΑ %	ΦΟΡΟΣ ΕΚΦΡΩΝ που αναλογεί	β	ΕΙΣΡΩΣ φορολογητές (αγορές, εισαγωγές κλπ), ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤ. ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ & ΠΡΑΞΕΙΣ ΛΗΠΤΗ	Συντ. ΦΠΑ %	ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΡΩΝ που αναλογεί			
I. ΕΚΦΡΩΣ ΕΝΔΟΚ. ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ & ΠΡΑΞΕΙΣ ΛΗΠΤΗ σε λοιπή Ελλάδα εκτός από τα νησιά Αιγαίου.	301		13 331	I. ΕΙΣΡΩΣ ΕΝΔΟΚ. ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ, ΕΙΣΑΓΩΓΕΣ ΚΑΙ ΠΡΑΞΕΙΣ ΛΗΠΤΗ στη λοιπή Ελλάδα εκτός από τα νησιά Αιγαίου	351		13 371			
	302		6,5 332		352		6,5 372			
	303	<b>31.746,00</b>	23 333		<b>7.301,58</b>	353	<b>32.946,00</b>	23 373	<b>7.577,58</b>	
II. ΕΚΦΡΩΣ ΕΝΔΟΚ. ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ & ΠΡΑΞΕΙΣ ΛΗΠΤΗ στα νησιά Αιγαίου και από λοιπή Ελλάδα προς τα νησιά αυτά	304		9 334	II. ΕΙΣΡΩΣ ΕΝΔΟΚ. ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ, ΕΙΣΑΓΩΓΕΣ ΚΑΙ ΠΡΑΞΕΙΣ ΛΗΠΤΗ στα νησιά Αιγαίου	354		9 374			
	305		5 335		355		5 375			
	306		16 336		356		16 376			
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥΤΕΩΝ ΕΚΦΡΩΝ	307	<b>31.746,00</b>	ΣΥΝ ΦΟΡ 337	<b>7.301,58</b>	Δαπάνες, γεν. έξοδα φορολογητέα	357		ΦΠΑ ΔΑΠ	377	
Εκφρ. φορολογητές εκτός Ελλάδος με δικαίωμα έκπτωσης	308			ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥΤΕΩΝ ΕΙΣΡΩΝ	358	<b>32.946,00</b>	ΣΥΝ ΦΟΡ	378	<b>7.577,58</b>	
Εκφρ. παρ. εξουγ. & λοιπ. εκφρ. απ. λ. με δικαίωμα έκπτωσης	309			δ	ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΑ ΠΟΣΑ ΣΤΟ ΣΥΝΟΛΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΩΝ					
Εκφρ. απ. λ. & εξ. χωρίς δικαίω. έκπτωσης	310			Επιστροφή φόρου (κωδ. 346 x συντ. 5%)	400			ΣΥΝΟΛ	+	
ΣΥΝΟΛΟ ΕΚΦΡΩΝ	311	<b>31.746,00</b>		Παθητικό υπόλοιπο προηγ. φορ. περιόδου	401				404	
				ΦΠΑ έκτακτη δήλωση λοιπά προστίθ. ποσά	402					
				Χρεωστικό αρχικής δήλωσης	403					
				ε	ΑΦΑΙΡΟΥΜΕΝΑ ΠΟΣΑ ΑΠΟ ΤΟ ΣΥΝΟΛΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΩΝ					
				ΦΠΑ εισρών που πρέπει να μειωθεί βάσει προτίμια	411			ΣΥΝΟΛ	-	
				Χρεωστικό μέγρ. 3 € προηγ. φορ. περιόδου & λοιπά αφαιρούμενα	412				413	
									=	
								ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΩΝ	420	<b>7.577,58</b>

Γ. ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ για καταβολή, έκπτωση ή επιστροφή (κωδ. 337 - κωδ. 420)

ΕΚΠΤΩΣΗ Ή ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ				ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	511	ΚΑΤΑΒΟΛΗ ΧΡΕΩΣΤΙΚΟΥ ΥΠΟΛΟΙΠΟΥ ΚΩΔ. 511 (μέχρι 3 δόσεις - μόνο για εμπρόθεσμη δήλωση)	
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	501		<b>276,00</b>	ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ..... % εκπροθ. υποβολής	512		
ΠΟΣΟ για έκπτωση	502			ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ κωδ. 522 x 2%	514		ΠΡΩΤΗ ΔΟΣΗ 521
ΠΟΣΟ για επιστροφή	503		<b>276,00</b>	ΣΥΝΟΛΟ (511+512+514)	513		ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΠΟΣΟ για καταβολή 522
ΑΙΤΙΑ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗΣ (Διαγραφμίστε με x)				Δικαίωμα καταβολής του χρεωστικού υπολοίπου σε δόσεις (μέχρι 3) υπάρχει όταν: α) με την υποβολή της δήλωσης καταβάλλεται τουλάχιστον το 40% αιτού (κωδ. 521) που δεν μπορεί να είναι καλύτερο από 300 € και β) έχουν καταβληθεί εμπρόθεσμα όλες οι δόσεις από προηγούμενες δηλώσεις που υποβλήθηκαν κατά την τρέχουσα και την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο. Το υπόλοιπο ποσό (κωδ. 522) προσαυξημένο κατά 2% (κωδ. 514) καταβάλλεται το πολύ σε 2 μηνιαίες δόσεις, με την προϋπόθεση ότι κάθε δόση δεν μπορεί να είναι μικρότερη από 300 €, εκτός από την τελευταία.			
504	ΑΠΑΛΛ. ΠΡΑΞΕΙΣ	ΠΑΠΑ	ΑΝΑΣΤ. ΚΑΤΑΒ.	ΔΙΑΦΟΡΑ ΣΥΝΤΕΛ.	ΑΛΛΗ ΑΙΤΙΑ		
	1	2	3	4	5		

Σε περίπτωση που η δήλωση παραλαμβάνεται χειρόγραφα, συμπληρώστε ολογράφως το σύνολο για καταβολή σε ευρώ.

ΣΗΜΕΙΩΣΕΙΣ:

Ο ΔΗΛΩΝ	Ο ΛΟΓΙΣΤΗΣ	Ο ΠΑΡΑΛΑΒΩΝ	Ο ΤΑΜΙΑΣ
	(Όνομο ή Επωνυμία, ΑΦΜ, Α.Μ. αδείας, Κατηγορία αδείας, Δύναμη)	(σφραγίδα & υπογραφή)	(σφραγίδα, ημερομηνία και υπογραφή)

\* Συμπληρώνεται από τη ΔΟΥ  
 - Αν οποιοδήποτε ποσό που καταχωρείται είναι αρνητικός αριθμός, σημειώστε το πρόσημο πλιν (-) πριν απ' αυτό.  
 - Τα ποσά σε ΕΥΡΩ αναγράφονται υποχρεωτικά με τη χρήση δύο (2) δεκαδικών ψηφίων μετά την υποδιαστολή, π.χ. 45,00 ή 45,63.  
 ΕΚΔΟΣΗ 2011 (2) 050 - Φ.Π.Α.  
 ΥΠΕ.Ε.Α.Δ. ΥΠΟΥΡΓΕΙΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Στο σημείο αυτό, είναι ουσιώδες να επισημαίνουμε, πως εφόσον πραγματοποιούνται ενδο-κοινοτικές συναλλαγές (αποκτήσεις ή παραδόσεις αγαθών καθώς και παροχή / λήψη υπηρεσιών) η υποβολή των περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α. είναι υποχρεωτική, ασχέτως αν κατά τη συμπλήρωσή τους προκύψει πιστωτικό υπόλοιπο ή είναι μηδενικές.



Στη συνέχεια θα πρέπει – ανεξάρτητα από την υποβολή της περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. – να υποβληθεί στη Δ.Ο.Υ. και η δήλωση intrastat, τόσο για τις επιχειρήσεις που έχουν πραγματοποιήσει ενδοκοινοτικές αποκτήσεις, όσο και για αυτές που πραγματοποίησαν ενδοκοινοτικές παραδόσεις. Ωστόσο, υποχρέωση υποβολής δηλώσεων intrastat, έχουν οι επιχειρήσεις που πραγματοποίησαν συναλλαγές (αποκτήσεις ή παραδόσεις αγαθών αλλά και παροχή ή λήψη υπηρεσιών) με κράτη – μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, εφόσον όμως οι συγκεκριμένες συναλλαγές έχουν υπερβεί κατά το προηγούμενο έτος ή μέσα στο τρέχον έτος, ένα προκαθορισμένο όριο το οποίο καλείται «κατώφλι εξομίωσης»<sup>37</sup>.

Για τους υποκείμενους που τηρούν βιβλία της Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., η δήλωση intrastat, είναι μηνιαία και πρέπει να υποβληθεί μέχρι την 26<sup>η</sup> ημέρα του μήνα που ακολουθεί τη φορολογική περίοδο ανεξάρτητα από το τελευταίο ψηφίο του Α.Φ.Μ. Η υποβολή της δήλωσης πραγματοποιείται είτε εντύπως, είτε ηλεκτρονικά μέσω του online συστήματος της Γενικής Γραμματείας Εθνικής Στατιστικής Υπηρεσίας Ελλάδος (Γ.Γ.Ε.Σ.Υ.Ε.), στην ηλεκτρονική διεύθυνση <http://eurostat.statistics.gr>.

Για τους υποκείμενους που υποβάλλουν τις περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α., ανά τρίμηνο (υπόχρεοι που τηρούν βιβλία Α' ή Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ.), η δήλωση intrastat πρέπει να υποβληθεί μέχρι την 20<sup>η</sup> του μήνα που ακολουθεί το μήνα στον οποίο πραγματοποιήθηκαν ενδοκοινοτικές συναλλαγές. Η προθεσμία παρατείνεται για τρεις ακόμα ημέρες, ανάλογα με το τελευταίο ψηφίο του Α.Φ.Μ. ως εξής: Μέχρι την 21<sup>η</sup> για όσα Α.Φ.Μ. που λήγουν σε 3, 4, 5. Μέχρι την 22<sup>η</sup> για τα Α.Φ.Μ. που λήγουν σε 6, 7, 8 και μέχρι την 23<sup>η</sup>, για τα Α.Φ.Μ. που λήγουν σε 9 και 10.

---

<sup>37</sup> Η Ελληνική Στατιστική Αρχή, με ανακοίνωσή της καθόρισε – σύμφωνα με το Βασικό Κανονισμό της Ευρωπαϊκής Ένωσης με αριθμό 638 / 2004 (άρθρο 10, παράγραφος 3), το άρθρο 36 του Νόμου 2859 / 2000, την Π.Ο.Λ. 1175 / 2008 (άρθρο 36, παράγραφος 5, περίπτωση γ') και την Π.Ο.Λ. 1036 / 2012 – τα στατιστικά κατώφλια εξομίωσης τα οποία ίσχυαν από την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 2012 έως 31<sup>η</sup> Δεκεμβρίου 2012 ως εξής: **α.** 115.000,00€ για ενδοκοινοτικές αποκτήσεις (αφίξεις) και **β.** 90.000,00€ για παραδόσεις (αποστολές). Τα αντίστοιχα κατώφλια του έτους 2011 ήταν **α.** 130.000€ για τις αποκτήσεις και **β.** 90.000,00€ για τις παραδόσεις.

ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΚΟΙΝΟΤΗΤΑ ΕΝΤΥΠΟ Ν

1 Υπόχρεος Α.Φ.Μ. **XXXXXXXXXXXX**  
**ΕΠΩΝΥΜΙΑ: ΠΕΛΟΥ Α.Β.Ε.**  
**ΑΝΤΙΚ. ΕΡΓΑΣΙΩΝ: ΟΙΚΟΔΟΜΙΚΕΣ ΕΡΓ.**  
**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ: ΜΑΝΗΣ 12 - ΑΘΗΝΑ**

Αφιξη   
 2 Περίοδος 3  
 Μην. Έτος  
**04 05**



4 Δηλών τρίτος Α.Φ.Μ.

5 ΕΘΝΙΚΗ ΣΤΑΤΙΣΤΙΚΗ ΥΠΗΡΕΣΙΑ ΤΗΣ ΕΛΛΑΔΟΣ  
 (Λυκούργου 14-16 101 66 ΑΘΗΝΑ)  
 ΑΡΜΟΔΙΑ Δ.Ο.Υ: **X|X|X|X**  
 ΑΡΜΟΔΙΑ Υ.Σ.Ν: **X|X**  
 (Υπηρεσία Στατιστικής Νομού)

6 Περιγραφή εμπορευμάτων  <b>ΕΜΠΟΡΕΥΜΑ ΤΥΠΟΥ "Α"</b>	7 α/α ειδ.	8 Χώρα προελ./Περ. πρ.	9 Ορ. παραδ.	10 Φ.Σ.	11 Μ	12 Λιμένας εκφόρτωσης
	α <b>GB</b> β			<b>1 1 3</b>		
	13 Κωδ. εμπορευμάτων <b>XXXXXXXXXX</b>	14 Χ.καταγ.	15 Στατιστικό καθεστώς			
	16 Καθαρή μάζα (kg) <b>800</b>	17 Συμπληρωματικές μονάδες <b>50</b>	18 Τιμολογούμενο ποσό <b>31.746,00</b>	19 Στατιστική αξία <b>33.246,00</b>		

6 Περιγραφή εμπορευμάτων	7 α/α ειδ.	8 Χώρα προελ./Περ. πρ.	9 Ορ. παραδ.	10 Φ.Σ.	11 Μ	12 Λιμένας εκφόρτωσης
	α β					
	13 Κωδ. εμπορευμάτων	14 Χ.καταγ.	15 Στατιστικό καθεστώς			
	16 Καθαρή μάζα (kg)	17 Συμπληρωματικές μονάδες	18 Τιμολογούμενο ποσό	19 Στατιστική αξία		

**ΠΕΔΙΟ 18** (Τιμολογούμενο ποσό): Καταχωρείται η φορολογητέα αξία.

**ΠΕΔΙΟ 19** (Στατιστική αξία): Καταχωρείται η φορολογητέα αξία και τα μεταφορικά που αναλογούν στη διαδρομή, από τον τόπο αναχώρησης μέχρι τα ελληνικά σύνορα. Αν δηλαδή στο πιο πάνω παράδειγμα υποθέσουμε πως η χιλιομετρική απόσταση από την Αγγλία μέχρι τα ελληνικά σύνορα είναι 2.400 χιλιόμετρα και από τα σύνορα μέχρι τον τόπο εγκατάστασης είναι της επιχείρησης είναι 800 χιλιόμετρα δηλαδή σύνολο 3.200, τότε το ποσό των μεταφορικών και των ασφαλιστρών των 2.000,00 € που αναλο-

γούν μέχρι τα σύνορα, θα είναι :  $2.000,00€ \times \frac{2.400}{3.200} = 1.500,00€$

Επομένως η στατιστική αξία της απόκτησης για τη δήλωση, θα είναι:  $31.746,00 + 1.500,00 = 33.246,00$ .

Εκτός από την περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. και τη δήλωση intrastat, τα πρόσωπα που έχουν Α.Φ.Μ. / Φ.Π.Α. και πραγματοποιούν ενδοκοινοτικές συναλλαγές, υποχρεούνται να υποβάλλουν Ανακεφαλαιωτικό Πίνακα, τόσο για τις περιπτώσεις αποκτήσεων όσο και για τις παραδόσεις που πραγματοποίησαν, ανεξάρτητα από το ύψος των συναλλαγών. Οι ανακεφαλαιωτικοί πίνακες (“Ενδοκοινοτικών Αποκτήσεων Αγαθών και Λήψεων Υπηρεσιών” / “Ενδοκοινοτικών Παραδόσεων Αγαθών και Παρεχόμενων Υπηρεσιών”), από την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 2010 υποβάλλονται για κάθε ημερολογιακό μήνα. Η υποβολή των αρχικών και εμπρόθεσμων ανακεφαλαιωτικών πινάκων πραγματοποιείται υποχρεωτικά, αποκλειστικά και μόνο ηλεκτρονικά<sup>38</sup> μέσω του ειδικού δικτύου (TAXISnet) για κάθε ημερολογιακή περίοδο. Αντίθετα, η υποβολή των διορθωτικών ή εκπρόθεσμων ανακεφαλαιωτικών πινάκων πραγματοποιείται υποχρεωτικά, αποκλειστικά και μόνο σε έντυπη μορφή στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ως καταληκτική ημερομηνία για την υποβολή των αρχικών και εμπρόθεσμων ανακεφαλαιωτικών πινάκων, ορίζεται η 26<sup>η</sup> ημέρα του επόμενου μήνα από τη λήξη της μηνιαίας περιόδου την οποία αφορά (είτε μέσω του ειδικού δικτύου TAXISnet<sup>39</sup>, είτε μέσω της Δ.Ο.Υ.) και σε περίπτωση αργίας, η ανωτέρω καταληκτική ημερομηνία μεταφέρεται την επόμενη εργάσιμη ημέρα.

Σε κάθε περίπτωση, ο ανακεφαλαιωτικός πίνακας θα πρέπει να περιλαμβάνει:

- α.** Τη φορολογική περίοδο (μήνας) και το έτος που αφορά.
- β.** Αναλυτικά τα στοιχεία της επιχείρησης που πραγματοποιεί την ενδοκοινοτική συναλλαγή.
- γ.** Το κράτος – μέλος της έδρας του αγοραστή (ή του προμηθευτή) μαζί με το χαρακτηριστικό πρόθεμα.

---

<sup>38</sup> Κατ’ εξαίρεση, η υποβολή των αρχικών και εμπρόθεσμων ανακεφαλαιωτικών πινάκων πραγματοποιείται υποχρεωτικά σε έντυπη μορφή στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. από τους υπόχρεους, κατά τις παρακάτω περιπτώσεις:

- α.** Από τους υποκείμενους που δεν έχουν υποχρέωση υποβολής περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α. και ειδικότερα:
  - ◆ Τους υποκείμενους στο φόρο που υπάγονται στο ειδικό καθεστώς των αγροτών του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α.
  - ◆ Τους υποκείμενους στο φόρο που πραγματοποιούν μόνο παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών, που δεν τους παρέχουν κανένα δικαίωμα έκπτωσης.
- β.** Από το Ελληνικό Δημόσιο, τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, τους δήμους, τις κοινότητες, τους συνεταιρισμούς και γενικά τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα.
- γ.** Από τους υποκείμενους που έχουν δηλώσει παύση εργασιών ή έχουν τεθεί σε αδράνεια, εκκαθάριση ή πτώχευση, εφόσον έχουν υποβάλλει ανάλογη δήλωση μεταβολών στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., κατά το χρόνο υποβολής του ανακεφαλαιωτικού πίνακα.
- δ.** Από τις επιχειρήσεις που μετασηματίζονται, μετατρέπονται, συγχωνεύονται, διασπώνται ή απορροφώνται.
- ε.** Από τους υποκείμενους που διενήργησαν παύση και επανέναρξη εργασιών εντός της ίδιας ημερολογιακής περιόδου και για τους ανακεφαλαιωτικούς πίνακες που έχουν υποχρέωση να υποβάλλουν για πράξεις που διενήργησαν από την ημερομηνία επανέναρξης μέχρι το τέλος της οικείας ημερολογιακής περιόδου αναφοράς, εφόσον προηγήθηκε υποβολή ανακεφαλαιωτικού πίνακα για πράξεις που διενεργήθηκαν την περίοδο προ της παύσης εργασιών και για την ίδια ημερολογιακή περίοδο.

**στ.** Από την Τράπεζα της Ελλάδος.

<sup>39</sup> Στις περιπτώσεις όπου κατά την καταληκτική ημερομηνία υποβολής, διαπιστωθεί πως υπάρχει τεχνική αδυναμία του ειδικού δικτύου (TAXISnet) να κάνει αποδεκτή την υποβολή των ανακεφαλαιωτικών πινάκων, υπάρχει πρόβλεψη να υποβάλλονται σε έντυπη μορφή στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. την επόμενη τοπικά εργάσιμη ημέρα.

δ. Τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου του αγοραστή (ή του προμηθευτή).

ε. Το ακριβές ποσό των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων ή παραδόσεων. Σχετικά με το ποσό της συναλλαγής διευκρινίζουμε πως: Ως ποσό της ενδοκοινοτικής απόκτησης θεωρείται η φορολογητέα αξία. Αν η συναλλαγή διενεργήθηκε σε ευρώ, τότε η φορολογητέα αξία συμπίπτει με την πραγματική. Αν όμως η συναλλαγή έγινε σε ξένο νόμισμα, τότε η φορολογητέα αξία προκύπτει με βάση την ισοτιμία του ξένου νομίσματος (όπως έχουμε αναλύσει σε προηγούμενη ενότητα), ενώ τα παραπάνω ισχύουν και στην περίπτωση της ενδοκοινοτικής παράδοσης.

Έτσι για το παράδειγμα που παραθέσαμε στις προηγούμενες σελίδες, ο ανακεφαλαιωτικός πίνακας της ενδοκοινοτικής απόκτησης, θα πρέπει να συνταχθεί ως εξής:

α/α		Χώρα προμηθευτή / παρέχοντος υπηρεσιών		Στοιχεία προμηθευτή / παρέχοντος υπηρεσιών		Φορολογητέα Αξία**	
(1)	(2)	Πρόθεμα χώρας (3)	Αριθμός μητρώου ΦΠΑ (4)	Ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών (5)	Αποκτήσεων από άλλα κράτη μέλη που προορίζονται για παράδοση σε άλλο κράτος μέλος (πρινγενές συναλλαγές) (6)	Ενδοκοινοτικών λήψεων υπηρεσιών (B2B) (7)	
1	M. ΒΡΕΤΤΑΝΙΑ	GB	XXXXXXXXXX (9ψηφία)	31.746,00			
2							
3							
4							
5							
6							
7							
8							
9							
10							

#### 4.3.2 Λογιστικός χειρισμός για το διακανονισμό της διαφοράς μεταξύ του πραγματικού κόστους της ενδοκοινοτικής απόκτησης και της πλασματικής αξίας αυτής.

Στις περιπτώσεις που η τιμολογιακή αξία της ενδοκοινοτικής απόκτησης εκφράζεται σε νόμισμα διαφορετικό του ευρώ, τότε προκύπτουν δύο διαφορετικά ποσά. Το σύνολο της πραγματικής αξίας και το ποσό της πλασματικής αξία, από τη μετατροπή του ξένου νομίσματος σε εθνικό νόμισμα. Έχουμε ήδη αναφέρει πως, στις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας<sup>40</sup> του Κ.Β.Σ., η πραγματική αξία της εισαγωγής (η οποία αρχικά καταχωρείται στο λογαριασμό **“32. ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΕΣ ΣΤΟ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟ”**), προκύπτει από τη μετατροπή του ξένου νομίσματος σε ευρώ, με την ισοτιμία που ίσχυε κατά την ημέρα διακανονισμού της αξίας. Η πλασματική αξία της εισαγωγής προκύπτει από την ισοτιμία του ευρώ – ξένου νομίσματος που ίσχυε την προτελευταία Τετάρτη του προηγούμενου μήνα από το μήνα κατά τον οποίο εκδόθηκε το τιμολόγιο του ξένου οίκου (εφόσον η ισοτιμία αυτή δεν διαφοροποιήθηκε έκτοτε πέραν του 5%). Αν η διαφορά είναι θετική (δηλαδή η πραγματική αξία είναι μεγαλύτερη της πλασματικής), τότε αυτή κατά την εγγραφή μεταφοράς του κόστους της παραγγελίας στους αρμόδιους λογαριασμούς, καταχωρείται στη χρέωση των υπολογαριασμών κατά περίπτωση:

**“20.00.03.00 Ενδοκοινοτικές αποκτήσεις εμπορευμάτων απαλλασσόμενες”**

ή **“24.00.03.00 Ενδοκοινοτικές αποκτήσεις πρώτων και βοηθητικών υλών”**

ή **“25.00.03.00 Ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αναλώσιμων υλικών”**

ή **“26.00.03.00 Ενδοκοινοτικές αποκτήσεις ανταλλακτικών παγίων στοιχείων”**

ή **“28.00.03.00 Ενδοκοινοτικές αποκτήσεις ειδών συσκευασίας”**

ή σε αντίστοιχους υπολογαριασμούς των παγίων στοιχείων, όπως για παράδειγμα στον **“12.00.05.00 Ενδοκοινοτική απόκτηση μηχανήματος τύπου ..., απαλλασσόμενη”** κ.ο.κ.

Στο τέλος της διαχειριστικής χρήσης, το άθροισμα των υπολοίπων των πιο πάνω λογαριασμών συν-αθροιζόμενο με τις λοιπές μη υποκείμενες στο Φ.Π.Α. εισροές, (όπως ενοίκια, αμοιβές και έξοδα προσωπικού κ.λπ.) καταχωρείται στον κωδικό 666 της εκκαθαριστικής δήλωσης.

<sup>40</sup> Στις περιπτώσεις τήρησης βιβλίων της Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. η διαφορά (θετική ή αρνητική) μεταξύ πραγματικής και πλασματικής αξίας της συναλλαγής τακτοποιείται ως εξής: Στη στήλη “Αξία Ενδοκοινοτικών Αποκτήσεων” καταχωρείται πάντα η φορολογητέα (πλασματική) αξία της ενδοκοινοτικής απόκτησης, ενώ ο αναλογών πλασματικός Φ.Π.Α. καταχωρείται στη στήλη “Φ.Π.Α. Εισροών”. Αν η διαφορά είναι θετική, δηλαδή η πραγματική αξία είναι μεγαλύτερη από την πλασματική, η διαφορά καταχωρείται στη στήλη “Αγορές Απαλλασσόμενες από Φ.Π.Α.”. Αν η διαφορά είναι αρνητική, δηλαδή η πραγματική αξία είναι μικρότερη της πλασματικής, η διαφορά καταχωρείται με το πρόσημο ( - ) στη στήλη “Αγορές Απαλλασσόμενες από Φ.Π.Α.”.

**4.3.2.1 Παράδειγμα λογιστικής τακτοποίησης της θετικής διαφοράς μεταξύ της πλασματικής αξίας και της πραγματικής αξία κατά την ολοκλήρωση ενδοκοινοτικής απόκτησης.**

Έστω η επιχείρηση “Οικοσύνθεση Α.Β.Ε.” η οποία προμηθεύεται ξυλεία από αντίστοιχη επιχείρηση με έδρα τη Δανία. Για την εξόφληση ενός τιμολογίου ενδοκοινοτικής απόκτησης πρώτων και βοηθητικών υλών αξίας 555.000 kr (η Κορόνα Δανίας συμβολίζεται με kr ή με DKK) και με την ισοτιμία ευρώ – Κορόνα Δανίας να βρίσκεται στο 1,00€ = 7,40 DKK, καταβλήθηκαν στον προμηθευτή 75.000,00€ (555.000kr ÷ 7,40 = 75.000,00€). Το ποσό αυτό καταχωρήθηκε στη χρέωση του υπολογαριασμού “**32.01.24 Παραγγελίες Πρώτων και Βοηθητικών Υλών**”, σύμφωνα με όσα έχουμε ήδη αναφέρει. Ωστόσο, κατά τον υπολογισμό της πλασματικής αξίας της συναλλαγής και με την ισοτιμία ευρώ – Κορόνα Δανίας να βρίσκεται στο 1,00€ = 7,55 DKK εμφανίστηκε θετική διαφορά μεταξύ της πλασματικής και της πραγματικής αξίας της συναλλαγής. Συγκεκριμένα η πλασματική αξία προσδιορίστηκε στα 73.509,93€ (555.000kr ÷ 7,55 = 73.509,93€) και η θετική διαφορά ήταν 75.000,00€ – 73.509,93€ = 1.490,07€. Το ποσό του πλασματικού Φ.Π.Α. που θα καταχωρηθεί στα βιβλία της επιχείρησης, θα είναι: 73.509,93 x 23% = 16.907,28 και η διαφορά μεταξύ της πλασματικής και πραγματικής αξίας (1.490,07€) είναι απαλλασσόμενη από Φ.Π.Α.

Έτσι θα πρέπει να καταχωρηθεί η παρακάτω εγγραφή τακτοποίησης:

Α/Α	ΚΩΔΙΚΟΣ Ε.Γ.Α.Σ.	ΧΡΕΟΥΜΕΝΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΠΙΣΤΟΥΜΕΝΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΑΝΑΛΥΤΙΚΟ ΚΑΘΟΛΙΚΟ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
		... / ...			
....	<b>24</b>	<b>ΠΡΩΤΕΣ &amp; ΒΟΗΘΗΤΙΚΕΣ ΥΛΕΣ – ΥΛΙΚΑ ΣΥΣΚΕΥΑΣΙΑΣ</b>		75.000,00	
	24.00	Οικοδομική Ξυλεία			
	24.00.03	Οικοδομική Ξυλεία από Δανία			
	24.00.03.00	Ενδοκοινοτικές αποκτήσεις πρώτων & βοηθητικών υλών, χωρίς Ε.Φ.Κ. απαλλασσόμενες.	1.490,07		
	24.00.03.44	Ενδοκοινοτικές αποκτήσεις πρώτων & βοηθητικών υλών, χωρίς Ε.Φ.Κ. υποκείμενες 23 %.	73.509,93		
	<b>32</b>	<b>ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΕΣ ΣΤΟ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟ</b>			
	32.01	Παραγγελίες Κυκλοφορούντων Στοιχείων			
	32.01.24	Παραγγελίες πρώτων & βοηθ. υλών			75.000,00
	32.01.24.00	Παραγγελίες οικοδ. ξυλείας από Δανία			
	Αιτ.: Αγορά ξυλείας από Δανία, Τ. - Δ.Α. Ν <sup>ο</sup> .....				

