[](http://www.teilar.gr/)

# Φορολογική Λογιστική (Φ.Π.Α.)

**Ενότητα 1:** Αντικείμενο φόρου

Διδάσκων: Παπαγεωργίου Γεώργιος, Έκτακτος Καθηγητής.

Τμήμα Λογιστικής και Χρηματοοικονομικής ΤΕΙ Θεσσαλίας

**Άδειες χρήσης.**

* Το παρόν εκπαιδευτικό υλικό υπόκειται σε άδειες χρήσης Creative Commons (C C). **Αναφορά δημιουργού (B Y), Μη εμπορική χρήση (N C), Μη τροποποίηση (N D), 3.0, Μη εισαγόμενο.**
* Για εκπαιδευτικό υλικό, όπως εικόνες, που υπόκειται σε άλλου τύπου άδειας χρήσης, η άδεια χρήσης αναφέρεται ρητώς.

[](http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/3.0/deed.el)

**Χρηματοδότηση.**

* Το παρόν εκπαιδευτικό υλικό έχει αναπτυχθεί στα πλαίσια του εκπαιδευτικού έργου του διδάσκοντα.
* Το έργο υλοποιείται στο πλαίσιο του Επιχειρησιακού Προγράμματος «Εκπαίδευση και Δια Βίου Μάθηση» και συγχρηματοδοτείται από την Ευρωπαϊκή Ένωση (Ευρωπαϊκό Κοινωνικό Ταμείο) και από εθνικούς πόρους.

[](http://www.edulll.gr/)

**Ι. ΕΙΣΑΓΩΓΗ – ΘΕΣΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ**

**Ι.1. Εθνικό νομικό πλαίσιο**

**Αρχικός νόμος: Ν. 1642/1986 (Ισχύς 1.1.1987)**

**Κωδικοποίηση νομοθεσίας μέχρι το 2000 με: Ν. 2859/2000 (Ισχύς 7.11.2000)**

Τροποποιήσεις του Ν. 2859/7.11.2000 με διάφορους νόμους.

**Ι.2. Κοινοτικό Νομικό Πλαίσιο**

Νέα Οδηγία ΦΠΑ 2006/112/ΕΚ

**ΙΙ. ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΤΟΥ ΦΠΑ**

**O Φόρος Προστιθέμενης Αξίας είναι κοινοτικός φόρος και τυπικά και ουσιαστικά**.

**Τυπικά**, γιατί το θεσμικό του πλαίσιο σε εθνικό επίπεδο δεν είναι τίποτα άλλο παρά διατάξεις του Κοινοτικού Δικαίου που ενσωματώνονται σχεδόν αυτούσιες στο Εθνικό μας Δίκαιο. Χαρακτηριστικά παραδείγματα αποτελούν οι Ν.1642/86 και Ν.2093/92, οι οποίοι βασίζονται στις αντίστοιχες Κοινοτικές Οδηγίες 77/388/ΕΟΚ και 91/680/Ε.Κ.

**Ουσιαστικά**, γιατί τα περιθώρια παρεκκλίσεων τόσο από νομικής πλευράς όσο και από πλευράς εφαρμογής είναι ελάχιστα .

**Μ**ε **τις Οδηγίες (Directives) της ΕΕ καθορίζονται οι βασικές αρχές εφαρμογής** και οι Εθνικές Φορολογικές Διοικήσεις μπορούν να παίρνουν πρωτοβουλίες μόνο σε εφαρμοστικές διατάξεις, οι οποίες αφορούν την υλοποίηση του νομικού πλαισίου όπως:

* ***χρόνος και τρόπος υποβολής των δηλώσεων,***
* ***τρόπος καταβολής του***  ***φόρου ή***
* ***τρόπος επιστροφής του φόρου,***
* ***διαδικασίες επιστροφής του φόρου κ.λ.π***.).

Όλες οι μεταβολές του Φ.Π.Α. προέρχονται από το σχετικό Κοινοτικό Δίκαιο, το οποίο υιοθετείται στο Εθνικό μας Δίκαιο.

Η μεταβολή στον τομέα του Φ.Π.Α. που έγινε με το Ν. 2992/2002, άρθρο 18, κατ΄ εφαρμογή της Οδηγίας 2000/65/Ε.Κ, η οποία τροποποίησε στο σχετικό θέμα τις διατάξεις της 6ης Οδηγίας Φ.Π.Α. (77/388/ΕΟΚ).

