

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



ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

**ΘΕΜΑ: «Η συμβολή των διατάξεων του Νόμου 1642/1986
περί Φ.Π.Α. στην ένταξη της χώρας μας στην
Ευρωπαϊκή Ένωση»**

ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ:
Γ. ΜΑΛΑΚΟΣ

ΣΠΟΥΔΑΣΤΡΙΕΣ:
ΚΟΤΡΩΤΣΙΟΥ ΧΡΥΣΟΥΛΑ
ΜΟΣΧΟΝΑ ΑΙΚΑΤΕΡΙΝΗ
ΧΑΡΙΤΑΤΟΥ ΑΓΓΕΛΙΚΗ

ΠΑΤΡΑ 1997

ΑΡΙΘΜΟΣ
ΕΙΣΑΓΩΓΗΣ

2729

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Α΄

1.ΠΡΟΛΟΓΟΣ	1
2.ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΟ ΣΗΜΕΙΩΜΑ.....	2
<i>α.Ιστορική Επισκόπηση της Ευρωπαϊκής ολοκλήρωσης</i>	2
<i>β.Η ένταξη της Ελλάδας στην Ε.Ο.Κ.</i>	4
I. Ιστορική αναδρομή.....	4
II. Τα υπέρ και τα κατά της ένταξης της Ελλάδας στην Ε.Ο.Κ.	7
III.Εναρμόνιση.....	8

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Β΄

1.ΓΕΝΙΚΑ ΠΕΡΙ Φ.Π.Α.	15
<i>Τι είναι ο Φ.Π.Α.</i>	15
I. Υποκείμενοι στο φόρο	16
II.Απαλλαγές από τον Φ.Π.Α.....	17
2.ΓΕΝΙΚΑ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΤΟΥ Φ.Π.Α.	20
3.ΑΝΑΓΚΗ ΕΠΙΒΟΛΗΣ Φ.Π.Α.	21
4.Η ΕΞΕΛΙΞΗ ΤΟΥ Φ.Π.Α. ΣΤΗΝ ΕΥΡΩΠΗ.....	22

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Γ΄

ΝΟΜΟΣ 1642/1986 ΠΕΡΙ Φ.Π.Α.

1.ΠΡΟΛΕΓΟΜΕΝΑ.....	27
2.ΟΥΣΙΑΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ.....	28
<i>α.ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ</i>	28
I. ΕΠΙΒΟΛΗ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΑΡΘΡΟ 1.....	28
II. ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΑΡΘΡΟ 2.....	28
III. ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟΙ ΣΤΟ ΦΟΡΟ ΑΡΘΡΟ 3.....	29
IV.ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ ΑΡΘΡΟ 4.....	30

β. ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΕΣ ΠΡΑΞΕΙΣ	30
I. ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΑΓΑΘΩΝ ΑΡΘΡΟ 5.....	30
II. ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΑΚΙΝΗΤΩΝ ΑΡΘΡΟ 6.....	31
III. ΠΡΑΞΕΙΣ ΘΕΩΡΟΥΜΕΝΕΣ ΩΣ ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΑΓΑΘΩΝ ΑΡΘΡΟ 7.....	32
IV. ΠΑΡΟΧΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΑΡΘΡΟ 8.....	35
V. ΠΡΑΞΕΙΣ ΘΕΩΡΟΥΜΕΝΕΣ ΩΣ ΠΑΡΟΧΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΑΡΘΡΟ 9.....	35
VI. ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΑΓΑΘΩΝ ΑΡΘΡΟ 10.....	36
VII. ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΗ ΑΠΟΚΤΗΣΗ ΑΓΑΘΩΝ ΑΡΘΡΟ 10α.....	37
VIII. ΠΡΑΞΕΙΣ ΘΕΩΡΟΥΜΕΝΕΣ ΩΣ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΗ ΑΠΟΚΤΗΣΗ ΑΓΑΘΩΝ ΑΡΘΡΟ 10β.....	38
γ. ΤΟΠΟΣ ΠΡΑΓΜΑΤΟΠΟΙΗΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΠΡΑΞΕΩΝ	39
I. ΤΟΠΟΣ ΠΑΡΑΔΟΣΗΣ ΑΓΑΘΩΝ ΑΡΘΡΟ 11.....	39
II. ΤΟΠΟΣ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΑΡΘΡΟ 12.....	41
III. ΤΟΠΟΣ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΗΣ ΑΠΟΚΤΗΣΗΣ ΑΓΑΘΩΝ ΑΡΘΡΟ 12α.....	45
δ. ΓΕΝΕΣΗ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗΣ	46
I. ΧΡΟΝΟΣ ΓΕΝΕΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗΣ ΣΤΗΝ ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΑΓΑΘΩΝ ΚΑΙ ΣΤΗΝ ΠΑΡΟΧΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΑΡΘΡΟ 13.....	46
II. ΧΡΟΝΟΣ ΓΕΝΕΣΗΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗΣ ΣΤΗΝ ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΑΓΑΘΩΝ ΑΡΘΡΟ 14.....	47
III. ΧΡΟΝΟΣ ΓΕΝΕΣΗΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗΣ ΣΤΗΝ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΗ ΑΠΟΚΤΗΣΗ ΑΓΑΘΩΝ ΚΑΙ ΑΠΑΙΤΗΤΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΑΡΘΡΟ 15.....	48
IV. ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ ΣΤΗΝ ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΑΓΑΘΩΝ ΑΡΘΡΟ 16.....	51
V. ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΑΡΘΡΟ 17.....	53
ε. ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ ΑΠΟ ΤΟ ΦΟΡΟ	54
I. ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ ΣΤΟ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟ ΤΗΣ ΧΩΡΑΣ ΑΡΘΡΟ 18.....	54
II. ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ ΣΤΗΝ ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΑΓΑΘΩΝ ΑΡΘΡΟ 19.....	58

III. ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ ΤΩΝ ΠΡΑΞΕΩΝ ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΕΞΑΓΩΓΗ, ΕΚΤΟΣ ΚΟΙΝΟΤΗΤΑΣ, ΤΩΝ ΕΞΟΜΟΙΟΥΜΕΝΩΝ ΠΡΟΣ ΑΥΤΕΣ ΠΡΑΞΕΩΝ ΚΑΙ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΜΕΤΑΦΟΡΩΝ ΑΡΘΡΟ 20	59
IV. ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ ΣΤΗ ΔΙΕΘΝΗ ΔΙΑΚΙΝΗΣΗ ΑΓΑΘΩΝ ΑΡΘΡΟ 21	60
V. ΕΙΔΙΚΕΣ ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ ΑΡΘΡΟ 22	62
VI. ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ ΣΤΗΝ ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΑΓΑΘΩΝ ΣΕ ΑΛΛΟ ΚΡΑΤΟΣ ΜΕΛΟΣ ΑΡΘΡΟ 22α.....	64
VII. ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ ΣΤΗΝ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΗ ΑΠΟΚΤΗΣΗ ΑΓΑΘΩΝ ΑΡΘΡΟ 22β	65
VIII. ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ ΣΤΗΝ ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΑΓΑΘΩΝ ΑΠΟ ΤΑ ΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΑ ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΩΝ ΕΙΔΩΝ ΑΡΘΡΟ 22γ.....	66
στ. ΕΚΠΤΩΣΗ - ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ	66
I. ΔΙΚΑΙΩΜΑ ΕΚΠΤΩΣΗΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΑΡΘΡΟ 23.....	66
II. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΟΥ ΦΟΡΟΥ ΑΡΘΡΟ 24.....	68
III. ΑΣΚΗΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΟΣ ΕΚΠΤΩΣΗΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΑΡΘΡΟ 25.....	70
IV. ΔΙΑΚΑΝΟΝΙΣΜΟΣ ΕΚΠΤΩΣΕΩΝ ΑΡΘΡΟ 26.....	71
V. ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΑΡΘΡΟ 27.....	73
ζ. ΥΠΟΧΡΕΟΙ ΣΤΟ ΦΟΡΟ ΚΑΙ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΤΟΥΣ	75
I. ΥΠΟΧΡΕΟΙ ΣΤΟ ΦΟΡΟ ΑΡΘΡΟ 28.....	75
II. ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΤΩΝ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΩΝ ΣΤΟ ΦΟΡΟ ΑΡΘΡΟ 29 ..	76
η. ΕΙΔΙΚΑ ΚΑΘΕΣΤΩΤΑ	82
I. ΕΙΔΙΚΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ ΠΡΑΚΤΟΡΕΙΩΝ ΤΑΞΙΔΙΩΝ ΑΡΘΡΟ 35	82
II. ΕΙΔΙΚΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΑΡΘΡΟ 36.....	83
3. ΔΙΑΔΙΚΑΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ	84
α. ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΒΕΒΑΙΩΣΗΣ ΚΑΙ ΚΑΤΑΒΟΛΗΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ	84
I. ΑΡΜΟΔΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΡΧΗ - ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΑΡΘΡΟ 38	84
II. ΒΕΒΑΙΩΣΗ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΑΡΘΡΟ 43.....	86
III. ΤΡΟΠΟΣ ΚΑΤΑΒΟΛΗΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΑΡΘΡΟ 44	87

β. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΠΑΡΑΒΑΣΕΙΣ - ΚΥΡΩΣΕΙΣ	88
I. ΠΑΡΑΛΕΙΨΗ ΥΠΟΒΟΛΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ - ΑΝΑΚΡΙΒΗΣ ΔΗΛΩΣΗ - ΕΚΠΡΟΘΕΣΜΗ ΔΗΛΩΣΗ ΑΡΘΡΟ 47	88
II. ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΕΣ ΚΥΡΩΣΕΙΣ ΑΡΘΡΟ 50.....	89
III.ΑΔΙΚΗΜΑΤΑ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ ΑΡΘΡΟ 51	90
γ. ΠΑΡΑΓΡΑΦΗ - ΑΠΟΡΡΗΤΟ	91
I. ΠΑΡΑΓΡΑΦΗ ΑΡΘΡΟ 52.....	91
II. ΑΠΟΡΡΗΤΟ ΑΡΘΡΟ 53	92
III.ΕΙΔΙΚΗ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΒΕΒΑΙΩΣΗΣ ΚΑΙ ΕΙΣΠΡΑΞΗΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΑΡΘΡΟ 55	93
4.ΣΥΜΒΟΛΗ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΟΥ ΝΟΜΟΥ 1642/86 ΠΕΡΙ Φ.Π.Α. ΣΤΗΝ ΕΝΤΑΞΗ ΤΗΣ ΧΩΡΑΣ ΜΑΣ ΣΤΗΝ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΝΩΣΗ	94

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Δ´

A.ΕΠΙΠΤΩΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ ΣΤΗΝ ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ Φ.Π.Α.	95
α.ΕΠΙΠΤΩΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ ΣΤΗΝ ΠΑΡΑΓΩΓΗ	95
1.ΕΠΙΠΤΩΣΕΙΣ ΣΤΩΝ ΠΡΩΤΟΓΕΝΗ ΤΟΜΕΑ	96
2.ΕΠΙΠΤΩΣΕΙΣ ΣΤΟ ΔΕΥΤΕΡΟΓΕΝΗ ΤΟΜΕΑ.....	97
3.ΕΠΙΠΤΩΣΕΙΣ ΣΤΟΝ ΤΡΙΤΟΓΕΝΗ ΤΟΜΕΑ	100
β.ΕΠΙΠΤΩΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ ΣΤΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	103
1.Των Μισθωτών.....	103
2.Των Εμπόρων - Επαγγελματιών.....	105
3.Των Βιομηχάνων - Βιοτεχνών	107
4.Των αγροτών	109
γ.ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ ΣΤΗΝ ΔΙΑΝΟΜΗ ΤΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	112
δ.ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΠΙΠΤΩΣΕΙΣ ΣΤΗΝ ΚΑΤΑΝΟΜΗ ΤΩΝ ΠΟΡΩΝ	114
ε.ΕΠΙΠΤΩΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ ΣΤΗΝ ΠΕΡΙΦΕΡΕΙΑΚΗ ΑΝΑΠΤΥΞΗ	114
στ.ΕΠΙΠΤΩΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ ΣΤΟΝ ΠΛΗΘΩΡΙΣΜΟ	115

ζ.ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΠΙΠΤΩΣΕΙΣ ΣΤΙΣ ΤΙΜΕΣ	117
η.ΕΠΙΠΤΩΣΕΙΣ ΣΤΙΣ ΕΙΣΑΓΩΓΕΣ - ΕΞΑΓΩΓΕΣ.....	118
θ.ΕΠΙΠΤΩΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ ΣΤΙΣ ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ	121
ι.ΕΠΙΠΤΩΣΕΙΣ ΣΤΟ ΙΣΟΖΥΓΙΟ ΠΛΗΡΩΜΩΝ	123
Β.ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΙΣ ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΠΙΠΤΩΣΕΙΣ ΤΟΥ Φ.Π.Α. ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ.....	125

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Ε΄

Α.ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΑΝΑΜΕΝΟΜΕΝΗ ΜΕΙΩΣΗ ΤΩΝ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΩΝ.....	129
Β.ΣΥΓΚΛΙΣΗ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΩΝ ΤΟΥ Φ.Π.Α.	131
Γ.ΠΡΟΒΛΗΜΑΤΑ ΤΗΣ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ	136
Δ.ΑΠΑΙΤΟΥΜΕΝΕΣ ΜΕΤΑΡΡΥΘΜΙΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΟΜΑΛΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΚΑΙ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΤΟΥ Φ.Π.Α. ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ	138
Ε.ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΠΑΡΑΚΟΛΟΥΘΗΣΗ ΤΟΥ Φ.Π.Α.	141

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΣΤ΄

Α.ΠΙΝΑΚΕΣ	150
Β.ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	158

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Α΄

1.ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Μέσα στην τελευταία δεκαετία η πορεία των παγκόσμιων οικονομικών εξελίξεων εμφανίζεται ραγδαία, με ρυθμούς που καθιστούν αδύνατη πολλές φορές την παρακολούθηση της πορείας των γεγονότων.

Η Ελληνική Οικονομία κομμάτι του υπερσυστήματος που καλείται Ευρώπη προσπαθεί να εναρμονιστεί με τις άλλες οικονομίες και να τις φτάσει σε αποδοτικότητα. Βήματα δύσκολα για μια τόσο εξασθενημένη οικονομία που θέλει να μειώσει το δημόσιο χρέος και τον πληθωρισμό και να δημιουργήσει θετικό κλίμα επενδύσεων. Από την άλλη πλευρά, ο Έλληνας πολίτης - φορολογούμενος δεν έχει πληροφορηθεί τη σημασία της Ευρωπαϊκής Οικονομικής αγοράς και μια τέτοια άγνοια δυστυχώς θα έχει συνέπειες στην Ελληνική Οικονομία.

Σκοπός της προσπάθειάς μας είναι να δείξουμε με την εργασία αυτή όσο καλύτερα μπορούμε την συμβολή των διατάξεων του Νόμου 1642/86 περί Φ.Π.Α. στην ένταξη της χώρας στην Ευρωπαϊκή Οικονομική Ένωση (Ε.Ο.Ε.) καθώς και τις επιπτώσεις - επιδράσεις όπου είχε η εφαρμογή του στην Ελληνική Οικονομία.

2.ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΟ ΣΗΜΕΙΩΜΑ

α.Ιστορική Επισκόπηση της Ευρωπαϊκής ολοκλήρωσης

Είναι, ίσως, παράδοξο, από πρώτη ματιά, το γεγονός ότι ένας χώρος που κατακερματίσθηκε επανειλημμένες φορές από πολέμους και καταστροφές, ένας χώρος όπου αναπτύχθηκαν, στην εξέλιξη της ιστορίας οι πιο αβυσσαλέες αντιπαλότητες μεταξύ εθνών, κυβερνήσεων και λαών, ένας χώρος όπου παράχθηκαν και αναπαράχθηκαν εθνικές κοινωνικές μα και ιδεολογικές συγκρούσεις με ένταση μοναδική ίσως σε ολόκληρη την ανθρώπινη ιστορία, είναι ακριβώς εκείνος ο χώρος όπου εφαρμόζεται, εδώ και πάνω από σαράντα χρόνια, η πιο ολοκληρωμένη μορφή συνεννόησης και συνεργασίας ενός τμήματος την Διεθνούς Κοινότητας. Αυτή η συνεννόηση και αυτή η συνεργασία έχουν μια τέτοια δυναμική, ώστε ένα μεγάλο μέρος των ευρωπαϊκών λαών να βρίσκονται σήμερα στην διαδικασία συγκρότησης μιας συνομοσπονδιακού τύπου «Ένωσης Κρατών» που φιλοδοξεί να έχει σύντομα **μια** εξωτερική πολιτική, **μια** αμυντική πολιτική, **μια** οικονομική πολιτική, **μια** Κεντρική Τράπεζα, **ένα** νόμισμα.

Θα θεωρήσουμε ως ιστορική αφετηρία της Ευρωπαϊκής Ολοκλήρωσης το έτος 1951 όταν οι δυο επανειλημμένοι ιστορικοί αντίπαλοι, η Γαλλία και η Γερμανία, συνυπογράφουν, μαζί με την Ιταλία, την Ολλανδία, το Βέλγιο και το Λουξεμβούργο την *Συνθήκη των Παρισίων* με την οποία ιδρύεται η *Ευρωπαϊκή Κοινότητα Άνθρακα και Χάλυβα (Ε.Κ.Α.Χ.)*, με στόχο την **«από κοινού»** χάραξη και εφαρμογή μιας ενιαίας πολιτικής των «6» σ' αυτούς τους δυο πολύ σημαντικούς τομείς της οικονομίας τους. Η Ε.Κ.Α.Χ. είναι η ουσιαστικά πρώτη παγκόσμια απόπειρα δημιουργίας ενός **Υπερεθνικού Οικονομικού Οργανισμού**, έστω σε περιφερειακό επίπεδο από μόνο 6 κράτη.

Τον Μάρτιο του 1957, μετά την σημαντική εξάχρονη πορεία της Ε.Κ.Α.Χ., γίνεται το επόμενο βήμα. Με την προετοιμασία των Διασκέψεων της Μεσίνας και της Βενετίας και την τελική Συνθήκη της Ρώμης, οι «6» εγκαθιστούν δυο νέους θεσμούς:

- την *Ευρωπαϊκή Κοινότητα Ατομικής Ενέργειας (Ε.Κ.Α.Ε.)* που έχει σκοπό την ειρηνική χρήση της ατομικής ενέργειας στην διαδικασία της βιομηχανικής και οικονομικής ανάπτυξης των «6» και
- την *Ευρωπαϊκή Οικονομική Κοινότητα (Ε.Ο.Κ.)*, που έχει πλέον ευρύτερα οικονομικά - και όχι μόνο - αντικείμενα στους σκοπούς της. Τα αντικείμενα αυτά αφορούν πια στις γενικότερες οικονομικές σχέσεις των 6 μεταξύ τους και των «6», ως συνόλου, με τις τρίτες, εκτός Ε.Ο.Κ., χώρες.

Το 1961 το Ηνωμένο Βασίλειο, η Νορβηγία, η Ιρλανδία και η Δανία είναι τα πρώτα από τα άλλα Ευρωπαϊκά κράτη που υποβάλλουν αίτηση για Ένταξη στις «τρεις Κοινότητες». Οι δίχρονες διαπραγματεύσεις των «6» με τα τέσσερα αυτά κράτη διακόπτονται το 1963, όταν η Γαλλία προβάλλει την επίμονη άρνησή της για την ένταξη του Ηνωμένου Βασιλείου και η Ιρλανδία, η Νορβηγία και η Δανία αποσύρουν τις αιτήσεις ένταξής τους. Η επανυποβολή, το 1966, της αίτησης ένταξης του Ηνωμένου Βασιλείου ξανασυναντά την άρνηση της Γαλλίας. Το 1967 οι τρεις επιμέρους κοινότητες, η Ε.Κ.Α.Χ., η Ε.Κ.Α.Ε. και η Ε.Ο.Κ. ενοποιούνται σε μια υπερεθνική οντότητα, την Ευρωπαϊκή Κοινότητα (Ε.Κ.).

Το 1972, το Ηνωμένο Βασίλειο, η Δανία, η Ιρλανδία και η Νορβηγία επανυποβάλλουν αιτήσεις ένταξης και το 1973 οι τρεις πρώτες γίνονται μέλη Ευρωπαϊκής Κοινότητας, ενώ η Νορβηγία μένει εκτός Κοινότητας. Πρόκειται για την πρώτη «Διερεύνηση» της Ε.Κ., που παράγει την Κοινότητα των «9».

Το 1981 η Κοινότητα των «9» γίνεται Κοινότητα των «10» με την ένταξη της Ελλάδας και το 1986 η Κοινότητα των «10» γίνεται Κοινότητα των «12» με την ένταξη της Ισπανίας και της Πορτογαλίας «12».

Τον Δεκέμβριο του 1991 αποφασίζεται από τους «12», στο Maastricht, η οριστική δρομολόγηση της μετεξέλιξης, μέσα σε μια οκταετία το αργότερο, της Ευρωπαϊκής Κοινότητας σε μια ολοκληρωμένη Οικονομική και Νομισματική Ένωση.

Η επισημοποίηση, τον Φεβρουάριο του 1992, των *Συμφωνιών του Maastricht* και του νέου ονόματος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, συνοδεύεται, στις αρχές του 1993 από την δημιουργία του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου.

Στις 4 Μαΐου του 1994 το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο εγκρίνει με συντριπτική πλειοψηφία τις Συμφωνίες για την ένταξη Αυστρίας, Φινλανδίας, Σουηδίας και Νορβηγίας στην Ευρωπαϊκή Ένωση. Συμφωνίες που υπεγράφησαν στις 30 Μαρτίου του 1994. Στις 28 Νοεμβρίου ποσοστό 52,1% των Νορβηγών ψηφοφόρων λένε όχι στην ένταξη της χώρας τους στην Ευρωπαϊκή Ένωση, ανατρέποντας έτσι τις σχετικές αποφάσεις κυβέρνησης και Κοινοβουλίου.

Την 1^η Ιανουαρίου του 1995 η Ευρωπαϊκή Ένωση των «12» γίνεται Ένωση των «15» με την προσχώρηση Αυστρίας, Σουηδίας και Φινλανδίας.

β. Η ένταξη της Ελλάδας στην Ε.Ο.Κ.

Ι. Ιστορική αναδρομή

Η Ελλάδα άρχισε την μακρά διαδικασία ενσωμάτωσης στην κοινοτική (ενωσιακή) οικονομία το 1961 με τη **Συμφωνία Σύνδεσης**, από την οποία ήλπιζε να αντλήσει πολιτικά και οικονομικά πλεονεκτήματα. Για διάφορους λόγους, η Συμφωνία Σύνδεσης δεν έφτασε ποτέ σε πλήρη εφαρμογή. Το πραξικόπημα του 1967 έριξε τη νόμιμη κυβέρνηση και εγκαθίδρυσε ένα επτάχρονο στρατιωτικό καθεστώς. Εσωτερικές προσαρμογές, απαραίτητες για να φέρουν τους ελληνικούς θεσμούς εγγύτερα σ' αυτούς της Κοινότητας και να προετοιμάσουν το έδαφος για πλήρη ένταξη, δεν υλοποιήθηκαν. Ενώ την περίοδο της σύνδεσης υπήρχε γενικά απουσία θεσμικών και άλλων προσαρμογών, η οικονομική μεγέθυνση παρέμεινε συγκριτικά υψηλή και φαινόταν να δικαιολογεί κάποια αισιοδοξία όσον αφορά την ικανότητα της ελληνικής οικονομίας να ανταποκριθεί στην πρόκληση της ολοκλήρωσης. Το πραγματικό κατά κεφαλήν Α.Ε.Π. αυξήθηκε στις δεκαετίες 1961-1970 και 1971-1980 μ' ένα ετήσιο ρυθμό 7,6% και 4,7% αντίστοιχα. Σε όρους ανάπτυξης, το χάσμα μεταξύ Ελλάδας και Κοινότητας μειωνόταν. Η αντιστροφή ήλθε μετά την πετρελαϊκή κρίση του 1979.

Το 1975, η Ελλάδα αποφάσισε να κάνει αίτηση για ένταξη χωρίς να περιμένει πρώτα την πλήρη εφαρμογή της Συμφωνίας Σύνδεσης, της οποίας οι μεταβατικές διατάξεις επεκτείνονταν έως το 1984. Παραβλέποντας κάποιες οικονομικές και κοινωνικές πραγματικότητες, η ελληνική κυβέρνηση επιχείρησε, με αξιοσημείωτη επιτυχία, να επιταχύνει τη διαδικασία ενσωμάτωσης στο κοινοτικό σύστημα κυρίως για πολιτικούς λόγους. Σε αντίθεση με τα χρόνια της σύνδεσης, τη φορά αυτή ο πολιτικός κόσμος βρέθηκε βαθιά διχασμένος, με την αξιωματική αντιπολίτευση και την παραδοσιακή αριστερά να τάσσονται εναντίον της ένταξης. Την επικύρωση της **Πράξης Προσχώρησης** από την Ελληνική Βουλή το 1979 συνόδευε η θεμελιακή προσδοκία, που εξέφρασε καθαρά ο Κων/νος Καραμανλής το 1979, ότι χαρακτηριστικά: *«η Ελλάδα βγαίνει από την αιώνια μοναξιά της, που υπήρξε η βασική αιτία για τις δοκιμασίες που υπέστη δια μέσου των αιώνων. Εντάσσεται σαν ισότιμο μέλος στη μεγαλύτερη δημοκρατική οικογένεια και αποκτά με τον τρόπο αυτό το αίσθημα της ασφάλειας και της ανεξαρτησίας. Βέβαια θα υπάρξουν ασφαλώς τόσο στον κρατικό όσο και στον ιδιωτικό τομέα προβλήματα εκσυγχρονισμού, προγραμματισμού και οργανώσεως. Αλλά έχουμε την ικανότητα της μαθήσεων και της προσαρμογής.»*

Το 1981 η Ελλάδα γίνεται το 10ο μέλος της Κοινότητας όμως η ένταξη αυτή της χώρας μας έρχεται αντιμέτωπη με τα παρακάτω δυσμενεί χαρακτηριστικά της Ελληνική οικονομίας.

- Την υπερτροφία του τριτογενούς τομέα, την έκταση της παραοικονομίας (φοροδιαφυγής) και τον έντονο παρασιτισμό.
- Την συμμετοχή της γεωργικής παράγωγης μόνο κατά 17,2% στο Α.Ε.Π., ενώ ο γεωργικός πληθυσμός ανέρχεται στο 30% του συνόλου.
- Την περιορισμένη 19,6% συμμετοχή της μεταποίησης στο Α.Ε.Π.
- Στην βιομηχανία 85% των επιχειρήσεων απασχολούν λιγότερα από 5 άτομα.
- Οι επενδύσεις στην μεταποίηση αντιπροσωπεύουν το 4% μόνο του Α.Ε.Π.

Επίσης κατά τα χρόνια 1978-1981 και ενώ η Ελλάδα ετοιμαζόταν για την ένταξη σημειώθηκαν οι παρακάτω χαρακτηριστικές εξελίξεις:

- Ο πληθωρισμός ανέβηκε και κινείται τα χρόνια αυτά στο επίπεδο του 25% υπερδιπλάσιο των προηγούμενων ετών αλλά και του μέσου κοινοτικού επιπέδου.
- Ο ρυθμός αύξησης του Α.Ε.Π. μειώνεται σημαντικά κάθε χρόνο και για πρώτη φορά το 1981 ήταν αρνητικός.
- Το έλλειμμα του ισοζυγίου τρεχουσών συναλλαγών διπλασιάστηκε και το 1981 ανέρχεται στο 6,5% του Α.Ε.Π., παρά τη συνεχιζόμενη ύφεση.
- Η αύξηση των ελλειμμάτων του δημοσίου τομέα υπήρξε δραματική και αντιπροσωπεύει για το 1981 το 17% του Α.Ε.Π..

Η λήψη επειγόντων μέτρων ήταν απαραίτητη για ν' ανατραπεί η αρνητική αυτή εξέλιξη και να εξασφαλισθεί ένα ελάχιστο επίπεδο οικονομικής εξισορρόπησης και σταθερότητας που να επιτρέπει την αντιμετώπιση των δομικών αδυναμιών.

Με τα δημοσιονομικά, νομισματικά και πιστωτικά μέτρα που έλαβε η κυβέρνηση αναμενόταν κατά το 1982:

- Μικρή αύξηση του εθνικού εισοδήματος.
- Μικρή μείωση του ελλείμματος ισοζυγίου πληρωμών.
- Μείωση του ρυθμού πληθωρισμού και
- Αισθητή μείωση του ελλείμματος του δημοσίου τομέα, που υπολογίζεται να περιοριστεί από 17% σε 12% του Α.Ε.Π., παρά τη συνεχιζόμενη επιτακτική ανάγκη για διάθεση του 5%.

Η οικονομική πολιτική της κυβέρνησης συμπληρώνεται με ορισμένα θεσμικά μέτρα που αφενός απορρέουν από την έκτακτη ανάγκη, εξαιτίας των απειλητικών διαστάσεων του φαινομένου, για εξυγίανση του κυκλώματος των υπερχρεωμένων επιχειρήσεων και αφετέρου αφορούν τη δημιουργία κινήτρων για την τόνωση των επενδύσεων. Στην προσπάθειά της αυτή η Ελληνική Κυβέρνηση καταρτίζει από την 1^η Ιανουαρίου 1983 5ετές πρόγραμμα οικονομικής ανάπτυξης και αναδιάρθρωσης της ελληνικής οικονομίας με βασικό στόχο της την πάταξη της παραοικονομίας από την οποία χάνονταν τεράστια ποσά. Έτσι το 1986 ψηφίζεται στην Ελληνική Βουλή ο νόμος 1642 περί Φ.Π.Α. ο οποίος αναμενόταν να βοηθήσει την κυβέρνηση στην εξεύρεση των πόρων εκείνων, οι οποίοι ήταν απαραίτητοι για την οικονομική ανάπτυξη και βελτίωση και για την καλύτερη ένωση και

συνεργασία της Ελλάδας με τα υπόλοιπα κράτη - μέλη της Ευρωπαϊκής Κοινότητας.

II. Τα υπέρ και τα κατά της ένταξης της Ελλάδας στην Ε.Ο.Κ.

Η ένταξη της Ελλάδας στην Ευρωπαϊκή Οικονομική Κοινότητα θεωρείται από τους υποστηρικτές αυτής ως ιστορικό γεγονός, διότι παρέχει στη χώρα μας πολιτικά και οικονομικά πλεονεκτήματα, τα κυριότερα των οποίων είναι τα εξής:

- α. η κατοχύρωση της εθνικής της ασφάλειας, στα πλαίσια της συνεργασίας και αλληλεγγύης μεταξύ των κρατών - μελών,
- β. η εδραίωση του δημοκρατικού της πολιτεύματος, αφού προϋπόθεση συμμετοχής ενός κράτους - μέλους στην Κοινότητα αποτελεί η υιοθέτηση των δημοκρατικών θεσμών και πολιτικών ελευθεριών,
- γ. η ισότιμη συμμετοχή με τους εταίρους της στη χάραξη κοινής ευρωπαϊκής πολιτικής, παρά το γεγονός ότι ο πληθυσμός της Ελλάδας αντιπροσωπεύει το 3% του συνολικού πληθυσμού και το 1,4441% του συνολικού Α.Ε.Π. των άλλων κρατών - μελών,
- δ. η δυνατότητα αντιμετώπισης, από κοινού με τις άλλες χώρες της Κοινότητας, των διεθνών οικονομικών κρίσεων ευκολότερα απ' ό,τι θα μπορούσε στηριζόμενη μόνο στις δικές της δυνατότητες,
- ε. η διάθεση των προϊόντων της, χωρίς τελωνειακούς δασμούς, σε μια αγορά πάνω από 300 εκατομμύρια ανθρώπων,
- στ. το άνοιγμα προοπτικών για μεγαλύτερη οικονομική και τεχνική ανάπτυξη, με τη βοήθεια που παρέχεται από τα διάφορα χρηματοδοτικά Ταμεία (π.χ. το Ταμείο Γεωργικού Προσανατολισμού, το Ταμείο Περιφερειακής Ανάπτυξης, κ.τ.λ.), τα οποία ενισχύουν άμεσα τα κράτη - μέλη που έχουν ανάγκη για την οικονομική τους αναδόμηση.

Η ελληνική οικονομία, λόγω της ιδιαιτερότητάς της, αντιμετωπίζει σοβαρά προβλήματα προσαρμογής της στο κοινοτικό πλαίσιο, γεγονός που επισημάνθηκε και στο από 18/3/1982 υπόμνημα της Ελλάδας προς την Κοινότητα.

Είναι, επίσης βέβαιο ότι μέχρι σήμερα η Ελλάδα έχει λάβει σημαντική οικονομική βοήθεια. Οι συνολικές καθαρές εισπράξεις της,

σε συνάλλαγμα, ανήλθαν για τα έτη 1981-1985 στο ποσό των δρχ. 329.513,3 εκατομμυρίων. Ακόμα για τα έτη 1985-1990 εισέπραξε το ποσό των 222 δισεκατομμυρίων από την κοινοτική χρηματοδότηση των Ολοκληρωμένων Μεσογειακών Προγραμμάτων για τη βελτίωση του πρωτογενούς τομέα της οικονομίας της (γεωργία, αλιεία, κ.τ.λ.).

Το συμπέρασμα που βγαίνει από τις σύντομες αυτές παρατηρήσεις είναι ότι η ένταξη της Ελλάδας στην ΕΟΚ έχει θετικές και αρνητικές επιπτώσεις. Στόχος της Κυβέρνησης θα πρέπει συνεπώς, να είναι η μεγιστοποίηση των θετικών επιπτώσεων και η ελαχιστοποίηση των αρνητικών επιπτώσεων. Για να επιτευχθεί αυτό χρειάζεται προγραμματισμός, κινητοποίηση και κοινή προσπάθεια της πολιτικής ηγεσίας, των παραγωγικών τάξεων και ολόκληρου του ελληνικού λαού, διότι πρόκειται για την επιβίωση της χώρας μας στη μεγάλη αυτή οικογένεια που λέγεται ΕΟΚ.

III.Εναρμόνιση

Για να μπορεί η Κοινότητα να λειτουργεί απρόσκοπτα, χωρίς νομικά εμπόδια θα πρέπει οι νομοθεσίες των κρατών - μελών να εναρμονιστούν με το κοινοτικό δίκαιο, το πρωτογενές και το παράγωγο. Για την Ελλάδα η υποχρέωσή τη αυτή πηγάζει από το άρθρο 2 της από 28 Μαΐου 1979 συνθήκης προσχώρησής της στις Ευρωπαϊκές Κοινότητες.

Στα πλαίσια της γενικής αυτής εναρμόνισης εντάσσεται η τελωνειακή και φορολογική εναρμόνιση.

A.Τελωνειακή εναρμόνιση

Οι οδηγίες - εντολές της Ευρωπαϊκής Κοινότητας σχετικά με την τελωνειακή εναρμόνιση αναφέρονταν:

α.Στην κατάργηση των δασμών για εισαγωγές από χώρες της Ε.Ο.Κ.

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 25 της συνθήκης προσχώρησης, οι εισαγωγικοί δασμοί μεταξύ της Κοινότητας και της Ελλάδας καταργούνται σταδιακά μέσα σε 5 χρόνια ως ακολούθως: την 1/1/1981 μείωση κατά 10%, την 1/1/1982

κατά 10%, την 1/1/1983 κατά 20%, την 1/1/1984 κατά 20%, την 1/1/1985 κατά 20% και την 1/1/1986 κατά 20%. Έτσι από 1/1/1986 δεν υπάρχουν δασμολογικοί φραγμοί στην διακίνηση εμπορευμάτων μεταξύ της Κοινότητας και της Ελλάδας. Βέβαια εδώ πρέπει να σημειώσουμε ότι οι περισσότεροι από τους δασμούς είχαν καταργηθεί με την υπογραφή της συμφωνίας των Αθηνών που πραγματοποιήθηκε στις 9 Ιουλίου 1961.

β. Στην κατάργηση των φόρων που είναι ισοδύναμου αποτελέσματος με εισαγωγικό δασμό, δηλαδή των φόρων ο καθένας από τους οποίους πλήττει αποκλειστικά τα εισαγόμενα προϊόντα ή τα πλήττει βαρύτερα σε σχέση με τα εγχώρια. Η κατάργηση των φόρων αυτών πραγματοποιήθηκε σταδιακά μέσα σε 5 χρόνια με τα ίδια ποσοστά όπως και στην περίπτωση α.

γ. Στην εφαρμογή του κοινού εξωτερικού δασμολογίου.

Σύμφωνα με το Κοινό εξωτερικό δασμολόγιο τα εισαγόμενα προϊόντα από χώρες εκτός Κοινότητας επιβαρύνονται με δασμούς.

δ. Στην κατάργηση των ποσοτικών περιορισμών.

Η Ελλάδα πριν την ένταξή της είχε το δικαίωμα να επιβάλλει ποσοτικούς περιορισμούς στα εισαγόμενα αγαθά δηλαδή να απαγορεύει την εισαγωγή τους πάνω από ορισμένη ποσότητα. Το δικαίωμά της όμως αυτό καταργήθηκε από 1/1/1981 για εισαγωγές από χώρες της ΕΟΚ.

B. Φορολογική εναρμόνιση

Η κοινοτική εναρμόνιση στο φορολογικό τομέα αφορούσε βασικά την έμμεση φορολογία. Η Κοινότητα απαιτούσε για όλα τα κράτη - μέλη την κατάργηση όλων των γενικών έμμεσων φόρων και την αντικατάστασή τους με ένα και μόνο φόρο το Φ.Π.Α.

Ο φόρος αυτός με τις ειδικές ρυθμίσεις του, εξαιρέσεις, παρεκκλίσεις και μεταβατικά μέτρα έπρεπε να εφαρμοστεί στη χώρα μας από την 1/1/1984, πλην όμως για καλύτερη προετοιμασία του νέου αυτού συστήματος έμμεσης φορολογίας η Ελλάδα ζήτησε και πέτυχε την αναστολή της εφαρμογής του αρχικά για μια διετία δηλαδή μέχρι 1/1/1986 (οδηγία 15^η) και στην συνέχεια για έναν ακόμη χρόνο δηλαδή μέχρι 1/1/1987 (οδηγία 21^η).

Με βάση τις ανωτέρω κατευθυντήριες οδηγίες καταρτίσθηκε από το Υπουργείο Οικονομικών το σχέδιο του ελληνικού νόμου «για την επιβολή του φόρου προστιθέμενης αξίας» Ν. 1642/1986.

Η ψήφιση του Ν. 1642/1986 περί Φ.Π.Α. επέφερε τις εξής αλλαγές:

1. Το σύστημα της *έμμεσης φορολογίας* όπου ίσχυε μέχρι τότε στην Ελλάδα ήταν πολύπλοκο αναχρονιστικό και αντιπαραγωγικό αφού χαρακτηριζόταν από ένα μεγάλο αριθμό φόρων πάνω από 500 ο καθένας από τους οποίους είχε περισσότερους από έναν συντελεστές. Πολλοί από τους φόρους αυτούς ήταν γενικοί, δηλαδή επιβάλλονταν σε μια μεγάλη κατηγορία αγαθών και υπηρεσιών και σε σωρεία συναλλαγών. Οι κυριότεροι από τους φόρους αυτούς ήταν ο Φ.Κ.Ε. και το χαρτόσημο.

Άλλοι φόροι είναι ειδικοί, δηλαδή επιβαρύνουν συγκεκριμένα προϊόντα, π.χ. την κατανάλωση υγρών καυσίμων, καπνικών προϊόντων, οινοπνευματωδών ποτών, κ.τ.λ. Εκτός από τους φόρους αυτούς υπάρχουν και οι λοιποί ειδικοί φόροι, όπως είναι π.χ. τα τέλη κυκλοφορίας αυτοκινήτων, τα ειδικά τέλη και εισφορές επί των αυτοκινήτων, οι φόροι μεταβίβασης κεφαλαίων και άλλοι.

Επίσης, υπάρχει και μια άλλη κατηγορία φόρων που επιβάλλονται από το δημόσιο για λογαριασμό τρίτων, γι' αυτό και φέρουν την ονομασία «φόροι υπέρ τρίτων». Τα έσοδα των φόρων αυτών προορίζονται για ορισμένους σκοπούς, κοινωνικούς, ασφαλιστικούς, εκπαιδευτικούς, κ.τ.λ. Στους φόρους αυτούς υπάγεται π.χ. η υποχρεωτική εισφορά υπέρ Ο.Γ.Α.

Οι ανωτέρω φόροι δεν επιβάλλονται μόνο στα καταναλωτικά αγαθά, αλλά και στα επενδυτικά, με άμεση συνέπεια τον περιορισμό της επενδυτικής δραστηριότητας και κατ' επέκταση την παρεμπόδιση του εκσυγχρονισμού των μηχανικών μέσων της παραγωγής. Ένα άλλο επίσης, από τα πολλά, μειονέκτημα του σημερινού συστήματος της έμμεσης φορολογίας είναι ότι λόγω της αδυναμίας προσδιορισμού της ακριβούς φορολογικής επιβάρυνσης ενός αγαθού, δεν είναι δυνατή η επακριβής επιστροφή των φόρων που επιβαρύνουν τα εξαγόμενα προϊόντα.

2. Μια άλλη αλλαγή όπου επέφερε ο Ν. 1642/1986 και η οποία ήταν απαραίτητη για την εναρμόνιση αναφέρονταν στον αριθμό των

φορολογικών συντελεστών γιατί όπως αναφέραμε μέχρι τότε ο κάθε φόρος είχε περισσότερους από έναν φορολογικούς συντελεστές. Στην περίπτωση όμως αυτή παρουσιάστηκε ένα σημαντικό πρόβλημα γιατί από την μια πλευρά η επιλογή μόνο ενός φορολογικού συντελεστή θα είχε ευνοϊκό αντίκτυπο στην λειτουργικότητα του φόρου και ειδικότερα στον προσδιορισμό της φορολογικής βάσης από την άλλη όμως η επιλογή μοναδικού συντελεστή θα παρουσίαζε την ίση φορολογική επιβάρυνση όλων των αγαθών, ανεξάρτητα αν αυτά ήταν πολυτελή ή λαϊκής κατανάλωσης. Το πρόβλημα αυτό λύθηκε με την επιλογή τριών συντελεστών: α) ενός κανονικού για τα περισσότερα αγαθά και υπηρεσίες, β) έναν μειωμένο για προϊόντα βασικής ανάγκης και γ) έναν αυξημένο για πολυτελή προϊόντα.

Επίσης καθορίστηκαν διαφορετικοί συντελεστές για τις περιοχές της Ελληνικής Επικράτειας (άρθρο 17 Ν. 1642/86).

3.Ενώ μέχρι τότε με τους διάφορους αναπτυξιακούς νόμους είχαν παραχωρηθεί και κάποιες απαλλαγές από το Φ.Κ.Ε. και τα τέλη χαρτοσήμου με την εφαρμογή του Φ.Π.Α. οι απαλλαγές και οι μειώσεις έπαψαν να ισχύουν αφού κάτι τέτοιο ήταν απαραίτητο για την εναρμόνιση.

4.Άλλα σοβαρά θέματα, τα οποία απασχόλησαν και στα οποία έπρεπε να δοθεί προσοχή ήταν:

α.Η υπαγωγή ή μη στο Φ.Π.Α. των ακινήτων, ΑΡΘΡΟ 6.

β.Ο τρόπος φορολογίας των μικρών επιχειρήσεων και των πρακτορείων ταξιδίων, ΑΡΘΡΟ 32.

γ.Η φορολογική μεταχείριση των αγροτικών εκμεταλλεύσεων (επιστροφή του φόρου εισροών στους αγρότες), ΑΡΘΡΟ 33.

δ.Η αντιμετώπιση των μεταβατικών μέτρων (αποφορολόγηση αποθεμάτων κ.τ.λ.). ΑΡΘΡΟ 56.

ε.Η οργάνωση, μηχανοργάνωση και ενημέρωση.

Για το τελευταίο θέμα, θα πρέπει να επισημάνουμε ότι δεν είναι δυνατή η επιτυχής εφαρμογή του Φ.Π.Α. στη χώρα μας χωρίς τη σωστή οργάνωση των φοροτεχνικών υπηρεσιών, την πλήρη και έγκαιρη ενημέρωση των υπαλλήλων τους, καθώς και των παραγωγικών τάξεων, και τέλος τη μηχανοργάνωση των διαδικασιών βεβαίωσης και είσπραξης του φόρου.

Γ. Δημοσιονομικές και οικονομικές επιπτώσεις από την εφαρμογή του Φ.Π.Α. στην Ελλάδα

Στο τμήμα αυτό θα αναφερθούμε στις θεωρητικές θέσεις και στις προβλέψεις σχετικά με τις επιπτώσεις που ενδέχεται να έχει η εισαγωγή του Φ.Π.Α. στη χώρα μας, τόσο στο δημοσιονομικό, όσο και στον οικονομικό τομέα.

α. Στο δημοσιονομικό τομέα. Η εισαγωγή του Φ.Π.Α. στη χώρα μας αποτελεί κοινοτική επιταγή και αποβλέπει, αποκλειστικά στον εκσυγχρονισμό του τότε δαιδαλώδους συστήματος της έμμεσης φορολογίας και όχι στην αύξηση των φορολογικών εσόδων. Συνεπώς, η καθιέρωση του νέου αυτού φόρου δεν έπρεπε να έχει, θεωρητικά τουλάχιστον, οποιαδήποτε ευμενή ή δυσμενή επίδραση στα δημόσια έσοδα, αφού θα είναι τα ίδια μ' αυτά που πραγματοποιούνται σήμερα από τους φόρους που θα καταργηθούν και ενσωματωθούν στο νέο σύστημα.

Για την πραγματοποίηση του στόχου αυτού είχε συσταθεί στο Υπ. Οικονομικών ειδική «επιτροπή επιπτώσεων», η οποία ασχολήθηκε με τον καθορισμό του ύψους των φορολογικών συντελεστών και την κατάρτιση των πινάκων των αγαθών και υπηρεσιών που θα υπαχθούν στους συντελεστές αυτούς, ώστε να μη διαταραχθεί η μέχρι τότε φορολογική επιβάρυνση.

β. Στη διαμόρφωση της τιμής των αγαθών. Η επίδραση του Φ.Π.Α. στη διαμόρφωση της τιμής των αγαθών ήταν απόλυτα συνδεδεμένη με τη διατήρηση της σημερινής φορολογικής επιβάρυνσης. Αν η επιβάρυνση αυτή διατηρηθεί στο ίδιο ύψος, δεν πρέπει, θεωρητικά, να αναμένεται μεταβολή στο γενικό επίπεδο τιμών. Αντίθετα, αναμένεται μεταβολή τιμών σε ορισμένες κατηγορίες αγαθών, λόγω της διαφορετικής κατανομής της φορολογικής τους επιβάρυνσης σε σύγκριση με το παλιό σύστημα φορολογίας. Ανάλογα, συνεπώς, με τη νέα ανακατανομή της φορολογικής επιβάρυνσης θα έχουμε αύξηση της τιμής για ορισμένα αγαθά και μείωση της τιμής για άλλα.

Οι κυριότεροι λόγοι που θα επιδράσουν αθροιστικά στη μεταβολή της τιμής των καταναλωτικών αγαθών είναι οι ακόλουθοι:

- η κατάταξη των αγαθών κατά φορολογικό συντελεστή,

- η πλήρης φορολογική απαλλαγή των κεφαλαιουχικών αγαθών, η οποία θα έχει ως αποτέλεσμα τη μείωση της τιμής τους, σε βάρος των καταναλωτικών αγαθών, αφού απαλλαγή των πρώτων σημαίνει επιβάρυνση των δευτέρων.
- η πλήρης φορολογική απαλλαγή των εξαγωγών σε σύγκριση με το σημερινό καθεστώς που η απαλλαγή αυτή δεν είναι πλήρης. Η μείωση, συνεπώς, της φορολογικής επιβάρυνσης ορισμένων εξαγόμενων αγαθών θα οδηγήσει σε αντίστοιχη αύξηση αυτής άλλων αγαθών στην εσωτερική αγορά και κατ' επέκταση στην αύξηση της τιμής τους,
- η αποφορολόγηση των αποθεμάτων της 31/12/86, που θα πραγματοποιηθεί με το συμψηφισμό ή την επιστροφή των φόρων που θα είναι ενσωματωμένοι στην αξία αυτών (Φ.Κ.Ε., χαρτόσημο, κ.τ.λ.). Και στην περίπτωση αυτή, όπως και στις δυο προηγούμενες, η δημοσιονομική απώλεια θα καλυφθεί με τη μετακύληση του φορολογητέου βάρους στην κατανάλωση,
- η ίση φορολογική μεταχείριση των εγχώριων και εισαγόμενων αγαθών, η οποία ενδέχεται να επιφέρει μεταβολή της τιμής των δευτέρων, εφόσον υπάρξει διαφορετική φορολογική επιβάρυνσή τους,
- η αρνητική συμπεριφορά ορισμένων επιχειρήσεων, οι οποίες πιθανόν να θελήσουν να εκμεταλλευτούν την ευκαιρία της εισαγωγής του Φ.Π.Α. και να προβούν σε αναπροσαρμογή της τιμής των αγαθών προς τα πάνω, με σκοπό την πραγματοποίηση μεγαλύτερων κερδών.

Στις περισσότερες χώρες της Ε.Ο.Κ., μετά την εισαγωγή του Φ.Π.Α., παρατηρήθηκε μια αύξηση της τιμής των αγαθών κατά 3% περίπου, χωρίς όμως να είναι βέβαιο ότι η αύξηση αυτή προήλθε αποκλειστικά από το Φ.Π.Α. και όχι από άλλους λόγους.

Για την Ελλάδα δεν αποκλείεται μια αύξηση της τιμής των αγαθών κατά 5-6% περίπου. Αυτό εξαρτάται, βέβαια, και από άλλους παράγοντες, μεταξύ των οποίων είναι και η ικανότητα ελέγχου των ανατιμητικών τάσεων.

γ. Στο ισοζύγιο πληρωμών. Η πλήρης φορολογική απαλλαγή των εξαγόμενων αγαθών θα έχει ως αποτέλεσμα τη μείωση της τιμής

τους και συνεπώς την αύξηση του όγκους τους. Παράλληλα όμως, η άρση της προστασίας που παρέχεται σήμερα στα εγχώρια προϊόντα, με την επιβολή βαρύτερης φορολογίας στα εισαγόμενα, θα έχει ως συνέπεια την αύξηση του όγκου των εισαγωγών. Γενικά, δεν αναμένεται η εισαγωγή του Φ.Π.Α. στην Ελλάδα να έχει ευμενή επίδραση στο ισοζύγιο πληρωμών.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Β΄

1. ΓΕΝΙΚΑ ΠΕΡΙ Φ.Π.Α.

Τι είναι ο Φ.Π.Α.

Ο Φ.Π.Α. είναι ένας γενικός έμμεσος φόρος που επιβαρύνει την καταναλωτική δαπάνη. Δηλαδή τον φόρο αυτόν τον πληρώνουν οι τελικοί καταναλωτές όταν αγοράζουν αγαθά και υπηρεσίες. Τον φόρο που πληρώνει ο τελικός καταναλωτής, προεισπράττει το δημόσιο τμηματικά από τις επιχειρήσεις που συντελούν στην παραγωγή και την εμπορία των αγαθών αυτών, με την επιβολή του φόρου στην προστιθέμενη αξία που δημιουργούν οι επιχειρήσεις εξαιτίας αυτού του γεγονότος ο φόρος ονομάστηκε φόρος προστιθέμενης αξίας.

Σαν προστιθέμενη αξία θεωρείται στην προκειμένη περίπτωση η διαφορά που προκύπτει όταν από την συνολική αξία των πωλήσεων μιας επιχείρησης αφαιρεθεί η συνολική αξία των αγορών της σε αγαθά και υπηρεσίες που χρησιμοποιούνται για την παραγωγή και την διακύμανση των εμπορευμάτων.

