

**ΚΩΔΙΚΑΣ
ΦΟΡΟΥ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ**

ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΥ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ

ΝΟΜΟΣ 2859/2000

«ΚΥΡΩΣΗ ΚΩΔΙΚΑ
ΦΟΡΟΥ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ»

ΕΚΔΟΣΗ 21η (2023)

ΕΝΗΜΕΡΩΜΕΝΗ ΚΑΙ ΜΕ ΤΟ ΝΟΜΟ 5043/2023

Με τη συνεργασία
ΝΙΚΟΛΑΟΥ ΑΘ. ΖΑΡΚΑΛΗ
Οικονομολόγου - Δ/ντή σύνταξης περιοδικού «ΛΟΓΙΣΤΗΣ»

ΕΚΔΟΤΙΚΟΣ ΟΙΚΟΣ «ΤΟΤΣΗ»

ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟΥ 44 - 106 79 ΑΘΗΝΑ. ΤΗΛ. 210.33.88.040, FAX: 210.36.27.438
ΑΠΡΙΛΙΟΣ 2023

*ΚΑΘΕ ΓΝΗΣΙΟ ΑΝΤΙΤΥΠΟ ΦΕΡΕΙ ΤΗΝ ΥΠΟΓΡΑΦΗ
ΤΟΥ ΕΚΠΡΟΣΩΠΟΥ ΤΩΝ ΕΚΔΟΣΕΩΝ «ΤΟΤΣΗ»*

ΑΝΤΙ ΠΡΟΛΟΓΟΥ

Η προηγούμενη 20ή έκδοση του Κώδικα Φ.Π.Α. (Ν. 2859/2000) ήταν ενημερωμένη μέχρι και το νόμο 4646/2019. Έκτοτε εκδόθηκαν οι νόμοι **4664/2020, 4681/2020, 4690/2020, 4701/2020, 4714/2020, 4738/2020, 4758/2020, 4764/2020, 4772/2021, 4778/2021, 4790/2021, 4797/2021, 4811/2021, 4818/2021, 4819/2021, 4821/2021, 4839/2021, 4873/2021, 4876/2021, 4916/2022, 4949/2022, 4965/2022, 4972/2022, 5000/2022, 5024/2023, 5034/2023, 5036/2023 και 5043/2023** που τροποποίησαν και συμπλήρωσαν τις διατάξεις του Κώδικα.

Η ανά χειράς 21η έκδοση (2023), εκτός από την κωδικοποίηση των διατάξεων του Ν. 2859/2000, είναι εμπλουτισμένη με τις σχετικές διατάξεις, τις αποφάσεις του Υπ. Οικ., της ΓΓΔΕ και της ΑΑΔΕ, και τις διοικητικές λύσεις υπό μορφή εγκυκλίων και διοικητικών εγγράφων.

Τέλος, η παρούσα έκδοση περιλαμβάνει αναλυτικό αλφαβητικό ευρετήριο, αριθμητικό ευρετήριο των αποφάσεων και εγκυκλίων και πίνακα αντιστοιχίας άρθρων του νέου με τον παλαιό Κώδικα.

Όπως και στις προηγούμενες εκδόσεις, έτσι και στην παρούσα, στις υποσημειώσεις αναφέρονται οι τροποποιούσες και οι τροποποιούμενες διατάξεις, καθώς και ο χρόνος ισχύος των νέων διατάξεων. Προς διευκόλυνση των αναγνωστών οι νέες διατάξεις τίθενται μέσα σε ράστερ.

Αθήνα, Απρίλιος 2023

ΧΡΗΣΤΟΣ Ν. ΤΟΤΣΗΣ

ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ ΥΛΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΠΡΩΤΟ

| | ΣΕΛ. |
|---|------|
| ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΥ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ | |
| Κωδικοποίηση διατάξεων του Ν. 2859/2000 | 15 |

ΤΜΗΜΑ ΔΕΥΤΕΡΟ

| | |
|---|-----|
| ΑΛΦΑΒΗΤΙΚΟ ΕΥΡΕΤΗΡΙΟ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ | 807 |
|---|-----|

ΤΜΗΜΑ ΤΡΙΤΟ

| | |
|---|-----|
| ΑΡΙΘΜΗΤΙΚΟ ΕΥΡΕΤΗΡΙΟ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ, ΕΓΚΥΚΛΙΩΝ ΚΑΙ ΔΙΟΙΚ. ΕΓΓΡΑΦΩΝ ΚΑΤΑ ΧΡΟΝΟΛΟΓΙΚΗ ΣΕΙΡΑ | 823 |
|---|-----|

ΤΜΗΜΑ ΤΕΤΑΡΤΟ

| | |
|--|-----|
| ΠΙΝΑΚΑΣ ΑΝΤΙΣΤΟΙΧΙΑΣ ΑΡΘΡΩΝ Ν. 2859/2000 ΠΡΟΣ ΤΑ ΑΡΘΡΑ ΤΟΥ Ν. 1642/1986 | 829 |
|--|-----|

ΤΜΗΜΑ ΠΡΩΤΟ
ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΥ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ
(Ν. 2859/2000)

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ
(Οι αριθμοί παραπέμπουν στις σελίδες)

ΜΕΡΟΣ ΠΡΩΤΟ
ΟΥΣΙΑΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Α'
ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

| | Σελ. |
|--|-------------|
| Άρθρο 1: Επιβολή του φόρου | 16 |
| Άρθρο 2: Αντικείμενο του φόρου | 17 |
| Άρθρο 3: Υποκείμενοι στο φόρο | 22 |
| Άρθρο 4: Οικονομική δραστηριότητα | 26 |

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Β'
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΕΣ ΠΡΑΞΕΙΣ

| | |
|---|----|
| Άρθρο 5: Παράδοση αγαθών | 27 |
| Άρθρο 5α: Ενδοκοινοτικές εξ αποστάσεως πωλήσεις αγαθών και εξ αποστάσεως πωλήσεις αγαθών που εισάγονται από τρίτα εδάφη ή τρίτες χώρες | 35 |
| Άρθρο 5β: Υποκείμενοι στον φόρο που διευκολύνουν ορισμένες παραδόσεις αγαθών μέσω ηλεκτρονικής διεπαφής..... | 37 |
| Άρθρο 6: Παράδοση ακινήτων | 39 |
| Άρθρο 7: Πράξεις θεωρούμενες ως παράδοση αγαθών | 65 |
| Άρθρο 7α: Παράδοση αποθεμάτων στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντα σε άλλο κράτος-μέλος | 74 |
| Άρθρο 8: Παροχή υπηρεσιών | 81 |
| Άρθρο 9: Πράξεις θεωρούμενες ως παροχή υπηρεσιών | 91 |
| Άρθρο 10: Εισαγωγή αγαθών | 92 |
| Άρθρο 11: Ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών | 93 |
| Άρθρο 12: Πράξεις θεωρούμενες ως ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών | 95 |
| Άρθρο 12α: Κουπόνια | 96 |

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Γ'
ΤΟΠΟΣ ΠΡΑΓΜΑΤΟΠΟΙΗΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΠΡΑΞΕΩΝ

| | |
|--|-----|
| Άρθρο 13: Τόπος παράδοσης αγαθών | 103 |
| Άρθρο 14: Τόπος παροχής υπηρεσιών | 115 |
| Άρθρο 14α: Όριο για υποκείμενους στον φόρο που πραγματοποιούν ενδοκοινοτικές εξ αποστάσεως πωλήσεις αγαθών και διασυνοριακές παροχές τηλεπικοινωνιακών, ραδιοφωνικών και τηλεοπτικών και ηλεκτρονικά παρεχόμενων υπηρεσιών προς μη υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα | 143 |

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

| | | |
|------------------|---|-----|
| Άρθρο 15: | Τόπος ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών | 152 |
|------------------|---|-----|

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Δ' ΓΕΝΕΣΗ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗΣ

| | | |
|------------------|---|-----|
| Άρθρο 16: | Χρόνος γένεσης φορολογικής υποχρέωσης στην παράδοση αγαθών και στην παροχή υπηρεσιών | 154 |
| Άρθρο 17: | Χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης στην εισαγωγή αγαθών .. | 157 |
| Άρθρο 18: | Χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών και απαιτητό του φόρου | 158 |

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Ε' ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ ΚΑΙ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

| | | |
|------------------|---|-----|
| Άρθρο 19: | Φορολογητέα αξία στην παράδοση αγαθών, στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών και στην παροχή υπηρεσιών | 159 |
| Άρθρο 20: | Φορολογητέα αξία στην εισαγωγή αγαθών | 175 |
| Άρθρο 21: | Συντελεστές. Υπολογισμός του φόρου | 176 |

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΣΤ' ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ ΑΠΟ ΤΟ ΦΟΡΟ

| | | |
|------------------|--|-----|
| Άρθρο 22: | Απαλλαγές στο εσωτερικό της χώρας | 235 |
| Άρθρο 23: | Απαλλαγές στην εισαγωγή αγαθών | 272 |
| Άρθρο 24: | Απαλλαγές των πράξεων κατά την εξαγωγή, εκτός Κοινότητας, των εξομοιούμενων προς αυτές πράξεων και των διεθνών μεταφορών . | 278 |
| Άρθρο 25: | Απαλλαγές στη διεθνή διακίνηση αγαθών | 292 |
| Άρθρο 26: | Απαλλαγές στο καθεστώς των φορολογικών αποθηκών, άλλων από αυτές του Ν. 2960/2001 | 312 |
| Άρθρο 27: | Ειδικές απαλλαγές | 317 |
| Άρθρο 28: | Απαλλαγές στην παράδοση αγαθών σε άλλο κράτος – μέλος | 354 |
| Άρθρο 29: | Απαλλαγές στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών | 360 |

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Ζ' ΕΚΠΤΩΣΗ - ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

| | | |
|------------------|---|-----|
| Άρθρο 30: | Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου | 361 |
| Άρθρο 31: | Προσδιορισμός του εκπιπτόμενου φόρου | 371 |
| Άρθρο 32: | Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου | 373 |
| Άρθρο 33: | Διακανονισμός εκπτώσεων | 377 |
| Άρθρο 34: | Επιστροφή του φόρου | 390 |

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Η' ΥΠΟΧΡΕΟΙ ΣΤΟ ΦΟΡΟ ΚΑΙ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΤΟΥΣ

| | | |
|-------------------|---|-----|
| Άρθρο 35: | Υπόχρεοι στο φόρο | 425 |
| Άρθρο 35α: | Ειδικό καθεστώς για μη εγκατεστημένους στην Κοινότητα υποκείμενους στο φόρο, οι οποίοι παρέχουν ηλεκτρονικές υπηρεσίες σε μη υποκείμενους μέσα στην Κοινότητα | 432 |
| Άρθρο 36: | Υποχρεώσεις των υποκειμένων στο φόρο | 434 |

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

| | | |
|------------------|---------------------------------------|-----|
| Άρθρο 37: | Υποχρεώσεις άλλων προσώπων | 452 |
| Άρθρο 38: | Δήλωση και συναφείς υποχρεώσεις | 455 |

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Θ' ΕΙΔΙΚΑ ΚΑΘΕΣΤΩΤΑ

| | | |
|--------------------|--|-----|
| Άρθρο 39: | | 489 |
| Άρθρο 39α: | Ειδικό καθεστώς καταβολής του φόρου από τον λήπτη αγαθών και υπηρεσιών | 500 |
| Άρθρο 39β: | Ειδικό καθεστώς καταβολής του φόρου κατά το χρόνο εισπραξης της αντιπαροχής | 519 |
| Άρθρο 40: | Ειδικό καθεστώς κατ' αποκοπή καταβολής του φόρου | 526 |
| Άρθρο 41: | Ειδικό καθεστώς αγροτών | 528 |
| Άρθρο 42: | Αγρότες. Αγροτικά προϊόντα. Αγροτικές εκμεταλλεύσεις και Υπηρεσίες | 578 |
| Άρθρο 43: | Ειδικό καθεστώς πρακτορείων ταξιδίων | 580 |
| Άρθρο 44: | Ειδικό καθεστώς φορολογίας βιομηχανοποιημένων καπνών | 585 |
| Άρθρο 45: | Ειδικό καθεστώς φορολογίας των υποκειμένων στο φόρο μεταπωλητών που παραδίδουν μεταχειρισμένα αγαθά και αντικείμενα καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας | 588 |
| Άρθρο 46: | Ειδικό καθεστώς φορολογίας για τις πωλήσεις σε δημοπρασία | 592 |
| Άρθρο 47: | Ειδικό καθεστώς επενδυτικού χρυσού | 594 |
| Άρθρο 47α: | Γενικοί ορισμοί για την εφαρμογή των ειδικών καθεστώτων σύμφωνα με τα άρθρα 47β, 47γ και 47δ | 602 |
| Άρθρο 47β: | Ειδικό καθεστώς για υπηρεσίες που παρέχονται από υποκείμενους στον φόρο μη εγκατεστημένους εντός της Ένωσης | 608 |
| Άρθρο 47γ: | Ειδικό καθεστώς για ενδοκοινοτικές εξ αποστάσεως πωλήσεις αγαθών, για παραδόσεις αγαθών εντός κράτους μέλους, που πραγματοποιούνται μέσω ηλεκτρονικών διεπαφών που διευκολύνουν τις παραδόσεις αυτές και για υπηρεσίες που παρέχονται από υποκείμενους στον φόρο εγκατεστημένους εντός της Ένωσης αλλά μη εγκατεστημένους στο κράτος μέλος κατανάλωσης | 635 |
| Άρθρο 47δ: | Ειδικό καθεστώς για εξ αποστάσεως πωλήσεις αγαθών που εισάγονται από τρίτες χώρες ή τρίτα εδάφη | 645 |
| Άρθρο 47ε: | Ειδικές ρυθμίσεις για τη δήλωση και την πληρωμή του ΦΠΑ κατά την εισαγωγή | 652 |
| Άρθρο 47στ: | | 654 |

ΜΕΡΟΣ ΔΕΥΤΕΡΟ ΔΙΑΔΙΚΑΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Α' ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΒΕΒΑΙΩΣΗΣ ΚΑΙ ΚΑΤΑΒΟΛΗΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

| | | |
|-------------------|---|-----|
| Άρθρο 48: | Αρμόδια Φορολογική Αρχή - Φορολογικός έλεγχος | 656 |
| Άρθρο 48Α: | Έλεγχος από το γραφείο | 659 |
| Άρθρο 49: | Πράξη προσδιορισμού του φόρου | 667 |

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

| | | |
|-----------|--|-----|
| Άρθρο 50: | Προσωρινή πράξη προσδιορισμού του φόρου | 669 |
| Άρθρο 51: | Κοινοποίηση των πράξεων | 671 |
| Άρθρο 52: | Διοικητική επίλυση της διαφοράς | 672 |
| Άρθρο 53: | Βεβαίωση του φόρου | 690 |
| Άρθρο 54: | Χρόνος καταβολής του φόρου | 692 |
| Άρθρο 55: | Ευθύνη εις ολόκληρον καταβολής του φόρου | 694 |
| Άρθρο 56: | Ακύρωση ή τροποποίηση οριστικής εγγραφής | 707 |

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Β'

ΠΑΡΑΓΡΑΦΗ - ΑΠΟΡΡΗΤΟ - ΛΟΙΠΕΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

| | | |
|-----------|--------------------------------------|-----|
| Άρθρο 57: | Παραγραφή | 711 |
| Άρθρο 58: | Απόρρητο | 716 |
| Άρθρο 59: | Λοιπές διαδικαστικές διατάξεις | 717 |

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Γ'

ΕΙΔΙΚΗ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΒΕΒΑΙΩΣΗΣ ΚΑΙ ΕΙΣΠΡΑΞΗΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΕΙΣΑΓΩΓΗ

| | | |
|-----------|-------|-----|
| Άρθρο 60: | | 718 |
|-----------|-------|-----|

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Δ'

ΕΙΔΙΚΗ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΓΙΑ ΤΙΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΜΕ ΤΑ ΑΝΑΦΕΡΟΜΕΝΑ ΣΤΟ ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ ΙΙ ΕΔΑΦΗ

| | | |
|-----------|-------|-----|
| Άρθρο 61: | | 719 |
|-----------|-------|-----|

ΜΕΡΟΣ ΤΡΙΤΟ

ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΚΑΙ ΤΕΛΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

| | | |
|-----------|---|-----|
| Άρθρο 62: | Έκπτωση φόρων για αποθέματα εμπορεύσιμων αγαθών - Φ.Π.Α. επί εργολαβικών προσυμφώνων | 721 |
| Άρθρο 63: | Καταργούμενες διατάξεις και λοιπές ρυθμίσεις | 724 |
| Άρθρο 64: | Τελικές διατάξεις | 726 |
| Άρθρο 65: | Έναρξη ισχύος του Ν. 1642/1986 | 727 |

ΜΕΡΟΣ ΤΕΤΑΡΤΟ

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑΤΑ

| | | |
|----------------|---|-----|
| Παράρτημα Ι: | Δραστηριότητες που προβλέπονται στο τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 2 του άρθρου 3 | 729 |
| Παράρτημα ΙΙ: | Πεδίο εδαφικής εφαρμογής | 730 |
| Παράρτημα ΙΙΙ: | Αγαθά και υπηρεσίες που υπάγονται σε μειωμένο συντελεστή | 733 |
| Παράρτημα ΙV: | Πίνακας αγροτικών προϊόντων και αγροτικών υπηρεσιών για τις οποίες εφαρμόζονται κατ' αποκοπή συντελεστές επιστροφής φόρου | 796 |
| Παράρτημα V: | Αντικείμενα καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας | 800 |
| Παράρτημα VI: | Αγαθά που υπάγονται στο καθεστώς φορολογικής αποθήκευσης του άρθρου 26 | 802 |

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

| | |
|---|-----|
| Παράρτημα VII: Ενδεικτικός κατάλογος ηλεκτρονικά παρεχομένων υπηρεσιών που αναφέρονται στην παράγραφο 13 του άρθρου 14 | 804 |
| Άρθρο δεύτερο: Έναρξη ισχύος | 805 |

ΤΜΗΜΑ ΠΡΩΤΟ

ΝΟΜΟΣ ΥΠ' ΑΡΙΘ. 2859/2000

ΚΥΡΩΣΗ ΚΩΔΙΚΑ ΦΟΡΟΥ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ

(ΦΕΚ 248 /τ. Α'/7.11.2000)

Ο ΠΡΟΕΔΡΟΣ ΤΗΣ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ

Εκδίδομε τον ακόλουθο νόμο που ψήφισε η Βουλή:

Άρθρο πρώτο

Κυρώνεται ο Κώδικας Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, ο οποίος έχει συνταχθεί από την Ειδική Επιτροπή, που συγκροτήθηκε κατ' εξουσιοδότηση του άρθρου 105 του Ν. 1892/1990 (ΦΕΚ 101 Α'), με την 1025344/166/0006Α/ 23.2.1995 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και η οποία επανασυγκροτήθηκε με την απόφαση του Υπουργού Οικονομικών 1138444/1553/0006Α/12.12.1995 (ΦΕΚ 1061 Β'), σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 του Ν. 2346/ 1995 (ΦΕΚ 220 Α') της οποίας η λειτουργία παρατάθηκε μέχρι την 31.12.1996 με την απόφαση του Υπουργού Οικονομικών 1051234/560/ Α0006/3.5.1996.

