

Τ.Ε.Ι. ΠΑΤΡΑΣ  
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ  
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΩΝ

=====

## Π Τ Υ Χ Ι Α Κ Η

ΘΕΜΑ : Η εφαρμογή και η εξέλιξη του Φ.Π.Α. (Φόρος Προστιθέμενης  
Αξίας), στην Ευρώπη και στην Ελλάδα

Εισηγητής : Σταύρος Παρασκευόπουλος

Σπουδάστριες : Γκριτζέλη Φωτεινή  
Κωσταρέλλου Τριανταφύλλη  
Λουκοπούλου Ανθή

Πάτρα 1993



ΑΡΙΘΜΟΣ  
ΕΙΣΑΓΩΓΗΣ 1025

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1ον

- Ορισμός και διαφορές του φόρου από τις άλλες μορφές φορολογίας.	Σελ.	1
- Επιχειρήματα υπέρ της επιβολής του φόρου	"	1
- Επιχειρήματα κατά του φόρου	"	9

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2ο

- Εφαρμογή του Φ.Π.Α. στη χώρα μας	"	11
- Χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης	"	13
- Φορολογητέα αξία	"	14
- Οι συντελεστές του Φ.Π.Α.	"	17
- Υπολογισμός και καταβολή του φόρου	"	20
- Απαλλαγές στις εισαγωγές	"	22
- Απαλλαγές στις εξαγωγές	"	24
- Απαλλαγές στη Διεθνή Διακίνηση των αγαθών	"	24
- Ειδικές Απαλλαγές	"	25
- Έκπτωση και επιστροφή του φόρου	"	28
- Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου	"	28
- Χρεωστικό και Πιστωτικό υπόλοιπο του φόρου	"	29
- Προσδιορισμός του εκπιπόμενου φόρου	"	31
- Διακανονισμός των εκπτώσεων	"	32
- Επιστροφή του φόρου	"	33
- Υπόχρεοι στο φόρο και υποχρεώσεις τους	"	35
- Βιβλία και Στοιχεία των Μικρών Επιχειρήσεων	"	38
- Υποχρεώσεις και Δικαιώματα των μικρών επιχειρήσεων του Ειδικού Καθεστώτος	"	40
- Ειδικά καθεστώτα	"	42
- Τήρηση Βιβλίων Α΄ Κατηγορίας του Κ.Φ.Σ.	"	44
- Τήρηση Βιβλίων Β΄ Κατηγορίας του Κ.Φ.Σ.	"	45
- Τήρηση Βιβλίων Γ΄ Κατηγορίας του Κ.Φ.Σ.	"	46

- Προβλήματα που δημιουργούνται σε περίπτωση εξαιρέσεως μιας επιχείρησης.	Σελ.	47
- Εξέλιξη του Φ.Π.Α. στην Ευρώπη	"	51
- Προτάσεις της επιτροπής NEUMARK και η δικαιολογη- τική τους βάση.	"	52
- Προτάσεις της Εκτελεστικής Επιτροπής της ΕΟΚ που περιλαμβάνονται στις δύο πρώτες Προδιαγραφές της	"	56
- Η ανταπόκριση των χωρών-μελών στις προτάσεις της Εκτελεστικής Επιτροπής	"	58
- Υφιστάμενη σήμερα κατάσταση στην Ευρώπη και οι Προοπτικές για το μέλλον	"	60
- Ειδικά συστήματα φορολογίας των μικρών επιχειρήσεων, των γεωργικών εκμεταλλεύσεων και των πρακτορείων ταξιδίων	"	63
- Αντικείμενο του φόρου - Φορολογητέες πράξεις	"	68
- Υποκείμενοι στο φόρο	"	68
- Φορολογικοί Συντελεστές	"	68
- Διάρθρωση και ύψος των φορολογικών συντελεστών	"	70
- Φ.Π.Α. και φοροδιαφυγή	"	72
- Ειδικά καθεστώτα για τις μικρές επιχειρήσεις	"	72
- Τα ειδικά καθεστώτα για μικρομεσαίες επιχειρήσεις στις χώρες της Κοινότητας	"	73
- Τα ειδικά καθεστώτα για τη γεωργία στις χώρες της Κοινότητας.	"	83

## ΚΕΦΑΛΑΙΟΝ Ιον

### Ορισμός και διαφορές του φόρου από τις άλλες μορφές φορολογίας.

Ως φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) θεωρείται κάθε φόρος, που επιβάλλεται με βάση την προστιθέμενη αξία στα αγαθά και στις υπηρεσίες, σε ένα ή περισσότερα στάδια της παραγωγικής διαδικασίας.

Το χαρακτηριστικό γνώρισμα του Φ.Π.Α., αυτό που τον διαφοροποιεί επομένως από τις άλλες μορφές φορολογίας, είναι η βάση πάνω στην οποία υπολογίζεται ο φόρος αυτός. Έτσι ενώ οι έμμεσοι φόροι που επιβάλλονται στη δαπάνη υπολογίζονται με βάση την συνολική αξία πωλήσεων των φορολογουμένων επιχειρήσεων και οι φόροι εισοδήματος με βάση τα καθαρά τους κέρδη, ο Φ.Π.Α. υπολογίζεται με βάση μόνο την νέα αξία, η οποία προστίθεται στα διάφορα προϊόντα από τις επιχειρήσεις που υπόκεινται στον φόρο.

### Επιχειρήματα υπέρ και κατά του φόρου

#### 1. Επιχειρήματα υπέρ της επιβολής του φόρου

Ο Φ.Π.Α. παρουσιάζει σε σχέση με τις άλλες μορφές έμμεσων φόρων στη δαπάνη, ορισμένα πλεονεκτήματα. Τα κυριότερα επιχειρήματα που προβάλλονται υπέρ της επιβολής του φόρου αυτού, είναι τα επόμενα:

**Α.** Ο Φ.Π.Α. θεωρείται ως "ουδέτερος φόρος" τόσο στην εγχώρια αγορά, όσο και στις διεθνείς συναλλαγές. Στην εγχώρια αγορά ο φόρος είναι ουδέτερος με την έννοια ότι δεν παρεμβαίνει στην κάθετη οργάνωση της παραγωγής, όπως συμβαίνει με τους σωρευτικούς φόρους στην δαπάνη, όπου οι επιχειρήσεις συγκεντρώνονται κάθετα προκειμένου να αποφύγουν την σωρευτική φορολογία των προϊόντων τους, κατά την ροή τους ανάμεσα στα διάφορα στάδια της παραγωγικής διαδικασίας. Εφόσον ο φόρος υπολογίζεται με βάση την προστιθέμενη αξία σε κάθε στάδιο της παραγωγικής διαδικασίας, δεν υπάρχει λόγος, για τον οποίο οι επιχειρήσεις θα συγκεντρώνονται κάθετα για να περιορίσουν τον αριθμό

των παραγωγικών σταδίων, γιατί το ποσό του φόρου είναι ανεξάρτητο από τον αριθμό των σταδίων, από τα οποία πέρασε το προϊόν. Αντίθετα στην περίπτωση των σωρευτικών φόρων στην δαπάνη, το συνολικό ποσό φόρου, το οποίο ενσωματώνεται σε ένα προϊόν εξαρτάται από τον αριθμό των σταδίων από τα οποία πέρασε το προϊόν αυτό, δηλαδή από τον αριθμό των πωλήσεων, οι οποίες πραγματοποιήθηκαν κατά την διάρκεια της παραγωγικής διαδικασίας.

Επομένως, οι επιχειρήσεις έχουν συμφέρον να συγκεντρώνονται κάθεται, να αναλαμβάνουν δηλαδή την κατασκευή της πρώτης ύλης, την βιομηχανοποίηση του προϊόντος και την διάθεση αυτού μέχρι τον τελικό καταναλωτή, για να περιορίσουν τον αριθμό των "μεταβιβάσεων" και επομένως τον αριθμό των επιβαρύνσεων του προϊόντος με φόρο. Επιπλέον, αν ο Φ.Π.Α. καλύπτει όλα τα στάδια της παραγωγικής διαδικασίας, δεν υπάρχει κανένας λόγος για τις επιχειρήσεις να μεταβιβάσουν ορισμένες δραστηριότητες ανάμεσα στα διάφορα παραγωγικά στάδια και επομένως ο Φ.Π.Α. δεν επηρεάζει την κάθετη οργάνωση της παραγωγής.

Π Ι Ν Α Κ Α Σ 1

	I	II	III	IV	Σύνολο	Προϊόν παραγόμενο σε ένα στάδιο
Αξία πωληθ. προϊόντος	100	400	600	900	-	900
Προστιθέμενη αξία	100	300	200	300	-	900
Έσοδα από ΦΠΑ συντελεστής 10%	10	30	20	30	90	90
Έσοδα από σωρευτικό φόρο στη δαπάνη συντελεστής 10%	10	40	60	90	200	90

Ο πίνακας 1 εμφανίζει ένα προϊόν παραγόμενο διαζευτικά από τέσσερις επιχειρήσεις, καθεμιά από τις οποίες λειτουργεί σε ένα στάδιο

της παραγωγικής διαδικασίας, και από μια επιχείρηση, η οποία καλύπτει τις δραστηριότητες όλων των παραγωγικών σταδίων. Όπως προκύπτει από τον πίνακα αυτό στην περίπτωση του Φ.Π.Α. η συγκέντρωση των επιχειρήσεων δεν επηρεάζει την συνολική επιβάρυνση του προϊόντος. Πραγματικά, τόσο στην περίπτωση κατά την οποία παράγεται από μία και μόνη επιχείρηση, η οποία καλύπτει όλες τις δραστηριότητες από την κατασκευή της πρώτης ύλης μέχρι την διάθεση του προϊόντος στον τελικό καταναλωτή, η επιβάρυνση από το Φ.Π.Α. φτάνει σε 90. Αντίθετα στην περίπτωση του σωρευτικού φόρου στη δαπάνη, όταν το προϊόν παράγεται από τέσσαρις επιχειρήσεις επιβαρύνεται τελικά σε 200, ενώ όταν παράγεται από μια επιχείρηση επιβαρύνεται μόνο με 90.

Πρέπει να σημειωθεί ότι η ουδετερότητα του Φ.Π.Α. είναι περιορισμένη και αναφέρεται στη μη παρεμβολή του στην κάθετη οργάνωση της παραγωγής. Είναι όμως ενδεχόμενο ο φόρος αυτός να επηρεάζει τις αποφάσεις τόσο των νοικοκυριών όσο και των επιχειρήσεων και επομένως να επηρεάζει την συμπεριφορά των φορέων αυτών. Έτσι, επειδή ο Φ.Π.Α. καταναλωτικής μορφής βαρύνει μόνο την καταναλωτική δαπάνη και όχι τις επενδύσεις, επηρεάζει τις αποφάσεις των νοικοκυριών στην κατανομή του εισοδήματός τους, μεταξύ καταναλώσεως και αποταμιεύσεως και από την άποψη αυτή, δεν είναι ουδέτερος φόρος.

Επίσης ο Φ.Π.Α. πιθανόν να επηρεάζει τις αποφάσεις των νοικοκυριών στην κατανομή του χρόνου τους, μεταξύ αναπαύσεως και εργασίας, όπως είναι επίσης πιθανόν να συμβαίνει αυτό με πολλούς άλλους φόρους και κατά συνέπεια να μην είναι και από την άποψη αυτή ουδέτερος φόρος.

Αναφορικό με την ουδετερότητα του Φ.Π.Α. στις διεθνείς συναλλαγές παρατηρείται ότι ο φόρος αυτός επιβαρύνει με τον ίδιο φορολογικό συντελεστή την εγχώρια παραγωγή και τις εισαγωγές και απαλλάσσει πλήρως τις εξαγωγές. Κατά συνέπεια δεν διαφοροποιεί την επιβάρυνση μεταξύ εγχωρίου παραγωγής και εισαγωγών στην εγχώρια αγορά, ούτε μεταξύ των εξαγωγών της χώρας και της επιτόπιας παραγωγής στις

αγορές του εξωτερικού. Πραγματικά, ο Φ.Π.Α. κάνει δυνατή την εξίσωση του φορολογικού βάρους που επιβάλλεται στις εισαγωγές και στην εγχώρια παραγωγή, καθόσον επιβαρύνει μόνο την προστιθέμενη αξία σε κάθε στάδιο της παραγωγικής διαδικασίας και δεν επιβάλλεται στην συνολική αξία των πωλήσεων, όπως συμβαίνει με τους σωρευτικούς φόρους. Αποτέλεσμα αυτού είναι ότι η συνολική φορολογική επιβάρυνση ενός προϊόντος είναι ανάλογη με τον ονομαστικό συντελεστή του φόρου και είναι ανεξάρτητη από τον αριθμό των σταδίων της παραγωγικής διαδικασίας από τα οποία περνάει το προϊόν. Επομένως είναι εύκολο να υπολογίσει κανείς την επιβάρυνση των εγχωρίως παραγόμενων προϊόντων και να επιβάλλει την ίδια επιβάρυνση πάνω στα όμοια εισαγόμενα προϊόντα, ώστε να μην υπάρχει διαφοροποίηση της επιβαρύνσεως μεταξύ εισαγόμενων και εγχωρίως παραγόμενων προϊόντων.

Αντίθετα στην περίπτωση των σωρευτικών φόρων, τα εγχωρίως παραγόμενα προϊόντα επιβαρύνονται συνήθως περισσότερο από τα εισαγόμενα, γιατί τα πρώτα επιβαρύνονται περισσότερες φορές μέχρι το στάδιο του χονδρικού εμπορίου. ενώ τα εισαγόμενα προϊόντα επιβαρύνονται μόνο μια φορά κατά την εισαγωγή τους. Και είναι συνήθως δύσκολο να υπολογίσει κανείς με ακρίβεια την μέση επιβάρυνση των εγχωρίως παραγόμενων προϊόντων για να προσαρμόσει ανάλογα τους ονομαστικούς συντελεστές που επιβάλλονται στα εισαγόμενα.

Επίσης, ο Φ.Π.Α. επιτρέπει την πλήρη απαλλαγή των εξαγωγών ενώ αυτό είναι δύσκολο στην περίπτωση των σωρευτικών φόρων. Πραγματικά, όταν εφαρμόζεται η μέθοδος πιστώσεως του φόρου, που όπως είπαμε πιο πάνω έχει επικρατήσει στην πράξη, ο φόρος γράφεται συνήθως χωριστά, στο τιμολόγιο και επομένως είναι εύκολο να γνωρίζουμε με ακρίβεια το ποσό του, το οποίο είναι ενσωματωμένο στα εξαγόμενα προϊόντα. Αντίθετα στην περίπτωση των σωρευτικών φόρων, το ποσό του φόρου που ενσωματώνεται σε κάθε προϊόν εξαρτάται από τον αριθμό των παραγωγικών σταδίων, από τα οποία πέρασε το προϊόν και είναι δύσκολο να καθοριστεί με ακρίβεια, ιδιαίτερα όταν εφαρμόζονται περισσότεροι α-



πό έναν φορολογικοί συντελεστές όπως συμβαίνει συνήθως στην πράξη.

Πρέπει να σημειωθεί ότι η πιο πάνω ουδετερότητα του Φ.Π.Α. τόσο στην εγχώρια αγορά, όσο και στις διεθνείς συναλλαγές δεν αποτελεί χαρακτηριστικό μόνο του φόρου αυτού, αλλά και άλλων μορφών έμμεσων φόρων στην δαπάνη.

Ένας γενικός φόρος δαπάνης, που επιβάλλεται στο στάδιο του λιανικού εμπορίου π.χ. είναι ουδέτερος τόσο από την άποψη των επιδράσεων στην κάθετη οργάνωση της παραγωγής, όσο και από την άποψη των παρεμβάσεων στις διεθνείς συναλλαγές, γιατί επιτρέπει την εξίσωση της επιβάρυνσης των εισαγόμενων και των εγχώρια παραγόμενων, καθώς και την πλήρη φορολογική απαλλαγή των εξαγόμενων προϊόντων. Επίσης ένας γενικός φόρος δαπάνης που επιβάλλεται στο στάδιο της παραγωγής ή του χονδρικού εμπορίου μόνο, μπορεί να θεωρηθεί ότι είναι αρκετά ουδέτερος ως προς την πιο πάνω άποψη, αν ληφθεί υπόψη ότι οι πιθανές επιδράσεις του τόσο στην κάθετη συγκέντρωση των επιχειρήσεων όσο και στις διεθνείς συναλλαγές, μπορεί να θεωρηθούν ότι είναι ασήμαντες.

**Β.** Ένα άλλο σημαντικό επιχείρημα για την επιβολή του Φ.Π.Α. είναι ότι οδηγεί σε βελτίωση του ισοζυγίου πληρωμών. Έτσι, υποστηρίζεται ότι αφού ο φόρος αυτός επιτρέπει πλήρη απαλλαγή των εξαγωγών, ενώ οι σωρευτικοί φόροι επιβαρύνουν συνήθως τουλάχιστον κατά ένα μέρος και τις εξαγωγές, η εισαγωγή του Φ.Π.Α. θα οδηγήσει σε μείωση των τιμών των εξαγωγών και αύξηση του όγκου τους. Δοθέντος ότι ο Φ.Π.Α. επιβαρύνει τα εισαγόμενα και τα εγχωρίως παραγόμενα με τον ίδιο φορολογικό συντελεστή, ενώ οι σωρευτικοί φόροι επί της δαπάνης βαρύνουν περισσότερο τα εγχωρίως παραγόμενα προϊόντα, η εισαγωγή του φόρου αυτού θα οδηγήσει σε αύξηση των σχετικών τιμών των εισαγωγών και μείωση του όγκου τους. Επομένως η εισαγωγή του Φ.Π.Α. θα τείνει να βελτιώσει το ισοζύγιο πληρωμών τόσο από την πλευρά των εξαγωγών, όσο και από την πλευρά των εισαγωγών.

Το πιο πάνω επιχείρημα όμως είναι παραπλανητικό και χρειάζεται

μεγαλύτερη ανάλυση. Είπαμε προηγουμένως ότι ο Φ.Π.Α. είναι ουδέτερος τόσο από την πλευρά των εισαγωγών, όσο και από την πλευρά των εξαγωγών. Η επιβολή του επομένως μόνη της δεν επηρεάζει ούτε τις εισαγωγές, ούτε τις εξαγωγές και έτσι αφήνει αμετάκλητο το ισοζύγιο πληρωμών. Μόνο αν ο Φ.Π.Α. υιοθετείται για να υποκαταστήσει άλλο φόρο που παρέβλαπτε το ισοζύγιο πληρωμών, η υποκατάστασή του είναι δυνατόν να οδηγήσει σε βελτίωση του ισοζυγίου. Στην περίπτωση αυτή όμως την βελτίωση του ισοζυγίου πληρωμών προκαλεί η κατάργηση του παλιού φόρου και όχι η εισαγωγή του Φ.Π.Α.

Γ. Τρία πλεονεκτήματα του Φ.Π.Α. είναι ότι κάνει δυνατή την πλήρη απαλλαγή των επενδύσεων, ενώ αυτό είναι δύσκολο στην περίπτωση των άλλων μορφών φόρων επί της δαπάνης. Πραγματικά, αφού ο Φ.Π.Α. υπολογίζεται συνήθως με την μέθοδο της πιστώσεως του φόρου, η προστιθέμενη αξία στα κεφαλαιουχικά αγαθά, από την επιχείρηση που πρόκειται να τα χρησιμοποιήσει δεν υπόκεινται σε Φ.Π.Α., ενώ ο Φ.Π.Α. που καταβάλλεται στις αγορές κεφαλαιουχικών αγαθών συνήθως αφαιρείται από την συνολική φορολογική υποχρέωση της επιχειρήσεως έτσι ώστε να απαλλάσσονται πλήρως τα κεφαλαιουχικά αγαθά.

Ας υποθέσουμε ότι μια επιχείρηση κατά τη διάρκεια ενός χρόνου προβαίνει στην αγορά κεφαλαιουχικών αγαθών αξίας πεντακοσίων χιλιάδων δραχμών (500.000 δρχ.) και ότι για την εγκατάσταση και την θέση σε λειτουργία αυτών καταβάλλει μισθούς και άλλα έξοδα εγκαταστάσεως που ανέρχονται σε εκατό χιλιάδες δραχμές (100.000 δρχ.). Αν ο συντελεστής του Φ.Π.Α. είναι 10%, η επιχείρηση <sup>επιχείρηση</sup> θα καταβάλλει κατά τις αγορές της φόρο ίσο με  $500 \times 0,10 = 50.000$  δρχ., ενώ για την προστιθέμενη αξία στα αγαθά αυτός από την ίδια επιχείρηση δεν θα καταβληθεί φόρος. Αν υποθέσουμε ότι η επιχείρηση δεν πραγματοποιεί πωλήσεις κατά την περίοδο αυτή δεν θα οφείλει φόρο στο Δημόσιο Ταμείο και θα δικαιούται να αναζητήσει επιστροφή των πενήντα χιλιάδων δραχμών (50.000 δρχ.), με το οποίο είναι χρεωμένος ο λογαριασμός της Φόρος Προστιθέμενης Αξίας. Ή αν πραγματοποιήσει πωλήσεις και οφείλει φόρο

για τις πωλήσεις της, ο φόρος αυτός θα συμψηφιστεί με το ποσό των πενήντα χιλιάδων δραχμών (50.000 δρχ.), το οποίο έχει καταβάλλει η επιχείρηση ενώ δεν όφειλε, γιατί το αγαθό αποτελεί κεφαλαιουχικό αγαθό.

Αντίθετα, στην περίπτωση των υπόλοιπων έμμεσων φόρων της δαπάνης, κυρίως δε των σωρευτικών φόρων, δεν είναι πάντοτε δυνατή η πλήρης απαλλαγή των κεφαλαιουχικών αγαθών, ακόμα κι αν αυτό προβλέπεται από την σχετική νομοθεσία.

Πρέπει να σημειώσουμε εδώ, ότι η πλήρης απαλλαγή των επενδύσεων θεωρείται απαραίτητη για δύο κυρίως λόγους:

I) Η μη επιβάρυνση των κεφαλαιουχικών αγαθών με φόρο, προάγει τις επενδύσεις και επιταχύνει τον ρυθμό αυξήσεως του κεφαλαίου και επομένως τον ρυθμό της οικονομικής αναπτύξεως της χώρας.

II) Η απαλλαγή των κεφαλαιουχικών αγαθών είναι απαραίτητη προκειμένου να διασφαλισθεί η ουδετερότητα του φόρου για την οποία μιλήσαμε πιο πάνω.

Πραγματικά, μόνο όταν ο φόρος απαλλάσει πλήρως τα κεφαλαιουχικά αγαθά, γίνεται δυνατή η εξίσωση του φορολογικού βάρους ανάμεσα στα εγχώρια παραγόμενα και τα εισαγόμενα προϊόντα καθώς επίσης και η απαλλαγή από τον φόρο των εξαγόμενων προϊόντων, γιατί τότε μόνο μπορούμε να γνωρίζουμε το ακριβές βάρος, που επιβάλλεται πάνω στα διάφορα προϊόντα εγχώριας παραγωγής. Αντίθετα, όταν τα κεφαλαιουχικά αγαθά δεν απαλλάσσονται από τον φόρο, δεν είναι δυνατόν να γνωρίζουμε με ακρίβεια την φορολογική επιβάρυνση των τελικών προϊόντων εγχώριας παραγωγής, εφόσον τα προϊόντα αυτά επιβαρύνονται τόσο άμεσα με τον φόρο τρέχουσας χρήσεως, όσο και έμμεσα με τον φόρο που έχει ενσωματωθεί στα κεφαλαιουχικά αγαθά κατά το παρελθόν και μετακυλιέται στα τελικά προϊόντα μαζί με τις αποσβέσεις. Η έμμεση αυτή επιβάρυνση των τελικών προϊόντων, εξαρτάται από την σχέση κεφαλαίου - προϊόντος κάθε κλάδου και συνεπώς είναι δυνατόν να διαφέρει ανάμεσα στα διάφορα

προϊόντα.

