

Α.Τ.Ε.Ι. ΠΑΤΡΩΝ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ



ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

**ΘΕΜΑ: ΟΙ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΓΙΑ ΤΟ Φ.Π.Α. ΟΠΩΣ ΙΣΧΥΟΥΝ ΣΗΜΕΡΑ.
ΤΕΚΜΑΡΤΟΣ ΠΡΟΔΙΟΡΙΣΜΟΣ Φ.Π.Α. ΝΟΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ
ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ**

**ΒΑΛΑΚΟΣ ΣΠΥΡΙΔΩΝ
ΜΠΑΡΛΑΣ ΝΙΚΟΛΑΟΣ
ΣΑΛΑΤΑΣ ΗΛΙΑΣ**



ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ: ΑΝΔΡΙΟΠΟΥΛΟΣ ΝΙΚΟΛΑΟΣ

ΜΑΡΤΙΟΣ 2004

ΑΡΙΘΜΟΣ ΕΙΣΑΓΩΓΗΣ	5727
----------------------	------

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Ο σημερινός μοντέρνος λογιστής ,εκτός από την σωστή κατάρτιση πάνω στην επιστήμη του θα πρέπει να γνωρίζει και όλα τα θέματα που σχετίζονται με την φοροτεχνική ,φορολογική και φοροδοτική νομοθεσία. Επιπλέον εργατική νομοθεσια,ασφαλιστική νομοθεσία και στοιχεία δικαίου(εργατικό ,εμπορικό ,αστικό κ.τ.λ.) ακόμα να διαθέτει ικανοποιητική γνώση στις σύγχρονες τεχνολογίες μηχανογράφησης και μηχανοργάνωσης. Έτσι ώστε να είναι πολύτιμος συνεργάτης της κάθε επιχείρησης αφού ο όγκος και η γκάμα των εργασιών πια του λογιστηρίου είναι πολύ μεγάλα.

Πέρα από αυτά όμως ο λογιστής κυρίως συναναστρέφεται με τις Δ.Ο.Υ. για τις υποχρεώσεις των πελατών του η του εργοδότη του και αυτή είναι η κύρια φροντίδα του να είναι δηλαδή όλα σωστά από φορολογική άποψη.

Η ομάδα εργασίας γι' αυτό επέλεξε σαν πτυχιακή εργασία ένα αυστηρά φορολογικό θέμα και αυτό είναι από την μια στο πρώτο μέρος η παρουσίαση του Φ.Π.Α. ως έμμεσου φόρου και από την άλλη στο δεύτερο μέρος ο τεκμαρτός τρόπος υπολογισμού και η συνάφεια τριετίας για τις μικρομεσαίες επιχειρήσεις που αποτελούν και τον στυλοβάτη της οικονομίας μας.

Ελπίζουμε η προσπάθεια μας αυτή να βοηθήσει πραγματικά όσους θέλουν να ασχοληθούν με τα λογιστικά ζητήματα που πραγματευόμαστε εδώ και να δώσει εφόδια και ώθηση για περαιτέρω ανάλυση.

Σαν τελειόφοιτοι θα θέλαμε να ευχαριστήσουμε τον καθηγητή μας κύριο Ανδριόπουλο Νίκο για την βοήθεια του και την πολύτιμη καθοδήγηση του ,όλους όσους μας συμπαραστάθηκαν τα χρόνια των σπουδών μας και κυρίως τους γονείς μας που έκαναν υπομονή και πολλά έξοδα 4 χρόνια τώρα για να μας δουν πτυχιούχους.

ΒΑΛΑΚΟΣ ΣΠΥΡΟΣ
ΜΠΑΡΛΑΣ ΝΙΚΟΣ
ΣΑΛΑΤΑΣ ΗΛΙΑΣ

ΜΕΡΟΣ ΠΡΩΤΟ

1^ο ΚΕΦΑΛΑΙΟ

ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ-ΕΝΝΟΙΑ ΚΑΙ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΤΟΥ Φ.Π.Α.

1.1 Ιστορική Αναδρομή

Η εφαρμογή του φόρου προστιθέμενης αξίας στη χώρα μας αποτελεί μια από τις βασικές υποχρεώσεις που αναλάβαμε με τη Συνθήκη Προσχώρησης στις Ευρωπαϊκές Κοινότητες.

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

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

Σύμφωνα με το άρθρο 145, σε συνδυασμό με το Παράρτημα XII της Συνθήκης Προσχώρησης της Χώρας μας στις Ευρωπαϊκές Οικονομικές Κοινότητες, η Ελλάδα έπρεπε να εφαρμόσει το φόρο προστιθέμενης αξίας από 1ης Ιανουαρίου 1984.

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

Στη συνέχεια, η χώρα μας, για λόγους τεχνικού και συγκυριακού χαρακτήρα, ζήτησε από την Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων την αναβολή της εφαρμογής του φόρου αυτού κατά ένα χρόνο.

Το αίτημα αυτό έγινε δεκτό και εκδόθηκε η εικοστή πρώτη Οδηγία, με βάση την οποία η χώρα μας, το αργότερο μέχρι την 1η Ιανουαρίου 1987, έπρεπε να

συμμορφωθεί με τις Οδηγίες 67/227/ΕΟΚ, 67/228/ΕΟΚ και 77/388/ΕΟΚ, καθώς και με κάθε Οδηγία που έχει εκδοθεί ή πρόκειται να εκδοθεί, σχετικά με το κοινό σύστημα του φόρου προστιθέμενης αξίας.

Με βάση τις πιο πάνω Οδηγίες, τις παρεκκλίσεις που δόθηκαν στη χώρα μας με τη Συνθήκη Προσχώρησης και τις ιδιαιτερότητες του συστήματος έμμεσης φορολογίας που ίσχυε στη χώρα μας μέχρι 31 Δεκεμβρίου 1986, καταρτίστηκε από το Υπ. Οικονομικών και ψηφίστηκε από τη Βουλή ο Ν. 1642/ 1986 «Για την εφαρμογή του φόρου προστιθέμενης αξίας και άλλες διατάξεις».

Οι διατάξεις του νόμου αυτού τροποποιήθηκαν και συμπληρώθηκαν εκ των υστέρων με διαφόρους νόμους όπως 2093/92, 2166/93, 2275/94, 2303/95, 2386/96, 2390/97, 2145/97, και 2523/97 καθώς και άλλων νόμων που όμως δεν αποτέλεσαν τελικό διαμορφωτικό παράγοντα αυτών. Για το λόγο αυτό υπήρξε η ανάγκη της κωδικοποίησης των νόμων αυτών σε ένα ενιαίο κείμενο πράγμα το οποίο έγινε με το νόμο 2859 που δημοσιεύθηκε στις 7. 11. 2000 στο 248 Α ΦΕΚ και κοινοποιήθηκε με την 1108824/5143/742/ΠΟΛ. 1282/1. 12. 2000 ΕΔΥΟ.

1.2 Έννοια και Λειτουργία του Φ.Π.Α.

Ο φόρος που επιβάλλεται για πρώτη φορά στη Χώρα μας με το νόμο 1642/1986 για την εφαρμογή του φόρου προστιθέμενης αξίας που για συντομία ονομάζεται Φ.Π.Α. είναι ένας γενικός έμμεσος φόρος, δηλαδή ένας φόρος κατανάλωσης, που επιβάλλεται σε όλα τα εγχώρια παραγόμενα και εισαγόμενα αγαθά, καθώς και στις παρεχόμενες υπηρεσίες.

Ο Φ.Π.Α. είναι γενικός φόρος κατανάλωσης με την έννοια ότι επιβάλλεται σ' όλα τα αγαθά και τις υπηρεσίες, συμπεριλαμβανομένου και του σταδίου του λιανικού εμπορίου και μάλιστα τόσο στα αγαθά που διακινούνται στο εσωτερικό της Χώρας, όσο και σ' εκείνα που εισάγονται από το εξωτερικό. Κατά παρέκκλιση της αρχής αυτής της γενικότητας προβλέπονται εξαιρέσεις και απαλλαγές ορισμένων κοινωνικών αγαθών και υπηρεσιών, τα οποία δεν υπάγονται στο φόρο αυτό.

Το κύριο χαρακτηριστικό γνώρισμα του Φ.Π.Α., έναντι των άλλων γενικών έμμεσων φόρων, είναι ότι ο φόρος αυτός δεν παρουσιάζει το ανεπιθύμητο φαινόμενο να διαφοροποιείται ως προς τη φορολογική επιβάρυνση, ανάλογα με τις ενδιάμεσες μεταβιβάσεις από τον παραγωγό μέχρι τον τελικό καταναλωτή. Έτσι ο Φ.Π.Α. παραμένει ανεπηρέαστος και ουδέτερος, δεν αποτελεί δηλαδή στοιχείο κόστους των αγαθών και όπως λέγεται δεν είναι σωρευτικός φόρος. Αυτό συντελεί στο να επιβαρύνονται τα αγαθά και οι υπηρεσίες μια μόνο φορά και να έχουν ίση φορολογική μεταχείριση στην τελική κατανάλωση.

Ο Φ.Π.Α. επιβάλλεται στις παραδόσεις αγαθών, δηλαδή στις πωλήσεις αγαθών και γενικά στις πράξεις εκείνες που μεταβιβάζεται η κυριότητα ενσώματων κινητών ή ακινήτων αγαθών.

Επίσης ο Φ.Π.Α. επιβάλλεται στις παροχές υπηρεσιών που γίνονται μέσα στην

Ελληνική επικράτεια, εφόσον πραγματοποιούνται με αντάλλαγμα, καθώς επίσης και στις εισαγωγές αγαθών στο εσωτερικό της χώρας.

Επιβάλλεται, επίσης, Φ.Π.Α. και στις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο Φ.Π.Α., ο οποίος ενεργεί με αυτή την ιδιότητα (του υποκειμένου στο Φ.Π.Α.) καθώς και από μη υποκείμενο στο Φ.Π.Α. Ν.Π., εφόσον ο πωλητής που είναι υποκείμενος στο Φ.Π.Α. είναι εγκαταστημένος σε άλλο κράτος - μέλος και ενεργεί με αυτήν την ιδιότητα (του υποκειμένου στο Φ.Π.Α.) και δεν απαλλάσσεται από το Φ.Π.Α. λόγω ύψους πραγματοποιηθέντος ετήσιου κύκλου εργασιών που καθορίζεται στη χώρα του (στην Ελλάδα το ύψος αυτό είναι 10.000 ευρώ) (άρθρο 2 παράγραφος 1γ και άρθρο 11 παράγραφος 2γ). Όταν όμως πραγματοποιούνται ενδοκοινοτικές αποκτήσεις βιομηχανοποιημένων καπνών, έτοιμων πετρελαιοειδών, αλκοόλης και αλκοολούχων ποτών από νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου μη υπαγόμενα στο Φ.Π.Α. ή από επιχειρήσεις που στερούνται του δικαιώματος έκπτωσης του Φ.Π.Α. (π.χ. από γιατρούς κλπ.) ή από αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41, τότε φορολογούνται πάντοτε στην Ελλάδα ως ενδοκοινοτικές αποκτήσεις και το Φ.Π.Α. καταβάλλεται με υποβολή ειδικής περιοδικής δήλωσης στο αρμόδιο τελωνείο (άρθρο 2 παράγραφος 1δ και άρθρο 11 παράγραφος 2 Ν. 2859/00).

Ειδικά η ενδοκοινοτική απόκτηση καινούργιων μεταφορικών μέσων υπάγεται στο Φ.Π.Α. στην Ελλάδα, ανεξάρτητα από την ιδιότητα του εγκατεστημένου στο εσωτερικό της χώρας προσώπου.

Στο Φ.Π.Α. υπόκεινται τα φυσικά και νομικά πρόσωπα που ασκούν οικονομική δραστηριότητα (επιχειρήσεις, βιομηχανίες, βιοτεχνίες, εμπορικές, ελεύθερα επαγγέλματα κλπ.).

Σε περίπτωση που ένας Έλληνας (ιδιώτης ή επιχείρηση) ενεργεί παράδοση (πώληση) καινούργιου μεταφορικού μέσου σε αγοραστή εγκαταστημένο σε άλλο κράτος - μέλος δικαιούται επιστροφής του Φ.Π.Α. που αναλογεί στην αξία της πώλησης αυτής (άρθρο 34 παρ. 1 περ. γ).

Εξαιρούνται από το Φ.Π.Α. οι μισθωτοί για την αμοιβή της εξαρτημένης εργασίας τους. Επίσης εξαιρούνται το Δημόσιο και τα Ν.Π.Δ.Δ. μόνο για τις πράξεις τους ως δημόσια εξουσία (άρθρα 3, παρ. 3). Π.χ. για τις υπηρεσίες που παρέχουν οι υπουργεία, οι νομαρχίες, οι Δ.Ο.Υ. κλπ. στους πολίτες δεν βάζουν Φ.Π.Α.

Το τελωνείο για τα έσοδα που εισπράττει όταν εκποιεί αζήτητα εμπορεύματα, δε προσθέτει Φ.Π.Α., αλλά χαρτόσημο 3,6% (ή 2,4% για τα πλωτά μέσα) (Υπ. Οικ. Εγκ. Τ. 1075/87).

Αν όμως το Δημόσιο ή τα Ν.Π.Δ.Δ. ασκούν δραστηριότητες, που εκφεύγουν της αποστολής τους, τότε αυτές υπόκεινται στο Φ.Π.Α. Π.χ. αν μια Κοινότητα ανοίξει στην περιοχή της ένα κατάστημα τροφίμων για τον εφοδιασμό των δημοτών της, τότε για την δραστηριότητα αυτή θα υπόκειται σε Φ.Π.Α. Στις πωλήσεις δηλαδή τροφίμων που θα πραγματοποιεί το κατάστημα θα προσθέτει στα τιμολόγια και Φ.Π.Α. Στη συνέχεια τον Φ.Π.Α. που θα εισπράττει θα τον αποδίδει στο δημόσιο. Το ίδιο γίνεται και όταν πωλείται παλαιό στρατιωτικό υλικό από το Γ.Ε.Ε.Α. ή όταν πωλείται αυτοκίνητο από το Ο.Δ.Δ.Υ. κλπ.

Όταν οι άλλοι επιτηδευματίες πραγματοποιούν πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών προς το δημόσιο, τότε στην αξία της πώλησης προσθέτουν και Φ.Π.Α. που τον εισπράττουν και τον αποδίδουν πάλι στο δημόσιο.

Λειτουργία του Φ.Π.Α.

Η λειτουργία του Φ.Π.Α. σε κάθε επιχείρηση είναι η εξής:

α) Η επιχείρηση παίρνει τα τιμολόγια από τους προμηθευτές της οι οποίοι τη χρεώνουν με την αξία των αγορών της και με ένα ποσό Φ.Π.Α., το οποίο γράφεται χωριστά από την αξία.

β) Η επιχείρηση χρεώνει επίσης τους πελάτες της με την αξία των αγαθών που πουλάει και με το ποσό του Φ.Π.Α. που αναλογεί.

γ) Έτσι η επιχείρηση έχει εισπράξει ένα ποσό Φ.Π.Α. από τους πελάτες της και έχει πληρώσει ένα ποσό Φ.Π.Α. στους προμηθευτές της.

Αφαιρεί το Φ.Π.Α. που πλήρωσε στους προμηθευτές της από το Φ.Π.Α. που εισέπραξε από τους πελάτες της και αποδίδει στο δημόσιο τη διαφορά.

Παράδειγμα λειτουργίας του Φ.Π.Α.

Υποθέτουμε ότι ο συντελεστής Φ.Π.Α. για τα προϊόντα που εμπορεύεται η επιχείρηση Α είναι 18% και τηρεί βιβλία γ' κατηγορίας.

-Κατά τη διάρκεια του 10ου μήνα 2002 αυτή πουλάει εμπορεύματα αξίας 10.000 ευρώ. Στην τιμή αυτή των εμπορευμάτων έχει υπολογίσει και έχει εισπράξει Φ.Π.Α. με 18% ευρώ 1.800.

-Κατά την ίδια περίοδο έχει αγοράσει εμπορεύματα αξίας 8.000 ευρώ για τα οποία υπολογίστηκε από τους προμηθευτές της Φ.Π.Α. 18%, δηλαδή 1.440 ευρώ.

Η επιχείρηση αυτή πρέπει να καταβάλει στο δημόσιο για το μήνα αυτό Φ.Π.Α. 360 ευρώ ($1.800 - 1.440 = 360$ ευρώ) με περιοδική δήλωση που θα την υποβάλλει στη Δ.Ο.Υ. μέχρι 20.2.02.

Αναλυτικότερη παρουσίαση του Φ.Π.Α. γίνεται στα αμέσως παρακάτω κεφάλαια.

1.3 Διάκριση φόρων σε άμεσους και έμμεσους

Από πολύ παλιά έχει επικρατήσει, τόσο στη θεωρία όσο και στην πράξη, η διάκριση των φόρων σε άμεσους και έμμεσους. Πρώτος ο J.S.Mill, αλλά και μεταγενέστεροι θεωρητικοί έθεσαν ως κριτήριο διάκρισης των φόρων σε άμεσους και έμμεσους τη δυνατότητα ή όχι του φορολογούμενου να μεταθέτει το φόρο, που ο νόμος τον υποχρεώνει να καταβάλλει, σε άλλους με τους οποίους συναλλάσσεται. Με βάση το κριτήριο αυτό άμεσοι χαρακτηρίζονται οι φόροι τους οποίους ο φορολογούμενος, που είναι από τον νόμο υποχρεωμένος να καταβάλλει, δεν μπορεί να μεταθέτει σε άλλους ιδιώτες. Αν, π.χ. ο προσωπικός φόρος που επιβάλλεται στις αποδοχές των μισθωτών δεν μπορεί να μετατεθεί στους εργοδότες παρά τις πιέσεις που ασκούν οι μισθωτοί για την αύξηση των αποδοχών τους, ο φόρος αυτός θα χαρακτηριστεί άμεσος. Εξάλλου, σύμφωνα με το πιο πάνω κριτήριο, έμμεσοι χαρακτηρίζονται οι φόροι τους οποίους ο φορολογούμενος, που είναι από το νόμο υποχρεωμένος να καταβάλλει, μπορεί να τους μεταθέσει, κατά ένα μέρος ή στο σύνολο τους, σε άλλους ιδιώτες. Παραδείγματος χάρη, αν ο καπνοβιομήχανος κατορθώνει, με την αύξηση της τιμής των τσιγάρων, να μεταθέτει στους καταναλωτές τον ειδικό φόρο στον καπνό που υποχρεώνεται να καταβάλει στο κράτος, ο φόρος αυτός θα χαρακτηριστεί έμμεσος.

Πολλοί υποστηρίζουν ότι οι φόροι πρέπει να διακρίνονται σε άμεσους και έμμεσους με κριτήριο την πρόθεση του φορολογικού νομοθέτη, δηλαδή ποιο είναι το πρόσωπο που θέλει αυτός να επιβαρύνει με το φόρο. Αν πρόθεση του νομοθέτη είναι να επιβαρύνει το πρόσωπο το οποίο καταβάλλει τους φόρους στο Δημόσιο Ταμείο, οι φόροι αυτοί χαρακτηρίζονται άμεσοι φόροι. Αυτή είναι συνήθως η πρόθεση του νομοθέτη στην περίπτωση των φόρων που έχουν προσωπικό χαρακτήρα, όπως είναι ο προσωπικός φόρος εισοδήματος ή ο προσωπικός φόρος καθαρής περιουσίας. Αν οι φόροι επιβάλλονται σε ορισμένους ιδιώτες με πρόθεση να μετατεθούν και να επιβαρύνουν άλλους ιδιώτες, οι φόροι αυτοί χαρακτηρίζονται έμμεσοι.

Αυτή είναι συνήθως η πρόθεση του νομοθέτη στην περίπτωση των απρόσωπων φόρων, όπως είναι ο γενικός και οι ειδικοί φόροι κατανάλωσης. Οι φόροι αυτοί επιβάλλονται στους παραγωγούς ή εμπόρους, όμως η πρόθεση του νομοθέτη είναι να μεταθέσουν αυτοί στους καταναλωτές το φορολογικό βάρος με την αύξηση της τιμής του προϊόντος. Η πρόθεση βέβαια του νομοθέτη δεν πραγματοποιείται σε όλες τις περιπτώσεις, επειδή η μετάθεση ή όχι του φόρου εξαρτάται από πολλούς παράγοντες. Τέλος, ένα άλλο κριτήριο για την διάκριση των φόρων σε άμεσους ή έμμεσους είναι ο τρόπος που εκδηλώνεται η φορολογική ικανότητα του φορολογούμενου. Με βάση το κριτήριο αυτό, άμεσοι φόροι θεωρούνται οι φόροι που επιβάλλονται σε μια φορολογική βάση που φανερώνει με άμεσο τρόπο την φοροδοτική ικανότητα του φορολογούμενου. Τέτοιοι φόροι είναι οι φόροι εισοδήματος, οι φόροι περιουσίας και ο προσωπικός φόρος στη δαπάνη. Ως έμμεσοι φόροι χαρακτηρίζονται με βάση το παραπάνω κριτήριο, αυτοί που επιβάλλονται σε

στοιχεία από τα οποία προκύπτει έμμεσα η φοροδοτική ικανότητα του φορολογούμενου. Τέτοιοι φόροι είναι οι γενικοί και ειδικοί φόροι κατανάλωσης, οι δασμοί κτλ.

Παρά τον αυθαίρετο, σε μεγάλο βαθμό, χαρακτήρα που έχει η διάκριση των φόρων σε άμεσους και έμμεσους, είναι ιδιαίτερα σημαντική από αναλυτική άποψη. Όταν αξιολογούνται οι φόροι από άποψη φορολογικής δικαιοσύνης, οικονομικών επιδράσεων και κόστους διαχείρισης, η σύγκριση γίνεται συνήθως ανάμεσα σε άμεσους και έμμεσους φόρους.

1.4 Γενικά για τους έμμεσους φόρους

Το σύστημα της έμμεσης φορολογίας που ισχύει από το 1957 περίπου παρουσιάζει πολλά και σοβαρά μειονεκτήματα, τα οποία επιδρούν δυσμενώς στην οικονομική και κοινωνική ανάπτυξη της χώρας.

Τα μειονεκτήματα αυτά κυρίως ήταν :

(α) Η ύπαρξη πολυάριθμων φόρων από τους οποίους οι περισσότεροι ήταν μικρής αποδόσεως με συνέπεια : (1) Το υψηλό κόστος βεβαιώσεως και εισπράξεως και τη δημιουργία άσκοπων απασχολήσεων , τόσο των φοροτεχνικών υπηρεσιών όσο και των φορολογουμένων, 2) Την αδυναμία εκτίμησης των επιπτώσεων της έμμεσης φορολογίας στην οικονομία, πράγμα που δυσχέραινε την αποτελεσματική χρησιμοποίηση αυτής σαν όργανο άσκησης οικονομικής και κοινωνικής πολιτικής.

(β) Η ύπαρξη πολυάριθμων και εξειδικευμένων εξαιρέσεων, καθώς επίσης και η μη ικανοποιητική διάρθρωση του όλου συστήματος, ώστε να κατανέμεται η επιβολή των φόρων αυτών σε όλα τα στάδια του οικονομικού κυκλώματος, γεγονός που είχε σαν συνέπεια την άνιση και δυσμενή επιβάρυνση ορισμένων τομέων της παραγωγικής διαδικασίας. Ενδεικτικά αναφέρεται ότι το μεγαλύτερο μέρος των έμμεσων φόρων έπληττε σωρευτικά την βιομηχανική παραγωγή των αγαθών ενώ ορισμένες υπηρεσίες και εργασίες δεν επιβαρύνονταν καθόλου και αν επιβαρύνονταν η τελική φορολογική επιβάρυνση ήταν πολύ περιορισμένη, γεγονός που νόθευε τους όρους ενός ελεύθερου και υγιούς ανταγωνισμού μεταξύ των επιχειρήσεων και εμπόδιζε την επιδιωκόμενη αναδιάρθρωση της παραγωγής και διανομής των προϊόντων.

(γ) Λόγω των ανωτέρω αδυναμιών και του σωρευτικού χαρακτήρα των περισσότερων έμμεσων φόρων, υπήρχε δυσμενής μεταχείριση τόσο μεταξύ ομοειδών επιχειρήσεων , ανάλογα με την οργάνωση και διάρθρωση αυτών όσο και μεταξύ εισαγόμενων και εγχώριων προϊόντων.

1.5 Τα κύρια χαρακτηριστικά του Φ.Π.Α.

Τα κύρια χαρακτηριστικά του Φ.Π.Α. όπως προδιαγράφονται στις Οδηγίες (1 η, 2η, 6η), είναι το φάσμα των δραστηριοτήτων το οποίο καλύπτει, η φορολογική ισότητα, την οποία εξασφαλίζει, και ο μηχανισμός των τμηματικών πληρωμών. Πιο συγκεκριμένα ο Φ.Π.Α. είναι ένας γενικός φόρος που επιβάλλεται σε αγαθά - υπηρεσίες και εξασφαλίζει φορολογική ισότητα τόσο στο επίπεδο του τελικού καταναλωτή όσο και μεταξύ εγχωρίων και εισαγόμενων προϊόντων, ανεξάρτητα :

- (1) από το εύρος του κυκλώματος παραγωγής και διάθεσης,
- (2) από το κράτος -μέλος που παράγει το προϊόν και
- (3) από τη φύση των μέσων που χρησιμοποιήθηκαν κατά την παραγωγική διαδικασία.

Οι Κοινοτικές Οδηγίες επιβάλλουν τη γενικότητα του Φόρου και καθορίζουν τις φορολογητέες πράξεις, άσχετα αν πρόκειται για παραγωγή ή έμπορο αγαθών ή υπηρεσιών. Σύμφωνα με τις κοινοτικές αυτές διατάξεις στον Φ.Π.Α. υπόκεινται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται έναντι αμοιβής στο εσωτερικό της χώρας, όπως επίσης κατά την εισαγωγή αγαθών .

Η τμηματική είσπραξη -πληρωμή του Φ.Π.Α. κρίθηκε αναγκαία για τεχνικούς λόγους, ώστε να αποφευχθεί η είσπραξη σε ένα μόνο στάδιο του συνολικού ποσού αυτού του Φόρου, Και για την ελαχιστοποίηση της φοροδιαφυγής η οποία θα ήταν αναπόφευκτη, αν ήταν π. χ. μόνο οι λιανοπωλητές εκείνοι που θα εισέπρατταν το σύνολο του Φ.Π.Α. Στο μηχανισμό των τμηματικών πληρωμών του Φ.Π.Α. βασίζεται το καθεστώς των εκπτώσεων που προβλέπεται στην 6η Οδηγία. Το ποσό του φόρου που εκπίπτει είναι εκείνο που κατέβαλε ο υπόχρεος για τα αγαθά-υπηρεσίες που αγόρασε, για την παραγωγή των προϊόντων του (πιστωτική μέθοδος). Επιπλέον το "κοινό" σύστημα Φ.Π.Α. προβλέπει άμεση έκπτωση του φόρου με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα κεφαλαιουχικά αγαθά όταν αγοράστηκαν.

Σύμφωνα με την πιστωτική μέθοδο ο υπόχρεος στο Φ.Π.Α. αφαιρεί το συνολικό φόρο των τιμολογίων αγορών , που παίρνει από τους προμηθευτές του, από το συνολικό φόρο των τιμολογίων πωλήσεων κατά τη διάρκεια μιας ορισμένης περιόδου. Εφόσον η διαφορά είναι θετική, ο φόρος που προκύπτει αποδίδεται στο Δημόσιο.

Το κοινοτικό σύστημα του Φ.Π.Α. προβλέπει, επίσης, απαλλαγές και εξαιρέσεις από τον Φ.Π.Α.. Θα πρέπει να επισημανθεί ότι η έννοια της απαλλαγής δεν ταυτίζεται με την έννοια του μηδενικού συντελεστή, γιατί απαλλαγή σημαίνει ότι το προϊόν δεν υπόκειται σε Φ.Π.Α. και δεν ισχύει το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου που βάρυνε τις εισροές. Αντίθετα, στην περίπτωση του μηδενικού συντελεστή, δεν υπάρχει φόρος , ο υπόχρεος όμως έχει δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. που πληρώθηκε για τις παραγωγικές εισροές. Τέλος, η 6η Οδηγία, λαμβάνοντας υπόψη τις ιδιομορφίες και τα προβλήματα που παρουσιάζουν ορισμένοι κλάδοι οικονομικής δραστηριότητας αποδέσμευσε τις δραστηριότητες αυτές από το κοινό

σύστημα του Φ.Π.Α. Συγκεκριμένα καθιέρωσε ειδικό καθεστώς φορολογίας, για τους εν λόγω κλάδους, προβλέποντας και την εναρμόνιση αυτών των ειδικών καθεστώτων για τους κλάδους : μικρές επιχειρήσεις, αγροτικές εκμεταλλεύσεις, ταξιδιωτικά πρακτορεία.

2^ο ΚΕΦΑΛΑΙΟ

2.1 Ποιοι Υπόκεινται στο Φ.Π.Α. (Παραδείγματα)

Όπως είναι γνωστό και προκύπτει από τα πάρα πάνω ο «Φόρος Προστιθέμενης Αξίας» είναι ένας γενικός έμμεσος φόρος κατανάλωσης που επιβάλλεται στο εσωτερικό της χώρας και επιρρίπτεται στους καταναλωτές ,μέσω των επιχειρήσεων και καταβάλλεται τμηματικά σε κάθε στάδιο της παραγωγικής διαδικασίας και της εμπορίας αγαθών.

Είναι ουσιαστικά η διαφορά μεταξύ της αξίας κτήσης και της αξίας παράδοσης.

Στο Φ.Π.Α. υπόκεινται οι παρακάτω κατηγορίες οικονομικών πράξεων :

- 1) ΠΑΡΑΔΟΣΕΙΣ ΑΓΑΘΩΝ
- 2) ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ (ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ Η ΠΑΡΑΔΟΣΕΙΣ)
- 3) ΠΑΡΟΧΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ
- 4) ΕΙΣΑΓΩΓΕΣ ΑΓΑΘΩΝ
- 5) ΠΑΡΑΔΟΣΕΙΣ ΑΚΙΝΗΤΩΝ

1. ΠΑΡΑΔΟΣΕΙΣ ΑΓΑΘΩΝ

Αυτές οι παραδόσεις που υπόκεινται σε Φ.Π.Α. είναι :

- α) Πώληση αγαθών (εμπορευμάτων, προϊόντων κλπ.)(άρθρο 5 παρ. 1 Ν.2859/00)
- β) Παροχή ηλεκτρικού ρεύματος , αερίου ,ψύχους ,και θερμότητας που μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο συναλλαγής. (άρθρο 5 παρ. 1)
- γ) Πώληση αγαθών που γίνεται με παρακράτηση της κυριότητας μέχρι αποπληρωμής του τιμήματος τους. (άρθρο 5 παρ. 3α Ν.2859/00)
- δ) Η αγορά η πώληση αγαθών από παραγγελιοδόχο που ενεργεί στο όνομά του ,οπότε αυτός θεωρείται αγοραστής ή πωλητής ,ανάλογα με την περίπτωση , ως προς τον παραγγελέα .(άρθρο 5 παρ. 2 Ν.2859/00).
- ε) Η νόμιμη αποζημίωση που καταβάλλεται για τη μεταβίβαση της κυριότητας κινητών αγαθών π.χ. λόγω αναγκαστικής απαλλοτρίωσης κλπ. Με τον όρο φυσικά ότι τα αγαθά αυτά ανήκουν σε υποκείμενο στο Φ.Π.Α. και όχι σε ιδιώτη. (άρθρο 5 παρ. 3β Ν.2859/00)
- στ) Η μεταβίβαση μιας επιχείρησης (σαν σύνολο) ή μέρους ή κλάδου αυτής λειτουργικά ανεξάρτητου,(π.χ. υποκαταστήματος),με αντάλλαγμα ή με χαριστική αιτία ,δεν θεωρείται παράδοση αγαθών και δεν υπόκεινται σε Φ.Π.Α. εφόσον αυτός που αποκτά τα αγαθά ,συνεχίζει τις εργασίες του προκατόχου του. Αντίθετα η

παράδοση αγαθών σε κληρονόμο ,η παράδοση σε άτομο ή από άτομο που ενεργεί πράξεις για τις οποίες δεν παρέχεται το δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. υπόκεινται στον Φ.Π.Α.

Επίσης :

α)Η ανάληψη των περιουσιακών στοιχείων της εμπορικής εταιρίας (στοιχείων ενεργητικού και παθητικού) από έναν ή περισσότερους εταίρους λόγω διάλυσης της με σκοπό να συνεχίσουν την επιχείρηση.

β)Η ταυτόχρονη μεταβίβαση (εκχώρηση) των εταιρικών μεριδίων όλων των εταίρων εμπορικής εταιρίας (Ο.Ε. ,Ε.Ε. ,Ε.Π.Ε.) σε τρίτα πρόσωπα ,τα οποία θα καταστούν με τον τρόπο αυτό νέα μέλη της εταιρίας .

γ)Η μεταβίβαση της εμπορικής εταιρίας ως σύνολο δικαιωμάτων και υποχρεώσεων ,κατά το στάδιο της εκκαθάρισης αυτής ,σε άλλη εταιρία. Όταν όμως η επιχείρηση βρίσκεται σε ειδική εκκαθάριση σύμφωνα με την Α.Υ.Ο. 2969/98 ,τότε μπορεί να μεταβιβαστεί μόνο το ενεργητικό χωρίς Φ.Π.Α. αρκεί να συνεχίζεται η δραστηριότητα του μεταβιβάζοντός .

δ) Η, λόγω θανάτου του επιχειρηματία , περιέλευση της ατομικής του επιχείρησης στους κληρονόμους του υπάγεται στο Φ.Π.Α. ,εφόσον οι κληρονόμοι δεν επιθυμούν τη συνέχιση της λειτουργίας της επιχείρησης του κληρονόμου .Στην περίπτωση αυτή υποβάλλεται δήλωση παύσης εργασιών της επιχείρησης από τους κληρονόμους και καταβάλλεται στη Δ.Ο.Υ. ο Φ.Π.Α. που αναλογεί.

Αγορές ή πωλήσεις αγροτικών προϊόντων που γίνονται για λογαριασμό αγροτών

1)Ο έμπορος που πουλά αγροτικά προϊόντα για λογαριασμό του ,με δικά του φορολογικά στοιχεία , υπολογίζει Φ.Π.Α. με τον συντελεστή του αγαθού στην αξία των αγροτικών προϊόντων στην οποία περιλαμβάνεται και η προμήθεια του.(Ε. 8518/284/88).

2)Ο παραγγελιοδόχος (ή ο βιομήχανος κλπ.) που αγοράζει αγροτικά προϊόντα απευθείας από τον αγρότη του ειδικού καθεστώτος ,είναι υποχρεωμένος να εκδίδει θεωρημένο τιμολόγιο αγοράς αγροτικών προϊόντων χωρίς να προσθέτει Φ.Π.Α. (Ε. Π. 14640/87 Υπ. Οικ. , Α.Υ.Ο. 1065732/30.5.95).

3)Όταν οι αγροτικοί συνεταιρισμοί πωλούν αυτούσια αγροτικά προϊόντα σε τρίτους υποκείμενους στο Φ.Π.Α. για λογαριασμό των αγροτών του ειδικού καθεστώτος ,εκδίδουν τιμολόγια πώλησης ,χωρίς να προσθέτουν Φ.Π.Α. στην αξία πώλησης .Για την προμήθεια όμως που εισπράττουν οι αγροτικοί συνεταιρισμοί καθώς και για τις πωλήσεις που αφορούν λιανική διάθεση προϊόντων σε κεντρικές αγορές λαϊκές αγορές κτλ υπόκεινται σε Φ.Π.Α.(Εγκ. Υπ. Οικ. 1069326/15.7.99).

Ποιες πράξεις θεωρούνται ως παράδοση αγαθών και υπόκεινται στο Φ.Π.Α.

α) Παράδοση αγαθών που υπόκεινται στο Φ.Π.Α. θεωρείται και η διάθεση από την επιχείρηση πα ρ α γ μ έ ν ω ν δικών της προϊόντων ,π.χ. καπνοβιομηχανικά προϊόντα , ποτά , δεξιώσεις , ψυχαγωγίες και φιλοξενίες γενικά , η στέγαση , η τροφή , η μετακίνηση κτλ.(άρθρο 30 παρ. 4Ν. 2859/00).Έτσι λοιπών ,οι επιχειρήσεις που παράγουν τα παραπάνω και μόνο αυτές και διαθέτουν στο προσωπικό τους ορισμένα από αυτά για την αξία τους υπόκεινται σε Φ.Π.Α.

Παράδειγμα

Ένας βιομήχανος παράγει ποτά και διαθέτει π.χ. σε μια δεξίωση ή στο προσωπικό του μια ποσότητα ποτών . Η αξία κόστους των ποτών αυτών που διέθεσε υπόκεινται σε Φ.Π.Α.

Ένας άλλος βιομήχανος αγοράζει ποτά και τα διαθέτει για τον ίδιο παραπάνω σκοπό (δεξίωση).Κατά την αγορά τους πληρώνει Φ.Π.Α. π.χ. 200 ευρώ . Το ποσό αυτό των 200 ευρώ Φ.Π.Α. δεν έχει δικαίωμα να το εκπέσει , αλλά ούτε όμως και η διάθεση τους στη δεξίωση αυτή υπόκεινται σε Φ.Π.Α.

β)Παραδόσεις αγαθών που υπόκεινται σε Φ.Π.Α. θεωρούνται και οι παρακάτω εφόσον ο Φ.Π.Α. που βάρυνε τα υλικά κατασκευής τους έχει εκπέσει κατά την αγορά, παραγωγή ή κατασκευή τους.

Έτσι:

1)Η διάθεση αγαθών από υπαγόμενη στο Φ.Π.Α. δραστηριότητα σε μια άλλη μη υπαγόμενη, της ίδιας πάντα επιχείρησης , υπόκεινται στο Φ.Π.Α.

2)Η δωρεάν διάθεση αγαθών της επιχείρησης προς τον ίδιο τον επιχειρηματία , το προσωπικό ή προς τρίτους , για σκοπούς δηλαδή ξένους προς την άσκηση της επιχείρησης .Η αξία των αγαθών αυτών υπόκεινται σε Φ.Π.Α. το οποίο αποδίδεται ,με την περιοδική δήλωση.

3)Σε περίπτωση ιδιοκατοίκησης, ιδιόχρησης ή μίσθωσης ή χρησιμοποίησης για οποιοδήποτε σκοπό των καινούριων ακινήτων που χρησιμοποιούνται για πρώτη φορά, η αξία τους υπόκεινται σε Φ.Π.Α.

4) Η ανάληψη μερίδας σε αγαθά από εταίρο ή μέτοχο ,ή κληρονόμο σε περίπτωση διακοπής των εργασιών , λύσης της εταιρίας ή αποχώρησης ή θανάτου του εταίρου από την εταιρία ,κοινοπραξία, συνεταιρισμό ή κοινωνία, υπόκεινται σε Φ.Π.Α.

Στην περίπτωση αυτή για τον εταίρο ή τον μέτοχο κλπ. Που αναλαμβάνει τη

μερίδα του σε αγαθά , καταβάλλεται ο Φ.Π.Α. ,που αναλογεί στην αξία των αναλαμβανομένων αγαθών.

Αυτό γίνεται , γιατί ο εταίρος ή ο μέτοχος παίρνοντας τη μερίδα του σε αγαθά θεωρείται ότι ενεργεί φορολογητέα αυτοπαράδοση για την κάλυψη προσωπικών του αναγκών και εξομοιώνεται με τον τελικό καταναλωτή .

Στις περιπτώσεις αυτές εκδίδεται απόδειξη αυτοπαράδοσης του άρθρου 14 του Κ.Β.Σ.

5) Η ,λόγω θανάτου του επιχειρηματία , περιέλευση των αγαθών της ατομικής του επιχείρησης στους κληρονόμους του υπάγεται στο Φ.Π.Α. ,εφόσον οι κληρονόμοι δεν επιθυμούν τη συνέχιση της λειτουργίας της επιχείρησης του κληρονόμου .Στην περίπτωση αυτή υποβάλλεται δήλωση παύσης εργασιών της επιχείρησης από τους κληρονόμους και καταβάλλεται στη Δ.Ο.Υ. ο Φ.Π.Α. που αναλογεί.

2. ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ

Α) ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΠΑΡΑΔΟΣΕΙΣ ΑΓΑΘΩΝ

α) Η πώληση αγαθών από ελληνική επιχείρηση σε άλλο κράτος-μέλος ονομάζεται «ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών». Για την ενδοκοινοτική παράδοση, συμπληρώνεται η μηνιαία περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. , η μηνιαία δήλωση Intrastat και ο τριμηνιαίος πίνακας listing . Φυσικά , η ενδοκοινοτική παράδοση δεν υπόκειται σε Φ.Π.Α. στην Ελλάδα , είναι δηλαδή παράδοση απαλλασσόμενη με δικαίωμα όμως έκπτωσης του αντίστοιχου Φ.Π.Α. εισροών.

β) Η μετακίνηση αγαθών από την Ελλάδα προς άλλο κράτος – μέλος για τους σκοπούς της ίδιας της επιχείρησης , παρότι δεν υπάρχει μεταβίβαση και της κυριότητας των αγαθών αυτών θεωρείται ως «ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών». Η παράδοση αυτή δεν υπόκειται σε Φ.Π.Α. στην Ελλάδα , διότι σύμφωνα με το άρθρο του Ν.2859/00 απαλλάσσεται από το Φ.Π.Α., αλλά φορολογείται όμως ως ενδοκοινοτική απόκτηση στο άλλο κράτος-μέλος. Για το σκοπό αυτό , υποβάλλεται δήλωση Intrastat και ο ανακεφαλαιωτικός πίνακας VIES από τον υποκείμενο στο Φ.Π.Α., εφόσον αυτά πωληθούν στο άλλο κράτος-μέλος . Έτσι στην περίπτωση που π.χ. μεταφέρονται σε άλλο κράτος-μέλος αγαθά με σκοπό την επίδειξη και στη συνέχεια αυτά πωλούνται, τότε κατά το τρίμηνο που πωλούνται αυτά περιλαμβάνονται στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα (listing) από τον Έλληνα αποστολέα , επειδή το γεγονός αυτό αποτελεί ενδοκοινοτική απόκτηση στο άλλο κράτος – μέλος προς το οποίο μετακινήθηκαν τα αγαθά αυτά .

Παράδειγμα

Ο Έλληνας υποκείμενος Α , στέλνει μηχανήματα της επιχείρησης του στην Ιταλία , για να εκτεθούν σε διεθνή έκθεση . Μερικά μηχανήματα πωλούνται κατά τη διάρκεια της έκθεσης και τα υπόλοιπα επιστρέφουν στην Ελλάδα.

Η μετακίνηση των μηχανημάτων αυτών από την Ελλάδα προς την Ιταλία δεν υπόκειται σε Φ.Π.Α. . Για τα μηχανήματα όμως εκείνα που πωλούνται στην Ιταλία κατά τη διάρκεια της έκθεσης , Ο Έλληνας πρέπει να γραφτεί στη Δ..Ο.Υ. της Ιταλίας και να πάρει Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α. ή να ορίσει φορολογικό αντιπρόσωπο και να δηλώσει την φορολογητέα αξία αυτών στην Ιταλία ως ενδοκοινοτική απόκτηση , χρεοπιστώνοντας το Φ.Π.Α. που αναλογεί . Στην περίπτωση αυτή , ο Α ή ο φορολογικός του αντιπρόσωπος εκδίδουν ιταλικά τιμολόγια και το Φ.Π.Α. που εισπράττεται αποδίδεται στο Ιταλικό Δημόσιο. Παράλληλα , ο Έλληνας εκθέτης Α, για τα μηχανήματα που πωλήθηκαν , υποχρεούται να υποβάλει δήλωση Intrastat και

ανακεφαλαιωτικό πίνακα listing στην Ελλάδα, δηλώνοντας στη σχετική ένδειξη τον Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α. του στην Ιταλία ,ή αυτόν του φορολογικού του αντιπροσώπου του, διότι θεωρείται ότι πραγματοποίησε ενδοκοινοτική παράδοση των μηχανημάτων αυτών που πουλήθηκαν στην Ιταλία κατά τη διάρκεια της έκθεσης. Ανακεφαλαιωτικό πίνακα listing για τα ίδια παραπάνω μηχανήματα που πωλήθηκαν ,υποβάλλεται και στην Ιταλία.

Τα υπόλοιπα μηχανήματα μετά το πέρας της έκθεσης επιστρέφουν στην Ελλάδα, χωρίς άλλες δηλωτικές υποχρεώσεις.

γ)Από 1.1.96 και μετά, η εργασία “φασόν” δεν θεωρείται πλέον ως «παράδοση αγαθών»και κατά συνέπεια ούτε και η μετακίνηση αγαθών από την Ελλάδα σε άλλο κράτος μέλος με σκοπό την παραγωγή , κατασκευή ή συναρμολόγηση νέων προϊόντων, αλλά στο εξής θα θεωρείται ως «κοινοτικό φασόν».τα ενσώματα κινητά αγαθά ,όταν εναποστέλλονται στην Ελλάδα στον ίδιο υποκείμενο στο Φ.Π.Α. ,μετά από οποιαδήποτε άλλης μορφής εργασία , τότε στην Ελλάδα ,ως φορολογητέα αξία θα αποτελούν στο εξής μόνο οι εργασίες της παροχής υπηρεσιών .Στις περιπτώσεις αυτές ,θα συμπληρώνεται η δήλωση Intrastat αποστολής , καθώς και επίσης και η δήλωση Intrastat άφιξης των αγαθών , δεν υπάρχει όμως η υποχρέωση συμπλήρωσης και υποβολής του πίνακα listing ενδοκοινοτικών παραδόσεων ούτε και η συμπλήρωση του πίνακα listing ενδοκοινοτικών αποκτήσεων (Εγκ.Υπ.Οικ. 1051009/9,5,97).

Παράδειγμα

Υποκείμενος στο Φ.Π.Α. εγκατεστημένος στην Ελλάδα , αποστέλλει πρώτες και βοηθητικές ύλες από την Ελλάδα στην Γαλλία για να μεταποιηθούν (φασόν).Ο Φ.Π.Α. που αναλογεί στις υπηρεσίες μεταποίησης καταβάλλεται στην Ελλάδα, εφόσον τα παραχθέντα προϊόντα αποσταλούν στον εργοδότη στην Ελλάδα. Επομένως στην περίπτωση αυτή δεν συντάσσονται από τον εγκατεστημένο στην Ελλάδα υποκείμενο στον Φ.Π.Α.- εργοδότη ανακεφαλαιωτικό πίνακα listing.Αντίθετα , θα υποβάλλεται δήλωση Intrastat και κατά την αποστολή και κατά την άφιξη του αγαθού.

B) ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ ΑΓΑΘΩΝ

Τι ονομάζεται ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών

Ως ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, που υπόκειται σε Φ.Π.Α., θεωρείται η πράξη με την οποία ένα πρόσωπο αποκτά το δικαίωμα να κατέχει ως κύριος ενσώματα κινητά αγαθά που αποστέλλονται ή μεταφέρονται από άλλο κράτος – μέλος στην Ελλάδα από τον πωλητή ή τον αγοραστή ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό τους.(**άρθρο 11 παρ. 1. ν. 2859/00**)

Για να θεωρείται μια πράξη ως “ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών” θα πρέπει να συντρέχουν οι εξής προϋποθέσεις :

Α) Να πρόκειται για αγαθά που μεταφέρονται στην Ελλάδα από άλλο κράτος-μέλος

Β) Ο αγοραστής και ο πωλητής να είναι πρόσωπα υποκείμενα στο Φ.Π.Α.

Γ) Η συναλλαγή να γίνεται με αντάλλαγμα (έκτος από τις εξαιρέσεις) (άρθρο 12Ν.2859/00), μετά στα πλαίσια άσκησης της οικονομικής δραστηριότητας τόσο του πωλητή όσο και του αγοραστή.

Δεν θεωρείται ενδοκοινοτική απόκτηση η αγορά αγαθών από τα κράτη-μέλη που πραγματοποιείται από τα παρακάτω πρόσωπα (άρθρο 11 παρ. 2 Ν. 2859/00)

Α) Από **νομικά πρόσωπα**, τα οποία πραγματοποιούν **πράξεις μη υπαγόμενες στο Φ.Π.Α.** (Δημόσιο, ΟΤΑ, σύλλογοι κλπ.)

Β) Από **πρόσωπα** που ενεργούν **αποκλειστικά πράξεις απαλλασσόμενες από το Φ.Π.Α.**, για τις οποίες δεν τους παρέχεται κανένα δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. εισροών τους, όπως πράξεις του άρθρου 22 του Ν.2859/00 (γιατροί, φροντιστήρια κλπ.) ή μικρές επιχειρήσεις της παραγράφου 2 του άρθρου 39

Γ) Από αγρότες που ανήκουν στο **ειδικό καθεστώς των αγροτών** του άρθρου 41.

Τα παραπάνω ισχύουν, εφόσον τα πρόσωπα αυτά πραγματοποιούν αγορές αγαθών από άλλα κράτη-μέλη των οποίων η ετήσια αξία χωρίς Φ.Π.Α. κατά το προηγούμενο ή κατά το τρέχον έτος δεν ξεπερνά το πόσο των 10.000 ΕΥΡΩ.

Παράδειγμα

Η επιχείρηση “Α” με έδρα την Αγγλία στέλνει στην επιχείρηση “Β” στην Ελλάδα εμπορεύματα αξίας 10.000.000 λιρών, τα οποία φθάνουν στην επιχείρηση “Β” όπου και παραλαμβάνονται. Η πράξη αυτή για την επιχείρηση “Α” είναι μια ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών απαλλασσόμενη από το Φ.Π.Α. στην Αγγλία και για την επιχείρηση “Β” είναι μια ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών υποκείμενη στο Φ.Π.Α. στην Ελλάδα. Όταν λέμε “ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών υποκείμενη στο Φ.Π.Α. στην Ελλάδα” εννοούμε ότι τα αγαθά αυτά θα τα παραλάβει ο “Β” χωρίς να καταβάλλει Φ.Π.Α. στο τελωνείο. Στη συνέχεια, θα συμπληρώσει το έντυπο του Intrastat του μήνα αυτού, καθώς και το έντυπο του listing μετά τη λήξη του τριμήνου και όταν πωληθούν τα αγαθά αυτά, τότε στο τιμολόγιο πώλησης που θα εκδώσει ο Β θα προσθέσει και Φ.Π.Α. το οποίο και θα αποδώσει στη Δ.Ο.Υ. ως Φ.Π.Α. εκροών με την περιοδική δήλωση του μήνα εκείνου της πώλησης των αντιστοιχών αγαθών.

2. ΠΑΡΟΧΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ

Ποιες παροχές υπηρεσιών θεωρούνται υποκείμενες σε Φ.Π.Α. (άρθρο 8 παρ. 1 Ν. 2859/00)

1) Γενικά θεωρούνται “παροχές υπηρεσιών” οι πράξεις που δεν αποτελούν παραδόσεις αγαθών (άρθρο 8, παρ.1) . Τέτοιες πράξεις που θεωρούνται παροχές υπηρεσιών και υπόκεινται σε Φ.Π.Α. είναι οι εργασίες π.χ. των ελεύθερων επαγγελματιών , των ελεύθερων τεχνιτών , των μεσιτών , των μεταφορέων , των συμβούλων γενικά , των γραφείων μελετών , επεξεργασίας στοιχείων και πληροφοριών , των κομμωτηρίων , των ινστιτούτων καλλονής , των διαφημιστικών επιχειρήσεων , των δημοσίων θεαμάτων και ακροαμάτων , των επιχειρήσεων παροχής οδικής βοήθειας , της μίσθωσης ενσώματων κινητών αγαθών κλπ.

2) Επίσης ως παροχή υπηρεσιών που υπόκειται σε Φ.Π.Α. είναι και η **μεταφορά προσώπων** στο εσωτερικό της χώρας που γίνεται με αυτοκίνητα , τα οποία εκτελούν συγκοινωνία σε υπεραστικές οδικές γραμμές που δεν εξυπηρετούνται από λεωφορεία των ΚΤΕΛ , καθώς και οι μεταφορές προσώπων που γίνονται από τα ειδικά τουριστικά λεωφορεία Δ.Χ. μέσα στα νησιά (τόπος αναχώρησης και προορισμού τα νησιά).Στο Φ.Π.Α. επίσης υπάγονται και οι υπηρεσίες μεταφοράς επιβατών με πλοία κάτω των 50 κόρων.

3)Η μεταβίβαση ή εκχώρηση της χρήσης ενός άυλου αγαθού όπως π.χ. η εκχώρηση της χρήσης ενός **εμπορικού σήματος** η ενός **διπλώματος ευρεσιτεχνίας** κλπ. υπόκειται σε Φ.Π.Α.

Δεν υπόκειται σε Φ.Π.Α. η **φήμη και πελατεία** όταν μεταβιβάζεται σαν σύνολο η επιχείρηση.

4)Η αμοιβή της υποχρέωσης για **παράληψη ή ανοχή μιας πράξης ή κατάστασης** θεωρείται παροχή υπηρεσιών και υπόκειται σε Φ.Π.Α.(άρθρο 8 παρ. Ιβ Ν, 2859/00).

5) Οι εργασίες συνήθους συντήρησης των ακινήτων π.χ. οι **επισκευές ,οι ελαιοχρωματισμοί** κλπ. υπόκεινται ως παροχή υπηρεσιών σε Φ.Π.Α.

6)Οι **ντίλερς , που ασκούν κατά σύστημα αυτό το επάγγελμα** ,εκδίδουν θεωρημένες αποδείξεις παροχής υπηρεσιών , στις οποίες προσθέτουν και το ανάλογο Φ.Π.Α. ,το οποίο είναι εκπεστέο για τις επιχειρήσεις που τους απασχολούν (Σ. 1531/88). Αν όμως ,οι **ντίλερς δεν ασκούν κατά σύστημα το επάγγελμα αυτό ,τότε οι αμοιβές τους δεν υπάγονται στο Φ.Π.Α.**, εφόσον όμως γιαυτές εκδίδουν οι επιχειρήσεις αποδείξεις επαγγελματικών δαπανών του άρθρου 15 του Κ.Β.Σ.(για τις οποίες στο τέλος του έτους υποβάλλουν συγκεντρωτικές καταστάσεις στη Δ.Ο.Υ.) και εφόσον οι αμοιβές τους αυτές συμπεριλαμβάνονται στην τιμή που πωλούν οι επιχειρήσεις τα αγαθά τους.

Ποίες άλλες εργασίες ή πράξεις θεωρούνται ως παροχή υπηρεσιών και υπόκεινται σε Φ.Π.Α.(άρθρο 8 παρ. 2 και άρθρο 9 Ν. 2859/00)

1) Η εκμετάλλευση ξενοδοχείων , επιπλωμένων δωματίων και οικιών, κατασκηνώσεων και άλλων παρομοίων εγκαταστάσεων θεωρείται παροχή υπηρεσιών.

2) Η εκμετάλλευση χώρων στάθμευσης κάθε είδους μεταφορικών μέσων και τροχόσπιτων θεωρείται παροχή υπηρεσιών

3) Η διάθεση τροφής και ποτών από εστιατόρια , ζαχαροπλαστεία , κέντρα διασκέδασης και παρόμοιες επιχειρήσεις για επιτόπια κατανάλωση θεωρείται παροχή υπηρεσιών.

4) Η εκτέλεση υπηρεσίας με καταβολή αποζημίωσης ύστερα από επιταγή δημόσιας αρχής ή στο όνομα της ή σε εκτέλεση νόμου θεωρείται παροχή υπηρεσιών.

5) Η μίσθωση βιομηχανοστασιών και γραμματοθυρίδων θεωρείται παροχή υπηρεσιών.

6) Οι εργασίες φασόν πάνω σε ενσώματα κινητά αγαθά (άρθρο 8 παρ. 2 ε).

7) Η χρησιμοποίηση από τον υποκείμενο στον Φ.Π.Α. αγαθών της επιχείρησής του για την ικανοποίηση αναγκών του ιδίου ή του προσωπικού της επιχείρησής , ή για σκοπούς ξένους προς αυτή , θεωρείται παροχή υπηρεσιών , εφόσον κατά την απόκτηση των αγαθών αυτών δημιουργήθηκε δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α.(άρθρο 9 α Ν. 2859/00).

8) Η παροχή υπηρεσιών για τις ανάγκες ή για τις ανάγκες του προσωπικού του ή για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση (άρθρο 9 β Ν. 2859/00)

9) Η χρησιμοποίηση δικών του υπηρεσιών για δραστηριότητα του ιδίου του υποκειμένου που απαλλάσσεται από το Φ.Π.Α., καθώς επίσης και η χρησιμοποίηση δικών του υπηρεσιών για τις ανάγκες της επιχείρησής του , εφόσον πρόκειται για υπηρεσίες που προβλέπουν οι διατάξεις της παρ. 4 , του άρθρου 30 , για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. σε περίπτωση λήψης όμοιων υπηρεσιών από άλλον υποκείμενο στο Φ.Π.Α.(άρθρο 9 γ Ν. 2859/00).

10) Η αμοιβή της μεσολάβησης υποκειμένων στο Φ.Π.Α. για παροχή υπηρεσιών υπόκεινται σε Φ.Π.Α.

4. ΕΙΣΑΓΩΓΕΣ ΑΓΑΘΩΝ

Όλες οι εισαγωγές αγαθών από το εξωτερικό στην Ελληνική επικράτεια υπόκεινται σε Φ.Π.Α. , χωρίς να λαμβάνεται υπόψη το πρόσωπο που ενεργεί τις εισαγωγές αυτές , αν δηλαδή είναι υποκείμενος στο Φ.Π.Α. ή ιδιώτης (άρθρο 10 Ν. 2859/00).

Τι όμως ονομάζεται “εισαγωγή αγαθών” και πότε υπόκειται σε Φ.Π.Α.

Η είσοδος αγαθών στο εσωτερικό της χώρας από χώρες εκτός κοινότητας ονομάζεται “εισαγωγή” .Η εισαγωγή συντελείται όταν τα εισαγόμενα αγαθά τίθενται σε ελεύθερη κυκλοφορία ή βρίσκονται σε ανάλωση στο εσωτερικό της χώρας .Τα αγαθά αυτά λοιπόν που εισάγονται από τρίτες χώρες ,ανεξάρτητα από το πρόσωπο που διενεργεί την εισαγωγή ,υποκείμενο η μη στο Φ.Π.Α. ή ιδιώτη , υπάγονται στο Φ.Π.Α. Έτσι τα αγαθά που κατάγονται από τα κράτη-μέλη ή που έχουν τεθεί σε ελεύθερη κυκλοφορία στο εσωτερικό της κοινότητας , θεωρείται ότι δεν προέρχονται από τρίτες χώρες και κατά συνέπεια δεν θεωρούνται “εισαγωγές” . Επίσης , για τα αγαθά που εισάγονται από το Άγιο Όρος στο εσωτερικό της χώρας οφείλεται και καταβάλλεται ο Φ.Π.Α. όπως και για τις εισαγωγές από τρίτες χώρες.

Τα αγαθά που βρίσκονται στη χώρα μας και τελούν σε κάποιο ανασταλτικό καθεστώς ή σε καθεστώς προσωρινής εισαγωγής με ολική απαλλαγή (Φ.Π.Α. και εισαγωγικό δασμό) ή σε καθεστώς εξωτερικής διαμετακόμισης ή εσωτερικής κοινοτικής διαμετακόμισης κλπ. θεωρείται ότι εισάγονται και υπόκεινται στο Φ.Π.Α. όταν εξέρχονται από τα καθεστώτα και τίθενται σε ελεύθερη κυκλοφορία ή ανάλωση. Διευκρινίζεται ότι δεν θεωρείται ως εισαγωγή αγαθών ,αλλά ως ενδοκοινοτική απόκτηση η περίπτωση αποστολής αγαθών από άλλο κράτος –μέλος και παραλαβής αυτών στην Ελλάδα από επιχείρηση ή και από άλλο πρόσωπο (σε ορισμένες περιπτώσεις)(άρθρο 10 Ν. 2859/00)

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

1^η περίπτωση : Αγαθά που εισάγονται από τον Α ,εκφορτώνονται στο λιμάνι του Πειραιά και στη συνέχεια μεταφορτώνονται ,με τελικό προορισμό τη Λαμία ,όπου είναι οι αποθηκευτικοί χώροι του εισαγωγέα προκειμένου να τεθούν σε ανάλωση ή σε ελεύθερη κυκλοφορία .Για τον προσδιορισμό της παραπάνω φορολογητέας αξίας θα ληφθεί υπόψη και η δαπάνη της μεταφοράς αυτής από τον Πειραιά μέχρι τη Λαμία ανεξάρτητα αν πραγματοποιηθεί με μεταφορικά μέσα ιδιωτικής ή δημόσιας χρήσης.

5. ΠΑΡΑΔΟΣΕΙΣ ΑΚΙΝΗΤΩΝ

Ποιές παραδόσεις Ακινήτων υπόκεινται σε Φ.Π.Α. (άρθρο 6 Ν. 2859/00)

α) Οι μεταβιβάσεις ακινήτων. Τέτοιες μεταβιβάσεις που υπόκεινται στο Φ.Π.Α. είναι:

1) Η παράδοση (μεταβίβαση) ακινήτων (κτιρίων κλπ.) που είναι αποπερατωμένα ή τμημάτων τους και του οικοπέδου που μεταβιβάζεται μαζί μ' αυτά, εφόσον πραγματοποιείται από εργολάβο ή επιχείρηση (όχι ιδιώτη), πριν από την πρώτη

εγκατάσταση σ' αυτά (καινούργιο), δηλαδή πριν από ιδιοκατοίκηση, ιδιόχρηση, εκμίσθωση ή άλλη χρήση και εφόσον η άδεια ανέγερσης εκδίδεται μετά την 1.1.2003, υπόκειται σε Φ.Π.Α. (άρθρο 6 παρ. 1α, β).

Δηλαδή, για τις μεταβιβάσεις αυτές των ακινήτων που θα πραγματοποιούνται μέχρι 31.12.2002, θα καταβάλλεται 1 φόρος μεταβίβασης και όχι Φ.Π.Α.

2) Όταν μαζί με τα κτίσματα πωλείται από τον υποκείμενο σε Φ.Π.Α. (εργολάβο, επιχείρηση κλπ.) και οικόπεδο μεγαλύτερο από εκείνο που ορίζεται σαν οικοδομήσιμο,

η παράδοση του επί πλέον οικοπέδου υπόκειται σε Φ.Π.Α. Αν όμως το επιπλέον οικόπεδο μπορεί ν' αποτελέσει άλλο αυτοτελές οικοδομήσιμο, τότε το επιπλέον αυτό οικόπεδο υπάγεται στο Φ.Μ.Α. και όχι στο Φ.Π.Α.

3) Τα διαμερίσματα που πωλούνται από τον εργολάβο -κατασκευαστή υπόκεινται σε Φ.Π.Α. για την κανονική τους αξία, ενώ η πλασματική αξία της μεταβίβασης των ποσοστών οικοπέδου από τον οικοπεδούχο υπόκειται σε Φ.Μ.Α.

4) Η αξία της αντιπαροχής υπόκειται σε Φ.Π.Α. με την κατάρτιση του εργολαβικού προσυμφώνου. Ο προσδιορισμός του οφειλόμενου Φ.Π.Α. γίνεται σύμφωνα με τους υπολογισμούς του παρακάτω παραδείγματος.

Παράδειγμα υπολογισμού της αξίας εργολαβικού για τον υπολογισμό του Φ.Π.Α.

Έστω ότι την 10.1.2002 καταρτίζεται σύμβαση με την οποία ο εργολάβος "χ" αναλαμβάνει την ανέγερση πολυκατοικίας σε οικόπεδο ιδιοκτησίας του "Κ" συνολικής έκτασης 500 τ.μ. με τους παρακάτω όρους. Ο οικοπεδούχος θα μεταβιβάσει στον εργολάβο κατασκευαστή τα 600 τοις χιλίοις του οικοπέδου και θα πάρει 4 διαμερίσματα συνολικής επιφάνειας 300 τ.μ.

Η αξία του εργολαβικού θα υπολογισθεί ισόποση της αξίας των 300 τ.μ. των κτισμάτων της αντιπαροχής. Η αξία αυτή δεν μπορεί να είναι χαμηλότερη από την αξία των ποσοστών οικοπέδου που μεταβιβάζει ο οικοπεδούχος στον εργολάβο κατασκευαστή. Αν π.χ. η αξία κατά τ.μ. του οικοπέδου στο οποίο ανεγείρεται η πολυκατοικία, ανέρχεται έστω σε 700 ευρώ τότε η αξία του εργολαβικού δεν μπορεί να είναι κατώτερη των ευρώ 210.000 (τ.μ. οικοπέδου 500 χ600 τοις χιλίοις = 300 τ.μ., 300 χ 700 = 210.000 ευρώ).

Αν ο συντελεστής είναι 18%, τότε ο Φ.Π.Α. που θα καταβληθεί από τον εργολάβο με την υποβολή της δήλωσης του άρθρ. 36 παρ. 4 περ. γ' του Ν. 2859/00, πριν από την έκδοση της οικοδομικής άδειας θα είναι: $210.000 \times 18\% = 37.800$ ευρώ.

β) Η μεταβίβαση της ψιλής κυριότητας, της επικαρπίας κλπ. και η σύσταση ή παραίτηση από το δικαίωμα της προσωπικής δουλείας (άρθρο 6, § 2α Ν. 2859/00).

γ) Η εκτέλεση εργασιών που γίνονται στ' ακίνητα με σχέση μίσθωσης έργου, ανεξάρτητα αν διαθέτει τα υλικά ο εργοδότης ή ο εργολάβος (άρθρο 6, παρ. 2β). Τέτοιες εργασίες είναι:

- 1) Οι εκσκαφές και οι κατεδαφίσεις.
- 2) Οι κατασκευές οικοδομών, γεφυρών και υδραγωγείων.
- 3) Οι κατασκευές ηλεκτρολογικών και μηχανολογικών εγκαταστάσεων. 4) Οι κατασκευές υδραυλικών και αποχετευτικών έργων.
- 5) Οι κατασκευές τεχνικών έργων γενικά.
- 6) Οι συμπληρώσεις, επεκτάσεις, διαρρυθμίσεις και επισκευές (εκτός από τις συνηθισμένες εργασίες συντήρησης των έργων αυτών).

Για να θεωρηθούν οι εργασίες αυτές ως παραδόσεις ακινήτων πρέπει αφενός να εκτελούνται από εργολάβους κατασκευαστές και αφετέρου να μη συνιστούν εργασίες απλής συντήρησης, χωρίς να λαμβάνεται υπόψη αν τα υλικά κατασκευής, τα διαθέτει ο εργολάβος ή ο εργοδότης.

Ποιές παραδόσεις ακινήτων δεν υπόκεινται σε Φ.Π.Α. αλλά σε Φ.Μ.Α.

-Τα κτίρια που η οικοδομική άδειά τους έχει εκδοθεί πριν από την 1. 1.2003 δεν υπόκεινται στο Φ.Π.Α. αλλά στο Φ.Μ.Α.

Επομένως, ο εργολάβος που μεταβιβάζει σε μια διαχειριστική περίοδο εν μέρει καινούργια ακίνητα (φορολογητέες πράξεις) και εν μέρει παλαιά (αφορολόγητες πράξεις) γίνεται εν μέρει υποκείμενος στο Φ.Π.Α. και το δικαίωμά του προς έκπτωση του Φ.Π.Α. των εισροών περιορίζεται ανάλογα και σύμφωνα με όσα ορίζονται στο άρθρο 31 του Ν. 2859/00.

-Η πώληση καινούργιων διαμερισμάτων από ιδιώτη που έκτισε π.χ. μια πολυώροφη οικοδομή δεν υπόκειται σε Φ.Π.Α. αλλά σε Φ.Μ.Α.

-Το οικόπεδο που πωλείται από τον υποκείμενο σε Φ.Π.Α. (εργολάβο, εταιρία κλπ.) αν είναι αυτοτελές οικοδομήσιμο υπόκειται σε Φ.Μ.Α. και όχι σε Φ.Π.Α. -Η δωρεά και η γονική παροχή δεν υπόκεινται σε Φ.Π.Α. αλλά σε Φ.Μ.Α.

-Η μεταβίβαση (πώληση κλπ.) των παλιών ακινήτων και οι μεταβιβάσεις γενικά των αγρών, βοσκοτόπων και δασικών εκτάσεων δεν υπόκεινται σε Φ.Π.Α. αλλά σε Φ.Μ.Α.

Τα διαμερίσματα που πωλούνται από τον οικοπεδούχο ιδιώτη, που τα πήρε με αντιπαροχή από τον εργολάβο, δεν υπόκεινται σε Φ.Π.Α. αλλά σε Φ.Μ.Α.

ΣΗΜ: Αν μια μεταβίβαση υπόκειται σε Φ.Π.Α. δεν υπόκειται παράλληλα και σε Φ.Μ.Α.

Πότε γεννιέται η φορολογική υποχρέωση στις παραδόσεις ακινήτων

Η φορολογική υποχρέωση στις παραδόσεις ακινήτων γεννιέται και ο Φ.Π.Α. γίνεται απαιτητός, κατά το χρόνο α π ο π ε ρ ά τ ω σ η ς των εργασιών ή κατά το χρόνο

έκδοσης του τιμολογίου (σε περίπτωση εκτέλεσης τεχνικού έργου ή εγκατάστασης), ή κατά την υπογραφή του προσυμφώνου εφόσον σ' αυτό περιλαμβάνεται ο όρος της αυτοσύμβασης του άρθρου 235 του Α.Κ., ενώ στις λοιπές περιπτώσεις κατά την υπογραφή του οριστικού συμβολαίου κλπ. (άρθρο 16 παρ. 2, 3 Ν. 2859/00).

Ποία είναι η φορολογητέα αξία στις παραδόσεις ακινήτων

-Ως φορολογητέα αξία θεωρείται αυτή που ορίζεται σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του νόμου. Δηλαδή ως φορολογητέα αξία παίρνεται κατ' αρχήν η αντικειμενική αγοραία αξία ή με άλλα λόγια, το κάτω από ομαλές συνθήκες προσφοράς και ζήτησης δυνάμενο να πραγματοποιηθεί τίμημα. Προκειμένου όμως για τις περιοχές της χώρας όπου εφαρμόζεται το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων με βάση προκαθορισμένες τιμές, το οποίο προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 41 του Ν. 1249/82 και 14 του Ν. 14 73/84, ως φορολογητέα αξία για την επιβολή του Φ.Π.Α. λαμβάνεται η αξία αυτή.

-Για τις παραδόσεις ακινήτων στον κύριο του οικοπέδου που αναθέτει σε εργολάβο την ανέγερση οικοδομής με το σύστημα της αντιπαροχής, η φορολογητέα αξία δεν μπορεί να είναι μικρότερη από την αξία των ποσοστών του οικοπέδου που μεταβιβάζονται από τον κύριο του οικοπέδου στον εργολάβο κατασκευαστή (βλέπε και σχετικό παράδειγμα στη σελ. 80).

-Αν το ακίνητο παραδίδεται σε πρόσωπα που έχουν δικαίωμα μερικής ή ολικής απαλλαγής από το φόρο μεταβίβασης, η αγοραία αξία για τον υπολογισμό του Φ.Π.Α. μειώνεται κατά το ποσό που αντιστοιχεί στην απαλλασσόμενη αξία από το φόρο μεταβίβασης ακινήτων (άρθρο 19, παρ. 2 Ν. 2859/00). Αυτό συμβαίνει κυρίως όταν πρόκειται για αγορά ακινήτου με κεφάλαια που έχουν εισαχθεί αποδεδειγμένα από το εξωτερικό ή όταν πρόκειται για την πρώτη κατοικία του αγοραστή. Ο εργολάβος στις περιπτώσεις αυτές, έχει δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. των εισροών του και για την αξία για την οποία δεν επιβάλλεται Φ.Π.Α.

Παράδειγμα παράδοσης καινούργιου ακινήτου

Γίνεται παράδοση από εργολάβο καινούργιου ακινήτου στον "Μ" με σύζυγο και ένα παιδί, που στερούνται ιδιόκτητης κατοικίας έναντι τιμήματος ευρώ 70.000. Ο "Μ" και η οικογένειά του έχουν δικαίωμα απαλλαγής από το Φ.Π.Α. λόγω απόκτησης πρώτης κατοικίας ποσό π.χ. μέχρι 38.000 ευρώ.

Η αξία της μεταβίβασης ακινήτου που υπόκειται σε Φ.Π.Α. προσδιορίζεται ως εξής:

Αξία ακινήτου ευρώ	70.000
-Απαλλασσόμενη αξία λόγω πρώτης κατοικίας π.χ.:- <u>38.000</u>	
Φορολογητέα αξία για την επιβολή Φ.Π.Α.	32 000

-Για τις περιπτώσεις ιδιοκατοίκησης, ιδιοχρησης, μίσθωσης ή χρησιμοποίησης με οποιοδήποτε τρόπο των ακινήτων του άρθρου 6, των καινούργιων δηλαδή ακινήτων που χρησιμοποιούνται από τον ίδιο τον εργολάβο κατασκευαστή για την κάλυψη προσωπικών του αναγκών ή αναγκών τρίτων προσώπων, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται αυτή που προσδιορίζεται από τις διατάξεις του νόμου για τη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων, δηλαδή αυτή που λαμβάνεται υπόψη και για την πώληση των ακινήτων του άρθρου 6.

Ιδιοχρησιμοποιούμενα κτίρια ως πάγια από τις επιχειρήσεις

-Διακανονισμός του Φ.Π.Α. τους

Αν το καινούργιο ακίνητο το ιδιοχρησιμοποιεί για πρώτη φορά η ίδια επιχείρηση που το έκτισε και που είναι ιδιοκτησίας της, τότε το ακίνητο αυτό θεωρείται επένδυση και ο Φ.Π.Α. των εισροών που έχει ήδη εκπέσει διακανονίζεται σε 5 έτη, σι ώστε αν το ακίνητο πωληθεί πριν από τη λήξη της 5ετίας, να καταβληθεί ο Φ.Π.Α. που αναλογεί στο έτος πώλησης και στα τυχόν υπόλοιπα έτη μέχρι τη λήξη του διακανονισμού της 5ετίας.

Στην περίπτωση αυτή, η μεταγενέστερη πώληση του ακινήτου που ιδιοχρησιμοποιήθηκε από την επιχείρηση θα υπαχθεί σε Φ.Μ.Α. , γιατί το ακίνητο δεν είναι πλέον καινούργιο, αλλά παλιό.

Απόδοση Φ.Π.Α. από εργοληπτικές εταιρίες και κοινοπραξίες έργων για τα έσοδα από την εκτέλεση τεχνικών έργων του Δημοσίου, Δήμων και Κοινοτήτων και Ν.Π.Δ.Δ. (Απόφ. Υπ. Οικ. π. 1944/87)

Οι εργολήπτες, φυσικά ή νομικά πρόσωπα, που αναλαμβάνουν την κατασκευή τεχνικών έργων του δημοσίου, δήμων και κοινοτήτων, δημοσίων επιχειρήσεων ή εκμεταλλεύσεων, οργανισμών ή επιχειρήσεων κοινής ωφελείας και νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου εν γένει, υποχρεούνται σε κάθε περίπτωση για τα έσοδα που αποκτούν από τη δραστηριότητά τους αυτή, να συντάσσουν κανονικά περιοδική δήλωση Φ.Π.Α.

Στην περίπτωση που η κατασκευή του έργου δεν ενεργείται από τον εργολήπτη (ανάδοχο του έργου), αλλά από εταιρία ή κοινοπραξία στην οποία έχει εισφερθεί το έργο και της οποίας μέλος είναι και ο εργολήπτης, εκδίδεται θεωρημένο διπλότυπο

τιμολόγιο, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 15, του άρθρου 12 του Κ.Β.Σ. από την εταιρία ή κοινοπραξία προς τον εργολήπτη (ανάδοχο). Η αξία που αναγράφεται στο τιμολόγιο αυτό είναι η ίδια με αυτή που αναγράφεται στο τιμολόγιο του εργολήπτη προς τον εργοδότη (Δημόσιο κλπ.). Επίσης, στο τιμολόγιο αυτό αναγράφεται και ο αναλογούν Φ.Π.Α.

