

## **ΕΞ. ΕΠΕΙΓΟΝ**

**ΚΟΙΝ: Ως Πίνακας Διανομής**

**ΘΕΜΑ: Διευκρινίσεις σχετικά με την εφαρμογή των αποφάσεών μας Π. 2869/2389/87 ΠΟΛ. 137, Π. 3082/2516/87 ΠΟΛ. 151 και Π. 5514/3610/87 ΠΟΛ. 239.**

**Με αφορμή γραπτά και προφορικά ερωτήματα που έχουν υποβληθεί στην υπηρεσία μας, σχετικά με την εφαρμογή των παραπάνω αποφάσεων. συμπληρώνοντας τις οδηγίες που έχουμε δώσει με τις Π.5749/26.8.87 ΠΟΛ.246/26.8.1987 και Π. 5578/3642/87 ΠΟΛ 238 εγκυκλίους μας, σας γνωρίζουμε τα εξής:**

**Α' Απόφαση Π.2869/2389/ΠΟΛ.137/4.5.1987**

**1. Γενικά Κατηγορίες επιχειρήσεων που υπάγονται: Σύμφωνα με την απόφαση αυτή δεν καταβάλλεται στον προμηθευτή ή στο τελωνείο ο ΦΠΑ που αναλογεί στην αγορά ή εισαγωγή καινούργιου μηχανολογικού και λοιπού εν γένει εξοπλισμού από βιομηχανικές, βιοτεχνικές, μεταλλευτικές, λατομικές. Ξενοδοχειακές και αγροτικές επιχειρήσεις που έχουν ενταχθεί στο κανονικό καθεστώς.**

**Η απόφαση αυτή ισχύει περιοριστικά μόνο για έξι (6) συγκεκριμένες κατηγορίες επιχειρήσεων που προαναφέραμε. Δεν ισχύει επομένως για εμπορικές επιχειρήσεις ή για επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών. όπως με την Π. Π.5749/26.8.87 ΠΟΛ.246/26.8.1987 εγκύκλιό μας διευκρινίσαμε. Επανερχόμαστε όμως στο θέμα αυτό γιατί παρατηρήθηκε ότι ορισμένες Οικονομικές Εφορίες έχουν χορηγήσει βεβαιώσεις για αγορά μηχανολογικού εξοπλισμού σε επιχειρήσεις καθαρά παροχής υπηρεσιών, όπως π.χ. έχει συμβεί με Οικον. Εφορία που χορήγησε τέτοιο βεβαίωση σε επιχείρηση φωτοαντιγράφων.**

**Οι παραπάνω έξι (6) κατηγορίες επιχειρήσεων, εκτός από τις αγροτικές, μπορούν να κάνουν χρήση των διατάξεων της απόφασης Π. 2869/2387/87 ΠΟΛ.137/4.5.1987, έστω και αν είναι ενταγμένες στο ειδικό καθεστώς των μικρών επιχειρήσεων (τεκμαρτού καθεστώτος), γιατί και αυτές, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 1642/1986 έχουν δικαίωμα να εκπίπτουν το φόρο που αναλογεί στις αγορές ή εισαγωγές επενδυτικών αγαθών.**

**2 Βιομηχανίες Βιοτεχνίες Με την Π.5749/26.8.87 ΠΟΛ.246/26.8.1987 εγκύκλιό μας περιγράψαμε ορισμένες γενικές αρχές, με βάση τις οποίες θα πρέπει να χαρακτηρίζονται οι επιχειρήσεις ως βιοτεχνίες.**

**Αυτές οι γενικές αρχές, όπως απορρέουν από την υπάρχουσα νομοθεσία, τα διδάγματα της κοινής πείρας και της οικονομικής επιστήμης, τη δικαστηριακή και διοικητική νομολογία που διαμορφώθηκε με την ευκαιρία άλλων φορολογιών (εισόδημα, ΦΚΕ κλπ, αποτελούν το πλαίσιο με βάση το οποίο θα κρίνεται ως θέμα πραγματικό, κάθε φορά, αν μια επιχείρηση είναι βιομηχανία ή βιοτεχνία και επομένως, αν υπάγεται στις διατάξεις της απόφασης Π.2869/2389/ΠΟΛ.137/4.5.1987**

