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

# Φορολογική Λογιστική (Φ.Π.Α.)

**Ενότητα 4:**  Απαλλαγές από ΦΠΑ

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/)

**VII. ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ ΑΠΟ ΤΟΝ ΦΠΑ**

**1. Κατάταξη και διάκριση των απαλλαγών γενικά**.

Οι απαλλαγές από το φόρο, για τις οποίες δεν ισχύει ο γενικός κανόνας του φόρου, είναι αναγκαίες για λόγους οικονομικούς, αλλά κυρίως για λόγους κοινωνικούς. **Ο**ι ***απαλλαγές αυτές διακρίνονται σε 5 βασικές κατηγορίες*** οι οποίες αναφέρονται και ρυθμίζονται σε αντίστοιχα άρθρα του νόμου και συγκεκριμένα:

* στις απαλλαγές στο εσωτερικό της χώρας (άρθρο 18),
* στις απαλλαγές στην εισαγωγή αγαθών (άρθρο 19)
* στις απαλλαγές στην εξαγωγή και σε πράξεις εξομοιούμενες με εξαγωγές (άρθρο 20)
* στις απαλλαγές στη διεθνή διακίνηση αγαθών (άρθρο 21)
* στις ειδικές απαλλαγές (άρθρο 22)

**Ο**ι απαλλαγές θα μπορούσαν να χωρισθούν σε ***3 μεγάλες ομάδες ανάλογα με τον τομέα της δραστηριότητας που αφορούν***:

* απαλλαγές του ***κοινωνικού τομέα***
* απαλλαγές ***χρηματοοικονομικού τομέα*** και
* απαλλαγές ***λοιπών τομέων***.

**2. Απαλλαγές που αναφέρονται στις πράξεις που ενεργούνται στο εσωτερικό της χώρας**, δηλαδή σε πράξεις παράδοσης αγαθών και κυρίως σε πράξεις παροχής υπηρεσιών.

**Ε**ιδικότερα, σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων που κατονομάζονται στην παράγραφο 1 του άρθρου αυτού (άρθ. 18), απαλλάσσονται από το φόρο:

**α. Οι υπηρεσίες των Ελληνικών Ταχυδρομείων** (ΕΛ.ΤΑ.) και η παρεπόμενη των υπηρεσιών αυτών παράδοση αγαθών.

**Έ**τσι, εκτός από τις καθαρά ταχυδρομικές υπηρεσίες, όπως είναι η διεκπεραίωση αλληλογραφίας, ταχυδρομικές επιταγές, η αποστολή δεμάτων κ.λπ., απαλλάσσεται από το φόρο και κάθε παρεπόμενη με τις υπηρεσίες παράδοση αγαθών όπως π.χ. η πώληση από τα ΕΛ.ΤΑ. διαφόρων υλικών συσκευασίας (χαρτόνι, σπόγγος, βουλοκέρι κ.λπ.) για την εξυπηρέτηση των αποστολέων ταχυδρομικών δεμάτων.

**β.** **Οι δραστηριότητες της ραδιοφωνίας - τηλεόρασης**. Με τη διάταξη αυτή απαλλάσσονται από το φόρο οι δραστηριότητες των εθνικών δικτύων Ραδιοφωνίας και Τηλεόρασης, με εξαίρεση τις δραστηριότητες εμπορικού χαρακτήρα. Επομένως, οι εμπορικού χαρακτήρα δραστηριότητες της Ραδιοφωνίας και της Τηλεόρασης, όπως είναι π.χ. ο τομέας της εμπορικής διαφήμισης θα υπάγονται κανονικά στο Φ.Π.Α.

**γ.** **Η παροχή μη εμφιαλωμένου νερού**. Επομένως, το νερό που διανέμεται είτε με το δίκτυο των επιχειρήσεων υδροδότησης, είτε με βυτία κ.λ.π. απαλλάσσεται από το φόρο, ενώ υπάγεται σ΄ αυτόν το νερό που πωλείται σε τυποποιημένες συσκευασίες, όπως σε φιάλες, δοχεία κ.λπ. ***Η απαλλαγή αυτή καλύπτει την πώληση νερού, τόσο από την Ε.Υ.Δ.Α.Π. ή από Δημοτικές ή από Κοινοτικές επιχειρήσεις, όσο και από ιδιωτικά δίκτυα διανομής***.

**Δ**ιευκρινίζεται, ότι οι κάθε μορφής επιχειρήσεις παροχής νερού απαλλάσσονται όχι μόνο για τα έσοδα που πραγματοποιούν από τη διανομή νερού (***μη εμφιαλωμένου***) αλλά και για τα έσοδά τους από άλλες, συναφείς δραστηριότητες. Έτσι π.χ. απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α. τα έσοδα των επιχειρήσεων αυτών που προέρχονται από νέες παροχές, από ελέγχους λειτουργίας, επανασύνδεσης και μεταφοράς των υδρομετρητών κ.λ.π.

**Σ**ημειώνεται, ότι η παροχή υπηρεσιών αποχέτευσης από την Ε.Υ.Δ.Α.Π. εξομοιώνεται με τις υπηρεσίες εκκένωσης βόθρων, και λοιπών χωρών συγκέντρωσης λυμάτων του Πίνακα II / Β΄ παράγραφος 7 και υπάγεται στο φόρο με συντελεστή 13%.

**δ.** **Νοσοκομειακή και ιατρική περίθαλψη – διάγνωση**. Η παροχή υπηρεσιών νοσοκομειακής και ιατρικής περίθαλψης και διάγνωσης, καθώς και οι στενά συνδεόμενες με αυτές παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών, απαλλάσσονται αν ενεργούνται από νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου. Δηλαδή, απαλλάσσονται από το φόρο όχι μόνο οι υπηρεσίες διάγνωσης (ιατρική εξέταση, εργαστηριακές εξετάσεις κ.λπ.) περίθαλψης, (χορήγηση φαρμάκων, φυσικοθεραπείες, κινησιοθεραπείες κ.λπ.), που προσφέρονται από το ιατρικό και νοσηλευτικό προσωπικό των νοσοκομείων - θεραπευτηρίων, τα οποία λειτουργούν με τη μορφή νομικών προσώπων δημόσιου δικαίου άλλα και οι άμεσα συνδεόμενες μ΄ αυτές παρεπόμενες παραδόσεις αγαθών (φάρμακα, τροφή κ.λπ.). Επίσης, απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α. οι πράξεις αυτές (παροχή δημόσιας νοσοκομειακής και ιατρικής περίθαλψης και διάγνωσης) και όταν ενεργούνται από ιδρύματα και ιδιωτικές κλινικές.

**Σ**τη συνέχεια, με την ίδια διάταξηεξομοιώνονται με τις πιο πάνω απαλλασσόμενες υπηρεσίες και οι παρεχόμενες στις εγκαταστάσεις θεραπευτικών λουτρών και ιαματικών πηγών. Έτσι και στην περίπτωση αυτή απαλλάσσεται από το φόρο τόσο το αντίτιμο του παρεχόμενου ιαματικού λουτρού, όσο και η τυχόν παροχή ιατροφαρμακευτικής παρακολούθησης και περίθαλψης των λουομένων, συμπεριλαμβανομένης και της παροχής τροφής, εφόσον παρέχεται αυτή στους λουόμενους ασθενείς από την επιχείρηση των θεραπευτικών λουτρών.

**ε.** **Οι υπηρεσίες ορισμένων ελεύθερων επαγγελματιών**. Με τη διάταξη της περίπτωσης ε΄ απαλλάσσονται από το φόρο ορισμένες κατηγορίες ελεύθερων επαγγελματιών, όπως ***οι γιατροί, οι οδοντογιατροί, οι μαίες, οι νοσοκόμοι και φυσιοθεραπευτές***, εφόσον παρέχουν τις υπηρεσίες τους στα πλαίσια της άσκησης ελευθέριου επαγγέλματος. Αλλά και *στην περίπτωση που παρέχουν υπηρεσίες στα πλαίσια εξαρτημένης εργασίας, δηλαδή ως μισθωτοί, δεν υπάγονται στο φόρο, δεδομένου ότι η εξαρτημένη εργασία γενικά είναι εκτός πεδίου εφαρμογής Φ.Π.Α., σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 3 παρ. 1 εδάφιο δεύτερο*. Επομένως, οι υπηρεσίες των εν λόγω ελεύθερων επαγγελματιών δεν υπάγονται σε καμία περίπτωση στο Φ.Π.Α.

**Μ**ε τους γιατρούς εξομοιώνονται και συνεπώς απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α. και οι ***βιολόγοι, οι βιοχημικοί και οι κλινικοί χημικοί***, όταν παρέχουν στα επιστημονικά εργαστήρια τους υπηρεσίες διάγνωσης που περιλαμβάνονται στις ιατρικές πράξεις οι οποίες είναι εγκεκριμένες κάθε φορά από το Υπουργείο Υγείας και Πρόνοιας. Έτσι, απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α. τα ακαθάριστα έσοδα που πραγματοποιούν οι βιολόγοι, βιοχημικοί και κλινικοί χημικοί από υπηρεσίες π.χ. προσδιορισμού ουρίας, ενζύμων, ορμονών, σακχάρου, χοληστερίνης, κρεατίνης, ηλεκτροφόρησης λευκωμάτων κ.λπ. ***Διευκρινίζεται, ότι οι ψυχολόγοι απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α. μόνο εφόσον είναι γιατροί***.

**στ.** **Εργασίες οδοντικής προσθετικής**. Στην περίπτωση αυτή απαλλάσσεται από το φόρο η παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιείται από οδοντοτεχνίτες, στα πλαίσια της άσκησης του επαγγέλματος τους, καθώς και η παράδοση ειδών οδοντικής προσθετικής που ενεργείται από τους οδοντογιατρούς και οδοντοτεχνίτες.