Η κατασκευάστρια του έργου εταιρία ή κοινοπραξία στην περιοδική δήλωση που συντάσσει περιλαμβάνει στις εκροές της τα έσοδα που προκύπτουν από τα εκδοθέντα, μέσα στη φορολογική περίοδο που αφορούν, τιμολόγια και τον αναλογούντα σ' αυτά Φ.Π.Α., και στις εισροές της το σύνολο των εκπιπτόμενων δαπανών και τον αναλογούντα σ' αυτές Φ.Π.Α. για την ίδια φορολογική περίοδο. Ο ανάδοχος του έργου, μέλος της κατασκευάστριας κοινοπραξίας ή εταιρίας, περιλαμβάνει στις εισροές της περιοδικής δήλωσης την αξία και το Φ.Π.Α. των τιμολογίων που λαμβάνει μέσα στη φορολογική περίοδο από την εταιρία ή κοινοπραξία και στις εκροές του την αξία και το Φ.Π.Α. με βάση τα εκδοθέντα από αυτόν τιμολόγια προς το Δημόσιο κλπ.

Τα χρηματικά ποσά που εισπράττει ο ανάδοχος του έργου με βάση τα εκδοθέντα από τον ίδιο τιμολόγια προς το Δημόσιο κλπ. δεν αποτελούν γι' αυτόν ακαθάριστα έσοδα με την εφαρμογή του άρθρου 34 παρ. 3 και 4 του Ν. 2238/94.

2.2 Συντελεστές Φ.Π.Α.

ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ Φ.Π.Α. (ΚΑΤ' ΕΙΔΟΣ)

Σύμφωνα με το άρθρο 21 του Ν. 2859/00, όπως αυτό αντικαταστάθηκε με το άρθρο 1 παρ. 26 του Ν. 2093/92, οι συντελεστές υπολογισμού του Φ.Π.Α. που ισχύουν σήμερα ορίζονται στον κανονικό 18% και στον χαμηλό 8%. Ο χαμηλός συντελεστής 8% εφαρμόζεται στα αγαθά και στις υπηρεσίες που περιλαμβάνονται, στο Παράρτημα ΙΙΙ του νόμου (βλέπε πιο κάτω). Τα υπόλοιπα αγαθά και υπηρεσίες, υπάγονται στον κανονικό συντελεστή 18%.

Με την παράγραφο 51 του άρθρου 1 του Ν. 2093/92, το Παράρτημα ΙΙΙ αντικαταστάθηκε και περιέχει τα αγαθά αναλυτικά κατά δασμολογική κλάση και τις υπηρεσίες σε δύο διαφορετικές παραγράφους. Στην μια παράγραφο αναγράφονται τα αγαθά που υπάγονται στο συντελεστή 8% και στην άλλη παράγραφο αναγράφονται οι υπηρεσίες που υπάγονται στο συντελεστή 8%. Για τον υπολογισμό του Φ.Π.Α. εφαρμόζονται οι συντελεστές του Φ.Π.Α. που ισχύουν κατά το χρόνο που ο Φ.Π.Α. γίνεται απαιτητός από το Δημόσιο.

Παράδειγμα 1

Ο Α πουλάει με δελτίο αποστολής στις 15.1.02. Το τιμολόγιο εκδίδεται στις 30.1.02 που ο συντελεστής από 18% μειώνεται π.χ. στο 16%. Στην περίπτωση αυτή, το τιμολόγιο θα εκδοθεί με Φ.Π.Α. 16% που ισχύει την ημέρα της έκδοσής του.

Παράδειγμα 2

Ένα πρακτορείο ταξιδιών κλείνει στις 25. 1.02 20 δωμάτια σε ένα ξενοδοχείο για το μήνα Ιούλιο του 02. Το τιμολόγιο δεν μπορεί να εκδοθεί την 25.1.02. Θα εκδοθεί τον Ιούλιο του 2002. Αν το μήνα Ιούλιο 2002, το Φ.Π.Α. από 18% μειώθηκε π.χ. σε 16%, τότε το τιμολόγιο αυτό θα εκδοθεί με Φ.Π.Α. 16% που ισχύει την ημέρα της έκδοσής του.

Παράδειγμα 3

Προμηθευτής εγκατεστημένος στη Γερμανία αποστέλλει στις 15. 1.02 εμπορεύματα επιχείρηση εγκαταστημένη στην Ελλάδα και το τιμολόγιο εκδίδεται στις 2.2.02. Αν 15.1.02 ο συντελεστής του Φ.Π.Α. είναι 18% και στις 2.2.02 ο συντελεστής του Φ.Π.Α. είναι π.χ. 16%, τότε θα εφαρμοστεί ο συντελεστής 16% που ισχύει κατά την ημέρα της έκδοσης του τιμολογίου.

Παράδειγμα 4

Ο εισαγωγέας "Α" που είναι εγκαταστημένος στο εσωτερικό της χώρας πραγματοποιεί εισαγωγή αγαθών από την Ελβετία στις 20.1.02, τα οποία θέτει σε καθεστώς τελωνεία , αποταμίευσης. Τα αγαθά εξέρχονται από το καθεστώς αυτό

στις 15.3.02 που ο συντελεστής, από 18% μειώνεται π.χ. στο 16%. Στην περίπτωση αυτή θα εφαρμοστεί ο συντελεστής 16 γιατί ο Φ.Π.Α. αυτός γίνεται απαιτητός κατά την έξοδο των αγαθών αυτών απ το ανασταλτικό καθεστώς.

Μειωμένοι συντελεστές στα νησιά του Αιγαίου (§ 4, 5 και 6 Άρθρο 21 Ν. 2859/00)

Στην περιοχή των νησιών των νομών Δωδεκανήσου, Σάμου, Χίου, Λέσβου Κυκλάδων, καθώς και στα νησιά Βόρειες Σποράδες, Σκύρο, Σαμοθράκη και Θάσο εφαρμόζονται οι συντελεστές του Φ. Π .Α. μειωμένοι κατά 30% έναντι των συντελεστών που ισχύουν στη λοιπή Ελλάδα. Οι συντελεστές που προκύπτουν από τη μείωση αυτή στρογγυλοποιούνται στην πλησιέστερη ακέραια μονάδα. Κατά συνέπεια οι μειωμένοι συντελεστές είναι 3%, 6% και 13%.

Οι μειωμένοι αυτοί συντελεστές εφαρμόζονται:

Α) Στις παραδόσεις (πωλήσεις) αγαθών που πραγματοποιούνται στα νησιά αυτά, εφόσον κατά το χρόνο που ο Φ.Π.Α. γίνεται απαιτητός συντρέχουν σωρευτικά οι εξής προϋποθέσεις:

-τα αγαθά βρίσκονται στα νησιά αυτά και

-παραδίδονται (πωλούνται) από υποκείμενο εγκαταστημένο στα νησιά αυτά.

ΣΗΜ.: Στην έννοια της εγκατάστασης περιλαμβάνεται η ύπαρξη της έδρας ή του κεντρικού, καθώς και η ύπαρξη υποκαταστήματος στα νησιά αυτά, από τα οποία πραγματοποιείται η παράδοση. Επίσης, ως εγκατάσταση θεωρείται και η ύπαρξη εργοταξίου εκτέλεσης τεχνικών έργων με την προϋπόθεση ότι έχει δηλωθεί με δήλωση μεταβολών στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. πριν από την έναρξη κατασκευής των έργων (Υπ. Οικ. Εγκ. 1058651/πολ. 1136/95).

Οι μειωμένοι συντελεστές εφαρμόζονται στις παραδόσεις που πληρούν τις δύο αναφερόμενες παραπάνω προϋποθέσεις, ανεξάρτητα από την ιδιότητα και τον τόπο εγκατάστασης του αγοραστή.

Β) Στις πωλήσεις αγαθών που πραγματοποιούνται από τη λοιπή Ελλάδα προς νησιά αυτά, εφόσον πληρούνται σωρευτικά οι εξής προϋποθέσεις:

-ο αγοραστής είναι υποκείμενος στο Φ.Π.Α. ή μη υποκείμενο στο Φ.Π.Α. Νομικό πρόσωπο,

-ο αγοραστής είναι εγκαταστημένος στα νησιά αυτά και

-τα αγαθά έχουν προορισμό στα νησιά αυτά και μεταφέρονται σ' αυτά.

ΣΗΜ.: α) Στην έννοια του υποκειμένου στο Φ.Π.Α. περιλαμβάνονται τόσο οι υποκείμενοι που ενεργούν πράξεις υπαγόμενες στο Φ.Π.Α. ή πράξεις που απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α. με δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. εισροών, όσο και οι υποκείμενοι που ενεργούν πράξεις απαλλασσόμενες από το Φ.Π.Α. χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. των εισροών, σύμφωνα τις διατάξεις των άρθρων 22, 39 παρ. 2 και 44, καθώς και οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος. Δηλαδή, οι μειωμένοι συντελεστές εφαρμόζονται μόνο για παραδόσεις αγαθών προς

παραπάνω πρόσωπα που γίνονται στα πλαίσια της ασκούμενης από αυτά δραστηριότητας και για παραδόσεις αγαθών που γίνονται για κάλυψη προσωπικών ή οικογενειακών αναγκών υποκειμένων. Επίσης, εξαιρούνται από τη μείωση οι πωλήσεις σε ιδιώτες των περιοχών αυτών από υποκείμενους της λοιπής Ελλάδος. Η ιδιότητα του υποκειμένου αποδεικνύεται από βεβαίωση ότι υπέβαλε δήλωση έναρξης εργασιών ή από τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος.

β) Ως Νομικά Πρόσωπα που δεν υπάγονται στο Φ.Π.Α. θεωρούνται οι δημόσιες υπηρεσίες, στρατός, οι δήμοι, οι κοινότητες, καθώς και κάθε άλλη ένωση προσώπων, η οποία δεν θεωρείται ότι ασκεί οικονομική δραστηριότητα και κατά συνέπεια βρίσκεται εκτός πεδίου εφαρμογής του Φ.Π.Α.

γ) Η ύπαρξη εγκατάστασης στα νησιά αυτά αποδεικνύεται με τη βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών ή δήλωσης λειτουργίας υποκαταστήματος και προκειμένου για νομικά Πρόσωπα που δεν υπάγονται στο Φ.Π.Α., με τη βεβαίωση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. της αρμόδιας αρχής.

Ειδικά για τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος, η ιδιότητά τους και η εγκατάστασή τους στα νησιά αυτά αποδεικνύεται, είτε από τις αιτήσεις επιστροφής του Φ.Π.Α., είτε από βεβαίωσης αρμόδιας υπηρεσίας του υπουργείου Γεωργίας.

Προκειμένου για υποκατάστημα επιχείρησης στη λοιπή Ελλάδα, θα πρέπει να αναγράφεται στα φορολογικά στοιχεία ότι η παράδοση γίνεται προς το υποκατάστημα που βρίσκεται στα νησιά αυτά.

Ο προορισμός των αγαθών αποδεικνύεται με τα σχετικά φορτωτικά έγγραφα ή σε περίπτωση μεταφοράς των αγαθών με μεταφορικά μέσα του αγοραστή, αναγράφεται απαραίτητα α φορολογικά στοιχεία ο αριθμός κυκλοφορίας του Ι.Χ. αυτοκινήτου του αγοραστή.

Επισημαίνεται ότι το βάρος της απόδειξης της συνδρομής των παραπάνω προϋποθέσεων φέρει ο πωλητής εγκαταστημένος στη λοιπή Ελλάδα.

Για το λόγο αυτό υποχρεούται να κατέχει τα αποδεικτικά στοιχεία που δικαιολογούν την εφαρμογή των μειωμένων συντελεστών .

Σε περίπτωση δε που από τον έλεγχο διαπιστωθεί ότι δεν συντρέχουν όλες οι παραπάνω προϋποθέσεις, ο πωλητής υποχρεούται στην απόδοση του Φ.Π.Α. με τους ακέραιους συντελεστές.

Γ) Στις παραγγελιοδοχικές εργασίες αγοράς και πώλησης αγαθών.

Σε περίπτωση πώλησης αγαθών από παραγγελιοδόχο τα οποία του είχαν αποσταλεί από τον παραγγελέα, θεωρείται ότι πραγματοποιούνται δύο παραδόσεις. Η πραγματική παράδοση από τον παραγγελιοδόχο προς τον αγοραστή των αγαθών και η πλασματική μεταξύ του παραγγελέα και του παραγγελιοδόχου.

Επίσης, σε περίπτωση αγοράς αγαθών από παραγγελιοδόχο που ενεργεί στο όνομά του συντελείται πραγματική παράδοση από τον προμηθευτή προς τον παραγγελιοδόχο και μια πλασματική από τον παραγγελιοδόχο προς τον παραγγελέα. Στις παραπάνω πραγματικές παραδόσεις αν συντρέχουν οι προϋποθέσεις εφαρμογής μειωμένων συντελεστών, τότε και για την πλασματική πώληση εφαρμόζονται οι

ίδιοι μειωμένοι συντελεστές, δεδομένου ότι πρόκειται για παράδοση αγαθών και όχι για παροχή υπηρεσιών.

δ) Στις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, δηλαδή στις αποστολές αγαθών από άλλο κράτος -μέλος, για τα οποία ο τόπος άφιξης των αγαθών είναι τα νησιά αυτά και ο αποκτών είναι υποκείμενος στο Φ.Π.Α. ή μη υποκείμενο στο Φ.Π.Α. Νομικό Πρόσωπο, που ενεργεί όμως με την ιδιότητα του υποκείμενου στο Φ.Π.Α., εγκαταστημένο στα νησιά αυτά.

ε) Στις εισαγωγές αγαθών που πραγματοποιούνται στα νησιά αυτά οι μειωμένοι συντελεστές εφαρμόζονται, εφόσον η εισαγωγή και ο τελωνισμός των εισαγομένων αγαθών γίνεται στα νησιά αυτά, χωρίς να εξετάζεται αν η εισαγωγή πραγματοποιείται από υποκείμενο στο Φ.Π.Α. (επιτηδευματία) ή οποιοδήποτε μη υποκείμενο στο Φ.Π.Α. Νομικό ή Φυσικό Πρόσωπο (ιδιώτη κλπ.), που όμως πρέπει να είναι εγκαταστημένα ή να έχουν τη συνήθη κατοικία ή διαμονή τους στα νησιά αυτά.

ΣΗΜ.: Για να εφαρμοστούν, οι μειωμένοι συντελεστές Φ.Π.Α. στα νησιά αυτά πρέπει:

α. Προκειμένου, για εισαγωγή αγαθών από υποκείμενους στο Φ.Π.Α. (επιτηδευματίες) ή υποκείμενους στο Φ.Π.Α. που πραγματοποιούν απαλλασσόμενες πράξεις ή αγρότες του ειδικού καθεστώτος, να προσκομίζεται κατά τον τελωνισμό των αγαθών στο αρμόδιο τελωνείο εισαγωγής βεβαίωση της Δ.Ο.Υ., στην οποία υπάγεται ο υποκείμενος στο Φ.Π.Α., με την οποία να βεβαιώνεται ότι είναι κάτοχος άδειας έναρξης εργασιών ή δήλωσης λειτουργίας υποκαταστήματος και ότι έχει την επαγγελματική του εγκατάσταση στα νησιά αυτά. Η βεβαίωση αυτή προσαρτάται ως δικαιολογητικό στο οικείο παραστατικό εισαγωγής του τελωνείου.

β. Προκειμένου για εισαγωγή αγαθών από πρόσωπα μη υποκείμενα στο Φ.Π.Α. (ιδιώτες), να προσκομίζονται στοιχεία (όπως π.χ. εκκαθαριστικό σημείωμα Δ.Ο.Υ., βεβαίωση αστυνομικής αρχής ή κοινοτικής αρχής, λογαριασμοί ΔΕΗ, ΟΤΕ, κλπ.), που να αποδεικνύουν στο τελωνείο εισαγωγής ότι είναι εγκαταστημένοι μόνιμα στα νησιά αυτά. Η εγκατάσταση θα δηλώνεται και από τον ίδιο τον ιδιώτη με κατάθεση υπεύθυνης δήλωσης του Ν. 1599/86.

Για τελωνισμούς αγαθών για οποιαδήποτε αιτία εκτός των νησιών αυτών, έστω και αν, τα αγαθά προορίζονται να αναλωθούν αποκλειστικά στα νησιά αυτά, εφαρμόζονται οι ακέραιοι συντελεστές Φ.Π.Α.

γ. Για τα παραδιδόμενα από τα παραπάνω νησιά εισαχθέντα εμπορεύματα προς τη λοιπή Ελλάδα, που είχαν τελωνισθεί στις περιοχές αυτές με μειωμένο συντελεστή Φ.Π.Α. , δεν εισπράττεται επί πλέον διαφορά Φ.Π.Α. μεταξύ του αρχικού καταβληθέντος ποσού Φ.Π.Α. και αυτού που ισχύει στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον κατά το χρόνο παράδοσης των αγαθών, αυτά βρίσκονται στα νησιά και η παράδοση γίνεται από εγκαταστημένο στην περιοχή αυτή υποκείμενο στο Φ.Π.Α. (Α.Υ.Ο. 1018430/28.2.90).

Μειωμένοι συντελεστές στην παροχή υπηρεσιών (άρθρο 21, παρ. 5 Ν. 2859/00) :

Οι μειωμένοι κατά 30% συντελεστές Φ.Π.Α. στις πιο πάνω νησιωτικές περιοχές ισχύουν και για τις παροχές υπηρεσιών, εφόσον πληρούνται σωρευτικά οι εξής δυο προϋποθέσεις:

α) παρέχονται από υποκείμενους στο Φ.Π.Α. που έχουν την εγκατάστασή τους στις εν λόγω νησιωτικές περιοχές και

β) ολοκληρώνεται υλικά η εκτέλεσή τους εντός των περιοχών αυτών.

ΣΗΜ: α) Όσον αφορά την εγκατάσταση του παρέχοντος την υπηρεσία υποκειμένου στο

Φ.Π.Α. ισχύουν όσα αναφέρονται πιο πάνω.

β) Όσον αφορά την υλική εκτέλεση της υπηρεσίας, για να εφαρμοσθούν οι μειωμένοι συντελεστές θα πρέπει η υπηρεσία να εκτελείται εξ ολοκλήρου στην περιοχή αυτή. π.χ. οι υπηρεσίες μεταφοράς αγαθών και προσώπων θα υπάγονται στο μειωμένο συντελεστή μόνον αν η μεταφορά αρχίζει και τελειώνει στα νησιά αυτά και η μεταφορική επιχείρηση έχει εγκατάσταση στα νησιά αυτά.

Εξαίρεση από την εφαρμογή μειωμένων συντελεστών

Οι μειωμένοι συντελεστές δεν εφαρμόζονται στις παραδόσεις, στις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις και στις εισαγωγές καπνοβιομηχανικών προϊόντων και μεταφορικών μέσων, όπως αυτά ορίζονται στην παράγρ. 3, του άρθρου 11 για την εφαρμογή του Φ.Π.Α.

Αμέσως παρακάτω παρατίθεται το παράρτημα ΙΙΙ, όπου αναγράφονται τα αγαθά και οι υπηρεσίες που υπάγονται στο χαμηλό συντελεστή 8%, όπως αυτά προσδιορίζονται από την κατάταξή τους στις επιμέρους δασμολογικές κλάσεις του ενιαίου τελωνειακού δασμολογίου του έτους 1996, (βλέπε σελ. 270). Όσα αγαθά και υπηρεσίες δεν περιλαμβάνονται στο παράρτημα αυτό υπάγονται στον κανονικό συντελεστή Φ.Π.Α. 18%. Επίσης, στον κανονικό συντελεστή 18% υπάγονται και όλα εκείνα τα αγαθά, για τα οποία υπάρχει οποιαδήποτε αμφιβολία ως προς την ένταξή τους στον πίνακα των αγαθών που υπάγονται στο συντελεστή 8% λόγω του είδους, του προορισμού, της σύνθεσης ή για οποιοδήποτε άλλο λόγο.

2.3 ΟΔΗΓΙΕΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ ΠΑΡΑΡΤΗΜΑΤΟΣ ΙΙΙ

Το παράρτημα ΙΙΙ του νόμου που περιλαμβάνει τα αγαθά και τις υπηρεσίες που υπάγονται στο μειωμένο συντελεστή Φ.Π.Α. ερμηνεύεται περιοριστικά και όχι διασταλτικά, δεδομένου ότι πρόκειται για αγαθά και υπηρεσίες που έχουν

καθοριστεί από την Κοινότητα και στα οποία τα κράτη μέλη μπορούν να εφαρμόσουν μειωμένο συντελεστή Φ.Π.Α., ενώ δεν παρέχεται ευχέρεια εφαρμογής μειωμένου συντελεστή σε αγαθά και υπηρεσίες που δεν περιλαμβάνονται στον πίνακα αυτό.

Για την εφαρμογή του ορθού συντελεστή θα πρέπει κατά συνέπεια να εξετάζεται η φύση και η χρησιμότητα των αγαθών και υπηρεσιών. Επισημαίνουμε ότι σύμφωνα με το Παράρτημα αυτό, εφόσον από τη φύση ή τον προορισμό των αγαθών και υπηρεσιών δεν προκύπτει σαφώς ότι αυτά υπάγονται στο Παράρτημα αυτό, τότε τα αγαθά και οι υπηρεσίες υπάγονται στον κανονικό συντελεστή Φ.Π.Α. 18%. Τα αγαθά και οι υπηρεσίες που υπάγονται στο χαμηλό συντελεστή 8% είναι τα εξής :

A. ΑΓΑΘΑ

1. Τρόφιμα και ποτά εκτός από τα αλκοολούχα.

Στην έννοια των τροφίμων περιλαμβάνονται τα αγαθά που χρησιμοποιούνται για τη διατροφή του ανθρώπου και των ζώων . Ενδεικτικά σημειώνουμε : κρέας, ψάρια, γάλα, βούτυρο

τυριά, ζάχαρη, λιπαντικά, σαλάμια, αυγά, λαχανικά, όσπρια, φρούτα, ζυμαρικά, κονσέρβες, παιδικές τροφές, γλυκά και ζαχαρώδη, καφές, τυρόπιτες, ζωοτροφές γενικά. Στην έννοια των μη αλκοολούχων ποτών περιλαμβάνεται το νερό, μεταλλικά νερά, αναψυκτικά, χυμός φρούτων και τα λοιπά.

Στην έννοια των αλκοολούχων περιλαμβάνονται τα κάθε είδους ποτά, τα οποία περιέχουν οινόπνευμα σε οποιοδήποτε βαθμό (κρασί, μύρα, ούισκι, λικέρ, κονιάκ, κοκτέιλ κ.τ.λ. καθώς και το άνυδρο ή μετουσιωμένο οινόπνευμα και τα αποστάγματα που περιέχουν οινόπνευμα).

- Πρώτες ύλες που χρησιμοποιούνται στην παρασκευή τροφίμων , όπως δημητριακά, αλεύρα, διάφορες βοηθητικές ύλες αρτοποιίας και ζαχαροπλαστικής.

- Ζώα ζωντανά, με εξαίρεση τα άλογα ιπποδρομιών , για εκμετάλλευση (παραγωγή γαλακτοκομικών, μελιού κ.τ.λ.) ή για σφαγή.

- Λοιπά αγροτικά προϊόντα που δεν έχουν υποστεί επεξεργασία, η οποία να τους προσδίδει χαρακτήρα βιομηχανικού προϊόντος (καπνά, βαμβάκι, μαλλιά, δέρματα ζώων , διάφορες φυτικές ύλες, λινάρι κ.τ.λ. κερι, λουλούδια, ρετσίνοι). Δεν περιλαμβάνονται : σπάγκοι φυσικοί, κυψέλες μελισσών , σκούπες, όλα τα προϊόντα λατομείων , τα ακατέργαστα και κατεργασμένα ορυκτά.

2. Παροχή νερού για ύδρευση ή άρδευση, ανεξάρτητα από το πρόσωπο που την παρέχει.

3. Φαρμακευτικά προϊόντα για τη θεραπεία ασθενειών ανθρώπων και ζώων

(φάρμακα, γάζες, επίδεσμοι). Δεν περιλαμβάνονται στο χαμηλό συντελεστή Φ.Π.Α. 8% τα σαπούνια, το βαμβάκι το χρωματιστό βαμβάκι ντεμακιγιάζ, τα υγρομάνδηλα, οι πρώτες και βοηθητικές ύλες για την παραγωγή των φαρμάκων και φυτοφαρμάκων. Τα είδη αυτά υπάγονται στον κανονικό συντελεστή Φ.Π.Α. 18%.

4. ιατρικός εξοπλισμός και βοηθητικά όργανα και συσκευές για την αντιμετώπιση αναπηριών (καροτσάκια, μπαστούνια).

5. Βιβλία (βιβλία για τυφλούς, εικονογραφημένα βιβλία για παιδιά, βιβλία μουσικής ή ζωγραφικής), χάρτες, εφημερίδες και περιοδικά, εκτός από τα διαφημιστικά έντυπα. Σημειώνεται ότι τα βιβλία, οι εφημερίδες και τα περιοδικά υπάγονται σε υπερμειωμένο συντελεστή, ο οποίος είναι 4%. Δεν περιλαμβάνονται στο μειωμένο συντελεστή Φ.Π.Α. 8% τα κάθε είδους, κατάστιχα (μπλοκ τιμολογίων), τετράδια και παρόμοια χαρτικά είδη, καθώς και τα διαφημιστικά έντυπα.

Αγαθά που χρησιμοποιούνται στη γεωργική παραγωγή, εκτός από τα αγροτικά μηχανήματα και το λοιπό αγροτικό επενδυτικό εξοπλισμό. Στην κατηγορία αυτή υπάγονται οι σπόροι, τα λιπάσματα, τα γεωργικά φάρμακα κ.τ.λ. Τα αγροτικά προϊόντα που παραδίδονται από την αγροτική εκμετάλλευση και υπάγονται στο Φ.Π.Α. , πρέπει να είναι πρωτογενούς παραγωγής για να υπάγονται στο μειωμένο συντελεστή Φ.Π.Α., όπως οι κορμοί δέντρων, τα σταφύλια κ.τ.λ. χωρίς περαιτέρω επεξεργασία, όπως τα μαδέρια, ο μούστος σταφυλιών, που υπάγονται στο κανονικό συντελεστή Φ.Π.Α.

B. ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ

1. Μεταφορά επιβατών και των αποσκευών τους.

2. Εισιτήρια για παραστάσεις, θέατρα, τσίρκο, πανηγύρια, λούνα παρκ, συναυλίες, μουσεία, κινηματογράφους, εκθέσεις και παρόμοιες εκδηλώσεις, όπως οι διαλέξεις. Σημειώνεται ότι, ειδικά για τα εισιτήρια θεατρικών παραστάσεων , ο συντελεστής είναι 4 %.

3. Υπηρεσίες που παρέχονται από συγγραφείς, συνθέτες, καλλιτέχνες και ερμηνευτές έργων τέχνης, καθώς και τα δικαιώματα αυτών .

4. Ως παροχή υπηρεσιών για τη γεωργική παραγωγή θεωρείται κάθε υπηρεσία που είναι απαραίτητη για την παραγωγή των αγροτικών προϊόντων .

5. Στο χαμηλό συντελεστή Φ.Π.Α. 8% υπάγεται μόνο η αμοιβή για την διαμονή στο ξενοδοχείο .Κάθε άλλη αμοιβή, όπως τηλεφωνική εξυπηρέτηση, παροχή θέρμανσης κ.τ.λ. υπάγεται στον κανονικό συντελεστή .

6. Εκμετάλλευσης εστιατορίων, καφενείων, καφετεριών, ζαχαροπλασθειών , οινομαγειρειών και λοιπών συναφών επιχειρήσεων , εκτός από την εκμετάλλευση κέντρων διασκέδασης.

7. Στο χαμηλό συντελεστή Φ.Π.Α. 8% υπάγονται :

- Η παραχώρηση αθλητικών εγκαταστάσεων μόνο για τέλεση αθλητικών εκδηλώσεων .
- Τα εισιτήρια κάθε είδους αθλητικών εκδηλώσεων, ποδόσφαιρο, μπάσκετ, βόλει κ.τ.λ.
- Η χρήση αθλητικών εγκαταστάσεων, γηπέδων, γυμναστηρίων , κολυμβητηρίων .

Διευκρινίζεται ότι δεν υπάγεται στο χαμηλό συντελεστή η εκμίσθωση αθλητικών εγκαταστάσεων για διαφημίσεις, η εκμίσθωση κυλικείων , οι υπηρεσίες γυμναστηρίων γενικά, σχολών χορού για ιδιώτες κ.τ.λ.

8. Ο μειωμένος συντελεστής Φ.Π.Α. 8% εφαρμόζεται μόνο στις παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούν οι φιλανθρωπικοί οργανισμοί που ασχολούνται με την κοινωνική πρόνοια και την κοινωνική ασφάλιση .

9. Στο χαμηλό συντελεστή υπάγονται οι αμοιβές των γραφείων τελετών περιλαμβανομένων και των αγαθών τα οποία διαθέτουν την παροχή της υπηρεσίας τους.

10. Στο χαμηλό συντελεστή υπάγονται μόνο οι υπηρεσίες οδοκαθαρισμού, ανακύκλωσης απορριμμάτων, καθώς και επεξεργασία αποβλήτων .

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο

ΔΗΛΩΣΕΙΣ Φ.Π.Α. ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ ΕΦΑΡΜΟΓΕΣ

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 1^ο

Η επιτηδευματίας Δημητροπούλου Αντωνία του Παναγιώτη, ιδιοκτήτρια αρτοποιείου, έκανε έναρξη εργασιών στις 01/10/2003 και τηρεί Β' κατηγορίας βιβλία. Οι συνολικές της αγορές ανήλθαν σε 29.000 ευρώ με Φ. Π .Α. 8 % και σε 88.000 ευρώ με Φ. Π .Α. 18 %.

Οι συνολικές της πωλήσεις ήταν 40.000 ευρώ με 8 % Φ.Π.Α. και 2.300 ευρώ με 18 % Φ.Π.Α. Οι συνολικές της φορολογητέες δαπάνες ήταν 28.000 ευρώ και οι δαπάνες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης 41.000 ευρώ .Λοιπά αφαιρούμενα ποσά: 0,05 ευρώ.

Για το χρονικό διάστημα από 01/10/03 μέχρι 31/12/03 έχει υποχρέωση να υποβάλλει περιοδική δήλωση Φ .Π .Α. τέταρτου τριμήνου και εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 2^ο

Ο επιτηδευματίας Σταθόπουλος Ιωάννης του Κων/νου, ιδιοκτήτης περιπτέρου, που τηρεί Α' Κατηγορίας βιβλία, είναι υποχρεωμένος να υποβάλλει περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. κάθε τρίμηνο. Το πρώτο τρίμηνο του 2003 είχε αγορές εμπορευμάτων με 18 % Φ.Π.Α. 3.400 ευρώ. Με βάση το Σ.Κ.Κ. που είναι 18 % επί των αγορών και 15% επί των πωλήσεων, οι πωλήσεις του ανήλθαν σε 4.080 ευρώ. Κατά το ίδιο χρονικό διάστημα, οι δαπάνες του ήταν 2.000 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 360 ευρώ.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 3^ο

Ο επιτηδευματίας Πίπilas Χαράλαμπος του Χρήστου, διατηρεί κατάστημα με γυναικεία εσώρουχα και τηρεί βιβλία Β' Κατηγορίας. Τον Ιανουάριο του 2003 είχε αγορές εμπορευμάτων με 18 % Φ.Π.Α. 12.000 ευρώ. Ενδοκοινοτικές αποκτήσεις 7.400 ευρώ. Οι πωλήσεις του ανήλθαν σε 42.000 ευρώ. Τα γενικά έξοδα φορολογητέα ήταν 970 ευρώ, τα λοιπά έξοδα χωρίς δικαίωμα έκπτωσης ήταν 6.000 ευρώ και τα λοιπά προστιθέμενα ποσά : 0,16 ευρώ.

Για το χρονικό διάστημα από 01/01/2003 μέχρι 31/03/03 έχει υποχρέωση να υποβάλλει περιοδική δήλωση Φ.Π.Α.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 4^ο

Η εταιρεία UNIVERSAL PACK O.E., με αντικείμενο εργασιών το λιανικό και χονδρικό εμπόριο γυναικείων ενδυμάτων, τηρεί βιβλία Β' Κατηγορίας και υποχρεούται να υποβάλλει περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. κάθε τρίμηνο.

Τον Ιανουάριο του 2003 είχε αγορές εμπορευμάτων με 18 % Φ. Π.Α. 16.000 ευρώ, ενδοκοινοτικές αποκτήσεις 4.100 ευρώ. Οι πωλήσεις ήταν 17.000 ευρώ. Τα γενικά φορολογητέα έξοδα ανήλθαν σε 280 ευρώ.

Το πιστωτικό υπόλοιπο προηγούμενης περιόδου ήταν 9.000 ευρώ.

Τον Φεβρουάριο του 2003 η εταιρεία είχε αγορές εμπορευμάτων 2.800 ευρώ με 18 % Φ.Π.Α. Οι πωλήσεις με τον ίδιο συντελεστή Φ.Π.Α. ανήλθαν σε 21.000 ευρώ. Γενικά έξοδα φορολογητέα 350 ευρώ.

Τέλος, τον Μάρτιο του 2003 οι αγορές με 18 % Φ.Π.Α. ανήλθαν σε 1.100 ευρώ. Οι πωλήσεις με 18 % ήταν 5.300 ευρώ, οι φορολογητέες δαπάνες 120 ευρώ και οι δαπάνες με δικαίωμα έκπτωσης 2.200 ευρώ.

Η παραπάνω εταιρεία για χρονικό διάστημα από 01/01/2003 μέχρι 31/03/2003 υποχρεούται να υποβάλλει ανακεφαλαιωτικό πίνακα ενδοκοινοτικών αποκτήσεων.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4ο

ΚΑΘΕΣΤΩΤΑ ΤΟΥ Φ.Π.Α.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Α' ΚΑΝΟΝΙΚΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

Ποίοι ανήκουν στο κανονικό καθεστώς του Φ.Π.Α. και ποιές οι υποχρεώσεις τους.

Στο κανονικό καθεστώς επιχειρήσεων του Φ.Π.Α. ανήκουν οι υποκείμενοι του Φ.Π.Α., (δηλαδή οι επιχειρήσεις, οι αντιπρόσωποι, όσοι πραγματοποιούν ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών ή παρέχουν υπηρεσίες ενδοκοινοτικής μεταφοράς αγαθών, οι λήπτες υπηρεσιών, οι παραλήπτες αγαθών, οι εισαγωγείς 1, κλπ.) που τηρούν βιβλία (υποχρεωτικά ή προαιρετικά) β' κατηγορίας (βιβλίο εσόδων -εξόδων) ή γ' κατηγορίας (βιβλία διπλογραφικού συστήματος) του Κ.Β.Σ. (άρθρο 35 Ν. 2859/00).

Ο κάθε υποκείμενος στο Φ.Π.Α. που ανήκει στο κανονικό καθεστώς έχει υποχρέωση να υποβάλλει τις παρακάτω έντυπες δηλώσεις που δίνονται δωρεάν από την αρμόδια Δ.Ο.Υ (άρθρο 36 παρ. 1 Ν. 2859/00, Εγκ. Υπ. Οικ. 1131481/92)

α) Δήλωση έναρξης των εργασιών του, η οποία υποβάλλεται πριν από την έναρξη των εργασιών αυτών.

ΣΗΜ.: 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 30 μέρες δεν συνεπάγεται την επιβολή των κυρώσεων του Ν. 2859/00 για την καθυστέρηση αυτή, εφόσον δεν έχουν πραγματοποιήσει καμία συναλλαγή (άρθρο 36 παρ. 1α Ν. 2859/00).

β) Δήλωση μεταβολών -μετάταξης. Η δήλωση αυτή υποβάλλεται στις περιπτώσεις: (α) αλλαγής επωνυμίας, (β) αλλαγής του τόπου επαγγελματικής εγκατάστασης (κεντρικού ή έδρας), του αντικειμένου εργασιών, της ίδρυσης ή

κατάργησης υποκαταστημάτων, (γ) της αλλαγής των τηρουμένων βιβλίων Κ.Β.Σ. και του καθεστώτος Φ.Π.Α. (περίπτωση μετάταξης) που ανήκει κλπ. (όχι όμως από καθεστώς αγροτών στο κανονικό καθεστώς, διότι τότε υποβάλλεται δήλωση έναρξης εργασιών, (δ) έναρξης ή παύσης πραγματοποίησης ενδοκοινοτικών συναλλαγών.

Σε περίπτωση μεταφοράς της έδρας ή του κεντρικού, αρμόδια Δ.Ο.Υ. για την παραλαβή της δήλωσης μεταβολών είναι η αρχική Δ.Ο.Υ. (Π. 1972/87).

Η δήλωση μεταβολών -μετάταξης υποβάλλεται μέσα σε 10 μέρες από την πραγματοποίηση των αλλαγών. Σε περίπτωση που ο υποκείμενος έχει δικαίωμα μετάταξης, από ανώτερο καθεστώς Φ.Π.Α. σε κατώτερο και αντίστροφα (π.χ. από το ειδικό καθεστώς των μικρών επιχειρήσεων στο κανονικό) πρέπει να υποβάλλει τη δήλωση μέχρι τη 10η μέρα του πρώτου μήνα της διαχειριστικής περιόδου, διαφορετικά χάνει το δικαίωμα πραγματοποίησης της αλλαγής αυτής.

ΣΗΜ.: Δήλωση μεταβολών -μετάταξης υποβάλλουν και οι εξής:

α) ο υποκείμενος στο Φ.Π.Α., που υπάγεται στο ειδικό καθεστώς των αγροτών,
β) ο υποκείμενος στο Φ.Π.Α. που πραγματοποιεί μόνο πράξεις που δεν του παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης,

γ) το Νομικό Πρόσωπο που δεν είναι υποκείμενο στο Φ.Π.Α. όταν δηλώνεται η υποχρεωτική άσκηση ενδοκοινοτικών αποκτήσεων στην Ελλάδα, λόγω υπέρβασης του κατωφλίου, (τους δεσμεύει και για την επόμενη διαχειριστική περίοδο).

Αν στην επόμενη δεν υπερέβησαν το κατώφλι, μπορούν στη μεθεπόμενη και εμπρόθεσμα μέχρι τη 10η μέρα του πρώτου μήνα της επόμενης διαχειριστικής περιόδου να ζητήσουν να παύσει η φορολόγηση των ενδοκοινοτικών τους αποκτήσεων στην Ελλάδα. Τα πρόσωπα αυτά αν προαιρετικά δηλώσουν τη φορολόγηση των ενδοκοινοτικών τους αποκτήσεων στην Ελλάδα αν μεν υποβάλλουν δήλωση μέχρι τη 10η μέρα του πρώτου μήνα της επόμενης διαχειριστικής περιόδου ισχύει για την τρέχουσα και την επόμενη διαχειριστική περίοδο, ενώ αν υποβάλλουν τη δήλωση μετά τη 10η μέρα του πρώτου μήνα της επόμενης διαχειριστικής περιόδου ισχύει και για τις δύο επόμενες διαχειριστικές περιόδους. Η δήλωση ισχύει και πέραν της διετίας, εφόσον μετά την πάροδο της διετίας δεν ανακληθεί. Σε περίπτωση ανάκλησης η δήλωση που υποβάλλεται ισχύει από την έναρξη της επόμενης διαχειριστικής περιόδου.

Αναλογικά τα ίδια ισχύουν και για τη φορολόγηση των πωλήσεων από απόσταση υποχρεωτικά ή προαιρετικά σε άλλο κράτος -μέλος.

γ) Δήλωση οριστικής παύσης εργασιών. Η δήλωση οριστικής παύσης εργασιών για τα φυσικά πρόσωπα υποβάλλεται μέσα σε 10 μέρες από το χρόνο οριστικής παύσης των εργασιών, ενώ για τα νομικά πρόσωπα και τις ενώσεις προσώπων μέσα σε 30 μέρες από τη λύση τους (άρθρο 36 παρ. 1γ' Ν. 2859/00). Η δήλωση που υποβάλλεται μετά την προθεσμία αυτή θεωρείται εκπρόθεσμη και επιβάλλεται το πρόστιμο και ο πρόσθετος φόρος των άρθρων 1 και 4 του Ν. 2523/97.

ΣΗΜ.: α) Οριστική παύση των εργασιών στα Νομικά Πρόσωπα θεωρείται ο χρόνος εξαφάνισης αυτών (δημοσίευση πράξης λύσης στο Πρωτοδικείο, προκειμένου για Ο.Ε. και Ε.Ε. ή δημοσίευση περίληψης πράξης λύσης στο ειδικό Φ.Ε.Κ. (Α.Ε. & Ε.Π.Ε.), προκειμένου για Ε.Π.Ε. ή καταχώρηση πράξης λύσης Α.Ε. στο οικείο βιβλίο Α.Ε. που τηρείται στην Υπηρεσία Εμπορίου Νομαρχίας) .

β) Οριστική παύση εργασιών στα φυσικά πρόσωπα θεωρείται ο χρόνος πραγματικής παύσης της δραστηριότητας αυτών ή πώληση ή συγχώνευση της επιχείρησης κλπ.

γ) Τα αλλοδαπά Ν.Π. που ιδρύουν υποκατάστημα, γραφείο ή έχουν οποιαδήποτε δραστηριότητα στην Ελλάδα κλπ. έχουν τις ίδιες πιο πάνω υποχρεώσεις που αφορούν την

υποβολή των δηλώσεων έναρξης, μεταβολών -μετάταξης και οριστικής παύσης εργασιών (άρθρο 36 παρ. 3 Ν. 2859/00).

δ) Σε περίπτωση διακοπής ατομικής επιχείρησης κληρονομούμενου, η δήλωση παύσης εργασιών υποβάλλεται από τους κληρονόμους μέσα σε 10 μέρες από την ενεργό ανάμιξή τους στην κληρονομούμενη επιχείρηση και όχι πάνω από 10 μέρες από τη λήξη της προθεσμίας αποποίησης του άρθρου 1847 του Αστ. Κωδ. (άρθρο 36 παρ. 1γ' Ν. 2859/00).

Υποχρεώσεις των υποκειμένων στο Φ.Π.Α. που ανήκουν στο κανονικό καθεστώς του Φ.Π.Α. (άρθρο 36 4 § Ν. 2859/00)

Ο κάθε υποκείμενος στο Φ.Π.Α. που τηρεί βιβλία β' ή γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. θα πρέπει:

α) Να τηρεί βιβλία και να εκδίδει στοιχεία του Κ.Β.Σ. Στα βιβλία ή σε καταστάσεις θα πρέπει να αναγράφονται οι αγορές και τα έσοδα χωριστά κατά συντελεστή Φ.Π.Α. ή απαλλαγή και χωριστά ο Φ.Π.Α. κατά τρόπο που να διευκολύνει την ορθή συμπλήρωση των εντύπων του Φ.Π.Α. (περιοδικής δήλωσης, εκκαθαριστικής δήλωσης, VIES κλπ.) και απόδοσης του Φ.Π.Α.

Αναλυτικότερα: Η καταχώρηση εγγραφών θα πρέπει να γίνεται χωριστά κατά συντελεστή Φ.Π.Α. και χωριστά για τις απαλλασσόμενες πράξεις, τις αγορές, εισαγωγές και ενδοκοινοτικές αποκτήσεις και χωριστά τις αντίστοιχες πωλήσεις, εξαγωγές (απαλλασσόμενες) και ενδοκοινοτικές παραδόσεις (απαλλασσόμενες) αγαθών (εμπορευμάτων, πρώτων και βοηθητικών υλών -προϊόντων, παγίων), τη λήψη κοστολογήσιμων και την παροχή υπηρεσιών, τις πράξεις λήπτη, τις αυτοπαραδόσεις αγαθών, τις αυτοπαροχές υπηρεσιών και τα λοιπά έσοδα. Ειδικά τα γενικά έξοδα μπορούν να παρακολουθούνται ενιαία αλλά με διάκριση ανάμεσα σε αυτά που παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης (ολικό ή μερικό) και στα απαλλασσόμενα, εξαιρούμενα και χωρίς δικαίωμα έκπτωσης (Εγκ. Υπ. Οικ. 1131481 /πολ. 1282/1992) . Για ενδοκοινοτικές εργασίες φασόν, αντί χωριστών λογαριασμών για τα αγαθά αυτά, μπορεί να τηρείται και ειδικό βιβλίο (άρθρο 36 παρ. 4α Ν. 2859/00) (βλέπε περισσότερα στο βιβλίο "ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ -ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ -

ΦΟΡΟΤΕΧΝΙΚΑ -Γ.Λ.Σ. - Κ.Β.Σ. ΣΤΗΝ ΠΡΑΞΗ" του καθ. ΔΗΜ. Ι. ΚΑΡΑΓΙΑΝΝΗ).

Στην περίπτωση μετάταξης από το κανονικό καθεστώς με βιβλία γ' κατηγορίας στο τεκμαρτό ή στους απαλλασσόμενους ή στο καθεστώς των αγροτών και αντίστροφα, η σύνταξη απογραφής γίνεται χωριστά κατά συντελεστή Φ.Π.Α.

ΣΗΜ.: Στις αποδείξεις λιανικής πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών δεν υπάρχει υποχρέωση ο Φ.Π.Α. να γράφεται χωριστά (Εγκ. Υπ. Οικ. 1131481/πολ. 1282/1992). Μόνο στις περιπτώσεις έκδοσης αποδείξεων λιανικής πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών που τα αγαθά προορίζονται να εξαχθούν από τον αγοραστή τους στο εξωτερικό (εκτός Ε.Ε.) είναι υποχρεωτική η αναγραφή της αξίας κατά συντελεστή Φ.Π.Α. χωριστά και χωριστά ο Φ.Π.Α. Το ίδιο γίνεται και όταν η πώληση ή η παροχή υπηρεσιών γίνεται σε μέλη διπλωματικών και προξενικών αποστολών με εξαίρεση την παροχή τηλεπικοινωνιακής εξυπηρέτησης ή ηλεκτρικού ρεύματος. Στις περιπτώσεις αυτές, αντί απόδειξης από ταμιακή μηχανή, εκδίδεται θεωρημένη απόδειξη χειρόγραφη ή μηχανογραφική (Απ. Σ 3044/135/16. 1 0.86) .

β) Να επιδίδει στη Δ.Ο.Υ. τις προβλεπόμενες από το άρθρο 38 του Ν. 2859/00 δηλώσεις του Φ.Π.Α. (περιοδική δήλωση, και εκκαθαριστική δήλωση του Φ.Π.Α.).

ΣΗΜ.: α) Δεν επιδίδονται δηλώσεις του Φ.Π.Α. από όσους πραγματοποιούν αποκλειστικά πράξεις που απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α. χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. των εισροών τους, π.χ. οι απαλλασσόμενοι του άρθρου 22, οι απαλλασσόμενοι της παραγράφου 2, του άρθρου 39 (ειδικό καθεστώς μικρών επιχειρήσεων) και οι αγρότες του άρθρου 41 του Ν. 2859/00.

β) Ειδικά, την έκτακτη περιοδική δήλωση για την περιστασιακή παράδοση καινούργιου μεταφορικού μέσου την επιδίδουν ακόμα και οι ιδιώτες, εφόσον ενεργούν παράδοση καινούργιου μεταφορικού μέσου σε άλλο κράτος -μέλος και μόνο για την πράξη τους αυτή.

γ) Να υποβάλλει στη Δ.Ο.Υ. δήλωση για καταβολή του Φ.Π.Α., στην περίπτωση μεταβίβασης ακινήτων του άρθρου 6, πριν από τη σύνταξη του συμβολαιογραφικού εγγράφου (από 1.1.2003).

δ) Να ορίζει φορολογικό αντιπρόσωπό του, πριν από την ενέργεια οποιασδήποτε φορολογητέας πράξης στην Ελλάδα, εφόσον πρόκειται για υποκείμενο στο Φ.Π.Α. που δεν είναι μόνιμα εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας.

ΣΗΜ.: Δεν υπάρχει υποχρέωση ορισμού φορολογικού αντιπροσώπου στις εξής περιπτώσεις (άρθρο 36 παρ. 4ε Ν. 2859/00, Εγκ. Υπ. Οικ. 1117821/πολ. 1317/93):

α) Στην περίπτωση παράδοσης αγαθών όταν ένας υποκείμενος σε άλλο κράτος - μέλος αποκτά αγαθά στην Ελλάδα που του αποστέλλονται από κράτος -μέλος άλλο από το δικό του και στη συνέχεια τα παραδίδει σε πρόσωπο με Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α. στην Ελλάδα, δηλαδή σε πρόσωπο που καθίσταται υπόχρεο για την καταβολή του Φ.Π.Α. ως ενδοκοινοτική απόκτηση και με την προϋπόθεση ότι στο φορολογικό στοιχείο που εκδίδει γίνεται ρητή αναφορά ότι πρόκειται για πράξη στα πλαίσια της τριγωνικής συναλλαγής και επίσης στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα ενδοκοινοτικών παραδόσεων γίνεται σχετική μνεία.

Η περίπτωση αυτή ισχύει μόνο εφόσον τόσο ο μη εγκαταστημένος στην Ελλάδα υποκείμενος όσο και ο αγοραστής είναι εγγεγραμμένοι στα μητρώα των κρατών τους ως ασκούντες ενδοκοινοτικές συναλλαγές.

β) Στην παροχή υπηρεσιών ενδοκοινοτικής μεταφοράς και μεσολάβησης από Ελλάδα προς άλλο κράτος -μέλος (περίπτωση άρθρου 14 παράγραφος 2γ), εκτός αν ο παρέχων τις ενδοκοινοτικές υπηρεσίες δεν είναι εγκατεστημένος στην Ελλάδα και ο λήπτης στερείται

ή για οποιοδήποτε λόγο δεν δίνει τον Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α. του στον παρέχοντα τη συγκεκριμένη υπηρεσία.

γ) Στην παροχή υπηρεσιών περίπτωσης άρθρου 14 παράγραφος 3 (π.χ. μεταβίβαση royalties διαφημίσεις, συμβούλων, τραπεζικές, διάθεση προσωπικού, μίσθωση ενσώματων κινητών αγαθών εκτός μεταφορικών μέσων κλπ.), εκτός αν ο παρέχων τις υπηρεσίες αυτές δεν είναι εγκατεστημένος σε κράτος -μέλος της Κοινότητας και οι υπηρεσίες παρέχονται σε λήψη που δεν έχει δικαίωμα έκπτωσης και είναι εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας (Εγκ. Υπ. Οικ.1071720/97).

δ) Στην παροχή υπηρεσιών περίπτωσης άρθρου 14 παράγραφος 4 (ενδοκοινοτική μεταφορά από άλλο κράτος -μέλος προς Ελλάδα, προς λήψη υποκείμενο και λοιπές συναφείς προς αυτή υπηρεσίες). Επίσης, δεν υπάρχει υποχρέωση ορισμού αντιπροσώπου και στην ενδοκοινοτική μεταφορά αγαθών και στις υπηρεσίες διαμεσολάβησης που πραγματοποιούνται από πρόσωπα που ενεργούν στο όνομα και για λογαριασμό άλλων προσώπων, όταν ο παρέχων τις υπηρεσίες αυτές δεν είναι εγκατεστημένος σε κράτος -μέλος της Κοινότητας και ο λήπτης είναι υποκείμενος στο Φ.Π.Α., εγκατεστημένος σε κράτος -μέλος της Κοινότητας (άρθρο 14 παρ. 2γ και 4).

ε) Να τηρεί ιδιαίτερο λογ/σμό με τίτλο "Φόρος Προστιθέμενης Αξίας"

Ο Φ.Π.Α. των εισροών και των εκροών, για όλες τις κατηγορίες βιβλίων του Κ.Β.Σ., θα πρέπει να παρακολουθείται κατά συντελεστή Φ.Π.Α. σε ξεχωριστές στήλες ή σε ξεχωριστούς λογαριασμούς, κατά τρόπο που να διευκολύνεται η ορθή συμπλήρωση όλων των εντύπων του Φ.Π.Α. (Εγκ. Υπ. Οικ. 113148/92). Αν το υπόλοιπο του λογ. 54.00 "Φ.Π.Α." στις 31.12 με γ' κατηγορίας βιβλία είναι πιστωτικό, τότε το ποσό αυτό μεταφέρεται στο λογ. 33.13.90 "Συμψηφιστέος στην επόμενη χρήση Φ.Π.Α."

Δηλαδή, το τυχόν χρεωστικό ή πιστωτικό υπόλοιπο του λογαριασμού Φ.Π.Α. στο τέλος της διαχειριστικής χρήσης, δεν θα μεταφέρεται στα αποτελέσματα χρήσης, αλλά θα μεταφέρεται στη νέα διαχειριστική χρήση για έκπτωση ή επιστροφή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 του νόμου 2859/00 .

Οι διαφορές Φ.Π.Α., που προκύπτουν ύστερα από έλεγχο και βάσει οριστικών στοιχείων και οι οποίες αφορούν προηγούμενες διαχειριστικές χρήσεις, παρακολουθούνται σε ειδικό λογ/σμό που δεν είναι αποτελεσματικός (Απόφ. Υπ. Οικ. Π. 6792/86).

στ) Να τηρεί θεωρημένο ειδικό βιβλίο όπου θα καταγράφει τα αγαθά που απέστειλε ή μετέφερε ή τα οποία απεστάλησαν ή μεταφέρθηκαν για λογαριασμό του σε άλλο κράτος -μέλος για τις ανάγκες των πράξεων εργασιών φασών και λοιπών εργασιών παροχής υπηρεσιών (άρθρο 36 παρ. 4στ' Ν. 2859/00). Π.χ. εγκαταστημένη στην Ιταλία επιχείρηση στέλνει (μέχρι 24 μήνες) στην Ελλάδα, σε Ελληνική τεχνική επιχείρηση, ένα ανυψωτικό μηχάνημα. Η ελληνική επιχείρηση θα πρέπει να το συμπεριλάβει στο "ειδικό βιβλίο" (Εγκ. Υπ. Οικ. 1051009/97),

ΣΗΜ: Όταν για οποιοδήποτε λόγο υπολογίστηκε λανθασμένα το ποσό του Φ.Π.Α. που αναλογεί στα πωληθέντα αγαθά, μπορεί να εκδίδεται συμπληρωματικό τιμολόγιο ή πιστωτικό τιμολόγιο για τη διαφορά του Φ.Π.Α. μέσα στην ίδια πάντα φορολογική περίοδο στην οποία εκδόθηκε και το αρχικό τιμολόγιο πώλησης των αγαθών, για να μη δημιουργείται αδυναμία ελέγχου και διασταύρωσης του Φ.Π.Α. που υποχρεούται η επιχείρηση

Ειδικές υποχρεώσεις υποκειμένων στο Φ.Π.Α. που ενεργούν ενδοκοινοτικές συναλλαγές (άρθρο 36 παράγρ. 5, Εγκ. 1131481/92)

Όσοι υποκείμενοι στο Φ.Π.Α. πραγματοποιούν ενδοκοινοτικές συναλλαγές, δηλαδή όταν πραγματοποιούν ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών (άρθρα 11 και 12), ή ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών προς άλλο κράτος -μέλος (άρθρο 28 Ν. 2859/00), έχουν τις παρακάτω ειδικές υποχρεώσεις:

α) Να υποβάλλουν ανακεφαλαιωτικό πίνακα (Iisting), για τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιούν κατά τις διατάξεις 1α και 1γ του άρθρου 28 , καθώς και του άρθρου 15 παράγραφος 2 τελευταίου εδαφίου. Ο πίνακας αυτός υποβάλλεται στη Δ.Ο.Υ. μέχρι την 20η μέρα του μήνα που ακολουθεί το κάθε ημερολογιακό τρίμηνο, π.χ. για το πρώτο τρίμηνο μέχρι 20.4 κλπ. δηλαδή μαζί με την περιοδική δήλωση του Φ.Π.Α. της αντίστοιχης φορολογικής περιόδου. Επίσης, να υποβάλλουν ανακεφαλαιωτικό πίνακα (Iisting) για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιούν σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 11 παρ. 1 και 2 και 12 του Ν. 2859/00 .

β) Να υποβάλλουν δήλωση (INTRASTAT) για τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές (αποκτήσεις και παραδόσεις) που πραγματοποιούν κάθε φορολογική περίοδο (μήνα). Η δήλωση αυτή υποβάλλεται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. ταυτόχρονα με την περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. Υποχρέωση υποβολής της δήλωσης αυτής έχουν μόνο οι υπόχρεοι εκείνοι που πραγματοποιούν ενδοκοινοτικές συναλλαγές μεγαλύτερες από κάποιο όριο που καθορίζεται σε ετήσια βάση με κοινές αποφάσεις των Υπουργών Εθνικής Οικονομίας και Οικονομικών και καλείται "κατώφλι εξομοίωσης". Σήμερα (έτος 2002), το κατώφλι αυτό έχει καθοριστεί στο ύψος των 10.000.000 δρχ./340,75 = 29.347,03 ευρώ, προκειμένου για ενδοκοινοτικές αποκτήσεις που πραγματοποίησε μια επιχείρηση μέσα στο προηγούμενο έτος και σε 15.000.000 δρχ./340,75 = 44.020,54 ευρώ προκειμένου για ενδοκοινοτικές παραδόσεις που πραγματοποίησε επίσης μέσα στο προηγούμενο έτος (τα ποσά αυτά ίσως αλλάξουν κατά την στρογγυλοποίησή τους από τη σχετική απόφαση).

ΣΗΜ.: α) Οι επιχειρήσεις που διακόπτουν τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές οφείλουν να το γνωστοποιούν στις Δ.Ο.Υ. με την υποβολή δήλωσης μεταβολής -μετάταξης.
β) Στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές θα πρέπει να γράφεται μπροστά από το Α.Φ.Μ. το πρόθεμα "EL" και μπροστά από το Α.Φ.Μ. του συναλλασσόμενου το ανάλογο πρόθεμα που ισχύει στο άλλο κράτος -μέλος π.χ. F.R. = Γαλλία κλπ. (άρθρο 36 παρ. 5β' Ν. 2859/00).

Υποχρεώσεις ορισμένων προσώπων που δεν υπάγονται στο Φ.Π.Α. (άρθρ. 36§6 Ν.2859/00, Εγκ.Υπ. Οικ.1131481/πολ.1282/92)

Τα Νομικά Πρόσωπα που δεν υπόκεινται στο Φ.Π.Α., οι απαλλασσόμενοι χωρίς δικαίωμα έκπτωσης, καθώς και οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41 του Ν. 2859/00, εφόσον διενεργούν ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών και κατά την προηγούμενη ή κατά την τρέχουσα διαχειριστική περίοδο πραγματοποίησαν ενδοκοινοτικές αποκτήσεις πάνω από 10.000 ευρώ ή πραγματοποίησαν ενδοκοινοτικές αποκτήσεις καινούργιων μεταφορικών μέσων ή προϊόντων που υπάγονται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης ή έχουν κάνει προαιρετικά ένταξη στους υποκειμένους στο Φ.Π.Α., υποχρεούνται:

α) Να υποβάλλουν δήλωση έναρξης εργασιών καθώς και τις προβλεπόμενες δηλώσεις μεταβολών -μετάταξης και οριστικής παύσης εργασιών και να λαμβάνουν Α.Φ.Μ.

β) Να υποβάλλουν δήλωση, με την οποία να γνωστοποιούν τη διενέργεια φορολογητέων ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών. Η γνωστοποίηση αυτή γίνεται συνήθως με τη συμπλήρωση ειδικής ένδειξης στη δήλωση έναρξης εργασιών που για το λόγο αυτό υποβάλλεται, ενώ στις άλλες περιπτώσεις με τη συμπλήρωση ειδικής ένδειξης στο έντυπο της δήλωσης μεταβολών,

γ) Να υποβάλλουν την περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. με την οποία καταβάλλεται και ο Φ.Π.Α. που αναλογεί στις φορολογητέες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις τους. Η δήλωση αυτή υποβάλλεται κάθε μήνα και μέχρι την 20η του επόμενου μήνα,

δ) Να υποβάλλουν δήλωση με την οποία να γνωστοποιούν την παύση των φορολογητέων ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών. Η γνωστοποίηση αυτή γίνεται με την συμπλήρωση ειδικής ένδειξης στο έντυπο μεταβολών. Η δήλωση αυτή υποβάλλεται μέχρι τις 10 Ιανουαρίου του έτους κατά το οποίο πιθανολογείται ότι δεν πρόκειται να πραγματοποιηθούν φορολογητέες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών.

ε) Να υποβάλουν τις δηλώσεις Iisting καθώς και τις δηλώσεις Intrastat.

Υποχρεώσεις άλλων προσώπων (άρθρο 36 παράγρ. 7 Ν. 2859/00)

Τις υποχρεώσεις που προβλέπει το άρθρο αυτό (άρθρο 36) έχουν κατά περίπτωση και τα εξής πρόσωπα:

α) ο εκκαθαριστής, ο κηδεμόνας, ο προσωρινός διαχειριστής και ο μεσεγγυούχος, στις περιπτώσεις κληρονομιάς 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 Φ.Π.Α.,

δ) ο αντιπρόσωπος του εγκαταστημένου εκτός του εσωτερικού της χώρας υποκειμένου στο Φ.Π.Α.,

ε) οι κληρονόμοι και οι δωρεοδόχοι του υποκειμένου στο Φ.Π.Α. 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 Φ.Π.Α.,

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 επιχείρησης (άρθρο 36 παρ. 7η Ν. 2859/00).

ΣΗΜ.: Τα πρόσωπα που θεωρούνται νόμιμοι εκπρόσωποι των νομικών προσώπων ευθύνονται προσωπικά, αλληλεγγύως και εις ολόκληρο με το υπόχρεο και υποκείμενο στο Φ.Π.Α. νομικό πρόσωπο για την καταβολή του Φ.Π.Α., όχι μόνο κατά τη διάλυση, συγχώνευση ή μετατροπή των νομικών προσώπων, αλλά και κατά τη διάρκεια της λειτουργίας των νομικών προσώπων και από το χρόνο που το κάθε νομικό πρόσωπο όφειλε να επιδίδει στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. δηλώσεις Φ.Π.Α. (Εγκ. Υπ. Οικ. 1135929/7.12.98).

Απαλλαγές από τις υποχρεώσεις του άρθρου 36 Ν. 2859/00

Απαλλάσσονται από τις υποχρεώσεις του άρθρου 36 τα εξής πρόσωπα:

- α) τα πρόσωπα που καθίστανται υποκείμενα από περιστασιακή παράδοση καινούργιου μεταφορικού μέσου σε άλλο κράτος -μέλος,
- β) οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41 ,
- γ) τα Νομικά Πρόσωπα που δεν υπόκεινται στο Φ.Π.Α. Αν όμως τα πρόσωπα αυτά από άλλες συναλλαγές τους πρέπει να λάβουν Α.Φ.Μ., υποχρεούνται να υποβάλλουν και τις δηλώσεις έναρξης εργασιών, μεταβολών -μετάταξης και οριστικής παύσης των εργασιών, χωρίς άλλες υποχρεώσεις.
- δ) Τα φυσικά πρόσωπα που πραγματοποιούν μίσθωση ακινήτων, δηλαδή πράξη που απαλλάσσεται από το Φ.Π.Α. (περ. κστ' άρθρου 22 Ν. 2859/00).
- ε) Τα πρόσωπα που απαλλάσσονται του Φ.Π.Α. χωρίς δικαίωμα έκπτωσης δεν έχουν υποχρέωση υποβολής δήλωσης περιοδικής ή εκκαθαριστικής.

Υποχρεώσεις λοιπών προσώπων (άρθρο 37 Ν. 2859/00)

Τέτοιες υποχρεώσεις που έχουν είναι:

- 1) Να διαφυλάσσουν τα στοιχεία κόστους 10 χρόνια από την αποπεράτωση του έργου, όταν ισχυρίζονται ότι οι εργασίες πραγματοποιήθηκαν χωρίς τη μεσολάβηση εργολάβου.
- 2) Τα πρόσωπα που συντάσσουν τις μελέτες των έργων αυτών έχουν υποχρέωση να υποβάλλουν στην πολεοδομία, μαζί με την αίτηση για την έκδοση της άδειας εκτέλεσης του έργου, και πληροφοριακά στοιχεία για το έργο που θα εκτελεστεί.
- 3) Οι συμβολαιογράφοι έχουν υποχρέωση να μην συντάσσουν συμβολαιογραφικό έγγραφο πώλησης ακινήτου, αν δεν πληρώθηκε ο Φ.Π.Α. που αναλογεί στη δήλωση του εγγράφου αυτού. Επίσης, θα πρέπει να αναγράφουν στα πιο πάνω έγγραφα και τον αύξοντα αριθμό της δήλωσης. Οι υποχρεώσεις αυτές ισχύουν από 1. 1.2003 που τα ακίνητα θα υπάγονται στο Φ.Π.Α.

Κάθε πότε υποβάλλεται η περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. από τους υπόχρεους του κανονικού καθεστώτος (άρθρο 38)

-Όσοι τηρούν βιβλία β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., υποβάλλουν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. περιοδική δήλωση κάθε τρεις (3) μήνες και μέχρι την 20η ημέρα του μήνα που ακολουθεί το τρίμηνο. Όσοι όμως πραγματοποιούν ενδοκοινοτικές αποκτήσεις των άρθρων 11 και 12 ή απαλλασσόμενες ενδοκοινοτικές παραδόσεις του άρθρου 28 ανεξάρτητα αν τηρούν βιβλία β' ή γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. υποβάλλουν την περιοδική δήλωσή τους κάθε μήνα και μέχρι τις 20 του επόμενου μήνα, αρχής γενομένης από το μήνα που έγινε έναρξη πραγματοποίησης τέτοιων συναλλαγών (ενδοκοινοτικών) μέχρι τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου. Αν η ενδοκοινοτική απόκτηση πραγματοποιήθηκε στον τρίτο μήνα της τρίμηνης φορολογικής περιόδου,

τότε υποβάλλεται μία περιοδική δήλωση για το τρίμηνο και μέχρι τις 20 του επόμενου από τη λήξη του τριμήνου μήνα, έστω και αν το υπόλοιπο είναι πιστωτικό (Εγκ. Υπ. Οικ. 1039026/93, 1077576/13.8.99). Στη συνέχεια, με δήλωση μεταβολών της 31.12 που υποβάλλεται μέχρι 10.1 του επόμενου έτους μπορεί η επιχείρηση αυτή να δηλώσει ότι δεν πραγματοποιεί πλέον ενδοκοινοτικές συναλλαγές και να υποβάλλει στο εξής την περιοδική δήλωση του Φ.Π.Α. κάθε δίμηνο ή τρίμηνο κλπ. Σε περίπτωση που η δήλωση μεταβολών για τη διακοπή της διενέργειας των ενδοκοινοτικών συναλλαγών υποβληθεί κατά τη διάρκεια της χρήσης, τότε και πάλι μέχρι τέλους του έτους αυτού, η περιοδική δήλωση υποβάλλεται κάθε μήνα (Απόφ. Υπ. Οικ. 1041335/1.4.94). Οι υποκείμενοι στο Φ.Π.Α. που αποκλειστικά λαμβάνουν ή παρέχουν υπηρεσίες από ή προς υποκειμένους στο Φ.Π.Α. άλλου κράτους - μέλους, δεν υποχρεούνται να υποβάλουν την περιοδική δήλωση κάθε μήνα, αλλά κάθε τρίμηνο, εκτός αν τηρούν βιβλία γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ.

-Όσοι τηρούν βιβλία γ' κατηγορίας, υποβάλλουν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. περιοδική δήλωση κάθε μήνα και μέχρι Τις 20 του μήνα που ακολουθεί.

Επίσης και το Δημόσιο όταν ασκεί πράξεις για τις οποίες υπάγεται στο Φ.Π.Α. υποβάλλει την περιοδική του δήλωση κάθε μήνα και μέχρι τις 20 του επόμενου μήνα.

Αν η τελευταία ημέρα υποβολής της περιοδικής δήλωσης είναι κατά νόμο εορτάσιμη (μη εργάσιμη), η προθεσμία εμπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης λήγει την επόμενη εργάσιμη ημέρα (άρθρο 242 Α.Κ.). Δεν ισχύει όμως η παράταση αυτή για τις δηλώσεις που αφορούν προηγούμενες φορολογικές περιόδους, οπότε υπολογίζεται η προσαύξηση λόγω εκπροθέσμου, όταν οι δηλώσεις αυτές υποβάλλονται την επόμενη εργάσιμη ημέρα (Π. 4229/4. 7.88). Επίσης, παρέχεται και μία άλλη παράταση για την υποβολή της περιοδικής δήλωσης με βάση το τελευταίο ψηφίο του Α.Φ.Μ..

Οι επιχειρήσεις που βρίσκονται σε αδράνεια ή αναστολή εργασιών για χρονική περίοδο μεγαλύτερη του έτους, για να μην έχουν υποχρέωση υποβολής περιοδικών δηλώσεων θα πρέπει να έχουν υποβάλει δήλωση μεταβολών -μετάταξης και να έχουν ακυρώσει τα στοιχεία του Κ.Β.Σ. Αντίθετα, οι επιχειρήσεις αυτές έχουν υποχρέωση να υποβάλουν εκκαθαριστικές δηλώσεις του Φ.Π.Α. (άρθρο 38 παρ. 1). ΣΗΜ.: α) Η επιχείρηση θα πρέπει να γράψει στην περιοδική δήλωση το σύνολο του Φ.Π.Α. που εισέπραξε από την πώληση των αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών, ο οποίος σε καμιά περίπτωση δεν πρέπει να είναι μικρότερος από τον αναλογούντα (Υπ. Οικ. Εγκ. 1131481/92).

(Π.χ. αξία πώλησης ευρώ 1.000X8% = Φ.Π.Α. ευρώ 80 και όχι ευρώ 79). Αν τυχόν η επιχείρηση εισέπραξε Φ.Π.Α. περισσότερο από τον αναλογούντα (π.χ. στο πιο πάνω παράδειγμα αντί ευρώ 80 εισέπραξε ευρώ 83), τότε θα πρέπει να γράψει τον περισσότερο Φ.Π.Α. (ευρώ 83) (Εγκ. Υπ. Οικ. Π. 136/88, πολ. 9).

Στην περίπτωση που για οποιοδήποτε λόγο ο πωλητής δεν εισέπραξε το Φ.Π.Α. (π.χ. γιατί αρνείται να τον πληρώσει ο αγοραστής) γράφει οπωσδήποτε τον αναλογούντα Φ.Π.Α. Σ' αυτή την περίπτωση ο πωλητής πρέπει να επιδιώξει με κάθε

νόμιμο μέσο να εισπράξει από τον αγοραστή τον αναλογούντα Φ.Π.Α. χωρίς την παρέμβαση της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.

β) Ο πωλητής επίσης στην περιοδική δήλωση γράφει το σύνολο του Φ.Π.Α. που πλήρωσε κατά την αγορά ή εισαγωγή των αγαθών ή υπηρεσιών. Στη δήλωση γράφει ο πωλητής πάντοτε το Φ.Π.Α. που πλήρωσε κατά την αγορά ή εισαγωγή και όχι αυτόν που αναλογεί.

Αν στο τιμολόγιο από λάθος χρεωθεί Φ.Π.Α. ευρώ 110 και όχι ευρώ 120 που είναι ο σωστός, στη δήλωση δεν θα γράψει το ποσό των ευρώ 120, αλλά το ποσό των ευρώ 110 που πράγματι πληρώθηκε (Υπ. Οικ. Εγκ. Π. 136/1988, πολ. 9).

γ) Οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος, τα Ν.Π. που δεν υπάγονται στο Φ.Π.Α. και οι απαλλασσόμενοι χωρίς δικαίωμα έκπτωσης, ανεξάρτητα αν οι συνολικές αγορές από άλλο κράτος -μέλος υπερέβησαν ή όχι το ποσό των 10.000 ευρώ μέσα σε μια διαχειριστική χρήση, υποχρεούνται να υποβάλλουν ειδική περιοδική δήλωση μέχρι τις 10 του επόμενου μήνα από την απόκτηση στο αρμόδιο τελωνείο, όταν πραγματοποιούν ενδοκοινοτικές αποκτήσεις προϊόντων που υπόκεινται στον Ε.Φ.Κ. και να καταβάλλουν τον οφειλόμενο Φ.Π.Α. (άρθρο 38, παρ. 7 Ν. 2859/00).

δ) Σε περίπτωση παύσης των εργασιών μιας επιχείρησης πριν από τη λήξη της φορολογικής περιόδου της, ως ημερομηνία λήξης της οικίας (τελευταίας) φορολογικής περιόδου θεωρείται η ημερομηνία παύσης των εργασιών αυτής και όχι η ημερομηνία λήξης του μηνός. Επομένως,

Η περιοδική δήλωση της τελευταίας φορολογικής περιόδου θα υποβληθεί μέσα στην προθεσμία των 20 ημερών από την ημερομηνία παύσης των εργασιών, ανεξάρτητα από την κατηγορία βιβλίων του Κ.Β.Σ. που τηρεί η επιχείρηση.

ε) Όταν το ποσό του Φ.Π.Α. που οφείλεται είναι μέχρι 3 ευρώ, μεταφέρεται για καταβολή στην επόμενη φορολογική περίοδο. ενώ όταν το ποσό του Φ.Π.Α. που προκύπτει είναι πιστωτικό (αρνητικό) τότε αυτό ή μεταφέρεται για έκπτωση σε επόμενη φορολογική περίοδο ή επιστρέφεται εφόσον παρέχεται τέτοιο δικαίωμα (άρθρο 38 παρ. 2 Ν. 2859/00).

Κάθε πότε υποβάλλεται η εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α.

Η εκκαθαριστική δήλωση του Φ. Π .Α. , που θεωρείται ως ανακεφαλαιωτική δήλωση , περιλαμβάνει τα ποσά των περιοδικών δηλώσεων που υποβλήθηκαν την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο και υποβάλλεται:

α) Μέχρι 25 Φεβρουαρίου από τις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Α' ή Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ.

β) Μέχρι 10 Μαΐου από τις επιχειρήσεις που τηρούν γ' κατηγορίας βιβλία του Κ.Β.Σ. Για τις επιχειρήσεις, που η διαχειριστική τους περίοδος λήγει στις 30 Ιουνίου, η υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης πρέπει να γίνει μέχρι τις 10 Νοεμβρίου (για βιβλία γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ.).

Δήλωση Φ.Π.Α. για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις και τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις καινούργιων μεταφορικών μέσων καθώς και για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις προϊόντων με Ε.Φ.Κ.

α) Όποιος (υποκείμενος στο Φ.Π.Α. ή ιδιώτης) πραγματοποιεί ενδοκοινοτική απόκτηση καινούργιου μεταφορικού μέσου, υποχρεούνται να υποβάλλει στην αρμόδια Τελωνειακή Αρχή ειδική περιοδική δήλωση για την καταβολή του Φ.Π.Α. που αναλογεί στην απόκτηση αυτή, μέχρι την ημερομηνία μεταφοράς.

Οι αντιπροσωπείες όμως αυτοκινήτων, οι επιχειρήσεις που μισθώνουν αυτοκίνητα και οι επιχειρήσεις εκπαίδευσης οδηγών αυτοκινήτων, κατά την ενδοκοινοτική απόκτηση των μεταφορικών μέσων, δεν καταβάλλουν Φ.Π.Α. για τα παραπάνω αυτοκίνητα, εφόσον αυτά εμπίπτουν στο αντικείμενο εργασιών τους και δεν δηλώνουν τις αποκτήσεις τους αυτές με ειδική περιοδική δήλωση αλλά με την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου και με το Intrastat.

β) Η παράδοση καινούργιου αυτοκινήτου που πραγματοποιείται προς άλλο κράτος - μέλος θεωρείται πράξη απαλλασσόμενη από το Φ.Π.Α. σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 1. Για το λόγο αυτό, το πρόσωπο που καθίσταται υποκείμενο από την αιτία αυτή και μόνο, δικαιούται έκπτωση του Φ.Π.Α. που αναλογεί στην αξία αυτής της παράδοσης. Η περιοδική δήλωση πρέπει να υποβάλλεται μέχρι την ημέρα αποστολής και ο Φ.Π.Α. που εκπίπτει δεν μπορεί να υπερβαίνει το Φ.Π.Α. που αντιστοιχεί στην αξία παράδοσης (άρθρο 31 παρ. 8 Ν. 2859/00).