Σε έναν ελεύθερο επαγγελματία σαν προστιθέμενη θεωρείται η διαφορά ανάμεσα στα έσοδα που πραγματοποιεί από την παροχή υπηρεσιών και στις δαπάνες που κάνει για τις επαγγελματικές του ανάγκες. Επειδή στην πράξη είναι δύσκολο να υπολογίσει η επιχείρηση την προστιθέμενη αξία που φορολογείται έχει καθιερωθεί ένας πιο απλός τρόπος υπολογισμού του φόρου που πρέπει να καταβάλλει η επιχείρηση. Σύμφωνα με την πρακτική αυτή, ο φόρος υπολογίζεται πάντοτε στη συνολική αξία των πωλήσεων κάθε επιχείρησης αλλά παρέχεται το δικαίωμα στην επιχείρηση να κάνει έκπτωση του φόρου που επιβαρύνει την αξία των αγορών της. Έτσι, αντί να υπολογίζει την προστιθέμενη αξία της, όπου θα επιβαλλόταν ο φόρος υπολογίζει απευθείας τον φόρο που αντιστοιχεί στην προστιθέμενη αξία της βάσει ορισμένων συντελεστών. Η διαφορά αυτή που είναι ο Φ.Π.Α. αποδίδεται από την επιχείρηση στο δημόσιο.

Οι συντελεστές Φ.Π.Α. που καθορίστηκαν με τον ν. 1676/1986 είναι 3% ειδικός χαμηλός συντελεστής (για βιβλία, περιοδικά, εφημερίδες κ.λ.π.), 6% χαμηλός συντελεστής ειδών πρώτης ανάγκης, 16% μέσος συντελεστής και 36% υψηλός συντελεστής για είδη πολυτελείας.

Ι. Υποκείμενοι στο φόρο

Υποκείμενοι στο φόρο προστιθέμενης αξίας είναι όλοι όσοι ασκούν κάποια οικονομική δραστηριότητα κατά τρόπο ανεξάρτητο. Οικονομική δραστηριότητα κατά τρόπο ανεξάρτητο ασκούν όσοι πωλούν προϊόντα ή παρέχουν υπηρεσίες. Δηλαδή υποκείμενοι στο φόρο είναι η βιομηχανία, η βιοτεχνία, ο εισαγωγέας, ο χονδρέμπορος, ο λιανοπωλητής, ο αγρότης, οι επιχειρήσεις που παρέχουν υπηρεσίες, ο μεταφορέας κ.λ.π.

Τον φόρο προστιθέμενης αξίας είπαμε ότι τον πληρώνουν τελικά οι καταναλωτές. Δεν τον πληρώνουν, όμως απευθείας στο κράτος, αλλά μέσω των υποκειμένων στο φόρο. Υποκείμενοι στο φόρο λοιπόν είναι εκείνοι που έχουν την ευθύνη για την είσπραξη και απόδοση του Φ.Π.Α. στο δημόσιο.

Υποκείμενοι στο φόρο θεωρούνται ακόμα και το δημόσιο, οι Δήμοι, οι Κοινότητες και τα άλλα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου, όταν ασκούν κάποιες δραστηριότητες από αυτές που αναφέρονται παρακάτω:

- α. Τηλεπικοινωνίες.
- β. Διανομή αερίου, ηλεκτρισμού και θερμικής ενέργειας.
- γ. Μεταφορά προσώπων.
- δ. Παροχή λιμενικών και αερολιμενικών υπηρεσιών.
- ε. Παράδοση καινούργιων αγαθών που κατασκευάστηκαν για πώληση.
- στ. Εργασίες γεωργικών μεσολαβητικών οργανισμών.
- ζ. Εκμετάλλευση πανηγυριών και εμπ/κων εκθέσεων.
- η. Εναποθήκευση.
- θ. Δραστηριότητες εμπ/κων διαφημιστικών γραφείων.
- ι. Δραστηριότητες πρακτορείων ταξιδίων.

ια.Εργασίες λεσχών και κυλικείων επιχειρήσεων πρατηρίων και παρομοίων καταστημάτων.

ιβ.Δραστηριότητες οργανισμών ραδιοφώνου και τηλεόρασης εμπ/κου χαρακτήρα.

Με την υπαγωγή στο φόρο τέτοιων δραστηριοτήτων μειώνονται στο ελάχιστο οι απαλλαγές για παροχές με κατ' εξοχήν κοινωνικό χαρακτήρα.

II.Απαλλαγές από τον Φ.Π.Α.

Το κοιναγορίτικο σύστημα Φ.Π.Α. που εισάγεται στη χώρα μας επιτρέπει έναν ελάχιστο αριθμό απαλλαγών από τον φόρο. Το γεγονός αυτό το αποδίδει η κυβέρνηση στην αρχή της γενικότητας του Φ.Π.Α. που όπως λέει εξασφαλίζει στον καταναλωτή τη δίκαιη φορολογική μεταχείριση. Η ουσία είναι ότι αποδεχόμενη το καθεστώς της ένταξης στην Ε.Ο.Κ. και εφαρμόζοντας πιστά τις εντολές της συμπεριέλαβε στο νόμο για το Φ.Π.Α. μόνον εκείνες τις απαλλαγές που προβλέπονται από την 6^η οδηγία της Ε.Ο.Κ. και από τη Συνθήκη Ένταξης.

Αυτές οι απαλλαγές περιλαμβάνουν:

α.Τις εξαγωγές

Τα προϊόντα που εξάγονται απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α. Για να επιτευχθεί πλήρως αποφορολόγηση των εξαγόμενων προϊόντων εκπίπτει ο Φ.Π.Α. που επιβαρύνει τις δαπάνες των επιχειρήσεων για αγορές (πρώτων υλών, ετοίμων προϊόντων κ.λ.π.).

β.Τις εισαγωγές

Στις εισαγωγές η απαλλαγή ισχύει κύρια για την επανεισαγωγή αγαθών που είχαν εξαχθεί και για την εισαγωγή αλιευμάτων από επιχειρήσεις θαλάσσιας αλιείας. Θα πρέπει να διευκρινιστεί ότι η απαλλαγή περιορίζεται μόνο στην εισαγωγή. Όταν τα προϊόντα αυτά (ψάρια) πωλούνται στην εσωτερική αγορά φορολογούνται.

γ.Τη διεθνή διακίνηση αγαθών

Σ' αυτήν την περίπτωση περιλαμβάνονται αγαθά που εισάγονται σε κάποιο ειδικό τελωνειακό καθεστώς (διαμετακόμισης, αποταμίευσης, προσωρινής εισαγωγής κ.λ.π.). Εδώ ουσιαστικά δεν πρόκειται για εισαγωγή γι' αυτό και δεν επιβάλλεται φόρος.

δ.Τις πωλήσεις πλοίων και αεροσκαφών

Που προορίζονται για εκμετάλλευση ή για τις ένοπλες δυνάμεις και το δημόσιο γενικότερα. Περιλαμβάνονται και απαλλαγές που αναφέρονται στον εφοδιασμό των πλοίων και των αεροσκαφών.

ε.Τις αεροπορικές και θαλάσσιες μεταφορές

Είναι οι αεροπορικές και θαλάσσιες μεταφορές προσώπων προς το εξωτερικό.

στ.Την παράδοση χρυσού

Είναι η παράδοση χρυσού στην Τράπεζα της Ελλάδος καθώς και η εισαγωγή χρυσού από αυτήν.

ζ.Την παράδοση και εισαγωγή αγαθών καθώς και την παροχή υπηρεσιών

Αυτές πραγματοποιούνται για:

- τις ανάγκες των πρεσβειών και των προξενείων
- τις ανάγκες αναγνωρισμένων από την Ελλάδα διεθνών οργανισμών
- τις ανάγκες του ΝΑΤΟ

Η τελευταία αυτή απαλλαγή είναι πραγματική πρόκληση για τους εργαζόμενους που στα πλαίσια της πολιτικής της λιτότητας που εφαρμόζει η κυβέρνηση είναι αναγκασμένοι να φορτώνονται όλο και περισσότερα φορολογικά βάρη.

η.Τις χρηματοοικονομικές δραστηριότητες

θ.Τα κρατικά λαχεία

ι. Πολιτιστικές και αθλητικές δραστηριότητες

Αυτές γίνονται από σωματεία ή ιδρύματα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα.

ια. Την παροχή υπηρεσιών

Των σωματείων προς τα μέλη τους.

ιβ. Την παροχή υπηρεσιών

Από συγγραφείς, καλλιτέχνες κ.λ.π. Εξαιρούνται όμως αυτές που παρέχονται απευθείας στο κοινό.

ιγ. Την εκμίσθωση ακινήτων και την πώληση ακινήτων

ιδ. Την εκπαίδευση και τα φροντιστήρια

ιε. Τη νοσοκομειακή και ιατρική περίθαλψη

Τα ιαματικά λουτρά, τους γιατρούς, οδοντιάτρους, μαίες, νοσοκόμους, φυσιοθεραπευτές.

ιστ. Τις υπηρεσίες των

Δικηγόρων, συμβολαιογράφων και των κτηνιάτρων.

ιζ. Τη ραδιοφωνία και τηλεόραση

ιη. Τα Ελληνικά Ταχυδρομεία

ιθ. Το νερό (εκτός από το εμφιαλωμένο)

κ. Την παροχή υπηρεσιών και παράδοση αγαθών

Που συνδέονται στενά με την κοινωνική πρόνοια και ασφάλιση και πραγματοποιούνται από Ν.Π.Δ.Δ. ή από ιδρύματα αναγνωρισμένα από το κράτος.

Όμως σχετικά με αυτές τις απαλλαγές πρέπει να πούμε ότι με εξαίρεση αυτές που σχετίζονται με το εξωτερικό εμπόριο, τις πρεσβείες και το ΝΑΤΟ υπάρχει επιβάρυνση από το Φ.Π.Α. μέσω των αγορών

από νοσοκομεία, γιατρούς, εταιρίες, ύδρευσης κ.λ.π. εφοδίων και εξοπλισμού. Ο νόμος δεν προβλέπει αποφορολόγηση γι' αυτές τις αγορές και έτσι τις πληρώνει το άτομο στο οποίο παρέχονται αυτές οι υπηρεσίες.

2.ΓΕΝΙΚΑ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΤΟΥ Φ.Π.Α.

Ο φόρος προστιθέμενης αξίας είναι γενικός φόρος καταναλώσεως και επιβάλλεται στη προστιθέμενη αξία των αγαθών και υπηρεσιών σε όλα τα στάδια της παραγωγικής και εμπορικής διαδικασίας καθώς και στα εισαγόμενα αγαθά από το εξωτερικό. Ο φόρος βεβαιώνεται και εισπράττεται κατά τη διαδικασία των άμεσων φόρων συνδεδεμένος στενά με το φόρο εισοδήματος στον οποίο παραπέμπουν πολλές διατάξεις του Φ.Π.Α. Η διαδικασία όμως της βεβαιώσεως και εισπράξεως του φόρου δεν αναιρεί το χαρακτήρα του Φ.Π.Α. ως φόρου καταναλώσεως.

Ο Φ.Π.Α. βαρύνει πραγματικά τον τελευταίο καταναλωτή σε βάρος του οποίου επιρρίπτεται. Νομικώς όμως υπόχρεος στο φόρο είναι ο παραγωγός ή η επιχείρηση ή άλλη οικονομική μονάδα, που οφείλει να καταβάλλει το φόρο στο Δημόσιο άσχετα αν παρέλειψε να τον εισπράξει από τον αντισυμβαλλόμενο.

Για να καταλήξουμε σ' αυτό το αποτέλεσμα η είσπραξη του φόρου γίνεται σε κάθε στάδιο συναλλαγής και υπολογίζεται στην τιμή του αγαθού ή της υπηρεσίας αφού αφαιρεθεί από το φόρο, ο φόρος που επιβάρυνε το αγαθό στο προηγούμενο στάδιο.

Ο φόρος παρουσιάζει τα εξής χαρακτηριστικά:

- Είναι φόρος καταναλώσεως.
- Είναι φόρος αναλογικός.
- Είναι φόρος καθολικός (γενικός).
- Είναι φόρος δίκαιος διότι εξασφαλίζει φορολογική ισότητα στο επίπεδο του τελευταίου καταναλωτή. Δηλαδή σε ίση τιμή ίσος φόρος. Έτσι δυο αγαθά που πωλούνται λιανικώς στην ίδια τιμή επιβαρύνονται με το αυτό ποσό φόρου εφόσον είναι ενταγμένα στην ίδια κατηγορία.

- Είναι φόρος ουδέτερος. Η ουδετερότητα του φόρου αποτελεί ένα από τα κύρια πλεονεκτήματα του συστήματος του Φ.Π.Α., διότι εξασφαλίζει ίσους όρους συναγωνιστικότητας και δεν διαταράσσει τους όρους ανταγωνισμού μεταξύ των επιχειρήσεων.
- Είναι φόρος πραγματικός και όχι προσωπικός, διότι επιβάλλεται επί των συναλλαγών αντικειμενικώς, χωρίς ο νόμο να ενδιαφέρεται ή να λαμβάνει υπόψη την οικονομική ή προσωπική κατάσταση του φορολογουμένου.
- Ο φόρος πλήττει τα έσοδα και όχι το κέρδος.
- Ο φόρος δεν είναι παρακρατούμενος.
- Ο φόρος συμβάλλει στην αποφυγή της φοροδιαφυγής.
- Ο φόρος δεν αποτελεί στοιχείο κόστους ή εσόδων.

3.ΑΝΑΓΚΗ ΕΠΙΒΟΛΗΣ Φ.Π.Α.

Η επιβολή του Φ.Π.Α. γίνεται μετά από αλληπάλληλες καθυστερήσεις, εφόσον θα έπρεπε να έχει ισχύσει ήδη από το 1981, κατά εφαρμογή του άρθρου 245 παρ. 3, 3^η περίπτωση της Πράξης Προσχώρησης της Ελλάδας στις Ευρωπαϊκές Κοινότητες και υλοποιεί τη γενικότερη αρχή εναρμόνισης των φορολογικών συστημάτων στα κράτη - μέλη, που προβλέπεται από τη Συνθήκη της Ρώμης (άρθρα: 95-97, 99 και 100-102 Σ.Π.).

Τα άρθρα αυτά της Σ.Π. (*Συνθήκης της Ρώμης*) αποτελούν προγραμματικούς στόχους που, όσον αφορά την εναρμόνιση της έμμεσης φορολογίας έχουν εφαρμοστεί μέχρι σήμερα με την έκδοση 6 οδηγιών. Οι 6 οδηγίες καθιέρωσαν το Φ.Π.Α. ως ενιαίο έμμεσο φόρο, καταργώντας ταυτόχρονα την σωρευτική φορολογία, δηλαδή κάθε άλλο φόρο που συγκεντρώνει τα γενικά χαρακτηριστικά ενός γενικού φόρου επί της κατανάλωσης και επί των συναλλαγών, κατ' εξοχήν, μάλιστα, της Φ.Κ.Ε.

Η εναρμόνιση των φορολογικών συστημάτων στην Ε.Ο.Κ. κρίθηκε αναγκαίο προκειμένου να εμπεδωθεί η ισότητα της μεταχείρισης προϊόντων και υπηρεσιών στα κοινοτικά πλαίσια, ανεξάρτητα από τον

τρόπο προέλευσής τους και - γενικότερα - η εγκατάσταση συνθηκών ελεύθερου ανταγωνισμού.

Εν τούτοις, ο γενικότερος απολογισμός των προσπαθειών για την προσέγγιση των φορολογικών συστημάτων στην Κοινότητα είναι μέχρι σήμερα μάλλον ισχύον εκτός από την εναρμόνιση των συστημάτων έμμεσων φόρων με την επιβολή του Φ.Π.Α. Έτσι ο Φ.Π.Α. είναι ο πρώτος «κοινοτικός» φόρος με κοινούς κανόνες επιβολής.

Η έναρξη της φορολογικής εναρμόνισης με την εισαγωγή στα κράτη - μέλη ομοιόμορφου έμμεσου φόρου, πρέπει να αναζητηθεί στο γεγονός ότι η προηγούμενη έμμεση φορολογία, επιβάλλοντας φόρο στα διάφορα στάδια κατεργασία και εμπορίας των προϊόντων - στάδια διαφορετικά σε αριθμό από μέλος σε μέλος, ανάλογα με το πόσο προωθημένη εμφανιζόταν η κάθετη ολοκλήρωση της οικονομικής δραστηριότητας - κατέληγε σε διαφοροποιημένη φορολογική επιβάρυνση των αγαθών και σε παρεμπόδιση της απρόσκοπτης λειτουργίας του ελεύθερου ανταγωνισμού και ισότητας της μεταχείρισης. Επομένως, η κατάργηση της σωρευτικής φορολογίας ήταν άμεση προϋπόθεση για την εκποίηση της αγοράς στην Κοινότητα.

Επίσης, η διαμόρφωση των ιδίων πόρων του κοινοτικού προϋπολογισμού, με τη μορφή εισφοράς από τα κράτη - μέλη (οριζόμενης βάσης ποσοστού των εσόδων από την έμμεση φορολογία), προϋπόθετε μια κοινή φορολογική βάση. Πράγματι, με την εισαγωγή του Φ.Π.Α., η εισφορά των κοινοτικών μελών στα έσοδα του κοινοτικού προϋπολογισμού ορίστηκε αρχικά στο 1% και σήμερα στο 1,4% της φορολογικής βάσης του Φ.Π.Α.

4. Η ΕΞΕΛΙΞΗ ΤΟΥ Φ.Π.Α. ΣΤΗΝ ΕΥΡΩΠΗ

1. Γενικές παρατηρήσεις

Αν και ο Φ.Π.Α. ήταν γνωστός από παλαιά και είχε επανειλημμένα 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 NEUMARK, 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 Ε.Ο.Κ. ενέκρινε δεύτερη προδιαγραφή της Εκτελεστικής Επιτροπής που περιελάμβανε τις γενικές κατευθύνσεις για την θεσμοθέτηση του νέου φόρου.

Με βάση τις δυο αυτές προδιαγραφές της Εκτελεστικής Επιτροπής οι χώρες - μέλη της Κοινότητας εισήγαγαν, η μια 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 Φ.Π.Α. που ισχύουν στις διάφορες χώρες - μέλη. Έτσι πρόσφατα κατάφερε να εγκριθεί από το Συμβούλιο Υπουργών μια 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 Φ.Π.Α. 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 Ε.Ο.Κ. να υιοθετήσει το Φ.Π.Α., ως κοινό σύστημα φορολογίας των προϊόντων στην Κοινότητα. Ύστερα εξετάζουμε τις προτάσεις της Εκτελεστικής Επιτροπής που

περιλαμβάνονταν στις δυο 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 εναρμονίσεως των φορολογικών συστημάτων που ίσχυαν στις χώρες της Ε.Ο.Κ., 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 μια 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 μια 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 αφενός η διάρθρωση των φορολογικών συστημάτων και αφετέρου η αρχή με βάση την οποία επιβάλλονταν οι φόροι αυτοί στα προϊόντα που αποτελούσαν αντικείμενο διεθνούς εμπορίου.

Σχετικά με τη διάρθρωση των συστημάτων που ίσχυαν τότε στις χώρες της Ε.Ο.Κ., διαπιστώθηκε ότι παρεμπόδιζε με πολλούς τρόπους την πραγματοποίηση άριστης κατανομής των πόρων, τόσο μέσα σε κάθε μια 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 μια 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 Ε.Ο.Κ. και την αντικατάστασή τους με το Φ.Π.Α., 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 Ε.Ο.Κ., 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 Ε.Ο.Κ.

Αυτό θα γινόταν γιατί η αρχή της χώρας προορισμού με βάση 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 εξαγομένων 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 φορολογίας 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 Ε.Ο.Κ.

Παρακάτω θα ασχοληθούμε και θα αναλύσουμε τον νόμο 1642/86 με τον οποίο καθιερώθηκε ο Φ.Π.Α. στην Ελλάδα και θα προσπαθήσουμε να εξηγήσουμε την συμβολή των διατάξεών του στην ένταξη της χώρας στην Ευρωπαϊκή Οικονομική Κοινότητα. Όμως αρχικά είναι σκόπιμο να αναφερθούμε αναλυτικά στα άρθρα και στις διατάξεις του Ν. 1642/1986 προκειμένου να τον γνωρίσουμε.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Γ'

ΝΟΜΟΣ 1642/1986 ΠΕΡΙ Φ.Π.Α.

1.ΠΡΟΛΕΓΟΜΕΝΑ

Ο φόρος προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.) που εφαρμόζεται στη χώρα μας από 1.1.1987 (Ν 1642/1986 όπως τροποποιήθηκε μεταγενεστέρως) είναι γενικός φόρος καταναλώσεως που επιβάλλεται στην προστιθέμενη αξία των αγαθών και υπηρεσιών σε όλα τα στάδια της παραγωγικής και εμπορικής διαδικασίας, καθώς και στα εισαγόμενα αγαθά από το εξωτερικό. Ο Φ.Π.Α. βαρύνει τον τελευταίο καταναλωτή, σε βάρος του οποίου τελικά επιρρίπτεται. Από νομική, όμως, άποψη υπόχρεος στο φόρο είναι ο παραγωγός ή η επιχείρηση ή ο επαγγελματίας, ο οποίος οφείλει να καταβάλλει το φόρο στο Δημόσιο, ανεξάρτητα αν τον εισέπραξε από τον αντισυμβαλλόμενο. Για να καταλήξουμε στο αποτέλεσμα αυτό, η είσπραξη του φόρου γίνεται σε κάθε στάδιο συναλλαγής και υπολογίζεται με την εφαρμογή ενός συντελεστή (4% ή 8% ή 18%) πάνω στην τιμή του αγαθού ή της υπηρεσίας, αφού αφαιρέσουμε το φόρο που επιβάρυνε το αγαθό στο προηγούμενο στάδιο. Δηλ. στο Δημόσιο αποδίδεται από τον υπόχρεο η διαφορά που προκύπτει αν από το φόρο που αναλογεί σε κάθε εκροή (πώληση), αφαιρεθεί ο φόρος που καταβλήθηκε και που αναλογεί σε κάθε εισροή (αγορά).

Η υιοθέτηση του νέου τούτου έμμεσου φόρου αποτέλεσε αφενός μεν συμβατική υποχρέωση της χώρας μας προς την Ευρωπαϊκή Οικονομική Κοινότητα και αφετέρου ανάγκη εκσυγχρονισμού του μέχρι σήμερα φορολογικού μας συστήματος.

2. ΟΥΣΙΑΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

α. ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

ΑΡΘΡΟ 1 ΕΠΙΒΟΛΗ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

Επιβάλλεται φόρος κύκλου εργασιών με την ονομασία «φόρος προστιθέμενης αξίας», σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου.

Ο φόρος αυτός επιρρίπτεται από τον κατά νόμο υπόχρεο σε βάρος του αντισυμβαλλομένου.

ΑΡΘΡΟ 2 ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

1. Αντικείμενο του φόρου είναι:

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

β) η εισαγωγή αγαθών στο εσωτερικό της χώρας,

γ) η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών που πραγματοποιείται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο, ο οποίος ενεργεί με αυτή την ιδιότητα ή από μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο, όταν ο πωλητής είναι υποκείμενος στο φόρο εγκαταστημένος σε άλλο κράτος - μέλος, ενεργεί με αυτήν την ιδιότητα και δεν απαλλάσσεται από το φόρο λόγω ύψους πραγματοποιηθέντος ετήσιου κύκλου εργασιών, σύμφωνα με τη νομοθεσία της χώρας του ούτε υπάγεται στις διατάξεις των παραγράφων 2 και 4 του άρθρου 11.

Ειδικά, η ενδοκοινοτική απόκτηση καινούργιων μεταφορικών μέσων υπάγεται στο φόρο, ανεξάρτητα από την ιδιότητα του εγκατεστημένου στο εσωτερικό της χώρας προσώπου.

2. Για την εφαρμογή του παρόντος νόμου θεωρούνται:

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

β) ως «έδαφος της Κοινότητας» και ως «τρίτο έδαφος» όπως αυτά καθορίζονται στο Παράρτημα II.

ΑΡΘΡΟ 3 ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟΙ ΣΤΟ ΦΟΡΟ

1. Στο φόρο υπόκειται:

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

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

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

2. Το ελληνικό δημόσιο, οι δήμοι, οι κοινότητες και τα άλλα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου δεν θεωρούνται υποκείμενοι στο φόρο για τις πράξεις παράδοσης αγαθών και παροχής υπηρεσιών που ενεργούν κατά την εκπλήρωση της αποστολής τους, ακόμη και αν εισπράττουν τέλη, δικαιώματα ή εισφορές.

Εντούτοις τα πρόσωπα αυτά θεωρούνται ως υποκείμενοι στο φόρο κατά το μέτρο που η μη υπαγωγή στο φόρο των δραστηριοτήτων τους οδηγεί σε στρέβλωση των όρων του ανταγωνισμού.

Τα πρόσωπα αυτά έχουν οπωσδήποτε την ιδιότητα του υποκειμένου στο φόρο, εφόσον ασκούν τις δραστηριότητες που απαριθμούνται στο παράρτημα Ι του παρόντος νόμου, εκτός αν αυτές είναι ασήμαντες.

3. Η αληθής έννοια της παραγράφου 2 είναι ότι, τα πρόσωπα που αναφέρονται στις διατάξεις της παραγράφου αυτής εξαιρούνται μόνο για τις πράξεις που ενεργούν ως δημόσια εξουσία.

ΑΡΘΡΟ 4 ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ

Οικονομική δραστηριότητα, κατά την έννοια της διάταξης της παραγράφου 1 του άρθρου 3, θεωρείται οποιαδήποτε από τις δραστηριότητες του παραγωγού, του εμπόρου ή αυτού που παρέχει υπηρεσίες. Στις δραστηριότητες αυτές περιλαμβάνονται και η εξόρυξη, οι δραστηριότητες των αγροτών και των ελεύθερων επαγγελματιών, καθώς και η εκμετάλλευση ενός ενσώματου ή άυλου αγαθού με σκοπό την απόκτηση από αυτό εσόδων.

β. ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΕΣ ΠΡΑΞΕΙΣ

ΑΡΘΡΟ 5 ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΑΓΑΘΩΝ

1. Παράδοση αγαθών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, θεωρείται κάθε πράξη με την οποία μεταβιβάζεται το δικαίωμα να διαθέτει κάποιος ως κύριος ενσώματα κινητά αγαθά, καθώς και τα ακίνητα του άρθρου 6. Ως ενσώματα αγαθά θεωρούνται και οι φυσικές δυνάμεις ή ενέργειες που μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο συναλλαγής, όπως είναι το ηλεκτρικό ρεύμα, το αέριο, το ψύχος και η θερμότητα.

2. Κατά την πώληση ή αγορά αγαθών από παραγγελιοδόχο που ενεργεί στο όνομά του, θεωρείται, ότι συντελείται παράδοση αγαθών μεταξύ αυτού και του παραγγελέα. Στην περίπτωση αυτή ο παραγγελιοδόχος θεωρείται, κατά περίπτωση, αγοραστής ή πωλητής ως προς τον παραγγελέα.

3. Ως παράδοση λογίζεται επίσης:

α) η πώληση αγαθών με τον όρο της παρακράτησης της κυριότητας μέχρι την αποπληρωμή του τιμήματος.

β) η εκτέλεση εργασιών παραγωγής, κατασκευής, συναρμολόγησης κινητών αγαθών, με σύμβαση μίσθωσης έργου, από υλικά και αντικείμενα που παραδίδονται από τον εργοδότη στον εργολάβο για το σκοπό αυτό, ανεξάρτητα αν ο εργολάβος χρησιμοποιεί και δικά του υλικά.

Η διάταξη αυτή ισχύει και στην περίπτωση που ο εργοδότης είναι υποκείμενος στο φόρο εγκατεστημένος σε άλλο κράτος - μέλος, εφόσον τα υλικά και αντικείμενα αποστέλλονται από το κράτος αυτό και τα αγαθά που παράγονται ή κατασκευάζονται ή συναρμολογούνται από τον εργολάβο μεταφέρονται ή αποστέλλονται στον εργοδότη στο κράτος - μέλος όπου αυτός είναι εγκατεστημένος.

γ) η μεταβίβαση, με καταβολή αποζημίωσης, της κυριότητας αγαθού, που ενεργείται κατόπιν επιταγής δημόσιας αρχής ή στο όνομά της ή σε εκτέλεση νόμου.

4. Δεν θεωρείται ως παράδοση αγαθών η μεταβίβαση αγαθών επιχείρησης ως συνόλου, κλάδου ή μέρους της από επαχθή ή χαριστική αιτία ή με τη μορφή εισφοράς σε υφιστάμενο ή συνιστώμενο νομικό πρόσωπο. Στην περίπτωση αυτή το πρόσωπο που αποκτά τα αγαθά θεωρείται, για την εφαρμογή του νόμου αυτού, ότι υπεισέρχεται ως διάδοχος στα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις του προσώπου που μεταβιβάζει. Η διάταξη αυτή δεν έχει εφαρμογή, αν το πρόσωπο που μεταβιβάζει ή το πρόσωπο που αποκτά τα αγαθά ενεργεί πράξεις για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου.

ΑΡΘΡΟ 6

ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΑΚΙΝΗΤΩΝ

1. Παράδοση ακινήτων είναι η μεταβίβαση αποπερατωμένων ή ημιτελών κτιρίων ή τμημάτων τους και του οικοπέδου που μεταβιβάζεται μαζί με αυτά, εφόσον πραγματοποιείται πριν από την πρώτη εγκατάσταση σ' αυτά.

Για την εφαρμογή του παρόντος νόμου θεωρούνται:

α) ως κτίρια, τα κτίσματα γενικά και οι κάθε είδους κατασκευές που συνδέονται με τα κτίσματα ή με το έδαφος κατά τρόπο σταθερό και μόνιμο,

β) ως πρώτη εγκατάσταση, η πρώτη χρησιμοποίηση, με οποιοδήποτε τρόπο, των κτιρίων ύστερα από την ανέγερσή τους, όπως είναι η ιδιοκατοίκηση, η ιδιόχρηση, η μίσθωση ή άλλη χρήση.

Όταν με τα κτίσματα μεταβιβάζεται οικόπεδο μεγαλύτερο εκείνου που ορίζεται ως οικοδομήσιμο από τις ισχύουσες πολεοδομικές διατάξεις, η παράδοση του επί πλέον οικοπέδου υπάγεται στο φόρο

του παρόντος νόμου, εφόσον αυτό δεν είναι οικοδομήσιμο σύμφωνα με τις ίδιες διατάξεις.

2. Παράδοση ακινήτων θεωρείται επίσης:

α) η μεταβίβαση της ψιλής κυριότητας, η σύσταση ή η παραίτηση από το δικαίωμα προσωπικής δουλείας, καθώς και η μεταβίβαση του δικαιώματος άσκησης της επικαρπίας των ακινήτων της παραγράφου 1,

β) η εκτέλεση εργασιών στα ακίνητα, με μίσθωση έργου, ανεξάρτητα αν διαθέτει τα υλικά ο εργοδότης ή ο εργολάβος. Εργασίες κατά την πιο πάνω έννοια είναι και οι εκσκαφές, οι κατεδαφίσεις, η κατασκευή οικοδομών, οδών, γεφυρών, υδραγωγείων, υδραυλικών και αποχετευτικών έργων, ηλεκτρολογικών και μηχανολογικών εγκαταστάσεων και τεχνικών γενικά έργων, καθώς και οι συμπληρώσεις, επεκτάσεις, διαρρυθμίσεις και επισκευές, εκτός από τις εργασίες συνήθους συντήρησης των έργων αυτών.

3. Στις περιπτώσεις της παραγράφου 1 και στην περίπτωση α' της παραγράφου 2, στις οποίες επιβάλλεται ο φόρος του παρόντος νόμου, δεν επιβάλλεται φόρος μεταβίβασης ακινήτων.

4. Οι διατάξεις της παραγράφου 1 και της περίπτωσης α' της παραγράφου 2 του άρθρου αυτού εφαρμόζονται για ακίνητα, η άδεια κατασκευής των οποίων εκδίδεται από 1 Ιανουαρίου 1995.

ΑΡΘΡΟ 7

ΠΡΑΞΕΙΣ ΘΕΩΡΟΥΜΕΝΕΣ ΩΣ ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΑΓΑΘΩΝ

1. Θεωρείται ως παράδοση αγαθών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, η διάθεση από υποκείμενο στο φόρο αγαθών της επιχείρησής του για τις ανάγκες της, εφόσον πρόκειται για αγαθά που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 23, για τα οποία δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου σε περίπτωση απόκτησής τους από άλλον υποκείμενο στο φόρο.

2. Επίσης, ως παράδοση αγαθών θεωρούνται οι ακόλουθες πράξεις, εφόσον η απόκτηση των αγαθών ή κατά περίπτωση των υλικών ή των υπηρεσιών από τα οποία έχουν παραχθεί αυτά παρέχει στον υποκείμενο δικαίωμα έκπτωσης του φόρου:

α) η διάθεση αγαθών από υπαγόμενη στο φόρο δραστηριότητα σε άλλη μη υπαγόμενη του ίδιου υποκειμένου,

β) η ανάληψη από υποκείμενο στο φόρο αγαθών της επιχείρησής του για την ικανοποίηση αναγκών του ή του προσωπικού της επιχείρησης και γενικά η δωρεάν διάθεση αγαθών για σκοπούς ξένους προς την άσκηση της επιχείρησης. Εξαιρούνται τα δώρα μέχρις αξίας δραχμών τριών χιλιάδων (3.000) και τα δείγματα που διαθέτει ο υποκείμενος στο φόρο για την εκπλήρωση των σκοπών της επιχείρησής του,

γ) η ιδιοκατοίκηση, η ιδιόχρηση, η μίσθωση ή η χρησιμοποίηση για οποιοδήποτε σκοπό των ακινήτων που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 6,

δ) η ανάληψη μερίδας σε αγαθά από εταίρο, μέτοχο ή κληρονόμο, σε περίπτωση διακοπής των εργασιών, λύσης της εταιρείας, αποχώρησης ή θανάτου εταίρου.

Η διάταξη αυτή εφαρμόζεται επίσης στις περιπτώσεις κοινωνίας και συνεταιρισμού, καθώς και στην περίπτωση κοινοπραξίας επιτηδευματιών, για την οποία προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 2 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Π.Δ. 186/1992 - ΦΕΚ 84/26.5.1992) και

ε) Η περιέλευση στον υποκείμενο στο φόρο ή στους κληρονόμους του αγαθών της επιχείρησής του, κατά την παύση των εργασιών της ή κατά το θάνατο του υποκειμένου.

Προκειμένου για πάγια περιουσιακά στοιχεία του υποκειμένου, όπως ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 26, οι διατάξεις της παρούσας παραγράφου δεν εφαρμόζονται, εφόσον δεν έχει παρέλθει η πενταετής περίοδος διακανονισμού του φόρου αυτών.

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

Θεωρείται ως μεταφερόμενο προς ένα άλλο κράτος - μέλος, κάθε ενσώματο αγαθό που αποστέλλεται ή μεταφέρεται, εκτός του εσωτερικού της χώρας, αλλά εντός της Κοινότητας, από τον υποκείμενο στο φόρο στο εσωτερικό της χώρας ή από άλλον που ενεργεί για λογαριασμό του, για τις ανάγκες της επιχείρησής του, εκτός αν τα

αγαθά αυτά προορίζονται για την πραγματοποίηση μιας από τις ακόλουθες πράξεις:

α) παράδοση αγαθού που πραγματοποιείται από τον υποκείμενο στο φόρο εντός του κράτους - μέλους άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης β) της παραγράφου 1 και των παραγράφων 2 και 5 του άρθρου 11,

β) παράδοση αγαθού που πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας από τον υποκείμενο στο φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 20, 22 και 22α,

γ) πραγματοποίηση εργασίας φασόν στο κράτος μέλος άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς του αγαθού και αποστολή του έτοιμου αγαθού στον υποκείμενο στο φόρο που είναι εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας,

δ) παροχή στον υποκείμενο στο φόρο υπηρεσιών, που έχουν ως αντικείμενο εργασίες οι οποίες αφορούν αυτό το αγαθό και πραγματοποιούνται υλικά στο κράτος - μέλος άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς του αγαθού.

ε) προσωρινή χρησιμοποίηση του αγαθού στο έδαφος του κράτους - μέλους άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς για τις ανάγκες παροχής υπηρεσιών, οι οποίες πραγματοποιούνται από τον υποκείμενο στο φόρο που είναι εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας,

στ) προσωρινή χρησιμοποίηση του αγαθού, για περίοδο μέχρι 24 μήνες στο έδαφος άλλου κράτους - μέλους, εντός του οποίου η εισαγωγή του ίδιου αυτού αγαθού από τρίτη χώρα, με σκοπό την προσωρινή χρησιμοποίησή του, θα υπαγόταν στο καθεστώς προσωρινής εισαγωγής με πλήρη απαλλαγή από εισαγωγικούς δασμούς.

4. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών ρυθμίζεται κάθε λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού.

ΑΡΘΡΟ 8

ΠΑΡΟΧΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ

1. Παροχή υπηρεσιών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, θεωρείται κάθε πράξη που δεν συνιστά παράδοση αγαθών, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 έως 7. Η πράξη αυτή μπορεί να συνίσταται ιδίως σε:

- α) μεταβίβαση ή παραχώρηση της χρήσης ενός άυλου αγαθού,
- β) υποχρέωση για παράλειψη ή ανοχή μιας πράξης ή κατάστασης.

2. Ως παροχή υπηρεσιών λογίζονται επίσης:

α) η εκμετάλλευση ξενοδοχείων, επιπλωμένων δωματίων και οικιών, κατασκηνώσεων και παρόμοιων εγκαταστάσεων, χώρων στάθμευσης κάθε είδους μεταφορικών μέσων και τροχόσπιτων,

β) η διάθεση τροφής και ποτών από εστιατόρια, ζαχαροπλαστεία, κέντρα διασκέδασης και παρόμοιες επιχειρήσεις για επιτόπια κατανάλωση,

γ) η εκτέλεση υπηρεσίας με καταβολή αποζημίωσης ύστερα από επιταγή δημόσιας αρχής ή στο όνομά της ή σε εκτέλεση νόμου,

δ) η μίσθωση βιομηχανοστασίων και χρηματοθυρίδων.

3. Αν ο υποκείμενος στο φόρο μεσολαβεί σε παροχή υπηρεσιών, ενεργώντας στο όνομά του, αλλά για λογαριασμό άλλων προσώπων, θεωρείται ότι λαμβάνει και παρέχει ο ίδιος τις υπηρεσίες αυτές.

4. Οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 5 εφαρμόζονται αναλόγως και στις περιπτώσεις παροχής υπηρεσιών.

ΑΡΘΡΟ 9

ΠΡΑΞΕΙΣ ΘΕΩΡΟΥΜΕΝΕΣ ΩΣ ΠΑΡΟΧΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ

Θεωρείται ως παροχή υπηρεσιών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, η από υποκείμενο στο φόρο:

α) χρησιμοποίηση αγαθών της επιχείρησής του, για την ικανοποίηση αναγκών του ή του προσωπικού της επιχείρησης ή για σκοπούς ξένους προς αυτή, εφόσον κατά την απόκτηση των αγαθών αυτών δημιουργήθηκε δικαίωμα έκπτωσης του φόρου,

β) παροχή υπηρεσιών για τις ανάγκες του ή για τις ανάγκες του προσωπικού του ή για σκοπούς ξένους προς την επιχείρησή του,

γ) Χρησιμοποίηση δικών του υπηρεσιών για δραστηριότητα του ίδιου του υποκειμένου που απαλλάσσεται από το φόρο, καθώς επίσης και η χρησιμοποίηση δικών του υπηρεσιών για τις ανάγκες της επιχείρησής του, εφόσον πρόκειται για υπηρεσίες που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 23, για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου σε περίπτωση λήψης όμοιων υπηρεσιών από άλλον υποκείμενο στο φόρο.

ΑΡΘΡΟ 10

ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΑΓΑΘΩΝ

1. Ως εισαγωγή αγαθών, κατά την έννοια του άρθρου 2, θεωρείται:

α) η είσοδος στο εσωτερικό της χώρας αγαθών που δεν πληρούν τις προϋποθέσεις των άρθρων 9 και 10 της συνθήκης περί ιδρύσεως της Ευρωπαϊκής Οικονομικής Κοινότητας ή προκειμένου για αγαθά υπαγόμενα στη συνθήκη περί ιδρύσεως της Ευρωπαϊκής Κοινότητας Άνθρακα και Χάλυβα, που δεν βρίσκονται σε ελεύθερη κυκλοφορία,

β) η είσοδος στο εσωτερικό της χώρας αγαθών προερχομένων από τρίτες χώρες, εκτός από αυτά που αναφέρονται στην περίπτωση α΄.

2. Η εισαγωγή αγαθών πραγματοποιείται στην Ελλάδα, εφόσον τα αγαθά βρίσκονται στο εσωτερικό της χώρας κατά το χρόνο της εισόδου των στο εσωτερικό της Κοινότητας.

3. Κατά παρέκκλιση από την παράγραφο 2, αν τα αγαθά που εμπίπτουν στην περίπτωση α) της παραγράφου 1 έχουν υπαχθεί από τη στιγμή της εισόδου των στο εσωτερικό της Κοινότητας σε ένα από τα καθεστώτα, που αναφέρονται στα εδάφια αα) και ββ) της περίπτωσης β) της παραγράφου 1 του άρθρου 21, σε καθεστώς προσωρινής εισαγωγής με πλήρη απαλλαγή από εισαγωγικούς δασμούς ή σε καθεστώς εξωτερικής διαμετακόμισης, η εισαγωγή των αγαθών αυτών πραγματοποιείται στην Ελλάδα, εφόσον τα αγαθά αυτά εξέρχονται από τα καθεστώτα αυτά στο εσωτερικό της χώρας.

Επίσης, αν αγαθά που εμπίπτουν στην περίπτωση β) της παραγράφου 1, έχουν τεθεί από το χρόνο της εισόδου των στο εσωτερικό της Κοινότητας σε καθεστώς προσωρινής εισαγωγής με απαλλαγή από το ΦΠΑ ή στη διαδικασία της εσωτερικής κοινοτικής

διαμετακόμισης, που προβλέπεται στο άρθρο 55α, η εισαγωγή των αγαθών αυτών πραγματοποιείται στην Ελλάδα, εφόσον τα αγαθά εξέρχονται από τα καθεστώτα αυτά στο εσωτερικό της χώρας.

ΑΡΘΡΟ 10α

ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΗ ΑΠΟΚΤΗΣΗ ΑΓΑΘΩΝ

1. Ενδοκοινοτική απόκτηση, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, θεωρείται η απόκτηση της εξουσίας να διαθέτει κάποιος ως κύριος ενσώματα κινητά αγαθά, που αποστέλλονται ή μεταφέρονται στον αποκτώντα από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή από πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό τους, στο εσωτερικό της χώρας από άλλο κράτος - μέλος, από το οποίο αναχώρησε η αποστολή ή η μεταφορά του αγαθού.

2. Κατά παρέκκλιση από την παράγραφο 1, δεν θεωρείται ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών η κατά τις διατάξεις του άρθρου 2 απόκτηση αγαθών που πραγματοποιείται:

α) από υποκείμενο στο φόρο που υπάγεται στο ειδικό καθεστώς των αγροτών του άρθρου 33,

β) από υποκείμενο στο φόρο που πραγματοποιεί μόνο παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών, που δεν του παρέχουν κανένα δικαίωμα έκπτωσης και

γ) από μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο, εφόσον το ύψος των συναλλαγών αυτών, χωρίς το φόρο προστιθέμενης αξίας, οφείλεται στο κράτος - μέλος της αναχώρησης της αποστολής ή της μεταφοράς, δεν υπερβαίνει κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο το ποσό των 2.500.000 δρχ. και κατά την τρέχουσα διαχειριστική περίοδο δεν υπερβαίνει το ποσό αυτό.

Οι διατάξεις της παρούσας παραγράφου δεν ισχύουν προκειμένου για καινούργια μεταφορικά μέσα και προϊόντα που υπάγονται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης.

Τα πρόσωπα που εμπίπτουν στις διατάξεις της παραγράφου αυτής μπορούν να επιλέγουν τη φορολόγησή τους, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1. Η επιλογή αυτή γίνεται με δήλωση, η οποία υποβάλλεται μέχρι τη 10η Ιανουαρίου του έτους επιλογής και ισχύει τουλάχιστον για δύο διαχειριστικές περιόδους.

3. Για την εφαρμογή του παρόντος νόμου:

α) ως «προϊόντα υπαγόμενα σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης», θεωρούνται τα ορυκτέλαια, το οινόπνευμα και τα αλκοολούχα ποτά και τα βιομηχανοποιημένα καπνά, όπως αυτά ορίζονται από τις ισχύουσες κοινοτικές διατάξεις,

β) θεωρούνται ως «μεταφορικά μέσα», τα σκάφη μήκους άνω των 7,5 μέτρων, τα αεροσκάφη των οποίων το συνολικό βάρος κατά την απογείωση υπερβαίνει τα 1.550 χιλιόγραμμα και τα χερσαία οχήματα με κινητήρα κυβισμού άνω των 48 κυβικών εκατοστών ή ισχύος άνω των 7,2 kW τα οποία προορίζονται για τη μεταφορά προσώπων ή εμπορευμάτων, με εξαίρεση τα σκάφη και τα αεροσκάφη που αναφέρονται στο άρθρο 22,

γ) δεν θεωρούνται ως «καινούργια», τα μεταφορικά μέσα που αναφέρονται στη προηγούμενη περίπτωση β', όταν πληρούνται σωρευτικά οι ακόλουθες δύο προϋποθέσεις:

αα) η παράδοση έχει πραγματοποιηθεί μετά την πάροδο τριών μηνών από την ημερομηνία της πρώτης θέσης σε κυκλοφορία,

ββ) το μεταφορικό μέσο έχει διανύσει περισσότερα από 3.000 χιλιόμετρα, αν πρόκειται για χερσαίο όχημα, έχει πραγματοποιήσει άνω των 100 ωρών πλεύσης, αν πρόκειται για σκάφος και άνω των 40 ωρών πτήσης αν πρόκειται για αεροσκάφος.

4. Με αποφάσεις του υπουργού Οικονομικών ρυθμίζεται κάθε λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού.

ΑΡΘΡΟ 10β

ΠΡΑΞΕΙΣ ΘΕΩΡΟΥΜΕΝΕΣ ΩΣ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΗ ΑΠΟΚΤΗΣΗ ΑΓΑΘΩΝ

Θεωρείται ως ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2:

α) η παραλαβή αγαθού στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο για τις ανάγκες της επιχείρησής του, το οποίο αποστέλλεται ή μεταφέρεται από τον ίδιο ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό του, από ένα άλλο κράτος - μέλος εντός του οποίου έχει παραχθεί, εξορυχθεί, μεταποιηθεί, αγορασθεί, αποκτηθεί ή έχει

εισαχθεί σ' αυτό το κράτος - μέλος από τον ίδιο, στα πλαίσια της επιχείρησής του,

β) η παραλαβή αγαθών στο εσωτερικό τη χώρας από νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στο φόρο, τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται από το ίδιο πρόσωπο από άλλο κράτος - μέλος, στο οποίο είχαν εισαχθεί από το πρόσωπο αυτό.

γ. ΤΟΠΟΣ ΠΡΑΓΜΑΤΟΠΟΙΗΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΠΡΑΞΕΩΝ

ΑΡΘΡΟ 11

ΤΟΠΟΣ ΠΑΡΑΔΟΣΗΣ ΑΓΑΘΩΝ

1. Η παράδοση αγαθών θεωρείται ότι πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης τα αγαθά βρίσκονται:

α) στο εσωτερικό της χώρας,

β) πάνω σε πλοίο, αεροπλάνο ή τραίνο, κατά τη διάρκεια μεταφοράς με τόπο αναχώρησης το εσωτερικό της χώρας και τόπο άφιξης άλλο κράτος - μέλος της Κοινότητας.

2. Σε περίπτωση παράδοσης αγαθών μετά από εγκατάσταση ή συναρμολόγηση, με ή χωρίς δοκιμή λειτουργίας, ως τόπος παράδοσης θεωρείται ο τόπος όπου γίνεται η εγκατάσταση ή η συναρμολόγηση.

3. Σε περίπτωση παράδοσης αγαθών πριν από την εισαγωγή τους στο εσωτερικό της χώρας, ως τόπος παράδοσης θεωρείται το εσωτερικό της χώρας, εφόσον αυτό είναι και ο τόπος του τελικού προορισμού τους.

4. Κατά παρέκκλιση των ανωτέρω διατάξεων, η παράδοση αγαθών θεωρείται ότι πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον πρόκειται για αγαθά, τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται από τον προμηθευτή ή από άλλον που ενεργεί για λογαριασμό του από άλλο κράτος - μέλος στο εσωτερικό της χώρας και πληρούνται σωρευτικά οι εξής προϋποθέσεις:

α) η παράδοση των αγαθών γίνεται προς υποκείμενο στο φόρο ή προς νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στο φόρο, που καλύπτονται από την παρέκκλιση της παραγράφου 2 του άρθρου 10α ή προς οποιοδήποτε άλλο μη υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο και

β) δεν πρόκειται για καινούργια μεταφορικά μέσα, ούτε για αγαθά που παραδίδονται μετά από εγκατάσταση ή συναρμολόγηση, με ή χωρίς δοκιμή λειτουργίας, από τον προμηθευτή ή για λογαριασμό του.

Εν τούτοις, οι διατάξεις της παραγράφου αυτής δεν έχουν εφαρμογή προκειμένου για παραδόσεις αγαθών που δεν υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης, εφόσον το ύψος των συναλλαγών, χωρίς ΦΠΑ, που πραγματοποιούνται από τον προμηθευτή προς το εσωτερικό της χώρας δεν υπερβαίνει κατά τη διάρκεια της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου το ποσό των δραχμών 8.200.000 και κατά την τρέχουσα διαχειριστική περίοδο δεν υπερβαίνει το ποσό αυτό.

5. Κατά παρέκκλιση από την περίπτωση α) της παραγράφου 1 και την παράγραφο 2, η παράδοση αγαθών δεν θεωρείται ότι πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας στην περίπτωση που τα αγαθά αποστέλλονται ή μεταφέρονται από τον πωλητή ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό του, από το εσωτερικό της χώρας σε άλλο κράτος - μέλος και πληρούνται σωρευτικά οι εξής προϋποθέσεις:

α) η παράδοση των αγαθών γίνεται προς υποκείμενο στο φόρο ή προς νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στο φόρο, τα οποία δεν πληρούν τις προϋποθέσεις για τη φορολόγηση της παράδοσης αυτής ως ενδοκοινοτικής απόκτησης στη χώρα τους ή προς οποιοδήποτε άλλο μη υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο εγκαταστημένο σε άλλο κράτος - μέλος και

β) δεν πρόκειται για καινούργια μεταφορικά μέσα, ούτε για αγαθά που παραδίδονται μετά από εγκατάσταση ή συναρμολόγηση με ή χωρίς δοκιμή λειτουργίας, από τον προμηθευτή ή για λογαριασμό του.

Εντούτοις, οι διατάξεις της παραγράφου αυτής δεν έχουν εφαρμογή προκειμένου για παραδόσεις αγαθών που δεν υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης, εφόσον το ύψος των συναλλαγών, χωρίς ΦΠΑ, που πραγματοποιούνται προς το αυτό κράτος μέλος δεν υπερβαίνει κατά τη διάρκεια της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου το ποσό των δραχμών 23.400.000 και κατά την τρέχουσα διαχειριστική περίοδο δεν υπερβαίνει το ποσό αυτό.

Το όριο αυτό περιορίζεται στο ποσό των δραχμών 8.200.000 προκειμένου για παραδόσεις αγαθών προς τα κράτη μέλη που εφαρμόζουν το όριο αυτό.

