

ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΠΕΙΡΑΙΑ

ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ



ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

Απαλλαγές ΦΠΑ

ΔΙΝΕΡΑΚΗ ΜΑΡ. ΓΕΩΡΓΙΑ

ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ

ΣΓΟΥΡΙΝΑΚΗΣ ΝΙΚΟΛΑΟΣ ΦΟΡΟΤΕΧΝΙΚΟΣ Α΄

ΠΕΙΡΑΙΑΣ - ΙΟΥΝΙΟΣ 2012

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ) είναι ένας έμμεσος φόρος που αποδίδεται στην κατανάλωση, δηλαδή υπολογίζεται κατά την συναλλαγή και επιβαρύνει τον αντισυμβαλλόμενο. Στην Ελλάδα καθιερώθηκε με τον Ν 1642/1986 και εφαρμόστηκε την 1/1/1987. Ο ΦΠΑ αντικατέστησε πλήθος άλλων έμμεσων φόρων, όπως ο ΦΚΕ, Τέλη Χαρτοσήμου, Φόροι Πολυτετείας, κλπ. οι οποίοι καταργήθηκαν. Στη συνέχεια, ύστερα από αλληπάλληλες τροποποιήσεις του αρχικού νόμου και κυρίως λόγω της ενσωμάτωσης κοινοτικών διατάξεων στο εθνικό δίκαιο, έγινε η κωδικοποίηση της σχετικής νομοθεσίας στον Ν 2859/2000, ο οποίος ονομάστηκε Κώδικας ΦΠΑ. Ο ΦΠΑ αποτελεί την σημαντικότερη πηγή εσόδων του Κρατικού Προϋπολογισμού μιας χώρας. Το αντικείμενο του φόρου μπορεί να είναι η παράδοση, πώληση αγαθών, η παροχή υπηρεσιών, η εισαγωγή αγαθών στο εσωτερικό της χώρας και η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών. Οι παραπάνω πράξεις πρέπει να ενεργούνται από πρόσωπο υποκείμενο στον φόρο, που έχει την ιδιότητα αυτή. Δεν ενσωματώνεται στο κόστος κτήσης των αγαθών και δεν αυξάνει το κόστος λήψης των υπηρεσιών, αλλά διαχωρίζεται και παρακολουθείται διακεκριμένα σαν γενικός κανόνας. Ενδέχεται το ποσό του φόρου, που καταβάλλει ο αγοραστής, να αποτελέσει κόστος των αγαθών και των υπηρεσιών, σε ορισμένες περιπτώσεις, τις οποίες ο νομοθέτης εξαιρεί από τις γενικές διατάξεις, ή σε εξαιρούμενες δραστηριότητες ή σε απαλλασσόμενες δραστηριότητες, οι οποίες θα αναλυθούν παρακάτω. Σε κάθε περίπτωση, ο φόρος επιβαρύνει τον τελικό καταναλωτή, μη υποκείμενο, ο οποίος δεν συμψηφίζεται, αφού δεν ενεργεί ή δεν δηλώνει κάποια οικονομική δραστηριότητα. Υποκείμενοι στο ΦΠΑ είναι όλα τα φυσικά ή νομικά πρόσωπα, ημεδαπά ή αλλοδαπά, που ασκούν κατά ανεξάρτητο τρόπο, οικονομική δραστηριότητα, χωρίς να επηρεάζει ο τόπος εγκατάστασης ή ο σκοπός που επιδιώκεται.

Ο ΦΠΑ υπολογίζεται με συντελεστή 23% επί της φορολογιτέας αξίας. Για τον υπολογισμό του φόρου, σε κάθε περίπτωση, όπως παράδοσης αγαθού, παροχής υπηρεσίας, ενδοκοινοτικής απόκτησης, ή εισαγωγής αγαθών, οι συντελεστές εφαρμόζονται με τον ισχύον νόμο. Σε ορισμένα αγαθά και υπηρεσίες, προβλέπεται μειωμένος συντελεστής κατά 50%, δηλαδή 6,5%, σε βιβλία, περιοδικά, εφημερίδες, εισιτήρια θεατρικών παραστάσεων, ξενοδοχειακές υπηρεσίες και φάρμακα. Στους νησιωτικούς νομούς του Αιγαίου και γενικώς στα νησιά που βρίσκονται σε αυτό δηλαδή Νομοί: Λέσβου, Χίου, Σάμου, Δωδεκανήσου. Κυκλάδων και Νησιά: Θάσος, Σαμοθράκη, Βόρειες Σποράδες και Σκύρος. Ο γενικός συντελεστής του ΦΠΑ, για αγαθά και υπηρεσίες είναι 16%, ενώ, ο μειωμένος είναι 9%.

Η εργασία θα ασχοληθεί με τις πωλήσεις αγαθών, παροχή υπηρεσιών, παραδόσεις αγαθών, την ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών κλπ, οι οποίες απαλλάσσονται του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΠΡΟΛΟΓΟΣ	1
ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ.....	2 - 3
ΚΕΦΑΛΑΙΟ Α΄ ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ ΣΤΟ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟ ΤΗΣ ΧΩΡΑΣ ΚΑΙ ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΕΙΣΑΓΩΓΗ	
I. Απαλλαγές από το Φόρο Προστιθέμενης Αξίας.....	4
1. Απαλλαγές στο εσωτερικό της χώρας.....	5 - 24
2. Απαλλαγές στην εισαγωγή αγαθών.....	25 - 29
3. Απαλλαγές των πράξεων κατά την εξαγωγή, εκτός Κοινότητας, των εξομοιούμενων προς αυτές πράξεων και των διεθνών μεταφορών.....	30 - 39
4. Απαλλαγές στη διεθνή διακίνηση αγαθών.....	40 - 42
ΚΕΦΑΛΑΙΟ Β΄ ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ ΣΤΗΝ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΗ ΑΠΟΚΤΗΣΗ ΚΑΙ ΕΙΔΙΚΕΣ ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ	
1. Απαλλαγές στο καθεστώς των φορολογικών αποθηκών, άλλων από αυτές του Ν 2960/2001 (Τελωνιακός Κώδικας).....	43 - 54
2. Ειδικές απαλλαγές.....	55 - 63
3. Απαλλαγές στην παράδοση αγαθών σε άλλο κράτος – μέλος.....	64 - 70
4. Απαλλαγές στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών.....	71 - 73
<u>ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ</u>	
Εφαρμογές.....	74 - 76
α) Εφαρμογή για την απαλλαγή στην εισαγωγή αγαθών	
β) Εφαρμογή για την απαλλαγή των πράξεων κατά την εξαγωγή, εκτός Κοινότητας	
γ) Εφαρμογή για την απαλλαγή στη διεθνή διακίνηση αγαθών	
δ) Εφαρμογές για την απαλλαγή στο καθεστώς των φορολογικών αποθηκών	
ε) Εφαρμογή για τις ειδικές απαλλαγές	
στ) Εφαρμογή για την απαλλαγή στην παράδοση αγαθών σε άλλο κράτος – μέλος	
ζ) Εφαρμογή για την απαλλαγή στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών	
ΕΠΙΛΟΓΟΣ.....	77

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Α΄ ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ ΣΤΟ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟ ΤΗΣ ΧΩΡΑΣ ΚΑΙ ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΕΙΣΑΓΩΓΗ

I. Απαλλαγές από το Φόρο Προστιθέμενης Αξίας

Έννοια

Απαλλαγή από τον Φόρο Προστιθέμενης Αξίας, θεωρείται ότι στις παρακάτω δραστηριότητες δεν καταβάλλεται ο ΦΠΑ. Οι δραστηριότητες αυτές είναι η παράδοση αγαθών, η παροχή υπηρεσιών, η εισαγωγή αγαθών και η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών. Οι απαλλαγές καταγράφονται στα άρθρα 22-29, στα οποία απαριθμούνται και περιγράφονται οι περιπτώσεις παράδοσης αγαθών, υπηρεσιών και δραστηριοτήτων που απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ. Οι απαλλαγές αυτές σε μεγάλο βαθμό υπαγορεύονται από την κοινή πολιτική της Ευρωπαϊκής Ένωσης, καθώς αφορούν και τις ιδιαιτερότητες της κάθε χώρας ξεχωριστά.

Συγκεκριμένα, οι κατηγορίες των απαλλαγών του ΦΠΑ είναι οι εξής:

Άρθρο 22. Απαλλαγές στο εσωτερικό της χώρας

Άρθρο 23. Απαλλαγές στην εισαγωγή αγαθών

Άρθρο 24. Απαλλαγές των πράξεων κατά την εξαγωγή, εκτός Κοινότητας, των εξομοιούμενων προς αυτές πράξεων και των διεθνών μεταφορών

Άρθρο 25. Απαλλαγές στην διεθνή διακίνηση αγαθών

Άρθρο 26. Απαλλαγές στο καθεστώς των φορολογικών αποθηκών, άλλων από αυτές του Ν 2960/2001 (Τελωνειακός Κώδικας)

Άρθρο 27. Ειδικές απαλλαγές

Άρθρο 28. Απαλλαγές στην παράδοση αγαθών σε άλλο κράτος – μέλος

Άρθρο 29. Απαλλαγές στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών

1. Απαλλαγές στο εσωτερικό της χώρας

Έννοια

Ως εσωτερικό της χώρας, θεωρείται η Ελληνική Επικράτεια (εκτός της περιοχής του Αγίου Όρους, που έχει αυτονομία). Ως έδαφος της Κοινότητας θα λαμβάνεται το εσωτερικό των κρατών – μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης και ως τρίτο έδαφος ή τρίτες χώρες, το εσωτερικό όλων των υπολοίπων κρατών, τα οποία δεν ανήκουν στην Ευρωπαϊκή Ένωση.

Διατάξεις του φόρου, επεξηγήσεις και παραδείγματα

Α. Από τον φόρο απαλλάσσονται οι παρακάτω κατηγορίες κατά το άρθρο 22, του Κώδικα ΦΠΑ:

α) η παροχή υπηρεσιών από τα Ελληνικά Ταχυδρομεία (ΕΛΤΑ) και η συνέπεια των υπηρεσιών αυτών παράδοση αγαθών.

Δηλαδή εκτός από τις καθαρά ταχυδρομικές υπηρεσίες, σαν την διεκπεραίωση αλληλογραφίας, τις ταχυδρομικές επιταγές, την αποστολή δεμάτων κλπ., απαλλάσσονται του φόρου και κάθε παρεπόμενη με τις υπηρεσίες παράδοση αγαθών όπως για παράδειγμα η πώληση των διαφόρων υλικών συσκευασίας (χαρτόνι, σπάγγος, βουλοκέρι κλπ.) από τα ΕΛ.ΤΑ. ώστε να εξυπηρετηθούν οι αποστολές ταχυδρομικών δεμάτων.

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

Δηλαδή οι εμπορικού χαρακτήρα δραστηριότητες της Ραδιοφωνίας και της Τηλεόρασης όπως είναι παραδείγματος χάριν ο τομέας της εμπορικής διαφήμισης είναι φορολογητέα δραστηριότητα.

γ) οι ανταποδοτικές εισφορές, οι οποίες επιβάλλουν στα μέλη τους, οι Οργανισμοί Εγγείων Βελτιώσεων – ΟΕΒ –(Ειδικοί Οργανισμοί, ΓΟΕΒ, ΤΟΕΒ) για την παροχή αρδευτικού ύδατος και οι λοιπές παροχές, οι οποίες συνδέονται με αυτές τις πράξεις άμεσα.

Συγκεκριμένα απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ οι κάθε είδους επιχορηγήσεις προερχόμενες από το Δημόσιο ή Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου, στις οποίες περιλαμβάνονται και η δωρεάν επιχορήγηση του Προγράμματος Δημοσίων Επενδύσεων.

δ) η παροχή υπηρεσιών νοσοκομειακής, ιατρικής περίθαλψης και διάγνωσης, όπως και οι στενά με αυτές συνδεδεμένες παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών, οι οποίες διενεργούνται από οργανισμούς δημοσίου δικαίου.

Ως στενά συνδεδεμένες, με τις υπηρεσίες νοσοκομειακής και ιατρικής περίθαλψης και διάγνωσης, παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών, θεωρούνται μόνο αυτές που αποτελούν ένα απαραίτητο στάδιο της διαδικασίας παροχής υπηρεσιών αυτών για την επίτευξη των θεραπευτικών και νοσηλευτικών σκοπών, οι οποίοι λογικά εντάσσονται στο πλαίσιο της παροχής τους, π.χ. φάρμακα, ορθοπεδικά προσθετικά, νοσοκομειακά αναλώσιμα, παροχή κρεβατιού και τροφής στους ασθενείς.

Επιπλέον, στα έσοδα που εντάσσονται στην απαλλαγή είναι και οι υπηρεσίες νοσοκομειακής, ιατρικής περίθαλψης και διάγνωσης, παραδόσεις και παροχές υπηρεσιών. Εκτός από την απαλλαγή και συνεπώς φορολογούνται με τον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ, είναι οι υπηρεσίες από τυχόν τηλεφωνική εξυπηρέτηση, εκμίσθωση μηχανημάτων, όπως συσκευών τηλεόρασης, προς τους ασθενείς και τους συνοδούς τους, ερευνητικών εργασιών, κλπ.

Διευκρινίζεται ότι η παροχή υπηρεσιών νοσοκομειακής και ιατρικής περίθαλψης και διάγνωσης, όπως και οι στενά συνδεδεμένες με αυτές παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών από πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου κερδοσκοπικού χαρακτήρα, υπάγονται στον φόρο με τον χαμηλό συντελεστή ΦΠΑ (13%).

Οι υπηρεσίες διάγνωσης που πραγματοποιούνται από νοσηλευτικά ιδρύματα (φορείς δευτεροβάθμιας υγείας) σε ασθενείς που νοσηλεύονται σ' αυτά υπάγονται στην περίπτωση που οι επιχειρήσεις ιδιωτικού δικαίου δεν πληρούν τις προϋποθέσεις της απαλλαγής και υπάγονται στον φόρο.

Οι υπηρεσίες που παρέχουν οι φορείς δευτεροβάθμιας υγείας και εκτελούνται στις ιατρικές και οδοντιατρικές πράξεις, οι οποίες με τις διατάξεις του Υπουργού Υγείας και Κοινωνικής Αλληλεγγύης, απαγορεύεται να εκτελούν οι φορείς παροχής

υπηρεσιών πρωτοβάθμιας φροντίδας υγείας, όπως είναι οι χειρουργικές επεμβάσεις για τις οποίες δεν απαιτείται διανυκτέρευση, υπάγονται στην περίπτωση κερδοσκοπικών προσώπων ιδιωτικού δικαίου και φορολογούνται με τον χαμηλό συντελεστή ΦΠΑ (13%).

Οι υπηρεσίες των Μονάδων Τεχνητού Νεφρού, στην περίπτωση που τις υπηρεσίες τις παρέχουν σε εξωτερικούς, μη νοσηλευόμενους ασθενείς των ιδιωτικών κλινικών και στην περίπτωση που τις ίδιες υπηρεσίες τις παρέχουν σε νοσηλευόμενους ασθενείς δεν απαλλάσσονται με την εν λόγω διάταξη δ' του Κώδικα.

Η συγκεκριμένη απαλλαγή ισχύει και για λοιπούς οργανισμούς, με την προϋπόθεση ότι αυτοί οι οργανισμοί:

- ως σκοπό δεν έχουν τη συστηματική επιδίωξη του κέρδους, τα πιθανά κέρδη τους δεν πρέπει να διανέμονται σε καμία περίπτωση αλλά για τη διατήρηση ή τη βελτίωση των παρεχόμενων υπηρεσιών να διατίθενται.
- πρέπει η διαχείριση και η διοίκηση των εν λόγω οργανισμών να ασκείται από άτομα, τα οποία δεν έχουν, είτε τα ίδια αυτά είτε μέσω τρίτων ατόμων, άμεσο ή έμμεσο συμφέρον από την έκβαση της εκμετάλλευσης των σχετικών δραστηριοτήτων.
- δεν πρέπει οι απαλλαγές να δημιουργούν κίνδυνο στρεύλωσης των όρων του ανταγωνισμού.

Παραδείγματα:

1. Νοσηλεύεται ανασφάλιστος ασθενής για 5 ημέρες στο νοσοκομείο του Ε.Σ.Υ. «Ευαγγελισμός». Δεν επιβαρύνεται με ΦΠΑ ο λογαριασμός της νοσηλείας του.

2. Νοσηλεύεται ασθενής σε ιδιωτικό κερδοσκοπικό θεραπευτήριο. Κοστίζει η νοσηλεία του 1.000 €, η διατροφή του 1.000 €, τα φάρμακα – ιατρικά υλικά 1.000 € και η χρήση τηλεόρασης – τηλεφώνου 500 €. Η αμοιβή νοσηλείας, φαρμάκων κλπ. των 3.000 € θα επιβαρυνθεί με ΦΠΑ 13%. Ενώ αντίθετα η αμοιβή για τη χρήση τηλεόρασης κλπ. θα επιβαρυνθεί με ΦΠΑ 23%.

ε) οι παροχές ιατρικής περίθαλψης, που στο πλαίσιο της άσκησης ιατρικών επαγγελματιών πραγματοποιούνται, όπως και από ψυχολόγους, μαίες, νοσοκόμους, φυσικοθεραπευτές, λογοθεραπευτές και εργοθεραπευτές παροχές υπηρεσιών.

Οι υπηρεσίες των Μονάδων Χρόνιας Αιμοκάθαρσης εκτός Νοσοκομείων και Κλινικών απαλλάσσονται του φόρου.

Οι υπηρεσίες που παρέχουν τα Κέντρα Αποθεραπείας και Αποκατάστασης, τα οποία ανήκουν σε φυσικά ή Ν.Π.Ι.Δ. του Π.Δ. 395/1993, που λειτουργούν ανάλογα με την άδεια λειτουργίας τους, ως πρωτοβάθμιοι ή δευτεροβάθμιοι ή ως μικτοί φορείς υγείας. Διευκρινίζεται ότι απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ μόνο οι υπηρεσίες που παρέχονται σε εξωτερικούς ασθενείς, οι οποίοι δεν διανύκτερούν στις εγκαταστάσεις τους.

Παραδείγματα:

- 1. Ένας ασθενής επισκέπτεται καρδιολόγο ώστε να υποβληθεί σε εξετάσεις triplex καρδιάς. Αυτή η υπηρεσία δεν επιβαρύνεται με ΦΠΑ.*
- 2. Επισκέπτεται ασθενής δερματολόγο για να λάβει θεραπεία και οδηγίες για αντιμετώπιση «έρπη ζωστήρα». Αυτή η υπηρεσία δεν επιβαρύνεται με ΦΠΑ, αφού αφορά θεραπεία ασθένειας. Σε αντίθετη περίπτωση: επισκέπτεται ιδιώτης δερματολόγο για να πραγματοποιήσει εμφύτευση μαλλιών. Αυτή η επέμβαση γίνεται για λόγους αισθητικής και συνεπώς θα επιβαρυνθεί με ΦΠΑ.*
- 3. Ασθενής υποβάλλεται σε αξονική τομογραφία σε ιδιωτικό διαγνωστικό κέντρο. Η εκδιδόμενη Α.Π.Υ. δεν θα επιβαρυνθεί με ΦΠΑ.*
- 4. Ασθενής στα πλαίσια νοσηλείας του σε ιδιωτικό (κερδοσκοπικό) θεραπευτήριο υποβάλλεται σε αξονική τομογραφία. Η εξέταση αυτή υπάγεται στον χαμηλό συντελεστή ΦΠΑ (13%).*
- 5. Ασθενής προέρχεται στα εξωτερικά ιατρεία του ιδίου νοσοκομείου προκειμένου να υποβληθεί στην ίδια εξέταση, χωρίς να νοσηλευτεί. Αυτή η υπηρεσία δεν θα υπαχθεί στον ΦΠΑ.*

6. Στο ίδιο νοσοκομείο ασθενής εισάγεται τη Δευτέρα το πρωί, πραγματοποιεί λαπαροσκοπική αφαίρεση σκωληκοειδίτιδας και παίρνει εξιτήριο την ίδια ημέρα το απόγευμα. Η υπηρεσία αυτή επιβαρύνεται με ΦΠΑ 13%.

στ) η παροχή υπηρεσιών από οδοντοτεχνίτες, όπως και η παράδοση ειδών οδοντικής προσθετικής, η οποία διενεργείται από οδοντογιατρούς και οδοντοτεχνίτες.

Όποιαδήποτε υπηρεσία δηλαδή που παρέχονται από φυσικά πρόσωπα ιατρούς όλων των ειδικοτήτων και οδοντιάτρους στα ιδιωτικά τους ιατρεία και οδοντιατρεία, από ιδιωτικά πολυιατρεία και πολυοδοντιατρεία, ιδιωτικά διαγνωστικά εργαστήρια και ιδιωτικά εργαστήρια φυσικής ιατρικής και αποκατάστασης.

Όταν ένας οδοντοτεχνίτης παρέχει τις υπηρεσίες του, η έκδοση τιμολογίου θα αναγράφει: «Απαλλάσσεται από ΦΠΑ άρθρο 22, του Κώδικα ΦΠΑ».

Παράδειγμα:

Όταν ένας ασθενής που υποφέρει από πονόδοντο, σπεύδει στον ιδιωτικό οδοντίατρο του με σκοπό την διάγνωση, περίθαλψη και θεραπεία του πονόδοντου. Ο οδοντίατρος βλέπει το πρόβλημα, του τοποθετεί ένα σφράγισμα και του δίνει συνταγή ώστε να προμηθευθεί ένα στοματικό διάλυμα για την αποφυγή του πονού. Η υπηρεσία του οδοντιάτρου δε θα επιβαρυνθεί με ΦΠΑ.

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

Η απαλλαγή αυτή αφορά τα φυσικά ανθρώπινα όργανα καθώς και τα τεχνητά, εφόσον τα τελευταία παραδίδονται από νοσοκομεία και κλινικές. Στην απαλλαγή αυτή, η οποία σχετίζεται με το ανθρώπινο αίμα εντάσσονται η παράδοση του αυτούσιου αίματος, όπως και τα προϊόντα της επεξεργασίας αυτού π.χ. το πλάσμα αίματος.

Παράδειγμα:

Μεταφέρεται, ανθρώπινο αίμα από το δημόσιο νοσοκομείο Ευαγγελισμός στο ιδιωτικό νοσοκομείο Ιατρικό Αθηνών για την πραγματοποίηση χειρουργείου τετραπλής

αορτοστεφανιαίας παράκαμψης (by pass). Η μεταφορά του αίματος δεν θα επιβαρυνθεί με ΦΠΑ.

η) η από σωματεία ή ενώσεις πρόσωπων προς τα μέλη τους παροχή υπηρεσιών, που τα μέλη ασκούν δραστηριότητα, η οποία απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ ή που δεν υπόκειται στον φόρο αφού αυτές οι υπηρεσίες έχουν άμεσα αυτήν την ανάγκη για την άσκηση της δραστηριότητας και παρέχονται στα κοινά έξοδα έναντι συνεισφοράς.

Η απαλλαγή αυτή ισχύει εφόσον οι υπηρεσίες αυτές είναι άμεσα αναγκαίες ώστε να ασκηθεί η δραστηριότητα αυτή και παρέχονται έναντι συνεισφοράς στα κοινά έξοδα. Απαλλάσσονται δηλαδή από τον φόρο οι υπηρεσίες που παρέχονται από διάφορα σωματεία ή ενώσεις προσώπων στα μέλη τους, τα οποία έναντι συμμετοχής στα γενικά έξοδα π.χ. συνδρομές, δέχονται τις υπηρεσίες αυτές για την εξυπηρέτηση των δραστηριοτήτων τους.

Παραδείγματα:

1. Ο “Σύλλογος Κυνηγών Αθηνών” αναλαμβάνει την εκδοσή των αδειών κυνηγιού των μελών του έναντι μιας μικρής αμοιβής π.χ. 10 €.

2. Ο “Ιατρικός Σύλλογος Αθηνών” προσκαλεί ξένους ειδικούς γιατρούς ομιλητές για την πραγματοποίηση συνεδρίου. Ο Ιατρικός Σύλλογος Αθηνών εκδίδει ένα σχετικό βιβλίο για τις συζητήσεις του συνεδρίου και τις απόψεις των ομιλητών. Για να καλύψουν τις δαπάνες της λειτουργίας του σεμιναρίου και της εκδοσης του βιβλίου. Επιβάλεται δικαίωμα συμμετοχής σε κάθε γιατρό ένα χρηματικό ποσό.

θ) η παροχή υπηρεσιών και η παράδοση αγαθών, οι οποίες συνδέονται στενά με την κοινωνική πρόνοια και ασφάλιση.

Η περίπτωση αυτή αφορά την απαλλαγή της παροχής υπηρεσιών και της παράδοσης αγαθών άμεσα συνδεόμενες με την κοινωνική πρόνοια και ασφάλιση, οι οποίες πραγματοποιούνται από νόμιμα πρόσωπα δημοσίου δικαίου, ή άλλους οργανισμούς ή ιδρύματα, που έχει αναγνωρίσει το κράτος, όπως είναι η προστασία των παιδιών και των νέων.