Για το ποσό του πλασματικού Φ.Π.Α. της ενδοκοινοτικής απόκτησης καταχωρείται η εγγραφή:

A/A	ΚΩΔΙΚΟΣ Ε.Γ.Α.Σ.	ΧΡΕΟΥΜΕΝΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΠΙΣΤΟΥΜΕΝΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΑΝΑΛΥΤΙΚΟ ΚΑΘΟΛΙΚΟ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
		.../...			
....	<b>54</b>	<b>ΥΠΟΧΡ/ΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ – ΤΕΛΗ</b>		16.907,28	
	54.00	Φόρος Προστιθέμενης Αξίας			
	54.00.24	Φ.Π.Α. εισροών πρώτων και βοηθ. υλών			
	54.00.24.44	Φ.Π.Α. ενδοκοινοτικών αποκτήσεων πρώτων & βοηθητικών υλών, χωρίς Ε.Φ.Κ. 23 %.			
	<b>54</b>	<b>ΥΠΟΧ/ΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ – ΤΕΛΗ</b>			16.907,28
	54.00	Φόρος Προστιθέμενης Αξίας			
	54.00.84	Φ.Π.Α. πρώτων και βοηθητικών υλών οφειλόμενος			
	54.00.84.44	Φ.Π.Α. ενδ/κών αποκτήσεων πρώτων & βοηθητικών υλών, 23 %, οφειλόμενος.			
	Αιτ.: Μεταφορά λογ/μών για την τακτοποίηση του Φ.Π.Α.				

**4.3.2.2 Παράδειγμα λογιστικής τακτοποίησης της αρνητικής διαφοράς μεταξύ της πλασματικής αξίας και της πραγματικής αξίας κατά τη διενέργεια ενδοκοινοτικής απόκτησης.**

Αν με τα δεδομένα του προηγούμενου παραδείγματος, υποθέσουμε πως η τρέχουσα ισοτιμία βρίσκεται στο:  $1,00\text{€} = 7,35\text{kg}$ , τότε κατά τη μετατροπή της συναλλαγής θα προέκυπτε αρνητική διαφορά, δηλαδή η πραγματική αξία θα ήταν μικρότερη της πλασματικής. Συγκεκριμένα η πλασματική αξία της συναλλαγής θα ήταν 75.510,20€ ( $555.000 \text{ kg} \div 7,35 = 75.510,20\text{€}$ ) και η αρνητική διαφορά θα ήταν  $- 510,20\text{€}$  ( $75.000,00\text{€} - 75.510,20\text{€}$ ). Το ποσό των 75.000,00€ έχει ήδη καταχωρηθεί στη χρέωση του υπολογαριασμού “**32.01.20 Παραγγελίες Εμπορευμάτων**”, ως καταβλητέα τιμολογιακή αξία, η οποία προέκυψε από τη μετατροπή ξένου νομίσματος σε εθνικό νόμισμα. Η αρνητική διαφορά των 510,20€, κατά την εγγραφή μεταφοράς του κόστους της παραγγελίας στους αρμόδιους λογαριασμούς θα καταχωρηθεί στην πίστωση των υπολογαριασμών που προαναφέρθηκαν στο προηγούμενο παράδειγμα (“24.00.03.00 Ενδοκοινοτικές αποκτήσεις πρώτων και βοηθητικών υλών, χωρίς Ε.Φ.Κ. απαλλασσόμενες”). Το ποσό του πλασματικού φόρου θα υπολογιστεί στη φορολογητέα βάση των 75.510,20€ (πλασματική αξία). Έτσι με συντελεστή Φ.Π.Α. 23% για τα είδη ξυλείας, το ποσό του φόρου θα είναι  $75.510,20 \times 23\% = 17.367,35\text{€}$ .

Στη συνέχεια παραθέτουμε την εγγραφή για τη λογιστική τακτοποίηση της αρνητικής διαφοράς μεταξύ της πλασματικής αξίας (75.510,20€) και της πραγματικής αξίας (75.000,00€).

A/A	ΚΩΔΙΚΟΣ Ε.Γ.Λ.Σ.	ΧΡΕΟΥΜΕΝΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΠΙΣΤΟΥΜΕΝΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΑΝΑΛΥΤΙΚΟ ΚΑΘΟΛΙΚΟ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
		_____ ... / ... _____			
....	<b>24</b>	<b>ΠΡΩΤΕΣ &amp; ΒΟΗΘΗΤΙΚΕΣ ΥΛΕΣ – ΥΛΙΚΑ ΣΥΣΚΕΥΑΣΙΑΣ</b>		75.510,20	
	24.00	Οικοδομική Ξυλεία			
	24.00.03	Οικοδομική Ξυλεία από Δανία			
	24.00.03.44	Ενδοκοινοτικές αποκτήσεις πρώτων & βοηθη- τικών υλών, χωρίς Ε.Φ.Κ. υποκείμενες 23 %.			
	<b>32</b>	<b>ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΕΣ ΣΤΟ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟ</b>			75.000,00
	32.01	Παραγγελίες Κυκλοφορούντων Στοιχείων			
	32.01.24	Παραγγελίες πρώτων & βοηθ. υλών			
	32.01.24.00	Παραγγελίες οικοδ. ξυλείας από Δανία			
	<b>24</b>	<b>ΠΡΩΤΕΣ &amp; ΒΟΗΘΗΤΙΚΕΣ ΥΛΕΣ – ΥΛΙΚΑ ΣΥΣΚΕΥΑΣΙΑΣ</b>			510,20
	24.00	Οικοδομική Ξυλεία			
	24.00.03	Οικοδομική Ξυλεία από Δανία			
	24.00.03.00	Ενδοκοιν/κές αποκτήσεις πρώτων & βοηθ. υλών, χωρίς Ε.Φ.Κ. απαλλασσόμενες.			
	Αιτ.: Αγορά ξυλείας από Δανία, Τ. - Δ.Α. Ν <sup>ο</sup> .....				

Κατά την υποβολή των εντύπων Φ.Π.Α., το ποσό της φορολογητέας αξίας (75.510,20€) καταχωρείται: **α.** Στην περιοδική δήλωση Φ.Π.Α., στα πεδία με τους κωδικούς 353, 303 και 341. **β.** Στην εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α., στα πεδία με τους κωδικούς 656, 603 και 641, ενώ η αρνητική διαφορά μεταξύ πλασματικής και της πραγματικής αξίας (- 510,20€) καταχωρείται στο πεδίο με τον κωδικό 666.

Επίσης η φορολογητέα αξία καταχωρείται στη δήλωση Intrastat και στον Ανακεφαλαιωτικό Πίνακα Ενδοκοινοτικών Αποκτήσεων (Listing).

Τέλος, το ποσό του πλασματικού Φ.Π.Α. των 17.367,35€ καταχωρείται στα πεδία με τους κωδικούς 373, 333 της περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. και 676, 633 της εκκαθαριστικής δήλωσης.



#### **4.3.3 Ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, από πρόσωπα που στερούνται του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου των εισροών.**

Δεν αναγνωρίζεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών, κατά τη διενέργεια ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, από τα κάτωθι πρόσωπα

**α.** Από υποκείμενους στο φόρο, οι οποίοι ενεργούν αποκλειστικά, πράξεις για τις οποίες δεν παρέχεται κανένα δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών τους (όπως για παράδειγμα κατά την εκμετάλλευση εκπαιδευτηρίων, κλινικών κ.λπ.).

**β.** Από τα μη υποκείμενα στο φόρο νομικά πρόσωπα.

**γ.** Από αγρότες που υπάγονται στο κατ' αποκοπή καθεστώς Φ.Π.Α. σύμφωνα όσα ορίζονται στο άρθρο 41 του Νόμου 2859 / 2000 "Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας" (Φ.Ε.Κ. 248 / τεύχος Α' / 7.11.2000)

Επιπλέον, τα προαναφερθέντα πρόσωπα κατά την πραγματοποίηση αγοράς αγαθών από υποκείμενους στο φόρο, εγκατεστημένους σε άλλο κράτος – μέλος, και εφόσον η συνολική αξία των αγαθών που αγοράζονται από όλα τα κράτη – μέλη σε μία διαχειριστική περίοδο (χωρίς τον Φ.Π.Α.), υπερβαίνει το ποσό των 10.000,00€, έχουν τις εξής υποχρεώσεις:

- 1.** Πρέπει πριν από την πραγματοποίηση της αγοράς ή της παραγγελίας των αγαθών από το άλλο κράτος – μέλος, να έχουν εγγραφεί στο μητρώο Φ.Π.Α. (VIES).
- 2.** Πρέπει σε κάθε συναλλαγή να γνωστοποιούν τον Α.Φ.Μ. / Φ.Π.Α, στους προμηθευτές τους, οι οποίοι είναι εγκατεστημένοι σε άλλο κράτος – μέλος, ώστε να μην υπολογίζεται ο Φ.Π.Α. κατά την έκδοση των παραστατικών που τους αφορούν.
- 3.** Πρέπει να υποβάλλουν έκτακτη περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. μέχρι τη 15<sup>η</sup> ημέρα του επόμενου μήνα από εκείνον κατά τον οποίο εκδόθηκε το τιμολόγιο της ενδοκοινοτικής απόκτησης. Η αξία της ενδοκοινοτικής απόκτησης θα πρέπει να αναγράφεται στα πεδία με κωδικό 303 και 341 και ο αναλογών Φ.Π.Α. στο πεδίο με κωδικό 333. Όταν η αξία της ενδοκοινοτικής απόκτησης αναγράφεται στο τιμολόγιο του προμηθευτή σε ξένο νόμισμα, μετατρέπεται πάντοτε σε ευρώ σύμφωνα με όσα έχουμε αναφέρει στις προηγούμενες ενότητες.

4. Πρέπει να υποβάλλουν τον Ανακεφαλαιωτικό Πίνακα Ενδοκοινοτικών Αποκτήσεων (Listing) για το μήνα, εντός του οποίου πραγματοποιήθηκε η ενδοκοινοτική απόκτηση.
5. Τέλος θα πρέπει να υποβάλλουν δήλωση Intrastat (άφιξης) στις περιπτώσεις που έχουν ξεπεράσει το κατώφλι εξομοίωσης των 115.000,00€ (το συγκεκριμένο όριο αφορά το έτος 2012, ενώ κατά τη σύνταξη της παρούσης, δεν έχουν οριστεί τα όρια για το έτος 2013), ενώ δεν υφίσταται υποχρέωση υποβολής εκκαθαριστικής δήλωσης.

Στο σημείο αυτό θα πρέπει να επισημάνουμε πως για το λογιστικό χειρισμό του μη συμψηφιζόμενου φόρου των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων, τα ποσά που καταβάλλονται από την επιχείρηση (ως ειδικά έξοδα αγορών) καταχωρούνται και προσαυξάνουν είτε την αξία κτήσης των αγαθών, είτε την αξία κτήσης των λαμβανόμενων υπηρεσιών.

#### **4.3.3.1 Παράδειγμα (α) για τη λογιστική αντιμετώπιση του μη συμψηφιζόμενου φόρου κατά τη διενέργεια ενδοκοινοτικών αποκτήσεων.**

Ελληνικό εκπαιδευτήριο αγοράζει από ιταλική επιχείρηση ηλεκτρονικούς υπολογιστές, έπιπλα και περιφερειακά, αξίας 130.000,00€ με τα οποία προτίθεται να εξοπλίσει τις αίθουσες διδασκαλίας και να τα χρησιμοποιήσει σε πράξεις εκπαίδευσης. Το τιμολόγιο αγοράς εκδόθηκε τον Ιούνιο του 2012. Η αγορά αυτή αποτελεί ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών και θα φορολογηθεί στην Ελλάδα, επειδή υπερβαίνει το όριο των 10.000,00€. Στη συνέχεια το εκπαιδευτήριο υποχρεούται:

- α. Αν δεν έχει αριθμό μητρώου Α.Φ.Μ. / Φ.Π.Α., να υποβάλλει στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., δήλωση μεταβολών προκειμένου να εγγραφεί στο μητρώο VIES.
- β. Να υποβάλλει έκτακτη περιοδική δήλωση για το μήνα Ιούνιο (μέχρι τις 15 Ιουλίου), στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. και να καταβάλλει τον αναλογούντα Φ.Π.Α. εισροών για την απόκτηση,  $130.000,00 \times 23\% = 29.900,00\text{€}$
- γ. Να υποβάλλει τη δήλωση Intrastat (άφιξης) για το μήνα Ιούνιο επειδή η ενδοκοινοτική απόκτηση υπερβαίνει το κατώφλι των 115.000,00€.
- δ. Να υποβάλλει για το μήνα Ιούνιο τον Ανακεφαλαιωτικό Πίνακα Ενδοκοινοτικών Αποκτήσεων, καταχωρώντας στο αντίστοιχο πεδίο, το πρόθεμα «IT» και τον Α.Φ.Μ. του Ιταλού προμηθευτή.

Για το λογιστικό χειρισμό της ενδοκοινοτικής απόκτησης, αν η επιχείρηση τηρεί βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., τότε στους λογαριασμούς **“14.00 Έπιπλα”** και **“14.03 Ηλεκτρονικοί Υπολογιστές και Ηλεκτρονικά Συγκροτήματα”**, με την αντίστοιχη ανάπτυξη τριτοβαθμίων και τεταρτοβαθμίων θα καταχωρηθεί ολόκληρο το ποσό των 130.000,00€ + 29.900,00€ = 159.900,00€. Σε περίπτωση που η επιχείρηση τηρεί βιβλία της Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., το συνολικό ποσό (159.900,00€) θα καταχωρηθεί στη στήλη “Αξία Παγίων Στοιχείων”, χωρίς αντίστοιχο ποσό στη στήλη του Φ.Π.Α..

#### **4.3.3.2 Παράδειγμα (β) για τη λογιστική αντιμετώπιση του μη συμψηφιζόμενου φόρου κατά τη διενέργεια ενδοκοινοτικών αποκτήσεων.**

Έστω ελληνική κλινική, η οποία προβαίνει στην απόκτηση ιατρικού μηχανήματος από υποκείμενη στο φόρο Βελγική επιχείρηση. Το τιμολόγιο εκδόθηκε στις 12 Οκτωβρίου 2012 με την αξία του μηχανήματος μικρότερη από 10.000,00€. Η ελληνική επιχείρηση κατά τη διάρκεια της τρέχουσας διαχειριστικής περιόδου δεν έχει πραγματοποιήσει αγορές από άλλα κράτη – μέλη (ή αν έχει πραγματοποιήσει, το σύνολο αυτών, μαζί με την προαναφερθείσα δεν ξεπερνούν το όριο των 10.000,00€. Επίσης, η Βελγική επιχείρηση κατά τη διάρκεια της χρήσης δεν έχει πραγματοποιήσει πωλήσεις προς την Ελλάδα πέραν των 115.000,00€ προς πρόσωπα τα οποία στερούνται του δικαιώματος έκπτωσης του Φ.Π.Α. των εισροών τους και επιπλέον το ελληνικό νοσοκομείο δεν έχει επιλέξει τη φορολόγηση των ενδοκοινοτικών του αποκτήσεων στην Ελλάδα, ανεξάρτητα από το ποσό. Έτσι η αγορά του μηχανήματος δεν θα θεωρηθεί ενδοκοινοτική απόκτηση.

Αν αντίθετα η αξία της συναλλαγής ξεπερνούσε τα 10.000,00€, η κλινική θα έπρεπε:

**α.** Να υποβάλλει δήλωση Intrastat (άφιξης), αν η αξία της συναλλαγής ξεπερνούσε και το κατώφλι των 115.000,00€.

**β.** Να υποβάλλει το μηνιαίο Ανακεφαλαιωτικό Πίνακα Ενδοκοινοτικών Αποκτήσεων (Listing) με τα στοιχεία της Βελγικής επιχείρησης.

**γ.** Εφόσον τηρεί βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., να καταχωρήσει τη συνολική αξία της πράξης στο λογαριασμό **“12. ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ – ΤΕΧΝ. ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ – ΛΟΙΠΟΣ ΜΗΧ. ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ”**.

#### **4.3.4 Ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών με υποχρέωση εγκατάστασης από τον προμηθευτή.**

Στις περιπτώσεις που ο προμηθευτής των αγαθών, αναλαμβάνει και τη συναρμολόγηση ή την εγκατάσταση των αγαθών αυτών, τότε ως τόπος παράδοσης θεωρείται ο τόπος που πραγματοποιείται η εγκατάσταση ή συναρμολόγησή τους. Έτσι οι υπηρεσίες εγκατάστασης (ή συναρμολόγησης) των εισαγόμενων από τρίτες χώρες, αλλά και των αγαθών που προέρχονται από άλλο κράτος – μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, εφόσον πραγματοποιούνται στο εσωτερικό της χώρας από προμηθευτή, ο οποίος δεν έχει εγκατεστημένη την έδρα του στην Ελλάδα, φορολογούνται από το Ελληνικό Κράτος.

##### **4.3.4.1 Παράδειγμα για το λογιστικό χειρισμό ενδοκ/κής απόκτησης αγαθών, με εγκατάσταση.**

Έστω ελληνική επιχείρηση παραγωγής και εμπορίας υφασμάτων, η οποία προτίθεται να αγοράσει ένα μηχάνημα από ιταλική επιχείρηση. Το μηχάνημα θα μεταφερθεί στην Ελλάδα με ευθύνη του πωλητή. Επίσης, ο πωλητής αναλαμβάνει και την υποχρέωση εγκατάστασης και συναρμολόγησης του μηχανήματος στην έδρα της ελληνικής επιχείρησης (Αθήνα). Η αξία του μηχανήματος συμφωνήθηκε στο ποσό των 80.000,00€ και η αξία εγκατάστασης στο ποσό των 20.000,00€. Η πιο πάνω συναλλαγή μπορεί να πραγματοποιηθεί με δύο τρόπους, καθένας από τους οποίους δημιουργεί διαφορετικές φορολογικές υποχρεώσεις για τις συμβαλλόμενες επιχειρήσεις και απαιτεί διαφορετική λογιστική αντιμετώπιση.

##### **☞ 1<sup>η</sup> περίπτωση. Όταν η αξία του αγαθού τιμολογείται χωριστά από την αμοιβή.**

Στην περίπτωση αυτή, η ιταλική επιχείρηση πραγματοποιεί απαλλασσόμενη – στην Ιταλία – παράδοση, τιμολογώντας χωρίς Φ.Π.Α. για την ελληνική – υποκείμενη στο φόρο – επιχείρηση. Η πράξη αυτή θα φορολογηθεί στην Ελλάδα σαν ενδοκοινοτική απόκτηση με ταυτόχρονη χρεοπίστωση του φόρου. Όσον αφορά την παροχή υπηρεσιών συναρμολόγησης του μηχανήματος, η ιταλική επιχείρηση υποχρεούται να ορίσει φορολογικό εκπρόσωπο στην Ελλάδα, ο οποίος θα τιμολογήσει τον πελάτη του, επιβάλλοντας Φ.Π.Α. 23%, εισπράττοντας το φόρο και αποδίδοντάς τον στο Ελληνικό Δημόσιο. Ο λογιστικός χειρισμός από την ελληνική επιχείρηση, έχει ως εξής:

A/A	ΚΩΔΙΚΟΣ Ε.Γ.Λ.Σ.	ΧΡΕΟΥΜΕΝΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΠΙΣΤΟΥΜΕΝΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΑΝΑΛΥΤΙΚΟ ΚΑΘΟΛΙΚΟ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
		.../...			
<b>1.</b>	<b>32</b>	<b>ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΕΣ ΣΤΟ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟ</b>		80.000,00	
	32.00	Παραγγελίες παγίων στοιχείων			
	32.00.12	Παραγγελίες μηχανημάτων			
	32.00.12.01	1 <sup>η</sup> παραγγελία μηχαν/των χρήσης 2012			
	<b>50</b>	<b>ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ</b>			80.000,00
	50.95	Προμηθευτές ενδοκοινοτικοί			
	50.95.10	Προμηθευτές από Ιταλία			
	50.95.10.00	Προμηθευτής .....			
	Αιτ.: Τιμολόγιο Ν <sup>ο</sup> 12 της ιταλικής επιχείρησης .....				
		.../...			
<b>2.</b>	<b>12</b>	<b>ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ – ΤΕΧΝ. ΕΓΚ/ΣΕΙΣ – ΛΟΙΠΟΣ ΜΗΧΑΝΟΛ. ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ</b>		80.000,00	
	12.00	Μηχάνημα .....			
	12.00.05	Ενδοκοινοτικές αποκτήσεις μηχαν/των			
	12.00.05.44	Ενδοκοινοτική απόκτηση μηχανήματος τύπου ..... με Φ.Π.Α. 23%			
	<b>32</b>	<b>ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΕΣ ΣΤΟ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟ</b>			80.000,00
	32.00	Παραγγελίες παγίων στοιχείων			
	32.00.12	Παραγγελίες μηχανημάτων			
	32.00.12.01	1 <sup>η</sup> παραγγελία μηχαν/των χρήσης 2012			
	Αιτιολογία: Μεταφορά λογαριασμών				
		.../...			
<b>3.</b>	<b>54</b>	<b>ΥΠΟΧ/ΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ – ΤΕΛΗ</b>		18.400,00	
	54.00	Φόρος Προστιθέμενης Αξίας			
	54.00.28	Φ.Π.Α. εισροών παγίων στοιχείων – λογαριασμών της ομάδας 1			
	54.00.28.44	Φ.Π.Α. ενδοκ/κών αποκτήσεων παγίων, με Φ.Π.Α. 23%			
	<b>54</b>	<b>ΥΠΟΧ/ΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ – ΤΕΛΗ</b>			18.400,00
	54.00	Φόρος Προστιθέμενης Αξίας			
	54.00.88	Φ.Π.Α. παγίων στοιχείων λογ/μών της ομάδας 1 – οφειλόμενος.			
	54.00.88.44	Φ.Π.Α. ενδοκοινοτικών αποκτήσεων παγίων με συντ. 23% - οφειλόμενος			
	Αιτ.: Υπολογισμός πλασματικού Φ.Π.Α. ενδοκοινοτικής απόκτησης παγίου.				

A/A	ΚΩΔΙΚΟΣ Ε.Γ.Λ.Σ.	ΧΡΕΟΥΜΕΝΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΠΙΣΤΟΥΜΕΝΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΑΝΑΛΥΤΙΚΟ ΚΑΘΟΛΙΚΟ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
		..... / .....			
<b>4.</b>	<b>12</b>	<b>ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ – ΤΕΧΝ. ΕΓΚ/ΣΕΙΣ – ΛΟΙΠΟΣ ΜΗΧΑΝΟΛ. ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ</b>		20.000,00	
	12.00	Μηχάνημα .....			
	12.00.05	Ενδοκοινοτικές αποκτήσεις μηχαν/των			
	12.00.05.44	Ενδοκοινοτική απόκτηση μηχανήματος τύπου ..... με Φ.Π.Α. 23%			
	<b>54</b>	<b>ΥΠΟΧΡ/ΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ – ΤΕΛΗ</b>		4.600,00	
	54.00	Φόρος Προστιθέμενης Αξίας			
	54.00.28	Φ.Π.Α. εισροών παγίων στοιχείων – λογαριασμών της ομάδας 1			
	54.00.28.44	Φ.Π.Α. ενδοκ/κών αποκτήσεων παγίων, με Φ.Π.Α. 23%			
	<b>50</b>	<b>ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ</b>			24.600,00
	50.00	Προμηθευτές εσωτερικού			
	50.00.00	Φορολογικός εκπρόσωπος .....			
	50.00.00.00	Προμηθευτής .....			
	Αιτ.: Τιμολόγιο Ν°18 του φορολογικού εκπροσώπου .....				

Η ελληνική επιχείρηση πλέον, για τη φορολογική περίοδο πραγματοποίησης της ενδοκοινοτικής απόκτησης, υποχρεούται να υποβάλλει:

**α.** Περιοδική δήλωση Φ.Π.Α., στην οποία καταχωρεί στο πεδίο με κωδικό 353, το ποσό των 100.000,00€ (80.000,00€ + 20.000,00€) και στο πεδίο με κωδικό 373 τον αναλογούντα φόρο των 23.000,00€. Επίσης στα πεδία με κωδικούς 303 και 341 καταχωρεί το ποσό των 80.000,00€ και στο πεδίο με κωδικό 333, το ποσό του οφειλόμενου Φ.Π.Α., δηλαδή 18.400,00€.

**β.** Δήλωση Intrastat (άφιξης) από Ιταλία.

**γ.** Το Μηνιαίο Πίνακα Ενδοκοινοτικών Αποκτήσεων (Listing) από Ιταλία.

**α** *2<sup>η</sup> περίπτωση. Όταν η αξία του μηχανήματος και της αμοιβής τιμολογούνται ενιαία.*

Και στην περίπτωση αυτή, όπως και στην προηγούμενη, υπάρχει υποχρέωση της ιταλικής επιχείρησης για τον ορισμό φορολογικού εκπροσώπου. Ο εκπρόσωπος θα πραγματοποιήσει ενδοκοινοτική απόκτηση από την Ιταλία και στη συνέχεια θα εκδώσει τιμολόγιο προς την ελληνική επιχείρηση με τη συνολική αξία των 100.000,00€ πλέον Φ.Π.Α. 23%, (23.000,00€), σύνολο 123.000,00€.

Για την ελληνική επιχείρηση, η συναλλαγή θεωρείται πως πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας και η λογιστική αντιμετώπιση θα γίνει με την κίνηση των πιο κάτω λογαριασμών:

A/A	ΚΩΔΙΚΟΣ Ε.Γ.Λ.Σ.	ΧΡΕΟΥΜΕΝΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΠΙΣΤΟΥΜΕΝΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΑΝΑΛΥΤΙΚΟ ΚΑΘΟΛΙΚΟ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
		_____ .../... _____			
<b>1.</b>	<b>12</b>	<b>ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ – ΤΕΧΝ. ΕΓΚ/ΣΕΙΣ – ΛΟΙΠΟΣ ΜΗΧΑΝΟΛ. ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ</b>		100.000,00	
	12.00	Μηχάνημα .....			
	12.00.03	Αγορές μηχανημάτων εσωτερικού			
	12.00.03.04	Μηχάνημα τύπου ..... με Φ.Π.Α. 23%			
	<b>54</b>	<b>ΥΠΟΧΡ/ΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ – ΤΕΛΗ</b>		23.000,00	
	54.00	Φόρος Προστιθέμενης Αξίας			
	54.00.28	Φ.Π.Α. εισροών παγίων στοιχείων – λογαριασμών της ομάδας 1			
	54.00.28.04	Φ.Π.Α. εισροών εσωτερικού με Φ.Π.Α. 23%			
	<b>50</b>	<b>ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ</b>			123.000,00
	50.00	Προμηθευτές εσωτερικού			
	50.00.00	Φορολογικός εκπρόσωπος .....			
	50.00.00.00	Προμηθευτής .....			
	Αιτ.: Τιμολόγιο Ν <sup>ο</sup> 18 του φορολογικού εκπροσώπου .....				

Ο φορολογικός εκπρόσωπος, (ο οποίος υποχρεούται στην τήρηση βιβλίων, τουλάχιστον της Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ.) πρέπει να εμφανίσει στα βιβλία του, την ενδοκοινοτική απόκτηση από τον εντολέα του και την πώληση προς την ελληνική επιχείρηση. Στην περιοδική δήλωση, στον πίνακα των εισροών και συγκεκριμένα στα πεδία με τους κωδικούς 353 και 341 θα πρέπει να καταχωρηθεί το ποσό των 80.000,00€, ενώ στον πίνακα των εκροών, στα πεδία με τους κωδικούς 303, θα πρέπει να καταχωρηθεί συνολικά το ποσό των 180.000,00€ (ενδοκοινοτική απόκτηση πλέον του ποσού της πώλησης). Έτσι τα ποσά των φόρων που συσχετίζονται είναι: Ο φόρος των εκροών (180.000,00€ x 23% ) 41.400,00€ και ο φόρος των εισροών (80.000,00 x 23% ) 18.400,00€. Επομένως το οφειλόμενο στο Δημόσιο ποσό θα είναι 41.400,00€ – 18.400,00€ = 23.000,00€. Ο φορολογικός εκπρόσωπος υποχρεούται επίσης να υποβάλλει δήλωση Intrastat (άφιξης από Ιταλία) καθώς και τον Ανακεφαλαιωτικό Πίνακα Ενδοκοινοτικών Αποκτήσεων.

#### 4.3.5 Ενδοκοινοτική απόκτηση καινούργιων μεταφορικών μέσων.

Κάθε πρόσωπο (φυσικό ή νομικό), εφόσον πραγματοποιήσει ενδοκοινοτική απόκτηση καινούργιου μεταφορικού μέσου, υποχρεούται να υποβάλλει στην αρμόδια τελωνειακή αρχή, ειδική προσωρινή δήλωση για την καταβολή του φόρου που αναλογεί στην απόκτηση αυτή. Η ειδική προσωρινή δήλωση, πρέπει να υποβληθεί το αργότερο μέχρι τις 10 του επόμενου μήνα, από το μήνα κατά τον οποίο πραγματοποιήθηκε η κτήση, και οπωσδήποτε, όχι αργότερα από την έκδοση της άδειας κυκλοφορίας του μεταφορικού μέσου στο εσωτερικό της χώρας από την αρμόδια κατά περίπτωση αρχή. Τα αυτοκίνητα και οι δίτροχες και τρίτροχες μοτοσυκλέτες, που τίθενται με έγκριση της τελωνειακής αρχής σε καθεστώς φορολογικής αποθήκης, τελούν υπό αναστολή επιβολής<sup>41</sup>, τόσο για τον ειδικό φόρο κατανάλωσης, όσο και για τον Φ.Π.Α., για όσο χρονικό διάστημα βρίσκονται στο συγκεκριμένο καθεστώς.

