

Τ.Ε.Ι. ΜΕΣΟΛΟΓΓΙΟΥ  
ΣΧΟΛΗ: ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ  
ΤΜΗΜΑ: ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

## ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

ΘΕΜΑ:

«Ο Φ.Π.Α. ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΚΑΤΑΡΓΗΣΗ ΤΩΝ  
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΥΝΟΡΩΝ»

ΣΠΟΥΔΑΣΤΡΙΕΣ:

ΖΗΣΙΜΟΠΟΥΛΟΥ ΠΑΝΑΓΙΩΤΑ  
ΣΙΒΡΗΚΑ ΧΡΙΣΤΙΝΑ

ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ:

ΠΕΡΙΚΛΗΣ ΚΟΥΝΕΛΗΣ

ΜΕΣΟΛΟΓΓΙ 2002

## ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

	Σελ.
ΠΡΟΛΟΓΟΣ .....	5
ΕΙΣΑΓΩΓΗ .....	6

### ΚΕΦΑΛΑΙΟ Α'

#### ΕΠΙΒΟΛΗ ΚΑΙ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΤΟΥ Φ.Π.Α.

1.1. Επιβολή του Φ.Π.Α. ....	8
1.2. Λειτουργία του Φ.Π.Α. ....	10

### ΚΕΦΑΛΑΙΟ Β'

#### ΚΑΝΟΝΙΣΜΟΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΣΥΝΕΡΓΑΣΙΑΣ ΜΕΤΑΞΥ ΤΩΝ ΚΡΑΤΩΝ ΜΕΛΩΝ ΣΤΟΝ ΤΟΜΕΑ ΤΩΝ ΕΜΜΕΣΩΝ ΦΟΡΩΝ

2.1. Το μεταβατικό καθεστώς ΦΠΑ από 1-1-1993 στο ενδοκοινο- τικό εμπόριο .....	11
2.2. Κανονισμός ΕΟΚ (αριθ.218/92) .....	12

### ΚΕΦΑΛΑΙΟ Γ'

#### ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΑΓΑΘΩΝ

3.1. Λειτουργία του συστήματος ΦΠΑ για ενδοκοινοτικές συναλ- λαγές πριν και μετά το 1993 .....	24
3.2. Κατηγορίες συναλλαγών .....	25
3.2.α. Πωλήσεις από επιχείρηση σε επιχείρηση .....	25
3.2.β. Πωλήσεις που γίνονται σε επιχειρήσεις που απαλλά- σσονται από το φόρο.....	28
3.2.γ. Πωλήσεις σε ιδιώτες .....	30
3.2.δ. Ειδικά καθεστώτα .....	31
3.2.ε. Εργασίες façon .....	33
3.2.στ. Υπηρεσίες .....	35

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ Δ'

### ΦΟΡΟΣ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ ΣΕ ΑΓΑΘΑ ΠΟΥ ΕΠΙΒΑΡΥΝΟΝΤΑΙ ΜΕ ΕΙΔΙΚΟΥΣ ΦΟΡΟΥΣ ΚΑΤΑΝΑΛΩΣΗΣ

	σελ.
4.1. Βασικές έννοιες .....	38
4.2. Παράδειγμα απόκτησης αγαθών που υπάγονται στον ειδικό φόρο κατανάλωσης (ΕΦΚ) από άλλο κράτος μέλος .....	42

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ Ε'

### ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ ΑΠΟ ΤΟ ΦΠΑ – ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΕΣ ΑΠΑΛΛΑΓΗΣ ΑΠΟ ΤΟ ΦΠΑ

5.1. Απαλλαγές στην εισαγωγή αγαθών (άρθρο 19) .....	44
5.2. Απαλλαγές των πράξεων κατά την εξαγωγή εκτός κοινότητας των εξομοιουμένων προς αυτές πράξεων και των διεθνών μεταφορών (άρθρο 20) .....	47
5.3. ΦΠΑ και ανασταλτικά τελωνειακά καθεστώτα .....	53
5.3.α. Τελωνειακή αποταμίευση .....	54
5.3.β. Ελεύθερη ζώνη και ελεύθερη αποθήκη .....	57
5.3.γ. Ενεργητική τελειοποίηση .....	58
5.3.δ. Προσωρινή εναπόθεση .....	66
5.3.ε. Προσωρινή εισαγωγή .....	67
5.3.στ. Τελωνειακή επίβλεψη, ελεύθερα τελωνειακά συγκροτήματα, ελεύθεροι τελωνειακοί χώροι .....	68
5.4. Ειδικές απαλλαγές (άρθρο 22) .....	69
5.4.α. Εφοδιασμοί πλοίων και αεροσκαφών .....	71
5.4.β. Απαλλαγές στην παράδοση αγαθών σε άλλο κράτος μέλος (άρθρο 22 <sup>α</sup> ) .....	72
5.4.γ. Παραδόσεις καινούργιων μεταφορικών μέσων .....	74
5.4.δ. Παραδόσεις αγαθών που υπάγονται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης .....	74

5.4.ε. Μεταφορά ενσώματων αγαθών επιχείρησης προς άλλο κράτος μέλος .....	75
5.4.στ. Ύψος απαλλασσόμενων εισροών για πράξεις παρά- δοσης αγαθών σε άλλο κράτος μέλος της κοινότητας (ενδοκοινοτικές παραδόσεις) .....	76
5.4.ζ. Παραδόσεις αγαθών σε καταστήματα αφορολόγητων ειδών (Κ.Α.Ε.) .....	77
5.4.η. Απαλλαγή στην Ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών (άρθρο 22β) .....	77

### **ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΣΤ'**

#### **ΕΚΠΤΩΣΕΙΣ - ΕΠΙΣΤΡΟΦΕΣ ΦΠΑ**

6.1. Έκπτωση του ΦΠΑ (άρθρο 23) .....	80
6.1.α. Προσδιορισμός του εκπιπτομένου φόρου .....	85
6.1.β. Προϋποθέσεις για να γίνει η έκπτωση του ΦΠΑ (άρθρο 25) .....	87
6.2. Επιστροφή του ΦΠΑ (άρθρο 27).....	90

### **ΚΕΦΑΛΑΙΟ Ζ'**

#### **ΣΤΑΤΙΣΤΙΚΗ ΤΟΥ ΕΜΠΟΡΙΟΥ ΜΕΤΑΞΥ ΤΩΝ ΚΡΑΤΩΝ ΜΕΛΩΝ ΤΗΣ ΕΥΡΩΠΑΙΚΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΚΟΙΝΟΤΗΤΑΣ ΜΕΤΑ ΤΟ 1992**

7.1. Κανονισμός ΕΟΚ 3330/91 (INTRASTAT) .....	96
7.2. Υπόχρεοι υποβολής της δήλωσης INTRASTAT και προθε- σμία υποβολής .....	97
7.3. Τρόπος συμπλήρωσης των πεδίων της δήλωσης INTRA- STAT .....	101

### **ΚΕΦΑΛΑΙΟ Η'**

#### **ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΗΣ ΑΠΟΚΤΗΣΗΣ ΑΓΑΘΩΝ ΑΠΟ ΚΡΑΤΗ – ΜΕΛΗ ΤΗΣ ΟΝΕ ΜΕ ΒΙΒΛΙΑ Γ' ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ.**

## ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Η κατάργηση των φορολογικών συνόρων από 1-1-1993 αποσκοπούσε στην πραγματοποίηση μιας ενιαίας εσωτερικής αγοράς ανάμεσα στα κράτη – μέλη.

Έτσι, από 1-1-1993, εξαλείφθηκαν τόσο οι τελωνειακοί έλεγχοι που γίνονταν στα σύνορα για λόγους φορολογικούς, όσο και άλλης μορφής έλεγχοι, όπως για παράδειγμα, οι φυτοϋγειονομικοί έλεγχοι, οι έλεγχοι φαρμακευτικών ειδών και καλλυντικών και οι έλεγχοι ζωϊκών προϊόντων.

Οι έλεγχοι αυτοί δεν πραγματοποιούνται πλέον στα σύνορα (λιμάνια, αεροδρόμια κ.λ.π.), όπου συνέβαινε μέχρι μέχρι 1-1-1993, αλλά στο εσωτερικό της χώρας.

Ειδικότερα, οι επιχειρήσεις μπορούν μετά από 1-1-1993 να αγοράζουν, να πωλούν και να επενδύουν σε όλα τα κράτη μέλη χωρίς να υποβάλλονται σε οποιαδήποτε μορφής ελέγχους ή διαπιστώσεις που συνδέονται με το πέρασμα των συνόρων.

Κύρια φιλοδοξία μας με την συγγραφή της παρούσας πτυχιακής εργασίας, είναι η ανάλυση των σημαντικών αλλαγών που επήλθαν στο καθεστώς του Φ.Π.Α., μετά την καθιέρωση των ανωτέρω ρυθμίσεων στη διακίνηση των αγαθών.

Στο σημείο αυτό θα θέλαμε να ευχαριστήσουμε τον εισηγητή της πτυχιακής εργασίας τον κ. Περικλή Κουνέλη για τη σημαντική προσφορά και βοήθειά του.

Μεσολόγγι Μάϊος 2002

## ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Με τις διατάξεις του άρθρου 1 του νόμου 2093/1992 εναρμονίστηκε ο ν. 1642/86 για την εφαρμογή του φόρου προστιθέμενης αξίας, με την οδηγία αριθ. 91/680/ΕΟΚ, σύμφωνα με την οποία ορίζονταν καταρχήν το μεταβατικό καθεστώς Φ.Π.Α., από 1-1-1993 έως 31-12-1996. Η εναρμόνιση αυτή είχε σαν σκοπό να ισχύσουν στα κράτη μέλη ομοιόμορφοι κανόνες φορολογικής μεταχείρισης των ενδοκοινοτικών συναλλαγών, ως προς την παράδοση και απόκτηση ή την παροχή και λήψη των υπηρεσιών. Με τον τρόπο αυτό υλοποιήθηκε η φορολόγηση των αγαθών σε ένα μόνο κράτος μέλος και η ελεύθερη διακίνησή τους χωρίς την μεσολάβηση των τελωνείων.

Βασικός στόχος της πτυχιακής εργασίας είναι η ανάλυση και η περιγραφή των διαδικασιών και ρυθμίσεων που αφορούν το καθεστώς Φ.Π.Α., στα πλαίσια της κατάργησης των φορολογικών συνόρων από 1-1-1993.

Στο Κεφάλαιο Α' δίνεται μια γενικότερη περιγραφή της έννοιας και της λειτουργίας του Φ.Π.Α.

Στο Κεφάλαιο Β' περιλαμβάνεται, σε κωδικοποιημένη μορφή, ο κανονισμός διοικητικής συνεργασίας (218/92/ΕΟΚ) με τον οποίο καθιερώθηκε το σύστημα VIES της ανταλλαγής πληροφοριών μεταξύ των κρατών μελών σχετικά με τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές.

Στο Κεφάλαιο Γ' αναφέρονται οι κανόνες λειτουργίας του καθεστώτος Φ.Π.Α. που ισχύει από 1-1-1993 σε όλους τους τύπους συναλλαγών (πώληση από επιχείρηση σε επιχείρηση, πωλήσεις από απόσταση, FASON εργασίες, πωλήσεις σε ιδιώτες κ.λ.π.).

Στο Κεφάλαιο Δ' αναφέρονται οι βασικές έννοιες του φορολογικού καθεστώτος για τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης και κατά το μέρος που κρίνεται αναγκαία για τη συσχέτιση με το ΦΠΑ, με τον οποίο επιβαρύνονται τα προϊόντα που υπάγονται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης.

Στο Κεφάλαιο Ε' αναλύονται οι διαδικασίες απαλλαγής από το ΦΠΑ (στην εισαγωγή αγαθών, στις εξαγωγές προς και εκτός κοινότητας, στη διεθνή διακίνηση αγαθών, ενδοκοινοτικών αποκτήσεων και αποστολών).

Στο Κεφάλαιο ΣΤ' αναλύονται οι διατάξεις που αφορούν τις εκπώσεις και επιστροφές του ΦΠΑ.

Στο Κεφάλαιο Ζ' περιγράφονται οι κανόνες που διέπουν το σύστημα INTRASTAT με το οποίο παρέχονται από τις επιχειρήσεις στατιστικές πληροφορίες σε εθνικό και κοινοτικό επίπεδο για τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές που πραγματοποιούνται.

Στο Κεφάλαιο Η' δίνεται ένα παράδειγμα ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών από επιχείρηση με Γ' κατηγορίας βιβλία.

# **Κ Ε Φ Α Λ Α Ι Ο Α΄**

## **ΕΠΙΒΟΛΗ ΚΑΙ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΤΟΥ Φ.Π.Α.**

### **1.1. Επιβολή του ΦΠΑ**

Ο ΦΠΑ είναι ένας γενικός έμμεσος φόρος κατανάλωσης που επιβάλλεται στο εσωτερικό της χώρας και επιρρίπτεται στους καταναλωτές. Πρόκειται για ένα φόρο που επιβάλλεται σε βάρος των επιχειρήσεων και καταβάλλεται τμηματικά σε κάθε στάδιο της παραγωγικής διαδικασίας (βιομηχανία, βιοτεχνία κ.λ.π.).

Ειδικότερα, ο ΦΠΑ επιβάλλεται στις παραδόσεις αγαθών, δηλαδή στις πωλήσεις αγαθών και γενικά στις πράξεις εκείνες που μεταβιβάζεται η κυριότητα ενσώματων κινήσεων ή ακινητων αγαθών.

Επίσης, ο ΦΠΑ επιβάλλεται στις παροχές υπηρεσιών που γίνονται μέσα στην Ελληνική επικράτεια, εφόσον πραγματοποιούνται με αντάλλαγμα, καθώς επίσης και στις εισαγωγές αγαθών στο εσωτερικό της χώρας.

Επιβάλλεται, επίσης, ΦΠΑ και στις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο ΦΠΑ, ο οποίος ενεργεί με αυτή την ιδιότητα ή από μη υποκείμενο στο ΦΠΑ Ν.Π., όταν ο πωλητής που είναι υποκείμενος στο ΦΠΑ εγκαταστημένος σε άλλο κράτος - μέλος, ενεργεί με αυτήν την ιδιότητα και δεν απαλλάσσεται από το ΦΠΑ λόγω ύψους πραγματοποιηθέντος ετήσιου κύκλου εργασιών που καθορίζεται στη χώρα του. Όταν όμως πραγματοποιούνται ενδοκοινοτικές αποκτήσεις καπνοβιομηχανικών προϊόντων, έτοιμων πετρελαιοειδών, αλκοόλης και αλκοολούχων ποτών από νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου μη υπαγόμενα στο ΦΠΑ ή από επιχειρήσεις που στερούνται του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ (π.χ. από γιατρούς κ.λ.π.) ή από αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 33, τότε φορολογούνται πάντοτε στην Ελλάδα ως ενδοκοινοτικές αποκτήσεις και το ΦΠΑ καταβάλλεται με υποβολή ειδικής περιοδικής δήλωσης στο αρμόδιο τελωνείο.



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

Στο ΦΠΑ υπόκεινται τα φυσικά και νομικά πρόσωπα που ασκούν οικονομική δραστηριότητα (επιχειρήσεις βιομηχανικές, βιοτεχνικές, εμπορικές, ελεύθερα επαγγέλματα κ.λ.π.).

Σε περίπτωση που ένας Έλληνας (ιδιώτης ή επιχείρηση) ενεργεί παράδοση (πώληση) καινούργιου μεταφορικού μέσου σε αγοραστή εγκαταστημένο σε άλλο κράτος-μέλος δικαιούται επιστροφής του ΦΠΑ που αναλογεί στην αξία της πώλησης αυτής.

Εξαιρούνται από το ΦΠΑ οι μισθωτοί για την αμοιβή της εξαρτημένης εργασίας τους. Επίσης εξαιρούνται το Δημόσιο και τα Ν.Π.Δ.Δ. μόνο για τις πράξεις τους ως δημόσια εξουσία. Π.χ. για τις υπηρεσίες που παρέχουν τα Υπουργεία, οι Νομαρχίες, οι Δ.Ο.Υ. κ.λ.π. στους πολίτες δεν βάζουν ΦΠΑ.

Το τελωνείο για τα έσοδα που εισπράττει όταν εκπαιδεί αζήτητα εμπορεύματα δεν προσθέτει ΦΠΑ, αλλά χαρτόσημο 3,6% (ή 2,4% για τα πλωτά μέσα).

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

Όταν οι άλλοι επιτηδευματίες πραγματοποιούν πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών προς το Δημόσιο, τότε στην αξία στις πωλήσεις προσθέτουν και ΦΠΑ που τον εισπράττουν και τον αποδίδουν πάλι στο Δημόσιο.

Γενικά εξαιρείται από την εφαρμογή του ΦΠΑ, η περιοχή του Αγίου Όρους. Στις πωλήσεις δηλαδή και τις παροχές υπηρεσιών από τον λοιπό Ελλαδικό χώρο προς το Άγιο Όρος και αντίστροφα δεν μπαίνει ΦΠΑ.

## 1.2. Λειτουργία του Φ.Π.Α.

Η λειτουργία του ΦΠΑ σε κάθε επιχείρηση είναι η εξής:

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

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

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

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

Π.χ. υποθέτουμε ότι ο συντελεστής Φ.Π.Α. για τα προϊόντα που εμπορεύεται η επιχείρηση Α είναι 18% και τηρεί βιβλία Γ' Κατηγορίας.

Κατά τη διάρκεια του 1<sup>ου</sup> μήνα 2002 πουλάει εμπορεύματα αξίας 2934,70 ΕΥΡΩ. Στην τιμή αυτή των εμπορευμάτων έχει υπολογίσει και έχει εισπράξει ΦΠΑ με 18% 528,25 ΕΥΡΩ.

Κατά την ίδια περίοδο έχει αγοράσει εμπορεύματα αξίας 2347,76 ΕΥΡΩ για τα οποία υπολογίστηκε από τους προμηθευτές της ΦΠΑ 18%, δηλαδή 422,60 ΕΥΡΩ.

Η επιχείρηση αυτή πρέπει να καταβάλει στο δημόσιο για το μήνα αυτό ΦΠΑ 105,65 (422,60 – 528,25) με περιοδική δήλωση που θα την υποβάλλει στη Δ.Ο.Υ. μέχρι 20-2-2002.

## Κ Ε Φ Α Λ Α Ι Ο Β΄

### ΚΑΝΟΝΙΣΜΟΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΣΥΝΕΡΓΑΣΙΑΣ ΜΕΤΑΞΥ ΤΩΝ ΚΡΑΤΩΝ ΜΕΛΩΝ ΣΤΟ ΤΟΜΕΑ ΤΩΝ ΕΜΜΕΣΩΝ ΦΟΡΩΝ

#### **2.1. Το μεταβατικό καθεστώς Φ.Π.Α. από 1-1-1993 στο ενδοκοινοτικό εμπόριο.**

Οι κανόνες που ισχύουν από 1-1-1993 έως 31-12-1996 για το Φ.Π.Α. στις συναλλαγές μεταξύ των κρατών μελών είχαν μεταβατικό χαρακτήρα, καθόσον πρόθεση της Κοινότητας ήταν, όπως από 1 Ιανουαρίου 1997 να διαμορφωθεί ένα οριστικό καθεστώς ΦΠΑ. Σύμφωνα με το οριστικό αυτό καθεστώς, προβλέπονταν η καταβολή του φόρου στη χώρα προέλευσης των εμπορευμάτων και η ελεύθερη στη συνέχεια διακίνησή τους από τα σύνορα της χώρας εισαγωγής, χωρίς ελέγχους και τελωνειακές διατυπώσεις. Τα αγαθά στο οριστικό καθεστώς επιβαρύνονται με το Φ.Π.Α. από τον πωλητή με τους συντελεστές Φ.Π.Α. που ισχύουν στη χώρα του. Ο αγοραστής μαζί με την αξία των αγαθών καταβάλλει και το φόρο. Το φόρο αυτό στη συνέχεια ο αγοραστής συμψηφίζει στη χώρα που αυτός είναι εγκατεστημένος με την υποβολή της περιοδικής δήλωσης που προβλεπεται.

Κατά το μεταβατικό αυτό καθεστώς Φ.Π.Α., στις ενδοκοινοτικές πωλήσεις μεταξύ των επιτηδευματιών, ο αγοραστής υποκείμενος στο φόρο ήταν υπόχρεος για την καταβολή του φόρου στη χώρα του προορισμού των αγαθών.

Με το νέο σύστημα Φ.Π.Α. που εφαρμόστηκε από 1-1-1993 στο ενδοκοινοτικό εμπόριο πιθανολογούνταν αύξηση των φορολογικών αδικημάτων. Και προς το σκοπό περιορισμού ή και αποκλεισμού του κινδύνου αυτού, η Κοινότητα καθιέρωσε ένα αυτοπονημένο σύστημα ανταλλαγής πληροφοριών μέσω ηλεκτρονικών υπολογιστών για το Φ.Π.Α. (VIES Καν/ΕΟΚ 218/92). Το σύστημα αυτό έχει εγκατασταθεί σε όλα τα κράτη μέλη και δίνει τη δυνατότητα και στις επιχειρήσεις να μπορούν να επαλη-

θεύουν ταχέως τον αριθμό φορολογικού μητρώου των επιχειρήσεων με τις οποίες συναλλάσσονται σε όποια κοινοτική χώρα και αν είναι εγκατεστημένες.

## **2.2. Κανονισμός ΕΟΚ (αριθ. 218/92)**

Το συμβούλιο των ευρωπαϊκών κοινοτήτων στις 27 Ιανουαρίου 1992 εξέδωσε τον ακόλουθο κανονισμό:

### **Άρθρο 1**

Ο παρών Κανονισμός καθορίζει τους όρους σύμφωνα με τους οποίους οι διοικητικές αρχές των κρατών μελών που είναι επιφορτισμένες με την εφαρμογή της νομοθεσίας περί του φόρου προστιθέμενης αξίας συνεργάζονται μεταξύ τους καθώς και με την Επιτροπή προκειμένου να εξασφαλίσουν την τήρηση της νομοθεσίας αυτής,

Για το σκοπό αυτό, θεσπίζει διαδικασίες για την ανταλλαγή πληροφοριών σχετικά με το φόρο προστιθέμενης αξίας στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές με ηλεκτρονικά μέσα, καθώς και για κάθε μεταγενέστερη ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ των αρμόδιων αρχών των κρατών μελών.

### **Άρθρο 2**

#### **1. Για τους σκοπούς του παρόντος κανονισμού, νοούνται ως:**

- **«αρμόδια αρχή»:** η αρχή η οποία ορίζεται ως υπεύθυνη κατά την έννοια της παραγράφου 2,
- **«αιτούσα αρχή»:** η αρμόδια αρχή κράτους μέλους που διατυπώνει αίτημα συνδρομής,
- **«αποδέκτρια αρχή»:** η αρμόδια αρχή κράτους μέλους προς την οποία απευθύνεται το αίτημα συνδρομής,
- **«πρόσωπο»:**
  - φυσικό πρόσωπο
  - νομικό πρόσωπο

ένωση προσώπων, όταν βάση της ισχύουσας νομοθεσίας, της αναγνωρίζεται δικαιοπρακτική ικανότητα, χωρίς όμως να έχει το νομικό καθεστώς νομικού προσώπου,

- **«παρέχεται πρόσβαση»:** παρέχεται άδεια πρόσβασης στην αντίστοιχη ηλεκτρονική βάση δεδομένων και δίδεται η άδεια λήψης δεδομένων με ηλεκτρονικά μέσα,
- **«αριθμός φορολογικού μητρώου ΦΠΑ»:** ο αριθμός που προβλέπεται στο άρθρο 22 παράγραφος 1 στοιχεία γ), δ) και ε) στις οδηγίες 77/388/ΕΟΚ.
- **«ενδοκοινοτικές συναλλαγές»:** η ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών και η ενδοκοινοτική παροχή υπηρεσιών, κατά την έννοια της παρούσας παραγράφου,
- **«ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών»:** η παράδοση αγαθών η οποία πρέπει να μνημονεύεται στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα που προβλέπεται στο άρθρο 22 παράγραφος 6 στοιχείο β) της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ.
- **«ενδοκοινοτική παροχή υπηρεσιών»:** η παροχή υπηρεσιών που καλύπτεται από τις διατάξεις του άρθρου 288 σημεία Γ, Δ και Ε της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ,
- **«ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών»:** η απόκτηση της εξουσίας να διαθέτει κανείς ενσώματο κινητό αγαθό ως κύριος, κατά την έννοια του άρθρου 28<sup>α</sup> παράγραφος 3 της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ.

2. Κάθε κράτος μέλος γνωστοποιεί στα άλλα κράτη μέλη και στην Επιτροπή ποιες είναι οι αρμόδιες αρχές που ορίζονται ως υπεύθυνες για την εφαρμογή του παρόντος κανονισμού. Επιπλέον, κάθε κράτος μέλος ορίζει ένα κεντρικό φορέα ως κατά κύριο λόγο αρμόδιο για τις επαφές με τα άλλα κράτη μέλη στον τομέα της διοικητικής συνεργασίας.

3. Η Επιτροπή δημοσιεύει στην επίσημη εφημερίδα των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων τον κατάλογο των αρμοδίων αρχών, και εάν χρειαστεί τον ενημερώνει.

## ΤΙΤΛΟΣ Ι

### Ανταλλαγή πληροφοριών – Γενικές διατάξεις

#### Άρθρο 3

1. Η κατά τον παρόντα κανονισμό υποχρέωση συνδρομής δεν αφορά τη γνωστοποίηση πληροφοριών ή εγγράφων που έχουν περιέλθει στις διοικητικές αρχές του άρθρου 1 κατόπιν αιτήματος δικαστικής αρχής.

Εντούτοις, στις περιπτώσεις που ζητείται συνδρομή, οι εν λόγω πληροφορίες ή έγγραφα γνωστοποιούνται εφόσον συναινεί η δικαστική αρχή, η γνώμη της οποίας πρέπει να ζητείται για το σκοπό αυτό.

2. Ο παρών κανονισμός δεν περιορίζει την εφαρμογή των διατάξεων που περιέχονται σε άλλες συμφωνίες ή μέσα που αφορούν τη φορολογική συνεργασία.

3. Ο παρών κανονισμός δεν θίγει την εκ μέρους των κρατών μελών εφαρμογή των κανόνων αμοιβαίας δικαστικής συνδρομής επί ποινικών θεμάτων.

## ΤΙΤΛΟΣ ΙΙ

### Ανταλλαγή πληροφοριών σχετικά με το φόρο προστιθέμενης αξίας

#### στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές.

#### Άρθρο 4

1. Η αρμόδια αρχή κάθε κράτους μέλους στην ηλεκτρονική βάση δεδομένων στην οποία αποθηκεύει και επεξεργάζεται τις πληροφορίες που συλλέγει σύμφωνα με το άρθρο 22 παράγραφος 6 στοιχείο β) της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ). Προκειμένου να είναι δυνατή η χρησιμοποίηση των πληροφοριών αυτών στα πλαίσια των προβλεπόμενων από τον παρόντα κανονισμό διαδικασιών, οι εν λόγω πληροφορίες πρέπει να διατηρούνται επί πενταετία τουλάχιστον, από τη λήξη του ημερολογιακού έτους κατά το οποίο πρέπει να δίδεται πρόσβαση στις πληροφορίες. Τα κράτη μέλη μεριμνούν ώστε η βάση δεδομένων να είναι ενημερωμένη, πλήρης και ακριβής. Δυνάμει της διαδικασίας του άρθρου 10, θεσπίζονται τα κριτήρια που ορίζουν ποιες διορθώσεις δεν είναι συναφείς, ουσιαστικές ή χρήσιμες και μπορούν κατά συνέπεια να μην γίνονται.

2. Με βάση τις πληροφορίες που συλλέγονται σύμφωνα με την παράγραφο 1, η αρμόδια αρχή ενός κράτους μέλους παίρνει τις ακόλουθες πληροφορίες αυτομάτως και αμέσως από κάθε άλλο κράτος μέλος, στις οποίες μπορεί επίσης να έχει άμεση πρόσβαση:

- τους αριθμούς φορολογικού μητρώου ΦΠΑ που χορήγησε το κράτος μέλος που παίρνει τις πληροφορίες, καθώς και
- τη συνολική αξία όλων των ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών από όλους τους επιτηδευματίες που έχουν αριθμό φορολογικού μητρώου Φ.Π.Α. στο κράτος μέλος που παρέχει τις πληροφορίες, προς τα πρόσωπα στα οποία έχουν χορηγηθεί οι αριθμοί αυτοί η αξία εκφράζεται στο νόμισμα του κράτους μέλους που δίνει τις πληροφορίες και αφορά ημερολογιακά τρίμηνα.

3. Με βάση τις πληροφορίες που συλλέγονται σύμφωνα με την παράγραφο 1 και όπου το κρίνει απαραίτητο, για τον έλεγχο της ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, αποκλειστικά δε και μόνο για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, η αρμόδια αρχή ενός κράτους μέλους παίρνει, αυτομάτως και αμέσως, τις εξής πληροφορίες, στις οποίες μπορεί να έχει άμεση πρόσβαση:

- τους αριθμούς φορολογικού μητρώου ΦΠΑ που χορήγησε το κράτος μέλος που παίρνει τις πληροφορίες, καθώς και
- τη συνολική αξία όλων των ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών από όλους τους επιτηδευματίες που έχουν αριθμό φορολογικού μητρώου Φ.Π.Α. στο κράτος μέλος που παρέχει τις πληροφορίες, προς τα πρόσωπα στα οποία έχουν χορηγηθεί οι αριθμοί αυτοί η αξία εκφράζεται στο νόμισμα του κράτους μέλους που δίνει τις πληροφορίες και αφορά ημερολογιακά τρίμηνα.

3. Με βάση τις πληροφορίες που συλλέγονται σύμφωνα με την παράγραφο 1 και όπου το κρίνει απαραίτητο, για τον έλεγχο της ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, αποκλειστικά δε και μόνο για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, η αρμόδια αρχή ενός κράτους μέλους παίρνει,

αυτομάτως και αμέσως, τις εξής πληροφορίες, στις οποίες μπορεί να έχει άμεση πρόσβαση:

- τους αριθμούς φορολογικού μητρώου ΦΠΑ των προσώπων που πραγματοποίησαν τις παραδόσεις που αναφέρονται σαν παράγραφο 2 δεύτερη περίπτωση, καθώς και
- συνολική αξία των παραδόσεων αυτών που πραγματοποίησε κάθε τέτοιο πρόσωπο προς άλλο συγκεκριμένο πρόσωπο στο οποίο έχει χορηγηθεί ένας αριθμός φορολογικού μητρώου ΦΠΑ που αναφέρεται στην παράγραφο 2 πρώτη περίπτωση η αξία εκφράζεται στο νόμισμα του κράτους μέλους που δίνει τις πληροφορίες και αφορά ημερολογιακά τρίμηνα.

4. Εφόσον η αρμόδια αρχή κράτους μέλους υποχρεούται να παράσχει πρόσβαση στις πληροφορίες δυνάμει του παρόντος άρθρου, τότε, όσον αφορά τις πληροφορίες που αναφέρονται στις παραγράφους 2 και 3, το πράττει εντός προθεσμίας τριών μηνών από το τέλος του ημερολογιακού τριμήνου στο οποίο αναφέρονται οι πληροφορίες. Κατά παρέκκλιση από τον κανόνα αυτό, στην περίπτωση που προστίθενται πληροφορίες στη βάση δεδομένων υπό τις συνθήκες που προβλέπονται στην παράγραφο 1, η πρόσβαση στις πληροφορίες αυτές παρέχεται το συντομότερο δυνατό, και το αργότερο εντός τριών μηνών μετά το τρίμηνο κατά το οποίο συγκεντρώθηκαν οι εν λόγω συμπληρωματικές πληροφορίες<sup>ο</sup> οι όροι υπό τους οποίους παρέχεται πρόσβαση στις διορθωμένες πληροφορίες ορίζονται σύμφωνα με τη διαδικασία του άρθρου 10.

5. Εάν, για τους σκοπούς της εφαρμογής του παρόντος άρθρου, οι αρμόδιες αρχές των κρατών μελών καταγράφουν πληροφορίες σε ηλεκτρονικές βάσεις δεδομένων και ανταλλάσσουν τις πληροφορίες αυτές με ηλεκτρονικά μέσα, λαμβάνουν τα απαραίτητα μέτρα για να εξασφαλίσουν την τήρηση του άρθρου 9.



## **Άρθρο 5**

1. Εφόσον οι παρεχόμενες βάσεις του άρθρου 4 πληροφορίες είναι ανεπερκείς η αρμόδια αρχή κράτους μέλους μπορεί οποτεδήποτε, και για συγκεκριμένες περιπτώσεις, να υποβάλλει αίτηση για συμπληρωματικές πληροφορίες. Η αποδέκτρια αρχή παρέχει τις πληροφορίες το συντομότερο δυνατό και το αργότερο τρεις μήνες από την παραλαβή της αίτησης.

2. Στην περίπτωση που αναφέρεται στην παράγραφο 1, η αποδέκτρια αρχή παρέχει στην αιτούσα αρχή τουλάχιστον τους αριθμούς, τις ημερομηνίες και τα ποσά των ομολογιών των συγκεκριμένων πράξεων που διενεργούνται μεταξύ προσώπων στα ενδιαφερόμενα κράτη μέλη.

## **Άρθρο 6**

1. Η αρμόδια αρχή κάθε κράτους μέλους στην ηλεκτρονική βάση δεδομένων στην οποία περιέχεται μητρώου των προσώπων στα οποία έχει χορηγηθεί αριθμός φορολογικού μητρώου ΦΠΑ στο κράτος μέλος αυτό.

2. Η αρμόδια αρχή κράτους μέλους μπορεί, οποτεδήποτε, να λαμβάνει απευθείας ή να ζητεί να της διαβιβάζεται επιβεβαίωση, βάσει των δεδομένων που συλλέγονται σύμφωνα με το άρθρο 4 παράγραφος 1, για την εγκυρότητα του αριθμού φορολογικού μητρώου ΦΠΑ δυνάμει του οποίου ένα πρόσωπο διενήργησε ή έλαβε ενδοκοινοτική παράδοση αγαθού ή παροχή υπηρεσιών. Κατόπιν ιδιαίτερης αιτήσεως, η αποδέκτρια αρχή παρέχει επίσης την ημερομηνία χορήγησης και ενδεχομένως, την ημερομηνία παύσης της ισχύος του αριθμού φορολογικού μητρώου Φ.Π.Α.

3. Κατόπιν αιτήσεως, η αρμόδια αρχή παρέχει επίσης, το όνομα και τη διεύθυνση του προσώπου στο οποίο έχει χορηγηθεί ο αριθμός, εφόσον οι πληροφορίες αυτές δεν αποθηκεύονται από την αιτούσα αρχή για να τις χρησιμοποιήσει ενδεχομένως αργότερα.

4. Η αρμόδια αρχή κάθε κράτους μέλους μεριμνά ώστε τα πρόσωπα που αφορούν οι ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπη-

ρεσιών να μπορούν να λαμβάνουν επιβεβαίωση της εγκυρότητας του αριθμού φορολογικού μητρώου ΦΠΑ οποιουδήποτε συγκεκριμένου προσώπου.

5. Εφόσον, για τους σκοπούς της εφαρμογής του παρόντος άρθρου, οι αρμόδιες αρχές των κρατών μελών καταγράφουν τις πληροφορίες σε ηλεκτρονικές βάσεις δεδομένων και ανταλλάσσουν τις πληροφορίες αυτές με ηλεκτρονικά μέσα, λαμβάνουν τα αναγκαία μέτρα για να εξασφαλίσουν την τήρηση του άρθρου 9.

### Τ Ι Τ Λ Ο Σ Ι Ι Ι

#### Όροι που διέπουν την ανταλλαγή πληροφοριών

##### Άρθρο 7

1. Η αποδέκτρια αρχή ενός κράτους μέλους παρέχει στην αιτούσα αρχή ενός άλλου κράτους μέλους τις πληροφορίες που αναφέρονται στο άρθρο 5 παράγραφος 2, υπό την προϋπόθεση ότι:

- ο αριθμός και η φύση των αιτήσεων παροχής πληροφοριών οι οποίες υποβάλλονται από την αιτούσα αυτή αρχή σε συγκεκριμένη χρονική περίοδο δεν επιβάλλουν δυσανάλογη διοικητική επιβάρυνση στην εν λόγω αποδέκτρια αρχή,
- η αιτούσα αυτή αρχή έχει εξαντλήσει τις συνήθεις πηγές πληροφοριών, τις οποίες θα μπορούσε να χρησιμοποιήσει ανάλογα με τις περιστάσεις, για να λάβει τις απαιτούμενες πληροφορίες, χωρίς να κινδυνεύει η επίτευξη του επιδιωκόμενου αποτελέσματος,
- η αιτούσα αυτή αρχή ζητάει συνδρομή μόνον εάν είναι σε θέση να παράσχει παρόμοια συνδρομή στην αιτούσα αρχή ενός άλλου κράτους μέλους.

