

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θέμα: Εφαρμογή διατάξεων ΦΠΑ στις παραγγελιοδοχικές πωλήσεις.

Με αφορμή προφορικά και γραπτά ερωτήματα που έχουν υποβληθεί στην Υπηρεσία μας αναφορικά με την εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000), όπως ισχύει, στις παραγγελιοδοχικές πωλήσεις αγαθών παρέχονται οι ακόλουθες διευκρινίσεις με σκοπό την ορθή και ομοιόμορφη ερμηνεία των διατάξεων αυτών:

A. Παραγγελιοδοχικές πωλήσεις γενικά

1. Σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 5 του Κώδικα Φ.Π.Α., κατά την πώληση αγαθών από παραγγελιοδόχο που ενεργεί στο όνομά του, θεωρείται ότι συντελείται παράδοση αγαθών μεταξύ αυτού και του παραγγελέα. Στην περίπτωση αυτή ο παραγγελιοδόχος θεωρείται αγοραστής ως προς τον παραγγελέα.

Από τις διευκρινίσεις που έχουν δοθεί για τη διάταξη αυτή στην αρχική εγκύκλιο του ΦΠΑ με αρ. 10/Π.4336/3162/10.07.1987, στην περίπτωση πώλησης αγαθών από παραγγελιοδόχο που ενεργεί στο όνομά του θεωρείται ότι πραγματοποιούνται δύο παραδόσεις των ίδιων αγαθών. Η μια από αυτές είναι η πραγματική παράδοση μεταξύ του παραγγελιοδόχου και του τελικού αγοραστή ενώ η άλλη είναι η πλασματική παράδοση μεταξύ του παραγγελέα και του παραγγελιοδόχου. Η ρύθμιση αυτή του νόμου υπαγορεύτηκε από την ανάγκη της ομαλής λειτουργίας του συστήματος του ΦΠΑ και ιδιαίτερα του μηχανισμού της έκπτωσης Συγκεκριμένα, δεν θα ήταν δυνατόν να λειτουργήσει ο μηχανισμός έκπτωσης του φόρου εισροών γιατί στην αποστολή αγαθών από τον παραγγελέα προς τον παραγγελιοδόχο δεν θα υπήρχαν στοιχεία φόρου εκροών για τον παραγγελέα και φόρου εισροών για τον παραγγελιοδόχο.

Ωστόσο, οι οδηγίες που δόθηκαν με την ίδια ως άνω εγκύκλιο περί της διαδικασίας που θα πρέπει να ακολουθείται στις περιπτώσεις αυτές βασίζονταν στο σκεπτικό να μη διασαλευτεί αλλά να διατηρηθεί η ισχύουσα τότε πρακτική για τη διευκόλυνση στις συναλλαγές.

Συνεπεία αυτού, το ποσό που παρακρατά ο παραγγελιοδόχος από τον παραγγελέα και το οποίο είθισται να αποκαλείται ως «προμήθεια» θεωρείται έως σήμερα ότι συνιστά την αμοιβή του παραγγελιοδόχου για παροχή υπηρεσιών προς τον παραγγελέα.

Συνεπώς, βάσει των ανωτέρω, στις παραγγελιοδοχικές πωλήσεις αγαθών πραγματοποιούνται δύο παραδόσεις αγαθών και **δεν πραγματοποιείται παροχή υπηρεσιών από τον παραγγελιοδόχο προς τον παραγγελέα**. Η μια παράδοση (πραγματική) είναι αυτή που πραγματοποιεί ο παραγγελιοδόχος στο όνομά του για λογαριασμό του παραγγελέα και αποτελεί εκροή του παραγγελιοδόχου, ενώ η άλλη παράδοση (πλασματική) που πραγματοποιείται από τον παραγγελέα στον παραγγελιοδόχο αποτελεί εκροή του παραγγελέα και εισροή του παραγγελιοδόχου.