**Ε**πομένως, εκτός από τις υπηρεσίες και τα είδη οδοντικής προσθετικής που παρέχονται από τους επαγγελματίες οδοντοτεχνίτες, απαλλάσσεται από το φόρο και η παράδοση ειδών οδοντικής προσθετικής, που γίνεται σε ορισμένες περιπτώσεις από οδοντογιατρούς στους πελάτες ή ενδεχομένως και σε άλλους οδοντογιατροί

**ζ.** **Η παροχή υπηρεσιών από κτηνίατρους**. Διευκρινίζεται ότι η απαλλαγή αυτή αφορά τις υπηρεσίες που παρέχονται από τους κτηνίατρους στα πλαίσια της άσκησης ελευθέριου επαγγέλματος, και όχι τις κτηνιατρικές υπηρεσίες που παρέχονται από κτηνιατρικές κλινικές, η εκμετάλλευση των οποίων υπάγεται στο φόρο. Εξάλλου, οι υπηρεσίες που παρέχονται από κτηνιάτρους με σχέση εξαρτημένης εργασίας (μισθωτοί) είναι εκτός πεδίου εφαρμογής του Φ.Π.Α.

**η.** **Ανθρώπινα όργανα**. Ανθρώπινο αίμα και γάλα. Η απαλλαγή αυτή αφορά τόσο τα φυσικά ανθρώπινα όργανα, όσο και τα τεχνητά, εφόσον τα τελευταία παραδίδονται από νοσοκομεία ή κλινικές. Επίσης, αναφορικά με το ανθρώπινο αίμα, η απαλλαγή αφορά τόσο την παράδοση του αυτούσιου αίματος, όσο και τα προϊόντα της επεξεργασίας αυτού (π.χ. πλάσμα αίματος κ.λπ.).

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

**Π**ροϋποθέσεις για την εφαρμογή της διάταξης αυτής είναι ότι τα σωματεία αυτά και οι ενώσεις προσώπων, στις οποίες δεν περιλαμβάνονται οι κοινοπραξίες της παραγράφου 2 του άρθρου 1 του Κ.Φ.Σ. , παρέχουν υπηρεσίες προς τα μέλη τους, τα οποία ασκούν απαλλασσόμενη από το φόρο δραστηριότητα ή μη υποκείμενη στο φόρο, οι υπηρεσίες αυτές είναι άμεσα αναγκαίες για την άσκηση της εν λόγω δραστηριότητας και παρέχονται έναντι συνεισφοράς των μελών στα κοινά έξοδα των υπηρεσιών αυτών.

**Μ**ε άλλα λόγια, με τη διάταξη αυτή **απαλλάσσονται από το φόρο οι υπηρεσίες τις οποίες παρέχουν διάφορα σωματεία ή ενώσεις προσώπων, στα μέλη τους, τα οποία έναντι συμμετοχής στα γενικά έξοδα** (π.χ. συνδρομές) δέχονται τις υπηρεσίες αυτές για την εξυπηρέτηση απαλλασσόμενων από το φόρο δραστηριοτήτων τους.

**Παράδειγμα Α**: Ο «Σύλλογος Κυνηγών Αθηνών» έναντι μιας μικρής αμοιβής π.χ. δρχ. 500 αναλαμβάνει την έκδοση των αδειών κυνηγιού των μελών του.

**Παράδειγμα Β**: Ο «Ιατρικός Σύλλογος Αθηνών» πραγματοποιεί ένα συνέδριο και μετακαλεί ξένους ειδικούς γιατρούς ομιλητές. Για τις συζητήσεις του συνεδρίου και τις απόψεις των ομιλητών, ο Ιατρικός Σύλλογος Αθηνών εκδίδει ένα σχετικό βιβλίο. Για την κάλυψη των δαπανών της λειτουργίας του σεμιναρίου και της έκδοσης του βιβλίου, επιβάλει δικαίωμα συμμετοχής (συνεισφορά στα κοινά έξοδα) σε κάθε γιατρό ένα χρηματικό ποσό. Οι υπηρεσίες ενημέρωσης των γιατρών που παρέχονται στη διάρκεια του συνεδρίου και η παράδοση του σχετικού βιβλίου από τον Ιατρικό Σύλλογο Αθηνών είναι αφορολόγητες πράξεις, έστω και αν γι΄ αυτές ο γιατρός κατέβαλε κάποιο χρηματικό ποσό.

**ι.** **Κοινωνική πρόνοια και ασφάλιση**. Η περίπτωση αυτή αφορά την απαλλαγή της παροχής υπηρεσιών και της παράδοσης αγαθών που συνδέονται στενά με την κοινωνική πρόνοια και ασφάλιση και πραγματοποιούνται από νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου ή άλλους οργανισμούς ή ιδρύματα αναγνωρισμένα από το κράτος.

**Σ**ύμφωνα λοιπόν με τη διάταξη αυτή απαλλάσσονται από το φόρο οι παροχές κοινωνικής πρόνοιας και ασφάλισης στους ασφαλισμένοι από τα διάφορα αναγνωρισμένα από το κράτος ασφαλιστικά ιδρύματα και ταμεία (π.χ. ΙΚΑ, ταμεία κύριας ή επικουρικής ασφάλισης κ.λπ.).

**ια.** **Μεταφορά ασθενών κ.λπ. με ειδικά οχήματα**. Οι απαλλασσόμενες αυτές υπηρεσίες αφορούν τη μεταφορά ασθενών ή τραυματιών με οχήματα ειδικά κατασκευασμένα ή διαρρυθμισμένα για το σκοπό αυτό, εφόσον για την άσκηση της δραστηριότητας αυτής έχει δοθεί έγκριση από την αρμόδια δημόσια Αρχή. Επομένως, εφόσον δοθεί από το κράτος άδεια σε κάποιο πρόσωπο να ασκεί την εν λόγω δραστηριότητα, οι παρεχόμενες σχετικές υπηρεσίες με αντάλλαγμα απαλλάσσονται από το φόρο.

**ιβ.** Καταργήθηκε

**ιγ.** **Υπηρεσίες εκπαίδευσης γενικά**. Η απαλλαγή αυτή αφορά την παροχή υπηρεσιών εκπαίδευσης γενικά και τις στενά συνδεόμενες με αυτή πράξεις από δημόσια ή ιδιωτικά εκπαιδευτήρια. Συνεπώς, σύμφωνα με τη διάταξη αυτή, απαλλάσσονται από το φόρο οι υπηρεσίες εκπαίδευσης που παρέχονται τόσο από τα δημόσια εκπαιδευτήρια, όσο και από ιδιωτικά.

**Δ**ιευκρινίζεται, ότι η έννοια των υπηρεσιών εκπαίδευσης πρέπει να εξετάζεται με ευρύτητα και συνεπώς στις υπηρεσίες αυτές πρέπει να περιλαμβάνεται κάθε είδος εκπαίδευσης.

**Ε**ιδικότερα, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης ιγ΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 18 , απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α, οι υπηρεσίες εκπαίδευσης όλων των βαθμίδων, ανεξάρτητα αν η εκπαίδευση παρέχεται από δημόσια ή ιδιωτικά εκπαιδευτήρια που εποπτεύονται από το Υπουργείο Παιδείας. Έτσι, απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α, τόσο η στοιχειώδης και μέση εκπαίδευση, όσο και η ανώτερη και ανώτατη ή πανεπιστημιακή εκπαίδευση.

**Ε**πισημαίνεται, ότι στην απαλλαγή συμπεριλαμβάνεται και η προσχολική εκπαίδευση και αγωγή, δηλ δε θα υπαχθούν στο φόρο τα νηπιαγωγεία, οι παιδικοί καθώς και οι βρεφονηπιακοί σταθμοί, ανεξάρτητα με το πρόσωπο που παρέχει τις υπηρεσίες αυτές της προσχολικής εκπαίδευσης και αγωγής, με μόνη προϋπόθεση ότι εποπτεύονται από το Υπουργείο Παιδείας ή άλλο Υπουργείο π.χ. Υγείας, Πρόνοιας και Κοινωνικών Ασφαλίσεων.

**Σ**την έννοια της εκπαίδευσης υπάγεται και η επαγγελματική εκπαίδευση. Συνεπώς, απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α.: οι ιδιωτικές σχολικές μονάδες μέσης βαθμίδας (σχολές - λύκεια) τεχνικής ή επαγγελματικής κατάρτισης που προβλέπονται από τις διατάξεις του Ν. 576/1977, τα δημόσια τεχνικά και επαγγελματικά λύκεια καθώς και οι επαγγελματικές σχολές των Νομικών Προσώπων δημοσίου Δικαίου, όπως π.χ. του ΟΑΕΔ των Δήμων (ΝΕΛΕ), η σχολή γονέων, οι σχολές του Υπουργείου Νέας Γενιάς, του ΕΛΚΕΠΑ κ.λ.π.

**Σ**ημειώνουμε εδώ, ότι, *στην έννοια της εκπαίδευσης περιλαμβάνεται και η επιμόρφωση*. Συνεπώς απαλλάσσεται από το Φ.Π.Α., η παροχή υπηρεσιών εκπαίδευσης που παρέχεται με τη μορφή επιμόρφωσης, ανεξάρτητα με το πρόσωπο που την παρέχει. Έτσι, π.χ. απαλλάσσονται , ο Φ.Π.Α. τα επιμορφωτικά σεμινάρια που οργανώνει το ΕΛΚΕΠΑ, ο ΕΟΜΜΕΧ, ο ΟΑΕΔ, η Ελληνική Εταιρεία Επιχειρησιακών Ερευνών, η Ελληνική Εταιρεία Διοικήσεως Επιχειρήσεων κ.λπ.

**Δ**ιευκρινίζεται, ότι από τα γνωστά ως «εργαστήρια ελεύθερων σπουδών» απαλλάσσονται εκείνες μόνο οι σχολές ή τμήματα σχολών που παρέχουν επαγγελματική εκπαίδευση. Η έννοια της επαγγελματικής εκπαίδευσης προκύπτει από τις διατάξεις του άρθρου 9 του Ν. 1566/1985 «για τη δομή και λειτουργία της πρωτοβάθμιας και δευτεροβάθμιας εκπαίδευσης και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ 167/1985), με τις οποίες καθορίζεται ο σκοπός των τεχνικών επαγγελματικών σχολών. Έτσι, από τις διατάξεις αυτές προκύπτει ότι επαγγελματική εκπαίδευση, είναι αυτή που επιδιώκει να μεταδώσει στους σπουδαστές τεχνικές ή άλλες εξειδικευμένες γνώσεις ή γνώσεις επαγγελματικές και να καλλιεργήσει σ΄ αυτούς επιδεξιότητες, ώστε μετά την αποφοίτησή τους να μπορούν να ασκήσουν με επιτυχία ορισμένο επάγγελμα.

