

Αθήνα, 02.06.2011

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ & ΤΕΛΩΝΕΙΑΚΩΝ ΘΕΜΑΤΩΝ

Α) ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

1. 14η Δ/ΝΣΗ ΦΠΑ

ΤΜΗΜΑ Α΄

2. 12η Δ/ΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

ΤΜΗΜΑΤΑ Α΄ Β΄ Προς: Ως Π.Δ.

Β) ΓΕΝΙΚΗ Δ/ΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΕΛΕΓΧΩΝ

1. Δ/ΝΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ

ΤΜΗΜΑ Α΄

Ταχ. Δ/νση : Σίνα 2-4

Ταχ. Κώδικας : 106 72 ΑΘΗΝΑ

Πληροφορίες : Ν. Αποστολόπουλος (Δ14)

Θ. Ασημακόπουλος (Δ/νση Ελέγχου)

Τηλέφωνο : 210 - 3645615,

210 - 3375206

E-Mail : dfpa.a1@1992.syzefxis.gov.gr

ΠΟΛ 1128

Θέμα: «Διευκρινίσεις για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 13 -17 του ν.3296/2004, μετά την τροποποίησή τους με το άρθρο 79 του ν.3842/2010 (ΦΕΚ 58 Α)».

Σε σχέση με το παραπάνω θέμα και σε συνέχεια:

i) της εγκυκλίου ΠΟΛ.1191/17.12.2010, με την οποία κοινοποιήθηκαν οι διατάξεις του άρθρου 79 του ν. 3842/2010 (Φ.Ε.Κ. 58 Α΄) σχετικά με τον αυτοέλεγχο των υποβαλλόμενων δηλώσεων και παρασχέθηκαν οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους και

ii) της Υπουργικής Απόφασης Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1098/04.05.2011, με την οποία καθορίστηκε ο τύπος και το περιεχόμενο του «Ειδικού Σημειώματος Αυτοελέγχου Φ.Π.Α.», παρέχονται οι ακόλουθες συμπληρωματικές διευκρινίσεις, προκειμένου να διασφαλισθεί η ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των εν λόγω διατάξεων.

1. Για τον υπολογισμό του οφειλόμενου φόρου λόγω μετακύλισης κατά τη συμπλήρωση του «Ειδικού Σημειώματος Αυτοελέγχου Φ.Π.Α.» (εφόσον θεωρείται ότι υφίσταται μετακύλιση σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης β΄ της παραγράφου 5 του άρθρου 79 του ν.3842/2010), γίνεται αποδεκτό ότι:

i) στην περίπτωση που στις φορολογητέες εκροές μιας επιχείρησης περιλαμβάνονται πωλήσεις εμπορευσίμων αγαθών και με τους τρεις συντελεστές που προβλέπονται από το άρθρο 21 του ν.2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.) όπως ισχύει, δηλαδή με τον κανονικό, τον μειωμένο και τον υπερμειωμένο συντελεστή (για παράδειγμα με 23%, με 11% και με 5,5%), όπως αυτοί ίσχυσαν κατά τη διάρκεια της ελεγχόμενης με τη

διαδικασία του αυτοελέγχου διαχειριστικής περιόδου, η μετακύλιση του φόρου θεωρείται ότι συντελέστηκε από τον κανονικό σε έναν μόνο από τους κατώτερους συντελεστές (μειωμένο ή υπερμειωμένο) και

ii) δεν θεωρείται ότι υφίσταται μετακύλιση από τους συντελεστές της παραγράφου 1 του άρθρου 21 του Κώδικα Φ.Π.Α., προς τους αντίστοιχους μειωμένους κατά 30% που ισχύουν για συγκεκριμένα νησιά του Αιγαίου, βάσει των παραγράφων 4 και 6 του ίδιου άρθρου.

Οι παραπάνω παραδοχές κρίθηκαν αναγκαίες για τη διευκόλυνση της διενέργειας των σχετικών υπολογισμών κατά τη συμπλήρωση του «Ειδικού Σημειώματος Αυτοελέγχου Φ.Π.Α.», λαμβάνοντας υπόψη αφενός τις μεταβολές των συντελεστών εντός του έτους 2010 και αφετέρου το περιορισμένο πλήθος επιχειρήσεων από τις οποίες μπορεί να έχει συντελεσθεί μετακύλιση φόρου σε περισσότερους του ενός συντελεστές.