Σύμφωνα με τη διαδικασία του άρθρου 10 και λαμβάνοντας υπόψη την εμπειρία του νέου συστήματος διοικητικής συνεργασίας κατά το πρώτο έτος λειτουργίας του, η Επιτροπή θα υποβάλλει, πριν από τον Ιούλιο του 1994, γενικά κριτήρια για τον προσδιορισμό του φάσματος των υποχρεώσεων αυτών.

2. Εάν η αιτούσα αρχή δεν είναι σε θέση να συμμορφωθεί με τις γενικές διατάξεις της παραγράφου 1, απευθύνει αμέσως σχετική κοινοποίηση στην αιτούσα αρχή, αναφέροντας τους λόγους. Η αιτούσα και η αποδέκτρια αρχή προσπαθούν να έρθουν σε συμφωνία. Εάν δεν επέλθει συμφωνία εντός μηνός από την κοινοποίηση και οι δύο αρχές μπορούν να ζητήσουν την εξέταση του θέματος σύμφωνα με το άρθρο II.

3. Το παρόν άρθρο εφαρμόζεται με την επιφύλαξη της εφαρμογής της οδηγίας 77/799/ΕΟΚ όσον αφορά την ανταλλαγή πληροφοριών που αναφέρεται στο άρθρο 5 παράγραφος 1.

### **Άρθρο 8**

Εφόσον ανταλλάσσονται πληροφορίες κατά την έννοια του άρθρου 5, και η ισχύουσα εθνική νομοθεσία ενός κράτους μέλους προβλέπει την κοινοποίηση της ανταλλαγής πληροφοριών στο ενδιαφερόμενο πρόσωπο, οι διατάξεις αυτές μπορούν να συνεχίσουν να εφαρμόζονται, εκτός εάν η εφαρμογή τους ενδέχεται να παρεμποδίσει την έρευνα για φοροδιαφυγή σε άλλο κράτος μέλος. Στην περίπτωση αυτή, κατόπιν ρητής αιτήσεως της αιτούσας αρχής, η αποδέκτρια αρχή απέχει από την κοινοποίηση αυτή.

### **Άρθρο 9**

1. Οι πληροφορίες που γνωστοποιούνται, υπό οποιαδήποτε μορφή, κατ' εφαρμογή του παρόντος κανονισμού, θεωρούνται εμπιστευτικές. Οι εν λόγω πληροφορίες καλύπτονται από το επαγγελματικό απόρρητο και τυγχάνουν την προστασία που προβλέπεται για τέτοιου είδους πληροφορίες τόσο από την εθνική νομοθεσία του κράτους μέλους στο οποίο περιήλθαν, όσον και από τις αντίστοιχες διατάξεις που εφαρμόζονται στα κοινοτικά όργανα.

#### Εν πάση περιπτώσει, οι πληροφορίες αυτές:

- είναι προσιτές μόνο σε πρόσωπα τα οποία έχουν άμεση σχέση με τα φορολογητέα βάση την είσπραξη ή τον διοικητικό έλεγχο των φόρων προκειμένου να εξασφαλιστεί η βεβαίωση, ή δε πρόσωπα εργαζό-

μενα στα θεσμικά όργανα της κοινότητας που, ως εκ των καθηκόντων τους, απαιτείται να έχουν πρόσβαση στις πληροφορίες αυτές,

- είναι εξάλλου δυνατόν να χρησιμοποιούνται επ' ευκαιρία δικαστικών ή διοικητικών διαδικασιών οι οποίες οδηγούν στην ενδεχόμενη επιβολή κυρώσεων, και οι οποίες κινούνται συνεπεία παραβάσεων της φορολογικής νομοθεσίας.

2. Κατά παρέκκλιση από την παράγραφο Ι, η αρμόδια αρχή του κράτους μέλους που παρέχει τις πληροφορίες επιτρέπει τη χρησιμοποίησή τους για άλλους σκοπούς στο κράτος μέλος που τις έχει ζητήσει, όταν κατά τη νομοθεσία του κράτους μέλους που παρέχει τις πληροφορίες, η χρησιμοποίησή τους είναι δυνατή για παρόμοιους σκοπούς.

3. Όταν η αιτούσα αρχή κρίνει ότι οι πληροφορίες τις οποίες έλαβε από την αποδέκτρια αρχή ενδέχεται να φανούν χρήσιμες στην αρμόδια αρχή του τρίτου κράτους μέλους, μπορεί να τις διαβάσει στην τελευταία με τη συγκατάθεση της αποδέκτριας αρχής.

## ΤΙΤΛΟΣ IV

### Διαδικασίες διαβουλεύσεων και συντονισμού

#### Άρθρο 10

1. Η Επιτροπή επικουρείται από μια Μόνιμη Επιτροπή Διοικητικής Συνεργασίας στον τομέα των Έμμεσων Φόρων, στο εξής αποκαλούμενη «Επιτροπή». Η επιτροπή αυτή αποτελείται από εκπροσώπους των κρατών μελών και προεδρεύεται από εκπρόσωπο της επιτροπής.

2. Τα αναγκαία μέτρα για την εφαρμογή του άρθρου 4 και του άρθρου 7 παράγραφος Ι θεσπίζονται σύμφωνα με τη διαδικασία των παραγράφων 3 και 4 του παρόντος άρθρου.

3. Ο εκπρόσωπος της επιτροπής υποβάλλει στην επιτροπή σχέδιο των μέτρων που πρέπει να ληφθούν. Η επιτροπή γνωμοδοτεί επί του εν λόγω σχεδίου εντός προθεσμίας στην οποία μπορεί να καθοριστεί ο πρόεδρος με γνώμονα το επείγον του ζητήματος. Η γνώμη εκφέρεται με πλειοψηφία<sup>ο</sup> οι ψήφοι των κρατών μελών σταθμίζονται σύμφωνα με το

άρθρο 148 παράγραφος 2 της συνθήκης. Ο Πρόεδρος δεν συμμετέχει στην ψηφοφορία.

4.α) Η Επιτροπή θεσπίζει τα σχεδιαζόμενα μέτρα όταν συμφωνούν με τη γνώμη της επιτροπής. β) Εάν τα σχεδιαζόμενα μέτρα δεν είναι σύμφωνα με τη γνώμη της επιτροπής, ή ελλείψει γνώμης, η επιτροπή υποβάλλει, χωρίς καθυστέρηση, στο Συμβούλιο πρόταση για τα μέτρα που πρέπει να ληφθούν.

Το συμβούλιο αποφασίζει με ειδική πλειοψηφία. Εάν, εντός τριών μηνών από την ημερομηνία υποβολής της πρότασης, το Συμβούλιο δεν έχει αποφασίσει, τα προτεινόμενα μέτρα θεσπίζονται από την επιτροπή, εκτός εάν το Συμβούλιο αποφανθεί κατά των εν λόγω μέτρων με απλή πλειοψηφία.

## **Άρθρο 11**

Τα κράτη μέλη και η επιτροπή εξετάζουν και αξιολογούν τη λειτουργία του συστήματος διοικητικής συνεργασίας που προβλέπεται στον παρόντα κανονισμό, και η Επιτροπή συγκεντρώνει τις εμπειρίες των κρατών μελών, ιδίως όσον αφορά τους νέους τρόπους φοροδιαφυγής ή φοροδιαφυγής, με σκοπό τη βελτίωση της λειτουργίας του συστήματος αυτού. Για το σκοπό αυτό, τα κράτη μέλη γνωστοποιούν ακόμη στην Επιτροπή οποιαδήποτε πληροφορία σχετικά με το ΦΠΑ επί των ενδοκοινοτικών συναλλαγών η οποία θα μπορούσε να παρουσιάζει ενδιαφέρον σε κοινοτικό επίπεδο.

## **Άρθρο 12**

1. Για τα θέματα διμερούς ενδιαφέροντος, οι αρμόδιες αρχές των κρατών μελών μπορούν να επικοινωνούν απευθείας μεταξύ τους. Οι αρμόδιες αρχές των κρατών μελών είναι δυνατόν, κατόπιν κοινής συμφωνίας, να επιτρέπουν σε αρχές που αυτές ορίζουν, να έρχονται σε άμεση επαφή μεταξύ τους για ορισμένες περιπτώσεις ή κατηγορίες περιπτώσεων.

2. Για τους σκοπούς της εφαρμογής του παρόντος κανονισμού, τα κράτη μέλη λαμβάνουν όλα τα αναγκαία μέτρα για: α) τη διασφάλιση καλού εσωτερικού συντονισμού μεταξύ των αρμοδίων αρχών που αναφέρονται στο άρθρο 1. β) Την καθιέρωση άμεσης συνεργασίας μεταξύ των ειδικά εξουσιοδοτημένων, για το συντονισμό αυτόν αρχών. γ) Τη θέσπιση των κατάλληλων διατάξεων για τη διασφάλιση της καλής λειτουργίας του συστήματος ανταλλαγής πληροφοριών που προβλέπει ο παρόν κανονισμός.

3. Η Επιτροπή γνωστοποιεί το συντομότερο δυνατό, στην αρμόδια αρχή κάθε κράτους μέλους τις πληροφορίες που λαμβάνει και τις οποίες είναι σε θέση να παράσχει.

## **ΤΙΤΛΟΣ IV**

### **Τελικές διατάξεις**

#### **Άρθρο 13**

Τα κράτη μέλη αποποιούνται κάθε αίτημα κάλυψης των εξόδων που προκύπτουν από την εφαρμογή του παρόντος κανονισμού, εκτός από τις τυχόν αμοιβές εμπειρογνομόνων.

#### **Άρθρο 14**

1. Κάθε δύο χρόνια από την ημερομηνία ενάρξεως ισχύος του παρόντος κανονισμού, η επιτροπή υποβάλλει έκθεση προς το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και το Συμβούλιο σχετικά με τους όρους εφαρμογής του παρόντος κανονισμού, βάσει ιδίως της διαδικασίας συνεχούς παρακολούθησης που προβλέπεται στο άρθρο II.

2. Τα κράτη μέλη γνωστοποιούν στην Επιτροπή το κείμενο των διατάξεων εσωτερικού δικαίου που θεσπίζουν στον τομέα που διέπει ο παρόν κανονισμός.

#### **Άρθρο 15**

Ο παρών κανονισμός αρχίζει να ισχύει την τρίτη ημέρα από τη δημοσίευση του στην επίσημη εφημερίδα των Ευρωπαϊκών κοινοτήτων.

Η ανταλλαγή πληροφοριών βάσει του παρόντος κανονισμού δεν λαμβάνει χώρα πριν από την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 1993. Ο παρών κανονισμός είναι δεσμευτικός ως προς όλα τα μέρη του και ισχύει άμεσα σε κάθε κράτος μέλος.

Επίσης τα τελωνεία με αναπροσαρμοσμένο και αναβαθμισμένο το ρόλο που έχουν στον τομέα της Δίωξης, τόσο στο εσωτερικό, όσο και στη φύλαξη και προστασία των εξωτερικών πλέον συνόρων του ενιαίου κοινοτικού εδάφους, θα συμβάλλουν σημαντικά στην πάταξη της φοροδιαφυγής, της παράνομης διακίνησης ναρκωτικών και άλλων άνομων ενεργειών.

Να σημειωθεί, ότι δεν θίγεται το υφιστάμενο σύστημα ΦΠΑ στις συναλλαγές μεταξύ των κρατών μελών και των τρίτων, ως προς την Κοινότητα χωρών, το οποίο θα εξακολουθήσει να εφαρμόζεται και μετά την ολοκλήρωση της εσωτερικής αγοράς. Ωστόσο, το νέο καθεστώς ΦΠΑ ρυθμίζει ορισμένες ειδικές περιπτώσεις και επιφέρει κάποιες επακόλουθες αλλαγές με τις μη κοινοτικές χώρες.

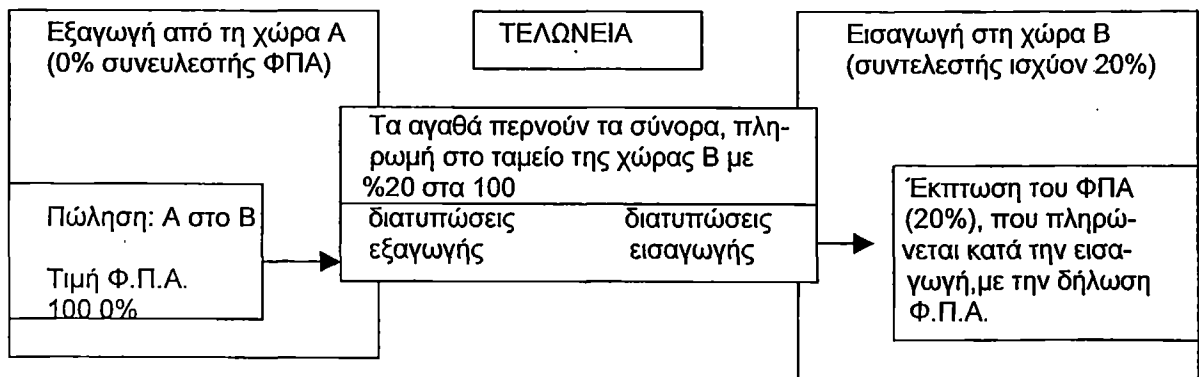
# Κ Ε Φ Α Λ Α Ι Ο Γ '

## ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΑΓΑΘΩΝ

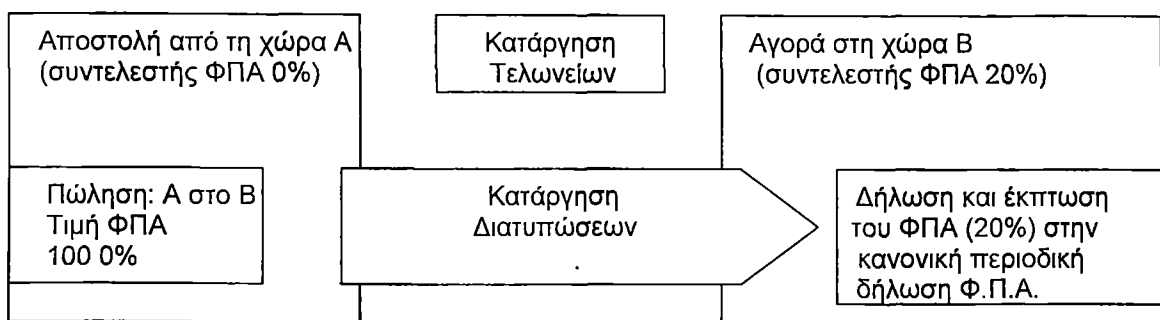
### 3.1. Λειτουργία του συστήματος ΦΠΑ για ενδοκοινοτικές συναλλαγές πριν και μετά το 1993.

Το παρακάτω διάγραμμα δείχνει παραστατικά τη λειτουργία του συστήματος Φ.Π.Α., όπως ίσχυε πριν και μετά από 1-1-1993.

#### Λειτουργία του συστήματος Φ.Π.Α. το 1992



#### Λειτουργία του συστήματος Φ.Π.Α. το 1993





### **3.2. Κατηγορίες συναλλαγών.**

Το καθεστώς Φ.Π.Α. μπορεί να αναλυθεί σαν παρακάτω κατηγορίες συναλλαγών.

1. Πωλήσεις από υποκείμενη επιχείρηση σε υποκείμενη επιχείρηση.
2. Πωλήσεις από υποκείμενη επιχείρηση σε επιχειρήσεις που απαλλάσσονται από Φ.Π.Α.
3. Πωλήσεις σε ιδιώτες.
4. Ειδικά καθεστώτα:
  - α) Πωλήσεις καινούργιων μεταφορικών μέσων
  - β) Πωλήσεις από απόσταση
  - γ) Εργασίες façon
5. Υπηρεσίες
6. Συναλλαγές των κρατών μελών με τρίτες χώρες.

#### **3.2.α. Πωλήσεις από επιχείρηση σε επιχείρηση**

Στην περίπτωση αυτή εντάσσονται εκείνες οι επιχειρήσεις που πραγματοποιούν πράξεις που υπάγονται στο Φ.Π.Α. και για τις οποίες πράξεις έχουν το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ που εμπεριέχεται στις εσροές τους και υποβάλλουν σχετικές δηλώσεις Φ.Π.Α. στην αρμόδια φορολογική αρχή, η οποία έχει χορηγήσει σ' αυτές τον αριθμό φορολογικού μητρώου (Α,Φ.Μ.).

Οι ελληνικές επιχειρήσεις πρέπει να χρησιμοποιούν τον αριθμό του φορολογικού τους μητρώου με το πρόθεμα EL (π.χ. EL 085874652), το οποίο υποδηλώνει τη χώρα, όπου η επιχείρηση είναι εγγεγραμμένη.

Η ελληνική επιχείρηση που πωλεί αγαθά πρέπει να ζητά και να επαληθεύει μέσω του κοινοτικού μηχανογραφικού συστήματος (VIES) τον αριθμό φορολογικού μητρώου του πελάτη της. Όταν επαληθεύει τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ του πελάτη της δεν τον χρεώνει με Φ.Π.Α. Στην αντίθετη περίπτωση όμως πρέπει να υπολογίζει και να αποδίδει στη Δ.Ο.Υ. που υπάγεται τον εθνικό Φ.Π.Α.

Επίσης, η επιχείρηση που πουλάει αγαθά έχει υποχρέωση, να υποβάλει κάθε τρίμηνο στην αρμόδια Δ.Ο.Υ ανακεφαλαιωτικό πίνακα (δήλωση) των πωλήσεων που πραγματοποιεί . Στον πίνακα αυτό, αναγράφει το κράτος μέλος και τον Α.Φ.Μ. του πελάτη της, καθώς και την αξία των πωλήσεων στον ίδιο πελάτη, για ολόκληρο το τρίμηνο. Στον ίδιο πίνακα καταχωρεί ανάλογες εγγραφές και για τους λοιπούς πελάτες-επιχειρήσεις που έχει στα κράτη μέλη.

Τα στοιχεία της δήλωσης αυτής εισάγονται στο (on line) σύστημα VIES και είναι διαθέσιμα από το μεθεπόμενο τρίμηνο στις αρμόδιες υπηρεσίες των κρατών μελών και στην Ευρωπαϊκή Επιτροπή (Commission).

Η ελληνική επιχείρηση που αγοράζει αγαθά από άλλη επιχείρηση κράτους μέλους οφείλει να δίδει τον αριθμό φορολογικού της μητρώου με το πρόθεμα EL. Ο αριθμός αυτός γράφεται στα φορολογικά και εμπορικά έγγραφα της πωλήτριας επιχείρησης και αυτό είναι προϋπόθεση για να μη χρεώνει Φ.Π.Α. στον πελάτη της (πώληση απαλλασσόμενη).

Όταν τα αγαθά φθάσουν στην αποθήκη της αγοράστριας ελληνικής επιχείρησης καταχωρούνται στα βιβλία της και γράφονται χωριστά στην περιοδική δήλωση ΦΠΑ της φορολογικής περιόδου που ανήκουν, στην οποία υπολογίζεται και ο φόρος που οφείλεται για την απόκτηση αυτών των αγαθών. Παράλληλα όμως η επιχείρηση διατηρεί το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου αυτού, εφόσον παρέχεται από το νόμο τέτοιο δικαίωμα και κατά κανόνα με το συμψηφισμό θα γίνεται μηδενισμός του οφειλέμενου φόρου. Αποτέλεσμα αυτού θα είναι τα αγαθά να παραμένουν χωρίς φόρο στην αποθήκη της επιχείρησης και να αποδίδεται φόρος όταν πωλούνται τα αγαθά αυτά στην Ελλάδα.

Παράλληλα, μαζί με την περιοδική δήλωση ΦΠΑ υποβάλλεται και η δήλωση intrastat, η οποία είναι πιο αναλυτική, δεδομένου, ότι σ' αυτά αναγράφεται για κάθε αγαθό, η περιγραφή του αγαθού, η χώρα προέλευσης/προσδιορισμού, οι όροι παράδοσης, το λιμάνι εκφόρτωσης, ο κίνδυνος αγαθού, η κατηγορία, το στατιστικό καθεστώς, η καθαρή μάζα, οι συμπληρωματικές μονάδες, το ομολογούμενο ποσό και η στατιστική

αξία. Τα αγαθά που αποστέλλονται και τα αγαθά που παραλαμβάνονται σε/από άλλο κράτος μέλος γράφονται σε ξεχωριστή δήλωση intrastat.

Ο φόρος που αναλογεί σε αγαθά που πουλάει μια επιχείρηση που είναι εγκατεστημένη σε ένα κράτος μέλος, σε μια άλλη επιχείρηση που είναι εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος, καταβάλλεται στο κράτος μέλος προορισμού των αγαθών.

Ο φόρος βέβαια δεν εισπράττεται από τα τελωνεία όπως γινόταν μέχρι 31-12-1992 γιατί τελωνειακές διαδικασίες δεν υπάρχουν από 1-1-1993, αλλά από τις υπηρεσίες που είναι αρμόδιες για την είσπραξη του φόρου με το εσωτερικό σύστημα του Φ.Π.Α. του κράτους μέλους. Επομένως, στη χώρα μας, αρμόδιες για την είσπραξη του φόρου αυτού είναι οι Δημόσιες οικονομικές Υπηρεσίες (Δ.Ο.Υ.).

#### **ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ:**

Η επιχείρηση «Α» με έδρα την Αγγλία στέλνει στην επιχείρηση «Β» με έδρα την Ελλάδα εμπορεύματα αξίας 10.000.000 λιρών, τα οποία φθάνουν στην επιχείρηση «Β» όπου και παραλαμβάνονται. Η πράξη αυτή για την επιχείρηση «Α» είναι μια ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών απαλλασσόμενη από το Φ.Π.Α. στην Αγγλία και για την επιχείρηση «Β» είναι μια ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών υποκείμενη στο Φ.Π.Α. στην Ελλάδα. Τα αγαθά αυτά θα τα παραλάβει ο «Β» χωρίς να καταβάλει Φ.Π.Α. στο τελωνείο. Στη συνέχεια, θα συμπληρώσει το έντυπο του intrastat του μήνα αυτού, καθώς και το έντυπο του listing μετά το τη λήξη του τριμήνου και όταν πωληθούν τα αγαθά αυτά, τότε στο τιμολόγιο πώλησης που θα εκδοθεί ο Β θα προσθέσει και Φ.Π.Α. το οποίο και θα αποδώσει στη Δ.Ο.Υ. ως ΦΠΑ εκρών με την περιοδική δήλωση του μήνα εκείνου της πώλησης των αντίστοιχων αγαθών.

### **3.2.β. Πωλήσεις που γίνονται σε επιχειρήσεις που απαλλάσσονται από το φόρο.**

Υπάρχει μια κατηγορία επιχειρήσεων που απαλλάσσονται πλήρως από το Φ.Π.Α., όπως οι ασφαλιστικές εταιρίες και τράπεζες και νομικά πρόσωπα, κυρίως Δημόσιες Αρχές, που δεν υπόκεινται στο φόρο αυτό.

Στις περιπτώσεις που τα παραπάνω πρόσωπα αποκτούν ενδοκοινοτικά αγαθά, ο φόρος καταβάλλεται στη χώρα προέλευσης των αγαθών. Αν όμως οι παραπάνω επιχειρήσεις και πρόσωπα πραγματοποιούν σημαντικές ενδοκοινοτικές αγορές, αντιμετωπίζονται, όσον αφορά το ΦΠΑ για τις αποκτήσεις αυτές, όπως και οι υποκείμενες στο φόρο επιχειρήσεις. Το όριο των ενδοκοινοτικών αγορών ορίζεται από κάθε κράτος μέλος, με ελάχιστο όριο τα 10.000 ECUS σε ετήσια βάση.

Όταν οι ως άνω επιχειρήσεις και πρόσωπα πραγματοποιούν ενδοκοινοτικές αγορές που υπερβαίνουν το εν λόγω όριο, χορηγείται στις επιχειρήσεις αυτές και τα πρόσωπα Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α. και στην περίπτωση αυτή λειτουργούν, όπως και οι λοιπές υποκείμενες στο φόρο επιχειρήσεις για τις ενδοκοινοτικές και μόνο αποκτήσεις αγαθών.

Στην τελευταία αυτή περίπτωση (υπέρβαση του ορίου) τα ως άνω πρόσωπα και επιχειρήσεις για τις αγορές πέραν του ορίου υποχρεούνται να καταβάλουν στη χώρα τους άμεσα το Φ.Π.Α. που αναλογεί σ' αυτές, σε αντίθεση με τις αγορές που γίνονται από επιχειρήσεις υποκείμενες στο Φ.Π.Α. που πραγματοποιούν πράξεις που υπάγονται στο φόρο αυτό, συνεπεία των οποίων έχουν δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. που εμπεριέχεται στις εισροές τους, όπου γίνεται απλή χρεωπίστωση του φόρου και δεν γίνεται πραγματική καταβολή, δεδομένου, ότι ο φόρος αποδίδεται με την πώληση των αγαθών.

Ως προϋποθέσεις για την πώληση αγαθών σε απαλασσόμενα από το Φ.Π.Α. πρόσωπα, από επιχειρήσεις που είναι εγκατεστημένες σε άλλο κράτος μέλος της Κοινότητας αναφέρονται οι παρακάτω:

- Η πωλήτρια επιχείρηση να είναι εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος της Κοινότητας και να μην ανήκει στο καθεστώς των απαλλασσομένων επιχειρήσεων.
- Τα πωλούμενα αγαθά να μην είναι
  - α) καινούργια μεταφορικά μέσα ή
  - β) να μην επιβαρύνονται με ειδικούς φόρους κατανάλωσης
  - γ) αξίας μεγαλύτερης των δραχ. 8.200.00 στην προηγούμενη διαχειριστική περίοδο ή να μην υπερβούν το ποσό αυτό στην τρέχουσα διαχειριστική περίοδο, από μια επιχείρηση σε όλους τους αγοραστές στην Ελλάδα.
- Οι αγοραστές στην Ελλάδα να είναι:
  - α) νομικά πρόσωπα εξαιρούμενα του ΦΠΑ, διότι ασκούν πράξεις που ενεργούν ως δημόσια εξουσία (δημόσιο, δήμοι, κοινότητες, ν.π.δ.δ.) ή διότι δεν ασκούν οικονομική δραστηριότητα (σωματεία, σύλλογοι κ.λ.π.).
  - β) πρόσωπα που ασκούν αποκλειστικά πράξεις απαλλασσόμενες από το ΦΠΑ, για τις οποίες δεν τους παρέχεται κανένα δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών τους, όπως πράξεις του άρθρου 18 του Ν.1642/86 (γιατροί, φροντιστήρια κ.λ.π.) ή μικρές επιχειρήσεις της παραγράφου 2 του άρθρου 32, και
  - γ) αγρότες που ανήκουν στο ειδικό καθεστώς των αγροτών του άρθρου 33.
- Τα πρόσωπα των παραπάνω περιπτώσεων α', β' και γ' δεν πραγματοποιούν αγορές αγαθών από άλλα κράτη μέλη της κοινότητας σε ετήσια βάση αξίας μεγαλύτερης των δραχμών 2.500.000 στο προηγούμενο ή στο τρέχον έτος και δεν έχουν υποβάλλει σχετική δήλωση ότι επιθυμούν να φορολογηθούν στην Ελλάδα για τις αγορές αγαθών της περίπτωσης αυτής. Η δήλωση αυτή υποβάλλεται μέχρι τις 10 Ιανουαρίου και ισχύει τουλάχιστον για δύο χρόνια.

### **ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ:**

Το Νοσοκομείο Ευαγγελισμός αγοράζει κατά το έτος 2001 διάφορα ιατρικά μηχανήματα από χώρες της Κοινότητας, ως εξής:

- Τον Ιανουάριο από τη Γαλλία, μηχανήματα αξίας 1.000.000 δρχ. (χωρίς ΦΠΑ).
- Το Φεβρουάριο από την Ιταλία μηχανήματα αξίας 1.400.000 δρχ. (χωρίς ΦΠΑ).
- Τον Ιούνιο από τη Γερμανία μηχανήματα αξίας 1.200.000 δρχ. (χωρίς ΦΠΑ).

Για τις αγορές από τη Γαλλία και την Ιταλία, που το σύνολό τους δεν υπερβαίνει το ποσό των 2.500.000 δρχ. ( $1.000.000 + 1.400.000 = 2.400.000$  δρχ.) το Φ.Π.Α. που αναλογεί στις αξίες αυτές καταβάλλεται στα αντίστοιχα κράτη – μέλη Γαλλία και Ιταλία κατά το χρόνο πραγματοποίησης των αγορών αυτών. Για την αγορά όμως από τη Γερμανία, επειδή το σύνολο της αξίας των 3 αγορών του 2001 υπερβαίνει το όριο των 2.500.000 δρχ. ( $1.000.000 + 1.400.000 + 1.200.000 = 3.600.000$  δρχ.) το Φ.Π.Α. που αναλογεί στην αξία αυτή καταβάλλεται στην Ελλάδα, διότι η αγορά αυτή θεωρείται πλέον ως «ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών» (γίνεται και εγγραφή στο VIES).

Αν ο Ευαγγελισμός είχε ασκήσει το δικαίωμα επιλογής δηλαδή με δήλωση να επιλέξει, οι αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιεί από άλλα κράτη-μέλη στην Ελλάδα να θεωρούνται ως «ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών» ανεξάρτητα από το ύψος αυτών, τότε οι παραπάνω αγορές (και όχι μόνο η τελευταία) θα θεωρούνταν ως «ενδοκοινοτικές αποκτήσεις» υπαγόμενες στο Φ.Π.Α. στην Ελλάδα.

### **3.2.γ. Πωλήσεις σε ιδιώτες.**

Οι πράξεις ιδιωτών – ταξιδιωτών (εκτός από τα καινούργια μεταφορικά μέσα) φορολογούνται στη χώρα προέλευσης των αγαθών. Ιδιώτες, δηλαδή, που ταξιδεύουν από ένα κράτος μέλος στο άλλο για να αγοράσουν αγαθά, πληρώνουν Φ.Π.Α εκεί που αγοράζουν τα αγαθά και δεν

είναι υπόχρεοι στην καταβολή φόρου όταν επιστρέφουν στο δικό τους κράτος μέλος. Ευνοείται, ότι η φορολογική μεταχείριση, όσον αφορά το Φ.Π.Α., είναι όμοια με εκείνη που εφαρμόζεται για τις πωλήσεις στους κατοίκους του κράτους μέλους όπου γίνεται η αγορά.

Ιδιώτες που αλλάζουν διαμονή ή γενικά ταξιδεύουν με προσωπικές αποσκευές ή δώρα δεν υπόκεινται σε καμία επιβάρυνση ΦΠΑ, ούτε σε οποιοσδήποτε άλλες διατυπώσεις στα σύνορα, όταν περνάνε από το ένα κράτος μέλος στο άλλο. Αυτό σημαίνει ότι οι ιδιώτες μπορούν να μετακινούνται ελεύθερα μέσα στην εσωτερική αγορά, χωρίς να αντιμετωπίζουν φορολογικούς ή τελωνειακούς ελέγχους και διατυπώσεις.

Οι τελωνειακές αρχές μπορούν να ελέγχουν επιβάτες κοινοτικούς που εισέρχονται στη χώρα οδικώς ή σιδηροδρομικώς, μέσω τρίτων χωρών, για να διαπιστωθεί αν έχουν αγοράσει είδη από τρίτες χώρες.

### **3.2.δ. Ειδικά καθεστώτα**

#### **α) Καινούργια μεταφορικά μέσα.**

Ένα καθεστώς που είναι διαφορετικό από εκείνο που εφαρμόζεται για τις ενδικοινοτικές πωλήσεις άλλων αγαθών μεταξύ επιχειρήσεων που υπόκεινται στο Φ.Π.Α. (ενδοκοινοτική απόκτηση) ισχύει στις πωλήσεις σε ιδιώτες και άλλα απαλλασσόμενα πρόσωπα, που είναι τελικοί καταναλωτές, καινούργιων μεταφορικών μέσων μεταξύ των κρατών μελών.

Με το καθεστώς αυτό, η αγορά π.χ., ενός καινούργιου αυτοκινήτου από ένα ιδιώτη φορολογείται στη χώρα προορισμού, που κατά κανόνα είναι η χώρα στην οποία το αυτοκίνητο ταξινομείται, για την απόκτηση πινακίδων με σκοπό να κυκλοφορήσει μέσα στη χώρα αυτή.

Π.χ. Έλληνας ιδιώτης αγοράζει το 2002 από υποκείμενο στο Φ.Π.Α. εγκατεστημένο στη Γαλλία καινούργιο ΙΧ αυτοκίνητο αξίας 5869,41 ΕΥΡΩ, το οποίο του αποστέλλεται στο εσωτερικό της χώρας. Στην περίπτωση αυτή, επειδή το ΙΧ αυτοκίνητο είναι καινούργιο η αξία αγοράς του θα υπαχθεί στο Φ.Π.Α. στην Ελλάδα, ως ενδικοινοτική απόκτηση. Αν το ΙΧ αυτοκίνητο ήταν μεταχειρισμένο, τότε το Φ.Π.Α. της αξίας αγοράς

του θα καταβάλλονταν στην Γαλλία, διότι αυτός που το αγοράζει είναι Έλληνας ιδιώτης.

β) Πωλήσεις από απόσταση.

Όταν μια επιχείρηση υποκείμενη στο φόρο πραγματοποιεί πωλήσεις και αναλαμβάνει τη φροντίδα της μεταφοράς των αγαθών που αντιπροσωπεύουν οι πωλήσεις αυτές σε πελάτες που δεν είναι εγγεγραμμένοι στο σύστημα Φ.Π.Α. (αγρότες, μικροεπιχειρήσεις) απαλλασσόμενοι κ.λ.π.), η δε ιδιώτες, τότε αυτοί πρέπει:

- να χρεώνει Φ.Π.Α στις πωλήσεις αυτές με το συντελεστή του κράτους μέλους αναχώρησης, όταν ο συνολικός της πωλήσεις δεν υπερβαίνουν ένα συγκεκριμένο όριο στο κράτος μέλος προορισμού,
- να χρεώνει Φ.Π.Α. στις πωλήσεις αυτές με το συντελεστή του κράτους μέλους προορισμού (κανονικά μέσω ενός φορολογικού αντιπροσώπου που υποχρεωτικά ορίζει η πωλήτρια επιχείρηση), όταν οι πωλήσεις αυτές υπερβαίνουν το όριο στο κράτος μέλος προορισμού.

Επομένως στην περίπτωση, που οι ετήσιες πωλήσεις, τις οποίες πραγματοποίησε Έλληνας προμηθευτής κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο προς το αυτό κράτος μέλος, (Γαλλία, Γερμανία, Ηνωμένο Βασίλειο, Λουξεμβούργο, Ολλανδία) δεν υπερέβησαν το ποσό των 23.400.000 δρχ. ή (Ιταλία, Ισπανία, Πορτογαλία, Ιρλανδία, Δανία, Βέλγιο) δεν υπερέβησαν το ποσό των 8.200.000 δρχ. το Φ.Π.Α. καταβάλλεται στην Ελλάδα.

Εάν όμως, οι ετήσιες πωλήσεις υπερβαίνουν κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο η κατά την τρέχουσα διαχειριστική περίοδο τα προηγούμενα ποσά, το Φ.Π.Α. καταβάλλεται στο κράτος – μέλος παράδοσης των αγαθών.

Τα παραπάνω δεν ισχύουν για αγαθά που υπάγονται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης, καινούργια μεταφορικά μέσα, καθώς και για αγαθά που αποστέλλονται ή μεταφέρονται και την ευθύνη της εγκατάστασης ή της συναρμολόγησής τους εκτός του εσωτερικού της χώρας έχει ο προμηθευτής.



Ο υποκείμενος στο ΦΠΑ εγκαταστημένος στην Ελλάδα, του οποίου οι πωλήσεις από απόσταση προς άλλο κράτος μέλος δεν υπερβαίνουν το ποσό 8.200.000 δρχ. ή το ποσό 23.400.000 δρχ. έχει δικαίωμα επιλογής του τύπου φορολογίας των πράξεων αυτών και καταβολής του Φ.Π.Α. στο άλλο κράτος μέλος, ή στο εσωτερικό της χώρας.

Αν ελληνική επιχείρηση πραγματοποίησε κατά το έτος 2002 πωλήσεις από απόσταση σε πρόσωπα εγκαταστημένα στη Γερμανία, ως ακολούθως:

- α) αποστολές από την Ελλάδα 20.800.000 δρχ
- β) αποστολές από τη Γαλλία 10.000.000 δρχ.