**Α**κόμη, ο ΦΠΑ, έχει τα παρακάτω χαρακτηριστικά:

* Είναι έμμεσος φόρος, ο οποίος επιβαρύνει τον τελικό καταναλωτή της χώρας.
* Είναι αναλογικός γιατί οι συντελεστέςτου είναι σταθεροί και δεν εξαρτώνται από το ύψος της φορολογητέας βάσης
* Είναι φόρος επί των συναλλαγών, οι οποίες αποτελούν αντικείμενο του ΦΠΑ,
* Είναι ουδέτερος για τις επιχειρήσεις και επιβαρύνει κατά τον ίδιο τρόπο αγαθά και υπηρεσίες ανεξάρτητα από την προέλευση και τα στάδια συναλλαγών μέχρι τον τελικό καταναλωτή,
* Είναι επιρριπτόμενος από τον υπόχρεο στον αντισυμβαλλόμενο και ο πωλητής του αγαθού ή ο παρέχων την υπηρεσία είναι υπόχρεος να καταβάλει αυτόν στην Δ.Ο.Υ. ακόμη και αν ο αγοραστής αρνηθείτην καταβολή του. Συνεπώς ο φόρος προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.) είναι:
* ένας γενικός έμμεσος φόρος κατανάλωσης που επιβάλλεται στο εσωτερικό της χώρας και επιρρίπτεται στους καταναλωτές.
* Πρόκειται για ένα φόρο που επιβάλλεται σε βάρος των επιχειρήσεων και καταβάλλεται τμηματικά σε κάθε στάδιο της παραγωγικής διαδικασίας (βιομηχανία, βιοτεχνία κ.λ.π.) και της εμπορίας των αγαθών (χονδρικό και λιανικό εμπόριο) και
* που υπολογίζεται ουσιαστικά μόνο στην αξία η οποία προστίθεται από κάθε επιχείρηση, δηλαδή στη διαφορά μεταξύ αξίας παράδοσης των αγαθών και αξίας κτήσης τους.

***Εξαίρεση της περιοχής του Αγίου Όρους***. Με την παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου καθιερώνεται εξαίρεση από το πεδίο εφαρμογής του φόρου για την περιοχή του Αγίου Όρους, το οποίο άλλωστε διέπεται από ιδιαίτερο καθεστώς σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 105 του Συντάγματος του έτους 1975. Έτσι σύμφωνα με τη διάταξη αυτή, σε συνδυασμό και με τη διάταξη του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 57 του κοινοποιούμενου νόμου, η περιοχή του Αγίου Όρους είναι εκτός του πεδίου εφαρμογής του Φ.Π.Α., ο οποίος δεν ισχύει στον εθνικό αυτό χώρο της μοναστηριακής κοινότητας. Συνέπεια της ρύθμισης αυτής είναι ότι η εν λόγω περιοχή θεωρείται ως ιδιόρρυθμο φορολογικό έδαφος της χώρας. Αυτό συνεπάγεται ότι οι πράξεις που θα ενεργούνται μέσα στην περιοχή αυτή (παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών), δε θα υπάγονται στο φόρο. Επίσης, δε θα φορολογούνται οι παραδόσεις αγαθών που γίνονται από τον άλλο εθνικό χώρο προς την περιοχή του Αγίου Όρους, γιατί θεωρούνται ως «οιονεί εξαγωγές». Αντίθετα, θα φορολογούνται ως «οιονεί εισαγωγές» οι αγορές αγαθών που θα πραγματοποιούν οι επιχειρήσεις της λοιπής Ελλάδας από την περιοχή του Αγίου Όρους.

**ΙΙΙ. ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ**

**ΙΙΙ.1. Πράξεις που υπάγονται στο Φ.Π.Α.**.

Με το άρθρο 2 προσδιορίζεται το αντικείμενο του φόρου, δηλαδή οι πράξεις που υπάγονται σ΄ αυτόν. Οι πράξεις αυτές, που ορίζονται και αναλύονται στα άρθρα 5, 6, 7, 8, 9 και 10 του νόμου 1642/86 (αλλά και του ν. 2859/2000), αναφέρονται αφενός στις πράξεις που ενεργούνται στο εσωτερικό της χώρας (παράδοση αγαθών και παροχή υπηρεσιών) και αφετέρου στην εισαγωγή αγαθών από το εξωτερικό.