Περαιτέρω, είναι προφανές ότι στην περίπτωση που στις φορολογητέες εκροές μιας επιχείρησης περιλαμβάνονται πωλήσεις εμπορευσίμων αγαθών με δύο συντελεστές και προκύπτουν διαφορές μετακύλισης, η μετακύλιση αυτή θεωρείται ότι συντελέστηκε από τον υψηλότερο για την επιχείρηση αυτή συντελεστή (κανονικό ή μειωμένο), στον αμέσως κατώτερο για την επιχείρηση συντελεστή (μειωμένο ή υπερμειωμένο). Κατά συνέπεια στις περιπτώσεις ύπαρξης δύο συντελεστών, μετακύλιση μπορεί να υφίσταται είτε από τον κανονικό στο μειωμένο συντελεστή, είτε από τον μειωμένο στον υπερμειωμένο συντελεστή, είτε από τον κανονικό στον υπερμειωμένο συντελεστή.

2. Με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1191/17.12.2010 διευκρινίστηκε ότι «το ειδικό σημείωμα αυτοελέγχου Φ.Π.Α. υποβάλλεται εφόσον προκύπτουν διαφορές αυτοελέγχου ή/και διαφορές μετακύλισης, ανεξαρτήτως αποτελέσματος (χρεωστικό, πιστωτικό ή μηδενικό)». Κατά συνέπεια, στις περιπτώσεις που επιλέγεται η υπαγωγή στον αυτοέλεγχο αλλά δεν υφίστανται ούτε διαφορές ακαθαρίστων εσόδων, ούτε και διαφορές μετακύλισης, δεν υφίσταται υποχρέωση υποβολής του «Ειδικού Σημειώματος Αυτοελέγχου Φ.Π.Α.».

Επισημαίνεται όμως ότι διαφορές μετακύλισης και συνεπώς υποχρέωση υποβολής του «Ειδικού Σημειώματος Αυτοελέγχου Φ.Π.Α.», μπορεί να υφίσταται ακόμη και όταν δεν υφίστανται διαφορές ακαθαρίστων εσόδων.

3. Με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1191/17.12.2010 διευκρινίστηκε ότι «η νομίμως υφιστάμενη διαφορά συντελεστών σε επιχειρήσεις όπως οι εκδοτικές ή οι επιχειρήσεις μεταφοράς προσώπων, δεν πρέπει να συγγέται με μετακύλιση».

Επισημαίνεται ότι αυτό ισχύει για όλες τις περιπτώσεις νομίμως υφιστάμενης διαφοράς συντελεστών και όχι μόνο για τα ενδεικτικώς αναφερθέντα στην παραπάνω εγκύκλιο είδη επιχειρήσεων. Ειδικότερα, διευκρινίζεται ότι δεν υφίσταται μετακύλιση όταν η τυχόν θετική διαφορά μεταξύ της συμμετοχής του υψηλότερου συντελεστή στο κόστος πωληθέντων και της συμμετοχής του στις εκροές, οφείλεται στο ότι οι πρώτες ύλες για την παραγωγή ενός εμπορεύματος εντάσσονται στον κανονικό (ή στον μειωμένο) συντελεστή, ενώ το παραγόμενο εμπόρευμα στον μειωμένο (ή στον υπερμειωμένο αντίστοιχα) συντελεστή.

Ταυτόχρονα όμως επισημαίνεται ότι στις περιπτώσεις ύπαρξης αγαθών που χρησιμοποιούνται τόσο ως πρώτες (ή βοηθητικές) ύλες, όσο και ως εμπορεύσιμα αγαθά, θα πρέπει να εξετάζεται αν υφίσταται μετακύλιση λόγω της πώλησης αυτών, ως εμπορευσίμων, με συντελεστή κατώτερο από αυτόν στον οποίο υπάγονται, και όχι λόγω της ενσωμάτωσης αυτών σε αγαθά που υπάγονται σε κατώτερο συντελεστή Φ.Π.Α. (π.χ. οινοπνευματώδη ποτά που υπάγονται στον κανονικό συντελεστή Φ.Π.Α. και μπορεί να αποτελούν για επιχειρήσεις, όπως αυτές των ζαχαροπλασטיών, τόσο εμπορεύματα, όσο και πρώτες ύλες για την παραγωγή άλλων αγαθών υπαγόμενων στο μειωμένο συντελεστή Φ.Π.Α.).

Όταν υφίστανται αγορές αγαθών ή λήψεις υπηρεσιών (π.χ. πρώτες και βοηθητικές ύλες, υλικά συσκευασίας, ενδοκοινοτικές αποκτήσεις, αγορές από μη υποκείμενους σε Φ.Π.Α. κ.λπ.) οι οποίες είτε διατίθενται αυτούσια είτε συμμετέχουν στο κόστος παραγωγής αγαθών υπαγόμενων κατά την πώλησή τους σε διαφορετικό συντελεστή Φ.Π.Α, οι εν λόγω αγορές ή υπηρεσίες θα συμμετέχουν στο κόστος πωληθέντων ανάλογα με την πραγματική τους διάθεση.