**Π**οιες από τις ιδιωτικές αυτές σχολές παρέχουν επαγγελματική εκπαίδευση, είναι θέμα πραγματικό και θα κρίνεται κάθε φορά από τον αρμόδιο Οικονομικό Έφορο. Σημειώνεται πάντως ότι αν σε μία από τις σχολές αυτές παρέχεται εκπαίδευση επαγγελματική και ερασιτεχνική, απαλλάσσεται μόνο η επαγγελματική και όχι η ερασιτεχνική.

**Σ**υνεπώς, τα ακαθάριστα έσοδα από τα απαλλασσόμενα τμήματα πρέπει να παρακολουθούνται χωριστά.

**Τ**έλος, σχετικά με τις ιδιωτικές αυτές σχολές που παρέχουν επαγγελματική εκπαίδευση, σημειώνουμε ότι απαλλάσσονται ανεξάρτητο με το αν εποπτεύονται ή όχι από το Υπουργείο Παιδείας ή άλλο Υπουργείο.

**Ε**πίσης, εκπαίδευση παρέχουν και οι επιχειρήσεις διδασκαλίας ξένων γλωσσών που είναι γνωστές με διάφορους τίτλους. π.χ. Ινστιτούτο ξένων γλωσσών, σχολή ξένων γλωσσών κ.λπ. Έτσι όλες αυτές οι επιχειρήσεις διδασκαλίας ξένων γλωσσών (γαλλικών, αγγλικών κ.λπ.) απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α., βάσει της πιο πάνω διάταξης ( άρθρο 18 παράγρ. 1 περ. ιγ΄).

**Σ**ύμφωνα λοιπόν με τα πιο πάνω, απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α., οι σχολές και τα εκπαιδευτήρια που έχουν σχέση με τη γενική εκπαίδευση (στοιχειώδη και μέση), την ανώτερη και ανώτατη ή πανεπιστημιακή εκπαίδευση, καθώς και την επαγγελματική εκπαίδευση. Αποκλείονται έτσι από την απαλλαγή οι επιχειρήσεις που, τιτλοφορούμενες ως «σχολές», προσφέρουν ορισμένες εξειδικευμένες γνώσεις ή εμπειρίες ερασιτεχνικού ή ψυχαγωγικού χαρακτήρα, όπως π.χ. οι σχολές οδηγών, σχολές αδυνατίσματος, σχολές ερασιτεχνών ζωγράφων και φωτογράφων, οι σχολές ιππασίας, κολύμβησης, σκι, γουιν-σέρφινγκ κ.λπ. Πρέπει εδώ να διευκρινιστεί, ότι δεν απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α. οι επιχειρήσεις που ασχολούνται με την εκπαίδευση ζώων, όπως π.χ. εκπαίδευση" κυνηγετικών σκύλων κ.λπ.

**Ε**πισημαίνεται ιδιαίτερα ότι απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α. οι εξής σχολές χορού που εποπτεύονται από το Υπουργείο Πολιτισμού και διέπονται από Προεδρικά Διατάγματα που εκδόθηκαν στα πλαίσια του Ν. 1158/1981 (ΦΕΚ 127/13.5.81 τ. Α΄) «περί οργανώσεως και διοικήσεως σχολών ανωτέρας καλλιτεχνικής εκπαίδευσης κ.λπ.»:

α.α) οι ανώτερες σχολές χορού, των οποίων η οργάνωση και η λειτουργία ορίζεται με το Π.Δ. 372/1983 (ΦΕΚ 131 /23.9.83 τ. Α΄) «περί κανονισμού οργάνωσης και λειτουργίας ανωτέρων σχολών χορού»,

β.β) οι ερασιτεχνικές σχολές χορού, των οποίων η λειτουργία ορίζεται από το Π.Δ. 457/1983 (ΦΕΚ 174/28.11.83 τ. Α΄) που αφορά την ίδρυση και λειτουργία ερασιτεχνικών σχολών χορού.

**Τ**α *εργαστήρια ελεύθερων σπουδών που εμφανίζονται συνήθως ως «σχολές» και ασχολούνται με την εκμάθηση οποιουδήποτε είδους χορού, ερασιτεχνικού ή ψυχαγωγικού χαρακτήρα, όπως π.χ. έντεχνου χορού, χορού ντίσκο, τζαζ, ταγκό ή αερόμπικ, γυμναστικής κ.λπ. και δεν εποπτεύονται από το Υπουργείο Πολιτισμού, δεν απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α. Το ίδιο συμβαίνει και με τα έσοδα των σχολών χορού που αναφέρονται πιο πάνω με τα στοιχεία αα και ββ, εφόσον αυτά προέρχονται από υπηρεσίες εκμάθησης χορού ντίσκο, τζαζ, ταγκό, γυμναστικής κ.λπ*.

**Ε**πίσης, απαλλάσσονται βάσει της ίδιας διάταξης (άρθρο 18 παράγραφος 1 περίπτ. ιγ΄) και οι εξής σχολές, που εποπτεύονται από τα Υπουργεία Πολιτισμού και Εθνικής Παιδείας και Θρησκευμάτων:

αα) οι ανώτερες σχολές δραματικής τέχνης, των οποίων η λειτουργία κ.λπ. προβλέπεται από το Π.Δ. 370/1983 (ΦΕΚ 130/22.9.83 τ.Α΄) «περί κανονισμού οργάνωσης και λειτουργίας Ανωτέρων Σχολών Δραματικής Τέχνης» το οποίο εκδόθηκε στα πλαίσια του Ν. 1158/1981 (ΦΕΚ 127/13.5.81 τ. Α΄) «περί οργανώσεως και διοικήσεως σχολών Ανωτέρας Καλλιτεχνικής Εκπαίδευσης κ.λπ.», ββ) σχολές κινηματογραφίας, που προβλέπονται από τις διατάξεις του Ν.Δ. 4208/1961 (ΦΕΚ 176 τ.Α΄) και του Β.Δ. 394/1963 (ΦΕΚ 113/17.7.63 τ. Α΄).

**Α**ν στις σχολές θεάτρου και κινηματογραφίας λειτουργούν και τμήματα που δεν προβλέπονται από τις πιο πάνω διατάξεις, οι οποίες ορίζουν την οργάνωση και λειτουργία των σχολών αυτών, όπως π.χ. τμήματα εκπαίδευσης χορού ντίσκο κ.λπ., οι δραστηριότητες αυτές δεν απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α. Επίσης δεν απαλλάσσονται τα έσοδα των πιο πάνω σχολών καλλιτεχνικής εκπαίδευσης, (χορού, θεάτρου και κινηματογραφίας) που προέρχονται από πωλήσεις διαφόρων ειδών προς τους μαθητές τους, όπως π.χ. πώληση φορμών, ειδικών παπουτσιών χορού κ.λπ.

**Ε**ξάλλου, στην έννοια της εκπαίδευσης περιλαμβάνονται και οι υπηρεσίες που προσφέρονται από τα ιδιωτικά μουσικά εκπαιδευτήρια που προβλέπονται από τις διατάξεις του Β.Δ. 16/1966 (ΦΕΚ 7/15.1.66 τ. Α΄) και λειτουργούν με την εποπτεία του Υπουργείου Πολιτισμού. Έτσι απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α., τα ωδεία, οι διάφορες μουσικές σχολές και τα παραρτήματα τους, καθώς και οι σχολές βυζαντινής μουσικής. Για τον ίδιο λόγο απαλλάσσονται το Κρατικό Ωδείο Θεσσαλονίκης, καθώς και τα Δημοτικά μουσικά εκπαιδευτήρια (ωδεία και μουσικές σχολές).

**Δ**ιευκρινίζεται, ότι οι υπηρεσίες μεταφοράς, σίτισης και στέγασης των μαθητών που προσφέρονται από ιδιωτικά ή δημόσια εκπαιδευτήρια θεωρούνται ότι συνδέονται στενά με την εκπαίδευση, κατά τις διατάξεις της περίπτωσης ιγ΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 18 και απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α.. Έτσι, σύμφωνα με τη διάταξη αυτή, απαλλάσσονται τα ακαθάριστα έσοδα που εισπράττουν τα ιδιωτικά ή δημόσια εκπαιδευτήρια για τη μεταφορά των μαθητών τους ή για την παροχή σ΄ αυτούς τροφής και στέγασης. Διευκρινίζεται σχετικά, ότι η μεταφορά, η σίτιση και η στέγαση μαθητών που πραγματοποιούνται από τρίτες επιχειρήσεις που δεν είναι εκπαιδευτήρια, δεν απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α.

**Ε**πισημαίνεται εδώ, ***ότι μεταξύ των δασκάλων, καθηγητών και γενικά εκπαιδευτών που διδάσκουν στις σχολές όλων των κατηγοριών και όλων των βαθμίδων εκπαίδευσης ή σε σεμινάρια αφενός και των εργοδοτών τους αφετέρου, λόγω της φύσης και του τρόπου παροχής των υπηρεσιών τους, θεωρείται ότι υπάρχει δεσμός εξάρτησης όσον αφορά τους όρους εργασίας και την αμοιβή τους, που συνεπάγεται την ευθύνη του εργοδότη τους68***.

Συνέπεια αυτού είναι, ότι οι αμοιβές των δασκάλων, εκπαιδευτών και καθηγητών είναι εκτός συστήματος Φ.Π.Α. και δεν υπάγονται στο φόρο αυτό. Σημειώνουμε σχετικά ότι για τις αμοιβές αυτές θα εξακολουθήσει να εισπράττεται το χαρτόσημο 2,40%.