**ΙII.2. Παράδοση αγαθών - παροχή υπηρεσιών**.

Σύμφωνα με την περίπτωση α΄ του εν λόγω άρθρου 2, αντικείμενο του φόρου είναι **η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών**, εφόσον πραγματοποιούνται:

* από επαχθή αιτία (με αντάλλαγμα),
* μέσα στην ελληνική επικράτεια (εσωτερικό της χώρας) από τον υποκείμενο στο φόρο, ο οποίος ενεργεί τις πράξεις αυτές με την ιδιότητα του αυτή, δηλαδή σαν υποκείμενος στο φόρο μέσα στα πλαίσια άσκησης του επαγγέλματος του, όπως ορίζεται στο άρθρο 3 του νόμου

Επισημαίνεται ότι η **έννοια της παράδοσης αγαθών**, είναι ευρύτερη από την πώληση και καταλαμβάνει και άλλες πράξεις εκτός από αυτή (αυτοπαράδοση, απαλλοτρίωση, ανταλλαγή κ.λ.π.).

**Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι**:

**α.** Ο Φ.Π.Α. καλύπτει όλο το φάσμα των συναλλαγών στο εσωτερικό της χώρας, αφού επιβάλλεται σ΄ όλες τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών, με εξαίρεση τις απαλλασσόμενες πράξεις για τις οποίες γίνεται λόγος στα οικεία άρθρα,

**β.** στο φόρο υπόκεινται κατ΄ αρχήν μόνο οι πράξεις που γίνονται με αντάλλαγμα και όχι από χαριστική αιτία (π.χ. δωρεά). Στην έννοια του ανταλλάγματος περιλαμβάνεται όχι μόνο το χρήμα αλλά και οποιαδήποτε άλλη μορφή αντιπαροχής (π.χ. είδος).

Η ύπαρξη όμως ανταλλάγματος δεν είναι πάντοτε αναγκαία για να θεωρηθεί ως φορολογητέα η παράδοση. Ορισμένες πράξεις φορολογούνται αν και δεν γίνονται με αντάλλαγμα, όπως π.χ. οι αυτοπαραδόσεις που αναφέρονται στις διατάξεις των άρθρων 7 και 9 του κοινοποιούμενου νόμου.

**γ.** ως **φορολογητέες πράξεις** θεωρούνται οι συναλλαγές που γίνονται από υποκείμενο στο φόρο στα πλαίσια της επαγγελματικής του δραστηριότητας και όχι οποιεσδήποτε πράξεις που γίνονται ευκαιριακά από μη υποκείμενους στο φόρο (ιδιώτες), ή από υποκείμενους στο φόρο που δεν ενεργούν με την ιδιότητά τους αυτή. Έτσι, π.χ. η πώληση από έναν έμπορο ξυλείας του ιδιωτικού αυτοκινήτου του δεν αποτελεί υποκείμενη στο φόρο πράξη, αφού για την πράξη αυτή δεν ενεργεί στα πλαίσια της επαγγελματικής δραστηριότητάς του. Επίσης, η πώληση από ιδιώτη του παλαιού ιδιωτικού του αυτοκινήτου ή άλλου παλαιού κινητού πράγματος, δεν υπάγεται στο Φ.Π.Α., γιατί ο ιδιώτης δεν είναι υποκείμενος στο φόρο. Η περαιτέρω όμως πώληση του ίδιου πράγματος από τον αγοραστή θα υπαχθεί σε Φ.Π.Α., αν βέβαια αυτός είναι υποκείμενος στο φόρο και ενεργεί την πώληση αυτή στα πλαίσια άσκησης της επαγγελματικής δραστηριότητάς του.

Το ίδιο ισχύει και για την πώληση από ιδιώτη καινούριων πραγμάτων, αρκεί η πώληση αυτή να γίνεται ευκαιριακά. Τέλος, διευκρινίζεται ότι η παραχώρηση με αντάλλαγμα του δικαιώματος εκμετάλλευσης λατομείων, ορυχείων ή δασών δεν υπάγεται στο φόρο προστιθέμενης αξίας.

**δ.** **απαραίτητη προϋπόθεση για την υπαγωγή στο φόρο της παράδοσης αγαθών είναι η πραγματοποίησή της μέσα στην ελληνική επικράτεια**, δηλαδή στο εσωτερικό της χώρας, όπως αυτό ορίζεται από τους ελληνικούς νόμους και το διεθνές δίκαιο. Επισημαίνεται γενικά, ότι ως εσωτερικό της χώρας νοείται η έκταση της ελληνικής επικράτειας που περικλείεται από τα εθνικά σύνορα αλλά και από οποιαδήποτε περιοχή που γειτνιάζει με τα χωρικά ύδατα της ελληνικής επικράτειας μέσα στα οποία είναι δυνατό να ασκούνται κυριαρχικά δικαιώματα της Ελλάδας, σε σχέση με την εξερεύνηση και εκμετάλλευση των φυσικών πόρων του βυθού και του υπεδάφους αυτής.