Έτσι λοιπόν, απαλλάσσονται του ΦΠΑ, οι παροχές κοινωνικής πρόνοιας και ασφάλισης στους ασφαλισμένους από τα διάφορα αναγνωρισμένα από το Κράτος ασφαλιστικά ιδρύματα και Ταμεία π.χ. ΙΚΑ, Ταμεία κύριας ή επικουρικής ασφάλισης κλπ.

Στις απαλλαγόμενες αυτές υπηρεσίες που έχει γίνει δεκτό με την ΠΟΛ. 1142/2010 ότι περιλαμβάνονται:

- Οι παρεχόμενες από εκπαιδευτήρια, οικοτροφεία, άσυλα, ιδρύματα κλπ. που αναγνωρίζονται από το άρθρο 6 του Ν. 861/1979, υπηρεσίες που αφορούν την αγωγή ειδικής εκπαίδευσης ή επιμέλεια ή περίθαλψη των σωματικών ή νοητικώς αναπήρων ή δυσπροσαρμόστων τέκνων ασφαλισμένων.
- Η παροχή υπηρεσιών κατ' οίκον φροντίδας ηλικιωμένων και ατόμων που έχουν ανάγκη κοινωνικής φροντίδας.
- Η παροχή υπηρεσιών από Κέντρα Ημερήσιας Φροντίδας Ηλικιωμένων. ΚΔΑΠ & ΚΔΑΠ – ΜΕΑ.

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

Τα ειδικά κατασκευασμένα ή διαρρυθμισμένα οχήματα που χρησιμοποιούνται για το σκοπό αυτό απαλλάσσονται εφόσον για την άσκηση της δραστηριότητας αυτής έχει δοθεί έγκριση από την αρμόδια δημόσια αρχή. Αφού δοθεί η άδεια από το Κράτος σε κάποιο πρόσωπο να ασκεί αυτή τη δραστηριότητα, οι σχετικές υπηρεσίες που παρέχονται απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ.

Παράδειγμα:

Μεταφέρεται ένας τραυματίας αυτοκινητιστικού δυστύχηματος που πραγματοποιήθηκε στον αυτοκινητόδρομο Αττική Οδό, στο νοσοκομείο Θριάσιο ώστε να του παρέχουν τις πρώτες βοήθειες οι γιατροί. Η μεταφορά του ασθενούς από το ειδικά κατασκευασμένο και διαρρυθμισμένο όχημα δεν επιβαρύνεται με ΦΠΑ.

ια) Η απαλλαγή αυτή της παραγράφου Α του άρθρου 22 καταργήθηκε με το άρθρο 62 παράγραφος 4 του Ν 3842/2010, που ισχύει από την 1.7.2010 και στο εξής, σύμφωνα με το άρθρο 92 παράγραφος 1 περίπτωση ιστ' του ίδιου νόμου.

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

Στην απαλλαγή εμπλέκονται οι παρεχόμενες υπηρεσίες εκπαίδευσης, στις οποίες περιλαμβάνονται η προσχολική εκπαίδευση, πρωτοβάθμια, δευτεροβάθμια, τριτοβάθμια (πανεπιστημιακή) εκπαίδευση, η ειδική εκπαίδευση για προβληματικά παιδιά, καθώς και η επαγγελματική εκπαίδευση, επιμόρφωση ή επανακατάρτιση από πρόσωπα αναγνωρισμένα από το Υπουργείο Εθνικής Παιδείας και Δια Βίου Μάθησης, ή από το Υπουργείο Πολιτισμού ή από οποιαδήποτε άλλη κατά περίπτωση αρμόδια αρχή.

Είναι ξεκάθαρο ότι στην ανωτέρω απαλλακτική διάταξη περιλαμβάνονται στις συνδεδεμένες παροχές υπηρεσιών και οι υπηρεσίες μεταφοράς, σίτισης, στέγασης των μαθητών κλπ.

Σύμφωνα με τη διάταξη αυτή, απαλλάσσονται τα ακαθάριστα έσοδα που εισπράττουν τα ιδιωτικά ή τα δημόσια εκπαιδευτήρια για την μεταφορά των μαθητών τους ή για την παροχή σ' αυτούς τροφής, στέγασης και λοιπών υπηρεσιών που συνδέονται άμεσα με την εκπαίδευση. Η απαλλαγή αυτή ισχύει και στην περίπτωση που οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται από βρεφονηπιακούς σταθμούς.

Διευκρινίζεται ότι η μεταφορά, η σίτιση και η στέγαση μαθητών που πραγματοποιούνται από τρίτες επιχειρήσεις που δεν είναι εκπαιδευτήρια, δεν απαλλάσσονται από το ΦΠΑ.

Έχει γίνει δεκτό ότι απαλλάσσεται του ΦΠΑ η παροχή υπηρεσιών εκπαίδευσης με την μορφή σεμιναρίων σε θέματα πληροφορικής εφόσον αυτή συμβάλλει στην απόκτηση γνώσεων επαγγελματικής κατάρτισης. Για την αποφυγή παρερμηνειών έχει

διευκρινιστεί ότι δεν θεωρούνται ως τέτοιες οι υπηρεσίες εκπαίδευσης σε Η/Υ που αφορούν:

- το χειρισμό και τη λειτουργία συγκεκριμένων ηλεκτρονικών υπολογιστών που συνδέεται με την πώληση αυτών, χωρίς να παρέχεται γενικότερη εκπαίδευση σε σχετικά θέματα και
- την απόκτηση γνώσεων ψυχαγωγικού χαρακτήρα σε παιδιά προσχολικής και πρωτοβάθμιας εκπαίδευσης που πολλές φορές παρέχονται στο πλαίσιο εξυπηρέτησης αναγκών του σύγχρονου ανθρώπου, επειδή οι υπηρεσίες αυτές δεν συγκεντρώνουν τα στοιχεία που προβλέπονται για να χαρακτηριστούν ως υπηρεσίες εκπαίδευσης, π.χ. απασχόληση παιδιών στον ελεύθερο χρόνο τους.

Παράδειγμα:

Μία επιχείρηση δημιουργίας προγραμμάτων Η/Υ και εμπορίας Η/Υ παρέχει και εκπαίδευση στα προγράμματά της. Εξίσου παρέχει εκπαίδευση και στην περίπτωση που μια εταιρεία έχει εγκατεστημένο ήδη το πρόγραμμα αυτό.

Σ' αυτή τη περίπτωση η παρεχόμενη υπηρεσία, άσχετα αν παρέχεται συνδιασμένη με την πώληση του προϊόντος ή όχι, έχοντας ως δεδομένο ότι δεν αποσκοπεί στην επαγγελματική επιμόρφωση των ενδιαφερομένων γενικά σε θέματα Η/Υ αλλά στην επιμόρφωση σχετικά με το συγκεκριμένο λογισμικό, το οποίο πωλεί η εταιρεία, δεν απαλλάσσεται και υπάγεται κανονικά στον ΦΠΑ με συντελεστή 23%.

Επίσης, επιβάλλεται ο ΦΠΑ στα εργαστήρια ελευθέρων σπουδών, που αρμόδια αρχή είναι το Υπουργείο Παιδείας δια βίου μάθησης και χορηγεί τις άδειες λειτουργίας. Ακόμα με τις κατά καιρούς αποφάσεις και εγκυκλίους της διοίκησης έχει γίνει γνωστό ότι ως υπηρεσίες εκπαίδευσης θεωρούνται αυτές που αφορούν την επαγγελματική εκπαίδευση ερασιτεχνικού χαρακτήρα όπως για παράδειγμα οι σχολές ιππασίας ή σχολές σκι κλπ. που αποσκοπούν στην ανάπτυξη κάποιου χόμπι των εκπαιδευομένων. Οι δύο προηγούμενες προϋποθέσεις λειτουργούν σωρευτικά και κατά συνέπεια σαν εργαστήριο ελευθέρων σπουδών που λειτουργεί χωρίς την άδεια

της αρμόδιας αρχής δηλαδή το Υπουργείο Παιδείας, και συνεπώς δεν απαλλάσσεται του ΦΠΑ, ανεξαρτήτως του αντικειμένου σπουδών.

ιγ) η παροχή ιδιαίτερων μαθημάτων σε όλες τις βαθμίδες εκπαίδευσης.

Συνεπώς, απαλλάσσονται του φόρου οι ιδιωτικές σχολικές μονάδες μέσης βαθμίδας (σχολές – λύκεια) τεχνικής ή επαγγελματικής κατάρτισης σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 576/1977, τα δημόσια τεχνικά και επαγγελματικά λύκεια, καθώς και οι επαγγελματικές σχολές των Νομικών Προσώπων Δημοσίου Δικαίου, όπως π.χ. του ΟΑΕΔ, των Δήμων (ΝΕΛΕ), η σχολή γονέων, οι σχολές του Υπουργείου Νέας Γενιάς, του ΕΛΚΕΠΑ κλπ.

Αξιοσημείωτο είναι ότι στην έννοια της εκπαίδευσης περιλαμβάνεται και η επιμόρφωση. Συνεπώς, απαλλάσσεται από τον φόρο η παροχή υπηρεσιών εκπαίδευσης που παρέχεται με την μορφή επιμόρφωσης, ανεξαρτήτως του προσώπου που το παρέχει.

Διευκρινίζεται η απαλλαγή για τα φροντιστήρια και της παράδοσης ιδιαίτερων μαθημάτων όλων των βαθμίδων εκπαίδευσης. Πρέπει να εξετάζεται αν τα ιδιαίτερα μαθήματα αφορούν υπηρεσίες εκπαίδευσης ή απόκτηση ερασιτεχνικών, ψυχαγωγικών κλπ. γνώσεων ή εμπειριών, οπότε οι υπηρεσίες αυτές δεν πρέπει να απαλλάσσονται από τον φόρο. Επισημαίνεται ότι η απαλλαγή παρέχεται ανεξάρτητα αν η παράδοση των ιδιαίτερων μαθημάτων ενεργείται από οργανωμένες επιχειρήσεις – φροντιστήρια στις αίθουσές τους ή στο σπίτι από δασκάλους φροντιστές.

Παραδείγματα:

1. Απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ τα επιμορφωτικά σεμινάρια τα οποία, οργανώνει το ΕΛΚΕΠΑ, ο ΕΟΜΜΕΧ, ο ΟΑΕΔ, η Ελληνική Εταιρία Επιχειρησιακών Ερευνών, η Ελληνική Εταιρία Διοικήσεως Επιχειρήσεων κλπ.

2. Ένας καθηγητής φιλολογικών παρέχει ιδιαίτερα μαθήματα σε μαθητή της Γ' γυμνασίου στο χώρο του μαθητή. Η υπηρεσία του καθηγητή δεν επιβαρύνεται με φόρο.

ιδ) η συνδεδεμένη με τον αθλητισμό ή τη σωματική αγωγή παροχή υπηρεσιών, από νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα σε πρόσωπα, τα οποία ασχολούνται με τον αθλητισμό ή τη σωματική αγωγή.

Σύμφωνα με τη διάταξη αυτή απαλλάσσονται μόνο οι υπηρεσίες, που παρέχουν τα αθλητικά νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα π.χ. αθλητικά σωματεία κλπ. σε πρόσωπα που ασχολούνται με τον αθλητισμό ή τη σωματική αγωγή.

Κατά συνέπεια, οι υπηρεσίες (θέαμα, άσκηση κλπ.) που παρέχουν τα κερδοσκοπικά αθλητικά σωματεία σε οποιαδήποτε πρόσωπο, ανεξάρτητα αν ασχολείται ή όχι με τον αθλητισμό ή τη σωματική αγωγή ή από μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα αθλητικά σωματεία σε πρόσωπα που δεν ασχολούνται με τον αθλητισμό ή τη σωματική αγωγή π.χ. φίλαθλους, δεν απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ.

Παράδειγματα:

1. Κυνηγετικός όμιλος μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα εκδίδει βιβλίο με θέμα τους ελληνικούς δρυμούς και το διαθέτει έναντι συμβολικού ποσού. Παρόλο που τα έσοδα από τη διάθεση του βιβλίου συνιστά παράδοση αγαθού μορφωτικού χαρακτήρα, δεν απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ, διότι ο σκοπός του ομίλου αυτού δεν είναι ούτε μορφωτικός, ούτε πολιτιστικός.

2. Αθλητικό σωματείο μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, που πραγματοποιεί καλλιτεχνική εκδήλωση ώστε να ενισχυθεί οικονομικά, δεν απαλλάσσεται του φόρου, γιατί ο σκοπός του συλλόγου δεν είναι πολιτιστικός ούτε μορφωτικός.

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

ιστ) η παροχή υπηρεσιών πολιτιστικής ή μορφωτικής φύσης και η συνδεδεμένη στενά με αυτές παράδοση αγαθών, από μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα ή άλλους οργανισμούς ή υδρύματα, που λειτουργούν νόμιμα και έχουν πολιτικούς ή μορφωτικούς σκοπούς, αφού δεν οδηγούν σε στρέβλωση των όρων του ανταγωνισμού.

Οι υπηρεσίες αυτές περιλαμβάνουν ιδίως τις παρεπόμενες σε επισκέπτες μουσείων, αρχαιολογικών, μνημείων ή άλλων παρόμοιων χώρων, όπως και η οργάνωση καλλιτεχνικών εκδηλώσεων, εκθέσεων και διαλέξεων.

Παραδείγματα:

1. Σύλλογος φοροτεχνικών οργανώνει σεμινάριο επιμόρφωσης σε θέματα ΦΠΑ στους συμμετέχοντες. Τα έσοδα από τα δικαιώματα συμμετοχής στο σεμινάριο δεν επιβαρύνονται με ΦΠΑ.

2. Ανώνυμη (κερδοσκοπική) εταιρεία διοργανώνει ιατρικό επιστημονικό συνέδριο. Θα επιβαρυνθούν με ΦΠΑ τα έσοδα από το δικαίωμα συμμετοχής στο συνέδριο.

3. Διοργανώνει ιατρικός σύλλογος σε συνεργασία με φαρμακευτική εταιρεία, ημερίδα παρουσίασης νέων φαρμακευτικών προϊόντων της εταιρείας αυτής. Στην περίπτωση αυτή το δικαίωμα συμμετοχής θα επιβαρυνθεί με ΦΠΑ, αφού πρόκειται για συνέδριο εμπορικού και όχι μορφωτικού χαρακτήρα.

4. Ένας τοπικός μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα οργανισμός πραγματοποιεί θεατρική παράσταση ιστορικού και λαογραφικού περιεχομένου με σκοπό τη διάδοση της εθνικής κληρονομιάς, ενώ παράλληλα πραγματοποιεί και πωλήσεις βιβλίων και κασετών. Τόσο για την οργάνωση της θεατρικής παράστασης, όσο για τις πωλήσεις των βιβλίων και κασετών, τα έσοδα απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ.

ιζ) η από νομικά πρόσωπα θρησκευτικού ή φιλοσοφικού χαρακτήρα διάθεση προσωπικού, για τις δραστηριότητες, οι οποίες αναφέρονται στις περιπτώσεις δ' (νοσοκομεία), θ' (ιδρύματα κοινωνικής πρόνοιας και ασφάλισης) και ιβ' (εκπαιδευτήρια) αυτής της παραγράφου, που σκοπό έχουν την πνευματική αρωγή και ανάπτυξη.

Παράδειγμα:

Η διάθεσή ενός ιεροκήρυκα σε ένα νοσοκομείο ή σε ένα ίδρυμα κοινωνικής πρόνοιας ή σε ένα εκπαιδευτήριο, απαλλάσσεται από το φόρο.

ιη) η παροχή υπηρεσιών και η παράδοση αγαθών από πρόσωπα αναφερόμενα στις περιπτώσεις δ' (νοσοκομεία), θ' (ιδρύματα κοινωνικής πρόνοιας και ασφάλισης), ιβ' (εκπαιδευτήρια), ιδ' (αθλητικά σωματεία), ιε' (πολιτικά,

συνδικαλιστικά, θρησκευτικά σωματεία και οργανισμοί) και ιστ' (πολιτιστικά ή μορφωτικά νομικά πρόσωπα, όπως οργανισμοί και ιδρύματα) αυτής της παραγράφου, με την ευκαιρία εκδηλώσεων, οι οποίες οργανώνονται από αυτά ώστε να ενισχυθούν οικονομικά.

Υπάρχουν στην απαλλαγή τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, τα οποία εμφανίζονται με διάφορες μορφές και επωνυμίες, όπως για παράδειγμα Σύλλογος, Ένωση, Σύνδεσμος, Αδελφότητα κλπ. όταν οργανώνουν διάφορες εκδηλώσεις ώστε να ενισχυθούν οικονομικά και να εκπληρώσουν τον σκοπό που έχουν συσταθεί. Καθώς π.χ. το νομικό πρόσωπο του Συλλόγου ή της Ένωσης κλπ. που έχουν συστήσει τα πρόσωπα που κατάγονται από την ίδια πόλη, χωριό ή περιφέρεια κλπ. θα απαλλαγούν από τον φόρο όταν διοργανώνουν συνεστιάσεις, χορούς ή άλλου είδους εκδηλώσεων που σκοπό έχουν την οικονομική τους ενίσχυση.

Παράδειγμα:

Οργανώνεται μια καλλιτεχνική εκδήλωση σ' ένα νοσοκομείο και η διανομή δώρων με συμβολική τιμή εισητηρίου, αφού γίνεται για την οικονομική ενίσχυση του νοσοκομειακού αυτού ιδρύματος.

ιθ) οι ασφαλιστικές και αντασφαλιστικές εργασίες, όπως και οι σχετικές με αυτές εργασίες, οι οποίες παρέχονται από ασφαλειομεσίτες και ασφαλιστικούς πράκτορες, που συμπεριλαμβάνονται και οι υπηρεσίες οδικής βοήθειας έναντι συνδρομής, οι οποίες παρέχονται από ασφαλιστικές επιχειρήσεις, όπως και από φυσικά πρόσωπα ή νομικά πρόσωπα που παρέχουν οδική βοήθεια.

Παραδείγματα:

- 1. Ο φορολογούμενος Χρήστου καταβάλλει ετήσια συνδρομή οδικής βοήθειας στην εταιρεία «ΑΛΦΑ». Δεν περιέχει ΦΠΑ η εκδιδόμενη Α.Π.Υ ενώ,*
- 2. Ο φορολογούμενος Ζαφηρίου κινούμενος με το όχημά του στην Ε.Ο. Αθηνών – Κορίνθου, λόγω βλάβης ακινητοποιήθηκε το όχημά του. Κάλεσε την εταιρεία Α που δεν είναι συνδρομητής σ' αυτήν και ρυμούλκωσε το όχημα του Ζαφηρίου ζητώντας του για την υπηρεσία αυτή το ποσό των 100 €. Η υπηρεσία αυτή θα επιβαρυνθεί με ΦΠΑ 23%.*

κ) οι εργασίες που περιλαμβάνεται και η διαπραγμάτευση, οι οποίες σχετίζονται με το συνάλλαγμα, τα χαρτονομίσματα και τα νομίσματα, που αποτελούν νόμιμα μέσα πληρωμής, ενώ εξαιρούνται τα νομίσματα και τα χαρτονομίσματα που προορίζονται για συλλογές.

Η συγκεκριμένη απαλλαγή όπως όλες τις εργασίες που σχετίζονται με τις αγορές και τις πωλήσεις συναλλάγματος, χαρτονομισμάτων και νομισμάτων, όταν είναι αντικείμενα πληρωμής και όχι μέσα για συλλογές, ανεξαρτήτως αν ενεργούνται από Τραπεζικούς ή άλλους οργανισμούς. Έτσι στα ίδια πλαίσια απαλλάσσεται και η προμήθεια, η οποία εισπράτουν οι Τράπεζες όταν αγοράζεται και πωλήται συνάλλαγμα, είτε είναι σε ξένα τραπεζογραμμάτια, είτε σε επιταγές.

Δεν απαλλάσσονται οι παραδόσεις όλων των παραπάνω εντύπων που διαθέτονται για συλλογές, όχι μόνο όταν τα έντυπα πωλούνται σε μεγαλύτερη τιμή από την ονομαστική τους αξία, αλλά και όταν πωλούνται έστω και στην ονομαστική τους αξία και φέρουν την ειδική ένδειξη ότι αποτελούν αντικείμενο συλλογών και όχι ένσημα κανονικής κυκλοφορίας. Όπως π.χ. τα γραμματόσημα, χαρτόσημα, διάφορα ταχυδρομικά είδη με έντυπο ταχυδρομικό σήμα και άλλα ανάλογα, τα οποία έχουν ή δεν έχουν ακυρωθεί, φάκελοι πρώτης ημέρας κυκλοφορίας κλπ., που δεν κυκλοφορούν και δεν προορίζονται να τεθούν σε κυκλοφορία.

κα) οι εργασίες, που συμπεριλαμβάνεται και η διαπραγμάτευση χωρίς τη διαχείριση και τη φύλαξη, οι οποίες σχετίζονται με τις μετοχές ανώνυμων εταιρειών, μερίδια, ομολογίες και λοιπούς τίτλους, ενώ εξαιρούνται οι τίτλοι παραστατικών εμπορευμάτων.

Παραδείγματα:

1. Ο εισαγωγέας Ανδρέου εκχωρεί στον έμπορο Βασιλείου με οπισθογράφηση της φορτωτικής ή της διατακτικής, εμπορεύματα, τα οποία είναι αποθηκευμένα στις αποθήκες του τελευταίου. Εκχωρεί ο ίδιος εισαγωγέας σε άλλο έμπορο, με οπισθογράφηση του αποθετηρίου, εμπορευμάτα αποθηκευμένα στις αποθήκες της Προνομιούχου Ανώνυμης Εταιρίας Γενικών Αποθηκών (ΠΑΕΓΑ).

2. Ο χρηματιστής Σπύρου αγοράζει για λογαριασμό του πελάτη του Πέτρου στο χρηματιστήριο Αθηνών 100 μετοχές της “Α.Ε. ΓΠΑΣ” και 200 ομολογίες της ΔΕΗ. Είναι απαλλασσόμενη από τον ΦΠΑ η αγορά των τίτλων αυτών.

Καθώς απαλλάσσεται και η αμοιβή που θα λάβει ο χρηματιστής για την πιο πάνω πράξη. Αργότερα, ο αγοραστής παραδίδει τους τίτλους αυτούς στην Εθνική Τράπεζα ώστε να τους φυλάξει και να εισπράξει τα μερίσματα και τα τοκομερίδια των ανωτέρω τίτλων. Αυτές οι υπηρεσίες εκπίπτουν ΦΠΑ.

κβ) η διαχείριση των αμοιβαίων κεφαλαίων, τα οποία κάθε φορά ισχύουν γι’ αυτά κατά την έννοια των διατάξεων.

Η απαλλαγή σχετίζεται με τις εργασίες διαχείρισης των αμοιβαίων κεφαλαίων, των διατάξεων του Ν.Δ. 608/1970, καθώς και την αμοιβή των εταιρειών που διαχειρίζονται τα αμοιβαία κεφάλαια.

κγ) η χορήγηση και η διαπραγμάτευση πιστώσεων, καθώς και η διαχείρισή τους από το άτομο, το οποίο τις χορηγεί.

Από απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών, όλες οι υπηρεσίες που παρέχουν τα φυσικά και τα νομικά πρόσωπα για την εξεύρεση πελατών σε Τράπεζες ή άλλους Πιστωτικούς Οργανισμούς, προκειμένου να συνάψουν συμβάσεις χορήγησης πιστωτικών καρτών, απαλλάσσονται από τον φόρο ως υπηρεσίες διαπραγμάτευσης πιστώσεων. Άρα απαλλάσσονται η προμήθεια που εισπράττουν από τις Τράπεζες, τα πρόσωπα που μεσολαβούν για τη σύναψη συμβάσεων χορήγησης πιστωτικών καρτών, όπως και το μέρος της προμήθειας που καταβάλλουν τα παραπάνω πρόσωπα που μεσολαβούν σε τρίτους για να πραγματοποιήσουν τις υπηρεσίες διαπραγμάτευσης.

Παράδειγμα:

Ένας έμπορος μεταχειρισμένων αυτοκινήτων κατόπιν συμφωνιών που έχει συνάψει με τράπεζες, διαμεσολαβεί στη χορήγηση δανείων των τελευταίων προς τους πελάτες του. Ως αμοιβή λαμβάνει ποσοστό επί του ποσού των δανείων και κόβει Τ.Π.Υ. Επειδή προφανώς οι όροι των εν λόγω δανείων είναι καθορισμένοι εκ των προτέρων από τις τράπεζες άρα δεν υφίσταται διαπραγμάτευση των πιστώσεων, όπως αυτή

προσδιορίζεται στην παραπάνω απόφαση του ΝΣΚ το Τ.Π.Υ. θα επιβαρυνθεί με ΦΠΑ 23%.

κδ) η ανάληψη υποχρεώσεων, δηλαδή προσωπικών εγγυήσεων και λοιπών ασφαλειών, η διαπραγμάτευση για την ανάληψη αυτών των εργασιών και η διαχείριση εγγυήσεων πιστώσεων, η οποία ενεργείται από το άτομο, το οποίο τις χορηγεί.