**Τ**έλος, επισημαίνεται ότι απαλλάσσεται από το Φ.Π.Α. η κάθε μορφής εκπαίδευσης άσκηση και αγωγή που παρέχεται σε προβληματικά παιδιά, όπως είναι τα παραπληγικά, τα σπαστικά, τα απροσάρμοστα, τα αυτιστικά κ.λπ. Απαλλάσσονται επίσης και οι παρεπόμενες πράξεις, που συνδέονται και σχετίζονται με την εκπαίδευση, υπό ευρεία έννοια, την άσκηση και την αγωγή των παιδιών αυτών, που έχουν ειδικές ανάγκες. Έτσι, θα απαλλαγούν π.χ. η φύλαξη και η επιτήρηση των παιδιών αυτών, καθώς και οι λοιπές υπηρεσίες που σχετίζονται με τυχόν μεταφορά, στέγαση, σίτισή τους κ.λ.π.

**Ο**ι πιο πάνω υπηρεσίες εκπαίδευσης, άσκησης και αγωγής των ειδικών κατηγοριών παιδιών (σπαστικών, απροσάρμοστων κ.λπ.) απαλλάσσονται ανεξάρτητα από το πρόσωπο που τις παρέχει. Έτσι, ***οι υπηρεσίες αυτές απαλλάσσονται , ανεξάρτητα αν παρέχονται από φυσικά ή νομικά πρόσωπα (εταιρείες, ιδρύματα κ.λπ.) και ανεξάρτητα με τις ονομασίες που χρησιμοποιούν*** π.χ. σχολή, σχολείο, άσυλο κ.λπ.

**ιδ.** **Φροντιστήρια - ιδιαίτερα μαθήματα**. Η διάταξη αυτή της περίπτωσης ιδ΄ αφορά την απαλλαγή της παράδοσης ιδιαίτερων μαθημάτων όλων των βαθμίδων εκπαίδευσης. Κι εδώ πρέπει να εξετάζεται αν τα ιδιαίτερα μαθήματα αφορούν υπηρεσίες εκπαίδευσης ή απόκτηση ερασιτεχνικών, ψυχαγωγικών κ.λπ. γνώσεων ή εμπειριών, οπότε οι υπηρεσίες αυτές δεν πρέπει να απαλλάσσονται από το φόρο. Επισημαίνεται ότι η απαλλαγή αυτή παρέχεται ανεξάρτητα αν η παράδοση των ιδιαίτερων μαθημάτων γίνεται από οργανωμένες επιχειρήσεις - φροντιστήρια στις αίθουσες τους, ή στο σπίτι από δασκάλους φροντιστές.

**ιε.** **Αθλητισμός - σωματική αγωγή**. Αθλητικά σωματεία. Με τη διάταξη αυτή απαλλάσσεται η παροχή υπηρεσιών, που συνδέεται στενά με τον αθλητισμό ή τη σωματική αγωγή, από νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα σε πρόσωπα που ασχολούνται με τον αθλητισμό ή τη σωματική αγωγή.

**Ε**πομένως, σύμφωνα με τη διάταξη αυτή, από το φόρο απαλλάσσονται μόνο οι υπηρεσίες, που παρέχονται από αθλητικά νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα (αθλητικά σωματεία κ.λπ.) σε πρόσωπα που ασχολούνται με τον αθλητισμό ή τη σωματική αγωγή.

**Κ**ατά συνέπεια, οι υπηρεσίες (θέαμα, άσκηση κ.λπ.) που παρέχονται από κερδοσκοπικά αθλητικά σωματεία σε οποιοδήποτε πρόσωπο, ανεξάρτητα αν ασχολείται ή όχι με τον αθλητισμό ή τη σωματική αγωγή ή από μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα αθλητικά σωματεία σε πρόσωπα που δεν ασχολούνται με τον αθλητισμό ή τη σωματική αγωγή (π.χ. φίλαθλους), δεν απαλλάσσονται από το φόρο.

**Έ**τσι, π.χ. στην τέλεση ποδοσφαιρικών αγώνων είτε σ΄ αυτούς μετέχουν ΠΑΕ (ποδοσφαιρικές ανώνυμες εταιρείες), είτε ερασιτεχνικά σωματεία, όμιλοι κ.λπ., τα εισιτήρια που εκδίδονται για την παρακολούθηση των αγώνων βαρύνονται με Φ.Π.Α.

**Ε**πίσης, τα αγαθά που παραδίδουν για πρόσκαιρη χρήση τα αθλητικά σωματεία στους αθλητές μέλη τους π.χ. μπάλες - ρακέτες τέννις κ.λπ., για την άθλησή τους, δε θεωρούνται φορολογητέες πράξεις.

**Α**ν τα ίδια σωματεία πωλούν τα αγαθά αυτά σε οποιοδήποτε, η πράξη αυτή είναι φορολογητέα.

**Ο**ι υπηρεσίες που παρέχονται από τα σωματεία αυτά π.χ. χρήση προπονητηρίων, λοιπών εγκαταστάσεων, παροχή οδηγιών από προπονητές στους αθλητές μέλη τους, αποτελούν αφορολόγητη παροχή υπηρεσιών.

**Α**ντίθετα όταν η παροχή υπηρεσιών γίνεται από τα πρόσωπα κερδοσκοπικού χαρακτήρα προς αθλούμενους έναντι αμοιβής (π.χ. εκμάθηση ιππασίας - τέννις κ.λπ.) αποτελεί φορολογητέα πράξη.

**Ε**πισημαίνεται τέλος, ότι η μίσθωση ευκαιριακά οργανωμένων αθλητικών εγκαταστάσεων, όπως σταδίων, γηπέδων, γυμναστηρίων κ.λπ. που διαθέτουν όργανα και εγκαταστάσεις άθλησης, αποδυτήρια, ζεστό νερό, καθίσματα για τους θεατές κ.λπ. υπάγεται στο φόρο προστιθέμενης αξίας.

**ιστ.** **Φιλανθρωπικά, Συνδικαλιστικά, Πολιτιστικά Σωματεία κ.λπ**. Η διάταξη αυτή αφορά την απαλλαγή της παροχής υπηρεσιών και της στενά συνδεόμενης μ΄ αυτές παράδοσης 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.

**Ό**πως γίνεται αντιληπτό με τη διάταξη αυτή απαλλάσσονται από το φόρο όλες οι υπηρεσίες και τα συναφή μ΄ αυτές αγαθά, που παρέχουν τα προαναφερθέντα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα έναντι συνδρομής στα μέλη τους. Έτσι, όλες οι συνδρομές που καταβάλλονται σε πολιτικά, συνδικαλιστικά, φιλανθρωπικά κ.λπ. σωματεία ή ενώσεις από τα μέλη τους, καθώς και τα παραδιδόμενα απ΄ αυτές αγαθά απαλλάσσονται από το φόρο (π.χ. διανομή τροφίμων με συμβολική τιμή από θρησκευτικό σωματείο στα μέλη τους) ή διανομή εντύπων, και εφημερίδων με ειδικά θέματα στα μέλη τους, έστω και αν εισπράττεται κάποια αμοιβή. Αντίθετα, αν ένα θρησκευτικό σωματείο ανοίξει μόνιμο κατάστημα πώλησης τροφίμων στα μέλη του με χαμηλές τιμές, οι πωλήσεις αυτές δεν είναι δυνατό ν΄ απαλλαγούν από το φόρο, διότι η ενέργεια αυτή προσδίδει στα πρόσωπα αυτά την ιδιότητα του υποκειμένου στο φόρο.

**Ε**πίσης, η εκμετάλλευση κυλικείων - μπαρ κ.λπ., που βρίσκονται μέσα στους χώρους που στεγάζονται τα παραπάνω πρόσωπα, όταν είναι μισθωμένα σε διάφορα άλλα πρόσωπα που τα εκμεταλλεύονται, αποτελεί φορολογητέα πράξη, στο πρόσωπο του μισθωτή (ενοικιαστή).

**ιζ.** **Υπηρεσίες πολιτιστικής ή μορφωτικής φύσης**. Με τη διάταξη αυτή απαλλάσσεται από το φόρο η παροχή υπηρεσιών πολιτιστικής ή μορφωτικής φύσης και η στενή συνδεόμενη μ΄ αυτές παράδοση αγαθών από νομικά πρόσωπα ή άλλους οργανισμούς ή ιδρύματα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα. Στη συνέχεια, από την ίδια διάταξη αναφέρεται ενδεικτικά, ότι στις υπηρεσίες αυτές περιλαμβάνονται κυρίως οι παρεχόμενες σε επισκέπτες μουσείων, μνημείων, αρχαιολογικών, άλλων παρόμοιων χώρων, καθώς και η οργάνωση καλλιτεχνικών εκδηλώσεων, εκθέσεων και διαλέξεων.

**Κ**ατά συνέπεια, σύμφωνα με τη διάταξη αυτή, απαλλάσσεται από το φόρο το δικαίωμα εισόδου (εισιτήριο κ.λπ.) στα μουσεία, μνημεία, αρχαιολογικούς ή άλλους χώρους, καθώς και το δικαίωμα παρακολούθησης (εισιτήρια κ.λπ.) καλλιτεχνικών εκδηλώσεων εφόσον πραγματοποιούνται ευκαιριακά, εκθέσεων και διαλέξεων. Παράλληλα, μαζί με τις υπηρεσίες απαλλάσσεται και η παράδοση αγαθών που συνδέεται στενά μ΄ αυτές, όπως π.χ. η πώληση ιστορικών βιβλίων, οδηγών, προγραμμάτων κ.λπ.

**ιη.** **Διάθεση προσωπικού**. Η περίπτωση αυτή αναφέρεται στην απαλλαγή της διάθεσης προσωπικού από νομικά πρόσωπα θρησκευτικού ή φιλοσοφικού χαρακτήρα, για τις δραστηριότητες που αναφέρονται στις ανωτέρω περιπτώσεις δ΄, ι΄ και ιγ΄ αυτής της παραγράφου, με σκοπό την πνευματική αρωγή και ανάπτυξη. Έτσι, σύμφωνα με τη διάταξη αυτή, απαλλάσσεται από το φόρο η διάθεση προσωπικού από ένα θρησκευτικό σωματείο, όπως είναι π.χ. η διάθεση ενός ιεροκήρυκα σε ένα νοσοκομείο (περίπτωση δ΄ ανωτέρω) ή σε ένα ίδρυμα κοινωνικής πρόνοιας (περίπτωση ι΄ ανωτέρω) ή σε ένα εκπαιδευτήριο (περίπτωση ιγ΄ ανωτέρω).