Επειδή η επιχείρηση έχει υπερβεί το όριο των 23.400.000 δρχ, για τις αποστολές πέραν του ορίου αυτού θα υπολογίσει Φ.Π.Α. με το συντελεστή που ισχύει στη Γερμανία, όπου και θα τον αποδώσει με τον εκεί φορολογικό αντιπρόσωπο.

Στην περίπτωση, που ο υποκείμενος επιλέξει την φορολόγησή του σε άλλο κράτος μέλος, οφείλει να υποβάλλει δήλωση στηναρμόδια Δ.Ο.Υ., με την οποία να γνωστοποιεί την επιλογή του αυτή. Η δήλωση αυτή ισχύει για την υπόλοιπη χρονική περίοδο της ίδιας διαχειριστικής περιόδου που γνωστοποιείται η επιλογή αυτή και για τις δύο επόμενες διαχειριστικές περιόδους. Η παραπάνω δήλωση ισχύει και πέραν της διετίας εφόσον μετά την πάροδο της διετίας δεν ανακληθεί, η δε ανάκληση ισχύει από την επόμενη διαχειριστική περίοδο.

Τα παραπάνω ισχύουν και στην περίπτωση που τα αγαθά της επιχείρησης αποστέλλονται ή μεταφέρονται από άλλο κράτος μέλος, όπου έχουν εισαχθεί.

### **3.2.ε. Εργασίες fason**

Μια επιχείρηση Α εγκατεστημένη σε ένα κράτος μέλος 1 αποστέλλει πρώτες ύλες σε έναν αντισυμβαλλόμενο Β εγκατεστημένο στο κράτος μέλος 2. Μετά το τέλος της εργασίας fason, ο Β επιστρέφει τα

αγαθά στην Α στο κράτος μέλος 1 και εκδίδει τιμολόγιο προς τον Α για τη δουλειά που πραγματοποιήθηκε.

Η βασική αρχή στην οποία στηρίζεται το νέο σύστημα είναι ότι οι πρώτες ύλες δεν υπάγονται σε Φ.Π.Α. όταν αποστέλλονται στο κράτος μέλος 2. Η φορολογία περιορίζεται στην αξία της εργασίας *facçon* που πραγματοποιείται από τον εργολάβο για το κράτος μέλος 1, όπου επιβάλλεται και ο φόρος με το συνταλεστή που ισχύει εκεί. Ωστόσο, για να έχουν πρακτική αξία αυτές οι αρχές έπρεπε να γίνει πρόοδος, ώστε να εξασφαλιστεί ότι τα ενδιαφερόμενα κράτη μέλη είναι καλά πληροφορούμενα για την αποστολή και επιστροφή των αγαθών. Κατά συνέπεια, και οι δύο και ο πελάτης και ο εργολάβος είναι υποχρεωμένοι να τηρούν ειδικό βιβλίο για την εργασία *facçon* και ένα περιληπτικό λογαριασμό των πρώτων υλών που αποστέλλονται και μεπιστρέφονται.

Οι στόχοι του καινούργιου συστήματος ΦΠΑ από 1-1-1993 είναι:

- Η αποτροπή της διπλής φορολογίας και της φοροδιαφυγής, η οποία αναπόφευκτα θα ανέκυπτε τόσο για τους επιτηδευματίες όσο και για τα κράτη μέλη, που οφείλεται στην ευχέρεια που παρέχεται από την κοινοτική νομοθεσία όσον αφορά τη μεταχείριση της εργασίας *facçon*.
- Η εγγύηση της ουδετερότητας της φορολογίας, όσον αφορά το Φ.Π.Α., άσχετα με το εάν η εργασία *facçon* πραγματοποιείται σε άλλο κράτος μέλος ή εκτός Κοινότητας.
- Η διατήρηση των ειδικών φορολογικών ρυθμίσεων (διατάξεων), οι οποίες λαμβάνουν υπόψη την ειδική φύση της εργασίας *facçon* (ο αντισυμβαλλόμενος εργάζεται σε υλικά που του τα εμπιστεύτηκαν οι πελάτες).
- Η φορολόγηση μόνο της εργασίας *facçon*, από τη στιγμή που ο εργολάβος υποχρεούται να επιστρέψει στον πελάτη ένα αγαθό φτιαγμένο από τα υλικά που αυτός του προμήθευσε.
- Η διασφάλιση: α) της ενημέρωσης του κράτους μέλους του εργολάβου, ότι τα αγαθά είναι στο έδαφος του (ελέγχοντας τις συνθήκες κάτω από

τις οποίες πραγματοποιείται η εργασία façon) και β) ότι το κράτος μέλος του πελάτη θα επιβάλλει την προβλεπόμενη φορολογία.

### **3.2.στ. Υπηρεσίες**

Οι αλλαγές που επήλθαν στις ενδοκοινοτικές υπηρεσίες μετά την 1-1-1993, αναφέρονται κυρίως σε υπηρεσίες που συνδέονται άμεσα με τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις και αποκτήσεις αγαθών, όπως είναι οι μεταφορείς. Οι υπηρεσίες αυτές (μεταφοράς) υπόκεινται σε νέους κανόνες, που διαφοροποιούν τον τρόπο φορολογίας και τον υπόχρεο στο φόρο. Στις περισσότερες περιπτώσεις άλλης μορφής υπηρεσιών, που παρέχονται μεταξύ των κρατών μελών δεν υπάρχει καμία αλλαγή ως προς τη μεταχείριση του Φ.Π.Α. και ειδικότερα στην περίπτωση όλων των υπηρεσιών συμβουλευτικού και νομικού χαρακτήρα.

### **Υπηρεσίες μεταφοράς**

#### **1. Μεταφορά προσώπων**

α) Η μεταφορά προσώπων με οποιοδήποτε μεταφορικό μέσο, με αρχή και τέλος της διαδρομής στο εσωτερικό της χώρας, φορολογείται στην Ελλάδα.

β) Η μεταφορά προσώπων οδικώς, με αρχή την Ελλάδα διαμέσου της Κοινότητας και άφιξη σε τρίτη χώρα, φορολογείται στην Ελλάδα το τμήμα της διαδρομής που αντιστοιχεί στην Ελλάδα και την Κοινότητα.

γ) Η μεταφορά προσώπων οδικώς, με αρχή τρίτη χώρα και τέλος την Ελλάδα, φορολογείται στην Ελλάδα το τμήμα της διαδρομής που αντιστοιχεί σ' αυτήν.

#### **2. Μεταφορά αγαθών**

α) Η υπηρεσία μεταφοράς αγαθών που εκτελείται στο εσωτερικό της χώρας, φορολογείται στην Ελλάδα.

β) Η υπηρεσία ενδοκοινοτικής μεταφοράς αγαθών με τρόπο αναχώρησης της μεταφοράς το εσωτερικό της χώρας και τόπο άφιξης της μεταφοράς σε άλλο κράτος μέλος, φορολογείται:

- στο άλλο κράτος μέλος, όταν μεταφέρονται αγαθά σε επιχείρηση (εμπορεύματα κ.λ.π.)
- στην Ελλάδα, όταν μεταφέρονται οικοσυσσκευές και άλλα αγαθά, τα οποία δεν φορολογούνται στο άλλο κράτος μέλος.

**γ)** Η υπηρεσία ενδοκοινοτικής μεταφοράς αγαθών και οι παρεπόμενες εργασίες της μεταφοράς αυτής, με τόπο αναχώρησης άλλο κράτος μέλος και τόπο άφιξης στο εσωτερικό της χώρας, φορολογείται:

- στην Ελλάδα, όταν μεταφέρονται αγαθά σε επιχείρηση (εμπορεύματα κ.λ.π.),
- στο άλλο κράτος μέλος, όταν μεταφέρονται οικοσυσσκευές και άλλα αγαθά, τα οποία δεν φορολογούνται στην Ελλάδα.

Οι ενδοκοινοτικές μεταφορές για τη συγκέντρωση αγαθών στον τόπο οριστικής αναχώρησης των αγαθών με προορισμό επιχείρηση σε άλλο κράτος μέλος, δεν φορολογούνται στην Ελλάδα, αλλά φορολογούνται σε άλλο κράτος μέλος.

### **Συναλλαγές των Κρατών – Μελών με τρίτες χώρες**

Τα αγαθά που εισάγονται από τρίτες μη κοινοτικές χώρες, εξακολουθούν να υπόκεινται σε τελωνειακές διατυπώσεις (κατάθεση διασάφησης στο τελωνείο, επαλήθευση αγαθών, εφαρμογή περιορισμών εισαγωγής κ.λ.π.).

Όταν εμπορεύματα θέτονται σε τελωνειακά ανασταλτικά καθεστώτα (π.χ. τελωνειακή αποταμίευση, Ε.Ζώνη κ.λ.π.), ο ΦΠΑ δεν οφείλεται (όπως άλλωστε και ο δασμός και οι λοιποί φόροι), μέχρις ότου τα εμπορεύματα αυτά εξέλθουν από τα εν λόγω καθεστώτα.

Επίσης, προϊόντα οπου εξάγονται σε τρίτες χώρες συνεχίζουν να υπάγονται στις γνωστές τελωνειακές διατυπώσεις (κατάθεση στο τελωνείο διασάφησης εξαγωγής, επαλήθευση εμπορεύματος κ.λ.π.).

Σε περίπτωση που επιχειρήσεις επιθυμούν να θέσουν υπό κάθεστώς διαμετακόμισης τα αγαθά που προέρχονται ακόμη κοινοτικές χώρες σε ένα κράτος μέλος και στέλνουν στη συνέχεια αυτά απευθείας σε άλλο

κράτος μέλος για χρήση ή κατανάλωση υπάρχει ένα απλοποιημένο φορολογικό καθεστώς ελέγχου, που βασίζεται στο σύστημα της περιοδικής δήλωσης που χρησιμοποιείται από τα εγγεγραμμένα στο σύστημα του Φ.Π.Α. πρόσωπα για το ενδοκοινοτικό εμπόριο.

Το καθεστώς εσωτερικής διαμετακόμισης για τα αγαθά που διακινούνται από ένα σημείο σε ένα άλλο στο εσωτερικό του φορολογικού εδάφους της Κοινότητας, δεν ισχύει μετά την 1-1-1993, εκτός από ορισμένες περιπτώσεις.

## **Κ Ε Φ Α Λ Α Ι Ο Δ'**

### **ΦΟΡΟΣ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ ΣΕ ΑΓΑΘΑ ΠΟΥ**

### **ΕΠΙΒΑΡΥΝΟΝΤΑΙ ΜΕ ΕΙΔΙΚΟΥΣ ΦΟΡΟΥΣ ΚΑΤΑΝΑΛΩΣΗΣ**

#### **4.1. Βασικές έννοιες**

Από 8-8-1992 έχουν καταργηθεί οι φόροι κατανάλωσης με εξαίρεση αυτούς που διατηρούνται και εναρμονίσθηκαν σε κοινοτικό επίπεδο και αφορούν τα πετρελαιοειδή προϊόντα, το οινόπνευμα, αλκοολούχα ποτά και βιομηχανοποιημένα καπνά.

Κατ' εξαίρεση στην Ελλάδα διατηρήθηκε και ο ειδικός φόρος κατανάλωσης των αυτοκινήτων.

Στον ειδικό φόρο κατανάλωσης υπάγονται τα ως άνω προϊόντα (πετρελαιοειδή, οινόπνευμα, αλκοολούχα ποτά και βιομηχανοποιημένα καπνά), τόσο εκείνα που προέρχονται από χώρες της κοινότητας ή εισάγονται στο εσωτερικό της χώρας από τρίτες χώρες, όσο και εκείνα που παράγονται στο εσωτερικό της χώρας.

Από 1-1-1993 τα παραπάνω προϊόντα μπορούν να θέτονται σε καθεστώς αναστολής καταβολής του ειδικού φόρου κατανάλωσης (και τον ΦΠΑ) με τη χρήση είτε α) των φορολογικών αποθηκών προκειμένου για κοινοτικό και εγχωρίως παραγόμενα προϊόντα, είτε β) με τη θέση τους σε καθεστώς τελωνειακής αποταμίευσης ή άλλο ανασταλτικό τελωνειακό κάθεστώς προκειμένου για εμπορεύματα που εισάγονται από τρίτες χώρες.

Στις περιπτώσεις αυτές, ο ειδικός φόρος κατανάλωσης είναι απαιτητός με τη θέση των εν λόγω προϊόντων σε ανάλωση. Η χρήση του καθεστώς αναστολής με τη χρησιμοποίηση του θεσμού της φορολογικής αποθήκης εφαρμόζεται μόνο για τα εγχώρια και κοινοτικά προϊόντα κατανάλωσης.

Τα προϊόντα αυτά μπορούν να αποστέλλονται από μια φορολογική αποθήκη στην οποία βρίσκονται υπό καθεστώς αναστολής σε ένα κράτος μέλος, σε αντίστοιχη αποθήκη που βρίσκεται σε άλλο κράτος μέλος, στην

οποία θα παραμείνουν πάλι υπό καθεστώς αναστολής μέχρι να τεθούν σε ανάλωση ή λάβουν άλλο προορισμό.

Η διακίνηση των προϊόντων αυτών μεταξύ των φορολογικών αποθηκών που λειτουργούν στα διάφορα κράτη μέλη της ΕΟΚ γίνεται μόνο από ορισμένα πρόσωπα που έχουν συγκεκριμένη ιδιότητα. Για προϊόντα που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης και εισάγονται από τρίτες χώρες εξακολουθούν να εφαρμόζονται και μετά την 1-1-1993 οι τελωνειακές και λοιπές διαδικασίες εισαγωγής τους. Τα προϊόντα αυτά (προέλευσης τρίτων χωρών) ο εισαγωγέας μπορεί να θέτει στο τελωνειακό ανασταλτικό καθεστώς της αποταμίευσης που είναι αντίστοιχο περίπου της φορολογικής αποθήκης ή σε άλλο ανασταλτικό τελωνειακό καθεστώς.

#### **Ειδικότερα:**

α) Καθεστώς αναστολής: το φορολογικό καθεστώς που εφαρμόζεται στην παραγωγή, μεταποίηση, κατοχή και κυκλοφορία των προϊόντων που τελούν υπό αναστολή καταβολής των ειδικών φόρων κατανάλωσης.

β) Φορολογική αποθήκη κάθε τόπος που παράγονται, μεταποιούνται, κατέχονται, παραλαμβάνονται ή αποστέλλονται από τον εγκεκριμένο αποθηκευτή κατά την άσκηση του επιτηδεύματος του προϊόντα που υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης και τελούν υπό καθεστώς αναστολής.

γ) Εγκεκριμένος αποθηκευτής: το φυσικό ή νομικό πρόσωπο που έχει λάβει άδεια από τις αρμόδιες αρχές να παράγει, να μεταποιεί, να κατέχει, να παραλαμβάνει και να αποστέλλει κατά την άσκηση του επιτηδεύματος του, προϊόντα που υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης και βρίσκονται σε φορολογική αποθήκη υπό καθεστώς αναστολής.

δ) Εγγεγραμμένος επιτηδευματίας: το φυσικό ή νομικό πρόσωπο που δεν έχει την ιδιότητα του εγκεκριμένου αποθηκευτή έχει όμως άδεια από τις αρμόδιες αρχές να παραλαμβάνει κατά την άσκηση του επιτηδεύματος του, προϊόντα που υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης, τελούν υπό αναστολή και προέρχονται από άλλο κράτος μέλος.

ε) Μη εγγεγραμμένος επιτηδευματίας: το φυσικό ή νομικό πρόσωπο που δεν έχει την ιδιότητα του εγκεκριμένου αποθηκευτή, έχει όμως την ικανότητα κατά την άσκηση του επιτηδεύματος του να παραλαμβάνει περιστασιακά προϊόντα που υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης, τελούν υπό αναστολή όσον αφορά αυτόν τον φόρο και προέρχονται από άλλο κράτος μέλος. Αυτός δεν δύναται να κατέχει προϊόντα υπό αναστολή καταβολής των ειδικών φόρων κατανάλωσης. Ο μη εγγεγραμμένος επιτηδευματίας οφείλει προτού αποσταλούν τα προϊόντα να εγγυάται την καταβολή των ειδικών φόρων κατανάλωσης στις αρμόδιες αρχές.

Για την επιβολή του Φ.Π.Α. στα είδη αυτά, ισχύουν οι ακόλουθες διατάξεις:

A) Στις παραδόσεις και ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης.

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 10 του Ν.164/2986, καθιερώθηκε η αρχή σύμφωνα με την οποία τα προϊόντα που υπάγονται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης αποτελούν πάντα αντικείμενο ενδοκοινοτικής απόκτησης στη χώρα που μεταφέρονται ή αποστέλλονται και ο Φ.Π.Α. διακανονίζεται (χρεωπιστώνεται στην οικεία περιοδική εκκαθάριση και προσωρινή δήλωση).
2. Από τις διατάξεις του άρθρου 11 του ίδιου νόμου, προκύπτει, ότι ο τόπος παράδοσης των αγαθών που υπάγονται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης είναι πάντοτε ο τόπος, όπου τα αγαθά αυτά μεταφέρονται ή αποστέλλονται για ανάλωση.
3. Εξάλλου, από τις διατάξεις του άρθρου 15, η φορολογητέα βάση, για τον υπολογισμό του Φ.Π.Α. στην περίπτωση παράδοσης ή ενδοκοινοτικής απόκτησης των αγαθών αυτών, διαμορφώνεται από την αντιπαροχή που έλαβε ή πρόκειται να λάβει ο προμηθευτής των αγαθών και προσαυξάνεται με οποιαδήποτε παροχή που συνδέεται άμεσα με αυτή.

Στη φορολογητέα βάση περιλαμβάνονται επίσης οι τόκοι των πωλήσεων που γίνονται με πίστωση οι τόκοι υπερημερίας, παρεπόμενα



έξοδα (φόρτωσης, συσκευασίας, μεταφοράς, μεσιτείας, ασφάλισης), με τα οποία ο πωλητής επιβαρύνει τον αγοραστή, καθώς επίσης και με τους κάθε είδους φόρους στους οποίους περιλαμβάνεται και ο ειδικός φόρος κατανάλωσης με εξαίρεση το Φ.Π.Α. Επίσης, η φορολογητέα βάση προσαυξάνεται με δικαιώματα εισφοράς, τέλη υπέρ Δημοσίου και τρίτων.

Αντίθετα, η βάση αυτή μειώνεται με τις εκπτώσεις που χορηγούνται και αποδεικνύονται με στοιχεία που εκδίδονται, με τις επιστροφές του τμήματος σε περίπτωση μερικής ή ολικής ακύρωσης της πώλησης, καθώς επίσης και με την αξία των ειδών συσκευασίας που επιστρέφονται.

Προκειμένου δε για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις των ειδών που υπάγονται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης, η φορολογητέα βάση μειώνεται με τον αποδεδειγμένα καταβληθέντα σε άλλο κράτος μέλος ειδικό φόρο κατανάλωσης.

**B)** Στις εισαγωγές αγαθών που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης.

1. Από τις διατάξεις των άρθρων 10 και 14 Ν.1642/2986 όπως ισχύει, προκύπτει, ότι τα αγαθά που υπάγονται στους παραπάνω φόρους, όταν εισάγονται από τρίτες χώρες ή εξέρχονται από τα τελωνειακά ανασταλτικά καθεστώτα του άρθρου 21 του ως άνω νόμου αποτελούν αντικείμενο επιβολής των ειδικών φόρων κατανάλωσης και τον Φ.Π.Α.
2. Σύμφωνα δε με τις διατάξεις του άρθρου 16, η φορολογητέα βάση για τον υπολογισμό του Φ.Π.Α., διαμορφώνεται από τη δασμολογητέα αξία των εισαγόμενων αγαθών, από τους δασμούς, τέλη, εισφορές και δικαιώματα και από τους φόρους στους οποίους συμπεριλαμβάνεται και ο ειδικός φόρος κατανάλωσης κτός του Φ.Π.Α.

Επίσης η φορολογητέα αξία προσαυξάνεται με παρεπόμενα έξοδα που επιβαρύνουν τα εισαγόμενα εμπορεύματα, όπως έξοδα φόρτωσης, συσκευασίας, εκφόρτωσης, ασφάλισης, μεταφοράς, τόκοι, προμήθειες κ.λ.π., καθώς και με τα έξοδα μεταφοράς μέχρι τον πρώτο τόπο προορισμού ή σε άλλο τόπο που ο εισαγωγέας θα ζητήσει τη μεταφορά για εκτελωνισμό των εμπορευμάτων.

**3.** Όταν πρόκειται για πετρελαιοειδή προϊόντα που υπάγονται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης ανεξάρτητα από την προέλευσή τους, η φορολογητέα βάση για την επιβολή του Φ.Π.Α., προσαυξάνεται και με το κατά περίπτωση καθοριζόμενο κόστος τήρησης των αποθεμάτων ασφαλείας.

Στις παραπάνω περιπτώσεις (A & B) ο Φ.Π.Α. καταβάλλεται όταν τα είδη αυτά αποτελούν αντικείμενο παράδοσης ενδοκοινοτικής απόκτησης και εισαγωγής και παύσουν να βρίσκονται σε καθεστώς αναστολής, με βάση τη φορολογητέα αξία, όπως αυτή διαμορφώνεται με τα στοιχεία που αναφέρονται παραπάνω, στα οποία περιλαμβάνεται και ειδικός φόρος κατανάλωσης.

Αν όμως τα αγαθά που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης, τεθούν σε τελωνειακό ανασταλτικό καθεστώς γι' αυτά που εισάγονται από τρίτες χώρες ή σε φορολογική αποθήκη για τα εγχώρια παραγόμενα και αυτά που αποτελούν αντικείμενο ενδοκοινοτικής απόκτησης, τότε τόσο η καταβολή του ειδικού φόρου κατανάλωσης, όσο και τον Φ.Π.Α. γίνεται ταυτόχρονα, όταν τα αγαθά αυτά εξέλθουν των έως άνω καθεστώτων.

#### **4.2. Παράδειγμα απόκτησης αγαθών που υπάγονται στον ειδικό φόρο κατανάλωσης (Ε.Φ.Κ.) από άλλο κράτος-μέλος.**

Ένας υποκείμενος στο Φ.Π.Α., εγκαταστημένος στην Ελλάδα, απόκτά τσιγάρα στη Μ.Βρετανία. Τα αγαθά αυτά υπάγονται στον ειδικό φόρο κατανάλωσης στον τόπο όπου καταναλώνονται δηλαδή στην Ελλάδα, σύμφωνα με τις διατάξεις της οδηγίας 92/12/ΕΕ.

Ας υποθέσουμε ότι ένα φορτίο που αναχωρεί από την Μ.Βρετανία, έχει καταβληθεί ο αντίστοιχος Σ.Φ.Κ. εκεί και με το συνοδευτικό έγγραφο φθάνει στην Ελλάδα όπου πραγματοποιείται ενδοκοινοτική απόκτηση των αγαθών αυτών.

Στην Ελλάδα (χώρα προορισμού) πρέπει να καταβληθεί ο Φ.Π.Α. και ο Ε.Φ.Κ. Επομένως θα πρέπει να γίνει επιστροφή του ΕΦΚ που

πληρώθηκε στη Μ.Βρετανία (χώρα αναχώρησης) από τη χώρα αυτή. Επίσης, για τον προσδιορισμό της «φορολογητέας αξίας» για το Φ.Π.Α., θα πρέπει, να μειωθεί η αξία αυτή κατά το ποσό του Ε.Φ.Κ. που καταβλήθηκε στη Μ.Βρετανία, εφόσον φυσικά αποδεικνύεται η επιστροφή του ποσού του Ε.Φ.Κ. αυτού από τη χώρα αυτή.

## **Κ Ε Φ Α Λ Α Ι Ο Ε΄**

### **ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ ΑΠΟ ΤΟ ΦΠΑ – ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΕΣ ΑΠΑΛΛΑΓΗΣ**

#### **ΑΠΟ ΤΟ ΦΠΑ**

##### **5.1. Απαλλαγές στην εισαγωγή αγαθών (άρθρο 19)**

Μετά την 1-1-1993 καταργήθηκε η έννοια της εισαγωγής και εξαγωγής μεταξύ των κρατών μελών. Εισαγωγή και εξαγωγή εμπορευμάτων νοείται πλέον μόνο μεταξύ κρατών μελών και τρίτων χωρών.

Ειδικότερα με τις νέες διατάξεις της παραγράφου 1 εδάφ. α του άρθρου, προβλέπεται απαλλαγή από Φ.Π.Α. αγαθών που επανεισάγονται από το πρόσωπο που τα εξήγαγε, με την προϋπόθεση, ότι τα αγαθά αυτά είναι στην ίδια κατάσταση πουβρίσκονταν, όταν είχαν εξαχθεί και έχουν ατέλεια. Οι φράσεις «έχουν ατέλεια» και «είναι στην ίδια κατάσταση», ερμηνεύονται από την άποψη, ότι συντρέχουν οι προϋποθέσεις επανεισαγωγής που ορίζονται, από το κοινοτικό δίκαιο, χωρίς την κατάβολή δασμού.

Σαν επανεισαγόμενα αγαθά στο τελωνειακό έδαφος της κοινότητας, θεωρούνται σύμφωνα με τους κοινοτικούς κανονισμούς 754/76 και 2945/76 και την Α.Υ.Ο.Π. 6787/86, τα προϊόντα εκείνα που κατά το χρόνο της εξαγωγής βρίσκονταν σε ελεύθερη κυκλοφορία και η εξαγωγή τους δεν έχει πραγματοποιηθεί στο πλαίσιο του καθεστώτος της τελειοποίησης προς επανεισαγωγή. Επίσης τα επανεισαγόμενα εμπορεύματα θα πρέπει να είναι εκείνα τα ίδια που είχαν αρχικά εξαχθεί και δεν έχουν αποτελέσει εκτός της κοινότητας αντικείμενο παρά μόνο επεξεργασιών για τη διατήρησή τους σε καλή κατάσταση, εκτός από εξαιρέσεις που πρέπει να δικαιολογούνται. Μια τέτοια εξαίρεση μπορεί να είναι π.χ. η επεξεργασία που έχει υποστεί ένα εμπόρευμα για επιδιόρθωση ή επαναφορά στην αρχική του κατάσταση η οποία είναι αναγκαία λόγω ενός απρόβλεπτου γεγονότος που συνέβη εκτός του τελωνειακού εδάφους της κοινότητας με τον όρο, ότι η αξία του εμπορεύματος αυτού δεν έγινε ανώτερη, από την

επεξεργασία αυτή, εκείνης την οποία είχε κατά το χρόνο της εξαγωγής του εκτός του τελωνειακού εδάφους της κοινότητας.

Το τελωνείο μπορεί, κατά την επανεισαγωγή, να ζητήσει από τον ενδιαφερόμενο να αποδείξει, ότι πληρούνται οι παραπάνω προϋποθέσεις.

Η διάταξη της παραγράφου 1 περιπτ. β), προβλέπει απαλλαγή από το φόρο σε οριστικές εισαγωγές αγαθών, όταν η παράδοση όμοιων αγαθών απαλλάσσεται και το εσωτερικό της χώρας. Π.χ. αντί της αγοράς από το Σύλλογο Τυφλών ειδικών γραφομηχανών για την εκπαίδευση των μελών του, που απαλλάσσεται από το Φ.Π.Α., μπορεί ο αυτός Σύλλογος να εισάγει όμοια είδη χωρίς φόρο.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 περιπτ. γ) προβλέπεται η εισαγωγή προϊόντων αλιείας χωρίς φόρο, από επιχειρήσεις θαλάσσιας αλιείας, ανεξάρτητα με τη μορφή των επιχειρήσεων αυτών και τον τόπο εγκατάστασής τους, αρκεί να πρόκειται για δικά τους αλιεύματα και όχι για αλιεύματα που έχουν αγοράσει από άλλες επιχειρήσεις.

Επίσης τα αλιεύματα θα πρέπει να προέρχονται εκτός του εσωτερικού της χώρας ή της Κοινότητας, όπου η ίδια η αλιευτική επιχείρηση τα έχει αλιεύσει και να εισάγονται στη μορφή που έχουν αλιευθεί. Η μορφή αυτή δεν αλλάζει έστω και αν έχουν υποστεί εργασία συντήρησης με πάγο, κατάψυξη, αφαίρεση εντοσθίων ή κεφαλής, χωρίς όμως άλλη επεξεργασία που να προσδίδει σ' αυτά τη μορφή βιοτεχνικού ή βιομηχανικού προϊόντος, όπως κονσερβοποίηση, πάσωνα ή άλλες παρόμοιες εργασίες.

Τέλος, τα εν λόγω αλιεύματα θα πρέπει να εισάγονται από τα παραπάνω πρόσωπα, χωρίς να έχει γίνει μετά την αλιεύσή τους και πριν από την εισαγωγή τους στη χώρα, καμμία πράξη παράδοσης σε άλλο πρόσωπο.

### ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ Α΄:

Η αλιευτική επιχείρηση «Χ» μεταφέρει αεροπορικώς από το Μαρόκο στην Αθήνα δικά της αλιεύματα και μέσω του Τελωνείου Αερολιμένος τα εν λόγω αλιεύματα εισάγονται. Η εισαγωγή αυτή απαλλάσσεται από Φ.Π.Α. Μετά την εισαγωγή η επιχείρηση πωλεί τα αλιεύματα στην ιχθυόσκαλα. Η πώληση αυτή υπάγεται σε Φ.Π.Α.

### ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ Β΄:

Ας υποθέσουμε, ότι η αυτή ως άνω επιχείρηση «Χ» μεταφέρει τα αλιεύματα που έχει η ίδια αλιεύσει από το Μαρόκο στην Αθήνα, τα οποία όμως προηγουμένως έχει πωλήσει στην επιχείρηση «Δ», που είναι εγκαταστημένη στο εσωτερικό της χώρας. Η εισαγωγή αυτή δεν απαλλάσσεται από Φ.Π.Α.<sup>1</sup>

### ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ Γ΄:

Η αυτή ως άνω επιχείρηση τα αλιεύματα ποθυ αλίευσε στο Μαρόκο τα επεξεργάστηκε και τα έκανε κονσέρβες και στη συνέχεια τα εισάγει στο εσωτερικό της χώρας. Η εισαγωγή αυτή δεν απαλλάσσεται από Φ.Π.Α.

Η περίπτωση δ) της παραγράφου 1 του άρθρου 19 αφορά εισαγωγή αγαθών, τα οποία στη συνέχεια θα μεταφερθούν από τον εισαγωγέα σε άλλο κράτος μέλος της Κοινότητας και με την προϋπόθεση ότι η παράδοσή τους, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22<sup>α</sup> απαλλάσσεται από Φ.Π.Α, καθόσον η πράξη αυτή θα αποτελεί αντικείμενο ενδοκοινοτικής απόκτησης στο κράτος μέλος, στο οποίο προορίζονται να αναλωθούν. Πρόκειται δηλαδή για τις περιπτώσεις εκείνες που ο παραλήπτης των εμπορευμάτων θέτει σε ελεύθερη κυκλοφορία εμπορεύματα τρίτων χωρών καταβάλλοντας το δασμό «ν.1808/88), οπότε τα εμπορεύματα αυτά αποκτούν κοινοτικό χαρακτήρα, και αποστελλόμενα στη συνέχεια σε άλλο κράτος μέλος, αποτελούν αντικείμενο ενδοκοινοτικής απόκτησης, και επομένως θα φορολογηθούν στο κράτος μέλος προορισμού.

## ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ Δ':

Έστω ότι η επιχείρηση «Β» που είναι εγκαταστημένη στην Ελλάδα εισάγει από τη Λιβύη εμπορεύματα, που στη συνέχεια αποστέλλει στο υποκατάστημά της στη Γαλλία ή τα πωλεί σε άλλον υποκείμενο στο φόρο, που επίσης είναι εγκατεστημένος στη Γαλλία.

Η πράξη αυτή της αποστολής ή πώλησης απαλλάσσεται στην Ελλάδα από Φ.Π.Α., επειδή θα φορολογηθεί στη Γαλλία.

### **5.2. Απαλλαγές των πράξεων κατά την εξαγωγή εκτός Κοινότητας των εξομοιούμενων προς αυτές πράξεων και των διεθνών μεταφορών (άρθρο 20).**

Με τις διατάξεις τις παρ. 29 του άρθρου 1 του ν.2093/92 αντικαταστάθηκαν οι διατάξεις του άρθρου 20 του νόμου.

Σύμφωνα με τις διατάξεις απαλλάσσονται από φόρο οι παρακάτω περιπτώσεις εξαγωγών αγαθών σε τρίτες ως προς την ΕΟΚ χώρες ή σε εδάφη της κοινότητας που δεν θεωρούνται εσωτερικό της Κοινότητας.

Η απαλλαγή αφορά κυρίως την παράδοση αγαθών που γίνεται σε αγοραστή εγκαταστημένο σε χώρες που δεν ανήκουν στην Κοινότητα ή σε εδάφη που δεν αποτελούν εσωτερικό της Κοινότητας. Η απαλλαγή καλύπτει την έκδοση του σχετικού Τιμολογίου (εξωτερικού) χωρίς Φ.Π.Α. αλλά και της παραδόσεως αγαθών προς τον εξαγωγέα, από τους προμηθευτές του, που προηγούνται της εξαγωγής και βρίσκονται μέσα στα περιθώρια της περίπτωσης ζ) της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού.

Πρόκειται δηλαδή για περιπτώσεις άμεσης απαλλαγής αφού τα σχετικά τιμολόγια εκδίδονται με την τήρηση κάποιας διαδικασίας χωρίς Φ.Π.Α.

#### **Ειδικότερα απαλλάσσονται από Φ.Π.Α.:**

1) Η παράδοση αγαθών που εξαγονται, εκτός της Κοινότητας από τον ίδιο τον πωλητή ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό του.

Η διάταξη αυτή αποτελεί επανάληψη της αρχικής διάταξης του νόμου και συνεπώς η ερμηνεία της είναι γνωστή.

Συνοπτικά θα λέγαμε ότι διακρίνουμε τις παρακάτω περιπτώσεις:

α) Εξαγωγή αγαθών ίδιας παραγωγής του εξαγωγέα, με δικής του παραγωγής πρώτες ύλες ή και πρώτες ύλες που αγοράζει από διάφορους προμηθευτές,

β) Εξαγωγή αγαθών τα οποία προμηθεύονται για το σκοπό αυτό από διάφορους προμηθευτές χωρίς την τήρηση διαδικασιών απαλλαγής που προβλέπονται από σχετικές αποφάσεις και

γ) Εξαγωγή αγαθών τα οποία προμηθεύεται για το σκοπό αυτό, από διάφορους προμηθευτές με την τήρηση διαδικασιών απαλλαγής που προβλέπονται από σχετικές αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών για την απαλλαγή από το Φ.Π.Α. (σχετική απόφαση Π.1701/87).

Στις παρακάτω περιπτώσεις η απαλλαγή από Φ.Π.Α. οριστικοποιείται ως εξής:

1. Του Τιμολογίου εξωτερικού του εισαγωγέα, σε κάθε περίπτωση με τη λήψη από το τελωνείο εξαγωγής απλού αντιγράφου της διασάφησης εξαγωγής με την ένδειξη «ΓΙΑ ΤΟ ΑΡΧΕΙΟ ΤΟΥ ΕΞΑΓΩΓΕΑ».

2. Για την επιστροφή του Φ.Π.Α. στον εξαγωγέα που αναλογεί στις εξαγωγές, εφόσον υπάρχει πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. στην οικεία φορολογική περίοδο, που προέρχεται από φόρο εισροών (αγορές, δαπάνες, πάγια κ.λ.π.) με τη λήψη ενός δεύτερου κυρωμένου αντιγράφου από το ίδιο τελωνείο (εξαγωγής) με την ένδειξη «ΓΙΑ ΤΟ ΣΥΜΨΗΦΙΣΜΟ ή ΤΗΝ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ Φ.Π.Α. ΣΤΟΝ ΕΞΑΓΩΓΕΑ».

Στις παραπάνω δύο περιπτώσεις δεν χρειάζονται να αναγράφονται στα αντίγραφα των διασαφήσεων εξαγωγής, τα στοιχεία των προμηθευτών, των αγαθών που εξάγονται ούτε οι αριθμοί τιμολογίων αυτών, αφού η επιστροφή γίνεται στο όνομα του εξαγωγέα και μόνο.

3. Στην περίπτωση που τα εξαχθέντα αγαθά αγοράστηκαν με την τήρηση διαδικασιών απαλλαγής, απαιτείται εκτός των άλλων, που σε κάθε απόφαση αναφέρονται και η λήψη ενός κυρωμένου αντιγράφου της



διασάφησης εξαγωγής από το οποίο θα προκύπτει ότι τα εξαχθέντα αγαθά αποκτήθηκαν από τον προμηθευτή «Χ» με συγκεκριμένα τιμολόγια του, τότε το αντίγραφο θα φέρει την ένδειξη «ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ Φ.Π.Α. ΣΤΟΝ ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗ «Χ» ΓΙΑ ΤΙΜΟΛΟΓΙΑ Νο ...».