Οι υποκείμενοι στο φόρο, που υπάγονται στις διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου μπορούν να επιλέγουν την υπαγωγή των πράξεών τους στις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παρούσας παραγράφου. Η επιλογή αυτή γίνεται με δήλωση, η οποία υποβάλλεται μέχρι τη 10 Ιανουαρίου του έτους επιλογής και ισχύει υποχρεωτικά για δύο τουλάχιστον διαχειριστικές περιόδους.

Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής εφαρμόζονται και στην περίπτωση κατά την οποία τα αποστέλλόμενα ή μεταφερόμενα αγαθά εισάγονται από τον προμηθευτή σε κράτος μέλος διαφορετικό από το κράτος - μέλος άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς προς τον αγοραστή.

6.Με αποφάσεις του υπουργού Οικονομικών ρυθμίζεται κάθε λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού.

ΑΡΘΡΟ 12

ΤΟΠΟΣ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ

1. Η παροχή υπηρεσιών θεωρείται ότι πραγματοποιείται στην Ελλάδα, εφόσον κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης αυτός που παρέχει τις υπηρεσίες έχει στο εσωτερικό της χώρας την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας ή τη μόνιμη εγκατάστασή του από την οποία παρέχονται οι υπηρεσίες ή, αν δεν υπάρχει έδρα ή μόνιμη εγκατάσταση, την κατοικία ή τη συνήθη διαμονή του.

2. Κατ' εξαίρεση, ο τόπος παροχής θεωρείται ότι βρίσκεται στην Ελλάδα στις περιπτώσεις που αναφέρονται στις ακόλουθες δραστηριότητες:

α) υπηρεσίες συναφείς με ακίνητα κείμενα στο εσωτερικό της χώρας, στις οποίες περιλαμβάνονται και οι υπηρεσίες που παρέχονται από κτηματομεσίτες, εμπειρογνώμονες, μηχανικούς, αρχιτέκτονες και γραφεία επιβλέψεων,

β) υπηρεσίες μεταφοράς, εφόσον εκτελούνται στο εσωτερικό της χώρας και προκειμένου για μεταφορές, με τρόπο αναχώρησης της μεταφοράς το εσωτερικό της χώρας και τόπο άφιξης έδαφος εκτός της Κοινότητας ή αντίστροφα, για το διανυόμενο στο εσωτερικό της χώρας τμήμα της ολικής διαδρομής,

γ) υπηρεσίες ενδοκοινοτικής μεταφοράς αγαθών, καθώς και υπηρεσίες μεσολάβησης για την πραγματοποίηση αυτών των υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται από πρόσωπα που ενεργούν στο όνομά τους και για λογαριασμό άλλων προσώπων, εφόσον ο τόπος αναχώρησης της μεταφοράς βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας και ο τόπος άφιξης της μεταφοράς βρίσκεται σε άλλο κράτος - μέλος.

Για την εφαρμογή του παρόντος νόμου θεωρούνται:

αα) «ενδοκοινοτική μεταφορά αγαθών», κάθε μεταφορά αγαθών της οποίας ο τόπος αναχώρησης και ο τόπος άφιξης βρίσκονται στο εσωτερικό δύο διαφορετικών κρατών - μελών,

ββ) «τόπος αναχώρησης», ο τόπος όπου αρχίζει πραγματικά η μεταφορά των αγαθών, χωρίς να λαμβάνονται υπόψη οι πραγματοποιούμενες διαδρομές προς τον τόπο όπου βρίσκονται τα αγαθά,

γγ) «τόπος άφιξης», ο τόπος όπου περατώνεται πραγματικά η μεταφορά των αγαθών,

δ) υπηρεσίες εγκατάστασης ή συναρμολόγησης εισαγόμενων αγαθών, εφόσον οι εργασίες αυτές ενεργούνται στο εσωτερικό της χώρας από τον προμηθευτή των αγαθών που είναι εγκαταστημένος στο εξωτερικό,

ε) υπηρεσίες μίσθωσης μεταφορικών μέσων, εφόσον ο εκμισθωτής είναι εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας και ο μισθωτής χρησιμοποιεί το αγαθό σ' αυτό ή σε άλλο κράτος μέλος της Κοινότητας ή εφόσον ο εκμισθωτής είναι εγκατεστημένος σε κράτος εκτός της Κοινότητας και ο μισθωτής χρησιμοποιεί το αγαθό στο εσωτερικό της χώρας,

στ) υπηρεσίες που πραγματοποιούνται στο εσωτερικό της χώρας και έχουν ως αντικείμενο:

(αα) πολιτιστικές, καλλιτεχνικές, αθλητικές, επιστημονικές, εκπαιδευτικές, ψυχαγωγικές ή παρόμοιες δραστηριότητες, στις οποίες περιλαμβάνονται και οι εργασίες των οργανωτών τέτοιων δραστηριοτήτων, καθώς και οι τυχόν παρεπόμενες προς αυτές παροχές υπηρεσιών,

(ββ) εργασίες παρεπόμενες των μεταφορικών δραστηριοτήτων, όπως η φόρτωση, η εκφόρτωση και άλλες παρόμοιες,

(γγ) πραγματογνωμοσύνες γενικά και εργασίες συναφείς με ενσώματα κινητά αγαθά,

ζ) με την επιφύλαξη της παραπάνω περίπτωσης γ', παροχή υπηρεσιών από μεσάζοντες, οι οποίοι ενεργούν στο όνομά τους και για λογαριασμό άλλων προσώπων για την πραγματοποίηση πράξεων, οι οποίες εκτελούνται υλικά στο εσωτερικό της χώρας.

3. Επίσης, κατ' εξαίρεση, ο τόπος παροχής υπηρεσιών θεωρείται ότι βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας στις παρακάτω περιπτώσεις υπηρεσιών, εφόσον παρέχονται από πρόσωπα εγκαταστημένα σε άλλο κράτος μέλος σε υποκείμενους στο φόρο, οι οποίοι έχουν στο εσωτερικό της χώρας την έδρα της οικονομικής τους δραστηριότητας ή την μόνιμη εγκατάστασή τους ή την κατοικία, ή την συνήθη διαμονή τους ή, εφόσον παρέχονται από πρόσωπα εγκαταστημένα εκτός της Κοινότητας, σε οποιοδήποτε λήπτη εγκαταστημένο στο εσωτερικό της χώρας.

α) μεταβίβασης ή παραχώρησης της χρήσης δικαιωμάτων πνευματικής ιδιοκτησίας, διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας, αδειών εκμετάλλευσης βιομηχανικών και εμπορικών σημάτων και άλλων παρόμοιων δικαιωμάτων,

β) διαφημίσεων,

γ) συμβούλων γενικά, μηχανικών, γραφείων μελετών, δικηγόρων, λογιστών ή και άλλων παρόμοιων υπηρεσιών, καθώς και επεξεργασίας στοιχείων ή παροχής πληροφοριών,

δ) ανάληψης υποχρέωσης για μη άσκηση, εν όλω ή εν μέρει, επαγγελματικής δραστηριότητας ή δικαιώματος που προβλέπεται στην παράγραφο αυτή,

ε) τραπεζικών, χρηματοδοτικών, ασφαλιστικών και αντασφαλιστικών, με εξαίρεση τη μίσθωση χρηματοθυρίδων,

στ) διάθεσης προσωπικού,

ζ) μίσθωσης ενσώματων κινητών αγαθών εκτός των μεταφορικών μέσων,

η) προσώπων που ενεργούν στο όνομα και για λογαριασμό άλλων προσώπων, για την πραγματοποίηση των υπηρεσιών που αναφέρονται στην παράγραφο αυτή.

4. Επίσης, κατ' εξαίρεση, ο τόπος παροχής υπηρεσιών θεωρείται ότι βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας στις παρακάτω περιπτώσεις

υπηρεσιών, εφόσον παρέχονται προς λήπτη υποκείμενο στο φόρο εγκαταστημένο στο εσωτερικό της χώρας:

α) ενδοκοινοτική μεταφορά αγαθών, της οποίας ο τόπος αναχώρησης βρίσκεται σε άλλο κράτος μέλος και ο τόπος άφιξης βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας, καθώς και παροχή υπηρεσιών από πρόσωπα που μεσολαβούν ενεργώντας στο όνομά τους και για λογαριασμό άλλων προσώπων, για την πραγματοποίηση των πράξεων αυτών,

β) εργασίες παρεπόμενες της ενδοκοινοτικής μεταφοράς αγαθών, που εκτελούνται υλικά σε άλλο κράτος μέλος, καθώς και παροχή υπηρεσιών από πρόσωπα που μεσολαβούν ενεργώντας στο όνομά τους και για λογαριασμό άλλων προσώπων, για την πραγματοποίηση των πράξεων αυτών,

γ) παροχή υπηρεσιών από πρόσωπα που ενεργούν στο όνομά τους και για λογαριασμό άλλων προσώπων, που μεσολαβούν για την πραγματοποίηση πράξεων που δεν περιλαμβάνονται στο προηγούμενο εδάφιο, ούτε στην παράγραφο 3, οι οποίες εκτελούνται υλικά σε άλλο κράτος - μέλος.

5. Κατά παρέκκλιση των διατάξεων της παραγράφου 1, ο τόπος παροχής υπηρεσιών θεωρείται ότι βρίσκεται εκτός του εσωτερικού της χώρας, όταν ο εγκαταστημένος στο εσωτερικό της χώρας παρέχει:

α) υπηρεσίες της περίπτωσης α΄ της παραγράφου 2, για ακίνητο που βρίσκεται εκτός του εσωτερικού της χώρας,

β) υπηρεσίες της περίπτωσης β΄ της παραγράφου 2, που εκτελούνται εκτός του εσωτερικού της χώρας,

γ) υπηρεσίες της περίπτωσης γ΄ της παραγράφου 2, εφόσον πρόκειται για μεταφορά με τόπο αναχώρησης άλλο κράτος - μέλος και τόπο άφιξης το εσωτερικό της χώρας,

δ) υπηρεσίες της περίπτωσης δ΄ της παραγράφου 2, που αφορούν σε αγαθά, τα οποία εξάγονται ή αποστέλλονται σε άλλο κράτος - μέλος,

ε) υπηρεσίες της περίπτωσης ε΄ της παραγράφου 2, εφόσον ο μισθωτής χρησιμοποιεί το αγαθό σε χώρα εκτός της Κοινότητας,

στ) υπηρεσίες της περίπτωσης στ΄ της παραγράφου 2, που εκτελούνται υλικά εκτός του εσωτερικού της χώρας,

ζ) υπηρεσίες της περίπτωσης ζ' της παραγράφου 2, που εκτελούνται υλικά εκτός του εσωτερικού της χώρας,

η) υπηρεσίες της παραγράφου 3, που παρέχονται σε υποκείμενο στο φόρο εγκαταστημένο σε άλλο κράτος μέλος ή σε οποιοδήποτε λήπτη εγκαταστημένο εκτός της Κοινότητας,

θ) υπηρεσίες της περίπτωσης α' της παραγράφου 4, εφόσον ο τόπος αναχώρησης της μεταφοράς βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας και ο τόπος άφιξης βρίσκεται σε άλλο κράτος μέλος, όταν ο λήπτης είναι υποκείμενος εγκαταστημένος σε άλλο κράτος - μέλος,

ι) υπηρεσίες της περίπτωσης β' της παραγράφου 4, εφόσον οι παρεπόμενες της ενδοκοινοτικής μεταφοράς αγαθών εργασίες εκτελούνται στο εσωτερικό της χώρας και παρέχονται σε λήπτη υποκείμενο εγκαταστημένο σε άλλο κράτος μέλος,

ια) εργασίες της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4, εφόσον παρέχονται σε λήπτη υποκείμενο εγκαταστημένο σε άλλο κράτος - μέλος.

ΑΡΘΡΟ 12α

ΤΟΠΟΣ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΗΣ ΑΠΟΚΤΗΣΗΣ ΑΓΑΘΩΝ

1. Η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών θεωρείται ότι πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον τα αγαθά κατά το χρόνο της άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς προς τον αποκτώντα βρίσκονται στο εσωτερικό της χώρας.

2. Επίσης, η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών θεωρείται ότι πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον γίνεται από υποκείμενο στο φόρο εγκαταστημένο στο εσωτερικό της χώρας, ο οποίος δεν αποδεικνύει ότι τα αγαθά αυτά αποτέλεσαν αντικείμενο ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών σε άλλο κράτος - μέλος.

δ. ΓΕΝΕΣΗ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗΣ

ΑΡΘΡΟ 13

ΧΡΟΝΟΣ ΓΕΝΕΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗΣ ΣΤΗΝ ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΑΓΑΘΩΝ ΚΑΙ ΣΤΗΝ ΠΑΡΟΧΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ

1. Η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος γίνεται απαιτητός από το δημόσιο κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η παράδοση των αγαθών και η παροχή των υπηρεσιών.

Η παράδοση των αγαθών συντελείται κατά το χρόνο κατά τον οποίο τα αγαθά τίθενται στη διάθεση του προσώπου που τα αποκτά.

Όταν ο προμηθευτής των αγαθών αναλαμβάνει την υποχρέωση αποστολής τους, η παράδοση συντελείται κατά το χρόνο κατά τον οποίο αρχίζει η αποστολή, εκτός αν ο προμηθευτής αναλαμβάνει και την υποχρέωση συναρμολόγησης ή εγκατάστασης των αγαθών, οπότε η παράδοση συντελείται κατά το χρόνο αποπεράτωσης των εργασιών αυτών.

2. Κατ' εξαίρεση, ο φόρος γίνεται απαιτητός:

α) κατά το χρόνο έκδοσης του τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση τιμολογίου στις περιπτώσεις που, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων, παρέχεται η ευχέρεια έκδοσης των στοιχείων αυτών σε χρόνο μεταγενέστερο της παράδοσης των αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών,

β) κατά το χρόνο είσπραξης της αντιπαροχής σε περίπτωση παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών που πραγματοποιούνται ύστερα από επιταγή δημόσιας αρχής ή στο όνομά της ή σε εκτέλεση νόμου,

γ) κατά το χρόνο που έχει συμφωνηθεί η καταβολή κάθε δόσης σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών, για τις οποίες η αντιπαροχή καταβάλλεται περιοδικά.

δ) Κατά το χρόνο έκδοσης του τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση τιμολογίου και το αργότερο τη 15η του επόμενου μήνα από αυτόν κατά τον οποίο γεννήθηκε η φορολογική υποχρέωση, προκειμένου για παραδόσεις αγαθών που απαλλάσσονται από το φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 22α,

ε) Προκειμένου για παροχή υπηρεσιών, κατά το χρόνο έκδοσης του φορολογικού στοιχείου, όταν αυτό εκδίδεται σε χρόνο προγενέστερο της παροχής των υπηρεσιών.

3. Ειδικά για τις πράξεις που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 6, η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος γίνεται απαιτητός κατά το χρόνο:

α) υπογραφής του προσυμφώνου, εφόσον σ' αυτό περιλαμβάνεται ο όρος της αυτοσύμβασης που προβλέπει το άρθρο 235 του Αστικού Κώδικα ή εφόσον καταβλήθηκε ολόκληρο το τίμημα και παραδόθηκε η νομή του ακινήτου,

β) σύνταξης της έκθεσης πλειστηριασμού, στην περίπτωση εκούσιου ή αναγκαστικού πλειστηριασμού,

γ) υπογραφής του οριστικού συμβολαίου,

δ) μεταγραφής στις λοιπές περιπτώσεις που δεν απαιτείται η κατάρτιση συμβολαιογραφικού εγγράφου.

ΑΡΘΡΟ 14

ΧΡΟΝΟΣ ΓΕΝΕΣΗΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗΣ ΣΤΗΝ ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΑΓΑΘΩΝ

1. Η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος γίνεται απαιτητός από το δημόσιο, κατά τον χρόνο που πραγματοποιείται η εισαγωγή των αγαθών, σύμφωνα με το άρθρο 10 του παρόντος.

Όταν τα αγαθά τίθενται, από τη στιγμή της εισαγωγής τους, σε ένα από τα καθεστώτα που προβλέπονται στα εδάφια αα' και ββ' της περίπτωσης β' της παραγράφου 1 του άρθρου 21, σε καθεστώς προσωρινής εισαγωγής με πλήρη απαλλαγή από εισαγωγικούς δασμούς ή σε καθεστώς εξωτερικής διαμετακόμισης, η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος γίνεται απαιτητός κατά το χρόνο κατά τον οποίο τα αγαθά εξέρχονται από τα καθεστώτα αυτά στο εσωτερικό της χώρας.

2. Όταν τα εισαγόμενα αγαθά υπόκεινται σε δασμούς, γεωργικές εισφορές ή φόρους ισοδύναμου αποτελέσματος, που έχουν θεσπισθεί στα πλαίσια κοινής πολιτικής, η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος γίνεται απαιτητός κατά το χρόνο που η φορολογική υποχρέωση

γεννάται και γίνονται απαιτητές από το δημόσιο οι παραπάνω επιβαρύνσεις.

3. Όταν τα εισαγόμενα αγαθά δεν υπόκεινται σε καμία επιβάρυνση της προηγούμενης παραγράφου, η φορολογική υποχρέωση γεννάται κατά την είσοδο των αγαθών στο τελωνειακό έδαφος και ο φόρος γίνεται απαιτητός κατά το χρόνο που λαμβάνεται υπόψη για την επιβολή των δασμών, σύμφωνα με τις διατάξεις της τελωνειακής νομοθεσίας.

ΑΡΘΡΟ 14α

ΧΡΟΝΟΣ ΓΕΝΕΣΗΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗΣ ΣΤΗΝ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΗ ΑΠΟΚΤΗΣΗ ΑΓΑΘΩΝ ΚΑΙ ΑΠΑΙΤΗΤΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

1. Η φορολογική υποχρέωση γεννάται κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών.

Η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών πραγματοποιείται κατά το χρόνο που τα αγαθά τίθενται στη διάθεση του προσώπου που τα αποκτά.

Όταν ο προμηθευτής των αγαθών αναλαμβάνει την υποχρέωση αποστολής τους, η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών πραγματοποιείται κατά το χρόνο κατά τον οποίο αρχίζει η αποστολή.

2. Ο φόρος γίνεται απαιτητός από το δημόσιο κατά το χρόνο έκδοσης του τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση τιμολογίου και το αργότερο τη 15η του επόμενου μήνα από αυτόν κατά τον οποίο γεννήθηκε η φορολογική υποχρέωση.

ΑΡΘΡΟ 15

ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ ΣΤΗΝ ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΑΓΑΘΩΝ, ΣΤΗΝ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΗ ΑΠΟΚΤΗΣΗ ΑΓΑΘΩΝ ΚΑΙ ΣΤΗΝ ΠΑΡΟΧΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ

1. Στην παράδοση αγαθών, στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, καθώς και στην παροχή υπηρεσιών, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η αντιπαροχή που έλαβε ή πρόκειται να λάβει ο

προμηθευτής των αγαθών ή αυτός που παρέχει τις υπηρεσίες, προσαυξημένη με οποιαδήποτε παροχή που συνδέεται άμεσα με αυτή.

2. Κατ' εξαίρεση, στις πιο κάτω περιπτώσεις, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται:

α) για τις πράξεις παράδοσης αγαθών, που αναφέρονται στο άρθρο 7, καθώς και για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που αναφέρονται στην περίπτωση α' του άρθρου 10β, η τρέχουσα τιμή αγοράς των αγαθών ή παρόμοιων αγαθών ή, αν δεν υπάρχει τιμή αγοράς, το κόστος των αγαθών, κατά το χρόνο πραγματοποίησης των πράξεων αυτών.

β) για τις προβλεπόμενες από τις περιπτώσεις α' και β' του άρθρου 9 παροχές υπηρεσιών, το σύνολο των εξόδων που αναλογούν στην εκτέλεση της παροχής των υπηρεσιών αυτών,

γ) για την παροχή υπηρεσιών, που προβλέπει η διάταξη της περίπτωσης γ' του άρθρου 9, για την ανταλλαγή αγαθών, καθώς και για κάθε περίπτωση που η αντιπαροχή δεν συνίσταται σε χρήμα, η κανονική αξία τους.

Ως κανονική αξία θεωρείται το ποσό που θα έπρεπε, κάτω από κανονικές συνθήκες λειτουργίας της αγοράς, να καταβάλλει οποιοσδήποτε αγοραστής ή λήπτης για να επιτύχει την απόκτηση του αγαθού ή τη λήψη της υπηρεσίας από έναν ανεξάρτητο προμηθευτή ή από πρόσωπο που παρέχει ανεξάρτητα τις υπηρεσίες αυτές στο εσωτερικό της χώρας,

δ) για τις πράξεις που προβλέπουν οι διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 περίπτωση α' του άρθρου 6, η αξία όπως αυτή προσδιορίζεται από τις διατάξεις του νόμου για την επιβολή του φόρου μεταβίβασης ακινήτων, που ισχύουν κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης. Για τις παραδόσεις ακινήτων στον κύριο του οικοπέδου που αναθέτει σε εργολάβο την ανέγερση οικοδομής με το σύστημα της αντιπαροχής, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η αξία των κτισμάτων που παραδίδονται σ' αυτόν. Η αξία αυτή προσδιορίζεται όπως πιο πάνω και δεν μπορεί να είναι μικρότερη από την αξία των ποσοστών του οικοπέδου που μεταβιβάζονται από τον κύριο του οικοπέδου στον εργολάβο κατασκευαστή.

Κατ' εξαίρεση για τον υπολογισμό της φορολογητέας αξίας σε περίπτωση παράδοσης ακινήτου σε πρόσωπα που έχουν δικαίωμα

μερικής ή ολικής απαλλαγής από το φόρο μεταβίβασης ακινήτων, η αξία αυτή μειώνεται κατά το μέρος που αντιστοιχεί στην απαλλασσόμενη από το φόρο μεταβίβασης ακινήτων αξία.

Το αμάχητο τεκμήριο για τη μεταβίβαση αποπερατωμένου διαμερίσματος, που ορίζεται από τις διατάξεις του άρθρου 2 του νόμου για την επιβολή του φόρου μεταβίβασης ακινήτων, ισχύει και για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος άρθρου.

3. Όταν τα στοιχεία προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας εκφράζονται σε νόμισμα άλλου κράτους, για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας λαμβάνεται υπόψη η ισοτιμία του νομίσματος αυτού προς την δραχμή, όπως αυτή προσδιορίζεται από την διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 16.

4. Στη φορολογητέα αξία περιλαμβάνονται:

α) Οι τόκοι των επί πιστώσει πωλήσεων, οι τόκοι υπερημερίας, καθώς και τα παρεπόμενα έξοδα με τα οποία ο προμηθευτής επιβαρύνει τον αγοραστή των αγαθών ή το λήπτη των υπηρεσιών, όπως τα έξοδα προμήθειας, μεσιτείας, συσκευασίας, ασφάλισης, μεταφοράς, φορτοεκφόρτωσης, ακόμη και αν αποτελούν αντικείμενο ιδιαίτερης συμφωνίας,

β) οι κάθε είδους φόροι, τα δικαιώματα, οι εισφορές, τα τέλη υπέρ του δημοσίου ή τρίτων και τα τέλη χαρτοσήμου, με εξαίρεση το φόρο του παρόντος νόμου.

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

Στην περίπτωση του προηγούμενου εδαφίου, δύναται ο υποκείμενος στο φόρο, να μην αναγράφει φόρο για την αξία της συσκευασίας τόσο κατά την παράδοση όσο και κατά την επιστροφή αυτής, εφόσον η επιστρεφόμενη συσκευασία καλύπτεται από καταβαλλόμενη εγγύηση.

5. Στη φορολογητέα αξία δεν περιλαμβάνονται:

α) Οι χορηγούμενες στον αγοραστή ή το λήπτη εκπτώσεις, εφόσον αυτές αποδεικνύονται από στοιχεία, τα οποία εκδίδονται σύμφωνα με τις διατάξεις που ισχύουν,

β) οι επιστροφές του τιμήματος, σε περίπτωση ολικής ή μερικής ακύρωσης της παράδοσης αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών.

6. Η φορολογητέα αξία μειώνεται κατά την αξία των ειδών συσκευασίας που επιστρέφονται από τους αγοραστές.

7. Στην περίπτωση ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από υποκείμενο εγκατεστημένο στο εσωτερικό της χώρας, η οποία αποδεδειγμένα φορολογήθηκε σε άλλο κράτος - μέλος κατά το χρόνο της άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς στο κράτος αυτό, η φορολογητέα αξία μειώνεται αναλόγως. Ειδικά για τα προϊόντα που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης, η φορολογητέα αξία μειώνεται επίσης με τον φόρο αυτόν, εφόσον αποδεδειγμένα καταβλήθηκε στο άλλο κράτος - μέλος.

8. Στην παράδοση εφημερίδων και περιοδικών που ενεργούν οι εκδοτικές και εισαγωγικές επιχειρήσεις, καθώς και οι επιχειρήσεις που πραγματοποιούν ενδοκοινοτικές αποκτήσεις, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η τιμή παράδοσης αυτών, χωρίς Φόρο Προστιθέμενης Αξίας, μετά την αφαίρεση της προμήθειας που χορηγείται στα πρακτορεία διανομής.

9. Ειδικά, στην πώληση εισιτηρίων μεταφοράς προσώπων, των οποίων προβλέπεται η ακύρωση σε ειδικά μηχανήματα, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η τιμή λιανικής πώλησης των εισιτηρίων χωρίς φόρο προστιθέμενης αξίας. Ο φόρος που αναλογεί για τις πωλήσεις αυτές, καταβάλλεται από τους εκμεταλλευτές των μέσων μεταφοράς κατά τον χρόνο έκδοσης του σχετικού φορολογικού στοιχείου.

Οι υποκείμενοι στο φόρο που μεσολαβούν στη διάθεση των εισιτηρίων στο κοινό, δεν έχουν τις υποχρεώσεις του νόμου αυτού, για τη συγκεκριμένη δραστηριότητα.

ΑΡΘΡΟ 16

ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ ΣΤΗΝ ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΑΓΑΘΩΝ

1. Στην εισαγωγή αγαθών η φορολογητέα αξία διαμορφώνεται:

α) από την δασμολογητέα αξία των εισαγομένων αγαθών, όπως αυτή προσδιορίζεται από τις ισχύουσες κοινοτικές διατάξεις,

β) από τους δασμούς, φόρους, τέλη, εισφορές και δικαιώματα που οφείλονται εκτός του εσωτερικού της χώρας, καθώς και όσα εισπράττονται κατά την εισαγωγή υπέρ του δημοσίου ή τρίτων, εκτός από το φόρο του παρόντος νόμου.

γ) από τα παρεπόμενα έξοδα της εισαγωγής αγαθών, όπως τα έξοδα προμήθειας, μεσιτείας, τόκων, συσκευασίας, φόρτωσης, εκφόρτωσης, ασφάλισης και μεταφοράς μέχρι του πρώτου τόπου του προορισμού τους στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον και κατά το μέρος που δεν έχουν συμπεριληφθεί στη δασμολογητέα αξία.

Ως πρώτος τόπος προορισμού νοείται ο τόπος, ο οποίος αναγράφεται στη φορτωτική ή σε οποιοδήποτε έγγραφο με το οποίο εισάγονται τα αγαθά στη χώρα. Αν δεν υπάρχει τέτοια ένδειξη, ως πρώτος τόπος προορισμού θεωρείται ο τόπος της πρώτης εκφόρτωσης των αγαθών στο εσωτερικό της χώρας.

δ) από τα αναφερόμενα στην προηγούμενη περίπτωση γ' έξοδα, τα οποία πραγματοποιούνται για τυχόν μεταφορά των αγαθών από τον πρώτο τόπο προορισμού σε άλλο τόπο που είναι γνωστός κατά το χρόνο τελωνισμού τους και τη θέση τους σε ανάλωση.

2. Σε περίπτωση εισαγωγής αγαθών, τα οποία είχαν εξαχθεί προσωρινά εκτός της Κοινότητας, για τελειοποίηση και επανεισαγωγή, η φορολογητέα αξία που προβλέπουν οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου διαμορφώνεται με βάση τις ισχύουσες κοινοτικές διατάξεις.

3. Όταν τα στοιχεία προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας κατά την εισαγωγή εκφράζονται σε νόμισμα άλλου Κράτους, για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας λαμβάνεται υπόψη η ισοτιμία του νομίσματος αυτού προς τη δραχμή, σύμφωνα με τις ισχύουσες κοινοτικές διατάξεις, για τον υπολογισμό της δασμολογητέας αξίας.

4. Προκειμένου περί πετρελαιοειδών προϊόντων υπαγομένων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης ανεξάρτητα από την προέλευσή τους και με την επιφύλαξη των διατάξεων της περίπτωσης α' του άρθρου 7 του Ν. 1038/80 όπως ισχύει, για τη διαμόρφωση της βάσης επιβολής του φόρου προστιθέμενης αξίας, πέραν των στοιχείων της παραγράφου 1 του παρόντος, συνυπολογίζεται και το κατά περίπτωση καθοριζόμενο κόστος τήρησης των αποθεμάτων ασφαλείας.

5. Στην εισαγωγή μεταχειρισμένων αγαθών προέλευσης άλλου κράτους μέλους της Κοινότητας που πραγματοποιείται από ιδιώτη, αν τα αγαθά αυτά αποδεδειγμένα έχουν επιβαρυνθεί με ΦΠΑ κατά την απόκτησή τους στο κράτος μέλος προέλευσης και δεν έχουν τύχει έκπτωσης ή επιστροφής του φόρου αυτού, η φορολογητέα αξία και ο οφειλόμενος φόρος μειώνεται κατά το ποσό του εναπομένοντα φόρου που εξακολουθεί να είναι ενσωματωμένος στην τιμή του αγαθού κατά τον χρόνο της εισαγωγής. Η διάταξη αυτή ισχύει για πράξεις που πραγματοποιούνται από 1.1.1987 μέχρι την 31.12.1992.

6. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών ρυθμίζεται η διαδικασία και κάθε λεπτομέρεια για την εφαρμογή της προηγούμενης παραγράφου.

ΑΡΘΡΟ 17

ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

1. Ο συντελεστής του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας ορίζεται σε δεκαοκτώ στα εκατό (18%) στη φορολογητέα αξία. Κατ' εξαίρεση, για τα αγαθά και τις υπηρεσίες που περιλαμβάνονται στο παράρτημα ΙΙΙ του παρόντος ο συντελεστής του φόρου ορίζεται σε οκτώ στα εκατό (8%).

2. Για τον υπολογισμό του φόρου στην παράδοση αγαθών, στην παροχή υπηρεσιών και στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, εφαρμόζονται οι συντελεστές που ισχύουν κατά το χρόνο που ο φόρος γίνεται απαιτητός, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 13 και 14α.

3. Για τα εισαγόμενα αγαθά εφαρμόζονται οι συντελεστές που ισχύουν κατά το χρόνο που ο φόρος γίνεται απαιτητός, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 14.

4. Για τα νησιά των νομών Λέσβου, Χίου, Σάμου, Δωδεκανήσου, Κυκλάδων και τα νησιά του Αιγαίου, Θάσο, Σαμοθράκη, Βόρειες Σποράδες και Σκύρο, οι συντελεστές του φόρου μειώνονται κατά τριάντα στα εκατό (30%), εφόσον πρόκειται για αγαθά, τα οποία κατά τον χρόνο που ο φόρος γίνεται απαιτητός:

α) βρίσκονται στα νησιά αυτά και παραδίδονται από υποκείμενο στο φόρο που είναι εγκαταστημένος στα νησιά αυτά,

β) πωλούνται με προορισμό τα νησιά αυτά από υποκείμενο στο φόρο, εγκαταστημένο σε οποιοδήποτε μέρος του εσωτερικού της

χώρας, προς αγοραστή υποκείμενο ή προς μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο, εγκαταστημένο στα νησιά αυτά,

γ) αποστέλλονται ή μεταφέρονται προς υποκείμενο στο φόρο ή προς μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο που είναι εγκαταστημένο στα νησιά αυτά, στα πλαίσια της ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών,

δ) εισάγονται στα νησιά αυτά.

Η πιο πάνω μείωση των συντελεστών δεν ισχύει για τα καπνοβιομηχανικά προϊόντα και τα μεταφορικά μέσα.

5. Η μείωση της προηγούμενης παραγράφου ισχύει και για τις υπηρεσίες που εκτελούνται υλικά στην περιοχή αυτή από υποκείμενο στο φόρο, ο οποίος κατά το χρόνο που ο φόρος γίνεται απαιτητός είναι εγκαταστημένος στην περιοχή αυτή.

6. Οι συντελεστές που προκύπτουν από την πιο πάνω μείωση στρογγυλοποιούνται στην πλησιέστερη ακέραιη μονάδα.

7. Διάταξη νόμου αντίθετου περιεχομένου προς τις διατάξεις του άρθρου αυτού παύει να ισχύει.

8. Με αποφάσεις του υπουργού Οικονομικών ρυθμίζεται η διαδικασία και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού.

ε. ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ ΑΠΟ ΤΟ ΦΟΡΟ

ΑΡΘΡΟ 18

ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ ΣΤΟ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟ ΤΗΣ ΧΩΡΑΣ

1. Απαλλάσσονται από το φόρο:

α) η παροχή υπηρεσιών από τα Ελληνικά Ταχυδρομεία (ΕΛ.ΤΑ) και η παρεπόμενη των υπηρεσιών αυτών παράδοση αγαθών,

β) οι δραστηριότητες των εθνικών δικτύων Ραδιοφωνίας και Τηλεόρασης, με εξαίρεση τις δραστηριότητες εμπορικού χαρακτήρα,

γ) η παροχή ύδατος μη εμφιαλωμένου,

δ) η παροχή υπηρεσιών νοσοκομειακής και ιατρικής περίθαλψης και διάγνωσης, καθώς και οι στενά συνδεδεμένες με αυτές παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών, που ενεργούνται από πρόσωπα που λειτουργούν νόμιμα.

Με τις υπηρεσίες αυτές εξομοιώνονται και οι παρεχόμενες στις εγκαταστάσεις θεραπευτικών λουτρών και ιαματικών πηγών.

ε) η παροχή υπηρεσιών από γιατρούς, οδοντογιατρούς, μαιές, νοσοκόμους και φυσιοθεραπευτές,

στ) η παροχή υπηρεσιών από οδοντοτεχνίτες, καθώς και η παράδοση ειδών οδοντικής προσθετικής που ενεργείται από τους οδοντογιατρούς και τους οδοντοτεχνίτες,

ζ) η παροχή υπηρεσιών από κτηνίατρους,

η) η παράδοση ανθρώπινων οργάνων, ανθρώπινου αίματος, και ανθρώπινου γάλακτος,

θ) η παροχή υπηρεσιών από σωματεία ή ενώσεις προσώπων προς τα μέλη τους, τα οποία μέλη ασκούν δραστηριότητα απαλλασσόμενη από το φόρο ή μη υποκείμενη στο φόρο, εφόσον οι υπηρεσίες αυτές είναι άμεσα αναγκαίες για την άσκηση της δραστηριότητας αυτής και παρέχονται έναντι συνεισφοράς στα κοινά έξοδα,

ι) η παροχή υπηρεσιών και η παράδοση αγαθών που συνδέονται στενά με την κοινωνική πρόνοια και ασφάλιση και πραγματοποιούνται από νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου ή άλλους οργανισμούς ή ιδρύματα αναγνωρισμένα από το κράτος,

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

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

ιγ) Η παροχή υπηρεσιών εκπαίδευσης γενικά και οι στενά συνδεδεμένες με αυτή πράξεις παράδοσης αγαθών, που παρέχονται από δημόσια εκπαιδευτήρια ή από άλλα πρόσωπα αναγνωρισμένα από την κατά περίπτωση, αρμόδια αρχή,

ιδ) η παράδοση ιδιαίτερων μαθημάτων όλων των βαθμίδων εκπαίδευσης,

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

χαρακτήρα σε πρόσωπα που ασχολούνται με τον αθλητισμό ή τη σωματική αγωγή,

ιστ) η παροχή υπηρεσιών και η στενά συνδεδεμένη με αυτές παράδοση αγαθών προς τα μέλη τους, έναντι καταβολής συνδρομής, από μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα και οργανισμούς, που επιδιώκουν στα πλαίσια του συλλογικού τους συμφέροντος σκοπούς πολιτικούς, συνδικαλιστικούς, θρησκευτικούς, φιλοσοφικούς, φιλανθρωπικούς ή εθνικούς,

ιζ) Η παροχή υπηρεσιών πολιτιστικής ή μορφωτικής φύσης και η στενά συνδεδεμένη με αυτές παράδοση αγαθών από νομικά πρόσωπα ή άλλους οργανισμούς ή ιδρύματα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, τα οποία λειτουργούν νόμιμα και έχουν σκοπούς πολιτιστικούς ή μορφωτικούς.

Στις υπηρεσίες αυτές περιλαμβάνονται ιδίως οι παρεχόμενες σε επισκέπτες μουσείων, μνημείων, αρχαιολογικών ή άλλων παρόμοιων χώρων, καθώς και η οργάνωση καλλιτεχνικών εκδηλώσεων, εκθέσεων και διαλέξεων,

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

ιθ) η παροχή υπηρεσιών και η παράδοση αγαθών από τα πρόσωπα που αναφέρονται στις περιπτώσεις δ', ι', ιγ', ιε', ιστ' και ιζ' της παραγράφου αυτής, με την ευκαιρία εκδηλώσεων που οργανώνονται από αυτά για την οικονομική τους ενίσχυση,

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

κα) οι εργασίες, στις οποίες περιλαμβάνεται και η διαπραγμάτευση, που αφορούν συνάλλαγμα, χαρτονομίσματα και νομίσματα, τα οποία αποτελούν νόμιμα μέσα πληρωμής, με εξαίρεση τα νομίσματα και χαρτονομίσματα για συλλογές,

κβ) οι εργασίες, στις οποίες περιλαμβάνεται και η διαπραγμάτευση εκτός από τη φύλαξη και διαχείριση, που αφορούν μετοχές ανώνυμων εταιρειών, μερίδια, ομολογίες και λοιπούς τίτλους, με εξαίρεση τους τίτλους παραστατικούς εμπορευμάτων,

κγ) η διαχείριση των αμοιβαίων κεφαλαίων που προβλέπουν οι διατάξεις του ν.δ. 608/1970 (ΦΕΚ 170),

κδ) η χορήγηση και η διαπραγμάτευση πιστώσεων, καθώς και η διαχείρισή τους από το πρόσωπο που τις χορηγεί,

κε) η ανάληψη υποχρεώσεων, προσωπικών ή χρηματικών εγγυήσεων και λοιπών ασφαλειών, η διαπραγμάτευση για την ανάληψη των εργασιών αυτών και η διαχείριση εγγυήσεων πιστώσεων, που ενεργείται από το πρόσωπο που τις χορηγεί,

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

κζ) οι μισθώσεις ακινήτων,

κη) η παράδοση κρατικών λαχείων, δελτίων ΠΡΟΠΟ, ΛΟΤΤΟ, ΠΡΟΤΟ και λαχείων του Λαχειοφόρου Αμοιβαίου Στοιχήματος (Sweepstakes) του Οργανισμού Ιπποδρομιών Ελλάδος,

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

λ) η παράδοση αγαθού ή αγαθών επιχείρησης ως συνόλου, κλάδου ή μέρους αυτής από επαχθή ή χαριστική αιτία ή με τη μορφή εισφοράς σε υφιστάμενο ή συνιστώμενο νομικό πρόσωπο, από δραστηριότητα αποκλειστικά απαλλασσόμενη ή εξαιρούμενη από το φόρο ή από αγρότη του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 33, εφόσον τα αγαθά αυτά είχαν αποκτηθεί με φόρο προστιθέμενης αξίας και δεν έχει παρασχεθεί, ούτε ασκηθεί άμεσα, δικαίωμα έκπτωσης, καθώς επίσης και η παράδοση αγαθών των οποίων η κτήση ή η διάθεση έχει εξαιρεθεί από το δικαίωμα έκπτωσης, σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 23,

λα) η παροχή υπηρεσιών, των οποίων η αξία περιλαμβάνεται στη φορολογητέα αξία των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών και των εισαγωγών, όπως αυτή προσδιορίζεται στα άρθρα 15 και 16,

λβ) η παράδοση ακινήτων, εκτός από αυτά που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 6,

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

λδ) η παράδοση αγαθών, των οποίων η εισαγωγή απαλλάσσεται από το φόρο προστιθέμενης αξίας, εκτός των περιπτώσεων που ρυθμίζονται διαφορετικά από τις διατάξεις του παρόντος νόμου.

2. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών ρυθμίζεται κάθε λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού.

ΑΡΘΡΟ 19

ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ ΣΤΗΝ ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΑΓΑΘΩΝ

1. Απαλλάσσονται από τον φόρο:

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

β) η οριστική εισαγωγή αγαθών, η παράδοση των οποίων απαλλάσσεται από το φόρο και στο εσωτερικό της χώρας,

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

δ) η εισαγωγή αγαθών, τα οποία στη συνέχεια αποστέλλονται ή μεταφέρονται από τον εισαγωγέα σε άλλο κράτος μέλος και η παράδοσή τους απαλλάσσεται κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 1 του άρθρου 22α.

2. Στην εισαγωγή εφημερίδων και περιοδικών αναστέλλεται η είσπραξη του οφειλόμενου φόρου. Ο φόρος αυτός καταβάλλεται, όταν οι εφημερίδες και τα περιοδικά διανέμονται στην Ελλάδα, από τον εισαγωγέα ή, αν δεν υπάρχει εισαγωγέας, από το πρακτορείο διανομής και, σε περίπτωση που δεν υπάρχει ούτε πρακτορείο διανομής, από τον παραλήπτη τους.

3. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών ρυθμίζεται κάθε λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού.

ΑΡΘΡΟ 20

ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ ΤΩΝ ΠΡΑΞΕΩΝ ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΕΞΑΓΩΓΗ, ΕΚΤΟΣ ΚΟΙΝΟΤΗΤΑΣ, ΤΩΝ ΕΞΟΜΟΙΟΥΜΕΝΩΝ ΠΡΟΣ ΑΥΤΕΣ ΠΡΑΞΕΩΝ ΚΑΙ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΜΕΤΑΦΟΡΩΝ

1. Απαλλάσσονται από τον φόρο:

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

β) η παράδοση αγαθών που εξάγονται, εκτός της Κοινότητας, από τον μη εγκαταστημένο στο εσωτερικό της Κοινότητας αγοραστή ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό του αγοραστή. Εξαιρούνται από την απαλλαγή τα αγαθά που μεταφέρονται από τον ίδιο τον αγοραστή και προορίζονται για τον εξοπλισμό ή εφοδιασμό σκαφών αναψυχής και ιδιωτικών αεροσκαφών ή οποιοδήποτε άλλου μεταφορικού μέσου ιδιωτικής χρήσης. Κατά την έννοια των διατάξεων του παρόντος άρθρου θεωρούνται:

αα) ως αγαθά εξοπλισμού, τα ενσωματούμενα ή χρησιμοποιούμενα σε μεταφορικό μέσο ιδιωτικής χρήσης,

ββ) ως αγαθά εφοδιασμού, κυρίως, τα καύσιμα, τα λιπαντικά και τα τροφοεφόδια των μέσων αυτών,

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

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

ε) η παροχή υπηρεσιών στις οποίες περιλαμβάνονται οι μεταφορές και οι βοηθητικές εργασίες τους, εφόσον οι υπηρεσίες αυτές συνδέονται άμεσα:

αα) με την εξαγωγή αγαθών, εκτός της Κοινότητας και την εξωτερική διαμετακόμιση, καθώς και με την εισαγωγή αγαθών, που προβλέπουν οι διατάξεις της περίπτωσης α της παραγράφου 1 του άρθρου 21,

ββ) με αγαθά αναφερόμενα στην περίπτωση β' της παραγράφου 1 του άρθρου 10 ή προερχόμενα από τα αγγλονορμανδικά νησιά, τα οποία έχουν υπαχθεί στη διαδικασία της εσωτερικής κοινοτικής διαμετακόμισης, που προβλέπεται στο άρθρο 55α.

Στις υπηρεσίες αυτές, δεν περιλαμβάνονται οι προβλεπόμενες από τις διατάξεις του άρθρου 18,

στ) η παροχή υπηρεσιών από μεσίτες ή άλλα πρόσωπα που μεσολαβούν, ενεργώντας στο όνομα και για λογαριασμό άλλου προσώπου, οι οποίες αφορούν στις πράξεις που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου αυτού και του άρθρου 22 ή πράξεις που πραγματοποιούνται εκτός της Κοινότητας. Εξαιρείται η παροχή υπηρεσιών των πρακτορείων ταξιδίων που ενεργούν στο όνομα και για λογαριασμό των ταξιδιωτών, εφόσον αυτή πραγματοποιείται σε άλλο κράτος μέλος της Κοινότητας,

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

2. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών ρυθμίζεται κάθε λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού.

ΑΡΘΡΟ 21

ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ ΣΤΗ ΔΙΕΘΝΗ ΔΙΑΚΙΝΗΣΗ ΑΓΑΘΩΝ

1. Απαλλάσσονται από τον φόρο:

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

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

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

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

γγ) να τεθούν σε καθεστώς εναποθήκευσης, εκτός της τελωνειακής αποταμίευσης.

Τα αναφερόμενα στις περιπτώσεις αα και ββ καθεστώτα νοούνται όπως αυτά ορίζονται από τις ισχύουσες κοινοτικές τελωνειακές διατάξεις.

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

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

ε) οι παραδόσεις αγαθών που προβλέπουν οι διατάξεις:

αα) της περίπτωσης α´ της παραγράφου 1 του άρθρου 10, με διατήρηση των καθεστώτων προσωρινής εισαγωγής, με πλήρη απαλλαγή από εισαγωγικούς δασμούς ή εξωτερικής διαμετακόμισης,

ββ) της περίπτωσης β´ της παραγράφου 1 του άρθρου 10, με διατήρηση της διαδικασίας της εσωτερικής κοινοτικής διαμετακόμισης, που προβλέπεται από το άρθρο 55α, καθώς και οι παροχές υπηρεσιών που συνδέονται άμεσα με τις παραδόσεις αυτές.

Οι προβλεπόμενες από το άρθρο αυτό απαλλαγές εφαρμόζονται και για τα ισχύοντα και λειτουργούντα στην Ελλάδα καθεστώτα της τελωνειακής επίβλεψης, του ελεύθερου τελωνειακώς χώρου και των ελευθέρων τελωνειακών συγκροτημάτων.

2. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών ρυθμίζεται κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού.

ΑΡΘΡΟ 22 ΕΙΔΙΚΕΣ ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ

1. Απαλλάσσονται από το φόρο:

α) η παράδοση, η ενδοκοινοτική απόκτηση και η εισαγωγή πλοίων και πλωτών μέσων που προορίζονται για την εμπορική ναυσιπλοΐα, την αλιεία ή άλλη εκμετάλλευσή τους ή για διάλυση ή για χρήση από τις ένοπλες δυνάμεις και το δημόσιο γενικά, καθώς και αντικειμένων και υλικών, εφόσον προορίζονται να ενσωματωθούν ή να χρησιμοποιηθούν σ' αυτά. Εξαιρούνται τα σκάφη ιδιωτικής χρήσης που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό,

β) η παράδοση, η ενδοκοινοτική απόκτηση και η εισαγωγή αεροσκαφών, που προορίζονται για χρήση από τις ένοπλες δυνάμεις και το δημόσιο γενικά ή για εκμετάλλευση από αεροπορικές εταιρείες, οι οποίες ενεργούν μεταφορές ή που προορίζονται για διάλυση, καθώς και αντικειμένων και υλικών, εφόσον προορίζονται να ενσωματωθούν ή να χρησιμοποιηθούν σ' αυτά. Εξαιρούνται τα αεροσκάφη ιδιωτικής χρήσης που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό,

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

δ) η ναύλωση πλοίων, πλωτών μέσων και η μίσθωση αεροσκαφών, εφόσον προορίζονται για την περαιτέρω ενέργεια φορολογητέων πράξεων ή πράξεων απαλλασσόμενων με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών. Εξαιρείται η ναύλωση ή μίσθωση σκαφών ή αεροσκαφών ιδιωτικής χρήσης, που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό. Η ναύλωση επαγγελματικών τουριστικών σκαφών του ν. 483/76 απαλλάσσεται, ανεξάρτητα από το σκοπό για τον οποίο γίνεται. Απαλλάσσονται επίσης οι εργασίες κατασκευής, μετατροπής, επισκευής και συντήρησης των μέσων αυτών, για τα οποία προβλέπεται απαλλαγή στις περιπτώσεις α' και β' της

παραγράφου αυτής, καθώς και των αντικειμένων που είναι ενσωματωμένα σ' αυτά ή χρησιμοποιούνται για την εκμετάλλευσή τους,

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

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

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

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

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

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

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

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

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

2. Με αποφάσεις του Υπουργού κάθε λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού.

ΑΡΘΡΟ 22α

ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ ΣΤΗΝ ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΑΓΑΘΩΝ ΣΕ ΑΛΛΟ ΚΡΑΤΟΣ ΜΕΛΟΣ

1. Απαλλάσσονται από το φόρο:

α) η παράδοση αγαθών κατά την έννοια του άρθρου 5, τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται σε άλλο κράτος μέλος από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή από άλλον που ενεργεί για λογαριασμό τους, προς άλλον υποκείμενο στο φόρο ή προς μη υποκείμενο νομικό πρόσωπο, που ενεργεί με την ιδιότητά του αυτή σε άλλο κράτος μέλος.

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

αα) αγρότες του ειδικού καθεστώτος,

ββ) υποκείμενους που διενεργούν μόνο απαλλασσόμενες πράξεις χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών και

γγ) νομικά πρόσωπα μη υποκείμενα στο φόρο, εφόσον το ύψος των συνολικών ενδοκοινοτικών τους αποκτήσεων αγαθών, χωρίς φόρο προστιθέμενης αξίας, δεν υπερβαίνει κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο το ισόποσο των δραχμών 2.500.000 και κατά την τρέχουσα διαχειριστική περίοδο δεν υπερβαίνει το ποσό αυτό.

Η εξαίρεση αυτή δεν ισχύει για καινούργια μεταφορικά μέσα και προϊόντα που υπάγονται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης,

β) η περιστασιακή παράδοση καινούργιων μεταφορικών μέσων που αποστέλλονται ή μεταφέρονται προς άλλο κράτος - μέλος,

γ) η παράδοση αγαθών κατά την έννοια της παραγράφου 3 του άρθρου 7, οι οποίες θα καλύπτονταν από την προβλεπόμενη στην περίπτωση α' απαλλαγή, αν είχαν πραγματοποιηθεί προς άλλον υποκείμενο στο φόρο,

δ) η εισαγωγή και η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών που πραγματοποιούνται από υποκείμενο στο φόρο και η παράδοση αγαθών προς υποκείμενο στο φόρο με σκοπό την παράδοσή τους με τους όρους της παραπάνω περίπτωσης α' και του άρθρου 22γ, καθώς και η παροχή υπηρεσιών που αφορούν αυτές τις παραδόσεις αγαθών με προορισμό ένα άλλο κράτος - μέλος, μέχρι του ποσού των παραδόσεων αυτών, που πραγματοποιήθηκαν κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο.

Η παρούσα απαλλαγή, καθώς και η απαλλαγή που προβλέπεται στην περίπτωση ζ' της παραγράφου 1 του άρθρου 20, παρέχεται συνολικά μέχρι του κοινού ορίου που προβλέπεται από τις διατάξεις αυτές.

2. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών ρυθμίζεται κάθε λεπτομέρεια για την εφαρμογή του άρθρου αυτού.

ΑΡΘΡΟ 22β

ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ ΣΤΗΝ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΗ ΑΠΟΚΤΗΣΗ ΑΓΑΘΩΝ

1. Απαλλάσσονται από το φόρο:

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

β) η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, για τα οποία, κατ' εφαρμογή των παραγράφων 2 και 3 του άρθρου 27 ο αποκτών (αγοραστής) τα αγαθά στο εσωτερικό της χώρας δικαιούται, σε κάθε περίπτωση, ολικής επιστροφής του φόρου προστιθέμενης αξίας.

