

ΠΟΛ.1156/9.5.1997

Φ.Π.Α. - ΕΓΚΥΚΛΙΟΣ - Νόμοι 2386/1996 (ΦΕΚ.43/Α/7.3.1996),
2390/1996(ΦΕΚ.54/Α/21.3.1996), 2399/1996 (ΦΕΚ.90/Α/27.5.1996)

Αθήνα, 9 Μαΐου 1997

Αριθμ. Πρωτ.: 1051009/2119/669/0014

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝ. ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ 14η ΦΠΑ-ΤΜΗΜΑ Α'
Φ.Π.Α.
ΕΓΚΥΚΛΙΟΣ
Νόμοι 2386/96 (ΦΕΚ 43/Α/7.3.1996)
2390/96 (ΦΕΚ 54/Α/21.3.1996)
2399/96 (ΦΕΚ 90/Α/27.5.1996)

ΠΟΛ: 1156

Παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 11, εκτός των παραγράφων 2 και 33, για τις οποίες δόθηκαν οδηγίες με την αριθμ. 1083953/4559/1298/ΠΟΛ.1212/1996 εγκύκλιό μας, 12, 18, παράγραφοι 5, 6, 7 και 29, περίπτωση η' του Ν.2386/1996, των άρθρων 4 και 10, περίπτωση γ' του Ν.[2390/1996](#), καθώς και του άρθρου 10, παράγραφοι 1 και 2 του Ν.2399/1996, οι διατάξεις των οποίων κοινοποιήθηκαν με τις αριθ.

1041575/2101/579/0014/ΠΟΛ.1119/5.4.1996 και αριθ.

1071169/3845/1080/0014/[ΠΟΛ.1187/20.6.1996](#) ΕΔΥΟ.

Η παρούσα εγκύκλιος ακολουθεί τη σειρά των άρθρων του Ν.1642/1986, όπου δίνονται διευκρινίσεις για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων των πιο πάνω αναφερομένων νόμων.

Στην ενότητα "Λοιπές Ρυθμίσεις" διευκρινίζονται ορισμένες διατάξεις του άρθρου 18 του Ν.2386/1996, οι οποίες είναι σχετικές με Φ.Π.Α., αλλά δεν εντάσσονται στα άρθρα του νόμου 1642/1986, όπως ισχύει.

Διευκρινίζουμε ότι, για τα θέματα που δίδονται οδηγίες με την παρούσα εγκύκλιο παύει να ισχύει κάθε προηγούμενη εγκύκλιος, ενώ για τα θέματα που έχουν δοθεί οδηγίες με προηγούμενες εγκυκλίους, κατά το μέρος που δεν θίγονται με την παρούσα εγκύκλιο, εξακολουθούν να ισχύουν οι προηγούμενες εγκυκλίους.

Ειδικότερα, σημειώνουμε ότι, με τις διατάξεις του άρθρου 12 του Ν.2386/1996 (ΦΕΚ 43 Α'), γίνεται η εναρμόνιση της ελληνικής νομοθεσίας περί Φ.Π.Α. προς τις διατάξεις της δεύτερης οδηγίας απλούστευσης του μεταβατικού καθεστώτος Φ.Π.Α. (οδηγία 95/7/ΕΚ του Συμβουλίου των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων της 10ης Απριλίου 1995, L 102/5.5.1995) που τροποποιεί και συμπληρώνει την έκτη οδηγία Φ.Π.Α. ([77/388/ΕΟΚ](#)).

Με τις σχετικές διατάξεις γίνονται οι ακόλουθες τροποποιήσεις:

Άρθρο 5

Εργασίες Φασόν

(παρ. 3 - β')

Με την παράγραφο 1 του άρθρου 12 του Ν.2386/1996, που ισχύει από 1.1.1996, καταργείται η [περίπτωση β' της παραγράφου 3 του άρθρου 5](#) του Ν.1642/1986. Με την κατάργηση αυτής της διάταξης, από 1.1.1996 και εφεξής, δεν θεωρούνται πλέον ως παραδόσεις αγαθών, αλλά θεωρούνται, σε κάθε περίπτωση, ως παροχή υπηρεσιών, οι εργασίες παραγωγής, κατασκευής ή συναρμολόγησης κινητών αγαθών με σύμβαση μίσθωσης έργου (εργασίες φασόν), από υλικά που παραδίδονται από τον εργοδότη (ανεξάρτητα αν αυτός είναι εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας ή στο εσωτερικό άλλου κράτους - μέλους), στον εργολάβο που έχει την εγκατάστασή του

στην Ελλάδα, ανεξάρτητα αν αυτός χρησιμοποιεί και δικά του υλικά στις εργασίες εκτέλεσης της σύμβασης.

Επισημαίνεται ότι, ως παροχή υπηρεσιών θεωρείται πλέον η εκτέλεση εργασίας φασόν, όπως αυτή περιγράφεται παραπάνω, τόσο στην περίπτωση που εργοδότης και εργολάβος είναι εγκατεστημένοι στο εσωτερικό της χώρας, όσο και στην περίπτωση που ο εργοδότης ή εργολάβος είναι εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας και ο αντισυμβαλλόμενος είναι εγκατεστημένος σε άλλο κράτος - μέλος και τα υλικά και τα αντικείμενα (πρώτες και βοηθητικές ύλες) αποστέλλονται από τον εργοδότη στον εργολάβο και τα αγαθά που παράγει ο εργολάβος τα μεταφέρει ή τα αποστέλλει στον εργοδότη ή για λογαριασμό του εκτός του εσωτερικού της χώρας που είναι εγκατεστημένος ο εργολάβος. Επομένως, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης των συμβαλλομένων (εργοδότη και εργολάβου) και ανεξάρτητα αν οι πρώτες και βοηθητικές ύλες αποστέλλονται από το ένα κράτος - μέλος στο άλλο ή από χώρα εκτός Ελλάδας στο εσωτερικό της χώρας και αντίστροφα, η εργασία φασόν θεωρείται ως παροχή υπηρεσιών και όχι ως παράδοση αγαθού, όπως εθεωρείτο μέχρι 31.12.1995.

Επίσης, ως παροχή υπηρεσιών θεωρείται και η υπερβολαβική ανάληψη εκτέλεσης εργασίας παραγωγής, κατασκευής ή συναρμολόγησης, η οποία ανατίθεται από τον αρχικό εργολάβο σε άλλα πρόσωπα.

Επίσης, διευκρινίζεται ότι, σχετικά με την παραγωγή βιβλίων, εφημερίδων και περιοδικών των ΔΚ 4901, 4902 έχει εφαρμογή η σχετική εγκύκλιος με αρ. πρωτ. 1001442/78/22/Α0014/[Π.Ο.Λ.1002/10.1.1994](#), ανεξάρτητα από το γεγονός ότι οι πράξεις που αυτή καλύπτει, με τις προϊσχύουσες διατάξεις χαρακτηρίζονταν ως παράδοση αγαθών, ενώ με τις νέες διατάξεις χαρακτηρίζονται ως παροχή υπηρεσιών. Επισημαίνεται ακόμη ότι, μετά την ισχύ των ανωτέρω διατάξεων (από 1.1.1996), δεν υπάρχει υποχρέωση, αφενός μεν του εργολάβου να υποβάλει για τη φασόν αμοιβή τον Ανακεφαλαιωτικό Πίνακα Ενδοκοινοτικών Παραδόσεων, για τιμολόγια που εκδίδονται μετά την παραπάνω ημερομηνία, ανεξάρτητα από το χρόνο παραλαβής των πρώτων υλών ή των αντικειμένων, αφετέρου δε ο εργοδότης δεν θα δηλώσει ως ενδοκοινοτική απόκτηση την αξία της αμοιβής φασόν που θα χρεωθεί από τον εργολάβο, ανεξάρτητα από το χρόνο αποστολής από αυτόν των υλικών και αντικειμένων στον εργολάβο.

Αντίθετα, σε κάθε περίπτωση, θα εξακολουθήσει να υποβάλεται δήλωση INTRASTAT "Αποστολής" και "Αφίξης", κατά περίπτωση, κατά τη διακίνηση των πρώτων και βοηθητικών υλών ή του έτοιμου προϊόντος μεταξύ των κρατών - μελών. Κάθε προηγούμενη εγκύκλιος, κατά το μέρος που είναι αντίθετη με την παρούσα, παύει να ισχύει.

Άρθρο 7

Πράξεις θεωρούμενες ως παράδοση αγαθών
(παράγραφος 3, περιπτ. γ' και δ')

Με την παράγραφο 2 του άρθρου 12 του Ν.2386/1996, που ισχύει από 1.1.1996, καταργείται η [περίπτωση γ' της παραγράφου 3 του άρθρου 7](#) και αντικαθίσταται η περίπτωση δ' αυτής. Ειδικότερα:

1. Με την κατάργηση της περίπτωσης γ' της παραγράφου 3 του άρθρου 7, από 1.1.1996 και εφεξής και δεδομένου ότι από την ίδια ημερομηνία έπαυσε να θεωρείται ως "παράδοση αγαθού" η εργασία φασόν, κατ' ανάλογη εφαρμογή, δεν θεωρείται πλέον "παράδοση αγαθών" η μετακίνηση αγαθών από την Ελλάδα σε άλλο κράτος - μέλος, με σκοπό την παραγωγή, κατασκευή ή η συναρμολόγηση νέων προϊόντων (ενδοκοινοτικό φασόν). Έτσι, στην περίπτωση που ο εργολάβος είναι εγκατεστημένος σε άλλο κράτος - μέλος και ο εργοδότης έχει εγκατάσταση στη χώρα μας, όταν το προερχόμενο από την επεξεργασία προϊόν δεν επαναποσταλεί στην Ελλάδα, αλλά, κατ' εντολή της εργοδότης ελληνικής επιχείρησης, διατεθεί εκτός Ελλάδος, δεν αναιρείται ο χαρακτηρισμός της πράξης αυτής ως παροχή υπηρεσιών και επομένως ο τόπος φορολογίας της θα κριθεί κατά τις διατάξεις της περίπτωσης δ' της παραγράφου 4 του άρθρου 12 του Ν.1642/1986, ενώ για την παράδοση των αγαθών που πραγματοποιεί η ελληνική επιχείρηση, τα οποία βρίσκονται στο άλλο κράτος - μέλος, θα έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των άρθρων 7, παράγρ. 3 και 11, παράγρ. 1 περίπτ. α' του ίδιου νόμου.

2. Περαιτέρω, με την αντικατάσταση της περίπτωσης δ' της παραγρ. 3 του άρθρου 7 από 1.1.1996, καλύπτεται η μετακίνηση ενσώματων κινητών αγαθών, από την Ελλάδα προς άλλο κράτος - μέλος, για να υποστούν εργασίες γενικά, οι οποίες μπορεί να συνίστανται τόσο σε εργασίες παραγωγής, κατασκευής ή συναρμολόγησης (φασόν),

ανεξάρτητα αν αυτές γίνονται με σύμβαση μίσθωσης έργου ή όχι, όσο και σε εργασίες βελτίωσης, επισκευής, επεξεργασίας, διασκευής, μετασκευής κ.λπ. Η μετακίνηση αυτή δεν αποτελεί αντικείμενο ενδοκοινοτικής παράδοσης, κατά τις συνδυασμένες διατάξεις των άρθρων 7, παρ. 3 και 22α παρ. 1. Τα ενσώματα κινητά αγαθά, όταν επαναποσταλούν στην Ελλάδα στον ίδιο υποκείμενο στο φόρο, μετά από την υλική εκτέλεση των εργασιών που έγιναν σ' αυτά, είτε φασόν, είτε οποιασδήποτε άλλης εργασίας, όπως περιγράφονται παραπάνω, που πραγματοποιήθηκαν στο κράτος - μέλος του εργολάβου, τότε στην Ελλάδα αντικείμενο φορολόγησης θα αποτελέσουν μόνο οι εργασίες ως παροχή υπηρεσιών, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης δ' της παραγράφου 4 του άρθρου 12. Συνεπώς, ένεκα της μετακίνησης των αγαθών από το εσωτερικό της χώρας προς άλλο κράτος - μέλος, με σκοπό να υποστούν αυτά εργασίες φασόν, μετασκευής, επισκευής κ.λπ. και να επιστρέψουν στη χώρα μετά την ολοκλήρωση των εργασιών, εφόσον δεν υπάρξει μεταβίβαση της κυριότητάς τους, δεν θα υπάρξει φορολόγηση ως "ενδοκοινοτική απόκτηση" των πράξεων αυτών στο άλλο κράτος - μέλος της υλικής εκτέλεσης των εργασιών (Κ-Μ εγκατάστασης του εργολάβου) και ο εγκατεστημένος στην Ελλάδα υποκείμενος στο φόρο - εργοδότης δεν υποχρεούται να υποβάλει τον Ανακεφαλαιωτικό Πίνακα Ενδοκοινοτικών Παραδόσεων (LISTING), που προβλέπεται με την περίπτ. β' της παραγρ. 5 του άρθρου 29. Για τους ίδιους λόγους, δεν υποβάλλεται ο Ανακεφαλαιωτικός Πίνακας Ενδοκοινοτικών Αποκτήσεων, που προβλέπεται με το [άρθρο 29, παράγρ. 5](#), περίπτωση ε'. Στις περιπτώσεις αυτές, όμως, θα υποβάλλεται η σχετική δήλωση INTRASTAT και κατά την αποστολή και κατά την άφιξη των αγαθών.

Αντίθετα, σε κάθε περίπτωση που τα αγαθά στα οποία πραγματοποιήθηκαν οι παραπάνω εργασίες δεν επαναποσταλούν στον εργοδότη στο εσωτερικό της χώρας, τότε θεωρείται ότι αυτός πραγματοποίησε παράδοση αγαθών, κατά τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 7 του Ν.1642/1986 και υποχρεούται να υποβάλει τον Ανακεφαλαιωτικό Πίνακα Ενδοκοινοτικών Παραδόσεων της περίπτ. β' της παραγρ. 5 του άρθρου 29 του ίδιου νόμου.

Παράδειγμα 1ο

Υποκείμενος στο φόρο εγκατεστημένος στην Ελλάδα, αποστέλλει πρώτες και βοηθητικές ύλες από την Ελλάδα στη Γαλλία για να μεταποιηθούν (φασόν). Η μετακίνηση αυτή δεν εμπίπτει στην έννοια της παράδοσης αγαθού, κατά τις διατάξεις του άρθρου 7, παρ. 3. Ο φόρος που αναλογεί στις υπηρεσίες μεταποίησης καταβάλλεται στην Ελλάδα, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην περ. δ' της παραγρ. 4 του άρθρου 12, εφόσον τα παραχθέντα προϊόντα αποσταλούν στον εργοδότη στην Ελλάδα. Επομένως, στην περίπτωση αυτή, δεν συντάσσονται από τον εγκατεστημένο στην Ελλάδα υποκείμενο στο φόρο - εργοδότη Ανακεφαλαιωτικός Πίνακας Ενδοκοινοτικών Παραδόσεων (άρθρο 29, παρ. 5, περίπτ. β'), ούτε Ανακεφαλαιωτικός Πίνακας Ενδοκοινοτικών Αποκτήσεων (άρθρο 29, παρ. 5, περίπτ. ε'). Αντίθετα, θα υποβάλλεται δήλωση INTRASTAT (άρθρο 29, παράγρ. 5, περίπτ. δ') και κατά την αποστολή και κατά την άφιξη των αγαθών.

Παράδειγμα 2ο

Ελληνας επιχειρηματίας στέλνει στη Γερμανία ένα αυτοκίνητο φορτηγό της επιχείρησής του για επισκευή στο εργοστάσιο κατασκευής του. Η μετακίνηση αυτή, κατά τα ανωτέρω, δεν συνιστά ενδοκοινοτική παράδοση. Στη συνέχεια, μετά την εκτέλεση των υπηρεσιών επισκευής, το αγαθό επαναποστέλλεται στην Ελλάδα και ο Ελληνας επιχειρηματίας καταβάλλει το φόρο που αναλογεί σ' αυτή την παροχή υπηρεσιών στην Ελλάδα, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην περίπτ. δ' της παραγρ. 4 του άρθρου 12. Όπως και στο προηγούμενο παράδειγμα, δεν συντάσσονται οι σχετικοί ανακεφαλαιωτικοί πίνακες VIES ενδοκοινοτικής παράδοσης και ενδοκοινοτικής απόκτησης αντίστοιχα (κατά την επιστροφή του αγαθού), ενώ υποβάλλεται δήλωση INTRASTAT και κατά την αποστολή και κατά την άφιξη του αγαθού.

Άρθρο 8

Παροχή υπηρεσιών
(παράγρ. 2, περίπτ. ε')

Με την παράγραφο 3 του άρθρου 12 του Ν.2386/1996, που ισχύει από 1.1.1996, προστέθηκε [περίπτωση ε' στην παράγραφο 2 του άρθρου 8](#). Με τη διάταξη αυτή, ορίζεται ότι, από 1.1.1996, στην έννοια της παροχής υπηρεσιών περιλαμβάνονται και οι εργασίες φασόν επί ενσώματων κινητών αγαθών και δίδεται ο ορισμός των εργασιών φασόν. Ως τέτοιες εργασίες θεωρούνται, οι εργασίες παραγωγής, κατασκευής ή συναρμολόγησης ενσώματων κινητών αγαθών με σύμβαση μίσθωσης έργου, από υλικά και αντικείμενα, που παραδίδονται από τον εργοδότη στον εργολάβο για το σκοπό αυτό και ανεξάρτητα αν ο εργολάβος χρησιμοποιεί και δικά του υλικά (πρώτες και βοηθητικές ύλες).

Περαιτέρω, ορίζεται ότι, σε κάθε περίπτωση, οι εργασίες φασόν αποτελούν παροχή υπηρεσιών, ανεξάρτητα αν ο εργοδότης είναι υποκείμενος στο φόρο εγκατεστημένος σε άλλο κράτος - μέλος, εφόσον τα υλικά και αντικείμενα αποστέλλονται από το κράτος - μέλος του εργοδότη και τα αγαθά, που παράγονται, κατασκευάζονται ή συναρμολογούνται από τον εργολάβο, μεταφέρονται ή αποστέλλονται στον εργοδότη στο κράτος - μέλος, στο οποίο αυτός είναι εγκατεστημένος.

Άρθρο 10β'

Πράξεις θεωρούμενες ως ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών (περίπτωση γ')

Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 11 του νόμου 2386/1996, που ισχύουν από 7.3.1996, προστέθηκε νέα [περίπτωση γ' στο άρθρο 10β'](#) του Ν.1642/1986.

Με τις διατάξεις αυτές, ρυθμίζεται η αντίστροφη περίπτωση της παραγράφου 3 του άρθρου 7, όταν δηλ. μία επιχείρηση μετακινεί αγαθά της από άλλο κράτος - μέλος προς την Ελλάδα, κατ' ανάλογη εφαρμογή του δευτέρου και τρίτου εδαφίου της παραγράφου 3 του άρθρου 7, προκειμένου να θεωρούνται οι πράξεις αυτές ως ενδοκοινοτικές αποκτήσεις. Ουσιαστικά, πρόκειται για την ίδια ρύθμιση με εκείνη της περίπτωσης α' του ίδιου άρθρου.

Επισημαίνεται ότι, οι διατάξεις αυτές έχουν εφαρμογή σε κάθε περίπτωση που η μετακίνηση του αγαθού από το άλλο κράτος - μέλος προς το εσωτερικό της χώρας είναι οριστική. Το μετακινούμενο, δηλαδή, προορίζεται για περαιτέρω πώληση ή για να αποτελέσει επενδυτικό ή καταναλωτικό αγαθό της ίδιας επιχείρησης, που λειτουργεί και στην Ελλάδα, ανεξάρτητα αν ο μετακινών τα αγαθά έχει την κύρια εγκατάστασή του στην Ελλάδα ή όχι. Πάντως, πρέπει να διευκρινισθεί ότι, στην περίπτωση αυτή, ο μετακινών τα αγαθά πρέπει να διαθέτει ΑΦΜ/ΦΠΑ, τόσο στο κράτος - μέλος απ' όπου μετακινεί τα αγαθά, όπου και αποτελεί ενδοκοινοτική παράδοση, πράξη για την οποία υποβάλλονται δήλωση INTRASTAT "Αποστολής" και Ανακεφαλαιωτικός Πίνακας Ενδοκοινοτικών Παραδόσεων "LISTING", όσο και στην Ελλάδα, όπου η πράξη αποτελεί ενδοκοινοτική απόκτηση και υποβάλλεται δήλωση INTRASTAT "Αφίξης" και Ανακεφαλαιωτικός Πίνακας Ενδοκοινοτικών Αποκτήσεων.

Άρθρο 12

Τόπος παροχής υπηρεσιών

Γενικά: Με τις διατάξεις των άρθρων 11, παράγρ. 32 και 12, παράγρ. 4, 5, 6 και 7 του Ν.2386/1996, έγιναν ορισμένες συμπληρώσεις και αντικαταστάσεις των διατάξεων του [άρθρου 12](#) του Ν.1642/1986, οι οποίες αφορούν πράξεις των παραγράφων 2, περίπτ. γ', υποπερ. αα', περίπτ. στ', υποπερ. γγ', 4, πρώτο εδάφιο και περίπτ. δ' και 5 περίπτ. ιβ'. Με τις διατάξεις αυτές, επέρχονται ορισμένες τροποποιήσεις, όσον αφορά τις υπηρεσίες διαμεσολάβησης για την πραγματοποίηση πράξεων παροχής υπηρεσιών ενδοκοινοτικής μεταφοράς αγαθών, τις παροχές υπηρεσιών μεταφοράς αγαθών στο εσωτερικό της χώρας, που συνδέονται άμεσα με την κύρια ενδοκοινοτική μεταφορά και οι οποίες αποτελούν προέκταση αυτής, τις πραγματογνωμοσύνες, καθώς και τις εργασίες εν γένει που γίνονται σε ενσώματα κινητά αγαθά (φασόν εργασίες, μετασκευή, επισκευή, συναρμολόγηση, βελτίωση κ.λπ.). Ειδικότερα:

1. Διαγραφή της λέξης "τους" στην περίπτωση γ' της παραγρ. 2 του άρθρου 12 Με τις διατάξεις της παραγράφου 32 του άρθρου 11 του Ν.2386/1996, που ισχύει από 7.3.1996, διαγράφεται η λέξη "τους" στην περίπτωση γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 12 και εναρμονίζεται η σχετική διάταξη με την αντίστοιχη διάταξη της 6ης οδηγίας.

Ετσι, για τη φορολογική μεταχείριση των υπηρεσιών διαμεσολάβησης που παρέχουν υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα, για την πραγματοποίηση των υπηρεσιών ενδοκοινοτικής μεταφοράς, όταν η μεταφορά έχει τόπο αναχώρησης την Ελλάδα, εφαρμόζονται οι ίδιοι κανόνες που εφαρμόζονται για τη φορολόγηση ή όχι στην Ελλάδα της κύριας πράξης, δηλαδή της ενδοκοινοτικής μεταφοράς. Επομένως, για να εφαρμοστούν οι ίδιοι κανόνες φορολόγησης στην Ελλάδα των υπηρεσιών διαμεσολάβησης, με τις υπηρεσίες ενδοκοινοτικής μεταφοράς, το πρόσωπο που διαμεσολαβεί δεν πρέπει να λαμβάνει στο όνομά του κανένα φορολογικό στοιχείο, σχετικό με τις πράξεις που πραγματοποιούνται. Στην περίπτωση αυτή, υποχρεούται να εκδώσει τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών μόνο για την είσπραξη της αμοιβής του (προμήθειά του).

2. Προσθήκη εδαφίου στην υποπερ. αα' της περίπτ. γ' της παραγρ. 2 του άρθρου 12 Με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 12 του Ν.2386/1996, που ισχύει από 1.1.1996, προστέθηκε νέο εδάφιο στην υποπερίπτωση αα' της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 12 του Ν.1642/1986, όπως ισχύει. Με τις νέες αυτές διατάξεις, προβλέπεται ότι, σε περίπτωση που μια μεταφορά αγαθών, με τόπο αναχώρησης και τόπο άφιξης το εσωτερικό της χώρας, συνδέεται άμεσα με την ενδοκοινοτική μεταφορά των αγαθών, η εσωτερική μεταφορά αποτελεί προέκταση ή συνέχεια της μεταφοράς των αγαθών από/προς άλλο κράτος - μέλος της Κοινότητας και, επομένως, η αυτοτελής αυτή μεταφορά στο εσωτερικό της χώρας εξομοιώνεται με ενδοκοινοτική μεταφορά.

Κατά συνέπεια, για τη φορολόγηση μεταφοράς που πραγματοποιείται αυτοτελώς στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον συνδέεται άμεσα με την κύρια ενδοκοινοτική μεταφορά, δηλαδή αποτελεί προέκταση αυτής, εφαρμόζονται οι ισχύουσες διατάξεις φορολόγησης των ενδοκοινοτικών μεταφορών.

Επομένως, όταν η υπηρεσία της εσωτερικής μεταφοράς που εξομοιώνεται με ενδοκοινοτική, παρέχεται προς λήπτη υποκείμενο στο φόρο, ο οποίος εξαστομικεύεται με ΑΦΜ/ΦΠΑ σε άλλο κράτος - μέλος, ο τόπος φορολογίας της υπηρεσίας μεταφοράς θεωρείται ότι βρίσκεται στο κράτος - μέλος που χορήγησε στο λήπτη τον ΑΦΜ/ΦΠΑ, με τον οποίο του παρασχέθηκαν οι υπηρεσίες αυτές. Αντίθετα, φορολογούνται στην Ελλάδα οι υπηρεσίες αυτές, όταν παρέχονται από υποκείμενο εγκατεστημένο στο εσωτερικό της χώρας σε:

α) υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο εγκατεστημένο στην Ελλάδα, ανεξάρτητα από τον τόπο αναχώρησης της μεταφοράς, καθώς και

β) μη υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο ή σε πρόσωπο που δεν διαθέτει ΑΦΜ/ΦΠΑ σε άλλο κράτος - μέλος, εφόσον η μεταφορά αρχίζει από την Ελλάδα. Επομένως, ύστερα από τα παραπάνω, για τις πιο πάνω υπηρεσίες θα εφαρμόζονται οι οδηγίες που έχουν δοθεί στην ενότητα II της αριθμ. 1114970/9412/2230/0014/[ΠΟΛ.1306/20.9.1993](#) ΕΔΥΟ.

Διευκρινίζεται ότι, λήπτης των υπηρεσιών της μεταφοράς θεωρείται το πρόσωπο στο όνομα του οποίου εκδίδονται τα φορτωτικά έγγραφα και επιβαρύνεται με το κόστος της μεταφοράς.

Για την καλύτερη κατανόηση των παραπάνω, παραθέτουμε τα πιο κάτω παραδείγματα:

Παράδειγμα 1ο

Γαλλική μεταφορική επιχείρηση αναλαμβάνει, για λογαριασμό εμπόρου, εγκατεστημένου στη Λάρισα, τη μεταφορά αγαθών από τη Γαλλία (Μασσαλία) στη Λάρισα. Η γαλλική επιχείρηση αναθέτει το οδικό τμήμα της μεταφοράς, από τον Πειραιά στη Λάρισα, σε Έλληνα επιχειρηματία.

Για τη συνολική μεταφορά (Μασσαλία - Πειραιάς - Λάρισα) η γαλλική επιχείρηση τιμολογεί τον εγκατεστημένο στη Λάρισα έμπορο χωρίς να υπολογίζει Φ.Π.Α., καθόσον τόπος φορολογίας είναι η Ελλάδα και υπόχρεος για την απόδοση του Φ.Π.Α. είναι ο Έλληνας λήπτης της υπηρεσίας μεταφοράς.

Επίσης, στο φορολογικό στοιχείο που εκδίδει ο Έλληνας μεταφορέας προς τη γαλλική μεταφορική επιχείρηση, για τη μεταφορά από τον Πειραιά στη Λάρισα, δεν υπολογίζει Φ.Π.Α., επειδή η μεταφορά αυτή τιμολογείται σε λήπτη που εξατομικεύεται με ΑΦΜ/ΦΠΑ στη Γαλλία.

Παράδειγμα 2ο

Αγαθά μεταφέρονται από τη Ρόδο στο Αμβούργο, για λογαριασμό εμπόρου εγκατεστημένου στην Ιταλία.

Την ακτοπλοϊκή μεταφορά από τη Ρόδο στον Πειραιά αναλαμβάνει Ελληνική ναυτιλιακή εταιρία και τιμολογεί τον Ιταλό έμπορο ή τον Ιταλό μεταφορέα, που ενεργεί την ενδοκοινοτική μεταφορά από Ρόδο - Πειραιά - Ιταλία. Στο σχετικό τιμολόγιο προς τον Ιταλό λήπτη δεν επιβάλλεται Φ.Π.Α. Το τμήμα της οδικής μεταφοράς από τον Πειραιά στο Αμβούργο εκτελεί γερμανική επιχείρηση οδικών μεταφορών και τιμολογεί τον Ιταλό έμπορο, χωρίς Φ.Π.Α.

Σημειώνεται ότι, στην Ελλάδα δεν οφείλεται Φ.Π.Α., αλλά ο φόρος οφείλεται στην Ιταλία και υπόχρεος για την απόδοσή του στο Ιταλικό Δημόσιο είναι ο Ιταλός λήπτης. Και στις δύο περιπτώσεις (ακτοπλοϊκή - οδική μεταφορά) ο τόπος φορολογίας δεν βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας, καθόσον ο λήπτης των υπηρεσιών μεταφοράς εξατομικεύεται με ΑΦΜ/ΦΠΑ σε άλλο κράτος - μέλος.

3. Τόπος φορολογίας των υπηρεσιών πραγματογνωμοσύνης και λοιπών εργασιών σε ενσώματα κινητά αγαθά (άρθρ. 12, παρ. 2, περίπτ. στ', υποπερ. γγ') Με την παράγραφο 5 του κοινοποιούμενου άρθρου 12 του Ν.2386/1996, αντικαταστάθηκε η υποπερίπτωση γγ' της περίπτωσης στ' της παραγράφου 2 του άρθρου 12 του Ν.1642/1986. Με τις νέες διατάξεις, από 1.1.1996, περιορίζεται το πεδίο εφαρμογής του κανόνα φορολόγησης στο εσωτερικό της χώρας των υπηρεσιών πραγματογνωμοσύνης και των εργασιών σε ενσώματα κινητά αγαθά που βρίσκονται στην Ελλάδα, εφόσον αυτές εκτελούνται υλικά στην Ελλάδα, ανεξάρτητα από την εγκατάσταση του παρέχοντος.

