

ΑΝΩΤΑΤΟ ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΠΑΤΡΑΣ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ
Ο ΦΠΑ ΣΤΙΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ

ΛΟΥΜΑΝΗΣ ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΣ ΑΜ 8320
ΤΣΕΡΜΟΣ ΔΗΜΗΤΡΗΣ ΑΜ 8369

ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ
ΤΑΣΣΟΠΟΥΛΟΣ ΝΙΚΟΛΑΟΣ

ΠΑΤΡΑ 2008



ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΠΕΡΙΛΗΨΗ	1
ΕΙΣΑΓΩΓΗ	2
ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ	4
ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ	
1.1 ΒΑΣΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ ΚΑΙ ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΤΩΝ ΦΟΡΩΝ	13
1.2 Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΒΑΣΗ, Η ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΗ ΜΟΝΑΔΑ, ΚΑΙ Ο ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ	14
1.3 ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΤΩΝ ΦΟΡΩΝ	16
1.3.1 ΔΙΑΚΡΙΣΗ ΤΩΝ ΦΟΡΩΝ ΜΕ ΚΡΙΤΗΡΙΟ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΒΑΣΗ	16
1.3.2 ΔΙΑΚΡΙΣΗ ΤΩΝ ΦΟΡΩΝ ΣΕ ΑΜΕΣΟΥΣ ΚΑΙ ΕΜΜΕΣΟΥΣ	18
1.4 ΟΙ ΦΟΡΟΙ ΣΤΙΣ ΔΑΠΑΝΕΣ ΓΙΑ ΚΑΤΑΝΑΛΩΣΗ	20
1.4.1 ΜΟΡΦΕΣ ΦΟΡΩΝ ΣΤΙΣ ΔΑΠΑΝΕΣ ΚΑΤΑΝΑΛΩΣΗΣ	22
1.4.2 ΟΙ ΓΕΝΙΚΟΙ ΦΟΡΟΙ ΚΑΤΑΝΑΛΩΣΗΣ	22
1.4.3 ΤΡΟΠΟΙ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΤΩΝ ΓΕΝΙΚΩΝ ΦΟΡΩΝ ΚΑΤΑΝΑΛΩΣΗΣ	24
1.4.4 Ο ΦΟΡΟΣ ΚΥΚΛΟΥ ΕΡΓΑΣΙΩΝ (TURNOVER TAX)	25
1.4.5 Ο ΦΟΡΟΣ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ (VALUE-ADDED TAX)	26
1.4.6 Ο ΔΙΑΦΟΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΩΝ ΣΤΟΥΣ ΓΕΝΙΚΟΥΣ ΦΟΡΟΥΣ ΚΑΤΑΝΑΛΩΣΗΣ	27
1.4.7 ΕΙΔΙΚΟΙ ΦΟΡΟΙ ΚΑΤΑΝΑΛΩΣΗΣ	28
1.5 ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ – ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ	28
ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΥΤΕΡΟ	
2.1 Ο ΦΠΑ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ	30
2.2 ΤΟ ΥΦΙΣΤΑΜΕΝΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΕΜΜΕΣΩΝ ΦΟΡΩΝ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ	30
2.2.1 ΦΟΡΟΙ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ ΣΤΙΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ	36
2.2.2 ΦΟΡΟΣ ΚΑΙ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟ ΣΤΟΥΣ ΜΙΣΘΟΥΣ ΚΑΙ ΤΑ ΗΜΕΡΟΜΙΣΘΙΑ	37
2.2.3 ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΤΗΣ ΚΑΤΑΝΑΛΩΣΗΣ	37
2.3 ΤΟ ΠΡΟΒΛΗΜΑ ΤΗΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ	38
2.4 Η ΔΗΜΙΟΥΡΓΙΑ ΤΟΥ ΣΔΟΕ	39
ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΡΙΤΟ	
3.1 ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ	40
3.2 ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟΙ ΣΤΟ ΦΟΡΟ	41
3.3 ΠΡΑΞΕΙΣ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΕΣ ΣΤΟ ΦΠΑ	42

3.4 ΠΑΡΟΧΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	45
3.5 ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ ΑΠΟ ΤΟ ΦΟΡΟ	46
3.5.1 ΟΡΙΟ ΑΠΑΛΛΑΓΗΣ	51
3.5.2 ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΑΠΑΛΛΑΓΗΣ	52
3.5.3 ΕΝΑΡΞΗ ΙΣΧΥΟΣ	53
3.6 ΕΙΔΙΚΕΣ ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ	53

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΕΤΑΡΤΟ

4.1 ΕΙΔΙΚΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ ΜΙΚΡΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ	57
4.1.1 ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΠΟΥ ΤΗΡΟΥΝ ΒΙΒΛΙΑ Β΄ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ	61
4.1.2 ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΠΟΥ ΤΗΡΟΥΝ ΒΙΒΛΙΑ Γ΄ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ	61
4.1.3 ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ ΟΤΑΝ ΜΕΤΑΤΑΣΣΕΤΑΙ ΑΠΟ ΤΟ ΚΑΝΟΝΙΚΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ ΣΤΟ ΕΙΔΙΚΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ ΤΩΝ ΜΙΚΡΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ	62
4.1.4 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ	63
4.2 ΚΑΝΟΝΙΚΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ	64
4.2.1 ΙΔΙΑΙΤΕΡΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΦΟΡΟΥ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ	65
4.2.2 Ο ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟΣ ΣΤΟ ΦΠΑ ΜΕ ΒΙΒΛΙΑ Β΄ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ	66
4.2.3 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΛΛΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ	67
4.3 ΚΑΘΕ ΠΟΤΕ ΥΠΟΒΑΛΛΕΤΑΙ Η ΠΡΟΣΩΡΙΝΗ ΔΗΛΩΣΗ ΦΠΑ ΑΠΟ ΤΟΥΣ ΥΠΟΧΡΕΟΥΣ ΤΟΥ ΚΑΝΟΝΙΚΟΥ ΚΑΘΕΣΤΩΤΟΣ	68
4.4 ΚΑΘΕ ΠΟΤΕ ΥΠΟΒΑΛΛΕΤΑΙ Η ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΤΙΚΗ ΔΗΛΩΣΗ ΦΠΑ	70
4.5 ΤΡΟΠΟΣ ΤΗΡΗΣΗΣ ΤΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ ΦΠΑ ΜΕΣΩ Η/Υ	70
4.6 ΠΕΡΙΟΔΙΚΗ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ ΦΠΑ ΓΙΑ ΒΙΒΛΙΑ Β΄ ΚΑΙ Γ΄ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ	71
4.6.1 ΣΥΜΠΛΗΡΩΣΗ ΤΩΝ ΓΕΝΙΚΩΝ ΕΝΔΕΙΞΕΩΝ ΤΟΥ ΕΝΤΥΠΟΥ	72
4.6.2 ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΟΥ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟΥ ΣΤΟ ΦΟΡΟ	73
4.6.3 ΕΚΡΟΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΕΣ	74
4.6.4 INTRASTAT	75

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΕΜΠΤΟ

5.1 ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΗ ΑΠΟΚΤΗΣΗ ΑΓΑΘΩΝ	78
5.2 ΠΡΑΞΕΙΣ ΘΕΩΡΟΥΜΕΝΕΣ ΩΣ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΗ ΑΠΟΚΤΗΣΗ ΑΓΑΘΩΝ	80
5.3 ΤΟΠΟΣ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΗΣ ΑΠΟΚΤΗΣΗΣ ΑΓΑΘΩΝ	80
5.4 ΧΡΟΝΟΣ ΓΕΝΝΗΣΗΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗΣ ΣΤΗΝ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΗ ΑΠΟΚΤΗΣΗ ΑΓΑΘΩΝ	82
5.4.1 ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ ΣΤΗΝ ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΑΓΑΘΩΝ ΣΤΗΝ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΗ ΑΠΟΚΤΗΣΗ ΑΓΑΘΩΝ	82
5.4.2 ΑΜΕΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΣΤΙΣ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ	88

5.4.3 ΕΜΜΕΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΣΤΙΣ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ	88
5.5 ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ ΣΤΗΝ ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΑΓΑΘΩΝ ΣΕ ΑΛΛΟ ΚΡΑΤΟΣ-ΜΕΛΟΣ	89
5.5.1 ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ ΣΤΗΝ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΗ ΑΠΟΚΤΗΣΗ ΑΓΑΘΩΝ	90
5.6 ΤΡΙΓΩΝΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ	91
5.7 ΑΠΛΟΠΟΙΗΣΗ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΩΝ ΣΤΙΣ ΤΡΙΓΩΝΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ	93
5.7.1 ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΑΠΛΟΥΣΤΕΥΣΗΣ	94
ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΚΤΟ	
6.1 ΠΡΟΣΒΑΣΗ ΣΤΗΝ ΑΓΟΡΑ ΤΡΙΤΩΝ ΧΩΡΩΝ	97
6.1.1 ΕΜΠΟΡΙΚΕΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ	99
6.1.2 ΕΙΣΑΓΩΓΕΣ ΑΠΟ ΤΡΙΤΕΣ ΧΩΡΕΣ	100
6.2 ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ	101
6.3 ΔΑΣΜΟΛΟΓΙΚΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑ ΤΗΣ ΕΚ/ΕΕ ΜΕ ΤΡΙΤΕΣ ΧΩΡΕΣ	103
6.4 Ο ΚΟΙΝΟΤΙΚΟΣ ΤΕΛΩΝΕΙΑΚΟΣ ΚΩΔΙΚΑΣ	104
6.5 ΚΑΝΟΝΕΣ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗΣ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΗΝ ΟΔΗΓΙΑ 2001/115/ΕΚ ΤΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ ΤΗΣ ΕΕ.	109
6.6 ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ ΤΩΝ ΠΡΑΞΕΩΝ ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΕΞΑΓΩΓΗ ΕΚΤΟΣ ΚΟΙΝΟΤΗΤΑΣ	111
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ	114
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ	116
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	120

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Στην παρούσα μελέτη με θέμα: «ΦΠΑ ΣΤΙΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ» θα αναλυθεί ο ρόλος του φόρου προστιθέμενης αξίας στην επιχείρηση. Πιο συγκεκριμένα ανάλογα την κατηγορία στην οποία ανήκει η επιχείρηση, σύμφωνα με τον κύκλο εργασιών της. Επίσης αναλύεται ο ρόλος του ΦΠΑ στις συναλλαγές των κρατών-μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης, αλλά και ο ρόλος του ΦΠΑ στις συναλλαγές με τρίτες χώρες.

Με την ανάλυση των παρακάτω στοιχείων θα προκύψουν χρήσιμες διαπιστώσεις και συμπεράσματα για τον φόρο προστιθέμενης αξίας, ο οποίος αποτελεί ένα μέτρο για την ισορροπία της οικονομίας γενικότερα.

Η όλη παρουσίαση της μελέτης έχει ως σκοπό την κατανόηση του ρόλου, του φόρου προστιθέμενης αξίας ως ένα στοιχείο για την εύρυθμη λειτουργία διαφόρων εμπορικών συναλλαγών τόσο στο εσωτερικό μιας χώρας, (και στην συγκεκριμένη περίπτωση η Ελλάδα) όσο και σε συναλλαγές με τις υπόλοιπες χώρες, είτε αυτές αποτελούν κράτη-μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, είτε χαρακτηρίζονται ως αναπτυσσόμενες οικονομίες, δηλαδή τρίτες χώρες.

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Είναι γεγονός ότι το φορολογικό μας Δίκαιο και η φορολογική μας Νομοθεσία περιέχουν τις πιο δυσνόητες έννοιες και είναι προβληματική η παρουσίαση τους σε ευρύ αναγνωστικό κοινό.

Η φορολογική Νομοθεσία ειδικότερα, είναι από τις πιο ευμετάβλητες Νομοθεσίες, ώστε να διερωτάται κανείς αν μπορεί σε ένα βιβλίο όπως το «Ελληνικό Φορολογικό Σύστημα» να αποδώσει την υφιστάμενη και ισχύουσα στη χώρα μας Φορολογική Νομοθεσία, σε μια δεδομένη στιγμή.

Οι φορολογικοί Νόμοι συνεχώς τροποποιούνται, συμπληρώνονται, αναμορφώνονται και κωδικοποιούνται.

Σε διακόσιες και πάνω ανέρχονται οι τροποποιήσεις του Νομοθετικού Δ/τος 3323/1955 «περί φορολογίας του εισοδήματος φυσικών προσώπων» μέσα στα τριάντα τρία χρόνια της εφαρμογής του.

Πολλές δεκάδες ή και εκατοντάδες επίσης είναι οι τροποποιήσεις άλλων κύριων φορολογικών Νόμων, όπως της φορολογίας Κληρονομιών κ.λπ., του ΦΚΕ, του Δασμολογίου, του ΚΦΣ κ.λπ., αλλά και αρκετές οι τροποποιήσεις του πρόσφατου Νόμου, περί ΦΠΑ.

Η περίοδος μάλιστα που περνούμε τώρα είναι μεταβατική, αφού αρχίσαμε ήδη να εναρμονίζουμε, δηλαδή να προσεγγίζουμε κατά τη σωστή νομική ερμηνεία της λέξης, τη φορολογική μας Νομοθεσία με τα ισχύοντα στις χώρες της Κοινής Ευρωπαϊκής Αγοράς.

Το φορολογικό μας σύστημα, στηρίζεται κατά κύριο λόγο στους έμμεσους φόρους, που χωρίς άλλο είναι εξισωτικοί, χωρίς εξαίρεση για όλους τους Έλληνες και κατά κάποιο τρόπο αντίθετοι προς την πάγια Συνταγματική αρχή «ο καθένας συνεισφέρει στα Δημόσια βάρη, ανάλογα με τις οικονομικές του δυνατότητες», που καθιερώνει την προοδευτικότητα του φόρου.

Κατά δεύτερο λόγο στηρίζεται στους άμεσους φόρους.

Η σχέση άμεσων και έμμεσων φόρων είναι 1/3 προς 2/3 περίπου, αντίστοιχα, (ενώ το αντίθετο συμβαίνει στις χώρες της Ευρωπαϊκής Κοινότητας), πράγμα που σημαίνει ότι το φορολογικό μας σύστημα και η οικονομία μας είναι προβληματικές.

Δεν ξεφύγαμε πολύ από το παρελθόν, παρά τα άλματα που κάναμε στη βελτίωση του Διοικητικού Μηχανισμού μας και την αναδιάρθρωση της οικονομίας μας, μεταπολεμικά. Πάντοτε χρησιμοποιούμε τους φόρους για ταμειευτικούς σκοπούς, καλύπτοντας απλώς τις κρατικές δαπάνες και τα ελλείμματα του κρατικού προϋπολογισμού και παραγνωρίζοντας την υψηλή αποστολή του φόρου ως μέσου ανακατανομής του εισοδήματος, με αναπτυξιακό χαρακτήρα.

Οι δαπάνες του Κρατικού μας Προϋπολογισμού, δηλαδή τα Δημόσια οικονομικά του Κράτους, στηρίζονται στους φόρους κυρίως (92%) και κατά ένα ελάχιστο ποσοστό στα μη φορολογικά έσοδα (8%).

Ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α) ορίζεται από το Νόμο υπ' αριθμόν 2859 του 2000 (σύμφωνα με την πιο πρόσφατη αναθεώρηση του) και είναι είδος έμμεσου φόρου που επιβάλλεται στις συναλλαγές. Πρόκειται για φόρο κύκλου εργασιών και επιρρίπτεται από τον κατά νόμο υπόχρεο σε βάρος του αντισυμβαλλομένου. Καταβάλλεται τμηματικά σε κάθε στάδιο συναλλαγής στην προστιθέμενη αξία και επιρρίπτεται ολόκληρος στην τελική κατανάλωση. Με αυτόν τον τρόπο κάθε βαθμίδα παραγωγής ή συναλλαγής φορολογείται κατ' αποτέλεσμα μόνο ως προς το επιπλέον τίμημα που εισπράττει ο προμηθευτής, δηλαδή ως προς την αξία που προστίθεται στο αγαθό κατά την κάθε βαθμίδα επεξεργασίας του. Υπολογίζεται ουσιαστικά μόνο στην αξία η οποία προστίθεται από κάθε επιχείρηση, δηλαδή στη διαφορά μεταξύ αξίας παράδοσης των αγαθών και αξίας κτήσης τους. Γι' αυτό ονομάζεται και φόρος προστιθέμενης αξίας. Με τον Φ.Π.Α. το κράτος εισπράττει φόρο από κάθε συναλλαγή, ενώ από το 2006 και έπειτα επιβαρύνει και τις οικοδομικές εργασίες

ΣΥΝΤΟΜΗ ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΣΚΟΠΗΣΗ ΤΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ ΣΤΗΝ ΕΥΡΩΠΗ ΚΑΙ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

Αρχαίοι χρόνοι μέχρι τη Γαλλική Επανάσταση (δηλαδή μέχρι το τέλος 18ου αιώνα).

Η εξέταση του θεσμού της φορολογίας και των φόρων σε μια τόσο μεγάλη περίοδο, χιλιάδων ετών, δεν είναι εύκολη αλλά και δεν είναι δυνατό να γίνει με επιστημονική πληρότητα αφού λείπουν τα στατιστικά στοιχεία που είναι νεότερο επίτευγμα της Επιστήμης και οι πηγές μελέτης των φορολογικών θεμάτων, είναι περιορισμένες και όχι πλήρεις.

Ειδικότερα πολλά θα μπορούσαμε να διδαχθούμε από τη Βυζαντινή περίοδο που είναι πλησιέστερη σε μας, με τα χίλια χρόνια της Ιστορίας της και τις σοβαρές σ' αυτήν ιστορικές μεταβολές που συνδέουν την αρχαία με την νεότερη ιστορία μας.

Και γι' αυτή την περίοδο υπάρχουν ανεπαρκείς πηγές μελέτης.

Τελευταία έγιναν αξιόλογες συστηματικές εργασίες πάνω στα δημοσιονομικά θέματα της Βυζαντινής περιόδου, αλλά δεν είναι σκοπός μας, εδώ, να εντυφλήσουμε σ' αυτές αφού περιληπτικά εκθέτουμε την εξέλιξη των φόρων από την αρχαιότητα μέχρι σήμερα.

Η απλή ιστορική ανασκόπηση που είναι απαραίτητη για να φθάσουμε στις νεότερες θεωρίες «περί φόρων» και στα σημερινά φορολογικά συστήματα με υψηλούς στόχους κοινωνικούς και πολιτικούς από μέρους του Κράτους.

Οι στόχοι αυτοί και ο προορισμός των φόρων είναι διαφορετικοί σήμερα από το μακρινό παρελθόν.

Παλαιότερα, στους αρχαίους χρόνους, στη Ρωμαϊκή στη Βυζαντινή και Μεσαιωνική αλλά και τη Φεουδαρχική, περιόδους μέχρι τη Γαλλική Επανάσταση στο τέλος του 18ου αιώνα, ο φόρος και η φορολογία γενικά είχαν διαφορετικό προορισμό, διαφορετική βάση και με διαφορετικά κριτήρια, επιβάλλετο στους φορολογουμένους.

Αναλαμπές με θεωρητικές εξάρσεις αλλά και ουσιαστικές πράξεις επαναστατικές κατά του Κράτους και των ηγεμόνων είχαμε πολλές μέχρις ότου φθάσαμε στις σημερινές αντιλήψεις «περί φόρων», «περί Κράτους», «περί δικαιοσύνης» κ.λπ.

Ένας από τους αρχαιότερους φόρους ήταν τα διαπύλια τέλη, δηλαδή η φορολογία των εισαγομένων και εξαγομένων από τη μεγάλη πόλη, την περιστοιχισμένη από κάστρα ή από τα σύνορα του Κράτους, προϊόντων γεωργικών και βιοτεχνικών.

Άλλος φόρος είναι η δεκάτη, σε είδος ή σε χρήμα, πάνω στη γεωργική παραγωγή γενικά. Άλλος είναι, ο κεφαλικός φόρος που επιβαλλόταν στις αρχαίες πόλεις - Κράτη, στους μέτοικους, δηλαδή τους μη δημότες (ξένους) που μετανάστευαν και εγκαθίσταντο σε μια άλλη πόλη. Ο κεφαλικός φόρος ήταν επίσης διαδεδομένος κατά τη διάρκεια της Οθωμανικής δουλείας, μ' αυτόν όμως εξαγόραζαν συνήθως την αυτονομία τους πολλά μικρά ορεινά μέρη και νησιά της Ελλάδας.

Άλλες κατηγορίες είναι οι έκτακτοι φόροι λόγω πολέμου ή άλλης ανάγκης, όπως στις Αρχαίες Ελληνικές πόλεις που οι πλουσιότεροι υποχρεώνονταν να καταβάλλουν τα έξοδα συντηρήσεως κατά τη διάρκεια του πολέμου ενός πολεμικού πλοίου κ.λπ. ή στο φεουδαρχικό μεσαιωνικό σύστημα οι υποχρεωτικές έκτακτες εισφορές σε είδος ή σε χρήμα, όταν ο ηγεμόνας είχε ανάγκη από έκτακτη οικονομική ενίσχυση.

Τα έσοδα του Κράτους και το Κρατικό Ταμείο στο φεουδαρχικό σύστημα, συγχέονται με το προσωπικό ταμείο του ηγεμόνα.

Όλοι δουλεύουν γι' αυτόν. Όλες οι ωφέλειες από τις πλουτοπαραγωγικές πηγές της χώρας συσσωρεύονται στο προσωπικό του ταμείο

Σε πολλές περιπτώσεις όμως στην Αρχαία Εποχή όταν φωτισμένοι άρχοντες σε δημοκρατικά πολιτεύματα διοικούσαν, είχαμε περιόδους δικαιότερης φορολογίας, με εξαίρεση από αυτήν των φτωχών και επιβάρυνση εις όφελος του συνόλου, των πλουσίων. Αυτός όμως δεν ήταν ο κανόνας για μεγάλες περιόδους διοίκησης.

Φόρου υποτελείς κατά την Αθηναϊκή Συμμαχία, μετά τους Περσικούς πολέμους στην εποχή του Περικλή, ήταν οι Σύμμαχοι εκείνοι που δεν πρόσφεραν στρατιωτικές υπηρεσίες στη Συμμαχία, αλλά μόνο χρήματα στο κοινό Ταμείο.

Στην αρχή, η Συμμαχία και το κοινό ταμείο είχαν την έδρα τους στη Δήλο, μετά όμως μεταφέρθηκε το Ταμείο αυτό ειδικά, στην Ακρόπολη της Αθήνας.

Στην περίπτωση αυτή παρατηρούμε το στοιχείο της Ιερότητας του θεσμού όχι μόνο της Συμμαχίας αλλά και της διαφύλαξης των κοινών χρημάτων, από φόρους και εισφορές των Συμμάχων.

Στη συνέχεια η επιβολή της φορολογίας συνδέεται με τις πολιτικές ελευθερίες και εξελίξεις, με τους αγώνες του ανθρώπου να δημιουργήσει καλύτερες συνθήκες ζωής, μέσα στα πλαίσια της Κρατικής Εξουσίας.

Συνδέεται επίσης ο φόρος με την εξέλιξη των δημοκρατικών διαδικασιών αφού σήμερα η επιβολή του γίνεται, όχι ανεξέλεγκτα όπως παλιότερα αλλά σύμφωνα με αυστηρούς κανόνες δικαίου.

Η επιβολή του φόρου έχει ακόμη άμεση συνάρτηση με την απονομή της δικαιοσύνης, δηλαδή, με τη δίκαιη κατανομή των οικονομικών βαρών μεταξύ των πολιτών. Η κατάργηση λοιπόν της ανεξέλεγκτης εξουσίας του ηγεμόνα στα Φεουδαρχικά Κράτη του Μεσαίωνα να επιβάλλει φόρους στους υπηκόους του, όπως χαρακτηρίζονταν τότε οι πολίτες ενός Κράτους, μέχρι τη σημερινή μορφή της επιβολής του φόρου με νόμο, που ψηφίζεται από τη Βουλή, μέσα στα Συνταγματικά πλαίσια, μετά από τόσους αγώνες που προηγήθηκαν, αποτελούν επιτεύγματα υψηλής πολιτικής στάθμης.

Το 1215 στην Αγγλία, με τη MAGNA CARTA, ο Ιωάννης ο Ακτήμων κατάργησε την αρχή του δικαιώματος του ηγεμόνα να επιβάλλει φόρους, ανεξέλεγκτα.

Οι διακηρύξεις της Αμερικανικής Επανάστασης του 1776, οι αρχές της Γαλλικής Επανάστασης του 1789, οι διάφορες τοπικές μεγάλες Επανάστασεις, οι ιδέες του φιλελευθερισμού και του σοσιαλισμού, οι αγώνες κατά των δικτατορικών πολιτικών καθεστώτων της αυθαιρεσίας και η καθιέρωση των Δημοκρατικών θεσμών στον τρόπο ζωής, μπορούμε να πούμε ότι έχουν μέσα τους την έννοια της φορολ. δικαιοσύνης παράλληλα με τις άλλες υψηλές αξίες της ελευθερίας, ισότητας και δικαιοσύνης, για τις οποίες αγωνίζεται ο άνθρωπος.

Νεότεροι χρόνοι

Στους νεότερους χρόνους, μετά τη Γαλλική ιδίως Επανάσταση, έχουμε μια ανατροπή των μέχρι τότε ισχυόντων, με επηρεασμό όλης της Ευρώπης από τις νέες ιδέες.

Προηγήθηκε η Επανάσταση των Ηνωμένων Πολιτειών που κατά τους Οικονομολόγους των Δημοσίων Οικονομικών, δεν ήταν παρά η άρνηση των ' Αγγλων αποίκων της βορείου Αμερικής κατά της Μητροπόλεως των Αγγλίας, να δέχονται την επιβολή φόρων.

Καταλήγουμε στη σημερινή μορφή φορολογίας και μάλιστα της άμεσης, πάνω στο εισόδημα με προοδευτικό συντελεστή φόρου με απαλλαγές των ασθενέστερων τάξεων, αλλά παράλληλα με έκδηλο και έμπρακτο το ενδιαφέρον και τον προορισμό του Κράτους, εκτός των άλλων, για συγκρότηση μιας πολιτείας που να παρέχει κοινωνική ασφάλεια, προστασία των δικαιωμάτων του πολίτη, εκπαίδευση σε όλους τους πολίτες και με πολλές υποχρεώσεις από μέρους του Κράτους.

Ιδεώδης φορολογία κατά την Επιστήμη των Δημοσίων Οικονομικών, είναι η φορολογία πάνω στο εισόδημα που ξοδεύουμε με εξαίρεση τις επενδύσεις.

Παρόλο που είναι δυσχερέστατο το σύστημα αυτό στην εφαρμογή του, εντούτοις το φορολ. σύστημα εκεί τείνει να φτάσει. Δηλαδή, σε υψηλό συντελεστή στο εισόδημα, σε φορολογία υψηλή επίσης στις κληρονομίες, σε φόρους πάνω στην περιουσία και σε ενιαίο σύστημα φορολογίας -στην κατανάλωση του εισοδήματος.

Στην τελευταία αυτή περίπτωση μπορούμε να πούμε ότι καταλήγουμε στη φορολογία «επί της προστιθέμενης αξίας» που ισχύει ήδη στις χώρες της Κοινής Αγοράς.

Η εφαρμογή, από το 1987, της Φορολογίας αυτής της Προστιθέμενης αξίας και στην Ελλάδα που ας σημειωθεί αντικαθιστά τους αναλυτικούς φόρους καταναλώσεως και συναλλαγών, είναι γεγονός.

Παράλληλα επικρατεί η τάση να φθάσουμε και εμείς στο σημείο, μέσα στα πλαίσια της Ευρωπαϊκής Οικον. Κοινότητας, καταργήσεως όλων των ενδιάμεσων φόρων, παραγωγής των πρώτων υλών και βιομηχανοποίησης των αγαθών, με σκοπό τα αγαθά αυτά να φορολογούνται στον τόπο της κατανάλωσης και όχι της παραγωγής τους.

Τα φορολογικά συστήματα στη χώρα μας από το 1821 μέχρι σήμερα.

Απειράριθμοι είναι οι νόμοι επιβολής των διαφόρων φορολογιών, όπως και οι κατηγορίες των φόρων, από τότε που σχηματίστηκε το Νέο Ελληνικό Κράτος μετά την Επανάσταση του 1821.

Ο αρχαιότερος φόρος είναι ο φόρος της δεκάτης που ίσχυε επί Τουρκοκρατίας και συστηματοποιήθηκε με Διάταγμα του Όθωνος το 1834. Συγκεκριμένα εφορολογείτο με ποσοστό 10% το ακαθάριστο εισόδημα, από τα προϊόντα της γης που συνήθως το Κράτος εισέπρατε σε είδος, δηλαδή ελάμβανε το 10% της γεωργικής παραγωγής. Σήμερα δεν ισχύει η φορολογία αυτή. Αλλά από το 1961 που συστήθηκε ο Οργανισμός Αγροτικής Ασφαλίσεως (Ο.Γ.Α.) υπολογίζεται πάνω σε άλλη βάση, με συντελεστή 1% έως 3% και μόνο στην αξία των γεωργικών, κτηνοτροφικών κ.λπ. προϊόντων που διατίθενται στο Εμπόριο, εισφορά και όχι φόρος, υπέρ του Ασφαλιστικού αυτού Οργανισμού, για την κάλυψη μέρους των δαπανών λειτουργίας του, εις όφελος αποκλειστικά των αγροτών.

Το 1836 επιβλήθηκε ο φόρος «επί οικοδομών και επιτηδευμάτων».

Στη συνέχεια αυτός συγχωνεύτηκε σε άλλες παρόμοιες φορολογίες και σήμερα περιλαμβάνεται στον Ενιαίο φόρο πάνω στο εισόδημα που ισχύει από το 1955 και έπειτα.

Το 1836 επίσης, εκδόθηκε ο Νόμος «περί χαρτοσήμου». Ο Νόμος αυτός που είναι από τους παλαιότερους, μετά από αλλεπάλληλες συμπληρώσεις, τροποποιήσεις, διαρρυθμίσεις και αναμορφώσεις, αποτελεί σήμερα ένα πολυδαίδαλο σύστημα φόρων και τελών που καλύπτουν πάρα πολλές εκδηλώσεις της οικονομικής μας ζωής.

Το 1882-1885 αυξήθηκαν τα Τελωνιακά Τέλη και επιβλήθηκαν διάφορες φορολογίες, όπως «οι φόροι καταναλώσεως επί του οίνου, του ζύθου και του καπνού».

Επίσης δημιουργήθηκαν τα μονοπώλια σιγαροχάρτου, παιγνιόχαρτων, πετρελαίου και σπίρτων. Παράλληλα αναμορφώνεται το Δασμολόγιο και ο Νόμος «περί χαρτοσήμου». Ήταν τότε η εποχή της Κυβερνήσεως Τρικούπη, ο οποίος ήταν αναγκασμένος να αυξήσει τις δαπάνες του Κράτους σε εξοπλισμούς που τις εκάλυπτε με νέους φόρους. Κατά την περίοδο αυτή και μέσα σε 20 χρόνια διπλασιάστηκε η φορολογική επιβάρυνση με σημαντική αύξηση της έμμεσης φορολογίας.

Το 1898 μετά την πτώχευση του Κράτους και τον ατυχή πόλεμο κατά της Τουρκίας του 1897, επιβλήθηκε ο Διεθνής Οικονομικός έλεγχος, αφού έγινε συμβιβασμός για το διακανονισμό των διαφόρων εξωτερικών δανείων. Διακανονίζονταν τότε τα δάνεια της επαναστάσεως, αλλά και τα

μεταεπαναστατικά. Τα τελευταία αυτά ήταν απαραίτητα για τη συγκρότηση του Νέου Κράτους.

Οι ξένοι δανειστές με το διακανονισμό που έγινε τότε ήλεγχαν ορισμένες προσόδους που ονομάζονταν υπέγγυοι και τελούσαν υπό τη διαχείριση Ειδικής Επιτροπής, της Εταιρείας Διαχείρισεως Υπεγγύων προσόδων. Οι «υπέγγυοι» αυτές πρόσοδοι που ήταν μέρος των Κρατικών εσόδων, προέρχονται από τα μονοπωλιακά είδη που είναι αυτά: το αλάτι, τα σπύρτα, το σιγαρόχαρτο, η ζαχαρίνη και τα ναρκωτικά φάρμακα. Μονοπωλιακά επίσης είδη είναι η πυρίτιδα και η κινίνη που εισάγεται από το εξωτερικό.

Ο Διεθνής αυτός Οικονομικός Έλεγχος καταργήθηκε και τυπικά τις μέρες μας και μάλιστα με Νόμο που ψήφισε πρόσφατα η Βουλή.

Τα έσοδα από τα μονοπωλιακά είδη αποτελούσαν έσοδα του Κρατικού Προϋπολογισμού και κατατάσσονταν σ' αυτόν, στην κατηγορία των λοιπών εσόδων από την επιχειρηματική Κρατική δραστηριότητα κ.λπ., δηλαδή πέρα από τα έσοδα της άμεσης και έμμεσης φορολογίας.

Το 1904 με την αναδιοργάνωση των Οικονομικών Υπηρεσιών αυξήθηκε ο φόρος «επί της καταναλώσεως καπνού». Το ίδιο έτος ιδρύθηκε το Ταμείο Εθνικού Στόλου που συγκέντρωσε πολλές δωρεές ιδιωτών και εξακολουθεί και σήμερα να τις συγκεντρώνει.

Το 1909 έγινε νέα αναμόρφωση του φορολογικού συστήματος. Μειώθηκαν οι φορολογικές επιβαρύνσεις των λαϊκών τάξεων αλλά αυξήθηκαν παράλληλα οι φορολογίες καπνού, οινοπνεύματος και ηλεκτρικού φωτός.

Ακολουθεί από το 1910, η εποχή του Βενιζέλου με κύρια χαρακτηριστικά την εισαγωγή νέων φορολογιών (φόρος κληρονομιών και φόρος καθαρών προσόδων), του νέου Νόμου «περί δασμολογίου» της αναμορφώσεως της φορολογίας «περί Δημοσίων θεαμάτων» και της φορολογίας του οίνου.

Από τότε και μέχρι το 1919 παρατηρείται αύξηση των εσόδων από τους φόρους καταναλώσεως και μονοπωλίων.

Το 1919 συγκεκριμένα οι νέοι φόροι που ψηφίζονται αποτελούν επί πολλές δεκαετίες μέχρι σήμερα τη βάση των αντίστοιχων φορολογιών δηλαδή: α) «της φορολογίας κληρονομιών, δωρεών προικίων και κερδών εκ λαχείων» (Νόμος 1641/1919) που αναμορφώθηκε με το Ν.Δ. 118/1973 αλλά διατηρεί τούτο τις βασικές αρχές του αρχικού Νόμου β) «της φορολογίας των καθαρών προσόδων» με τις αναλυτικές κατηγορίες της (Ν. 1640/19) που

αντικαταστάθηκε όμως το 1955 με το Ν.Δ. 3323/55 «περί ενιαίου φόρου επί του εισοδήματος» που ισχύει σήμερα και μεταβάλλει πλέον το σύστημα του φόρου εισοδήματος από τη φορολογία στις αναλυτικές κατηγορίες του εισοδήματος στον ενιαίο φόρο πάνω στο συνολικό εισόδημα.

Το 1922-1923 γίνεται νέα αναμόρφωση του Δασμολογίου σε επιστημονική βάση και το 1927 (στην εποχή του Υπουργού Οικονομικών Καφαντάρη) ιδρύεται η Τράπεζα της Ελλάδος και επιτυγχάνεται η σταθεροποίηση του Εθν. Νομίσματος.

Το 1932, λόγω οικον. κρίσεως, ανεστάλη, η πληρωμή των τοκομεριδίων των εξωτερικών δανείων.

Από το 1936-1940 γίνεται ανακαίνιση του φορολ. συστήματος. Επιβάλλεται φόρος πολυτελείας, φόρος κερδών φορητών πλοίων, φόρος εκτάκτων κερδών και επιπλέον επιβάλλονται πρόσθετα ποσοστά στη φορολογία καθαρών προσόδων.

Κατά την περίοδο της ξένης κατοχής στο β" Παγκόσμιο Πόλεμο καταβλήθηκαν τεράστια ποσά από τα έσοδα του Κράτους στον κατακτητή, ως έξοδα κατοχής. Εκδόθηκε απεριόριστα νέο χαρτονόμισμα και δεσμεύτηκαν τεράστιες ποσότητες ιδιωτικών αγαθών.

Τα έσοδα εκάλυπταν τότε, μόλις το 15-20%, των δαπανών του Κράτους και προξενήθηκε ο γνωστός απεριόριστος νομισματικός πληθωρισμός.

Μεταπολεμικά επιβλήθηκε η έκτακτη φορολογία των ευπόρων και καταργήθηκαν, ως αναχρονιστικές, διάφορες παλαιότερες φορολογίες όπως η φορολογία «διαφυλίων τελών επί της κυκλοφορίας των αγαθών», οι φόροι υπέρ τρίτων, η φορολογία του λαδιού, της σταφίδας και των ζώων.

Επιβλήθηκαν όμως τότε διάφοροι Δημοτικοί τοπικοί φόροι, στη γεωργική και κτηνοτροφική παραγωγή για να αναμορφωθούν τελικά και αυτοί πριν 28 χρόνια περίπου, με την ίδρυση του ΟΓΑ, σε εισφορές του Οργανισμού αυτού Γεωργικών Ασφαλίσεων αλλά πάνω σε άλλη βάση.

Στο μεγαλύτερο τους μέρος όμως οι εισφορές ΟΓΑ αποτελούν ποσοστά % πάνω σε άλλους φόρους πέρα από τις περιπτώσεις επιβολής της εισφοράς στη χονδρική τιμή των διατιθέμενων στο εμπόριο Γεωργικών κ.λπ. προϊόντων.

Το 1948 καθιερώθηκε το σύστημα τηρήσεως βιβλίων και εκδόσεως φορολογικών στοιχείων από τους επαγγελματίες και τις επιχειρήσεις γενικά, μικρές και μεγάλες.

Το 1952 κωδικοποιήθηκαν με το διάταγμα της 7/7/52 όλες οι εν τω μεταξύ θεσπισθείσες διατάξεις στο Ενιαίο κείμενο που φέρει από τότε τον τίτλο «Κώδιξ Φορολογικών Στοιχείων» ή και με τα αρχικά του γράμματα «Κ.Φ.Σ.» και που στη συνέχεια συμπληρώθηκε και τροποποιήθηκε με νέες διατάξεις νόμων και κωδικοποιήθηκε, τελικά, με το Πρ. Δ/γμα 99/1977 που ισχύει σήμερα.

Ο Κ.Φ.Σ. είναι ένα βασικό Νομοθέτημα που έχει σχέση και επηρεάζει ολόκληρο το φορολογικό μας σύστημα.

Τη σημασία του και τις βασικές του διατάξεις θα αναπτύξω στο ειδικό κεφάλαιο.

Τη σημερινή εποχή, που άρχισε μεταπολεμικά, χαρακτηρίζει μια τάση εκσυγχρονισμού όλων των φορολογιών και εναρμόνισης τους, μετά την ένταξη της Ελλάδας στις Ευρωπαϊκές Οικονομικές Κοινότητες, προς τα ισχύοντα στις χώρες της Δ. Ευρώπης με τις οποίες γίναμε συνεταίροι.

Η μεταπολεμική τεχνολογική εξέλιξη, η δημιουργία μεγάλων οικονομικών μονάδων, ο περιορισμός του ποσοστού της αγροτικής τάξεως στο σύνολο του πληθυσμού από 50% σε 35% περίπου, η εκβιομηχάνιση, η ραγδαία τουριστική ανάπτυξη και η άνοδος του οικον. επιπέδου, μετέβαλαν οπωσδήποτε και την αρχική καχεκτική οικονομία μας σε αξιόλογη, υπό ανάπτυξη, οικονομία με ακόμη μεγαλύτερες προοπτικές ευνοϊκών εξελίξεων και ισοδύναμης μεταξύ του πληθυσμού, κατανομής του εθνικού εισοδήματος.

Από την αλλαγή αυτή προκαλείται, με βήματα σταθερά, μεταβολή και στα Δημόσια Οικονομικά.

Οι δαπάνες του Κράτους στηρίζονται κυρίως στους φόρους και κατά ένα χαμηλό ποσοστό κάτω του 10%, σε εξωτερικά δάνεια.

Οι φόροι, άμεσοι και έμμεσοι, παρουσιάζουν άνοδο αλλά πάντοτε υπάρχει η σημαντική διαφορά αποδόσεως μεταξύ των με κύρια τα έσοδα από τους έμμεσους φόρους που πλήττουν ολόκληρο τον πληθυσμό εξίσου. Με την άνοδο του κατά κεφαλήν εισοδήματος και τα πολλά μέτρα κατά της φοροδιαφυγής, οι άμεσοι φόροι έγιναν αποδοτικότεροι και από 21% που ήσαν το 1975 υπολογίζεται να φθάσουν στο 28%, το 1979, στο σύνολο των φορολογικών εσόδων του Προϋπολογισμού.

Η φορολογική Νομοθεσία μας έχει να παρουσιάσει τα εξής επιτεύγματα, σ' αυτή την μεταπολεμική περίοδο:

α. Την ψήφιση του Ν.Δ. 3323/55 «περί φορολογίας εισοδήματος» που προανάφερα με την καθιέρωση της υποβολής δηλώσεων από τους υπόχρεους στο φόρο φορολογουμένους, που από 300 χιλιάδες προ 20ετίας έφθασαν πάνω από 1 ½ εκατομμύριο δηλώσεις, με πλήθος αναπροσαρμογές της φορολογικής κλίμακας και αύξηση των αφορολογήτων ορίων.

β. Τη σύσταση των Τακτικών Διοικητικών Δικαστηρίων που αντικατέστησαν τις φορολογικές επιτροπές και τα φορολογικά δικαστήρια που άρχισαν, αυτά ειδικά, να λειτουργούν από το 1952.

γ. Την επάνδρωση των Οικονομικών Εφοριών με επιστημονικό προσωπικό.

δ. Την μηχανοργάνωση που έγινε με τη Μηχανογραφική Υπηρεσία Φορολογίας ειδικότερα και σήμερα ΚΕΠΥΟ, για την εκκαθάριση των δηλώσεων φόρου εισοδήματος και τη συγκέντρωση και επεξεργασία των φορολογικών στοιχείων αγορών, πωλήσεων και εισαγωγής-εξαγωγής αγαθών.