Η απαλλαγή αφορά τη χορήγηση και τη διαπραγμάτευση πιστώσεων, καθώς και τη διαχείριση τους από το πρόσωπο που τις χορηγεί. Αφορά τόκους δανείων και πιστώσεων, ανεξάρτητα από τη μορφή χρηματοδότησης καθώς και τις προμήθειες των τραπεζών ή άλλων πιστωτικών οργανισμών που χορηγούν τις σχετικές πιστώσεις. Προϋπόθεση για να ενταχθούν στην απαλλαγή των εργασιών διαχείρισης των πιστώσεων είναι να ενεργούν μόνο από αυτόν που τις χορήγησε, γιατί αλλιώς φορολογούνται. Εκτός από τις απαλλασσόμενες υπηρεσίες διαπραγματεύσεως είναι οι απλές υλικές διεκπεραιωτικές πράξεις, όπως είναι η λήψη και επεξεργασία των σχετικών αιτήσεων, στοιχείων και συμπληρωματικών εγγράφων, η παροχή πληροφοριών και διευκρινίσεων που αφορά το σχετικό προϊόν και κάθε άλλη υπηρεσία απλής διεκπεραιώσεως, μεταφοράς και παραδόσεως των σχετικών αιτήσεων και λοιπών εγγράφων, η απλή και μόνη παροχή τεχνικής εργασίας, όπως είναι η θέση συστήματος πληροφορικής σε μία Τράπεζα και άλλες απλές διεκπεραιωτικές πράξεις.

κε) οι εργασίες που συμπεριλαμβάνεται και η διαπραγμάτευση, οι οποίες σχετίζονται με τις καταθέσεις, τους τρεχούμενους λογαριασμούς, τις πληρωμές, τις μεταφορές καταθέσεων και τα εμβάσματα, τις απαιτήσεις, τους πιστωτικούς τίτλους, τις επιταγές και τα λοιπά αξιόγραφα, ενώ αφαιρείται η είσπραξη των απαιτήσεων τρίτων, όπως και οι εργασίες οι οποίες ενεργούνται από τις επιχειρήσεις που έχουν ως αντικείμενό τους αυτές τις εργασίες.

Απαλλάσσονται οι εργασίες που αφορούν τις καταθέσεις πελατών, ανεξάρτητα αν είναι έντοκες ή όχι για τους καταθέτες τους και ανεξάρτητα με το πρόσωπο που δέχεται τις καταθέσεις και τις ωφέλειες του προσώπου που δέχεται τις καταθέσεις. Στις εργασίες των καταθέσεων εντάσσεται το άνοιγμα, η τήρηση και το κλείσιμο λογαριασμού καθώς και άλλα συναφή, για παράδειγμα η παράδοση βιβλιαρίου στον

καταθέτη. Με εξαίρεση στην απαλλαγή είναι οι πράξεις που σχετίζονται με την είσπραξη απαιτήσεων για λογαριασμό τρίτων π.χ. είσπραξη λογαριασμών ΔΕΗ, ΟΤΕ, Δημοσίου (φόροι, τέλη κυκλοφορίας αυτοκινήτων), καθώς η προμήθεια για τις εργασίες αυτές των τραπεζών αποτελεί φορολογητέα πράξη παροχής υπηρεσιών.

κστ) οι μισθώσεις των ακινήτων, με εξαίρεση αυτών της περίπτωσης δ' (μίσθωση βιομηχανοστασίων και χρηματοθυρίδων) της παραγράφου 2, του άρθρου 8 του εν λόγω Κώδικα.

Οι μισθώσεις ακινήτων δεν περιλαμβάνουν τη μίσθωση πάσης φύσεως ακινήτων π.χ. αστικών, εμπορικών, αγροτικών κλπ. Επίσης, η απαλλαγή δεν περιλαμβάνει την εκμετάλλευση ξενοδοχείων, επιπλωμένων δωματίων και σπιτιών, κατασκηνώσεων και παρόμοιων εγκαταστάσεων, καθώς και χώρων στάθμευσης που υπάγονται στον φόρο ως παροχή υπηρεσιών.

κζ) τα κρατικά λαχεία, τα τυχερά παιχνίδια και τα στοιχήματα που γίνονται από τις εταιρίες Ο.Π.Α.Π. Α.Ε. και Ο.Δ.Ι.Ε. Α.Ε., όπως και τα τυχερά παιχνίδια που γίνονται με παιχνιδιομηχανήματα ή μέσω διαδικτύου, με τις σχετικές διατάξεις του νόμου “Ρύθμιση της αγοράς παιχνιδιών”.

Απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ η παράδοση των γραμματίων των λαχείων και τα κέρδη τους που εξακολουθούν να υπάγονται στη φορολογία Κεφαλαίου (φορολογία κερδών από λαχεία). Δεν απαλλάσσονται οι εργασίες εκτύπωσης (κόστος χαρτιού και εκτύπωσης) των εντύπων από τα λαχεία και από τα ΠΡΟ-ΠΟ, ΛΟΤΤΟ, ΠΡΟΤΟ στην περίπτωση που ενεργούν διάφοροι εργολάβοι, καθώς και η Υπηρεσία Κρατικών Λαχείων, ο ΟΠΑΠ και ο ΟΔΙΕ και επιβαρύνονται με τον κατά περίπτωση ΦΠΑ. Δεν υπάγεται στον φόρο η προμήθεια που εισπράττουν τα πρακτορεία και οι λοιποί λιανοπωλητές κρατικών λαχείων, δελτίων ΠΡΟ-ΠΟ, ΛΟΤΤΟ, ΠΡΟΤΟ και λαχείων του Λαχείουφόρου Αμοιβαίου Στοιχήματος (SWEEPSTAKES) από την Υπηρεσία Κρατικών Λαχείων, τον ΟΠΑΠ και τον Οργανισμό Ιπποδρομιών Ελλάδος. Τέλος, το ίδιο ισχύει για την προμήθεια που εισπράττουν οι λιανοπωλητές κρατικών λαχείων SWEEPSTAKES από τα πρακτορεία των λαχείων αυτών.

κη) η παράδοση γραμματοσήμων, στην ονομαστική τους αξία, τα οποία κυκλοφορούν σε μορφή κινητού επισήματος και λοιπών ενσήμων, όπως και

ταινιών ή ενσήμων ασφαλιστικών οργανισμών και λοιπών παραπλήσιων αξιών, με εξαίρεση αυτών που έχουν για σκοπό τους τη συλλογή.

Δεν απαλλάσσονται οι παραδόσεις όλων των πιο πάνω εντύπων που προορίζονται για συλλογές, όχι μόνο όταν τα έντυπα πωλούνται σε μεγαλύτερη τιμή από την ονομαστική τους αξία, αλλά και όταν πωλούνται στην ίδια τιμή της ονομαστικής τους αξίας και φέρουν ειδική ένδειξη ότι αποτελούν αντικείμενο για συλλογές και όχι ένσημα κανονικής κυκλοφορίας, π.χ. τα γραμματόσημα, χαρτόσημα, διάφορα ταχυδρομικά είδη με έντυπο ταχυδρομικό σήμα και άλλα ανάλογα, τα οποία έχουν ή δεν έχουν ακυρωθεί, φάκελοι πρώτης ημέρας κυκλοφορίας κλπ., τα οποία δεν κυκλοφορούν ή δεν πρόκειται να τεθούν σε κυκλοφορία.

κθ) η παράδοση αγαθών ή αγαθού επιχείρησης σε σύνολο, κλάδου ή μέρους αυτής από δυσάρεστη ή χαριστική αιτία ή με μορφή εισφοράς σε υφιστάμενο ή ιδρυόμενο νομικό πρόσωπο.

Απαλλάσσονται δηλαδή τα αγαθά από αποκλειστικά απαλλασσόμενη ή εξαιρούμενη από το φόρο ή από αγρότη του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41, δραστηριότητα, αφού για τα αγαθά αυτά δεν έχουν παρασχεθεί ούτε ασκηθεί άμεσα, δικαίωμα έκπτωσης, όπως είναι π.χ. η παράδοση αγαθών που η κτήση ή η διάθεση είναι εξαιρούμενη από το δικαίωμα έκπτωσης, κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 30 του Κωδικα ΦΠΑ. Και στις δύο περιπτώσεις στα αγαθά αυτά δεν έχει παρασχεθεί και δεν έχει ασκηθεί άμεσα δικαίωμα έκπτωσης του φόρου. Ακόμα απαλλάσσεται του ΦΠΑ η παράδοση αγαθών που η κτήση ή η διάθεσή τους έχει εξαιρεθεί από το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου. Έχει επεκταθεί η απαλλαγή αυτή και στις εξαιρούμενες δραστηριότητες, από το φόρο και στους αγρότες του ειδικού καθεστώτος και δεν αφορά μόνο την παράδοση αγαθών αλλά και την παράδοση αγαθών επιχείρησης ως συνόλου, μέρους ή κλάδου. Διευκρινίζεται ότι η παράδοση (πώληση) αγαθών υπάγεται στον ΦΠΑ, εφόσον πραγματοποιείται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο και ενεργεί με αυτήν τη δραστηριότητα. Ο υποκείμενος στο φόρο μεταπωλητής, ο οποίος πραγματοποιεί παραδόσεις μεταχειρισμένων αγαθών και για τις οποίες εφαρμόζει το ειδικό καθεστώς φορολογίας αυτού του άρθρου, είναι υποχρεωμένος στα στοιχεία που εκδίδει κατά τον Κ.Β.Σ., να ενσωματώσει κάθε φορά στην τιμή πώλησης τον ΦΠΑ που αναλογεί

σ' αυτές τις παραδόσεις. Ο φόρος δεν αναγράφεται ξεχωριστά στην πώληση, αντίθετα πρέπει να αναγράφεται η ένδειξη "παράδοση με το καθεστώς του άρθρου 45 – ΦΠΑ μη εκπιπτόμενος".

λ) η παροχή υπηρεσιών που η αξία τους περικλείεται στη φορολογητέα αξία, σύμφωνα με την εισαγωγή αγαθών, εφόσον αυτή ορίζεται κατά τις διατάξεις του άρθρου 20.

λα) i) η παράδοση ακινήτων, με εξαίρεση:

-την παράδοση, την οποία προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 6 (παράδοση ακινήτων), και

-τις παραδόσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης γ' (ιδιοκατοίκηση, μίσθωση, δωρεάν παραχώρηση και χρησιμοποίηση), της παραγράφου 2, του άρθρου 7.

ii) Η παράδοση ακινήτων σε πρόσωπα που απαλλάσσονται από τον φόρο μεταβίβασης όταν αποκτήθηκε η πρώτη κατοικία, όπως και η παραχώρηση δικαιώματος αποκλειστικής χρήσης επί κοινόκτητων κύριων, βοηθητικών ή ειδικών χώρων κτισμάτων ή επί κοινόκτητου τμήματος οικοπέδου, το οποίο αποτελείται από τα ανωτέρω ακίνητα. Οριστικά κρίνεται η απαλλαγή αυτή του ΦΠΑ, σύμφωνα με το χρόνο παράδοσης του ακινήτου.

λβ) Αυτή η περίπτωση της παραγράφου Α, του άρθρου 22 καταργήθηκε με το άρθρο 61, παράγραφος 3, του Ν 3842/2010, που ισχύει από την 1.7.2010 και μετά, κατά το άρθρο 92, περίπτωση ιστ' του ίδιου νόμου.

λγ) η παράδοση αγαθών που η εισαγωγή τους είναι απαλλασσόμενη του ΦΠΑ, με εξαίρεση τις περιπτώσεις, τις οποίες ρυθμίζονται αλλιώς από τις διατάξεις του νόμου που ισχύει.

Απαλλάσσεται από τον φόρο η παράδοση αγαθών, όταν απαλλάσσονται και τα όμοια τους, κατά την εισαγωγή. Η διάταξη αυτή είναι σημαντική, διότι επιτρέπει την απαλλαγή του ΦΠΑ διαφόρων αγαθών, όταν έχουν αποκτηθεί στο εσωτερικό της χώρας και απαλλάσσονται κατά την εισαγωγή τους από το εξωτερικό τα όμοια τους αγαθά και με τις ίδιες προϋποθέσεις.

λδ) τα έσοδα των επιχειρήσεων του Ν 2206/1994 (ΦΕΚ Α΄ 62) που πραγματοποιούνται από τα παιχνίδια, τα οποία αναφέρονται στην παράγραφο 7, του άρθρου 3 του ίδιου νόμου και διεξάγονται κατά τις διατάξεις αυτού του νόμου.

Β. Κατά τις αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών κάθε λεπτομέρεια ρυθμίζεται για την εφαρμογή των διατάξεων αυτού του άρθρου. Εξίσου, με κοινές αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών και του αρμόδιου Υπουργού, κατά περίπτωση, προσδιορίζονται οι προϋποθέσεις, στις οποίες πρέπει να ανταποκρίνονται τα πρόσωπα, τα οποία υπάγονται στις διατάξεις των περιπτώσεων δ΄, η΄, θ΄, ια΄, ιβ΄, ιδ΄, ιε΄ και ιζ΄, της παραγράφου 173.

2. Απαλλαγές στην εισαγωγή αγαθών

Έννοια

Ως εισαγωγή αγαθών, χαρακτηρίζεται η είσοδος των αγαθών στην Ελλάδα, τα οποία προέρχονται από τρίτες χώρες και αποτελεί μία πράξη που υπόκειται στον ΦΠΑ.

Απαρρέτητες ενέργειες

i) Για να απαλλαγεί η εισαγωγή των αγαθών, οι εισαγωγείς είναι υποχρεωμένοι να γνωστοποιούν στις αρμόδιες αρχές:

- τον ΑΦΜ/ΦΠΑ που τους έχει χορηγηθεί στο εσωτερικό της χώρας ή τον ΑΦΜ/ΦΠΑ του φορολογικού τους αντιπροσώπου,
- τον ΑΦΜ/ΦΠΑ του τελικού παραλήπτη των εμπορευμάτων στο άλλο κράτος – μέλος ή τον δικό τους ΑΦΜ/ΦΠΑ που έχει χορηγηθεί στο κράτος – μέλος του τελικού προορισμού των εμπορευμάτων και
- οποιαδήποτε άλλα στοιχεία που αποδεικνύουν ότι τα εμπορεύματα προτίθεται να μεταφερθούν άμεσα σε άλλο κράτος – μέλος.

ii) Για να αποδειχτεί η εξαγωγή των αγαθών, τα οποία έχουν εισαχθεί με απαλλαγή του ΦΠΑ, κατά τις διατάξεις της παρούσας παραγράφου, απαιτείται:

- ❖ Τιμολόγιο πώλησης, που εκδίδεται κατά τις διατάξεις του ΚΒΣ. Αυτό θεωρείται από την αρμόδια Τελωνειακή Αρχή της εξαγωγής και αναγράφεται η ένδειξη “ΑΠΑΛΛΑΓΗ ΑΠΟ ΦΠΑ ΛΟΓΩ ΕΞΑΓΩΓΗΣ”.
- ❖ Αντίγραφο του οικείου τελωνειακού παραστατικού εξαγωγής, που προορίζεται για το αρχείο του εξαγωγέα, που αποδεικνύεται η οριστική εξαγωγή των αγαθών, από την πράξη του Τελωνειακού εξόδου.
- ❖ Το οικείο αποδεικτικό της τυχόν μεσολαβούσας τράπεζας, της εισαγωγής ή το συμφητισμό ή τη νομική εκχώρηση του συναλλάγματος της πράξης.

Τα αντίγραφα των εν λόγω δικαιολογητικών, προσαρτώνται στο τελωνειακό παραστατικό εισαγωγής. Στα πρωτότυπα που επιστρέφονται στον εισαγωγέα, γίνεται η σχετική πράξη, ώστε να αποφυγεί η επαναχρησιμοποίηση τους.

Διατάξεις του φόρου, επεξηγήσεις και παραδείγματα

Α. Σύμφωνα με το άρθρο 23, του Κώδικα ΦΠΑ προβλέπονται κάποιες ειδικές περιπτώσεις που απαλλάσσονται του συγκεκριμένου φόρου, κατά την εισαγωγή αγαθών. Αυτές είναι οι παρακάτω:

α) η επανεισαγωγή αγαθών από το πρόσωπο, το οποίο τα έστειλε έξω και σε όμοια κατάσταση που ήταν όταν είχαν σταλεί, αφού έχουν ελάττωμα,

Κατά την παράγραφο αυτή, έχουν απαλλαγή από τον εισαγωγικό δασμό, τα αγαθά που βρίσκονται στην ίδια κατάσταση που ήταν όταν είχαν εξαχθεί, επανεισάγονται από το ίδιο πρόσωπο που έκανε την εξαγωγή.

β) η οριστική εισαγωγή αγαθών, που η παράδοσή τους απαλλάσσεται του φόρου και στο εσωτερικό της χώρας.

Αυτή η διάταξη σχετίζεται με τις εισαγωγές αγαθών, τα οποία εμπλέκονται στις διατάξεις της περίπτωσης β', της παραγράφου 1, του άρθρου 10, που πετυχαίνουν αυτές τις απαλλαγές αν είχαν πραγματοποιηθεί, σύμφωνα με την έννοια της περίπτωσης α', της παραγράφου 1, του άρθρου 10.

Ως φορολογητέα πράξη, η εισαγωγή κρίνεται αντικειμενικά και όχι υποκειμενικά, ανεξάρτητα από την ιδιότητα του προσώπου, που είναι υποκείμενος στο φόρο ή ιδιώτη, που ενεργεί την εισαγωγή.

γ) η εισαγωγή προϊόντων αλιείας από θαλάσσιας αλιείας επιχειρήσεις, στην κατάσταση, στην οποία αλιεύτηκαν ή εφόσον υποβλήθηκαν σε εργασίες συντήρησης για την εμπορία τους και προτού παραδοθούν.

Σύμφωνα με τις διατάξεις αυτές για την απαλλαγή απαιτείται:

- να πρόκειται για θαλάσσιας αλιείας επιχειρήσεις, ανεξαρτήτως μορφής και τόπου εγκατάστασης τους,
- να πρόκειται για δικά της αλιεύματα και όχι για αλιεύματα αγορασμένα από άλλες επιχειρήσεις,
- να προέρχονται τα αλιεύματα εκτός του εσωτερικού της χώρας ή της Κοινότητας, όπου τα έχει αλιεύσει η ίδια και να εισάγονται στη μορφή, την οποία αλιεύθηκαν, ακόμα κι αν έχουν υποστεί εργασία συντήρησης με πάγο, κατάψυξη, αφαίρεση εντοσθίων ή κεφαλής, εκτός όμως άλλης επεξεργασίας που να προσδίδει σ' αυτά τη μορφή βιοτεχνικού ή βιομηχανικού προϊόντος, σαν τη κονσερβοποίηση, το πάστωμα ή άλλες εργασίες παρόμοιες,
- να εισάγονται αυτά τα αλιεύματα από τα πιο πάνω πρόσωπα, χωρίς να έχει γίνει καμιά πράξη παράδοσης σε άλλο πρόσωπο, μετά την αλίευσή τους και πριν την εισαγωγή τους.

Παραδείγματα:

1. Η αλιευτική επιχείρηση «Μαλέας Αλιευτική» μεταφέρει τα αλιευματά της από την Αίγυπτο στον Πειραιά στην κατάσταση που αλιευτηκάν και τα εισάγει. Αργότερα, η επιχείρηση τα πωλεί στην ιχθυόσκαλα. Η εισαγωγή απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ, ενώ η παράδοση είναι φορολογητέα πράξη.

2. Η ίδια αλιευτική επιχείρηση μεταφέρει τα αλιεύματα που αλίευσε από την Αίγυπτο στον Πειραιά, εφόσον πριν τα έχει πωλήσει στην επιχείρηση «Διονυσίου και ΣΙΑ Ο.Ε.», η οποία είναι εγκατεστημένη στο εσωτερικό της χώρας. Η εισαγωγή αυτή απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ.

3. Η ίδια επιχείρηση εισάγει στον Πειραιά αλιεύματα που τα αλίευσε στην Αίγυπτο και τα επεξεργάστηκε σε κονσέρβες. Δεν απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ η εισαγωγή αυτή.

δ) η εισαγωγή αγαθών που αποστέλλονται ή μεταφέρονται στη συνέχεια από τον εισαγωγέα ή από διαφορετικό πρόσωπο, το οποίο τελεί στο όνομα του και

για λογαριασμό του εισαγωγέα, σε άλλο κράτος – μέλος και απαλλάσσεται η παράδοσή τους, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου Α, του άρθρου 28.

Κατά την εισαγωγή, η απαλλαγή σε αυτήν την περίπτωση ισχύει μόνο αν τη στιγμή της εισαγωγής, ο εισαγωγέας έχει γνωστοποιήσει στις αρμόδιες αρχές τις επόμενες τουλάχιστον πληροφορίες:

- τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ, ο οποίος έχει χορηγηθεί στο πρόσωπο που ενεργεί την εισαγωγή στο εσωτερικό της χώρας, ή μέσω φορολογικού αντιπροσώπου του, σαν υπόχρεος, για να καταβληθεί ο φόρος,
- τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ του προσώπου που αποκτά τα αγαθά, ο οποίος χορηγεί σε άλλο κράτος – μέλος ή τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ που έχει χορηγηθεί στο κράτος – μέλος που έγινε η αποστολή ή η μεταφορά των αγαθών, καθώς και τα αγαθά που απαρτίζουν αντικείμενο μεταφοράς, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου Α, του άρθρου 28,
- την απόδειξη πως τα αγαθά που εισάγονται προορίζονται για μεταφορά ή για αποστολή από τη χώρα μας σε άλλο κράτος – μέλος.

Παράδειγμα:

Η επιχείρηση «Α» που είναι εγκατεστημένη στην Ελλάδα εισάγει από την Αίγυπτο αγαθά που αργότερα τα αποστέλνει στο κατάστημα της στην Ιταλία, που διατηρεί ή τα πωλεί σε άλλον υποκείμενο στο φόρο, ο οποίος είναι εγκατεστημένος και αυτός στην Ιταλία. Η πράξη της αποστολής ή της πώλησης απαλλάσσεται του ΦΠΑ στην Ελλάδα, γιατί υπάγεται στο φόρο στην Ιταλία.

ε) η εισαγωγή αερίου με σύστημα φυσικού αερίου ή όποιου άλλου δικτύου που συνδέεται με τέτοιο σύστημα ή εισάγεται από μεταφορικό πλοίο αερίου σε σύστημα φυσικού αερίου ή σε αντίξοο δίκτυο αγωγών, ηλεκτρικής ενέργειας, θερμότητας ή ψύχους με τα δίκτυα θέρμανσης ή ψύξης.

Β. Αναστέλλεται η είσπραξη του οφειλόμενου ΦΠΑ στην εισαγωγή εφημερίδων και περιοδικών. Καταβάλλεται όταν οι εφημερίδες και τα περιοδικά διανέμονται στην Ελλάδα από τον εισαγωγέα ή αν δεν υπάρχει εισαγωγέας, από το πρακτορείο

διανομής και σε περίπτωση που δεν υπάρχει ούτε πρακτορείο διανομής, από τον παραλήπτη τους.

Ο ΦΠΑ αποδίδεται στην παράδοση των εφημερίδες και περιοδικών, από τις εκδοτικές και εισαγωγικές επιχειρήσεις ή από τις επιχειρήσεις, οι οποίες πραγματοποιούν ενδοκοινοτική απόκτηση αυτών και ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η τιμή λιανικής πώλησης των εντύπων χωρίς τον ΦΠΑ. Οι επιχειρήσεις (περίπτερα κλπ.), οι οποίες μεσολαβούν στο να διαθέσουν στο κοινό τις εφημερίδες και τα περιοδικά, δεν επιβαρύνονται με ΦΠΑ στην παράδοση τους και σαν συνέπεια δεν επιβαρύνονται και οι προμηθευτές αυτών, έχουν όμως δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών που επιβαρύνουν τα γενικά εξοδά τους και τα αγαθά επένδυσή τους. Οι πωλήσεις εφημερίδων και περιοδικών δεν λαμβάνονται υπόψη στον σχηματισμό του κλάσματος pro-rata.

Γ. Ρυθμίζεται κάθε λεπτομέρεια για τις διατάξεις που εφαρμόζονται στο άρθρο αυτό, με τις αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών.

3. Απαλλαγές των πράξεων κατά την εξαγωγή, εκτός Κοινότητας, των εξομοιούμενων προς αυτές πράξεων και των διεθνών μεταφορών

Έννοια

Ως εξαγωγή, χαρακτηρίζεται η αποστολή των αγαθών από το εσωτερικό της χώρας προς τον αγοραστή σε χώρες, εκτός της Κοινότητας. Δεν καταβάλλει ΦΠΑ όταν ο εξαγωγέας των αγαθών εξάγει προς τρίτες χώρες, δηλαδή σε χώρες εκτός της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Ο πωλητής ή άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό του πωλητή, θα πρέπει να διενεργήσει την πράξη της εξαγωγής μέσω εκτελωνιστή. Τα αγαθά θα φορολογηθούν στην χώρα προορισμού, ανάλογα με το εκεί ισχύον καθεστώς φορολογίας.