Δ. Τέλος, υποστηρίζεται ότι ο Φ.Π.Α. πλεονεκτεί από τις άλλες μορφές έμμεσων φόρων στην δαπάνη, γιατί βοηθεί στον περιορισμό της φοροδιαφυγής. Αυτό οφείλεται εν μέρει στον αυτόματο έλεγχο της φοροδιαφυγής, τον οποίο η μέθοδος πιστώσεως του φόρου κάνει δυνατό στην πράξη. Έτσι όπως είπαμε πιο πάνω, το ποσό του φόρου το οποίο καταβάλλει ο πωλητής παρουσιάζεται στα βιβλία του αγοραστή ως έκπτωση, από το ποσό του φόρου που οφείλει ο τελευταίος. Αποτέλεσμα αυτού είναι ότι ο αγοραστής του προϊόντος θα ζητά από τον πωλητή να εκδίδει τιμολόγιο και να αναγράφει πάνω σε αυτό το ποσό του φόρου που αναλογεί, γιατί διαφορετικά δεν θα μπορεί να αφαιρέσει το ποσό αυτό, από το ποσό φόρου που οφείλει για τις πωλήσεις του.

Άλλος λόγος για τον οποίο η φοροδιαφυγή είναι δυνατόν να είναι μικρότερη με το σύστημα Φ.Π.Α. σε σύγκριση με τους άλλους φόρους στη δαπάνη και κυρίως εκείνους που επιβάλλονται σε ένα μόνο στάδιο της παραγωγικής διαδικασίας, είναι ότι ο Φ.Π.Α. επιβάλλεται συνήθως σε όλα τα στάδια και επομένως το ποσό το οποίο καταβάλλει κάθε επιχείρηση είναι σχετικά μικρό. Γι' αυτό το ποσό που μπορεί να καρπωθεί η επιχείρηση με την φοροδιαφυγή είναι σχετικά μικρό και επομένως η τάση για φοροδιαφυγή θα είναι μικρότερη.

Εξάλλου ορισμένα άλλα χαρακτηριστικά του Φ.Π.Α. διευκολύνουν μάλλον παρά περιορίζουν την φοροδιαφυγή. Έτσι π.χ. το γεγονός ότι ο φόρος αυτός επιβάλλεται σε όλα τα στάδια της παραγωγικής διαδικασίας μέχρι και το στάδιο του λιανικού εμπορίου, έχει ως συνέπεια ότι ο αριθμός των φορολογουμένων επιχειρήσεων είναι πολύ μεγάλος. Επιπλέον πάρα πολλές από τις επιχειρήσεις που ασχολούνται με το λιανικό εμπόριο είναι σχετικά μικρές και η λογιστική τους οργάνωση ανεπαρκής και τα χαρακτηριστικά αυτά διευκολύνουν την φοροδιαφυγή. Από την μέχρι σήμερα εμπειρία από την εφαρμογή του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας στις χώρες της Ε.Ο.Κ. δεν φαίνεται ότι ο φόρος αυτός περιόρισε σημαντικά την φοροδιαφυγή. Παρόλα αυτά όμως σε μια λιγότερο ανεπτυγμένη

οικονομία όπου η έκταση της φοροδιαφυγής είναι μεγαλύτερη, είναι ενδεχόμενο η καθιέρωση του φόρου αυτού να επιφέρει σημαντικότερα αποτελέσματα.

## 2. Επιχειρήματα κατά του φόρου

Παρά τα ανωτέρω πλεονεκτήματα ο Φ.Π.Α. παρουσιάζει και ορισμένα μειονεκτήματα. Τα κυριότερα επιχειρήματα που προβάλλονται συνήθως κατά της επιβολής του φόρου αυτού, είναι τα ακόλουθα:

A. Ο Φ.Π.Α. είναι πολυπλοκότερος σε σχέση με τις άλλες μορφές έμμεσων φόρων στην δαπάνη. Αυτό οφείλεται αφενός στην φύση του φόρου, αφετέρου, και κυρίως, στην ετρύτητα της βάσεως πάνω στην οποία επιβάλλεται, η οποία δυσκολεύει την διαδικασία βεβαιώσεως και εισπράξεως του φόρου. Πραγματικά ο φόρος αυτός δημιουργεί δυσχέρειες κατά την εφαρμογή του, γιατί οι επιχειρήσεις συναντούν πολλές φορές δυσκολίες στην κατανόηση της έννοιας της Προστιθέμενης Αξίας και αντιμετωπίζουν σημαντικά προβλήματα κατά τον υπολογισμό του φόρου. Το πρόβλημα αυτό βέβαια παρακάμπτεται όταν εφαρμόζεται η μέθοδος πιστώσεως του φόρου, γιατί σε αυτήν την περίπτωση δεν χρειάζεται να γνωρίζει κανείς την προστιθέμενη αξία από την επιχείρηση.

Η διαδικασία βεβαιώσεως και εισπράξεως του φόρου αυτού όμως, δημιουργεί σοβαρές δυσκολίες για δύο λόγους :

- I) Ο Φ.Π.Α. συνήθως καλύπτει πολύ μεγαλύτερο αριθμό επιχειρήσεων, συγκριτικά με άλλες μορφές έμμεσων φόρων στην δαπάνη και
- II) Ορισμένες από τις επιχειρήσεις που υποβάλλονται στον φόρο αυτό είναι μικρές και η λογιστική τους οργάνωση, πενιχρή.

Τα διαδικαστικά αυτά προβλήματα είναι μεγαλύτερα, όσο μεγαλύτερος είναι ο αριθμός των φορολογικών συντελεστών που χρησιμοποιούνται. Πραγματικά, όταν χρησιμοποιείται ένας μόνο φορολογικός συντελεστής, η φορολογική υποχρέωση της επιχείρησης βρίσκεται εύκολα με

πολλαπλασιασμό των συνολικών πωλήσεων της επιχείρησης επί το φορολογικό συντελεστή και έκπτωση κατόπιν του ποσού του φόρου, που καταβλήθηκε κατά τις αγορές της. Αντίθετα, όταν χρησιμοποιούνται περισσότεροι από ένας φορολογικοί συντελεστές η επιχείρηση είναι υποχρεωμένη να διαχωρίζει στα βιβλία της, τις πωλήσεις της κατά κατηγορίες, ανάλογα με τον συντελεστή που χρησιμοποιείται για κάθε προϊόν.

Β. Ο Φ.Π.Α. συναντά επίσης ιδιαίτερα προβλήματα, όταν ορισμένες επιχειρήσεις εξαιρούνται από τον φόρο καθόσον όπως θα δούμε παρακάτω, η εξαίρεση μιας επιχείρησης από τον φόρο, μπορεί να είναι σε βάρος της. Τέτοιες εξαιρέσεις είναι πολλές φορές επιβεβλημένες, είτε για λόγους οικονομικής και κοινωνικής πολιτικής, είτε για λόγους περιορισμού του αριθμού των επιχειρήσεων και απλουστεύσεως της διαδικασίας βεβαιώσεως και εισπράξεως του φόρου. Αυτό πραγματικά συνηθίζεται στην πράξη στις περιπτώσεις των μικρών επιχειρήσεων.

Γ. Τέλος η επιβολή του φόρου στην Προστιθέμενη Αξία, αντιμετωπίζει σοβαρά προβλήματα που σχετίζονται με ορισμένους κλάδους οικονομικής δραστηριότητας. Τέτοιοι κλάδοι είναι το λιανικό εμπόριο, η γεωργία, καθώς επίσης και ορισμένες υπηρεσίες, κυρίως οι τραπεζικές και οι ασφαλιστικές. Η φορολόγηση των μικρών επιχειρήσεων δημιουργεί επίσης προβλήματα, εξαιτίας της ελλείψεως κατάλληλης λογιστικής οργανώσεως τους, καθώς επίσης και του μικρού κύκλου εργασιών, με αποτέλεσμα πολλές φορές τα έσοδα από τον φόρο να μην καλύπτουν το δημοσιονομικό του κόστος.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟΝ 2ον

### Εφαρμογή του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας στην χώρα μας.

Η εφαρμογή του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας στην χώρα μας, αποτελεί μια από τις βασικές υποχρεώσεις που αναλάβαμε με την Συνθήκη Προσχώρησης στην Ευρωπαϊκή Κοινότητα.

Η εισαγωγή του φόρου αυτού αποτελεί αναμφίβολα μια από τις μεγαλύτερες φορολογικές μεταρρυθμίσεις που έγιναν στην χώρα μας κατά την μεταπολεμική περίοδο και θα έχει επιπτώσεις σε όλους τους τομείς της κοινωνικής και οικονομικής ζωής του τόπου μας.

Ανεξάρτητα όμως από τις υποχρεώσεις που απορρέουν από την Συνθήκη Προσχώρησης, η εφαρμογή του φόρου αυτού επιβάλλεται τόσο για λόγους οικονομικής και κοινωνικής πολιτικής, όσο και για λόγους απλοποίησης, εξυγίανσης και εκσυγχρονισμού του ισχύοντος στην χώρα μας συστήματος έμμεσης φορολογίας, που παρουσιάζει πολλά και σοβαρά μειονεκτήματα, τα οποία επιδρούν αρνητικά στην οικονομική και κοινωνική ανάπτυξη του τόπου μας.

Η Ελλάδα έπρεπε να εφαρμόσει τον Φόρο Προστιθέμενης Αξίας την 1η Ιανουαρίου 1984.

Επειδή όμως η εφαρμογή του φόρου αυτού, στην προβλεπόμενη από την Συνθήκη προθεσμία, θα προσέκρουε σε δυσκολίες τεχνικού χαρακτήρα, τόσο για την Διοίκηση, όσο και για τους υποκείμενους στο φόρο και θα δημιουργούσε αύξηση των προβλημάτων που συνδέονται με την οικονομική συγκυρία, η Μόνιμη Ελληνική Αντιπροσωπία με την από 19 Ιουλίου 1983 επιστολή της, ζήτησε από την επιτροπή της Ευρωπαϊκής Κοινότητας την αναβολή της προθεσμίας εφαρμογής του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας μέχρι την 31η Δεκεμβρίου 1985. Το αίτημα έγινε δεκτό και εκδόθηκε από το Συμβούλιο της Ευρωπαϊκής Κοινότητας, η Δέκατη Πέμπτη Οδηγία.

Στη συνέχεια, η χώρα μας για λόγους τεχνικού και συγκυριακού χαρακτήρα, ζήτησε από την επιτροπή της Ευρωπαϊκής Κοινότητας την αναβολή της εφαρμογής του φόρου αυτού κατά ένα χρόνο.

Το αίτημα αυτό έγινε δεκτό και εκδόθηκε η Εικοστή Πρώτη Οδηγία, με βάση την οποία η χώρα μας, το αργότερο μέχρι την 1η Ιανουαρίου 1987, έπρεπε να συμμορφωθεί με τις οδηγίες της Ε.Ο.Κ. καθώς και με κάθε οδηγία που έχει εκδοθεί ή πρόκειται να εκδοθεί, σχετικά με το κοινό σύστημα του φόρου Προστιθέμενης Αξίας.



## ΓΕΝΕΣΗ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗΣ

### 1. ΧΡΟΝΟΣ ΓΕΝΕΣΗΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗΣ

Κατά την παράδοση αγαθών ή την προσφορά υπηρεσιών, η φορολογική υποχρέωση δημιουργείται κατά τον χρόνο, κατά τον οποίο το αγαθό τίθεται στην διάθεση του προσώπου, που το αποκτά ή περατώνεται η προσφορά εργασίας. Κατά τον ίδιο χρόνο εκδίδεται και το τιμολόγιο. Έαν ο πωλητής αναλάβει να αποστείλει το αγαθό στον αγοραστή, η φορολογική υποχρέωση γεννάται κατά τον χρόνο κατά τον οποίο έγινε η αποστολή και κατά τον οποίο εκδόθηκε το τιμολόγιο.

Εξαίρεση από τον κανόνα αυτό έχουμε στις εξής περιπτώσεις:

- α) Όταν επαναλαμβάνονται σχεδόν καθημερινά πωλήσεις αγαθών προς τον ίδιο αγοραστή, όπως αεριούχα ποτά, γάλα, ζαχαρώδη προϊόντα κ.λ.π. για τα οποία επιτρέπεται η έκδοση θεωρημένης διπλότυπης απόδειξης παραλαβής και επιβάλλεται κατά διαστήματα, η έκδοση συγκεντρωτικού τιμολογίου. Η φορολογική υποχρέωση γεννάται κατά τον χρόνο της έκδοσης του τιμολογίου. Το ίδιο ισχύει και για την εκτέλεση τεχνικών έργων, παροχή ηλεκτρικού ρεύματος.
- β) Όταν παρέχονται υπηρεσίες ή παραδίδονται αγαθά ύστερα από την γένεση της δημόσιας αρχής ή σε εκτέλεση νόμου. Η φορολογική υποχρέωση γεννάται κατά τον χρόνο που γίνεται η εξόφληση της απαίτησης. Για την εξυπηρέτηση π.χ. των σεισμοπλήκτων της Καλαμάτας, διατάχθηκαν οι ιδιοκτήτες των φορτηγών αυτοκινήτων από την Δημοτική Αρχή, να προσφέρουν τις υπηρεσίες τους. Όταν γίνει η εξόφληση της απαίτησής τους, θα δημιουργηθεί και η υποχρέωσή τους από το Φ.Π.Α.
- γ) Όταν η υπηρεσία παρέχεται καθημερινά σχεδόν όπως είναι

η συνεχής συντήρηση μηχανήματος από μηχανολόγο, που δεν βρίσκεται σε σχέση εξαρτημένης εργασίας με τον ιδιοκτήτη και η αμοιβή του καταβάλλεται περιοδικά. Η φορολογική υποχρέωση γεννάται, κατά τον χρόνο που έχει συμφωνηθεί η δόση και άσχετα προς τον χρόνο της πραγματικής καταβολής, προγενέστερα ή μεταγενέστερα.

Όσον αφορά τις πράξεις που αφορούν τα ακίνητα και οι οποίες αναφέρονται στο άρθρο 6 του Νόμου, δημιουργείται φορολογική υποχρέωση και ο φόρος γίνεται απαιτητός

- α) κατά τον χρόνο κατά τον οποίο υπογράφηκε το προσύμφωνο κι εφόσον σε αυτό αναγράφεται ο όρος της αυτοσύμβασης, που επιτρέπει το άρθρο 235 του Α.Κ. ή εφόσον καταβλήθηκε ολόκληρο το τίμημα κι επιτράπηκε η νομή του ακινήτου,
- β) κατά την υπογραφή του οριστικού συμβολαίου,
- γ) κατά την σύνταξη της έκθεσης του πλειστηριασμού σε περίπτωση εκούσιου ή αναγκαστικού πλειστηριασμού.

Κατά την εισαγωγή αγαθών σε ελληνικό έδαφος γεννάται η φορολογική υποχρέωση και ο φόρος γίνεται απαιτητός κατά τον χρόνο κατά τον οποίο το αγαθό εισάγεται στο τελωνειακό έδαφος και επιβάλλονται οι δασμοί και οι λοιπές επιβαρύνσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις της τελωνειακής νομοθεσίας, εφόσον βέβαια το αγαθό εισάγεται σε ανάλωση και δεν εξαιρείται. Ο Φ.Π.Α. υπολογίζεται όχι μόνο στην αξία του αγαθού αλλά και στην αξία των δασμών και των άλλων επιβαρύνσεων του αγαθού.

## 2. ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ

Ως φορολογητέα αξία στην παράδοση των αγαθών και την προσφορά υπηρεσιών, λαμβάνεται η αξία της αντιπαροχής σε είδος ή σε χρήμα, που λαμβάνει ή πρόκειται να λάβει ο προμηθευτής του αγαθού ή ο προσφέρων την υπηρεσία.

Στη φορολογητέα αξία περιλαμβάνονται, εάν υπάρχουν, και τα έσοδα προμήθειας, μεσιτείας, συσκευασίας, ασφάλισης, μεταφοράς, φορτοεκφόρτωσης και ακόμη οι φόροι, τα δικαιώματα, οι εισφορές και τα τέλη υπέρ του δημοσίου ή τρίτων, που αφορούν το αγαθό. Μόνον ο Φ.Π.Α. δεν υπολογίζεται για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας του Φ.Π.Α. Η φορολογητέα αξία μπορεί να μην συμπίπτει με αυτή που αναγράφεται στο τιμολόγιο, όταν τα βιβλία κριθούν ανεπιλεκτική και τα ακαθάριστα έσοδα θα προσδιορισθούν εξωλογιστικά. Στην περίπτωση αυτή ο φόρος θα επιβληθεί και στην αντιπαροχή, που δεν καταχωρήθηκε στα βιβλία.

Για τις πράξεις που αναφέρονται στον αριθμό 7, όπως είναι η δωρεάν διάθεση αγαθών στο προσωπικό της επιχείρησης κ.λ.π., ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η τιμή αγοράς των αγαθών κι αν δεν υπάρχει τέτοια τιμή, η τρέχουσα τιμή της αγοράς των αγαθών αυτών.

Για τις πράξεις που αναφέρονται στον αριθμό 9 του Νόμου κι αφορούν παροχή υπηρεσιών, όπως είναι η χρησιμοποίηση υπηρεσιών της επιχείρησης για τις προσωπικές ανάγκες του επιχειρηματία ή του προσωπικού, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται το σύνολο των εξόδων που απαιτούνται για την παροχή των υπηρεσιών αυτών.

Η φορολογητέα αξία των ακινήτων προσδιορίζεται από τις διατάξεις του Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτων (Φ.Μ.Α.) εκτός από τις περιοχές εκείνες για τις οποίες η αξία των ακινήτων έχει προκαθορισθεί με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών.

Εάν για ορισμένα πρόσωπα, όπως είναι π.χ. τα νέα άστεγα ζευγάρια, κατά την αγορά της πρώτης τους κατοικίας απαλλάσσονται ολικά ή μερικά από το Φ.Μ.Α., η απαλλαγή αυτή θα ισχύει και για το Φ.Π.Α.. Έστω π.χ. ότι άστεγο ζευγάρι νέων αγόρασε διαμέρισμα αξίας οχτώ εκατομμυρίων δραχμών (8.000.000 δρχ.) και ο σχετικός απαλλακτικός Νόμος για το Φ.Μ.Α. προβλέπει μείωση

της αξίας του ακινήτου κατά 40%. Η μείωση αυτή θα γίνει και κατά τον υπολογισμό της φορολογητέας αξίας του Φ.Π.Α., η οποία θα προσδιορισθεί στα τέσσερα εκατομμύρια οχτακόσιες χιλιάδες δραχμές (4.800.000 δρχ.).

Δεν περιλαμβάνονται στην φορολογητέα αξία:

α) Οι εκπτώσεις που χορηγούνται από τον πωλητή στον αγοραστή κι εφόσον είναι πραγματικές και αναγράφονται στο τιμολόγιο ή στο πιστωτικό σημείωμα.

β) Οι επιστροφές, ολικές ή μερικές αγαθών, εφόσον αποδεικνύονται από το πιστωτικό σημείωμα.

Η αξία των υλικών συσκευασίας εκπίπτει από την φορολογική αξία, εφόσον είχε συνυπολογισθεί στην αξία της παράδοσης των αγαθών κι αποδεικνύεται η επιστροφή τους με πιστωτικό σημείωμα.

Στις εφημερίδες και τα περιοδικά ο Φ.Π.Α. και η προμήθεια των πρακτορείων ενσωματώνονται στην λιανική πώληση και δεν αναγράφονται χωριστά. Ο Φ.Π.Α. αποδίδεται από τις εκδοτικές επιχειρήσεις και τα πρακτορεία. Τα περίπτερα και οι υπαίθριοι εφημεριδοπώλες δεν έχουν υποχρέωση να υποβάλλουν δήλωση, ούτε δικαίωμα έκπτωσης φόρου. Οι εκδοτικές επιχειρήσεις υπολογίζουν το Φ.Π.Α. και την προμήθεια των πρακτορείων με βάση την τιμή λιανικής πώλησης εφαρμόζοντας τον τύπο του εσωτερικού προεξοφλήματος με γνωστή την ονομαστική αξία ως εξής:

Παράδειγμα: Έστω ότι η λιανική τιμή της εφημερίδας είναι 40 δραχμές, η προμήθεια των πρακτορείων 10% και ο Φ.Π.Α. 6%. Ο φόρος συνεπώς και η προμήθεια θα υπολογιστούν στην αξία των 34,48 δρχ., η οποία βρίσκεται ως εξής :

$$40 \times \frac{100}{100+10+6} = 40 \times \frac{100}{116} = 34,48.$$

Ο Φ.Π.Α. συνεπώς θα είναι  $34,48 \times 0,06 = 2,06$  και η προμήθεια  $34,48 \times 0,10 = 3,44$ .

Η φορολογητέα αξία κατά την εισαγωγή των αγαθών από το εξωτερικό προσδιορίζεται από:

- α) την δασμολογητέα αξία, ήτοι την αξία που κατέβαλε ο εισαγωγέας στον προμηθευτή,
- β) τους δασμούς, τέλη και δικαιώματα υπέρ του δημοσίου και των τρίτων, που καταβάλλονται κατά τον εκτελωνισμό χωρίς το Φ.Π.Α.
- γ) τα παρεπόμενα έξοδα ήτοι προμήθειες και μεσιτείες και τα έξοδα συσκευασίας, φορτοεκφόρτωσης, ασφάλισης και μεταφοράς στον τόπο του προορισμού των αγαθών στο εσωτερικό της χώρας κι εφόσον αναγράφεται ο τόπος στην φορτωτική ή σε άλλα έγγραφα.

Εάν αγαθά εξήχθησαν προσωρινά, για να υποστούν μεταποίηση ή επιδιόρθωση κ.λ.π. και επανεισάγονται, ο Φ.Π.Α. θα προσδιορισθεί με βάση την αξία του τιμολογίου παροχής υπηρεσιών του εξωτερικού στην οποία θα προστεθούν οι δασμοί, οι φόροι, οι εισφορές, τα τέλη κ.λ.π. και τα παρεπόμενα έξοδα, για να διαμορφώσουν τη φορολογητέα αξία των επανεισαγόμενων αγαθών.

### 3. ΟΙ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ ΤΟΥ Φ.Π.Α.

Οι συντελεστές του Φ.Π.Α. είναι τρεις. Ο χαμηλός 8% για τα είδη πρώτης ανάγκης, ο υψηλός 36% για τα είδη πολυτελείας και ο κανονικός 18% για τα υπόλοιπα είδη.