2. Στην ενδοκοινοτική απόκτηση εφημερίδων και περιοδικών αναστέλλεται η είσπραξη του οφειλόμενου φόρου. Ο φόρος αυτός καταβάλλεται όταν οι εφημερίδες και τα περιοδικά διανέμονται στην Ελλάδα από τον υποκείμενο στο φόρο ή από το πρακτορείο διανομής και σε περίπτωση που δεν υπάρχει ούτε πρακτορείο διανομής, από τον παραλήπτη τους.

3. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών ρυθμίζεται κάθε λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού.

ΑΡΘΡΟ 22γ
ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ ΣΤΗΝ ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΑΓΑΘΩΝ ΑΠΟ ΤΑ ΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΑ
ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΩΝ ΕΙΔΩΝ

1. Απαλλάσσεται από το φόρο η παράδοση αγαθών από τα καταστήματα αφορολόγητων ειδών, που λειτουργούν στους λιμένες και αερολιμένες της χώρας, καθώς και σε πλοία ή αεροσκάφη, που προορίζονται να μεταφερθούν στις προσωπικές αποσκευές ταξιδιώτη, που μεταβαίνει σε άλλο κράτος μέλος με ενδοκοινοτικό θαλάσσιο πλου ή πτήση.

Για την εφαρμογή της διάταξης αυτής θεωρούνται:

αα) «ταξιδιώτης που μεταβαίνει σε άλλο κράτος μέλος», κάθε επιβάτης εφοδιασμένος με εισιτήριο θαλάσσιας ή εναέριας διαδρομής, στο οποίο αναφέρεται ως άμεσος προορισμός λιμάνι ή αεροδρόμιο άλλου κράτους μέλους,

ββ) «ενδοκοινοτικός θαλάσσιος πλους ή πτήση», κάθε θαλάσσια ή αεροπορική μεταφορά που αρχίζει από το εσωτερικό της χώρας και έχει πραγματικό τόπο άφιξης στο εσωτερικό άλλου κράτους μέλους.

2. Η απαλλαγή της προηγούμενης παραγράφου παρέχεται μέσα στα όρια της ατέλειας, που προβλέπεται από τις ισχύουσες κοινοτικές διατάξεις σε ταξιδιώτες προέλευσης τρίτων χωρών.

3. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών ρυθμίζεται κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.

στ) ΕΚΠΤΩΣΗ - ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

ΑΡΘΡΟ 23
ΔΙΚΑΙΩΜΑ ΕΚΠΤΩΣΗΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σ' αυτόν και η εισαγωγή αγαθών που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις

ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν απ' αυτόν.

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

Ειδικά, για τα αγαθά επένδυσης, το δικαίωμα έκπτωσης κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης των αγαθών αυτών.

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

α) για την πραγματοποίηση στο εξωτερικό των δραστηριοτήτων που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 4, εφόσον αυτές θα παρείχαν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, αν είχαν πραγματοποιηθεί στο εσωτερικό της χώρας,

β) για την παροχή υπηρεσιών και την παράδοση αγαθών που απαλλάσσονται από το φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων λα' και λδ' της § 1 του άρθρου 18, αντίστοιχα,

γ) για τις πράξεις που απαλλάσσονται από το φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 20, 21, 22, 22α και 22γ,

δ) για τις εργασίες που απαλλάσσονται από το φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων κ', κα', κβ', κδ', κε' και κοτ' της παραγράφου 1 του άρθρου 18, εφόσον ο λήπτης είναι εγκαταστημένος εκτός της Κοινότητας ή οι εργασίες αυτές συνδέονται άμεσα με αγαθά που εξάγονται σε χώρα εκτός της Κοινότητας,

ε) για τη διάθεση δώρων μέχρις αξίας δραχμών τριών χιλιάδων (3.000) και δειγμάτων.

3. Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά το χρόνο που ο φόρος καθίσταται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 13, 14 και 14α.

Ειδικά, προκειμένου για πράξεις της περίπτωσης β' της παραγράφου 1 του άρθρου 22α, το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά το χρόνο της παράδοσης.

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

α) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης καπνοβιομηχανικών προϊόντων,

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

γ) δεξιώσεων, ψυχαγωγίας και φιλοξενίας γενικά,

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

ε) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης επιβατικών
αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης μέχρι εννέα (9) θέσεων, μοτοσικλετών
και μοτοποδηλάτων, σκαφών και αεροσκαφών ιδιωτικής χρήσης που
προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό, καθώς και οι δαπάνες
καυσίμων, επισκευής, συντήρησης, μίσθωσης και κυκλοφορίας αυτών
γενικά.

Η διάταξη αυτή δεν εφαρμόζεται για τα πιο πάνω μεταφορικά
μέσα, εφόσον προορίζονται για πώληση, μίσθωση ή μεταφορά
προσώπων με κόμιστρο,

στ) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης ειδών
συσκευασίας, των οποίων η παράδοση καλύπτεται από καταβαλλόμενη
εγγύηση και των οποίων η περαιτέρω διακίνηση γίνεται χωρίς φόρο,
σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15.

ΑΡΘΡΟ 24

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΟΥ ΦΟΡΟΥ

1. Σε περίπτωση που ο υποκείμενος στο φόρο χρησιμοποιεί
αγαθά και υπηρεσίες για την πραγματοποίηση πράξεων, για μερικές
από τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης, ο εκπιπτόμενος
φόρος ορίζεται σε ποσοστό στα εκατό του συνολικού ποσού του
φόρου.

Το ποσοστό αυτό βρίσκεται με βάση κλάσμα που έχει ως αριθμητή
το ποσό του ετήσιου κύκλου εργασιών χωρίς φόρο προστιθέμενης
αξίας, που αφορά πράξεις για τις οποίες παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης
του φόρου και ως παρονομαστή το ποσό των πράξεων που
αναφέρονται στον αριθμητή, καθώς και των πράξεων για τις οποίες δεν
παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης.

Η αληθής έννοια της παραγράφου αυτής είναι ότι ο επιμερισμός
του προς έκπτωση ή μη φόρου γίνεται μόνο για το φόρο των κοινών

δαπανών και για τον προσδιορισμό του ποσοστού έκπτωσης στον παρονομαστή του κλάσματος περιλαμβάνονται και οι απαλλασσόμενες και οι εξαιρούμενες εκροές.

2. Το δεκαδικό μέρος του ποσοστού που προκύπτει από την εφαρμογή του κλάσματος της προηγούμενης παραγράφου στρογγυλοποιείται στην αμέσως μεγαλύτερη ακέραια μονάδα.

3. Για τον προσδιορισμό του ποσοστού της παραγράφου 1 δε λαμβάνονται υπόψη τα ποσά που προέρχονται:

α) από παράδοση αγαθών που χρησιμοποιούνται από υποκείμενο στο φόρο για πάγια εκμετάλλευση στην επιχείρηση,

β) από συμπωματικές εργασίες σε ακίνητα ή σε χρηματοοικονομικές δραστηριότητες που προβλέπουν οι διατάξεις των περιπτώσεων κα', κβ', η', κδ', κε', και κστ' της παραγράφου 1 του άρθρου 18, εφόσον αυτές είναι συμπωματικές.

4. Το ποσοστό που βρίσκεται με τον πιο πάνω τρόπο λαμβάνεται υπόψη για την εκκαθάριση του εκπιπτόμενου φόρου του έτους στο οποίο ο αφορά και για την υποβολή των προσωρινών δηλώσεων του επόμενου έτους.

5. Σε περίπτωση που κατά το χρόνο υποβολής των προσωρινών δηλώσεων δεν υπάρχουν σχετικά στοιχεία ή αυτά που υπάρχουν δεν είναι πλήρη, ο προσδιορισμός του ποσοστού γίνεται προσωρινά από τον υποκείμενο στο φόρο.

6. Κατά παρέκκλιση των πιο πάνω διατάξεων, με απόφαση του αρμόδιου οικονομικού εφόρου, μπορεί:

α) να επιτραπεί στον υποκείμενο στο φόρο ή να υποχρεωθεί αυτός να προσδιορίσει ένα ποσοστό για κάθε τομέα της δραστηριότητάς του, εφόσον για καθέναν από αυτούς τηρούνται ιδιαίτεροι λογαριασμοί στα βιβλία που προβλέπουν οι διατάξεις του Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων.

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

7. Ο φόρος που αναλογεί σε πράξεις που δεν παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης εκπίπτει ολόκληρος, εφόσον, για κάθε διαχειριστική

περίοδο, δεν υπερβαίνει το ποσό των δραχμών δέκα χιλιάδων (10.000).

8. Στην περίπτωση παράδοσης καινούργιου μεταφορικού μέσου, που απαλλάσσεται, σύμφωνα με την περίπτωση β΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 220, ο προς έκπτωση φόρος δεν μπορεί να υπερβεί το ποσό του φόρου που αναλογεί στην αξία παράδοσης.

ΑΡΘΡΟ 25

ΑΣΚΗΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΟΣ ΕΚΠΤΩΣΗΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 29,

β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,

γ) στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος με τον οποίον επιβαρύνθηκαν τα αγαθά,

δ) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών ή προσωρινή δήλωση, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο,

ε) κυρωμένο αντίγραφο της έκτακτης προσωρινής δήλωσης, όπου προβλέπεται η καταβολή φόρου με τη δήλωση αυτή, από την οποία αποδεικνύεται η καταβολή του φόρου.

2. Σε περίπτωση καταβολής του φόρου από τον υπόχρεο, για τον οποίο προβλέπουν οι διατάξεις των περιπτώσεων β΄ και γ΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 28, το δικαίωμα έκπτωσης μπορεί να ασκηθεί εφόσον αυτός κατέχει δικαιολογητικά, σχετικά με την πραγματοποίηση της φορολογητέας πράξης από τον εγκαταστημένο στο εξωτερικό υποκείμενο στον φόρο και αποδεικτικό καταβολής του φόρου.

3. Όταν το ποσό της έκπτωσης είναι μεγαλύτερο από τον οφειλόμενο φόρο στην ίδια περίοδο, η επιπλέον διαφορά μεταφέρεται

για έκπτωση σε επόμενη περίοδο, με την επιφύλαξη των περιγραφικών διατάξεων.

Κατ' εξαίρεση, η διαφορά αυτή επιστρέφεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27.

ΑΡΘΡΟ 26

ΔΙΑΚΑΝΟΝΙΣΜΟΣ ΕΚΠΤΩΣΕΩΝ

1. Η έκπτωση του φόρου που ενεργείται με βάση τις οποίες υποβάλλονται σύμφωνα με την περίπτωση α' της παραγράφου 1 του άρθρου 31, υπόκειται σε τελικό διακανονισμό κατά την υποβολή της προβλεπόμενης από το ίδιο άρθρο εκκαθαριστικής δήλωσης, εφόσον:

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

β) μετά την υποβολή των προσωρινών δηλώσεων έγιναν μεταβολές που δεν είχαν ληφθεί υπόψη για τον καθορισμό του ποσού των εκπτώσεων, όπως στην περίπτωση έκπτωσης στο τίμημα ή ακύρωσης αγορών.

~~Δεν ενεργείται διακανονισμός σε περιπτώσεις καταστροφής, απώλειας ή κλοπής που αποδεικνύονται ή δικαιολογούνται, καθώς και σε περιπτώσεις χορήγησης δώρων μέχρις αξίας δραχμών τριών χιλιάδων (3.000) και δειγμάτων, τα οποία διατίθενται για το σκοπό της επιχείρησης κατά το μέρος που δεν υπάρχει από οπουδήποτε αναπλήρωση των ζημιών αυτών.~~

2. Ειδικά για τα αγαθά επένδυσης, η έκπτωση του φόρου που ενεργήθηκε υπόκειται σε πενταετή διακανονισμό με αφετηρία το έτος χρησιμοποίησής τους. Ο διακανονισμός ενεργείται κάθε έτος για το ένα πέμπτο (1/5) του φόρου που επιβάρυνε το αγαθό, ανάλογα με τις μεταβολές του δικαιώματος έκπτωσης.

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

α) σε φορολογητέες δραστηριότητες, εφόσον πρόκειται:

αα) για παράδοση η οποία υπάγεται στο φόρο και ο φόρος που αναλογεί στην παράδοση αυτή είναι τουλάχιστον ίσος με το φόρο που αναλογεί στα εναπομένοντα έτη της πενταετούς περιόδου διακανονισμού,

ββ) για καταστροφή, απώλεια ή κλοπή, που αποδεικνύονται ή δικαιολογούνται με νόμιμα παραστατικά κατά το μέρος που δεν υπάρχει από οπουδήποτε αναπλήρωση των ζημιών αυτών,

β) σε αφορολόγητες δραστηριότητες, στις λοιπές περιπτώσεις.

Εάν εντός πενταετίας από την πραγματοποίηση της δαπάνης για απόκτηση ή κατασκευή επενδυτικών αγαθών δεν έχει γίνει έναρξη της χρησιμοποίησης αυτών, θεωρείται ότι διατέθηκαν αποκλειστικά και μόνο σε αφορολόγητες πράξεις και ενεργείται εφάπαξ διακανονισμός με την εκκαθαριστική δήλωση της διαχειριστικής αυτής περιόδου.

4. Ως αγαθά επένδυσης, για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, θεωρούνται:

α) Τα ενσώματα αγαθά, που ανήκουν κατά κυριότητα στην επιχείρηση και τίθενται από αυτή σε διαρκή εκμετάλλευση, καθώς και τα κτίσματα ή άλλου είδους κατασκευές που κατασκευάζονται από την υποκείμενη στο φόρο επιχείρηση σε ακίνητο που δεν ανήκει κατά κυριότητα σ' αυτήν, αλλά έχει, βάσει οποιασδήποτε έννομης σχέσης, τη χρήση του ακινήτου αυτού, για χρονικό διάστημα τουλάχιστον εννέα χρόνων. Αν κατά τη διάρκεια του πενταετούς διακανονισμού λήξει η χρήση του ακινήτου, στο οποίο κατασκευάστηκαν τα ανωτέρω κτίσματα ή άλλου είδους κατασκευές, ενεργείται εφάπαξ διακανονισμός κατά τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου 3. Στην αξία των αγαθών επένδυσης δεν περιλαμβάνονται οι δαπάνες επισκευής και συντήρησης.

β) Τα δικαιώματα χρησιμοποίησης διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας, σχεδίου, υποδείγματος, εμπορικού ή βιομηχανικού σήματος και άλλων παρόμοιων, εφόσον εξυπηρετούν περισσότερες από μία χρήσεις.

5. Η διαφορά του φόρου που προκύπτει για τα αγαθά επένδυσης με βάση τον τελικό ετήσιο διακανονισμό δεν καταβάλλεται ούτε εκπίπτεται, εφόσον δεν υπερβαίνει το ποσό των δραχμών δέκα χιλιάδων (10.000).

ΑΡΘΡΟ 27 ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

1. Με την επιφύλαξη των σχετικών με την παραγραφή διατάξεων ο φόρος επιστρέφεται, εφόσον:

α) καταβλήθηκε στο δημόσιο αχρεώστητα ή

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

γ) αφορά πράξεις που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 20, 21, 22, 22α και 22γ και των περιπτώσεων α', β' και δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 23, καθώς και πράξεις για τις οποίες με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών προβλέπεται αναστολή καταβολής του φόρου ή οφείλεται σε διαφορά συντελεστών εκροών - εισροών ή,

δ) αφορά αγαθά επένδυσης, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 26. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών μπορεί να ορίζεται ότι, προκειμένου για αγαθά επένδυσης ορισμένων βιομηχανικών και βιοτεχνικών επιχειρήσεων, αντί έκπτωσης ή επιστροφής του φόρου παρέχεται δικαίωμα αναστολής της πληρωμής του ή ρυθμίζεται με άλλο τρόπο. Με τις ίδιες αποφάσεις ρυθμίζεται κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την άσκηση του δικαιώματος αυτού.

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

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

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

αα) διεθνείς αεροπορικές και θαλάσσιες μεταφορές προσώπων,

ββ) μεταφορές αγαθών προοριζόμενων για εξαγωγή,

γγ) μεταφορές αγαθών, που τίθενται σε ειδικά καθεστώτα προσωρινής απαλλαγής,

δδ) μεταφορές εισαγόμενων αγαθών, μέχρι τον πρώτο τόπο προορισμού στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον η αξία των υπηρεσιών αυτών συμπεριλαμβάνεται στη φορολογητέα βάση κατά την εισαγωγή,

γ) για τις φορολογητέες πράξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 12.

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

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

5. Οι διατάξεις των παραγράφων 2, 3 και 4 του άρθρου αυτού, εφαρμόζονται ανάλογα και για υποκείμενο στο φόρο που είναι εγκαταστημένος σε χώρα εκτός της Ευρωπαϊκής Οικονομικής Κοινότητας, με τον όρο ότι η χώρα της εγκατάστασής του παρέχει στον υποκείμενο στο φόρο που είναι εγκαταστημένος στην Ελλάδα αντίστοιχο δικαίωμα επιστροφής του φόρου προστιθέμενης αξίας ή άλλου γενικού φόρου κατανάλωσης που ισχύει στη χώρα αυτή.

6. Επίσης, επιστρέφεται στο μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο εγκαταστημένο σε άλλο κράτος - μέλος, ο φόρος που καταβλήθηκε κατά την εισαγωγή αγαθών, των οποίων ο τελικός προορισμός είναι το κράτος - μέλος της εγκατάστασής του, εφόσον αποδεικνύει ότι καταβλήθηκε ο φόρος που αναλογεί για την ενδοκοινοτική κράτος μέλος άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς των αγαθών αυτών.

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

Ζ. ΥΠΟΧΡΕΟΙ ΣΤΟ ΦΟΡΟ ΚΑΙ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΤΟΥΣ

ΑΡΘΡΟ 28 ΥΠΟΧΡΕΟΙ ΣΤΟ ΦΟΡΟ

1. Για την παράδοση αγαθών, την ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών, υπόχρεοι στο φόρο είναι:

α) ο εγκαταστημένος στο εσωτερικό της χώρας υποκείμενος στο φόρο, για τις ενεργούμενες απ' αυτόν πράξεις,

β) ο αντιπρόσωπος του εγκαταστημένου εκτός του εσωτερικού της χώρας υποκείμενου στο φόρο ή ο λήπτης των αγαθών και υπηρεσιών, στην περίπτωση που δεν υπάρχει αντιπρόσωπος,

γ) ο λήπτης των υπηρεσιών, που προβλέπουν οι διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 12,

δ) οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο, το οποίο αναγράφει το φόρο στα τιμολόγια που εκδίδει ή σε άλλα εξομοιούμενα μ' αυτά στοιχεία,

ε) ο υποκείμενος, που ως αγοραστής ή εισαγωγέας αγαθών ή λήπτης υπηρεσιών, έτυχε μερικής ή ολικής απαλλαγής από το φόρο με υπουργικές αποφάσεις,

στ) το πρόσωπο που πραγματοποιεί ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών.

Η αληθής έννοια των διατάξεων της παραγράφου αυτής είναι ότι οποιοδήποτε πρόσωπο χρεώνει φόρο σε φορολογικό στοιχείο που εκδίδει, έστω και αν ο φόρος αυτός είναι μεγαλύτερος του προβλεπόμενου, υποχρεούνται στην απόδοση του φόρου αυτού στο Δημόσιο.

2. Για την εισαγωγή αγαθών, υπόχρεος στο φόρο είναι ο λογιζόμενος ως κύριος των εισαγόμενων αγαθών, σύμφωνα με τις διατάξεις της τελωνειακής νομοθεσίας.

3. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών ορίζεται ο τρόπος καταβολής του φόρου στις περιπτώσεις που υπόχρεος είναι ο λήπτης υποκείμενος ή μη στο φόρο.

ΑΡΘΡΟ 29

ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΤΩΝ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΩΝ ΣΤΟ ΦΟΡΟ

1. Ο υποκείμενος στο φόρο υποχρεούται να υποβάλλει τις παρακάτω δηλώσεις:

α) δήλωση έναρξης των εργασιών του, η οποία υποβάλλεται πριν από την έναρξη των εργασιών αυτών. Ως έναρξη εργασιών θεωρείται ο χρόνος πραγματοποίησης της πρώτης συναλλαγής στα πλαίσια της επιχείρησης. Προκειμένου για νομικά πρόσωπα, ως χρόνος έναρξης θεωρείται ο χρόνος της νόμιμης σύστασης αυτών. Στην περίπτωση νομικών προσώπων, η καθυστέρηση υποβολής της δήλωσης έναρξης μέχρι τριάντα ημέρες δεν συνεπάγεται την επιβολή των κυρώσεων του παρόντος νόμου για την καθυστέρηση αυτή,

β) δήλωση μεταβολών - μετάταξης, με την οποία δηλώνει οποιαδήποτε μεταβολή, όπως αλλαγή της επωνυμίας, του τόπου επαγγελματικής του εγκατάστασης, του αντικειμένου εργασιών, την πραγματοποίηση ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών και παραδόσεων αγαθών που απαλλάσσονται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22α, την ίδρυση ή κατάργηση υποκαταστημάτων, την αλλαγή των τηρουμένων βιβλίων Κ.Β.Σ. και του καθεστώτος φόρου προστιθέμενης αξίας που ανήκει.

Η δήλωση αυτή υποβάλλεται εντός δέκα (10) ημερών από το χρόνο που έγιναν οι μεταβολές αυτές,

γ) δήλωση οριστικής παύσης εργασιών.

Η δήλωση αυτή υποβάλλεται εντός δέκα (10) ημερών από την οριστική παύση των εργασιών του.

2. Μετά την υποβολή της δήλωσης έναρξης των εργασιών χορηγείται στον υποκείμενο αριθμός φορολογικού μητρώου (ΑΦΜ).

Ο αριθμός αυτός είναι μοναδικός για κάθε υποκείμενο, εκτός της περίπτωσης η' της παραγράφου 7 και χορηγείται:

α) στα φυσικά πρόσωπα, με την πρώτη υποβολή δήλωσης έναρξης εργασιών, εκτός αν έχει χορηγηθεί άλλος ΑΦΜ με δήλωση φορολογίας εισοδήματος.

Ο αριθμός αυτός δεν καταργείται με την οριστική παύση των εργασιών,

β) στα νομικά πρόσωπα και τις ενώσεις προσώπων, με την υποβολή της δήλωσης έναρξης ή μεταβολών μετάταξης, σε περίπτωση αλλαγής της νομικής μορφής.

Ο αριθμός αυτός καταργείται με τη λύση, διάλυση ή αλλαγή της νομικής μορφής των προσώπων αυτών.

3. Τις υποχρεώσεις της παραγράφου 1 έχουν, ανεξάρτητα αν είναι υποκείμενα στο φόρο και τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα, τα οποία:

α) ιδρύουν υποκατάστημα ή αποκτούν άλλη εγκατάσταση στο εσωτερικό της χώρας,

β) εγκαθιστούν γραφείο στο εσωτερικό της χώρας,

γ) συμμετέχουν σε ημεδαπά νομικά πρόσωπα, εκτός από τη συμμετοχή σε ανώνυμες εταιρίες,

δ) αποκτούν ακίνητο στο εσωτερικό της χώρας, και

ε) έχουν οποιαδήποτε δραστηριότητα στο εσωτερικό της χώρας, η οποία συνεπάγεται την υποβολή φορολογικών δηλώσεων.

4. Ο υποκείμενος στο φόρο υποχρεούται επίσης:

α) να τηρεί βιβλία και να εκδίδει στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ.,

β) να επιδίδει τις προβλεπόμενες από τις διατάξεις του άρθρου 31 δηλώσεις.

Η διάταξη αυτή δεν εφαρμόζεται προκειμένου για υποκείμενους στο φόρο που πραγματοποιούν αποκλειστικά πράξεις που απαλλάσσονται από το φόρο, χωρίς δικαίωμα έκπτωσης.

Ειδικά για τη δήλωση που προβλέπεται από την παράγραφο 8 του άρθρου 31, η υποχρέωση αυτή υφίσταται ανεξάρτητα από την ιδιότητα του προσώπου ως υποκειμένου ή μη στο φόρο,

γ) να υποβάλλει στον αρμόδιο προϊστάμενο ΔΟΥ δήλωση, όταν ενεργεί πράξεις που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 6, για τις οποίες απαιτείται η σύνταξη συμβολαιογραφικού εγγράφου και να καταβάλλει το φόρο που αναλογεί. Η δήλωση αυτή υποβάλλεται πριν από τη σύνταξη του συμβολαιογραφικού εγγράφου,

δ) να ορίζει αντιπρόσωπό του, πριν από την ενέργεια οποιασδήποτε φορολογητέας πράξης στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον πρόκειται για υποκείμενο στο φόρο που δεν είναι μόνιμα εγκαταστημένος στο εσωτερικό της χώρας. Ο ορισμός του αντιπροσώπου γίνεται με την κατάθεση αντιγράφου του σχετικού

πληρεξούσιου εγγράφου στον προϊστάμενο ΔΟΥ, που είναι αρμόδιος για τη φορολογία εισοδήματος του αντιπροσώπου.

Το αντίγραφο αυτό πρέπει να είναι θεωρημένο από την ελληνική προξενική αρχή του τόπου, όπου είναι εγκαταστημένος ο υποκείμενος στο φόρο.

5. Ο υποκείμενος στο φόρο που πραγματοποιεί ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 10α και 10β, καθώς και παραδόσεις αγαθών, οι οποίες απαλλάσσονται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22α, υποχρεούται επίσης:

α) να τηρεί ειδικό βιβλίο στο οποίο να καταχωρεί:

αα) τα υλικά που παραλαμβάνει, για τις ανάγκες των πράξεων που αναφέρονται στο δεύτερο εδάφιο της περίπτωσης β' της παραγράφου 3 του άρθρου 5,

ββ) τα αγαθά που αποστέλλονται σε άλλο κράτος μέλος, για τις ανάγκες των πράξεων που αναφέρονται στις περιπτώσεις γ, δ, ε και στ της παραγράφου 3 του άρθρου 7,

β) να υποβάλλει ανακεφαλαιωτικό πίνακα για τις παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιεί προς άλλο κράτος μέλος κατά τις διατάξεις του άρθρου 22α,

γ) να χρησιμοποιεί για τις συναλλαγές αυτές τον αριθμό φορολογικού μητρώου του με το πρόθεμα «EL» πριν απ' αυτόν, καθώς επίσης και να αναγράφει στα στοιχεία που εκδίδει τον αριθμό φορολογικού μητρώου (ΦΠΑ) του συναλλασσόμενου με το ανάλογο πρόθεμα που ισχύει σε κάθε κράτος - μέλος, και

δ) να υποβάλλει στατιστική δήλωση (INTRASTAT) για τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές που πραγματοποιεί για κάθε φορολογική περίοδο.

6. Τα νομικά πρόσωπα που δεν υπόκεινται στο φόρο και οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 33, εφόσον διενεργούν ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, οι οποίες δεν καλύπτονται από την παρέκκλιση της παραγράφου 2 του άρθρου 10α υποχρεούνται:

α) να υποβάλλουν τις δηλώσεις που προβλέπονται από την παράγραφο 1 και να λαμβάνουν Α.Φ.Μ., όπως προβλέπεται από την παράγραφο 2,

β) να υποβάλλουν δήλωση, με την οποία γνωστοποιούν τη διενέργεια φορολογητέων ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών. Η

δήλωση αυτή υποβάλλεται κατά το χρόνο που διαπιστώνεται η συνδρομή των προϋποθέσεων για την φορολόγηση, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 10α,

γ) να υποβάλλουν την δήλωση που προβλέπεται από την παράγραφο 6 του άρθρου 31,

δ) να υποβάλλουν δήλωση με την οποία γνωστοποιούν την παύση των φορολογητέων ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών. Η δήλωση αυτή υποβάλλεται μέχρι τις 10 Ιανουαρίου του έτους κατά το οποίο δεν προβλέπεται η πραγματοποίηση φορολογητέων ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών,

ε) να υποβάλλουν τις δηλώσεις που προβλέπονται στις περιπτώσεις β' και δ' της προηγούμενης παραγράφου και να εφαρμόζουν όσα προβλέπονται στην περίπτωση γ' της ίδιας παραγράφου.

7. Τις υποχρεώσεις που προβλέπει το άρθρο αυτό έχουν κατά περίπτωση και τα εξής πρόσωπα:

α) ο εκκαθαριστής, ο κηδεμόνας, ο προσωρινός διαχειριστής και ο μεσεγγυούχος, στις περιπτώσεις κληρονομίας και μεσεγγύησης,

β) ο επίτροπος, ο κηδεμόνας και ο αντιλήπτορας στις περιπτώσεις ανηλίκων, απόντων, δικαστικά ή νόμιμα απαγορευμένων και των προσώπων που βρίσκονται υπό δικαστική αντίληψη,

γ) ο προσωρινός ή οριστικός σύνδικος, σε περίπτωση πτώχευσης του υποκειμένου στο φόρο,

δ) ο αντιπρόσωπος του εγκαταστημένου εκτός του εσωτερικού της χώρας υποκειμένου στο φόρο,

ε) οι κληρονόμοι και οι δωρεοδόχοι του υποκειμένου στο φόρο για τις φορολογικές υποχρεώσεις του, μέχρι το θάνατό του ή τη σύσταση της δωρεάς εν ζωή,

στ) κάθε πρόσωπο το οποίο, με βάση νόμο ή δικαστική απόφαση, υποκαθιστά τον υποκείμενο στο φόρο,

ζ) ο εκπρόσωπος ή μέλος της ένωσης προσώπων, κατ' ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων της φορολογίας εισοδήματος,

η) ο ιδρυτής της επιχείρησης για τις υποχρεώσεις αυτής μέχρι το χρόνο έναρξης της λειτουργίας της. Για τη συγκεκριμένη δραστηριότητα ο ιδρυτής αποκτά ιδιαίτερο αριθμό φορολογικού μητρώου. Ο αριθμός αυτός καταργείται με την υποβολή δήλωσης διακοπής από τον ιδρυτή,

κατά το χρόνο υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών του νομικού προσώπου.

8. Απαλλάσσονται από τις υποχρεώσεις του παρόντος άρθρου, εκτός αν άλλως ορίζεται σ' αυτό:

α) τα πρόσωπα, τα οποία καθίστανται υποκείμενα στο φόρο από περιστασιακή παράδοση καινούργιου μεταφορικού μέσου σε άλλο κράτος - μέλος,

β) οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 33,

γ) τα νομικά πρόσωπα που δεν υπόκεινται στο φόρο,

δ) τα φυσικά πρόσωπα, τα οποία πραγματοποιούν απαλλασσόμενες πράξεις της περίπτωσης κζ', της παραγράφου 1 του άρθρου 18 και μόνο για τις πράξεις αυτές.

9. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών ορίζονται:

α) ο τύπος, το περιεχόμενο και η διαδικασία υποβολής των δηλώσεων,

β) ο τρόπος τήρησης και το περιεχόμενο του ειδικού βιβλίου που προβλέπεται στην περίπτωση α' της παραγράφου 5,

γ) ο τύπος, το περιεχόμενο και ο χρόνος υποβολής των ανακεφαλαιωτικών καταστάσεων που προβλέπονται στην περίπτωση β' της παραγράφου 5,

δ) ο χρόνος και ο τρόπος διαχωρισμού των ακαθαρίστων εσόδων από λιανικές πωλήσεις κατά συντελεστή φόρου,

ε) ο τύπος και το περιεχόμενο του στοιχείου, προκειμένου για παράδοση καινούργιου μεταφορικού μέσου και,

στ) ο τύπος και το περιεχόμενο της δήλωσης έναρξης και παύσης φορολογητέων ενδοκοινοτικών αποκτήσεων της παραγράφου 6.

10. Με κοινές αποφάσεις των Υπουργών Εθνικής Οικονομίας και Οικονομικών ορίζονται τα τυχόν πρόσθετα στοιχεία του κοινοτικού εντύπου INTRASTAT, η διαδικασία και ο χρόνος υποβολής της δήλωσης που προβλέπεται στην περίπτωση δ' της παραγράφου 5.

**ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ ΔΙΑΧΩΡΙΣΜΟΥ ΕΣΟΔΩΝ ΚΑΤΑ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗ Φ.Π.Α.
ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΛΙΑΝΙΚΗΣ ΠΩΛΗΣΗΣ ΕΙΔΩΝ ΔΙΑΤΡΟΦΗΣ**

Συντελεστής ΦΠΑ	Απογραφή Έναρξης	Αγορές-Εισ. διαχειριστ. περιόδου	Απογραφή λήξης	Αγορές που διατέθηκαν σε φορολ. λιανικές πωλήσεις (με ΦΠΑ) (2+3-4)	Ποσοστό συμ/χής κατά συντελ. ΦΠΑ	Φορολ/τές λιανικές πωλήσεις διαχειρ. περιόδου	Συντελεστής αποφορολ. [1/1+συντ.]	Καθαρές πωλήσεις	Αναλογίων ΦΠΑ
(1)	(με ΦΠΑ) (2)*	(με ΦΠΑ) (3)	(με ΦΠΑ) (4)*	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)
ΣΥΝΟΛΑ					100				

*Οι επιχειρήσεις που δεν πραγματοποιούν απογραφή δεν θα συμπληρώσουν τις στήλες 2 και 4.

Μείον Σύνολο ΦΠΑ εκρών που δηλώθηκε με βάση προσωρινές δηλώσεις

ΔΙΑΦΟΡΑ

(σε αρνητικό τίθεται πρόσημο πλην (-))

η. ΕΙΔΙΚΑ ΚΑΘΕΣΤΩΤΑ

ΑΡΘΡΟ 35

ΕΙΔΙΚΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ ΠΡΑΚΤΟΡΕΙΩΝ ΤΑΞΙΔΙΩΝ

1. Οι επιχειρήσεις πρακτορείων ταξιδιών, με τις οποίες εξομοιώνονται και οι οργανωτές τουριστικών περιηγήσεων που ενεργούν στο όνομά τους έναντι των ταξιδιωτών υπάγονται στο ειδικό καθεστώς υπολογισμού του φόρου που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου αυτού, εφόσον και κατά το μέρος που για την πραγματοποίηση του ταξιδιού ή της περιήγησης χρησιμοποιούν προς άμεση εξυπηρέτηση των ταξιδιωτών παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών που παρέχονται από άλλους υποκείμενους στο φόρο.

2. Οι πράξεις που γίνονται για την πραγματοποίηση του ταξιδιού ή της περιήγησης θεωρούνται ως ενιαία παροχή υπηρεσίας του πρακτορείου προς τον ταξιδιώτη. Η παροχή αυτή φορολογείται στην Ελλάδα, εφόσον η έδρα της οικονομικής δραστηριότητας του πρακτορείου ή η μόνιμη εγκατάσταση, από την οποία αυτό ενεργεί για την πραγματοποίηση του ταξιδιού, βρίσκονται στην Ελλάδα.

3. Ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η μικτή αμοιβή του πρακτορείου που προκύπτει μετά την αφαίρεση από το συνολικό ποσό που καταβάλλεται από τον πελάτη (χωρίς να συνυπολογίζεται ο φόρος) του κόστους με το οποίο επιβαρύνεται το πρακτορείο από την παράδοση αγαθών και παροχή υπηρεσιών (μαζί με το φόρο) που γίνονται σ' αυτό από, άλλους υποκείμενους στο φόρο για άμεση εξυπηρέτηση του ταξιδιώτη.

Στα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών που αφορούν τις πράξεις, για τις οποίες η φορολογητέα αξία προσδιορίζεται κατά τις του προηγούμενου εδαφίου, ο φόρος δύναται να ενσωματώνεται στην τιμή.

4. Τα ποσά του φόρου με τα οποία επιβαρύνεται το πρακτορείο από άλλους υποκείμενους στο φόρο για τις πράξεις που προβλέπουν οι διατάξεις των παραγράφων 2 και 3 δεν εκπίπτονται ούτε επιστρέφονται.

5. Οι διατάξεις του άρθρου αυτού δεν εφαρμόζονται στις αμοιβές των πρακτορείων ταξιδιών, οι οποίες προέρχονται από υπηρεσίες που αυτά παρέχουν αποκλειστικά, ως μεσολαβητές με προμήθεια, καθώς

επίσης και από υπηρεσίες μεταφοράς, οι οποίες παρέχονται με μεταφορικά μέσα που εκμεταλλεύεται το ίδιο το πρακτορείο.

6. Με προεδρικά διατάγματα, που εκδίδονται με πρόταση του Υπουργού Οικονομικών, μπορεί να ορίζεται άλλος τρόπος προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας για την οποία προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 3.

7. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών μπορεί να επιβάλλεται στα πρακτορεία η υποχρέωση να τηρούν ειδικά βιβλία, λογαριασμούς ή στοιχεία για την παρακολούθηση των πράξεων που ενεργούν.

ΑΡΘΡΟ 36

ΕΙΔΙΚΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

ΚΑΠΝΟΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΩΝ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ

1. Στις περιπτώσεις παράδοσης καπνοβιομηχανικών προϊόντων ή εισαγωγής τους από την αλλοδαπή, ο φόρος υπολογίζεται στην τιμή λιανικής πώλησης, χωρίς φόρο προστιθέμενης αξίας. Ως καπνοβιομηχανικά προϊόντα θεωρούνται τα οριζόμενα στη διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου 1 του ν. 1439/1984 (ΦΕΚ 65).

2. Η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος γίνεται απαιτητός κατά το χρόνο παραλαβής των ένησμων ταινιών φορολογίας καπνού. Ο φόρος καταβάλλεται από τον καπνοβιομήχανο ή τον εισαγωγέα, κατά περίπτωση, μαζί με τον ειδικό φόρο κατανάλωσης καπνού του ν. 1439/1984 και σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 9 και 12 του ίδιου νόμου.

3. Ο καπνοβιομήχανος και ο εισαγωγέας ασκούν το δικαίωμα έκπτωσης του άρθρου 23 κατά την εκκαθάριση των φόρων που γίνεται με την αίτηση φορολογίας καπνοβιομηχανικών προϊόντων, με βάση τα δικαιολογητικά του άρθρου 25 που κατέχουν αυτοί κατά το χρόνο της εκκαθάρισης.

Τα πιο πάνω πρόσωπα δεν έχουν υποχρέωση να υποβάλουν την προσωρινή δήλωση του άρθρου 31, που υποκαθίσταται από την παραπάνω αίτηση.

4. Στα τιμολόγια παράδοσης καπνοβιομηχανικών προϊόντων ο φόρος ενσωματώνεται στην τιμή και αναγράφεται σ' αυτά η ένδειξη «φόρος προστιθέμενης αξίας μη εκπιπτόμενος».

5. Σε περίπτωση φθοράς ή βλάβης καπνοβιομηχανικών προϊόντων για τις οποίες προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 11 του ν. 1439/1984, παρέχεται στον καπνοβιομήχανο ή στον εισαγωγέα, κατά περίπτωση, δικαίωμα συμψηφισμού του φόρου του παρόντος νόμου. Ο φόρος επιστρέφεται μόνο εφόσον είναι αδύνατος ο συμψηφισμός του.

6. Οι πρατηριούχοι και οι λιανοπωλητές καπνοβιομηχανικών προϊόντων, για την παράδοση των προϊόντων αυτών δεν έχουν υποχρέωση να υποβάλουν τις δηλώσεις του άρθρου 31 ούτε δικαίωμα έκπτωσης του φόρου που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 23. Για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 1 του άρθρου 24, το ποσό του ετήσιου κύκλου εργασιών των πιο πάνω προσώπων που προέρχεται από παραδόσεις καπνοβιομηχανικών προϊόντων προστίθεται στον παρονομαστή του κλάσματος που ορίζει η διάταξη αυτή.

7. Τα πρόσωπα της προηγούμενης παραγράφου υποχρεούνται να καταχωρούν τις αγορές καπνοβιομηχανικών προϊόντων σε ιδιαίτερη στήλη των βιβλίων τους ή, εφόσον δεν τηρούν βιβλία, σε ιδιαίτερες καταστάσεις.

8. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών ρυθμίζεται κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού.

3. ΔΙΑΔΙΚΑΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

α. ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΒΕΒΑΙΩΣΗΣ ΚΑΙ ΚΑΤΑΒΟΛΗΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

ΑΡΘΡΟ 38

ΑΡΜΟΔΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΡΧΗ - ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ

1. Η επιβολή του φόρου γίνεται από τον οικονομικό έφορο που είναι αρμόδιος για τη φορολογία εισοδήματος του υποχρέου στο φόρο.

Η παραλαβή των δηλώσεων γίνεται από τον εν λόγω οικονομικό έφορο και τον αρμόδιο για την είσπραξη του φόρου εισοδήματος δημόσιο ταμία. σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 31.

2. Ο οικονομικός έφορος ελέγχει την ακρίβεια των υποβαλλόμενων δηλώσεων και προβαίνει στην εξακρίβωση των υποχρέων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση.

3. Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο οικονομικός έφορος προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως:

α) τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες,

β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος.

4. Ο έλεγχος ενεργείται τις εργάσιμες για τον υπόχρεο ημέρες και ώρες, στην επαγγελματική του εγκατάσταση ή όταν τούτο είναι δύσκολο, στην οικονομική εφορία, καθώς και σε άλλο τόπο και χρόνο ύστερα από συμφωνία του οικονομικού εφόρου και του υποχρέου στο φόρο.

5. Κατά τη διάρκεια του ελέγχου επιτρέπεται κάθε αναγκαία εξέταση ή έρευνα στην επαγγελματική εγκατάσταση του υποχρέου στο φόρο και κυρίως στους χώρους παραγωγής, επεξεργασίας γενικά, αποθήκευσης ή παράδοσης των αγαθών, καθώς και στον τόπο παροχής των υπηρεσιών, σύμφωνα με όσα ειδικότερα ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 45 του Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων και του άρθρου 25 του ν. 820/1978 (ΦΕΚ 174).

6. Ο υπόχρεος στο φόρο επιδεικνύει ή παραδίδει κάθε έγγραφο ή άλλο στοιχείο που του ζητούν για τη διεξαγωγή του ελέγχου.

Τις ίδιες υποχρεώσεις έχουν και τα πρόσωπα τα οποία, από τη σχέση εργασίας που έχουν με τον υπόχρεο, μπορούν να δώσουν τα ζητούμενα στοιχεία.

7. Ύστερα από έγγραφη πρόσκληση του οικονομικού εφόρου, οι δημόσιες, δημοτικές, κοινοτικές και λοιπές αρχές, καθώς και κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο δημόσιου ή ιδιωτικού δικαίου, οφείλουν να αποστέλλουν σ' αυτόν, μέσα σε προθεσμία τριάντα (30) ημερών από τη γνωστοποίηση της πρόσκλησης, κάθε στοιχείο χρήσιμο για τη διεξαγωγή του ελέγχου και να παρέχουν κάθε σχετική πληροφορία ή συνδρομή.

8. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών μπορεί να ορίζεται άλλος οικονομικός έφορος ή δημόσιος ταμίας ή άλλη δημόσια αρχή ή τα Ελληνικά Ταχυδρομεία, ή άλλος οργανισμός κοινής ωφέλειας ή πιστωτικός οργανισμός, για την παραλαβή των δηλώσεων, καθώς και άλλος οικονομικός έφορος για την επιβολή του φόρου.

ΑΡΘΡΟ 43 **ΒΕΒΑΙΩΣΗ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ**

1. Ο φόρος βεβαιώνεται στο όνομα του υποχρέου που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 28.

2. Η βεβαίωση του φόρου ενεργείται:

α) από τον δημόσιο ταμία, στις περιπτώσεις που υποβάλλονται δηλώσεις σ' αυτόν σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου,

β) από τον οικονομικό έφορο, στις περιπτώσεις που εκδίδεται πράξη προσδιορισμού του φόρου, η οποία έγινε οριστική λόγω μη άσκησης ή εκπρόθεσμης άσκησης προσφυγής, ή εκδίδεται προσωρινή πράξη προσδιορισμού του φόρου ή πρακτικό διοικητικής επίλυσης της διαφοράς ή οριστική απόφαση του διοικητικού δικαστηρίου ή πρακτικό δικαστικού συμβιβασμού, κατά τις διατάξεις του άρθρου 1 του ν.δ. 4600/1966.

3. Για τη βεβαίωση του φόρου, ο οικονομικός έφορος συντάσσει και αποστέλλει στο αρμόδιο δημόσιο ταμείο χρηματικό κατάλογο μέσα σε προθεσμία δύο μηνών από τη λήξη του μήνα που αποκτήθηκε ο τίτλος βεβαίωσης και οπωσδήποτε όχι αργότερα από τρία έτη από το τέλος του έτους κατά το οποίο αποκτήθηκε ο τίτλος βεβαίωσης.

Η παράλειψη βεβαίωσης του φόρου στην προθεσμία των δύο μηνών αποτελεί πειθαρχικό αδίκημα, που τιμωρείται σύμφωνα με τις διατάξεις του υπαλληλικού κώδικα.

4. Αν δεν επιτεύχθηκε διοικητική επίλυση της διαφοράς και ασκήθηκε από τον υπόχρεο εμπρόθεσμη προσφυγή, βεβαιώνεται αμέσως από τον οικονομικό έφορο ποσοστό τριάντα στα εκατό (30%) του αμφισβητούμενου κύριου φόρου και του πρόσθετου φόρου.

5. Για την αναστολή καταβολής φόρου, που βεβαιώνεται κατά τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου, εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 2 του ν. 820/1978 (ΦΕΚ 174).

6. Φόρος, που έχει ήδη βεβαιωθεί κατά το ποσό που δεν οφείλεται με βάση οριστική απόφαση του διοικητικού πρωτοδικείου, εκπίπτει ή επιστρέφεται, κατά περίπτωση.

7. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών ορίζεται ο τύπος, το περιεχόμενο και ο τρόπος σύνταξης του χρηματικού καταλόγου. Με κοινές αποφάσεις του ίδιου υπουργού και του κατά περίπτωση αρμόδιου υπουργού, μπορεί να ορίζονται και άλλες, εκτός από τα δημόσια ταμεία, αρχές ή τράπεζες για την είσπραξη του φόρου.

ΑΡΘΡΟ 44

ΤΡΟΠΟΣ ΚΑΤΑΒΟΛΗΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

1. Ο οφειλόμενος φόρος, κατά τις διατάξεις του παρόντος νόμου, καταβάλλεται, σύμφωνα με τις παραγράφους 2 και 3.

2. Εφάπαξ:

α) με την υποβολή των δηλώσεων που προβλέπουν οι διατάξεις του παρόντος νόμου,

β) τον επόμενο μήνα από τη βεβαίωση, εφόσον αφορά:

αα) φόρο που προκύπτει με βάση προσωρινή πράξη προσδιορισμού του φόρου, ανεξάρτητα από την άσκηση ή μη προσφυγής ή την με οποιονδήποτε τρόπο οριστικοποίηση της πράξης αυτής,

ββ) το ποσοστό τριάντα στα εκατό (30%) του αμφισβητούμενου κύριου φόρου και του πρόσθετου φόρου της παραγράφου 4 του άρθρου 43,

γγ) το φόρο που βεβαιώθηκε με βάση οριστική απόφαση του Διοικητικού Δικαστηρίου,

δδ) στις περιπτώσεις που αναφέρονται στην επόμενη παράγραφο, εφόσον ο φόρος που βεβαιώθηκε δεν υπερβαίνει το ποσό των δραχμών πενήντα χιλιάδων (50.000).

3. Με την επιφύλαξη του εδαφίου δδ' της περίπτωσης β' της προηγούμενης παραγράφου, σε δύο (2) ίσες μηνιαίες δόσεις, από τις οποίες η πρώτη στον επόμενο μήνα από τη βεβαίωση, στις περιπτώσεις:

α) διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, με εξαίρεση το εδάφιο αα' της περίπτωσης β' της παραγράφου 2,

β) κατάργησης της φορολογικής δίκης, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του ν.δ. 4600/1966,

γ) βεβαίωσης με βάση πράξη, η οποία οριστικοποιήθηκε λόγω μη άσκησης ή μη εμπρόθεσμης άσκησης προσφυγής, με εξαίρεση το εδάφιο αα' της περίπτωσης β' της παραγράφου 2.

4. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών μπορεί να ορίζεται ότι η καταβολή του οφειλόμενου φόρου γίνεται και χωρίς την υποβολή προσωρινών δηλώσεων.

β. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΠΑΡΑΒΑΣΕΙΣ - ΚΥΡΩΣΕΙΣ

ΑΡΘΡΟ 47

ΠΑΡΑΛΕΙΨΗ ΥΠΟΒΟΛΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ - ΑΝΑΚΡΙΒΗΣ ΔΗΛΩΣΗ - ΕΚΠΡΟΘΕΣΜΗ ΔΗΛΩΣΗ

1. Οι υπόχρεοι που δεν υποβάλλουν προσωρινή δήλωση ή υποβάλλουν ανακριβή ή εκπρόθεσμη προσωρινή δήλωση, υπόκεινται σε πρόσθετο φόρο 5% του οφειλόμενου ποσού για κάθε μήνα καθυστέρησης.

2. Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζονται αναλόγως και για την εκκαθαριστική δήλωση, καθώς και για τις περιπτώσεις των μετατάξεων που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 11 του άρθρου 32 και της παραγράφου 12 του άρθρου 33.

3. Το ποσοστό προσαύξησης, που ορίζεται στις προηγούμενες παραγράφους, υπολογίζεται σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης ή υποβολής ανακριβούς δήλωσης επί του οφειλόμενου φόρου, για κάθε

μήνα που μεσολαβεί από τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης μέχρι την οριστικοποίηση της οικείας καταλογιστικής πράξης, με διοικητική επίλυση της διαφοράς ή με αμετάκλητη απόφαση διοικητικού δικαστηρίου. Στις περιπτώσεις αυτές η διαφορά του πρόσθετου φόρου καταλογίζεται με συμπληρωματική πράξη του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.

4. Η εκπρόθεσμη υποβολή εκκαθαριστικής δήλωσης, η ανακρίβεια του περιεχομένου της και η παράλειψη της υποβολής της, συνεπάγονται την επιβολή προστίμων δραχμών είκοσι χιλιάδων (20.000), πενήντα χιλιάδων (50.000) και εκατό χιλιάδων (100.000), αντίστοιχα.

5. Οι πρόσθετοι φόροι και τα πρόστιμα που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου αυτού και του άρθρου 48 επιβάλλονται χωρίς να εξετάζεται η ύπαρξη δόλου ή αμέλειας του υποχρέου στο φόρο.

ΑΡΘΡΟ 50

ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΕΣ ΚΥΡΩΣΕΙΣ

1. Αν ο υπόχρεος στο φόρο δεν έχει υποβάλει δήλωση και ο οφειλόμενος κύριος φόρος, με βάση τελεσίδικη απόφαση, υπερβαίνει σε μία διαχειριστική περίοδο το ποσό των δραχμών πεντακοσίων χιλιάδων (500.000) ή έχει υποβάλει δήλωση, αλλά μεταξύ του οφειλόμενου κύριου φόρου με βάση τη δήλωση και του φόρου που προσδιορίστηκε τελεσιδικώς υπάρχει διαφορά μεγαλύτερη από το ποσό των πεντακοσίων χιλιάδων (500.000) δραχμών και το ποσό αυτό αντιστοιχεί σε ποσοστό μεγαλύτερο από το είκοσι πέντε στα εκατό (25%) του κύριου φόρου που αναλογεί με βάση τη δήλωση, το διοικητικό εφετείο απαγγέλλει σε βάρος του υποχρέου με την ίδια απόφαση, με την οποία προσδιορίστηκε ο φόρος ή, κατά περίπτωση, με ιδιαίτερη απόφαση, μία τουλάχιστον από τις πιο κάτω ποινές:

α) την απώλεια του δικαιώματος να καταβληθεί σε δόσεις ο φόρος που βεβαιώθηκε πριν από τη δημοσίευση της απόφασης και ο φόρος που βεβαιώνεται με βάση την απόφαση αυτή,

β) την απώλεια του δικαιώματος συμμετοχής σε δημοπρασίες του δημόσιου τομέα γενικά, για χρονικό διάστημα έξι (6) μηνών έως ένα έτος,

γ) την απώλεια του δικαιώματος λήψης πιστοποιητικού φορολογικής ενημερότητας για χρονικό διάστημα έξι (6) μηνών μέχρι ένα έτος,

δ) τη στέρηση του δικαιώματος για λήψη άδειας οδήγησης αυτοκινήτου ή την αφαίρεση της άδειας αυτής, για χρονικό διάστημα έξι (6) μηνών μέχρι ενός έτους.