Υπενθυμίζεται ότι, η παράγραφος 2 του άρθρου 12 του Ν.1642/1986 έχει εφαρμογή για τις πράξεις που ορίζονται ρητά σ' αυτήν και για τις οποίες ισχύει το κριτήριο της υλικής εκτέλεσής τους στην Ελλάδα και, ως εκ τούτου, ο τόπος φορολογίας τους είναι η Ελλάδα, ανεξάρτητα από την εγκατάσταση του παρέχοντος τις υπηρεσίες πρόσωπου. Επομένως, τα πρόσωπα που πραγματοποιούν αυτές τις υπηρεσίες στην Ελλάδα και τα οποία είναι εγκατεστημένα εκτός Ελλάδος, εφόσον, σύμφωνα με τις διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος, δεν έχουν τις προϋποθέσεις ώστε να θεωρηθεί ότι έχουν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, υποχρεούνται να ορίσουν φορολογικό

αντιπρόσωπο στην Ελλάδα, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΑΥΟ αριθ. 1111374/9160/2152/0014/[ΠΟΛ.1281/26.8.1993](#) (ΦΕΚ 700/Β'/9.9.1993) για οποιαδήποτε πράξη ενεργούν στο εσωτερικό της χώρας, για την οποία ο τόπος φορολογίας είναι η Ελλάδα. Μεταξύ των πράξεων αυτών, περιλαμβάνονται και οι πραγματογνωμοσύνες γενικά, καθώς και οι εργασίες εν γένει σε ενσώματα κινητά αγαθά.

Με την υποπερίπτωση γγ' της περίπτωσης στ' της παραγράφου 2 του άρθρου 12, όπως αυτή ισχύει από 1.1.1996, παραμένει ως τόπος φορολογίας η Ελλάδα, για υπηρεσίες που εκτελούνται υλικά στην Ελλάδα και αφορούν πραγματογνωμοσύνες, καθώς και εργασίες σε ενσώματα κινητά αγαθά (π.χ. φασόν εργασίες, επισκευή, συναρμολόγηση, βελτίωση, διαλογή, επεξεργασία, συσκευασία κ.λπ.), εκτός και αν συντρέχουν αθροιστικά οι παρακάτω προϋποθέσεις:

- οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται σε λήπτη που διαθέτει ΑΦΜ/ΦΠΑ σε άλλο κράτος - μέλος και
- τα αγαθά μετά την παροχή των υπηρεσιών αποστέλλονται ή μεταφέρονται εκτός του εσωτερικού της χώρας. Στην περίπτωση αυτή, ο τόπος φορολογίας βρίσκεται εκτός Ελλάδος (άρθρο 12, παρ. 5, περίπτ. ιβ').

Διευκρινίζεται ότι, όπως προκύπτει από το συνδυασμό των παραπάνω διατάξεων και των διατάξεων του άρθρου 20, παράγρ. 1, περίπτ. γ', όταν οι παραπάνω υπηρεσίες παρέχονται σε πρόσωπα εγκατεστημένα εκτός Κοινότητας, εξακολουθεί να ισχύει το κριτήριο της υλικής εκτέλεσης εργασιών αυτών και, επομένως, τόπος φορολογίας τους είναι η Ελλάδα, όταν οι εργασίες αυτές εκτελούνται υλικά στην Ελλάδα, με την προϋπόθεση ότι τα αγαθά αυτά, μετά την παροχή των υπηρεσιών, παραμείνουν στο εσωτερικό της χώρας.

Κατά παρέκκλιση, όταν οι υπηρεσίες αυτές εκτελούνται υλικά στο εσωτερικό της χώρας και γίνονται σε ταξινομημένα στην Ελλάδα μεταφορικά μέσα, επειδή τα μεταφορικά αυτά μέσα δεν θεωρείται ότι αποστέλλονται ή μεταφέρονται εκτός του εσωτερικού της χώρας, ο τόπος φορολογίας των υπηρεσιών αυτών είναι η Ελλάδα, ανεξάρτητα από το αν ο λήπτης των υπηρεσιών αυτών διαθέτει ΑΦΜ/ΦΠΑ σε άλλο κράτος - μέλος.

Ως ταξινομημένα στην Ελλάδα μεταφορικά μέσα, θεωρούνται εκείνα τα οποία, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, έχουν αριθμό κυκλοφορίας ειδικής σειράς, όπως π.χ. για μετοικούντες, για αναπήρους, για ΤΑΞΙ ή κανονικής σειράς κ.λπ.

Παράδειγμα 1ο

Αμερικανική εταιρία Α, που δεν διαθέτει ΑΦΜ/ΦΠΑ στην Κοινότητα, αποστέλλει μηχανήμα στην Ελλάδα προς το εργοτάξιο κατασκευής δημόσιου έργου κοινοπραξίας της οποίας είναι μέλος, με σκοπό την προσωρινή χρησιμοποίησή του. Το μηχανήμα αυτό κατά το χρόνο που βρίσκεται στην Ελλάδα υφίσταται ζημία, την οποία, μετά από εντολή της εταιρίας Α, αναλαμβάνει να επισκευάσει ο γερμανικός οίκος κατασκευής του μηχανήματος Β. Ο γερμανικός οίκος Β πρέπει να ορίσει φορολογικό αντιπρόσωπό του στην Ελλάδα για την παροχή της υπηρεσίας επισκευής. Στο φορολογικό στοιχείο που θα εκδώσει ο Β, μέσω του φορολογικού του αντιπροσώπου στην Ελλάδα, προς τον Α, σε κάθε περίπτωση, θα επιβάλει Φ.Π.Α., σύμφωνα με την υποπερίπτωση γγ' της περίπτ. στ' της παραγράφου 2 του άρθρου 12, διότι οι εργασίες επισκευής εκτελέστηκαν υλικά στην Ελλάδα σε ενσώματο κινητό αγαθό που

βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας και ο λήπτης των υπηρεσιών (Αμερικανική εταιρία Α) δεν διαθέτει ΑΦΜ/ΦΠΑ στην Ελλάδα ή σε άλλο κράτος - μέλος. Επομένως, στην περίπτωση αυτή, δεν εξετάζεται η προϋπόθεση της αποστολής ή μεταφοράς του μηχανήματος εκτός του εσωτερικού της χώρας. Σημειώνεται ότι, στην περίπτωση που ο Γερμανικός οίκος, που πραγματοποίησε την επισκευή στην Ελλάδα, δεν ορίσει φορολογικό αντιπρόσωπό του στην Ελλάδα, για την απόδοση του φόρου που αναλογεί σ' αυτή θα έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της οδηγίας 76/308/ΕΟΚ, όπως τροποποιήθηκε με την Οδηγία 79/1071/ΕΟΚ και η οποία μεταφέρθηκε στην εσωτερική νομοθεσία με το Ν.1402/1983.

Παράδειγμα 2ο

Ιταλός γιατρός Α, ο οποίος ασκεί απαλλασσόμενη δραστηριότητα και δεν έχει ΑΦΜ/ΦΠΑ στην Ιταλία, κατά τη συμμετοχή του σε συνέδριο που πραγματοποιείται στην Ελλάδα, έχει μαζί του φορητό ιατρικό μηχάνημα, το οποίο υφίσταται ζημιά. Ο ιταλικός οίκος κατασκευής του μηχανήματος αναλαμβάνει την επισκευή του στην Ελλάδα, μέσω του φορολογικού του αντιπροσώπου Β. Ο Β τιμολογεί το γιατρό και επιβάλλει Φ.Π.Α., σύμφωνα με την υποπερίπτωση γγ' της περίπτ. στ' της παραγράφου 2 του άρθρου 12, διότι οι εργασίες επισκευής εκτελέστηκαν υλικά στην Ελλάδα σε ενσώματο κινητό αγαθό που βρίσκεται στην Ελλάδα, το οποίο ναι μεν αποστέλλεται ή μεταφέρεται εκτός της χώρας, πλην όμως ο λήπτης των υπηρεσιών αυτών δεν έχει ΑΦΜ/ΦΠΑ σε άλλο κράτος - μέλος της Κοινότητας. Κατά συνέπεια, ο φόρος γι' αυτή την πράξη καταβάλλεται στο Ελληνικό Δημόσιο.

Παράδειγμα 3ο

Ο Γ υποκείμενος στο φόρο, εγκατεστημένος στην Κύπρο, πούλησε ένα μηχάνημα στον πελάτη του Α, που είναι εγκατεστημένος στην Ελλάδα. Επειδή το μηχάνημα υπέστη βλάβη, κατά τη διάρκεια που καλυπτόταν από την εγγύηση καλής λειτουργίας του, ο επιχειρηματίας Γ δίνει εντολή σ' έναν άλλο υποκείμενο στο φόρο, τον Β, ο οποίος είναι εγκατεστημένος ομοίως στην Ελλάδα, να επισκευάσει τη ζημιά.

Οι εργασίες επισκευής του μηχανήματος εκτελούνται υλικά στην Ελλάδα. Δεδομένου ότι το αγαθό (μηχάνημα) δεν αποτελούσε αντικείμενο αποστολής ή μεταφοράς εκτός της Ελλάδας, ο τόπος φορολογίας της παροχής υπηρεσιών επισκευής, που παρείχε ο εγκατεστημένος στην Ελλάδα υποκείμενος στο φόρο Β προς τον υποκείμενο Γ στην Κύπρο, είναι το εσωτερικό της χώρας, με βάση την πιο πάνω διάταξη (άρθρο 12, παρ. 2, περίπτ. στ', υποπερίπτωση γγ'). Φορολογείται, δηλαδή, εκεί όπου πραγματοποιήθηκαν οι υπηρεσίες επισκευής.

4. Αντικατάσταση του πρώτου εδαφίου και προσθήκη νέας περίπτ. δ' στην παράγρ. 4 του άρθρου 12

Με την παράγραφο 6 του άρθρου 12 του Ν.2386/1996, που ισχύει από 1.1.1996, αντικαταστάθηκε το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 4 του άρθρου 12 του Ν.1642/1986 και προστέθηκε στην ίδια παράγραφο νέα περίπτωση δ'.

Ετσι:

1. Με τις νέες διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγρ. 4 του άρθρου 12 του Ν.1642/1986, αποσαφηνίζεται ο ήδη καθιερωμένος κανόνας φορολόγησης (που είναι το εσωτερικό της χώρας), για ορισμένες παροχές υπηρεσιών, όπως για παράδειγμα

της ενδοκοινοτικής μεταφοράς αγαθών, της οποίας ο τόπος αναχώρησης δεν βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας και ο λήπτης είναι υποκείμενος εγκατεστημένος στην Ελλάδα, οι παρεπόμενες εργασίες της ενδοκοινοτικής μεταφοράς που εκτελούνται υλικά σε άλλο κράτος - μέλος, οι πραγματογνωμοσύνες γενικά και οι εργασίες σε ενσώματα κινητά αγαθά, οι οποίες εκτελούνται υλικά σε άλλο κράτος - μέλος για λογαριασμό ελληνικής επιχείρησης, που διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου Φ.Π.Α. στο εσωτερικό της χώρας, με βάση τον οποίο της παρασχέθηκαν οι συγκεκριμένες υπηρεσίες στο άλλο κράτος - μέλος και τα αγαθά επιστρέφουν στο εσωτερικό της χώρας κ.λπ. προς το λήπτη των υπηρεσιών αυτών.

Επισημαίνεται ότι, για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 4 του άρθρου 12 του Ν.1642/1986, αλλά και γενικότερα των διατάξεων του άρθρου 12, όπου γίνεται σχετική αναφορά στην έννοια του λήπτη που διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου Φ.Π.Α. ή γενικότερα του υποκειμένου στο φόρο που εξατομικεύεται με ΑΦΜ/ΦΠΑ, δεν περιλαμβάνεται μόνον ο υποκείμενος στο φόρο που έχει δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών του, αλλά και τα πρόσωπα της παραγράφου 2 του άρθρου 3, τα πρόσωπα που απαλλάσσονται σύμφωνα με την παραγρ. 1 του άρθρου 18, οι αγρότες του άρθρου 33, οι μικρές επιχειρήσεις της παραγράφου 2 του άρθρου 32

κ.τ.λ., εφόσον εγγραφούν στο σύστημα VIES, έστω και αν δεν τους παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών τους.

Το δικαίωμα έκπτωσης του υποκειμένου στο φόρο λήπτη, είναι βασικό στοιχείο, όσον αφορά τον τρόπο καταβολής του οφειλόμενου Φ.Π.Α. Ετσι, εάν πρόκειται για υποκείμενο - λήπτη, ο οποίος έχει δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών, ο φόρος για τις λήψεις υπηρεσιών, για τις οποίες ο τόπος φορολογίας είναι η χώρα μας, καταβάλλεται στο Ελληνικό Δημόσιο με την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, σύμφωνα με τα οριζόμενα από τις συνδυασμένες διατάξεις των άρθρων 23 παρ. 1, 29 παρ. 4β' και 31 παρ. 1 περίπτ. α' του Ν.1642/1986 και εκπίπτει με την ίδια δήλωση, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 23, παράγρ. 1 και 25 παρ. 1δ' του ίδιου νόμου (χρεωπίστωση του φόρου). Εάν πρόκειται για υποκείμενο στο φόρο που διαθέτει μεν ΑΦΜ/ΦΠΑ στην Ελλάδα, από οποιαδήποτε αιτία, με βάση τις οικείες διατάξεις (π.χ. νοσοκομείο - Ν.Π.Δ.Δ., που διαθέτει ΑΦΜ/ΦΠΑ λόγω ενδοκοινοτικής απόκτησης ιατρικού εξοπλισμού, που πραγματοποίησε πέραν του ορίου των 2.500.000 δρχ.), αλλά δεν έχει δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών του, επειδή ασκεί απαλλασσόμενη δραστηριότητα, ο φόρος για τυχόν λήψεις υπηρεσιών, όταν ο τόπος φορολογίας είναι η Ελλάδα, καταβάλλεται στο Ελληνικό Δημόσιο με έκτακτη περιοδική δήλωση (βλ. Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1070/1996).

Κατά συνέπεια, είτε ο λήπτης των υπηρεσιών είναι υποκείμενος στο φόρο με δικαίωμα έκπτωσης, είτε είναι υποκείμενος στο φόρο που ασκεί απαλλασσόμενη δραστηριότητα και δεν έχει δικαίωμα έκπτωσης, είτε είναι αγρότης του ειδικού καθεστώτος ή απαλλασσόμενη επιχείρηση λόγω τζίρου κ.λπ., εφόσον διαθέτει ΑΦΜ/ΦΠΑ στην Ελλάδα, υπό τον οποίο του παρασχέθηκαν οι υπηρεσίες της παραγράφου 4 του άρθρου 12 του Ν.1642/1986 σε άλλο κράτος - μέλος, επειδή οι πράξεις αυτές έχουν τόπο φορολογίας την Ελλάδα, ο λήπτης αυτός καθίσταται υπόχρεος για την απόδοση του φόρου στο Ελληνικό Δημόσιο, η οποία γίνεται ή με την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου ή με έκτακτη περιοδική δήλωση, κατά περίπτωση, σύμφωνα με την Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1005/1993, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την ΑΥΟ [ΠΟΛ.1070/29.2.1996](#).

2. Με τη νέα περίπτωση δ' της παραγράφου 4 του άρθρου 12 ορίζεται ότι φορολογούνται στην Ελλάδα οι υπηρεσίες πραγματογνωμοσύνης γενικά και οι εργασίες σε ενσώματα κινητά αγαθά, οι οποίες εκτελούνται υλικά σε άλλο κράτος - μέλος, εφόσον παρέχονται σε λήπτη υποκείμενο που διαθέτει ΑΦΜ/ΦΠΑ στην Ελλάδα και τα αγαθά, μετά την παροχή των υπηρεσιών αυτών, αποστέλλονται ή μεταφέρονται στο εσωτερικό της χώρας. Για τις πράξεις αυτές ο φόρος καταβάλλεται από το λήπτη των υπηρεσιών αυτών στο Ελληνικό Δημόσιο, σύμφωνα με όσα αναφέρονται ανωτέρω.

Ειδικότερα, διευκρινίζεται ότι, στις εργασίες σε ενσώματα κινητά αγαθά περιλαμβάνονται και οι εργασίες φασόν, όπως αυτές ορίζονται από τις διατάξεις της περίπτωσης ε' της παραγρ. 2 του άρθρου 8 του Ν.1642/1986, καθώς και οι εργασίες βελτίωσης, διασκευής, επισκευής, συναρμολόγησης κ.λπ. που γίνονται σε ενσώματα κινητά αγαθά.

Στην περίπτωση που οι υπηρεσίες φασόν εκτελούνται σε άλλο κράτος - μέλος και προκειμένου να διαπιστωθεί η αποστολή των αγαθών στο άλλο κράτος - μέλος, που έγινε με σκοπό να υποστούν τις υπηρεσίες φασόν, απαιτούνται τα δικαιολογητικά που ορίζονται στις διατάξεις των περιπτ. γ' και δ' του άρθρου 2 της ΑΥΟ

1103551/8478/Α0014/[ΠΟΛ.1262/2.8.1993](#), ήτοι τα οικεία φορτωτικά έγγραφα του μεταφορέα (φορτωτική ή τιμολόγιο, κατά περίπτωση). Εφόσον πρόκειται για μεταφορά ή αποστολή αγαθών που πραγματοποιούνται με ιδιωτικής χρήσης μεταφορικά μέσα του πωλητή, απαιτούνται: αα) φορτωτική ή άλλο αποδεικτικό του θαλάσσιου

μέσου μεταφοράς του μεταφορικού μέσου (Φ.Ι.Χ. αυτοκινήτου) ή ββ) εφόσον πρόκειται για οδική μεταφορά, αποδείξεις διοδίων, τελών διέλευσης και τυχόν λοιπών επιβαρύνσεων που καταβλήθηκαν ή κάθε άλλο στοιχείο, από το οποίο προκύπτει η διέλευση του μεταφορικού μέσου (Φ.Ι.Χ.) από τρίτες χώρες. Προκειμένου να διαπιστωθεί η επιστροφή στο εσωτερικό της χώρας των αγαθών που απεστάλησαν σε άλλο κράτος - μέλος για επισκευή, διασκευή, παραγωγή (φασόν) κ.λπ., απαιτούνται:

- το σχετικό τιμολόγιο του οίκου που παρείχε τις σχετικές υπηρεσίες,
- τα σχετικά αποδεικτικά έγγραφα της μεταφοράς,
- η σχετική δήλωση INTRASTAT και
- να γίνουν οι σχετικές εγγραφές στο ειδικό βιβλίο της περίπτωσης στ' της παραγρ. 4 του άρθρου 29 του Ν.1642/1986.

Επιπλέον, απαιτείται:

- α) Υπεύθυνη δήλωση του Ν.1599/1986 του υποκειμένου που πραγματοποιεί τη μετακίνηση (αποστολή ή μεταφορά) των αγαθών. Με τη δήλωση αυτή θα βεβαιώνεται ότι δεν ακυρώθηκε, μερικά ή ολικά, η συγκεκριμένη συναλλαγή και
- β) Τήρηση του θεωρημένου Ειδικού Βιβλίου της περιπτ. στ' της παραγρ. 4 του άρθρου 29 του Ν.1642/1986.

Επισημαίνεται τέλος ότι, από το χρόνο ισχύος των διατάξεων αυτών, οι πράξεις μετακίνησης των αγαθών δεν συμπεριλαμβάνονται στους Ανακεφαλαιωτικούς Πίνακες των Ενδοκοινοτικών Συναλλαγών που προβλέπονται με τις περιπτ. β' και ε' της παραγρ. 5 του άρθρου 29 του Ν.1642/1986.

Παράδειγμα

Επιχείρηση "Α", εγκατεστημένη στην Ελλάδα (ΑΦΜ/ΦΠΑ στην Ελλάδα), στέλνει

πρώτες ύλες σε εργολάβο "B", εγκατεστημένο στην Ιταλία, για παραγωγή νέων προϊόντων (φασόν).

Μετά την παραγωγή, ο "B" στέλνει τα προϊόντα που παρήχθησαν στον "A" στην Ελλάδα και τον τιμολογεί για την εργασία παραγωγής (φασόν), χωρίς να επιβάλει Φ.Π.Α.

Η αποστολή των υλικών από την Ελλάδα στην Ιταλία δεν συνιστά φορολογητέα πράξη, δεδομένου ότι τα υλικά (πρώτες ύλες) εξακολουθούν να παραμένουν στην κυριότητα της επιχείρησης "A".

Η εκτέλεση των εργασιών φασόν από τον Ιταλό υποκείμενο στο φόρο εργολάβο προς τον Έλληνα υποκείμενο - εργοδότη, δεν έχει τόπο φορολογίας την Ιταλία, αλλά την Ελλάδα, σύμφωνα με την παραγρ. 4 του άρθρου 12 του Ν.1642/1986, εκεί δηλαδή όπου διαθέτει ΑΦΜ/ΦΠΑ ο λήπτης των υπηρεσιών μεταποίησης, με βάση τον οποίο του

παρασχέθηκαν οι υπηρεσίες φασόν που εκτελέστηκαν υλικά στην Ιταλία. Τέλος, η παραλαβή των μεταποιηθέντων αγαθών από τον Α, που του επαναποστέλλει ο Ιταλός - εργολάβος Β στην Ελλάδα, δεν αποτελεί ενδοκοινοτική απόκτηση του Α στην Ελλάδα, φορολογείται όμως, όπως είπαμε ανωτέρω, η εργασία φασόν ως παροχή υπηρεσιών στην Ελλάδα.

Ο Α δεν θα υποβάλει ανακεφαλαιωτικούς πίνακες ενδοκοινοτικών αποκτήσεων ή παραδόσεων, πλην όμως θα υποβάλει δηλώσεις INTRASTAT, "άφιξης" και "αποστολής" κατά την παραλαβή των προϊόντων και την αποστολή των πρώτων υλών, αντίστοιχα.

5. Τόπος φορολογίας εργασιών σε ενσώματα κινητά αγαθά που πραγματοποιούνται υλικά στο εσωτερικό της χώρας σε λήπτη με ΑΦΜ/ΦΠΑ σε άλλο κράτος - μέλος Με την παράγραφο 7 του άρθρου 12 του Ν.2386/1996, που ισχύει από 1.1.1996, προστίθεται νέα περίπτωση ιβ' στην παράγραφο 5 του άρθρου 12. Με τις νέες αυτές διατάξεις, κατά παρέκκλιση από το γενικό κανόνα της φορολόγησης των υπηρεσιών στο εσωτερικό της χώρας, όταν ο τόπος εγκατάστασης του υποκειμένου στο φόρο που παρέχει τις υπηρεσίες είναι η Ελλάδα (παράγραφος 1 του άρθρου 12), εφόσον πρόκειται για υπηρεσίες της περίπτωσης δ' της παραγράφου 4 του άρθρου 12 του Ν.1642/1986, οι οποίες, αν και παρέχονται στο εσωτερικό της χώρας, αυτές δεν φορολογούνται στην Ελλάδα, αλλά φορολογούνται στο κράτος - μέλος που διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου Φ.Π.Α. ο λήπτης των υπηρεσιών αυτών, όταν τα αγαθά στη συνέχεια αποστέλλονται ή μεταφέρονται σ' αυτό το κράτος - μέλος (εγκατάστασης του λήπτη).

Εξυπακούεται ότι, όταν οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται στο εσωτερικό της χώρας σε λήπτη πρόσωπο που δεν διαθέτει ΑΦΜ/ΦΠΑ σε άλλο κράτος - μέλος, οι υπηρεσίες αυτές θα φορολογηθούν στην Ελλάδα, έστω και αν τα αγαθά, μετά την παροχή σ' αυτά των όποιων υπηρεσιών, αποσταλούν εκτός Ελλάδος.

Υπενθυμίζεται εδώ ότι, κατ' εφαρμογήν της περίπτ. α' της παραγρ. 4 του άρθρου 29 (όπως τροποποιήθηκε με την παράγρ. 13 του άρθρου 12 του Ν.2386/1996), ο υποκείμενος στο φόρο που παραλαμβάνει ενσώματα κινητά αγαθά, τα οποία του αποστέλλονται από άλλο κράτος - μέλος από ή για λογαριασμό υποκειμένου που διαθέτει ΑΦΜ/ΦΠΑ σε αυτό το άλλο κράτος - μέλος, με σκοπό την εκτέλεση υπηρεσιών πραγματογνωμοσύνης ή εργασιών σ' αυτά, στις οποίες συμπεριλαμβάνονται και οι εργασίες της περίπτωσης ε' της παραγράφου 2 του

άρθρου 8, υποχρεούται να καταχωρεί τα σχετικά στοιχεία που επιτρέπουν την εξακρίβωση των αγαθών αυτών σε λογαριασμούς βιβλίων που τηρεί ή σε ειδικό βιβλίο. Με το δεύτερο εδάφιο της περίπτωσης ιβ' ορίζεται, κατά παρέκκλιση από το πρώτο εδάφιο, ότι τα ταξινομημένα στην Ελλάδα μεταφορικά μέσα δεν μπορεί να θεωρηθεί

ότι αποστέλλονται ή μεταφέρονται εκτός του εσωτερικού της χώρας, πράγμα που σημαίνει ότι, στην περίπτωση που οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται έστω και σε λήπτη που διαθέτει ΑΦΜ/ΦΠΑ σε άλλο κράτος - μέλος, δεν ισχύει η παρέκκλιση για τη φορολόγηση των σχετικών υπηρεσιών εκτός Ελλάδος. Οι υπηρεσίες αυτές θα έχουν τόπο φορολογίας την Ελλάδα, σύμφωνα με όσα ορίζονται με τις διατάξεις της υποπερ. γγ' της περίπτ. στ' της παραγρ. 2 του άρθρου 12 και όχι το κράτος - μέλος όπου διαθέτει ΑΦΜ/ΦΠΑ ο λήπτης.

Αντίθετα, στην περίπτωση που οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται σε μη ταξινομημένα στην Ελλάδα μεταφορικά μέσα και ο λήπτης των υπηρεσιών αυτών διαθέτει ΑΦΜ/ΦΠΑ σε άλλο κράτος - μέλος και τα μεταφορικά μέσα αποστέλλονται ή μεταφέρονται σε άλλο κράτος - μέλος, ο τόπος φορολογίας δεν βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας, όπως προκύπτει από τις διατάξεις της περίπτ. ιβ' της παραγρ. 5 του άρθρου 12 του Ν.1642/1986.

Παράδειγμα 1ο

Υποκείμενος στο φόρο Α, ο οποίος είναι εγκατεστημένος στην Ελλάδα, αναλαμβάνει τη συναρμολόγηση στο εσωτερικό της χώρας ενός μηχανήματος το οποίο έχει πωληθεί στον υποκείμενο Β που είναι εγκατεστημένος στη Γαλλία (με ΑΦΜ/ΦΠΑ στη Γαλλία). Το αγαθό (μηχάνημα) μετά τη συναρμολόγηση αποστέλλεται στη Γαλλία. Οι υπηρεσίες συναρμολόγησης από τον επιχειρηματία Α προς τον Β δεν έχουν τόπο φορολογίας την Ελλάδα, αλλά το κράτος - μέλος όπου είναι εγκατεστημένος ο λήπτης των υπηρεσιών, δεδομένου ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις της ερμηνευόμενης διάταξης, ήτοι ο λήπτης διαθέτει ΑΦΜ/ΦΠΑ σε άλλο κράτος - μέλος και τα αγαθά αποστέλλονται στο κράτος - μέλος εγκατάστασης αυτού. Αντίθετα, αν οι πιο πάνω υπηρεσίες παρασχεθούν σε πρόσωπο που δεν διαθέτει ΑΦΜ/ΦΠΑ στην Κοινότητα, ανεξάρτητα της χώρας εγκατάστασής του, θα φορολογηθούν στην Ελλάδα.

Παράδειγμα 2ο

Υποκείμενος στο φόρο Α, εγκατεστημένος στην Ελλάδα, αναλαμβάνει τη βαφή υφασμάτων, τα οποία του αποστέλλει ο υποκείμενος Β (κύριος των αγαθών), που διαθέτει ΑΦΜ/ΦΠΑ στη Γαλλία. Τα αγαθά, μετά την υλική εκτέλεση των εργασιών, αποστέλλονται στη Γαλλία στον εργοδότη - λήπτη. Η παροχή υπηρεσιών της βαφής των υφασμάτων από τον Α στον Β δεν έχει τόπο φορολογίας την Ελλάδα, διότι συντρέχουν οι προϋποθέσεις αφενός της αποστολής ή μεταφοράς των αγαθών στο κράτος - μέλος του λήπτη των υπηρεσιών και αφετέρου ο λήπτης των υπηρεσιών διαθέτει ΑΦΜ/ΦΠΑ σ' αυτό το κράτος - μέλος, με βάση τον οποίο του παρασχεθήκαν οι εν λόγω υπηρεσίες.

Παράδειγμα 3ο

Υποκείμενος στο φόρο Α, εγκατεστημένος στην Ελλάδα, επισκευάζει στην Ελλάδα αυτοκίνητο, το οποίο έχει ελληνικό αριθμό κυκλοφορίας και το οποίο χρησιμοποιεί η

επιχείρηση Β, η οποία διαθέτει κατάστημα σε άλλο κράτος - μέλος ((Ιταλία). Το αυτοκίνητο, μετά την επισκευή του, αποστέλλεται στην Ιταλία στην επιχείρηση Β. Ο τόπος φορολογίας των υπηρεσιών επισκευής είναι η Ελλάδα, διότι, παρά το γεγονός ότι το αγαθό (αυτοκίνητο) αποστέλλεται στο κράτος - μέλος εγκατάστασης του λήπτη, επειδή αυτό έχει ελληνικό αριθμό κυκλοφορίας, θεωρείται ότι αυτό δεν αποστέλλεται, ούτε μεταφέρεται εκτός του εσωτερικού της χώρας και έτσι δεν συντρέχει η εφαρμογή του πρώτου εδαφίου της ερμηνευόμενης διάταξης.

Άρθρο 15

Φορολογητέα αξία στην παράδοση αγαθών, στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών και στην παροχή υπηρεσιών (παράγρ. 1 και 5, περίπτ. α' και γ')

Σχετικά με τις τροποποιήσεις που έγιναν στις παραγράφους 1 και 5, περιπτώσεις α' και γ' του [άρθρου 15](#) του Ν.1642/1986, με τις διατάξεις του άρθρου 11, παράγρ. 33 και 2, αντίστοιχα, του Ν.2386/1996, δόθηκαν οδηγίες με την αριθμ. ΠΟΛ.1212/1996 ΕΔΥΟ.

Άρθρο 16

Φορολογητέα αξία στην εισαγωγή αγαθών (παράγρ. 1, περίπτ. δ')

Με την παράγραφο 8 του άρθρου 12 του Ν.2386/1996, αντικαταστάθηκε η περίπτωση δ' της [παραγράφου 1 του άρθρου 16](#).