Στη συνέχεια και για την ολοκλήρωση του έργου της Κωδικοποίησης αυτής, συστήθηκε εκ νέου η Ειδική Επιτροπή με την 1053658/605/Α0006/12.6.2000 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, της οποίας η λειτουργία παρατάθηκε μέχρι 30.9.2000 με την απόφαση 1062486/821/ Α0006/14.7.2000 του Υπουργού Οικονομικών.

Ο Κώδικας Φόρου Προστιθέμενης Αξίας έχει ως ακολούθως:

**ΚΩΔΙΚΑΣ
ΦΟΡΟΥ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ**

**ΜΕΡΟΣ ΠΡΩΤΟ
ΟΥΣΙΑΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ**

**ΚΕΦΑΛΑΙΟ Α'
ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ**

ΑΡΘΡΟ 1

Επιβάλλεται φόρος κύκλου εργασιών με την ονομασία «φόρος προστιθέμενης αξίας» σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου.

Ο φόρος αυτός επιρρίπτεται από τον κατά νόμο υπόχρεο σε βάρος του αντισυμβαλλομένου.

ΑΡΘΡΟ 2

ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

1. Αντικείμενο του φόρου είναι:

α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα,

β) η εισαγωγή αγαθών στο εσωτερικό της χώρας,

γ) η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών που πραγματοποιείται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο, ο οποίος ενεργεί με αυτή την ιδιότητα ή από μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο, όταν ο πωλητής είναι υποκείμενος στο φόρο εγκαταστημένος σε άλλο κράτος - μέλος, ενεργεί με αυτή την ιδιότητα και δεν απαλλάσσεται από το φόρο λόγω ύψους πραγματοποιηθέντος ετήσιου κύκλου εργασιών, σύμφωνα με τη νομοθεσία της χώρας του, ούτε υπάγεται στις διατάξεις των παραγράφων 2, 3 και 5 του άρθρου 13.⁽¹⁾

Ειδικά, η ενδοκοινοτική απόκτηση καινούργιων μεταφορικών μέσων υπάγεται στο φόρο, ανεξάρτητα από την ιδιότητα του εγκατεστημένου στο εσωτερικό της χώρας προσώπου,

δ) η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, τα οποία υπάγονται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης, που πραγματοποιείται από υποκείμενο στο φόρο ή από μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο, εφόσον τα πρόσωπα αυτά εμπίπτουν στις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 11.

2. Για την εφαρμογή του παρόντος νόμου θεωρούνται:

α) ως «εσωτερικό της χώρας η ελληνική επικράτεια, εκτός της περιοχής του Αγίου Όρους,

β) ως «έδαφος της Κοινότητας» και ως «τρίτο έδαφος», όπως αυτά καθορίζονται στο Παράρτημα ΙΙ του παρόντος.

ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ - ΔΙΟΙΚ. ΕΓΓΡΑΦΑ:

ΕΓΓΡ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΕΦ Α 1164884/17.12.2015.- Καταβολή του Φ.Π.Α. που αναλογεί στις υπηρεσίες δικηγόρου κατά την επιδίκαση δικαστικών εξόδων και δαπανών.

Με το ανωτέρω υπ' αριθμ. πρωτ. 163705/26.11.15 έγγραφό σας, μας ζητάτε να σας γνωρίσουμε το κατά πόσον το ποσό των ευρώ, το οποίο έχει επιδικαστεί στους προσφεύγοντες ενώπιον του Ευρωπαϊκού Δικαστηρίου Δικαιωμάτων του Ανθρώπου (Ε.Δ.Δ.Α.) (αριθ. προσφ..... /..) για έξοδα και δικαστικές δαπάνες, υπόκειται σε Φ.Π.Α.. Επίσης, στο ανωτέρω έγγραφο διευκρινίζεται ότι το εν λόγω ποσό είναι καταβλητέο από το Ελληνικό Δημόσιο (ηττηθείς διάδικος) απευθείας

(1) Το πρώτο εδάφιο της περίπτωσης γ της παραγράφου 1 του άρθρου 2 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 18 του Ν. 3312/2005 και ισχύει από 1.1.2005, σύμφωνα με την παράγραφο 10 του άρθρου 18 του ίδιου νόμου. Το εδάφιο που αντικαταστάθηκε είχε ως εξής: «η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών που πραγματοποιείται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο, ο οποίος ενεργεί με αυτή την ιδιότητα ή από μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο, όταν ο πωλητής είναι υποκείμενος στο φόρο εγκαταστημένος σε άλλο κράτος-μέλος, ενεργεί με αυτήν την ιδιότητα και δεν απαλλάσσεται από το φόρο λόγω ύψους πραγματοποιηθέντος ετήσιου κύκλου εργασιών, σύμφωνα με τη νομοθεσία της χώρας του, ούτε υπάγεται στις διατάξεις των παραγράφων 2 και 4 του άρθρου 13».

στον τραπεζικό λογαριασμό του εκπροσώπου των προσφευγόντων.....Η απόφαση του Ε.Δ.Δ.Α. ορίζει μεταξύ άλλων, ότι «Το εναγόμενο Κράτος οφείλει να καταβάλει (...) τα ακόλουθα ποσά (...): ευρώ πλέον κάθε άλλου ποσού που μπορεί να οφείλεται ως φόρος από τους προσφεύγοντες για έξοδα και δικαστικές δαπάνες (...) ». Κατόπιν των ανωτέρω και κατά το μέρος των αρμοδιοτήτων μας σας γνωρίζουμε τα εξής:

1. Σύμφωνα με το άρθρο 2 του Κώδικα Φ.Π.Α. (Ν. 2859/2000), όπως έχει τροποποιηθεί και ισχύει, αντικείμενο του φόρου είναι η παροχή υπηρεσιών εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας. Τα δικαστικά έξοδα καταβάλλονται από το διάδικο εις βάρος του οποίου εκδόθηκε η απόφαση με σκοπό την κάλυψη της θετικής ζημίας του έτερου διαδίκου (προσφεύγοντες). Το ποσό αυτό επομένως συνιστά αποζημίωση των προσφευγόντων, η οποία εξ αντιδιαστολής με τα οριζόμενα στο άρθρο 2 του Κώδικα Φ.Π.Α. είναι εκτός πεδίου εφαρμογής Φ.Π.Α.

2. Ωστόσο, οι υπηρεσίες δικηγόρων υπάγονται σε Φ.Π.Α. ενώ σύμφωνα με το άρθρο 1 του Κώδικα Φ.Π.Α. (Ν. 2859/2000), όπως έχει τροποποιηθεί και ισχύει, ο Φ.Π.Α. επιρρίπτει από τον κατά νόμο υπόχρεο σε βάρος του αντισυμβαλλομένου. Στο εν θέματι ερώτημα «υπόχρεος στο φόρο» είναι ο πληρεξούσιος δικηγόρος και «αντισυμβαλλόμενος», εκείνοι οι οποίοι επιβαρύνονται και με το φόρο, είναι οι προσφεύγοντες.

3. Στο βαθμό που σύμφωνα με την απόφαση του Ε.Δ.Δ.Α. το Ελληνικό Δημόσιο οφείλει να καταβάλει στον τραπεζικό λογαριασμό του εκπροσώπου των προσφευγόντων για έξοδα και δικαστικές δαπάνες το ποσό των..... ευρώ πλέον κάθε άλλου ποσού που μπορεί να οφείλεται ως φόρος από αυτούς, στην περίπτωση που η καθαρή αμοιβή του πληρεξούσιου δικηγόρου είναι ισόποση, τότε το ποσό αυτό πρέπει να καταβληθεί πλέον Φ.Π.Α. 23% (..... x 1,23% = ευρώ). Με σκοπό τη διασφάλιση των συμφερόντων του Ελληνικού Δημοσίου, και ειδικότερα τη διασφάλιση της επίρριψης του αναλογούντος, στο επιδικασθέν ποσό, Φ.Π.Α., κρίνεται σκόπιμο η Υπηρεσία που είναι υπεύθυνη για την καταβολή των επιδικασθέντων ποσών να ζητήσει αντίτυπο του στοιχείου παροχής υπηρεσιών από τον πληρεξούσιο δικηγόρο, από το οποίο να προκύπτει ότι η φορολογητέα αξία είναι ευρώ και ο αναλογών Φ.Π.Α ευρώ για την από μέρους του παροχή υπηρεσιών προς τους αντισυμβαλλομένους του.

4. Η αρμόδια για τη φορολογία του πληρεξούσιου δικηγόρου Δ.Ο.Υ καλείται να ερευνήσει τα πραγματικά περιστατικά και ειδικότερα την ορθή, ως προς τον υπολογισμό της φορολογητέας αξίας, το χρόνο έκδοσης κ.λπ., έκδοση του στοιχείου παροχής υπηρεσιών σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 4308/2014.

ΕΓΚ. Α.Α.Δ.Ε. Ε. 2011/15.1.2019.- Κοινοποίηση του κανονισμού (ΕΕ) 2017/2454 του Συμβουλίου της 5ης Δεκεμβρίου 2017 για την τροποποίηση του κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 904/2010 για τη διοικητική συνεργασία και την καταπολέμηση της απάτης στον τομέα του φόρου προστιθέμενης αξίας και του κανονισμού (ΕΕ) 2018/1541 του Συμβουλίου της 2ας Οκτωβρίου 2018 για την τροποποίηση των κανονισμών (ΕΕ) αριθ. 904/2010 και (ΕΕ) 2017/2454 σχετικά με μέτρα ενίσχυσης της διοικητικής συνεργασίας στον τομέα του φόρου προστιθέμενης αξίας.

Σας κοινοποιούμε τον κανονισμό (ΕΕ) 2017/2454 του Συμβουλίου, της 5ης Δεκεμβρίου 2017, «για την τροποποίηση του κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 904/2010 για τη διοικητική συνεργασία και την καταπολέμηση της απάτης στον τομέα του φόρου προστιθέμενης αξίας» (Επίσ. Εφημ. Ε.Ε. L 348/29-12-2017) και τον κανονισμό (ΕΕ) 2018/1541 του Συμβουλίου, της 2ας Οκτωβρίου 2018, για την τροποποίηση των κανονισμών (ΕΕ) αριθ. 904/2010 και (ΕΕ) 2017/2454 «σχετικά με μέτρα ενίσχυσης της διοικητικής συνεργασίας στον τομέα του φόρου προστιθέμενης αξίας» (Επίσ. Εφημ. Ε.Ε. L 259/16-10-2018).

1. Όπως είναι γνωστό, ο κανονισμός (ΕΕ) αριθ. 904/2010 του Συμβουλίου, της 7ης Οκτωβρίου 2010, «για τη διοικητική συνεργασία και την καταπολέμηση της απάτης στον τομέα του φόρου προστιθέμενης αξίας» (Επίσ. Εφημ. Ε.Ε. L 268/12-10-2010), καθορίζει τους κανόνες και τις διαδικασίες που επιτρέπουν στις αρμόδιες αρχές των κρατών μελών να συνεργάζονται και να ανταλλάσσουν μεταξύ τους όλες τις πληροφορίες που επιτρέπουν την ορθή εφαρμογή του ΦΠΑ, να ελέγχουν την ορθή εφαρμογή του ΦΠΑ, ιδίως επί των ενδοκοινοτικών συναλλαγών και να καταπολεμούν την απάτη στον τομέα του ΦΠΑ.

Ο κανονισμός (ΕΕ) αριθ. 904/2010 του Συμβουλίου θεσπίζει επίσης κανόνες σχετικά με την ανταλλαγή και αποθήκευση πληροφοριών από τα κράτη μέλη προκειμένου να καθοριστούν τα ειδικά καθεστώτα που προβλέπονται στον τίτλο ΧΙΙ κεφάλαιο 6 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου.

Με τον κανονισμό (ΕΕ) 2017/2454 του Συμβουλίου, με εφαρμογή από την 1η Ιανουαρίου 2021, τροποποιείται ο κανονισμός (ΕΕ) αριθ. 904/2010 του Συμβουλίου, λόγω της επέκτασης από την 1η Ιανουαρίου 2021, των εν λόγω ειδικών καθεστώτων στις πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών εξ αποστάσεως διαφορετικών από τις υπηρεσίες τηλεπικοινωνιών, τις υπηρεσίες ραδιοηλεκτρονικών μεταδόσεων ή τις ηλεκτρονικώς παρεχόμενες υπηρεσίες καθώς και στις εισαγωγές αγαθών αξίας έως του ποσού των 150 ευρώ που αποτελούν αντικείμενο εξ' αποστάσεως πωλήσεων (import scheme).

2. Με τον κοινοποιούμενο κανονισμό (ΕΕ) 2018/1541 τροποποιούνται ορισμένες διατάξεις του κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 904/2010 με σκοπό την πιο αποτελεσματική και ταχεία καταπολέμηση της διασυνοριακής απάτης στον τομέα του ΦΠΑ.

Οι κύριες τροποποιήσεις αφορούν τα ακόλουθα:

- Όταν τουλάχιστον δύο κράτη μέλη θεωρούν ότι απαιτείται διοικητική έρευνα για τα ποσά που έχει δηλώσει υποκείμενος στον φόρο που δεν είναι εγκατεστημένος στο έδαφος τους αλλά φορολογείται σε αυτό, το κράτος μέλος στο οποίο είναι εγκατεστημένος ο υποκείμενος στον φόρο θα πρέπει να διεξαγάγει την έρευνα, εκτός εάν είναι σε θέση να παράσχει τις ζητηθείσες πληροφορίες. Δεδομένου ότι οι υπάλληλοι των αιτούντων κρατών μελών ενδέχεται να γνωρίζουν καλύτερα τα γεγονότα και τις περιστάσεις της υπόθεσης και στις περιπτώσεις στις οποίες το κράτος μέλος προς το οποίο υποβάλλεται η αίτηση δεν έχει ζητήσει υπαλλήλους από τα αιτούντα κράτη μέλη, οι υπάλληλοι των τελευταίων μπορούν να παρίστανται κατά τη διάρκεια της διοικητικής έρευνας, στο μέτρο που πληρούνται οι προϋποθέσεις για μια τέτοια παρουσία που προβλέπονται στο εθνικό δίκαιο του κράτους μέλους προς το οποίο υποβάλλεται η αίτηση. Στην περίπτωση αυτή, οι υπάλληλοι των αιτούντων κρατών μελών θα πρέπει να έχουν πρόσβαση στους ίδιους χώρους και στα ίδια έγγραφα με τους υπαλλήλους του κράτους μέλους προς το οποίο υποβάλλεται η αίτηση, με τη διαμεσολάβηση των τελευταίων. Στις περιπτώσεις στις οποίες η νομοθεσία του κράτους μέλους προς το οποίο υποβάλλεται η αίτηση περιλαμβάνει τέτοιες προϋποθέσεις για να επιτραπεί η παρουσία αυτή, θα πρέπει να θεωρείται ότι το κράτος μέλος προς το οποίο υποβάλλεται η αίτηση θα λάβει τα αναγκαία μέτρα για την πλήρωση των εν λόγω προϋποθέσεων. Σε κάθε περίπτωση, οι υπάλληλοι των αιτούντων κρατών μελών θα πρέπει, όποτε το κρίνουν αναγκαίο, να έχουν τη δυνατότητα να παρίστανται προς διαβούλευση στην έρευνα στο κράτος μέλος προς το οποίο υποβάλλεται η αίτηση μαζί με τους υπαλλήλους του κατόπιν ενημέρωσής τους.

- Για να επιτευχθεί η ενίσχυση της ικανότητας των φορολογικών αρχών να ελέγχουν τις διασυνοριακές παραδόσεις, θα μπορούν να διεξάγονται διοικητικές έρευνες από κοινού, οι οποίες θα επιτρέπουν στους υπαλλήλους δύο ή περισσότερων κρατών μελών να σχηματίζουν ενιαία ομάδα και να συμμετέχουν ενεργά σε διοικητική έρευνα που διενεργείται από κοινού.

- Για την καταπολέμηση των πιο σοβαρών διασυνοριακών μορφών απάτης, προβλέπεται η ενίσχυση της διακυβέρνησης, των καθηκόντων και της λειτουργίας του Eurofisc. Στα πλαίσια αυτά

τα κράτη μέλη διεξάγουν και συντονίζουν την ταχεία πολυμερή ανταλλαγή και την από κοινού επεξεργασία και ανάλυση στοχοθετημένων πληροφοριών για τη διασυννοριακή απάτη στους τομείς στους οποίους δραστηριοποιείται το Eurofisc. Οι υπάλληλοι σύνδεσμοι του Eurofisc θα μπορούν να έχουν πρόσβαση, να ανταλλάσσουν, να επεξεργάζονται και να αναλύουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες με ταχύτητα και να συντονίζουν τυχόν επακόλουθες ενέργειες. Επίσης παρέχεται η δυνατότητα στους συντονιστές του τομέα εργασίας του Eurofisc να ζητούν στοχευμένες πληροφορίες από τον Οργανισμό της Ευρωπαϊκής Ένωσης για τη Συνεργασία στον Τομέα της Επιβολής του Νόμου («Ευρωπόλ») και την Ευρωπαϊκή Υπηρεσία Καταπολέμησης της Απάτης («OLAF»). Επομένως, προκειμένου να λαμβάνουν ως αντάλλαγμα τις σχετικές πληροφορίες που έχουν στην κατοχή τους η Ευρωπόλ και η OLAF, οι συντονιστές του τομέα εργασίας του Eurofisc θα είναι σε θέση να αποστέλλουν όσες πληροφορίες είναι αναγκαίες στην Ευρωπόλ και την OLAF.