2. Αν οριστικοποιηθεί η πράξη προσδιορισμού του φόρου λόγω μη άσκησης προσφυγής ή μετά από άσκηση προσφυγής που κρίθηκε τελεσίδικα εκπρόθεσμα ή που έγινε τελεσίδικη με απόφαση του διοικητικού πρωτοδικείου, ο οικονομικός έφορος υποχρεούται μέσα σε έξι (6) μήνες να ζητήσει με αίτησή του στο διοικητικό εφετείο την επιβολή των ποινών που προβλέπει η προηγούμενη παράγραφος.

Η πιο πάνω εξάμηνη προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκηση προσφυγής, αν η οριστικοποίηση της πράξης προσδιορισμού του φόρου έγινε λόγω μη άσκησης προσφυγής και από την κοινοποίηση στον οικονομικό έφορο της τελεσίδικης δικαστικής απόφασης, αν η οριστικοποίηση αυτή έγινε με τους πιο πάνω άλλους δύο τρόπους.

3. Ο οικονομικός έφορος στον οποίο κοινοποιείται η απόφαση, με την οποία επιβάλλονται οι πιο πάνω ποινές, οφείλει να την ανακοινώνει, χωρίς υπαίτια καθυστέρηση, στις αρμόδιες αρχές.

4. Οι κυρώσεις, τις οποίες προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου αυτού, επιβάλλονται ανεξάρτητα από τους πρόσθετους φόρους και τα πρόστιμα που προβλέπουν οι διατάξεις του παρόντος νόμου.

5. Οι διατάξεις του άρθρου αυτού δεν εφαρμόζονται σε περίπτωση διοικητικής επίλυσης της διαφοράς ή κατάργησης της δίκης, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.δ. 4600/1966.

ΑΡΘΡΟ 51

ΑΔΙΚΗΜΑΤΑ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ

1. Για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 31 του ν, 1591/1986 (ΦΕΚ 50), στους φόρους που προβλέπουν οι διατάξεις της περίπτωσης α. της παραγράφου 1 του ίδιου άρθρου προστίθεται και ο φόρος του παρόντος νόμου.

2. Αδικήματα φοροδιαφυγής, κατά τις διατάξεις του άρθρου 31 του ν. 1591/1986, διαπράττει ο υπόχρεος στο φόρο του παρόντος νόμου που:

α) δεν υποβάλλει τη δήλωση και τις προσωρινές δηλώσεις που προβλέπουν, αντίστοιχα, οι διατάξεις της περίπτωσης η' της παραγράφου 1 του άρθρου 29 και του άρθρου 31 ή υποβάλλει ανακριβή δήλωση στις περιπτώσεις αυτές, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του ν. 1591/1986,

β) ενεργεί την έκπτωση του φόρου που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 23, χωρίς να κατέχει τα προβλεπόμενα από το άρθρο 25 στοιχεία ή ενεργεί αυτή με βάση στοιχεία που γνωρίζει ότι είναι πλαστά ή εικονικά,

γ) δεν εκδίδει το ειδικό στοιχείο που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου 33.

3. Καθένα από τα αδικήματα που προβλέπονται στις περιπτώσεις της προηγούμενης παραγράφου 2 τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον ενός (1) μήνα.

γ. ΠΑΡΑΓΡΑΦΗ - ΑΠΟΡΡΗΤΟ

ΑΡΘΡΟ 52 ΠΑΡΑΓΡΑΦΗ

1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 39 και 49 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο δεκαετίας, από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της εκκαθαριστικής δήλωσης, προκειμένου για την πράξη του άρθρου 39 ή από το τέλος της επόμενης διαχειριστικής περιόδου από εκείνη που αφορά η παράβαση, προκειμένου για την πράξη του άρθρου 49. Μετά την πάροδο της δεκαετίας παραγράφεται το δικαίωμα του δημοσίου για την επιβολή του φόρου και των προστίμων.

2. Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου, μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο δεκαετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαπενταετίας, εφόσον:

α) δεν υποβλήθηκε προσωρινή ή εκκαθαριστική δήλωση,

β) η μη άσκηση του δικαιώματος του δημοσίου για την επιβολή του φόρου, εν όλω η εν μέρει, οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεση του υποχρέου στο φόρο και σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου,

γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 39.

3. Σε περίπτωση υποβολής της προσωρινής ή εκκαθαριστικής δήλωσης κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους της παραγραφής, το δικαίωμα του δημοσίου για την κοινοποίηση της πράξης του άρθρου 39 παραγράφεται μετά την πάροδο τριετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της δήλωσης.

ΑΡΘΡΟ 53 ΑΠΟΡΡΗΤΟ

1. Οι δηλώσεις που υποβάλλονται σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου, τα φορολογικά στοιχεία, οι εκθέσεις και οι πράξεις προσδιορισμού του φόρου, είναι απόρρητα και δεν επιτρέπεται η γνωστοποίησή τους σε οποιονδήποτε τρίτο.

2. Οι δηλώσεις χρησιμοποιούνται αποκλειστικά για φορολογικούς σκοπούς και δεν επιτρέπεται να χρησιμοποιηθούν για δίωξη αυτού που τις υποβάλλει ή του προσώπου με το οποίο συναλλάσσεται για παράβαση άλλων διατάξεων εκτός από τις διατάξεις των φορολογικών νόμων.

3. Όσοι συμπράττουν στην εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου και για το λόγο αυτόν λαμβάνουν γνώση των συναλλαγών που υπάγονται στο φόρο προστιθέμενης αξίας, υποχρεούνται να τηρούν και να διαφυλάσσουν το απόρρητο των συναλλαγών αυτών.

4. Διατάξεις ειδικών νόμων που προβλέπουν παρεκκλίσεις από το απόρρητο και αφορούν τη φορολογία εισοδήματος, ισχύουν αναλόγως και για την εφαρμογή του παρόντος νόμου.

ΑΡΘΡΟ 54

ΛΟΙΠΕΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

1. Διατάξεις νόμων που αφορούν θέματα διαδικασίας για την επιβολή του φόρου εισοδήματος ισχύουν αναλόγως και για την εφαρμογή του παρόντος νόμου, εφόσον στις διατάξεις του δεν ορίζεται διαφορετικά.

2. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών μπορεί να ρυθμίζεται κάθε διαδικαστικό θέμα και λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου.

ΕΙΔΙΚΗ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΒΕΒΑΙΩΣΗΣ ΚΑΙ ΕΙΣΠΡΑΞΗΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΕΙΣΑΓΩΓΗ

ΑΡΘΡΟ 55

1. Κατά την εισαγωγή αγαθών από το εξωτερικό, ο φόρος του παρόντος νόμου βεβαιώνεται και εισπράττεται σύμφωνα με τις διατάξεις της τελωνειακής, δασμολογικής και συναφούς νομοθεσίας για την βεβαίωση και είσπραξη των εισαγωγικών δασμών και λοιπών φόρων.

Οι πιο πάνω διατάξεις εφαρμόζονται και για τη διοικητική επίλυση των διαφορών, που προκύπτουν κατά την εισαγωγή αγαθών.

2. Κάθε παράβαση των διατάξεων του παρόντος άρθρου χαρακτηρίζεται ως τελωνειακή παράβαση και διώκεται σύμφωνα με τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις του Τελωνειακού Κώδικα.

3. Οι φορολογικοί συντελεστές του παρόντος νόμου εφαρμόζονται και για αγαθά, για τα οποία μέχρι 31.12.1986 είχαν κατατεθεί παραστατικά θέσης αυτών σε ανάλυση, δεν καταβλήθηκαν οι χρεωθέντες δασμοί και λοιποί φόροι και δεν είχαν εξαχθεί από τους τελωνειακούς χώρους μέχρι την ημερομηνία αυτή.

Η ρύθμιση αυτή δεν ισχύει προκειμένου για ταχυδρομικά δέματα, για τα οποία είχαν βεβαιωθεί μέχρι 31.12.1986 οι αναλογούντες δασμοί και λοιποί φόροι.

4.ΣΥΜΒΟΛΗ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΟΥ ΝΟΜΟΥ 1642/86 ΠΕΡΙ Φ.Π.Α. ΣΤΗΝ ΕΝΤΑΞΗ ΤΗΣ ΧΩΡΑΣ ΜΑΣ ΣΤΗΝ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΝΩΣΗ

Το φορολογικό σύστημα όπου ίσχυε μέχρι τότε στην Ελλάδα ήταν πολύπλοκο, αναχρονιστικό και αντιπαραγωγικό. Χαρακτηριζόταν κυρίως από ένα μεγάλο αριθμό φόρων ο καθένας από τους οποίους είχε περισσότερους από έναν συντελεστές, επιβάλλονταν σε διαφορετική βάση υπολογισμού σε ένα ή περισσότερα στάδια συναλλαγών και για την βεβαίωση και είσπραξη του ακολουθόταν διαφορετική διαδικασία. Η δαιδαλώδης αυτή κατάσταση συμπληρωνόταν και από ένα μεγάλο αριθμό εξαιρέσεων και απαλλαγών.

Από τα παραπάνω προκύπτει ότι η εναρμόνιση του φορολογικού μας συστήματος με το κοινοτικό Φ.Π.Α. δεν ήταν μόνο θέμα συμβατικής υποχρέωσης της χώρας μας απέναντι στην Ευρωπαϊκή Ένωση αλλά παράλληλα ανάγκη για εξυγίανση και εκσυγχρονισμό αυτού. Έτσι καταρτίσθηκε από το Υπουργείο Οικονομικών το σχέδιο του ελληνικού νόμου «για την επιβολή του φόρου προστιθέμενης αξίας» Ν. 1642/1986 οι διατάξεις και τα άρθρα του οποίου καθόριζαν και ρύθμιζαν όλα όσα απαιτούσαν οι κοινοτικές οδηγίες για την εναρμόνιση της Ελλάδας με τα υπόλοιπα κράτη-μέλη και τελικά την ένταξη της στην Κοινότητα.

Στο κεφάλαιο που ακολουθεί αναλύουμε τις επιπτώσεις και τις επιδράσεις όπου επέφερε η επιβολή του ΦΠΑ στους σημαντικότερους τομείς της ελληνικής Οικονομίας όπως στην παραγωγή, στο εισόδημα και στην διανομή του στην περιφερειακή ανάπτυξη, στον πληθωρισμό, στις τιμές, στις εισαγωγές - εξαγωγές, στο ισοζύγιο πληρωμών, στις επενδύσεις και γενικά πως συμβάλει στην ένταξη της χώρας μας στην ευρωπαϊκή Ένωση και στην εναρμόνιση της με τα υπόλοιπα κράτη-μέλη.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Δ´

Α.ΕΠΙΠΤΩΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ ΣΤΗΝ ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ Φ.Π.Α.

α.ΕΠΙΠΤΩΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ ΣΤΗΝ ΠΑΡΑΓΩΓΗ

Από οικονομική άποψη η έννοια της παραγωγής ορίζεται ως κάθε ανθρώπινη δραστηριότητα που σκοπεύει στη δημιουργία οικονομικών αγαθών και υπηρεσιών που είναι χρήσιμα για την ικανοποίηση των ανθρωπίνων αναγκών, με τη συνδυασμένη ενέργεια των συντελεστών παραγωγής.

Από τον πιο πάνω ορισμό προκύπτει ότι ο όρος παραγωγή δεν περιλαμβάνει μόνο την παραγωγή με την τεχνική σημασία του όρου, δηλαδή με το σχηματισμό της πρώτης ύλης σε άλλα αγαθά αλλά κάθε οικονομικά ανθρώπινη δραστηριότητα στο εμπόριο, τις μεταφορές, τις τράπεζες κ.λ.π.

Η παραγωγή ανάλογα με τον κλάδο της οικονομικής δραστηριότητας που αντιστοιχεί διακρίνεται σε τρεις βασικές κατηγορίες στις οποίες έχει επιφέρει επιπτώσεις ο ΦΠΑ από την εφαρμογή του.

- Στην πρωτογενή παραγωγή, όπου περιλαμβάνεται η γεωργία, η κτηνοτροφία, η αλιεία, οι δασικές εκμεταλλεύσεις, τα ορυχεία - μεταλλεία, το κυνήγι κ.λ.π.
- Στη δευτερογενή παραγωγή όπου περιλαμβάνεται η Βιομηχανία, η Βιοτεχνία και η χειροτεχνία, δηλαδή οι κλάδοι εκείνοι που αναφέρονται σε επιχειρήσεις μεταποίησης και επεξεργασίας των προϊόντων που προέρχονται από την πρωτογενή παραγωγή.
- Στην τριτογενή παραγωγή, όπου περιλαμβάνεται το εμπόριο, η πίστη, τα ελεύθερα επαγγέλματα, οι μεταφορές κ.λ.π., δηλαδή εκείνους τους κλάδους που αν και δεν παράγουν αγαθά, η συμμετοχή τους όμως είναι απαραίτητη, σε μια οργανωμένη παραγωγή αγαθών και υπηρεσιών.

1.ΕΠΙΠΤΩΣΕΙΣ ΣΤΩΝ ΠΡΩΤΟΓΕΝΗ ΤΟΜΕΑ

Γεωργία - Κτηνοτροφία

Η εφαρμογή του ΦΠΑ στο γεωργικό τομέα της οικονομίας, με τη μέθοδο πιστώσεως του φόρου που εφαρμόζεται και στους άλλους τομείς, δημιουργεί σημαντικά προβλήματα στην πράξη, επειδή οι γεωργοί δεν τηρούν λογιστικά Βιβλία ή ακόμη και αν τηρούν Βιβλία δεν είναι συνήθως αρκετά για να κάνουν δυνατή την επιβολή του ΦΠΑ. Εξάλλου, αν εξαιρέσουμε τις γεωργικές εκμεταλλεύσεις από το ΦΠΑ, χωρίς να λάβουμε καμιά πρόνοια, δημιουργούνται τα συνηθισμένα προβλήματα που προκαλούνται, όταν εξαιρείται από το φόρο μια επιχείρηση η οποία βρίσκεται σε ενδιάμεσο στάδιο της παραγωγικής διαδικασίας. Ο φόρος δηλαδή έχει διαφοροποιήσει την επιβάρυνση σε βάρος των γεωργικών προϊόντων.

Ενώ με το προηγούμενο σύστημα έμμεσης φορολογίας όλες οι αγροτικές προμήθειες (σπόροι, φυτοφάρμακα, αζωτούχα και φωσφορικά λιπάσματα, ζωοτροφές, μηχανήματα) απαλλάσσονταν από το χαρτόσημο και Φ.Κ.Ε. με την εισαγωγή όμως του ΦΠΑ οι προμήθειες αυτές φορολογούνται.

Στην περίπτωση αυτή δεν είναι δυνατόν να συμψηφιστεί ο φόρος που θα έχει ήδη καταβληθεί από τον γεωργό κατά την αγορά των πρώτων υλών, με συνέπεια τα γεωργικά προϊόντα να επιβαρύνονται τελικά με το συντελεστή του ΦΠΑ, που ισχύει στο τελευταίο στάδιο πλέον, το ποσό του φόρου που ενσωματώνεται σε αυτά, μέσω των χρησιμοποιούμενων πρώτων υλών. Η επιβάρυνση αυτή των δαπανών των αγροτών με ΦΠΑ έχει σαν συνέπεια την αύξηση του κόστους παραγωγής των αγροτικών προϊόντων.

Η αύξηση αυτή προκαλεί ταυτόχρονα την άνοδο των τιμών με άμεσο αποτέλεσμα τη μείωση της ζήτησης των αγροτικών προϊόντων. Αυτό συνεπάγεται τη μείωση της παραγόμενης ποσότητας και την αύξηση των εισαγόμενων αγροτικών προϊόντων (λόγω μη κάλυψης της ζήτησης).

Παρατηρούμε λοιπόν ότι κάθε μεταβολή σε ένα από τα οικονομικά μεγέθη επιφέρουν ανάλογες επιδράσεις στο όλο οικονομικό κύκλωμα, άλλοτε ευνοϊκές και άλλοτε μη ευνοϊκές.

Στη συγκεκριμένη όμως περίπτωση (γεωργία -κτηνοτροφία όπου ισχύουν τα παραπάνω) οι επιδράσεις αυτές από την εισαγωγή του ΦΠΑ πλήττουν τον ευαίσθητο και σοβαρό για την εθνική μας οικονομία αγροτικό - κτηνοτροφικό τομέα του οποίου 90% αποτελείται από μικρές γεωργικές και κτηνοτροφικές επιχειρήσεις.

Ορυχεία - μεταλλεία

Όπως ήδη προαναφέραμε στον πρωτογενή τομέα περιλαμβάνονται τα ορυχεία καθώς και τα μεταλλεία.

Κατά το προηγούμενο σύστημα έμμεσης φορολογίας τα επενδυτικά αγαθά (μηχανήματα) επιβαρύνονται με Φ.Κ.Ε. ο φόρος αυτός εκπίπτετο και άρα επιβάρυνε το κόστος αγοράς απόκτησης παγίων στοιχείων (μηχανήματα κ.λ.π.), τα οποία ήταν απαραίτητα για την εξόρυξη ορυκτών. Με το νέο σύστημα έμμεσης φορολογίας όμως ο φόρος που επιβαρύνει την αγορά των επενδυτικών αγαθών (παγίων στοιχείων) εκπίπτεται ολοκληρωτικά και έτσι οι επιχειρήσεις εξόρυξης με την εισαγωγή του ΦΠΑ έχουν μείωση στο κόστος παραγωγής. Όσον αφορά το στοιχείο κόστους εργασίας δεν επήλθε καμία αλλαγή γιατί ο ΦΠΑ δεν επιβάρυνε την εξαρτημένη εργασία.

Αρα μπορούμε να πούμε ότι οι επιχειρήσεις εξόρυξης οφείλονται με το ΦΠΑ όσον αφορά το κόστος παραγωγής.

2.ΕΠΙΠΤΩΣΕΙΣ ΣΤΟ ΔΕΥΤΕΡΟΓΕΝΗ ΤΟΜΕΑ

Γενικά

Ο ΦΠΑ, δεν είναι ένας φόρος που επιβαρύνει την επιχείρηση, απλά η επιχείρηση παίζει ένα ρόλο στην είσπραξη του φόρου αυτού και την καταβολή του στο δημόσιο προκειμένου η ίδια, όπως θα δούμε στη συνέχεια να επωφεληθεί την έκπτωση του φόρου των δαπανών της και του φόρου των επενδυτικών της αγαθών.

Η εισαγωγή του ΦΠΑ δημιουργεί στους υποκείμενους στο φόρο πιο μεγάλες υποχρεώσεις. Η είσπραξη του φόρου και η απόδοσή του στο δημόσιο δεν είναι πια απλή υπόθεση όπως ήταν με το Φ.Κ.Ε. και

το χαρτόσημο. Αυτό οφείλεται στο γεγονός ότι με την πίστωση φόρου που έχουν δικαίωμα να κάνουν οι επιχειρήσεις, παίρνουν πίσω φόρους, από το δημόσιο. Μέχρι τη 31.12.86 είχαν μόνο πληρωμή φόρων στο δημόσιο. Το δημόσιο για να ξέρει τι εισπράττει ζητάει όλα τα απαραίτητα στοιχεία. έτσι καθιστά τη λογιστική παρακολούθηση του ΦΠΑ πολύπλοκη.

Μικρές επιχειρήσεις

Η υπαγωγή των μικρών επιχειρήσεων στο ΦΠΑ δημιουργεί στην πράξη ανυπέρβλητες δυσκολίες εξαιτίας του μεγάλου αριθμού αυτών και της πενιχρής λογιστικής οργάνωσή τους. Γι' αυτό δεν υπάγονται στο κανονικό σύστημα ΦΠΑ, αλλά φορολογούνται με ειδικό τρόπο (ειδικό καθεστώς) κατ' αποκοπή ή εξαιρούνται από το φόρο.

Βέβαια ο προσδιορισμός του κύκλου εργασιών ή της φορολογικής υποχρέωσης της επιχείρησης που λαμβάνεται σαν ορόσημο για να θεωρηθεί μια επιχείρηση μικρή, δημιουργεί σημαντικές δυσκολίες στην πράξη, γιατί δεν υπάρχουν αντικειμενικά κριτήρια για τον προσδιορισμό του μεγέθους αυτού. Έτσι το μέγεθος αυτό καθορίζεται σύμφωνα με τις ανάγκες του Δημοσίου για έσοδα από το ΦΠΑ, την ικανότητα των φοροτεχνικών υπηρεσιών να διαχειριστούν ένα φόρο, που καλύπτει μεγάλο αριθμό επιχειρήσεων.

Όσον αφορά τις επιχειρήσεις που εντάσσονται στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ, είναι υποχρεωμένες να τηρούν στα Βιβλία τις αγορές αγαθών και τις δαπάνες τους κατά συντελεστή Φ.Π.Α. Η παρακολούθηση του λογαριασμού αυτού όμως, επειδή παρουσιάζει κάποια ιδιαιτερότητα και ιδιομορφία καθίσταται δύσκολη και πολύπλοκη λόγω της υποτυπώδους λογιστικής οργάνωσης που διαθέτουν.

Αλλά το ίδιο πρόβλημα αντιμετωπίζουν και οι μικρές επιχειρήσεις του ειδικού καθεστώτος, αφού έχουν και αυτές αυξημένες υποχρεώσεις. Επιπρόσθετα υποχρεούνται στον υπολογισμό του φόρου ακαθαρίστων εσόδων τεκμαρτά και συμπλήρωση της προσωρινής δήλωσης.

Ουσιαστικά όλες οι μικρές επιχειρήσεις (μικρές Βιοτεχνίες, μεταποιητικές επιχειρήσεις κ.λ.π.) εντάσσονται είτε στο ειδικό, είτε στο

κανονικό καθεστώς και επωμίζονται τέτοιες υποχρεώσεις που καθιστούν την συνέχιση της λειτουργίας τους προβληματική. Εκτός από αυτό όμως έχουν να αντιμετωπίσουν το δίλημμα ή να επιβαρυνθούν το υψηλό κόστος της άρτιας λογιστικής τους οργάνωσης, ή να υποστούν τις συνέπειες από την έλλειψή της (υπερφορολόγηση, λογιστικά λάθη, επιβολή αυστηρών ποινικών και διοικητικών κυρώσεων λόγω πιθανής διάπραξης φοροδιαφυγής).

Ακόμη επιχειρήσεις των οποίων το άθροισμα των ακαθάριστων εσόδων τους δεν υπερβαίνει το ποσό, το οποίο αποτελεί σύμφωνα με ισχύουσες κάθε φορά διατάξεις του Κ.Β.Σ., το ανώτατο όριο απαλλαγής τους από την υποχρέωση τήρησης βιβλίων, εντάσσονται στις απαλλασσόμενες από τον φόρο.

Επισημαίνουμε εδώ όμως ότι η εξαίρεση μιας επιχείρησης από τον φόρο, όταν η επιχείρηση αυτή βρίσκεται σ' ένα ενδιάμεσο στάδιο παραγωγικής διαδικασίας είναι δυνατόν να μην την συμφέρει, γιατί με την απαλλαγή διακόπτεται η αλυσίδα του φόρου και έτσι οι επιχειρήσεις των επόμενων σταδίων δεν μπορούν να συμψηφίσουν το φόρο, που έχει ενσωματωθεί στο προϊόν τους σε προηγούμενα στάδια της παραγωγικής τους διαδικασίας.

Κατά συνέπεια, τα προϊόντα των εξαιρουμένων επιχειρήσεων επιβαρύνονται τελικά περισσότερο από τα προϊόντα των επιχειρήσεων που υπόκεινται στο φόρο αυτό. Είναι λοιπόν ενδεχόμενο να συμφέρει σε μια μικρή επιχείρηση να είναι μέσα στο σύστημα του Φ.Π.Α. και να καταβάλλει τον φόρο, παρά να εξαιρείται απ' αυτόν. Γι' αυτόν στην περίπτωση που ο νόμος προβλέπει εξαίρεση των μικρών επιχειρήσεων από τον φόρο, κρίνεται σκόπιμο, να τους παρέχεται η δυνατότητα, εφόσον το επιθυμούν, να υποβάλλουν δήλωση και να καταβάλλουν το φόρο, έτσι ώστε να βρίσκονται μέσα στο σύστημα και να μην αδικούνται από την εξαίρεση.

Βιομηχανίες - Βιοτεχνίες

Στο δευτερογενή εξάλλου τομέα ανήκουν και οι βιοτεχνίες - βιομηχανίες των οποίων το κόστος παραγωγής προϊόντων τους δεν επιβαρύνεται από το Φ.Π.Α. Σύμφωνα με το παλαιό σύστημα έμμεσης φορολογίας επιβαλλόταν ο φόρος μισθωτών και ημερομισθίων (νόμος

843/48) 6% επί των ακαθάριστων εσόδων των βιομηχανιών του νόμου Αττικής.

Έτσι δίνονται κίνητρα για αποκέντρωση των βιομηχανιών. Οι επαρχιακές βιομηχανίες είχαν το πλεονέκτημα ότι δεν επιβαρύνονταν με αυτό το φόρο στο κόστος παραγωγής των προϊόντων τους. Με την εισαγωγή του Φ.Π.Α. καταργήθηκε ο νόμος 843/48 και αυτόματα έπαψε να υφίσταται αυτό το πλεονέκτημα.

Ακόμη με την εισαγωγή του Φ.Π.Α. ο φόρος που επιβαρύνει τα επενδυτικά αγαθά εκπίπτει οριστικά, ενώ παλαιότερα δεν εξέπιπτε, με αποτέλεσμα να αυξάνεται το κόστος των προϊόντων (ο Φ.Κ.Ε. - χαρτόσημο αποτελούσαν στοιχεία κόστους). Με το νόμο Φ.Π.Α., λοιπόν, τα επενδυτικά αγαθά δεν φορολογούνται (ο Φ.Π.Α. δεν αποτελεί στοιχείο κόστους) και έτσι μειώνεται το κόστος παραγωγής προϊόντων.

3.ΕΠΙΠΤΩΣΕΙΣ ΣΤΟΝ ΤΡΙΤΟΓΕΝΗ ΤΟΜΕΑ

Οι μεγαλύτερες επιπτώσεις από την εφαρμογή του Φ.Π.Α. στον τριτογενή τομέα της επιπτώσεις της παραγωγής, επισημαίνονται στον κλάδο του εμπορίου (χονδρικό-λιανικό) και στις υπηρεσίες.

Εμπόριο

Η επιβολή του Φ.Π.Α. στις αγορές των εμπορών αφαιρείται από το ποσό του φόρου που αναλογεί στις δαπάνες τους και η διαφορά που απομένει για απόδοση, επιβαρύνει ουσιαστικά τον τελευταίο καταναλωτή.

Υπενθυμίζουμε, ότι για τη διακίνηση των εμπορευμάτων οι μισθοί και τα ημερομίσθια δεν επιβάλλονται στο Φ.Π.Α.

Αποτέλεσμα αυτών είναι να μην παρατηρείται καμία αύξηση κόστους παραγωγής στο εμπόριο.



Υπηρεσίες - Μεταφορές

Στα πλαίσια της κοινωνικής πολιτικής, ο Φ.Π.Α. λειτουργεί σαν μέσο για την άσκησή της με τις παρεχόμενες απαλλαγές σε βασικές κοινωνικές υπηρεσίες (διεθνείς μεταφορές, διπλωματικό σώμα, εκπαιδευτήρια, ιατροί, κτηνίατροι, δικηγόροι, συμβολαιογράφοι, τράπεζες (καταθέσεις προμήθειες) ΕΛΤΑ, υπηρεσίες αθλητισμού, υγεία, εκπαίδευση, πολιτισμός).

Με τις πιο πάνω απαλλαγές οι υπηρεσίες αυτές είναι πιο προσιτές από πριν για το κοινωνικό σύνολο με συνέπεια τον περιορισμό των δαπανών διαβίωσης και την αύξηση του βιοτικού επιπέδου των πολιτών.

Συγκεκριμένα:

Ο Φ.Π.Α. πρέπει να καλύπτει τόσο τα αγαθά όσο και τις υπηρεσίες, γιατί μόνο τότε αποτελεί πραγματικά γενικό φόρο δαπάνης. Ορισμένες βέβαια υπηρεσίες, που παρέχονται στον τελικό καταναλωτή και δε χρησιμοποιούνται ενδιάμεσα για την παραγωγή άλλων αγαθών, (οι υπηρεσίες των γιατρών, των δικηγόρων, των κουρέων όπως προαναφέραμε) είναι δυνατόν να απαλλάσσονται από το φόρο, χωρίς να δημιουργούνται σημαντικά προβλήματα στην κατανομή των πόρων της οικονομίας. Αντίθετα οι υπηρεσίες που χρησιμοποιούνται στην παραγωγική διαδικασία πρέπει να υποβάλλονται στο φόρο, διαφορετικά ο Φ.Π.Α. είναι δυνατόν να παρεμβάλλει σημαντικά εμπόδια στην επίτευξη οριστικοποίησης της κατανομής των πόρων της οικονομίας.

Ορισμένες κατηγορίες υπηρεσιών όμως δημιουργούν σημαντικά προβλήματα. Τέτοιες υπηρεσίες είναι κυρίως οι τραπεζικές υπηρεσίες, οι ασφαλιστικές, οι υπηρεσίες μεταφορών, οι υπηρεσίες ορισμένων κατηγοριών διασκεδάσεων και αναψυχής, όπως π.χ. τα θέατρα, οι ορχήστρες, τα δημόσια πάρκα, κ.α.

Το πρόβλημα που προκύπτει σχετικά με τις τραπεζικές και ασφαλιστικές υπηρεσίες είναι ότι δε μπορούμε να υπολογίσουμε τη φορολογική υποχρέωση των επιχειρήσεων που παρέχουν τις υπηρεσίες αυτές, με τη μέθοδο της πιστώσεως του φόρου, γιατί δε μπορούμε να ορίσουμε τις πωλήσεις και τις αγορές τους, με βάση τις οποίες θα υπολογίσουμε το φόρο. Έτσι στην περίπτωση των

τραπεζών, αν θεωρήσουμε σαν εισροές (αγορές) τις καταθέσεις και σαν εκροές (πωλήσεις) τις αναλήψεις, οι εισροές δε μπορεί να φορολογηθούν και έτσι δε θα υπάρχει φόρος που να μπορούν οι τράπεζες να συμψηφίσουν με το φόρο που θα οφείλουν για τις εκροές (πωλήσεις) τους, με συνέπεια να υποβάλλονται στο φόρο οι συνολικές εκροές, σαν αυτές να αποτελούσαν την προστιθέμενη αξία, πράγμα που δεν είναι σωστό. Η προστιθέμενη αξία από τις τράπεζες είναι μόνο οι τόκοι και οι πιστωτικές προμήθειες. Η φορολόγηση του τόκου όμως μπορεί να δημιουργήσει σοβαρά προβλήματα. Αν φορολογήσουμε τον τραπεζικό τόκο ευνοούμε το δανεισμό μεταξύ των ιδιωτών, όπου η φορολόγηση του τόκου είναι δυσκολότερη, και μπορεί να δημιουργήσουμε έτσι δυο επιτόκια, το τραπεζικό και το ιδιωτικό.

Το πρόβλημα που γεννιέται με τη φορολογία των υπηρεσιών μεταφορών είναι ότι η φορολόγησή τους οδηγεί σε διαφοροποίηση της φορολογικής επιβαρύνσεως σε βάρος εκείνων που χρησιμοποιούν δικά τους μεταφορικά μέσα και που συνήθως ανήκουν στις υψηλότερες εισοδηματικές τάξεις. Έτσι, ενώ ο επιβάτης που χρησιμοποιεί τα δημόσια μεταφορικά μέσα θα καταβάλλει το Φ.Π.Α. όταν αγοράζει το εισιτήριο εκείνο που χρησιμοποιούν δικά τους μεταφορικά μέσα δεν αγοράζουν εισιτήριο και δεν μπορεί επομένως, να φορολογηθούν με το Φ.Π.Α. Ο μόνος φόρος που θα καταβάλλουν οι τελευταίοι είναι ο φόρος που επιβάλλεται στην άδεια κυκλοφορίας, αλλά ο φόρος αυτός δε μπορεί να συνδεθεί με τη χρησιμοποίηση των υπηρεσιών μεταφοράς, αφού δε γνωρίζουμε πόσο θα χρησιμοποιήσει τους δρόμους ο αγοραστής του αυτοκινήτου.

Τέλος, η φορολογία υπηρεσιών ιατροφαρμακευτικής περίθαλψης καθώς επίσης και των υπηρεσιών των διάφορων μορφών δημόσιων διασκεδάσεων δημιουργεί προβλήματα και δεν κρίνεται συνήθως σκόπιμη για λόγους κοινωνικούς, πολιτιστικούς κ.α.

Στις χώρες - μέλη της ΕΟΚ εξάλλου οι περισσότερες από τις υπηρεσίες αυτής της μορφής απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α.

Β.ΕΠΙΠΤΩΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ ΣΤΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ

Γενικά

Στο κεφάλαιο αυτό θα εξετάσουμε τις επιπτώσεις στο εισόδημα, από την εφαρμογή του Φ.Π.Α.,

1. Των μισθωτών
2. Των εμπόρων - επαγγελματιών
3. Των βιομηχανιών - βιοτεχνιών
4. Των αγροτών

Όσον αφορά τους μισθωτούς, θα εξετάσουμε τις επιπτώσεις του Φ.Π.Α. επί του εισοδήματός τους, σαν καταναλωτές. Αυτό γιατί το εισόδημά τους, σαν εισόδημα από την πηγή ΣΤ' δεν υπόκεινται σε Φ.Π.Α.

Όσον αφορά τους εμπόρους - επαγγελματίες, τους Βιομηχάνους - Βιοτέχνες και τους αγρότες θα εξετάσουμε τις επιπτώσεις του Φ.Π.Α. επί του εισοδήματός τους σαν «καθαρό προσδιοριζόμενο, μεταβλητό εισόδημα» από την δραστηριότητά τους και σαν καταναλωτές.

1.Των Μισθωτών

Οι δαπάνες σε είδη βασικής συντήρησης, απορροφούν το μεγαλύτερο μέρος του εισοδήματος των μισθωτών. Η βαρύτητα που έχουν οι δαπάνες για είδη βασικής συντήρησης στον προϋπολογισμό μιας εργατικής οικογένειας αντανακλά και τη σημασία που έχει για το εργατικό εισόδημα, η επιβάρυνση αυτών των ειδών με Φ.Π.Α.

Στο θέμα της φορολογικής αντιμετώπισης των ειδών βασικής συντήρησης, ακολουθείται η εξής τακτική:

α)Επιβάλλεται ο φόρος αντικαθιστώντας άλλους προϋπάρχοντες σε όλα σχεδόν τα είδη πλάτιας κατανάλωσης εκτός από τις αμοιβές των γιατρών, δικηγόρων κ.λ.π.

β)Κλιμακώνεται η έμμεση φορολογία του Φ.Π.Α. σε τρεις ουσιαστικά κατηγορίες (σε συντελεστές χαμηλούς, μεσαίους και υψηλούς) και κατανέμονται τα διάφορα καταναλωτικά αγαθά και υπηρεσίες στις τρεις αυτές κατηγορίες. Από αυτήν την κατανομή

προκύπτει ένας γενικός μέσος σταθμικός συντελεστής που φορολογεί τις δαπάνες των εργαζομένων για καταναλωτικά αγαθά και υπηρεσίες. Ο γενικός αυτός μέσος σταθμικός συντελεστής δεν είναι αυξημένος γιατί κατά την εφαρμογή του παλαιού συστήματος φορολογίας παρατηρείται το εξής:

Ένα αγαθό επιβαρυνόταν με χαρτόσημο ή και με τους άλλους έμμεσους φόρους, τόσες φορές όσα ήταν και τα χέρια που άλλαζε, μέχρι να φτάσει στο λιανεμπόριο. Αυτή η επιβάρυνση του προϊόντος πολλές φορές παρατηρείτο ότι ήταν και της τάξης του 10%, 15% και 20% ακόμα. Με την καθιέρωση ενιαίων συντελεστών Φ.Π.Α. κατά προϊόν π.χ. 6, 16, 36% η φορολογική επιβάρυνση των δαπανών των καταναλωτών μπορεί να είναι ακόμα και μικρότερη από πριν.

Επισημάνθηκε από την πρώτη στιγμή που ανακοινώθηκαν οι επιβληθέντες συντελεστές Φ.Π.Α. ότι είναι από τους υψηλότερους στην Ευρώπη. Αλλά από την πορεία εφαρμογής και από την πείρα που αποκτήθηκε έχουν γίνει διορθώσεις στο νόμο, όπως έγιναν και στις χώρες της ΕΟΚ. Αλλαγές τόσο στα ποσοστά του φόρου (μείωση συντελεστών), όσο και στα αγαθά που υπάγονται σε κάθε κλιμάκιο.

Είχε υπολογισθεί από το Υπουργείο Οικονομικών ότι δεν θα επέλθει γενικά αύξηση στις τιμές των καταναλωτικών αγαθών από την εφαρμογή του Φ.Π.Α. Με τα ποσοστά που τελικά θεσπίστηκαν μπορεί να παρατηρηθεί αύξηση στις τιμές ορισμένων αλλά αυτή θα ήταν της τάξης του 1,5%. Σε περίπτωση που θα παρατηρηθεί κατά διάρκεια της εφαρμογής του νόμου αύξηση, μεγαλύτερη από την προβλεπόμενη θα γίνονται διορθώσεις στο νόμο, ώστε η αύξηση αυτή να ελαττωθεί ή να μηδενισθεί.

Πράγματι, ένα χρόνο μετά την εφαρμογή του Φ.Π.Α., παρατηρήθηκε ότι η επιβάρυνση στις τιμές ήταν 4% γι' αυτό και ο μεσαίος συντελεστής Φ.Π.Α. 18% ελαττώθηκε σε 16% και πολλά αγαθά μετέπεσαν σε μικρότερη κατηγορία συντελεστών Φ.Π.Α.

Αυτή η σημαντική αλλαγή που επήλθε από 1.1.1987 ενίσχυσε το διαθέσιμο εισόδημα κυρίως των λαϊκών και εργατικών στρωμάτων γιατί με το συντελεστή 16% φορολογείται περίπου το 50% της ιδιωτικής κατανάλωσης.

2. Των Εμπόρων - Επαγγελματιών

Τις επιπτώσεις στο εισόδημα των εμπόρων και επαγγελματιών θα τις εξετάσουμε σε δυο μέρη 1) όσον αφορά τις επιπτώσεις του Φ.Π.Α. επί του εισοδήματος (σαν «εμπορικό» εισόδημα) και 2) όσον αφορά τις επιπτώσεις του Φ.Π.Α. επί του εισοδήματος των εμπόρων - επαγγελματιών σαν καταναλωτές.

Με την κατάργηση από το νόμο του Φ.Π.Α. των φόρων επί των εισαγωγών και επί των εξαγωγών δημιουργούνται εισαγωγικά και εξαγωγικά κίνητρα για τους εμπόρους.

Με τη σταδιακή κατάργηση του Ρυθμιστικού φόρου μειώνεται το κόστος των εισαγόμενων προϊόντων και η φορολογική της επιβάρυνσης είναι ίση με αυτή των εγχωρίων προϊόντων επειδή ο έλληνας καταναλωτής έχει μια τάση να αγοράζει εισαγόμενα προϊόντα και επειδή επιπροσθέτως τα εισαγόμενα θα έχουν την ίδια τιμή με τα εγχώρια, θα αυξηθούν οι πωλήσεις των εισαγωγέων - εμπόρων.

Κατ' επέκταση θα αυξηθεί και το εισόδημά τους. Ταυτόχρονα όμως με αυτήν την αύξηση των εισαγομένων προϊόντων θα παρατηρηθεί μια μείωση των πωλήσεων των εγχωρίων προϊόντων με αποτέλεσμα το εισόδημα των εμπόρων της εγχώριας παραγωγής να μειωθεί.

Ο Φ.Π.Α. που επιβαρύνει τις πωλήσεις αφαιρείται από τις δαπάνες αγορών, έτσι δεν επηρεάζεται το εισόδημα των εμπόρων.

Από την εφαρμογή του Φ.Π.Α. όπως αναφερθήκαμε το διαθέσιμο εισόδημα των μισθωτών θα αυξηθεί, πιθανόν γιατί η επιβάρυνση των προϊόντων θα είναι μηδενική και σε πολλές περιπτώσεις μικρότερη από ότι στο προηγούμενο σύστημα έμμεσης φορολογίας. Έτσι, η πιθανόν αυτή αύξηση του διαθέσιμου εισοδήματος πολύ πιθανόν να διοχετευτεί στην κατανάλωση και στην αποταμίευση. Μια αύξηση της ζητούμενης ποσότητας αγαθών θα αυξήσει τα έσοδα των εμπόρων και κατά επέκταση το εισόδημά τους.

Για τους μεγαλέμπορους επειδή το εισόδημά τους κατηγορίας του Κ.Β.Σ. δεν θα υπάρξουν προβλήματα στη Λογιστική παρακολούθηση του Φ.Π.Α. Απλώς θα αλλάξει η δομή λειτουργίας του Λογιστικού Σχεδίου, δεν θα απαιτηθεί όμως διαφοροποίηση στη Λογιστική διάρθρωση και οργάνωση των Λογιστηρίων τους και τέλος δε θα απαιτηθεί μεγαλύτερος αριθμός λογιστών κ.λ.π.

Οι μικρές εμπορικές επιχειρήσεις όμως και το λιανεμπόριο καλούνται να συμμετάσχουν στο σύστημα είσπραξης των έμμεσων φόρων. Οι έμποροι αυτοί που μέχρι πριν την εφαρμογή του Φ.Π.Α. δε συμμετείχαν στην είσπραξη των έμμεσων φόρων τώρα χρεώνουν με Φ.Π.Α. τους πελάτες τους και αποδίδουν στο δημόσιο το φόρο που εισπράττουν αφού αφαιρέσουν το φόρο που πλήρωσαν στους προμηθευτές τους, για τις αγορές τους, καθώς και το φόρο των δαπανών τους και το φόρο των επενδυτικών αγαθών.

Η υποβολή της προσωρινής και της οριστικής δήλωσης Φ.Π.Α. καθώς και το ότι πρέπει οι πωλήσεις να διαχωρίζονται κατά συντελεστή φόρου (στο λιανεμπόριο είναι μεγάλο πρόβλημα κάτι τέτοιο) απαιτούν οργανωμένη λογιστική διαδικασία.

Οι μικρές εμπορικές επιχειρήσεις τηρούν συνήθως Α και Β κατηγορίας Βιβλία. Με την οργανωμένη λογιστική διαδικασία θα πρέπει η λογιστική παρακολούθηση των Βιβλίων και στοιχείων να γίνεται από ειδικευμένα άτομα. Έτσι, όμως θα αυξηθεί το λειτουργικό κόστος αυτών των επιχειρήσεων και κατ' επέκταση θα μειωθεί το «εμπορικό» εισόδημα των εμπόρων.

Ο Φ.Π.Α. θεσπίστηκε αφ' ενός για να δώσει τέλος στον κυκεώνα της ύπαρξης πολλών ειδών φόρων κατανάλωσης και αφ' ετέρου για να δημιουργήσει αντικρουόμενα συμφέροντα μεταξύ τελικών καταναλωτών και επιτηδευματιών με αποτέλεσμα να δυσκολέψει το παραεμπόριο και τις παράνομες συναλλαγές. Οι έμποροι που διέφευγαν από τη φορολογία (κακώς βέβαια) με το καινούργιο σύστημα έμμεσης φορολογίας είναι αδύνατον να διαφύγουν, φορολογούνται κανονικά και φυσικά θα μειωθεί το παράνομο εισόδημά τους. Γι' αυτό και τάσσονται κατά του Φ.Π.Α.

Από το νόμο 1642/86 (Φ.Π.Α.) προβλέπεται απαλλαγή από το Φ.Π.Α. για τους δικηγόρους, γιατρούς κ.λ.π. Οι παραπάνω επαγγελματίες επιβάρυναν τους πελάτες τους (κατά την έκδοση αποδείξεων παροχής υπηρεσιών) με χαρτόσημο 2,45 επί της αξίας της προσφερόμενης υπηρεσίας. Με την απαλλαγή αυτή οι πιο πάνω επαγγελματίες απαλλάσσονται συγχρόνως και από την υποχρέωση υποβολής προσωρινών και οριστικών δηλώσεων Φ.Π.Α. με αποτέλεσμα να μη χρειάζεται να παρακολουθούν λογιστικά τον Φ.Π.Α.

Ωφελούνται λοιπόν, όσον αφορά τη δαπάνη που θα είχαν για την παρακολούθηση του Φ.Π.Α από κάποιο λογιστή.

Οι λογιστές σαν ελεύθεροι επαγγελματίες, θα έχουν μεγάλη αύξηση στο εισόδημά τους, διότι η πολυπλοκότητα υπολογισμού του φόρου από τις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Α και Β κατηγορίες όπως προαναφέρθηκε θα επιβάλλει την ανάγκη στις επιχειρήσεις να παρακολουθούν το Φ.Π.Α. μέσω επιστημονικά καταρτισμένου ατόμου.

Η ζήτηση λογιστών στην αγορά εργασίας είναι μεγάλη. Τα έσοδα των ελευθέρων αυτών επαγγελματιών θα αυξηθούν με αποτέλεσμα να αυξηθεί και το εισόδημά τους.

Οι έμποροι και επαγγελματίες σαν καταναλωτές ανεξάρτητα από το εισόδημά τους επιβαρύνονται το ίδιο με τους άλλους καταναλωτές από την έμμεση φορολογία και ειδικότερα από το Φ.Π.Α. Επειδή με το νέο σύστημα έμμεσης φορολογίας όπως έχει αναφερθεί δε θα παρατηρηθεί αύξηση στις τιμές οι έμποροι - επαγγελματίες, δε θα επιβαρυνθούν ιδιαίτερα με το Φ.Π.Α. Όσο ήταν η επιβάρυνση, με το προηγούμενο σύστημα έμμεσης φορολογίας, θα είναι και με το νέο σύστημα έμμεσης φορολογίας.

3. Των Βιομηχάνων - Βιοτεχνών

Σύμφωνα με το νόμο 1642/86 περί Φ.Π.Α., απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α. επενδύσεις. Παρέχεται στις Βιομηχανίες και Βιοτεχνίες το δικαίωμα έκπτωσης όλου του φόρου που επιβάρυνε τις αγορές τους σε αγαθά που τίθενται από τις επιχειρήσεις αυτές σε διαρκή εκμετάλλευση και χρησιμοποιούνται για πολλές οικονομικές χρήσεις (επενδυτικά αγαθά).

Με το προηγούμενο σύστημα έμμεσης φορολογίας, δεν προωθείτο ο σχηματισμός κεφαλαίου σε αντίθεση με το νέο σύστημα, που συγχρόνως καταργεί τη φορολογική επιβάρυνση των εξαγωγών δίνοντας ώθηση στην επενδυτική δραστηριότητα και προάγοντας την ανταγωνιστικότητα των ελληνικών προϊόντων στις διεθνείς αγορές. Οι Βιομήχανοι - Βιοτέχνες λόγω αυτών των κινήτρων που τους δίνονται, κάνουν νέες επενδύσεις αυξάνοντας έτσι τα έσοδά τους και κατ' επέκταση, το προσωπικό τους εισόδημα.

Στις περιπτώσεις που η φορολογική επιβάρυνση των προϊόντων θα είναι μικρότερη, με την εισαγωγή του συστήματος Φ.Π.Α., από ότι κατά το προηγούμενο σύστημα έμμεσης φορολογίας τότε η μείωση της τιμής του προϊόντος θα ακολουθηθεί από μια αύξηση της ζητούμενης ποσότητας. Οι Βιομήχανοι - Βιοτέχνες θα χρειαστεί να παράγουν μεγαλύτερες ποσότητες προϊόντων για να καλύψουν τη ζήτηση. Έτσι, όμως θα αυξηθούν τα έσοδά τους και κατ' επέκταση το εισόδημά τους.

Ο Φ.Π.Α. δεν υπεισέρχεται στο κόστος παραγωγής του προϊόντος, αυτό σημαίνει, ότι δεν επιβαρύνει την τιμή του προϊόντος, οπότε και δε θα παρατηρηθεί μείωση της ζητούμενης ποσότητας. Οι Βιομήχανοι και Βιοτέχνες σε καμιά περίπτωση δε θα ελαττώσουν την παραγωγή (προσφερόμενη ποσότητα) λόγω αύξησης του κόστους. Με άλλα λόγια το εισόδημα των Βιομηχάνων - Βιοτεχνών αποκλείεται να μειωθεί με το νέο σύστημα έμμεσης φορολογίας.

Με τη σταδιακή κατάργηση του ρυθμιστικού φόρου επί των εισαγωγών, όπως έχει αναφερθεί και σε άλλο κεφάλαιο, τα εισαγόμενα προϊόντα θα έχουν την ίδια επιβάρυνση με τα εγχώρια. Αυτό ενδεχομένως να μειώνει τις πωλήσεις των Βιομηχανικών - Βιοτεχνικών εγχωρίων προϊόντων, γιατί είναι γνωστή η τάση των Ελλήνων καταναλωτών να προτιμούν τα εισαγόμενα προϊόντα. Αυτή η μείωση των πωλήσεων θα έχει αρνητικές επιπτώσεις και στο προσωπικό εισόδημα των Βιομηχάνων - Βιοτεχνών.

Γενικά ο Φ.Π.Α. δεν έχει αρνητικές επιπτώσεις επί του εισοδήματος των Βιομηχάνων - Βιοτεχνών, αντίθετα, το επηρεάζει θετικά.

Οι Βιομήχανοι - Βιοτέχνες δεν επηρεάζονται αρνητικά, από το Φ.Π.Α., επί του εισοδήματός τους σαν καταναλωτές. Είναι τόσο μεγάλο το διαθέσιμο εισόδημά τους σε σχέση με τους μισθωτούς, ελεύθερους επαγγελματίες, εμπόρους, που και σε μια αύξηση του γενικού επιπέδου τιμών (ακόμα και πάνω από 10-20%) δεν θα θίγονταν το εισόδημά τους σε σχέση με την κατανάλωσή του.

4. Των αγροτών

Με την εισαγωγή του Φ.Π.Α. επέρχεται ουσιαστικά μια σημαντική διαφοροποίηση των αγροτών, ανάλογα με το μέγεθος της εκμετάλλευσης. Πιο συγκεκριμένα η εισαγωγή του Φ.Π.Α. έχει αρνητικές επιπτώσεις στις μικρές εκμεταλλεύσεις ενώ οι μεγαλοαγρότες, που έχουν τη δυνατότητα συστηματικής παρακολούθησης των δοσοληψιών τους, δεν έχουν υποστεί καμιά αύξηση στη φορολογία τους με το νέο σύστημα. Οι μεγαλοαγρότες έχουν τη δυνατότητα ένταξης στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α. Δηλαδή, έχουν τη δυνατότητα τήρησης λογιστικών βιβλίων και έκδοσης τιμολογίων που τους επιτρέπει να ασκούν το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου που επιβαρύνει τις αγορές τους.

Αντίθετα, οι μικροί αγρότες λόγω της αδυναμίας τους να τηρούν βιβλία, δεν έχουν το δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. Ο ειδικός τρόπος επιστροφής του φόρου σε αυτούς, όπως θα δούμε στη συνέχεια, τους εξαναγκάζει ουσιαστικά να επιβαρύνονται τον Φ.Π.Α. μερικά ή ολικά. Το αποτέλεσμα είναι όχι μόνο να εξουδετερώνεται γι' αυτούς η ωφέλεια από την κατάργηση της εισφοράς υπέρ Ο.Γ.Α. (αρθ. 10 νομ. 4169/1961) (3%), αλλά και να αυξάνεται η έμμεση φορολογία που τους επιβαρύνει και σαν παραγωγούς και σαν καταναλωτές.