Απαρρέτητες ενέργειες

1. Για την απαλλαγή από τον ΦΠΑ των παραδόσεων αγαθών, οι οποίες ενεργούνται από πωλητή – εξαγωγέα, υποκείμενο στο φόρο, εγκατεστημένο στην Ελλάδα ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό του, σε αγοραστή που είναι εγκατεστημένος εκτός Κοινότητας απαιτούνται:

- Τιμολόγιο πώλησης, που εκδίδεται κατά τις διατάξεις του ΚΒΣ. Στο τιμολόγιο θα πρέπει να αναγράφεται η ένδειξη «ΑΠΑΛΛΑΓΗ ΑΠΟ ΦΠΑ ΛΟΓΩ ΕΞΑΓΩΓΗΣ». Ακόμα, πρέπει να θεωρείται από την αρμόδια Τελωνιακή Αρχή της εξαγωγής.
- Αντίγραφο του οικείου τελωνειακού παραστατικού εξαγωγής, το οποίο προορίζεται για το αρχείο του εξαγωγέα, όπως και το αντίτυπο 3, του οικείου Ενιαίου Διοικητικού Εγγράφου (Ε.Δ.Ε.), που από αυτό αποδεικνύεται η οριστική εξαγωγή των αγαθών.
- Το οικείο αποδεικτικό της τράπεζας που μεσολαβεί, για την εισαγωγή ή το συμψηφισμό ή τη νόμιμη εκχώρηση του συναλλάγματος της συγκεκριμένης πράξης.

2. Για την εξαγωγή των αγαθών, τα οποία έχουν εισαχθεί από το ΦΠΑ απαιτούνται:

- Τιμολόγιο πώλησης, το οποίο εκδίδεται κατά τις διατάξεις του ΚΒΣ, θεωρείται από την αρμόδια Τελωνειακή Αρχή της εξαγωγής και αναγράφεται η ένδειξη “ΑΠΑΛΛΑΓΗ ΑΠΟ ΤΟΝ ΦΠΑ ΛΟΓΩ ΕΞΑΓΩΓΗΣ”.
- Αντίγραφο του οικείου τελωνειακού παραστατικού εξαγωγής, το οποίο προορίζεται για το αρχείο του εξαγωγέα και αποδεικνύεται η οριστική εξαγωγή των αγαθών, από τη σχετική πράξη της Τελωνειακής εξόδου.
- Το οικείο αποδεικτικό έγγραφο της μεσολαβούσας τράπεζας, ώστε να αποδειχθεί η εισαγωγή ή ο συμψηφισμός ή η νόμιμη εκχώρηση του συναλλάγματος της εν λόγω πράξης.

Τα αντίγραφα αυτών των δικαιολογητικών, προσαρτώνται στο τελωνειακό παραστατικό εισαγωγής και επιστρέφονται στον ενδιαφερόμενο, ενώ γίνεται η σχετική πράξη, για να αποφεύγεται η επαναχρησιμοποίηση τους.

Διατάξεις του φόρου, επεξηγήσεις και παραδείγματα

Α. Σύμφωνα με το άρθρο 24, του Κώδικα ΦΠΑ απαλλάσσονται από τον φόρο:

- α) η παράδοση των αγαθών, τα οποία εξάγονται, εκτός Κοινότητας, από τον πωλητή ή από άλλο πρόσωπο, το οποίο εκτελεί για λογαριασμό του πωλητή,
- β) η παράδοση αγαθών, τα οποία εξάγονται έξω από την Κοινότητα στο εσωτερικό της χώρας, από το μη εγκαταστημένο σ' αυτό αγοραστή ή από διαφορετικό πρόσωπο που εκτελεί για λογαριασμό του αγοραστή.

Εκτός της απαλλαγής είναι τα αγαθά, τα οποία μετακινούνται από τον αγοραστή τον ίδιο και σκοπό έχουν τον εξοπλισμό ή τον εφοδιασμό σκαφών αναψυχής και ιδιωτικών αεροσκαφών ή οποιουδήποτε άλλου ιδιωτικής χρήσης, μεταφορικού μέσου.

Σύμφωνα με τις διατάξεις προηγούμενου χωρίου θεωρούνται:

- ως “αγαθά εξοπλισμού”, που το μεταφορικό μέσο ιδιωτικής χρήσης έχει ενσωματωμένα ή χρησιμοποιημένα,
- ως “αγαθά εφοδιασμού”, προπαντός τα καύσιμα, των μέσων αυτών τα λιπαντικά και τα τροφοεφόδια.

Για λιανικές πωλήσεις αγαθών σε ταξιδιώτες που μεταφέρονται στις προσωπικές αποσκευές τους, ειδικά αυτή η απαλλαγή υλοποιείται, αφού ανταποκρίνονται σωρευτικά οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

- δεν είναι ο ταξιδιώτης εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας ή στο εσωτερικό άλλου κράτους – μέλους της Κοινότητας,
- μεταφέρονται τα αγαθά έξω από την Κοινότητα προτού περάσει ο τρίτος μήνας, ο οποίος ακολουθεί το μήνα που έγινε η παράδοση. Αποδεικνύεται η εξαγωγή των αγαθών όταν η αρμόδια τελωνειακή αρχή της χώρας ή του κράτους – μέλους εξόδου των αγαθών από την Κοινότητα, προσκομίσει θεωρημένο φορολογικό στοιχείο,
- υπερβαίνει η συνολική αξία της παράδοσης που μέσα περιλαμβάνεται και ο ΦΠΑ, το ποσό, το οποίο κάθε φορά ορίζεται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών.

Καθορίζεται το ποσό αυτό κατά το άρθρο 7, παράγραφος 2, της Οδηγίας 69/169/ΕΟΚ, καθώς κάθε φορά ισχύει.

Για να εφαρμοστούν οι δύο παραπάνω περιπτώσεις, οι οποίες αναφέρονται στις λιανικές πωλήσεις αγαθών σε ταξιδιώτες θεωρείται:

-ως “ταξιδιώτης μη εγκατεστημένος στο εσωτερικό της Κοινότητας”, που η κατοικία του ταξιδιώτη ή η συνηθισμένη διαμονή του δεν βρίσκεται στο εσωτερικό της Κοινότητας.

Κατ’εξαιρέση, με ταξιδιώτη μη εγκατεστημένο στο εσωτερικό της χώρας εξομοιώνεται ο αγοραστής, ο οποίος κατοικεί στο εσωτερικό της Κοινότητας, αφού αποδεικνύεται ότι θα εγκατασταθεί σε τρίτη χώρα.

-ως “κατοικία ή συνηθισμένη διαμονή”, θεωρήται ο τόπος, ο οποίος αναγράφεται στο διαβατήριο, στο δελτίο ταυτότητας ή όποιο άλλο δημόσιο έγγραφο, το οποίο αντικαθιστά νόμιμα το δελτίο ταυτότητας,

γ) η παροχή υπηρεσιών, η οποία σχετίζεται με την επεξεργασία κινητών αγαθών που έχουν αποκτηθεί ή εισαχθεί για αυτόν το σκοπό στο εσωτερικό της χώρας και αργότερα εξάγονται, εκτός Κοινότητας, από το πρόσωπο που εκτελεί τις υπηρεσίες ή από τον μη εγκατεστημένο στη χώρα λήπτη ή από άλλο πρόσωπο, το οποίο για λογαριασμό τους ενεργεί.

Σύμφωνα με τις συγκεκριμένη περίπτωση απαλλάσσεται του φόρου η παροχή εργασίας φασόν, η οποία αφορά επεξεργασία κινητών αγαθών, που έχουν αποκτηθεί, αποσταλεί ή εισαχθεί για το συγκεκριμένο σκοπό στο εσωτερικό της χώρας και αργότερα εξάγονται σαν έτοιμα προϊόντα από το πρόσωπο που παρείχε τις υπηρεσίες, δηλαδή τον εργολάβο, ή από τον μη εγκατεστημένο στην Ελλάδα εργοδότη ή από το πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό των προσώπων αυτών.

Παράδειγμα:

Η παραλαβή υλικών προέλευσης τρίτης χώρας π.χ. ύφασμα, η κατασκευή fason ενδυμάτων και η εξαγωγή τους στον εργοδότη. Η πράξη της εξαγωγής είναι απαλλασσόμενη του ΦΠΑ για την αμοιβή του εργολάβου, ο οποίος είναι εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας.

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

Στην περίπτωση αυτήν απαλλάσσεται του φόρου η αγορά αγαθών από αναγνωρισμένα σωματεία, ιδρύματα και άλλα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα, ώστε να τα εξάγουν σε τρίτη χώρα, μέσα στα πλαίσια των ανθρωπιστικών, φιλανθρωπικών ή εκπαιδευτικών δραστηριοτήτων τους. Στην έννοια της παράδοσης εμπλέκεται και η δωρεάν διάθεση. Είναι ξεκάθαρο ότι η απαλλαγή ισχύει για αγαθά που εξάγονται σε τρίτη χώρα.

Παράδειγμα:

Το Φιλανθρωπικό Ίδρυμα «Οίκος Τυφλών» αγοράζει 100 γραφομηχανές ειδικές για τυφλούς και τις στέλνει με παραστατικό εξαγωγής στην Αλβανία για να ενυχυθεί η εκπαίδευση των τυφλών της χώρας αυτής. Εκδίδεται τιμολόγιο πώλησης από τον πωλητή με την ένδειξη “ΧΩΡΙΣ ΦΠΑ” και επισυνάπτεται σ’ αυτό εντός εξαμήνου από την πώληση η διασάφηση της εξαγωγής. Αποτελεί αυτή η διασάφηση το προβλεπόμενο δικαιολογητικό για να οριστικοποιηθεί η απαλλαγή.

ε) η παροχή υπηρεσιών που σ’ αυτές περιλαμβάνονται οι μεταφορές και οι βοηθητικές εργασίες τους, αφού αυτές οι υπηρεσίες άμεσα συνδέονται με εξαγωγές αγαθών, όπως και με αγαθά, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3, του άρθρου 10 και της περίπτωσης Α, του άρθρου 25.

Σ’ αυτές τις υπηρεσίες εντάσσονται οι υπηρεσίες μεταφοράς, φόρτωσης, εκφόρτωσης, όπως και οι άμεσα συνδεόμενες μ’ αυτές βοηθητικές υπηρεσίες.

Για την εφαρμογή του πιο πάνω σημείου, ως μεταφορές νοούνται και οι μεταφορές αγαθών με τη βοήθεια αγωγών ή η παροχή πρόσβασης σε αυτούς τους αγωγούς.

Παράδειγματα:

1. Η μεταφορική επιχείρηση «ΗΡΑΚΛΗΣ ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΗ» εκτελεί την μεταφορά αγαθών από το εσωτερικό της χώρας σε τρίτη χώρα. Η υπηρεσία της μεταφοράς απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ, διότι συνδέεται άμεσα με αγαθά, τα οποία εξάγονται από το εσωτερικό της χώρας.

2. Το σωματείο φορτοεκφορτωτών λιμένος Πειραιά, πραγματοποιεί υπηρεσίες φόρτωσης πλοίου με αγαθά, τα οποία εξάγονται από το εσωτερικό της χώρας σε τρίτη

χώρα. Η υπηρεσία της φόρτωσης απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ, γιατί συνδέεται άμεσα με αγαθά, που εξάγονται σε τρίτες χώρες από το εσωτερικό της χώρας.

3. Μεταφέρεται ξυλεία από το Άγιος Όρος μέσω της Θεσσαλονίκης στη Γερμανία. Για τη συγκεκριμένη διακίνηση της ξυλείας, οι υπηρεσίες της φόρτωσης και της μεταφοράς απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ.

Στις υπηρεσίες των ανωτέρω περιπτώσεων δεν περιλαμβάνονται οι ασφαλιστικές, αντασφαλιστικές και τραπεζικής φύσεως εργασίες, οι οποίες τις προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 22. Αποβλέπει η εξαίρεση μόνο στη μη παροχή δικαιώματος έκπτωσης ή επιστροφής του φόρου που αναλογεί στις συνδεδεμένες υπηρεσίες με τις εξαγωγές.

στ) η από μεσίτες παροχή υπηρεσιών ή από άλλα πρόσωπα, τα οποία μεσολαβούν, εκτελώντας στο όνομα και για λογαριασμό άλλου προσώπου που σχετίζονται με τις πράξεις, κατά τις διατάξεις του άρθρου αυτού και του άρθρου 27 ή πράξεις, οι οποίες πραγματοποιούνται εκτός Κοινότητας. Αφαιρείται η παροχή υπηρεσιών των πρακτορείων ταξιδίων, τα οποία ενεργούν για λογαριασμό και στο όνομα των ταξιδιωτών, αφού η υπηρεσία πραγματοποιείται σε άλλο κράτος – μέλος της Κοινότητας,

Η παρούσα απαλλαγή ισχύει για τις υπηρεσίες διαμεσολάβησης από πρόσωπα, τα οποία ενεργούν στο όνομα και για λογαριασμό άλλων προσώπων για να πραγματοποιήσουν πράξεις απαλλασσόμενες από τον ΦΠΑ, κατά τις διατάξεις του παρόντος άρθρου και του άρθρου 27 ή των πράξεων που πραγματοποιούνται εκτός Κοινότητας.

Παραδείγματα:

1. Το μεταφορικό γραφείο με έδρα την Ελλάδα αναλαμβάνει τη μεταφορά αγροτικών προϊόντων στην Αίγυπτο, την οποία τελικά αναθέτει στη μεταφορική επιχείρηση «ΔΕΛΤΑ ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΗ» με έδρα της τον Ταύρο – Αττικής. Η αμοιβή που θα καταβληθεί από την Αιγυπτιακή επιχείρηση στο εδώ μεταφορικό γραφείο απαλλάσσεται του ΦΠΑ. Ομοίως, απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ και η μεταφορική επιχείρηση «ΔΕΛΤΑ ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΗ».

2. Η επιχείρηση «Βαρανάκης Α. & Δ. Ο.Ε.» κατασκευής μηχανημάτων αρτοποιίας, αγοράζει πρώτες ύλες αξίας 18.000 € για την κατασκευή ενός φούρνου μετά από παραγγελία και στη συνέχεια εξάγει τον φούρνο στο Ντουμπάι έναντι 32.000 €. Η περιοδική δήλωση ΦΠΑ θα συμπληρωθεί ως εξής:

ΠΕΡΙΟΔΙΚΗ ΔΗΛΩΣΗ Φ.Π.Α.
Για υποκείμενους με Β' ή Γ' κατηγορία βιβλίου ΚΒΣ
Έκτακτη δήλωση των υποκειμένων αυτών, των μη υποκειμένων ή απαλλμένων.
Επέχει θέση και ΑΠΟΔΕΙΚΤΙΚΟΥ ΕΙΣΠΡΑΞΗΣ, αν δεν εκδίδεται μηχανογραφικά.
Υποβάλλεται σε δύο (2) αντίτυπα.

ΑΡΙΘΜΟΣ ΔΗΛΩΣΗΣ: 003 ΑΡΙΘΜΟΣ ΕΤΟΣ: 006

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΥΠΟΒΟΛΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ: 004
ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΙΣΠΡΑΞΗΣ Ή ΠΑΡΑΛΑΒΗΣ: 005

ΑΡΜΟΔΙΑ ΔΟΥ: 001 ΕΤΟΣ: 006

007 ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΑΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ Από: Έως: Αν η δήλωση είναι έκτακτη, οι κωδ. 007 και 008 δεν συμπληρώνονται.

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ (Διαγραμμίστε με x)

ΜΗΝΑΣ: 008 1 2 3 4 5 6 7 8 9 10 11 12
ΤΡΙΜΗΝΟ: 1 2 3 4

ΕΙΔΟΣ ΔΗΛΩΣΗΣ

010 ΤΥΠΟΠΟΙΗΤΗ 011 ΜΕ ΕΠΙΦΥΛΑΞΗ

ΕΚΤΑΚΤΗ ΔΗΛΩΣΗ (Διαγραμμίστε με x)

012 ΑΝΤΙΣΤΡΑΦΕΥΣΗ ΚΑΝΟΝΙΚΗ ΠΡΩΤΗ ΔΗΛΩΣΗ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ ΕΙΣΠΡΑΞΗ ΕΙΣΠΡΑΞΗ ΑΠΟ ΚΑΤ' ΑΠΟΚΛΕΙΣΤΗΚΑ ΑΛΛΗ ΑΛΛΗ

1 2 3 4 5 6 7 8

ΜΟΝΟΝ αν διαγραμμίστηκε ο κωδ. 012-4, συμπληρώστε τους κωδ. 006 και 008.

ΜΗΝΑΣ ΕΝΔΟΧ. ΣΥΛΛΟΓΩΝ: 009

Αν διαγραμμίστηκε ο κωδ. 012-3 αναφέρατε: Είδος αλλαγής/Ετος/Αρ. πρωτ. αρχικής δήλωσης

013

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

101 ΕΠΩΝΥΜΟ Ή ΕΠΩΝΥΜΙΑ 102 ΟΝΟΜΑ 103 ΟΝΟΜΑ ΠΑΤΕΡΑ 104 Α.Φ.Μ.

Β. ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΚΡΟΩΝ - ΕΙΣΡΟΩΝ μετά την αφαίρεση (κατά συντελεστή) των επιστροφών - εκπτώσεων.

α	ΕΚΡΩΣΕΙΣ φορολογητέες (πυλωλίες ανθετών παροχών υπηρεσιών κλπ), ΕΝΔΟΧ. ΑΠΟΚΤ. & ΠΡΑΞΕΙΣ ΛΗΠΤΗ	β	ΕΙΣΡΟΕΣ φορολογητέες (αμοιβές, εισπραγές κλπ), ΕΝΔΟΧΩΝΟΥ, ΑΠΟΚΤΗΤΕΣ & ΠΡΑΞΕΙΣ ΛΗΠΤΗ	γ	ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΡΟΩΝ που αναλογεί	δ	ΕΠΙΣΤΡΟΦΕΣ	ε	ΣΥΝΟΛΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ που αναλογεί
301	I. ΕΚΡΩΣΕΙΣ ΕΝΔΟΧ. ΑΠΟΚΤΗΤΕΣ & ΠΡΑΞΕΙΣ ΛΗΠΤΗ σε άλλη Ελλάδα εκτός από τα νησιά Αγίου Παντελεήμονα	351	I. ΕΠΙΣΤΡΟΦΕΣ ΕΝΔΟΧ. ΑΠΟΚΤΗΤΕΣ, ΕΙΣΠΡΑΞΕΙΣ ΚΑΙ ΠΡΑΞΕΙΣ ΛΗΠΤΗ στη λοιπή Ελλάδα εκτός από τα νησιά Αγίου Παντελεήμονα	331	351	13	371		
302		352		332	352	6,5	372		
303		353	18000,00	333	353	23	373	4.140,00	
304	II. ΕΚΡΩΣΕΙΣ ΕΝΔΟΧ. ΑΠΟΚΤΗΤΕΣ & ΠΡΑΞΕΙΣ ΛΗΠΤΗ στα νησιά Αγίου Παντελεήμονα και στα λοιπά Ελληνικά νησιά	354	II. ΕΠΙΣΤΡΟΦΕΣ ΕΝΔΟΧ. ΑΠΟΚΤΗΤΕΣ, ΕΙΣΠΡΑΞΕΙΣ ΚΑΙ ΠΡΑΞΕΙΣ ΛΗΠΤΗ στα νησιά Αγίου Παντελεήμονα	334	354	9	374		
305		355		335	355	5	375		
306		356		336	356	16	376		
307	ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΩΝ/ΕΠΙΣΤΡΟΦΩΝ	357	Δαπάνες γεν. ή εδαφ. προϋπολογισμού	337	357		377		
308	Εκροές, φορολογητέες με δικαίωμα έκπτωσης	358	ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ		358		378		
309	Εκροές παροχών υπηρεσιών & λοιπών υπηρεσιών, με δικαίωμα έκπτωσης	400	ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΑ ΠΟΣΑ ΣΤΟ ΣΥΝΟΛΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	346	346				
310	Εκροές αμοιβών & κιν. κερδών διαπραχθέντων	401	Επιστροφή φόρου (κωδ. 346 x συντ. 3%)						
311	ΣΥΝΟΛΟ ΕΚΡΟΩΝ	402	Παρωλικά επίδομα προηγ. φορολ. περιόδου						
		403	ΦΠΑ έκτακτης δήλωσης λοιπών προστίμων ποσών						
		404	Χρηματικό αρραβείο δήλωσης						
		405	ΑΦΑΙΡΟΥΜΕΝΑ ΠΟΣΑ ΑΠΟ ΤΟ ΣΥΝΟΛΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ						
		411	ΦΠΑ εισπραγών που τηρείται με υποβολή δήλωσης						
		412	Χρηματικό μέτρο 3,8 % τόκων καταρριζόμενων						
		420	ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ						

Γ. ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ για καταβολή, έκπτωση ή επιστροφή (κωδ. 537 - κωδ. 420)

ΕΚΠΤΩΣΗ Ή ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ	ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	ΚΑΤΑΒΟΛΗ ΧΡΕΩΣΤΙΚΟΥ ΥΠΟΛΟΙΠΟΥ ΚΩΔ. 511 (μέχρι 3 δόσεις - μόνο για εμπρόθεσμη δήλωση)
501 ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	511	
502 ΠΟΣΟ για έκπτωση	512 ΠΡΟΣΛΥΣΗΝ % εκπτώσεως υπολοίπου	521 ΠΡΩΤΗ ΔΟΣΗ
503 ΠΟΣΟ για επιστροφή	513 ΣΥΝΟΛΟ (511+512+514)	522 ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΠΟΣΟ για καταβολή

ΑΠΑΛΛΑΞΗ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗΣ (Διαγραμμίστε με x)

504 ΑΛΛΑ ΠΡΑΞΕΙΣ ΠΑΡΑ ΑΝΑΣΤ. ΚΑΤΑΒ. ΔΙΑΦΟΡΑ ΣΥΝΤΕΛ. ΑΛΛΗ ΑΠΑΛΛ.

1 2 3 4 5

Δικαίωμα καταβολής του χρεωστικού υπολοίπου σε δόσεις (μέχρι 3) υπάρχει όταν: α) με την υποβολή της δήλωσης καταβάλλεται τουλάχιστον το 40% του ποσού (κωδ. 521) που δεν μπορεί να είναι καλύτερο από 300 € και β) έχουν καταβληθεί εμπρόθεσμα όλες οι δόσεις από προηγούμενες δηλώσεις που υποβλήθηκαν κατά την τρέχουσα και την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο. Το υπόλοιπο ποσό (κωδ. 522) προσοφθαλμικά κατά 2% (κωδ. 514) καταβάλλεται το πολύ σε 2 μηνιαίες δόσεις, με την προϋπόθεση ότι κάθε δόση δεν μπορεί να είναι μικρότερη από 300 €, εκτός από την τελευταία.

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

ΣΗΜΕΙΩΣΕΙΣ:

Ο ΔΗΛΩΝ	Ο ΛΟΓΙΣΤΗΣ	Ο ΠΑΡΑΛΑΒΩΝ	Ο ΤΑΜΙΑΣ
	(Όνομα ή Επωνυμία, ΑΔΜ, Α.Α.Μ. αρίθιος, Κατηγορία αρίθιος, Δίπλωμα)	(σημαδεύω & υπογράφω)	(σημαδεύω, ημερομηνία και υπογραφή)

ΕΚΔΟΣΗ 2011 (2) 050 - Φ.Π.Α.
Υ.Ε.Α.Δ. ΥΠΟΥΡΓΕΙΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

3. Ένας αμερικανός πελάτης αγοράζει από κατάστημα στο Μοναστηράκι ένα δερμάτινο σακάκι καθαρής αξίας 300 €. Ο επιχειρηματίας εκδίδει θεωρημένη τριπλότυπη απόδειξη, κατά τις διατάξεις ΠΟΛ. 1338/96: $300 \times 23\% (69 \text{ €}) = 369 \text{ €}$. Όταν η απόδειξη θεωρήται από το τελωνείο, ο πελάτης επιστρέφει στο κατάστημα και ο

επιχειρηματίας εκδίδει πιστωτικό τιμολόγιο μόνο με το ποσό του ΦΠΑ, το οποίο πρέπει να επιστραφεί στον πελάτη. Αυτό στην περιοδική δήλωση θα φανεί ως εξής:

ΠΕΡΙΟΔΙΚΗ ΔΗΛΩΣΗ Φ.Π.Α.

Για υποκείμενους με Β' ή Γ' κατηγορία βιβλίου ΚΒΣ
 Έκτακτη δήλωση των υποκείμενων αυτών, των μη υποκείμενων ή απαλλέντων.
 Επέχει θέση και ΑΠΟΔΕΙΚΤΙΚΟΥ ΕΙΣΠΡΑΞΗΣ, αν δεν εκδίδεται μηχανογραφικά.
 Υποβάλλεται σε δύο (2) αντίτυπα.