Ο χαμηλός συντελεστής 8% καλύπτει το 46% του συνόλου των αγαθών και αφορά προϊόντα και υπηρεσίες που χρησιμοποιούνται από άτομα χαμηλών εισοδηματικών τάξεων. Όλα τα είδη και οι υπηρεσίες του συντελεστή αυτού αναγράφονται στο Παράρτημα ΙΙ του Νόμου 1642/86 και είναι κατά ομάδες: Φρούτα και λαχανικά, νωπά κρέατα, γαλακτοκομικά, πουλερικά, αυγά, νωπά ψάρια, ελιές, παιδικές τροφές, ξηροί καρποί, λαχανικά κατεψυγμένα, ντοματιειδή, όσπρια, ζά-

χαρή, ρύζι, ζυμαρικά, ελαιόλαδο, σπορέλαια, κρασί, μέλι, λιπάσματα, σαπούνια, απολυμαντικά, εντομοκτόνα, καυσόξυλα, ξυλοκάρβουνα, βιβλία, εφημερίδες, περιοδικά, γεωργικά μηχανήματα, αυτοκίνητα, μεταφοράς προσώπων και εμπορευμάτων, οχήματα κ.λ.π.

Ο υψηλός συντελεστής 36% καλύπτει το 6% του συνόλου των αγαθών και αφορά προϊόντα και υπηρεσίες που χρησιμοποιούνται από άτομα υψηλών εισοδηματικών τάξεων. Όλα τα είδη και οι υπηρεσίες του συντελεστή αυτού αναγράφονται στο Παράρτημα ΙΙΙ του Νόμου 1642/86 και είναι κατά ομάδες: καλλυντικά, κοσμήματα, τσιγάρα, εισαγόμενα ποτά (ουϊσκι, τζιν κ.λ.π.), βενζίνη, δέρματα, βίντεο, τηλεοράσεις, στερεοφωνικά, φωτογραφικές μηχανές κ.λ.π.

Ο κανονικός συντελεστής 18% καλύπτει το 48% του συνόλου των αγαθών και περιλαμβάνει τα υπόλοιπα αγαθά, που δεν αναγράφονται ούτε στο χαμηλό, ούτε στο υψηλό συντελεστή. Τα αγαθά αυτά είναι: τα παγωτά, τα προϊόντα ζαχαριπλαστικής, τα υφαντικά και είδη ενδυμασίας, τα πλαστικά, τα χρώματα, τα είδη από τσιμέντο, μάρμαρο, αλουμίνιο και εμαγιέ, οι ηλεκτρικοί λαμπτήρες, οι οικιακές ηλεκτρικές συσκευές, τα ποδήλατα, οι μοτοσυκλέτες μέχρι 50 C.C., οι οδοντόπαστες κ.λ.π.

Με τον καθορισμό των συντελεστών αυτών και την κατάταξη των αγαθών και υπηρεσιών κατά συντελεστή, επιδιώκεται όχι μόνο να καλυφθούν τα εισπραττόμενα έσοδα από τους καταργούμενους φόρους (Φ.Κ.Ε., χαρτόσημο κ.λ.π.) αλλά και να μετριασθεί η επιβάρυνση των ασθενέστερων τάξεων.

Τα εννέα κράτη - μέλη της Ε.Ο.Κ. στα οποία ισχύει ο Φ.Π.Α. από δεκαετίας, έχουν καθιερώσει τους εξής συντελεστές:

α α	Κράτη-μέλη της Ε.Ο.Κ.	πολύ χαμηλός	Χαμηλός	Κανονικός	Υψηλός
1.	Βέλγιο	6	11	19	25
2.	Δανία	-	-	22	-
3.	Γερμανία	-	7	14	-
4.	Γαλλία	5,5	7	18,6	33,5
5.	Ιρλανδία	-	23	35	-
6.	Λουξεμβούργο	2	5	10	-
7.	Ιταλία	2	8-10-15	18	38
8.	Ολλανδία	-	4	18	-
9.	Αγγλία	-	-	15	-
10.	Ελλάδα	-	8	18	36

Από τον πίνακα αυτό προκύπτει ότι άλλες χώρες - μέλη της Ε.Ο.Κ. έχουν καθιερώσει ένα μόνο συντελεστή για όλα τα είδη - προϊόντα (Δανία - Αγγλία), άλλες δύο (Ολλανδία - Γερμανία - Ιρλανδία), άλλες τρεις (Λουξεμβούργο - Ελλάδα), κι άλλες τέσσαρις και περισσότερους (Βέλγιο - Γαλλία - Ιταλία).

Ο μικρός αριθμός συντελεστών είναι προτιμότερος, γιατί απλοποιεί τον υπολογισμό του φόρου και διευκολύνει την ομαδοποίηση των προϊόντων κατά συντελεστή μικρού κέρδους και συνεπώς τον προσδιορισμό του φόρου για πολλά συγχρόνως προϊόντα και υπηρεσίες.

Στο σημείο αυτό πρέπει να σημειωθεί ότι ο συντελεστής του φόρου πρέπει να είναι ο ίδιος στην πρώτη ύλη, στα ημικαταργασμένα προϊόντα και στα έτοιμα προς κατανάλωση που προέρχονται από την ίδια πρώτη ύλη, γιατί το καταναλωτικό στάδιο είναι το πλέον ευάλωτο στην φοροδιαφυγή, αφού δεν υπάρχει τιμολογιακή σύνδεση

μεταξύ αγοραστή και πωλητή κατά την κατανάλωση και γιατί κατά τον τρόπο αυτό ελαχιστοποιείται το ενδεχόμενο ο φόρος από τις αγορές να υπερβαίνει το φόρο από τις πωλήσεις.

Δεν πρέπει π.χ. το γάλα να φορολογείται με τον κανονικό συντελεστή 18% και το τυρί με τον χαμηλό 8%, γιατί εάν ένας τυροκόμος αγοράσει γάλα αξίας πενήντα χιλιάδων δραχμών (50.000 δρχ.) και το κάνει τυρί και το πουλήσει αντί εβδομήντα χιλιάδων δραχμών (70.000 δρχ.), κατά την αγορά θα πληρώσει φόρο εννέα χιλιάδες δραχμές (9.000 δρχ.) και κατά την πώληση θα εισπράξει πέντε χιλιάδες εξακόσιες δραχμές (5.600 δρχ.), θα παρουσιάσει δηλαδή χρεωστικό υπόλοιπο τριών χιλιάδων τετρακοσίων δραχμών (3.400 δρχ.). Εάν δεν ασχολείται με άλλη εργασία ο τυροκόμος συνεχώς θα εισπράττει φόρο από το Δημόσιο αντί να αποδίδει.

#### 4. ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΚΑΙ ΚΑΤΑΒΟΛΗ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

Ο Φ.Π.Α. υπολογίζεται στην φορολογητέα αξία του αγαθού η της υπηρεσίας η οποία αποτελείται, από την αντιπαροχή που δίδει ο αγοραστής στον πωλητή και σε όλα τα στάδια των διαδοχικών πωλήσεων, που λαμβάνουν χώρα από την παραγωγή ή την εισαγωγή του αγαθού στην Ελλάδα μέχρι την κατανάλωση και με βάση ένα συγκεκριμένο συντελεστή 8%, 18% ή 36% για τα αγαθά.

Σε κάθε πώληση ή στάδιο της παραγωγικής ή διανεμητής διαδικασίας το προϊόν ή η υπηρεσία, όπως είναι επόμενο λαμβάνει και νέα τιμή. Στην εκάστοτε αυτή νέα τιμή υπολογίζεται ο φόρος, ο οποίος αναγράφεται χωριστά στο τιμολόγιο, χωρίς δηλαδή να ενσωματώνεται με την αξία του προϊόντος και καταβάλλεται στον πωλητή από τον αγοραστή.

Ο πωλητής, αφού αφαιρέσει από το φόρο της τιμής πώλησης, το φόρο που έχει ήδη πληρώσει ο ίδιος κατά την αγορά του προϊόντος,



καταβάλλει την διαφορά στο Δημόσιο. Η επιστροφή του φόρου επι-  
τυγχάνεται, εφόσον υπάρχει αντίστοιχο τιμολόγιο αγοράς.

Πρόβλημα συνεπώς γεννάται για τον αγρότη - πωλητή, ο οποί-  
ος δεν έχει αντίστοιχο τιμολόγιο αγοράς. Πως θα γίνει η επιστρο-  
φή του φόρου; Για την περίπτωση αυτή προβλέπει ο ίδιος ο Νόμος,  
ο οποίος τους αγρότες - πωλητές ευτάσσει σε ειδικό καθεστώς. Ο  
Νόμος αναφέρει ότι "η επιστροφή του φόρου στον αγρότη γίνεται  
από το Δημόσιο με την καταβολή του ποσού, το οποίο προκύπτει α-  
πό την εφαρμογή κατ'αποκοπή συντελεστών, που θα καθορισθούν με  
νέότερο Νόμο, στην αξία της παράδοσης αγροτικών προϊόντων ή της  
παροχής αγροτικών υπηρεσιών". Ο συντελεστής εφαρμόζεται στην αξία  
της αγοράς των αγροτικών προϊόντων, που αναγράφεται στο τιμολό-  
γιο. Πρέπει συνεπώς ο αγοραστής να λαμβάνει τιμολόγιο, όταν που-  
λάει αγαθά και να αναγράφει την πραγματική τους αξία.

Ο Φ.Π.Α. καταβάλλεται:

α) Από τους επιτηδευματίες της Α' κατηγορίας του Κ.Φ.Σ. κι  
από αυτούς που δεν τηρούν βιβλία κάθε τρίμηνο και εντός  
15 ημερών από την παρέλευση του τριμήνου.

β) Από τους επιτηδευματίες της Β' κατηγορίας του Κ.Φ.Σ. κά-  
θε μήνα και εντός των 20 ημερών από την παρέλευση του  
μήνα και

γ) Από τους επιτηδευματίες της Γ' κατηγορίας επίσης κάθε  
μήνα, αλλά εντός των 25 ημερών από την παρέλευση του μήνα.

Ο υπόχρεος στον φόρο αθροίζει τον φόρο, που εισέπραξε από  
τους πελάτες του, με βάση τα τιμολόγια πώλησης για τα πιο πάνω  
χρονικά διαστήματα κι από το άθροισμα αυτό αφαιρεί το άθροισμα  
των φόρων, που πλήρωσε στους προμηθευτές του για το ίδιο χρονικό  
διάστημα με βάση τα τιμολόγια αγοράς ή απλούστερα αθροίζει τις  
πωλήσεις του με βάση τα τιμολόγια πώλησης κι αφαιρεί τις αγο-  
ρές για το ίδιο χρονικό διάστημα με βάση τα τιμολόγια αγοράς. Στη

διαφορά αυτή υπολογίζει το φόρο προς 8%, 18% ή 36% ανάλογα με το είδος, γι' αυτό στα βιβλία θα πρέπει να αναγράφονται τα είδη κατά συντελεστή φόρου.

Με βάση τα στοιχεία αυτά συντάσσεται η προσωρινή δήλωση, στην οποία αναγράφεται το άθροισμα των πωλήσεων και το άθροισμα των αγορών για το ίδιο χρονικό διάστημα, και ο φόρος που εισπράχθηκε και ο φόρος που καταναλώθηκε και η διαφορά μεταξύ αυτών.

Εάν η διαφορά είναι θετική, η δήλωση υποβάλλεται στο Δημόσιο Ταμείο και καταβάλλεται το αναγραφόμενο ποσό. Εάν όμως είναι αρνητική, υποβάλλεται στον Οικονομικό Έφορο και διακανονίζεται η διαφορά στην επόμενη ή την μεθεπόμενη προσωρινή δήλωση ή στην οριστική ή επιστρέφεται.

Στον Οικονομικό Έφορο υποβάλλεται και η εκπρόθεσμη δήλωση, για να υπολογισθεί η προσαύξηση κι έπειτα να επιδοθεί στο Δημόσιο Ταμείο για την καταβολή του φόρου της προσαύξησης και του προστίμου.

Η οριστική δήλωση θα περιέχει αθροιστικά όλα τα στοιχεία των προσωρινών δηλώσεων και θα υποβάλλεται δύο μήνες από την λήξη του έτους.

#### 5. ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ ΣΤΙΣ ΕΙΣΑΓΩΓΕΣ

Απαλλάσσονται από τον φόρο τα αγαθά, που είχαν εξαχθεί και επανεισάγονται, είτε γιατί δεν είχαν τις προβλεπόμενες προδιαγραφές, είτε γιατί ήσαν ελαττωματικά, είτε για άλλους λόγους, εφόσον η επανεισαγωγή γίνεται από το ίδιο πρόσωπο, που είχε κάνει την εξαγωγή.

Τα αγαθά που είχαν εξαχθεί σε χώρα της Ε.Ο.Κ. για να τελειοποιηθούν. Οι φόροι για τις τελειοποιήσεις των αγαθών αυτών καταβάλλονται στο κράτος - μέλος της Ε.Ο.Κ., όπου πραγματοποιούνται.

Η εισαγωγή προϊόντων αλιείας από αλιευτικές επιχειρήσεις στην κατάσταση, που αλιεύτηκαν ή αφού υποβλήθηκαν σε εργασίες μόνον συντήρησης κι όχι κονσερβοποίησης κ.λ.π. με σκοπό την εμπορία. Η αλιεία βέβαια γίνεται σε διεθνή ή ξένα ύδατα για να υπάρχει η εισαγωγή και εάν καταναλωθούν στην Ελλάδα, δεν καταβάλλουν φόρο κατά την εισαγωγή αλλά κατά την διακίνηση.

Η εισαγωγή των αγαθών τα οποία απαλλάσσονται από τον φόρο και στο εσωτερικό όπως είναι η αξία χάρτου των τραπεζογραμματίων για την οποία προβλέπεται απαλλαγή και στο εσωτερικό της χώρας και η εισαγωγή εφημερίδων και περιοδικών.

Επίσης απαλλάσσονται από τον φόρο σύμφωνα με τον Νόμο 1402/183 οι προσωπικές αποσκευές των ταξιδιωτών, εφόσον δεν έχουν εμπορικό χαρακτήρα και η αξία τους δεν υπερβαίνει τις 350 Ε.Σ.Υ. (Ευρωπαϊκές νομισματικές Μονάδες) για τους ενήλικες, που προέρχονται από την Ε.Ο.Κ. ή τις 280 Ε.Σ.Υ. για τους ανήλικους κάτω των 15 ετών και τις 40 Ε.Σ.Υ. για το προσωπικό των μεταφορικών μέσων. Για τους ταξιδιώτες που προέρχονται από χώρες εκτός της Ε.Ο.Κ. το αφορολογητέο όριο των αποσκευών τους ανέρχεται στις 45 Ε.Σ.Υ. για τους ενήλικες και σε 23 Ε.Σ.Υ. για τους ανήλικους.

Απαλλάσσονται επίσης κατά την εισαγωγή και τα εξής αγαθά:

- α) Τα καπνικά προϊόντα και τα οινοπνευματώδη ποτά μέχρι ενός ποσού.
- β) Τα αγαθά μικρών αποστολών, που αποστέλλονται από ιδιώτες του εξωτερικού σε ιδιώτες στην Ελλάδα.
- γ) Τα αντικείμενα εκπαιδευτικού ή επιστημονικού χαρακτήρα και τα είδη ιματισμού, που προορίζονται για φοιτητές.
- δ) Τα καύσιμα που περιέχονται στις δεξαμενές των αυτοκινήτων.
- ε) Οι αποσκευές πολιτικών και στρατιωτικών υπαλλήλων.
- στ) Αντικείμενα που προορίζονται για ανάπηρους.

- ζ) Ορισμένα προϊόντα που προορίζονται για γεωργική χρήση.
- η) Πειραματόζωα και χημικές ουσίες, που προορίζονται για την έρευνα.
- θ) Φαρμακευτικά προϊόντα, που χρησιμοποιούνται για την διεξαγωγή διεθνών αθλητικών εκδηλώσεων.
- ι) Τα αγαθά που προορίζονται για φιλανθρωπικούς οργανισμούς.
- ια) Τα παράσημα και δώρα που προορίζονται για αρχηγούς κρατών και
- ιβ) Τα δείγματα μικρής αξίας που χρησιμοποιούνται για διαφήμιση κ.λ.π.

#### 6. ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ ΣΤΙΣ ΕΞΑΓΩΓΕΣ

Όλα τα αγαθά που εξάγονται στο εξωτερικό απαλλάσσονται από τον φόρο για δύο κυρίως λόγους:

- α) Γιατί τα αγαθά πρέπει να φορολογούνται στη χώρα όπου καταναλίσκονται και
- β) Γιατί κάθε χώρα επιδιώκει την αύξηση κι όχι την μείωση των εξαγωγών της για να ενισχυθεί το εμπορικό της ισοζύγιο.

Η απαλλάγη από τον φόρο των εξαγόμενων αγαθών επιτυγχάνεται όχι μόνο με την μη αναγραφή φόρου στο τιμολόγιο εξαγωγής αλλά και με την επιστροφή του φόρου, που καταβλήθηκε ήδη για τα εξαγόμενα είδη στον εξαγωγέα.

#### 7. ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ ΣΤΗΝ ΔΙΕΘΝΗ ΔΙΑΚΙΝΗΣΗ ΤΩΝ ΑΓΑΘΩΝ

Απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α. τα αγαθά που εισάγονται από το εξωτερικό και τίθενται:

- α) Σε διαμετακόμιση : Τα εισαγόμενα αγαθά αποθηκεύονται σε χώρους που ελέγχουν οι τελωνειακές αρχές, χωρίς να καταβληθεί

φόρος και στη συνέχεια διακινούνται στο εσωτερικό ή εξωτερικό.

β) Σε προσωρινή εισαγωγή : Το ευεργέτημα αυτό παρέχεται σε εμπορεύματα, τα οποία προορίζονται να εκτεθούν σε εκθέσεις ή εμποροπανηγυρεις ή έχουν εκπαιδευτικό ή επιστημονικό χαρακτήρα.

γ) Σε τελωνειακό καθεστώς : Τα εισαγόμενα αγαθά παραμένουν προσωρινά σε δημόσιους ή ιδιωτικούς χώρους με τελωνειακή επίβλεψη, μέχρις ότου αποφασισθεί ο τελωνισμός τους. Εφόσον βρίσκονται σε τελωνειακό καθεστώς δεν επιτρέπεται να μετατραπούν ή να τελειοποιηθούν παρά μόνο να συντηρηθούν.

δ) Σε ελεύθερη ζώνη : Ελεύθερη ζώνη είναι χώρος περιφραγμένος όπου έχει καθιερωθεί από το τελωνείο. Τα αγαθά που βρίσκονται στην ελεύθερη ζώνη, θεωρούνται ότι είναι εκτός τελωνειακού εδάφους από πλευρά φόρων και δασμών και μπορούν να επισκευάζονται, να τελειοποιούνται και να διατίθενται στο εσωτερικό ή το εξωτερικό.

ε) Σε τελωνειακή αποταμίευση : Αποθηκεύονται τα αγαθά για ορισμένο χρονικό διάστημα και μπορούν να αναληφθούν για ανάλωση στο εσωτερικό ή για εξαγωγή. Κατά την διάρκεια της αποθήκευσης σε δημόσιους ή ιδιωτικούς χώρους με την επίβλεψη του τελωνείου επιτρέπεται μόνο η συντήρησή τους.

στ) Σε ενεργητική τελειοποίηση : Εισάγονται αγαθά, κυρίως πρώτες ύλες, προσωρινά, για να υποστούν τελειοποίηση και να επανεξαχθούν συνέχεια με την νέα τους μορφή στη χώρα, από την οποία προέρχονται χωρίς φορολογική επιβάρυνση.

### 8. . ΕΙΔΙΚΕΣ ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ

Απαλλάσσονται από τον φόρο:

α) Η παράδοση και η εισαγωγή πλοίων και πλωτών μέσων. Πλοίο λέγεται κάθε σκάφος χωρητικότητας δέκα (10) κόρων και άνω. Επειδή ο Νόμος αναφέρει και άλλα πλωτά μέσα, δεν επιθυμεί να περιο-

ρίσει την απαλλαγή στα μεγάλα πλοία αλλά σε όλα τα πλωτά μέσα και τα μικρότερα των δέκα (10) κόρων και στις βάρκες ακόμη, αρκεί να προορίζονται για εκμετάλλευση στην εμπορική ναυσιπλοΐα ή την αλιεία ή για τις ένοπλες δυνάμεις ή για το Δημόσιο. Εξαιρούνται μόνο τα σκάφη αναψυχής που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό.

β) Η παράδοση και η εισαγωγή αεροσκαφών, τα οποία προορίζονται για τις ένοπλες δυνάμεις ή το δημόσιο.

Συνεπώς απαλλάσσονται τα αεροπλάνα, υδροπλάνα και ελικόπτερα των ενόπλων δυνάμεων. Επίσης τα αεροπλάνα και ελικόπτερα της Ολυμπιακής, που χρησιμοποιούνται για την εκμετάλλευση από το Δημόσιο ακόμη και τα αεροπλάνα για αεροψεκασμούς και τα πυροσβεστικά.

Η απαλλαγή επεκτείνεται και στα εξαρτήματα, όπως μηχανές έπιπλα κ.λ.π. τόσο των πλοίων όσο και των αεροπλάνων, και τις προμήθειες σε καύσιμα, λιπαντικά, τρόφιμα, ποτά, καπνικά και λοιπά προϊόντα, που προορίζονται για τα ίδια τα πλοία και τα αεροσκάφη και τους επιβάτες και τα πληρώματά τους.

γ) Η ναύλωση πλοίων και πλωτών μέσων και η μίσθωση αεροσκαφών με εξαίρεση τα πλωτά μέσα και αεροσκάφη, που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό.

Επίσης οι εργασίες επισκευής και μετατροπής των μέσων αυτών.

δ) Οι υπηρεσίες άμεσης ανάγκης για την εξυπηρέτηση των πλωτών μέσων και αεροσκαφών, όπως είναι η πλοήγηση, η Ρυμούλκηση, η διάσωση, η χρήση λιμένων και αεροδιαδρόμων κ.λ.π.

ε) Η παράδοση και η εισαγωγή αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον προορίζονται για το προσωπικό των διπλωματικών και προξενικών αρχών και κατ'αποκλειστική χρήση αυτών.

Επίσης στα πλαίσια του Ο.Η.Ε. και του Ν.Α.Τ.Ο.

στ) Η παράδοση χρυσού στην Τράπεζα της Ελλάδας και η εισαγωγή χρυσού, που ενεργείται από την Τράπεζα.

ζ) Οι διεθνείς θαλάσσιες, αεροπορικές και σιδηροδρομικές μεταφορές προσώπων.-

## ΕΚΠΤΩΣΗ ΚΑΙ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

### 1. ΔΙΚΑΙΩΜΑ ΕΚΠΤΩΣΗΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

Ένα από τα κυριότερα χαρακτηριστικά του Φ.Π.Α. είναι η "πιστωτική μέθοδος", η μέθοδος δηλαδή εκείνη κατά την οποία το υποκείμενο του φόρου δικαιούται να εκπέσει από το φόρο που εισέπραξε από τους πελάτες του για την παράδοση αγαθών ή προσφορά υπηρεσιών το φόρο που έχει πληρώσει στους προμηθευτές του για την απόκτηση αγαθών ή τη λήψη υπηρεσιών.

Το δικαίωμα της έκπτωσης παρέχεται σ' αυτόν που υπόκειται στο φόρο, είναι δηλαδή υποκείμενο του φόρου, και για αγαθά και υπηρεσίες που υπάγονται στο φόρο, αποτελούν δηλαδή αντικείμενο του φόρου.