##### **4.3.5.1 Παράδειγμα (α) για το λογιστικό χειρισμό του Φ.Π.Α., κατά τη διενέργεια ενδοκοινοτικής απόκτησης καινούργιου μεταφορικού μέσου.**

Ανώνυμη βιομηχανική εταιρεία παραγωγής και εμπορίας επίπλων αγοράζει από το Βέλγιο ένα E.I.X.(επιβατικό ιδιωτικής χρήσης) αυτοκίνητο αξίας 50.000,00€ για τις ανάγκες των μελών του Διοικητικού Συμβουλίου. Το όχημα εξοφλείται με μετρητά, ενώ κατά τον εκτελωνισμό του (με ειδική δήλωση που κατατέθηκε στο τελωνείο), υπολογίστηκε ο Φ.Π.Α. με συντελεστή 23% και καταβλήθηκε ποσό ύψους 11.500,00€. Επίσης η επιχείρηση πλήρωσε λοιπά έξοδα, μη υποκείμενα σε Φ.Π.Α., ποσό ύψους 800,00 €. Το συνολικό ποσό των 50.000,00€ καταχωρήθηκε προσωρινά στη χρέωση του λογαριασμού “**32.00.13 Παραγγελίες Μεταφορικών Μέσων**” με πίστωση του λογαριασμού “**38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ**”.

<sup>41</sup> Σύμφωνα με το άρθρο 26 του Νόμου 2859 / 2000 “Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας”, ως καθεστώς φορολογικής αποθήκευσης νοείται το φορολογικό καθεστώς αναστολής της καταβολής Φ.Π.Α. Για τους σκοπούς του ανωτέρω άρθρου θεωρούνται ως: “**Φορολογική αποθήκη**”, κάθε τόπος που ορίζεται ως τέτοιος με άδεια της αρμόδιας αρχής, όπου αποθηκεύονται αγαθά από τον εκμεταλλευτή φορολογικής αποθήκης κατά την άσκηση της δραστηριότητάς του. “**Εκμεταλλευτής φορολογικής αποθήκης**”, το φυσικό ή νομικό πρόσωπο που έχει λάβει άδεια από την αρμόδια αρχή να αποθηκεύει σε φορολογική αποθήκη αγαθά δικής του κυριότητας ή τρίτων. “**Εναποθέτης**”, το φυσικό ή νομικό πρόσωπο που δεν έχει την ιδιότητα του εκμεταλλευτή φορολογικής αποθήκης, έχει όμως άδεια από την αρμόδια αρχή να παραλαμβάνει κατά την άσκηση της δραστηριότητάς του αγαθά που προορίζονται να τεθούν σε φορολογική αποθήκη. Στην περίπτωση αυτή απαλλάσσονται από το φόρο: **α.** Οι παραδόσεις και οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών τα οποία προορίζονται να τεθούν στο εσωτερικό της χώρας σε καθεστώς φορολογικής αποθήκευσης. **β.** Οι παροχές υπηρεσιών που συνδέονται άμεσα με τις παραδόσεις αγαθών οι οποίες, αναφέρονται στην ανωτέρω περίπτωση **α’**. **γ.** Οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών εκτός από αυτές που αφορούν παραγωγή ή κατασκευή των αγαθών, οι οποίες πραγματοποιούνται στους χώρους που προβλέπονται στην περίπτωση **α’**, εφόσον τα αγαθά εξακολουθούν να παραμένουν στο εσωτερικό της χώρας στο ίδιο καθεστώς.



Κατά την παραλαβή του αυτοκινήτου θα καταχωρηθεί η εγγραφή:

Α/Α	ΚΩΔΙΚΟΣ Ε.Γ.Λ.Σ.	ΧΡΕΟΥΜΕΝΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΠΙΣΤΟΥΜΕΝΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΑΝΑΛΥΤΙΚΟ ΚΑΘΟΛΙΚΟ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
		..... /.....			
....	<b>13</b>	<b>ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΣΑ</b>		62.300,00	
	13.01	Λοιπά επιβατικά αυτοκίνητα			
	13.01.05	Ενδοκ/τικές αποκτήσεις μεταφ. μέσων			
	13.01.05.01	Ε.Ι.Χ. αυτοκίνητο τύπου ..... πλέον Φ.Π.Α. 23%, χωρίς δικαίωμα έκπτωσης			
	<b>32</b>	<b>ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΕΣ ΣΤΟ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟ</b>			
	32.00	Παραγγελίες παγίων στοιχείων			62.300,00
	32.00.13	Παραγγελίες μεταφορικών μέσων			
	32.00.13.01	Παραγγελίες Ε.Ι.Χ.			
	Αιτιολογία: Μεταφορά λογαριασμών				

#### α. Περιοδική Δήλωση Φ.Π.Α.

Στην περιοδική δήλωση που αφορά το μήνα, εντός του οποίου εκδόθηκε το τιμολόγιο από τη Βελγική επιχείρηση, καταχωρείται η φορολογητέα αξία των 50.000,00€ στο πεδίο με τον κωδικό 341 “Συνολικές Ενδοκοινοτικές Αποκτήσεις”.

#### β. Εκκαθαριστική Δήλωση Φ.Π.Α.

Στην εκκαθαριστική δήλωση, το ίδιο ποσό καταχωρείται στην αντίστοιχη ένδειξη “Συνολικές Ενδοκοινοτικές Αποκτήσεις” του πεδίου με κωδικό 641 και στο πεδίο με τον κωδικό 666 καταχωρείται το συνολικό ποσό των 62.300,00€.

#### γ. Δήλωση Intrastat

Για τον ίδιο μήνα για τον οποίο δηλώνεται η ενδοκοινοτική απόκτηση υποβάλλεται και η δήλωση Intrastat άφιξης εφόσον υπάρχει υπέρβαση του ορίου των 115.000,00€.

#### δ. Ανακεφαλαιωτικός Πίνακας Ενδοκοινοτικών Αποκτήσεων (Listing)

Τέλος η Α.Ε. υποχρεούται να υποβάλλει μέχρι την 26<sup>η</sup> του επόμενου μήνα από το μήνα εντός του οποίου πραγματοποιήθηκε η ενδοκοινοτική απόκτηση, τον Ανακεφαλαιωτικό Πίνακα της Ενδοκοινοτικής Απόκτησης.

**4.3.5.2 Παράδειγμα (β) για το λογιστικό χειρισμό του Φ.Π.Α., κατά τη διενέργεια ενδοκοινοτικής απόκτησης καινούργιου μεταφορικού μέσου.**

Έστω η ελληνική επιχείρηση “Μοτο-Εισαγωγική Ε.Π.Ε.”, η οποία έχει ως αντικείμενο εργασιών την εισαγωγή και πώληση καινούργιων μοτοσυκλετών. Η ανωτέρω επιχείρηση, την 18<sup>η</sup> Νοεμβρίου 2012, προβαίνει στην αγορά 20 καινούργιων μοτοσυκλετών από μία γερμανική επιχείρηση, αντί 100.000,00€, με πίστωση. Ο εκτελωνισμός των εμπορευμάτων πραγματοποιείται την 27<sup>η</sup> Νοεμβρίου 2012. Η τελωνειακή αρχή προσθέτει στο αρχικό ποσό, 5.000,00€ για ειδικό φόρο κατανάλωσης και υπολογίζει τον Φ.Π.Α. στη φορολογητέα αξία των 105.000,00€, ποσό ύψους 24.150,00€ (105.000€ x 23%). Ο Φ.Π.Α. καταβάλλεται από την ελληνική επιχείρηση, μαζί με τον ειδικό φόρο κατανάλωσης, κατά την υποβολή της ειδικής δήλωσης.

Η λογιστική παρακολούθηση της παραγγελίας παρατίθεται στη συνέχεια.

Α/Α	ΚΩΔΙΚΟΣ Ε.Γ.Λ.Σ.	ΧΡΕΟΥΜΕΝΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΠΙΣΤΟΥΜΕΝΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΑΝΑΛΥΤΙΚΟ ΚΑΘΟΛΙΚΟ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
		<b>18/11</b>			
<b>1.</b>	<b>32</b>	<b>ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΕΣ ΣΤΟ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟ</b>		100.000,00	
	32.01	Παραγγελίες κυκλοφ/ντων στοιχείων			
	32.01.20	Παραγγελίες εμπορευμάτων			
	32.01.20.01	1 <sup>η</sup> παραγγελία εμπορ/των χρήσης 2012			
	<b>50</b>	<b>ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ</b>			100.000,00
	50.95	Προμηθευτές ενδοκοινοτικοί			
	50.95.10	Προμηθευτές από Γερμανία			
	50.95.10.00	Προμηθευτής .....			
		Αιτ.: Τιμολόγιο Ν <sup>ο</sup> 87 της γερμανικής επιχείρησης .....			

Α/Α	ΚΩΔΙΚΟΣ Ε.Γ.Λ.Σ.	ΧΡΕΟΥΜΕΝΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΠΙΣΤΟΥΜΕΝΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΑΝΑΛΥΤΙΚΟ ΚΑΘΟΛΙΚΟ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
		<b>27/11</b>			
<b>2.</b>	<b>32</b>	<b>ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΕΣ ΣΤΟ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟ</b>		5.000,00	
	32.01	Παραγγελίες κυκλοφ/ντων στοιχείων			
	32.01.20	Παραγγελίες εμπορευμάτων			
	32.00.20.01	1 <sup>η</sup> παραγγελία εμπορ/των χρήσης 2012			
		<b>ΣΕ ΜΕΤΑΦΟΡΑ</b>			

A/A	ΚΩΔΙΚΟΣ Ε.Γ.Λ.Σ.	ΧΡΕΟΥΜΕΝΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΠΙΣΤΟΥΜΕΝΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΑΝΑΛΥΤΙΚΟ ΚΑΘΟΛΙΚΟ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
		<b>ΑΠΟ ΜΕΤΑΦΟΡΑ</b>			
	<b>54</b>	<b>ΥΠΟΧΡ/ΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ – ΤΕΛΗ</b>		24.150,00	
	54.00	Φόρος Προστιθέμενης Αξίας			
	54.00.98	Προπληρωμές και προκαταβολές Φ.Π.Α.			
	54.00.98.04	Προπληρωμή Φ.Π.Α. – Νοέμβριος 2012			
	<b>38</b>	<b>ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ</b>			29.150,00
	38.00	Ταμείο			
	Αιτ. Φ.Π.Α. ενδ/κής απόκτησης και λοιπές τελωνειακές επιβαρύνσεις				

A/A	ΚΩΔΙΚΟΣ Ε.Γ.Λ.Σ.	ΧΡΕΟΥΜΕΝΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΠΙΣΤΟΥΜΕΝΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΑΝΑΛΥΤΙΚΟ ΚΑΘΟΛΙΚΟ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
		<b>27/04</b>			
<b>3.</b>	<b>20</b>	<b>ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ</b>		105.000,00	
	20.01	Αγορές Εμπορευμάτων			
	20.00.04	Ενδοκοινοτικές αποκτήσεις εμπ/των με Ε.Φ.Κ.			
	20.00.04.64	Ενδοκοινοτικές αποκτήσεις εμπ/των με Ε.Φ.Κ. υποκ/νες με δικαίωμα έκπτωσης			
	<b>32</b>	<b>ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΕΣ ΣΤΟ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟ</b>			105.000,00
	32.01	Παραγγελίες κυκλοφ/ντων στοιχείων			
	32.01.20	Παραγγελίες εμπορευμάτων			
	32.01.20.01	1 <sup>η</sup> παραγγελία εμπ/των χρήσης 2012			
	Αιτ.: Τιμολόγιο Ν°87 της γερμανικής επιχείρησης .....				

A/A	ΚΩΔΙΚΟΣ Ε.Γ.Λ.Σ.	ΧΡΕΟΥΜΕΝΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΠΙΣΤΟΥΜΕΝΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΑΝΑΛΥΤΙΚΟ ΚΑΘΟΛΙΚΟ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
		<b>27/11</b>			
<b>4.</b>	<b>54</b>	<b>ΥΠΟΧΡ/ΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ – ΤΕΛΗ</b>		23.000,00	
	54.00	Φόρος Προστιθέμενης Αξίας			
	54.00.20	Φ.Π.Α. εισροών – αγορών εμπ/των 23%			
	54.00.20.64	Φ.Π.Α. ενδοκ/κών αποκτήσεων εμπ/των, με Ε.Φ.Κ. και συντελεστή 23%			
	<b>54</b>	<b>ΥΠΟΧ/ΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ – ΤΕΛΗ</b>			23.000,00
	54.00	Φόρος Προστιθέμενης Αξίας			
	54.00.80	Φ.Π.Α. εισροών – αγορών εμπ/των με Ε.Φ.Κ. 23%, οφειλόμενος.			
	54.00.80.64	Φ.Π.Α. ενδ/ών αποκτήσεων εμπ/των με Ε.Φ.Κ. 23%, οφειλόμενος			
	Αιτ.: Υπολογισμός πλασματικού Φ.Π.Α. ενδοκοινοτικής απόκτησης 100.000,00€ x 23% = 23.000,00€				

Στη συνέχεια, στο τέλος του μήνα, κατά τον οποίο πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, θα πρέπει να διενεργηθούν οι πιο κάτω εγγραφές συνδέσμου των υπολογαρισμών του Φ.Π.Α.:

A/A	ΚΩΔΙΚΟΣ Ε.Γ.Λ.Σ.	ΧΡΕΟΥΜΕΝΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΠΙΣΤΟΥΜΕΝΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΑΝΑΛΥΤΙΚΟ ΚΑΘΟΛΙΚΟ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
		<b>30/11</b>			
<b>5.</b>	<b>54</b>	<b>ΥΠΟΧΡ/ΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ – ΤΕΛΗ</b>		47.150,00	
	54.00	Φόρος Προστιθέμενης Αξίας			
	54.00.99	Απόδοση – Εκκαθάριση Φ.Π.Α.			
	54.00.99.11	Φ.Π.Α. απόδοση – εκκαθάριση Νοεμβρ 2012			
	<b>54</b>	<b>ΥΠΟΧ/ΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ – ΤΕΛΗ</b>			47.150,00
	54.00	Φόρος Προστιθέμενης Αξίας			
	54.00.98	Προπληρωμές και προκαταβολές Φ.Π.Α.			
	54.00.98.04	Προπληρωμή Φ.Π.Α. – Νοέμβριος 2012	24.150,00		
	54.00.20	Φ.Π.Α. εισροών – αγορών εμπ/των με συντελεστή 23%			
	54.00.20.64	Φ.Π.Α. ενδοκ/κών αποκτήσεων εμπ/των, με Ε.Φ.Κ. και συν. 23%	23.000,00		
	Αιτιολογία: Μεταφορά λογαριασμών Φ.Π.Α.				

A/A	ΚΩΔΙΚΟΣ Ε.Γ.Λ.Σ.	ΧΡΕΟΥΜΕΝΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΠΙΣΤΟΥΜΕΝΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΑΝΑΛΥΤΙΚΟ ΚΑΘΟΛΙΚΟ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
		<b>30/11</b>			
<b>6.</b>	<b>54</b>	<b>ΥΠΟΧΡ/ΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ – ΤΕΛΗ</b>		23.000,00	
	54.00	Φόρος Προστιθέμενης Αξίας			
	54.00.80	Οφειλόμενος Φ.Π.Α. ενδοκοινοτικών αποκτήσεων εμπορευμάτων λογ/μου “20”			
	54.00.80.64	Φ.Π.Α. ενδοκ/κών αποκτήσεων εμπ/των οφειλόμενος με συντελεστή 23%			
	<b>54</b>	<b>ΥΠΟΧ/ΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ – ΤΕΛΗ</b>			23.000,00
	54.00	Φόρος Προστιθέμενης Αξίας			
	54.00.99	Απόδοση – Εκκαθάριση Φ.Π.Α.			
	54.00.99.11	Φ.Π.Α., απόδοση – εκκαθάριση Νοεμβρίου			
	Αιτιολογία: Μεταφορά λογαριασμών				

Μετά την ολοκλήρωση των εγγραφών που προηγήθηκαν, ο λογαριασμός “**54.00.99.11 Φ.Π.Α., απόδοση – εκκαθάριση μηνός Νοεμβρίου 2012**”, παρουσιάζει χρεωστικό υπόλοιπο 23.150,00€, και το ποσό αυτό εμφανίζεται στην περιοδική δήλωση Φ.Π.Α., η οποία συντάσσεται ως εξής:

Β. ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΚΡΟΩΝ - ΕΙΣΡΟΩΝ μετά την αφαίρεση (κατά συντελεστή) των επιστροφών - εκπτώσεων.									
α	ΕΚΡΟΕΣ φορολογητέας (πωλήσεις αγαθών, παροχή υπηρεσιών κλπ.), ΕΝΔΟΚ. ΑΠΟΚΤ. & ΠΡΑΞ. ΛΗΠΤΗ	Συντ. ΦΠΑ %	ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ που αναλογεί	β	ΕΙΣΡΟΕΣ φορολογητέας (αγορές, εισπραγές κλπ), ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤ. ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ & ΠΡΑΞΕΙΣ ΛΗΠΤΗ	Συντ. ΦΠΑ %	ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΡΟΩΝ που αναλογεί		
I. ΕΚΡΟΕΣ ΕΝΔΟΚ. ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ & ΠΡΑΞΕΙΣ ΛΗΠΤΗ σε λοιπή Ελλάδα εκτός από τα νησιά Αγιάου.	301		13 331	I. ΕΙΣΡΟΕΣ ΕΝΔΟΚ. ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ, ΕΙΣΠΡΑΞΕΙΣ ΚΑΙ ΠΡΑΞΕΙΣ ΛΗΠΤΗ στη λοιπή Ελλάδα εκτός από τα νησιά Αγιάου.	351		13 371		
	302		6,5 332		352	6,5 372			
	303	105.000,00	23 333		24.150,00	353	105.000,00	23 373	24.150,00
II. ΕΚΡΟΕΣ ΕΝΔΟΚ. ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ & ΠΡΑΞΕΙΣ ΛΗΠΤΗ στα νησιά Αγιάου και στο λοιπή Ελλάδα προς τα νησιά αυτά	304		9 334	II. ΕΙΣΡΟΕΣ ΕΝΔΟΚ. ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ, ΕΙΣΠΡΑΞΕΙΣ ΚΑΙ ΠΡΑΞΕΙΣ ΛΗΠΤΗ στα νησιά Αγιάου	354		9 374		
	305		5 335		355	5 375			
	306		16 336		356	16 376			
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΟΓΩΝ ΕΚΡΟΩΝ	307	105.000,00	ΣΥΝ. ΦΟΡ. 337	24.150,00	Δαπάνες, γεν. έσοδα φορολογητέα	357	105.000,00	ΦΠΑ ΔΑΠ	377
Εκροές φορολογητέες κατά ΕΛΛ. Φ. με δικαίωμα έκπτωσης	308			358	ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΟΓΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ	358		ΣΥΝ. ΦΟΡ.	378
Εκροές παροχ. εξυπηλ. & λοιπών εξυπηλ. με δικαίωμα έκπτωσης	309		Πωλήσεις αγροτικών προϊόντων των αγροτών του άρθρ. 41 με το κανονικό καθεστώς	400	Επιστροφή φόρου (κωδ. 346 x συντ. 5%)	400			
Εκροές απάντες & ετήρ. χωρίς δικαίω. έκπτωσης	310			401	Πιστωτικό υπόλοιπο προηγ. φορολ. περιόδου	401		404	24.150,00
ΣΥΝΟΛΟ ΕΚΡΟΩΝ	311	105.000,00		402	ΦΠΑ έκτακτης δήλωσης λοιπά προστίθ. ποσά	402	24.150,00		
ΕΙΔΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ				403	Χρεωστικό αρχικής δήλωσης	403			
Συνολικές ενδοκοινοτικές αποκτήσεις	341			404	ΑΦΑΙΡΟΥΜΕΝΑ ΠΟΣΑ ΑΠΟ ΤΟ ΣΥΝΟΛΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	411			
Ενδοκοινοτικές λήψεις υπηρεσιών άρθρ. 14 παρ. 2α	344			412	ΦΠΑ εισροών που πρέπει να μειωθεί βάσει Προτάδα	412			
Συνολικές ενδοκοινοτικές παραδόσεις	342			413	Χρεωστικό μέρος 3 Φ. τριτογ. φορ. περιόδου & λοιπά αφαιρούμενα	413			
Πράξεις λήπτη αγαθών & υπηρεσιών	343			420	ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	420			

Η εκκαθαριστική δήλωση για την πιο πάνω ενδοκοινοτική απόκτηση συντάσσεται ως εξής:

Γ. ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΚΡΟΩΝ - ΕΙΣΡΟΩΝ μετά την αφαίρεση (κατά συντελεστή) των επιστροφών - εκπτώσεων										
α	ΕΚΡΟΕΣ φορολογητέας (πωλήσεις αγαθών, παροχή υπηρεσιών κλπ.), ΕΝΔΟΚ. ΑΠΟΚΤ. & ΠΡΑΞ. ΛΗΠΤΗ	Συντ. ΦΠΑ %	ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ που αναλογεί	β	ΕΙΣΡΟΕΣ φορολογητέας (αγορές, εισπραγές κλπ), ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤ. ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ & ΠΡΑΞΕΙΣ ΛΗΠΤΗ	Συντ. ΦΠΑ %	ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΡΟΩΝ που αναλογεί			
I. ΕΚΡΟΕΣ ΕΝΔΟΚ. ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ & ΠΡΑΞΕΙΣ ΛΗΠΤΗ σε λοιπή Ελλάδα εκτός από τα νησιά Αγιάου.	101	9	131	I. ΕΙΣΡΟΕΣ ΕΝΔΟΚ. ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ, ΕΙΣΠΡΑΞΕΙΣ ΚΑΙ ΠΡΑΞΕΙΣ ΛΗΠΤΗ στη λοιπή Ελλάδα εκτός από τα νησιά Αγιάου.	151	9	171			
	102	4,5	132		152	4,5	172			
	103	19	133		153	19	173			
	201	10	231		251	10	271			
	202	5	232		252	5	272			
	203	21	233		253	21	273			
	601	11	631		651	11	671			
	602	5,5	632		652	5,5	672			
	603	23	633		24.150,00	653	105.000,00	23	673	24.150,00
	301	13	331			361		13	371	
302	6,5	332		362		6,5	372			
104	6	134		157		6	177			
105	3	135		158		3	178			
106	13	136		159		13	179			
204	7	234		257		7	277			
II. ΕΚΡΟΕΣ ΕΝΔΟΚ. ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ & ΠΡΑΞΕΙΣ ΛΗΠΤΗ στα νησιά Αγιάου και στο λοιπή Ελλάδα προς τα νησιά αυτά	205	4	235	II. ΕΙΣΡΟΕΣ ΕΝΔΟΚ. ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ, ΕΙΣΠΡΑΞΕΙΣ ΚΑΙ ΠΡΑΞΕΙΣ ΛΗΠΤΗ στα νησιά Αγιάου	258	4	278			
	206	15	236		259	15	279			
	604	8	634		657	8	677			
	605	4	635		658	4	678			
	606	16	636		659	16	679			
	304	9	334		367	9	377			
	305	5	335		368	5	378			
	ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΟΓΩΝ ΕΚΡΟΩΝ	607	105.000,00		ΣΥΝ. ΦΟΡ. 637	24.150,00	Δαπάνες, γεν. έσοδα φορολογητέα	663	105.000,00	ΦΡΟ. ΜΕΤ. 683
	Εκροές φορολογητέες κατά ΕΛΛ. Φ. με δικαίωμα έκπτωσης	608				664	ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΟΓΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ	664		24.150,00
	Εκροές παροχ. εξυπηλ. & λοιπών εξυπηλ. με δικαίωμα έκπτωσης	609				665				
Εκροές απάντες & ετήρ. χωρίς δικαίω. έκπτωσης	610			666						
Εκροές φορολογητέες με δικαίωμα έκπτωσης	611			667						
ΣΥΝΟΛΟ ΕΚΡΟΩΝ	612	105.000,00		667						
ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΠΟΣΩΝ ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΑΝΑΓΡΑΦΗ ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΠΑΡ. 28 ΤΟΥ ΑΡΘΡ. 3 ΤΟΥ Ν. 2839/2000	613	105.000,00								
ΚΥΚΛΟΣ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗΣ για ενδοκοινοτικό ΦΠΑ	614									
ΕΙΔΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ										
Συνολικές ενδοκοινοτικές αποκτήσεις	641		100.000,00	648						
Ενδοκοινοτικές λήψεις υπηρεσιών άρθρ. 14 παρ. 2α	642			649						
Συνολικές ενδοκοινοτικές παραδόσεις	643			647						
Πράξεις λήπτη αγαθών & υπηρεσιών	644			647						
ΑΠΟΣΤΡΕΦΗ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 41 Πωλήσεις με το κανονικό καθεστώς				688	Φόρος με 5,68% συντ. επιστ. 5%		688			
ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΑ ΠΟΣΑ ΣΤΟ ΣΥΝΟΛΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ				701	24.150,00	702	24.150,00	703	24.150,00	
ΑΦΑΙΡΟΥΜΕΝΑ ΠΟΣΑ ΑΠΟ ΤΟ ΣΥΝΟΛΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ				706		707		708		
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ (κωδ. 684 + 688 + 705 - 709)							710			

#### **4.3.6 Ενδοκοινοτική απόκτηση καινούργιου μεταφορικού μέσου από πρόσωπα υποκείμενα χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών.**

Οι απαλλασσόμενες από τον Φ.Π.Α. επιχειρήσεις (όπως οι κλινικές, οι ασφαλιστικές εταιρείες, τα εκπαιδευτήρια κ.ο.κ.), στις περιπτώσεις που αγοράζουν καινούργια μεταφορικά μέσα από άλλα κράτη – μέλη, υποβάλλουν την ειδική δήλωση στην τελωνειακή αρχή και καταβάλλουν τον αναλογούντα φόρο εισροών, εφόσον ο προμηθευτής δεν έχει επιβαρύνει την αξία του αγαθού με φόρο. Το καταβληθέν στο τελωνείο, ποσό του Φ.Π.Α., προσαυξάνει την τιμολογιακή αξία του παγίου και υπόκειται κανονικά και αυτό σε τμηματική απόσβεση. Για την απαλλασσόμενη επιχείρηση προκύπτουν οι κάτωθι υποχρεώσεις τις οποίες οφείλει να διεκπεραιώσει στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.:

**α.** Υποβολή περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α., στην οποία θα πρέπει να απεικονίζεται, η ενδοκοινοτική απόκτηση στα πεδία με τους κωδικούς 303 και 341, ο αναλογών φόρος στο πεδίο με τον κωδικό 333 και το καταβληθέν ποσό (με την ειδική δήλωση) στο πεδίο με τον κωδικό 402 της ενότητας δ' του πίνακα Β (πίνακας Εκροών – Εισροών).

**β.** Υποβάλλει της δήλωση Intrastat (άφιξης), εφόσον η φορολογητέα βάση υπερβαίνει ή έχει υπερβεί κατά το προηγούμενο έτος, το κατώφλι εξομοίωσης των 130.000,00€ για το έτος 2011 ή των 115.000,00€ από την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 2012.

**γ.** Υποβολή του μηνιαίου Ανακεφαλαιωτικού Πίνακα Ενδοκοινοτικών Αποκτήσεων (Listing) ανεξάρτητα από το ύψος της ενδοκοινοτικής απόκτησης. Ωστόσο, δεν υφίσταται υποχρέωση για την υποβολή εκκαθαριστικής δήλωσης Φ.Π.Α.

#### **4.3.7 Ενδοκοινοτική απόκτηση μεταχειρισμένων μεταφορικών μέσων.**

Σύμφωνα με την κείμενη νομοθεσία, όπως έχει επιγραμματικά αναφερθεί σε προηγούμενη ενότητα, σχετικά με την αγορά μεταχειρισμένου μεταφορικού μέσου, θεωρείται ως ενδοκοινοτική απόκτηση:

**α.** Η πώληση μεταχειρισμένου αυτοκινήτου (επιβατικού ή φορτηγού), προερχόμενου από άλλο κράτος – μέλος, από αλλοδαπό πωλητή υποκείμενο στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α., σε έμπορο μεταχειρισμένων αυτοκινήτων εγκατεστημένο στο εσωτερικό της χώρας ή σε πρόσωπο με αντικείμενο εργασιών τη μίσθωση αυτοκινήτων ή την μεταφορά προσώπων με κόμιστρο.

*β.* Η πώληση μεταχειρισμένων επιβατικών αυτοκινήτων (χωρητικότητας μέχρι και εννέα θέσεων), από πωλητές, υποκείμενους στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α., εγκατεστημένους στο άλλο κράτος – μέλος, προς αγοραστές, στο εσωτερικό της χώρας, οι οποίοι είναι αγρότες του ειδικού καθεστώτος, καθώς και σε απαλλασσόμενες επιχειρήσεις ή νομικά πρόσωπα, εφόσον η αξία των συναλλαγών που πραγματοποιήθηκαν (χωρίς το Φ.Π.Α.), υπερβαίνει το ποσό των 10.000,00€ ή δεν έχει υπερβεί το όριο αυτό, αλλά οι αγοραστές έχουν ενταχθεί προαιρετικά στο σύστημα VIES.