**Παράδειγμα** αγοράς αγαθών για λογαριασμό άλλων

Ένας παραγελιοδόχος ΑΛΦΑ αγοράζει στο όνομά του από τον τρίτο (πωλητή του αγαθού) αγαθά για λογαριασμό του παραγγελέα ΒΗΤΑ αξίας €1.000,00 με προμήθεια 20%. Ο συντελεστής ΦΠΑ είναι 23%. Για το γεγονός αυτό εκδίδεται ένα τιμολόγιο από τον τρίτο στο όνομα του ΑΛΦΑ με συνολική αξία €1.230,00 (= €1.000,00 + €230,00). Στη συνέχεια ο ΑΛΦΑ εκδίδει εκκαθάριση στο όνομα του ΒΗΤΑ με τα εξής στοιχεία

|  |  |
| --- | --- |
| Αξία αγοράς | 1.000,00 |
| Προμήθεια 20% | 200,00 |
| Σύνολο | 1.200,00 |
| Φ.Π.Α. 23% | 276,00 |
| Σύνολο | 1.476,00 |

**III.3. Εισαγωγή αγαθών**.

Η δεύτερη κατηγορία πράξεων που υπάγονται στο φόρο, εκτός από την παράδοση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών, σύμφωνα με την περίπτωση β΄ του εν λόγω άρθρου, είναι η εισαγωγή αγαθών στην ελληνική επικράτεια. Επισημαίνεται εδώ ότι η εισαγωγή αγαθών φορολογείται αντικειμενικά, χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η ιδιότητα του εισαγωγέα, δηλαδή χωρίς να εξετάζεται αν ο εισαγωγέας είναι υποκείμενος στο φόρο ή όχι, ή αν αυτός ενεργεί κατά την εισαγωγή μέσα στα πλαίσια άσκησης της επαγγελματικής δραστηριότητάς του. **Συνεπώς η εισαγωγή αγαθών θα φορολογηθεί και όταν ακόμα ο εισαγωγέας είναι πρόσωπο που δεν ασκεί καμιά οικονομική δραστηριότητα (ιδιώτης)**.

**ΙV. ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟΙ ΣΤΟ ΦΟΡΟ**

**ΙV.1. Έννοια - ιδιότητες των υποκείμενων στο φόρο.**

Στην παράγραφο 1 του άρθρου 3 δίνεται ο ορισμός του «*υποκείμενου στο φόρο δηλ. του προσώπου που θα είναι κατ΄ αρχήν υπεύθυνο έναντι του Δημοσίου για την απόδοση του φόρου που έχει εισπράξει από άλλους συναλλασσόμενους μ΄ αυτόν (πελάτες), όταν ενεργεί πράξεις παράδοσης αγαθών και παροχής υπηρεσιών*.

**Σ**ύμφωνα με τον ορισμό αυτό «***στο φόρο υπόκειται κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, αδιάφορα από τον τόπο εγκατάστασης τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής***».

Από τον πιο πάνω ορισμό προκύπτει, ότι για να υπαχθεί κάποιος στο φόρο πρέπει να συγκεντρώνει τις ακόλουθες ιδιότητες:

**α.** Να είναι φυσικό ή νομικό πρόσωπο (ημεδαπό ή αλλοδαπό) ή ένωση

προσώπων.

Επομένως, υποκείμενοι στο φόρο μπορεί να είναι, εκτός από τα φυσικά πρόσωπα που ασκούν ατομική επιχείρηση και τα νομικά πρόσωπα ή ενώσεις προσώπων, ανεξάρτητα από τη νομική τους μορφή (π.χ. ανώνυμες εταιρείες, Ε.Π.Ε., ομόρρυθμες, ετερόρρυθμες ή κατά μετοχές εταιρείες, συνεταιρισμοί, κοινοπραξίες, κοινωνίες αστικού δικαίου κ.λ.π.).

Διευκρινίζεται ότι στο φόρο υπάγεται και η συμπλοιοκτησία, καθώς και οι ιδιότυπες μεταφορικές επιχειρήσεις.

**β.** Να ασκεί οποιαδήποτε «**οικονομική δραστηριότατα»**, ανεξάρτητα από τον

τόπο εγκατάστασης (στην Ελλάδα ή στο εξωτερικό), τον επιδιωκόμενο σκοπό (κερδοσκοπικό ή μη) και το αποτέλεσμα της δραστηριότητας του (κέρδος ή ζημία).