2) Η παράδοση αγαθών που εξάγονται εκτός της Κοινότητας, από το μη εγκαταστημένο στο εσωτερικό της κοινότητας αγοραστή ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό του αγοραστή.

Η περίπτωση αυτή αφορά στην απαλλαγή αγαθών που εξάγονται από τον εγκαταστημένο εκτός της Κοινότητας ή σε εδάφη που δεν αποτελούν εσωτερικό της Κοινότητας, αγοραστή.

Για την απαλλαγή από Φ.Π.Α. των πράξεων της περίπτωσης αυτής πρέπει να ισχύουν οι παρακάτω δύο προϋποθέσεις:

α) Ταξιδιώτη μη υποκείμενο στο φόρο ή υποκείμενο στο φόρο αγαθών που δεν έχουν εμπορικό χαρακτήρα.

β) Ταξιδιώτη υποκείμενο στο φόρο αγαθών που προσδιορίζονται για την επαγγελματική δραστηριότητα, δηλαδή αγαθών που δεν έχουν εμπορικό χαρακτήρα.

Θεωρείται ως μη εγκατεστημένος στην Ελλάδα ή στην Κοινότητα αγοραστής, το πρόσωπο που αποδεδειγμένα έχει την οικονομική του δραστηριότητα ή την μόνιμη εγκατάσταση του ή τη μόνιμη κατοικία του ή τη συνήθη διαμονή του εκτός της χώρας, ή εκτός Κοινότητας, κατά περίπτωση.

Τα εξαγόμενα αγαθά που μεταφέρονται από τον ίδιο τον αγοραστή να μην προορίζονται για τον εξοπλισμό ή τον εφοδιασμό σκαφών αναψυχής και ιδιωτικών αεροσκαφών ή οποιουδήποτε άλλου μεταφορικού μέσου, ιδιωτικής χρήσης.

Θεωρούνται ως αγαθά εξοπλισμού, εκείνα που προορίζονται να ενσωματωθούν ή να χρησιμοποιηθούν σε μεταφορικά μέσα της παραπάνω περίπτωσης και ως αγαθά εφοδιασμού, κυρίως τα καύσιμα, τα λιπαντικά και τα τροφοεφόδια των μέσων αυτών.

Για το λόγο αυτό στις σχετικές παραπάνω αποφάσεις αναφέρονται συγκεκριμένα αγαθά που δεν μπορούν να τύχουν απαλλαγής σε περίπτωση εξαγωγής τους στα πλαίσια της περίπτωσης αυτής.

Τέλος αν πρόκειται για πωλήσεις αγαθών σε ιδιώτες (λιανικές πωλήσεις), η απαλλαγή χορηγείται ανεξάρτητα από τον τόπο κατοικίας ή μόνιμης διαμονής των προσώπων αυτών, εφόσον αποδεικνύεται η εξαγωγή των αγαθών που αγοράστηκαν, εκτός της Κοινότητας από τα παραπάνω πρόσωπα.

3) Η παροχή υπηρεσιών που ενσωματώνονται στο κόστος της επεξεργασίας κινητών αγαθών, τα οποία έχουν αποκτηθεί ή εισαχθεί για το σκοπό αυτόν στο εσωτερικό της χώρας και στη συνέχεια εξάγονται εκτός Κοινότητας από αυτόν που παρέχει τις υπηρεσίες ή από εγκατεστημένο εκτός της χώρας λήπτη ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό τους.

Πρόκειται για την περίπτωση που είναι γνωστή ως ενεργητική τελειοποίηση και για τις διαδικασίες απαλλαγής των εγχωρίων πρώτων και βοηθητικών υλών που ο μεταποιητής αγοράζει από το εσωτερικό της χώρας για επεξεργασία και μεταποίηση.

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

Με τις διατάξεις της περίπτωσης αυτής απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α. τα αγαθά που αγοράζονται από τα παραπάνω πρόσωπα με σκοπό να εξαχθούν από τα πρόσωπα αυτά μέσα σε έξι μήνες σε τρίτες προς την Κοινότητα χώρες για σκοπούς συναφείς με την ασκούμενη από αυτά δραστηριότητα εφόσον βέβαια τηρηθεί η διαδικασία που προβλέπεται από την Α.Υ.Ο. Π.6788/642/4-10-1986, π.χ. η οργάνωση «Γιατροί χωρίς σύνορα» αγοράζουν στην Αθήνα από διάφορους οίκους φάρμακα και ιατρικά εργαλεία με σκοπό να τα στείλουν στη Σομαλία, όπου και θα μεταβεί ομάδα γιατρών για την παροχή ιατρικής βοήθειας.

Στα τιμολόγια των οίκων της Αθήνας που θα εκδοθούν προς την εν λόγω οργάνωση (σωματείο που επιδιώκει ανθρωπιστικούς σκοπούς) δεν θα επιβληθεί Φ.Π.Α., αλλά για την οριστικοποίηση της απαλλαγής από Φ.Π.Α. των τιμολογίων αυτών, αργότερα (εντός της σχετικής προθεσμίας) θα επισκεφθεί αντίγραφο της διασάφησης εξαγωγής.

5) Η παροχή υπηρεσιών στις οποίες περιλαμβάνονται οι μεταφορές και οι βοηθητικές εργασίες των μεταφορών, εφόσον οι υπηρεσίες αυτές συνδέονται άμεσα με εξαγωγές αγαθών, καθώς και με αγαθά που υπάγονται στις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 10 και της περίπτωσης α) της παραγράφου 1 του άρθρου 21 του νόμου.

Με τις διατάξεις αυτές παρέχεται απαλλαγή στις υπηρεσίες που συνδέονται άμεσα με τις εξαγωγές αγαθών εκτός της Κοινότητας, καθώς και στις υπηρεσίες μεταφοράς και τις βοηθητικές της μεταφοράς υπηρεσίες όπως φόρτωση, εκφόρτωση, συσκευασία, ανασυσκευασία κ.λ.π.

Η απαλλαγή παρέχεται σύμφωνα με την απόφαση 1082911/4328/Πολ. 1164/24-8-1992 κατά το μέρος που αφορά σε μεταφορές αγαθών που κατευθύνονται σε τρίτες εις την Κοινότητα χώρες.

Οι υπηρεσίες αυτές απαλλάσσονται και στην περίπτωση που αφορά σε αγαθά που υπάγονται στις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 10, δηλαδή αγαθά τα οποία από τη στιγμή της εισόδου τους στο έδαφος της Κοινότητας έχουν τεθεί σε κάποιο ανασταλτικό τελωνειακό καθεστώς από αυτά των εδαφίων αα) και ββ) της περίπτωσης β) της παραγράφου 1 του άρθρου 21, ή σε καθεστώς προσωρινής εισαγωγής με πλήρη απαλλαγή από εισαγωγικούς δασμούς ή σε καθεστώς εξωτερικής διαμετακόμισης ή σε καθεστώς προσωρινής εισαγωγής με απαλλαγή μόνο από Φ.Π.Α., ή στη διαδικασία της εσωτερικής κοινοτικής διαμετακόμισης (άρθρο 55<sup>α</sup>) του ν. 1642/86, καθώς επίσης και για αγαθά που βρίσκονται στο καθεστώς εναποθήκευσης εκτός της τελωνειακής αποταμίευσης.

### **ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ:**

Η μεταφορική επιχείρηση ΟΡΦΕΥΣ εκτελεί μεταφορά αγαθών που εξάγονται από την Ελλάδα στο Μαρόκο (τρίτη χώρα). Η υπηρεσία αυτή απαλλάσσεται από το Φ.Π.Α. επειδή συνδέεται με αγαθά που εξάγονται σε τρίτη χώρα, ή το σωματείο εργατών λιμένα Ελευσίνας, που παρέχει υπηρεσίες για τη φόρτωση στο πλοίο της επιχείρησης ΟΡΦΕΥΣ, των αγαθών που εξάγονται στο Μαρόκο, δεν θα επιβάλλει Φ.Π.Α. στην απόδειξη παροχής υπηρεσιών συναφών με την αγαθών σε τρίτη χώρα.

Επίσης από το Άγιο Όρος μεταφέρεται ξυλεία, μέσω Καβάλας, στην Ιταλία. Για τη διακίνηση της ξυλείας, οι σχετικές με τη φόρτωση και μεταφορά υπηρεσίες απαλλάσσονται του Φ.Π.Α. —

6) Η παροχή υπηρεσιών από μεσίτες ή άλλα πρόσωπα που μεσολαβούν ενεργώντας στο όνομά τους και για λογαριασμό άλλων προσώπων, που αφορούν στην πραγματοποίηση που προβλέπονται από τα άρθρα 20, 22 ή πράξεις που πραγματοποιούνται εκτός της Κοινότητας, με εξαίρεση τις υπηρεσίες πρακτορείων ταξιδίων που ενεργούν στο όνομα τους αλλά για λογαριασμό των ταξιδιωτών, εφόσον η παροχή των υπηρεσιών λαμβάνει χώρα σε άλλο κράτος μέλος της Κοινότητας.

### **ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ:**

Το μεταφορικό γραφείο ΟΡΦΕΥΣ με έδρα το ΡΕΝΤΗ αναλαμβάνει τη μεταφορά αγροτικών προϊόντων στη Ρουμανία, την οποία αναθέτει σε μεταφορείς (Φ.Δ.Χ. αυτοκίνητα ψυγεία). Η αμοιβή που θα εισπράξει από την Ρουμανία το μεταφορικό γραφείο ΟΡΦΕΥΣ απαλλάσσεται από το Φ.Π.Α., όπως επίσης και η αμοιβή των επί μέρους μεταφορέων (Φ.Δ.Χ. αυτοκίνητα ψυγεία) διότι η αξία της μεταφοράς των εξαγομένων αγαθών αφ' ενός μεν απαλλάσσεται σύμφωνα με την ερμηνευόμενη διάταξη, αφ' ετέρου διότι περιλαμβάνεται στη φορολογητέα βάση της εισαγωγής στη Ρουμανία.

7) Σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης ζ) της παρ. 1 του άρθρου 20 ο υποκείμενος στο φόρο που είναι εγκαταστημένος στην

Ελλάδα και πραγματοποιεί εξαγωγές έχει δικαίωμα να αγοράζει από το εσωτερικό, να εισάγει από τρίτες χώρες και να προβαίνει σε ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και να λαμβάνει υπηρεσίες άμεσα συνδεδεμένες με αυτές τις πράξεις, με άμεση απαλλαγή από το Φ.Π.Α., τα προς εξαγωγή αγαθά μέχρι του ύψους των εξαγωγών που πραγματοποίησε την αμέσως προηγούμενη διαχειριστική περίοδο με διαδικασία που ορίζεται με τη σχετική απόφαση.

### **5.3. Φ.Π.Α. και ανασταλτικά τελωνειακά καθεστώτα**

Με τις παραπάνω διατάξεις προβλέπεται απαλλαγή από Φ.Π.Α. των αγαθών που θέτονται στα διάφορα ανασταλτικά τελωνειακά καθεστώτα. Η ως άνω απαλλαγή επεκτείνεται και στις υπηρεσίες που συνδέονται άμεσα με τα αγαθά που θέτονται στα καθεστώτα αυτά. Με τα κοινοτικά και τα προϊόντα τρίτων χωρών εξομοιώνονται και τα εγχώρια αγαθά, ως προς τα πλεονεκτήματα που παρέχουν τα εν λόγω καθεστώτα. Λόγω της κατάργησης των φορολογικών συνόρων μεταξύ των κρατών μελών και της καθιέρωσης νέου συστήματος Φ.Π.Α. στις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις, θα αναπτύξουμε παρακάτω, τις επιπτώσεις που θα έχουν σε ορισμένες περιπτώσεις οι ως άνω εξελίξεις στη λειτουργία του καθ' ενός από τα καθεστώτα αυτά ως και στις απαλλαγές από Φ.Π.Α.

Τα βασικά από τα ανασταλτικά τελωνειακά καθεστώτα είναι:

- η τελωνειακή αποταμίευση
- η ελεύθερη ζώνη και ελεύθερη αποθήκη
- η ενεργητική τελειοποίηση
- η προσωρινή εναπόθεση
- η διαμετακόμιση
- η προσωρινή εισαγωγή.

Σαν ανασταλτικά τελωνειακά καθεστώτα θεωρούνται για την απαλλαγή από Φ.Π.Α. και τα ειδικά καθεστώτα:

- της τελωνειακής επίβλεψης
- του ελεύθερου τελωνειακώς χώρου

- των ελεύθερων τελωνειακών συγκροτημάτων

### **5.3.α. Τελωνειακή αποταμίευση (Καν/ΕΟΚ 2503/88, 2561/90)**

Με τον όρο «καθεστώς τελωνειακής αποταμίευσης» νοείται το σύνολο των κανόνων και διατυπώσεων που εφαρμόζονται για να τεθούν τα υποκείμενα σε δασμούς και φόρους εμπορεύματα σε χώρους που ελέγχονται από το τελωνείο χωρίς την αμοιβή των παραπάνω επιβαρύνσεων για όσο χρόνο παραμένουν στους χώρους αυτούς.

Σκοπός της τελωνειακής αποταμίευσης είναι να δώσει τη δυνατότητα στον κύριο των εμπορευμάτων να έχει στην κατοχή του εμπορεύματα χωρίς να είναι επιβαρυνμένα με δασμούς και φόρους και να δίνει ο κάτοχος των εμπορευμάτων αυτών τον προορισμό που επιθυμεί, ανάλογα με τις οικονομικές συγκυρίες της εγχώριας και διεθνούς αγοράς.

Στο καθεστώς της τελωνειακής αποταμίευσης μπορεί να τεθούν εμπορεύματα που εισάγονται από τρίτες χώρες ή αποστέλλονται από χώρες της ΕΟΚ που είναι υποκείμενα μόνο σε φόρους και εφόσον στην τελευταία αυτή περίπτωση το επιθυμεί ο δικαιούχος των εμπορευμάτων για δικούς τους λόγους δεδομένου ότι δεν υπάρχει εμφανής αιτία αφού τα αγαθά αυτά δεν έχουν επιβαρυνθεί με φόρο κατά την απόκτησή τους.

Το πεδίο της εφαρμογής της τελωνειακής αποταμίευσης έχει διευρυνθεί αρκετά με την καθιέρωση δυνατότητας αποταμίευσης και εγχώριων προϊόντων.

Συγκεκριμένα με το άρθρο 21 του ν.1642/86 περί Φ.Π.Α. καθιερώθηκε απαλλαγή από Φ.Π.Α. εγχώριων αγαθών που θέτονται σε καθεστώς αποταμίευσης με σκοπό τη μεταγενέστερη εξαγωγή ή τη διάθεση των προϊόντων αυτών σε άλλους προορισμούς (π.χ. εφοδιασμός πλοίων και αεροσκαφών κ.λ.π.) που εξομοιώνονται με πράξεις εξαγωγής.

Όπως είπαμε παραπάνω, καθ' όλο το χρονικό διάστημα που τα εμπορεύματα παραμένουν στο καθεστώς της αποταμίευσης, αναστέλλεται η είσπραξη δασμού και κάθε φόρου ή τέλους. Οι δασμοφορολογικές επιβαρύνσεις καταβάλλονται, όταν τα εμπορεύματα τεθούν σε ανάλωση

στο εσωτερικό της χώρας. Είναι αυτονόητο, ότι, όταν τα εμπορεύματα αποστέλλονται ή εξάγονται από το καθεστώς της αποταμίευσης στο εξωτερικό (χώρα ΕΟΚ ή τρίτη χώρα) ή με τα εμπορεύματα αυτά γίνεται εφοδιασμός πλοίων που εκτελούν πλόες εξωτερικού ή μικτούς ή εφοδιάζονται αεροσκάφη που εκτελούν διεθνείς πτήσεις, δεν καταβάλλονται δασμοφορολογικές επιβαρύνσεις.

Τα εμπορεύματα μπορούν, με βάση τις εθνικές διατάξεις να παραμείνουν στο καθεστώς αυτό μέχρι 5 χρόνια.

Με βάση τις διατάξεις του κοινοτικού πλέον δικαίου (άρθρο 17 του βασικού Καν/ΕΟΚ 2503/88), του οποίου επίκειται η εφαρμογή, η προθεσμία παραμονής των εμπορευμάτων στο καθεστώς της τελωνειακής αποταμίευσης είναι απεριόριστη.

### **Αποθήκες τελωνειακής αποταμίευσης**

Τέτοιες αποθήκες είναι κάθε χώρος στεγασμένος ή μη, που έχει εγκριθεί από την αρμόδια τελωνειακή υπηρεσία να δέχεται εμπορεύματα που έχουν τεθεί στο καθεστώς της τελωνειακής αποταμίευσης.

### **Τύπος και κατηγορίες αποθηκών τελωνειακής αποταμίευσης**

Ο βασικός κανονισμός/ΕΟΚ 2503/88 προβλέπει δύο κατηγορίες αποθηκών τελωνειακής αποταμίευσης. Τις **δημόσιες** και τις **ιδιωτικές**.

Ο διαχωρισμός αυτός γίνεται με βάση τη δυνατότητα που παρέχεται για αποταμίευση εμπορευμάτων από ένα ή περισσότερα πρόσωπα στις εν λόγω αποθήκες. Έτσι στις δημόσιες αποθήκες μπορούν να αποταμιεύσουν περισσότερα από ένα πρόσωπο, ενώ στις ιδιωτικές μπορεί να αποταμιεύσει μόνο ο ίδιος ο διαχειριστής της αποθήκης

Εν τούτοις αυτή η φαινομενική διαφορά (δημόσιων-ιδιωτικών) είναι ουσιαστικά ανύπαρκτη αφού, θα εκθέσουμε παρακάτω, ο διαχειριστής ιδιωτικής αποθήκης μπορεί να αποταμιεύσει και εμπορεύματα που ανήκουν σε άλλα πρόσωπα.

## Τύποι δημοσίων αποθηκών τελωνειακής αποταμίευσης

Οι δημόσιες αποθήκες διακρίνονται σε τρεις τύπους.

α) **Ο Τύπος Α.** Στην αποθήκη αυτή μπορούν να αποταμιεύουν τρίτα πρόσωπα στο όνομά τους υπό την ευθύνη του διαχειριστή της αποθήκης τόσο για τη διαχείριση των εμπορευμάτων, όσο και για τη σωστή εφαρμογή των νομικών κανόνων που διέπουν το καθεστώς της αποταμίευσης.

β) **Ο Τύπος Β.** Πρόκειται για δημόσια αποθήκη, με την παραπάνω έννοια, στην οποία μπορούν να αποταμιεύουν πολλοί αποταμιευτές, αλλά την ευθύνη έχει κάθε αποταμιευτής για τα εμπορεύματα που αποταμιεύει στο όνομά του. Ο διαχειριστής στον τύπο αυτό αποθήκης έχει μόνο ευθύνη για τη σωστή διαχείριση των εμπορευμάτων.

γ) **Ως δημόσιες αποθήκες** θεωρούνται και εκείνες που διατίθενται από τα τελωνεία τα οποία είναι και διαχειριστές αυτών.

## Τύποι ιδιωτικών αποθηκών

Οι ιδιωτικές αποθήκες διακρίνονται σε τύπο Γ, Δ και Ε. Κοινό χαρακτηριστικό και των τριών αυτών τύπων είναι, ότι η ιδιότητα του διαχειριστή και του αποταμιευτή συμπίπτουν στο ίδιο πρόσωπο και ότι τα εμπορεύματα δεν είναι απαραίτητο να νήκουν στο διαχειριστή – αποταμιευτή.

Π.χ. μία μεταφορική εταιρία που είναι διαχειριστής ιδιωτικής αποθήκης μπορεί να αποταμιεύει εμπορεύματα που μεταφέρει και τα οποία βάσει των φορτωτικών εγγράφων ανήκουν σε άλλα πρόσωπα.

## Τερματισμός του καθεστώτος της τελωνειακής αποταμίευσης

Το καθεστώς της τελωνειακής αποταμίευσης ολοκληρώνεται με τη διάθεση των εμπορευμάτων σε ένα από τους παρακάτω προορισμούς:

1. Ανάλωση των εμπορευμάτων στο εσωτερικό της χώρας σύμφωνα με τις διατάξεις της τελωνειακής και δασμολογικής νομοθεσίας (καταβολή δασμών και φόρων εφόσον πρόκειται για εμπορεύματα τρίτων χωρών ή μόνο φόρων, αν πρόκειται για κοινοτικά προϊόντα).



2. Θέση των εμπορευμάτων σε ένα άλλο τελωνειακό καθεστώς, όπως π.χ. της ενεργητικής τελειοποίησης, διαμετακόμισης κ.λ.π.
3. Θέση των εμπορευμάτων σε ελεύθερη Ζώνη ή Ελεύθερη Αποθήκη.
4. Εξαγωγή των εμπορευμάτων σε τρίτες χώρες ή αποστολή αυτών σε χώρες της ΕΟΚ.

### **Επιπτώσεις, όσον αφορά το Φ.Π.Α., στο καθεστώς της τελωνειακής αποταμίευσης μετά την κατάργηση των φορολογικών συνόρων.**

Μετά την 1-1-1993 δεν επήλθε καμμία μεταβολή ως προς την απαλλαγή από το Φ.Π.Α. και εξακολουθεί να ισχύει, τόσο για τα εγχώρια και κοινοτικά, όσο και για τα προϊόντα τρίτων χωρών που θέτονται στο εν λόγω καθεστώς.

Απλώς να επισημάνουμε, ότι τα εμπορεύματα που πρόκειται να αποταμιευθούν (εγχώρια, κοινοτικά και τρίτων χωρών) πρέπει να προσκομισθούν στο τελωνείο για την τήρηση των τελωνειακών διαδικασιών που προβλέπονται για το καθεστώς αυτό όχι μόνο για τα εμπορεύματα τρίτων, αλλά και για τα εγχώρια και κοινοτικά εμπορεύματα (άρθρο 21 του αυτού ως άνω νόμου 1642/86, όπως ισχύει).

### **5.3.β. Ελεύθερη Ζώνη και ελεύθερη αποθήκη (Καν/ΕΟΚ 2504/88, 2562/90)**

Με τον όρο Ελεύθερη Ζώνη, νοείται το τμήμα του τελωνειακού εδάφους της χώρας, το οποίο είναι αποχωρισμένο από το υπόλοιπο τελωνειακό έδαφος, εκτός του οποίου θεωρείται, όσον αφορά την επιβολή εισαγωγικών δασμών και φόρων ότι τα εμπορεύματα που εισέρχονται (μέσα στη Ζώνη) δεν βρίσκονται στο τελωνειακό έδαφος της χώρας.

Η μόνη διαφορά μεταξύ των Ελεύθερων Ζωνών και Ελεύθερων Αποθηκών είναι ότι οι πρώτες αποτελούν έργα επενδυτικής πολιτικής και ιδρύονται από το κράτος, ενώ οι δεύτερες αναγνωρίζονται ύστερα από υποβολή αίτησης εκ μέρους των ενδιαφερομένων.

Οι Ελεύθερες Ζώνες ιδρύονται για να εξυπηρετήσουν το εισαγωγικό, αλλά κυρίως το εξαγωγικό εμπόριο. Η εξυπηρέτηση αυτή παρέχεται με τη δυνατότητα απεριόριστης παραμονής των εμπορευμάτων (εγχωρίων κοινοτικών και τρίτων χωρών) στο χώρο της Ελεύθερης Ζώνης χωρίς την καταβολή των δασμοφορολογικών επιβαρύνσεων, κατά περίπτωση.

Και στα δύο αυτά καθεστώτα, της Ελεύθερης Ζώνης και Ελεύθερης Αποθήκης δεν επέρχεται καμία μεταβολή ως προς την απαλλαγή από Φ.Π.Α.

### **5.3.γ. Ενεργητική Τελειοποίηση (Καν/ΕΟΚ 1999/85, 2228/91).**

Πολλές επιχειρήσεις στα πλαίσια του διεθνούς ανταγωνισμού χρησιμοποιούν για την παραγωγή των προϊόντων τους αλλοδαπά εμπορεύματα (πρώτες ύλες κ.λ.π.).

Η επιβάρυνση των εμπορευμάτων αυτών με δασμούς και φόρους θα έθετε σε άνιση μεταχείριση τις επιχειρήσεις αυτές σε σύγκριση με τις αλλοδαπές, για τα προϊόντα που προορίζονται να διατεθούν σε διεθνή αγορά.

Τα κράτη στην προσπάθειά τους να περιορίσουν το κόστος των προϊόντων που εξάγονται, καθιέρωσαν τελωνειακές διαδικασίες με τις οποίες δεν επιβαρύνουν με δασμούς και φόρους τα εμπορεύματα που χρησιμοποιούνται για την παραγωγή προϊόντων τα οποία προορίζονται να εξαχθούν.

Με τις διαδικασίες αυτές διευκολύνονται οι εξαγωγές με άμεση συνέπεια την αύξηση της παραγωγής, της απασχόλησης και την ανάπτυξη, γενικά, της εθνικής οικονομίας.

Το τελωνειακό καθεστώς που ρυθμίζει την εισαγωγή εμπορευμάτων που έχουν σκοπό να χρησιμοποιηθούν για την παραγωγή προϊόντων που προορίζονται για επανεξαγωγή, ονομάζεται «ενεργητική τελειοποίηση».

Η τελωνειακή διαδικασία που εφαρμόζεται στην ενεργητική τελειοποίηση, συνιστάται, βασικό, στην παρακολούθηση, ότι τα εμπορεύματα που εισάγονται χωρίς δασμούς και φόρους θα μεταποιηθούν και θα επανεξαχθούν με μορφή ενός άλλου προϊόντος μέσα σε ορισμένη προθεσμία.

Ο νόμος με τον οποίο καθιερώθηκε ο Φ.Π.Α. (ν.1642/86) έδωσε για πρώτη φορά τη δυνατότητα υπαγωγής και εγχωρίων πρώτων υλών στο καθεστώς της ενεργητικής τελειοποίησης.

Με τη ρύθμιση αυτή τα εγχώρια προϊόντα γίνονται πιο ανταγωνιστικά και τούτο γιατί εξομοιώνονται με εκείνα που εισάγονται από το εξωτερικό και θέτονται στο καθεστώς της ενεργητικής τελειοποίησης. Με τον τρόπο αυτό γίνεται ίση μεταχείριση εγχωρίων και αλλοδαπών προϊόντων.

Η διαδικασία υπαγωγής των εγχωρίων πρώτων υλών στο καθεστώς της ενεργητικής τελειοποίησης έχει καθοριστεί με την αριθμ. Δ.1320/87 Απόφαση του Υπουργού των Οικονομικών που εκδόθηκε κατ' εξουσιοδότηση του άρθρου 21 του ως άνω νόμου (ν.1642/86).

Η απαλλαγή από Φ.Π.Α. των εμπορευμάτων που θέτονται στο καθεστώς της ενεργητικής τελειοποίησης ισχύει μετά την 1-1-1993 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 του ν.1642/86, όπως ισχύει και με την διαδικασία της Α.Υ.Ο. 1757/109/23-11-1992 που αντικατέστησε την παραπάνω Α.Υ.Ο. Δ.1320/86.

**Στο καθεστώς αυτό, σύμφωνα με τις διατάξεις που ισχύουν, υπάγονται τα παρακάτω εμπορεύματα:**

- εμπορεύματα τρίτων χωρών, τα οποία μετά από μεταποίηση εξάγονται σε τρίτες χώρες,
- κοινοτικά εμπορεύματα, συμπεριλαμβανομένων των εγχωρίων, εφόσον προορίζονται να εξαχθούν μεταποιημένα σε τρίτες χώρες,
- εμπορεύματα, καθώς και ενδιάμεσα ή παράγωγα προϊόντα των ως άνω περιπτώσεων, τα οποία μεταβιβάζονται σε τρίτο δικαιούχο, για περαιτέρω μεταποίηση και εξαγωγή σε τρίτες χώρες.

Κατά τη γνώμη μας τα ενδοκοινοτικά εμπορεύματα ενδείκνυται να τεθούν στο παραπάνω καθεστώς, όταν κατά τη μεταποίηση χρησιμοποιούνται πρώτες ύλες τρίτων χωρών, κοινοτικές ή εγχώριες και κοινοτικές ή πρώτες ύλες και των τριών αυτών περιπτώσεων και τούτο διατί κατά την εξαγωγή διευκολύνεται η χορήγηση από τα Τελωνεία των αναγκαίων για την οριστικοποίηση από Φ.Π.Α. δικαιολογητικών.

**Διαδικασία μεταβίβασης και απαλλαγής από Φ.Π.Α. εμπορευμάτων ή παράγωγων προϊόντων που βρίσκονται στο καθεστώς της ενεργητικής τελειοποίησης σε άλλα πρόσωπα.**

Με απόφαση του ΥΠ.ΟΙΚ., που εκδόθηκε κατ' εξουσιοδότηση του άρθρου 21 του ν.1642/86, όπως αντικαταστάθηκε από την διάταξη του άρθρου 1 παρ. 30 του ν.2093/92 καθορίστηκε η διαδικασία μεταβίβασης εμπορευμάτων (πρώτων υλών) ενδιάμεσων ή παράγωγων προϊόντων της εγχώριας βιομηχανίας – βιοτεχνίας που βρίσκονταν στο καθεστώς της ενεργητικής τελειοποίησης σε άλλα πρόσωπα, που δικαιούνται εισαγωγής με το παραπάνω καθεστώς ίδιων ειδών, με σκοπό την παραπέρα τελειοποίηση και την παραγωγή νέων παραγώγων προϊόντων που εξάγονται στο εξωτερικό. Με την απόφαση αυτή καθορίστηκε ο τρόπος τακτοποίησης του Φ.Π.Α. των εμπορευμάτων που μεταβιβάζονται.

**Ειδικότερα:**

Τα παραπάνω είδη που μεταβιβάζονται και τα οποία αποτελούν για τους νέους δικαιούχους εμπορεύματα (πρώτες ύλες) για παραπέρα τελειοποίησης παραδίδονται με το καθεστώς της ενεργητικής τελειοποίησης και με την τήρηση της ακόλουθης διαδικασίας:

1. Κατατίθεται από το νέο αγοραστή-μεταποιητή, στην αρμόδια χωρικά τελωνειακή αρχή (τελωνειακή περιφέρεια του τόπου των εγκαταστάσεων του) αίτηση εις τριπλούν στην οποία αναγράφεται το είδος, το καθαρό βάρος, η αξία, η δασμολογική κλάση των εμπορευμάτων, η

επεξεργασία που πρόκειται να υποστούν αυτά, όπως επίσης και τα παραστατικά υπαγωγής των στο εν λόγω καθεστώς.

Η παραπάνω αρχή αφού διαπιστώσει ότι ο αγοραστής – μεταποιητής έχει τις προϋποθέσεις υπαγωγής στο καθεστώς αυτό, όπως και στην περίπτωση των εισαγομένων πρώτων υλών κάνει πράξη ότι «εγκρίνεται η παραλαβή» και καθορίζει την προθεσμία εξαγωγής και στη συνέχεια δίνει το ένα αντίγραφο στον ενδιαφερόμενο, το άλλο κοινοποιεί στο Τελωνείο που είναι αρμόδιο για την παρακολούθηση και το τρίτο παραμένει στο αρχείο της.

Η αίτηση αυτή επέχει θέση έγκρισης.

Ο αρχικός μεταποιητής – προμηθευτής παραδίδει τα εμπορεύματα στον αγοραστή με θεωρημένο «Τιμολόγιο Πώλησης – Δελτίο Αποστολής» ή τιμολόγιο, στο οποίο απαραίτητα αναφέρονται:

- α) τα στοιχεία του αγοραστή και ο αριθμός φορολογικού μητρώου του
- β) η αρμόδια Οικονομική Εφορία στην οποία αυτός (αγοραστής) φορολογείται
- γ) το είδος, η ποσότητα, η δασμολογική κλάση και η αξία των εμπορευμάτων που μεταβιβάζονται
- δ) ο συνταλεστής του φόρου προστιθέμενης αξίας που αντιστοιχεί
- ε) ο αριθμός της σχετικής έγκρισης υπαγωγής του αγοραστή στο κάθεστώς ενεργητικής τελειοποίησης και
- στ) η διασάφηση μεταποίησης (αριθμός, ακριβής ημερομηνία και τελωνείο) από την οποία προέρχονται τα μεταβιβαζόμενα εμπορεύματα.

Για τη λειτουργία, εφαρμογή και τερματισμό του καθεστώτος το παραπάνω αναφερόμενο φορολογικό στοιχείο («Τιμολόγιο Πώλησης – Δελτίο Αποστολής ή Τιμολόγιο») είναι οριστικό.

Τα μεταβιβαζόμενα εμπορεύματα μεταφέρονται στους χώρους του αγοραστή χωρίς την τήρηση άλλης τελωνειακής διαδικασίας.

Κατά τη μεταφορά τους συνοδεύονται από το παραπάνω αναφερόμενο φορολογικό στοιχείο και τα λοιπά φορτωτικά έγγραφα.

Ο αγοραστής μετά την παραλαβή των εμπορευμάτων καταθέτει, στο αρμόδιο τελωνείο παρακολούθησης του, αίτηση μαζί με το τιμολόγιο και τα λοιπά φορτωτικά έγγραφα, με την οποία ζητάει την παραλαβή των εμπορευμάτων αυτών με το καθεστώς της ενεργητικής τελειοποίησης.

Η αίτηση αυτή καταχωρείται σαν δηλωτικό εισαγωγής και με βάση αυτή κατατίθεται η διασάφηση μεταποίησης.

Η τελωνειακή αρχή προβαίνει στην επαλήθευση των εμπορευμάτων.

Η επαλήθευση γίνεται με αντιπροσωπευτικό δείγμα που με ευθύνη του προσκομίζει ο αγοραστής, με δυνατότητα καθολικού τελωνειακού ελέγχου, όπου αυτό κρίνεται απαραίτητο.

Σε περίπτωση που, για λόγους αντικειμενικής αδυναμίας, είναι αδύνατη η προσκόμιση δείγματος η επαλήθευση πραγματοποιείται στις εγκαταστάσεις του αγοραστή.

Στη νέα διασάφηση του αγοραστή χρεώνονται οι δασμοί και λοιπές επιβαρύνσεις που αναλογούν στις πρώτες ύλες που χρησιμοποιήθηκαν για την παραγωγή των ειδών που μεταβιβάζονται καθώς και ο φόρος προστιθέμενης αξίας που αναλογεί στα έτοιμα αυτά είδη όπως αυτός προκύπτει από το σχετικό φορολογικό στοιχείο μεταβίβασης.

Η μεταβίβαση εμπορευμάτων, τα οποία δεν έχουν υποστεί καμία τελειοποίηση από τον αρχικό παραλήπτη, επιτρέπεται ύστερα από έγκριση της αρμόδιας τελωνειακής αρχής και εφόσον υπάρχουν λόγοι, που να δικαιολογούν την μεταβίβαση (π.χ. ακύρωση παραγγελίας), οι οποίοι διατυπώνονται σε σχετική αίτηση του παραλήπτη προς την παραπάνω τελωνειακή αρχή, η οποία πρέπει να υποβάλλεται προτού λήξει η προθεσμία επανεξέτασης των εμπορευμάτων.

Για την είσπραξη (σε περίπτωση μη επανεξαγωγής) των επιβαρύνσεων που η καταβολή τους έχει ανασταλεί κατατίθεται από τον αγοραστή η προβλεπόμενη από τις διατάξεις εγγύηση.

Η αρχική διασάφηση μεταποίησης πιστώνεται με αντίγραφο της νέας διασάφησης και με βάση τους συντελεστές απόδοσης που καθορίζονται στη σχετική (πιστωτική) απόφαση.

### **Τακτοποίηση του Φ.Π.Α. των εμπορευμάτων που μεταβιβάζονται.**

Για την τακτοποίηση του φόρου προστιθέμενης αξίας χορηγείται στον αγοραστή θεωρημένο αντίγραφο της νέας διασάφησης μεταποίησης, προκειμένου αυτός να το παραδώσει στον προμηθευτή, μέσα σε 15 ημέρες από την κατάθεση της νέας διασάφησης μεταποίησης.

Στη νέα διασάφηση μεταποίησης γίνεται σχετική πράξη για τα χορηγούμενα θεωρημένα αντίγραφα, στα δε αντίγραφα ο σκοπός χορήγησης τους.

Ο προμηθευτής επισυνάπτει υποχρεωτικά το αντίγραφο του παραπάνω τελωνειακού παραστατικού στο πιστωτικό τιμολόγιο που θα εκδώσει για την έκπτωση του φόρου πρόστιθέμενης αξίας που έχει αναγραφεί στο σχετικό τιμολόγιο πώλησης. Το πιστωτικό αυτό τιμολόγιο δεν μπορεί να εκδοθεί μετά την λήξη της πιο πάνω προθεσμίας των 15 ημερών.