Με την αντικατάσταση της διάταξης αυτής, που ισχύει από 1.1.1996, στη φορολογητέα αξία των εισαγόμενων αγαθών συμπεριλαμβάνονται και αντιμετωπίζονται με τον ίδιο τρόπο όλα τα αναφερόμενα στην περίπτωση γ' της παραγράφου 1 του άρθρου 16 παρεπόμενα έξοδα της εισαγωγής, όπως τα έξοδα προμήθειας, μεσιτείας, φόρτωσης, εκφόρτωσης, μεταφοράς μέχρι τον πρώτο τόπο προορισμού των αγαθών στο εσωτερικό της χώρας, τα οποία προκύπτουν κατά τη μεταφορά των αγαθών, όχι μόνο από τον πρώτο τόπο προορισμού σε άλλο τόπο στο εσωτερικό της χώρας, όπως γινόταν μέχρι 31.12.1995, αλλά και όταν αυτά προκύπτουν κατά τη μεταφορά των αγαθών από τον πρώτο τόπο προορισμού σε άλλο τόπο στο εσωτερικό της χώρας ή στο εσωτερικό άλλου κράτους - μέλους της Ε.Ε., εφόσον ο τόπος αυτός είναι γνωστός κατά τον τελωνισμό αυτών των αγαθών. Κατά συνέπεια, οι εν λόγω παροχές υπηρεσιών, στο μέτρο που θα περιλαμβάνονται στη φορολογητέα αξία των εισαγόμενων αγαθών, τυγχάνουν της απαλλαγής που προβλέπεται από την περίπτωση λα' της παραγρ. 1 του άρθρου 18 του νόμου 1642/1986 και με τη διαδικασία που καθορίζεται από την αριθμ. 1082911/4328/[ΠΟΛ.1164/24.8.1992](#) ΑΥΟ και τις οδηγίες που έχουν δοθεί με τις ΕΔΥΟ

1114970/9412/2230/ΠΟΛ.1306/1993 και 1053431/4920/1025/[ΠΟΛ.1135/27.5.1994](#).

Παράδειγμα 1ο

Αγαθά που εισάγονται από τον Α, εκφορτώνονται στο λιμάνι του Πειραιά και στη συνέχεια μεταφορτώνονται, με τελικό προορισμό τη Λαμία, όπου οι αποθηκευτικοί χώροι του εισαγωγέα.

Παράδειγμα 2ο

Αγαθά που εισάγονται από Ιταλό εισαγωγέα Α και έχουν προορισμό την Ιταλία, εκφορτώνονται στο λιμάνι του Πειραιά, όπου και τελωνίζονται και στη συνέχεια μεταφέρονται στην Ιταλία, όπου βρίσκονται οι εγκαταστάσεις του Ιταλού εισαγωγέα. Με βάση τα ανωτέρω, για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας και τον υπολογισμό του Φ.Π.Α., θα ληφθεί υπόψη και η δαπάνη για τη μεταφορά των αγαθών από Πειραιά στη Λαμία, στην Ιταλία, αντίστοιχα, ανεξάρτητα αν η μεταφορά πραγματοποιηθεί με μεταφορικά μέσα ιδιωτικής ή δημόσιας χρήσης. Στις περιπτώσεις αυτές ο μεταφορέας, βάσει της περίπτωσης λα' της παραγρ. 1 του άρθρου 18, θα πρέπει να μην επιβαρύνει ξανά τον Α με το φόρο. Αλλά και αν ακόμη συμβεί κάτι τέτοιο, δεν προκύπτει θέμα διπλής φορολογίας, αφού, με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 23 του Ν.1642/1986, ο Α θα έχει δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχει επιβαρυνθεί, τόσο κατά την εισαγωγή, όσο και στο εσωτερικό της χώρας. Το βάρος απόδειξης υπαγωγής σε φόρο της ανωτέρω υπηρεσίας μεταφοράς φέρει ο μεταφορέας, ο οποίος, προς αποφυγή καταστρατηγήσεων, θα πρέπει να ζητήσει από το αρμόδιο τελωνείο εισαγωγής να γράψει σχετική ένδειξη στη φορτωτική που εξέδωσε (Σχετικές οι αριθμ. 1082911/4328/[ΠΟΛ.1164/24.8.1992](#) Α.Υ.Ο. και 1114970/9412/2230/ΠΟΛ.1306/1993 ΕΔΥΟ).

Άρθρο 18

Απαλλαγές στο εσωτερικό της χώρας (παράγρ. 1, περίπτ. ι', ιστ', ιζ' και κγ')

Με την παράγραφο 4 του κοινοποιούμενου άρθρου 11 του Ν.2386/1996, που ισχύει από τη δημοσίευσή του, ήτοι από 7.3.1996, αντικαθίστανται οι περιπτώσεις ι', ιστ', το πρώτο εδάφιο της περίπτωσης ιζ', καθώς και η περίπτ. κγ', της [παραγράφου 1 του άρθρου 18](#) του Ν.1642/1986.

Ειδικότερα, σύμφωνα με τα οριζόμενα από τις νέες διατάξεις, κατά περίπτωση, ισχύουν τα ακόλουθα:

Α. Κοινωνική πρόνοια και ασφάλιση, καθώς και προστασία των νέων (παράγρ. 1-ι' άρθρου 18)

Αναφορικά με την περίπτωση ι' της παραγρ. 1 του άρθρου 18 και λόγω της δημιουργίας νέων μορφών παροχής υπηρεσιών κοινωνικού χαρακτήρα, οι οποίες δεν είχαν προκύψει κατά το χρόνο έκδοσης της εγκυκλίου 10/Π.4336/3162/10.7.1987, παρέχονται συμπληρωματικά οι παρακάτω διευκρινίσεις:

1. Κοινωνική πρόνοια και ασφάλιση

Απαλλάσσεται από το Φ.Π.Α. η παροχή υπηρεσιών κοινωνικού χαρακτήρα και ασφάλισης, εφόσον αυτή παρέχεται από νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου ή άλλους οργανισμούς ή ιδρύματα αναγνωρισμένα από το κράτος (π.χ. ΙΚΑ, ταμεία κύριας και επικουρικής ασφάλισης, ιδρύματα).

Ειδικότερα, απαλλάσσονται:

α) Η παροχή υπηρεσιών κοινωνικής πρόνοιας, καθώς και η στενά συνδεδεμένη μ' αυτή παράδοση αγαθών που πραγματοποιούνται από Ν.Π.Δ.Δ., ιδρύματα, οργανισμούς πρόνοιας, οίκους ευγηρίας, οίκους αγάπης, άσυλα, ορφανοτροφεία, οικοτροφεία, οικισμούς υποδοχής και φιλοξενίας αναξιοπαθούντων ατόμων (π.χ. υπερηλίκων ατόμων, ατόμων με ειδικές ανάγκες, εξαρτημένων ατόμων από ναρκωτικές ουσίες, οροθετικών ατόμων στον ιό του AIDS, παλιννοστούντων ομογενών κ.λπ.), εφόσον τα πρόσωπα αυτά είναι αναγνωρισμένα από το κράτος ότι επιτελούν σκοπούς καθαρά

κοινωνικούς και όχι κερδοσκοπικούς και συνεπικουρούν ή αναπληρούν το κράτος στην παροχή κοινωνικής μέριμνας. Διευκρινίζεται ότι, απαραίτητες προϋποθέσεις για την απαλλαγή των παρεχομένων υπηρεσιών από τα παραπάνω πρόσωπα είναι:

- Να λειτουργούν στα πλαίσια των οικείων διατάξεων περί παροχής κοινωνικής πρόνοιας, να αναγνωρίζονται από τον αρμόδιο δημόσιο φορέα ότι επιτελούν τέτοιο σκοπό, όπως ενδεικτικά μπορεί να αναφερθεί το Υπουργείο Υγείας και Πρόνοιας, στην αρμοδιότητα και τον έλεγχο του οποίου υπάγονται ο Εθνικός Οργανισμός Πρόνοιας, το ΠΙΚΠΑ, το Κέντρο Βρεφών "ΜΗΤΕΡΑ" κ.λπ. ή το Υπουργείο Εξωτερικών, που εποπτεύει το Εθνικό Ίδρυμα Υποδοχής και Αποκατάστασης Αποδήμων Παλιννοστούντων Ομογενών Ελλήνων κ.λπ.

- Να είναι νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα και
- Το είδος και η έκταση των παρεχομένων από αυτά υπηρεσιών να μην επιφέρουν στρέβλωση των όρων ανταγωνισμού.

Επισημαίνεται ότι, δεν εμπίπτει στην απαλλαγή της περίπτωσης αυτής η παροχή υπηρεσιών στα πλαίσια κοινωνικής πρόνοιας από ιδιωτικές επιχειρήσεις παροχής στέγασης και φιλοξενίας υπερηλικών (οίκους ευγηρίας) και λοιπών ατόμων, όπως ενδεικτικά αναφερόμενα είναι τα ιδιωτικά γηροκομεία ή τα διάφορα ιδιωτικά οικοτροφεία, που λειτουργούν με καθαρά ιδιωτικοοικονομικά κριτήρια και εξακολουθούν να υπάγονται στο Φ.Π.Α.

Επομένως, οι επιχειρήσεις, φυσικά ή νομικά πρόσωπα κερδοσκοπικού χαρακτήρα, δεν μπορούν να τύχουν απαλλαγής από το Φ.Π.Α. στα πλαίσια των προαναφερομένων διατάξεων, οι οποίες επιφυλάσσουν το ευεργέτημα της απαλλαγής μόνο στους οργανισμούς δημοσίου δικαίου και τους λοιπούς οργανισμούς που αναγνωρίζονται ως κοινωνικού χαρακτήρα από κάθε κράτος - μέλος. Επισημαίνεται ότι, ως προς την παροχή κοινωνικής μέριμνας, προκειμένου να εφαρμοστεί η σχετική απαλλακτική διάταξη, σχετικά με το αν επιτελούνται σκοποί καθαρά κοινωνικοί και όχι κερδοσκοπικοί και γενικά αν πληρούνται η προϋπόθεση της αναγνώρισης από τον αρμόδιο, κατά περίπτωση, δημόσιο φορέα (Υπουργείο Παιδείας, Υπουργείο Υγείας - Πρόνοιας, Υπουργείο Εξωτερικών κ.λπ.), καθόσον αυτό αποτελεί θέμα πραγματικό και ως τέτοιο ανήκει στην αποκλειστική αρμοδιότητα του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ.

β) Η παροχή υπηρεσιών κοινωνικής προστασίας, μέριμνας κ.λπ., που πραγματοποιείται στα πλαίσια των διατάξεων του Ν.2082/1992 (ΦΕΚ 158Α/21.9.1992), σχετικά με την "αναδιοργάνωση της Κοινωνικής Πρόνοιας και καθιέρωση νέων θεσμών Κοινωνικής Προστασίας" και ειδικότερα τα άρθρα 5, 6 και 7 αυτού, που ορίζουν το θεσμό της κατ' οίκον κοινωνικής προστασίας, καθώς και τους όρους και τις προϋποθέσεις υλοποίησης των σχετικών με αυτή προγραμμάτων. Η παραπάνω απαλλαγή ισχύει με την προϋπόθεση ότι η υλοποίηση αυτών των προγραμμάτων εποπτεύεται από το Υπουργείο Υγείας και Πρόνοιας ή από τους εποπτευόμενους από αυτό φορείς που εφαρμόζουν τα προγράμματα της κατ' οίκον κοινωνικής προστασίας (π.χ. οργανισμοί τοπικής αυτοδιοίκησης Εκκλησίας της Ελλάδος, Ελληνικός Ερυθρός Σταυρός ή άλλοι κοινωφελείς οργανισμοί) και ότι δεν επέρχεται δι' αυτών στρέβλωση των όρων ανταγωνισμού.

Τέλος, επισημαίνεται ότι, η υπαγωγή ή μη της παροχής των ανωτέρω υπηρεσιών από

φυσικά πρόσωπα, εξετάζεται σε κάθε περίπτωση ξεχωριστά στα πλαίσια των γενικών διατάξεων του Φ.Π.Α., κυρίως υπό το πρίσμα των οριζόμενων στο άρθρο 3, παρ. 1, δεύτερο εδάφιο του νόμου, καθώς και των ΑΥΟ Σ.800/1987 και Σ.866/1987 και τις διευκρινιστικές οδηγίες που έχουν δοθεί με την ΕΔΥΟ Σ.1166/1987.

γ) Η παροχή υπηρεσιών που συνδέεται με την κοινωνική πρόνοια, αφενός στα πλαίσια λειτουργίας του ειδικού προγράμματος αποασυλοποίησης - αποϊδρυματοποίησης χρονίων ασθενών με το θεσμό της "ανάδοξης οικογένειας", που ορίζεται στο άρθρο 93 του Ν.2071/1992 (ΦΕΚ 123/Α'/15.7.1992) "περί εκσυγχρονισμού και οργάνωσης συστήματος υγείας" και αφετέρου στα πλαίσια της ανάθεσης ανηλίκων σε "ανάδοχες οικογένειες" ή αποϊδρυματοποίησης ανηλίκων με θεσμό "ανάδοξης οικογένειας", με βάση τους όρους και προϋποθέσεις που ορίζονται στο άρθρο 9 του Ν.2082/1992 (ΦΕΚ 158/Α'/21.9.1992) και στις διατάξεις του Π.Δ.337/1993 (ΦΕΚ 144/Α'/2.9.1993).

Ειδικότερα, στην απαλλαγή αυτή εμπίπτουν οι αμοιβές (μηνιαίο επίδομα κ.λπ.) που λαμβάνουν οι ανάδοχες οικογένειες για τις παρεχόμενες υπηρεσίες (στέγασης, τροφής, καθαριότητας κ.λπ.) προς τους εντασσόμενους σε αυτές αρρώστους, άτομα με ειδικές ανάγκες κ.λπ. ή ανήλικα παιδιά, κατά περίπτωση. Προϋπόθεση για την απαλλαγή, αποτελεί η αναγνώρισή τους από το Υπουργείο Υγείας και Πρόνοιας ή άλλο αρμόδιο φορέα, όσον αφορά την πλήρωση των όρων και προϋποθέσεων υπαγωγής τους σ' αυτό το θεσμό κοινωνικής πρόνοιας και μέριμνας και η ανάθεση αυτής της παροχής υπηρεσιών από τον αρμόδιο φορέα (π.χ. Νοσοκομείο, ΠΚΠΑ, ΕΟΠ κ.λπ.).

Τέλος, επισημαίνεται ότι, κάθε προηγούμενη ρύθμιση αντιθέτου περιεχομένου παύει να ισχύει.

2. Προστασία των παιδιών και των νέων

Επίσης, με τις ίδιες διατάξεις της περίπτωσης ι' της παραγράφου 1 του άρθρου 18, απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α. η παροχή υπηρεσιών και η παράδοση αγαθών που συνδέονται στενά με την προστασία των παιδιών και των νέων, που πραγματοποιούνται από νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου ή άλλους οργανισμούς ή ιδρύματα αναγνωρισμένα από το κράτος. Ενδεικτικά, αναφέρεται ότι, στις εν λόγω απαλλακτικές διατάξεις υπάγονται τα κέντρα νεότητας, τα πνευματικά κέντρα, τα κέντρα που βοηθούν την ανάπτυξη της οικοτεχνίας για το γυναικείο αγροτικό πληθυσμό και τα λοιπά κέντρα των Δήμων και Κοινοτήτων, εφόσον αυτά τα πρόσωπα αναγνωρίζονται από τη Γενική Γραμματεία Νέας Γενιάς ή από άλλο αρμόδιο δημόσιο φορέα και οι διενεργούμενες από αυτά πράξεις δεν είναι τέτοιας μορφής και έκτασης, ώστε με την απαλλαγή τους να επέρχεται στρέβλωση των όρων ανταγωνισμού.

Ομοίως, στις ίδιες απαλλακτικές διατάξεις, για τις παροχές υπηρεσιών και τις στενά συνδεδεμένες με αυτές παραδόσεις αγαθών που διενεργούν (π.χ. παραδόσεις ενημερωτικών εντύπων κ.λπ.), υπάγονται οι διάφοροι φορείς καταπολέμησης της διάδοσης των ναρκωτικών και προστασίας των νέων, όπως είναι το "Κέντρο Θεραπείας Εξαρτημένων Ατόμων" (ΚΕ.Θ.Ε.Α.), που ιδρύθηκε με τις διατάξεις του Ν.1729/1987 (ΦΕΚ 144/Α'/7.8.1987), οι ιδρυόμενοι από το ΚΕ.Θ.Ε.Α. συμβουλευτικοί σταθμοί ή τα κέντρα σωματικής αποτοξίνωσης, οι θεραπευτικές Κοινότητες, τα κέντρα κοινωνικής επανένταξης και άλλες ανάλογες μονάδες, ο Ο.ΚΑ.ΝΑ (Οργανισμός Κατά των Ναρκωτικών), που ιδρύθηκε με το Ν.2161/1993

(ΦΕΚ 119/26.7.1993), που εποπτεύονται από το Υπουργείο Υγείας και Πρόνοιας και ειδικότερα από το Γραφείο για το πρόβλημα χρήσης εξαρτησιογόνων ουσιών.

- Διευκρινίζεται ότι, εάν τα προαναφερόμενα θεραπευτικά κέντρα, στα πλαίσια της ευόδωσης των σκοπών τους, παράγουν ή εμπορεύονται αγαθά (π.χ. παραγωγή και πώληση αγροτικών προϊόντων), θεωρείται ότι ασκούν οικονομική δραστηριότητα κατά την έννοια του άρθρου 4 του νόμου και υπάγονται για τις δραστηριότητές τους αυτές σε Φ.Π.Α.

Με την ευκαιρία αυτή, υπενθυμίζεται ότι, κατ' εφαρμογήν της περίπτ. ιθ' της ίδιας παραγράφου και άρθρου, απαλλάσσονται επίσης από το Φ.Π.Α. τα έσοδα από ευκαιριακού χαρακτήρα εκδηλώσεις, που οργανώνουν τα πρόσωπα της ερμηνευόμενης περίπτωσης ι' για την οικονομική τους ενίσχυση, εφόσον οι εκδηλώσεις αυτές δεν

ξεπερνούν τις δύο κατ' ανώτατο όριο ανά έτος (ΕΔΥΟ 1030141/1349/393/[ΠΟΛ.1071/8.3.1995](#)).

- Για τη χορήγηση της σχετικής απαλλαγής απο τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. της έδρας του αιτούμενου την απαλλαγή προσώπου, εφαρμόζονται οι διατάξεις της ΑΥΟ Π.6786/640/7.10.1986.

Β. Φιλανθρωπικά, Συνδικαλιστικά, Πολιτιστικά Σωματεία κ.λπ. (παραγρ. 1-ιστ', άρθρου 18)

Με το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 4 του άρθρου 11 του Ν.2386/1996, έγινε αντικατάσταση της περίπτωσης ιστ' της παραγράφου 1 του άρθρου 18. Με τις διατάξεις αυτές, ορίζεται η απαλλαγή της παροχής υπηρεσιών και των στενά συνδεδεμένων με αυτές παραδόσεων αγαθών προς τα μέλη τους, έναντι καταβολής συνδρομής από μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα και οργανισμούς, που επιδιώκουν, στα πλαίσια του συλλογικού τους συμφέροντος, σκοπούς πολιτικούς, συνδικαλιστικούς, θρησκευτικούς, φιλοσοφικούς, φιλανθρωπικούς ή εθνικούς, εφόσον δεν οδηγούν σε στρέβλωση των όρων του ανταγωνισμού.

Διευκρινίζεται ότι, με τις νέες διατάξεις τίθεται περιορισμός των απαλλασσομένων πράξεων που εμπίπτουν στις εν λόγω διατάξεις, καθόσον εξαιρούνται από την απαλλαγή αυτή οι πράξεις εκείνες οι οποίες οδηγούν σε στρέβλωση των όρων του ανταγωνισμού. Με τη συμπλήρωση αυτής της προϋπόθεσης, ενσωματώνεται στο εσωτερικό δίκαιο μία από τις βασικές αρχές του κοινοτικού δικαίου, ότι δηλαδή για τη χορήγηση μιας απαλλαγής δεν πρέπει να επέρχεται στρέβλωση των όρων του ανταγωνισμού και να τίθενται σε μειονεκτικότερη θέση, από απόψεως φορολογικής, όμοιες δραστηριότητες όταν ασκούνται κάτω από ιδιωτικοοικονομικά κριτήρια.

Ετσι, για την απαλλαγή των συνδρομών που καταβάλλονται σε πολιτιστικά, φιλανθρωπικά, συνδικαλιστικά κ.λπ. σωματεία ή ενώσεις από τα μέλη τους, καθώς και των παραδιδόμενων αγαθών (εντύπων, εφημερίδων κ.λπ.), ισχύουν οι οδηγίες που έχουν δοθεί με την ΕΔΥΟ [Π.4336/3162/Εγκ.10/10.7.1987](#).

Αντίθετα, για την απαλλαγή των πράξεων παροχής υπηρεσιών και των παραδόσεων αγαθών που πραγματοποιούν τα εν λόγω σωματεία ή ενώσεις, θα πρέπει να διερευνάται η πλήρωση της προϋπόθεσης της μη στρέβλωσης των όρων του ανταγωνισμού, με την έννοια ότι, οι ίδιες πράξεις εάν πραγματοποιούντο από υποκειμένους στο φόρο θα συνιστούσαν οικονομική δραστηριότητα, κατά την έννοια του άρθρου 4 του νόμου και θα υπάγονταν σε Φ.Π.Α. Ενδεικτικά, για παράδειγμα αναφέρουμε ότι, η εκμετάλλευση πρατηρίων πώλησης αγαθών, βιβλιοπωλείων κ.λπ.

από φιλανθρωπικά, συνδικαλιστικά κ.λπ. σωματεία δεν υπάγεται στις εν λόγω απαλλακτικές διατάξεις, διότι τέτοιες δραστηριότητες εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθρου 4 του νόμου και τα πρόσωπα αυτά αποκτούν την ιδιότητα του υποκειμένου στο φόρο. Περαιτέρω, η μη υπαγωγή στο Φ.Π.Α. τέτοιων δραστηριοτήτων πλήττει τον ανταγωνισμό και δημιουργεί ανισότητες ως προς τη φορολογική μεταχείριση των υποκειμένων στο φόρο που επιδιώκουν σκοπούς κερδοσκοπικούς για όμοιες πράξεις.

Γ. Υπηρεσίες πολιτιστικής ή μορφωτικής φύσης (παραγρ. 1-ιζ', άρθρου 18) Με το τρίτο εδάφιο της παραγράφου 4 του άρθρου 11 του Ν.2386/1996, αντικαταστάθηκε το πρώτο εδάφιο της περίπτωσης ιζ' της παραγράφου 1 του άρθρου 18 του νόμου.

Με τις διατάξεις αυτές, ορίζεται η απαλλαγή της παροχής υπηρεσιών πολιτιστικής ή μορφωτικής φύσης και των στενά συνδεδεμένων με αυτές παραδόσεων αγαθών που πραγματοποιούνται από νομικά πρόσωπα ή άλλους οργανισμούς ή ιδρύματα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, τα οποία λειτουργούν νόμιμα και έχουν σκοπούς πολιτιστικούς ή μορφωτικούς, εφόσον δεν οδηγούν σε στρέβλωση των όρων του ανταγωνισμού.

Όπως αναλύθηκε και στην προηγούμενη περίπτωση, με τις νέες διατάξεις καθίσταται σαφές ότι εξαιρούνται από την απαλλαγή οι πράξεις εκείνες οι οποίες οδηγούν σε στρέβλωση των όρων του ανταγωνισμού, πράγμα που αποτελεί μια από τις βασικές αρχές του κοινοτικού δικαίου.

Ειδικότερα, όσον αφορά τις πράξεις που εμπίπτουν στις εν λόγω απαλλακτικές διατάξεις, ισχύουν οι οδηγίες που έχουν δοθεί με την ΕΔΥΟ 1131481/7043/0014/[ΠΟΛ.1282/23.12.1992](#).

Εν τούτοις, για την απαλλαγή των πράξεων παροχής υπηρεσιών και των παραδόσεων αγαθών, που πραγματοποιούν τα πρόσωπα που προβλέπονται από την εν λόγω διάταξη, θα πρέπει σε κάθε περίπτωση, να διερευνάται αν πληρούται η προϋπόθεση μη στρέβλωσης των όρων του ανταγωνισμού, ότι δηλαδή, οι ίδιες πράξεις εάν επραγματοποιούντο από υποκείμενους στο φόρο θα συνιστούσαν οικονομική δραστηριότητα, κατά την έννοια του άρθρου 4 και θα υπάγονταν σε Φ.Π.Α. Για παράδειγμα αναφέρουμε ότι, η παροχή υπηρεσιών συντήρησης αρχαιοτήτων και έργων τέχνης ή η πώληση αντιγράφων των εκθεμάτων, εκμαγείων κ.λπ. ενός μουσείου ή η πώληση ιστορικών βιβλίων, βιντεοκασσετών, διαφανειών (σλάϊντς) κ.λπ. από τα πρόσωπα της διάταξης αυτής, δεν υπάγονται στην απαλλαγή Φ.Π.Α., διότι τέτοιες δραστηριότητες εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθρου 4 του νόμου και τα πρόσωπα που τις πραγματοποιούν αποκτούν την ιδιότητα του υποκειμένου στο φόρο και υπάγονται στο φόρο για τη δραστηριότητά τους αυτή, ανεξάρτητα από τον επιδιωκόμενο από αυτά σκοπό και τη νομική τους μορφή.

Παράδειγμα

Μουσείο ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΛΑΙΚΗΣ ΤΕΧΝΗΣ, ως νομικό πρόσωπο μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, που επιδιώκει σκοπούς μορφωτικούς και πολιτιστικούς, μεταξύ άλλων, πωλεί στους επισκέπτες αντίγραφα των εκθεμάτων του, κοσμήματα, κεντήματα κ.λπ. Τα έσοδα από τη δραστηριότητά του αυτή υπάγονται στο Φ.Π.Α., ενώ τα έσοδα από τα εισιτήρια εισόδου στο μουσείο απαλλάσσονται από Φ.Π.Α.

Γενικές Παρατηρήσεις

Επ' ευκαιρία, σας επισημαίνουμε ότι, για τη χορήγηση της απαλλαγής από Φ.Π.Α.

των πράξεων που διενεργούν τα νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα και εμπίπτουν στις περιπτώσεις ι', ιε', ιστ' και ιζ' της παρ. 1, άρθρου 18 του Ν.1642/1986, πρέπει να διερευνάται, εκτός της αναγνώρισης και εποπτείας που ασκείται επ' αυτών από τον αρμόδιο δημόσιο φορέα, στις περιπτώσεις που αυτό προβλέπεται, η συνδρομή και των παρακάτω προϋποθέσεων:

α) Το νομικό πρόσωπο να μην έχει κερδοσκοπικό χαρακτήρα

Τα διενεργούντα αυτές τις πράξεις νομικά πρόσωπα δεν πρέπει να έχουν ως σκοπό τη συστηματική επιδίωξη του κέρδους, τα ενδεχόμενα δε κέρδη τους δεν πρέπει σε καμία περίπτωση να διανέμονται άμεσα ή έμμεσα, αλλά να διατίθενται για τη διατήρηση ή τη βελτίωση των παρεχομένων υπηρεσιών, δηλαδή να επιτελούν αυτά μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα σκοπούς. Όπως είναι γνωστό, στο εσωτερικό της χώρας, ως μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα πρόσωπο ο νόμος αναφέρει μόνο νομικά πρόσωπα και όχι ατομικές επιχειρήσεις (φυσικά πρόσωπα), ο κερδοσκοπικός ή μη χαρακτήρας των οποίων προκύπτει από τη συστατική τους πράξη (καταστατικό), οι δε δραστηριότητες των προσώπων αυτών, σχετικά με το αν είναι σύμφωνες ή μη με τους σκοπούς τους, ελέγχονται σε κάθε περίπτωση από την αρμόδια Δ.Ο.Υ.

Στα προαναφερόμενα ερμηνευτικά πλαίσια, ήτοι της μη χορήγησης των σχετικών απαλλαγών από Φ.Π.Α. σε φυσικά πρόσωπα, που κατά τεκμήριο του νόμου επιδιώκουν σκοπούς κερδοσκοπικούς, εντάσσεται και η απόφαση της 11ης Αυγούστου 1995 του ΔΕΚ στην προδικαστική υπόθεση C-453-93, με την οποία ερμηνεύθηκαν οι αντίστοιχες, περί καθορισμού των προϋποθέσεων για τη χορήγηση των εν λόγω απαλλαγών Φ.Π.Α., διατάξεις του κοινοτικού δικαίου (άρθρο 13, παρ. 2 της έκτης οδηγίας).

β) Οι πραγματοποιούμενες πράξεις να μην προκαλούν στρέβλωση των όρων του ανταγωνισμού

Οι παροχές υπηρεσιών και οι παραδόσεις αγαθών, που παρέχονται από τα προαναφερόμενα νομικά πρόσωπα και προορίζονται κυρίως να προσπορίσουν σ' αυτά συμπληρωματικά έσοδα, αποκλείονται από τις εν λόγω απαλλαγές από Φ.Π.Α. (άρθρ. 18, παρ. 1, περίπτ. ι', ιε', ιστ' και ιζ'), εφόσον πρόκειται για ταυτόσημες πράξεις που ανταγωνίζονται άμεσα τις πράξεις εμπορικών επιχειρήσεων που υπάγονται στο φόρο (π.χ. αθλητικές εκδηλώσεις από σωματείο με εισιτήριο, συντηρήσεις παραδοσιακών κτιρίων από μουσείο ή παροχή υπηρεσιών έναντι καταβολής αμοιβής υπό μορφή συνδρομής των γυμναζόμενων προσώπων - μελών, ανεξάρτητα αν η αμοιβή - συνδρομή καταβάλλεται περιοδικά ή εφάπαξ κ.λπ.).

Με τη συμπλήρωση αυτής της προϋπόθεσης, ενσωματώνεται στο εσωτερικό μας δίκαιο μια από τις βασικές αρχές του κοινοτικού δικαίου, ότι δηλαδή για τη χορήγηση της απαλλαγής Φ.Π.Α. δεν πρέπει να επέρχεται στρέβλωση των όρων του ανταγωνισμού και να τίθενται, φορολογικά, σε μειονεκτικότερη θέση, με όμοιες δραστηριότητες, όταν αυτές ασκούνται κάτω από ιδιωτικοοικονομικά κριτήρια (π.χ. εκμετάλλευση πρατηρίου πώλησης αγαθών από φιλανθρωπικό σωματείο, εκμετάλλευση κυλικείου - αναψυκτηρίου από Δήμο κ.λπ.).