ε. Την υποχρεωτική τήρηση βιβλίων από την απλούστερη μορφή του βιβλίου αγορών εμπορευμάτων προς μεταπώληση ή πρώτων υλών για επεξεργασία και βιβλίου εσόδων, παροχής υπηρεσιών, μέχρι τα πλήρη λογιστικά βιβλία κατά το διπλογραφικό σύστημα και κατά το σύστημα μηχανογραφήσεως.

Όμοια, την υποχρεωτική έκδοση στοιχείων αγορών και πωλήσεων, δελτίων μεταφοράς αγαθών, δελτίων λιανικής πωλήσεως, λογαριασμών ξενοδοχείων κ.λπ., σύμφωνα με τον Κ.Φ.Σ. που εκρατικοποίησε, ως μου επιτραπεί η λέξη, τη Λογιστική με τις λεπτομερείς διατάξεις και τα υποχρεωτικά αναλυτικά στοιχεία και βιβλία που καθιερώνει, για όλους τους επιχειρηματίες και επιχειρήσεις ιδιωτικές και κρατικές γενικά.

στ. Το σύστημα Νόμων που επιβάλλει κάθε είδους ποινές στους παραβάτες των φορολογικών νόμων που όλο και πιο αυστηρές γίνονται, και

ζ. Τη σύνταξη και εφαρμογή του νέου συστήματος φόρου «επί της προστιθέμενης αξίας» που ισχύει από 1/1/1987 και αντικατέστησε πληθώρα αναλυτικών φόρων, κύκλου εργασιών, καταναλώσεως κ.λπ. καθώς και τη συνεχή προσπάθεια βελτιώσεως του φορολογικού συστήματος παράλληλα με το έργο που άρχισε ήδη, δηλαδή της εναρμονίσεως του όλου φορολογικού συστήματος στα κρατούντα στις χώρες της Ε.Ο.Κ.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ

1.1 ΒΑΣΙΚΕΣ ΈΝΝΟΙΕΣ ΚΑΙ ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΤΩΝ ΦΟΡΩΝ¹

α) Ο Φόρος ως μέσο μετάθεσης μέσων παραγωγής και ο ορισμός του

Οι κυριότεροι οικονομικοί σκοποί του σύγχρονου παρεμβατικού κράτους, όπως είναι γνωστό, είναι ο εφοδιασμός της οικονομίας με δημόσια αγαθά στις επιθυμητές ποσότητες, ο εφοδιασμός της οικονομίας με αγαθά και υπηρεσίες κοινωνικής ωφέλειας στις επιθυμητές ποσότητες, η επέκταση των δραστηριοτήτων που δημιουργούν εξωτερικές οικονομίες και ο περιορισμός των εξωτερικών επιβαρύνσεων, οι φραγμοί και έλεγχοι στα μονοπώλια, η αναδιανομή του εισοδήματος και του πλούτου στην αναγκαία έκταση για την πραγματοποίηση της άριστης ή της κοινωνικά επιθυμητής διανομής, η σταθεροποίηση της οικονομίας και συγκεκριμένα, η αντιμετώπιση της ύφεσης και η καταπολέμηση του πληθωρισμού, η ανακατανομή των μέσων παραγωγής στην έκταση που απαιτεί η πραγματοποίηση της κοινωνικά επιθυμητής οικονομικής ανάπτυξης.

Η παραγωγή δημόσιων αγαθών κάνει αναγκαία τη μετάθεση μέσων παραγωγής, από αυτά που βρίσκονται στα χέρια των ιδιωτικών φορέων, στο δημόσιο. Είναι φανερό ότι οι ιδιώτες δεν θα παραχωρούσαν οικειοθελώς μέσα παραγωγής στο δημόσιο, χωρίς το κράτος να καταβάλει στους ιδιοκτήτες των μέσων αυτών τις αμοιβές που επικρατούν στην αγορά (εξαίρεση αποτελούν οι δωρεές προς το δημόσιο και η εθελοντική προσφορά εργασίας). Τέτοιες αμοιβές όμως δεν μπορεί να καταβάλει το κράτος, δεδομένου ότι τις υπηρεσίες των δημόσιων αγαθών παρέχει δωρεάν στο κοινωνικό σύνολο, ενώ οι πόροι που αντλεί από τη δημόσια περιουσία είναι συνήθως ελάχιστοι. Για να περιέλθουν επομένως στη δημόσια χρήση οι συντελεστές που είναι αναγκαίοι για την παραγωγή των δημόσιων αγαθών, το κράτος είναι υποχρεωμένο να χρησιμοποιεί μέσα αναγκαστικού χαρακτήρα που, όπως είναι ευνόητο, συνεπάγονται οικονομικό βάρος για τους ιδιωτικούς φορείς. Τα κυριότερα μέσα αναγκαστικής μετάθεσης συντελεστών παραγωγής στο δημόσιο είναι η επίταξη, ο πληθωρισμός και ο φόρος. Με την επίταξη το κράτος, εκμεταλλεζόμενο την

¹ Οι Οικονομικές Λειτουργίες του Κράτους, Εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα Δημήτριου Λ. Παπαδόπουλου, Κρατική Παρέμβαση στην Οικονομική Δραστηριότητα, Εκδοτικός Οίκος ΠΑΡΑΤΗΡΗΤΗΣ, Θεσσαλονίκη 1986. Παναγιώτη Β. Δερτιλή, Εγχειρίδιο Δημόσιας Οικονομικής, Τεύχος Α' και Β' Θεσ/νίκη

κυριαρχική του εξουσία, αποσπά αναγκαστικά από τους ιδιωτικούς φορείς και χωρίς αμοιβή τα μέσα παραγωγής που χρειάζεται. Στην περίπτωση του πληθωρισμού, το κράτος εκμεταλλεόμενο την κυριαρχική εξουσία του εκδίδει χαρτονόμισμα, που χρησιμοποιεί για να εκμισθώνει τα αναγκαία μέσα παραγωγής. Η επίταξη και ο πληθωρισμός μειονεκτούν έναντι του φόρου λόγω των δυσμενών επιπτώσεων τους στην οικονομική δραστηριότητα γι' αυτό συνήθως αποφεύγεται η χρησιμοποίησή τους. Στην περίπτωση του φόρου, το κράτος εκμεταλλεόμενο την κυριαρχική του εξουσία αφαιρεί αναγκαστικά και χωρίς ειδική αντιπαροχή ορισμένη αγοραστική δύναμη από τους ιδιώτες, που τη χρησιμοποιεί κατόπιν για να εκμισθώνει τους αναγκαίους συντελεστές για την παραγωγή των δημόσιων αγαθών. Με τη μέθοδο αυτή γίνεται δυνατή, πρώτα πρώτα, η επιδιωκόμενη μετάθεση μέσων παραγωγής στο δημόσιο. Πέρα όμως από αυτό, η μέθοδος αυτή εξασφαλίζει τον επιμερισμό του κόστους παραγωγής των δημόσιων αγαθών που επιθυμεί η πολιτική εξουσία. Το τελευταίο αυτό επιτυγχάνεται με τη ρύθμιση από την πολιτική εξουσία της φορολογίας με τέτοιο τρόπο ώστε η κατανομή του φόρου να ανταποκρίνεται σ' αυτήν που το κοινωνικό σύνολο ή η πλειοψηφία θεωρεί δίκαιη. Στο τελευταίο αυτό σημείο ακριβώς βρίσκεται και η διαφορά του όρου από τις δύο παραπάνω μεθόδους αναγκαστικής μετάθεσης μέσων παραγωγής από την ιδιωτική στη δημόσια χρήση. Θα μπορούσε μετά από αυτά να διατυπωθεί το συμπέρασμα ότι ο φόρος αποτελεί μηχανισμό αναγκαστικής μετάθεσης μέσων παραγωγής από την ιδιωτική στη δημόσια χρήση, αλλά ταυτόχρονα και μηχανισμό επιμερισμού του κόστους παραγωγής των δημόσιων αγαθών μεταξύ των πολιτών, με τρόπο που θεωρείται «δίκαιος» από την πολιτική εξουσία².

1.2 Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΒΑΣΗ, Η ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΗ ΜΟΝΑΔΑ ΚΑΙ Ο ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ

Το μέγεθος σε σχέση με το οποίο υπολογίζεται ο φόρος λέγεται φορολογική βάση. Ως φορολογική βάση μπορεί να επιλεγεί οποιοδήποτε οικονομικό γνώρισμα των ιδιωτών. Ακόμα και η ίδια η ύπαρξη του ιδιώτη στη ζωή μπορεί να αποτελέσει φορολογική βάση, όπως συνέβαινε στην περίπτωση των κεφαλικών φόρων. Συνήθως όμως ως φορολογική βάση χρησιμοποιείται ένα ορισμένο οικονομικό χαρακτηριστικό των ιδιωτών. Σήμερα οι φορολογικές βάσεις που χρησιμοποιούνται ευρύτερα από τα φορολογικά συστήματα των

διαφόρων χωρών είναι το εισόδημα, η περιουσία και η καταναλωτική δαπάνη. Τα χαρακτηριστικά αυτά αποτελούν και το δείκτη της ικανότητας των ιδιωτών να φέρουν φορολογικό βάρος. Σε σχέση με τον προσδιορισμό και την εξακρίβωση του εισοδήματος ή της κατανάλωσης ως φορολογικής βάσης γεννιούνται σοβαρά προβλήματα, ενώ παρουσιάζονται σοβαρές δυσχέρειες κατά την εκτίμηση της αξίας της περιουσίας, για να αποτελέσει αυτή το αντικείμενο επιβολής του φόρου.

Από τη στιγμή που επιλέγεται η φορολογική βάση από την πολιτική εξουσία, ο ιδιώτης που τη διαθέτει είναι υποχρεωμένος από το νόμο να πληρώνει φόρο, και αποτελεί έτσι τη φορολογούμενη μονάδα. Μεταξύ των θεωρητικών υπάρχει μεγάλη διαμάχη αν φορολογούμενες μονάδες πρέπει να θεωρούνται μόνο τα φυσικά πρόσωπα ή τα φυσικά και νομικά πρόσωπα. Σοβαρές εξάλλου είναι οι αντιθέσεις στο ζήτημα κατά πόσο θα πρέπει να θεωρείται φορολογούμενη μονάδα το άτομο ή η οικογένεια. Η επιλογή του ενός ή του άλλου ορισμού της φορολογούμενης μονάδας δημιουργεί σοβαρά προβλήματα, από την πλευρά της εξασφάλισης φορολογικής ισότητας, κυρίως όταν οι φόροι είναι προοδευτικοί.

Ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνεται ο φορολογούμενος διαιρούμενος με τη φορολογική βάση αποτελεί το μέσο φορολογικό συντελεστή. Ο φορολογικός συντελεστής που ορίζει ο νόμος μπορεί να είναι —και κατά κανόνα είναι— διαφορετικός από το φορολογικό συντελεστή με βάση τον οποίο επιβαρύνεται τελικά ο φορολογούμενος. Η διαφορά οφείλεται σε πολλούς λόγους, και κυρίως στη φοροδιαφυγή, την αποφυγή του φόρου και τη μετακύληση του φόρου. Επομένως, κάθε φορά που αναφερόμαστε σε φορολογικούς συντελεστές πρέπει να διευκρινίζουμε αν πρόκειται για νομοθετικά οριζόμενους ή πραγματικούς φορολογικούς συντελεστές. Αναλογικός χαρακτηρίζεται ο φορολογικός συντελεστής αν, ανεξάρτητα από το ύψος της φορολογικής βάσης, το ποσοστό φόρου είναι το ίδιο. Παραδείγματος χάρη, τόσο ο εισοδηματίας των 100.000 δρχ. όσο και ο εισοδηματίας του 1.000.000 δρχ. επιβαρύνονται με ποσοστό φόρου 10% στο εισόδημα τους. Προοδευτικός χαρακτηρίζεται ο φορολογικός συντελεστής αν το ποσοστό του φόρου αυξάνει όταν αυξάνει η φορολογική βάση. Προοδευτικός είναι ο φορολογικός συντελεστής όταν, π.χ., ο εισοδηματίας των 100.000 δρχ. επιβαρύνεται με ποσοστό φόρου 3%, ο εισοδηματίας των 200.000 δρχ. με ποσοστό φόρου 10%, ο εισοδηματίας του

1.000.000 δρχ. με ποσοστό φόρου 35% κτλ. Αντίστροφα προοδευτικός χαρακτηρίζεται ο φορολογικός συντελεστής αν το ποσοστό του φόρου μειώνεται όταν αυξάνει η φορολογική βάση. Αντίστροφα προοδευτικός συντελεστής υπάρχει στην περίπτωση που ο εισοδηματίας των 100.000 δρχ. επιβαρύνεται με ποσοστό φόρου 30%, ο εισοδηματίας των 200.000 δρχ. με ποσοστό φόρου 20%, ο εισοδηματίας του 1.000.000 δρχ. με ποσοστό φόρου 10% κτλ.

1.3 ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΤΩΝ ΦΟΡΩΝ²

Οι φόροι ταξινομούνται συνήθως με τρία κριτήρια: (α) της φορολογικής βάσης, σε σχέση με την οποία γίνεται η προσμέτρηση του φόρου, (β) του χαρακτήρα του φορολογικού συντελεστή και (γ) της φύσης του δημόσιου φορέα για λογαριασμό του οποίου επιβάλλονται και εισπράττονται οι φόροι. Πέρα από τα παραπάνω κριτήρια διάκρισης των φόρων, έχει επικρατήσει από πολύ καιρό, τόσο στη θεωρία όσο και στην πράξη, η διάκριση των φόρων σε άμεσους και έμμεσους.

Από τις παραπάνω διακρίσεις στο σημείο αυτό θα εξετάσουμε τη διάκριση των φόρων με κριτήριο τη φορολογική βάση και τη διάκριση σε άμεσους και έμμεσους.

1.3.1 Διάκριση των φόρων με κριτήριο τη φορολογική βάση.

Με βάση το κριτήριο αυτό οι φόροι διακρίνονται συνήθως σε τρεις κατηγορίες: (α) σε φόρους εισοδήματος, (β) σε φόρους στη δαπάνη και (γ) σε φόρους περιουσίας. Από αυτές τις τρεις κατηγορίες αυτή που ενδιαφέρει τους σκοπούς του παρόντος βιβλίου είναι οι φόροι στη δαπάνη.

Φόρος στη δαπάνη κατανάλωσης είναι η μορφή του φόρου κατά την οποία η αγοραστική δύναμη που υποχρεώνεται να μεταβιβάσει η φορολογούμενη μονάδα στο δημόσιο εξαρτάται από τη δαπάνη την οποία πραγματοποιεί. Οι φόροι στη δαπάνη διακρίνονται ανάλογα με τον τρόπο που επιβάλλονται:

² Για λεπτομερέστερη ανάλυση βλέπε, Δ. Π. Καράγιωργα, Δημόσια Οικονομική 2: Οι Δημοσιονομικοί Θεσμοί, Εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα 2001. Παναγιώτη Β. Δερτιλή, Εγχειρίδιο Δημόσιας Οικονομικής, Τεύχος Πρώτο και Δεύτερο, Θεσσαλονίκη, 1986.

(α) Στον προσωπικό φόρο στη δαπάνη που είναι διεθνώς γνωστός σαν expenditure tax και επιβάλλεται στη συνολική δαπάνη που πραγματοποιεί η φορολογούμενη μονάδα (άτομο ή οικογένεια) μέσα σε ορισμένη χρονική περίοδο. Ο φορολογικός συντελεστής μπορεί στην περίπτωση του φόρου αυτού να είναι αναλογικός ή προοδευτικός. Ο προσωπικός φόρος στη δαπάνη έχει προταθεί από πολλούς σαν εναλλακτική μορφή φόρου αντί του φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων και έχει εφαρμοστεί σε πάρα πολύ λίγες χώρες, (β) Στους φόρους στα προϊόντα ή έμμεσους φόρους κατανάλωσης, που επιβάλλονται κατά μονάδα ή κατά αξία στα παραγόμενα, εισαγόμενα ή πωλούμενα προϊόντα και επιβαρύνουν, εν μέρει ή πλήρως, τους αγοραστές των προϊόντων αυτών. Ο φορολογικός συντελεστής στην περίπτωση αυτή είναι αναλογικός, ως προς τη φορολογική βάση στην οποία αναφέρεται. Ειδικότερα, οι φόροι που επιβάλλονται στα εισαγόμενα από το εξωτερικό ή εξαγόμενα προς το εξωτερικό αγαθά ονομάζονται δασμοί. Υπόχρεος από το νόμο για το φόρο αυτό είναι συνήθως ο παραγωγός, εισαγωγέας ή έμπορος, ο οποίος καταβάλλει τελικά το φόρο στο δημόσιο. Ωστόσο, η φορολογική νομοθεσία δίνει συνήθως τη δυνατότητα στον υπόχρεο από το νόμο (παραγωγό, εισαγωγέα ή έμπορο) να μεταθέτει —κατά ένα μέρος ή στο σύνολο τους— το φορολογικό βάρος στον καταναλωτή, με την αύξηση της τιμής του προϊόντος. Σε ποια έκταση δίνεται στην πραγματικότητα η δυνατότητα αυτή εξαρτάται από πολλούς παράγοντες. Οι έμμεσοι φόροι κατανάλωσης, ανάλογα με τον αριθμό των προϊόντων που καλύπτουν, διακρίνονται: (α) σε γενικούς φόρους κατανάλωσης που συνίστανται στην επιβολή ενιαίου, κατά κανόνα, φορολογικού συντελεστή σε όλα, χωρίς εξαίρεση, τα προϊόντα που προσφέρονται στην αγορά και (β) σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης που επιβάλλονται στην παραγωγή ή πώληση ενός ειδικά καθορισμένου προϊόντος ή υπηρεσίας (π.χ. φόρος καπνού ή φόρος οινόπνεύματος ή φόρος δημοσίων θεαμάτων). Παραπέρα, ανάλογα με τη φορολογική βάση πάνω στην οποία επιβάλλονται οι γενικοί κυρίως φόροι κατανάλωσης διακρίνονται: (α) σε φόρους στη συνολική αξία πώλησης όπως είναι ο φόρος κύκλου εργασιών, ο φόρος χαρτοσήμου και ο φόρος στις αγορές (purchase tax) και (β) σε φόρους στην προστιθέμενη αξία. Οι τελευταίοι αυτοί φόροι έχουν ως φορολογική βάση την επιπλέον αξία που προστίθεται στο προϊόν στα διάφορα στάδια της παραγωγής ή διανομής στα οποία και εισπράττεται ο φόρος. Τέλος, ανάλογα με τον τρόπο που υπολογίζεται η

φορολογική υποχρέωση, οι έμμεσοι φόροι κατανάλωσης διακρίνονται: (α) σε φόρους κατ' αξία (ad valorem), όταν καθορίζονται σε ορισμένο ποσοστό στην τιμή του προϊόντος, και (β) σε ειδικευμένους φόρους (specific), όταν ο φόρος καθορίζεται σε ορισμένο χρηματικό ποσό κατά μονάδα προϊόντος.

Σε όλες σχεδόν τις χώρες έχουν θεσπιστεί έμμεσοι φόροι κατανάλωσης παράλληλα με τους φόρους εισοδήματος. Σήμερα οι έμμεσοι φόροι κατανάλωσης έχουν την πρώτη θέση από άποψη συμμετοχής στα φορολογικά έσοδα, σε όλες σχεδόν τις λιγότερο αναπτυγμένες χώρες του κόσμου. Και στην περίπτωση των φόρων που επιβάλλονται στις δαπάνες κατανάλωσης ανακύπτουν σοβαρά προβλήματα. Στην περίπτωση του προσωπικού φόρου κατανάλωσης ανακύπτει πρόβλημα ορισμού, και κυρίως πρόβλημα εξακρίβωσης και ελέγχου του ύψους της δαπάνης κατανάλωσης που πρόκειται να φορολογηθεί, πρόβλημα ορισμού της φορολογούμενης μονάδας, καθώς και πρόβλημα χρονικής κατανομής της δαπάνης, κυρίως ως προς τα διαρκή καταναλωτικά αγαθά (σπίτια, έπιπλα, ψυγεία κτλ.). Στην περίπτωση των έμμεσων φόρων κατανάλωσης το σοβαρότερο πρόβλημα είναι ο καθορισμός του σταδίου ή των σταδίων της παραγωγικής διαδικασίας στο οποίο θα επιβληθεί ο φόρος (στάδιο παραγωγής, χοντρεμπορίου, λιανικής πώλησης ή άλλα στάδια).

1.3.2 Διάκριση των 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 μεταθέσει το φόρο, που ο νόμος τον υποχρεώνει να καταβάλει, σε άλλους με τους οποίους συναλλάσσεται. Με βάση το κριτήριο αυτό άμεσοι χαρακτηρίζονται οι φόροι τους οποίους ο φορολογούμενος, που είναι από το νόμο υποχρεωμένος να καταβάλει, δεν μπορεί να μεταθέσει 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

καταβάλει, 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 οικονομικούς παράγοντες.

Τέλος, ένα άλλο κριτήριο για τη 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 μία φορολογική βάση που φανερώνει με άμεσο τρόπο τη 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 ΟΙ ΦΟΡΟΙ ΣΤΙΣ ΔΑΠΑΝΕΣ ΓΙΑ ΚΑΤΑΝΑΛΩΣΗ

Ο φόρος στην καταναλωτική δαπάνη³ εξαρτά την αγοραστική δύναμη που υποχρεώνεται να μεταβιβάσει στο κράτος ο φορολογούμενος από το ύψος της καταναλωτικής του δαπάνης.

Τα επιχειρήματα που προβάλλονται συνήθως για να υποστηριχθεί η άποψη ότι η θέσπιση φόρων στις δαπάνες κατανάλωσης είναι προτιμότερη από τη θέσπιση του φόρου εισοδήματος, είναι τα ακόλουθα:

α) Οι φόροι στις δαπάνες κατανάλωσης ανταποκρίνονται περισσότερο από ό,τι ο φόρος εισοδήματος στην έννοια της φορολογικής δικαιοσύνης. Υποστηρίζεται χαρακτηριστικά ότι από κοινωνική άποψη είναι πιο δίκαιο να φορολογείται κανείς με βάση το πάγιο που καταναλώνει από το κοινωνικό προϊόν, παρά με βάση το ποσό που συνεισφέρει σ' αυτό.

β) Οι φόροι στις δαπάνες καλύπτουν όλες ανεξαιρέτα τις μορφές αγοραστικής δύναμης που συνιστούν φοροδοτική ικανότητα, μερικές από τις οποίες δύσκολα μπορούν να φορολογηθούν με το φόρο εισοδήματος.

γ) Οι φόροι στις δαπάνες δεν έχουν ανεπιθύμητες επιδράσεις πάνω στην οικονομική συμπεριφορά των ιδιωτικών φορέων, τουλάχιστον στην έκταση που έχει τέτοιες επιδράσεις ο φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων. Οι φόροι αυτοί δεν εξασθενίζουν, όπως ο φόρος εισοδήματος, το κίνητρο για αποταμίευση, ούτε συνεπάγονται διπλή φορολογία, όπως υποστηρίζεται ότι προκαλεί ο φόρος εισοδήματος. Υποστηρίζεται εξάλλου ότι η δυσμενής επίδραση των φόρων αυτών στο κίνητρο για εργασία είναι μικρότερη από εκείνη που ασκεί ο φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων,

δ) Οι φόροι στις δαπάνες θεωρείται ότι αποτελούν πιο αποτελεσματικό μέσο πολιτικής, συγκριτικά με το φόρο εισοδήματος, για την καταπολέμηση του πληθωρισμού και την προώθηση της οικονομικής ανάπτυξης. Κι αυτό γιατί στην περίπτωση του πληθωρισμού, πλήττουν εξολοκλήρου την κατανάλωση, ενώ ο

³ R. A. Musgrave and P. B. Musgrave, *Public Finance in Theory and Practice*, McGraw-Hill Book Company, New York, 1993. Θεοδώρου Α. Γεωργακόπουλου, *Η Φορολογία Εισοδήματος και η Φορολογία Κύκλου Εργασιών*, Εκδόσεις Καραμπερόπουλος, Πειραιάς 1999. Carl S. Shour, *Ο Φόρος επί της Προτιθέμενης αξίας*, ΚΕΠΕ, Αθήνα 1975.

φόρος εισοδήματος πλήττει εν μέρει την κατανάλωση και εν μέρει την αποταμίευση. Όσο για την προώθηση της οικονομικής ανάπτυξης —σε αντίθεση με το φόρο εισοδήματος που εξασθενίζει το κίνητρο για αποταμίευση— οι φόροι στις δαπάνες ενισχύουν το κίνητρο αυτό και διευκολύνουν τη συσσώρευση κεφαλαίου, που είναι απαραίτητη προϋπόθεση για την επιτάχυνση της οικονομικής ανάπτυξης.

ε) Με τη θέσπιση φόρων στις δαπάνες κατανάλωσης αποφεύγονται πολλά δυσεπίλυτα προβλήματα που ανακύπτουν όταν επιβάλλονται φόροι εισοδήματος. Τέτοια είναι το πρόβλημα της φορολογικής μεταχείρισης της υπεραξίας του κεφαλαιακού πλούτου, το πρόβλημα των αδιανέμητων κερδών των ανώνυμων εταιρειών κτλ. Τα στοιχεία αυτά δεν φορολογούνται το χρόνο που πραγματοποιούνται. Στο βαθμό, όμως, που οι μορφές αυτές εισοδήματος θα διατεθούν για κατανάλωση, αυτόματα φορολογούνται.

Τα κυριότερα επιχειρήματα που προβάλλονται συνήθως κατά των φόρων στις δαπάνες κατανάλωσης είναι τα ακόλουθα:

α) Συνεπάγονται σοβαρές αποκλίσεις από τις αρχές της φορολογικής ισότητας γιατί: (1) μεταξύ φορολογουμένων με το ίδιο εισόδημα και τις ίδιες προσωπικές συνθήκες, ευνοούν εκείνους που διαθέτουν το μεγαλύτερο μέρος του εισοδήματος τους για αποταμίευση· (2) αφήνουν σημαντικό τμήμα του εισοδήματος του παρόντος, που πραγματοποιείται κυρίως από τις ανώτερες εισοδηματικές τάξεις, αφορολόγητο, γιατί στη φορολογική βάση δεν περιλαμβάνουν την αποταμίευση, τα αδιανέμητα κέρδη των ανώνυμων εταιρειών και την υπεραξία του κεφαλαιακού πλούτου —όποια μορφή κι αν παίρνει.

β) Συνεπάγονται αντίστροφα προοδευτική κατανομή του φορολογικού βάρους αν, όπως συνήθως συμβαίνει, για τη φορολόγηση της δαπάνης χρησιμοποιούνται έμμεσοι φόροι κατανάλωσης. Φυσικά, δεν επέρχεται το αποτέλεσμα αυτό αν για τη φορολόγηση της δαπάνης χρησιμοποιείται προσωπικός φόρος.

γ) Επιτείνουν την υποαπασχόληση των παραγωγικών μέσων κατά τη διάρκεια περιόδων οικονομικής ύφεσης, γιατί πλήττουν αποκλειστικά την καταναλωτική δαπάνη τη στιγμή που η δαπάνη αυτή χρειάζεται ενίσχυση.

1.4.1 Μορφές φόρων στις δαπάνες κατανάλωσης

Η καταναλωτική δαπάνη σ' αυτήν την κατηγορία φόρων λαμβάνεται ως δείκτης της φοροδοτικής ικανότητας. Με βάση την επιλογή αυτή το επόμενο βήμα είναι η επιλογή του τρόπου με τον οποίο θα φορολογηθεί η καταναλωτική δαπάνη. Υπάρχουν δύο τρόποι φορολόγησης της καταναλωτικής δαπάνης:

α) η άμεση φορολόγηση, σε καθορισμένα χρονικά διαστήματα, της προσωπικής δαπάνης που πραγματοποιεί ο φορολογούμενος. Η διαδικασία, στην περίπτωση αυτή, είναι παρόμοια με αυτή που εφαρμόζεται στο φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων. Ο φορολογούμενος υποβάλλει δήλωση στη φορολογική αρχή σχετικά με τη συνολική προσωπική δαπάνη του μέσα στο έτος. Ο φόρος στις δαπάνες κατανάλωσης, που επιβάλλεται με τον τρόπο που αναφέραμε παραπάνω, είναι γνωστός ως προσωπικός φόρος στη δαπάνη (expenditure tax).

β) Η έμμεση φορολόγηση της καταναλωτικής δαπάνης, με την επιβολή φόρων στα προϊόντα. Όπως έχει ήδη αναφερθεί, οι φόροι αυτοί επιβάλλονται στους πωλητές, οι οποίοι και τους πληρώνουν στο δημόσιο ταμείο. Ωστόσο έχουν τη δυνατότητα να μετακυλήσουν το φόρο υψώνοντας την τιμή. Στο βαθμό που κατορθώνουν να μετακυλήσουν το φόρο, επιβαρύνονται τελικά οι καταναλωτές των αγαθών και υπηρεσιών που φορολογούνται, σε αναλογία με τη δαπάνη που πραγματοποιούν. Οι φόροι που επιβάλλονται με τον τρόπο αυτό ονομάζονται έμμεσοι φόροι κατανάλωσης ή φόροι στα προϊόντα ή ακόμη φόροι στις πωλήσεις και διακρίνονται ανάλογα με τον αριθμό των αγαθών και υπηρεσιών που καλύπτουν σε γενικούς και ειδικούς φόρους κατανάλωσης. Για τους σκοπούς του παρόντος βιβλίου στη συνέχεια θα εξετάσουμε τους έμμεσους φόρους κατανάλωσης.

1.4.2 Οι γενικοί φόροι κατανάλωσης

α) Επιχειρήματα υπέρ και κατά των γενικών φόρων κατανάλωσης

Τα επιχειρήματα που προβάλλονται για τη θέσπιση ενός γενικού φόρου κατανάλωσης στη θέση του φόρου εισοδήματος δεν διαφέρουν καθόλου από τα επιχειρήματα που χρησιμοποιούνται για την υποστήριξη κάθε φόρου, προσωπικού ή έμμεσου, που επιβάλλεται με βάση τις δαπάνες κατανάλωσης. Τα επιχειρήματα αυτά έχουν ήδη αναφερθεί και δεν υπάρχει λόγος να τα επαναλάβουμε εδώ. Υποστηρίζεται, όμως, ότι η θέσπιση ενός γενικού φόρου

κατανάλωσης στη θέση του προσωπικού φόρου στη δαπάνη, είτε διαζευκτικά είτε συμπληρωματικά προς το φόρο εισοδήματος, παρουσιάζει τα εξής πρόσθετα πλεονεκτήματα:

1) Σε σύγκριση με τον προσωπικό φόρο εισοδήματος ή δαπάνης, οι γενικοί φόροι κατανάλωσης κάνουν λιγότερο αισθητό στους φορολογούμενους το φορολογικό βάρος, και γιατί το ποσό του φόρου, καθώς ενσωματώνεται στην τιμή του προϊόντος, δίνει την εντύπωση ότι αποτελεί τμήμα της, αλλά κυρίως γιατί ο φόρος καταβάλλεται σε μικρές δόσεις με τις καθημερινές αγορές που πραγματοποιούν οι φορολογούμενοι.

2) Με τους γενικούς φόρους κατανάλωσης γίνεται δυνατή η φορολόγηση προσώπων που διαφεύγουν, με νόμιμα ή παράνομα μέσα, τον προσωπικό φόρο εισοδήματος ή δαπάνης.

3) Η απόδοση καθαρών εσόδων από το γενικό φόρο κατανάλωσης είναι μεγαλύτερη από εκείνη του προσωπικού φόρου εισοδήματος ή δαπάνης.

Τα επιχειρήματα κατά των γενικών φόρων κατανάλωσης δεν διαφέρουν από εκείνα που προβάλλονται εναντίον κάθε φόρου, προσωπικού ή έμμεσου, που έχει σαν βάση την καταναλωτική δαπάνη. Πέρα όμως από τις γνωστές αυτές αντιρρήσεις κατά των γενικών φόρων κατανάλωσης προβάλλονται τα εξής πρόσθετα επιχειρήματα:

1) Δεν δίνουν στην πολιτική εξουσία τη δυνατότητα να καταλείψει το φορολογικό βάρος σύμφωνα με τις παραδεγμένες αρχές της φορολογικής ισότητας.

2) Συνεπάγονται αντίστροφα προοδευτική κατανομή του φορολογικού βάρους κατά εισοδηματικές ομάδες, με την έννοια ότι οι κατώτερες εισοδηματικές τάξεις επιβαρύνονται με μεγαλύτερο φορολογικό συντελεστή σε σύγκριση με τις τάξεις υψηλού εισοδήματος.

3) Δεδομένου ότι με την επιβολή ή την αύξηση των γενικών φόρων κατανάλωσης προκαλείται ύψωση του γενικού επιπέδου των τιμών, οι φόροι αυτοί μπορούν να οδηγήσουν σε προβολή απαιτήσεων από την πλευρά των εργατικών συνδικάτων, με σκοπό την αναπροσαρμογή των αποδοχών τους, και να αποτελέσουν την αρχή για μια σπειροειδή πληθωρική κίνηση μεταξύ τιμών - μισθών - κερδών. Γι' αυτόν το λόγο, η αποτελεσματικότητα των γενικών φόρων κατανάλωσης ως μέσου αντιπληθωριστικής πολιτικής θεωρείται περιορισμένη.

1.4.3 Τρόποι επιβολής των γενικών φόρων κατανάλωσης

Οι γενικοί φόροι κατανάλωσης μπορούν να επιβληθούν σε ένα ή σε πολλά στάδια της παραγωγικής διαδικασίας ή της διανομής. Αν ο φόρος πρόκειται να επιβληθεί σε ένα και μόνο στάδιο, σαν τέτοιο μπορεί να επιλεγεί το στάδιο παραγωγής της πρώτης ύλης, το στάδιο βιομηχανοποίησης του προϊόντος (πριν φύγει το προϊόν από το εργοστάσιο), το στάδιο του χοντρικού ή του λιανικού εμπορίου. Στην περίπτωση αυτή ο φόρος επιβάλλεται, συνήθως, στην τιμή πώλησης του προϊόντος στο στάδιο που έχει επιλεγεί. Αν, εξάλλου, ο φόρος πρόκειται να επιβληθεί σε πολλά ή σε όλα τα στάδια παραγωγής ή διανομής, ο φόρος αυτός μπορεί να έχει σαν βάση: (α) την τιμή πώλησης του προϊόντος σε κάθε στάδιο. Ο φόρος κύκλου εργασιών και ο φόρος χαρτοσήμου στις συναλλαγές είναι φόροι με τέτοια φορολογική βάση" ή (β) την προστιθέμενη αξία σε κάθε στάδιο, που υπολογίζεται συνήθως αφαιρώντας από την τιμή πώλησης σε κάθε στάδιο την τιμή κτήσης του προϊόντος από το προηγούμενο στάδιο. Ο φόρος με τέτοια φορολογική βάση είναι γνωστός ως φόρος προστιθέμενης αξίας.

Όταν πρόκειται να επιβληθεί γενικός φόρος κατανάλωσης σε ένα στάδιο —παραγωγή πρώτης ύλης, βιομηχανοποίηση, χοντρεμπόριο, λιανεμπόριο— η επιλογή του σταδίου πρέπει να γίνει μετά από στάθμιση των σχετικών πλεονεκτημάτων και μειονεκτημάτων καθενός από αυτά. Πιο κάτω επιχειρείται μια συγκριτική αξιολόγηση μεταξύ του φόρου που επιβάλλεται στο στάδιο της βιομηχανοποίησης ή του χοντρικού εμπορίου και του φόρου που επιβάλλεται στο στάδιο του λιανικού εμπορίου.

Από άποψη επιβάρυνσης των καταναλωτών, οι φόροι που επιβάλλονται στο στάδιο της λιανικής πώλησης πλεονεκτούν σε σύγκριση με τους φόρους που επιβάλλονται σε οποιοδήποτε προγενέστερο στάδιο, γιατί η τιμή στον καταναλωτή, κατά χρηματική μονάδα εισπραττόμενου φόρου, είναι συγκριτικά μικρότερη.

Από άποψη οικονομικών επιδράσεων, ο φόρος που επιβάλλεται στο στάδιο του λιανικού εμπορίου πλεονεκτεί γιατί δεν προκαλεί, όπως οι φόροι που επιβάλλονται στα προηγούμενα στάδια, μεταβολές στις σχετικές τιμές των αγαθών και, κατά συνέπεια, δεν έχει ανεπιθύμητες επιδράσεις.

Από άποψη διαχείρισης, οι φόροι που επιβάλλονται στο στάδιο της βιομηχανοποίησης ή του χοντρικού εμπορίου πλεονεκτούν σε σύγκριση με τους φόρους που επιβάλλονται στο στάδιο του λιανικού εμπορίου.

Από άποψη υποκειμενικού βάρους του φορολογουμένου, οι φόροι που επιβάλλονται στο στάδιο της βιομηχανοποίησης ή του χοντρικού εμπορίου πλεονεκτούν σε σύγκριση με τους φόρους που επιβάλλονται στο λιανικό εμπόριο, γιατί κάνουν λιγότερο αισθητή την επιβολή του φόρου. Αν ο φόρος επιβάλλεται στο λιανικό εμπόριο και αναγράφεται στο τιμολόγιο πώλησης, ο καταναλωτής ενημερώνεται για το φόρο και συνειδητοποιεί το φορολογικό βάρος.

1.4.4 Ο φόρος κύκλου εργασιών (turnover tax)

Ο φόρος αυτός επιβάλλεται με σωρευτικό τρόπο επάνω στη συνολική αξία όλων των συναλλαγών όλων των αγαθών και υπηρεσιών σε όλα τα στάδια παραγωγής και διανομής. Από όλες τις μορφές γενικού φόρου κατανάλωσης, ο φόρος κύκλου εργασιών και οι παραλλαγές του (φόρος χαρτοσήμου) παρουσιάζει τα περισσότερα μειονεκτήματα και τα λιγότερα πλεονεκτήματα. Τα μειονεκτήματα του φόρου αυτού είναι τα εξής:

α) Κατά μονάδα εισπραττόμενου φόρου, συνεπάγεται συγκριτικά μεγαλύτερη επιβάρυνση των φορολογουμένων από εκείνη που προκαλεί η επιβολή φόρου ίσης απόδοσης στο λιανικό εμπόριο,

β) Προκαλεί σοβαρούς διαφορισμούς στη φορολογική επιβάρυνση των διαφόρων αγαθών, γιατί, εξαιτίας του σωρευτικού χαρακτήρα του φόρου, η αύξηση της τιμής στον καταναλωτή που επιφέρει ο φόρος εξαρτάται από τον αριθμό των προσώπων που μεσολαβούν μεταξύ παραγωγού και καταναλωτή. Αυτό μπορεί να οδηγήσει σε ανεπιθύμητες αποκλίσεις από την κατανομή των μέσων παραγωγής που θεωρείται άριστη.

γ) Για τον ίδιο, όπως και πιο πάνω, λόγο, ο φόρος αυτός δημιουργεί ένα ισχυρό κίνητρο κάθετης συγκέντρωσης της επιχειρηματικής δράσης για την αποφυγή του φόρου και καταλήγει συνήθως σε βάρος των μικρών μονάδων που δεν έχουν μεγάλες δυνατότητες για κάθετη συγκέντρωση. Πρέπει ωστόσο να σημειωθεί ότι σε πολλές περιπτώσεις η επίδραση αυτή του φόρου θεωρείται επιθυμητή.

δ) Ο φόρος ευνοεί τα εισαγόμενα προϊόντα σε σχέση με τα εγχώρια, γιατί τα πρώτα δεν περνούν, όπως τα εγχώρια, από μεγάλο αριθμό ενδιάμεσων κατά τη διαδικασία της παραγωγής και διανομής μέχρι να φτάσουν στον τελικό καταναλωτή.

ε) Από άποψη διαχείρισης, ο φόρος αυτός είναι πολύ δαπανηρός και δυσκολεύει την εξακρίβωση και τον έλεγχο της φορολογητέας ύλης, δεδομένου ότι ο αριθμός των φορολογουμένων με τους οποίους ασχολούνται οι φορολογικές αρχές είναι πολύ μεγάλος. Παρόλα αυτά, ο φόρος κύκλου εργασιών παρουσιάζει ένα βασικό χαρακτηριστικό που οι πολιτικοί θεωρούν ότι αποτελεί το βασικό πλεονέκτημα του φόρου. Για την άντληση εσόδων απαιτείται η επιβολή φορολογικού συντελεστή σημαντικά μικρότερου από το φορολογικό συντελεστή που θα επιβαλλόταν σε ένα στάδιο για την άντληση του ίδιου ποσού εσόδων. Αυτό δημιουργεί την ψευδαίσθηση ότι η επιβάρυνση που συνεπάγεται ο φόρος είναι μικρή.

1.4.5 Ο φόρος προστιθέμενης αξίας (Value-Added Tax)

Ο φόρος αυτός επιβάλλεται βέβαια σε όλα ή στα κυριότερα στάδια της παραγωγικής διαδικασίας, αλλά μόνο στην αξία που προστίθεται σε κάθε στάδιο. Ο φόρος στην προστιθέμενη αξία παρουσιάζει όλα τα πλεονεκτήματα του φόρου που επιβάλλεται στο στάδιο του λιανικού εμπορίου, χωρίς να διατηρεί τα μειονεκτήματα —τουλάχιστον τα σοβαρά— του φόρου κύκλου εργασιών. Έτσι, από την άποψη της επιβάρυνσης των καταναλωτών, ο φόρος στην προστιθέμενη αξία δεν επιφέρει αύξηση της τιμής πέρα από τον επιβαλλόμενο φόρο, ούτε και προκαλεί αδικαιολόγητους φορολογικούς διαφορισμούς μεταξύ των αγαθών. Εξάλλου, ο φόρος αυτός δεν δημιουργεί κίνητρο κάθετης συγκέντρωσης με σκοπό την αποφυγή του φόρου, ούτε ευνοεί τα εισαγόμενα προϊόντα σε βάρος των εγχώριων προϊόντων. Τέλος, παρά το μεγάλο αριθμό των φορολογουμένων, διευκολύνει πολύ τον αυτόματο έλεγχο της φορολογητέας ύλης το γεγονός ότι η προστιθέμενη αξία της μιας επιχείρησης αποτελεί στοιχείο που αφαιρείται κατά τη φορολόγηση της άλλης επιχείρησης. Για όλους αυτούς τους λόγους, οι χώρες-μέλη της Ευρωπαϊκής Οικονομικής Κοινότητας, στα πλαίσια της εναρμόνισης των φορολογικών τους συστημάτων, θέσπισαν διαδοχικά η μια μετά την άλλη το φόρο προστιθέμενης αξίας.