γ) Οι αγρότες, τα Ν.Π. που δεν υπάγονται στο Φ.Π.Α. και οι απαλλασσόμενοι που οι αγορές τους δεν υπερβαίνουν τα 10.000 ευρώ, υποχρεούνται να υποβάλλουν έκτακτη περιοδική δήλωση στην αρμόδια τελωνειακή αρχή όταν πραγματοποιούν ενδοκοινοτικές αποκτήσεις προϊόντων, που υπόκεινται στον ειδικό φόρο κατανάλωσης (Ε.Φ.Κ.) και να καταβάλλουν τον οφειλόμενο Φ.Π.Α. Η δήλωση αυτή υποβάλλεται μέσα σε 15 ημέρες από την ημερομηνία εγγραφής της πίστωσης του λογαριασμού του προμηθευτή στα βιβλία του υπόχρεου ή από τη λήψη του σχετικού παραστατικού του προμηθευτή και μέχρι την αποστολή του σχετικού εμβάσματος. Τα παραπάνω πρόσωπα δεν έχουν υποχρέωση να υποβάλλουν εκκαθαριστική δήλωση, υποβάλλουν όμως δήλωση Intrastat και Iisting, μέσα στις προθεσμίες που ορίζονται και για τους άλλους υπόχρεους.

Οι λοιπές επιχειρήσεις που δικαιούνται έκπτωσης του Φ.Π.Α. εισροών δεν καταβάλλουν Φ.Π.Α. για τα μεταφορικά μέσα που αγοράζουν, εφόσον αυτά δεν είναι Ε.Ι.Χ. αυτοκίνητα μέχρι εννέα θέσεων, συμπεριλαμβανομένης και της θέσης του οδηγού ή ιδιωτικά σκάφη ή αεροσκάφη για αναψυχή ή αθλητισμό.

Αντίθετα, για τα Ε.Ι.Χ. αυτοκίνητα και τα σκάφη και αεροσκάφη της προηγούμενης περίπτωσης, καθώς και για τις αγορές που πραγματοποιούνται από οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο, καταβάλλεται ο Φ.Π.Α. Η σχετική δήλωση υποβάλλεται πριν από τη μεταβίβαση του αυτοκινήτου κλπ.

Τρόπος απόδοσης του Φ.Π.Α. από τις ιδιότυπες μεταφορικές επιχειρήσεις (Ι.Μ.Ε.) και των ιδιοκτητών των αυτοκινήτων αυτών (Υπ. Οικ. Π. 1586/87 Φ.Ε.Κ. 186 Β)

Οι Ιδιότυπες Μεταφορικές Επιχειρήσεις (Ι.Μ.Ε.) του Ν. 383/76 που εκμεταλλεύονται φορτηγά αυτοκίνητα Δ.Χ. ιδιοκτησίας τους ή ιδιοκτησίας τρίτων συντάσσουν και επιδίδουν περιοδική δήλωση κάθε μήνα (εφόσον προκύπτει χρεωστικό υπόλοιπο για καταβολή) .Μέχρι τις 10 του επόμενου μήνα εκδίδουν εκκαθάριση για το μήνα που πέρασε, όπου αναγράφεται εκτός των άλλων και το μέρος που αναλογεί κατά φορτηγό. Ο ιδιοκτήτης του φορτηγού αυτοκινήτου που τηρεί υποχρεωτικά βιβλίο εσόδων -εξόδων καταχωρεί σ' αυτό τα δεδομένα της εκκαθάρισης (μέρισμα, λειτουργικές δαπάνες και τον εκπιπτόμενο Φ.Π.Α.). Στη συνέχεια, ο ιδιοκτήτης του φορτηγού αποδίδει στη Δ.Ο.Υ. μέχρι τις 20 του επόμενου μήνα το Φ.Π.Α. του προηγούμενου μήνα (για την Αττική) και ανά τρίμηνο και μέχρι τις 20 του μήνα που ακολουθεί για τη λοιπή Ελλάδα.

Η δήλωση αυτή των ιδιοκτητών φορτηγών αυτοκινήτων περιλαμβάνει σαν εκροές το βάσει της μηνιαίας εκκαθάρισης μέρος του αυτοκινήτου με τον αναλογούντα και αναγραφόμενο σ' αυτήν Φ.Π.Α. και σαν εισροές τις λειτουργικές δαπάνες του αυτοκινήτου για τον ίδιο μήνα, με τον αναλογούντα σ' αυτές εκπιπτόμενο Φ.Π.Α.

Τρόπος τήρησης του λογαριασμού Φ.Π.Α. μέσω Ηλεκτρονικού Υπολογιστή

Οι επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ εφαρμόζουν σήμερα υποχρεωτικά το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Γ.Λ.Σ). Στο σχέδιο αυτό ο λογ. 54.00 χρησιμοποιείται για την παρακολούθηση του Φ.Π.Α. Ο λογ/σμός αυτός αναλύεται κυρίως σε τόσους τριτοβάθμιους λογαριασμούς, όσοι θεωρείται ότι είναι απαραίτητοι για την παροχή των αναγκαίων πληροφοριών που απαιτούνται για τη συμπλήρωση των φορολογικών δηλώσεων. Τέτοιοι αναλυτικοί λογαριασμοί είναι π.χ. οι λογ/σμοί 54.00.00.008 "Φ.Π.Α. αγορών με 8%", 54.00.04.008 "Φ.Π.Α. πωλήσεων με 8%", 54.00.02.008 "Φ.Π.Α. δαπανών με 8%", 54.00.00.018 "Φ.Π.Α. αγορών με 18%", 54.00.02.018 "Φ.Π.Α. πωλήσεων με 18%", 54.00.99.099 "Φ.Π.Α. πληρωμών μηνών" κλπ. Ανάλυση πολύ μεγαλύτερη στους κωδικούς αυτούς του Φ.Π.Α. μπορεί να γίνει όταν η επιχείρηση χρησιμοποιεί για την ενημέρωση των λογιστικών της βιβλίων Ηλεκτρονικό Υπολογιστή.

Όταν στο τέλος της χρήσης προκύπτει πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α., τότε αυτό μεταφέρεται στο λογ. 33.13.90 "Συμψηφιστέος στην επόμενη χρήση Φ.Π.Α.". Στην περίπτωση αυτή, όλοι οι τριτοβάθμιοι λογαριασμοί του Φ.Π.Α. (χρεωστικοί και πιστωτικοί) εξισώνονται και μεταφέρονται πρώτα στο λογ. 54.00.99.099 "Φ.Π.Α. πληρωμών μηνών" και στη συνέχεια το χρεωστικό υπόλοιπο του λογ/σμού 54.00.99.099 μεταφέρεται στο λογ. 33.13.90.

Όταν η επιχείρηση χρησιμοποιεί τους αναγκαίους αναλυτικούς λογαριασμούς του Φ.Π.Α. και χρησιμοποιεί το κατάλληλο πρόγραμμα λογιστικής, μπορεί να πάρει από τον υπολογιστή συμπληρωμένες τις περιοδικές δηλώσεις καθώς και την εκκαθαριστική δήλωση του Φ. Π. Α. , έτοιμες για υποβολή στην αρμόδια Δ. Ο .Υ . Τέτοια προγράμματα λογιστικής που κυκλοφορούν σήμερα είναι π.χ. το πρόγραμμα

"DEFACTO -ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ" της εταιρίας Computer Logic, το πρόγραμμα "ΚΕΦΑΛΑΙΟ" της εταιρίας UNISOFT, το πρόγραμμα EUROFASMA της εταιρίας SINGULAR, όπως και των εταιριών ΙΠΙΡΟΤΙΚΙ και DATA COMMUNICATION, που έχουν κατακλύσει την αγορά της Ευρώπης με την ορθολογικότητα και τη λεπτομέρειά τους.

ΣΗΜ: Όταν γίνεται μηχανογραφική ενημέρωση με τη χρήση Η/Υ, τα λογιστικά βιβλία που ενημερώνονται μηχανογραφικά μπορεί να θεωρηθούν μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα και να καταχωρηθούν (εκτυπωθούν) σ' αυτά νόμιμα οι λογιστικές εγγραφές για συναλλαγές από την πρώτη μέχρι την τελευταία ημέρα του προηγούμενου μήνα, ενώ η ενημέρωση των αναλυτικών ημερολογίων (ταμείου, διαφόρων πράξεων κλπ.) καθώς και των βιβλίων εσόδων -εξόδων και βιβλίων αγορών γίνεται μέχρι τις 15 του επόμενου μήνα (Ν. 2753/99).

**ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΤΗΡΗΣΗΣ ΒΙΒΛΙΟΥ ΕΣΟΔΩΝ - ΕΞΟΔΩΝ ΤΟΥ Κ.Β.Σ.
ΜΕ
ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΚΑΙ ΕΙΣΑΓΩΓΕΣ - ΕΞΑΓΩΓΕΣ**

Γεγονότα και ενέργειες μηνός Ιανουαρίου 2003

10.1.03 Γεγονός

Η εμπορική επιχείρηση "Π. Κατσώνης και Σία" ΟΕ., με β' κατηγορίας βιβλία του Κ.Β.Σ., διατηρεί βιβλιοπωλείο στη Βέροια στην οδό Μητροπόλεως 50 και έχει Α.Φ.Μ. 082856780. Μέσα στο έτος 2003 πραγματοποίησε τις εξής πωλήσεις, ενδοκοινοτικές . αποκτήσεις, ενδοκοινοτικές παραδόσεις, εισαγωγές, εξαγωγές, αγορές και δαπάνες.

Η παραπάνω επιχείρηση αγοράζει "τοις μετρητοίς" καρτέλες και βιβλία από τον χονδρέμπορο της Θεσ/νίκης Χ. Μήκα με τιμολόγιο - δελτίο αποστολής γραμμένο ως

εξής:

Τιμολόγιο - Δελτίο αποστολής Νο 8. Ημερομηνία έκδοσης 10.1.02. Ωρα 09.20							
Εκδότης: Χ. Μήκας Εγνατίας 10 Θεσ/νίκη Α.Φ.Μ. 009763857							
Πελάτης: Π. Κατσώνης και Σία Ο.Ε. Μητροπόλεως 50 Βέροια Α.Φ.Μ. 82856780							
α/α	Περιγραφή Είδους	μ/μ	Ποσότης	Τιμή	Αξία με Συν/στη 18%	Αξία με Συν/στη 4%	Συνολική αξία
1	Καρτέλες Πελατών	τεμ.	1.000	2	2.000		2.000
2	Βιβλία σχολικά	τεμ.	100	15		1.500	1.500
	Φ.Π.Α.				360	60	3.500 420
	Σύνολο				2.360	1.560	3.920

Ενέργειες

Με το ποσό των 2.000 ευρώ ενημερώνεται η στήλη "αγορές με 18%", και με το ποσό των 1.500 ευρώ η στήλη "αγορές με 4%". Επίσης με το ποσό των 360 ευρώ ενημερώνεται η στήλη "Φ.Π.Α. αγορών με 18%" και με το ποσό 60 ευρώ η στήλη "Φ.Π.Α. αγορών"

24.1.03 Γεγονός

Η εταιρία "Π. Κατσώνης και Σία" Ο.Ε. πουλάει στον Μ. Βένο, που διατηρεί φροντιστήριο, σχολικά βιβλία με τιμολόγιο - δελτίο αποστολής γραμμένο ως εξής:

Τιμολόγιο - Δελτίο αποστολής Νο 1. Ημερομ. Έκδοσης 24. 1. 02. Ωρα 08.30					
Εκδότης: Π. Κατσώνης και Σία Ο.Ε. Μητροπόλεως 50 Βέροια Α.Φ.Μ.: 82856780					
Πελάτης : Μ. Βένος Αγ. Αντώνιος 20 Βέροια Α.Φ.Μ. 007635980					
Α/α	Περιγραφή είδους	Μ/μ	Ποσότης	Τιμή	Αξία
1	Βιβλία σχολικά Φ.Π.Α. 4%	τεμ	150	30	4.500 180
	Σύνολο				4.680

Ενέργειες

α) Το πρωτότυπο του τιμολογίου - δελτίου αποστολής που εκδόθηκε "επί πιστώσει" συνοδεύει τα βιβλία μέχρι το φροντιστήριο.

β) Με βάση το δευτερότυπο του τιμολογίου - δελτίου αποστολής και με το ποσό

4.500 ευρώ ενημερώνεται η στήλη "πωλήσεις με 4%". Επίσης με το ποσό 180 ευρώ ενημερώνεται η στήλη "Φ.Π.Α. πωλήσεων με 4%".

Γεγονότα και ενέργειες μήνα Φεβρουάριου 2003

18.2.03 Γεγονός

Η εταιρία "Π. Κατσώνης & Σία" Ο.Ε. παραλαμβάνει (αγοράζει) 20 βιβλία οικονομικού περιεχομένου από τον οίκο TECO (με Α.Φ.Μ. 839977768) του Βερολίνου αντί 800 ευρώ (20 βιβλία X 40 ευρώ = 800 ευρώ) (τα κιλά είναι 38). Ο οίκος TECO έχει εκδώσει το τιμολόγιο Νο 78 χωρίς να προσθέσει Φ.Π.Α. Την ίδια μέρα εξοφλήθηκε και η φορτωτική Νο 38 της εταιρίας ΑΣΤΗΡ Α.Ε. για την μεταφορά των βιβλίων αυτών αξίας μεταφοράς 500 ευρώ + Φ.Π.Α. 90 ευρώ = σύνολο 590 ευρώ.

Ενέργειες

Ως φορολογητέα αξία αυτής της ενδοκοινοτικής ς απόκτησης παίρνεται το ποσό 20 βιβλία X 40 ευρώ = 800 ευρώ, όσο δηλαδή ποσό αναγράφεται και στο σχετικό τιμολόγιο και το Φ.Π.Α. της φορολογητέας αξίας είναι $800 \times 4\% = 32$ ευρώ. Με τα ποσά λοιπόν 800 ευρώ φορολογητέας αξίας, 32 ευρώ Φ.Π.Α., 500 ευρώ μεταφορικά και 90 ευρώ Φ.Π.Α. των μεταφορικών ενημερώνεται το βιβλίο εσόδων - εξόδων, στην πλευρά των "εισροών" ως εξής .

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ ΜΕ ΒΙΒΛΙΑ Γ' ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ ΤΟΥ Κ.Β.Σ. - ΠΕΡΙΛΑΜΒΑΝΟΝΤΑΙ ΑΓΟΡΕΣ ΕΙΣΑΓΩΓΕΣ, ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ - ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΞΑΓΩΓΕΣ - ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΠΑΡΑΔΟΣΕΙΣ ΚΛΠ.

Η βιομηχανία ΝΗΜΑΤ Α.Ε. τηρεί βιβλία γ κατηγορίας του Κ.Β.Σ. και έχει έδρα τη Θεσσαλονίκη, Φράγκων 19, Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσ/νίκης. Ασχολείται με την παραγωγή και με την εμπορία νήματος, κουβέρτας και φλοκάτης. Με 1.1.2003 παρουσιάζει την εξής περιουσιακή κατάσταση:
Ενεργητικό: λογ. 38.00.00 Ταμείο 300.000 ευρώ. Παθητικό: λογ. 40.00.00 Μετοχικό κεφάλαιο 300.000 ευρώ.

Κατά το 2003 πραγματοποίησε τα παρακάτω λογιστικά γεγονότα και ζητείται να γίνουν οι αντίστοιχες εγγραφές στα ημερολόγια καθώς και η ενημέρωση του λογ/σμού Φ.Π.Α.

Γεγονότα και ενέργειες μηνός Ιανουαρίου 2003

10.1.03 Γεγονός

Η ΝΗΜΑΤ Α.Ε. αγοράζει με πίστωση από τον Σακκά Ο.Ε. κουβέρτες αξίας 10.000 ευρώ με τιμολόγιο - δελτίο αποστολής γραμμένο ως εξής:

Τιμολόγιο Πώλησης - Δελτίο αποστολής Νο 10. Ημερ. 10.1.03. Πρ 10.30					
Εκδότης: Σακκάς Ο.Ε. Εγνατίας 20 Θεσ/νίκη Α.Φ.Μ. 082695670					
Πελάτης: ΝΗΜΑΤ Α.Ε. Φράγκων 19 Θεσ/νίκη Α.Φ.Μ. 947997610					
α/α	Περιγραφή είδους	μ/μ	Ποσότητας	Τιμή	Αξία
1	Κουβέρτες 2x2,5 Φ.Π.Α. 18%	τεμ.	100	100	10.000 1.800
	Σύνολο				11.800

Ενέργειες

1) Ο Αποθηκάριος ελέγχει την ποσότητα που παρέλαβε και υπογράφει πάνω στο τιμολόγιο - δελτίο αποστολής, ότι παραλήφθηκε η αναγραφόμενη σ' αυτό ποσότητα.

2) Ο λογιστής, με βάση το πρωτότυπο του τιμολογίου - δελτίου αποστολής που παίρνει από τον αποθηκάριο, κάνει την εγγραφή στο ημερολόγιο διαφόρων πράξεων ως εξής:

ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 10.1.03 ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΠΡΑΞΕΩΝ

	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
20 ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ		
20.01.00.018 Αγορές με 18%	10.000	
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ - ΤΕΛΗ		
54.00.00.018 Φ.Π.Α αγορών με 18%	1.800	
50 ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ		
50.00.00.000 Σακκάς Ο.Ε.		11.800

Τιμ. Νο 10/10.1.03 Σακκάς Ο.Ε.

Ενημερώνονται οι καρτέλες του αναλυτικού καθολικού.

20.1.03 Γεγονός

Η ΝΗΜΑΤ Α.Ε. πουλάει 90 κουβέρτες (εμπορεύματα) με πίστωση.

Το τιμολόγιο-δελτίο αποστολής είναι γραμμένο ως εξής:

Τιμολόγιο - Δελτίο αποστολής Νο 26. Ημερομηνία 20.1.03. Ωρα 09.20					
Εκδότης: ΝΗΜΑΤ Α.Ε. Φράγκων 19 Θεσ/νίκη Α.Φ.Μ.					
947997610					
Πελάτη:-: Βαρνάς Ο.Ε. Τσιμισκή 10 Θεσ/νίκη Α.Φ.Μ.					
082712454					
α/α	Περιγραφή είδους	μ/μ	Ποσότητα	Τιμή	Αξία
1	Κουβέρτες 2χ2,50	τεμ.	90	450	40.500
	Φ.Π.Α. 18% "ΕΠΙ ΠΙΣΤΩΣΕΙ				7.290
	Σύνολο				47.790

Ενέργειες

1) Με βάση το δευτερότυπο του τιμολογίου - δελτίου αποστολής γίνεται στο ημερολόγιο διαφόρων πράξεων η εξής εγγραφή:

ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 20.1.03 ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΠΡΑΞΕΩΝ

ΧΡΕΩΣΗΠΙΣΤΩΣΗ

30 ΠΕΛΑΤΕΣ	47.790	
30.00.00.000 Βαρνάς Ο.Ε.		
70 ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ		
70.00.00.018 Πωλήσεις χονδρικές με 18%		40.500
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ - ΤΕΛΗ		
54.00.04.018 Φ.Π.Α. πωλήσεων με 18%		7.290

Τιμ. - Δελτ. Νο 26/20.1.03

Ενημερώνονται οι καρτέλες του αναλυτικού καθολικού.

Γεγονότα και ενέργειες μήνα Φεβρουάριου 2003

23.2.03 Γεγονός

Η ΝΗΜΑΤ Α.Ε. πούλησε 4 κουβέρτες (προϊόν) με θεωρημένη απόδειξη λιανικής πώλησης γραμμένη ως εξής: (Ο ενσωματωμένος Φ.Π.Α. είναι 18%).

ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΛΙΑΝΙΚΗΣ ΠΩΛΗΣΗΣ Νο 10				
Ημερομηνία 23.2.03				
Α/α	Είδος	Ποσότητα	Τιμή	Αξία
1	Κουβέρτες 2x2,50	4	200	800
	Σύνολο			800

Ενέργειες

- 1) Με εσωτερική υφαίρεση υπολογίζεται ο Φ.Π.Α. που είναι ενσωματωμένος στην αξία πώλησης, ως εξής:

800/1,18	=	677,97
Φ.Π.Α. 18%	=	<u>122,03</u>
Σύνολο		<u>800</u>

2) Μετά τους παραπάνω υπολογισμούς στο ημερολόγιο ταμείου γίνεται η εξής εγγραφή:

ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 23.2.03 ΤΑΜΕΙΟΥ

	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		
38.00.00.000 Ταμείο	800	
71 ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ		
71.00.01.018 Λιανικές προϊόντων με 18%		677,97
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ - ΤΕΛΗ		
54.00.04.018 Φ.Π.Α. πωλήσεων με 18%		122,03

Απόδειξη λιανικής πώλησης Νο 10

Ενημερώνεται το αναλυτικό καθολικό.

28.2.03 Γεγονός

Εξοφλείται η απόδειξη του Ο.Τ.Ε. του εργοστασίου που αφορά τον μήνα Ιανουάριο 2002 και που φέρει τα εξής ποσά:

Απόδειξη Ο.Τ.Ε.	
Αντίτιμο συνδ/ξεων και πάγια τέλη	452,80
Φ.Π.Α. 18%	<u>81,50</u>

Σύνολο

534,30

Ενέργειες

Με βάση την παραπάνω εξοφλημένη απόδειξη στο ημερολόγιο ταμείου γίνεται η εξής εγγραφή:

ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 28.2.03 ΤΑΜΕΙΟΥ

	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
62 ΠΑΡΟΧΕΣ ΤΡΙΤΩΝ		
62.03.00.001 Τηλεπικοινωνίες υποκείμενες στο Φ.Π.Α.	452,80	
54.00.02.018 Φ.Π.Α. δαπανών με 18%	81,50	
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		
38.00.00.000 Ταμείο		534,30
<u>Εξόφληση Ο.Τ.Ε. εργοστασίου μήνα Ιανουαρίου 2003</u>		

28.2.03 Γεγονός

Η βιομηχανία ΝΗΜΑΤ Α.Ε. αγόρασε στις 26.2.02 με τιμ. Νο 38 από τον οίκο DRAUS της Γερμανίας (Α.Φ.Μ. 783599933) (100 κουβέρτες, εμπόρευμα) 520 κιλών βάρους αντί 4.200 ευρώ (100 κουβ. X 42 ευρώ = 4.200 ευρώ) "επί πιστώσει". Οι κουβέρτες αυτές εισέρχονται στο εσωτερικό της χώρας και αποθηκεύονται στις αποθήκες της εταιρίας ΝΗΜΑΤ Α.Ε. στις 28.2.02. Για τη μεταφορά αυτή, εκδίδεται από τη μεταφορική εταιρία ΚΑΛΒΟΣ Α.Ε. η φορτωτική Νο 85 "επί πιστώσει" με αξία μεταφοράς 2.500 ευρώ + 18% Φ.Π.Α. 450 ευρώ, σύνολο 2.950 ευρώ.

Ενέργειες

α) Υπολογισμός της φορολογητέας αξίας και του Φ.Π.Α. της:
Η φορολογητέα αξία είναι: 100 κουβ. X 42 ευρώ = 4.200 ευρώ.

Το Φ.Π.Α. της φορολογητέας αξίας είναι: $4.200 \times 18\% = 756$ ευρώ.

β) Με τα ποσά 4.200 ευρώ της φορολογητέας αξίας, 756 ευρώ του Φ.Π.Α. της φορολ. αξίας, 2.500 ευρώ της αξίας μεταφοράς και 450 ευρώ του Φ.Π.Α. της μεταφοράς, γίνονται οι εξής εγγραφές:

ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 28.2.03 ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΠΡΑΞΕΩΝ

	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
20 ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ		
20.03.00.098 Φορολογητέα αξία ενδοκοινοτικών αποκτήσεων με 18%	4.200	
50 ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ		
50.01.00.001 Οίκος DRAUS		4.200
<u>Ενδοκοινοτική απόκτηση ως τιμ. Νο 38</u>		

54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ – ΤΕΛΗ		
54.00.05.018 Φ.Π.Α. φορολογητέας αξίας ενδοκοινοτικών αποκτήσεων με 18%	756	
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ - ΤΕΛΗ		
54.00.05.098 Φ.Π.Α. φορολογητέας αξίας ενδοκοινοτικών αποκτήσεων με 18%		756
<u>Φ.Π.Α. φορολογητέας αξίας ως τιμ. Νο 38</u>		

20 ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ		
20.03.00.018 Ενδοκοινοτικές αποκτήσεις με 18%	2.500	
54.00.05.028 Φ.Π.Α ενδοκοινοτ. αποκτήσεων με 18%	450	
50 ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ		
50.00.00.005	ΚΑΛΒΟΣ	Α.Ε.
2.950		
<u>Φορτωτική Νο 85</u>		

28.2.03 Γεγονός

Η ΝΗΜΑΤ Α.Ε. πουλάει στην εταιρία ΜΠΛ Τ της Γερμανίας (Α.Φ.Μ. 753588893) 70 κουβέρτες (προϊόντα) 400 κιλών αντί 3.850 ευρώ (70 κουβ. X 55 ευρώ = 3.850

ευρώ) με το τιμολόγιο Νο 39 "επί πιστώσει". Τα μεταφορικά βαρύνουν την εταιρία της Γερμανίας.

Ενέργειες

α) Πρόκειται για ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών. Για την πραγματοποίηση αυτής εκδίδεται ένα δελτίο αποστολής θεωρημένο (συνοδευτικό μέχρι τα σύνορα) και ένα τιμολόγιο πώλησης (αθεώρητο) όπου αναγράφονται τα εξής στοιχεία:
70 κουβ. X 55 ευρώ = 3.850 ευρώ (400 κιλά).

β) Η φορολογητέα αξία είναι: 70 κουβ. X 55 ευρώ = 3.850 ευρώ.

γ) Με το ποσό της φορολογητέας αξίας γίνεται η εξής εγγραφή:

ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 28.2.03 ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΠΡΑΞΕΩΝ

	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
30 ΠΕΛΑΤΕΣ		
30.01.00.001 Εταιρία MILT	3.850	
71 ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ		
71.02.00.018 Φορολογητέα αξία ενδοκοινοτικών παραδόσεων με 18%		
	3.850	
<u>Πώληση στη Γερμανία ως τιμ. Νο 39</u>		

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Β΄

ΕΙΔΙΚΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ ΜΙΚΡΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

Ποίοι υπάγονται στο ειδικό (απλοποιημένο) καθεστώς των μικρών επιχειρήσεων (άρθρο 39 Ν. 2859/00)

Σ' αυτό το ειδικό καθεστώς υπάγονται:

1. Οι επιτηδευματίες φυσικά πρόσωπα (όχι Ο.Ε., Ε.Ε. κλπ.) που ασκούν τη δραστηριότητά τους σε πόλη ή χωριό που δεν χαρακτηρίζεται ως τουριστική περιοχή και έχει πληθυσμό κάτω των 5.000 κατοίκων. Οι επιτηδευματίες αυτοί εντάσσονται κατά την έναρξη των εργασιών τους στο ειδικό καθεστώς των μικρών επιχειρήσεων και τηρούν βιβλίο αγορών. Στη συνέχεια, αν τα ακαθάριστα έσοδά τους υπερβούν τα 75.000 ευρώ εντάσσονται στο κανονικό καθεστώς με β' κατηγορίας βιβλία, ενώ αν δεν υπερβούν το 7.500 ευρώ απαλλάσσονται από την τήρηση βιβλίων (άρθρα 2 και 4 Π.Δ. 186/92).

2. Οι επιτηδευματίες φυσικά πρόσωπα που εκμεταλλεύονται παραδοσιακά καφενεία σε πόλεις ή χωριά κάτω των 5.000 κατοίκων που δεν χαρακτηρίζονται ως τουριστικές περιοχές, κατά την έναρξη των εργασιών τους εντάσσονται στο ειδικό καθεστώς των μικρών επιχειρήσεων και τηρούν βιβλίο αγορών. Στη συνέχεια, αν τα ακαθάριστα έσοδά τους ξεπεράσουν τα 75.000 ευρώ τότε αυτές εντάσσονται στο κανονικό καθεστώς με β' ή γ' κατηγορίας βιβλία (ανάλογα).

3. Οι πρατηριούχοι υγρών καυσίμων και λιπαντικών αυτοκινήτων, μόνο για την εμπορία βενζίνης και πετρελαίου, οι επιτηδευματίες που διαθέτουν τα είδη τους αποκλειστικά λιανικώς στις κινητές λαϊκές αγορές, οι εκμεταλλευτές περιπτέρων και οι λιανοπωλητές ψιλικών και συναφών ειδών, εφημερίδων, περιοδικών και τσιγάρων ανήκουν στο ειδικό καθεστώς των μικρών επιχειρήσεων και τηρούν

βιβλίο αγορών, ανεξάρτητα από το ύψος των ετήσιων ακαθάριστων εσόδων τους και ανεξάρτητα από την περιοχή. Όποιος δηλαδή από τους παραπάνω επιτηδευματίες (Ο.Ε., Ε.Ε., ατομική κλπ.) διατηρεί και δεύτερο κλάδο, τότε για τον δεύτερο κλάδο τηρεί βιβλία β' ή γ κατηγορίας. Στην περίπτωση αυτή, οι αγορές και τα έξοδα του α' κλάδου μπορεί να παρακολουθούνται στα βιβλία του β' κλάδου, σε ιδιαίτερες στήλες ή σε ιδιαίτερο χώρο, αν τηρείται βιβλίο εσόδων - εξόδων ή σε ιδιαίτερους λογαριασμούς, αν τηρούνται βιβλία γ κατηγορίας. Αυτό σημαίνει ότι για τον πρώτο κλάδο εξακολουθεί να θεωρείται ότι τηρείται βιβλίο αγορών. Δηλαδή, δεν εκδίδονται αποδείξεις για τις λιανικές πωλήσεις του α' κλάδου και τα έσοδα προσδιορίζονται τεκμαρτά (βλέπε και σελ. 351). Αν κάποιος από τους παραπάνω επιτηδευματίες είναι φυσικό πρόσωπο και τα ακαθάριστα έσοδά του σε μια χρήση δεν ξεπεράσουν το 7.500 ευρώ, τότε για την επόμενη χρήση απαλλάσσεται από την τήρηση βιβλίων (άρθρα 2 και 4 Π.Δ. 186/92).

Ποίοι δεν μπορούν να ενταχθούν σ' αυτό το ειδικό καθεστώς

Σ' αυτό το ειδικό καθεστώς των μικρών επιχειρήσεων δεν μπορούν να ενταχθούν

1. Οι αγρότες του άρθρου 41 που υπάγονται στο ειδικό καθεστώς των αγροτών
2. Οι επιχειρήσεις που πραγματοποιούν χονδρικές και λιανικές πωλήσεις και τα έσοδα από χονδρικές πωλήσεις αποτελούν πάνω από το 60% του συνόλου των εσόδων, καθώς και οι επιχειρήσεις που αρχίζουν για πρώτη φορά τις εργασίες τους.
3. Οι επιχειρήσεις που πραγματοποιούν εξαγωγές, ανεξάρτητα από το ποσοστό ακαθάριστων εσόδων που προέρχονται από εξαγωγές.
4. Οι επιχειρήσεις που δεν είναι εγκαταστημένες στην Ελλάδα για τις παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών.
5. Οι ατομικές επιχειρήσεις που διατηρούν παράλληλα κλάδους παροχή υπηρεσιών και πώλησης αγαθών.

Έτσι:

α. Αυτές εντάσσονται στο κανονικό καθεστώς εφόσον το άθροισμα των ακαθάριστων εσόδων τους, από όλους τους κλάδους υπερβαίνει τα 7.500 ευρώ ή είναι κατώτερο από 7.500 ευρώ αλλά τα έσοδα από παροχή υπηρεσίας υπερβαίνουν τα 3.000 ευρώ (άρθρο 2 παρ. 5 Π.Δ. 186/92).

β. Στις απαλλασσόμενες επιχειρήσεις, εφόσον το άθροισμα των ακαθάριστων εσόδων τους από όλους τους κλάδους δεν υπερβαίνει τα 7.500 ευρώ και για τον κλάδο παροχής υπηρεσιών δεν υπερβαίνει το ποσό των 3.000 ευρώ, τότε δεν έχουν υποχρέωση και δεν τηρούν βιβλία Β' ή ανώτερης κατηγορίας του Κ.Β.Σ.

Παράδειγμα

Υπάρχουν τρεις ατομικές επιχειρήσεις που το έτος 2001 πραγματοποίησαν:

	A	B	Γ
Έσοδα από πωλήσεις	2600	1100	7400
Έσοδα από παροχή υπηρεσιών	600	4800	800
Σύνολο εσόδων	3200	5900	8200

Η Α θα ενταχθεί στις απαλλασσόμενες από 1.1.02, γιατί πληροί και τις δύο προϋποθέσεις. Η Β θα ενταχθεί στο κανονικό καθεστώς γιατί πραγματοποίησε τζίρο από παροχή υπηρεσιών πάνω από 3.000 ευρώ. Η Γ θα ενταχθεί επίσης στο κανονικό καθεστώς γιατί ο συνολικός τζίρος της υπερβαίνει τα 7.500 ευρώ οπότε από τον Κ.Β.Σ. θα τηρήσει από 1.1.02 βιβλίο β' κατηγορίας (λόγω ύψους ακαθάριστων εσόδων).

ΣΗΜ.: α) Οι επιχειρήσεις που αναφέρονται παραπάνω όταν διατηρούν δύο ή περισσότερους κλάδους εκμετάλλευσης, στους οποίους δεν περιλαμβάνεται η παροχή υπηρεσιών, εντάσσονται στο ειδικό καθεστώς αν το άθροισμα των ακαθάριστων εσόδων τους από τους κλάδους αυτούς είναι από 7.500 έως 75.000 ευρώ (άρθρο 39 παρ. 5 Ν. 2859/00, άρθρο 4 Π.Δ. 186/92).

β) Απαλλάσσονται από την τήρηση βιβλίων του ΚΒ.Σ. οι εφημεριδοπώλες (υποπράκτορες εφημερίδων και περιοδικών) (Εγκ. Υπ. ΟΙΚ. 1051521/24.5.99).

Πως προσδιορίζονται τα ακαθάριστα έσοδα των εμπορικών επιχειρήσεων προκειμένου να ενταχθούν στο ειδικό καθεστώς

Τα ακαθάριστα έσοδα των εμπορικών επιχειρήσεων για να διαπιστωθεί αν θα υπαχθούν αυτές στο απλοποιημένο καθεστώς των μικρών επιχειρήσεων, υπολογίζονται με την προσθήκη του πραγματικού μικτού κέρδους στο συνολικό κόστος των εμπορεύσιμων αγαθών χωρίς φόρο προστιθέμενης αξίας.

Το μικτό κέρδος βρίσκεται με σύγκριση της τιμής κτήσης και πώλησης χωρίς το Φ.Π.Α. και δεν μπορεί αυτό να είναι μικρότερο από το μικτό εκείνο κέρδος που προκύπτει, αν οι αγορές (χωρίς Φ.Π.Α.) πολλαπλασιαστούν με κλάσμα που έχει ως αριθμητή το μοναδικό συντελεστή καθαρού κέρδους επί αγορών και παρονομαστή το μοναδικό συντελεστή καθαρού κέρδους επί πωλήσεων, εφόσον υπάρχουν τέτοιοι συντελεστές στη φορολογία εισοδήματος (άρθρο 39 παρ. 7 Ν. 2859/00).

Παράδειγμα προσδιορισμού των ακαθάριστων εσόδων για την ένταξη μίας εμπορικής επιχείρησης στο ειδικό καθεστώς των μικρών επιχειρήσεων

Μια εμπορική ατομική επιχείρηση που έχει συντελεστή μικτού κέρδους 40% πραγματοποίησε μέσα σε μια χρήση τις εξής αγορές - δαπάνες:

	Αξία	Φ.Π.Α.	Σύνολο
Αγορές εμπορευμάτων	5.900	1.062	6.962
Μεταφορικά αγορών	100	18	118
Γενικά έξοδα	1.600	288	1.888

Τα Γενικά έξοδα δεν λαμβάνονται υπόψη στον υπολογισμό του κόστους των εμπορευμάτων.

Κατά συνέπεια έχουμε:

Κόστος εμπορευμάτων (5.900 + 100)	6000
Μικτό κέρδος 6.000 X 40%	<u>2400</u>
Ακαθάριστα έσοδα για υπολογισμό του Φ.Π.Α.	8600

Άρα στην επόμενη χρήση θα ανήκει η επιχείρηση στο ειδικό καθεστώς (Εγκ. Υπ. ΟΙΚ. 10 παρ. 157/87, 1003691/12.1.00).

ΣΗΜ: Προκειμένου μια επιχείρηση να ενταχθεί στο ειδικό καθεστώς των μικρών επιχειρήσεων ή στο κανονικό καθεστώς ή τέλος στις απαλλασσόμενες επιχειρήσεις, λαμβάνεται υπόψη το ύψος των ετήσιων ακαθάριστων εσόδων από την άσκηση της δραστηριότητάς της κατά την προηγούμενη διαχειριστική της περίοδο, χωρίς να υπολογίζεται ο Φ.Π.Α. (Βλέπε και βιβλίο "ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ - ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ - ΦΟΡΟΤΕΧΝΙΚΑ - Ε.Λ.Γ.Σ. - Κ.Β.Σ. ΣΤΗΝ ΠΡΑΞΗ" του καθ. Δ.Ι. ΚΑΡΑΓΙΑΝΝΗ).

Τρόπος υπολογισμού των ακαθάριστων εσόδων που πραγματοποιούν: οι πρατηριούχοι υγρών καυσίμων και λιπαντικών αυτοκινήτων μόνο για την εμπορία βενζίνης και πετρελαίου, οι επιτηδευματίες που διαθέτουν τα είδη τους αποκλειστικά λιανικώς στις κινητές λαϊκές αγορές, οι εκμεταλλευτές περιπτέρων και οι λιανοπωλητές ψιλικών και συναφών ειδών, εφημερίδων, περιοδικών και τσιγάρων

Τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων αυτών προσδιορίζονται κανονικά όπως και τα έσοδα των άλλων επιχειρήσεων του ειδικού καθεστώτος των μικρών επιχειρήσεων. Δηλαδή, προστίθεται το μικτό κέρδος στο συνολικό κόστος των αγαθών, χωρίς Φ.Π.Α., τα οποία αγοράστηκαν μέσα στην ίδια φορολογική περίοδο (τρίμηνο ή δίμηνο κλπ.). Το πραγματικό ποσοστό μικτού κέρδους που βρίσκεται με σύγκριση της τιμής κτήσης και της τιμής πώλησης, συγκρίνεται στη συνέχεια, με το ποσοστό μικτού κέρδους που προκύπτει με τη χρήση των μοναδικών συντελεστών καθαρού κέρδους και όποιο από τα δύο αυτά μικτά κέρδη είναι μεγαλύτερο, αυτό χρησιμοποιείται για τον προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων.

Σε περίπτωση, που κάποιος από τους παραπάνω επιτηδευματίες διατηρεί και δεύτερο κλάδο πώλησης άλλων αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, τηρεί για το δεύτερο κλάδο βιβλία β' ή γ κατηγορίας, στα οποία παρακολουθεί σε ιδιαίτερες στήλες ή σε ιδιαίτερους λογαριασμούς τις αγορές του πρώτου κλάδου. Στην περίπτωση αυτή, η περιοδική δήλωση του Φ.Π.Α. είναι ενιαία και περιλαμβάνει τόσο τα έσοδα που αντιστοιχούν στο βιβλίο αγορών όσο και τα έσοδα που αντιστοιχούν στα βιβλία β' ή γ κατηγορίας. Για τη διευκόλυνση των επιχειρήσεων αυτών το έντυπο της περιοδικής δήλωσης για βιβλία πρώτης κατηγορίας (έντυπο Φ3 - 051 Φ.Π.Α.) θα χρησιμοποιείται ως "σημείωμα" για την εξεύρεση των τεκμαρτών ακαθάριστων εσόδων, τα οποία στη συνέχεια θα ενσωματώνονται με τα ακαθάριστα έσοδα της παράλληλης δραστηριότητας στο έντυπο της περιοδικής δήλωσης για β' ή γ κατηγορίας (έντυπο 050 - Φ.Π.Α.). Στις περιπτώσεις αυτές λοιπόν, τα τεκμαρτά έσοδα κλπ. του α' κλάδου δηλώνονται κάθε δίμηνο ή μήνα και όχι κάθε τρίμηνο.

Παράδειγμα διαμόρφωσης της τιμής πώλησης στους εκμεταλλευτές περιπτέρων

Έστω ότι ο εκμεταλλευτής περιπτέρου Α αγόρασε εμπόρευμα 10 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 18% ευρώ 1,80. Αν το μικτό κέρδος είναι 20%, τότε η τιμή πώλησης διαμορφώνεται ως εξής:

Αγορά	10 ΕΥΡΩ
Μικτό κέρδος 20%	<u>2 ΕΥΡΩ</u>
Σύνολο	12 ΕΥΡΩ
Φ.Π.Α. 18% (12 X 18%)	<u>2,16 ΕΥΡΩ</u>
Συνολική τιμή πώλησης	14,16 ΕΥΡΩ

ΣΗΜ.: α) Τα ψιλικατζίδικα και τα περίπτερα για την πώληση καρτών ελεγχόμενης στάθμευσης απευθείας στο κοινό θεωρείται ότι ασκούν απαλλασσόμενη από το Φ.Π.Α. δραστηριότητα χωρίς δικαίωμα έκπτωσης. Έτσι δεν αποδίδουν Φ.Π.Α. για τη δραστηριότητα αυτή και δεν έχουν δικαίωμα έκπτωσης του αντίστοιχου Φ.Π.Α. εισροών τους (Εγκ. 104/804/ 94 Υπ. σικ.).

β) Όταν το περίπτερο έχει και μετρητή τηλεφώνου, τότε για το Φ.Π.Α. της αντίστοιχης δαπάνης του τηλεφώνου δεν γίνεται prorata, γίνεται όμως prorata για τη

ΔΕΗ που είναι κοινή δαπάνη.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Γ΄

ΑΠΑΛΛΑΣΣΟΜΕΝΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ

Γενικά

Οι πολύ μικρές ατομικές επιχειρήσεις απαλλάσσονται από κάθε υποχρέωση όσον αφορά τον Φ.Π.Α.

Τέτοιες επιχειρήσεις είναι:

α) όσες τηρούν βιβλία πρώτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. ή δεν έχουν υποχρέωση να τηρούν βιβλία και κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο πραγματοποίησαν ακαθάριστα έσοδα μέχρι το ποσό 10.000 ευρώ (άρθρο 39 Ν. 2859/00, άρθρο 2 παρ. 5 Π.Δ. 186/92).

β) όσες ατομικές επιχειρήσεις παρέχουν υπηρεσίες και δεν έχουν υποχρέωση από τον Κ.Β.Σ. να τηρούν και δεν τηρούν βιβλία δεύτερης ή ανώτερης κατηγορίας. Οι επιχειρήσεις αυτές δεν υποβάλλουν δήλωση και ούτε πληρώνουν Φ.Π.Α. στη Δ.Ο.Υ.

Παράδειγμα

Ένα συνεργείο (ατομική επιχείρηση) υποχρεώνεται από τον Κ.Β.Σ. να τηρεί βιβλία β' κατηγορίας μόνο αν τ' ακαθάριστα ετήσια έσοδα είναι πάνω από 3.000 ευρώ (άρθρο 2 παρ. 5 Π.Δ. 186/92). Αν λοιπόν είναι κάτω από 3.000 ευρώ απαλλάσσεται από την υποχρέωση υποβολής δήλωσης και καταβολής Φ.Π.Α., εκτός αν τηρεί προαιρετικά βιβλία β' κατηγορίας οπότε υποχρεώνεται στην υποβολή της δήλωσης και καταβολής του Φ.Π.Α.

γ) Οι ατομικές επιχειρήσεις που διατηρούν παράλληλα κλάδους παράδοσης αγαθών και παροχής υπηρεσιών, απαλλάσσονται από το Φ. Π.Α., εφόσον το άθροισμα των ακαθάριστων εσόδων όλων των κλάδων τους δεν ξεπερνά το 7.500 ευρώ και για τον κλάδο της παροχής υπηρεσιών δεν έχουν υποχρέωση να τηρούν βιβλία β' κατηγορίας και πάνω (άρθρο 39 περ. 4β Ν. 2859/00). Αν τ' ακαθάριστα έσοδα όλων των κλάδων υπερβαίνουν τα 7.500 ευρώ, τότε η επιχείρηση εντάσσεται στο κανονικό καθεστώς του Φ.Π.Α. (άρθρ. 39 παρ. 4α, άρθρο 4 παρ. 7 Π.Δ. 186/92) και όχι στο ειδικό καθεστώς των μικρών επιχειρήσεων.

Ποίες είναι οι υποχρεώσεις των επιχειρήσεων που απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α.

α) Να πωλούν τα προϊόντα τους χωρίς Φ.Π.Α. και στις περιπτώσεις που υποχρεώνονται να εκδώσουν τιμολόγιο, πρέπει να γράφουν πάνω στο τιμολόγιο την ένδειξη "ΧΩΡΙΣ ΦΟΡΟ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ" (Εγκ. Υπ. Οικ. 10 παρ. 163/87).

Αν όμως, μια επιχείρηση απαλλασσόμενη εκδώσει τιμολόγιο και χρεώσει σ' αυτό χωριστά Φ.Π.Α., τότε υποχρεώνεται να υποβάλλει δήλωση και να καταβάλλει το Φ.Π.Α. στο Δημόσιο, αλλιώς έχει υποχρέωση να καταβάλλει και τις νόμιμες προσαυξήσεις (προσαύξηση και πρόστιμο).

β) Όταν αγοράζουν, πληρώνουν στους προμηθευτές τους μαζί με την αξία των αγαθών και ένα ποσό Φ.Π.Α., ο οποίος αναγράφεται στα τιμολόγια των προμηθευτών τους. Ο Φ.Π.Α. αυτός ενσωματώνεται στο κόστος των αγαθών των επιχειρήσεων αυτών. Πάνω στο κόστος αυτό υπολογίζεται το μικτό κέρδος τους και βρίσκεται η τιμή πώλησης των αντίστοιχων αγαθών τους. Οι επιχειρήσεις αυτές δηλαδή δεν δικαιούνται να κάνουν έκπτωση του Φ.Π.Α. των αγορών τους (άρθρο 39 παρ. 13 Ν. 2859/00).

γ) Δεν υποβάλλουν δηλώσεις, ούτε περιοδικές, ούτε εκκαθαριστικές.

δ) Δεν τηρούν λογιστικά βιβλία.

ε) Στις περιπτώσεις που έχουν υποχρέωση από τον Κ.Β.Σ. να εκδίδουν τιμολόγια, θα εκδίδουν ειδικά τιμολόγια πωλήσεων ή παροχής υπηρεσιών χωρίς να προσθέτουν σ' αυτά ποσό Φ.Π.Α. (άρθρ. 39 παρ. 13), αλλά μόνο την ένδειξη "ΧΩΡΙΣ Φ.Π.Α."

στ) Την μόνη υποχρέωση που έχουν, είναι να συγκεντρώνουν τα τιμολόγια των προμηθευτών τους σ' ένα ειδικό φάκελο.

ζ) Οι απαλλασσόμενες επιχειρήσεις έχουν δικαίωμα, αν το επιθυμούν, να ενταχθούν στο κανονικό ή στο ειδικό καθεστώς των μικρών επιχειρήσεων, με συμπλήρωση του έντυπου μεταβολών και με μια αίτηση που υποβάλλουν μέχρι 10.1 του έτους που επιθυμούν να ενταχθούν. Στην περίπτωση αυτή, δεν μπορούν να επανέλθουν στο καθεστώς της απαλλαγής για 5 τουλάχιστον έτη έστω και αν πληρούν όλες τις προϋποθέσεις αυτού του καθεστώτος.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Δ'

ΕΙΔΙΚΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ ΚΑΤ' ΑΠΟΚΟΠΗ ΚΑΤΑΒΟΛΗΣ Φ.Π.Α.

Ποίες επιχειρήσεις ανήκουν στο καθεστώς της κατ' αποκοπή καταβολής του Φ.Π.Α. (άρθρο 40 Ν. 2859/00)

Οι μικρές επιχειρήσεις, οι οποίες λόγω του τρόπου άσκησης της δραστηριότητάς τους, αντιμετωπίζουν σοβαρά προβλήματα να ανταποκριθούν στις υποχρεώσεις που προβλέπονται από το κανονικό καθεστώς του Φ.Π.Α., υπάγονται στο ειδικό καθεστώς της κατ' αποκοπή καταβολής του Φ.Π.Α.

Οι επιχειρήσεις λοιπόν αυτές έχουν τη δυνατότητα, μετά από απόφαση του υπουργού Οικονομικών και με ορισμένες προϋποθέσεις, να υιοθετήσουν το ειδικό αυτό καθεστώς (Εγκ. Υπ. Οικ. 1069991/πολ. 122/4.8.00).

Με τον τρόπο αυτό, ελαφρύνονται οι μικρές επιχειρήσεις από τις διοικητικές κυρίως εργασίες που έχουν τα άλλα καθεστώτα, όσον αφορά την καταβολή του Φ.Π.Α.

Γενικά χαρακτηριστικά του ειδικού αυτού καθεστώτος (Εγκ. πολ. 122/4.8.00)

-Προσδιορίζεται ένα ετήσιο κατ' αποκοπή ποσό Φ.Π.Α. για καταβολή από τις επιχειρήσεις που εντάσσονται στο καθεστώς αυτό, με το οποίο εξαντλείται έτσι η υποχρέωσή τους για καταβολή Φ.Π.Α.

-Οι επιχειρήσεις που εντάσσονται στο ειδικό αυτό καθεστώς δεν θα έχουν υποχρέωση υποβολής περιοδικών και εκκαθαριστικών δηλώσεων για την καταβολή Φ.Π.Α., ούτε δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. που έχει επιβαρύνει τις εισροές τους. Η μόνη τους υποχρέωση θα είναι η καταβολή του ετήσιου κατ' αποκοπή ποσού Φ.Π.Α.

-Η ένταξη στο ειδικό αυτό καθεστώς δεν είναι υποχρεωτική για τις επιχειρήσεις, δηλαδή οι επιχειρήσεις αυτές μπορούν να συνεχίζουν να υπάγονται στο κανονικό καθεστώς του Φ.Π.Α., εφόσον το επιθυμούν.

-Στο ειδικό αυτό καθεστώς δεν μπορούν να ενταχθούν επιχειρήσεις που ασκούν την οικονομική τους δραστηριότητα με τη μορφή εταιρίας, οποιουδήποτε τύπου, διότι κατά κανόνα διαθέτουν την απαραίτητη οργάνωση για την ανταπόκριση στις υποχρεώσεις που προβλέπονται από το Ν. 2859/00.

Τέτοιες επιχειρήσεις που ανήκουν σήμερα στο ειδικό αυτό καθεστώς της κατ' αποκοπή καταβολής του Φ.Π.Α. είναι οι αμέσως παρακάτω:

1.ΙΔΙΟΚΤΗΤΕΣ ΤΑΞΙ

2.ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΤΕΣ ΕΝΟΙΚΙΑΖΟΜΕΝΩΝ ΔΩΜΑΤΙΩΝ

Επιχειρήσεις που εκμεταλλεύονται μέχρι 7 ενοικιαζόμενα δωμάτια ή διαμερίσματα μέχρι 7 ατόμων.(Εγκ.Υπ.Οικ.1014096/10.2.00,άρθρο 33 παρ.6 Ν.2238/94)

3.ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΤΕΣ ΣΚΑΦΩΝ ΠΑΡΑΚΤΙΑΣ ΑΛΙΕΙΑΣ σκαφών μέχρι 12 μέτρα μήκος (Α.Υ.Ο. 1117146/πολ. 1380/21/12/01)

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Ε'

ΕΙΔΙΚΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ ΑΓΡΟΤΩΝ (άρθρο 41 Ν. 2859/00)

Ποιοι αγρότες υπάγονται στο ειδικό καθεστώς και τι ποσά Φ.Π.Α. δικαιούνται να εισπράξουν από το Δημόσιο

Οι αγρότες, δηλαδή αυτοί που απασχολούνται προσωπικά με αγροτικές εργασίες ή με τα μέλη της οικογένειάς τους ή με μισθωτούς και εργάτες για την παράδοση των αγροτικών τους προϊόντων και για την παροχή αγροτικών υπηρεσιών, υπάγονται στο ειδικό καθεστώς του άρθρου 41 και δικαιούνται την επιστροφή του Φ.Π.Α. που πλήρωσαν κατά την αγορά γεωργικών μηχανημάτων, λιπασμάτων, φυτοφαρμάκων, υλικών για τα θερμοκήπιά τους ή κατά την παροχή σ' αυτούς υπηρεσιών από άλλους υποκείμενους στο Φ.Π.Α., εφόσον τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιήθηκαν για την άσκηση του γεωργικού τους επαγγέλματος. Δεν δικαιούνται Π.χ. την επιστροφή του Φ.Π.Α. για την επισκευή του ιδιωτικού τους αυτοκινήτου ή για αγορά μηχανής κοπής του χόρτου της αυλής τους κλπ.

Οι υπάλληλοι καθώς και οι υποκείμενοι στο Φ.Π.Α. που τηρούν βιβλία α' κατηγορίας, όταν καλλιεργούν μόνοι τους ή με εργάτες τα κτήματά τους, θεωρούνται για τη δραστηριότητα τους αυτή αγρότες του ειδικού καθεστώτος.

Ο Φ.Π.Α. επιστρέφεται από το Ελληνικό Δημόσιο ή από άλλη αρχή που ορίζεται από τον Υπουργό Οικονομικών με καταβολή στον αγρότη του ποσού που προκύπτει με τον πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων που προέρχονται από την πώληση αγροτικών προϊόντων ή της παροχής αγροτικών υπηρεσιών σε άλλους υποκείμενους στο Φ.Π.Α., με τους κατ' αποκοπή συντελεστές που έχουν οριστεί από το Υπουργείο Οικονομικών.

Ως ακαθάριστα έσοδα λαμβάνονται αυτά που προκύπτουν από τα σχετικά παραστατικά στοιχεία (τιμολόγια κλπ.) που εκδίδουν στον πωλητή αγρότη, οι αγοραστές των αγροτικών προϊόντων ή οι λήπτες των αγροτικών υπηρεσιών, οι οποίοι, πρέπει να είναι υποκείμενοι στο Φ.Π.Α.

Επίσης ως ακαθάριστα έσοδα για τον υπολογισμό του επιστρεφόμενου Φ.Π.Α στους αγρότες, λαμβάνονται και αυτά που προκύπτουν από τα τιμολόγια πώλησης που εκδίδει ο πωλητής αγρότης, εφόσον βέβαια τα τιμολόγια αυτά εκδίδονται προς υποκείμενους στο Φ.Π.Α.

Στα ακαθάριστα έσοδα πάνω στα οποία υπολογίζεται ο Φ.Π.Α. που επιστρέφεται στον αγρότη, δεν περιλαμβάνεται ο Φ.Π.Α., η προμήθεια καθώς και τα έξοδα που γίνονται στο όνομα του συνεταιρισμού και παρακρατούνται από τον αγρότη (γπ. σικ. π. 2955/88).

Ο υποκείμενος στο Φ.Π.Α. που αγοράζει προϊόντα ή δέχεται υπηρεσίες από αγρότες του ειδικού καθεστώτος, δεν αναγράφει στο τιμολόγιο αγοράς (ή άλλο στοιχείο που εκδίδει στους αγρότες) Φ.Π.Α., αλλά αναγράφει πάνω την ένδειξη "χωρίς Φ.Π.Α."

Όταν όμως τ' αγροτικά προϊόντα πωλούνται με προμήθεια και για λογ/σμό των αγροτών από τρίτα πρόσωπα που υπάγονται στο Φ.Π.Α. (π.χ. έμποροι της κεντρικής λαχαναγοράς), η αξία πώλησης των αγροτικών προϊόντων είναι επιβαρημένη με Φ.Π.Α. και με προμήθεια. Γι αυτό, στην περίπτωση αυτή, για τον υπολογισμό του επιστρεφόμενου Φ.Π.Α. λαμβάνεται υπόψη η παραπάνω αξία χωρίς Φ.Π.Α. και προμήθεια.

Τα παραπάνω δεν ισχύουν για τις παραδόσεις αγροτικών προϊόντων και παροχές υπηρεσιών σε άλλους αγρότες που υπάγονται στο ειδικό αυτό καθεστώς ή σε μη υποκείμενο υ ς στο Φ.Π.Α. ή σε λαϊκές αγορές (άρθρο 41 παρ. 1, 2, 3 Ν. 2859/00, Υπ. ΟΙΚ, Εγκ. 1 Ο παρ. 170/87).

Προσοχή:

1) Για την επιστροφή του Φ.Π.Α., θα πρέπει ο ενδιαφερόμενος αγρότης να υποβάλλει αίτηση στην αρμόδια για την επιστροφή του Φ. Π Α Αρχή (Δ. σ. Υ. ή συνεταιρισμό) από 1.3-31,7 κάθε έτους και αφορά την αξία των αγαθών και υπηρεσιών που πραγματοποιήθηκαν μέσα στο προηγούμενο ημερολογιακό έτος. Με την αίτηση επιστροφής συνυποβάλλεται και συγκεντρωτική κατάσταση δικαιολογητικών (τιμολογίων πώλησης ή άλλων στοιχείων του Κ.Β.Σ.). Η αίτηση και η συγκεντρωτική κατάσταση χορηγούνται έντυπες από την πιο πάνω αρμόδια Αρχή.

2) Όταν ο αγρότης του ειδικού καθεστώτος πωλεί τα προϊόντα του στο Δημόσιο, στα Ν.Π.Δ.Δ. ή σε πρόσωπα που οι πράξεις τους απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α. (νοσοκομεία, κλινικές κλπ.), δικαιούται την επιστροφή του Φ.Π.Α. των εισροών του.

3) Οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος δεν έχουν υποχρέωση να συντάσσουν και να υποβάλλουν περιοδικές και εκκαθαριστικές δηλώσεις του Φ.Π.Α. (Εγκ. Υπ. σικ. 1131481/πολ. 1282/1992).

Ποιοι αγρότες δεν υπάγονται στο ειδικό καθεστώς των αγροτών

-Οι αγρότες που ασκούν τις αγροτικές εκμεταλλεύσεις τους και παρέχουν τις αγροτικές υπηρεσίες τους με τη μορφή εταιρίας οποιουδήποτε τύπου ή αγροτικού συνεταιρισμού, για τις εκμεταλλεύσεις αυτές δεν ανήκουν στο ειδικό καθεστώς των αγροτών.

Για τις άλλες όμως αγροτικές δραστηριότητές τους θα υπάγονται στο ειδικό καθεστώς των αγροτών και θα δικαιούνται της επιστροφής του κατ' αποκοπή Φ.Π.Α.

-Οι αγρότες που πωλούν αγροτικά προϊόντα παραγωγής τους μετά από επεξεργασία που μπορεί να παραδώσει σ' αυτά χαρακτήρα βιομηχανικών ή βιοτεχνικών προϊόντων, δεν ανήκουν στο ειδικό καθεστώς των αγροτών για τα προϊόντα αυτά, έστω και αν τα πωλούν ύστερα από κάποια στοιχειώδη επεξεργασία που γίνεται με συνηθισμένα μέσα, στα πλαίσια της αγροτικής τους παραγωγής.

-Αν για ορισμένα προϊόντα που επεξεργάζεται ο αγρότης δεν ανήκει στο ειδικό καθεστώς των αγροτών (π.χ. κονσερβοποιημένα τομάτα) αλλά τηρεί όμως για αυτά βιβλία α' κατηγορίας ή είναι απαλλασσόμενος, τότε για τα υπόλοιπα αγροτικά του προϊόντα μπορεί ν' ανήκει στο ειδικό καθεστώς των αγροτών (Εγκ. Υπ. σικ. 1 Ο παρ. 172/87).

-Όσοι αγρότες ασκούν παράλληλα και άλλη οικονομική δραστηριότητα για, οποία όμως έχουν υποχρέωση να τηρούν βιβλία β' ή γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ." για τις ασκούμενες παράλληλα αγροτικές τους δραστηριότητες δεν ανήκουν στο ειδικό καθεστώς των αγροτών.

π.χ. αν ένας αγρότης διατηρεί παράλληλα και συνεργείο αυτοκινήτων για το οποίο έχει υποχρέωση τήρησης β' κατηγορίας βιβλίων (ή είναι δικηγόρος κλπ.) τότε αποκλείεται από το ειδικό καθεστώς των αγροτών. Αν για τη δεύτερη δραστηριότητά του τηρεί προαιρετικά βιβλία β' κατηγορίας, ενώ κανονικά υποχρεώνεται για αυτήν να τηρεί βιβλία α' κατηγορίας, τότε για τις γεωργικές το εκμεταλλεύσεις ανήκει στο ειδικό καθεστώς των αγροτών.

-Η συμπλοιοκτησία και μόνο αυτή των αλιευτικών σκαφών ανήκει στο ειδικό καθεστώς των αγροτών (Υπ. Οικ. Εγκ. Μ. 427/87).

Η αλιεία στα ελληνικά χωρικά ύδατα και η σπογγαλιεία (άρθρο 4 παρ. 23 Ν. 2390/96).

-Οι αλιείς, ακόμα και αν συμμετέχουν σε άλλες εταιρίες, για το επάγγελμα του αλιέα θα υπάγονται στο ειδικό καθεστώς των αγροτών και θα δικαιούνται να: εισπράξουν τον κατ' αποκοπή Φ.Π.Α. (Υπ. Οικ. Π. 201/88). Το ίδιο ισχύει και για τους άλλους αγρότες που συμμετέχουν σε άλλες εταιρίες. Δηλαδή και αυτοί

δικαιούνται επιστροφής του Φ.Π.Α. της αγροτικής τους εκμετάλλευσης που δεν αποτελεί αντικείμενο της εταιρίας που συμμετέχουν (Υπ. Οικ. Π. 2955/1254/88).

Αγρότες που διαθέτουν και δικό τους κατάστημα ή που τα εξάγουν μόνοι τους (άρθρο 41 παρ. 6 Ν. 2859/00, Εγκ.10 παρ. 173/87)

Οι αγρότες που πωλούν τα προϊόντα παραγωγής τους από δικό τους κατάστημα και αυτοί που τα εξάγουν οι ίδιοι στο εξωτερικό ή σε άλλα κράτη - μέλη της Ε.Ε θεωρείται ότι ασκούν δύο οικονομικές δραστηριότητες (αγροτική και εμπορική). Για την παράδοση των προϊόντων τους από την αγροτική τους εκμετάλλευση στην εμπορική τους επιχείρηση, εκδίδουν με την ιδιότητα του εμπόρου, αθεώρητο τιμολόγιο αγοράς, στο οποίο περιλαμβάνεται το είδος, η ποσότητα, η ποιότητα και η κανονική αξία των παραδομένων αγαθών.

Ως κανονική αξία αναγράφεται στο τιμολόγιο το ποσό που θα έπρεπε κάτω από κανονικές συνθήκες να καταβάλλει οποιοσδήποτε αγοραστής για να πετύχει την απόκτηση του προϊόντος αυτού από έναν άλλο.

Το ειδικό αυτό τιμολόγιο αγοράς δεν επιβαρύνεται με Φ.Π.Α. Το πρωτότυπο του τιμολογίου που έχει πράσινο χρώμα παραδίνεται στην αγροτική εκμετάλλευση ως παραστατικό για την επιστροφή του Φ.Π.Α. (Α.Υ.Ο. Π. 6793/7.10.86). Η εμπορική επιχείρηση θ' ανήκει στο κανονικό ή ειδικό καθεστώς των μικρών επιχειρήσεων ή στους απαλλασσόμενους, ενώ η αγροτική εκμετάλλευση θ' ανήκει στο ειδικό καθεστώς των αγροτών.

Θα πρέπει όμως να σημειωθεί ότι για τα προϊόντα που παραδίδονται από την αγροτική εκμετάλλευση στο κατάστημά του, δικαιούται ο αγρότης επιστροφής του Φ.Π.Α. μόνο αν το κατάστημα δεν τηρεί βιβλία ή αν τηρεί βιβλίο αγορών. Επίσης, οι αγρότες που εξάγουν οι ίδιοι τα προϊόντα τους εκτός Κοινότητας ή που παραδίδουν τα προϊόντα τους προς άλλο κράτος - μέλος, τότε για τη γεωργική εκμετάλλευση δικαιούνται επιστροφή του Φ.Π.Α., ενώ για τις εξαγωγές και για τις παραδόσεις σε άλλα κράτη - μέλη θεωρούν βιβλίο εσόδων εξόδων και εκδίδουν τιμολόγια (Εγκ, Υπ. οικ, 1131481/πολ. 1282/92).

Οι αγρότες που διαθέτουν τα προϊόντα της παραγωγής τους στις λαϊκές αγορές δεν θεωρείται ότι διατηρούν κατάστημα, επομένως δεν ασκούν δύο επιχειρήσεις και κατά συνέπεια δεν υπόκεινται σε Φ.Π.Α. (άρθρο 41 παρ, 6 Ν. 2859/00).

ΣΗΜ.: α) Οι μεταβιβάσεις αγροτικών προϊόντων ή επενδυτικών αγαθών από αγρότες του ειδικού καθεστώτος σε οποιοδήποτε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή σε άλλο αγρότη δεν υπόκεινται ούτε σε Φ.Π.Α. ούτε και σε χαρτόσημο. (Υπ. Οικ. Α.7603/7603/1752/88).

β) Βλέπε "μετατάξεις αγροτών" στο βιβλίο "ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΑ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ - ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ - ΜΕΤΑΤΑΞΕΙΣ - ΜΕΤΑΤΡΟΠΕΣ - ΣΥΓΧΩΝΕΥΣΕΙΣ - ΣΥΣΤΑΣΕΙΣ - ΛΥΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΕΙΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΣΤΗΝ ΠΡΑΞΗ" του καθηγητού Δ.Ι. ΚΑΡΑΓΙΑΝΝΗ.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΣΤ'

ΕΙΔΙΚΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ ΠΡΑΚΤΟΡΕΙΩΝ ΤΑΞΙΔΙΩΝ

Ποίες επιχειρήσεις υπάγονται στο ειδικό καθεστώς των πρακτορείων ταξιδιών (άρθρο 43 Ν. 2859/00)

Στο ειδικό αυτό καθεστώς υπάγονται τα πρακτορεία ταξιδιών και οι εξομοιούμενες με αυτά επιχειρήσεις τουριστικών περιηγήσεων, εφόσον συγκεντρώνουν τις παρακάτω τρεις προϋποθέσεις:

Αν λείπει έστω και μια από τις προϋποθέσεις αυτές δεν υφίσταται ειδικό καθεστώς πρακτορείων ταξιδιών. Ως φορολογητέα αξία της ενιαίας υπηρεσίας του πρακτορείου θεωρείται η μικτή αμοιβή που αναλογεί σε πράξεις που πραγματοποιούνται στο εσωτερικό της Ελλάδος ή σε άλλο κράτος - μέλος της Κοινότητας, ενώ αντίθετα, δεν υπάγεται στο Φ.Π.Α. το μέρος της μικτής αμοιβής που αναλογεί σε πράξεις οι οποίες πραγματοποιούνται σε χώρες εκτός της Κοινότητας (Εγκ. 1098639/πολ. 1221/29.8.95).

α) Το πρακτορείο θα πρέπει, κατ' αρχήν, να ενεργεί στο όνομά του και για δικό του λογαριασμό προσφέροντας την υπηρεσία κατ' ευθείαν προς τον πελάτη για ολόκληρο το ταξίδι (πακέτο).

Σ' αυτή την περίπτωση το πρακτορείο έρχεται σε επαφή, είτε κατ' ευθείαν με τον πελάτη, είτε μέσω άλλων πρακτορείων και εισπράττει το τίμημα (την αμοιβή) για οτιδήποτε αφορά το ταξίδι (όλα πληρωμένα), δηλαδή για τη μεταφορά, το φαγητό, τα ποτά, το ξενοδοχείο, την επίσκεψη στα αξιοθέατα, στα μουσεία, στους αρχαιολογικούς και ιστορικούς χώρους, στα κέντρα διασκέδασης κλπ. Μπορεί όμως μερικά από τα έξοδα αυτά να μην περιλαμβάνονται στο τίμημα του ταξιδιού (πακέτο), αλλά να καταβάλλονται απευθείας από τον ταξιδιώτη στους τρίτους (π.χ. εστιατόρια κλπ.).

Το ειδικό καθεστώς έχει επίσης εφαρμογή και οσάκις το πρακτορείο προσφέρει στον ταξιδιώτη πελάτη του ταξίδι πακέτο, δηλαδή σύνολο επί μέρους παραδόσεων αγαθών και παροχών υπηρεσιών, που δεν προσφέρονται, όμως, κατ' ευθείαν σ' αυτόν, αλλά σε άλλο πρακτορείο.

ΣΗΜ: α) Δεν ανήκει στο ειδικό καθεστώς το πρακτορείο στις περιπτώσεις που απλώς παρεμβαίνει με οποιονδήποτε τρόπο, σε μια φάση του ταξιδιού ως μεσολαβητής (μεσίτης) μεμονωμένων υπηρεσιών (μεταφορά, κλείσιμο ξενοδοχείου κλπ.). Στις περιπτώσεις αυτές το πρακτορείο λαμβάνει αμοιβή (μεσιτεία), είτε από το πρόσωπο που παρέχει την υπηρεσία (π.χ. μεταφορέα, ξενοδόχο κλπ.), εφόσον είναι εντολοδόχος αυτού, είτε από τον πελάτη ταξιδιώτη.

β) Η μίσθωση όμως δωματίων σε ξενοδοχεία και η διάθεσή τους στη συνέχεια σε πελάτες θεωρείται υπηρεσία πακέτο του ειδικού καθεστώτος και η μικτή αμοιβή από την υπηρεσία αυτή (όπως προσδιορίζεται στα παρακάτω παραδείγματα) υπόκειται σε Φ.Π.Α. 18% (Υπ. σικ. Εγκ. Π. 1736/87). Η μίσθωση όμως από πρακτορεία ταξιδιών δωματίων, οικιών κλπ. (χωρίς παροχή σεντονιών ή καθαρισμού δωματίων κλπ.), δηλαδή με αστική μίσθωση που δεν υπάγεται σε Φ.Π.Α. αλλά σε τέλη χαρτοσήμου και τη διάθεσή τους στη συνέχεια σε άλλα πρακτορεία δεν θεωρείται υπηρεσία του ειδικού καθεστώτος, διότι η μίσθωση αυτή γίνεται από πρόσωπα μη υποκείμενα στο Φ.Π.Α.

β) Το πρακτορείο θα πρέπει να χρησιμοποιεί για την εκτέλεση του ταξιδιού υπηρεσίες άλλων υποκείμενων στο Φ.Π.Α. όπως του μεταφορέα, του ξενοδόχου, του εστιατορία, του εκμεταλλευτή κέντρου διασκέδασης κλπ. Δηλαδή, οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που σχετίζονται με την εκτέλεση του ταξιδιού πακέτου (μεταφορέας, ξενοδοχείο κλπ.), θα πρέπει να γίνονται από άλλους υποκείμενους στο Φ.Π.Α. και όχι από το ίδιο το πρακτορείο που διενεργεί το ταξίδι. Όλες οι υπηρεσίες αυτές λαμβάνονται υπόψη σαν μια ενιαία υπηρεσία την οποία λογίζεται ότι προσφέρει το πρακτορείο προς τον ταξιδιώτη. Θεωρείται όμως υπηρεσία υπαγόμενη στο ειδικό αυτό καθεστώς μόνο κατά το μέρος που προσφέρονται υπηρεσίες τρίτων. Κατά συνέπεια, αν ειδικά κάποιες υπηρεσίες προσφέρονται από το ίδιο το πρακτορείο, όταν αυτό ενεργεί Π.χ. σαν μεσίτης ή μεταφορέας, στην περίπτωση αυτή, το μέρος της αμοιβής που εισπράττεται από τον πελάτη, το οποίο αντιστοιχεί στην αξία των δικών του υπηρεσιών, αποχωρίζεται από τη συνολική αμοιβή και φορολογείται σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις, ενώ το υπόλοιπο της αμοιβής υπάγεται στο ειδικό καθεστώς.

-Για το λόγο αυτό είναι ενδεχόμενο ένα και το αυτό πρακτορείο, για ένα συγκεκριμένο ταξίδι, να υπάγεται ταυτόχρονα για ορισμένες πράξεις στο κανονικό καθεστώς και για κάποιες άλλες στο ειδικό καθεστώς. Συνεπώς, κάθε παροχή υπηρεσιών των πρακτορείων ταξιδιών πρέπει να εξετάζεται αυτοτελώς και με προσοχή και να αναλύεται σε βάθος.

γ) Το πρακτορείο θα πρέπει επιπλέον να έχει την έδρα της οικονομικής δραστηριότητάς του στην Ελλάδα, ή, σε περίπτωση έλλειψης της έδρας, να έχει στην Ελλάδα τη μόνιμη εγκατάστασή του από την οποία να παρέχεται η ενιαία υπηρεσία. .

Το πρακτορείο υπόκειται στο Φ.Π.Α. για τα ταξίδια που πραγματοποιεί στην Ελλάδα, ή στα άλλα κράτη - μέλη της Ε.Ε., ενώ αντίθετα δεν υπάγεται στο Φ.Π.Α. το μέρος της μικτής αμοιβής που αναλογεί σε πράξεις οι οποίες πραγματοποιούνται σε χώρες εκτός της Κοινότητας (Εγκ. 1098639/πολ. 1221/29.8.95). Δηλαδή, κριτήριο για την υπαγωγή ή μη στο Φ.Π.Α. της μικτής αμοιβής, αποτελεί ο τόπος όπου πραγματοποιούνται οι πράξεις που αφορούν την αμοιβή αυτή (Εγκ. Υπ. σικ. 1098639/πολ. 1221/29.8.95). Δεν απαιτούνται πολλά ταξίδια, αρκεί και ένα μόνο, εφόσον όμως πληρούνται οι απαραίτητες προϋποθέσεις.

Πως προσδιορίζεται η φορολογητέα αξία των πρακτορείων ταξιδιών που ανήκουν στο ειδικό καθεστώς

Ως φορολογητέα αξία θεωρείται η μικτή αμοιβή του πρακτορείου που προκύπτει μετά την αφαίρεση από το συνολικό ποσό που καταβάλλει ο πελάτης (το οποίο λαμβάνεται χωρίς να υπολογίζεται πάνω σ' αυτό Φ.Π.Α., γιατί θεωρείται ότι μέσα στην τιμή αυτή είναι και ο Φ.Π.Α.), του κόστους (με Φ.Π.Α.), με το οποίο επιβαρύνεται το πρακτορείο από την παράδοση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών, που παρέχονται σ' αυτό από άλλους υποκείμενους για την άμεση εξυπηρέτηση του ταξιδιώτη.

Ως κόστος θεωρείται κάθε δαπάνη για λήψη υπηρεσιών ή αγορά αγαθών, εφόσον καλύπτεται από τιμολόγια ή άλλα στοιχεία που επέχουν θέση τιμολογίου εσωτερικού ή εξωτερικού, δηλαδή οι δαπάνες μεταφοράς (εισιτήριο κλπ.), ξενοδοχείων, εισόδων σε αρχαιολογικούς χώρους, μουσεία, εστιατόρια, τιμολόγια παροχής υπηρεσιών άλλων πρακτορείων όταν μεσολαβούν για την πώληση οργανωμένων εκδρομών.

Για οργανωμένα ταξίδια που γίνονται στο εξωτερικό, από το πακέτο θα αφαιρεθούν τόσο η αξία των προσφερομένων υπηρεσιών στο εξωτερικό όσο και στο εσωτερικό της χώρας για τις οποίες έχει καταβληθεί Φ.Π.Α. ή έχουν εξαιρεθεί από το Φ.Π.Α. ή παρέχονται από υποκείμενους που απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α.

Έτσι, στις δαπάνες που εκπίπτουν από το πακέτο συμπεριλαμβάνονται και αυτές που καταβάλλονται για την είσοδο σε αρχαιολογικούς χώρους, μουσεία και καλλιτεχνικές εκδηλώσεις κλπ. που απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α. (Εγκ. Υπ. Οικ. Σ. 32/87).

Επίσης, αφαιρούνται και τα έξοδα μεταφοράς. Στην περίπτωση δηλαδή που τα μεταφορικά μέσα είναι ιδιοκτησίας του γραφείου ταξιδιού ή μισθωμένα από αυτό, η τεκμαρτή δαπάνη της μεταφοράς προσανξάνει το κόστος του πακέτου ενώ ταυτόχρονα αποτελεί και τεκμαρτό έσοδο του κανονικού καθεστώτος με συντελεστή Φ.Π.Α. 18% (Υπ. Οικ. Ρ. 394/87, Σ. 32/87).