**Το είδος λοιπόν των στοιχείων του Κ.Φ.Σ, που εκδίδει η επιχείρηση, ο τρόπος που φορολογείται στο εισόδημα ή ακόμα η δηλούμενη δραστηριότητα με τη δήλωση έναρξης, δεν αποτελούν από μόνα τους ασφαλή κριτήρια, αλλά πρέπει πάντα να εξετάζονται και τα πραγματικά δεδομένα, τα οποία διαφέρουν από επιχείρηση σε επιχείρηση. Έτσι, για παράδειγμα μια επιχείρηση, η οποία έχει κάνει έναρξη με αντικείμενο εργασιών γραφικές τέχνες, μπορεί να χαρακτηριστεί ως βιοτεχνία, εφόσον κάνει εξελικτικά ορισμένα στάδια επεξεργασίας ή συναρμολόγησης και παραδίδει ένα προϊόν, τελικό ή ενδιάμεσο, το οποίο είναι εντελώς διάφορο ποιοτικά από το αρχικό, όπως δηλαδή στην περίπτωση που η επιχείρηση παραλαμβάνει χειρόγραφα, κάνει φωτοσύνθεση, μοντάζ, φωτογράφιση και παραδίδει φιλμς.**

**Δεν μπορεί, όμως, μια επιχείρηση με το ίδιο αντικείμενο εργασιών (γραφικές τέχνες) να χαρακτηριστεί ως βιοτεχνία όταν κάνει μόνο μια απλή παροχή υπηρεσιών, όπως μοντάζ ή φωτογράφιση.**

### **3. Κτίριο Κτίσματα:**

**Με την εγκύκλιό μας Π.5749/26.8.87 ΠΟΛ.246/26.8.1987 διευκρινίσαμε ότι δεν υπάγονται στις διατάξεις της απόφασης Π.2869/2389/ΠΟΛ.137/4.5.1987 τα κτίρια, τα κτίσματα, καθώς και τα υλικά και οι εγκαταστάσεις που ενσωματώνονται σ' αυτά κατά την κατασκευή τους.**

**Γιο την ομοιόμορφη εφαρμογή της απόφασης διευκρινίζουμε και πάλι, ότι δεν υπάγονται στις διατάξεις της απόφασης αυτής και τα**

συστατικά των κτιρίων και των κτισμάτων, δηλαδή αυτά που δεν μπορούν να αποχωρισθούν από το κτίριο ή το κτίσμα χωρίς να προξενηθούν ουσιώδεις βλάβες σ' αυτά τα ίδια ή στο κτίριο (άρθρο 953 Α.Κ.). Υπάγονται όμως στις διατάξεις της απόφασης τα πάγια κινητά αγαθά, πχ μηχανήματα τα οποία, προκειμένου να επιτελέσουν το σκοπό γιο τον οποίο αποκτήθηκαν, στερεώνονται σταθερό στο έδαφος ή στο κτίρια σαν παραρτήματα του κυρίου πράγματος, μπορούν δηλαδή να αποχωρισθούν από αυτό, χωρίς να προκληθούν ουσιώδεις βλάβες στα ίδιο ή στο κύριο πράγμα (κτίριο).

4. Απεικόνιση των πράξεων της Π.2869/2389/ΠΟΛ.137/4.5.1987 Σύμφωνα με την απόφαση Π.2869/2389/ΠΟΛ.137/4.5.1987 ο φόρος που αναλογεί στο επενδυτικά αγαθά που εισάγονται ή αγοράζονται με τη διαδικασία αυτής της απόφασης, προσαυξάνει τόσο το φόρο εισροών, όσο και το φόρο εκροών της ίδιας φορολογικής περιόδου. Η παρακολούθηση αυτών των ποσών του φόρου από τον αγοραστή των επενδυτικών αγαθών πρέπει να γίνεται σε ειδικό λογαριασμό ΦΠΑ. έτσι ώστε να μην αλλοιώνονται με πλασματικά ποσά οι χρεοπιστώσεις του τηρούμενου λογαριασμού Φ.ΠΑ. αλλά παράλληλα να είναι ευχερής ο έλεγχος του διακανονισμού αυτών των ποσών, σύμφωνα με το άρθρο 26 του ν. 1642/1986. Ο αγοραστής επίσης των επενδυτικών αγαθών πρέπει να τηρήσει δευτεροβάθμιο λογαριασμό παγίων για τη λογιστική παρακολούθηση των παγίων που αγοράζονται με την Π.2869/2389/ΠΟΛ.137/4.5.1987 απόφαση. Όσοι τηρούν βιβλία Α' ή Β' κατηγορίας του Κ.Φ.Σ., αυτούς τους λογαριασμούς μπορούν να τους τηρήσουν είτε σε ξεχωριστή στήλη, είτε στην πρώτη ή τελευταία σελίδα του βιβλίου που τηρούν.