Η επιστροφή του φόρου

Σύμφωνα με το νόμο οι αγρότες υπάγονται στο σύστημα Φ.Π.Α. επειδή ασκούν οικονομική δραστηριότητα κατά τρόπο ανεξάρτητο. Η ένταξή τους, όμως, στο ειδικό καθεστώς (καθεστώς επιστροφής του φόρου με κατ' αποκοπήν συντελεστή) έγινε με το αιτιολογικό ότι οι αγρότες δεν έχουν τη δυνατότητα να παρακολουθούν τον Φ.Π.Α. όπως οι επιχειρήσεις του κανονικού καθεστώσ. Η ιδιομορφία του ειδικού καθεστώσ των αγροτών βρίσκεται στο εξής:

Οι αγρότες δεν εκδίδουν τιμολόγια για τις πωλήσεις των αγροτικών προϊόντων, γι' αυτό και δεν μπορούν να εισπράξουν Φ.Π.Α. όταν κάνουν πωλήσεις. Αυτό δεν τους επιτρέπει να κάνουν μόνοι την έκπτωση του φόρου που επιβαρύνει τις αγορές τους (όπως γίνεται με τις βιομηχανίες, τα καταστήματα κ.λ.π.). Αντί για την έκπτωση τους

επιστρέφεται ένα ποσό από το δημόσιο, το οποίο υπολογίζεται με την εφαρμογή ενός κατ' αποκοπήν συντελεστή πάνω στην αξία των πωλήσεων.

Η επιστροφή του Φ.Π.Α. με βάση τους κατ' αποκοπήν συντελεστές σημαίνει ότι οι αγρότες παίρνουν πίσω ένα συγκεκριμένο ποσό που προκύπτει από την εφαρμογή των συντελεστών αυτών, ανεξάρτητα από το ύψος της επιβάρυνσής τους με Φ.Π.Α. Τα αγροτικά προϊόντα έχουν ταξινομηθεί σε τρεις κατηγορίες, α) ξυλεία, β) ψάρια, λαχανικά φρούτα και γ) ζώα και ζωοκομικά προϊόντα. Για κάθε κατηγορία ισχύει διαφορετικός κατ' αποκοπήν συντελεστής.

Η αδυναμία των αγροτών να τηρούν βιβλία και να εκδίδουν τιμολόγια, απαιτεί οπωσδήποτε να υπάρχει γι' αυτούς μια ιδιαίτερη μεταχείριση. Όμως με την εφαρμογή του ειδικού καθεστώτος που προβλέπει ο νόμος και επιβλήθηκε με την 6^η οδηγία της ΕΟΚ, δεν προστατεύεται το μικρό αγροτικό νοικοκυριό, αλλά δυσχεραίνει η κατάστασή του.

Για να γίνει η επιστροφή του φόρου, θα πρέπει οι αγρότες να προσκομίζουν τα τιμολόγια που παίρνουν από τους χονδρέμπορους, όταν πωλούν τα αγροτικά τους προϊόντα. Το ποσό της επιστροφής θα είναι εκείνο που προκύπτει από την εφαρμογή του κατ' αποκοπήν συντελεστή πάνω στην αξία των τιμολογίων. Από 1.1.93 αυξάνονται οι συντελεστές κατ' αποκοπήν Φ.Π.Α. κατά μια ποσοστιαία μονάδα (1%). Επομένως για πωλήσεις προϊόντων οι συντελεστές αυτοί είναι:

- 2,5% για τα δασικά προϊόντα, τα προϊόντα αλιείας και παροχές αγροτ. υπηρ.
- 3,5% για τα προϊόντα φυτικής προέλευσης και
- 5% για τα προϊόντα ζωικής προέλευσης.

Πιο συγκεκριμένα οι ρυθμίσεις που προβλέπονται για τους αγρότες μας επιτρέπουν να κάνουμε μερικές εκτιμήσεις για την κατάσταση που ενδεχομένως να περιέλθουν οι μικροί αγρότες.

α) Οι αγρότες όταν υποβάλλουν τα τιμολόγια για την επιστροφή του φόρου, θα πρέπει να συμπληρώσουν ένα ειδικό έντυπο αιτήσεως και μια συγκεντρωτική κατάσταση.

Αν λάβουμε υπόψη μας τις προϋποθέσεις που πρέπει να συντρέχουν για να γίνει η επιστροφή του φόρου, καταλήγουμε στο συμπέρασμα ότι στην προκειμένη περίπτωση δεν πρόκειται για μια

απλή αίτηση υποβολής δικαιολογητικών, αλλά στην ουσία για μια φορολογική δήλωση επιστροφής φόρου. Μπαίνουν, επομένως, νέες απαιτήσεις για τους μικρούς αγρότες. Η διαδικασία επιστροφής του φόρου γι' αυτούς, που στην πλειοψηφία τους δεν έχουν τις αναγκαίες γνώσεις, που απαιτούνται, είναι δύσκολη υπόθεση για τη διεκπεραίωση της οποίας χρειάζεται, η βοήθεια κάποιου λογιστή. Οι ίδιες ρυθμίσεις που έγιναν δήθεν για την διευκόλυνση των αγροτών, δημιουργούν τις προϋποθέσεις, ώστε να αποθαρρύνονται και να μη ζητούν την επιστροφή. Και θα πρέπει να διευκρινιστεί ότι δεν υπάρχει υποχρέωση για τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος να υποβάλλουν τα τιμολόγια. Μόνον όσοι υποβάλλουν δικαιολογητικά θα παίρνουν πίσω το φόρο.

β)Ο κατ' αποκοπήν συντελεστής εφαρμόζεται στην αξία των πωλήσεων που πραγματοποιεί ένας αγρότης, και όχι στη συνολική αξία της παραγωγής του. Αυτό σημαίνει ότι στον υπολογισμό του φόρου που επιστρέφεται δε λαμβάνεται υπόψη η αξία των αγροτικών προϊόντων που αποσύρονται από την αγορά (χωματερές) ούτε η αξία εκείνων που καταστρέφονται από θεομηνίες. Η μεθόδευση αυτή αποσκοπεί στη συμπίεση του ποσού που επιστρέφεται. Πολλές φορές αποκλείεται εντελώς η επιστροφή του φόρου, αν π.χ. η αγροτική καλλιέργεια καταστρέφεται ολοκληρωτικά από τη θεομηνία. Παράλληλα αποπροσανατολίζει τους αγρότες γιατί δίνει περιθώρια να εμφανίζεται ο κατ' αποκοπήν συντελεστής που εφαρμόζεται στην αξία των πωλήσεων κάπως υψηλός από όσο θα ήταν, αν εφαρμοζόταν στη συνολική αξία της αγροτικής καλλιέργειας. Στην πραγματικότητα καλύπτεται η αυθαιρεσία που μπορεί να γίνει ως προς τον καθορισμό των κατ' αποκοπήν συντελεστών.

γ)Υπάρχουν δυο προϋποθέσεις εκτός των άλλων, που πρέπει να συντρέχουν για να επιστραφεί ο φόρος στους αγρότες:

1. Οι προμήθειες των αγροτών να χρησιμοποιηθούν αποκλειστικά στην αγροτική εκμετάλλευση, και
2. Τα αγροτικά προϊόντα που πουλάει ο αγρότης να προέρχονται από τη δική τους αγροτική εκμετάλλευση.

Οι προϋποθέσεις αυτές δημιουργούν ορισμένα ερωτήματα. Αφού πρόκειται για κατ' αποκοπήν συντελεστές, οι οποίοι εφαρμόζονται στις πωλήσεις των αγροτικών προϊόντων και όχι στις αγορές που κάνουν οι αγρότες, γιατί γίνεται σύνδεση της επιστροφής του φόρου με το πως

διατέθηκαν οι αγροτικές προμήθειες; Ποιος θα αποφασίζει για το αν συντρέχουν οι δύο αυτές προϋποθέσεις; Μήπως οι αγρότες θα φέρουν το βάρος της απόδειξης;

Οι προϋποθέσεις που μπαίνουν έχουν και αυτές όπως φαίνεται, μοναδικό σκοπό περικοπή των ποσών που επιστρέφονται.

δ) Τα μικρά αγροτικά νοικοκυριά πλήττονται. Όμως πριν την εφαρμογή του Φ.Π.Α. δεν επιβαρύνονταν με γενικούς έμμεσους φόρους τα αγροτικά προϊόντα που διέθεταν από την παραγωγή τους για τις ανάγκες του νοικοκυριού τους (αυτοκατανάλωση). Αφού οι αγροτικές προμήθειες (λιπάσματα, ζωοτροφές, κ.λ.π.) δεν επιβαρύνονταν με Φ.Κ.Ε. και χαρτόσημο δεν υπήρχαν τέτοιοι φόροι ενσωματωμένοι και στα αγροτικά προϊόντα που αυτοκαταναλώνονταν.

Με την εφαρμογή του Φ.Π.Α. ο φόρος που επιβαρύνει τις αγροτικές προμήθειες, ενσωματώνεται ανάλογα και στα αγροτικά προϊόντα που αυτοκαταναλώνονται. Επομένως, και από την άποψη αυτή αυξάνεται η φορολογία με τον Φ.Π.Α. των αγροτών - καταναλωτών.

Η ένταξη των μικρομεσαίων αγροτών στο σύστημα Φ.Π.Α. με τον έναν ή τον άλλον τρόπο, αυξάνει την επιβάρυνσή τους με έμμεσους φόρους, ενώ παράλληλα δημιουργεί τις προϋποθέσεις για τη διεύρυνση της φορολογικής βάσης στη φορολογία εισοδήματος.

γ.ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ ΣΤΗΝ ΔΙΑΝΟΜΗ ΤΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Η εισαγωγή του Φ.Π.Α. επηρέασε επίσης τη διανομή του εισοδήματος, γιατί η διάρθρωσή του είναι διαφορετική από τη διάρθρωση των φόρων που αντικατέστησε και κατά συνέπεια, η επιβάρυνση των επιμέρους εισοδηματικών τάξεων είναι διαφορετική. Η μέτρηση των επιδράσεων του Φ.Π.Α. από την εφαρμογή του στην Ελλάδα είναι πολύ δύσκολη γιατί υπάρχουν πολλά μεθοδολογικά προβλήματα.

Ένα από τα μεγαλύτερα προβλήματα στην περίπτωση αυτή είναι πως να κατανείμει κανείς τα έσοδα από το Φ.Π.Α. αλλά και από τους φόρους που αντικατέστησε, ανάμεσα στις διάφορες εισοδηματικές τάξεις, ώστε να υπολογίσουμε τη μέση επιβάρυνση των διαφόρων

εισοδηματικών τάξεων από τους παλαιούς φόρους και το Φ.Π.Α. Το κριτήριο που θα χρησιμοποιήσουμε είναι η κατανομή της καταναλώσεως των διαφόρων κατηγοριών προϊόντων, ανάμεσα στις επιμέρους εισοδηματικές τάξεις όπως δίνονται από τις διάφορες έρευνες οικογενειακών προϋπολογισμών.

Έτσι αν υποθέσουμε ότι G_j^i παριστάνει την κατανάλωση του είδους j από τα διάφορα νοικοκυριά της εισοδηματικής τάξης i και t_j παριστάνει το συντελεστή με τον οποίο επιβαρύνεται το είδος j από το φόρο, τότε το συνολικό ποσό φόρου που θα πληρώσει το νοικοκυριό i , θα δίνεται από τη σχέση:

$$T^i = \sum_{j=1}^n t_j \cdot c_i$$

όπου φανερώνει τον αριθμό των καταναλωτικών αγαθών που χρησιμοποιούν τα νοικοκυριά της i εισοδηματικής τάξεως.

Με τον πιο πάνω τύπο μπορεί κανείς εύκολα να υπολογίσει το ποσό του φόρου που πληρώνεται από καθεμιά εισοδηματική τάξη, με το ισχύον σύστημα φορολογίας αλλά και με το παλαιό φορολογικό σύστημα αντίστοιχα. Άρα θα μπορεί κανείς να κρίνει αν ο Φ.Π.Α. επιβαρύνει περισσότερο τις ψηλές εισοδηματικές τάξεις και βελτιώνει τη διανομή του εισοδήματος ή αν αντίθετα επιβαρύνει περισσότερο τις χαμηλές εισοδηματικές τάξεις και δυσχεραίνει τη διανομή του εισοδήματος.

Όπως προέκυψε από διάφορες μελέτες όσον αφορά τον αριθμό των συντελεστών που θα υιοθετούσε ο Φ.Π.Α. συμπεραίνουμε το εξής. Αν ο Φ.Π.Α. είχε εισαχθεί με ένα μόνο συντελεστή θα βοηθούσε λίγο τις μεσαίες εισοδηματικές τάξεις και θα επιβάρυνε περισσότερο τις χαμηλές και τις ψηλές εισοδηματικές τάξεις. την 1.1.87 όμως ο Φ.Π.Α. είχε εισαχθεί με τρεις (3) συντελεστές, οι οποίοι διαφοροποιήθηκαν σύμφωνα με το βαθμό πολυτελείας των διαφόρων κατηγοριών καταναλωτικών αγαθών. Ακριβώς γι' αυτό είχαμε βελτίωση στην κατανομή του φορολογικού βάρους στη χώρα μας, (χωρίς να είναι ιδιαίτερα μεγάλη) αύξησε δηλαδή το βάρος των ψηλών εισοδηματικών τάξεων και μείωσε το βάρος των χαμηλών εισοδηματικών τάξεων.

Δ.ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΠΙΠΤΩΣΕΙΣ ΣΤΗΝ ΚΑΤΑΝΟΜΗ ΤΩΝ ΠΟΡΩΝ

Με την εισαγωγή του Φ.Π.Α. στην Ελλάδα βελτιώθηκε η κατανομή των πόρων στην οικονομία γιατί ο φόρος αυτός είναι ουδέτερος, ενώ οι φόροι που υπήρχαν έβλαπταν την κατανομή των πόρων. Ειδικότερα πολλοί από τους φόρους αυτούς ήταν σωρευτικοί και οδηγούσαν τις επιχειρήσεις σε κατακόρυφη συγκέντρωση.

Επιπλέον οι φόροι αυτοί διαφοροποιούσαν την επιβάρυνση άλλοτε σε βάρος των εισαγωγών και ευνοούσαν την εγχώρια παραγωγή και άλλοτε σε βάρος της εγχώριας παραγωγής και ευνοούσαν τις εισαγωγές.

Η διαφοροποίηση αυτή έβλαπτε την αριστοποίηση της κατανομής των πόρων σε διεθνές επίπεδο, με βάση το συγκριτικό κόστος κάθε χώρας.

Επιπλέον οι έμμεσοι φόροι προ του 1987 επιβάλλονταν με πολλούς συντελεστές και έτσι διαφοροποιούσαν την επιβάρυνση ανάμεσα στα διάφορα προϊόντα στην εγχώρια αγορά. Αυτό είχε ως συνέπεια την παρέμβαση με τις προτιμήσεις των καταναλωτών και τη μη πραγματοποίηση άριστης κατανομής των παραγωγικών πόρων.

Αντίθετα με την εισαγωγή του Φ.Π.Α., ο οποίος επιβάλλεται με τρεις συντελεστές και, επομένως, αποφεύγεται η παρέμβαση των φόρων στις προτιμήσεις των καταναλωτών, οπότε βελτιώθηκε και από εδώ η κατανομή των πόρων.

Ε.ΕΠΙΠΤΩΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ ΣΤΗΝ ΠΕΡΙΦΕΡΕΙΑΚΗ ΑΝΑΠΤΥΞΗ

Κατά το παλιό σύστημα έμμεσης φορολογίας ο Φ.Κ.Ε. και ο φόρος μισθών - ημερομισθίων (843/48), είχαν το πλεονέκτημα ότι λειτουργούσαν και σαν κίνητρα περιφερειακής ανάπτυξης. Ορισμένες επαρχιακές Βιομηχανίες και Βιοτεχνίες είχαν χαμηλότερους συντελεστές φόρων όπως π.χ. ο Φ.Κ.Ε. στην περιοχή της Αττικής ήταν 10% (ανώτερος συντελεστής φόρου), στη Βόρεια Ελλάδα και κυρίως στη Θεσσαλονίκη 7,5% και στην περιοχή της Πάτρας, της Λάρισας καθώς επίσης και στις περιοχές της Κεντρικής Ελλάδας 5%. Με την αντικατάσταση των προϋπαρχόντων φόρων από το Φ.Π.Α., δεν

υπάρχουν τέτοιες εταιρείες. Οι συντελεστές του φόρου είναι επί το πλείστον κοινοί για όλη την Ελλάδα εξαιρουμένης της περιοχής της Δωδεκανήσου που οι συντελεστές 4, 6, 13% είναι μειωμένοι κατά 30%.

Η κατάργηση εξάλλου του φόρου μισθών - ημερομισθίων (Ν. 843/48) [6% επί των ακαθαρίστων εσόδων των βιομηχανιών του νομού Αττικής] επέφερε την κατάργηση του πλεονεκτήματος του μειωμένου κόστους παραγωγής των προϊόντων των βιομηχανικών επιχειρήσεων εκτός Νομού Αττικής. Με τον τρόπο αυτό δηλαδή οι παραπάνω αναφερόμενες ειδικές ρυθμίσεις έπαψαν να λειτουργούν ως κίνητρα για την ανάπτυξη της περιφέρειας και συνεπώς για την οικονομική ανάπτυξη της Ελλάδας.

Με το νέο σύστημα έμμεσης φορολογίας, με την επιβολή δηλαδή του Φ.Π.Α., τέτοιο κίνητρο πλέον δε μπορεί να λειτουργήσει γιατί:

- Εφόσον οι επαρχιακές επιχειρήσεις πωλούν τα υπαγόμενα σε Φ.Π.Α. προϊόντα τους σε άλλες επιχειρήσεις, οι οποίες μπορούν να εκπέσουν το ποσό του φόρου που αναλογεί σε αυτά, χάνεται η σημασία της διαφοροποίησης των συντελεστών για τους σκοπούς του κινήτρου. Με αυτό τον τρόπο αυτό θα εξυπηρετούντο μόνο τη ρευστότητα των τελευταίων υπό την έννοια της χρηματοδότησης χαμηλότερου ποσού φόρου στις αγορές.

- Η επιβολή εξάλλου από το νόμο μειωμένων συντελεστών στις επαρχιακές βιομηχανίες θα δημιουργούσε αντίθεση στις γενικές αρχές του φόρου προστιθέμενης αξίας, αίροντας έτσι το χαρακτηρισμό του ως φόρου γενικού και ουδέτερου.

στ.ΕΠΙΠΤΩΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ ΣΤΟΝ ΠΛΗΘΩΡΙΣΜΟ

Σημαντική επίδραση του Φ.Π.Α. που θα πρέπει να σημειωθεί είναι αυτή που σχετίζεται με την πρόκληση πληθωριστικών πιέσεων κατά την εισαγωγή του. Με τον όρο πληθωρισμό εννοούμε το φαινόμενο της γενικής ύψωσης των τιμών.

Η εμπειρία των άλλων μελών της κοινότητας δείχνει ότι υπήρξε μια άνοδος του τιμαρίθμου της τάξης του 3 - 4%, ως συνέπεια της επιβολής του Φ.Π.Α.

Κατά την εισαγωγή του Φ.Π.Α. (1.1.87) υπήρξε η κυβερνητική άποψη ότι ο πληθωρισμός όχι μόνο δεν πρόκειται να αυξηθεί αλλά, αντίθετα, θα μειωθεί, λόγω, της αφαίρεσης ενδιάμεσων φορολογικών επιβαρύνσεων που υφίστανται σήμερα κατά την παραγωγή στην εμπορική διαδικασία. Αναμενόταν δηλαδή, ότι η μείωση του κόστους παραγωγής που θα προέκυπτε θα είχε ως συνέπεια, αν όχι τη μείωση της τελικής τιμής, τουλάχιστον τη μη αύξησή της.

Ενώ οι προβλέψεις υπολόγιζαν ότι η επιβάρυνση του τιμαρίθμου θα ήταν της τάξης του 1,5% στην πραγματικότητα στους 7 πρώτους μήνες διαμορφώθηκε στο 4% (όπως ακριβώς και στις χώρες που εφαρμόστηκε ο Φ.Π.Α.). Καθώς επίσης και της αυξημένης απόδοσης έναντι της προϋπολογισθείσης των (400 δισ. - 440 δισ.) μειώθηκαν τα κλιμάκια.

Η έλλειψη ενός αποτελεσματικού ελέγχου της εξέλιξης των τιμών σε σχέση με την εισαγωγή του Φ.Π.Α., ελαχιστοποιούσε τις προσδοκίες για μείωση του τιμαρίθμου και κατ' επέκταση τη συσσώρευση του πληθωρισμού.

Ανεξάρτητα όμως από τους λόγους που προκάλεσαν την απόκλιση του τιμαρίθμου, όλη αυτή η ιστορία με τον Φ.Π.Α. αποδεικνύει ότι η εφαρμογή του θεσμού δεν είχε μελετηθεί αρκετά. Η εφαρμογή του θεσμού του Φ.Π.Α. έγινε χωρίς να προηγηθεί επιτυχώς μελέτη των όρων και κυρίως των επιπτώσεων πάνω στην οικονομική, αλλά και κοινωνική ζωή του τόπου.

Τον Απρίλιο του 1988 ο πληθωρισμός έπεσε στο 15%, σύμφωνα με επίσημα στοιχεία της Εθνικής Στατιστικής Υπηρεσίας από 17,6% που ήταν ο ρυθμός του τον Απρίλιο του 1987.

Επειδή όμως ο Φ.Π.Α. υποστηριζόταν ότι δε θα ασκούσε πληθωριστικές πιέσεις (λόγω του ότι δεν αποτελεί στοιχείο κόστους) με την προϋπόθεση ότι βέβαια έρχεται να αντικαταστήσει απλώς και όχι να αυξήσει τα έσοδα των υφισταμένων εμμέσων φόρων αναμένεται ότι δε θα επηρέαζε μετέπειτα τον πληθωρισμό. Οι αυξήσεις που παρατηρούνται όμως θεωρούνται ότι οφείλονται περισσότερο στον ψυχολογικό παράγοντα που επιδρά στον καταναλωτή.

Ζ.ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΠΙΠΤΩΣΕΙΣ ΣΤΙΣ ΤΙΜΕΣ

Το σημαντικότερο χαρακτηριστικό του Φ.Π.Α. είναι η ουδετερότητά του. Λόγω αυτού, η τελική τιμή των αγαθών δε διαμορφώνεται ούτε επιβαρύνεται με την εφαρμογή του. Αντίθετα αποτελεί εγγύηση ώστε το ποσό του φόρου που επιβαρύνει το προϊόν να είναι ανεξάρτητο από τον αριθμό των συναλλαγών και των σταδίων από τα οποία αυτό περνά μέχρι να φτάσει στον τελικό καταναλωτή. Αυτό εξάλλου συμβαίνει διότι σύμφωνα με τον μηχανισμό των τμηματικών πληρωμών ο φόρος καταβάλλεται σε κάθε στάδιο παραγωγικής διαδικασίας και ουσιαστικά υπολογίζεται πάνω στην αξία που προστίθεται στα αγαθά από κάθε επιχείρηση [προστιθέμενη αξία]. Με τον τρόπο αυτό δεν υπεισέρχεται στα στοιχεία κόστους των αγαθών και συνεπώς δεν θα έπρεπε να επηρεάζεται η διαμόρφωση της τιμής τους.

Συγκρίνοντας όμως τα σημερινά δεδομένα σε σχέση με όσα προαναφέρθηκαν, παρατηρούμε ότι η εισαγωγή του Φ.Π.Α. σε αντικατάσταση άλλων φόρων δαπάνης επηρεάζει ως ένα βαθμό και μεταβάλλει τις τιμές των αγαθών, τόσο των εγχωρίων όσο και των εξαγωγών και εισαγωγών. Το μέγεθος των μεταβολών στις τιμές είναι συνάρτηση του συντελεστή του Φ.Π.Α. που κάθε φορά επιβάλλεται. Ανάλογα έτσι οι τιμές αυξάνονται στην περίπτωση επιβάρυνσής τους με υψηλό συντελεστή και αντίθετα.

Η επιβολή του φόρου όμως χρησιμοποιείται και στη δικαιολογία από τις επιχειρήσεις, για να αυξήσουν τις τιμές τους περισσότερο, ώστε να προσαρμόσουν τα περιθώρια κέρδους τους. Κατά συνέπεια σε αυτές που αυξήθηκε η επιβάρυνση των προϊόντων τους, αλλάζουν τις τιμές περισσότερο από ότι χρειάζεται για την πλήρη μετακύλιση του φόρου στους καταναλωτές, ενώ οι επιχειρήσεις, που μειώθηκε η επιβάρυνση των προϊόντων τους, δε μειώνουν τις τιμές ή τις μειώνουν λιγότερο από τη μείωση της επιβάρυνσης των προϊόντων τους.

Στο σημείο αυτό θα εξετάσουμε χωριστά τις μεταβολές των τιμών των διαφόρων κατηγοριών τελικής ζήτησης στην εγχώρια αγορά, στον εξαγωγικό τομέα και τέλος στις εξαγωγές.

α)Επιδράσεις στις σχετικές τιμές στην εγχώρια αγορά:

Η εισαγωγή του Φ.Π.Α. επηρεάζει τις σχετικές τιμές των επιμέρους κατηγοριών τελικής ζήτησης, καθώς επίσης και των διαφόρων

κατηγοριών τελικής καταναλώσεως στην εγχώρια αγορά, γιατί η διάρθρωση των συντελεστών του είναι διαφορετική από αυτή των φόρων που αντικατέστησε. Με την απαλλαγή των επενδύσεων, τα έσοδα που εισπράττονται από τα κεφαλαιουχικά αγαθά επιβαρύνουν τώρα άμεσα τα καταναλωτικά αγαθά με συνέπεια τη μεταβολή των σχετικών τιμών τους.

β)Επιδράσεις στις σχετικές τιμές των εισαγωγών:

Η υιοθέτηση του Φ.Π.Α. δεν επηρεάζει τις σχετικές τιμές των εισαγωγών, δηλαδή τις τιμές των εισαγομένων σε σχέση με τις τιμές των αντίστοιχων εγχώριων προϊόντων, γιατί η επιβολή του περιορίζεται μόνο στο στάδιο της εισαγωγής τους στη χώρα μας. Αυτό όμως δρα αρνητικά όσον αφορά τα προϊόντα της εγχώριας παραγωγής για τα οποία το προηγούμενο φορολογικό σύστημα παρείχε κάποια σχετική προστασία διότι διαφοροποιούσαν την επιβάρυνση σε βάρος των εισαγωγών.

γ)Επιδράσεις στις σχετικές τιμές των εξαγωγών:

Ως γνωστόν οι εξαγωγές απαλλάσσονται εντελώς από το Φ.Π.Α. Η επιβολή του φόρου πραγματοποιείται στη χώρα όπου αυτό εισάγεται. Ακόλουθα δεν παρατηρείται σημαντική αύξηση των τιμών των εξαγομένων προϊόντων στην Ελλάδα.

η.ΕΠΙΠΤΩΣΕΙΣ ΣΤΙΣ ΕΙΣΑΓΩΓΕΣ - ΕΞΑΓΩΓΕΣ

Με την εφαρμογή του νόμου του Φ.Π.Α. 1642/86 υλοποιούνται οι σχετικές διατάξεις της συνθήκης της Ρώμης (αρθ. 95 - 99) που προβλέπουν ότι ένα κράτος μέλος δεν έχει δικαίωμα να φορολογεί πιο βαριά από τα δικά του προϊόντα που εισάγονται από την ΕΟΚ, για να εξασφαλισθούν οι συνθήκες ίσων όρων ανταγωνισμού. Έτσι επιβάλλονται ίδιοι συντελεστές φορολογίας και στα εγχώρια και στα εισαγόμενα προϊόντα. Μέχρι το 1989 όμως ίσχυε ο ρυθμιστικός φόρος επί των εισαγωγών. Ο φόρος αυτός (από το 1984 που εφαρμόστηκε μέχρι το 1989) που καταργήθηκε, μειώθηκε προοδευτικά ως εξής: 16/84 κατά 10%, 1/6/85 κατά 10%, 1/6/86 κατά 15%, 1/3/87 κατά 20%, 1/1/88 κατά 25%.

Στα πλαίσια της εναρμόνισης με την ΕΟΚ η καθιέρωση ίσων όρων ανταγωνισμού μεταξύ των εγχωρίων και εισαγομένων προϊόντων αρχικά φαινόταν δίκαιη. Επειδή όμως οι εισαγωγές της χώρας γίνονται από τις χώρες της ΕΟΚ και με την κατάργηση των προηγούμενων διατάξεων περί επιβαρύνσεως των εισαγομένων προϊόντων, προβλέπονται ότι οι εισαγωγές από την ΕΟΚ θα αυξάνονται στη χώρα μας τα τελευταία έτη, γεγονός το οποίο διαφαίνεται με την πάροδο των χρόνων από το 1987 έως το 1992. Συνέπεια αυτού είναι να υπάρχει διαρροή περισσότερου συναλλάγματος στο εξωτερικό με αποτέλεσμα το έλλειμμα του ισοζυγίου πληρωμών να αυξηθεί με καταστροφικές συνέπειες για την οικονομία.

Το σύστημα επιβολής των έμμεσων φόρων (Φ.Π.Α.) εξασφαλίζει την ουδετερότητά τους στις διεθνείς συναλλαγές, γιατί τα προϊόντα της χώρας που επιβάλλει τους φόρους αυτούς και τα προϊόντα των άλλων χωρών έχουν την ίδια φορολογική επιβάρυνση τόσο στην εγχώρια αγορά όσο και στη διεθνή. Πραγματικά, αφού οι εξαγωγές της χώρας απαλλάσσονται από το φόρο και επιβαρύνονται με τους φόρους που επιβάλλουν οι άλλες χώρες στα εγχώρια προϊόντα τους, η φορολογική επιβάρυνση των εξαγομένων προϊόντων είναι ίδια με τη φορολογική επιβάρυνση των ξένων προϊόντων στη διεθνή αγορά. Όμοια, αφού οι εισαγωγές υποβάλλονται στο φόρο με τους ίδιους συντελεστές με τους οποίους επιβαρύνονται και τα εγχώρια προϊόντα, η φορολογική επιβάρυνση των δυο προϊόντων στην εγχώρια αγορά είναι η ίδια.

Η απαλλαγή των εξαγωγών από το φόρο (αρθ. 20 Ν. 1642/86) είναι βασικό στοιχείο της λειτουργίας του Φ.Π.Α. Ο Φ.Π.Α. επιτρέπει τον ακριβή υπολογισμό του φόρου που έχει ενσωματωθεί στα εξαγόμενα προϊόντα και την πλήρη αποφορολόγησή τους κατά την εξαγωγή, με συνέπεια τη βελτίωση της ανταγωνιστικότητάς τους στη διεθνή αγορά, ενώ με το παλαιό φορολογικό σύστημα δεν επιτυγχάνετο η αποφορολόγηση των εξαγομένων αγαθών.

Πρέπει να σημειωθεί όμως ότι δεν είναι βέβαιο πως η απαλλαγή των εξαγωγών από φορολογικές επιβαρύνσεις θα ισοσταθμίσει την κατάργηση των επιστροφών και των επιδοτήσεων που υπερκαλύπτουν συχνά τις διάφορες φορολογικές επιβαρύνσεις και πριμοδοτούν ακόμη περισσότερο τις ελληνικές εξαγωγές.

Στο σημείο αυτό θα πρέπει να τονίσουμε την διαφοροποίηση της έννοιας «εισαγωγή», ως φορολογητέας πράξης, από την έννοια της «ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών», η οποία ετέθη σε ισχύ από 1/1/93 στις συναλλαγές εγκαταστημένων σε διάφορα κράτη - μέλη καθώς και σε ορισμένες άλλες περιπτώσεις. Πιο συγκεκριμένα ως «ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών» νοείται η πράξη με την οποία αποκτά ένα πρόσωπο το δικαίωμα να κατέχει ως κύριος, ενσώματα κινητά αγαθά που αποστέλλονται ή μεταφέρονται στην Ελλάδα από τον πωλητή ή τον αγοραστή σε άλλο κράτος - μέλος ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό τους.

Ο τρόπος φορολόγησης του ενδοκοινοτικού εμπορίου συνδέεται με τη Συνθήκη Προσχωρήσεως της Ελλάδας στις Ευρωπαϊκές Οικονομικές Κοινότητες (1979), στα πλαίσια της οποίας έγινε η τελωνειακή εναρμόνιση, με την κατάργηση σταδιακά των εισαγωγικών δασμών για εισαγωγές από χώρες της Ε.Ο.Κ., των ποσοτικών περιορισμών, των φόρων ισοδυναμιών με τους δασμούς αποτελέσματος και την εφαρμογή του Κοινού Εσωτερικού Δασμολογίου (Κ.Ε.Δ.). Στα πλαίσια της περιφερειακής Συνθήκης, εντάσσεται και η εναρμόνιση στο φορολογικό τομέα, ειδικότερα δεν στην έμμεση φορολογία με την υιοθέτηση του Φ.Π.Α. από όλα τα κράτη - μέλη καθώς και από την Ελλάδα. Είναι γνωστό ότι η αξία των εξαγωγών είναι σε τιμές FOB, χωρίς μεταφορικό κόστος, και των εισαγωγών σε τιμές CIF, συμπεριλαμβάνει δηλαδή και το μεταφορικό κόστος.

Η φορολογητέα συνεπώς αξία των εισαγόμενων προϊόντων περιλαμβάνει:

- τη δασμολογητέα αξία των αγαθών.
- τους οφειλόμενους δασμούς και λοιπούς φόρους, και
- όλα τα παρεπόμενα έξοδα εισαγωγής, συμπεριλαμβανομένων και των μεταφορικών εξόδων (προμήθειας, μεσιτείας, τόκων, συσκευασίας, μεταφοράς, ασφάλισης, κ.λ.π.) μέχρι του πρώτου τόπου προορισμού της (εκφόρτωσης) στο εξωτερικό της χώρας.

Αναφερόμενοι στα εξαγόμενα προϊόντα στις Τρίτες Χώρες τα ποσοστά ενισχύσεων που ισχύουν έως την 1/1/86 μειώθηκαν κατά 40%, το 1987 κατά 52%, το 1988 κατά 64%, το 1989 κατά 76%, το 1990 κατά 88% και τα έτη 1991-1992 κατά 100%.

Από το 1983 επίσης το σύνολο των ελληνικών εξαγωγών ενισχύθηκε κατά 6% κατά τη δραχμοποίηση του συναλλάγματος. Από την εκτέλεση των στατιστικών στοιχείων παρατηρούμε, ότι κατά τη δεκαετία του 1980 τα ελληνικά προϊόντα χάνουν συνεχώς έδαφος στις ξένες αγορές και επιπλέον πολλά από αυτά εντοπίζονται και από την εγχώρια με την εισαγωγή αντίστοιχων από το εσωτερικό.

Η μέση ποσοστιαία επιδότηση των εξαγωγών βιομηχανικών προϊόντων έχει εκτιμηθεί ότι έως το τέλος του 1986 ανερχόταν σε 14%. Το ποσοστό αυτό αυξάνεται σε 20% σύμφωνα με τις κατά καιρούς λαμβανόμενες αποφάσεις (350/82, 2/2/83 που τροποποίησαν την 1574/1970). Η συνολική μείωση των επιδοτήσεων την 1.1.87 (Συμφωνία της Ε.Ο.Κ. 40% και πρόσθετη μείωση 15%) έφθασε στο 7,72%. Υπήρξαν κλάδοι που υπέστησαν μεγαλύτερη μείωση των καταβαλλόμενων επιδοτήσεων (κλωστοϋφαντουργίας, ετοίμων ενδυμάτων κ.α.) και άλλοι μικρότεροι μείωση (γουναρικών, μηχανημάτων κ.α.)

Θ.ΕΠΙΠΤΩΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ ΣΤΙΣ ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ

Οι επενδύσεις είναι καθοριστικός παράγοντας δραστηριοποίησης ή αποθάρρυνσης των επιχειρήσεων. Σύμφωνα με το άρθρο 26 του νόμου του Φ.Π.Α. απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α. οι επενδύσεις. Όσα αγαθά επένδυσης για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου θεωρούνται:

α)Ενσώματα αγαθά, που ανήκουν κατά κυριότητα στην επιχείρηση και τίθενται από αυτή σε διαρκή εκμετάλλευση, καθώς και τα κτίσματα ή άλλου είδους κατασκευές, που κατασκευάζονται από την υποκείμενη στο φόρο επιχείρηση σε ακίνητο που δεν ανήκει κατά κυριότητα σε αυτή, αλλά έχει, βάσει οποιασδήποτε έννομης σχέσης, τη χρήση του ακινήτου αυτού, για χρονικό διάστημα τουλάχιστον εννέα χρόνων. Στην αξία των αγαθών επένδυσης δεν περιλαμβάνονται οι δαπάνες επισκευής και συντήρησης.

β)Το δικαίωμα χρησιμοποίησης διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας, σχεδίου υποδείγματος, εμπορικού ή βιομηχανικού σήματος και άλλων παρόμοιων, εφόσον εξυπηρετούν περισσότερες από μια χρήσεις.

Δηλαδή με το Φ.Π.Α. παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης όλου του φόρου που επιβάρυνε τις επενδύσεις μιας επιχείρησης οποιουδήποτε μεγέθους και οποιαδήποτε κατηγορίας Βιομηχανικής, Βιοτεχνικής ή εμπορικής από το φόρο των πωλήσεων.

Με το προηγούμενο σύστημα έμμεσης φορολογίας δεν προωθείται μέσω αυτού ο σχηματισμός παγίου κεφαλαίου. Αντίθετα ο Φ.Π.Α. σαν φόρος καταναλωτικής μορφής απαλλάσσει τις επενδύσεις (όπως ήδη αναφέραμε). Η απαλλαγή αυτή είναι απαραίτητη όχι μόνο για τι έτσι προωθείται ο σχηματισμός πάγιου κεφαλαίου και επιταχύνεται η οικονομική ανάπτυξη της χώρας, αλλά και γιατί μόνο έτσι μπορεί να χαρακτηριστεί ο φόρος αυτός ουδέτερος.

Πρέπει όμως να παρατηρήσουμε εδώ, ότι όταν αναφέρεται, ότι τα κεφαλαιουχικά αγαθά απαλλάσσονται από το φόρο, αυτό δε σημαίνει ότι τα αγαθά αυτά δεν υποβάλλονται καθόλου στο φόρο. Η επιχείρηση πληρώνει φόρο, όταν αγοράζει κεφαλαιουχικά αγαθά, το φόρο όμως αυτό τον συμψηφίζει με το φόρο που οφείλει κατά την πώληση των εμπορευμάτων της και έτσι τα κεφαλαιουχικά αγαθά ουσιαστικά απελευθερώνονται από το φόρο. Η πληρωμή αυτή του φόρου όταν αγοράζονται κεφαλαιουχικά αγαθά από την επιχείρηση είναι απαραίτητη, γιατί πολλές φορές δε ξέρουμε αν ένα προϊόν θα χρησιμοποιηθεί μέσα στην επιχείρηση και θα αποτελέσει τμήμα των επενδύσεων της ή αν θα μεταπωληθεί. Έτσι καταβάλλεται ο φόρος αυτός όμως συμψηφίζεται με υποχρεώσεις της επιχείρησης προς το Δημόσιο.

Με το νόμο του Φ.Π.Α. η κατάργηση της φορολογικής επιβάρυνσης των καινούργιων κεφαλαιουχικών σε συνδυασμό με αυτής των εξαγωγών, δίνει ώθηση στην επενδυτική δραστηριότητα και προάγει την ανταγωνιστικότητα των ελληνικών προϊόντων στις διεθνείς αγορές.

Αναμφισβήτητα, με την εισαγωγή του νέου φόρου, παρέχεται η δυνατότητα για επέκταση, ανανέωση και εκσυγχρονισμό του εξοπλισμού των επιχειρήσεων, αλλά και σημαντικό πλεονέκτημα για τις νέες επιχειρήσεις που έχουν αυξημένα έξοδα εξοπλισμού και εγκαταστάσεις.

Από τις αυξημένες εισαγωγές κεφαλαιουχικών αγαθών γίνεται φανερό το πρόβλημα που πολύ πιθανά θα προκύψει στο ισοζύγιο πληρωμών. Η αύξηση των εισαγωγών κεφαλαιουχικών αγαθών και

πρώτων υλών σε συνδυασμό με τη σχετική αύξηση των εξαγωγών θα επιτείνει το παρόν πρόβλημα του ισοζυγίου πληρωμών με καταστρεπτικές συνέπειες για την οικονομία μας.

Ι.ΕΠΙΠΤΩΣΕΙΣ ΣΤΟ ΙΣΟΖΥΓΙΟ ΠΛΗΡΩΜΩΝ

Η επίπτωση των φορολογικών ρυθμίσεων στην εγχώρια παραγωγή εξαρτάται από την επίδρασή τους (αυξομειώσεις) στις τιμές και τις συνέπειες των τελευταίων στη ζήτηση εγχώριων προϊόντων.

Όπως είναι γνωστό δεν υπάρχει στη χώρα μας πρόβλημα προσφοράς, αφού η οικονομία είναι σε επίπεδο κάτω της πλήρους απασχόλησης. Η αύξηση συνεπώς της ζήτησης μπορεί να ικανοποιηθεί, ενώ η μείωσή της θα οδηγήσει σε παραπέρα αύξηση της υποαπασχόλησης των συντελεστών της παραγωγής (εργασία και κεφάλαιο). Επομένως, το πρόβλημα εντοπίζεται στη μεταβολή της ζήτησης και σε τελική ανάλυση στις μεταβολές των τιμών.

Αύξηση των τιμών των εγχωρίως παραγομένων προϊόντων εξαιτίας της αναμόρφωσης του φορολογικού συστήματος, της επιβολής του Φ.Π.Α., καθώς επίσης και αύξηση των εισαγομένων προϊόντων, οδηγεί σε δυσμενείς επιπτώσεις όσο αφορά την εγχώρια παραγωγή και το ισοζύγιο πληρωμών.

Από την επιβολή των ίδιων φορολογικών συντελεστών τόσο στα εγχωρίως παραγόμενα όσο και στα εισαγόμενα προϊόντα, δημιουργείται ανταγωνιστικότητα όσον αφορά τη συνολική ζήτηση. Επομένως μια αυξημένη ζήτηση των εγχωρίων προϊόντων επιδρά ευνοϊκά στο ισοζύγιο πληρωμών σε αντίθεση με την αυξημένη ζήτηση των εισαγομένων προϊόντων που κατά συνέπεια οδηγεί σε έλλειμμα ισοζυγίου. Η προτίμηση των εισαγομένων προϊόντων επιφέρει μεγαλύτερη διαρροή συναλλάγματος, μειωμένη εγχώρια παραγωγή (μείωση της χρησιμοποίησης συντελεστών παραγωγής εργασίας - κεφαλαίου) και τέλος έσοδα κατά πολύ μειωμένα συγκριτικά με τις αντίστοιχες δαπάνες που πραγματοποιούνται για την εισαγωγή τους.

Η συνολική ζήτηση όμως επηρεάζεται από τρεις βασικούς παράγοντες:

α) Από την υποκατάσταση μεταξύ των διαφόρων προϊόντων, εξαιτίας των μεταβολών των σχετικών τιμών στην εγχώρια αγορά.

Με την ελαστικότητα ζήτησης των συγκεκριμένων προϊόντων και το μέγεθος των μεταβολών των σχετικών τιμών, είναι λογικό να οδηγούμαστε στην αύξηση της ζήτησης των προϊόντων οι τιμές των οποίων μειώνονται σε αντίστροφα.

β) Από την υποκατάσταση μεταξύ εισαγόμενων και εγχωρίως παραγόμενων προϊόντων, εξαιτίας των μεταβολών των τιμών των εισαγόμενων σε σχέση με εκείνες των εγχωρίως παραγόμενων προϊόντων.

Οι επιδράσεις αυτές εξαρτώνται από την επίπτωση των φορολογικών μεταρρυθμίσεων στις σχετικές τιμές των εισαγόμενων προϊόντων και από την ελαστικότητα ζήτησης εισαγόμενων ως προς την τιμή.

γ) Από τη μεταβολή της ζήτησης εξαγωγικών Βιομηχανικών προϊόντων εξαιτίας της μεταβολής των τιμών αυτών των προϊόντων.

Οι επιδράσεις αυτές εξαρτώνται από το μέγεθος της αύξησης των τιμών των εξαγόμενων προϊόντων και από την ελαστικότητα της ζήτησης των Ελληνικών προϊόντων από το εξωτερικό, δηλαδή από τη μείωση της ζήτησης ελληνικών προϊόντων από τις άλλες χώρες.

Ειδικότερα για τη ζήτηση κεφαλαιουχικών αγαθών πρέπει να επισημάνουμε ότι οι έμμεσοι φόροι, που ίσχυαν στη χώρα μας προ της εφαρμογής του Φ.Π.Α., είχαν έμμεσες δυσμενείς επιπτώσεις στη ζήτηση κεφαλαίων, γιατί διαφοροποιούσαν τη φορολογική επιβάρυνση σε βάρος των προϊόντων εντάσεως κεφαλαίου. Αυτό οφειλόταν στο γεγονός, ότι:

α) τα προϊόντα αυτά περνούσαν από περισσότερα στάδια σε σύγκριση με τα προϊόντα εντάσεως εργασίας,

β) οι φόροι περιορίζονται στο στάδιο της Βιομηχανοποίησης και του χονδρικού εμπορίου,

γ) το σύστημα των έμμεσων φόρων δεν απάλλασσε πλήρως τα κεφαλαιούχα προϊόντα.

Η φορολογική επιβάρυνση, συνεπώς, των τελικών προϊόντων ήταν ανάλογη με το λόγο K/L ή K/a για την παραγωγή κάθε προϊόντος.

Η εισαγωγή όμως του Φ.Π.Α. έχει ευνοϊκές επιπτώσεις στα προϊόντα εντάσεως κεφαλαίου, γιατί τα απαλλάσσει πλήρως και, κατά συνέπεια, μειώνει τη φορολογική τους επιβάρυνση. Η επίδραση επομένως των νέων φορολογικών μεταρρυθμίσεων είναι διαφορετική για τις διάφορες επιχειρήσεις, ανάλογα με το βαθμό εντάσεως κεφαλαίου ή εργασίας.

Συμπερασματικά καταλήγουμε, ότι με την εισαγωγή του Φ.Π.Α. στο γενικότερο φορολογικό σύστημα, το ισοζύγιο πληρωμών επηρεάζεται από την πλευρά των εισαγωγών και από την πλευρά των εξαγωγών. Από την πλευρά των εισαγωγών έχουμε δυσμενείς επιδράσεις γιατί ο Φ.Π.Α. προκαλεί αύξησή τους, ενώ από την πλευρά των εξαγωγών έχουμε ευνοϊκές επιδράσεις, γιατί και εδώ έχουμε κάποια αύξηση. Η αύξηση όμως των εισαγωγών υπερκαλύπτει την αύξηση των εξαγωγών, με συνέπεια το τελικό αποτέλεσμα να είναι επιζήμιο για το ελληνικό ισοζύγιο πληρωμών (Δημιουργία ελλείμματος).

Ενδεικτικά αναφέρουμε ότι το Μάρτιο του 1988 το έλλειμμα αυξήθηκε κατά 81%, ενώ τον ίδιο μήνα είχε παρουσιάσει μείωση κατά 2,2%. Τα αίτια δημιουργίας που μπορούν να συνοψιστούν στα παραπάνω αλλά και στην ανάκαμψη των επενδυτικών - αναπτυξιακών έργων καθώς επίσης και σε εποχιακούς λόγους.

Β.ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΙΣ ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΠΙΠΤΩΣΕΙΣ ΤΟΥ Φ.Π.Α. ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

Η εισαγωγή του Φ.Π.Α. στην Ελλάδα προκάλεσε τόσο ευνοϊκές όσο και δυσμενείς επιδράσεις όσον αφορά την οικονομία της χώρας. Οι επιδράσεις αυτές είναι κυρίως διαφορετικής φύσεως, ενώ οι επιδράσεις πάνω στην συνολική ζήτηση και το εισόδημα είναι μάλλον περιορισμένες.

Ειδικότερα 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 συνέβαινε με τους σωρευτικούς φόρους στη δαπάνη, όπου οι επιχειρήσεις συγκεντρώνονταν κάθετα

προκειμένου να αποφύγουν τη σωρευτική φορολογία των προϊόντων τους κατά τη ροή τους στα διάφορα στάδια της παραγωγικής διαδικασίας. Πραγματικά, εφόσον ο φόρος υπολογίζεται με βάση την προστιθέμενη αξία σε κάθε στάδιο της παραγωγικής διαδικασίας, δεν υπάρχει λόγος, για τον οποίο οι επιχειρήσεις να 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 στη δαπάνη, όπως για παράδειγμα το χαρτόσημο στην Ελλάδα, το συνολικό ποσό φόρου, το οποίο ενσωματώνεται σε ένα προϊόν εξαρτιόταν από τον αριθμό των σταδίων από τα οποία πέρασε το προϊόν αυτό, δηλαδή από τον αριθμό των πωλήσεων, οι οποίες πραγματοποιήθηκαν κατά τη διάρκεια της παραγωγικής διαδικασίας.

Επομένως, οι επιχειρήσεις έχουν συμφέρον να συγκεντρώνονται κάθετα, να αναλαμβάνουν δηλαδή την κατασκευή της πρώτης ύλης, τη βιομηχανοποίηση του προϊόντος και τη διάθεση αυτού μέχρι τον τελικό καταναλωτή, για να περιορίσουν τον αριθμό των «μεταβιβάσεων», και επομένως τον αριθμό επιβαρύνσεων του προϊόντος με το φόρο.

Επιπλέον εφόσον ο Φ.Π.Α. καλύπτει όλα τα στάδια της παραγωγικής διαδικασίας, εκτός κάποιων ειδικών εξαιρέσεων, 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.

Η επιβολή του Φ.Π.Α. με περισσότερο από ένα φορολογικούς συντελεστές στα διάφορα καταναλωτικά αγαθά, επηρεάζει τις αποφάσεις των καταναλωτών στην κατανομή της δαπάνης τους μεταξύ των αγαθών αυτών. Επομένως επειδή ο Φ.Π.Α. είναι φόρος καταναλωτικής μορφής επιβαρύνει μόνο την καταναλωτική δαπάνη και όχι τις επενδύσεις και έτσι επηρεάζει τις αποφάσεις των νοικοκυριών στην κατανομή του εισοδήματός τους μεταξύ καταναλώσεως και αποταμιεύσεως.

Με τον τρόπο αυτό διαμορφώνουν την ενεργή ζήτηση των αγαθών με αποτέλεσμα να μεταβάλλουν τις τιμές των διαφόρων κατηγοριών τελικής ζήτησης στην εγχώρια αγορά καθώς επίσης και τις τιμές των εξαγωγών. Ακόμη έχουμε σημαντικές μεταβολές στη διάρθρωση των

τιμών των διαφόρων καταναλωτικών αγαθών, το μέγεθος των οποίων εξαρτάται από τη δομή του Φ.Π.Α. Οι σχετικές τιμές των εισαγωγών μειώνεται, στην περίπτωση ορισμένων κλάδων, ενώ αυξάνονται στην περίπτωση άλλων. Αυτό συμβαίνει διότι φορολογούνται με τους ίδιους φορολογικούς συντελεστές τόσο τα εγχωρίως παραγόμενα όσο και τα εισαγόμενα προϊόντα. Όμοια έχουμε μείωση των τιμών των Ελληνικών εξαγωγών στο εσωτερικό (μικρότεροι φορολογικοί συντελεστές).