Τέλος, σχετικά με την απαλλαγή των πράξεων που πραγματοποιούν νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, στα πλαίσια των σκοπών που αναφέρονται στις επί μέρους περιπτώσεις της παραγράφου 1 του άρθρου 18 του Ν.1642/1986, οι όροι και

οι προϋποθέσεις αυτής θα οριστούν με σχετική απόφαση του Υπουργού Οικονομικών. Δ. Αμοιβαία Κεφάλαια (1-κγ', άρθρου 18)

Με τις διατάξεις της παραγράφου 34 του άρθρου 11 του Ν.2386/1996, που ισχύουν από 1.1.1996, σύμφωνα με την παράγραφο 41 του ίδιου άρθρου, αντικαθίσταται η περίπτωση κγ' της παραγράφου 1 του άρθρου 18.

Η αντικατάσταση αυτή κρίθηκε αναγκαία, προκειμένου να υπάρχει προσαρμογή του ορισμού των αμοιβαίων κεφαλαίων, με βάση τη νομοθεσία που κάθε φορά ισχύει γι' αυτά.

Άρθρο 19

Απαλλαγές στην εισαγωγή αγαθών
(παράγρ. 1, περίπτ. δ')

Με την παράγραφο 5 του άρθρου 11 του Ν.2386/1996, αντικαταστάθηκε η περίπτωση δ' της [παραγράφου 1 του άρθρου 19](#). Η διάταξη αυτή αφορά την εισαγωγή αγαθών προέλευσης τρίτης χώρας στην Ελλάδα, τα οποία στη συνέχεια αποστέλλονται ή μεταφέρονται σε άλλο κράτος - μέλος.

Στην περίπτωση αυτή, τα εισαγόμενα αγαθά κατά την εισαγωγή τους στην Ελλάδα απαλλάσσονται από το φόρο, δεδομένου ότι, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 22α του Ν.1642/1986, πρόκειται να αποτελέσουν αντικείμενο ενδοκοινοτικής παράδοσης και, επομένως, ως τέτοια πράξη θα έχει τόπο φορολογίας το κράτος - μέλος του τελικού προορισμού τους. Συνεπεία της πράξης αυτής, ο τελικός παραλήπτης των αγαθών, που είναι εγκατεστημένος στο άλλο κράτος - μέλος, οφείλει να ορίσει φορολογικό αντιπρόσωπό του στην Ελλάδα, σύμφωνα με τη διαδικασία της 1111374/9160/2152/0014/[ΠΟΛ.1281/26.8.1993](#) ΑΥΟ, ο οποίος πραγματοποιεί την εισαγωγή στο όνομά του με την ιδιότητα του Φορολογικού Αντιπροσώπου χωρίς καταβολή Φ.Π.Α.

Ο φορολογικός αντιπρόσωπος, στη συνέχεια, αποστέλλει τα αγαθά στο κράτος - μέλος προορισμού και θεωρείται ότι για την αποστολή αυτή πραγματοποιεί στην Ελλάδα ενδοκοινοτική παράδοση απαλλασσόμενη από το φόρο, κατά τις διατάξεις του άρθρου 22α του Ν.1642/1986, όπως ισχύει και υποχρεούται στην υποβολή δηλώσεων

των άρθρων 29, παράγρ. 5-β' και 31, παρ. 1 του Ν.1642/1986.

Κατά τα λοιπά, ισχύουν οι διευκρινίσεις που δόθηκαν με την 1131481/7043/0014/[ΠΟΛ.1282/23.12.1992](#) εγκύκλιό μας.

Άρθρο 20

Απαλλαγές των πράξεων κατά την εξαγωγή, εκτός κοινότητας, των εξομοιούμενων με αυτές πράξεων και των διεθνών μεταφορών (παράγρ. 1, περιπτ. β' και ζ')

1. Με την παράγραφο 9 του άρθρου 12 του Ν.2386/1996, αντικατεστάθη η περίπτωση β' της [παραγράφου 1 του άρθρου 20](#).

Με τις νέες διατάξεις, πέραν των ρυθμιζομένων με την παλιά διάταξη θεμάτων, προσδιορίζεται επιπλέον, από 1.1.1996, το πεδίο εφαρμογής και οι πρακτικές λεπτομέρειες εφαρμογής των απαλλαγών Φ.Π.Α. κατά την εξαγωγή αγαθών, που πραγματοποιείται από τον ίδιο τον αγοραστή - ταξιδιώτη που είναι εγκατεστημένος σε Τρίτη χώρα, δηλαδή πωλήσεις αγαθών που πραγματοποιούνται από Έλληνες υποκείμενους στο φόρο προς ταξιδιώτες, υποκείμενους ή μη στο φόρο,

εγκατεστημένους σε τρίτη χώρα, οι οποίοι τα μεταφέρουν στις προσωπικές τους αποσκευές κατά την έξοδό τους από την Κοινότητα.

Ειδικότερα, ως προς το πρώτο εδάφιο της προαναφερόμενης διάταξης, σχετικά με την απαλλαγή από Φ.Π.Α. της εξαγωγής αγαθών εμπορικού χαρακτήρα προς τρίτες χώρες, που πραγματοποιείται από τον ίδιο τον αγοραστή - ταξιδιώτη ή από πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό του, ισχύουν οι διαδικασίες και οι οδηγίες που έχουν δοθεί με την ΑΥΟ 1015809/1597/ΠΟΛ.1024/21.1.1993 και την ΕΔΥΟ 1131481/7043/[ΠΟΛ.1282/23.12.1992](#).

Ως προς το δεύτερο και λοιπά εδάφια της ως άνω περίπτωσης, προκειμένου για λιανικές πωλήσεις αγαθών, που προορίζονται να καλύψουν προσωπικές ή οικογενειακές ανάγκες του αγοραστή - ταξιδιώτη, ισχύουν οι προϋποθέσεις που αναλύονται διεξοδικά παρακάτω, καθώς και οι διαδικασίες και οδηγίες, μέχρι την αντικατάστασή τους, που έχουν δοθεί με την ΑΥΟ 1052999/4190/ΠΟΛ.1143/9.4.1993 και την ΕΔΥΟ 1131481/7043/ΠΟΛ.1282/23.12.1993.

Ετσι, προκειμένου για λιανικές πωλήσεις αγαθών σε ιδιώτες (ταξιδιώτες), τα οποία μεταφέρονται στις προσωπικές τους αποσκευές, η απαλλαγή αυτή εφαρμόζεται, εφόσον πληρούνται σωρευτικά οι παρακάτω προϋποθέσεις:

α) Ο αγοραστής - ταξιδιώτης δεν είναι εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας ή στο εσωτερικό άλλου κράτους - μέλους της Κοινότητας. Σύμφωνα με τις διατάξεις αυτές, από 1.1.1996 και εφεξής, δεν δίδεται πλέον η απαλλαγή από Φ.Π.Α. σε λιανικές πωλήσεις αγαθών, τόσο στον εγκατεστημένο στο εσωτερικό της χώρας αγοραστή - ταξιδιώτη, όσο και στον εγκατεστημένο σε άλλο κράτος - μέλος της Κοινότητας ιδιώτη, που αναχωρεί για τρίτη χώρα.

β) Τα αγαθά μεταφέρονται εκτός της Κοινότητας, πριν από την παρέλευση του τρίτου μήνα που ακολουθεί το μήνα κατά τον οποίο πραγματοποιήθηκε η παράδοσή τους στον αγοραστή - ταξιδιώτη. Η εξαγωγή και μεταφορά των αγαθών αποδεικνύεται με την προσκόμιση θεωρημένου φορολογικού στοιχείου από την αρμόδια τελωνειακή αρχή της χώρας μας, όταν τα αγαθά εξάγονται από την Ελλάδα ή του κράτους - μέλους εκείνου της Κοινότητας, από το οποίο τα αγαθά εξάγονται από το έδαφος της κοινότητας και

γ) Η συνολική αξία της παράδοσης, συμπεριλαμβανομένου και του Φ.Π.Α., υπερβαίνει το ποσό που ορίζεται κάθε φορά με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών.

Διευκρινίζεται ότι, ως "συνολική αξία της παράδοσης" θεωρείται η παράδοση ενός ή περισσότερων αγαθών, τα οποία αναγράφονται σ' ένα και μόνο φορολογικό στοιχείο και παραδίδονται από τον ίδιο υποκείμενο στο φόρο στον ίδιο πελάτη. Ως εκ τούτου, δεν χορηγείται απαλλαγή Φ.Π.Α. με τις εν λόγω διατάξεις, όταν πρόκειται για παραδόσεις αγαθών, έστω και πάνω του ορίου, εφόσον τιμολογούνται σε περισσότερα του ενός φορολογικά στοιχεία, ανεξάρτητα αν εκδίδονται αυτά από τον ίδιο υποκείμενο ή πολλούς υποκείμενους λιανοπωλητές και τα αγαθά παραδίδονται στον ίδιο πελάτη. Π.χ. Όταν ο ίδιος πελάτης (ταξιδιώτης) αγοράσει αγαθά από το ίδιο κατάστημα, τα οποία τιμολογούνται σε δύο ή περισσότερα φορολογικά στοιχεία, με την ίδια ή όχι ημερομηνία και με την προϋπόθεση ότι η αναγραφόμενη αξία σε κάθε φορολογικό στοιχείο είναι κάτω του ορίου απαλλαγής Φ.Π.Α., δεν μπορεί να χορηγηθεί η προβλεπόμενη απαλλαγή, ακόμη και αν το σύνολο των αγορασθέντων

αγαθών υπερβαίνει το όριο, πάνω από το οποίο χορηγείται η απαλλαγή.
Τέλος, για την εφαρμογή των διατάξεων, σχετικά με τις λιανικές πωλήσεις προς αγοραστή - ταξιδιώτη, δίνονται οι παρακάτω ορισμοί:

- Ως "ταξιδιώτης μη εγκατεστημένος στο εσωτερικό της Κοινότητας", είναι ο ταξιδιώτης του οποίου η κατοικία ή η συνήθης διαμονή του δεν βρίσκεται στο εσωτερικό της Κοινότητας.

Κατά παρέκκλιση, εξομοιώνεται με αγοραστή - ταξιδιώτη μη εγκατεστημένο στο εσωτερικό της χώρας και ο κοινοτικός αγοραστής (Ελληνας ή υπήκοος άλλου κράτους - μέλους) που διαμένει στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον αποδεδειγμένα πρόκειται να εγκατασταθεί σε τρίτη χώρα και πληροί τις προϋποθέσεις που τίθενται στην

παρούσα διάταξη.

- Ως "κατοικία ή συνήθης διαμονή", θεωρείται ο τόπος που αναγράφεται στο διαβατήριο ή στο δελτίο ταυτότητας ή σε οποιοδήποτε άλλο δημόσιο έγγραφο που αναπληρώνει νόμιμα το δελτίο ταυτότητας.

Τέλος, δίδεται η εξουσιοδότηση στον Υπουργό Οικονομικών, με απόφασή του, να ορίζει τη διαδικασία επιστροφής ή άμεσης απαλλαγής του φόρου προστιθέμενης αξίας, που επιβαρύνει τις αγορές που πραγματοποιούν οι ταξιδιώτες που αναχωρούν από την Ελλάδα ή από άλλο κράτος - μέλος για χώρα εκτός της Κοινότητας.

2. Με την παράγραφο 6 του άρθρου 11 του Ν.2386/1996, αντικαταστάθηκε η περίπτωση ζ' της παραγράφου 1 του άρθρου 20. Με τις διατάξεις της περίπτωσης αυτής, παρέχεται η ευχέρεια στους εξαγωγείς να χρησιμοποιήσουν ως ανώτατο όριο, για άμεση απαλλαγή από το Φ.Π.Α., το όριο των εξαγωγών που πραγματοποίησαν εντός της προηγούμενης δωδεκάμηνης διαχειριστικής ή εντός της προηγούμενης δωδεκάμηνης χρονικής περιόδου, προκειμένου να προβούν στην εισαγωγή, ενδοκοινοτική απόκτηση ή αγορά αγαθών από το εσωτερικό, με σκοπό την εξαγωγή τους, καθώς και τη λήψη υπηρεσιών που είναι άμεσα αναγκαίες για την πραγματοποίηση της εξαγωγής, σύμφωνα με τη διαδικασία που ορίζεται με τις διατάξεις της 1103551/8478/0014/[ΠΟΛ.1262/2.8.1993](#) ΑΥΟ και με τις προϋποθέσεις που ορίζονται με τις διατάξεις του άρθρου 2 της 1017949/693/165/0014/[ΠΟΛ.1075/13.3.1995](#) ΑΥΟ.

Άρθρο 21

Απαλλαγές στη διεθνή διακίνηση αγαθών (παράγρ. 1, περίπτ. β', υποπερ. γγ')

Οδηγίες για την ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού, θα δοθούν με νεότερη εγκύκλιό μας.

Άρθρο 21α

Φορολογικές αποθήκες

Οδηγίες για την ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού, θα δοθούν με εγκύκλιο που θα εκδοθεί βάσει της αριθμ.

1000887/2569/3/0014/[ΠΟΛ.1004/2.1.1997](#) Α.Υ.Ο.

Άρθρο 22

Ειδικές απαλλαγές (παράγρ. 1, περιπτ. α', β', δ' και ια')

Με την παράγραφο 7 του άρθρου 11 του Νόμου 2386/1996, αντικαταστάθηκαν οι περιπτώσεις α', β' και δ' της [παραγράφου 1 του άρθρου 22](#) του Ν.1642/1986.

Οι διατάξεις αυτές τίθενται για λόγους εναρμόνισης με την 6η Κοινοτική Οδηγία ΦΠΑ ([77/388/ΕΟΚ](#), όπως ισχύει).

Ειδικότερα:

1. Με τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 7 του άρθρου 11 του Ν.2386/1996, αντικαταστάθηκε η περίπτωση α' της παραγρ. 1 του άρθρου 22 του Ν.1642/1986. Έτσι, με τις νέες διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 22 του Ν.1642/1986, που ισχύουν από 7.3.1996, απαλλάσσεται από Φ.Π.Α. η παράδοση στο εσωτερικό της χώρας και η εισαγωγή πλοίων που προορίζονται να χρησιμοποιηθούν στην εμπορική ναυσιπλοΐα ανοικτής θαλάσσης και εκτελούν μεταφορές προσώπων ή αγαθών με κόμιστρο ή άλλη εμπορική, βιομηχανική ή αλιευτική εκμετάλλευση ή για το Δημόσιο γενικά, όπως τα σκάφη του Λιμενικού Σώματος, τα πολεμικά πλοία, τα σκάφη της Γενικής Διεύθυνσης Τελωνείων κ.λπ. Απαλλάσσεται, επίσης, βάσει των διατάξεων αυτών, η παράδοση και η εισαγωγή πλωτών μέσων που προορίζονται να προσφέρουν επιθαλάσσια αρωγή σε πλοία ανοικτής θαλάσσης, όπως τα ρυμουλκά, τα ναυαγοσωστικά, τα πυροσβεστικά σκάφη κ.λπ. Έτσι, δεν απαλλάσσεται πλέον, από 7.3.1996, κάθε πλωτό μέσο που μπορεί να καταχωρείται στα νηολόγια ή λεμβολόγια, κατά περίπτωση, σύμφωνα με τη σχετική νομοθεσία, όπως λ.χ. πλωτοί γερανοί εκβάθυνσης των λιμανιών, πλωτές εξέδρες (εκτός αυτών του άρθρου 21 του Ν.1642/1986), φορτηγίδες και λοιπά πλωτά ναυπηγήματα, αλλά μόνο εκείνα που προορίζονται για την επιθαλάσσια αρωγή των πλοίων ανοικτής θαλάσσης που αναφέρονται στην περίπτωση α' της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού.

Για την εφαρμογή των διατάξεων αυτών, με τον όρο "σκάφος" νοείται κάθε πλωτό μέσο επαγγελματικής χρήσης, ολικής χωρητικότητας τουλάχιστον 4 κόρων ή ολικού μήκους 5 μέτρων και πάνω και εφόσον το σκάφος φέρει μηχανή, αυτή να έχει υποδύναμη τουλάχιστον 10 ίππους.

Στην απαλλαγή των παραπάνω διατάξεων υπάγονται ακόμη και τα αντικείμενα και υλικά που ενσωματώνονται κατά την κατασκευή, επισκευή ή συντήρηση αυτών ή που χρησιμοποιούνται στα παραπάνω σκάφη και είναι αναγκαία για την εκμετάλλευσή τους. Αποτελούν, δηλαδή, αγαθά εξοπλισμού τα αντικείμενα εκείνα που χρησιμοποιούνται πάνω στα σκάφη, προκειμένου να υπάρξουν όλες οι αναγκαίες προϋποθέσεις για την ασφαλή πλεύση του σκάφους και την ασφάλεια του πληρώματος, των επιβατών τους ή του φορτίου των μέσων αυτών.

Με βάση τα ανωτέρω, αποκλείονται από την άμεση απαλλαγή από Φ.Π.Α. τα αντικείμενα και υλικά που δεν πληρούν τις παραπάνω προϋποθέσεις, εκτός αν χρησιμοποιούνται πάνω στα σκάφη και εξυπηρετούν αποκλειστικά τους όρους ασφαλείας των σκαφών και των προσώπων που επιβαίνουν σ' αυτά. Πάντως, πρέπει να σημειωθεί ότι, ο φόρος που επιβαρύνει τα αγαθά, για τα οποία δεν παρέχεται άμεση απαλλαγή, επιστρέφεται κατά το μέρος που δεν μπορεί να συμψηφισθεί με φόρο εκροών λοιπών υπηρεσιών, που τυχόν προσφέρονται στους επιβάτες, πέραν της υπό στενή έννοια μεταφοράς, εφόσον πληρούν τις προϋποθέσεις των άρθρων 23, παραγρ. 1 και 2, περίπτ. α' και 26, παρ. 4, περ. α'. Επισημαίνεται ότι, σύμφωνα με τις παραπάνω διατάξεις, δεν υπάγονται στην απαλλαγή από το Φ.Π.Α. τα σκάφη ιδιωτικής χρήσης που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό και άλλα πλωτά ναυπηγήματα, όπως θαλάσσια σκούτερς, μπανάνες, ταχύπλοα, πλωτοί γερανοί, εξέδρες κ.λπ., τα οποία δεν θεωρούνται σκάφη κατά την έννοια των εν λόγω διατάξεων.

Επισημαίνεται ακόμη ότι, με τις παραπάνω διατάξεις κατ' αρχήν, η απαλλαγή από το Φ.Π.Α. στα αλιευτικά σκάφη παρέχεται μόνο εφόσον η επιχείρηση υπάγεται στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α.

Εντούτοις, με τις διατάξεις της περιπτ. α' της παραγρ. 22 του άρθρου 4 του Ν.[2390/1996](#) (ΦΕΚ 54/Α'/21.3.1996), που ισχύουν από 1.1.1996 (παραγρ. 23 του άρθρου 4 του Ν.[2390/1996](#)) προστέθηκε νέα περίπτ. (ια') στην παραγρ. 1 του άρθρου 22 του Ν.1642/1986, με βάση την οποία προβλέπεται ότι η απαλλαγή στα αλιευτικά σκάφη παρέχεται επίσης και σε επιχειρήσεις που έχουν αντικείμενο δραστηριότητας την αλιεία ή σπογγαλιεία στα ελληνικά χωρικά ύδατα, ανεξάρτητα από το καθεστώς στο οποίο υπάγεται η επιχείρηση, ήτοι κανονικό καθεστώς ή απαλλασσομένων, δηλαδή και για τους αλιείς της παράκτιας αλιείας, παρότι από 1.1.1997 η αλιεία στα ελληνικά χωρικά ύδατα (παράκτια αλιεία) έπαυσε να θεωρείται ως αγροτική εκμετάλλευση, σύμφωνα με την περίπτωση δ' της παραγράφου 3 του άρθρου 34 του Ν.1642/1986, όπως ισχύει μετά την αντικατάστασή της με την περίπτωση γ' της παραγράφου 22 του άρθρου 11 του Ν.2386/1996.

Για να τύχουν της απαλλαγής του Φ.Π.Α. οι αλιείς, σύμφωνα με τη διαδικασία της Π.8271/4879/[ΠΟΛ.366/18.12.1987](#) Α.Υ.Ο., πρέπει να είναι κατά κύριο επάγγελμα αλιείς, να έχουν εισόδημα από την αλιεία παράγοντας αλιεύματα, σύμφωνα με τις διατάξεις του βασ. διατ/τος (ΦΕΚ 98 Α') και γενικά να αποζούν ως επαγγελματίες από την αλιεία.

Από τα παραπάνω προκύπτει ότι αποκλείονται από την απαλλαγή του Φ.Π.Α. τα σκάφη και ο εξοπλισμός της ερασιτεχνικής αλιείας που αποσκοπούν σε ψυχαγωγία και άθληση.

Ειδικότερα, για τους αγρότες (αλιείς) του ειδικού καθεστώτος (άρθρου 33 του Ν.1642/1986) και κατ' εφαρμογήν των διατάξεων των παραγράφων 22 και 23 του άρθρου 4 του Ν.[2390/1996](#), σε συνδυασμό και με τα ανωτέρω, προκύπτουν τα ακόλουθα:

α) για τη χρήση του έτους 1996 εξακολουθούν να υπάγονται στο ειδικό καθεστώς των αγροτών που υπήγοντο κατά τα προηγούμενα έτη και δικαιούνται την κατ' αποκοπήν επιστροφή του φόρου, με βάση την παραγρ. 1 και 2 του άρθρου 33 του Ν.1642/1986,

β) για τις χρήσεις του έτους 1997 και εφεξής, επειδή ως αλιείς του ειδικού καθεστώτος (άρθρο 33 του Ν.1642/1986) θεωρούνται μόνο οι αλιείς που ασκούν μια από τις δραστηριότητες που αναφέρονται στην περίπτωση δ' της παραγρ. 3 του άρθρου 34, ήτοι την αλιεία σε γλυκά νερά, την ιχθυοτροφία, βατραχοτροφία, καλλιέργεια μυδιών, στρειδιών και εκτροφή μαλακίων και μαλακοστράκων, δεν τίθεται θέμα απαλλαγής των προσώπων αυτών με τις πιο πάνω αναφερόμενες διατάξεις (άρθρου 22).

Σημειώνεται ότι οι αγρότες της κατηγορίας αυτής τυγχάνουν επιστροφής του Φ.Π.Α. με την εφαρμογή των κατ' αποκοπήν συντελεστών.

Οι όροι και οι προϋποθέσεις απαλλαγής από το Φ.Π.Α., σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22, για τους αλιείς της παράκτιας αλιείας, που υπάγονται στο καθεστώς των απαλλασσομένων, τίθενται με την αριθμ. Π.8271/4879/[ΠΟΛ.366/18.12.1987](#) Α.Υ.Ο.

2. Όπως αναφέραμε και παραπάνω, με την περίπτωση β' της παραγράφου 7 του άρθρου 11 του Ν.2386/1996, αντικαταστάθηκε η περίπτωση β' της παραγράφου 1 του άρθρου 22 του Ν.1642/1986. Σύμφωνα με τις νέες διατάξεις, απαλλάσσεται από

Φ.Π.Α. η παράδοση στο εσωτερικό της χώρας και η εισαγωγή αεροσκαφών που προορίζονται για χρήση από τις ένοπλες δυνάμεις και το Δημόσιο γενικά ή εφόσον χρησιμοποιούνται από αεροπορικές εταιρίες, οι οποίες εκτελούν κυρίως διεθνείς μεταφορές με κόμιστρο ή πρόκειται για αεροσκάφη που προορίζονται για διάλυση. Την ίδια απαλλαγή έχουν και τα αντικείμενα και υλικά, που προορίζονται να ενσωματωθούν ή να χρησιμοποιηθούν σ' αυτά. Εξυπακούεται ότι, η έννοια της χρησιμοποίησης, προϋποθέτει τη διαρκή χρήση του αγαθού και όχι το αγαθό που αναλώνεται κατά τη χρήση του, όπως συμβαίνει με τα τροφoεφόδια.

Επομένως, υπάγεται στην άμεση απαλλαγή από το Φ.Π.Α. η παράδοση και η εισαγωγή αεροσκαφών, εφόσον είναι άνω από 1.550 kgg μικτοβαρή κατά την απογείωσή τους και η απόκτηση πραγματοποιείται από αεροπορικές εταιρίες που εκτελούν κυρίως διεθνείς πτήσεις, ήτοι εκτελούν κυρίως μεταφορές εξωτερικού με κόμιστρο το οποίο αντιπροσωπεύει τουλάχιστον το εξήντα τοις εκατό (60%) του συνόλου των εσόδων τους.

Επομένως, πρέπει να επισημανθεί ότι, από 7.3.1996, οι αεροπορικές εταιρίες που πραγματοποιούν αποκλειστικά ή κυρίως πτήσεις εξωτερικού, δεν δικαιούνται της άμεσης απαλλαγής που προβλέπουν οι διατάξεις της περίπτωσης β' της παραγράφου 1 του άρθρου 22, πλην όμως δικαιούνται της έκπτωσης ή της επιστροφής, κατά περίπτωση, του Φ.Π.Α. που αυτές επιβαρύνονται κατά την απόκτηση των εν λόγω αγαθών, σύμφωνα με τις συνδυασμένες διατάξεις των άρθρων 23, παράγρ. 1 και 26, παράγρ. 4 περίπτ. α' του Ν.1642/1986.

3. Όπως προαναφέρθηκε, με την περίπτωση γ' της παραγράφου 7 του άρθρου 11 του Ν.2386/1996, αντικαταστάθηκε η περίπτωση δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 22 του Ν.1642/1986.

Σύμφωνα με τις διατάξεις αυτές, απαλλάσσεται από το Φ.Π.Α., η ναύλωση πλοίων συμπεριλαμβανομένων και των επαγγελματικών τουριστικών σκαφών και η μίσθωση αεροσκαφών, εφόσον προορίζονται να χρησιμοποιηθούν για την περαιτέρω ενέργεια φορολογητέων πράξεων ή πράξεων απαλλασσομένων με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου

των εισροών, εκτός από τη ναύλωση ή μίσθωση σκαφών ή αεροσκαφών ιδιωτικής χρήσης, που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό. Εξυπακούεται ότι, οι ναυλώσεις και οι μισθώσεις, αντίστοιχα, των ως άνω μεταφορικών μέσων, θα είναι ολικές και θα αποδεικνύονται με σχετικά ναυλοσύμφωνα και θα κατατίθενται στην αρμόδια Λιμενική Αρχή και στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. του εκναυλωτή, σύμφωνα με τις προϋποθέσεις και τη διαδικασία που προβλέπονται από το άρθρο 36 της αριθμ. Π.8271/4879/[ΠΟΛ.366/18.12.1987](#) ΑΥΟ. (Σχετικές είναι:

α) η αριθμ. Φ.3122-1/10/97/28/31.3.1997 απόφαση Υπουργού του Υ.Ε.Ν. και

β) η αριθ. Φ.3122-1/11/97/4.4.1997 εγκύκλιος του ιδίου Υπουργείου).

Η μη ολική ναύλωση επαγγελματικών τουριστικών σκαφών γενικά, συμπεριλαμβανομένων και του Ν.438/1976 (ΦΕΚ 256 Α'), απαλλάσσεται από Φ.Π.Α., με την προϋπόθεση ότι τα σκάφη αυτά προσεγγίζουν κατά την πραγματοποίηση των πλόων τους εκτός των ελληνικών λιμένων και σε λιμένες άλλων χωρών.

Η προσέγγιση των εν λόγω σκαφών εκτός των ελληνικών λιμένων και σε λιμένες

άλλων χωρών, αποδεικνύεται είτε από τα έγγραφα του πλοίου, όπως αυτά ορίζονται από το Υ.Ε.Ν. ή, ελλείψει αυτών, με την προσκόμιση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. του πλοιοκτήτη ή και του εκναυλωτή, κατά περίπτωση, βεβαίωσης η οποία χορηγείται από την αρμόδια τελωνειακή ή λιμενική αρχή του πρώτου λιμένα επανάπλου του σκάφους από άλλη χώρα, με βάση τα διαβατήρια των επιβαινόντων (βίζα) ή άλλα στοιχεία, από τα οποία προκύπτει ο κατάπλους του σκάφους στο λιμένα της άλλης χώρας.

Εκτός από τα παραπάνω παρατηρούμε ότι, η ναύλωση επαγγελματικών τουριστικών σκαφών του Ν.438/1976, υπάγεται σε συντελεστή Φ.Π.Α. 8%, ως παροχή υπηρεσιών μεταφοράς προσώπων. Επίσης ότι, τα πλοία αυτά, ως εκ της κατασκευής των, χρησιμοποιούνται αποκλειστικώς για την εκτέλεση πλόων θαλάσσιας αναψυχής ή περιηγήσεως και, σε αντίθεση με τα κρουαζιερόπλοια, δεν εκτελούν καθορισμένα δρομολόγια. Η παρακολούθηση των πλόων των σκαφών αυτών είναι σε μεγάλο βαθμό δυσχερής, δεδομένου ότι δεν σφραγίζονται ναυτιλιακά έγγραφα σε κάθε προσέγγισή τους σε ξένους λιμένες από τις Αρμόδιες Αρχές των εκάστοτε ξένων κρατών (π.χ.

Ιταλία, Μάλτα, Αίγυπτος κ.λπ.) ή προσεγγίζουν όρμους (έδαφος) ξένων κρατών, όπου δεν υπάρχουν Αρχές του κράτους.

Στις περιπτώσεις που τα σκάφη αυτά, λόγω της φύσης της λειτουργίας τους, εκτελούν και πλόες πέραν των χωρικών υδάτων, όπως αυτά προσδιορίζονται από τη νομοθεσία της χώρας, υπάγεται σε ακέραιο συντελεστή Φ.Π.Α. ποσοστό 8% το σύνολο των ακαθαρίστων εσόδων τους που αναλογούν εντός των χωρικών υδάτων.

Εφόσον τα σκάφη αυτά πλέουν ή παραμένουν εκτός χωρικών υδάτων, απαλλάσσεται του Φ.Π.Α. μόνο το μέρος των ακαθαρίστων εσόδων τους που αναλογεί πέραν των χωρικών υδάτων.

Επομένως, προκειμένου για επαγγελματικά τουριστικά θαλαμηγά σκάφη και τουριστικά πλοία του Ν.438/1976, που πραγματοποιούν διεθνείς πλόες και τα οποία, ανάλογα με τις συνθήκες εκμετάλλευσής, δεν είναι δυνατό να ενισχύσουν με άλλες αποδείξεις (ημερολόγιο σκάφους, θεώρηση ναυτιλιακών εγγράφων από Αρμόδιες Αρχές ξένων κρατών κ.λπ.), την προσέγγισή τους σε λιμένες αλλοδαπής, απαλλάσσεται του Φ.Π.Α. το μέρος των ακαθαρίστων εσόδων που εκτιμάται ότι έχει πραγματοποιηθεί πέραν των χωρικών υδάτων.