ΑΡΙΘΜΟΣ ΔΗΛΩΣΗΣ	003	ΑΡΙΘΜΟΣ	ΕΤΟΣ
ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΥΠΟΒΟΛΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ	004		
ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΙΣΠΡΑΞΗΣ Ή ΠΑΡΑΛΑΒΗΣ	005		

ΑΡΜΟΔΙΑ ΔΟΥ	001	ΕΤΟΣ	006
007	ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΑΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ (Διαγραμμίστε με x)	
από	έως	ΜΗΝΑΣ	008
		ΤΡΙΜΗΝΟ	1 2 3 4 5 6 7 8 9 10 11 12
			1 2 3 4

ΕΙΔΟΣ ΔΗΛΩΣΗΣ		ΕΚΤΑΚΤΗ ΔΗΛΩΣΗ (Διαγραμμίστε με x)																			
010	ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΤΗ	011	ΜΕ ΕΠΙΦΥΛΑΞΗ	012	ΑΠΡΟΕΛΘΟΝΤΩΣ ΚΕΛΕΣΤΩ	013	ΟΡΙΣΤΗ ΛΗΨΗΣ	014	ΕΝΔΕΙΞΗ ΛΗΨΗΣ	015	ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ ΕΙΣΠΡΑΞΗΣ	016	ΕΙΣΠΡΑΞΗ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗΣ	017	ΕΙΣΠΡΑΞΗ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗΣ	018	ΕΙΣΠΡΑΞΗ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗΣ	019	ΕΙΣΠΡΑΞΗ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗΣ	020	ΕΙΣΠΡΑΞΗ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗΣ

ΜΟΝΟΝ αν διαγραμμίστε ο κωδ. 012 - 4, συμπληρώστε τους κωδ. 006 και 008.

Αν διαγραμμίστε ο κωδ. 012-3 αναφέρατε: Είδος απαλλαγής/Έτος/Αρ. πρωτ. αρχικής αίτησης

013

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

101	ΕΠΩΝΥΜΟ Ή ΕΠΩΝΥΜΙΑ		
102	ΟΝΟΜΑ	103	ΟΝΟΜΑ ΠΑΤΕΡΑ
		104	Α.Φ.Μ.

Β. ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΚΦΡΟΝ - ΕΙΣΡΟΩΝ μετά την απαίτηση (κατά συντελεστή) των επιστροφών - εκπτώσεων.

α	ΕΚΦΡΟΣ φορολογητέας (παύλας: σφειδύ παροχή υπηρεσιών κλπ), ΕΚΔΟΣ, ΑΠΟΚΤ. & ΠΡΑΞΕΙΣ ΛΗΨΗΣ	ΣΥΝ. ΦΠΑ %	ΦΟΡΟΣ ΕΚΦΡΟΝ που αναλογεί	β	ΕΙΣΡΟΣΕΣ φορολογητέας (αγορές, καταγωγές κλπ), ΕΚΔΟΣ, ΑΠΟΚΤ. ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ & ΠΡΑΞΕΙΣ ΛΗΨΗΣ	ΣΥΝ. ΦΠΑ %	ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΡΟΩΝ που αναλογεί
301	Ι. ΕΚΦΡΟΣ, ΕΚΔΟΣ ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ & ΠΡΑΞΕΙΣ ΛΗΨΗΣ επί νηρέα Αργολού	13	331	351	13	371	
302	Ι. ΕΚΦΡΟΣ, ΕΚΔΟΣ ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ & ΠΡΑΞΕΙΣ ΛΗΨΗΣ επί νηρέα Αργολού	6,5	332	352	6,5	372	
303	Ι. ΕΚΦΡΟΣ, ΕΚΔΟΣ ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ & ΠΡΑΞΕΙΣ ΛΗΨΗΣ επί νηρέα Αργολού	23	333	353	23	373	
304	Ι. ΕΚΦΡΟΣ, ΕΚΔΟΣ ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ & ΠΡΑΞΕΙΣ ΛΗΨΗΣ επί νηρέα Αργολού	9	334	354	9	374	
305	Ι. ΕΚΦΡΟΣ, ΕΚΔΟΣ ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ & ΠΡΑΞΕΙΣ ΛΗΨΗΣ επί νηρέα Αργολού	5	335	355	5	375	
306	Ι. ΕΚΦΡΟΣ, ΕΚΔΟΣ ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ & ΠΡΑΞΕΙΣ ΛΗΨΗΣ επί νηρέα Αργολού	16	336	356	16	376	
307	ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ	ΣΥΝ. ΦΟΡ.	337	357	ΦΠΑ ΔΑΠ.	377	
308	Εκφρος φορολογητέας με έκπτωση εκπτώσεων			358	ΣΥΝ. ΦΟΡ.	378	
309	Εκφρος απαλλαγ. & εφόρ. εφόρ. έκπτωσης		346	400	ΣΥΝΟΛΟ		
310	Εκφρος απαλλαγ. & εφόρ. εφόρ. έκπτωσης			401	ΣΥΝΟΛΟ		
311	ΣΥΝΟΛΟ ΕΚΦΡΟΩΝ			402	ΣΥΝΟΛΟ		

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

ΕΚΠΤΩΣΗ Ή ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ				ΚΑΤΑΒΟΛΗ ΧΡΕΩΣΤΙΚΟΥ ΥΠΟΛΟΙΠΟΥ ΚΩΔ. 511 (μέχρι 3 δόσεις - μόνο για εμπρόθεσμη δήλωση)	
501	ΠΟΣΟ	502	ΠΟΣΟ	511	ΠΡΩΤΗ ΔΟΣΗ
502	ΠΟΣΟ	503	ΠΟΣΟ	512	ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΠΟΣΩ
503	ΠΟΣΟ			513	ΠΟΣΩ

ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗΣ (Διαγραμμίστε με x)				
504	ΑΛΛΑ ΠΡΑΞΕΙΣ	ΠΑΓΙΑ	ΑΝΑΤ. ΚΑΤΑΒ.	ΑΛΛΑ ΑΠΑΙΤ.
	1	2	3	4

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

ΣΗΜΕΙΩΣΕΙΣ:

Ο ΔΗΛΩΝ	Ο ΟΛΟΓΙΣΤΗΣ	Ο ΠΑΡΑΛΑΒΩΝ	Ο ΤΑΜΙΑΣ
	(Όνομα ή Επωνυμία, ΑΦΜ, Α.Μ. οδού, Κατηγορία οδού, Δύναμη)	(σηραγίδα & υπογραφή)	(σηραγίδα, ημερομηνία και υπογραφή)

ΕΚΔΟΣΗ 2011 (2) 050 - Φ.Π.Α.
 Υ.Ε.Α.Δ. ΥΠΟΥΡΓΕΙΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

ζ) η εισαγωγή και η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, η οποία διενεργείται από υποκείμενο στο φόρο, όπως και η παράδοση αγαθών προς υποκείμενο στο φόρο, που σκοπό έχουν να εξαχθούν έξω από την Κοινότητα, αυτούσια ή μεταποιημένα, όπως και οι παροχές υπηρεσιών, οι οποίες άμεσα συνδέονται με την δραστηριότητα που τις εξάγει και έως του πόσού των εξαγωγών, ο οποίος εκπληρώνει ο υποκείμενος στο φόρο, σύμφωνα με την προηγούμενη δωδεκάμηνη χρονική ή δωδεκάμηνη διαχειριστική περίοδο.

Β. Ρυθμίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, κάθε λεπτομέρεια ώστε να εφαρμοστούν οι διατάξεις του άρθρου αυτού.

4. Απαλλαγές στη διεθνή διακίνηση αγαθών

Έννοια

Ως διακίνηση αγαθών, χαρακτηρίζεται η μεταφορά, εισαγωγή ή εξαγωγή των αγαθών. Δεν υπόκειται ΦΠΑ στη διεθνή μεταφορά αγαθών.

Διατάξεις του φόρου, επεξηγήσεις και παραδείγματα

A. Κατά το άρθρο 25, του Κώδικα ΦΠΑ απαλλάσσονται οι πιο κάτω ενέργειες:

α) η εισαγωγή των αγαθών, τα οποία τοποθετήθηκαν σε καθεστώς εναποθήκευσης, εκτός της τελωνειακής αποταμίευσης.

Στην ουσία πρόκειται για καθεστώς διαφορετικό απ' αυτό της τελωνειακής αποταμίευσης. Αυτό το καθεστώς παρέχει αναστολή καταβολής του οφειλόμενου ΦΠΑ έως ότου λάβουν τα αγαθά που εναποθέτονται στον τελικό τους προορισμό.

β) η παράδοση καθώς και η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών που προορίζονται:

- για την προσκόμιση στο τελωνείο και για να τεθούν σε καθεστώς τελωνειακής αποθήκευσης, ελεύθερης ζώνης, ελεύθερης αποθήκης, τελωνειακής αποταμίευσης ή ενεργητικής τελειοποίησης.
- για να γίνουν δεκτά στα χωρικά ύδατα, ώστε να ενσωματωθούν σε εξέδρες γεωτρήσεων ή εκμετάλλευσης, που σκοπό έχουν την κατασκευή, επισκευή, συντήρηση, μετασκευή ή να εξοπλιστούν ή να συνδεθούν αυτές οι εξέδρες με την ξηρά, όπως και να ανεφοδιαστούν αυτές οι εξέδρες γεωτρήσεων ή εκμετάλλευσης.
- για να τεθούν σε καθεστώς φορολογικής αποθήκης του Ν 2960/2001 (ΦΕΚ Α' 265), αφού πρόκειται για προϊόντα του άρθρου 53 του ίδιου νόμου που οι κοινοτικές διατάξεις προβλέπουν ότι υπάγονται στο καθεστώς των φορολογικών αποθηκών της Οδηγίας 92/12/ΕΟΚ ή για άλλα προϊόντα που είχαν υπαχθεί, σύμφωνα με τις διατάξεις του ίδιου νόμου,

- για να τεθούν σε καθεστώς τελωνειακής επίβλεψης, ελεύθερου τελωνειακώς χώρου, ελεύθερου τελωνειακού συγκροτήματος, αποθηκών ανεφοδιασμού Κανονισμού (ΕΟΚ) 3665/1987 όπως κάθε φορά ισχύει, Καταστημάτων Αφορολόγητων Ειδών.

Συγκεκριμένα κατά τις ισχύουσες διατάξεις και διαδικασίες, υπάγονται τα εξής εμπορεύματα:

- εμπορεύματα τρίτων χώρων, που εξάγονται σε τρίτες χώρες μετά την μεταποίησή τους,
- κοινοτικά εμπορεύματα και των εγχωρίων, εφόσον προορίζονται για εξαγωγή μεταποιημένα σε τρίτες χώρες,
- εμπορεύματα και ενδιάμεσα ή παράγωγα προϊόντα, που μεταβιβάζονται σε τρίτο δικαιούχο για να μεταποιηθούν περαιτέρω και να εξαχθούν σε τρίτες χώρες.

Παράδειγμα:

Ο μεταποιητής Αλεξάνδρου, από το μαλλί παράγει νήμα και στη συνέχεια το μεταβιβάζει στον Βαγγελίου για να παραχθεί ύφασμα. Το ύφασμα το μεταπωλεί στον Γεωργίου για την παραγωγή ενδυμάτων.

Αυτές οι διαδοχικές μεταβιβάσεις θα γίνουν πάντα με τελωνειακό παραστατικό (ΕΔΕ), εφόσον θα πραγματοποιούνται, εντός του καθεστώτος της ενεργειακής τελειοποίησης.

Το τελωνειακό καθεστώς της προσωρινής εναπόθεσης, είναι το καθεστώς, με το οποίο παρέχεται η αναστολή καταβολής ΦΠΑ, μέχρι τα αποθηκευόμενα αγαθά να λάβουν το τελικό τους προορισμό. Αυτό ρυθμίζεται με το άρθρο 23, του Τελωνειακού Κώδικα και με τον Κανονισμό 4151/88/ΕΟΚ.

Στα καθεστώτα που αναφέρονται στις δύο πρώτες περιπτώσεις της παραγράφου β' εννοούνται καθώς ορίζονται κατά τις ισχύουσες κοινοτικές τελωνειακές διατάξεις.

γ) οι παροχές υπηρεσιών, οι οποίες συνδέονται άμεσα με τις παραδόσεις αγαθών που αναφέρονται στην παραπάνω περίπτωση β',

δ) οι παραδόσεις και οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, όπως και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται στους χώρους, στους οποίους καταμετρούνται στην περίπτωση β' και διατηρήται μία από τις καταστάσεις, η οποία αναφέρεται στη συγκεκριμένη περίπτωση,

ε) οι παραδόσεις αγαθών που οι διατάξεις προβλέπουν:

- της περίπτωσης α', της παραγράφου 1, του άρθρου 10, ενώ διατηρήται το καθεστώς προσωρινής εισαγωγής και απαλλάσσεται πλήρως από εισαγωγικούς δασμούς ή εξωτερικής διαμετακόμισης.

- της περίπτωσης β', της παραγράφου 1, του άρθρου 10, ενώ διατηρήται η διαδικασία της εσωτερικής κοινοτικής διαμετακόμισης, η οποία προβλέπεται από το άρθρο 61, όπως και οι παροχές υπηρεσιών, οι οποίες άμεσα συνδέονται με αυτές τις παραδόσεις. Οι απαλλαγές που προβλέπονται από αυτό το άρθρο, εφαρμόζονται και για τα καθεστάτα της τελωνειακής επίβλεψης, του ελεύθερου τελωνειακώς χώρου και των ελεύθερων τελωνειακών συγκροτημάτων που λειτουργούν στην Ελλάδα.

Παράδειγμα:

Ο Αλεξίου είναι εγκατεστημένος σε τρίτη χώρα και εισάγει ή αποστέλλει προσωρινά στον αντιπρόσωπό του αγαθά, για να αποτελέσουν αντικείμενο έκθεσης, στην έκθεση Θεσσαλονίκης και στο τέλος της έκθεσης να τα επανεξάγει. Η αρμόδια τελωνειακή αρχή εγκρίνει την ένταξη των αγαθών στο καθεστώς της προσωρινής εισαγωγής, με την πλήρη απαλλαγή των εισαγωγικών δασμών και την επανεξαγωγή τους κατά τη λήξη της έκθεσης. Στη διάρκεια της έκθεσης ο Νικολάου, πρόσωπο εγκατεστημένο σε τρίτη χώρα αγοράζει τα εμπορεύματα για να τα αναλώσει στον τόπο που είναι εγκατεστημένος. Τα αγαθά θα πρέπει να παραμείνουν στο χώρο της έκθεσης και με τη λήξη αυτής, επανεξάγονται εμπρόθεσμα. Η παράδοση τους από τον Αλεξίου στον Νικολάου απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ.

B. Ρυθμίζεται κάθε λεπτομέρεια αναγκαία για την εφαρμογή των διατάξεων αυτού του άρθρου, με τις αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Β΄ ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ ΣΤΗΝ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΗ ΑΠΟΚΤΗΣΗ ΚΑΙ ΕΙΔΙΚΕΣ ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ

1. Απαλλαγές στο καθεστώς των φορολογικών αποθηκών, άλλων από αυτές του Ν 2960/2001 (Τελωνειακός Κώδικας)

Έννοια

Ως φορολογική αποθήκη, ορίζεται ο κάθε τόπος που με άδεια της αρμόδιας αρχής έχει την ιδιότητα να αποθηκεύονται αγαθά σ' αυτήν από τον εκμεταλλευτή της, κατά την άσκηση της δραστηριότητάς του, δηλαδή τον "εκμεταλλευτή φορολογικής αποθήκης". Ως καθεστώς φορολογικής αποθήκης, χαρακτηρίζεται το φορολογικό καθεστώς αναστολής της καταβολής ΦΠΑ.

Διατάξεις του φόρου, επεξηγήσεις και παραδείγματα

A. Πιο συγκεκριμένα, σύμφωνα με το άρθρο 26, του Κώδικα ΦΠΑ, θεωρούνται ως:

- α) "φορολογική αποθήκη", ο κάθε τόπος ο οποίος ορίζεται σαν τέτοιος με άδεια της αρμόδιας αρχής, οπουδήποτε δηλαδή αποθηκεύονται αγαθά από το πρόσωπο που εκμεταλλεύεται την φορολογική αποθήκη, σύμφωνα με την άσκηση της δραστηριότητάς του,
- β) "εκμεταλλευτής φορολογικής αποθήκης", το φυσικό ή νομικό πρόσωπο, το οποίο έχει λάβει από την αρμόδια αρχή άδεια, ώστε να αποθηκεύει σε φορολογική αποθήκη αγαθά που είναι στη δική του κυριότητα ή τρίτων,
- γ) "εναποθέτης", το φυσικό ή νομικό πρόσωπο, το οποίο δεν έχει την ιδιότητα του εκμεταλλευτή φορολογικής αποθήκης, καθώς έχει άδεια από την αρμόδια αρχή, σύμφωνα με την άσκηση της δραστηριότητάς του, να παραλαμβάνει αγαθά, τα οποία προορίζονται να μούν σε φορολογική αποθήκη.

B. Για να λειτουργήσουν οι φορολογικές αποθήκες χρειάζεται χορήγηση άδειας από τη Διεύθυνση του ΦΠΑ, ύστερα από αίτηση του ενδιαφερόμενου, αφού ανταποκρίνεται στις προϋποθέσεις, οι οποίες έχουν οριστεί με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών. Αυτή η άδεια ανακαλείται από την ίδια την αρχή, σύμφωνα με τις προϋποθέσεις που ορίζονται από την σχετική Υπουργική απόφαση.

Διαδικασία χορήγησης άδειας λειτουργίας.

Η χορήγηση άδειας εκμετάλλευσης και λειτουργίας φορολογικής αποθήκης υποβάλλεται από τον ενδιαφερόμενο με την αίτηση στην αρμόδια ΔΟΥ. Η αίτηση υποβάλλεται σε τρία αντίτυπα και περιέχει τα πλήρη στοιχεία και τον ΑΦΜ του αποθηκευτή, τα είδη αποθήκευσης, τη διεύθυνση και τα εμβάσματα σκεπασμένης και ασκέπους επιφάνειας της φορολογικής αποθήκης, στην αρμόδια ΔΟΥ.

Για επιχείρηση εγκατεστημένη στην Ελλάδα, αρμόδια ΔΟΥ για να παραλάβει την αίτηση είναι αυτή της έδρας της. Ενώ για αλλοδαπή επιχείρηση που δεν υποχρεούται, σύμφωνα με τη φορολογία εισοδήματος, να διατηρεί μονιμή εγκατάσταση στην Ελλάδα και εφόσον σκοπέυει να εκμεταλλευτεί ή να λειτουργήσει φορολογική αποθήκη ή να γίνει εγκεκριμένος εναποθέτης, πριν την υποβολή της αίτησης θα πρέπει να υποβάλει δήλωση έναρξης εργασιών και να αποκτήσει ΑΦΜ στην Ελλάδα. Ορίζεται στη δήλωση αυτή ως φορολογικό αντιπρόσωπο κάποιο πρόσωπο εγκατεστημένο στην Ελλάδα. Ακόμα στη δήλωση θα πρέπει να ως φορολογικό αντιπρόσωπο, να οριστεί ένα πρόσωπο εγκατεστημένο στην Ελλάδα. Σ' αυτήν την περίπτωση η αίτηση υποβάλλεται στη ΔΟΥ του φορολογικού αντιπροσώπου.

Με την αίτηση υποβάλλονται τα παρακάτω έγγραφα:

- Βεβαίωση εγγραφής σε Επιμελητήριο.
- Θεωρημένο αντίγραφο καταστατικού.
- Τοπογραφικό διάγραμμα του ασκεπούς χώρου, με σημείωση των διοδίων και του είδους της περιφράξης. Κάτοψη και χαρακτηριστικές τομές στεγασμένου χώρου.
- Βεβαίωση πυρασφάλειας από την Πυροσβεστική Υπηρεσία.
- Τίτλος κυριότητας ή συμφωνητικό μίσθωσης ή παραχώρησης της νομής κλπ.
- Τυχόν άλλα συμπληρωματικά στοιχεία που θα ζητηθούν από τη ΔΟΥ.

Γ. Ο προϊστάμενος της ΔΟΥ στη χωρική αρμοδιότητα που βρίσκεται η έδρα ή το κεντρικό κατάστημα του προσώπου που εκμεταλλεύεται τη φορολογική αποθήκη, είναι αρμόδια αρχή για την εποπτεία, έλεγχο και γενικά την παρακολούθηση του καθεστώτος της φορολογικής αποθήκης.

Ως αρμόδια αρχή ορίζεται ο Προϊστάμενος της χωρικά αρμόδιας ΔΟΥ, όταν πρόκειται για φορολογικές αποθήκες του ίδιου του εκμεταλλευτή, οι οποίες βρίσκονται στη χωρική αρμοδιότητα άλλων ΔΟΥ.

Δ. Υπάγονται στο καθεστώς φορολογικής αποθήκευσης τα αγαθά που έχει στην κατοχή του ο εκμεταλλευτής φορολογικής αποθήκης και τα αγαθά τρίτων έχοντας ως προϋπόθεση, ότι αυτά τα πρόσωπα έχουν λάβει άδεια αποθήκευσης αγαθών με αναστολή καταβολής ΦΠΑ, σε φορολογική αποθήκη άλλου προσώπου που λειτουργεί νόμιμα, σύμφωνα με την ανάλογη εφαρμογή της παραγράφου Β, του παρόντος άρθρου.

Ε. Απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ:

α) οι παραδόσεις και οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που προορίζονται να υποβληθούν στο εσωτερικό της χώρας σε καθεστώς φορολογικής αποθήκευσης, χωρίς την τελωνειακή αποταμίευση και των αποθηκών του Ν 2960/2001 (ΦΕΚ Α' 265).

β) οι παροχές υπηρεσιών, οι οποίες άμεσα συνδέονται με τις παραδόσεις αγαθών που αναφέρονται στην πιο πάνω περίπτωση α',

γ) οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών, εκτός από αυτές που σχετίζονται με την παραγωγή ή κατασκευή των αγαθών που πραγματοποιούνται στους χώρους που προβλέπει η περίπτωση α', αφού τα αγαθά εξακολουθούν να παραμένουν στο εσωτερικό της χώρας στο ίδιο καθεστώς.

Στ. Υπάγονται στο καθεστώς του παρόντος άρθρου τα αγαθά, τα οποία εντάσσονται στο Παράρτημα VI του παρόντος, αφού αυτά δεν προορίζονται για παράδοση στο στάδιο του λιανικού εμπορίου. Τα αγαθά μπορεί να είναι: πατάτες, ελιές, καρύδια, καφές, τσάι, σιτάρι, κριθάρι, βρώμη, καλαμπόκι, ρύζι, ελαιόλαδο, κακάο, χυμοί πορτοκαλιού, ακατέργαστο πετρέλαιο, ανόργανα χημικά προϊόντα, οργανικά χημικά προϊόντα, καουτσούκ φυσικό, ξυλεία ακατέργαστη, βαμβάκι, άργυρος, χαλκός, νικέλιο, αργίλιο, μόλυβδος, ψευδάργυρος, κασσίτερος, ίνδιο, κλπ. Όλα τα προϊόντα θα πρέπει να βρίσκονται σε ακατέργαστη μορφή.

Μπορεί να υπαχθούν στο ίδιο καθεστώς και οποιαδήποτε αγαθά που προορίζονται με σκοπό:

- πωλήσεις από καταστήματα αφορολογήτων ειδών (ΚΑΕ) προς ταξιδιώτες που μετακινούνται σε άλλα κράτη – μέλη,
- πωλήσεις από ειδικά πρατήρια σε ταξιδιώτες που μεταβαίνουν σε τρίτες χώρες, θαλάσσια ή αεροπορικά,
- πωλήσεις από υποκείμενους σε ταξιδιώτες πάνω σε πλοία ή αεροπλάνα που προορίζονται εκτός Κοινότητας,
- πωλήσεις σε διπλωματικές υπηρεσίες, διεθνείς οργανισμούς, Νατοϊκές ένοπλες δυνάμεις π.χ. “ΡΧ” στην Ελλάδα.

Στο καθεστώς της φορολογικής αποθήκης σε καμιά περίπτωση δεν υπάγονται τα καπνοβιομηχανικά, το αλκόολ και τα αλκοολούχα ποτά, όπως τα πετρελαιοειδή καύσιμα, που οι φορολογικές αποθήκες τους, υπάγονται στις Τελωνειακές Υπηρεσίες.

Μπορεί να εντάσσονται στο Παράρτημα VI και άλλα αγαθά με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών. Σε καθεστώς φορολογικής αποθήκευσης μπορούν να ενταχθούν οποιαδήποτε αγαθά, αφού προορίζονται για παράδοση σε:

- καταστήματα αφορολόγητων ειδών (ΚΑΕ) που έχουν ως σκοπό τις ανάγκες παραδόσεων που πραγματοποιούν προς ταξιδιώτες, οι οποίοι μετακινούνται σε άλλη χώρα, με αεροπορική πτήση ή θαλάσσια διαδρομή και απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ, κατά τις διατάξεις του άρθρου 24,
- υποκείμενους στο ΦΠΑ για τις ανάγκες παραδόσεων, τις οποίες πραγματοποιούν προς επιβάτες πάνω σε πλοίο ή αεροπλάνο, ενώ διαρκεί η μεταφορά που ο τόπος άφιξης βρίσκεται έξω από την Κοινότητα,
- υποκείμενους στο φόρο που ως σκοπό έχουν τις ανάγκες παραδόσεων, οι οποίες απαλλάσσονται του ΦΠΑ, κατά τις διατάξεις των περιπτώσεων στ' και ζ', της παραγράφου Α, του άρθρου 27.

Δεν εντάσσονται στο καθεστώς φορολογικής αποθήκευσης αυτού του άρθρου τα είδη, τα οποία υπάγονται στις διατάξεις της τρίτης υποπερίπτωσης της περίπτωσης β', της παραγράφου Α, του άρθρου 25.