Ο πωλητής των επενδυτικών αγαθών εμφανίζει τις πωλήσεις επενδυτικών αγαθών με την Π.2869/2387/87 ΠΟΛ.137/4.5.1987 απόφαση σαν απαλλασσόμενες πωλήσεις και μπορεί να μην παρακολουθεί στο βιβλία του το φόρο που αναγράφει στα τιμολόγια που εκδίδει και τον οποίο δεν εισπράττει. Σε ότι αφορά τον τρόπο απεικόνισης στην περιοδική εκκαθάριση του ΦΠΑ των πράξεων παράδοσης επενδυτικών αγαθών σύμφωνα με την Π.2869/2389/ΠΟΛ.137/4.5.1987 απόφαση, ο μεν πωλητής θα τα εμφανίζει στον πίνακα Γ στον Κ.Α. 25 και στον πίνακα Ζ στον ΚΑ 32. ο δε αγοραστής στον πίνακα ΣΤ στον Κ.Α 12 και στον Πίνακα Ζ στον ΚΑ, 72.

5. Παραβάσεις

**Στους υποκείμενους που δεν εκπληρώνουν τις υποχρεώσεις των παραγράφων 5 και 8 της απόφασης Π.2669/2387/87, αλλά και για κάθε άλλη παράβαση των διατάξεων αυτής της απόφασης θα επιβάλλονται τα πρόστιμα του άρθρου 48 του νόμου 1642/1986.**

**Για την καλύτερη διενέργεια του ελέγχου που προβλέπεται στην παράγραφο 7 της απόφασης Π.2869/2387/87, αλλά και για τη διευκόλυνση των προσωρινών και τακτικών ελέγχων, είναι σκόπιμο να οργανωθεί σωστά στο τμήμα ΦΠΑ αρχείο κατά επενδυτή που ακολούθησε τη διαδικασία αυτής της απόφασης. Β' Απόφαση Π.3082/2516 ΠΟΛ.151/13.5.1987)**

**1. Επιστροφή ΦΠΑ επενδυτικών αγαθών Κυριότητά τους Σύμφωνα με την απόφαση αυτή επιστρέφεται στον υποκείμενο στο φόρο το πιστωτικό υπόλοιπο του φόρου προστιθέμενης αξίας που προκύπτει μετά την έκπτωση του φόρου εισροών από το φόρο εκροών μέσα σε μια φορολογική περίοδο, εφόσον αυτό προέρχεται από τις πράξεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 της ίδιας απόφασης. Σ' αυτές τις πράξεις συμπεριλαμβάνονται οι εισαγωγές, οι αγορές και οι κατασκευές επενδυτικών αγαθών.**

**Σύμφωνα με το άρθρο 26 παράγραφος 4 του ν. 1642/1986, ως αγαθό επένδυσης για την εφαρμογή των διατάξεων του ίδιου νόμου θεωρούνται τα ενσώματα αγαθά που ανήκουν κατά κυριότητα στην επιχείρηση και τίθενται από αυτή σε διαρκή εκμετάλλευση.**

**Επομένως, προκειμένου μια επιχείρηση να έχει το δικαίωμα της έκπτωσης του φόρου των επενδυτικών αγαθών και κατ' επέκταση της επιστροφής του όταν έχει πιστωτικό υπόλοιπο πρέπει να έχει την κυριότητα των αγαθών αυτών και να το έχει χρησιμοποιήσει, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 23, για την πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων.**

**Με βάση, λοιπόν, τα παραπάνω οι υποκείμενοι στο φόρο που δεν έχουν την κυριότητα των επενδυτικών αγαθών, δεν έχουν και δικαίωμα έκπτωσης και επιστροφής του φόρου που τα έχει επιβαρύνει. Χαρακτηριστικά παραδείγματα τέτοιων περιπτώσεων που εμφανίζονται στην πράξη, παραδείγματα δηλαδή που ο υποκείμενος στο φόρο δεν έχει την κυριότητα του επενδυτικού αγαθού, είναι της εταιρείας που κατασκευάζει επενδυτικό αγαθό (πχ ξενοδοχείο, βιομηχανοστάσιο κ.λ.π.) σε οικόπεδο, το οποίο δεν έχει**

**εισφερθεί κατά κυριότητα σ' αυτή και του υποκείμενου που ασκεί ατομική επιχείρηση και χτίζει σε οικόπεδο, του οποίου έχει μόνο την επικαρπία ή είναι ιδιοκτήτης ιδανικού μεριδίου του οικοπέδου, καθώς επίσης και η περίπτωση που ανεγείρεται ακίνητο σε μισθωμένο οικόπεδο κλπ.**