4. Σε σχέση με τις διαφορές των ακαθαρίστων εσόδων των επιχειρήσεων που δεν υπάγονταν καθ' όλη τη διάρκεια της διαχειριστικής τους περιόδου στο Φ.Π.Α. (π.χ. δικηγόροι, συμβολαιογράφοι, επιχειρήσεις παροχής νοσοκομειακής και ιατρικής περίθαλψης κλπ), διευκρινίζεται ότι για τον υπολογισμό του οφειλόμενου Φ.Π.Α. δεν θα πρέπει να ληφθεί υπόψη το σύνολο των διαφορών αυτών, αλλά μόνο το μέρος αυτών που αναλογεί στα ακαθάριστα έσοδα της περιόδου κατά την οποία οι επιχειρήσεις αυτές υπάγονταν στο Φ.Π.Α.

Κατά συνέπεια, στις παραπάνω περιπτώσεις θα πρέπει να διενεργηθεί επιμερισμός των διαφορών ακαθαρίστων εσόδων με βάση τα ακαθάριστα έσοδα της κάθε περιόδου (πριν και μετά την ένταξή τους στο Φ.Π.Α.). Στη συνέχεια, το ποσό των φορολογητέων ως προς το Φ.Π.Α. διαφορών ακαθαρίστων εσόδων, θα πρέπει να κατανεμηθεί σε εκροές φορολογητέες κατά συντελεστή Φ.Π.Α. και σε εκροές απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών, κατ' αναλογία των βάσει βιβλίων και στοιχείων εκροών. Στις περιπτώσεις αυτές, ως «διαφορά εκροών» στην πρώτη σελίδα του «Ειδικού Σημειώματος Αυτοελέγχου Φ.Π.Α.», θα πρέπει να αναγραφεί μόνο το ποσό των φορολογητέων ως προς το Φ.Π.Α. διαφορών ακαθαρίστων εσόδων, το οποίο και θα κατανεμηθεί στις βάσει βιβλίων και στοιχείων εκροές (της περιόδου για την οποία η επιχείρηση είχε υπαχθεί στο Φ.Π.Α.).

5. Σύμφωνα με την περίπτωση γ' της παραγράφου 5 του άρθρου 79 του ν.3842/2010 «στην περίπτωση που η διαδικασία αυτοελέγχου του παρόντος ακολουθείται για χρήση στην οποία μεταφέρεται πιστωτικό υπόλοιπο από προηγούμενη ανέλεγκτη χρήση, το μεταφερόμενο πιστωτικό υπόλοιπο δεν υπολογίζεται κατά την εκκαθάριση του οφειλόμενου φόρου. Το πιστωτικό αυτό υπόλοιπο θα διακανονιστεί κατά την περαίωση της εν λόγω χρήσης».

Για την ορθή εφαρμογή των ανωτέρω διευκρινίζουμε ότι ανέλεγκτη θεωρείται η χρήση η οποία :

α) Δεν έχει ελεγχθεί με τακτικό έλεγχο.

β) Για τις δηλώσεις οικονομικού έτους 2010, που υπήχθησαν στις διατάξεις των άρθρων 13-17 του ν. 3296/2004 περί αυτοπεραίωσης, θεωρείται ανέλεγκτη η χρήση 2009 εφόσον οι δηλώσεις αυτές υπάγονται στις διατάξεις των παραγράφων 1 και 7 της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1088/20.4.2011(ΦΕΚ 667B/21-4 -2011) και

γ) Τέλος, θεωρείται ανέλεγκτη η χρήση 2009 που υπήχθη στις διατάξεις των άρθρων 1-13 του ν. 3888/2010, εφόσον το πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. της χρήσης αυτής υπερβαίνει τις 5.000 € ή υφίστανται επιβαρυντικά στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 καθώς και της παραγράφου 4 του άρθρου 7 του ανωτέρω νόμου αντίστοιχα (σχετ. διατ. παρ. 8 της Α.Υ.Ο ΠΟΛ.1088/20.4.2011 ΦΕΚ 667B/21-4-2011).