*γ.* Η πώληση μεταχειρισμένων επιβατικών αυτοκινήτων, από πωλητές εγκατεστημένους σε άλλα κράτη – μέλη της Ε.Ε. σε εγκατεστημένους στο εσωτερικό της χώρας, εκμεταλλευτές ΤΑΞΙ υποκείμενους στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α.

Στις όλες πιο πάνω περιπτώσεις, ο Φ.Π.Α. θα πρέπει να καταβληθεί στην Ελλάδα, στο αρμόδιο Τελωνείο και όχι στο κράτος – μέλος, στο οποίο βρίσκεται η εγκατάσταση του πωλητή. Ο αγοραστής υποχρεούται να εγγραφεί (πριν από την πραγματοποίηση της αγοράς) στο σύστημα VIES, προκειμένου να μην υποχρεωθεί στην καταβολή του Φ.Π.Α., στο κράτος – μέλος της εγκατάστασης του πωλητή.

Η λογιστική αντιμετώπιση και οι υποχρεώσεις των φορολογούμενων για τις περιπτώσεις που προαναφέρθηκαν, είναι οι ίδιες με αυτές που αναπτύχθηκαν και για τις κανονικές ενδοκοινοτικές αποκτήσεις. Όταν όμως ο αλλοδαπός πωλητής μεταχειρισμένων μεταφορικών μέσων, υπάγεται στη χώρα του, στο ειδικό καθεστώς φορολογίας του περιθωρίου κέρδους, που εφαρμόζεται για τα μεταχειρισμένα αγαθά, είναι υποχρεωμένος να εκδώσει τιμολόγιο πώλησης για μεταχειρισμένο αυτοκίνητο προς τον Έλληνα έμπορο που υπάγεται στο ειδικό καθεστώς φορολογίας του περιθωρίου κέρδους. Η συγκεκριμένη πράξη δεν συνιστά ενδοκοινοτική απόκτηση, κατά συνέπεια, δεν καταβάλλεται ο Φ.Π.Α. στο τελωνείο, αλλά ούτε και απεικονίζεται η συναλλαγή αυτή στην περιοδική δήλωση Φ.Π.Α., ως ενδοκοινοτική απόκτηση με χρεοπίστωση. Επίσης δεν υποβάλλεται Ανακεφαλαιωτικός Πίνακας. Στην τιμή πώλησης που αναγράφεται στο τιμολόγιο του αλλοδαπού μεταπωλητή, εμπεριέχεται ο Φ.Π.Α. που έχει ήδη καταβληθεί στο άλλο κράτος – μέλος.

#### **4.3.8 Λογιστική αντιμετώπιση του Φ.Π.Α. που οφείλεται από το λήπτη αγαθών ή υπηρεσιών.**

Σύμφωνα με την παράγραφο 1, περίπτωση δ΄ του άρθρου 35 του Νόμου 2859 / 2000 “Κύρωση του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας”, για την παράδοση αγαθών, την ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών, υπόχρεος για την απόδοση του Φ.Π.Α. είναι ο λήπτης των αγαθών και υπηρεσιών, εφόσον είναι υποκείμενος στο φόρο, στις πιο κάτω περιπτώσεις φορολογητέων πράξεων.

**α.** Κατά την παράδοση αγαθών, στα πλαίσια τριγωνικής συναλλαγής (την έννοια και τις περιπτώσεις της τριγωνικής συναλλαγής θα τις εξετάσουμε στη συνέχεια)

**β.** Για τις περιπτώσεις παροχής των κάτωθι υπηρεσιών, εφόσον αυτές παρέχονται από πρόσωπα εγκατεστημένα σε άλλο κράτος – μέλος, σε υποκείμενους στο φόρο με έδρα της οικονομικής τους δραστηριότητας στο εσωτερικό της χώρας, ή εφόσον παρέχονται από πρόσωπα εγκατεστημένα εκτός της Ε.Ε., σε οποιοδήποτε λήπτη εγκατεστημένο στο εσωτερικό της χώρας. Οι υπηρεσίες αυτές αφορούν:

- ☞ Τη μεταβίβαση ή την παραχώρηση της χρήσης δικαιωμάτων πνευματικής ιδιοκτησίας διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας, αδειών εκμετάλλευσης βιομηχανικών και εμπορικών σημάτων κ.λπ.
- ☞ Την επινόνηση, κατασκευή και αναπαραγωγή διαφημίσεων.
- ☞ Την παροχή συμβούλων σε θέματα αρχιτεκτονικής, μηχανικής, λογιστικής κ.ο.κ.
- ☞ Την ανάληψη υποχρέωσης για μη άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας.
- ☞ Τη διάθεση προσωπικού, τη μίσθωση ενσώματων κινητών αγαθών κ.λπ.
- ☞ Την ενδοκοινοτική μεταφορά αγαθών, της οποίας ο τόπος αναχώρησης δεν βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας.
- ☞ Την παροχή παρεπόμενων εργασιών για την ενδοκοινοτική μεταφορά αγαθών που εκτελούνται υλικά σε άλλο κράτος – μέλος.
- ☞ Την παροχή πραγματογνωμοσύνης γενικά και εργασιών σε ενσώματα κινητά αγαθά, οι οποίες εκτελούνται υλικά σε άλλο κράτος – μέλος, εφόσον τα αγαθά μετά την παροχή υπηρεσιών αποστέλλονται ή μεταφέρονται εκτός του κράτους – μέλους.



Επίσης ο λήπτης αγαθών και υπηρεσιών είναι υποχρεωμένος να καταβάλλει τον Φ.Π.Α. που αναλογεί στις εισαγωγές, στις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις και στις παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται στο εσωτερικό της χώρας, από εγκατεστημένο εκτός του εσωτερικού της χώρας υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο, το οποίο δεν έχει ορίσει – ως όφειλε – φορολογικό αντιπρόσωπο, ή εκπρόσωπό του στο εσωτερικό της χώρας.

#### **4.3.9 Τρόπος καταβολής του φόρου, από το λήπτη αγαθών και υπηρεσιών.**

Ο Φ.Π.Α. καταβάλλεται με προσωρινή δήλωση, στις παρακάτω περιπτώσεις:

*α.* Όταν ο λήπτης των αγαθών και των υπηρεσιών είναι πρόσωπο υποκείμενο στο φόρο, που ενεργεί πράξεις υπαγόμενες στο φόρο ή απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών (εξαγωγές – ενδοκοινοτικές παραδόσεις).

*β.* Όταν ο λήπτης των αγαθών και των υπηρεσιών είναι πρόσωπο υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί πράξεις χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών, ή αγρότης του ειδικού καθεστώτος, ή μη υπαγόμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο, όπου και στις τρεις περιπτώσεις τα πρόσωπα αυτά φορολογούνται για τις ενδοκοινοτικές τους αποκτήσεις στην Ελλάδα.

Με τις ίδιες δηλώσεις, οι επιχειρήσεις μπορούν να επικαλεστούν και το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών, κατά το μέρος του υφίσταται τέτοιο δικαίωμα. Στις λοιπές περιπτώσεις, όταν οφείλεται φόρος από λήπτη αγαθών ή υπηρεσιών, μη υποκείμενο στο φόρο, τότε η υποχρέωση εξοφλείται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. με υποβολή έκτακτης προσωρινής δήλωσης.

Η έκτακτη προσωρινή δήλωση πρέπει να υποβληθεί εντός 15 ημερών από την ημερομηνία κατά την οποία έγινε η σχετική πίστωση του λογαριασμού του προμηθευτή, στα βιβλία του υπόχρεου. Επίσης με έκτακτη περιοδική δήλωση καταβάλλεται ο φόρος από τον λήπτη, στις περιπτώσεις που δεν έχει ορισθεί φορολογικός εκπρόσωπος παρότι υπήρχε υποχρέωση. Το ποσό που καταβάλλεται με την έκτακτη δήλωση καταχωρείται στο πεδίο με κωδικό 402 “προστιθέμενα ποσά στο φόρο εισροών”, σύμφωνα με την απόφαση του Υπουργείου Οικονομικών ΠΟΛ.1214/19.9.1994 “Καταβολή του Φ.Π.Α. στο Δημόσιο από τον παραλήπτη των αγαθών ή τον λήπτη των υπηρεσιών, στις περιπτώσεις μη ορισμού φορολογικού αντιπροσώπου”.

#### 4.3.10 Λογιστικός χειρισμός του οφειλόμενου Φ.Π.Α. από το λήπτη αγαθών και υπηρεσιών.

Ο πλασματικός Φ.Π.Α. τόσο των ενδοκοινοτικών λήψεων υπηρεσιών όσο και τυχόν λήψεων υπηρεσιών από τρίτες χώρες, θα πρέπει να καταχωρηθεί στους κάτωθι λογαριασμούς Φ.Π.Α., οι οποίοι συλλειτουργούν πάντοτε κατά ζεύγη, με χρέωση των...

54.00.20.82 Φ.Π.Α. Ενδοκοινοτικών και άλλων λήψεων υπηρεσιών με συντελεστή 6,5%

54.00.20.83 Φ.Π.Α. Ενδοκοινοτικών και άλλων λήψεων υπηρεσιών με συντελεστή 13%

54.00.20.84 Φ.Π.Α. Ενδοκοινοτικών και άλλων λήψεων υπηρεσιών με συντελεστή 23%

54.00.20.92 Φ.Π.Α. Ενδοκοινοτικών και άλλων λήψεων υπηρεσιών με συντελεστή 5%

54.00.20.93 Φ.Π.Α. Ενδοκοινοτικών και άλλων λήψεων υπηρεσιών με συντελεστή 9%

54.00.20.94 Φ.Π.Α. Ενδοκοινοτικών και άλλων λήψεων υπηρεσιών με συντελεστή 16%

54.00.24.82 – 94 Φ.Π.Α. ενδ/κών λήψεων υπηρεσιών πρώτων και βοηθ. υλών με συντ. ...

54.00.25.82 – 94 Φ.Π.Α. ενδ/κών λήψεων υπηρεσιών λοιπών εισροών, με συντελεστή ...

54.00.28.82 – 94 Φ.Π.Α. ενδ/κών λήψεων υπηρεσιών εισροών παγίων με συντελεστή ...

54.00.29.82 – 94 Φ.Π.Α. ενδ/κών λήψεων υπηρεσιών δαπανών με συντελεστή ...

...και αντίστοιχη πίστωση των...

54.00.80.82 Οφειλόμενος Φ.Π.Α. ενδ/κών και άλλων λήψεων υπηρεσιών με συντελεστή 6,5%

54.00.80.83 Οφειλόμενος Φ.Π.Α. ενδ/κών και άλλων λήψεων υπηρεσιών με συντελεστή 13%

54.00.80.84 Οφειλόμενος Φ.Π.Α. ενδ/κών και άλλων λήψεων υπηρεσιών με συντελεστή 23%

54.00.80.92 Οφειλόμενος Φ.Π.Α. ενδ/κών και άλλων λήψεων υπηρεσιών με συντελεστή 5%

54.00.80.93 Οφειλόμενος Φ.Π.Α. ενδ/κών και άλλων λήψεων υπηρεσιών με συντελεστή 9%

54.00.80.94 Οφειλόμενος Φ.Π.Α. ενδ/κών και άλλων λήψεων υπηρεσιών με συντελεστή 16%

54.00.84.82 – 94 Οφειλόμενος Φ.Π.Α. ενδ/κών λήψεων υπηρεσιών πρώτων και βοηθ. υλών με συντ. ...

54.00.85.82 – 94 Φ.Π.Α. ενδ/κών λήψεων υπηρεσιών λοιπών εισροών, με συντελεστή ...

54.00.88.82 – 94 Φ.Π.Α. ενδ/κών λήψεων υπηρεσιών εισροών παγίων με συντελεστή ...

54.00.89.82 – 94 Φ.Π.Α. ενδ/κών λήψεων υπηρεσιών δαπανών με συντελεστή ...

#### 4.3.10.1 Παράδειγμα (α) για το λογιστικό χειρισμό του οφειλόμενου Φ.Π.Α., από το λήπτη αγαθών και υπηρεσιών.

Ιταλική επιχείρηση μεταβιβάζει σε ελληνική βιοτεχνία ένα δίπλωμα ευρεσιτεχνίας κατασκευής ανταλλακτικών ορισμένου τύπου αυτοκινήτων. Για το σκοπό αυτό η ανωτέρω επιχείρηση εκδίδει στις 21 Ιουνίου 2012 το τιμολόγιο N°158, αξίας 10.000,00€, χωρίς να χρεώνει τον Φ.Π.Α.

Για το λογιστικό χειρισμό της πιο πάνω πράξης, από την ελληνική βιοτεχνία, θα πρέπει να λάβουμε υπόψη τα εξής:

**α.** Σύμφωνα με την παράγραφο 1<sup>α</sup>, του άρθρου 8, του νόμου 2859 / 2000, η πράξη της παροχής υπηρεσιών μπορεί να συνίσταται και σε μεταβίβαση ή παραχώρηση της χρήσης ενός άυλου αγαθού, όπως είναι το δικαίωμα πνευματικής ιδιοκτησίας, τα δικαιώματα ευρεσιτεχνίας κ.λπ.

**β.** Επίσης, σύμφωνα με το άρθρο 33, παράγραφος 4<sup>β</sup>, του ανωτέρω νόμου, «ως αγαθά επένδυσης νοούνται και τα δικαιώματα χρησιμοποίησης διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας σχεδίων υποδείγματος κ.λπ.

**γ.** Ο τόπος παροχής υπηρεσιών σύμφωνα με την παράγραφο 3, άρθρο 14 του ανωτέρω νόμου, θεωρείται πως βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας, στις περιπτώσεις μεταβίβασης ή παραχώρησης της χρήσης διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας κ.ο.κ.

**δ.** Τέλος, σύμφωνα με την παράγραφο 1, περίπτωση δ, του άρθρου 35 υπόχρεος στο φόρο είναι ο λήπτης των αγαθών και υπηρεσιών, όπως ορίζεται στις παραγράφους 3 και 4 του άρθρου 14 του Νόμου 2859 / 2000.

Μετά από τις πιο πάνω επισημάνσεις και λαμβανομένων υπόψη των αρχών του Ελληνικού Γ.Λ.Σ. προτείνεται η παρακάτω λογιστική αντιμετώπιση για τον λήπτη των υπηρεσιών

Α/Α	ΚΩΔΙΚΟΣ Ε.Γ.Λ.Σ.	ΧΡΕΟΥΜΕΝΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΠΙΣΤΟΥΜΕΝΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΑΝΑΛΥΤΙΚΟ ΚΑΘΟΛΙΚΟ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
		<b>21/06</b>			
<b>1.</b>	<b>16</b>	<b>ΑΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΟΛΥΕΤΟΥΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ</b>		10.000,00	
	16.01	Δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας			
	16.01.05	Ενδοκοινοτικές αποκτήσεις διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας			
	16.01.05.84	Ενδοκοινοτικές αποκτήσεις διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας με συντελεστή 23%			
	<b>50</b>	<b>ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ</b>			
	50.95	Προμηθευτές ενδοκοινοτικοί			10.000,00
	50.95.00	Προμηθευτές από Ιταλία			
	50.95.00.00	Στοιχεία ιταλικής επιχείρησης			
	Αιτ.: Τιμολόγιο Ν°158, της ιταλικής επιχείρησης .....				

A/A	ΚΩΔΙΚΟΣ Ε.Γ.Λ.Σ.	ΧΡΕΟΥΜΕΝΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΠΙΣΤΟΥΜΕΝΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΑΝΑΛΥΤΙΚΟ ΚΑΘΟΛΙΚΟ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
		<b>21/06</b>			
<b>2.</b>	<b>54</b>	<b>ΥΠΟΧΡ/ΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ - ΤΕΛΗ</b>		2.300,00	
	54.00	Φόρος Προστιθέμενης Αξίας			
	54.00.28	Φ.Π.Α. ενδ/κών και άλλων λήψεων υπηρεσιών.			
	54.00.28.84	Φ.Π.Α. ενδοκοινοτικών και άλλων λήψεων υπηρεσιών με συντελεστή 23%			
	<b>54</b>	<b>ΥΠΟΧ/ΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ - ΤΕΛΗ</b>			2.300,00
	54.00	Φόρος Προστιθέμενης Αξίας			
	54.00.88	Φ.Π.Α. ενδ/κών κ.α. λήψεων υπηρεσιών.			
	54.00.88.84	Φ.Π.Α. ενδοκοινοτικών και άλλων λήψεων υπηρεσιών με συντελεστή 23%			
	Αιτ.: Υπολογισμός πλασματικού Φ.Π.Α. 10.000,00€ x 23%				

Η περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. συντάσσεται ως εξής:

B. ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΚΡΩΝ - ΕΙΣΡΩΝ μετά την αφαίρεση (κατά συντελεστή) των επιστροφών - εκπτώσεων.									
α	ΕΚΡΩΣ φορολογητέες (πωλήσεις αγαθών, παροχή υπηρεσιών κλπ), ΕΝΔΟΚ ΑΠΟΚΤ. & ΠΡΑΞ. ΛΗΠΤΗ	Συντ. ΦΠΑ %	ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΩΝ που αναλογεί	β	ΕΙΣΡΩΣ φορολογητέες (αγορές, εισπληρές κλπ), ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤ. ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ & ΠΡΑΞΕΙΣ ΛΗΠΤΗ	Συντ. ΦΠΑ %	ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΡΩΝ που αναλογεί		
I. ΕΚΡΩΣ, ΕΝΔΟΚ ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ & ΠΡΑΞΕΙΣ ΛΗΠΤΗ σε λοιπή Ελλάδα εκτός από τα νησιά Αιγαίου.	301		13 331	I. ΕΙΣΡΩΣ, ΕΝΔΟΚ ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ, ΕΒΑΓΓΕΙΣ ΚΑΙ ΠΡΑΞΕΙΣ ΛΗΠΤΗ στη λοιπή Ελλάδα εκτός από τα νησιά Αιγαίου	351		13 371		
	302		6,5 332		352		6,5 372		
	303	<b>10.000,00</b>	23 333		<b>2.300,00</b>	353	<b>10.000,00</b>	23 373	<b>2.300,00</b>
II. ΕΚΡΩΣ, ΕΝΔΟΚ ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ & ΠΡΑΞΕΙΣ ΛΗΠΤΗ στα νησιά Αιγαίου και από λοιπή Ελλάδα προς τα νησιά αυτά	304		9 334	II. ΕΙΣΡΩΣ, ΕΝΔΟΚ ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ, ΕΒΑΓΓΕΙΣ ΚΑΙ ΠΡΑΞΕΙΣ ΛΗΠΤΗ στα νησιά Αιγαίου	354		9 374		
	305		5 335		355		5 375		
	306		16 336		356		16 376		
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΗΠΤΩΝ ΕΚΡΩΝ	307	<b>10.000,00</b>	ΣΥΝ ΦΟΡ 337	<b>2.300,00</b>	357		ΦΠΑ ΔΑΠ 377		
Εκκρώς φορολογητέες εκτός Ελλάδος, με δικαίωμα έκπτωσης	308			Δαπάνες γεν. έξοδα φορολογητέα	358	<b>10.000,00</b>	ΣΥΝ ΦΟΡ 378	<b>2.300,00</b>	
Εκκρώς παρόν, εξοφλητές & λοιπές εκκρώς απόλυτες με δικαίωμα έκπτωσης	309			ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΗΠΤΩΝ ΕΙΣΡΩΝ	358	<b>10.000,00</b>	ΣΥΝ ΦΟΡ 378	<b>2.300,00</b>	
Εκκρώς απληρές & εφόρ. χωρίς δικαίωμα έκπτωσης	310			Πωλήσεις αγροτικών προϊόντων των αγροτών του άρθρ. 41 με το κανονικό καθεστώς	346				
ΣΥΝΟΛΟ ΕΚΡΩΝ	311	<b>10.000,00</b>		<b>δ</b> ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΑ ΠΟΣΑ ΣΤΟ ΣΥΝΟΛΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΩΝ	400				
<b>γ</b> ΕΙΔΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ				Επιστροφή φόρου (κωδ. 348 x συντ. 5%)	400				
Συνολικές ενδοκοινοτικές αποκτήσεις	341		344	Πιστωτικό υπόλοιπο πράσιν. φορολ. περιόδου	401				
Συνολικές ενδοκοινοτικές παραδόσεις	342		345	ΦΠΑ έκτακτης δήλωσης λοιπά προσέθετμ. ποσά	402				
Πρόξες λήπτη αγαθών & υπηρεσιών	343	<b>10.000,00</b>		Χρεωστικό αρχικής δήλωσης	403				
				<b>ε</b> ΑΦΑΙΡΟΥΜΕΝΑ ΠΟΣΑ ΑΠΟ ΤΟ ΣΥΝΟΛΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΩΝ	411				
				ΦΠΑ εισρωών που πρέπει να μειωθεί βάσει ΠροΚατα	411				
				Χρεωστικό μέχρι 3 € πράσιν. ποσά παραόδου & λοιπά αφαιρούμενα	412				
				ΣΥΝΟΛΟ	420	<b>2.300,00</b>			

Γ. ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ για καταβολή, έκπτωση ή επιστροφή (κωδ. 337 - κωδ. 420)									
ΕΚΠΤΩΣΗ Ή ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ				ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	511	ΚΑΤΑΒΟΛΗ ΧΡΕΩΣΤΙΚΟΥ ΥΠΟΛΟΙΠΟΥ ΚΩΔ. 511 (μέχρι 3 δόσεις - μόνο για εμπρόθεσμη δήλωση)			
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	501			ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ..... % εκπροθ. υποβολής	512				
ΠΟΣΟ για έκπτωση	502			ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ κωδ. 522 x 2%	514	ΠΡΩΤΗ ΔΟΣΗ		521	
ΠΟΣΟ για επιστροφή	503			ΣΥΝΟΛΟ (511+512+514)	513	ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΠΟΣΟ για καταβολή		522	
ΑΙΤΙΑ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗΣ (Διαγραμμίστε με x)				Δικαίωμα καταβολής του χρεωστικού υπολοίπου σε δόσεις (μέχρι 3) υπάρχει όταν: α) με την υποβολή της δήλωσης καταβάλλεται τουλάχιστον το 40% αυτού (κωδ. 521) που δεν μπορεί να είναι κατώτερο από 300 € και β) έχουν καταβληθεί εμπρόθεσμα όλες οι δόσεις από προηγούμενες δηλώσεις που υποβλήθηκαν κατά την τρέχουσα και την προηγούμενη διχειριστική περίοδο. Το υπόλοιπο ποσό (κωδ. 522) προσαυξημένο κατά 2% (κωδ. 514) καταβάλλεται το πολύ σε 2 μηνιαίες δόσεις, με την προϋπόθεση ότι κάθε δόση δεν μπορεί να είναι μικρότερη από 300 €, εκτός από την τελευταία.					
504	ΑΠΑΛ. ΠΡΑΞΕΙΣ	ΠΑΠΑ	ΑΝΑΣΤ. ΚΑΤΑΒ.	ΔΙΑΦΟΡΑ ΣΥΝΤΕΛ.	ΑΛΛΗ ΑΙΤΙΑ				
	1	2	3	4	5				

Εκκαθαριστική Δήλωση Φ.Π.Α.

Γ. ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΚΦΟΡΩΝ - ΕΙΣΡΟΩΝ μετά την αφαίρεση (κατά συντελεστή) των επιστροφών - εκπτώσεων												
α	ΕΙΣΡΟΕΣ φορολογητέας (πωλήσεις αγαθών, παροχή υπηρεσιών κλπ.), ΕΝΔΟΚ ΑΠΟΚΤΗΣΗ & ΠΡΑΞ. ΛΗΨΗ			Συντελεστής	ΦΟΡΟΣ ΕΚΦΟΡΩΝ που αναλογεί	β	ΕΙΣΡΟΕΣ φορολογητέας (πληρωμές εισπραξιμής ΕΝΔΟΚΙΝΟΤΗΤΑΣ ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ & ΠΡΑΞΕΙΣ ΛΗΨΗ			Συντελεστής	ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΡΟΩΝ που αναλογεί	
Α	101			9	131	Α	151			9	171	
	102			4,5	132		152			4,5	172	
	103			19	133		153			19	173	
	201			10	231		251			10	271	
	202			5	232		252			5	272	
	203			21	233		253			21	273	
	601			11	631		651			11	671	
	602			5,5	632		652			5,5	672	
	603	10.000,00		23	633		2.300,00	653	10.000,00	23	673	2.300,00
	301			13	331			361		13	371	
302			6,5	332		362		6,5	372			
Β	104			6	134	Β	157			6	177	
	105			3	135		158			3	178	
	106			13	136		159			13	179	
	204			7	234		257			7	277	
	205			4	235		258			4	278	
	206			15	236		259			15	279	
	604			8	634		657			8	677	
	605			4	635		658			4	678	
	606			16	636		659			16	679	
	304			9	334		367			9	377	
305			5	335	368			5	378			
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ	607	10.000,00	ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ	637	2.300,00	Από μισ, για είσοδο φορολογητέας	663		ΚΑΡΤΑ ΕΙΣΡΩ	683		
Ειδικές φορολογητέες εισοδήματα με ειδικούς συντελεστές	608					ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ	664	10.000,00	ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ	684	2.300,00	
Εισοδήματα από πωλ. ακινήτων (ΠΔΑ 1028/90 & 1029/95)	609					Εισοδήματα από πωλ. ακινήτων (ΠΔΑ 1028/90 & 1029/95)	665					
Ειδικές παροχές, αμοιβές & λοιπές εισοδήματα από πωλ. ακινήτων με ειδικούς συντελεστές	610					Λοιπές εισοδήματα από πωλ. ακινήτων, κληρονομία, κληρονομιά κληρονομιά	666					
Εισοδήματα από πωλ. ακινήτων και κληρονομιά με ειδικούς συντελεστές	611					ΣΥΝΟΛΟ ΕΙΣΡΟΩΝ	667					
ΣΥΝΟΛΟ ΕΙΣΡΟΩΝ	612											
ΜΕΣΩΝ από παύση, κληρονομία, Αυτοματ. προμήθειες κληρονομιά, κληρονομιά κληρονομιά	613											
ΕΙΣΡΟΕΣ ΣΥΜΠΛΗΡΩΣΗ για δικαιολογητά ΦΠΑ	614											
<b>Υ ΕΙΔΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΑΣΜΟΙ</b>												
Συνολικές ενδοοικονομικές αποκτήσεις	641					Ενδοοικονομικές πληρωμές υπηρεσιών (αρθ. 14 παρ. 2α)	645	10.000,00				
Συνολικές ενδοοικονομικές παραδόσεις	642					Ενδοοικονομικές πληρωμές υπηρεσιών (αρθ. 14 παρ. 2α)	646					
Πρόβλεψη λήψης αγαθών & υπηρεσιών	644					Άλλα μισ, κωδ. 641 έως κωδ. 646	647					
ΑΦΡΟΤΗΣ ΤΟΥ ΑΦΕΡΟΥ Υ41	660					Φόρος (κωδ.660 κ.α.π. στο αρθ. 55)				660		
Παύσεις με το κενανό κωδικό												
Δ	ΠΡΟΣΦΕΡΜΕΝΑ ΠΟΣΑ ΣΤΟ ΣΥΝΟΛΟ ΤΩΝ ΦΟΡΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ	701	Επιπλέον στο Δημόσιο με τις παραδόσεις ή δεσμεύσεις	702	Φόρος για έκπτωση από δικαιολογητά	703	Πιστωτικό υπόλοιπο από προηγ. περίοδο και λοιπά προσαρτημένα	704	Χρεωτικό υπόλοιπο από προηγ. περίοδο	705		
Ε	ΑΦΑΙΡΕΣΙΜΑ ΠΟΣΑ ΑΠΟ ΤΟ ΣΥΝΟΛΟ ΤΩΝ ΦΟΡΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ	706	Φόρος για καταβολή από δικαιολογητά	707	ΦΠΑ που σας επιστρέφεται ή ζητάτε την επιστροφή του	708	Λοιπά αφαιρούμενα ποσά			709		
										710		
										2.300,00		
<b>Δ. ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ για καταβολή, έκπτωση ή επιστροφή (κωδ. 637 - κωδ. 710)</b>												
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	801				ΧΡΕΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	811				Σε περίπτωση που η δήλωση παραλαμβάνεται χειρόγραφα, συμπληρώστε αλογράφως το σύνολο για καταβολή σε ΕΥΡΩ		
ΠΟΣΟ για έκπτωση	802				ΠΡΟΣΑΥΞΗΝΗ ΑΠΟΡΕΣΗ, υπεξωξή	812						
ΠΟΣΟ για επιστροφή	803				ΣΥΝΟΛΟ για καταβολή	813						
ΑΥΤΑ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗΣ (Διαγραμμίστε με x)					899	ΣΗΜΕΙΩΣΕΙΣ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΟΥ						
808	ΑΥΤΑ ΠΡΑΞΕΙΣ	ΠΑΠΑ	ΑΝΑΣΤ. ΚΑΤΑΣ	ΔΙΑΒΟΡΑ ΣΥΝΤΕΛ.	ΑΛΛΗ ΑΥΤΑ							
	1	2	3	4	5							

-Αν αποδείχσει, προ ή κατά τη διάρκεια, είναι αρνητικός αριθμός, σημειώστε το πρόσημο πλύν (-) πριν απ' αυτό.