**Στην περίπτωση, όμως που ο υποκείμενος στο φόρο είναι συνιδιοκτήτης του οικοπέδου, τότε θα έχει δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των δαπανών που πραγματοποιεί, κατά το μέρος που έχει την κυριότητα του ανεγειρόμενου ακινήτου, δηλαδή κατά το ποσοστό της εξ' αδιαιρέτου συνιδιοκτησίας του. Ανακεφαλαιώνοντας το πιο πάνω διευκρινίζουμε τα εξής: Ο υποκείμενος στο ΦΠΑ που ανεγείρει κτίσματα σε οικόπεδο που δεν είναι δικής του κυριότητας, δεν αποκτά την κυριότητα των κτισμάτων αυτών, και συνεπώς δεν έχει δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ που έχει επιβαρύνει την ανέγερσή τους. Επίσης, ο ίδιος υποκείμενος δεν έχει δικαίωμα να εκπέσει και το ΦΠΑ που έχει επιβαρύνει τα επί μέρους κινητά αγαθά που ενσωματώθηκαν στο ανεγερθέν ακίνητο κατά τέτοιο τρόπο, ώστε να καταστούν συστατικά του. Όπως είναι γνωστό, τα συστατικά μέρη του ακινήτου δεν μπορούν να είναι αντικείμενο ξεχωριστής κυριότητας και επομένως ο πιο πάνω υποκείμενος στο ΦΠΑ που δεν έχει την κυριότητα του κυρίου πράγματος (κτίσματος) δεν έχει και την κυριότητα των συστατικών του κυρίου αυτού πράγματος.**

**Αλλιώς όμως συμβαίνει με τα κινητά αγαθά, τα οποία μετά την ενσωμάτωσή τους με το ακίνητο δεν αποτελούν συστατικό αυτού μέρη, αλλά παραρτήματα, όπως π.χ. μπορεί να συμβεί με τα μηχανήματα ενός εργοστασίου. Αυτά εξακολουθούν να ανήκουν στην κυριότητα του υποκείμενου που έχτισε σε ξένο οικόπεδο το εργοστάσιο και επομένως έχει δικαίωμα να εκπέσει το ΦΠΑ που επιβάρυνε την αγορά τους.**

**Ο μη εκπιπτόμενος φόρος που αναλογεί στις δαπάνες κατασκευής των ακινήτων, των οποίων ο υποκείμενος δεν έχει την κυριότητα, προσαυξάνει το κόστος κατασκευής του ακινήτου.**

**2. Φόρος παγίων αγαθών σε περίπτωση μεταβίβασης επιχείρησης**  
**Σύμφωνα με το άρθρο 5 παράγρ. 4 του Ν. 1642/1986 δεν θεωρείται ως παράδοση αγαθών η μεταβίβαση αγαθών επιχείρησης ως συνόλου, κλάδου ή μέρους της από επαχθή ή χαριστική αιτία ή με τη μορφή εισφοράς σε υφιστάμενο ή συνιστώμενο νομικό πρόσωπο. Στην**

**περίπτωση αυτή το πρόσωπο που αποκτά τα αγαθά θεωρείται για την εφαρμογή του ίδιου νόμου ότι υπεισέρχεται ως διάδοχος στα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις του προσώπου που μεταβιβάζει.**

**Το πιστωτικό υπόλοιπο επομένως των υποκειμένων στο φόρο ατομικών ή οποιασδήποτε νομικής μορφής επιχειρήσεων, το οποίο προέρχεται από την αγορά, εισαγωγή ή κατασκευή επενδυτικών αγαθών, εφόσον οι επιχειρήσεις αυτές θα μεταβιβαστούν ή θα εισφερθούν σύμφωνα με την παραπάνω διάταξη του νόμου, μεταφέρεται στον υποκείμενο που είναι διάδοχος των δικαιωμάτων και υποχρεώσεων του προσώπου που μεταβιβάζει, ο οποίος και έχει δικαίωμα να ζητήσει την επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου. Στις περιπτώσεις αυτές θα πρέπει να ελέγχεται η σωστή μεταφορά του πιστωτικού υπολοίπου, καθώς επίσης και αν ο αρχικός υποκείμενος είχε δικαίωμα έκπτωσης του φόρου.**

**Υποκείμενος επίσης στο φόρο με δικαίωμα έκπτωσης και επιστροφής του φόρου των επενδυτικών αγαθών είναι και ο κατά τις διατάξεις του άρθρου 16 του ΚΦΣ, ιδρυτής επιχείρησης. Από την ημερομηνία όμως σύστασης της επιχείρησης το δικαίωμα έκπτωσης και επιστροφής μεταβιβάζεται στην επιχείρηση αυτή, κατά το μέρος που δεν ασκήθηκε από τον ιδρυτή.**