Με το ισχύον φορολογικό σύστημα καθίσταται δυνατή η πλήρης απαλλαγή των επενδύσεων, ενώ αυτό ήταν δύσκολο στην περίπτωση άλλων μορφών φόρων επί της δαπάνης. Πραγματικά, αφού ο Φ.Π.Α. υπολογίζεται με τη μέθοδο πιστώσεως του φόρου, η προστιθέμενη αξία στα κεφαλαιουχικά αγαθά από την επιχείρηση που πρόκειται να τα χρησιμοποιήσει δεν υπόκεινται σε Φ.Π.Α., ενώ το ποσό του φόρου που καταβάλλεται στις αγορές των κεφαλαιουχικών αγαθών αφαιρείται από τη συνολική υποχρέωση της επιχείρησης, έτσι ώστε να απαλλάσσονται πλήρως.

Αντίθετα, στην περίπτωση των υπόλοιπων έμμεσων φόρων δαπάνης, κυρίως των σωρευτικών φόρων που αντικαταστάθηκαν, δεν ήταν πάντοτε δυνατή η πλήρης απαλλαγή των κεφαλαιουχικών αγαθών, ακόμη κι αν αυτό προβλεπόταν από τη σχετική νομοθεσία.

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

Πρώτον, η μη επιβάρυνση των κεφαλαιουχικών αγαθών με φόρο προάγει τις επενδύσεις και επιτυγχάνει το ρυθμό αύξησεως του κεφαλαίου και επομένως το ρυθμό οικονομικής αναπτύξεως της χώρας. *Δεύτερον*, η απαλλαγή των κεφαλαιουχικών αγαθών είναι απαραίτητη προκειμένου να διασφαλιστεί η ουδετερότητα του φόρου.

Πραγματικά, μόνο όταν ο φόρος απαλλάσσει πλήρως τα κεφαλαιουχικά αγαθά, γίνεται δυνατή η εξίσωση του φορολογικού βάρους ανάμεσα στα εγχωρίως παραγόμενα και τα εξαγόμενα προϊόντα, καθώς επίσης και η απαλλαγή από το φόρο των εξαγόμενων προϊόντων γιατί τότε μόνο μπορούμε να γνωρίζουμε το ακριβές βάρος που επιβάλλεται πάνω στα διάφορα προϊόντα εγχώριας παραγωγής.

Σύμφωνα με την εισηγητική έκθεση στο σχέδιο νόμου για το Φ.Π.Α., το προτεινόμενο τότε σύστημα του φόρου προστιθέμενης αξίας, προέβλεπε βελτίωση του ισοζυγίου πληρωμών, γεγονός που θα ήταν

απόρροια του συνδυασμού της απευθείας απαλλαγής των εξαγομένων αγαθών (πλήρης αποφορολόγησή τους), της ενίσχυσης της ανταγωνιστικής ικανότητάς τους και κατ' επέκταση της αύξησης των εξαγωγών. Όμως αυτό δεν πραγματοποιείται στο βαθμό που αναμενόταν και η πραγματικότητα έχει να παρουσιάσει ένα ισοζύγιο πληρωμών ελλειμματικό.

Ο Φ.Π.Α. είναι πολυπλοκότερος σε σχέση με τις άλλες μορφές έμμεσων φόρων στη δαπάνη τους οποίους και αντικατέστησε. Αυτό οφείλεται αφ' ενός στη φύση του φόρου, αφ' ετέρου, και κυρίως, στην ευρύτητα της βάσεως πάνω στην οποία επιβάλλεται, η οποία δυσκολεύει τη διαδικασία βεβαιώσεως και εισπράξεως του φόρου. Η διαδικασία βεβαιώσεως και εισπράξεως του φόρου όμως δημιουργεί σοβαρές δυσκολίες για δύο λόγους i)ο Φ.Π.Α. καλύπτει πολύ μεγάλο αριθμό επιχειρήσεων ii)ορισμένες από τις επιχειρήσεις που υποβάλλονται στο φόρο αυτό είναι μικρές και η λογιστική τους οργάνωση πενιχρή. Εφόσον ο Φ.Π.Α. έχει υιοθετηθεί με περισσότερους από έναν συντελεστές υποχρεώνει τις επιχειρήσεις να διαχωρίζουν στα Βιβλία τους τις πωλήσεις τους κατά κατηγορία ανάλογα με το συντελεστή που χρησιμοποιείται για κάθε προϊόν.

Ο Φ.Π.Α. επίσης συναντά ιδιαίτερα προβλήματα όταν ορισμένες επιχειρήσεις εξαιρούνται από το φόρο, διότι η εξαίρεση μιας επιχείρησης από το 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 επιχειρήσεων και απλούστευσης της διαδικασίας βεβαίωσης και εισπράξης του φόρου. Αυτό, πραγματικά, συνηθίζεται στην πράξη στις περιπτώσεις των μικρών επιχειρήσεων.

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 τραπεζικές και οι ασφαλιστικές. Η φορολόγηση των μικρών επιχειρήσεων δημιουργεί επίσης προβλήματα εξαιτίας της έλλειψης κατάλληλης λογιστικής οργάνωσής τους, καθώς επίσης και του μικρού κύκλου εργασιών, με αποτέλεσμα, πολλές φορές, τα έσοδα από το φόρο να μην καλύπτουν το δημοσιονομικό του κόστους.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Ε΄

Α.ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΑΝΑΜΕΝΟΜΕΝΗ ΜΕΙΩΣΗ ΤΩΝ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΩΝ

ΓΕΝΙΚΑ

Τα έσοδα από έμμεσους φόρους προέρχονται κυρίως από το Φ.Π.Α. και τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης. Συγκεκριμένα, για το 1989 ο Φ.Π.Α., αποτελούσε το 19,3% των έμμεσων φόρων, δηλαδή 755 δισ. δρχ. Ο Φ.Π.Α. εξάλλου προέρχεται κατά 90% από τις εξής δραστηριότητες και προϊόντα: εισαγόμενα (247 δισ. δρχ.) Βιομηχανικές - Βιοτεχνικές - Γεωργικές επιχειρήσεις (239 δισ. δρχ.), Εμπορικές επιχειρήσεις (109 δισ. δρχ.) και Πετρελαιοειδή προϊόντα - Λιπαντικά και παράγωγά τους (86 δισ. δρχ.).

Ο Φ.Π.Α. που ισχύει στη χώρα μας βασίζεται στην 6^η οδηγία της Ε.Ο.Κ. και καλύπτει όλες τις οικονομικές μονάδες παραγωγής - εμπορίας αγαθών - παροχής υπηρεσιών και όλα τα στάδια της παραγωγικής διαδικασίας, ως και το λιανικό εμπόριο.

Ο Φ.Π.Α. υπολογίζεται με βάση τη συνολική αξία πωλήσεως του προϊόντος, αλλά ουσιαστικά το ποσό του φόρου με το οποίο επιβαρύνει πρόσθετα το προϊόν είναι ανάλογο προς την προστιθέμενη του αξία. Για τον υπολογισμό του φόρου στις παραδόσεις αγαθών και στην παροχή υπηρεσιών εφαρμόζονται οι φορολογικοί συντελεστές που ισχύουν κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης.

Σύμφωνα με το Ν. 1676/1986 ο συντελεστής του Φ.Π.Α. οριζόταν σε 18% επί της φορολογητέας αξίας. Κατ' εξαίρεση για τα αγαθά και τις υπηρεσίες που περιλαμβάνονται στα παραρτήματα II και III του Νόμου. ο συντελεστής του φόρου ορίζεται σε 6% και 36% αντίστοιχα. Στη συνέχεια με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών από 1/1/1988 έγινε:

α)Μείωση του κανονικού συντελεστή 18% σε 16%.

β)Μετάταξη ορισμένων αγαθών από τον υψηλό συντελεστή στον κανονικό και από τον κανονικό στο χαμηλό συντελεστή.

Συγκεκριμένα, μετάταξη έγινε από το 36% στο 16% των αγαθών: Ραδιόφωνα, κεραιές τηλεοράσεως, ρολόγια, σαμπουάν, αποσμητικά χώρου, φυσίγγια κυνηγιού κ.α. Από το συντελεστή 16% μετετάγησαν στο συντελεστή 6% τα εξής κυρίως είδη: παιδικές τροφές, τυριά, έτοιμες σαλάτες - σάλτσες, ζωικά λίπη, οικοδομικά υλικά, οι καφετέριες, ζαχαροπλαστεία και κομμωτήρια, γεωργικά εξαρτήματα και μηχανήματα και όλα τα είδη που χρησιμοποιούν ανάπηροι. Μετάταξη επίσης ορισμένων αγαθών έγινε από 1/1/1989 με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών.

Οι ισχύοντες φορολογικοί συντελεστές είχαν καθοριστεί με σχετική Οδηγία μέχρι και το διαχειριστικό έτος 1992 ήταν ο 8%, 18% και 36% κατά κύριο λόγο (χαμηλός, κοινωνικός, υψηλός). Με την Πρόταση της Επιτροπής και την κατάργηση των τελωνειακών φραγμών παρουσιάστηκε έντονη η ανάγκη για διαμόρφωση και ειδικότερα για μείωση των φορολογικών συντελεστών. Για τη μείωση αυτή δόθηκε στα κράτη - μέλη οδηγία τόσο για τον αριθμό των απαιτούμενων φορολογικών συντελεστών, όσο και για το όριο στο οποίο θα μπορούσαν αυτοί να κυμανθούν.

Έτσι ο περιορισμός των φορολογικών συντελεστών σε δυο από τρεις που ήδη υπήρχαν σε πολλά κράτη, καθώς επίσης και ο καθορισμός του 4%-9% και 14%-20%, ποσοστά που αποτελούν τα κατώτατα και ανώτατα όρια διακύμανσής τους, απέφεραν την καθιέρωση δυο φορολογικών συντελεστών στην έμμεση φορολογία της χώρα μας, στην εφαρμογή του Φ.Π.Α., της τάξεως του 8% και 18%.

Παρατηρούμε δηλαδή ότι στην ουσία έγινε κατάργηση του υψηλού φορολογικού συντελεστή (36%) χωρίς να επέλθει καμία απολύτως αλλαγή στον χαμηλό και στον κοινωνικό αντίστοιχα.

Β.ΣΥΓΚΛΙΣΗ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΩΝ ΤΟΥ Φ.Π.Α.

Οι αποκλίσεις που παρατηρούνται στους συντελεστές και στη διάρθρωση των έμμεσων φόρων (Φ.Π.Α. και ειδικοί φόροι κατανάλωσης) στα κράτη - μέλη αποτελούν επιπρόσθετα σημαντικά εμπόδια για την ολοκλήρωση της εσωτερικής αγοράς. Οι αποκλίσεις στους φορολογικούς συντελεστές, ενώ δε θεωρούνται αυτές καθ' αυτές σημαντικά εμπόδια, συνδέονται εν τούτοις αμέσως με τα δυο άλλα εμπόδια (φυσικά και τεχνικά). Αυτό συμβαίνει, κυρίως γιατί οι υπάρχουσες αποκλίσεις σε συνδυασμό με την αποφορολόγηση των διακανονιστικών εξαγωγών και τη φορολόγησή τους κατά την εισαγωγή, δημιουργών διοικητικά κωλύματα και την ανάγκη για συννοριακούς ελέγχους. Ο μόνος λόγος που δικαιολογεί την ύπαρξη συννοριακών ελέγχων είναι η σημαντική απόκλιση των φορολογικών συντελεστών και της φορολογικής βάσης των έμμεσων φόρων μεταξύ των κρατών - μελών.

Η επιτροπή παρουσίασε αναλυτικές προτάσεις για την κατάργηση των φορολογικών φραγμών που αναφέρονται στην έμμεση φορολογία.

Ειδικότερα για το Φ.Π.Α. έκανε προτάσεις για την κατάργηση ή τροποποίηση της 6^{ης} οδηγίας, που αναφέρονται:

α)στη σύγκλιση των συντελεστών του Φ.Π.Α.,

β)στις πωλήσεις και αγορές στα ενδοκοινοτικά σύνορα, ώστε να αντιμετωπίζονται με τον ίδιο τρόπο όπως στο εσωτερικό των κρατών - μελών,

γ)στη δημιουργία ενός γραφείου συμψηφισμού, ώστε ο φόρος που εισπράττεται στο κράτος - μέλος εξαγωγής και τον στερείται το κράτος - μέλος εισαγωγής, να επιστρέφεται στο κράτος εισαγωγής, στο οποίο γίνεται η τελική κατανάλωση.

Αναλυτικότερα η πρόταση Οδηγίας για την προσέγγιση των συντελεστών του Φ.Π.Α. προβλέπει, ότι τα κράτη - μέλη θα εφαρμόζουν δυο συντελεστές. Ο μειωμένος δε μπορεί να είναι κατώτερος του 4% και ανώτερος του 9%, ενώ ο κανονικός δε μπορεί να είναι κατώτερος από 14%, ούτε ανώτερος από 20%. Ο μειωμένος συντελεστής επιβάλλεται στις πράξεις που αφορούν μόνο τα ακόλουθα αγαθά και υπηρεσίες:

Προϊόντα διατροφής (εκτός των αλκοολούχων ποτών), προϊόντα του τομέα της ενέργειας για θέρμανση και φωτισμό, παροχή νερού, φαρμακευτικά προϊόντα, βιβλία, εφημερίδες και περιοδικά, μεταφορά προσώπων. Ο κανονικός συντελεστής εφαρμόζεται στις πράξεις που αφορούν αγαθά και υπηρεσίες εκτός από εκείνα, στα οποία επιβάλλεται ο μειωμένος συντελεστής.

Η ύπαρξη κλιμακίων φορολογικών συντελεστών είναι αναγκαία για το λόγο ότι το βάρος της έμμεσης φορολογίας διαφέρει στα κράτη - μέλη. Ειδικότερα στις χώρες του Νότου η έμμεση φορολογία συμβάλλει σχετικά περισσότερο στο σύνολο των φορολογικών εσόδων παρ' όσο στις Βόρειες χώρες - μέλη. Παράλληλα στις πρώτες χώρες τα δημοσιονομικά ελλείμματα είναι σχετικά μεγαλύτερα απ' όσο στις χώρες του Βορρά.

Όπως είναι φανερό, η προσέγγιση των συντελεστών του Φ.Π.Α. θέτει τρία προβλήματα τεχνικής φύσεως που αναφέρονται:

- α. στον αριθμό των συντελεστών,
- β. στο επίπεδο αυτών των συντελεστών και
- γ. στην κατάταξη των προϊόντων ανάλογα με τους διάφορους συντελεστές.

Σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση της Επιτροπής το σύστημα των δυο συντελεστών παρέχει ευκαμψία και διευκολύνει τη διαχείριση. Εξάλλου τα περισσότερα κράτη - μέλη εφαρμόζουν τουλάχιστον δυο συντελεστές. Αυτό θα διευκολύνει την αποφυγή σοβαρών δημοσιονομικών διαταραχών που θα υπήρχαν, αν γινόταν επιλογή και εφαρμογή ενός μόνο συντελεστή Φ.Π.Α.

Θεωρούμε σκόπιμο να επισημάνουμε ένα σημείο το οποίο δεν έχει αναλύσει η Επιτροπή. Όπως γνωρίζουμε, αν ο Φ.Π.Α. επιβληθεί με ένα μόνο συντελεστή, τότε ο φόρος είναι αναλογικός ως προς τη φορολογητέα βάση, αλλά αντίστροφα προοδευτικός ως προς το εισόδημα. Αυτό συμβαίνει γιατί ο Φ.Π.Α. θα είναι ως ποσοστό του εισοδήματος μικρότερος για τις ανώτερες εισοδηματικές τάξεις, αφού η δαπάνη ως ποσοστό του εισοδήματος είναι μεγαλύτερη στην τελευταία περίπτωση. Η χρησιμοποίηση περισσότερων από ένα συντελεστή, όπου ο χαμηλός θα επιβάλλεται σε αγαθά βασικής ανάγκης και ο υψηλός σε αγαθά πολυτελείας, οδηγεί στο μετριασμό της αντίστροφης προοδευτικότητας του Φ.Π.Α. ως προς το εισόδημα. Πρέπει όμως να

τονίσουμε, ότι η ύπαρξη πολλών συντελεστών Φ.Π.Α. συνεπάγεται ένα σημαντικό κόστος (πολυπλοκότητα, διευκόλυνση φοροδιαφυγής, διαστρέβλωση των προτιμήσεων των καταναλωτών και της άριστης κατανομής των παραγωγικών συντελεστών).

Το ύψος των συντελεστών έχει προταθεί - καθοριστεί έτσι ώστε ο κανονικός να μην παρεκκλίνει πολύ από εκείνο που εφαρμόζεται κατά μέσον όρο στις χώρες της Ε.Ο.Κ. και επιπλέον, ο μειωμένος συντελεστής έχει καθοριστεί κατά τέτοιο τρόπο, ώστε το ποσό του Φ.Π.Α. που επιβάλλει να επιτρέπει, υπό κανονικές συνθήκες, να εκπίπτει το σύνολο του Φ.Π.Α., του οποίου προβλέπεται έκπτωση.

Σχετικά με την κατάταξη των αγαθών και υπηρεσιών ανά συντελεστή η πρόταση της Επιτροπής εξασφαλίζει ότι το ίδιο αγαθό θα υπόκειται στην ίδια κατηγορία συντελεστή στα διάφορα κράτη - μέλη και θα αποφεύγονται έτσι συστηματικές εκτροπές του εμπορίου.

Η Επιτροπή στη συνέχεια διατύπωσε πρόταση Οδηγίας, ώστε, έως ότου εγκριθεί η Οδηγία για τη σύγκλιση των φορολογικών συντελεστών του Φ.Π.Α., να αποφευχθεί διεύρυνση των αποκλίσεων στις χώρες - μέλη. Συγκεκριμένα προβλέπει, ότι τα κράτη - μέλη θα αποφεύγουν να τροποποιούν τον αριθμό και το ύψος των συντελεστών που εφαρμόζουν κατά την ημερομηνία θέσπισης αυτής της Οδηγίας. Με αυτόν τον τρόπο θα είναι δυνατή στη συνέχεια η κατάργηση της φορολόγησης κατά την εισαγωγή και των επιστροφών κατά την εξαγωγή για τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές.

Ειδικότερα για τη σύγκλιση του αριθμού των συντελεστών η Οδηγία αυτή προβλέπει, ότι τα κράτη - μέλη που εφαρμόζουν:

- α) τρεις συντελεστές ή περισσότερους μπορούν να μειώσουν τον αριθμό αυτό σε δυο συντελεστές και
- β) ένα συντελεστή μπορούν να αυξήσουν τον αριθμό αυτό σε δυο συντελεστές.

Αξίζει να επισημανθεί η προεργασία της Επιτροπής για τη σύγκλιση των φορολογικών συντελεστών.

Η έγκριση της 6^{ης} Οδηγίας συνέβαλε στην ύπαρξη μιας ομοιόμορφης φορολογικής βάσης του Φ.Π.Α. στις χώρες - μέλη που αποτελεί τη βασική προϋπόθεση για την καθιέρωση ενός κοινού φορολογικού συστήματος, το οποίο οδηγεί ουσιαστικά στην κατάργηση

των φορολογικών συνόρων. Το κοινό αυτό σύστημα Φ.Π.Α. θα πρέπει να έχει τουλάχιστον κοινά χαρακτηριστικά:

1. Τον ίδιο αριθμό φορολογικών συντελεστών.
2. Το ίδιο πεδίο εφαρμογής των συντελεστών που θα καθιερωθούν.
3. Το ύψος των φορολογικών συντελεστών να μη διαφέρει σημαντικά από χώρα σε χώρα.

Στον πίνακα 6 φαίνεται η υφισταμένη κατάσταση του αριθμού των φορολογικών συντελεστών που εφαρμόζουν οι 12 χώρες - μέλη της Ε.Ο.Κ.: με εξαίρεση μόνο τη Δανία και την Αγγλία εφαρμόζουν περισσότερους από έναν φορολογικούς συντελεστές. Συνεπώς η επιλογή ενός και μόνο συντελεστή, ενώ είναι το απλούστερο σύστημα, θα είχε ανεπιθύμητες επιπτώσεις στα κράτη - μέλη. Γι' αυτό το λόγο η επιλογή έπρεπε να γίνει μεταξύ δυο ή τριών συντελεστών. Η Επιτροπή, λαμβάνοντας υπόψη ότι η ύπαρξη τριών συντελεστών καθιστά πολύπλοκο το σύστημα, κατέληξε στην απόφαση να προτείνει ένα σύστημα με δυο συντελεστές.

Δεδομένου ότι στα περισσότερα κράτη - μέλη ο μειωμένος συντελεστής (και οι μηδενικοί συντελεστές στην Ιρλανδία και στην Αγγλία) επιβάλλεται γενικά σε προϊόντα που καλύπτουν βασικές ανάγκες, η Επιτροπή πρότεινε, ο συντελεστής αυτός να καλύπτει τα αγαθά και τις υπηρεσίες που θεωρείται ότι ικανοποιούν βασικές ανάγκες του πληθυσμού. Αυτά τα αγαθά - υπηρεσίες αντιπροσωπεύουν περίπου το ένα τρίτο της κοινής βάσης του φόρου.

Όσον αφορά το ύψος των συντελεστών, παρατηρείται ότι υπάρχει σημαντική απόκλιση προς τα επάνω των υψηλών συντελεστών ορισμένων χωρών (Βέλγιο, Γαλλία και Ισπανία 33%, Ιταλία 38%, Ελλάδα 36% και Πορτογαλία 30%). Στην περίπτωση όμως των κανονικών συντελεστών ένας κοινός συντελεστής 14% με απόκλιση 2,0 ποσοστιαίες μονάδες θα κάλυπτε 6 κράτη - μέλη, ενώ ένας συντελεστής 20% με την ίδια απόκλιση θα κάλυπτε 5 από τα 12 μέλη. Εξαίρεση αποτελεί η Ιρλανδία, η οποία επιβάλλει κανονικό συντελεστή Φ.Π.Α. 25%.

Οι κανονικοί συντελεστές που εφαρμόζουν στα κράτη - μέλη κυμαίνονται μεταξύ 12% και 25%. Η διαφορά αυτή όμως, όπως είναι φανερό, είναι πολύ μεγάλη και η καθιέρωση ενός τέτοιου εύρους για τον κανονικό συντελεστή, δε θα οδηγούσε στην κατάργηση των

φορολογικών φραγμών. Η διαφορά αυτή συνεπώς πρέπει να σμικρυνθεί, ώστε να υπάρχει σύγκλιση των τιμών μεταξύ των κρατών - μελών και ιδιαίτερα μεταξύ όμοιων χωρών αλλά από την άλλη μεριά, η σμίκρυνση να είναι τέτοια ώστε να μην οδηγήσει σε δημοσιονομικές διαταραχές στις χώρες - μέλη. Γι' αυτό κρίθηκε ότι ένα εύρος 6 ποσοστιαίων μονάδων θα δημιουργήσει τις λιγότερες διαταραχές, δηλαδή ο κανονικός συντελεστής, που θα θεωρείται, ότι βρίσκεται σε ανεκτά επίπεδα, θα ήταν εκείνος του 14% έως 20%.

Σχετικά με τους μειωμένους συντελεστές πρέπει να σημειωθεί, ότι τα περισσότερα κράτη - μέλη εφαρμόζουν συντελεστές μεταξύ 4% και 10% που επιβάλλονται στα αγαθά - υπηρεσίες πρώτης ανάγκης και γι' αυτό κρίθηκε ότι ο μειωμένος συντελεστής του Φ.Π.Α. θα πρέπει να κυμαίνεται μεταξύ 4 και 9%.

Η Επιτροπή βεβαίως συνιστά στα κράτη - μέλη να υιοθετήσουν συντελεστές που θα είναι κοντά στο μέσο που προκύπτει από το κατώτατο δηλαδή 17% για τον κανονικό και τον 6,5% για τον μειωμένο συντελεστή. Αυτό το επίπεδο των συντελεστών είναι πολύ λογικό, αν ληφθεί υπόψη ότι ο μέσος σταθμικός συντελεστής του Φ.Π.Α. ως προς τη συνολική εναρμονισμένη βάση είναι 13%.

Η προσέγγιση των φορολογικών συστημάτων αναπόφευκτα θα δημιουργήσει προβλήματα σε ορισμένες χώρες - μέλη, ο βαθμός των οποίων θα δημιουργήσει προβλήματα σε ορισμένες χώρες - μέλη, ο βαθμός των οποίων θα εξαρτηθεί από την απόκλιση ανάμεσα στην προτεινόμενη και την υπάρχουσα κατάσταση. Γι' αυτό το λόγο ίσως κριθεί απαραίτητη η ύπαρξη ορισμένων παρεκκλίσεων (ιδιαίτερα για τις χώρες που εφαρμόζουν ακόμη μηδενικούς συντελεστές Φ.Π.Α.), από τα προβλεπόμενα στην Οδηγία.

Το πρόβλημα στους προϋπολογισμούς των χωρών - μελών δεν πρέπει να είναι σοβαρό εξαιτίας αυτής της προσέγγισης δεδομένου ότι τα έσοδά τους από αυτούς τους φόρους δε διαφέρουν πολύ από το μέσο σταθμικό του συνόλου της κοινότητας. Συγκεκριμένα ο μέσος σταθμικός για το Φ.Π.Α. στις 9 χώρες - μέλη έφθασε το 1982 το 7% του Α.Ε.Π., ενώ οι ειδικοί φόροι καταναλώσεως το 3,6%. Η μεγαλύτερη απόκλιση στην περίπτωση του Φ.Π.Α. είναι 2 ποσοστιαίες μονάδες (Δανία 9,8% και Αγγλία 5,2%).

Η εφαρμογή του μηδενικού συντελεστή από ορισμένες χώρες θα καταργηθεί γιατί οδηγεί σε ευνοϊκή μεταχείριση των προϊόντων μιας χώρας με συνέπεια να δημιουργούνται διαταραχές στον κοινοτικό χώρο. Επιπλέον η ύπαρξη μηδενικού συντελεστή υποχρεώνει τις χώρες - μέλη να επιβάλλουν υψηλότερους συνολικά συντελεστές στους άλλους κλάδους της οικονομικής δραστηριότητας, επιδιώκοντας τη διατήρηση ενός δεδομένου επιπέδου εσόδων. Η επίδειξη όμως αυτή μετά την αλλαγή του τρόπου φορολόγησης του ενδοκοινοτικού εμπορίου θα αποβαίνει σε βάρος αυτών των χωρών.

Η επιτροπή, λαμβάνοντας υπόψη τα παραπάνω μειονεκτήματα υπάρξεως μηδενικού συντελεστή πρότεινε την κατάργησή του και την υπαγωγή των αγαθών πρώτης ανάγκης κυρίως στο μειωμένο συντελεστή.

Γ.ΠΡΟΒΛΗΜΑΤΑ ΤΗΣ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

Οι μεταρρυθμίσεις που προτείνει η επιτροπή φαίνονται κατ' αρχήν ανώδυνες και ίσως είναι αποδεκτές από την πλειοψηφία του επιχειρηματικού κόσμου και των καταναλωτών. Εντούτοις οι αναμενόμενες επιπτώσεις στην Ελληνική οικονομία, ήταν πολύ σημαντικές, ιδιαίτερα για τον κρατικό προϋπολογισμό.

Για την αξιολόγηση των επιπτώσεων αυτών των φορολογικών μεταρρυθμίσεων δεν πρέπει να παραβλέπονται ορισμένα χαρακτηριστικά γνωρίσματα της Ελληνικής οικονομίας σε σύγκριση με εκείνα των οικονομικών των χωρών - μελών, όπως φαίνεται σε σχετικό οικονομικό πίνακα (εισαγωγική κυρίως χώρα, μεγάλα δημοσιονομικά ελλείμματα, μεγάλη παραοικονομία, πολλές μικρές επιχειρήσεις, χαμηλά επίπεδα οργάνωσης των φοροτεχνικών - τελωνειακών υπηρεσιών και ατελής λογιστική οργάνωση).

Αναλυτικότερα:

1. Τα διευρυνόμενα δημοσιονομικά ελλείμματα και ιδιαίτερα εκείνο του Τακτικού Προϋπολογισμού.

2. Το αυξανόμενο έλλειμμα του Εμπορικού Ισοζυγίου, το οποίο το 1989 (σύμφωνα με στοιχεία της Τράπεζας της Ελλάδος) έφθασε τα 9.120 εκ. δολ. (έναντι 7.631 το 1988). Πρέπει ακόμη να σημειωθεί ότι: α) οι εισαγωγές το 1989 έφθασαν τα 15.115 εκ. δολ. (έναντι 13.565 το 1988) και β) το μεγαλύτερο μέρος των ελληνικών εισαγωγών και εξαγωγών προέρχονται από ή προορίζονται για τον κοινοτικό χώρο.
3. Η απόδοση του Φ.Π.Α. που ισχύει στην χώρα μας από την 1/1/1987, παρουσιάζει προβλήματα, εξαιτίας της μη πλήρους μηχανοργάνωσης των φοροτεχνικών υπηρεσιών και της μεγάλης παραοικονομίας, με συνέπεια την αύξηση της φοροδιαφυγής και την υστέρηση των φορολογικών εσόδων.
4. Η έμμεση φορολογία αποτελεί την κύρια πηγή φορολογικών εσόδων δηλ. 71% (1.532 δισ. δρχ.) του συνόλου των φορολογικών εσόδων (2.148 δισ. δρχ.) και τα έσοδα του Φ.Π.Α. έχουν προϋπολογιστεί να φθάσουν στο 49,3% (755 δισ. δρχ.) του συνόλου των έμμεσων φόρων.
5. Η Ελλάδα ουσιαστικά δεν συνορεύει οδικά με καμία χώρα - μέλος, γεγονός που αποτελεί ταυτόχρονα μειονέκτημα αλλά και πλεονέκτημα από φορολογικής πλευράς για την ελληνική οικονομία. Δεν πρέπει όμως να παραγνωρίζεται ότι η χώρα μας έχει υψηλή τουριστική δραστηριότητα κι έτσι πολλές πωλήσεις του εξωτερικού, που δεν είναι στο σύστημα του Φ.Π.Α. θα γίνονται σε κατοίκους του εξωτερικού.
6. Το ύψος του πληθωρισμού των αμοιβών και του κόστους παραγωγής στην χώρα μας είναι υψηλότερο από εκείνο των χωρών - μελών.
7. Η δραχμή παρουσιάζει διαχρονικά σοβαρές διακυμάνσεις έναντι του δολαρίου και των ευρωπαϊκών νομισμάτων.

Τα χαρακτηριστικά αυτά στοιχεία της ελληνικής οικονομίας που βρίσκεται σε στάσιμο πληθωρισμό, αποτελούν ανασταλτικούς παράγοντες για την επιτάχυνση των διαδικασιών που προβλέπει η Ε.Ο.Κ. προκειμένου να επιτευχθεί η ολοκλήρωση της εσωτερικής Αγοράς και ειδικότερα του φορολογικού μας συστήματος.

Δ.ΑΠΑΙΤΟΥΜΕΝΕΣ ΜΕΤΑΡΡΥΘΜΙΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΟΜΑΛΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΚΑΙ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΤΟΥ Φ.Π.Α. ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

Οι κυριότερες μεταβολές που έπρεπε να γίνουν στη χώρα μας ώστε να μπορέσει να ανταποκριθεί στις απαιτήσεις της ενωμένης Ευρώπης, είναι οι παρακάτω:

I. Η λειτουργία του Φ.Π.Α. με δυο συντελεστές, οι οποίοι μπορούν να κυμαίνονται μεταξύ 4-9% (χαμηλός) και 14-20% (κανονικός). Η Ελλάδα συνεπώς θα έπρεπε να μειώσει τον υψηλό συντελεστή του Φ.Π.Α. (36%) τουλάχιστον κατά 16 ποσοστιαίες μονάδες.

II. Η χώρα μας δεν αντιμετώπισε πρόβλημα για τον χαμηλό και τον κανονικό συντελεστή, γιατί ήταν στα όρια που πρότεινε η επιτροπή. Αντίθετα είχε δημιουργηθεί πρόβλημα με τον υψηλό συντελεστή, ο οποίος σύμφωνα με την πρόταση της επιτροπής έπρεπε να μειωθεί σημαντικά. Η μείωση αυτή συνεπαγόταν απώλεια εσόδων της τάξης των 60 εκατομμυρίων δρχ. Επιπλέον θα δημιουργόταν πρόβλημα στο εμπορικό ισοζύγιο γιατί η μείωση αυτή θα οδηγούσε στην αύξηση των εισαγωγών. Θα σημειωνόταν δηλαδή μείωση της λιανικής τιμής πώλησης αυτών των αγαθών και αύξηση της ζήτησής τους, με αποτέλεσμα την αύξηση των εσόδων του Φ.Π.Α. που θα προέρχονταν από τον κανονικό συντελεστή.

Πρέπει να σημειωθεί ότι η ύπαρξη του υψηλού συντελεστή 36%:

- α) Ενισχύει την τάση για φοροδιαφυγή και δεν αποδίδει τα αναμενόμενα έσοδα.
- β) Επιβαρύνει το κόστος διαχείρισης τόσο για τις επιχειρήσεις όσο και για το δημόσιο.

Η καθιέρωση από την εφαρμογή του Φ.Π.Α. του υψηλού συντελεστή απέβλεπε κυρίως στην άσκηση οικονομικής και κοινωνικής πολιτικής, αφού επιβάλλεται σε αγαθά κυρίως εξωτερικού (εισαγόμενα) ή σε αγαθά, που χαρακτηρίζονται από κάποιο στοιχείο πολυτελείας.

Οι σκοποί αυτοί φρονούμε ότι δεν επιτεύχθηκαν και συνεπώς δεν ήταν σκόπιμη η παραπέρα επιδίωξή τους. Χαρακτηριστικό παράδειγμα αποτελούν τα ποτά ρούμι, τζιν, ούισκι, βότκα, κ.λ.π., επάργυρα ή επίχρυσα σκεύη, που είχαν τοποθετηθεί στον υψηλό συντελεστή ως κυρίως εισαγόμενα, για να προστατευθούν παρόμοια προϊόντα

παραγόμενα στο εσωτερικό, όπως είναι αντίστοιχα το ούζο, το κονιάκ και τα χρυσά ή αργυρά σκεύη που εντάχθηκαν στον κανονικό συντελεστή. Η ενέργεια αυτή που αντίκειται στο άρθρο 95 της Συνθήκης της Ρώμης είχε ως αποτέλεσμα να κινηθεί η διαδικασία προσφυγής ενώπιον του Ευρωπαϊκού Δικαστηρίου, η έκβαση της οποίας κατέληξε σε βάρος της χώρας μας.

Εξάλλου είναι γνωστό ότι η κοινωνική πολιτική μπορεί να ασκηθεί με επιτυχία μόνο μέσω των μηχανισμών της άμεσης φορολογίας ή με ειδικούς φόρους κατανάλωσης και όχι με ένα γενικό φόρο κατανάλωσης όπως ο Φ.Π.Α.

Ο χαρακτηρισμός ορισμένων ειδών ως αγαθών πολυτελείας και η ένταξή τους στον υψηλό συντελεστή ή δεν ήταν ευθύς από την αρχή απόλυτα επιτυχής ή έγινε ανεπιτυχής εκ των υστέρων, αφού τα κριτήρια πολυτελείας μεταβάλλονται συνεχώς ανάλογα με την κοινωνική και οικονομική πρόοδο, που υπαγορεύουν τις καταναλωτικές συνήθειες. Έτσι κάποια προϊόντα που θεωρούνταν στην αρχή της εμφάνισής τους στην αγορά αγαθά πολυτελείας, έγιναν σύντομα είδη πρώτης ανάγκης.

Θα πρέπει να επισημανθεί ότι τα έσοδα από την κατάργηση του υψηλού συντελεστή θα μπορούσαν να αναπληρωθούν από τη μετάταξη ορισμένων αγαθών και υπηρεσιών του χαμηλού στον κανονικό συντελεστή.

III. Τον επαναπροσδιορισμό των αγαθών και υπηρεσιών του χαμηλού συντελεστή. Με βάση τις προτάσεις της επιτροπής των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων θα πρέπει να γίνει νέα κατάταξη των αγαθών και υπηρεσιών του χαμηλού συντελεστή. Στη χώρα μας όμως ο χαμηλός συντελεστής είναι πολύ διευρυμένος και υποκαθιστά ουσιαστικά τον κανονικό συντελεστή.

Αυτό σημαίνει, ότι πολλά αγαθά θα μετακινηθούν από το χαμηλό συντελεστή στον κανονικό, με αρνητικές επιπτώσεις στον τιμάριθμο και στη διανομή του εισοδήματος και θετικές από πλευράς εσόδων του δημοσίου.

Ο περιορισμός του αριθμού των συντελεστών του Φ.Π.Α. σε δυο και η ανακατάταξη των αγαθών θα έχουν επίπτωση στην προοδευτικότητα αυτού του φόρου. Συγκεκριμένα η ανακατάταξη αγαθών βασικής ανάγκης από τον κανονικό, στο χαμηλό συντελεστή

οδηγεί στη μείωση της αντίστροφης προοδευτικότητας του Φ.Π.Α. ως προς το εισόδημα, ενώ το αντίστροφο θα ενισχύσει την προοδευτικότητα αυτή. Η μετάταξη θα πρέπει να γίνει προοδευτικά και κατά στάδια, ώστε να μην προκύψει η ανάγκη, στο χρόνο κατάργησης των φορολογικών συνόρων, για απότομες και ριζικές μεταρρυθμίσεις, που είναι βέβαιο ότι θα προκαλέσουν αναστάτωση στην αγορά, πληθωριστικές πιέσεις και παράνομη κερδοσκοπία.

IV. Την αλλαγή του τρόπου φορολόγησης του ενδοκοινοτικού Εμπορίου, δηλαδή την κατάργηση της αρχής της χώρας προορισμού και την εφαρμογή της χώρας προελεύσεως, με τη φορολόγηση μόνο των εξαγωγών. Ο Φ.Π.Α. δηλαδή θα καταβάλλεται στον τόπο αγοράς των αγαθών και κατόπιν θα εκπίπτει από τον αγοραστή που υπόκειται στο Φ.Π.Α. Ο φόρος συνεπώς θα τιμολογείται από τον πωλητή στο ίδιο κράτος - μέλος εξαγωγής και θα εκπίπτει από τον υποκείμενο σε Φ.Π.Α. αγοραστή στο κράτος - μέλος εισαγωγής.

V. Την καθιέρωση του συστήματος συμψηφισμού για την επιστροφή του Φ.Π.Α. που εισπράττεται επί των ελληνικών εξαγωγών στα κράτη - μέλη στα οποία ανήκει ο φόρος. Η τελική θέση της χώρας θα ισοδυναμεί με τη διαφορά των συνολικών ποσών του Φ.Π.Α. στα εξαγόμενα αγαθά και των συνολικών ποσών Φ.Π.Α. στα εισαγόμενα αγαθά.

VI. Αναδιάρθρωση φορολογικών και τελωνειακών υπηρεσιών, για να ανταποκριθούν στις απαιτήσεις της φορολογικής εναρμόνιση και της κατάργησης των φορολογικών συνόρων. Η κατάργηση αυτή σημαίνει ότι ο έλεγχος θα εστιασθεί πλέον στην επιχείρηση και αυτό απαιτεί τη δημιουργία σοβαρής υποδομής στις φοροτεχνικές υπηρεσίες και στους τομείς πληροφορικής και Μηχανοργάνωσης.

Όσον αφορά τον τελωνειακό τομέα πρέπει να επισημάνουμε, ότι η απλούστευση των διαδικασιών και ο νέος τομέας φορολόγησης του Ενδοκοινοτικού Εμπορίου μπορεί πράγματι να μην οδηγήσει στη διεύρυνση του τομέα, όμως αυτό δε θα πρέπει να περιοριστεί τα αμέσως επόμενα χρόνια. Αρκεί να υπενθυμίσουμε ότι:

- Θα συνεχίσουν να υφίστανται οι διασυνοριακοί έλεγχοι και οι τελωνισμοί για τα εμπορεύματα των τρίτων χωρών.
- Η χώρα μας συνορεύει με πολλές τρίτες χώρες.

- Πρέπει να ενισχυθεί η τελωνειακή υπηρεσία για τον περιορισμό του λαθρεμπορίου για την καταπολέμηση των ναρκωτικών.

Έχει εξάλλου διαπιστωθεί, ότι τα έσοδα των τελωνειακών διατυπώσεων για τις επιχειρήσεις αντιπροσωπεύουν ένα μεγάλο μέρος του κόστους των εμπορευμάτων. Επιπλέον, το κόστος των διοικητικών διατυπώσεων για τις επιχειρήσεις αποτελεί μια μεγάλου βαθμού απόκλιση - κυρίως για τις μικρότερες - από τις διασυννοριακές επιχειρηματικές δραστηριότητες.

VII. Κατάργηση και ενσωμάτωση στον Φ.Π.Α. των έμμεσων φόρων, οι οποίοι έχουν απομείνει μετά την εφαρμογή του, με εξαίρεση τους πέντε παραδοσιακούς ειδικούς φόρους δαπάνης.

Ε.ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΠΑΡΑΚΟΛΟΥΘΗΣΗ ΤΟΥ Φ.Π.Α.

ΕΙΣΡΟΕΣ - ΕΚΡΟΕΣ ΚΑΙ Φ.Π.Α.

1α. Εισροές από το εσωτερικό της χώρας

(Προμηθευτής)

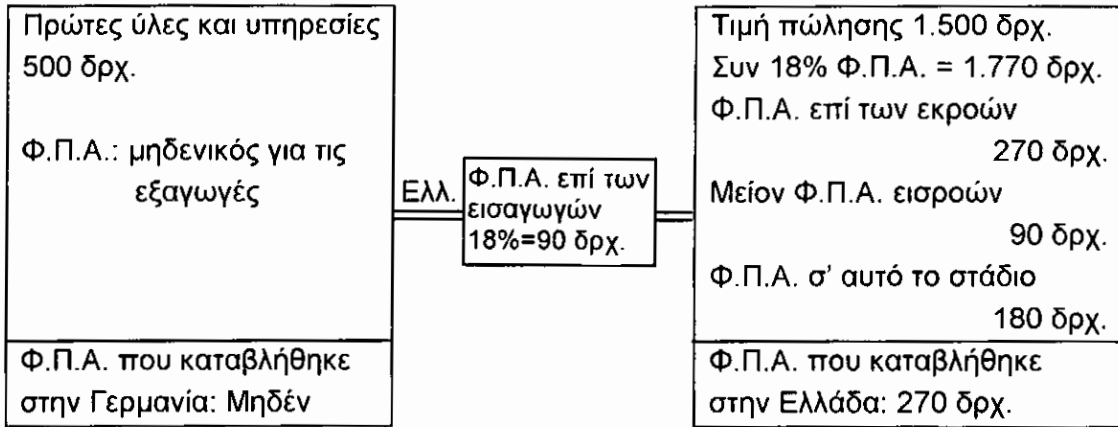
(Επιχείρηση)

<p>πρώτες ύλες και υπηρεσίες 500 δρχ. Συν 18% Φ.Π.Α. = 590 δρχ.</p> <p>Φ.Π.Α. σ' αυτό το στάδιο 90 δρχ.</p>	εισροή	<p>τιμή πώλησης 1.500 δρχ. συν 18% Φ.Π.Α. = 1.770 δρχ. Φ.Π.Α. επί των εκροών 270 δρχ. Μείον Φ.Π.Α. εισροών 90 δρχ. Φ.Π.Α. σ' αυτό το στάδιο 180 δρχ.</p>
---	--------	--

1β.Εισροές από το εξωτερικό (Κοινότητα)

Προμηθευτής (Γερμανία)

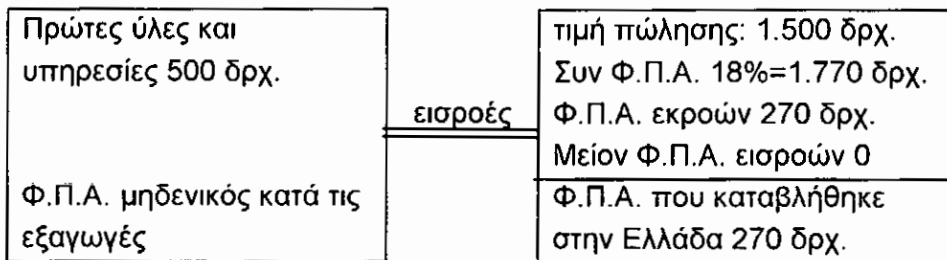
Επιχείρηση(Ελλάδα)



1γ.Εισροές από το εξωτερικό ισχύον σύστημα

(Προμηθευτής)

(Επιχείρηση)



**1δ.Εισροές από το εξωτερικό (Κοινότητα):
προτεινόμενο κοινοτικό σύστημα**

Προμηθευτής (Γερμανία)

Πρώτες ύλες 500 δρχ. Συν Φ.Π.Α. 18%=590 δρχ.
Φ.Π.Α. που καταβλήθηκε στη Γερμανία: 80 δρχ.

Εξαγωγή προϊόντος
με Γερμανικό Φ.Π.Α.

Επιχείρηση (Ελλάδα)

Τιμή πώλησης 1.500 δρχ. Συν 18% Φ.Π.Α. =1.770 δρχ. Φ.Π.Α. επί των εκροών 240 δρχ. Μείον Φ.Π.Α. εισροών 90 δρχ. Φ.Π.Α. σ' αυτό το στάδιο 160 δρχ.
Φ.Π.Α. που καταβλήθηκε στην Ελλάδα: 160 δρχ. Από Γερμανία μετά τον συμψηφισμό 90 δρχ.

ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΦΟΡΟΥ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ

Η λογιστική παρακολούθηση του Φ.Π.Α. προϋποθέτει για τον τηρούντα το λογαριασμό Φ.Π.Α. ότι είναι κάτοχος λογιστικών γνώσεων, ώστε να μπορεί να διατυπώσει στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης τις σχετικές λογιστικές εγγραφές.

Ο λογαριασμός Φ.Π.Α. λειτουργεί κατά τον ακόλουθο τρόπο:

ΧΡΕΩΝΕΤΑΙ	ΠΙΣΤΩΝΕΤΑΙ
α) Με το Φ.Π.Α. που επιβαρύνθηκε η επιχείρηση στις αγορές και στη λήψη υπηρεσιών (εισροές).	α) Με το Φ.Π.Α. που αναλογεί στις παραδόσεις (πωλήσεις) αγαθών και στην παροχή υπηρεσιών (εκροές).
β) Με το Φ.Π.Α. που κατέβαλλε στο Δημόσιο.	β) Με το Φ.Π.Α. που αντιστοιχεί στις παρεχόμενες από τους προμηθευτές εκπτώσεις.
γ) Με το Φ.Π.Α. που αντιστοιχεί στις χορηγηθείσες εκπτώσεις στους πελάτες.	γ) Με το Φ.Π.Α. που αντιστοιχεί στις επιστροφές που ενεργεί η επιχείρηση στους προμηθευτές της.
δ) Με το Φ.Π.Α. που αντιστοιχεί στις επιστροφές που γίνονται από τους πελάτες.	δ) Με το Φ.Π.Α. που επιστρέφει το Δημόσιο ως αχρεωστήτως καταβληθέντα ή για άλλο λόγο.

1. ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Η Επιχείρηση «Χ» το μήνα Ιανουάριο 1987 πραγματοποιεί τις ακόλουθες πράξεις τοις μετρητοίς:

- αγοράζει εμπορεύματα αξίας δρχ. 3.000.000 και ένα Ι.Χ. 4θέσιο επιβατικό αυτοκίνητο αξίας δρχ. 800.000.
- πουλάει αγαθά αντί δρχ. 5.000.000.
- χορηγεί εκπτώσεις 5% επί αξίας πωλήσεων δρχ. 2.000.000.
- της χορηγούνται εκπτώσεις 3% επί αξίας αγορών δρχ. 1.000.000.
- πραγματοποιεί διάφορες δαπάνες συνολικού ύψους δρχ. 300.000 από τις οποίες δρχ. 50.000 αφορούν οινοπνευματώδη ποτά, για τη χορήγησή τους ως δώρων.
- επιστρέφει σε προμηθευτή της αγαθά αξίας δρχ. 200.000.
- πελάτης της επιστρέφει αγαθά αξίας δρχ. 100.000.
- καταβάλλει στο δημόσιο Φ.Π.Α. δρχ. 147.000 με την προσωρινή δήλωση του μήνα Ιανουαρίου (10/12/1987).

Ο συντελεστής Φ.Π.Α. για όλες τις περιπτώσεις ανέρχεται σε 15%.

Λογιστικές εγγραφές

Βάσει των ανωτέρω στα βιβλία της επιχείρησης θα γίνουν οι ακόλουθες λογιστικές εγγραφές:

1. _____ ΙΑΝΟΥΑΡΙΟΣ _____	
Αγορές	3.000.000
Φ.Π.Α.	450.000
Ταμείο	3.450.000
Αγορά εμπορευμάτων	
2. _____ do _____	
Αυτοκίνητα	800.000
Φ.Π.Α.	120.000
Ταμείο	920.000
Αγορά αυτοκινήτου	

3.	_____	do	_____
	Ταμείο		5.750.000
		Πωλήσεις	500.000
		Φ.Π.Α.	750.000
	Πωλήσεις εμπορευμάτων		
4.	_____	do	_____
	Εκπτώσεις πωλήσεων		100.000
	Φ.Π.Α.		15.000
		Ταμείο	115.000
	Έκπτωση 5% επί πωλήσεων δρχ.	2.000.000	
5.	_____	do	_____
	Ταμείο		34.500
		Εκπτώσεις αγορών	30.000
		Φ.Π.Α.	4.500
	Έκπτωση 3% επί αγορών δρχ.	1.000.000	
6.	_____	do	_____
	Γενικά έξοδα		307.500
	Φ.Π.Α.		37.500
		Ταμείο	345.000
7.	_____	do	_____
	Ταμείο		230.000
		Επιστροφές αγορών	2.000.000
		Φ.Π.Α.	30.000
	Επιστροφή εμπορευμάτων σε προμηθευτές		
8.	_____	do	_____
	Επιστροφές πωλήσεων		100.000
	Φ.Π.Α.		15.000
		Ταμείο	115.000
	Επιστροφή εμπορευμάτων από πελάτες		

2.ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Η επιχείρηση «Χ» Γεωργίου Ο.Ε. κατά το χρονικό διάστημα 1/1 έως 31/1/1996 παρουσίασε τις πιο κάτω κινήσεις στις 3/1 πούλησε στον πελάτη της Κ. Αθανασίου εμπορεύματα αξίας 10.000.000 Φ.Π.Α. 18% αξίας 1.800.000 δρχ., 6/1 αγόρασε από τον προμηθευτή Αλεξίου εμπορεύματα αξίας 3.000.000 δρχ. Φ.Π.Α. 18% 540.000 δρχ., 12/1 αγόρασε από τον προμηθευτή Κ. Χρήστου εμπορεύματα αξίας 2.000.000 Φ.Π.Α. 18% 360.000 δρχ., 14/1 ο πελάτης της επιχείρησης Αθανασίου επιστρέφει εμπορεύματα 2.000.000, 20/1 πληρώνει το ενοίκιο του καταστήματος 500.000 δρχ. 22/1 πληρώνει τα έξοδα κίνησης του προσωπικού 1.000.000 δρχ. Φ.Π.Α. 180.000 δρχ. 25/1 επιστρέφει εμπορεύματα στον προμηθευτή Αλεξίου 500.000 δρχ.
Να γίνουν οι ημερολογιακές εγγραφές και η εκκαθάριση του φόρου.