Στην περίπτωση αυτή, επειδή τα επαγγελματικά τουριστικά θαλαμηγά σκάφη και τα τουριστικά πλοία του Ν.483/1976 περιλαμβάνονται στις κατηγορίες τουριστικών πλοίων του άρθρου 3 του Π.Δ/τος 917/1979 (ΦΕΚ τ.Α' 257/19.11.1979), κατά την κατάταξη που ορίζεται από τις διατάξεις αυτές του νόμου, η απαλλαγή του μέρους των ακαθαρίστων εσόδων τους από το Φ.Π.Α. (ναύλου) ενεργείται ανάλογα με την κατάταξή τους, βάσει του πρωτοκόλλου Γενικής Επιθεώρησης του Υπουργείου Εμπορικής Ναυτιλίας ή του αναγνωρισμένου νηογνώμονα.

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ Ι. Τουριστικά πλοία που εκτελούν και διεθνείς πλόες, ποσοστό έκπτωσης Φ.Π.Α. 60%.

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ΙΙ. Τουριστικά πλοία που εκτελούν πλόες από τοπικούς μέχρι μεγάλης ακτοπλοΐας, ποσοστό έκπτωσης Φ.Π.Α. 50%.

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ΙΙΙ. Τουριστικά πλοία που εκτελούν πλόες από τοπικούς μέχρι και μικράς ακτοπλοΐας, ποσοστό έκπτωσης Φ.Π.Α. 40%.

Ενημερωτικά, αναφέρουμε ότι στο Προεδρικό Διάταγμα 917/1979 (ΦΕΚ 257 Α'), με το οποίο εγκρίθηκε και τέθηκε σε εφαρμογή ο κανονισμός περί επιθεωρήσεως των τουριστικών πλοίων, ορίζονται ως:

Διεθνής πλους: ο πλους από ελληνικό λιμάνι σε λιμένες του εξωτερικού και αντίστροφα, καθώς και ο πλους μεταξύ λιμένων του εξωτερικού.

Πλους μεγάλης ακτοπλοΐας: ο μη βραχύς εσωτερικός πλους μεταξύ των λιμένων του εσωτερικού.

Ενδεικτικά, αναφέρονται οι πλόες από Πειραιά προς Κέρκυρα - Βόρειο Ελλάδα - Μυτιλήνη - Κρήτη και Δωδεκάνησα.

Πλους μικρής ακτοπλοΐας: ο βραχύς εσωτερικός πλους, κατά τη διάρκεια του οποίου το πλοίο δεν απομακρύνεται πέραν των 20 ναυτικών μιλίων της πλησιέστερης ακτής.

Ενδεικτικά, περιλαμβάνονται οι πλόες από Πειραιά προς Κυκλάδες, Β. Σποράδες, Ζάκυνθο, Κεφαλληνία, λιμένες της Ακαρνανίας και Αμβρακικού, προεκτεινόμενοι και μέχρι Κέρκυρα ή Πελοπόννησο ανατολικά του Ταινάρου.

Δεν περιλαμβάνονται στις προαναφερόμενες κατηγορίες τα τουριστικά πλοία που εκτελούν τοπικούς πλόες και πλόες περιορισμένης έκτασης, όπως οι πλόες από Πειραιά προς λιμένες Σαρωνικού και Αργολικού ή από λιμένες Ν. ή Β. Ευβοϊκού μέχρι Βόλου, από λιμένες εκτός του Κορινθιακού προς λιμένες Κορινθιακού μέχρι Πατρών.

Στην έννοια της απαλλαγής από το Φ.Π.Α. της ναύλωσης των επαγγελματικών τουριστικών σκαφών, περιλαμβάνονται και τα θαλάσσια, περιηγητικά ταξίδια, όπως ορίζονται με τις διατάξεις του Π.Δ.122/1995 (ΦΕΚ 75 Α'), εφόσον πραγματοποιούνται με τις ίδιες ως άνω προϋποθέσεις. Πρόκειται, δηλαδή, για απαλλαγή των κυκλικών ταξιδιών που εκτελούν αναγνωρισμένα από το Υπουργείο Εμπορικής Ναυτιλίας διαφόρων κατηγοριών επιβατηγά πλοία μεταξύ του αφετηρίου λιμένα και ενός ή περισσότερων ελληνικών λιμένων, με αποκλειστικό σκοπό τη θαλάσσια αναψυχή και περιήγηση των μεταφερομένων επιβατών, με την προϋπόθεση προσέγγισης και σε λιμένα άλλης χώρας.

Απαραίτητες προϋποθέσεις για την απαλλαγή του θαλάσσιου περιηγητικού ταξιδιού είναι:

α) Η τελική αποβίβαση των επιβατών στο λιμάνι από το οποίο επιβιβάστηκαν, έστω και αν γίνεται παραλαβή και άλλων επιβατών - περιηγητών, από ενδιάμεσα λιμάνια, οι οποίοι, όμως, θα αποβιβαστούν στο ίδιο λιμάνι της επιβίβασής τους.

β) Κατά τη διάρκεια του ταξιδιού, ο επιβάτης υποχρεούται να παρακολουθεί το πλοίο για όλη τη διάρκεια του ταξιδιού. Τυχόν δε αποβίβαση και παραμονή του σε ενδιάμεσα λιμάνια θα διαρκεί όσο και η παραμονή του πλοίου στο συγκεκριμένο λιμάνι προσέγγισης.

γ) Το πλοίο πρέπει να προσεγγίζει και λιμάνι άλλης χώρας.

δ) Από το πλοίο θα παρέχονται στον επιβάτη και άλλες υπηρεσίες, όπως ξενάγησης, φαγητού κ.τ.λ., οι οποίες θα περιλαμβάνονται στην τιμή του πακέτου, ανεξάρτητα αν εκδίδονται ή όχι, για το σκοπό αυτό, εισιτήρια ή άλλα φορολογικά στοιχεία, κατά τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. και όχι απλή μεταφορά.

Σε κάθε περίπτωση, η προσέγγιση του σκάφους σε λιμάνι άλλης χώρας πρέπει να προκύπτει από τα ναυτιλιακά έγγραφα του σκάφους αυτού. Εκτός από το ναύλο που απαλλάσσεται του Φ.Π.Α., στην απαλλαγή από το φόρο περιλαμβάνεται ένα σύνολο (πακέτο) υπηρεσιών, έξω από το πλοίο (επίσκεψη αξιοθεάτων - διασκέδαση στην ξηρά και άλλες ψυχαγωγικές υπηρεσίες), η αξία των οποίων περιλαμβάνεται στην τιμή πακέτου που επιβαρύνεται ο επιβάτης - περιηγητής, που μετέχει στην κρουαζιέρα, εφόσον οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται εκτός Ελλάδος, όπως προκύπτει από την αριθμ. 520/1988 Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. και την αριθμ. ΠΟΛ.1109/1989 εγκύκλιό μας.

Δεν απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α. η παροχή τροφής και ποτών στους επιβάτες ή στο πλήρωμα του σκάφους, ανεξάρτητα αν η παροχή αυτή πραγματοποιείται μέσα ή έξω από το σκάφος κατά τη διάρκεια της κρουαζιέρας και ανεξάρτητα αν παρέχονται εντός ή εκτός Ελλάδας, σύμφωνα με την C-231/1994 απόφαση του ΔΕΚ, καθώς και οι τυχόν διανυκτερεύσεις σε ξενοδοχεία και λοιπά καταλύματα στην ξηρά, κατά τη διάρκεια της κρουαζιέρας.

Εξυπακούεται ότι, οι υπηρεσίες που παρέχονται από πλοία και λοιπά σκάφη που αναφέρονται πιο πάνω σε επιβάτες, εφόσον δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις της έννοιας "κρουαζιέρα", θεωρούνται ως μεταφορά προσώπων και υπάγονται στο Φ.Π.Α. με συντελεστή 8%, ενώ η μεταφορά πραγμάτων με συντελεστή Φ.Π.Α. 18%. Διευκρινίζεται ότι, τα θαλάσσια περιηγητικά ταξίδια (κρουαζιέρες) θεωρούνται ως μεταφορά προσώπων, μόνο στην περίπτωση που ο εκμεταλλευτής του πλοίου φέρει εξ ολοκλήρου την ευθύνη της μεταφοράς των επιβατών και οι διάφορες υπηρεσίες που παρέχονται στους επιβάτες κατά τη διάρκεια της κρουαζιέρας, όπως η παροχή τροφής και ποτών, η μεταφορά των επιβατών από και προς το πλοίο κ.λπ., εφόσον είναι προαιρετικές για τον επιβάτη και δεν περιλαμβάνονται στο πακέτο, έστω και αν παρέχονται από τις ίδιες επιχειρήσεις που οργανώνουν τα θαλάσσια περιηγητικά ταξίδια. Στην περίπτωση αυτή, το σύνολο των εσόδων της μεταφοράς υπάγονται σε Φ.Π.Α. με συντελεστή 8%. Εξυπακούεται, ότι οι επιμέρους υπηρεσίες αυτές υπάγονται αυτοτελώς στον οικείο συντελεστή Φ.Π.Α. Αν δεν τηρούνται οι ως άνω προϋποθέσεις, το σύνολο του πακέτου υπάγεται στις διατάξεις του άρθρου 35 του Ν.1642/1986, όπως ισχύει, με συντελεστή 18%.

Επισημαίνεται ότι, η εκμετάλλευση τυχόν καταστημάτων που υπάρχουν πάνω σε πλοία, όπως εστιατόρια, μπαρ, ηλεκτρονικά παιχνίδια, κομμωτήρια κ.λπ., υπόκεινται σε Φ.Π.Α. Σχετική είναι και η 1124126/5986/1863/0014/14.11.1996 εγκύκλιός μας.

Διευκρινίζεται ότι, μέχρι 31 Δεκεμβρίου 1996, οι κρουαζιέρες εξακολουθούν να απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α., άσχετα αν τα πλοία κατά τη διάρκεια του ταξιδιού προσεγγίζουν ή όχι λιμάνια άλλης χώρας, ενώ από 1.1.1997 υπάγονται κανονικά στο φόρο, εκτός αν προσεγγίζουν και λιμάνια άλλης χώρας κατά τη διάρκεια της κρουαζιέρας.

Το Δικαστήριο των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων με την απόφασή του C-331/1994 έκρινε ότι οι διατάξεις της Οδηγίας [77/388/ΕΟΚ](#) δεν καλύπτουν την απαλλαγή αυτή, κατά το μέρος που η κρουαζιέρα πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας και τα πλοία κατά τη διάρκεια του πλου δεν προσεγγίζουν αλλοδαπούς λιμένες. Έτσι, στα πλαίσια της εφαρμογής του Κοινοτικού Δικαίου και των αποφάσεων του ΔΕΚ υπάγονται στο Φ.Π.Α., από 1.1.1996, οι ναυλώσεις των Ελληνικών Επαγγελματικών Τουριστικών σκαφών που πραγματοποιούν κυκλικά περιηγητικά ταξίδια σε λιμάνια του εσωτερικού.

Αναγνωρίζοντας, όμως, τα προβλήματα που θα αντιμετώπιζαν οι παραγωγικές τάξεις που ασκούν δραστηριότητα ναυλώσεων τουριστικών επαγγελματικών σκαφών, αλλά και ο θαλάσσιος τουρισμός, σε περίπτωση εφαρμογής της διάταξης αυτής από 1.1.1996, δεδομένου ότι τα ναυλοσύμφωνα υπογράφονται βασικά από το Σεπτέμβριο - Οκτώβριο του προηγούμενου έτους και λαμβανομένου υπόψη ότι μέχρι να ολοκληρωθεί η διαδικασία ψήφισης του νόμου 2386/1996 είχαν υπογραφεί τα ναυλοσύμφωνα για το έτος 1996 χωρίς να αναλογιστεί ο αναλογών Φ.Π.Α., ορίστηκε σαν ημερομηνία υπαγωγής στο Φ.Π.Α., των δραστηριοτήτων αυτών, από την 1.1.1997, με το άρθρο 10 του Ν.2399/1996.

Τέλος, απαλλάσσονται οι εργασίες κατασκευής, μετατροπής, επισκευής και συντήρησης των μεταφορικών μέσων, για τα οποία προβλέπεται απαλλαγή με τις διατάξεις των περιπτώσεων α' και β' της παραγράφου 1 του άρθρου 22 του Ν.1642/1986, καθώς και των αντικειμένων που είναι ενσωματωμένα σε αυτά ή χρησιμοποιούνται για την εκμετάλλευσή τους. Η διαδικασία με την οποία χορηγείται η απαλλαγή αυτή ορίζεται με την Π.8271/4879/1987 Α.Υ.Ο. Κατά τα λοιπά, ισχύουν οι διευκρινίσεις που δόθηκαν με την Π.4336/3162/10.7.1987 αριθ. εγκυκλίου 10, καθώς και οι σχετικές υπουργικές αποφάσεις (Π.8271/1987, Π.1591/1987, Γ.3300/1989 κ.λπ.).

Εδώ πρέπει να σημειωθεί ότι, με τις παραγράφους 3 και 4 του άρθρου 14 του Ν.2386/1996 και με τις οδηγίες που δόθηκαν με την αριθ. Δ.489/51/0018/8.4.1996 εγκύκλιο, καταργήθηκαν οι διατάξεις της παραγρ. 5 του άρθρου 28 του Ν.1473/1984 (ΦΕΚ 127 Α'), καθώς και του άρθρου 32 του Ν.1947/1991 (ΦΕΚ 70 Α') και συνεπώς τα σκάφη αναψυχής με ξένη σημαία δεν θα απολαμβάνουν πλέον της απαλλαγής από τον Ε.Φ.Κ. και τον Φ.Π.Α. για τα είδη των εδαφίων α' και ε' της παραγρ. 1 του άρθρου 3 του Ν.603/1977 (ΦΕΚ 162 Α'), (μηχανές και παντός είδους μηχανήματα, εργαλεία και τροφοεφόδια). Επομένως, δεν έχουν εφαρμογή οι περί απαλλαγής από Φ.Π.Α. διατάξεις του άρθρου 22 του Ν.1642/1986, για τα σκάφη αυτά.

Επίσης, με την παράγραφο 4 του ίδιου άρθρου καταργούνται από 7.3.1996, σύμφωνα με την περίπτ. η' του άρθρου 29 του Ν.2386/1996, οι εθνικές διατάξεις (εδάφια δ' και ε' του άρθρου 3 του Ν.603/1977), σχετικά με τον ατελή εφοδιασμό με καύσιμα και τροφοεφόδια των επαγγελματικών τουριστικών πλοίων ή πλοιαρίων του Ν.438/1976. Εξυπακούεται ότι, από την ίδια ως άνω ημερομηνία παύει να έχει εφαρμογή η εγκύκλιος διαταγή μας 1071251/5070/ΠΟΛ.1165/1991, κατά το μέρος που αναφέρεται στην απαλλαγή και τη διαδικασία απαλλαγής των υπό ξένη σημαία μη τελωνισμένων θαλαμηγών πλοίων ιδιωτικής χρήσης.

Από 1.1.1997 καταργείται η παραγρ. 104 της εγκυκλίου 10/Π.4336/3162/10.7.1987, σχετικά με την ερμηνεία της φορολογικής μεταχείρισης των κρουαζιερών που

πραγματοποιούνται με πλοία που δεν προσεγγίζουν κατά τη διάρκεια του πλου αλλοδαπούς λιμένες. Σχετική είναι η αριθμ. 1015880/545/0014/[ΠΟΛ.1051/7.2.1997](#) εγκύκλιός μας.

Άρθρο 22α

Απαλλαγές στην παράδοση αγαθών σε άλλο κράτος - μέλος (παραγρ. 1, περίπτ. δ')

Με την παράγραφο 8 του άρθρου 11 του Ν.2386/1996 αντικαταστάθηκε η περίπτωση δ' της [παραγράφου 1 του άρθρου 22α](#).

Με τις διατάξεις της περίπτωσης αυτής, έγινε τυπικά εναρμόνιση των διατάξεων της περίπτ. δ' της παρ. 1 του άρθρου 22α με τις αντίστοιχες διατάξεις της 6ης οδηγίας. Έτσι, παρέχεται η ευχέρεια στους εξαγωγείς να χρησιμοποιήσουν ως ανώτατο όριο, για άμεση απαλλαγή από το Φ.Π.Α., το όριο των ενδοκοινοτικών παραδόσεων που πραγματοποίησαν εντός της προηγούμενης δωδεκάμηνης διαχειριστικής ή εντός της προηγούμενης δωδεκάμηνης χρονικής περιόδου, προκειμένου να προβούν στην εισαγωγή, ενδοκοινοτική απόκτηση ή αγορά αγαθών από το εσωτερικό της χώρας, με σκοπό την ενδοκοινοτική τους παράδοση, καθώς και τη λήψη υπηρεσιών που είναι άμεσα αναγκαίες για την πραγματοποίηση της ενδοκοινοτικής παράδοσης.

Σημειώνεται ότι, η εν λόγω διάταξη εφαρμόζεται ήδη και έχει θεσπισθεί η διαδικασία εφαρμογής της διάταξης της 1103551/8478/0014/[ΠΟΛ.1262/2.8.1993](#) Α.Υ.Ο., όπως έχει συμπληρωθεί και ισχύει, με τις διατάξεις του άρθρου 2 της 1017949/693/165/0014/[ΠΟΛ.1075/13.3.1995](#) Α.Υ.Ο.

Άρθρο 24

Προσδιορισμός του εκπιπόμενου φόρου (παραγρ. 3, περίπτ. β')

Με τις διατάξεις της παραγράφου 9 του άρθρου 11 του Ν.2386/1996, αντικαταστάθηκε η περίπτωση β' της [παραγράφου 3 του άρθρου 24](#) του Ν.1642/1986. Η διάταξη αυτή αντικαταστάθηκε για λόγους εναρμόνισης με την 6η Κοινοτική Οδηγία Φ.Π.Α. (Οδηγία [77/388/ΕΟΚ](#), όπως ισχύει) και ειδικότερα με την παρ. 2 του άρθρου 19. Η διάταξη αυτή θα έχει ως αποτέλεσμα τον περιορισμό των περιπτώσεων για τις οποίες προβλέπεται η διενέργεια επιμερισμού του φόρου των εισροών. Έτσι, μετά την έναρξη ισχύος των διατάξεων αυτών, δηλαδή μετά την 7.3.1996, σε αντίθεση με τις προϊσχύουσες διατάξεις, δεν θα λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό του δικαιώματος έκπτωσης, σύμφωνα με την περίπτωση β' της παραγράφου 3 του άρθρου 24 του Ν.1642/1986, οι παρεπόμενες (και όχι οι συμπτωματικές) πράξεις σε ακίνητο και των περιπτώσεων κα' έως και κστ' της παραγράφου 1 του άρθρου 18 του ίδιου νόμου.

Εδώ θα πρέπει να διευκρινίσουμε ότι, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης β' της παραγράφου 3 του άρθρου 24 του Ν.1642/1986, δεν μπορούν να θεωρηθούν ως παρεπόμενες πράξεις, για τον προσδιορισμό του δικαιώματος έκπτωσης, οι τόκοι από καταθέσεις, οι πιστωτικοί τόκοι δανείων, οι τόκοι από ομόλογα ή από έντοκα γραμμάτια του ελληνικού δημοσίου, όταν οι τόκοι αυτοί είναι προϊόν δανεισμού χρημάτων που προέρχονται από φορολογική δραστηριότητα και ως εκ τούτου το έσοδο αυτό, ως απαλλασσόμενο, στερείται του δικαιώματος έκπτωσης, γι' αυτό θα πρέπει να περιληφθεί μόνο στον παρονομαστή του κλάσματος (σύμφωνη με τα ανωτέρω είναι και η νομολογία του Δ.Ε.Κ.).

Επίσης, θα ληφθούν υπόψη μόνο στον παρονομαστή του κλάσματος, οι πιστωτικές

συναλλαγματικές διαφορές που προέρχονται από αγορά ή πώληση συναλλάγματος ή από το διακανονισμό αξίας εισαγωγών ή ενδοκοινοτικών αποκτήσεων, οι επιδοτήσεις και οι κάθε είδους οικονομικές ενισχύσεις που αποσκοπούν στη μείωση του κόστους αγαθών ή υπηρεσιών, οι επιδοτήσεις που δίδονται από τον ΟΑΕΔ για νέες θέσεις εργασίας κ.τ.λ.

Αντίθετα, θα ληφθούν υπόψη και στον αριθμητή και στον παρονομαστή οι συναλλαγματικές διαφορές που προέρχονται από την εξαγωγή ή ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών σε εκτός Ελλάδας υποκείμενους στο φόρο, δεδομένου ότι αποτελούν συμπληρωματικό έσοδο από απαλλασσόμενη πράξη με δικαίωμα έκπτωσης. Επ' ευκαιρίας, μπορούμε να αναφέρουμε ενδεικτικά ότι δεν θα ληφθούν υπόψη, ούτε στον αριθμητή, ούτε στον παρονομαστή του κλάσματος, προκειμένου να προσδιορισθεί το δικαίωμα έκπτωσης, τα παρακάτω έσοδα:

- Έσοδα από *repos*.
- Έσοδα από συμμετοχή σε άλλες προσωπικές εταιρίες ή Ε.Π.Ε.
- Τα μερίσματα μετοχών τα οποία εισπράττει μία επιχείρηση για το σύνολο των συναλλαγών της (απόφαση Ευρωπαϊκού Δικαστηρίου αρ. 93/C196/06 στην υπόθεση C-333/91, αίτηση του γαλλικού Conseil d' Etat, για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως).
- Τόκοι αποζημιώσεων που καταβάλλονται από ασφαλιστικούς οργανισμούς (ΙΚΑ κ.τ.λ.) σε επιχειρήσεις.

Τυχόν έσοδα που πραγματοποιούν εταιρίες διαχείρισης - εκμετάλλευσης εμπορικών κέντρων από τιμολογήσεις ποσών (στους ενοικιαστές), άλλων εκτός των γενικών εξόδων, όπως από τιμολογήσεις οι οποίες αναφέρονται σε δαπάνες για τον καθαρισμό χώρων, εξωραϊσμοί, συντηρήσεις κ.λπ.

Άρθρο 25

Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου (παραγρ. 1, περίπτ. δ')

Με την παράγραφο 12 του άρθρου 12 του Ν.2386/1996, αντικατεστάθη η περίπτωση δ' της [παραγράφου 1 του άρθρου 25](#).

Με την αντικατάσταση αυτή δεν έγινε ουσιαστική διαφοροποίηση του περιεχομένου της εν λόγω περίπτωσης δ'. Με τη νέα διατύπωση, αποσαφηνίζεται ότι, το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί από τον υποκείμενο στο φόρο, μεταξύ άλλων και για τις λήψεις υπηρεσιών και για τις παραλαβές αγαθών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περίπτ. γ' της [παρ. 1 του άρθρου 28](#), εφόσον βέβαια αυτές οι πράξεις έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία Κ.Β.Σ.

Ειδικότερα, για την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης προκειμένου για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις που πραγματοποιεί ο υποκείμενος, όπως και για κάθε άλλη πράξη, πρέπει να κατέχει νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου. Στην περίπτωση που δεν υπάρχει τιμολόγιο ή άλλο στοιχείο που να αποδεικνύει την αξία των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων και να είναι εφικτός ο προσδιορισμός του φόρου που αναλογεί στην αξία αυτών, μπορεί να ληφθεί υπόψη η περιοδική δήλωση που υποβάλλατε, στην οποία περιλαμβάνονται και οι εν λόγω ενδοκοινοτικές αποκτήσεις.

Κατά συνέπεια, προϋπόθεση για την έκπτωση του φόρου που αναλογεί στις

ενδοκοινοτικές αποκτήσεις, είναι η πίστωση του λογαριασμού Φ.Π.Α. του δημοσίου με το φόρο αυτό και ο συνυπολογισμός του συγχρόνως στο φόρο εκροών της οικείας περιόδου δήλωσης.

Προκειμένου για λήψεις υπηρεσιών, για τις οποίες καθίσταται ο ίδιος ο υποκείμενος λήπτης των υπηρεσιών υπόχρεος στο φόρο (έχει, δηλαδή, υποχρέωση καταβολής του φόρου ως λήπτης υπηρεσιών που έχουν τόπο φορολογίας το εσωτερικό της χώρας και έχουν πραγματοποιηθεί υλικά εκτός Ελλάδας), εφόσον αυτές οι πράξεις έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κ.Β.Σ. και ο υποκείμενος κατέχει τα ανάλογα με την περίπτωση των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων στοιχεία, το δικαίωμα έκπτωσης ασκείται κατ' ανάλογο τρόπο με τα προαναφερόμενα, ήτοι χρεώνεται και πιστώνεται ο λογαριασμός Φ.Π.Α. με τον αναλογούντα φόρο που επιβαρύνει την αξία των υπηρεσιών που λήφθηκαν και ο φόρος αυτός συνυπολογίζεται στο φόρο εκροών, εφόσον βέβαια δεν προβλέπεται για αυτές τις λήψεις υπηρεσιών η άμεση καταβολή του αναλογούντα φόρου με έκτακτη περιοδική δήλωση, όπως συμβαίνει στην περίπτωση που δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου στον υποκείμενο - λήπτη των υπηρεσιών για τη συγκεκριμένη υπηρεσία ή δραστηριότητα των περιπτώσεων που καλύπτει η Α.Υ.Ο. Εξυπακούεται ότι, εφόσον συντρέχει περίπτωση καταβολής από τον υποκείμενο του αναλογούντος φόρου για λήψη υπηρεσίας με έκτακτη περιοδική δήλωση (όπως είναι η περίπτωση μη ορισμού φορολογικού αντιπροσώπου για υπηρεσίες που πραγματοποιούνται υλικά στην Ελλάδα από μη εγκατεστημένο στο εσωτερικό της χώρας υποκείμενο), για την έκπτωση του εν λόγω φόρου λαμβάνεται υπόψη, ως αποδεικτικό στοιχείο για την έκπτωση του φόρου αυτού, αντίγραφο επικυρωμένο της σχετικής περιοδικής δήλωσης, με την οποία κατεβλήθη ο αναλογών Φ.Π.Α., όπως ορίζεται στην περίπτωση ε' της ίδιας παραγράφου και άρθρου.

Άρθρο 29

Υποχρεώσεις υποκειμένων στο φόρο (παράγρ. 1, περίπτ. γ', παράγρ. 4, περιπτ. α', ε', στ' και παράγρ. 5, περιπτ. α' και ε')

1. Με τις διατάξεις των άρθρων 11, παράγραφοι 10, 11, 12 και 13 και 12, παράγρ. 13, 14 και 15, έγιναν ορισμένες τροποποιήσεις, αντικαταστάσεις και συμπληρώσεις του [άρθρου 29](#) του Ν.1642/1986.

Ειδικότερα, με τις διατάξεις της παραγράφου 10 του άρθρου 11 του Ν.2386/1996, που ισχύουν από 7.3.1996, προστέθηκε νέο εδάφιο στην περίπτωση γ' της παραγράφου 1 του άρθρου 29 του Ν.1642/1986. Με τις διατάξεις του νέου αυτού εδαφίου ορίζονται οι προθεσμίες εντός των οποίων πρέπει να υποβληθεί η δήλωση διακοπής ατομικής επιχείρησης κληρονομούμενου από τους κληρονόμους του, σε περίπτωση κληρονομικής διαδοχής. Επισημαίνεται ότι, η ρύθμιση αυτή δεν επηρεάζει τις προθεσμίες για την υποβολή από αυτούς των δηλώσεων που προβλέπουν οι διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 29 και της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του Ν.1642/1986.

2. Με την παράγραφο 13 του άρθρου 12 του Ν.2386/1996, που ισχύει από 1.1.1996, αντικατεστάθη η περίπτωση α' της παραγράφου 4 του άρθρου 29. Με το πρώτο εδάφιο της διάταξης αυτής ορίζεται ότι, ο υποκείμενος στο φόρο υποχρεούται να τηρεί βιβλία και να εκδίδει στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. Στο σημείο αυτό εξακολουθούν να ισχύουν οι διευκρινίσεις που έχουν δοθεί με την ΕΔΥΟ αριθμ. 1131481/7043/0014/[ΠΟΛ.1282/23.12.1992](#).

Με το δεύτερο εδάφιο της περίπτωσης αυτής επιβάλλεται η υποχρέωση στον

εγκατεστημένο στο εσωτερικό της χώρας υποκείμενο στο φόρο, που παραλαμβάνει ενσώματα κινητά αγαθά, τα οποία του αποστέλλονται από άλλο κράτος - μέλος από ή για λογαριασμό υποκειμένου στο φόρο, που διαθέτει ΑΦΜ/ΦΠΑ σε αυτό το άλλο κράτος - μέλος, με σκοπό την εκτέλεση υπηρεσιών πραγματογνωμοσύνης ή εργασιών σε αυτά γενικά, στις οποίες συμπεριλαμβάνονται και οι εργασίες "φασόν", της καταχώρησης των σχετικών στοιχείων που επιτρέπουν την παρακολούθηση και εξακρίβωση των αγαθών αυτών, σε λογαριασμούς των βιβλίων του Κ.Β.Σ. που τηρεί ή σε Ειδικό Βιβλίο. Ο τρόπος τήρησης και το περιεχόμενο του Ειδικού αυτού Βιβλίου, θα ορισθούν με σχετική Υπουργική Απόφαση.

3. Με τις διατάξεις της παραγράφου 11 του άρθρου 11 του κοινοποιούμενου νόμου, που ισχύουν από 7.3.1996, αντικαταστάθηκε το τελευταίο εδάφιο της περίπτωσης ε' της παραγράφου 4 του άρθρου 29 του Ν.1642/1986.

Με τις νέες διατάξεις ορίζονται και νέες περιπτώσεις, για τις οποίες δεν απαιτείται ο ορισμός φορολογικού αντιπροσώπου στην Ελλάδα. Τέτοιες περιπτώσεις είναι όταν αλλοδαπός υποκείμενος στο φόρο, που δεν διαθέτει ΑΦΜ/ΦΠΑ στην Κοινότητα, ενεργεί πράξεις ενδοκοινοτικής μεταφοράς αγαθών ή πράξεις διαμεσολάβησης για την πραγματοποίηση αυτών των μεταφορών, σύμφωνα με την περίπτωση γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 12 του Ν.1642/1986, με την προϋπόθεση ότι λήπτης των υπηρεσιών αυτών είναι άλλος υποκείμενος στο φόρο, που διαθέτει ΑΦΜ/ΦΠΑ σε κράτος - μέλος της Κοινότητας. Ισχύει δηλαδή το ίδιο, όπως και στην περίπτωση που το πρόσωπο που παρέχει τις υπηρεσίες αυτές διαθέτει ΑΦΜ/ΦΠΑ σε άλλο κράτος - μέλος της Κοινότητας. Αντίθετα, οι διατάξεις αυτές δεν ισχύουν όταν ο λήπτης των υπηρεσιών είναι πρόσωπο, υποκείμενο ή μη στο φόρο, που δεν διαθέτει ΑΦΜ/ΦΠΑ σε κράτος - μέλος της Κοινότητας. Ειδικότερα, ο υποκείμενος στο φόρο που δεν θα επιλέξει να τηρεί το "Ειδικό Βιβλίο" για τις παραπάνω πράξεις, πρέπει να καταχωρεί σε μερίδες στα τηρούμενα βιβλία του Κ.Β.Σ. και κυρίως τις παρακάτω ενδείξεις:

α) Τα πλήρη στοιχεία του υποκειμένου στο φόρο εργοδότη (ονοματεπώνυμο ή επωνυμία, διεύθυνση, επάγγελμα, Κ-Μ εγκατάστασης και ο ΑΦΜ/ΦΠΑ που διαθέτει).