1.4.6 Ο διαφορισμός των φορολογικών συντελεστών στους γενικούς φόρους κατανάλωσης

Όπως σημειώθηκε παραπάνω το σοβαρότερο μειονέκτημα των γενικών φόρων κατανάλωσης είναι ο αντίστροφα προοδευτικός χαρακτήρας τους κατά την κατανομή του φορολογικού βάρους μεταξύ των πολιτών. Η μέθοδος που χρησιμοποιείται συνήθως —πέρα από την εξαίρεση από τη φορολογία ορισμένων ειδών πρώτης ανάγκης— για να προσδοθεί στους γενικούς φόρους κατανάλωσης προοδευτικός χαρακτήρας, είναι ο διαφορισμός του φορολογικού συντελεστή των φόρων αυτών κατά κατηγορία αγαθών. Τα διάφορα αγαθά και υπηρεσίες κατατάσσονται συνήθως σε κατηγορίες με κριτήριο το βαθμό πολυτελείας τους. Στις κατηγορίες που περιλαμβάνουν είδη πολυτελείας επιβάλλονται υψηλότεροι φορολογικοί συντελεστές από εκείνους που επιβάλλονται στις κατηγορίες αγαθών πλατιάς κατανάλωσης. Έτσι, ο διαφορισμός των συντελεστών μπορεί να οδηγήσει σε φορολογική επιβάρυνση των μεγάλων εισοδηματιών αναλογικά μεγαλύτερη από εκείνη των φορολογουμένων με χαμηλό εισόδημα.

Τα δύο βασικά επιχειρήματα εναντίον του διαφορισμού των συντελεστών είναι:

1) Εφόσον δεν υπάρχει αντικειμενικό κριτήριο κατάταξης των αγαθών και υπηρεσιών σε κατηγορίες ανάλογα με το βαθμό

πολυτελείας τους, κάθε κατάταξη θα είναι αναγκαστικά αυθαίρετη ή θα έχει επηρεαστεί από την αξιολογική κρίση εκείνου που ενεργεί την κατάταξη.

2) Ο διαφορισμός των φορολογικών συντελεστών κατά κατηγορία αγαθών αποτελεί σοβαρή εξωγενή επέμβαση στις προτιμήσεις των καταναλωτών και μεταβάλλει την κατανομή των μέσων παραγωγής που επιτελεί η αγορά.

Παρόλα αυτά, ο διαφορισμός του συντελεστή των γενικών φόρων κατανάλωσης αποτελεί σε ορισμένες περιπτώσεις επιτακτική ανάγκη, όπως είναι π.χ. η περίπτωση της φορολογικής διάρθρωσης των υπανάπτυκτων χωρών.

1.4.7 Ειδικοί φόροι κατανάλωσης

Οι κατηγορίες των ειδικών φόρων κατανάλωσης είναι πολλές για καθεμιά δε από αυτές προβάλλονται ιδιαίτεροι λόγοι που συνηγορούν υπέρ της θέσπισης της. Οι κυριότερες κατηγορίες ειδικών φόρων είναι:

1) οι ανταποδοτικοί φόροι, οι οποίοι επιβάλλονται σε εφαρμογή της αρχής του ανταλλάγματος (π.χ. φόρος στη βενζίνη).

2) οι κανονιστικοί φόροι κατανάλωσης, οι οποίοι αποσκοπούν στον περιορισμό της κατανάλωσης και της παραγωγής αγαθών που η χρήση τους συνεπάγεται εξωτερική κοινωνική επιβάρυνση, με την έννοια ότι το κοινωνικό κόστος τους είναι μεγαλύτερο από το ιδιωτικό (π.χ. φόρος στα οινόπνευματώδη ποτά, στον καπνό).

3) οι φόροι πολυτελείας, οι οποίοι είναι ειδικοί φόροι οι οποίοι επιβάλλονται πάνω στα αγαθά που καταναλώνονται κατ' εξοχήν από ομάδες του πληθυσμού με υψηλά εισοδήματα.

1.5 ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ - ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

1.Ο συντελεστής του φόρου προστιθέμενης αξίας ορίζεται σε δεκαεννέα τοις εκατό (19%) στη φορολογητέα αξία.

Κατ' εξαίρεση, για τα αγαθά και τις υπηρεσίες που περιλαμβάνονται στο Παράρτημα ΙΙΙ του παρόντος ο συντελεστής του φόρου ορίζεται σε εννέα τοις εκατό (9%).

[Το πρώτο και δεύτερο εδάφιο της παρ. 1 τίθενται όπως αντικαταστάθηκαν με το αρθ. 12 παρ. 1 Ν. 3336/2005 (ΦΕΚ Α' 96)]

Ο συντελεστής Φ.Π.Α. που ορίζεται για τα αγαθά και τις υπηρεσίες του Παραρτήματος ΙΙΙ δεν εφαρμόζεται στις ηλεκτρονικές υπηρεσίες της περίπτωσης Ια' της παραγράφου 3 του άρθρου 14.

[Το τελευταίο εδάφιο της παρ. 1 προστέθηκε με το άρθρο 4 Ν.3193/2003 (ΦΕΚ Α' 266)]

2.Για τον υπολογισμό του φόρου στην παράδοση αγαθών, στην παροχή υπηρεσιών και στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, εφαρμόζονται οι συντελεστές, που ισχύουν κατά το χρόνο που ο φόρος γίνεται απαιτητός, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 16 και 18.

3. Για τα εισαγόμενα αγαθά εφαρμόζονται οι συντελεστές που ισχύουν κατά το χρόνο που ο φόρος γίνεται απαιτητός, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17.

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

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

β) πωλούνται με προορισμό τα νησιά αυτά από υποκείμενο στο φόρο, εγκαταστημένο σε οποιοδήποτε μέρος του εσωτερικού της χώρας, προς αγοραστή υποκείμενο ή προς μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο, εγκαταστημένο στα νησιά αυτά,

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

δ) εισάγονται στα νησιά αυτά.

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

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

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

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

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

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΥΤΕΡΟ

2.1 Ο ΦΠΑ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

Στα μέσα της δεκαετίας του '80, δημιουργήθηκε η εντύπωση ότι η εφαρμογή (και) στην Ελλάδα του Φόρου Προστιθεμένης Αξίας (ΦΠΑ) θα λειτουργούσε «ως από μηχανής θεός» για την αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής. Το έργο της προετοιμασίας της χώρας για την εφαρμογή του ΦΠΑ από το 1987 είχε αναλάβει ο τότε γραμματέας του υπουργείου Οικονομικών κ. Κ. Ζαχαρόπουλος. Τα έσοδα αυξήθηκαν με την εφαρμογή του ΦΠΑ, όπως ήταν φυσικό, αλλά όχι σύμφωνα με τις προβλέψεις του υπουργείου Οικονομικών.

Περίπου 2.100 αλλοδαπές επιχειρήσεις είχαν τότε μοναδικό περιουσιακό στοιχείο ένα ακίνητο μεγάλης αξίας χωρίς να διενεργούν καμία άλλη δραστηριότητα στην Ελλάδα. Σύμφωνα με τον τότε ειδικό γραμματέα του ΣΔΟΕ κ. Γεώργιο Κανελλόπουλο, από τους ελέγχους στις διευθύνσεις των εκπροσώπων των offshore εταιρειών στη χώρα μας και από επιτόπιες αυτοψίες στα ακίνητα διαπιστώθηκαν τα εξής: όταν η αξία των ακινήτων υπερέβαινε το κατώτερο ποσό που απαλλασσόταν της φορολογίας μεγάλης ακίνητης περιουσίας, γινόταν η αγορά του ακινήτου από δύο ή περισσότερες offshore εταιρείες ώστε να απαλλαγούν του φόρου. Η αξία των ακινήτων που δηλώνεται ήταν πολύ χαμηλή, ενώ δεν υπήρχε ούτε υποχρέωση για τον έλεγχο των χρημάτων που εισάγονται από τις offshore εταιρείες για την αγορά των ακινήτων.

2.2 ΤΟ ΥΦΙΣΤΑΜΕΝΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΎΜΜΕΣΩΝ ΦΟΡΩΝ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ⁴

Η ποσοστιαία συμμετοχή της έμμεσης φορολογίας στο σύνολο των εσόδων του κρατικού προϋπολογισμού ήταν 76,0% το 1992 ενώ το 2007 μειώθηκε στο 69,7%. Η άμεση φορολογία πέρασε από το 24,0% στο 30,3% αντίστοιχα κι αυτό γιατί η άμεση φορολογία αυξήθηκε συγκριτικά περισσότερο το χρονικό διάστημα 1992-2007 από την έμμεση φορολογία.

Η αύξηση αυτή ήταν 1185,5% σε τρέχουσες τιμές, ενώ σε σταθερές τιμές ήταν 100,49%.

⁴ Υπουργείου Οικονομικών, Γενικές Αρχές του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας και η εφαρμογή του στην Ελλάδα, Οκτώβρης 2006-2007. Λεοντάρης Κ. Μιλτιάδης, Ανάλυση του ΦΠΑ.

Το σύστημα των έμμεσων φόρων που έχουμε σήμερα στη χώρα μας, περιλαμβάνει σωρεία φόρων. Ορισμένοι από τους φόρους αυτούς, όπως λ.χ. το χαρτόσημο, ο φόρος κύκλου εργασιών, ο ειδικός φόρος κατανάλωσης του Ν.Δ. 3329/58 είναι φόροι πλατιάς βάσης, καλύπτουν δηλαδή μια μεγάλη κατηγορία αγαθών και υπηρεσιών, ενώ άλλοι έχουν πιο περιορισμένη βάση. Στην τελευταία κατηγορία εντάσσονται τόσο οι λεγόμενοι παραδοσιακοί ειδικοί φόροι δαπάνης, δηλαδή οι φόροι καπνικών προϊόντων, υγρών καυσίμων, μπίρας, κρασιού και οινοπνεύματος, όσο και ορισμένοι άλλοι ειδικοί φόροι, όπως λ.χ. οι διάφοροι φόροι και οι εισφορές στα αυτοκίνητα, οι φόροι ψυχαγωγίας κ.ά.

Πιο συγκεκριμένα η διάρθρωση των έμμεσων φόρων για τα έτη 2005-2006 εμφανίζεται στον πίνακα 1.

Όπως προκύπτει από τον πίνακα αυτό, οι γενικοί έμμεσοι φόροι απέφεραν το 48,1% του συνόλου των έμμεσων φόρων το 1984, έναντι του 55,3% το 2005. Στο σύνολο των φορολογικών εσόδων τα ποσοστά ήταν 33,5% το 2006 και 38,5% το 2005.

Οι παραδοσιακοί ειδικοί φόροι, που είναι το σύνολο των φόρων καπνού, βενζίνης, νάφθας, λιπαντικών, υγραερίου, ζάχαρης, οινοπνεύματος, βύνης και οινοζύθου, αυξήθηκαν το 2006 ως προς το 2005. Ενώ το 2005 το ποσοστό της συμμετοχής των παραδοσιακών ειδικών φόρων στο σύνολο της έμμεσης φορολογίας ήταν 20,1%, το 2006 το ποσοστό έγινε 24,8%.

Αύξηση όπως παρουσίασαν και οι ειδικοί φόροι κατανάλωσης, αφού το 2005 ήταν 84.542 εκ. ενώ το 2006 ήταν 126.072 εκ. Η συμμετοχή των φόρων αυτών στο σύνολο των έμμεσων φόρων ήταν 18,2% το 2005 και 21,6% το 2006. Μικρή όμως αύξηση παρουσίασαν και οι δασμοί, εισφορές και φόροι υπέρ τρίτων. Στο σύνολο όμως των έμμεσων φόρων η συμμετοχή τους μειώθηκε, αφού πέρασε, από το 6,4% που ήταν το 1983, στο 5,5% το 2006. Οι φόροι που έχουν την ένδειξη (1) στον πίνακα 1 είναι οι φόροι που θα μπορούσαν να αποτελέσουν αντικείμενο συζήτησης για κατάργηση και αντικατάσταση από το φόρο προστιθέμενης αξίας. Οι φόροι αυτοί αντιπροσωπεύουν το 57% περίπου των εσόδων από έμμεσους φόρους και το 39% περίπου του συνόλου των φορολογικών εσόδων του 2005 ενώ το 2006 τα ποσοστά αυτά ήταν 49,5% και 34,4% αντίστοιχα. (Βλ. παράρτημα πίνακα 1)

Τα βασικά χαρακτηριστικά του σημερινού συστήματος των έμμεσων φόρων είναι ότι διακρίνεται από αναχρονισμό, αναποτελεσματικότητα,

αποτελείται από ένα μεγάλο αριθμό φόρων με πολλούς συντελεστές που επιβαρύνουν τ' αγαθά και τις υπηρεσίες σωρευτικά, δηλαδή επιβαρύνουν τ' αγαθά περισσότερες από μία φορές, χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η προηγούμενη επιβάρυνση του προϊόντος.

Αποτέλεσμα της πιο πάνω σωρευτικής φορολογικής επιβάρυνσης είναι να διαφοροποιείται η επιβάρυνση των διαφόρων προϊόντων, ανάλογα με τον αριθμό των τιμολογήσεων τους ή ανάλογα με τη μέθοδο παραγωγής τους κ.τ.λ., με συνέπεια το φορολογικό σύστημα να ασκεί αρνητικές επιδράσεις στην κατανομή των πόρων. Επιπλέον, δεν είναι δυνατή η πλήρης επιστροφή των έμμεσων φόρων κατά την εξαγωγή των προϊόντων, γιατί δεν μπορεί να είναι γνωστή με ακρίβεια η συνολική άμεση και έμμεση επιβάρυνση κάθε προϊόντος.

Εξάλλου, η πολύπλοκη φύση του συστήματος έμμεσων φόρων με την πολυνομία, τη διαφορετική βάση υπολογισμού κάθε φόρου, το μεγάλο αριθμό συντελεστών, εξαιρέσεων και απαλλαγών και τη διαφορετική διαδικασία βεβαίωσης και είσπραξης, έχει ως συνέπεια το μεγάλο δημοσιονομικό και κοινωνικό κόστος, ενώ ταυτόχρονα ασκεί δυσμενείς οικονομικές και κοινωνικές επιδράσεις.

Ο Φ.Π.Α. θα αντικαταστήσει μια σειρά από τους πιο πάνω έμμεσους φόρους, με συνέπεια να επιτευχθεί σημαντική εξυγίανση και απλοποίηση του συστήματος έμμεσων φόρων και να εξαλειφθούν ορισμένα από τα μειονεκτήματα που παρουσιάζει σήμερα το σύστημα αυτό.

Σχετικά με τον αριθμό των φόρων που θα αντικατασταθούν από το Φ.Π.Α., θα ήταν επιθυμητό να αντικατασταθούν όλοι οι έμμεσοι φόροι, με εξαίρεση τους δασμούς και τους παραδοσιακούς ειδικούς φόρους δαπάνης. Δυστυχώς όμως μια τέτοια λύση δεν είναι δυνατή σήμερα, λόγω της μεγάλης συμβολής των έμμεσων φόρων στον κρατικό προϋπολογισμό της χώρας μας. Αυτό θα πρέπει να αποτελέσει ένα σχετικά μακροχρονιότερο στόχο. Η ενσωμάτωση στο Φ.Π.Α. όλων αυτών των φόρων θα απαιτούσε σημαντικά προβλήματα στην ομαλή εφαρμογή του νέου φόρου. Άλλωστε, ορισμένοι από τους φόρους που έχουμε σήμερα, όπως λ.χ. οι διάφοροι φόροι στα αυτοκίνητα, ο φόρος πολυτελείας κ.ά., επιτελούν ειδικές λειτουργίες που δεν θα ήταν δυνατό να επιδιωχθούν με το Φ.Π.Α.

Πάντως, ο νέος φόρος θα αντικαταστήσει ήδη εφαρμοζόμενους φόρους, με συνέπεια να επιτευχθεί σημαντική απλοποίηση στο φορολογικό μας

σύστημα. Ειδικότερα, θα αντικατασταθούν: — Τα τέλη χαρτοσήμου στην εισαγωγή αγαθών, καθώς επίσης και στα τιμολόγια πώλησης αγαθών και παροχής υπηρεσιών στο εσωτερικό.

— Ο Φ.Κ.Ε. στα εισαγόμενα αγαθά, καθώς επίσης και στα εγχώρια αγαθά και τις υπηρεσίες.

— Ο ειδικός φόρος στα εισαγόμενα αγαθά που υπάγονται στο Φ.Κ.Ε.

Περαιτέρω όμως, για την απλούστευση του φορολογικού μας συστήματος, θα αντικατασταθούν και ορισμένοι άλλοι ειδικοί φόροι δαπάνης, ο αριθμός των οποίων βέβαια θα εξαρτηθεί τελικά από πολλούς παράγοντες. Τέτοιοι φόροι θα μπορούσαν να είναι:

— Ο φόρος κατανάλωσης κηρωδών υλών

— Ο φόρος αμυλοσιροπίου

— Ο φόρος απορρυπαντικών

— Ο φόρος κατανάλωσης ζάχαρης

— Ο φόρος στα εισιτήρια δημοσίων θεαμάτων

— Ένα μέρος από το φόρο μεταβίβασης ακινήτων

— Διάφοροι άλλοι ειδικοί φόροι μικρότερης σημασίας από άποψη εσόδων.

Πιο συγκεκριμένα οι έμμεσοι φόροι που θα ενσωματωθούν στον Φ.Π.Α. καθορίζονται από το άρθρο 57 του νόμου 1642/1986. Οι σημαντικότεροι έμμεσοι φόροι που θα ενσωματωθούν στον Φ.Π.Α. είναι:

1) ο φόρος κύκλου εργασιών του Α.Ν 660/1937,

2) τα τέλη χαρτοσήμου,

3) το τέλος δημοσίου θεάματος,

4) ο φόρος κύκλου εργασιών στα καπνοβιομηχανικά προϊόντα,

5) ο φόρος κατανάλωσης στην εισαγόμενη και την εγχώρια παραγόμενη ζάχαρη,

6) ο φόρος στις αποδοχές των εργατών και υπαλλήλων των βιομηχανικών και βιοτεχνικών επιχειρήσεων,

7) ο φόρος στα κέντρα διασκέδασης και κέντρα πολυτελείας,

8) η εισφορά υπέρ ΟΓΑ,

9) ορισμένοι ειδικοί φόροι κατανάλωσης όπως ο φόρος στο εισαγόμενο και εγχώριος παραγόμενο αμυλοσιρόπι, ο φόρος κατανάλωσης στις

φυτικές, ζωικές, ορυκτές και τεχνητές κηρώδεις ύλες, πλην του κεριού μελισσών, που εισάγονται ή παράγονται στο εσωτερικό κ.τ.λ.,

10) άλλοι φόροι που αναφέρονται στο άρθρο 57.

β) Συνοητική ανάλυση τον φόρου κύκλου εργασιών, του χαρτοσήμου και του φόρου στους μισθούς και τα ημερομίσθια

1) Ο φόρος κύκλου εργασιών Ο φόρος κύκλου εργασιών θεσπίστηκε το 1933. Από τότε έχει υποστεί αλλεπάλληλες τροποποιήσεις και κυρίως πολλούς διαφορισμούς του φορολογικού συντελεστή για διάφορες δραστηριότητες και ομάδες φορολογουμένων και θεσπίσεις πλήθους εξαιρέσεων και απαλλαγών. Με τις τροποποιήσεις αυτές ο φόρος έχασε το γενικό του χαρακτήρα, έγινε πολύπλοκος και δυσεφάρμοστος και περιορίστηκε η σημασία του από άποψη απόδοσης εσόδων.

Ο φόρος κύκλου εργασιών επιβάλλεται: (α) στα ακαθάριστα έσοδα των βιομηχανικών και βιοτεχνικών επιχειρήσεων με συνήθη φορολογικό συντελεστή 8%. (β) στα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων ορισμένων κλάδων παροχής υπηρεσιών. Ο φορολογικός συντελεστής, εδώ, διαφέρει για τις επιχειρήσεις των διαφόρων κλάδων. Οι τραπεζικές επιχειρήσεις, π.χ., φορολογούνται με συντελεστή 4%, οι ξενοδοχειακές με 6%, οι συγκοινωνιακές με 7%, οι ασφαλιστικές με συντελεστή που κυμαίνεται από 3-18% ανάλογα με τον κλάδο ασφάλισης. (γ) στην αξία των εισαγόμενων αγαθών, στην οποία συνυπολογίζονται οι δασμοί και μια προσαύξηση 20-60%, ανάλογα με το είδος για να βρεθεί η τιμή χονδρικής πώλησης που αποτελεί τη βάση του φόρου. Ο συνήθης φορολογικός συντελεστής είναι 8%.

Στην περίπτωση των βιομηχανικών και βιοτεχνικών επιχειρήσεων ο ΦΚΕ επιβάλλεται σε όλα τα στάδια της παραγωγής και δίνεται η ευχέρεια αφαίρεσης σε κάθε στάδιο μόνο των πρώτων υλών που χρησιμοποιήθηκαν και υποβλήθηκαν σε φορολογία σε προηγούμενο στάδιο.

Η νομοθεσία για το φόρο κύκλου εργασιών είναι γεμάτη από ειδικές εξαιρέσεις και απαλλαγές. Άλλες από αυτές αποβλέπουν στη δημιουργία οικονομικών κινήτρων και άλλες αποτελούν ευνοϊκή μεταχείριση ορισμένων κοινωνικών ομάδων ή προϊόντων για κοινωνικούς, κυρίως, λόγους. Στα οικονομικά κίνητρα συγκαταλέγονται οι εξής μερικές ή ολικές απαλλαγές: (α) Με σκοπό την αποκέντρωση της βιομηχανίας, ισχύει για τις βιομηχανικές και βιοτεχνικές επιχειρήσεις που ιδρύονται ή μεταφέρονται στην επαρχία

συντελεστής ΦΚΕ μειωμένος κατά 25%, 50% ή 75%, ανάλογα με την περιοχή, (β) Με σκοπό την προώθηση των εξαγωγών απαλλάσσονται εντελώς από το ΦΚΕ τα ακαθάριστα έσοδα από την πώληση προϊόντων στο εξωτερικό καθώς και οι πρώτες ύλες και τα καύσιμα που χρησιμοποιήθηκαν για την παραγωγή τους. Εξάλλου, στην ευνοϊκή μεταχείριση για κοινωνικούς λόγους συγκαταλέγονται: (α) Η εξαίρεση από το φόρο των μικρών βιοτεχνιών, εφόσον ο βιοτέχνης δεν κερδίζει παραπάνω από το συνηθισμένο ημερομίσθιο, (β) Η απαλλαγή των εσόδων από την πώληση ορισμένων βασικών αγροτικών προϊόντων όπως τυριού, βουτύρου, κρασιού, εξευγενισμένου λαδιού και δημητριακών προϊόντων, (γ) Η μείωση του συντελεστή ΦΚΕ στο 1/4 προκειμένου για ακαθάριστα έσοδα από την πώληση ορισμένων ειδών διατροφής όπως ιχθυωδών, μαγειρικών λιπών, ζυμαρικών κτλ. και στο 1/2 προκειμένου για φρούτα και λαχανικά, σταφιδίνη, χαλβά και κτηνοτροφές, (δ) Απαλλαγή των εσόδων των βιομηχανικών επιχειρήσεων παραγωγής δημοσιογραφικού χάρτου, λιπασμάτων ή πρώτων υλών για την παραγωγή λιπασμάτων.

Αλλά πέρα από τις παραπάνω εξαιρέσεις και απαλλαγές, ο ΦΚΕ, όπως ισχύει σήμερα, δεν καλύπτει σοβαρές κατηγορίες οικονομικής δραστηριότητας, όπως είναι οι υπηρεσίες χονδρικού και λιανικού εμπορίου, οι κατασκευές οικοδομών και άλλες υπηρεσίες .

2.2.1 Φόροι χαρτοσήμου στις συναλλαγές⁵.

Φόρος χαρτοσήμου επιβάλλεται, πρώτο, στην αξία των «τιμολογίων πωλήσεως» των βιομηχανικών και εμπορικών επιχειρήσεων, καθώς και των επιχειρήσεων παροχής υπηρεσιών. Ο συντελεστής του φόρου έχει οριστεί αρχικά σε 0,5% και ύστερα από αλληπάλληλες αυξήσεις είχε φτάσει στο 2%. Πάνω στο φόρο από το χαρτόσημο επιβάλλεται πρόσθετη επιβάρυνση 20% που το έσοδο της αποδίδεται σε τρίτους (ΟΓΑ κτλ.). Ο φόρος χαρτοσήμου επιβάλλεται σωρευτικά σε όλα τα στάδια παραγωγής και διανομής στα ακαθάριστα έσοδα από τις πωλήσεις, χωρίς η επιχείρηση να έχει το δικαίωμα, όπως στο φόρο κύκλου εργασιών, να αφαιρεί την αξία των αγορών που φορολογήθηκε σε προηγούμενο στάδιο. Έτσι τα διάφορα προϊόντα δεν

⁵ Α. Μιχαλάκη, «Φορολογία και Τέλη Χαρτοσήμου» στην έκδοση του ΚΕΠΕ (Εισηγήσεις επί της μεταρρυθμίσεως του Ελληνικού Φορολογικού Συστήματος», 1967, σ. 139-157.

επιβαρύνονται με το ίδιο ποσοστό φόρου. Ο πραγματικός φορολογικός συντελεστής του κάθε προϊόντος εξαρτάται από τον αριθμό των ενδιάμεσων πωλήσεων που πραγματοποιούνται κατά τη διαδικασία παραγωγής και διανομής και μέχρις ότου το προϊόν φτάσει στον τελικό καταναλωτή. Όσο μεγαλύτερος αριθμός ενδιάμεσων πωλήσεων μεσολαβεί τόσο μεγαλύτερη είναι τελικά η επιβάρυνση του προϊόντος.

Φόρος χαρτοσήμου, όπως ο παραπάνω, επιβάλλεται και στις πωλήσεις των αγροτικών προϊόντων με τη διαφορά ότι ο συντελεστής εδώ είναι 1%. Επειδή όμως οι παραγωγοί αγροτικών προϊόντων δεν εκδίδουν τιμολόγια, την ευθύνη για την πληρωμή του φόρου στα δημόσια ταμεία έχουν οι αγοραστές-έμποροι, που είναι υποχρεωμένοι να εκδίδουν τιμολόγια. Υπάρχουν πολλές ενδείξεις για μεγάλη φοροδιαφυγή από το φόρο αυτό. Πολλοί έμποροι παρακρατούν το φόρο από τον παραγωγό, χωρίς να τον αποδίδουν στο δημόσιο.

Επίσης, φόρος χαρτοσήμου, σαν τον παραπάνω, επιβάλλεται στα εισαγόμενα από το εξωτερικό προϊόντα. Ο φόρος αυτός υπολογίζεται στην αξία CIF αυξημένη με τους δασμούς και φόρους που πληρώνονται στο τελωνείο. Η επίσημη δικαιολόγηση του χαρτόσημου αυτού είναι ότι εξασφαλίζεται ίδια φορολογική μεταχείριση των προϊόντων που εισάγονται από το εξωτερικό με εκείνα που παράγονται στη χώρα. Για κάθε εισαγόμενο προϊόν ή ομάδα προϊόντων έχει καθοριστεί φορολογικός συντελεστής που αντιστοιχεί στη σωρευτική επιβάρυνση από το φόρο χαρτοσήμου των ομοειδών προϊόντων που παράγονται στη χώρα. Η επιβάρυνση αυτή κυμαίνεται ανάλογα με το προϊόν μεταξύ 2,4% και 6%.

Τέλος, ως χαρτόσημα στις συναλλαγές, θα μπορούσαν να χαρακτηριστούν τα εξής: (α) Το χαρτόσημο 0,5% στις πιστώσεις που χορηγούν οι τράπεζες με το οποίο επιβαρύνεται ο δανειζόμενος, (β) Το χαρτόσημο στις συναλλαγματικές. (γ) Το χαρτόσημο στους τόκους και τις προμήθειες που παίρνει η τράπεζα από τα δάνεια που χορηγεί, (δ) Το χαρτόσημο στις αποδείξεις είσπραξης των επιχειρήσεων κοινής ωφέλειας (ηλεκτρισμού τηλεφώνου, νερού κτλ.) και τέλος (ε) το χαρτόσημο στα φορτωτικά έγγραφα.

2.2.2 Φόρος και χαρτόσημο στους μισθούς και τα ημερομίσθια.

Οι βιομηχανικές και βιοτεχνικές επιχειρήσεις που πληρώνουν μισθούς και ημερομίσθια πάνω από 13.000 ευρώ το χρόνο υποβάλλονται σε φόρο 6% για το σύνολο των αποδοχών που καταβάλλουν. Με το φόρο αυτό έχουν την ευχέρεια να αυξάνουν το κόστος παραγωγής και τις τιμές στις οποίες πουλούν το προϊόν τους. Από το φόρο εξαιρούνται οι καπνοβιομηχανίες, τα ναυπηγεία, τα αρτοποιεία, οι βιομηχανίες παπουτσιών, τα τυπογραφεία και οι εκδοτικοί οίκοι. Εξάλλου για αποδοχές που πληρώνονται για εργασία έξω από την περιοχή της τέως Διοικήσεως Πρωτεύουσας, ο φορολογικός συντελεστής μειώνεται στο μισό. Οι σιδηροβιομηχανίες πληρώνουν 1% αν βρίσκονται στην περιοχή πρωτεύουσας και 0,5% αν είναι εγκαταστημένες στην επαρχία. Πρέπει να σημειωθεί ότι για λόγους ίσης μεταχείρισης των προϊόντων που παράγονται στη χώρα με εκείνα που εισάγονται από το εξωτερικό, τα τελευταία επιβαρύνονται με ειδικό φόρο εισαγωγών που φτάνει μέχρι 1,5%.

Πέρα από το φόρο αυτό, στους μισθούς, τα ημερομίσθια και τις συντάξεις όλων ανεξαιρέτα των επιχειρήσεων σε εθνική κλίμακα επιβάλλεται χαρτόσημο με συντελεστή 1%. Πάνω στο φόρο από το χαρτόσημο αυτό επιβάλλεται πρόσθετη επιβάρυνση 20% που το έσοδο της αποδίδεται στον ΟΓΑ. Από το φόρο εξαιρούνται οι μισθοί και οι συντάξεις των δημοσίων υπαλλήλων, καθώς και οι συντάξεις των αναπήρων πολέμου και των ναυτεργατών.

2.2.3 Προτάσεις για την αναμόρφωση της φορολογίας κατανάλωσης

Κατά καιρούς έχουν γίνει προτάσεις από πολλούς επιστήμονες, συμβούλους και επιτροπές για την αναμόρφωση των φόρων κατανάλωσης στην Ελλάδα. Οι προτάσεις αυτές συγκλίνουν στην εξής βασική μεταρρύθμιση: Την αντικατάσταση του σημερινού συνονθυλεύματος των πολυάριθμων και ποικιλώνυμων φόρων κατανάλωσης με ένα φόρο προστιθέμενης αξίας. Ο νέος φόρος της προστιθέμενης αξίας πρέπει να ενσωματώνει το μεγάλο πλήθος των φόρων κατανάλωσης που ισχύουν σήμερα, να επεκταθεί στις δραστηριότητες που δεν φορολογούνται με το φόρο κύκλου εργασιών (χοντρεμπόριο, οικοδομές, κ.ά.) και να εξοπλιστεί με διαφορετικούς συντελεστές για τις διάφορες ομάδες αγαθών ανάλογα με το βαθμό πολυτέλειας ώστε να διασφαλιστεί δικαιότερη κατανομή του φορολογικού βάρους. Η εφαρμογή του φόρου δεν μπορεί να γίνει παρά σταδιακά. Σε πρώτο στάδιο ο φόρος

προστιθέμενης αξίας θα μπορούσε να ενσωματώσει το φόρο κύκλου εργασιών και το χαρτόσημο στις συναλλαγές. Σε δεύτερο και τρίτο στάδιο, και ύστερα από τις αναγκαίες προετοιμασίες, ο νέος φόρος θα μπορούσε να ενσωματώσει τους κάθε λογής ειδικούς φόρους κατανάλωσης, τους φόρους πολυτέλειας και ίσως τους φόρους υπέρ τρίτων.

Πέρα όμως από την παραπάνω αναγκαιότητα της υιοθέτησης του ΦΠΑ, η υιοθέτηση του αποτελεί συμβατική υποχρέωση της χώρας μας που απορρέει από την ένταξη της στην Κοινότητα⁶.

2.3 ΤΟ ΠΡΟΒΛΗΜΑ ΤΗΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ

Στην Ελλάδα το θέμα της αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής απασχόλησε τις κυβερνήσεις αποσπασματικά τις τελευταίες δεκαετίες. Τα οικονομικά προβλήματα ήταν πολλά και πολύπλοκα, τα εισοδήματα των εργαζομένων εξαιρετικά χαμηλά και οι φοροεισπρακτικές υπηρεσίες αδύναμες. Ωστόσο, από τα τέλη της δεκαετίας του '70 αρχίζει να υπάρχει ενδιαφέρον για το θέμα αυτό. Το 1979 ο τότε διοικητής της Εθνικής Τράπεζας καθηγητής Αγγελος Αγγελόπουλος στην έκθεση του προς τη γενική συνέλευση των μετόχων ανέφερε, μεταξύ άλλων, ότι πρέπει να αντικατασταθεί η ενίσχυση του σκέλους των εσόδων από την αναμόρφωση των φορολογικών πολιτικών, την πάταξη της φοροδιαφυγής και την κατάργηση κάθε φορολογικής απαλλαγής που δεν δικαιολογείται απόλυτα για σοβαρούς και κοινωνικούς λόγους.

Έκτοτε το ενδιαφέρον για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής εστιάστηκε κατά καιρούς σε διάφορες πηγές: άλλοτε προς τις πολυεθνικές, άλλοτε προς τις εγχώριες εμπορικές και βιομηχανικές επιχειρήσεις, άλλοτε προς τους καλλιτέχνες, άλλοτε προς τις offshore επιχειρήσεις.

Αρχικώς το ενδιαφέρον στράφηκε προς τις πολυεθνικές επιχειρήσεις, οι οποίες με τις υπερκοστολογήσεις και τις υποκοστολογήσεις κατόρθωναν να φοροδιαφεύγουν. Τα βιβλία σχετικού περιεχομένου κοσμούσαν τις βιβλιοθήκες συναδέλφων τους, οι οποίοι αντλούσαν χρήσιμα συμπεράσματα για τους τρόπους με τους οποίους φοροδιέφευγαν οι πολυεθνικές επιχειρήσεις.

⁶ Αναλυτική Επεξεργασία της πρότασης για υποκατάσταση των φόρων κατανάλωσης που ισχύουν σήμερα έχει γίνει από τους Κ. Καλυβιανάκη, «Η Αναμόρφωση του Συστήματος της Εμμέσου Φορολογίας» στην έκδοση του ΚΕΠΕ «Εισηγήσεις επί της μεταρρυθμίσεως του Ελληνικού Φορολογικού Συστήματος», Θ.

2.4 Η ΔΗΜΙΟΥΡΓΙΑ ΤΟΥ ΣΔΟΕ

Οι πρώτες συστηματικές προσπάθειες καταπολέμησης της φοροδιαφυγής πραγματοποιήθηκαν από το 1994, πραγματοποιήθηκε ανασυγκρότηση στους φοροεισπρακτικούς μηχανισμούς και εφαρμόστηκαν μέτρα για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής. Ως το 1999 τα έσοδα του Δημοσίου παρουσίαζαν αύξηση. Στο διάστημα αυτό δημιουργήθηκε το Σώμα Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (ΣΔΟΕ) και επεκτάθηκε το σύστημα Taxis σε όλες τις εφορίες. Σύμφωνα με τα στοιχεία που αναφέρονται στο βιβλίο Πολιτική για μια δημιουργική Ελλάδα του πρώην πρωθυπουργού Κ. Σημίτη, μεταξύ του 1996 και του 1999 τα έσοδα του προϋπολογισμού αυξήθηκαν σωρευτικά κατά 57,5%, γεγονός πρωτοφανές. Η αύξηση αυτή οφείλεται κυρίως στην επιτυχή προσπάθεια περιορισμού της φοροδιαφυγής και όχι στην αύξηση των φορολογικών συντελεστών, προσθέτει ο πρώην πρωθυπουργός. (Το 2001 εφαρμόστηκαν και νέα μέτρα κατά της φοροδιαφυγής, όπως οι αυστηρές κυρώσεις για τους διακινητές πλαστών και εικονικών τιμολογίων.)

Εν έτει 1998 η ελληνική κοινωνία συζητούσε για πολλές ημέρες τις δηλώσεις του τότε υπουργού Οικονομίας κ. Γιάννου Παπαντωνίου και του υφυπουργού Οικονομικών κ. Απόστολου Φωτιάδη ότι 20 επώνυμοι καλλιτέχνες, γιατροί και πλαστικοί χειρουργοί, δικηγόροι και λογιστές είχαν επιδοθεί στο «άθλημα» της φοροδιαφυγής επί σειρά ετών. Η γνωστοποίηση των ονομάτων των φοροδιαφυγάδων προκάλεσε «τριγμούς» στο ΣΔΟΕ και στο υπουργείο Οικονομικών και τα «θραύσματα» έφθασαν ως το Μαξίμου.

Τα νερά «ταράχθηκαν» εκ νέου όταν ο τότε υπουργός Οικονομίας κ. Ν. Χριστοδουλάκης έστρεψε το ενδιαφέρον του προς τις offshore εταιρείες, η λειτουργία των οποίων προβλημάτιζε τις οικονομίες πολλών χωρών και διεθνών οργανισμών. Το ΣΔΟΕ έπειτα από μακρόχρονη έρευνα που πραγματοποίησε γύρω από τις δραστηριότητες των offshore εταιρειών στην Ελλάδα κατέγραψε αρκετές μέσω των οποίων γινόταν εκτεταμένη φοροδιαφυγή. Οι δραστηριότητες αφορούσαν την απόκτηση ακίνητης περιουσίας, τη μεσολάβηση τους στις εισαγωγές - εξαγωγές και τη διενέργεια χρηματοοικονομικών συναλλαγών⁷.

Γεωργακόπουλου, «Ο Φόρος επί της Προστιθεμένης Αξίας στην Ελλάδα», ΚΕΠΕ, επίσης Γεράσιμου Γ. Σαπουντζόγλου, Προβλήματα Εφαρμογής του ΦΠΑ στην Ελλάδα, 1ΟΒΕ, Αθήνα 2003.

⁷ Το ΒΗΜΑ, 03/08/2008, σελ. D02, Κωδικός άρθρου: B15426D021, ID: 296152

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΡΙΤΟ

Άρθρο πρώτο

Κυρώνεται ο Κώδικας Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, ο οποίος έχει συνταχθεί από την Ειδική Επιτροπή, που συγκροτήθηκε κατ' εξουσιοδότηση του άρθρου 105 του Ν. 1892/1990 (ΦΕΚ 101 Α'), με την 1025344/166/0006Α/23.2. 1995 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και η οποία επανασυγκροτήθηκε με την απόφαση του Υπουργού Οικονομικών 1138444/1553/0006Α/12.12.1995 (ΦΕΚ 1061 Β1), σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 του Ν. 2346/ 1995 (ΦΕΚ 220 Α') της οποίας η λειτουργία παρατάθηκε μέχρι την 31.12.1996 με την απόφαση του Υπουργού Οικονομικών 1051234/560/Α0006/3.5.1996. Στη συνέχεια και για την ολοκλήρωση του έργου της Κωδικοποίησης αυτής, συστήθηκε εκ νέου η Ειδική Επιτροπή με την 1053658/605/Α0006/12.6.2000 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, της οποίας η λειτουργία παρατάθηκε μέχρι 30.9.2000 με την απόφαση 1062486/Β21/Α0006/14.7.2000 του Υπουργού Οικονομικών⁸.

3.1. ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

Αντικείμενο του φόρου είναι:

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

β) η εισαγωγή αγαθών στο εσωτερικό της χώρας,

γ) η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών που πραγματοποιείται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο, ο οποίος ενεργεί με αυτή την ιδιότητα ή από μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο, όταν ο πωλητής είναι υποκείμενος στο φόρο εγκαταστημένος σε άλλο κράτος μέλος, ενεργεί με αυτή την ιδιότητα και δεν απαλλάσσεται από το φόρο λόγω ύψους πραγματοποιηθέντος ετήσιου κύκλου εργασιών, σύμφωνα με τη νομοθεσία της χώρας του, ούτε υπάγεται στις διατάξεις των παραγράφων 2, 3 και 5 του άρθρου 13. Ειδικά, η ενδοκοινοτική απόκτηση καινούργιων μεταφορικών μέσων

⁸ www.oikonomikostaxidromos.gr & www.oee.gr

υπάγεται στο φόρο, ανεξάρτητα από την ιδιότητα του εγκαταστημένου στο εσωτερικό της χώρας προσώπου,

[Το πρώτο εδάφιο της περ .γ' τίθεται όπως αντικαταστάθηκε με την παρ.1 αρθ. 18 Ν.3312/2005, (ΦΕΚ Α '35)]

δ) η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, τα οποία υπάγονται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης, που πραγματοποιείται από υποκείμενο στο φόρο η από μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο, εφόσον τα πρόσωπα αυτά εμπίπτουν στις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 11.

2. Για την εφαρμογή του παρόντος νόμου θεωρούνται:

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

β) ως «έδαφος της Κοινότητας» και ως «τρίτο έδαφος», όπως αυτά καθορίζονται στο Παράρτημα ΙΙ του παρόντος.

3.2 ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟΙ ΣΤΟ ΦΟΡΟ

Στο φόρο υπόκειται:

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

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

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

[Η περ . γ' τίθεται όπως προστέθηκε με την παρ. 1 αρθρ. 1 Ν.3427/2005 (ΦΕΚ Α' 312)]

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

2. Το ελληνικό Δημόσιο, οι δήμοι, οι κοινότητες και τα άλλα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου δε θεωρούνται υποκείμενοι στο φόρο για τις

πράξεις παράδοσης αγαθών και παροχής υπηρεσιών που ενεργούν κατά την εκπλήρωση της αποστολής τους, ακόμη και αν εισπράττουν τέλη, δικαιώματα ή εισφορές. Εν τούτοις τα πρόσωπα αυτά θεωρούνται ως υποκείμενοι στο φόρο κατά το μέτρο που η μη υπαγωγή στο φόρο των δραστηριοτήτων τους οδηγεί σε στρέβλωση των όρων του ανταγωνισμού.