Υ.Ε.Α.Δ. ΥΠΟΤΡΕΦΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

**4.3.10.2 Παράδειγμα (β) για το λογιστικό χειρισμό του οφειλόμενου Φ.Π.Α., από το λήπτη αγαθών και υπηρεσιών.**

Έστω η ελληνική επιχείρηση “ΣΙΛΜΑ Α.Ε.” η οποία αγοράζει ηλιακούς θερμοσίφωνες από μία γερμανική επιχείρηση αξίας 40.000,00€. Η ελληνική επιχείρηση αναθέτει τη μεταφορά των εμπορευμάτων σε γερμανική μεταφορική εταιρεία, η οποία εκδίδει φορτωτική Ν<sup>ο</sup>155, για ποσό 3.000,00€ χωρίς Φ.Π.Α. Επίσης για ασφάλιστρα μεταφοράς, η ελληνική επιχείρηση κατέβαλε το ποσό των 500,00€. Τα φορολογικά στοιχεία εκδόθηκαν την 18<sup>η</sup> Αυγούστου 2012. Τα ποσά της ενδοκοινοτικής απόκτησης καταχωρήθηκαν αρχικά στη χρέωση του λογαριασμού “**32.01.20 Παραγγελίες Εμπορευμάτων**”, με αντίστοιχη πίστωση του λογαριασμού “**50.95 Προμηθευτές Ενδοκοινοτικοί**”. Στη συνέχεια, για τη μεταφορά του κόστους της παραγγελίας και τον υπολογισμό του πλασματικού Φ.Π.Α. θα πρέπει να καταχωρηθούν οι εγγραφές:

Α/Α	ΚΩΔΙΚΟΣ Ε.Γ.Α.Σ.	ΧΡΕΟΥΜΕΝΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΠΙΣΤΟΥΜΕΝΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΑΝΑΛΥΤΙΚΟ ΚΑΘΟΛΙΚΟ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
		<b>18/08</b>			
<b>1.</b>	<b>20</b>	<b>ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ</b>		43.500,00	
	20.00	Αγορές Εμπορευμάτων			
	20.00.03	Ενδοκοινοτικές αποκτήσεις εμπ/των χωρίς Ε.Φ.Κ.			
	20.00.03.00	Ενδοκοινοτικές αποκτήσεις εμπ/των χωρίς Ε.Φ.Κ. απαλλασ/νες από Φ.Π.Α.	500,00		
	20.00.03.44	Ενδοκοινοτικές αποκτήσεις εμπ/των χωρίς Ε.Φ.Κ. υποκ/νες με δικ. έκπτωσης 23%	40.000,00		
	20.00.05	Ενδοκοινοτικές λήψεις υπηρεσιών χωρίς Ε.Φ.Κ.	3.000,00		
	20.00.05.84	Ενδοκοινοτικές λήψεις υπηρεσιών χωρίς Ε.Φ.Κ. υποκ/νες με δικ. έκπτωσης 23%			
	<b>32</b>	<b>ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΕΣ ΣΤΟ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟ</b>			43.500,00
	32.01	Παραγγελίες κυκλοφ/ντων στοιχείων			
	32.01.20	Παραγγελίες εμπορευμάτων			
	32.01.20.01	1 <sup>η</sup> παραγγελία εμπ/των χρήσης 2012			
	Αιτ.: Τιμολόγιο Ν <sup>ο</sup> ... της γερμανικής επιχείρησης .....				

Α/Α	ΚΩΔΙΚΟΣ Ε.Γ.Λ.Σ.	ΧΡΕΟΥΜΕΝΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΠΙΣΤΟΥΜΕΝΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΑΝΑΛΥΤΙΚΟ ΚΑΘΟΛΙΚΟ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
		<b>18/08</b>			
<b>2.</b>	<b>54</b>	<b>ΥΠΟΧΡ/ΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ – ΤΕΛΗ</b>		10.005,00	
	54.00	Φόρος Προστιθέμενης Αξίας			
	54.00.20	Φ.Π.Α. εισροών – αγορών εμπ/των 23%			
	54.00.20.44	Φ.Π.Α. ενδοκ/κών αποκτήσεων εμπ/των, χωρίς Ε.Φ.Κ. και συντελεστή 23%	9.200,00		
	54.00.20.84	Φ.Π.Α. ενδοκ/κών αποκτήσεων και άλλων λήψεων υπηρεσιών και συντελεστή 23%	805,00		
	<b>54</b>	<b>ΥΠΟΧ/ΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ – ΤΕΛΗ</b>			10.005,00
	54.00	Φόρος Προστιθέμενης Αξίας			
	54.00.80	Φ.Π.Α. εισροών – αγορών εμπ/των χωρίς Ε.Φ.Κ. 23%, οφειλόμενος.	9.200,00		
	54.00.80.64	Φ.Π.Α. ενδ/ών αποκτήσεων εμπ/των χωρίς Ε.Φ.Κ. 23%, οφειλόμενος	805,00		
	Αιτ.: Υπολογισμός πλασματικού Φ.Π.Α. ενδοκοινο- τικής απόκτησης 43.500,00€ x 23% = 10.005,00€				

Στην περιοδική δήλωση του Ιουνίου, τα ποσά της ενδοκοινοτικής απόκτησης και της πράξης λήπτη καταχωρούνται στο σύνολό τους (43.500,00€) στα πεδία με κωδικούς 303 και 353 και αναλυτικά στα πεδία με κωδικό 341 (40.000,00€) και 343 (3.500,00€). Το ποσό του πλασματικού Φ.Π.Α. καταχωρείται συνολικά στα πεδία με κωδικούς 373 και 333. Στην εκκαθαριστική δήλωση της χρήσης καταχωρούνται συνολικά τα ποσά στα πεδία με κωδικούς 656, 603 και 613 και αναλυτικά στα πεδία με τους κωδικούς 641 και 644 αντίστοιχα. Το ποσό του πλασματικού Φ.Π.Α. καταχωρείται συνολικά στα πεδία με τους κωδικούς 676 και 633.

Στο τέλος του επόμενου μήνα από το μήνα της συναλλαγής, η επιχείρηση υποχρεούται να υποβάλλει τη δήλωση Intrastat άφιξης, ενώ δεν υποχρεούται στην υποβολή του Ανακεφαλαιωτικού Πίνακα Ενδοκοινοτικών Αποκτήσεων, γιατί το ποσό της πράξης δεν ξεπερνά το κατώφλι των 115.000,00€. Ωστόσο, αν έχουν προηγηθεί άλλες ενδοκοινοτικές συναλλαγές μέσα στο έτος, το σύνολο των οποίων, μαζί με το ποσό των 43.500,00€ ξεπερνούν το κατώφλι των 115.000,00€, τότε η επιχείρηση υποχρεούται στην υποβολή του Ανακεφαλαιωτικού Πίνακα.

#### **4.3.11 Φορολογική περίοδος κατά την οποία θα πρέπει να δηλωθεί η ενδοκοινοτική πράξη.**

Σε όλων των ειδών τις εμπορικές συναλλαγές, ενδέχεται να υπάρξει διαφορά μεταξύ του χρόνου παραλαβής των αγαθών, σε σχέση με το χρόνο έκδοσης του αντίστοιχου παραστατικού. Κατά τη διενέργεια ενδοκοινοτικών πράξεων, είναι δυνατό να προκύψουν τρεις διαφορετικές περιπτώσεις ως προς το χρόνο παραλαβής των αγαθών, σε σχέση με το χρόνο έκδοσης του τιμολογίου της ενδοκοινοτικής απόκτησης. Ανάλογα με την περίπτωση, προκύπτουν και διαφορετικές φορολογικές υποχρεώσεις. Συγκεκριμένα:

*α.* Η παραλαβή των αγαθών μπορεί να πραγματοποιηθεί μέσα στην ίδια φορολογική περίοδο κατά την οποία έχει εκδοθεί και το τιμολόγιο (για παράδειγμα παραλαβή των αγαθών την 15<sup>η</sup> Ιουνίου και έκδοση του τιμολογίου την 25<sup>η</sup> του ίδιου μήνα). Στην περίπτωση αυτή, η ενδοκοινοτική απόκτηση θα πρέπει να δηλωθεί τον Ιούνιο.

*β.* Η παραλαβή των αγαθών πραγματοποιείται σε φορολογική περίοδο, προγενέστερη από εκείνη της έκδοσης του τιμολογίου (για παράδειγμα παραλαβή των αγαθών την 23<sup>η</sup> Ιουλίου και έκδοση του τιμολογίου την 7<sup>η</sup> Αυγούστου). Η ενδοκοινοτική απόκτηση θα δηλωθεί με την περιοδική δήλωση του Ιουλίου επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 του Νόμου 2859 / 2000 «ο φόρος γίνεται απαιτητός από το Δημόσιο κατά το χρόνο έκδοσης του τιμολογίου και το αργότερο την 15<sup>η</sup> ημέρα του επόμενου μήνα, από αυτόν που γεννήθηκε η φορολογική υποχρέωση».

*γ.* Η παραλαβή των αγαθών πραγματοποιείται σε μεταγενέστερη φορολογική περίοδο από εκείνη κατά την οποία εκδόθηκε το τιμολόγιο (για παράδειγμα η παραλαβή των αγαθών πραγματοποιείται την 17<sup>η</sup> Ιουλίου, ενώ η έκδοση του τιμολογίου την 12<sup>η</sup> Ιουνίου). Στην περίπτωση αυτή, η ενδοκοινοτική απόκτηση θα δηλωθεί κατά τη φορολογική περίοδο έκδοσης του τιμολογίου και στο συγκεκριμένο παράδειγμα με την περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. του Ιουνίου.



## **4.4 ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΠΑΡΑΔΟΣΕΙΣ.**

### **4.4.1 Λογιστική αντιμετώπιση κατά την πραγματοποίηση ενδοκοινοτικής παράδοσης.**

Η παράδοση που αφορά αγαθά, τα οποία μεταφέρονται σε άλλο κράτος – μέλος της Ε.Ε. από τον πωλητή ή από τον αποκτώντα (ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό τους) απαλλάσσεται από το φόρο. Επίσης απαλλάσσεται η ενδοκοινοτική παράδοση προς άλλο πρόσωπο υποκείμενο στο φόρο ή προς μη υποκείμενο νομικό πρόσωπο, που ενεργεί με την ιδιότητά του αυτή σε άλλο κράτος – μέλος. Για την απαλλαγή απαιτείται η εγγραφή τόσο του πωλητή όσο και του αγοραστή στο σύστημα VIES, ενώ τα αγαθά θα πρέπει να μεταφέρονται από την Ελλάδα προς άλλο κράτος – μέλος.

Κατ' εξαίρεση δεν απαλλάσσεται από το φόρο η παράδοση αγαθών που γίνεται προς: **α.** Αγρότες του ειδικού καθεστώτος. **β.** Απαλλασσόμενες επιχειρήσεις χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών. **γ.** Νομικά πρόσωπα μη υποκείμενα στο φόρο, εφόσον το ύψος των συνολικών ενδοκοινοτικών τους αποκτήσεων δεν υπερβαίνει κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο ούτε κατά την τρέχουσα το ποσό των 10.000,00€. Στην περίπτωση όμως κατά την οποία τα πιο πάνω πρόσωπα, υπερβούν το όριο των 10.000,00€, τότε καθίστανται υπόχρεα για την καταβολή του φόρου της ενδοκοινοτικής απόκτησης στη χώρα άφιξης των αγαθών. Προκειμένου για ενδοκοινοτικές αποκτήσεις καινούργιων μεταφορικών μέσων και προϊόντων υπαγόμενων σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης (όπως ορυκτέλαια, οινόπνευμα, αλκοολούχα ποτά και βιομηχανοποιημένα καπνά), οι αποκτήσεις αυτές φορολογούνται πάντα στη χώρα άφιξης των αγαθών.

#### **4.4.1.1 Παράδειγμα (α) για το λογιστικό χειρισμό ενδοκοινοτικής παράδοσης.**

Η εταιρεία “Σ. Δήμου Ε.Π.Ε.”, με αντικείμενο εργασιών την εμπορία τροφίμων, πωλεί με πίστωση, εμπορεύματα αξίας 142.000,00€ σε ιταλική επιχείρηση εκδίδοντας ταυτόχρονα το T – ΔΑ Ν°1247 (20 Σεπτεμβρίου 2012). Η ελληνική επιχείρηση αναλαμβάνει και την ευθύνη της μεταφοράς και καταβάλλει στην ελληνική μεταφορική “Τ. Σωτηρίου Ε.Π.Ε.” το ποσό των 900,00€ πλέον Φ.Π.Α. 23% (σύνολο 1.107,00€) σύμφωνα με τη φορτωτική Ν°142 (20 Σεπτεμβρίου 2012).

Η Ε.Π.Ε. θα πρέπει να διενεργήσει τις απαραίτητες λογιστικές εγγραφές για την απεικόνιση της ενδοκοινοτικής παράδοσης και στη συνέχεια να συντάξει και να υποβάλλει στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. τα έντυπα που προβλέπεται να υποβληθούν λόγω πραγματοποίησης της ενδοκοινοτικής πράξης.


Α/Α	ΚΩΔΙΚΟΣ Ε.Γ.Λ.Σ.	ΧΡΕΟΥΜΕΝΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΠΙΣΤΟΥΜΕΝΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΑΝΑΛΥΤΙΚΟ ΚΑΘΟΛΙΚΟ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
		<b>20/09</b>			
<b>1.</b>	<b>30</b>	<b>ΠΕΛΑΤΕΣ</b>		142.000,00	
	30.10	Πελάτες ενδοκοινοτικοί			
	30.10.01	Πελάτες Ιταλίας			
	30.10.01.00	Επωνυμία αγοραστή			
	<b>70</b>	<b>ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ</b>			142.000,00
	70.00	Πωλήσεις είδους (X)			
	70.00.04	Ενδοκοινοτικές παραδόσεις εμπ/των			
	70.00.04.56	Κανονικές ενδοκοινοτικές παραδόσεις φορολογητέες εκτός της χώρας			
	Αιτ.: Πώληση Εμπορευμάτων με το Τ – ΔΑ Ν°1247				

Α/Α	ΚΩΔΙΚΟΣ Ε.Γ.Λ.Σ.	ΧΡΕΟΥΜΕΝΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΠΙΣΤΟΥΜΕΝΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΑΝΑΛΥΤΙΚΟ ΚΑΘΟΛΙΚΟ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
		<b>20/09</b>			
<b>2.</b>	<b>64</b>	<b>ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ</b>		900,00	
	64.00	Έξοδα μεταφορών			
	64.00.63	Έξοδα μεταφοράς αγαθών πωλήσεων με μεταφορικά μέσα τρίτων			
	64.00.03.04	Εισροές εξόδων – δαπανών υποκείμενων με δικαίωμα έκπτωσης 23%			
	<b>54</b>	<b>ΥΠΟΧΡ/ΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ – ΤΕΛΗ</b>		207,00	
	54.00	Φόρος Προστιθέμενης Αξίας			
	54.00.29	Φ.Π.Α. Εξόδων – Δαπανών			
	54.00.28.44	Φ.Π.Α. εξόδων – δαπανών προς 23%			
	<b>70</b>	<b>ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ</b>			1.107,00
	70.00	Πωλήσεις είδους (X)			
	70.00.04	Ενδοκοινοτικές παραδόσεις εμπ/των			
	70.00.04.56	Κανονικές ενδοκοινοτικές παραδόσεις φορολογητέες εκτός της χώρας			
	Αιτ.: Φορτωτική Ν°142 της “Τ. Σωτηρίου Ε.Π.Ε.”.				

Στη συνέχεια η Ε.Π.Ε. υποχρεούται να υποβάλλει την Περιοδική Δήλωση Φ.Π.Α. για το μήνα Σεπτέμβριο, εμφανίζοντας την ενδοκοινοτική παράδοση ως εξής:

Β. ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΚΡΩΝ - ΕΙΣΡΩΝ μετά την αφαίρεση (κατά συντελεστή) των επιστροφών - εκπτώσεων.												
α	ΕΚΡΟΣΣ φορολογητέες (πωλήσεις αγαθών, παροχή υπηρεσιών κλπ), ΕΝΔΟΚ. ΑΠΟΚΤ. & ΠΡΑΞ. ΛΗΠΤΗ			ΣΥΝ. ΦΠΑ %	ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΩΝ που αναλογεί	β	ΕΙΣΡΟΣΣ φορολογητέες (αγορές, εισαγωγές κλπ), ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤ. ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ & ΠΡΑΞΕΙΣ ΛΗΠΤΗ			ΣΥΝ. ΦΠΑ %	ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΡΩΝ που αναλογεί	
I. ΕΚΡΟΣΣ, ΕΝΔΟΚ. ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ & ΠΡΑΞΕΙΣ ΛΗΠΤΗ σε λοιπή Ελλάδα εκτός από τα νησιά Αιγαίου.	301			13	331	I. ΕΙΣΡΟΣΣ, ΕΝΔΟΚ. ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ, ΕΙΣΡΑΣΕΙΣ ΚΑΙ ΠΡΑΞΕΙΣ ΛΗΠΤΗ στη λοιπή Ελλάδα εκτός από τα νησιά Αιγαίου	351			13	371	
	302			6,5	332		352			6,5	372	
	303			23	333		353			23	373	
II. ΕΚΡΟΣΣ, ΕΝΔΟΚ. ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ & ΠΡΑΞΕΙΣ ΛΗΠΤΗ στα νησιά Αιγαίου και από λοιπή Ελλάδα προς τα νησιά αυτά	304			9	334	II. ΕΙΣΡΟΣΣ, ΕΝΔΟΚ. ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ, ΕΙΣΡΑΣΕΙΣ ΚΑΙ ΠΡΑΞΕΙΣ ΛΗΠΤΗ στα νησιά Αιγαίου	354			9	374	
	305			5	335		355			5	375	
	306			16	336		356			16	376	
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΗΤΕΩΝ ΕΚΡΩΝ	307			ΣΥΝ. ΦΟΡ	337	Δαπάνες, νεν. έξοδα φορολογητέα	357		900,00	ΦΠΑ ΔΑΠ	377	207,00
Εκρσές φορολογητέες εκτός Ελλάδος, με δικαίωμα έκπτωσης	308					ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΩΝ	358			ΣΥΝ. ΦΟΡ	378	
Ενδοκ. παροχ. εξονυχής & λοιπές ενδοκ. απαλλαγ. με δικαίωμα έκπτωσης	309	142.000,00			Πωλήσεις αγροτικών προϊόντων των αγροτών του άρθρ. 41 με το κανονικό καθεστώς	δ	ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΑ ΠΟΣΑ ΣΤΟ ΣΥΝΟΛΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΩΝ					
Εκρσές απαλλαγ. & εσφ. χωρίς δικαίωμ. έκπτωσης	310			346		Επιστροφή φόρου (Κωδ. 346 x συντ. 5%)	400			ΣΥΝΟΛΟ	+	
ΣΥΝΟΛΟ ΕΚΡΩΝ	311					Πιστωτικό υπόλοιπο προηγ. φορολ. περιόδου	401				404	
						ΦΠΑ έκτακτης δήλωσης λοιπά προστίθ. ποσά	402					
						Χρεωστικό αρχικής δήλωσης	403					
γ	ΕΙΔΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ						ε	ΑΦΑΙΡΟΥΜΕΝΑ ΠΟΣΑ ΑΠΟ ΤΟ ΣΥΝΟΛΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΩΝ				
	Συνολικές ενδοκοινοτικές αποκτήσεις		Ενδοκοινοτικές λήψεις υπηρεσιών άρθρ. 14 παρ. 2α				ΦΠΑ εισρωών που πρέπει να μειωθεί βάσει Προβατά	411		ΣΥΝΟΛΟ	-	
341				344		Χρεωστικό μέχρι 3 ετ. προηγ. φορ. περιόδου & λοιπά αφαιρούμενα	412				413	
	Συνολικές ενδοκοινοτικές παραδόσεις		Ενδοκοινοτικές παραγωγές υπηρεσιών άρθρ. 14 παρ. 2α								=	
	342	142.000,00		345								
	Πρόβες λήπη αγαθών & υπηρεσιών											
343							ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΩΝ	420				207,00

Η δήλωση Intrastat (αποστολής) συντάσσεται ως εξής:

ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΚΟΙΝΟΤΗΤΑ ΕΝΤΥΠΟ Ν		Αποστολή <input type="text"/>				
1 Υπόχρεος Α.Φ.Μ. XXXXXXXXXXXXX	ΕΠΩΝΥΜΙΑ: Σ. ΔΗΜΟΥ Ε.Π.Ε. ΑΝΤΙΚ. ΕΡΓΑΣΙΩΝ: ΕΜΠΟΡΙΑ ΤΡΟΦΙΜΩΝ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ: ..... – ΠΑΤΡΑ		2 Περίοδος 3 Μην. Έτος ... 12			
4 Δηλών τρίτος Α.Φ.Μ.	5 ΕΘΝΙΚΗ ΣΤΑΤΙΣΤΙΚΗ ΥΠΗΡΕΣΙΑ ΤΗΣ ΕΛΛΑΔΟΣ (Λυκούργου 14-16 101 66 ΑΘΗΝΑ) ΑΡΜΟΔΙΑ Δ.Ο.Υ: <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> ΑΡΜΟΔΙΑ Υ.Σ.Ν: <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> (Υπηρεσία Στατιστικής Νομού)					
6 Περιγραφή εμπορευμάτων	7 α/α εισ.	8 Χώρα προορ./Περ κατ	9 Ορ. παραδ.	10 Φ.Σ.	11 Μ	12 Λίμενας φόρτωσης
ΤΡΟΦΙΜΑ						
		α	IT	β	11	3
		13 Κωδ. εμπορευμάτων		14 Χ.καταγ.		
		XXXXXXX				
	16 Καθαρή μάζα (kg)		17 Συμπληρωματικές μονάδες			
	.....		.....			
	18 Τιμολογούμενο ποσό		19 Στατιστική αξία			
	142.000,00					

Στην Εκκαθαριστική Δήλωση Φ.Π.Α. της διαχειριστικής χρήσης, η ενδοκοινοτική παράδοση θα εμφανιστεί ως εξής:

Γ. ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΚΦΟΡΩΝ - ΕΙΣΡΟΩΝ μετά την αφαίρεση (κατά συντελεστή) των επιστροφών - έκπτώσεων										
α	ΕΚΦΟΡΕΣ φορολογητέας (παιγώνας αγαθών, παροχή υπηρεσιών κλπ.), ΕΝΔΟΣ, ΑΠΟΚΤ. & ΠΡΑΣ. ΑΦΗΤΗ	ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ	ΦΟΡΟΣ ΕΚΦΟΡΩΝ που αναλογεί			β	ΕΙΣΡΟΕΣ φορολογητέας (παροχή, εισαγωγής) ΕΝΔΟΣ/ΚΙΝΗΤΑ ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ & ΠΡΑΣΕΙΣ ΑΦΗΤΗ	ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ	ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΡΟΩΝ που αναλογεί	
Α	101	9	131			Β	151	9	171	
	102	4,5	132				152	4,5	172	
	103	19	133				153	19	173	
	201	10	231				251	10	271	
	202	5	232				252	5	272	
	203	21	233				253	21	273	
	601	11	631				651	11	671	
	602	5,5	632				652	5,5	672	
	603	23	633				653	23	673	
	301	13	331				361	13	371	
302	6,5	332			362	6,5	372			
Β	104	6	134			Γ	157	6	177	
	105	3	135				158	3	178	
	106	13	136				159	13	179	
	204	7	234				257	7	277	
	205	4	235				258	4	278	
	206	15	236				259	15	279	
	604	8	634				657	8	677	
	605	4	635				658	4	678	
	606	16	636				659	16	679	
	304	9	334				367	9	377	
305	5	335			368	5	378			
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ/ΤΕΩΝ ΕΚΦΟΡΩΝ	607	ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ	637			663	900,00	683	207,00	
Εισροές φορολογητέας με δικαιοδοσία φορολογίας	608					664				
Εισροές από/προς (βάσει ΠΔΜ 1262/90 & 1229/91)	609					665				
ΠΟΣΟΣΤΟ ΠΑΡΟΣΕΩΝ & ΑΠΟΦΟΡΩΝ από/προς με δικαιοδοσία φορολογίας	610					666				
Εισροές από/προς για δικαιώματα δικαιωμάτων	611	142.000,00				667				
ΣΥΝΟΛΟ ΕΙΣΡΟΩΝ	612									
ΜΕΣΩΝ από παλαιά επιτόκια, Αυτοεπίδομα, Προσέτιμη Αξία, κλπ.	613									
ΚΩΝΟ ΣΕΡΒΙΣΙΩΝ για δικαιώματα ΦΠΑ	614									
+										
Υ ΕΙΔΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ										
Συνολικός ενδοκοινοτικός επιστροφών	641					645				
Συνολικός ενδοκοινοτικός παροφών υπηρεσιών	642					646				
Παροφών Αφητέων	644					647				
ΑΓΡΩΤΗΣ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 441	668									
Παύσεις με το κριτήριο καθυστέρησης										
+										
Δ	ΠΡΟΣΕΙΣ ΜΕΝΑ ΠΟΣΑ ΣΤΟ ΣΥΝΟΛΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ/ΤΕΩΝ ΕΚΦΟΡΩΝ	701	Πληρωμές στο δημόσιο με τις παρ. 6α έως 6ε άρθρου 71	702	Φόρος για έκπτωση από δικαιώματα φορολογίας	703	Παύσεις από/προς προηγούμενων περιόδων	704	Χρηματ. βελτιώσεις	
Ε	ΑΝΑΦΟΡΩΝ ΠΟΣΑ ΑΠΟ ΤΟ ΣΥΝΟΛΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ/ΤΕΩΝ ΕΚΦΟΡΩΝ	706	Φόρος για καταβολή από δικαιώματα φορολογίας	707	ΦΠΑ που είναι επιστρεφτέα ή ζητήματα την επιστροφή του	708	Αποτά. παραρτήματα ποσά			
-										
ΥΠΟΛΟΓΙΣΤΕ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ (κωδ. 684 + 686 + 705 - 709)										
710										
Δ. ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ για καταβολή, έκπτωση ή επιστροφή (κωδ. 637 - κωδ. 710)										
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΓΙΣΤΕ	801				ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΓΙΣΤΕ	811				
ΠΟΣΟ για έκπτωση	802				ΠΡΟΣΒΛΕΝΗ ... % εισροές υποβλήσιμες	812				
ΠΟΣΟ για επιστροφή	803				ΣΥΝΟΛΟ για καταβολή	813				
ΑΥΤΑ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗΣ (Διαγραμμίστε με x)						899	ΣΗΜΕΙΩΣΕΙΣ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΟΥ			
808	ΑΠΑΛ ΠΡΑΣΕΙΣ	1	ΠΑΠΑ	2	ΑΝΑΣΤ. ΚΑΤΑΣ.	3	ΒΑΘΟΡΑ ΣΥΝΤΕΛ.	4	ΑΛΛΗ ΑΥΤΑ	5

Αν αποδείχθηκε προά που καταχωρήθηκε είναι αρνητικός αριθμός, σημειώστε το πρόσημο πλυσιν (-) πριν από αυτό.