Εφεξής, **κατά αυτόν τον τρόπο** θα πρέπει να απεικονίζονται οι εν λόγω πράξεις στις δηλώσεις ΦΠΑ που υποβάλλουν τόσο οι υποκείμενοι στον φόρο που ενεργούν ως παραγγελείς, όσο και αυτοί που ενεργούν ως παραγγελιοδόχοι προς τον σκοπό της άσκησης του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ και της ορθής απόδοσης του φόρου αυτού στο Δημόσιο. Δεδομένου ότι πρόκειται για παραδόσεις των ίδιων αγαθών, **εφαρμόζεται ο ίδιος συντελεστής ΦΠΑ στις εν λόγω παραδόσεις**, ανάλογα με τη δασμολογική κλάση στην οποία εντάσσονται τα αγαθά και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 και του Κεφαλαίου Α΄ «Αγαθά» του Παραρτήματος ΙΙΙ του Κώδικα ΦΠΑ, κατά περίπτωση.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι, η προαναφερόμενη ως «προμήθεια» είναι, επί της ουσίας, η διαφορά που προκύπτει μετά την αφαίρεση της αξίας της πλασματικής παράδοσης του παραγγελέα προς τον παραγγελιοδόχο από την αξία της πραγματικής παράδοσης που ενεργεί ο παραγγελιοδόχος στο όνομά του στους αγοραστής. Δηλαδή, η αμοιβή του παραγγελιοδόχου περιλαμβάνεται στην τελική τιμή της πραγματικής παράδοσης του παραγγελιοδόχου προς τον εκάστοτε αγοραστή, η οποία παράδοση αποτελεί πράξη υπαγόμενη στον ΦΠΑ. Κατά συνέπεια, με την εκκαθάριση που συνήθως εκδίδεται προς τον σκοπό αυτό, ο παραγγελιοδόχος αποδίδει στον παραγγελέα το ποσό που αναλογεί στην αξία της πλασματικής του παράδοσης δεδομένου ότι η αμοιβή του καθώς και ο αναλογών ΦΠΑ, όπως αναφέρθηκε ανωτέρω, περιλαμβάνεται στην τελική τιμή της πραγματικής παράδοσης. Οποιαδήποτε άλλη αντιμετώπιση θα συνιστούσε διπλή φορολόγηση.

Παράδειγμα

Έστω ότι χονδρέμπορος κρεάτων αποστέλλει μεγάλη ποσότητα κρεάτων σε παραγγελιοδόχο με την εντολή να πωληθούν στο δίκτυο αγοραστών που έχει δημιουργήσει ο παραγγελιοδόχος. Βάσει συμφωνίας τους, η αμοιβή του παραγγελιοδόχου για τις πωλήσεις που θα πραγματοποιήσει θα είναι ίση με το 20% της συνολικής αξίας των πωλήσεών του. Ο παραγγελιοδόχος πουλά

τα κρέατα σε τρία μεγάλα κρεοπωλεία στο ποσό των 5.000 ευρώ πλέον ΦΠΑ 13% (650 ευρώ) και αποδίδει στον χονδρέμπορο κρεάτων το ποσό των 4.000 ευρώ πλέον ΦΠΑ 13% (520 ευρώ).

Ο παραγγελιοδόχος, στην οικεία δήλωση ΦΠΑ που θα υποβάλει, θα καταχωρίσει στον πίνακα των εκροών τα ποσά 5.000 και 650 στους κωδικούς 301 και 331 αντίστοιχα. Στον πίνακα των εισροών του θα καταχωρήσει τα ποσά 4.000 και 520 στους κωδικούς 361 και 381.

Ο παραγγελέας στη δήλωση ΦΠΑ που θα υποβάλει, θα καταχωρίσει στον πίνακα των εκροών το ποσό που του απέδωσε ο παραγγελιοδόχος, ήτοι το ποσό των 4.000 στον κωδικό 301 και το ποσό 520, που αντιστοιχεί στον ΦΠΑ 13%, στον κωδικό 331 της δήλωσης ΦΠΑ.

2. Στην περίπτωση που ο παραγγελιοδόχος πραγματοποιεί εξαγωγή ή ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών για λογαριασμό του παραγγελέα τότε η απαλλαγή του ΦΠΑ σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 24 και 28 του Κώδικα ΦΠΑ και την απόφαση ΓΓΔΕ ΠΟΛ.1167/2015, όπως ισχύει αφορά τον παραγγελιοδόχο. Συνεπώς, ο παραγγελέας, ως προμηθευτής του παραγγελιοδόχου, δεν θα επιβαρύνει με ΦΠΑ τις παραδόσεις του προς αυτόν ως στενά συνδεόμενες παραδόσεις με εξαγωγή ή ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών.