β) Τα στοιχεία της τυχόν έγγραφης σύμβασης μίσθωσης έργου (αριθμός και ημερομηνία) ή άλλης έγγραφης συμφωνίας ή αποδεικτικό, απ' όπου να προκύπτουν οι όροι εκτέλεσης του ανατεθέντος έργου ή των εντελλομένων εργασιών, καθώς και το είδος, η ποσότητα των παραχθησομένων αγαθών και η συμφωνηθείσα αμοιβή κατά μονάδα ή σύνολο παραγομένου αγαθού.

γ) Το είδος, κατά τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. και η ποσότητα των αγαθών που παραλαμβάνονται.

δ) Τον αριθμό και την ημερομηνία του φορολογικού στοιχείου αποστολής των αγαθών.

ε) Τα οικεία αποδεικτικά της μετακίνησης (μεταφοράς) ή αποστολής των αγαθών προς το εσωτερικό της χώρας.

στ) Τον αριθμό και την ημερομηνία του φορολογικού στοιχείου επαναποστολής των επισκευασθέντων ή διασκευασθέντων ή συναρμολογηθέντων αγαθών από τον εργολάβο στον εργοδότη, καθώς και τα στοιχεία των οικείων φορτωτικών και εμπορικών εγγράφων, σχετικών με την επαναποστολή.

ζ) Τον αριθμό και την ημερομηνία του φορολογικού στοιχείου (τιμολόγιο ή εκκαθάριση) που εκδίδεται από τον εργολάβο, σύμφωνα με τα οριζόμενα από τις διατάξεις του άρθρου 12 του Κ.Β.Σ., καθώς και το συνολικό ποσό της αμοιβής αυτής.

η) Τα πλήρη στοιχεία του παραλήπτη των παραχθέντων αγαθών, εφόσον τα αγαθά αυτά δεν αποστέλλονται στον εργοδότη, αλλά σε τρίτο πρόσωπο, κατ' εντολή του εργοδότη.

Μετά το πέρας των εργασιών, ο υποκείμενος στο φόρο εργολάβος υποβάλλει υπεύθυνη δήλωση του Ν.1599/1986, που παραλαμβάνει τα αγαθά. Με τη δήλωση αυτή δηλώνεται ότι:

- έγινε επαλήθευση του ΑΦΜ/ΦΠΑ του εργοδότη του εγκατεστημένου στο Κ-Μ αποστολής των αγαθών, μέσω του συστήματος VIES, για να διαπιστωθεί εάν είναι εγγεγραμμένος στο σύστημα αυτό,

- δεν έγινε ακύρωση, μερικά ή ολικά, της συγκεκριμένης συναλλαγής.

4. Με την παράγραφο 14 του άρθρου 12 του Ν.2386/1996, που ισχύει από 1.1.1996, προστέθηκε νέα περίπτωση στ' στην παράγραφο 4 του άρθρου 29.

Με τη διάταξη αυτή (πρώτο εδάφιο) ο υποκείμενος στο φόρο (εργοδότης) που αποστέλλει ή μεταφέρει ενσώματα κινητά αγαθά σε άλλο κράτος - μέλος, ο ίδιος ή άλλο πρόσωπο για λογαριασμό του, για παραγωγή, κατασκευή, επισκευή, διασκευή, δειγματισμό, προσωρινή χρησιμοποίηση κ.τ.λ., είναι υποχρεωμένος να τηρεί Ειδικό Βιβλίο. Συγκεκριμένα, σ' αυτό το "Ειδικό Βιβλίο" καταχωρούνται τα παραπάνω αποστελλόμενα ενσώματα κινητά αγαθά εκτός του εσωτερικού της χώρας, αλλά εντός Κοινότητας, εφόσον τα αγαθά που αποστέλλονται προορίζονται για:

- να γίνουν σ' αυτά εργασίες πραγματογνωμοσύνης, καθώς και εργασίες βελτίωσης, επισκευής, συναρμολόγησης, κατασκευής, παραγωγής κ.λπ., στις οποίες συμπεριλαμβάνονται και οι εργασίες φασόν (με σύμβαση μίσθωσης έργου) και να επιστραφούν στον υποκείμενο στην Ελλάδα τα παραγόμενα ή κατασκευασθέντα ή συναρμολογηθέντα αγαθά (πράξεις της περίπτωσης δ' της παραγρ. 3 του άρθρου 7),

- να χρησιμοποιηθούν από τον υποκείμενο προσωρινά για τις ανάγκες παροχής υπηρεσιών στο έδαφος άλλου κράτους - μέλους (πράξεις της περίπτωσης ε' της παραγράφου 3 του άρθρου 7) και τα οποία αγαθά μετά τη χρήση τους θα τα επαναφέρει στη συνέχεια στην Ελλάδα,

- να χρησιμοποιηθούν προσωρινά για περίοδο μέχρι 24 μήνες στο έδαφος άλλου κράτους - μέλους (πράξεις της περίπτωσης στ' της παραγράφου 3 του άρθρου 7), εφόσον η εισαγωγή στο κράτος αυτό των ιδίων αγαθών από τρίτη χώρα, με σκοπό την προσωρινή χρησιμοποίησή τους, θα υπαγόταν στο καθεστώς της προσωρινής εισαγωγής με πλήρη απαλλαγή από τους εισαγωγικούς δασμούς και τα οποία μετά τη

λήξη της προθεσμίας θα επαναφερθούν στην Ελλάδα.

5. Με την παράγραφο 35 του άρθρου 11 του Ν.2386/1996, που ισχύει από 1.1.1996, προστέθηκε δεύτερο εδάφιο στην περίπτωση στ' της παραγράφου 4 του άρθρου 29. Με τις διατάξεις του εδαφίου αυτού ορίζεται η πρόσθετη υποχρέωση τήρησης του "Ειδικού Βιβλίου" από τον υποκείμενο στο φόρο, ο οποίος παραλαμβάνει ενσώματα κινητά αγαθά από άλλο κράτος - μέλος στο εσωτερικό της χώρας, σύμφωνα με την περίπτωση γ' του άρθρου 10β του Ν.1642/1986. Πρόκειται, δηλαδή, για αγαθά που προορίζονται να χρησιμοποιηθούν προσωρινά στο εσωτερικό της χώρας, για τις ανάγκες της επιχείρησης εκείνου που τα αποστέλλει, ο οποίος είναι εγκατεστημένος στο άλλο κράτος - μέλος, εφόσον η μετακίνηση αυτή δεν αποτελεί ενδοκοινοτική απόκτηση στο εσωτερικό της χώρας. Αποστέλλονται, δηλαδή, για σκοπούς που προβλέπουν οι διατάξεις των περιπτώσεων α' έως και στ' της παραγράφου 3 του άρθρου 7 του Ν.1642/1986, έστω και αν μεταγενέστερα, λόγω μη ύπαρξης των οριζόμενων από τις διατάξεις αυτές προϋποθέσεων, η πράξη αυτή χαρακτηριστεί ως ενδοκοινοτική απόκτηση.

Σημειώνεται ότι, όσον αφορά τον τρόπο τήρησης και το περιεχόμενο του "Ειδικού Βιβλίου", θα ορισθούν με σχετική Υπουργική Απόφαση.

Παράδειγμα

Επιχείρηση εγκατεστημένη στην Ιταλία μετακινεί στην Ελλάδα ένα ανυψωτικό μηχάνημα, για περίοδο μέχρι 24 μηνών, το οποίο χρησιμοποιείται από Ελληνική επιχείρηση σε έργο που εκτελείται στην Ελλάδα.

Η Ελληνική επιχείρηση πρέπει, συνεπώς, να συμπεριλάβει τα παραλαμβανόμενα αγαθά στο προαναφερόμενο "Ειδικό Βιβλίο", αναφέροντας και το σκοπό παραλαβής τους. 6. Με την παράγραφο 15 του άρθρου 12 του Ν.2386/1996 καταργήθηκε από 1.1.1996 η περίπτωση α' της παραγράφου 5 του άρθρου 29.

Με την κατάργηση της διάταξης αυτής, από 1.1.1996 έπαυσε η υποχρέωση που είχε ο υποκείμενος στο φόρο για τήρηση του Ειδικού Βιβλίου, όταν απέστειλε ενσώματα κινητά αγαθά σε άλλο κράτος - μέλος, για τις ανάγκες των πράξεων των περιπτώσεων γ', η οποία όμως καταργήθηκε από 1.1.1996 (πρώτες ύλες για φασόν), δ', ε' και στ' της παραγράφου 3 του άρθρου 7, καθώς και στην περίπτωση που παρελάμβανε ενσώματα κινητά αγαθά από άλλο κράτος - μέλος στο εσωτερικό της χώρας για επεξεργασία, στα πλαίσια της καταργηθείσας από 1.1.1996 περίπτωσης β' της παραγρ. 3 του άρθρου 5. Όμως, όπως αναφέρθηκε και παραπάνω, για την παρακολούθηση των πράξεων αυτών, από 1.1.1996, καθιερώθηκε η ίδια υποχρέωση, σύμφωνα με την περίπτωση στ' της παραγράφου 4 του άρθρου 29, που προστέθηκε με τα άρθρα 11, παράγρ. 35 και 12, παράγρ. 14 του Ν.2386/1996.

7. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 12 του άρθρου 11 του Ν.2386/1996, προστέθηκε νέα περίπτωση ε' στην παράγραφο 5 του άρθρου 29 του Ν.1642/1986. Σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης αυτής, ο υποκείμενος στο φόρο που είναι εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον πραγματοποιεί ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, ανεξάρτητα από τη νομική του μορφή και το αν του παρέχεται ή όχι δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών του, υποχρεούται να υποβάλει Ανακεφαλαιωτικό Πίνακα Ενδοκοινοτικών Αποκτήσεων ανά ημερολογιακό τρίμηνο. Ο πίνακας αυτός υποβάλλεται μόνο εφόσον έχουν πραγματοποιηθεί ενδοκοινοτικές αποκτήσεις κατά το οικείο τρίμηνο. Ο πίνακας αυτός συνυποβάλλεται με την περιοδική δήλωση του τρίτου μήνα του οικείου ημερολογιακού τριμήνου. Σχετικά με

τη συμπλήρωση του τρόπου και το χρόνο υποβολής του ανωτέρω πίνακα, έχουν δοθεί οδηγίες στη δεύτερη σελίδα του σχετικού εντύπου (έντυπο 050 Φ.Π.Α. '96), που έχει κοινοποιηθεί με την Α.Υ.Ο. αριθμ. 1025705/1170/0014/[ΠΟΛ.1102/22.3.1996](#).

Άρθρο 30

Υποχρεώσεις άλλων προσώπων (παραγρ. 4)

Με την παρ. 36 του άρθρου 11 του Ν.2386/1996 προστέθηκε νέα παράγραφος 4 στο [άρθρο 30](#) του Ν.1642/1986, όπως ισχύει.

Με τη διάταξη αυτή, που ισχύει από 7.3.1996, ορίζεται ότι, ο νομέας ή ο κάτοχος ακινήτου, για λογαριασμό του οποίου ενεργούνται οι εργασίες που αναφέρονται στην περ. β' της παρ. 2 του άρθρου 6 του Ν.1642/1986, όπως ισχύει (π.χ. εκσκαφές, κατεδαφίσεις, κατασκευή οικοδομών κ.λπ.), απαλλάσσεται από την υποχρέωση της υποβολής της δήλωσης που προβλέπεται από τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 30, εφόσον για τα πρόσωπα αυτά εφαρμόζονται τα προβλεπόμενα από τις διατάξεις των [άρθρων 34](#) και [35](#) του Ν.2238/1994, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος των τεχνικών επιχειρήσεων και του ελάχιστου κόστους κατασκευής οικοδομών, για ακίνητα των οποίων η σχετική άδεια εκδίδεται μετά την 1.1.1995 από την αρμόδια πολεοδομική αρχή.

Άρθρο 31

Δηλώσεις και συναφείς υποχρεώσεις (παραγρ. 1)

Με τις διατάξεις της παραγράφου 14 του άρθρου 11 του νόμου 2386/1996, που ισχύει από 7.3.1996, καταργήθηκαν κατ' αρχήν, τα τρίτο, τέταρτο και πέμπτο εδάφια της [παραγράφου 1 του άρθρου 31](#) του Ν.1642/1986 και με την παράγραφο 37 του ίδιου άρθρου και νόμου, γίνεται αντικατάσταση της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 31, όπως έχει διαμορφωθεί μετά την κατάργηση των παραπάνω εδαφίων με την παράγραφο αυτή.

Ειδικότερα, για φορολογικές περιόδους μετά την 1.1.1996 καταργείται η δυνατότητα της μη υποβολής περιοδικής δήλωσης, όταν από τα πραγματικά στοιχεία του υποκείμενου στο φόρο δεν προκύπτει ποσό για καταβολή.

Επίσης, καταργείται η υποχρέωση σύνταξης περιοδικής εκκαθάρισης για κάθε φορολογική περίοδο.

Επομένως, οι υποκείμενοι στο φόρο έχουν υποχρέωση να υποβάλουν ανελλιπώς τις περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α., ακόμη και στις περιπτώσεις που αυτές είναι μηδενικές ή αρνητικές.

Ειδικότερα, για φορολογικές περιόδους μετά την 1.1.1996, σύμφωνα με τις νέες διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του Ν.1642/1986, για κάθε φορολογική περίοδο, προκειμένου να αποδοθεί ο Φ.Π.Α., υποβάλλεται, αντί της προσωρινής δήλωσης και της σύνταξης περιοδικής εκκαθάρισης, περιοδική δήλωση. Για την υποβολή της περιοδικής δήλωσης, κάθε φορολογικής περιόδου, ορίζεται η 20ή ημέρα του μήνα που ακολουθεί τη φορολογική περίοδο, για όλες τις κατηγορίες τήρησης βιβλίων Κ.Β.Σ. Ειδικότερα, η περιοδική δήλωση υποβάλλεται:

α) Κάθε μήνα και μέχρι την 20ή ημέρα του επόμενου μήνα, εφόσον τηρούν βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. ή πραγματοποιούν ενδοκοινοτικές συναλλαγές, δηλαδή πράξεις των άρθρων 10α, 10β και 22α. Το ίδιο ισχύει και για το δημόσιο που δεν είναι υποχρεωμένο να τηρεί βιβλία του Κ.Β.Σ., όταν ασκεί δραστηριότητες για τις οποίες υπάγεται στο φόρο.

Διευκρινίζεται ότι, οι επιχειρήσεις που παρέχουν αποκλειστικά υπηρεσίες και τηρούν βιβλία και στοιχεία Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., έστω και αν τις υπηρεσίες τους αυτές τις παρέχουν σε υποκείμενους εγκατεστημένους σε άλλο κράτος - μέλος της Κοινότητας, η φορολογική τους περίοδος είναι δίμηνη και επομένως υποβάλλουν περιοδική δήλωση κάθε ημερολογιακό δίμηνο.

β) Κάθε ημερολογιακό δίμηνο και μέχρι την 20ή ημέρα του μήνα που ακολουθεί το ημερολογιακό δίμηνο, εφόσον τηρούν βιβλία δεύτερης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. και δεν πραγματοποιούν ενδοκοινοτικές συναλλαγές.

γ) Κάθε ημερολογιακό τρίμηνο και μέχρι την 20ή ημέρα του μήνα που ακολουθεί το ημερολογιακό τρίμηνο, εφόσον τηρούν βιβλία πρώτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. ή δεν τηρούν βιβλία και δεν πραγματοποιούν ενδοκοινοτικές συναλλαγές.

Ειδικά, όμως, για το ό,τι αφορά το χρόνο και τον τρόπο υποβολής των περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α. προβλέπουν οι διατάξεις της αριθμ.

1027240/1168/354/0014/[ΠΟΛ.1070/29.2.1996](#) Α.Υ.Ο.

Η περιοδική δήλωση περιλαμβάνει, για κάθε φορολογική περίοδο, την αξία των φορολογητέων παραδόσεων αγαθών και παροχής υπηρεσιών, την αξία των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών, στα οποία περιλαμβάνονται και τα καινούρια μεταφορικά μέσα και τα αγαθά που υπάγονται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης, την αξία των πράξεων παροχής υπηρεσιών, για τις οποίες οφείλεται φόρος από το λήπτη των υπηρεσιών αυτών, το φόρο που αναλογεί, την αξία των απαλασσομένων πράξεων, τις εκπτώσεις, που προβλέπονται από τις διατάξεις των άρθρων 23, 24 και 25, καθώς και τη διαφορά του φόρου που τυχόν προκύπτει.

Διευκρινίζεται ότι, για τις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Β' και Α' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., η υποχρέωση υποβολής μηνιαίας περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. αρχίζει από το μήνα εντός του οποίου έγινε έναρξη πραγματοποίησης ενδοκοινοτικών συναλλαγών, δηλαδή πράξεων των άρθρων 10α, 10β και 22α, έστω και αν οι συναλλαγές αυτές είναι μεμονωμένες, όπως π.χ. στην περίπτωση μεμονωμένης ενδοκοινοτικής απόκτησης ή ενδοκοινοτικής παράδοσης παγίων, εμπορευσίμων ή αναλωσίμων αγαθών μέσα σε μία διαχειριστική περίοδο.

Διευκρινίζεται ότι, σύμφωνα με το τελευταίο εδάφιο της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 31, γίνεται πλέον υποχρεωτική η μη υποβολή περιοδικής δήλωσης από τις επιχειρήσεις που έχουν τεθεί σε αδράνεια ή έχουν αναστείλει τις εργασίες τους, για χρονική περίοδο πέραν του έτους, εφόσον:

α) έχουν υποβάλλει τη σχετική δήλωση μεταβολών, για την αδράνεια ή την αναστολή των εργασιών τους, σύμφωνα με την περίπτωση β' της παραγράφου 1 του άρθρου 29 του Ν.1642/1986,

β) προσκομίσουν στον προϊστάμενο της αρμόδιας για τη φορολογία τους Δ.Ο.Υ., ταυτόχρονα με την υποβολή της δήλωσης μεταβολών, για ακύρωση τα φορολογικά στοιχεία που τηρούν σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. και

γ) βρίσκονται στην κατάσταση αυτή πέραν του έτους. Εδώ πρέπει να επισημανθεί ότι, οι παραπάνω επιχειρήσεις σε κάθε περίπτωση και για κάθε διαχειριστική περίοδο έχουν υποχρέωση να υποβάλουν εκκαθαριστική δήλωση της οικείας διαχειριστικής

περιόδου.

Άρθρο 34

Αγρότες, αγροτικά προϊόντα, αγροτικές εκμεταλλεύσεις και υπηρεσίες (παράγρ. 3, περίπτ. δ')

Με την περίπτ. γ' της παραγρ. 22 του άρθρου 4 του Ν. [2390/1996](#) αντικαταστάθηκε η περίπτ. δ' της [παραγρ. 3 του άρθρου 34](#) του Ν.1642/1986 και με την παράγρ. 23 του ίδιου άρθρου και νόμου ορίστηκε η έναρξη ισχύος αυτής από 1.1.1997. Με αυτές τις διατάξεις δεν υπάγονται, πλέον, στο ειδικό καθεστώς των αγροτών του άρθρου 33 του νόμου, οι αλιείς και σπογγαλιείς της "παράκτιας αλιείας και σπογγαλιείας" (ήτοι "αλιεία" στα ελληνικά χωρικά ύδατα) και δεν θα λαμβάνουν εφεξής (1.1.1997) την κατ' αποκοπήν επιστροφή Φ.Π.Α., ως αντιστάθμισμα για το φόρο που κατέβαλαν κατά την αγορά των παγίων καυσίμων, αλιευτικού εξοπλισμού κ.λπ. που χρησιμοποιούν για την άσκηση της αλιευτικής δραστηριότητάς τους. Επισημαίνεται ότι, αυτή η κατηγορία αλιέων και σπογγαλιέων από 1.1.1997 υπάγεται, κατά περίπτωση, στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α. ή στις απαλλασσόμενες λόγω τζίρου επιχειρήσεις ή στο ειδικό καθεστώς μικρών επιχειρήσεων και έχουν όλες τις υποχρεώσεις που απορρέουν από τις οικείες διατάξεις. Επί πλέον, τυγχάνουν των προβλεπόμενων απαλλαγών στην περίπτ. ια' της παραγρ. 1 του άρθρου 22 του νόμου.

Άρθρο 36α

Ειδικό καθεστώς φορολογίας των υποκειμένων στο φόρο μεταπωλητών που παραδίδουν μεταχειρισμένα αγαθά και αντικείμενα καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας (παράγρ. 10, τελευταίο εδάφιο)

Με τις διατάξεις της παραγράφου 38 του άρθρου 11 του Ν.2386/1996, που ισχύουν, σύμφωνα με την παράγραφο 41 του ίδιου άρθρου, από 1.1.1995, αντικατεστάθη το τελευταίο εδάφιο της [παραγράφου 10 του άρθρου 36α](#).

Με τις νέες διατάξεις ορίζεται ότι δεν μπορούν να υπαχθούν στο απλοποιημένο καθεστώς του συνολικού περιθωρίου κέρδους οι παραδόσεις κάθε είδους μεταχειρισμένων μεταφορικών μέσων, ακόμα και αν προορίζονται να διαλυθούν και να πωληθούν ως ανταλλακτικά.

Επισημαίνεται ότι, επειδή η πιο πάνω διάταξη ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου 2386/1996, δηλαδή από 7.3.1996, τυχόν μέχρι την ημερομηνία αυτή υπαγωγή στο απλοποιημένο καθεστώς του συνολικού περιθωρίου κέρδους μεταχειρισμένων μεταφορικών μέσων γίνεται δεκτό ότι καλώς έγινε.

Άρθρο 42

Διοικητική επίλυση της διαφοράς (παράγρ. 4, τρίτο εδάφιο, δεύτερο εδάφιο)

1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 15 του άρθρου 11 του νόμου 2386/1996 συμπληρώθηκαν οι διατάξεις του τρίτου εδαφίου της [παραγράφου 4 του άρθρου 42](#) του Ν.1642/1986.

Ειδικότερα, σύμφωνα με τις διατάξεις αυτές, για πράξεις που εκδίδονται ή συμβιβασμούς που γίνονται μετά την 7.3.1996, το πρόστιμο της περίπτωσης β' της παραγράφου 2 του νέου άρθρου 48, όπως ισχύει, δηλαδή το ειδικό πρόστιμο, το οποίο είναι ισόποσο με το πενταπλάσιο του φόρου που δεν αποδόθηκε και επιβάλλεται σε περίπτωση που από, οποιαδήποτε άλλη μη νόμιμη ενέργεια του υποκειμένου στο φόρο, δεν απεδόθη στο δημόσιο ο φόρος που οφείλεται και εφόσον το ποσό του

φόρου αυτού σε μία ή αθροιστικά σε περισσότερες φορολογικές περιόδους ή στη διαχειριστική περίοδο, είναι ποσό μεγαλύτερο των εκατό χιλιάδων (100.000) δραχμών, μειώνεται στο 1/5 του επιβληθέντος προστίμου. Η μείωση αυτή γίνεται με την προϋπόθεση ότι το ποσό που αναλογεί στο ποσοστό αυτό θα καταβληθεί εφάπαξ πριν από την υπογραφή του πρακτικού διοικητικής επίλυσης της διαφοράς. Σημειώνεται ότι, με τη διάταξη αυτή παρέχεται η δυνατότητα μείωσης του επιβληθέντος ειδικού πενταπλασίου προστίμου στο 1/5, μόνο εφόσον η επιβολή αυτή δεν οφείλεται σε πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, ανεξάρτητα αν αφορά το λήπτη ή τον εκδότη αυτών.

2. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 16 του άρθρου 11 του Ν.2386/1996, το πρόστιμο της περίπτωσης β' της παραγράφου 2 του άρθρου 48, όπως ισχύει (πρώην παράγρ. 3), μειώνεται στο 1/5, με τις προϋποθέσεις της προηγούμενης παραγράφου και για τις εκκρεμείς υποθέσεις.

Για την εφαρμογή των διατάξεων αυτής της παραγράφου, εκκρεμείς υποθέσεις θεωρούνται αυτές που αναφέρονται στις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 14 του Ν.2198/1994. Επομένως, μπορεί να γίνει συμβιβασμός, με βάση τις παραπάνω διατάξεις, στο 1/5 και για υποθέσεις, όχι μόνο γι' αυτές που θα γεννηθούν (που θα εκδοθεί η σχετική πράξη επιβολής) μετά τη δημοσίευση του Ν.2386/1996 (7.3.1996), αλλά και για πράξεις που έχουν εκδοθεί πριν από την ημερομηνία αυτή, ανεξάρτητα από τη φορολογική ή διαχειριστική περίοδο που αφορούν, εφόσον:

- α) δεν έχει επιτευχθεί διοικητική επίλυση της διαφοράς,
- β) δεν έχει παρέλθει η προθεσμία άσκησης της προσφυγής,
- γ) έχει ασκηθεί εμπρόθεσμη προσφυγή, η οποία, όμως, δεν έχει συζητηθεί κατ' ουσία από το Πρωτοβάθμιο διοικητικό δικαστήριο και
- δ) δεν αφορούν στη λήψη ή έκδοση πλαστών εικονικών ή νοθευμένων φορολογικών στοιχείων.

3. Με τις διατάξεις της περίπτωσης δ' της παραγράφου 22 του άρθρου 4 του Ν.[2390/1996](#), αντικατεστάθη το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 4 του άρθρου 42 του Ν.1642/1986.

Ειδικότερα, με τις διατάξεις αυτές, ορίζεται ότι, με το πρακτικό διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, που επέχει θέση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης, η διαφορά επιλύεται κατά το μέρος που επήλθε συμφωνία και ο πρόσθετος φόρος περιορίζεται στο ένα δεύτερο (1/2), για την περίπτωση της παραγράφου 1 του άρθρου 47 του Ν.1642/1986, όπως ισχύει, δηλαδή στην περίπτωση μη υποβολής δήλωσης και στο ένα τρίτο (1/3), για τις περιπτώσεις της παραγράφου 2 του ανωτέρω άρθρου και νόμου, δηλαδή σε περίπτωση υποβολής ανακριβούς δήλωσης. Όπως ορίζεται με τις διατάξεις της παραγράφου 23 του άρθρου 4 του Ν.[2390/1996](#), η έναρξη ισχύος των ανωτέρω διατάξεων, σύμφωνα με τις οποίες ο πρόσθετος φόρος περιορίζεται, ως ανωτέρω, κατά το στάδιο της διοικητικής επίλυσης της διαφοράς στις πράξεις για τις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννάται από 1.1.1996, δηλαδή για πράξεις προσδιορισμού του φόρου που αφορούν φορολογικές περιόδους μετά την 1.1.1996. Εξυπακούεται ότι, για πράξεις προσδιορισμού του φόρου που αφορούν προγενέστερες φορολογικές περιόδους, εφαρμόζονται οι προϊσχύσασες διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 47, όπως ίσχυαν πριν από την αντικατάστασή τους με την παράγρ. 20 του άρθρου 11 του Ν.2386/1996. Σύμφωνα με τις διατάξεις αυτές επιβαλλόταν, σε κάθε περίπτωση, πρόσθετος φόρος 5% απεριόριστα για κάθε μήνα

καθυστέρησης και περιοριζόταν στο 3% κατά τη διοικητική επίλυση της διαφοράς.

Άρθρο 43

Βεβαίωση του φόρου (παράγρ. 4, τελευταίο εδάφιο)

Με τις διατάξεις της παραγράφου 17 του άρθρου 11 του νόμου 2386/1996, που ισχύουν από 7.3.1996, προστέθηκε νέο εδάφιο στο τέλος της [παραγράφου 4 του άρθρου 43](#) του Ν.1642/1986.

Με τις διατάξεις αυτές ορίζεται ότι, σε περίπτωση κατά την οποία ο υπόχρεος στο φόρο ασκήσει εμπρόθεσμη προσφυγή κατά ιδιαίτερης πράξης του αρμόδιου Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., βάσει της οποίας του επιβάλλεται το πρόστιμο της παραγράφου 5 του άρθρου 47 ή τα πρόστιμα του άρθρου 48 του Ν.1642/1986, βεβαιώνεται άμεσα από τον Προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. ποσοστό τριάντα τοις εκατό (30%) του επιβληθέντος προστίμου. Το ποσοστό αυτό καταβάλλεται εφάπαξ τον επόμενο μήνα από τη βεβαίωση, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης ββ' της παραγράφου 2 του άρθρου 44 του ίδιου ως άνω νόμου (ΕΔΥΟ αριθ. πρωτ. 1102386/4669/1457/ΠΟΛ.1234/11.9.1995).

Άρθρο 44

Τρόπος καταβολής του φόρου (παράγρ. 2, περίπτ. γ')

Με τις διατάξεις της παραγράφου 18 του άρθρου 11 του νόμου 2386/1996 προστίθεται νέα περίπτωση γ' στην [παράγραφο 2 του άρθρου 44](#) του Ν.1642/1986. Ειδικότερα, με τις διατάξεις αυτές ορίζεται ότι, προκειμένου να επιτευχθεί συμβιβαστική επίλυση της διαφοράς του προστίμου της περίπτωσης β' της παρ. 2 του άρθρου 48 του Ν.1642/1986, θα πρέπει, πριν από την υπογραφή του σχετικού πρακτικού διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, να καταβληθεί εφάπαξ, με διπλότυπο είσπραξης, το ποσό που αντιστοιχεί στο ποσοστό μείωσης του προστίμου, δηλαδή το ένα πέμπτο (1/5) του προστίμου που είχε επιβληθεί με τη σχετική πράξη. Σημειώνεται ότι, επί του εντύπου της σχετικής πράξεως επιβολής προστίμου του παραπάνω άρθρου 48 παρ. 3, προσαρμόζοντας κατάλληλα τις ενδείξεις αυτού, με τις διατάξεις του Ν.2386/1996 (δηλαδή όπου υπάρχει η παράγραφος 3 να διορθωθεί σαν παράγραφος 2), θα υπολογισθεί το 1/5 του προστίμου αυτού. Στη συνέχεια, για την καταβολή του ποσού του 1/5, θα εκδοθεί διπλότυπο είσπραξης τύπου Α και επί της πράξεως θα αναγραφεί το ποσό και ο αριθμός του διπλοτύπου αυτού. Αφού καταβληθεί το ποσό αυτό (1/5), θα συνταχθεί επί του εντύπου της πράξης επιβολής προστίμου το πρακτικό διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, που θα περιορίζει το ποσό του προστίμου στο ανωτέρω ποσό του 1/5. Στο τέλος του μήνα θα συντάσσεται χρηματικός κατάλογος. Σε περίπτωση που έχει βεβαιωθεί μέρος (30%) του προστίμου, λόγω άσκησης εμπρόθεσμης προσφυγής και η οποία δεν έχει συζητηθεί κατ' ουσία από το Πρωτοβάθμιο διοικητικό δικαστήριο και εφόσον δεν αφορά στη λήψη ή έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και ο οφειλέτης θελήσει να κάνει χρήση του δικαιώματος του συμβιβασμού στο 1/5, θα ακολουθηθεί η εξής διαδικασία.