**Επίσης δικαίωμα έκπτωσης και επιστροφής του φόρου έχουν και οι εκ κληρονομιάς, γονικής παροχής ή δωρεάς συνιδιοκτήτες οικοπέδου, εφόσον έχουν κάνει έναρξη εργασιών σαν κοινωνία δικαίου και κατασκευάζουν ακίνητο στο συνιδιόκτητο οικόπεδό τους, το οποίο θα χρησιμοποιήσουν για την πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων, σύμφωνα με τη δήλωση έναρξης εργασιών που έχουν κάνει. Στην περίπτωση που οι συνιδιοκτήτες θα ιδρύσουν εταιρεία στην οποία θα μεταβιβάσουν το ποσοστό της συνιδιοκτησίας τους, το δικαίωμα επιστροφής του πιστωτικού υπολοίπου της κοινωνίας θα το ασκήσει η εταιρεία.**

### **3. Διακανονισμός παγίων**

**Σύμφωνα με το Άρθρο 26 παράγρ. 2 του Ν. 1642/1986, προκειμένου γιο αγαθά επένδυσης η έκπτωση του φόρου που ενεργήθηκε υπόκειται σε πενταετή διακανονισμό με αφετηρία το έτος χρησιμοποίησής τους. Ο διακανονισμός ενεργείται κάθε έτος για το**

**ένα πέμπτο (1/5) του φόρου που επιβάρυνε το αγαθό, ανάλογα με τις μεταβολές του δικαιώματος έκπτωσης.**

**Στην περίπτωση λοιπόν που ο υποκείμενος στο φόρο χρησιμοποίησε ένα έτος το αγαθό επένδυσης για την πραγματοποίηση πράξεων που δεν υπάγονται στο φόρο, τότε θα πρέπει να διακανονίσει το 1/5 του φόρου που έχει εκπέσει κατά την αγορά ή κατασκευή των παγίων, με την προϋπόθεση βέβαια ότι η πραγματοποίηση των μη φορολογητέων πράξεων για ένα έτος ήταν έκτακτη και προσωρινή δραστηριότητα του υποκείμενου.**

**Αντίθετα, στην περίπτωση που άλλαξε οριστικά η χρήση του επενδυτικού αγαθού και δεν χρησιμοποιείται πλέον για την πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων, τότε πρέπει να γίνει εφάπαξ διακανονισμός για τα υπόλοιπα έτη της πενταετούς περιόδου διακανονισμού**

**Παράδειγμα διακανονισμού του 1/5 είναι η περίπτωση εκμίσθωσης ή παραχώρησης της χρήσης ξενοδοχείου από τον υποκείμενο σε άλλο πρόσωπο για ένα έτος, γιατί όπως είναι γνωστό, η ολική μίσθωση ξενοδοχείου με πλήρη εξοπλισμό δεν υπάγεται σε ΦΠΑ, αλλά σε τέλη χαρτοσήμου (βασική ερμηνευτική εγκύκλιος του ν. 1642/1986 Π.4336/3162/10.7.1987 εγκύκλιο 10 § 34 περ. α' και Δ.Υ.Ο. Κ 664/288/18488 ΠΟΛ 136). Παράδειγμα διακανονισμού για τα υπόλοιπα έτη της πενταετίας είναι η περίπτωση εκμίσθωσης από τον υποκείμενο του ακινήτου, για το οποίο έχει εκπέσει το φόρο των δαπανών, για χρόνο ίσο ή μεγαλύτερο των εναπομενόντων ετών της πενταετούς περιόδου διακανονισμού.**

**Στην περίπτωση μεταβίβασης επιχείρησης σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 5 του ν. 1642/1986 και ειδικότερα στις περιπτώσεις που αναφέραμε στην προηγούμενη παράγραφο 2, υπόχρεος για τον διακανονισμό είναι ο διάδοχος που υπεισήλθε στα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις του αρχικού υποκείμενου. Χρόνος έναρξης του διακανονισμού, σύμφωνα με το νόμο, είναι ο χρόνος πρώτης χρησιμοποίησης των παγίων και όχι ο χρόνος αγοράς τους.**

**Επίσης, στις περιπτώσεις που οι επιχειρήσεις μετατάσσονται α) από τις απαλλασσόμενες στο ειδικός καθεστώς των μικρών επιχειρήσεων (τεκμαρτού υπολογισμού του ΦΠΑ) ή στο κανονικό καθεστώς και β) από το ειδικό καθεστώς των αγροτών στο κανονικό καθεστώς του**

φόρου, όπου τα αγαθά επένδυσης απογράφονται σύμφωνα με την παράγραφο 11 του άρθρου 32 του ν. 1642/1986 στην πρώτη περίπτωση και σύμφωνα με την παράγραφο 8 του άρθρου 33 του ίδιου νόμου στη δεύτερη, επειδή για τα αγαθά αυτά δεν ασκήθηκε δικαίωμα έκπτωσης ΦΠΑ, Οι πιο πάνω μεταταχθείσες επιχειρήσεις έχουν για τον υπόλοιπο χρόνο της πενταετίας δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ που επιβάρυνε την αγορά των παγίων περιουσιακών στοιχείων τους από το ΦΠΑ που αναλογεί στις εκροές τους. Οι ίδιες επιχειρήσεις έχουν και δικαίωμα επιστροφής του πιστωτικού υπολοίπου, που προκύπτει από την έκπτωση του φόρου αυτού, σύμφωνα με τη δήλωση αποθεμάτων.