- Τα κράτη μέλη δύνανται επίσης να γνωστοποιούν στην OLAF συναφείς πληροφορίες, όταν το κρίνουν σκόπιμο.

- Από 1/1/2020 -πρόσβαση των τελωνειακών αρχών στο VIES: Οι τελωνειακοί υπάλληλοι που ελέγχουν αν πληρούνται οι προϋποθέσεις για την εφαρμογή της απαλλαγής από τον ΦΠΑ για τις εισαγωγές αγαθών που προβλέπεται στο άρθρο 143 παράγραφος 2 της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου (όπως έχει ενσωματωθεί στην εθνική μας νομοθεσία με το άρθρο 23 παρ. 1 περ. δ του Κώδικα ΦΠΑ Ν. 2859/2000) («τελωνειακά καθεστώτα 42 και 63»), θα έχουν πρόσβαση στο VIES (στους αριθμούς φορολογικού μητρώου ΦΠΑ και στους ανακεφαλαιωτικούς πίνακες).

Σε εθνικό επίπεδο, η πρόσβαση των τελωνειακών αρχών στο VIES (ΑΦΜ/VIES και ανακεφαλαιωτικοί πίνακες) έχει ήδη υλοποιηθεί και εφαρμόζεται.

Επιπλέον, οι πληροφορίες που συλλέγονται από τις τελωνειακές αρχές στο πλαίσιο αυτού του καθεστώτος θα τίθενται στη διάθεση των αρμόδιων αρχών του κράτους μέλους στο οποίο θα λαμβάνει χώρα η επακόλουθη ενδοκοινοτική απόκτηση.

- Από 1/1/2020:- πρόσβαση στο EUCARIS: Για την καταπολέμηση της απάτης που προκύπτει από το διπλό καθεστώς ΦΠΑ που εφαρμόζεται στα αυτοκίνητα, οι υπάλληλοι σύνδεσμοι του Eurofisc θα έχουν αυτόματα πρόσβαση σε δεδομένα σχετικά με την ταξινόμηση οχημάτων. Η εν λόγω πρόσβαση θα είναι διαθέσιμη μέσω της λογισμικής εφαρμογής του Ευρωπαϊκού Συστήματος Πληροφοριών για Οχήματα και Άδειες Οδήγησης (EUCARIS).

- Από 1/1/2020: Όταν το κράτος μέλος εγκατάστασης λάβει γνώση ότι υποκείμενος στον φόρο που υποβάλλει αίτηση επιστροφής του ΦΠΑ, σύμφωνα με το άρθρο 5 της οδηγίας 2008/9/EK, έχει φορολογικές οφειλές στο εν λόγω κράτος μέλος εγκατάστασης, μπορεί να ζητήσει τη συγκατάθεση του υποκείμενου στον φόρο για τη μεταφορά της επιστροφής του ΦΠΑ απευθείας στο κράτος μέλος εγκατάστασης για τους σκοπούς της εξόφλησης των εκκρεμών φορολογικών οφειλών.

Περαιτέρω, δεδομένου ότι ο κανονισμός (ΕΕ) 2017/2454 του Συμβουλίου τροποποίησε επίσης το άρθρο 17 του κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 904/2010, με εφαρμογή από την 1η Ιανουαρίου 2021, τροποποιείται επίσης ο κανονισμός (ΕΕ) 2017/2454 ώστε να επικαιροποιηθούν οι σχετικές παραπομπές στο εν λόγω άρθρο. Δεδομένου ότι ο κανονισμός (ΕΕ) 2017/2454 τροποποίησε επίσης το παράρτημα I του κανονισμού (ΕΕ) αριθ.904/2010, με εφαρμογή από την 1η Ιανουαρίου 2021, τροποποιείται επίσης ο κανονισμός (ΕΕ) 2017/2454, δεδομένου ότι το παράρτημα I δεν είναι πια αναγκαίο και πρέπει συνεπώς να διαγραφεί.

Ο κανονισμός (ΕΕ) 2018/1541 τίθεται σε ισχύ την εικοστή ημέρα από τη δημοσίευσή του στην Επίσημη Εφημερίδα της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ημερομηνία δημοσίευσης: 16.10.2018), δηλ. από την 5η Νοεμβρίου 2018.

Το άρθρο 1 σημείο 3) στοιχεία α), β) και γ), το άρθρο 1 σημείο 4) στοιχεία α), γ) και ε) και το

άρθρο 1 σημεία 5), 6) και 14) εφαρμόζονται από την 1η Ιανουαρίου 2020.

Σημειώνεται ότι για την πλήρη εφαρμογή ορισμένων διατάξεων απαιτείται η υιοθέτηση, σε επίπεδο ΕΕ, περαιτέρω διατάξεων εφαρμοστικού χαρακτήρα, η προσαρμογή υφιστάμενων ή/και η ανάπτυξη νέων μηχανογραφικών εφαρμογών καθώς και η έκδοση σχετικών οδηγιών.

ΑΡΘΡΟ 3

ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟΙ ΣΤΟ ΦΟΡΟ

1. Στο φόρο υπόκειται:

α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής,

β) κάθε πρόσωπο, το οποίο πραγματοποιεί περιστασιακά παράδοση ενός καινούργιου μεταφορικού μέσου, το οποίο αποστέλλεται ή μεταφέρεται προς άλλο κράτος - μέλος.

Δεν θεωρείται ότι ασκούν οικονομική δραστηριότητα κατά τρόπο ανεξάρτητο οι μισθωτοί και λοιπά φυσικά πρόσωπα, τα οποία συνδέονται με τον εργοδότη τους με σύμβαση εργασίας ή με οποιαδήποτε άλλη νομική σχέση που δημιουργεί δεσμούς εξάρτησης, όσον αφορά τους όρους εργασίας ή την αμοιβή και συνεπάγεται την ευθύνη του εργοδότη.

γ)⁽¹⁾ κάθε πρόσωπο, το οποίο πραγματοποιεί ευκαιριακά πράξεις του άρθρου 6, εφόσον με δήλωσή του ενταχθεί στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α.

δ)⁽²⁾ η κοινοπραξία που κατασκευάζει ακίνητο με το σύστημα της αντιπαροχής, καθώς και η κοινωνία που κατασκευάζει ακίνητο σε οικόπεδο ή αγροτεμάχιο που ανήκει στα μέλη της, για τις παραδόσεις και αυτοπαραδόσεις που διενεργούνται από τα μέλη τους, σύμφωνα με τα άρθρα 6 και 7.

Δε θεωρείται ότι ασκούν οικονομική δραστηριότητα κατά τρόπο ανεξάρτητο οι μισθωτοί και λοιπά φυσικά πρόσωπα, τα οποία συνδέονται με τον εργοδότη τους με σύμβαση εργασίας ή με οποιαδήποτε άλλη νομική σχέση που δημιουργεί δεσμούς εξάρτησης, όσον αφορά τους όρους εργασίας ή την αμοιβή και συνεπάγεται την ευθύνη του εργοδότη.

Οι εσωτερικές πράξεις που διενεργούνται μεταξύ της εταιρείας ειδικού σκοπού διαχείρισης οικογενειακής περιουσίας του άρθρου 71Η του ν. 4172/2013 (Α' 167) και των προσώπων που συμμετέχουν σε αυτή, αποτελούν πράξεις που διενεργούνται εντός ενιαίας οντότητας και εκτός του πεδίου εφαρμογής του Φ.Π.Α.⁽³⁾

2. Το ελληνικό Δημόσιο, οι δήμοι, οι κοινότητες και τα άλλα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου δε θεωρούνται υποκείμενοι στο φόρο για τις πράξεις παράδοσης αγαθών και παροχής υπηρεσιών που ενεργούν κατά την εκπλήρωση της αποστολής τους, ακόμη και αν εισπράττουν τέλη, δικαιώματα ή εισφορές. Εν τούτοις τα πρόσωπα αυτά θεωρούνται ως υποκείμενοι στο φόρο κατά το μέτρο που η μη υπαγωγή στο φόρο των δραστηριοτήτων τους οδηγεί σε στρέβλωση των όρων του ανταγωνισμού. Τα πρόσωπα αυτά έχουν οπωσδήποτε την ιδιότητα του υποκειμένου στο φόρο, εφόσον ασκούν τις δραστηριό-

(1) Η περίπτωση γ της παραγράφου 1 του άρθρου 3 προστέθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 1 του Ν. 3427/2005 και ισχύει από 1.1.2006 σύμφωνα με το άρθρο 53 του ίδιου νόμου.

(2) Η περίπτωση δ της παραγράφου 1 του άρθρου 3 προστέθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 21 του Ν. 3610/2007 και ισχύει για πράξεις που διενεργήθηκαν από 1.1.2006 και μετά, σύμφωνα με την περίπτωση γ του άρθρου 27 του ίδιου νόμου.

(3) Το δύο τελευταία εδάφια της περίπτωσης δ της παραγράφου 1 του άρθρου 3 προστέθηκαν με την παράγραφο 2 του άρθρου 25 του ν. 4778/2021 και ισχύουν από το φορολογικό έτος 2021 και εφεξής, σύμφωνα με την παράγραφο 4 του ίδιου άρθρου και νόμου.

τητες που απαριθμούνται στο παράρτημα Ι του παρόντος νόμου, εκτός αν αυτές είναι ασήμαντες.

3. Η αληθής έννοια της παραγράφου 2 είναι ότι, τα πρόσωπα που αναφέρονται στις διατάξεις της παραγράφου αυτής, εξαιρούνται μόνο για τις πράξεις που ενεργούν ως δημόσια εξουσία.

ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ - ΔΙΟΙΚ. ΕΓΓΡΑΦΑ:

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2197/5.12.2019.- Εφαρμογή διατάξεων του άρθρου 3 του Κώδικα ΦΠΑ στις προγραμματικές συμβάσεις των Φορέων Διαχείρισης Στερεών Αποβλήτων.

Σε σχέση με το ανωτέρω θέμα, παρέχονται οι ακόλουθες διευκρινίσεις:

1. Σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις των άρθρων 2, 3, 4, 5 και 8 του Κώδικα ΦΠΑ (κυρ.ν.2859/2000), όπως ισχύει, η εξ επαχθούς αιτίας παράδοση αγαθών και παροχή υπηρεσιών από πρόσωπο που ασκεί με τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα αποτελεί αντικείμενο του ΦΠΑ, εκτός αν πρόκειται για παράδοση αγαθών και παροχή υπηρεσιών από το Δημόσιο, τους ΟΤΑ και λοιπά ΝΠΔΔ στο πλαίσιο εκπλήρωσης της αποστολής τους ως φορείς άσκησης δημόσιας εξουσίας, η οποία δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ, υπό την αναγκαία προϋπόθεση ότι η μη επιβολή ΦΠΑ δεν προκαλεί στρέβλωση των όρων του ανταγωνισμού.

2. Σύμφωνα με νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΔΕΕ) στην υπόθεση C-174/14, η παροχή υπηρεσιών από ανώνυμη εταιρεία, που ιδρύθηκε αποκλειστικά με δημόσια κεφάλαια, προς την Περιφέρεια, η οποία ελέγχει κατά 100% το μετοχικό κεφάλαιο της εταιρείας αυτής, επί θεμάτων σχεδιασμού και διαχείρισης της Περιφερειακής Υπηρεσίας Υγείας, σύμφωνα με τις προγραμματικές συμβάσεις που συνήφθησαν μεταξύ της εταιρείας και της Περιφέρειας, υπόκειται στον κανόνα της μη υπαγωγής στον φόρο προστιθέμενης αξίας στο πλαίσιο άσκησης δημόσιας εξουσίας (άρθρο 13, παρ. 1, της Οδηγίας ΦΠΑ 2006/112/ΕΚ), στην περίπτωση που μπορεί να θεωρηθεί ότι η εταιρεία αυτή πρέπει να χαρακτηριστεί ως οργανισμός δημοσίου δικαίου και ασκεί την εν λόγω δραστηριότητα ως δημόσια εξουσία, στο μέτρο που η απαλλαγή της ίδιας δραστηριότητας δεν μπορεί να οδηγήσει σε σημαντικές στρεβλώσεις του ανταγωνισμού.

Στο σκεπτικό της ανωτέρω απόφασης του ΔΕΕ αναφέρονται οι παράμετροι που πρέπει να ληφθούν υπόψη προς τον σκοπό αυτόν, συγκεκριμένα η διενέργεια πράξεων που εμπίπτουν στα προνόμια δημόσιας εξουσίας (σκέψεις 57 - 58), ο περιορισμός της πραγματικής αυτοτέλειας της εταιρείας λόγω του ότι το κεφάλαιό της, από το οποίο αποκλείονται οι συμμετοχές ιδιωτών, ελέγχεται κατά 100% από τον δημόσιο φορέα που την έχει συστήσει και που είναι σχεδόν ο μόνος πελάτης, οπότε και επηρεάζει καθοριστικά τις δραστηριότητες της εταιρείας (σκέψη 63), η ύπαρξη νομικού πλαισίου για την εταιρεία από το οποίο να προκύπτει ότι η θέση του ιδιωτικού δικαίου είναι δευτερεύουσα σε σχέση με τη θέση των κανόνων που θεσπίζουν το νομικό καθεστώς της εταιρείας ως δημόσιας επιχείρησης (σκέψη 65) και η εκτέλεση των υπηρεσιών αποκλειστικά από την εταιρεία σύμφωνα με την εκ του νόμου αποστολή της, χωρίς να ανατίθεται σε ιδιώτες επιχειρηματίες μέσω διαδικασίας διαγωνισμού (σκέψη 66). Βέβαια, ως παρέκκλιση από τον γενικό κανόνα της υπαγωγής στον ΦΠΑ κάθε δραστηριότητας οικονομικής φύσεως, οι διατάξεις περί μη υπαγωγής στον ΦΠΑ λόγω άσκησης δημόσιας εξουσίας πρέπει να ερμηνεύονται στενά (σκέψη 49).

3. Οι Φορείς Διαχείρισης Στερεών Αποβλήτων (ΦΟΔΣΑ) του ν.4555/2018 (ΦΕΚ Α' 133/19.07.2018), συνιστώνται είτε ως νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου με τη μορφή συνδέσμου, είτε ως επιχειρήσεις ΟΤΑ με τη μορφή ανώνυμης εταιρείας, στο μετοχικό κεφάλαιο της οποίας συμμετέχουν μόνο ΟΤΑ α' βαθμού (παρ. 4, άρθρου 236 του ν.4555/2018). Ανεξαρτήτως νομικής μορφής, οι ΦΟΔΣΑ, όπως ρητά ορίζεται στην παράγραφο 2 του άρθρου 225 του ν.4555/2018, έχουν κοινωφελή και μη κερδοσκοπικό χαρακτήρα και λειτουργούν χάριν του δημοσίου συμφέ-

ροντος. Από τις διατάξεις του ίδιου νόμου καθορίζεται και η τιμολογιακή πολιτική των ΦΟΔΣΑ, στη βάση των οποίων οι ΦΟΔΣΑ προσδιορίζουν το κόστος διαχείρισης ανά τόνο έτσι ώστε να καλύπτουν το κόστος λειτουργίας τους πλέον της δημιουργίας των απαιτούμενων αποθεματικών για την αποκατάσταση των υποδομών τους (παρ. 2 -5, άρθρου 237 του ν.4555/2018) και παρέχεται η δυνατότητα να συνάπτουν προγραμματικές συμβάσεις του άρθρου 100 του ν.3852/2010 με αντικείμενο αρμοδιότητες επί αστικών στερεών αποβλήτων αποκλειστικά με δήμους - μέλη τους ή με την περιφέρεια στην οποία ανήκουν (παρ. 3, άρθρου 246 του ν.4555/2018).

4. Λαμβανομένου υπόψη του ανωτέρω ειδικού νομικού πλαισίου των ΦΟΔΣΑ σε σχέση με τη νομολογία του ΔΕΕ στην υπόθεση C-174/14, γίνεται δεκτό ότι οι ΦΟΔΣΑ, για τις προγραμματικές συμβάσεις που βάσει του ν.4555/2018 συνάπτουν για αρμοδιότητες επί αστικών στερεών αποβλήτων με δήμους - μέλη τους ή την περιφέρεια στην οποία ανήκουν, δεν θεωρούνται υποκείμενοι στον ΦΠΑ κατά την έννοια και υπό τους όρους των παραγράφων 2 και 3 του άρθρου 3 του Κώδικα ΦΠΑ περί μη υπαγωγής στον ΦΠΑ των παραδόσεων αγαθών και των παροχών υπηρεσιών που ενεργούν οι φορείς που ασκούν δημόσια εξουσία στο πλαίσιο των αρμοδιοτήτων τους. Η ανωτέρω εξαίρεση των ΦΟΔΣΑ από τον ΦΠΑ ως φορέων άσκησης δημόσιας εξουσίας εξαρτάται από τη μη στρέβλωση των όρων του ανταγωνισμού σε βάρος των ιδιωτικών επιχειρήσεων που για την ίδια δραστηριότητα υπάγονται στον ΦΠΑ. Όπως έχει ήδη διευκρινισθεί με την εγκύκλιο Π.Ο.Λ.1021/2013, ο κίνδυνος αυτός υφίσταται μόνο στις περιπτώσεις που ο δημόσιος και ο ιδιωτικός τομέας πραγματικά ανταγωνίζονται μεταξύ τους όσον αφορά στην ποιότητα και στις τιμές των παροχών τους.