**ιθ.** **Εκδηλώσεις για την ενίσχυση νομικών προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα**. Η απαλλαγή αυτή αφορά την παροχή υπηρεσιών και την παράδοση αγαθών από πρόσωπα που αναφέρονται στις περιπτώσεις δ΄ (νοσοκομεία κ.λπ.), ι΄ (ιδρύματα κοινωνικής πρόνοιας και ασφάλισης), ιγ΄ (εκπαιδευτήρια κ.λπ.), ιε΄ (αθλητικά σωματεία κ.λπ.), ιστ΄ (πολιτικά, συνδικαλιστικά, θρησκευτικά κ.λπ. σωματεία και οργανισμοί) και ιζ (νομικά πρόσωπα, οργανισμοί ή ιδρύματα κλπ.), που γίνονται με την ευκαιρία εκδηλώσεων οι οποίες αποβλέπουν στην οικονομική τους ενίσχυση.

**Έ**τσι, π.χ. η οργάνωση μιας καλλιτεχνικής εκδήλωσης σ΄ ένα νοσοκομείο και η διανομή δώρων με συμβολικό τίμημα (εισιτήριο κ.λπ.) απαλλάσσεται από το φόρο, εφόσον γίνεται με σκοπό την οικονομική ενίσχυση του νοσοκομειακού αυτού ιδρύματος.

**Σ**την απαλλαγή της περίπτωσης αυτής υπάγονται και τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα που εμφανίζονται με διάφορες μορφές και επωνυμίες, όπως π.χ. Σύλλογος, Ένωση, Σύνδεσμος, Αδελφότητα κ.λπ. όταν οργανώνουν διάφορες εκδηλώσεις για την οικονομική τους ενίσχυση και την εκπλήρωση του σκοπού για τον οποίο έχουν συσταθεί. Έτσι π.χ. το νομικό πρόσωπο του Συλλόγου ή της Ένωσης κ.λπ. που έχουν συστήσει οι καταγόμενοι από την ίδια πόλη, χωριό ή περιφέρεια κ.λπ. θα απαλλαγούν από το Φ.Π.Α. όταν οργανώνουν συνεστιάσεις, χορούς ή άλλου είδους εκδηλώσεις με σκοπό την οικονομική τους ενίσχυση, για τα δικά τους έσοδα.

**Ε**δώ σημειώνουμε ότι με βάση την εξουσιοδότηση της παραγρ. 2 του ίδιου άρθρου εκδόθηκε η αριθ. Π. 6786/640/7.10.86 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών με την οποία προβλέπεται ότι για τη χορήγηση της απαλλαγής αυτής πρέπει να υποβληθεί αίτηση, στον Οίκον. Έφορο της περιφέρειας που έχουν την έδρα τους οι δικαιούχοι της απαλλαγής, στην οποία να αναγράφεται το είδος των υπηρεσιών, το είδος και η ποσότητα των αγαθών των οποίων ζητείται η απαλλαγή. Στην αίτηση δίδεται έγκριση του Οικονομικού Εφόρου στην οποία αναγράφονται τα πιο πάνω είδη, τα οποία εγκρίνεται να διατεθούν χωρίς φόρο.

**κ.** **Ασφαλιστικές και αντασφαλιστικές εργασίες**. Η απαλλαγή αυτή αφορά όλες τις ασφαλιστικές και αντασφαλιστικές εργασίες, καθώς και τις συναφείς με αυτές εργασίες που παρέχονται από ασφαλειομεσίτες και ασφαλιστικούς πράκτορες. Κατά συνέπεια, σύμφωνα με τη διάταξη αυτή, δεν υπάγονται στο φόρο οι ασφαλιστικές και αντασφαλίστηκες εργασίες, πράγμα που σημαίνει ότι δεν υπόκεινται σ΄ αυτόν ούτε τα ασφάλιστρα, ούτε οι ασφαλιστικές αποζημιώσεις, αλλά ούτε και οι αμοιβές των ασφαλειομεσιτών και ασφαλιστικών πρακτόρων. Επισημαίνεται ότι κατ΄ αρχήν το κύκλωμα των ασφαλιστικών και αντασφαλιστικών εργασιών ευρίσκεται εκτός του πεδίου εφαρμογής του Φ.Π.Α., και συνεπώς για τις εργασίες αυτές διατηρείται ο φόρος κύκλου εργασιών που έχει επιβληθεί, με την παράγρ. 2 του άρθρου 14 του Ν. 1620/51 , στο σύνολο των απαιτητών ασφαλίστρων και σε όλα τα δικαιώματα που απορρέουν από την ασφαλιστική σύμβαση, καθώς επίσης διατηρούνται και τα τέλη χαρτοσήμου.

**Ε**ίναι αυτονόητο ότι άλλες εργασίες όπως π.χ. η αμοιβή εκτιμητών, η αμοιβή εισπρακτόρων κ.λπ. υπάγονται στο Φ.Π.Α.

**κα.** **Χρηματικές συναλλαγές - Συνάλλαγμα**. Η απαλλαγή αυτή καλύπτει όλες τις εργασίες που αφορούν στις αγορές και πωλήσεις συναλλάγματος, χαρτονομισμάτων και νομισμάτων, όταν αυτά είναι τα συνήθη μέσα πληρωμής και όχι αντικείμενα για συλλογές, ανεξάρτητα αν ενεργούνται από Τραπεζικούς ή άλλους οργανισμούς. Στα πλαίσια αυτά απαλλάσσεται και η προμήθεια που εισπράττουν οι Τράπεζες κατά την αγορά ή την πώληση συναλλάγματος, είτε αυτό είναι σε ξένα τραπεζογραμμάτια είτε είναι σε επιταγές.

**Σ**ημειώνεται ότι στη χώρα μας τα χρυσά νομίσματα δεν αποτελούν νόμιμα μέσα πληρωμής και συνεπώς η παράδοση αυτών αποτελεί φορολογητέα πράξη.

**κβ**. **Μετοχές, μερίδια, ομολογίες και λοιποί τίτλοι**. Με τη διάταξη αυτή απαλλάσσονται από το φόρο οι εργασίες που αφορούν μετοχές ανωνύμων εταιρειών, εταιρικά μερίδια, ομολογίες και λοιπούς τίτλους, με εξαίρεση τους τίτλους που αντιπροσωπεύουν εμπορεύματα (π.χ. φορτωτικές, μερίδες αποθήκευσης κ.λπ.). Η απαλλαγή αυτή καλύπτει και τη διαπραγμάτευση των εν λόγω τίτλων, εκτός από τη φύλαξη και τη διαχείριση αυτών.

**Παράδειγμα Α:** Ο χρηματιστής «Χ» αγοράζει για λογαριασμό του πελάτη του «Π» στο Χρηματιστήριο Αθηνών 100 μετοχές της «Α.Ε. ΓΙΓΑΣ» και 200 ομολογίες ΔΕΗ. Η αγορά των τίτλων αυτών είναι πράξη απαλλασσόμενη του Φ.Π.Α.

**Ε**πίσης απαλλάσσεται και η αμοιβή του χρηματιστή για την παραπάνω πράξη.

**Σ**τη συνέχεια τους τίτλους αυτούς ο αγοραστής παραδίνει στην Εθνική Τράπεζα να τους φυλάσσει και να εισπράττει τα μερίσματα και τα τοκομερίδια των παραπάνω τίτλων. Οι υπηρεσίες αυτές αποτελούν φορολογητέες πράξεις.

**Παράδειγμα Β**: Ο εισαγωγέας Α εκχωρεί στον έμπορο Β΄ με οπισθογράφηση της φορτωτικής ή της διατακτικής εμπορεύματα που είναι αποθηκευμένα (υποκείμενα) στις αποθήκες του τελευταίου. Ο ίδιος εισαγωγέας εκχωρεί σε άλλο έμπορο, με οπισθογράφηση του αποθετηρίου, εμπορεύματα που είναι αποθηκευμένα στις αποθήκες της Προνομιούχου Ανώνυμης Εταιρείας Γενικών Αποθηκών (ΠΑΕΓΑ). Και στις δυο αυτές περιπτώσεις για τη μεταβίβαση των εν λόγω τίτλων (φορτωτικής και αποθετηρίου) δεν προβλέπεται απαλλαγή από το φόρο, γιατί με ¬τους τίτλους αυτούς μεταβιβάζονται εμπορεύματα που αποτελούν φορολογητέα παράδοση αγαθών.

**κγ.** **Αμοιβαία κεφάλαια**. Η περίπτωση αυτή αφορά την απαλλαγή των εργασιών διαχείρισης των αμοιβαίων κεφαλαίων, που προβλέπουν οι διατάξεις του Ν.Δ. 608/1970 (ΦΕΚ 170). Η απαλλαγή αυτή καλύπτει και την αμοιβή των εταιρειών που διαχειρίζονται τα αμοιβαία κεφάλαια.

**κδ.** **Χορήγηση και διαπραγμάτευση πιστώσεων**. Η απαλλαγή αυτή αφορά τη χορήγηση και τη διαπραγμάτευση πιστώσεων, καθώς και τη διαχείριση τους από το πρόσωπο που τις χορηγεί. Η περίπτωση αυτή αφορά τόκους δανείων και πιστώσεων, αδιάκριτα από τη μορφή χρηματοδότησης, καθώς και τις προμήθειες των τραπεζών ή άλλων πιστωτικών οργανισμών που χορήγησαν τις σχετικές πιστώσεις. Ειδικά, προκειμένου για την απαλλαγή από το φόρο των εργασιών διαχείρισης των πιστώσεων προϋπόθεση είναι η διενέργεια τους μόνο από αυτόν που τις χορήγησε, γιατί σε αντίθετη περίπτωση φορολογούνται.