Το Τμήμα Φ.Π.Α. θα αποστέλλει εις διπλούν στο Τμήμα Εσόδων σημείωμα που θα αναγράφει το διπλότυπο είσπραξης βεβαίωσης, το ποσό της βεβαίωσης, το ποσό που πρέπει να καταβληθεί και το ποσό που πρέπει να διαγραφεί. Το Τμήμα Εσόδων θα βεβαιώσει στο ένα αντίγραφο, που επιστρέφεται στο τμήμα Φ.Π.Α., την εξόφληση του ποσού που πρέπει να καταβληθεί. Για το θέμα των προσαυξήσεων των

βεβαιουμένων, υπό τη στενή έννοια, ανωτέρω εσόδων, διευκρινίζουμε ότι αυτές έχουν αφετηρία την ημερομηνία βεβαίωσης.

Άρθρο 45

Ευθύνη εις ολόκληρον καταβολής του φόρου

Με την παράγραφο 19 του άρθρου 11 του νόμου 2386/1996 αντικατεστάθησαν οι διατάξεις της πρώτης περιόδου του [άρθρου 45](#). Με τις νέες διατάξεις ορίζεται η συνυπευθυνότητα και το αλληλέγγυο εις ολόκληρο, για την καταβολή του φόρου, τόσο από τον υπόχρεο στο φόρο, όσο και από τα πρόσωπα που αναφέρονται στις περιπτώσεις α', β' και γ' του ίδιου άρθρου.

Άρθρο 47

Παράλειψη υποβολής δήλωσης - ανακριβής δήλωση εκπρόθεσμη δήλωση

I. Με τις διατάξεις της παραγράφου 20 του άρθρου 11 του νόμου, που ισχύουν από 7.3.1996, αντικαταστάθηκε το άρθρο 47 του Ν.1642/1986. Το άρθρο αυτό αναφέρεται στην επιβολή κυρώσεων για παραβάσεις του υπόχρεου στο φόρο, λόγω μη υποβολής, ανακριβούς υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής δηλώσεων Φ.Π.Α. Οι διατάξεις του άρθρου αυτού ισχύουν από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, δηλαδή από 7.3.1996. Επομένως, οι διατάξεις αυτές θα εφαρμόζονται για δηλώσεις ή πράξεις που αφορούν φορολογικές ή διαχειριστικές περιόδους που λήγουν μετά την ημερομηνία αυτή.

Με τις νέες διατάξεις επιδιώκεται, αφενός η εναρμόνισή τους με τις διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος και αφετέρου η αποτελεσματικότερη και αποδοτικότερη είσπραξη των εσόδων από Φ.Π.Α.

Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού διαφοροποιείται ο τρόπος υπολογισμού των προσαυξήσεων και των προστίμων για συναλλαγές που πραγματοποιούνται σε φορολογικές ή διαχειριστικές περιόδους που λήγουν μετά τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, δηλαδή μετά τις 7.3.1996 και οι οποίες δηλώνονται ή για τις οποίες εκδίδονται πράξεις προσδιορισμού του φόρου μετά την ημερομηνία αυτή.

II. Ειδικότερα, κατά παράγραφο του άρθρου αυτού προβλέπονται τα εξής:

1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 ορίζεται ότι, επί μη υποβολής περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. επιβάλλεται πρόσθετος φόρος σε ποσοστό τριακόσια τοις εκατό (300%) επί του φόρου τον οποίο θα απέφυγε ο υπόχρεος λόγω μη υποβολής από αυτόν προσωρινής δήλωσης Φ.Π.Α., στη συγκεκριμένη φορολογική περίοδο. Ο παραπάνω πρόσθετος φόρος επιβάλλεται σε κάθε περίπτωση κατά την οποία ο έλεγχος (προσωρινός ή τακτικός) διαπιστώσει την μη υποβολή περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α.

2. Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 ορίζεται ότι, επί υποβολής ανακριβούς περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. επιβάλλεται πρόσθετος φόρος, σε ποσοστό επί της διαφοράς του φόρου που προκύπτει με βάση την περιοδική δήλωση που υποβλήθηκε και εκείνου που προσδιορίζεται βάσει ελέγχου και τον οποίο θα απέφυγε ο υπόχρεος, λόγω ανακριβούς υποβολής από αυτόν της περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. συγκεκριμένης φορολογικής περιόδου. Ο πρόσθετος φόρος κλιμακώνεται ανάλογα με την προσδιοριζόμενη από τον έλεγχο διαφορά φόρου, ως ακολούθως:

α) Για διαφορά φόρου μέχρι ένα εκατομμύριο δραχμές (1.000.000) επιβάλλεται πρόσθετος φόρος, λόγω ανακρίβειας, σε ποσοστό διακόσια τοις εκατό (200%) και

β) Για διαφορά φόρου πέραν του ενός εκατομμυρίου δραχμών, χωρίς να ορίζεται ανώτατο όριο διαφοράς φόρου, επιβάλλεται πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας σε ποσοστό τριακόσια τοις εκατό (300%).

Ο παραπάνω πρόσθετος φόρος ανακρίβειας επιβάλλεται σε κάθε περίπτωση κατά την οποία ο έλεγχος διαπιστώνει την υποβολή ανακριβούς περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α.

3. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 ορίζεται ότι, επί εκπροθέσμου υποβολής περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α., επιβάλλεται πρόσθετος φόρος, σε ποσοστό πέντε τοις εκατό (5%) επί του οφειλόμενου φόρου, για κάθε μήνα που μεσολαβεί από την ημερομηνία εμπρόθεσμης υποβολής της περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. μέχρι την ημερομηνία που ο υπόχρεος υποβάλλει εκπρόθεσμα τη δήλωση αυτή και καταβάλλει το φόρο που προκύπτει από αυτήν.

4. Με τις διατάξεις της παραγράφου 4 ορίζεται ότι, σε περίπτωση κατά την οποία ο υπόχρεος δεν υποβάλλει ή υποβάλλει ανακριβή ή εκπρόθεσμη εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α., εφαρμόζονται αναλόγως τα προαναφερθέντα στις παραπάνω παραγράφους, προκειμένου να υπολογισθεί ο πρόσθετος φόρος που οφείλεται από τον υπόχρεο.

Ανάλογη εφαρμογή των προαναφερθέντων στις προηγούμενες παραγράφους γίνεται επίσης και σε περίπτωση κατά την οποία ο υπόχρεος δεν υποβάλλει ή υποβάλλει ανακριβή ή εκπρόθεσμη δήλωση αποθεμάτων μετάταξης που προβλέπεται από τις διατάξεις της παραγράφου 11 του άρθρου 32 και της παραγράφου 12 του άρθρου 33 του Ν.1642/1986, εφόσον από τη μετάταξη του υπόχρεου προκύπτει φόρος για καταβολή στο δημόσιο.

Διευκρινίζεται ότι, τα ανωτέρω δεν εφαρμόζονται σε περίπτωση κατά την οποία ο υπόχρεος υποβάλλει εμπρόθεσμη εκκαθαριστική δήλωση, προκειμένου να αποδοσει στο δημόσιο τον οφειλόμενο από αυτόν φόρο που προκύπτει από υποχρέωση διακανονισμού του φόρου που εξέπεσε η επιχείρηση, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 26 του Ν.1642/1986 και ο οποίος προκύπτει με βάση τους πίνακες ΣΤ', Ζ', Η' και Θ' της εκκαθαριστικής δήλωσης. Εδώ πρέπει να διευκρινισθεί ότι, για τυχόν διαφορά φόρου που προκύπτει για καταβολή, με βάση τον πίνακα Δ' της εκκαθαριστικής δήλωσης, λόγω μη υποβολής ή ανακριβούς υποβολής της περιοδικής δήλωσης συγκεκριμένης φορολογικής περιόδου, θα επιβληθεί ο πρόσθετος φόρος της παραγράφου 3 του άρθρου 47, δηλαδή 5% κατά μήνα καθυστέρησης. Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση που σε κάποια φορολογική περίοδο υποβλήθηκε ανακριβής δήλωση, με αποτέλεσμα να καταβληθεί μειωμένος φόρος και σε επόμενη φορολογική περίοδο καταβάλλεται επιπλέον η διαφορά αυτή.

Αντίθετα, επιβάλλεται ο πρόσθετος φόρος που προβλέπεται από τις προηγούμενες παραγράφους 1 έως 3, σε κάθε περίπτωση για ποσό φόρου τα οποία έχει υποχρέωση να διακανονήσει με την εκκαθαριστική δήλωση της διαχειριστικής περιόδου που προκύπτει ο διακανονισμός, εφόσον ο υπόχρεος δεν υποβάλλει ή υποβάλλει ανακριβή ή εκπρόθεσμη εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. Επίσης, όπως αναφέρουμε και πιο πάνω, οι παραπάνω διατάξεις εφαρμόζονται και για ποσό φόρου που τυχόν προκύπτει

για καταβολή, βάσει του πίνακα Δ' της εκκαθαριστικής δήλωσης.

5. Με τις διατάξεις της παραγράφου 5 ορίζονται τα πρόστιμα για παραβάσεις που σχετίζονται με την εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α., ως εξής:

- για εκπρόθεσμη υποβολή της εκκαθαρ. δήλωσης, πρόστιμο δρχ. 30.000,
- για ανακρίβεια του περιεχομένου της εκκαθαρ. δήλωσης, πρόστιμο δρχ. 100.000
- για παράλειψη υποβολής της εκκαθαρ. δήλωσης, πρόστιμο δρχ. 150.000.

Σημειώνεται ότι, όπως ορίζεται με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 42 του Ν.1642/1986, σε περίπτωση διοικητικής επίλυσης της διαφοράς ή δικαστικού συμβιβασμού, τα παραπάνω πρόστιμα μειώνονται στο ήμισυ (1/2). Τονίζεται επίσης ότι, σε περίπτωση μη υποβολής ή ανακριβούς υποβολής προσωρινής ή εκκαθαριστικής δήλωσης Φ.Π.Α., ο πρόσθετος φόρος επιβάλλεται από τον προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. με την πράξη προσδιορισμού του φόρου. Αντίθετα, με ιδιαίτερη αιτιολογημένη πράξη του προϊσταμένου της ίδιας Δ.Ο.Υ., επιβάλλεται το κατά περίπτωση πρόστιμο.

Επισημαίνεται ότι, σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής της περιοδικής ή της εκκαθαριστικής δήλωσης Φ.Π.Α., ο πρόσθετος φόρος καταλογίζεται από τον προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. και καταβάλλεται με την ίδια τη δήλωση, ενώ το πρόστιμο επιβάλλεται πάντα με ιδιαίτερη πράξη, μετά από σχετική σύντομη έκθεση ελέγχου.

6. Τέλος, με τις διατάξεις της παραγράφου 6 ορίζεται ότι, προκειμένου να επιβληθεί ο πρόσθετος φόρος και τα πρόστιμα που προβλέπονται από το ίδιο άρθρο (47) και το άρθρο 48, αρκεί η τυπική διαπίστωση της φορολογικής παράβασης, χωρίς να ερευνάται η ύπαρξη δόλου ή αμέλειας εκ μέρους του υπόχρεου στο φόρο.

Άρθρο 48

Άλλα πρόστιμα

Με τις διατάξεις της παραγράφου 21 του άρθρου 11 του νόμου 2386/1996, που ισχύουν από τη δημοσίευσή του στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (7.3.1996), αντικαταστάθηκε το [άρθρο 48](#) του Ν.1642/1986.

Η αντικατάσταση αυτή έγινε με σκοπό την αποτελεσματικότερη καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, αφού τα επιβαλλόμενα πρόστιμα κατανέμονται ορθολογικότερα και ανάλογα με τη διαπιστούμενη από τον έλεγχο παράβαση. Ειδικότερα, με τις διατάξεις του άρθρου αυτού προβλέπονται τα εξής:

1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 ορίζεται ότι επιβάλλεται αυτοτελές πρόστιμο για κάθε παράβαση που διαπράττουν τα πρόσωπα που παραβαίνουν τις διατάξεις του Ν.1642/1986, το οποίο κυμαίνεται από 20.000 δρχ. μέχρι 400.000 δρχ., ανάλογα με το μέγεθος της διαπραττόμενης παράβασης, η οποία εκτιμάται αντικειμενικά από τον προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Το παραπάνω πρόστιμο δεν επιβάλλεται για παραβάσεις του υπόχρεου στο φόρο, που σχετίζονται με την υποβολή της περιοδικής και εκκαθαριστικής δήλωσης Φ.Π.Α., εφόσον με τις δηλώσεις αυτές προκύπτει φόρος για καταβολή, δεδομένου ότι, οι σχετικές με τις δηλώσεις αυτές κυρώσεις προβλέπονται από τις διατάξεις των παραγράφων 1 έως και 5 του άρθρου 47, κατά

περίπτωση.

Εδώ πρέπει να σημειωθεί ότι το πρόστιμο της παραγράφου αυτής επιβάλλεται και για τις αρχικές μηδενικές ή πιστωτικές περιοδικές και εκκαθαριστικές δηλώσεις που υποβάλλονται εκπρόθεσμα μετά την έναρξη ισχύος των εν λόγω διατάξεων (7.3.1996).

Επομένως, οι διατάξεις της παραγράφου αυτής εφαρμόζονται για δηλώσεις, η προθεσμία υποβολής των οποίων λήγει μετά την ίδια ως άνω ημερομηνία και με την προϋπόθεση ότι από τις δηλώσεις αυτές δεν προκύπτει φόρος για καταβολή. Διευκρινίζεται ακόμη ότι, οι διατάξεις της ως άνω παραγράφου εφαρμόζονται, με τις παραπάνω προϋποθέσεις επί αρχικών και όχι επί συμπληρωματικών ή τροποποιητικών δηλώσεων, ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσης της παρατυπίας. Επομένως, το πρόστιμο της παραγράφου αυτής θα επιβάλλεται μόνο στις αρχικές πιστωτικές ή μηδενικές (περιοδικές ή εκκαθαριστικές) δηλώσεις που υποβάλλονται εκπρόθεσμα και όχι στις συμπληρωματικές ή τροποποιητικές αυτών, έστω και αν το αποτέλεσμα αυτών εξακολουθεί να είναι πιστωτικό ή μηδενικό. Επισημαίνεται ότι, αν μετά από έλεγχο ή την υποβολή τροποποιητικής ή συμπληρωματικής δήλωσης, περιοδικής ή εκκαθαριστικής, επέρχεται διαφοροποίηση του αρχικού πιστωτικού υπολοίπου, με αποτέλεσμα αυτό να μετατρέπεται σε χρεωστικό, στην περίπτωση αυτή θα έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 47 και όχι της παραγράφου 1 του άρθρου 48.

2. Με τις νέες διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 48 ορίζεται η επιβολή ειδικού πενταπλάσιου προστίμου στη διαφορά του φόρου που προκύπτει ύστερα από έλεγχο, προσωρινό, μερικό ή τακτικό, εφόσον διαπιστωθεί ότι ο φόρος δεν καταβλήθηκε ή συμψηφίστηκε ή επιστράφηκε στον υποκείμενο, κατά τα ειδικότερα αναφερόμενα στις παρακάτω περιπτώσεις α' και β'.

α) Σύμφωνα με την περίπτωση α' της παραγράφου 2 του άρθρου 48, επιβάλλεται το ειδικό πενταπλάσιο πρόστιμο όταν διαπιστωθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο εξέπεσε ή έλαβε επιστροφή φόρου, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία και εφόσον το ποσό του διαφυγόντος την πληρωμή φόρου, σε μία ή περισσότερες φορολογικές περιόδους ή στη διαχειριστική περίοδο, είναι ποσό μεγαλύτερο των 100.000 δρχ.

Κατά συνέπεια των ανωτέρω, επιβάλλεται πενταπλάσιο πρόστιμο όχι μόνο στην περίπτωση που ο εκπεσθείς ή επιστραφείς φόρος συνολικά ξεπερνά τις 100.000 δρχ., σε κάθε φορολογική ή διαχειριστική περίοδο, αλλά και στις περιπτώσεις στις οποίες ο φόρος αυτός, σε μία ή περισσότερες φορολογικές περιόδους, είναι μεν μικρότερος των 100.000 δρχ., αλλά αθροιζόμενος, συνολικά μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο, υπερβαίνει το ποσό των 100.000 δρχ.

Παράδειγμα: Εστω ότι ο έλεγχος διαπιστώνει ότι ο υποκείμενος Α στις φορολογικές περιόδους των μηνών Απριλίου, Ιουνίου και Νοεμβρίου εξέπεσε ή έλαβε επιστροφή Φ.Π.Α., με βάση πλαστά στοιχεία που εξέδωσε ο προμηθευτής του, ως εξής:

- α) φορολογική περίοδος Απριλίου, τιμολόγιο Νο 5, 40.000 δρχ. Φ.Π.Α.
- β) φορολογική περίοδος Ιουνίου, τιμολόγιο Νο 7, 50.000 δρχ. Φ.Π.Α.
- γ) Φορολογική περίοδος Νοεμβρίου, τιμολόγιο Νο 10, 30.000 δρχ. Φ.Π.Α.

σύνολο 120.000 δρχ. Φ.Π.Α.

Στην περίπτωση του παραδείγματός μας, επιβάλλεται, πέραν του κύριου φόρου και της προσαύξησης, πενταπλάσιο ειδικό πρόστιμο, ήτοι 600.000 δρχ. (120.000 X 5), επειδή ο υποκείμενος Α διενήργησε έκπτωση του φόρου ή του επιστράφηκε φόρος 120.000 δρχ. συνολικά, με βάση τα παραπάνω πλαστά τιμολόγια που εκδόθηκαν από τον προμηθευτή του, στις παραπάνω φορολογικές περιόδους και των οποίων ο φόρος αθροιζόμενος ξεπερνά το ποσό των 100.000 δρχ. Τονίζεται ότι στις διατάξεις της περίπτωσης αυτής, περί επιβολής πενταπλασίου προστίμου, δεν υπάγεται μόνο ο λήπτης πλαστών, εικονικών ή νοθευμένων φορολογικών στοιχείων, αλλά και ο εκδότης αυτών, εφόσον δεν έχει συμπεριλάβει στις δηλώσεις Φ.Π.Α. και δεν έχει αποδώσει στο δημόσιο το Φ.Π.Α. των στοιχείων αυτών, μέχρι την ημερομηνία έκδοσης της εντολής ελέγχου. Υπενθυμίζεται ότι, για το ως άνω πενταπλάσιο πρόστιμο δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 42 του Ν.1642/1986, δηλαδή δεν χωρεί γι' αυτό το πρόστιμο συμβιβασμός, σύμφωνα με το δεύτερο εδάφιο της περίπτ. α' της παραγρ. 2 του ίδιου άρθρου (48).

β) Επίσης, σύμφωνα με την περίπτωση β' της παραγρ. 2 του άρθρου 48 μετά από έλεγχο (προσωρινό ή τακτικό) επιβάλλεται ειδικό πενταπλάσιο πρόστιμο, εφόσον διαπιστωθεί ότι, ο υποκείμενος δεν απέδωσε στο δημόσιο τον οφειλόμενο από αυτόν φόρο, λόγω οποιασδήποτε άλλης μη νόμιμης ενέργειάς του, η οποία όμως δεν έχει σχέση με πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία (π.χ. διαπίστωση μη καταβολής του φόρου μέχρι την ημερομηνία έκδοσης της εντολής ελέγχου, διενέργεια έκπτωσης φόρου τον οποίο δεν δικαιούται, εσφαλμένη άθροιση του φόρου των εισροών ή εκροών κ.λπ.) και εφόσον το ποσό του φόρου αυτού σε μία ή περισσότερες φορολογικές περιόδους ή στην ίδια διαχειριστική περίοδο υπερβαίνει συνολικά τις 100.000 δρχ.

Τονίζεται ότι, για το εν λόγω πενταπλάσιο πρόστιμο, το οποίο επιβάλλεται στον υποκείμενο λόγω οποιασδήποτε άλλης μη νόμιμης ενέργειάς του, εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 42 του Ν.1642/1986, δηλαδή χωρεί στην περίπτωση αυτή συμβιβασμός.

Τέλος, τονίζεται ότι, το πενταπλάσιο πρόστιμο γενικά, του άρθρου 48 του Ν.1642/1986, επιβάλλεται σε κάθε περίπτωση που, κατά την ημερομηνία έκδοσης της εντολής ελέγχου από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., δεν έχουν υποβληθεί ή έχουν υποβληθεί από τον υποκείμενο ανακριβείς δηλώσεις Φ.Π.Α. και ανεξάρτητα από το γεγονός αν μετά την ημερομηνία αυτή ο υποκείμενος υποβάλλει εκπρόθεσμη αρχική ή συμπληρωματική, περιοδική ή εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α., προκειμένου να αποδώσει με ακρίβεια τον οφειλόμενο φόρο.

Εδώ πρέπει να διευκρινισθεί ότι, ως "εντολή ελέγχου" μετά την έκδοση της οποίας επιβάλλεται, σε κάθε περίπτωση, το προβλεπόμενο πενταπλάσιο πρόστιμο του άρθρου 48, λαμβάνεται μόνο η εξατομικευση εντολής ελέγχου (προσωρινού ή μερικού ή τακτικού ελέγχου) και όχι εντολή ελέγχου που αφορά γενικά αόριστο έλεγχο επιχειρήσεων, όπως συμβαίνει με τους γενικούς ελέγχους που πραγματοποιούν προληπτικά η Υ.Π.Ε.Δ.Α. (το Σ.Δ.Ο.Ε.), τα συνεργεία προληπτικού ελέγχου κ.λπ. Επισημαίνεται ότι, στις διατάξεις της περίπτωσης αυτής δεν υπάγεται ο υποκείμενος στο φόρο λήπτης εικονικών, πλαστών ή νοθευμένων φορολογικών στοιχείων, ο οποίος περιέλαβε στις δηλώσεις Φ.Π.Α., καθώς και ο εκδότης που δεν

περιέλαβε τα εν λόγω στοιχεία στις δηλώσεις του, προκειμένου να αποφύγει την ακριβή απόδοση του φόρου. Στην περίπτωση αυτή, εφαρμόζονται οι διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 2 του άρθρου 48 και το πενταπλάσιο πρόστιμο δεν επιδέχεται συμβιβασμό κατά τη διοικητική επίλυση της διαφοράς.

3. Σύμφωνα με τα παραπάνω και για τη σωστή και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 48 του Ν.1642/1986, όπως ισχύει και ειδικότερα:

- Σε κάθε περίπτωση μη συμμόρφωσης προς τις υποχρεώσεις των άρθρων 29, παράγρ. 1, 4, 5 και 6, 30 και 31, παράγρ. 1, 4, 6 και 7, εκτός αυτών που σχετίζονται με περιοδικές και εκκαθαριστικές δηλώσεις Φ.Π.Α., εφόσον προκύπτει φόρος για καταβολή, ποσού μεγαλύτερου των χιλίων δραχμών.

- Σε κάθε περίπτωση που, μετά από έλεγχο, διαπιστωθεί ανακρίβεια των υποβαλλομένων δηλώσεων, εφόσον εκ της ανακρίβειας αυτής προκύπτει πιστωτικό υπόλοιπο ή χρεωστικό κάτω των χιλίων δραχμών.

- Σε κάθε άλλη περίπτωση που ο υποκείμενος στο φόρο δεν εκπληρεί τις, υπό των κατ' ιδία διατάξεων, επιβαλλόμενες υποχρεώσεις, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασής του. Επί αλλοδαπών ο καταλογισμός γίνεται στον αντιπρόσωπό του που έχει υποχρέωση να ορίσει στην Ελλάδα και εφόσον δεν υπάρχει αντιπρόσωπος και ο υπόχρεος είναι εγκατεστημένος σε άλλο κράτος - μέλος, ο καταλογισμός μπορεί να γίνει άμεσα στον υπόχρεο, σύμφωνα με την Οδηγία ΕΟΚ 76/308, όπως συμπληρώθηκε και ισχύει με την 79/1071 όμοια.

Τονίζεται ότι, όπως αναφέρθηκε και παραπάνω, δεν επιβάλλεται το πρόστιμο της παραγράφου 1 του άρθρου 48 σε περίπτωση εκπρόθεσμης συμπληρωματικής ή τροποποιητικής δήλωσης, ανεξάρτητα από το προκύπτον από αυτήν αποτέλεσμα.

β) Σχετικά με το ειδικό πρόστιμο της παραγράφου 2 του άρθρου 48, διευκρινίζεται ότι:

- Επιβάλλεται πάντοτε μετά από τη διενέργεια οποιουδήποτε φορολογικού ελέγχου (προσωρινού, τακτικού, μερικού ή ολικού), ανεξάρτητα από την τυχόν υποβολή εκπρόθεσμης, αρχικής τροποποιητικής ή συμπληρωματικής δήλωσης που θα γίνει μετά την έκδοση της σχετικής εντολής ελέγχου.

- Βάση επιβολής του ειδικού πενταπλάσιου προστίμου αποτελεί το ποσό φόρου που ο υποκείμενος επωφελήθηκε με την πραγματοποίηση έκπτωσης ή επιστροφής φόρου που του έγινε, με βάση πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία που έλαβε, καθώς και σε περίπτωση που δεν απέδωσε στο δημόσιο το νόμιμο οφειλόμενο ποσό φόρου, ανεξάρτητα από την αιτία της μη απόδοσής του, π.χ. λόγω μη διενέργειας Pro rata ή διακανονισμού, μη υποβολής δήλωσης, λόγω λογιστικών διαφορών κ.λπ.

Εδώ πρέπει να επισημάνουμε ότι, το πρόστιμο της παραγράφου 2 του άρθρου 48 δεν επιβάλλεται στην περίπτωση κατά την οποία ο υποκείμενος, καίτοι έχει καταχωρήσει πλαστά ή εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία που έχει λάβει, στα τηρούμενα από αυτόν βιβλία του Κ.Β.Σ. και έχει καταχωρήσει τον αναλογούντα στην αξία αυτών Φ.Π.Α., εντούτοις από την καταχώρηση αυτή δεν επηρεάζεται ο προς απόδοση

φόρος, αλλά προσαυξάνεται ισόποσα το ήδη πιστωτικό του υπόλοιπο Φ.Π.Α. Στην περίπτωση αυτή, ο καταλογισμός του προστίμου θα γίνει μετά την αναπροσαρμογή του πιστωτικού υπολοίπου, που θα γίνει μετά από έλεγχο των περιοδικών δηλώσεων των επόμενων φορολογικών περιόδων και σε όποια επόμενη φορολογική περίοδο προκύψει χρεωστικό υπόλοιπο, συνεπεία της απόρριψης του ποσού του φόρου των πλαστών ή εικονικών στοιχείων, θα εφαρμόζονται, για το ποσό αυτό, οι διατάξεις των άρθρων 47 και 48 παράγραφος 2.

Εξυπακούεται ότι, για τον υπολογισμό του χρεωστικού υπολοίπου επί του οποίου θα έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των άρθρων 47 και 48, θα τύχουν εφαρμογής οι οδηγίες που έχουν δοθεί με την Δ.Υ.Ο. 1071252/5076/ΠΟΛ.1166/30.7.1991 για τον υπολογισμό του ποσού που παραγράφεται.

Τονίζεται επίσης ότι, η διενέργεια έκπτωσης ή επιστροφής Φ.Π.Α. με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, δεν αναγνωρίζεται για τον αποδέκτη ως νόμιμη άσκηση δικαιώματος, ενώ ο εκδότης των στοιχείων αυτών οφείλει να αποδώσει στο δημόσιο τον αναγραφόμενο σ' αυτά Φ.Π.Α.

Επισημαίνεται πάντως ότι, εφόσον η αρχική εντολή δεν καλύπτει τις ανάγκες του ελέγχου, των παραπάνω περιπτώσεων θα πρέπει να δίνεται άμεσα συμπληρωματική εντολή ελέγχου, προκειμένου να διενεργηθεί και ο έλεγχος (προσωρινός ή τακτικός) των επόμενων φορολογικών περιόδων, για την άμεση βεβαίωση του εν λόγω ποσού, σύμφωνα με τις παραπάνω διατάξεις, δεδομένου ότι, σε περίπτωση διακοπής του ελέγχου, ο υποκείμενος ενδέχεται να υποβάλει τροποποιητική δήλωση και να καταβάλει μόνο τον κύριο φόρο και την προσαύξηση, χωρίς άλλη οικονομική επιβάρυνση. Επ' ευκαιρίας, διευκρινίζουμε ότι, η πρακτική που ακολουθείται από ορισμένες Δ.Ο.Υ. να βεβαιώνουν και να απαιτούν την καταβολή του μέρους εκείνου του πιστωτικού υπολοίπου που δεν αναγνωριζόταν από τον έλεγχο, παρέχοντας παράλληλα το δικαίωμα έκπτωσής του, δεν θα εφαρμόζεται του λοιπού, μετά την παραπάνω λύση. Επομένως, δεν θα πρέπει να γίνεται άμεση βεβαίωση και καταβολή των τυχόν διαφορών που προκύπτουν με βάση τον έλεγχο, εφόσον και μετά τον έλεγχο εξακολουθεί να παραμένει πιστωτικό υπόλοιπο, για συμψηφισμό του οποίου γίνεται μεταφορά σε επόμενες περιόδους. Στην περίπτωση αυτή, θα γίνεται, όπως αναφέρουμε και παραπάνω, άμεση αναμόρφωση του υπολοίπου των περιοδικών δηλώσεων της επόμενης χρονικής ή διαχειριστικής περιόδου, με βάση τα οριστικά στοιχεία του ελέγχου και άμεση βεβαίωση της χρεωστικής διαφοράς που θα προκύψει στις επόμενες περιόδους, με όλες τις οικονομικές, διοικητικές και ποινικές κυρώσεις, όπου συντρέχει περίπτωση.

Άρθρο 50

Ποινικές και Διοικητικές κυρώσεις

Με τις διατάξεις της παραγράφου 22 του άρθρου 11 του νόμου 2386/1996, που ισχύουν από 7.3.1996, αντικαταστάθηκε το άρθρο 50 του Ν.1642/1986.