Ζ. Για να τεθούν τα αγαθά στο καθεστώς του άρθρου αυτού, υποβάλλονται από τον σύμφωνα με την περίπτωση υπόχρεο στον ΦΠΑ, καθώς αυτός ορίζεται κατά τις διατάξεις της παραγράφου 12, του παρόντος στην αρμόδια αρχή, η οποία ορίζεται κατά τις διατάξεις της παραγράφου 4, του παρόντος:

α) δήλωση εισόδου των αγαθών ανεξαρτήτως έκδοσης και άλλων παραστατικών ή συνοδευτικών τίτλων αυτών, που οπωσδήποτε περιλαμβάνονται τα στοιχεία του εκμεταλλευτή φορολογικής αποθήκης ή του διαφυλάκτη των αγαθών, η ημερομηνία αποθήκευσης, το είδος, η ποιότητα και η ποσότητα των αγαθών, οι όροι αποθήκευσης, ο ανώτατος χρόνος παραμονής των αγαθών στη φορολογική αποθήκη, οι εργασίες, οι οποίες θα γίνονται στα αγαθά, το είδος και το ύψος των σχετικών εγγυήσεων, όπως και τυχόν άλλες λεπτομέρειες,

β) δήλωση εξόδου των αγαθών που περιλαμβάνονται, εκτός της αναφερόμενης στην προηγούμενη περίπτωση α' στοιχεία, τα πλήρη στοιχεία του παραλήπτη των αγαθών, ο προορισμός των αγαθών, καθώς και αυτός που αναφέρεται στην περίπτωση 10, του παρόντος άρθρου και σε ειδικό χώρο πραγματοποιείται η εκκαθάριση του καθεστώτος φορολογικής αποθήκευσης, υπολογίζεται ο ΦΠΑ, σύμφωνα με την παράγραφο 13, του παρόντος και αναγράφονται ο χρόνος παραμονής των αγαθών στη φορολογική αποθήκη, η ημερομηνία εξόδου των αγαθών από το καθεστώς και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια.

Ως επιτρεπτοί λόγοι εξόδου των αγαθών από την φορολογική αποθήκη θεωρούνται:

- ✓ Η εξαγωγή σε μη κοινοτική χώρα και ο εφοδιασμός των σκαφών και των αεροσκαφών, όταν απαλλάσσεται του φόρου.
- ✓ Η ενδοκοινοτική παράδοση.
- ✓ Η ενχώρια ανάλωση και ο εφοδιασμός σκαφών και αεροσκαφών που δεν απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ.
- ✓ Η μεταφορά σε άλλη φορολογική αποθήκη του ίδιου ή άλλου αποθηκευτή.
- ✓ Η επιστροφή στον προμηθευτή, εξαιτίας αποδεδειγμένου ελαττώματος και συνεπάγεται να είναι ακατάλληλα για την παραπέρα χρήση τους.
- ✓ Η καταστροφή, λόγω αλλοίωσης ή φθοράς των αγαθών, τα οποία καθιστούνται ακατάλληλα για χρήση ή επικίνδυνα για τη δημόσια υγεία ή ασφάλεια.
- ✓ Η παροχή αναγκαίων εργασιών, οι οποίες δεν παρέχονται στους χώρους της φορολογικής αποθήκης.
- ✓ Οι πωλήσεις από καταστήματα αφορολογήτων ειδών (ΚΑΕ) σε ταξιδιώτες προς άλλα κράτη – μέλη. Οι πωλήσεις από ειδικά πρατήρια προς ταξιδιώτες που ταξιδεύουν σε τρίτες χώρες, θαλάσσια ή αεροπορικά. Οι πωλήσεις σε ταξιδιώτες πάνω σε πλοία ή αεροπλάνα που μεταβαίνουν εκτός Κοινότητας και οι πωλήσεις προς διπλωματικές υπηρεσίες, διεθνείς οργανισμούς, Νατοϊκές ένοπλες δυνάμεις.

Υπόχρεος για την υποβολή της “Δήλωσης Εξόδου” είναι αρχικά ο αποθηκευτής ή ο εναποθέτης, ο κύριος των αγαθών. Στην περίπτωση της εξόδου των αγαθών από διαφορετικό πρόσωπο απ’ αυτό που τα εναπόθεσε, μπορεί να υποβληθεί και από:

- το νέο κύριο των αγαθών.
- το νόμιμο εκπρόσωπο αλλοδαπού παραλήπτη.
- τον αποθηκευτή, εάν ο παραλήπτης ή ο εναποθέτης δεν εκπληρώνει τη σχετική του υποχρέωση.

Η δήλωση εξόδου συνυποβάλλονται με τα φωτοαντίγραφα προς τον εναποθέτη της δήλωσης εισόδου των αγαθών, του Τιμολογίου Αγοράς και των φορολογικών στοιχείων παροχής υπηρεσιών που εξέδωσε ήδη ο αποθηκευτής ως αμοιβή του για τις παροχές που πρόσφερε.

Η δήλωση εξόδου πρέπει να υποβάλλεται με δύο αντίτυπα, πριν από την έξοδο των αγαθών. Επιστρέφεται από τη ΔΟΥ το ένα αντίτυπο στον εκάστοτε ενδιαφερόμενο με την ενδειξη “Παραλήφθηκε όμοιο”. Αν ακολουθείται η διαδικασία της μηνιαίας συγκεντρωτικής κατάστασής αντί της δήλωσης υποβάλλεται ή αναστέλλεται με fax σχετική γνωστοποίηση. Τέλος, η έξοδος από τη φορολογική αποθήκη, γίνεται πάντοτε με την υποβολή της μηνιαίας συγκεντρωτικής κατάστασης εξόδου.

Περιλαμβάνονται τα στοιχεία στη δήλωση εισόδου και τη δήλωση εξόδου των αγαθών που κατά την είσοδο και την έξοδο των αγαθών επαληθεύονται από τη φορολογική αποθήκη, από την κατά περίπτωση αρμόδια αρχή, σύμφωνα με την παράγραφο του παρόντος άρθρου. Αυτές οι δηλώσεις καταχωρούνται σε ειδικό βιβλίο στην αρμόδια ΔΟΥ.

Παράδειγμα με περίπτωση σταδιακής αποστολής μεγάλης ποσότητας κάποιων αγαθών:

Απαιτείται η μεταφορά της ποσότητας να γίνει με πολλαπλά δρομολόγια φορτηγών, για τα οποία αγαθά πρέπει να υπάρχει ενιαία τιμολόγηση από τον αποθηκευτή ή εναποθέτη, με την υποβολή μιας δήλωσης εξόδου.

Σε διαφορετική περίπτωση που η σταδιακή αποστολή δεν ολοκληρωθεί αυθημερόν, απαιτείται η υποβολή ξεχωριστής δήλωσης εξόδου για κάθε αποστολή, στην οποία θα αναφέρονται:

- Το είδος, την ποσότητα και την αξία των εξερχόμενων αγαθών.
- Τον σκοπό εξόδου των αγαθών.
- Αν τα αγαθά θα μεταφερθούν σε άλλη φορολογική αποθήκη με τη διεύθυνση, τον αριθμό μήτρώου που χορηγήθηκε από την 14^η Διεύθυνση ΦΠΑ και την αρμόδια ΔΟΥ, στην οποία μεταφέρονται τα αγαθά.
- Τον αριθμό, την ημερομηνία και τα πλήρη στοιχεία του προμηθευτή, ο οποίος εξέδωσε το φορολογικό στοιχείο απόκτησης και την ημερομηνία εισόδου.
- Και τα τυχόν άλλα στοιχεία που ο Προϊστάμενος της αρμόδιας ΔΟΥ κρίνει αναγκαία, ειδικά για τον προορισμό της φορολογητέας αξίας και του φόρου που αναλογεί.

Η. Υποχρεούται ο εκμεταλλευτής φορολογικής αποθήκης καθώς:

- τηρεί για κάθε αποθήκη ειδικό θεωρημένο βιβλίο φορολογικής αποθήκης, ώστε να παρακολουθούνται οι εργασίες που καταχωρούνται τα αγαθά κυριότητάς του και κατά εναποθέτη όλα τα αγαθά, τα οποία εισέρχονται και εξέρχονται από αυτήν.
- επιδεικνύει τα προϊόντα σε κάθε ζήτηση της αρμόδιας αρχής,
- δέχεται κάθε έλεγχο,
- παρέχει εγγύηση στο Δημόσιο για την διασφάλιση των συμφερόντων του. Ως εγγυήσεις μπορούν να παρέχονται χρηματικό ποσό, τραπεζική επιστολή, ασφαλιστήριο συμβόλαιο, εμπράγματα ασφάλειες ή αξιόχρη επιστολή τρίτου προσώπου,
- συμμορφώνεται με άλλες υποχρεώσεις, τις οποίες επιβάλλει ο Υπουργός Οικονομικών και οι αρμόδιες αρχές,
- διαθέτει μέσα στις φορολογικές αποθήκες και χωρίς δαπάνη, κατάλληλο και ασφαλή χώρο εστεγασμένο για το Δημόσιο, ώστε να εγκατασταθούν οι δημόσιες αρχές για τη διενέργεια των απαιτούμενων εργασιών και διατυπώσεων σε κάθε περίπτωση.

Οι ενδείξεις του ειδικού αυτού βιβλίου καταχωρούνται αντί στο ειδικό θεωρημένο βιβλίο σε ειδικές στήλες στο προβλεπόμενο, κατά τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, βιβλίο αποθήκης.

Το βιβλίο φορολογικής αποθήκης ενημερώνεται χειρόγραφα ή μηχανογραφημένα, μέχρι την επόμενη της εισόδου ή εξόδου, με βάση το δικαιολογικό διακίνησης. Εκτυπώνεται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα, με την κίνηση όλου του μήνα. Στην περίπτωση που ο αποθηκευτής ή κάποιος εναποθέτης υποβάλλουν μηνιαίες συγκεντρωτικές δηλώσεις εισόδου των αγαθών της αποθήκης, για το βιβλίο αυτό, θα γίνεται η εκτύπωση σε θεωρημένο χαρτί για κάθε μήνα, το αργότερο έως την ημερομηνία που υποβάλλουν οι συγκεκριμένες αιτήσεις και όχι μετά την 10^η ημέρα του επόμενου μήνα.

Θ. Το καθεστώς της φορολογικής αποθήκης λήγει όταν εξέρχονται τα αγαθά από τη φορολογική αποθήκη και σκοπό έχουν:

- α) να αναλωθούν στο εσωτερικό της χώρας,
- β) να αποτελέσουν αντικείμενο ενδοκοινοτικής παράδοσης,
- γ) να τεθούν σε κάποιο από τα καθεστάτα του άρθρου 25 και
- δ) να εξαχθούν εκτός Κοινότητας.

Ι. Με έκτακτη περιοδική δήλωση στην εποπτεύουσα φορολογική αποθήκη αρχή καταβάλλεται ο ΦΠΑ που αναλογεί, κατά το χρόνο εξόδου των αγαθών από το καθεστώς φορολογικής αποθήκευσης.

Δεν υπάρχει η υποχρέωση υποβολής έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις: εξαγωγών, ενδοκοινοτικών παραδόσεων, πώλησης αγαθών σε άλλο αποθηκευτή ή εναποθέτη, εφοδιασμού πλοίων και αεροσκαφών απαλλασσόμενων του ΦΠΑ και πωλήσεις από καταστήματα αφορολογήτων ειδών (ΚΑΕ), σε ταξιδιώτες που μετακινούνται σε άλλα κράτη – μέλη, πωλήσεων από ειδικά πρατήρια σε ταξιδιώτες που προορίζονται προς τρίτες χώρες, θαλάσσια ή αεροπορικά, πωλήσεων στους ταξιδιώτες πάνω σε πλοία ή αεροπλάνα που προορίζονται εκτός Κοινότητας, πωλήσεων σε διπλωματικές υπηρεσίες, διεθνείς οργανισμούς, Νατοϊκές ένοπλες δυνάμεις. Αυτές θα περιλαμβάνονται στις σχετικές περιοδικές δηλώσεις από τους πωλητές στις λοιπές

εκροές απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης και από τους υπόχρεους στη δήλωση αγοραστές στις υπόλοιπες απαλλασσόμενες εισροές. Σε περίπτωση επιστροφής αποθηκευμένων αγαθών στον προμηθευτή τους, εξαιτίας των ακατάλληλων υλικών κλπ., το Πιστωτικό Τιμολόγιο εκδίδεται χωρίς ΦΠΑ. Δεν υποβάλλεται έκτακτη δήλωση και στην περιοδική δήλωση της φορολογικής περιόδου που εκδόθηκε το Πιστωτικό Τιμολόγιο, τα σχετικά ποσά θα γραφτούν αρνητικά (αφαιρετικά) για τον αποθηκευτή που επιστρέφει και για τον προμηθευτή που παραλαμβάνει. Εάν στα αγαθά που επιστραφούν έχουν γίνει εργασίες ή έχουν ενσωματωθεί άλλα αγαθά σ' αυτά, τότε πρέπει να υποβληθεί έκτακτη δήλωση. Η αξία των εργασιών ή των ενσωματωμένων αγαθών αποτελεί τη φορολογητέα αξία, επί της οποίας θα καταβληθεί ο αναλογών ΦΠΑ με την έκτακτη δήλωση.

Ορίζεται ο διαφορετικός φόρος καταβολής του φόρου με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών. Ο φόρος δεν καταβάλλεται, αφού τα αγαθά εξέρχονται της φορολογικής αποθήκης, κατά τις διατάξεις των άρθρων 24, 25 και 28.

Ια. Υπόχρεος στο φόρο, ο οποίος οφείλει όταν γίνεται η έξοδος των αγαθών, από το καθεστώς του παρόντος άρθρου είναι ο εκμεταλλευτής φορολογικής αποθήκης ή ο εναποθέτης των αγαθών, κατά περίπτωση, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 36. Καθώς η έξοδος των αγαθών δεν γίνεται από τα πρόσωπα αυτά, το πρόσωπο που είναι υπόχρεο στο φόρο είναι το πρόσωπο, το οποίο διενεργεί την έξοδο των αγαθών από αυτό το καθεστώς, ανεξάρτητα αν ενεργεί για λογαριασμό του ή για λογαριασμό τρίτου. Εντούτοις, το πρόσωπο που εκμεταλλεύεται τη φορολογική αποθήκη ευθύνεται στο Δημόσιο, για τον οφειλόμενο ΦΠΑ, αλληλεγγύως και εις ολόκληρον, καθώς δεν είναι ο ίδιος κύριος των αγαθών για τα οποία εξέρχονται από την φορολογική αποθήκη.

Ιβ. Για να διαμόρφωθεί η φορολογητέα αξία όταν γίνεται η έξοδος των αγαθών από το καθεστώς φορολογικής αποθήκευσης λαμβάνεται η αξία παράδοσης των αγαθών, καθώς προσδιορίζεται από τις διατάξεις του άρθρου 19, με την εφαρμογή του οικείου συντελεστή, ο φόρος που προκύπτει απ' αυτόν, δεν μπορεί να είναι μικρότερος από:

- α) το ποσό του φόρου που θα είχε επιβαρυνθεί η αρχική πράξη, δηλαδή η παράδοση ή ενδοκοινοτική απόκτηση, η οποία γίνεται με την απαλλαγή του ΦΠΑ κατά τις διατάξεις της περίπτωσης α', της παραγράφου 6, του παρόντος

άρθρου και που οδήγησε τα αγαθά να μεταβούν στο καθεστώς αυτό, με επαύξηση του ποσού του φόρου που είχε επιβληθεί σε κάθε παροχή υπηρεσιών, η οποία απαλλάσσεται κατά τις περιπτώσεις β' και γ', της παραγράφου Ε, του παρόντος άρθρου, καθώς τα αγαθά δεν παραδόθηκαν κατά την παραμονή τους στο καθεστώς αυτό,

β) το ποσό του φόρου που πραγματοποιήθηκε όταν τα αγαθά αποτελεσαν αντικείμενο παραδόσεων κατά την παραμονή τους στο καθεστώς αυτό, απαλλάσσεται κατά τις περιπτώσεις β' και γ', της παραγράφου Ε, του παρόντος άρθρου, ο φόρος που επιβάλλεται στην τελευταία από αυτές παραδόσεις με επαύξηση το ποσό του φόρου, το οποίο θα έχει επιβληθεί σε κάθε παροχή υπηρεσιών που διαπράχτηκε μετά την παράδοση αυτή.

Δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις της προηγούμενης περίπτωσης, όταν σε περίπτωση που διαρκεί η παραμονή των αγαθών στο καθεστώς φορολογικής αποθήκευσης υπάρχει καταστροφή, απώλεια ή κλοπή αυτών που αποδεικνύονται ή δικαιολογούνται.

Οι διατάξεις της πιο πάνω περίπτωσης ισχύουν για αποζημιώσεις, οι οποίες γίνονται από 1.1.2000.

Ιγ. Καθορίζονται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών:

α) οι προϋποθέσεις που χορηγείται η άδεια λειτουργίας των φορολογικών αποθηκών του παρόντος άρθρου, όπως και οι λόγοι ανάκλησης αυτής,

β) οι λόγοι και οι προϋποθέσεις λειτουργίας των φορολογικών αποθηκών, η λογιστική παρακολούθηση των αγαθών που αποθηκεύονται, ο χρόνος διάρκειας της λειτουργίας αυτών, όπως και ο τρόπος ενημέρωσης του ειδικού βιβλίου φορολογικής αποθήκης,

γ) η διαδικασία εισόδου και εξόδου που υπάγονται στο καθεστώς φορολογικής αποθήκευσης, όπως και ο τρόπος άσκησης του ελέγχου αυτών,

δ) ο ανώτατος χρόνος παραμονής των κατά κατηγορία αγαθών, στη φορολογική αποθήκη,

- ε) η διαδικασία αναγνώρισης των απωλειών ή καταστροφών που τα αγαθά υφίστανται όσο διαρκεί η παραμονή τους στο καθεστώς φορολογικής αποθήκευσης και οφείλεται σε ανωτέρα βία ή στην ίδια τη φύση των αγαθών,
- στ) οι παρεχόμενες εγγυήσεις, το είδος και το ύψος αυτών των οφειλόμενων φόρων που διασφαλίζονται κάθε φορά στο Δημόσιο και αναλογούν στα αποθηκευμένα αγαθά,
- ζ) η διαδικασία, με την οποία εφαρμόζονται οι περιπτώσεις α', β' και γ', της παραγράφου Στ, του παρόντος άρθρου,
- η) ο τύπος και το περιεχόμενο, όπως και ο χρόνος υποβολής της δήλωσης της παραγράφου Ζ, του παρόντος άρθρου και
- θ) οποιαδήποτε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια για να εφαρμοστούν οι διατάξεις του άρθρου αυτού.

2. Ειδικές απαλλαγές

Έννοια

Οι ειδικές απαλλαγές είναι απαλλαγές που δεν μπορούν να ενταχτούν σε κάποια από τις προηγούμενες ή τις επόμενες απαλλαγές και ο νομοθέτης τις εντάσει στις ειδικές απαλλαγές. Έχουν σχέση με την παράδοση και την εισαγωγή πλοίων που θα χρησιμοποιηθούν στην εμπορική ναυσιπλοΐα, ή την αλιεία. Ο νόμος ορίζει ότι τα μέσα αυτά θα χρησιμοποιηθούν από τις Ένοπλες Δυνάμεις, ή το Δημόσιο γενικότερα. Ακόμα, εκτός του ΦΠΑ είναι και η εισαγωγή ναυαγοσωστικών μέσων και μέσων θαλάσσιας αρωγής. Τέλος, απαλλάσσεται του φόρου και η παράδοση αντικειμένων και υλικών που προορίζονται να χρησιμοποιηθούν στα παραπάνω πλοία και σκάφη. Τα υλικά μπορεί να είναι τα καυσίμα, λιπαντικά, τροφοεφόδια, κλπ.

Απαραίτητες ενέργειες

Η απαλλαγή του ΦΠΑ της εισαγωγής σκαφών που προορίζονται για την εμπορική ναυσιπλοΐα, την αλιεία, ή άλλη εκμετάλλευση ή για διάλυση ή για τη χρησιμοποίηση από τις ένοπλες δυνάμεις και το δημόσιο γενικά, απαιτούνται τα δικαιολογητικά:

- Για σκάφη που θα χρησιμοποιηθούν στην εμπορική ναυσιπλοΐα, την αλιεία ή άλλη εκμετάλλευση:

- Αντίγραφο του σχετικού τιμολογίου ή αντίγραφο της οικείας σύμβασης της αγοράς του σκάφους, θεωρημένα από την Ελληνική Προξενική αρχή της χώρας προέλευσης του σκάφους που θα προκύπτει η αξία του σκάφους σε ξένο συνάλλαγμα, η κατηγορία, το είδος, η χωρητικότητα, το όνομα και ο αριθμός νηολογίου της χώρας προέλευσης του.
- Υπεύθυνη δήλωση του Ν 1599/1986 από τον εισαγωγέα – πλοιοκτήτη, που θα βεβαιώνει τον προορισμό του σκάφους και θα αναλαμβάνει την υποχρέωση να προσκομίσει μέσα σε ένα μήνα στην αρμόδια Τελωνειακή Αρχή, το προσωρινό έγγραφο εθνικότητας ή την άδεια αναγνώρισης του ως επαγγελματικό ή την επαγγελματική άδεια αλιείας και μέσα σε έξι μήνες από τον τελωνισμό, το οριστικό έγγραφο εθνικότητας, της αρμόδιας υπηρεσίας του Υπουργείου Εμπορικής Ναυτιλίας. Οι πιο πάνω προθεσμίες μπορούν να παραταθούν, σύμφωνα με τη κρίση της Τελωνειακής αρχής, αφού η μη προσκόμιση των δικαιολογητικών δεν οφείλεται σε υπαιτιότητα του εισαγωγέα – πλοιοκτήτη. Η Τελωνειακή αρχή χορηγεί αντίγραφο κυρωμένο της εισαγωγής στον ενδιαφερόμενο. Αυτό προσκομίζεται στην αρμόδια υπηρεσία του Υπουργείου Εμπορικής Ναυτιλίας, για να εκδοθεί το προσωρινό ή οριστικό έγγραφο εθνικότητας.
- Ή την αξιόχρη προσωρινή εγγύηση τρίτου προσώπου για το πόσο του ΦΠΑ, έως να προσκομισθούν τα παραπάνω δικαιολογητικά.

- Για τα σκάφη που το είδος κατασκευής τους (χωρητικότητα, μέγεθος, διαρρύθμιση, εξοπλισμός κ.τ.λ.) μπορούν να χρησιμοποιηθούν και για ιδιωτική χρήση, σαν σκάφη αναψυχής ή αθλητισμού, εκτός των δικαιολογητικών που προβλέπονται στην προηγούμενη παράγραφο, υποβάλλεται και βεβαίωση του αρμόδιου για τη φορολογία του εισαγωγέα – πλοιοκτήτη. Προκύπτει πως είναι υποκείμενος στο φόρο και δήλωσε ότι το

σκάφος θα χρησιμοποιηθεί ως επαγγελματικό για τους σκοπούς της επιχείρησής τους.

- Για τα σκάφη που θα χρησιμοποιηθούν από τις Ένοπλες Δυνάμεις και το Δημόσιο γενικά, απαιτείται αντίγραφο της οικείας σύμβασης αγοράς του σκάφους ή εγγράφου της αρμόδιας Δημόσιας αρχής, που απ' αυτό προκύπτει η κατηγορία, το είδος, η χωρητικότητα και ο προορισμός του σκάφους.

Απαλλαγή σκαφών με σκοπό τη διάλυση τους

Τα δικαιολογητικά που απαιτούνται είναι τα εξής:

- Κυρωμένο αντίγραφο της άδειας διάλυσης της οικείας Λιμενικής αρχής.
- Άδεια εισαγωγής της αρμόδιας Τελωνειακής αρχής με ευνοϊκή δασμολογική μεταχείριση, κατά τον κανονισμό Ε.Ο.Κ. 1535/77.
- Υπεύθυνη δήλωση του Ν 1599/86, που θα βεβαιώνει τα πλήρη στοιχεία της επιχείρησης που θα πράξει τη διάλυση, καθώς ο τόπος και ο χρόνος αυτής.

Απαλλαγή του ΦΠΑ στην παράδοση αγαθών και στην παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιούνται για τη ρύθμιση των διπλωματικών και Προξενικών σχέσεων, καθώς και των αναγκών των διεθνών οργανισμών ή των γραφείων αυτών και του προσωπικού τους που είναι εγκατεστημένοι στην Ελλάδα.

Απαιτούνται για την απαλλαγή:

- Το έντυπο «ΑΙΤΗΣΗ ΓΙΑ ΑΠΑΛΛΑΓΗ ΑΠΟ ΤΟ ΦΠΑ».
- Η «ΚΑΡΤΑ ΑΠΑΛΛΑΓΗΣ ΦΠΑ».
- Το έντυπο (τύπου μπλοκ) «ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΑΛΛΑΓΗΣ ΦΠΑ».