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

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

3.3 ΠΡΑΞΕΙΣ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΕΣ ΣΤΟΝ ΦΠΑ

Πράξεις θεωρούμενες ως παράδοση αγαθών⁹.

1. Θεωρείται ως παράδοση αγαθών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, η διάθεση από υποκείμενο στο φόρο αγαθών της επιχείρησής του για τις ανάγκες της, εφόσον πρόκειται για αγαθά που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 30, για τα οποία δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου σε περίπτωση απόκτησης τους από άλλον υποκείμενο στο φόρο.

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

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

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

⁹ Μιλτιάδης Κ. Λεοντάρης, Ανάλυση ΦΠΑ στις επιχειρήσεις, www.kathimerini.gr

γ) η ιδιοκατοίκηση, η παράδοση σε μη φορολογητέα δραστηριότητα του ιδίου υποκειμένου, η μίσθωση, η δωρεάν παραχώρηση της χρήσης ή η χρησιμοποίηση για οποιονδήποτε σκοπό ξένο προς την επιχείρηση, των ακινήτων που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 6.

[Η περ. γ' τίθεται όπως αντικαταστάθηκε με την παρ.2 άρθρ.20 Ν.3522/2006 (ΦΕΚ Α' 276)]

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

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

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

Προκειμένου για πάγια περιουσιακά στοιχεία του υποκειμένου, όπως ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 33, οι διατάξεις της παρούσας παραγράφου δεν εφαρμόζονται, εφόσον δεν έχει παρέλθει η πενταετής περίοδος διακανονισμού του φόρου αυτών.

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

Θεωρείται ως μεταφερόμενο προς ένα άλλο κράτος μέλος, κάθε ενσώματο αγαθό που αποστέλλεται ή μεταφέρεται εκτός του εσωτερικού της χώρας, αλλά εντός της Κοινότητας, από τον υποκείμενο στο φόρο στο εσωτερικό της χώρας ή από άλλον που ενεργεί για λογαριασμό του, για τις ανάγκες της επιχείρησης του, εκτός αν τα αγαθά αυτά προορίζονται για την πραγματοποίηση μιας από τις ακόλουθες πράξεις:

α) παράδοση αγαθού που πραγματοποιείται από τον υποκείμενο στο φόρο εντός του κράτους μέλους άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης β' της παραγράφου 1 και των παραγράφων 2 και 6 του άρθρου 13.»

[Η περ. α' τίθεται όπως αντικαταστάθηκε με την παρ.2 άρθρ. 18 Ν.3312/2005 (ΦΕΚ Α' 35)]

β) παράδοση αγαθού που πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας από τον υποκείμενο στο φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 24, 27 και 28,

γ) παροχή υπηρεσιών στον υποκείμενο στο φόρο, που έχουν ως αντικείμενο εργασίες οι οποίες αφορούν αυτό το αγαθό και πραγματοποιούνται υλικώς στο κράτος - μέλος άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς του αγαθού, εφόσον μετά την εκτέλεση των εργασιών τα αγαθά επαναποστέλλονται στον ίδιο υποκείμενο στο φόρο στο εσωτερικό της χώρας,

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

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

στ) παράδοση αερίου μέσω του συστήματος διανομής φυσικού αερίου ή ηλεκτρικής ενέργειας, σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων α' ή β' της παραγράφου 3 του άρθρου 13.

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

[Η περ. στ' της παρ.3 προστέθηκε και το τελευταίο εδάφιο αυτής τίθεται όπως αντικαταστάθηκε με την παρ.3 άρθρ.18 Ν.3312/2005 (ΦΕΚ Α' 35)]

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

3.4 ΠΑΡΟΧΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ

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

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

2. Ως παροχή υπηρεσιών λογίζονται επίσης:

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

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

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

δ) η μίσθωση βιομηχανοστασίων και χρηματοθυρίδων. Επίσης, η μίσθωση, αυτοτελώς ή στα πλαίσια μικτών συμβάσεων, χώρων που πραγματοποιείται από επιχειρήσεις που εκμεταλλεύονται εμπορικά κέντρα εφόσον ο υποκείμενος το επιθυμεί και υποβάλλει για αυτό αίτηση επιλογής φορολόγησης,

[Η περίπτωση δ' τίθεται όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 24 παρ. 1 του Ν. 3522/2006, (ΦΕΚ Α'276)]

ε) οι εργασίες φασόν επί ενσώματων κινητών αγαθών.

Ως εργασία φασόν νοείται η εκτέλεση εργασιών παραγωγής, κατασκευής ή συναρμολόγησης ενσώματων κινητών αγαθών, με σύμβαση μίσθωσης έργου, από υλικά και αντικείμενα που παραδίδονται από τον εργοδότη στον εργολάβο για το σκοπό αυτόν, ανεξάρτητα αν ο εργολάβος χρησιμοποιεί και δικά του υλικά.

Η διάταξη της περίπτωσης αυτής ισχύει και όταν ο εργοδότης είναι υποκείμενος στο φόρο εγκατεστημένος σε άλλο κράτος - μέλος, εφόσον τα υλικά και αντικείμενα αποστέλλονται από το κράτος του εργοδότη και τα αγαθά που παράγονται ή κατασκευάζονται ή συναρμολογούνται από τον εργολάβο μεταφέρονται ή αποστέλλονται στον εργοδότη στο κράτος μέλος, στο οποία αυτός είναι εγκατεστημένος.

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

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

5. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών καθορίζεται η έννοια του εμπορικού κέντρου, καθώς και οι προϋποθέσεις, η διαδικασία και οι λεπτομέρειες άσκησης της επιλογής της περίπτωσης δ' της παραγράφου 2, καθώς και οποιαδήποτε άλλη λεπτομέρεια εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου αυτού.

[Η παράγραφος 5 τίθεται όπως προστέθηκε με το άρθρο 24 παρ. 2 του Ν. 3522/2006, ΦΕΚ Α' 276)]

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

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

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

γ) Χρησιμοποίηση δικών του υπηρεσιών για δραστηριότητα του ίδιου του υποκειμένου που απαλλάσσεται από το φόρο, καθώς επίσης και η χρησιμοποίηση δικών του υπηρεσιών για τις ανάγκες της επιχείρησής του, εφόσον πρόκειται για υπηρεσίες που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 30, για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου σε περίπτωση λήψης όμοιων υπηρεσιών από άλλον υποκείμενο στο φόρο.

3.5 ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ ΑΠΟ ΤΟ ΦΟΡΟ¹⁰

1. Απαλλάσσονται από το φόρο:

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

¹⁰ Δημήτριος Παπαδόπουλος, Φόρος Προστιθέμενης Αξίας, Τόμος Α, Έκδοση 2004, www.oee.gr

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

γ) η παροχή νερού μη εμφιαλωμένου και η αποχέτευση που πραγματοποιούνται απευθείας από τους οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης (Ο.Τ.Α.) ή συνδέσμους αυτών, χωρίς τη μεσολάβηση δημοτικών επιχειρήσεων, καθώς και οι ανταποδοτικές εισφορές που επιβάλλουν οι Οργανισμοί Εγγείων Βελτιώσεων Ο.Ε.Β. (Ειδικοί Οργανισμοί, Γ.Ο.Ε.Β., Τ.Ο.Ε.Β.) στα μέλη τους για την παροχή αρδευτικού ύδατος και οι λοιπές παροχές που συνδέονται άμεσα με τις πράξεις αυτές.

[Το πρώτο εδάφιο της περ .γ' τίθεται όπως αντικαταστάθηκε με την παρ.3 αρθ. 39 Ν.3220/2004 (ΦΕΚ Α'15)]

Η διάταξη αυτή ισχύει από 25. 11.1992 μέχρι την καθιέρωση ειδικού απλοποιημένου καθεστώτος επιβολής και απόδοσης Φ.Π.Α. από τα παραπάνω πρόσωπα. Τυχόν φόρος που καταβλήθηκε στο Δημόσιο κατά το χρονικό αυτό διάστημα δεν επιστρέφεται ούτε συμψηφίζεται,

Η απαλλαγή των παροχών του πρώτου εδαφίου ισχύει και για πράξεις που πραγματοποιούνται από το Δημόσιο και άλλα Ν.Π.Δ.Δ.

Το τελευταίο εδάφιο της περ. γ προστέθηκε με την παρ.3 άρθρ.39 Ν. 3220/2004 (ΦΕΚ Α' 15)]

δ) η παροχή υπηρεσιών νοσοκομειακής και ιατρικής περίθαλψης και διάγνωσης, καθώς και οι στενά συνδεόμενες με αυτές παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών, που ενεργούνται από πρόσωπα που λειτουργούν νόμιμα. Με τις υπηρεσίες αυτές εξομοιώνονται και οι παρεχόμενες στις εγκαταστάσεις θεραπευτικών λουτρών και ιαματικών πηγών,

ε) η παροχή υπηρεσιών από δικηγόρους, συμβολαιογράφους, άμισθους υποθηκοφύλακες, δικαστικούς επιμελητές, γιατρούς, οδοντογιατρούς, ψυχολόγους, μαίες, νοσοκόμους και φυσιοθεραπευτές.

[Η περ. ε' τίθεται όπως αντικαταστάθηκε με την παρ.3 άρθρ.24 Ν.2873/2000]

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

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

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

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

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

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

ιβ) η παροχή υπηρεσιών εκπαίδευσης γενικά και οι στενά συνδεόμενες με αυτή παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών, που παρέχονται από δημόσια εκπαιδευτήρια ή από άλλα πρόσωπα αναγνωρισμένα από την, κατά περίπτωση, αρμόδια αρχή».

[Η περ.ιβ' τίθεται όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 2 αρθρ. 9 Ν.2954/2001 (ΦΕΚ Α' 255)]

ιγ) η παράδοση ιδιαίτερων μαθημάτων όλων των βαθμίδων εκπαίδευσης,

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

ιέ) η παροχή υπηρεσιών και η στενά συνδεόμενη με αυτές παράδοση αγαθών προς τα μέλη τους, έναντι καταβολής συνδρομής, από μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα και οργανισμούς, που επιδιώκουν στα πλαίσια του συλλογικού τους συμφέροντος σκοπούς πολιτικούς, συνδικαλιστικούς, θρησκευτικούς, φιλοσοφικούς, φιλανθρωπικούς ή εθνικούς εφόσον δεν οδηγούν σε στρέβλωση των όρων του ανταγωνισμού,

ιστ) η παροχή υπηρεσιών πολιτιστικής ή μορφωτικής φύσης και η στενά συνδεόμενη με αυτές παράδοση αγαθών, από νομικά πρόσωπα ή άλλους οργανισμούς ή ιδρύματα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, τα οποία λειτουργούν νόμιμα και έχουν σκοπούς πολιτιστικούς ή μορφωτικούς, εφόσον δεν οδηγούν

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

ιζ) η διάθεση προσωπικού από νομικά πρόσωπα θρησκευτικού ή φιλοσοφικού χαρακτήρα, για τις δραστηριότητες που αναφέρονται στις περιπτώσεις δ', θ1 και ιβ' της παραγράφου αυτής, με σκοπό την πνευματική αρωγή και ανάπτυξη,

ιη) η παροχή υπηρεσιών και η παράδοση αγαθών από τα πρόσωπα που αναφέρονται στις περιπτώσεις δ', θ', ιβ', ιδ', ιέ' και ιστ' της παραγράφου αυτής, με την ευκαιρία εκδηλώσεων που οργανώνονται από αυτά για την οικονομική τους ενίσχυση,

ιθ) οι ασφαλιστικές και ανασφαλιστικές εργασίες, καθώς και οι συναφείς με αυτές εργασίες που παρέχονται από ασφαλειομεσίτες και ασφαλιστικούς πράκτορες, συμπεριλαμβανομένων και των υπηρεσιών οδικής βοήθειας έναντι συνδρομής, που παρέχονται από ασφαλιστικές επιχειρήσεις, καθώς και από φυσικά πρόσωπα ή νομικά πρόσωπα παροχής οδικής βοήθειας
[Η περ. ιθ' αντικαταστάθηκε ως άνω με το άρθρο 27 παρ. 1 Ν.3492/2006, (ΦΕΚ Α' 210)]

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

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

κβ) η διαχείριση των αμοιβαίων κεφαλαίων κατά την έννοια των διατάξεων που κάθε φορά ισχύουν γι' αυτά,

κγ) η χορήγηση και η διαπραγμάτευση πιστώσεων, καθώς και η διαχείριση τους από το πρόσωπο που τις χορηγεί,

κδ) η ανάληψη υποχρεώσεων, προσωπικών ή χρηματικών εγγυήσεων και λοιπών ασφαλειών, η διαπραγμάτευση για την ανάληψη των εργασιών

αυτών και η διαχείριση εγγυήσεων πιστώσεων, που ενεργείται από το πρόσωπο που τις χορηγεί,

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

κστ) οι μισθώσεις ακινήτων, εκτός αυτών της περίπτωσης δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 8

[Η περίπτωση κστ' τίθεται όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 24 παρ. 3 του Ν. 3522/2006, ΦΕΚ Α'276)]

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

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

κθ) η παράδοση αγαθού ή αγαθών επιχείρησης ως συνόλου, κλάδου, ή μέρους αυτής από επαχθή ή χαριστική αιτία ή με τη μορφή εισφοράς σε υφιστάμενο ή συνιστώμενο νομικό πρόσωπο, από δραστηριότητα αποκλειστικά απαλλασσόμενη ή εξαιρούμενη από το φόρο ή από αγρότη του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41 , εφόσον για τα αγαθά αυτά δεν έχει παρασχεθεί ούτε ασκηθεί άμεσα, δικαίωμα έκπτωσης, καθώς επίσης και η παράδοση αγαθών των οποίων η κτήση ή η διάθεση έχει εξαιρεθεί από το δικαίωμα έκπτωσης, σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 30.

[Η περ. κθ' τίθεται όπως αντικαταστάθηκε με την παρ.4 αρθρ. 19 Ν.3091/2002 (ΦΕΚΑ' 330)]

λ) η παροχή υπηρεσιών των οποίων η αξία περιλαμβάνεται στη φορολογητέα αξία κατά την εισαγωγή αγαθών, όπως αυτή προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 20,

λα) α) η παράδοση ακινήτων, εκτός από:

- την παράδοση που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 6,

- τις παραδόσεις που προβλέπουν οι διατάξεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 7,

β) η παράδοση ακινήτων σε δικαιούχους απαλλαγής από το φόρο μεταβίβασης κατά την απόκτηση πρώτης κατοικίας, καθώς και η παραχώρηση του δικαιώματος αποκλειστικής χρήσης επί κοινόκτητων κύριων, βοηθητικών ή ειδικών χώρων κτισμάτων ή επί κοινόκτητου τμήματος οικοπέδου που συνίσταται υπέρ των ανωτέρω ακινήτων. Η απαλλαγή αυτή από το Φ.Π.Α. κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο της παράδοσης του ακινήτου. [Η περ. λα' τίθεται όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 5 αρθρ.20 Ν.3522/2006 (ΦΕΚ Α '276)]

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

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

λδ) τα έσοδα που πραγματοποιούν οι επιχειρήσεις του Ν.2206/1994 (ΦΕΚ 62 Α') από τα παιχνίδια που αναφέρονται στην παράγραφο 7 του άρθρου 3 του ίδιου νόμου και τα οποία διεξάγονται σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις αυτού του νόμου.

2. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών ρυθμίζεται κάθε λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού. Επίσης, με κοινές αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών και του, κατά περίπτωση, αρμόδιου Υπουργού, καθορίζονται οι προϋποθέσεις που πρέπει να πληρούν τα πρόσωπα που υπάγονται στις διατάξεις των περιπτώσεων δ', η', θ', ία', ιβ, ιδ', ιέ', ιστ' και ιζ' της παραγράφου 1. μετηνπαρ.18άρθρ.39Ν.3220/2004,ΦΕΚΑ15/28.1.2004.

3.5.1 Όριο απαλλαγής¹¹

1 .Το εκάστοτε ισχύον ελάχιστο ή μηδενικό όριο απαλλαγής καθορίζεται ανάλογα και με την επιφύλαξη των όρων της αμοιβαιότητας από το Υπουργείο Εξωτερικών.

¹¹ Χρήστος Ν. Τόσης, Κώδικας Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, Έκδοση 4^η, Εκδόσεις Παμισός, 2001

2.Ειδικά, για τους εγκατεστημένους στην Ελλάδα διεθνείς οργανισμούς ή τα γραφεία αυτών και τα μέλη του προσωπικού τους ορίζεται ελάχιστο όριο, για απαλλαγή από το ΦΠΑ, το ποσό των εκατό (100) ευρώ, συμπεριλαμβανομένου και του φόρου, ανά τιμολόγιο.

3.Όταν η παράδοση αγαθών ή η λήψη υπηρεσιών υπερβαίνουν το ποσό των τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ, συμπεριλαμβανομένου και του φόρου, ανά τιμολόγιο, απαιτείται έγγραφη προέγκριση της αρμόδιας Διεύθυνσης του Υπουργείου Εξωτερικών προκειμένου να πραγματοποιηθούν οι εν λόγω συναλλαγές.

3.5.2 Διαδικασία απαλλαγής

Η διαδικασία απαλλαγής από το ΦΠΑ, της παράδοσης αγαθών και της παροχής υπηρεσιών στα πρόσωπα του άρθρου 1 της παρούσας, τα οποία βρίσκονται ή υπηρετούν στην Ελλάδα, καθορίζεται κατωτέρω:

1. Για την χορήγηση της απαλλαγής από το φόρο προστιθέμενης αξίας, τα δικαιούχα αυτής πρόσωπα, πριν από την αγορά αγαθών ή τη λήψη υπηρεσιών, από υποκείμενους στο φόρο εγκατεστημένους στο εσωτερικό της χώρας, υποχρεούνται να ζητούν την έγκριση έκδοσης της ΚΑΡΤΑΣ ΑΠΑΛΛΑΓΗΣ ΦΠΑ καθώς και του ΔΕΛΤΙΟΥ ΑΠΑΛΛΑΓΗΣ ΦΠΑ, από την αρμόδια Υπηρεσία του Υπουργείου Εξωτερικών (Δ/νση Εθιμοτυπίας), προσκομίζοντας σε αυτή, συμπληρωμένο το έντυπο «ΑΙΤΗΣΗ ΓΙΑ ΑΠΑΛΛΑΓΗ ΑΠΟ ΤΟ ΦΟΡΟ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ».

2.Οι κάτοχοι της ΚΑΡΤΑΣ ΑΠΑΛΛΑΓΗΣ ΦΠΑ καθώς και του ΔΕΛΤΙΟΥ ΑΠΑΛΛΑΓΗΣ ΦΠΑ, υποχρεούνται κατά την αγορά αγαθών ή τη λήψη υπηρεσιών: α) να επιδεικνύουν την ΚΑΡΤΑ ΑΠΑΛΛΑΓΗΣ ΦΠΑ, και

β) να παραδίδουν, στον πωλητή των αγαθών ή στον περιέχοντα τις υπηρεσίες, το ένα (1) αντίτυπο του ΔΕΛΤΙΟΥ ΑΠΑΛΛΑΓΗΣ ΦΠΑ κατάλληλα συμπληρωμένο.

3. Ο πωλητής των αγαθών ή ο παρέχων τις υπηρεσίες:

Εκδίδει το προβλεπόμενο, κατά περίπτωση, από τις διατάξεις του ΚΒΣ, φορολογικό παραστατικό , χωρίς ΦΠΑ, αναγράφοντας σ' αυτό την ένδειξη «ΑΠΑΛΛΑΓΗ ΑΠΟ ΤΟ ΦΠΑ σε εφαρμογή του άρθρου 27 του Κώδικα ΦΠΑ (ν.2859/2000, όπως ισχύει), με βάση την ΚΥΑ αριθ...».

Στο εν λόγω φορολογικό παραστατικό αναγράφονται επίσης, εκτός από τα στοιχεία του δικαιούχου απαλλαγής προσώπου, και τα στοιχεία της ΚΑΡΤΑΣ ΑΠΑΛΛΑΓΗΣ ΦΠΑ και επισυνάπτεται στο στέλεχος αυτού, αντίτυπο του ΔΕΛΤΙΟΥ ΑΠΑΛΛΑΓΗΣ ΦΠΑ, αφού ελεγχθεί το αναγραφόμενο ελάχιστο ή μηδενικό όριο ή η προέγκριση της αρμόδιας Διεύθυνσης του Υπουργείου Εξωτερικών, κατά περίπτωση.

Φόρος που καταλογίζεται στα πρόσωπα αυτά, από προμηθευτές αγαθών ή παρέχοντες υπηρεσίες, λόγω μη τήρησης της εν λόγω διαδικασίας απαλλαγής, καταβάλλεται και δεν επιστρέφεται από το Ελληνικό Δημόσιο.

Λοιπές ρυθμίσεις

Οι διατάξεις του άρθρου 4, περί του ορίου απαλλαγής της παρούσας, εφαρμόζονται, κατά περίπτωση, και για όλες τις ισχύουσες Υπ. Αποφάσεις, οι οποίες ρυθμίζουν διαδικασίες απαλλαγής από το ΦΠΑ, σύμφωνα με το άρθρο 27 (υποπερ.αα) και ββ) της περ.στ'της παρ.1) του Κώδικα ΦΠΑ (ν.2859/2000).

3.5.3 Έναρξη ισχύος

1. Η ισχύς της απόφασης αυτής ορίζεται από τη δημοσίευση της στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

Κάθε προηγούμενη απόφαση που ρυθμίζει περιπτώσεις απαλλαγής ΦΠΑ που υπάγονται στις διατάξεις της παρούσας, παύει να ισχύει.

2. Η απόφαση αυτή να δημοσιευθεί στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

3.6 ΕΙΔΙΚΕΣ ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ

1. Απαλλάσσονται από το φόρο:

α) η παράδοση και η εισαγωγή πλοίων που προορίζονται να χρησιμοποιηθούν στην εμπορική ναυσιπλοΐα, την αλιεία από υποκείμενο στο φόρο του κανονικού καθεστώτος Φ.Π.Α. ή για άλλη εκμετάλλευση ή για διάλυση ή για χρήση από τις ένοπλες δυνάμεις και το Δημόσιο γενικά, η παράδοση και η εισαγωγή ναυαγοσωστικών και πλωτών μέσων επιθαλάσσιας αρωγής, καθώς και αντικειμένων και υλικών, εφόσον προορίζονται να ενσωματωθούν ή να χρησιμοποιηθούν στα πλοία, ναυαγοσωστικά και πλωτά μέσα της περίπτωσης αυτής.

Εξαιρούνται τα σκάφη ιδιωτικής χρήσης, που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό,

β) η παράδοση και η εισαγωγή αεροσκαφών που προορίζονται για χρήση από τις ένοπλες δυνάμεις και το Δημόσιο γενικά ή για εκμετάλλευση από αεροπορικές εταιρείες, οι οποίες εκτελούν κυρίως διεθνείς μεταφορές με κόμιστρο ή που προορίζονται για διάλυση, καθώς και αντικειμένων και υλικών εφόσον προορίζονται να ενσωματωθούν ή να χρησιμοποιηθούν σε αυτά.

Ως κυρίως διεθνείς μεταφορές θεωρούνται αυτές που εκτελούν οι αεροπορικές εταιρείες από και προς το εξωτερικό, εφόσον τα έσοδα από τις διεθνείς μεταφορές υπερβαίνουν το πενήντα τοις εκατό (50%) των συνολικών ετήσιων ακαθάριστων εσόδων τους από αεροπορικές μεταφορές κατά την προηγούμενη της παράδοσης ή εισαγωγής, διαχειριστική περίοδο.

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

δ) η ναύλωση πλοίων και η μίσθωση αεροσκαφών, τα οποία απαλλάσσονται σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων α' και β', εφόσον προορίζονται για την περαιτέρω ενέργεια φορολογητέων πράξεων ή πράξεων απαλλασσόμενων με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών. Εξαιρείται η ναύλωση ή η μίσθωση σκαφών ή αεροσκαφών ιδιωτικής χρήσης που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό. Η ναύλωση επαγγελματικών τουριστικών σκαφών του Ν. 438/1976 (ΦΕΚ 256 Α') απαλλάσσεται, εφόσον αυτά προσεγγίζουν κατά την πραγματοποίηση των πλόων τους και σε λιμένες εκτός Ελλάδας.

Απαλλάσσονται επίσης οι εργασίες κατασκευής, μετατροπής, επισκευής και συντήρησης των μέσων αυτών, για τα οποία προβλέπεται απαλλαγή στις περιπτώσεις α' και β της παραγράφου αυτής, καθώς και των αντικειμένων που είναι ενσωματωμένα σε αυτά ή χρησιμοποιούνται για την εκμετάλλευσή τους.

Οι διατάξεις αυτής της περίπτωσης που αφορούν στα σκάφη του Ν. 438/1976 (ΦΕΚ 256 Α') εφαρμόζονται και για τα λοιπά επαγγελματικά σκάφη,

[Το πρώτο εδάφιο της περ.δ' τίθεται όπως αντικαταστάθηκε με την παρ.6 άθρ. 19 Ν.3091/2002 (ΦΕΚ Α'330)]

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

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

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

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

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

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

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

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

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

ία) 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 οπαίο υπάγεται ο υποκείμενος στο φόρο που ενεργεί αυτή τη δραστηριότητα, καθώς και των αντικειμένων και υλικών, εφόσον προορίζονται να ενσωματωθούν ή να χρησιμοποιηθούν σε αυτά. Οι απαλλαγές των πράξεων που προβλέπονται στις περιπτώσεις γ', με εξαίρεση τα τροφοεφόδια, δ' και ε' της παραγράφου αυτής ισχύουν και στην περίπτωση αυτή. 2. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών ρυθμίζεται κάθε λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΕΤΑΡΤΟ

4.1 ΕΙΔΙΚΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ ΜΙΚΡΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ¹²

1. Επιχειρήσεις, που σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, δεν έχουν υποχρέωση να τηρούν βιβλία πρώτης κατηγορίας υπάγονται στο ειδικό καθεστώς των μικρών επιχειρήσεων του άρθρου αυτού, εφόσον κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο πραγματοποίησαν ακαθάριστα έσοδα μέχρι του ποσού που αποτελεί το ανώτατο όριο για την ένταξη μέχρι του ποσού που αποτελεί το ανώτατο όριο για την ένταξη των επιτηδευματιών στην πρώτη κατηγορία τήρησης βιβλίων, σύμφωνα με τις ισχύουσες κάθε φορά διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή αρχίζουν για πρώτη φορά τις εργασίες τους. Στο καθεστώς αυτό δεν υπάγονται οι αγρότες του άρθρου 41, καθώς και οι επιχειρήσεις που πραγματοποιούν ακαθάριστα έσοδα κατά ποσοστό τουλάχιστον εξήντα τοις εκατό (60%) από χονδρικές πωλήσεις ή εξαγωγές ανεξάρτητα από ποσοστό.

Οι επιχειρήσεις που σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων τηρούν βιβλία πρώτης κατηγορίας, υπάγονται στο καθεστώς του άρθρου αυτού, ανεξάρτητα από το ύψος των ακαθαρίστων εσόδων, που πραγματοποίησαν την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο.

2. Απαλλάσσονται από την υποχρέωση υποβολής δήλωσης και καταβολής φόρου:

α) οι επιχειρήσεις της παραγράφου 1, οι οποίες κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο πραγματοποίησαν ακαθάριστα έσοδα μέχρι του ποσού, το οποίο, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα βιβλίων και Στοιχείων που ισχύουν κάθε φορά, αποτελεί το ανώτατο όριο απαλλαγής των επιτηδευματιών από την υποχρέωση τήρησης βιβλίων, β) οι επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών, που δεν έχουν υποχρέωση να τηρούν και δεν τηρούν βιβλία δεύτερης ή ανώτερης κατηγορίας.

3. Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου δεν έχουν εφαρμογή:

α) στις επιχειρήσεις που αρχίζουν για πρώτη φορά τις εργασίες τους,
β) στους αγρότες του άρθρου 41,

¹² Δημήτρης Καραγιάννης: Φόρος Προστιθέμενης Αξίας, Ε΄ έκδοση, Θεσσαλονίκη, 2002. Στέφανος Μιχ. Σελλας: Το ελληνικό φορολογικό σύστημα, εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα 2001

γ) στις επιχειρήσεις που πραγματοποιούν ακαθάριστα έσοδα κατά ποσοστό τουλάχιστον εξήντα τοις εκατό (60%) από χονδρικές πωλήσεις ή εξαγωγές ανεξάρτητα από ποσοστό,

δ) στην παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών από υποκείμενα στο φόρο μη εγκαταστημένο στο εσωτερικό της χώρας,

ε) στην παράδοση καινούργιου μεταφορικού μέσου, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης β' της παραγράφου 1 του άρθρου 28.

4. Επιχειρήσεις που διατηρούν παράλληλα κλάδους παράδοσης αγαθών και παροχής υπηρεσιών εντάσσονται:

α) στο κανονικό καθεστώς, εφόσον το άθροισμα των ακαθάριστων εσόδων όλων των κλάδων τους υπερβαίνει το ποσό, το οποίο, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων που ισχύουν κάθε φορά, αποτελεί το ανώτατο όριο απαλλαγής των επιτηδευματιών από την υποχρέωση τήρησης βιβλίων,

β) στις απαλλασσόμενες, εφόσον το άθροισμα των ακαθάριστων εσόδων όλων των κλάδων τους δεν υπερβαίνει το ποσό, το οποίο, σύμφωνα με διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, που ισχύουν κάθε φορά, αποτελεί το ανώτατο όριο απαλλαγής των επιτηδευματιών από την υποχρέωση τήρησης βιβλίων και για τον κλάδο παροχής υπηρεσιών δεν έχουν υποχρέωση και δεν τηρούν βιβλία δεύτερης ή ανώτερης κατηγορίας.

5. Επιχειρήσεις που διατηρούν δύο ή περισσότερους κλάδους εκμετάλλευσης, στους οποίους δεν περιλαμβάνεται η παροχή υπηρεσιών, εντάσσονται στο καθεστώς της παραγράφου 1 ή στο κανονικό ή στις απαλλασσόμενες, με βάση το άθροισμα των ακαθάριστων εσόδων τους από τους κλάδους αυτούς.

6. Οι επιχειρήσεις των παραγράφων 1 και 2, τα ακαθάριστα έσοδα των οποίων υπερβαίνουν σε μία διαχειριστική περίοδο τα όρια που προβλέπουν οι διατάξεις των παραγράφων αυτών, εντάσσονται υποχρεωτικά από την επόμενη διαχειριστική περίοδο στο κανονικό καθεστώς απόδοσης του φόρου ή, κατά περίπτωση, στο ειδικό καθεστώς των μικρών επιχειρήσεων.

7. Τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου αυτού προσδιορίζονται με την προσθήκη του μεικτού κέρδους στο συνολικό κόστος των αγαθών, χωρίς φόρο προστιθέμενης αξίας, τα οποία αγοράστηκαν μέσα στη φορολογική περίοδο ή των έτοιμων προϊόντων, που

έχουν παραχθεί από τις πρώτες και βοηθητικές ύλες που αγοράστηκαν μέσα στην ίδια περίοδο .

Το μεικτό κέρδος βρίσκεται με σύγκριση της τιμής κτήσης και πώλησης, χωρίς το φόρο προστιθέμενης αξίας και δεν μπορεί να είναι μικρότερο από το μεικτό κέρδος που προκύπτει, εάν οι αγορές 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.

Σε περίπτωση πραγματοποίησης χονδρικών πωλήσεων, οι πωλήσεις αυτές λαμβάνονται υπόψη, όπως προκύπτουν από τα φορολογικά στοιχεία και το συνολικό κόστος του προηγούμενου εδαφίου μειώνεται με το κόστος των αγορών, που διατέθηκαν για χονδρικές πωλήσεις.

Το κόστος αυτό μειώνεται επίσης με το κόστος των αγορών, που διατέθηκαν για απαλλασσόμενες πράξεις με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών, καθώς και με τις επιστροφές και εκπτώσεις ή καταστροφές, απώλειες ή κλοπές αγορασθέντων αγαθών, που αποδεικνύονται από ιδιωτικά ή δημόσια έγγραφα, κατά περίπτωση.

Για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου αυτής θεωρείται ότι τα εμπορεύσιμα αγαθά που αγοράστηκαν, πωλήθηκαν μέσα στην ίδια φορολογική περίοδο και ότι οι πρώτες και βοηθητικές ύλες μεταποιήθηκαν και πωλήθηκαν μέσα στην ίδια περίοδο, ως έτοιμα προϊόντα.

Στις επιχειρήσεις που αρχίζουν για πρώτη φορά τις εργασίες τους και υπάγονται στο ειδικό καθεστώς των μικρών επιχειρήσεων, εφόσον και στο επόμενο έτος συνεχίζουν να υπάγονται στο ίδιο καθεστώς, θεωρούνται ως πωληθέντα αγαθά μέσα στη φορολογική περίοδο, τόσα δωδέκατα αυτών, όσοι οι μήνες της πραγματικής λειτουργίας της επιχείρησης. Τμήμα του μήνα λογίζεται ως ακέραιος μήνας. Το υπόλοιπο ποσό προστίθεται στις αγορές της πρώτης φορολογικής περιόδου, του επόμενου έτους.

Προκειμένου κατά την επόμενη διαχειριστική περίοδο να κριθεί αν οι επιχειρήσεις αυτές θα παραμείνουν στο ειδικό καθεστώς των μικρών επιχειρήσεων ή θα μεταγίνουν στις απαλλασσόμενες ή στο κανονικό καθεστώς, τα ακαθάριστα έσοδα τους ανάγονται σε ετήσια.

Στην περίπτωση που οι επιχειρήσεις αυτές κατά το επόμενο έτος μεταγίνουν στις απαλλασσόμενες ή στο κανονικό καθεστώς, τα υπόλοιπα

δωδέκατα των εμπορεύσιμων αγαθών, που δε φορολογήθηκαν στις προηγούμενες φορολογικές περιόδους, προστίθενται στις αγορές της τελευταίας φορολογικής περιόδου της χρήσης μέσα στην οποία έγινε η έναρξη των εργασιών τους.

8. Για την ένταξη μιας επιχείρησης στο ειδικό καθεστώς των μικρών επιχειρήσεων ή στο κανονικό ή στις απαλλασσόμενες επιχειρήσεις, λαμβάνεται υπόψη το σύνολο των ακαθαρίστων εσόδων, χωρίς το φόρο προστιθέμενης αξίας, όπως προβλέπεται στον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων για την ένταξη των επιτηδευματιών σε κατηγορία τήρησης βιβλίων.

9. Οι επιχειρήσεις που υπάγονται στο ειδικό καθεστώς των μικρών επιχειρήσεων μπορούν με δήλωση τους να εντάσσονται από την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου., κατά την οποία υποβάλλεται η δήλωση, στο κανονικό καθεστώς απόδοσης του φόρου και αυτές που απαλλάσσονται στο ειδικό καθεστώς των μικρών επιχειρήσεων ή στο κανονικό καθεστώς.

Η δήλωση αυτή υποβάλλεται στον αρμόδιο προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. εντός τριάντα (30) ημερών από την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου, και δεν μπορεί να ανακληθεί πριν από την παρέλευση μιας πενταετίας από την υποβολή της.

[Το δεύτερο εδάφιο της παρ.9 τίθεται όπως αντικαταστάθηκε με την παρ.7 άρθρ.11 Ν.3052/2002 (ΦΕΚ Α' 221)]

Επίσης με δήλωση τους, που υποβάλλεται στον αρμόδιο Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. μέσα στην προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου, οι επιχειρήσεις μπορούν να μετατάσσονται από την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου, από το ειδικό καθεστώς των μικρών επιχειρήσεων στις απαλλασσόμενες ή από το κανονικό καθεστώς στο ειδικό καθεστώς των μικρών επιχειρήσεων ή τις απαλλασσόμενες εφόσον δεν έχουν υποχρέωση παραμονής στο ίδιο καθεστώς.

10. Αν μία επιχείρηση μετατάσσεται υποχρεωτικά ή προαιρετικά από ένα καθεστώς σε άλλο, τα αποθέματα των εμπορεύσιμων αγαθών, τα οποία υπάρχουν την τελευταία ημέρα της διαχειριστικής περιόδου, που προηγείται του χρόνου της μετάταξης απογράφονται, εφόσον από τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων επιβάλλεται η σύνταξη απογραφής κατά συντελεστή φόρου που ισχύει την τελευταία ημέρα της διαχειριστικής περιόδου, που προηγείται της μετάταξης και αποτιμώνται, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων:

α) Αν η μετάταξη της επιχείρησης γίνεται από τις απαλλασσόμενες ή από το ειδικό καθεστώς των μικρών επιχειρήσεων στο κανονικό:

4.1.1 Επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία β' κατηγορίας¹³

Όταν τα βιβλία του νέου καθεστώτος είναι δεύτερης κατηγορίας, τα ακαθάριστα έσοδα κατά τη διαχειριστική περίοδο κατά την οποία τηρήθηκαν για πρώτη φορά βιβλία δεύτερης κατηγορίας, δεν μπορούν να υπερβούν ακαθάριστα έσοδα, τα οποία βρίσκονται με τη χρήση του συντελεστή μικτού κέρδους που προκύπτει από τη διάταξη του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 7 του παρόντος άρθρου και με βάση τα αγορασθέντα εμπορεύσιμα αγαθά ή παραχθέντα έτοιμα προϊόντα μέσα σ' αυτήν την περίοδο.

Όταν όμως τα ακαθάριστα έσοδα αυτής της περιόδου., που προκύπτουν με βάση τα δεδομένα των βιβλίων και στοιχείων, μειωμένα κατά τα ακαθάριστα έσοδα της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου, κατά την οποία είχαν τηρηθεί βιβλία πρώτης κατηγορίας, είναι μεγαλύτερα από τα ακαθάριστα έσοδα της ίδιας περιόδου, που βρίσκονται με βάση τα αγορασθέντα εμπορεύσιμα αγαθά ή παραχθέντα έτοιμα προϊόντα, τότε τα μεγαλύτερα αυτά ακαθάριστα έσοδα θεωρούνται ως έσοδα της διαχειριστικής περιόδου, κατά την οποία τηρήθηκαν για πρώτη φορά βιβλία δεύτερης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων. Οι ανωτέρω διατάξεις δεν έχουν εφαρμογή στις επιχειρήσεις στις οποίες λόγω της φύσης των εργασιών τους δεν διαθέτουν αποθέματα.

4.1.2 Επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία γ' κατηγορίας

Όταν τα βιβλία του νέου καθεστώτος είναι τρίτης κατηγορίας, τα ακαθάριστα έσοδα κατά την τελευταία πριν από την αλλαγή της κατηγορίας των βιβλίων διαχειριστική περίοδο βρίσκονται με βάση τα αγορασθέντα κατά τη περίοδο αυτήν εμπορεύσιμα αγαθά ή έτοιμα προϊόντα, μειωμένα κατά την αξία των αγαθών που εμφανίζονται στην απογραφή έναρξης της διαχειριστικής περιόδου, κατά την οποία έγινε η αλλαγή της κατηγορίας βιβλίων, με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου που επιβάρυνε τα αποθέματα, μόνο στην περίπτωση που η επιχείρηση μετατάσσεται από το καθεστώς των απαλλασσόμενων επιχειρήσεων.

¹³ Μιλτιάδης Κ. Λεοντάρης: Ανάλυση ΦΠΑ στις επιχειρήσεις, εκδόσεις Παμισος, Αθήνα 2002. www.ependgtis.gr

4.1.3 Περίπτωση της επιχείρησης όταν μετατάσσεται από το κανονικό καθεστώς στο ειδικό καθεστώς των μικρών επιχειρήσεων.

Αν η επιχείρηση μετατάσσεται από το κανονικό καθεστώς στο ειδικό καθεστώς των μικρών επιχειρήσεων ή στις απαλλασσόμενες, τα ακαθάριστα έσοδα κατά τη διαχειριστική περίοδο, κατά την οποία τηρήθηκαν για πρώτη φορά βιβλία πρώτης κατηγορίας ή δεν τηρήθηκαν καθόλου βιβλία, βρίσκονται με βάση την αξία των αγορασθέντων κατά την περίοδο αυτήν Εμπορεύσιμων αγαθών ή παραχθέντων έτοιμων προϊόντων, η οποία προσαυξάνεται με την αξία των εμπορεύσιμων αγαθών ή παραχθέντων έτοιμων προϊόντων, που εμφανίζονται στην απογραφή, εφόσον τηρήθηκαν βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή κατά την αξία των αγαθών που αποδεδειγμένα δε διατέθηκαν ή δε χρησιμοποιήθηκαν, εφόσον τηρήθηκαν βιβλία δεύτερης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, με υποχρέωση καταβολής του φόρου που επιβάρυνε τα αποθέματα, μόνο στην περίπτωση που μετατάσσεται στο καθεστώς των απαλλασσόμενων επιχειρήσεων.

11. Αν η επιχείρηση μετατάσσεται από τις απαλλασσόμενες στο ειδικό καθεστώς των μικρών επιχειρήσεων ή στο κανονικό και αντίστροφα, συντάσσεται απογραφή των αγαθών επένδυσης που αποτιμώνται στην αξία κτήσης αυτών, η οποία προσαυξάνεται με τις δαπάνες βελτίωσης και επέκτασης, εκτός από τις δαπάνες επισκευής και συντήρησης, εφόσον χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες της επιχείρησης και δεν παρήλθε η πενταετής περίοδος διακανονισμού. Οι μετασσεσόμενες επιχειρήσεις για τον εναπομένοντα χρόνο της πενταετίας έχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου η κατά περίπτωση, υποχρέωση διακανονισμού και καταβολής του φόρου.