### **Χρόνος κατάθεσης της νέας διασάφησης μεταποίησης**

Η κατάθεση της νέας διασάφησης μεταποίησης από τον νέο αγοραστή - μεταποιητή πρέπει να γίνεται υποχρεωτικά μέσα σε 40 ημέρες το αργότερο από την έκδοση του τιμολογίου μεταβίβασης.

Αν η διασάφηση δεν κατατεθεί από τον νέο μεταποιητή μέσα στην παραπάνω προθεσμία δεν γίνεται δεκτή από το αρμόδιο Τελωνείο. Αυτό σημαίνει, ότι η εν λόγω προθεσμία έχει ανατρεπτικό χαρακτήρα και όχι ενδεικτικό. Στη περίπτωση αυτή (μη εμπρόθεσμη κατάθεση της νέας διασάφησης), ο προμηθευτής υποχρεούται στην απόδοση του φόρου που αναλογεί.

Σαν προθεσμία τερματισμού του καθεστώτος για τον πρώτο μεταποιητή λαμβάνεται η ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου με την προϋπό-

θεση όμως, ότι η νέα διασάφηση έχει κατατεθεί μέσα στην προθεσμία των 40 ημερών.

Για το νέο δικαιούχο αρχίζει νέα προθεσμία η οποία υπολογίζεται από την ημερομηνία κατάθεσης της νέας διασάφησης μεταποίησης.

### **Τακτοποίηση των διασαφήσεων μεταποίησης**

Η τακτοποίηση (πίστωση) των διασαφήσεων μεταποίησης που κατάτίθενται από τους αγοραστές γίνεται με αντίγραφο διασαφήσεων εξαγωγής. Η τακτοποίηση μπορεί να γίνει και με άλλα ισοδύναμα τελωνειακά παραστατικά ανάλογα με τον τρόπο τερματισμού του καθεστώτος. Π.χ. είναι δυνατόν ο μεταποιητής που πιέζεται από την προθεσμία που ισχύει στο καθεστώς της ενεργητικής τελειοποίησης αντί να εξάγει τα έτοιμα προϊόντα, να θέσει αυτά στο καθεστώς της τελωνειακής αποταμίευσης μέχρι να βρεί αγοραστή στο εξωτερικό. Στην περίπτωση αυτή η διασάφηση μεταποίησης θα πιστωθεί με αντίγραφο της διασάφησης αποταμίευσης.

### **Ενέργειες του τελωνείου σε περίπτωση μη εμπρόθεσμης εξαγωγής των έτοιμων προϊόντων**

Όταν τα έτοιμα προϊόντα που έχουν παραχθεί από τις πρώτες ύλες που είχαν παραληφθεί με το καθεστώς της ενεργητικής τελειοποίησης δεν εξαχθούν μέσα στην προθεσμία που έχει καθορισθεί ή γενικότερα δεν λάβουν εμπρόθεσμα έναν από τους προσδιορισμούς τερματισμού του καθεστώτος, το αρμόδιο Τελωνείο, πρέπει να επιδιώξει την είσπραξη των αναλογούντων εισαγωγικών δασμών και λοιπών επιβαρύνσεων καθώς και του Φ.Π.Α. που είναι χρεωμένος στη νέα διασάφηση μεταποίησης.

Σημειώνεται, ότι σε κάθε περίπτωση που έχει λήξει η προθεσμία επανεξαγωγής και οποιαδήποτε παράτασή της και τα εμπορεύματα ως και τα παράγωγα προϊόντα δεν έχουν λάβει ένα από τους προβλεπόμενους προορισμούς τερματισμού του καθεστώτος της ενεργητικής τελειοποίησης, η αρμόδια Τελωνειακή Αρχή, παράλληλα με τη διαδικασία



είσπραξης των οφειλομένων επιβαρύνσεων, πρέπει να γνωστοποιήσει στη Δ.Ο.Υ. που υπάγεται ο υπόχρεος (μεταποιητής) τις ποσότητες και αξίες αυτών που δεν επανεξαχθήκανε.

### **Μετάβαση υλικών συσκευασίας**

Έτοιμα υλικά συσκευασίας που παράγονται από πρώτες ύλες που έχουν παραληφθεί με το καθεστώς της ενεργητικής τελειοποίησης μπορούν να μεταβιβάζονται σε εξαγωγές με σκοπό τη συσκευασία εγχώριων ή παράγωγων προϊόντων και εξαγωγή τους από τους ίδιους παραπάνω εξαγωγείς.

Για την πραγματοποίηση της παραπάνω μεταβίβασης ο αγοραστής – εξαγωγέας καταθέτει στην αρμόδια τελωνειακή αρχή που είναι αρμόδια για την παρακολούθηση του (του τόπου των εγκαταστάσεών του) αίτηση εις διπλούν με την οποία ζητάει την υπαγωγή του στο καθεστώς της «προσωρινής εισαγωγής», αναφέροντας παράλληλα το είδος και την ποσότητα των υλικών που πρόκειται να προμηθευτεί.

Η παραπάνω τελωνειακή αρχή εξετάζει αν συντρέχουν στο πρόσωπο του ενδιαφερόμενου οι ίδιες προϋποθέσεις που απαιτούνται και για τα εισαγόμενα τέτοια υλικά και στη συνέχεια κάνει πράξη, στην αίτηση «ότι εγκρίνεται η παραλαβή» παραδίδοντας το ένα αντίγραφο στον ενδιαφερόμενο, ενώ το άλλο παραμένει στο αρχείο της.

Κατά τα λοιπά τηρείται η ίδια διαδικασία που περιγράψαμε αναλυτικά παραπάνω κατά τη μεταβίβαση εμπορευμάτων (πρώτων υλών), ενδιάμεσων ή παράγωγων προϊόντων.

Το τελωνειακό παραστατικό που κατατίθεται από τον αγοραστή είναι διασάφηση εισαγωγής, όπως και στην περίπτωση των εισαγομένων έτοιμων υλικών συσκευασίας.

Σε κάθε περίπτωση που έχει λήξει η προθεσμία επανεξαγωγής και κάθε παράταση που τυχόν έχει δοθεί και τα υλικά συσκευασίας δεν έχουν λάβει ένα από τους προορισμούς που προβλέπονται για τον τερματισμό του καθεστώτος, το αρμόδιο Τελωνείο, παράλληλα με τη διαδικασία

είσπραξης των επιβαρύνσεων που οφείλονται, πρέπει να γνωρίσει στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. που υπάγεται ο υπόχρεος, τα είδη, τις ποσότητες και τις αξίες των υλικών που δεν έχουν επανεξαχθεί.

### **Παράδειγμα μεταβίβασης εμπορευμάτων στο καθεστώς της ενεργητικής τελειοποίησης.**

Ο μεταποιητής «Κ» φέρει από τρίτη χώρα αποκόμματα γουνοδερμάτων για την κατασκευή ετοιμών γουνοδερμάτων, τα οποία και κατασκεύασε. Τα έτοιμα αυτά γουνοδέρματα, μεταβιβάζει στη συνέχεια στον «Λ» για την παραγωγή γούνινων παλτών.

Η μεταβίβαση αυτή πρέπει να γίνει, σύμφωνα με όσα έχουν εκτεθεί παραπάνω, με κατάθεση στο αρμόδιο Τελωνείο, διασάφησης μεταποίησης από τον αγοραστή.

Στην περίπτωση αυτή το τιμολόγιο που θα εκδώσει ο Κ προς τον Λ δεν επιβαρύνεται με Φ.Π.Α., γιατί τα αγαθά παρέμειναν στο καθεστώς της ενεργητικής τελειοποίησης.

### **5.3.δ. Προσωρινή εναπόθεση (Καν/ΕΟΚ 4151/88).**

Όταν τα εμπορεύματα κομίζονται από το εξωτερικό μπορούν να παραμείνουν στις αποθήκες του Τελωνείου ή σε ιδιωτικές αποθήκες του παραλήπτη για ένα μικρό χρονικό διάστημα (μέχρι 15 ημέρες) ώσπου να δοθεί απ' αυτόν (παραλήπτη) ανάλογος προορισμός (τελωνισμός σε ανάλυση, αποταμίευση, επανεξαγωγή κ.λ.π.).

Το καθεστώς αυτό ονομάζεται προσωρινή εναπόθεση.

Σημειώνεται, ότι για να επιτραπεί η εναπόθεση εμπορευμάτων σε ιδιωτικές αποθήκες που διαθέτει ο παραλήπτης, θα πρέπει οι αποθήκες αυτές να έχουν προηγουμένως εγκριθεί από το αρμόδιο τελωνείο στη χωρική δικαιοδοσία του οποίου βρίσκονται.

Μετά την κατάργηση των φορολογικών συνόρων (1-1-1993) δεν επήλθε καμμία μεταβολή στο εν λόγω καθεστώς, όσον αφορά την

απαλλαγή από το Φ.Π.Α. (για όσο χρόνο τα εμπορεύματα παραμένουν στο καθεστώς αυτό).

### **5.3.ε. Προσωρινή εισαγωγή (Καν/ΕΟΚ 359/82, 1751/84, ν.1684/87).**

Παράλληλα με την ανάπτυξη των οικονομικών πολιτιστικών και κοινωνικών σχέσεων μεταξύ των κρατών αναπτύχθηκε και η επικοινωνία των ανθρώπων με άμεση συνέπεια τη μετακίνηση και μεταφορά αγαθών από ένα κράτος σε άλλο, τα οποία προορίζονται να χρησιμοποιηθούν σε ένα τόπο για περιορισμένο χρονικό διάστημα.

Η επιβάρυνση των αγαθών αυτών με δασμούς και φόρους θα δημιουργούσε προβλήματα στην επικοινωνία και θα καθυστερούσε η ανάπτυξη των παραπάνω σχέσεων.

Έτσι καθιερώθηκε με διάφορες συμβάσεις μεταξύ των κρατών η προσωρινή εισαγωγή αγαθών χωρίς την καταβολή των δασμοφορολογικών επιβαρύνσεων.

Αναφορικά με την αναστολή είσπραξης του Φ.Π.Α. και άλλων φορολογικών επιβαρύνσεων, το θέμα αυτό ρυθμίζεται από το άρθρο 21 του ν.2642/86 για το Φ.Π.Α. και το ν.1684/87.

Αν πρόκειται για εμπορεύματα που εισάγονται από τρίτες χώρες, η αναστολή είσπραξης των δασμών ρυθμίζεται από τους κανονισμούς ΕΟΚ 3599/82 και 1751/84 όπως τροποποιήθηκαν και συμπληρώθηκαν μεταγενέστερα.

Στα πλαίσια της κατάργησης της έννοιας της εισαγωγής μεταξύ των κρατών μελών, καταργήθηκε και η απαλλαγή από το Φ.Π.Α. προσωρινά εισαγόμενων αγαθών, εκτός των μεταφορικών μέσων, των πελατών και των εμπορευματοκιβωτίων, που προέρχονται από κράτος-μέλος. Η απαλλαγή ισχύει πλέον για αγαθά που προέρχονται από τρίτες χώρες.

### **5.3.στ. Τελωνειακή επίβλεψη, ελεύθερα Τελωνειακά Συγκροτήματα ελεύθεροι τελωνειακοί χώροι.**

Για αναπτυξιακούς λόγους το κράτος καθιέρωσε τα τελωνειακά καθεστώτα, με τα οποία δίνεται η δυνατότητα στις εγκαταστημένες μέσα στους χώρους αυτούς επιχειρήσεις να προμηθεύονται εγχώριες και άλλο-δαπές πρώτες και βοηθητικές ύλες χωρίς επιβαρύνσεις δασμοφορολογικές. Με τον τρόπο αυτό οι επιχειρήσεις αποφεύγουν τη δέσμευση χρηματικών κεφαλαίων, αφού τις δασμοφορολογικές επιβαρύνσεις καταβάλλουν μόνο και όταν από τους χώρους αυτούς εισάγουν στη χώρα έτοιμα αγαθά.

Έτσι διευκολύνονται οι εξαγωγές και οι πράξεις που εξομοιώνονται με εξαγωγές (κατασκευή πλοίων, επισκευές πλοίων κ.λ.π.), αφού οι πιο πολλές από τις επιχειρήσεις αυτές αναπτύσσουν κατά βνήση εξαγωγική δραστηριότητα, ή τοιαύτη απαλλασσόμενη με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών.

Όταν από τους επιβλεπόμενους από τα Τελωνεία ως άνω χώρους εισάγονται για ανάλυση έτοιμα αγαθά στο εσωτερικό της χώρας, οι φορολογικές κ.λ.π. επιβαρύνσεις βεβαιώνονται και εισπράττονται από τα τελωνεία που επιβλέπουν και φρουρούν τους χώρους.

Ενδεικτικά αναφέρουμε, παρακάτω επιχειρήσεις που λειτουργούν με ειδικό τελωνειακό καθεστώς από αυτά που αναφέρονται πιο πάνω.

**α) Ναυπηγεία**

**β) Διυλιστήρια πετρελαίου**

**γ) Ελεύθερα Τελωνειακά Συγκροτήματα πετρελαιοειδών**

**δ) Ελληνική Βιομηχανία Όπλων (ΕΒΟ)**

**ε) Ελληνική Αεροπορική Βιομηχανία (ΕΑΒ)**

**στ) ΠΥΡΚΑΛ ΑΕ**

**ζ) Αλουμινίου της Ελλάδος ΑΕ**

### Απαλλαγή από Φ.Π.Α. ειδών που θέτονται στα παραπάνω ειδικά τελωνειακά καθεστώτα.

Τα αγαθά (πρώτες και βοηθητικές ύλες) που θέτονται στα ως άνω καθεστώτα απαλλάσσονται από Φ.Π.Α., όπως και από τις λοιπές δασμοφορολογικές επιβαρύνσεις. Η απαλλαγή από Φ.Π.Α. προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 21 του ν.1642/86.

Η απαλλαγή από Φ.Π.Α. καλύπτει τόσο τα εγχώρια και εμπορεύματα τρίτων χωρών, όσο και αυτά που αποκτώνται από άλλα κράτη μέλη (κοινοτικά), όταν και τα τελευταία αυτά προϊόντα επιθυμεί ο δικαιούχος να τα θέσει σε τέτοια καθεστώτα.

Να σημειωθεί ότι η απαλλαγή αυτή καλύπτει μόνο τις πρώτες και βοηθητικές ύλες που είναι απαραίτητες για την παραγωγή των προϊόντων από τις επιχειρήσεις που λειτουργούν με ένα από τα ως άνω καθεστώτα, καιόχι και τον κάθε φύσης πάγιο ή μη εξοπλισμό αυτών.

Επίσης οι υπηρεσίες που παρέχονται στα αγαθά που βρίσκονται στα ειδικά ως άνω τελωνειακά καθεστώτα ως και τα είδη που χρησιμοποιούνται για τη συντήρηση, βελτίωση της εμφάνισης συσκευασίας, επισκευής κ.λ.π. των ως άνω αγαθών και εφόσον τα αγαθά αυτά εξακολουθούν να παραμένουν στα εν λόγω ειδικά καθεστώτα, κατά το χρόνο παροχής των υπηρεσιών, απαλλάσσονται από Φ.Π.Α.

#### **5.4. Ειδικές απαλλαγές (άρθρο 22)**

Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού απαλλάσσονται από Φ.Π.Α.

1) Η παράδοση και η εισαγωγή πλοίων και πλωτών μέσων, καθώς και αντικειμένων και υλικών που προορίζονται να ενσωματωθούν ή να χρησιμοποιηθούν σ' αυτά εφόσον:

- Τα μέσα αυτά προορίζονται για την εμπορική ναύσιπλοΐα, την αλιεία ή άλλη εκμετάλλευσή τους, ή για διάλυση ή για χρήση από τις ένοπλες δυνάμεις και το δημόσιο γενικά. Στην έννοια των πλοίων και των πλωτών μέσων περιλαμβάνονται όχι μόνο τα κλασικά τύπου φορτηγά

ή επιγατηγά εμπορικά σκάφη, αλλά και είδη όπως πλοία-αντλίες, πλοία-φάροι, ρυμουλκά, βυθοκόροι κάθε τύπου, πλωτοί γερανοί, πλωτές δεξαμενές, ναυαγοσωστικά κ.λ.π.

Στην έννοια των αντικειμένων και υλικών περιλαμβάνονται εξαρτήματα και ανταλλακτικά, έπιπλα και σκέυη, τηλεοράσεις, ψυγεία, σωσίβιοι λέμβοι, δίκτυα αλιευτικών, φιάλες οξυγόνου σπογγαλιευτικών, φωτοβολίδες, οβίδες πολέμικών πλοίων, άγκυρες, βαρούλκα κ.λ.π., και είναι πράγματι πλωτά μέσα και δεν επιτελούν άλλους σκοπούς, π.χ. δεμένα μόνιμα σε διάφορες θέσεις, τέτοια μέσα που χρησιμοποιούνται σαν εστιατόρια, κέντρα διασκέδασης κ.λ.π.

Η απαλλαγή αφορά τόσο την αξία της παράδοσης ή εισαγωγής των μέσων αυτών, όσο και στις εισροές των υποκείμενων στο φόρο που πραγματοποιούν τις πράξεις αυτές, εφόσον βέβαια έχουν τέτοιο δικαίωμα, διότι με τις διατάξεις του άρθρου 23 του νόμου προβλέπεται για τις πράξεις του άρθρου αυτού δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών.

Δεν απαλλάσσονται από το φόρο οι πράξεις που αφορούν στην παράδοση ή εισαγωγή πλοίων και σκαφών που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό.

2) Η παράδοση και η εισαγωγή αεροσκαφών, καθώς και αντικειμένων και υλικών που προορίζονται να ενσωματωθούν ή να χρησιμοποιηθούν σ' αυτά, εφόσον:

- Τα μέσα αυτά προορίζονται για χρήση από τις ένοπλες δυνάμεις και το δημόσιο γενικά ή για εκμετάλλευση από αεροπορικές εταιρίες, που ενεργούν μεταφορές ή για διάλυση. Στην έννοια των αεροσκαφών περιλαμβάνονται αεροπλάνα γενικά, υδροπλάνα, ελικόπτερα, ανεμόπτερα κ.λ.π. που προορίζονται να χρησιμοποιηθούν για μεταφορές προσώπων ή πραγμάτων, ή για τις ανάγκες των ενόπλων δυνάμεων και του δημοσίου γενικά (ψεκασμοί, πυροσβέσεις, μεταφορές κ.λ.π.).

Όπως και στην προηγούμενη περίπτωση η απαλλαγή καλύπτει τόσο το Φ.Π.Α. της αξίας των αεροσκαφών, όσο και το φόρο των εισροών

των προσώπων που έχουν δικαίωμα έκπτωσης και που ασχολούνται με την εμπορία των ειδών αυτών, και

- είναι πράγματι μέσα άσκησης δραστηριότητας αερομεταφορών και δεν χρησιμοποιούνται για άλλες επί του εδάφους δραστηριότητες π.χ. κυλικεία, μπάρ, αναψυκτήρια κ.λ.π.

3) Η παράδοση και η εισαγωγή καυσίμων, λιπαντικών και λοιπών αγαθών που προορίζονται με τα μέσα των δύο προηγούμενων περιπτώσεων, εφόσον:

- Πρόκειται μόνο για τα αναφερόμενα παραπάνω είδη (καύσιμα, λιπαντικά και λοιπά αγαθά)
- Τα είδη αυτά προορίζονται αποκλειστικά για τα δικαιούχα απαλλαγής πρόσωπα που εκμεταλλεύονται ή χρησιμοποιούν τα πλοία, πλωτά μέσα ή αεροσκάφη.
- Τα μέσα αυτά πραγματοποιούν πλόες ή πτήσεις διεθνείς, ενδοκοινοτικούς ή μικτούς, ή
- αν πραγματοποιούν μόνο εσωτερικούς πλόες, σκάφη εμπορικής ναυσιπλοΐας εσωτερικού ή άλλης εκμετάλλευσης εσωτερικού και αλιευτικά που ψαρεύουν στα Ελληνικά χωρικά ύδατα (παράκτια αλιεία), η απαλλαγή προορίζεται μόνο στα καύσιμα και λιπαντικά.

Στην έννοια των πλοίων άλλης εκμετάλλευσης περιλαμβάνονται και τα τουριστικά επαγγελματικά σκάφη του ν.438/1976.

#### **5.4.α. Εφοδιασμοί πλοίων και αεροπλάνων**

Οι απαλλαγές από Φ.Π.Α. τροφοεφοδίων και υλικών πλοίων και αεροσκαφών που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν.1642/86 ισχύουν και μετά από 1-1-1993. Το αυτό ισχύει και για εισαγωγείς πλοίων και αεροσκαφών, με εξαίρεση τα πλοία και αεροσκάφη αναψυχής και αθλητισμού. Η εξαίρεση αυτή ισχύει και για υλικά που πρόκειται να ενσωματωθούν σε πλοία και αεροσκάφη αθλητισμού ή αναψυχής.

Η απαλλαγή από Φ.Π.Α. για τα παραπάνω είδη καλύπτει τόσο τα προερχόμενα από τρίτες χώρες, όσο και τα εγχώρια και κοινοτικά. Για την απαλλαγή από Φ.Π.Α. των κοινοτικών προϊόντων μετά την 1-1-1993 που προορίζονται για εφοδιασμούς πλοίων ακολουθείται η ίδια διαδικασία που ακολουθείται για τα εγχώρια προϊόντα.

#### **5.4.β. Απαλλαγές στην παράδοση αγαθών σε άλλο κράτος μέλος (άρθρο 22<sup>α</sup>)**

Οι διατάξεις του άρθρου που ισχύουν από 1-1-1993, τέθηκαν με την παράγραφο 33 του άρθρου 1 του νόμου 2093/92 και αφορούν στην απαλλαγή τόσο της παράδοσης αγαθών που προορίζονται να αποτελέσουν αντικείμενα ενδοκοινοτικής απόκτησης σε άλλο κράτος μέλος όσο και της ίδιας της ενδοκοινοτικής αποστολής αγαθών σε άλλο κράτος μέλος της κοινότητας.

Οι διατάξεις αυτές είναι αποτέλεσμα της αντικατάστασης της έννοιας της εξαγωγής προς τις χώρες της κοινότητας με την έννοια της ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών.

#### **Ειδικότερα:**

Για την κατανόηση των διατάξεων του νέου αυτού άρθρου είναι απαραίτητο να αναφερθούμε με λίγα λόγια στα παρακάτω θέματα:

#### **Πεδίο εφαρμογής της απαλλαγής**

Η διάταξη της περίπτωσης α) της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού καλύπτει τις πράξεις εκείνες αποστολής αγαθών οι οποίες σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5, θεωρούνται παραδόσεις αγαθών όταν πραγματοποιούνται στο εσωτερικό της χώρας, προς υποκείμενο στο φόρο άλλου κράτους μέλους, ο οποίος πραγματοποιεί πράξεις που του παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών του ή προς μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο άλλου κράτους μέλους, το οποίο όμως (νομικό πρόσωπο) έχει προηγουμένως καταστεί υποκείμενος στο φόρο σ' αυτό το άλλο κράτος μέλος και πραγματοποιεί πράξεις που του παρέχουν



δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών του και γενικότερα σε αναφερόμενα στην παράγραφο 2 του άρθρου 10α πρόσωπα.

Βασική προϋπόθεση για την εφαρμογή της διάταξης αυτής αποτελεί η πραγματική μετακίνηση των αγαθών προς ένα άλλο κράτος μέλος ανεξάρτητα από το αν τα αγαθά αυτά αποστέλλονται ή μεταφέρονται από την Ελλάδα προς το άλλο κράτος μέλος από τον ίδιο τον πωλητή ή από τον ίδιο τον αγοραστή ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό τους.

Δεν απαλλάσσονται οι παραδόσεις των αγαθών που πραγματοποιούνται προς:

α) αγρότες που ανήκουν στο ειδικό κατ' αποκοπήν καθεστώς Φ.Π.Α. στο κράτος μέλος εγκατάστασής των

β) υποκείμενους που πραγματοποιούν απαλλασσόμενες πράξεις χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών τους στο κράτος μέλος εγκατάστασής των νομοθεσία της χώρας του τότε:

α) Στο τιμολόγιο θα χρεωθεί Φ.Π.Α. με το συντελεστή που ισχύει στην Ελλάδα 18% και δεν θα φορολογηθεί η πράξη αυτή στην Ιταλία.

β) Στο τιμολόγιο δεν θα χρεωθεί Φ.Π.Α. στην Ελλάδα και η πράξη αυτή θα θεωρηθεί ως ενδοκοινοτική απόκτηση στην Ιταλία, όπου και θα φορολογηθεί, όταν ο γεωργός παρέχει στοιχεία στον προμηθευτή του «Σ» στον Πειραιά ότι διαθέτει Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α. Ιταλίας και αποδεικνύεται ότι είναι υπόχρεος για την καταβολή του φόρου αυτού στην Ιταλία.

### **ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ Γ':**

Η επιχείρηση » με έδρα την Καβάλα παραδίδει το 2002 μπουφάν δερμάτινα στην Γερμανική Αστυνομία αξίας 5869,41 ΕΥΡΩ.

Στο τιμολόγιο που εκδίδεται:

Χρεώνεται φόρος με το συντελεστή που ισχύει στην Ελλάδα 18% και δεν θα φορολογηθεί η πράξη αυτή στη Γερμανία.

Αντίθετα, για την πράξη αυτή δεν θα χρεωθεί φόρος στο τιμολόγιο, όταν παρέχεται στον προμηθευτή «Α» Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α. της Γερμανικής

Αστυνομίας, που σημαίνει ότι εκεί θα φορολογηθεί η πράξη αυτή. Τομίδιο θα συμβεί και στην περίπτωση που η πράξη αυτή είναι αξίας μεγαλύτερης των 7336,76 ΕΥΡΩ.

#### **5.4.γ. Παραδόσεις καινούργιων μεταφορικών μέσων**

Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 10α δίδεται η έννοια καινούργιο μεταφορικό μέσο. Με τις διατάξεις της περίπτωσης β) της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού ορίζεται ότι η περιστασιακή παράδοση καινούργιου μεταφορικού μέσου από υποκείμενο στο φόρο στο εσωτερικό της χώρας προς οποιονδήποτε αγοραστή άλλου κράτους μέλους απαλλάσσεται από το Φ.Π.Α. Οι παραδόσεις των αγαθών αυτών, σε κάθε περίπτωση, φορολογούνται στο κράτος προορισμού ως ενδοκοινοτικές απακτήσεις.

#### **5.4.δ. Παραδόσεις αγαθών που υπάγονται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης**

Όπως στην προηγούμενη περίπτωση, έτσι και στην παράδοση αγαθών που υπάγονται σε εναρμονισμένους, στις χώρες της κοινότητας ειδικούς φόρους κατανάλωσης, απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α. τα αγαθά αυτά (που υπάγονται σε Ε.Φ.Κ.), όταν μεταφέρονται ή αποστέλλονται από το εσωτερικό της χώρας (Ελλάδας) σε αγοραστές, εγκαταστημένους σε άλλο κράτος μέλος της κοινότητας:

- που είναι πρόσωπα που αναφέρονται στο δεύτερο εδάφιο της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 22<sup>α</sup> (αγρότες), υποκείμενοι που ενεργούν απαλλασσόμενες, χωρίς δικαίωμα έκπτωσης Φ.Π.Α., πράξεις και νομικά πρόσωπα μη υποκείμενα,
- όταν τα υπογόμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης αγαθά διακινούνται υπό καθεστώς αναστολής καταβολής του ειδικού φόρου κατανάλωσης.

#### **5.4.ε. Μεταφορά ενσώματων αγαθών επιχείρησης προς άλλο κράτος μέλος.**

Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 7 θεωρείται ως παράδοση αγαθών η μεταφορά αγαθών επιχείρησης από το εσωτερικό της χώρας σε άλλο κράτος μέλος για τις ανάγκες της επιχείρησης. Αν λοιπόν μεταφέρονται ή αποστέλλονται αγαθά μιας ελληνικής επιχείρησης σε άλλη επιχείρηση της ή υποκατάστημα της ή αποθηκευτικό χώρο της σε άλλο κράτος μέλος, μέσα στα πλαίσια της επιχειρηματικής της δραστηριότητας στο άλλο κράτος μέλος, τότε η παράδοση αυτή θα επιβαρυνθεί με Φ.Π.Α. μόνον εφόσον η ελληνική επιχείρηση ανήκει στο κανονικό κάθεστώς Φ.Π.Α., τόσο στο εσωτερικό της χώρας και στο άλλο κράτος μέλος, που βρίσκεται η άλλη δραστηριότητα. Όταν συμβεί αυτό ως τόπος φορολογίας θεωρείται το άλλο κράτος μέλος στο οποίο μεταφέρονται τα αγαθά της επιχείρησης για τις ανάγκες της επιχειρηματικής της δραστηριότητας και καθιστάται η ίδια επιχείρηση υπόχρεως στο φόρο στο άλλο κράτος μέλος.

Στην περίπτωση αυτή εφαρμόζονται οι διατάξεις της περίπτωσης α) του άρθρου 22<sup>α</sup>, διότι θεωρείται ότι παραδίδονται αγαθά της ελληνικής επιχείρησης σε υποκείμενο στο φόρο του κανονικού καθεστώτος Φ.Π.Α. στο άλλο κράτος μέλος. Για να συμβεί αυτό θα πρέπει η επιχείρηση να έχει Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α. στο άλλο κράτος μέλος, όπου η Ελληνική επιχείρηση έχει πραγματική εγκατάσταση ή ασκεί τις δραστηριότητες μέσω του φορολογικού της αντιπροσώπου.

#### **ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ:**

Η επιχείρηση «Δ», παράγει νήματα βαμβακερά στο εσωτερικό της χώρας τα οποία χρησιμοποιούνται ως πρώτες ύλες για την παραγωγή προϊόντων από άλλη δική της επιχείρηση που είναι εγκατεστημένη στην Γαλλία ενώ παράλληλα διατηρεί αποθηκευτικό χώρο στην Ιταλία. Ένα μέρος των προϊόντων της ελληνικής επιχείρησης μεταφέρεται στην Γαλλία και ένα άλλο μέρος μεταφέρεται για αποθήκευση στην Ιταλία.

Στην περίπτωση αυτή, η ελληνική επιχείρηση «Δ», τόσο για την επιχειρηματική της δραστηριότητα στη Γαλλία όσο και στην Ιταλία, θεωρείται υποκείμενος στο φόρο και ανήκει στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α. των κρατών μελών αυτών και η εν λόγω μεταφορά των αγαθών της θεωρείται, για μεν την Ελλάδα, παράδοση σε άλλο κράτος μέλος μη υπαγόμενη στο Φ.Π.Α. στο εσωτερικό της χώρας για δε τις εγκαταστάσεις της στη Γαλλία και Ιταλία ως ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών που φορολογείται σ' αυτά τα κράτη – μέλη.

**5.4.στ. Ύψος απαλλασσόμενων εισροών για πράξεις παράδοσης αγαθών σε άλλο κράτος μέλος της κοινότητας (ενδοκοινοτικές παραδόσεις).**

Με την περίπτωση δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 22<sup>α</sup>, όπως και με την περίπτωση ζ' της παραγράφου 1 του άρθρου 20, τίθεται ένα συνολικό όριο άμεσης απαλλαγής εισροών, που μπορεί να πραγματοποιήσει ένας υποκείμενος στο Φ.Π.Α. που έχει δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών του, προκειμένου να προβεί σε ενδοκοινοτικές αποστολές αγαθών των οποίων ο τύπος φορολογίας είναι το εσωτερικό ενός άλλου κράτος μέλους της κοινότητας.

**Με τη διάταξη αυτή προβλέπεται ότι ο υποκείμενος που έχει δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών του μπορεί:**

- να εισάγει από τρίτες χώρες, αγαθά,
- να παραδίδει άλλες χώρες μέλη της κοινότητας, με ενδοκοινοτική απόκτηση, αγαθά,
- να αγοράζει στο εσωτερικό της χώρας (παραδόσεις σ' αυτού) αγαθά και
- να λαμβάνει υπηρεσίες χωρίς την καταβολή Φ.Π.Α., μέχρι του ύψους των ενδοκοινοτικών παραδόσεων που έχει πραγματοποιήσει την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο, με την προϋπόθεση ότι τα αγαθά θα αποτελέσουν αντικείμενο παράδοσης, σε αγοραστές εγκαταστημένους σε άλλα κράτη μέλη της κοινότητας.

Σε περίπτωση που πραγματοποιεί και εξαγωγές η απαλλαγή παρέχεται μέχρι του κοινού ορίου των πράξεων αυτών.

#### **5.4.ζ. Παραδόσεις αγαθών σε καταστήματα αφορολόγητων ειδών (Κ.Α.Ε.).**

Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής προβλέπεται απαλλαγή από το φόρο για τις παραδόσεις αγαθών σε καταστήματα αφορολόγητων ειδών. Οι διατάξεις αυτές αναφέρονται στην περίπτωση κατά την οποία τα καταστήματα αφορολόγητων ειδών:

α) ενεργούν ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 10α,

β) αποκτούν αγαθά που τους παραδίδονται στο εσωτερικό της χώρας,

γ) εισάγουν από τρίτες χώρες

δ) λαμβάνουν υπηρεσίες που συνδέονται άμεσα με τις παραδόσεις αγαθών που προορίζονται για τα εμπορεύματα που θα πωληθούν χωρίς φόρο από τα καταστήματα αυτά (Κ.Α.Ε.).

Σημειώνεται ότι η απαλλαγή αυτή των παραπάνω πράξεων παρέχεται μέχρι του ποσού ομοίων πράξεων που έκαναν τα Κ.Α.Ε. κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο.

Τέλος, διευκρινίζεται ότι το συνολικό ποσό που μπορούν τα Κ.Α.Ε. να απαλλάξουν άμεσα από το Φ.Π.Α. για αγορές αγαθών που πραγματοποίησαν και για υπηρεσίες που έλαβαν με σκοπό την παράδοση αγαθών σε ταξιδιώτες δεν μπορεί να υπερβεί το ύψος των παραδόσεων από τα καταστήματα αφορολόγητων ειδών κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο. Οι πωλήσεις των Κ.Α.Ε. γίνονται σε ταξιδιώτες τρίτων χωρών χωρίς όριο, ενώ για τους κοινοτικούς στα όρια του άρθρου 22γ.

#### **5.4.η. Απαλλαγή στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών (άρθρο 22β)**

Με τις διατάξεις της παραγράφου 33 του άρθρου 1 του κοινοποιούμενου νόμου προστέθηκε νέο άρθρο 22β.

- Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού προβλέπονται απαλλαγές σε ορισμένες περιπτώσεις ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών.

Με τη διάταξη της περίπτωσης α) της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού, απαλλάσσεται από το φόρο η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, εφόσον η παράδοση των αγαθών αυτών στο εσωτερικό της χώρας ή η εισαγωγή τους από τρίτη χώρα απαλλάσσεται από το φόρο, για σκοπούς ίσης φορολογικής μεταχείρισης.

Πρόκειται για τις περιπτώσεις που καλύπτονται από τις διατάξεις της περίπτωσης λδ' της παραγράφου 1 του άρθρου 18 και της περίπτωσης β) της παραγράφου 1 του άρθρου 19, όπως η ενδοκοινοτική απόκτηση ανθρώπινων οργάνων, η απόκτηση αγαθού που χρησιμοποιήθηκε σε αφορολόγητη δραστηριότητα σε άλλο κράτος μέλος, οι οποίες απαλλάσσονται από το φόρο στο εσωτερικό της χώρας.

- Με τις διατάξεις της περίπτωσης β) της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού απαλλάσσεται από το φόρο η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών για την οποία ο υπόχρεος για καταβολή του φόρου στην Ελλάδα θα είχε δικαίωμα επιστροφής του φόρου αυτού, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 και 3 του άρθρου 27.

Πρόκειται για το δικαίωμα επιστροφής του φόρου με τον οποίο επιβαρύνονται στην Ελλάδα υποκείμενοι εγκαταστημένοι σε άλλο κράτος μέλος, σύμφωνα με τις διατάξεις της 8<sup>ης</sup> οδηγίας Φ.Π.Α. και για τις οποίες είχε εκδοθεί η Α.Υ.Ο. Π.4472/88.

Για την απλοποίηση της διαδικασίας και με σκοπό την αποφυγή της επιστροφής του φόρου, με αυτές τις διατάξεις ορίζεται ότι εάν οι υποκείμενοι αυτοί πραγματοποιούν ενδοκοινοτική απόκτηση στην Ελλάδα, αυτή απαλλάσσεται από το φόρο.