**κε.** **Προσωπικές εγγυήσεις και εγγυήσεις πιστώσεων**. Με τη διάταξη αυτή προβλέπεται απαλλαγή από τον Φ.Π.Α., της ανάληψης υποχρεώσεων, προσωπικών ή χρηματικών εγγυήσεων και λοιπών ασφαλειών, της διαπραγμάτευσης για την ανάληψη των εργασιών αυτών και της διαχείρισης εγγυήσεων πιστώσεων που ενεργείται από τα πρόσωπα που τις χορηγεί. Η παραπάνω διατάξεων εξαιρεί γενικά από το φόρο τις προμήθειες και λοιπές αμοιβές που εισπράττονται για τις εργασίες των ενέγγυων πιστώσεων και εγγυητικών επιστολών, τόσο στο στάδιο της χορήγησης, όσο και στο στάδιο διαχείρισης, με την προϋπόθεση ότι η διαχείριση ενεργείται από το ίδιο πρόσωπο που χορήγησε τις εγγυήσεις.

**κστ.** **Καταθέσεις - Τρεχούμενοι λογαριασμοί -Πληρωμές**. Η περίπτωση αυτή καλύπτει την απαλλαγή από το Φ.Π.Α. των εργασιών, στις οποίες περιλαμβάνεται και η διαπραγμάτευση, που αφορούν καταθέσεις, τρεχούμενους λογαριασμούς, πληρωμές, μεταφορές καταθέσεων και εμβάσματα, απαιτήσεις, πιστωτικούς τίτλους, επιταγές και λοιπά αξιόγραφα με εξαίρεση την είσπραξη απαιτήσεων τρίτων. Δηλαδή, απαλλάσσονται οι εργασίες που αφορούν τις καταθέσεις πελατών, αδιάφορα αν είναι έντοκες ή όχι για τους καταθέτες τους και αδιάφορα με το πρόσωπο που δέχεται τις καταθέσεις, καθώς και οι ωφέλειες του προσώπου που δέχεται τις καταθέσεις. Τονίζεται ότι στις εργασίες καταθέσεων περιλαμβάνεται το άνοιγμα λογαριασμού, η τήρηση και το κλείσιμο του λογαριασμού και άλλα συναφή, όπως π.χ. παράδοση βιβλιαρίου στον καταθέτη.

**Ε**πίσης απαλλάσσονται οι εργασίες που αφορούν πληρωμές, μεταφορές καταθέσεων, εμβάσματα, απαιτήσεις, πιστωτικούς τίτλους, επιταγές και λοιπά αξιόγραφα.

**Ε**ξαιρούνται της απαλλαγής αυτής οι πράξεις που αφορούν την είσπραξη απαιτήσεων για λογαριασμό τρίτων π.χ. είσπραξη λογαριασμών ΔΕΗ, Ο.Τ.Ε., Δημοσίου (φόροι, τέλη κυκλοφορίας αυτοκινήτων), όπου η προμήθεια των τραπεζών για τις εργασίες αυτές αποτελεί φορολογητέα η παροχής υπηρεσιών.

**κζ.** **Μισθώσεις ακινήτων**. Σύμφωνα με τη διάταξη δεν υπάγεται στο φόρο η μίσθωση πάσης φύσεως ακινήτων (αστικών, εμπορικών, αγροτικών κ.λ.π.). Υπενθυμίζεται ότι στην απαλλαγή αυτή δεν περιλαμβάνεται η εκμετάλλευση ξενοδοχείων, επιπλωμένων δωματίων και σπιτιών, κατασκηνώσεων και παρόμοιων εγκαταστάσεων χώρων στάθμευσης, που υπάγονται στο φόρο ως παροχή υπηρεσιών, σύμφωνα με τις διατάσεις της περίπτωσης α΄ της παραγράφου 2 του άρθρου 8 (βλ. ανάλυση της διάταξης αυτής ανωτέρω). Επίσης, φορολογούνται οι μισθώσεις ακινήτων της περίπτωσης δ΄ της ίδιας παραγράφου του ίδιου άρθρου, που αφορούν στην εκμίσθωση βιομηχανοστασίων και χρηματοθυρίδων.

**κη.** **Κρατικά Λαχεία, ΠΡΟ-ΠΟ, λαχεία sweepstakes**. Η περίπτωση αυτή αφορά την απαλλαγή της παράδοσης κρατικών λαχείων, δελτίων ΠΡΟ-ΠΟ και λαχείων του Λαχειοφόρου Αμοιβαίου Στοιχήματος (sweepstakes) που διεξάγεται από τον Οργανισμό Διεξαγωγής Ιπποδρομιών Ελλάδος (ΟΔΙΕ). Όπως γίνεται αντιληπτό από τη διάταξη αυτή απαλλάσσονται από το φόρο η παράδοση των γραμματίων των λαχείων και τα κέρδη τους τα οποία εξακολουθούν να υπάγονται στη φορολογία Κεφαλαίου (φορολογία κερδών από λαχεία).

**Ε**ξυπακούεται ότι οι εργασίες εκτύπωσης (κόστος χάρτου κα εκτύπωσης) των εντύπων των λαχείων και του ΠΡΟ-ΠΟ, σε περίπτωση που γίνονται οπό διάφορους εργολάβους, δεν απαλλάσσονται και συνεπώς η Υπηρεσία Κρατικών Λαχείων, ο ΟΠΑΠ και ο ΟΔΙΕ βαρύνονται με τον κατ΄ επίρριψη Φ.Π.Α.

**Δ**ιευκρινίζεται σχετικά, ότι η προμήθεια την οποία εισπράττουν τα πρακτορεία και οι λοιποί λιανοπωλητές κρατικών λαχείων, δελτίων ΠΡΟ¬ΠΟ και λαχείων του Λαχειοφόρου Αμοιβαίου Στοιχήματος (SWΕΕΡSΤΑΚΕS) από την Υπηρεσία Κρατικών Λαχείων, τον ΟΠΑΠ και τον ΟΔΙΕ, αντίστοιχα, δεν υπάγεται στο φόρο προστιθέμενης αξίας. Το ίδιο ισχύει και για την προμήθεια που εισπράττουν οι λιανοπωλητές κρατικών λαχείων και λαχείων SWΕΕΡSΤΑΚΕS από τα πρακτορεία των λαχείων αυτών.

**κθ.** **Γραμματόσημα - Κινητό επίσημα -Ένσημα** κ.λπ. Στην περίπτωση αυτή η απαλλαγή αφορά την παράδοση στην ονομαστική τους αξία γραμματοσήμων που βρίσκονται σε κυκλοφορία, κινητού επισήματος και λοιπών ενσήμων, καθώς και ταινιών ή ενσήμων ασφαλιστικών οργανισμών και παρόμοιων αξιών. Έτσι, με τη διάταξη αυτή απαλλάσσεται από το φόρο η διάθεση όλων των προαναφερόμενων επίσημων εντύπων, εκτός βέβαια από την παράδοση γραμματοσήμων ή άλλων παρόμοιων εντύπων που διαθέτονται για συλλογές πάνω από την ονομαστική τους αξία ή έστω στην ονομαστική τους αξία, αλλά Έχουν ειδική ένδειξη, ότι αποτελούν τμήμα συλλεκτικής αξίας και όχι ένσημα κανονικής κυκλοφορίας (π.χ. φάκελοι γραμματοσήμων πρώτης ημέρας κυκλοφορίας κ.λπ.).

**λ.** **Παράδοση χρησιμοποιημένων σε αφορολόγητη δραστηριότητα αγαθών**. Η περίπτωση αυτή αναφέρεται σε μία γενική απαλλαγή της παράδοσης αγαθών, τα οποία έχουν χρησιμοποιηθεί αποκλειστικά σε απαλλασσόμενη από το φόρο δραστηριότητα που προβλέπεται από το άρθρο αυτό, εφόσον για τα αγαθά αυτά δεν έχει παρασχεθεί δικαίωμα έκπτωσης, καθώς και της παράδοσης αγαθών των οποίων η κτήση ή η διάθεση είχε εξαιρεθεί από το δικαίωμα έκπτωσης, σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 23 του κοινοποιούμενου νόμου.

**Ό**πως γίνεται αντιληπτό με τη διάταξη αυτή, απαλλάσσεται από το φόρο η διάθεση αγαθών για τα οποία δεν παρασχέθηκε δικαίωμα έκπτωσης (αγαθά που χρησιμοποιήθηκαν σε απαλλασσόμενη από το φόρο δραστηριότητα), ή τα οποία στερήθηκαν του δικαιώματος έκπτωσης, σύμφωνα με ρητή διάταξη του κοινοποιούμενου νόμου (παρ. 4 άρθρο 23) κα επομένως δεν είναι δυνατό παρά να απαλλάσσονται από το φόρο κατά την παράδοση τους.

**Παράδειγμα Α**: Γιατρός πωλεί την επίπλωση της αίθουσας υποδοχής ασθενών σε έμπορο επίπλων. Η πώληση αυτή σύμφωνα με τα ανωτέρω είναι πράξη αφορολόγητη.

**Παράδειγμα Β:** Η επιχείρηση «Ψ» πωλεί το ένα από τα 2 επιβατικά αυτοκίνητα (μέχρι 9 θέσεων) ιδιωτικής χρήσης, που διαθέτει για τη μεταφορά του προσωπικού της, σε μια άλλη επιχείρηση. Η πώληση αυτή είναι πράξη αφορολόγητη.

**λα.** **Υπηρεσίες που περιλαμβάνονται στη φορολογητέα βάση εισαγόμενων αγαθών**. Η διάταξη αυτή αναφέρεται επίσης σε μια γενική ρύθμιση, σύμφωνα με την οποία απαλλάσσεται από το φόρο η παροχή υπηρεσιών των οποίων η αξία περιλαμβάνεται στη φορολογητέα αξία των εισαγόμενων αγαθών, όπως αυτή προσδιορίζεται στο άρθρο 16 του κοινοποιούμενου νόμου. Όπως γίνεται αντιληπτό, με τη διάταξη αυτή διασφαλίζεται η αποφυγή της διπλής φορολογίας για ορισμένες υπηρεσίες, η αξία των οποίων έχει περιληφθεί στη φορολογητέα αξία των εισαγόμενων αγαθών (π.χ. προμήθειες αντιπροσώπου), έχουν φορολογηθεί κατά την εισαγωγή και επομένως δε θα πρέπει να φορολογηθούν ως αυτοτελείς παροχές υπηρεσιών στο εσωτερικό.