Από τα πιο πάνω προκύπτει, ότι υποκείμενος στο φόρο μπορεί να είναι στην

Ελλάδα και πρόσωπο που είναι εγκαταστημένο στο εξωτερικό. Π.χ. Έλληνας ή ξένος υπήκοος που είναι εγκαταστημένος στο εξωτερικό (σε Κράτος - μέλος της ΕΟΚ ή τρίτη χώρα), όταν κάνει μέσα στην Ελλάδα φορολογητέες πράξεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 , είναι υποκείμενος και οφείλει για τις πράξεις αυτές να πληρώσει φόρο στη χώρα μας.

Επίσης, υποκείμενοι στο φόρο μπορεί να είναι και οι συνεταιρισμοί οποιασδήποτε μορφής (προμηθευτικοί, αγροτικοί κ.λπ.), γιατί προκειμένου να χαρακτηριστεί κάποιο φυσικό η νομικό πρόσωπο ως υποκείμενος στο φόρο δεν ασκεί καμία επίδραση αν αυτό επιδιώκει κερδοσκοπικό ή όχι σκοπό.

Τέλος, το πρόσωπο που ασκεί κάποια επαγγελματική δραστηριότητα είναι υποκείμενο στο φόρο, ακόμη και αν δεν πραγματοποιεί από τη δραστηριότητα αυτή κέρδος, αλλά ζημία. Π.χ. έμπορος αγοράζει έτοιμα ενδύματα αξίας

100.000 δρχ., τα οποία αργότερα αναγκάζεται να τα πωλήσει κάτω από το κόστος τους, έστω 90.000 δρχ. (απαξίωση εμπορευμάτων λόγω αλλαγής της μόδας). Στην περίπτωση αυτή ο έμπορος είναι υποχρεωμένος να υποβάλει στη σχετική δήλωση στο Δημόσιο, έστω και αν η δήλωση είναι αρνητική. Δηλαδή, ο έμπορος αυτός που πώλησε τα εμπορεύματα με ζημιά του, δεν παύει να είναι απ΄ αυτό το λόγο υποκείμενος στο φόρο.

**γ**. Να ενεργεί κατά την άσκηση της δραστηριότητάς του με τρόπο ανεξάρτητο. Το τελευταίο αυτό σημαίνει ότι για να υπαχθεί κάποιος στο φόρο δεν πρέπει να έχει με τον εργοδότη ή τον εντολέα του σχέσεις μίσθωσης εργασίας ή οποιαδήποτε άλλη νομική σχέση εξάρτησης.

**ΙV.2. Εξαίρεση εξαρτημένης εργασίας.**

Όπως διευκρινίζεται και από τη διάταξη του δευτέρου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 3, ***δε θεωρείται ότι ασκούν οικονομική δραστηριότητα και επομένως δεν υπόκεινται στο φόρο, οι μισθωτοί και τα άλλα φυσικά πρόσωπα «..τα οποία συνδέονται με τον εργοδότη τους με σύμβαση εργασίας ή με οποιαδήποτε άλλη νομική σχέση που δημιουργεί δεσμούς εξάρτησης όσον αφορά τους όρους εργασίας ή την αμοιβή και συνεπάγεται την ευθύνη του εργοδότη»***.

Γενικά ***η παροχή εξαρτημένης μισθωτής εργασίας βρίσκεται έξω από το πεδίο εφαρμογής του Φ.Π.Α.***, *γι΄ αυτό είχε εφαρμογή το χαρτόσημο 1,2% που βάρυνε τις αμοιβές από μισθούς το οποίο δεν καταργείται με την εφαρμογή του Φ.Π.Α. αλλά αργότερα με ειδικές διατάξεις*.