Για τα απογραφόμενα αγαθά που προβλέπουν οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου 10 και της παραγράφου αυτής, υποβάλλεται μέσα σε δύο (2) μήνες από τη μετάταξη δήλωση που περιλαμβάνει την θεμάτων κατά συντελεστή φόρου και το φόρο που αναλογεί. Ο φόρος αυτός καταβάλλεται ή εκπίπτει, κατά περίπτωση, με την πιο πάνω δήλωση για την οποία εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις του άρθρου 38 .

4.1.4 Υποχρεώσεις των επιχειρήσεων

Οι επιχειρήσεις της παραγράφου 1 υποχρεούνται:

α) να καταχωρίζουν στο τηρούμενο βιβλίο αγορών, εκτός από τα στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 5 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, τις αγορές κατά συντελεστή φόρου, τις δαπάνες και σε ιδιαίτερη στήλη το φόρο ο οποίος τις επιβαρύνει. Αν δεν έχουν υποχρέωση να τηρούν βιβλίο αγορών, ο φόρος εξευρίσκεται από τα τηρούμενα στοιχεία,

β) να επιδίδουν τις δηλώσεις που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 38 και να καταβάλλουν το φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54.

Οι πιο πάνω επιχειρήσεις δεν έχουν υποχρέωση να τηρούν ιδιαίτερο λογαριασμό φόρου προστιθέμενης αξίας και να εκδίδουν αποδείξεις λιανικής πώλησης, εκτός αν ορίζεται διαφορετικά με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, που εκδίδονται σύμφωνα με τις διατάξεις της υποπερίπτωσης γη' της περίπτωσης γ' του άρθρου 38 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων.

Οι επιχειρήσεις της παραγράφου 2, στις περιπτώσεις που σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων έχουν υποχρέωση έκδοσης τιμολογίων, αναγράφουν σ' αυτά την ένδειξη «χωρίς φόρο προστιθέμενης αξίας».

Οι επιχειρήσεις αυτές δε δικαιούνται να εκπέσουν τα φόρο που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 30, 31 και 33.

Με προεδρικά διατάγματα, που εκδίδονται ύστερα από πρόταση του Υπουργού Οικονομικών, μπορεί:

α) να ορίζονται σταθεροί συντελεστές με βάση τους οποίους προσδιορίζονται τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου αυτού,

β) να καθορίζονται κατ' αποκοπή ετήσια ακαθάριστα έσοδα για μερικές κατηγορίες επαγγελματιών, ύστερα από προηγούμενη συμφωνία με τους εκπροσώπους των οικείων επαγγελματικών οργανώσεων,

γ) να τροποποιούνται τα όρια των ακαθάριστων εσόδων για την ένταξη των επιχειρήσεων στο καθεστώς της παραγράφου 1 ή στις απαλλασσόμενες.

15. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών ορίζονται:

α) ο τύπος και το περιεχόμενο της δήλωσης μετάταξης που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 9 και της δήλωσης αποθεμάτων που προβλέπουν

οι διατάξεις της παραγράφου 11, καθώς και τα συνυποβαλλόμενα με αυτές στοιχεία,

β) ειδικός τρόπος υπολογισμού των ακαθάριστων εσόδων των φορολογικών περιόδων των δηλώσεων, προκειμένου για επιχειρήσεις που υπάγονται στο καθεστώς τεκμαρτού υπολογισμού, εφόσον αυτές προβαίνουν σε αγορές εμπορεύσιμων αγαθών ή πρώτων υλών εποχιακά.

4.2 ΚΑΝΟΝΙΚΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ¹⁴

Ποιοί ανήκουν στο κανονικό καθεστώς του Φ.Π.Α. και ποιες οι υποχρεώσεις τους.

Στο κανονικό καθεστώς επιχειρήσεων του Φ.Π.Α. ανήκουν οι υποκείμενοι του Φ.Π.Α., (δηλαδή οι επιχειρήσεις, οι αντιπρόσωποι, οι λήπτες υπηρεσιών, οι εισαγωγείς κλπ.) που τηρούν βιβλία (υποχρεωτικά ή προαιρετικά) β' κατηγορίας (βιβλίο εσόδων - εξόδων) ή γ' κατηγορίας (βιβλία διπλογραφικού συστήματος) του Κ.Φ.Σ.

Ο κάθε υποκείμενος στο Φ.Π.Α. που ανήκει στο κανονικό καθεστώς έχει τις εξής υποχρεώσεις (αρθρ. 29).

α) Να καταχωρεί στα βιβλία του χωριστά κατά συντελεστή Φ.Π.Α., τις πραγματοποιούμενες αγορές αγαθών, και τα ακαθάριστα έσοδα (αρθρ. 29 παρ. ε).

β) Να προσθέτει Φ.Π.Α. σε όλες τις πωλήσεις και τις παροχές υπηρεσιών του σε υποκείμενους και σε μη υποκείμενους στο Φ.Π.Α. πελάτες του, και να εκδίδει τιμολόγια, αποδείξεις λιανικής πώλησης ή άλλα στοιχεία που προβλέπουν οι διατάξεις του Κ.Φ.Σ.

γ) Να αναγράφει στα τιμολόγια και στα άλλα στοιχεία που εκδίδει και έχουν θέση τιμολογίου, τη φορολογητέα αξία και το ποσό του Φ.Π.Α. χωριστά κατά συντελεστή, ή την ένδειξη "χωρίς Φ.Π.Α." στην περίπτωση φορολογικής απαλλαγής (αρθρ. 29 παρ. γ).

Στις αποδείξεις λιανικής πώλησης και στις αποδείξεις παροχής υπηρεσιών, ο Φ.Π.Α. δεν είναι υποχρεωτικό να αναγράφεται χωριστά, αλλά μπορεί να είναι ενσωματωμένος στην αξία του αγαθού ή της υπηρεσίας, κατά πάγιο φυσικά τρόπο εφαρμοζόμενο αυτό από την επιχείρηση. Στις αναρτημένες

¹⁴ Δημήτριος Ι. Καραγιάννης: ΦΠΑ Δηλώσεις, Δ' έκδοση, Θεσσαλονίκη 2002. Στέφανος Μιχ. Σέλλας: Το ελληνικό φορολογικό σύστημα, εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα 2001.

όμως τιμές λιανικής πώλησης των αγαθών και παροχής υπηρεσιών καθώς και στις τιμές που γράφονται στους τιμοκαταλόγους ή πάνω στις συσκευασίες, θα πρέπει να περιλαμβάνεται οπωσδήποτε και ο Φ.Π.Α. ενσωματωμένος.

Προσοχή: Είναι πάντα υποχρεωτική η αναγραφή στις αποδείξεις λιανικής πώλησης ή παροχής υπηρεσιών του φόρου προστιθέμενης αξίας και του φορολογικού συντελεστή, εφόσον πρόκειται για λιανικές πωλήσεις αγαθών σε πρόσωπα που δεν έχουν την εγκατάστασή τους στην Ελλάδα και τα αγαθά αυτά προορίζονται να εξαχθούν από τον αγοραστή τους στο εξωτερικό

Η ίδια υποχρέωση υπάρχει και όταν πρόκειται για παροχή υπηρεσιών που προσφέρεται σε φυσικά πρόσωπα που απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α., σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης στ' της παραγράφου 1 του άρθρου 22 του ν. 1642/1986 (μέλη διπλωματικών και προξενικών αποστολών κλπ.).

4.2.1 Να τηρεί ιδιαίτερο λογ/σμό με τίτλο "Φόρος Προστιθέμενης Αξίας".

Όταν τα βιβλία που τηρεί η επιχείρηση είναι γ' κατηγορίας, τότε στο λογαριασμό αυτό καταχωρίζονται κυρίως:

Στη χρέωση:

α) Ο φόρος προστιθέμενης αξίας με τον οποίο επιβαρύνθηκαν οι αγορές και οι εισαγωγές αγαθών, οι λήψεις υπηρεσιών καθώς και οι δαπάνες (φόρος εισροών) για τις οποίες παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α., σύμφωνα με τις διατάξεις του πιο πάνω νόμου.

β) Ο Φ.Π.Α. που αντιστοιχεί, βάσει πιστωτικών σημειωμάτων, στις χορηγούμενες από τον υποκείμενο στο Φ.Π.Α. εκπτώσεις στους πελάτες του και στις επιστροφές που γίνονται από τους πελάτες του σ' αυτόν.

γ) Ο Φ.Π.Α. που καταβάλλεται στο δημόσιο, βάσει των προσωρινών δηλώσεων, της εκκαθαριστικής δήλωσης και της δήλωσης αποθεμάτων.

Στην πίστωση:

α) Ο Φ.Π.Α. που αντιστοιχεί στα ακαθάριστα έσοδα τα οποία πραγματοποιεί ο υποκείμενος στο Φ.Π.Α. από παράδοση αγαθών και παροχή υπηρεσιών (φόρος εκροών).

β) Ο Φ.Π.Α. που αντιστοιχεί, βάση πιστωτικών σημειωμάτων, στις επιστροφές αγορών που πραγματοποιούνται από τον υποκείμενο στους προμηθευτές του και στις εκπτώσεις που χορηγούνται σ' αυτόν από τους προμηθευτές του.

γ) Ο επιστρεφόμενος από το δημόσιο Φ.Π.Α. (από εξαγωγές κλπ.).

Αν το υπόλοιπο του λογ. Φ.Π.Α. με 31.12 είναι πιστωτικό, τότε το ποσό αυτό μεταφέρεται στο λογ. 33.13.90 "Συμψηφιστέος στην επόμενη χρήση Φ.Π.Α."

4.2.2 Ο υποκείμενος στο Φ.Π.Α. με βιβλία δεύτερης κατηγορίας

Ο υποκείμενος στο Φ.Π.Α. με βιβλία δεύτερης κατηγορίας του Κώδικα Φορολογικών στοιχείων, θα παρακολουθεί το λογαριασμό φόρου προστιθέμενης αξίας στο τηρούμενο βιβλίο Εσόδων - Εξόδων ως ακολούθως:

α) Στο σκέλος των εσόδων του βιβλίου και σε ιδιαίτερη στήλη, γράφονται τα ποσά του Φ.Π.Α. που αναλογούν στην παράδοση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών (φόρος εκροών).

β) Στο σκέλος των εξόδων του βιβλίου και σε ιδιαίτερη στήλη, γράφονται τα ποσά του Φ.Π.Α. που επιβαρύνουν τις αγορές και εισαγωγές αγαθών, τη λήψη υπηρεσιών και λοιπές δαπάνες (φόρος εισροών).

γ) Ο Φ.Π.Α. που αναλογεί στις εκπτώσεις που λαμβάνει ή χορηγεί και στις επιστροφές που πραγματοποιεί ή δέχεται ο υποκείμενος, καταχωρείται αφαιρετικά στις αντίστοιχες στήλες του λογαριασμού.

Το τυχόν χρεωστικό ή πιστωτικό υπόλοιπο του λογαριασμού Φ.Π.Α. στο τέλος της διαχειριστικής χρήσης, δεν θα μεταφέρεται στα αποτελέσματα χρήσης, αλλά στη νέα διαχειριστική χρήση για έκπτωση ή επιστροφή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 του νόμου.

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

δ) Επίσης, κατά τη σύνταξη οποιασδήποτε απογραφής σε βιβλία γ' κατηγορίας ή σε βιβλία β' κατηγορίας όταν τηρείται βιβλίο απογραφής, υποχρεώνεται ο λογιστής να καταχωρεί χωριστά κατά συντελεστή Φ.Π.Α τα εμπορεύσιμα αγαθά και τα αγαθά επένδυσης.

ε) Να επιδίδει τις προβλεπόμενες από τις διατάξεις του άρθρου 31 δηλώσεις Φ.Π.Α., δηλ. τις προσωρινές δηλώσεις, τις περιοδικές εκκαθαρίσεις και την εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α.

στ) Όταν γίνεται αγοραπωλησία ακινήτου με συμβολαιογραφικό έγγραφο, να υποβάλλει ειδική δήλωση (όχι προσωρινή) και να πληρώσει το Φ.Π.Α. πριν από τη σύνταξη του συμβολαιογραφικού εγγράφου. Η δήλωση αυτή υποβάλλεται στη Δ.Ο.Υ. που ανήκει το ακίνητο (Υπ. Οικον. Απόφ. Π. 1972/87).

ζ) Να ορίζει αντιπρόσωπο του, πριν από την ενέργεια οποιασδήποτε φορολογητέας πράξης στην Ελλάδα, εφόσον είναι μόνιμα εγκαταστημένος στο εξωτερικό.

η) Να γνωστοποιεί με δήλωση του στη Δ.Ο.Υ. την έναρξη των εργασιών του, πριν από αυτή, καθώς και οποιαδήποτε μεταβολή ή παύση των εργασιών του, αλλαγή επωνυμίας ή τόπου επαγγελματικής εγκατάστασης ή αλλαγή κατηγορίας βιβλίων ή καθεστώτος μέσα σε 10 μέρες από τότε που έγιναν οι αλλαγές αυτές (Ν. 1882/90). Σε περίπτωση μεταφοράς της έδρας ή του κεντρικού, αρμόδια Δ.Ο.Υ. για τη ν παραλαβή της δήλωσης μεταβολών είναι η αρχική Δ.Ο.Υ. (Π. 1972/87).

θ) Τις ίδιες παραπάνω υποχρεώσεις έχουν και ο εκκαθαριστής, ο κηδεμόνας, ο επίτροπος, ο σύνδικος πτώχευσης, ο ιδρυτής της επιχείρησης μέχρι το χρόνο έναρξης της λειτουργίας της, ο αντιπρόσωπος του εγκαταστημένου στο εξωτερικό υποκείμενου στο Φ.Π.Α, οι κληρονόμοι και οι δωρεοδόχοι κλπ.

ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΗ: Όταν για οποιοδήποτε λόγο υπολογίστηκε λανθασμένα το ποσό του Φ. ΠΑ που αναλογεί στα πωληθέντα αγαθά, μπορεί να εκδίδεται συμπληρωματικό τιμολόγιο ή πιστωτικό σημείωμα 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 να αποδώσει στο Δημόσιο.

4.2.3 Υποχρεώσεις άλλων προσώπων (αρθρ. 30 Ν. 1642/86)

Τέτοιες υποχρεώσεις έχουν:

1) Ο κύριος, ο νομέας, ο κάτοχος ακινήτων, που είναι ιδιώτης ή επιχείρηση απαλλασσόμενη από το Φ.Π.Α. (κλινική, φροντιστήριο κλπ.), όταν εκτελούνται εργασίες στ' ακίνητα με σχέση μίσθωσης έργου, όπως εκσκαφές, κατεδαφίσεις, κατασκευές οικοδομών, οδών, γεφυρών, υδραγωγείων,

υδραυλικών και αποχετευτικών έργων, ηλεκτρολογικών και μηχανολογικών έργων, συμπληρώσεις κλπ.(εκτός τις συντηρήσεις τους), υποχρεώνεται να υποβάλλει στη Δ.Ο.Υ. δήλωση μέχρι τέλους Ιανουαρίου, με τα στοιχεία του κόστους των εργασιών που έγιναν κατά το προηγούμενο έτος, εφόσον το ποσό αυτό (συμπεριλαμβανομένης και της αξίας των υλικών που διέθεσε στον εργολάβο ο ίδιος) υπερβαίνει τις 17.000 ευρώ καθώς επίσης και το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του εργολάβου.

Απαραίτητη προϋπόθεση για την υποβολή της ειδικής αυτής δήλωσης, είναι ότι οι παραπάνω εργασίες έχουν ανατεθεί και εκτελούνται από εργολάβο. Κατά συνέπεια δεν έχει τέτοια υποχρέωση ο κύριος οικοπέδου που αναθέτει σε εργολάβο την ανέγερση οικοδομής, με το σύστημα της αντιπαροχής. Επίσης δεν υποβάλλεται τέτοια ειδική δήλωση όταν πρόκειται για απλή συντήρηση των οικιών, οδών, υδραγωγείων και λοιπών τεχνικών έργων.

2) Να διαφυλάσσει τα στοιχεία κόστους 10 χρόνια από την αποπεράτωση του έργου, όταν ισχυρίζεται ότι οι εργασίες πραγματοποιήθηκαν χωρίς τη μεσολάβηση εργολάβου.

3) 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.

4) 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.

4.3 Κάθε πότε υποβάλλεται η προσωρινή δήλωση Φ.Π.Α. από τους υπόχρεους του κανονικού καθεστώτος (αρθρ. 31)

- Όσοι τηρούν βιβλία β' κατηγορίας του Κ.Φ.Σ, υποβάλλουν προσωρινή δήλωση κάθε δύο (2) μήνες και μέχρι την 20η ημέρα του μήνα που ακολουθεί το δίμηνο.

Όσοι τηρούν βιβλία γ' κατηγορίας, υποβάλλουν προσωρινή δήλωση κάθε μήνα και μέχρι τις 25 του μήνα που ακολουθεί.

Αν η τελευταία ημέρα υποβολής της προσωρινής δήλωσης είναι κατά νόμο εορτάσιμη (μη εργάσιμη), η προθεσμία εμπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης λήγει την επόμενη εργάσιμη ημέρα (άρθρο 242 Α.Κ.). Δεν επηρεάζει

όμως η παράταση αυτή τον υπολογισμό του εκπροθέσμου των δηλώσεων που αφορούν προηγούμενες φορολογικές περιόδους και υποβάλλονται στην προθεσμία αυτή (Π. 4229/4.7.88).

Οι υποκείμενοι στο Φ.Π.Α. υποβάλλουν την προσωρινή δήλωση τους και καταβάλλουν τον Φ.Π.Α. που αναλογεί σ' οποιοδήποτε Δημόσιο Ταμείο ή στα Ελληνικά Ταχυδρομεία μέσα στις ημερομηνίες που καθορίζονται παραπάνω. Κατ' εξαίρεση οι ανώνυμες εταιρίες υποχρεούνται να υποβάλλουν την προσωρινή δήλωση μόνο στην αρμόδια για την επιβολή του Φ.Π.Α. Δ.Ο.Υ. (Υπ. Οικ. Εγκ. 1048042/3234/0014/22.5.91).

-Με την πρώτη προσωρινή δήλωση που υποβάλλεται από την ίδρυση της επιχείρησης συνυποβάλλεται και η πρώτη περιοδική εκκαθάριση. Οι υπόλοιπες περιοδικές εκκαθαρίσεις υποβάλλονται μαζί με την εκκαθαριστική δήλωση του Φ.Π.Α στο τέλος του έτους και μέχρι της 15ης Μαρτίου του επόμενου έτους για β' κατηγορίας βιβλία και μέχρι της 10 Απριλίου για γ' κατηγορίας βιβλία. Θα συμπληρώνονται όμως οι περιοδικές εκκαθαρίσεις και θα φυλάσσονται στο αρχείο της κάθε επιχείρησης.

-Σε περίπτωση εκπρόθεσμης δήλωσης, απαιτείται, πριν από την υποβολή της στο Δημόσιο Ταμείο, θεώρηση της από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., η οποία υπολογίζει και τη σχετική προσαύξηση.

-Σε περίπτωση αρνητικής δήλωσης, η επίδοση της γίνεται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., ή στα ΕΛ.ΤΑ (για τις Α.Ε. υποχρεωτικά στη Δ.Ο.Υ.). Αν δεν υποβληθεί εμπρόθεσμα η προσωρινή δήλωση Φ.Π.Α. που φέρει πιστωτικό υπόλοιπο, τότε η επιχείρηση πληρώνει πρόστιμο.

Οι προσωρινές δηλώσεις όταν υποβάλλονται στα Δημόσια Ταμεία συμπληρώνονται σε τριπλό έντυπο (το ένα επιστρέφεται θεωρημένο), ενώ όταν υποβάλλονται στα ΕΛ.ΤΑ συμπληρώνονται σε δύο αντίτυπα και υποβάλλεται το ένα για την παραλαβή του οποίου χορηγείται από το ΕΛ.ΤΑ ειδική απόδειξη. Η ειδική απόδειξη καρφισώνεται στο άλλο αντίτυπο και αρχειοθετείται (αρθρ. 48 Ν. 1731/87)

Αν ο Φ.Π.Α. που αναλογεί είναι μικρότερος από 3 ευρώ δεν καταβάλλεται, αλλά μεταφέρεται για καταβολή στην προσωρινή δήλωση της επόμενης φορολογικής περιόδου (μήνα ή δίμηνο).

4.4 Κάθε ποτέ υποβάλλεται εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α.

Η εκκαθαριστική δήλωση του Φ.Π.Α. υποβάλλεται:

α) Μέχρι 15 Μαρτίου από τις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Α' ή Β' κατηγορίας του Κ.Φ.Σ.

β) Μέχρι 10 Απριλίου από τις επιχειρήσεις που τηρούν γ' κατηγορίας βιβλία του Κ.Φ.Σ.

Οι επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία γ' κατηγορίας, όταν η νόμιμη προθεσμία κλεισίματος του ισολογισμού τους παρατείνεται (μετά από έγκριση της Δ.Ο.Υ.), την εκκαθαριστική δήλωση τους την υποβάλλουν μέσα σε 10 μέρες από την λήξη της προθεσμίας παράτασης (Απόφ. Υπ. Οικον. Π. 1181/1988).

Στην εκκαθαριστική δήλωση που θεωρείται ανακεφαλαιωτική δήλωση περιλαμβάνονται τα ποσά των περιοδικών εκκαθαρίσεων και των αντίστοιχων προσωρινών δηλώσεων που υποβλήθηκαν την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο. Με την εκκαθαριστική δήλωση γίνεται ο τελικός διακανονισμός των εκπτώσεων του Φ.Π.Α. που διενεργήθηκαν με τις περιοδικές εκκαθαρίσεις και προσωρινές δηλώσεις της διαχειριστικής περιόδου που έληξε, καθώς και των αγαθών επένδυσης.

Για τις επιχειρήσεις, που η διαχειριστική τους περίοδος λήγει στις 30 Ιουνίου, η υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης πρέπει να γίνει μέχρι τις 10 Οκτωβρίου (για βιβλία γ' κατηγορίας του Κ.Φ.Σ.).

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

Συνήθως, οι επιχειρήσεις που έχουν μηχανογραφημένο το λογιστήριο τους και χρησιμοποιούν Ηλεκτρονικό Υπολογιστή εφαρμόζουν το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Γ.Λ.Σ.). (Βλέπε πλήρη ανάλυση Γ.Λ.Σ στο βιβλίο ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ - ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ - ΦΟΡΟΤΕΧΝΙΚΑ - Γ.Λ.Σ. ΣΤΗΝ ΠΡΑΞΗ καθώς και στο βιβλίο ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΚΑΙ ΑΝΑΛΥΣΗΣ ΤΟΥ Γ.Λ.Σ. ΣΤΗΝ ΠΡΑΞΗ του καθ. Δ.Ι. ΚΑΡΑΓΙΑΝΝΗ). Στο σχέδιο αυτό ο λογ. 54.00 χρησιμοποιείται για την παρακολούθηση του Φ.Π.Α. Ο λογ/σμός αυτός αναλύεται κυρίως σ' έναν τριτοβάθμιο λογαριασμό με κωδικό 54.00.000 "Φ.Π.Α. επιχείρησης".

Σε περίπτωση όμως που χρησιμοποιείται Ηλεκτρονικός Υπολογιστής, δίνεται η ευκαιρία στην επιχείρηση να δημιουργήσει περισσότερους

αναλυτικούς λογ/σμούς. Π.χ. 54.00.000 "Φ.Π.Α. αγορών με 9%", 54.00.001 "Φ.Π.Α. πωλήσεων με 9%", 54.00.002 "Φ.Π.Α. δαπανών με 9%" 54.00.003 "Φ.Π.Α. αγορών με 19%", 54.00.004 "Φ.Π.Α. πωλήσεων με 19%", 54.00.005 "Φ.Π.Α. πληρωμών μηνών" κλπ.

Μ' αυτόν τον τρόπο παρέχονται περισσότερες πληροφορίες για ικανοποίηση κυρίως φορολογικών αναγκών.

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 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 ακόμα και την δήλωση του Φ.Π.Α. που θα χρειαστεί απλώς μια μεταφορά των ποσών αυτών στο έντυπο της περιοδικής εκκαθάρισης Φ.Π.Α. Τέτοια προγράμματα λογιστικής που κυκλοφορούν σήμερα είναι π.χ. τα προγράμματα "ΟΡΙΖΟΝΤΕΣ" της εταιρίας Computer Logic που έχουν κατακλύσει την αγορά της Ευρώπης με την ορθολογικότητα και τη λεπτομέρεια τους κλπ.

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, εκτός αν ζητηθεί από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. η ενημέρωση των βιβλίων μέχρι και ορισμένη ημέρα, οπότε η θεώρηση τους πρέπει να γίνει τουλάχιστον μέσα στην πενθήμερη προθεσμία που ορίζει ο νόμος (1109640/ πολ, 1239/13.10.89 Υπ. Οικ.).

4.6 ΠΕΡΙΟΔΙΚΗ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ Φ.Π.Α.15

(Γι' αυτούς που τηρούν βιβλία β' ή γ' κατηγορίας δηλαδή που ανήκουν στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α.)

ΟΔΗΓΙΕΣ (εκκαθάρισης και καταβολής ή πίστωσης του Φ.Π.Α.)

I. ΠΕΡΙΟΔΙΚΗ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ Φ.Π.Α. (πρώτο έντυπο του συστήματος -004).

Το έντυπο της περιοδικής εκκαθάρισης (004-Φ.Π.Α.) συμπληρώνεται από τον υποκείμενο στο Φ.Π.Α., πριν συνταχθεί η προσωρινή δήλωση και μέσα στις προθεσμίες υποβολής της.

Δηλαδή, ο υποκείμενος στο Φ.Π.Α. που τηρεί:

α) Γ' κατηγορίας βιβλία του Κ.Φ.Σ., συμπληρώνει το έντυπο μέχρι και την 25η ημέρα του επόμενου μήνα, που είναι η τελευταία προθεσμία υποβολής της προσωρινής δήλωσης για τις πράξεις του προηγούμενου μήνα (π.χ. η περιοδική εκκαθάριση του Ιανουαρίου πρέπει να συνταχθεί από την 1.2-25.2 το αργότερο)

β) Β' κατηγορίας βιβλία του Κ.Φ.Σ., συμπληρώνει το έντυπο μέχρι και την 20ή ημέρα του μήνα, ο οποίος έπεται του προηγούμενου δίμηνου, μέσα στο οποίο πραγματοποιήθηκαν οι πράξεις. Η πιο πάνω ημερομηνία είναι και η τελευταία προθεσμία υποβολής της προσωρινής δήλωσης, (π.χ. περιοδική εκκαθάριση των μηνών Ιανουαρίου - Φεβρουαρίου πρέπει να συνταχθεί από 1.3 - 20.3. το αργότερο)

Οι περιοδικές εκκαθαρίσεις - μετά τη σύνταξη τους - φυλάσσονται από τον υποκείμενο στο Φ.Π.Α, στην έδρα ή στο κεντρικό της δραστηριότητας τους και επιδεικνύονται στο φορολογικό έλεγχο, όταν ζητηθούν.

Οι περιοδικές εκκαθαρίσεις στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου επισυνάπτονται στην εκκαθαριστική δήλωση, που υποβάλλεται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.

Εξαιρετικά, η περιοδική εκκαθάριση της πρώτης φορολογικής περιόδου από την έναρξη των εργασιών της επιχείρησης (μήνα ή δίμηνου), αφού συνταχθεί σε δύο αντίτυπα, το πρωτότυπο της θα συνυποβληθεί με την αντίστοιχη προσωρινή δήλωση, σ' οποιαδήποτε Δ.Ο.Υ. ή στα ΕΛ.ΤΑ.

4.6.1 Συμπλήρωση των γενικών ενδείξεων του εντύπου

Κωδ. 001-003

Στις αντίστοιχες ενδείξεις γράφονται το έτος και η αρμόδια Δ.Ο.Υ. ή το τοπικό Γραφείο, όταν δεν υπάρχει Δ.Ο.Υ.

Κωδ. 004-005

Τους κωδ. αριθ. 004 και 005 (μήνες - δίμηνο) ακολουθούν δώδεκα (12) και έξι (6) - κατά περίπτωση - αριθμημένα τετράγωνα και ο υποκείμενος,

¹⁵ Δημήτριος Ι. Καραγιάννης: ΦΠΑ Δηλώσεις, Ε' έκδοση, Θεσσαλονίκη, 2004. www.ypourgeiooikonomikon.gr

ανάλογα με την υποχρέωση σύνταξης της περιοδικής εκκαθάρισης, διαγραμμαρίζει το τετράγωνο με το μήνα ή δίμηνο που τον αφορά.

Κωδ. 006. Γράφεται ανάλογα με την περίπτωση ένα (X) στο αντίστοιχο τετραγωνίδιο με τον αριθμό 1 ή 2 ή 3. Δηλαδή ανάλογα αν η περιοδική εκκαθάριση είναι τροποποιητική ή συμπληρωματική, με επιφύλαξη ή ανακλητική προσωρινή δήλωση, στο αντίστοιχο τετραγωνίδιο σημειώνεται και ένα (X).

(Βλ. παράρτημα πιν.2)

4.6.2 Στοιχεία του υποκείμενου στο φόρο

Οι ενδείξεις του πίνακα συμπληρώνονται με τα στοιχεία του εγκαταστημένου στο εσωτερικό της χώρας υποκείμενου στο Φ.Π.Α. ή λήπτη, καθώς και εκείνου που είναι εγκαταστημένος στο εξωτερικό. Στην τελευταία περίπτωση, συμπληρώνονται οι ενδείξεις των Κ.Α. 015, 016 και 017 δηλαδή η ξένη χώρα, η πόλη εγκατάστασης του υποκείμενου, καθώς και ο Α.Φ.Μ. που χρησιμοποιεί εκεί.

Κωδ. 101-113. Επώνυμο - Τίτλος - Διεύθυνση κλπ.

α) Στις ενδείξεις αυτές γράφονται με ΚΕΦΑΛΑΙΑ το επώνυμο ή η επωνυμία, το όνομα και τ' όνομα του πατέρα ή συζύγου του υποκείμενου.

β) Για την υποκείμενη παντρεμένη γυναίκα, σημειώνεται τ' όνομα του πατέρα της, αν διατηρεί το πατρώνυμο της ή τ' όνομα του συζύγου της, αν χρησιμοποιείτο επώνυμο του.

γ) Στο χώρο με την ένδειξη "τίτλος" γράφεται ο τίτλος της επιχείρησης και όχι η επωνυμία ή το επάγγελμα.

δ) Στην ένδειξη της διεύθυνσης γράφονται τα στοιχεία της διεύθυνσης της έδρας ή του κεντρικού καταστήματος του υποκείμενου.

ε) Η κύρια δραστηριότητα του υποκείμενου (φυσικού ή νομικού προσώπου ή ένωσης προσώπων), περιγράφεται λακωνικά και με σαφήνεια.

στ) Αν ο υποκείμενος είναι εγκαταστημένος στο εξωτερικό και ενεργεί στην Ελλάδα πράξεις, μέσω επίσημου αντιπροσώπου του ή υποκαταστήματος ή άλλης εγκατάστασης του, γράφεται η χώρα του εξωτερικού, η πόλη που εδρεύει, καθώς και ο Α.Φ.Μ., που χρησιμοποιεί εκεί.

Από τους κωδικούς όσοι έχουν ένα αστερίσκο (*) συμπληρώνονται από τη Δ.Ο.Υ.

Κωδ.108. Α.Φ.Μ.

Στο πλαίσιο αυτού του κωδικού, σημειώνεται ο αριθμός φορολογικού μητρώου (Α.Φ.Μ.) του υποκειμένου. (Προσοχή: Ο Α.Φ.Μ. είναι πάντοτε οκταψήφιος αριθμός).

Κωδ. 109-110. Ταυτότητα (για φυσικά πρόσωπα).

Στον κωδ. αριθ. 109, γράφονται τα αρχικά γράμματα του είδους της ταυτότητας, όπως σημειώνονται στον πιο κάτω πίνακα:

Α.Τ. για	τις	ταυτότ.	Πολιτών (αστυνομικές)
Ε.Σ.	"	"	Στρατού
Π.Ν.	"	"	Πολεμικού Ναυτικού
Π.Α.	"	"	Πολεμικής Αεροπορίας
Ε.Α	"	"	Ελληνικής Αστυνομίας
Λ. Ι.	"	"	Λιμενικού
Π.Σ.	"	"	Πυροσβεστικού Σώματος
Δ. Ι.	"	"	Διαβατήρια
Κ.Α.	"	"	Κέντρου Αλλοδαπών

Στον κωδ. αριθ. 110 γράφεται το αρχικό γράμμα (όταν υπάρχει) και ο αριθμός της ταυτότητας (π.χ. Γ 039522). (βλ. παράρτημα)

4.6.3 Εκροές φορολογητέες

- 1) Κωδικός 303: εδώ αναγράφονται οι πωλήσεις εμπορευμάτων 9977,00
- 2) Κωδικός 333: το ποσό που προκύπτει με ΦΠΑ 19%, $9977 \times 19\% = 1895,63$
- 3) Κωδικός 307, 311: είναι το σύνολο των πωλήσεων που προκύπτει
- 4) κωδικός 337: το σύνολο του φόρου

Εισροές φορολογητέες

- 1) Κωδικός 353: εδώ αναγράφονται οι Αγορές εμπορευμάτων + πάγια 11171,00
- 2) Κωδικός 373: το ποσό που προκύπτει με ΦΠΑ 19% $11171,00 \times 19\% = 2122,49$
- 3) Κωδικός 357: δαπάνες για έξοδα 67,22
- 4) Κωδικός 377: το ποσό που προκύπτει με ΦΠΑ 19% $67,22 \times 19\% = 12,77$

5) Κωδικός 358: είναι το σύνολο που προκύπτει, $11171,00 + 67,22 = 11238,22$

6) Κωδικός 378: είναι το σύνολο που προκύπτει $2122,49 + 12,77 = 2135,26$

Ειδικοί λογαριασμοί

1) Κωδικός 344: αγορές και εισαγωγές παγίων για παράδειγμα 3000,00

ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

1) Κωδικός 501: είναι το υπόλοιπο του φόρου που προκύπτει: $2122,49 - 1895,63 = 226,86$

$226,86 + 12,77 = 239,63$

2) Κωδικός 502: εδώ αναγράφεται το ποσό έκπτωσης φόρου αν υπάρχει
Στην συγκεκριμένη περιοδική δήλωση ΦΠΑ έχουμε χρεωστικό υπόλοιπο και πιστωτικό υπόλοιπο για την εφορία.

4.6.4 Σημεία για προσοχή από τους εμπορευόμενους αναφορικά με το INTRASTAT

A. ΓΕΝΙΚΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ :

1. ΣΤΟ ΣΥΣΤΗΜΑ INTRASTAT ΘΑ ΠΡΕΠΕΙ ΝΑ ΔΗΛΩΝΟΝΤΑΙ ΟΛΕΣ ΣΧΕΔΟΝ ΟΙ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ (ΕΚΤΟΣ ΤΩΝ ΕΞΑΙΡΕΣΕΩΝ) ΕΙΤΕ ΕΜΠΟΡΙΚΕΣ ΕΠΕ ΑΛΛΕΣ, ΠΟΥ ΕΧΟΥΝ ΩΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΤΗ ΜΕΤΑΚΙΝΗΣΗ ΚΟΙΝΟΤΙΚΩΝ ΑΓΑΘΩΝ. ΩΣ ΚΟΙΝΟΤΙΚΑ ΑΓΑΘΑ ΘΕΩΡΟΥΝΤΑΙ:

i) Τα εμπορεύματα τα οποία αποκτήθηκαν εξ' ολοκλήρου στο τελωνειακό έδαφος της Κοινότητας, χωρίς την προσθήκη εμπορευμάτων από τρίτες χώρες ή εδάφη που δεν αποτελούν τμήμα του τελωνειακού εδάφους της Κοινότητας,

ii) Τα εμπορεύματα από τρίτες χώρες ή εδάφη που δεν αποτελούν τμήμα του τελωνειακού εδάφους της Κοινότητας και τίθενται σε ελεύθερη κυκλοφορία σ' ένα κράτος μέλος,

iii) Τα εμπορεύματα που αποκτήθηκαν στο τελωνειακό έδαφος της Κοινότητας είτε από εμπορεύματα που αναφέρονται αποκλειστικά στο σημείο ii) είτε από εμπορεύματα που αναφέρονται στα σημεία i) και ii).

2. ΣΤΟ ΣΥΣΤΗΜΑ INTRASTAT ΘΑ ΠΡΕΠΕΙ ΝΑ ΠΕΡΙΛΑΜΒΑΝΟΝΤΑΙ ΟΛΕΣ ΣΧΕΔΟΝ ΟΙ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ (ΕΚΤΟΣ ΤΩΝ ΕΞΑΙΡΕΣΕΩΝ) ΕΠΕ ΕΜΠΟΡΙΚΕΣ

ΕΠΕ ΑΛΛΕΣ, ΠΟΥ ΕΧΟΥΝ ΩΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΤΗ ΜΕΤΑΚΙΝΗΣΗ ΚΟΙΝΟΤΙΚΩΝ ΑΓΑΘΩΝ,

ΣΥΜΠΕΡΙΛΑΜΒΑΝΟΜΕΝΩΝ ΤΩΝ ΑΓΑΘΩΝ ΠΟΥ ΥΠΟΚΕΙΝΤΑΙ ΣΤΟΥΣ ΕΙΔΙΚΟΥΣ ΦΟΡΟΥΣ ΚΑΤΑΝΑΛΩΣΗΣ ΑΠΟ ΕΝΑ ΕΓΓΕΓΡΑΜΜΕΝΟ ΣΤΟ ΜΗΤΡΩΟ ΦΠΑ ΠΡΟΣΩΠΟ ΕΝΟΣ ΚΡΑΤΟΥΣ ΜΕΛΟΥΣ ΣΕ ΟΠΟΙΟΔΗΠΟΤΕ ΠΡΟΣΩΠΟ Ή ΕΜΠΟΡΕΥΟΜΕΝΟ ΑΛΛΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ ΜΕΛΟΥΣ.

3. ΤΑ ΚΟΙΝΟΤΙΚΑ ΑΓΑΘΩΝ ΠΟΥ ΥΠΟΚΕΙΝΤΑΙ ΣΕ ΕΙΔΙΚΟΥΣ ΦΟΡΟΥΣ ΚΑΤΑΝΑΛΩΣΗΣ ΚΑΙ ΕΙΣΕΡΧΟΝΤΑΙ ΣΕ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΠΟΘΗΚΗ ΑΠΟ ΧΩΡΑ ΤΗΣ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗΣ ΕΝΩΣΗΣ (ΑΝΑΣΤΟΛΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗΣ ΠΛΗΡΩΜΗΣ ΦΟΡΩΝ ΚΑΤΑΝΑΛΩΣΗΣ) ΠΡΕΠΕΙ ΝΑ ΚΑΤΑΧΩΡΟΥΝΤΑΙ ΟΤΑΝ ΕΙΣΕΡΧΟΝΤΑΙ ΣΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΠΟΘΗΚΗ (ΑΦΙΞΗ) ΚΑΙ ΟΧΙ ΟΤΑΝ ΠΛΗΡΩΘΕΙ Ο ΦΟΡΟΣ ΚΑΤΑΝΑΛΩΣΗΣ ΚΑΙ ΤΕΘΟΥΝ ΣΕ ΑΝΑΛΩΣΗ.

4. ΣΤΟ ΣΥΣΤΗΜΑ INTRASTAT ΔΕΝ ΠΡΕΠΕΙ ΝΑ ΠΕΡΙΛΑΜΒΑΝΟΝΤΑΙ ΟΙ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΠΟΥ ΑΦΟΡΟΥΝ ΔΙΑΚΙΝΗΣΗ ΜΗ-ΚΟΙΝΟΤΙΚΩΝ ΑΓΑΘΩΝ ΑΠΟ/ΠΡΟΣ ΑΛΛΑ ΚΡΑΤΗ ΜΕΛΗ ΤΗΣ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗΣ ΕΝΩΣΗΣ ΠΡΟΣ/ΑΠΟ ΤΕΛΩΝΕΙΑΚΕΣ ΑΠΟΘΗΚΕΣ ΑΠΟΤΑΜΙΕΥΣΗΣ (ΑΝΑΣΤΟΛΗ ΔΑΣΜΩΝ).

5. ΕΙΔΙΚΗ ΠΡΟΣΟΧΗ ΝΑ ΔΟΘΕΙ ΣΤΙΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΠΑ ΣΥΓΚΕΚΡΙΜΕΝΑ ΑΓΑΘΑ ΚΑΙ ΡΥΘΜΙΣΕΙΣ (ΠΛΟΙΑ ΚΑΙ ΑΕΡΟΣΚΑΦΗ, ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΑΓΑΘΩΝ ΣΕ ΠΛΟΙΑ ΚΑΙ ΑΕΡΟΣΚΑΦΗ, ΠΡΟΪΟΝΤΑ ΤΗΣ ΘΑΛΑΣΣΑΣ).

Β. ΠΡΟΒΛΗΜΑΤΑ/ΛΑΘΗ ΠΟΥ ΕΝΤΟΠΙΣΤΗΚΑΝ ΚΑΤΑ ΤΟΥΣ ΠΡΩΤΟΥΣ ΜΗΝΕΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΟΥ INTRASTAT:

1. ΝΑ ΑΝΑΓΡΑΦΕΤΑΙ Ο ΟΡΘΟΣ ΟΚΤΑΨΗΦΙΟΣ ΚΩΔΙΚΟΣ ΤΗΣ ΑΝΤΙΣΤΟΙΧΗΣ ΥΠΟΔΙΑΙΡΕΣΗΣ ΣΤΗΝ ΟΠΟΙΑ ΥΠΑΓΟΝΤΑΙ ΤΑ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΗΝ ΕΚΑΣΤΟΤΕ ΙΣΧΥΟΥΣΑ ΕΚΔΟΣΗ ΤΗΣ ΣΥΝΔΙΑΣΜΕΝΗΣ ΟΝΟΜΑΤΟΛΟΓΙΑΣ.

2. ΝΑ ΓΙΝΕΤΑΙ ΟΡΘΗ ΧΡΗΣΗ ΤΟΥ ΚΩΔΙΚΑ ΣΤΑΤΙΣΤΙΚΟΥ ΚΑΘΕΣΤΩΤΟΣ.

3. ΛΑΝΘΑΣΜΕΝΟΣ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΤΗΣ ΣΤΑΤΙΣΤΙΚΗΣ ΑΞΙΑΣ.