### **ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ:**

Μεταφορική επιχείρηση «Ι» εγκαταστημένη στην Ιταλία κατά τη διάρκεια της μεταφοράς που πραγματοποιεί από τη Γερμανία στην Ελλάδα, παραγγέλει ένα εξάρτημα από τη Γερμανία για την επισκευή του

αυτοκινήτου της που έπαθε βλάβη στην Ελλάδα. Για την απόκτηση αυτή δεν οφείλεται φόρος στην Ελλάδα, εφόσον η επιχείρηση «Ι» δεν πραγματοποιεί μεταφορές στο εσωτερικό της χώρας. Αν όμως η επιχείρηση «Ι» πραγματοποιεί μεταφορές από άλλο κράτος μέλος προς την Ελλάδα και αντίστροφα, ενώ παράλληλα πραγματοποιεί και εσωτερικές μεταφορές, για τις τελευταίες αυτές πράξεις πρέπει να εγγραφεί στο Φ.Π.Α., να πάρει Α.Φ.Μ. και να υποβάλει δηλώσεις Φ.Π.Α. στην Ελλάδα.

Τέλος με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου αυτού ορίζεται ότι στην ενδοκοινοτική απόκτηση εφημερίδων και περιοδικών αναστέλλεται η είσπραξη του οφειλόμενου Φ.Π.Α. Ο φόρος, όπως στις παραδόσεις εφημερίδων και περιοδικών και στις εισαγωγές από τρίτες χώρες, καταβάλλεται, όταν τα έντυπα αυτά (εφημερίδες – περιοδικά) διανέμονται στην Ελλάδα από τον υποκείμενο στο φόρο ή από το πρακτορείο διανομής και όταν δεν υπάρχει πρακτορείο διανομής από τον παραλήπτη τους, με την διαδικασία και την φορολογητέα αξία που προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 8 του άρθρου 15 του νόμου.

## **Κ Ε Φ Α Λ Α Ι Ο Σ Τ'**

### **ΕΚΠΤΩΣΕΙΣ – ΕΠΙΣΤΡΟΦΕΣ Φ.Π.Α.**

#### **6.1. Έκπτωση του Φ.Π.Α. (άρθρο 23)**

Με τις διατάξεις της παραγράφου 34 του άρθρου 1 του ν.2093/92, ο υποκείμενος στο φόρο δικαιούται να εκπέσει από το φόρο που αναλογεί στις πράξεις παράδοσης αγαθών και παροχής υπηρεσιών (φόρος εισροών), τις οποίες ενεργεί, το φόρο με τον όποι έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σ' αυτό και η εισαγωγή αγαθών που πραγματοποιήθηκε απ' αυτούς (φόρος-εισροών). Το παραπάνω δικαίωμα έκπτωσης το οποίο είχε ο υποκείμενος στο φόρο με τις προηγούμενες διατάξεις για το φόρο που πραγματικά καταβλήθηκε, επεκτάθηκε και στο φόρο που οφείλεται για τις ενδικοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιούνται από 1-1-1993 και μετά. Δηλαδή εκπίπεται και ο φόρος που δεν καταβλήθηκε, αλλά απλώς οφείλεται.

Επίσης από 1-1-1993, προκειμένου για αγαθά επένδυσης, το δικαίωμα έκπτωσης κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο έναρξης της χρησιμοποίησης των αγαθών. Σαν όριο έναρξης χρησιμοποίησης των κατασκευαζομένων αγαθών, τίθεται η πάροδος πενταετίας από την καταβολή της δαπάνης και του φόρου εισροών επομένως σε περίπτωση μη χρησιμοποίησης του αγαθού μέσα στην πενταετία από την καταβολή της δαπάνης για την κατασκευή επενδυτικών αγαθών, στο εφάπαξ διακανονισμό, στο έτος αυτό και την επιστροφή του εκπεσθέντος ΦΠΑ.

#### **Ειδικότερα:**

**α)** Από το 1-1-1993 το δικαίωμα έκπτωσης, του υποκείμενου στο φόρο επεκτείνεται και για τις παραδόσεις αγαθών προς άλλο κράτος – μέλος, οι οποίες απαλλάσσονται από το φόρο, σύμφωνα με το άρθρο 22<sup>α</sup>.



Το ίδιο δικαίωμα έχει κάθε υποκείμενος που ενεργεί πωλήσεις από τα καταστήματα αφορολόγητων ειδών (Κ.Α.Ε.) σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22γ.

Παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών, που βάρυνε την απόκτηση αγαθών που διατίθενται για απαλλασσόμενες του φόρου παραδόσεις αγαθών σε άλλα κράτη – μέλη, ή από καταστήματα αφορολόγητων ειδών (Κ.Α.Ε.).

### **ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ Α':**

Επιχείρηση «Κ» εγκαταστημένη στην Πάτρα αγοράζει παπούτσι συνολικής αξίας 30.000 ΕΥΡΩ πλέον ΦΠΑ 5.400 ΕΥΡΩ, τα οποία πωλεί στην Γαλλία προς 35.000 ΕΥΡΩ με απαλλαγή από το ΦΠΑ.

Η επιχείρηση αυτή έχει δικαίωμα να εκπέσει το ΦΠΑ 5.400 ΕΥΡΩ ή να ζητήσει την επιστροφή του φόρου αυτού, εφόσον δεν έκανε χρήση της διάταξης της περίπτωσης ζ' της παραγράφου 1 του άρθρου 22<sup>α</sup> και του άρθρου 22γ κατά περίπτωση.

### **ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ Β':**

Η ίδια επιχείρηση εισάγει τα παραπάνω παπούτσια της ίδιας αξίας και φόρου τα οποία στη συνέχεια πωλεί στη Γαλλία προς 35.000 ΕΥΡΩ. Η επιχείρηση αυτή έχει δικαίωμα να εκπέσει το ΦΠΑ 5.400 ΕΥΡΩ, ισχύουν δε και οι λοιπές επισημάνσεις του πρώτου παραδείγματος.

### **ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ Γ':**

Η ίδια επιχείρηση τα παραπάνω αγαθά που αγόρασε ή εισήγαγε στο εσωτερικό της χώρας τα αποστέλλει σε δική της εγκατάσταση στην <sup>Αγία</sup> Γερμανία <sup>Γαλλία</sup> ή σε άλλο κράτος – μέλος, όπου διαθέτει ΑΦΜ/ΦΠΑ.

Η επιχείρηση αυτή έχει δικαίωμα να εκπέσει το ΦΠΑ που αναλογεί στα αγαθά αυτά ήτοι τα 5.400 ΕΥΡΩ.

Στα πλαίσια της διάταξης της παραγράφου αυτής τίθεται το ερώτημα αν οι επιχειρήσεις που πραγματοποιούν εξαγωγές (άρθρο 20) ή

ενδοκοινοτικές αποστολές αγαθών (άρθρο 22<sup>α</sup>) ή εφοδιασμός πλοίων (άρθρο 22), έχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών τους στην περίπτωση που τα εξαγόμενα είδη υπάγονται σε ειδικά καθεστώτα φορολογίας όπως καπνοβιομηχανικά προϊόντα, πετρελαιοειδή κ.λ.π.

Στο ερώτημα αυτό η απάντηση είναι ότι για την εξαγωγή ή για τον εφοδιασμό σκαφών που απαλλάσσονται, υφίστανται κάτω από προϋποθέσεις δικαίωμα έκπτωσης. Επίσης λόγω της σπουδαιότητας και δυνατότητας επέκτασης της απάντησης αυτής και στις άλλες περιπτώσεις που αναφέρονται παραπάνω παραθέτουμε το κείμενο της Δ.Ο.Υ. 1058935/2991/809/A0014/8-7-1992.

1. Σύμφωνα με την διάταξη της περίπτωσης γ) της παραγράφου 2 του άρθρου 23 του ν. 1642/86, ο υποκείμενος στο φόρο που ενεργεί απαλλασσόμενος πράξεις, σύμφωνα με τα άρθρα 20,21 και 22 έχει δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών, με την επιφύλαξη της παρ. 4 του άρθρου 23 του ίδιου νόμου.
2. Αντίθετα, σύμφωνα με τη διάταξη της παραγράφου 6 του άρθρου 36 του ίδιου νόμου, ο υποκείμενος που πραγματοποιεί εμπορία καπνοβιομηχανικών προϊόντων στο εσωτερικό της χώρας δεν έχει δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα προϊόντα αυτά κατά την εισαγωγή ή κατά την αγορά τους από τις εγχώριες καπνοβιομηχανίες ούτε του Φ.Π.Α. των κοινών εισροών, κατά το μέρος που αντιστοιχούν στις πωλήσεις καπνοβιομηχανικών προϊόντων.
3. Κατόπιν των ανωτέρω οι επιχειρήσεις εφοδιασμού πλοίων εφόσον εφοδιάζουν πλοία που εκτελούν πλόες εξωτερικού ή μεικτούς μπορούν να αγοράζουν καπνοβιομηχανικά προϊόντα από τις εγχώριες βιομηχανίες χωρίς φόρο.
4. Στις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παραπάνω παράγραφο 3, η εφοδιαστική επιχείρηση έχει δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των γενικών εξόδων, κατά το μέρος που αφορά τις πράξεις αυτές.
5. Αντίθετα, αν η εφοδιαστική επιχείρηση αγοράζει καπνοβιομηχανικά προϊόντα επιβαρυνμένα με ΦΠΑ δεν έχει δυνατότητα έκπτωσης του

φόρου αυτού, έστω και αν με αυτά εφοδιάζονται πλοία που εκτελούν πλόες εξωτερικού, καθόσον ο ΦΠΑ στα καπνοβιομηχανικά προϊόντα καταβάλλεται στην πηγή δηλ. στην καπνοβιομηχανία ή στην εισαγωγή και η περαιτέρω διακίνηση τους πραγματοποιείται χωρίς επιβολή φόρου και χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου που καταβλήθηκε στην πηγή.

Εξάλλου στα καπνοβιομηχανικά προϊόντα που προορίζονται για εξαγωγή ή για εφοδιασμό πλοίων και αεροσκαφών που αναχωρούν για το εξωτερικό δεν επικολλάται, ένσημη ταινία φορολογίας, στη συσκευασία τους όμως αναγράφονται ειδικές ενδείξεις, προκειμένου αυτά να διακρίνονται εύκολα σε περίπτωση λαθραίας επανεισαγωγής τους στο εσωτερικό της χώρας.

Όμως και στην περίπτωση αυτή παρέχεται το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των γενικών εξόδων, δεδομένου ότι ο εφοδιασμός των πλοίων, τα οποία δικαιούνται απαλλαγής, είναι πράξη που καλύπτεται από την περίπτωση γ) της παραγράφου 2 του άρθρου 23 του ίδιου νόμου.

6. Στην περίπτωση που η εφοδιαστική επιχείρηση αγοράζει καπνοβιομηχανικά προϊόντα επιβαρυμένα με ΦΠΑ, με τα οποία εφοδιάζει πλοία ή αεροσκάφη, τα οποία δεν δικαιούνται απαλλαγής για τα τροφοεφόδιά τους, δεν έχει δικαίωμα έκπτωσης ούτε του ΦΠΑ που επιβάρυνε τα καπνοβιομηχανικά προϊόντα ούτε του ΦΠΑ των κοινών εισροών που αντιστοιχούν στις πράξεις αυτές.
7. Στις περιπτώσεις που παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης και η έκπτωση αυτή δεν είναι δυαντή εν όλω ή εν μέρει, παρέχεται δικαίωμα επιστροφής του πιστωτικού υπολοίπου, σύμφωνα με τη διάταξη της περίπτωσης γ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ίδιου ως άνω νόμου.
8. Από 1-1-1993 ορίστηκε ότι το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών γεννάται και κατά συνέπεια ο υποκείμενος έχει δικαίωμα να εκπέσει το φόρο τη στιγμή που πραγματοποιείται η φορολογητέα πράξη της παράδοσης αγαθών, παραοχής υπηρεσιών και της ενδοκοινοτικής

απόκτησης των αγαθών. Προκειμένου για τα εισαγόμενα αγαθά το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά τη θέση των αγαθών σε ανάλωση, δηλαδή κατά το χρόνο που γίνεται αποδεκτό το παραστατικό της εισαγωγής σύμφωνα με τις τελωνειακές διατάξεις.

Αποτέλεσμα των παραπάνω είναι ότι για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις δεν θα καταβάλλεται ουσιαστικά ο φόρος που αναλογεί σε αυτές. Ο φόρος θα οφείλεται μέχρι το χρόνο υποβολής της προσωρινής δήλωσης της οικείας φορολογικής περιόδου, οπότε θα συμψηφίζεται κατά κανόνα ως φόρος εισροών με ισόποσο ποσό φόρου που θα οφείλεται για τις ίδιες πράξεις στην ίδια φορολογική περίοδο. Θα γίνεται δηλαδή απλά λογιστική και μόνο τακτοποίηση του φόρου που αναλογεί στις πράξεις των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων να καταβάλλεται ο φόρος αυτός. Στην πράξη με την παραλαβή ή αποστολή των αγαθών και την έκδοση του σχετικού τιμολογίου από τον προμηθευτή άλλου κράτους-μέλους, θα πιστώνεται ο λογαριασμός του φόρου προστιθέμενης αξίας και ταυτόχρονα με την πίστωση θα γίνεται και ισόποση χρέωση του λογαριασμού ΦΠΑ. Όσον αφορά την αξία της ενδοκοινοτικής απόκτησης, θα καταχωρείται στα βιβλία του υποκείμενου ως εισροή σε χωριστό λογαριασμό και ως κόστος αυτής θα λαμβάνεται το σύνολο της φορολογητέας αξίας της συγκεκριμένης πράξης και ως εκροή (πλασματική) σε χωριστό λογαριασμό το ίδιο ποσό.

Ο φόρος της ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών εκπίπτει όταν παρέχεται από το νόμο ολικό δικαίωμα έκπτωσης. Σε αντίθετη περίπτωση δεν θα ασκείται το δικαίωμα έκπτωσης ή θα γίνεται επιμερισμός του φόρου που εκπίπτει σε περίπτωση επιμερισμού φόρου κοινών εισροών.

Η πιστοχρέωση του ΦΠΑ για τις πράξεις αυτές μπορεί να επεικονισθεί λογιστικά με λογαριασμούς τάξεως ή αντίθετους λογαριασμούς.

Εξυπακούεται βέβαια ότι δεν χρεώνεται ο λογαριασμός ΦΠΑ με το φόρο αυτό όταν δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου ή κατά το μέρος που δεν παρέχεται τέτοιο δικαίωμα. Ειδικά, για τις ευκαιριακές παραδόσεις καινούργιων μεταφορικών μέσων, οι οποίες απαλλάσσονται

από το φόρο σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης β) της παραγράφου 1 του άρθρου 22<sup>α</sup> που μεταφέρονται ή αποστέλλονται προς άλλο κράτος – μέλος, το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά το χρόνο της παράδοσης του μεταφορικού μέσου.

### **ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ:**

Ιδιώτης Α αγόρασε στις 12-2-2002 καινούργιο ΕΙΧ αξίας 23.478 ΕΥΡΩ πλέον ΦΠΑ 4226,04 ΕΥΡΩ. Στις 20-4-2002 πωλεί το αυτοκίνητο αυτό σε πρόσωπο εγκατεστημένο στην Ιταλία αντί 14.674 ΕΥΡΩ με απαλλαγή από ΦΠΑ. Ο ιδιώτης αυτός δικαιούται να ζητήσει, κατά το χρόνο της παράδοσης (20-4-2002) το ΦΠΑ που αναλογεί στην αξία των 14.674 ΕΥΡΩ δηλαδή 2641,32 ΕΥΡΩ. Η επιστροφή θα πραγματοποιηθεί από τη Δ.Ο.Υ. της κατοικίας του αφού προηγουμένως υποβάλλει σ' αυτή σχετική έκτακτη προσωρινή δήλωση και αίτηση προσκομίζοντας και τα αποδεικτικά της συναλλαγής αυτής στοιχεία.

### **6.1.α. Προσδιορισμός του εκπιπτομένου φόρου.**

Σε περίπτωση που η επιχείρηση ενεργεί πράξεις (πωλήσεις κ.λ.π.) για τις οποίες παρέχεται το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ και πράξεις για τις οποίες δεν παρέχεται το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ, τότε ο ΦΠΑ των κοινών δαπανών που επίπτει, ορίζεται με ποσοστό πάνω στο συνολικό ποσό του ΦΠΑ των κοινών εισροών (γενικών εξόδων, παγίων κ.λ.π) που βαρύνουν το σύνολο των δραστηριοτήτων της (πωλήσεων υποκειμένων και απαλλασσομένων του ΦΠΑ με δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών καθώς και πωλήσεων απαλλασσόμενων χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ και εξαιρουμένων του ΦΠΑ.

Το ποσοστό αυτό βρίσκεται με κλάσμα που έχει αριθμητή τον ετήσιο κύκλο εργασιών χωρίς ΦΠΑ, που αφορά πράξεις για τις οποίες παρέχεται το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ, και παρονομαστή το συνολικό ποσό του ετήσιου κύκλου εργασιών (δηλαδή των πράξεων που παρέχουν και των πράξεων που δεν παρέχουν το δικαίωμα για έκπτωση

ση). Το δεκαδικό μέρος του ποσοστού στρογγυλοποιείται στην αμέσως ανώτερη ακέραια μονάδα (άρθρο 24 παρ. 1,2).

Το ποσοστό αυτό χρησιμοποιείται στην εκκαθαριστική δήλωση του έτους αυτού και στις περιοδικές δηλώσεις του αμέσως επόμενου έτους (άρθρο 24 παρ. 4).

Στο τέλος του επόμενου έτους θα γίνει νέος προσδιορισμός του ποσοστού που θα εφαρμοστεί στην εκκαθαριστική δήλωση του ίδιου έτους και στις περιοδικές δηλώσεις του επόμενου έτους.

### ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ:

Ο Α διατηρεί στην Κασσάνδρα ξενοδοχείο (κλάδος υποκείμενος σε ΦΠΑ) και λουτρά (μη υποκείμενος στο ΦΠΑ κλάδος). Μέσα στο 2002 ο Α πραγματοποίησε τα εξής ακαθάριστα έσοδα

Από το ξενοδοχείο	140.800 ΕΥΡΩ
Από τα λουτρά	<u>43.000 »</u>
<b>Σύνολο</b>	<b>183.800 ΕΥΡΩ</b>

Ο ΦΠΑ των κοινών εισροών (γενικών εξόδων και αγορών παγίων) με τον οποίο επιβαρύνθηκε ο Α είναι 5282,47 ΕΥΡΩ.

$$\text{Σύμφωνα με αυτά έχουμε : } \frac{40.800 \times 100}{183.800} = 22,20\%$$

ποσοστό ΦΠΑ εισροών που αναλογεί στις πράξεις για τις οποίες παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης.

Δηλαδή  $5282,47 \times 22,20\% = 1172,71$  ΕΥΡΩ είναι το ποσό ΦΠΑ από τις κοινές δαπάνες που έχει δικαίωμα να εκπέσει ο Α.

Για τον προσδιορισμό του ποσοστού έκπτωσης του ΦΠΑ θα συμπεριλαμβάνονται στον παρανομαστή του κλάσματος και τα απαλλασσόμενα καθώς και τα εξαιρούμενα έσοδα, δηλαδή και τα έσοδα από πώληση καπνοβιομηχανικών προϊόντων (άρθρο 36), καθώς και από πώληση εφημερίδων και περιοδικών που πραγματοποιούνται από τις αντίστοιχες επιχειρήσεις πρατηρίων, μεταπωλητών και λιανοπωλητών

καπνοβιομηχανικών προϊόντων καθώς και από πράκτορες, υποπράκτορες και διανομείς εφημερίδων (εφημεριδοπώλες), στην περίπτωση που οι επιχειρήσεις αυτές ασχολούνται παράλληλα και με άλλη δραστηριότητα για την οποία παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ .

#### **6.1.β. Προϋποθέσεις για να γίνει η έκπτωση του ΦΠΑ (άρθρο 25).**

Ο ΦΠΑ των αγορασμένων αγαθών και ληφθέντων υπηρεσιών αφαιρείται από το ΦΠΑ των πωλήσεων, εφόσον ο υποκείμενος στο ΦΠΑ κατέχει:

α) βεβαίωση ότι έχει υποβάλλει πριν από τη συγκεκριμένη πράξη στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. δήλωση έναρξης των εργασιών του, που προβλέπεται από το άρθρο 29 παρ. 1<sup>α</sup>,

β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, σύμφωνα με τις διατάξεις του ΚΒΣ (π.χ. εκκαθάριση, απόδειξη ΟΤΕ ή ΔΕΗ ή ΕΥΔΑΠ ή Τράπεζας, φορτωτική, συμβόλαιο κ.λ.π.), από το οποίο να αποδεικνύεται, δηλαδή να αναγράφεται χωριστά η αξία της παράδοσης αγαθών και της παροχής υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτόν και χωριστά ο ΦΠΑ από την αξία αυτή. Αν ο αγοραστής εφοδιαστεί με άλλο στοιχείο αντί του νόμιμου (π.χ. αντί τιμολογίου έχει πάρει απόδειξη λιανικής πώλησης κ.λ.π.), τότε δεν έχει δικαίωμα να εκπέσει το ΦΠΑ του στοιχείου αυτού (Εγκ.Υπ.Οικ. 10/87 παρ. 118).

Επίσης, δεν είναι δυνατή η έκπτωση του ΦΠΑ που εμπεριέχεται στην αξία των αποδείξεων λιανικής πώλησης της περίπτωσης γ' της παραγράφου 16 του άρθρου 12 του Π.Δ. 186/92 περί ΚΒΣ και γενικά κάθε στοιχείου που ο ΦΠΑ δεν αναγράφεται χωριστά από την αξία / Υπ. Οικ. Εγκ. 1131481/92 πολ. 1282).

γ) διασάφηση ή άλλο τελωνειακό παραστατικό, από τα οποία να αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών από τον υποκείμενο, καθώς επίσης και ο ΦΠΑ με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά αυτά κατά την εισαγωγή τους (άρθρο 25 παρ.1γ).

δ) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις που πραγματοποιεί ο υποκείμενος. Στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο στοιχείο που να απόδεικνύει την αξία των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών και τις λήψεις υπηρεσιών καθώς και το ΦΠΑ που τις έχει επιβαρύνει, μπορεί να ληφθεί υπόψη η αντίστοιχη περιοδική δήλωση που υποβάλλεται, στην οποία περιλαμβάνονται και οι εν λόγω ενδοκοινοτικές αποκτήσεις. Απαραίτητη προϋπόθεση έκπτωσης του ΦΠΑ που αναλογεί στις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις είναι να έχουν καταχωρηθεί οι πράξεις αυτές στα τηρούμενα βιβλία του ΚΒΣ και να έχει πιστωθεί ο λογαριασμός του ΦΠΑ με το αντίστοιχο ποσό του ΦΠΑ και να έχει συνυπολογισθεί το ποσό αυτό στο ΦΠΑ εκρών της περιοδικής δήλωσης (Υπ.Οικ.—Εγκ...1131481/92 πολ. 1282).

Το ίδιο ισχύει και για τις λήψεις υπηρεσιών, για τις οποίες υπόχρεος καθίσταται ο λήπτης (δηλαδή, όταν δεν ορίζεται φορολογικός αντιπρόσωπος), εφόσον δεν προβλέπεται η άμεση καταβολή του αναλογούντος ΦΠΑ με έκτακτη περιοδική δήλωση (άρθρο 25 παρ. 1δ).

ε) κυρωμένο αντίγραφο της έκτακτης περιοδικής δήλωσης από την οποία να αποδεικνύεται η καταβολή του ΦΠΑ, όπου προβλέπεται κατάβολή ΦΠΑ με έκτακτη περιοδική δήλωση. Επομένως, για να εκπεσθεί ο ΦΠΑ που καταβλήθηκε με έκτακτη δήλωση όπως π.χ. στην περίπτωση των πλειστηριασμών, απαιτείται κυρωμένο από τη Δ.Ο.Υ. αντίγραφο της έκτακτης περιοδικής δήλωσης, με βάση την οποία καταβλήθηκε ο ΦΠΑ που αναλογεί στη συγκεκριμένη πράξη.

Όταν ο υποκείμενος στο ΦΠΑ είναι εγκατεστημένος στο εξωτερικό, τότε υπόχρεος για την απόδοση του ΦΠΑ στο Δημόσιο είναι ο αντιπρόσωπος ή ο λήπτης των αγαθών και υπηρεσιών αν δεν υπάρχει αντιπρόσωπος και προκειμένου για τις υπηρεσίες της παραγράφου 3, του άρθρου 12 ο λήπτης αυτών.

Όταν το ποσό της έκπτωσης είναι μεγαλύτερο του ΦΠΑ που οφείλεται στην ίδια περίοδο (μήνα, δίμηνο ή τρίμηνο ανάλογα με τον



τρόπο υποβολής της δήλωσης) η επιπλέον διαφορά μεταφέρεται για έκπτωση σε επόμενη περίοδο (φορολογική ή διαχειριστική περίοδο), με την επιφύλαξη των περί παραγραφής διατάξεων (άρθρο 25 παρ. 3).

Δηλαδή το πιστωτικό υπόλοιπο που προκύπτει σε μια φορολογική διαχειριστική, κατά περίπτωση, περίοδο, μπορεί να μεταφέρεται νόμιμα για έκπτωση, κάθε φορά στο σύνολο ή κατά το μέρος που δε θα συμψηφίζεται, μέσα στη χρονική περίοδο της τριετούς παραγραφής και η οποία αρχίζει από την πρώτη του επόμενου έτους μέσα στο οποίο υποβλήθηκε νόμιμα η εκκαθαριστική δήλωση της διαχειριστικής περιόδου που αφορά, δηλαδή από την πρώτη του μεθεπόμενου έτους εκείνου που δημιουργήθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο. Αυτό έχει σαν συνέπεια ότι, στην περίπτωση που ένα μέρος του πιστωτικού υπολοίπου δεν θα μπορέσει να συμψηφιστεί μέσα σ' αυτήν την χρονική περίοδο, αυτό το υπόλοιπο, χωρίς να χάνει την αυτοτέλειά του ως προς το χρόνο που δημιουργήθηκε, θα μπορεί να επιστραφεί νόμιμα κατά τον τελευταίο χρόνο της παραγραφής, χωρίς να ζητείται η υποβολή τροποποιητικών τον τελευταίο χρόνο της παραγραφής, χωρίς να ζητείται η υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων των προηγούμενων φορολογικών ή διαχειριστικών περιόδων (Υπ. Οικ. Εγκ. 1131481/92, πολ. 1282).

Η διαδοχική, ολική ή μερική μεταφορά του πιστωτικού υπολοίπου μέσα στα χρόνια της παραγραφής δεν επιφέρει και μετάθεση του χρόνου παραγραφής του δικαιώματος επιστροφής.

Αν το πιστωτικό υπόλοιπο μεταφερθεί για έκπτωση και πέραν της τριετίας, τότε η μεταφορά αυτή δεν είναι νόμιμη, με αποτέλεσμα να γίνει επιστροφή στο Δημόσιο του ακάλυπτου αυτού υπολοίπου και σχετικός καταλογισμός με όλες τις προσαυξήσεις και τα πρόστιμα του Ν.2523/97 κατά το μέρος φυσικά που μεταφέρθηκε για συμψηφισμό στις επόμενες χρήσεις πέραν της τριετίας.

## 6.2. Επιστροφή του ΦΠΑ (άρθρο 27)

Με τις διατάξεις του άρθρου 27 του ν.1642/86 ορίστηκαν οι περιπτώσεις και οι προϋποθέσεις επιστροφής του ΦΠΑ. Εισκότερα ο ΦΠΑ επιστρέφεται μόνο στις παρακάτω περιπτώσεις:

1α) Αν καταβλήθηκε στο Δημόσιο χωρίς να φείλεται.

1β) Αν ο ΦΠΑ της έκπτωσης είναι μεγαλύτερος από τον οφειλόμενο ΦΠΑ στην ίδια φορολογική περίοδο και η διαφορά δεν είναι δυνατόν να συμψηφισθεί μέσα στην επόμενη διαχειριστική περίοδο και εφόσον φυσικά το σχετικό δικαίωμα επιστροφής δεν έχει παραγραφεί. Π.χ. όταν η επιχείρηση διακόπτει οριστικά τις εργασίες της, οπότε γίνεται και σχετικός έλεγχος για την τύχη των τυχών αποθεμάτων, παγίων και λοιπών εργασιών, ή όταν η επιχείρηση είναι κατά κύριο λόγο εξαγωγική και δεν μπορεί να καλυφθεί ο ΦΠΑ των αγορών που βαρύνουν τα εξαγόμενα προϊόντα από τις πωλήσεις στο εσωτερικό της χώρας, ή όταν οι εκροές υπάγονται π.χ. σε συντελεστή 8%, ενώ οι εισροές σε συντελεστή 18% ή λόγω αποδεδειγμένης καταστροφής, απώλειας ή κλοπής έχει πάθει η επιχείρηση ζημιά για την οποία δεν έλαβε αλλά ούτε και δικαιούται να λάβει αποζημίωση για τη ζημιά αυτή κ.λ.π.

Ο υποκείμενος στο ΦΠΑ δικαιούται επιστροφής του πιστωτικού υπολοίπου μέχρι τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, η οποία προηγείται του έτους της παραγραφής. Η παραγραφή αυτή επέρχεται μετά τη λήξη της τριετίας από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου κατά την οποία υποβάλλεται η εκκαθαριστική δήλωση του ΦΠΑ.

Στην επιχείρηση «Α» από τις εκκαθαριστικές δηλώσεις των διαχειριστικών χρήσεων 1997-2001 προκύπτουν τα εξής υπόλοιπα ΦΠΑ.

Διαχειριστικές χρήσεις	Ετήσιο ΦΠΑ εκροών	Ετήσιο ΦΠΑ εισροών	Διαφορά ΦΠΑ εισροών-εκροών	πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ από προηγούμενη χρήση για μεταφορά	Πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ για συμψηφισμό στις επόμενες χρήσεις
1997	2.000.000	5.000.000	3.000.000	-	3.000.000
1998	200.000	500.000	300.000	3.000.000	3.300.000
1999	300.000	1.000.000	700.000	3.300.000	4.000.000
2000	400.000	600.000	200.000	4.000.000	4.200.000
2001	800.000	1.300.000	500.000	4.200.000	4.700.000

Από το πιστωτικό υπόλοιπο 3.000.000 δρχ. της χρήσης 1997 ότι ποσό δεν συμψηφίζεται από το ΦΠΑ των εκροών των ετών 1998, 1999, 2000 και 2001 παραγράφεται. Δηλαδή, όπως φαίνεται και από τον παραπάνω πίνακα, από το πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ της χρήσης 1997 που είναι 3.000.000 δρχ. παραγράφεται το ποσό 1.300.000 δρχ. ( $3.000.000 - \text{ΦΠΑ εκροών } 200.000 (1998) - 300.000 (1999) - 400.000 (2000) - 800.000 (2001) = 1.300.000$ ). Για το λόγο αυτό, με την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ΦΠΑ της χρήσης 2000 που υποβάλλεται στη Δ.Ο.Υ. κατά τους πρώτους μήνες του 2001 ή και αργότερα με αίτηση που υποβάλλεται στη Δ.Ο.Υ. μέχρι 31-12-2001, ο λογιστής της επιχείρησης ζητάει προς επιστροφή το ΦΠΑ 2.100.000 δρχ. ( $3.000.000 - 200.000 - 300.000 - 400.000 = 2.100.000$ ), γιατί αν δεν ζητήσει προς επιστροφή το ποσό αυτό, τότε θα παραγραφεί οπωσδήποτε με την παρέλευση του έτους 2000 το ποσό 1.300.000 δρχ. ΦΠΑ. Με την υποβολή της αίτησης για επιστροφή του ΦΠΑ δίνεται έγγραφη απάντηση της Δ.Ο.Υ., οπότε από την ημέρα απάντησης της Δ.Ο.Υ. και αν δεν δοθεί τέτοια απάντηση μετά από 6 μήνες από την αίτηση αρχίζει νέα τριετής παράταση για την διαγραφή κ.λ.π. (Εγκ.Υπ.Οικ. 1071252/πολ.1166/91).

✓ **1γ)** Αν η διαφορά ΦΠΑ προέρχεται από πράξεις που προβλέπουν τα άρθρα 20, 21, 22, 22<sup>α</sup> και 22γ και οι περιπτώσεις α, β και δ της παρ. 2

του άρθρου 23 καθώς και οι πράξεις για τις οποίες προβλέπεται αναστολή καταβολής του ΦΠΑ ή οφείλεται σε διαφορά συνετλεστών εκροών – εισροών (άρθρο 27 παρ. 1γ).

**Δηλαδή:** α) για εξαγωγές αγαθών εκτός της κοινότητας (άρθρο 20) και για πράξεις εξομοιούμενες με εξαγωγές που θα παρείχαν δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ αν είχαν πραγματοποιηθεί στο εσωτερικό της χώρας β) για πράξεις απαλλασσόμενες του άρθρου 21 που αφορούν αγαθά τα οποία τίθενται στα ειδικά ανασταλτικά καθεστώτα, γ) για πράξεις του άρθρου 22, που αφορούν πωλήσεις σε πλοία και αεροσκάφη οι οποίες απαλλάσσονται από το ΦΠΑ ή σε πρεσβείες, NATO κ.λ.π., δ) για παραδόσεις αγαθών σε υποκείμενους στο ΦΠΑ προς άλλο κράτος μέλος, οι οποίες απαλλάσσονται από το ΦΠΑ (άρθρο 22<sup>α</sup>), ε) για παραδόσεις αγαθών από καταστήματα αφορολόγητων ειδών, οι οποίες παραδόσεις απαλλάσσονται από το ΦΠΑ (άρθρο 22γ), στ) για απαλλασσόμενες εργασίες που ο λήπτης είναι εγκαταστημένος εκτός της Ε.Ε. και για εργασίες που συνδέονται άμεσα με αγαθά τα οποία εξάγονται σε χώρες εκτός της Ε.Ε. Σε όλες αυτές τις περιπτώσεις προβλέπεται επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ στην επιχείρηση.

#### **ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 10:**

Η επιχείρηση «Α» πουλάει αγαθά στην επιχείρηση «Β» η οποία τα προορίζει για ένα από τα τελωνειακά καθεστώτα του άρθρου 21. Στην περίπτωση αυτή ο πωλητής «Α» δεν θα επιβαρύνει με ΦΠΑ την αύξηση των αγαθών αυτών. Ο πωλητής «Α» όμως, όταν είχε αγοράσει τα αγαθά αυτά είχε επιβαρυνθεί και με το ΦΠΑ τον οποίο τώρα δικαιούται επιστροφής.

#### **ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 20:**

Η επιχείρηση «Γ» πραγματοποιεί το 2002 παράδοση αγαθών σε άλλο κράτος – μέλος αξίας 29.347 ΕΥΡΩ, η οποία απαλλάσσεται από το ΦΠΑ. Κατά την αγορά των αγαθών αξίας 23.477,62 ΕΥΡΩ, η επιχείρηση

Γ είχε καταβάλει ΦΠΑ 4225,97 ΕΥΡΩ (23.477,62 X 18%). Για το ΦΠΑ αυτό έχει δικαίωμα έκπτωσης ή επιστροφής η επιχείρηση αυτή.

δ) Αν ο ΦΠΑ αφορά τ' αγαθά επένδυσης που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 26 παραγράφος 4. Δηλαδή αφορά:

- Τα ενδώματα αγαθά που ανήκουν κατά κυριότητα στην επιχείρηση και τίθενται από αυτή σε διαρκή εκμετάλλευση. Για τα κινητά αγαθά (αυτοκίνητα, μηχανήματα κ.λ.π.), θα πρέπει η επιχείρηση που ζητά την επιστροφή ΦΠΑ να έχει τη χρήση και την κυριότητα αυτών, ενώ για τα ακίνητα κυριότητας τρίτων θα πρέπει να έχει τουλάχιστον τη χρήση για χρονικό διάστημα εννέα χρόνων και πάνω. Στην αξία τους περιλαμβάνονται και οι επεκτάσεις και βελτιώσεις αυτών, ενώ δεν περιλαμβάνονται οι δαπάνες επισκευής και συντήρησης και
- Τα δικαιώματα χρησιμοποίησης διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας, σχεδίου, υποδείγματος, εμπορικού ή βιομηχανικού σήματος και άλλων παρόμοιων, εφόσον εξυπηρετούν περισσότερες από μια χρήσεις.

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

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

Π.χ. η αυτοκινητοβιομηχανία Α που εδρεύει στην Αμερική, δικαιούται επιστροφής του ΦΠΑ που πλήρωσε για την αγορά αγαθών και υπηρεσιών που χρειάστηκαν για την κατασκευή περιπτερού συμμετοχής της στην Διεθνή Έκθεση Θεσσαλονίκης.