Εν προκειμένω, προγραμματικές συμβάσεις που συνάπτονται κατά τα ανωτέρω για υπηρεσίες σε σχέση με τα αστικά στερεά απόβλητα οι οποίες δεν παρέχονται και από ιδιωτικές επιχειρήσεις παρά μόνο από τους ΦΟΔΣΑ στο πλαίσιο των αρμοδιοτήτων τους, σύμφωνα με το ν.4555/2018, δεν υπάγονται στον ΦΠΑ. Αντιθέτως, όσον αφορά σε προγραμματικές συμβάσεις που συνάπτονται κατά τα ανωτέρω με αντικείμενο υπηρεσίες σε σχέση με τα αστικά στερεά απόβλητα, οι οποίες παρέχονται και από ιδιωτικές επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στην περιοχή που εμπίπτει στη χωρική αρμοδιότητα των ΦΟΔΣΑ, η υπαγωγή ή μη αυτών σε ΦΠΑ θα πρέπει να εξετάζεται κατά περίπτωση σε σχέση με το ενδεχόμενο της στρέβλωσης των όρων του ανταγωνισμού σε βάρος των εν λόγω ιδιωτικών επιχειρήσεων που παρέχουν τις ίδιες υπηρεσίες και υπό τους ίδιους όρους, βάσει των διευκρινίσεων που έχουν δοθεί με την εγκύκλιο Π.Ο.Λ.1021/2013. Στην περίπτωση που προκύπτει ότι οι υπηρεσίες των ΦΟΔΣΑ ανταγωνίζονται πραγματικά αυτές των ιδιωτικών επιχειρήσεων όσον αφορά στην ποιότητα και στις τιμές, τότε θα υπάγονται στον ΦΠΑ και οι υπηρεσίες των ΦΟΔΣΑ.

Επισημαίνεται ότι οι ΦΟΔΣΑ, για τις προγραμματικές συμβάσεις που συνάπτουν χωρίς ΦΠΑ δυνάμει του άρθρου 3 του Κώδικα ΦΠΑ, δεν έχουν δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ των σχετικών εισροών τους, συνεπώς ο ΦΠΑ των εισροών αυτών αποτελεί κόστος για τους φορείς αυτούς.

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2040/9.2.2021.- Εφαρμογή διατάξεων του άρθρου 3 του Κώδικα ΦΠΑ στα κυλικεία και τα μαγειρεία του Υπουργείου Ναυτιλίας και Νησιωτικής Πολιτικής.

Με αφορμή ερωτήματα αναφορικά με τη φορολογική αντιμετώπιση από πλευράς ΦΠΑ της εκμετάλλευσης των κυλικείων και των μαγειρείων από το Υπουργείο Ναυτιλίας και Νησιωτικής Πολιτικής και με σκοπό την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000), όπως ισχύει, παρέχονται οι ακόλουθες διευκρινίσεις:

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 2 και 3 του άρθρου 3 του Κώδικα ΦΠΑ το ελληνικό Δημόσιο, οι δήμοι, οι κοινότητες και τα άλλα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου δε θεωρούνται υποκείμενα στο φόρο για τις πράξεις παράδοσης αγαθών και παροχής υπηρεσιών που ενεργούν κατά την εκπλήρωση της αποστολής τους ως δημόσια εξουσία, ακόμη και αν εισπράτ-

των τέλη, δικαιώματα ή εισφορές υπό την προϋπόθεση ότι η μη υπαγωγή στο ΦΠΑ των δραστηριοτήτων τους δεν οδηγεί σε στρέβλωση των όρων του ανταγωνισμού.

Εντούτοις, τα πρόσωπα αυτά έχουν οπωσδήποτε την ιδιότητα του υποκειμένου στο φόρο, εφόσον ασκούν τις δραστηριότητες που απαριθμούνται στο Παράρτημα Ι του ανωτέρω Κώδικα, εκτός αν αυτές είναι ασήμαντες. Μεταξύ των δραστηριοτήτων του Παραρτήματος Ι περιλαμβάνονται και «οι εργασίες λεσχών και κυλικίων επιχειρήσεων, πρατηρίων και παρόμοιων καταστημάτων», αναφερόμενες στην περίπτωση 12 αυτού.

2. Σημειώνεται ότι από πάγια νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης προκύπτει ότι:

α) για να εφαρμόζεται η εξαίρεση από το ΦΠΑ στο πλαίσιο άσκησης δημόσιας εξουσίας στα ανωτέρω πρόσωπα πρέπει να πληρούνται σωρευτικά δύο προϋποθέσεις: i) η άσκηση της δραστηριότητας από οργανισμό δημοσίου δικαίου και ii) η άσκηση δραστηριότητας που διενεργείται ως δημόσια εξουσία (ενδεικτικά αποφάσεις C-202/90 και C-260/98).

β) αναγνωρίζεται στα κράτη μέλη η ευχέρεια να εξαιρούν από την υποχρεωτική επιβολή του ΦΠΑ τις δραστηριότητες που απαριθμούνται στο Παράρτημα Ι, κατά το μέτρο που οι δραστηριότητες αυτές είναι αμελητέες, χωρίς ωστόσο να υποχρεούνται να καθορίσουν κάποιο όριο για τη μη επιβολή φόρου επί των εν λόγω δραστηριοτήτων (συνεκδικαζόμενες υποθέσεις C- 231/87 και C-129/88).

3. Με την αριθ. 10/Π.4336/3162/10.07.1987 ερμηνευτική εγκύκλιο έχει γίνει δεκτό ότι η εκμετάλλευση κυλικίων που λειτουργούν μέσα σε στρατιωτικές μονάδες (Κέντρα Ψυχαγωγίας Μονάδας Κ.Ψ.Μ.) ή των αντίστοιχων (κυλικίων) που λειτουργούν μέσα στα τμήματα της Ελληνικής Αστυνομίας και Πυροσβεστικής Υπηρεσίας είναι μεν δραστηριότητα που απαριθμείται στο Παράρτημα Ι (περίπτωση 12) του Κώδικα ΦΠΑ και τα εν λόγω πρόσωπα θα καθίσταντο υποκείμενα στο φόρο εξ αυτού του λόγου, αλλά θεωρείται ασήμαντη και ως εκ τούτου τα εν λόγω πρόσωπα δεν καθίστανται υποκείμενα στο φόρο λόγω άσκησης της δραστηριότητας της εκμετάλλευσης κυλικίων.

Με την ίδια εγκύκλιο διευκρινίστηκε επίσης ότι, στην περίπτωση που η εκμετάλλευση των ανωτέρω κυλικίων παραχωρείται από τα πρόσωπα αυτά (Δημόσιο, Δήμοι κ.λπ.), σε τρίτα πρόσωπα ιδιώτες, τότε τα ακαθάριστα έσοδα των τρίτων αυτών προσώπων που προέρχονται από την εν λόγω εκμετάλλευση υπάγονται στο ΦΠΑ.

4. Τα ανωτέρω εφαρμοζόμενα για τα κυλικεία που λειτουργούν μέσα σε στρατιωτικές μονάδες (Κ.Ψ.Μ.) και τα κυλικεία που λειτουργούν μέσα στα τμήματα της Ελληνικής Αστυνομίας και Πυροσβεστικής Υπηρεσίας ισχύουν και για την εκμετάλλευση των κυλικίων και των μαγειρείων από το Υπουργείο Ναυτιλίας και Νησιωτικής Πολιτικής, καθώς η δραστηριότητα αυτή θεωρείται ως ασήμαντη.

5. Απαραίτητη προϋπόθεση για την μη υπαγωγή σε ΦΠΑ είναι η δραστηριότητα που διενεργείται στα εν λόγω κυλικεία και μαγειρεία του Υπουργείου Ναυτιλίας και Νησιωτικής Πολιτικής να έχει τα ανάλογα χαρακτηριστικά με τα κυλικεία μέσα στις στρατιωτικές μονάδες ή με τα κυλικεία που λειτουργούν μέσα στα τμήματα της Ελληνικής Αστυνομίας και Πυροσβεστικής Υπηρεσίας ως προς τα πρόσωπα στα οποία απευθύνεται. Δηλαδή, προϋπόθεση είναι να επιτρέπεται η πρόσβαση στις εν λόγω εγκαταστάσεις αποκλειστικά και μόνο στα πρόσωπα που υπηρετούν στις μονάδες αυτές ή σε όσους έχουν πρόσβαση σ' αυτές και να μην μπορεί να προσέλθει προς εξυπηρέτηση κάποιος άλλος πέραν των προσώπων αυτών.

6. Επισημαίνεται ότι η μη υπαγωγή σε ΦΠΑ κατά τα ανωτέρω δεν έχει εφαρμογή σε κυλικεία που δεν εξυπηρετούν αποκλειστικά και μόνο τους υπηρετούντες ή έχοντες δικαίωμα πρόσβασης σε αυτά. Στην περίπτωση αυτή, όταν δηλαδή τα κυλικεία και μαγειρεία εξυπηρετούν γενικό κοινό, επιβάλλεται ΦΠΑ κατά την παροχή των υπηρεσιών τους.

ΑΡΘΡΟ 4

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ

1.⁽¹⁾ Οικονομική δραστηριότητα, κατά την έννοια της διάταξης της παραγράφου 1 του άρθρου 3, θεωρείται οποιαδήποτε από τις δραστηριότητες του παραγωγού, του εμπόρου ή αυτού που παρέχει υπηρεσίες.

Στις δραστηριότητες αυτές περιλαμβάνονται και η εξόρυξη, οι δραστηριότητες των αγροτών και των ελεύθερων επαγγελματιών, καθώς και η εκμετάλλευση ενός ενσώματου ή άυλου αγαθού με σκοπό την απόκτηση από αυτό εσόδων.

2.⁽²⁾ Οικονομική δραστηριότητα ασκεί η κοινωνία επί ακινήτου που κατασκευάζει οικοδομή προς πώληση στο κοινόκτητο οικόπεδο ή αγροτεμάχιο εφόσον:

α) οι κοινωνικοί διενεργούν κατ' επάγγελμα κατασκευή οικοδομών προς πώληση,

β) κάποιος ή κάποιοι εκ των κοινωνιών διενεργούν κατ' επάγγελμα κατασκευή οικοδομών προς πώληση ενώ κάποιος ή κάποιοι δεν διενεργούν τέτοιες πράξεις κατά συνήθη δραστηριότητα,

γ) όλοι ή κάποιοι εκ των κοινωνιών διενεργούν κατά συνήθη δραστηριότητα κατασκευή οικοδομών προς πώληση έστω και εάν δεν έχουν υποβάλει δήλωση έναρξης ή μεταβολών σύμφωνα με το άρθρο 36 για τη δραστηριότητά τους αυτή.

Τα αναφερόμενα στις παραπάνω περιπτώσεις β' και γ' δεν έχουν εφαρμογή εφόσον οι κοινωνικοί, οι οποίοι δεν διενεργούν κατ' επάγγελμα ή κατά συνήθη δραστηριότητα κατασκευή οικοδομών προς πώληση, απέκτησαν με οποιονδήποτε τρόπο το εμπράγματο δικαίωμά τους πριν την 1.1.2006, ή στις περιπτώσεις που αυτό αποκτάται 1.1.2006 και μετά εφόσον προέρχεται από κληρονομιά ή γονική παροχή.

(1) Η παράγραφος 1 του άρθρου 4 τέθηκε όπως αριθμήθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 22 του Ν. 3697/2008.

(2) Η παράγραφος 2 του άρθρου 4 προστέθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 22 του Ν. 3697/2008 και ισχύει από 1.1.2007, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου και νόμου.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Β' ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΕΣ ΠΡΑΞΕΙΣ

ΑΡΘΡΟ 5

ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΑΓΑΘΩΝ

1.⁽¹⁾ Παράδοση αγαθών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, θεωρείται κάθε πράξη με την οποία μεταβιβάζεται το δικαίωμα να διαθέτει κάποιος ως κύριος ενσώματα κινητά αγαθά, καθώς και τα ακίνητα του άρθρου 6. Εξομοιώνονται με ενσώματα αγαθά η ηλεκτρική ενέργεια, το αέριο, η θερμότητα ή το ψύχος και παρόμοια αγαθά.

2. Κατά την πώληση ή αγορά αγαθών από παραγγελιοδόχο που ενεργεί στο όνομα του, θεωρείται ότι συντελείται παράδοση αγαθών μεταξύ αυτού και του παραγγελέα. Στην περίπτωση αυτή ο παραγγελιοδόχος θεωρείται, κατά περίπτωση, αγοραστής ή πωλητής ως προς τον παραγγελέα.

3. Ως παράδοση λογίζεται επίσης:

α) η πώληση αγαθών με τον όρο της παρακράτησης της κυριότητας μέχρι την αποπληρωμή του τιμήματος,

β) η μεταβίβαση, με καταβολή αποζημίωσης, της κυριότητας αγαθού, που ενεργείται κατόπιν επιταγής δημόσιας αρχής ή στο όνομα της ή σε εκτέλεση νόμου.

4. Δε 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 νόμου αυτού, ότι υπεισέρχεται ως διάδοχος στα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις του προσώπου που μεταβιβάζει. Η διάταξη αυτή δεν έχει εφαρμογή, αν το πρόσωπο που μεταβιβάζει ή το πρόσωπο που αποκτά τα αγαθά ενεργεί πράξεις για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου.

ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ - ΔΙΟΙΚ. ΕΓΓΡΑΦΑ:

ΥΠ. ΟΙΚ. ΠΟΛ. 1164/20.6.2013.- Αντιμετώπιση από πλευράς ΦΠΑ των δαπανών επισκευής στα πλαίσια εγγύησης καλής λειτουργίας (claims).

Με αφορμή ερωτήματα που υποβλήθηκαν στην Υπηρεσία μας σχετικά με την αντιμετώπιση του ανωτέρω θέματος και κατόπιν αλληλογραφίας με την Ευρωπαϊκή Επιτροπή, με σκοπό την ομοιόμορφη εφαρμογή, διευκρινίζουμε τα εξής:

1. Κατά την πώληση αγαθών συνήθως παρέχεται εγγύηση καλής λειτουργίας των αγαθών από τον κατασκευαστή. Η εγγύηση αυτή παρέχεται υποχρεωτικά σε όλα τα στάδια διανομής των αγαθών, η τελική όμως επιβάρυνση με την ενδεχόμενη δαπάνη επισκευής βαρύνει τον κατασκευαστή.

α) Σχέση μεταξύ πωλητή του αγαθού και τελικού καταναλωτή.

Η δωρεάν επισκευή αγαθών (υπηρεσία και ανταλλακτικά) στα πλαίσια της εγγύησης καλής

(1) Η παράγραφος 1 του άρθρου 5 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 39 του Ν. 3943/2011 και ισχύει από 1.1.2011 σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 40 του ίδιου νόμου. Η παράγραφος που αντικαταστάθηκε είχε ως εξής: «1. Παράδοση αγαθών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, θεωρείται κάθε πράξη με την οποία μεταβιβάζεται το δικαίωμα να διαθέτει κάποιος ως κύριος ενσώματα κινητά αγαθά, καθώς και τα ακίνητα του άρθρου 6. Ως ενσώματα αγαθά θεωρούνται και οι φυσικές δυνάμεις ή ενέργειες που μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο συναλλαγής, όπως είναι το ηλεκτρικό ρεύμα, το αέριο, το ψύχος και η θερμότητα.

λειτουργίας δεν συνιστά φορολογητέα πράξη, δεδομένου ότι η πράξη αυτή συνιστά υποχρέωση του πωλητή για την οποία στην τιμή πώλησης των αγαθών έχει ήδη υπολογιστεί και έχει κατά συνέπεια φορολογηθεί το ενδεχόμενο κόστος για την αντιμετώπιση προβλημάτων κατά τη διάρκεια συγκεκριμένης χρονικής περιόδου που καλύπτεται από την εγγύηση.

Στην περίπτωση που η δωρεάν επισκευή πραγματοποιείται με μέσα του πωλητή, δεν υφίσταται φορολογητέα πράξη, δεδομένου ότι η επισκευή αυτή έχει ήδη φορολογηθεί κατά την πώληση των αγαθών.

Στην περίπτωση που η επισκευή πραγματοποιείται από άλλο πρόσωπο (υπεργολάβου του πωλητή), υφίσταται φορολογητέα πράξη μεταξύ υπεργολάβου-πωλητή, καθώς το πρόσωπο αυτό (υπεργολάβος) παρέχει υπηρεσία επισκευής ή και παράδοση αγαθών προς τον πωλητή των επισκευαζόμενων αγαθών.

Σε κάθε περίπτωση ο πωλητής των αγαθών διατηρεί το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ που επιβαρύνει την επισκευή, είτε αυτή πραγματοποιείται με ίδια μέσα, είτε πραγματοποιείται από άλλο πρόσωπο για λογαριασμό του πωλητή, δεδομένου ότι το κόστος επισκευής συνδέεται με φορολογητέα πράξη, ήτοι της πώλησης των αγαθών.

β) Αναπλήρωση του κόστους επισκευής (υπηρεσία και ανταλλακτικά) από τον κατασκευαστή των αγαθών.

Στην περίπτωση που το κόστος επισκευής καταβάλλεται στον τελικό πωλητή των αγαθών από τον κατασκευαστή των αγαθών αυτών, δεν υφίσταται φορολογητέα πράξη, δεδομένου ότι το ποσό που καταβάλλεται για την επισκευή συνιστά αποζημίωση προς τον πωλητή για την κάλυψη του κόστους παροχής εγγύησης που έχει ήδη παράσχει ο κατασκευαστής. Αυτό ισχύει ανεξάρτητα εάν ο κατασκευαστής είναι εγκατεστημένος στην Ελλάδα ή εκτός αυτής (άλλο κράτος-μέλος ή τρίτη χώρα).

γ) Δωρεάν αποστολή ανταλλακτικών από τον κατασκευαστή των αγαθών στον πωλητή.

Στην περίπτωση που ο κατασκευαστής των αγαθών, στο πλαίσιο εγγύησης καλής λειτουργίας, αποστέλλει ανταλλακτικά στον πωλητή, οι πράξεις αυτές αντιμετωπίζονται ανάλογα ως εγχώριες συναλλαγές, ενδοκοινοτικές συναλλαγές ή εισαγωγές αγαθών με τα αντίστοιχα δικαιώματα και υποχρεώσεις.