Ο υποκείμενος στο φόρο, έμπορος, βιομήχανος, εισαγωγέας κ.λ.π. για να εκπέσει το φόρο που κατέβαλε κατά την αγορά ή την εισαγωγή των αγαθών ή τη λήψη των υπηρεσιών, πρέπει να αποδείξει με παραστατικά στοιχεία, (τιμολόγια, αποδείξεις, διασαφήσεις κ.λ.π.), ότι κατέβαλε πραγματικά τον ΦΠΑ στους τρίτους. Τα αγαθά μπορεί να είναι κυκλοφορούντα (πρώτες ύλες, έτοιμα προϊόντα, κ.λ.π.) ή πάγια (καινούργια ακίνητα, έπιπλα, μηχανήματα κ.λ.π.) ή δαπάνες (Δ.Ε.Η., Ο.Τ.Ε., γραφική ύλη κ.λ.π.).

Πρέπει ακόμη τα αγαθά αυτά και οι υπηρεσίες να έχουν χρησιμοποιηθεί ή να πρόκειται να χρησιμοποιηθούν για πράξεις, που υπόκεινται στο φόρο.

Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου παρέχεται ακόμη στις εξής περιπτώσεις :

- α) Σε ορισμένες δραστηριότητες, που πραγματοποιούνται στο εξωτερικό, εφόσον θα είχαν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, εάν γίνονταν στο εσωτερικό.



- β) Σε πράξεις, που αναφέρονται στην εξαγωγή των αγαθών ή στη διεθνή διακίνηση ή στις ειδικές απαλλαγές.
- γ) Σε πράξεις που αφορούν την εισαγωγή αγαθών, που τίθενται σε τελωνειακά καθεστώτα διαμετακόμισης, προσωρινής εισαγωγής κ.λ.π.
- δ) Σε ορισμένες εργασίες που αναφέρονται στα πλωτά μέσα και αεροσκάφη.
- ε) Σε εργασίες που αφορούν ασφαλιστικές, τραπεζικές και χρηματοπιστωτικές πράξεις, εφόσον ο λήπτης είναι εγκαταστημένος εκτός της Ε.Ο.Κ.

## 2. ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΚΑΙ ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου γεννάται κατά το χρόνο, κατά τον οποίο υποβάλλεται η προσωρινή δήλωση (μήνα ή τρίμηνο) γιατί τότε ο φορολογούμενος οφείλει να καταβάλλει το φόρο, άρα και να εισπράττει, όταν παρουσιάζει πιστωτικό υπόλοιπο.

Στην πράξη σπάνια ο φόρος επιστρέφεται από το Δημόσιο. Εάν η Δήλωση παρουσιάζει πιστωτικό υπόλοιπο, σήμψηφίζεται αυτό στην επόμενη ή μεθεπόμενη προσωρινή δήλωση.

Η μηνιαία ή τρίμηνη προσωρινή δήλωση παρουσιάζει πιστωτικό υπόλοιπο στις εξής περιπτώσεις :

- α) Όταν ο φορολογούμενος στον μήνα ή το τρίμηνο κάνει αγορές μεγάλων ποσοτήτων εμπορευμάτων σε σχέση προς τις πωλήσεις.
- β) Όταν οι δραστηριότητές τους απαλλάσσονται από το φόρο.
- γ) Όταν αγοράζει πάγια περιουσιακά στοιχεία, για τα οποία δεν προβλέπεται καταβολή του φόρου, και
- δ) Όταν οι αγορές υπάγονται σε μεγάλο συντελεστή και οι πωλήσεις σε μικρό.

Δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης στις εξής δαπάνες :

- 1) Για αγορά ή εισαγωγή καπνοβιομηχανικών προϊόντων (τσιγάρα, πούρα κ.λ.π.) ή οινοπνευματώδη ποτά (κρασιά, μπύρες κ.λ.π.)
- 2) Δεξιώσεις, ψυχαγωγίες και γενικά φιλοξενίες.
- 3) Για στέγαση, τροφή, ψυχαγωγία και μετακίνηση του προσωπικού ή των εκπροσώπων της επιχείρησης.
- 4) Για αγορά ή εισαγωγή αυτοκινήτων Ι.Χ. μέχρι εννέα (9) θέσεων, μοτοσυκλετών και μοτοποδηλάτων, σκαφών και αεροσκαφών Ι.Χ., που προορίζονται για την αναψυχή και για τα καύσιμα, τις επισκευές και τη συντήρηση αυτών. Εξαιρούνται τα μεταφορικά μέσα, που προορίζονται για μεταφορά επιβατών με κόμιστρο.
- 5) Τέλος δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου στον τελικό αγοραστή ή καταναλωτή. Ο λιανοπωλητής επιρρίπτει όλο το φόρο στον καταναλωτή, χωρίς ο τελευταίος να έχει δικαίωμα έκπτωσης, ενώ όλοι οι προ αυτού έχουν το δικαίωμα έκπτωσης για την προστιθέμενη αξία. Αυτός ακριβώς είναι και ο σκοπός του νομοθέτη, να επιρρίψει το φόρο στον καταναλωτή.

Όταν όλα τα αγαθά και οι υπηρεσίες, που προσφέρει μία επιχείρηση, φορολογούνται χωρίς εξαίρεση, αναγράφονται στην προσωρινή δήλωση (μήνα - τρίμηνο), το σύνολο των αγορών και ο φόρος που καταβλήθηκε και το σύνολο των πωλήσεων και ο φόρος, που εισπράχθηκε. Εάν το υπόλοιπο είναι χρεωστικό (εάν δηλαδή ο φόρος που εισπράχθηκε είναι μεγαλύτερος από εκείνον που καταβλήθηκε), η διαφορά καταβάλλεται στο Δημόσιο Ταμείο. Εάν το υπόλοιπο είναι πιστωτικό, διακανονίζεται στην επόμενη προσωρινή δήλωση ή στην οριστική.

Τα δικαιολογητικά που πρέπει να κατέχει ο φορολογούμενος για

να έχει το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισφορών του, είναι τα εξής :

- α) Τιμολόγιο πώλησης ή παροχής υπηρεσιών, στο οποίο ν'αναγράφεται χωριστά η καθαρή τιμή του αγαθού ή της υπηρεσίας και χωριστά κατά συντελεστή ο φόρος που αναλογεί.
- β) Άλλα αποδεικτικά στοιχεία, όταν βέβαια δεν υπάρχει τιμολόγιο, από τα οποία αποδεικνύεται η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών, όπως είναι ο λογαριασμός της Δ.Ε.Η. ή του Ο.Τ.Ε., οι εκκαθαρίσεις, οι φορτωτικές, οι διασαφήσεις και τα συμβόλαια για πράξεις, που συντάχθηκαν συμβόλαια. όπως στη μεταβίβαση ακινήτων.

Εάν ο πωλητής αρνείται να εκδώσει τιμολόγιο, ή εάν εξέδωσε αλλά το περιεχόμενό του είναι ανακριβές, η άσκηση του δικαιώματος της έκπτωσης του φόρου γίνεται με βάση το τιμολόγιο αγοράς.

Από την αξία του τιμολογίου αγοράς και με εσωτερική προεξόφληση προσδιορίζεται ο φόρος που αντιστοιχεί στην αξία του αγαθού ή της υπηρεσίας και ο οποίος αναγράφεται χωριστά στο τιμολόγιο.

### 3. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΟΥ ΦΟΡΟΥ

Όπως είναι φυσικό, ο φόρος εκπίπτει μόνο για τις πράξεις που υπόκεινται στο φόρο. Υπάρχουν όμως φορολογούμενοι, οι οποίοι ενεργούν συγχρόνως και πράξεις, που υπόκεινται στο φόρο και πράξεις που δεν υπόκεινται στο φόρο. Οι Τράπεζες π.χ. μαζί με τις πιστωτικές εργασίες, που δεν φορολογούνται, ενεργούν και πράξεις που φορολογούνται, όπως είναι οι εισπράξεις απαιτήσεων, οι συναλλαγές σε νομίσματα κ.λ.π. Ομοίως πολλές ιδιωτικές κλινικές διατηρούν δύο θέσεις νοσηλευομένων, την Α' που

δεν υπόκειται σε αγορανομικό έλεγχο και την Β' που υπόκειται. Πολλά έξοδα της κλινικής, όπως τρόφιμα, φάρμακα, κ.λ.π., κατευθύνονται χωρίς να γίνεται διαχωρισμός, και στην Α' και στην Β' θέση. Η κλινική δικαιούται έκπτωσης μόνο για τις δαπάνες της Α' θέσης, που φορολογούνται, ενώ για τη Β' δεν δικαιούται, γιατί οι δαπάνες για τη θέση αυτή απαλλάσσονται.

Γεννάται το ερώτημα πως θα προσδιορισθεί ο εκπιπτόμενος φόρος για τις δαπάνες αυτές ; Τη λύση αυτή δίνει ο ίδιος νόμος, στο άρθρο 24, που αναφέρει ότι "ο εκπιπτόμενος φόρος ορίζεται σε ποσοστά στα εκατό του συνολικού ποσού του φόρου"

Το ποσοστό στα εκατό βρίσκεται από το κλάσμα που έχει ως αριθμητή το ποσό του ετήσιου κύκλου εργασιών, χωρίς το φόρο προστιθέμενης αξίας που αφορά πράξεις, για τις οποίες παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου και ως παρανομαστή το ποσό των πράξεων, που αναφέρεται στον αριθμητή σύν το ποσό των πράξεων που δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης για το ίδιο χρονικό διάστημα.

#### 4. ΔΙΑΚΑΝΟΝΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΕΚΠΤΩΣΕΩΝ

Η έκπτωση του φόρου γίνεται με βάση τις προσωρινές δηλώσεις που υποβάλλει ο φορολογούμενος. Εάν όμως ή έκπτωση είναι μεγαλύτερη ή μικρότερη από εκείνη που έπρεπε να ενεργήσει ο φορολογούμενος ή εάν μετά την υποβολή της προσωρινής δήλωσης έγιναν γεγονότα που μεταβάλλουν το περιεχόμενό της, όπως κλοπές, πυρκαϊά, επιστροφή εμπορευμάτων, χορήγηση εκπτώσεων, κ.λ.π., οι προσωρινές δηλώσεις υπόκεινται σε αναθεώρηση ή σε διακανονισμό, όπως λέγεται, ο οποίος γίνεται με την υποβολή της οριστικής δήλωσης ή εκκαθάρισης, που υποβάλλεται εντός δύο μηνών από το τέλος του έτους.

## 5. ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

Όταν ο φόρος των εισροών είναι μεγαλύτερος από το φόρο των εκροών, όταν δηλαδή ο φόρος παρουσιάζει πιστωτικό υπόλοιπο για το φορολογούμενο, η διαφορά αυτή μεταφέρεται στην επόμενη ή μεθεπόμενη φορολογική περίοδο ή στην οριστική δήλωση.

Υπάρχουν όμως περιπτώσεις κατά τις οποίες δεν μπορεί να γίνει συμψηφισμός του φόρου και επιβάλλεται η επιστροφή του από το Δημόσιο στον φορολογούμενο. Οι περιπτώσεις αυτές είναι οι εξής :

- α) Όταν ο φόρος καταβλήθηκε αχρεωστήτως. Όταν π.χ. στην προσωρινή δήλωση του Αυγούστου αντί να καταβληθεί ποσό δραχμ. 15.680, καταβλήθηκε από αθροιστικό λάθος ποσό δρχ. 75.680. Η διαφορά των 60.000 επιστρέφεται από το δημόσιο και δεν συμψηφίζεται από το δημόσιο και δεν συμψηφίζεται στον επόμενο ή μεθεπόμενο μήνα.
- β) Όταν υπάρχει αντικειμενική αδυναμία μεταφοράς του φόρου. Όταν π.χ. παύσει ο φορολογούμενος να εργάζεται.
- γ) Όταν ο φορολογούμενος ενεργεί στο εξής πράξεις εν μέρει ή εν λόγω απαλλασσόμενες και ο φόρος των εκροών δεν μπορεί να καλύψει το πιστωτικό υπόλοιπο που δημιουργήθηκε. Όταν π.χ. ενεργεί κατά κύριο λόγο εξαγωγές και δικαιούται έκπτωση του φόρου των εισροών, αλλά και των άλλων εξόδων, που του δημιουργήθηκαν κατά τις εισροές, όπως Δ.Ε.Η., Ο.Τ.Ε. κ.λ.π.
- δ) Όταν ο φορολογούμενος ενεργεί πράξεις επένδυσης και ο φόρος από τις πωλήσεις δεν επαρκεί να καλύψει το φόρο από τις αγορές των πάγιων περιουσιακών στοιχείων. Αυτό συμβαίνει κυρίως στις νεοιδρυόμενες επιχειρήσεις και για τα πρώτα έτη της ί-

δρυσης του. Αποβλέπει δε στην ενθάρρυνση τής ίδρυσης νέων επιχειρήσεων και αποτελεί ένα μεγάλο πλεονέκτημα του ΦΠΑ.

- ε) Εκτός από τις τέσσερις αυτές περιπτώσεις, ο φόρος επιστρέφεται, όταν ο φορολογούμενος είναι εγκατεστημένος σε άλλο κράτος-μέλος της Ε.Ο.Κ. και επιβαρύνεται με φόρο για αγαθά ή υπηρεσίες, που του προσφέρθηκαν στο εσωτερικό της χώρας ή εισήγαγε ο ίδιος στην Ελλάδα, με την προϋπόθεση ότι για τις πράξεις αυτές, εάν γίνονταν στην Ελλάδα, είχε το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου.
- στ) Επιστροφή του φόρου γίνεται ακόμη σε φορολογούμενο ο οποίος είναι εγκατεστημένος σε χώρα της Ε.Ο.Κ., για φόρο που κατέβαλε στην Ελλάδα, για τις πιο κάτω αναφερόμενες υπηρεσίες μεταφοράς, και τις στενά συνδεόμενες μ' αυτές βοηθητικές εργασίες, οι οποίες διενεργήθηκαν στην Ελλάδα και απαλλάσσονται από τον φόρο.
  - αα) Για τις διεθνείς μεταφορές προσώπων, αεροπορικές και θαλάσσιες, οι οποίες απαλλάσσονται από το φόρο.
  - ββ) Για τις μεταφορές αγαθών που προορίζονται για εξαγωγή και οι οποίες απαλλάσσονται από το φόρο.
  - γγ) Για τις μεταφορές αγαθών, που τίθενται σε ειδικά καθεστώτα προσωρινής απαλλαγής, όπως είναι της διαμετακόμισης, της ελεύθερης ζώνης, της αποταμίευσης κ.λ.π.
  - δδ) Για μεταφορές εισαγόμενων αγαθών μέχρι τον πρώτο τόπο προορισμού στο εσωτερικό της χώρας, εφ'όσον η αξία των υπηρεσιών αυτών συμπεριλαμβάνεται στην φορολογητέα βάση κατά την εισαγωγή.

## ΥΠΟΧΡΕΟΙ ΣΤΟ ΦΟΡΟ ΚΑΙ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΤΟΥΣ

### 1. Υπόχρεοι για την είσπραξη και την απόδοση του φόρου.

Υπόχρεοι για την είσπραξη και την απόδοση του φόρου στο Δημόσιο είναι οι εγκαταστημένοι στην Ελλάδα για πράξεις που ενήργησαν στο εσωτερικό της χώρας, παράδοση αγαθών ή προσφοράς υπηρεσιών και οι κύριοι των εισαγομένων αγαθών.

Ειδικότερα υπόχρεοι στο φόρο είναι :

- α) Στις ατομικές επιχειρήσεις ο ίδιος ο επιχειρηματίας.
- β) Στις Εταιρικές επιχειρήσεις, όπως Ο.Ε., Ε.Ε., Συνεταιρισμούς, Α.Ε., Ε.Π.Ε., τα νομικά πρόσωπα της Εταιρίας.
- γ) Στις αφανείς εταιρίες ο εμφανής εταίρος.
- δ) Στις ενώσεις προσώπων, όπως συμμετοχικές κ.λ.π., τα φυσικά ή νομικά πρόσωπα, που μετέχουν, ανάλογα με το ποσοστό συμμετοχής τους.
- ε) Εάν το υποκείμενο του φόρου είναι εγκατεστημένος στο εξωτερικό, υπεύθυνος για την καταβολή του φόρου στην Ελλάδα είναι ο αντιπρόσωπός του. Εάν δεν ορισθεί αντιπρόσωπος υπεύθυνός για την καταβολή του φόρου, είναι ο λήπτης των αγαθών ή υπηρεσιών.

### 2. Υποχρεώσεις των υποκείμενων στο φόρο

Ο υποκείμενος στο φόρο που ενεργεί φορολογητέες πράξεις, έχει τις εξής υποχρεώσεις :

- α) Να γνωστοποιεί την έναρξη και την παύση των εργασιών της επιχείρησής του,
- β) Να διορίζει αντιπρόσωπό του, όταν είναι εγκατεστημένος στο εξωτερικό,
- γ) Να εκδίδει τιμολόγια και στοιχεία του Κ.Φ.Σ.

- δ) Να εκδίδει αποδείξεις λιανικής πώλησης και παροχής υπηρεσιών,
- ε) Να τηρεί ιδιαίτερο λογαριασμό Φ.Π.Α.
- στ) Να τηρεί λογιστικά βιβλία και,
- ζ) Να υποβάλλει προσωρινές και οριστικές δηλώσεις.

### 3. Σύνταξη τιμολογίων με Φ.Π.Α.

Ο υπόχρεος στο φόρο, όταν πουλάει αγαθά ή προσφέρει υπηρεσίες, οφείλει να εκδίδει τιμολόγια, στα οποία να αναγράφει και το Φ.Π.Α., ανάλογα με τον συντελεστή.

Είναι τα τιμολόγια πώλησης αγαθών ή προσφοράς υπηρεσιών τα οποία προβλέπονται από το άρθρο 2ο παράγρ. 2 του Κ.Φ.Σ.

Στα τιμολόγια αυτά, εφόσον πρόκειται για αγαθά ή υπηρεσίες που υπόκεινται στον Φ.Π.Α. μετά την αναγραφή της αξίας τους αναγράφεται και ο φόρος σύμφωνα με τον αντίστοιχο συντελεστή του αγαθού ή της υπηρεσίας.

Εκτός από την έκδοση τιμολογίων το υποκείμενο του Φ.Π.Α. οφείλει να εκδίδει και άλλα παραστατικά στοιχεία, όπως δελτία λιανικής πώλησης, πιστωτικά σημειώματα, δελτία επιστροφής, κ.λ.π.

### 4. Τήρηση ιδιαίτερου λογαριασμού Φ.Π.Α.

Κάθε υποκείμενος στο φόρο, που ενεργεί φορολογητέες πράξεις, οφείλει να τηρεί ιδιαίτερο λογαριασμό Φ.Π.Α. για να διευκολύνεται ο ίδιος στο διακανονισμό των εκπτώσεων και την απόδοση του οφειλόμενου φόρου και για να γίνεται συντομότερος και ακριβέστερος ο έλεγχος από τη φορολογική αρχή.

Ο λογαριασμός Φ.Π.Α. χρεώνεται με το φόρο των εισροών και πιστώνεται με το φόρο των εκροών.



Ειδικότερα ο λογαριασμός Φ.Π.Α. λειτουργεί ως εξής :

Χρεώνεται με τα ποσά του φόρου με τα οποία επιβαρύνεται

η επιχείρηση και τα οποία προέρχονται :

- α) Από τις αγορές εμπορεύσιμων αγαθών και πάγιων περιουσιακών στοιχείων.
- β) Από την πραγματοποίηση διαφόρων δαπανών.
- γ) Από τις επιστροφές αγαθών, που γίνονται από τους πελάτες στην επιχείρηση.
- δ) Από τις χορηγούμενες εκπτώσεις.
- ε) Με τα ποσά που καταβάλλει η επιχείρηση στο Δημόσιο με βάση τις προσωρινές δηλώσεις.

Π ι σ τ ῶ ν ε τ α ι δε με τα ποσά του φόρου :

- α) Που εισπράττει η επιχείρηση ή δικαιούται να εισπράξει από τους πελάτες της, στους οποίους παραδίδει αγαθά ή υπηρεσίες.
- β) Που αντιστοιχούν στις επιστροφές επί των αγορών της ή στις επιστροφές των αγαθών που αγοράστηκαν από τους προμηθευτές της.
- γ) Που αντιστοιχούν στις λαμβανόμενες εκπτώσεις.

##### 5. Τήρηση του λογαριασμού Φ.Π.Α. για αγαθά επένδυσης

Ο αγοραστής επενδυτής υποκείμενος στο φόρο όταν αγοράζει αγαθά επένδυσης, έχει το δικαίωμα να εκπέσει ολόκληρο το φόρο του αγαθού αυτού κατά το χρόνο της αγοράς.

Εάν το αγαθό αυτό πουλήσει μέσα σε μία πενταετία, δεν υποχρεούται να επιστρέψει στο Δημόσιο ολόκληρη την έκπτωση, που πέτυχε κατά την αγορά, αλλά το 1/5 αυτής για κάθε έτος που υπολείπεται της πενταετίας. Εάν η πώληση γίνει μετά την πενταετία δεν έχει ουδεμία υποχρέωση επιστροφής της έκπτωσης.

## ΒΙΒΛΙΑ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΩΝ ΜΙΚΡΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

### 1. Υποχρεώσεις και δικαιώματα των απαλλασσομένων επιχειρήσεων

Οι απαλλασσόμενες από το ΦΠΑ επιχειρήσεις αγοράζουν από τους προμηθευτές τους με ΦΠΑ, γιατί λαμβάνουν τιμολόγια και πωλούν στους καταναλωτές τους χωρίς Φ.Π.Α.

Εάν όμως παρουσιασθεί περίπτωση να εκδώσουν τιμολόγιο πώλησης, αναγράφουν σ' αυτό την ένδειξη "χωρίς ΦΠΑ" που σημαίνει ότι δεν εισπράχθηκε ΦΠΑ και ότι ο αγοραστής δεν δικαιούται να ζητήσει έκπτωση από αυτό το τιμολόγιο.

Το πρόβλημα για τις απαλλασσόμενες επιχειρήσεις είναι ότι για τα τιμολόγια αγορά πληρώνουν ΦΠΑ που δεν εισπράττουν, γιατί δεν υποβάλλουν δηλώσεις.

Το πρόβλημα, γιατί οι επιχειρήσεις αυτές ενσωματώνουν το ΦΠΑ στην αξία του αγαθού, αν και στο τιμολόγιο αναγράφεται χωριστά και στο άθροισμά τους, που αποτελεί το κόστος, υπολογίζεται η τιμή πώλησης με βάση το συντελεστή Κέρδους, όπως ακριβώς γίνεται σήμερα με το χαρτόσημο των τιμολογίων 3,6%, το οποίο καταργείται με την εφαρμογή του Φ.Π.Α.

### 2. Ειδικό καθεστώς των μικρών επιχειρήσεων

Επειδή οι μικρές επιχειρήσεις παρουσιάζουν αδυναμίες στην έκδοση φορολογικών στοιχείων και περισσότερες στην τήρηση λογιστικών βιβλίων, ο ΦΠΑ καθιέρωσε για τις επιχειρήσεις αυτές ειδικό καθεστώς. Στο καθεστώς αυτό εντάσσονται οι επιχειρήσεις εκείνες οι οποίες κατά το προηγούμενο έτος πραγματοποίησαν ετήσια ακαθάριστα έσοδα από 1.000.000 μέχρι 6.000.000 δραχμές, τηρούν βιβλία Α' κατηγορίας και όχι ανώτερης.