Ωστόσο, όταν ο παραγγελιοδόχος παραδίδει αγαθά σε άλλον υποκείμενο στον φόρο που πραγματοποιεί εξαγωγές ή ενδοκοινοτικές παραδόσεις, απαλλάσσεται μόνο η πραγματική παράδοση των αγαθών από τον παραγγελιοδόχο προς τον εξαγωγέα, με την επιφύλαξη της διαδικασίας που ορίζεται στην ΠΟΛ.1167/2015, ενώ η παράδοση που θεωρείται ότι συντελείται από τον παραγγελέα στον παραγγελιοδόχο (πλασματική) επιβαρύνεται με ΦΠΑ, τον οποίο ο παραγγελιοδόχος καταβάλλει στον παραγγελέα, προκειμένου να αποδοθεί στο δημόσιο από τον τελευταίο.

Παράδειγμα 1^ο

Έστω ότι χονδρέμπορος ελαιολάδου (παραγγελέας) αποστέλλει μεγάλη ποσότητα ελαιολάδου σε παραγγελιοδόχο - εξαγωγέα με σκοπό ο τελευταίος να προβεί στην εξαγωγή του ελαιολάδου. Βάσει της συμφωνίας τους η αμοιβή του παραγγελιοδόχου - εξαγωγέα για τη εξαγωγή που θα πραγματοποιήσει ορίζεται σε 20% της συνολικής αξίας της εξαγωγής. Ο παραγγελιοδόχος εξάγει το ελαιόλαδο και εκδίδει το φορολογικό παραστατικό στο όνομά του προς τον αλλοδαπό πελάτη του αξίας 100.000 ευρώ χωρίς ΦΠΑ, βάσει του

άρθρου 24 του Κώδικα ΦΠΑ λόγω εξαγωγής. Ο παραγγελιοδόχος θα αποδώσει 80.000 ευρώ στον παραγγελέα χονδρέμπορο και, εφόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις που τίθενται στην ΑΥΟ ΠΟΛ. 1167/2015 και ο παραγγελιοδόχος εκδώσει προς τον παραγγελέα Ειδικό Διπλότυπο Δελτίο Απαλλαγής (ΕΔΔΑ), δεν θα επιβαρυνθεί με ΦΠΑ η (πλασματική) παράδοση του ελαιολάδου προς τον παραγγελιοδόχο.

Παράδειγμα 2^ο

Ωστόσο στην περίπτωση που ο ανωτέρω χονδρέμπορος ελαιολάδου (παραγγελέας) αποστείλει την ποσότητα ελαιολάδου στον παραγγελιοδόχο με συμφωνηθείσα αμοιβή όπως ανωτέρω, και αυτός με τη σειρά του πουλήσει το ελαιόλαδο σε εξαγωγέα (δηλαδή δεν προβεί στην εξαγωγή ο παραγγελιοδόχος στο όνομά του) έναντι του ποσού των 100.000 ευρώ, τότε η πώληση του παραγγελιοδόχου προς τον εξαγωγέα δεν επιβαρύνεται με ΦΠΑ **μόνο** εφόσον ο εξαγωγέας εκδώσει το Ειδικό Διπλότυπο Δελτίο Απαλλαγής (ΕΔΔΑ) στον παραγγελιοδόχο κατ' εφαρμογή της απόφασης ΠΟΛ. 1167/2015. Σημειώνεται ότι η (πλασματική) παράδοση από τον παραγγελέα στον παραγγελιοδόχο, αξίας 80.000 ευρώ επιβαρύνεται με ΦΠΑ με συντελεστή 13%, ήτοι ποσό ΦΠΑ 10.400 ευρώ.

3. Όταν διενεργούνται παραγγελιοδοχικές πωλήσεις αγαθών προς νησιά του Αιγαίου για τα οποία εξακολουθούν να ισχύουν οι μειωμένοι κατά 30% συντελεστές ΦΠΑ, κάθε παράδοση, τόσο του παραγγελιοδόχου προς τον αγοραστή, όσο και του παραγγελέα στον παραγγελιοδόχο, εξετάζεται αυτοτελώς ως προς την πλήρωση των προϋποθέσεων της παραγράφου 4 του άρθρου 21 του Κώδικα ΦΠΑ για την εφαρμογή των μειωμένων νησιωτικών συντελεστών ΦΠΑ. Αν ο παραγγελέας και ο παραγγελιοδόχος είναι υποκείμενοι εγκατεστημένοι στην ηπειρωτική Ελλάδα, η μεταξύ τους παράδοση δεν μπορεί να υπαχθεί στους μειωμένους κατά 30% συντελεστές ΦΠΑ, ακόμη κι αν ο αγοραστής είναι εγκατεστημένος σε νησί όπου ισχύουν οι μειωμένοι συντελεστές και ο παραγγελιοδόχος δικαιούται να εφαρμόσει μειωμένο συντελεστή στην παράδοση των αγαθών προς τον αγοραστή αυτόν.