β) Για τις παρακάτω απαλλασσόμενες του ΦΠΑ υπηρεσίες μεταφοράς και τις στενά συνδεδεμένες μ' αυτές βοηθητικές εργασίες που ενεργούν στην Ελλάδα:

- διεθνείς αεροπορικές και θαλάσσιες μεταφορές προσώπων
- μεταφορές αγαθών προοριζόμενων για εξαγωγή
- μεταφορές αγαθών που θέτονται σε ειδικά καθεστώτα προσωρινής απαλλαγής
- μεταφορές εισαγόμενων αγαθών, μέχρι του πρώτου τόπου προορισμού στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον η αξία των υπηρεσιών αυτών συμπεριλαμβάνεται στη φορολογητέα βάση κατά την εισαγωγή.

γ) Για τις φορολογητέες υπηρεσίες που απαριθμούνται στην παραγρ. 3 του άρθρου 12.

3. Οι προϋποθέσεις που πρέπει να συντρέχουν για να γίνει η επιστροφή του ΦΠΑ που προβλέπεται στην προηγούμενη παράγραφο 2 απαριθμούνται αμέσως παρακάτω.

3.α. Ο εγκαταστημένος σε άλλη χώρα της κοινότητας υποκείμενος, δικαιούχος της επιστροφής, να μην έχει στην Ελλάδα την έδρα της οικονομικής τους δραστηριότητας ή τη μόνιμη εγκατάστασή του, από την οποία να ασκείται η δραστηριότητα αυτή ή ελλείψει αυτών, την κατοικία ή διαμονή του και

3.β. Να μην πραγματοποιήσει στην Ελληνική επικράτεια, κατά τη διάρκεια της περιόδου από 3 μήνες μέχρι ένα έτος, για την οποία απαιτείται την επιστροφή του ΦΠΑ, άλλες πράξεις εκτός από αυτές των περιπτώσεων β και γ της προηγούμενης παραγράφου 2.

4. Η επιστροφή του ΦΠΑ που προβλέπεται από τις παραπάνω διατάξεις της παραγράφου 2 δεν μπορεί να αφορά περίοδο μικρότερη από 3 μήνες ή μεγαλύτερη από 1 έτος. Η αρμόδια Φορολογική Αρχή ενεργεί την επιστροφή (ή αιτιολογημένα απορρίπτει το αίτημα για επιστροφή με κοινοποίηση της απόφασης) μέσα σε 6 μήνες από την ημερομηνία υποβολής της σχετικής αίτησης.

5. Οι διατάξεις των παραπάνω παραγράφων 2, 3 και 4 του άρθρου 27 εφαρμόζεται ανάλογα και για υποκείμενο στο ΦΠΑ που είναι εγκαταστημένος σε χώρα εκτός της κοινότητας, με τον όρο ότι η χώρα της εγκατάστασής του παρέχει στον υποκείμενο στο ΦΠΑ που είναι εγκαταστη-

μένος στην Ελλάδα αντίστοιχο δικαίωμα επιστροφής του ΦΠΑ ή άλλου γενικού φόρου κατανάλωσης που ισχύει στη χώρα αυτή.

6. Επίσης, παρέχεται δικαίωμα επιστροφής ΦΠΑ στο νομικό πρόσωπο, που είναι εγκαταστημένο σε άλλο κράτος – μέλος και δεν είναι υποκείμενο στο ΦΠΑ, στην περίπτωση που ενεργεί εισαγωγή αγαθών στην Ελλάδα από μη κοινοτική χώρα και καταβάλλει στην Ελλάδα το ΦΠΑ κατά την εισαγωγή αυτών των αγαθών, με την προϋπόθεση ότι τα αγαθά αυτά δεν καταναλώνονται στην Ελλάδα, αλλά ο τελικός προορισμός αυτών είναι το άλλο κράτος-μέλος στο οποίο το Νομικό Πρόσωπο, που έκαμε την εισαγωγή στην Ελλάδα, είναι εγκαταστημένο στο άλλο αυτό κράτος – μέλος. Η παραπάνω επιστροφή όμως θα γίνει αφού τα εισαχθέντα αγαθά στην Ελλάδα μεταφερθούν οριστικά στο κράτος – μέλος εγκατάστασης του υποκείμενου στο ΦΠΑ Νομικού Προσώπου και η πράξη θα φορολογηθεί αποδεδειγμένα σ' αυτό, ως ενδοκοινοτική απόκτηση.

#### **ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ:**

Το Υπουργείο Εθνικής Άμυνας της Ιταλίας αγοράζει εξοπλισμό για τις ένοπλες δυνάμεις της χώρας από τις Ηνωμένες Πολιτείες.

Τα αγαθά αποστέλλονται από τις Ηνωμένες Πολιτείες στην Ιταλία, μέσω Ελλάδας.

Στην προκειμένη περίπτωση η εισαγωγή, πραγματοποιείται από μη υπκείμενο στο ΦΠΑ πρόσωπο (Υπουργείο Εθνικής Άμυνας Ιταλίας) στην Ελλάδα, με τελικό προορισμού την Ιταλία. Κατά την εισαγωγή των αγαθών στην Ελλάδα οφείλεται ΦΠΑ.

Στην περίπτωση που το μη υποκείμενο στο ΦΠΑ Νομικό Πρόσωπο (Υπουργείο Άμυνας της Ιταλίας) αποδείξει ότι ο ΦΠΑ καταβλήθηκε στην Ιταλία (χώρα απόκτησης) των αγαθών) έχει δικαίωμα επιστροφής του ΦΠΑ που καταβλήθηκε στην Ελλάδα.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ Ζ'

### ΣΤΑΤΙΣΤΙΚΗ ΤΟΥ ΕΜΠΟΡΙΟΥ ΜΕΤΑΞΥ ΤΩΝ ΚΡΑΤΩΝ – ΜΕΛΩΝ ΤΗΣ ΕΥΡΩΠΑΙΚΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΚΟΙΝΟΤΗΤΑΣ ΜΕΤΑ ΤΟ 1992

#### 7.1. Κανονισμός ΕΟΚ 3330/91 (INTRASTAT)

Η πραγματοποίηση της εσωτερικής αγοράς την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου του 1993, συνεπαγόταν την κατάργηση του μεγαλύτερου μέρους των διατυπώσεων, των εγγράφων και των ελέγχων που συνδέονταν με τις συναλλαγές αγαθών μεταξύ των κρατών – μελών.

Η συλλογή των βασικών στοιχείων που προορίζονταν για την κατάρτιση των στατικών του εμπορίου μεταξύ των κρατών – μελών, γίνονταν μέχρι 31-12-1992 μέσω του ενιαίου διοικητικού εγγράφου (ΕΔΕ) το οποίο κατατίθονταν στο τελωνείο. Από 1-1-1993 το έγγραφο αυτό κατατίθεται στις εμπορικές συναλλαγές (εισαγωγές, εξαγωγές κ.λ.π.) των κρατών μελών με τρίτες χώρες.

Με κοινοτικό κανονισμό (3330/91), θεσπίστηκε ένα μόνιμο σύστημα συλλογής στατιστικών στοιχείων για τις εμπορικές συναλλαγές μεταξύ των κρατών – μελών και ονομάστηκε «σύστημα intrastat».

Η υποχρέωση παροχής των στατιστικών πληροφοριών που απαιτούνται από το σύστημα intrastat, επιβάλλεται σε κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο που προβαίνει σε ενδοκοινοτικές συναλλαγές αγαθών. Σύμφωνα με αυτόν τον κανονισμό (άρθρο 5) από την υποχρέωση αυτή απαλλάσσονται οι ιδιώτες. Κατά την έννοια του εν λόγω κανονισμού «ιδιώτης» θεωρείται κάθε φυσικό πρόσωπο που δεν υπόκειται σε ΦΠΑ, στο πλαίσιο κάποιας συγκεκριμένης συναλλαγής δηλαδή το ποσοστό εκείνο που δεν έχει δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών του.

Ο υπόχρεος παροχής των στατιστικών πληροφοριών, που δεν εκπληρώνει τις υποχρεώσεις που απορρέουν από τον ως άνω κανονισμό υπόκειται σε κυρώσεις που καθορίζονται από τα κράτη – μέλη.



Ο υπόχρεος παροχής στατιστικών πληροφοριών μπορεί να αναθέσει σε τρίτο πρόσωπο, που κατοικεί σε ένα κράτος μέλος να καταρτίσει τη στατιστική δήλωση. Αξακολουθεί όμως (ο υπόχρεος) να υπέχει στο ακέραιο τη σχετική ευθύνη (άρθρο 9 του κανονισμού).

Οι στατιστικές του εμπορίου μεταξύ των κρατών – μελών καλύπτουν εφ' ενός τη διακίνηση εμπορευμάτων που εγκαταλείπουν το κράτος μέλος αποστολής και αφ' ετέρου τη διακίνηση εμπορευμάτων που εισέρχονται στο κράτος μέλος άφιξης.

Τα έντυπα (δηλώσεις) intrastat χρησιμοποιούνται από τους υπόχρεους για την υποβολή στην ΕΘΝΙΚΗ ΣΤΑΤΙΣΤΙΚΗ ΥΠΗΡΕΣΙΑ ΤΗΣ ΕΛΛΑΔΟΣ των στατιστικών στοιχείων. Τα στοιχεία που αναφέρονται στις σχετικές δηλώσεις (άφιξης και αποστολής) χρησιμεύουν αποκλειστικά και μόνο για στατιστικούς σκοπούς.

## **7.2. Υπόχρεοι υποβολής της δήλωσης INTRASTAT και προθεσμία υποβολής.**

Οι υποκείμενοι στο ΦΠΑ, για τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές (διακινήσεις) που πραγματοποιούν κάθε μήνα, εφόσον εκδίδεται γι' αυτές φορολογικό στοιχείο (αποκτήσεις αγαθών, παραδόσεις αγαθών, αποστολές δώρων άνευ αξίας, δειγμάτων, α' υλών επεξεργασίας κ.λ.π.), είναι υποχρεωμένοι να συμπληρώσουν και τη δήλωση intrastat. Δεν υποβάλλεται δήλωση intrastat για διακινήσεις αγαθών σε εκθεσιακούς χώρους. Η δήλωση intrastat υποβάλλεται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. συνήθως ταυτόχρονα με την περιοδική δήλωση του ΦΠΑ. Μπορεί όμως να υποβληθεί η δήλωση intrastat στη Δ.Ο.Υ. και πριν από την υποβολή της περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ οπότε θα χορηγείται από τη Δ.Ο.Υ. βεβαίωση ή θα υπογράφεται αντίγραφο αυτής που θα επιδεικνύεται από την επιχείρηση κατά την υποβολή της περιοδικής δήλωσης του ΦΠΑ. Επίσης, μπορεί να υποβληθεί η δήλωση intrastat και με μαγνητικά μέσα στην ΕΣΥΕ.

Υποχρέωση υποβολής της δήλωσης intrastat έχουν μόνο οι υπόχρεοι εκείνοι που πραγματοποιούν ενδοκοινοτικές συναλλαγές μεγάλού

τερες από κάποιο όριο που καθορίζεται σε ετήσια βάση από τους αρμόδιους υπουργούς και καλείται «κατώφλι εξομοίωσης». Για το έτος 2000, το κατώφλι αυτό έχει καθοριστεί στο ποσό των 10.000.000 δρχ. προκειμένου για ενδοκοινοτικές αποκτήσεις που πραγματοποίησε η επιχείρηση το 1999 και στο ποσό των 15.000.000 δρχ. προκειμένου για ενδοκοινοτικές παραδόσεις που πραγματοποίησε η επιχείρηση το έτος 1999. Δηλαδή, αν η επιχείρηση μέχρι 31-12-1999 δεν είχε υπερβεί το κατώφλι των 10.000.000 δρχ. ή των 15.000.000 δρχ. αντίστοιχα, τότε για το έτος 2000 δεν υποβάλλει δήλωση intrastat. Επίσης, και μέσα στο 2000, αν η επιχείρηση υπερβεί τα παραπάνω όρια τότε μόνο υποχρεούται να υποβάλλει δήλωση intrastat. Δήλωση intrastat υποβάλλουν και οι υποκείμενοι στο ΦΠΑ μεταπωλητές μεταχειρισμένων αγαθών και αντικειμένων καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας καθώς και αυτοί που πραγματοποιούν πωλήσεις σε δημοπρασίες.

Αν σ' ένα συγκεκριμένο μήνα δεν πραγματοποιήθηκαν ενδοκοινοτικές συναλλαγές, δεν υποβάλλεται δήλωση INTRASTAT.

Στις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις μεταφορικών μέσων καθώς και στις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις προϊόντων που υπόκεινται στον ειδικό φόρο κατανάλωσης (πετρελαιοειδή, οινοπνευματώδη και καπνοβιομηχανικά προϊόντα), όταν υποβάλλεται η δήλωση INTRASTAT στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. τότε στο τιμολογούμενο ποσό και στη στατιστική αξία δεν θα περιλαμβάνεται ο ειδικός φόρος κατανάλωσης.

Οι υπόχρεοι που ασκούν τη δραστηριότητα τους εποχιακά ή έχουν την έδρα της οικονομικής τους δραστηριότητας σε νησιά, όπου δεν εδρεύει Δ.Ο.Υ., μπορούν να αποστέλλουν την στατιστική δήλωση INTRASTAT στην πλησιέστερη Δ.Ο.Υ. συγχρόνως με την υποβολή της δήλωσης ΦΠΑ και σε κάθε περίπτωση εντός της προθεσμίας που υποβάλλεται η περιοδική δήλωση.

Δήλωση intrastat υποβάλλεται επίσης, όταν τα προϊόντα μεταφέρονται από το ένα κράτος – μέλος στο άλλο χωρίς την έκδοση τιμολογίου (π.χ. αντικατάσταση **επιστραφέντων** εμπορευμάτων), ή για συναλλαγή

(αποστολή ή άφιξη) με σκοπό εργασία φασόν ή για επισκευή κ.λ.π. Στις περιπτώσεις αυτές δεν θα συμπληρώνεται το πεδίο του τιμολογούμενου ποσού. Θα αναγράφονται όμως η στατιστική αξία και τα λοιπά στοιχεία της δήλωσης intrastat. Στην περίπτωση συναλλαγής ύστερα από εργασία φασόν ως στατιστική αξία λογίζεται η συνολική αξία του προϊόντος (το κόστος της εργασίας συν τις πρώτες και βοηθητικές ύλες). Ειδικά στις περιπτώσεις αυτές, ως στατιστική αξία των διακινούμενων πρώτων και βοηθητικών υλών θα λαμβάνεται η αξία κατά δήλωση (από τις προφόρμες, εμπορικά συμβόλαια ή συμφωνίες, ασφαλιστήρια κ.λ.π.).

Στην περίπτωση **τριγωνικών ενδοκοινοτικών συναλλαγών**, υπόχρεος για την υποβολή της δήλωσης intrastat (άφιξη ή αποστολή) είναι αντίστοιχα ο αρχικός αποστολέας με φορολογητέα αξία αυτή που χρεώνει τον ενδιάμεσο συμβαλλόμενο, ή ο τελικός παραλήπτης, με φορολογητέα αξία αυτή που χρεώνεται από τον δεύτερο συμβαλλόμενο.

Στην περίπτωση που χορηγούνται ή λαμβάνονται εκπτώσεις π.χ. λόγου τζίρου, τρόπου διακανονισμού ελλατοματικότητας αγαθών κ.λ.π.) δεν θα συμπληρώνεται δήλωση intrastat. Σε περίπτωση όμως που χορηγείται έκπτωση λόγω εσφαλμένης ποσότητας ή αξίας, τότε υποβάλλεται τροποποιητική δήλωση intrastat.

**Ειδικότερα τροποποιητικές δηλώσεις intrastat υποβάλλονται στις εξής περιπτώσεις:**

1. Αλλαγής στοιχείων από αυτά που περιλαμβάνονται σε συγκεκριμένο α/α είδους δήλωσης intrastat.
2. Επιστροφών προγενέστερων ενδοκοινοτικών αποκτήσεων, οπότε θα συμπληρώνεται δήλωση αποστολής ή επιστροφών προγενέστερων ενδοκοινοτικών παραδόσεων οπότε θα συμπληρώνεται δήλωση άφιξης.
3. Όταν χορηγείται έκπτωση λόγω εσφαλμένης ποσοτικής ή εσφαλμένης κατ' αξίας χρέωσης.
4. Όταν ο προμηθευτής τιμολογεί μεγαλύτερη ποσότητα από εκείνη που πράγματι αποστέλει και στη συνέχεια, ο προμηθευτής αυτός σε διαφο-

ρετική φορολογική περίοδο εκδίδει πιστωτικό τιμολόγιο, τότε ο αγοραστής υποβάλλει τροποποιητική δήλωση intrastat με την ένδειξη «άφιξη», για την φορολογική περίοδο κατά την οποία έγινε η αρχική τιμολόγηση. Σε περίπτωση όμως που ο προμηθευτής τιμολογεί μεγαλύτερη ποσότητα από εκείνη που πράγματι αποστέλλει, αλλά στη συνέχεια όμως αποστέλλει συμπληρωματική την ελλειπή ποσότητα σε επόμενη φορολογική περίοδο, τότε ο αγοραστής υποβάλλει τροποποιητική δήλωση για τη φορολογική περίοδο που έγινε η αρχική τιμολόγηση. Στη συνέχεια, ο αγοραστής υποβάλλει συμπληρωματική δήλωση για τη συμπληρωματική ποσότητα που παραλαμβάνει με την ένδειξη «άφιξη» συμπληρώνοντας τα αντίστοιχα πεδία της δήλωσης, κατά τη φορολογική περίοδο που αποστέλλει η συμπληρωματική ποσότητα. Στις αντίστοιχες ενέργειες προβαίνει και ο προμηθευτής.

5. Όταν ένας Έλληνας πουλάει σε πελάτη άλλου κράτους – μέλους και στη συνέχεια του επιστραφεί ένα μέρος από την πωλημένη αυτή ποσότητα.
6. Όταν πραγματοποιείται μια ενδοκοινοτική απόκτηση ή παράδοση, αλλά στη συνέχεια τα αγαθά αυτά (ολικά ή μερικά) για οποιονδήποτε λόγο δεν παραλαμβάνονται από τον αρχικό αγοραστή-παραλήπτη αλλά, αντί της επιστροφής τους στο προμηθευτή, παραδίδονται σε άλλον (ή σε άλλους αγοραστές), στο εσωτερικό του κράτους – μέλους) του αρχικού αγοραστή, για λογαριασμό του προμηθευτή – πωλητή.

**Απαλλάσσονται από την υποχρέωση συμπλήρωσης και υποβολής της δήλωσης INTRASTAT τα εξής πρόσωπα:**

α) Οι ιδιώτες

β) Οι μικρές επιχειρήσεις που έχουν απαλλαγεί από την υποχρέωση υποβολής περιοδικής δήλωσης. Δηλαδή οι μικρές ατομικές επιχειρήσεις που έχουν πραγματοποιήσει ακαθάριστα έσοδα μέχρι 2.500.000 δρχ. απαλλάσσονται από την υποχρέωση συμπλήρωσης της δήλωσης intrastat για το τρέχον έτος.

γ) Οι υπόχρεοι εκείνοι που κατά το προηγούμενο έτος πραγματοποίησαν ενδοκοινοτικές συναλλαγές αγαθών οι οποίες δεν ξεπέρασαν το κατώφλι εξομοίωσης που είναι (αποκτήσεις, εισαγωγές προηγούμενου έτους 10.000.000 δρχ. και παραδόσεις – εξαγωγές προηγούμενου έτους 15.000.000 δρχ.

Υπάρχουν δύο είδη δηλώσεων (εντύπων) INTRASTAT, ένα για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις και ένα άλλο για τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις. Τα έντυπα INTRASTAT συμπληρώνονται είτε με γραφομηχανή είτε με μηχανογραφικό είτε με το χέρι είτε με άλλο παρόμοιο τρόπο.

### **7.3. Τρόπος συμπλήρωσης των πεδίων της δήλωσης INTRASTAT.**

**Πεδίο 1:** Υπόχρεος / Α.Φ.Μ. Αναγράφεται ο Φ.Π.Α., το ονοματεπώνυμο ή η εταιρική επωνυμία του υπόχρεου, η πλήρης διεύθυνση του και ο αριθμός τηλεφώνου και FAX.

**Πεδίο 2:** Περίοδος αναγράφεται η περίοδος αναφοράς. Δηλαδή, αναγράφεται ο μήνας με δύο αριθμητικά ψηφία (π.χ. 01, 02 .... , 10, 11, 12,) και το έτος πάλι με δύο ψηφία (π.χ. 95, 96, 97) Κ.Ο.Κ.

**Πεδίο 3:** Σε περίπτωση δήλωσης ή μερικής δήλωσης όπου δεν αρκούν οι θέσεις ενός εντύπου INTRASTAT και πρέπει να χρησιμοποιηθούν περισσότερα έντυπα, τότε στο τελευταίο έντυπο της δήλωσης σημειώνεται ένας σταυρός στο πεδίο αυτό.

**Πεδίο 4:** Δηλών τρίτος / Α.Φ.Μ. Το πεδίο αυτό συμπληρώνεται σε περίπτωση που ο υπόχρεος έχει εξουσιοδοτήσει τρίτο άτομο και υποβάλλει εξ ονόματος του τις σχετικές στατιστικές πληροφορίες. Αναγράφονται το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία της εταιρίας, η πλήρης διεύθυνση, τηλέφωνο, FAX και ο Α.Φ.Μ. του εξουσιοδοτούμενου τρίτου. Αν έχει δύο Α.Φ.Μ., π.χ. ένα από τη Γερμανία και ένα από το υποκατάστημα της στην Ιταλία, τότε για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις γράφεται το Α.Φ.Μ. της χώρας από την οποία έρχεται το εμπόρευμα.

**Πεδίο 5:** Αναγράφεται η αρμόδια για την συλλογή των δηλώσεων Υπηρεσία (Δ.Ο.Υ. /Τελωνείο) καθώς και η αρμόδια Υπηρεσία Στατιστικής Νόμου.

**Πεδίο 6:** Περιγραφή εμπορευμάτων: Αναγράφεται η συνήθης περιγραφή των εμπορευμάτων, η οποία πρέπει να είναι τόσο ακριβής, ώστε να επιτρέπει τη σαφή ταξινόμηση των εμπορευμάτων στο αναλυτικότερο επίπεδο της Συνδυασμένης Ονοματολογίας. (8ψήφιος κωδικός Σ.Ο.).

**Πεδίο 7:** α/α είδους: Αναγράφεται ο αύξοντας αριθμός του εμπορεύματος. Σε περίπτωση που χρησιμοποιούνται περισσότερα έντυπα για τη δήλωση ή τη μερική δήλωση, η αρίθμηση συνεχίζεται χωρίς διακοπή από έντυπο σε έντυπο.

**Πεδίο 8<sup>α</sup>:** Χώρα προέλευσης (στο έντυπο της άφιξης). Αναγράφεται ο αναγνωριστικός αριθμός του κράτους – μέλους προέλευσης. Όταν τα εμπορεύματα, πριν φθάσουν στην Ελλάδα, έχουν εισέλθει σε ένα ή περισσότερα ενδιάμεσα κράτη – μέλη και έχουν αποτελέσει αντικείμενο σταθμεύσεων ή νομικών διαδικασιών άσχετων με τη μεταφορά τότε ως κράτος – μέλος προέλευσης θεωρείται το τελευταίο κράτος – μέλος όπου έλαβαν χώρα αυτές οι σταθμεύσεις ή νομικές διαδικασίες. Όταν αυτό δεν είναι γνωστό, τότε αναγράφεται το κράτος – μέλος αποστολής.

Στις περιπτώσεις όπου δεν είναι γνωστό το κράτος – μέλος αποστολής, μπορεί να αναφερθεί το κράτος – μέλος αγοράς. Ως κράτος – μέλος αγοράς νοείται το κράτος – μέλος στο οποίο εδρεύει ο αντισυμβαλλόμενος (πωλητή), με τον οποίο ο υπόχρεος έχει συνάψει σύμβαση η οποία είχε ως αποτέλεσμα την παράδοση των εμπορευμάτων στο κράτος – μέλος άφιξης δηλαδή την Ελλάδα.

**Πεδίο 10:** Φύση συναλλαγής: Αναγράφεται ο κατάλληλος αναγνωριστικός αριθμός του παρακάτω πίνακα «φύση συναλλαγής», π.χ. όταν πρόκειται για οριστική αγορά ή πώληση γράφεται ο αριθμός 11 κ.λ.π.

**Φύση Συναλλαγής**  
(πεδίο 10)

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΚΩΔΙΚΟΣ
<p><b>1. Όλες οι συναλλαγές που συνεπάγονται (πραγματοποιηθείσα ή προβλεπόμενη) μεταβίβαση κυριότητας με αντιπαροχή (πληρωμή ή άλλες παροχές) εκτός από τις συναλλαγές που πρέπει να καταχωρούνται στους κωδικούς 21, 22, 23, 70 και 80 α) β) γ)</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Οριστική αγορά / πώληση β)</li> </ul>	<b>11</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Αποστολές ειδών προς έλεγχο ή αποστολές δειγμάτων, οι αποστολές με δικαίωμα επιστροφής και συναλλαγές επί προμήθεια</li> </ul>	<b>12</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Συμφηφιστικές συναλλαγές (εμπόριο με ανταλλαγή)</li> </ul>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Πώληση σε ξένους ταξιδιώτες για τις προσωπικές τους ανάγκες</li> </ul>	<b>14</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Χρηματοοικονομική μίσθωση γ) (ενοικίαση – πώληση)</li> </ul>	<b>15</b>
<p><b>2. Επιστροφές εμπορευμάτων, ύστερα από την καταγραφή της αρχικής συναλλαγής στους κωδικούς 11, 12, 13, 14, 15δ).</b></p> <p><b>Δωρεάν αντικατάσταση εμπορευμάτων.</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Επιστροφή εμπορευμάτων</li> </ul>	<b>21</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Αντικατάσταση επιστραφέντων εμπορευμάτων</li> </ul>	<b>22</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Αντικατάσταση (π.χ. μέσω εγγύησης) μη επιστραφέντων εμπορευμάτων.</li> </ul>	<b>23</b>
<p><b>3. Συναλλαγές (μη προσωρινής φύσης) με μεταβίβαση κυριότητας αλλά χωρίς αντιπαροχή (χρηματοοικονομική ή άλλης φύσης).</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Παραδόσεις εμπορευμάτων στα πλαίσια των προγραμμάτων που χρηματοδοτούνται εξ ολοκλήρου ή εν μέρει από την Ευρωπαϊκή Κοινότητα.</li> </ul>	<b>31</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Άλλη παροχή βοήθειας από δημόσιες υπηρεσίες</li> </ul>	<b>32</b>

<ul style="list-style-type: none"> <li>• Άλλη παροχή βοήθειας (από ιδιωτικούς, μη δημοσίους οργανισμούς) αποστολές δώρων άνευ αξίας κ.λ.π.</li> </ul>	33
4. Πράξεις με σκοπό εργασία φασόν ε) ή επισκευή στ) εκτός από πράξεις που πρέπει να καταχωρούνται στον κωδικό 70).	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Εργασία φασόν, α' ύλες για επεξεργασία κ.λ.π.</li> </ul>	41
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Επισκευή και συντήρηση επ' αμοιβή</li> </ul>	42
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Επισκευή και συντήρηση χωρίς αμοιβή</li> </ul>	43
5. Πράξεις ύστερα από εργασία φασόν ε) η επισκευή στ) (εκτός από τις πράξεις που πρέπει να καταχωρούνται στον κωδικό 70)	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Εργασία φασόν</li> </ul>	51
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Επισκευή και συντήρηση επ' αμοιβή</li> </ul>	52
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Επισκευή και συντήρηση χωρίς αμοιβή</li> </ul>	
6. Συναλλαγές χωρίς μεταβίβαση κυριότητας, δηλαδή, ενοίκιο, δάνειο μίσθωση εκμετάλλευσης ζ) άλλες χρήσεις η) εκτός από τις εργασίες φασόν και τις επισκευές (παράδοση ή επιστροφή)	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Ενοίκιο, δάνειο, μίσθωση εκμετάλλευσης</li> </ul>	53
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Άλλες προσωρινές χρήσεις</li> </ul>	61
7. Πράξεις στο πλαίσιο κοινών αμυντικών προγραμμάτων ή άλλων διεθνών προγραμμάτων συντονισμένης παραγωγής.	62
8. Προμήθεια κατασκευαστικών υλικών και εξοπλισμού στο πλαίσιο κατασκευαστικών έργων ή έργων πολιτικού μηχανικού που αποτελούν μέρος μιας γενικής σύμβασης θ)	70
9. Άλλες συναλλαγές	80
	90

**Πεδίο 11:** Εικαζόμενος τρόπος μεταφοράς:

**Κατά την αποστολή:** Αναγράφεται ο αναγνωριστικός αριθμός του εικαζόμενου τρόπου μεταφοράς, με τον οποίο τα εμπορεύματα εγκατέλειψαν το στατιστικό έδαφος του κράτους-μέλους αποστολής και ο οποίος καθορίζεται από το χρησιμοποιούμενο μέσο μεταφοράς π.χ. ο αριθμός 3 για την οδική μεταφορά κ.λ.π.



**Κατά την άφιξη:** Αναγράφεται ο αναγνωριστικός αριθμός του εικαζόμενου τρόπου μεταφοράς με τον οποίο τα εμπορεύματα εγκατέλειψαν το στατιστικό έδαφος του κράτους – μέλους αποστολής και ο οποίος καθορίζεται από το χρησιμοποιούμενο μέσο μεταφοράς π.χ. ο αριθμός 3 για την οδική μεταφορά κ.λ.π.

Τρόπος μεταφοράς (πεδίο 11)	
Κωδικός	Χαρακτηρισμός Decornination
1	Θαλάσσια μεταφορά
2	Σιδηροδρομική μεταφορά
3	Οδική μεταφορά
4	Εναέρια μεταφορά
5	Ταχυδρομική μεταφορά
6	Μονίμως εγκαταστημένες μεταφορικές εγκαταστάσεις
7	Μεταφορά με εσωτερική ναυσιπλοΐα
8	Μεταφορά με ίδια μέσα.

**Πεδίο 13:** Κωδικός εμπορευμάτων:

Αναγράφεται ο οκταψήφιος κωδικός της αντίστοιχης υποδιαίρεσης της Συνδυασμένης ονοματολογίας στην οποία υπάγονται τα συγκεκριμένα εμπορεύματα (ο οκταψήφιος αυτός κωδικός είναι ουσιαστικά τα οκτώ πρώτα ψηφία του αντίστοιχου κωδικού του ολοκληρωμένου Τελωνειακού Δεσμολογίου 1996).

**Πεδίο 16:** Καθαρή μάζα:

Αναγράφεται ανά είδος (πεδίο 7), η μάζα των εμπορευμάτων, χωρίς καμμία συσκευασία, εκφρασμένη σε χιλιόγραμμα.

**Πεδίο 17:** Συμπληρωματικές μονάδες:

Αναγράφεται, ανά είδος (πεδίο 7), η ποσότητα των εμπορευμάτων σε συμπληρωματικές μονάδες (M, M<sup>2</sup>, lt, τεμάχια κ.λ.π.), δηλαδή μονάδες

μέτρησης ποσότητας, εκτός της μάζας εφόσον αυτό προβλέπεται από την Συνδυασμένη Ονοματολογία.

**Πεδίο 18:** Ποσό τιμολογίου:

Αναγράφεται, στο πεδίο 18 του πρώτου είδους (πεδίο 7) του εντύπου το συνολικό τιμολογούμενο ποσό (φορολογητέα αξία), χωρίς ΦΠΑ, για το σύνολο των εμπορευμάτων που δηλώνονται, δηλαδή για όλα τα είδη που περιλαμβάνει η στατιστική δήλωση.

Το τιμολογούμενο ποσό περιλαμβάνει ή δεν περιλαμβάνει, ανάλογα με την περίπτωση, συμπληρωματικές δαπάνες, όπως μεταφορικά και ασφάλιστρα. Αν δεν εκδίδεται τιμολόγιο, στο πεδίο 18 αναγράφεται η μονάδα «1».

Στις περιπτώσεις συναλλαγών που βασίζονται σε εργασία «φασόν» ως τιμολογούμενο ποσό θεωρείται αποκλειστικά και μόνο το ποσό που πιστώνεται για την εργασία αυτή, χωρίς το ΦΠΑ, περιλαμβανομένων και ενδεχόμενων συμπληρωματικών δαπανών (μεταφορικά κ.λ.π.). Το ποσό αυτό πρέπει να αναγράφεται μόνο κατά την αποστολή και την άφιξη εμπορευμάτων ύστερα από εργασία φασόν. Δεν αναφέρεται, επομένως, κατά την αποστολή και την άφιξη που προηγούνται αργασίας «φασόν». (Η επισκευή για λογαριασμό άλλου πρέπει να θεωρείται ως εργασία «φασόν»).

**Πεδίο 19:** Στατιστική αξία.

Αναγράφεται η στατιστική αξία των εμπορευμάτων για κάθε είδους (πεδίο 7).

**α) Κατά την αποστολή**

Η στατιστική αξία διαμορφώνεται σύμφωνα με τη φορολογητέα βάση που πρέπει να καθοριστεί για φορολογικούς σκοπούς, αφού, όμως εκπέσουν οι φόροι λόγω της αποστολής. Αντίθετα, η στατιστική αξία περιλαμβάνει τα μεταφορικά και ασφάλιστρα που αφορούν το μέρος της διαδρομής, το οποίο βρίσκεται στο στατιστικό έδαφος του κράτους – μέλους αποστολής.

## **β) Κατά την άφιξη**

Η στατιστική αξία διαμορφώνεται σύμφωνα με τη φορολογητέα βάση που πρέπει να καθοριστεί για φορολογικούς σκοπούς αφού, όμως εκπέσουν οι φόροι λόγω της διάθεσης των εμπορευμάτων στην κατανάλωση καθώς και των μεταφορικών και των ασφαλίσεων που αφορούν το μέρος της διαδρομής το οποίο βρίσκεται στο στατιστικό έδαφος του κράτους – μέλους άφιξης.

Στη φορολογητέα βάση και επομένως και στη στατιστική αξία συμπεριλαμβάνονται τέλη, τελωνειακοί δασμοί, εισφορές και φόροι με εξαίρεση τον ίδιο τον Φ.Π.Α.

Η στατιστική αξία πρέπει να δηλώνεται σύμφωνα με τους προαναφερθέντες κανόνες ακόμα και όταν δεν χρειάζεται να καθορισθεί η φορολογητέα βάση για φορολογικούς σκοπούς.

### **Στην πράξη η στατιστική αξία υπολογίζεται ως εξής:**

#### **Κατά την αποστολή (Αξία FOB).**

(φορολογητέα βάση αφού εμπέσουν οι φόροι λόγω αποστολής). + (μεταφορικά και ασφάλιστρα μέχρι τα σύνορα της Ελλάδος).

#### **Κατά την άφιξη (Αξία CIF).**

(Φορολογητέα βάση αφού εκπέσουν οι φόροι λόγω διάθεσης εμπ/των στην κατανάλωση). - (Μεταφορικά και ασφάλιστρα εντός του Ελληνικού εδάφους).

Για τα εμπορεύματα που προκύπτουν από πράξεις τελειοποίησης, η στατιστική αξία διαμορφώνεται κατά τέτοιο τρόπο σαν τα εν λόγω εμπορεύματα να είχαν παραχθεί εξολοκλήρου στο κράτος – μέλος τελειοποίησης. Έτσι, η στατιστική αξία πρέπει να περιλαμβάνει, κατά την απόστολή και κατά την άφιξη που προηγούνται της εκτέλεσης εργασίας «φασόν», την αξία του προϊόντος που προορίζεται για την εργασία αυτή και κατά την άφιξη που έπονται της εργασίας «φασόν», επιπλέον του

κόστους της εργασίας αυτής και την αξία του προϊόντος που προορίζεται για την εν λόγω εργασία.

Στις αποστολές δώρων άνευ αξίας, στα δείγματα, στις α' ύλες για επεξεργασία κ.λ.π., η αξία των αγαθών γράφεται κατ' εκτίμηση.

Σε όσες περιπτώσεις δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, το πεδίο 19 συμπληρώνεται με την κατ' εκτίμηση αξία των αγαθών.

**Πεδίο 20:** Τόπος / ημερομηνία / υπογραφή:

Αναγράφεται ο τόπος, η ημερομηνία, το ονοματεπώνυμο και η υπογραφή του υπόχρεου παροχής πληροφοριών ή του τρίτου ο οποίος υποβάλει δήλωση εξ' ονόματος του υπόχρεου.