Σ' αυτό το απλό ειδικό καθεστώς εντάσσονται τα περίπτερα άσχετα από τον ετήσιο τζίρο τους και οι επιχειρήσεις που περι-

λαμβάνουν δύο ή περισσότερους κλάδους, στους οποίους δεν συμπεριλαμβάνεται παροχή υπηρεσιών, για κανένα κλάδο δεν τηρούν βιβλία Β' κατηγορίας του Κ.Φ.Σ. και το σύνολο των ετήσιων ακαθάριστων εσόδων δεν υπερβαίνει τα 6.000.000 δραχ.

Δεν εντάσσονται στο ειδικό αυτό καθεστώς :

- α) Οι επιχειρήσεις που παρέχουν υπηρεσίες άσχετα από τζίρο τους.
- β) Οι αγρότες γιατί υπάγονται στο δικό τους ειδικό καθεστώς
- γ) Οι επιχειρήσεις που πραγματοποιούν εξαγωγές.
- δ) Οι επιχειρήσεις που πραγματοποιούν χονδρικές και λιανικές πωλήσεις και τα έσοδα από χονδρικές πωλήσεις υπερβαίνουν το 60% όλων των εσόδων.
- ε) Οι μικτές επιχειρήσεις, ήτοι οι επιχειρήσεις εκείνες που διενεργούν συγχρόνως και πωλήσεις αγαθών και προσφορά υπηρεσιών, όταν τα έσοδά τους από όλους τους κλάδους υπερβαίνουν το 1 εκατομμύριο ή όταν από την προσφορά υπηρεσιών υπερβαίνουν τις 250.000 δραχ.

Οι μικτές αυτές επιχειρήσεις υπάγονται στο κανονικό καθεστώς, ενώ στις απαλλασσόμενες υπάγονται οι μικτές εκείνες επιχειρήσεις, των οποίων το άθροισμα των ακαθάριστων εσόδων από όλους τους κλάδους δεν υπερβαίνει το 1 εκατομμύριο ή οι εισπάξεις από την παροχή υπηρεσιών δεν υπερβαίνουν τις 250.000 δραχ.

ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΚΑΙ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ ΤΩΝ ΜΙΚΡΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

ΤΟΥ ΕΙΔΙΚΟΥ ΚΑΘΕΣΤΩΤΟΣ

Οι μικρές επιχειρήσεις, που υπάγονται στο ειδικό καθεστώς έχουν τις εξής υποχρεώσεις για το ΦΠΑ.

- 1) Εκδίδουν τιμολόγια για τις πωλήσεις τους, όταν τους ζητηθεί και να αναγράφουν χωριστά την αξία των αγαθών και χωριστά το Φ.Π.Α.

Εάν τα αγαθά που πωλούν, υπάγονται όλα ανεξαιρέτως σε έναν συντελεστή, μπορούν να χρησιμοποιηθούν τιμολόγια, εάν όμως σε δύο ή τρεις συντελεστές, οφείλουν ή να εκδίδουν δύο ή τρεις σειρές τιμολογίων. Κάθε σειρά να αντιστοιχεί σε ένα συντελεστή, ή να εκδίδουν τιμολόγια με ιδιαίτερες στήλες για κάθε συντελεστή.

- 2) Να συντάσσουν προσωρινές δηλώσεις του ΦΠΑ κάθε τρίμηνο και μάλιστα εντός 15 ημερών από την παρέλευση του τριμήνου, ήτοι μέχρι την 15η Απριλίου για το τρίμηνο Ιανουαρίου-Φεβρουαρίου-Μαρτίου, μέχρι την 15η Ιουλίου για το Β' τρίμηνο, μέχρι την 15η Οκτωβρίου για το Γ' τρίμηνο και μέχρι την 15η Ιανουαρίου, για το Δ' τρίμηνο κάθε έτους. Εντός δε δύο μηνών από τη λήξη του έτους υπεχρεούνται να υποβάλλουν την οριστική ή εκκαθαριστική δήλωση, η οποία θα περιέχει όλα τα στοιχεία των προηγούμενων δηλώσεων τον οφειλόμενο και τον καταβληθέντα φόρο και τη διαφορά των φόρων. Εάν η διαφορά είναι χρεωστική καταβάλλεται στο Δημόσιο Ταμείο, εάν πιστωτική μεταφέρεται στην επόμενη τριμηνία ή επιστρέφεται, εάν υπάρχουν ορισμένες προϋποθέσεις.

- 3) Να τηρούν βιβλίο αγορών. Δεν υποχρεούνται

- α) Να τηρούν ιδιαίτερο λογισμό ΦΠΑ

- β) Να συντάσσουν απογραφή
- γ) Να εκδίδουν δελτία λιανικής πώλησης, εκτός εάν ορίζεται διαφορετικά με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών.

Έχουν δικαίωμα να εκπίπτουν όχι μόνο το φόρο των αγορών τους αλλά και το φόρο επί των δαπανών τους και το φόρο επί των επενδυτικών τους αγαθών.

Για να επιτύχουν όλες αυτές τις εκπτώσεις πρέπει οι μικρές επιχειρήσεις να ενεργούν αποκλειστικά πράξεις που υπάγονται στο ΦΠΑ. Εάν από τις πράξεις που ενεργούν άλλες είναι φορολογητέες και άλλες μη φορολογητέες, πρέπει να γίνεται επιμερισμός του φόρου των δαπανών και των επενδυτικών αγαθών και να εκπέσει μόνο ο φόρος που αναλογεί στις φορολογούμενες πράξεις.

Μία άλλη προσπάθεια για να εκπέσει οποιοδήποτε ποσό φόρου είτε προέρχεται από τις αγορές είτε από τις δαπάνες, είτε από τις επενδύσεις, είναι ότι ο εκπεστέος φόρος πρέπει να προκύπτει από το τιμολόγιο ή από άλλο αποδεικτικό στοιχείο και να έχει εκδοθεί σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Σ. π.χ. οι λογαριασμοί της Δ.Ε.Η., του Ο.Τ.Ε. κ.λ.π.

Για τις αγορές που δεν έχει καταβληθεί φόρος, όπως είναι οι αγορές αγροτικών προϊόντων, τα οποία αγοράστηκαν κατ'ευθείαν από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος, δε εκπίπτει ο φόρος.

Επίσης δεν εκπίπτει ο φόρος αν και καταβλήθηκε, εφόσον προέρχεται :

- α) Από αγορά ή εισαγωγή καπνοβιομηχανικών προϊόντων ή οινοπνευματωδών ποτών.
- β) Από δαπάνες δεξιώσεων ψυχαγωγίας και φιλοξενίας γενικά.
- γ) Από δαπάνες στέγασης, τροφής, ποτών, μετακίνησης και ψυχαγωγίας του προσωπικού ή των εκπροσώπων της Επιχείρησης.
- δ) Από αγορά ή εισαγωγή επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης μέχρι εννέα θέσεων, μοτοσυκλετών και μοτοποδηλάτων,

σκαφών και αεροσκαφών ιδιωτικής χρήσης, όπως και των καυσίμων και εξόδων συντήρησης, επισκευής και μίσθωσης των πιο πάνω μέσων κυκλοφορίας.

### Ειδικά Καθεστώτα

Αγρότες θεωρούνται όσοι ασκούν προσωπικά ή με τα μέλη της οικογένειάς τους ή με μισθωτούς ή με εργάτες αγροτικές εκμεταλλεύσεις.

Αγροτική εκμετάλλευση αποτελεί η γεωργία, κτηνοτροφία, πτηνοτροφία, μελισσοκομία, σπηροτροφία, δασοκομία, ιχθυοτροφία, κ.λ.π.

Οι αγρότες επειδή ασκούν ανεξάρτητη οικονομική δραστηριότητα και προβαίνουν σε παραδόσεις αγαθών και παρέχουν υπηρεσίες, έπρεπε να έχουν τις ίδιες υποχρεώσεις με τους βιοτέχνες, εμπόρους, βιομήχανους κ.λ.π. που υπάγονται στο σύστημα του ΦΠΑ και να τηρούν βιβλία, να εκδίδουν στοιχεία και να υποβάλλουν δηλώσεις.

Η υπαγωγή όμως των αγροτών στο κανονικό καθεστώς του Φ.Π.Α. θα τους δημιουργούσε σοβαρά προβλήματα γιατί το κανονικό καθεστώς απαιτεί ειδικές γνώσεις και λογιστική οργάνωση, προϋποθέσεις που δεν υπάρχουν στην Ελληνική αγροτική εκμετάλλευση.

Αλλά ούτε και να απαλλαγούν εντελώς από το σύστημα του ΦΠΑ ήταν δυνατόν, γιατί η απαλλαγή των αγροτών θα δυσχέραινε πολύ την ομαλή λειτουργία του συστήματος, επειδή οι αγρότες αποτελούν βασικό τομέα παραγωγής. Και γιατί θα στερούσε από τους αγρότες το δικαίωμα να εκπέσουν τον φόρο που καταβάλλουν για την αγορά σπόρων, λιπασμάτων, γεωργικών μηχανημάτων κ.λ.π.

Οι αγρότες που υπάγονται στο ειδικό αυτό καθεστώς, έχουν το δικαίωμα να ζητούν να τους επιστραφεί ο ΦΠΑ που κατέβαλαν

για την αγορά σπόρων, λιπασμάτων κ.λ.π.

Για να επιστραφεί ο φόρος πρέπει ο ενδιαφερόμενος αγρότης να υποβάλει αίτηση επιστροφής σε ειδικό έντυπο, που χορηγείται από τη Δημόσια Αρχή.

Μαζί με την αίτηση συνυποβάλλεται και συγκεντρωτική κατάσταση το έντυπο της οποίας χορηγείται επίσης από την Δημόσια Αρχή.

Ο αγρότης μπορεί να μεταταγεί από το ειδικό καθεστώς αγροτών στο κανονικό και αντιστρόφως.

ΤΗΡΗΣΗ ΒΙΒΛΙΩΝ Α΄ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ ΤΟΥ Κ.Φ.Σ.

Οι επιχειρήσεις της Α΄ κατηγορίας του Κ.Φ.Σ. οφείλουν να τηρούν βιβλίο αγορών, στο οποίο θα καταχωρούν τις αγορές κατά χρονολογική σειρά. Σε ιδιαίτερη δε στήλη θα καταχωρούν την αξία αγαθών που προορίζονται για πάγια εκμετάλλευση.

Για επιχείρηση που αγοράζει αγαθά, τα οποία ανήκουν και στους τρεις συντελεστές του Φ.Π.Α. πρέπει να φέρει τρεις στήλες ποσών, μία για κάθε συντελεστή φόρου.

Στο τέλος κάθε τριμηνίας αθροίζονται τα ποσά κάθε στήλης και προορίζονται οι αγορές, οι οποίες αντιστοιχούν σε κάθε συντελεστή. Το ποσό αυτό των αγορών πολλαπλασιάζουμε επί τον συντελεστή μικτού κέρδους και λαμβάνουμε τα ακαθάριστα έσοδα. Κατ' αυτόν τον τρόπο έχουμε στο τέλος κάθε τριμήνου το σύνολο των αγορών (εισορών) για κάθε συντελεστή και το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων (εκροών) επίσης για κάθε συντελεστή.

Τα ποσά αυτά πολλαπλασιάζουμε επί τον συντελεστή του ΦΠΑ και λαμβάνουμε το σύνολο του ΦΠΑ των εισορών και εκροών. Η διαφορά αυτή εάν είναι χρεωστική για την επιχείρηση μας δίνει το υπόλοιπο οφειλόμενο ποσό του ΦΠΑ το οποίο καταβάλλεται στο Δημόσιο Ταμείο και εξοφλείται. Εάν όμως είναι πιστωτική, συμψηφίζεται στο επόμενο τρίμηνο ή στο τέλος του έτους στην οριστική δήλωση.



ΤΗΡΗΣΗ ΒΙΒΛΙΩΝ Β' ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ ΤΟΥ Κ.Φ.Σ.

Οι επιτηδηματίες της Β' κατηγορίας του Κ.Φ.Σ. οφείλουν να τηρούν το βιβλίο εσόδων και εξόδων και να καταχωρούν σε δύο αντικρουστές σελίδες τα έσοδά τους και τα έξοδά τους.

Οι επιχειρήσεις εκείνες που ενεργούν μόνο λιανικές πωλήσεις δεν θα συμπληρώνουν τις τρεις στήλες των χονδρικών πωλήσεων.

Ο Φ.Π.Α. θα προσδιοριστεί από το σύνολο των ακαθάριστων εισπράξεων από λιανικές πωλήσεις, με τις οποίες είναι ενσωματωμένος, αφού στα δελτία λιανικής πώλησης δεν αναγράφεται χωριστά η αξία του αγαθού και χωριστά ο ΦΠΑ όπως στα τιμολόγια.

Ο διαχωρισμός θα γίνει με βάση τους συντελεστές που θα προκύψουν από τις αγορές, όπως αναγράφονται στο βιβλίο εσόδων και εξόδων.

Όταν η επιχείρηση ενεργεί μόνο χονδρικές πωλήσεις, τη στήλη εσόδων για λιανικές πωλήσεις δεν θα την χρησιμοποιεί. Δεν θα έχει συνεπώς ανάγκη να επιμερίσει τα ακαθάριστα έσοδα από λιανικές πωλήσεις. Όλα τα στοιχεία που θα χρειαστεί για τη σύνταξη των προσωρινών δηλώσεων κάθε μήνα και της οριστικής στο τέλος του έτους, θα βρίσκονται καταχωρημένα στο βιβλίο εσόδων και εξόδων και δεν θα χρειαστεί παρά ελάχιστους υπολογισμούς.

Για να προσδιορίσουμε τη φορολογική υποχρέωση μιας επιχείρησης με χονδρικές και λιανικές πωλήσεις για ένα μήνα επιμερίζουμε τα ακαθάριστα έσοδα από λιανικές πωλήσεις κατά συντελεστή φόρου με βάση τις αγορές του μηνός.-

ΤΗΡΗΣΗ ΒΙΒΛΙΩΝ Γ' ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ ΤΟΥ Κ.Φ.Σ.

Ο Επιχειρηματίας, φυσικό ή νομικό πρόσωπο, της Γ' Κατηγορίας του Κ.Φ.Σ. υποχρεούται να έχει πλήρη λογιστική Οργάνωση (διπλογραφία) κατά το κλασσικό ή συγκεντρωτικό σύστημα εγγράφων και να τηρεί τα εξής λογιστικά βιβλία :

- Απογραφών και Ισολογισμών,
- Ημερολόγιο
- Γενικό Καθολικό και
- Αναλυτικό Καθολικό Χρεωστών-πιστωτών και εμπορευμάτων.

Το Αναλυτικό Καθολικό Εμπορευμάτων λέγεται και βιβλίο αποθήκης.

Εάν οι φόροι των εισφορών είναι μεγαλύτεροι από τους φόρους των εκροών η διαφορά καταβάλλεται στο Δημόσιο Ταμείο κάθε μήνα με τη σύνταξη προσωρινής δήλωσης.

Εάν αντιθέτως οι φόροι των εισφορών είναι μικρότεροι από τους φόρους των εκροών, η διαφορά συμπηφίζεται στον επόμενο μήνα ή στην οριστική δήλωση στο τέλος του έτους.

-- Προβλήματα που δημιουργούνται σε περίπτωση εξαιρέσεως μιας επιχειρήσεως.

Η εξαίρεση μιας επιχειρήσεως από τον Φ.Π.Α. της δημιουργεί συνήθως προβλήματα που πολλές φορές είναι σε βάρος της.

Αυτό συμβαίνει γιατί όταν μία επιχείρηση εξαιρείται από τον φόρο δεν εκδίδει τιμολόγια και δεν χρεώνει τους πελάτες της με Φ.Π.Α. Αποτέλεσμα αυτού είναι ότι οι πειχειρήσεις που αγοράζουν τα προϊόντα της δεν γνωρίζουν τι ποσό φόρου έχει ενσωματωθεί σ'αυτά σε προηγούμενα στάδια και δεν μπορούν να τα αφαιρέσουν από το ποσό του φόρου που οφείλουν για τις πωλήσεις τους.

Επομένως οι αγοραστές των προϊόντων της εξαιρουμένης επιχειρήσεως θα πρέπει να καταβάλουν φόρο για τις συνολικές πωλήσεις τους, χωρίς καμμία έκπτωση, σαν να μην είχε καταβληθεί ο φόρος προηγούμενα, με συνέπεια τα προϊόντα αυτά να επιβαρύνονται περισσότερο από τα προϊόντα που προσφέρονται από άλλες επιχειρήσεις που δεν εξαιρούνται από τον φόρο.

Αυτό σημαίνει ότι οι αγοραστές των προϊόντων της επιχειρήσεως θα αποφεύγουν να αγοράσουν προϊόντα από αυτήν και θα τα προμηθεύονται από άλλες επιχειρήσεις που δεν εξαιρούνται από τον φόρο, με αποτέλεσμα η εξαιρούμενη επιχείρηση να μην μπορεί να μεταβιβάσει πιο πέρα το ποσό του φόρου που έχει ενσωματωθεί στο προϊόν αλλά να επιβαρύνεται με αυτό η ίδια προκειμένου να μπορέσει να διαθέσει τα προϊόντα της στην αγορά. Με την εξαίρεση διακόπτεται όπως λέγεται η αλυσίδα του Φ.Π.Α. και έτσι ο φόρος δεν μπορεί να μεταβιβαστεί πιο πέρα.

Για την κατανόηση των πιο πάνω, χρησιμοποιούμε τα δεδομένα του πίνακα 2.

Η επιβάρυνση ενός προϊόντος με Φ.Π.Α. σε περίπτωση υπάρξεως εξαιρουμένων επιχειρήσεων :

Στάδια Παραγωγικής Διαδικασίας

	I	II	III	IV	Σύνολο
Αξία πωλθ. προϊόντος	200	300	450	600	
Προστιθέμενη αξία	200	100	150	150	
<u>Περίπτωση μη υπάρξεως</u> <u>εξαιρουμένων επιχειρ.</u>					
Φορολογ. συντελεστής	10%	15%	12%	20%	
Φορολογικά έσοδα	20	25	9	66	120
<u>Περίπτωση υπάρξεως</u> <u>εξαιρουμένων επιχειρ.</u>					
Φορολογ. συντελεστής	10%	15%	εξίρεση	20%	
Φορολογικά έσοδα	20	25	--	120	165

Στο παράδειγμα αυτό πήραμε δύο περιπτώσεις προϊόντων. Στην πρώτη περίπτωση δεν υπάρχουν εξαιρέσεις από το φόρο, ενώ στη δεύτερη περίπτωση υποθέτουμε ότι η επιχείρηση που βρίσκεται στο τρίτο στάδιο της παραγωγικής διαδικασίας εξαιρείται από το φόρο.

Όπως φαίνεται από τον πίνακα αυτό, στην περίπτωση που μία επιχείρηση εξαιρείται από το φόρο, η συνολική επιβάρυνση του τελικού προϊόντος είναι μεγαλύτερη από την επιβάρυνσή του όταν δεν υπάρχουν εξαιρέσεις. Πραγματικά, εφόσον η επιχείρηση του τρίτου σταδίου εξαιρείται από το φόρο, δεν υπολογίζει και δεν αναγράφει φόρο στα τιμολόγιά της και έτσι η επιχείρηση του τέ-

ταρτου σταδίου καταβάλλει φόρο για το σύνολο των πωλήσεών της με συντελεστή 20%, δηλαδή καταβάλλει ποσό 120 δραχμών ( $600 \times 20\% - 0$ ).

Επομένως το προϊόν επιβαρύνεται συνολικά με ποσό φόρου 165 δραχμών αντί 120, όπως θα συνέβαινε αν η επιχείρηση του τρίτου σταδίου υποβαλόταν στο φόρο.

Είναι όμως φανερό ότι οι εξαιρέσεις επιχειρήσεων από το φόρο αυτό δημιουργούν τα προβλήματα που είπαμε πιο πάνω μόνο εφόσον η εξαιρούμενη επιχείρηση λειτουργεί σε ένα από τα ενδιάμεσα στάδια της παραγωγικής διαδικασίας.

Αντίθετα αν η εξαιρούμενη επιχείρηση βρίσκεται στο πρώτο στάδιο της παραγωγικής διαδικασίας δεν δημιουργείται κανένα πρόβλημα από την εξαίρεσή της, γιατί η αξία που προσθέτει στο προϊόν της θα φορολογηθεί στο επόμενο στάδιο.

Πραγματικά, εφόσον η επιχείρηση του πρώτου σταδίου απαλλάσσεται από το φόρο, δεν γράφει στα τιμολόγιά της κανένα φόρο. Επομένως η επιχείρηση του δεύτερου σταδίου θα καταβάλει φόρο με βάση τις συνολικές πωλήσεις της, δηλαδή,  $300 \times 15\% = 45$  δραχμές και το ποσό αυτό ισούται με το συνολικό ποσό φόρου που θα κατέβαλαν οι δύο επιχειρήσεις αν δεν προβλεπόταν εξαίρεση της πρώτης επιχειρήσεως. Όμοια δεν δημιουργούνται προβλήματα όταν η εξαιρούμενη επιχείρηση βρίσκεται στο τελευταίο στάδιο της παραγωγικής διαδικασίας, με μόνη διαφορά ότι στην περίπτωση αυτή δεν φορολογείται η προστιθέμενη στο στάδιο αυτό αξία.

Διαφορετική είναι βέβαια η περίπτωση που προβλέπεται πλήρης απαλλαγή ενός προϊόντος από το φόρο, όπου εκτός από το ότι δεν υποβάλλεται στο φόρο, η επιχείρηση που πωλεί το προϊόν λαμβάνεται μέριμνα ώστε να επιστραφεί στην επιχείρηση ολόκληρο

το ποσό του φόρου που έχει ενσωματωθεί στο προϊόν σε προηγούμενα στάδια. Στην περίπτωση αυτή δεν δημιουργείται πρόβλημα γιατί η επιχείρηση βρίσκεται μέσα στο σύστημα και υποβάλλει δήλωση στην Εφορία. Ο φόρος όμως που οφείλεται για τις πωλήσεις της υπολογίζεται με συντελεστή μηδέν, έτσι ώστε η επιχείρηση να παίρνει κατά την επιστροφή ολόκληρο το ποσό του φόρου που έχει ενσωματωθεί στο προϊόν κατά τα προηγούμενα στάδια της παραγωγικής διαδικασίας. Πραγματικά στην περίπτωση του παραδείγματος του πίνακα 2 αν υποθέσουμε ότι αντί να προβλέπεται εξαίρεση της επιχειρήσεως που βρίσκεται στο τρίτο στάδιο της παραγωγικής διαδικασίας, προβλεπόταν πλήρης απαλλαγή του προϊόντος από το φόρο, τότε η επιχείρηση στο στάδιο αυτό θα υπέβαλε δήλωση για ποσό φόρου  $-35$  ( $450 \times 0\% - 35$ ), δηλαδή θα είχε απαίτηση να της επιστραφεί ποσό ίσο με το συνολικό ποσό του φόρου, που είχε ενσωματωθεί στο προϊόν σε όλα τα προηγούμενα στάδια. Επομένως το προϊόν θα το διέθετε η επιχείρηση αυτή στην επιχείρηση του τέταρτου σταδίου, απαλλαγμένο τελείως από το φόρο. Αν η επιχείρηση του σταδίου αυτού υπολόγιζε το φόρο με συντελεστή 20%, το προϊόν θα είχε επιβάρυνση φόρου ίση με 120, που όπως φαίνεται και από τον πίνακα 2 είναι η συνολική φορολογική επιβάρυνση του προϊόντος στην περίπτωση που ο ΦΠΑ επιβάλλεται κανονικά και χωρίς εξαίρεση και απαλλαγές.