4. Σε περίπτωση παραγγελιοδοχικών πωλήσεων για λογαριασμό προσώπου μη υποκείμενου στο φόρο, όπως για παράδειγμα ιδιώτη, το οποίο καθίσταται ευκαιριακά παραγγελέας πώλησης και ο παραγγελιοδόχος εκδίδει προς αυτόν την εκκαθάριση για τις πωλήσεις που πραγματοποίησε για λογαριασμό του, τότε ισχύουν οι διευκρινίσεις που έχουν δοθεί με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1247/1993. Δηλαδή, ο ΦΠΑ που αναλογεί στην πραγματική παράδοση που ενεργεί ο παραγγελιοδόχος προς τον αγοραστή **αποδίδεται στο σύνολό**

του από τον παραγγελιοδόχο. Ο φόρος αυτός, δηλαδή ο φόρος που εισπράχθηκε κατά την πώληση των αγαθών, συνιστά ΦΠΑ εκροών για τον παραγγελιοδόχο, ενώ το ποσό που αποδίδεται με την εκκαθάριση στον ιδιώτη - παραγγελέα δεν επιβαρύνεται με ΦΠΑ.

Παράδειγμα

Έστω ότι παραγγελιοδόχος - έμπορος αναλαμβάνει να πουλήσει ένα μεταχειρισμένο ΙΧ αυτοκίνητο για λογαριασμό του ιδιώτη ιδιοκτήτη αυτού. Τα μέρη συμφωνούν στην τιμή πώλησης των 3.500 ευρώ πλέον ΦΠΑ 24%. Ο παραγγελιοδόχος δικαιούται αμοιβής ίσης με το 30% επί της καθαρής αξίας πώλησης του αυτοκινήτου. Ο παραγγελιοδόχος υποχρεούται σε απόδοση του συνολικού ΦΠΑ που αναλογεί στην πώληση του αυτοκινήτου, ήτοι ποσού 840 ευρώ, ενώ στον παραγγελέα - ιδιώτη αποδίδει το καθαρό ποσό των 2450 ευρώ ($3.500 - 30\% \cdot 3.500$), χωρίς ΦΠΑ.

5. Στις παραγγελιοδοχικές πωλήσεις μεταχειρισμένων αγαθών δύναται να εφαρμόζεται το ειδικό καθεστώς του άρθρου 45 του Κώδικα ΦΠΑ, δεδομένου ότι ο μεταπωλητής (παραγγελιοδόχος) μπορεί να ενεργεί για λογαριασμό τρίτου σύμφωνα με τα οριζόμενα στην περίπτωση β' της παραγράφου 8 του άρθρου 46 του Κώδικα ΦΠΑ υπό την προϋπόθεση όμως ότι τα μεταχειρισμένα αγαθά έχουν παραδοθεί στον μεταπωλητή (παραγγελιοδόχο) εντός της Κοινότητας από ένα από τα αναφερόμενα πρόσωπα της παραγράφου 2 του άρθρου 45 του Κώδικα ΦΠΑ.

Στην περίπτωση αυτή, η ενημέρωση από τον μεταπωλητή του ειδικού βιβλίου για την απόκτηση του αγαθού, σύμφωνα με την παράγραφο 8 του άρθρου 45, γίνεται κατά τον χρόνο πώλησης αυτού.

Παράδειγμα

Στο προηγούμενο παράδειγμα παραγγελιοδοχικής πώλησης του μεταχειρισμένου ΙΧ αυτοκινήτου ιδιώτη, εφόσον ο παραγγελιοδόχος - μεταπωλητής επιλέξει, ως δύναται, να εφαρμόσει το ειδικό καθεστώς μεταχειρισμένων του άρθρου 45 του Κώδικα ΦΠΑ, και εφόσον συμφωνείται ως τελική τιμή πώλησης τα 3.500 ευρώ με αμοιβή 30% του παραγγελιοδόχου, ο παραγγελιοδόχος υποχρεούται σε απόδοση ΦΠΑ στο περιθώριο κέρδους του ($3.500 \cdot 30\% = 1050$), ήτοι $1050 : 1,24 = 846,77$ ευρώ καθαρή αξία και 203,23 ευρώ ΦΠΑ, καταβάλλοντας στον παραγγελέα - ιδιώτη το ποσό των 2450 ($3.500 - 1050$) ευρώ, χωρίς ΦΠΑ.