Οι αμοιβές των ξεναγών θεωρούνται εισοδήματα από μισθωτές υπηρεσίες και δεν υπόκεινται σε Φ.Π.Α. (Π. 5293/2191/574/87, άρθρο 19 παρ. 10 Ν. 2214/94) αλλά σε χαρτόσημο 1,20% και κατά συνέπεια δεν μπορούν να συμπεριλαμβάνονται στο κόστος των πακέτων, αλλά αποτελούν μέρος της μικτής αμοιβής των πρακτορειών ταξιδιών που επιβαρύνεται με Φ.Π.Α. 18% (Υπ. Οικ. 1034407/πολ. 1086/13.4.92). Με άλλα λόγια, το πρακτορείο ταξιδιών αφαιρεί από το συνολικό ποσό που εισπράττει από τους πελάτες του (για το ταξίδι πακέτο), όλα τα έξοδα που πραγματοποιεί για το ταξίδι αυτό και που καλύπτονται με νομότυπα δικαιολογητικά. Αφαιρεί δηλαδή τα έξοδα μεταφοράς (με πούλμαν κλπ.), την αξία υπηρεσιών στο εξωτερικό, τις δαπάνες ξενοδοχείων στην Ελλάδα (με το Φ.Π.Α. τους), την ασφάλεια (με το Φ.Κ.Ε. κλπ.). Το υπόλοιπο αποτελεί το μικτό κέρδος (συμπεριλαμβανομένου και του Φ.Π.Α.).

Με εσωτερική υφαίρεση, αφαιρείται από το μικτό κέρδος των πακέτων της Κοινότητας το Φ.Π.Α., που οφείλει να καταβάλει το πρακτορείο για το ταξίδι πακέτο στη Δ.Ο.Υ., και το υπόλοιπο που απομένει αποτελεί τη φορολογητέα αξία. Δηλαδή, φορολογητέα αξία είναι το καθαρό ποσό της αμοιβής (μικτή αμοιβή χωρίς Φ.Π.Α.), που κερδίζει το πρακτορείο από το ταξίδι (πακέτο) των πελατών του. Το μικτό κέρδος (ή αλλιώς η μικτή αμοιβή) που προκύπτει από ταξίδια - πακέτα προς τρίτες χώρες δεν υπόκειται στο Φ.Π.Α.

Παράδειγμα 1

Το πρακτορείο "Α" που είναι εγκαταστημένο στην Ελλάδα, εισπράττει από πελάτη του 2.000 ευρώ για ένα ταξίδι πακέτο με πούλμαν από Θεσ/νίκη - Ρώμη και επιστροφή. Το πρακτορείο Α καταβάλλει:

Στον μεταφορέα (έξοδα μεταφοράς)	400
Στον ξενοδόχο (παραμονή στην Ελλάδα)	200
Σε άλλα Ελληνικά πρακτορεία (για παροχή υπηρεσιών με το Φ.Π.Α.)	100
Στην ασφαλιστική εταιρία (ασφάλιστρα με το ΦΚΕ)	50
Υπηρεσίες διάφορες (με Α.Π.Υ. και με το Φ.Π.Α. Π.χ. 8%)	50
Αξία υπηρεσιών στο εξωτερικό	900
Συνολική δαπάνη (συμπεριλαμβανομένου και του Φ.Π.Α.)	1700

Κατά συνέπεια έχουμε:

Είσπραξη από πελάτη	2000
Έξοδα πληρωμένα Μικτή αμοιβή (με Φ.Π.Α.)	-1700
	<u>300</u>

Αν ο Φ.Π.Α. είναι 18% τότε έχουμε την εξής ανάλυση της αμοιβής:

Καθαρή αμοιβή (300 χ 100: 118)	254,24
(Φ.Π.Α. 254,24χ18%)	45,76
Σύνολο μικτής αμοιβής	<u>300</u>

Δηλαδή ο Φ.Π.Α. που βαρύνει την αμοιβή του είναι 45,76 ευρώ και η φορολογητέα αξία 254,24 ευρώ.

ΣΗΜ: Σε περίπτωση που το πρακτορείο του παραπάνω παραδείγματός μας χρησιμοποιεί ιδιόκτητο λεωφορείο, τότε ο υπολογιζόμενος ναύλος (μεταφορικά) είναι ο τεκμαρτός και πάνω σ' αυτόν υπολογίζεται ο Φ.Π.Α. 18%. Για το λόγο αυτό γίνεται διαχωρισμός του ποσού που εισπράττει το πρακτορείο από τον πελάτη ως εξής:

Εκμετάλλευση λεωφορείου	400
Έσοδα από οργάνωση εκδρομής	<u>1.600</u>
Σύνολο εσόδων	<u>2.000</u>

Κατά συνέπεια, η συνολική δαπάνη που αφαιρείται από το ποσό 1.600 ευρώ θα είναι τα 1.300 ευρώ (1.700 - 400 = 1.300 ευρώ).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Ζ'

ΕΙΔΙΚΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΒΙΟΜΗΧΑΝΟΠΟΙΗΜΕΝΩΝ ΚΑΠΝΩΝ

Πως προσδιορίζεται η φορολογητέα αξία και ο Φ.Π.Α. στα βιομηχανοποιημένα καπνά και πως αποδίδεται (άρθρο 44 Ν. 2859/00)

Στα βιομηχανοποιημένα καπνά (περιπτώσεις παράδοσης, ενδοκοινοτικής απόκτησης ή εισαγωγής από τρίτες χώρες), ο Φ.Π.Α. υπολογίζεται στην τιμή λιανικής πώλησης χωρίς Φ.Π.Α. Αν π.χ. η τιμή ενός πακέτου τσιγάρων είναι 4,10 ευρώ και ο Φ.Π.Α. 18%, τότε η φορολογητέα αξία είναι $4,10 \times 100 : 118 = 3,47$ ευρώ και ο Φ.Π.Α. $4,10 - 3,47 = 0,63$ ευρώ ή $3,47 \times 18\% = 0,63$ ευρώ (Εγκ. Υπ. σικ. 10 παρ. 191/87).

Για ευκολία στην εκκαθάριση και βεβαίωση του Φ.Π.Α., αντί της αφαίρεσης του Φ.Π.Α. από κάθε τιμή και της επιβολής του συντελεστή 18% στο υπόλοιπο ποσό, εφαρμόζεται ένας ενιαίος αναλογικός συντελεστής στην τιμή λιανικής πώλησης όλων των βιομηχανοποιημένων καπνών, χωρίς να γίνεται αφαίρεση του Φ.Π.Α., ο οποίος διαμορφώνεται σε 15,25%.

Παράδειγμα

Σε αξία ευρώ 100 ο Φ.Π.Α. είναι 18 ευρώ.

Σε αξία ευρώ 118 ο Φ.Π.Α. είναι X;

$X; = 18 \times 100 / 118 = 15,25\%$

Έτσι ο Φ.Π.Α. για ένα πακέτο τσιγάρα τιμής λιανικής πώλησης 4,10 ευρώ θα είναι $4,10 \times 15,25\% = 0,63$ ευρώ.

Ως βιομηχανοποιημένα καπνά θεωρούνται τα τσιγάρα, τα πούρα και τα σιγαρίλλος, ο καπνός καπνίσματος, ο καπνός αναρρόφησης και ο καπνός μασήματος (άρθρο 39 Ν. 2127/93).

Στα τιμολόγια που εκδίδονται για τα βιομηχανοποιημένα καπνά, ο Φ.Π.Α. ενσωματώνεται στην τιμή και αναγράφεται σ' αυτά η ένδειξη "Φ.Π.Α. μη εκπιτόμενος".

Η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο Φ.Π.Α. γίνεται απαιτητός, όταν τα βιομηχανοποιημένα καπνά μπουόν σε θέση ανάλωσης ή όταν διαπιστωθούν ελλείμματα.

σ καπνοβιομήχανος, ο εισαγωγέας και αυτός που πραγματοποιεί ενδοκοινοτικές αποκτήσεις βιομηχανοποιημένων καπνών έχουν υποχρέωση, εκτός από τον ειδικό φόρο κατανάλωσης των βιομηχανοποιημένων καπνών να αποδώσουν μαζί και το Φ.Π.Α. Για την απόδοση του Φ.Π.Α. υποβάλλονται οι περιοδικές δηλώσεις του

άρθρου 36 του Ν. 2859/00 κάθε μήνα και μέχρι τις 20 του επόμενου μήνα και με παράταση ανάλογα με το τελευταίο ψηφίο του Α.Φ.Μ. Στις εκροές (κωδ. 301 - 306 της περιοδικής δήλωσης) περιλαμβάνονται οι πραγματικές πωλήσεις αφού πρώτα αποφορολογηθούν με εσωτερική υφαίρεση. Στις εισροές (κωδ. 351 - 357 της περιοδικής δήλωσης) αναγράφονται τόσο οι εισροές των οποίων ο Φ.Π.Α. συμψηφίστηκε στο Τελωνείο στη συγκεκριμένη φορολογική περίοδο όσο και οι λοιπές εισροές (Α.γ.ο. 1070/96, πολ. 1107/96, πολ. 1173/99 άρθρο 2 παρ. 6). Στα προστιθέμενα ποσά στο φόρο εισροών (κωδ. 402) αναγράφεται και ο Φ.Π.Α. που καταβλήθηκε στο Τελωνείο. Επίσης, υποβάλλονται εκκαθαριστικές δηλώσεις του Φ.Π.Α., ανακεφαλαιωτικοί πίνακες listing και Intrastat, δήλωση έναρξης εργασιών, μεταβολής, οριστικής παύσης εργασιών, ορισμού φορολογικού αντιπροσώπου κλπ., δηλαδή ότι γίνεται και με τις λοιπές επιχειρήσεις. Σε περίπτωση φθοράς ή βλάβης βιομηχανοποιημένων καπνών (άρθρο 50 Ν. 2127/93) παρέχεται στις ενδιαφερόμενες επιχειρήσεις το δικαίωμα να συμψηφίσουν το αντίστοιχο Φ.Π.Α. Ο Φ.Π.Α. επιστρέφεται μόνο εφόσον είναι αδύνατος ο συμψηφισμός του (άρθρο 44 παρ. 5 Ν. 2859/00).

Οι πρατηριούχοι και οι λιανοπωλητές δεν αποδίδουν Φ.Π.Α. για τα βιομηχανοποιημένα καπνά

Τα ακαθάριστα έσοδα που πραγματοποιούν οι πρατηριούχοι και οι λιανοπωλητές από την πώληση βιομηχανοποιημένων καπνών θεωρούνται γι αυτούς ότι προέρχονται από απαλλασσόμενη από το Φ.Π.Α. δραστηριότητα.

Έτσι οι πρατηριούχοι και οι λιανοπωλητές υποχρεώνονται να καταχωρούν τις αγορές των βιομηχανοποιημένων καπνών σε ιδιαίτερη στήλη των βιβλίων τους ή σε ιδιαίτερες καταστάσεις, εφόσον δεν τηρούν βιβλία.

Επίσης, εξαιρούνται από την υποχρέωση υποβολής δήλωσης Φ.Π.Α. και από το δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. οι πρατηριούχοι και οι λιανοπωλητές αλλά μόνο για τα είδη καπνών, ενώ για τα άλλα είδη έχουν κανονικά υποχρέωση να υποβάλλουν δήλωση.

Παράδειγμα υπολογισμού του ποσοστού εκπιπτόμενου Φ.Π.Α. στα ψιλικατζίδικα

Ένα ψιλικατζίδικο που τηρεί βιβλία β' κατηγορίας έχει πραγματοποιήσει μέσα στο 2002 τις εξής αγορές και πωλήσεις αγαθών.

Αγορές			Πωλήσεις		
Είδη	Αξία χωρίς Φ.Π.Α.	Με Φ.Π.Α.	Είδη	Αξία χωρίς Φ.Π.Α.	Με Φ.Π.Α.
Ψιλικά	100.000	18.000	Ψιλικά	130.000	23.400
Τσιγάρα	40.000	-	Εσοδα παροχής υπηρεσιών	5.000	900
Μισθοί	10.000	-	Τσιγάρα	45.000	-
Γενικά έξοδα	8.000	1.440			
Σύνολο	158.000	19.440	Σύνολο	180.000	24.300

Υπολογισμός του ποσοστού Φ.Π.Α. που εκπίπτει

$$130.000 + 5.000 = 135.000 \rightarrow 135.000 / 180.000 = 75\%$$

Δηλαδή όταν αγοράζονται τα παραπάνω ψιλικά (και ζαχαρώδη) συνολικής αξίας 100.000 ευρώ, αφαιρείται ολόκληρος ο Φ.Π.Α. των αγορών τους που είναι 18.000 ευρώ και από το Φ.Π.Α. των γενικών εξόδων και των παγίων αφαιρείται το 75%, δηλαδή $1.440 \times 75\% = 1.080$ ευρώ. Κατά συνέπεια, συνολικά εκπίπτει σαν Φ.Π.Α. εισροών το ποσό των ευρώ 19.080 ($18.000 + 1.080 = 19.080$ ευρώ).

Το ίδιο ποσοστό 75% θα ληφθεί, επίσης, υπόψη από την επιχείρηση για τον υπολογισμό του εκπιπτόμενου Φ.Π.Α. κατά την υποβολή περιοδικών δηλώσεων του επόμενου έτους 2003.

ΣΗΜ: α) Είναι δυνατό να προσδιοριστεί διαφορετικό ποσοστό εκπιπτόμενου Φ.Π.Α. για κάθε τομέα δραστηριότητας του υποκειμένου ή να προσδιοριστεί διαφορετικό ποσό Φ.Π.Α. προς έκπτωση, ανάλογα με την πραγματική διάθεση των αγαθών ή τη χρήση των υπηρεσιών.

β) Οι πρατηριούχοι και οι λιανοπωλητές έχουν υποχρέωση να καταχωρούν τις αγορές βιομηχανοποιημένων καπνών σε ιδιαίτερη στήλη στα βιβλία τους, ή εφόσον δεν τηρούν βιβλία σε ιδιαίτερες καταστάσεις (άρθρο 44 παρ. 7 Ν. 2859/00).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Η'

ΕΙΔΙΚΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ ΜΕΤΑΠΩΛΗΤΩΝ ΠΟΥ ΥΠΟΚΕΙΝΤΑΙ ΣΤΟ Φ.Π.Α. ΓΙΑ ΜΕΤΑΧΕΙΡΙΣΜΕΝΑ ΑΓΑΘΑ ΚΑΙ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΑ ΚΑΛΛΙΤΕΧΝΙΚΗΣ ΚΛΠ. ΑΞΙΑΣ (ΑΡΘΡΟ 45 Ν. 2859/00)

Σε ποιές περιπτώσεις εφαρμόζεται το ειδικό καθεστώς των μεταπωλητών μεταχειρισμένων αγαθών και αντικειμένων καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας

Το παραπάνω ειδικό καθεστώς δεν είναι υποχρεωτικό, και για την εφαρμογή του απαιτείται να υποβληθεί πρώτα η δήλωση έναρξης εργασιών ή μεταβολών - μετάταξης, που υποβάλλεται στη Δ.Ο.Υ. από 1.1 - 10.1 και ισχύει για δύο χρόνια. Το καθεστώς αυτό του Φ.Π.Α. εφαρμόζεται στις περιπτώσεις μεταπώλησης μεταχειρισμένων αγαθών (μεταχειρισμένων μεταφορικών μέσων, κλπ.). Επίσης, το ίδιο ειδικό καθεστώς των μεταπωλητών εφαρμόζεται και για τα αντικείμενα καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας που μεταπωλούνται από τους υποκείμενους στο Φ.Π.Α. μεταπωλητές. Το καθεστώς αυτό προβλέπει την επιβολή Φ.Π.Α. πάνω στο μικτό κέρδος που πραγματοποιεί ο υποκείμενος στο Φ.Π.Α. μεταπωλητής, εφόσον πληρούνται οι παρακάτω προϋποθέσεις (Εγκ. Υπ. σικ. 1043712/10.11.95):

Τα μεταπωλούμενα από αυτόν αγαθά να του έχουν παραδοθεί στο εσωτερικό της χώρας ή από άλλο κράτος - μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης από τα παρακάτω πρόσωπα: α) από ιδιώτες, δημόσιο, Ν.Π.Δ.Δ. μη υποκείμενα στο Φ.Π.Α., ή β) από πρόσωπα υποκείμενα στο Φ.Π.Α. τα οποία όμως στερήθηκαν του δικαιώματος έκπτωσης ή επιστροφής του Φ.Π.Α. κατά την απόκτηση των συγκεκριμένων αγαθών και η εν συνεχεία παράδοσή τους στον μεταπωλητή, από τα πρόσωπα αυτά, απαλλάσσεται από το Φ.Π.Α. (περ. κθ' παρ. 1 άρθρου 22 Ν. 2859/00), όπως Π.χ. οι παραδόσεις αγαθών από υποκείμενα στο Φ.Π.Α. πρόσωπα, τα οποία απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α. (άρθρο 22), χωρίς δικαίωμα έκπτωσης, επειδή τα αγαθά αυτά είχαν χρησιμοποιηθεί αποκλειστικά στην απαλλασσόμενη αυτή δραστηριότητα (π.χ. πώληση χωρίς Φ.Π.Α. μεταχειρισμένων επίπλων του γραφείου δικηγόρου, εκπαιδευτηρίου, νοσηλευτηρίου κλπ.) ή είχαν εξαιρεθεί από το δικαίωμα έκπτωσης (άρθρο 30 παρ. 4 Ν. 2859/00) ή γ) Από πρόσωπα υποκείμενα στο Φ.Π.Α., τα οποία λόγω μικρού κύκλου εργασιών (μικρές επιχειρήσεις) απαλλάσσονται από την υποχρέωση υποβολής δηλώσεων Φ.Π.Α. και καταβολής Φ.Π.Α. εφόσον τα πρόσωπα αυτά, παραδίδουν στον μεταπωλητή αγαθά επένδυσης, για τα οποία δεν έχει ασκηθεί δικαίωμα έκπτωσης ή επιστροφής του Φ.Π.Α. (π.χ. πώληση από

μικρή απαλλασσόμενη από το Φ.Π.Α. επιχείρηση μεταχειρισμένων επενδυτικών αγαθών) ή δ) από άλλον υποκείμενο στο Φ.Π.Α. μεταπωλητή, εφόσον η εκ μέρους του παράδοση, έχει φορολογηθεί σύμφωνα με το ειδικό αυτό καθεστώς

του μικτού κέρδους (π.χ. πώληση από Έλληνα μεταπωλητή μεταχειρισμένου αγαθού, το οποίο έχει προμηθευτεί από άλλο Έλληνα μεταπωλητή ή μεταπωλητή άλλου κράτους - μέλους, εφόσον ο προμηθευτής κατά την μεταπώληση επέβαλε Φ.Π.Α. στο μικτό κέρδος του) ή ε) από αγρότες του ειδικού καθεστώτος απόκτηση μεταχειρισμένων επενδυτικών αγαθών, εφόσον αυτά είχαν αποκτηθεί από τους αγρότες με Φ.Π.Α. (Εγκ. Υπ. Οικ. 1071053/πολ. 1186/19.7.01).

ΣΗΜ.: Ο υποκείμενος στο Φ.Π.Α. μεταπωλητής, ο οποίος αγοράζει μεταχειρισμένα αγαθά και αντικείμενα καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας από τα πρόσωπα που προαναφέρθηκαν είτε αυτά είναι εγκατεστημένα στο εσωτερικό της χώρας είτε σε άλλο κράτος - μέλος της Ε.Ε. θα πρέπει να εξακριβώνει την ιδιότητα των προμηθευτών του και να αποδεικνύει ότι οι αγορές του έχουν γίνει από τα πρόσωπα αυτά.

Πως συμπληρώνεται η περιοδική δήλωση του Φ.Π.Α.

Ο μεταπωλητής του καθεστώτος αυτού υπολογίζει το Φ.Π.Α. στο περιθώριο (μικτό) κέρδος για κάθε παράδοση ξεχωριστά που πραγματοποιεί από κάθε αγαθό. Ως περιθώριο κέρδους θεωρείται η θετική διαφορά μεταξύ της τιμής πώλησης του αγαθού και της τιμής αγοράς του, μειωμένη με το Φ.Π.Α. που εμπεριέχεται στη θετική αυτή διαφορά (περιθώριο κέρδους) και το οποίο βρίσκεται με εσωτερική υφαίρεση. Το τέλος ταξινόμησης δεν λαμβάνεται υπόψη για τον υπολογισμό του εμπεριεχομένου Φ.Π.Α. στο περιθώριο κέρδους και κατά συνέπεια δεν υπάγεται σε Φ.Π.Α. κατά την εισαγωγή, την παράδοση ή την ενδοκοινοτική απόκτηση του αυτοκινήτου (Εγκ. Υπ. οικ. 1009089/28.1.00, 1005723/πολ. 1023/20.1.00).

Σε περίπτωση κατά την οποία, η τιμή αγοράς ενός αγαθού είναι μεγαλύτερη από την τιμή πώλησής του, δηλαδή προκύπτει αρνητική διαφορά, δεν υπάρχει φορολογητέα αξία και η αρνητική αυτή διαφορά δεν συμψηφίζεται με τυχόν θετική διαφορά που προκύπτει από παράδοση άλλου αγαθού στην ίδια φορολογική περίοδο ούτε μεταφέρεται για επόμενη φορολογική περίοδο.

ΣΗΜ.: α) Για την εφαρμογή των παραπάνω θεωρούνται ως:

- "Τιμή Πώλησης", οτιδήποτε συνιστά την αντιπαροχή (αντίτιμο) την οποία έλαβε ή πρόκειται να λάβει ο υποκείμενος στο Φ.Π.Α. μεταπωλητής από τον αγοραστή προσαυξημένη με οποιαδήποτε παροχή που συνδέεται άμεσα με αυτή.

Στην τιμή πώλησης συμπεριλαμβάνονται και τα παρεπόμενα έξοδα (μεταφορικά κλπ.) τα οποία ο μεταπωλητής χρεώνει στον πελάτη του, καθώς επίσης και ο Φ.Π.Α. που αφορά την παράδοση του αγαθού, δεδομένου ότι ο Φ.Π.Α. αυτός δεν αναγράφεται ξεχωριστά στο σχετικό φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται από τον υποκείμενο στο Φ.Π.Α. μεταπωλητή σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ.

- "Τιμή Αγοράς", το σύνολο του αντιτίμου, όπως αυτό προσδιορίζεται παραπάνω, το οποίο κατέβαλε ή θα καταβάλει ο υποκείμενος στο Φ.Π.Α. μεταπωλητής στον προμηθευτή του.

β) Όταν η παράδοση (πώληση) των αντικειμένων καλλιτεχνικής αξίας πραγματοποιείται από εμπόρους έργων τέχνης (Gallerie), οι οποίοι προηγουμένως τα είχαν αποκτήσει (αγοράσει) από το δημιουργό τους ή τους φυσικούς διαδόχους τους με ενοχική σύμβαση πώλησης, τότε ο συντελεστής Φ.Π.Α. της πώλησης είναι 18% (Εγκ. Υπ. σικ. 1135960/7.12.98). Αντίθετα, όταν οι έμποροι έργων τέχνης, πουλάνε σε τρίτους τα παραπάνω αντικείμενα καλλιτεχνικής αξίας με την ιδιότητα του παραγγελιοδόχου πώλησης κατ' εντολή και για λογαριασμό των δημιουργών τους ή των φυσικών διαδόχων τους, τότε ο συντελεστής Φ.Π.Α. της πώλησης είναι 8%, διότι οι πωλήσεις αυτές θεωρείται ότι ενεργούνται από τον ίδιο τον δημιουργό τους (καλλιτέχνη) ή από τους φυσικού διαδόχους του δημιουργού τους (Εγκ. Υπ. σικ. Πολ. 1302/7.12.98).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Θ'

ΕΙΔΙΚΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ Φ.Π.Α. ΓΙΑ ΤΙΣ ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΣΕ ΔΗΜΟΠΡΑΣΙΕΣ (άρθρο 46 Ν. 2859/00)

Σε ποιές περιπτώσεις εφαρμόζεται το ειδικό καθεστώς για τις πωλήσεις σε δημοπρασίες

Το καθεστώς αυτό είναι προαιρετικό και μπορεί να εφαρμόζεται από τον διοργανωτή δημοπρασίας (δημοπράτη) ο οποίος ενεργεί στο όνομά του κατ' εντολή και για λογαριασμό των εντολέων του (εγκαταστημένων στην Ελλάδα ή σε άλλο κράτος της Ε.Ε.) με αντικείμενο την παράδοση **μεταχειρισμένων αγαθών και αντικειμένων καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας**, μέσω δημοπρασιών που διοργανώνει, με οποιονδήποτε πρόσφορο τρόπο Π.χ. μέσω τηλεόρασης, ή εκθέσεων κλπ.

ΣΗΜ.: α) **Μεταχειρισμένα αγαθά** που εισάγονται από τρίτες χώρες δεν μπορούν να υπαχθούν στο καθεστώς του άρθρου 46 του Ν. 2859/00.

β) Όσα αναφέρονται στο άρθρο 46 δεν επηρεάζουν τον προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων για τη φορολογία του εισοδήματος (Εγκ. Υπ. σικ. 1043712/95).

Πως συμπληρώνεται η δήλωση του Φ.Π.Α.

Η φορολογητέα αξία, κάθε παράδοσης αγαθού που διενεργεί ο διοργανωτής της δημοπρασίας, ισούται με τη **διαφορά**, μεταξύ της συνολικής αξίας με την οποία χρεώνει τον αγοραστή (περιλαμβανομένου και του Φ.Π.Α.) και του καθαρού ποσού που καταβάλλει στον εντολέα του, μειωμένη κατά το ποσό του Φ.Π.Α. που αναλογεί στην προμήθειά του. Ο Φ.Π.Α. αυτός, βρίσκεται με εσωτερική υπαίρεση. Φυσικά, αν δεν ακολουθούνταν το ειδικό καθεστώς αλλά το κανονικό καθεστώς, τότε ως φορολογητέα αξία θα θεωρούνταν η συνολική αξία και όχι η διαφορά.

Το καθαρό ποσό που καταβάλλει ο διοργανωτής της δημοπρασίας στον εντολέα του, ισούται με τη **διαφορά** μεταξύ της **τιμής κατακύρωσης** του αγαθού στη δημοπρασία και του **ποσού της προμήθειας** που εισπράττει ο διοργανωτής της δημοπρασίας από τον εντολέα του, με βάση τη σχετική σύμβαση που καταρτίζεται μεταξύ τους, για πώληση του αγαθού με προμήθεια.

Τι περιλαμβάνει το φορολογικό στοιχείο (τιμολόγιο, απόδειξη κλπ.) που εκδίδει ο διοργανωτής

Ο διοργανωτής της δημοπρασίας, για κάθε παράδοση αγαθού που κάνει μέσω δημοπρασίας, εκδίδει προς τον αγοραστή χειρόγραφα ή με τη χρήση ηλεκτρονικού υπολογιστή το οριζόμενο από τον Κ.Β.Σ. φορολογικό στοιχείο στο οποίο πρέπει να αναγράψει εκτός των άλλων το είδος, την ποσότητα του αγαθού και διακεκριμένα: α) την τιμή κατακύρωσης του αγαθού στη δημοπρασία περιλαμβανομένου του

Φ.Π.Α.,

β) τους τυχόν φόρους, τέλη, δικαιώματα ή εισφορές υπέρ του δημοσίου ή τρίτων,

γ) τα παρεπόμενα έξοδα, όπως τα έξοδα προμήθειας συσκευασίας, μεταφοράς, ασφάλισης, κλπ., με τα οποία ο διοργανωτής της δημοπρασίας επιβαρύνει τον αγοραστή του αγαθού.

Τι περιλαμβάνει η εκκαθάριση που εκδίδει ο διοργανωτής

Ο διοργανωτής της δημοπρασίας εκδίδει προς τον εντολέα του εκκαθάριση, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 του Κ.Β.Σ. , στην οποία αναγράφει χωριστά, για κάθε παράδοση αγαθού, την τιμή κατακύρωσης του αγαθού και το ποσό της προμήθειας, στην οποία εμπεριέχεται και ο Φ.Π.Α. που αναλογεί σ' αυτήν, που εισπράττει ο διοργανωτής της δημοπρασίας από τον εντολέα του για τη συγκεκριμένη παράδοση αγαθού.

Η παραπάνω εκκαθάριση που εκδίδει ο διοργανωτής της δημοπρασίας επέχει θέση τιμολογίου για τον εντολέα του, εφόσον αυτός είναι υποκείμενο στο Φ.Π.Α. πρόσωπο που όφειλε να εκδώσει τιμολόγιο κατά την παράδοση του αγαθού στον διοργανωτή της δημοπρασίας, προκειμένου το αγαθό να πωληθεί για λογαριασμό του.

5ο ΚΕΦΑΛΑΙΟ

ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ-ΕΚΠΤΩΣΕΙΣ-ΔΙΑΚΑΝΟΝΙΣΜΟΙ ΚΑΙ ΕΠΙΣΤΡΟΦΕΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ

5.1 Ποιες συναλλαγές απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α.

Όταν λέμε απαλλασσόμενες από το Φ.Π.Α. συναλλαγές, εννοούμε τις συναλλαγές εκείνες, δηλαδή τις πωλήσεις ή τις παροχές υπηρεσιών που όταν πραγματοποιούνται, πάνω στην αξία τους δεν προστίθεται Φ.Π.Α.

Οι απαλλασσόμενες από το Φ.Π.Α. συναλλαγές αναφέρονται στα άρθρα 22-29 του Ν. 2859/00 και αναλύονται αμέσως παρακάτω.

Απαλλαγές στο εσωτερικό της χώρας (άρθρο 22)

Οι απαλλαγές του άρθρου 22 που απαριθμούνται αμέσως παρακάτω δεν παρέχουν στον υποκείμενο στο Φ.Π.Α. το δικαίωμα να εκπέσει το Φ.Π.Α. με το οποίο έχει επιβαρυνθεί η απόκτηση των αγαθών και η λήψη των υπηρεσιών, εκτός της περίπτωσης λ' και λγ' που παρέχει δικαίωμα έκπτωσης γενικά και των περιπτώσεων ιθ', κ', κα', κγ', κδ', και κε' οι οποίες παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α., όταν οι υπηρεσίες που περιλαμβάνονται σ' αυτές παρέχονται σε πρόσωπα εγκαταστημένα σε χώρες εκτός της Κοινότητας ή για αγαθά που εξάγονται στις χώρες αυτές.

Δηλαδή για τις πωλήσεις και τις υπηρεσίες που πραγματοποιούν οι επιτηδευματίες που απαριθμούνται στο άρθρο 22 δεν προσθέτουν ούτε και αποδίδουν στο Δημόσιο Φ.Π.Α. Οι ίδιοι όμως δεν αφαιρούν το Φ.Π.Α. που πλήρωσαν όταν αγόρασαν αγαθά ή υπηρεσίες (εκτός φυσικά των περιπτώσεων λ', λγ', ιθ', κ', κα', κγ', κδ', και κε', στις οποίες αφαιρείται, όπως προαναφέρθηκε).

Έτσι ο Φ.Π.Α. των αγορών τους προσαυξάνει το κόστος τους.

Παράδειγμα 1 (περίπτωση ε')

Ένας γιατρός (απαλλασσόμενος του Φ.Π.Α.) για να εισπράξει 100 ευρώ που αποτελούν την καθαρή αμοιβή του από τον ασθενή Α, εκδίδει μια απόδειξη παροχής υπηρεσιών με 100 ευρώ χωρίς να προσθέσει πάνω και Φ.Π.Α. Τα 100 ευρώ τα καταχωρεί στο βιβλίο εσόδων -εξόδων στην στήλη των εσόδων.

Ο ίδιος γιατρός αγοράζει γραφική ύλη αξίας 10 ευρώ, πλέον Φ.Π.Α. 1,80 ευρώ, σύνολο 11,80 ευρώ. Στην στήλη των εξόδων του βιβλίου εσόδων -εξόδων του καταχωρεί όλο το ποσό των 11,80 ευρώ σαν έξοδο, χωρίς ν' αφαιρέσει το Φ.Π.Α. των 1,80 ευρώ.

Παράδειγμα 2 (περίπτωση ιθ')

Η ελληνική ασφαλιστική εταιρία "Α" ασφαλίζει εμπορεύματα που μεταφέρονται στη Βουλγαρία και τα ασφάλιστρα που εισπράττει είναι 20.000 ευρώ. Τα συνολικά ετήσια ασφάλιστρα της Α είναι 400.000 ευρώ και ο Φ.Π.Α. των αγορών -δαπανών στο ίδιο έτος είναι 6.000 ευρώ. Στην περίπτωση αυτή, η Α δικαιούται να υποβάλει δήλωση στη Δ.Ο.Υ. και να ζητήσει την επιστροφή του Φ.Π.Α. των αγορών που αναλογεί στην απαλλασσόμενη εργασία ασφάλισης των εμπορευμάτων στη Βουλγαρία που είναι χώρα εκτός της Κοινότητας. Δηλαδή δικαιούται να ζητήσει πίσω το ποσό των 300 ευρώ ($6.000 \times 20.000 : 400.000 = 300$ ευρώ).

Ειδικότερα απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α. οι παρακάτω συναλλαγές

α. Τα ΕΛ.ΤΑ.

β. ΟΙ ΕΡΤ, εκτός από τις δραστηριότητες εμπορικού χαρακτήρα. Τα έσοδα που πραγματοποιούν τα ιδιωτικά κανάλια ραδιοφώνου και τηλεόρασης υπάγονται στο Φ.Π.Α. 18% χωρίς καμία απολύτως εξαίρεση.

γ. Η παροχή μη εμφιαλωμένου νερού και η αποχέτευση που πραγματοποιούνται απευθείας από τους οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης ή συνδέσμους αυτών χωρίς τη μεσολάβηση δημοτικών επιχειρήσεων, καθώς και οι ανταποδοτικές εισφορές που επιβάλλουν οι Οργανισμοί Εγγείων Βελτιώσεων - ΟΕΒ κλπ. στα μέλη τους για την παροχή αρδευτικού ύδατος και οι λοιπές παροχές που συνδέονται άμεσα με αυτήν απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α. Στο 8% Φ.Π.Α. υπάγεται η αξία του καταναλισκόμενου νερού όταν μεσολαβεί δημοτική επιχείρηση και τα λοιπά έσοδα της δημοτικής επιχείρησης υπάγονται στο συντελεστή Φ.Π.Α. 18% (Εγκ. πολ..1282/92).

δ. Η αμοιβή που εισπράττουν τα νοσοκομεία, ΟΙ ιδιωτικές κλινικές και οι εκμεταλλευτές ιαματικών λουτρών για ιατρική περίθαλψη (νοσηλεία κλπ.) και για διάγνωση (ιατρική εξέταση κλπ.), καθώς και για φάρμακα και για τροφή που προσφέρουν στους ασθενείς τους δεν υπόκειται σε Φ.Π.Α. Η προμήθεια όμως που τυχόν εισπράττουν τα νοσηλευτικά ιδρύματα από τους προμηθευτές για την προώθηση των υλικών τους υπόκειται σε Φ.Π.Α. 18% (Υπ. Οικ. 1093265/14.10.91). Επίσης, τα έσοδα που αποκτούν τα νοσηλευτικά ιδρύματα από τηλεφωνικές εξυπηρετήσεις, από εκμετάλλευση κυλικείου, μηχανημάτων κλπ. υπόκεινται σε Φ.Π.Α.

Η απαλλαγή παρέχεται σε οποιοδήποτε πρόσωπο και ανεξάρτητα από τη νομική μορφή που έχει περιβληθεί αυτό, δηλαδή Ν.Π.Δ.Δ., Ν.Π.Ι.Δ. (Ο.Ε., Α.Ε., Ε.Ε., Ε.Π.Ε. κλπ.), ίδρυμα, διαγνωστικό κέντρο κλπ. που λειτουργεί νόμιμα (Εγκ. 1137236/96).

Οι αμοιβές, που εισπράττουν άλλα πρόσωπα ή φορείς υγείας από νοσοκομεία (π.χ. για υπηρεσίες λιθοτριψίας, μονάδας τεχνητού νεφρού, νοσήλια, εξέταστρα κλπ.), απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α. (Εγκ.1137236/96). Όταν μεταξύ ιδιωτικών ιατρικών -διαγνωστικών κέντρων και νοσοκομείων (ή ιδιωτικών κλινικών κλπ.) **μεσολαβεί γιατρός**, ο οποίος εισπράττει από το νοσοκομείο (ή την κλινική) τις ι

αμοιβές που αναλογούν και στη συνέχεια τις αποδίδει στα κέντρα αυτά, για τα οποία οι αμοιβές αυτές θεωρούνται έσοδα, τότε ισχύουν τα εξής: α) Ο γιατρός εκδίδει φορολογικό στοιχείο στ' όνομα του νοσοκομείου κλπ. για την αμοιβή που εισπράττει χωρίς να προσθέτει Φ.Π.Α. β) Το ιατρικό κέντρο εκδίδει φορολογικό στοιχείο στ' όνομα του γιατρού με το καθαρό ποσό που εισπράττει ο γιατρός από το νοσοκομείο (ή την κλινική κλπ.) συμπεριλαμβανομένου και του παρακρατηθέντος φόρου εισοδήματος χωρίς να προσθέτει Φ.Π.Α. (Εγκ. 1137236/96).

ε. **Οι υπηρεσίες από ορισμένα ελευθέρια επαγγέλματα απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α.** Τέτοιοι (ελεύθεροι επαγγελματίες που απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α.) είναι οι δικηγόροι, οι συμβολαιογράφοι, οι άμισθοι υποθηκοφύλακες, οι δικαστικοί επιμελητές, οι ψυχολόγοι, οι γιατροί, οι μαίες, οι νοσοκόμοι, οι φυσιοθεραπευτές, και οι οδοντογιατροί, εφόσον φυσικά αυτοί παρέχουν τις υπηρεσίες τους στα πλαίσια της άσκησης του ελευθέριου επαγγέλματός τους, όπως είναι π.χ. η διάγνωση (ιατρική εξέταση κλπ.), η περίθαλψη (νοσηλεία, φυσιοθεραπεία κλπ.), καθώς και οι λοιπές ιατρικές υπηρεσίες. Οι αμοιβές λοιπόν για τις παραπάνω υπηρεσίες (διάγνωσης, περίθαλψης κλπ.) απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α., ανεξάρτητα αν αυτές καταβάλλονται από τον ίδιο τον ασθενή ή από τον ασφαλιστικό του οργανισμό (δημόσιο, ΙΚΑ, κλπ.) ή από οποιοδήποτε τρίτο φυσικό ή νομικό πρόσωπο (π.χ. από νοσοκομεία, κλινικές, διαγνωστικά ή ιατρικά κέντρα κλπ.). Έτσι, οι υπηρεσίες που παρέχουν τα παραπάνω πρόσωπα (γιατροί, μαίες κλπ.) σε νοσοκομεία, κλινικές, διαγνωστικά κέντρα, επιχειρήσεις, τράπεζες, βρεφονηπιακούς

σταθμούς, σχολεία κλπ. απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α. (Εγκ. Υπ. Οικ. 1137236/96). Επίσης, **απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α. οι βιολόγοι, οι βιοχημικοί και οι κλινικοί χημικοί** όταν παρέχουν στα εργαστήριά τους υπηρεσίες διάγνωσης π.χ. με προσδιορισμό ουρίας, ενζύμων, ορμονών, σακχάρου, χοληστερίνης, κρεατίνης, ηλεκτροφόρησης λευκωμάτων κλπ. Επίσης, οι υπηρεσίες των φυσικών ιατρικής - ακτινοφυσικής που παρέχονται από πρόσωπα πανεπιστημιακής εκπαίδευσης σε νοσοκομεία, κλινικές και λοιπά θεραπευτήρια (π.χ. εργαστήρια κοβαλτίου - ραδιοϊσοτόπων κλπ.) απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α. (Εγκ. Υπ. Οικ. 1137236/96).

Οι ψυχολόγοι, οι διατροφολόγοι, οι διαιτολόγοι, οι ομοιοπαθητικοί, οι βελονιστές, οι ποδοθεραπευτές κλπ., απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α., μόνο εφόσον είναι γιατροί, ενώ οι υπόλοιποι ψυχολόγοι κλπ. υπόκεινται σε Φ.Π.Α. 18%. στ'. Οι εργασίες οδοντικής προσθετικής απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α.

στ'. -Τέτοιες είναι οι παροχές υπηρεσιών και τα είδη οδοντικής προσθετικής που παρέχονται από τους οδοντοτεχνίτες και από τους οδοντογιατρούς.

ζ'. Τα ανθρώπινα όργανα, φυσικά και τεχνητά. Επίσης το ανθρώπινο αίμα και γάλα.

η'. **Η παροχή υπηρεσιών από σωματεία ή ενώσεις προσώπων** προς τα μέλη, τους, που ασκούν δραστηριότητα απαλλασσόμενη από το Φ.Π.Α. ή μη υποκείμενη στο Φ.Π.Α., εφόσον παρέχονται έναντι συνεισφοράς στα κοινά έξοδα (π.χ. συνδρομές) και είναι απαραίτητες για την άσκηση της δραστηριότητας αυτής.

Παράδειγμα 1

Ο "Σύλλογος Κυνηγών Αθηνών" έναντι μιας μικρής αμοιβής π.χ. ευρώ 50 αναλαμβάνει την έκδοση των αδειών κυνηγιού των μελών του. Η αμοιβή αυτή δεν υπόκειται στο Φ.Π.Α.

Παράδειγμα 2

Ο "Ιατρικός Σύλλογος Αθηνών" εξέδωσε ένα βιβλίο με τα αποτελέσματα ενός σεμιναρίου και το διανέμει έναντι ενός χρηματικού ποσού στα μέλη του. Το χρηματικό αυτό ποσό δεν υπόκειται στο Φ.Π.Α.

θ'. **Η κοινωνική πρόνοια και η ασφάλιση** καθώς και η προστασία των παιδιών και των νέων. Π.χ. το Ι.Κ.Α., τα Επικουρικά ταμεία κύριας ή επικουρικής ασφάλισης, γηροκομεία (όχι τα ιδιωτικά) κλπ. απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α.

ι'. **Η μεταφορά ασθενών κλπ.** με ειδικά οχήματα που είναι κατασκευασμένα ή διαρρυθμισμένα για το σκοπό αυτό, εφόσον για την άσκηση της δραστηριότητας αυτής έχει δοθεί έγκριση από την αρμόδια δημόσια Αρχή.

ια'. **Οι συγγραφείς, οι καλλιτέχνες και οι ερμηνευτές έργων τέχνης.**

Α π α λ λ ά σ σ ο ν τ α ι από το Φ.Π.Α. όλες οι υπηρεσίες που παρέχονται από τους συγγραφείς, καλλιτέχνες και ερμηνευτές έργων τέχνης στα πλαίσια της άσκησης μόνο του ελευθέρου επαγγέλματος. Αντίθετα υ π ά γ ο ν τ α ι στο Φ.Π.Α. οι υπηρεσίες που παρέχονται απ' ευθείας στο κοινό όπως π.χ. οι διαλέξεις από συγγραφείς με αμοιβή, οι συναυλίες από τραγουδιστές, τα ρεσιτάλ από μουσικούς κλπ. (Εγκ. πολ. 347111.12.87). Τα νομικά πρόσωπα δεν μπορούν να είναι καλλιτέχνες ή εκτελεστές έργων τέχνης και επομένως δεν απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α. Έτσι, π.χ. μία Ο.Ε. από ηθοποιούς που δίνει παραστάσεις με εισιτήριο για λογαριασμό της δεν θεωρείται καλλιτέχνης και υπάγεται στο Φ.Π.Α. (Εγκ. πολ. 347187).

ιβ'. **ΟΙ υπηρεσίες εκπαίδευσης γενικά (από δημόσια εκπαιδευτήρια ή από άλλα πρόσωπα αναγνωρισμένα από την αρμόδια αρχή).**

Η απαλλαγή από το Φ.Π.Α. ισχύει μόνο για την εκπαίδευση που παρέχεται από δημόσια εκπαιδευτήρια, καθώς και από άλλα πρόσωπα που αναγνωρίζονται ότι παρέχουν εκπαίδευση, από την κατά περίπτωση αρμόδια Αρχή, καθώς και στις

επιχειρήσεις που έχουν κύρια ή παράλληλη δραστηριότητα την παροχή εκπαίδευσης, επιμόρφωσης ή επανακατάρτισης, σύμφωνα με το καταστατικό τους, όταν είναι Νομικά Πρόσωπα, καθώς και με τη δήλωση έναρξης εργασιών και εφόσον εκπληρούν τις ειδικές υποχρεώσεις που απορρέουν από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ., ήτοι να τηρούν το βιβλίο μαθητολογίου, όταν παρέχουν την εκπαίδευση σε δικές τους εγκαταστάσεις, να έχουν συσταθεί νόμιμα κλπ.

Δηλαδή, στην απαλλαγή εμπίπτουν οι παρεχόμενες υπηρεσίες εκπαίδευσης, στις οποίες περιλαμβάνονται η προσχολική εκπαίδευση, η πρωτοβάθμια, η δευτεροβάθμια, η τριτοβάθμια (πανεπιστημιακή) εκπαίδευση, η ειδική εκπαίδευση για προβληματικά παιδιά, καθώς και η επαγγελματική εκπαίδευση, επιμόρφωση ή επανακατάρτιση που παρέχονται από πρόσωπα τα οποία είναι αναγνωρισμένα από το υπουργείο Εθνικής Παιδείας και Θρησκευμάτων ή από το υπουργείο Πολιτισμού ή από οποιαδήποτε άλλη αρμόδια αρχή κατά περίπτωση. Έτσι, απαλλάσσεται από το Φ.Π.Α. η παροχή υπηρεσιών εκπαίδευσης με τη μορφή σεμιναρίων σε θέματα πληροφορικής, εφόσον αυτή συμβάλλει στην απόκτηση γνώσεων επαγγελματικής κατάρτισης (Εγκ. Υπ. Οικ. 1005044130.7.99). Υπόκεινται όμως σε Φ.Π.Α. 18% η παροχή υπηρεσιών εκπαίδευσης σχετικά με το χειρισμό και τη λειτουργία συγκεκριμένων Η/Υ που συνδέεται με την πώληση αυτών χωρίς να παρέχεται γενικότερη εκπαίδευση σε σχετικά θέματα, καθώς επίσης και η παροχή υπηρεσιών εκπαίδευσης σχετικά με τους Η/Υ που απευθύνεται σε παιδιά προσχολικής και πρωτοβάθμιας εκπαίδευσης με σκοπό την απόκτηση γνώσεων ψυχαγωγικού χαρακτήρα (π.χ. απασχόληση παιδιών στον ελεύθερο χρόνο τους κλπ.) (Εγκ. Υπ. Οικ. 1005044130.7.99).

ιγ'. **Τα ιδιαίτερα μαθήματα.** Απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α. τα έσοδα από ιδιαίτερα μαθήματα που πραγματοποιούνται σε όλες τις βαθμίδες εκπαίδευσης καθώς και τα έσοδα από ιδιαίτερα μαθήματα των άλλων περιπτώσεων που αναφέρονται στην προηγούμενη (ιβ') περίπτωση.

ιδ'. **Ο αθλητισμός και η σωματική αγωγή που συνδέονται με νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα.** Οι υπηρεσίες δηλαδή που προέρχονται από αθλητικά νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα (αθλητικά σωματεία κλπ.) σε πρόσωπα που ασχολούνται με τον αθλητισμό ή τη σωματική αγωγή, απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α.

Κατά συνέπεια, οι υπηρεσίες (θέαμα, άσκηση κλπ.) που παρέχονται από μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα αθλητικά σωματεία σε πρόσωπα που δεν ασχολούνται με τον αθλητισμό ή τη σωματική αγωγή (π.χ. φιλάθλους) ή από κερδοσκοπικά αθλητικά σωματεία σε οποιοδήποτε πρόσωπο, ανεξάρτητα αν ασχολείται με τον αθλητισμό ή όχι, υπόκεινται σε Φ.Π.Α.

Έτσι, τα εισιτήρια των ποδοσφαιρικών αγώνων βαρύνονται με Φ.Π.Α. Η αξία όμως των αγαθών που παραδίδουν για χρήση τα αθλητικά σωματεία στους αθλητές μέλη τους (π.χ. μπάλες κλπ.) για την άθλησή τους, καθώς και οι υπηρεσίες που παρέχονται από τα σωματεία αυτά (π.χ. χρήση προπονητηρίων ή

παροχή οδηγιών από προπονητές στους αθλητές μέλη τους κλπ.) απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α. Αν όμως τα ίδια σωματεία πωλούν τα αγαθά αυτά σε οποιονδήποτε αθλούμενο ή παρέχουν υπηρεσίες σε αθλούμενους μη μέλη με αμοιβή (π.χ. εκμάθηση ιπασίας, τένις κλπ.), τότε η αξία πώλησης και η αμοιβή της παροχής υπηρεσιών υπόκεινται σε Φ.Π.Α.

Επίσης, η μίσθωση ευκαιριακά οργανωμένων αθλητικών εγκαταστάσεων, όπως σταδίων, γηπέδων, γυμναστηρίων κλπ. που διαθέτουν όργανα και εγκαταστάσεις άθλησης, αποδυτήρια, ζεστό νερό, καθίσματα για τους θεατές κλπ. υπάγεται στο Φ.Π.Α. (Εγκ. Π. 4336/3162/10.7.87).

ιε'. Τα Φιλανθρωπικά, Συνδικαλιστικά, Πολιτιστικά, Θρησκευτικά, Φιλοσοφικά, και Εθνικά σωματεία, εφόσον δεν οδηγούν σε στρέβλωση των όρων του ανταγωνισμού. Απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α. όλες οι υπηρεσίες και τα συναφή μ' αυτές αγαθά που παρέχουν τα προαναφερόμενα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα, έναντι συνδρομής, στα μέλη τους. Π.χ. η διανομή τροφίμων με συμβολική τιμή, η διανομή εντύπων και εφημερίδων με ειδικά θέματα, έστω και αν

εισπράττεται κάποια αμοιβή. Αν όμως ανοίξουν κατάστημα πώλησης τροφίμων στα μέλη τους με χαμηλές τιμές, οι πωλήσεις αυτές υπόκεινται σε Φ.Π.Α. Επίσης, η εκμετάλλευση κυλικίων -μπαρ κλπ. που βρίσκονται μέσα στους χώρους που στεγάζονται τα παραπάνω πρόσωπα, όταν είναι μισθωμένα σε διάφορα άλλα πρόσωπα που τα εκμεταλλεύονται, αποτελεί φορολογητέα πράξη στο πρόσωπο του μισθωτή (ενοικιαστή).

ιστ'. Οι υπηρεσίες πολιτιστικής ή μορφωτικής φύσης που παρέχονται από οργανισμούς, ιδρύματα ή νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, εφόσον δεν οδηγούν σε στρέβλωση των όρων του ανταγωνισμού. Κατά συνέπεια απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α. τα εισιτήρια εισόδου στα μουσεία, μνημεία, αρχαιολογικούς ή άλλους χώρους παρακολούθησης καλλιτεχνικών εκδηλώσεων (π.χ. φεστιβάλ κλπ.), καθώς και εκθέσεων και διαλέξεων, που γίνονται από τους χώρους αυτούς. Η πώληση ιστορικών βιβλίων, βιντεοκασετών και διαφανειών υπόκειται στο Φ.Π.Α.

ΣΗΜ: Οι αμοιβές των ξεναγών υπόκεινται σε Φ.Π.Α. εκτός αν αμείβονται ως μισθωτοί (Υπ. Οικ. Εγκ. π. 6024/87).

Παράδειγμα

Ο σύλλογος Σαρακατσάνων (σύλλογος μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα) επιδιώκει την διατήρηση και προβολή των ηθών και εθίμων και την διάδοση της παραδοσιακής μουσικής.

Στα πλαίσια αυτά πραγματοποιεί θεατρική παράσταση ιστορικού και λαογραφικού περιεχομένου για τη διάδοση της εθνικής κληρονομιάς κατά τη διάρκεια της οποίας πραγματοποιεί και πωλήσεις βιβλίων και κασετών .

Τα έσοδα, τόσο από την οργάνωση της θεατρικής παράστασης όσο και από τις πωλήσεις των βιβλίων και κασετών απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α.

Για τη χορήγηση της απαλλαγής αυτής απαιτείται προηγούμενη έγκριση από τη Δ.Ο.Υ. της περιοχής που βρίσκεται η έδρα του μη κερδοσκοπικού νομικού αυτού προσώπου.

ιζ' .Η διάθεση προσωπικού από νομικά πρόσωπα θρησκευτικού ή φιλοσοφικού χαρακτήρα για τις δραστηριότητες που αναφέρονται στις παραπάνω περιπτώσεις δ', θ', και ιβ' με σκοπό την πνευματική αρωγή και ανάπτυξη. Έτσι η διάθεση ενός ιεροκήρυκα σε ένα νοσοκομείο (περίπτωση δ) ή σε ένα ίδρυμα κοινωνικής πρόνοιας (περίπτωση ι) ή σε ένα εκπαιδευτήριο (περίπτωση ιβ) απαλλάσσεται από το Φ.Π.Α.

ιη'. Οι εκδηλώσεις για την ενίσχυση των νομικών προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα που αναφέρονται στις παραπάνω περιπτώσεις δ', θ', ιβ', ιδ', ιε' και ιστ'. π.χ. η οργάνωση μιας καλλιτεχνικής εκδήλωσης σε ένα νοσοκομείο και η διανομή δώρων με συμβολικό τίμημα (εισιτήριο κλπ.) απαλλάσσεται από το Φ.Π.Α., εφόσον γίνεται με σκοπό την οικονομική ενίσχυση του νοσοκομείου.

Με το ίδιο πνεύμα, απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α. οι συνεστιάσεις, οι χοροί ή άλλου είδους εκδηλώσεις που διοργανώνουν οι διάφοροι Σύλλογοι ή Ενώσεις κλπ. με σκοπό την οικονομική τους ενίσχυση. Πάντως, απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α. τα έσοδα από ευκαιριακού χαρακτήρα εκδηλώσεις, που οργανώνουν τα πρόσωπα των παραπάνω περιπτώσεων δ', θ', ιβ', ιδ', ιε' και ιστ' για την οικονομική του, ενίσχυση, εφόσον οι εκδηλώσεις αυτές δεν ξεπερνούν τις δύο κατ' ανώτατο όριο, ανά έτος (Εγκ. γπ. Οικ. 10301411134913931ΑΟ0141πολ. 107118.3.95).

Για την χορήγηση της απαλλαγής αυτής πρέπει να υποβληθεί αίτηση στη Δ.Ο.Υ. στην οποία να αναγράφεται το είδος των υπηρεσιών, καθώς και το είδος και η ποσότητα των αγαθών των οποίων ζητείται η απαλλαγή. Πάνω στην αίτηση γράφει ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. τα είδη, Τα οποία εγκρίνεται να διατεθούν χωρίς Φ.Π.Α. (Π. 6786164017.10.86 Υπ. Οικονομικών).

ιθ'. **Οι ασφαλιστικές και αντασφαλιστικές εργασίες.** Δηλαδή δεν υπόκεινται σε Φ.Π.Α. τα ασφάλιστρα ούτε οι ασφαλιστικές αποζημιώσεις, αλλά ούτε και οι αμοιβές των ασφαλειομεσιτών και ασφαλιστικών πρακτόρων. Κατά συνέπεια, για όλο το κύκλωμα των ασφαλιστικών και αντασφαλιστικών εργασιών διατηρείται ο φόρος κύκλος εργασιών (ΦΚΕ).

Άλλες όμως εργασίες όπως π.χ. η αμοιβή εκτιμητών, η αμοιβή εισπρακτόρων κλπ. υπάγονται στο Φ.Π.Α.

Επίσης, υπάγονται στο Φ.Π.Α. τα έσοδα που εισπράττουν τα φυσικά ή νομικά πρόσωπα παροχής οδικής βοήθειας είτε ως συνδρομές οδικής βοήθειας ή συνδρομές από τακτικά μέλη ή από άλλες συναφείς ατομικές υπηρεσίες. Ακόμα, στο Φ.Π.Α. υπάγονται τα έσοδα αυτών των προσώπων από έκδοση διεθνών πιστοποιητικό, πορείας, πολυπύχων, διπλωμάτων αδειών κυκλοφορίας, έσοδα

από τον κλάδο κλοπής, από έκδοση διαφόρων βεβαιώσεων, από πώληση υλικών, εντύπων, βιβλίων χαρτών και λοιπών αντικειμένων, έσοδα από ράλλυ αυτοκινήτων, πινακίδων αυτοκινήτων κλπ. (άρθρο 15 παρ. 42 Ν. 2166Ι93).

κ'. **Οι χρηματικές συναλλαγές και το συνάλλαγμα.** Π.χ. η προμήθεια που εισπράττουν οι Τράπεζες κατά την αγορά ή την πώληση συναλλάγματος απαλλάσσεται από το Φ.Π.Α.

κα'. **Οι μετοχές, τα μερίδια, οι ομολογίες και οι λοιποί τίτλοι.** Π.χ. η αγορά μετοχών, μεριδίων κλπ. (εκτός από τη φύλαξη και διαχείριση) απαλλάσσεται από το Φ.Π.Α. Επίσης απαλλάσσεται και η αμοιβή του Χρηματιστή για την παραπάνω πράξη. Οι τίτλοι όμως που αντιπροσωπεύουν εμπορεύματα (π.χ. οι φορτωτικές, ι μερίδες αποθήκευσης κλπ.) υπόκεινται στο Φ.Π.Α.

Παράδειγμα

Ο εισαγωγέας Α εκχωρεί στον έμπορο Β με οπισθογράφηση της φορτωτικής ή της διατακτικής εμπορεύματα που είναι αποθηκευμένα στις αποθήκες του τελευταίου. Ο ίδιος εισαγωγέας εκχωρεί σε άλλο έμπορο, με οπισθογράφηση του αποθετηρίου, εμπορεύματα που είναι αποθηκευμένα στις αποθήκες της ΠΑΕΓΑ.

Και στις δύο αυτές περιπτώσεις για τη μεταβίβαση των εν λόγω τίτλων (φορτωτικής και αποθετηρίου) δεν προβλέπεται απαλλαγή από το Φ.Π.Α., γιατί με τους τίτλους αυτούς μεταβιβάζονται εμπορεύματα που αποτελούν φορολογητέα παράδοση αγαθών.

κβ'. **Τα αμοιβαία κεφάλαια.** Η απαλλαγή αυτή καλύπτει και την αμοιβή των εταιριών που διαχειρίζονται τα αμοιβαία κεφάλαια καθώς και την αμοιβή του θεματοφύλακα.

κγ'. **Η χορήγηση, η διαπραγμάτευση και η διαχείριση πιστώσεων.** Π.χ. οι τόκοι δανείων και πιστώσεων και οι προμήθειες των τραπεζικών πιστώσεων απαλλάσσονται του Φ.Π.Α., αδιάκριτα από τη μορφή χρηματοδότησης. Επίσης, απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α. και οι προμήθειες που εισπράττουν από τις τράπεζες κλπ. τα πρόσωπα που μεσολαβούν στη σύναψη συμβάσεων χορήγησης πιστωτικών καρτών καθώς και οι προμήθειες διαπραγμάτευσης για τις πιστωτικές κάρτες (Εγκ. γπ. Οικ. 1 074707/ πολ. 1195/98, 1059443/πολ. 1165/97).

κδ'. **Οι προσωπικές εγγυήσεις και οι εγγυήσεις πιστώσεων.**

κε'. **Οι καταθέσεις, οι τρεχούμενοι λογαριασμοί και οι πληρωμές.** Τέτοιες εργασίες που απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α. είναι και οι μεταφορές καταθέσεων, τα εμβάσματα, οι απαιτήσεις, οι πιστωτικοί τίτλοι, οι επιταγές και τα λοιπά αξιόγραφα, καθώς και οι εργασίες που αφορούν την πρακτορεία επιχειρηματικών απαιτήσεων.

Οι προμήθειες όμως των Τραπεζών για την είσπραξη λογ/σμών ΔΕΗ, ΟΤΕ κλπ. υπόκεινται στο Φ.Π.Α. γιατί αφορούν εισπράξεις για λογ/σμό τρίτων.

κστ'. **οι μισθώσεις ακινήτων.** Α π α λ λ ά σ σ ο ν τ α ι από το Φ.Π.Α. τα ενοίκια κάθε φύσης ακινήτων (αστικών, εμπορικών, αγροτικών κλπ.).

Δ ε ν α π α λ λ ά σ σ ο ν τ α ι από το Φ.Π.Α. τα ενοίκια βιομηχανοστασίων, χρηματοθυρίδων, επιπλωμένων δωματίων και σπιτιών , κατασκηνώσεων και παρόμοιων εγκαταστάσεων και χώρων στάθμευσης.

κζ'. **Τα κρατικά λαχεία, το ΠΡΟ-ΠΟ, ΛΟΤΤΟ, ΠΡΟΤΟ και τα λαχεία Στοιχήματος Ιπποδρομιών.** Έτσι η προμήθεια την οποία εισπράττουν τα πρακτορεία και οι λιανοπωλητές κρατικών λαχείων, ΠΡΟ-ΠΟ κλπ. απαλλάσσεται από το Φ.Π.Α.

κη'. **Τα γραμματόσημα, τα κινητά επίσημα, τα ένσημα κλπ.** όταν αυτά πωλούνται , στην ονομαστική τους αξία απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α. Όσα από αυτά πωλούνται σε τιμή μεγαλύτερη από την ονομαστική τους αξία και όσα από αυτά πωλούνται για συλλογές έστω και στην ονομαστική τους αξία υπάγονται στο Φ.Π.Α. Επίσης, απαλλάσσεται από το Φ.Π.Α. και η προμήθεια που εισπράττουν τα Ταχυδρομικά Πρακτορεία, τα οποία διαθέτουν γραμματόσημα, που βρίσκονται σε κυκλοφορία, στην ονομαστική τους αξία, για λογαριασμό των ΕΛ.ΤΑ (Εγκ. Υπ. Οικ. 1075508/ 6.8.99).

κθ'. **Απαλλάσσεται από το Φ.Π.Α** 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, εφόσον:

α) τα αγαθά αυτά παραδίδονται από απαλλασσόμενη ή εξαιρούμενη από το Φ.Π.Α. δραστηριότητα ή από αγρότη του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41.

β) τα αγαθά αυτά είχαν αποκτηθεί με Φ.Π.Α. και δεν έχει παρασχεθεί ούτε ασκηθεί άμεσα δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α.

Και στις δύο αυτές περιπτώσεις πρόκειται για αγαθά για τα οποία δεν έχει παρασχεθεί και δεν έχει ασκηθεί άμεσα δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α.

Επίσης, απαλλάσσεται από το Φ.Π.Α. η παράδοση αγαθών, των οποίων η κτήση ή διάθεση έχει εξαιρεθεί από το δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α., σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 30 του Ν. 2859/00.

Παράδειγμα 1

Ο γιατρός Α πωλεί τα έπιπλα του ιατρείου του σ' έναν έμπορο. Η επιχείρηση Β πωλεί ένα επιβατικό αυτοκίνητο (μέχρι 9 θέσεων) σε μια άλλη επιχείρηση. Και στις δύο αυτές περιπτώσεις η πώληση α π α λ λ ά σ σ ε τ α ι από το Φ.Π.Α.

Παράδειγμα 2

Παντοπώλης "Α" απαλλασσόμενος του Φ.Π.Α. λόγω τζίρου, εισφέρει σε ομόρρυθμο εταιρία τροφίμων "Β" την επιχείρησή του, έναντι ποσοστού συμμετοχής 5% στο κεφάλαιο και τα κέρδη ή ζημίες της εταιρίας αυτής. Στην

περίπτωση αυτή απαλλάσσεται από το Φ.Π.Α. η εισφορά στην ομόρρυθμη εταιρία.

Παράδειγμα 3

Ο Δήμος Π. Φαλήρου πωλεί σε έμπορο επίπλων τα γραφεία που χρησιμοποιούν οι υπάλληλοι του Δήμου. Στην περίπτωση αυτή δεν υπάγεται σε Φ.Π.Α. η πώληση διότι πραγματοποιείται από πρόσωπο, το οποίο εφόσον ενεργεί στα πλαίσια της αποστολής του, εξαιρείται από την υπαγωγή σε Φ.Π.Α.

Παράδειγμα 4

Αγρότης του ειδικού καθεστώτος πωλεί τρακτέρ στην επιχείρηση "Α". Η πώληση αυτή απαλλάσσεται από Φ.Π.Α.

λ'. Οι υπηρεσίες που περιλαμβάνονται στη φορολογητέα βάση των εισαγομένων αγαθών. Δηλαδή, α π α λ λ ά σ σ ε τ α ι από το Φ.Π.Α. η παροχή υπηρεσιών των οποίων η αξία περιλαμβάνεται στη φορολογητέα αξία των εισαγωγών. Αυτό γίνεται για ν' αποφευχθεί διπλή φορολογία κυρίως της προμήθειας των αντιπροσώπων.

Παράδειγμα 1

Η Αμερικάνικη εταιρία W πουλάει στην ελληνική εταιρία Α ένα μηχάνημα μέσω του αποκλειστικού αντιπροσώπου της Κ που δικαιούται προμήθεια 2.000 \$ η οποία περιλαμβάνεται στο τιμολόγιο που εκδίδει η W. Κατά συνέπεια, στο τιμολόγιο που θα εκδώσει ο Κ για να εισπράξει από την Τράπεζα, μέσω της οποίας θα γίνει ο διακανονισμός της πληρωμής του τιμολογίου, στην αμοιβή των 2.000 \$ δεν θα υπολογίσει και Φ.Π.Α., για να μην επιβαρυνθεί με Φ.Π.Α. η αμοιβή αυτή δύο φορές. Δικαιούται όμως ο Κ να εκτέσει το Φ.Π.Α. των δαπανών του (έξοδα λειτουργίας του γραφείου του κλπ.) που αναλογούν στα έσοδα της προμήθειας αυτής.

Κατά τον ίδιο τρόπο γίνεται έκπτωση του Φ.Π.Α. εισροών και στην περίπτωση λγ'.

λα'. Παλιά (χρησιμοποιημένα) ακίνητα και αυτοτελή οικοπέδα. Από τα ακίνητα δεν υπόκεινται σε Φ.Π.Α. η μεταβίβαση των παλιών (χρησιμοποιημένων) κτιρίων, καθώς και η μεταβίβαση αυτοτελών οικοπέδων, τα οποία θα επιβαρυνθούν όμως με το Φ.Μ.Α..

λβ'. Οι εφημερίδες, τα περιοδικά, οι εφημεριδοπώλες κλπ. εφόσον αυτά διακινούνται μέσω πρακτορείων διανομής. Οι εφημερίδες και τα περιοδικά φορολογούνται στ' όνομα των εκδοτών και εισαγωγέων με βάση την τιμή λιανικής πώλησης κάθε εντύπου, χωρίς Φ.Π.Α. και μετά την αφαίρεση της

προμήθειας των πρακτορείων διανομής, εφόσον η διακίνηση γίνεται μέσω πρακτορείων κλπ. Από εκεί και πέρα δεν υπόκεινται σε άλλο Φ.Π.Α. Επίσης, η παροχή δημοσιογραφικών υπηρεσιών με σύμβαση έργου και με όρους όμως που καθορίζει ο εργοδότης σε επιχειρήσεις έκδοσης εφημερίδων, περιοδικών και ραδιοτηλεοπτικών σταθμών κλπ., δεν υπόκειται σε Φ.Π.Α. (Εγκ. γπ. Οικ. 11 08384/ πολ.1279/27.11.00).

λγ'. **Παράδοση αγαθών, όταν όμοιά τους απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α. κατά την εισαγωγή.** Π.χ. είδη απαραίτητα για τους τυφλούς, ανάπηρους, βαρήκοους κλπ. ή είδη εξοπλισμού των μουσείων (πίνακες ζωγραφικής κλπ.) απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α. Στην περίπτωση αυτή, ο προμηθευτής του εσωτερικού θα εκδώσει το σχετικό τιμολόγιο χωρίς Φ.Π.Α., χωρίς όμως να έχει δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. των αντίστοιχων εισροών του (Υπ. Οικ. Εγκ. Ε. 9426/1987).

λδ'. **Τα έσοδα που πραγματοποιούν τα καζίνα από τα παιγνίδια που επιτρέπεται να παίζονται σ' αυτά, απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α.** (άρθρο 59 παρ. 1 Ν. 2324/95).

5.2 Απαλλαγές στην εισαγωγή αγαθών (άρθρο 23 Ν. 2859/00)

Ειδικότερα απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α.

1α'. Τα επανεισαγόμενα (από τρίτη χώρα)αγαθά στην ίδια κατάσταση που είχαν εξαχθεί. Στην περίπτωση αυτή **α π α λ λ ά σ σ ε τ α ι** από το Φ.Π.Α. η επανεισαγωγή αγαθών η οποία πραγματοποιείται από τον ίδιο που τα είχε εξάγει, εφόσον τα αγαθά αυτά βρίσκονται ακριβώς **σ τ η ν ί δ ι α κ α τ ά σ τ α σ η** στην οποία ήταν όταν είχαν εξαχθεί και δεν επιβαρύνονται με εισαγωγικούς δασμούς. Η απαλλαγή από το Φ.Π.Α. παρέχεται, εφόσον ο ενδιαφερόμενος καταθέσει διασάφηση εισαγωγής για τη θέση σε ανάλωση των επανεισαγωγών αγαθών και με την προϋπόθεση ότι θα προσκομισθούν τα δικαιολογητικά που απαιτούνται για τη χορήγηση της απαλλαγής από το δασμό (σύμφωνα με τον κανονισμό 754/76 και 2945/76 της Ε.Ε.).

Τα ίδια ισχύουν και για την παρακάτω περίπτωση 1 β'.

1β'. Η οριστική εισαγωγή αγαθών των οποίων η αντίστοιχη παράδοση από υποκείμενο στο Φ.Π.Α. πρόσωπο στο εσωτερικό της χώρας, απαλλάσσεται του Φ.Π.Α. αυτού. Π.χ. τα ανθρώπινα όργανα, το ανθρώπινο αίμα και γάλα κλπ. Η εισαγωγή ως φορολογητέα πράξη κρίνεται αντικειμενικά, δηλαδή ανεξάρτητα από την ιδιότητα του προσώπου, υποκειμένου στο Φ.Π.Α. ή ιδιώτη, που ενεργεί την εισαγωγή. Αυτό ισχύει και στην περίπτωση που τα πιο πάνω αγαθά

εισέρχονται από εδάφη που θεωρούνται τελωνειακό έδαφος της Κοινότητας αλλά δεν θεωρούνται εσωτερικό της Κοινότητας για την εφαρμογή του Φ.Π.Α.

1γ'. Οι εισαγωγές προϊόντων αλιείας. Απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α. οι εισαγωγές αλιευμάτων από επιχειρήσεις θαλάσσιας αλιείας στην κατάσταση που αλιεύθηκαν ή αφού υποβλήθηκαν προηγουμένως σε εργασίες συντήρησης με σκοπό την εμπορία τους και πριν από την παράδοσή τους.

Παράδειγμα

1η περίπτωση

Η αλιευτική επιχείρηση "Α" μεταφέρει αλιεύματά της από Λιβύη στον Πειραιά στην κατάσταση που τα αλίευσε, όπου και τα εισάγει. Η εισαγωγή αυτή απαλλάσσεται ου Φ.Π.Α. Στη συνέχεια, η επιχείρηση τα πωλεί στην ιχθυόσκαλα. Η παράδοση αυτή υπάγεται σε Φ.Π.Α.

2η περίπτωση

Η ίδια αλιευτική επιχείρηση μεταφέρει τα αλιεύματα που αλίευσε από τη Λιβύη ,στον Πειραιά, αφού προηγουμένως τα έχει πωλήσει στην επιχείρηση "Β" που είναι εγκατεστημένη στην Ελλάδα. Η πράξη της εισαγωγής αυτής δεν απαλλάσσεται του Φ.Π.Α.

3η περίπτωση

Η ίδια επιχείρηση εισάγει στον Πειραιά αλιεύματα που αλίευσε στη Λιβύη και τα επεξεργάστηκε σε κονσέρβες. Η εισαγωγή αυτή δεν απαλλάσσεται του Φ.Π.Α. **1δ'. Η εισαγωγή αγαθών (από τρίτη χώρα), τα οποία στη συνέχεια θα αποσταλούν** ή θα μεταφερθούν από τον εισαγωγέα ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί στο όνομά του και για λογαριασμό του εισαγωγέα σε άλλο κράτος -μέλος της κοινότητας και με την προϋπόθεση ότι η παράδοσή τους, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 28 του Ν. 2859/00 απαλλάσσεται του Φ.Π.Α., δεδομένου ότι η πράξη αυτή θα αποτελέσει αντικείμενο ενδοκοινοτικής απόκτησης στο κράτος -μέλος όπου προορίζονται να αναλωθούν. Δηλαδή, αγαθά τα οποία είχαν τεθεί σε ελεύθερη κυκλοφορία στο εσωτερικό της χώρας και στη συνέχεια αποστέλλονται σε άλλο κράτος -μέλος απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α., δεδομένου ότι θα φορολογηθούν στο κράτος -μέλος προορισμού, με τη διαδικασία της ενδοκοινοτικής απόκτησης .

Παράδειγμα

Η επιχείρηση "Α", που είναι εγκαταστημένη στην Ελλάδα, εισάγει από την Αίγυπτο αγαθά, τα οποία στη συνέχεια τα αποστέλλει στην Ιταλία στο εκεί κατάστημά της που διατηρεί ή τα πωλεί σε άλλον υποκείμενο στο Φ.Π.Α., που

είναι εγκαταστημένος επίσης στην Ιταλία. Η πράξη αυτή της αποστολής ή πώλησης ενεργείται υποχρεωτικά από φορολογικό αντιπρόσωπο και απαλλάσσεται από το Φ.Π.Α. στην Ελλάδα, επειδή θεωρείται ως ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών προς την Ιταλία.

2α'. Αναστολή καταβολής του Φ.Π.Α. εισαγόμενων εφημερίδων και περιοδικών. Ο Φ.Π.Α. αυτός καταβάλλεται κατά το χρόνο διανομής των εφημερίδων και περιοδικών στο εσωτερικό της χώρας από τον εισαγωγέα ή από το πρακτορείο διανομής ή από τον παραλήπτη των εφημερίδων και περιοδικών ανάλογα. Ο Φ.Π.Α. είναι 4%.

Απαλλαγές στην εξαγωγή Αγαθών εκτός κοινότητας, στις εξομοιούμενες προς αυτήν πράξεις και στις διεθνείς μεταφορές (άρθρο 24 Ν.2859/00)

Οι απαλλαγές του άρθρου 24 παρέχουν το δικαίωμα στον υποκείμενο σε Φ.Π.Α. να εκπέσει (αφαιρέσει) το Φ.Π.Α. με τον οποίο έχει επιβαρυνθεί η απόκτηση (αγορά) των αγαθών και η λήψη των υπηρεσιών που αναφέρονται στο άρθρο αυτό. Οι απαλλαγές αυτές εφαρμόζονται και στις περιπτώσεις που η επιχείρηση έχει τεθεί σε ειδική εκκαθάριση του Ν. 2000/91 (Εγκ. γπ. Οικ. 1062120/24.5.95).

Ειδικότερα απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α.

1α'. Οι εξαγωγές αγαθών εκτός κοινότητας από τον ίδιο τον πωλητή. Οι εξαγωγές αγαθών εκτός της κοινότητας που γίνονται από τον ίδιο τον πωλητή ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογισμό του πωλητή (από αντιπρόσωπο κλπ.) απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α. Ο εξαγωγέας όμως δικαιούται την έκπτωση ή την επιστροφή του Φ.Π.Α. των αγορών και δαπανών που πραγματοποίησε είτε κατά την εισαγωγή τους από το εξωτερικό είτε κατά την αγορά τους ή την παραγωγή τους στο εσωτερικό της χώρας και που βαρύνουν τα εξαγόμενα αγαθά. Αν ο Φ.Π.Α. των αγορών δεν καλύπτεται από τον αντίστοιχο Φ.Π.Α. των πωλήσεων στο εσωτερικό, η διαφορά επιστρέφεται.

Παράδειγμα

Μια εξαγωγική βιομηχανική επιχείρηση πραγματοποίησε τις εξής εξαγωγές και αγορές -δαπάνες μέσα στον μήνα Μάιο 2003.

ΛΟΓ/ΣΜΟΙ ΠΩΛΗΣΕΩΝ - ΑΓΟΡΩΝ ΚΑΠ.	ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.	ΣΥΝΟΛΟ
Πωλήσεις στο εξωτερικό (εξαγωγές)	100.000	0	100.000
ΑΓΟΡΕΣ-ΔΑΠΑΝΕΣ			
α' και β' ύλες από το εξωτερικό	10.000	1.800	11.800
α' και β' ύλες από το εσωτερικό	5.000	900	5.900
Υπηρεσίες που του προσφέρθηκαν	3.000	540	3.540
Μισθοί-ημερομίσθια	1.000	0	1.000
Λοιπά έξοδα(ΔΕΗ ,ΟΤΕ κλπ.)	1.000	180	1.180
Σύνολο Αγορών-Δαπανών	20.000	3.420	23420
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ Φ.Π.Α.		3.420	

Το παραπάνω πιστωτικό υπόλοιπο των 3.420 ευρώ Φ.Π.Α. η επιχείρηση δικαιούται να το εισπράξει από τη Δ.Ο.Υ. ή να το εκπέσει από το Φ.Π.Α. των πωλήσεων στο εσωτερικό της χώρας που τυχόν θα πραγματοποιήσει σε επόμενες φορολογικές περιόδους.