#### **Παράδειγμα:**

Επιχείρηση που μετατάσσεται την 31.12.88 από τις απαλλασσόμενες ή από το ειδικό καθεστώς των αγροτών στο κανονικό καθεστώς του φόρου, έχει αποκτήσει τα παρακάτω επενδυτικά αγαθά: Στις 5.4.87 το Α αγαθό δρχ. 200.000 ΦΠΑ δρχ. 36.000. Στις 3.2.88 το Β αγαθό δρχ. 500.000 ΦΠΑ δρχ. 80.000. Στις 31.12.88 η επιχείρηση θα απογράψει αυτά τα επενδυτικά αγαθά και θα υποβάλει τη σχετική δήλωση.

Ο ΦΠΑ που έχει δικαίωμα να εκπέσει η επιχείρηση είναι: Για το Α αγαθό  $36.000 \times 3/5 = 21.600$ . Για το Β αγαθό  $80.000 \times 4/5 = 64.000$ . Σύνολο 85.600.

Το ποσό αυτό που προκύπτει από τη δήλωση αποθεμάτων μετάταξης που υποβάλλει η επιχείρηση σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 ή του άρθρου 33. κατά περίπτωση, εκπίπτει με την προσωρινή δήλωση ΦΠΑ που αφορά την ίδια φορολογική περίοδο. μέσα στην οποία υποβλήθηκε η δήλωση αποθεμάτων μετάταξης. Αν από τη δήλωση αυτή προκύπτει πιστωτικό υπόλοιπο μέχρι δρχ. 85.600, τότε η επιχείρηση δικαιούται να ζητήσει την επιστροφή του, σύμφωνα με την απόφαση Π.3082/2516 ΠΟΛ.151/13.5.1987.

4. Φ.Π.Α. που επιστρέφεται στον κατασκευαστή ακινήτων  
Υπενθυμίζουμε ότι σύμφωνα με την Π.3082/2516 ΠΟΛ.151/13.5.1987 απόφαση παραγρ. 2 περίπτ. γ' ε πιστρέφεται και ο φόρος που αναλογεί σε λήψεις υπηρεσιών που συνδέονται άμεσα με τα επενδυτικά αγαθά. Ειδικότερα, προκειμένου για την ανέγερση ακινήτων (ξενοδοχείων, βιομηχανοστασίων κλπ.), στο ποσό του φόρου που μπορεί να επιστραφεί συμπεριλαμβάνεται ο φόρος που

αναλογεί στις πράξεις του άρθρου 6 του ν. 1642/86, ο φόρος των κάθε είδους υλικών που χρησιμοποιούνται, καθώς και ο φόρος που αναλογεί στις αμοιβές των μηχανικών και σε λοιπές δαπάνες που προσauξάνουν την αξία του παγίου. Προκειμένου για την επιστροφή του φόρου στην περίπτωση αυτή, θα πρέπει να καταβάλλεται ιδιαίτερη προσοχή στη νομιμότητα των προσκομιζομένων δικαιολογητικών.

#### **5. Δήλωση έναρξης τήρηση βιβλίων**

Επειδή το δικαίωμα της έκπτωσης και επιστροφής του φόρου των επενδυτικών αγαθών ασκείται μόνο από τον υποκείμενο στο φόρο, οι νέοι επενδυτές πρέπει να υποβάλουν στην Οικονομική Εφορία δήλωση έναρξης δραστηριότητας πριν την πραγματοποίηση δαπανών για την αγορά, εισαγωγή ή κατασκευή επενδυτικών αγαθών. Επίσης πρέπει να τηρούν τα προβλεπόμενα από τον Κ.Φ.Σ. βιβλία, στα οποία να καταχωρούν τα λαμβανόμενα φορολογικό στοιχεία.

Εφόσον η επιχείρηση έχει υποβάλει δήλωση έναρξης δραστηριότητας και κατέχει τα νόμιμα φορολογικό στοιχεία που έχουν εκδοθεί μετά την υποβολή της δήλωσης έναρξης δεν χάνει το δικαίωμα έκπτωσης και επιστροφής του φόρου αν τυχόν δεν το έχει καταχωρήσει εμπρόθεσμα στα τηρούμενα βιβλία ή αν υποβάλλει εκπρόθεσμα τις δηλώσεις του Φ.Π.Α Είναι όμως ευνόητο ότι για τις παραβάσεις αυτές θα επιβάλλονται οι προβλεπόμενες από τον Κ.Φ.Σ. ή το Ν. 1642/1986 κυρώσεις.