2. Σύμφωνα με τα ανωτέρω, αντιπρόσωποι ξένων οίκων δεν υποχρεούνται να χρεώνουν ΦΠΑ στα τιμολόγια που εκδίδουν προς τους οίκους του εξωτερικού για την είσπραξη του κόστους επισκευής αγαθών στο πλαίσιο εγγύησης καλής λειτουργίας (επισκευή και ανταλλακτικά).

3. Η εγκύκλιός μας ΠΟΛ. 1111/6.7.2010, καθώς και κάθε προηγούμενη με αντίθετο περιεχόμενο προς την παρούσα παύει να ισχύει.

ΕΓΓΡ. ΥΠ. ΟΙΚ. Δ14Α 1002076/8.1.2014.- Διευκρινίσεις για την αντιμετώπιση δαπανών επισκευής στα πλαίσια εγγύησης (claims) - Εγκύκλιος Πολ. 1164/2013.

Σχετικά με το ανωτέρω θέμα με το οποίο ζητάτε διευκρινίσεις αναφορικά με την εφαρμογή της εγκυκλίου ΠΟΛ.1164/20.6.2013 περί της αντιμετώπισης από πλευράς ΦΠΑ των δαπανών επισκευής στα πλαίσια εγγύησης καλής λειτουργίας, σας γνωρίζουμε τα παρακάτω κατά το μέρος της αρμοδιότητάς μας:

1. Ως προς το ερώτημα εάν η «αποζημίωση», που καταβάλλεται από τον κατασκευαστή στον αντιπρόσωπο-πωλητή για την κάλυψη του κόστους επισκευής στα πλαίσια εγγύησης, περιλαμβάνει τόσο το κόστος της υπηρεσίας όσο και των ανταλλακτικών, είναι σαφές από την ΠΟΛ.1164/20.6.2013, παρ. 1 περιπτ. β, ότι περιλαμβάνει το σύνολο του κόστους της επισκευής (ανταλλακτικά και υπηρεσία).

2. Στα τιμολόγια για τις ανωτέρω πράξεις θα πρέπει να αναγράφεται η ένδειξη «εκτός πεδίου ΦΠΑ-ΠΟΛ 1164/2013».

3. Αναφορικά με την υποχρέωση υποβολής ανακεφαλαιωτικού πίνακα, σημειώνουμε ότι, δεδομένου ότι οι εν λόγω πράξεις δεν συνιστούν φορολογητέες πράξεις, δεν απαιτείται υποβολή ανακεφαλαιωτικού πίνακα.

4. Αναφορικά με το ζήτημα περί υπαγωγής ή μη σε τέλος χαρτοσήμου και περί έκδοσης των τιμολογίων σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ., αρμόδιες να σας απαντήσουν είναι οι οικείες Δ/νσεις, στις οποίες κοινοποιείται το παρόν με συνημμένο το ερώτημά σας.

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2181/5.11.2020.- 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:

Α. 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 βασιζόνταν 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 αγοραστές. 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 εκρών τα ποσά 5.000 και 650 στους κωδικούς 301 και 331 αντίστοιχα. Στον πίνακα των εισρών 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 εκρών 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 συνδεδεμένες 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 1ο

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 2ο

Όσotόσο στην περίπτωση που ο ανωτέρω χονδρέμπορος ελαιολάδου (παραγγελέας) αποστειλεί την ποσότητα ελαιολάδου στον παραγγελιοδόχο με συμφωνηθείσα αμοιβή όπως ανωτέρω, και αυτός με τη σειρά του πουλήσει το ελαιολάδο σε εξαγωγή (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 Π.Ο.Λ.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 Π.Ο.Λ.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 εκρών 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%*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.

Β. 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 εκρών 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 1ο

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 καθαρής 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 2ο

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.

ΑΡΘΡΟ 5Α⁽¹⁾

ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΕΞ ΑΠΟΣΤΑΣΕΩΣ ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΑΓΑΘΩΝ ΚΑΙ ΕΞ ΑΠΟΣΤΑΣΕΩΣ ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΑΓΑΘΩΝ ΠΟΥ ΕΙΣΑΓΟΝΤΑΙ ΑΠΟ ΤΡΙΤΑ ΕΛΔΑΦΗ Η ΤΡΙΤΕΣ ΧΩΡΕΣ

1. Για τους σκοπούς εφαρμογής του Κώδικα, ισχύουν οι εξής ορισμοί:

α) Ως «ενδοκοινοτικές εξ αποστάσεως πωλήσεις αγαθών» νοούνται οι παραδόσεις αγαθών που αποστέλλονται ή μεταφέρονται από τον προμηθευτή ή από πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό του, συμπεριλαμβανομένης της περίπτωσης που ο προμηθευτής παρεμβαίνει έμμεσα στην αποστολή ή τη μεταφορά των αγαθών, από κράτος μέλος άλλο από εκείνο της άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς στον αποκτώντα πελάτη, όταν πληρούνται οι ακόλουθοι όροι:

αα) η παράδοση αγαθών πραγματοποιείται για πρόσωπο υποκείμενο στον φόρο ή νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στον φόρο, τα οποία δεν θεωρείται ότι πραγματοποιούν ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, σύμφωνα είτε με την παρ. 2 και το πρώτο εδάφιο της παρ. 3 του άρθρου 11 είτε με αντίστοιχες διατάξεις που ισχύουν σε άλλο κράτος μέλος, ή για οποιοδήποτε άλλο μη υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο και,

ββ) τα παραδιδόμενα αγαθά δεν είναι καινούργια μεταφορικά μέσα ούτε αγαθά που παραδίδονται έπειτα από συναρμολόγηση ή εγκατάσταση, με ή χωρίς δοκιμή λειτουργίας, από τον προμηθευτή ή για λογαριασμό του.

β) Ως «εξ αποστάσεως πωλήσεις αγαθών, που εισάγονται από τρίτα εδάφη ή τρίτες χώρες», νοούνται οι παραδόσεις αγαθών που αποστέλλονται ή μεταφέρονται από τον προμηθευτή ή από πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό του, συμπεριλαμβανομένης της περίπτωσης που ο προμηθευτής παρεμβαίνει έμμεσα στην αποστολή ή τη μεταφορά των αγαθών, από τρίτο έδαφος ή τρίτη χώρα, προς πελάτη σε κράτος μέλος, όταν πληρούνται οι ακόλουθοι όροι:

αα) η παράδοση αγαθών πραγματοποιείται για πρόσωπο υποκείμενο στον φόρο ή νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στον φόρο, τα οποία δεν θεωρείται ότι πραγματοποιούν ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, σύμφωνα είτε με την παρ. 2 και το πρώτο εδάφιο της παρ. 3 του άρθρου 11 είτε με αντίστοιχες διατάξεις που ισχύουν σε άλλο κράτος μέλος, ή για οποιοδήποτε άλλο μη υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο και,

ββ) τα παραδιδόμενα αγαθά δεν είναι καινούργια μεταφορικά μέσα ούτε αγαθά που παραδίδονται έπειτα από συναρμολόγηση ή εγκατάσταση, με ή χωρίς δοκιμή λειτουργίας, από τον προμηθευτή ή για λογαριασμό του.

ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ - ΔΙΟΙΚ. ΕΓΓΡΑΦΑ:

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2138/5.7.2021.- Κοινοποίηση διατάξεων του Μέρους Α του από 1/7/2021 κατατεθέντος σχεδίου νόμου «α) Ενσωμάτωση στην ελληνική νομοθεσία διατάξεων των Οδηγιών (ΕΕ) 2017/2455, (ΕΕ) 2019/1995 και (ΕΕ) 2018/1910 όσον αφορά υποχρεώσεις που απορρέουν από τον φόρο προστιθέμενης αξίας για παροχές υπηρεσιών και πωλήσεις αγαθών

(1) Το άρθρο 5α προστέθηκε με το άρθρο 1 του ν. 4818/2021 και ισχύει από 1.7.2021, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 66 του ίδιου νόμου.

εξ αποστάσεως και σχετικές ρυθμίσεις.....και λοιπές διατάξεις»

Σας κοινοποιούμε για ενημέρωση και εφαρμογή τις διατάξεις του Μέρους Α του κατατεθέντος ως άνω σχεδίου νόμου, οι οποίες βάσει της παρ.2 του άρθρου 42 ισχύουν από την κατάθεση του εν λόγω σχεδίου νόμου στη Βουλή, ήτοι από 1.7.2021, για την ενσωμάτωση στο εθνικό μας δικαίο των οδηγιών ΦΠΑ 2017/2455 και 2019/1995 του Συμβουλίου για το ηλεκτρονικό εμπόριο και θέτουμε υπόψη σας τα ακόλουθα:

Ειδικότερα, ανά άρθρο ρυθμίζονται τα ακόλουθα:

Άρθρο 1

Με το άρθρο 1 ενσωματώνεται στο εσωτερικό μας δίκαιο η παρ. 1 του άρθρου 2 της Οδηγίας (ΕΕ) 2017/2455 δια της προσθήκης νέου άρθρου 5α μετά το άρθρο 5 του Κώδικα ΦΠΑ.

Με το νέο άρθρο 5α του Κώδικα ΦΠΑ εισάγονται στο εθνικό μας δίκαιο οι έννοιες των «ενδοκοινοτικών εξ αποστάσεως πωλήσεων αγαθών» και των «εξ αποστάσεως πωλήσεων αγαθών που εισάγονται από τρίτα εδάφη ή τρίτες χώρες». Η έννοια των «ενδοκοινοτικών εξ αποστάσεως πωλήσεων αγαθών» αφορά σε παραδόσεις αγαθών που αποστέλλονται ή μεταφέρονται από τον προμηθευτή ή από πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό του από κράτος μέλος άλλο από εκείνο της άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς στον αποκτώντα πελάτη. Η έννοια των «εξ αποστάσεως πωλήσεων αγαθών που εισάγονται από τρίτα εδάφη ή τρίτες χώρες» αφορά σε παραδόσεις αγαθών που αποστέλλονται ή μεταφέρονται από τον προμηθευτή ή από πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό του από τρίτη χώρα ή τρίτο έδαφος σε οποιοδήποτε κράτος μέλος.

Ως προς αμφότερες τις ανωτέρω φορολογητέες πράξεις γίνονται οι εξής επισημάνσεις. Πρώτον, καταλαμβάνουν και τις περιπτώσεις όπου ο προμηθευτής παρεμβαίνει έμμεσα στην αποστολή ή τη μεταφορά των αγαθών προς τον πελάτη, με σκοπό την πρόληψη και καταπολέμηση καταχρηστικών πρακτικών. Δεύτερον, η παράδοση των αγαθών πρέπει να πραγματοποιείται είτε (α) προς πρόσωπο υποκείμενο στον φόρο ή νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στον φόρο, τα οποία δεν θεωρείται ότι πραγματοποιούν ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών σύμφωνα είτε με τις διατάξεις της παρ. 2 και του πρώτου εδαφίου της παρ. 3 του άρθρου 11 είτε με άλλες αντίστοιχες διατάξεις που ισχύουν σε άλλο κράτος - μέλος είτε (β) προς οποιοδήποτε άλλο μη υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο. Τρίτον, τα παραδιδόμενα αγαθά δεν μπορεί να είναι ούτε καινούργια μεταφορικά μέσα ούτε αγαθά που παραδίδονται έπειτα από συναρμολόγηση ή εγκατάσταση, με ή χωρίς δοκιμή λειτουργίας, από τον προμηθευτή ή για λογαριασμό του.

ΑΡΘΡΟ 5B⁽¹⁾

ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟΙ ΣΤΟΝ ΦΟΡΟ ΠΟΥ ΔΙΕΥΚΟΛΥΝΟΥΝ ΟΡΙΣΜΕΝΕΣ ΠΑΡΑΔΟΣΕΙΣ ΑΓΑΘΩΝ ΜΕΣΩ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΗΣ ΔΙΕΠΑΦΗΣ

1. Όταν υποκείμενος στον φόρο διευκολύνει, μέσω της χρήσης ηλεκτρονικής διεπαφής, όπως αγοράς, πλατφόρμας, διαδικτυακής πύλης ή παρόμοιων μέσων, τις εξ αποστάσεως πωλήσεις αγαθών εισαγόμενων από τρίτα εδάφη ή τρίτες χώρες σε δέματα με εσωτερική αξία που δεν υπερβαίνει τα εκατόν πενήντα (150) ευρώ, τότε θεωρείται ότι ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο έχει παραλάβει και παραδώσει αυτά τα αγαθά.

2. Όταν υποκείμενος στον φόρο διευκολύνει, μέσω της χρήσης ηλεκτρονικής διεπαφής, όπως αγοράς, πλατφόρμας, διαδικτυακής πύλης ή παρόμοιων μέσων, την παράδοση αγαθών, προς άλλο κράτος μέλος, ή εντός της χώρας, από υποκείμενο στον φόρο μη εγκατεστημένο εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης προς μη υποκείμενο στον φόρο, τότε θεωρείται ότι ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο έχει παραλάβει και παραδώσει αυτά τα αγαθά.

ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ - ΔΙΟΙΚ. ΕΓΓΡΑΦΑ:

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2138/5.7.2021.- Κοινοποίηση διατάξεων του Μέρους Α του από 1/7/2021 κατατεθέντος σχεδίου νόμου «α) Ενσωμάτωση στην ελληνική νομοθεσία διατάξεων των Οδηγιών (ΕΕ) 2017/2455, (ΕΕ) 2019/1995 και (ΕΕ) 2018/1910 όσον αφορά υποχρεώσεις που απορρέουν από τον φόρο προστιθέμενης αξίας για παροχές υπηρεσιών και πωλήσεις αγαθών εξ αποστάσεως και σχετικές ρυθμίσεις.....και λοιπές διατάξεις»

Σας κοινοποιούμε για ενημέρωση και εφαρμογή τις διατάξεις του Μέρους Α του κατατεθέντος ως άνω σχεδίου νόμου, οι οποίες βάσει της παρ.2 του άρθρου 42 ισχύουν από την κατάθεση του εν λόγω σχεδίου νόμου στη Βουλή, ήτοι από 1.7.2021, για την ενσωμάτωση στο εθνικό μας δικαίο των οδηγιών ΦΠΑ 2017/2455 και 2019/1995 του Συμβουλίου για το ηλεκτρονικό εμπόριο και θέτουμε υπόψη σας τα ακόλουθα:

Ειδικότερα, ανά άρθρο ρυθμίζονται τα ακόλουθα:

Άρθρο 2

Με το άρθρο αυτό ενσωματώνεται στο εσωτερικό δικαίο η παρ. 2 του άρθρου 2 της Οδηγίας (ΕΕ) 2017/2455 διά της προσθήκης άρθρου 5β στον Κώδικα ΦΠΑ. Με το νέο άρθρο 5β προβλέπεται ότι σε ορισμένες περιπτώσεις, ο υποκείμενος στον φόρο ο οποίος διευκολύνει μέσω της χρήσης ηλεκτρονικής διεπαφής, όπως αγοράς, πλατφόρμας, διαδικτυακής πύλης ή παρόμοιων μέσων, θεωρείται ότι έχει παραλάβει και παραδώσει ο ίδιος τα εν λόγω αγαθά (ο λεγόμενος «θεωρούμενος προμηθευτής») προς τον πελάτη. Οι περιπτώσεις αυτές αφορούν (α) αγαθά σε δέματα με εσωτερική αξία που δεν υπερβαίνει τα 150 ευρώ τα οποία παραδίδονται σε πελάτη εντός της ΕΕ και εισάγονται στην ΕΕ, ανεξαρτήτως του εάν ο υποκείμενος στον φόρο προμηθευτής/πωλητής είναι εγκατεστημένος εντός της ΕΕ ή εκτός της ΕΕ και (β) αγαθά που έχουν ήδη τεθεί σε ελεύθερη κυκλοφορία στην ΕΕ και αγαθά που βρίσκονται στην ΕΕ τα οποία παραδίδονται σε πελάτες εντός της ΕΕ, ανεξαρτήτως της αξίας τους, όταν ο υποκείμενος στον φόρο προμηθευτής/πωλητής δεν είναι εγκατεστημένος εντός της ΕΕ. Με άλλα λόγια στις ανωτέρω περιπτώσεις θεωρείται ότι η πώληση αγαθών μέσω ηλεκτρονικής διεπαφής (π.χ. ιστοτόπου) προς τον πελάτη

(1) Το άρθρο 5β προστέθηκε με το άρθρο 2 του ν. 4818/2021 και ισχύει από 1.7.2021, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 66 του ίδιου νόμου.

ΑΡΘΡΟ 5B Ν.2859/2000 ΠΑΡΑΔΟΣΕΙΣ ΑΓΑΘΩΝ ΜΕΣΩ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΗΣ ΔΙΕΠΑΦΗΣ

(τελικό καταναλωτή) διαχωρίζεται σε δύο πράξεις για σκοπούς ΦΠΑ: (α) μια θεωρούμενη ως B2B παράδοση αγαθών για σκοπούς ΦΠΑ από τον υποκείμενο στον φόρο προμηθευτή προς την ηλεκτρονική διεπαφή και (β) μια θεωρούμενη ως B2C παράδοση αγαθών για σκοπούς ΦΠΑ από την ηλεκτρονική διεπαφή προς τον πελάτη.

ΑΡΘΡΟ 6

ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΑΚΙΝΗΤΩΝ

1.⁽¹⁾ Παράδοση ακινήτων είναι η μεταβίβαση αποπερατωμένων ή ημιτελών κτιρίων ή τμημάτων τους και του οικοπέδου που μεταβιβάζεται μαζί με αυτά ως ενιαία ιδιοκτησία ή ιδανικών μεριδίων οικοπέδου επί των οποίων εφαρμόζεται το αμάχητο τεκμήριο της παραγράφου 1 του άρθρου 2 του α.ν. 1521/1950 (ΦΕΚ 245 Α') που κυρώθηκε με το ν. 1587/1950 (ΦΕΚ 294 Α'), εφόσον πραγματοποιείται από επαχθή αιτία πριν από την πρώτη εγκατάσταση σε αυτά.