Κατά συνέπεια, εφόσον η χρήση 2009 είναι «ανέλεγκτη» σύμφωνα με τα παραπάνω και από τη χρήση αυτή έχει μεταφερθεί πιστωτικό υπόλοιπο στη χρήση 2010, το υπόλοιπο αυτό δε θα ληφθεί υπόψη κατά την εκκαθάριση του φόρου της χρήσης 2010 στα πλαίσια του αυτοελέγχου. Μεταβολή (μείωση ή μηδενισμός ή μετατροπή σε χρεωστικό) του πιστωτικού υπολοίπου του φόρου μεταξύ της εκκαθαριστικής και του σημειώματος αυτοελέγχου της ίδιας χρήσης, η οποία προκύπτει από αυτή ή από οποιαδήποτε άλλη αιτία, μειώνει αντίστοιχα το φόρο των εισροών της φορολογικής περιόδου εντός της οποίας υποβάλλεται το «Ειδικό Σημείωμα Αυτοελέγχου Φ.Π.Α.», κατά τα αναφερόμενα στην εγκύκλιο ΠΟΛ.1027/22.2.2005.

Αυτονόητο είναι ότι οι ανωτέρω περιπτώσεις θα πρέπει να ελέγχονται κατά προτεραιότητα από τις αρμόδιες υπηρεσίες, έτσι ώστε να μην προκύπτουν θέματα παραγραφής του δικαιώματος των υποκείμενων στο φόρο για επιστροφή του πιστωτικού τους υπολοίπου, καθώς και ότι οι υποκείμενοι δικαιούνται να απαιτούν τα ποσά αυτά.

Στην περίπτωση όμως που η χρήση δε θεωρείται ανέλεγκτη σύμφωνα με τα παραπάνω και υφίσταται δικαίωμα συμψηφισμού του πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α., θα αναγράφεται στο τέλος του «Ειδικού Σημειώματος Αυτοελέγχου Φ.Π.Α.» στις Σημειώσεις φορολογουμένου , η ένδειξη «χρήση 2009 – ελεγμένη τακτικός έλεγχος» ή «χρήση 2009 – υπαχθείσα στις διατάξεις των άρθρων 13-17 του ν. 3296/2004» ή «χρήση 2009 – περαιωμένη με τις διατάξεις των άρθρων 1-13 του ν. 3888/2010». Επισημαίνεται ιδιαίτερος ότι στη περίπτωση που το μεταφερόμενο πιστωτικό υπόλοιπο προέρχεται από τη χρήση 2009, η οποία περαιώθηκε με τις διατάξεις του ν. 3888/2010, θα γίνεται έλεγχος κατά την παραλαβή του «Ειδικού Σημειώματος Αυτοελέγχου Φ.Π.Α.», αν υφίστανται επιβαρυντικά στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 7 του ν. 3888/2010, καθώς το πιστωτικό υπόλοιπο αυτό δεν λαμβάνεται υπόψη κατά την εκκαθάριση του φόρου της χρήσης 2010 στα πλαίσια του αυτοελέγχου και πρέπει να αναγραφεί στη σχετική ένδειξη «πιστωτικό υπόλοιπο προηγούμενης ανέλεγκτης διαχειριστικής περιόδου» του πίνακα εκκαθάρισης φόρου του «Ειδικού Σημειώματος Αυτοελέγχου Φ.Π.Α.» της χρήσης αυτής.

Υπενθυμίζεται ότι, όπως έχει διευκρινισθεί με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1082/24.5.2005, «στις περιπτώσεις που κατά την ημερομηνία υποβολής του ειδικού σημειώματος περαίωσης Φ.Π.Α. ο υπόχρεος έχει ήδη διακόψει τις εργασίες του, το ποσό κατά το οποίο μειώνεται το πιστωτικό υπόλοιπο των υπό περαίωση χρήσεων θα καταβάλλεται με την υποβολή έκτακτης περιοδικής δήλωσης ταυτόχρονα με την υποβολή του

ειδικού σημειώματος περαίωσης, εφόσον αυτό έχει μεταφερθεί προς έκπτωση σε επόμενη περίοδο ή έχει ζητηθεί η επιστροφή του».

6. Σύμφωνα με την περίπτωση α' της παραγράφου 5 του άρθρου 79 του ν.3842/2010, οι τυχόν διαφορές εκροών στο Φ.Π.Α. που προκύπτουν με βάση τα ακαθάριστα έσοδα κατανέμονται σε εκροές φορολογητέες κατά συντελεστή Φ.Π.Α. και σε εκροές απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών, κατ' αναλογία των βάσει βιβλίων και στοιχείων εκροών.