4. ΛΑΝΘΑΣΜΕΝΗ ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ ΤΩΝ ΟΡΩΝ ΠΑΡΑΔΟΣΗΣ.

5. ΤΟ ΤΙΜΟΛΟΓΗΜΕΝΟ ΠΟΣΟ ΚΑΙ Η ΣΤΑΤΙΣΤΙΚΗ ΑΞΙΑ ΠΡΕΠΕΙ ΝΑ ΑΝΑΓΡΑΦΟΝΤΑΙ ΣΕ ΚΥΠΡΙΑΚΕΣ ΛΙΡΕΣ, ΣΤΡΟΓΓΥΛΕΜΕΝΑ ΣΤΗΝ ΠΛΗΣΙΕΣΤΕΡΗ ΛΙΡΑ ΚΑΙ ΟΧΙ ΜΕ ΥΠΟΔΙΑΙΡΕΣΕΙΣ.

6. ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΠΟΥ ΑΦΟΡΟΥΝ ΣΥΓΚΕΚΡΙΜΕΝΟ ΟΚΤΑΨΗΦΙΟ ΚΩΔΙΚΟ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΟΣ ΤΗΣ ΣΥΝΔΙΑΣΜΕΝΗΣ ΟΝΟΜΑΤΟΛΟΓΙΑΣ, ΜΕ

ΟΛΕΣ ΤΙΣ ΑΛΛΕΣ ΜΕΤΑΒΛΗΤΕΣ (ΧΩΡΑ ΠΡΟΕΛΕΥΣΗΣ, ΧΩΡΑ ΚΑΤΑΓΩΓΗΣ, ΕΙΚΑΖΟΜΕΝΟΣ ΤΡΟΠΟΣ ΜΕΤΑΦΟΡΑΣ, ΦΥΣΗ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ, ΣΤΑΤΙΣΤΙΚΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ) ΝΑ ΕΙΝΑΙ ΙΔΙΕΣ, ΝΑ ΟΜΑΔΟΠΟΙΟΥΝΤΑΙ ΚΑΙ ΝΑ ΠΑΡΟΥΣΙΑΖΕΤΑΙ ΜΙΑ ΕΓΓΡΑΦΗ ΣΤΗ ΔΗΛΩΣΗ INTRASTAT.

7. ΝΑ ΓΙΝΕΤΑΙ ΧΡΗΣΗ ΤΟΥ ΚΩΔΙΚΑ ΤΗΣ ΧΩΡΑΣ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ QR ΟΤΑΝ ΓΙΝΕΤΑΙ ΑΝΑΦΟΡΑ ΣΕ ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΑΓΑΘΩΝ ΣΕ ΠΛΟΙΑ ΚΑΙ ΑΕΡΟΣΚΑΦΗ ΣΤΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΤΩΝ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ.

8. ΙΔΙΑΙΤΕΡΗ ΠΡΟΣΟΧΗ ΝΑ ΔΟΘΕΙ ΣΤΗ ΣΥΜΠΛΗΡΩΣΗ ΤΗΣ ΠΟΣΟΤΗΤΑΣ ΤΩΝ ΑΓΑΘΩΝ. Η καθαρή μάζα πρέπει να εκφράζεται σε χιλιόγραμμα. Ωστόσο, ο προσδιορισμός της καθαρής μάζας για ορισμένες διακρίσεις της Συνδυασμένης Ονοματολογίας δεν ζητείται από τους υπόχρεους παροχής πληροφοριών. Για μεγάλο αριθμό προϊόντων υπάρχει επιπρόσθετη υποχρέωση καταγραφής και άλλης μονάδας μέτρησης πέραν της καθαρής μάζας. Κατάλογος με τις συγκεκριμένες διακρίσεις της Συνδυασμένης Ονοματολογίας είναι διαθέσιμος στην ιστοσελίδα της Υπηρεσίας ΦΠΑ.

Γ. ΑΛΛΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ:

1. ΟΙ ΕΜΠΟΡΕΥΟΜΕΝΟΙ ΜΠΟΡΟΥΝ ΝΑ ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΟΥΝ ΤΟΝ ΟΔΗΓΟ ΓΙΑ ΤΟΥΣ ΕΜΠΟΡΕΥΟΜΕΝΟΥΣ (MANUAL) ΓΙΑ ΤΟ INTRASTAT ΑΠΟ ΤΑ ΕΠΑΡΧΙΑΚΑ ΓΡΑΦΕΙΑ ΤΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ ΦΠΑ.

2. Ο ΟΔΗΓΟΣ ΓΙΑ ΤΟΥΣ ΕΜΠΟΡΕΥΟΜΕΝΟΥΣ ΓΙΑ ΤΟ INTRASTAT ΕΙΝΑΙ ΔΙΑΘΕΣΙΜΟΣ ΚΑΙ ΣΤΗΝ ΙΣΤΟΣΕΛΙΔΑ ΤΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ ΦΠΑ.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΕΜΠΤΟ

5.1 ΕΝΔΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΑΠΟΚΤΗΣΗ ΑΓΑΘΩΝ¹⁶

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

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

α) από υποκείμενο στο φόρο που υπάγεται στο ειδικό καθεστώς των αγροτών του άρθρου 41,

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

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

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

Τα πρόσωπα που εμπίπτουν στις διατάξεις της παραγράφου αυτής μπορούν να επιλέγουν τη φορολόγησή τους, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1. Η επιλογή αυτή γίνεται με υποβολή δήλωσης, η οποία ισχύει τουλάχιστον για δύο πλήρεις διαχειριστικές περιόδους, μετά την πάροδο των οποίων μπορεί να ανακληθεί. Η ανάκληση θα ισχύει από την επόμενη διαχειριστική περίοδο.

¹⁶ Γεωργακόπουλος Θ., - Τσακαλιωτός Ε., Οικονομικές Πολιτικές της Ευρωπαϊκής Ένωσης, Εκδόσεις Α. Σταμούλης, Αθήνα 2005. www.ependytis.gr, www.oee.gr.

3. Επίσης, κατά παρέκκλιση της παραγράφου 1, δε θεωρείται ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών η κατά τις διατάξεις του άρθρου 2 απόκτηση αγαθών των οποίων η παράδοση απαλλάσσεται στο εσωτερικό της χώρας από το φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων α', β', γ', και στ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27.

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

4. Για την εφαρμογή του παρόντος νόμου:

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

β) θεωρούνται ως «μεταφορικά μέσα», τα σκάφη μήκους άνω των 7,5 μέτρων, τα αεροσκάφη των οποίων το συνολικό βάρος κατά την απογείωση υπερβαίνει τα 1.550 χιλιόγραμμα και τα χερσαία οχήματα με κινητήρα κυβισμού άνω των 48 κυβικών εκατοστών ή ισχύος άνω των 7,2 kW, τα οποία προορίζονται για τη μεταφορά προσώπων ή εμπορευμάτων, με εξαίρεση τα σκάφη και τα αεροσκάφη που αναφέρονται στο άρθρο 27,

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

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

Ειδικά, για τα χερσαία οχήματα η ανωτέρω χρονική διάρκεια αυξάνεται σε έξι μήνες.

ββ) το μεταφορικό μέσο έχει διανύσει περισσότερα από 6.000 χιλιόμετρα, αν πρόκειται για χερσαίο όχημα, έχει πραγματοποιήσει άνω των 100 ωρών

πλεύσης, αν πρόκειται για σκάφος και άνω των 40 ωρών πτήσης, αν πρόκειται για αεροσκάφος.

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

5.2 ΠΡΑΞΕΙΣ ΘΕΩΡΟΥΜΕΝΕΣ ΩΣ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΗ ΑΠΟΚΤΗΣΗ ΑΓΑΘΩΝ

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

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

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

γ) η μετακίνηση αγαθών από άλλο κράτος μέλος στο εσωτερικό της χώρας, κατά ανάλογη εφαρμογή του δεύτερου και τρίτου εδαφίου της παραγράφου 3 του άρθρου 7 του παρόντος.

5.3 ΤΟΠΟΣ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΗΣ ΑΠΟΚΤΗΣΗΣ ΑΓΑΘΩΝ

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

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

Για την εφαρμογή της παρούσας παραγράφου θεωρείται ότι η ενδοκοινοτική απόκτηση φορολογήθηκε στο άλλο κράτος μέλος, όπου πραγματοποιήθηκε η άφιξη των αγαθών, εφόσον:

α) ο αποκτών αποδεικνύει ότι πραγματοποίησε την απόκτηση αυτή με σκοπό την πραγματοποίηση μεταγενέστερης παράδοσης αγαθών εντός του άλλου κράτους - μέλους και για την οποία παράδοση υπόχρεος για την καταβολή του φόρου έχει οριστεί ο παραλήπτης των αγαθών, ο οποίος είναι εγγεγραμμένος στο μητρώο Φ.Π.Α. εντός του άλλου κράτους μέλους και

β) ο αποκτών έχει εκπληρώσει της υποχρεώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 5 του άρθρου 36.

3. Κατά παρέκκλιση των διατάξεων της παραγράφου 1, δε θεωρείται ότι πραγματοποιείται ενδοκοινοτική απόκτηση στο εσωτερικό της χώρας όταν συντρέχουν σωρευτικά οι εξής προϋποθέσεις:

α) η ενδοκοινοτική απόκτηση πραγματοποιείται από υποκείμενο στο φόρο άλλου κράτους - μέλους, ο οποίος δεν είναι εγγεγραμμένος στο μητρώο Φ.Π.Α. στο εσωτερικό της χώρας,

β) τα αγαθά αποστέλλονται ή μεταφέρονται στο εσωτερικό της χώρας από κράτος – μέλος διαφορετικό από αυτό εντός του οποίου ο υποκείμενος στο φόρο της περίπτωσης α' διαθέτει Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α.,

γ) Η ενδοκοινοτική απόκτηση πραγματοποιείται με σκοπό τη διενέργεια μεταγενέστερης παράδοσης αγαθών στο εσωτερικό της χώρας, για την οποία παράδοση υπόχρεος για την καταβολή του φόρου είναι ο παραλήπτης των αγαθών, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 35.

[Η περ.γ' τίθεται όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 1 αρθρ. 19 Ν.3091/2002 (ΦΕΚ Α' 330)]

δ) ο παραλήπτης των αγαθών είναι υποκείμενος στο φόρο ή μη υποκείμενο, στο φόρο νομικό πρόσωπο, εγγεγραμμένα στο μητρώο Φ.Π.Α. στο εσωτερικό της χώρας.

5.4 Χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών και απαιτητό του φόρου¹⁷

1. Η φορολογική υποχρέωση γεννάται κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών. Η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών πραγματοποιείται κατά το χρόνο που τα αγαθά τίθενται στη διάθεση του προσώπου που τα αποκτά.

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

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

5.4.1 Φορολογητέα αξία στην παράδοση αγαθών, στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών και στην παροχή υπηρεσιών

1. Στην παράδοση αγαθών, στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, καθώς και στην παροχή υπηρεσιών, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η αντιπαροχή που έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής των αγαθών ή αυτός που παρέχει τις υπηρεσίες από τον αγοραστή, το λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, προσαυξημένη με οποιοδήποτε παροχή που συνδέεται άμεσα με αυτή.

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

α) για τις πράξεις παράδοσης αγαθών, που αναφέρονται στο άρθρο 7, καθώς και για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, που αναφέρονται στην περίπτωση α' του άρθρου 12, η τρέχουσα τιμή αγοράς των αγαθών ή παρόμοιων αγαθών ή, αν δεν υπάρχει τιμή αγοράς, το κόστος των αγαθών, κατά το χρόνο πραγματοποίησης των πράξεων αυτών, β) για τις προβλεπόμενες από τις περιπτώσεις α' και β του άρθρου 9 παροχές υπηρεσιών, το σύνολο των εξόδων που αναλογούν στην εκτέλεση της παροχής των υπηρεσιών αυτών, γ) για την παροχή υπηρεσιών, που προβλέπει η διάταξη

¹⁷ Ανδρικοπούλου Ε., Οι περιφέρειες στην Ευρωπαϊκή Ένωση, Θεμέλιο, Αθήνα 2001. Μαραβέγιας, Η Ευρωπαϊκή εσωτερική αγορά και η δυναμική των περιφερειακών ανισοτήτων, Εκδόσεις Σταμούλης 2000.

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

Ως κανονική αξία θεωρείται το ποσό που θα έπρεπε, κάτω από κανονικές συνθήκες λειτουργίας της αγοράς, να καταβάλλει οποιοσδήποτε αγοραστής ή λήπτης για να επιτύχει την απόκτηση του αγαθού ή τη λήψη της υπηρεσίας από έναν ανεξάρτητο προμηθευτή ή από πρόσωπο που παρέχει ανεξάρτητα τις υπηρεσίες αυτές στο εσωτερικό της χώρας, δ) για τις πράξεις που προβλέπουν οι διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 περίπτωση α' του άρθρου 6, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται το τίμημα που έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο υποκείμενος από τον αγοραστή, τον λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, προσαυξημένο με οποιαδήποτε παροχή που συνδέεται με τις πράξεις αυτές.

Για τις παραδόσεις ακινήτων στον κύριο του οικοπέδου που αναθέτει σε εργολάβο την ανέγερση οικοδομής με το σύστημα της αντιπαροχής, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η αξία των κτισμάτων που παραδίδονται σε αυτόν, χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η αξία του ιδανικού μεριδίου του οικοπέδου που αντιστοιχεί σε αυτά. Η αξία αυτή δεν μπορεί να είναι μικρότερη από την αξία των ποσοστών του οικοπέδου που μεταβιβάζονται από τον κύριο του οικοπέδου στον εργολάβο κατασκευαστή ή στον από αυτόν υποδεικνυόμενο τρίτο. Σε περίπτωση διαχωρισμού της επικαρπίας από την κυριότητα, η αξία της επικαρπίας προσδιορίζεται σε ποσοστό της αξίας της πλήρους κυριότητας σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 15 του Κώδικα Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προικών και Κερδών από Λαχεία που κυρώθηκε με τον ν.2961/2001 (ΦΕΚ 266 Α') όπως ισχύει. [Υ παράγραφος δ' τίθεται όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 20 παρ. 4 του Ν. 3522/2006 /ΦΕΚ Α'276)].

3. Όταν τα στοιχεία προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας εκφράζονται σε νόμισμα άλλου κράτους, για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας λαμβάνεται υπόψη η ισοτιμία του (.νομίσματος αυτού προς τη δραχμή, όπως αυτή προσδιορίζεται από τη διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 20.

4. Στη φορολογητέα αξία περιλαμβάνονται:

α) οι τόκοι των επί πιστώσει πωλήσεων, καθώς και τα παρεπόμενα έξοδα με τα οποία ο προμηθευτής επιβαρύνει τον αγοραστή των αγαθών ή τον λήπτη των υπηρεσιών, όπως τα έξοδα προμήθειας, μεσιτείας, συσκευασίας,

ασφάλισης, μεταφοράς, φορτοεκφόρτωσης, ακόμη και αν αποτελούν αντικείμενο ιδιαίτερης συμφωνίας,

[Η περ. α' τίθεται όπως αντικαταστάθηκε με την παρ.2 αρθρ. 19 Ν.3091/2002 (ΦΕΚ Α' 330)]

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

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

Στην περίπτωση του προηγούμενου εδαφίου, δύναται ο υποκείμενος στο φόρο να μην αναγράφει φόρο για την αξία της συσκευασίας τόσο κατά την παράδοση όσο και κατά την επιστροφή αυτής. Οφείλεται, όμως, ο φόρος στην αξία της συσκευασίας όταν αυτή δεν επιστρέφεται.

[Στο τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 4 τίθεται όπως αντικαταστάθηκε από το άρθρο 25 παρ. 1 του Ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α' 276)]

5. Στη φορολογητέα αξία δεν περιλαμβάνονται:

α) Οι χορηγούμενες στον αγοραστή ή το λήπτη εκπτώσεις, εφόσον αποδεικνύονται από στοιχεία, τα οποία εκδίδονται σύμφωνα με τις διατάξεις που ισχύουν. Ειδικότερα, προκειμένου για εκπτώσεις που χορηγούνται λόγω κύκλου εργασιών, λαμβάνονται υπόψη, εφόσον τα παρεχόμενα ποσοστά εκπτώσεων γνωστοποιούνται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. του πωλητή ή του παρέχοντος τις υπηρεσίες τέσσερις (4) μήνες πριν από την πραγματοποίησή τους.

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

γ) Τα ποσά τα οποία λαμβάνει ο υποκείμενος στο φόρο από τον αγοραστή των αγαθών ή το λήπτη των υπηρεσιών, για κάλυψη δαπανών που πραγματοποιεί στο όνομα και για λογαριασμό του αγοραστή ή του λήπτη, εφόσον:

- έχουν καταχωρηθεί σε προσωρινό λογαριασμό στα λογιστικά του βιβλία,

- τα οικεία παραστατικά έχουν εκδοθεί στο όνομα του αγοραστή των αγαθών ή του λήπτη των υπηρεσιών, από τα οποία προκύπτει το πραγματικό ποσό των δαπανών και παραδίδονται στον αγοραστή των αγαθών ή το λήπτη των υπηρεσιών που αφορούν. Οι διατάξεις των περιπτώσεων α' και β' της παραγράφου αυτής δεν ισχύουν για τις χορηγούμενες εκπτώσεις και τη μερική επιστροφή τιμήματος σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών από τα πρόσωπα της παραγράφου 5 του άρθρου 49 του Ν. 2238/1994 (ΦΕΚ 151 Α').

5α. Η φορολογητέα αξία μειώνεται σε περίπτωση ολικής ή μερικής μη πληρωμής του τιμήματος, εφόσον μετά την πραγματοποίηση των φορολογητέων πράξεων διαπιστώνεται ότι η απαίτηση κατέστη οριστικά ανεπίδεκτη εισπράξεως, λόγω θέσεως επιχείρησης σε ειδική εκκαθάριση, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 46 και 46α του Ν. 1892/1990 (ΦΕΚ 101 Α1), όπως αυτός τροποποιήθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 14 του Ν. 2000/1991 (ΦΕΚ 206 Α1).

Η μείωση της φορολογητέας βάσης ενεργείται μετά την έκδοση της απόφασης του Εφετείου της έδρας της επιχείρησης, που προβλέπεται από την παρ. 1 του πιο πάνω αναφερόμενου άρθρου 46. Για την έγκριση της μείωσης απαιτείται απόφαση του αρμόδιου Προϊσταμένου της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας (Δ.Ο.Υ.), η οποία εκδίδεται μετά από αίτηση της ενδιαφερόμενης επιχείρησης και την προσκόμιση των απαραίτητων στοιχείων, από τα οποία προκύπτει το σύνολο της ανείσπρακτης απαίτησης, μέσα σε προθεσμία έξι (6) μηνών μετά την έκδοση της απόφασης του Εφετείου.

Στην περίπτωση κατά την οποία ο Φ.Π.Α. που αναλογεί στην κατά τα ανωτέρω μείωση της φορολογητέας βάσης έχει καταβληθεί από τον υπόχρεο, συμψηφίζεται κατά τη φορολογική περίοδο, κατά την οποία εκδόθηκε η απόφαση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.. Στην περίπτωση, κατά την οποία ο Φ.Π.Α. που αναλογεί στην κατά τα ανωτέρω μείωση της φορολογητέας αξίας δεν έχει καταβληθεί από τον υπόχρεο δεν καταβάλλεται, ως μη οφειλόμενος στη συγκεκριμένη φορολογική περίοδο, κατά την οποία οφείλετο. Τυχόν πράξεως επιβολής φόρου ή προστίμων που έχουν εκδοθεί μέχρι την έκδοση της απόφασης του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ακυρώνονται.

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

7. Σε περίπτωση ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από υποκείμενο εγκαταστημένο από εσωτερικό της χώρας, η οποία αποδεδειγμένα φορολογήθηκε σε άλλο κράτος μέλος κατά το χρόνο της άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς στο κράτος αυτό, η φορολογητέα αξία μειώνεται αναλόγως.

Ειδικά για αγαθά που υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης, η φορολογητέα αξία μειώνεται επίσης με το ποσό του φόρου αυτού, ο οποίος καταβλήθηκε σε άλλο κράτος - μέλος και αποδεδειγμένα επιστράφηκε από αυτό το άλλο κράτος μέλος.

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

9. Ειδικά στην πώληση καρτών τηλεπικοινωνίας, εισιτηρίων μεταφοράς προσώπων των οποίων προβλέπεται η ακύρωση σε ειδικά μηχανήματα, καθώς και σε κάθε άλλη παρόμοια περίπτωση, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η τιμή λιανικής πώλησης αυτών χωρίς φόρο προστιθέμενης αξίας. Ο φόρος που αναλογεί για τις πωλήσεις αυτές καταβάλλεται από την επιχείρηση παροχής των υπηρεσιών κατά το χρόνο διάθεσης αυτών.

Οι υποκείμενοι που μεσολαβούν στη διάθεση αυτών στο κοινό δεν επιβαρύνουν με φόρο την παράδοση αυτή, έχουν όμως δικαίωμα έκπτωσης του φόρου που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 30.

Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζονται και για την προμήθεια που καταβάλλεται από διαχειριστές συστήματος ελεγχόμενης στάθμευσης σε άλλα πρόσωπα που μεσολαβούν για τη διάθεση καρτών στο κοινό.

Οι διατάξεις αυτής της παραγράφου εφαρμόζονται ανάλογα και σε κάθε περίπτωση προμήθειας για διάθεση πιστωτικών καρτών.

[Το τρίτο εδάφιο της παρ.9 τίθεται όπως αντικαταστάθηκε με την παρ.3 άρθρ.19 Ν.3091/2002 (ΦΕΚ Α'330)].

10. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών ρυθμίζεται η διαδικασία και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού. (βλ. παράρτημα πιν.3)

Έντυπο Intrastat

FR à Γαλλία	DK à Δανία
BE & LU à Βέλγιο και Λουξεμβούργο	GR à Ελλάδα
NL à Ολλανδία	PT à Πορτογαλία
DE à Γερμανία	ES à Ισπανία
IT à Ιταλία	ATA à Αυστρία
GB à Ηνωμένο Βασίλειο	SE à Σουηδία
IE à Ιρλανδία	FI à Φιλανδία

Φύση συναλλαγής το Νο 10 στο Intrastat

- Όταν είναι οριστική αγορά η πώληση τον κωδικό 11
- Επιστροφές εμπ/των τον κωδικό 21
- Εργασία facon τον κωδικό 51
- Επισκευή και συντήρηση τον κωδικό 52
- Ενοίκια ή δάνεια τον κωδικό 61

Στο 10 à βάζω κωδικό 11

Στο 11 κουτάκι à τρόπος μεταφοράς σημαίνει:

- θαλάσσια μεταφορά το 1
- σιδηροδρομική μεταφορά το 2
- οδική μεταφορά το 3
- εναέρια μεταφορά το 4
- ταχυδρομική μεταφορά το 5
- μεταφορά με δικά μας μέσα το 9

Στο 13 κουτάκι γράφω τους κωδικούς των εμπ/των π.χ. στην στατιστική υπηρεσία υπάρχει ένα βιβλίο με όλους τους κωδικούς, πάμε στο β για παράδειγμα και βρίσκω ανάλογα τον κωδικό, είναι 6ψήφιο ή 8ψήφιο.

- Στην καθαρή μάζα γράφω αναγκαστικά τα κιλά ότι εμπόρευμα κι αν είναι

- Στις συμπληρωματικές μονάδες π.χ. 20 VIDEO, ή 10 λίτρα λάδι κλπ
- Τιμολογούμενο ποσό βάζω την καθαρή αξία του τιμολογίου του εξωτερικού (αυτή που πληρώνουμε στην τράπεζα)

Στατιστική αξία – την αξία του τιμολογίου και την καθαρή αξία του τιμολογίου παροχής υπηρεσιών της μεταφορικής εταιρείας.

5.4.2 Άμεση φορολογία στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές

Ως άμεση φορολογία ή άμεση φορολόγηση νοείται το σύνολο των φόρων εισοδήματος των φυσικών προσώπων και των φόρων επί των κερδών των εταιρειών (φόρος εισοδήματος, εταιρικός φόρος, φόρος περιουσίας, η πλειονότητα των φόρων σε επίπεδο τοπικής αυτοδιοίκησης). Στο πλαίσιο της ΕΕ, τα κράτη μέλη είναι ελεύθερα να καθορίζουν τους συντελεστές άμεσης φορολογίας, καθώς και τη φορολογία των εισοδημάτων από αποταμιεύσεις και της υπεραξίας. Επειδή η συνθήκη ΕΚ δεν προβλέπει ειδικές διατάξεις για την εναρμόνιση των άμεσων φόρων, ο φορολογικός συντονισμός εξακολουθεί να απαιτεί πολύ λεπτούς χειρισμούς. Παρόλα αυτά, κατά τον σχεδιασμό της άμεσης φορολογίας πρέπει να τηρούνται οι τέσσερις ελευθερίες που προβλέπονται στη συνθήκη (ελεύθερη κυκλοφορία εμπορευμάτων, προσώπων, υπηρεσιών και κεφαλαίων) καθώς και το δικαίωμα εγκατάστασης προσώπων και επιχειρήσεων.

Από το 1977, η ΕΕ εφαρμόζει μία πιο συνολική προσέγγιση σε θέματα κοινοτικής φορολογικής πολιτικής. Αποφάσισε να επικεντρώσει τις προσπάθειες της σε μία στρατηγική καταπολέμησης του επιζήμιου φορολογικού ανταγωνισμού. Σε αυτή τη βάση, εκδόθηκε ένα «πακέτο φορολογικών μέτρων» που οδήγησε σε τρεις σημαντικές καινοτομίες : σε έναν κώδικα δεοντολογίας στον τομέα της φορολογίας των επιχειρήσεων, στην οδηγία για τη φορολόγηση των υπό μορφή τόκων εισοδημάτων από αποταμιεύσεις και στην οδηγία για τις πληρωμές τόκων και δικαιωμάτων μεταξύ συνδεδεμένων εταιρειών διαφορετικών κρατών μελών.

5.4.3 Έμμεση φορολογία στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές

Ως έμμεση φορολογία ή έμμεση φορολόγηση νοούνται οι φόροι που επιβάλλονται στην παραγωγή και την κατανάλωση δηλαδή ο ΦΠΑ, τα τέλη εγγραφής, τα τέλη διαδοχής, ο ειδικός φόρος κατανάλωσης, οι περιβαλλοντικοί φόροι κλπ. Επειδή η έμμεση φορολογία απαιτεί υψηλό επίπεδο εναρμόνισης, άπτεται της ελεύθερης κυκλοφορίας εμπορευμάτων και της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών. Για το λόγο αυτό, η ΕΕ εναρμόνισε το ΦΠΑ και τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης στα καύσιμα, στα ποτά και στα τσιγάρα προκειμένου να μην επιτρέπεται καμία μονομερής τροποποίηση αυτών των φόρων που θα μπορούσε να στρεβλώσει τον ανταγωνισμό μεταξύ επιχειρήσεων. Η εφαρμογή

ελάχιστων φορολογικών συντελεστών εμποδίζει τη στρέβλωση στις ανταλλαγές. Συγκεκριμένα, ο ΦΠΑ και οι ειδικοί φόροι κατανάλωσης οριοθετούνται από ένα ανώτατο και ένα κατώτατο επιτρεπτό όριο. Το καθεστώς αυτό είναι αρκετά ελαστικό ώστε να συνεκτιμά τις ιδιαίτερες εθνικές συνθήκες : τα κράτη μέλη μπορούν να ωφελούνται από παρεκκλίσεις.

Σε θέματα έμμεσης φορολογίας, η κοινοτική πολιτική διασφαλίζει ότι οι φορολογικοί κανόνες δεν εμποδίζουν την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων στην ΕΕ και ότι η ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων δεν δημιουργεί ευκαιρίες προς αποφυγή του φόρου. Για να βελτιωθούν τα συστήματα έμμεσης φορολογίας στην εσωτερική αγορά, η ΕΕ θέσπισε το πρόγραμμα « Fiscalis ».

Από την 1η Μαΐου 2004, η ΕΕ αριθμεί 10 επιπλέον κράτη μέλη. Για τα νέα κράτη μέλη ισχύουν ακόμη μεταβατικές διατάξεις ή παρεκκλίσεις σε θέματα φορολογίας.

5.5 ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ ΣΤΗΝ ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΑΓΑΘΩΝ ΣΕ ΑΛΛΟ ΚΡΑΤΟΣ-ΜΕΛΟΣ¹⁸

1. Απαλλάσσονται από το φόρο:

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

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

αα) αγρότες του ειδικού καθεστώτος,

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

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

¹⁸ Έκθεση της επιτροπής στο συμβούλιο και ευρωπαϊκό κοινοβούλιο σχετικά με το ευρωπαϊκό ταμείο: επιτροπή των Ε.Κ. Βρυξέλλες 2004. Λεοντάρης Κ. Μιλτιάδης, Ανάλυση ΦΠΑ στις επιχειρήσεις, Εκδόσεις Πάμισος, Αθήνα 2002.

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

β) η περιστασιακή παράδοση καινούργιων μεταφορικών μέσων, που αποστέλλονται ή μεταφέρονται προς άλλο κράτος - μέλος. Επίσης η παράδοση αγαθών που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης, τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται προς άλλο κράτος μέλος, εφόσον ο αγοραστής είναι πρόσωπο που εμπίπτει στις διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της προηγούμενης περίπτωσης α' και τα αγαθά αυτά διακινούνται υπό καθεστώς αναστολής καταβολής του ειδικού φόρου κατανάλωσης ,

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

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

Η παρούσα απαλλαγή, καθώς και η απαλλαγή που προβλέπεται στην περίπτωση ζ' της παραγράφου 1 του άρθρου 24, παρέχεται συνολικά μέχρι του κοινού ορίου, που προβλέπεται από τις διατάξεις αυτές.

2. Οι διατάξεις του άρθρου αυτού δεν έχουν εφαρμογή στις παραδόσεις αγαθών που υπάγονται σε φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 45 και 46.

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

5.5.1 Απαλλαγές στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών

1. Απαλλάσσονται από το φόρο:

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

β) η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, για τα οποία, κατ' εφαρμογή των παραγράφων 2 και 3 του άρθρου 34, ο αποκτών (αγοραστής) τα αγαθά στο εσωτερικό της χώρας δικαιούται, σε κάθε περίπτωση, ολικής επιστροφής του φόρου προστιθέμενης αξίας.

2. Στην ενδοκοινοτική απόκτηση εφημερίδων και περιοδικών αναστέλλεται η είσπραξη του οφειλόμενου φόρου.

Ο φόρος αυτός καταβάλλεται όταν οι εφημερίδες και τα περιοδικά διανέμονται στην Ελλάδα από τον υποκείμενο στο φόρο ή από το πρακτορείο διανομής και σε περίπτωση που δεν υπάρχει ούτε πρακτορείο διανομής, από τον παραλήπτη τους.

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

5.6 ΤΡΙΓΩΝΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ

Τριγωνική συναλλαγή πραγματοποιείται στην περίπτωση που τα υλικά δεν επιστρέφουν μετά την επεξεργασία στο Κράτος Μέλος από όπου προέρχονται, διότι το έτοιμο προϊόν αποστέλλεται σε άλλο Κράτος Μέλος ή σε τρίτη χώρα, κατ' εντολή και για λογαριασμό του εργοδότη.

Παράδειγμα

Γερμανός αγοράζει υλικά από την Ολλανδία τα οποία κατ' εντολή του αποστέλλονται στην Ελλάδα για επεξεργασία.

Το έτοιμο προϊόν από την Ελλάδα αποστέλλεται στη Γερμανία.

α) Ο Ολλανδός πωλητής των υλικών πραγματοποιεί απαλλασσόμενη ενδοκοινοτική παράδοση στην Ολλανδία.

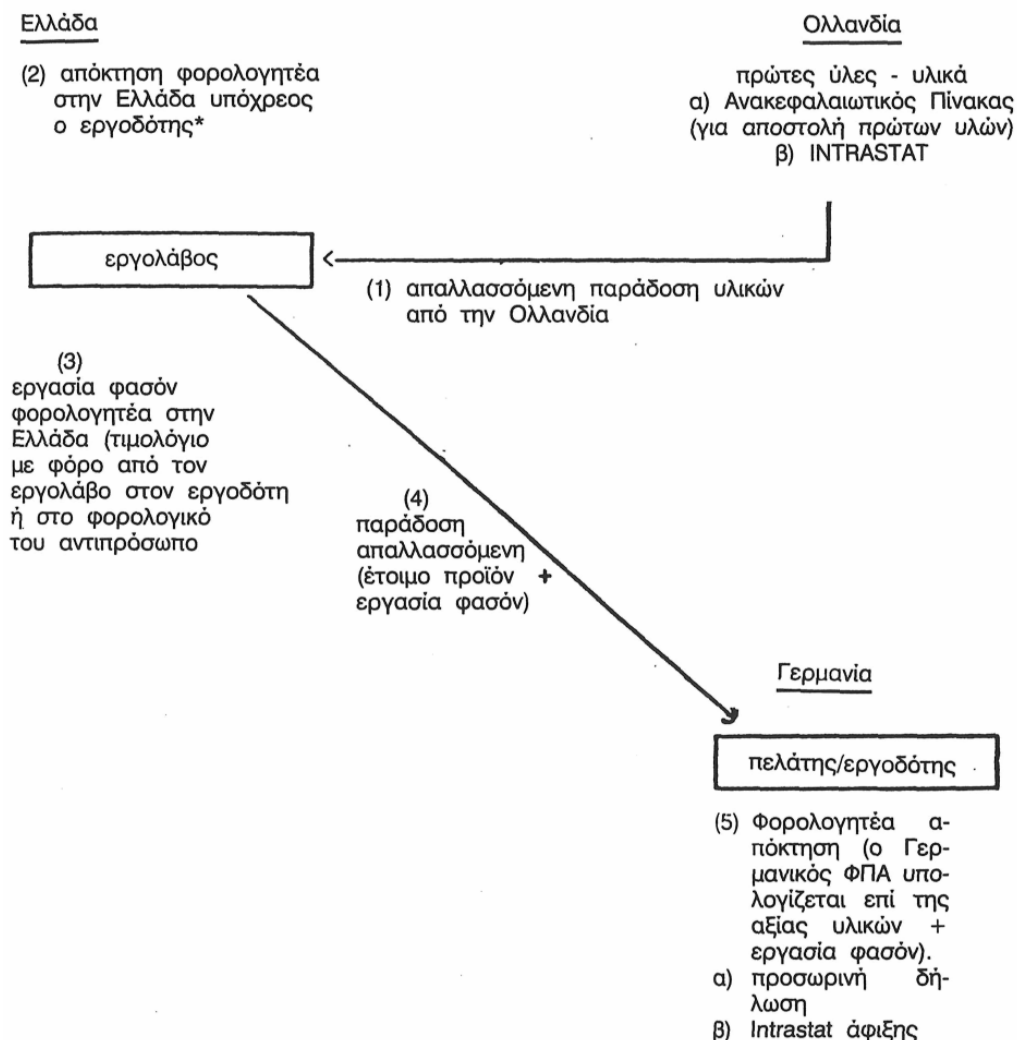
Ο Γερμανός πραγματοποιεί ενδοκοινοτική απόκτηση φορολογητέα στην Ελλάδα, όπου αυτός πρέπει να έχει ΑΦΜ/ΦΠΑ ή να ορίσει φορολογικό αντιπρόσωπο.

Ο φορολογικός αντιπρόσωπος του Γερμανού στην Ελλάδα είναι ιδιοκτήτης των υλικών που τα θέτει στη διάθεση του έλληνα εργολάβου.

β) Η εργασία φασόν φορολογείται στην Ελλάδα με το συντελεστή του αγαθού που παράγεται.

γ) Ο Γερμανός εργοδότης ή ο φορολογικός του αντιπρόσωπος στην Ελλάδα, πραγματοποιεί ενδοκοινοτική παράδοση προς τη Γερμανία, απαλλασσόμενη στην Ελλάδα (άρθρο 22α παράγραφος 1 ν. 1642/86).

Στη Γερμανία πραγματοποιείται φορολογητέα ενδοκοινοτική απόκτηση. Ο Φ.Π.Α. οφείλεται επί της αξίας των υλικών και της εργασίας φασόν, τα οποία τιμολογούνται ή από το φορολογικό αντιπρόσωπο του γερμανού στην Ελλάδα ή από την εγκατάσταση του γερμανού στη χώρα μας.



* Ο Γερμανός εργοδότης πρέπει να έχει ΑΦΜ/ΦΠΑ στην Ελλάδα ή να ορίσει φορολογικό αντιπρόσωπο. Στην περίπτωση αυτή έχει τις παρακάτω υποχρεώσεις:

α) προσωρινή δήλωση για την ενδοκοινοτική απόκτηση της αξίας των πρώτων υλών

β) ανακεφαλαιωτικός πίνακας για την ενδοκοινοτική παράδοση τόσο για τις πρώτες ύλες όσο και για την εργασία φασόν

γ) INTRASTAT άφιξης (για τις πρώτες ύλες) και αποστολής (για το έτοιμο προϊόν) Σημειώνεται ότι, ως φορολογικός αντιπρόσωπος του γερμανού στην Ελλάδα μπορεί να οριστεί και ο Έλληνας φασονιέρης αρκεί να είναι ο μοναδικός

φορολογικός αντιπρόσωπος για όλες τις πράξεις του γερμανού εργοδότη στη χώρα μας.

5.7 ΑΠΛΟΠΟΙΗΣΗ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΩΝ ΣΕ ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΦΑΣΩΝ ΕΚΤΟΣ ΑΠΟ ΔΙΜΕΡΕΙΣ¹⁹

ΓΕΝΙΚΑ

Σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης β' της παραγράφου 3 του άρθρου 5 του ν. 1642/86, όπως ισχύει, σε συνδυασμό και με την περιπτ. α' της παραγρ. 5 του άρθρου 28α της Οδηγίας 77/388/ΕΟΚ, όπως ισχύει, οι προϋποθέσεις για τον χαρακτηρισμό των εργασιών φασόν ως διμερών είναι οι εξής:

1. Οι πρώτες ύλες να προέρχονται από το Κράτος Μέλος στο οποίο θα επιστρέψει το έτοιμο προϊόν.

2. Ο εργοδότης να έχει ΑΦΜ/ΦΠΑ ή να ορίσει φορολογικό αντιπρόσωπο του στο Κράτος Μέλος προέλευσης των πρώτων υλών και επιστροφής του έτοιμου προϊόντος.

Στις περιπτώσεις που οι εν λόγω προϋποθέσεις δεν τηρούνται, η φορολογική μεταχείριση των ενδοκοινοτικών εργασιών φασόν είναι πολύπλοκη. Για το λόγο αυτό η Ευρωπαϊκή Επιτροπή πρότεινε μέτρα απλούστευσης που έγιναν αποδεκτά από όλα τα Κράτη Μέλη.

Η απλούστευση ανάγεται στην αποφυγή υποχρέωσης των επιχειρήσεων που στέλνουν πρώτες ύλες για εργασίες φασόν σε άλλο Κράτος Μέλος, στον ορισμό φορολογικού αντιπροσώπου τους, σ' αυτό το άλλο Κράτος Μέλος, για τις συγκεκριμένες πράξεις.

Τα μέτρα απλούστευσης εφαρμόζονται με τις εξής προϋποθέσεις:

1. Όλα τα εμπλεκόμενα στη συναλλαγή Κράτη Μέλη να θεωρούν τις εργασίες φασόν σαν παράδοση αγαθού.

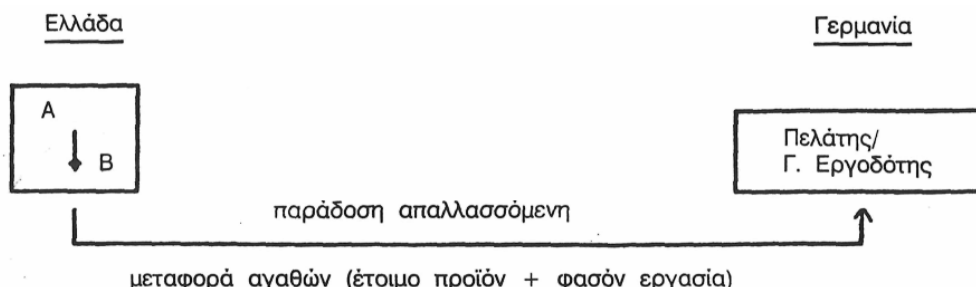
2. Ο εργοδότης να έχει ΑΦΜ/ΦΠΑ ή να έχει ορίσει φορολογικό αντιπρόσωπο του στο Κράτος Μέλος άφιξης του έτοιμου προϊόντος.

Σε περίπτωση που ο εργοδότης είναι επιχειρηματίας τρίτης χώρας, για να εφαρμοσθεί η διαδικασία απλούστευσης, πρέπει να εγκατασταθεί στη χώρα

¹⁹ Τόση Χρήστου, Κώδικες Φορολογικής και Εμπορικής Νομοθεσίας, Εκδόσεις Παμισός, Αθήνα 2005. www.ypourgeioexoterikon.gr.

άφιξης του έτοιμου προϊόντος ή να ορίσει σ' αυτήν φορολογικό του αντιπρόσωπο.

ΕΙΔΙΚΟΤΕΡΑ



— Έλληνας υποκείμενος στο φόρο Α, πουλάει πρώτες ύλες σε Γερμανό υποκείμενο στο φόρο Γ.

— Ο Γερμανός, πρέπει να διαθέτει ΑΦΜ/ΦΠΑ ή να ορίσει φορολογικό αντιπρόσωπο του στην Ελλάδα.

— Εκδίδεται τιμολόγιο από τον Α προς τον Γ ή στο φορολογικό του αντιπρόσωπο, με φόρο, ο οποίος καταβάλλεται από το Γερμανό στο Ελληνικό Δημόσιο και εκ των υστέρων επιστρέφεται ή εκπίπτει, κατά περίπτωση.

— Οι πρώτες ύλες παραδίδονται από τον υποκείμενο στο φόρο Α στην Ελλάδα για μεταποίηση στον εργολάβο Β, για λογαριασμό του Γ.

— Η φασόν εργασία που πραγματοποιείται από τον Β φορολογείται στο εσωτερικό της χώρας.