Για την εφαρμογή του παρόντος νόμου θεωρούνται:

α) ως κτίρια, τα κτίσματα γενικά και οι κάθε είδους κατασκευές που συνδέονται με τα κτίσματα ή με το έδαφος κατά τρόπο σταθερό και μόνιμο,

β)⁽²⁾ ως πρώτη εγκατάσταση, η πρώτη χρησιμοποίηση με οποιονδήποτε τρόπο των κτιρίων ύστερα, από την ανέγερσή τους, όπως είναι η ιδιοκατοίκηση, η ιδιόχρηση, η μίσθωση ή άλλη χρήση

2. Παράδοση ακινήτων θεωρείται επίσης:

α)⁽³⁾ η μεταβίβαση της ψιλής κυριότητας, η σύσταση, η μεταβίβαση ή η παραίτηση από το δικαίωμα προσωπικής ή πραγματικής δουλείας, η παραχώρηση του δικαιώματος αποκλειστικής χρήσης επί κοινόκτητων κυρίων, βοηθητικών ή ειδικών χώρων κτισμάτων ή επί κοινόκτητου τμήματος οικοπέδου, καθώς και η μεταβίβαση του δικαιώματος άσκησης της επικαρπίας των ακινήτων της παραγράφου 1.

β) η εκτέλεση εργασιών στα ακίνητα, με μίσθωση έργου, ανεξάρτητα αν διαθέτει τα υλικά ο εργοδότης ή ο εργολάβος. Εργασίες κατά την πιο πάνω έννοια είναι και οι εκσκαφές, οι κατεδαφίσεις, η κατασκευή οικοδομών, οδών, γεφυρών, υδραγωγείων, υδραυλικών και αποχετευτικών έργων, ηλεκτρολογικών και μηχανολογικών εγκαταστάσεων

(1) Η παρ. 1 του άρθρου 6 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 2 του άρθρου 1 του Ν. 3427/2005 και ισχύει από 1.1.2006, σύμφωνα με το άρθρο 53 του ίδιου νόμου. Η παράγραφος που αντικαταστάθηκε είχαν ως εξής: «1. Παράδοση ακινήτων είναι η μεταβίβαση αποπερατωμένων ή ημιτελών κτιρίων ή τμημάτων τους και του οικοπέδου που μεταβιβάζεται μαζί με αυτά, εφόσον πραγματοποιείται πριν από την πρώτη εγκατάσταση σ αυτά. Για την εφαρμογή του παρόντος νόμου θεωρούνται: α) ως κτίρια, τα κτίσματα γενικά και οι κάθε είδους κατασκευές που συνδέονται με τα κτίσματα ή με το έδαφος κατά τρόπο σταθερό και μόνιμο, β) ως πρώτη εγκατάσταση, η πρώτη χρησιμοποίηση, με οποιονδήποτε τρόπο, των κτιρίων ύστερα από την ανέγερσή τους, όπως είναι η ιδιοκατοίκηση, η ιδιόχρηση, η μίσθωση ή άλλη χρήση. Όταν με τα κτίσματα μεταβιβάζεται οικοπέδο μεγαλύτερο εκείνου που ορίζεται ως οικοδομήσιμο από τις ισχύουσες πολεοδομικές διατάξεις, η παράδοση του επιπλέον οικοπέδου υπάγεται στο φόρο του παρόντος νόμου, εφόσον αυτό δεν είναι οικοδομήσιμο σύμφωνα με τις ίδιες διατάξεις».

(2) Η περίπτωση β της παραγράφου 1 του άρθρου 6 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 92 του Ν. 4316/2014 και ισχύει από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ δηλ. από 24.12.2014, σύμφωνα με το άρθρο 128 του ίδιου νόμου. Η περίπτωση που αντικαταστάθηκε είχαν ως εξής: «β) ως πρώτη εγκατάσταση, η πρώτη χρήση με οποιονδήποτε τρόπο των κτιρίων, ύστερα από την ανέγερσή τους, όπως είναι η ιδιοκατοίκηση, η ιδιόχρηση, η μίσθωση ή άλλη χρήση. Θεωρείται επίσης, ότι πραγματοποιείται η πρώτη εγκατάσταση κατά το χρόνο που συμπληρώνεται τετραετία, από την ημερομηνία αποπεράτωσης της οικοδομής για οικοδομές οι οποίες αποπερατώθηκαν από 1.1.2011 και εφεξής. Για τις οικοδομές που αποπερατώθηκαν έως 31.12.2010, ως χρόνος έναρξης της τετραετίας θεωρείται η 1.1.2011.».

(3) Η περίπτωση α της παραγράφου 2 του άρθρου 6 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 21 του άρθρου τρίτου του Ν. 4092/2012 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ δηλ. από 8.11.2012, σύμφωνα με το άρθρο έβδομο του ίδιου νόμου. Η περίπτωση που αντικαταστάθηκε είχαν ως εξής: «α) η μεταβίβαση της ψιλής κυριότητας, η σύσταση ή η παραίτηση από το δικαίωμα προσωπικής ή πραγματικής δουλείας, η παραχώρηση του δικαιώματος αποκλειστικής χρήσης επί κοινόκτητων κύριων, βοηθητικών ή ειδικών χώρων κτισμάτων ή επί κοινόκτητου τμήματος οικοπέδου καθώς και η μεταβίβαση του δικαιώματος άσκησης της επικαρπίας των ακινήτων της παραγράφου 1».

και τεχνικών γενικά έργων, καθώς και οι συμπληρώσεις, επεκτάσεις, διαρρυθμίσεις και επισκευές, εκτός από τις εργασίες συνήθους συντήρησης των έργων αυτών.

Ειδικά για τις περιπτώσεις αντιπαροχής, η εργολαβία του υποκειμένου στο φόρο κατασκευαστή οικοδομών προς πώληση προς τον οικοπεδούχο, δεν υπάγεται στο φόρο όταν ο υποκείμενος κατασκευαστής έχει υπαχθεί σε καθεστώς αναστολής του φόρου, σύμφωνα με την παράγραφο 4α του παρόντος άρθρου.⁽¹⁾

3. Στις περιπτώσεις της παραγράφου 1 και στην περίπτωση α' της παραγράφου 2, στις οποίες επιβάλλεται ο φόρος του παρόντος νόμου, δεν επιβάλλεται φόρος μεταβίβασης ακινήτων.

4.⁽²⁾ Οι διατάξεις της παραγράφου 1 και της περίπτωσης α' της παραγράφου 2 του άρθρου αυτού εφαρμόζονται για ακίνητα, των οποίων η άδεια κατασκευής εκδίδεται ή αναθεωρείται από 1ης Ιανουαρίου 2006, εφόσον μέχρι την ημερομηνία αναθεώρησης δεν έχουν αρχίσει οι εργασίες κατασκευής. Εφόσον έχει κατατεθεί πλήρης φάκελος στην πολεοδομία και έχει υπογραφεί προσύμφωνο και εργολαβικό συμβόλαιο κατασκευής μέχρι την 25.11.2005, μπορεί να χορηγηθεί εξαίρεση από την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου αυτής, με αίτηση των ενδιαφερομένων.

4α.⁽³⁾ Με αίτηση του υποκειμένου στον φόρο, κατασκευαστή οικοδομών προς πώληση, αναστέλλεται, υποχρεωτικά μέχρι τις 31.12.2024, η εφαρμογή του Φ.Π.Α. στα ακίνητα των παρ. 1 και 2α του παρόντος άρθρου και επιβάλλεται φόρος μεταβίβασης ακινήτων. Η αναστολή αφορά το σύνολο των αδιάθετων παραπάνω ακινήτων του υποκειμένου. Μαζί με την αίτηση ο υποκείμενος υποβάλλει κατάσταση με τα αδιάθετα ακίνητα και το ποσό του φόρου που αντιστοιχεί στο κάθε ακίνητο προς διακανονισμό.

5.⁽⁴⁾ Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, μετά από εισήγηση του Διοικητή της

(1) Το τελευταίο εδάφιο της περίπτωσης β της παραγράφου 2 προστέθηκε με την παράγραφο 2 του άρθρου 39 του ν. 4646/2019 και ισχύει από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 12.12.2019, σύμφωνα με το άρθρο 86 του ίδιου νόμου.

(2) Η παράγραφος 4 του άρθρου 6 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 3 του άρθρου 1 του Ν. 3427/2005 και ισχύει από 1.1.2006, σύμφωνα με το άρθρο 53 του ίδιου νόμου. Η παράγραφος που αντικαταστάθηκε είχαν ως εξής: «4. Οι διατάξεις της παραγράφου 1 και της περίπτωσης α της παραγράφου 2 του άρθρου αυτού εφαρμόζονται για ακίνητα των οποίων η άδεια κατασκευής εκδίδεται από 1ης Ιανουαρίου 2005».

(3) Η παράγραφος 4α του άρθρου 6 αφού προστέθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 39 του Ν. 4646/2019, στη συνέχεια τροποποιήθηκε καταρχάς με την παράγραφο 1 του άρθρου 49 του Ν. 4701/2020, στη συνέχεια με το άρθρο 79 του Ν. 4821/2021, για να τροποποιηθεί στη συνέχεια με το άρθρο 52 του Ν. 4916/2022, για να τροποποιηθεί εκ νέου με την παράγραφο 1 του άρθρου 28 του Ν. 4965/2022 και τελικά τροποποιήθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 9 του Ν. 5000/2022 και ισχύει από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 9.12.2022 σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 77 του ίδιου νόμου. Σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 9 του Ν. 5000/2022 αναστολές που χορηγήθηκαν σε εφαρμογή της ισχύουσας παραγράφου με ισχύ έως 31.12.2022, παρατείνονται έως τις 31.12.2024. Η παράγραφος που αντικαταστάθηκε είχαν ως εξής: «4α. Με αίτηση του υποκειμένου στον φόρο, κατασκευαστή οικοδομών προς πώληση, αναστέλλεται, υποχρεωτικά μέχρι τις 31.12.2022, η εφαρμογή του Φ.Π.Α. στα ακίνητα των παραγράφων 1 και 2α του παρόντος άρθρου και επιβάλλεται φόρος μεταβίβασης ακινήτων. Η αναστολή αφορά το σύνολο των αδιάθετων παραπάνω ακινήτων του υποκειμένου. Μαζί με την αίτηση ο υποκείμενος υποβάλλει κατάσταση με τα αδιάθετα ακίνητα και το ποσό του φόρου που αντιστοιχεί στο κάθε ακίνητο προς διακανονισμό».

(4) Η παράγραφος 5 του άρθρου 6 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 3 του άρθρου 9 του ν. 5000/2022 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 9.12.2022, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 77 του ίδιου νόμου. Η παράγραφος που αντικαταστάθηκε είχαν ως εξής: «5. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών μετά από εισήγηση του Διοικητή της ΑΑΔΕ μπορεί: α) να ορίζεται κάθε διαδικαστικό θέμα και λεπτομέρεια για την εφαρμογή του άρθρου αυτού, και β) να τροποποιούνται οι προϋποθέσεις υπαγωγής στο καθεστώς του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 4α, εφόσον η άδεια οικοδομής έχει εκδοθεί από 1.1.2020 και η κατασκευή της οικοδομής έχει ολοκληρωθεί έως τις 31.12.2022, καθώς και να ορίζεται κάθε σχετικό διαδικαστικό θέμα και λεπτομέρεια για την παρακολούθηση της εφαρμογής του καθεστώτος.»

ΑΑΔΕ, μπορεί να ορίζεται κάθε διαδικαστικό θέμα και λεπτομέρεια για την εφαρμογή του άρθρου αυτού, καθώς και για την παρακολούθηση της εφαρμογής του καθεστώτος της παρ. 4α.

ΣΧΕΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ:

Νόμος 1587/1950 Κύρωση, τροποποίηση και συμπλήρωση του Α.Ν. 1521/1950, άρθρο 2 § 1.- Σε κάθε περίπτωση μεταβίβασης ιδανικού μεριδίου οικοπέδου, στο οποίο ανεγείρεται ή πρόκειται να ανεγερθεί πολυκατοικία, με σχέδιο εγκεκριμένο από την πολεοδομική υπηρεσία πριν από τη μεταβίβαση, θεωρείται κατά αμάχητο τεκμήριο, ότι μαζί με το ιδανικό μερίδιο του οικοπέδου μεταβιβάζεται αποπερατωμένο διαμέρισμα της πολυκατοικίας που αντιστοιχεί σ αυτό, εφόσον η πολυκατοικία πρόκειται να ανεγερθεί από αυτόν τον ίδιο τον πωλητή του ιδανικού μεριδίου του οικοπέδου ή από τον εργολάβο ο οποίος ανέλαβε με αντιπαροχή την ανέγερση της πολυκατοικίας ή από τρίτον που ενεργεί για λογαριασμό τους.

Το αυτό ισχύει και εις περίπτωση μεταβίβασης ιδανικού μεριδίου οικοπέδου, εάν εντός δύο ετών από της μεταβίβασης τούτου ήθελε εγκριθή ή υποβληθή προς έγκρισιν εις την πολεοδομικήν υπηρεσίαν σχέδιον ανεγέρσεως πολυκατοικίας. Εν τη περιπτώσει ταύτη ο επί της αξίας των προβλεπομένων υπό του εγκριθησομένου σχεδίου κτισμάτων συμπληρωματικός φόρος καταβάλλεται υπό του αγοραστή βάσει δηλώσεως, υποβαλλομένης εντός έτους από της εγκρίσεως του σχεδίου της πολυκατοικίας.

Το ανωτέρω αμάχητον τεκμήριον δεν έχει εφαρμογήν επί μεταβίβασεως ιδανικού μεριδίου οικοπέδου προς πρόσωπα αναλαμβάνοντα κατ' επαγγελμα την ιδίαις δαπάναις ανέγερσιν ολοκληρω της πολυκατοικίας.

Ως πολυκατοικία θεωρείται κάθε πολυώροφη οικοδομή, η οποία αποτελείται από τρεις τουλάχιστον ορόφους κύριας χρήσης, στους οποίους συμπεριλαμβάνεται και το ισόγειο ή η οικοδομή που ανεξάρτητα από αριθμό ορόφων, έχει διαμερίσματα συνολικού εμβαδού πεντακοσίων τουλάχιστον τετραγωνικών μέτρων (500 μ²), οι οποίες προορίζονται σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις του Γενικού Οικοδομικού Κανονισμού, για πολύωρη σ αυτές παραμονή ανθρώπων, για διημέρευση, συναναστροφή, εργασία ή ύπνο.

ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ:

ΑΠΟΦ. ΥΠ. ΟΙΚ.Α.1012/24.1.2020.- Διαδικασία χορήγησης αναστολής εφαρμογής ΦΠΑ στα ακίνητα, σύμφωνα με την παρ. 4α του άρθρου 6 του Κώδικα ΦΠΑ. (ΦΕΚ 87/τ. Β/24-01-2019).

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α) της παρ. 5 του άρθρου 6 του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000, ΦΕΚ 248 Α'), όπως τέθηκε και ισχύει με την παρ. 3 του άρθρου 39 του ν. 4646/2019 (ΦΕΚ 201/τ.Α'/12-12-2019), η οποία εξουσιοδοτεί τον Υπουργό Οικονομικών να ορίζει κάθε διαδικαστικό θέμα και λεπτομέρεια για την εφαρμογή του άρθρου αυτού,

7. Την ανάγκη καθορισμού διαδικασίας για τη χορήγηση αναστολής εφαρμογής ΦΠΑ στα ακίνητα, σύμφωνα με την παρ. 4α του άρθρου 6 του Κώδικα ΦΠΑ, όπως προστέθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 39 του ν. 4646/2019 (ΦΕΚ 201/τ.Α'/12-12-2019).

Ορίζουμε τη διαδικασία χορήγησης αναστολής εφαρμογής ΦΠΑ στα ακίνητα, που προβλέπεται από την παρ. 4α του άρθρου 6 του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000), όπως ισχύει, ως κάτωθι,

Αποφασίζουμε

Άρθρο 1

Υποβολή αίτησης αναστολής εφαρμογής ΦΠΑ στα ακίνητα

1. Με αίτηση του υποκειμένου στο φόρο κατασκευαστή οικοδομών προς πώληση, όπως το συνημμένο ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ Ι, που υποβάλλεται στο Τμήμα Συμμόρφωσης και Σχέσεων με τους Φορολογουμένους της ΔΟΥ που είναι αρμόδια για την παραλαβή της δήλωσης ΦΠΑ της φορολογικής περιόδου που αφορά η αίτηση αναστολής, χορηγείται αναστολή εφαρμογής ΦΠΑ στα ακίνητα των παρ. 1 και 2α του άρθρου 6 του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000).

2. Ο υποκείμενος υποβάλλει συνημμένα με την αίτησή του τα παρακάτω:

α) κατάσταση, όπως το συνημμένο ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ ΙΙ, που περιλαμβάνει όλα τα αδιάθετα ακίνητα του υποκειμένου ανά οικοδομική άδεια, με το ποσοστό σε χιλιοστά επί του οικοπέδου που αντιστοιχεί σε κάθε ακίνητο, το σύνολο του φόρου εισροών ανά οικοδομή και το φόρο που αντιστοιχεί στην κάθε ιδιοκτησία προς διακανονισμό. Η αίτηση αναστολής καταλαμβάνει το σύνολο των αδιάθετων ακινήτων του υποκειμένου από όλες τις οικοδομικές άδειες που έχουν εκδοθεί έως το χρόνο της αίτησης αναστολής. Άδεια που τυχόν εκδίδεται, είτε μετά την αίτηση αναστολής και μέχρι την έκδοση της απόφασης αναστολής, είτε μετά την έκδοση της απόφασης αναστολής, δεν καταλαμβάνεται από την αναστολή και απαιτείται νέα αίτηση, για την ένταξη της εν λόγω άδειας σε αναστολή,

β) αντίγραφο των τελευταίων εγγραφών από το βιβλίο κοστολογίου, από όπου προκύπτει το σύνολο του φόρου εισροών, μέχρι το χρόνο της αίτησης αναστολής.

3. Ο υποκείμενος υποβάλλει την αίτηση εντός 6 μηνών από τις 12-12-2019 για άδειες ήδη εκδοθείσες μέχρι την ημερομηνία αυτή ενώ για άδειες που εκδίδονται μετά την ημερομηνία αυτή, η αίτηση υποβάλλεται εντός 6 μηνών από την έκδοση της άδειας.