1β'. Η παράδοση αγαθών που εξάγονται εκτός της Κοινότητας από τον μη εγκαταστημένο στο εσωτερικό της χώρας αγοραστή ή από άλλο πρόσωπο που ,ενεργεί για λογαριασμό του αγοραστή απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α.

Η διαδικασία απαλλαγής παρέχεται κατά κανόνα κατά τρόπο άμεσο, δηλαδή με την έκδοση "Ειδικού Διπλότυπου Δελτίου Απαλλαγής από το Φ.Π.Α." από τον αγοραστή σύμφωνα με την απόφαση 11 03551 /ΠΟΛ. 1262/2.8.93 Υπ. Οικ.)

Όταν πρόκειται για λιανικές πωλήσεις αγαθών σε ταξιδιώτες, τα οποία μεταφέρονται στις προσωπικές τους αποσκευές (και όχι από τον πωλητή) η απαλλαγή από το Φ.Π.Α. εφαρμόζεται, εφόσον πληρούνται σωρευτικά (και όχι διαζευκτικά), οι εξής προϋποθέσεις: (α) ο αγοραστής -ταξιδιώτης να μην είναι ,εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας η στο εσωτερικό άλλου κράτους - μέλους της Κοινότητας, (β) τα αγαθά να μεταφέρονται εκτός της Κοινότητας ,προτού περάσει ο τρίτος μήνας που ακολουθεί το μήνα μέσα στον οποίο πραγματοποιήθηκε η παράδοση. Η εξαγωγή των αγαθών αποδεικνύεται με την προσκόμιση ενός και μόνο θεωρημένου φορολογικού στοιχείου από το αρμόδιο τελωνείο της χώρας ή του κράτους -μέλους της Κοινότητας από το οποίο εξάγονται τα αγαθά, (γ) η συνολική αξία της παράδοσης συμπεριλαμβανομένου και του Φ.Π.Α. να υπερβαίνει το ποσό που ορίζεται κάθε φορά με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών (σήμερα είναι 61.000 δρχ. / 340,75 δρχ. = 179,02 ευρώ).

Δεν απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α. τα αγαθά εκείνα που μεταφέρονται από τον ίδιο τον αγοραστή και προορίζονται για τον εξοπλισμό ή εφοδιασμό (καύσιμα

κλπ.) σκαφών αναψυχής και ιδιωτικών αεροσκαφών ή οποιουδήποτε άλλου μεταφορικού μέσου ιδιωτικής χρήσης .

1γ'. Οι υπηρεσίες που έχουν ενσωματωθεί στα αγαθά που εξάγονται εκτός της κοινότητας απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α. Τέτοιες είναι οι εργασίες φασόν που αφορούν επεξεργασία κινητών αγαθών, τα οποία έχουν αποκτηθεί, αποσταλεί ή εισαχθεί για το σκοπό αυτό στην Ελλάδα και στη συνέχεια εξάγονται ως έτοιμα προϊόντα απ' αυτόν που παρείχε τις υπηρεσίες (εργολάβο) ή από τον μη εγκαταστημένο στην Ελλάδα λήπτη (εργοδότη) ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό των προσώπων αυτών. (Η διαδικασία απαλλαγής ορίζεται με την Α.Υ.Ο.

1103551/8478/0014/ΠΟΛ. 1262/2.8.93).

Παράδειγμα παροχής υπηρεσιών σε εξαγόμενα αγαθά

Η επιχείρηση "Α" παραλαμβάνει αγαθά προέλευσης τρίτης χώρας (π.χ. ύφασμα), κατασκευάζει façon ενδύματα και εξάγει αυτά στον εργοδότη. Η πράξη της εξαγωγής αυτής θεωρείται πράξη απαλλασσόμενη του Φ.Π.Α. για την αμοιβή της επιχείρησης "Α", που είναι εγκαταστημένη στο εσωτερικό της Ελλάδος.

1δ'. Τα αγαθά που παραδίδονται σε φιλανθρωπικά και λοιπά ιδρύματα με σκοπό την εξαγωγή τους, απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α.

Δηλαδή, απαλλάσσεται από το Φ.Π.Α. η αγορά αγαθών από αναγνωρισμένα σωματεία, ιδρύματα και άλλα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα με σκοπό να τα εξάγουν σε τρίτη χώρα, στα πλαίσια των ανθρωπιστικών, φιλανθρωπικών ή εκπαιδευτικών δραστηριοτήτων τους (βλέπε περισσότερα στην απόφαση Π. 6788/86). Απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α. και οι μεταφορές και οι βοηθητικές εργασίες κλπ. που συνδέονται άμεσα με την εξαγωγή (Εγκ. Υπ. Οικ. 1100528/Πολ. 1265/8.11.00).

Παράδειγμα

Το Φιλανθρωπικό ίδρυμα "Οίκος Τυφλών" αγοράζει 100 γραφομηχανές ειδικές για τυφλούς και τις αποστέλλει με παραστατικό εξαγωγής στην Αλβανία με σκοπό να ενισχύσει την εκπαίδευση τυφλών της χώρας αυτής. Ο πωλητής εκδίδει το τιμολόγιο πώλησης με την ένδειξη "ΧΩΡΙΣ Φ.Π.Α." και επισυνάπτει σ' αυτό μεταγενέστερα (εντός εξαμήνου από την πώληση) τη διασάφηση εξαγωγής.

1ε'. Οι υπηρεσίες που συνδέονται άμεσα με τις εξαγωγές εκτός κοινοτικού εδάφους και με την εξωτερική διαμετακόμιση απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α. Δηλαδή, απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α. γενικά οι υπηρεσίες εκείνες που συνδέονται άμεσα:



α) με τις εξαγωγές αγαθών προς τρίτες χώρες, καθώς και με τις εισαγωγές αγαθών που τίθενται σε καθεστώς εναποθήκευσης, εκτός της τελωνειακής αποταμίευσης.

Στις υπηρεσίες αυτές περιλαμβάνονται οι υπηρεσίες μεταφοράς, φόρτωσης, εκφόρτωσης, καθώς και οι συνδεδεμένες άμεσα μ' αυτές βοηθητικές υπηρεσίες. (Η διαδικασία απαλλαγής από το Φ.Π.Α. ορίζεται στην απόφ. 1082911/4328/1164/ 24.8.92 κατά το μέρος που δεν καλύπτεται από την Ε.Δ.Υ.Ο. 1114970/9412/2230 0014/ΠΟΛ. 1306/20.9.93)

Επίσης, οι παραπάνω αναφερόμενες υπηρεσίες απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α. και στις περιπτώσεις εισαγωγής αγαθών που τίθενται σε καθεστώς τελωνειακής εναποθήκευσης.

Παράδειγμα απαλλαγής από το Φ.Π.Α. υπηρεσιών που συνδέονται άμεσα με την εξαγωγή αγαθών.

1η περίπτωση

Η μεταφορική επιχείρηση "Α" εκτελεί μεταφορά εξαγομένων αγαθών από το εσωτερικό της χώρας προς τρίτη χώρα. Αυτή η υπηρεσία μεταφοράς απαλλάσσεται του Φ.Π.Α., επειδή συνδέεται άμεσα με αγαθά, τα οποία εξάγονται από το εσωτερικό της χώρας.

2η περίπτωση

Το σωματείο φορτοεκφορτωτών λιμένος Πειραιά παρέχει υπηρεσίες φόρτωσης πλοίου με αγαθά που εξάγονται από την Ελλάδα προς τρίτη χώρα. Αυτή η υπηρεσία φόρτωσης απαλλάσσεται του Φ.Π.Α., επειδή συνδέεται άμεσα με αγαθά, τα οποία εξάγονται από το εσωτερικό της χώρας.

β) με την διακίνηση αγαθών από και προς τις περιοχές :

-Αγίου Όρους,

-Υπερπόντια διαμερίσματα της Γαλλικής Δημοκρατίας,

-Κανάρια νησιά του Βασιλείου της Ισπανίας,

-Αγγλονορμαδικά νησιά, που έχουν υπαχθεί στη διαδικασία της εσωτερικής κοινοτικής διαμετακόμισης, είτε γιατί προορίζονται για άλλο κράτος -μέλος, είτε για να επανεξαχθούν μετά από προηγούμενη κατασκευή , συναρμολόγηση , επεξεργασία, διασκευή ή μετασκευή στο εσωτερικό της χώρας, είτε γιατί τίθενται σε καθεστώς προσωρινής εισαγωγής. οι υπηρεσίες αυτές απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α.

Παράδειγμα απαλλαγής από το Φ.Π.Α. των υπηρεσιών που συνδέονται άμεσα με την διακίνηση αγαθών από και προς το Άγιο Όρος.

Από το Άγιο Όρος μεταφέρεται ξυλεία μέσω της Θεσσαλονίκης με Προορισμό τη Γερμανία. Για τη διακίνηση αυτή της ξυλείας, οι σχετικές με τη φόρτωση και τη μεταφορά υπηρεσίες απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α.

1στ'. Οι μεσιτικές εργασίες. Απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α. οι μεσιτικές εργασίες που αφορούν τις πράξεις του άρθρου (24) και του άρθρου 27 του Ν. 2859/00 εφόσον τα πρόσωπα που μεσολαβούν ενεργούν στ' όνομα και για λογ/σμό άλλου προσώπου.

Οι υπηρεσίες όμως που παρέχονται από μεσίτες και άλλα πρόσωπα που ενεργούν ως αντιπρόσωποι και μεσολαβούν για την πραγματοποίηση εξαγωγής (ή εισαγωγής) απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α., εφόσον το σχετικό φορολογικό στοιχείο, (τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών κλπ.) εκδίδεται μετά την πραγματοποίηση τη σχετικής πράξης και η αμοιβή για τις υπηρεσίες αυτές καταβάλλεται είτε με εισαγωγή συναλλάγματος, στις περιπτώσεις που λήπτης των υπηρεσιών αυτών είναι κάτοικος εξωτερικού, είτε σε δραχμές στις περιπτώσεις που λήπτης των υπηρεσιών είναι κάτοικος εσωτερικού (Ε. 7408/88). Επίσης απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α. ορισμένα δικαιώματα και αμοιβές των, **ναυτικών πρακτόρων (πρακτορειακή αμοιβή, πλοίου, προμήθεια επινάυλου, έκδοση διατακτικής κλπ.) (Υπ. Οικ. 350/436/88).**

Επίσης **απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α.** και οι **μεσιτικές εργασίες** που αφορούν πράξεις που πραγματοποιούνται έξω από το έδαφος της Κοινότητας.

Απαλλαγή παρέχεται επίσης και στην περίπτωση που καταβάλλονται από ένα πρακτορείο σε ένα άλλο που ενεργεί στο όνομα και για λογαριασμό των αεροπορικών, σιδηροδρομικών και ναυτιλιακών εταιριών με την προϋπόθεση ότι οι προμήθειες αυτές συμπεριλαμβάνονται στην τιμή των εισιτηρίων και αποδεδειγμένα αφορούν διεθνείς αεροπορικές, σιδηροδρομικές και θαλάσσιες μεταφορές προσώπων από την Ελλάδα προς το Εξωτερικό και αντίστροφα (Υπ. Οικ. Εγκ. Π. 819/1988, ΠΟΛ. 58).

Παράδειγμα απαλλαγής από το Φ.Π.Α. της αμοιβής μεταφορικού γραφείου Ένα μεταφορικό γραφείο με έδρα την Ελλάδα αναλαμβάνει τη μεταφορά στο εξωτερικό (Πολωνία) αγροτικών προϊόντων, την οποία τελικά αναθέτει σε μεταφορική επιχείρηση. Η αμοιβή που θα καταβληθεί από την Πολωνική επιχείρηση στο εδώ μεταφορικό γραφείο απαλλάσσεται από το Φ.Π.Α. Επίσης, απαλλάσσεται από το Φ.Π.Α. και η αμοιβή της μεταφορικής επιχείρησης.

1ζ'. Όριο παροχής άμεσης απαλλαγής από το Φ.Π.Α. των εισροών που προορίζονται για εξαγωγή.

Ο υποκείμενος στο Φ.Π.Α. που είναι εγκαταστημένος στην Ελλάδα και πραγματοποιεί εξαγωγές έχει δικαίωμα άμεσης απαλλαγής από το Φ.Π.Α. για τις εισροές του, που προορίζονται για το σκοπό αυτό, ήτοι:

α) να αγοράζει αγαθά από το εσωτερικό της χώρας, να πραγματοποιεί ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών ή να εισάγει αγαθά από τρίτη χώρα ή
β) να λαμβάνει υπηρεσίες, με απαλλαγή από το Φ.Π.Α. που αναλογεί για τις πράξεις αυτές.

Το σύνολο όμως της αξίας, τόσο των αγαθών όσο και των λαμβανομένων υπηρεσιών, για την οποία μπορεί να δοθεί άμεση απαλλαγή από το Φ.Π.Α., δεν μπορεί να υπερβεί τη συνολική αξία των εξαγωγών που πραγματοποίησε ο υποκείμενος κατά την προηγούμενη δωδεκάμηνη χρονική ή δωδεκάμηνη διαχειριστική περίοδο (Εγκ. Υπ. Οικ. 1051009/9.5.97)

Παράδειγμα απαλλαγής από το Φ.Π.Α. των εισροών που προορίζονται για εξαγωγή

Η επιχείρηση "Α", που παράγει έτοιμα ενδύματα, πραγματοποίησε κατά την προηγούμενη δωδεκάμηνη διαχειριστική περίοδο εξαγωγές ετοιμών ενδυμάτων προς τη Ρωσία ύψους (χωρίς Φ.Π.Α.) 800.000 ευρώ. Κατά την τρέχουσα διαχειριστική περίοδο αγοράζει: α) υφάσματα από Γερμανία αξίας 500.000 ευρώ, τα οποία μετατρέπει σε έτοιμα ενδύματα, β) εισάγει έτοιμα ενδύματα από Πολωνία αξίας 300.000 ευρώ, προκειμένου να τα εξάγει στην Αυστρία, γ) το συνολικό κόστος των υπηρεσιών που έλαβε για την πραγματοποίηση της εξαγωγής (π.χ. μεταφορικά, φόρτωση, εκφόρτωση, μεσιτικές εργασίες κλπ.), ανέρχεται σε 100.000 ευρώ. Έτσι το συνολικό ποσό αγορών και υπηρεσιών ανέρχεται συνολικά στα 900.000 ευρώ (500.000 + 300.000 + 100.000 = 900.000 ευρώ).

Με βάση τα παραπάνω, η παρεχόμενη άμεση απαλλαγή από το Φ.Π.Α. θα είναι αυτή που αντιστοιχεί στα 800.000 ευρώ. Δηλαδή στο συνολικό ύψος των εξαγωγών που πραγματοποίησε κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο. Για τα επιπλέον 100.000 ευρώ δεν έχει δικαίωμα άμεσης απαλλαγής. Έχει όμως δικαίωμα έκπτωσης ή επιστροφής του Φ.Π.Α.

Απαλλαγές στη διεθνή διακίνηση αγαθών (άρθρο 25 Ν. 2859/00)

Οι απαλλαγές του άρθρου 25 που αναφέρονται στις αμέσως παρακάτω περιπτώσεις α', γ', δ' και ε' της παρ. 1 παρέχουν το δικαίωμα στον υποκείμενο σε Φ.Π.Α. να εκπέσει (αφαιρέσει) το Φ.Π.Α. εισροών με τον οποίο έχει επιβαρυνθεί η διακίνηση αγαθών και η λήψη υπηρεσιών που αναφέρονται στο άρθρο αυτό.

Ειδικότερα απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α.

1α'. Η εισαγωγή αγαθών που τίθενται σε καθεστώς εναποθήκευσης, εκτός της , τελωνειακής αποταμίευσης απαλλάσσεται από το Φ.Π.Α. Με το καθεστώς αυτό ι παρέχεται αναστολή καταβολής του οφειλόμενου Φ.Π.Α. μέχρις ότου τα εναποτιθέμενα αγαθά πάρουν τον τελικό τους προορισμό. Οι πράξεις λοιπόν αυτές

απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α. Ο Φ.Π.Α. όμως των δαπανών που πραγματοποίησαν παραπάνω υποκείμενοι στο Φ.Π.Α. εκπίπτουν με τις περιοδικές δηλώσεις που υποβάλλουν αυτοί στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.

Παράδειγμα

Ένας έμπορος εισάγει εμπορεύματα αξίας 20.000 ευρώ τα οποία θέτει σε καθεστώς εναποθήκευσης με σκοπό να τα επανεξάγει. Για την εισαγωγή των εμπορευμάτων αυτών δεν πληρώνει Φ.Π.Α. Αν όμως πραγματοποίησε δαπάνες που αναφέρονται στα εμπορεύματα αυτά π.χ. ευρώ 5.000 και Φ.Π.Α. 900 ευρώ, τότε το ποσό των 900 ευρώ Φ.Π.Α. συμψηφίζεται στις επόμενες περιοδικές δηλώσεις με το Φ.Π.Α. των άλλων περιπτώσεων.

1 β', Η παράδοση και η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α., όταν αυτά προορίζονται:

αα) να προσκομιστούν στο τελωνείο και να τεθούν σε καθεστώς τελωνειακής αποθήκευσης, ελεύθερης ζώνης, ελεύθερης αποθήκης, τελωνειακής αποθήκευσης 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 εξέδρων αυτών με την ξηρά, καθώς και για τον ανεφοδιασμό αυτών εξέδρων γεωτρήσεων ή εκμετάλλευσης,

γγ) να τεθούν σε καθεστώς φορολογικής αποθήκης ή να τεθούν σε καθεστώς ~ τελωνειακής επίβλεψης, ελεύθερου τελωνειακώς χώρου, ελεύθερου τελωνειακού συγκροτήματος, αποθηκών ανεφοδιασμού ή Καταστημάτων Αφορολόγητων ειδών.

1γ'. Οι παροχές υπηρεσιών που συνδέονται άμεσα με τις παραδόσεις αγαθών, οι οποίες αναφέρονται στην παραπάνω περίπτωση 1 β' απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α.

1δ'. Οι παραδόσεις και οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και οι παροχές υπηρεσιών οι οποίες πραγματοποιούνται στους χώρους που απαριθμούνται στην περίπτωση 1 β', με διατήρηση μιας από τις καταστάσεις που αναφέρονται στην περίπτωση αυτή, απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α.

1ε'. Επίσης, απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α. οι παραδόσεις αγαθών προβλέπουν οι παρακάτω διατάξεις:

αα) της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 10 του Ν. 2859/00, με διατήρηση των καθεστώτων προσωρινής εισαγωγής, με πλήρη απαλλαγή από εισαγωγικούς δασμούς ή εξωτερικής διαμετακόμισης, (δηλαδή η είσοδος στο εσωτερικό της χώρας αγαθών που δεν πληρούν τις προϋποθέσεις των άρθρων 9 και 10 της συνθήκης περί ίδρυσης της ΕΟΚ κλπ.),

ββ) της περίπτωσης β' της παραγράφου 1 του άρθρου 10 Ν. 2859/00, με διατήρηση της διαδικασίας της εσωτερικής κοινοτικής διαμετακόμισης, που

προβλέπεται από το άρθρο 61 του Ν. 2859/00, καθώς και οι παροχές υπηρεσιών που συνδέονται άμεσα με τις παραδόσεις αυτές, δηλαδή αγαθά που προορίζονται για άλλο κράτος -μέλος ή που προορίζονται να επανεξαχθούν μετά από προηγούμενη παραγωγή, κατασκευή, συναρμολόγηση, επεξεργασία, διασκευή ή μετασκευή στο εσωτερικό της χώρας, ή τελούν υπό καθεστώς προσωρινής εισαγωγής κλπ.

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 .

Για ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών μπορούν να υπαχθούν στα καθεστώτα αυτά μόνο τα επιδοτούμενα γεωργικά προϊόντα με αποκλειστικό σκοπό την εξαγωγή τους.

Αυτό σημαίνει ότι το τιμολόγιο με το οποίο μεταβιβάζονται τα παραπάνω αγαθά θα πρέπει να εκδίδεται χωρίς Φ.Π.Α.

Η έκδοση όμως του τιμολογίου χωρίς Φ.Π.Α. πρέπει να γίνεται με τις εξής προϋποθέσεις:

α) ο αγοραστής να προσκομίζει στον προμηθευτή του θεωρημένο αντίγραφο του οικείου παραστατικού τελωνειακού καθεστώτος από την αρμόδια τελωνειακή αρχή,

β) ο προμηθευτής να αποστέλλει τα αγαθά με δελτίο αποστολής και μέσα στη νόμιμη προθεσμία έκδοσης του τιμολογίου να παραλαμβάνει από τον πελάτη του το παραπάνω παραστατικό, το οποίο θα πρέπει να το επισυνάπτει στο στέλεχος του τιμολογίου.

γ) Ο προμηθευτής να αναγράφει στο τιμολόγιο την ένδειξη "ΑΠΑΛΛΑΓΗ ΑΠΟ Φ.Π.Α. -ΤΕΛΩΝΕΙΑΚΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ " αριθ. παραστατικού ".

Επίσης, απαλλάσσεται από το Φ.Π.Α. η παράδοση και η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών τα οποία τίθενται σε ελεύθερη κυκλοφορία (καταβλήθηκαν οι δασμοί) αλλά παραμένουν στο καθεστώς της τελωνειακής επιτήρησης, ανεξάρτητα με ποια ονομασία λειτουργεί το καθεστώς αυτό στην Ελλάδα (τελωνειακό ή φορολογικό), αποταμίευση, ελεύθερο τελωνειακό συγκρότημα, ελεύθερος τελωνειακός χώρος κλπ.

Το καθεστώς τελωνειακής αποθήκευσης είναι στην ουσία ίδιο με το καθεστώς της προσωρινής εναπόθεσης, με το οποίο παρέχεται αναστολή καταβολής του οφειλόμενου Φ.Π.Α. μέχρις ότου τα αποθηκευόμενα αυτά αγαθά πάρουν τον τελικό τους προορισμό.

Στο καθεστώς της ενεργητικής τελειοποίησης υπάγονται τα εξής εμπορεύματα:

-Τα εμπορεύματα τρίτων χωρών, τα οποία μετά από μεταποίηση εξάγονται σε τρίτες χώρες.

-Τα κοινοτικά εμπορεύματα, συμπεριλαμβανομένων και των εγχωρίων, εφόσον, προορίζονται να εξαχθούν μεταποιημένα σε τρίτες χώρες (η περίπτωση αυτή είναι προαιρετική για τις επιχειρήσεις και όχι υποχρεωτική).

-Τα εμπορεύματα, καθώς και τα ενδιάμεσα ή παράγωγα προϊόντα των παραπάνω περιπτώσεων, τα οποία μεταβιβάζονται σε τρίτο δικαιούχο, για παραπέρα μεταποίηση και εξαγωγή σε τρίτες χώρες.

Παράδειγμα ενεργητικής τελειοποίησης

Ο μεταποιητής "Α" μπορεί από βαμβάκι να παράγει νήμα.

Στη συνέχεια το νήμα το μεταβιβάζει στο "Β" για να παραχθεί ύφασμα. Το ύφασμα το μεταπωλεί ο "Β" στο "Γ" για την παραγωγή ενδυμάτων.

Οι διαδοχικές αυτές μεταβιβάσεις, εφόσον πραγματοποιούνται στα πλαίσια του καθεστώτος της ενεργητικής τελειοποίησης, γίνονται πάντα με τελωνειακό παραστατικό (Ε.Δ.Ε.) και απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α.

Παράδειγμα προσωρινής εισαγωγής αγαθών και στη συνέχεια πώληση αυτών σε πρόσωπο εγκαταστημένο σε τρίτη χώρα

Ο "Α" που είναι πρόσωπο εγκαταστημένο σε τρίτη χώρα εισάγει ο ίδιος, αποστέλλει προσωρινά στον αντιπρόσωπό του αγαθά, προκειμένου να αποτελέσουν αντικείμενο έκθεσης ή επίδειξης σε μια εκδήλωση (π.χ. έκθεση Θεσ/νίκης, έκθεση Ναυτικό Σαλόνι, κλπ.) και στη συνέχεια τα επανεξάγει, αφού λήξει η έκθεση ή η επίδειξη.

Η αρμόδια τελωνειακή αρχή εγκρίνει την υπαγωγή των αγαθών στο καθεστώς της προσωρινής εισαγωγής, με πλήρη απαλλαγή από εισαγωγικούς δασμούς (άρθρο 9 καν. 3599/82/ΕΟΚ) και Φ.Π.Α. (άρθρο 102 Ν. 1684/87) και ορίζει την προθεσμία επανεξαγωγής των αγαθών μετά το πέρας της έκθεσης ή της επίδειξης. Κατά τη διάρκεια της έκθεσης ο "Β" που είναι πρόσωπο εγκαταστημένο σε τρίτη χώρα αγοράζει τα εμπορεύματα με σκοπό να τα αναλώσει στον τόπο που είναι εγκαταστημένος. Εφόσον τα αγαθά κατά τη διάρκεια της παραμονής τους στο εσωτερικό της χώρας συνεχίζουν να παραμένουν στο χώρο της εκδήλωσης και με τη λήξη αυτής επανεξάγονται εμπρόθεσμα, η παράδοσή τους από τον "Α" στο "Β" απαλλάσσεται του Φ.Π.Α.

Παράδειγμα προσωρινής εισαγωγής από τρίτη χώρα και στη συνέχεια πώλησης αυτών σε πρόσωπο εγκαταστημένο στο εσωτερικό της χώρας

Ο "Α" εισάγει από την Ιαπωνία προσωρινά 200 ρολόγια με σκοπό να τα επιδείξει στην αγορά της Αθήνας και στη συνέχεια να τα επανεξάγει. Πράγματι, τα παραλαμβάνει από το τελωνείο χωρίς να πληρώσει Φ.Π.Α. Στη διάρκεια όμως της επίδειξης βρίσκει τον αγοραστή "Β" και τα πωλεί Στο στάδιο αυτό δεν θα

πληρώσει Φ.Π.Α. Ο Φ.Π.Α. θα πληρωθεί στο Τελωνείο, όταν ο Β δηλώσει στο τελωνείο ότι παραλαμβάνει τα ρολόγια οριστικά.

Καθεστώς φορολογικής αποθήκης (άρθρο 26 Ν. 2859/00, Α.Υ.Ο. πολ. 1004/97)

Όταν λέμε "φορολογικές αποθήκες" εννοούμε το χώρο όπου αποθηκεύονται αγαθά από τον εκμεταλλευτή της φορολογικής αποθήκης χωρίς να καταβάλλεται Φ.Π.Α.

Για τη λειτουργία της φορολογικής αποθήκης χορηγείται άδεια από τη Δ.Ο.Υ. της έδρας μετά από αίτηση (σε δύο αντίτυπα) του ενδιαφερόμενου (η αίτηση συνοδεύεται και με διάφορα δικαιολογητικά). Αν η φορολογική αποθήκη δεν είχε δηλωθεί μέχρι τότε ως εγκατάσταση, υποβάλλεται και δήλωση μεταβολών μέσα σε 10 μέρες από την κοινοποίηση της άδειας λειτουργίας (Α.Υ.Ο. πολ. 1004/97 άρθρο 2 παρ. 7). Αν αποθηκεύονται και αγαθά τρίτων, τότε θα πρέπει να γίνει δήλωση μεταβολών και για τη δραστηριότητα αυτή (αν δεν ήταν δηλωμένη μέχρι τότε).

Πριν από την είσοδο των αγαθών στη φορολογική αποθήκη ο αποθηκευτής υποβάλλει στη Δ.Ο.Υ. συμπληρωμένο το έντυπο "Δήλωση εισόδου αγαθών σε φορολογική αποθήκη".

Στο καθεστώς της φορολογικής αποθήκης υπάγονται τα αγαθά του παραρτήματος VI

Μπορούν να τεθούν στο καθεστώς της φορολογικής αποθήκευσης μόνο παραδόσεις από το εσωτερικό της χώρας και ενδοκοινοτικές αποκτήσεις από άλλα κράτη-μέλη.

Απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α. οι υπηρεσίες που είναι σχετικές με την παράδοση αγαθών σε φορολογική αποθήκευση καθώς και τα αγαθά που χρησιμοποιούι κατά την παροχή υπηρεσιών ή που ενσωματώνονται στα αποθηκευμένα αγαθά. την απαλλαγή αυτή ο αποθηκευτής (λήπτης της υπηρεσίας) υποβάλλει αίτηση στη Δ.Ο.Υ. και παίρνει βεβαίωση απαλλαγής. Η βεβαίωση δίνεται στον προμηθευτή . υπηρεσιών που εκδίδει στη συνέχεια πιστωτικό τιμολόγιο με το Φ.Π.Α. της υπηρεσίας που το δηλώνει και στον κωδ. 402 "Λοιπά προστιθέμενα ποσά" της περιοδικής δήλωσης. Επίσης, ο αποθηκευτής δηλώνει την αξία των παραπάνω τιμολογίων στον κωδ. 666 "Λοιπές εισροές απαλλασσόμενες" της εκκαθαριστικής δήλωσης.

Για να εξαχθούν τα αγαθά από το καθεστώς της φορολογικής αποθήκευσης, πρέπει ο αποθέτης να υποβάλλει στη Δ.Ο.Υ. την έντυπη "Δήλωση εξόδου". περίπτωση ανάλωσης των αγαθών στο εσωτερικό της χώρας, τότε ο αποθηκευί υποβάλλει έκτακτη δήλωση και πληρώνει στη Δ.Ο.Υ. το Φ.Π.Α. που αναλογεί στα αγαθά αυτά.

Σε κάθε φορολογική αποθήκη τηρείται το ειδικό θεωρημένο "Βιβλίο φορολογικής αποθήκης", στο οποίο παρακολουθούνται χωριστά τα αγαθά του αποθηκευτή και χωριστά του κάθε εναποθέτη. Για καθένα από αυτούς τηρούνται μερίδες κατ' είδος με αναγραφή των ποσοτήτων σε κάθε είσοδο και έξοδο και του υπόλοιπου που προκύπτει κάθε φορά. (Βλέπε περισσότερα στην Εγκ. της Α.Υ.Ο. πολ. 1004/97)

ΑΓΑΘΑ ΠΟΥ ΥΠΑΓΟΝΤΑΙ ΣΤΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΠΟΘΗΚΕΥΣΗΣ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 26 (ΠΑΡΑΡΤ. VI)

1. Πατάτες νωπές ή διατηρημένες με απλή ψύξη (Δ.Κ. 0701).
2. Ελιές (Δ.Κ. Ε.Χ. 0711).
3. Καρύδια κοκκοφοινίκων, καρύδια Βραζιλίας και καρύδια ανακαρδιοειδών, νωπά ή ξερών έστω και χωρίς το κέλυφος ή τη φλούδα τους. Άλλοι καρποί με κέλυφος, νωποί ή ξεροί, έστω και χωρίς το κέλυφος ή τη φλούδα τους (Δ.Κ. 0801 και 0802). ;
4. Καφές μη καβουρντισμένος, με ή χωρίς καφεΐνη (Δ.Κ. Ε.Χ. 0901).
5. Τσάι, έστω και αρωματισμένο (Δ.Κ. 0902).
6. Σιτάρι και σμιγάδι, σίκαλη, κριθάρι, βρώμη, καλαμπόκι. Ρύζι με το φλοιό του (ρύζι) Σόργο σε κόκκους. Φαγόπυρο το εδώδιμο (μαύρο σιτάρι), κεχρί και κεχρί το μακρό και άλλα δημητριακά (Δ.Κ.1001,1002,1003, 1004,1005, Ε.Χ. 1006, 1007, 1008).
- 7 .Κουκιά σόγιας, σπέρματα λιναριού, σπέρματα αγριογογγύλης ή αγριοκράμβης, σπέρματα ηλιοτροπίου και άλλα σπέρματα και ελαιώδεις καρποί, όλα τα παραπάνω έστω και σπασμένα Αράπικα φιστίκια όχι ψημένα αλλά ούτε αλλιώς παρασκευασμένα έστω και χωρίς κέλυφος σπασμένα. Κοπρά (Δ.Κ.1201, 1202, 1203,1204, 1205, 1206, 1207).
8. Σογιέλαιο, ελαιόλαδο, φοινικέλαιο, λάδια ηλιοτροπίου, λάδια κνήκου ή βαμβακιού, λάδι κοκκοφοίνικα (λάδι κοπρά) , λαχανοφοίνικα) (φοινικοπυρηνέλαιο) ή babassu; λάδια αγριογογγύλη(αγριοκάμβης ή συναπιού και τα κλάσματά τους, άλλα λάδια και τα κλάσματά τους ποι παίρνονται αποκλειστικά από ελιές και μείγματα από αυτά τα λάδια ή τα κλάσματα με λάδια κλάσματα της κλάσης 1509, όλα τα παραπάνω έστω και εξευγενισμένα, αλλά όχι χημικώς

μετασχηματισμένα (Δ.Κ.1507, 1508, 1509, 1510, 1511, 1512, 1513, 1514 και 1515).

9. Ζάχαρη από ζαχαροκάλαμο ή από τεύτλα, σε στερεή κατάσταση, ακατέργαστη, χωρίς προσθήκη αρωματικών ή χρωστικών ουσιών (Δ.Κ. Ε.Χ. 1701).

10. Κακάο σε σπόρους και θραύσματα σπόρων, ακατέργαστα ή φρυγμένα (Δ.Κ. 1801).

11. Χυμοί πορτοκαλιού (Δ.Κ. Ε.Χ. 2009).

12. Μάρμαρα ακατέργαστα ή χοντρικά κατεργασμένα, απλά κομμένα με πριόνι ή άλλο τρόπο, σε όγκους ή πλάκες σχήματος τετραγώνου ή ορθογωνίου (Δ.Κ. Ε.Χ. 2515).

13. Λάδια ακατέργαστα από πετρέλαιο ή ασφαλτούχα ορυκτά (ακατέργαστο πετρέλαιο). Λάδια από πετρέλαιο ή ασφαλτούχα ορυκτά, άλλα από τα ακατέργαστα λάδια. Παρασκευάσματα που δεν κατονομάζονται ούτε περιλαμβάνονται αλλού, που περιέχουν κατά βάρος 70% ή περισσότερο λάδια από πετρέλαιο ή ασφαλτούχα ορυκτά και στα οποία τα λάδια αυτά αποτελούν βασικό συστατικό. Προπάνιο και βουτάνια, που έχουν υγροποιηθεί (Δ.Κ. 2709, 2710 και Ε.Χ. 2711).

14. Ανόργανα χημικά προϊόντα και ενώσεις ανόργανες ή οργανικές των πολύτιμων μετάλλων, των ραδιενεργών στοιχείων, των μετάλλων των σπανίων γαιών ή των ισοτόπων (Δ.Κ. 2801 έως 2851).

15. Οργανικά χημικά προϊόντα (Δ.Κ. 2901 έως 2942).

16. Καουτσούκ φυσικό, συνθετικό και τεχνητό που προέρχεται από λάδια, μπαλάτα, γουταπέρκα, guayule, chicle. Και ανάλογες φυσικές γόμες, μείγματα των προϊόντων της κλάσης 4001 με προϊόντα της κλάσης 4002, σε αρχικές μορφές ή σε πλάκες, φύλλα ή ταινίες (Δ.Κ. 4001, 4002).

17. Ξυλεία ακατέργαστη έστω και ξεφλουδισμένη, που της έχει αφαιρεθεί ο σομφός ή ορθογωνισμένη (Δ.Κ. Ε.Χ. 4403).

18. Μαλλιά μη λαναρισμένα ή χτενισμένα (Δ.Κ. 5101). 19. Βαμβάκι μη λαναρισμένο ή χτενισμένο (Δ.Κ. 5201).

20. Άργυρος (στον οποίο περιλαμβάνεται και επιχρυσωμένος και επιπλατινωμένος άργυρος), σε μορφές ακατέργαστες ή ημικατεργασμένες ή σε σκόνη. Πλατίνα, παλλάδιο ή ρόδιο, σε μορφές ακατέργαστες ή σε σκόνη (Δ.Κ. 7106 και Ε.Χ. 7110).

21. Χαλκός μη καθαρισμένος. Άνοδοι από χαλκό για τον ηλεκτρολυτικό καθαρισμό. Χαλκός καθαρισμένος και κράματα χαλκού σε ακατέργαστη μορφή. Κράματα μητρικά χαλκού. Σύρματα από χαλκό (Δ.Κ. 7402, 7403, 7405 ΚΑΙ 7408).

22. Νικέλιο σε ακατέργαστη μορφή (Δ.Κ. 7502).

23. Αργίλιο σε ακατέργαστη μορφή (αλουμίνιο) (Δ.Κ. 7601). 24. Μόλυβδος σε ακατέργαστη μορφή (Δ.Κ. 7801).

25. Ψευδάργυρος σε ακατέργαστη μορφή (Δ.Κ. 7901). 26. Κασσίτερος σε ακατέργαστη μορφή (Δ.Κ. 8001).

27. Ίνδιο σε ακατέργαστη μορφή, απορρίμματα, θραύσματα, σκόνες και άλλες μορφές (Δ.Κ. 8112).

Ειδικές απαλλαγές (άρθρο 27)

Οι απαλλαγές του άρθρου 27 παρέχουν το δικαίωμα στον υποκείμενο σε Φ.Π.Α. να εκπέσει το Φ.Π.Α. εισροών με το οποίο έχει επιβαρυνθεί η αγορά των αγαθών αυτών καθώς και τα έξοδα που αφορούν τις δραστηριότητες του άρθρου 27.

Ειδικότερα απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α.

1α'. Η παράδοση στο εσωτερικό της χώρας καθώς και η εισαγωγή πλοίων και πλωτών μέσων απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α.

Απαλλάσσονται δηλαδή από το Φ.Π.Α. η παράδοση και η εισαγωγή πλοίων που προορίζονται να χρησιμοποιηθούν στην εμπορική ναυσιπλοΐα (μεταφορά προσώπων ή αγαθών με κόμιστρο), την αλιεία, μόνο από τους υποκείμενους στο κανονικό καθεστώς του Φ.Π.Α. ή για άλλη εκμετάλλευση ή για διάλυση, ή για χρήση από το δημόσιο γενικά (Εγκ. Υπ. Οικ. 1051009/9.5.97).

Επίσης, απαλλάσσεται από το Φ.Π.Α. η παράδοση και η εισαγωγή ναυαγοσωστικών και πλωτών μέσων επιθαλάσσιας αρωγής καθώς και αντικειμένων και υλικών τα οποία προορίζονται να ενσωματωθούν ή χρησιμοποιηθούν στα πλοία, ναυαγοσωστικά και πλωτά μέσα της περίπτωσης αυτής (π.χ. εξαρτήματα και ανταλλακτικά, έπιπλα και σκεύη, τηλεοράσεις, σωσίβιοι λέμβοι, δίκτυα αλιευτικών, φιάλες οξυγόνου, σπογγαλιευτικών, φωτοβολίδες, οβίδες πολεμικών πλοίων, πλωτοί γερανοί, ρυμουλκά, γραφική ύλη και λοιπά υλικά Η/Υ κλπ.) (Π. 3473/88). Ως πλοία και πλωτά μέσα θεωρούνται αυτά που έχουν ολική χωρητικότητα 4 κόρους τουλάχιστο, ή ολικό μήκος 5 μέτρα και πάνω και εφόσον το σκάφος φέρει μηχανή 10 ίππους κ πάνω (Π. 1808/88).

Κατά συνέπεια, οι πράξεις παράδοσης αγαθών και παροχής υπηρεσιών σε πλοία απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α. Οι έμποροι δηλαδή που πουλάνε τα είδη αυτά σε πλοία κλπ. ενώ δεν βάζουν στις πωλήσεις τους αυτές Φ.Π.Α., οι ίδιοι όμως έχουν δικαίωμα να εκπέσουν τόσο το Φ.Π.Α. που κατέβαλαν κατά την εισαγωγή των αγαθών αυτών όσο και το Φ.Π.Α. των δαπανών που αναλογούν στις παραδόσεις αυτές. (Α.Υ.Ο.Π. 1591/87, Π. 8271/87).

Παράδειγμα

Ο Έμπορος "Α" ειδών εξοπλισμού πλοίων, πωλεί διάφορα εξαρτήματα πλοίου αντί δρχ. 20.000 ευρώ σε πλοιοκτήτη, ο οποίος τα τοποθετεί σε πλοίο που ναυπηγεί. Στο τιμολόγιο που εκδίδει ο Α βάζει αξία 20.000 ευρώ χωρίς να

προσθέσει Φ.Π.Α. Τα εν λόγω εξαρτήματα έχουν εισαχθεί από τον Α από το εξωτερικό (τρίτη χώρα) αντί ευρώ 15.000 και επί πλέον Φ.Π.Α. 2.700 ευρώ. Τα 2.700 ευρώ καθώς και το Φ.Π.Α. των διαφόρων δαπανών που πραγματοποίησε έχει δικαίωμα ο Α να τις αφαιρέσει από το Φ.Π.Α. των άλλων πωλήσεών του.

1 β'. Απαλλαγή από το Φ.Π.Α. της παράδοσης και της εισαγωγής αεροσκαφών. Απαλλάσσεται δηλαδή από το Φ.Π.Α. η παράδοση παντός τύπου αεροσκαφών, όπως αεροπλάνων, υδροπλάνων, ελικοπτέρων, ανεμοπτέρων κλπ. που προορίζονται να χρησιμοποιηθούν για τις ανάγκες των ενόπλων δυνάμεων και του δημοσίου γενικά ή από τις αεροπορικές εταιρίες οι οποίες εκτελούν κυρίως διεθνείς μεταφορές με κόμιστρο ή που πρόκειται να διαλυθούν, καθώς και η παράδοση και η εισαγωγή αντικειμένων και υλικών, τα οποία προορίζονται να ενσωματωθούν ή να χρησιμοποιηθούν σ' αυτά, όπως τα εξαρτήματα και ανταλλακτικά, έπιπλα και σκεύη, φωτοβολίδες, βόμβες ασκήσεων πολεμικών αεροσκαφών κλπ.

Εξυπακούεται, βέβαια, ότι οι ασχολούμενοι με την εμπορία των πιο πάνω αεροσκαφών θα έχουν το δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. που κατέβαλαν για την απόκτησή τους (βλέπε και περίπτωση 1α').

1γ'. Απαλλαγή από το Φ.Π.Α. της παράδοσης και της εισαγωγής καυσίμων, λιπαντικών, τροφοεφοδίων κλπ.

Απαλλάσσεται από το Φ.Π.Α. η παράδοση και η εισαγωγή κάθε είδους καυσίμων, λιπαντικών, τροφοεφοδίων και άλλων παρεμφερών αγαθών, τα οποία προορίζονται για τον εφοδιασμό των πλοίων, πλωτών μέσων και αεροσκαφών των παραπάνω περιπτώσεων (1α' και 1 β'). Για την περίπτωση 1 β' δεν απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α. τα τροφοεφόδια.

Η απαλλαγή αυτή, προκειμένου για πλοία και πλωτά μέσα της εμπορικής ναυσιπλοΐας εσωτερικού ή άλλης εκμετάλλευσης εσωτερικού (τουριστικά σκάφη κλπ.) ή για αλιευτικά σκάφη που αλιεύουν στα ελληνικά χωρικά ύδατα, περιορίζεται μόνο στα καύσιμα και στα λιπαντικά. Δηλαδή οι εκμεταλλευτές εμπορικών κλπ. πλοίων δεν έχουν δικαίωμα να εκπέσουν το Φ.Π.Α. με το οποίο επιβαρύνονται τα τροφοεφόδια και λοιπά αγαθά που χρησιμοποιούνται για την τροφοδοσία, αναψυχή κλπ. του πληρώματος των σκαφών αυτών, ούτε και να επιστραφεί σ' αυτούς.

1δ'. Απαλλαγή από το Φ.Π.Α. της ναύλωσης πλοίων, πλωτών μέσων, της μίσθωσης αεροσκαφών κλπ.

Απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α. η ναύλωση πλοίων (όχι σκαφών ιδιωτικής χρήσης με σκοπό την αναψυχή ή τον αθλητισμό) και η μίσθωση αεροσκαφών εφόσον γίνεται από υποκείμενο στο Φ.Π.Α. πρόσωπο σε άλλο επίσης υποκείμενο απαλλασσόμενο με δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. και με σκοπό την παραπέρα εκμετάλλευση αυτών. Απαλλάσσονται επίσης οι εργασίες μετατροπής, επισκευής και συντήρησης των πλοίων, πλωτών μέσων και αεροσκαφών (βλέπε περ. 1α' 1

β') καθώς και οι εργασίες επισκευής και συντήρησης των αντικειμένων , ενσωματώνονται ή χρησιμοποιούνται για την εκμετάλλευση των μέσων αυτών (το βάψιμο του πλοίου, η επισκευή του ραντάρ κλπ.) (βλέπε διαδικασία απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α. Α.Υ.Ο. Π. 8271/87). Η ναύλωση επαγγελματικών τουριστικών σκαφών υπόκειται σε Φ.Π.Α. 8% (Εγκ. Υπ. Οικ. 1051009/9.5.97). Στα κρουαζιερόπλοια (θαλάσσια περιηγητικά ταξίδια μεταφοράς προσώπων) , το μέρος από τα ακαθάριστα έσοδα που αναλογούν στις περιηγήσεις εντός των χωρικών υδάτων υπάγονται στο Φ.Π.Α. με συντελεστή 8%, ενώ της αλλοδαπής απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α. (Εγκ. Υπ. Οικ. 1 051 009/97 , εφόσον ο εκμεταλλευτής του πλοίου φέρει εξολοκλήρου την ευθύνη της μεταφοράς των επιβατών η παροχή τροφής και ποτών, κατά τη διάρκεια της κρουαζιέρας, καθώς η μεταφορά των επιβατών από και προς το πλοίο κλπ. είναι προαιρετικές , τον επιβάτη και δεν περιλαμβάνονται στο πακέτο, αλλιώς το σύνολο του πακέτου υπάγεται σε Φ .Π .Α. 18% (Εγκ. Υπ. Οικ. 1 051 009/97) .Επίσης, η μεταφορά πραγμάτων υπάγεται σε Φ.Π.Α. με συντελεστή 18%.

1ε'. Απαλλαγή από το Φ.Π.Α. της παροχής υπηρεσιών για την κάλυψη των άμεσων αναγκών των πλοίων, πλωτών μέσων και αεροσκαφών.

Απαλλάσσεται από το Φ.Π.Α. η παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιείται γ! τις άμεσες ανάγκες των πλοίων και αεροσκαφών, που αναφέρονται στις παραπάνω περιπτώσεις 1 α' και 1 β', καθώς και για την εξυπηρέτηση γενικά του φορτίου αυτών (π.χ. ρυμούλκηση, πλοήγηση, πρόσδεση, είσπραξη πλοηγικών δικαιωμάτων για πλοήγηση εμπορικών σκαφών , υπηρεσίες πραγματογνωμοσύνης, υπηρεσίες πλύσης περισυλλογής απορριμμάτων , (Εγκ. πολ. 1176/0 1) , ματισμού των πλοίων κλπ. (Εγκ. Ε. 2524/87 και απόφαση Ε. 11842/88).

Τα τέλη για τη χρήση λιμανιών (μαρίνων) που καταβάλλουν τα σκάφη ιδιωτικής χρήσης που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό υπόκεινται σε Φ.Π.Α. 18% (Π. 3473/2053/88).

1στ'. Απαλλαγή από το Φ.Π.Α. των διπλωματικών και αναγνωρισμένων διεθνών οργανισμών και NATO.

Απαλλάσσεται από το Φ.Π.Α. η παράδοση και η εισαγωγή αγαθών, καθώς και 1 παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιούνται για τις ανάγκες των Πρεσβειών, Προξενείων, διπλωματικών και προξενικών υπαλλήλων, των αναγνωρισμένων από τη χώρα μας διεθνών οργανισμών και των μελών τους, του πεδίου βολής Κρήτης, καθώς και των αναγκών των ενόπλων δυνάμεων των Κρατών -μελών του NATO και του προσωπικού αυτών (στρατιωτικού και πολιτικού) ή τον εφοδιασμό των κυλικείων των λεσχών τους (σχετικές οι Π. 7089/86, Π. 6790/86 και Π. 6731/86, Π. 4056/3029 πολ. 186/17.6.87 & 1143550/πολ. 1285/22.12.94 αποφάσεις του Υπ. Οικονομικών).

1ζ'. Απαλλαγή από το Φ.Π.Α. της παράδοσης αγαθών και της παροχής υπηρεσιών προς τις ένοπλες δυνάμεις άλλου κράτους -μέλους που

συμμετέχουν στο Βορειοατλαντικό Σύμφωνο εκτός από τις ένοπλες δυνάμεις του ίδιου κράτους -μέλους προορισμού.

Απαλλάσσεται από το Φ.Π.Α. η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που ενεργεί ένας υποκείμενος στο Φ.Π.Α. στην Ελλάδα προς ένα άλλο κράτος-μέλος, εφόσον τα αγαθά αυτά και οι υπηρεσίες προορίζονται να καλύψουν ανάγκες των ενόπλων δυνάμεων οποιουδήποτε κράτους που συμμετέχει στο Βορειοατλαντικό Σύμφωνο, εκτός από τις ένοπλες δυνάμεις του κράτους προορισμού των αγαθών. Προϋπόθεση για την απαλλαγή αυτή είναι τα αγαθά και οι υπηρεσίες να προορίζονται για ικανοποίηση αναγκών των ενόπλων δυνάμεων των άλλων κρατών .μελών του Βορειοατλαντικού Συμφώνου, εφόσον αυτές υπηρετούν τον κοινό αμυντικό σκοπό ή του πολιτικού προσωπικού που συνοδεύει τις ένοπλες αυτές δυνάμεις ή για τον εφοδιασμό των κυλικείων και των λεσχών των δυνάμεων αυτών .

Παράδειγμα

Μια ελληνική επιχείρηση πουλάει διάφορα αγαθά προς τις Γαλλικές ένοπλες δυνάμεις, οι οποίες σταθμεύουν στην Ιταλία στα πλαίσια του ΝΑΤΟ. Η παράδοση αυτή απαλλάσσεται από το Φ.Π.Α.

Αντίθετα, η παράδοση αυτή δεν απαλλάσσεται από το Φ.Π.Α. στις περιπτώσεις που το αγαθά αυτά παραδίδονται προς τις Ιταλικές ένοπλες δυνάμεις, έστω και αν αυτές υπηρετούν τον κοινό αμυντικό σκοπό του Βορειοατλαντικού Συμφώνου.

1η'. Απαλλαγή από το Φ.Π.Α. των υπηρεσιών ενδοκοινοτικής μεταφοράς αγαθών από ή προς τα νησιά των Αζόρων και της Μαδέρας. Απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α. οι υπηρεσίες ενδοκοινοτικής μεταφοράς αγαθών , που ενεργείται μεταξύ της Ελλάδας και των αυτόνομων περιοχών των Πορτογαλικών νησιών Αζόρων και Μαδέρας, ανεξάρτητα αν η μεταφορά αυτή ενεργείται αεροπορικώς ή αεροποϊκώς.

1θ'. Απαλλαγή από το Φ.Π.Α. της εισαγωγής χρυσού από την Τράπεζα της Ελλάδος, καθώς και της παράδοσης χρυσού σ' αυτή.

Ως "χρυσός" στην περίπτωση αυτή, νοείται αυτός που εισάγεται σε χελώνες, ράβδους, κλπ. δηλαδή σε ακατέργαστη ή ημικατεργασμένη μορφή.

1ι'. Απαλλαγή από το Φ.Π.Α. ορισμένων μεταφορών προσώπων. Απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α. οι αεροπορικές, και οι θαλάσσιες μεταφορές προσώπων από την Ελλάδα στο εξωτερικό και αντίστροφα (άρθρο 27 παρ. 1ι' καθώς και η μεταφορά των αποσκευών των ταξιδιωτών και των ιδιωτικής χρήσης , αυτοκινήτων που έχουν μαζί τους τα πρόσωπα αυτά (Υπ. οικ. Εγκ. Ε. 6184/1987) . Για τις σιδηροδρομικές μεταφορές προσώπων υπάγεται στο Φ.Π.Α. μόνο η διαδρομή, που πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας.

Έτσι, απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α. οι προμήθειες των πρακτορείων ταξιδιών από τη διάθεση εισιτηρίων, που αναφέρονται στις διεθνείς αεροπορικές σιδηροδρομικές ή θαλάσσιες μεταφορές προσώπων από το εσωτερικό της χώρας προς το εξωτερικό και αντίστροφα. Η απαλλαγή αυτή παρέχεται και για προμήθειες που καταβάλλονται από ένα πρακτορείο σ' ένα άλλο που ενεργεί στο όνομα και για λογαριασμό των αεροπορικών, σιδηροδρομικών και ναυτιλιακών εταιριών, με την προϋπόθεση ότι οι προμήθειες αυτές συμπεριλαμβάνονται σ τιμή των εισιτηρίων και αποδεδειγμένα αφορούν διεθνείς αεροπορικές σιδηροδρομικές και θαλάσσιες μεταφορές προσώπων από την Ελλάδα που το εξωτερικό και αντίστροφα (Ε. 386/88).

Επίσης απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α. η αμοιβή και τα έξοδα που εισπράττει ο αντιπρόσωπος εξωτερικού για τις εξαγωγές ελληνικών προϊόντων στην αλλοδαπή εφόσον η συνολική αξία (αμοιβή και έξοδα) καλύπτεται με συνάλλαγμα.

1ια'. Η παράδοση και η εισαγωγή πλοίων και πλωτών μέσων για αλιεία και σπογγαλιεία στα ελληνικά χωρικά ύδατα.

Απαλλάσσεται από το Φ.Π.Α. η παράδοση και η εισαγωγή πλοίων και πλωτών μέσων που προορίζονται για την αλιεία και σπογγαλιεία στα ελληνικά χωρικά ύδατα, ανεξάρτητα από το καθεστώς Φ.Π.Α. στο οποίο υπάγεται ο υποκείμενος στο Φ.Π.Α. που ενεργεί κατά κύριο επάγγελμα αυτή τη δραστηριότητα. Επίσης απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α. και τα χρησιμοποιούμενα αντικείμενα καθώς τα υλικά, εφόσον όμως προορίζονται να ενσωματωθούν ή να χρησιμοποιηθούν αυτά (Εγκ. Υπ. Οικ. 1051009/9.5.97) (βλέπε διαδικασία απαλλαγής Α.Υ.Ο.

8271/87). Από 1.1.97 και μετά, οι παραπάνω αλιείς και σπογγαλιείς υπάγονται στο ειδικό καθεστώς των αγροτών και δεν λαμβάνουν την κατ' αποκοπή επιστροφή του Φ.Π.Α. (Α.Υ.Ο. 1145339/πολ. 1320/98).

Απαλλαγές στην παράδοση αγαθών σε άλλο κράτος -μέλος (άρθρο 28 Ν. 2859/00)

1α'. Απαλλαγή από το Φ.Π.Α. αγαθών που αποστέλλονται ή μεταφέρονται σε άλλο κράτος -μέλος.

Απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α. οι παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιούνται από υποκείμενο στο Φ.Π.Α. πρόσωπο εγκαταστημένο στο εσωτερικό της χώρας προς υποκείμενο στο Φ.Π.Α. πρόσωπο εγκαταστημένο σε άλλο κράτος -μέλος της κοινότητας. Επίσης, απαλλάσσεται από το Φ.Π.Α. η παράδοση αγαθών, εφόσον τα αγαθά αυτά αποστέλλονται ή μεταφέρονται, προς άλλο κράτος -μέλος, προς υποκείμενο στο Φ.Π.Α. ή προς μη υποκείμενο στο Φ.Π.Α. Νομικό Πρόσωπο.

Προϋπόθεση της απαλλαγής αυτής αποτελεί η πραγματική μετακίνηση των αγαθών προς το άλλο κράτος -μέλος, ανεξάρτητα από το αν τα αγαθά αυτά αποστέλλονται ή μεταφέρονται προς το άλλο κράτος -μέλος από τον ίδιο τον

πωλητή ή από τον ίδιο τον αγοραστή ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό τους.

Η παραπάνω απαλλαγή από το Φ.Π.Α. δεν εφαρμόζεται όταν παράδοση των αγαθών πραγματοποιείται προς:

- α) αγρότες που ανήκουν στο ειδικό κατ' αποκοπήν καθεστώς Φ.Π.Α. στο κράτος - μέλος εγκατάστασής των ,
- β) υποκειμένους που πραγματοποιούν απαλλασσόμενες πράξεις χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. εισροών τους στο κράτος -μέλος εγκατάστασής των,
- γ) μη υποκείμενα στο Φ.Π.Α. Νομικά Πρόσωπα (δηλαδή δημόσιες σχέσεις, δήμοι, κοινότητες κλπ.) των άλλων κρατών -μελών, εφόσον τα πρόσωπα όλων των παραπάνω περιπτώσεων δεν έχουν ενταχθεί στα υπόχρεα πρόσωπα για την απόδοση του Φ.Π.Α. που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές τους αποκτήσεις, είτε διότι δεν έχουν υπερβεί κατά την προηγούμενη και κατά την τρέχουσα διαχειριστική περίοδο το ισόποσο των 7.500 ευρώ, είτε διότι δεν έκαναν χρήση της επιλογής να ενταχθούν στα υπόχρεα πρόσωπα για την απόδοση του Φ.Π.Α. ενδοκοινοτικών αποκτήσεων στο κράτος αυτό.

Παράδειγμα 1ο

Η Ελληνική εταιρία Α παραγωγής ντοματοπολτού παραδίδει σε εταιρία Β εγκατεστημένη στη Γερμανία ντοματοπολτό συσκευασμένο σε κονσέρβες αξίας 500.000 ευρώ. Επειδή ο Α που είναι προμηθευτής των κονσερβών ντομάτας και ο Β που είναι αγοραστής αυτών ανήκουν στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α., το τιμολόγιο εκδίδεται χωρίς Φ.Π.Α. και η πράξη αυτή θα υπαχθεί στο Φ.Π.Α. στη Γερμανία ως ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών.

Παράδειγμα 2ο

Η Ελληνική εταιρία Γ παραδίδει σωλήνες για άρδευση σε γεωργό εγκατεστημένο στην Ιταλία, ο οποίος ανήκει στο ειδικό κατ' αποκοπή καθεστώς Φ.Π.Α., σύμφωνα με τη νομοθεσία της χώρας του. Στην περίπτωση αυτή, στο τιμολόγιο που θα εκδόσει η εταιρία "Γ" θα χρεωθεί Φ.Π.Α. με το συντελεστή που ισχύει στην Ελλάδα 18% και δεν θα υπαχθεί στο Φ.Π.Α. η πράξη αυτή στην Ιταλία. Αν όμως ο γεωργός παρέχει στοιχεία στον Έλληνα προμηθευτή του Γ ότι διαθέτει Α. Φ. Μ. /Φ.Π.Α. Ιταλίας και αποδεικνύει ότι είναι υπόχρεος για την καταβολή του Φ.Π.Α. αυτού στην Ιταλία, τότε κατά την έκδοση του τιμολογίου στην Ελλάδα δεν χρεώνεται και Φ.Π.Α., διότι η πράξη αυτή θεωρείται πλέον ως ενδοκοινοτική απόκτηση στην Ιταλία, όπου και θα υπαχθεί σε Φ. Π. Α. κατά τα οριζόμενα στην "ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών".

Παράδειγμα 3ο

Η Ελληνική επιχείρηση Δ παραδίδει στρατιωτικές στολές στο Γερμανικό Δημόσιο, αξίας 6.000 ευρώ.

Στο τιμολόγιο που εκδίδεται:

-χρεώνεται Φ.Π.Α. με το συντελεστή που ισχύει στην Ελλάδα 18% και δεν θα υπαχθεί στο Φ.Π.Α. η πράξη αυτή στη Γερμανία.

Αντίθετα, για την πράξη αυτή δεν θα χρεωθεί Φ.Π.Α. στο τιμολόγιο, όταν παρέχεται στον Έλληνα προμηθευτή "Δ" Α. Φ. Μ. /Φ. Π. Α. του Γερμανικού Δημοσίου, που σημαίνει ότι εκεί θα φορολογηθεί η πράξη αυτή. Το ίδιο θα συμβεί και στην περίπτωση που η πράξη αυτή είναι αξίας μεγαλύτερας των 10.000 ευρώ.

1 β'. Απαλλαγή από το Φ.Π.Α. στις περιστασιακές παραδόσεις καινούργιων μεταφορικών μέσων που αποστέλλονται ή μεταφέρονται προς άλλο κράτος - μέλος, καθώς και παραδόσεις αγαθών που υπάγονται στον ειδικό φόρο κατανάλωσης.

Απαλλάσσεται από το Φ.Π.Α. η περιστασιακή παράδοση καινούργιου μεταφορικού μέσου από υποκείμενο στο Φ.Π.Α. στο εσωτερικό της χώρας προς οιονδήποτε αγοραστή άλλου κράτους -μέλους. Οι παραδόσεις των αγαθών αυτών, σε κάθε περίπτωση, υπάγονται σε Φ.Π.Α. στο κράτος προορισμού ως ενδοκοινοτικές αποκτήσεις. Επίσης, απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α. και οι παραδόσεις αγαθών που υπάγονται στον Ε .Φ .Κ., τα οποία μεταφέρονται ή αποστέλλονται σε άλλο κράτος - μέλος, στην περίπτωση που 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 Φ.Π.Α. ή προς μη υποκείμενο νομικό πρόσωπο, που ενεργεί με την ιδιότητά του αυτή σε άλλο κράτος -μέλος.

1γ'. Απαλλάσσεται από το Φ .Π .Α η μεταφορά ενσώματων αγαθών επιχείρησης προς άλλο κράτος -μέλος.

Όταν μεταφέρονται ή αποστέλλονται αγαθά μιας ελληνικής επιχείρησης σε άλλη επιχείρησή της ή υποκατάστημά της ή αποθηκευτικό της χώρο σε άλλο κράτος - μέλος, εντός των πλαισίων της επιχειρηματικής της δραστηριότητας σ' αυτό το άλλο κράτος -μέλος, τότε η παράδοση αυτή δεν επιβαρύνεται με Φ.Π.Α. Στην περίπτωση αυτή ως τόπος υπαγωγής στο Φ.Π.Α. θεωρείται το άλλο κράτος - μέλος στο οποίο μεταφέρονται τα αγαθά της επιχείρησης για τις ανάγκες της επιχειρηματικής της δραστηριότητας και καθίσταται η ίδια επιχείρηση υπόχρεος στο Φ.Π.Α. σ' αυτό το άλλο κράτος -μέλος. Δηλαδή, στην περίπτωση αυτή θεωρείται ότι παραδίδονται αγαθά της ελληνικής επιχείρησης σε υποκείμενο στο

Φ.Π.Α. πρόσωπο του κανονικού καθεστώτος στο άλλο κράτος -μέλος, παρότι δεν υπάρχει μεταβίβαση της κυριότητας των αγαθών αυτών .
Για να συμβεί όμως αυτό θα πρέπει η επιχείρηση να έχει Α. Φ.Μ ./Φ.Π.Α. στο άλλο κράτος -μέλος.

Παράδειγμα

Η επιχείρηση "Α", παράγει χημικά προϊόντα στο εσωτερικό της χώρας, τα οποία χρησιμοποιούνται ως πρώτες ύλες για την παραγωγή προϊόντων από άλλη δική της επιχείρηση που είναι εγκατεστημένη στην Ισπανία, ενώ παράλληλα διατηρεί αποθηκευτικό χώρο στην Ιταλία. Ένα μέρος των προϊόντων της ελληνικής επιχείρησης μεταφέρεται στην Ισπανία και ένα άλλο μέρος μεταφέρεται για αποθήκευση στην Ιταλία.

Στην περίπτωση αυτή, η ελληνική επιχείρηση, τόσο για την επιχειρηματική της δραστηριότητα στην Ισπανία όσο και στην Ιταλία, θεωρείται υποκείμενη στο Φ.Π.Α. και ανήκει στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α. των κρατών -μελών αυτών και η εν λόγω μεταφορά των αγαθών της θεωρείται, για μεν την Ελλάδα, παράδοση σε άλλο κράτος -μέλος μη υπαγόμενη στο Φ.Π.Α. στο εσωτερικό της χώρας, για δε την Ισπανία και Ιταλία ως ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών που φορολογείται σ' αυτά τα κράτη -μέλη.

1δ'. Όριο άμεσης απαλλαγής από το Φ. Π. Α των εισροών, που προορίζονται για παράδοση σε άλλο κράτος -μέλος.

Ο υποκείμενος στο Φ.Π.Α. που πραγματοποιεί παραδόσεις προς άλλο κράτος -μέλος, οι οποίες απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α. σύμφωνα με την παραπάνω περίπτωση 1α', έχει δικαίωμα να αγοράζει αγαθά από το εσωτερικό ή από άλλο κράτος -μέλος, καθώς και να εισάγει από τρίτες χώρες και να λαμβάνει υπηρεσία χωρίς την καταβολή Φ.Π.Α. Η απαλλαγή αυτή καλύπτει σύνολο εισροών μέχρι του ορίου των ενδοκοινοτικών παραδόσεων που έχει πραγματοποιήσει την προηγούμενη δωδεκάμηνη χρονική ή δωδεκάμηνη διαχειριστική περίοδο.

Σε περίπτωση που ο ίδιος υποκείμενος πραγματοποιεί τόσο εξαγωγές όσο κ ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών, η απαλλαγή της περίπτωσης αυτής και της περίπτωσης 1ζ' του άρθρου 24 παρέχεται συνολικά μέχρι τι κοινού ορίου των πράξεων αυτών που πραγματοποίησε την προηγούμενη δωδεκάμηνη χρονική ή δωδεκάμηνη διαχειριστική περίοδο.

Απαλλαγές στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών (άρθρο 29 Ν. 2859/00)

1α'. Απαλλάσσεται από το Φ.Π.Α. η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, εφόσον η παράδοση των αγαθών αυτών στο εσωτερικό της χώρας ή η εισαγωγή τους από τρίτη χώρα απαλλάσσεται από το Φ.Π.Α. Τέτοιες περιπτώσεις είναι κυρίως εκείνες που αναφέρονται στην παρ. 1 του άρθρου 22 και στην παρ. 1 β του άρθρου 23 του Ν. 2859/00, όπως είναι π.χ. η ενδοκοινοτική απόκτηση

ανθρώπων οργάνων η απόκτηση αγαθού που χρησιμοποιήθηκε σε αφορολόγητη δραστηριότητα σε άλλο κράτος -μέλος, οι οποίες απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α. στο εσωτερικό της χώρας.

1β'. Απαλλάσσεται από το Φ.Π.Α. η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, για την οποία ο υπόχρεος για καταβολή του Φ.Π.Α. στην Ελλάδα θα είχε δικαίωμα ολικής επιστροφής του Φ.Π.Α. αυτού, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 2 και 3 του άρθρου 34 του Ν. 2859/00. Πρόκειται για το δικαίωμα επιστροφής του Φ.Π.Α. με τον οποίο επιβαρύνονται στην Ελλάδα υποκείμενοι εγκαταστημένοι σε άλλο κράτος -μέλος, σύμφωνα με τις διατάξεις της 8ης Οδηγίας Φ.Π.Α. Για την απλοποίηση της διαδικασίας και την αποφυγή της επιστροφής του Φ.Π.Α., με τις παραπάνω διατάξεις ορίζεται ότι αν οι υποκείμενοι αυτοί πραγματοποιούν ενδοκοινοτική απόκτηση στην Ελλάδα, αυτή η απόκτηση απαλλάσσεται από το Φ.Π.Α.

Παράδειγμα

Η μεταφορική επιχείρηση "Α" που είναι εγκαταστημένη στη Γαλλία κατά τη διάρκεια μεταφοράς που πραγματοποιεί από τη Γερμανία στην Ελλάδα, παραγγέλλει ένα εξάρτημα από τη Γερμανία για την επισκευή του αυτοκινήτου της που έπαθε βλάβη στην Ελλάδα. Για την απόκτηση αυτή δεν οφείλεται Φ.Π.Α. στην Ελλάδα, εφόσον η επιχείρηση "Α" δεν πραγματοποιεί μεταφορές στο εσωτερικό της χώρας. Αν όμως η επιχείρηση "Α" πραγματοποιεί μεταφορές από άλλο κράτος -μέλος προς την Ελλάδα και αντίστροφα και παράλληλα πραγματοποιεί και εσωτερικές μεταφορές, για τις τελευταίες αυτές πράξεις πρέπει να εγγραφεί στο Φ.Π.Α., να πάρει Α. Φ.Μ. και να υποβάλει δηλώσεις Φ.Π.Α. στην Ελλάδα (Εγκ. γπ. Οικ. 1131481/92, πολ. 1282).

2. Αναστέλλεται η είσπραξη του Φ.Π.Α., στις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις εφημερίδων και περιοδικών. Ο Φ.Π.Α. αυτός καταβάλλεται όταν οι εφημερίδες και τα περιοδικά διανέμονται στην Ελλάδα από τον υποκείμενο στο Φ.Π.Α. ή από το πρακτορείο διανομής και σε περίπτωση που δεν υπάρχει ούτε πρακτορείο διανομής, από τον παραλήπτη τους.

5.3 Έκπτωση του Φ.Π.Α.

Σε ποιές περιπτώσεις παρέχεται το δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. με το οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι αντίστοιχες εισροές (αγορές, δαπάνες κλπ.) (άρθρο 30 Ν. 2859/00)

Η επιχείρηση δικαιούται ν' αφαιρέσει από το Φ.Π.Α. που εισέπραξε από τις υποκείμενες στο Φ.Π.Α. πωλήσεις της ή από τις παροχές υπηρεσιών της, ή από "ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών και λήψεις υπηρεσιών των παραγρ. 3 και 4 του άρθρου 14 του Ν. 2859/00, το Φ.Π.Α. που πλήρωσε κατά την αγορά ή κατά την εισαγωγή των αγαθών της και παγίων της, καθώς επίσης και το Φ.Π.Α. των δαπανών ς. Αν η επιχείρηση υποβάλει δήλωση έναρξης δραστηριότητας και κατέχει τα νόμιμα φορολογικά στοιχεία (τιμολόγια κλπ.) που έχουν εκδοθεί μετά την υποβολή ης δήλωσης έναρξης, δεν χάνει το δικαίωμα έκπτωσης και επιστροφής του Φ.Π.Α., αν τυχόν δεν τα έχει καταχωρήσει εμπρόθεσμα στα τηρούμενα βιβλία ή αν υποβάλει εκπρόθεσμα τις δηλώσεις του Φ.Π.Α. (Π.5246/2049/88).

Αν η επιχείρηση ενεργεί υποκείμενες και μη υποκείμενες στο Φ.Π.Α. πράξεις, το δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. περιορίζεται κατ' αναλογία των εσόδων που αντιστοιχούν μόνο στις υπαγόμενες στο Φ.Π.Α. πράξεις της (άρθρο 30 παρ. 1). Πράξεις υπαγόμενες στο Φ.Π.Α. είναι π.χ. οι πωλήσεις προϊόντων και εμπορευμάτων που γίνονται στο εσωτερικό της χώρας, ενώ πράξεις μη υποκείμενες στο Φ.Π.Α. είναι π.χ. τα έσοδα από εκμετάλλευση ιαματικών πηγών, οι αμοιβές από ασφαλιστικές εργασίες που πραγματοποιούνται στο εσωτερικό της χώρας κλπ.

ΣΗΜ: Οι πωλήσεις στο εξωτερικό και στα άλλα μέλη -κράτη της Κοινότητας θεωρούνται πωλήσεις υπαγόμενες στο Φ.Π.Α. με συντελεστή 0% και κατά συνέπεια εκπίπτει στο σύνολό του το Φ.Π.Α. των αντίστοιχων εισροών.

Το δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. εισροών γεννάται και κατά συνέπεια ο υποκείμενος έχει δικαίωμα να εκπέσει το Φ.Π.Α., τη στιγμή που πραγματοποιείται η φορολογητέα πράξη της παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης των αγαθών.

Για τα εισαγόμενα αγαθά, το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά το χρόνο που γίνεται αποδεκτό το παραστατικό της εισαγωγής, σύμφωνα με τις τελωνειακές διατάξεις.

Για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις δεν καταβάλλεται ουσιαστικά ο Φ.Π.Α. που αναλογεί σ' αυτές αλλά γίνεται απλά και μόνο μια λογιστική τακτοποίηση του Φ.Π.Α. που αναλογεί στις πράξεις των ενδοκοινοτικών αυτών αποκτήσεων χωρίς στη ουσία να καταβάλλεται ο Φ.Π.Α. αυτός. Κατά συνέπεια, με την παραλαβή αποστολή των αγαθών και την έκδοση του σχετικού τιμολογίου από τον προμηθευτή άλλου κράτους –μέλους , πιστώνεται ο λογαριασμός του Φ.Π.Α. και ταυτόχρονα την πίστωση γίνεται και ισόποση χρέωση του λογαριασμού Φ.Π.Α. Όσον αφορά την αξία της ενδοκοινοτικής απόκτησης, καταχωρείται στα βιβλία του υποκειμένου ως εισροή , σε χωριστό λογαριασμό, το κόστος αυτής και λαμβάνεται ως φορολογητέα αξία της συγκεκριμένης πράξης αυτή που προσδιορίζεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 και ως εκροή (πλασματική) σε χωριστό λογαριασμό το ίδιο ποσό.

Τα παραπάνω ισχύουν και για τις λήψεις υπηρεσιών των παραγράφων 3 και του άρθρου 14 του Ν. 2859/00 για τις οποίες υπόχρεος στην καταβολή του Φ.Π.Α. καθίσταται ο λήπτης των υπηρεσιών, εφόσον βέβαια ο λήπτης έχει δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. αυτού.

Ο Φ.Π.Α. της ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών εκπίπτει όταν παρέχεται από το νόμο ολικό δικαίωμα έκπτωσης. Σε αντίθετη περίπτωση γίνεται αποκλεισμός του δικαιώματος έκπτωσης ή γίνεται επιμερισμός του Φ.Π.Α. που εκπίπτει σε περίπτωση επιμερισμού Φ.Π.Α. κοινών εισροών. Δηλαδή δεν χρεώνεται ο λογαριασμός Φ.Π.Α. με το Φ.Π.Α. για το οποίο δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. ή κατά το μέρος που δεν παρέχεται τέτοιο δικαίωμα. Στις περιπτώσεις αυτές ο Φ.Π.Α. καταβάλλεται με την υποβολή της σχετικής δήλωσης.

Ειδικά, για τις ευκαιριακές παραδόσεις καινούργιων μεταφορικών μέσων, οι οποίες απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α. σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης 1 (β) της παραγράφου 1 του άρθρου 28 του Ν. 2859/00, που μεταφέρονται ή αποστέλλονται προς άλλο κράτος -μέλος, το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά το χρόνο της παράδοσης του μεταφορικού μέσου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 16 του Ν. 2859/00.

Παράδειγμα αγοράς Ι.Χ. αυτοκινήτου από ιδιώτη

Ιδιώτης "Α" αγόρασε στις 12.1.03 καινούργιο ΕΙΧ αξίας 50.000 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 9.000 ευρώ.

Στις 20.3.03 πωλεί το αυτοκίνητο αυτό σε πρόσωπο εγκαταστημένο στην Ιταλία αντί 40.000 ευρώ με απαλλαγή από Φ.Π.Α. Ο ιδιώτης αυτός δικαιούται να ζητήσει, κατά το χρόνο της παράδοσης (20.3.03) να του επιστραφεί το Φ.Π.Α. που αναλογεί στην αξία των 40.000 ευρώ, ήτοι 7.200 ευρώ.

Η επιστροφή θα πραγματοποιηθεί από τη Δ.Ο.Υ. της κατοικίας του, αφού προηγουμένως υποβάλει σ' αυτή σχετική έκτακτη περιοδική δήλωση και αίτηση, προσκομίζοντας και τα αποδεικτικά στοιχεία της συναλλαγής αυτής.