— Ο φόρος καταβάλλεται από το Γερμανό ή από το φορολογικό του αντιπρόσωπο και εκ των υστέρων επιστρέφεται ή εκπίπτει, κατά περίπτωση.

Το έτοιμο προϊόν αποστέλλεται στη Γερμανία και μεταφέρεται από τον Γ. Στην περίπτωση αυτή πραγματοποιείται ενδοκοινοτική παράδοση απαλλασσόμενη στην Ελλάδα και φορολογητέα απόκτηση στη Γερμανία. Επί της αξίας των πρώτων υλών και της εργασίας φασόν υπολογίζεται ο γερμανικός Φ.Π.Α.

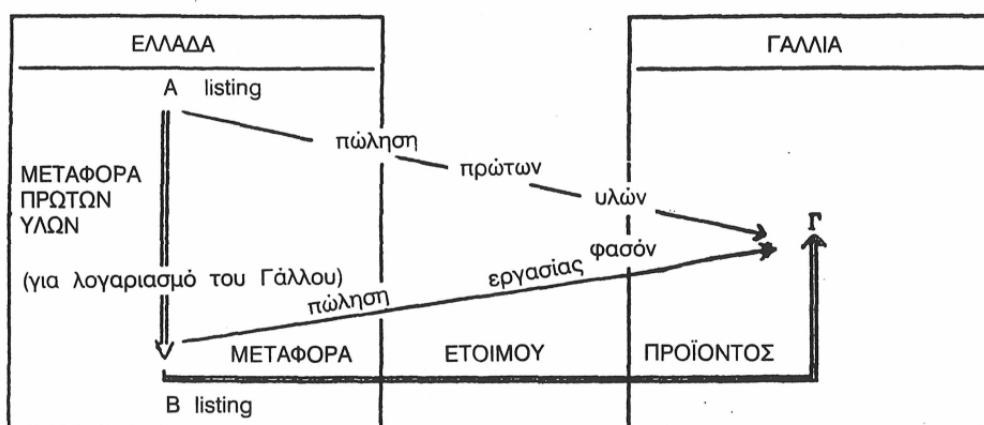
5.7.1 Διαδικασία απλούστευσης

Τα παρακάτω παραδείγματα αποτελούν ενδεικτικές περιπτώσεις εφαρμογής της απλοποιημένης διαδικασίας στη φορολογική μεταχείριση των εργασιών φασόν πλην των διμερών.

Με την επιφύλαξη άλλων κοινοτικών φορολογικών διατάξεων και εφόσον τηρούνται οι όροι και οι προϋποθέσεις που ήδη αναφέρθηκαν, κάθε μια από τις απλοποιημένες περιπτώσεις που αναλύονται κατωτέρω, μπορεί να γίνει και συνδυασμός μεταξύ τους.

Περίπτωση 1

Γάλλος υποκείμενος στο φόρο στη Γαλλία Γ, αγοράζει πρώτες ύλες (υφάσματα) στην Ελλάδα, από τον Έλληνα Α, υποκείμενο στο φόρο, ο οποίος τα στέλνει στον Έλληνα εργολάβο Β, προκειμένου να κατασκευαστούν ενδύματα για λογαριασμό του Γάλλου Γ. Το έτοιμο προϊόν (ενδύματα) αποστέλλεται από τον Β, στον υποκείμενο στο φόρο εργοδότη Γ, στη Γαλλία.



Απλοποιημένη φορολογική μεταχείριση

Όταν ένας εργοδότης (Γ) που διαθέτει ΑΦΜ/ΦΠΑ σε Κράτος Μέλος (Γαλλία) διαφορετικό από εκείνο στο οποίο πραγματοποιούνται οι εργασίες φασόν, αγοράζει πρώτες ύλες από υποκείμενο στο φόρο (Α) ενός άλλου Κράτους Μέλους Ελλάδα, στο εσωτερικό του οποίου εκτελούνται υλικά οι εργασίες φασόν, από ένα άλλο υποκείμενο στο φόρο (Β) (εργολάβο) με αυτές τις πρώτες ύλες, τα Κράτη Μέλη και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή συμφώνησαν ομόφωνα να εφαρμόζουν τα εξής:

—η παράδοση των πρώτων υλών απαλλάσσεται ως ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών, εφόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις απαλλαγής που προβλέπονται από τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 22α του ν. 1642/86, όπως ισχύει, (σημείο α της ενότητας Α του άρθρου 28γ, της Οδηγίας 77/388/ΕΟΚ, όπως ισχύει).

—για το σκοπό αυτό, η προϋπόθεση σχετικά με τη μεταφορά των πρώτων υλών θα αξιολογείται με βάση τα αποδεικτικά στοιχεία που διαθέτει ο προμηθευτής των πρώτων υλών, και σε συνάρτηση με τη μεταφορά του τελικού προϊόντος στο Κράτος Μέλος στο εσωτερικό του οποίου ο εντολέας διαθέτει ΑΦΜ/ΦΠΑ.

Προκειμένου να απαλλαγεί από το φόρο η αγορά αγαθών και η φασόν εργασία στην Ελλάδα, διότι φορολογείται ως ενδοκοινοτική απόκτηση το έτοιμο προϊόν στη Γαλλία, πρέπει να πληρούνται οι παρακάτω υποχρεώσεις, κατά περίπτωση:

1) Υποχρεώσεις του Α	2) Υποχρεώσεις του Β	3) Υποχρεώσεις του Γ
<ul style="list-style-type: none"> - ανακεφαλαιωτικός πίνακας προς τη Γαλλία για τις πρώτες ύλες (ενδοκοινοτική παράδοση με τον ΑΦΜ/ΦΠΑ του Γ) - ζητάει από τον Β αντίγραφο της φορτωτικής ή άλλου εγγράφου σχετικά με τη μεταφορά των αγαθών στη Γαλλία - τιμολόγιο προς τον Γ για την παράδοση των πρώτων υλών, χωρίς ΦΠΑ εφόσον τα αγαθά θα μεταφερθούν στη Γαλλία μετά από την εκτέλεση της φασόν εργασίας. - Προσωρινή δήλωση ΦΠΑ 	<ul style="list-style-type: none"> - ανακεφαλαιωτικός πίνακας για την εργασία φασόν με τον ΑΦΜ/ΦΠΑ του Γ - έγγραφο αποδεικτικό της μεταφοράς του έτοιμου προϊόντος στη Γαλλία - τιμολόγιο προς τον Γ για την εργασία φασόν με τον ΑΦΜ του Γάλλου στη Γαλλία - προσωρινή δήλωση ΦΠΑ - INTRASTAT (αποστολής) 	<ul style="list-style-type: none"> - προσωρινή δήλωση, για τη φορολογητέα ενδοκοινοτική απόκτηση των πρώτων υλών στη Γαλλία και για τη φορολογητέα ενδοκοινοτική απόκτηση της εργασίας φασόν στη Γαλλία. - INTRASTAT (άφιξης)

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΚΤΟ

6.1 ΠΡΟΣΒΑΣΗ ΣΤΗΝ ΑΓΟΡΑ ΤΡΙΤΩΝ ΧΩΡΩΝ²⁰

Η Ευρωπαϊκή Ένωση εφαρμόζει από το 1996 τη Στρατηγική για Την Πρόσβαση στην Αγορά με σκοπό να ενδυναμώσει τις πολυμερείς και διμερείς εμπορικές σχέσεις της και να «ανοίξω) τις αγορές των τρίτων χωρών. Στο πλαίσιο αυτής της στρατηγικής, η Ε.Ε. παρέχει πληροφορίες στις ευρωπαϊκές εξαγωγικές επιχειρήσεις για τις συνθήκες που επικρατούν στις αγορές των τρίτων χωρών και προσπαθεί να αντιμετωπίσει τα υφιστάμενα εμπόδια στο εμπόριο των αγαθών, των υπηρεσιών και στους τομείς των πνευματικών δικαιωμάτων και των επενδύσεων. Για το σκοπό αυτό έχει δημιουργηθεί και η ευρωπαϊκή διαδικτυακή βάση δεδομένων για την πρόσβαση στην αγορά (market access database) η οποία αναβαθμίστηκε πρόσφατα και σήμερα παρέχει περισσότερες υπηρεσίες σε σχέση με το παρελθόν.

Μετά από τη δεκαετή εφαρμογή της Στρατηγικής για την Πρόσβαση στην Αγορά αλλά και τις τελευταίες εξελίξεις στον Παγκόσμιο οργανισμό Εμπορίου, όπου υπάρχει στασιμότητα στις πολυμερείς διαπραγματεύσεις, στόχο της Ε.Ε. αποτελεί η αναθεώρηση της στρατηγικής και η αναζήτηση εναλλακτικών τρόπων, προώθησης διεθνών οικονομικών συνεργασιών. Η πρωτοβουλία αυτή ξεκίνησε επειδή, παρά το γεγονός ότι η νομοθεσία σε πολλές τρίτες χώρες συντάσσεται πλέον με τους κανόνες του Παγκοσμίου Οργανισμού Εμπορίου σε θέματα όπως Π.χ. οι δασμοί, τα πνευματικά δικαιώματα, τα τεχνικά εμπόδια στο εμπόριο, Κ.λπ., οι κανόνες αυτοί δεν συμβαδίζουν με την ολοένα αυξανόμενη παρουσία νέων εμποδίων στο εμπόριο. Έτσι για παράδειγμα, σε τομείς όπως η φορολόγηση των εξαγωγών, η προστασία των πνευματικών δικαιωμάτων, η πιστοποίηση των προϊόντων, οι κρατικές προμήθειες, οι επενδύσεις και οι υπηρεσίες, οι πολυμερείς κανόνες του Π.Ο.Ε δεν ανταποκρίνονται στα πολύπλοκα προβλήματα που αντιμετωπίζουν οι εξαγωγείς.

Στα πλαίσια της αναθεώρησης της Ευρωπαϊκής Στρατηγικής για την Πρόσβαση στην Αγορά, η αρμόδια υπηρεσία του ΥΠΟΙΟ δημιούργησε μια ελληνική βάση δεδομένων για την πρόσβαση στην αγορά των τρίτων - εκτός

²⁰ Τόση Ν. Χρήστου: Κώδικας Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, Εκδόσεις Παμισος, Δ' έκδοση, Αθήνα, 2008. www.oee.gr, www.ependytis.gr.

Ε.Ε. - χωρών, στα πρότυπα της αντίστοιχης ευρωπαϊκής, όπου οι Έλληνες εξαγωγείς θα έχουν την δυνατότητα να υποβάλλουν:

- καταγγελίες σχετικά με τα εμπόδια που συναντούν στο εμπόριο αγαθών, υπηρεσιών και στον τομέα των επενδύσεων και
- οποιαδήποτε άλλη πληροφορία σχετικό με την πρόσβαση στις αγορές τρίτων χωρών.

Η δημιουργία της ελληνικής βάσης δεδομένων για την πρόσβαση στην αγορά ανακοινώθηκε από τον Υπουργό Οικονομίας και οικονομικών στην πρόσφατη συνεδρίαση του Εθνικού Συμβουλίου Εξαγωγών στις 28/06/2007. Για τη συλλογή των απαιτούμενων στοιχείων και τον εφοδιασμό της βάσης δεδομένων διανεμήθηκε στους αρμόδιους φορείς ένα ερωτηματολόγιο το οποίο απευθύνεται στις ελληνικές εξαγωγικές επιχειρήσεις και το οποίο έχει ήδη αναρτηθεί στην ιστοσελίδα του υπουργείου. Το ερωτηματολόγιο αυτό θα αναμορφωθεί σύντομα και σύμφωνα με το αντίστοιχο της Ε.Ε. ώστε να είναι πιο εύκολη η ηλεκτρονική συμπλήρωση του και να είναι περισσότερο αναλυτικό και προσιτό στις επιχειρήσεις. Σκοπός του είναι η, μέσω της συμπλήρωσης του, καταγραφή όλων των εμποδίων που συναντούν οι ελληνικές επιχειρήσεις κατά την εξαγωγή των προϊόντων τους στις τρίτες χώρες και η καταχώρηση τους στην ελληνική βάση δεδομένων. Τα δεδομένα αυτά θα

μεταβιβάζονται σε δεύτερη φάση, μέσω των υπηρεσιών του υπουργείου, στην ευρωπαϊκή βάση δεδομένων ώστε σε συνεργασία με τις αρμόδιες υπηρεσίες της Ε.Ε. να επιδιώκεται η εξάλειψη τους

ο Υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών θεωρεί ότι μόνο με τη συνεχή ροή πληροφοριών από τις ελληνικές επιχειρήσεις θα ανοίξει ο δρόμος για την εξάλειψη των εμποδίων που συναντούν οι Έλληνες εξαγωγείς κατά την πρόσβαση τους στις αγορές τρίτων χωρών. Πιστεύουμε ότι η απαλοιφή των εμποδίων θα επιτρέψει στην Ελλάδα να προωθήσει τα προϊόντα της, θα δώσει ώθηση στις ελληνικές εξαγωγές και θα ωφελήσει και τις μικρομεσαίες επιχειρήσεις που έχουν εξαγωγικό προσανατολισμό δεδομένου ότι και αυτές θα επωφεληθούν από τον περιορισμό και την απλοποίηση των διαδικασιών που εφαρμόζονται σε πολλές τρίτες χώρες.

6.1.1 Εμπορικές Δραστηριότητες²¹

Στις εμπορικές συναλλαγές με τις τρίτες χώρες, τα κράτη μέλη της Ε. Ένωσης ακολουθούν μια κοινή εμπορική πολιτική, η οποία καθορίζεται και υλοποιείται από τα κοινοτικά όργανα που εδρεύουν στις Βρυξέλλες. Πέραν αυτού, στοιχεία μίας εμπορικής και βιομηχανικής πολιτικής έχουν τεθεί σε ισχύ μετά την υιοθέτηση της Ενιαίας Ευρωπαϊκής Πράξης το 1985. Μέσα σ'αυτό το θεσμικό πλαίσιο, οι περισσότερες ευρωπαϊκές επιχειρήσεις εξερευνούν νέες οδούς εμπορικών συναλλαγών με τις τρίτες χώρες και δημιουργούν νέες μεθόδους συνεργασίας εντός της Ε. Ένωσης.

Υπηρεσίες: Οι παρακάτω υπηρεσίες έχουν σχεδιαστεί με γνώμονα τη σύγκλιση εμπορικών συμφερόντων.

1. Πρόγραμμα συνεργασίας BC-NET Η ELYROS S.A. ήταν σύμβουλος του BC-Net από την ίδρυση του, πριν μια δεκαετία, μέχρι και τη λήξη του (2000). Το Business Cooperation Network είναι ένα κοινοτικό πρόγραμμα που στοχεύει σε διάφορους τύπους συνεργασίας μεταξύ μικρομεσαίων επιχειρήσεων, τόσο εντός της Ε. Ένωσης, όσο και τρίτων χωρών, οι οποίες συνδέονται μέσω αυτού του προγράμματος. Η ELYROS S.A. συμβουλεύει περαιτέρω τις επιχειρήσεις, σε συγκεκριμένες λεπτομέρειες, με σκοπό την επίτευξη μιας επιτυχούς συνεργασίας. Η εμπειρία από την εφαρμογή του προγράμματος αυτού έχει χρησιμεύσει σε σωρεία επιχειρήσεων, με απαντήσεις σε θέματα που καλύπτουν το νομικό περίβλημα των αιτημάτων, την ουσιαστική συμβολή στη λήψη της τελικής απόφασης εκ μέρους του επιχειρηματία και την καθοδήγηση στις λεπτομέρειες εφαρμογής του σχεδίου το οποίο υλοποιείται.
2. Εμπορία αγροτικών προϊόντων: Η ELYROS S.A. διαθέτει την κατάλληλη εμπειρία όσον αφορά τη διάρθρωση της Κοινής Αγροτικής Πολιτικής της Ε. Ένωσης. Αυτή η εμπειρία καλύπτει τόσο την παραγωγή, όσο και τη μεταποίηση και την εμπορία. Έτσι, αναλαμβάνει διαπραγματεύσεις, συμβουλεύει πιθανούς αγοραστές ή πωλητές όσον αφορά τα υπάρχοντα αποθέματα ή τις τιμές αγοράς, τις διαδικασίες και τους όρους για την επίτευξη συμφωνιών και συνδράμει στην εκπόνηση και σύναψη των τελικών συμβολαίων.

²¹ Γετίμησ Π. – Καυκαλάς Γρ.: Αστική και περιφερειακή ανάπτυξη, Θεμέλιο, Αθήνα 2005

3. Σχέσεις με την Κεντρική και Ανατολική Ευρώπη, την Κύπρο και τις χώρες Μασρέκ.: Η ELYROS S.A. παρέχει την κατάλληλη καθοδήγηση όσον αφορά τις εμπορικές δυνατότητες που παρουσιάζονται στην Κεντρική και Ανατολική Ευρώπη, καθώς και όσον αφορά τις ενέργειες για την επίτευξη εμπορικών συμφωνιών στο έδαφος της πρώην Ε.Σ.Σ.Δ. Επίσης, αναλαμβάνει διεθνείς διαπραγματεύσεις εμπορικών ή άλλων συναλλαγών για λογαριασμό εταιριών που θα ήθελαν να επεκτείνουν τις δραστηριότητες τους στην Κεντρική και Ανατολική Ευρώπη, την Κύπρο και τις χώρες Μασρέκ, με έμφαση το Λίβανο, την Αίγυπτο και την Ιορδανία.

6.1.2 Εισαγωγή από Τρίτες Χώρες (Τρόπος Εκτελωνισμού)

Για οποιαδήποτε άφιξη αγαθών από τρίτες χώρες (μη κράτη-μέλη της Ε.Ε.) θα πρέπει να γίνεται εκτελωνισμός στο Ελληνικό κράτος.

- Στις περιπτώσεις που οι αφίξεις γίνονται ταχυδρομικώς μέσω Ε.Λ.Τ.Α., υπάρχει αρμόδια υπηρεσία εκτελωνισμού ταχυδρομικών αφίξεων, η οποία ανοίγει τα δέματα και τα εκτελωνίζει πριν φτάσουν στον παραλήπτη. Σε ορισμένες περιπτώσεις (κυρίως όταν αφορούν μικροδέματα) τα Ε.Λ.Τ.Α. μη γνωρίζοντας ότι το συγκεκριμένο δέμα αφορά εισαγωγή αγαθού από Τρίτη χώρα, δεν το εκτελωνίζει. Στην περίπτωση αυτή είναι υποχρεωμένος ο κάθε εισαγωγέας - παραλήπτης (Ε. Υ.) να επιστρέφει το δέμα στο ταχυδρομείο από όπου το παρέλαβε και να επισημαίνει ότι αφορά εισαγωγή για να προχωρήσει η διαδικασία του εκτελωνισμού (προσοχή: απαραίτητη προϋπόθεση στις περιπτώσεις αυτές είναι να μην ανοίγονται τα δέματα από τους παραλήπτες).

- Όταν οι αφίξεις γίνονται με ΙΔΙΩΤΙΚΑ ΤΑΧΥΔΡΟΜΕΙΑ, τότε ο παραλήπτης πρέπει να τα στείλει για εκτελωνισμό στο αρμόδιο Τελωνείο. Στην περίπτωση αυτή δεν πρέπει να ανοιχθεί το δέμα από τον παραλήπτη πριν πάει στο τελωνείο.

- Για να μπορέσουν να κάνουν τον εκτελωνισμό οι τελωνειακές αρχές πρέπει να υπάρχει και το τιμολόγιο μέσα στο δέμα. Επειδή μερικές φορές το τιμολόγιο έρχεται πριν την αποστολή των αγαθών, πρέπει αυτό να προσκομίζεται και να επιδεικνύεται στις Τελωνειακές Αρχές.

- Τέλος, για την ολοκλήρωση των διαδικασιών απαιτείται αίτηση εκτελωνισμού (έντυπο του τελωνείου το οποίο διατίθεται από τον Εκτελωνιστή).

- Όταν οι Ε. Υ. καταθέτουν τα τιμολόγια στην Επιτροπή Ερευνών θα πρέπει να συνοποβάλλουν και τις διασαφήσεις εκτελωνισμού είτε του ταχυδρομείου ή του τελωνείου.

6.2 ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΙΟΥΝΙΟΣ 2008²²

Τα προσωρινά στοιχεία της ΕΣΥΕ, για τις εξαγωγές εμπορευματικών συναλλαγών του Ιουνίου 2008, δίνουν αύξηση στις ελληνικές εξαγωγές, σε ποσοστό 7,5%-μεγαλύτερο από το αρχικά εκτιμώμενο ποσοστό- συγκριτικά με τον αντίστοιχο μήνα του 2007. Να σημειωθεί ότι παρατηρείται αύξηση 11,3% για τις ενδοκοινοτικές εξαγωγές, ενώ οι εξαγωγές προς τρίτες χώρες εμφανίζουν οριακή αύξηση της τάξης του 1%. Οι ελληνικές εισαγωγές καταγράφουν επίσης αυξητική πορεία σε ποσοστό 5% συγκριτικά με τον Ιούνιο 2007, με αποτέλεσμα την αύξηση του ελλείμματος του εμπορικού ισοζυγίου κατά 3,7%.

Εμπορευματικές συναλλαγές Ιανουάριος-Ιούνιος 2008

Μετά από πέντε εξεταζόμενα διαστήματα του 2008, όπου οι εξαγωγές παρουσίαζαν διαρκή πτώση συγκριτικά με το 2007, το διάστημα Ιανουάριος-Ιούνιος 2008 η μεταβολή των ελληνικών εξαγωγών εμφανίζει θετικό πρόσημο, σε σύγκριση με το προηγούμενο έτος. Πιο συγκεκριμένα, για το πρώτο εξάμηνο του 2008, οι ελληνικές εξαγωγές παρουσιάζουν αύξηση 1,6%, συγκριτικά με το αντίστοιχο διάστημα του προηγούμενου έτους. Όπως παρατηρείται από το διάγραμμα, οι ελληνικές εξαγωγές καταγράφουν διόρθωση από τον Απρίλιο του τρέχοντος έτους, με αποτέλεσμα, το εξεταζόμενο διάστημα να εμφανιστούν οριακά βελτιωμένες σε σχέση με το αντίστοιχο διάστημα του 2007. Αναφορικά με την κατανομή σε Ε.Ε. και Τρίτες Χώρες, το ενδοκοινοτικό εμπόριο στην πενταετία παρατηρείται να κερδίζει σταδιακά έδαφος σε βάρος των εξαγωγών σε χώρες εκτός Ε.Ε. και το εξεταζόμενο διάστημα να κατανέμεται σε 67,4% και 32,6% αντίστοιχα.

Μείωση σε ποσοστό 2,7% καταγράφουν οι ελληνικές εισαγωγές το πρώτο εξάμηνο του 2008 συγκριτικά με το αντίστοιχο διάστημα του 2007, ενώ σε αξία ανέρχονται σε 25,6 δις. ευρώ. Παρόλη τη συνολική μείωση των εισαγωγών, οι ενδοκοινοτικές εισαγωγές εμφανίζουν αύξηση σε ποσοστό 7,5%,

²² Πηγή: ΕΣΥΕ. Επεξεργασία: Ινστιτούτο Εξαγωγικών Ερευνών και Σπουδών (ΙΕΕΣ) ΣΕΒΕ

ενώ αντίθετα οι εισαγωγές από τις Τρίτες Χώρες καταγράφουν σημαντική μείωση της τάξης του 17,8%.

Η παρατηρούμενη αύξηση κατά 1,6% στις εξαγωγές και μείωση κατά 2,7% στις εισαγωγές το διάστημα Ιανουάριος-Ιούνιος 2008 αποτυπώνεται στη βελτίωση του ελλείμματος του εμπορικού ισοζυγίου κατά 4,7%, με το έλλειμμα να ανέρχεται στα 17,1 δις. ευρώ.

6.3 ΔΑΣΜΟΛΟΓΙΚΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑ ΤΗΣ ΕΚ/ΕΕ ΜΕ ΤΡΙΤΕΣ ΧΩΡΕΣ²³

Πολυάριθμες δασμολογικές ποσοστώσεις και απαλλαγές ανοίγονται κάθε χρόνο, σ' εφαρμογή διμερών συμφωνιών με τρίτες χώρες ή κατ'αυτόνομο τρόπο, για να εξασφαλίσουν τον εφοδιασμό της Κοινότητας σε ορισμένα προϊόντα [Κανονισμός 2505/96 ενοποιημένη έκδοση 01.01.2008]. Για τον ίδιο σκοπό, καθώς και για την ενθάρρυνση της χρήσης από την κοινοτική βιομηχανία προϊόντων που προέρχονται ή προορίζονται για νέες τεχνολογίες, το Συμβούλιο θεσπίζει κάθε χρόνο την πρόσκαιρη αναστολή της είσπραξης δασμών για περίπου 1.800 προϊόντα ή ομάδες προϊόντων σχετιζόμενων κυρίως με τους κλάδους της χημείας, της ηλεκτρονικής και της αεροναυπηγικής [Κανονισμός 1255/96, ενοποιημένη έκδοση 01.01.2008]. Επίσης ορισμένα γεωργικά και αλιευτικά προϊόντα τυγχάνουν μέτρων πρόσκαιρης αναστολής, για τη βελτίωση του επισιτιστικού εφοδιασμού ή για τον σεβασμό υποχρεώσεων που έχουν αναληφθεί έναντι προτιμησιακών τρίτων χωρών.

Η νομοθεσία ως προς τα προτιμησιακά τελωνειακά καθεστώτα, προερχόμενα από τις διάφορες συμφωνίες της ΕΕ και χωρών ή ομάδων χωρών με τις οποίες έχει συνάψει ειδικές εμπορικές σχέσεις, έχει τώρα συγκεντρωθεί σε μερικούς βασικούς κανονισμούς. Για λόγους απλοποίησης και αποτελεσματικότητας, η δημοσίευση των δασμολογικών αναστολών σε μεμονωμένους κανονισμούς με συγκεκριμένη ημερομηνία ισχύος έχει αντικατασταθεί από συνολική δημοσίευση πολυετούς ισχύος [Κανονισμός 1255/96, ενοποιημένη έκδοση 01.01.08]. Οι κοινοτικοί εξαγωγείς, οι οποίοι δρουν σε ένα ή περισσότερα κράτη μέλη μπορούν να ζητούν μόνον μία άδεια εξαγωγής σύμφωνα με τις διατάξεις που διέπουν τις προτιμησιακές συναλλαγές

²³ Χατζημιχάλης Κ. Περιφερειακή Ανάπτυξη και Πολιτική, Εξάντας, Αθήνα 2008. www.naytemporiki.gr. Πλασκοβίτης Η: Η μεταρρύθμιση των διαρθρωτικών πολιτικών της Ευρωπαϊκής Ένωσης, Θεμέλιο, Αθήνα.

μεταξύ της Ευρωπαϊκής Κοινότητας και ορισμένων χωρών [Κανονισμός 450/2008].

Στα πλαίσια της πολιτικής της συνεργασίας για την ανάπτυξη, η Ευρωπαϊκή Ένωση εφαρμόζει γενικευμένες δασμολογικές προτιμήσεις στα προϊόντα τα εισαγόμενα από αναπτυσσόμενες χώρες

[Κανονισμός 980/2005, ενοποιημένη έκδοση 05.06.2007]. Στις χώρες της Αφρικής, της Καραϊβικής και του Ειρηνικού (ΑΚΕ), με τις οποίες έχει υπογράψει τη Συμφωνία του Κοτονού, η Ευρωπαϊκή Ένωση παρέχει την ελεύθερη πρόσβαση του συνόλου σχεδόν των εξαγωγικών τους προϊόντων, εκτός από τα υφαντουργικά προϊόντα και τα γεωργικά προϊόντα, που υπάγονται σε κοινή οργάνωση της αγοράς της κοινής γεωργικής πολιτικής [Κανονισμός 2286/2002].

Μετά την ένταξη στην Κοινότητα του Ηνωμένου Βασιλείου και της Δανίας, χωρών που ήταν προηγουμένως μέλη της Ευρωπαϊκής Ζώνης Ελεύθερων Συναλλαγών (ΕΖΕΣ), για να αποφευχθεί η όρθωση νέων εμποδίων του εμπορίου μεταξύ ευρωπαϊκών χωρών, συμφωνίες ελεύθερης συναλλαγής συνήφθησαν μεταξύ της Κοινότητας και των χωρών της ΕΖΕΣ. Αυτές οι διμερείς συμφωνίες αντικαταστάθηκαν, από την 1η Ιανουαρίου 1994, από τη Συνθήκη για τον Ευρωπαϊκό Οικονομικό Χώρο (ΕΟΧ), η οποία, μετά από τις προσχωρήσεις στην ΕΕ της Αυστρίας, της Σουηδίας και της Φινλανδίας, συνδέει τα κράτη μέλη της ΕΚ/ΕΕ με τη Νορβηγία, την Ισλανδία και το Λιχτενστάιν μέσα σε μια ευρεία οικονομική ζώνη που εγγυάται, όχι μόνο την ελευθερία του εμπορίου, αλλά και τις άλλες βασικές ελευθερίες μιας κοινής αγοράς.

Στην πράξη το ΚΤΔ εφαρμόζεται πια πλήρως μόνον στις συναλλαγές με τις Ηνωμένες Πολιτείες της Αμερικής, την Ιαπωνία, την Αυστραλία και μερικές ακόμη αναπτυσσόμενες χώρες. Παρά τη μείωση της σημασίας του ΚΤΔ, η τελωνειακή ένωση, συνεπικουρούμενη από τα μετρά της κοινής εμπορικής πολιτικής που τη συνοδεύουν, εξασφαλίζει επαρκή προστασία για τους αποδοτικούς παραγωγούς σε όλα τα κράτη μέλη. Όπως αναφέραμε παραπάνω, όμως, η στενή συνεργασία των εθνικών υπηρεσιών, συντονιζόμενη από την Επιτροπή, επιβάλλεται για να αποφεύγονται οι παραβάσεις των τελωνειακών κανονισμών και των άλλων όρων εισαγωγής στην αγορά της Ένωσης. Μεταξύ των τομέων προτεραιότητας συγκαταλέγονται η πρόληψη της απάτης, η προστασία των δικαιωμάτων πνευματικής ιδιοκτησίας ιδίως των εμπορικών

σημάτων και των δικαιωμάτων πνευματικού δημιουργού και μέτρα για την καταπολέμηση της παραποίησης εμπορευμάτων.

6.4 Ο Κοινοτικός Τελωνειακός Κώδικας

Η λειτουργία μιας τελωνειακής ένωσης χωρίς σύνορα προϋποθέτει ότι το σύνολο των τελωνειακών σχέσεων των κρατών μελών με το εξωτερικό ρυθμίζεται από κοινού. Πράγματι, η κοινή τελωνειακή νομοθεσία εφαρμόζεται στις δικαιοδοσίες των κρατών μελών σαν εσωτερικό δίκαιο. Γι' αυτόν τον σκοπό ο κοινοτικός τελωνειακός κώδικας (ΚΤΚ) συγκεντρώνει και οργανώνει το σύνολο των διατάξεων τελωνειακού δικαίου, που διέπουν τις συναλλαγές της Κοινότητας με τις τρίτες χώρες, λαμβάνοντας υπόψη τις συμβατικές δεσμεύσεις στο πλαίσιο του Παγκόσμιου Οργανισμού Εμπορίου (ΠΟΕ) [Κανονισμός 450/2008]. Επιδιώκει να καταστήσει διαφανή την κοινοτική τελωνειακή νομοθεσία και να αποτρέψει τους κινδύνους διαφορετικών ερμηνειών και νομοθετικής αβεβαιότητας.

Ο κώδικας περιλαμβάνει, κατ' αρχήν, τους βασικούς κανόνες του κοινού τελωνειακού δικαίου: τελωνειακή επικράτεια της Κοινότητας, δασμολογητέα αξία, καταγωγή των εμπορευμάτων, κλπ. Ο ορισμός της τελωνειακής επικράτειας της Κοινότητας διευκρινίζει, μεταξύ άλλων, ότι η θαλάσσια επικράτεια των παράκτιων κρατών μελών περιλαμβάνεται στην τελωνειακή επικράτεια της Κοινότητας. Αυτή η διευκρίνιση έχει ιδιαίτερη σημασία για τις αλιευτικές και εναλίες (off-shore) δραστηριότητες των κρατών μελών. Η τελωνειακή αξία, δηλαδή η αξία που χρησιμοποιείται σαν βάση του υπολογισμού της τελωνειακής επιβάρυνσης μπορεί σε ορισμένες περιπτώσεις να επηρεάσει τις συναλλαγές περισσότερο απ' ό,τι ο ίδιος ο τελωνειακός δασμός. Ο κοινοτικός τελωνειακός κώδικας καθορίζει τον τρόπο προσδιορισμού της αξίας των αγαθών που υπόκεινται σε τελωνειακούς δασμούς, τα κριτήρια εκτελωνισμού των εμπορευμάτων που έχουν αποπερατωθεί ή μεταποιηθεί εκτός της χώρας καταγωγής τους και τους όρους υπό τους οποίους τα εμπορεύματα μπορούν να εξαιρεθούν προσωρινά από δασμούς εισαγωγής. Ορίζοντας τον βαθμό κατεργασίας ή μεταποίησης, οι κανόνες καταγωγής προσδιορίζουν κατά πόσον τα εμπορεύματα που προέρχονται από τρίτες χώρες μπορεί να εξαιρεθούν από δασμούς. Οι κανόνες αυτοί είναι σημαντικοί

για τη σωστή εφαρμογή των προτιμησιακών καθεστώτων και πολλών διατάξεων της κοινής εμπορικής πολιτικής της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Ο κοινοτικός τελωνειακός κώδικας ρυθμίζει επίσης: τις διαδικασίες εξαγωγής των κοινοτικών εμπορευμάτων, την αναβολή πληρωμής των δασμών εισαγωγής ή εξαγωγής, την εξόφληση ή την αναστολή των δασμών και την εκ των υστέρων επανάκτηση των δασμών εξαγωγής που δεν καταβλήθηκαν από τον υπόχρεο για εμπορεύματα που έχουν δηλωθεί ως υποκείμενα σε ένα τελωνειακό καθεστώς που ενέχει την υποχρέωση καταβολής τέτοιων δασμών. Για τα εμπορεύματα που εξάγονται από την Κοινότητα, η Επιτροπή έχει υιοθετήσει τον τύπο πιστοποιητικού καταγωγής, τον οποίο συστήνει ο ΟΗΕ [Κανονισμός 2454/93 ενοποιημένη έκδοση 01.07.2006]. Υπάρχει ένα κοινοτικό καθεστώς ως προς τις τελωνειακές απαλλαγές [Κανονισμός 918/83, τροποποιηθείς τελευταία από κανονισμό 274/2008].

Οι κοινές τελωνειακές διατάξεις που εφαρμόζονται κατ' ομοιόμορφο τρόπο στις εμπορικές σχέσεις της Κοινότητας με τρίτες χώρες περιλαμβάνουν τον προσδιορισμό διαφόρων οικονομικών τελωνειακών καθεστώτων. Ο κοινοτικός τελωνειακός κώδικας έχει εναρμονίσει τις νομοθετικές, κανονιστικές και διοικητικές διατάξεις σχετικά με το καθεστώς των τελωνειακών αποθηκών και με το καθεστώς των ελεύθερων ζωνών, καθώς και σχετικά με τους συνήθεις χειρισμούς που μπορούν να γίνονται μέσα στις τελωνειακές αποθήκες και τις τελωνειακές ζώνες [Κανονισμός 450/2008]. Έτσι περιλαμβάνει: διατάξεις ως προς την τελωνειακή επιστασία των εμπορευμάτων που φθάνουν στην τελωνειακή επικράτεια της Κοινότητας και με την προσωρινή αποθήκευση αυτών των εμπορευμάτων τις διατάξεις που εφαρμόζονται στα εμπορεύματα που εισάγονται στην τελωνειακή επικράτεια της Κοινότητας, μέχρις ότου αποκτήσουν έναν τελωνειακό προορισμό· την τελωνειακή μεταχείριση των εμπορευμάτων που επιστρέφουν στην τελωνειακή επικράτεια της Κοινότητας· και τη θέση σε ελεύθερη χρήση των εμπορευμάτων. Τα καθεστώτα διαμετακόμισης (κοινοτική διαμετακόμιση, κοινή διαμετακόμιση και σύμβαση TIR) βρίσκονται στο επίκεντρο της τελωνειακής ένωσης και της κοινής εμπορικής πολιτικής, αλλά ενέχουν τον κίνδυνο της απάτης. Ένα κοινό καθεστώς διαμετακόμισης ισχύει μεταξύ των κρατών της ΕΚ και των κρατών της ΕΖΕΣ [Σύμβαση και απόφαση 87/415]. Η ΕΕ εφαρμόζει τις αρχές της αναθεωρημένης σύμβασης του Κιότο για την απλούστευση και την εναρμόνιση

των τελωνειακών καθεστώτων [Απόφαση 2003/231 τροποποιηθεί σα τελευταία από απόφαση 2004/485].

Για να αποφεύγεται το να γίνονται, λόγω της τελωνειακής νομοθεσίας, εργασίες μεταποίησης ορισμένων εισαγόμενων προϊόντων, όπως των πετρελαιοειδών προϊόντων, σε τρίτες χώρες μάλλον παρά στην Κοινότητα, ο ΚΤΚ επιτρέπει τη μεταποίηση υπό τελωνειακό έλεγχο των προϊόντων πριν από τη θέση τους σε ελεύθερη χρήση. Για να διευκολυνθεί η χρήση εμπορευματοκιβωτίων, ιδίως στις συνδυασμένες οδικές-σιδηροδρομικές μεταφορές, ένα άλλο τελωνειακό καθεστώς ρυθμίζει την προσωρινή εισδοχή των εμπορευματοκιβωτίων [Κανονισμός 2454/93, ενοποιημένη έκδοση 01.07.2006]. Όταν φέρουν την ένδειξη ενός κράτους μέλους ως χώρας στην οποία πρόσκεινται, τα εμπορευματοκιβώτια θεωρούνται ότι καλύπτουν τους όρους της ελεύθερης χρήσης που προβλέπονται στα άρθρα. 23 και 24 (ΣΕΚ).

Ένα ιδιαίτερα ενδιαφέρον τελωνειακό καθεστώς είναι εκείνο της ενεργητικής τελειοποίησης, που επιτρέπει τη θέση σε ελεύθερη χρήση των προϊόντων τρίτων χωρών τα οποία μεταποιούνται σε ένα κράτος μέλος και επανεξάγονται σε τρίτη χώρα. Αυτό το καθεστώς απαιτεί την ορθή εφαρμογή του απ' όλα τα κράτη μέλη, ιδίως όταν η ενεργητική τελειοποίηση αφορά τη μεταποίηση γεωργικών προϊόντων και όταν αντισταθμιστικά προϊόντα τίθενται σε ελεύθερη χρήση σε ένα κράτος μέλος άλλο από εκείνο στο οποίο έγινε η μεταποίηση. Ειδικές ρυθμίσεις απλοποιούν τις διαδικασίες που εφαρμόζονται σε ορισμένους χειρισμούς ενεργητικής τελειοποίησης ή μεταποίησης υπό τελωνειακό έλεγχο, που γίνονται σε τελωνειακές αποθήκες, τελωνειακές ζώνες ή ελεύθερες ζώνες [Κανονισμός 2454/93, ενοποιημένη έκδοση 01.07.2006].

Το αντίστροφο καθεστώς, εκείνο της παθητικής τελειοποίησης, ενδιαφέρει πολυάριθμες ευρωπαϊκές επιχειρήσεις, οι οποίες, στα πλαίσια του διεθνούς καταμερισμού εργασίας, εξάγουν προϊόντα με τον σκοπό της επανεισαγωγής των μετά από μεταποίηση, κατεργασία ή επιδιόρθωση. Αυτό ελαφρύνει το κόστος παραγωγής της ευρωπαϊκής επιχείρησης και διευκολύνει την παραγωγή στην Κοινότητα. Ενώ ιδρύθηκε αρχικά το 1982, στα πλαίσια της πολυϊνικής συμφωνίας για τα κλωστοϋφαντουργικά προϊόντα και τα είδη ένδυσης [Κανονισμός 3036/94, ενοποιημένη έκδοση 05.06.2003] το καθεστώς της παθητικής τελειοποίησης διευρύνθηκε το 1986 στο σύστημα τυποποιημένων συναλλαγών και το 1988 στην τριγωνική διαμετακόμιση που

αφορά δύο κράτη μέλη. Τα κράτη μέλη μπορούν να προσφύγουν σε έλεγχο των εγγράφων για να εξακριβώσουν ότι τα παράγωγα προϊόντα έχουν κατασκευαστεί από εμπορεύματα προσωρινής εξαγωγής

Η περίπλοκη τελωνειακή νομοθεσία ενέχει κινδύνους απατών. Για την αποφυγή των απατών από παραποιήσεις της καταγωγής προϊόντων, πρέπει να καθορίζεται ομοιόμορφα η καταγωγή εμπορευμάτων που προέρχονται εξ ολοκλήρου από μια συγκεκριμένη χώρα και η καταγωγή εμπορευμάτων, οι πρώτες ύλες ή τα ημι-προϊόντα των οποίων προέρχονται από διάφορες χώρες, αλλά έχουν υποστεί ουσιαστική μεταποίηση σε συγκεκριμένη χώρα. Έτσι τα εμπορεύματα που εισάγονται στα πλαίσια προτιμησιακών συμφωνιών πρέπει να προέρχονται εξ ολοκλήρου από την προτιμησιακή χώρα εξαγωγής ή, εάν εισάγονται από τρίτη χώρα, να έχουν υποστεί στην προτιμησιακή χώρα ουσιώδη μεταποίηση ή επεξεργασία. Η πάλη εναντίον των απατών ως προς τους κανόνες καταγωγής αφορά τώρα κυρίως τις εισαγωγές κλωστοϋφαντουργικών προϊόντων από αναπτυσσόμενες χώρες [Κανονισμός 1541/98]. Οι κανόνες καταγωγής προσδιορίζονται τώρα στη συμφωνία ίδρυσης του Παγκόσμιου Οργανισμού Εμπορίου [Συμφωνία και απόφαση 94/800]

Ο κανονισμός σχετικά με τους ελέγχους συμμόρφωσης των προϊόντων που εισάγονται από τρίτες χώρες αποσκοπεί στο να θέσει σε ισότιμη βάση τα προϊόντα αυτά με εκείνα που κατασκευάζονται στην ΕΕ και τα οποία υπάγονται στην οδηγία για τη γενική ασφάλεια των προϊόντων [Κανονισμός 339/93 ενοποιημένη έκδοση 01.01.2007]. Επιτρέπει στις τελωνειακές αρχές των κρατών μελών να αναστέλλουν προσωρινά τη διαδικασία εκτελωνισμού, σε περίπτωση κατά την οποία τα εισαγόμενα προϊόντα δημιουργούν σοβαρές υποψίες ως προς την ύπαρξη κινδύνου για την υγεία ή την ασφάλεια των καταναλωτών. Συμφωνίες περί αμοιβαίας αναγνώρισης σχετικά με τη διαπίστωση της συμμόρφωσης έχουν συναφθεί μεταξύ της Ευρωπαϊκής Κοινότητας και της Αυστραλίας [Απόφαση 98/508 ενοποιημένη έκδοση 08.10.2002], της Νέας Ζηλανδίας [Απόφαση 98/509 ενοποιημένη έκδοση 08.10.2002], του Καναδά [Απόφαση 98/566 ενοποιημένη έκδοση 08.10.2002], των Ηνωμένων Πολιτειών [Απόφαση 1999/78 ενοποιημένη έκδοση 08.10.2002] και της Ιαπωνίας [Απόφαση 2001/747 ενοποιημένη έκδοση 08.10.2002]. Οι συμφωνίες αυτές αποσκοπούν στην εξασφάλιση αποτελεσματικής πρόσβασης στις αγορές του συνόλου των εδαφών των συμβαλλομένων μερών,

δεδομένου ότι οι δοκιμές και η πιστοποίηση επιτρέπεται να πραγματοποιούνται στη χώρα εξαγωγής αντί της χώρας προορισμού. Δεδομένου, όμως, ότι οι ΗΠΑ δεν τήρησαν τις διαδικασίες που έπρεπε να ακολουθηθούν για την αναγνώριση των φορέων διαπίστωσης της συμμόρφωσης που είχαν οριστεί από την Κοινότητα, το Συμβούλιο αποφάσισε να αναστείλει τις υποχρεώσεις της Κοινότητας που απορρέουν από τη συμφωνία περί αμοιβαίας αναγνώρισης [Απόφαση 2003/57].