Άρθρο 2

Απόφαση χορήγησης αναστολής εφαρμογής ΦΠΑ στα ακίνητα

1. Ο προϊστάμενος της ΔΟΥ στην οποία υποβάλλεται η αίτηση αναστολής παραλαμβάνει την αίτηση, χορηγεί αριθμό πρωτοκόλλου και διαπιστώνει ότι υπάρχει συνημμένα η κατάσταση αδιάθετων ακινήτων καθώς και αντίγραφο από το βιβλίο κοστολογίου. Περαιτέρω, διαπιστώνει ότι το ποσό του συνολικού φόρου εισροών από το αντίγραφο του βιβλίου κοστολογίου συμπίπτει με αυτό που αναγράφεται στην κατάσταση των αδιάθετων ακινήτων και ότι έχει υπολογιστεί ορθά το ποσό προς διακανονισμό. Ο ανωτέρω υπολογισμός διενεργείται με βάση τα αρχεία που υποβάλλονται με την αίτηση αναστολής χωρίς περαιτέρω ελεγκτικές επαληθεύσεις.

2. Εντός 10 ημερών από την παραλαβή της αίτησης και όλων των απαιτούμενων δικαιολογητικών ο προϊστάμενος της ΔΟΥ εκδίδει απόφαση, όπως το συνημμένο ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ ΙΙΙ, σε δύο (2) αντίτυπα, εκ των οποίων ένα χορηγείται στον υποκείμενο και ένα παραμένει στη ΔΟΥ. Η απόφαση αυτή ισχύει από την ημερομηνία υποβολής της αίτησης αναστολής. Από το αντίτυπο που φυλάσσεται στη ΔΟΥ, αποστέλλεται ακριβές αντίγραφο στη ΔΟΥ του ακινήτου μαζί με αντίγραφο της κατάστασης αδιάθετων ακινήτων προκειμένου να συσχετιστεί με το φάκελο του υποκειμένου. Εφόσον στην κατάσταση περιλαμβάνονται ακίνητα χωρικής αρμοδιότητας παραπάνω της μιας ΔΟΥ, αποστέλλεται ακριβές αντίγραφο της απόφασης με συνημμένο αντίγραφο της κατάστασης σε κάθε ΔΟΥ.

3. Η απόφαση αναστολής καταχωρείται σε ειδικό βιβλίο «Αποφάσεων χορήγησης αναστολής εφαρμογής ΦΠΑ σε ακίνητα», ως το συνημμένο ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ ΙV το οποίο θα τηρείται στο Τμήμα Συμμόρφωσης και Σχέσεων με τους Φορολογουμένους.

4. Ο υποκείμενος δηλώνει στο Τμήμα Διοικητικής και Μηχανογραφικής Υποστήριξης της ΔΟΥ, τη μεταβολή των εγκαταστάσεων της επιχείρησης του που έχουν δηλωθεί στο Φορολογικό Μητρώο ως «ακίνητα του άρθρου 6 του Κώδικα ΦΠΑ» σε «υπό αναστολή ακίνητα του άρθρου 6 του

Κώδικα ΦΠΑ», σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ 1006/2013 (ΦΕΚ 19/τ.Β'/2014) απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων όπως ισχύει, συνυποβάλλοντας (σε αντίγραφο) την απόφαση της αναστολής ως δικαιολογητικό.

Άρθρο 3

Για αιτήσεις που έχουν υποβληθεί έως τη δημοσίευση της παρούσας ακολουθείται η ως άνω διαδικασία.

Η απόφαση αυτή δημοσιεύθηκε στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. (ΦΕΚ 87 Β'/24.1.2020)

ΑΠΟΦ. ΥΠ. ΟΙΚ. Α. 1013/23.1.2020.- Καθορισμός διαδικασίας διακανονισμού έκπτωσης ΦΠΑ για ακίνητα που έχουν υπαχθεί σε καθεστώς αναστολής εφαρμογής ΦΠΑ.

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α) των παρ. 1 του άρθρου 33 και 11 α του άρθρου 38 του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000, ΦΕΚ 248 Α'), όπως ισχύουν μετά την τροποποίησή τους με τον ν. 4646/2019 (ΦΕΚ 201 Α'), με τις οποίες εξουσιοδοτείται ο Υπουργός Οικονομικών με απόφασή του να ρυθμίζει τις λεπτομέρειες για την εφαρμογή των παραγράφων αυτών,

β) των παρ. 4α του άρθρου 6, 7 του άρθρου 31, 1 του άρθρου 33 και 11 α του άρθρου 38 του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000, ΦΕΚ 248 Α'), όπως ισχύουν μετά την τροποποίησή τους με τον ν. 4646/2019 (ΦΕΚ 201 Α'),

γ) του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013 - ΦΕΚ 170 Α'), όπως ισχύει.

.....
Αποφασίζουμε

Ορίζουμε τη διαδικασία διακανονισμού έκπτωσης ΦΠΑ για ακίνητα που έχουν υπαχθεί σε καθεστώς αναστολής εφαρμογής ΦΠΑ ως κάτωθι:

Άρθρο 1

Υποβολή δήλωσης ΦΠΑ για τον διακανονισμό της έκπτωσης

1. Κατά τον χρόνο παράδοσης ακινήτου που έχει υπαχθεί στο καθεστώς αναστολής εφαρμογής ΦΠΑ, διακανονίζεται ο εκπεσθείς φόρος που αντιστοιχεί στο ακίνητο που παραδίδεται, όπως αυτός προκύπτει κατά τον χρόνο της αναστολής και σύμφωνα με την υποβληθείσα κατάσταση, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 6 παρ. 4α του Κώδικα ΦΠΑ.

2. Ο φόρος που οφείλεται λόγω διακανονισμού καταβάλλεται εφάπαξ με την υποβολή έκτακτης δήλωσης ΦΠΑ κατά τον χρόνο παράδοσης και οπωσδήποτε πριν την υποβολή δήλωσης μεταβίβασης, γονικής παροχής ή δωρεάς.

3. Η έκτακτη δήλωση υποβάλλεται, σε έντυπη μορφή, στο τμήμα Συμμόρφωσης και Σχέσεων με τους Φορολογουμένους της ΔΟΥ, που είναι αρμόδια για την παραλαβή της δήλωσης φόρου μεταβίβασης, δωρεάς ή γονικής παροχής, σε τρία αντίτυπα με χρήση του εντύπου της δήλωσης ΦΠΑ Φ2 050.

4. Το προς καταβολή ποσό αναγράφεται στον οικείο κωδικό της δήλωσης και στο πεδίο «Σημειώσεις» αυτής αναγράφεται η φράση «ΥΠΟΒΑΛΛΕΤΑΙ ΓΙΑ ΤΟΝ ΔΙΑΚΑΝΟΝΙΣΜΟ ΦΟΡΟΥ ΠΟΥ ΑΝΤΙΣΤΟΙΧΕΙ ΣΤΟ ΑΚΙΝΗΤΟ», με τη συμπλήρωση της φράσης με τη διεύθυνση και τα στοιχεία του ακινήτου για το οποίο υποβάλλεται η δήλωση.

Άρθρο 2

Παραλαβή δήλωσης ΦΠΑ για τον διακανονισμό της έκπτωσης και βεβαίωση εξόφλησης οφειλόμενου φόρου

1. Με την υποβολή της δήλωσης επιβεβαιώνεται η ορθότητα του προς διακανονισμό φόρου σύμφωνα με την κατάσταση αδιάθετων ακινήτων, που έχει υποβληθεί, χωρίς περαιτέρω ελεγκτικές επαληθεύσεις και η δήλωση παραλαμβάνεται. Με την παραλαβή της δήλωσης βεβαιώνεται η

οφειλή και χορηγείται ταυτότητα οφειλής.

2. Απαραίτητη προϋπόθεση για την παραλαβή δήλωσης φόρου μεταβίβασης, γονικής παροχής ή δωρεάς ακινήτου, το οποίο έχει υπαχθεί στην αναστολή της παρ. 4α του άρθρου 6 του Κώδικα ΦΠΑ, είναι να βεβαιωθεί από το τμήμα Συμμόρφωσης και Σχέσεων με τους Φορολογουμένους σε συνεργασία με το τμήμα Εσόδων της ΔΟΥ που υποβλήθηκε η έκτακτη δήλωση, επί του σώματος και των τριών αντιτύπων αυτής, ότι ο φόρος καταβλήθηκε, αναγράφοντας τη φράση «Καταβλήθηκε ο προς διακανονισμό φόρος για το ακίνητο ο οποίος βεβαιώθηκε με τον αριθμ. /.../.../20... Χρηματικό Κατάλογο της Υπηρεσίας, με γραμμή ΧΚ και ΑΤΒ/...../...../20...». Στον υποκειμένο στον φόρο επιστρέφονται τα δύο αντίτυπα της δήλωσης ΦΠΑ, ένα για το αρχείο του και ένα για να συνοποβληθεί με τη δήλωση φόρου μεταβίβασης, γονικής παροχής ή δωρεάς που θα ακολουθήσει, με αναγραφή των ενδείξεων «ΓΙΑ ΑΡΧΕΙΟ» και «ΓΙΑ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗ», αντίστοιχα.

Επιπλέον, επιμέλεια του τμήματος Συμμόρφωσης και Σχέσεων με τους Φορολογουμένους αποστέλλεται άμεσα φωτοαντίγραφο της παραπάνω δήλωσης στη ΔΟΥ που είναι αρμόδια για την παραλαβή της δήλωσης ΦΠΑ του υποκειμένου προκειμένου να συσχετιστεί με το φάκελό του.

3. Δεν παραλαμβάνεται δήλωση φόρου μεταβίβασης, γονικής παροχής ή δωρεάς ακινήτου, το οποίο έχει υπαχθεί στην αναστολή της παρ. 4α του άρθρου 6 του Κώδικα ΦΠΑ, εφόσον με αυτή δεν συνοποβάλλεται το αντίτυπο της έκτακτης δήλωσης ΦΠΑ επί της οποίας βεβαιώνεται ότι ο προς διακανονισμό φόρος για το συγκεκριμένο ακίνητο που μεταβιβάζεται έχει καταβληθεί.

Άρθρο 3

Διαδικασία και προϋποθέσεις επιστροφής στην περίπτωση ματαίωσης παράδοσης ακινήτου

1. Σε περίπτωση που είτε ματαιωθεί η υπογραφή του συμβολαίου ή δεν υποβληθεί εν τέλει η δήλωση φόρου μεταβίβασης, γονικής παροχής ή δωρεάς, ο φόρος που καταβλήθηκε ή βεβαιώθηκε με βάση έκτακτη δήλωση που υποβλήθηκε για τον διακανονισμό του φόρου για ακίνητο το οποίο έχει υπαχθεί σε αναστολή εφαρμογής ΦΠΑ, διαγράφεται/επιστρέφεται, με την επιφύλαξη των περί παραγραφής διατάξεων, από την ΔΟΥ από την οποία παρελήφθη η έκτακτη δήλωση με την διαδικασία της επόμενης παραγράφου.

2. Ο υποκειμένος υποβάλλει τροποποιητική έκτακτη δήλωση σε έντυπη μορφή με τροποποίηση του οικείου κωδικού της δήλωσης με την οποία δημιουργείται, κατά περίπτωση, αίτημα επιστροφής ή αίτημα διαγραφής της οφειλής. Με τη δήλωση αυτή συνοποβάλλονται τα δύο αντίτυπα της αρχικής έκτακτης δήλωσης που έχουν δοθεί στον υποκειμένο στον φόρο, ένα για το αρχείο του και ένα για να συνοποβληθεί με τη δήλωση φόρου μεταβίβασης, γονικής παροχής ή δωρεάς.

3. Για την επιστροφή του φόρου που προκύπτει με την τροποποιητική δήλωση αυτή, ο Προϊστάμενος του τμήματος Συμμόρφωσης της αρμόδιας ΔΟΥ για την παραλαβή της δήλωσης φόρου μεταβίβασης, δωρεάς ή γονικής παροχής βεβαιώνει επί του σώματος της έκτακτης δήλωσης κατά περίπτωση είτε ότι δεν υποβλήθηκε δήλωση φόρου μεταβίβασης, γονικής παροχής ή δωρεάς για το συγκεκριμένο ακίνητο, είτε ότι η δήλωση φόρου για την μεταβίβαση, που υποβλήθηκε, δεν χρησιμοποιήθηκε υπό την προϋπόθεση ότι έχει επιστραφεί στην Υπηρεσία αυτή το αντίγραφο της δήλωσης που προοριζόταν για την σύνταξη συμβολαίου, με βεβαίωση πάνω στο σώμα της από τον συμβολαιογράφο ότι το συμβόλαιο δεν συνετάγη.

4. Εντός 10 ημερών από την υποβολή της τροποποιητικής έκτακτης δήλωσης, χωρίς περαιτέρω ελεγκτικές επαληθεύσεις, εκδίδεται ΑΦΕΚ για την επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου. Για τον υπολογισμό του τόκου ισχύουν οι διατάξεις του άρθρου 53 του ν. 4174/2013.

5. Σε κάθε περίπτωση που επιστρέφεται φόρος κατά τα αναγραφόμενα στην προηγούμενη παράγραφο, θα διαβιβάζονται στη ΔΟΥ που είναι αρμόδια για την παραλαβή της δήλωσης ΦΠΑ του υποκειμένου, αντίγραφο της τροποποιητικής έκτακτης δήλωσης προς ενημέρωση του φακέλου του υποκειμένου.

Άρθρο 4

Για δηλώσεις που έχουν υποβληθεί έως τη δημοσίευση της παρούσας ακολουθείται η ως άνω διαδικασία.

Η παρούσα απόφαση δημοσιεύθηκε στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. (ΦΕΚ 87 Β' /24.1.2020)

ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ - ΔΙΟΙΚ. ΕΓΓΡΑΦΑ:**ΕΓΓΡ. ΥΠ. ΟΙΚ. Δ14Α 1002664/8.1.2014.- Υπαγωγή ή μη σε ΦΠΑ πώλησης διαμερίσματος από τον κατασκευαστή, πριν αυτό χρησιμοποιηθεί.**

Σε απάντηση του ανωτέρω σχετικού περί της επιβολής ή μη ΦΠΑ επί πώλησης διαμερίσματος οικοδομής (νεοδμητης, με άδεια του 2007) κατασκευαζόμενης με το σύστημα της αντιπαροχής, από κατασκευαστική επιχείρηση οικοδομών προς πώληση, στην οποία επιχείρηση έχουν ήδη μεταβιβαστεί τα χιλιοστά (του διαμερίσματος) από τον οικοπεδούχο και το οποίο (διαμέρισμα) δεν έχει χρησιμοποιηθεί κατά κανένα τρόπο μέχρι την πώλησή του τον Οκτώβριο του 2013, σας γνωρίζουμε τα παρακάτω, κατά το μέρος της αρμοδιότητάς μας:

1. Από το συνδυασμό των διατάξεων των άρθρων 2, 3, 4, 5 και 6 του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000), όπως ισχύει, προκύπτει, ότι επιβάλλεται ΦΠΑ στις παραδόσεις ακινήτων των οποίων η άδεια κατασκευής εκδίδεται από 1ης Ιανουαρίου 2006 (ή αναθεωρείται από 1ης Ιανουαρίου 2006, εφόσον μέχρι την ημερομηνία αναθεώρησης δεν έχουν αρχίσει οι εργασίες κατασκευής) εφόσον γίνονται από υποκειμένο στο φόρο, με επαχθή αιτία πριν από την πρώτη εγκατάσταση σε αυτά.

2. Επιπλέον, σύμφωνα με το άρθρο 7 του Κώδικα ΦΠΑ, προκύπτει υποχρέωση αυτοπαράδοσης και απόδοσης του ΦΠΑ στις περιπτώσεις ιδιοκατοίκησης, παράδοσης σε μη φορολογητέα δραστηριότητα του ίδιου υποκειμένου, μίσθωσης, δωρεάν παραχώρησης της χρήσης ή χρησιμοποίησης για οποιονδήποτε σκοπό ξένο προς την επιχείρηση, των ακινήτων που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 6.

3. Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η απόκτηση των χιλιοστών του εργολαβικού ανταλλάγματος από τον κατασκευαστή, όπως εν προκειμένω, δεν αποτελεί φορολογητέα για τον ΦΠΑ πράξη, δεν προκύπτει δηλ. υποχρέωση αυτοπαράδοσης με την απόκτηση και μόνο της κυριότητας των χιλιοστών από τον κατασκευαστή, εφόσον το διαμέρισμα δεν χρησιμοποιήθηκε. Η περαιτέρω παράδοση του διαμερίσματος σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 6 και 7 του Κώδικα ΦΠΑ είναι πράξη που υπάγεται σε ΦΠΑ.

Κατά συνέπεια, η πώληση του εν λόγω διαμερίσματος από τον κατασκευαστή (πριν την πρώτη εγκατάσταση δηλ. πριν αυτό χρησιμοποιηθεί), όπως εν προκειμένω, υπάγεται σε ΦΠΑ.

4. Επισημαίνεται ότι ο έλεγχος των πραγματικών περιστατικών ανήκει στην αρμοδιότητα της οικείας ΔΟΥ.

ΕΓΓΡ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΕΦΑ Α 1148654/11.10.2016.- Εφαρμογή διατάξεων ΦΠΑ σε μεταβίβαση ακινήτου συγκύριων κληρονόμων ημιτελούς πολυόροφης οικοδομής.

Σε απάντηση του ανωτέρω σχετικού, φωτοαντίγραφο του οποίου μας διαβιβάστηκε από το σε ότι αφορά θέματα αρμοδιότητάς μας, σας γνωρίζουμε τα κάτωθι:

1. Όπως προκύπτει από το έγγραφό σας, είστε εκ κληρονομιάς συγκύριοι κατά ποσοστό εξ αδιαιρέτου ακινήτου [οικοπέδου με ημιτελή πολυώροφη οικοδομή]. Το εν λόγω ακίνητο προέκυψε κατόπιν υπογραφής συμβολαιογραφικού προσυμφώνου κατά το σύστημα της αντιπαροχής το έτος 2007 μεταξύ του οικοπεδούχου πατέρα σας, ο οποίος απεβίωσε το έτος 2011, και εργολάβου - κατασκευαστή ακινήτων. Η σχετική οικοδομική άδεια, εκδόθηκε το έτος 2009 και εκτελέστηκαν εργασίες ανέγερσης οικοδομής μέχρι και το έτος 2010 όπου το έργο εγκαταλείφθηκε ημιτελές από τον κατασκευαστή - εργολάβο λόγω οικονομικών δυσχερειών.