Το δικαίωμα έκπτωσης του υποκειμένου στο Φ.Π.Α. για αγαθά επένδυσης κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης των αγαθών αυτών. Επομένως, αν ο υποκείμενος στο Φ.Π.Α. επιβαρύνθηκε με Φ.Π.Α. εισροών για επενδυτικά αγαθά, το δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. εισροών, που επιβάρυνε τα επενδυτικά αυτά αγαθά και το οποίο ήδη ασκήθηκε σε προηγούμενες φορολογικές περιόδους, δηλαδή αν το δικαίωμα αυτό ασκήθηκε νόμιμα ή όχι, θα κριθεί οριστικά κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης των επενδυτικών αυτών αγαθών, καθώς και της εν συνεχεία χρήσης αυτών τουλάχιστον για μια πενταετία. Συνεπώς, αν τα επενδυτικά αγαθά κατά την έναρξη χρησιμοποίησης, χρησιμοποιούνται σε φορολογητέες δραστηριότητες, ο Φ.Π.Α. καλώς εκπέστηκε ή επιστράφηκε, αν όμως χρησιμοποιούνται σε αφορολόγητες δραστηριότητες ή απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης, θα πρέπει να αποδοθεί εφάπαξ στο Δημόσιο ο Φ.Π.Α. που επιβάρυνε την απόκτησή τους και ο οποίος επιστράφηκε στον υποκείμενο ή εκπέστηκε από αυτόν προηγούμενα. Στις περιπτώσεις αυτές το δικαίωμα του δημοσίου γεννάται κατά το χρόνο επιστροφής ή έκπτωσης του Φ.Π.Α. αυτού, οπότε θα προκύψουν και διάφοροι πρόσθετοι φόροι των άρθρων 1 και 4 του Ν. 2523/97.

Πολλές φορές παρέχεται στον υποκείμενο στο Φ.Π.Α. το δικαίωμα έκπτωσης του , Φ.Π.Α. αγορών και δαπανών και για το μέρος εκείνο που τα αγαθά ή οι υπηρεσίες

χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση ορισμένων απαλλασσόμενων από το Φ.Π.Α. πράξεων. Αυτό αποτελεί μια εξαίρεση του γενικού κανόνα και αφορά μόνο τις παρακάτω συγκεκριμένες πράξεις:

α) Την πραγματοποίηση στο εξωτερικό δραστηριοτήτων του άρθρου 4, δηλαδή οποιασδήποτε από τις δραστηριότητες του παραγωγού, του εμπόρου, αυτού που παρέχει υπηρεσίες κλπ., με την προϋπόθεση όμως ότι οι υπηρεσίες αυτές θα παρείχαν δικαίωμα έκπτωσης αν είχαν πραγματοποιηθεί στο εσωτερικό της χώρας (άρθρο 30 παρ. 2 περ. α' του Ν. 2859/00).

Παράδειγμα

Η διαφημιστική εταιρία "Α" με έδρα την Αθήνα διαφημίζει Αμερικάνικο προϊόν στην Αμερική και δαπανά στην Ελλάδα για αγορά υλικών της διαφήμισης αυτής ευρώ 10.000 που επιβαρύνεται και με Φ.Π.Α. 18% δηλ. με 1.800 ευρώ. Επίσης ο Μηχανολόγος Β με έδρα την Αθήνα κάνει μηχανολογική μελέτη για ακίνητο της Αιγύπτου και πληρώνει για αγορά υλικών στην Ελλάδα που αφορούν την μελέτη αυτή ευρώ 5.000 και Φ.Π.Α. έστω ευρώ 900.

Το Φ.Π.Α. των 1.800 ευρώ και των 900 ευρώ με τον οποίο επιβαρύνονται αντίστοιχα η Α και ο Β έχουν δικαίωμα να τον εκπέσουν στην Ελλάδα.

Αυτό γίνεται διότι οι διαφημιστικές εργασίες της εταιρίας Α και η μηχανολογική μελέτη του μηχανολόγου Β, όταν πραγματοποιούνται στον Ελλαδικό χώρο, παρέχουν το δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. των αγορών τους.

ΣΗΜ: Οι εκτελωνιστές υπόκεινται σε Φ.Π.Α. και για τις υπηρεσίες που παρέχουν σε επιχειρήσεις που ενεργούν πράξεις απαλλασσόμενες από το Φ.Π.Α. (Υπ. Οικον. Εγκ. π. 2168/87).

β) Την παροχή υπηρεσιών και την παράδοση αγαθών που απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α., σύμφωνα με τις περιπτώσεις λ' και λγ' της παρ. 1 του άρθρου 22, δηλαδή των υπηρεσιών των οποίων η αξία περιλαμβάνεται στη φορολογητέα αξία των εισαγόμενων αγαθών καθώς και των παραδόσεων αγαθών των οποίων η εισαγωγή απαλλάσσεται από το Φ.Π.Α. (εκτός αν από το νόμο ρυθμίζονται διαφορετικά). (άρθρο 30, παράγρ. 2 περ. β' του Ν. 2859/00).

Έτσι, όταν π.χ. οι δικαιούχοι εισπράττουν τέτοιες αμοιβές με τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών ή με φορτωτική που εκδίδουν, δεν προσθέτουν πάνω στην αξία της αμοιβής και Φ.Π.Α. Αυτό συμβαίνει διότι η αξία των υπηρεσιών αυτών συμπεριλαμβάνεται στην αξία της εισαγωγής και έτσι πληρώνεται ο Φ.Π.Α. για τις υπηρεσίες αυτές όταν εκτελωνίζεται το αντίστοιχο εισαγόμενο αγαθό. Ο Φ.Π.Α. όμως των αγορών -δαπανών που πραγματοποιούν αυτοί που εισπράττουν τις παραπάνω αμοιβές (καύσιμα κλπ.) εκπίπτει με την υποβολή της περιοδικής δήλωσης του ίδιου μήνα ή διμήνου κλπ.

Παράδειγμα

Μεταφορικό γραφείο αναλαμβάνει την μεταφορά εισαγόμενων από την Αμερική αγαθών από τελωνείο της Αθήνας σε τελωνείο της Θεσ/νίκης όπου και θα γίνει, ο εκτελωνισμός τους. Στην περίπτωση αυτή το μεταφορικό γραφείο θα εκδώσει φορτωτική χωρίς να προσθέσει στην αξία της μεταφοράς και Φ.Π.Α. Επίσης και ο αποκλειστικός αντιπρόσωπος των παραπάνω εισαγόμενων αγαθών για την προμήθεια που παίρνει, εκδίδει τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών στ' όνομα της τράπεζας από την οποία εισπράττει την προμήθεια αυτή χωρίς να προσθέτει Φ.Π.Α.

Στην περίπτωση αυτή όμως τόσο το μεταφορικό γραφείο όσο και ο αποκλειστικός αντιπρόσωπος εκπίπτουν το Φ.Π.Α. που πλήρωσαν π.χ. για έξοδα λειτουργίας των γραφείων τους κλπ. και που αφορούν τις απαλλασσόμενες από το Φ.Π.Α. πράξεις τους.

ΣΗΜ: α) Οι υπερημερίες που εμπεριέχονται στο συνολικό ναύλο, δηλαδή αυτές που, περιελήφθησαν στη φορολογητέα αξία των εισαγομένων αγαθών, απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α., ενώ αν δεν είναι γνωστές οι υπερημερίες αυτές κατά το χρόνο εκτελωνισμού των αγαθών, τότε υπόκεινται σε Φ.Π.Α. (Μ. 65/119/88).

β) Τα φυσικά πρόσωπα που μεταφέρουν πραγματικά τη συνήθη κατοικία τους από άλλη χώρα στην Ελλάδα, απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α. για τα προσωπικά τους είδη, όχι όμως για το Φ.Π.Α. που αναλογεί στο εισαγόμενο Ι.Χ. αυτοκίνητο ή αυτοκινούμενο τροχόσπιτο. Οι ομογενείς όμως πολιτικοί πρόσφυγες

απαλλάσσονται και από το Φ.Π.Α. που αναλογεί στο Ι.Χ. αυτοκίνητο και στο αυτοκινούμενο τροχόσπιτο (Π. 3894/87, Π. 8526/4949/87).

γ) Τις πράξεις που απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α., σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 24, 25, 27 και 28.

Για τις πράξεις αυτές, εκτός από την απαλλαγή παρέχεται ταυτόχρονα και δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. εισροών που τις επιβάρυνε.

Αναλυτικότερα:

1) Για τις εξαγωγές αγαθών και τις πράξεις που εξομοιώνονται με εξαγωγές του ρου 24 του Ν. 2859/00 παρέχεται πλήρης απαλλαγή, δηλαδή αφενός απαλλάσσεται από το Φ.Π.Α. αυτή καθεαυτή η πράξη της εξαγωγής αγαθών και ομοιούμενες μ' αυτή πράξεις και αφετέρου για τις ίδιες πράξεις παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. εισροών που τις επιβάρυνε σ' όλα τα προηγούμενα δια εισαγωγής, παραγωγής ή εμπορίας. Δηλαδή, εκπίπτει ο Φ.Π.Α. που έχει επιβαρύνει τα εξαγόμενα αγαθά είτε κατά την εισαγωγή τους από το εξωτερικό είτε κατά την αγορά ή παραγωγή τους στο εσωτερικό της χώρας.

2) Για όλες τις απαλλασσόμενες πράξεις που αφορούν την εισαγωγή αγαθών, την ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών όπως αυτές ορίζονται στο άρθρο 25.

Παράδειγμα

Ο έμπορος "Κ", που έχει την έδρα της επαγγελματικής του δραστηριότητας στην Ελλάδα, εισάγει το μήνα Μάρτιο από το εξωτερικό εμπορεύματα αξίας ευρώ 100.000, τα οποία θέτει σε καθεστώς εναποθήκευσης με σκοπό να τα επανεξάγει. Τα αγαθά δεν υπόκεινται σε Φ.Π.Α. κατά την εισαγωγή τους επειδή τέθηκαν στο καθεστώς εναποθήκευσης (άρθρο 25 παρ. 1α'). Μέσα στον ίδιο μήνα Μάρτιο, ο έμπορος πραγματοποίησε δαπάνες 5.000 ευρώ για τα εμπορεύματα αυτά και επιβαρύνθηκε Φ.Π.Α. ευρώ 900. Το ποσό των 900 ευρώ Φ.Π.Α. έχει δικαίωμα ο έμπορος να το εκπέσει από το Φ.Π.Α. εκροών του ίδιου μήνα και το τυχόν πιστωτικό υπόλοιπο να το μεταφέρει για συμψηφισμό στις επόμενες περιόδους δηλώσεώς του.

3) Για όλες τις απαλλασσόμενες πράξεις του άρθρου 27 του Ν. 2859/00 που καλύπτουν τις ειδικές απαλλαγές πράξεων παράδοσης αγαθών, ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών και παροχής υπηρεσιών σε πλοία και αεροσκάφη, καθώς των ίδιων πράξεων που γίνονται στα πλαίσια των διπλωματικών και προξενικών, σχέσεων, για τις ανάγκες των αναγνωριζομένων από την Ελλάδα Διεθνών Οργανισμών, των μελών τους κλπ.

Παράδειγμα

Ο έμπορος "Α" πουλάει σε πλοιοκτήτη εξαρτήματα πλοίου αξίας 50.000 ευρώ τα οποία θα χρησιμοποιηθούν σε πλοίο που ναυπηγείται. Τα εξαρτήματα αυτά ο έμπορος "Α" τα είχε αγοράσει αντί 30.000 ευρώ και είχε καταβάλλει Φ.Π.Α. 5.400 ευρώ. Επίσης ο Φ.Π.Α. δαπανών (εισροών) του εμπόρου "Α" στην απαλλασσόμενη αυτή πώληση είναι 500 ευρώ.

Στην περίπτωση αυτή λοιπόν, ο "Α" θα εκδώσει τιμολόγιο πώλησης με αξία 50.000, ευρώ χωρίς να προσθέσει Φ.Π.Α. (διότι η πώληση είναι απαλλασσόμενη του Φ.Π.Α.). Το Φ.Π.Α. όμως των εισροών του που είναι 5.900 ευρώ (5.400+500 = 5.900 ευρώ) έχει δικαίωμα ο έμπορος ή να το εκπέσει από το Φ.Π.Α. των άλλων εκροών του που υπόκεινται σε Φ.Π.Α. και αν απομένει πιστωτικό υπόλοιπο να το μεταφέρει για συμψηφισμό στις επόμενες φορολογικές περιόδους ή να ζητήσει να του επιστραφεί.

4) Για όλες τις απαλλασσόμενες από το Φ.Π.Α. παραδόσεις αγαθών σε άλλο κράτος -μέλος που αναφέρονται στο άρθρο 28, παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του αντίστοιχου Φ.Π.Α. εισροών.

Παράδειγμα

Η επιχείρηση "Α" που είναι εγκαταστημένη στην Ελλάδα αγοράζει από το εσωτερικό ή εισάγει από το εξωτερικό (π.χ. από την Αμερική) ψυγεία συνολικής αξίας 100.000 ευρώ, πλέον 18% Φ.Π.Α. ευρώ 18.000, τα οποία πωλεί στη συνέχεια, στην Ιταλία προς 120.000 ευρώ με αλλαγή από το Φ.Π.Α.

Η επιχείρηση αυτή έχει δικαίωμα έκπτωσης ή επιστροφής του Φ.Π.Α. εισροών που είναι 18.000 ευρώ. Το ίδιο θα συνέβαινε και στην περίπτωση που τα παραπάνω ψυγεία αντί να πωληθούν στην Ιταλία αποστέλλονταν από την επιχείρηση Α σε δική της εγκατάσταση σε άλλο κράτος -μέλος, όπου διαθέτει και Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α. Δηλαδή και στην περίπτωση αυτή η επιχείρηση Α έχει δικαίωμα έκπτωσης ή επιστροφής του ποσού 18.000 ευρώ Φ.Π.Α. που αναλογεί στα αγαθά αυτά.

δ) Τις εργασίες που απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α. σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων ιθ', κ', κα', κγ', κδ' και κε' της παρ. 1 του άρθρου 22 του Ν. 2859/00. Δηλαδή για όλες τις ασφαλιστικές και αντασφαλιστικές εργασίες και για μεγαλύτερο μέρος των χρηματοοικονομικών (τραπεζικών κλπ.) εργασιών παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. εισροών παρόλα που οι εργασίες αυτές είναι απαλλασσόμενες, εφόσον ο λήπτης είναι εγκαταστημένος εκτός της Κοινότητας

οι εργασίες αυτές συνδέονται άμεσα με αγαθά που εξάγονται σε χώρα εκτός της Κοινότητας (άρθρο 30 παρ. 2δ' Ν. 2859/00).

Παράδειγμα

Η Ελληνική ασφαλιστική εταιρία "Α" (περ. ιθ') ασφαλίζει μια ποσότητα εμπορευμάτων ου αγοράστηκαν στην Ελλάδα από Αμερικανική επιχείρηση και μεταφέρονται στις Η.Π.Α. Τα ασφάλιστρα που εισπράττει η "Α" από την Αμερικανική επιχείρηση για τη μεταφορά αυτή ανέρχονται στο ποσό των 8.000 ευρώ.

Τον ίδιο μήνα, η "Α" επιβαρύνθηκε με Φ.Π.Α. εισροών (γενικών εξόδων κλπ.) ευρώ 0.000 και το σύνολο των εσόδων της από ασφάλιστρα του ίδιου μήνα (συμπεριλαμβανομένων και των 8.000 ευρώ) ανέρχεται στο ποσό των 400.000 ευρώ. Με τα δεδομένα αυτά, γίνεται επιμερισμός του Φ.Π.Α. εισροών ως εξής:
$$20.000 \times 8.000 / 400.000 = 400 \text{ ευρώ}$$

Η εταιρία "Α" λοιπόν, παρόλο που είναι απαλλασσόμενη από το Φ.Π.Α., δικαιούται να υποβάλλει σχετική δήλωση του Φ.Π.Α. στη Δ.Ο.Υ. και να ζητήσει να της επιστραφούν (ή να εκπέσει) το ποσό των 400 ευρώ Φ.Π.Α. εισροών που αναλογεί στα ασφάλιστρα για τις Η.Π.Α. που είναι χώρα εκτός Κοινότητας.

ε) Τη διάθεση δώρων μέχρι ποσού 10 ευρώ και δειγμάτων (άρθρα 7 παρ. 2 κ 30 παρ. 2ε' Ν. 2859/00). Δηλαδή για τα δώρα μέχρι 10 ευρώ αξία και για τα δείγματα, παρόλο που η διάθεσή τους απαλλάσσεται από το Φ.Π.Α. παρέχεται το δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. με το οποίο επιβαρύνθηκαν οι εισροές τους.

Σε ποιές περιπτώσεις δεν παρέχεται το δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι αντίστοιχες εισροές (αγορές, δαπάνες κλπ.)

Ο υποκείμενος στο Φ.Π.Α. δεν δικαιούται να εκπέσει το Φ.Π.Α. με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι παρακάτω δαπάνες -αγορές.

α) Η αγορά, η εισαγωγή ή η ενδοκοινοτική απόκτηση καπνοβιομηχανικών προϊόντων που αναφέρονται στο ειδικό καθεστώς του άρθρου 44 του Ν. 2859/00. Τέτοια προϊόντα είναι τα τσιγάρα, τα πούρα, τα πουράκια, ο καπνός μασήματος κλπ. που αγοράζονται ή εισάγονται από πρατηριούχους, λιανοπωλητές ή από αυτούς που θέλουν να τα κάνουν δώρα σε πελάτες τους κλπ. Για όλα αυτά δε εκπίπτει ο Φ.Π.Α. των αγορών από το Φ.Π.Α. των εκροών (πωλήσεων), άλλο προστίθεται στην αντίστοιχη αξία αγορών και αυξάνει το κόστος τους.

β) Η αγορά, η εισαγωγή ή η ενδοκοινοτική απόκτηση οиноπνευματωδών ποτών εφόσον αυτά διατέθηκαν για την πραγματοποίηση μη φορολογητέων πράξεων. π.χ. η αγορά ή η εισαγωγή και στη συνέχεια η διάθεση οиноπνευματωδών ποτών (μπύρα! κρασί, λικέρ, ούισκι, τζιν, βότκα κλπ. ή οποιουδήποτε άλλου ποτού που περιέχει οινόπνευμα) για μια δεξίωση που κάνει η επιχείρηση ή για δώρα που στέλνει στους πελάτες της (άρθρο 30, παρ. 4, περ. β' Ν. 2859/00). Και σ' αυτές τις περιπτώσεις ο Φ.Π.Α. των αγορών προστίθεται στο κόστος τους (δεν εκπίπτει).

γ) Οι δαπάνες για δεξιώσεις, ψυχαγωγία και φιλοξενία γενικά. Ο Φ.Π.Α. που αναλογεί στις δαπάνες αυτές δεν εκπίπτει αλλά προστίθεται στο κόστος αγοράς τους (άρθρο 30 παρ. 4 περ. γ' Ν. 2859/00).

δ) Οι δαπάνες στέγασης, τροφής, ποτών, μετακίνησης και ψυχαγωγίας για το προσωπικό ή τους εκπροσώπους της επιχείρησης. Και ο Φ.Π.Α. που αναλογεί στις δαπάνες αυτές δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση, αλλά προστίθεται και αυξάνει το κόστος των αντίστοιχων δαπανών .

Εξαιρούνται οι δαπάνες που γίνονται σε εκτέλεση αναγκαστικής υποχρέωσης επιχείρησης π.χ. η χορήγηση ειδικού κράνους στους τεχνίτες της ΔΕΗ ή χορήγηση γάλατος στους εργαζόμενους σε τυπογραφεία κλπ. καθώς και δαπάνες μεταφοράς του προσωπικού των επιχειρήσεων με Ι.Χ. αυτοκίνητα άνω των 9 θέσεων από την κατοικία στον τόπο της δουλειάς και την επιστροφή του. Σ' αυτές τις περιπτώσεις δηλαδή, η επιχείρηση εκπίπτει το Φ.Π.Α. των δαπανών αγοράς ή μεταφοράς.

Επίσης η επιχείρηση εκπίπτει το Φ.Π.Α. και όταν η μεταφορά του προσωπικού γίνεται με μισθωμένα Δημόσιας χρήσης αυτοκίνητα ΠΟΥΛΜΑΝ (Υπ. Οικ. Εγκ. Ε. 2748/87). Όταν όμως η μεταφορά του προσωπικού πραγματοποιείται με ΤΑΧΙ τότε για να εκπέσει το Φ.Π.Α. της δαπάνης αυτής θα πρέπει να μην υπάρχει άλλο μεταφορικό μέσο Δημόσιας Χρήσης (Αστικό -ΚΤΕΛ κλπ.) (Υπ. Οικ. 3262/88).

ε) Οι δαπάνες α γ ο ρ ά ς, ε ι σ α γ ω γ ή ς ή ενδοκοινοτικής απόκτησης επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης (Ι.Χ.) μέχρι 9 θέσεων (μαζί με του οδηγού) , μοτοσικλετών και μοτοποδηλάτων , σκαφών και αεροσκαφών ιδιωτικής χρήσης, που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό, καθώς επίσης και οι δαπάνες για καύσιμα, επισκευή, συντήρηση, μίσθωση και κυκλοφορία των μέσων αυτών. Το ίδιο ισχύει και α τα αυτοκίνητα μικτής χρήσης (Υπ. Οικ. Εγκ. 1188/10.9.92). Δηλαδή, και στα αυτοκίνητα που στην άδειά τους χαρακτηρίζονται ως "αυτοκίνητα μικτής χρήσης" εν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. που βαρύνει την αγορά τους, τη μίσθωση ή την επισκευή και συντήρησή τους κλπ. (Υπ. Οικ. 1082903/πολ. 1188/ 0.9.92).

Έτσι, δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση ο Φ.Π.Α. που έχει καταβληθεί κατά ν εισαγωγή, την ενδοκοινοτική απόκτηση ή την αγορά καθώς και για δαπάνες λειτουργίας (καύσιμα, συντήρηση, επισκευή κλπ.) όλων των παραπάνω μεταφορικών

μέσων, αλλά προστίθεται και προσαυξάνει το αντίστοιχο κόστος αγοράς ή δαπάνης (άρθρο 30, παράγρ. 4 περ. ε' Ν. 2859/00) .Οι σχολές οδηγών και οι επιχειρήσεις που αγοράζουν επιβατικά αυτοκίνητα μέχρι 9 θέσεων για μίσθωση ή μεταφορά προσωπικού, έχουν δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. με το οποίο επιβαρύνθηκε

η αγορά τους και του Φ.Π.Α. με το οποίο επιβαρύνθηκαν οι δαπάνες καυσίμων, επισκευής και συντήρησης αυτών (Ε. 6028/88 και Ε. 1 0 115/88) .

ΣΗΜ.: α) Παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. για τις δαπάνες τροφοδοσίας των πληρωμάτων των πλοίων που εκτελούν εσωτερικούς πλόες (Δ. Πρωτ. Ηρακλ. 501/99).

β) Δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. που αναγράφεται στο πλαστό στοιχείο (τιμολόγιο κλπ.), διότι το συγκεκριμένο αυτό στοιχείο είναι μη νόμιμο (Εγκ. γπ. Οικ. 1090560/ πολ. 1225/28.9.01, γνωμ. Ν.Σ.Κ. 685/00).

στ) Δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. με το οποίο έχουν επιβαρυνθεί η αγορά, η ενδοκοινοτική απόκτηση ή η εισαγωγή ειδών συσκευασίας, εφόσον αυτά επιστρέφονται και η επιστροφή τους καλύπτεται με εγγύηση που καταβάλλει ο αγοραστής. Στην περίπτωση αυτή όμως ο υποκείμενος στο Φ.Π.Α. πωλητής θα πρέπει να μην αναγράφει στο τιμολόγιο πώλησης Φ.Π.Α. για τα επιστρεφόμενα είδη συσκευασίας.

Πως κατανέμεται ο Φ.Π.Α. που εκπίπτει μεταξύ υποκειμένων και μη υποκειμένων στο Φ.Π.Α. πράξεων (άρθρο 31 Ν. 2859/00)

Σε περίπτωση που η επιχείρηση ενεργεί πράξεις (πωλήσεις κλπ.) για τις οποίες παρέχεται το δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. και πράξεις για τις οποίες δεν παρέχεται το δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α., τότε ο Φ.Π.Α. των κοινών δαπανών που εκπίπτει, ορίζεται με ποσοστό πάνω στο συνολικό ποσό του Φ.Π.Α. των κοινών εισροών (γενικών εξόδων, παγίων κλπ.) που βαρύνουν το σύνολο των δραστηριοτήτων της (πωλήσεων υποκειμένων και απαλλασσομένων του Φ.Π.Α. με δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. εισροών καθώς και πωλήσεων απαλλασσομένων χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. και εξαιρουμένων του Φ.Π.Α. εσόδων).

Το ποσοστό αυτό βρίσκεται με κλάσμα που έχει αριθμητική τον ετήσιο κύκλο εργασιών χωρίς Φ.Π.Α., που αφορά πράξεις για τις οποίες παρέχεται το δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α., και παρονομαστή το συνολικό ποσό του ετήσιου κύκλου εργασιών (δηλαδή των πράξεων που παρέχουν και των πράξεων που δεν παρέχουν το δικαίωμα για έκπτωση). Το δεκαδικό μέρος του ποσοστού στρογγυλοποιείται στην αμέσως ανώτερη ακέραια μονάδα (άρθρο 31 παρ. 1, 2 Ν. 2859/00).

Το ποσοστό αυτό χρησιμοποιείται στην εκκαθαριστική δήλωση του έτους αυτού και στις περιοδικές δηλώσεις του αμέσως επόμενου έτους (άρθρ. 31 § 4 Ν. 2859/00).

Στο τέλος του επόμενου έτους θα γίνει νέος προσδιορισμός του ποσοστού που θα εφαρμοστεί στην εκκαθαριστική δήλωση του ίδιου έτους και στις περιοδικές δηλώσεις του επόμενου έτους.

Παράδειγμα κατανομής του Φ.Π.Α. των κοινών εισροών που εκπίπτει μεταξύ υποκειμένων και μη υποκειμένων στο Φ.Π.Α. πράξεων

Ο Α διατηρεί στην Κασσάνδρα ξενοδοχείο (κλάδος υποκείμενος σε Φ.Π.Α.) και λουτρό (μη υποκείμενος στο Φ.Π.Α. κλάδος). Μέσα στο 2003 ο Α πραγματοποίησε τα εξής ακαθάριστα έσοδα.

Από το ξενοδοχείο	480.000 ευρώ
Από τα λουτρά	<u>144.000</u> ευρώ
Σύνολο	624.000 ευρώ

Ο Φ.Π.Α. των κοινών εισροών (γενικών εξόδων και αγορών παγίων) με τον οποίο επιβαρύνθηκε ο Α είναι 18.000 ευρώ.

Σύμφωνα μ' αυτά έχουμε $480.000:624.000 = 76,92\%$ ή 77% (στρογγυλοποιημένο) ποσοστό Φ.Π.Α. εισροών που αναλογεί στις πράξεις για τις οποίες παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης.

Δηλαδή $18.000 \times 77\% = 13.860$ ευρώ είναι το ποσό Φ.Π.Α από τις κοινές δαπάνες που έχει δικαίωμα να εκπέσει ο Α.

ΣΗΜ: Το ποσοστό 76,001%, 76,2% κλπ. μέχρι και 76,99% θα στρογγυλοποιείται στο ποσοστό 77%, δηλαδή θα στρογγυλοποιείται στην αμέσως μεγαλύτερη ακέραια μονάδα.

Για τον προσδιορισμό του ποσοστού έκπτωσης του Φ.Π.Α. θα συμπεριλαμβάνονται στον παρονομαστή του κλάσματος και τα απαλλασσόμενα καθώς και τα εξαιρούμενα έσοδα, δηλαδή και τα έσοδα από πώληση καπνοβιομηχανικών προϊόντων (άρθρο 44 Ν. 2859/00), καθώς και από πώληση εφημερίδων και περιοδικών, που πραγματοποιούνται από τις αντίστοιχες επιχειρήσεις πρατηρίων, μεταπωλητών και λιανοπωλητών καπνοβιομηχανικών προϊόντων καθώς και από πράκτορες, υποπράκτορες και διανομείς εφημερίδων (εφημεριδοπώλες), στην περίπτωση που οι επιχειρήσεις αυτές ασχολούνται παράλληλα και με άλλη δραστηριότητα για την οποία παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α.. Στον παρονομαστή συμπεριλαμβάνονται και οι τόκοι από καταθέσεις, οι πιστωτικοί τόκοι δανείων, οι τόκοι από ομόλογα ή από έντοκα γραμμάτια του δημοσίου κλπ.

Αν τα στοιχεία είναι ανεπαρκή για τον προσδιορισμό του ποσοστού, τότε το ποσοστό προσδιορίζεται προσωρινά από τον ίδιο τον υποκείμενο στο Φ.Π.Α. (άρθρο 31 παρ. 5 Ν. 2859/00).

Επίσης το ποσοστό έκπτωσης του Φ.Π.Α. μπορεί να προσδιοριστεί και με άλλους τρόπους αλλά στις περιπτώσεις αυτές όμως θα πρέπει πάντα να προηγηθεί έγκριση από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Π.χ. μπορεί να ζητήσει η επιχείρηση με αίτησή της από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. να της επιτρέψει να προσδιορίζει διαφορετικό ποσοστό έκπτωσης του Φ.Π.Α. για κάθε τομέα δραστηριότητάς της ή να ενεργεί την έκπτωση του Φ.Π.Α. ανάλογα με την πραγματική διάθεση των αγαθών ή τη χρήση των υπηρεσιών (εφόσον όμως στην περίπτωση αυτή

τηρούνται ιδιαίτεροι λογ/σμοί του Κ. Β .Σ. που βοηθούν στον επιμερισμό της έκπτωσης του Φ.Π.Α. των εισροών) (άρθρο 31, παράγρ. 6 Ν. 2859/00).

Αν από την εφαρμογή του ποσοστού έκπτωσης του Φ.Π.Α., προκύπτει ποσό μη εκπιπτόμενου Φ.Π.Α. μικρότερο των 30 ευρώ, το ποσό αυτό θα εκπίπτει (άρθρο 31 παρ. 7 Ν. 2859/00).

Παράδειγμα

Έστω ποσοστό εκπιπτόμενου Φ.Π.Α. 95% και Φ.Π.Α. κοινών εισροών για επιμερισμό σε πράξεις που παρέχουν και σε πράξεις που δεν παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης 300 ευρώ. Με εφαρμογή του ποσοστού αυτού έχουμε:

$300 \times 95\% =$	285 ευρώ = Φ.Π.Α. εκπιπτόμενος
$300 \times 5\% =$	15 ευρώ = Φ.Π.Α. μη εκπιπτόμενος
Σύνολο =	300 ευρώ

Με βάση τα παραπάνω, το ποσό των 15 ευρώ αν και είναι μη εκπιπτόμενος Φ.Π.Α. εντούτοις θα εκπεσθεί διότι είναι μικρότερο των 30 ευρώ.

Τι ποσό Φ.Π.Α. εκπίπτει όταν παραδίδεται περιστασιακά ένα καινούργιο μεταφορικό μέσο σε αγοραστή άλλου κράτους -μέλους

Σε περίπτωση παράδοσης καινούργιου μεταφορικού μέσου που απαλλάσσεται από το Φ.Π.Α. σύμφωνα με το άρθρο 28, παρ. 1β του Ν. 2859/00, τότε ο προς έκπτωση Φ.Π.Α. δεν μπορεί να υπερβεί το ποσό του Φ.Π.Α. που αναλογεί στην αξία παράδοσης (άρθρο 31 παρ. 8). Δηλαδή, σε περίπτωση περιστασιακής παράδοσης ενός καινούργιου μεταφορικού μέσου, σε άλλο κράτος -μέλος, ο πωλητής έχει δικαίωμα να εκπέσει μόνο το μέρος εκείνο του Φ.Π.Α. που αναλογεί στην αξία της παράδοσης για την οποία παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης. Σε όσες περιπτώσεις ο πωλητής δεν είναι υποκείμενος στο Φ.Π.Α., όπως ο ιδιώτης, πρόσωπο της παραγράφου 2 του άρθρου 3 ή υποκείμενος που ενεργεί πράξεις απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α., όπως είναι κατά κανόνα οι πράξεις του άρθρου 22 και δεν έχει επομένως δυνατότητα συμψηφισμού του Φ.Π.Α. αυτού, τότε δικαιούται να ζητήσει την επιστροφή Φ.Π.Α. που αναλογεί στην αξία της παράδοσης του αγαθού.

Παράδειγμα

Ένας Έλληνας ιδιώτης αγοράζει στις 25. 1.2003 ένα καινούργιο αυτοκίνητο αξίας 30.000 ευρώ και πληρώνει Φ.Π.Α. 18%, ήτοι 5.400 ευρώ.

Στις 10.3.03 πωλεί το αυτοκίνητο αυτό σε αγοραστή άλλου κράτους -μέλους, αντί 20.000 ευρώ.

Το δικαίωμα για έκπτωση και κατά συνέπεια για επιστροφή του Φ.Π.Α. από τη Δ.Ο.Υ. στον Έλληνα ιδιώτη περιορίζεται στο ποσό των 3.600 ευρώ, ήτοι $20.000 \times 18\% = 3.600$ ευρώ.

Ποιές προϋποθέσεις πρέπει να ισχύουν για να γίνει η έκπτωση του Φ.Π.Α. (άρθρο 32 Ν. 2859/00)

Ο Φ.Π.Α. των αγορασμένων αγαθών και ληφθέντων υπηρεσιών αφαιρείται από το Φ.Π.Α. των πωλήσεων, εφόσον ο υποκείμενος στο Φ.Π.Α. κατέχει:

α) βεβαίωση ότι έχει υποβάλλει πριν από τη συγκεκριμένη πράξη στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. δήλωση έναρξης των εργασιών του, που προβλέπεται από το άρθρο 36 παρ. 1α του Ν. 2859/00,

β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. (π.χ. εκκαθάριση, απόδειξη ΟΤΕ ή ΔΕΗ ή Ε.Υ.Δ.Α.Π. ή Τράπεζας, φορτωτική, συμβόλαιο κλπ.), από το οποίο να αποδεικνύεται, δηλαδή να αναγράφεται χωριστά η αξία της παράδοσης αγαθών και της παροχής υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτόν και χωριστά ο Φ.Π.Α. από την αξία αυτή. Αν ο αγοραστής εφοδιαστεί με άλλο στοιχείο αντί του νομίμου (π.χ. αντί τιμολογίου έχει πάρει απόδειξη λιανικής πώλησης κλπ.), τότε δεν έχει δικαίωμα να εκπέσει το Φ.Π.Α. του στοιχείου αυτού (Εγκ. Υπ. Οικ. 10/87 παρ. 118).

Επίσης, δεν είναι δυνατή η έκπτωση του Φ.Π.Α. που εμπεριέχεται στην αξία των αποδείξεων λιανικής πώλησης της περίπτωσης γ' της παραγράφου 16 του άρθρου 12 του Π.Δ. 186/92 περί Κ.Β.Σ. και γενικά κάθε στοιχείου που ο Φ.Π.Α. δεν αναγράφεται χωριστά από την αξία (Υπ. Οικ. Εγκ. 1131481/92 πολ. 1282),

γ) διασάφηση ή άλλο τελωνειακό παραστατικό, από τα οποία να αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών από τον υποκείμενο, καθώς επίσης και ο Φ.Π.Α. με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά αυτά κατά την εισαγωγή τους (άρθρο 32 § 1γ Ν. 2859/00).

δ) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις που πραγματοποιεί ο υποκείμενος. Στην περίπτωση

που δεν υπάρχει άλλο στοιχείο που να αποδεικνύει την αξία των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών και τις λήψεις υπηρεσιών καθώς και το Φ.Π.Α. που τις έχει επιβαρύνει, μπορεί να ληφθεί υπόψη η αντίστοιχη περιοδική δήλωση που υποβάλλεται, στην οποία περιλαμβάνονται και οι εν λόγω ενδοκοινοτικές αποκτήσεις.

Απαραίτητη προϋπόθεση έκπτωσης του Φ.Π.Α. που αναλογεί στις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις είναι να έχουν καταχωρηθεί οι πράξεις αυτές στα τηρούμενα βιβλία του Κ.Β.Σ. και να έχει πιστωθεί ο λογαριασμός του Φ.Π.Α. με

το αντίστοιχο ποσό του Φ.Π.Α. και να έχει συνυπολογισθεί το ποσό αυτό στο Φ.Π.Α. εκρών της περιοδικής δήλωσης (Υπ. Οικ. Εγκ. 1131481/92 πολ. 1282).

Το ίδιο ισχύει και για τις λήψεις υπηρεσιών, για τις οποίες υπόχρεος καθίσταται ο λήπτης (δηλαδή, όταν δεν ορίζεται φορολογικός αντιπρόσωπος), εφόσον δεν προβλέπεται η άμεση καταβολή του αναλογούντος Φ.Π.Α. με έκτακτη περιοδική δήλωση (άρθρο 32 παρ. 1δ Ν. 2859/00),

ε) κυρωμένο αντίγραφο της έκτακτης περιοδικής δήλωσης από την οποία να αποδεικνύεται η καταβολή του Φ.Π.Α., όπου προβλέπεται καταβολή Φ.Π.Α. με έκτακτη περιοδική δήλωση.

Επομένως, για να εκπεσθεί ο Φ.Π.Α. που καταβλήθηκε με έκτακτη δήλωση όπως π.χ. στην περίπτωση των πλειστηριασμών, των ROYA - LTIES κλπ. απαιτείται κυρωμένο από τη Δ.Ο.Υ. αντίγραφο της έκτακτης περιοδικής δήλωσης, με βάση την οποία καταβλήθηκε ο Φ.Π.Α. που αναλογεί στη συγκεκριμένη πράξη.

2. Όταν ο υποκείμενος στο Φ.Π.Α. είναι εγκατεστημένος στο εξωτερικό, τότε υπόχρεος για την απόδοση του Φ.Π.Α. στο Δημόσιο είναι ο αντιπρόσωπος ή ο λήπτης των αγαθών και υπηρεσιών αν δεν υπάρχει αντιπρόσωπος και προκειμένου για τις υπηρεσίες της παραγρ. 3 του άρθρου 14 του Ν. 2859/00 ο λήπτης αυτών.

Παράδειγμα

Αμερικανικός οίκος, ο οποίος είχε πουλήσει μηχανήματα σε ελληνική εταιρία, προβαίνει

στην συναρμολόγηση και εγκατάσταση αυτών, έναντι χωριστής αμοιβής, η οποία δε συμπεριλήφθηκε στη φορολογητέα αξία κατά την εισαγωγή των μηχανημάτων. Αν δεν υπάρχει στην Ελλάδα αντιπρόσωπος του αμερικανικού οίκου, υπόχρεος για την καταβολή του αναλογούντος Φ.Π.Α. στο Δημόσιο είναι η Ελληνική Εταιρία η οποία, στη συνέχεια, θα τον εκπέσει από το Φ.Π.Α. των εκρών της, γιατί είναι Φ. Π. Α. που επιβάρυνε τις εισροές της.

3. Όταν το ποσό της έκπτωσης είναι μεγαλύτερο του Φ.Π.Α. που οφείλεται στην ίδια περίοδο (μήνα, δίμηνο ή τρίμηνο ανάλογα με τον τρόπο υποβολής της δήλωσης) η επιπλέον διαφορά μεταφέρεται για έκπτωση σε επόμενη περίοδο (φορολογική ή διαχειριστική περίοδο), με την επιφύλαξη των περί παραγραφής διατάξεων (άρθρο 32 παρ. 3 Ν. 2859/00).

Δηλαδή το πιστωτικό υπόλοιπο που προκύπτει σε μια φορολογική ή διαχειριστική, κατά περίπτωση, περίοδο, μπορεί να μεταφέρεται νόμιμα, για έκπτωση, κάθε φορά στο σύνολο ή κατά το μέρος που δε θα συμψηφίζεται, μέσα στη χρονική περίοδο της τριετούς παραγραφής και η οποία αρχίζει από την πρώτη του επόμενου έτους μέσα στο οποίο υποβλήθηκε νόμιμα η εκκαθαριστική δήλωση της διαχειριστικής περιόδου που αφορά, δηλαδή από την πρώτη του μεθεπόμενου έτους εκείνου που δημιουργήθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο. Αυτό

έχει σαν συνέπεια ότι, στην περίπτωση που ένα μέρος του πιστωτικού υπολοίπου δεν θα μπορέσει να συμψηφιστεί μέσα σ' αυτήν την χρονική περίοδο, αυτό το υπόλοιπο, χωρίς να χάνει την αυτοτέλειά του ως προς το χρόνο που δημιουργήθηκε, θα μπορεί να επιστραφεί νόμιμα κατά τον τελευταίο χρόνο της παραγραφής, χωρίς να ζητείται η υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων των προηγούμενων φορολογικών ή διαχειριστικών περιόδων (γπ. Οικ. Εγκ. 1131481/92, πολ. 1282).

Η διαδοχική, ολική ή μερική μεταφορά του πιστωτικού υπολοίπου μέσα στα χρόνια της παραγραφής δεν επιφέρει και μετάθεση του χρόνου παραγραφής του δικαιώματος επιστροφής.

Αν το πιστωτικό υπόλοιπο μεταφερθεί για έκπτωση και πέραν της τριετίας, τότε η μεταφορά αυτή δεν είναι νόμιμη, με αποτέλεσμα να γίνεται επιστροφή στο Δημόσιο του ακάλυπτου αυτού υπολοίπου και σχετικός καταλογισμός με όλες τις προσαυξήσεις και τα πρόστιμα του Ν. 2523/97 κατά το μέρος φυσικά που μεταφέρθηκε για συμψηφισμό στις επόμενες χρήσεις πέραν της τριετίας.

5.4 Διακανονισμός εκπτώσεων Φ.Π.Α.

Σε ποιές περιπτώσεις γίνεται διακανονισμός των εκπτώσεων Φ.Π.Α. (άρθρο 33 Ν. 2859/00)

Στο τέλος του έτους γίνεται διακανονισμός των εκπτώσεων του Φ.Π.Α. που έγιναν με τις περιοδικές δηλώσεις, οι οποίες υποβλήθηκαν από τον υποκείμενο στο Φ.Π.Α., καθ' όλη τη διάρκεια της διαχειριστικής περιόδου.

Με το διακανονισμό αυτό επιδιώκεται η αποκατάσταση στο ακριβές ποσό των εκπτώσεων εκείνων, για τις οποίες το ύψος του ποσού που αφαιρέθηκε μεταβλήθηκε για οποιαδήποτε αιτία μέσα στο έτος, αλλά μετά όμως από το χρόνο υποβολής των περιοδικών δηλώσεων. Ο διακανονισμός αυτός ενεργείται όταν υποβάλλεται η εκκαθαριστική ετήσια δήλωση και προβλέπεται στις παρακάτω περιπτώσεις.

α) Όταν η έκπτωση του Φ.Π.Α. που ενεργήθηκε κατά την υποβολή των περιοδικών δηλώσεων είναι μεγαλύτερη ή μικρότερη απ' αυτήν που είχε δικαίωμα να ενεργήσει η επιχείρηση. Αυτό συμβαίνει π.χ. για τις επιχειρήσεις που ενεργούν πράξεις απαλλασσόμενες και πράξεις υποκείμενες στο Φ.Π.Α. (άρθρο 33 παρ. 1α).

β) Όταν μετά την υποβολή των περιοδικών δηλώσεων, έγιναν μεταβολές που δεν είχαν ληφθεί υπ' όψη για τον καθορισμό του ακριβούς ποσού της έκπτωσης του Φ.Π.Α. Αυτό μπορεί να συμβεί π.χ. λόγω συμπληρωματικής έκπτωσης χορηγούμενης από τον προμηθευτή ή λόγω μεταγενέστερης μείωσης της τιμής

για παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών που ενήργησε η επιχείρηση ή λόγω ακύρωσης αγοράς ή πώλησης, με την προϋπόθεση φυσικά, ότι όλες αυτές οι μεταβολές λαμβάνουν χώρα μέσα στην ίδια χρήση, αλλά μετά από τη λήξη του χρόνου υποβολής των περιοδικών δηλώσεων και πριν από την υποβολή της ετήσιας εκκαθαριστικής δήλωσης του Φ.Π.Α. (άρθρο 33, παράγραφος 1β' Ν. 2859/00).

γ) Όταν αγοράζονται πάγια περιουσιακά στοιχεία (άρθρο 33, παρ. 2,3,4). Όσα αναφέρθηκαν στις παραπάνω περιπτώσεις α' και β' (δηλαδή τακτοποιήσεις λαθών, εκπτώσεις κλπ.) ισχύουν και για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία (Εγκ. γπ. Οικ. 1114485/πολ. 1248/11.10.89). Επιπλέον όμως για τα πάγια γίνεται και πενταετής διακανονισμός για το Φ.Π.Α. που εκπέσθηκε κατά την απόκτησή τους. Ο διακανονισμός αυτός γίνεται στις περιπτώσεις εκείνες μόνο που γενομένη αλλαγή στις εργασίες της επιχείρησης ή του πάγιου στοιχείου να συνεπάγεται συγχρόνως και μεταβολή στο δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. Δηλαδή, αν μέσα στα πέντε πρώτα χρόνια, από τότε που άρχισε η επιχείρηση να χρησιμοποιεί το αγαθό αυτό της πάγιας επένδυσης, αλλάξει εργασίες οι οποίες όμως να συνεπάγονται και μεταβολή στο δικαίωμα έκπτωσης, τότε μόνο, η επιχείρηση υποχρεώνεται να κάνει διακανονισμό για το 1/5 του συνολικού Φ.Π.Α. του πάγιου αυτού, για κάθε χρόνο που άλλαξε εργασίες. Αυτό γίνεται, γιατί θεωρείται ότι το αγαθό επένδυσης εξυπηρετεί την επιχείρηση για μια πενταετία.

Επίσης, αν η επιχείρηση πωλήσει το πάγιο αγαθό επένδυσης ή παύσει να χρησιμοποιείται το αγαθό αυτό σε φορολογητέες πράξεις, τότε θεωρείται ότι τη χρονιά εκείνη υπάρχει με τ α β ο λ ή σ τ ο δ ι κ α ί ω μ α έ κ π τ ω σ η ς, και γίνεται διακανονισμός του Φ.Π.Α. της αγοράς του, που αναλογεί στο χρόνο που πωλήθηκε ή έπαυσε να χρησιμοποιείται και μετά, μέχρι τέλους της 5ετίας.

Όταν λέμε "**μεταβολή στο δικαίωμα έκπτωσης**" εννοούμε: α) 'Η κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης του πάγιου η επιχείρηση ν' ασχολείται εν μέρει με φορολογητέες δραστηριότητες με δικαίωμα έκπτωσης (π.χ. με 60%) και εν μέρει με αφορολόγητες δραστηριότητες (π.χ. με 40%), ενώ η πώληση του πάγιου να έχει υπαχθεί σε Φ.Π.Α. β) 'Η κατά το χρόνο έναρξης λειτουργίας του πάγιου η επιχείρηση ν' ασχολείται ή 100% με φορολογητέες δραστηριότητες ή εν μέρει με φορολογητέες και εν μέρει με αφορολόγητες δραστηριότητες (π.χ. 60% κλπ.), αλλά το πάγιο όμως κατά το χρόνο της πώλησής του να μην είναι υπαγόμενο στο Φ.Π.Α. (π.χ. ακίνητο). Αυτό ισχύει, ανεξάρτητα από το αν η δραστηριότητα της επιχείρησης κατά το χρόνο πώλησης ή παύσης της χρησιμοποίησης του αγαθού σε φορολογητέες πράξεις είναι ολικά ή μερικά υποκείμενη στο Φ.Π.Α.

Κρίσιμα λοιπόν στοιχεία, για τη διενέργεια του διακανονισμού κατά την πώληση αγαθού επένδυσης ή την παύση χρησιμοποίησής του σε φορολογητέες πράξεις μέσα στην πενταετία είναι:

-το έτος πώλησης ή παύσης χρησιμοποίησής του σε φορολογητέες πράξεις μέσα στην πενταετία.

-η αναλογία έκπτωσης του Φ.Π.Α. κατά την απόκτηση του αγαθού και -η υπαγωγή ή μη του αγαθού σε Φ.Π.Α., κατά την πώλησή του.

Ως υπαγόμενη στο Φ.Π.Α. θεωρείται και η παράδοση, η οποία απαλλάσσεται από το Φ.Π.Α. με δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. εισροών, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 24, 27 και 28 του Ν. 2859/00. Επομένως, όταν ένα επενδυτικό αγαθό εξάγεται ή αποστέλλεται σε άλλο κράτος -μέλος, θεωρείται ότι για τα υπόλοιπα έτη της πενταετίας χρησιμοποιήθηκε σε φορολογητέες δραστηριότητες.

Σε ποιές περιπτώσεις δεν γίνεται διακανονισμός των εκπτώσεων Φ.Π.Α.

α) Για τα δώρα μέχρι αξίας 10 ευρώ και για τα δείγματα που διαθέτει η επιχείρηση, δεν γίνεται διακανονισμός της έκπτωσης του Φ.Π.Α. των α' & β' υλών που χρησιμοποιήθηκαν για την κατασκευή των δειγμάτων ή την αγορά των δώρων αυτών, με την προϋπόθεση φυσικά ότι η διάθεση αυτών γίνεται για την εξυπηρέτηση του σκοπού της επιχείρησης (άρθρο 30 παρ. 2ε Ν. 2859/00).

β) Στις περιπτώσεις καταστροφής, απώλειας ή κλοπής των αγαθών (εμπορευσίμων και επενδυτικών), δεν γίνεται διακανονισμός, εφόσον όμως αποδεικνύονται και δικαιολογούνται. Τα πρωτόκολλα καταστροφής θεωρούνται ως νόμιμα δικαιολογητικά εγγραφής στα λογιστικά βιβλία (Στ. Ε. 2936/88, 3422/91, Εγκ. 3/92 Κ.Β.Σ.), χωρίς να είναι υποχρεωτική και η παρουσία εφοριακού υπαλλήλου (Εγκ. γπ. Οικ. 1093021/πολ. 1194/99). Δηλαδή στις περιπτώσεις αυτές, αν και για τα αγαθά που καταστράφηκαν ή απωλέσθηκαν κλπ. έχει εκπεστεί ο Φ.Π.Α. των εισροών κατά την απόκτησή τους, εντούτοις δεν θα γίνει διακανονισμός, με την προϋπόθεση βέβαια ότι η καταστροφή, απώλεια κλπ. αποδεικνύονται και δικαιολογούνται. Δεν γίνεται διακανονισμός ακόμα και στην περίπτωση που η επιχείρηση εισπράττει αποζημίωση προς αναπλήρωση της αξίας των καταστραφέντων, απολεσθέντων ή κλαπέντων αγαθών της (εμπορεύσιμων ή πάγιων στοιχείων της) (Εγκ. γπ. Οικ. 1069991/πολ. 122/4.8.00, άρθρο 33 παρ. 1 και 3α Ν. 2859/00).

5.5 Επιστροφή Φ.Π.Α.

Σε ποιές περιπτώσεις επιστρέφεται ο Φ.Π.Α. (άρθρο 34 Ν. 2859/00)

Ο Φ.Π.Α. επιστρέφεται μόνο στις παρακάτω περιπτώσεις:

1α. Αν καταβλήθηκε στο Δημόσιο χωρίς να οφείλεται

1β. Αν ο Φ.Π.Α. της έκπτωσης είναι μεγαλύτερος από τον οφειλόμενο Φ.Π.Α. στην ίδια φορολογική περίοδο και η διαφορά δεν είναι δυνατόν να συμψηφισθεί μέσα στην επόμενη διαχειριστική περίοδο και εφόσον φυσικά το σχετικό δικαίωμα επιστροφής δεν έχει παραγραφεί Π.χ. όταν η επιχείρηση διακόπτει οριστικά τις εργασίες της, οπότε γίνεται και σχετικός έλεγχος για την τύχη των τυχόν αποθεμάτων, παγίων και λοιπών εργασιών, ή όταν η επιχείρηση είναι κατά

κύριο λόγο εξαγωγική και δεν μπορεί να καλυφθεί ο Φ.Π.Α. των αγορών που βαρύνουν τα εξαγόμενα προϊόντα από τις πωλήσεις στο εσωτερικό της χώρας, ή όταν οι εκροές υπάγονται π.χ. σε συντελεστή 8%, ενώ οι εισροές σε συντελεστή 18% ή λόγω αποδεδειγμένης καταστροφής, απώλειας ή κλοπής έχει πάθει η επιχείρηση ζημιά.

Ο υποκείμενος στο Φ.Π.Α. δικαιούται επιστροφής του πιστωτικού υπολοίπου μέχρι τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, η οποία προηγείται του έτους της παραγραφής. Η παραγραφή αυτή επέρχεται μετά τη λήξη της τριετίας από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου κατά την οποία υποβάλλεται η εκκαθαριστική δήλωση του Φ.Π.Α. (βλέπε διαδικασία επιστροφής του πιστωτικού υπολοίπου με την Α.Υ.Ο. 1 1031790/91 και την απόφαση Π. 1185/88 (Εγκ. Υπ. Οικ. 1111022/92).

ΣΗΜ.: α) Δεν επιστρέφεται ο Φ.Π.Α. από τις Δ.Ο.Υ., όταν οι δικαιούχοι επιτηδευματίες και επιχειρήσεις έχουν χρησιμοποιήσει εικονικά ή αλλοιωμένα στοιχεία συναλλαγών (Α.Υ.Ο. 1007061/26.1.95).

β) Αν υποβληθεί αίτηση για επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. μέσα στην παραπάνω τριετία, τότε επέρχεται διακοπή της διαγραφής για μια ακόμα τριετία η οποία αρχίζει

από την ημέρα της έγγραφης απάντησης της Δ.Ο.Υ. στο αίτημα της επιστροφής και αν δεν δοθεί απάντηση, τότε μετριέται η καινούργια τριετία της παραγραφής μετά από 6 μήνες από την ημέρα υποβολής της αίτησης επιστροφής. Αν μέσα στη δεύτερη τριετία της παράτασης δεν επιστραφεί το Φ.Π.Α. και υποβληθεί νέα έγγραφη αίτηση για την επιστροφή, τότε αρχίζει νέα παράταση και δεν παραγράφεται το αίτημα της επιστροφής για άλλη μία τριετία κ.ο.κ. (Εγκ.Υπ.Οικ.1071252/πολ.1166/91).

Παράδειγμα επιστροφής πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. προηγούμενων χρήσεων -χρόνος έναρξης παραγραφής του πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α.

Στην επιχείρηση "Α" από τις εκκαθαριστικές δηλώσεις των διαχειριστικών χρήσεων 1999 -2003 προκύπτουν τα εξής υπόλοιπα Φ.Π.Α.

ΥΠΟΛΟΙΠΑ Φ.Π.Α. ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ 1999 –2003

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΕΣ ΧΡΗΣΕΙΣ	ΕΤΗΣΙΟ Φ.Π.Α. ΕΚΡΟΩΝ	ΕΤΗΣΙΟ Φ.Π.Α. ΕΙΣΡΟΩΝ	ΔΙΑΦΟΡΑ Φ.Π.Α. ΕΙΣΡΟΩΝ-ΕΚΡΟΩΝ	ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ Φ.Π.Α. ΑΠΟ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΗ ΧΡΗΣΗ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΓΙΑ	ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ Φ.Π.Α. ΓΙΑ ΣΥΜΨΗΦΙΣΜΟ ΣΤΙΣ ΕΠΟΜΕΝΕΣ ΧΡΗΣΕΙΣ
1999	20.000	50.000	30.000	-	30.000
2000	2.000	5.000	3.000	30.000	33.000
2001	3.000	10.000	7.000	33.000	40.000
2002	4.000	6.000	2.000	40.000	42.000
2003	8.000	13.000	5.000	42.000	47.000

Από το πιστωτικό υπόλοιπο 30.000 ευρώ της χρήσης 1999 ότι ποσό δεν συμψηφίζεται από το Φ.Π.Α. των εκροών των ετών 2000, 2001, 2002 και 2003 παραγράφεται. Δηλαδή, όπως φαίνεται και από τον παραπάνω πίνακα, από το πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. της χρήσης 1999που είναι 30.000 ευρώ παραγράφεται το ποσό 13.000 ευρώ (30.000 -Φ.Π.Α. εκροών2.000 (2000) -3.000 (2001) -4.000 (2002) -8.000 (2003) = 13.000 ευρώ). Για το λόγο αυτό, με την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης Φ.Π.Α. της χρήσης 2002 που υποβάλλεται στη Δ.Ο.Υ. κατά τους πρώτους μήνες του 2003, ή και αργότερα (και το ανώτερο μέχρι 31.12.03), με αίτηση που υποβάλλεται στη Δ.Ο.Υ., ο λογιστής της επιχείρησης ζητάει προς επιστροφή το Φ.Π.Α. 21.000 ευρώ (30.000 -2.000 -3.000 -4.000 = 21.000 ευρώ), γιατί αν δεν ζητήσει προς επιστροφή το ποσό αυτό, τότε θα παραγραφεί οπωσδήποτε με την παρέλευση του έτους 2003 το ποσό 13.000 ευρώ Φ.Π.Α. Με την υποβολή της αίτησης για επιστροφή του Φ.Π.Α. δίνεται έγγραφη απάντηση της Δ.Ο.Υ., οπότε από την ημέρα απάντησης της Δ.Ο.Υ. και αν δεν δοθεί τέτοια απάντηση μετά από 6 μήνες από την αίτηση αρχίζει νέα τριετής παράταση για τη διαγραφή κλπ. (Εγκ.Υπ.Οικ.1071252/πολ. 1166/91).

1γ. Αν η διαφορά Φ.Π.Α. προέρχεται από πράξεις που προβλέπουν τα άρθρα 24, 25, 27 και 28 και ΟΙ περιπτώσεις α', β' και δ' της παρ. 2 του άρθρου 30 καθώς και οι πράξεις για τις οποίες προβλέπεται αναστολή καταβολής του Φ.Π.Α. ή οφείλεται σε διαφορά συντελεστών εκροών -εισροών (άρθρο 34 παρ. 1γ').

Δηλαδή: α) για εξαγωγές αγαθών εκτός της Κοινότητας (άρθρο 24) και για πράξεις εξομοιούμενες με εξαγωγές που θα παρείχαν δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. αν είχαν πραγματοποιηθεί στο εσωτερικό της χώρας, β) για πράξεις απαλλασσόμενες του άρθρου 25 που αφορούν αγαθά τα οποία τίθενται στα ειδικά ανασταλτικά καθεστώτα, γ) για πράξεις του άρθρου 27 του Ν. 2859/00, που

αφορούν πωλήσεις σε πλοία και αεροσκάφη οι οποίες απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α.

ή σε πρεσβείες, NATO κλπ., δ) για παραδόσεις αγαθών σε υποκείμενους στο Φ.Π.Α. , προς άλλο κράτος -μέλος, οι οποίες απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α. (άρθρο 28 Ν. 2859/00), και ε) για απαλλασσόμενες εργασίες που ο λήπτης είναι εγκαταστημένος εκτός της Ε.Ε. και για εργασίες που συνδέονται άμεσα με αγαθά τα οποία εξάγονται σε χώρες εκτός της Ε.Ε. Σε όλες αυτές τις περιπτώσεις προβλέπεται επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. στην επιχείρηση.

1δ. Αν ο Φ.Π.Α. αφορά τ' αγαθά επένδυσης που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 33 παράγρ. 4. Δηλαδή αφορά:

-Τα ενσώματα αγαθά που ανήκουν κατά κυριότητα στην επιχείρηση και τίθενται από αυτή σε διαρκή εκμετάλλευση. Για τα κινητά αγαθά (αυτοκίνητα, μηχανήματα κλπ.), θα πρέπει η επιχείρηση που ζητά την επιστροφή Φ.Π.Α. να έχει τη χρήση και την κυριότητα αυτών, ενώ για τα ακίνητα κυριότητας τρίτων θα πρέπει να έχει τουλάχιστον τη χρήση για χρονικό διάστημα εννέα χρόνων και πάνω (Εγκ. 1 093877 / 5869/0014/πολ. 1275/21.12.90). Στην αξία τους περιλαμβάνονται και οι επεκτάσεις και βελτιώσεις αυτών , ενώ δεν περιλαμβάνονται οι δαπάνες επισκευής και συντήρησης και

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

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

2α. Για φορολογητέες πράξεις, ο τόπος φορολογίας των οποίων βρίσκεται στο εξωτερικό και για τις οποίες θα είχε δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. αν αυτές ενεργούνταν στο εσωτερικό της χώρας.

π.χ. η αυτοκινητοβιομηχανία Α που εδρεύει στην Αμερική, δικαιούται επιστροφής του Φ.Π.Α. που πλήρωσε για την αγορά αγαθών και υπηρεσιών που χρειάστηκαν για την κατασκευή περιττέρου συμμετοχής της την Διεθνή Έκθεση Θεσ/νίκης.

2β. Για τις παρακάτω απαλλασσόμενες του Φ.Π.Α. υπηρεσίες μεταφοράς και τις στενά συνδεόμενες μ' αυτές βοηθητικές εργασίες που ενεργούν στην Ελλάδα:

-διεθνείς αεροπορικές και θαλάσσιες μεταφορές προσώπων

-μεταφορές αγαθών προοριζόμενων για εξαγωγή,

-μεταφορές αγαθών που θέτονται σε ειδικά καθεστώτα προσωρινής απαλλαγής

-μεταφορές εισαγόμενων αγαθών, μέχρι του πρώτου τόπου προορισμού στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον η αξία των υπηρεσιών αυτών συμπεριλαμβάνεται στη φορολογητέα βάση κατά την εισαγωγή.

2γ. Για τις φορολογητέες υπηρεσίες που απαριθμούνται στην παράγρ. 3 του άρθρου 14.

3. Οι προϋποθέσεις που πρέπει να συντρέχουν για να γίνει η επιστροφή του Φ.Π.Α. που προβλέπεται στην προηγούμενη παράγραφο 2 απαριθμούνται αμέσως παρακάτω:

3α. Ο εγκαταστημένος σε άλλη χώρα της Κοινότητας υποκείμενος, δικαιούχος της επιστροφής, να μην έχει στην Ελλάδα την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας ή τη μόνιμη εγκατάστασή του, από την οποία να ασκείται η δραστηριότητα αυτή ή, ελλείψει αυτών, την κατοικία ή διαμονή του, και

3β. Να μην πραγματοποιήσει στην ελληνική επικράτεια, κατά τη διάρκεια της περιόδου από 3 μήνες μέχρι ένα έτος, για την οποία απαιτείται την επιστροφή του Φ.Π.Α., άλλες πράξεις εκτός από αυτές των περιπτώσεων β. και γ. της προηγούμενης παραγράφου 2.

4. Η επιστροφή του Φ.Π.Α. που προβλέπεται από τις παραπάνω διατάξεις της παραγράφου 2 δεν μπορεί να αφορά περίοδο μικρότερη από 3 μήνες ή μεγαλύτερη από 1 έτος. Η αρμόδια Φορολογική Αρχή ενεργεί την επιστροφή (ή αιτιολογημένα απορρίπτει το αίτημα για επιστροφή με κοινοποίηση της απόφασης) μέσα σε 6 μήνες από την ημερομηνία υποβολής της σχετικής αίτησης.

5. Οι διατάξεις των παραπάνω παραγρ. 2, 3 και 4 του άρθρου 34 του Ν. 2859/00 εφαρμόζονται ανάλογα και για υποκείμενο στο Φ.Π.Α. που είναι εγκαταστημένος σε χώρα εκτός της Κοινότητας, με τον όρο ότι η χώρα της εγκατάστασής του παρέχει στον υποκείμενο στο Φ.Π.Α. που είναι εγκαταστημένος στην Ελλάδα αντίστοιχο δικαίωμα επιστροφής του Φ.Π.Α. ή άλλου γενικού φόρου κατανάλωσης που ισχύει στη χώρα αυτή.

6. Επίσης, παρέχεται δικαίωμα επιστροφής Φ.Π.Α. στο νομικό πρόσωπο, που είναι εγκαταστημένο σε άλλο κράτος -μέλος και δεν είναι υποκείμενο στο Φ.Π.Α., στην περίπτωση που ενεργεί εισαγωγή αγαθών στην Ελλάδα από μη Κοινοτική χώρα και καταβάλλει στην Ελλάδα το Φ.Π.Α. κατά την εισαγωγή αυτών των αγαθών, με την προϋπόθεση ότι τα αγαθά αυτά δεν καταναλώνονται στην Ελλάδα, αλλά ο τελικός προορισμός αυτών είναι το άλλο κράτος -μέλος στο οποίο το Νομικό Πρόσωπο, που έκαμε την εισαγωγή στην Ελλάδα, είναι εγκαταστημένο στο άλλο αυτό κράτος -μέλος.

Η παραπάνω επιστροφή όμως θα γίνει αφού τα εισαχθέντα αγαθά στην Ελλάδα μεταφερθούν οριστικά στο κράτος -μέλος εγκατάστασης του μη υποκείμενου στο

Φ.Π.Α. Νομικού Προσώπου και η πράξη θα φορολογηθεί αποδεδειγμένα σ' αυτό, ως ενδοκοινοτική απόκτηση

Παράδειγμα

Το υπουργείο Εθνικής Άμυνας της Ιταλίας αγοράζει εξοπλισμό για τις ένοπλες δυνάμεις της χώρας από τις Ηνωμένες Πολιτείες.

Τα αγαθά αποστέλλονται από τις Ηνωμένες Πολιτείες στην Ιταλία, μέσω Ελλάδας.

Στην προκειμένη περίπτωση η εισαγωγή, πραγματοποιείται από μη υποκείμενο στο Φ.Π.Α. πρόσωπο (υπουργείο Εθνικής Άμυνας Ιταλίας) στην Ελλάδα, με τελικό προορισμό την Ιταλία.

Κατά την εισαγωγή των αγαθών στην Ελλάδα οφείλεται Φ.Π.Α.

Στην περίπτωση που το μη υποκείμενο στο Φ.Π.Α. Νομικό Πρόσωπο (υπουργείο Άμυνας της Ιταλίας) αποδείξει ότι ο Φ.Π.Α. καταβλήθηκε στην Ιταλία (χώρα απόκτησης των αγαθών) έχει δικαίωμα επιστροφής του Φ.Π.Α. που καταβλήθηκε στην Ελλάδα.

ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΕΣ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗΣ ΤΟΥ ΠΙΣΤΩΤΙΚΟΥ ΥΠΟΛΟΙΠΟΥ Φ.Π.Α.

Διαδικασία και προϋποθέσεις επιστροφής του πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. της κάθε φορολογικής περιόδου (Απόφαση Υπ. Οικον. 1031790/πολ. 1078/2.4.91)

Σε ποιές περιπτώσεις επιστρέφεται στην επιχείρηση το πιστωτικό υπόλοιπο του Φ.Π.Α.

Το πιστωτικό υπόλοιπο που προκύπτει μετά την έκπτωση του Φ.Π.Α. των εισροών από το Φ.Π.Α. των εκροών μέσα σε μια φορολογική περίοδο (μήνας, δίμηνο κλπ.), επιστρέφεται στον υποκείμενο του Φ.Π.Α. (επιχείρηση βιοτεχνική, βιομηχανική, εμπορική ή παροχής υπηρεσιών), όταν αυτό προέρχεται από τις εξής πράξεις:

α) Από εξαγωγές εκτός της Κοινότητας αγαθών και υπηρεσιών που απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α. (παρ. 1 άρθρο 24 Ν. 2859/00).

- β) Από εισαγωγές και αγορές αγαθών και υπηρεσιών που απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α. όπως π.χ. πλοίων, αεροσκαφών κλπ. (παράγρ. 1, άρθρο 27 Ν. 2859/00).
- γ) Από πωλήσεις μηχανολογικού και λοιπού εξοπλισμού που ενεργούν οι επιχειρήσεις αυτού του είδους σε επενδυτές οι οποίοι κάνουν χρήση της διαδικασίας απαλλαγής και κατά συνέπεια δεν εισπράττουν Φ.Π.Α. κατά την πώληση, οπότε δικαιούνται επιστροφής του Φ.Π.Α. που κατέβαλαν κατά την αγορά ή την εισαγωγή του εξοπλισμού αυτού (Υπ. Εθν. Οικον. Εγκ. ΙΕ/6628/87).
- δ) Από εισαγωγές, αγορές ή κατασκευές επενδυτικών αγαθών (άρθρο 33, παράγραφος 4 Ν. 2859/00) για τις οποίες ο επενδυτής δεν ακολούθησε τη διαδικασία της απόφασης Π. 2869/2389/87, καθώς και λήψεις υπηρεσιών που συνδέονται άμεσα με επενδυτικά αγαθά γενικά.
- ε) Από πωλήσεις (εκροές) υπαγόμενες σε χαμηλότερο συντελεστή Φ.Π.Α. από εκείνο των αγορών (εισροών) τους.

Το ποσό του επιστρεφόμενου Φ.Π.Α. δεν μπορεί να υπερβεί το ποσό του Φ.Π.Α. που αναλογεί στις παραπάνω πράξεις α, β και γ, αν αυτές ήταν υποκείμενες στο Φ.Π.Α.

Ειδικά για τις επιχειρήσεις εφοδιασμού πλοίων ή αεροσκαφών και όταν ο υπολογισμός του Φ.Π.Α. που αναλογεί στις πράξεις αυτές είναι δύσκολος λόγω της ποικιλίας των αγαθών που υπάγονται σε διαφορετικούς συντελεστές Φ.Π.Α., ο υπολογισμός του ανωτάτου επιστρεφόμενου ποσού γίνεται πολλαπλασιάζοντας το σύνολο των απαλασσομένων πράξεων που ενήργησε η επιχείρηση (εφοδιασμούς πλοίων -αεροσκαφών) με το μέσο σταθμικό συντελεστή των εισροών.

Ο μέσος σταθμικός συντελεστής εισροών προσδιορίζεται από το κλάσμα με αριθμητή το Φ.Π.Α. εισροών και παρανομαστή την αξία των φορολογητέων εισροών της ίδιας χρονικής περιόδου που καλύπτει το αίτημα επιστροφής.

Για τις κατασκευές ακινήτων, η επιστροφή του Φ.Π.Α. ενεργείται μετά την ολοκλήρωση κάθε σταδίου κατασκευής και μέχρι το ποσό που αναλογεί στην αξία αυτού.

Προκειμένου για τις πράξεις της πιο πάνω περίπτωσης ε, το ποσό του επιστρεφόμενου Φ.Π.Α. δεν μπορεί να υπερβεί τη διαφορά του Φ.Π.Α. που προκύπτει, αν αφαιρέσουμε το Φ.Π.Α. εισροών που διατέθηκαν για τις εκροές από το Φ.Π.Α. που θα αναλογούσε, αν πολλαπλασιάζαμε αυτές τις εκροές με το μέσο σταθμικό συντελεστή των εισροών (Α.Υ.Ο. 1049671/91 παρ. 2).

Ποία είναι η διαδικασία επιστροφής του πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α.

Για την επιστροφή του Φ.Π.Α., η επιχείρηση υποβάλλει ειδική έντυπη αίτηση επιστροφής σε δύο αντίτυπα, στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Η αίτηση αυτή που χορηγείται δωρεάν από την Δ.Ο.Υ. μπορεί να αφορά μία ή περισσότερες φορολογικές περιόδους ή ολόκληρη διαχειριστική περίοδο. Το ένα αντίτυπο της αίτησης, μαζί

με τα σχετικά δικαιολογητικά, παραμένει υποχρεωτικά στη Δ.Ο.Υ., ενώ το δεύτερο επιστρέφει στο δικαιούχο. Πάνω στην αίτηση τίθεται σφραγίδα της Δ. Ο. γ. και αναγράφεται η συγκεκριμένη ημέρα επιστροφής του Φ.Π.Α.

Το αιτούμενο ποσό του Φ.Π.Α. επιστρέφεται χωρίς έλεγχο εντός μηνός από την υποβολή της αίτησης κατά ποσοστό 90% με την υποβολή της αίτησης και το υπόλοιπο 10% με την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης. Πιο συγκεκριμένα: Για τις αιτήσεις που υποβάλλονται από 1 -1 0 κάθε μήνα, ως ημερομηνία επιστροφής ορίζεται η 10η ημέρα του επόμενου μήνα, για τις αιτήσεις που υποβάλλονται από 11 -20 κάθε μήνα ορίζεται η 20η ημέρα του επόμενου μήνα και για τις αιτήσεις που υποβάλλονται από 21 -31 κάθε μήνα ως ημερομηνία επιστροφής καθορίζεται η τελευταία ημέρα του επόμενου μήνα. Οι ημερομηνίες αυτές είναι δεσμευτικές για τη Δ.Ο.Υ. (Εγκ. Υπ. Οικ. 1045781/7.4.95). Αν τα δικαιολογητικά επιστροφής είναι ελλιπή, η ημερομηνία καθορίζεται εκ νέου στην ίδια αρχική αίτηση με νέα σφραγίδα.

Κατ' εξαίρεση, για υποκείμενους στο Φ.Π.Α., των οποίων οι τρεις τελευταίες χρήσεις έχουν περαιωθεί με τακτικό έλεγχο (και όχι με τις εκάστοτε αποφάσεις που εκδίδονται για την περαίωση εκκρεμών υποθέσεων) και χωρίς απόρριψη των βιβλίων της επιχείρησης ή χωρίς να υφίστανται σοβαρές ουσιαστικές φορολογικές παραβάσεις, η επιστροφή του Φ.Π.Α. γίνεται κατά 100%.

Επίσης, στις περιπτώσεις που η αίτηση περιλαμβάνει ολόκληρη διαχειριστική περίοδο, τότε επιστρέφεται το 100% του Φ.Π.Α. που δικαιούται η επιχείρηση για επιστροφή.

Για τις επιχειρήσεις που υποβάλλουν αίτηση επιστροφής του Φ.Π.Α. για πρώτη φορά, θα γίνεται πρώτα προσωρινός έλεγχος με βάση τα βιβλία και τα παραστατικά της επιχείρησης και του χώρου εγκατάστασης όταν πρόκειται για επενδύσεις και στη συνέχεια, μέσα στην ίδια πάλι προθεσμία του ενός μηνός (δηλαδή για αιτήσεις από 1 -10 του κάθε μήνα την 10η του επόμενου μήνα κλπ.) από την υποβολή της αίτησης πραγματοποιείται η επιστροφή του Φ.Π.Α.

Μαζί με την πιο πάνω αίτηση συνοποβάλλονται:

1) φωτοαντίγραφα των περιοδικών δηλώσεων για τη χρονική περίοδο που ζητείται

η επιστροφή, εφόσον δεν έχει υποβληθεί η εκκαθαριστική δήλωση. Ειδικά για τις κατασκευές ακινήτων, την πρώτη φορά που υποβάλλεται αίτημα επιστροφής, αναφορικά με την κατασκευή αυτή, θα πρέπει να προσκομισθεί σε φωτοτυπία και η σχετική μελέτη της επένδυσης και στη συνέχεια για κάθε στάδιο κατασκευής πιστοποίηση των εκτελεσθέντων εργασιών υπογεγραμμένη από τον επιβλέποντα μηχανικό.

Επίσης, υποβάλλεται από τον ενδιαφερόμενο υπεύθυνη δήλωση του Ν. 1599/1986, με την οποία δηλώνεται ότι τα επενδυτικά αγαθά δεν προορίζονται για μεταπώληση, ότι θα χρησιμοποιηθούν για την πραγματοποίηση

φορολογητέων πράξεων ή απαλλασσομένων με δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π. Α. των εισροών , καθώς και τον τόπο εγκατάστασής τους.

2) Προκειμένου για τις πράξεις των παραπάνω περιπτώσεων α', β' και γ', υποβάλλεται αναλυτική κατάσταση της οποίας η συμπλήρωση θα έχει ως εξής:

ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΟΥ							
Είδος	Αριθμός	Ημερομηνία	Όνοματεπώνυμο ή Επωνυμία	Α.Φ.Μ. ή χώρα	Αρμόδια Δ.Ο.Υ.	Αξία απαλλασσόμενη από το Φ.Π.Α.	Φ.Π.Α. που αναλογεί

Η παραπάνω κατάσταση δεν απαιτείται προκειμένου για επιχειρήσεις εφοδιασμού πλοίων και αεροσκαφών (Εγκ. Υπ. Οικ. 1035546/91). Επίσης, οι επιχειρήσεις που τηρούν βιβλίο εσόδων -εξόδων , μπορούν αντί του παραπάνω πίνακα να υποβάλλουν φωτοαντίγραφο της στήλης των εξόδων του βιβλίου αυτού.