α) Ημερολογιακές εγγραφές

<hr/>		3/1	<hr/>
Πελάτες		11.800.000	
<u>Αθανασίου</u>	<u>11.800.000</u>		
	Πωλήσεις		10.000.000
	Φ.Π.Α.		1.800.000
Τιμ. Νο			
<hr/>		6/1	<hr/>
Αγορές		3.000.000	
Φ.Π.Α.		540.000	
	Προμηθευτές		540.000
	<u>Αλεξίου</u>	<u>3.540.000</u>	
Τιμ. Νο			
<hr/>		12/1	<hr/>
Αγορές		2.000.000	
Φ.Π.Α.		360.000	
	Προμηθευτές		2.360.000
	<u>Χρήστου</u>	<u>2.360.000</u>	
Τιμ. Νο			

		14/1		
Επιστροφές			2.000.000	
Φ.Π.Α.			360.000	
		Πελάτες		2.360.000
		<u>Αθανασίου</u>	<u>2.360.000</u>	
Πιστωτικό τιμ. Νο				
		20/1		
Παροχές τρίτων			500.000	
		Ταμείο		500.000
Α.Π.Υ.				
		22/1		
Διάφορα έξοδα			1.180.000	
		Ταμείο		1.180.000
Α.Π.Υ.				
		25/1		
Προμηθευτές			500.000	
	<u>Αλεξίου</u>			<u>590.000</u>
		Επιστροφές		500.000
		Φ.Π.Α.		90.000
Πιστ. τιμ. Νο				

β) Εκκαθάριση του φόρου

		54.00 Φ.Π.Α.	
06/1	540.000	1.800.000	3/1
12/1	360.000	90.000	25/1
14/1	360.000		
	1.260.000	1.890.000	
προς εξ.	630.000		
	<u>1.890.000</u>	<u>1.890.000</u>	

Θα καταβάλλει ακόμα 630.000 δρχ.

3. ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Έστω τα παρακάτω γεγονότα σε επιχείρηση που τηρεί βιβλία Α' κατηγορίας:

Α' ΤΡΙΜΗΝΟ 1995

- 9.1.95 Αγορά φωτογραφικών ειδών από τον Ε. Δεσύλλα, κόστους 300.000 δρχ. με τιμολόγιο Νο. 36 (Φ.Π.Α.: 18%).
- 27.1.95 Αγορά βιβλίων από εκδότη - δημόσιο υπάλληλο(*) κόστους 50.000 δρχ. με τιμολόγιο αγοράς Νο. 25 (*κατά την πώλησή του ο Φ.Π.Α. είναι 4%).
- 3.2.95 Αγορά καθίσματος αξίας 32.000 δρχ. με Φ.Π.Α.: 18% (τιμ. Νο. 93).
- 14.2.95 Επιστροφή μέρους των φωτογραφικών ειδών προς τον Ε. Δεσύλλα κόστους 100.000 δρχ. με πιστωτικό τιμολόγιο Νο. 4.
- 2.3.95 Πληρωμή 80.000 δρχ. για το ενοίκιο του καταστήματος.
- 31.3.95 Εξόφληση λογαριασμού ΟΤΕ (τηλεφ. συνδιαλέξεις 40.000 δρχ. + Φ.Π.Α. 7.200).

Β' ΤΡΙΜΗΝΟ

- 7.4.95 Αγορά βιβλίων από τον Δ. Καϊση κόστους 200.000 δρχ. με τιμολόγιο Νο. 16 (Φ.Π.Α.: 4%).
- 18.4.95 Πληρωμή 10.000 δρχ. για υλικά καθαριότητας συν 18% Φ.Π.Α. 1.800 δρχ. ως τιμολόγιο Νο. 21.
- 28.4.95 Πληρωμή ηλεκτρικού ρεύματος 60.000 δρχ. + 10.800 δρχ. Φ.Π.Α. + 11.200 δρχ. Δημ. τέλη/ΕΡΤ=82.000 δρχ.
- 19.5.95 Αγορά φωτογραφικών ειδών από τον Χ. Καραλή, κόστους 400.000 δρχ. με τιμολόγιο Νο. 44 (Φ.Π.Α.: 18%).
- 29.5.95 Πώληση βιβλίων σε εκπαιδευτικό ίδρυμα αντί 150.000 δρχ. με τιμολόγιο Νο. 38 (Φ.Π.Α.: 4%).
- 2.6.95 Καταβολή εξόδων φιλοξενία δρχ. 50.000+8% ΦΠΑ=54.000 δρχ. με τιμολόγιο Νο. 64.
- Βάσει των παραπάνω γεγονότων συμπληρώνεται το παραπλεύρωσ βιβλίο αγορών και προσδιορίζονται τα ακαθάριστα έσοδα και τα καθαρά κέρδη των αντίστοιχων φορολογικών περιόδων (τριμήνων).

Χρόνος Έκθ. ή λήξης υπολοίπου, στοιχεία	Είδος & αριθμ. δημοτ.	Αντικείμενο	ΑΕΙΑ ΑΠΟΘΕΣΗ		ΑΕΙΑ ΑΠΟΘΕΣΗ ΧΡΕΙΣ ΦΠΑ	ΑΜΙΑΝΕΣ		ΑΕΙΑ ΠΑΡΑΙΣΗ ΧΡΕΙΣ ΦΠΑ	ΦΠΑ ΑΠΟΘΕΣΗ		ΦΠΑ ΑΜΙΑΝΕΣ	ΣΥΝ. ΑΕΙΑ ΑΠΟΘΕΣΗ ΜΕ ΦΠΑ
			ΜΕ ΦΠΑ 18%	4%		ΜΕ ΑΜ. ΕΚΠΤ.	ΧΡΕΙΣ ΑΜ. ΕΚΠΤ.		18%	4%		
9.1.95	IAN - ΦΕΒΡ. - ΜΑΡΤ. 1995 Τηλ. No 36	E. Αποθήκας	300.000		50.000			54.000				354.000
27.1.95	Tηλ.No 25	Μικροεπιτηθ.						50.000			8.000	208.000
3.2.95	Tηλ.No 93	Αγορά προίον									1.800	11.800
14.2.95	Η.Τ. No 4	E. Αποθήκας	(100.000)					32.000			10.800	82.000
2.3.95	Αποθήκην	Ενοίκιο										80.000
31.3.95	Αποθήκην	ΟΤΕ									7.200	47.200
		ΣΥΝΟΛΑ	200.000		50.000			32.000			7.200	450.000
			400.000	200.000	70.000	65.200		72.000	8.000	12.600		872.800

ΑΠΡ. - ΜΑΙΟΥ - ΙΟΥΝ. 1995

7.4.95 Τηλ. No 16 Α. Κράσης 200.000
 18.4.95 Τηλ. No 21 Υλοποι κώδικ. ΑΕΗ 10.000
 28.4.95 Αποθήκην ΑΕΗ 60.000
 19.5.95 Τηλ. No 44 Χ. Καραλάης 400.000
 29.6.95 Τηλ. No. 64 Εξ. φάλαγγας 54.000

Α' ΤΡΙΜΗΝΟ ΤΕΛΙΚΕΣ ΗΣΑΠΣΕΙΣ

ΑΤΟΡΕΣ ΕΜΠ. ΜΕ 18%: 200.000 × 1,25 = 250.000
 ΑΤΟΡΕΣ ΕΜΠ. ΜΕ 0%: 50.000 × 1,4 = 70.000

Β' ΤΡΙΜΗΝΟ ΤΕΛΙΚΕΣ ΗΣΑΠΣΕΙΣ

ΑΤΟΡΕΣ ΕΜΠ. ΜΕ 18%: 400.000 × 1,25 = 500.000
 ΑΤΟΡΕΣ ΕΜΠ. ΜΕ 4%: 200.000 × 1,4 = 280.000

250.000 320.000 ΑΚ. ΕΣΟΔΑ

690.000 780.000 ΑΚ. ΕΣΟΔΑ

Το ποσό των οφειλόμενων εσόδων των 4 τριμήνων του χρόνου προτιθέμεται για να μας διέξουν τα οφειλόμενα φοβιά της ζήτησης που είναι και για να προοδηλοποιήτε την κατάσταση fi-
 βίων της πάσης χρήσης :

Α' ΤΡΙΜΗΝΟ ΚΑΘ. ΚΕΡΑΗ

ΑΤΟΡΕΣ ΦΕΣΤΟΤΠ.: 200.000 × 20% } = 40.000
 Η ΑΚ. ΕΣ. ΦΕΣΤΟΤΠ.: 250.000 × 16% } = 40.000
 ΑΤΟΡΕΣ ΠΙΒΑΙΣΗΝ: 50.000 × 14% } = 7.000
 Η ΑΚ. ΕΣ. ΠΙΒΑΙΣΗΝ: 70.000 × 10% } = 7.000

Β' ΤΡΙΜΗΝΟ ΚΑΘ. ΚΕΡΑΗ

400.000 × 20% } = 80.000
 11.500.000 × 16% } = 80.000
 200.000 × 11% } = 28.000
 11.280.000 × 10% } = 28.000

ΚΕΡΑΗ 1995 ΠΡΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗ

ΚΑΘ. ΚΕΡΑΗ Α' ΤΡΙΜ. 47.000
 + ΚΑΘ. ΚΕΡΑΗ Β' ΤΡΙΜ. 108.000
 + ΚΑΘ. ΚΕΡΑΗ Γ' ΤΡΙΜ.
 + ΚΑΘ. ΚΕΡΑΗ Δ' ΤΡΙΜ.

47.000

108.000

Το σύνολομα διδώνται εγγις 1996

→ 200.000 + 32.000

Δ. ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΚΡΟΩΝ-ΕΙΣΡΟΩΝ (χωρίς εμπνερχόμενο ΦΠΑ) μετά την αφαίρεση (κατά συντελεστή) των επιστροφών έκπτώσεων.*

ΕΚΡΩΣΕΙΣ από κοινή ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ ή από ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ ΕΙΣΡΟΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΩΝ ΑΝΤΙΣΤΡΟΦΩΝ	Α ΕΚΡΩΣΕΙΣ φορολογητέες πωλήσεις, ανταλλαγές αγαθών, παρ. υπηρεσιών, κτάϊκoi ΕΝΔ-ΑΠΟΚΤ. & ΠΡΑΞΕΙΣ ΔΗΠΤΗ		ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ & ΕΝΔ. ΑΠΟΚΤ. ΠΡ. ΔΗΠΤΗ		ΕΙΣΡΟΕΣ από τη κοινή ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ ή από ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΕΙΣΡΟΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΩΝ	Β ΕΙΣΡΟΕΣ φορολογητέες εισοδήματα, εισοδήματα από κτηματικές αναδόμ., λήψη υπηρεσιών		ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΡΟΩΝ
	Συντελεστής ΔΙΑ %	ΕΝΔΟΧΕΙΡΙΑ	ΕΝΔΟΧΕΙΡΙΑ	ΕΝΔΟΧΕΙΡΙΑ		Συντελεστής ΔΙΑ %	ΕΝΔΟΧΕΙΡΙΑ	
301		8	321		I ΕΙΣΡΟΕΣ από τη κοινή ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ ή από ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΕΙΣΡΟΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΩΝ	334	8	350
302	70.000	4	322	2.800	II ΕΝΔΟΧ. ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΠΡΑΞΕΙΣ ΔΗΠΤΗ από κοινή ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ ή από τη κοινή ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ	335	4	351
303	250.000	18	323	45.000	III ΕΙΣΡΟΕΣ από τη κοινή ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ ή από ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΕΙΣΡΟΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΩΝ	336	18	352 41.760
304		6	324		IV ΕΝΔΟΧ. ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ & ΠΡΑΞΕΙΣ ΔΗΠΤΗ από κοινή ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ ή από ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΕΙΣΡΟΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΩΝ	337	6	353
305		3	325		ΣΥΝΟΛΟ ΕΙΣΡΟΩΝ	338	4	354
306		13	326		ΕΙΣΡΟΕΣ από τη κοινή ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ ή από ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΕΙΣΡΟΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΩΝ	339	18	355
307	320.000	ΕΝΔΟΧΕΙΡΙΑ	327	47.000	ΕΙΣΡΟΕΣ από τη κοινή ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ ή από ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΕΙΣΡΟΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΩΝ	340	6	356
308				Ενδοχαιρικές αποκτήσεις (πρώτων υλών, η-β κ.)	ΕΙΣΡΟΕΣ από τη κοινή ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ ή από ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΕΙΣΡΟΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΩΝ	341	3	357
309		328		Ενδοχαιρικές αποκτήσεις (αγαθών με Ε Φ κ)	ΕΙΣΡΟΕΣ από τη κοινή ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ ή από ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΕΙΣΡΟΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΩΝ	342	13	358
310				Ενδοχαιρικές αποκτήσεις (αγαθών με Ε Φ κ)	ΕΙΣΡΟΕΣ από τη κοινή ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ ή από ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΕΙΣΡΟΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΩΝ	343	6	359
311		329		Πρώτες ύλες, αγαθά και υπηρεσίες	ΕΙΣΡΟΕΣ από τη κοινή ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ ή από ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΕΙΣΡΟΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΩΝ	344	3	360
312					ΕΙΣΡΟΕΣ από τη κοινή ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ ή από ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΕΙΣΡΟΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΩΝ	345	13	361
313		330			ΕΙΣΡΟΕΣ από τη κοινή ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ ή από ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΕΙΣΡΟΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΩΝ	346	10.000	362 7.200
314					ΕΙΣΡΟΕΣ από τη κοινή ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ ή από ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΕΙΣΡΟΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΩΝ	347	272.000	ΕΝΔΟΧΕΙΡΙΑ 363 48.960
315	320.000				ΕΙΣΡΟΕΣ από τη κοινή ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ ή από ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΕΙΣΡΟΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΩΝ	348	130.000	
316					ΕΙΣΡΟΕΣ από τη κοινή ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ ή από ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΕΙΣΡΟΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΩΝ	349	402.000	50.000 + 80.000
317	320.000							

Αν από τα Βιβλία σας προκύπτει ότι εκπαιράτε περισσότερο συνολικά φόρο, τη διαφορά γράψτε τη στον κωδ. 393.
Αν από τα Βιβλία σας προκύπτει ότι πληρώσατε στον πωλητή περισσότερο συνολικά φόρο, τη διαφορά γράψτε τη στον κωδ. 384. Ενώ αν πληρώσατε λιγότερο, τη διαφορά γράψτε τη στον κωδ. 393.

ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΑ ΠΟΣΑ ΣΤΟ ΦΟΡΟ ΕΙΣΡΟΩΝ

ΦΠΑ που προσαρτάται με έκτακτη εισφορά	ΦΠΑ εισροών από μεταβίβαση	Πιστωτικό υπολοιπό ή προκαταβολή προηγ. φορολογικής περιόδου	Λοιπά προστιθέμενα ποσά
391	382	383	384

ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΩΝ ΠΟΣΩΝ

385	—
386	48.960

ΑΦΑΙΡΟΥΜΕΝΑ ΠΟΣΑ ΑΠΟ ΤΟ ΣΥΝΟΛΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ

Ποσά φόρων εισροών που παύει να μετράνουν	Ποσοστό %	Μέγιστο των ποσών βάσει των ορίων 24				Άλλα επιμειώσεις	Φόρος που αφαίρεείται
		Οριστικό	Προσωρινό	κατά τομή	βάσει λογισμικού		
11	2	3	4	5	6	7	8
12	2	3	4	5	6	7	8
ΣΥΝΟΛΟ							391
Χρεωστικό υπολοιπό προηγ. περιόδου							392
Λοιπά αφαιρούμενα ποσά							393

Στο τετράγωνο δια του αριθ. 2 γράψτε αναλυτικά το ποσοστό έκπτωσης του φόρου. Αν κατά το ποσοστό είναι οριστικό προστιθέμενο ποσό (επιμείωση ποσού της έκπτωσης των μετρητών ποσών εισροών) υπολογίστε το στο ποσοστό κατά οριστικό τετραγωνάκι του αριθ. 3 και 6. Αν τους πλέον λογισμικού επιμειώσεις (α) στο τετραγωνάκι του αριθ. 7.

ΣΥΝΟΛΟ ΑΦΑΙΡΟΥΜΕΝΩΝ ΠΟΣΩΝ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ

394	—
395	48.960

Ε. ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ (για καταβολή, έκπτωση ή επιστροφή)*

ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΕΚΡΟΩΝ (από κωδ. 327 πιν. Δ')	411	47.000
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ (από κωδ. 395 πιν. Δ')	412	48.960
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ οριστικής δήλωσης	413	
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ	414	1.160
ΠΟΣΟ για έκπτωση	415	1.160
ΠΟΣΟ για επιστροφή	416	
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ Προσαύξηση % εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης	423	
ΤΕΛΙΚΟ ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ για καταβολή	424	
ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΗ επί ΧΡΕΩΣΤΙΚΟΥ (κωδ. 423) από φορολ. περιόδου	425	
ΣΥΝΟΛΟ για καταβολή	426	
	427	

*Αν οποιοδήποτε ποσό που καταχωρείται είναι αρνητικός αριθμός σημειώστε το πρόσημο πλην (-) πριν απ' αυτό.

Υ.Π.Ε.Φ. ΠΡΩΤΟΤΥΠΟ ΓΕΝ. Δ/ΝΣΗΣ

ΠΕΡΙΟΔΙΚΗ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ Φ.Π.Α.

(Για βιβλία Α' κατ. ΚΒΣ)

ΕΤΟΣ 003 1 9 9 5
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ

Δ.Ο.Υ.

001	
002	

ΤΡΙΜΗΝΟ
ΜΗΝΑΣ
με ενδοκανον. πληρωμές

004	1	2	3	4		
005	1	2	3	4	5	6
	7	8	9	10	11	12

006	ΕΡΩΤΗΜΑΤΑ	ΜΕ ΕΠΙΧΡΗΣΗ	ΑΝΑΚΑΤΑΤΙΣΗ
	1	2	3

ΤΟΠ. ΓΡΑΦΕΙΟ

Α. ΠΙΝΑΚΑΣ ΜΕ ΤΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΟΥ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟΥ ΣΤΟ ΦΟΡΟ

007	ΕΠΩΝΥΜΟ Ή ΕΠΩΝΥΜΙΑ	XXXXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX
008	ΟΝΟΜΑ		009 ΟΝΟΜΑ ΠΑΤΕΡΑ Ή ΣΥΖΥΓΙΟΥ
010	ΤΙΤΛΟΣ		ΤΗΛΕΦΩΝΟ
			X X X X X X X X
018	A.Φ.Μ.		ΤΑΥΤΟΤΗΤΑ
	X X X X X X X X	019 ΕΙΔΟΣ	020 ΑΡΙΘΜΟΣ
			021 Ημερομηνία έναρξης εργασιών μέσα στο έτος

Β1. ΠΙΝΑΚΑΣ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΕΙΣΡΩΝ - ΚΑΤΑ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗ ΤΩΝ ΕΚΡΩΝ - ΓΙΑ ΑΝΑΓΩΓΗ ΣΕ ΛΙΑΝ. ΠΩΛΗΣΕΙΣ

Συντελεστής ΦΠΑ επί πωλησιών	Αξία συνόλου εισαγωγών (όταν περιλαμβάνονται δωρεάν πακέτα κ.λπ.)*	Αξία χονδρ. πωλησιών ή απαλλοτριωμένων εισαγωγών*	1 1-ΣΜΚ	Κόστος χονδρικών πωλησιών & εκροών απαλλοτ. φόρου*	Κόστος καταστραφέντων, απώλεσθέντων, κλασθέντων αγαθών	Εκροές για αναγωγή σε λιαν. πωλήσεις (2)-(5)+(6)*
151 6%	200.000	150.000	1/140	107.143		92.857
152 18%	100.000					100.000
153						
154						
155						
156						
157 ΣΥΝΟΛΑ	600.000	150.000		107.143		192.857

Β2. ΠΙΝΑΚΑΣ ΑΝΑΓΩΓΗΣ ΤΩΝ ΕΙΣΡΩΝ ΣΕ ΑΚΑΘΑΡ. ΕΣΟΔΑ ΛΙΑΝ. ΠΩΛΗΣΕΩΝ

ΕΙΣΡΩΣΕΣ για αναγωγή σε ακαθάριστα έσοδα λιαν. πωλησ. κατά συντελεστή ΦΠΑ πωλησιών	1+Σ.Μ.Κ. της επιμίσθωσης	Σ.Κ.Κ. %			ΕΚΡΩΣΕΙΣ (ακαθάριστα έσοδα)*	
		επί αγορών	επί πώλησ.	(3)/(4)		
201 92.857	x 2	x 3	14	10 = 5	140	190.000
202 100.000	x 2	x 3	20	16 = 5	125	500.000
203	x 2	x 3		= 5		
204	x 2	x 3		= 5		
205	x 2	x 3		= 5		
206	x 2	x 3		= 5		
207	x 2	x 3		= 5		
208	x 2	x 3		= 5		
209	x 2	x 3		= 5		
210 192.857			ΣΥΝΟΛΑ			630.000

Γ. ΠΙΝΑΚΑΣ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΑΞΙΑΣ & ΦΟΡΟΥ ΕΚΡΩΝ

	Αξία λιανικών πωλησιών*	Αξία χονδρ. πωλησιών*	Λοιπά φορολογητέα έσοδα	ΣΥΝΟΛΟ*	Συντελεστής ΦΠΑ	Αναλογούν ΟΠΑ εισροών*
290	190.000	150.000		340.000	6%	11.200
291	500.000			500.000	18%	90.000
292						
293						
294						
ΣΥΝΟΛΟ	630.000	150.000		780.000		101.200

*Αν οποιοδήποτε ποσό που καταχωρείται είναι αρνητικός αριθμός σημειώστε το πρόσημο πλην (-) πριν απ' αυτό.

Δ. ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΚΡΩΝ-ΕΙΣΡΩΝ (χωρίς εμπιροχόμενο ΦΠΑ) μετά την αφαίρεση (κατά συντελεστή) των επιστροφών-εκπτώσεων.*

ΚΩΔΙΚΟΣ	ΕΚΡΩΣΕΙΣ φορολογητέες πωλητικές, υπηρεσιακές αγαθών, πωρ. υπηρεσιών, κτλ. και ΕΝΔ. ΑΠΟΚΤ. & ΠΡΑΞΕΙΣ ΔΗΜΙΩΝ	ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΕΚΡΩΣ.	ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΩΣΗΝ & ΕΝΔ. ΑΠΟΚΤ. ΠΡ. ΑΠΟΤΗ	ΕΙΣΡΩΣΕΙΣ από τη πωλητική ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ και ΠΡΑΞΕΙΣ ΔΗΜΙΩΝ από τη πωλητική ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ	ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΕΙΣΡΩΣ.	ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΡΩΣΗΝ
301		8	321		8	350
302	280.000	4	322	11.200	4	351 8.000
303	500.000	18	323	90.000	18	352 72.000
304		6	324		6	353
305		3	325		3	354
306		13	326		13	355
307	780.000	ΕΝΔΟΧ. ΑΠΟΚΤΗΤΩΝ	327	101.200	6	356
308			Εκπαιδευτικές υπηρεσίες με Ε.Φ.Κ.		3	357
309			Ενδοχ. υπηρεσίες πωλητών με Ε.Φ.Κ.		13	358
310			Ενδοχ. υπηρεσίες πωλητών με Ε.Φ.Κ.		6	359
311			Πρόσες υπηρεσιών και υπηρεσιών		3	360
312			Πρόσες υπηρεσιών και υπηρεσιών		13	361
313			Δαπάνες για έδαφος παρακαταθήκης		362	12.600
314			ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΩΝ ΤΕΩΝ ΕΙΣΡΩΣΗΝ		363	92.600
315	780.000		Εισρεές από πωλητικές πράξεις & πωλ. πράξεις			
316			ΣΥΝΟΛΟ ΕΙΣΡΩΣΗΝ			
317	780.000					
334						
335	200.000					
336	100.000					
337						
338						
339						
340						
341						
342						
343						
344						
345						
346	70.000					
347	670.000					
348	65.200					
349	735.200					

Αν από τα βιβλία σας προκύπτει ότι εισπράξατε περισσότερο συνολικό φόρο, τη διαφορά γράψτε τη στον κωδ. 393.
Αν από τα βιβλία σας προκύπτει ότι πλήρωσατε στον πωλητή περισσότερο συνολικό φόρο, τη διαφορά γράψτε τη στον κωδ. 384. Ενώ αν πληρώσατε λιγότερο, τη διαφορά γράψτε τη στον κωδ. 393.

ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΩΝ ΠΟΣΩΝ → 385 1.160
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΩΣΗΝ → 386 93.760

ΣΥΝΟΛΟ ΑΦΑΙΡΟΥΜΕΝΩΝ ΠΟΣΩΝ → 394 —
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΩΣΗΝ → 395 93.760

π.β. πείσμα + υ.β. με β. 60.000 10.000
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ 11.200 54.000

ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΑ ΠΟΣΑ ΣΤΟ ΦΟΡΟ ΕΙΣΡΩΣΗΝ

ΦΠΑ που προστιθίστηκε με έκτακτη δήλωση	ΦΠΑ εισρωών από μετατόπιση	Πιστωτικό υπόλοιπο ή προκαταβολή ποσού, φορολογικής περιόδου	Λοιπά προστιθέμενα ποσά
381	382	383	384
		1.160	

ΑΦΑΙΡΟΥΜΕΝΑ ΠΟΣΑ ΑΠΟ ΤΟ ΣΥΝΟΛΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΩΣΗΝ

Ποσά πωλητών εισρωών που πρέπει να μειωθούν	Ποσοστό %	Μείωση του φόρου λόγω του άρθρου 24					Λοιπά αφαιρούμενα ποσά	Φόρος που αφαιρείται
		Συνολικό	Προσώ-σμο	κατά τομή	Σταθε-ρή	Ποσών		
1	2	3	4	5	6	7	8	
10	11	12	13	14	15	16	17	
ΣΥΝΟΛΟ							391	
Χρεωστικό υπόλοιπο ή/και 1000 εδ. προστιθέμενης φορολογικής περιόδου							392	
Λοιπά αφαιρούμενα ποσά							393	

Στο τετραγωνάκι του άρθρου 2 γράψτε αναλυτικά τα ποσά που αφαιρούνται από τον φόρο εισρωών. Αν από το ποσοστό ενός ή περισσότερων πωλητών εισρωών (συνολικά ποσά της 100-επίσης που η μείωση γίνεται λόγω εξισωτικών υπηρεσιών) υπερβείτε 100 στα συνολικά κατά ποσό τετραγωνάκια των άρθρων 2 και 6, για τους λοιπούς εισρωτές σημειώστε 100 στα τετραγωνάκια του άρθρου 7.

Ε. ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ (για καταβολή, έκπτωση ή επιστροφή) **

ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΕΚΡΩΣΗΝ (σφ. κωδ. 327 πιν. Δ' 1)	411	101.200	
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΩΣΗΝ (σφ. κωδ. 395 πιν. Δ' 1)	412	93.760	
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ασφαλούς δήλωσης	413		
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ	414		
ΠΟΣΟ για έκπτωση	415		
ΠΟΣΟ για επιστροφή	416		
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ Προσώσηση, % εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης	423	7.440	
ΤΕΛΙΚΟ ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ για καταβολή ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΗ επί ΧΡΕΩΣΤΙΚΟΥ (κωδ. 423) επιμ. φορολ. περιόδου	424	—	
ΣΥΝΟΛΟ για καταβολή	425	7.440	
	426	—	
	427	7.440	

* Αν οποιοδήποτε ποσό που καταχωρείται είναι αρνητικός αριθμός σημειώστε το πρόσημό πλην (-) πριν απ' αυτό.

Σ.Ε.Ε. Α.Ε. ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

ΠΡΟΣΩΡΙΝΗ ΔΗΛΩΣΗ Φ.Π.Α. - ΑΠΟΔΕΙΚΤΙΚΟ ΕΙΣΠΡΑΞΗΣ

Επίλεξ συν/λες 1	Επ/νου 2	Εκτακτ 3	Λογικ 4	Καν. μετ. 5	Τοση 6	Ανομιλ 7	Με επιμ 8	
Κατηγορία βιβλίων Κ.Β.Σ.				Φορολογική περίοδος ετους 1995				
1	A	X	B	Γ	ΤΡΗΜΗ 1 2 3 4			
Α.Φ.Μ.				ΕΜΗΝΟ 1 2 3 4 5 6			ΜΗΝΑΣ 1 2 3 4 5 6	
X X X X X X X X X X X X X X				7 8 9 10 11 12			Κωδ. κωδικός Δ.Ο.Υ. παραλαβής	

Αξία ενδοκοινοτικών αρεκτηρίων	01	
Αξία ενδοκοινοτικών παραδόσεων	02	
ΣΥΝΟΛΟ	03	
Αξία φορολογητέων ΕΚΡΟΩΝ, ΕΝΔΟΚ, ΑΠΟΚΤ. & ΠΡ. ΔΗΠΤΗ	04	780.000
ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ, ΕΝΔΟΚ, ΑΠΟΚΤ. & ΠΡ. ΔΗΠΤΗ	05	101.200
Αξία φορολογητέων ΕΙΣΡΟΩΝ (ισορρών κτλ.)	06	670.000
ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΡΟΩΝ	07	92.600
Ποσό που προστίθεται στο φόρο ΕΙΣΡΟΩΝ	08	1.160
Ποσό που αφαιρείται από το φόρο ΕΙΣΡΟΩΝ	09	
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ υπόλοιπο	10	
ΠΟΣΟ ΓΙΑ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ	11	
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ υπόλοιπο για καταβολή	12	7.660
ΠΡΟΣΛΥΨΗΝ ΕΚΠΡΟΘΕΣΜΗΣ υποβολής	13	
ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΗ επίδοσης φορολ. περιόδου	14	
ΣΥΝΟΛΟ για ΚΑΤΑΒΟΛΗ	15	7.660

Αρ. Ταυτ. ληπτή φόρων ή παραλαβών

Ο ΔΗΛΩΝ Ο ΛΟΓΙΣΤΗΣ Ο ΠΑΡΑΛΑΒΩΝ Ο ΤΑΜΙΑΣ

Μηρολογια ελαφρώς ή παραλαβής

(Όνομα - ΑΔΤ - Δ/νση) (αριθμός - υπαγραφή) (αριθμός - υπαγραφή)

Ολογράφως

ΕΠΤΑ ΧΙΛΙΑΔΕΣ ΤΕΤΡΑΚΟΣΙΕΣ ΣΕΡΑΝΤΑ

ΔΡΑΧΜΕΣ

Υ.Ε.Ε.Α. - ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

ΟΔΗΓΙΕΣ

Στην προσωρινή δήλωση αναγράφεται:

Μηρολογιακά έτη από ξένη χώρα του ενυπόχου ή φορολογική περίοδος στην οποία αναφέρεται η δήλωση (π.χ. από 01/07/94 έως 31/08/94) και στην ενδείξη φορολ. περιόδου ετους 199... (π.χ. 1994) διαγράφεται με Χ το σωστό τετραγωνίδιο (π.χ. 01/07/94) και στην ενδείξη φορολ. περιόδου ετους 199... (π.χ. 1994) διαγράφεται με Χ η ενδείξη 199...

Ο μήνας των ενδοκοινοτικών συναλλαγών αναγράφεται οπωσδήποτε εφόσον συμπληρώνονται οι κωδικοί 01 είτε 02 με βάση τον αριθμό του μήνα (01: Ιανουάριος, 02: Φεβρουάριος, ... 12: Δεκεμβρίου) προηγούμενης των συναλλαγών αυτών.

Γράφεται η αριθμός Δ.Ο.Υ. που υπάγεστε. Διαγράφονται με Χ κατά περίπτωση τα τετραγωνίδια (11-17) ως εξής: (11) Αν αναφέρονται ενδοκοινοτικές συναλλαγές, όσες αν στη συγκεκριμένη περίοδο διενεργήθηκαν. (12) Αν η δήλωση υποβάλλεται εκπροθέσμως (ισοπέσο στον κωδ. 13 πρέπει να υπολογίζεται τυχόν προσαύξηση εκπροθέσμης υποβολής). (13) Αν η δήλωση υποβάλλεται εκτάκτως (ισοπέσο αυτο προβλέπεται). (14) Αν η δήλωση υποβάλλεται από ιδιώτη που ενεργεί ως ληπτής αγαθών ή υπηρεσιών. (15) Αν η δήλωση υποβάλλεται από πρόσωπο που καθίσταται υποχρεωμένο λόγω περιστασιακής παραλαβής κινουμένων μεταφορικών μέσων σε άλλο κ.μ. (16, 17). (18) Αν η δήλωση είναι τροποποιητική - συμπληρωματική, αναλήπτη ή με επηρεάζει αντίστοιχα.

Η κατηγορία προκείμενων βιβλίων Κ.Β.Σ. (1) για την περίπτωση που δεν υπάρχει υποχρέωση τήρησης βιβλίων αναγράφεται στη σχετική ενδείξη.

Οπωσδήποτε αναγράφεται ο Α.Φ.Μ. του δηλούντος (εκτός από τον ιδιώτη ληπτή, η περίπτωση παραβλέποντας κινουμένων μεταφορικών μέσων ή το μη υποχρεωμένο νομικό πρόσωπο, αν τα πρόσωπα αυτά στερούνται ΑΦΜ).

Τα στοιχεία του υποχρεωμένου στο φόρο ή του ληπτή αγαθών και υπηρεσιών γράφονται στις σχετικές ενδείξεις.

Το ποσό για καταβολή αναγράφεται οπωσδήποτε και ολογράφως.

Η δήλωση υπογράφεται από το δηλούντα.

Στην προσωρινή δήλωση μεταφέρονται οι εξής κωδικοί από την περιοδική ή εκκαθαριστική δήλωση, ή συμπληρώνονται οι εξής κωδικοί:

Κωδ. προσωρ δήλωσης	Κωδ. περιόδ. εκμ/σης (004/007)	Κωδ. εκμ/σης δήλωσης (009)	Κωδ. που συμπ/ται από προσωρ αρθρ. 31 §β(1)	Κωδ. προσωρ δήλωσης	Κωδ. περιόδ. εκμ/σης (004/007)	Κωδ. δηλώσης (009)	Κωδ. που συμπ/ται από προσωρ αρθρ. 31 §β(1)
01	328-329		X	09	394		
02	309-310		X	10	414	703	
03	328-329-309-310		X	11	416	705-706	
04	307		X	12	423	707-708-711	X
05	327		X	13	424	709	X
06	347			14	428		
07	383			15	427	710 ή 712	X
08	385-413						

(1) Το πρόσωπο της παραγράφου β του άρθρου 31 είναι οι υποχρεωμένοι που ασκούν πράξεις χωρίς δικαίωμα εκπίεσης του φόρου εισοδήματός τους, τα νομικά πρόσωπα μη υποχρεωμένα στο φόρο και οι αγορές του εθνικού καθαρτηριού του άρθρου 33.

Σε περίπτωση εμπόρων - εισπρακτών τα ποσά των κωδ. αυτών υποβάλλονται να είναι οριστικά (αναγράφονται με το πρόσημο πλν (-) πών απ' αυτό).

Ο κωδ. 03 συμπληρώνεται οπωσδήποτε, αν είναι συμπληρωμένοι οι κωδ. 01, 02 και προς επαλήθευση και μόνο των κωδ. αυτών.

-Στην εκτάκτικη δήλωση συμπληρώνεται μόνο ο κωδ. 15 της προσωρινής δήλωσης και ο κωδ. 08 αν ο φόρος οφείλεται για λήψη αγαθών και υπηρεσιών.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΣΤ'

Α.ΠΙΝΑΚΕΣ

ΠΙΝΑΚΑΣ Ι

ΑΠΟΔΟΣΗ ΤΩΝ ΦΟΡΩΝ ΠΟΥ ΑΝΤΙΚΑΤΑΣΤΑΘΗΚΑΝ ΑΠΟ ΤΟ Φ.Π.Α. ΑΠΟ ΤΗΝ 1.1.1987

(Σύμφωνα με την τελική διαμόρφωση 1986)

Περιγραφή φόρου	Ποσό σε εκ. δρχ.
Λοιπά τέλη εισαγωγής	69,5
Φόρος Κύκλου εργασιών σε βιομηχανίες και βιοτεχνίες	46.781,5
Φ.Κ.Ε. στις επιχειρήσεις επισκευής και συντήρησης αυτοκινήτων	1.112,0
Φ.Κ.Ε. στις τραπεζικές επιχειρήσεις	21.327,1
Φ.Κ.Ε. στις επιχειρήσεις μεταφορών	2.332,4
Φ.Κ.Ε. στην επιχείρηση παραγωγής ρεύματος και στα κάθε είδους ακαθάριστα έσοδα του ΟΤΕ	19.648,3
Φ.Κ.Ε. στις διαφημιστικές και στις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις	5.008,1
Φ.Κ.Ε. καπνού	4.227,6
Φ.Κ.Ε. στις λοιπές επιχειρήσεις	4.490,5
Ειδικός φόρος κατανάλωσης ζάχαρης και προϊόντων που περιέχουν ζάχαρη	2.292,4
Φόρος στα εισιτήρια δημοσίων θεαμάτων	844,0
Φόρος στα εισιτήρια ποδοσφαιρικών συναντήσεων	0,2
Φόρος στις εισπράξεις ζαχαροπλαστέιων και λοιπών κέντρων πολυτελείας και υπερπολυτελείας	1.305,6

Φόρος στις εισπράξεις των κέντρων διασκέδασης	710,7
Φόρος στην κατανάλωση αμυλοσιροπίου που παράγεται στο εσωτερικό	2.536,3
Φόρος στις αποδοχές υπαλλήλων και εργατών που καταβάλλονται από τις βιομηχανικές και βιοτεχνικές επιχειρήσεις	3.866,0
Φ.Κ.Ε. στα είδη που εισάγονται από το εξωτερικό	61.157,7
Τέλη χαρτοσήμου λοιπών επιχειρήσεων και λοιπά τέλη χαρτοσήμου	24.147,1
Τέλη χαρτοσήμου σε πωλήσεις αγαθών, βιομηχανικών, βιοτεχνικών και εμπορικών επιχειρήσεων και γεωργικών προϊόντων από παραγωγούς	124.188,4
Τέλη χαρτοσήμου εισπραττόμενα από αγαθά που εισάγονται από το εξωτερικό	30.406,1
Πρόσθετο ποσοστό 20% στα τέλη χαρτοσήμου	17.612,7
Ειδικός φόρος κατανάλωσης στα είδη που εισάγονται από το εξωτερικό	16.000,8
Ειδικός φόρος κατανάλωσης στα είδη που παράγονται εγχώρια	4.069,0
<hr/> ΣΥΝΟΛΟ φόρων προς αντικατάσταση (1986)	<hr/> 394.133,3
Προβολή αυτών των εσόδων για το 1987	469.412,1
Εισπράξεις από το Φ.Π.Α. το 1987	498.671,3

ΠΙΝΑΚΑΣ II

Η ΕΠΙΠΤΩΣΗ ΤΗΣ ΚΟΙΝΟΤΙΚΗΣ ΠΡΟΤΑΣΗΣ ΣΤΗ ΜΕΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΕΠΙΒΑΡΥΝΣΗ ΤΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΚΑΤΑΝΑΛΩΤΙΚΩΝ ΑΓΑΘΩΝ

σε δισ. δρχ.

Κατηγορία Δαπάνης	Ισχύον Σύστημα Φ.Π.Α. (1987)		Κοινοτικό Σύστημα:				Ποσοστιαία %	
	Φορολογική βάση	Φόρος	Μ.Φ.Σ. % Φόρος Φορολογική βάση	Φορολογική βάση	Φόρος	Μ.Φ.Σ. %	Φόρος Μ.Φ.Σ.	Μεταβολή
I. Τρόφιμα - Ποτά - Καπνός	1554	169	10.9	1574	149	9.5	-11.8	-12.8
- Τρόφιμα	(1315)	(109)	(8.3)	(1317)	(108)	(8.2)	-0.9	-1.2
- Ποτά	(139)	(24)	(17.1)	(144)	(19)	(13.1)	-20.8	-23.4
- Καπνός	(98)	(36)	(36.0)	(113)	(23)	(20.0)	-46.1	-44.4
II. Ένδυση - Υπόδηση	346	62	18.0	341	68	20.0	9.7	11.1
III. Στέγαση - Θέρμανση - Φωτισμός	124	16	12.9	141	11	8.0	-31.2	-38.0
IV. Έπιπλα - Είδη Επιπλώσεων και Οικιακός Εξοπλισμός	275	47	16.9	268	54	20.0	14.9	18.3
V. Δαπάνες Υγείας	68	8	12.3	71	6	8.0	-25.0	-35.0
VI. Μεταφορές - Επικοινωνίες	516	69	13.4	509	76	15.0	10.1	11.9
VII. Αναψυχή - Διασκέδαση - Εκπαίδευση	216	49	22.9	226	40	17.5	-18.4	-23.6
VIII. Λοιπά αγαθά και υπηρεσίες	401	53	13.1	378	76	20.0	43.3	52.7
	3500	473	13.5	3507	479	13.7	1.3	1.5

Όπως προκύπτει από τον πίνακα II, η αναμόρφωση του Φ.Π.Α. θα αυξήσει τη μέση φορολογική επιβάρυνση των αγαθών: ένδυση - υπόδηση, έπιπλα, μεταφορές - επικοινωνίες. Αντίθετα θα μειωθεί η μέση φορολογική επιβάρυνση των αγαθών: τρόφιμα - ποτά - καπνός, στέγαση - θέρμανση - φωτισμός, υπηρεσίες υγείας και αναψυχής. Ειδικότερα σημαντική μείωση θα σημειωθεί στα ποτά, όπου από 17,1% η μέση επιβάρυνση Φ.Π.Α. θα πέσει σε 13,1%, στον καπνό από 36% σε 20%, στα προϊόντα στέγασης - θέρμανσης - φωτισμού από 12,9% σε 8%, στις υπηρεσίες υγείας από 12,3% σε 8% και στα αγαθά και υπηρεσίες αναψυχής - διασκέδασης από 22,9% σε 17,5%. Αντίθετα τα είδη ένδυσης - υπόδησης, που επιβαρύνονται με 18% θα φορολογηθούν επαχθέστερα, δηλαδή με 20% το ίδιο θα συμβεί στα είδη επίπλωσης και οικιακού εξοπλισμού τα οποία από 16,9% θα επιβαρυνθούν με 20%, και υπηρεσίες για μεταφορές - επικοινωνίες από 13,4% σε 15%.

Στα αγαθά υπηρεσίες όπου επιβάλλονταν συντελεστές 6% και 16% η φορολογική αυτή επιβάρυνση θα οδηγήσει σε αύξηση των τιμών τους, ενώ αντίθετα θα υπάρξει μείωση των τιμών σε εκείνα όπου επιβάλλονταν συντελεστής 36%.

ΠΙΝΑΚΑΣ ΙΙΙ

ΔΙΑΡΘΡΩΣΗ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΕΙΣΑΓΩΓΩΝ ΚΑΤΑ ΚΛΑΔΟ ΚΑΙ ΚΑΤΑ ΧΩΡΕΣ ΠΡΟΕΛΕΥΣΕΩΣ (1987)

σε εκατ. δολ.

ΠΡΟΪΟΝΤΑ	Σύνολο	%	Από τις χώρες της ΕΟΚ	Από τις λοιπές χώρες
1. Τρόφιμα	2176	17,3	1715	461
- βασικά	1776	14,1	1439	337
- Μη βασικά	400	3,2	276	124
2. Πρώτες ύλες	1733	13,8	1074	664
- Κατανάλωσης	996	7,9	648	353
- Υλικά κατασκευών	738	5,9	426	312
3. Καύσιμα - Λιπαντικά	2360	18,8	418	1942
- άνθρακες	36	0,3	3	33
- πετρελαιοειδή	2324	18,5	415	1909
4. Κεφαλαιουχικά	2401	19,1	1611	790
- Μηχανήματα	1867	14,9	1377	490
- Μεταφορικά μέσα και Ηλεκτροτεχνικός Μηχανισμός	534	4,2	234	300
5. Βιομηχανικά Είδη κατανάλωσης	3847	30,6	2795	1052
- ενδιάμεσα	494	3,9	395	99
- βασικά	1242	9,9	910	332
- μη βασικά	2111	16,8	1490	621
6. Ναύλοι	39	0,4	23	16
ΣΥΝΟΛΟ	12556	100,0	7636	4925
Ποσοστιαία Σύνθεση	100,0%		60,8%	39,2%

ΠΗΓΗ: Τράπεζα της Ελλάδος, Τμήμα Ισοζυγίου Πληρωμών.

ΠΙΝΑΚΑΣ IV

ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΕΠΙΒΑΡΥΝΣΗΣ ΤΩΝ ΕΙΣΑΓΟΜΕΝΩΝ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ ΑΠΟ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΗΣ ΚΟΙΝΟΤΙΚΗΣ ΠΡΟΤΑΣΕΩΣ (1987)

ΠΡΟΪΟΝΤΑ	ΦΠΑ: ισχύον σύστημα		ΦΠΑ: Κοινοτική Πρόταση		Ποσοστιαίες Μεταβολές %	
	Φόρος δισ. δρχ.	Μ.Φ.Σ.	Φόρος δισ. δρχ.	Μ.Φ.Σ.	Φόρος	Μ.Φ.Σ.
1. Τρόφιμα	16,7	7,2	14,5	6,3	-12,5	-13,2
- βασικά	11,8	6,1	11,7	6,0	-1,6	-0,9
- Μη βασικά	4,9	13,2	2,8	7,6	-42,2	-42,5
2. Πρώτες ύλες	12,5	8,6	20,4	14,0	62,3	63,0
- Κατανάλωσης	6,6	,5	12,3	14,0	86,7	86,6
- Υλικά κατασκευών	5,9	10,2	8,1	14,0	37,3	36,6
3. Καύσιμα - Λιπαντικά	6,6	11,7	5,9	10,4	-11,1	-11,2
- άνθρακες	0,03	6,0	0,06	14,0	133,5	133,5
- πετρελαιοειδή	6,97	11,8	5,84	10,4	-11,9	-11,8
4. Κεφαλαιουχικά	19,7	9,0	30,5	14,0	55,6	55,1
- Μηχανήματα	14,0	7,5	26,1	14,0	86,7	86,5
- Μεταφορικά μέσα	5,7	18,0	4,4	14,0	-22,2	-22,2
5. Βασικά Είδη Κατανάλωσης	64,8	17,1	50,0	13,2	-22,8	-22,8
- ενδιάμεσα	9,3	17,5	7,5	14,0	-20,0	-19,2
- βασικά	17,4	14,1	14,7	11,9	-15,6	-15,8
- μη βασικά	38,0	18,8	27,8	13,8	-26,6	-26,8
6. Ναύλοι	0,6	18,0	0,4	14,0	-22,2	-22,2
Σ Υ Ν Ο Λ Ο	120,9	11,7	121,7	11,8	0,9	0,9

Παρατήρηση: Οι εκτιμήσεις έγιναν με δύο υποθέσεις:

- α) Ο Φ.Π.Α. με το νέο σύστημα αποφέρει τα ίδια έσοδα όπως και με το ισχύον σύστημα (συνδυασμός 6% και 14%)
- β) Η διάρθρωση των εισαγόμενων αγαθών παραμένει αμετάβλητη μετά την αλλαγή του συστήματος του Φ.Π.Α.

ΠΙΝΑΚΑΣ V

ΜΕΣΗ ΠΟΣΟΣΤΙΑΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΕΠΙΒΑΡΥΝΣΗ & ΕΠΙΔΟΤΗΣΗ ΤΩΝ ΕΞΑΓΩΓΩΝ ΚΑΤΑ ΚΛΑΔΟ
ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ

Προϊόντα	Μέση επιβάρυνση	Μέση επιδότηση	157470	Μείωση της	Πρόσθετη	Συνολική Μείωση	Εναπομένουσες	Καθαρή Ενίσχυση
	των εξαγωγών από έμμεσους φόρους μετά την 1/1/1987	των εξαγωγών από τη 157470	Συν 350/82 Συν 212/83	επιδότησης βάσει της συμφωνίας με την ΕΟΚ (40%)	Μείωση 15%	της Επιδότησης την 1/1/1987	Επιδότησεις	των Εξαγωγών
	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)=(4+5)	(3)-(6) (7)	(7)-(1) (8)
1.Κλωστοϋφαντουργικά	5,0	16,1	22,1	6,44	2,42	8,86	13,24	8,24
2.Τσιμέντα	2,25	12,0	18,0	4,8	1,8	6,6	11,40	9,15
3.Χημικά, φαρμακευτικά	4,05	10,4	16,4	4,16	1,56	5,72	10,68	6,63
4.Υποδήματα	5,65	24,0	30,0	9,6	3,6	13,2	16,8	11,15
5.Γουναρικά	5,6	5,0	11,0	2,0	0,75	2,75	8,25	2,65
6.Ελιές	2,0	18,0	24,0	7,2	2,7	9,9	14,1	12,1
7.Φρούτα και λαχανικά μεταπ. τρόφιμα, φρουτοχυμοί	5,55	16,0	22,0	6,4	2,4	8,8	13,2	7,65
8.Όργανα εφαρμογής ηλεκτρισμού	5,05	13,2	16,2	4,08	1,53	5,61	10,59	5,54
9.Σιδηρόφλλα	3,35	8,8	14,8	3,52	1,32	4,84	9,96	6,61
10.Δέρματα	5,6	16,9	22,9	6,76	2,54	9,3	13,6	8,0
11.Μηχανήματα & μεταφ. μέσα	3,75	8,8	14,8	3,52	1,32	4,84	9,96	6,21
12.Άλλα μέταλλα και είδη από μέταλλο	3,35	10,8	16,8	4,32	1,62	5,94	10,86	7,51
13.Μάρμαρα	4,75	15,7	21,7	6,28	2,36	8,64	13,06	8,31
14.Κρασιά και ποτά	7,75	15,0	21,0	6,0	2,25	8,25	12,75	5,0
15.Καυστική και διπυρη Μαγνησία, νικέλιο, σιδηρονικέλ	3,55	8,0	14,0	3,2	1,2	4,4	9,6	6,05
16.Λοιπά βιομηχανικά	4,95	15,1	21,1	60,4	2,27	8,31	12,79	7,84
17.Έτοιμα ενδύματα FACON	3,0	24,0	30,0	9,6	3,6	13,2	16,8	13,2
Σύνολο	4,35	14,0	20,0			7,72	12,28	7,93

ΠΙΝΑΚΑΣ VI

ΔΙΑΡΘΡΩΣΗ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΩΝ ΤΟΥ Φ.Π.Α. ΣΤΙΣ ΧΩΡΕΣ - ΜΕΛΗ ΤΗΣ ΕΟΚ

(Διαμόρφωση έως την 21.9.1987)

ΧΩΡΑ	Ημερομηνία εισαγωγής	Μηδενικός	Μειωμένος	Κανονικός	Υψηλός	Φ.Π.Α. ως ποσοστό % του ΑΕΠ
		Διάρθρωση συντελεστών %				
Γερμανία	1.1.1968	-	7	14	-	6,3
Βέλγιο	1.1.1971	-	1 και 6	17 και 19	25 και 33	7,7
Δανία	3.7.1967	-	22	-	-	9,8
Γαλλία	1.1.1968	-	5,5 και 7	18,6	33,3	9,2
Ιρλανδία	1.11.1972	Ναι	2,4 και 10	25	-	8,2
Ιταλία	1.1.1973	-	2 και 9	18	38	5,5
Λουξεμβούργο	1.1.1970	-	3 και 9	12	-	6,0
Ολλανδία	1.1.1969	-	6	20	-	6,8
Αγγλία	1.4.1973	Ναι	-	15	-	5,2
Ελλάδα	1.1.1987	-	3 και 6	16	36	-
Πορτογαλία	1.1.1986	-	8	16	30	-
Ισπανία	1.1.1986	-	6	12	33	-
Πρόταση της Επιτροπής		-	4-9	14-20	-	-

Β. ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Βιβλίο

- *Διεθνείς Οργανισμοί* - Δημ. Ζαχαριάδη-Σούρα, εκδόσεις Α. Σταμούλης, Αθήνα-Πειραιάς 1993
- *Περιοδικό, Οικονομικός Ταχυδρόμος* τεύχος 20 Μαρτίου 1997
- *Περιοδικό Λογιστής*
- *Έντυπο "ΦΠΑ"* οδηγίες για την σωστή συμπλήρωση της εκκαθαριστικής δήλωσης έτους 1996 (009/96) Ελληνική Δημοκρατία-Υπουργείο Οικονομικών, Γενική Διεύθυνση Φορολογίας Δ.14ΦΠΑ ΑΘΗΝΑ 1997
- *Βιβλίο Κώδικας Φόρου Προστιθέμενης Αξίας* νόμος 1642/1986 περί ΦΠΑ έκδοση 2η συλλογή διευθυνόμενη υπό Χρήστου Ν. Τότση.