Η καταπολέμηση των απατών που σχετίζονται με συναλλαγές με τρίτες χώρες είναι οργανωμένη με κανονισμό του Συμβουλίου, σχετικό με την αμοιβαία συνδρομή μεταξύ διοικητικών αρχών των κρατών μελών και συνεργασία μεταξύ αυτών και της Επιτροπής για την εξασφάλιση της καλής εφαρμογής των τελωνειακών ή γεωργικών κανονισμών [Κανονισμός 515/97, ενοποιημένη έκδοση 05.06.2002]. Η Κοινότητα έχει υπογράψει συμφωνίες τελωνειακής συνεργασίας και αμοιβαίας συνδρομής σε τελωνειακά ζητήματα, περιλαμβανόμενης της καταπολέμησης της απάτης, με τη Νότια Κορέα [Συμφωνία και απόφαση 97/291], την Κίνα [Συμφωνία και απόφαση 2004/889], τον Καναδά [Συμφωνία και απόφαση 98/18], τη Νορβηγία [Συμφωνία και απόφαση 97/269], τις Ηνωμένες Πολιτείες [Συμφωνία και απόφαση 97/541 και συμφωνία και απόφαση 2004/634], την Ινδία [Συμφωνία και απόφαση 2001/633] και την Ιαπωνία [Συμφωνία και απόφαση 2003/203]. Ετοιμάζεται να υπογράψει ανάλογες συμφωνίες με τις χώρες μέλη της ASEAN. Πάντως η Κοινότητα δεν διαθέτει ομοιόμορφες ποινικές διατάξεις για την πάταξη των παραβάσεων της τελωνειακής νομοθεσίας.

Για να επιτυγχάνεται πληρέστερα η είσπραξη των ιδίων πόρων της Κοινότητας σε περίπτωση απάτης, ένας κανονισμός αύξησε σε 100% το ύψος της συνολικής εγγύησης που καλύπτει την κοινοτική διαμετακόμιση για όλα τα εμπορεύματα, αλλά προβλέπει σημαντικές μειώσεις αυτού του ποσοστού για ορισμένους ιδιαίτερα αξιόπιστους επιχειρηματίες.

6.5 ΚΑΝΟΝΕΣ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗΣ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΗΝ ΟΔΗΓΙΑ 2001/115/ΕΚ ΤΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ ΤΗΣ Ε.Ε.²⁴

Αναφορικά με τους κανόνες τιμολόγησης και διαφύλαξης των εκδιδόμενων στοιχείων όλα τα κράτη μέλη αποδέχονται ως τιμολόγια όλα τα έγγραφα, σε οποιαδήποτε μορφή, που πληρούν τους όρους που αναφέρονται στο άρθρο 18α του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων. Αναλυτικότερα, εξασφαλίζεται από τον επιτηδευματία η έκδοση τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση τιμολογίου εξ ονόματος του και για λογαριασμό του, από τον πελάτη του ή από τρίτο για παραδόσεις αγαθών ή παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιεί προς άλλους επιτηδευματίες.

Οι προαναφερθείσες συναλλαγές είναι δυνατόν να πραγματοποιούνται:

- Εντός του εσωτερικού της χώρας
- Μεταξύ κρατών μελών της κοινότητας
- Προς τρίτες χώρες (εκτός κοινότητας)

Ο πελάτης ή ο τρίτος που εκδίδουν τα τιμολόγια για λογαριασμό του επιτηδευματία μπορούν να έχουν την εγκατάστασή τους:

- Εντός του εσωτερικού της χώρας
- Εντός κράτους μέλους της κοινότητας
- Σε τρίτες χώρες (εκτός κοινότητας)

Απαραίτητη προϋπόθεση για την ανάθεση της έκδοσης των τιμολογίων σε τρίτο ή στον πελάτη είναι:

- Η ύπαρξη έγγραφης συμφωνίας
- Ο καθορισμός των όρων τιμολόγησης
- Ο εκδότης των τιμολογίων να είναι επιτηδευματίας
- Οι Δ.Ο.Υ. να έχουν ανά πάσα στιγμή δυνατότητα πρόσβασης

Επίσης, με τις ίδιες διατάξεις παρέχεται η δυνατότητα διαβίβασης των τιμολογίων που εκδίδονται, σε χαρτί ή με ηλεκτρονικά μέσα, υπό τον όρο βέβαια της αποδοχής τους από τον παραλήπτη. Τα συγκεκριμένα τιμολόγια, γίνονται δεκτά υπό την προϋπόθεση ότι η γνησιότητα τους εξασφαλίζεται είτε μέσω ηλεκτρονικής υπογραφής είτε μέσω ηλεκτρονικής ανταλλαγής δεδομένων. Ειδικά στην περίπτωση συναλλαγών με το εξωτερικό ο επιτηδευματίας

²⁴ Καραγιάννης Δημήτρης: ΦΠΑ Δηλώσεις, Ε΄ έκδοση, Αθήνα 2001. Λεοντάρης Κ. Μιλτιάδης: Ανάλυση ΦΠΑ, εκδόσεις Παμισός, Αθήνα 2004.

υποχρεούται να φυλάσσει είτε τα αντίτυπα των τιμολογίων, είτε ένα συνοπτικό έγγραφο σε χαρτί για κάθε τιμολόγιο που διαβιβάστηκε με ηλεκτρονικά μέσα.

Μια ακόμη υποχρέωση του επιτηδευματία είναι να αποθηκεύει τα αντίγραφα των τιμολογίων που εκδίδονται από τον ίδιο ή από τρίτο για λογαριασμό του, καθώς και των τιμολογίων που λαμβάνει. Ο επιτηδευματίας μπορεί να καθορίζει τον τόπο αποθήκευσης και ειδικότερα εάν ο τόπος αποθήκευσης είναι εκτός της χώρας υποχρεούται πριν κάνει οποιαδήποτε ενέργεια να γνωστοποιεί τον τόπο αυτό στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Απαραίτητη προϋπόθεση αποτελεί η υποχρέωση του επιτηδευματία, έπειτα από αίτηση των αρμόδιων αρχών, να θέτει στην διάθεση τους όλα τα τιμολόγια καθώς και τις πληροφορίες που έχουν αποθηκευτεί.

Από 22/12/2006 καταργήθηκε η υποχρέωση του επιτηδευματία να αποθηκεύει αποκλειστικά σε χαρτί στο εσωτερικό της χώρας όλα τα τιμολόγια που εκδίδονται από τον ίδιο ή από τρίτο για λογαριασμό του, καθώς και όλα τα τιμολόγια που λαμβάνει στις περιπτώσεις που η αποθήκευση δεν πραγματοποιείται με ηλεκτρονικά μέσα που να εξασφαλίζουν την πλήρη (on line) πρόσβαση στα δεδομένα.

Επίσης, ο επιτηδευματίας είναι υποχρεωμένος στις περιπτώσεις διαβίβασης και αποθήκευσης των τιμολογίων με ηλεκτρονικά μέσα να διαφυλάσσει και να αποθηκεύει και τα δεδομένα που διασφαλίζουν την γνησιότητα της προέλευσης και την ακεραιότητα του περιεχομένου του κάθε τιμολογίου.

Με τις ίδιες διατάξεις ορίζεται και η γλώσσα τήρησης των τιμολογίων που εκδίδονται. Από 22/12/2006 καταργήθηκε η υποχρέωση διατύπωσης και στην ελληνική γλώσσα του περιεχομένου των τιμολογίων που αφορούν συναλλαγές στο εσωτερικό της χώρας, τα οποία μπορούν να διατυπώνονται σε οποιαδήποτε γλώσσα. Βέβαια, η φορολογική αρχή δικαιούται να ζητά για λόγους ελέγχου την μετάφραση στην ελληνική γλώσσα τόσο των τιμολογίων που αφορούν συναλλαγές στο εσωτερικό της χώρας όσο και των τιμολογίων που λαμβάνει ο επιτηδευματίας ανεξάρτητα εάν αυτά αφορούν συναλλαγές εντός ή εκτός του εσωτερικού της χώρας. Επίσης, παρέχεται η δυνατότητα αναγραφής των ποσών επί των τιμολογίων σε οποιοδήποτε νόμισμα, με απαραίτητη προϋπόθεση ότι το ποσό του οφειλόμενου φόρου, δηλαδή ο

Φ.Π.Α., θα εκφράζεται στο εθνικό νόμισμα του κράτους-μέλους στο οποίο πραγματοποιείται η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών.

Ολοκληρώνοντας, με τις διατάξεις του άρθρου 18α του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων καθορίζονται και οι ενδείξεις που υποχρεωτικά πρέπει να αναγράφονται επί των τιμολογίων για τους σκοπούς του Φ.Π.Α.

Αναλυτικότερα, οι επιτηδευματίες θα πρέπει κατά την έκδοση του τιμολογίου να λαμβάνουν υπόψη τα ακόλουθα:

α) Όταν ο υποκείμενος στο φόρο ενεργεί πράξεις που απαλλάσσονται από τον Φ.Π.Α. θα πρέπει να αναγράφει στο τιμολόγιο την αντίστοιχη διάταξη σύμφωνα με την οποία η παράδοση ή η παροχή απαλλάσσεται από το Φ.Π.Α.

β) Στην περίπτωση που υπόχρεος για απόδοση του Φ.Π.Α. είναι ο πελάτης τότε ο Έλληνας-εκδότης του τιμολογίου θα πρέπει να αναγράφει την σχετική διάταξη με την οποία ορίζεται ότι η πράξη δεν φορολογείται στην Ελλάδα.

γ) Όταν πραγματοποιείται ενδοκοινοτική παράδοση καινούριου μεταφορικού μέσου, ο πωλητής πρέπει στο τιμολόγιο που θα εκδώσει να αναγράφει τα στοιχεία που προσδιορίζουν τον μη χαρακτηρισμό του μεταφορικού μέσου ως μεταχειρισμένου, μέχρι τη στιγμή της παράδοσης του.

δ) Στην περίπτωση που πραγματοποιούνται πράξεις στην Ελλάδα από εγκατεστημένο σε Τρίτη χώρα ή στην Ευρωπαϊκή Ένωση για τις οποίες τόπος φορολογίας είναι η Ελλάδα στο τιμολόγιο που εκδίδεται θα πρέπει να αναγράφονται όχι μόνο τα στοιχεία του εντολέα αλλά και τα πλήρη στοιχεία του φορολογικού αντιπροσώπου.

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

1. Απαλλάσσονται από το φόρο:

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

β) η παράδοση αγαθών που εξάγονται εκτός της Κοινότητας από το μη εγκατεστημένο στο εσωτερικό της χώρας αγοραστή ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό του αγοραστή. Εξαιρούνται από την απαλλαγή τα που μεταφέρονται από τον ίδιο τον αγοραστή και προορίζονται για τον εξοπλισμό ή

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

Κατά την έννοια των διατάξεων του προηγούμενου εδαφίου θεωρούνται.

αα) ως «αγαθά εξοπλισμού», τα ενσωματωμένα ή χρησιμοποιημένα σε μεταφορικό μέσο ιδιωτικής χρήσης,

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

Ειδικά για λιανικές πωλήσεις αγαθών σε ταξιδιώτες, τα οποία μεταφέρονται στις προσωπικές τους αποσκευές, η απαλλαγή αυτή εφαρμόζεται, εφόσον πληρούνται σωρευτικά οι εξής προϋποθέσεις:

- ο ταξιδιώτης δεν είναι εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας ή στο εσωτερικό του κράτους - μέλους της Κοινότητας,

- τα αγαθά μεταφέρονται εκτός της Κοινότητας πριν από την παρέλευση του τρίτου μήνα που ακολουθεί το μήνα κατά τον οποίο πραγματοποιήθηκε η παράδοση. Η εξαγωγή των αγαθών αποδεικνύεται με την προσκόμιση θεωρημένου φορολογικού στοιχείου από την αρμόδια τελωνειακή αρχή της χώρας ή του κράτους μέλους εξόδου, των αγαθών από την Κοινότητα,

- η συνολική αξία της παράδοσης συμπεριλαμβανομένου και του φόρου προστιθέμενης αξίας υπερβαίνει το ποσό που ορίζεται κάθε φόρο με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών.

Το ποσό αυτό σε εθνικό νόμισμα καθορίζεται σύμφωνα με το άρθρο 7 παράγραφος 2 της Οδηγίας 69/1 69/Ε.Ο.Κ., όπως ισχύει κάθε φορά.

Για την εφαρμογή των δύο προηγούμενων εδαφίων που αναφέρονται στις λιανικές πωλήσεις αγαθών σε ταξιδιώτες θεωρείται:

- ως «ταξιδιώτης μη εγκατεστημένος στο εσωτερικό της Κοινότητας», ο ταξιδιώτης του οποίου η κατοικία ή η συνήθης διαμονή δεν βρίσκεται στο εσωτερικό της Κοινότητας.

Κατ' εξαίρεση, εξομοιώνεται με ταξιδιώτη μη εγκατεστημένο στο εσωτερικό της χώρας ο αγοραστής που διαμένει στο εσωτερικό της Κοινότητας, εφόσον αποδεδειγμένα πρόκειται να εγκατασταθεί σε τρίτη χώρα.

- ως «κατοικία ή συνήθης διαμονή», ο τόπος που αναγράφεται ως τέτοιος στο διαβατήριο, στο δελτίο ταυτότητας ή σε οποιοδήποτε άλλο δημόσιο έγγραφο που αναπληρώνει νόμιμα το δελτίο ταυτότητας,

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

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

ε) η παροχή υπηρεσιών, στις οποίες περιλαμβάνονται οι μεταφορές εφόσον οι υπηρεσίες αυτές συνδέονται άμεσα με εξαγωγές αγαθών, καθώς και με αγαθά που υπάγονται στις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 10 και της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 25 .

Στις υπηρεσίες αυτές δεν περιλαμβάνονται οι προβλεπόμενες από τις διατάξεις του άρθρου 22,

στ) η παροχή υπηρεσιών από μεσίτες ή άλλα πρόσωπα που μεσολαβούν, ενεργώντας στο άνομα και για λογαριασμό άλλου προσώπου, οι οποίες αφορούν τις πράξεις που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου αυτού και του άρθρου 27 ή πράξεις που πραγματοποιούνται εκτός της Κοινότητας. Εξαιρείται η παροχή υπηρεσιών των πρακτορείων ταξιδιών που ενεργούν στο όνομα και για λογαριασμό των ταξιδιωτών, εφόσον αυτή πραγματοποιείται σε άλλο κράτος μέλος της Κοινότητας,

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

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

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

ΠΑΓΚΟΣΜΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΠΕΡΙΒΑΛΛΟΝ.

Η παγκόσμια οικονομία διανύει σήμερα μία περίοδο μετάβασης, από την εποχή της βιομηχανίας, στην εποχή της κοινωνίας της πληροφορίας. Ο «κινητήριος μοχλός» της οικονομίας είναι πλέον η πληροφορία και η ταχύτητα διακίνησης της. Οι κυριότερες δυνάμεις που οδηγούν την τελευταία δεκαετία την παγκόσμια οικονομία είναι, αφενός μεν η παγκοσμιοποίηση της επιχειρηματικής δραστηριότητας και των αγορών αφετέρου η επανάσταση στην τεχνολογία της πληροφορικής και των τηλεπικοινωνιών. Σε αυτά προστίθενται το εκπαιδευτικό επίπεδο που αυξάνει συνεχώς στις δυτικές χώρες, ο ταχύτατα αυξανόμενος παγκόσμιος ανταγωνισμός, η συνεχής αβεβαιότητα και η ανάγκη για συνεχείς προσαρμογές. Οι γνώσεις εξελίχτηκαν στο βασικότερο συντελεστή της παραγωγής, που ωστόσο, υπόκεινται σε ταχεία χρονική απαξίωση.

Οι σημαντικές αλλαγές που έχουν επέλθει στην διεθνή οικονομία και δεν είναι αποτέλεσμα μόνο των γεγονότων της 11ης Σεπτεμβρίου 2001, αλλά βαθύτερων διαρθρωτικών εξελίξεων, είναι: Η μετατόπιση του κέντρου βάρους της διεθνούς οικονομίας προς την Ασία, η εκπληκτική ραγδαία ανάπτυξη της Κίνας και η είσοδος της στον ΠΟΕ, η «παγκοσμιοποίηση», η παγκόσμια έκρηξη της "Νέας Οικονομίας" με τη συνειδητοποίηση ότι οι νέες τεχνολογίες μπορούν να προσδώσουν θετική δυναμική στις εμπορικές και εξαγωγικές δραστηριότητες, η ραγδαία και όχι μέχρι προ ολίγου αναμενόμενη άνοδος της Ρωσίας και πάλι στο επίπεδο της Μεγάλης Δύναμης, η πολυπόθητη κυκλοφορία του ΕΥΡΩ, ο περιορισμός του ελέγχου στην διακίνηση των βραχυπρόθεσμων κεφαλαίων, των συναλλαγών και των ξένων επενδύσεων, η αναμενόμενη ανάπτυξη των αναδυόμενων αγορών της Βαλκανικής και του Ευξείνου Πόντου, η επιδιωκόμενη οικονομική μεταβολή των χωρών της Μεσογείου μέσω του Μεσογειακού Προγράμματος της ΕΕ, η προώθηση της περιοχής της Κασπίας και των κοιτασμάτων πετρελαίων που διαθέτει στο επίκεντρο του οικονομικού ενδιαφέροντος της διεθνούς αγοράς.

Ως προς τα θέματα της Ευρωπαϊκής Ένωσης, έχουμε τη διεύρυνση που θα επεκτείνει το άνοιγμα των αγορών της ΕΕ και θα φέρει άμεση αύξηση στις

εμπορικές συναλλαγές με τρίτες χώρες. Η αύξηση θα προέλθει από το γεγονός ότι τα νέα μέλη θα πρέπει να προσαρμοστούν στα νέα δεδομένα «ανοικτής» αντιμετώπισης προς τις τρίτες χώρες, τα οποία εφαρμόζει σήμερα η ΕΕ.

Εκτός από τις νέες ευκαιρίες για επιχειρηματικές δραστηριότητες που θα παρουσιαστούν, με τη διεύρυνση οι επιχειρηματικές δραστηριότητες θα γίνονται βάσει του ενιαίου εμπορικού καθεστώτος που μοιράζονται όλα τα κράτη μέλη και κατά συνέπεια οι δραστηριότητες αυτές θα ωφεληθούν από την απλοποίηση και την τυποποίηση των διαδικασιών.

Η Ε.Ε., ήδη σήμερα, επωφελείται από το αυξανόμενο πλεόνασμα από τις εμπορικές συναλλαγές με τις υποψήφιες προς ένταξη χώρες. Το ύψος των κονδυλίων PHARE και TACIS μαρτυρεί το άμεσο ενδιαφέρον της Ε.Ε. έναντι της ομάδας κρατών της Ανατολικής Ευρώπης και πρώην Σοβιετικής Ένωσης με τα οποία πολλά από τα επί μέρους μέλη της Ε.Ε. διατηρούν ιστορικούς δεσμούς.

Η τεχνολογία του διαδικτύου, η ταχεία εξάπλωση της και οι διεπιχειρησιακές ηλεκτρονικές συναλλαγές έρχονται να επιλύσουν-καλύψουν μια σειρά προβλημάτων-αναγκών των σύγχρονων αγορών. Η συρρίκνωση των ρυθμών οικονομικής δραστηριότητας παγκοσμίως ενδέχεται να αποβεί μακροχρόνια απειλή, καθώς οι καταναλωτικές συνήθειες και διαθέσεις είναι πιθανό να αλλάξουν ριζικά. Το ότι ο κόσμος δεν είναι ίδιος μετά τη 11η Σεπτεμβρίου είναι πλέον γεγονός και στον χώρο της οικονομίας γενικά, αλλά πιο ειδικά στον τομέα των καταναλωτικών συνηθειών.

Αξίζει να καταβληθούν προσπάθειες για να επιταχυνθεί η ολοκλήρωση του κύκλου της παγκοσμιοποίησης, όπως την βιώσαμε, για να υποδεχθούμε με τις καλλίτερες δυνατές προϋποθέσεις την επερχόμενη περίοδο της οικουμενικής συνεννόησης. Αυτό φυσικά υπαγορεύει την άμεση ένταση των επενδύσεων στους ανθρώπινους πόρους. Η μόρφωση του λαού, η δημόσια εκπαίδευση, η δημόσια υγεία, η κοινωνική ασφάλιση και η κοινωνική προστασία είναι το πραγματικό πεδίο του ανταγωνισμού. Είναι η σταθερή βάση κάθε προσπάθειας οικονομικής και κοινωνικής ανάπτυξης, η οποία ασφαλώς συμπεριλαμβάνει και την εξαγωγική δραστηριότητα.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

Πίνακας 1. Διάρθρωση εσόδων από έμμεσους φόρους για τα έτη 2005-2006 σε εκ.ευρώ

ΚΩΔΙΚΟΙ ΑΡΙΘΜΟΙ	ΕΜΜΕΣΟΙ ΦΟΡΟΙ	1983			1984		
		Εισπραχ- θέντα	Ποσο- στό % στο σύνολο εμμέσ. φορ.	Ποσο- στό % στο σύνολο φορ. εσόδων	Εισπραχ- θέντα	Ποσο- στό % στο σύνολο εμμέσ. φορ.	Ποσο- στό % στο σύνολο φορ. εσόδων
Α' Γενικοί Έμμεσοι Φόροι		256660	55,3	38,5	280710	48,1	33,5
1311-1319,1321-							
1323,1329,1381-1362	Φόρος Κύκλου Εργασιών (1)	113963	24,6	17,1	122245	20,9	14,6
1421-1429,1431-		142697	30,7	21,4	158465	27,2	18,9
1434-1438M 1441-1443 Τέλη χαρτοσήμου (1)							
Β' Παραδοσιακοί ειδικ. φόροι		93244	20,1	14	144893	24,8	17,3
1331	Φόρος Καπνού	31278	6,8	4,8	42229	7,3	5
1342	Φόρος Βενζίνης	38110	8,3	5,9	55674	9,5	6,7
1343-1344	» Νάφθας	15675	3,4	2,4	37913	6,5	4,5
1345-1347	» Λιπαντικών	1368	0,2	0,2	1776	0,3	0,2
1349	» Υγραερίου	628	0,1	—	777	0,1	0,1
1341	» Ζάχαρης (1)	1653	0,4	0,3	1701	0,3	0,2
1332	» Οινοπνεύματος	1350	0,2	0,1	1313	0,2	0,1
1335-1336	» Βύνης & Οινοζύθου	3182	0,7	0,1	3510	0,6	0,4
Γ'							
ειδικοί κατανάλωσης		84542	18,2	12,7	126072	21,6	15,1
1352-1355	Φόροι ψυχαγωγίας	2009	0,4	0,3	2790	0,4	0,3
1368-1399-1348	» Αυτοκινήτων γενικά	55709	12	8,4	67587	11,6	8,2
1361	» Αμυλοσιροπίου(1)	22	—	—	—	—	—
1363,1385	» Κηρωδών υλών(1)	21	—	—	3251	0,6	0,4
1363	» Απορρυπαντικών(1)	758	0,1	0,1	—	—	—
1367	» Μισθών & ημερομισθ.	2451	0,5	0,3	3090	0,5	0,3
1411-1412	» Οι κοπέδων & οικοδομ.	11099	2,4	1,7	12213	2,1	1,3
1413-1415	» Λεωφ. Πλοίων κλπ.(1)	18	—	—	22	—	—
1416,1419	» Μετοχών & κεφαλαίων	1	—	—	—	—	—
1333-1334,1357-1358,							
1362,1365-1366,1369	Λοιποί φόροι κατανάλωσης						
1383-1384,1386,							
1388-1389,1450		12454	2,7	1,9	9121	1,6	1,1
1450,1356,1459,							
1461-1462,1471	Εναρμονισμένα & ενοπ/νοι φόροι κατανάλωσης	—	—	—	27893	4,0	3,3

ΚΩΔΙΚΟΙ ΑΡΙΘΜΟΙ	ΕΜΜΕΣΟΙ ΦΟΡΟΙ	1983			1984		
		Εισπρα- θέντα	Ποσο- στό % στο σύνολο εμμεσ. φορ.	Ποσο- στό % στο σύνολο φορ. εσόδων	Εισπρα- θέντα	Ποσο- στό % στο σύνολο εμμεσ. φορ.	Ποσο- στό % στο σύνολο φορ. εσόδων
	Δασμοί εισφορές & φόροι υπέρ τρίτων	29698	6,4	4,5	31878	5,5	3,7
1100-1239	Δασμοί, εισαγ/εξαγ. εισφορές	10843	2,3	1,6	9494	1,6	1,1
1505-1531	Φόροι υπέρ τρίτων	7655	1,7	1,2	6247	1,1	0,7
1600-1700,1800,1900	Έκτακτοι φόροι & εισφορές	11201	2,4	1,7	16124	2,0	1,9
	ΣΥΝΟΛΟ ΕΜΜΕΣΩΝ ΦΟΡΩΝ (Α—Δ)	464144	100		583390	100	
	ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΕΣΟΔΩΝ	665573		69,7	836627		69,6

Ο₂ TAXIS

ΠΕΡΙΟΔΙΚΗ ΔΗΛΩΣΗ Φ.Π.Α.
Για υποκείμενους με Β' ή Γ' κατηγορ. βεβαίω ΚΒΣ.
Έκτακτη δήλωση των υποκείμενων αυτών, των μη υποκαμένων ή απολμένων.
Επίσης θέση και ΑΠΟΔΕΚΤΙΚΟΥ ΕΙΣΠΡΑΞΗΣ, αν δεν εκδίδεται μηχανογραφικά.
Υποβάλλεται σε δύο (2) αντίτυπα.

ΑΡΙΘΜΟΣ ΔΗΛΩΣΗΣ	003	ΑΡΧΟΣ	ΕΤΟΣ
ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΥΠΟΒΟΛΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ	004		
ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΙΣΠΡΑΞΗΣ Η ΠΑΡΑΛΑΒΗΣ	005		

ΑΡΜΟΔΙΑ ΔΟΥ: Φ.Α.Ε ΑΘΗΝΩΝ 001

ΕΤΟΣ: 006 2005

007 ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΑΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ
από 01.01.05 έως 31.01.05

Αν η δήλωση είναι έκτακτη, οι κωδ. 012-3 και 008 δεν συμπληρώνονται.

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ (Διαγραμμίστε με x)												
ΜΗΝΑΣ	008	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
ΤΡΙΜΗΝΟ		<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

ΕΙΔΟΣ ΔΗΛΩΣΗΣ				ΕΚΤΑΚΤΗ ΔΗΛΩΣΗ (Διαγραμμίστε με x)								
010	ΤΡΟΠΟ ΠΟΛΙΤΗΣ	ΑΝΑΚΑΤΗ	ΜΕ ΕΠΙΦΥΛΑΧΗ	012	ΔΗΤΗΣ ΑΠΛΩΣ	ΚΑΝΟΥΣ ΜΕΤ ΜΕΣΟ	ΟΡΕΣΤΗ ΑΚΑΛΩΣ	ΕΝΔ. ΤΙΝΗ ΑΥΤΟΜΕΝΗ	ΜΕΤΕΡΗ ΕΚΣΕΣ ΜΕ	ΕΙΣΩΛΤΕ 30% ΚΩΔ	ΑΓ. ΚΑΘΟΛΗ ΜΕΛΟΣ	ΑΛΛΗ ΑΙΤΙΑ
	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>		<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

ΜΟΝΟΝ αν θεωρηθεί στην ο κωδ. 012 - 4 συμπληρώσετε τους κωδ. 006 ως 009.

009

Αν διαγραμμίστε ο κωδ. 012-3 αναφέρετε: Είδος απαλλαγής/Ετος/Αρ. πρωτ. ιατρικής εξέτασης

013

Α. ΠΙΝΑΚΑΣ ΜΕ ΤΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΟΥ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟΥ ΣΤΟ ΦΟΡΟ Ή ΛΗΠΤΗ

101	ΕΠΩΝΥΜΟ Ή ΕΠΩΝΥΜΙΑ	<u>HOME ELECTRIC</u>	
102	ΟΝΟΜΑ	103	ΟΝΟΜΑ ΠΑΤΕΡΑ
105	ΔΙΝΩΝ ΕΙΔΟΣ ΑΡΧΟΣΗΣ Η ΤΟΠΟΘΕΣΙΑ ΧΩΡΟ	106	ΔΗΜΟΣ Ή ΚΟΙΝΟΤΗΤΑ
	<u>ΑΡΑΓΑΤΣΑΝΙΟΥ 6</u>		
108	A.F.M.	ΤΑΥΤΟΤΗΤΑ	
		ΕΙΔΟΣ	ΑΡΙΘΜΟΣ
		109	110
			111
			112
			113

Β. ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΚΦΡΩΝ - ΕΙΣΡΟΩΝ μετά την οφάρση (κατά συντελεστή) των επιστροφών - εκπτώσεων.

Α	ΕΚΦΡΩΣ	ΑΡΙΘΜΟΣ	ΦΟΡΟΣ ΕΚΦΡΩΝ που αναλογεί	Β	ΕΙΣΡΟΩΣ	ΑΡΙΘΜΟΣ	ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΡΟΩΝ που αναλογεί
301	ΕΚΦΡΩΣ ΕΝΔΟΣ ΑΥΤΟΚΤΗΣΗΣ & ΠΡΑΞΕΣ ΛΗΠΤΗ με βάση ΕΛΑΔΟ εκτός από το κωδ. Αυσταίου	8	331	351	ΕΚΦΡΩΣ ΕΝΔΟΣ ΑΥΤΟΚΤΗΣΗΣ & ΠΡΑΞΕΣ ΛΗΠΤΗ με βάση ΕΛΑΔΟ εκτός από το κωδ. Αυσταίου	8	371
302		4	332	352		4	372
303	<u>9941,00</u>	18	333	<u>1895,63</u>	<u>21171,00</u>	18	373
304		6	334	354		6	374
305		3	335	355		3	375
306		13	336	356		13	376
307	<u>9941,00</u>	ΣΥΝ. ΣΟΡ	337	<u>1895,63</u>	357	67,27	377
308				358	<u>11238,22</u>	ΣΥΝ. ΣΟΡ	378
309				401			
310				402			
311	<u>9941,00</u>			403			
				404			
				411			
				412			
				413			
				420	<u>2022,58</u>		

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

ΠΙΣΤΟΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟ	501	<u>239,63</u>	ΧΡΕΔΙΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟ	511	
ΠΟΣΟ για έκπτωση	502	<u>239,63</u>	ΠΡΟΣΔΑΥΣΗ εκπτώσ υποβολής	512	
ΠΟΣΟ για επιστροφή	503		ΣΥΝΟΛΟ για καταβολή	513	

ΣΗΜΕΙΩΣΕΙΣ:

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

Ο ΔΗΛΩΝ	Ο ΛΟΓΙΣΤΗΣ	Ο ΠΑΡΑΛΑΒΩΝ	Ο ΤΑΜΙΑΣ
	Όνομα: Ο Επώνυμος Α.Μ. Α.Μ. ιδίως Κατηγορία αξίας, Δ/νση	Υπογραφή & σφραγίδα	Υπογραφή, ημερομηνία και σφραγίδα

* Συμπληρώνεται από τη ΔΟΥ
Αν οφειλόμενος είναι μη καταρτισμένος κατά πολιτικούς κανόνες, συμπληρώνει το πρότυπο μόνο με ημερομηνία 0000
Το ποσό σε ΕΥΡΩ αναγράφεται ολογράφως με τη χρήση δύο (2) δεκαδικών ψηφίων μετά το υποδιακρίσιμα κ. κ. 88,00 ή 45,80

ΕΚΔΟΣΗ 2003 050 - Φ.Π.Α.

Πίνακας 2

ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΚΟΙΝΟΤΗΤΑ ΕΝΤΥΠΟ N

1 Υπαρχος Α.Φ.Μ. Σφραγίδα του ΕΩΧΕΙΡΗΣ
ΕΩΧ

2 Περίοδος 3
Μην. Έτος
12 05

4 Δήλωση τρίτος Α.Φ.Μ.

5 ΕΘΝΙΚΗ ΣΤΑΤΙΣΤΙΚΗ ΥΠΗΡΕΣΙΑ ΤΗΣ ΕΛΛΑΔΟΣ
(Λυκαούργου 14-16 101 66 ΑΘΗΝΑ)

ΑΡΙΘΜ. Δ.Ο.Υ: 4245
ΑΡΙΘΜ. Υ.Σ.Ν.: 51
(Υπηρεσία Στατιστικής Νομού)

INTRASTAT

6 Περιγραφή εμπορευμάτων <u>VIDEO</u> <u>ΡΑΔΙΟΦΩΝΑ</u>	7 α/α εισ.	8 Χώρα προελ./Περ. προ.	9 Οικ. περιχ.	10 ΟΣ	11 Μ	12 Αριθμός εκμετάλλευσης
	<u>1</u>	<u>IT</u>	<u>113</u>			
	13 Καθ. εμπορευμάτων	14 Καθ. ενδ. θηρ.	15 Στατιστικό κωδικός			
	<u>42151923</u>	<u>70kg</u>				
6 Περιγραφή εμπορευμάτων	7 α/α εισ.	8 Χώρα προελ./Περ. προ.	9 Οικ. περιχ.	10 ΟΣ	11 Μ	12 Αριθμός εκμετάλλευσης
	13 Καθ. εμπορευμάτων	14 Καθ. ενδ. θηρ.	15 Στατιστικό κωδικός			
6 Περιγραφή εμπορευμάτων	7 α/α εισ.	8 Χώρα προελ./Περ. προ.	9 Οικ. περιχ.	10 ΟΣ	11 Μ	12 Αριθμός εκμετάλλευσης
	13 Καθ. εμπορευμάτων	14 Καθ. ενδ. θηρ.	15 Στατιστικό κωδικός			
6 Περιγραφή εμπορευμάτων	7 α/α εισ.	8 Χώρα προελ./Περ. προ.	9 Οικ. περιχ.	10 ΟΣ	11 Μ	12 Αριθμός εκμετάλλευσης
	13 Καθ. εμπορευμάτων	14 Καθ. ενδ. θηρ.	15 Στατιστικό κωδικός			

16 Καθ. ενδ. θηρ.

17 Συμπληρωματικός κωδικός

18 Τρολογούμενο ποσό

19 Στατιστική αξία

20 Τάση/μεταβολή/αλλαγές του υπόρουθου παροχής πληροφοριών ή του δηλωθέντος τριτου

ΕΠΙΣΗΜΗ ΗΞΕΙΣ:
Τμήματα 4α Κλάσης μέλλουσας έκδοσης Τμήματα 51 Τμήματα μεταφοράς

Πίνακας 3.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- F Carl S. Shoup, Ο/Φόρος επί της Προτιθέμενης αξίας, ΚΕΠΕ, Αθήνα 1975.
- F R. A. Musgrave and P.B. Musgrave, Public Finance in Theory and Practice, McGraw-Hill Book Company, New York, 1993.
- F Α. Μιχαλάκη, «Φορολογία και Τέλη Χαρτοσήμου» στην έκδοση του ΚΕΠΕ (Εισηγήσεις επί της μεταρρυθμίσεως του Ελληνικού Φορολογικού Συστήματος», 1967, σ. 139-157.
- F Ανδρικοπούλου Ε., Οι περιφέρειες στην Ευρωπαϊκή Ένωση, Θεμέλιο, Αθήνα 2001.
- F Γεράσιμου Γ. Σαπουντζόγλου, Προβλήματα Εφαρμογής του ΦΠΑ στην Ελλάδα, IOBE, Αθήνα 2003.
- F Γετίμης Π. – Καυκαλάς Γρ.: Αστική και περιφερειακή ανάπτυξη, Θεμέλιο, Αθήνα 2005
- F Γεωργακόπουλος Θ, - Τσακαλωτός Ε, Οικονομικές Πολιτικές της Ευρωπαϊκής Ένωσης, Εκδόσεις Α. Σταμούλης, Αθήνα 2005.
- F Γεωργακόπουλου Α. Θεοδώρου, Η Φορολογία Εισοδήματος και η Φορολογία Κύκλου Εργασιών, Εκδόσεις Καραμπερόπουλος, Πειραιάς 1999.
- F Δερτιλή Β.Παναγιώτη, Εγχειρίδιο Δημόσιας Οικονομικής, Τεύχος Πρώτο και Δεύτερο, Θεσσαλονίκη,1986.
- F Δημήτρης Καραγιάννης: Φόρος Προστιθέμενης Αξίας, Ε΄ έκδοση, Θεσσαλονίκη, 2002.
- F Δημήτριος Ι. Καραγιάννης: ΦΠΑ Δηλώσεις, Δ΄ έκδοση, Θεσσαλονίκη 2002.
- F Δημήτριος Ι. Καραγιάννης: ΦΠΑ Δηλώσεις, Ε΄ έκδοση, Θεσσαλονίκη, 2004.
- F Δημήτριος Παπαδόπουλος, Φόρος Προστιθέμενης Αξίας, Τόμος Α, Έκδοση 2004.
- F Δημήτριου Λ. Παπαδόπουλου, Κρατική Παρέμβαση στην Οικονομική Δραστηριότητα, Εκδοτικός Οίκος ΠΑΡΑΤΗΡΗΤΗΣ, Θεσσαλονίκη 1986.

- F Έκθεση της επιτροπής στο συμβούλιο και ευρωπαϊκό κοινοβούλιο σχετικά με το ευρωπαϊκό ταμείο: επιτροπή των Ε.Κ. Βρυξέλλες 2004.
- F Κ. Καλυβιανάκη, «Η Αναμορφώσει του Συστήματος της Εμμέσου Φορολογίας» στην έκδοση του ΚΕΠΕ «Εισηγήσεις επί της μεταρρυθμίσεως του Ελληνικού Φορολογικού Συστήματος»,
- F Καραγιάννης Δημήτρης: ΦΠΑ Δηλώσεις, Ε΄ έκδοση, Αθήνα 2001.
- F Καραγιώργα Π. Δ., Δημόσια Οικονομική 2: Οι Δημοσιονομικοί Θεσμοί, Εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα 2001.
- F Λεοντάρης Κ. Μιλτιάδης, Ανάλυση ΦΠΑ στις επιχειρήσεις, Εκδόσεις Πάμισος, Αθήνα 2002.
- F Λεοντάρης Κ. Μιλτιάδης: Ανάλυση ΦΠΑ, εκδόσεις Παμισός, Αθήνα 2004.
- F Μαραβέγιας, Η Ευρωπαϊκή εσωτερική αγορά και η δυναμική των περιφερειακών ανισοτήτων, Εκδόσεις Σταμούλης 2000.
- F Οι Οικονομικές Λειτουργίες του Κράτους, Εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα.
- F Παναγιώτη Β. Δερτιλη, Εγχειρίδιο Δημόσιας Οικονομικής, Τεύχος Α' και Β' Θεσ/νίκη
- F Πλασκοβίτης Η: Η μεταρρύθμιση των διαρθρωτικών πολιτικών της Ευρωπαϊκής Ένωσης, Θεμέλιο, Αθήνα.
- F Στέφανος Μιχ. Σελλας: Το ελληνικό φορολογικό σύστημα, εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα 2001
- F Το ΒΗΜΑ, 03/08/2008, σελ. D02, Κωδικός άρθρου: B15426D021, ID: 296152
- F Τότσης Ν.Χρήστος, Κώδικας Φόρου Προστιθέμενες Αξίας, Έκδοση 4^η, Εκδόσεις Παμισός, 2001
- F Τότση Χρήστου, Κώδικες Φορολογικής και Εμπορικής Νομοθεσίας, Εκδόσεις Παμισός, Αθήνα 2005.
- F Τότση Ν. Χρήστου: Κώδικας Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, Εκδόσεις Παμισος, Δ΄ έκδοση, Αθήνα, 2008.
- F Υπουργείου Οικονομικών, Γενικές Αρχές του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας και η εφαρμογή του στην Ελλάδα, Οκτώβρης 2006-2007.
- F Χατζημιχάλης Κ. Περιφερειακή Ανάπτυξη και Πολιτική, Εξάντας, Αθήνα 2008.
- F www.ependytis.gr
- F www.kathimerini.gr

- F www.naytemporiki.gr .
- F www.oeeg.gr
- F www.oikonomikostaxidromos.gr
- F www.ypourgeoexoterikon.gr.
- F www.ypourgeiooikonomikon.gr