**Παραδείγματα**:

* Οι δημόσιοι υπάλληλοι, οι υπάλληλοι Ν.Π.Δ.Δ., οι ιδιωτικοί υπάλληλοι κ.λπ. ασκούν μεν οικονομική δραστηριότητα (παρέχουν υπηρεσίες), αλλά η παρεχόμενη εργασία είναι εξαρτημένη και όχι ανεξάρτητη, όπως απαιτεί ο νόμος ( άρθρο 3 παράγ. 1 ).
* οι αμοιβές μελών διοικητικών συμβουλίων, οι οποίες, για την εφαρμογή του Φ.Π.Α., θεωρούνται μισθός που δίνεται έναντι παρεχόμενων υπηρεσιών που είναι εξαρτημένες. Διευκρινίζεται σχετικά ότι δεν έχει σημασία το πώς χαρακτηρίζονται οι αμοιβές αυτές στη φορολογία εισοδήματος. Οι δύο φορολογίες (Φ.Π.Α. και εισόδημα) είναι ανεξάρτητες, γι΄ αυτό και στο Φ.Π.Α. φορολογούνται όλες οι δραστηριότητες, ανεξάρτητα με το αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημία).
* Διευκρινίζεται συμπληρωματικά, ότι οι υπάλληλοι του δημοσίου και των νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου που συνδέονται με τον εργοδότη τους με σχέση μίσθωσης εργασίας ορισμένου ή αορίστου χρόνου, παρέχουν εξαρτημένη εργασία και συνεπώς είναι έξω από το πεδίο εφαρμογής του Φ.Π.Α..
* Επίσης, έξω από το πεδίο εφαρμογής του Φ.Π.Α. είναι και οι υπάλληλοι,καθώς και άλλα πρόσωπα που συνδέονται με τον εργοδότη τους (Δημόσιο, Ν.Π.Δ.Δ. και Οργανισμούς) με σχέση μίσθωσης έργου, γιατί στην περίπτωση αυτή που παρέχεται υπηρεσία κατά τρόπο διαρκή, δημιουργείται μεταξύ αυτών (συμβασιούχων) και του εργοδότη τους δεσμός εξάρτησης που αποκλείει την εφαρμογή του Φ.Π.Α., σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 παράγραφος 1 εδάφιο δεύτερο του Ν. 1642/1986 .
* Έτσι π.χ. οι καθαρίστριες και άλλα πρόσωπα που συνδέονται με τον εργοδότη τους με σχέση μίσθωσης έργου, θα εξακολουθήσουν να καταβάλλουν χαρτόσημο για την αμοιβή τους που προέρχεται από την εργασία αυτή και θα φορολογούνται με Φ.Π.Α.
* Οι ***αμοιβές που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις σε τρίτους***, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 24 του Κ.Φ.Σ., ***σημειώνουμε ότι αυτές δε θα υπάγονται στο Φ.Π.Α., αλλά θα εξακολουθήσουν να εφαρμόζονται οι διατάξεις της φορολογίας χαρτοσήμου***, *εφόσον βέβαια ο τρίτος που εισπράττει την αμοιβή δεν υποχρεούται σε έκδοση και υποβολή στοιχείων, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Σ. και δεν είναι υποκείμενος στο Φ.Π.Α.*.**Ε**ιδικότερα, όσον αφορά την ***αμοιβή που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις στους ντίλερς (DEALERS), που πωλούν αγαθά για λογαριασμό των επιχειρήσεων***, δε θα υπολογίζεται σ΄ αυτή Φ.Π.Α., με τις προϋποθέσεις ότι:

α) η αμοιβή αυτή περιλαμβάνει στην τιμή που πωλούν οι επιχειρήσεις

τα αγαθά τους μέσω των ντίλερς και στην οποία υπολογίζεται ο Φ.Π.Α.

και

β) ότι οι επιχειρήσεις που χρησιμοποιούν τους ντίλερς υποβάλλουν

στο TAXIS καταστάσεις για τις αμοιβές που καταβάλλουν στους τρίτους

(ντίλερς).

Έτσι, οι επιχειρήσεις αυτές στις αποδείξεις του άρθρου 15 του Κ.Β.Σ.

που εκδίδουν για την αμοιβή των ντίλερς, δε θα υπολογίζουν Φ.Π.Α.,

εφόσον συντρέχουν οι πιο πάνω προϋποθέσεις. Διαφορετικά όμως

συμβαίνει όταν ο ντίλερ είναι υποκείμενος στο φόρο και εκδίδει για

την αμοιβή του αποδείξεις παροχής υπηρεσιών. Στην περίπτωση

αυτή θα υπολογίσει Φ.Π.Α., που θα εισπράξει από την επιχείρηση

για λογαριασμό της οποίας εργάζεται, η οποία στη συνέχεια θα τον

εκπέσει, ως φόρο εισροών, από το φόρο που αναλογεί στις εκροές

της (πωλήσεις της).

**ΙV.3. Σχέση υποκείμενου στο φόρο και επιτηδευματία.**

***Γενικά, θα μπορούσε κανείς να πει ότι ο όρος «υποκείμενος στο φόρο» χρησιμοποιείται με την έννοια του όρου «επιτηδευματίας» του Κ.Β.Σ***., με τη διαφορά ότι ο πρώτος όρος έχει ευρύτερο πεδίο εφαρμογής, αφού εκτός από τα φυσικά ή νομικά πρόσωπα που μετέχουν στο συναλλακτικό κύκλωμα και επιδιώκουν το κέρδος, περιλαμβάνει για ορισμένες πράξεις ή δραστηριότητες και τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, όπως αναπτύσσεται αμέσως πιο κάτω στην ερμηνεία των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου 4.