Σημειώνουμε εδώ, ότι το προβλεπόμενο από την Ε. 1558/2278/301182 κοινή απόφαση των Υπουργών Οικονομικών και Εθνικής Οικονομίας θεωρημένο από τον Οικον. Έφορο, βιβλίο, στο οποίο καταχωρούνται οι δαπάνες που πραγματοποιούνται για νέες παραγωγικές επενδύσεις του Ν. 1262/1966 δεν επέχει θέση βιβλίου του ΚΦΣ και επομένως δεν αρκεί η καταχώρηση σε αυτό των δαπανών, προκειμένου ο υποκείμενος να έχει δικαίωμα έκπτωσης και επιστροφής του φόρου. ,

Γιο τους παραπάνω λόγους, όταν οι νέοι επενδυτές προσέρχονται στις Οικον. Εφορίες για τη θεώρηση αυτού του βιβλίου θα πρέπει να ενημερώνονται για την υποχρέωσή τους να κάνουν δήλωση έναρξης δραστηριότητας και να θεωρήσουν βιβλία του Κ.Φ.Σ.

#### **6. Απόφαση Π. 5514/3610/87**

**Το ποσοστό 10% του πιστωτικού υπολοίπου που δεν επιστράφηκε στους υποκείμενους που έχουν ακολουθήσει τη διαδικασία επιστροφής του φόρου αυτής της απόφασης, πρέπει να επιστραφεί μέσα σ' ένα τετράμηνο από την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης, ύστερα από προσωρινό ή τακτικό έλεγχο. Για την επιστροφή του ποσού αυτού δεν απαιτείται νέα αίτηση του υποκείμενου. Ο Οικον. Έφορος, μέσα στην παραπάνω προθεσμία και μετά τη διενέργεια του ελέγχου εκδίδει απόφαση, συμπληρωματική της αρχικής και εντάσσει ΤΑΦΕ Φ.Π.Α. σύμφωνα με την παράγρ. 3 της απόφασης Π. 5514/3610/87 για την επιστροφή και του ποσού αυτού.**

#### **7. Εκχώρηση εισαγωγικού δικαιώματος**

**Σύμφωνα με την Π.2307/955/88 εγκύκλιό μας, η χωρίς ΦΠΑ έκδοση του τιμολογίου για την εκχώρηση του εισαγωγικού δικαιώματος σε νομικά ή φυσικά πρόσωπα δικαιούχα ατελείας σύμφωνα με τις Δ. 129/86 και Δ.663/453187 διαταγές μας, θα εφαρμόζεται ανάλογα και στην περίπτωση που ο επενδυτής εισάγει τα επενδυτικά αγαθά μετά από εκχώρηση του εισαγωγικού δικαιώματος και ακολουθεί τη διαδικασία της Π.2869/2389/ΠΟΛ.137/4.5.1987 απόφασης. Σύμφωνα εξάλλου με την περίπτ. β' της παραγράφου 2 της Π.3082/2516/87 απόφασης δικαίωμα επιστροφής του φόρου έχουν όσοι πραγματοποιούν πωλήσεις επενδυτικών αγαθών που γίνονται σύμφωνα με τη διαδικασία της Π.**

**2869/87 απόφασης. Στην περίπτωση όμως της εκχώρησης δεν συντρέχει λόγος εφαρμογής της διάταξης αυτής, δεδομένου ότι ο εκχωρητής δεν έχει πραγματοποιήσει την εισαγωγή των αγαθών και κατά συνέπεια δεν έχει καταβάλει φόρο εισροών.**

**Δικαίωμα επιστροφής του φόρου με βάση την Π. 3082 απόφαση υπάρχει μόνο στην περίπτωση που ο εκχωρητής έχει καταβάλει φόρο εισροών για τα αγαθά αυτά, όπως π.χ. εάν έχει προηγηθεί άλλη εκχώρηση του εισαγωγικού δικαιώματος η οποία επιβαρύνθηκε με ΦΠΑ.**

#### **8. Επιστροφή με την Π. 1185/521/88 απόφαση**

**Σύμφωνα με το άρθρο 3 αυτής της απόφασης επιστρέφεται το πιστωτικό υπόλοιπο της προσωρινής δήλωσης που οφείλεται σε διαφορά συντελεστών εισροών εκροών με τη διαδικασία και τις**