Το ποσό του Φ.Π.Α., του οποίου ζητείται η επιστροφή, δεν μπορεί να μεταφερθεί σε επόμενη φορολογική περίοδο για έκπτωση, εκτός αν ανακληθεί εγγράφως η αίτηση πριν από την πραγματοποίηση της επιστροφής του Φ.Π.Α. Στην περίπτωση απόρριψης της αίτησης επιστροφής του Φ.Π.Α., η έκπτωση αυτού ενεργείται κατά τη φορολογική περίοδο γνωστοποίησης της απόρριψης της αίτησης ή σε μεταγενέστερη φορολογική περίοδο, εφόσον είναι νόμιμος.

Αν από τον έλεγχο διαπιστωθεί ότι το ποσό που επιστράφηκε είναι μεγαλύτερο από αυτό που είχε δικαίωμα η επιχείρηση, για την επιπλέον διαφορά θα επιβάλλεται και πρόσθετος φόρος και τα πρόστιμα των άρθρων 1 και 4 του Ν. 2523/97). Επιπλέον, η επιχείρησή θα στερείται του δικαιώματος άμεσης επιστροφής, σύμφωνα με τη διαδικασία της απόφασης αυτής και η επιστροφή, θα γίνεται μετά τη διενέργεια τακτικού ελέγχου που θα πραγματοποιείται εντός διετίας από την υποβολή της αίτησης.

Παράδειγμα υπολογισμού του ανώτατου ποσού Φ.Π.Α. που μπορεί να επιστραφεί στην επιχείρηση (π.χ. πωλήσεις με βάση την Π. 2869/87 ή πωλήσεις στο εξωτερικό κλπ.)

Έστω ότι η βιομηχανία Α κατασκευάζει επενδυτικά αγαθά, και τηρεί βιβλία γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. Το μήνα Μάιο 2002 πραγματοποίησε πωλήσεις αγαθών ευρώ 100.000 από τα οποία ευρώ 70.000 προέρχονται από πωλήσεις, με βάση την απόφαση Π. 2869/87, σε βιομηχανικές, βιοτεχνικές, μεταλλευτικές, λατομικές και ξενοδοχειακές επιχειρήσεις ή σε αγροτικές επιχειρήσεις που έχουν ενταχθεί στο κανονικό καθεστώς του Φ.Π.Α. και το υπόλοιπο ποσό 30.000 ευρώ είναι πωλήσεις με 18% Φ.Π.Α.

Ο Φ.Π.Α. των εισροών του ίδιου μήνα έστω ότι είναι ευρώ 34.000. Σύμφωνα με τα δεδομένα αυτά το πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. που επιστρέφεται από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. στη βιομηχανία Α για το μήνα αυτό υπολογίζεται ως εξής:

Φ.Π.Α. εισροών	34.000
-Φ.Π.Α. λοιπών πωλήσεων $30.000 \times 18\% =$	<u>-5.400</u>
Πιστωτικό υπόλοιπο	28.600

Από το παραπάνω πιστωτικό υπόλοιπο, η βιομηχανία Α δικαιούται να ζητήσει επιστροφή ευρώ 12.600 ($70.000 \times 18\% = 12.600$ ευρώ), όσος δηλαδή θα ήταν και ο Φ.Π.Α. των εκροών της, αν στις πωλήσεις αγαθών της αξίας ευρώ 70.000 δεν εκδίδετο απαλλαγή στον αγοραστή -επενδυτή. Το υπόλοιπο πιστωτικό υπόλοιπο 16.000 ευρώ ($28.600 - 12.600 = 16.000$ ευρώ) που δεν επιστρέφεται, εκπίπτει κανονικά από τις επόμενες περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. που συμπληρώνει η επιχείρηση.

ΣΗΜ: α) Για τις εισαγωγές, αγορές ή κατασκευές επενδυτικών αγαθών χωρίς την απόφαση Π. 2869/87, σαν ακραίο όριο επιστρεπτέου πιστωτικού υπολοίπου θα είναι ο Φ.Π.Α. εισροών που επιβάρυνε την εισαγωγή ή την αγορά ή την κατασκευή επενδυτικών μόνο αγαθών καθώς επίσης και ο Φ.Π.Α. εισροών για τη λήψη υπηρεσιών που συνδέονται άμεσα με την απόκτηση των επενδυτικών αυτών αγαθών.

β) Για επιστροφή του Φ.Π.Α. λόγω εξαγωγών θα πρέπει να προσκομίζεται στη Δ.Ο.Υ. και το Ε.Δ.Ε. 3 (Τ. 8567/2392/92 Υπ. Οικ.).

Παράδειγμα επιστροφής Φ.Π.Α. στις επιχειρήσεις εφοδιασμού πλοίων ή αεροσκαφών

Έστω ότι μια επιχείρηση " Α " πραγματοποίησε εφοδιασμούς πλοίων κατά το διάστημα από 1.1.02 μέχρι 31.5.02 αξίας ευρώ 100.000 με αγαθά που υπάγονται και στους δύο συντελεστές του Φ.Π.Α.

Κατά το ίδιο χρονικό διάστημα η επιχείρηση "Α" πραγματοποίησε αγορές:

-αγαθών που υπάγονται στο συντελεστή 8%	ευρώ	40.000
-αγαθών που υπάγονται στο συντελεστή 18%	ευρώ	<u>30.000</u>
Σύνολο αγορών	ευρώ	70.000

Ο μέσος σταθμικός συντελεστής βρίσκεται ως εξής :

$$40.000 * 8\% = 3.200$$

$$\underline{30.000} * 18\% = \underline{5.400}$$

Σύνολο **70.000** **8.600**

Μέσος σταθμικός συντελεστής

$$8.600 : 70.000 = 0,1229 \text{ ή } 12,29\%$$

Το ανώτατο όριο επιστροφής είναι λοιπόν:

$$100.000 * 12,29\% = 12.290 \text{ ευρώ Φ.Π.Α.}$$

ΣΗΜ: Όταν πρόκειται για επιστροφή Φ.Π.Α. που οφείλεται σε διαφορά συντελεστών, τότε το ποσό του επιστρεφόμενου Φ.Π.Α. δεν μπορεί να υπερβεί τη διαφορά του Φ.Π.Α. που προκύπτει, αν αφαιρέσουμε το Φ.Π.Α. που αναλογεί στις εκροές από το Φ.Π.Α. που θα αναλογούσε, αν τις πολλαπλασιάσαμε με το μέσο σταθμικό συντελεστή των εισροών (Υ.Α. 1031790/2051/575/Α. 0014/91).

Διαδικασία επιστροφής του Φ.Π.Α. σε επιχειρήσεις άλλων χωρών μελών της Κοινότητας (Απόφ. Υπ. Οικον. Π. 4472/3. 7 .87)

1) Επιστρέφεται στην επιχείρηση (υποκείμενη στο Φ.Π.Α.) που είναι εγκαταστημένη σε άλλο Κράτος -μέλος της Κοινότητας ο Φ.Π.Α. τον οποίο κατέβαλε στην Ελλάδα για κινητά ενσώματα αγαθά που αγόρασε ή για υπηρεσίες που της παρασχέθηκαν στη χώρα μας ή για εισαγωγές αγαθών που πραγματοποίησε στη χώρα μας, εφόσον πρόκειται για πράξεις για τις οποίες θα είχε δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α., αν αυτές ενεργούνταν στο εσωτερικό της χώρας μας.

2) Δεν επιστρέφεται ο Φ.Π.Α. για πράξεις που αφορούν: α) ακίνητα κείμενα στην Ελλάδα,

β) αγαθά ή υπηρεσίες που δεν παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α., π.χ. αγορά καπνοβιομηχανικών προϊόντων, οινοπνευματωδών ποτών που διατέθηκαν για την πραγματοποίηση μη φορολογητέων πράξεων, δεξιώσεων, στέγασης κλπ.

γ) αγαθά και υπηρεσίες που προορίζονται για σκοπούς ξένους προς την οικονομική δραστηριότητα της συγκεκριμένης επιχείρησης.

Επίσης, δεν παρέχεται δικαίωμα επιστροφής του Φ.Π.Α. σ' αυτούς που παρέχουν αποκλειστικά και μόνο δραστηριότητες απαλλασσόμενες από το Φ.Π.Α. χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. των εισροών ή ανήκουν στο ειδικό καθεστώς των μικρών επιχειρήσεων στη χώρα τους ή είναι αγρότες ή ανήκουν στο καθεστώς των πρακτορείων ταξιδιών.

3) Για την επιστροφή του Φ.Π.Α. η ενδιαφερόμενη επιχείρηση υποβάλλει έντυπη αίτηση του υπουργείου οικονομικών εις διπλούν γραμμένη στα Ελληνικά μέσα σε 6 μήνες από τη λήξη του ημερολογιακού έτους για το οποίο αναφέρεται.

Η αίτηση υποβάλλεται αυτοπροσώπως ή με συστημένη επιστολή ή και με α που έχει συμβολαιογραφικό πληρεξούσιο ή προξενικό έγγραφο στην Διεύθυνση Μελετών και Πόρων Φ.Π.Α. του Υπουργείου Οικονομικών (Σίνα 2-4, 10672 Αθήνα) και καλύπτει χρονική περίοδο από 3 μήνες μέχρι 1 έτος. Κατ' εξαίρεση, προκειμένου για το τέλος του ημερολογιακού έτους, η χρονική περίοδος που καλύπτεται από την αίτηση μπορεί να είναι μικρότερη του τριμήνου.

4) Η αίτηση συνοδεύεται από τα ακόλουθα δικαιολογητικά:

α) Πιστοποιητικό της φορολογικής αρχής της χώρας της, μεταφρασμένο στα Ελληνικά. β) Τα πρωτότυπα των τιμολογίων ή άλλων στοιχείων που επέχουν θέση τιμολογίου ή

των τελωνειακών παραστατικών, τα οποία αφορούν τις πράξεις για τις οποίες ο προς επιστροφή Φ.Π.Α.

γ) Υπεύθυνη δήλωση του αιτούντος ότι δεν πραγματοποίησε καμία παράδοση αγαθών ή φορολογητέα παροχή υπηρεσιών στην Ελλάδα εκτός εκείνων της παρ. 3 του άρθρου 14 Ν. 2859/00, κατά το χρονικό διάστημα που αναφέρεται η αίτηση.

Μέσα σε 6 μήνες από την παραλαβή της αίτησης, η Διεύθυνση Μελετών και Πόρων Φ.Π.Α. ή απορρίπτει το αίτημα ή δίνει εντολή στην Γ' Δ.Ο.Υ. Αθηνών για την καταβολή σε

ευρώ του επιστρεπτέου ποσού Φ.Π.Α. στην επιχείρηση του εξωτερικού. Στην περίπτωση που η αίτηση επιστροφής αναφέρεται σε πράξεις που καλύπτουν χρονική περίοδο ίση ή μεγαλύτερη των τριών μηνών και μικρότερη του ημερολογιακού έτους, το ποσό του φόρου του οποίου ζητείται η επιστροφή δεν μπορεί να είναι μικρότερο των 135 ευρώ (46.000 δρχ./340,75 δρχ. = 135 ευρώ) (Α.Υ.Ο. 1018198/92).

Διαδικασία επιστροφής του Φ.Π.Α. που επιβαρύνει την παράδοση αγαθών εμπορικού χαρακτήρα, αυτοκινήτων κλπ. λόγω εξαγωγής σε αγοραστή υποκείμενο ή μη στο Φ.Π.Α. εγκατεστημένο εκτός της Κοινότητας (Απόφαση 1015809/πολ. 1024/21.1.93)

1. Επιστροφή του Φ.Π.Α. -Πεδίο εφαρμογής

Η απαλλαγή από το Φ.Π.Α. των αγαθών που αναφέρονται πιο κάτω, παρέχεται στον εγκατεστημένο εκτός Κοινότητας αγοραστή αυτών, ο οποίος εξάγει τα αγαθά εκτός Κοινότητας ή στο Άγιο Όρος, κατά τρόπο έμμεσο, με επιστροφή δηλαδή του Φ.Π.Α. που καταβλήθηκε σύμφωνα με την παρακάτω διαδικασία. Η απαλλαγή αυτή παρέχεται και στην περίπτωση που η εξαγωγή πραγματοποιείται από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογισμό του αγοραστή.

Η επιστροφή του Φ.Π.Α. της παραπάνω περίπτωσης παρέχεται για την αγορά στο εσωτερικό της χώρας των παρακάτω κατηγοριών εμπορευμάτων:

- α. αγαθά τα οποία από τη φύση τους ή την ποσότητά τους έχουν εμπορικό χαρακτήρα και δεν καλύπτονται από την απόφαση 1000840/72/0014/4.1.1993,
- β. μεταφορικά μέσα γενικά, όπως αυτοκίνητα, μοτοσικλέτες, μοτοποδήλατα, καθώς και σκάφη και αεροσκάφη, που δεν εμπίπτουν στην απαλλαγή που προβλέπουν οι διατάξεις των περιπτώσεων α' και β' της παραγράφου 1, του άρθρου 27 του Ν. 2859/00.

2. Διαδικασίες επιστροφής του Φ.Π.Α.

Στην περίπτωση εξαγωγής με συναλλαγματικές διατυπώσεις από υποκείμενο ή μη στο Φ.Π.Α., ακολουθείται η εξής διαδικασία:

α. ο προμηθευτής των αγαθών παραδίδει στον αγοραστή -εξαγωγέα τα προοριζόμενα για εξαγωγή αγαθά με τα προβλεπόμενα στοιχεία, δηλαδή τιμολόγιο πώλησης ή κατά περίπτωση διπλότυπη θεωρημένη απόδειξη λιανικής πώλησης, η οποία δύναται να εκδίδεται και από ηλεκτρονικό υπολογιστή. Στα ανωτέρω παραστατικά εκτός των άλλων αναγράφονται:

-τα πλήρη στοιχεία του αγοραστή -εξαγωγέα. Ως πλήρη στοιχεία νοούνται: το ονοματεπώνυμο ή επωνυμία, το επάγγελμα, η διεύθυνση, ο αριθμός φορολογικού μητρώου, εφόσον υπάρχει, ο αριθμός, το έτος, το είδος, η ποσότητα, η φορολογητέα αξία των αγαθών, ο συντελεστής και το ποσό του Φ.Π.Α. που αναλογεί.

β. Ο αγοραστής -εξαγωγέας συναποκομίζει ή αποστέλλει τα αγαθά μέσα στον απόλυτα αναγκαίο για την εξαγωγή χρόνο και το αργότερο εντός 30 ημερών από την έκδοση του οικείου παραστατικού του προμηθευτή. Μέσα στην ίδια προθεσμία αποστέλλει στον προμηθευτή των αγαθών ακριβές μοναδικό φωτοαντίγραφο του σχετικού τελωνειακού παραστατικού εξαγωγής, κυρώμένο από την αρμόδια Τελωνειακή Αρχή. Από το στοιχείο αυτό πρέπει να προκύπτουν, η πραγματοποίηση της εξαγωγής, το είδος και η ποσότητα των αγαθών και ο αριθμός του τιμολογίου ή της απόδειξης πώλησης.

Το αντίγραφο του τελωνειακού παραστατικού πρέπει να φέρει την ένδειξη "ΓΙΑ ΤΟΝ ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗ ΤΩΝ ΑΓΑΘΩΝ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ ΤΟΥ Φ.Π.Α. με βάση την απόφαση του υπουργού Οικονομικών αριθμ. 1597/14/1993".

γ. Ο προμηθευτής των αγαθών με τη λήψη του οικείου τελωνειακού παραστατικού εκδίδει πιστωτικό τιμολόγιο στο όνομα του αγοραστή -εξαγωγέα αναγράφοντας σε αυτό την ένδειξη "ΕΚΠΤΩΣΗ Φ.Π.Α. ΤΙΜΟΛΟΓΙΟΥ ΜΟΥ Νο....." με βάση την Α.Υ.Ο. 1015809/1597/0014/93 ή την ένδειξη "ΕΚΠΤΩΣΗ Φ.Π.Α. ΑΠΟΔΕΙΞΗΣ Νο " με βάση την Α.Υ.Ο. 1015809/1597/0014/93.

Στο στέλεχος του πιστωτικού τιμολογίου επισυνάπτονται από τον προμηθευτή το σχετικό τελωνειακό παραστατικό που αποτελεί δικαιολογητικό της έκπτωσης του Φ.Π.Α. καθώς και τα οικεία αποδεικτικά καταβολής του Φ.Π.Α. στον αγοραστή εξαγωγέα σύμφωνα με τα οριζόμενα στην επόμενη παράγραφο

δ. Για την ολοκλήρωση της επιστροφής του Φ.Π.Α., ο προμηθευτής των αγαθών !. καταβάλλει το ποσό του Φ.Π.Α. σε ευρώ στον ίδιο τον δικαιούχο αγοραστή ή στο νόμιμο εκπρόσωπό τους ή με υπόδειξη και με δαπάνη του δικαιούχου, καταθέτει το επιστρεπτέο ποσό σε λογ/σμό του δικαιούχου σε τράπεζα του εσωτερικού ή εμβάζει αυτό σε τράπεζα του εξωτερικού.

Στην τελευταία περίπτωση στην οικεία επιταγή που πρέπει να είναι εκφρασμένη σε δρχ., αναγράφεται η ένδειξη "ΕΠΙΣΤΡΕΠΤΕΟΣ Φ.Π.Α. ΣΤΟΝ ΑΓΟΡΑΣΤΗ - ΕΞΑΓΩΓΕΑ" καθώς επίσης και ο αριθμός του παραστατικού που έχει εκδώσει ο προμηθευτής.

Η επιστροφή του Φ.Π.Α. αυτού παρέχει δικαίωμα έκπτωσης στον προμηθευτή. Η έκπτωση πραγματοποιείται με χρέωση του οικείου λογ/σμού του Φ.Π.Α. που τηρεί.

Στην περίπτωση εξαγωγής χωρίς συναλλαγματικές διατυπώσεις, με ή χωρίς ειδική-απόφαση του υπουργείου Εμπορίου, ακολουθείται η εξής διαδικασία:

α. Ο προμηθευτής των αγαθών εκδίδει στο όνομα του αγοραστή -εξαγωγέα υποκειμένου ή μη στο Φ.Π.Α., διπλότυπη θεωρημένη απόδειξη λιανικής πώλησης στην οποία αναγράφονται:

-τα πλήρη στοιχεία του αγοραστή -εξαγωγέα, όπως περιγράφονται πιο πάνω. -το είδος και η ποσότητα των αγαθών, η φορολογητέα αξία, ο συντελεστής και το ποσό του Φ.Π.Α. που αναλογεί.

β. Ο αγοραστής -εξαγωγέας κατά την αποστολή των αγαθών εκτός Κοινότητας ή στο Άγιο Όρος ή τη συναποκόμιση αυτών, καταθέτει στο αρμόδιο τελωνείο εξαγωγής "ΑΔΕΙΑ ΕΞΑΓΩΓΗΣ ΜΙΚΡΟΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΩΝ", η οποία περιλαμβάνει μεταξύ των άλλων και τα αναγραφόμενα στη θεωρημένη απόδειξη στοιχεία.

γ. Ο αγοραστής -εξαγωγέας αποστέλλει στον προμηθευτή του, εντός προθεσμίας 30 ημερών από την έκδοση της απόδειξης, ακριβές μοναδικό φωτοαντίγραφο, της ανωτέρω άδειας εξαγωγής μικροαντικειμένων με την ένδειξη: "ΓΙΑ ΤΟΝ ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗ ΤΩΝ ΑΓΑΘΩΝ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ ΤΟΥ Φ.Π.Α.", με βάση την Α.Υ.Ο. 1015809/1597/93.

Το ανωτέρω παραστατικό θεωρείται από την αρμόδια για την εξαγωγή τελωνειακή αρχή, καθώς επίσης και από το οικείο τελωνείο εξόδου των αγαθών, αν αυτό είναι διάφορο από το τελωνείο εξαγωγής.

δ. Ο προμηθευτής των αγαθών με τη λήψη του φωτοαντιγράφου της άδειας εξαγωγής, εκδίδει πιστωτικό τιμολόγιο στο όνομα του αγοραστή -εξαγωγέα αναγράφοντας σ' αυτό την ένδειξη "ΕΚΠΤΩΣΗ Φ.Π.Α. ΑΠΟΔΕΙΞΗΣ ΜΟΥ Νο.... " με βάση την Α.Υ.Ο. 1015809/1597/ 0014/93. Στο στέλεχος του πιστωτικού τιμολογίου επισυνάπτεται από τον προμηθευτή των αγαθών το ανωτέρω φωτοαντίγραφο της άδειας εξαγωγής, το οποίο αποτελεί δικαιολογητικό της έκπτωσης.

3. Άμεση απαλλαγή από το Φ.Π.Α.

Κατ' εξαίρεση, αντί της έμμεσης απαλλαγής (επιστροφής) από το Φ.Π.Α. δύναται να χορηγηθεί άμεση απαλλαγή, εφόσον ο προμηθευτής των αγαθών:

α. Εκδίδει τη θεωρημένη απόδειξη χωρίς Φ.Π.Α. αναγράφοντας σ' αυτή την ένδειξη "ΧΩΡΙΣ Φ.Π.Α. -ΕΞΑΓΩΓΗ ΑΠΟ ΑΓΟΡΑΣΤΗ ΕΓΚΑΤΑΣΤΗΜΕΝΟ ΕΚΤΟΣ ΚΟΙΝΟΤΗΤΑΣ".

β. παραδίδει στον αγοραστή -εξαγωγέα τα αγαθά που πούλησε στο τελωνείο εξόδου από την Ελλάδα και

γ. παραλαμβάνει από το τελωνείο εξόδου ακριβές φωτοαντίγραφο της άδειας εξαγωγής μικροαντικειμένων και επισυνάπτει αυτό στο στέλεχος της απόδειξης λιανικής πώλησης, το αργότερο εντός 20 ημερών από την έκδοση αυτής.

4. Στέρηση του δικαιώματος επιστροφής ή απαλλαγής από το Φ.Π.Α.

Δεν παρέχεται δικαίωμα επιστροφής ή απαλλαγής του Φ.Π.Α. για τις αγορές από το εσωτερικό της χώρας που αφορούν τις εξής κατηγορίες εμπορευμάτων:

α. αγαθά που προορίζονται για τον εξοπλισμό ή τον εφοδιασμό σκαφών αναψυχής και

ιδιωτικών αεροσκαφών ή οποιουδήποτε άλλου μεταφορικού μέσου ιδιωτικής χρήσης. (Ως αγαθά εξοπλισμού θεωρούνται τα ενσωματωμένα ή χρησιμοποιούμενα σε κάθε μορφής μεταφορικό μέσο.

Ως αγαθά εφοδιασμού θεωρούνται κυρίως τα καύσιμα, τα λιπαντικά και τα τροφοεφόδια των μεταφορικών μέσων,

β. καπνοβιομηχανικά προϊόντα,

γ. είδη διατροφής και οινοπνευματώδη ποτά, εφόσον ο αγοραστής -εξαγωγέας είναι πρόσωπο μη υποκείμενο στο Φ.Π.Α.

Διαδικασία και προϋποθέσεις επιστροφής του Φ.Π.Α. όταν καταβλήθηκε στο δημόσιο χωρίς να οφείλεται, όταν είναι αδύνατο να μεταφερθεί στην επόμενη διαχειριστική περίοδο καθώς και των περιπτώσεων που αφορούν εξαγωγές

αγαθών ή παραδόσεις και εισαγωγές πλοίων και αεροσκαφών του άρθρου 27 ή πραγματοποίηση στο εξωτερικό δραστηριοτήτων κλπ. (περ. α', β', γ' και δ' παράγρ. 2, άρθρο 30) όταν αυτές δεν ρυθμίζονται με την απόφαση 1031790/91 (Α. Υ.Ο. Π. 1185/521/88, Φ.Ε.Κ. 299 Β)

Διαδικασία επιστροφής Φ.Π.Α. που καταβλήθηκε στο δημόσιο χωρίς να οφείλεται (δηλαδή αχρεώστητα) (άρθρο 1)

-Αχρεώστητη καταβολή συνήθως υπάρχει, όταν από νομικό ή πραγματικό σφάλμα έχει περιληφθεί στη δήλωση φορολογητέα αξία μη υποκείμενη ή υπερβαίνουσα την πραγματική ή καταβλήθηκε Φ.Π.Α. για συναλλαγή, η οποία δεν ολοκληρώθηκε ή ακυρώθηκε μεταγενέστερα κλπ. Αρμόδιος να κρίνει, αν υπάρχει περίπτωση αχρεώστητης καταβολής, σε κάθε περίπτωση, είναι ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. στην περιφέρεια του οποίου έχει την κατοικία ή τη συνήθη διαμονή του ο δικαιούχος της επιστροφής.

-Για την επιστροφή του Φ.Π.Α. που καταβλήθηκε αχρεώστητα, ο δικαιούχος της επιστροφής υποβάλλει αίτηση μερικής ή ολικής ανάκλησης της αρχικής δήλωσης και επιστροφής του Φ.Π.Α. Στην αίτηση αυτή περιγράφεται αναλυτικά ο λόγος της ανάκλησης και συνυποβάλλονται τα κατά περίπτωση δικαιολογητικά από τα οποία προκύπτει η ορθότητα του αιτήματος επιστροφής, καθώς και κάθε άλλο στοιχείο που θα ζητηθεί από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. για την πιστοποίηση του γεγονότος ή τη διευκόλυνση του ελέγχου.

Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. :

α. ενεργεί έλεγχο στα υποβαλλόμενα ή επιδεικνυόμενα σ' αυτόν δικαιολογητικά και συντάσσει έκθεση από την οποία προκύπτει η ικανοποίηση ή μη, ολικά ή μερικά, του αιτήματος, καθώς και το ποσό του Φ.Π.Α. που επιστρέφεται,

β. εκδίδει απόφαση για τη μερική ή ολική ικανοποίηση του αιτήματος, το βραδύτερο εντός μηνός από την υποβολή της αίτησης επιστροφής, συντάσσει το ειδικό τετραπλότυπο ατομικό φύλλο έκπτωσης Φ.Π.Α. (Τ.Α.Φ.Ε.) της απόφασης Π. 1489/1465/1987 και το διαβιβάζει στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.,

γ. σε περίπτωση μη ικανοποίησης, ολικά ή μερικά, του αιτήματος επιστροφής, κοινοποιεί στον αιτούντα την απόφασή του και αντίγραφο της έκθεσης ελέγχου κλπ.

Διαδικασία επιστροφής του Φ.Π.Α. που καταβλήθηκε χωρίς να οφείλεται (αχρεώστητα) για συναλλαγή που δεν ολοκληρώθηκε ή ακυρώθηκε (άρθρο 2)

Ο υποκείμενος που κατέβαλε αχρεώστητα το Φ.Π.Α. στο δημόσιο για συναλλαγή, η οποία δεν ολοκληρώθηκε ή ακυρώθηκε μεταγενέστερα ή για οποιοδήποτε άλλο λόγο, δικαιούται να τον αναζητήσει με τη διαδικασία που προβλέπεται παραπάνω (άρθρο 1), εφόσον δεν μπορεί να τον συμψηφίσει με

Φ.Π.Α. εκροών στην ίδια ή στην αμέσως επόμενη φορολογική περίοδο και με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 35 του Ν. 2859.

Διαδικασία επιστροφής του πιστωτικού υπολοίπου της εκκαθαριστικής δήλωσης που καταβλήθηκε στο δημόσιο χωρίς να οφείλεται (αχρεώστητα)

Το πιστωτικό υπόλοιπο της εκκαθαριστικής δήλωσης, το οποίο προέρχεται από Φ.Π.Α. εισροών ή από Φ.Π.Α. που από οποιαδήποτε αιτία καταβλήθηκε στο δημόσιο αχρεώστητα, επιστρέφεται στον υπόχρεο -υποκείμενο, με τις προϋποθέσεις και τη διαδικασία που ορίζεται κατωτέρω:

-Να είναι αδύνατος ο συμψηφισμός στην επόμενη διαχειριστική περίοδο. Αδυναμία συμψηφισμού του πιστωτικού υπολοίπου στην επόμενη διαχειριστική περίοδο συνήθως υπάρχει, όταν ο υποκείμενος πραγματοποιεί αποκλειστικά ή κατά κύριο λόγο απαλλασσόμενες πράξεις με δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. εισροών τους, ή πραγματοποιεί πράξεις του άρθρου 6, (παραδόσεις ακινήτων κλπ.) ή άλλες πράξεις για τις οποίες ο Φ.Π.Α. καταβάλλεται με έκτακτη δήλωση, ή διακόπτει τις εργασίες της επιχείρησής του, ή η αξία των φορολογητέων εκροών (π.χ. λόγω επιδότησης) είναι χαμηλότερη από την αξία των φορολογητέων εισροών κλπ.

Η Δ.Ο.Υ. είναι αρμόδια να κρίνει, σε κάθε περίπτωση αν, υπό κανονικές συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης, είναι αδύνατο να μεταφερθεί το πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση στην επόμενη διαχειριστική περίοδο.

-Για την επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου της παραγράφου αυτής, ο υποκείμενος στο Φ.Π.Α. συμπληρώνει στο έντυπο της εκκαθαριστικής δήλωσης την ένδειξη ότι επιθυμεί την επιστροφή. Συγχρόνως υποβάλλει τα, κατά περίπτωση, δικαιολογητικά, από τα οποία αποδεικνύεται το βάσιμο των ισχυρισμών του.

Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. :

α. ενεργεί προσωρινό έλεγχο στα βιβλία της επιχείρησης, καθώς και στα δικαιολογητικά που έχουν συνυποβληθεί με την εκκαθαριστική δήλωση και συντάσσει έκθεση, από την οποία προκύπτει η ολική ή μερική ικανοποίηση του αιτήματος και το ποσό του Φ.Π.Α. που επιστρέφεται.

Το ποσό αυτό σε περίπτωση διακοπής εργασιών επιστρέφεται ολόκληρο, στις λοιπές περιπτώσεις δεν μπορεί να υπερβεί το ποσό του Φ.Π.Α. που θ' αναλογούσε στις εκροές, αν φορολογούνται στο ακέραιο ή δεν φορολογούνται με ειδικό τρόπο.

β. εκδίδει απόφαση για την ολική ή μερική ικανοποίηση του αιτήματος, το βραδύτερο μέσα σε 4 μήνες από την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης. Στην πιο πάνω απόφαση γίνεται ρητή μνεία ότι η επιστροφή του Φ.Π.Α. τελεί υπό την επιφύλαξη του οριστικού ελέγχου.

Το ποσό του Φ.Π.Α. που επιστρέφεται δεν μπορεί να μεταφερθεί για συμψηφισμό στην επόμενη φορολογική περίοδο.

"Διαδικασία επιστροφής του Φ.Π.Α. που καταβλήθηκε αχρεώστητα κατά την εισαγωγή αγαθών" (Α.Υ.Ο. 1003095/πολ. 1004/3.1.89)

Το ποσό του Φ.Π.Α. που καταβλήθηκε στην Τελωνειακή Αρχή αχρεώστητα κατά την εισαγωγή αγαθών, επιστρέφεται:

1. Από την αρμόδια Τελωνειακή Αρχή, όταν η αχρεώστητη καταβολή έγινε από πρόσωπα που δεν μπορούν να ασκήσουν το δικαίωμα της έκπτωσης, ήτοι:

α) Από πρόσωπα μη υποκείμενα στο Φ.Π.Α. (ιδιώτες).

β) Από Δημόσιο, Δήμους, Κοινότητες κλπ. , από πρόσωπα που ασκούν δραστηριότητες απαλλασσόμενες του Φ.Π.Α. (άρθρο 22, παράγρ. 1 Ν. 2859/00), από επιχειρήσεις απαλλασσόμενες του Φ.Π.Α. (λόγω ύψους ακαθάριστων εσόδων), καθώς και από αγρότες του ειδικού καθεστώτος.

γ) Από επιχειρήσεις που υπάγονται στο ειδικό καθεστώς των πετρελαιοειδών και μόνο για τα έτοιμα πετρελαιοειδή προϊόντα.

Σε όσες περιπτώσεις η Τελωνειακή Αρχή αμφισβητεί το δικαίωμα της επιστροφής λόγω ιδιότητας του δικαιούχου της επιστροφής (υποκείμενος ή μη στο Φ.Π.Α.) ή λόγω προορισμού των αγαθών για φορολογητέα ή μη δραστηριότητα, δύναται να απαιτεί την προσκόμιση σχετικής βεβαίωσης της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. του δικαιούχου.

Για τις παραπάνω περιπτώσεις (β) και (γ), η αρμόδια για την επιστροφή Τελωνειακή Αρχή υποχρεούται να αποστείλει, μέσα σε 10 μέρες από την εκτέλεση της επιστροφής, αντίγραφο της σχετικής απόφασης στην αρμόδια για την επιβολή του Φ.Π.Α. του δικαιούχου Δ.Ο.Υ. και να της γνωρίζει το ποσό που επιστράφηκε.

2. Από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. όταν η αχρεώστητη καταβολή (δηλαδή η καταβολή χωρίς να οφείλεται) έγινε από υποκείμενο στο Φ.Π.Α. (επιχείρηση κλπ.) που έχει δικαίωμα έκπτωσης.

Για την επιστροφή του αχρεώστητα καταβληθέντος Φ.Π.Α. από το Δημόσιο στα παραπάνω πρόσωπα (επιχειρήσεις κλπ.) που είναι υποκείμενα στο Φ.Π.Α., η αρμόδια Τελωνειακή Αρχή εκδίδει τη σχετική απόφαση (θετική ή αρνητική) την οποία αποστέλλει με απόδειξη στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. για τις παραπέρα ενέργειες, σύμφωνα με τις σχετικές αποφάσεις.

Διαδικασία επιστροφής του Φ.Π.Α., με το οποίο επιβαρύνονται ΟΙ αγορές που πραγματοποιούν ταξιδιώτες που αναχωρούν από την Ελλάδα για χώρα εκτός Κοινότητας (Α.Υ.Ο. 1138050/πολ. 1338/30.12.96)

Άρθρο 1: Όροι και προϋποθέσεις επιστροφής του Φ.Π.Α.

α) ο αγοραστής -ταξιδιώτης να έχει την κατοικία ή τη συνήθη διαμονή του εκτός Κοινότητας ή να πρόκειται αποδεδειγμένα να εγκατασταθεί σε τρίτη χώρα, β) τα

αγαθά που αγοράζονται από το λιανικό εμπόριο να καλύπτουν προσωπικές ή οικογενειακές ανάγκες, γ) η συνολική αξία μαζί με το Φ.Π.Α. της κάθε απόδειξης λιανικής πώλησης να υπερβαίνει τα 120 ευρώ (Α.Υ.Ο. 1117146/ΠΟΛ. 1380/21.12.01), δ) τα αγαθά θα πρέπει να μεταφέρονται εκτός της κοινότητας το αργότερο μέχρι τη λήξη του τριμήνου που ακολουθεί το μήνα μέσα στον οποίο εκδόθηκε η απόδειξη λιανικής πώλησης.

Υποχρεώσεις του πωλητή: α) Να διαπιστώσει ότι ο αγοραστής -ταξιδιώτης διαμένει εκτός κοινότητας. β) Να εκδώσει απόδειξη λιανικής πώλησης (θεωρημένη) χειρόγραφη ή με Η/Υ με τα στοιχεία του αγοραστή -ταξιδιώτη (ονοματεπώνυμο, διεύθυνση κατοικίας, χώρα διαμονής, αρ. διαβατηρίου και εκδούσα αρχή κλπ.), το είδος, την ποσότητα και την αξία των αγαθών, καθώς και τον συντελεστή και το ποσό του Φ.Π.Α. Επίσης, στην απόδειξη λιανικής πώλησης γράφεται (εντύπως ή με σφραγίδα) στο πρωτότυπο η ένδειξη "για επιστροφή Φ.Π.Α.", στο δευτερότυπο "για τον πελάτη" και στο τρίτο αντίτυπο την ένδειξη "στέλεχος".

Διαδικασία επιστροφής του Φ.Π.Α. που καταβάλλεται στην Ελλάδα στον αγοραστή -ταξιδιώτη: α) ο αγοραστής -ταξιδιώτης, όταν αναχωρεί με τα αγαθά, δίνει στο τελωνείο εξόδου για σφράγισμα το πρωτότυπο της απόδειξης λιανικής πώλησης και στη συνέχεια την επιστρέφει στον πωλητή μέσα σε προθεσμία 4 μηνών από την ημερομηνία της απόδειξης λιανικής πώλησης. β) ο πωλητής εφόσον λάβει το παραπάνω σφραγισμένο από το τελωνείο πρωτότυπο της απόδειξης λιανικής πώλησης, υποχρεούται να επιστρέψει άμεσα στον αγοραστή -ταξιδιώτη το ποσό του Φ.Π.Α. που επιβάρυνε τις αγορές του. γ) Για την επιστροφή του Φ.Π.Α., ο πωλητής εκδίδει πιστωτικό τιμολόγιο, στο οποίο αναγράφει και τον αριθμό της απόδειξης λιανικής πώλησης. Στη συνέχεια, επισυνάπτει στο στέλεχος της απόδειξης το πρωτότυπο της απόδειξης που είναι σφραγισμένο από το τελωνείο, το πιστωτικό τιμολόγιο καθώς και το αποδεικτικό πληρωμής. δ) Το ποσό του επιστρεφόμενου Φ.Π.Α. συμψηφίζεται με το Φ.Π.Α. των εκροών της φορολογικής περιόδου, μέσα στην οποία εκδίδεται το πιστωτικό τιμολόγιο (κωδ. 403 πίν .Δ περιοδικής δήλωσης) .

Γραφεία διαμεσολάβησης για την επιστροφή του Φ.Π.Α. ή την άμεση απαλλαγή από το Φ.Π.Α. (Α.Υ.Ο. 1138050/30.12.96, άρθρο 7)

Υπάρχουν σήμερα γραφεία διαμεσολάβησης που αναλαμβάνουν τις υποχρεώσεις: α) του αγοραστή -ταξιδιώτη, όσον αφορά τη σφράγιση από το τελωνείο των πρωτότυπων από τις αποδείξεις λιανικής πώλησης για την επιστροφή ή την απαλλαγή του Φ.Π.Α. και

β) του πωλητή, όσον αφορά την υλοποίηση της καταβολής του επιστρεφόμενου Φ.Π.Α. στον αγοραστή -ταξιδιώτη.

Η εκχώρηση εγγράφως ή η έγγραφη εξουσιοδότηση από τον αγοραστή - ταξιδιώτη ή από τον πωλητή προς το γραφείο διαμεσολάβησης υπόκειται και σε αντίστοιχα τέλη χαρτοσήμου. Επίσης, η παροχή υπηρεσιών από τα γραφεία διαμεσολάβησης απαλλάσσεται από το Φ.Π.Α. (Α.Υ.Ο. 1138050/30.12.96, άρθρο 22 παρ. 1κε' και άρθρο 24 παρ. 1ε' Ν. 2859/00).

Καταργείται η Α.Υ.Ο. 1052999/9.4.93 και καταργήθηκαν ήδη οι αποφάσεις 1000840/93 και π. 2490/87.

Δεν παρέχεται δικαίωμα επιστροφής ούτε χορηγείται άμεση απαλλαγή του Φ. Π.Α. με την απόφ. 1138050/96 (βλέπε σελ. 180) για τις εξής κατηγορίες προϊόντων:

1. Είδη διατροφής, οινοπνευματώδη ποτά και καπνοβιομηχανικά προϊόντα.
2. Αγαθά, τα οποία από τη φύση τους ή την ποσότητά τους, δεν καλύπτουν προσωπικές ή οικογενειακές ανάγκες του αγοραστή -ταξιδιώτη, αλλά έχουν εμπορικό χαρακτήρα.
3. Αγαθά που προορίζονται για τον εξοπλισμό ή τον εφοδιασμό σκαφών αναψυχής και ιδιωτικών αεροσκαφών ή οποιουδήποτε άλλου μεταφορικού μέσου ιδιωτικής χρήσης.
-ως αγαθά εξοπλισμού θεωρούνται τα ενσωματούμενα ή χρησιμοποιούμενα σε κάθε μορφής μεταφορικό μέσο ιδιωτικής χρήσης,
-ως αγαθά εφοδιασμού θεωρούνται κυρίως τα καύσιμα, τα λιπαντικά και τα τροφοεφόδια των μέσων αυτών.

Δεν παρέχεται δικαίωμα επιστροφής ούτε άμεσης απαλλαγής από Φ.Π.Α., στις εξής περιπτώσεις:

1. Στο προσωπικό των μεταφορικών μέσων που ενεργούν μεταφορές μεταξύ Ελλάδος και άλλων χωρών.
2. Όταν ο πωλητής ανήκει στην κατηγορία των απαλλασσόμενων από το Φ.Π.Α. επιχειρήσεων, λόγω τζίρου, σύμφωνα με το άρθρο 39 του Ν. 2859/00.

Διαδικασία επιστροφής του Φ.Π.Α. από την Ευρωπαϊκή Ένωση, για ενδοκοινοτικές αποκτήσεις που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο ερευνητικών προγραμμάτων που εκτελούνται στην Ελλάδα (Εγκ. Υπ. Οικ. 1034987/18.3.96)

Ο τόπος παροχής των υπηρεσιών θεωρείται ότι βρίσκεται εκτός του εσωτερικού της χώρας, όταν ο εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας παρέχει, εκτός των άλλων, και υπηρεσίες της παρ. 3γ του άρθρου 14 του Ν. 2859/00, για τις οποίες καθίσταται υποκείμενο στο Φ.Π.Α. πρόσωπο, δηλαδή στην περίπτωση που παρέχει υπηρεσίες συμβούλων γενικά, γραφείων μελετών, επεξεργασίας στοιχείων ή παροχής πληροφοριών κλπ., σε υποκείμενο στο Φ.Π.Α. εγκατεστημένο σε άλλο κράτος -μέλος ή στα Όργανα της Κοινότητας ή σε οποιοδήποτε λήπτη εγκατεστημένο εκτός Κοινότητας. Στα παραπάνω πρόσωπα

όμως παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α., με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που έγιναν σ' αυτά και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτά καθώς και το Φ.Π.Α. που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από τα πρόσωπα αυτά. Δηλαδή, τα παραπάνω πρόσωπα στα έσοδα από τις πράξεις αυτές δεν υπολογίζουν Φ.Π.Α. διότι ο τόπος φορολογίας αυτών βρίσκεται εκτός του εσωτερικού της χώρας και συγχρόνως παρέχεται στα πρόσωπα αυτά το δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. εισροών τους.

Κατά την εκτέλεση των συγκεκριμένων ερευνητικών προγραμμάτων τα παραπάνω πρόσωπα επιβαρύνονται και με Φ.Π.Α. για τις αγορές αγαθών που πραγματοποιούν από υποκείμενους εγκατεστημένους σε άλλα κράτη -μέλη (ενδοκοινοτικές αποκτήσεις) τον οποίο Φ.Π.Α., στα πλαίσια των επιχορηγήσεων, εφόσον τον έχουν καταβάλλει στη χώρα μας, μπορούν να ζητήσουν να τους επιστραφεί ο Φ. Π. Α. αυτός από την Ευρωπαϊκή Ένωση αφού προσκομίσουν τα σχετικά παραστατικά, καθώς και αναλυτική κατάσταση των δαπανών που πραγματοποίησαν για την εκτέλεση του ερευνητικού προγράμματος, προκειμένου να αποδειχθεί η εμπρόθεσμη καταβολή του.

Οι αρμόδιες Δ.Ο.Υ., εφόσον τους ζητείται από τα προαναφερόμενα πρόσωπα, μπορούν να θέτουν σφραγίδα -βεβαίωση στο αντίγραφο (ή σε επικυρωμένο φωτοαντίγραφο) του σχετικού τιμολογίου, το οποίο αναφέρεται στη συγκεκριμένη ενδοκοινοτική απόκτηση που πραγματοποίησε το ενδιαφερόμενο πρόσωπο, όπου θα αναφέρεται η αξία του Φ.Π.Α. που αναλογεί καθώς και ότι ο Φ.Π.Α. αυτός έχει καταβληθεί εμπρόθεσμα με την περιοδική δήλωση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.

Η ίδια σφραγίδα -βεβαίωση, σε περίπτωση που ζητηθεί, μπορεί να τίθεται και στην αναλυτική κατάσταση δαπανών, η οποία ,επίσης προσκομίζεται στις αρμόδιες Υπηρεσίες της Ευρωπαϊκής Ένωσης, για την επιστροφή του καταβληθέντος Φ.Π.Α.

ΜΕΡΟΣ ΔΕΥΤΕΡΟ

1^ο ΚΕΦΑΛΑΙΟ

ΤΕΚΜΑΡΤΟΣ ΤΡΟΠΟΣ(ΕΙΔΙΚΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΚΑΘΑΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ,ΣΥΝΑΦΕΙΑ 3-ΕΤΙΑΣ)

Τεκμαρτός προσδιορισμός του Φ.Π.Α. κάθε 3 χρόνια

(Αφορά επιχειρήσεις εμπορίας και παραγωγής που τηρούν βιβλία β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. ή επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών που τηρούν βιβλία β' ή προαιρετικό γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ καθώς και μικτές επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ, όχι όμως μικτές επιχειρήσεις με γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ) (Εγκ. Υπ. σικ. 1015072/πολ 1048/00).

Για κάθε 3 χρόνια λειτουργίας των παραπάνω επιχειρήσεων, αρχής γενομένης από 1.1.1999 και μετά, τα ακαθάριστα έσοδα που δηλώνονται για την απόδοση του Φ.Π.Α. μέσα στην τριετία, θα πρέπει να είναι ίσα ή μεγαλύτερα από το άθροισμα των πιο κάτω παραγόντων:

- α. Κόστος πωλήσεων & κόστος αναλώσεων χρήσης **A**
- β. Πραγματικές δαπάνες της ίδιας χρήσης **B**
(μισθώματα, μισθοί, εργοδοτικές εισφορές, ΔΕΗ, ΟΤΕ, γενικό έξοδα κλπ.)
- γ. Αποσβέσεις πάγιων στοιχείων της ίδιας χρήσης **Γ**
(Αντί των αποσβέσεων μπορεί να πάρει η επιχείρηση, αν το επιθυμεί, το 1% του αθροίσματος των προηγούμενων παραγόντων α' και β' προκειμένου για εμπορικές επιχειρήσεις και παροχής υπηρεσιών και το 3% για τις μεταποιητικές).
- δ. Αναλογούντα καθαρά κέρδη **Δ**
(α + β+ γ) χ Μ.Σ.Κ.Κ.
- Σύνολο ακαθάριστων εσόδων **E**
(α + β+ γ + δ)

Αν τα ακαθάριστα έσοδα για την απόδοση του Φ.Π.Α. της τριετίας είναι μικρότερα από το παραπάνω άθροισμα (ε), τότε για τη διαφορά που προκύπτει οφείλεται Φ.Π.Α. χωρίς πρόσθετους φόρους και προσαυξήσεις (άρθρο 6 Ν. 2753/99, Εγκ. Υπ, Οικ. 1015072/πολ 1048/00, Α.Υ.Ο. 1097441/πολ 1242/19.10.01).

Το 1/3 από τη διαφορά αυτή που τυχόν προκύπτει κατανέμεται στην κάθε μία από τις 3 χρήσεις και πάνω σ' αυτήν υπολογίζεται ο οφειλόμενος Φ.Π.Α. Φυσικά, η διαφορά αυτή μερίζεται πρώτα σε εκροές φορολογητέες κατά συντελεστή Φ.Π.Α., σε εκροές με δικαίωμα έκπτωσης και σε εκροές χωρίς

δικαίωμα έκπτωσης, χωρίς να λαμβάνονται υπόψη για τον επιμερισμό αυτό οι εκροές που δεν αποτελούν ακαθάριστα έσοδα, όπως είναι Π.χ. οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις, οι πράξεις λήπτη, οι αυτοπαραδόσεις, οι πωλήσεις παγίων, οι αγορές παγίων με την Α.Υ.Ο. 2869/87, καθώς και οι πάσης φύσης επιδοτήσεις, επιχορηγήσεις και οικονομικές ενισχύσεις.

ΣΗΜ.: α) Όταν διενεργείται τακτικός έλεγχος πριν περάσει η τριετία, τότε αρχίζει νέα τριετία από την επόμενη του οριστικού ελέγχου (Α.Υ.Ο. 1097441/ΠΟΛ. 1242/19.10.01).

β) Για τα εστιατόρια και για τις τυχόν άλλες δραστηριότητες που θεωρούνται από τις διατάξεις του Φ.Π.Α. ως παροχή υπηρεσιών και από τις διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος ως πωλήσεις αγαθών, για τον τεκμαρτό προσδιορισμό του Φ.Π.Α., τα ακαθάριστα έσοδά τους θεωρούνται ως "πωλήσεις αγαθών" (Α.Υ.Ο. 1097441/ΠΟΛ. 1242/01).

Επεξηγήσεις

α) Κόστος πωλήσεων ή αναλώσεων = αρχικά αποθέματα + αγορές χρήσης - τελικά αποθέματα.

Αν δεν υπάρχει απογραφή, τότε ως "αρχικά αποθέματα" παίρνεται το 10% των αγορών της προηγούμενης χρήσης και ως "τελικά αποθέματα" παίρνεται το 10% των αγορών της τρέχουσας χρήσης. Τα αρχικά και τα τελικά αποθέματα των έτοιμων και των ημιέτοιμων προϊόντων αποτιμούνται με βάση μιας από τις γνωστές μεθόδους αποτίμησης (FIFO, LIFO κλπ.). Για να προσδιοριστεί το κόστος πωλήσεων ή αναλώσεων, αφαιρείται η αξία από τα εμπορεύματα, τις πρώτες και βοηθητικές ύλες και τα υλικά συσκευασίας που αποδεδειγμένα (με νόμιμα δικαιολογητικά στοιχεία) καταστράφηκαν ή απωλέστηκαν.

β) Στις πραγματικές δαπάνες περιλαμβάνονται και η κινητή τηλεφωνία καθώς και Οι διάφορες άλλες επαγγελματικές δαπάνες (όπως Π.χ. τα γενικά έξοδα διοίκησης κλπ., όχι όμως το τεκμαρτό ενοίκιο).

γ) Όταν η επιχείρηση είναι συγχρόνως εμπορική και μεταποιητική, τότε, για τον υπολογισμό των **αποσβέσεων** παίρνεται ο συντελεστής 1% όταν κύρια δραστηριότητα είναι η εμπορική ή ο συντελεστής 3% όταν κύρια δραστηριότητα είναι η μεταποίηση.

Το ίδιο γίνεται και όταν δεν έχουν υπολογιστεί και δεν έχουν καταχωρηθεί στα λογιστικά βιβλία οι αποσβέσεις που αναλογούν. Όταν αποδεδειγμένα δεν υπάρχουν αποσβέσεις, διότι δεν υπάρχει αναπόσβεστη αξία ή όταν δεν υπάρχουν πάγια, τότε δεν υπολογίζονται αποσβέσεις με τους παραπάνω συντελεστές 1% ή 3%, ανάλογα.

δ) Όταν υπάρχουν περισσότεροι από ένας Μ.Σ.Κ.Κ., τότε ως μοναδικός συντελεστής παίρνεται ο **μέσος σταθμικός συντελεστής** που προκύπτει αν διαιρεθούν τα συνολικά καθαρά κέρδη, που προκύπτουν με την εφαρμογή των

Μ.Σ.Κ.Κ. κατά κατηγορία εσόδων, με τα συνολικά δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα της κάθε χρήσης, ανεξάρτητα αν πρόκειται για αμιγώς εμπορικές επιχειρήσεις ή μικτές.

Παράδειγμα προσδιορισμού του μέσου σταθμικού Μ.Σ.Κ.Κ. για τη συνάφεια:

Στην ατομική εμπορική επιχείρηση του Α. Βαρδή, για την τριετία 1999 - 2001, δίνονται τα εξής στοιχεία:(όλα τα ποσά είναι σε €)

Εσοδα κατά Μ.Σ.Κ.Κ.	Μ.Σ.Κ.Κ.	1999	2000	2001
Ακαθάριστα έσοδα	15%	30.000	35.000	40.000
Ακαθάριστα έσοδα	20%	10.000	15.000	30.000
Σύνολο ακαθάριστων εσόδων		40.000	50.000	70.000

Με βάση τα παραπάνω δεδομένα, ο μέσος σταθμικός Μ.Σ.Κ.Κ., ανά έτος χωριστά, προσδιορίζεται ως εξής:

1999	2000	2001
$30.000 \times 15\% = 4.500$	$35.000 \times 15\% = 5.250$	$40.000 \times 15\% = 6.000$
$10.000 \times 20\% = 2.000$	$15.000 \times 20\% = 3.000$	$30.000 \times 20\% = 6.000$
40.000 6.500	50.000 8.250	70.000 12.000
$\text{Μ.Σ.Κ.Κ.} = \frac{6.500}{40.000} = 16,25\%$	$\text{Μ.Σ.Κ.Κ.} = \frac{8.250}{50.000} = 16,50\%$	$\text{Μ.Σ.Κ.Κ.} = \frac{12.000}{70.000} = 17,14\%$

ε) Εφόσον προκύπτει διαφορά στα ακαθάριστα έσοδα, τότε υποβάλλεται στη Δ.Ο.Υ. το έντυπο "Ειδικό Σημείωμα υπολογισμού του Φ.Π.Α. βάσει άρθρου 6 Ν. 2573/99" μέσα στις προθεσμίες που υποβάλλεται η εκκαθαριστική δήλωση του Φ.Π.Α. Με βάση το ειδικό αυτό σημείωμα καταβάλλεται το χρεωστικό ποσό του Φ.Π.Α. ή μεταβάλλεται το πιστωτικό υπόλοιπο του Φ.Π.Α. Δηλαδή, αν το πιστωτικό υπόλοιπο του Φ.Π.Α. είναι Π.χ. 1.500€ και το ποσό που προκύπτει από το ειδικό έντυπο της συνάφειας για καταβολή είναι Π.χ. 800€, τότε μεταφέρεται για συμψηφισμό από 1.1.2002 και μετά το υπόλοιπο ποσό ως πιστωτικό υπόλοιπο που είναι 700€ (1.500€ - 800€ = 700€). Αν το ειδικό σημείωμα υποβληθεί στη

Δ.Ο.Υ. εκπρόθεσμα υπολογίζονται οι προσαυξήσεις κατά τον ίδιο τρόπο που υπολογίζονται και για την εκκαθαριστική δήλωση του Φ.Π.Α. Για τις επιχειρήσεις εκείνες που έληξε η τριετία μέσα στο 2001, το ειδικό σημείωμα υποβλήθηκε στη Δ.Ο.Υ. μέχρι τις 25.2.2002 . Τα ποσά που προκύπτουν καταβάλλονται εφάπαξ.

Δεν εφαρμόζεται η συνάφεια, δηλαδή ο τεκμαρτός προσδιορισμός για το Φ.Π.Α. στις εξής περιπτώσεις (Α. Υ. Ο. 1097441/ πολ.1242/19.10.01):

α) Στις τεχνικές επιχειρήσεις για τα ακαθάριστα έσοδα που πραγματοποιούνται

από την εκτέλεση δημοσίων έργων (ενώ εφαρμόζεται η συνάφεια για ιδιωτικά έργα).

β) Στις επιχειρήσεις που εντός της τριετίας τηρούν εκτός από βιβλία Β' ή προαιρετικά Γ κατηγορίας και βιβλία Α' κατηγορίας (π.χ. βενζινάδικα κλπ.).

γ) Στους ελεύθερους επαγγελματίες (λογιστές κλπ.).

δ) Στην περίπτωση που γίνεται οριστική παύση εργασιών της επιχείρησης πριν

από την έναρξη της τρίτης διαχειριστικής περιόδου (Εγκ. Υπ. Οικ. 1015072/πολ 1048/00) (π.χ. διακοπή εργασιών το μήνα Δεκέμβριο του 2000).

ε) Στις επιχειρήσεις που βρίσκονται σε αδράνεια καθ' όλη τη διάρκεια της τριετίας.

στ) Στις επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών, οι οποίες έστω και για μία διαχειριστική περίοδο μέσα στην τριετία πραγματοποίησαν ακαθάριστα έσοδα πάνω από 20.000.000 δρχ. ή πάνω από 58.700 ευρώ. Επίσης, στις μικτές επιχειρήσεις οι οποίες από τον κλάδο παροχής υπηρεσιών πραγματοποίησαν ακαθάριστα έσοδα πάνω από 20.000.000 δρχ. ή πάνω από 58.700 ευρώ, έστω και για μία διαχειριστική περίοδο μέσα στην τριετία.

Παράδειγμα τεκμαρτού προσδιορισμού του Φ.Π.Α. με β' κατηγορίας βιβλία του Κ.Β.Σ. (αφορά την τριετία 1999 - 2001)

α) Η επιχείρηση Α' που τηρεί βιβλία β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., έχει αντικείμενο εργασιών με Μοναδικό Συντελεστή Καθαρού Κέρδους (Μ.Σ.Κ.Κ.) 19%. Από τα έσοδά της άλλα υπάγονται στον κανονικό συντελεστή Φ.Π.Α. 18% και άλλα στο χαμηλό συντελεστή Φ.Π.Α. 8% . Για την τριετία 1999 - 2001 έχουν καταχωρηθεί στο βιβλίο εσόδων εξόδων της επιχείρησης και έχουν συμπεριληφθεί στις

δηλώσεις του Ε3 τα παρακάτω λογιστικά δεδομένα, χωριστά κατά χρήση, ως εξής:

Τα ποσά είναι σε δραχμές για να θυμηθούμε το παλιό μας νόμισμα.

Διαχειριστικά έτη	1999	2000	2001
Δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα	50.000.000	60.000.000	70.000.000
Αποθέματα έναρξης	4.000.000	5.000.000	3.000.000
+Αγορές χρήσης	39.500.000	40.000.000	57.000.000
-Αποθέματα λήξης	5.000.000	3.000.000	6.000.000
α) αγορές που πουλήθηκαν ή αναλώθηκαν μέσα στη χρήση	38.500.000(1)	42.000.000	54.000.000
Β) Πραγματικές δαπάνες χρήσης			
-ενοίκια	1.200.000	1.200.000	1.320.000
-μισθοί & εργοδοτικές εισφορές	2.100.000	2.240.000	2.380.000
-ΔΕΗ, ΟΤΕ, ΕΥΔΑΠ	540.000	642.000	744.000
-τόκοι δανείων	800.000	700.000	600.000
-δαπάνες διαφήμισης	2.000.000	2.500.000	3.000.000
-ασφάλιστρα	150.000	170.000	190.000
Σύνολο (β)	6.790.000	7.452.000	8.234.000
Γ) Αποσβέσεις	200.000	200.000	200.000
Σύνολο (α + β+ γ)	45.490.000	49.652.000	62.434.000
Δ) Κ.Κ. που προκύπτουν	8.643.100(2)	9.433.880(3)	11.862.460
Προκύπτοντα ακαθάριστα έσοδα (α + β+ γ+ δ)	54.133.100	59.085.880	74.296.460

Άθροισμα ακαθάριστων εσόδων που προκύπτουν για την τριετία	Δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα	Διαφορές
1999	50.000.000	4.133.100
54.133.100	60.000.000	-914.120
2000	70.000.000	4.296.460
59.085.880		
2001		
74.296.460		
Σύνολο	180.000.000	7.515.440
187.515.440		

(1) $45.490.000 \times 19\% = 8.643.100$ δρχ.

(2) $49.652.000 \times 19\% = 9.433.880$ δρχ. Κ.Ο.Κ.

(Με την εγκ. πολ 1048/00 παίρνονταν ως Μ.Σ.Κ.Κ. αυτός που προέκυπτε από την εσωτερική υφαίρεση. δεν γνωρίζουμε όμως τι θα ζητάει η νέα εγκύκλιος που δεν κυκλοφόρησε ακόμα).

Ζητείται: Με βάση τα παραπάνω δεδομένα να υπολογιστεί ο Φ.Π.Α. της συνάφειας της τριετίας και να συμπληρωθεί το έντυπο "ΕΙΔΙΚΟ ΣΗΜΕΙΩΜΑ ΤΟΥ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΤΟΥ Φ.Π.Α."

Λύση

α) Από τους πίνακες Ι - ΙΑ η Γ - Δ των εκκαθαριστικών δηλώσεων του Φ.Π.Α. χρήσεων 1999 - 2001 (σελ 298 - 300), συντάσσεται ο παρακάτω πίνακας για να προσδιοριστούν τα ποσοστά συμμετοχής που αντιστοιχούν σε εκροές φορολογητέες, σε εκροές με δικαίωμα έκπτωσης και σε εκροές χωρίς δικαίωμα έκπτωσης, ως εξής:

ΑΣ ΕΚΡΟΝ - ΕΙΣΡΟΝ (χωρίς εμπереχόμενο ΦΠΑ) μετά την αφαίρεση (κατά συντελεστή) των επιστροφών - εκπτώσεων

Α/Α	Α	ΕΚΡΟΕΙ φορολογητέες (πωλητικές αγαθών, παρ. υπηρεσιών κ.λπ.), ΕΝΔΟΧ. ΑΠΟΚΤ. & ΠΡΑΣΕ ΑΝΤΗΤΗ	Συντελεστής ΦΠΑ %	ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΝ που αναλογεί		Β	ΕΙΣΡΟΕΙ φορολογητέες (ενοίκια, μισθώσεις, ενδοχ. απορ. αγαθών, λήψη υπηρεσιών)	Ενσωματωτής ΦΠΑ %	ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΡΟΝ που αναλογεί	
				Κωδ.	Ποσό				Κωδ.	Ποσό
1	601	9.500.000	8	631	760.000	I. ΕΙΣΡΟΕΙ από τη λοιπή Ελλάδα προς το υπόλ. Αγίου	8200.000	8	672	656.000
2	602		4	632				4	672	
3	603	52300.000	18	633	9.414.000	ΕΙΣΡΟΕΙ από λοιπή Ελλάδα	22.000.000	18	673	3.960.000
4	604		6	634		J. ΕΝΔΟΧ. ΑΠΟΚΤΗΘΕΙΣ ΚΑΙ ΠΡΑΣΕΙΣ ΑΝΤΗΤΗ από λοιπή Ελλάδα προς το υπόλ. Αγίου		8	674	
5	605		3	635				4	675	
6	606		13	636				18	675	2.124.000
7	607	61.800.000	ΥΠΟΛΟΓΙΣΤΕΣ	637	110.174.000	II. ΕΙΣΡΟΕΙ από το υπόλ. Αγίου και από τη λοιπή Ελλάδα προς το υπόλ. Αγίου		6	676	
8	608	5.000.000	ΕΒΕΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ					3	678	
9	609	3.000.000	Εναλλακτικές επενδύσεις			ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ από υπόλ. Αγίου		13	679	
10	610			641	11.800.000	IV. ΕΝΔΟΧ. ΑΠΟΚΤΗΘΕΙΣ & ΠΡΑΣΕΙΣ ΑΝΤΗΤΗ από υπόλ. Αγίου		6	680	
11	611			642	3.000.000			3	681	
12	612			643	14.800.000		13	682		
13	613					Διακριν. γίν. ενοίκια παρακλήματα	3142.000	ΕΝΔΟΧ. ΑΠΟΚΤΗΘΕΙΣ	683	505.000
14	614	1.500.000				ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΤΕΛΩΝ ΕΙΣΡΟΝ	45.142.000	ΥΠΟΛΟΓΙΣΤΕΣ	684	245.000
15	615					Επιστροφές από άλλους ΚΑΤΑ ΤΟΝ ΚΑΝΟΝΑ 1203/96				
16	616	500.000		644		Αποδοχές από άλλους ΚΑΤΑ ΤΟΝ ΚΑΝΟΝΑ 1203/96	4.310.000			
17	617	11.800.000				ΣΥΝΟΛΟ ΕΙΣΡΟΝ	49.452.000			
18	618	11.800.000		645						
19	619	60.000.000		646						
20	620			647						

Αν από τα βιβλία σας προκύπτει ότι εισπράξατε περισσότερο συνολικά φόρο, γράψτε τη διαφορά στον κωδ. 714.
Αν από τα βιβλία σας προκύπτει ότι πληρώσατε έναν προληπτή περισσότερο συνολικά φόρο, γράψτε τη διαφορά στον κωδ. 708, ενώ αν πληρώσατε λιγότερο, γράψτε τη διαφορά στον κωδ. 714.

ΥΜΕΝΑ ΠΟΣΑ στα φόρα εισροών											
Ποσό	Κωδ.	Ποσό	Κωδ.	Ποσό	Κωδ.	Ποσό	Κωδ.	Ποσό	Κωδ.		
743.800	702		703		704	85.190	705	2.929.005	707		
									708	15	
									709	10.174.005	
ΥΜΕΝΑ ΠΟΣΑ από τα σύνολα του φόρου εισροών											
Ποσό	Κωδ.	Ποσό	Κωδ.	Ποσό	Κωδ.	Ποσό	Κωδ.	Ποσό	Κωδ.		
	710		711		712		713		714		
								5	715	5	
									ΥΠΟΛΟΓΙΣΤΕΣ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΝ	716	10.174.000

ΑΚΑΣ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ (Για καταβολή, έκπτωση ή επιστροφή)									
Ποσό	Κωδ.	Ποσό	Κωδ.	Ποσό	Κωδ.	Ποσό	Κωδ.	Ποσό	Κωδ.
	801	10.174.000	802	10.174.000	803		804		805
							806		807
									808
									809
									810
									811
									812
									813
									814
									815
									816
									817
									818
									819
									820
									821
									822
									823
									824
									825
									826
									827
									828
									829
									830
									831
									832
									833
									834
									835
									836
									837
									838
									839
									840
									841
									842
									843
									844
									845
									846
									847
									848
									849
									850
									851

ΑΚΑΣ με πληροφοριακά, οικονομικά & στατιστικά στοιχεία της επιχείρησης					Εισπράχθηκε το παραπάνω ποσό	
Κωδ.	Ποσό	Κωδ.	Ποσό	Κωδ.	Ποσό	Κωδ.
902		903		904		905
906		907		908		909
910		911		912		913
914		915		916		917
918		919		920		921
922		923		924		925
926		927		928		929
930		931		932		933
934		935		936		937
938		939		940		941
942		943		944		945
946		947		948		949
950		951		952		953
954		955		956		957
958		959		960		961
962		963		964		965
966		967		968		969
970		971		972		973
974		975		976		977
978		979		980		981
982		983		984		985
986		987		988		989
990		991		992		993
994		995		996		997
998		999		1000		1001

ΕΠΙ 500.000 ΕΠΟΙΚΙΑ

Πληρωμή σταθερού ενόσιου αριθμητικό ποσό σε δραχμές ελλογικά ισόποσο ποσό σε ΕΥΡΩ στην περίπτωση συμπλήρωσης της δήλωσης σε Ευρώ.
312 είναι μέχρι 1000 δραχ. (ισο ποσό σε ΕΥΡΩ) το ποσό αυτό δεν καταβάλλεται στα Δελτία (αμειψίτη) τα ποσά όταν η ενοχλητική δήλωση παραλαμβάνεται από τη ΔΟΥ χωριστά για τις 312 και 313 αρχικά.
313 είναι ποσό που καταβάλλεται είναι οριστικός αριθμός, επιβεβαιώνει το πρόσθετο πλην (+) πριν υπ' αυτό

*Το ποσό των 500.000 δραχ. παραλαμβάνεται από τη ΔΟΥ χωριστά, συμπληρώνεται ελλογικά το σύνολο για καταβολή.

Υ.Ε.Α.Δ. ΥΠΟΥΡΓΕΙΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΤΙΚΗ ΔΗΛΩΣΗ Ο.Π.Α.

ΑΡΜΟΔΙΑ ΔΟΥ 001, ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 002, ΕΤΟΣ 003, ΔΡΑΣΗ 004, ΤΡΟΠΙΚΗ 009, ΑΝΑΚΑΤΗΤΗ 010, ΝΕ ΕΒΡ ΦΥΛΑΞΗ 010

ΠΙΝΑΚΑΣ ΜΕ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΟΥ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟΥ ΣΤΟ ΦΟΡΟ

ΕΠΩΝΥΜΟ Η ΕΠΩΝΥΜΙΑ, ΟΝΟΜΑ, ΟΝΟΜΑ ΠΑΤΕΡΑ, ΤΙΤΛΟΣ, Δ/ΝΣΗ, ΔΗΜΟΣ Η ΚΟΙΝΟΤΗΤΑ, ΤΑΥΤΟΤΗΤΑ, ΚΑΔ, Α.Φ.Μ., ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ΒΙΒΛΙΩΝ Κ.Β.Σ. ΚΑΤΑ ΤΗ Δ/ΝΣΗ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ

ΟΝΟΜΑ, ΟΝΟΜΑ ΠΑΤΕΡΑ, ΤΑΥΤΟΤΗΤΑ, ΕΙΔΟΣ, ΔΡΑΣΗ, Δ/ΝΣΗ, ΔΗΜΟΣ Η ΚΟΙΝΟΤΗΤΑ, ΤΑΥΤΟΤΗΤΑ, ΔΟΥ Φορολ. Εισοδήματος

ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΚΡΟΩΝ - ΕΙΣΡΟΩΝ μετά την αφαίρεση (κατά συντελεστή) των επιστροφών - εκπτώσεων

Table with columns: ΚΩΔ. ΕΙΣΡΟΩΝ, ΕΙΣΡΟΗ, ΚΩΔ. ΕΚΡΟΩΝ, ΕΚΡΟΗ, ΕΙΣΡΟΕΣ φορολογητέες (αγορές εισαγωγές), ΕΝΔΟΣΚΟΠΟΙ ΑΓΟΡΗΤΗΣΕΙΣ ΑΓΡΑΕΙΣ ΑΙΤΗΤΗ, ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ που αναλογεί, ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΡΟΩΝ που αναλογεί

Table with columns: ΠΡΟΣΕΒΑ ΕΙΣΡΟΩΝ, Φόρος για έκπτωση ή απαίτηση, Φόρος για έκπτωση από άλλους δικαιολογητούς, Ποσοτικό υπόλοιπο προηγ. ετών, Χρονοπρόσθετος φόρος, Φόρος για μεταβολή από άλλους δικαιολογητούς, ΦΠΑ που σας επιστρέφεται ή χρησιμοποιείται στην επιστροφή του, Αποφ. αναπροσαρμογής ποσού

ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ για καταβολή, έκπτωση ή επιστροφή (κωδ. 637 - κωδ. 710)

Table with columns: ΤΥΠΟ ΟΙΚΟΥ, ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ, ΜΕΤΑΤΡΟΠΗ ΤΩΝ ΔΡΧ. ΣΕ ΕΥΡΩ, ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ, ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ετήσιου υπολοίπου, ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ετήσιου υπολοίπου, ΣΥΝΟΛΟ για καταβολή

και που η δήλωση παραλαμβάνεται χειρόγραφα, συμπληρώστε ολογράφως το σύνολο για καταβολή σε ΕΥΡΩ.

Table with columns: Ο ΔΗΛΩΩΝ, Ο ΛΟΓΙΣΤΗΣ, Ο ΠΑΡΑΛΑΒΩΝ, Ο ΤΑΜΙΑΣ

ΠΙΝΑΚΑΣ ΚΑΤΑΝΟΜΗΣ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΑΝΑ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗ Φ.Π.Α.

1999		2000		2001		
Κατηγορίες εσόδων στο Φ.Π.Α.	Ποσοστά συμμετοχής	ΠΟΣΑ	Ποσοστά συμμετοχής	ΠΟΣΑ	Ποσοστά συμμετοχής	
8%	12.500.000	25	9.500.000	15,83	13.900.000	19,86
18%	24.500.000 (1)	49	40.500.000 (4)	67,50	46.000.000 (6)	65,71
Με δικαίωμα έκπτωσης	12.500.000 (2)	25	9.500.000 (5)	15,83	9.800.000 (7)	14
Χωρίς δικαίωμα έκπτωσης	500.000(3)	1	500.000 (3)	0,84	300.000 (8)	0,43
	50.000.000	100	60.000.000	100	70.000.000	100

(1) 30.500.000 - 5.000.000 ενδοκ.αποκτ. - 1.000.000 πωλ. παγ. = 24.500.000

(2) 3.000.000 εξαγωγές + 8.500.000 ενδοκ. παραδ. + 1.000.000 πωλήσεις με απαλλακτ. = 12.500.000 δρχ. (3) 500.000 δρχ. = έσοδα από ενοίκια

(4) 52.300.000 - 11.800.000 ενδοκ. αποκτ. = 40.500.000 δρχ.

(5) 5.000.000 εξαγ. + 3.000.000 ενδοκ. παρ. + 1.500.000 πωλ. με απαλ. = 9.500.000 δρχ.

(6) 63.000.000 - 17.000.000 ενδοκ. αποκτ. = 46.000.000 δρχ.

(7) 4.800.000 εξαγ. + 3.000.000 ενδοκ. παρ. + 2.000.000 πωλ. με απαλ. = 9.800.000 δρχ.

(8) 300.000 δρχ. = έσοδα από ενοίκια

β) Με βάση τα δεδομένα της σελίδας 152 συμπληρώνεται η πρώτη σελίδα του έντυπου "Ειδικό Σημείωμα Υπολογισμού του Φ.Π.Α." και με βάση τις εκκαθαριστικές δηλώσεις και τα ποσοστά συμμετοχής του παραπάνω πίνακα συμπληρώνεται η δεύτερη σελίδα "Επιμερισμός των ακαθάριστων εσόδων και υπολογισμός του Φ.Π.Α."

γ) Από το Ειδικό Σημείωμα προκύπτει Φ.Π.Α. προς καταβολή 762.723 δρχ. (η 2.238,37 ευρώ). Το ποσό αυτό καταβάλλεται εφάπαξ μαζί με την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης του Φ.Π.Α. και του Ειδικού Εντύπου.