B. Παραγγελιοδοχικές πωλήσεις αγροτικών προϊόντων

Αναφορικά με τις **παραγγελιοδοχικές πωλήσεις αγροτικών προϊόντων** δίνονται οι κάτωθι διευκρινίσεις:

Στο τελευταίο εδάφιο της περίπτωσης α΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 35 του Κώδικα ΦΠΑ για τον υπόχρεο στο φόρο, ορίζεται ότι, ειδικά για την παράδοση του παραγγελέα προς τον παραγγελιοδόχο, στην περίπτωση παραγγελιοδοχικών πωλήσεων, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 5, αγροτικών προϊόντων για λογαριασμό αγροτών φυσικών προσώπων, αγροτικών συνεταιρισμών, καθώς και νομικών προσώπων με αποκλειστικά αγροτική δραστηριότητα, **για τις οποίες η εκκαθάριση εκδίδεται πέραν του μηνός**, κατ' εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας, υπόχρεος για την καταβολή του φόρου είναι ο παραγγελιοδόχος.

Από την ανωτέρω διάταξη προκύπτει ότι, στην περίπτωση που οι παραγγελιοδοχικές πωλήσεις αγροτικών προϊόντων πραγματοποιούνται για λογαριασμό παραγγελέα που ανήκει στα ανωτέρω αναφερόμενα πρόσωπα, ο φόρος **καταβάλλεται στο σύνολό του στο δημόσιο από τον παραγγελιοδόχο** (έμπορο ή συνεταιριστική οργάνωση), **υπό την προϋπόθεση ότι η εκκαθάριση εκδίδεται πέραν του μηνός**, δηλαδή η εκκαθάριση δεν εκδίδεται άμεσα σε σχέση με τον χρόνο της πραγματικής παράδοσης των αγαθών, αλλά εκδίδεται πέραν του μήνα εντός του οποίου πραγματοποιήθηκε η παράδοση των αγαθών. Στις περιπτώσεις αυτές το ποσό που αποδίδεται στο πρόσωπο που ενεργεί ως παραγγελέας δεν επιβαρύνεται με ΦΠΑ.

Εξ αντιδιαστολής προκύπτει ότι στην περίπτωση που η εκκαθάριση του παραγγελιοδόχου προς τον παραγγελέα εκδίδεται **εντός του ίδιου μήνα** κατά τον οποίο πραγματοποιήθηκε η πραγματική παράδοση των αγαθών από τον παραγγελιοδόχο, δεν εφαρμόζεται η διάταξη του τελευταίου εδαφίου της περίπτωσης α΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 35 του Κώδικα ΦΠΑ και, ως εκ τούτου, ο ΦΠΑ οφείλεται τόσο από τον παραγγελιοδόχο όσο και από τον παραγγελέα για την παράδοση που πραγματοποιεί ο καθένας, πραγματική και πλασματική αντίστοιχα, επί της αξίας αυτών.

Επιπρόσθετα, μετά την από 07.04.2014 κατάργηση της ΑΥΟ Π.2070/1820/ΠΟΛ.109/20.03.1986 (ν. 4254/5014), για τις παραγγελιοδοχικές πωλήσεις αγροτικών προϊόντων που πραγματοποιούνται για λογαριασμό αγροτών του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41 του Κώδικα ΦΠΑ, επιβάλλεται σε κάθε περίπτωση ΦΠΑ από τον παραγγελιοδόχο και ο φόρος αυτός αποδίδεται, στο σύνολό του, στο δημόσιο από τον παραγγελιοδόχο

(έμπορο ή συνεταιριστική οργάνωση) δεδομένου ότι οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος απαλλάσσονται από την υποβολή δηλώσεων ΦΠΑ.

Με σκοπό την πληρέστερη κατανόηση των κατωτέρω προσδιορίζεται η έννοια της **καθαρής αξίας της πλασματικής πώλησης** ως τη διαφορά που προκύπτει μετά από την αφαίρεση από την αξία της πραγματικής πώλησης χωρίς ΦΠΑ του ποσού που παρακρατά ο παραγγελιοδόχος από τον παραγγελέα βάσει της συμφωνίας που συνάπτει.