**ΙV.4. Μη υποκείμενες στο φόρο δραστηριότητες των Ν.Π.Δ.Δ.** Στην παρ. 2 του άρθρου 4 καθορίζεται η φορολογική θέση των Ν.Π.Δ.Δ. εν γένει, δηλαδή οι περιπτώσεις υπαγωγής ή μη των προσώπων αυτών στο Φ.Π.Α..

**Ε**ιδικότερα:

Στο πρώτο εδάφιο της παραγράφου αυτής ***ορίζεται ότι το «Ελληνικό Δημόσιο, οι Δήμοι, οι Κοινότητες και τα άλλα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου*** δε θεωρούνται υποκείμενοι στο φόρο για τις πράξεις παράδοσης αγαθών και παροχής υπηρεσιών που ενεργούν κατά την εκπλήρωση της αποστολής τους, ακόμα και αν εισπράττουν τέλη, δικαιώματα ή εισφορές».

Από την ερμηνεία της διάταξης αυτής ***προκύπτει ότι τα εν λόγω Ν.Π.Δ.Δ. δε***

***θεωρούνται κατ αρχήν ως υποκείμενα στο φόρο για τις πράξεις που κάνουν κατά την εκπλήρωση της αποστολής τους, έστω και αν γι΄ αυτές εισπράττουν κάποιο αντάλλαγμα (είσπραξη τελών, δικαιωμάτων κ.λπ.)***. Δηλαδή, τα πρόσωπα αυτά δεν υπόκεινται στο φόρο εφόσον ενεργούν πράξεις (παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών), που ανάγονται στα πλαίσια της εκτέλεσης της αποστολής τους.

**Έ**τσι π.χ. οι υπηρεσίες που παρέχει το Ελληνικό Δημόσιο στους πολίτες μέσω των κεντρικών ή περιφερειακών του Υπηρεσιών (Υπουργείων, Νομαρχιών, Οίκον. Εφοριών, Γεωργικών Υπηρεσιών κ.λπ.), δεν υπόκεινται στο φόρο, έστω και αν οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται στους ιδιώτες με κάποιο αντάλλαγμα (π.χ. τέλη χαρτοσήμου για έκδοση κάποιου πιστοποιητικού ή την επικύρωση κάποιου εγγράφου κ.λπ.).

***Αντίθετα, σε περίπτωση κατά την οποία τα εν λόγω πρόσωπα ασκούν***

***δραστηριότητες που εκφεύγουν της αποστολής τους, τότε υπόκεινται στο φόρο, όπως ακριβώς οποιοσδήποτε άλλος υποκείμενος στο φόρο***.

Έτσι, αν π.χ. το Δημόσιο πωλεί μέσω του Ο.Δ.Δ.Υ. (πρώην ΟΔΙΣΥ) παλαιά υλικά (αυτοκίνητα κ.λπ.) θα υπαχθεί στο Φ.Π.Α. Επίσης, αν το Δημόσιο, οι Δήμοι ή οι Κοινότητες εκμεταλλεύονται οι ίδιοι καφέ - μπαρ, αναψυκτήρια, τουριστικά, περίπτερα, χώρους στάθμευσης αυτοκινήτων (γκαράζ), κατασκηνωτικούς χώρους (κάμπινγκ), πλαζ κ.λπ. ή καταστήματα τροφίμων για τον εφοδιασμό των δημοτών τους, τότε θεωρούνται ως υποκείμενοι στο φόρο και συνεπώς πρέπει να εισπράττουν Φ.Π.Α. και να τον αποδίδουν στο Δημόσιο.

Τέλος, τα πιο πάνω Ν.Π.Δ.Δ. υπάγονται στο φόρο και όταν πωλούν διάφορα αγαθά που παράγουν τα ίδια, έστω και για ερευνητικούς σκοπούς, όπως π.χ. συμβαίνει με το Ερευνητικό Κέντρο «ΔΗΜΟΚΡΙΤΟΣ» όταν πωλεί ραδιοϊσότοπα που παράγει το ίδιο για τη διευκόλυνση των ερευνών του.

Διευκρινίζεται πάντως ότι *η ερμηνεία του όρου «εκπλήρωση της αποστολής» πρέπει να γίνεται με κάποια ευρύτητα*, ώστε ν΄ αποφεύγονται οι ακρότητες που δεν περιλαμβάνονται στην έννοια της διάταξης. Έτσι π.χ. σε περίπτωση πώλησης από ένα Υπουργείο άχρηστου υλικού (παλιό χαρτί για πολτοποίηση), η πράξη αυτή δεν είναι δυνατόν να θεωρηθεί ότι καθιστά το Δημόσιο υποκείμενο στο φόρο.