Η χορήγηση πλήρους απαλλαγής ενός προϊόντος δεν δημιουργεί επομένως τα προβλήματα που δημιουργεί η εξαίρεση επιχειρήσεων σε ένα στάδιο της παραγωγικής διαδικασίας. Είναι φανερό όμως ότι για να έχουμε πραγματική απαλλαγή ενός προϊόντος θα πρέπει να χορηγείται στο τελευταίο στάδιο. Διαφορετικά η απαλλαγή του προϊόντος στα ενδιάμεσα στάδια, πριν από το τελικό θα έχει σαν αποτέλεσμα απλώς την αναβολή της καταβολής του φόρου.

## Η ΕΞΕΛΙΞΗ ΤΟΥ Φ.Π.Α. ΣΤΗΝ ΕΥΡΩΠΗ

### 1. Γενικές παρατηρήσεις

Αν και ο Φ.Π.Α. ήταν γνωστός από παλαιά και είχε επανανειλημένα απασχολήσει τους μελετητές της Δημόσιας Οικονομικής, η εφαρμογή του στην πράξη ήταν πολύ περιορισμένη. Στην Ευρώπη ο φόρος αυτός εφαρμοζόταν μόνο στη Γαλλία από το έτος 1954, αλλά περιοριζόταν μέχρι το στάδιο του χονδρικού εμπορίου και δεν κάλυπτε το λιανικό εμπόριο που βαρυνόταν με άλλο φόρο.

Το 1967 όμως το Συμβούλιο Υπουργών της Ε.Ο.Κ. αποδέχθηκε πρόταση της Εκτελεστικής Επιτροπής να υιοθετηθεί ο Φ.Π.Α. για τη φορολογία των προϊόντων από όλες τις χώρες της Κοινότητας σε αντικατάσταση των σωρευτικών φόρων δαπάνης που υπήρχαν τότε στις χώρες αυτές. Η πρόταση αυτή έγινε μετά από εισήγηση μιας ειδικής επιτροπής, της Επιτροπής NEUMRPKET, που συστήθηκε για να μελετήσει τον τρόπο κατά τον οποίο θα έπρεπε να εναρμονισθούν οι έμμεσοι φόροι δαπάνης ώστε να μην εμποδίζουν την πραγματοποίηση των στόχων της Κοινότητας, αλλά αντίθετα να αποτελούν κατάλληλα μέσα για την προώθηση των στόχων αυτών. Τον ίδιο χρόνο το Συμβούλιο Υπουργών της ΕΟΚ ενέκρινε δεύτερη προδιαγραφή της Εκτελεστικής Επιτροπής που περιελάμβανε τις γενικές κατευθύνσεις για την θεσμοθέτηση του νέου φόρου.

Με βάση τις δύο αυτές προδιαγραφές της Εκτελεστικής Επιτροπής οι χώρες-μέλη της Κοινότητας εισήγαγαν, η μία ύστερα από την άλλη το νέο σύστημα φορολογίας των προϊόντων.

Τα συστήματα Φ.Π.Α. που υιοθετήθηκαν από τις διάφορες χώρες μέλη είχαν πολλά κοινά χαρακτηριστικά μεταξύ τους, είχαν όμως και σημαντικές διαφορές. Γι'αυτό η Εκτελεστική Επιτροπή προσπάθησε να περάσει από το Συμβούλιο Υπουργών πιο εξειδικευμένες Προδιαγραφές, ώστε να πετύχει μεγαλύτερη ομοιομορφία ανάμεσα

στα συστήματα ΦΠΑ που ισχύουν στις διάφορες χώρες-μέλη. Έτσι πρόσφατα κατάφερε να εγκριθεί από το Συμβούλιο Υπουργών μία ειδική Προδιαγραφή (η έκτη στη σειρά Προδιαγραφών που έχουν εκδοθεί για την εναρμόνιση των συστημάτων έμμεσων φόρων στην Κοινότητα), η οποία περιέχει διατάξεις με βάση τις οποίες οι χώρες μέλη είναι υποχρεωμένες να αναθεωρήσουν τα συστήματα ΦΠΑ ώστε να γίνουν πιο ομοιόμορφα.

Στο κεφάλαιο αυτό εξετάζουμε συνοπτικά τις προτάσεις της Επιτροπής NEUMARK, καθώς επίσης και τη δικαιολογητική τους βάση, γιατί εδώ βρίσκουμε ουσιαστικά τους λόγους που ώθησαν την Εκτελεστική Επιτροπή της ΕΟΚ να υιοθετήσει το ΦΠΑ, ως κοινό σύστημα φορολογίας των προϊόντων στην Κοινότητα. Ύστερα εξετάζουμε τις προτάσεις της Εκτελεστικής Επιτροπής που περιλαμβάνονταν στις δύο πρώτες Προδιαγραφές της, καθώς επίσης και τις τελευταίες προτάσεις της που περιέχονταν στην έκτη Προδιαγραφή.

## **2. Οι προτάσεις της επιτροπής NEUMARK και η δικαιολογητική τους βάση.**

Το πρόβλημα της εναρμόνισης των φορολογικών συστημάτων που ίσχυαν στις χώρες της ΕΟΚ, απασχόλησε την Εκτελεστική Επιτροπή της Κοινότητας από την ίδρυσή της. Η εναρμόνιση αυτή άλλωστε προβλεπόταν από τη Συνθήκη της Ρώμης με την οποία ιδρύθηκε η Κοινότητα. Πραγματικά το άρθρο 94 της Συνθήκης αυτής εξουσιοδοτεί την Εκτελεστική Επιτροπή της Κοινότητας να εξετάσει τον τρόπο με τον οποίο θα έπρεπε να εναρμονισθούν οι νομοθεσίες των χωρών-μελών, που αφορούν τους έμμεσους φόρους, ώστε να μην παρεμποδίζεται η πραγματοποίηση των στόχων της Κοινότητας.



Έτσι το 1960 η Εκτελεστική Επιτροπή της Κοινότητας όρισε μία ειδική επιτροπή, κάτω από την προεδρία του καθηγητή NEUMARK, η οποία είναι γι' αυτό σήμερα γνωστή ως "Επιτροπή NEUMARK" για να εξετάσει αν τα συστήματα έμμεσων φόρων που ίσχυαν στις χώρες της Κοινότητας παρεμπόδιζαν την πραγματοποίηση των στόχων της και να προτείνει τρόπους για την εναρμόνισή τους.

Μετά από ένα έτος η Επιτροπή NEUMARK υπέβαλε μία έκθεση όπου διαπίστωνε ότι οι γενικοί φόροι δαπάνης που ίσχυαν στις διάφορες χώρες-μέλη, δημιουργούσαν εμπόδια στην ελεύθερη λειτουργία των δυνάμεων της ανταγωνιστικής αγοράς και θα έπρεπε να εναρμονισθούν.

Ειδικότερα η έκθεση αυτή κατέληγε στο συμπέρασμα ότι θα έπρεπε να εναρμονισθεί αφ' ενός η διάρθρωση των φορολογικών συστημάτων και αφ' ετέρου η αρχή με βάση την οποία επιβαλλόνταν οι φόροι αυτοί στα προϊόντα που αποτελούσαν αντικείμενο διεθνούς εμπορίου.

Σχετικά με τη διάρθρωση των συστημάτων που ίσχυαν τότε στις χώρες της ΕΟΚ, διαπιστώθηκε ότι παρεμπόδιζε με πολλούς τρόπους την πραγματοποίηση άριστης κατανομής των πόρων, τόσο μέσα σε κάθε μία χώρα όσο και ανάμεσα στις διάφορες χώρες.

Σε εθνικό επίπεδο τα συστήματα σωρευτικών φόρων που ίσχυαν στις περισσότερες χώρες αποτελούσαν ένα κίνητρο για τις επιχειρήσεις που τις έκανε να συγκεντρώνονται κατακόρυφα, γιατί με τον τρόπο αυτό μπορούσαν να πετύχουν μείωση του αριθμού των προϊόντων τους και επομένως μείωση της συνολικής φορολογικής τους επιβαρύνσεως. Σε διεθνές επίπεδο οι σωρευτικοί φόροι δαπάνης παρεμπόδιζαν τις συναλλαγές τόσο από την πλευρά των εισαγωγών όσο και από την πλευρά των εξαγωγών.

Ειδικότερα από την πλευρά των εισαγωγών οι φόροι αυτοί διαφοροποιούσαν την επιβάρυνση σε βάρος των προϊόντων εγχώριας παραγωγής και ευνοούσαν τις εισαγωγές.

Αυτό γινόταν γιατί τα εγχώρια προϊόντα επιβαρύνονταν με τους φόρους αυτούς πολλές φορές, ανάλογα με τον αριθμό των σταδίων από τα οποία περνούσε το καθένα, ενώ τα εισαγόμενα επιβαρύνονταν μία φορά στην εισαγωγή. Και όπως είναι φανερό ήταν αδύνατο να γνωρίζει κανείς την πραγματική επιβάρυνση κάθε εγχώριου προϊόντος, ώστε να διαμορφώσει ανάλογα την επιβάρυνση των εισαγόμενων προϊόντων, για να πετύχει εξίσωση των όρων συναγωνισμού.

Από την πλευρά των εξαγωγών οι σωρευτικοί φόροι δεν επέτρεπαν την πλήρη απαλλαγή των εξαγόμενων προϊόντων γιατί κανείς δεν μπορούσε να ξέρει ποια ήταν η πραγματική επιβάρυνση κάθε προϊόντος, ώστε να την επιστρέψει στην εξαγωγή του.

Εν όψει των πιο πάνω, η επιτροπή NEUMARK εισηγήθηκε την κατάργηση των σωρευτικών φόρων δαπάνης που υπήρχαν τότε στις χώρες της ΕΟΚ και την αντικατάστασή τους με το ΦΠΑ, ο οποίος όπως είπαμε στο πρώτο μέρος δεν δημιουργεί τα προβλήματα αυτά.

Σχετικά με την αρχή που εφαρμοζόταν για τη φορολογία των προϊόντων τα οποία αποτελούσαν αντικείμενο διεθνούς εμπορίου, η επιτροπή NEUMARK διαπίστωσε ότι η αρχή της χώρας προορισμού που εφαρμοζόταν από τις χώρες της ΕΟΚ, και εφαρμόζεται γενικά από όλες τις χώρες του Κόσμου για την επιβολή των έμμεσων φόρων θα δημιουργούσε προβλήματα στην ελεύθερη διακίνηση των προϊόντων μετά από την πλήρη κατάργηση των δασμών της ΕΟΚ.

Αυτό θα γινόταν γιατί η αρχή της χώρας προορισμού με βά-

ση την οποία τα αγαθά φορολογούνται από τη χώρα στην οποία προορίζονται να χρησιμοποιηθούν - επομένως κάθε χώρα φορολογεί τα εισαγόμενα και απαλλάσσει τα εξαγόμενα προϊόντα - δεν θα μπορούσε πια να εφαρμοσθεί μετά από την κατάργηση των τελωνειακών αρχών από τα σύνορα μεταξύ των χωρών-μελών της Κοινότητας, γιατί δεν θα υπήρχε κανείς πια εκεί να επιβάλλει φόρο στα εισαγόμενα, και να βεβαιώνει την εξαγωγή των εξαγόμενων προϊόντων, ώστε να μπορεί η επιχείρηση που τα εξάγει να ζητήσει επιστροφή του φόρου που αναλογεί στις εξαγωγές της.

Για το λόγο αυτό η επιτροπή NEUMARK πρότεινε την κατάργηση της αρχής της χώρας προορισμού, για την φορολογία του διακοινοτικού εμπορίου και την αντικατάστασή της με την αρχή της χώρας προελεύσεως, σύμφωνα με την οποία τα προϊόντα που αποτελούν αντικείμενο διακοινοτικού εμπορίου θα φορολογούνται από τη χώρα από την οποία προέρχονται και όχι από εκείνη στην οποία προορίζονται να χρησιμοποιηθούν.

Εισηγήθηκε όμως τη διατήρηση της αρχής της χώρας προορισμού για τη φορολογία των προϊόντων που αποτελούν αντικείμενο εμπορίου μεταξύ μιας χώρας της Κοινότητας και τρίτων χωρών.

Φορολογεί τις εξαγωγές της προς άλλες χώρες-μέλη και θα απαλλάσσει τις εισαγωγές της από άλλες χώρες-μέλη ενώ θα συμβαίνει το αντίθετο με το εμπόριό της με τρίτες χώρες που δεν είναι μέλη της ΕΟΚ.

3. Οι προτάσεις της Εκτελεστικής Επιτροπής της ΕΟΚ που περιλαμβάνονται στις δύο πρώτες Προδιαγραφές της.

Μετά από προσεκτική μελέτη των προτάσεων της Επιτροπής NEUMARK, η Εκτελεστική Επιτροπή της Ε.Ο.Κ. το 1963 υπέβαλε στο Συμβούλιο Υπουργών της Κοινότητας την πρώτη Προδιαγραφή της, αναφορικά με την εναρμόνιση των έμμεσων φόρων δαπάνης.

Μετά από τέσσερα χρόνια διαβουλεύσεων, το Συμβούλιο Υπουργών ενέκρινε τελικά το 1967 την Προδιαγραφή αυτή, και μετά από λίγους μήνες ενέκρινε τη δεύτερη Προδιαγραφή που περιελάμβανε περισσότερες λεπτομέρειες σχετικά με τη φύση και τη δομή του ΦΠΑ.

Οι βασικές κατευθύνσεις της Εκτελεστικής Επιτροπής που περιλαμβάνονται στις δύο πιο πάνω Προδιαγραφές της είναι οι ακόλουθες :

1. Ο νέος φόρος θα πρέπει να είναι γενικός και να καλύπτει τόσο τα αγαθά όσο και τις υπηρεσίες που παράγονται στο εσωτερικό κάθε χώρας, καθώς επίσης και τα αγαθά που εισάγονται από το εξωτερικό.

Η φορολογία των υπηρεσιών όμως είναι υποχρεωτική μόνο αν αυτές επηρεάζουν τις τιμές των αγαθών.

Για τις άλλες υπηρεσίες που παρέχονται κύρια στον τελικό καταναλωτή, όπως π.χ. οι υπηρεσίες των γιατρών, των κουρέων, των δικηγόρων κ.ά., οι χώρες - μέλη έχουν την ευχέρεια να τις φορολογήσουν ή όχι.

2. Ο φόρος πρέπει να καλύπτει όλα τα στάδια της παραγωγικής διαδικασίας μέχρι το στάδιο του λιανικού εμπορίου.

Προβλέπεται όμως ότι για μία μεταβατική περίοδο, μέχρι που να καταργηθούν οι τελωνειακές υπηρεσίες από τα σύνορα μεταξύ των χωρών-μελών, οι χώρες-μέλη μπορούσαν να περιορίσουν τον ΦΠΑ μέχρι και το στάδιο του χονδρικού εμπορίου και να επιβάλουν αν επιθυμούσαν, έναν ιδιαίτερο φόρο για τη φορολογόγηση της προστιθέμενης αξίας, στο στάδιο του λιανικού εμπορίου.

3. Ο νέος φόρος θα πρέπει να περιορίζεται μόνο στην καταναλωτική δαπάνη και να εξαιρεί τις άλλες μορφές δαπάνης στην οικονομία.

Στην περίπτωση των εισαγομένων αγαθών, ως βάση για τον υπολογισμό του φόρου θα πρέπει να χρησιμοποιείται η αξία των εισαγωγών CIF, συν τους δασμούς, τα τέλη και όλους του άλλους φόρους που επιβάλλονται στην εισαγωγή, εκτός από τον ίδιο τον ΦΠΑ.

4. Σχετικά με τους φορολογικούς συντελεστές, τις απαλλαγές και τις εξαιρέσεις, οι δύο Προδιαγραφές αφήνουν μεγαλύτερα περιθώρια ελευθερίας στις χώρες - μέλη, η ευελιξία όμως αυτή περιορίζεται χρονικά μέχρις ότου καταργηθούν αρχές από τα σύνορα μεταξύ των χωρών-μελών, οπότε θα πρέπει να γίνει πλήρης εναρμόνιση τόσο των συντελεστών όσο και των απαλλαγών και εξαιρέσεων.

Η Εκτελεστική Επιτροπή συνιστά τη χρησιμοποίηση ενός τυπικού συντελεστή, που να καλύπτει βασικά μία πλατιά κατηγορία προϊόντων, ενώ συγχρόνως επιτρέπει τη χρησιμοποίηση

χαμηλότερων συντελεστών, για τα είδη πρώτης ανάγκης και ψηλότερων συντελεστών για τα είδη πολυτελείας.

5. Οι προδιαγραφές προβλέπουν πλήρη απαλλαγή των εξαγομένων προϊόντων και φορολόγηση των εισαγομένων προϊόντων με τους ίδιους συντελεστές με τους οποίους φορολογούνται και τα αντίστοιχα εγχώρια προϊόντα.
  
6. Οι Προδιαγραφές της Εκτελεστικής Επιτροπής επιτρέπουν επίσης στις χώρες - μέλη να χρησιμοποιούν οποιοδήποτε ειδικό σύστημα θεωρούν ότι τις εξυπηρετεί καλύτερα για την φορολογία των μικρών επιχειρήσεων, καθώς επίσης και των γεωργών, των οποίων η φορολόγηση με τον ΦΠΑ δημιουργεί σημαντικά προβλήματα.  
Η ευχέρεια όμως αυτή θα είναι μέχρις ότου η Εκτελεστική Επιτροπή μελετήσει τα θέματα αυτά και εισηγηθεί στο Συμβούλιο Υπουργών ειδικά συστήματα κατάλληλα για τη φορολογία των μικρών επιχειρήσεων και των γεωργικών εκμεταλλεύσεων.
  
4. Η ανταπόκριση των χωρών-μελών στις προτάσεις της Εκτελεστικής Επιτροπής.

Οι χώρες που ήταν τότε μέλη της Κοινότητας υιοθέτησαν η μία μετά την άλλη το ΦΠΑ. Η Γερμανία υιοθέτησε νέο φόρο σχεδόν αμέσως μετά την κοινοποίηση των Προδιαγραφών Επιτροπής (1.1.1968).

Την ίδια ημερομηνία προσαρμόσθηκε και η Γαλλία στο ΦΠΑ, το οποίο όμως περιοριζόταν μέχρι το χονδρικό εμπόριο.

Η Ολλανδία εφάρμοσε το νέο σύστημα το επόμενο έτος (1.1.1969) και το Λουξεμβούργο το μεθεπόμενο (1.1.1970) που ήταν και το τελευταίο έτος μέσα στο οποίο οι χώρες-μέλη θα έπρεπε να έχουν εφαρμόσει το νέο φόρο.

Το Βέλγιο και η Ιταλία δεν μπόρεσαν να εφαρμόσουν το φόρο μέσα στα χρονικά αυτά πλαίσια και ζήτησαν παράταση, η πρώτη για την 1.1.1971 και η δεύτερη για την 1.1.1973.

Στο μεταξύ έγιναν μέλη της Κοινότητας η Δανία, η Μεγάλη Βρετανία και η Ιρλανδία. Η πρώτη είχε εφαρμόσει τον ΦΠΑ το 1967, η Ιρλανδία το εφάρμοσε το 1972 και η Μεγάλη Βρετανία το 1975.

Τα συστήματα ΦΠΑ που εφάρμοσαν οι χώρες-μέλη της Κοινότητας είχαν πολλές ομοιότητες μεταξύ τους, γιατί έγιναν όλα με βάση τις κοινές κατευθυντήριες γραμμές της Εκτελεστικής Επιτροπής. Επειδή όμως οι διατάξεις των δύο πρώτων Προδιαγραφών της Εκτελεστικής Επιτροπής ήταν γενικές τα συστήματα ΦΠΑ που υιοθετήθηκαν από τις χώρες αυτές παρουσίασαν και σημαντικές διαφορές μεταξύ τους.

Η ΥΦΙΣΤΑΜΕΝΗ ΣΗΜΕΡΑ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΣΤΗΝ ΕΥΡΩΠΗ ΚΑΙ ΟΙ ΠΡΟΟΠΤΙΚΕΣ  
ΓΙΑ ΤΟ ΜΕΛΛΟΝ

1. Η κάλυψη του Φ.Π.Α.

Τα συστήματα του ΦΠΑ που υιοθετήθηκαν από τις χώρες της Δυτικής Ευρώπης καλύπτουν όλα τα στάδια της παραγωγικής διαδικασίας, μέχρι και το λιανικό εμπόριο.

Μόνο η Ιταλία προσπάθησε αρχικά να υιοθετήσει ένα περιορισμένο σύστημα ΦΠΑ, που να αφήνει έξω το λιανικό εμπόριο, το οποίο κάλυπτε άλλος φόρος, αλλά πριν να εφαρμόσει το σύστημα αυτό ΦΠΑ, το αναθεώρησε και περιέλαβε και το λιανικό εμπόριο.

Ο λόγος για τον οποίο οι χώρες της Δυτικής Ευρώπης αναγκάστηκαν να περιλάβουν και το στάδιο του λιανικού εμπορίου στο ΦΠΑ ήταν ότι με τον τρόπο αυτό διευκολυνόταν περισσότερο ο έλεγχος της φοροδιαφυγής.

Η επέκταση του ΦΠΑ στο λιανικό εμπόριο θεωρήθηκε απαραίτητη για να μειωθεί η αντίστροφη προοδευτικότητα του φόρου, γιατί αν το λιανικό εμπόριο έμενε έξω από το φόρο, τότε τα είδη πολυτελείας, όπου η προστιθέμενη αξία στο τελικό στάδιο είναι αναλογικά πολύ μεγαλύτερη από την προστιθέμενη αξία στα είδη πρώτης ανάγκης, θα είχαν μικρότερη επιβάρυνση από τα είδη πρώτης ανάγκης.

2. Φορολογική Βάση

Βάση του φόρου σε όλες τις χώρες της Δυτικής Ευρώπης είναι η προστιθέμενη αξία στα καταναλωτικά αγαθά.



Αντίθετα η προστιθέμενη αξία στα κεφαλαιουχικά αγαθά απαλλάσσεται από το φόρο. Αυτό δεν σημαίνει ότι για τα αγαθά αυτά η επιχείρηση δεν πληρώνει φόρο. Πληρώνει φόρο κατά την αγορά των κεφαλαιουχικών αγαθών, αλλά με τη μέθοδο πιστώσεως του φόρου που εφαρμόζεται σε όλες τις χώρες, η επιχείρηση συμψηφίζει το φόρο που αντιστοιχεί στις αγορές κεφαλαιουχικών αγαθών με φόρους που οφείλει στο Δημόσιο για πωλήσεις της που υπόκεινται στο φόρο. Όμοια απαλλάσσονται από τον φόρο οι εξαγωγές, ενώ αντίθετα φορολογούνται οι εισαγωγές.