Ε.Ε.Α. ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Ανεξάρτητα από το ύψος των ενδοκοινοτικών παραδόσεων, η πιο πάνω επιχείρηση υποχρεούται να υποβάλλει τον Ανακεφαλαιωτικό Πίνακα Ενδοκοινοτικών Παραδόσεων, ως εξής:

<b>Φ4 TAXIS</b>		<b>ΑΝΑΚΕΦΑΛΑΙΩΤΙΚΟΣ ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΩΝ ΠΑΡΑΔΟΣΕΩΝ ΑΓΑΘΩΝ ΚΑΙ ΠΑΡΕΧΟΜΕΝΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ</b>				ΑΡΙΘΜΟΣ ΔΗΛΩΣΗΣ		ΑΡΙΘΜΟΣ		ΕΤΟΣ	
		ΑΡΜΟΔΙΑ Δ.Ο.Υ. <b>XXXXXXXXXXXX</b>		001		ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΥΠΟΒΟΛΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ		004		*	
Δ.Ο.Υ. ΥΠΟΒΟΛΗΣ		002		ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΠΑΡΑΛΑΒΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ		005		*		*	
Υποβάλλεται σε δύο (2) αντίτυπα.				007		Τρίμηνο / έτος		008		/ 1, 2	
Ημερολογιακή περίοδος				009		Μήνας		010			
από 006				1, 2		έως		1, 2			
<b>A. ΠΙΝΑΚΑΣ ΜΕ ΤΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΟΥ ΔΗΛΟΥΝΤΟΣ</b>											
011 ΕΠΩΝΥΜΟ Ή ΕΠΩΝΥΜΙΑ		<b>ΗΧΟΡΑΜΑ Α.Ε.</b>									
012 ΟΝΟΜΑ			013 ΟΝΟΜΑ ΠΑΤΕΡΑ				014 ΤΙΤΛΟΣ				
015 Δ/ΝΣΗ: ΟΔΟΣ ΑΡΙΘΜΟΣ Ή ΤΟΠΟΘΕΣΙΑ - ΧΩΡΙΟ						016 ΔΗΜΟΣ Ή ΚΟΙΝΟΤΗΤΑ			017 ΤΑΧ. ΚΩΔ		
<b>ΑΘΗΝΑ</b>											
ΑΡΙΘΜΟΙ ΤΗΛΕΦΩΝΟΥ - FAX		018 ΚΩΔΙΚΟΣ		ΑΡΙΘΜΟΣ ΤΗΛΕΦΩΝΟΥ		019 ΚΩΔΙΚΟΣ		ΑΡΙΘΜΟΣ FAX			
020 Α.Φ.Μ.		Ε, Λ		X, X, X, X, X, X, X, X		021 ΑΡ. ΦΑΚΕΛΟΥ					
Ο ΠΙΝΑΚΑΣ ΣΥΜΠΛΗΡΩΝΕΤΑΙ ΣΕ:											
022		<b>ΕΥΡΩ</b>				Αριθμός σελίδας		023		α/α / Σύνολο σελίδων	
<b>B. ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΩΝ ΠΑΡΑΔΟΣΕΩΝ ΑΓΑΘΩΝ ΚΑΙ ΠΑΡΕΧΟΜΕΝΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ</b>											
α/α (1)	Χώρα αγοραστή / λήπτη υπηρεσιών (2)	Στοιχεία αγοραστή / λήπτη υπηρεσιών				Φορολογητέα Αξία**					
		Πρόθεμα χώρας (3)	Αριθμός μητρώου ΦΠΑ (4)			Ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών (5)	Οικισμ / ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών (τριγωνικές συναλλαγές) (6)		Ενδοκοινοτικών παρεχόμενων υπηρεσιών (B2B) (7)		
1	ΙΤΑΛΙΑ	IT	X, X, X, X, X, X, X, X		142.000,00						
2											
3											

#### 4.4.1.2 Παράδειγμα (β) για το λογιστικό χειρισμό ενδοκοινοτικής παράδοσης.

Έστω η Ανώνυμη Βιομηχανική Εταιρεία παραγωγής και εμπορίας ιατρικών και χειρουργικών μηχανημάτων “Ασκληπιός Α.Ε.”, η οποία στις 20 Μαΐου 2012 πραγματοποιεί πωλήσεις προϊόντων σε Βελγικό Νοσοκομείο. Η αξία των πωλήσεων ανέρχεται στις 8.000€. Η ελληνική επιχείρηση διαπιστώνει πως το Βελγικό Νοσοκομείο διαθέτει Α.Φ.Μ. / Φ.Π.Α. στη χώρα του και επομένως στην τιμολογιακή αξία δεν προσθέτει Φ.Π.Α. καθώς πρόκειται για μία κανονική ενδοκοινοτική παράδοση, απαλλασσόμενη με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών που θα φορολογηθεί στο αντίστοιχο κράτος – μέλος (Βέλγιο). Η λογιστική αντιμετώπιση της ενδοκοινοτικής παράδοσης, καθώς και οι υποχρεώσεις της “Ασκληπιός Α.Β.Ε.” για την υποβολή των σχετικών δηλώσεων Φ.Π.Α., περιγράφονται στη συνέχεια:

A/A	ΚΩΔΙΚΟΣ Ε.Γ.Λ.Σ.	ΧΡΕΟΥΜΕΝΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΠΙΣΤΟΥΜΕΝΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΑΝΑΛΥΤΙΚΟ ΚΑΘΟΛΙΚΟ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
		<u>20/05</u>			
....	<b>30</b>	<b>ΠΕΛΑΤΕΣ</b>		8.000,00	
	30.10	Πελάτες ενδοκοινοτικοί			
	30.10.04	Πελάτες Βελγίου			
	30.10.04.00	Νοσοκομείο .....			
	<b>71</b>	<b>ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ ΕΤΟΙΜΩΝ ΚΑΙ ΗΜΙΤΕΛΩΝ</b>			8.000,00
	71.01	Πωλήσεις Προϊόντος X στο Εξωτερικό			
	71.01.04	Ενδοκοινοτικές παραδόσεις προϊόντων			
	71.01.04.56	Κανονικές ενδοκοινοτικές παραδόσεις φορολογητέες εκτός της χώρας			
	Αιτ.: Πώληση Προϊόντων με το Γ – ΔΑ Ν°.....				

Σχετικά με την υποβολή εντύπων στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., για την “Ασκληπιός Α.Β.Ε.”, προκύπτουν οι κάτωθι υποχρεώσεις:

**α.** Δήλωση Intrastat. Αν υποθέσουμε πως η “Ασκληπιός Α.Β.Ε.” μέχρι την 31 Δεκεμβρίου 2011, δεν είχε υπερβεί το κατώφλι εξομοίωσης των 90.000€, και πως με την παραπάνω συναλλαγή επίσης δεν υπερβαίνει το συγκεκριμένο όριο των ενδοκοινοτικών παραδόσεων, δεν υποχρεούται να υποβάλει δήλωση Intrastat.

**β.** Περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. Στην περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. για το μήνα Μάιο, την οποία υποχρεούται να υποβάλει μέχρι τις 26 Ιουνίου 2012, η επιχείρηση υποχρεούται να συμπεριλάβει την ενδοκοινοτική παράδοση στα πεδία με τους κωδικούς 309 και 342.

**γ.** Ανακεφαλαιωτικός Πίνακας Ενδοκοινοτικών Παραδόσεων (Listing). Η “Ασκληπιός Α.Β.Ε.” υποχρεούται επίσης να υποβάλλει τον Ανακεφαλαιωτικό Πίνακα Ενδοκοινοτικών Παραδόσεων, για το μήνα Μάιο, όπου θα καταχωρήσει τη φορολογητέα αξία των 8.000,00€.

**δ.** Εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. Στο τέλος της χρήσης, στην εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α., η “Ασκληπιός Α.Β.Ε.”, θα πρέπει να συμπεριλάβει την ενδοκοινοτική παράδοση, στα πεδία με τους κωδικούς 610 και 642.

#### 4.4.1.3 Παράδειγμα (γ) για το λογιστικό χειρισμό ενδοκοινοτικής παράδοσης.

Έστω η ελληνική επιχείρηση εμπορίας ειδών διατροφής “ΣΙΛΜΑ Α.Ε.”, η οποία πραγματοποίησε στις 20 Σεπτεμβρίου 2012, πώληση 2.000 κιλών ελαιολάδου σε αγγλική επιχείρηση αντί 7.035£ με πίστωση, εκδίδοντας το τιμολόγιο – δελτίο αποστολής Ν<sup>ο</sup>1712. Η επίσημη τιμή αγοράς της αγγλικής λίρας την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου και της φόρτωσης των εμπορευμάτων ήταν 1€ = 0,67£. Επομένως η απαίτηση της ελληνικής εταιρείας ήταν  $7.035£ \div 0,67€ = 10.500,00€$ . Η ισοτιμία της Αγγλικής λίρας, έναντι του ευρώ, την προτελευταία Τετάρτη του προηγούμενου μήνα (Αύγουστος 2013) ήταν 1€ = 0,68£, συνεπώς η φορολογητέα αξία της συναλλαγής προσδιορίστηκε ως  $7.035,00£ \div 0,70€ = 10.050,00€$ . Τα μεταφορικά βαρύνουν την ελληνική επιχείρηση, η οποία πλήρωσε στη μεταφορική εταιρεία “Β. Μπουλντόζας Ε.Π.Ε.” (με έδρα στην Ελλάδα) το ποσό των 740,00€ για μεταφορικά, πλέον Φ.Π.Α. 23% (170,20€), σύνολο 910,20€. Για τα μεταφορικά, η επιχείρηση έλαβε με τη φορτωτική Ν<sup>ο</sup>20012 (20 Σεπτεμβρίου 2012).

Η ελληνική επιχείρηση θα πρέπει να τακτοποιήσει λογιστικά την ενδοκοινοτική παράδοση και στη συνέχεια να πρέπει να υποβάλλει στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. τα προβλεπόμενα έντυπα για την εκπλήρωση των δηλωτικών υποχρεώσεων της, λόγω της ενδοκοινοτικής συναλλαγής.

Α/Α	ΚΩΔΙΚΟΣ Ε.Γ.Λ.Σ.	ΧΡΕΟΥΜΕΝΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΠΙΣΤΟΥΜΕΝΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΑΝΑΛΥΤΙΚΟ ΚΑΘΟΛΙΚΟ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
		_____ .../... _____			
....	<b>30</b>	<b>ΠΕΛΑΤΕΣ</b>		10.500,00	
	30.10	Πελάτες ενδοκοινοτικοί			
	30.10.03	Πελάτες Μεγάλης Βρετανίας			
	30.10.03.00	Επωνυμία πελάτη “.....”			
	<b>70</b>	<b>ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ</b>			10.500,00
	70.00	Πωλήσεις είδους (X)			
	70.00.04	Ενδοκοινοτικές παραδόσεις εμπ/των			
	70.00.04.01	Ενδοκοινοτικές παραδόσεις απαλλασ- σόμενες με δικαίωμα έκπτωσης	450,00		
	70.00.04.56	Κανονικές ενδοκοινοτικές παραδό- σεις φορολογητέες εκτός της χώρας	10.050,00		
		Αιτ.: Πώληση Εμπορευμάτων με το Γ – ΔΑ Ν <sup>ο</sup> 1712			

Α/Α	ΚΩΔΙΚΟΣ Ε.Γ.Λ.Σ.	ΧΡΕΟΥΜΕΝΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΠΙΣΤΟΥΜΕΝΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΑΝΑΛΥΤΙΚΟ ΚΑΘΟΛΙΚΟ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
		.../...			
....	<b>64</b>	<b>ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ</b>		740,00	
	64.00	Έξοδα μεταφορών			
	64.00.63	Έξοδα μεταφοράς αγαθών πωλήσεων με μεταφορικά μέσα τρίτων			
	64.00.03.04	Εισροές εξόδων – δαπανών υποκείμενων με δικαίωμα έκπτωσης 23%			
	<b>54</b>	<b>ΥΠΟΧΡ/ΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ – ΤΕΛΗ</b>		170,20	
	54.00	Φόρος Προστιθέμενης Αξίας			
	54.00.29	Φ.Π.Α. Εξόδων – Δαπανών			
	54.00.29.04	Φ.Π.Α. εξόδων – δαπανών εσωτερικού 23%			
	<b>50</b>	<b>ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ</b>			910,20
	50.00	Προμηθευτές Εσωτερικού			
	50.00.10	Μεταφορικές εταιρείες			
	50.00.10.01	Μεταφορική “.....”			
	Αιτ.: Φορτωτική Ν°20012 της “Β. Μπουλντόζας Ε.Π.Ε.”.				

Α/Α	ΚΩΔΙΚΟΣ Ε.Γ.Λ.Σ.	ΧΡΕΟΥΜΕΝΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΠΙΣΤΟΥΜΕΝΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΑΝΑΛΥΤΙΚΟ ΚΑΘΟΛΙΚΟ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
		.../...			
....	<b>50</b>	<b>ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ</b>		910,20	
	50.00	Προμηθευτές Εσωτερικού			
	50.00.10	Μεταφορικές εταιρείες			
	50.00.10.01	Μεταφορική “.....”			
	<b>38</b>	<b>ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ</b>			910,20
	38.00	Ταμείο			
	Αιτ.: Εξόφληση φορτωτικής Ν°20012 της “Β. Μπουλντόζας Ε.Π.Ε.”.				

Αναφορικά με την υποβολή των εντύπων, η επιχείρηση θα πρέπει να υποβάλει τα κάτωθι:

**α.** Περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. Στην περιοδική δήλωση που αφορά το μήνα Σεπτέμβριο, στο πεδίο με τον κωδικό 309 «ενδοκοινοτικές παραδόσεις...» καταχωρείται τόσο η φορολογητέα αξία των 10.050,00€, όσο και η θετική διαφορά των 450,00€, δηλαδή σύνολο 10.500,00€. Στο πεδίο με κωδικό 342 «συνολικές ενδοκοινοτικές παραδόσεις» καταχωρείται το ποσό της φορολογητέας αξίας των 10.050,00€.



**β.** Δήλωση Intrastat (Αποστολής). Εφόσον οι ενδοκοινοτικές παραδόσεις της επιχείρησης κατά το έτος 2012, έχουν υπερβεί το κατώφλι των 90.000,00€, υπάρχει η υποχρέωση υποβολής δήλωσης Intrastat, εντός του επόμενου μήνα, για την εμφάνιση της αξίας των 10.050,00€.

**γ.** Ανακεφαλαιωτικός Πίνακας Ενδοκοινοτικών Παραδόσεων (Listing). Μέχρι τις 26 Οκτωβρίου 2012, η επιχείρηση θα πρέπει να υποβάλλει τον Ανακεφαλαιωτικό Πίνακα, για τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις που πραγματοποίησε τον προηγούμενο μήνα και να καταχωρήσει στην ένδειξη “φορολογητέα αξία των ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών”, το ίδιο ποσό που καταχωρήθηκε στην περιοδική και στη δήλωση intrastat δηλαδή 10.050,00€.

#### **4.4.1.4 Παράδειγμα (δ) για το λογιστικό χειρισμό ενδοκοινοτικής παράδοσης.**

Αν στο πιο πάνω παράδειγμα, τα μεγέθη της ενδοκοινοτικής παράδοσης ήταν ακριβώς αντίστροφα, δηλαδή η πραγματική αξία ήταν 10.050,00€ και η φορολογητέα 10.500,00€, τότε θα προέκυπτε αρνητική διαφορά επειδή η φορολογητέα αξία των 10.500 είναι μεγαλύτερη της πραγματικής των 10.050,00€. Για τη λογιστική αντιμετώπιση της ενδοκοινοτικής παράδοσης, η παραπάνω διαφορά θα καταχωρηθεί στη χρέωση του λογαριασμού πωλήσεων και θα γίνει η εξής εγγραφή.

A/A	ΚΩΔΙΚΟΣ Ε.Γ.Λ.Σ.	ΧΡΕΟΥΜΕΝΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΠΙΣΤΟΥΜΕΝΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΑΝΑΛΥΤΙΚΟ ΚΑΘΟΛΙΚΟ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
		_____ .../... _____			
....	<b>30</b>	<b>ΠΕΛΑΤΕΣ</b>		10.050,00	
	30.10	Πελάτες ενδοκοινοτικοί			
	30.10.03	Πελάτες Μεγάλης Βρετανίας			
	30.10.03.00	Επωνυμία πελάτη “.....”			
	<b>70</b>	<b>ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ</b>		450,00	
	70.00	Πωλήσεις είδους (X)			
	70.00.05	Ενδοκοινοτικές παραδόσεις είδους X			
	70.00.05.01	Ενδοκοινοτικές παραδόσεις με δικαίωμα έκπτωσης Φ.Π.Α. 23%			10.500,00
	<b>70</b>	<b>ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ</b>			
	70.00	Πωλήσεις είδους (X)			
	70.00.04	Ενδοκοινοτικές παραδόσεις εμπ/των			
	70.00.04.56	Κανονικές ενδοκοινοτικές παραδόσεις φορολογητέες εκτός της χώρας			
	Αιτ.: Πώληση Εμπορευμάτων με το T – ΔΑ Ν <sup>ο</sup> 1712				

Στο πεδίο με κωδικό 309 της περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α., θα καταχωρηθεί το ποσό της φορολογητέας αξίας των 10.500,00€, μειωμένο κατά την αρνητική διαφορά των 450,00€ δηλαδή η πραγματική αξία πώλησης των 10.050,00€. Στο πεδίο με τον κωδικό 342 και στις δηλώσεις Intrastat και Listing θα καταχωρηθεί το ποσό των 10.500,00€. Στην περίπτωση που η επιχείρηση τηρεί βιβλία της β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., η πιο πάνω ενδοκοινοτική παράδοση θα αντιμετωπιστεί ως εξής: Στη στήλη “Ενδοκοινοτικές Παραδόσεις” στην πρώτη σειρά θα καταχωρηθεί το ποσό των 10.050,00€ και στη δεύτερη σειρά, η θετική διαφορά των 450,00€. Στην περίπτωση αντιστροφής των πιο πάνω ποσών, στην πρώτη σειρά της ίδιας στήλης θα καταχωρηθεί το ποσό των 10.500,00€ και στη δεύτερη σειρά η αρνητική διαφορά με το πρόσημο ( - ) των 450,00€.

#### **4.4.1.5 Παράδειγμα (ε) για το λογιστικό χειρισμό ενδοκοινοτικής παράδοσης.**

Ελληνική επιχείρηση πωλεί σωλήνες για άρδευση σε αγρότη εγκατεστημένο στην Ιταλία, ο οποίος ανήκει στο ειδικό καθεστώς αγροτών της χώρας του. Έστω η αξία των εμπορευμάτων ήταν 30.000,00€.

**1<sup>η</sup> περίπτωση:** Αν ο ιταλός αγρότης δεν διαθέτει Α.Φ.Μ. / Φ.Π.Α. στη χώρα του, τότε η ελληνική επιχείρηση θα τον επιβαρύνει με Φ.Π.Α. 23% (30.000,00€ x 23% = 6.900,00€). Η λογιστική αντιμετώπιση στην περίπτωση αυτή θα γίνει ως εξής, αν θεωρηθεί πως η πράξη έγινε με μετρητά:

Α/Α	ΚΩΔΙΚΟΣ Ε.Γ.Α.Σ.	ΧΡΕΟΥΜΕΝΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΠΙΣΤΟΥΜΕΝΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΑΝΑΛΥΤΙΚΟ ΚΑΘΟΛΙΚΟ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
		..... / .....			
....	<b>38</b>	<b>ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ</b>		36.900,00	
	38.00	Ταμείο			
	<b>70</b>	<b>ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ</b>			30.000,00
	70.00	Πωλήσεις είδους (X)			
	70.00.04	Ενδοκοινοτικές παραδόσεις εμπ/των			
	70.00.04.44	Ενδοκοινοτικές παραδόσεις εμπ/των φορο- λογητέες εντός της χώρας με συντ. 23%			
	<b>54</b>	<b>ΥΠΟΧΡ/ΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ – ΤΕΛΗ</b>			6.900,00
	54.00	Φόρος Προστιθέμενης Αξίας			
	54.00.70	Φ.Π.Α. Πωλήσεων			
	54.00.70.44	Φ.Π.Α. Ενδοκοινοτικών παραδόσεων εμπορευμάτων με συντελεστή 23%			
	Αιτ.: Πώληση Εμπορευμάτων με το Τ – ΔΑ Ν <sup>ο</sup> .....				

**2<sup>η</sup> περίπτωση.** Αν ο αγρότης επιβεβαιώσει στην ελληνική επιχείρηση πως διαθέτει στοιχεία Α.Φ.Μ. / Φ.Π.Α. Ιταλίας, τότε στο τιμολόγιο της ελληνικής επιχείρησης δεν θα χρεωθεί Φ.Π.Α. διότι η πράξη αυτή θα φορολογηθεί ως ενδοκοινοτική απόκτηση στην Ιταλία.

Η λογιστική εγγραφή θα είναι:

Α/Α	ΚΩΔΙΚΟΣ Ε.Γ.Λ.Σ.	ΧΡΕΟΥΜΕΝΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΠΙΣΤΟΥΜΕΝΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΑΝΑΛΥΤΙΚΟ ΚΑΘΟΛΙΚΟ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
		_____ ... / ... _____			
....	<b>38</b>	<b>ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ</b>		30.000,00	
	38.00	Ταμείο			
	<b>70</b>	<b>ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ</b>			30.000,00
	70.00	Πωλήσεις είδους (X)			
	70.00.04	Ενδοκοινοτικές παραδόσεις εμπ/των			
	70.00.04.56	Κανονικές Ενδοκοινοτικές παραδόσεις εμπ/των φορολογητέων εκτός της χώρας			
	Αιτ.: Πώληση Εμπορευμάτων με το Γ – ΔΑ Ν <sup>ο</sup> .....				

#### **4.5 ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΕΠΙ ΚΙΝΗΤΩΝ ΑΓΑΘΩΝ – ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΟ ΦΑΣΟΝ.**

Ως εργασίες φασόν θεωρούνται οι εργασίες παραγωγής, κατασκευής ή συναρμολόγησης ενσώματων κινητών αγαθών με σύμβαση μίσθωσης έργου, από υλικά και αντικείμενα που παραδίδονται από τον εργοδότη στον εργολάβο για το συγκεκριμένο σκοπό ακόμα και αν ο εργολάβος χρησιμοποιεί και δικά του υλικά (πρώτες και βοηθητικές ύλες). Οι εργασίες φασόν αποτελούν παροχή υπηρεσιών, ανεξάρτητα αν ο εργοδότης είναι υποκείμενος στο φόρο εγκατεστημένος σε άλλο κράτος – μέλος, εφόσον τα υλικά και αντικείμενα αποστέλλονται από το κράτος – μέλος του εργοδότη και τα αγαθά που παράγονται, κατασκευάζονται ή συναρμολογούνται από τον εργολάβο, μεταφέρονται ή αποστέλλονται στον εργοδότη στο κράτος – μέλος στο οποίο αυτός είναι εγκατεστημένος.

## **4.6 ΤΡΙΓΩΝΙΚΕΣ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ.**

### **4.6.1 Λογιστική αντιμετώπιση των τριγωνικών ενδοκοινοτικών συναλλαγών και υποχρεώσεις υποβολής δηλώσεων.**

Κατά τη διενέργεια τριγωνικών ενδοκοινοτικών συναλλαγών εμπλέκονται τρία πρόσωπα υποκείμενα σε Φ.Π.Α. σε τρία διαφορετικά κράτη – μέλη της Ε.Ε.. Για τις τριγωνικές συναλλαγές προβλέπεται απλοποιημένος τρόπος φορολόγησης, χωρίς να υφίσταται για τις επιχειρήσεις η υποχρέωση ορισμού φορολογικού εκπροσώπου. Τα πιο πάνω πρόσωπα (τα οποία απαραίτητως θα πρέπει να διαθέτουν Α.Φ.Μ. / Φ.Π.Α. στη χώρα τους) από την άποψη του τρόπου συμμετοχής τους σε τριγωνική συναλλαγή διακρίνονται:

- α.** Στον αρχικό αποστολέα των αγαθών.
- β.** Στον ενδιάμεσο συμβαλλόμενο.
- γ.** Στον τελικό παραλήπτη.

Αν υποθέσουμε – για παράδειγμα – πως μία ελληνική επιχείρηση πουλά εμπορεύματα σε μία αντίστοιχη γερμανική, με την εντολή να σταλούν απευθείας τα εμπορεύματα στην Ιταλία σε μία τρίτη ιταλική επιχείρηση, τότε η ελληνική επιχείρηση είναι ο αρχικός αποστολέας, η γερμανική ο ενδιάμεσος συμβαλλόμενος και η ιταλική είναι ο τελικός παραλήπτης. Οι εναλλακτικές θέσεις που μπορεί να έχει μία ελληνική επιχείρηση στις τριγωνικές συναλλαγές, εξετάζονται στη συνέχεια με αντίστοιχα παραδείγματα.

#### **4.6.1.1 Παράδειγμα στην 1<sup>η</sup> περίπτωση:**

##### **(η Ελληνική επιχείρηση είναι ο αρχικός αποστολέας των εμπορευμάτων).**

Έστω η επιχείρηση “Ηχώραμα Α.Ε.”, εγκατεστημένη στην Ελλάδα πωλεί εμπορεύματα στην επιχείρηση “SBD” (ή οποία είναι εγκατεστημένη στη Γερμανία) αξίας 80.000,00€. Η επιχείρηση SBD, πωλεί τα ίδια εμπορεύματα στην επιχείρηση “Musica Universita” (εγκατεστημένη στην Ιταλία) και δίνει εντολή στην ελληνική επιχείρηση, να αποστείλει απευθείας τα εμπορεύματα από την Ελλάδα στην έδρα της Ιταλικής επιχείρησης. Επισημαίνεται πως και οι τρεις πιο πάνω επιχειρήσεις είναι υποκείμενες στο Φ.Π.Α. εγγεγραμμένες στο σύστημα VIES και έχουν Α.Φ.Μ. / Φ.Π.Α. στις χώρες τους.

Στο μεταξύ, έχει συναφθεί συμφωνία, μεταξύ της ελληνικής επιχείρησης και της γερμανικής, ώστε, τόσο τα μεταφορικά, όσο και τα ασφάλιστρα της μεταφοράς των εμπορευμάτων από την Ελλάδα να βαρύνουν την ελληνική επιχείρηση. Για το σκοπό αυτό εκδόθηκε από τη μεταφορική “Προμηθέας Ε.Π.Ε.” με έδρα την Αθήνα, η φορτωτική Ν°199, ποσού 600,00€, πλέον Φ.Π.Α. 23% (600,00€ x 23% = 138,00€), σύνολο 738,00€, επί πιστώσει. Η ελληνική επιχείρηση κατέβαλε επίσης για ασφάλιστρα μεταφοράς στην Άλφα Ασφαλιστική Α.Ε. ποσό ύψους 200,00€.

Θα πρέπει να τακτοποιηθεί λογιστικά η ενδοκοινοτική παράδοση και στη συνέχεια να συνταχθούν και να υποβληθούν η περιοδική δήλωση Φ.Π.Α., ο ανακεφαλαιωτικός πίνακας των ενδοκοινοτικών παραδόσεων (Listing) και η δήλωση Intrastat (αποστολής).

**α.** Με βάση τη φορτωτική της “Προμηθέας Ε.Π.Ε.”, το τιμολόγιο πώλησης που εκδόθηκε προς τη γερμανική επιχείρηση (στο οποίο αναφέρεται η ένδειξη “πρόκειται για τριγωνική ενδοκοινοτική παράδοση”) και το τιμολόγιο των ασφαλίσεων, καταχωρούνται στα βιβλία της επιχείρησης οι εγγραφές:

Α/Α	ΚΩΔΙΚΟΣ Ε.Γ.Λ.Σ.	ΧΡΕΟΥΜΕΝΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΠΙΣΤΟΥΜΕΝΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΑΝΑΛΥΤΙΚΟ ΚΑΘΟΛΙΚΟ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
		_____ ... / ... _____			
....	<b>64</b>	<b>ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ</b>		600,00	
	64.00	Έξοδα μεταφορών			
	64.00.03	Έξοδα μεταφοράς αγαθών πωλήσεων			
	64.00.03.04	Εισροές εξόδων δαπανών εσωτερικού υποκείμενα με δικαίωμα έκπτωσης 23%			
	<b>54</b>	<b>ΥΠΟΧΡ/ΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ – ΤΕΛΗ</b>		138,00	
	54.00	Φόρος Προστιθέμενης Αξίας			
	54.00.29	Φ.Π.Α. ενδοκοινοτικών λήψεων υπηρεσιών με συντελεστή 23%			
	54.00.29.04	Φ.Π.Α. εξόδων – δαπανών εσωτερικού με συντελεστή 23%			
	<b>50</b>	<b>ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ</b>			738,00
	50.00	Προμηθευτές Εσωτερικού			
	50.00.01	Μεταφορικές			
	51.00.01.00	Προμηθέας Μεταφορική Ε.Π.Ε.			
	Αιτ: Φορτ. Ν°199 της “Προμηθέας Μεταφορική Ε.Π.Ε.”				

A/A	ΚΩΔΙΚΟΣ Ε.Γ.Λ.Σ.	ΧΡΕΟΥΜΕΝΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΠΙΣΤΟΥΜΕΝΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΑΝΑΛΥΤΙΚΟ ΚΑΘΟΛΙΚΟ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
		... / ...			
....	<b>30</b>	<b>ΠΕΛΑΤΕΣ</b>		80.000,00	
	30.10	Πελάτες Ενδοκοινοτικοί			
	30.10.01	Πελάτες Ιταλίας			
	30.10.01.00	Ιταλική Επιχείρηση (Musica Universita)			
	<b>70</b>	<b>ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ</b>			80.000,00
	70.00	Πωλήσεις Μουσικών Οργάνων			
	70.00.04	Ενδοκοινοτικές παραδόσεις εμπ/των			
	70.00.04.57	Τριγωνικές ενδοκοινοτικές παραδόσεις φορολογητέες εκτός της χώρας.			
	Αιτιολογία: Τριγωνική ενδοκοινοτική παράδοση				

A/A	ΚΩΔΙΚΟΣ Ε.Γ.Λ.Σ.	ΧΡΕΟΥΜΕΝΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΠΙΣΤΟΥΜΕΝΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΑΝΑΛΥΤΙΚΟ ΚΑΘΟΛΙΚΟ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
		... / ...			
....	<b>62</b>	<b>ΠΑΡΟΧΕΣ ΤΡΙΤΩΝ</b>		200,00	
	62.05	Ασφάλιστρα			
	62.05.02	Ασφάλιστρα μεταφορών			
	62.05.02.00	Εισροές εξόδων – δαπανών απαλλασσόμενες από Φ.Π.Α.			
	<b>38</b>	<b>ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ</b>			200,00
	38.00	Ταμείο			
	Αιτ.: Α.Π.Υ. Ν <sup>ο</sup> ..... της “Αλφα Ασφαλιστική Α.Ε.				