Με τις εκκαθαρίσεις που εκδίδουν οι παραγγελιοδόχοι στους αγρότες - παραγγελέες τους αποδίδουν σε αυτούς **την καθαρή αξία** που δικαιούνται για τις πωλήσεις τους (πλασματικές πωλήσεις), βάσει των συμφωνιών που συνάπτουν, στις εξής περιπτώσεις:

- α) **στους αγρότες του ειδικού καθεστώτος, δεδομένου ότι ο ΦΠΑ αποδίδεται στο δημόσιο από τον παραγγελιοδόχο σε κάθε περίπτωση, χωρίς δηλαδή να λαμβάνεται υπόψη το αν η εκκαθάριση από τον παραγγελιοδόχο εκδίδεται πέραν του μηνός εντός του οποίου πραγματοποιήθηκε η πραγματική πώληση ή εντός του μήνα κατά τον οποίο πραγματοποιήθηκε η πραγματική παράδοση των αγαθών από τον παραγγελιοδόχο. Διευκρινίζεται ότι, για την επιστροφή ΦΠΑ με τον κατ' αποκοπή συντελεστή στους εν λόγω αγρότες λαμβάνεται η εν λόγω καθαρή αξία που δικαιούται ο αγρότης.**
- β) **στους αγρότες του κανονικού καθεστώτος εφόσον η εκκαθάριση από τον παραγγελιοδόχο εκδίδεται πέραν του μηνός εντός του οποίου πραγματοποιήθηκε η πραγματική πώληση του παραγγελιοδόχου.**

Είναι προφανές ότι δεν απαιτείται καμία αναφορά περί ΦΠΑ στις εν λόγω εκκαθαρίσεις.

Ωστόσο, κατά συνήθη πρακτική, οι παραγγελιοδόχοι πραγματοποιούν έξοδα (συσκευασίας, μεταφοράς κ.ά) προκειμένου να προβούν στην πώληση των αγροτικών προϊόντων.

Όταν ο παραγγελιοδόχος πραγματοποιεί έξοδα στο όνομα και για λογαριασμό του παραγγελέα - αγρότη (έξοδα για λογαριασμό τρίτου), τα οποία τηρούνται σε ειδικούς λογαριασμούς και στη συνέχεια παρακρατούνται από τον αγρότη λόγω ταμειακού συμψηφισμού, το ποσό των εν λόγω εξόδων αποτελεί μέρος της αξίας πώλησης του

αγρότη, καθώς πρόκειται για έξοδα που ουσιαστικά πραγματοποίησε ο αγρότης για την αγροτική εκμετάλλευσή του και για τα οποία έξοδα ο αγρότης επιβαρύνεται με τον αναλογούντα ΦΠΑ. Τα εν λόγω έξοδα εμφανίζονται στην εκκαθάριση με το ΦΠΑ με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί και τα σχετικά πρωτότυπα φορολογικά παραστατικά επισυνάπτονται υποχρεωτικά στην εκκαθάριση. Στην περίπτωση αυτή:

- α) Εάν πρόκειται για αγρότη του κανονικού καθεστώτος, καταχωρείται ως αξία εκροών η καθαρή αξία που δικαιούται ο αγρότης (πριν την αφαίρεση των εν λόγω εξόδων) και υπάρχει δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ των σχετικών φορολογικών στοιχείων που έχουν εκδοθεί στο όνομά του.**
- β) Εάν πρόκειται για αγρότη του ειδικού καθεστώτος, ως αξία για την επιστροφή ΦΠΑ με τον κατ' αποκοπή συντελεστή, λαμβάνεται η καθαρή αξία που δικαιούται ο αγρότης (πριν την αφαίρεση των εν λόγω εξόδων).**

Στην περίπτωση όμως που ο παραγγελιοδόχος πραγματοποιεί έξοδα στο όνομά του αλλά για λογαριασμό του παραγγελέα - αγρότη και τα οποία παρακρατά από αυτόν, τότε η καθαρή αξία που αποδίδει ο παραγγελιοδόχος στον αγρότη - παραγγελέα, και η οποία αναφέρθηκε ανωτέρω, είναι μειωμένη κατά το ποσό που ισούται με την αξία χωρίς ΦΠΑ των εξόδων που έχει πραγματοποιήσει ο παραγγελιοδόχος στο όνομά του. Εν προκειμένω, αυτονόητο είναι ότι οι παραγγελιοδόχοι έχουν δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ που έχει επιβαρύνει τα έξοδα αυτά.