Διατάξεις του φόρου, επεξηγήσεις και παραδείγματα

A. Συγκεκριμένα, σύμφωνα με το άρθρο 27, του Κώδικα ΦΠΑ απαλλάσσονται:

α) η παράδοση και η εισαγωγή πλοίων που σκοπό έχουν να χρησιμοποιηθούν στην εμπορική ναυσιπλοΐα, την αλιεία από πρόσωπο που είναι υποκείμενο στον ΦΠΑ ή για άλλη εκμετάλλευση ή για διάλυση ή για χρησιμοποίηση από τις ένοπλες δυνάμεις και γενικά το Δημόσιο, π.χ. από τις υπηρεσίες δίωξης λαθρεμπορίου. Ακόμα απαλλασσόμενη είναι η παράδοση και η εισαγωγή ναυαγοσωστικών και πλωτών μέσων επιθαλάσσιας αρωγής, όπως και αντικειμένων και υλικών, όπως είναι εξαρτήματα και ανταλλακτικά, έπιπλα και σκεύη, τηλεοράσεις, σωσίβιοι λέμβοι, δίκτυα αλιευτικών, φιάλες οξυγόνου σπογγαλιευτικών, φωτοβολίδες, οβίδες πολεμικών πλοίων κλπ., αφού προορίζονται για ενσωμάτωση ή χρησιμοποίηση στα πλοία, ναυαγοσωστικά και πλωτά μέσα, αυτής της περίπτωσης. Εκτός της απαλλαγής αυτής είναι τα σκάφη ιδιωτικής χρήσης, που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό.

Στα πλοία και τα πλωτά μέσα εντάσσονται τα πλοία – αντλίες, τα πλοία φάροι, τα ρυμουλκά, οι βυθοκόροι κάθε τύπου, οι πλωτοί γερανοί, οι πλωτές δεξαμενές, τα ναυαγοσωστικά πλοία κλπ. Εξυπακούεται, ότι οι ασχολούμενοι με την εμπορία με όμοια με αυτά σκάφη, θα έχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου που κατέβαλαν κατά την απόκτησή τους.

β) η παράδοση και η εισαγωγή αεροσκαφών που σκοπό έχουν τη χρησιμοποίησή τους από τις ένοπλες δυνάμεις και γενικά το Δημόσιο ή την εκμετάλλευσή τους από αεροπορικές εταιρείες, που κυρίως εκτελούν διεθνείς μεταφορές με κόμιστρο ή έχουν σκοπό τη διάλυση, όπως και αντικειμένων και υλικών, αφού έχουν για προορισμό τους την ενσωμάτωση ή την χρησιμοποίησή τους σε αυτά. Η απαλλαγή δεν ισχύει για τα αεροσκάφη ιδιωτικής χρήσης που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό, όπως και αυτά που δεν εκπληρώνουν τις πιο πάνω προϋποθέσεις.

Στον όρο “αεροσκάφη” νοούνται τα αεροπλάνα, υδροπλάνα, ελικόπτερα, ανεμόπτερα, κλπ., που προορίζονται για χρησιμοποίηση στις ανάγκες των ένοπλων δυνάμεων και του Δημοσίου γενικά ή από αεροπορικές εταιρείες που πραγματοποιούν μεταφορές για την άσκηση της επιχειρηματικής τους δραστηριότητας ή που πρόκειται να διαλυθούν, όπως η παράδοση και εισαγωγή αντικειμένων και υλικών που θα ενσωματωθούν ή χρησιμοποιηθούν σ’ αυτά, ως εξαρτήματα και ανταλλακτικά, έπιπλα και σκεύη, τηλεοράσεις, σωσίβιοι λέμβοι, δίχτυα αλιευτικών, φιάλες οξυγόνου σπογγαλιευτικών, φωτοβολίδες, βόμβες ασκήσεων πολεμικών αεροσκαφών, κλπ., σύμφωνα με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών. Εννοείται ότι οι έμποροι των παραπάνω αεροσκαφών θα έχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, τον οποίο κατέβαλαν όταν έγινε η απόκτησή τους.

Ως διεθνείς μεταφορές, κυρίως θεωρούνται οι αεροπορικές εταιρείες, οι οποίες εκτελούν πτήσεις από και προς το εξωτερικό, αφού τα έσοδα από τις διεθνείς μεταφορές ξεπερνούν το πενήντα τοις εκατό (50%) των συνολικών ετήσιων ακαθάριστων εσόδων τους από αεροπορικές μεταφορές, σύμφωνα με την προηγούμενη της διαχειριστικής, περίοδο παράδοσης ή εισαγωγής.

γ) η παράδοση και η εισαγωγή καυσίμων, τροφοεφοδίων, λιπαντικών και λοιπών αγαθών, τα οποία έχουν για σκοπό τους τον εφοδιασμό των πλοίων, πλωτών μέσων και αεροσκαφών που απαλλάσσονται, κατά τις διατάξεις των περιπτώσεων α’ και β’.

Επίσης, απαλλάσσεται από τον φόρο η παράδοση και η εισαγωγή κάθε είδους καυσίμων, λιπαντικών, τροφοεφοδίων και άλλων παρόμοιων αγαθών, που πρόκειται να εφοδιάσουν πλοία, πλωτά μέσα και αεροσκάφη. Ενώ η απαλλαγή περιορίζεται στα καύσιμα και λιπαντικά για πλοία και πλωτά μέσα εμπορικής ναυσιπλοΐας εσωτερικού ή άλλης εκμετάλλευσης εσωτερικού, όπως για αλιευτικά σκάφη, τα οποία αλιεύουν στα ελληνικά χωρικά ύδατα. Συγκεκριμένα η απαλλαγή περιορίζεται μόνο στα καύσιμα και στα λιπαντικά για πλοία και πλωτά μέσα της εμπορικής ναυσιπλοΐας εσωτερικού ή άλλης εκμετάλλευσης εσωτερικού ή αλιευτικά σκάφη που αλιεύουν στα ελληνικά χωρικά ύδατα.

Ως πλοία “άλλης εκμετάλλευσης εσωτερικού” θεωρούνται και τα τουριστικά επαγγελματικά σκάφη του Ν 438/1976.

δ) η ναύλωση πλοίων και η μίσθωση αεροσκάφων που απαλλάσσονται κατά τις διατάξεις των περιπτώσεων α΄ και β΄, αφού έχουν για προορισμό τους την επόμενη ενέργεια φορολογικών πράξεων ή πράξεων που απαλλάσσονται με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών.

Η ναύλωση ή η μίσθωση σκαφών ή αεροσκαφών ιδιωτικής χρήσης που προορίζεται για αναψυχή ή αθλητισμό, εξαιρείται του φόρου. Απαλλάσσεται η ναύλωση επαγγελματικών πλοίων αναψυχής του Ν 2743/1999, αφού αυτά πλησιάζουν κατά την πραγματοποίηση των πλοίων τους και σε λιμένες έξω από την Ελλάδα.

Επιπλέον, απαλλάσσονται οι εργασίες μετατροπής, επισκευής και συντήρησης των μέσων αυτών που προβλέπεται, σύμφωνα με τις περιπτώσεις α΄ και β΄ της παραγράφου αυτής, καθώς και οι εργασίες επισκευής και συντήρησης των αντικειμένων, τα οποία είναι ενσωματωμένα σε αυτά ή χρησιμοποιούνται για την εκμετάλλευση τους π.χ. το βάψιμο του πλοίου, η επισκευή του ραντάρ κλπ.

Οι διατάξεις της περίπτωσης αυτής που σχετίζονται με τα πλοία του Ν 2743/1999 που βρίσκουν εφαρμογή και στα λοιπά επαγγελματικά πλοία.

ε) η παροχή υπηρεσιών ώστε να εξυπηρετηθούν οι άμεσες ανάγκες των πλοίων, πλωτών μέσων και αεροσκαφών, που προβλέπεται απαλλαγή στις περιπτώσεις α΄ και β΄ της παραγράφου αυτής, καθώς και η ρυμούλκηση, η πλοήγηση, η πρόσδεση, η διάσωση, η πραγματογνωμοσύνη, η χρήση λιμανιών και αεροδρομίων.

Επεκτείνεται η απαλλαγή και στην παροχή υπηρεσιών που γίνονται για τις άμεσες ανάγκες των πλοίων και αεροσκαφών, όπως και στην εξυπηρέτηση γενικά του φορτίου των μεταφορικών αυτών μέσων. Για παράδειγμα, οι υπηρεσίες αυτές μπορεί να είναι η ρυμούλκηση, η πλοήγηση και η πρόσδεση των πλοίων ή των πλωτών μέσων.

στ) η παράδοση και η εισαγωγή αγαθών, όπως και η παροχή υπηρεσιών, οι οποίες πραγματοποιούνται:

- στα πλαίσια των ρυθμίσεων των διπλωματικών και προξενικών αρχών, αναγνωρισμένων διεθνών οργανισμών και NATO.

Επιπλέον αναφέρεται στην απαλλαγή της παράδοσης και εισαγωγής αγαθών, όπως και της παροχής υπηρεσιών που γίνονται για τις ανάγκες των Πρεσβείων, Προξενείων, διπλωματικών και προξενικών υπαλλήλων, των διεθνών οργανισμών και των μελών τους που είναι αναγνωρισμένα από τη χώρα μας, καθώς τις ανάγκες των ενόπλων δυνάμεων των Κρατών – μελών του NATO και του προσωπικού αυτών ή τον εφοδιασμό των λέσχων τους. Τέλος, κατά τη διάταξη αυτή απαλλάσσεται η παράδοση και η εισαγωγή αγαθών, καθώς και η παροχή υπηρεσιών για τα έργα κοινής υποδομής NATO και το πεδίο βολής Κρήτης.

- για τις ανάγκες των διεθνών οργανισμών που είναι αναγνωρισμένα από την Ελλάδα, άλλων από αυτούς που αναφέρονται στη τέταρτη υποπερίπτωση αυτής της περίπτωσης, ή των μελών τους, έχοντας ως προϋποθέσεις και μέσα στα όρια που καθορίζονται από τις ιδρυτικές τους συμβάσεις ή τις συμφωνίες, ώστε να εγκατασταθούν στην Ελλάδα,

- στα πλαίσια της Συνθήκης της Βορειοατλαντικής Συμμαχίας, με σκοπό τη χρήση από τις ένοπλες δυνάμεις των άλλων κρατών – μελών και πολιτικών υπηρεσιών, οι οποίες τις συνοδεύουν ή τον εφοδιασμό των κυλικίων και λεσχών τους, αφού αυτές ενεργούνται κατά τη Συνθήκη,

- για τις ανάγκες της Ευρωπαϊκής Κοινότητας, της Ευρωπαϊκής Κοινότητας Ατομικής Ενεργείας, της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας ή της Ευρωπαϊκής Τράπεζας Επενδύσεων, ή των οργανισμών, οι οποίοι έχουν συσταθεί από τις Κοινότητες που ισχύει το πρωτόκολλο της 8^{ης} Απριλίου 1965 για προνόμια και ασυλίες των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων και οι συμφωνίες για την εφαρμογή του ή οι συμφωνίες για την έδρα τους, ιδιαίτερα μέσα στο μέτρο που δεν προκαλεί στρεβλώσεις των όρων του ανταγωνισμού,

- ζ) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών σε άλλο κράτος - μέλος, το οποίο προορίζεται για τις ένοπλες δυνάμεις σε όποιο άλλο από τα κράτη που συμμετέχουν στο Βορειοατλαντικό Σύμφωνο, έξω από το ίδιο το κράτος – μέλος προορισμού, ώστε να χρησιμοποιηθούν από τις ένοπλες δυνάμεις αυτών ή του πολιτικού προσωπικού, το οποίο τις συνοδεύει ή να εφοδιαστούν οι λέσυχες και τα κυλικεία τους, αφού αυτές οι ένοπλες δυνάμεις υπηρετούν τον κοινό αμυντικό σκοπό,
- η) οι υπηρεσίες ενδοκοινοτικής μεταφοράς αγαθών από ή προς τα νησιά, το οποία συγκροτούν τις αυτόνομες περιοχές της Μαδέρας και των Αζόρων,
- θ) η παράδοση χρυσού στην Τράπεζα της Ελλάδος, όπως και η εισαγωγή χρυσού, η οποία διενεργείται από αυτήν.

Ως “χρυσός” ορίζεται αυτός που εισάγεται σε ακατέργαστη ή ημικατεργασμένη μορφή, όπως είναι οι χελώνες, οι ράβδοι, κλπ.

- ι) οι αεροπορικές και θαλάσσιες μεταφορές προσώπων από το εσωτερικό της χώρας στο εξωτερικό και αντιστρόφως, καθώς και οι βοηθητικές εργασίες που είναι στενά συνδεδεμένες με αυτές, όπως π.χ. η μεταφορά των αποσκευών των ταξιδιωτών.

Στις υπηρεσίες που συνδέονται με τη μεταφορά προσώπων από το εσωτερικό της χώρας στο εξωτερικό και αντίστροφα, θεωρούνται και οι μεταφορές των αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης, τα οποία έχουν και τα πρόσωπα αυτά.

Παράδειγμα:

Απαλλάσσεται ο ναύλος που εισπράττεται για να μεταφερθεί το Ι.Χ. αυτοκίνητο του προσώπου που μεταβαίνει με οχηματοαγωγό πλοίο από την Πάτρα στην Αγκόνα της Ιταλίας.

Στην απαλλαγή υπάγονται τα κυκλικά περιηγητικά ταξίδια (κρουαζιέρες) που εκτελούνται από τουριστικά επιβατικά πλοία με ελληνική σημαία, έστω και αν αυτά τα πλοία δεν προσεγγίζουν λιμάνια του εξωτερικού, κατά το ταξίδι τους.

Στην απαλλαγή δεν εντάσσονται οι μεταφορές που πραγματοποιούνται με επιβατικά αυτοκίνητα.

ια) η παράδοση και η εισαγωγή πλοίων και πλωτών, τα οποία προορίζονται για την αλιεία και την σπογγαλιεία στα ελληνικά χωρικά ύδατα ανεξαρτήτως του καθεστώτος του ΦΠΑ που υπάγεται ο υποκείμενος στο φόρο, στην οποία αυτή δραστηριότητα ενεργεί, όπως και των αντικειμένων και υλικών, αφού προορίζονται για την ενσωμάτωση ή τη χρησιμοποίηση σε αυτά.

Β. Ρυθμίζεται κάθε λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού, με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών.

3. Απαλλαγές στην παράδοση αγαθών σε άλλο κράτος – μέλος

Έννοια

Ως παράδοση αγαθών, θεωρήται κάθε πράξη, με την οποία μεταβιβάζεται το δικαίωμα να διαθέτει κάποιος ως κύριος, ενσώματα κινητά αγαθά. Στα ενσώματα αγαθά εντάσσονται οι φυσικές δυνάμεις που μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο συναλλαγής, όπως είναι το ηλεκτρικό ρεύμα, το αέριο κλπ. Θεωρείται παράδοση αγαθού και η περίπτωση της πώλησής του, με τον όρο της παρακράτησης της κυριότητάς του, μέχρι την οριστική αποπληρωμή του τιμήματος. Ενώ δεν θεωρείται παράδοση αγαθού, η μεταβίβαση αγαθών επιχείρησης ως συνόλου, κλάδου, ή μέρους της από επαχθή, ή χαριστική αιτία, ή και με την μορφή εισφοράς σε υφιστάμενο ή συνιστώμενο νομικό πρόσωπο, αφού αυτός που αποκτά τα αγαθά, συνεχίζει τις εργασίες του προκατόχου του.

Απαραίτητες ενέργειες

Για να εφαρμοστεί η απαλλαγή από τον ΦΠΑ των αγαθών που παραδίδονται ή αποστέλλονται σε άλλο κράτος – μέλος από τον πωλητή, εγκατεστημένο στην Ελλάδα ή από άλλον που ενεργεί για λογαριασμό του σε πρόσωπο υποκείμενο στο φόρο και είναι εγκατεστημένος σε άλλο κράτος – μέλος, απαιτούνται:

- Τιμολόγιο πώλησης που εκτός των άλλων να αναγράφεται ο ΑΦΜ/ΦΠΑ του αγοραστή ή του παραγγελιοδόχου αγορας – πώλησης και η ένδειξη «ΑΠΑΛΛΑΓΗ ΑΠΟ ΦΠΑ άρθρο 28 ν.2859/2000».
- Αντίγραφο του οικείου παραστατικού της τράπεζας, που ίσως μεσολαβήσει.
- Τα οικεία αποδεικτικά της μεταφοράς ή αποστολής των αγαθών που από το εσωτερικό της χώρας παραδόθηκαν σε πρόσωπο υποκείμενο σε άλλο κράτους – μέλους.
- Υπεύθυνη δήλωση του Ν 1599/86 του υποκείμενου που πραγματοποιεί την παράδοση, κατά την οποία βεβαιώνεται η επαλήθευση του ΑΦΜ/ΦΠΑ του αγοραστή άλλου κράτους – μέλους, με το σύστημα VIES και η μη ακύρωση της συγκεκριμένης απαλλαγής, μερικά ή ολικά.

- Η εγγραφή της πράξης στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα ενδοκοινοτικών παραδόσεων της οικείας περιόδου.

Διατάξεις του φόρου, επεξηγήσεις και παραδείγματα

A. Πιο συγκεκριμένα κατά το άρθρο 28 του Κώδικα ΦΠΑ απαλλάσσονται:

- α) η παράδοση αγαθών, σύμφωνα με την έννοια του άρθρου 5, που αποστέλλονται ή μεταφέρονται σε άλλο κράτος – μέλος από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή από άλλον, ο οποίος ενεργεί για λογαριασμό τους, σε άλλον υποκείμενο στο φόρο ή σε μη υποκείμενο νομικό πρόσωπο, το οποίο με την ιδιότητα του αυτή ενεργεί σε άλλο κράτος – μέλος.

Προϋπόθεση ώστε να εφαρμοστεί η συγκεκριμένη διάταξη αποτελεί η πραγματική μετακίνηση των αγαθών σε άλλο κράτος – μέλος, ανεξαρτήτως αν τα αγαθά αυτά αποστέλλονται ή μεταφέρονται προς άλλο κράτος – μέλος από τον πωλητή τον ίδιο ή τον αγοραστή τον ίδιο ή από άλλο πρόσωπο, το οποίο ενεργεί για λογαριασμό τους.

Δεν ισχύει η διάταξη αυτή για παράδοση αγαθών, οι οποίες γίνονται προς:

- αγρότες του ειδικού καθεστώτος.

Παράδειγμα:

Η ελληνική εταιρεία «ΑΣΤΗΡ» παραδίδει σωλήνες για άρδευση σε γεωργό εγκατεστημένο στην Ιταλία, ο οποίος ανήκει στο ειδικό κατ' αποκοπή καθεστώς ΦΠΑ, κατά την νομοθεσία της χώρας του. Τότε: α) στο τιμολόγιο θα χρεωθεί με ΦΠΑ με το συντελεστή της Ελλάδας 23% και δεν θα φορολογηθεί η πράξη στην Ιταλία ή β) στο τιμολόγιο δεν θα χρεωθεί ΦΠΑ στην Ελλάδα και η πράξη θα θεωρηθεί ως ενδοκοινοτική απόκτηση στην Ιταλία, καθώς και θα φορολογηθεί, όταν ο γεωργός παρέχει στοιχεία στον προμηθευτή του (Α) στην Ελλάδα ότι διαθέτει ΑΦΜ/ΦΠΑ Ιταλίας και αποδεικνύει πως είναι υπόχρεος του ΦΠΑ στην Ιταλία.

- υποκείμενους, οι οποίοι πραγματοποιούν μόνο πράξεις χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών και
- νομικά πρόσωπα μη υποκείμενα στο φόρο, αφού το ύψος των συνολικών ενδοκοινοτικών τους αποκτήσεων αγαθών δεν υπερβαίνει το ποσό των 10.000 ευρώ,

χωρίς ΦΠΑ, σύμφωνα με την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο και σύμφωνα με την προηγούμενη περίοδο δεν υπερβαίνει αυτό το ποσό 26.

Δεν ισχύει αυτή η εξαίρεση για καινούρια μέσα και προϊόντα, τα οποία υπάγονται στους ειδικούς φόρους κατανάλωσης.

Παράδειγμα:

Η επιχείρηση «ΑΞΙΩΤΗΣ», παράγει χημικά προϊόντα στο εσωτερικό της χώρας, που χρησιμοποιούνται σαν πρώτες ύλες, για να παραχθούν προϊόντα από άλλη δική της επιχείρηση εγκατεστημένη στην Ισπανία, ενώ παράλληλα διατηρεί αποθηκευτικό χώρο στην Ιταλία. Μεταφέρεται ένα μέρος των προϊόντων της Ελληνικής επιχείρησης στην Ισπανία και ένα άλλο μέρος για αποθήκευση στην Ιταλία. Η Ελληνική επιχείρηση, τόσο για την επιχειρηματική της δραστηριότητα στην Ισπανία όσο και στην Ιταλία, υπόκειται στον φόρο και ανήκει στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ των κρατών – μελών αυτών και η μεταφορά των αγαθών της θεωρείται στην Ελλάδα, παράδοση σε άλλο κράτος – μέλος μη υπαγόμενη στο ΦΠΑ στο εσωτερικό της χώρας, ενώ στην Ισπανία και στην Ιταλία θεωρείται ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών που φορολογείται σ' αυτά τα κράτη – μέλη.

β) η περιστασιακή παράδοση καινούριων μεταφορικών μέσων, με την οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται σε άλλο κράτος – μέλος. Ομοίως, η παράδοση αγαθών που υπόκεινται στους ειδικούς φόρους κατανάλωσης, που αναστέλλονται ή μεταφέρονται σε άλλο κράτος – μέλος, αφού ο αγοραστής είναι πρόσωπο, στο οποίο εκπίπτουν οι διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της προηγούμενης περίπτωσης α' και αυτά τα αγαθά διακινούνται, κατά το καθεστώς αναστολής καταβολής του ειδικού φόρου κατανάλωσης.

Οι παραδόσεις αυτών των αγαθών φορολογούνται στο κράτος προορισμού ως ενδοκοινοτικές αποκτήσεις, σε κάθε περίπτωση. Ορίζονται με Υπουργική Απόφαση οι όροι και οι προϋποθέσεις της απαλλαγής αυτής.

γ) η παράδοση αγαθών, σύμφωνα με την έννοια της παραγράφου 3, του άρθρου 7 (μεταφορά από υποκείμενο στο φόρο αγαθών της επιχείρησης του σε ένα άλλο κράτος – μέλος), που αν είχαν πραγματοποιηθεί προς άλλον υποκείμενο στο φόρο και θα καλύπτονταν κατά την προβλεπόμενη στην περίπτωση α' απαλλαγή.

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

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

Παραδείγματα:

1. Η ελληνική εταιρεία «ΑΛΦΑ-ΒΗΤΑ» που παράγει χυμούς ντομάτας, παραδίδει στην εταιρία «Β» εγκατεστημένη στη Γερμανία, το χυμό ντομάτας συσκευασμένο σε κονσέρβες αξίας 15.000,00 €.

Αφού ο προμηθευτής των κονσερβών ντομάτας και ο αγοραστής αυτών ανήκουν στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ, το τιμολόγιο θα εκδοθεί χωρίς ΦΠΑ και η πράξη θα φορολογηθεί στη Γερμανία ως ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών.

2. Η εμπορική επιχείρηση πώλησης αντικειμένων ζυλόγλυπτων παραδίδει εμπορεύματά αξίας 14.500,00 € σε κατάστημα της Φιλανδίας και την ίδια περίοδο παραδίδει εμπορεύματα αξίας 12.000,00 € σε κατάστημα του Βελγίου. Η περιοδική δήλωση ΦΠΑ θα συμπληρωθεί ως εξής:



ΠΕΡΙΟΔΙΚΗ ΔΗΛΩΣΗ Φ.Π.Α.

Για υποκείμενους με Β' ή Γ' κατηγορ. βέβλη ΚΒΣ
Έκτακτη δήλωση των υποκατεμένων αυτών, των μη υποκατεμένων ή απαλειμένων.
Επέχει θέση και ΑΠΟΔΕΙΚΤΙΚΟΥ ΕΙΣΠΡΑΞΗΣ, αν δεν εκδίδεται μηχανογραφικά.
Υποβάλλεται σε δύο (2) αντίτυπα.

ΑΡΙΘΜΟΣ ΔΗΛΩΣΗΣ	003	ΑΡΙΘΜΟΣ	ΕΤΟΣ
ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΥΠΟΒΟΛΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ	004		
ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΙΣΠΡΑΞΗΣ Ή ΠΑΡΑΛΑΒΗΣ	005		

ΑΡΜΟΔΙΑ ΔΟΥ. 001

007 ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΑΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ

από έως

ΕΤΟΣ 006

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ (Διαγραμμίστε με x)

ΜΗΝΑΣ	008	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
ΤΡΙΜΗΝΟ		1	2	3	4								

ΕΙΔΟΣ ΔΗΛΩΣΗΣ

010 ΤΡΟΠΟ-ΠΟΡΤΗ	011 ΜΕ ΕΠΙ-ΦΥΛΑΞΗ
-----------------	-------------------

ΕΚΤΑΚΤΗ ΔΗΛΩΣΗ (Διαγραμμίστε με x)

012	ΑΠΟΣΤΡΑΦΗ	ΚΑΘΥΠΟ-ΜΕΣΕΙΣ	ΦΡΟΝΤΙ-ΣΤΗΡΙΞΗ	ΕΠΙ. ΣΥΝΤΗ-ΡΗΣΕΩΝ	ΚΑΤΑΡΤΙΣΤΕ-ΡΙΑ	ΕΣΩΤΕΡΙ-ΚΑ	ΕΣΩΤΕΡΙ-ΚΑ	ΚΑΤ. ΑΠΟΚΛΕ-ΣΤΕΡΑ	ΑΛΛΗ ΑΙΤΙΑ
	1	2	3	4	5	6	7	8	

ΜΟΝΟΝ αν διαγραμμί-σθηκε ο κωδ. 012 - 4, συμπληρώστε τους κωδ. 006 και 008.