Για την απαλλαγή των εξαγωγών, εφαρμόζεται συνήθως το τέχνασμα της υποβολής τους στο φόρο με συντελεστή μηδέν, έτσι ώστε η επιχείρηση να έχει απαίτηση από το Δημόσιο να της επιστρέψει τους φόρους που έχουν ενσωματωθεί στα προϊόντα που εξάγει σε προηγούμενα στάδια της παραγωγικής διαδικασίας.

Στο φόρο υποβάλλονται επίσης και οι αγορές των δημόσιων φορέων από ιδιωτικές επιχειρήσεις, δεν υποβάλλονται όμως σ' αυτόν τα αγαθά που παράγονται από δημόσιους φορείς, όταν οι τελευταίοι ενεργούν μ' αυτή την ιδιότητα.

Στην βάση του φόρου περιλαμβάνονται όλοι οι φόροι, τα τέλη και τα διάφορα δικαιώματα δημοσίου. Περιλαμβάνονται επίσης τα έξοδα συσκευασίας και αποστολής των προϊόντων. Στη βάση του φόρου δεν περιλαμβάνεται ο ΦΠΑ.

### 3. Φορολογικοί Συντελεστές

Ορισμένες χώρες χρησιμοποιούν ένα μόνο συντελεστή, άλλες χώρες χρησιμοποιούν δύο, ενώ άλλες χρησιμοποιούν τρεις και τέσσερις συντελεστές.

Η ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ Φ.Π.Α. ΣΤΗΝ ΚΟΙΝΟΤΗΤΑ

Ο Φ.Π.Α. αποτελεί σήμερα τη βάση του συστήματος έμμεσης φορολογίας στις χώρες της Ε.Ο.Κ.

Στις χώρες αυτές ο φόρος εφαρμόστηκε κατά την περίοδο 1967-1973.

Το πλαίσιο του Κοινού Συστήματος Έμμεσης Φορολογίας, όπως εφαρμόζεται σήμερα, θεμελιώνεται σε μία σειρά από Κοινοτικές Οδηγίες η κυριότερη από τις οποίες είναι η 6η.

Η Πρώτη Κοινοτική Οδηγία επέβαλε την αντικατάσταση όλων των εθνικών φόρων με χαρακτήρα φόρου επί του κύκλου εργασιών. Έδωσε όμως την ευκαιρία να επιβάλλονται άλλοι έμμεσοι φόροι υπό την προϋπόθεση ότι δεν λειτουργούν ως φόροι επί του κύκλου εργασιών.

Ειδικά συστήματα φορολογίας των μικρών επιχειρήσεων, των γεωργικών εκμεταλλεύσεων και των πρακτορείων ταξιδίων.

Το σχέδιο Νόμου προβλέπει ειδικά συστήματα για την φορολογία των μικρών επιχειρήσεων, των γεωργικών επιχειρήσεων και των γραφείων ταξιδίων.

α. Το ειδικό σύστημα φορολογίας των μικρών επιχειρήσεων.

Οι μικρές επιχειρήσεις, με κύκλο εργασιών μικρότερο από 200 χιλιάδες δραχμές, εξαιρούνται από το φόρο. Οι επιχειρήσεις αυτές δηλαδή δεν είναι μέσα στο σύστημα του φόρου, δεν χρειάζεται να εκδίδουν αποδείξεις λιανικής πώλησως αγαθών και παροχής υπηρεσιών, δεν υποβάλλουν δήλωση και δεν αποδίδουν κανένα ποσό φόρου. Οι μεσαίες επιχειρήσεις όμως με κύκλο εργασιών μεταξύ 200 χιλιάδων δραχμών και επτά εκατομμυρίων δραχμών θα πληρώνουν φόρο, ο οποίος θα υπολογίζεται με βάση το μικτό κέρδος που πραγματοποιούν μέσα σε μία περίοδο

Οι επιχειρήσεις αυτές απαλλάσσονται από την υποχρέωση να εκδίδουν αποδείξεις λιανικής πώλησως αγαθών και παροχής υπηρεσιών, καθώς επίσης και να τηρούν τους λογαριασμούς φόρου προστιθέμενης αξίας που υποχρεούνται να τηρούν οι επιχειρήσεις που υπάγονται στο κανονικό σύστημα.

Υποχρεούνται όμως να υποβάλλουν δήλωση και να καταβάλλουν φόρο, αλλά ο φόρος αυτός δεν υπολογίζεται με βάση τη μέθοδο πιστώσεως του φόρου, όπως γίνεται με τις επιχειρήσεις που υπάγονται στο κανονικό σύστημα, αλλά με πολλαπλασιασμό του μικτού κέρδους επί τον συντελεστή φόρου που προβλέπεται για

κάθε κατηγορία προϊόντων.

Ο χρόνος υποβολής της δηλώσεως όμως είναι διαφορετικός από το χρόνο υποβολής δηλώσεων από τις επιχειρήσεις που υπάγονται στο κανονικό σύστημα του φόρου. Ειδικότερα οι επιχειρήσεις με κύκλο εργασιών μέχρι τριών (3) εκατομμυρίων δραχμών δεν υποβάλλονται προσωρινή δήλωση αλλά μόνο εκκαθαριστική δήλωση.

Η δήλωση αυτή υποβάλλεται κάθε Φεβρουάριο και περιλαμβάνει τα εξής στοιχεία που αναφέρονται στο προηγούμενο έτος :

- (ι) Την συνολική αξία των αγορών αγαθών και υπηρεσιών από την επιχείρηση, χωρίς το ΦΠΑ, καθώς επίσης και τις εκπτώσεις και επιστροφές, χωριστά για κάθε ομάδα αγαθών και υπηρεσιών που υπάγονται στον ίδιο συντελεστή.
- (ιι) Την αξία των αγορών και υπηρεσιών που αφορούν φορολογητέες πράξεις για κάθε ομάδα αγαθών και υπηρεσιών που υπάγονται στον ίδιο συντελεστή, καθώς και το ποσοστό και το ποσό του μικτού κέρδους που αναλογεί σε κάθε ομάδα.
- (ιιι) Την αξία των αγαθών και υπηρεσιών που αναλογεί σε εργασίες οι οποίες απαλλάσσονται από το φόρο και δίνουν στην επιχείρηση το δικαίωμα να εκπέσει το φόρο, καθώς επίσης και ποσό φόρου που δικαιούται να εκπέσει η επιχείρηση.
- (ιiv) Το ποσό φόρου που οφείλεται, το οποίο προσδιορίζεται με πολλαπλασιασμό του μικτού κέρδους της επιχείρησης επί τον φορολογικό συντελεστή στον οποίο υπάγονται τα διάφορα είδη.

Το πιο πάνω ποσό φόρου μπορεί να μειώνεται μέχρι 20% για την κάλυψη του φόρου που αναλογεί στα αγαθά επενδύσεων, τα γενικά έξοδα διαχειρήσεως, τα έξοδα παραδόσεως των αγαθών, καθώς και κάθε άλλης δαπάνης που δεν περι-

λαμβάνεται στο κόστος κτήσεως των αγαθών. Επίσης ο φόρος μειώνεται κατά το ποσό που αναλογεί στις απαλλασσόμενες εργασίες, για τις οποίες δίνεται δικαίωμα να εκπεσθεί ο φόρος.

Οι επιχειρήσεις που έχουν κύκλο εργασιών μεταξύ τριών και επτά εκατομμυρίων δραχμών υποχρεούνται να υποβάλλουν προσωρινές και εκκαθαριστική δήλωση, οι προσωρινές δηλώσεις όμως δεν υποβάλλονται κάθε μήνα, όπως γίνεται με τις επιχειρήσεις που υπάγονται στο κανονικό σύστημα, αλλά κάθε τρίμηνο, δηλαδή τον Απρίλιο, Ιούλιο και Οκτώβριο, και περιλαμβάνουν στοιχεία για το προηγούμενο τρίμηνο, ενώ η εκκαθαριστική δήλωση υποβάλλεται και πάλι το Φεβρουάριο και περιλαμβάνει στοιχεία για ολόκληρο το περασμένο έτος.

Οι δηλώσεις αυτές περιλαμβάνουν και οι δηλώσεις τις οποίες υποβάλλουν οι επιχειρήσεις με κύκλο εργασιών μέχρι 3 εκατομμυρίων δραχμών.

Το σχέδιο νόμου δίνει την ευχέρεια στις επιχειρήσεις που απαλλάσσονται να υπαχθούν στο απλοποιημένο σύστημα φορολογίας, καθώς επίσης και στις επιχειρήσεις που υπάγονται στο απλοποιημένο σύστημα να υπαχθούν στο κανονικό σύστημα, αν το επιθυμούν, εφόσον υποβάλλουν σχετική δήλωση το πρώτο δεκαήμερο του Ιανουαρίου κάθε έτους.

Η δήλωση αυτή των επιχειρήσεων τις δεσμεύει να παραμείνουν στο νέο σύστημα για μία πενταετία.

β) Το ειδικό σύστημα φορολογίας των γεωργών. Το σχέδιο νόμου προβλέπει ένα άλλο ειδικό σύστημα για τη φορολογία των γεωργικών προϊόντων, με βάση το οποίο οι γεωργοί είναι έξω από το σύστημα Φ.Π.Α., η εξαίρεσή τους όμως αυτή δεν αποβαίνει σε βάρος τους.

Το σύστημα αυτό προβλέπει ότι οι γεωργοί, δεν υποχρεούνται να αποδίδουν φόρο στο δημόσιο και κατά συνέπεια δεν χρειάζεται να τηρούν βιβλία ή να εκδίδουν στοιχεία.

Για να είναι δυνατός όμως ο συμψηφισμός του φόρου που έχουν καταβάλει οι γεωργοί στις εισροές τους, το σχέδιο προβλέπει ότι οι αγοραστές γεωργικών προϊόντων θα επιστρέφουν στον γεωργό ένα ορισμένο ποσό φόρου που υποτίθεται ότι αντισταθμίζει το φόρο που κατέβαλε στις εισροές τους.

Στη συνέχεια οι αγοραστές των γεωργικών προϊόντων συμψηφίζουν το φόρο, που έχουν επιστρέψει στο γεωργό και τον έχουν αναγράψει στα τιμολόγια αγοράς γεωργικών προϊόντων, με το φόρο που οφείλουν για τις πωλήσεις τους.

Δεν υπόκεινται στον πιο πάνω ειδικό σύστημα φορολογίας οι γεωργικές εκμεταλλεύσεις που λειτουργούν με τη μορφή εμπορικής εταιρίας, συνεταιρισμού ή ενώσεως αυτών, καθώς επίσης και οι γεωργικές εκμεταλλεύσεις που διατηρούν δικό τους κατάστημα για τη διάθεση των προϊόντων τους, ανεξάρτητα από τη μορφή με την οποία λειτουργούν.

Οι γεωργοί που υπάγονται στο πιο πάνω ειδικό σύστημα εξάλλου, έχουν το δικαίωμα να ζητήσουν με δήλωσή τους να υπαχθούν στο κανονικό σύστημα φορολογίας. Η δήλωση αυτή υποβάλλεται μέσα στον Δεκέμβριο και δεσμεύει το γεωργό να μείνει στο κανονικό σύστημα για πέντε χρόνια, οπότε μπορεί και πάλι με δήλωσή του να υπαχθεί στο πιο πάνω ειδικό σύστημα.

γ) Ειδικό σύστημα φορολογίας των Πρακτορείων Ταξιδίων.

Τέλος το σχέδιο νόμου περιλαμβάνει ένα ειδικό σύστημα φορολογίας των πρακτορείων ταξιδίων, με το οποίο εξομοιώνονται και οι οργανωτές τουριστικών περιηγήσεων.

Με βάση το σύστημα αυτό, όλες οι εργασίες που γίνονται για την εκτέλεση του έργου ενός ταξιδιού ή μιας περιηγήσεως, θεωρούνται σαν μία ενιαία εργασία παροχής υπηρεσίας στον ταξιδιώτη και φορολογούνται στον τόπο της έδρας της οικονομικής δραστηριότητας ή της μόνιμης εγκαταστάσεως από την οποία το πρακτορείο ταξιδίων ενεργεί την παροχή των υπηρεσιών του.

Ως φορολογητέο ποσό θεωρείται η καθαρή αμοιβή του πρακτορείου ταξιδίων, δηλαδή η διαφορά που προκύπτει μεταξύ του ποσού που καταβάλλεται από τον πελάτη, χωρίς το φόρο, και του πραγματικού κόστους με το οποίο επιβαρύνεται το πρακτορείο ταξιδίων για την παράδοση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών από άλλους υποκείμενους στο φόρο που εξυπηρετούν άμεσα τον ταξιδιώτη.

## Αντικείμενο του φόρου - Φορολογητέες πράξεις

Στο Φ.Π.Α. υποβάλλεται κάθε παράδοση αγαθού ή παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιείται με αντάλλαγμα στο εσωτερικό της χώρας από κάποιο πρόσωπο που υπόκειται στο φόρο.

Στο φόρο υποβάλλονται επίσης και οι εισαγωγές. Έτσι ο ΦΠΑ καλύπτει ένα ευρύτερο φάσμα συναλλαγών σε σχέση με το Φ.Κ.Ε., που περιορίζεται στις βιομηχανικές-βιοτεχνικές επιχειρήσεις και σε ορισμένες υπηρεσίες και το χαρτόσημο που δεν καλύπτει ουσιαστικά το λιανικό εμπόριο.

### Υποκείμενοι στο φόρο

Με βάση τη 2η Κοινοτική Οδηγία, υποκείμενο στο Φ.Π.Α. είναι κάθε πρόσωπο, φυσικό ή νομικό, ή ένωση προσώπων που ενεργούν μία οικονομική πράξη, ανεξάρτητα από το σκοπό που επιδιώκεται ή από το αποτέλεσμα που πετυχαίνεται.

Το κράτος, οι οργανισμοί τοπικής αυτοδιοίκησης και τα Ν.Π.Δ.Δ. δεν υπόκεινται κατ'αρχή στο φόρο για πράξεις που ενεργούν κατά την άσκηση της εξουσίας τους και υπό την προϋπόθεση ότι δεν διαταράσσονται οι όροι του ανταγωνισμού.

Υπόκεινται όμως στο φόρο όταν ενεργούν ορισμένες πράξεις, (π.χ. τηλεπικοινωνίες, διανομή νερού, φωταέριο, ηλεκτρισμός, λιμενικές και αερολιμενικές υπηρεσίες κ.ά.) που κατανομάζονται ρητά και στο σχέδιο νόμου.

### Φορολογικοί Συντελεστές

Στις εθνικές νομοθεσίες διαπιστώνονται σημαντικές αποκλίσεις ως προς τον αριθμό και το ύψος των φορολογικών συντελεστών.



Πράγματι από την 6η Κοινοτική Οδηγία, προκύπτει ότι τα κράτη-μέλη έχουν την ευχέρεια να καθορίζουν με βάση τα εθνικά χαρακτηριστικά τους τόσο τον αριθμό και το ύψος των συντελεστών όσο και το πεδίο εφαρμογής τους.

Η χρησιμοποίηση περισσότερων από ένα φορολογικών συντελεστών επιτρέπει κάποια προοδευτικότητα στην κατανομή του φορολογικού βάρους. Έτσι τα είδη πολυτελείας, που καταναλίσκονται κυρίως από τους υψηλούς εισοδηματίες, υποβάλλονται σε υψηλό συντελεστή, ενώ τα είδη βασικής ανάγκης σε χαμηλό.

Η ύπαρξη όμως πολλών συντελεστών παρουσιάζει δύο βασικά μειονεκτήματα :

- a) Απομακρύνει το φόρο από την έννοια της ουδετερότητας, αφού δημιουργεί πρόσθετη παρέμβαση στην κατανομή των πόρων λόγω μεταβολής των σχετικών τιμών.
- β) Ο φόρος γίνεται δύσκαμπτος και προκαλεί διαχειριστικά προβλήματα, τόσο στις φορολογικές αρχές, όσο και στις επιχειρήσεις.

Οι επιχειρήσεις συγκεκριμένα που πωλούν προϊόντα που υπάγονται σε διαφορετικούς συντελεστές, θα πρέπει να διαχωρίζουν στα βιβλία τους τις αγορές και τις πωλήσεις κατά κατηγορία, ανάλογα με τον ισχύοντα κατά περίπτωση συντελεστή.

Οι φορολογικές Αρχές, από την πλευρά τους, θα πρέπει να ελέγχουν την ακρίβεια των δηλώσεων.

## Διάρθρωση και ύψος των φορολογικών συντελεστών

Σχετικά με τη διάρθρωση και το ύψος των συντελεστών, υπάρχουν οι κολουθοι γενικοί περιορισμοί :

- Ο κανονικός (μεσαίος) συντελεστής πρέπει να είναι ο ίδιος για τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών, που δεν υπάγονται στον μειωμένο ή τον αυξημένο συντελεστή.
- Οι μειωμένοι συντελεστές θα πρέπει να καθορίζονται σε ύψος που να επιτρέπει την έκπτωση των φόρων που πληρώθηκαν στα προηγούμενα στάδια της παραγωγικής διαδικασίας. Ο περιορισμός αυτός απαγορεύει ουσιαστικά την ύπαρξη μηδενικού συντελεστή στα προϊόντα που προορίζονται για την εγχώρια αγορά.
- Οι συντελεστές πρέπει να είναι οι ίδιοι για τα εγχώρια και τα ομοειδή εισαγόμενα προϊόντα.

Βασικές κατηγορίες αγαθών και υπηρεσιών που υπόκεινται σε μειωμένους συντελεστές στις χώρες της Κοινότητας συνήθως είναι :

- Αγροτικά προϊόντα και τρόφιμα
- Φάρμακα
- Βιβλία, έντυπα, εφημερίδες
- Είδη ρουχισμού και υποδήσεως.

Αυξημένοι συντελεστές υπάρχουν σε αρκετές χώρες, είτε για να αντισταθμίσουν την απώλεια εσόδων από την ύπαρξη χαμηλών συντελεστών, είτε για να πλήξουν την "πολυτελή κατανάλωση" και άρα να επιφέρουν μία προοδευτικότητα στην κατανομή του φορολογικού βάρους.

Βασικές κατηγορίες αγαθών που υπόκεινται σε αυξημένου συντε-

λεστές είναι :

- Οινοπνευματώδη
- Κοσμήματα, γουναρικά, αρώματα
- Διαρκή καταναλωτικά αγαθά
- Αυτοκίνητα

Όλα τα αγαθά και οι υπηρεσίες που δεν υπάγονται στον υψηλό ή τον χαμηλό συντελεστή, φορολογούνται με τον κανονικό συντελεστή.

Τα έσοδα που συγκεντρώνουν τα κράτη-μέλη της Κοινότητας από το ΦΠΑ, ως ποσοστό της τελικής εθνικής καταναλώσεως παρουσιάζονται πιο κάτω για τα έτη 1974 και 1977. Είναι πραγματι αξιοσημείωτο ότι τα ποσοστά ποικίλουν από 3,8% στο Ηνωμένο Βασίλειο μέχρι 10,8% στη Γαλλία το 1977.

Χώρα	1974	1977
Βέλγιο	9,5	9,3
Γαλλία	11,9	10,8
Γερμανία	9,4	10,1
Δανία	7,2	6,9
Ηνωμένο Βασίλειο	3,8	3,8
Ιρλανδία	6,0	7,2
Ιταλία	6,5	6,9
Λουξεμβούργο	6,1	6,6
Ολλανδία	8,7	9,6

## Φ.Π.Α και φοροδιαφυγή

Η ύπαρξη υψηλών συντελεστών ενισχύει ασφαλώς την τάση για φοροδιαφυγή. Υποστηρίζεται βέβαια ότι το καθεστώς των επιπτώσεων του φόρου εξαναγκάζει τον αγοραστή να απαιτεί τιμολόγιο αγοράς, για να έχει το δικαίωμα της αφαιρέσεως του ΦΠΑ αγορών.

Θα μπορούσε όμως να αντιταχθεί το επιχείρημα ότι ένας αγοραστής έχει ίσως συμφέρον να αποκρύψει ορισμένα τιμολόγια και να χάσει το δικαίωμα των εκπτώσεων, με σκοπό την απόκρυψη ενός μέρους από τον κύκλο εργασιών του, άρα και ενός τμήματος από τα καθαρά κέρδη του.

Εδώ η απώλεια του δικαιώματος για έκπτωση υπεραντισταθμίζεται από το κέρδος που προκύπτει από το φόρο εισοδήματος, που είναι εξοπλισμένος με υψηλότερους συντελεστές.

## Ειδικά καθεστάτα για τις μικρές επιχειρήσεις

Η επέκταση του ΦΠΑ σε όλα γενικά τα στάδια της παραγωγής και της διανομής, επέβαλε την ανάγκη της απλοποιήσεως του συστήματος για ορισμένου φορείς ή κατηγορίες οικονομικής δραστηριότηταςόπως οι μικρές επιχειρήσεις και η γεωργία.

Λόγω του μεγάλου αριθμού των μικρομεσαίων επιχειρήσεων και της σχετικής σημασίας του γεωργικού τομέα στη χώρα μας, τα ειδικά καθεστάτα που εφαρμόζονται στις άλλες χώρες της Ε.Ο.Κ., στις δύο αυτές περιπτώσεις περιγράφονται πιο κάτω.

Η υπαγωγή των μικρών επιχειρήσεων στο κανονικό σύστημα ΦΠΑ θα δημιουργούσε ορισμένα προβλήματα, λόγω κυρίως του μεγάλου αριθμού και της υποτυπώδους λογιστικής τους οργανώσεως.

Τα προβλήματα αυτά έχουν στις άλλες χώρες αντιμετωπιστεί επιτυχώς, τόσο από την πλευρά των φορολογικών Αρχών όσο και από το μέρος των ίδιων επιχειρήσεων.

Μικρομεσαίες επιχειρήσεις λειτουργούν φυσικά σε όλους τους τομείς της οικονομικής δραστηριότητας (π.χ. μεταποίηση, χονδρικό και λιανικό εμπόριο κ.λ.π.). Είναι έτσι επόμενο κάποιες επιφυλάξεις τους σχετικά με την επικείμενη εισαγωγή του ΦΠΑ στην Ελλάδα να έχουν διαφορετικά ελατήρια.

#### Τα ειδικά καθεστώτα για μικρομεσαίες επιχειρήσεις στις χώρες της Κοινότητας

Όλες οι χώρες έχουν υιοθετήσει απλοποιημένα συστήματα για τις μικρομεσαίες επιχειρήσεις, τα οποία παρά τις αποκλίσεις που εμφανίζουν το ένα από το άλλο συμπίπτουν στη φιλοσοφία της ειδικής μεταχείρισης.

Στις επόμενες παραγράφους παρουσιάζεται η συγκεκριμένη μέθοδος φορολογήσεως των παραπάνω μονάδων στις επιμέρους χώρες της Κοινότητας.

#### Γ ε ρ μ α ν ί α

Διακρίνονται πέντε κατηγορίες ειδικού καθεστώτος, με κριτήριο για την ένταξη μιας επιχειρήσεως σε ένα από αυτά του κύκλου Εργασιών (Κ.Ε.) που πραγματοποίησε τον προηγούμενο χρόνο.