προϋποθέσεις των αποφάσεων Π.3082/2516 ΠΟΛ.151/13.5.1987 και Π.5514/3610/87. Επειδή σε πολλές επιχειρήσεις το δικαίωμα επιστροφής του πιστωτικού υπολοίπου, που προέρχεται από τις πράξεις που αναφέρονται στην Π. 3082/2516/87 απόφαση, συντρέχει με το δικαίωμα επιστροφής από διαφορά συντελεστών εισροών εκροών, μπορεί αυτό να ασκηθεί από τον υποκείμενο ενιαία με την ίδια αίτηση επιστροφής και την υποβολή των απαραίτητων δικαιολογητικών. Το ποσό του πιστωτικού υπολοίπου που θα επιστραφεί σ' αυτή την περίπτωση δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερο από το άθροισμα των ποσών, των οποίων ο υποκείμενος έχει δικαίωμα να ζητήσει την επιστροφή, σύμφωνα με την παράγραφο 3 της Π.3082/2516 ΠΟΛ.151/13.5.1987 απόφαση, και το άρθρο 3 της Π.11 85/521/88 απόφασης.

### **9 Καταστρατηγήσεις των φορολογικών διατάξεων**

Υπενθυμίζουμε ότι σύμφωνα με την παράγραφο 5 της Π.5514/3610/87 απόφασης όταν η Υπηρεσία έχει στοιχεία για σοβαρές καταστρατηγήσεις των φορολογικών διατάξεων δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις αυτής της απόφασης για την επιστροφή του φόρου. Επίσης με την Π.749/4289/87 εγκύκλιό μας προσδιορίσαμε αυτές τις παραβάσεις και αναφερθήκαμε ιδιαίτερα στην περίπτωση που υπάρχουν στοιχεία ή βάσιμες πληροφορίες, που κατά την κρίση του Οικον. Εφόρου σε περίπτωση διενέργειας σχετικού ελέγχου, θα οδηγούσαν στην απόρριψη του αιτήματος επιστροφής του Φ.Π.Α. Επομένως στην περίπτωση που ζητείται η επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου με τη διαδικασία της Π. 5514/3610/87 απόφασης και στο αίτημα συμπεριλαμβάνονται τιμολόγια ιδιαίτερα μεγάλης αξίας, ο Οικον. Έφορος, σύμφωνα με τα προηγούμενα, μπορεί να απορρίψει το αίτημα της επιστροφής με τη διαδικασία της Π.5514/3610/87 απόφασης και να υποχρεώσει τον υποκείμενο να προσκομίσει τα δικαιολογητικά που προβλέπονται από την Π.3082/2516 ΠΟΛ.151/13.5.1987 απόφαση, προκειμένου η επιστροφή να γίνει σύμφωνα με τη διαδικασία που προβλέπει η απόφαση αυτή.

Επίσης εκτός από τον προσωρινό έλεγχο που προβλέπεται στην παράγραφο 7 περίπτ. α' της Π.3082/2516 ΠΟΛ.151/13.5.1987 απόφασης, ο Οικον. Έφορος στις περιπτώσεις που κρίνει, με βάση στοιχείο ή πληροφορίες που έχει ότι η αξία των αγαθών και υπηρεσιών που αναγράφεται στα τιμολόγια είναι κατά πολύ μεγαλύτερη της πραγματικής, ή ότι εκδόθηκαν τιμολόγια για τα

**οποία δεν αποδόθηκε ο φόρος από τον εκδότη. Πρέπει, πριν από την ικανοποίηση του αιτήματος επιστροφής, να ελέγξει σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 38 ή40 του Ν. 1642/1986, αν τα προσκομιζόμενα στοιχεία ανταποκρίνονται στην πραγματικότητα, αν έχουν γίνει οι παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών, αν οι εκδότες των στοιχείων έχουν αποδώσει το φόρο που αναλογεί σ' αυτά. Σύμφωνα επίσης με τις διατάξεις του Ν. 1642/1986 πρέπει να ελέγχεται η χρήση των παγίων γιο τα οποία έχει γίνει επιστροφή φόρου και ο σωστός διακανονισμός που προβλέπεται στα άρθρα 26 του Ν. 1642/1986 και που στην παράγραφο 3 αυτού του μέρους αναλύσαμε,**

**Για τη διευκόλυνση αυτών των ελέγχων είναι σκόπιμη η οργάνωση του αρχείου των επιστροφών Φ.Π.Α., με βάση τις αποφάσεις Π.3082/2516 ΠΟΛ.151/13.5.1987 και Π.5514/3610/87.**

**Ακριβές Αντίγραφο Ο Διευθυντής**

**Ο Προϊστάμενος Γραμματείας Γ. Μπεκιάρης**