Διευκρινίζεται ότι, σε συνάφεια με τα ανωτέρω, το ποσό της διαφοράς που προκύπτει μετά από την αφαίρεση των δύο ποσών, δηλαδή της αξίας της πλασματικής παράδοσης του παραγγελέα - αγρότη προς τον παραγγελιοδόχο από την αξία της πραγματικής παράδοσης που ενεργεί ο παραγγελιοδόχος στο όνομά του, δεν επιβαρύνεται με ΦΠΑ, δεδομένου ότι το ποσό αυτό περιλαμβάνεται στη φορολογητέα αξία της πραγματικής πώλησης των αγαθών που πραγματοποιεί ο παραγγελιοδόχος. Το ίδιο ισχύει και για τα έξοδα που πραγματοποιούν οι παραγγελιοδόχοι στο όνομά τους και τα οποία παρακρατούν από τους αγρότες - παραγγελείς.

Παράδειγμα 1 °

Αγροτικός συνεταιρισμός πραγματοποιεί παραγγελιοδοχική πώληση αγροτικών προϊόντων για λογαριασμό αγρότη, με τη συμφωνία να παρακρατήσει ως αμοιβή 20% επί της αξίας της πώλησης, πλέον των εξόδων που θα πραγματοποιήσει μέχρι την πώληση των αγαθών.

Έστω ότι ο συνεταιρισμός πραγματοποιεί στο όνομα του αγρότη έξοδα συσκευασίας συνολικής αξίας 100 ευρώ (καθ. αξία 80,65 ευρώ συν ΦΠΑ 19,35 ευρώ) και στο όνομά του έξοδα μεταφοράς συνολικής αξίας 50 ευρώ (καθ. αξία 40,32 ευρώ, ΦΠΑ 9,68 ευρώ) και ότι τελικά τα αγροτικά προϊόντα πωλούνται από τον συνεταιρισμό στην τιμή των 1.000 ευρώ, πλέον ΦΠΑ 13%, (130 ευρώ). Η εκκαθάριση από τον παραγγελιοδόχο εκδίδεται πέραν του μηνός εντός του οποίου πραγματοποιήθηκε η πώληση των αγαθών.

Υπόχρεος για την απόδοση στο δημόσιο του ΦΠΑ της πώλησης, δηλαδή του ποσού των 130 ευρώ, είναι ο αγροτικός συνεταιρισμός.

Ο αγροτικός συνεταιρισμός έχει δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ των μεταφορικών εξόδων (9,68 ευρώ) καθώς είναι έξοδα που έχουν πραγματοποιηθεί στο όνομά του.

Με την εκκαθάριση που εκδίδει ο συνεταιρισμός προς τον αγρότη παραγγελέα παρακρατά, από τα 1.000 ευρώ της τελικής καθαρής αξίας:

□ το ποσό των 240,32 ευρώ (200 ευρώ λόγω συναφθείσας συμφωνίας συν καθαρή αξία μεταφορικών εξόδων 40,32 ευρώ - δεδομένου ότι ο συνεταιρισμός έχει δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ των μεταφορικών εξόδων αφού είναι έξοδα στο όνομά του) και

□ για λόγους ταμειακού συμψηφισμού, το ποσό των 100 ευρώ για τα έξοδα συσκευασίας που πραγματοποίησε στο όνομα και για λογαριασμό του αγρότη.

Καταβάλλει τελικά στον αγρότη ταμειακά το ποσό των 659,68 [1.000-(240,32+100)] ευρώ

Η καθαρή αξία της πλασματικής πώλησης που πραγματοποιείται μεταξύ αγρότη και συνεταιρισμού είναι το ποσό των 759,68 ευρώ, και:

- α) Αν ο αγρότης ανήκει στο ειδικό καθεστώς, επί του ποσού αυτού δηλαδή 759,68 ευρώ υπολογίζεται ο προς επιστροφή ΦΠΑ με την εφαρμογή του κατ' αποκοπή συντελεστή 6%.
- β) Αν ο αγρότης ανήκει στο κανονικό καθεστώς καταχωρεί στα βιβλία του τα έξοδα συσκευασίας εκπίπτοντας το ΦΠΑ αυτών (19,35 ευρώ).

Παράδειγμα 2 °

Αγροτικός συνεταιρισμός πραγματοποιεί παραγγελιοδοχική πώληση αγροτικών προϊόντων για λογαριασμό αγρότη του κανονικού καθεστώτος, με τη συμφωνία να παρακρατήσει ως αμοιβή 20% επί της αξίας της πώλησης πλέον των εξόδων που θα πραγματοποιήσει μέχρι την πώληση των αγαθών.