1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού ρυθμίζεται, κατά τρόπο πάγιο, η επιβολή και για το Φ.Π.Α. ανάλογα των ποινικών και διοικητικών κυρώσεων με αυτές που προβλέπονται κάθε φορά από τις ισχύουσες διατάξεις για τη φοροδιαφυγή, στις οποίες και γίνεται σχετική παραπομπή των άρθρων 88 μέχρι 92 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος Ν.[2238/1994](#) (ΦΕΚ 151 Α').

Ειδικότερα, η μη υποβολή των δηλώσεων που προβλέπονται από τις διατάξεις των άρθρων 29 παράγραφος 4 περίπτωση γ' και 31, ήτοι δηλώσεων μεταβίβασης ακινήτων που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 6 του Ν.1642/1986 (οι διατάξεις αυτές τελούν υπό αναστολή) και περιοδικών ή εκκαθαριστικών δηλώσεων Φ.Π.Α. ή μη

απόδοση του οφειλόμενου Φ.Π.Α. από πρόσωπα που είναι υπόχρεα, όπως προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 28 του Ν.1642/1986, συνεπάγεται την επιβολή σε βάρος τους των ποινικών και διοικητικών κυρώσεων που προβλέπονται από τις περί φοροδιαφυγής διατάξεις των άρθρων 88 μέχρι 97 του Ν.[2238/1994](#) (ΦΕΚ 151 Α'),

όπως αυτές ισχύουν κάθε φορά.

Επισημαίνεται ότι, οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζονται για υποχρεώσεις που γεννώνται από πράξεις των οποίων η προθεσμία υποβολής της οικείας δήλωσης λήγει μετά την έναρξη εφαρμογής των διατάξεων του Ν.[2214/1994](#), ήτοι μετά την 9.5.1994.

2. Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 50 ορίζεται ότι, οι παραπάνω αναφερόμενες κυρώσεις επιβάλλονται ανεξάρτητα από την επιβολή των πρόσθετων φόρων και προστίμων που προβλέπονται από τις διατάξεις του Ν.1642/1986, όπως ισχύει.

Άρθρο 51

Αδικήματα φοροδιαφυγής

Με τις διατάξεις της παραγράφου 23 του άρθρου 11 του Ν.2386/1996, που ισχύουν από 7.3.1996, αντικαταστάθηκε το άρθρο 51 του Ν.1642/1986.

Με τις νέες διατάξεις του άρθρου αυτού, οριοθετούνται και προσαρμόζονται τα αδικήματα φοροδιαφυγής σχετικά με το Φ.Π.Α. στις διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος του Ν.[2238/1994](#) (ΦΕΚ 151 Α'), προκειμένου να επιβάλλονται και οι ανάλογες κυρώσεις και να εφαρμόζονται οι εκάστοτε ισχύουσες περί φοροδιαφυγής διατάξεις.

Ειδικότερα, για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 93 μέχρι και 97 του Ν.[2238/1994](#) (ΦΕΚ 151 Α'), αδικήματα φοροδιαφυγής διαπράττει ο υπόχρεος στο φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν.1642/1986, όταν:

α) Δεν υποβάλλει τις δηλώσεις που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 29 παράγραφος 4 περίπτωση γ', δηλαδή δεν υποβάλλει (όταν υπαχθούν τα ακίνητα Φ.Π.Α.) δήλωση και να καταβάλει το φόρο στις περιπτώσεις μεταβίβασης ακινήτου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 6 του Ν.1642/1986 και 31, ήτοι δηλώσεων του άρθρου 6 του Ν.1642/1986, περιοδικές ή εκκαθαριστικές δηλώσεις Φ.Π.Α. ή υποβάλλει εκπρόθεσμες ή ανακριβείς δηλώσεις των περιπτώσεων αυτών, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις των ιδίων άρθρων.

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

γ) Δεν εκδίδει το ειδικό στοιχείο της παραγράφου 6 του άρθρου 33, με το οποίο οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος παραδίδουν προϊόντα παραγωγής τους από δικό τους κατάστημα ή πραγματοποιούν εξαγωγές ή παραδόσεις προϊόντων παραγωγής τους

προς άλλο κράτος - μέλος και

δ) Ο εγκατεστημένος εκτός του εσωτερικού της χώρας υποκείμενος στο φόρο, καταλαμβάνεται να πωλεί αγαθά στο εσωτερικό της χώρας, χωρίς να διαθέτει στην Ελλάδα ΑΦΜ/ΦΠΑ και χωρίς να εκδίδει τα προβλεπόμενα από τις οικείες διατάξεις του Κ.Β.Σ. φορολογικά στοιχεία.

Άρθρο 52

Παραγραφή (παράγρ. 1, 2, περίπτ. πρώτη και παράγρ. 4)

Με τις διατάξεις της παραγράφου 24 του άρθρου 11 του Ν.2386/1996, που ισχύουν από 1.1.1995, σύμφωνα με την παράγραφο 25 του ίδιου άρθρου και νόμου, αντικαταστάθηκε η παράγραφος 1 και η πρώτη περίοδος του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 2 του [άρθρου 52](#).

Με τις νέες διατάξεις ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου να κοινοποιεί πράξεις για την επιβολή Φ.Π.Α., περιορίζεται από 10 χρόνια σε 5. Σκοπός της διάταξης αυτής είναι η εναρμόνιση των περί παραγραφής διατάξεων του Ν.1642/1986 με τις διατάξεις Φορολογίας Εισοδήματος Ν.[2238/1994](#) (ΦΕΚ 151 Α').

1. Ειδικότερα, με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 52 του Ν.1642/1986 ορίζεται ότι η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 39 και 49 του ίδιου νόμου (Ν.1642/1986) δεν μπορεί να γίνει ύστερα από την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία, για την επίδοση της εκκαθαριστικής δήλωσης, προκειμένου για πράξη του άρθρου 39 ή από το τέλος της επόμενης διαχειριστικής περιόδου από εκείνη που αφορά η παράβαση, προκειμένου για πράξη του άρθρου 49. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του δημοσίου για την επιβολή του φόρου και των προστίμων.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του ίδιου ως άνω άρθρου και νόμου ορίζεται ότι, κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου, μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον:

- α) δεν υποβλήθηκε περιοδική ή εκκαθαριστική δήλωση,
- β) η μη άσκηση του δικαιώματος του δημοσίου για την επιβολή του φόρου, εν όλω ή εν μέρει, οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεση του υπόχρεου στο φόρο και σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου και
- γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 39.

2. Με την παράγραφο 25 του άρθρου 11 του Ν.2386/1996 ορίζεται ότι ο χρόνος έναρξης ισχύος των διατάξεων της προηγούμενης παραγράφου είναι η 1.1.1995, δηλαδή για πράξεις που πραγματοποιήθηκαν από 1.1.1995 και εφεξής. Με την ευκαιρία, διευκρινίζεται ότι η εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. έτους 1995, που υποβάλλεται εντός του έτους 1996, παραγράφεται στις 31.12.2001, μαζί με την εκκαθαριστική δήλωση του έτους 1990, ενώ η εκκαθαριστική δήλωση του έτους 1994, που υποβάλλεται μέσα στο έτος 1995, παραγράφεται στις 31.12.2005.

3. Με την παράγραφο 26 του άρθρου 11 του Ν.2386/1996, που ισχύει από 7.3.1996, προστέθηκε παράγραφος 4 στο άρθρο 52 του Ν.1642/1986.

Με τις νέες διατάξεις της παραγράφου αυτής, που έχουν ερμηνευτικό χαρακτήρα, δίδεται λύση σε προβλήματα και αμφισβητήσεις που τυχόν θα προκύψουν, όσον αφορά τον ακριβή χρόνο παραγραφής των χρεών που βεβαιώνονται σε βάρος των υπόχρεων, κατ' εφαρμογή των σχετικών διατάξεων του Ν.Δ.321/1969, για παραβάσεις των διατάξεων του Ν.1642/1986, δεδομένου ότι δεν ορίζεται ρητά ο χρόνος αυτός από τις διατάξεις αυτού του νόμου.

Επειδή ο Φ.Π.Α. εισπράττεται από τρίτους για λογαριασμό του δημοσίου, ως επιρριπτόμενος φόρος, κρίθηκε σκόπιμο να προσδιορισθεί ρητά ο χρόνος παραγραφής των βεβαιωθέντων και βεβαιουμένων χρεών που προέρχονται από την παραπάνω αιτία (παραβάσεις διατάξεων του Ν.1642/1986).

Ετσι, σύμφωνα με τις διατάξεις της ως άνω παραγράφου, ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για είσπραξη βεβαιωθέντων ή βεβαιουμένων οφειλών που απορρέουν από την εφαρμογή των διατάξεων του Ν.1642/1986, λ.χ. πρόστιμα, προσαυξήσεις, κύριος φόρος κ.τ.λ., είναι 10 χρόνια από τη λήξη του οικονομικού έτους μέσα στο οποίο αυτά κατέστησαν ληξιπρόθεσμα. Η ρύθμιση αυτή έγινε σε 10 έτη, προκειμένου να γίνει εναρμόνιση με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 87 του Ν.321/1969 (Κώδικα Δημοσίου Λογιστικού).

Άρθρο 56

Εκπτώση φόρου για αποθέματα εμπορεύσιμων αγαθών (παράγρ. 8)

Με την παρ. 39 του άρθρου 11 του Ν.2386/1996, που ισχύει από 1.1.1995, αντικαταστάθηκε η [παράγρ. 8 του άρθρου 56](#) του Ν.1642/1986, όπως ισχύει και επαναφέρθηκαν τα δύο τελευταία εδάφια (δεύτερο και τρίτο) της παρ. 8 του άρθρου 56 του Ν.1642/1986, όπως αυτά είχαν τεθεί με την παρ. 21 του άρθρου 4 του Ν.[1676/1986](#) και τα οποία, εκ παραδρομής, παραλήφθηκαν με την προηγούμενη αντικατάσταση της διάταξης αυτής με την παρ. 7 του άρθρου 7 του Ν.2275/1994 (ΦΕΚ 238 Α').

Υπενθυμίζεται ότι, με την παρ. 8 του άρθρου 56 ρυθμίζεται το θέμα της υπαγωγής σε Φ.Π.Α. των εργολαβικών προσυμφώνων ανέγερσης οικοδομών με το σύστημα της αντιπαροχής που συντάχθηκαν μετά την 21.8.1986, εφόσον η σχετική οικοδομική άδεια θα εκδοθεί μετά την 1.1.1997.

Ο φόρος που αναλογεί στην αξία του εργολαβικού προσυμφώνου καταβάλλεται με δήλωση του εργολάβου πριν την έκδοση της οικοδομικής άδειας, σύμφωνα με τη διάταξη της περ. γ' της παρ. 4 του άρθρου 29 του Ν.1642/1986, όπως ισχύει. Με τις ίδιες διατάξεις ορίζεται ότι, εφόσον ο εργολάβος έχει καταβάλλει τέλος χαρτοσήμου (3% πλέον 20% εισφορά ΟΓΑ) στην αξία του εργολαβικού προσυμφώνου που έχει συντάξει πριν από την 1.1.1997, του παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του τέλους αυτού από το Φ.Π.Α. που αναλογεί στην αξία των κτισμάτων, όπως αυτή προσδιορίζεται με τις διατάξεις της περ. δ' της παρ. 2 του άρθρου 15 του Ν.1642/1986.

Άρθρο 58α

Εννοιολογικές προσαρμογές

Με την παράγρ. 40 του άρθρου 11 του Ν.2386/1996 προστέθηκε νέα παρ. 5 στο άρθρο 58α του Ν.1642/1986, όπως ισχύει.

Με την παράγραφο αυτή γίνονται εννοιολογικές προσαρμογές στο Ν.1642/1986.

Ετσι, όπου αναφέρεται "προσωρινή δήλωση" ή "περιοδική εκκαθάριση", νοείται η

"περιοδική δήλωση", δεδομένου ότι από 1.1.1996, για την απλοποίηση των διαδικασιών, τη διευκόλυνση των φορολογουμένων και τις ανάγκες εφαρμογής του "TAXIS", καταργείται η προσωρινή δήλωση και η περιοδική εκκαθάριση Φ.Π.Α. και αντικαθίσταται από την "περιοδική δήλωση".

Λοιπές διατάξεις

Με την παράγραφο 41 του άρθρου 11 του Ν.2386/1996 ορίζεται η έναρξη ισχύος των παραγράφων 32 έως 40 του ίδιου άρθρου από 1.1.1996, εκτός των παραγρ. 38 (άρθρο 36α, παρ. 10 τελευτ. εδάφιο) και 39 (άρθρο 58, παρ. 8), που αρχίζει από 1.1.1995.

Παράρτημα ΙΙΙ

1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 13 του άρθρου 4 του Ν.[2390/1996](#) (ΦΕΚ 54/Α') σκοπείται, αφενός μεν η εναρμόνιση του Κεφαλαίου Α - ΑΓΑΘΑ του [Παραρτήματος ΙΙΙ](#) - ΑΓΑΘΑ ΚΑΙ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΠΟΥ ΥΠΑΓΟΝΤΑΙ ΣΕ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗ Φ.Π.Α. 8%, του Ν.1642/1986, όπως ισχύει, στη νέα Συνδυασμένη Ονοματολογία της Ευρωπαϊκής Ένωσης που εφαρμόζεται από 1.1.1996 (Κανονισμός ΕΚ αριθμ. 2448/1995 της Επιτροπής της 10ης Οκτωβρίου 1995, ΕΕ L 259/1995), με συντελεστή Φ.Π.Α., αφετέρου δε εναρμονίζεται το εν λόγω Παράρτημα προς τις διατάξεις της 6ης Οδηγίας Φ.Π.Α. ([77/388/ΕΟΚ](#)), σύμφωνα με τις συμβατικές δεσμεύσεις της χώρας.

Ειδικότερα:

α) Με την αντικατάσταση της πρώτης πρότασης του Παραρτήματος αυτού γίνεται ρητή παραπομπή στη Συνδυασμένη Ονοματολογία του έτους 1996, με στόχο τη διευκόλυνση τόσο των συναλλασσομένων με τις Φορολογικές Αρχές, όσο και των ίδιων των Φορολογικών Αρχών, για τον ορθό προσδιορισμό του συντελεστή Φ.Π.Α. των αγαθών, αφού η αναζήτηση της φορολογικής επιβάρυνσης των αγαθών με Φ.Π.Α. θα γίνεται πλέον σύμφωνα με τη νέα και όχι σύμφωνα με την παλιά ονοματολογία.

β) Με την αντικατάσταση της παραγράφου 16 του εν λόγω Παραρτήματος προσαρμόζεται απλά το περιεχόμενο της κλάσης στη νέα παράγραφο, χωρίς καμία επίπτωση στον αναλογούντα συντελεστή Φ.Π.Α., αφού όλα τα είδη που περιγράφονται στην παράγραφο αυτή με συντελεστή Φ.Π.Α. 8% επιβαρύνονταν και στο παρελθόν με τον ίδιο συντελεστή.

γ) Με την αντικατάσταση της παραγράφου 29 του εν λόγω Παραρτήματος διευκρινίζεται ότι, ορισμένα αλκοολούχα παρασκευάσματα που χρησιμοποιούνται στην παρασκευή ποτών επιβαρύνονται με συντελεστή Φ.Π.Α. 18%, επειδή ακριβώς και με την ισχύουσα Ονοματολογία επιβαρύνοντο με τον κανονικό συντελεστή Φ.Π.Α., ως υπαγόμενα στην κλάση 2208. Αυτό κρίνεται δικαιολογημένο, επειδή όλα τα αλκοολούχα ποτά επιβαρύνονται με συντελεστή Φ.Π.Α. 18%.

δ) Η τροποποίηση της παραγράφου 37 του εν λόγω Παραρτήματος κατέστη αναγκαία, λόγω της παρεμβολής μίας νέας δασμολογικής κλάσης στο κεφάλαιο 38 της νέας Συνδυασμένης Ονοματολογίας. Η τροποποίηση αυτή δεν έχει καμία επίπτωση στους συντελεστές Φ.Π.Α.

ε) Η τροποποίηση της παραγράφου 46 του εν λόγω Παραρτήματος αποσκοπεί στην εναρμόνιση της φορολογίας Φ.Π.Α. προς τις διατάξεις της 6ης Οδηγίας (77/388/ΕΟΚ) με την υπαγωγή ορισμένων ειδών για την υγιεινή προστασία της γυναίκας της δασμολογικής κλάσης EX 6815 στο χαμηλό συντελεστή Φ.Π.Α. στον οποίο, από παραδρομή, δεν είχαν υπαχθεί. Για το λόγο δε αυτό ακριβώς η τροποποίηση αυτή ανατρέχει στην 8.8.1992, ημερομηνία από την οποία ισχύει το εν λόγω Παράρτημα.

2. Με τις παραγράφους 29 και 30 του άρθρου 11 του Ν.2386/1996 (ΦΕΚ 43/Α'), αποσκοπείται η ίση, από πλευράς Φ.Π.Α., μεταχείριση της γάζας για την επίδεση τραυμάτων, δασμολογικής κλάσης EX 5208 σε μεγάλη συσκευασία, δηλαδή σε τεμάχια με πλάτος μέχρι 0,90 μέτρα και μήκος μέχρι 100 μέτρα κατ' ανώτατο όριο, την οποία προμηθεύονται κυρίως τα νοσηλευτικά ιδρύματα της χώρας, με την αντίστοιχη γάζα που κυκλοφορεί στο εμπόριο συσκευασμένη για τη λιανική πώληση, για σκοπούς ιατρικούς, οδοντιατρικούς και κτηνιατρικούς.

Η διάταξη αυτή ισχύει αναδρομικά από 8.8.1992, ημερομηνία από την οποία ίσχυσε το παράρτημα ΙΙΙ - ΑΓΑΘΑ ΚΑΙ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΠΟΥ ΥΠΑΓΟΝΤΑΙ ΣΕ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗ Φ.Π.Α. 8% του Ν.1642/1986, το οποίο έχει τροποποιηθεί με το Ν.2386/1996.

3. Με τις διατάξεις της παραγράφου 31 του αυτού άρθρου 11, προστέθηκε νέα περίπτωση 52α στο παράρτημα ΙΙΙ (Κεφάλαιο Α - ΑΓΑΘΑ), του Ν.1642/1986, με την οποία υπάγονται στο χαμηλό συντελεστή Φ.Π.Α. 8% τα καινούρια αυτοκίνητα οχήματα που είναι ειδικά κατασκευασμένα ή διασκευασμένα για τη μεταφορά αναπήρων και ατόμων με ειδικές ανάγκες, των οποίων οι ειδικές θέσεις καλύπτουν τουλάχιστον το 60% του συνόλου των θέσεων, εφόσον αγοράζονται, εισάγονται ή αποκτώνται από άλλο κράτος - μέλος της Ε.Ε., από Ν.Π.Δ.Δ. ή Ν.Π.Ι.Δ. που ασχολούνται με την περίθαλψη, προστασία και εκπαίδευση των ατόμων αυτών. Ειδικότερα με τη διάταξη αυτή, η υπαγωγή στο χαμηλό συντελεστή Φ.Π.Α. των αυτοκινήτων αυτών εναρμονίζεται με την οδηγία 92/77 της Ε.Ο.Κ. στον Πίνακα Η αυτής, που αναφέρεται σε περιπτώσεις αντιμετώπισης και ανακούφισης αναπηριών.

4. Με την παράγραφο 16 του άρθρου 12 του Ν.2386/1996 προστέθηκε νέα παράγραφος 13 στο ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ ΙΙΙ, ΚΕΦΑΛΑΙΟ Β, ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ. Με τη διάταξη αυτή ορίζεται ότι, εφαρμόζεται ο μειωμένος συντελεστής Φ.Π.Α. 8% στις εργασίες φασόν επί ενσώματων κινητών αγαθών (περιπτ. ε' της παραγρ. 2 του άρθρου 8), εφόσον το παραγόμενο, κατασκευαζόμενο ή συναρμολογούμενο αγαθό, με σύμβαση μίσθωσης έργου, από υλικά και αντικείμενα που παραδίδονται από τον εργοδότη στον εργολάβο για τον σκοπό αυτό και ανεξάρτητα αν ο εργολάβος χρησιμοποιεί και δικά του υλικά, ανήκει στο ΚΕΦΑΛΑΙΟ Α' - ΑΓΑΘΑ του ίδιου ΠΑΡΑΡΤΗΜΑΤΟΣ.

Ειδικά, κατά παρέκκλιση των προαναφερομένων, προκειμένου για εργασίες φασόν, όπως αυτές ορίζονται παραπάνω, για βιβλία της δασμολογικής κλάσης 4901 και τις εφημερίδες και περιοδικές εκδόσεις της δασμολογικής κλάσης 4902, ο συντελεστής του φόρου μειώνεται κατά 50%, ήτοι ο εφαρμοζόμενος συντελεστής Φ.Π.Α. είναι 4% (βλ. σχετική εγκύκλιο αρ. 1001442/78/22/Α0014/[ΠΟΛ.1002/10.1.1994](#)).

Παράδειγμα:

Η επιχείρηση Α παραδίδει στην επιχείρηση Β πορτοκάλια, τα οποία, με βάση σύμβαση μίσθωσης έργου, ζητά να τα μεταποιήσει σε χυμό πορτοκαλιού και να της επιστρέψει το παραχθέν προϊόν.

Δεδομένου ότι το παραχθέν προϊόν (χυμός πορτοκαλιού) περιλαμβάνεται στην παράγραφο 28 του ΠΑΡΑΡΤΗΜΑΤΟΣ ΙΙΙ - Α' - ΑΓΑΘΑ και υπάγεται στο χαμηλό συντελεστή Φ.Π.Α. 8%, οι υπηρεσίες φασόν της επιχείρησης Β (εργολάβος) προς την επιχείρηση Α θα τιμολογηθούν ομοίως με συντελεστή Φ.Π.Α. 8%.

Άρθρο 11
(παρ. 27 και 28)

5. Σύμφωνα με την παράγραφο 27 του άρθρου 11 του Ν.2386/1996, η παράγραφος 7 του Κεφαλαίου Β' - "ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ" του παραρτήματος ΙΙΙ του Ν.1642/1986, αντικαταστάθηκε ως εξής:

"7. Το δικαίωμα χρήσης αθλητικών εγκαταστάσεων".

Διευκρινίζεται ότι, ο χαμηλός συντελεστής εφαρμόζεται περιοριστικά μόνο στο δικαίωμα χρήσης αθλητικών εγκαταστάσεων.

Αναφέρουμε ότι, στη χρήση αθλητικών εγκαταστάσεων, που υπάγεται στο χαμηλό συντελεστή, περιλαμβάνονται αποκλειστικά και μόνο οι αθλητικές εγκαταστάσεις που χρησιμοποιούνται για την προπόνηση ή τη διεξαγωγή οποιουδήποτε αθλήματος (όπως κολύμβηση, στίβος, τένις, καλαθοσφαίριση κ.λπ.) ή αθλητικό γεγονός (ποδοσφαιρικοί αγώνες, κολυμβητικοί αγώνες κ.λπ.).

Σημειώνεται επίσης, ότι στο χαμηλό ως άνω συντελεστή υπάγονται και οι παρεπόμενες υπηρεσίες που συνδέονται με την παραπάνω δραστηριότητα, όπως υπηρεσίες κλιματισμού, τηλεπικοινωνιακής εξυπηρέτησης, υπερωριακής απασχόλησης υπαλλήλων κ.λπ., εφόσον οι υπηρεσίες αυτές δεν τιμολογούνται χωριστά και συμπεριλαμβάνονται στο ίδιο φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για την αμοιβή της κύριας δραστηριότητας (δηλ. χρήση αθλητικών εγκαταστάσεων). Σε αντίθετη περίπτωση, όλες οι παρεπόμενες υπηρεσίες υπάγονται στον κανονικό συντελεστή.

Διευκρινίζεται ακόμη ότι, στον κανονικό συντελεστή υπάγεται οποιαδήποτε άλλη χρήση αθλητικών εγκαταστάσεων που είναι ξένη προς τον οργανωμένο αθλητισμό.

Έτσι, στον κανονικό συντελεστή υπάγονται ενδεικτικά, η χρήση των ιδιωτικών γυμναστηρίων γενικά, των αθλητικών εγκαταστάσεων που διατίθενται για την πραγματοποίηση καλλιτεχνικών εκδηλώσεων, διαφημίσεων κ.λπ.

Περαιτέρω, διευκρινίζεται ότι, οι υπηρεσίες γυμναστικής γενικά (όπως ενόργανη γυμναστική ή ανόργανη, ενεργητική ή παθητική, με ή χωρίς τη χρήση μηχανημάτων κ.λπ.), υπάγονται στον κανονικό συντελεστή, από οποιονδήποτε και να παρέχονται.

Επισημαίνεται ότι, οι διατάξεις της πιο πάνω παραγράφου εφαρμόζονται από 1.1.1996, σύμφωνα με τη ρητή διάταξη της παραγράφου 28 του άρθρου 11 του Ν.2386/1996.

Λοιπές Ρυθμίσεις
Άρθρο 18, παρ. 5

Με την παράγραφο 5 του άρθρου 18 αντικαταστάθηκε η παράγραφος 3 του άρθρου 51, του Ν.1947/1991 (ΦΕΚ 70 Α'), με σκοπό την άρση των προβλημάτων που

δημιουργήθηκαν ως προς τη χορήγηση απαλλαγής από Φ.Π..Α. στο Εθνικό Ίδρυμα Υποδοχής και Αποκαταστάσεως Αποδήμων Παλιννοστούντων Ομογενών Ελλήνων.

Με την

αντικατάσταση αυτή ορίζεται ότι το εν λόγω Ίδρυμα, με εξαίρεση τους εισαγωγικούς δασμούς και το φόρο προστιθέμενης αξίας, απαλλάσσεται από όλους τους λοιπούς φόρους, τα τέλη χαρτοσήμου ή άλλα τέλη, εισφορές και δικαιώματα υπέρ του Δημοσίου και των νομικών προσώπων δημοσίου και ιδιωτικού δικαίου. Επίσης, έχει όλες ανεξαιρέτως τις ατέλειες και τα δικαστικά, διοικητικά και δικονομικά προνόμια που απολαμβάνει το Δημόσιο. Η απαλλαγή αυτή δεν καταλαμβάνει τα επιβατικά αυτοκίνητα, τα καύσιμα, τα λιπαντικά, τα οινοπνευματώδη ποτά και τα καπνικά προϊόντα. Εξαιρετικά, το εν λόγω Ίδρυμα απαλλάσσεται από το Φ.Π.Α. για την εισαγωγή και την ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών που πραγματοποιεί, καθώς και την παράδοση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιούνται προς αυτό μόνο, για αγαθά και υπηρεσίες που προορίζονται για την ανέγερση των κτιριακών εγκαταστάσεων των οικισμών υποδοχής και τον πάγιο εξοπλισμό τους. Επομένως, η χορηγούμενη απαλλαγή δεν καταλαμβάνει αγορές αγαθών και λήψεις υπηρεσιών που προορίζονται να καλύψουν οποιαδήποτε

άλλη ανάγκη του Ίδρύματος, όπως ενδεικτικά δύναται να αναφερθούν η γραφική ύλη, η ηλεκτρική ενέργεια, το νερό, οι τηλεπικοινωνιακές υπηρεσίες κ.λπ., καθώς και για αγαθά και υπηρεσίες που τυχόν θα απαιτηθούν για τον εξοπλισμό και τις εγκαταστάσεις του ιδρύματος μετά την πλήρη αποπεράτωση και λειτουργία των οικισμών υποδοχής.

Για την απαλλαγή του ιδρύματος, εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις της Α.Υ.Ο. 1018411/927/[ΠΟΛ.1051/5.3.1990](#) περί απαλλαγής του Ο.Μ.Μ.Α.

Επισημαίνεται ότι, ειδικά για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις που πραγματοποιεί το Ίδρυμα, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 10α και εφόσον αυτές υπερβαίνουν το ποσό των 2.500.000 δρχ., αυτό έχει όλες τις υποχρεώσεις που προβλέπονται για τα μη υποκείμενα στο φόρο νομικά πρόσωπα, που ορίζονται με τις διατάξεις των άρθρων 29 και 31 του Ν.1642/1986, όπως ισχύουν και σύμφωνα με τις οδηγίες που έχουν δοθεί με την Ε.Δ.Υ.Ο. 1131481/7043/0014/[ΠΟΛ.1282/23.12.1992](#). Η συμμόρφωση με τις προαναφερόμενες διατάξεις είναι απαραίτητη λόγω των κοινοτικών δεσμεύσεων, χωρίς αυτό να σημαίνει ότι λ.χ. η υποβολή της δήλωσης έναρξης ή η υποβολή των προσωρινών δηλώσεων Φ.Π.Α. θα έχει ως αποτέλεσμα την επιβάρυνση με Φ.Π.Α. των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων, που θα πραγματοποιεί το Ίδρυμα, για τον ως άνω σκοπό. Αντίθετα, εάν δεν τηρηθεί η ορθή διαδικασία, τότε το Ίδρυμα θα επιβαρύνεται για τις ενδοκοινοτικές του αγορές, με Φ.Π.Α. από τον προμηθευτή του που θα είναι εγκατεστημένος σε άλλο κράτος - μέλος. Διευκρινίζεται ότι, προκειμένου για ενδοκοινοτικές αποκτήσεις κάτω των 2.500.000 δρχ., το Ίδρυμα επιβαρύνεται με Φ.Π.Α., ως τελικός καταναλωτής, στο κράτος - μέλος εγκατάστασης του προμηθευτή. Το Ίδρυμα εφόσον επιθυμεί να φορολογηθεί γι' αυτές τις αγορές του στο εσωτερικό της χώρας, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 2 του άρθρου 10α του Ν.1642/1986, πρέπει να εφαρμόσει τις διατάξεις της αριθμ. 1002236/202/23/[ΠΟΛ.1003/8.1.1993](#) Α.Υ.Ο., δηλαδή να υποβάλει τις σχετικές δηλώσεις που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 29 του παραπάνω νόμου.

Όσον αφορά τις πράξεις που πραγματοποιεί το Ίδρυμα (εκροές) στα πλαίσια της εκπλήρωσης της αποστολής του, απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α., εφόσον εμπίπτουν στις απαλλακτικές διατάξεις των περιπτώσεων ιστ' και ιθ' της παραγράφου 1 του άρθρου 18 του Ν.1642/1986, όπως ισχύει. Για την απαλλαγή του αυτή, το παραπάνω Ίδρυμα θα ακολουθεί τη διαδικασία που ορίζεται με την αριθμ. Π.6786/640/1986

Α.Υ.Ο.

Τέλος, με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών ρυθμίζεται η διαδικασία και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεών της, που αφορούν την απαλλαγή από Φ.Π.Α. και τις λοιπές φορολογίες του εν λόγω Ιδρύματος.