**ΙV.5. Επιβάρυνση με φόρο των αγορών κ.λπ. των Ν.Π.Δ.Δ.**Επισημαίνεται πάντως ότι το Δημόσιο, οι Δήμοι, οι Κοινότητες και τα λοιπά Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου, κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα, δεν

απαλλάσσονται από τον επιρριπτόμενο σε βάρος τους Φ.Π.Α. κατά την αγορά

αγαθών ή τη λήψη υπηρεσιών, με τον οποίο επιβαρύνονται όπως ακριβώς οι τελικοί καταναλωτές.

Δηλαδή, οι επιχειρήσεις που προμηθεύουν το Δημόσιο, τους Δήμους, τις Κοινότητες και τα άλλα Ν.Π.Δ.Δ. με αγαθά, θα χρεώνουν τα νομικά αυτά πρόσωπα (πελάτες τους) με Φ.Π.Α., που θα αποδίδουν στη συνέχεια με δήλωση τους στο Δημόσιο Ταμείο ή άλλο φορέα.

Επομένως, ***η απαλλαγή των προσώπων αυτών περιορίζεται μόνο στην παράδοση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών που ενεργούν τα ίδια κατά την εκτέλεση της αποστολής τους***.

**ΙV.6. Υποκείμενες στο φόρο δραστηριότητες των Ν.Π.Δ.Δ.**

Με τη διάταξη του δεύτερου εδαφίου της ίδιας παραγράφου (παρ. 2 του άρθρου 3), ορίζεται ότι τα εν λόγω Ν.Π.Δ.Δ. έχουν οπωσδήποτε την ιδιότητα του υποκείμενου στο φόρο, ***εφόσον ασκούν τις δραστηριότητες που απαριθμούνται στο παράρτημα Ι του νόμου, χωρίς δηλαδή να ερευνάται αν σε κάθε περίπτωση τα πρόσωπα αυτά ενεργούν στα πλαίσια εκπλήρωσης της αποστολής τους***.

Συγκεκριμένα, οι δραστηριότητες που απαριθμούνται στο ανωτέρω παράρτημα, αναφέρονται:

**α)** στις τηλεπικοινωνίες,

**β)** στη διανομή αερίου, ηλεκτρισμού και θερμικής ενέργειας,

**γ)** στη μεταφορά αγαθών,

**δ)** στην παροχή λιμενικών και αερολιμενικών υπηρεσιών,

**ε)** στη μεταφορά προσώπων,

**στ)** στην παράδοση καινούριων αγαθών που κατασκευάστηκαν για πώληση,

**ζ)** στις εργασίες γεωργικών μεσολαβητικών οργανισμών για αγροτικά προϊόντα, οι οποίες πραγματοποιούνται σύμφωνα με τους κανονισμούς, που καθορίζουν την κοινή οργάνωση της αγοράς των προϊόντων αυτών,

**η)** στην εκμετάλλευση πανηγυριών (τοπικών εορτών) και εκθέσεων εμπορικού χαρακτήρα,

**θ)** στην εναποθήκευση,

**ι)** στις δραστηριότητες εμπορικών και διαφημιστικών γραφείων, ια) στις δραστηριότητες πρακτορείων ταξιδιών,

**ιβ)** στις εργασίες λεσχών και κυλικείων επιχειρήσεων, πρατηρίων και

παρόμοιων καταστημάτων και

**ιγ)** στις δραστηριότητες οργανισμών ραδιοφώνου και τηλεόρασης εμπορικού χαρακτήρα.

Κατά συνέπεια, *οποιαδήποτε από τις πιο πάνω δραστηριότητες ασκούν τα εν*

*λόγω Ν.Π.Δ.Δ., καθίστανται οπωσδήποτε υποκείμενα στο φόρο, ανεξάρτητα αν οι δραστηριότητες αυτές ασκούνται ή μη κατά την «εκπλήρωση της αποστολής τους», εκτός αν αυτές είναι ασήμαντες π.χ. κυλικεία που λειτουργούν μέσα σε στρατιωτικές μονάδες (τα γνωστά Κ.Ψ.Μ., Κ.Ψ.Ο. κ.λπ.)* η τα αντίστοιχα που λειτουργούν μέσα στα τμήματα της Ελληνικής Αστυνομίας και Πυροσβεστικής Υπηρεσίας.

Αν όμως τα κυλικεία αυτά εκμεταλλεύονται, ιδιώτες, τότε τα ακαθάριστα έσοδα

των ιδιωτών που προέρχονται από την εκμετάλλευση αυτή υπάγονται στο

Φ.Π.Α..