**Παράδειγμα:** Αποκλειστικός αντιπρόσωπος εισαγωγής μηχανημάτων φωτοτυπίας από την αγγλική εταιρεία «LUX», παίρνει αμοιβή (προμήθεια) 1.000 £ για την πώληση στην επιχείρηση «ΦΩΤΟΤΥΠ» 2 φωτοτυπικών μηχανημάτων. Στο τιμολόγιο που θα εκδώσει η «LUX» προς την «ΦΩΤΟΤΥΠ» περιλαμβάνεται και η προμήθεια των 1.000 £ του εδώ αντιπροσώπου της. Συνεπώς, η προμήθεια περιλαμβάνεται στη φορολογητέα βάση και θα φορολογηθεί κατά τον εκτελωνισμό στην εισαγωγή. Στο τιμολόγιο λοιπόν που θα εκδώσει ο ανωτέρω αντιπρόσωπος για να εισπράξει από την Τράπεζα, μέσω της οποίας θα γίνει ο διακανονισμός της πληρωμής της αξίας του τιμολογίου, την αμοιβή των 1.000 £, δε θα υπολογίσει και Φ.Π.Α., για να μη φορολογηθεί η υπηρεσία αυτή δύο φορές.

**λβ.** **Παλαιά (χρησιμοποιηθέντα) ακίνητα - αυτοτελή οικόπεδα**. Με τη διάταξη αυτή ορίζεται ότι απαλλάσσεται από το φόρο η παράδοση ακινήτων, εκτός από αυτά που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 6 (καινούρια κτίρια και το συμμεταβιβαζόμενο οικόπεδο). Επομένως από το συνδυασμό της ερμηνευόμενης διάταξης (περίπτ. λβ΄ παράγρ. 1 του άρθρου 18 ) με την προαναφερθείσα διάταξη του άρθρου 6, προκύπτει σαφώς ότι δεν υπάγεται στο φόρο η μεταβίβαση των παλαιών (χρησιμοποιηθέντων) κτιρίων, δηλαδή των κτιρίων που μεταβιβάζονται μετά από την πρώτη εγκατάσταση σ΄ αυτά, καθώς και η μεταβίβαση αυτοτελών οικοπέδων.

**Ε**ξυπακούεται βέβαια ότι η μεταβίβαση των εν λόγω παλαιών ακινήτων, που δεν υπάγονται στο Φ.Π.Α., θα εξακολουθήσουν να φορολογούνται σύμφωνα με τις διατάξεις του φόρου μεταβίβασης ακινήτων (Φ.Μ.Α.).

**λγ.** **Εφημερίδες - περιοδικά, εφημεριδοπώλες** κ.λπ. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 παράγρ. 1 , περίπτ. λγ΄ απαλλάσσονται από το φόρο η παράδοση και διανομή των εφημερίδων και περιοδικών από τα πρακτορεία, τους εφημεριδοπώλες και λοιπούς λιανοπωλητές (περίπτερα κ.λπ.).

**Α**πό τη διάταξη αυτή προκύπτει ότι από το φόρο απαλλάσσονται μόνο τα ακαθάριστα έσοδα των πρακτορείων, των εφημεριδοπωλών και των λοιπών λιανοπωλητών εφημερίδων και περιοδικών. Διευκρινίζεται, ότι τα έσοδα των προσώπων αυτών από παράδοση και διανομή εφημερίδων και περιοδικών (εισπράξεις από πωλήσεως, προμήθεια από διανομή) απαλλάσσονται μόνο εφόσον η διακίνηση αυτών γίνεται μέσω του κυκλώματος «πρακτορείο διανομής - εφημεριδοπώλες και λοιποί λιανοπωλητές».

**Α**πό τα πιο πάνω προκύπτει, ότι τα έσοδα που προέρχονται από παράδοση και διανομή εφημερίδων και περιοδικών, η διακίνηση των οποίων δε γίνεται μέσω πρακτορείων κ.λπ., δεν απαλλάσσονται από το φόρο προστιθέμενης αξίας. Συνέπεια της μη απαλλαγής αυτής είναι ότι στις περιπτώσεις αυτές δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 15 παράγρ. 6 . Δηλαδή, για το υπολογισμό της φορολογητέας αξίας των επιχειρήσεων που εκδίδουν ή εισάγουν εφημερίδες ή περιοδικά και τα διανέμουν όχι μέσω πρακτορείου, αλλά με άλλο τρόπο π.χ. ταχυδρομικά, δεν αφαιρείται η προμήθεια που καταβάλλουν στους διανομείς ή εισπράκτορες. Οι αμοιβές αυτές είναι φορολογητέες στο πρόσωπο του διανομέα ή εισπράκτορα που θα επιρρίψουν το φόρο στους εκδότες ή εισαγωγείς των εφημερίδων και περιοδικών, κατά περίπτωση, οι οποίοι έχουν δικαίωμα να τον εκπέσουν ως φόρο που επιβάρυνε τις εισροές τους ( Άρθρο 23 ).

**λδ.** **Παράδοση αγαθών, όταν όμοια τους απαλλάσσονται κατά την εισαγωγή**. Η διάταξη αυτή έχει ιδιαίτερη σημασία γιατί επιτρέπει την απαλλαγή από το Φ.Π.Α., διαφόρων αγαθών κατά την απόκτηση τους στο εσωτερικό της χώρας, όταν όμοια τους και με τις ίδιες προϋποθέσεις απαλλάσσονται κατά την εισαγωγή τους από το εξωτερικό. Είναι η αντίστροφη διάταξη από αυτή που καθιερώνεται, με την περίπτωση δ΄ της παραγράφου 1 του αρθ. 19 του νόμου και που αφορά την απαλλαγή ορισμένων οριστικών εισαγωγών αγαθών, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του Ν. 1684/1987.