## Κ Ε Φ Α Λ Α Ι Ο Η'

### ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΗΣ ΑΠΟΚΤΗΣΗΣ ΑΓΑΘΩΝ ΑΠΟ ΚΡΑΤΗ-ΜΕΛΗ ΤΗΣ ΟΝΕ ΜΕ ΒΙΒΛΙΑ Γ' ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ

Η εταιρία «ΑΛΦΑ ΕΠΕ» με έδρα τη Θεσσαλονίκη (Δ.Ο.Υ. β') και Α.Φ.Μ. 933788880 έχει ως αντικείμενο δραστηριότητας την εισαγωγή κρεάτων από άλλες χώρες της Κοινότητας που είναι κράτη – μέλη της ΟΝΕ ή εκτός ΟΝΕ. Δηλαδή έχει ως αντικείμενο δραστηριότητας την ενδοκοινοτική απόκτηση κρεάτων και στη συνέχεια την πώληση αυτών στο εσωτερικό της χώρας χονδρικώς ή λιανικώς.

Το μήνα Μάρτιο του 2002 οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις πραγματοποιήθηκαν σε ευρώ.

Τα γεγονότα και οι ενέργειες του μήνα Μαρτίου 2000 έχουν ως εξής:

10.3.2002 Η εταιρία «ΑΛΦΑ ΕΠΕ» αγοράζει «επί πιστώσει» από τον οίκο KLEMM που έχει έδρα το Βερολίνο της Γερμανίας κρέατα μόσχου και συκώτια; μόσχου, με τιμολόγιο Νο 692 του οίκου της Γερμανίας που περιλαμβάνει τα εξής ποσά:

Πλάτες μόσχου (kg) 2625,8 X 3,42 ΕΥΡΩ = 8980,24 ΕΥΡΩ

Συκώτια μόσχου (kg) 396,0 X 1,69 ΕΥΡΩ = 669,24 ΕΥΡΩ

**3021,8**

**9649,48 ΕΥΡΩ**

Μέσα στο ποσό 9649,48 ΕΥΡΩ περιλαμβάνεται και η προμήθεια αντιπροσώπου που είναι 255,63 ΕΥΡΩ. Στις 12-3-01 εξοφλείται η προμήθεια αντιπροσώπου.

Επίσης, καταβάλλονται την ίδια μέρα στην τράπεζα 117, 39 ΕΥΡΩ, ποσό που εκπροσωθεί την προμήθεια και τα διάφορα έξοδά της.

Το εμπόρευμα αυτό, δηλαδή τα παραπάνω κρέατα εισέρχονται στις αποθήκες της εταιρείας «ΑΛΦΑ ΕΠΕ» στις 12-3-2002.

Στη συνέχεια, το τιμολόγιο αυτό έρχεται στο λογιστήριο της «ΑΛΦΑ ΕΠΕ» για να καταχωρηθεί στα λογιστικά της βιβλία.

Το εμπόρευμα συνοδεύεται και με την εξοφλημένη φορτωτική Νο 174 της μεταφορικής εταιρίας ΜΠΡΑΝΤΟΣ Α.Ε. συμπληρωμένη με τα εξής ποσά:

**Μεταφορά νωπών κρεάτων και συκωτιών kgf 3021,8.**

Αξία μεταφοράς	586,94
Φ.Π.Α. 18%	<u>105,65</u>
<b>Σύνολο</b>	<b><u>692,59</u></b>

**ΕΝΕΡΓΕΙΕΣ**

α) Στο ημερολόγιο διαφόρων πράξεων γίνεται η εξής εγγραφή:

_____ 12-3-02 _____	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
20 ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ	9649,48	
20.03.00.188 Φορολογητέα αξία ενδοκοιν.		
απόκτησ.κρατών-μελών ΟΝΕ		
με 8%.		
50. ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ		9649,48
50.01.00.000 ΚΛΕΜΜ		

Ενδοκοινοτική απόκτηση ως τιμ. Νο 792

β) Για την εξόφληση της προμήθειας ρτου αντιπροσώπου που είναι 255,65 ΕΥΡΩ, καθώς και για τα έξοδα της τράπεζας που είναι 117,39 ΕΥΡΩ, γίνεται η εξής εγγραφή:

**ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ ΤΑΜΕΙΟΥ**

_____ 12-3-02 _____	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
50 ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ	255,65	
50.01.00.000 ΚΛΕΜΜ		
65 ΤΟΚΟΙ ΚΑΙ ΣΥΝΑΦΗ ΕΞΟΔΑ	117,39	
65.98.99.000 Διάφορα έξοδα τραπεζών		
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		373,04
38.00.00.000 Ταμείο		



**2. ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ ΤΑΜΕΙΟΥ****ΧΡΕΩΣΗ****ΠΙΣΤΩΣΗ**

\_\_\_\_\_ 12-3-02 \_\_\_\_\_

50 ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ

692,59

50.00.00.000 Μπράντος Α.Ε.

38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ

692,59

38.00.00.000 Ταμείο

24-3-02. Η εταιρία «ΑΛΦΑ ΕΠΕ» αγοράζει από τον οίκο RAUS της Γερμανίας κρέατα νωπά (πλάτες μόσχου) kgf 15.356,8 X 1,18 συνολικής αξίας 18121,02 ΕΥΡΩ «τοις μετρητοίς» με τιμολόγιο Νο 113. Το εμπόρευμα ήρθε στις αποθήκες της «ΑΛΦΑ ΕΠΕ» στις 2-4-02 οπότε και εξοφλήθηκε το αντίστοιχο τιμολόγιο. Καταβάλλεται στην εμπορική τράπεζα και το ποσό 205,43 ΕΥΡΩ που εκπροσωπεί τα διάφορα έξοδά της.

**ΕΝΕΡΓΕΙΕΣ**

α) Με ημερομηνία το αργότερο 31-3-02 στο ημερολόγιο διαφόρων πράξεων γίνεται η εξής εγγραφή:

**ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΠΡΑΞΕΩΝ****ΧΡΕΩΣΗ****ΠΙΣΤΩΣΗ**

\_\_\_\_\_ 31-3-02 \_\_\_\_\_

20 ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ

18121,02

20.03.00.088 φορολογητέα αξία ενδικοιν.

αποκτήσ.κρατών-μελών ΟΝΕ με 18%

50 ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ

18121,02

50.01.00.000 RAUS

**Ενδοκοινοτική απόκτηση ως τιμ. Νο 113 RAUS**

β) Το Φ.Π.Α. της φορολογητέας αξίας είναι:

 $18121,02 \times 8\% = 1449,68 \text{ ΕΥΡΩ}$ 

Με το ποσό αυτό του Φ.Π.Α. και με ημερομηνία 31-3-02 γίνεται η εξής εγγραφή:



**ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΠΡΑΞΕΩΝ****ΧΡΕΩΣΗ****ΠΙΣΤΩΣΗ**

\_\_\_\_\_ 31-3-02 \_\_\_\_\_

54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ-ΤΕΛΗ

1449,68

54.00.05.068 ΦΠΑ φορολογητέας αξίας  
ενδοκοιν.αποκτήσεων με 8%

54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ-ΤΕΛΗ

1449,68

54.00.05.088 ΦΠΑ φορολογητέας αξίας  
ενδοκοιν.αποκτήσεων με 8%

Φ.Π.Α. φορολογητέας αξίας Τιμ. Νο 113

\_\_\_\_\_

γ) Στη μεταφορική εταιρεία «ΣΠΑΝΟΣ & ΣΙΑ.» οφείλονταν 1467,35 ΕΥΡΩ μεταφορικά πλέον Φ.Π.Α. 264,12 ΕΥΡΩ, σύνολο 1731,47 ΕΥΡΩ. Με τα ποσά αυτά και με ημερομηνία 2-4-02 που εκδόθηκε η φορτωτική, γίνεται η εξής εγγραφή:

**ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΠΡΑΞΕΩΝ****ΧΡΕΩΣΗ****ΠΙΣΤΩΣΗ**

\_\_\_\_\_ 2-4-02 \_\_\_\_\_

20 ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ

1467,35

20.03.00.018 Ενδοκοινοτικές αποκτήσεις με 18%

54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ-ΤΕΛΗ

264,12

54.00.05.018 Ενδοκοιν.αποκτήσεων με 18%

50 ΠΡΟΜΗΘΡΥΤΕΣ

1731,47

50.00.00.001 «ΣΠΑΝΟΣ &amp; ΣΙΑ» ΟΕ

Φορτωτική Νο 218 Σπανός &amp; Σία ΟΕ

\_\_\_\_\_

δ) Με ημερομηνία 2-4-02 εξοφλείται η υποχρέωση προς τον προμηθευτή RAUS που είναι 18.121,02 ΕΥΡΩ. Για την εξόφληση αυτή γίνεται η εξής εγγραφή:

**ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΠΡΑΞΕΩΝ****ΧΡΕΩΣΗ ΠΙΣΤΩΣΗ**2-4-02

50 ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ

18121,02

50.01.00.000 RAUS

38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ

38.00.00.000 Ταμείο

18121,02

Εξόφληση τιμ. Νο 113/24-3-02 RAUS

ε) Με ημερομηνία 2-4-02 καταβάλλεται στην Εμπορική Τράπεζα το ποσό 205,43 ΕΥΡΩ που εκπροσωπεί τις προμήθειες και τα διάφορα έξοδα της για την πραγματοποίηση της πιο πάνω ενδοκοινοτικής απόκτησης. Για το ποσό αυτό γίνεται η εξής εγγραφή:

**ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΠΡΑΞΕΩΝ****ΧΡΕΩΣΗ ΠΙΣΤΩΣΗ**2-4-02

65 ΤΟΚΟΙ ΚΑΙ ΣΥΝΑΦΟΙ ΕΞΟΔΑ

205,43

65.98.90.00 Διάφορα έξοδα τραπεζών

38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ

205,43

38.00.00.000 Ταμείο

Προμήθειες εμπορικής τράπεζας

Υποθέτουμε ότι δεν έγινε καμμία άλλη πράξη αγοράς ή πώλησης μέσα στον ίδιο μήνα Μάρτιο 2002. Μετά από τις πιο πάνω λογιστικές εγγραφές, το αναλυτικό καθολικό για τους τεταρτοβάθμιους λογαριασμούς του μήνα Μαρτίου παρουσιάζεται ως εξής:

**ΑΝΑΛΥΤΙΚΟ ΚΑΘΟΛΙΚΟ ΤΕΤΑΡΤΟΒΑΘΜΙΩΝ ΛΟΓ/ΜΩΝ ΜΗΝΑ****ΜΑΡΤΙΟΥ 2002**Χρέωση 20.03.00.188 Φορ. αξία ενδοκ.αποκτ.κρατών-μέλων Πίστωση

12-3-02 Τιμ. Νο 792

9649,48

31-3-02 Τιμ. Νο 113

18121,02

---

27770,5

Χρέωση 20.03.00.018 Ενδοκοινοτικές αποκτήσεις με 18% πίστωση

12-3-02 Φορτωτική Νο 174	586,94
--------------------------	--------

Χρέωση 54.00.05.018 ΦΠΑ Ενδοκοιν. αποκτήσεων με 18% πίστωση

12-3-02 Φορτωτική Νο 174	105,65
--------------------------	--------

Χρέωση 54.00.05.068 Φορολογ. αξίας ενδοκοιν. αποκτ. με 18% πίστωση

12-3-02 Τιμ. Νο 792	771,96
---------------------	--------

31-3-02 Τιμ. Νο 113	1449,68
---------------------	---------

<b>2221,64</b>
----------------

Χρέωση 54.00.05.088 ΦΠΑ φορολ. αξίας ενδοκ. αποκτ. με 18% πίστωση

12-3-02 Τιμ. Νο 792	771,96
---------------------	--------

31-3-02 Τιμ. Νο 113	1449,68
---------------------	---------

<b>2221,64</b>
----------------

Χρέωση 65.98.99.000 Διάφορα έξοδα τραπεζών πίστωση

12-3-02 Γ.Ε. Εμπορικής	117,39
------------------------	--------

Με βάση τα παραπάνω ποσά που απεικονίζονται στους παραπάνω τεταρτοβάθμιους λογαριασμούς του αναλυτικού καθολικού, συμπληρώνεται η περιοδική δήλωση του Φ.Π.Α. και το έντυπο INTRASTAT που αφορούν το μήνα Μάρτιο 2002.

# ΠΕΡΙΟΔΙΚΗ ΔΗΛΩΣΗ Φ.Π.Α.

Για υποκειμένους με Β' ή Γ. κατηγ. βιβλία ΚΒΣ  
 Έκτακτη δήλωση των υποκειμένων αυτών, των μη υποκειμένων ή απαλ/μένων.  
 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: Β' ΘΕΣ ΝΙΚΗΣ 001

ΕΤΟΣ 006 2002

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	X	4	5	6	7	8	9	10	11	12
ΔΙΜΗΝΟ		1	2	3	4	5	6						

ΕΙΔΟΣ ΔΗΛΩΣΗΣ			
010	ΤΡΟΠΟ-ΠΟΙΗΤΙΚΗ	ΑΝΑΚΑΗ-ΤΙΚΗ	ΜΕ ΕΠΙ-ΦΥΛΑΞΗ
	1	2	011

ΕΚΤΑΚΤΗ ΔΗΛΩΣΗ (Διαγραμμίστε με x)								
012	ΛΗΠΤΗΣ ΑΠΑΛΩΣ	ΚΑΙΝΟΥΡΓ. ΜΕΤ. ΜΕΣΟ	ΟΡΙΣΤΙΝΗ ΑΠΑΛΩΣΗ	ΕΝΑ ΣΥΝΤΗ ΑΠΑΛΩΜΕΝΟΥ	ΚΑΘΙΣΤΕΡΩΗ ΕΝΩΠΙΗΣ ΠΩ.	ΕΞΟΔΟΣ ΑΠΟ ΦΟΡ. ΑΠΟΘ.	ΚΑΤ ΑΠΟΚΟΠΗ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	ΑΛΛΗ ΑΙΤΙΑ
	1	2	3	4	5	6	7	8

ΜΟΝΟΝ αν διαγραμμί-σθηκε ο κωδ. 012-4, συμπληρώστε τους κωδ. 006 και 009

ΜΗΝΑΣ ΕΝΔΟΚ. ΣΥΝΑΛΙΓΩΝ	009
------------------------	-----

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

013

## ΦΑΚΕΛΟΣ ΜΕ ΤΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΟΥ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟΥ ΣΤΟ ΦΟΡΟ Ή ΛΗΠΤΗ

ΕΠΩΝΥΜΟ Ή ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΑΛΦΑ ΕΠΕ			
ΟΝΟΜΑ	103	ΟΝΟΜΑ ΠΑΤΕΡΑ	104	ΤΙΤΛΟΣ
Δ/ΝΣΗ: ΟΔΟΣ ΑΡΙΘΜΟΣ Ή ΤΟΠΟΘΕΣΙΑ - ΧΩΡΙΟ	106	ΔΗΜΟΣ Ή ΚΟΙΝΟΤΗΤΑ	107	ΤΑΧΥΚΩΔ. ΤΗΛΕ-ΦΩΝΟ
Α.Φ.Μ.	ΤΑΥΤΟΤΗΤΑ		110	ΚΩΔΙΚΟΣ ΑΡΙΘΜΟΣ
933788880	ΕΙΔΟΣ 109	ΑΡΙΘΜΟΣ	110	1
			111	2
			112	113

## ΦΑΚΕΛΟΣ ΕΚΡΩΝ - ΕΙΣΡΩΝ μετά την αφαίρεση (κατά συντελεστή) των επιστροφών - εκπτώσεων.

ΕΣ. φορολογητέες (πωλήσεις αγαθών, παροχή υπηρεσιών κλπ), ΕΝΔΟΚ. ΑΠΟΚΤ. & ΠΡΑΞ. ΛΗΠΤΗ	Συντ. ΦΠΑ %	ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΩΝ που αναλογεί	β	ΕΙΣΡΩΣΕΣ φορολογητέες (αγορές, εισαγωγές κλπ), ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤ. ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ & ΠΡΑΞΕΙΣ ΛΗΠΤΗ	Συντ. ΦΠΑ %	ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΡΩΝ που αναλογεί
301	27.770,5	8 331 2.221,64	351	27.770,5	8 371 2.221,64	
302		4 332	352		4 372	
303		18 333	353	586,94	18 373 105,65	
304		6 334	354		6 374	
305		3 335	355		3 375	
306		13 336	356		13 376	
307	27.770,5	ΣΥΝ. ΦΟΡ. 337 2.221,64	357		ΦΠΑ ΔΑΠ. 377	
308			358	28.357,44	ΣΥΝ. ΦΟΡ. 378 2.327,29	
309			δ	ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΑ ΠΟΣΑ ΣΤΟ ΣΥΝΟΛΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΩΝ		
310			401			
311	27.770,5		402			
			403			
			ε	ΑΦΑΙΡΟΥΜΕΝΑ ΠΟΣΑ ΑΠΟ ΤΟ ΣΥΝΟΛΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΩΝ		
			411			
			412			
			420	2327,29		

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

ΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	501	105,65	ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	511	
ΙΟΣ έκπτωσης	502	105,65	ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ..... % εκπρόθ. υποβολής	512	
ΙΟΣ πιστοφής	503		ΣΥΝΟΛΟ για καταβολή	513	

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

Ο ΔΗΛΩΝ	Ο ΛΟΓΙΣΤΗΣ	Ο ΠΑΡΑΛΑΒΩΝ	Ο ΤΑΜΙΑΣ
	(Όνομο ή Επωνυμία, ΑΦΜ, Α.Μ. οδείας, Κατηγορία οδείας, Δ/νση)	(σφραγίδα & υπογραφή)	(σφραγίδα, ημερομηνία και υπογραφή)

## ΓΕΝΙΚΕΣ ΟΔΗΓΙΕΣ

1. Η δήλωση αυτή υποβάλλεται: α) ως περιοδική ή ως έκτακτη, από υποκείμενους με Β' ή ΑΒ' ή Γ' ή ΑΓ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., β) α έκτακτη, από τους μη υποκείμενους (π.χ. ιδιώτες), τους υποκείμενους που ασκούν πράξεις χωρίς δικαίωμα έκπτωσης, οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος και τους υπαγόμενους σε καθεστώς κατ' αποκοπή καταβολής.  
Υποχρέωση υποβολής περιοδικής δήλωσης έχουν: α) ανά μήνα, όσοι τηρούν Γ' ή ΑΓ' κατηγορίας βιβλία ή όσοι τηρούν Β' ή Α κατηγορίας βιβλία και διενεργούν ενδοκοινοτικές συναλλαγές, β) ανά δίμηνο, όσοι τηρούν Β' ή ΑΒ' κατηγορίας βιβλία και διενεργούν ενδοκοινοτικές συναλλαγές.
2. Η περιοδική δήλωση υποβάλλεται σε δύο αντίτυπα, από τα οποία το ένα επιστρέφεται στο φορολογούμενο από τον παραλαβντα και εφόσον υπάρχει ποσό για καταβολή εκδίδεται ηλεκτρονικά διπλότυπο είσπραξης, με το οποίο καταβάλλεται ο φόρος στις Ταμεία της Δ.Ο.Υ. Αν για οποιοδήποτε πρόβλημα δεν εκδοθεί διπλότυπο, η δήλωση με ποσό για καταβολή υπογράφεται και από το Ταμείο και αποτελεί η ίδια Αποδεικτικό Είσπραξης.
3. Η περιοδική δήλωση υποβάλλεται μόνο στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. της έδρας ή του κεντρικού του υποκείμενου ή στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. φορολογίας εισοδήματος του μη υποκείμενου, προκειμένου για υποβολή έκτακτης δήλωσης.
4. Η αποστολή της περιοδικής δήλωσης ταχυδρομικά (με συστημένη επιστολή) επιτρέπεται μόνο για τις επιχειρήσεις που είτε είναι εποχιακές, είτε εδρεύουν σε νησί που δεν υπάρχει Δ.Ο.Υ. Το ίδιο επιτρέπεται να γίνει και από τους υπαλλήλους επί των πλειστηρισμών, προκειμένου για τις έκτακτες δηλώσεις που υποβάλλουν, όταν ο καθ' ου ο πλειστηριασμός είναι υποκείμενος στο φόρο.
5. Η αρχική εμπρόθεσμη περιοδική δήλωση, ανεξάρτητα από το υπόλοιπο που προκύπτει (χρεωστική, πιστωτική ή μηδενική), μπορεί να υποβληθεί και με τη χρήση της ηλεκτρονικής μεθόδου, μέσω του ειδικού δικτύου TAXISnet, στην ηλεκτρονική διεύθυνση [www.taxisnet.gr](http://www.taxisnet.gr) ή [www.gsis.gov.gr](http://www.gsis.gov.gr), αφού προηγουμένως οι υποκείμενοι πιστοποιηθούν από τη Γενική Γραμματεία Πληροφορικής Συστημάτων.
6. Υπαγόμενος στο φόρο, που η επιχείρησή του έχει τεθεί σε αδράνεια ή αναστολή εργασιών και έχει ακυρώσει τα φορολογικά στοιχεία, δεν έχει υποχρέωση υποβολής περιοδικής δήλωσης, αλλά μόνον εκκαθαριστικής.
7. Τροποποιητική δήλωση υποβάλλεται για να τροποποιήσει αρχική δήλωση, όταν αυτή είναι ελλιπής ή εσφαλμένη. Οι τροποποιητικές δηλώσεις συμπληρώνονται σωστά εξ υπαρχής με όλες τις ενδείξεις. Το τυχόν χρεωστικό υπόλοιπο της αρχικής δήλωσης **μ** γραφτεί στον κωδ. 403, εφόσον καταβλήθηκε. Ανακλητική δήλωση υποβάλλεται μόνο για λόγους συγγνωστής πλάνης ως προς πραγματικά περιστατικά. Η δήλωση με επιφύλαξη πρέπει να συνοδεύεται με έγγραφο, όπου θα αιτιολογείται η επιφύλαξη.
8. Προκειμένου για έκτακτη δήλωση, οι κωδικοί που αφορούν την ημερολογιακή περίοδο (κωδ. 007) και τη φορολογική περίοδο (κωδ. 008) δεν συμπληρώνονται. Διαγραμμίζεται όμως ένας από τους κωδ. 012-1 έως 012-8, ως εξής:
  - ο 012-1 αν πρόκειται για λήπτες αγαθών ή υπηρεσιών που είναι ιδιώτες, υποκείμενοι που ασκούν πράξεις χωρίς δικαίωμα έκπτωσης, μη υποκείμενα στο φόρο νομικά πρόσωπα και αγρότες του ειδικού καθεστώτος. Ακόμη τα πρόσωπα αυτά συμπληρώνουν: α) στον Πίνακα Β' τον κωδ. 343 και αναλυτικά κατά συντελεστή τις αξίες στους κωδ. 301-306, τους αντίστοιχους φόρους στους κωδ. 331-336 και τα σύνολα στους κωδ. 307 και 337 αντίστοιχα, β) στον πίνακα Γ' τους κωδ. 511, 512, 513.
  - ο 012-2 αν πρόκειται για πρόσωπα που καθίστανται υποκείμενα λόγω περιστασιακής παράδοσης καινούργιου μεταφορικού μέσου σε άλλο Κράτος-Μέλος.
  - ο 012-3 αν η δήλωση υποβάλλεται για οριστικοποίηση απαλλαγής με βάση σχετικές Υπουργικές Αποφάσεις, οπότε στον κωδ. 0 αναγράφεται το είδος της απαλλαγής (π.χ. ναυπήγηση σκάφους), ο αριθμός πρωτοκόλλου και το έτος της αρχικής αίτησης απαλλαγής.
  - ο 012-4 αν πρόκειται για υποκείμενους που ασκούν πράξεις χωρίς δικαίωμα έκπτωσης, μη υποκείμενα στο φόρο νομικά πρόσωπα και αγρότες του ειδικού καθεστώτος, όταν ενεργούν ενδοκοινοτικές συναλλαγές. Συμπληρώνεται οπωσδήποτε το έτος (κωδ.006) και ο μήνας ενδοκοινοτικών συναλλαγών (κωδ. 009). Ακόμη τα πρόσωπα αυτά στον Πίνακα Β' συμπληρώνουν τους κωδ. 341, 342 και τις μεν ενδοκ. αποκτήσεις αναλυτικά κατά συντελεστή τις αξίες στους κωδ. 301-306, τους αντίστοιχους φόρους στους κωδ. 331-336 και τα σύνολα στους κωδ. 307 και 337 αντίστοιχα, τις δε ενδοκ. παραδόσεις και στον κωδ. 309. Στον Πίνακα τέλος, συμπληρώνουν τους κωδ. 511, 512, 513 (ή τους κωδ. 501, 502, 503 σε επιστροφή ενδοκ. αποκτήσεων).
  - ο 012-5 αν υποβάλλεται λόγω καθυστέρησης εξαγωγής ή ενδοκοινοτικής παράδοσης αγαθού που αγοράστηκε με απαλλαγή (άρθρο 3 παρ. 2 της Α.Υ.Ο. 1017949/693/Π.Ο.Λ. 1075/13-3-95).
  - ο 012-6 αν υποβάλλεται λόγω εξόδου αγαθών από φορολογική αποθήκη προς εγχώρια ανάληψη (άρθρο 26 παρ. 11 ν. 2859/01).
  - ο 012-7 αν υποβάλλεται από α) αλιείς σκαφών 6-12 μέτρων μεταξύ καθέτων ή σπογγαλιείς ή β) από εκμεταλλευτές Ε.Δ αυτοκινήτων (ΤΑΞΙ, αγοραία). Στη δεύτερη περίπτωση υποβάλλεται ξεχωριστή έκτακτη δήλωση για κάθε όχημα και ο αριθμός κυκλοφορίας του οχήματος, καθώς και το ποσοστό (%) συνιδιοκτησίας αναγράφονται αντίστοιχα στους κωδ. 112 και 113.
  - ο 012-8 αν υποβάλλεται για οποιαδήποτε άλλη αιτία, που δε μνημονεύεται παραπάνω.
9. Αν το χρεωστικό υπόλοιπο της περιοδικής δήλωσης (ΟΧΙ της έκτακτης) είναι μέχρι 3 € δεν καταβάλλεται στο Δημόσιο, αι μεταφέρεται για καταβολή στην επόμενη φορολογική περίοδο. Στην περίπτωση αυτή ο κωδ. 513 δε συμπληρώνεται. Η δήλωση αυτή αντιμετωπίζεται ως πιστωτική και στην περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής της, υπόκειται σε πρόστιμο του άρθρου 4 το 2523/97.
10. Η περιοδική δήλωση υπογράφεται υποχρεωτικά από λογιστή - φοροτεχνικό, εφόσον ο υπόχρεος υποβολής της είναι πρόσωπο που έχει τέτοια υποχρέωση (τηρεί βιβλία Γ' κατηγορίας ή τηρεί βιβλία Β' κατηγορίας και τα ακαθάριστα έσοδα της προηγούμενης ετήσιας διαχειριστικής περιόδου, είναι άνω των ορίων, που έχουν οριστεί).
11. Η δήλωση αυτή ισχύει από 1.1.2002 και υποβάλλεται συμπληρωμένη **αποκλειστικά σε ΕΥΡΩ**.

1 Υπόθετος ΑΦΜ 933788880

ΑΦΙΣΤΗ Αποστολή



ΑΛΦΑ Ε.Π.Ε.  
ΕΙΣΑΓΩΓΕΣ ΚΡΕΑΤΩΝ  
ΘΕΣ/ΝΙΚΗ

2 Περίοδος 3  
Μην. Έτος  
03/02

4 Δηλών τρίτος ΑΦΜ

5 ΕΘΝΙΚΗ ΣΤΑΤΙΣΤΙΚΗ ΥΠΗΡΕΣΙΑ ΤΗΣ ΕΛΛΑΔΟΣ  
(Λυκούργου 14-16 101 66 ΑΘΗΝΑ)

ΑΡΜΟΔΙΑ Δ.Ο.Υ : 4212

ΑΡΜΟΔΙΑ Υ.Σ.Ν : 54

(Υπηρεσία Στατιστικής Νομού)

6 Περιγραφή εμπορευμάτων

Κρέατα βοειδών νωπά, άλλα  
τεμάχια με κόκκαλα μπροστινά  
ζέταρτα χωρισμένα.

7 α/α ειδ.	8 Χώρα προοδ./Περ. κατ.	9 Όρ. παραδ.	10 ΦΣ	11 Μ	12 Λιμένας φόρτωσης
1	α, DE   β,   γ,   δ,   ε,   ζ,   η,   θ,   ι,   κ,   λ,   μ,   ν,   ξ,   ο,   π,   ρ,   σ,   τ,   υ,   φ,   χ,   ψ,   ω,   Ω		1.1	3	
13 Κωδ. εμπορευμάτων			14 Χ κατ.	15 Στατιστικό καθεστώς	
02012030					
16 Καθαρή μάζα (kg)			17 Συμπληρωματικές μονάδες		
17.982,6					
18 Τιμολογούμενο ποσό			19 Στατιστική αξία		
27.770,5			27.629,29		

6 Περιγραφή εμπορευμάτων

Παραπροϊόντα βρώσιμα  
βοειδών, νωπά συκώτια.

7 α/α ειδ.	8 Χώρα προοδ./Περ. κατ.	9 Όρ. παραδ.	10 ΦΣ	11 Μ	12 Λιμένας φόρτωσης
2	α, DE   β,   γ,   δ,   ε,   ζ,   η,   θ,   ι,   κ,   λ,   μ,   ν,   ξ,   ο,   π,   ρ,   σ,   τ,   υ,   φ,   χ,   ψ,   ω,   Ω		1.1	3	
13 Κωδ. εμπορευμάτων			14 Χ κατ.	15 Στατιστικό καθεστώς	
02061091					
16 Καθαρή μάζα (kg)			17 Συμπληρωματικές μονάδες		
396					
18 Τιμολογούμενο ποσό			19 Στατιστική αξία		
			708,59		

6 Περιγραφή εμπορευμάτων

7 α/α ειδ.	8 Χώρα προοδ./Περ. κατ.	9 Όρ. παραδ.	10 ΦΣ	11 Μ	12 Λιμένας φόρτωσης
	α,   β,   γ,   δ,   ε,   ζ,   η,   θ,   ι,   κ,   λ,   μ,   ν,   ξ,   ο,   π,   ρ,   σ,   τ,   υ,   φ,   χ,   ψ,   ω,   Ω				
13 Κωδ. εμπορευμάτων			14 Χ κατ.	15 Στατιστικό καθεστώς	
16 Καθαρή μάζα (kg)			17 Συμπληρωματικές μονάδες		
18 Τιμολογούμενο ποσό			19 Στατιστική αξία		

6 Περιγραφή εμπορευμάτων

7 α/α ειδ.	8 Χώρα προοδ./Περ. κατ.	9 Όρ. παραδ.	10 ΦΣ	11 Μ	12 Λιμένας φόρτωσης
	α,   β,   γ,   δ,   ε,   ζ,   η,   θ,   ι,   κ,   λ,   μ,   ν,   ξ,   ο,   π,   ρ,   σ,   τ,   υ,   φ,   χ,   ψ,   ω,   Ω				
13 Κωδ. εμπορευμάτων			14 Χ κατ.	15 Στατιστικό καθεστώς	
16 Καθαρή μάζα (kg)			17 Συμπληρωματικές μονάδες		
18 Τιμολογούμενο ποσό			19 Στατιστική αξία		

ΕΠΕΞΗΓΗΣΕΙΣ:

Τετράγωνο S: Κράτος μέλος προέλευσης  
S8: Περιοχή καταγωγής  
9: Όροι περιέλευσης

Τετράγωνο 10: Φύση αναβάλλας  
11: Τρόπος μεταφοράς  
12: Λιμένας ή αερολιμένας φόρτωσης

29: Τόπος μεταφοράς μεταφοράς των εμπορευμάτων από/προς πληρωσιμότητα ή του δηλούντος τρίτου

## ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Η κατάργηση των φορολογικών συνόρων οδήγησε σε μεταβολές του ήδη υπάρχοντος καθεστώτος Φ.Π.Α.

Οι ρυθμίσεις των διατάξεων του ν.1642/86 για την εφαρμογή του ΦΠΑ, ήταν αναγκαίες γιατί από 1-1-1993 καταργήθηκαν οι τελωνειακές διατυπώσεις και έλεγχοι στα σύνορα όσον αφορά την διακίνηση προσώπων και αγαθών μεταξύ των κρατών μελών.

Επίσης από 1-1-1993 καθιερώθηκε το σύστημα VIES, ένα σύστημα ανταλλαγής πληροφοριών μεταξύ των κρατών – μελών μέσω ηλεκτρονικών υπολογιστών, που σκοπό έχει το φορολογικό έλεγχο στον τομέα του Φ.Π.Α. Με το σύστημα αυτό τα κράτη – μέλη λαμβάνουν άμεσες πληροφορίες σχετικά με το Φ.Π.Α. των εμπόρων, καθώς και διάφορα άλλα στοιχεία σχετικά με τις συναλλαγές αυτών, που αφορούν το ενδοκοινοτικό εμπόριο.

Ειδικότερα, η εγγραφή των ελληνικών επιχειρήσεων στο μητρώο VIES διευκολύνει καταρχήν τις ίδιες, στις συναλλαγές τους με εγκατεστημένους σε άλλα κράτη μέλη, καθόσον τους παρέχεται η διασφάλιση ότι οι προμηθευτές τους δεν θα τους επιβαρύνουν με Φ.Π.Α.

Όταν οι ενδοκοινοτικές συναλλαγές υπερβαίνουν το «κατώφλι εξομίσωσης», τότε οι επιχειρήσεις υποχρεούνται σε υποβολή μηνιαίας δήλωσης INTRASTAT. Τα έντυπα αυτά συμπληρώνονται με σκοπό να χρησιμοποιηθούν, από την ΕΘΝΙΚΗ ΣΤΑΤΙΣΤΙΚΗ ΥΠΗΡΕΣΙΑ ΤΗΣ ΕΛΛΑΔΟΣ ως έντυπα άντλησης πληροφοριών σχετικά με τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές αγαθών που πραγματοποιούνται μεταξύ κρατών – μελών.

Από 1-1-1993 οι έννοιες της «εισαγωγής», «εξαγωγής», «ενδοκοινοτικής παράδοσης» και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών καθορίστηκαν ως εξής:

«**Εισαγωγή**» ονομάζεται η είσοδος αγαθών στο εσωτερικό της χώρας από χώρες εκτός της κοινότητας (τρίτες χώρες) και ανεξάρτητα

από το πρόσωπο που ενεργεί την εισαγωγή, υποκείμενο ή μη στο Φ.Π.Α. ή ιδιώτη τα αγαθά αυτά υπάγονται στο Φ.Π.Α.

«Εξαγωγή» είναι η αποστολή αγαθών από το εσωτερικό της χώρας προς αγοραστή εγκαταστημένο εκτός του εσωτερικού της κοινότητας.

«Ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών» ονομάζεται η πώληση αγαθών από Ελληνική επιχείρηση σε άλλο κράτος – μέλος. Για την ενδοκοινοτική παράδοση, συμπληρώνεται η μηνιαία περιοδική δήλωση Φ.Π.Α, η μηνιαία δήλωση INTRASTAT και ο τριμηνιαίος πίνακας Listins. Φυσικά, η ενδοκοινοτική παράδοση δεν υπόκειται σε ΦΠΑ στην Ελλάδα, είναι δηλαδή παράδοση απαλλασσόμενη με δικαίωμα έκπτωσης του αντίστοιχου ΦΠΑ εισροών.

«Η Ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών» υπόκειται σε ΦΠΑ και θεωρείται η πράξη με την οποία αποκτά ένα πρόσωπο το δικαίωμα να κατέχει ως κύριος ενσώματα κινητά αγαθά που αποστέλλονται ή μεταφέρονται από άλλο κράτος – μέλος στην Ελλάδα από τον πωλητή ή τον αγοραστή ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό τους.

Γενικά είναι γεγονός ότι η καθιέρωση από 1-1-1993 νέων απλουστευμένων διαδικασιών για τις εισαγωγές αγαθών από το εξωτερικό ( τρίτες χώρες), καθώς και αγορές – πωλήσεις από και προς τα κράτη – μέλη της Ευρωπαϊκής κοινότητας, διευκόλυναν τις επιχειρήσεις, τους καταναλωτές, τους ταξιδιώτες και δημιούργησαν νέες ευκαιρίες για επενδύσεις και ανάπτυξη.



## ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

1. Κώδικας Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, Ομοσπονδία Εφοριακών, 2001
2. Λογιστικές εφαρμογές, Ν.ΠΟΜΟΝΗΣ, εκδόσεις Σταμούλης, 1998.
3. Σφακιανού Γρ., Τεχνική των Συναλλαγών, Ιδρ. Εγενίδου
4. Φορολογική Επιθεώρηση, Περιοδικό Πανελλήνιας Ένωσης Εφοριακών Υπαλλήλων, Αθήνα.
5. Φ.Π.Α. και Ενδοκοινοτικές συναλλαγές, έκδοση Πρώτη Εκπαιδευτική, 1993.
6. Φ.Π.Α. – Δηλώσεις, Δημήτρης Καραγιάννης, 2001.