ΕΙΔΙΚΟ ΣΗΜΕΙΩΜΑ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ Φ.Π.Α. ΑΡΜΟΔΙΑ Δ.Ο.Υ.
 (ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟ ΑΡΘΡΟ 6 ΤΟΥ Ν. 2753/99) ΑΥΞ. ΑΡΙΘΜ
 ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΥΠΟΒΟΛΗΣ

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΤΙΚΟΙ ΠΑΡΑΓΟΝΤΕΣ		ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΑ ΕΤΗ		
		1999	2000	2001
Α) Αγορές που πωλήθηκαν ή αναλώθηκαν μέσα στη χρήση		38.500.000	42.000.000	54.000.000
Β) Πραγματικές δαπάνες		6.790.000	7.452.000	8.234.000
Γ) Αποσβέσεις διενεργηθείσες ή (α+β) X 200.000 1% ή 3%		200.000	200.000	200.000
Δ) Καθαρά κέρδη	Μερικό σύνολο (α+β+γ)	45.490.000	49.652.000	62.434.000
	X Μ.Σ.Κ.Κ. 19%=	8.643.100	9.452.000	11.862.460
ΣΥΝΟΛΟ (α+β+γ+δ)		54.133.100	59.085.880	74.296.460
Δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα		50.000.000	60.000.000	70.000.000

Διαφορά	4.133.100 ₁	-914.120 ₂	4.296.460 ₃
Συνολική διαφορά (1 + 2 + 3)	7.515.440		
Ετήσια κατανομή της συνολ. διαφοράς κατά 1/3	2.505.147	2.505.147	2.505.146
Ακαθάριστα έσοδα (1 + 11)	52.505.147	62.505.147	72.505.146
Ο ΔΗΛΩΝ	Ο ΛΟΓΙΣΤΗΣ	Ο ΠΑΡΑΛΑΒΩΝ	Ο ΤΑΜΙΑΣ

ΕΠΙΜΕΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΚΑΙ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΥ

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ΕΚΡΟΩΝ	ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΑ ΕΤΗ					
	1999		2000		2001	
	ΕΚΡΟΕΣ	ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ	ΕΚΡΟΕΣ	ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ	ΕΚΡΟΕΣ	ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ
ΕΚΡΟΕΣ ΦΟΡ. 8%	13.126.287	1.050.103	9.894.565	791.565	14.399.522	1.151.962
ΕΚΡΟΕΣ ΦΟΡ. 4%						
ΕΚΡΟΕΣ ΦΟΡ. 6%	25.727.522	4.630.954	42.190.974	75.394.375	47.643.131	8.575.764
ΕΚΡΟΕΣ ΦΟΡ. 3%						
ΕΚΡΟΕΣ ΦΟΡ. 2%						
ΕΚΡΟΕΣ ΥΠΟΛΟΓΗΤΕΕΣ ΓΙΑ ΤΟ ΕΛΛΑΔΟΣ ΜΕ ΚΑΙΩΜΑ ΕΚΠΤΩΣΗΣ	13.126.287		9.894.565		10.150.720	
ΕΚΡΟΕΣ ΧΩΡΙΣ ΚΑΙΩΜΑ ΕΚΠΤΩΣΗΣ	525.051		525.043		311.773	
ΣΥΝΟΛΑ	52.505.147	5.681.057	62.505.147	8.385.940	72.505.146	9.727.726
ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΡΟΩΝ ΠΛΩΣΗΣ		5.663.20 ₁		5.121.000 ₂		6.775.000
ΑΤΑΒΛΗΘΕΝΤΑ ΑΤ ΕΤΟΣ ΠΟΣΑ				2.843.800		2.617.000
ΑΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΑ- ΑΠΡΟΟΥΜΕΝΑ ΠΟΣΑ ΣΤΩΤΙΚΟ ΠΟΛΟΙΠΟ ΑΠΡΟΟΥΜΕΝΗΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ		11.990 ₄		10 ₄		4
ΑΠΡΟΟΥΜΕΝΟ Η ΣΤΩΤΙΚΟ ΠΟΛΟΙΠΟ		5.867 _α		421.130 _β		335.726 _γ
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΑΤΑΒΟΛΗ ΑΠΡΟΟΥΜΕΝΩΝ ΧΡΕΩΣΤΙΚΩΝ ΠΕΡΙΟΔΩΝ [(α)+β)+(γ)]		762.723 Δρ		340.75		2.238,37€

(1) $6.563.200 - 900.000 = 5.663.200$ δρχ., (2) $7.245.000 - 2.124.000 = 5.121.000$ δρχ., (3) $9.835.000 - 3.060.000 = 6.775.000$ δρχ., (4) Μεταφέρεται μόνο στο πρώτο έτος (1999) της συνάφειας το πιστωτικό υπόλοιπο από την εκκαθαριστική δήλωση του προηγούμενου έτους (1998), ενώ τα τυχόν πιστωτικά υπόλοιπα από τις εκκαθαριστικές δηλώσεις των ετών 1999 και 2000 δεν μεταφέρονται. Αν όμως προέκυψε Π.χ. στο έτος 1999 της συνάφειας πιστωτικό υπόλοιπο Π.χ. -5.867 δρχ. (αντί 5.867 δρχ.), τότε Το ποσό αυτό (-5.867 δρχ.) θα μεταφέρονταν στο έτος 2000 της συνάφειας (το ίδιο θα γινόταν και με το τυχόν πιστωτικό υπόλοιπο του έτους 2000). Αν όμως στο έτος 2001 προέκυψε από τη συνάφεια πιστωτικό υπόλοιπο, τότε αυτό θα μεταφέρονταν για να μειώσει (και ποτέ για ν' αυξήσει) Το πιστωτικό υπόλοιπο της εκκαθαριστικής δήλωσης του 2001. Επίσης, αν ήταν Π.χ. στο έτος 1999 -5.867 δρχ., στο έτος 2000 421.130 δρχ. και στο έτος 2001 335.726 δρχ., τότε θα Καταβαλλονταν το ποσό 756.856 δρχ. ($421.130 + 335.726 = 756.856$ δρχ.), χωρίς δηλαδή ν' αφαιρεθεί το ποσό -5.867 δρχ. (βλέπε όμως και την εγκύκλιο που θα κυκλοφορήσει, η όποια ίσως αλλάξει την πιο πάνω ερμηνεία).

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
Α. ΓΕΝ. ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

1. ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ 14η Φ.Π.Α.
ΤΜΗΜΑ Α' ΠΟΛ.1061
2. ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ 16η ΕΙΣΠΡΑΞΗΣ ΔΗΜ. ΕΣΟΔΩΝ
ΤΜΗΜΑ Ε'
Β, ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ
ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΚΩΝ ΣΥΣΤΗΜΑ ΤΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ 30η ΕΦΑΡΜΟΓΩΝ Η/Υ
ΤΜΗΜΑ Α'
ΕΡΓΟ TAXIS

Αθήνα 13 Φεβρουαρίου 2002 Αρ.Πρωτ.1013667/892/199/0014

Ταχ. Διύση Τ.κ' 10672 Πληροφορίες

Σίνα 2 - 4

Αθήνα Π.Παπαδημητρίου, Γ.Μπούρα

3647202-5

3645413 .

ΠΡΟΣ: ΩΣ Π.Δ.

Τηλέφωνο FAX

ΘΕΜΑ: Παροχή οδηγιών για την εκπλήρωση της υποχρέωσης των επιχειρήσεων προς παρακολούθηση των ακαθαρίστων εσόδων τους ανά τριετία.

Σχετικά με την εφαρμογή των αποφάσεων ι της 1097
441/5278Π668/ΠΟΛ.1242
10014/19-10-2001 (ΦΕΚ 14378"/22-10-2001) και της
1013666/891/198/0014/ΠΟΛ. 1060113-2-2002 παρέχουμε κατ' άρθρο τις
ακόλουθες οδηγίες και διευκρινίσεις:

ΑΡΘΡΟ 1

ΥΠΟΧΡΕΟΙ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΤΩΝ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΑΝΑ
ΤΡΙΕΤΙΑ.

1. οι επιχειρήσεις εμπορίας και παραγωγής που τηρούν βιβλία Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., καθώς και οι επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών που τηρούν βιβλία Β' ή προαιρετικά Γ κατηγορίας του Κ.Β.Σ. υποχρεούνται για κάθε τριετία λειτουργίας τους, με έτος αφετηρίας τη χρήση 1999, να συγκρίνουν τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα που πραγματοποίησαν με το άθροισμα των τεσσάρων προσδιοριστικών παραγόντων (άρθρ. 3 της απόφασης) και εφόσον αυτά είναι μικρότερα, επί της διαφοράς οφείλουν Φ.Π.Α., χωρίς την επιβολή πρόσθετων φόρων και προστίμων, Ως τριετία λειτουργίας των επιχειρήσεων νοούνται τρεις συνεχόμενες διαχειριστικές περιόδους όπως αυτές ορίζονται από τις διατάξεις του Κ-Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) .

Έτος αφετηρίας της πρώτης τριετίας είναι το 1999 ή επόμενο αυτού, εντός του οποίου η επιχείρηση έκανε έναρξη εργασιών ή τήρησε βιβλίο εσόδων - εξόδων, λόγω αλλαγής κατηγορίας βιβλίων (από Γ ή Α' σε Β').

Διευκρινίζεται ότι, η αλλαγή από Β' κατηγορία τήρησης βιβλίων προαιρετικά σε Γ και αντιστρόφως δεν αλλάζει την τριετία στις περιπτώσεις παροχής υπηρεσιών.

Σε περίπτωση δήλωσης άσκησης παράλληλης δραστηριότητας που υπάγεται στις διατάξεις της απόφασης, ενώ η αρχική δεν υπαγόταν, η τριετία αρχίζει από το έτος που πραγματοποιήθηκε η έναρξη της δεύτερης υπαγόμενης σε Φ.Π.Α. δραστηριότητας.

Η τριετία λήγει με τη συμπλήρωση τριών συνεχόμενων διαχειριστικών περιόδων.

Διευκρινίζεται ότι, στην περίπτωση διενέργειας τακτικού ελέγχου πριν την παρέλευση τριετίας, η τριετία αρχίζει από την επομένη του ελέγχου διαχειριστική περίοδο.

Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση διενέργειας ελέγχου με τις διατάξεις της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1144/1998, όπως ισχύει Π.χ. Σε επιχείρηση που έχει ελεγχθεί για χρήσεις μέχρι και 31/12/2000, η τριετία αρχίζει από 1/1/2001.

Σημειώνεται ότι, η έκδοση μερικών φύλλων ελέγχου μετά τη διενέργεια ελέγχου με τις γενικές διατάξεις δεν αλλάζει την έναρξη της τριετίας της επιχείρησης.

2. Όταν πρόκειται για επιχειρήσεις των οποίων η δραστηριότητα για τις διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος θεωρείται πώλησης αγαθών, ενώ για τις διατάξεις του Φ.Π.Α. παροχής υπηρεσιών και αντίστροφα, κρίνονται για την υπαγωγή τους στην απόφαση αυτή με βάση τις διατάξεις της **φορολογίας εισοδήματος**

Παραδείγματα

1. Επιχειρήσεις εκμετάλλευσης καφενείων, καφετεριών, ζαχαροπλαστειών, εστιατορίων, ψητοπωλείων, οινομαγειρειών και λοιπών συναφών επιχειρήσεων από τις διατάξεις του Φ.Π.Α. θεωρούνται παροχής υπηρεσιών, ενώ για την

υπαγωγή τους στην απόφαση θα λαμβάνονται ως επιχειρήσεις πώλησης αγαθών, σύμφωνα με τις διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος.

2. Επιχειρήσεις εκτέλεσης τεχνικών έργων χωρίς ίδια υλικά (υδραυλικά αποχετευτικά, ηλεκτρολογικά κ.λ.π. έργα από τις διατάξεις του Φ.Π.Α. θεωρούνται παράδοσης αγαθών, ενώ για την υπαγωγή τους στην απόφαση θα λαμβάνονται ως παροχής υπηρεσιών, σύμφωνα με τις διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος.

ΑΡΘΡΟ 2

ΕΞΑΙΡΕΣΕΙΣ

Οι διατάξεις του άρθρου αυτού αναφέρονται στις περιπτώσεις για τις οποίες η απόφαση δεν έχει εφαρμογή:

Α.

1. **Στις τεχνικές επιχειρήσεις** (άρθρ, 34 παρ. 3. ν.2238/1994) για τα ακαθάριστα έσοδα που πραγματοποιούν από την εκτέλεση Δημοσίων έργων. Η έννοια των Δημοσίων έργων είναι η ίδια με αυτή των διατάξεων της φορολογίας εισοδήματος. Διευκρινίζεται ότι και οι υπεργολαβίες Δημοσίων έργων λογίζονται ως Δημόσια έργα.

Για τυχόν άλλες δραστηριότητες έχουν εφαρμογή οι διατάξεις για την παρακολούθηση των ακαθαρίστων εσόδων ανά τριετία. Στην περίπτωση αυτή επιμερίζονται οι κοινές δαπάνες κατ' αναλογία των ακαθαρίστων εσόδων..

2. **Στις επιχειρήσεις που εντός τριετίας τηρούν μεν για ορισμένους κλάδους ή δραστηριότητες βιβλία Β' ή προαιρετικά για παροχή υπηρεσίας Γ κατηγορίας του Κ.Β.Σ., συγχρόνως όμως για άλλους κλάδους ή δραστηριότητες τηρούν βιβλία Α κατηγορίας (π.χ. πρατήρια υγρών καυσίμων, με ταυτόχρονη -εμπορεία λιπαντικών και παροχή υπηρεσιών - βιβλία Α, Β κατηγορίας).**

3. **Στους αμιγώς ελεύθερους επαγγελματίες του άρθρου 48 του ν.2238/1994.** .
Για την περίπτωση αυτή παρέχουμε τις ακόλουθες διευκρινίσεις:

α) Όταν ο αμιγώς ελεύθερος επαγγελματίας δηλώσει και παράλληλη άσκηση δραστηριότητας υπαγόμενης στην απόφαση, η τριετία αρχίζει από το έτος που πραγματοποιήθηκε η έναρξη της δραστηριότητας αυτής.

Π.χ. Γεωπόνος (έναρξη το 1997 - κατηγορία βιβλίων Β' του Κ.Β.Σ.) δηλώνει το 2000 και πώληση φυτοφαρμάκων, η τριετία αρχίζει από 1/1/2000.

β) Στην περίπτωση κατά την οποία, ο ελεύθερος επαγγελματίας με παράλληλη άσκηση δραστηριότητας υπαγόμενης στην απόφαση διακόψει την παράλληλη δραστηριότητα το 2ο έτος της τριετίας, οι διατάξεις της απόφασης δεν έχουν

εφαρμογή. Αντίθετα, εφαρμόζονται, εάν η διακοπή της υπαγόμενης δραστηριότητας πραγματοποιηθεί το 3ο έτος της τριετίας.

γ) Οι ελεύθεροι επαγγελματίες, με παράλληλη άσκηση δραστηριότητας υπαγόμενης στις διατάξεις της απόφασης, των οποίων οι ακαθάριστες αμοιβές τους έστω και μία από της εντός της τριετίας χρήση υπερέβησαν τα είκοσι εκατομμύρια (20.000.000) δραχμές, δεν υποχρεούνται στην παρακολούθηση των ακαθαρίστων εσόδων τους ανά τριετία.

δ) Γίνεται δεκτό ότι, το ίδιο ισχύει και όταν τα έσοδα από την παράλληλη υπαγόμενη στην απόφαση δραστηριότητα είναι ασήμαντα, δηλαδή κάτω του 5% του συνόλου των ακαθαρίστων εσόδων τους.

π.χ.

Λογιστής με έσοδα από εκμετάλλευση φωτοτυπικού μηχανήματος.

ε) Επίσης, η απόφαση αυτή δεν εφαρμόζεται και στην περίπτωση που η παράλληλη δραστηριότητα είναι απαλλασσόμενη του Φ.Π.Α. χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών.

π.χ.

Λογιστής και ασφαλιστής ταυτόχρονα.

Στις αντίθετες περιπτώσεις των αναγραφομένων η απόφαση έχει εφαρμογή για όλες τις δραστηριότητές τους.

4. Στις επιχειρήσεις οι οποίες διέκοψαν (οριστική παύση εργασιών) τις εργασίες τους πριν την έναρξη της τρίτης διαχειριστικής περιόδου.

5. Στις επιχειρήσεις που καθ' όλο το διάστημα της τριετίας είναι σε αδράνεια.

Θεωρείται ότι η επιχείρηση βρίσκεται σε αδράνεια εφόσον κατά το παραπάνω διάστημα δεν πραγματοποίησε αγορές αλλά ούτε και πωλήσεις εμπορευσίμων αγαθών ή παροχές υπηρεσιών. Σε περίπτωση που υφίστανται αγορές εμπορευσίμων αγαθών και όχι πωλήσεις ή το αντίθετο, δηλαδή μόνο πωλήσεις εμπορευσίμων αγαθών, έστω και αν αυτές προέρχονται από αποθέματα προηγούμενων χρήσεων, τότε δεν θεωρείται ότι η επιχείρηση βρίσκεται σε αδράνεια. Επί πωλήσεων αποκλειστικά παγίων στοιχείων θεωρείται ότι υφίσταται αδράνεια. Διευκρινίζεται ότι, η αδράνεια καθ' όλο το διάστημα της τριετίας κρίνεται από τα πραγματικά περιστατικά και επί της ουσίας και δεν θεωρείται απαραίτητη η ύπαρξη ανάλογης δήλωσης μεταβολών. Επίσης όταν πρόκειται για επιχειρήσεις που το πρώτο έτος της τριετίας (1999) ή και το δεύτερο βρίσκονται σε αδράνεια η τριετία αρχίζει από την επόμενη χρήση,

Ειδικά σε περίπτωση που διαπιστώνεται, από υποβληθείσες δηλώσεις μεταβολών, συνεχόμενη αδράνεια για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο του, ενός δευτέρου (1/2) της τριετίας δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις αυτές.

6. Στις επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών οι οποίες έστω και για μία διαχειριστική περίοδο εντός' της τριετίας πραγματοποίησαν ακαθάριστα έσοδα μεγαλύτερα των είκοσι εκατομμυρίων (20.000.000) δραχμών. Επίσης, στις μικτές επιχειρήσεις οι οποίες από τον κλάδο παροχής υπηρεσιών πραγματοποίησαν ακαθάριστα έσοδα, έστω και για μία διαχειριστική περίοδο εντός της τριετίας μεγαλύτερα του ίδιου ως άνω ποσού.

7. Στις μικτές επιχειρήσεις που τηρούν προαιρετικά βιβλία Γ κατηγορίας του Κ.Β.Σ.

Β.

Επιπλέον, αναφέρουμε και τις ακόλουθες περιπτώσεις που δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις της απόφασης αυτής:

1. Στις επιχειρήσεις που πραγματοποιούν αποκλειστικά εκροές χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών τους. Δηλαδή εκροές απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης ή εξαιρούμενες του Φ.Π.Α.

Ειδικά, όταν πρόκειται για επιχειρήσεις οι οποίες έχουν δραστηριότητα ανέγερσης οικοδομών με παράλληλη υπαγόμενη δραστηριότητα στο Φ.Π.Α., γίνεται δεκτό ότι η απόφαση αυτή εφαρμόζεται μόνο για την υπαγόμενη στο Φ.Π.Α. δραστηριότητα με επιμερισμό των κοινών δαπανών, λόγω της ιδιομορφίας που παρουσιάζει το συγκεκριμένο επάγγελμα δεδομένου ότι οι δαπάνες ανέγερσης των οικοδομών και ο χρόνος πώλησης των διαμερισμάτων κλπ δεν ταυτίζονται πάντοτε στις ίδιες χρονικές περιόδους.

2. Στις επιχειρήσεις που έστω και για μία από τις χρήσεις της τριετίας δεν πληρούν την προϋπόθεση με βάση το κριτήριο της κατηγορίας βιβλίων (π.χ. αλλαγή κατηγορίας βιβλίων επιχείρησης εμπορίας ή μεταποίησης από 1/1/2000 ή από 1/1/2001 από Β' σε Γ ή από Β' σε Α').

3. Στις επιχειρήσεις που αποκτούν γεωργικά εισοδήματα σύμφωνα με τις διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος (γεωργικές επιχειρήσεις).

Όταν οι ίδιες επιχειρήσεις ασκούν συγχρόνως και άλλη ή άλλες δραστηριότητες υπαγόμενες στην απόφαση (π.χ. γεωργική επιχείρηση - κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α. με παράλληλη εκμετάλλευση θεριζοαλωνιστικής μηχανής ή γεωργική επιχείρηση κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α. με παράλληλη εκμετάλλευση ελαιοτριβείου), αυτή έχει εφαρμογή μόνο για τις παράλληλες δραστηριότητες.

Τονίζεται ότι, οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος για την αγροτική εκμετάλλευσή τους δεν εμπίπτουν στις διατάξεις αυτές για την παρακολούθηση των

ακαθαρίστων εσόδων τους ανά τριετία. Το ίδιο ισχύει και για τους εκμεταλλευτές σκαφών παράκτιας αλιείας που υπάγονται στις διατάξεις της 1145339/6602/1401 Π.Ο.Λ.1320/ΕΟ014/30.12.1998 Α.Υ.Ο,

4. Επίσης, οι διατάξεις της απόφασης αυτής γίνεται δεκτό ότι - δεν έχουν εφαρμογή σε επιχειρήσεις **εκμετάλλευσης πλοίων**, λόγω των ιδιαιτεροτήτων που παρουσιάζουν, καθώς και του ειδικού τρόπου φορολογίας τους.

5. Εξυπακούεται ότι, οι διατάξεις της απόφασης αυτής δεδομένου ότι αναφέρονται σε επιχειρήσεις, δεν έχουν εφαρμογή. .στα Ν.Π.Δ.Δ., Ιδρύματα, συλλόγους, σωματεία και γενικά στα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα πρόσωπα και ενώσεις αυτών, έστω και αν παράλληλα ασκούν δραστηριότητα υπαγόμενη στις διατάξεις του Φ.Π.Α.. Αντίθετα, οι αστικές εταιρείες (κερδοσκοπικές ή μη) υπάγονται.

6. Τέλος, σημειώνεται ότι, οι εκμεταλλευτές αυτοκινήτων Φ.Δ.Χ. και Λ.Δ.Χ. - έχουν υποχρέωση για παρακολούθηση των ακαθαρίστων εσόδων τους ανά τριετία, ενώ οι εκμεταλλευτές Ε.Δ.Χ. αυτοκινήτων εξαιρούνται, εφόσον υπάγονται στο ειδικό καθεστώς απόδοσης Φ.Π.Α., με βάση τα κατ' αποκοπήν ποσά.

Όσον αφορά τα Φ.Δ.Χ. που είναι ενταγμένα σε ΙΜΕ- ΕΠΕ και οι ιδιοκτήτες τους δεν ασκούν παράλληλη ατομική εκμετάλλευσή του ίδιου φορτηγού, διευκρινίζεται ότι δεν εμπίπτουν στις διατάξεις της απόφασης αυτής. .

Αντίστοιχα, το ίδιο ισχύει για τα ΚΤΕΛ και τα λεωφορεία που είναι ενταγμένα στα ΚΤΕΛ.

ΑΡΘΡΟ 3

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΤΙΚΟΙ ΠΑΡΑΓΟΝΤΕΣ

1. Οι προσδιοριστικοί παράγοντες που λαμβάνονται υπόψη για τον υπολογισμό των ακαθαρίστων εσόδων ανά τριετία είναι οι εξής:

α) οι αγορές που πωλήθηκαν ή αναλώθηκαν;

β) οι πραγματικές δαπάνες,

γ) οι αποσβέσεις και

δ) τα καθαρά κέρδη επί του αθροίσματος των τριών προηγούμενων προσδιοριστικών παραγόντων με την εφαρμογή του Μ.Σ.Κ.Κ

2. Αναλυτικότερα σημειώνουμε τα ακόλουθα για κάθε προσδιοριστικό παράγοντα:

α) Οι αγορές εμπορευσίμων αγαθών, πρώτων και βοηθητικών υλών, υλικών συσκευασίας που συνιστούν στοιχείο κόστους παραγωγής, που πωλήθηκαν ή αναλώθηκαν μέσα στη χρήση. Ως τέτοιες αγορές, θεωρούνται οι αγορές της χρήσης συν τις αγορές της απογραφής έναρξης μείον τις αγορές της απογραφής λήξης.

Στην απογραφή των επιχειρήσεων παραγωγής αγαθών λαμβάνεται υπόψη το κόστος των ετοιμών, ημιετοιμών ή ημικατεργασμένων αγαθών, όπως ορίζονται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) περί απογραφής.

Αν δεν υπάρχει απογραφή εφαρμόζονται οι διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 33 του ν.2238/1994, δηλαδή, λαμβάνεται ποσοστό 10% επί των αγορών της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου ως απογραφή έναρξης και 10% επί των αγορών της τρέχουσας διαχειριστικής περιόδου ως απογραφή λήξης.

Στην περίπτωση σύνταξης απογραφών προαιρετικά λαμβάνονται υπόψη τα δεδομένα αυτών, με την προϋπόθεση ότι τηρήθηκε ή θα τηρηθεί η υποχρέωση σύνταξης απογραφών για μία τριετία από τη σύνταξη της πρώτης προαιρετικής απογραφής λήξης. Για παράδειγμα, αν συνταχθεί για πρώτη φορά προαιρετική απογραφή λήξης στις 31/12/1999, τότε η επιχείρηση υποχρεώνεται να διενεργεί συνεχείς απογραφές μέχρι και την απογραφή λήξης της 31/12/2002, εάν συνταχθεί για πρώτη φορά 31/12/2001, θα συνταχθούν απογραφές μέχρι 31/12/2004.

Επίσης, λαμβάνεται υπόψη η αξία των καταστραφέντων ή απολεσθέντων εμπορευσίμων αγαθών, πρώτων και βοηθητικών υλών, υλικών συσκευασίας που συνιστούν κόστος παραγωγής, η οποία αποδεικνύεται ή δικαιολογείται με νόμιμα παραστατικά και με την προϋπόθεση ότι έχει καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία. Π.χ. Πρωτόκολλο καταστροφής αγαθών και λοιπά έγγραφα δικαιολογητικά που αποδεικνύουν το γεγονός αυτό, όπως Δελτίο Αποστολής προς τον τόπο απόρριψης ή καταστροφής έγγραφα δημόσιων υπηρεσιών κ.λ.π.

Σημειώνεται ότι, οι αυτοπαραδόσεις αγαθών αφαιρούνται ισόποσα από τις αγορές ή τα έξοδα κατά περίπτωση, δηλαδή όπου έχουν καταχωρηθεί, ώστε να μην λαμβάνονται υπόψη στους προσδιοριστικούς παράγοντες.

Ειδικά τα πρακτορεία ταξιδιών που υπάγονται στις διατάξεις του άρθρου 43 του ν.2859/2000 - Ειδικό καθεστώς πρακτορείων ταξιδιών, στον παράγοντα αυτό, περιλαμβάνουν το κόστος του τουριστικού πακέτου στο οποίο δεν συνυπολογίζονται οι αυτοπαραδόσεις αγαθών, ιδιοχρησιμοποιήσεις υπηρεσιών που λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό της μικτής αμοιβής των.

β) Οι πραγματικές και όχι οι τεκμαρτές δαπάνες της επιχείρησης που αφορούν τη χρήση

Ενδεικτικά αναφέρονται:

-γενικά έξοδα διαχείρισης (μισθοί, εργοδοτικές εισφορές, ενοίκια, ασφάλιστρα, λογαριασμοί Δ.Ε.Η., ύδρευσης, σταθερής - κινητής τηλεφωνίας, μισθώσεις κινητών, κλπ.)

-δεδουλευμένοι τόκοι κάθε είδους πιστώσεων,

-δαπάνες επισκευής και συντήρησης επαγγελματικών εγκαταστάσεων,

-λοιπές επαγγελματικές δαπάνες.

Διευκρινίζεται ειδικά ως προς τις περιπτώσεις επιδοτήσεων, οι οποίες αποτελούν, κατά τις διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος μειωτικά στοιχεία των δαπανών, ότι θα λαμβάνεται υπόψη η πραγματική δαπάνη, δηλαδή το τελικό ποσό μετά τη σχετική μείωση.

Παράδειγμα:

Δαπάνες μισθοδοσίας	=	10.000.000 δρχ.
<u>Επιδότηση νέων θέσεων εργασίας</u>	=	<u>1.000.000 δρχ.</u>
Πραγματική δαπάνη	=	<u>9.000.000 δρχ.</u>

Για τη συγκεκριμένη δαπάνη λαμβάνουμε το ποσό των 9.000.000 δρχ.

γ)Οι αναλογούσες στη χρήση αποσβέσεις παγίων στοιχείων σύμφωνα με όσα ορίζονται από τις διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος. Παρέχεται η δυνατότητα αντί των αποσβέσεων αυτών να λαμβάνεται υπόψη το 1 % του αθροίσματος των ανωτέρω προσδιοριστικών παραγόντων α και β. προκειμένου για επιχειρήσεις εμπορίας αγαθών, παροχής υπηρεσιών και επί ελευθερίων επαγγελμάτων και το 3% προκειμένου για μεταποιητικές

Διευκρινίζεται προς άρση αμφισβητήσεων ότι, οι επιχειρήσεις εκμετάλλευσης εστιατορίων, ζαχαροπλαστειών και λοιπών συναφών επιχειρήσεων λογίζονται επιχειρήσεις εμπορίας (συντελεστής 1 %) και οι επιχειρήσεις εκμετάλλευσης τεχνικών έργων με ίδια υλικά μεταποιητικές (συντελεστής 3 %).

Για τις μικτές επιχειρήσεις, εμπορίας αγαθών, παροχής υπηρεσιών, ή ελευθερίων επαγγελμάτων που ασκούν ταυτόχρονα και μεταποιητική δραστηριότητα, προκειμένου να υπολογισθούν οι αποσβέσεις με το συντελεστή 1 % ή 3 % θα λαμβάνεται υπόψη η κύρια δραστηριότητα από πλευράς ακαθαρίστων εσόδων και το ποσοστό θα εφαρμόζεται επί του συνόλου του αθροίσματος των

πιο πάνω προσδιοριστικών παραγόντων. Ειδικά, όταν αποδεδειγμένα δεν υφίσταται αναπόσβεστη αξία παγίων στοιχείων στη μεταποιητική δραστηριότητα, λαμβάνεται υπόψη το ποσοστό 1%.

Με τα ίδια ως άνω ποσοστά και επί των προσδιοριστικών παραγόντων της οικείας χρήσης υπολογίζονται οι αποσβέσεις στην περίπτωση κατά την οποία δεν έχουν διενεργηθεί και καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία οι αναλογούσες αποσβέσεις ή αυτές δεν έχουν υπολογισθεί ορθά κατά τις κείμενες διατάξεις. Στις περιπτώσεις που αποδεδειγμένα τα πάγια που χρησιμοποιεί η επιχείρηση έχουν αποσβεσθεί σε προηγούμενες χρήσεις δεν υπολογίζονται και δεν προστίθενται αποσβέσεις. Το ίδιο ισχύει και στις περιπτώσεις που η επιχείρηση δεν έχει πάγια (π.χ. μίσθωση αυτών από τρίτους -υπολογίζονται βέβαια τα μισθώματα στις δαπάνες).

Τα αναλογούντα καθαρά κέρδη. Αυτά προσδιορίζονται με πολλαπλασιασμό του αθροίσματος των προσδιοριστικών παραγόντων α β' και γ' (αγορές, . δαπάνες και αποσβέσεις) με τον προβλεπόμενο κατά περίπτωση Μοναδικό Συντελεστή Καθαρού Κέρδους (Μ.Σ.Κ.Κ.) - χωρίς εσωτερική υφαίρεση.

Για επιχειρήσεις που εφαρμόζουν περισσότερους του ενός Μ.Σ.Κ.Κ., ως μοναδικός συντελεστής θα λαμβάνεται, ο μέσος σταθμικός συντελεστής, ο οποίος προκύπτει από τη διαίρεση των συνολικών καθαρών κερδών της επιχείρησης, βάσει των προβλεπομένων για αυτήν Μ.Σ.Κ.Κ. , δια των συνολικών δηλωθέντων ακαθαρίστων εσόδων της κάθε χρήσης, ανεξάρτητα αν πρόκειται για αμιγώς εμπορικές επιχειρήσεις ή μικτές. Αν το πηλίκο είναι δεκαδικός αριθμός, στρογγυλοποιείται στην πλησιέστερη ακέραια μονάδα (π.χ. $8,49 = 8 - 8,50 = 9 - 8,51 = 9$).

Κατά τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών και σε περίπτωση που για ένα επάγγελμα δεν προβλέπεται Μ.Σ.Κ.Κ. λαμβάνεται υπόψη ο συντελεστής του περισσότερο συναφούς ή συγγενούς επαγγέλματος και ελλείψει αυτού ο συντελεστής προσδιορίζεται με βάση τις ιδιαίτερες συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης και τα διαθέσιμα εν γένει σχετικά στοιχεία.

Ειδικά στις περιπτώσεις ελευθερίων επαγγελμάτων, που εμπίπτουν στις διατάξεις της απόφασης και δεν προβλέπεται μοναδικός συντελεστής για το συγκεκριμένο επάγγελμα. λαμβάνεται ο μέσος όρος των μοναδικών συντελεστών του οικείου πίνακα (47,75%).

ΑΡΘΡΟ 4.

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ- ΕΠΙΜΕΡΙΣΜΟΣ ΔΙΑΦΟΡΑΣ

1. Εφόσον τα ακαθάριστα έσοδα που προκύπτουν συνολικά από το άθροισμα των προηγούμενων τεσσάρων προσδιοριστικών παραγόντων μέσα στην τριετία είναι μεγαλύτερα από τα δηλωθέντα από την επιχείρηση για το ίδιο χρονικό διάστημα, επί της διαφοράς οφείλεται Φ.Π.Α.

Ως προς τις περιπτώσεις αγοράς και πώλησης αγαθών για λογαριασμό τρίτου διευκρινίζεται ότι, ως ακαθάριστα έσοδα του αντιπροσώπου λαμβάνονται τα ποσά της προμήθειας.

2. Ως ακαθάριστα έσοδα λαμβάνονται αυτά που ορίζονται από τις διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος. Για την κατανόηση αυτού παραθέτουμε το ακόλουθο παράδειγμα:

Ακαθάριστα έσοδα στη φορολογία εισοδήματος = 100.000 δρχ.

Δημοτικός φόρος = 2.000 δρχ.

Εκροές Φ.Π.Α. = 102.000 δρχ.

Δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα για τη σύγκριση λαμβάνουμε 100.000 δρχ.

3. Η θετική αυτή διαφορά κατανέμεται κατά ίσα μέρη στις τρεις χρήσεις. Η κατανεμόμενη διαφορά επιμερίζεται κατά χρήση με βάση την αναλογία των δηλωθέντων εκροών, σε εκροές φορολογητέες κατά συντελεστή Φ.Π.Α., σε εκροές απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης, σε εκροές φορολογητέες εκτός Ελλάδας με δικαίωμα έκπτωσης, σε εκροές απαλλασσόμενες και εξαιρούμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης.

Σημειώνεται ότι, στην περίπτωση που η επιχείρηση ήταν σε αδράνεια για μία ή δύο χρήσεις της τριετίας και καταλαμβάνεται από τις διατάξεις, η θετική διαφορά κατανέμεται ισομερώς στις χρήσεις που αυτή λειτουργούσε.

4. Εκροές, οι οποίες δεν αποτελούν ακαθάριστα έσοδα, δεν λαμβάνονται υπόψη για τον επιμερισμό, δηλαδή: Ενδοκοινοτικές αποκτήσεις, πράξεις λήπτη, αυτοπαραδόσεις αγαθών, αυτοπαρασχές υπηρεσιών, πωλήσεις παγίων στοιχείων, αγορές επενδυτικών αγαθών βάσει της Π.2869/1987 Απόφασης των Υπουργών Οικονομικών και Γεωργίας, καθώς και οι πάσης φύσεως επιδοτήσεις, επιχορηγήσεις, και οικονομικές ενισχύσεις, οι οποίες δεν αποτελούν μέρος της φορολογητέας αξίας.

ΑΡΘΡΟ 5

ΥΠΟΒΟΛΗ ΕΙΔΙΚΟΥ ΣΗΜΕΙΩΜΑΤΟΣ

1. Εφόσον προκύπτει διαφορά ακαθαρίστων εσόδων κατά τα ανωτέρω, υποβάλλεται μόνο στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. το «Ειδικό Σημείωμα υπολογισμού του Φ.Π.Α. ο βάσει άρθρου 6 ν.2753/1999 » στις εξής προθεσμίες:

α) Μέχρι την 31 Μαρτίου του επομένου έτους της τελευταίας χρήσης της τριετίας για τους τηρούντες βιβλία, Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. κατά τη χρήση αυτή.

β) Στις προθεσμίες υποβολής της εκκαθαριστικής δήλωσης Φ.Π.Α. της τελευταίας χρήσης της τριετίας για τους τηρούντες προαιρετικά βιβλία Γ κατηγορίας του Κ.Β.Σ. κατά τη χρήση αυτή.

Ειδικά για τις επιχειρήσεις των οποίων η τρίτη διαχειριστική περίοδος της τριετίας έληξε εντός του έτους 2001, ως προθεσμία υποβολής του Ειδικού Σημειώματος ορίζεται η 31 η Μαρτίου 2002, ανεξάρτητα από την κατηγορία βιβλίων που τηρούσαν.

2. Αρμόδια Δ.Ο.Υ. είναι η ίδια στην οποία υποβάλλεται η εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. της τελευταίας χρήσης της τριετίας.

3. Το Ειδικό σημείωμα υπογράφεται από λογιστή φοροτεχνικό σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3"8ΤΟυ ν. 2873/2000 της Α.Υ.Ο. 10035101102/ 38 /ΠΟΛ.1 070/0014/15-3-2001 και των οδηγιών που παρασχέθηκαν με την εγκύκλιο 1090523/4468/567/ΠΟΛ.1263/0014/20-11-2001.

4. Με το Ειδικό Σημείωμα είναι δυνατόν να προκύψει χρεωστικό υπόλοιπο για καταβολή ή πιστωτικό υπόλοιπο διαφορετικό από αυτό που έχει ήδη μεταφερθεί για συμψηφισμό στην επόμενη χρήση από αυτήν της τριετίας. Για τις περιπτώσεις αυτές παρέχουμε τις ακόλουθες διευκρινίσεις:

α) Στην περίπτωση τελικού χρεωστικού υπολοίπου (μετά το συμψηφισμό τυχόν πιστωτικού υπολοίπου της τρίτης χρήσης) αυτό καταβάλλεται χωρίς την επιβολή πρόσθετων φόρων.

Όταν το Ειδικό Σημείωμα υποβάλλεται εκπρόθεσμα, το ποσοστό του πρόσθετου φόρου είναι ίδιο με αυτό της εκπρόθεσμης δήλωσης Φ.Π.Α. και η ημερομηνία έναρξης του εκπροθέσμου είναι η επόμενη ημέρα των οριζόμενων προθεσμιών στο πρώτο εδάφιο του άρθρου αυτού (π.χ. η 1 η Απριλίου για τους τηρούντες βιβλία Εσόδων - Εξόδων).

Επί μη ύπαρξης χρεωστικού υπολοίπου δεν επιβάλλεται πρόστιμο

α) Στην περίπτωση διαφορετικού πιστωτικού υπολοίπου από αυτό που έχει ήδη μεταφερθεί για συμψηφισμό, αυτό μειώνει κατά το ποσό της διαφοράς το φόρο των εισροών της φορολογικής περιόδου κατά την οποία υποβάλλεται εμπρόθεσμα το Ειδικό Σημείωμα.

Αν όμως το Ειδικό Σημείωμα υποβάλλεται εκπρόθεσμα, πρέπει να υποβληθούν τροποποιητικές περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. για να δηλωθεί η ανωτέρω διαφορά του πιστωτικού υπολοίπου, από τη φορολογική περίοδο που θα υποβαλλόταν αυτό εμπρόθεσμα και να καταβληθεί με τις νόμιμες προσαυξήσεις ή να συμψηφισθεί, κατά περίπτωση, η τυχόν προκύπτουσα διαφορά φόρου.

Δεδομένου ότι το αποτέλεσμα από την εφαρμογή των διατάξεων αυτών κρίνεται ανά τριετία, τυχόν πιστωτικό υπόλοιπο που προκύπτει κατά την τελευταία χρήση της τριετίας συμψηφίζεται με τυχόν χρεωστικά υπόλοιπα των δύο άλλων ετών και το απομένον υπόλοιπο αυτού αποτελεί τη μεταβολή του πιστωτικού υπολοίπου που θα μεταφερθεί σύμφωνα με τα αναγραφόμενα.

Σημειώνεται ότι, στην περίπτωση μεταβίβασης επιχείρησης ως συνόλου, κλάδου ή μέρους αυτής, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 5 του Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (ν.2859/2000) κατά την τελευταία χρήση της τριετίας, η τυχόν μείωση του πιστωτικού υπολοίπου δεν θεμελιώνει υποχρέωση του καθολικού διαδόχου για τροποποίηση του πιστωτικού υπολοίπου που έχει ήδη συμπεριληφθεί στην περιοδική δήλωση της φορολογικής περιόδου που έγινε η μεταβίβαση σύμφωνα με όσα παραπάνω αναφέρονται, αλλά θεωρείται ως διαφορά φόρου για καταβολή από τον μεταβιβάζοντα και υπόχρεο για την υποβολή του Ειδικού Σημειώματος.

5. Το Ειδικό Σημείωμα υποβάλλεται σε δύο αντίτυπα στο Τμήμα Εμμέσων και Ειδικών Φόρων, όπου παραλαμβάνεται, ελέγχεται και θεωρείται.

ΑΡΘΡΟ 6

ΚΑΤΑΒΟΛΗ ΦΟΡΟΥ

1. Το οφειλόμενο ποσό καταβάλλεται σε έξι (6) ίσες μηνιαίες δόσεις, με τον περιορισμό ότι κάθε δόση δεν μπορεί να είναι μικρότερη των τριακοσίων (300) ΕΥΡΩ, εκτός της τελευταίας.

Η πρώτη δόση καταβάλλεται με την υποβολή του Ειδικού Σημειώματος και οι υπόλοιπες μέχρι την τελευταία εργάσιμη, για τις Δημόσιες Υπηρεσίες, ημέρα των μηνών που ακολουθούν.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΠΡΟΛΟΓΟΣ.....	Σελ.....	1
<u>ΜΕΡΟΣ ΠΡΩΤΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο</u>		
<u>ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ-ΕΝΝΟΙΑ ΚΑΙ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΤΟΥ</u>		
<u>Φ.Π.Α.....</u>	Σελ.....	2
<u>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο ΠΟΙΟΙ ΥΠΟΚΕΙΝΤΑΙ ΣΤΟ Φ.Π.Α.</u>		
<u>(ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ).....</u>	Σελ.....	10
<u>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο ΔΗΛΩΣΕΙΣ Φ.Π.Α. ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ</u>		
<u>ΕΦΑΡΜΟΓΕΣ.....</u>	Σελ.....	33
<u>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο ΚΑΘΕΣΤΩΤΑ Φ.Π.Α.</u>	Σελ.....	37
<u>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5^ο ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ-ΕΚΠΤΩΣΕΙΣ – ΔΙΑΚΑΝΟΝΙΣΜΟΙ ΚΑΙ</u>		
<u>ΕΠΙΣΤΡΟΦΕΣ ΤΟΥ Φ.Π.Α.....</u>	Σελ.....	86
<u>ΜΕΡΟΣ ΔΕΥΤΕΡΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο</u>		
<u>ΤΕΚΜΑΡΤΟΣ ΤΡΟΠΟΣ (ΕΙΔΙΚΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΚΑΘΑΡΟΥ</u>		
<u>ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΣΥΝΑΦΕΙΑ 3-ΕΤΙΑΣ.....</u>	Σελ...155	
<u>ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ.....</u>	Σελ...179	
<u>ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....</u>	Σελ...180	
<u>ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 1.....</u>	Σελ...181	
<u>ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 2.....</u>	Σελ...181	

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- 1.Ο φόρος προστιθέμενης αξίας. Παναγιώτη Κ. Γιαννακούρη- Βασιλείου Λ. Κουκουβίνη ,τόμος Α,Β,Γ.
- 2.Ο φόρος προστιθέμενης αξίας. Παναγιώτη Κ. Γιαννακούρη- Βασιλείου Λ. Κουκουβίνη ,έκδοση Η.
- 3.Ο φόρος προστιθέμενης αξίας στην Ελλάδα, Θεόδωρου Α . Γεωργακόπουλου
- 4.Φορολογική Επιθεώρηση, Ετήσιος Φορολογικός Οδηγός 2001 τόμος Α,Β,Γ.
- 5.Φόρος Προστιθέμενης Αξίας Δηλώσεις. Δημητρίου Καραγιάννη
6. Φόρος Προστιθέμενης Αξίας Δηλώσεις σε ευρώ. ΄Δημητρίου Καραγιάννη έκδοση 10^η.
- 7.ΚΩΔΙΚΑΣ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΠΡΑΚΤΙΚΟ ΒΟΗΘΗΜΑ ΒΑΣΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ. ΔΗΜΗΤΡΗ ΠΑΡ. ΣΤΑΜΑΤΟΠΟΥΛΟΥ έκδοση β΄
- 8.Αγορα Χωρίς Σύνορα. Ινστιτούτο διεθνών οικονομικών σχέσεων τεύχη 8, 9,10, τόμος 9 2003
- 9.Εκθεση του Διοικητή για το έτος 2002 Τράπεζα της Ελλάδος 2003.
- 10.ημερησιος τύπος :express,ναυτεμπορική, τα νέα,έθνος.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 1
ΔΗΛΩΣΕΙΣ Φ.Π.Α.

ΠΕΡΙΟΔΙΚΗ ΔΗΛΩΣΗ Φ.Π.Α.

Για υποχρεώσεις με Φ.Π.Α. στην Ελλάδα

Επιλογή θέσης των υποχρεώσεων στην Ελλάδα, των μη υποχρεώσεων ή στην Ελλάδα
 Επιλογή θέσης και ΑΠΟΔΕΙΚΤΙΚΟΥ ΣΤΡΩΜΑΤΙ, αν δεν εκδόθηκε μηχανογραφικά.
 Υποβάλλεται με δύο (2) αντίτυπα.

ΠΡΩΤΟ ΤΥΠΟ	003	
ΔΕΥΤΕΡΟ ΤΥΠΟ	004	
ΤΡΙΤΟ ΤΥΠΟ	005	

ΚΩΣΤΟΣ ΝΟΜ. Γ. ΠΑΤΡΩΝ 001 2334

ΕΤΟΣ 006 2003

ΑΡΙΘΜΟΣ ΠΡΩΤΟΤΥΠΟΥ 01 1003 - 31 12 03

008	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12

011	012											
-----	-----	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

ΚΩΣΤΟΣ με Πάροχο
 ΠΡΩΤΟ ΤΥΠΟ 006
 ΔΕΥΤΕΡΟ ΤΥΠΟ 007
 ΤΡΙΤΟ ΤΥΠΟ 008

ΠΡΟΣΦΕΡΟΜΕΝΟ ΚΑΘ. ΟΤΙ ΕΙΣΠΡΑΞΕΙΣ ΕΙΣΧΕΙΡΟΛΟΓΗΣΕΩΣ ΠΡΟΣΦΕΡΟΜΕΝΕΣ

ΚΑΙ ΜΕ ΤΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΩΝ ΕΠΟΧΟΚΙΜΕΝΩΝ ΣΤΟ ΦΟΡΟ ΕΙΣΠΡΑΞΕΩΣ

ΔΗΗΤΡΟΠΟΥΛΟΥ

ΑΝΤΙΣΚΙΑ

ΠΑΝΑΓΙΩΤΗΣ

ΓΟΥΝΑΡΗ 20

ΠΑΤΡΑΣ

90 96 34 25 Α Τ Π 726349

ΚΑΤΕΧΟΡΟΣ ΕΙΣΠΡΑΞΕΩΣ

ΚΩΣΤΟΣ	ΕΙΣΠΡΑΞΗ	ΕΤΟΣ	ΑΡΙΘΜΟΣ	ΠΟΣΟΣΤΟ	ΠΟΣΟΣΤΟ	ΠΟΣΟΣΤΟ	ΠΟΣΟΣΤΟ	ΠΟΣΟΣΤΟ	ΠΟΣΟΣΤΟ
301	40.000,00	8	371	3200,00	351	29.000,00	8	371	2320,00
302			4	372			4	372	
303	2.300,00	18	373	414,00	353	88.000,00	18	373	15840,00
304			6	374			6	374	
305			3	375			3	375	
306			13	376			13	376	
307	42.300,00	1	377	3614,00	357	28.000,00	1	377	5.000,00
308					358	145.000,00	1	378	23160,00
309									
310									
311	42.300,00								

ΚΩΣΤΟΣ	ΕΙΣΠΡΑΞΗ	ΕΤΟΣ	ΑΡΙΘΜΟΣ	ΠΟΣΟΣΤΟ
343				
344				

ΚΩΣΤΟΣ	ΕΙΣΠΡΑΞΗ	ΕΤΟΣ	ΑΡΙΘΜΟΣ	ΠΟΣΟΣΤΟ
401				
402				
403				
411				
412	0,05			
420	23159,95			

ΣΥΝΟΛΟ ΕΚΚΛΑΔΕΙΣΗΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

501	19545,95	511	
502	19545,95	512	
503		513	

Επισημαίνεται ότι η Φορολογική κατάσταση που περιλαμβάνεται στην παρούσα δήλωση υποβάλλεται με σκοπό την ενημέρωση της Εφορίας.

ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΤΙΚΗ ΔΗΛΩΣΗ Φ.Π.Α.

Επισημάνσεις για ΑΡΧΑΙΟΛΟΓΙΚΟΥΣ ΣΥΛΛΟΓΕΙΣ, για τους οποίους υπάρχει απαλλαγή

ΠΡΟΒΛΕΠΟΜΕΝΗ ΠΡΟΣΦΑΤΗ ΔΕΛΤΑ ΔΕΛΤΑ

ΑΡΧΑΙΟΛΟΓΙΚΟΣ ΣΥΛΛΟΓΕΙΣ: **Γ.ΠΑΤΡΩΝ** ΝΟΜΟΣ: **2334**
 ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ: **011003 - 311203**

ΚΩΔΙΚΟΣ: **004**
 ΑΡΧΑΙΟΛΟΓΙΚΟΣ ΣΥΛΛΟΓΕΙΣ: **005**
 ΠΡΟΒΛΕΠΟΜΕΝΗ ΠΡΟΣΦΑΤΗ ΔΕΛΤΑ ΔΕΛΤΑ: **006**
 ΠΡΟΒΛΕΠΟΜΕΝΗ ΠΡΟΣΦΑΤΗ ΔΕΛΤΑ ΔΕΛΤΑ: **007**
 ΑΡΧΑΙΟΛΟΓΙΚΟΣ ΣΥΛΛΟΓΕΙΣ: **008**
 ΕΣΟΔΑ ΣΥΛΛΟΓΕΙΣ: **009**
 ΤΡΟΠΟΣ ΑΝΑΛΗΨΗΣ: **010** ΜΕ ΕΓΧΕΙΡΙΑ

ΜΕ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΟΥ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟΥ ΣΤΟ ΦΟΡΟ

ΟΝΟΜΑ ΠΑΤΕΡΑ: **ΔΗΜΗΤΡΟΠΟΥΛΟΥ**
 ΟΝΟΜΑ ΠΑΤΕΡΑ: **ΑΝΤΩΝΙΑ** ΟΝΟΜΑ ΠΑΤΕΡΑ: **ΠΑΝΑΓΙΩΤΗΣ** ΤΙΤΛΟΣ:
 ΟΝΟΜΑ ΠΑΤΕΡΑ: **ΓΟΥΝΑΡΑ ΖΕ** ΟΝΟΜΑ ΠΑΤΕΡΑ: **ΠΑΤΡΑΣ**
 ΟΝΟΜΑ ΠΑΤΕΡΑ: **ΑΡΤΟΠΟΙΣΙΟ** ΚΑΔ:

Α.Δ.Μ. **263425** ΤΑΥΤΟΤΗΤΑ: **ΑΤ** ΑΡΙΘΜΟΣ: **Π 726349**
 ΟΝΟΜΑ ΠΑΤΕΡΑ: **ΑΝΤΩΝΙΑ** ΟΝΟΜΑ ΠΑΤΕΡΑ: **ΠΑΝΑΓΙΩΤΗΣ** ΤΙΤΛΟΣ:
 ΟΝΟΜΑ ΠΑΤΕΡΑ: **ΓΟΥΝΑΡΑ ΖΕ** ΟΝΟΜΑ ΠΑΤΕΡΑ: **ΠΑΤΡΑΣ**

ΣΤΟΙΧΕΙΑ: Φορολογική αντιστάθμιση: **1** Φορολογική έκπτωση: **2** Περίοδος έκπτωσης: **3** Απώλειες: **4**

ΟΝΟΜΑ ΠΑΤΕΡΑ: **ΑΝΤΩΝΙΑ** ΟΝΟΜΑ ΠΑΤΕΡΑ: **ΠΑΝΑΓΙΩΤΗΣ** ΤΙΤΛΟΣ:
 ΟΝΟΜΑ ΠΑΤΕΡΑ: **ΓΟΥΝΑΡΑ ΖΕ** ΟΝΟΜΑ ΠΑΤΕΡΑ: **ΠΑΤΡΑΣ**

ΑΙ ΕΚΡΟΝ - ΕΙΣΡΟΝ (από την αφορολόγητη βάση των εισοδημάτων - έκπτωσης)

ΚΩΔΙΚΟΣ	ΕΙΣΡΟΗ	ΕΚΡΟΗ	ΕΙΣΡΟΗ	ΕΚΡΟΗ	ΕΙΣΡΟΗ	ΕΚΡΟΗ	ΕΙΣΡΟΗ	ΕΚΡΟΗ	
601	40000,00	8	631	3200,00	651	29000,00	8	671	23200,00
602		4	632		652		4	672	
603	2300,00	18	633	414,00	653	88000,00	18	673	15840,00
604		6	634		654		6	674	
605		3	635		655		4	675	
606		13	636		656		18	676	
607	42300,00	20	637	3614,00	657		6	677	
608		7	ΕΣΟΔΟ ΣΥΛΛΟΓΕΙΣ		658		3	678	
609			ΕΣΟΔΟ ΣΥΛΛΟΓΕΙΣ		659		13	679	
610		641			660		6	680	
611					661		3	681	
612	42300,00	642			662		13	682	
613					663	28000,00	20	683	5600,00
614	42300,00	643			664	145000,00	20	684	23160,00
615	42300,00				665				
		644			666	41000,00			
					667	186000,00			
701		702		703		704		705	
706		707		708	0,00			709	0,00
								710	23199,45

ΕΙΣΡΟΗ: **701** ΕΚΡΟΗ: **702** ΕΙΣΡΟΗ: **703** ΕΚΡΟΗ: **704** ΕΙΣΡΟΗ: **705**

ΕΙΣΡΟΗ: **706** ΕΚΡΟΗ: **707** ΕΙΣΡΟΗ: **708** ΕΚΡΟΗ: **709** ΕΙΣΡΟΗ: **710**

ΑΙ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ (για κατοίκους έκπτωσης ή απώλειες κωδ. 607 κωδ. 710)

ΚΩΔΙΚΟΣ	ΕΙΣΡΟΗ	ΕΚΡΟΗ	ΕΙΣΡΟΗ	ΕΚΡΟΗ
801	19545,95	811		
802	17345,75	812		
803		813		

ΕΙΣΡΟΗ: **801** ΕΚΡΟΗ: **811** ΕΙΣΡΟΗ: **802** ΕΚΡΟΗ: **812** ΕΙΣΡΟΗ: **803** ΕΚΡΟΗ: **813**

1 Έτος από ΑΦΜ 069503416

ΠΙΠΙΛΑΣ ΧΑΡΑΛΑΜΠΟΣ ΤΟΥ ΧΡΗΣΤΟΥ
ΓΥΝΑΙΚΕΙΑ ΕΞΟΡΟΥΧΑ
ΚΑΡΑΪΣΚΑΚΗ 50 - Α' ΔΟΥ ΠΑΤΡΩΝ

Αριθμ

X

2 Πρωτεύουσα
Μετ. Έτος
01 / 02

4 Διεύθυνση ΑΦΜ

5 ΕΘΝΙΚΗ ΣΤΑΤΙΣΤΙΚΗ ΥΠΗΡΕΣΙΑ ΤΗΣ ΕΛΛΑΔΟΣ
(Λικούργου 14-16 101 66 ΑΘΗΝΑ)

ΑΡΜΟΔΙΑ Δ.Ο.Υ :

ΑΡΜΟΔΙΑ Υ.Σ.Ν :

(Υπηρεσία Στατιστικής Νομού)

6 Περιγραφή εισπραξιμότητας

ΕΞΟΡΟΥΧΑ

7 Τμήμα	8 Διακριτικό / Πρωτ. αρ.	9 Ομάδα	10 Φ.Σ.	11 Μ.	12 Σύνολο εισπραξιμότητας
1	- 005		1,1	3	
13 Σύνολο εισπραξιμότητας			14 Σύνολο	15 Σύνολο εισπραξιμότητας	
60.01.29.90					
16 Αριθμός φορολογητέων			17 Σύνολο εισπραξιμότητας ανά φορολογητέο		
90,00					
18 Τραπεζοενοίκιο (€)			19 Σύνολο εισπραξιμότητας		
7400,00			7400,00		

6 Περιγραφή εισπραξιμότητας

7 Τμήμα	8 Διακριτικό / Πρωτ. αρ.	9 Ομάδα	10 Φ.Σ.	11 Μ.	12 Σύνολο εισπραξιμότητας
13 Σύνολο εισπραξιμότητας			14 Σύνολο	15 Σύνολο εισπραξιμότητας	
16 Αριθμός φορολογητέων (€)			17 Σύνολο εισπραξιμότητας ανά φορολογητέο		
18 Τραπεζοενοίκιο (€)			19 Σύνολο εισπραξιμότητας		

6 Περιγραφή εισπραξιμότητας

7 Τμήμα	8 Διακριτικό / Πρωτ. αρ.	9 Ομάδα	10 Φ.Σ.	11 Μ.	12 Σύνολο εισπραξιμότητας
13 Σύνολο εισπραξιμότητας			14 Σύνολο	15 Σύνολο εισπραξιμότητας	
16 Αριθμός φορολογητέων (€)			17 Σύνολο εισπραξιμότητας ανά φορολογητέο		
18 Τραπεζοενοίκιο (€)			19 Σύνολο εισπραξιμότητας		

6 Περιγραφή εισπραξιμότητας

7 Τμήμα	8 Διακριτικό / Πρωτ. αρ.	9 Ομάδα	10 Φ.Σ.	11 Μ.	12 Σύνολο εισπραξιμότητας
13 Σύνολο εισπραξιμότητας			14 Σύνολο	15 Σύνολο εισπραξιμότητας	
16 Αριθμός φορολογητέων (€)			17 Σύνολο εισπραξιμότητας ανά φορολογητέο		
18 Τραπεζοενοίκιο (€)			19 Σύνολο εισπραξιμότητας		

ΕΠΙΣΗΜΟΛΟΓΙΑ:

1 - Οικονομική
2 - Αριθμός φορολογητέων
3 - Περιγραφή εισπραξιμότητας
4 - Αριθμός φορολογητέων
5 - Φορολογητέο

6 - Περιγραφή εισπραξιμότητας
7 - Αριθμός φορολογητέων
8 - Αριθμός φορολογητέων
9 - Αριθμός φορολογητέων

20 - Σύνολο εισπραξιμότητας ανά φορολογητέο (€)

ΠΑΤΡΩΝ

ΠΕΡΙΟΔΙΚΗ ΔΗΛΩΣΗ Φ.Π.Α.

Για αποκλειστικούς με Β' ή Γ' κατηγορίας φορολογούμενους

Επιταγή πληρωμής των υποχρεώσεων αυτής, των μη υποχρεωμένων ή απαλλαγμένων, έγκαιρα θέσει και ΑΠΟΔΕΚΤΙΚΟΥ ΕΣΤΙΝΑΡΙΣΤΗ, οι δεν εκδίδονται μηχανογραφικά. Υποβάλλεται με δύο (2) αντίτυπα.

ΑΡΧΗΜΟΣ ΔΗΛΩΣΗΣ	003	
ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΥΠΟΒΟΛΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ	004	
ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΣΤΙΝΑΡΙΟΥ Η ΠΑΡΑΒΛΗΣΗΣ	005	

ΟΝΟΜΑ ΔΟΥΛΟΥ **Α' ΠΑΤΡΩΝ** 001 **2331**

ΕΤΟΣ 006 **2002**

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΓΕΝΝΗΣΗΣ
01 01 03 Έτος 32 03 03

Αριθμός του δικαιώματος κωδ. 337 και του δικ. δικαιολογητικού

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ (δηλώνεται με 1)

ΜΗΝΑΣ	008	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
ΕΠΙΛΗΞΙ		X	2	3	4								

ΕΙΣΟΔΙΑ ΔΗΛΩΣΗΣ

011	012
-----	-----

ΕΚΤΑΚΤΗ ΔΗΛΩΣΗ (δηλώνεται με 1)

012	013	014	015	016	017	018	019	020	021	022	023	024	025	026	027	028	029	030
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19

ΜΕΝΗΝ ΟΙ ΣΥΝΟΛΙΚΟΙ ΠΥΛΟΙ ΚΩΔ. 112 & 113 ΚΑΙ ΟΙ ΣΥΝΟΛΙΚΟΙ ΠΥΛΟΙ ΚΩΔ. 109 ΚΑΙ 110

Υποβάλλεται με δύο (2) αντίτυπα. Ένας αντίτυπο Έτος Αφ' ημερ. έκδοσης αυτού

ΜΕ ΤΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΟΥ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟΥ ΣΤΟ ΦΟΡΟ Η ΔΗΛΩΤΗ

UNIVERSAL PACK OF E

103	104	105	106	107	108	109	110	111	112	113
ΑΦ.Μ.	ΑΦ.Μ. ΔΕΛΤΑ	ΑΦ.Μ. ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗΣ	ΑΦ.Μ. ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗΣ	ΑΦ.Μ. ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗΣ	ΑΦ.Μ. ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗΣ	ΑΦ.Μ. ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗΣ	ΑΦ.Μ. ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗΣ	ΑΦ.Μ. ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗΣ	ΑΦ.Μ. ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗΣ	ΑΦ.Μ. ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗΣ
ΑΦ.Μ.	ΑΦ.Μ.	ΑΦ.Μ.	ΑΦ.Μ.	ΑΦ.Μ.	ΑΦ.Μ.	ΑΦ.Μ.	ΑΦ.Μ.	ΑΦ.Μ.	ΑΦ.Μ.	ΑΦ.Μ.

ΕΣΟΔΙΑ - ΕΣΟΔΙΑ (για την περίπτωση αυτή αναφέρεται των εσόδων - εισοδημάτων)

ΚΩΔ.	ΕΣΟΔΙΑ	ΚΩΔ.	ΕΣΟΔΙΑ	ΚΩΔ.	ΕΣΟΔΙΑ	ΚΩΔ.	ΕΣΟΔΙΑ	
301		8	331	351		8	371	
302		4	332	352		4	372	
303	47400,00	18	333	8532,00	24000,00	18	373	4320,00
304		6	334			6	374	
305		3	335			3	375	
306		13	336			13	376	
307	47400,00	18	337	8532,00	750,00	18	377	135,00
308					24750,00	18	378	4455,00
309								
310								
311	47400,00							

ΕΙΣΟΔΙΑ ΑΠ' ΑΡΑΞΙΜΩΝ

343	344
-----	-----

ΑΠΑΡΧΩΜΕΝΑ ΠΟΣΑ ΑΝΤΙ ΤΟΥ ΣΥΝΟΛΟΥ ΤΟΥ ΒΟΡΟΥ ΕΣΟΔΩΝ

401	9000,00	404	9000,00
402			
403			
411			
412			

ΣΥΝΟΛΟ ΕΚΚΛΑΔΙΣΗΣ ΤΟΥ ΒΟΡΟΥ (για καταχώρηση δηλώνεται η επιμεριστική κωδ. 337 κωδ. 420)

501	4925,00	511	
502	4925,00	512	
503		513	

Σε περίπτωση που η δήλωση καταρτίστηκε με μηχανογραφικό σύστημα, αναφέρεται το έτος και ο κωδικός με ΕΣΡΟ

ΕΠΩΝΥΜΟ	ΕΠΩΝΥΜΟ	ΕΠΩΝΥΜΟ	ΕΠΩΝΥΜΟ
---------	---------	---------	---------

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 2
ΚΑΘΕΣΤΩΤΑ Φ.Π.Α.

ΠΕΡΙΟΔΙΚΗ ΔΗΛΩΣΗ Φ.Π.Α.

Για υποκείμενους με Β' ή Γ' κλίμακα φόρου
 Ετήσια δήλωση για υποκείμενους ατομικά, για μη υποκείμενους ή οποία ομάδα
 Επάγγελματιών και ΑΠΟΔΕΚΤΩΝ ΕΣΦΡΑΦΩΝ, οι δεν εκδίδουν μηχανογράφηση.
 Υποβάλλεται σε δύο (2) αντίτυπα.

ΑΦΕΡΑΜΕΝΟ ΤΑΧΙΔΙΟ	003	
ΕΛΕΓΧΟΣ ΚΑΙ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ	004	
ΑΠΟΛΥΤΩΣ ΕΣΦΡΑΦΩΝ	005	

ΠΕΡΙΟΔΟΣ ΔΕΛΤΥ **ΒΕΡΟΙΑΣ** 001

ΕΤΟΣ 006 **2003**

01 01 03 - 31 03 03

ΜΗΝΑΣ	008	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
ΕΜΒΛΕΜΑ		X											

010	011
-----	-----

012	1	2	3	4	5	6	7	8
-----	---	---	---	---	---	---	---	---

009

ΚΑΤΑΦΩΤΗ ΤΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΟΥ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟΥ ΣΤΟ ΦΟΡΟ ΗΛΕΓΧΗ
Π. ΚΑΤΣΟΝΗΣ & ΣΙΑ Ο.Ε

104	105	106	107	108	109	110	111	112	113
ΜΗΤΡΟΠΟΛΕΟΣ 50	ΒΕΡΟΙΑΣ								
82856780									

ΚΑΤΕΓΟΡΙΑ	ΑΡΙΘΜΟΣ	ΠΟΣΟΣΤΟ	ΠΟΣΟΣΤΟ	ΠΟΣΟΣΤΟ	ΠΟΣΟΣΤΟ	ΠΟΣΟΣΤΟ	ΠΟΣΟΣΤΟ	ΠΟΣΟΣΤΟ	ΠΟΣΟΣΤΟ
310	5300,00	4	332	212,00	351	2300,00	4	372	92,00
303		18	323		352	2500,00	18	373	450,00
304		6	304		351		6	374	
305		3	305		355		3	375	
306		11	306		356		11	376	
307	5300,00	4	307	212,00	357	4800,00	4	377	542,00
308					358				
309	5300,00				401				
					402				
					403				
					411				
					412				
					420				
					420				542,00

501	330,00	511	
502	330,00	512	
503		513	

ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΚΟΙΝΟΤΗΤΑ
 Π. ΚΑΤΣΩΝΗΣ & ΣΙΑ Ο.Ε.

Αριθμ

X



Στοιχείος
 Μην. Έτος

4 Μην. περίοδος: ΜΜ

5 ΕΘΝΙΚΗ ΣΤΑΤΙΣΤΙΚΗ ΥΠΗΡΕΣΙΑ ΤΗΣ ΕΛΛΑΔΟΣ
 (Λυκόβουλου 14-16 101 66 ΑΘΗΝΑ)

ΑΡΜΟΔΙΑ Δ.Ο.Υ :

ΑΡΜΟΔΙΑ Υ.Σ.Ν :

(Υπηρεσία Στατιστικής Νομού)

6 Περιγραφή εισαγωγών/εξαγωγών

Βιβλία σε ξεχωριστά φύλλα
 εδάφους και διατυπωμένα

7 Περιχρ.	8 Διαφ. Διακ. (Περ. Νο.)	9 Ου. Νομολ.	10 ΒΕ	11 ΒΕ	12 Διαφορ. εισαγωγών
1	DE		1,13		
13 Καθ. εισαγωγές			49011000		
14 Καθ. εξαγωγές			38		
18 Τελικά εισαγωγές				800	

6 Περιγραφή εισαγωγών/εξαγωγών

7 Περιχρ.	8 Διαφ. Διακ. (Περ. Νο.)	9 Ου. Νομολ.	10 ΒΕ	11 ΒΕ	12 Διαφορ. εισαγωγών
13 Καθ. εισαγωγές					
14 Καθ. εξαγωγές					
18 Τελικά εισαγωγές					

6 Περιγραφή εισαγωγών/εξαγωγών

7 Περιχρ.	8 Διαφ. Διακ. (Περ. Νο.)	9 Ου. Νομολ.	10 ΒΕ	11 ΒΕ	12 Διαφορ. εισαγωγών
13 Καθ. εισαγωγές					
14 Καθ. εξαγωγές					
18 Τελικά εισαγωγές					

6 Περιγραφή εισαγωγών/εξαγωγών

7 Περιχρ.	8 Διαφ. Διακ. (Περ. Νο.)	9 Ου. Νομολ.	10 ΒΕ	11 ΒΕ	12 Διαφορ. εισαγωγών
13 Καθ. εισαγωγές					
14 Καθ. εξαγωγές					
18 Τελικά εισαγωγές					

ΕΠΙΣΗΜΩΣΕΙΣ

1000000000 = 1 δισεκατομμύριο
 100000000 = 1 εκατομμύριο
 1000000 = 1 χίλιοι
 1000 = 1 χίλιοι

01 = Γενικά εισαγωγές
 02 = Σειρές ή διακρίσεις
 03 = Εισαγωγές
 04 = Εξαγωγές

20 Εθνική Στατιστική Υπηρεσία της Ελλάδας, Αθήνα, 15/05/2007, 10:00 π.μ.

ΠΕΡΙΟΔΙΚΗ ΔΗΛΩΣΗ Φ.Π.Α.

Για υποχρεώσεις με Φ.Π.Α. σύμφωνα με τον Ν. 2838/2000

Έχοντας βεβαιώσει την υποχρέωσή μου να πληρώσω τις υποχρεώσεις μου σύμφωνα με τον Ν. 2838/2000, δηλώνω ότι οι πληροφορίες που αναφέρονται στην παρούσα δήλωση είναι αληθείς και ορθές.

ΑΡΙΘΜΟΣ ΔΗΛΩΣΗΣ	000	0000000000
ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ	008	
ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΠΙΤΡΟΦΗΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗΣ	005	

ΦΥΛΑΚΙΑ ΔΟΥΛΕΙΑΣ ΔΕΙΞΙΜΗ 001

ΕΤΟΣ 006

01 02 03 28 02 03

ΠΡΟΣΩΠΟ	008	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
ΠΕΡΙΟΔΟΣ		1	2	3	4								

ΕΙΔΟΣ ΔΗΛΩΣΗΣ	010	011	012										
---------------	-----	-----	-----	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

ΜΟΝΑΔΑ ΜΕΤΡΗΣΗΣ ΕΤΟΣ 002 004 006 008 010 012 014 016 018 020 022 024 026 028 030 032 034 036 038 040 042 044 046 048 050 052 054 056 058 060 062 064 066 068 070 072 074 076 078 080 082 084 086 088 090 092 094 096 098 100

ΑΡΧΗ ΜΕ ΤΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΟΥ ΥΠΟΧΡΕΩΜΕΝΟΥ ΣΤΟ ΚΩΔΙΚΟ Η ΔΗΛΩΣΗ

ΝΗΜΑΤ Α Ε

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ	104	107	111	112	113
ΑΡΙΘΜΟΣ					
ΠΟΣΟΣΤΟ					

ΑΡΙΘΜΟΣ	ΕΙΔΟΣ	ΠΟΣΟΣΤΟ	ΠΟΣΟΣΤΟ	ΠΟΣΟΣΤΟ	ΠΟΣΟΣΤΟ	ΠΟΣΟΣΤΟ			
303	4877,97	18	333	878,03	353	6700,00	18	373	1206,00
304		6	334		354		6	374	
305		3	335		355		3	375	
306		13	336		356		13	376	
307	4877,97	18	337	878,03	357	452,80	18	377	81,50
308					358	7152,80	18	378	1287,5
309	3850,00								
310									
311	8727,97								

ΕΙΔΟΣ	401	402	403	404	405	406	407	408	409	410	411	412	413
ΠΟΣΟΣΤΟ													
ΠΟΣΟΣΤΟ													

ΕΙΔΟΣ	501	502	503	504	505	506	507	508	509	510	511	512	513
ΠΟΣΟΣΤΟ	409,47	409,47											

1 Υποθέτος ΛΦΜ

997997610

ΝΗΜΑΤ Α-Ε

Αποστολή



2 Περίοδος
Μην. Έτος

3

4 Διεύθυνση ΛΦΜ

5 ΕΘΝΙΚΗ ΣΤΑΤΙΣΤΙΚΗ ΥΠΗΡΕΣΙΑ ΤΗΣ ΕΛΛΑΔΟΣ
(Λυκαούργου 14-16 101 66 ΑΘΗΝΑ)

ΑΡΜΟΔΙΑ Δ.Ο.Υ :

ΑΡΜΟΔΙΑ Υ.Σ.Ν :

(Υπηρεσία Στατιστικής Νομού)

6 Περιγραφή εισαγωγών

ΚΑΙΝΟΒΚΕ ΠΑΘΜΑΤΑ ΑΠΟ ΜΑΛΤΙ Ή
ΤΡΙΧΕΣ ΕΚΛΕΚΤΗΣ ΠΟΙΟΤΗΤΑΣ,
ΠΛΕΚΤΟ Ή ΑΛΛΟ

7 α/α ελ.	8 Τύπος ποικ. / Πρω. τυ.	9 Ου. ποικ.	10 ΦΣ	11 Ν	12 Ίσως παρ. ποικ.
1	DE		1.13		
13 Κωδ. εισαγωγών			14 % αμρ.	15 Στατιστ. κωδικός	
63012000					
16 Κιλόγραμμοί (kg)			17 Στατιστική μονάδα		
400					
18 Τεμάκια/μπακέτα/κουτιά			19 Στατιστική αξία		
3.850			3.850		

6 Περιγραφή εισαγωγών

7 α/α ελ.	8 Τύπος ποικ. / Πρω. τυ.	9 Ου. ποικ.	10 ΦΣ	11 Ν	12 Ίσως παρ. ποικ.
13 Κωδ. εισαγωγών			14 % αμρ.	15 Στατιστ. κωδικός	
16 Κιλόγραμμοί (kg)			17 Στατιστική μονάδα		
18 Τεμάκια/μπακέτα/κουτιά			19 Στατιστική αξία		

6 Περιγραφή εισαγωγών

7 α/α ελ.	8 Τύπος ποικ. / Πρω. τυ.	9 Ου. ποικ.	10 ΦΣ	11 Ν	12 Ίσως παρ. ποικ.
13 Κωδ. εισαγωγών			14 % αμρ.	15 Στατιστ. κωδικός	
16 Κιλόγραμμοί (kg)			17 Στατιστική μονάδα		
18 Τεμάκια/μπακέτα/κουτιά			19 Στατιστική αξία		

6 Περιγραφή εισαγωγών

7 α/α ελ.	8 Τύπος ποικ. / Πρω. τυ.	9 Ου. ποικ.	10 ΦΣ	11 Ν	12 Ίσως παρ. ποικ.
13 Κωδ. εισαγωγών			14 % αμρ.	15 Στατιστ. κωδικός	
16 Κιλόγραμμοί (kg)			17 Στατιστική μονάδα		
18 Τεμάκια/μπακέτα/κουτιά			19 Στατιστική αξία		

1 Υποτίτλος : ΑΒΜ

0137 019 2010

ΚΗΝΑΤ Α.Ε

Αριθμ

X

2 Οποιοσδήποτε
Μην Έτος

/

4 Διακριτικός : ΑΒΜ

5 ΕΘΝΙΚΗ ΣΤΑΤΙΣΤΙΚΗ ΥΠΗΡΕΣΙΑ ΤΗΣ ΕΛΛΑΔΟΣ
(Λικουρού 14-16 101 66 ΑΘΗΝΑ)

ΑΡΜΟΔΙΑ Δ.Ο.Υ :

ΑΡΜΟΔΙΑ Υ.Σ.Ν

(Υπηρεσία Στατιστικής Νομού)

6 Περιγραφή εισπραξιμάτων

ΚΑΙΝΟΘΕΚ ΠΑΡΕΛΙΑΤΑ ΑΠΟ ΜΑΤΗΙ Π
ΤΡΙΧΕΣ ΕΚΤΕΛΕΣΗΣ ΠΑΡΕΛΙΑΤΩΝ
ΠΛΕΟΝ ΤΗ ΑΓΓΛΙΑ

7 Κατάσταση	8 Έκτακτη (Πα. Νο)	9 Ολο. έτη	10 ΒΕ	11 ΝΕ	12 Έκτακτη εισπραξιμ.
1	DEI				4,13

13 Κωδ. εισπραξιμ.	14 Έτη	15 Οποιοσδήποτε έτος
63012010		

16 Κωδ. αλληλ. παρ.	17 Σύνολο εισπραξιμ. (αλληλ.)
520	

18 Σύνολο εισπραξιμ. έτη	19 Σύνολο έτη
4200	4200

6 Περιγραφή εισπραξιμάτων

7 Κατάσταση	8 Έκτακτη (Πα. Νο)	9 Ολο. έτη	10 ΒΕ	11 ΝΕ	12 Έκτακτη εισπραξιμ.

13 Κωδ. εισπραξιμ.	14 Έτη	15 Οποιοσδήποτε έτος

16 Κωδ. αλληλ. παρ.	17 Σύνολο εισπραξιμ. (αλληλ.)

18 Σύνολο εισπραξιμ. έτη	19 Σύνολο έτη

6 Περιγραφή εισπραξιμάτων

7 Κατάσταση	8 Έκτακτη (Πα. Νο)	9 Ολο. έτη	10 ΒΕ	11 ΝΕ	12 Έκτακτη εισπραξιμ.

13 Κωδ. εισπραξιμ.	14 Έτη	15 Οποιοσδήποτε έτος

16 Κωδ. αλληλ. παρ.	17 Σύνολο εισπραξιμ. (αλληλ.)

18 Σύνολο εισπραξιμ. έτη	19 Σύνολο έτη

6 Περιγραφή εισπραξιμάτων

7 Κατάσταση	8 Έκτακτη (Πα. Νο)	9 Ολο. έτη	10 ΒΕ	11 ΝΕ	12 Έκτακτη εισπραξιμ.

13 Κωδ. εισπραξιμ.	14 Έτη	15 Οποιοσδήποτε έτος

16 Κωδ. αλληλ. παρ.	17 Σύνολο εισπραξιμ. (αλληλ.)

18 Σύνολο εισπραξιμ. έτη	19 Σύνολο έτη



ΕΠΙΣΗΜΟΓΡΑΦΙΑ:

Υποτίτλος : ΑΒΜ

Επίσημο : Η Τηλετυπογραφία

α. Φωτοαντίγραφο

20 Τηλετυπογραφία (αριθμ. 0137 019 2010) - Αριθμ. 0137 019 2010 - Αριθμ. 0137 019 2010