Ακολουθεί η σύνταξη της περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α

B. ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΚΦΡΩΝ - ΕΙΣΡΩΩΝ μετά την αφαίρεση (κατά συντελεστή) των επιστροφών - εκπτώσεων.											
α	ΕΚΦΡΟΣ φορολογητέες (πωλήσεις αγαθών, παροχή υπηρεσιών κλπ), ΕΝΔΟΚ. ΑΠΟΚΤ. & ΠΡΑΞ. ΛΗΠΤΗ στη λοιπή Ελλάδα εκτός από τα νησιά Αιγαίου.			Συντ. ΦΠΑ %	ΦΟΡΟΣ ΕΚΦΡΩΝ που αναλογεί	β	ΕΙΣΡΩΣ φορολογητέες (αγορές, εισαγωγές κλπ), ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤ. ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ & ΠΡΑΞΕΙΣ ΛΗΠΤΗ			Συντ. ΦΠΑ %	ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΡΩΩΝ που αναλογεί
	I. ΕΚΦΡΟΣ, ΕΝΔΟΚ. ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ & ΠΡΑΞΕΙΣ ΛΗΠΤΗ στη λοιπή Ελλάδα εκτός από τα νησιά Αιγαίου.	301		13	331		I. ΕΙΣΡΩΣ, ΕΝΔΟΚ. ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ, ΕΙΣΡΩΤΕΣ ΚΑΙ ΠΡΑΞΕΙΣ ΛΗΠΤΗ στη λοιπή Ελλάδα εκτός από τα νησιά Αιγαίου	351		13	371
		302		6,5	332			352		6,5	372
		303		23	333			353		23	373
	II. ΕΚΦΡΟΣ, ΕΝΔΟΚ. ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ & ΠΡΑΞΕΙΣ ΛΗΠΤΗ στα νησιά Αιγαίου και από λοιπή Ελλάδα προς τα νησιά αυτά	304		9	334		II. ΕΙΣΡΩΣ, ΕΝΔΟΚ. ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ, ΕΙΣΡΩΤΕΣ ΚΑΙ ΠΡΑΞΕΙΣ ΛΗΠΤΗ στα νησιά Αιγαίου	354		9	374
		305		5	335			355		5	375
		306		16	336			356		16	376
	ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΗΠΤΩΝ ΕΚΦΡΩΝ	307		ΣΥΝ ΦΟΡ	337		Δαπάνες γεν. έξοδα φορολογητέα	357		ΦΠΑ ΔΑΠ	377
	Εκροές φορολογητέες εκτός Ελλάδος, με δικαίωμα έκπτωσης	308					ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΗΠΤΩΝ ΕΙΣΡΩΩΝ	358	<b>600,00</b>	ΣΥΝ ΦΟΡ	378
	Ενδοκ. παροχ. εξισορρογ. & λοιπές εκροές από άλλες με δικαίωμα έκπτωσης	309					ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΑ ΠΟΣΑ ΣΤΟ ΣΥΝΟΛΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΩΩΝ				<b>137,00</b>
	Εκροές απαλλaxes & εφθ. χωρίς δικαίωμ. έκπτωσης	310	<b>80.000,00</b>		<b>346</b>		Επιστροφή φόρου (Κωδ. 348 κ. συντ. 5%)	400			
	ΣΥΝΟΛΟ ΕΚΦΡΩΝ	311					Πιστωτικό υπόλοιπο προηγ. φορολ. περιόδου	401			404
Υ	ΕΙΔΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ						ΦΠΑ έκτακτης εφθάλωσης λοιπά προστιθέμ. ποσά	402			
	Συνολικές ενδοκοινοτικές αποκτήσεις						Χρεωστικό αρχικής δηλώσεως	403			
	Ενδοκοινοτικές λήψεις υπηρεσιών άρθρ. 14 παρ. 2α	341			344		ΑΦΑΙΡΟΥΜΕΝΑ ΠΟΣΑ ΑΠΟ ΤΟ ΣΥΝΟΛΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΩΩΝ				
	Συνολικές ενδοκοινοτικές παραδόσεις	342			345		ΦΠΑ εισροών που πρέπει να μειωθεί βάσει ProRata	411			413
	Πράξεις λήπτη αγαθών & υπηρεσιών	343					Χρεωστικό μέχρι 3 ετ προηγ. φορ. περιόδου & λοιπά αφαιρούμενα	412			
							ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΩΩΝ	420			

Ο Ανακεφαλαιωτικός Πίνακας Ενδοκοινοτικών Παραδόσεων:

<b>Φ4 TAXIS</b> <b>ΑΝΑΚΕΦΑΛΑΙΩΤΙΚΟΣ ΠΙΝΑΚΑΣ</b> <b>ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΩΝ ΠΑΡΑΔΟΣΕΩΝ</b> <b>ΑΓΑΘΩΝ ΚΑΙ ΠΑΡΕΧΟΜΕΝΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ</b> Υποβάλλεται σε δύο (2) αντίτυπα.		ΑΡΙΘΜΟΣ ΔΗΛΩΣΗΣ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΥΠΟΒΟΛΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΠΑΡΑΛΑΒΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ				
		003	ΑΡΙΘΜΟΣ ΕΤΟΣ	004 005	* * *	
ΑΡΜΟΔΙΑ Δ.Ο.Υ. ....XXXXXXXXXXXX		001	*			
Δ.Ο.Υ. ΥΠΟΒΟΛΗΣ .....		002	*			
Ημερολογιακή περίοδος από 006 ..... 1, 2 έως ..... 1, 2		007	ΔΙΟΡΘΩ-ΤΙΚΟΣ			
		009	Μηνες 010			
<b>Α. ΠΙΝΑΚΑΣ ΜΕ ΤΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΟΥ ΔΗΛΟΥΝΤΟΣ</b>						
011 ΕΠΩΝΥΜΟ Ή ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΗΧΟΡΑΜΑ Α.Ε.					
012 ΟΝΟΜΑ	013 ΟΝΟΜΑ ΠΑΤΕΡΑ	014 ΤΙΤΛΟΣ				
015 Δ/ΝΣΗ: ΟΔΟΣ ΑΡΙΘΜΟΣ Ή ΤΟΠΟΘΕΣΙΑ - ΧΩΡΙΟ	016 ΔΗΜΟΣ Ή ΚΟΙΝΟΤΗΤΑ	017 ΤΑΧ. ΚΩΔ.				
ΑΡΙΘΜΟΙ ΤΗΛΕΦΩΝΟΥ - FAX		018 ΚΩΔΙΚΟΣ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΤΗΛΕΦΩΝΟΥ			
		019 ΚΩΔΙΚΟΣ	ΑΡΙΘΜΟΣ FAX			
020 Α.Φ.Μ. Ε, Λ, Ι, Χ, Χ, Χ, Χ, Χ, Χ, Χ, Χ	Ο ΠΙΝΑΚΑΣ ΣΥΜΠΛΗΡΩΝΕΤΑΙ ΣΕ:		021 ΑΡ. ΦΑΚΕΛΟΥ			
		022 ΕΥΡΩ	023 Αριθμός σελίδας α/α / Σύνολο σελίδων			
<b>Β. ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΩΝ ΠΑΡΑΔΟΣΕΩΝ ΑΓΑΘΩΝ ΚΑΙ ΠΑΡΕΧΟΜΕΝΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ</b>						
α/α (1)	Χώρα αγοραστή / λήπτη υπηρεσιών (2)	Στοιχεία αγοραστή / λήπτη υπηρεσιών		Φορολογητέα Αξία**		
		Πρόθεμα χώρας (3)	Αριθμός μητρώου ΦΠΑ (4)	Ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών (5)	Όμοιες ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών (πριμωτικές συναλλαγές) (6)	Ενδοκοινοτικών παρεχόμενων υπηρεσιών (B2B) (7)
1	ΓΕΡΜΑΝΙΑ	DE	Χ,Χ,Χ,Χ,Χ,Χ,Χ,Χ	80.000,00		
2						
3						

Η Δήλωση Intrastat (Αποστολής) συντάσσεται ως εξής:

ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΚΟΙΝΟΤΗΤΑ ΕΝΤΥΠΟ N		Αποστολή	
1 Υπόχρεος Α.Φ.Μ. XXXXXXXXXXXX	ΕΠΩΝΥΜΙΑ: ΗΧΟΡΑΜΑ Α.Ε. ΑΝΤΙΚ. ΕΡΓΑΣΙΩΝ: ΕΜΠΟΡΙΑ ΜΟΥΣΙΚΩΝ ΟΡΓΑΝΩΝ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ: ..... - ΑΘΗΝΑ		
4 Δηλών τρίτος Α.Φ.Μ.	5 ΕΘΝΙΚΗ ΣΤΑΤΙΣΤΙΚΗ ΥΠΗΡΕΣΙΑ ΤΗΣ ΕΛΛΑΔΟΣ (Λυκούργου 14-16 101 66 ΑΘΗΝΑ) ΑΡΜΟΔΙΑ Δ.Ο.Υ: XXXXX ΑΡΜΟΔΙΑ Υ.Σ.Ν: XX (Υπηρεσία Στατιστικής Νομού)		
6 Περιγραφή εμπορευμάτων  ΜΟΥΣΙΚΑ ΟΡΓΑΝΑ	7 α/α ειδ.	8 Χώρα προορ./Περ κατ.	9 Ορ. παραδ.
	α ΙΤ β	10 Φ.Σ.	11 Μ
	13 Κωδ. εμπορευμάτων XXXXXXXXX	14 Καταγ.	15 Στατιστικό καθεστώς 113
	16 Καθαρή μάζα (kg)	17 Συμπληρωματικές μονάδες	
	18 Τιμολογούμενο ποσό 80.000,00	19 Στατιστική αξία	

#### 4.6.1.2 Παράδειγμα στη 2<sup>η</sup> περίπτωση:

##### (η Ελληνική επιχείρηση είναι ο τελικός παραλήπτης των εμπορευμάτων).

Επιχείρηση με έδρα τη Γαλλία, η οποία εμπορεύεται έπιπλα, αγοράζει την 7<sup>η</sup> Σεπτεμβρίου 2012 εμπορεύματα από την Ισπανία. Συγχρόνως δίνει εντολή στον προμηθευτή της, να αποστείλει τα εμπορεύματα σε πελάτη της με έδρα την Αθήνα. Για την πώληση αυτή, η γαλλική επιχείρηση τιμολογεί στις 17 Σεπτεμβρίου 2012 προς την ελληνική, ποσό ύψους 60.000,00€. Τα εμπορεύματα έφθασαν στην Ελλάδα από την Ισπανία στις 25 Σεπτεμβρίου 2012. Η ελληνική επιχείρηση επιβαρύνθηκε με τα έξοδα μεταφοράς των εμπορευμάτων 500,00€ πλέον Φ.Π.Α. 23% (500,00€ x 23% = 115,00€), τα οποία κατέβαλλε σε ελληνική μεταφορική εταιρεία σύμφωνα με τη φορτωτική Ν<sup>ο</sup>1001 / 25.9.2012. Εφόσον και οι τρεις πιο πάνω εμπλεκόμενες επιχειρήσεις, είναι εγγεγραμμένες στο σύστημα VIES και διαθέτουν Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α. στις χώρες τους, πρόκειται για μία τριγωνική συναλλαγή (χωρίς υποχρέωση ορισμού φορολογικού εκπροσώπου) με τελικό παραλήπτη την Ελληνική επιχείρηση, η οποία λογιστική τακτοποίηση της ενδοκοινοτικής απόκτησης υποχρεούται να διενεργήσει τις πιο κάτω λογιστικές εγγραφές και στη συνέχεια να συντάξει και να υποβάλλει στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. την περιοδική δήλωση Φ.Π.Α., τη δήλωση Intrastat (άφιξης), και τον Ανακεφαλαιωτικό Πίνακα Ενδοκοινοτικών Αποκτήσεων, εφόσον το σύνολο των συναλλαγών έχει ξεπεράσει το κατώφλι των 115.000,00€.

A/A	ΚΩΔΙΚΟΣ Ε.Γ.Λ.Σ.	ΧΡΕΟΥΜΕΝΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΠΙΣΤΟΥΜΕΝΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΑΝΑΛΥΤΙΚΟ ΚΑΘΟΛΙΚΟ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
		<u>17/09</u>			
<b>1.</b>	<b>32</b>	<b>ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΕΣ ΣΤΟ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟ</b>		60.000,00	
	32.01	Παραγγελίες κυκλοφο/ντων στοιχείων			
	32.01.20	Παραγγελίες εμπορευμάτων			
	32.01.20.08	8 <sup>η</sup> παραγγελία εμπορ/των χρήσης 2012			
	<b>50</b>	<b>ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ</b>			60.000,00
	50.95	Προμηθευτές ενδοκοινοτικοί			
	50.95.20	Προμηθευτές από Γαλλία			
	50.95.20.00	Προμηθευτής .....			
	Αιτ.: Τιμολόγιο Ν <sup>ο</sup> 55 της γαλλικής επιχείρησης .....				



A/A	ΚΩΔΙΚΟΣ Ε.Γ.Λ.Σ.	ΧΡΕΟΥΜΕΝΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΠΙΣΤΟΥΜΕΝΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΑΝΑΛΥΤΙΚΟ ΚΑΘΟΛΙΚΟ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
		<b>25/09</b>			
<b>2.</b>	<b>32</b>	<b>ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΕΣ ΣΤΟ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟ</b>		500,00	
	32.01	Παραγγελίες κυκλοφο/ντων στοιχείων			
	32.01.20	Παραγγελίες εμπορευμάτων			
	32.01.20.08	8 <sup>η</sup> παραγγελία εμπορ/των χρήσης 2012			
	<b>54</b>	<b>ΥΠΟΧΡ/ΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ - ΤΕΛΗ</b>		115,00	
	54.00	Φόρος Προστιθέμενης Αξίας			
	54.00.20	Φ.Π.Α. Ενδοκοινοτικών αποκτήσεων και άλλων λήψεων υπηρεσιών			
	54.00.20.44	Φ.Π.Α. ενδοκοινοτικών αποκτήσεων και άλλων λήψεων υπηρεσιών με συντ. 23%			
	<b>50</b>	<b>ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ</b>			615,00
	50.00	Προμηθευτές Εσωτερικού			
	50.00.01	Μεταφορικές			
	51.00.01.00	..... Μεταφορική Ε.Π.Ε.			
	Αιτ: Φορτ. Ν <sup>ο</sup> 1001 της “..... Μεταφορική Ε.Π.Ε.”				
		<b>25/09</b>			
<b>3.</b>	<b>20</b>	<b>ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ</b>		60.500,00	
	20.00	Αγορές Εμπορευμάτων			
	20.00.03	Ενδ/κές αποκτήσεις εμπ/των χωρίς Ε.Φ.Κ.			
	20.00.03.44	Ενδοκοινοτικές αποκτήσεις εμπ/των χωρίς Ε.Φ.Κ. υπ/νες με δικαίωμα έκπτωσης 23%			
	<b>32</b>	<b>ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΕΣ ΣΤΟ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟ</b>			60.500,00
	32.01	Παραγγελίες κυκλοφο/ντων στοιχείων			
	32.01.20	Παραγγελίες εμπορευμάτων			
	32.01.20.08	8 <sup>η</sup> παραγγελία εμπ/των χρήσης 2012			
	Αιτ.: Μεταφορά του κόστους της παραγγελίας σε αντίστοιχο λογαριασμό.				
		<b>25/09</b>			
<b>4.</b>	<b>54</b>	<b>ΥΠΟΧΡ/ΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ - ΤΕΛΗ</b>		13.800,00	
	54.00	Φόρος Προστιθέμενης Αξίας			
	54.00.20	Φ.Π.Α. Ενδοκοινοτικών αποκτήσεων και άλλων λήψεων υπηρεσιών			
	54.00.20.44	Φ.Π.Α. ενδοκοινοτικών αποκτήσεων και άλλων λήψεων υπηρεσιών με συντ. 23%			
	<b>54</b>	<b>ΥΠΟΧ/ΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ - ΤΕΛΗ</b>			13.800,00
	54.00	Φόρος Προστιθέμενης Αξίας			
	54.00.80	Φ.Π.Α. εισροών - αγορών εμπ/των οφειλ.			
	54.00.80.44	Φ.Π.Α. ενδ/ών αποκτήσεων εμπ/των χωρίς Ε.Φ.Κ., οφειλόμενος συντ. 23%			
	Αιτ.: Πλασματικό Φ.Π.Α. απόκτησης 60.000,00€ x 23% = 13.800,00€				

#### **4.6.1.3 Παράδειγμα στην 3<sup>η</sup> περίπτωση:**

##### **(η Ελληνική επιχείρηση βρίσκεται μεταξύ αγοραστή και προμηθευτή).**

Στην περίπτωση αυτή, μία ελληνική επιχείρηση αγοράζει αγαθά από προμηθευτή εγκατεστημένο σε ένα άλλο κράτος – μέλος και χωρίς να τα παραλάβει, τα μεταπωλεί σε πελάτη της σε άλλο κράτος – μέλος. Υποθέτουμε την εταιρεία ηλεκτρικών ειδών “Electron A.E.” με έδρα την Αθήνα, η οποία αγοράζει από αντίστοιχη ιταλική επιχείρηση ηλεκτρικά είδη αξίας 20.000,00€ σύμφωνα με το τιμολόγιο N°40 (14 Ιουλίου 2012). Συγχρόνως δίνει εντολή στην ιταλική επιχείρηση να παραδώσει τα εμπορεύματα σε μία τρίτη – γερμανική – επιχείρηση. Η ελληνική επιχείρηση εκδίδει προς τη γερμανική το τιμολόγιο N°1002 (20 Ιουλίου 2012), αξίας 24.000,00€

Στο συγκεκριμένο παράδειγμα, επειδή δεν έγινε φυσική μεταφορά των εμπορευμάτων στο εσωτερικό της χώρας, δεν θεωρείται κανονική ενδοκοινοτική απόκτηση αλλά πρόκειται για μία τριγωνική συναλλαγή που αφορά μόνο τη μετακίνηση των ίδιων αγαθών μεταξύ τριών συναλλασσομένων επιχειρήσεων, υποκείμενων στο φόρο και εγκατεστημένων σε τρία διαφορετικά κράτη – μέλη. Το ποσό του Φ.Π.Α. που αναλογεί στην πιο πάνω συναλλαγή θα καταβληθεί στη χώρα του τελικού παραλήπτη, δηλαδή στη Γερμανία. Η ελληνική επιχείρηση για την παραπάνω τριγωνική συναλλαγή υποχρεούται να υποβάλλει (ηλεκτρονικά) εντός του επόμενου μήνα, τον Ανακεφαλαιωτικό Πίνακα Ενδοκοινοτικών Αποκτήσεων από την Ιταλία (Listing απόκτησης) και τον Ανακεφαλαιωτικό Πίνακα Ενδοκοινοτικών Παραδόσεων (Listing παράδοσης) προς τη Γερμανία. Ωστόσο, ανεξάρτητα από το αν η ελληνική επιχείρηση ξεπέρασε ή όχι το κατώφλι εξομίσωσης των 115.000,00€ για τις αφίξεις και των 90.000,00€ για τις αποστολές, δεν θα συντάξει δηλώσεις Intrastat επειδή δεν υπήρξε φυσική μετακίνηση των εμπορευμάτων από ή προς την Ελλάδα.

Στην περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. για το μήνα Ιούλιο, στην ενότητα α’ του πίνακα εκροών και στην ένδειξη “Ενδοκοινοτικές παραδόσεις – εξαγωγές και λοιπές εκροές απαλλασσόμενες”, στα πεδία με τους κωδικούς 309 και 342 της ενότητας γ’, θα καταχωρηθεί το ποσό της ενδοκοινοτικής παράδοσης 24.000,00€.

Ακολουθεί ο λογιστικός χειρισμός της τριγωνικής συναλλαγής.

Για την τριγωνική παράδοση των εμπορευμάτων στη Γερμανία, θα γίνει η εγγραφή:

Α/Α	ΚΩΔΙΚΟΣ Ε.Γ.Α.Σ.	ΧΡΕΟΥΜΕΝΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΠΙΣΤΟΥΜΕΝΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΑΝΑΛΥΤΙΚΟ ΚΑΘΟΛΙΚΟ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
		..... /.....			
<b>1.</b>	<b>30</b>	<b>ΠΕΛΑΤΕΣ</b>		24.000,00	
	30.10	Πελάτες ενδοκοινοτικοί			
	30.10.00	Πελάτες Γερμανίας			
	30.10.00.00	“επωνυμία γερμανικής επιχείρησης”			
	<b>70</b>	<b>ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ</b>			24.000,00
	70.00	Ενδοκοινοτικές παραδόσεις εμπ/των			
	70.00.04	Τριγωνικές ενδοκοινοτικές παραδόσεις φορολογητέες εκτός της χώρας			
	70.00.04.57	Τριγωνική παράδοση στη γερμανική επιχείρηση “.....”			
	Αιτ.: Τιμολόγιο Πώλησης Ν°4002				

Στη συνέχεια, για την ενδοκοινοτική απόκτηση των εμπορευμάτων από την Ιταλία, θα γίνει η εγγραφή:

Α/Α	ΚΩΔΙΚΟΣ Ε.Γ.Α.Σ.	ΧΡΕΟΥΜΕΝΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΠΙΣΤΟΥΜΕΝΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΑΝΑΛΥΤΙΚΟ ΚΑΘΟΛΙΚΟ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
		..... /.....			
<b>2.</b>	<b>20</b>	<b>ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ</b>		20.000,00	
	20.00	Αγορές Εμπορευμάτων			
	20.00.03	Ενδοκοινοτικές αποκτήσεις εμπ/των			
	20.00.03.00	Ενδοκοινοτικές αποκτήσεις απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης			
	<b>50</b>	<b>ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ</b>			20.000,00
	50.95	Προμηθευτές Ενδοκοινοτικοί			
	50.95.01	Προμηθευτές από Ιταλία			
	50.95.01.00	Στοιχεία ιταλού προμηθευτή			
	Αιτ.: Τιμολόγιο Πώλησης Ν°40				

### Παρατηρήσεις:

**α.** Αν η παραπάνω ενδοκοινοτική απόκτηση επιβαρυνθεί και με ειδικά έξοδα, είναι αναγκαία η παρεμβολή του λογαριασμού “32. ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΕΣ ΣΤΟ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟ”.

**β.** Στην περίπτωση κατά την οποία τα παραστατικά στοιχεία (τιμολόγια) της ενδοκοινοτικής τριγωνικής συναλλαγής εκφράζονται σε ξένο νόμισμα, τότε η φορολογητέα αξία θα πρέπει να μετατραπεί σε εθνικό νόμισμα (ευρώ) σύμφωνα με όσα έχουν ήδη αναφερθεί σε προηγούμενες παραγράφους.

## **4.7 ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΑΠΟ ΑΠΟΣΤΑΣΗ.**

### **4.7.1 Λογιστική αντιμετώπιση κατά τη διενέργεια ενδοκοινοτικών παραδόσεων.**

Ως πώληση από απόσταση θεωρείται η παράδοση αγαθών, όπου τα αγαθά αποστέλλονται ή μεταφέρονται από ένα κράτος – μέλος σε άλλο, εφόσον η αποστολή γίνεται με ευθύνη του πωλητή. Οι πωλήσεις αυτές πραγματοποιούνται από προμηθευτές που είναι εγκατεστημένοι σε διαφορετικό κράτος – μέλος από τους αγοραστές. Οι αγοραστές είναι πρόσωπα τα οποία δεν έχουν το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου και δεν υποχρεούνται από άλλες διατάξεις να καταβάλλουν φόρο για τις ενδοκοινοτικές τους αποκτήσεις κατά την άφιξη των αγαθών. Σύμφωνα με το καθεστώς αυτό, τόπος φορολογίας είναι ο τόπος εγκατάστασης του προμηθευτή, ωστόσο υπό προϋποθέσεις τόπος φορολογίας μπορεί να είναι και η έδρα του αγοραστή.

Σε επίπεδο λογιστικής αντιμετώπισης ισχύουν τα εξής: Όταν ο Φ.Π.Α. των πωλήσεων από απόσταση καταβάλλεται στην Ελλάδα, τότε με το αντίτιμο των πωλήσεων πιστώνεται ένας εκ των λογαριασμών 70.00.04.42 έως 70.00.04.54 και με το ποσό του Φ.Π.Α. ο αντίστοιχος υπολογαριασμός 54.00.70.42 έως 54.00.70.54 “Φ.Π.Α. Ενδοκοινοτικών Παραδόσεων Φορολογητέων εντός της χώρας με συντελεστή 13%, 6,5%, 23% κ.λπ.”. Αντίστοιχα καταβάλλεται στην Ελλάδα ο Φ.Π.Α. που αναλογεί στις πωλήσεις ελληνικών αγαθών προς πρόσωπα άλλων κρατών – μελών, τα οποία στερούνται του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου εισροών, εφόσον η ελληνική επιχείρηση δεν έχει υπερβεί το όριο των πωλήσεων που ορίζεται στο καθένα από τα κράτη – μέλη. Όταν όμως ο Φ.Π.Α. καταβάλλεται στα άλλα κράτη – μέλη, επειδή η ελληνική επιχείρηση έχει υπερβεί το όριο των πωλήσεων προς το συγκεκριμένο κράτος – μέλος, τότε ως ενδοκοινοτική παράδοση θεωρείται η αξία των αγαθών τα οποία αποστέλλονται στον φορολογικό εκπρόσωπο της επιχείρησης, ο οποίος ορίζεται για να αποδώσει τον Φ.Π.Α. στο κράτος – μέλος παράδοσης των αγαθών. Στην περίπτωση αυτή, καθώς και στην παράδοση αγαθών μετά από εγκατάσταση ή συναρμολόγηση με την αξία της ενδοκοινοτικής παράδοσης πιστώνεται ο υπολογαριασμός “70.00.04.58 πωλήσεις από απόσταση και πωλήσεις με υποχρέωση εγκατάστασης φορολογητέες εκτός της χώρας”. Στην περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. τα ποσά αυτά καταχωρούνται στα πεδία με τους κωδικούς 309 και 342.

## **5. ΕΠΙΛΟΓΟΣ – ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ**

Όπως έχουμε ήδη διαπιστώσει, τα κράτη διαφέρουν αισθητά ως προς την έκταση συμμετοχής τους στο διεθνές εμπόριο. Συνήθως οι μεγάλες οικονομίες που διαθέτουν σημαντική εσωτερική αγορά και επαρκείς πλουτοπαραγωγικούς πόρους, συμμετέχουν στις διεθνείς συναλλαγές, αναλογικά λιγότερο σε σχέση τις μικρότερες χώρες, οι οποίες είναι αναγκασμένες να απευθύνονται στο εξωτερικό, προκειμένου να προμηθεύονται πρώτες ύλες και να διαθέτουν τα προϊόντα τους. Για παράδειγμα, η ποσοστιαία συμμετοχή των Η.Π.Α. στο διεθνές εμπόριο είναι σχετικά χαμηλή αλλά εξαιτίας του τεράστιου Α.Ε.Π., το απόλυτο μέγεθος της συμμετοχής τους είναι από τα υψηλότερα στον κόσμο. Βεβαίως υπάρχουν και περιπτώσεις μικρών βιομηχανικών κρατών με έντονη εξαγωγική δραστηριότητα (όπως η Ολλανδία), όπου το ύψος των εξαγωγών ανέρχεται στο ήμισυ του Α.Ε.Π. της χώρας.

Στις μέρες μας, το διεθνές εμπόριο διεξάγεται κατά κύριο λόγο μεταξύ των αναπτυγμένων χωρών της Δύσης, δηλαδή της Ευρώπης, της Βορείου Αμερικής και της Αυστραλίας. Γενικότερα, καθώς μια χώρα ωριμάζει οικονομικά, διευρύνει τη συμμετοχή της στο διεθνές εμπόριο, εφόσον εξειδικεύεται και προσπαθεί να επωφεληθεί από τα συγκριτικά της πλεονεκτήματα. Η διάδοση του διεθνούς εμπορίου έχει ευεργετική επίδραση σε όλους τους εμπλεκόμενους φορείς, όπως αποδεικνύεται και από τη θεαματική ανάπτυξη των χωρών που ίδρυσαν την Ευρωπαϊκή Ένωση (πρώην Ευρωπαϊκή Οικονομική Κοινότητα), η οποία, ως γνωστόν, έχει μετεξελιχθεί σε Οικονομική και Νομισματική Ένωση.

Με τη Συνθήκη της Ρώμης, η Ε.Ε. έθεσε τις βάσεις για την ικανοποίηση δύο σημαντικών στόχων. Αφενός για τη δημιουργία τελωνειακής ένωσης μεταξύ των κρατών – μελών, στα πλαίσια της οποίας οι συναλλαγές θα απαλλάσσονται από κάθε εμπόδιο και αφετέρου στη δημιουργία ενός κοινού εξωτερικού δασμολογίου το οποίο να εφαρμόζεται στις εισαγωγές από τρίτες χώρες. Σταδιακά, η ανάπτυξη του διεθνούς εμπορίου, κατέστησε την κοινή εμπορική πολιτική μία από τις

σημαντικότερες πολιτικές της Ευρωπαϊκής Ένωσης, ενώ παράλληλα, οι διαδοχικές διευρύνσεις και η παγίωση της κοινής αγοράς ενίσχυσαν τη θέση των κρατών – μελών ως πόλο έλκυσης και επιρροής στις εμπορικές διαπραγματεύσεις, τόσο στις διμερείς με τρίτες χώρες, όσο και στις πολυμερείς στα πλαίσια της ΓΣΔΕ (GATT). Προοδευτικά η Ευρωπαϊκή Ένωση δημιούργησε ένα πυκνό δίκτυο εμπορικών σχέσεων σε παγκόσμια κλίμακα, με αποτέλεσμα σήμερα να αποτελεί τον πρώτο παγκόσμιο παράγοντα στο διεθνές εμπόριο, μπροστά από τις Ηνωμένες Πολιτείες και την Ιαπωνία. Μάλιστα, σε ένα διαρκώς διευρυνόμενο πλαίσιο ισχυροποίησης των διεθνών συναλλαγών, αντιπροσωπεύει το ένα πέμπτο του παγκόσμιου εμπορίου.