Πίνακας πράξεων απαλλασσόμενων από τον φόρο

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Α/Α** | **Υπηρεσία -αγαθό που απαλλάσσεται** | **Παρατηρήσεις** |
| **ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΓΕΝΙΚΟΥ ΣΥΜΦΕΡΟΝΤΟΣ** | | |
| 1 | Υπηρεσίες ΕΛΤΑ | Απαλλάσσονται μόνο οι πράξεις που ενεργούν στα πλαίσια αποστολής τους |
| 2 | |  | | --- | | Δίκτυο ΕΡΤ | | Δεν απαλλάσσονται οι δραστηριότητες εμπορικού χαρακτήρα |
| 3 | |  | | --- | | Παροχή νερού – Αποχέτευση από ΟΤΑ, ΔΕΥΑ κλπ | | Καταργήθηκε από 22/08/2011 η απαλλαγή στην παροχή νερού και αποχέτευσης ΟΤΑ |
| 4 | |  | | --- | | Νοσοκομειακή και Ιατρική περίθαλψη και διάγνωση, Ιαματικά λουτρά μόνο αν παρέχεται από δημόσια νοσοκομεία κλπ. | | Δεν απαλλάσσονται τα ιδιωτικά εκπαιδευτήρια |
| 5 | |  | | --- | | Ιατροί, Οδοντίατροι, Ψυχολόγοι, Μαίες, Νοσοκόμοι και Φυσικοθεραπευτές. | | Απαλλαγή της πρωτοβάθμιας φροντίδας υγείας |
| 6 | |  | | --- | | Οδοντίατροι, Οδοντοτεχνίτες | | Απαλλάσσονται οι υπηρεσίες οδοντοτεχνιτών και οι παραδόσεις ειδών οδοντικής προσθετικής |
| 7 | |  | | --- | | Παράδοση ανθρωπίνων οργάνων, αίματος και γάλακτος | | Απαλλάσσονται και τα προϊόντα επεξεργασίας αίματος |
| 8 | |  | | --- | | Υπηρεσίες από σωματεία ή ενώσεις προς τα μέλη τους που απαλλάσσονται του φόρου | | Προϋπόθεση οι υπηρεσίες να είναι απαραίτητες για την απαλλασσόμενη δραστηριότητα και να παρέχονται έναντι συνεισφοράς στα κοινά έξοδα |
| 9 | |  | | --- | | Υπηρεσίες σχετικές με την κοινωνική ασφάλιση, πρόνοια, προστασία παιδιών και νέων από ΝΠΔΔ, Οργανισμούς και Ιδρύματα | | αναγνωρισμένα από το κράτος | | Απαλλάσσονται οι υπηρεσίες από κέντρα νεότητας, οι φορείς καταπολέμησης ναρκωτικών κλπ |
| 10 | |  | | --- | | Μεταφορά ασθενών και τραυματιών με ειδικά οχήματα. | | Προϋπόθεση η έγκριση της δραστηριότητας από την αρμόδια δημόσια αρχή |
| 11 | |  | | --- | | Εκπαίδευση | | Απαλλάσσεται και η ιδιωτική |
| 12 | |  | | --- | | Ιδιαίτερα μαθήματα |   όλων των βαθμίδων εκπαίδευσης | Δεν απαλλάσσονται τα μαθήματα για απόκτηση ερασιτεχνικών γνώσεων ή ψυχαγωγία |
| 13 | |  | | --- | | Αθλητισμός και σωματική αγωγή παρεχόμενα από νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα | | Δεν απαλλάσσονται οι υπηρεσίες από κερδοσκοπικά σωματεία ή οι υπηρεσίες προς μη ασχολούμενους με τον αθλητισμό (π.χ. θεατές) |
| 14 | |  | | --- | | Υπηρεσίες που παρέχονται προς τα μέλη τους έναντι συνδρομής από νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα με πολιτικούς, συνδικαλιστικούς, θρησκευτικούς, φιλανθρωπικούς και φιλοσοφικούς σκοπούς. | | Προϋπόθεση η μη στρέβλωση των όρων του ανταγωνισμού |
| 15 | |  | | --- | | Διάθεση προσωπικού από νομικά πρόσωπα θρησκευτικού και φιλοσοφικού χαρακτήρα | | Η διάθεση πρέπει να γίνεται για νοσοκομειακή περίθαλψη και διάγνωση, εκπαίδευση και κοινωνική πρόνοια και ασφάλιση ή προστασία παιδιών και νέων και με σκοπό την πνευματική αρωγή και ανάπτυξη |
| **ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΙ ΛΟΙΠΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ** | | |
| 16 | |  | | --- | | Ασφαλιστικές και αντασφαλιστικές εργασίες | | Ασφάλιστρα, ασφαλιστικές αποζημιώσεις, αμοιβές ασφαλιστικών πρακτόρων κλπ |
| 17 | |  | | --- | | Διαπραγμάτευση και εργασίες σχετικά με συνάλλαγμα, χαρτονομίσματα | | Εξαιρούνται αυτά που είναι συλλογές |
| 18 | |  | | --- | | Εργασίες σχετικές με την διαπραγμάτευση, εκτός της φύλαξης και διαχείρισης, μετοχών Α.Ε., ομολόγων και λοιπών τίτλων. | | Δεν απαλλάσσονται η φύλαξη και διαχείριση αυτών |
| 19 | |  | | --- | | Διαχείριση αμοιβαίων κεφαλαίων | | Απαλλάσσεται η διαχείρηση αμοιβαίων |
| 20 | |  | | --- | | Χορήγηση και διαπραγμάτευση πιστώσεων | | Από το πρόσωπο που τις χορηγεί |
| 21 | |  | | --- | | Ανάληψη υποχρεώσεων – εγγυήσεις. | | Δεν υπάγονται στον ΦΠΑ οι προμήθειες και λοιπές αμοιβές για τις εργασίες των ενέγγυων πιστώσεων και εγγυητικών επιστολών στο στάδιο της χορήγησης και στο στάδιο της διαχείρησης αν αυτή γίνεται από το ίδιο πρόσωπο που τις χορήγησε. |
| 22 | |  | | --- | | Εργασίες στις οποίες συμπεριλαμβάνεται και η διαπραγμάτευση καταθέσεων, τρεχούμενων λογαριασμών, επιταγών, απαιτήσεων και λοιπά διαθέσιμων (πχ αμοιβή ΕΛΤΑ για πληρωμή συντάξεων κλπ) | | Εξαιρείται η είσπραξη απαιτήσεων και το factoring |
| 23 | |  | | --- | | Μισθώσεις ακινήτων | | Εξαιρούνται βιομηχανοστάσια, χρηματοθυρίδες και επαγγελματικές μισθώσεις με επιλογή υπαγωγής στο ΦΠΑ. |
| 24 | |  | | --- | | Λαχεία, ΠΡΟΠΟ, ΠΡΟΤΟ, ΛΟΤΤΟ, κλπ | | Τα κέρδη τους υπάγονται σε φόρο κεφαλαίου |
| 25 | |  | | --- | | Γραμματόσημα, επισήματα, ένσημα (εκτός από συλλογές), πχ η πώληση από ΕΛΤΑ γραμματοσήμων που βρίσκονται σε κυκλοφορία. | | Εκτός από συλλογές |
| 26 | |  | | --- | | Παράδοση αγαθού ή αγαθών επιχείρησης (κλάδος, μέρος ή σύνολο) από απαλλασσόμενους. | | Προϋπόθεση είναι να μη έχει ασκηθεί δικαίωμα έκπτωσης |
| 27 | |  | | --- | | Αξίες που περιλαμβάνονται στη φορολογητέα αξία εισαγωγής. | | Αποφυγή διπλής φορολογίας |
| 28 | |  | | --- | | Παράδοση ακινήτων εκτός των **νεόδμητων** (άρθρο 6 Κωδ. ΦΠΑ) | | Δεν απαλλάσσονται τα νεόδμητα |
| 29 | |  | | --- | | Παράδοση και διανομή εφημερίδων και περιοδικών μέσω πρακτορείων διανομής. | | Απαλλάσσονται του ΦΠΑ οι εφημερίδες και τα περιοδικά |
| 30 | |  | | --- | | Παράδοση αγαθών που η εισαγωγή απαλλάσσεται του ΦΠΑ | |  |
| 31 | Έσοδα από καζίνο | Απαλλάσσονται τα παιγνίδια, αλλά όχι η είσοδος |

**Παράδειγμα 1** (περίπτωση 5)

Ένας γιατρός (απαλλασσόμενος Φ.Π.Α.) για να εισπράξει €100,00 που αποτελούν την καθαρή του αμοιβή από τον ασθενή ΑΛΦΑ, εκδίδει μια Α.Π.Υ. των €100,00 χωρίς να καταλογίσει Φ.Π.Α.

Ο ίδιος γιατρός αγοράζει γραφική ύλη αξίας €10,00, πλέον Φ.Π.Α. €2,30. Στη στήλη των εξόδων του τηρούμενου απλογραφικού βιβλίου καταχωρεί ολόκληρο το ποσό των €12,30.

**Παράδειγμα 2** (περίπτωση 16)

Η ελληνική ασφαλιστική εταιρεία ΒΗΤΑ ασφαλίζει εμπορεύματα που μεταφέρονται στη Ρωσία και τα ασφάλιστρα που εισπράττει είναι €20.000,00. Τα συνολικά ετήσια ασφάλιστρα της ΒΗΤΑ είναι €400.000,00 και ο Φ.Π.Α. αγορών- δαπανών στο ίδιο έτος είναι π.χ. €6.000,00. Στην περίπτωση αυτή η ΒΗΤΑ μπορεί να υποβάλλει αίτηση στη Δ.Ο.Υ. και να ζητήσει την επιστροφή Φ.Π.Α. των αγορών που αναλογούν στην απαλλασσόμενη εργασία ασφάλισης των εμπορευμάτων στη Ρωσία που είναι χώρα εκτός Ε.Ε. Δηλαδή, μπορεί να ζητήσει επιστροφή του ποσού των €300,00 (=  ).

**Άσκηση 1η** (αγορά επενδυτικών αγαθών)

Η βιομηχανία ΑΛΦΑ ΕΠΕ αγοράζει ένα καινούργιο Η/Υ για τις ανάγκες του λογιστηρίου της από την Γραφομηχανική ΕΠΕ, με τη συμφωνία να κάνει χρήση απαλλαγής Φ.Π.Α. (απ. 2869/87). Η καθαρή αξία αγοράς είναι €200.000,00 (10/1/201Χ).

Από την ΑΛΦΑ ΕΠΕ υποβάλλεται αίτηση στη Δ.Ο.Υ. και ζητείται έγκριση για απαλλαγή του Φ.Π.Α. (11/1/201Χ).

Η Δ.Ο.Υ. εγκρίνει την αγορά του Η/Υ με απαλλαγή από τον Φ.Π.Α. (13/1/201Χ).

Η Γραφομηχανική ΕΠΕ με το απαλλακτικό ανά χείρας εκδίδει το παραστατικό πώλησης χωρίς Φ.Π.Α.

Ζητείται να γίνουν οι εγγραφές και να συμπληρωθεί η δήλωση Φ.Π.Α. (έντυπο Φ2).

**Λύση**

**Εγγραφές της αγοράστριας**

Με βάση το παραστατικό πώλησης στα βιβλία της ΑΛΦΑ ΕΠΕ γίνεται η εξής εγγραφή:

**1.**

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  | | | | **Λ**ογαριασμός | | **Χ**ρέωση | **Π**ίστωση |
| 14 | ΕΠΙΠΛΑ –ΛΟΙΠΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ | | | | |  |  |
| 14.03.0020 | | | | Η/Υ τύπου Μ.250 με απόφαση Π.2869/87 | | 200.000,00 |  |
|  | | 50 | ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ | | |  |  |
|  | | 50.00.0000 | | | Γραφομηχανική ΕΠΕ |  | 200.000,00 |

*Αγορά Η/Υ*

για το ΦΠΑ που είναι γραμμένο στο παραστατικό πώλησης και δεν καταβάλλεται γίνεται η εγγραφή

**2.**

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  | | | | **Λ**ογαριασμός | | **Χ**ρέωση | **Π**ίστωση |
| 54 | ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ - ΤΕΛΗ | | | | |  |  |
| 54.00.0128 | | | | ΦΠΑ εισροών απόφασης Π.2869/87 | | 46.000,00 |  |
|  | | 54 | ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ - ΤΕΛΗ | | |  |  |
|  | | 54.00.0138 | | | ΦΠΑ εκροών απόφασης Π.2869/87 |  | 46.000,00 |

*ΦΠΑ Η/Υ*

Στο τέλος της διαχειριστικής χρήσης γίνεται αντιλογισμός των παραπάνω εγγραφών.

Η περιοδική δήλωση ΦΠΑ αφήνεται να συμπληρωθεί από τους σπουδαστές

**Ενέργειες της πωλήτριας**

Εφόσον ο ΦΠΑ δεν είχε εισπραχθεί από την Γραφομηχανική ΕΠΕ, λόγω του γεγονότος ότι είχε προηγηθεί η χορήγηση της απαλλαγής από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., με το παραστατικό πώλησης η Γραφομηχανική ΕΠΕ θα κάνει την εξής εγγραφή:

**1.**

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  | | | | **Λ**ογαριασμός | | **Χ**ρέωση | **Π**ίστωση |
| 30 | ΠΕΛΑΤΕΣ | | | | |  |  |
| 30.00.0000 | | | | ΑΛΦΑ ΕΠΕ | | 200.000,00 |  |
|  | | 70 | ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ | | |  |  |
|  | | 70.00.0001 | | | Πωλήσεις Η/Υ με απόφαση Π.2869/87 |  | 200.000,00 |

*Πώληση Η/Υ*

Να σημειωθεί ότι ο ΦΠΑ που αντιστοιχεί στην παραπάνω πώληση δεν παρακολουθείται με λογιστικές εγγραφές.

Η περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. (έντυπο Φ2) αφήνεται να συμπληρωθεί ως άσκηση.