Στις περιπτώσεις όμως που επιλέγεται η υπαγωγή στις διατάξεις του αυτοελέγχου για διαχειριστική περίοδο για την οποία δεν υφίστανται ακαθάριστα έσοδα βάσει βιβλίων και στοιχείων, η κατανομή της διαφοράς των εκροών σε φορολογητέες εκροές κατά συντελεστή Φ.Π.Α. και απαλλασσόμενες εκροές χωρίς δικαίωμα έκπτωσης, θα γίνει με βάση τα δεδομένα της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου. Επί μη ύπαρξης προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου (πρώτη χρήση), οι διαφορές εκροών θεωρούνται φορολογητέες στο σύνολό τους. Περαιτέρω, αν εντός της συγκεκριμένης διαχειριστικής περιόδου μεταβλήθηκαν οι συντελεστές Φ.Π.Α., θα πρέπει, μετά την διενέργεια της παραπάνω κατανομής, να διενεργηθεί και επιμερισμός των φορολογητέων διαφορών μεταξύ των συντελεστών που ίσχυσαν κατά τη διάρκεια της συγκεκριμένης διαχειριστικής περιόδου, βάσει της χρονικής διάρκειας ισχύος αυτών.

Για παράδειγμα, εφόσον πρόκειται για επιχείρηση που πωλεί εμπορεύματα υπαγόμενα στο σύνολό τους στον κανονικό συντελεστή Φ.Π.Α. και εφόσον η διαχειριστική της περίοδος διήρκεσε από την 01.01.2010 μέχρι και την 31.12.2010, τα 73/365 των διαφορών θα φορολογηθούν με συντελεστή 19% (01.01 - 14.03.2010=73 ημέρες), τα 108/365 των διαφορών θα φορολογηθούν με συντελεστή 21% (15.03 - 30.06.2010=108 ημέρες) και τα 184/365 των διαφορών θα φορολογηθούν με συντελεστή 23% (01.07 - 31.12.2010=184 ημέρες). Κατ' ανάλογο τρόπο θα διενεργηθεί και ο επιμερισμός για τον μειωμένο και τον υπερμειωμένο συντελεστή, εφόσον αυτοί υφίστανται για την επιχείρηση.

7. Η αναγραφή στον κωδικό 666 της εκκαθαριστικής δήλωσης Φ.Π.Α. των δαπανών της επιχείρησης μειωμένων κατά τα ποσά της φορολογικής αναμόρφωσης δεν συνιστά λόγο εξαίρεσης από τον αυτοέλεγχο, όταν στον πίνακα Ι του εντύπου Ε3 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος έχουν αναγραφεί τα σωστά για τον υπολογισμό του αυτοελέγχου ποσά.

8. Για τη διευκόλυνση της συμπλήρωσης του εντύπου του «Ειδικού Σημειώματος Αυτοελέγχου Φ.Π.Α.» και της διενέργειας των σχετικών υπολογισμών, επισυνάπτεται αντίγραφο του εντύπου αυτού, το οποίο έχει συμπληρωθεί με χρήση των αριθμητικών δεδομένων του 2ου παραδείγματος της εγκυκλίου ΠΟΛ.1191/17.12.2010, καθώς και των συμπληρωματικών δεδομένων ότι το υπόλοιπο του φόρου εισροών (κωδ.710 εκκαθαριστικής) είναι 13.744,00€ και ότι το μεταφερόμενο υπόλοιπο προηγούμενης ανέλεγκτης διαχειριστικής περιόδου είναι 5.000,00€.

9. Το «Ειδικό Σημείωμα Αυτοελέγχου Φ.Π.Α.» υποβάλλεται σε τρία (3) αντίτυπα στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., το ένα εκ των οποίων επιστρέφεται υπογεγραμμένο στον υπόχρεο.

Το ένα εκ των δύο αντιτύπων που παραμένουν στη Δ.Ο.Υ. αρχειοθετείται στο τμήμα

Φ.Π.Α. και το άλλο αρχειοθετείται στο φάκελο εισοδήματος του φορολογούμενου, για τη διευκόλυνση των μετέπειτα ελέγχων. Στις περιπτώσεις που η αρμόδια για την υποβολή του σημειώματος Δ.Ο.Υ. δεν είναι αυτή στην οποία υποβάλλεται η δήλωση φορολογίας εισοδήματος (π.χ. ατομική επιχείρηση συζύγου αρμοδιότητας άλλης Δ.Ο.Υ.), το ένα εκ των δύο αντιτύπων αποστέλλεται από τη Δ.Ο.Υ. στην οποία υποβλήθηκε, στην αρμόδια για τη φορολογία εισοδήματος Δ.Ο.Υ.

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑΣ

Ο ΥΦΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΔΗΜ. ΚΟΥΣΣΕΛΑΣ

www.sale.gr