Στα πλαίσια της ευρωπαϊκής εμπορικής πολιτικής, έχει αναπτυχθεί μια δέσμη μέσων για τη διασφάλιση της νομιμότητας των πράξεων, αλλά και για την εξυπηρέτηση των συναλλαγών. Το κοινό εξωτερικό δασμολόγιο, είναι ένα από τα κύρια χαρακτηριστικά της ευρωπαϊκής τελωνειακής ένωσης και αφορά την εφαρμογή ενιαίων δασμών στα προϊόντα που εισάγονται από τρίτες χώρες ανεξαρτήτως του κράτους – μέλους προορισμού. Η θέσπιση του κοινού εξωτερικού δασμολογίου έχει ως αποτέλεσμα για τα κράτη – μέλη την ομοιόμορφη προστασία έναντι των τρίτων χωρών και τη δημιουργία μιας κοινοτικής προτίμησης (δεδομένου ότι οι εισαγωγές από κάποιο άλλο κράτος – μέλος δεν υπόκεινται σε δασμούς, απολαμβάνουν εξ ορισμού ενός ευνοϊκότερου καθεστώτος σε σχέση με τις εισαγωγές προελεύσεως τρίτων χωρών). Επιπλέον, τα μέσα εμπορικής άμυνας, το αντιντάμπινγκ, η πολιτική κατά των επιδοτήσεων, ο κανονισμός για τα εμπόδια στο εμπόριο και τα μέτρα διασφάλισης των συναλλαγών αποσκοπούν στη δημιουργία ενός ισχυρότατου θεσμικού πλαισίου, το οποίο διευρύνεται συνεχώς με την ενσωμάτωση νέων κρατών – μελών (ταχέως και μαζικά) προκαλώντας με τον τρόπο αυτό ζημιά στους εθνικούς παραγωγούς. Παράλληλα, με την προοπτική της μείωσης των δασμών, η Ευρωπαϊκή Ένωση έχει δημιουργήσει μηχανισμούς που της επιτρέπουν να εντοπίζει τα εμπόδια στο εμπόριο που συναντούν οι κοινοτικές επιχειρήσεις κατά τις εξαγωγές τους προς τρίτες χώρες και να εξασφαλίζει διαρκή παρακολούθηση έως την εξεύρεση αποδεκτής λύσης, μέσω των προτιμησιακών συμφωνιών και των πολυμερών διαπραγματεύσεων.

Σε επίπεδο συναλλαγών, ως “εισαγωγή” θεωρείται η είσοδος στο εσωτερικό της χώρας αγαθών προερχόμενων από τρίτες – εκτός Ε.Ε. – χώρες και φορολογείται αντικειμενικά, χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η ιδιότητα του εισαγωγέα (χωρίς δηλαδή να εξετάζεται αν ο εισαγωγέας είναι πρόσωπο υποκείμενο στο φόρο, ή αν κατά την εισαγωγή ενεργεί μέσα στα πλαίσια άσκησης της επαγγελματικής δραστηριότητας του). Συνεπώς η εισαγωγή αγαθών θα φορολογηθεί ακόμα και όταν εισαγωγέας είναι πρόσωπο που δεν ασκεί καμία οικονομική δραστηριότητα και ανεξάρτητα από το αν αποτελεί απόρροια συναλλαγής με αντάλλαγμα, δωρεάς, μίσθωσης κ.λπ. Ως “ενδοκοινοτική απόκτηση” θεωρείται η απόκτηση αγαθών που αποστέλλονται ή μεταφέρονται στον αποκτώντα από τον πωλητή ή τον ίδιο 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. Η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών φορολογείται όταν συντρέχουν οι εξής προϋποθέσεις:

- α.** Εφόσον πρόκειται για αγαθά που μεταφέρονται στην Ελλάδα από άλλο κράτος – μέλος.
- β.** Όταν ο αποκτών (αγοραστής) είναι υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο ή μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο, που ενεργεί με την ιδιότητα του υποκειμένου στο φόρο.
- γ.** Όταν ο πωλητής να είναι υποκείμενος στο φόρο σε άλλο κράτος – μέλος, δεν απαλλάσσεται λόγω ύψους ακαθαρίστων εσόδων στη χώρα του, ούτε πραγματοποιεί παραδόσεις αγαθών, για τις οποίες ο τόπος φορολογίας βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας.
- δ.** Όταν η συναλλαγή πραγματοποιείται από επαχθή αιτία (δηλαδή ο πωλητής λαμβάνει – ή πρόκειται να λάβει – αντάλλαγμα, σε χρήμα ή είδος).
- ε.** Η συναλλαγή να πραγματοποιείται στα πλαίσια άσκησης της οικονομικής δραστηριότητας τόσο του πωλητή όσο και του αγοραστή.

Ειδικότερα, η ενδοκοινοτική απόκτηση καινούργιου μεταφορικού μέσου υπόκειται σε φόρο προστι-  
θεμένης αξίας ανεξάρτητα από την ιδιότητα του εγκατεστημένου στο εσωτερικό της χώρας προσώπου.

Αντίστοιχα, ως “εξαγωγή” νοείται η πώληση αγαθών σε χώρες εκτός Ευρωπαϊκής Ένωσης, ενώ ως ενδοκοινοτική παράδοση ορίζεται η μεταφορά αγαθών από την Ελλάδα (από τον πωλητή ή από

τον αποκτώντα, ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό τους) σε άλλο κράτος – μέλος της Ε.Ε. και απαλλάσσεται από το φόρο. Επίσης απαλλάσσεται από το φόρο και η ενδοκοινοτική παράδοση προς άλλο πρόσωπο υποκείμενο στο φόρο ή προς μη υποκείμενο νομικό πρόσωπο, που ενεργεί με την ιδιότητά του αυτή σε άλλο κράτος – μέλος. Για την απαλλαγή απαιτείται η εγγραφή τόσο του πωλητή όσο και του αγοραστή στο σύστημα VIES, ωστόσο κατ' εξαίρεση δεν απαλλάσσεται από το φόρο η παράδοση αγαθών που γίνεται προς τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος, απαλλασσόμενες επιχειρήσεις χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών και νομικά πρόσωπα μη υποκείμενα στο φόρο, εφόσον το ύψος των συνολικών ενδοκοινοτικών τους αποκτήσεων δεν υπερβαίνει κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο ούτε κατά την τρέχουσα το ποσό των 10.000,00€. Προκειμένου για ενδοκοινοτικές αποκτήσεις καινούργιων μεταφορικών μέσων και προϊόντων υπαγόμενων σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης (όπως ορυκτέλαια, οινόπνευμα, αλκοολούχα ποτά και βιομηχανοποιημένα καπνά), οι αποκτήσεις αυτές φορολογούνται πάντα στη χώρα άφιξης των αγαθών.

Ο λογιστικός χειρισμός κάθε συναλλαγής με το εξωτερικό, απαιτεί ιδιαίτερη προσοχή και αυτό διότι κάθε πράξη περιλαμβάνει τις δικές της ιδιαιτερότητες. Κάθε λογιστής θα πρέπει να εξετάζει λεπτομερώς τις παραμέτρους που αφορούν τη μετακίνηση των αγαθών και να απεικονίζει την πράξη όσο το δυνατόν ακριβέστερα. Επίσης ιδιαίτερη σημασία θα πρέπει να δίδεται και στις φορολογικές υποχρεώσεις που προκύπτουν για τις επιχειρήσεις που συναλλάσσονται σε διεθνές επίπεδο. Τόσο για τον προσδιορισμό των φόρων που πρέπει να καταβληθούν – με χρήση των κατάλληλων λογαριασμών του Ε.Γ.Λ.Σ. – όσο και για την υποβολή των κατάλληλων εντύπων, εντός των χρονικών ορίων που ορίζει ο νόμος. Θωρούμε πως όσο σημαντική είναι για μια επιχείρηση η παρουσία της στη διεθνή εμπορική σκηνή, άλλο τόσο σημαντική είναι και η επαρκής κάλυψη, σε λογιστικό και φορολογικό επίπεδο από ικανούς και καταρτισμένους λογιστές και φοροτεχνικούς. Έτσι παραδίδουμε την προσπάθειά μας, ελπίζοντας να αποτελέσουν έναν πλήρη και ικανοποιητικό οδηγό για οποιονδήποτε θελήσει να κατανοήσει τις βασικές αρχές των διεθνών συναλλαγών, τη λογιστική και τη φορολογική αντιμετώπισή τους.



## **ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ**

### **α. ΒΙΒΛΙΑ**

- ☞ Γκλεζάκος Δ., (2007). *Φ.Π.Α. Τα δύσκολα στην πράξη*. Αθήνα: Εκδόσεις “Ιδιωτική”.
- ☞ Γρηγοράκος Θ., (2012). *Πρακτικό βοήθημα εφαρμογής του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου*. Αθήνα: Εκδόσεις “Αντ. Σάκκουλας”.
- ☞ Ιωάννου Κ., (2005). *Οδηγός Εξαγωγών Αγαθών και Υπηρεσιών*. Αθήνα: Εκδόσεις “Σταμούλη”.
- ☞ Κονιστής Κ., (2004). *Εθνικός και Κοινοτικός Τελωνειακός Κώδικας*. Αθήνα: Εκδόσεις “Όμιλος Επιχειρήσεων Τότση Α.Ε.Β.Ε.”.
- ☞ Κοντάκος Αρ., (2006). *Γενική Λογιστική*. Αθήνα: Εκδόσεις “Ελλην”.
- ☞ Μακεδόνας Κ., (2004). *Διεθνές Εμπόριο*. Αθήνα: Εκδόσεις “Ελλην”.
- ☞ Παπαγιάννης Ν., (2011). *Πρακτικός Οδηγός Λογιστικής*. Αθήνα: Εκδόσεις “Epsilon”.
- ☞ Σγουρινάκης Ν. και Μιχελινάκης Β. (2011). *Πρακτικές Λύσεις Φορολογίας και Λογιστικής*. Αθήνα: Εκδόσεις “Νομική Βιβλιοθήκη”.

### **β. ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ - ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ**

- ☞ Απόφαση Υπουργείου Οικονομικών ΑΥΟ Δ. 1163 / 678 / Ε 0017 / 30.8.2001 “Διαδικασία απαλλαγής από το Φ.Π.Α. της εισαγωγής αγαθών που προορίζονται για εξαγωγή ή για παράδοση σε υποκείμενους στο Φ.Π.Α. εγκατεστημένους σε άλλο κράτος – μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης.”
- ☞ Απόφαση αριθ. 1091535 (25.9.2009) της Γενικής Γραμματείας Φορολογικών & Τελωνειακών Θεμάτων του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών, με θέμα “Υποβολή ανακεφαλαιωτικών πινάκων για πράξεις που πραγματοποιούνται από 01.01.2010. Κοινοποίηση οδηγιών για την συμπλήρωση των εντύπων των ανακεφαλαιωτικών πινάκων.”
- ☞ Απόφαση Υπουργείου Οικονομικών ΑΥΟ Τ. 8612 / 2439 / 30.12.2012 “Διαδικασία παραλαβής και αποστολής προϊόντων που έχουν τεθεί σε ανάλωση κατ’ εφαρμογή του άρθρου 5 του νομοσχεδίου «Εναρμόνιση προς το Κοινοτικό δίκαιο του φορολογικού καθεστώτος των πετρελαιοειδών προϊόντων, αλκοόλης και αλκοολούχων ποτών και βιομηχανοποιημένων καπνών»”
- ☞ Κανονισμός (ΕΟΚ) αριθ. 3330 / 1991 του Συμβουλίου της 7<sup>ης</sup> Νοεμβρίου 1991 “Για τις στατιστικές των συναλλαγών αγαθών μεταξύ κρατών – μελών.”
- ☞ Κανονισμός (ΕΟΚ) αριθ. 2256 / 1992 της Επιτροπής της 31<sup>ης</sup> Ιουλίου 1992 “Περί των στατιστικών κατωφλίων για τις στατιστικές εμπορίου μεταξύ κρατών – μελών.”
- ☞ Κανονισμός (ΕΟΚ) αριθ. 2913 / 1992 του Συμβουλίου της 12<sup>ης</sup> Οκτωβρίου 1992 “Περί θεσπίσεως κοινοτικού τελωνειακού κώδικα.”
- ☞ Κανονισμός (ΕΟΚ) αριθ. 3046 / 1992 της Επιτροπής της 22<sup>ης</sup> Οκτωβρίου 1992 “Περί καθορισμού διατάξεων εφαρμογής του κανονισμού (ΕΟΚ) 3330 / 1991 και περί τροποποίησης του εν λόγω κανονισμού.”

- ☞ Κανονισμός (ΕΟΚ) αριθ. 3590 / 1992 της Επιτροπής της 11<sup>ης</sup> Δεκεμβρίου 1992 “Περί των μέσων διαβίβασης των στατιστικών πληροφοριών για τις στατιστικές του εμπορίου μεταξύ κρατών – μελών.”
- ☞ Κανονισμός (ΕΟΚ) 3649 / 1992 της Επιτροπής 18.12.1992 “Σχετικά με τον απλουστευμένο συνοδευτικό έγγραφο για την ενδοκοινοτική κυκλοφορία προϊόντων υποκείμενων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης, για τα οποία έχει καταβληθεί φόρος και τα οποία έχουν διατεθεί στην κατανάλωση στο κράτος – μέλος αποστολής.”
- ☞ Κανονισμός (ΕΟΚ) αριθ. 2454 / 1993 της Επιτροπής της 2<sup>ας</sup> Ιουλίου 1993 “Για τον καθορισμό ορισμένων διατάξεων εφαρμογής του κανονισμού (ΕΟΚ) αριθ. 2913 / 92 του Συμβουλίου περί θεσπίσεως του κοινοτικού τελωνειακού κώδικα.” (ΕΕ L 253 / 11.10.1993, σελ. 1)
- ☞ Κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 2385 / 1996 της Επιτροπής της 16<sup>ης</sup> Δεκεμβρίου 1996 “Για την τροποποίηση του κανονισμού (ΕΟΚ) 3046 / 1992, όσον αφορά την απλούστευση της αναφοράς της καθαρής μάζας.”
- ☞ Κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 860 / 1997 της Επιτροπής της 14<sup>ης</sup> Μαΐου 1997 “Για τροποποίηση του κανονισμού (ΕΟΚ) 3046 / 1992, όσον αφορά την αναφορά της αξίας των εμπορευμάτων.”
- ☞ Κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 638 / 2004 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 31<sup>ης</sup> Μαρτίου 2004 “σχετικά με τις κοινοτικές στατιστικές για τις συναλλαγές αγαθών μεταξύ των κρατών – μελών και την κατάργηση του κανονισμού (ΕΟΚ) αριθ. 3330 / 91 του Συμβουλίου.”
- ☞ Νόμος 1642 / 1986 “Για την εφαρμογή του φόρου προστιθέμενης αξίας και άλλες διατάξεις” (Φ.Ε.Κ. 125 / τεύχος Α΄ / 19.08.1986)
- ☞ Νόμος 1892 / 1990 “Για τον εκσυγχρονισμό και την ανάπτυξη και άλλες διατάξεις”. (Φ.Ε.Κ. 101 / τεύχος Α΄ / 31.7.1990)
- ☞ Νόμος 2000 / 1991 Για την αποκρατικοποίηση, απλούστευση των διαδικασιών εκκαθάρισης, ενισχύσεως των κανόνων ανταγωνισμού και άλλες διατάξεις. (Φ.Ε.Κ. 206 / τεύχος Α΄ / 24.12.1991 με Διόρθωση Σφάλματος από το Φ.Ε.Κ. 6 / τεύχος Α΄ / 1992)
- ☞ Νόμος 2093 / 1992 “Διαρρυθμίσεις στην έμμεση φορολογία και άλλες διατάξεις.” (Φ.Ε.Κ. 181 / τεύχος Α΄ / 25.11.1992)
- ☞ Νόμος 2127 / 1993 “Εναρμόνιση προς το κοινοτικό δίκαιο του φορολογικού καθεστώτος των πετρελαιοειδών προϊόντων, αλκοόλης και αλκοολούχων ποτών και βιομηχανοποιημένων καπνών και άλλες διατάξεις.” (Φ.Ε.Κ. 48 / τεύχος Α΄ / 6.4.1993)
- ☞ Νόμος 2859 / 2000 “Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας.” (Φ.Ε.Κ. 248 / τεύχος Α΄ / 7.11.2000, όπως τροποποιήθηκε με το Νόμο 3522 / 2006, Φ.Ε.Κ. 276 / τεύχος Α΄ / 2006)
- ☞ Νόμος 2960 / 2001 “Εθνικός Τελωνειακός Κώδικας” (Φ.Ε.Κ. 265 / τεύχος Α΄ / 22.11.2001)
- ☞ Νόμος 3336 / 2005 “Εναρμόνιση της Ελληνικής Νομοθεσίας προς την Οδηγία 2003 / 96 / ΕΚ του Συμβουλίου της 27<sup>ης</sup> Οκτωβρίου 2003 περί επιβολής Ειδικού Φόρου Κατανάλωσης και άλλες διατάξεις.” (Φ.Ε.Κ. 96 / τεύχος Α΄ / 20.4.2005)
- ☞ Νόμος 3522 / 2006 “Μεταβολές στη φορολογία εισοδήματος, απλουστεύσεις στον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και άλλες διατάξεις” (Φ.Ε.Κ. 276 / τεύχος Α΄ / 22.12.2006)

- ☞ Νόμος 3842 / 2010 “Αποκατάσταση φορολογικής δικαιοσύνης και αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής.” (Φ.Ε.Κ. 58 / τεύχος Α΄ / 23.04.2010)
- ☞ Οδηγία 1991 / 680 / ΕΟΚ του Συμβουλίου της 16<sup>ης</sup> Δεκεμβρίου 1991 “Για τη συμπλήρωση του κοινού συστήματος Φόρου Προστιθέμενης Αξίας και την τροποποίηση, ενόψει της κατάργησης των φορολογικών συνόρων, της οδηγίας 77 / 388 / ΕΟΚ”
- ☞ Οδηγία 2006 / 112 / ΕΚ του Συμβουλίου της 28<sup>ης</sup> Νοεμβρίου 2006 “Σχετικά με το κοινό σύστημα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας.”
- ☞ Οδηγία 2008 / 118 / ΕΚ του Συμβουλίου της 16<sup>ης</sup> Δεκεμβρίου 2008 “Σχετικά με το γενικό καθεστώς των ειδικών φόρων κατανάλωσης και για την κατάργηση της οδηγίας 92 / 12 / ΕΟΚ.”
- ☞ ΠΟΛ.1282 / 23.12.1992 “Κοινοποίηση διατάξεων του Νόμου 2093/1992, σχετικά με τον ΦΠΑ”
- ☞ ΠΟΛ.1253 / 22.07.1993 “Συλλογή και επεξεργασία στοιχείων ενδοκοινοτικού εμπορίου (σύστημα INTRASTAT).”
- ☞ ΠΟΛ. 1262 / 2.8.1993 “Απαλλαγές: Διαδικασία απαλλαγής από το Φ.Π.Α. της Παράδοσης, Ενδοκοινοτικής Απόκτησης και Εισαγωγής αγαθών που προορίζονται για εξαγωγή ή παράδοση σε υποκείμενους στο φόρο εγκατεστημένους σε άλλο κράτος – μέλος, καθώς και της παροχής υπηρεσιών που συνδέονται άμεσα με την πραγματοποίηση των πράξεων αυτών”
- ☞ ΠΟΛ.1306 / 20.9.1993 “Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 1642/86 σχετικά με μεταφορές αγαθών και τις παρεπόμενες αυτών πράξεις, καθώς και για την παροχή υπηρεσιών διαμεσολάβησης για τις δραστηριότητες αυτές.”
- ☞ ΠΟΛ.1075 / 13.3.1995 “Συμπλήρωση των διατάξεων της απόφασης με αριθμό 1103551 / 8478 / Α0014 / ΠΟΛ. 1262 / 2.8.1993”
- ☞ ΠΟΛ.1176 / 27.06.1995 “Υποβολή δηλώσεων INTRASTAT.”
- ☞ ΠΟΛ.1201 / 29.10.1999 “Διευκρινίσεις σχετικά με τη διαδικασία απαλλαγής της παράδοσης αγαθών προς άλλο κράτος – μέλος.”
- ☞ ΠΟΛ.1073 / 21.7.2004 “Διαδικασία και προϋποθέσεις επιστροφής του Φ.Π.Α., σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 34 του Κώδικα Φ.Π.Α. (Νόμος 2859 / 2000)”.
- ☞ ΠΟΛ. 1092 / 24.8.2004 “Διευκρινήσεις και οδηγίες για την εφαρμογή της ΑΥΟ ΠΟΛ. 1073 / 21.7.2004, για την επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α.”
- ☞ ΠΟΛ.1098 / 20.07.2006 “Χρόνος υποβολής των εμπρόθεσμων αρχικών ανακεφαλαιωτικών πινάκων ενδοκοινοτικών παραδόσεων και ενδοκοινοτικών αποκτήσεων.”
- ☞ ΠΟΛ.1175 / 29.12.2008 “Κοινοποίηση των κατωφλίων εξομείωσης για τα έτη 2008 και 2009 καθώς και υποχρέωση υποβολής από τις επιχειρήσεις της Δήλωσης INTRASTAT.”
- ☞ ΠΟΛ.1127/25.9.2009 “Τύπος, περιεχόμενο, τρόπος και χρόνος υποβολής του ανακεφαλαιωτικού πίνακα ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών και παρεχόμενων υπηρεσιών (έντυπο 047 – Φ.Π.Α., έκδοση 2009, Φ4 / TAXIS). Τύπος, περιεχόμενο, τρόπος και χρόνος υποβολής του ανακεφαλαιωτικού πίνακα ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών και λήψεων υπηρεσιών (έντυπο 052 – Φ.Π.Α., έκδοση 2009, Φ5 / TAXIS). Υποχρεωτική υποβολή των αρχικών και εμπρόθεσμων, ανακεφαλαιωτικών πινάκων με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω του ειδικού δικτύου (TAXISnet).”

- ☞ ΠΟΛ.1002 / 4.1.2010 “Ειδικό στοιχείο για σκοπούς Φ.Π.Α. επί ενδοκοινοτικών πράξεων.”
- ☞ ΠΟΛ.1100 / 24.6.2010 “Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 59, 60, 61, 62, 63 και 81 του Νόμου 3842 / 2010 «Αποκατάσταση φορολογικής δικαιοσύνης, αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής και άλλες διατάξεις»”
- ☞ ΠΟΛ. 1253 / 20.12.2011 “Παράταση υποβολής της κατάστασης φορολογικής αναμόρφωσης μέσω διαδικτύου.”
- ☞ ΠΟΛ.1036 / 6.2.2012 “Στατιστικά κατώφλια έτους 2012 για τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές.”

## γ. ΙΣΤΟΤΟΠΟΙ

<http://eurostat.statistics.gr/> (2013). Ιστοσελίδα της Ελληνικής Στατιστικής Αρχής. Διαδικτυακό Σύστημα Online Ερευνών & Ερωτηματολογίων. Ηλεκτρονικό Σύστημα Δηλώσεων Intrastat. “Ανακοίνωση για τα στατιστικά κατώφλια το οποία ισχύουν από 1.1.2013 έως 31.12.2013, βάσει του Κανονισμού της Ε.Ε. 638 / 2004.” Βρέθηκε την 22.1.2013 στην ιστοσελίδα

<http://eurostat.statistics.gr/intrastat/announcements.aspx>

<http://www.express.gr>. (2012). Ημερήσια Οικονομική Εφημερίδα. “Δημοσίευση της ΠΟΛ 1036 / 6.2.2012. Στατιστικά κατώφλια έτους 2012 για τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές”. Βρέθηκε την 3.11.2012 στην ιστοσελίδα [http://www.express.gr/afieroma/eforia/581132oz\\_20120326581132.php3](http://www.express.gr/afieroma/eforia/581132oz_20120326581132.php3)

[www.gsis.gr](http://www.gsis.gr) (2012). Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων. Στην διαδρομή: Υπηρεσίες Προς Επιχειρήσεις / Φ.Π.Α. – V.I.E.S., δίνεται η δυνατότητα στις ελληνικές επιχειρήσεις να ελέγξουν τον αριθμό Φ.Π.Α. / V.I.E.S. των αντίστοιχων επιχειρήσεων των κρατών – μελών, με τις οποίες συναλλάσσονται.

<http://www.reporter.gr/> (2012). Δημοσιογραφικό ηλεκτρονικό περιοδικό. “Φορολογικός Οδηγός 2011, Μέρος ΣΤ” Βρέθηκε την 20.11.2012 στην ιστοσελίδα

<http://www.reporter.gr/MONEY/%CE%A6%CE%BF%CF%81%CE%BF%CE%BB%CE%BF%CE%B3%CE%AF%CE%B1/item/174820-%CE%A6%CE%BF%CF%81%CE%BF%CE%BB%CE%BF%CE%B3%CE%B9%CE%BA%CF%8C%CF%82-O%CE%B4%CE%B7%CE%B3%CF%8C%CF%82-2011-%28%CE%9C%CE%AD%CF%81%CE%BF%CF%82-%CE%A3%CE%A4%29>

<http://www.taxnews.info/> (2012). TaxNews – Φορολογική Ενημέρωση. “Ανακοίνωση για τα στατιστικά κατώφλια το οποία ισχύουν από 1.1.2011 έως 31.12.2011, βάσει του Κανονισμού της Ε.Ε. 638 / 2004.” Βρέθηκε την 10.11.2012 στην ιστοσελίδα

<http://www.taxnews.info/news/vies-katoflia-2011/>

<http://el.wikipedia.org/> (2012). Βικιπέδεια. Η Ελεύθερη Εγκυκλοπαίδεια. “Σχετικά με το Ευρώ”. Βρέθηκε την 08.12.2012 στην ιστοσελίδα

<http://el.wikipedia.org/wiki/%CE%95%CF%85%CF%81%CF%8E>

## δ. ΛΟΙΠΑ ΕΝΤΥΠΑ

- ☞ Εγχειρίδιο της Γενικής Γραμματείας Φορολογικών και Τελωνειακών Θεμάτων του Υπουργείου Οικονομικών “Περί των συνηθέστερων ερωτημάτων που υποβάλλονται από τους πολίτες και των αντίστοιχων απαντήσεων σε τελωνειακά θέματα” Αθήνα – Ιούλιος 2011

## ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

**Πίνακας με το διακριτικό πρόθεμα, τη δομή του Α.Φ.Μ. των κρατών – μελών της Ε.Ε. και το είδος νομίσματος των κρατών – μελών που δεν εντάσσονται στην Ευροζώνη.**

ΚΡΑΤΟΣ	ΕΝΤΑΞΗ ΣΤΗΝ ΕΥΡΟΖΩΝΗ	ΠΡΟΘΕΜΑ	ΔΟΜΗ Α.Φ.Μ.	ΝΟΜΙΣΜΑ
Βέλγιο	1 <sup>η</sup> Ιανουαρίου 1999	<b>BE</b>	9 αριθμοί	Ευρώ
Γερμανία	1 <sup>η</sup> Ιανουαρίου 1999	<b>DE</b>	9 αριθμοί	Ευρώ
Ελλάδα	1 <sup>η</sup> Ιανουαρίου 1999	<b>EL</b>	9 αριθμοί	Ευρώ
Ισπανία	1 <sup>η</sup> Ιανουαρίου 1999	<b>ES</b>	9 στοιχεία	Ευρώ
Γαλλία	1 <sup>η</sup> Ιανουαρίου 1999	<b>FR</b>	11 αριθμοί	Ευρώ
Ιρλανδία	1 <sup>η</sup> Ιανουαρίου 1999	<b>IE</b>	8 αριθμοί	Ευρώ
Ιταλία	1 <sup>η</sup> Ιανουαρίου 1999	<b>IT</b>	11 αριθμοί	Ευρώ
Λουξεμβούργο	1 <sup>η</sup> Ιανουαρίου 1999	<b>LU</b>	8 αριθμοί	Ευρώ
Ολλανδία	1 <sup>η</sup> Ιανουαρίου 1999	<b>NL</b>	12 στοιχεία	Ευρώ
Αυστρία	1 <sup>η</sup> Ιανουαρίου 1999	<b>AT</b>	9 στοιχεία	Ευρώ
Πορτογαλία	1 <sup>η</sup> Ιανουαρίου 1999	<b>PT</b>	9 αριθμοί	Ευρώ
Φινλανδία	1 <sup>η</sup> Ιανουαρίου 1999	<b>FI</b>	8 αριθμοί	Ευρώ
Εσθονία	1 <sup>η</sup> Ιανουαρίου 2011	<b>EE</b>	9 αριθμοί	Ευρώ
Κύπρος	1 <sup>η</sup> Ιανουαρίου 2008	<b>CY</b>	8 αριθμοί	Ευρώ
Μάλτα	1 <sup>η</sup> Ιανουαρίου 2008	<b>MT</b>	8 αριθμοί	Ευρώ
Σλαβακία	1 <sup>η</sup> Ιανουαρίου 2009	<b>SK</b>	10 αριθμοί	Ευρώ
Σλοβενία	1 <sup>η</sup> Ιανουαρίου 2007	<b>SI</b>	8 αριθμοί	Ευρώ
Ηνωμένο Βασίλειο	—	<b>GB</b>	9 αριθμοί	Λίρα Αγγλίας
Σουηδία	—	<b>SE</b>	12 αριθμοί	Κορώνα Σουηδίας
Λετονία	—	<b>LV</b>	11 αριθμοί	Λατς Λετονίας
Λιθουανία	—	<b>LT</b>	12 αριθμοί	Λίτας Λιθουανίας
Ουγγαρία	—	<b>HU</b>	8 αριθμοί	Φιορίνι Ουγγαρίας
Πολωνία	—	<b>PL</b>	10 αριθμοί	Ζλότνι Πολωνίας
Δανία	—	<b>DK</b>	8 αριθμοί	Κορώνα Δανίας
Τσεχία	—	<b>CZ</b>	12 αριθμοί	Κορώνα Τσεχίας

**Πηγή:** Βικιπέδεια – Η ελεύθερη εγκυκλοπαίδεια . Οδηγός για το Ευρώ. Λήψη στοιχείων από την ιστοσελίδα <http://el.wikipedia.org/wiki/%CE%95%CF%85%CF%81%CF%8E>