Έστω ότι ο συνεταιρισμός πραγματοποιεί στο όνομα του αγρότη έξοδα συσκευασίας συνολικής αξίας 100 ευρώ (καθ. αξία 80,65 ευρώ συν ΦΠΑ 19,35 ευρώ) και ότι τελικά τα αγροτικά προϊόντα πωλούνται από τον συνεταιρισμό στην τιμή των 1.000 ευρώ, πλέον ΦΠΑ 13%, (130 ευρώ). Η εκκαθάριση από τον παραγγελιοδόχο εκδίδεται εντός του μηνός που πραγματοποιήθηκε η πώληση των αγαθών.

Υπόχρεος για την απόδοση στο δημόσιο του ΦΠΑ της πώλησης, δηλαδή του ποσού των 130 ευρώ, είναι τόσο ο συνεταιρισμός όσο και ο αγρότης του κανονικού καθεστώτος για την παράδοση που πραγματοποιεί ο καθένας, πραγματική και πλασματική αντίστοιχα, επί της αξίας αυτών.

Με την εκκαθάριση που εκδίδει ο συνεταιρισμός προς τον αγρότη παραγγελέα παρακρατά, από τα 1.000 ευρώ της τελικής καθαρής αξίας:

> το ποσό των 200 ευρώ (λόγω συναφθείσας συμφωνίας) και

> για λόγους ταμειακού συμψηφισμού, το ποσό των 100 ευρώ για τα έξοδα συσκευασίας που πραγματοποίησε στο όνομα και για λογαριασμό του αγρότη.

Ο συνεταιρισμός θα αποδώσει το ποσό ΦΠΑ των 26 ευρώ που αντιστοιχεί στην «προμήθειά» του, ενώ ο αγρότης θα αποδώσει το

ποσό των 104 ευρώ ως φόρο εκροών το οποίο θα συμψηφίσει με το ΦΠΑ των εξόδων συσκευασίας (19,35 ευρώ) ως φόρο εισροών.

Ο ΔΙΟΙΚΗΤΗΣ ΤΗΣ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΗΣ ΑΡΧΗΣ

ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΠΙΤΣΙΛΗΣ

ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΝΟΜΗΣ

I. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΕΝΕΡΓΕΙΑ

1. Αποδέκτες Πίνακα Γ μόνο ο αριθ. 6 (όλες οι Δ.Ο.Υ.)

2. Διεύθυνση Στρατηγικής Τεχνολογιών Πληροφορικής για ανάρτηση στην ιστοσελίδα της ΑΑΔΕ και την Ηλεκτρονική Βιβλιοθήκη της ΑΑΔΕ.

II. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗ

1. Αποδέκτες Πίνακα Α΄ μόνο οι αριθ. 1 και 4

2. Αποδέκτες Πίνακα Β΄

3. Αποδέκτες Πίνακα Γ΄ οι αριθ. 1 έως και 5

4. Αποδέκτες Πίνακα Ζ΄

5. Αποδέκτες Πίνακα Η΄

6. Αποδέκτες Πίνακα Θ΄ μόνο οι αριθ. 10, 17 και 18

7. Αποδέκτες Πίνακα ΙΒ΄

8. Αποδέκτες Πίνακα ΙΕ΄

9. Αποδέκτες Πίνακα ΙΣΤ΄

10. Αποδέκτες Πίνακα ΙΘ΄ μόνο οι αριθ. 27 και 32

11 Γραφείο Υπουργού Οικονομικών

12. Γραφείο Υφυπουργού Οικονομικών

13. Γραφείο Αναπληρωτή Υπουργού Οικονομικών

14. Γραφείο Γενικής Γραμματέως Φορολογικής Πολιτικής και Δημόσιας Περιουσίας

15. Περιοδικό «ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΕΠΙΘΕΩΡΗΣΗ»

III. ΕΣΩΤΕΡΙΚΗ ΔΙΑΝΟΜΗ

1. Γραφείο Διοικητή Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

2. Γραφείο κ. κ. Γενικών Διευθυντών

3. Διεύθυνση Νομικής Υποστήριξης της Α.Α.Δ.Ε

4. Διεύθυνση Ελέγχων

5. ΔΕΕΦ - ΤΜΗΜΑ Α΄ «ΦΠΑ»