1. Καθεστώς πλήρους εξαιρέσεως. Εξαιρούνται πλήρως από το φόρο οι επιχειρήσεις με κύκλο εργασιών μικρότερο από 20.000 DM (περίπου 700.000 δρχ.). Οι επιχειρήσεις αυτές δεν αναγράφουν ΦΠΑ στα τιμολόγια πωλήσεων και δεν έχουν

το δικαίωμα της εκπτώσεως του φόρου που βάρυνε τις αγορές του. Έχουν όμως το δικαίωμα να μεταπηδήσουν είτε στο κανονικό, είτε σε ένα από τα άλλα τέσσερα ειδικά καθεστώτα φορολογήσεως αν το κρίνουν συμφέρον.

2. Καθεστώς κατ'αποκοπή φορολογήσεως : Στο καθεστώς αυτό υπάγονται επιχειρήσεις με κύκλο εργασιών μικρότερο από 60.000 DM.

Η φορολογική υποχρέωση προκύπτει ως το γινόμενο το Κ.Ε. επί ένα συντελεστή 4%, ενιαίο για όλα τα προϊόντα και τις επιχειρήσεις.

Στο καθεστώς αυτό δεν επιτρέπεται η έκπτωση του φόρου των αγορών και συνεπώς οι επιχειρήσεις οι οποίες πραγματοποιούν σημαντικές αγορές και λειτουργούν με μικρά ποσοστά προστιθέμενης αξίας δεν έχουν συμφέρον να ενταχθούν στο καθεστώς αυτό.

Αναγνωρίζονται οι ακόλουθες υποπεριπτώσεις :

- α) Αν ο ΚΕ είναι μικρότερος από 40.000 DM, η επιχείρηση έχει το δικαίωμα μείσεως του φορολογητέου ποσού κατά 12.000 DM.
- β) Αν ο ΚΕ είναι μεταξύ 40.000 και 60.000 DM, από την παραπάνω διαφορά (ΚΕ - 12.000) αφαιρούνται επίσης και τα  $\frac{3}{5}$  της διαφοράς (ΚΕ - 40.000).

Οι απαλλαγές αυτές αντιπροσωπεύουν ουσιαστικά μία έμμεση επιδότηση του κράτους προς τις επιχειρήσεις της παραπάνω κατηγορίας.

3. Ειδικό καθεστώς ελαφρύνσεως του φόρου : Προϋπόθεση για την υπαγωγή στο καθεστώς αυτό είναι ο ΚΕ της επιχείρησης να είναι μεταξύ 20.000 και 60.000 DM.

Στο καθεστώς αυτό ο φόρος που πράγματι καταβάλλεται αντι-

προσωπεύει το 80% μόνο του προκύπτοντος, και μάλιστα μειούμενος κατά μία ποσοστιαία μονάδα για κάθε κλιμάκιο 500 DM επάνω από 20.500 DM.

4. Καθεστώς των μέσων ποσοστών : Στο καθεστώς αυτό υπάγονται επιχειρήσεις με ΚΕ μεταξύ 60.000 και 100.000 DM.

Εδώ εφαρμόζονται ενιαία ποσοστά φόρου για κάθε κατηγορία επαγγελματιών. Παρέχεται επίσης το δικαίωμα αναγραφής στα τιμολόγια πωλήσεων του Φ.Π.Α., των πωλήσεων, καθώς και τις εκπτώσεις του ΦΠΑ των αγορών.

5. Καθεστώς φορολογήσεως κατά το χρόνο εισπράξεως. Στο καθεστώς αυτό υπάγονται επιχειρήσεις με ΚΕ μικρότερο από 250.000 DM. Η διαφορετική (ευνοϊκή) μεταχείριση για τις επιχειρήσεις του καθεστώτος αυτού έγκειται στο ότι ο φόρος γίνεται απαιτητός όχι κατά το χρόνο της παραδόσεως του αγαθού, όπως προβλέπεται στο κανονικό σύστημα του ΦΠΑ, αλλά κατά το χρόνο εισπράξεως του αντιτίμου.

Αυτό ισοδυναμεί με μία διευκόλυνση στη ρευστότητα του μεσαίου μεγέθους επιχειρήσεων, εφόσον πρόκειται για ένα καθαρό "χρονικό" χρηματοδοτικό πλεονέκτημα.

### Γ α λ λ ί α

Για τις μικρομεσαίες επιχειρήσεις προβλέπεται η ένταξη σε ένα από τα παρακάτω ειδικά καθεστώτα :

1. Καθεστώς κατ'αποκοπή φορολογήσεως : Στο καθεστώς αυτό εντάσσονται επιχειρήσεις με ΚΕ μικρότερο από :
- 500.000 FF όταν πρόκειται για παράδοση αγαθών.
  - 150.000 FF όταν πρόκειται για παροχή υπηρεσιών.

Η φορολογική υποχρέωση είναι το γινόμενο του φορολογικού συντελεστή επί του ΚΕ, που εκτιμάται με βάση διάφορα στοιχεία,

(αγορές, πωλήσεις, προσωπικό, επενδύσεις, τοποθεσία, φύση προϊόντων κ.α.) Από τον προκύπτοντα φόρο αφαιρείται ο φόρος που βάρυνε τις επενδύσεις της μονάδας, η οποία όμως μπορεί, αν το επιθυμεί να μεταπηδήσει στο κανονικό καθεστώς.

Οι επιχειρήσεις της κατηγορίας αυτής υποβάλλουν δηλώσεις κάθε τρίμηνο, σε αντίθεση με εκείνες του κανονικού καθεστώτος που υποβάλλουν μηνιαίες δηλώσεις.

Το γαλλικό σύστημα προβλέπει όμως και ορισμένες φορολογικές ελαφρύνσεις των υποκείμενων στο καθεστώς της κατ'αποκοπή φορολογήσεως με κριτήριο το ύψος του οφειλομένου φόρου.

Ειδικότερα διακρίνονται δύο περιπτώσεις :

- α) Το καθεστώς της ατέλειας : Αν ο φόρος που προκύπτει από το κατ'αποκοπή καθεστώς είναι μικρότερος από 1.350 FF, τότε η επιχείρηση απαλλάσσεται πλήρως από τη φορολογική της υποχρέωση.
- β) Καθεστώς ειδικού διαστήματος φόρου : Το καθεστώς αυτό ισχύει μόνο για τους βιοτέχνες εκείνους που είναι γραμμένοι στα μητρώα του επιμελητηρίου τους και υπάγονται στο κατ'αποκοπή καθεστώς.

Σημειώνεται ότι βιοτεχνική επιχείρηση θεωρείται εκείνη που απασχολεί μέχρι 10 μισθωτούς, συν τα μέλη της οικογένειας του ιδιοκτήτη.

Αν ο προκύπτων φόρος των παραπάνω είναι μεγαλύτερος από 1.350 FF και μικρότερος από 20.000 FF, τότε ο καταβαλλόμενο φόρος μειώνεται κατά ένα ποσό. Άρα έχουμε και εδώ μία σημαντική φορολογική ελάφρυνση, που ουσιαστικά ισοδυναμεί με κρατική επιδότηση.

- γ) Απλοποιημένο καθεστώς φορολογήσεως : Για να υπαχθεί μία επιχείρηση στο καθεστώς αυτό, πρέπει να έχει ΚΕ μικρότερο από



1.000.000 FF, αν πρόκειται για παράδοση αγαθών, ή μικρότερο από 300.000 FF, αν πρόκειται για παροχή υπηρεσιών.

Το καθεστώς αυτό επιτρέπει στις μικρομεσαίες επιχειρήσεις να φορολογούνται με βάση τον πραγματικό κύκλο εργασιών τους με ένα τρόπο απλό, χωρίς να έχουν όμως το δικαίωμα να χρησιμοποιήσουν τις μεθόδους φορολογικής ελαφρύνσεως που περιεγράφηκαν πιο πάνω.

Κάθε μήνα ή τρίμηνο η επιχείρηση καλείται να υποβάλει δήλωση για τον κύκλο εργασιών της. Η φορολογική υποχρέωση της επιχειρήσεως προκύπτει ως το γινόμενο του ΚΕ επί έναν συντελεστή ΦΠΑ.

Ο φορολογικός συντελεστής  $t$ , υπολογίζεται ως :

$$t = \frac{(\text{ΦΠΑ πωλήσεων} - \text{ΦΠΑ αγορών}) \times 100}{\text{Κύκλος εργασιών}}$$

όπου όλα τα μεγέλη αφορούν το προηγούμενο έτος.

### Ι τ α λ ί α

Στην Ιταλία οι φορολογικές και οι λογιστικές υποχρεώσεις των μικρών εμπορικών επιχειρήσεων μειώνονται για χαμηλότερα επίπεδα Κ.Ε.

Διακρίνονται δύο βασικά καθεστάτα : το καθεστώς της ατέλειας και το καθεστώς της κατ'αποκοπή φορολογήσεως. Το δεύτερο παρουσιάζει τρεις ειδικότερες περιπτώσεις :

1. Καθεστώς ατέλειας. Εδώ υπάγονται οι επιχειρήσεις με Κ.Ε. μικρότερο από 2.000.000 LI (περίπου 115.000 δρχ.). Οι επιχειρήσεις της κατηγορίας αυτής πληρώνουν ένα σταθερό ποσό φόρου (20.000 LI) και δεν αναγράφουν Φ.Π.Α. για τις πωλήσεις τους στα τιμολόγια που εκδίδουν.
2. Καθεστώς κατ'αποκοπή φορολογήσεως : Διακρίνονται δύο βασικές περιπτώσεις και μία ειδική.

α) Πρώτη περίπτωση : Υπάγονται επιχειρήσεις με Κ.Ε. μεγαλύτερο από 2 εκατομμύρια και μικρότερο από 12 εκατομμύρια ΛΙ. Στις επιχειρήσεις της κατηγορίας αυτής παρέχεται η διευκόλυνση της απαλλαγής από την υποχρέωση υποβολής μηνιαίων φορολογικών δηλώσεων όπως γίνεται στο κανονικό καθεστώς.

Υποβάλλεται μόνο μία συγκεντρωτική δήλωση στο τέλος του έτους. Ο καταβαλλόμενος φόρος αποτελεί το γινόμενο του Κ.Ε. επί ένα φορολογικό συντελεστή, προσδιορίζεται με βάση τη φύση της οικονομικής δραστηριότητας της επιχείρησης.

β) Δεύτερη περίπτωση : Αφορά σε επιχειρήσεις με κύκλο εργασιών μεγαλύτερο από 12 εκατομμύρια και μικρότερο από 360 εκατομμύρια ΛΙ.

Στις επιχειρήσεις αυτές παρέχεται η διευκόλυνση της απαλλαγής από την υποχρέωση υποβολής μηνιαίων φορολογικών δηλώσεων, όπως στο κανονικό καθεστώς. Δηλώσεις υποβάλλονται στην περίπτωση αυτή κάθε τρίμηνο. Η φορολογική υποχρέωση της επιχείρησης αποτελεί το γινόμενο του Κ.Ε., όπως αυτός προκύπτει από το βιβλίο εσόδων-εξόδων και τιμολόγια επί του φορολογικού συντελεστή της συγκεκριμένης δραστηριότητας.

γ) Ειδική περίπτωση : Η περίπτωση αυτή αφορά σε ορισμένες επαγγελματικές ομάδες, που εμφανίζουν ετήσιο Κ.Ε. μικρότερο από 6 εκατομμύρια ΛΙ.

Οι ομάδες αυτές έχουν το δικαίωμα μείωσης της φορολογικής τους υποχρέωσης κατά τα ακόλουθα ποσοστά :

-	Λιανέμποροι	έκπτωση	70%
-	Ενδιάμεσοι	"	25%

- |   |                         |         |     |
|---|-------------------------|---------|-----|
| - | Ελεύθεροι επαγγελματίες | έκπτωση | 20% |
| - | Ξενοδοχεία-εστιατόρια   | "       | 50% |

Λ ο υ ξ ε μ β ο ύ ρ γ ο

Μία μικρομεσαία εμπορική επιχείρηση, μπορεί να υπαχθεί σε ειδικό καθεστώς με κριτήριο είτε τον κύκλο εργασιών της είτε το ύψος του φόρου.

1. Ειδικό καθεστώς με κριτήριο του Κ.Ε. : Για να υπαχθεί μία επιχείρηση στο καθεστώς αυτό, θα πρέπει να έχει Κ.Ε. μικρότερο από 1 εκατομμύριο FL (περίπου 1,5 εκατομμύριο δραχμές). Διακρίνονται δύο περιπτώσεις :
  - Αν ο Κ.Ε. είναι μικρότερος από 500.000 FL, χορηγείται έκπτωση φόρου ίση με 5.000 FL,
  - Αν ο Κ.Ε. είναι μεγαλύτερος από 500.000 και μικρότερος από 1.000.000 FL, χορηγείται έκπτωση φόρου ίση με το 1% της διαφοράς (1.000.000-Κ.Ε.).
2. Ειδικό καθεστώς με κριτήριο το φόρο : Αφορά στις επιχειρήσεις που ο οφειλόμενος φόρος δεν υπερβαίνει το ποσό των 15.000 FL (περίπου 23.000 δρχ.). Η έκπτωση από τον οφειλόμενο φόρο είναι ίση με :
  - ολόκληρο το ποσό του φόρου, αν δεν υπερβαίνει τα 5.000 FL.
  - $\frac{1}{2} \times (15.000 - \text{φόρος})$ , αν ο οφειλόμενος φόρος υπερβαίνει τα 5.000 FL.

## Ο λ λ α ν δ ί α

Διακρίνονται δύο περιπτώσεις φορολογικής ελαφρύνσεως που αφορούν στις μικρές επιχειρήσεις λιανικού εμπορίου :

- α) Αν ο προκύπτων φόρος, που υπολογίζεται με βάση τα προσκομιζόμενα στον έφορο παραστατικά στοιχεία αγορών, είναι μικρότερος από 2.500 FL, παρέχεται έκπτωση φόρου ίση με 2.050 FL.
- β) Αν ο προκύπτων φόρος είναι μεγαλύτερος από 2.500 FL παρέχεται έκπτωση φόρου ίση με τη διαφορά (4.500 - ποσόν οφειλόμενου φόρου).

Και στις δύο περιπτώσεις οι υποκείμενοι στο φόρο απαλλάσσονται από την υποχρέωση της τήρησης λογιστικών βιβλίων και της εκδόσεως τιμολογίων.

## Β έ λ γ ι ο

Δύο κατηγορίες ειδικών καθεστώτων εφαρμόζονται για τις εμπορικές και τις μεταποιητικές μονάδες :

1. Καθεστώς κατ'αποκοπή φορολογίας : Η φορολογητέα ύλη των επιχειρήσεων που υπάγονται στο καθεστώς αυτό εκτιμάται με βάση :
  - α) Πληροφορίες σχετικά με την τοποθεσία της μονάδας, το προσωπικό, τις εργατοώρες, το δηλούμενο ύψος των αγορών κ.ά., και
  - β) Ειδικούς πίνακες της εφορίας.

Στο καθεστώς αυτό υπάγονται οι επιχειρήσεις λιανικού εμπορίου, οι λιανοπωλητές - παραγωγοί (π.χ. αρτοποιεία) και ορισμένες υπηρεσίες (π.χ. κομμωτήρια, ζαχαροπλαστεία κ.ά.) που ο Κ.Ε.

που ο Κ.Ε. δεν υπερβαίνει τα 15 εκατομμύρια FB (περίπου 24 εκατομμύρια δραχμές) και με την προϋπόθεση ότι τα 3/4 τουλάχιστον του ετήσιου Κ.Ε. αφορούν σε πωλήσεις προς ιδιώτες, οι οποίοι αγοράζουν για τις προσωπικές τους ανάγκες και όχι για περαιτέρω επεξεργασία.

Ο φόρος που καταβάλλεται από την επιχείρηση αποτελεί το γινόμενο του εκτιμώμενου Κ.Ε. επί έναν φορολογικό συντελεστή που καθορίζεται από την εφορία. Οι περιοδικές δηλώσεις υποβάλλονται από τις επιχειρήσεις που φορολογούνται κατ' αποκοπή κάθε τρίμηνο.

Παρέχεται η δυνατότητα στις επιχειρήσεις της κατηγορίας αυτής να μεταπηδήσουν σε άλλο καθεστώς.

2. Καθεστώς εξισωτικού φόρου : Το καθεστώς αυτό αφορά μόνο στους λιανοπωλητές και ειδικότερα :
- α) στους κλάδους ενδύσεως, υποδήσεως, χαρτιού και χημικών αν οι συνολικές αγορές των επιχειρήσεων, συμπεριλαμβανομένων και των εισαγωγών δεν υπερβαίνουν τα 2 εκατομμύρια FB, και
  - β) στον κλάδο τροφίμων, αν οι συνολικές αγορές, συμπεριλαμβανομένων και των εισαγωγών, δεν υπερβαίνουν τα 3 εκατομμύρια FB.

Στο καθεστώς αυτό, ο φόρος που αναλογεί στις επιχειρήσεις λιανικού εμπορίου καταβάλλεται από τους προμηθευτές τους ή τους χονδρέμπορους, στο προτελευταίο δηλαδή στάδιο διαθέσεως των προϊόντων. Ανάλογα με την περίπτωση, ο λιανοπωλητής-πελάτης του χονδρέμπορου πληρώνει στον δεύτερο το ΦΠΑ που αντιστοιχεί στις αγορές που πραγματοποιεί σύν ένα πρόσθετο φόρο ίσο με 15% ή 33% του ποσού του ΦΠΑ που αντιστοιχεί θεωρητικά στις πω-

πωλήσεις του. Έτσι οι λιανοπωλητές απαλλάσσονται τελείως από τη διαχείριση του φόρου.

### Ι ρ λ α ν δ ί α

Στη χώρα αυτή, καθεστώς ατέλειας, δηλαδή πλήρης απαλλαγή από οποιαδήποτε λογιστική και φορολογική υποχρέωση, εφαρμόζεται για τις επιχειρήσεις εκείνες (εμπορικές, μεταποιητικές κ.λ.π.) οι οποίες δεν είναι καταχωρημένες στο "μητρώο των επαγγελματιών" ή έχουν ετήσιο τζίρο Κ.Ε. μικρότερο από 1.800 ΛΙ.

Πλήρης απαλλαγή προβλέπεται επίσης και για τις επιχειρήσεις λιανικού εμπορίου που ο ετήσιος Κ.Ε. δεν υπερβαίνει τις 12.000 ΛΙ, οι οποίες έχουν ποσοτό προστιθέμενης αξίας όχι μεγαλύτερο από 10%, δηλαδή το 90% τουλάχιστον των πωλήσεών τους αντιπροσωπεύει προηγούμενες αγορές ή εισαγωγές. Στην περίπτωση αυτή οι επιχειρήσεις είναι υποχρεωμένες να τηρούν βιβλίο πωλήσεων και να υποβάλλουν περιοδικές δηλώσεις κάθε δίμηνο.

### Η ν ω μ έ ν ο Β α σ ί λ ε ι ο

Προβλέπεται καθεστώς φορολογικής ατέλειας για τις μικρές εμπορικές και μεταποιητικές επιχειρήσεις, που δεν είναι καταχωρημένες στο "μητρώο επαγγελματιών"

Τα ειδικά καθεστώτα για την γεωργία  
στις χώρες της Κοινότητας

Στο Βέλγιο οι αγοραστές γεωργικών προϊόντων (έμποροι και καταναλωτές) καταβάλλουν στον γεωργό ένα πρόσθετο ποσοστό ίσο με 6% επί του αντίτιμου πώλησεως. Το ποσοστό αυτό υποτίθεται ότι αντανakλά την φορολογική επιβάρυνση των αγροτών από τις αγορές τους. Ο αγρότης δεν υποχρεώνεται σε απόδοση φόρου στο Κράτος ή σε έκδοση τιμολογίων. Ο αγοραστής όμως των προϊόντων του μπορεί να αφαιρέσει από την δική του φορολογική υποχρέωση το ποσό που αντιστοιχεί στο 6%.

Στην Γαλλία αναγνωρίζονται σημαντικές φορολογικές ελαφρύνσεις στις μικρές αγροτικές εκμεταλλεύσεις, ενώ στις κάπως μεγαλύτερες εφαρμόζεται το σύστημα κατ'αποκοπή συμψηφισμού. Το σύστημα αυτό είναι ανάλογο με εκείνο που εφαρμόζεται στο Βέλγιο, με την διαφορά ότι την υποτιθέμενη επιβάρυνση για τις εισφορές των αγροτών, δεν την καταβάλλουν οι αγοραστές των γεωργικών προϊόντων, αλλά το ίδιο το Κράτος. Τα ποσοστά επιστροφής από το Κράτος κυμαίνονται μεταξύ 2,4 - 4,7% επί του κύκλου εργασιών των αγροτικών εκμεταλλεύσεων, ανάλογα με το προϊόν.

Στην Ιταλία οι αγρότες υποβάλλουν δήλωση και καταβάλλουν φόρο Προστιθέμενης Αξιάς (Φ.Π.Α.). Από τον φόρο που αντιστοιχεί στις πωλήσεις τους αφαιρείται ο φόρος αγορών, όχι όμως εκείνος που προκύπτει από τα τιμολόγια αγορών, αλλά ένα πάγιο ποσό που καθορίζεται από το Κράτος.

Στην Γερμανία το σύστημα που εφαρμόζεται μοιάζει με εκείνο του Βελγίου. Δηλαδή οι αγοραστές των αγροτικών προϊόντων καταβάλλουν επιπλέον στους γεωργούς ένα 8% της αξίας του προ-

ϊόντος. Το ποσοστό αυτό αναγνωρίζεται ως αντιστάθμισμα του φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) των εισροών του γεωργού.

Στην Ολλανδία λειτουργεί καθεστώς παρόμοιο με εκείνο του Βελγίου, της Γαλλίας και της Γερμανίας. Δηλαδή, οι γεωργοί δεν υποβάλλουν δήλωση, ενώ η επιστροφή των φόρων που βαρύνουν τις εισροές τους γίνεται από τους αγοραστές των γεωργικών προϊόντων, οι οποίοι τους καταβάλλουν διάφορα ποσοστά επί της αξίας του προϊόντος. Η διαφορά όμως με τις άλλες χώρες αφορά στον αριθμό των ποσοστών αυτών, που εδώ είναι μεγαλύτερος.

Στην Μεγάλη Βρετανία και την Δανία οι αγροτικές εκμεταλλεύσεις υπάγονται στο κανονικό καθεστώς του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), όπως όλες οι άλλες επιχειρήσεις. Ο φορολογικός όμως συντελεστής για τα αγροτικά προϊόντα είναι 0% με αποτέλεσμα να επιστρέφεται από το Δημόσιο Ταμείο ο φόρος που βάρυνε τις εισροές των αγροτών.

Τέλος στην Ιρλανδία αναγνωρίζεται από το Κράτος στους αγοραστές των γεωργικών προϊόντων έκπτωση 1% από την φορολογική τους υποχρέωση, ποσόν που εκφράζει τον συμπληρωματικό φόρο που πλήρωσαν στους αγρότες.



## ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- Η Λογιστική του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.)  
Γρηγορίου Κ. Σφακιανάκου.
- Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) - Δηλώσεις  
Δημήτριος Ι. Καραγιάννης.
- Κώδικας Φορολογικών Στοιχείων (Κ.Φ.Σ.)  
Χρήστου Ν. Τότση.

...|...