ΜΗΝΑΣ ΕΝΔΟΚ. ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ

009

Αν διαγραμμίσετε ο κωδ. 012-3 αναφέρατε: Είδος απαλλαγής/Ετος/Αρ. πρωτ. αρχικής αίτησης

013

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

101	ΕΠΩΝΥΜΟ Ή ΕΠΩΝΥΜΙΑ	103	ΟΝΟΜΑ ΠΑΤΕΡΑ	104	Α.Φ.Μ.
102	ΟΝΟΜΑ				

Β. ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΚΦΡΩΣΗ - ΕΙΣΡΟΩΝ μετά την αφαίρεση (κατά συντελεστή) των επιστροφών - εκπτώσεων.

α	ΕΚΦΡΑΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ (Παλιμύες οφειλών, παροχή υπηρεσιών κλπ), ΕΝΔΟΚ. ΑΠΟΚΤ. & ΠΡΑΞΕΙΣ ΛΗΠΤΗ	ΣΥΝ. ΦΩΡ.	β	ΕΙΣΡΟΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ (σχετικές εισοδηματικές κλπ) ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤ. ΑΠΟΚΤΗΤΕΣ & ΠΡΑΞΕΙΣ ΛΗΠΤΗ	ΣΥΝ. ΦΩΡ.	γ	ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΡΟΩΝ που αναλογεί
301	I ΕΚΦΡΑΣΗ ΕΝΔΟΚ. ΑΠΟΚΤΗΤΕΣ & ΠΡΑΞΕΙΣ ΛΗΠΤΗ σε άσημη Ελλάδα κατά από τη νομική Αρχή	13	331	I ΕΚΦΡΑΣΗ ΕΝΔΟΚ. ΑΠΟΚΤΗΤΕΣ & ΠΡΑΞΕΙΣ ΛΗΠΤΗ στη λοιπή Ελλάδα κατά από τη νομική Αρχή	351	13	371
302		6,5	332		352	6,5	372
303		23	333		353	23	373
304	II ΕΚΦΡΑΣΗ ΕΝΔΟΚ. ΑΠΟΚΤΗΤΕΣ & ΠΡΑΞΕΙΣ ΛΗΠΤΗ σε από άσημη Ελλάδα προς τη νομική Αρχή	9	334	II ΕΚΦΡΑΣΗ ΕΝΔΟΚ. ΑΠΟΚΤΗΤΕΣ & ΠΡΑΞΕΙΣ ΛΗΠΤΗ στο νομικό κράτος	354	9	374
305		5	335		355	5	375
306		16	336		356	16	376
307	ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ	ΣΥΝ. ΦΩΡ.	337	ΣΥΝΟΛΟ ΕΙΣΡΟΩΝ	357	ΦΠΑ ΔΑΦ.	377
308	Εκπτώσεις φορολογικές κατά Ελλάδα, με δικαιώματα έκπτωσης			Διαφορές γεν. ή εδω. φορολογίας	358	ΣΥΝ. ΦΩΡ.	378
309	Ενδοκοινων. εισοδήματα, ενοίκια, κλπ, σύμφωνα με άρθρο 41 παρ. 2α	26.500,00		ΣΥΝΟΛΟ ΕΙΣΡΟΩΝ	358		
310	Εκπτώσεις από άσημη Ελλάδα, σύμφωνα με άρθρο 41 παρ. 2α			δ			
311	ΣΥΝΟΛΟ ΕΚΦΡΩΣΗ			ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΑ ΠΟΣΑ ΣΤΟ ΣΥΝΟΛΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ			
				Επιστροφές φόρου (κωδ. 400 & παρ. 51)	400		
				Παλιμύες απόδοσης προσημ. φορολ. περιόδου	401		
				ΦΠΑ έκτακτη δήλωση λήπτη προσημ. πωσών	402		
				Χρεωστικό αρχικής δήλωσης	403		
				ε			
				ΑΦΑΙΡΟΥΜΕΝΑ ΠΟΣΑ ΑΠΟ ΤΟ ΣΥΝΟΛΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ			
				ΦΠΑ εισοδήμων που τηρείται με κλειστά βιβλία Πρωτόκολλο	411		
				Χρεωστικό μέρος 3 & 4 άρθρου 41 παρ. 2α & 4 άρθρο 41 παρ. 2β	412		
				ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	420		

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

ΕΚΠΤΩΣΗ Ή ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ			ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	511	ΚΑΤΑΒΟΛΗ ΧΡΕΩΣΤΙΚΟΥ ΥΠΟΛΟΙΠΟΥ ΚΩΔ. 511 (μέχρι 3 δόσεις - μόνο για εμπρόθεσμη δήλωση)	
ΠΟΣΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	501		ΠΡΟΣΛΑΥΣΗ % εκπτ. υπολοίπου	512	ΠΡΩΤΗ ΔΟΣΗ	521
ΠΟΣΟ για έκπτωση	502		ΠΡΟΣΛΑΥΣΗ κωδ. 522 x 2%	514	ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΠΟΣΟ για καταβολή	522
ΠΟΣΟ για επιστροφή	503		ΣΥΝΟΛΟ (511+512+514)	513		

ΑΠΑ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗΣ (Διαγραμμίστε με x)

504	ΑΛΛΑ ΠΡΑΞΕΙΣ	ΠΑΓΙΑ	ΑΝΑΕΙ. ΚΑΤΑΒ.	ΔΙΑΦΟΡΑ ΣΥΝΤΕΛ.	ΑΛΛΗ ΑΙΤΙΑ
	1	2	3	4	5

Δικαιώματα καταβολής του χρεωστικού υπολοίπου σε δόσεις (μέχρι 3) υπάρχει όταν: α) με την υποβολή της δήλωσης καταβάλλεται τουλάχιστον το 40% αυτού (κωδ. 521) που δεν μπορεί να είναι καλύτερο από 300 € και β) έχουν καταβληθεί εμπρόθεσμα όλες οι δόσεις από προηγούμενες δηλώσεις που υπαβλήθηκαν κατά την τρέχουσα και την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο. Το υπόλοιπο ποσό (κωδ. 522) προσυμβλημένο κατά 2% (κωδ. 514) καταβάλλεται το πολύ σε 2 μηνιαίες δόσεις, με την προϋπόθεση ότι κάθε δόση δεν μπορεί να είναι μικρότερη από 300 €, εκτός από την τελευταία.

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

ΣΗΜΕΙΩΣΕΙΣ:

Ο ΔΗΛΩΝ	Ο ΛΟΓΙΣΤΗΣ	Ο ΠΑΡΑΛΑΒΩΝ	Ο ΤΑΜΙΑΣ
	(Όνομα ή Επωνυμία, ΑΦΜ, Α.Μ. σφιδας, Κατηγορία εδωδ, Δίπλωμα)	(ονομα & υπογραφή)	(ονομα, ημερομηνία και υπογραφή)

ΕΚΔΟΣΗ 2011 (2) 050 - Φ.Π.Α. Υ.Ε.Ε.Α. Δ.ΥΠΟΥΡΓΕΙΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

* Συμπληρώνεται από τη ΔΟΥ
- Αν αποδοθεί ποσό που καταργείται είναι αρνητικός αριθμός, σημειώστε το πρόσημο πλεον (+) πριν τον αριθμό.
- Το ποσό σε ΕΥΡΩ αναγράφεται υποχρεωτικά με τη λέξη δύο (2) δεκαδικών ψηφίων μετά την υποδιαστολή, π.χ. 45,00 ή 45,63.

Το INTRASTAT αποστολής:

6. Περιγραφή εμπορευμάτων 7. α/α ειδ. 1 XXXXXXXXXXXXXX	8. Χώρα προέλ./Περ.Πρ. FL	9. Ορ.παρ. αδ.	10. ΦΣ	11.Μ	12. Λιμένας εκφόρτωσης
	13. Κωδ.Εμπορ/των XXXXXXXXXX		14. Χ.κατ. αγ.	15. Στατιστικό καθεστώς	
	16. Καθαρή μάζα(kg)		17. Συμπληρωματικές μονάδες		
		18. Τιμολογούμενο ποσό 14.500,00	19. Στατιστική αξία		

6. Περιγραφή εμπορευμάτων 7. α/α ειδ. xxxxxxxxxxx	8. Χώρα προέλ./Περ.Πρ. BE	9. Ο ρ. π α ρ α δ.	10. ΦΣ		11. Μ	12. Λιμένας εκφόρτωσης
	13. Κωδ.Εμπορ/των XXXXXXXXXX	14. Χ.καταγ.			15. Στατιστικό καθεστώς	
	16. Καθαρή μάζα(kg)	17. Συμπληρωματικές μονάδες				
	18. Τιμολογούμενο ποσό 12.500,00	19. Στατιστική αξία				

Και ο ανακεφαλαιωτικός πίνακας ενδοκοινοτικών παραδόσεων:

B. ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΩΝ ΠΑΡΑΔΟΣΕΩΝ ΑΓΑΘΩΝ					
α/α (1)	Χώρα αγοραστή ή	Προθεμα χώρας	Στοιχεία αγοραστή κτλ	Φορολογητέα αξία**	
			Αριθμός	Ενδοκοινοτικών	Οιωνοί

	κτλ (2)	(3)	μητρώου ΦΠΑ (4)	παραδόσεων αγαθών κτλ (5)	ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών (τριγωνικές συναλλαγές) (6)
1		ΦΙΛΑΝΔΙΑ	XXXXXX	14.500,00	
		ΒΕΛΓΙΟ	XXXXXX	12.500,00	

Β. Δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου αυτού, στις παραδόσεις αγαθών, οι οποίες υπάγονται στο φόρο, κατά τις διατάξεις των άρθρων 45 και 46.

Γ. Ρυθμίζεται κάθε λεπτομέρεια για την εφαρμογή αυτού του άρθρου με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών.

4. Απαλλαγές στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών

Έννοια

Ως ενδοκοινοτική απόκτηση, θεωρείται η απόκτηση εξουσίας να διαθέτει κάποιος, ως κύριος, ενσώματα κινητά αγαθά, τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται στο πρόσωπο που τα απόκτησε από τον πωλητή, στο εσωτερικό της χώρας, από άλλο κράτος – μέλος, από όπου αναχώρησαν τα αγαθά.

Απαραίτητες ενέργειες

Για να αποδειχτεί η απαλλαγή από τον ΦΠΑ των αγαθών, που παραδίδονται και αποστέλλονται ή μεταφέρονται σε άλλο κράτος – μέλος από τον πωλητή, τον εγκατεστημένο δηλαδή στην Ελλάδα ή από άλλον, ο οποίος ενεργεί για λογαριασμό του σε υποκείμενο στο φόρο και είναι εγκατεστημένος σε άλλο κράτος – μέλος, απαιτούνται:

- Τιμολόγιο πώλησης, που αναγράφεται ο ΑΦΜ/ΦΠΑ του αγοραστή ή του προσώπου που έκανε την παραγγελία αγοράς – πώλησης και η ένδειξη «ΑΠΑΛΛΑΓΗ ΑΠΟ ΦΠΑ άρθρο 28 Ν 2859/2000».
- Αντίγραφο του οικείου παραστατικού της τράπεζας, η οποία μεσολαβεί.
- Τα αποδεικτικά στοιχεία της μετακίνησης ή αποστολής των αγαθών που έγινε η παράδοση από το εσωτερικό της χώρας σε πρόσωπο υποκείμενο άλλου κράτους – μέλους.
- Υπεύθυνη δήλωση του Ν 1599/1986 του υποκείμενου στον φόρο που πραγματοποιεί την παράδοση, με την οποία βεβαιώνεται:
 - η επαλήθευση του ΑΦΜ/ΦΠΑ του αγοραστή άλλου κράτους – μέλους, μέσω του συστήματος VIES, και
 - η μη ακύρωση μερική ή ολική της συγκεκριμένης απαλλαγής.
- Η εγγραφή της εν λόγω συναλλαγής.

Διατάξεις του φόρου, επεξηγήσεις και παραδείγματα

A. Με άλλα λόγια, σύμφωνα με το άρθρο 29, του Κώδικα ΦΠΑ απαλλάσσονται του φόρου:

α) η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, των όποιων η εισαγωγή ή η παράδοση απαλλάσσονται του ΦΠΑ στο εσωτερικό της χώρας.

Ο σκόπος της διάταξης αυτής είναι η ίση φορολογική μεταχείριση.

β) η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών που σύμφωνα με τις παραγράφους Β και Γ, του άρθρου 27, δικαιούται ο αγοραστής τα αγαθά στο εσωτερικό της χώρας, με την ολική επιστροφή του ΦΠΑ σε κάθε περίπτωση.

Για να απλοποιηθεί η διαδικασία και για να αποφευχθεί η επιστροφή του φόρου, ορίζεται ότι απαλλάσσεται του φόρου οι υποκείμενοι που πραγματοποιούν ενδοκοινοτική απόκτηση στην Ελλάδα.

Παράδειγμα:

Η μεταφορική επιχείρηση «Α» που είναι εγκατεστημένη στη Γαλλία όταν πραγματοποιεί μεταφορά από τη Γερμανία στην Ελλάδα, παραγγέλλει ένα εξάρτημα από τη Γερμανία για να επισκευαστεί το αυτοκίνητο της, το οποίο έπαθε βλάβη στην Ελλάδα. Για την απόκτηση αυτή απαλλάσσεται ο ΦΠΑ στην Ελλάδα, εφόσον η επιχείρηση «Α» δεν πραγματοποιεί μεταφορές στο εσωτερικό της χώρας. Αν όμως πραγματοποιεί μεταφορές η επιχείρηση «Α» από άλλο κράτος – μέλος προς την Ελλάδα και αντιστρόφως, ενώ παράλληλα πραγματοποιεί και εσωτερικές μεταφορές, για τις τελευταίες αυτές πράξεις, εγγράφεται στο ΦΠΑ, παίρνει ΑΦΜ και υποβάλλει δηλώσεις στην Ελλάδα.

B. Αναστέλλεται η είσπραξη του οφειλόμενου ΦΠΑ στην ενδοκοινοτική απόκτηση εφημερίδων και περιοδικών. Όταν οι εφημερίδες και τα περιοδικά διανέμονται στην Ελλάδα από υποκείμενο στο φόρο ή από το πρακτορείο διανομής και όταν δεν υπάρχει ούτε πρακτορείο διανομής, από τον παραλήπτη τους, ο φόρος αυτός καταβάλλεται.

Ο φόρος καταβάλλεται κατά τη διάρκεια της παράδοσης των εντύμων αυτών στο εσωτερικό της χώρας, όπως ακριβώς συμβαίνει και στην περίπτωση εισαγωγής των εντύπων αυτών από τρίτες χώρες.

Η απαλλαγή ισχύει εφόσον τα έντυπα αυτά διακινούνται από πρακτορεία διανομής.

Γ. Ρυθμίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών κάθε λεπτομέρεια ώστε να εφαρμοστούν οι διατάξεις αυτού του άρθρου.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

Εφαρμογές:

α) Εφαρμογή για την απαλλαγή στην εισαγωγή αγαθών

i) Η επιχείρηση «Β» εγκατεστημένη στην Ελλάδα, εισάγει από την Κίνα μήλα, τα οποία αργότερα τα αποστέλνει στο καταστημά που διατηρεί στην Ιταλία. Η πράξη της αποστολής απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ στην Ελλάδα, διότι υπάγεται στον φόρο στην Ιταλία.

ii) Η εγκατεστημένη στην Ελλάδα επιχείρηση «Γ», εισάγει πατάτες από την Κύπρο που στη συνέχεια τα πωλεί στον Παναγιώτου, πρόσωπο υποκείμενο στο φόρο και εγκατεστημένο στη Γερμανία. Η εν λόγω πράξη της πώλησης υπάγεται στο φόρο στη Γερμανία, ενώ προηγουμένως έχει απαλλαγεί από τον ΦΠΑ στην Ελλάδα.

β) Εφαρμογή για την απαλλαγή των πράξεων κατά την εξαγωγή, εκτός Κοινότητας

Η διεθνής μεταφορική «ΑΘΗΝΑΪΚΗ Α.Ε.» εκτελεί τη μεταφορά των 50 τόνων ριζιού από το εσωτερικό της χώρας στη Νέα Υόρκη της Αμερικής. Η πράξη της μεταφοράς απαλλάσσεται του ΦΠΑ, γιατί συνδέεται άμεσα με αγαθά που εξάγονται από το εσωτερικό της χώρας σε χώρα εκτός Κοινότητας, δηλαδή στην Αμερική.

γ) Εφαρμογή για την απαλλαγή στη διεθνή διακίνηση αγαθών

Ο Γρηγορίου επιχειρηματίας εγκατεστημένος σε τρίτη χώρα, εισάγει και αποστέλνει ηλεκτρονικούς υπολογιστές, στον αντιπρόσωπό του, στην Αθήνα, για να αποτελέσουν αντικείμενα έκθεσης σε έκθεση που γίνονται σε ειδικά διαμορφωμένο χώρο, στη Γλυφάδα. Οι ηλεκτρονικοί υπολογιστές εγκρίνονται από την αρμόδια τελωνειακή αρχή και εντάσσονται στο καθεστώς της προσωρινής εισαγωγής, ενώ απαλλάσσονται πλήρως οι εισαγωγικοί δασμοί και η επανεξαγωγή τους, όταν λήξει η έκθεση. Κατά τη διεξαγωγή της έκθεσης ο Κωνσταντίνου που είναι εγκατεστημένος σε τρίτη χώρα αγοράζει δύο ηλεκτρονικούς υπολογιστές, ένα laptop (φορητός υπολογιστής) και ένα desktop (επιτραπέζιος ηλεκτρονικός υπολογιστής) για να τα αναλώσει στον τόπο που είναι εγκατεστημένος. Οι υπολογιστές θα πρέπει να παραμείνουν στο χώρο της έκθεσης και όταν λήξει να επανεξαχθούν. Η παράδοση των υπολογιστών από τον Γρηγορίου στον Κωνσταντίνου απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ.

δ) Εφαρμογές για την απαλλαγή στο καθεστώς των φορολογικών αποθηκών

i) Το υλοτομίο ξύλων με ιδιοκτήτη και διαχειριστή τον Σταύρου εγκατεστημένος στο Νεοχώρι Σερρών. Έχει κόψει 100 τόνους ακατέργαστης ξυλείας που προορίζονται να υπόβληθούν στο εσωτερικό της χώρας, σε καθεστώς φορολογικής αποθήκευσης, με ιδιοκτήτη και διαχειριστή της φορολογικής αποθήκης τον Αθανασίου που έχει την εγκατάστασή του μέσα στις Σέρρες, έχοντας λάβει τη σχετική άδεια με την αναστολή καταβολής του ΦΠΑ.

ii) Ο αγρότης Ζαφειρίου, που είναι εγκατεστημένος στο Νευροκόπη - Έβρου καλλιεργεί πατάτες Νευροκοπίου, τις οποίες όταν τις συγκεντρώσει όλες μαζί, τις αποστέλνει στον Ιωάννου που είναι ιδιοκτήτης φορολογικής αποθήκης. Η παράδοση των πατατών απαλλάσσεται του ΦΠΑ, αφού προορίζονται να τεθούν σε καθεστώς φορολογικής αποθήκης.

ε) Εφαρμογή για τις ειδικές απαλλαγές

i) Η αλιευτική εταιρεία «ΜΑΛΕΑΣ ΑΛΙΕΥΤΙΚΗ ΝΕ» που αλιεύει στα ελληνικά χωρικά ύδατα, παραγγέλνει δύο αλιευτικά πλοία στα Ναυπηγεία του Σκαραμαγκά αξίας 1.500.000,00 €. Τα Ναυπηγεία όταν κατασκευαστούν τα αλιευτικά πλοία τα αποστέλνει στην αλιευτική «ΜΑΛΕΑΣ ΑΛΙΕΥΤΙΚΗ ΝΕ». Η παράδοση των πλοίων στην αλιευτική επιχείρηση δεν θα επιβαρυνθεί με ΦΠΑ.

ii) Η ίδια επιχείρηση μετά από 2 χρόνια λειτουργίας των αλιευτικών πλοίων, παραγγέλνει τροφοεφόδια και λιπαντικά για τον εφοδιασμό των πλοίων. Η παράδοση της παραγγελίας αυτής απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ.

στ) Εφαρμογή για την απαλλαγή στην παράδοση αγαθών σε άλλο κράτος – μέλος

Η ελληνική εταιρία «PRO DRINKS ΕΠΕ» εγκατεστημένη στον Ασπρόπυργο Αττικής, παραδίδει στην εταιρεία «Γ» εγκατεστημένη στην Γαλλία, διάφορους χυμούς φρούτων συσκευασμένους Tetra Pak αξίας 20.000,00 €. Ο προμηθευτής και αγοραστής των συσκευασμένων χυμών ανήκουν στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ και συνεπώς το τιμολόγιο θα εκδοθεί χωρίς ΦΠΑ και η συγκεκριμένη πράξη θα φορολογηθεί στη Γαλλία ως ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών.

ζ) Εφαρμογή για την απαλλαγή στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών

Η μεταφορική επιχείρηση «Μ», η οποία είναι εγκατεστημένη στη Γερμανία όταν πραγματοποιεί μεταφορά από τη Γαλλία στην Ελλάδα, τηλεφωνεί για να γίνει η παραγγελία ενός εξατήματος από τη Γαλλία για την επισκευή ενός φορτηγού –

αυτοκινήτου της εταιρείας, το οποίο έπαθε βλάβη στην Ελλάδα. Για να αποκτηθεί το εξάρτημα απαλλάσσεται ο ΦΠΑ στην Ελλάδα, αφού η επιχείρηση «Μ» δεν διενεργεί μεταφορές στο εσωτερικό της χώρας. Σε διαφορετική περίπτωση που πραγματοποιούνται μεταφορές μέσω της επιχείρησης «Μ» από άλλο κράτος – μέλος προς την Ελλάδα και αντίστροφα, εφόσον παράλληλα πραγματοποιούνται και εσωτερικές μεταφορές για τις πρόσφατες πράξεις, πρέπει να εγγραφεί στον ΦΠΑ, να αποκτήσει ΑΦΜ και να υποβάλει δηλώσεις στην Ελλάδα.

ΕΠΙΛΟΓΟΣ

Συνοψίζοντας, λοιπόν από την προηγούμενη καταγραφή του νόμου, καθώς και των παραδειγμάτων για την καλύτερη κατανόηση των απαλλαγών του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας του Κώδικα ΦΠΑ, γίνονται γνωστές οι πράξεις και οι υπηρεσίες, οι οποίες απαλλάσσονται από τον φόρο.

Γενικότερα, οι υπηρεσίες που απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ στοχεύουν στη παροχή υπηρεσιών μορφωτικής φύσεως που προάγουν το πολιτισμό μας. Οι υπηρεσίες αυτές σκοπό έχουν να βοηθήσουν το κοινωνικό όφελος και όχι το ατομικό ή ομαδικό. Οι απαλλασσόμενες υπηρεσίες βοηθούν στη μη επιβάρυνση με τον ΦΠΑ στην υγεία αλλά όχι στην αισθητική. Δηλαδή, οι υπηρεσίες που δεν στοχεύουν στο κοινωνικό όφελος δεν υπάγονται στον ΦΠΑ, ενώ όταν οι υπηρεσίες στοχεύουν στο κέρδος επιβαρύνονται με ΦΠΑ. Τέλος, οι εισαγωγές και εξαγωγές που απαλλάσσουν τα προϊόντα που εισάγονται ή εξάγονται από τον ΦΠΑ προωθούν το πολιτισμό στην Κοινότητα και δεν έχουν σκοπό το κέρδος αλλά το κοινωνικό όφελος.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

1. ΦΟΡΟΣ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ – ΠΡΑΚΤΙΚΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ

ΣΥΓΓΡΑΦΕΙΣ:

**ΝΙΚΟΣ ΣΓΟΥΡΙΝΑΚΗΣ, ΛΟΓΙΣΤΗΣ – ΦΟΡΟΤΕΧΝΙΚΟΣ Α΄, ΔΙΔΑΣΚΩΝ ΣΤΟ
ΤΕΙ ΠΕΙΡΑΙΑ**

ΒΑΓΓΕΛΗΣ ΜΙΧΕΛΙΝΑΚΗΣ, ΛΟΓΙΣΤΗΣ – ΦΟΡΟΤΕΧΝΙΚΟΣ Α΄

2. ΦΠΑ – ΕΠΕΞΗΓΗΣΕΙΣ, ΑΝΑΛΥΣΕΙΣ, ΕΙΔΙΚΑ ΖΗΤΗΜΑΤΑ, ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ

ΣΥΓΓΡΑΦΕΙΣ:

ΕΠΙΣΤΗΜΟΝΙΚΗ ΟΜΑΔΑ AST BOOKS