Τα ερωτήματα που τίθενται αφορούν αφενός την ορθή φορολογική αντιμετώπιση από πλευράς Φ.Π.Α. ενδεχόμενης πώλησης του ανωτέρω αναφερομένου ακινήτου προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο, αφετέρου τη διαδικασία απόδοσης του Φ.Π.Α. σε ενδεχόμενη υπαγωγή της μεταβίβασης σε Φ.Π.Α. καθόσον όλοι οι συνιδιοκτήτες, όπως σχετικά αναφέρετε, τυγχάνουν μη υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα και δεν επιθυμούν την ένταξη στο Φ.Π.Α.

2. Από το συνδυασμό των διατάξεων των άρθρων 2, 3, 5 και 6 του Κώδικα Φ.Π.Α. [ν. 2859/2000], όπως ισχύει, επιβάλλεται ΦΠΑ στις παραδόσεις ακινήτων των οποίων η άδεια κατασκευής εκδίδεται από 1ης Ιανουαρίου 2006 [ή αναθεωρείται από 1ης Ιανουαρίου 2006, εφόσον μέχρι την ημερομηνία αναθεώρησης δεν έχουν αρχίσει οι εργασίες κατασκευής] εφόσον γίνονται από υποκείμενο στο φόρο, με επαχθή αιτία πριν από την πρώτη εγκατάσταση σε αυτό.

Περαιτέρω, από το άρθρο 3 παρ. 1 περίπτωση γ του ως άνω Κώδικα Φ.Π.Α., προκύπτει ότι κάθε πρόσωπο το οποίο πραγματοποιεί ευκαιριακά πράξεις του άρθρου 6, μπορεί, εφόσον επιθυμεί, να δηλώσει την ένταξη του στο κανονικό καθεστώς.

3. Εφόσον οι συγκύριοι κληρονόμοι της ημιτελούς πολυώροφης οικοδομής δεν έχουν προβεί στο παρελθόν κατά συνήθη δραστηριότητα σε κατασκευή και πώληση, ούτε και επιθυμούν την ένταξη τους σε Φ.Π.Α., η πώληση των ακινήτων από αυτούς, δεν υπάγεται σε Φ.Π.Α.. Με δεδομένο ότι η εν λόγω μεταβίβαση δεν υπάγεται σε Φ.Π.Α. η απάντηση στο δεύτερο ερώτημά σας παρέλκει.

4. Σημειώνεται ότι η ύπαρξη συνήθους δραστηριότητας είναι θέμα πραγματικό που μπορεί να ελεγχθεί από την αρμόδια φορολογική αρχή όπου υπάγεται ο κάθε συγκύριος κληρονόμος.

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ ΠΟΛ. 1058/23.03.2018.- Κοινοποίηση της υπ' αριθμ. 287/2017 Γνωμοδότησης του ΝΣΚ σχετικά με την δικαστική εκχώρηση εργολαβικού ανταλλάγματος.

Σας κοινοποιούμε την υπ' αριθμ. 287/2017 Γνωμοδότηση του ΝΣΚ σχετικά με την υπαγωγή σε ΦΠΑ ή σε ΦΜΑ της μεταβίβασης νεόδμητου ακινήτου σε Τράπεζα λόγω μεταβίβασης δια δικαστικής εκχωρήσεως σε αυτήν της απαίτησης που έχει εργολάβος - κατασκευαστής, δυνάμει εργολαβικού προσυμφώνου, ο οποίος έχει αποπερατώσει πλήρως την κατασκευή ακινήτου επί αντιπαροχή, έναντι του οικοπεδούχου. Η εν λόγω γνωμοδότηση έγινε αποδεκτή από τον Διοικητή ΑΑΔΕ και κοινοποιείται προς ενημέρωσή σας και ανάλογη εφαρμογή:

1. Με την ως άνω γνωμοδότηση έγιναν ομόφωνα δεκτά τα εξής:

Σε περίπτωση δικαστικής εκχώρησης σε τρίτο της απαίτησης του εργολάβου έναντι του οικοπεδούχου για τη μεταβίβαση σε αυτόν χιλιοστών του οικοπέδου, που αντιστοιχούν σε αποπερατωμένο διαμέρισμα, κατά την μεταβίβαση στον τρίτο των χιλιοστών του οικοπέδου μετά των επ' αυτού ανεγερθέντων κτισμάτων δεν επιβάλλεται ΦΠΑ αλλά ΦΜΑ και ο φόρος υπολογίζεται επί της κατά νόμο προσδιοριζόμενης αξίας του ακινήτου κατά το χρόνο σύνταξης του μεταβιβαστικού συμβολαίου. Η εννοϊκή ρύθμιση της παραγράφου 5 του άρθρου 2 του ν. 1521/1950 που προβλέπει επιβολή φόρου μόνο επί των μεταβιβαζομένων ποσοστών του οικοπέδου δεν εφαρμόζεται στην περίπτωση αυτή.

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ ΠΟΛ. 1207/5.11.2018.- Αντιμετώπιση υποθέσεων μεταβίβασης ακινήτου με ΦΠΑ μετά την αναδρομική αναπροσαρμογή των τιμών του συστήματος αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας ακινήτων.

Α. Με την με αρ. 4446/2015 απόφαση της Ολομέλειάς του, το Συμβούλιο της Επικρατείας (ΣτΕ), ακύρωσε την παράλειψη της Διοίκησης να προβεί στην έκδοση απόφασης αναπροσαρμογής των αντικειμενικών αξιών των ακινήτων της Χώρας, κατά το άρθρο 41 παρ. 1 του ν. 1249/1982. Επιπλέον όρισε χρόνο έναρξης της ουσιαστικής ισχύος της απόφασης που υποχρεούται να εκδώσει η Διοίκηση την 21η Μαΐου 2015.

Συγκεκριμένα το ΣτΕ έκρινε ότι «Κατ' εξαίρεση, στοιχειοθετείται παράλειψη οφειλόμενης νόμιμης ενεργείας είτε όταν η νομοθετική εξουσιοδότηση επιβάλλει στη Διοίκηση την υποχρέωση να εκδώσει κανονιστική πράξη, εφ' όσον συντρέχουν ορισμένες αντικειμενικές προϋποθέσεις ή εφ' όσον τίθεται ορισμένη προθεσμία, είτε όταν η υποχρέωση της Διοίκησης να προβεί σε κανονιστική ρύθμιση προκύπτει ευθέως από το Σύνταγμα. Στις περιπτώσεις αυτές, η άσκηση της αρμοδιότητας προς κανονιστική ρύθμιση καθίσταται δέσμια, η παράλειψη δε της Διοίκησης να ασκήσει την κανονιστική αρμοδιότητά της δεν είναι νόμιμη (ΣτΕ 1849/2009 Ολομ., 3749/2013 Ολομ.).».

Το ΣτΕ έκρινε, επίσης, ότι η Διοίκηση όφειλε εντός της προθεσμίας που όριζε ο νόμος ή, πάντως, εντός εύλογου χρονικού διαστήματος από την πάροδο αυτής, να επανελέγξει τις υφιστάμενες αντικειμενικές αξίες, σύμφωνα με τα πορίσματα των κατά το άρθρο 41 παρ. 1 του ν. 1249/1982 επιτροπών, και να τις αναπροσαρμόζει, όπου συντρέχει λόγος. Σε διαφορετική περίπτωση, παραλείπει οφειλόμενη νόμιμη ενέργεια επιβαλλόμενη από το άρθρο 41 παρ. 1 του ν. 1249/1982. Η ως άνω υποχρέωση της Διοίκησης υφίσταται ανεξαρτήτως του δικαιώματος του φορολογουμένου να αμφισβητήσει δικαστικώς την αντικειμενική αξία συγκεκριμένου ακινήτου κατά το στάδιο επιβολής του φόρου, αν θεωρεί, είτε ότι εξ αρχής αυτή δεν καθορίστηκε ορθώς, είτε ότι η αγοραία αξία του ακινήτου μειώθηκε λόγω μεταβολής των συνθηκών της αγοράς.

Σε εκτέλεση της αριθμ. 4446/2015 ακυρωτικής απόφασης της Ολομέλειας του Σ.τ.Ε., εξεδόθη η ΠΟΛ.1009/18.1.2016 (48 Β'/20-1-2016) απόφαση του Αναπληρωτή Υπουργού Οικονομικών, με την οποία αναπροσαρμόστηκαν αναδρομικά από 21-5-2015 οι τιμές ζώνης και οι συντελεστές εμπορικότητας για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των εντός σχεδίου πόλης ή ορίου οικισμού ακινήτων που μεταβιβάζονται με επαχθή αιτία ή αιτία θανάτου, δωρεά ή γονική παροχή, σύμφωνα με τα οριζόμενα ειδικότερα στην απόφαση αυτή.

Β. Κατόπιν των ανωτέρω, προς συμμόρφωση με την ανωτέρω απόφαση του ΣτΕ και για την ορθή αντιμετώπιση των υποθέσεων μεταβίβασης ακινήτων με ΦΠΑ και ειδικότερα για ειδικές δηλώσεις που παραλήφθηκαν και ο φόρος καταβλήθηκε από 21-5-15 και μέχρι τη συμμόρφωση της Διοίκησης με την έκδοση της ως άνω απόφασης του Αναπληρωτή Υπουργού Οικονομικών, παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες:

1. Σύμφωνα με τα οριζόμενα στα άρθρα 6 και 16 του Κώδικα ΦΠΑ (ν.2859/2000) ο χρόνος κατά τον οποίο ο φόρος καθίσταται απαιτητός από τον υποκείμενο στο φόρο κατασκευαστή είναι κατά κανόνα ο χρόνος της υπογραφής του συμβολαίου. Κατά τον ίδιο χρόνο η δήλωση ελέγχεται βάσει των άρθρων 48, 36 και 49 του ίδιου ως άνω νόμου και καταβάλλεται ο βάσει δήλωσης και ο τυχόν βάσει ελέγχου φόρος. Στην περίπτωση που η αξία βάσει δήλωσης (τιμήμα) υπολείπεται της αξίας που λαμβάνεται υπόψη στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων και του δηλούμενου απολογιστικού ή προϋπολογιστικού κόστους, καταβάλλεται εφάπαξ, μετά τη σύνταξη της σχετικής πράξης, τόσο ο βάσει δήλωσης όσο και ο βάσει ελέγχου φόρος. Επομένως μια από τις αξίες που λαμβάνονται υπόψη για τον έλεγχο της ειδικής δήλωσης και τον προσδιορισμό του τυχόν βάσει ελέγχου φόρου είναι η αντικειμενική αξία του ακινήτου κατά το χρόνο αυτό.

2. Συγκεκριμένα, στην περίπτωση που έχει καταβληθεί φόρος βάσει ελέγχου επειδή η αντικειμενική αξία ήταν μεγαλύτερη του δηλούμενου τιμήματος ή του κόστους, τότε, σύμφωνα με την αναδρομική μείωση των τιμών, πρέπει να επιστραφεί το ποσό της διαφοράς μεταξύ της παλαιάς και της πλέον αναπροσαρμοσμένης αντικειμενικής αξίας (εφόσον βέβαια, η αναπροσαρμοσμένη αντικειμενική εξακολουθεί να είναι μεγαλύτερη του δηλούμενου τιμήματος ή του κόστους) και συνεπώς προκύπτει φόρος βάσει ελέγχου. Σε περίπτωση που η αναπροσαρμοσμένη αντικειμενική αξία είναι μικρότερη του τιμήματος ή του κόστους τότε στον υποκείμενο επιστρέφεται η διαφορά μεταξύ της παλαιάς αντικειμενικής αξίας και της μεγαλύτερης αξίας μεταξύ του κόστους ή του δηλούμενου τιμήματος, όπως παρατίθεται παρακάτω στο παράδειγμα της παραγράφου 3.

3. Για τον σκοπό αυτό υποβάλλεται μέχρι 30/4/2019 από τον υποκείμενο στον φόρο κατασκευαστή, καθώς αυτός είναι ο υπόχρεος στον ΦΠΑ, αίτηση στη ΔΟΥ του ακινήτου, που είχε υποβληθεί η ειδική δήλωση ΦΠΑ, με την οποία γνωστοποιείται η αναδρομική μείωση της αντικειμενικής αξίας του συγκεκριμένου ακινήτου σύμφωνα με την Απόφαση ΠΟΛ.1009/18.1.2016, το οποίο είχε φορολογηθεί στην αντικειμενική αξία ως μεγαλύτερη και ζητείται η επιστροφή του υπερβάλλοντος ποσού. Συνημμένα στην ανωτέρω αίτηση υποβάλλονται από τον υποκείμενο στον φόρο κατασκευαστή δύο υπεύθυνες δηλώσεις:

i) υπεύθυνη δήλωση στην οποία δηλώνει είτε α) ότι το υπερβάλλον ποσό του φόρου για το οποίο ζητάει την επιστροφή επιβάρυνε τον ίδιο είτε β) ότι το ποσό του φόρου για το οποίο ζητάει την επιστροφή επιβάρυνε τον αγοραστή στον οποίο και θα το καταβάλει όπως οφείλει.

Η παραπάνω υπό στοιχείο β' υπεύθυνη δήλωση υποβάλλεται γιατί στην περίπτωση που το ποσό αυτό, το οποίο έχει προκύψει βάσει ελέγχου, όπως περιγράφηκε παραπάνω στην παρ. 2, έχει επιβαρύνει τον αγοραστή, ο κατασκευαστής οφείλει να του το επιστρέψει, καθώς σε διαφορετική περίπτωση ο κατασκευαστής αποκτά αδικαιολόγητο πλουτισμό, ενώ δεν μπορεί να επιστραφεί απευθείας στον αγοραστή, ο οποίος τυχόν επιβαρύνθηκε με το φόρο, καθώς αυτός δεν έχει αυτοτελώς δικαίωμα έναντι του δημοσίου να επιδιώξει την επιστροφή του φόρου (ΣτΕ 10/1992).

ii) υπεύθυνη δήλωση με την οποία ο υποκείμενος/κατασκευαστής θα βεβαιώνει ότι δεν έχει ασκηθεί ενδικοφανής ή δικαστική προσφυγή. Ως προς την αντιμετώπιση εκκρεμών υποθέσεων, ισχύουν τα ακόλουθα:

α) Αν έχει ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή που εκκρεμεί, η Δ.Ο.Υ. ακολουθεί την παραπάνω διαδικασία, εφόσον υποβληθεί από τον φορολογούμενο δήλωση παραίτησης από την ασκηθείσα ενδικοφανή προσφυγή.

β) Αν έχει ασκηθεί δικαστική προσφυγή που εκκρεμεί, η Δ.Ο.Υ. επίσης ακολουθεί την παραπάνω διαδικασία, εφόσον ο φορολογούμενος προσκομίσει δήλωση παραίτησης από το δικόγραφο και από το δικαίωμα της εκκρεμούς δικαστικής προσφυγής του ως προς όλα τα κεφάλαια και αιτήματά της, η οποία κατατέθηκε στο δικαστήριο.

4. Κατόπιν της ανωτέρω γνωστοποίησης, η φορολογική αρχή, συμμορφούμενη με την απόφαση του ΣτΕ, οφείλει να προβεί σε εκ νέου έλεγχο της ειδικής δήλωσης ΦΠΑ βάσει της ανωτέρω γνωστοποίησης και να εκδώσει συμπληρωματική πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ, λαμβάνοντας υπόψη πλέον ως βάση επιβολής του φόρου την μεγαλύτερη αξία μεταξύ του κόστους, της αναπροσαρμοσμένης αντικειμενικής ή του δηλούμενου τιμήματος. Δεδομένης της αναδρομικής μείωσης της αντικειμενικής αξίας που είχε ληφθεί υπόψη στην αρχική δήλωση, μπορεί να προκύπτει μείωση της φορολογητέας ύλης ως και του αντίστοιχου φόρου. Η διαφορά μεταξύ της παλαιάς αντικειμενικής αξίας και της μεγαλύτερης αξίας μεταξύ του κόστους, της αναπροσαρμοσμένης αντικειμενικής ή του δηλούμενου τιμήματος, επιστρέφεται στον υποκείμενο στο φόρο κατασκευαστή-πωλητή (είτε πρόκειται για πώληση από εργολαβικό αντάλλαγμα αντιπαροχής είτε από ιδιόκτητο ακίνητο) που είναι και ο υπόχρεος στο φόρο έναντι του Δημοσίου.

Για την καλύτερη κατανόηση των ανωτέρω παρατίθεται το ακόλουθο παράδειγμα:

Παράδειγμα:

Πωλήθηκε ακίνητο στις 5/6/2015 με τίμημα 100.000, αντικειμενική 150.000 €, και κόστος 140.000 €. Έστω ότι ο φόρος εισροών προς έκπτωση ανέρχεται στα 5.000 €. Ο φόρος καταβλήθηκε με δύο διπλότυπα, βάσει δήλωσης [επί της αξίας των 100.000€ X23% = 23.000 € 5.000 (φόρος εισροών προς έκπτωση) = 18.000 € και βάσει ελέγχου [επί της αξίας των 150.000 X23%=34.500 (αναλογών φόρος) € 23.000 (αναλογών φόρος βάσει δήλωσης) =11.500 €]. Η αντικειμενική αξία μειώθηκε αναδρομικά βάσει της ΑΥΟ ΠΟΛ.1009/18.1.2016 και διαμορφώθηκε για το εν λόγω ακίνητο στις 130.000 €. Ο υπόχρεος στο φόρο κατασκευαστής υποβάλλει αίτηση με την οποία γνωστοποιεί την αλλαγή της αντικειμενικής αξίας στη ΔΟΥ του ακινήτου και ζητά την επιστροφή

του υπερβάλλοντος ποσού. Η ΔΟΥ ελέγχει εκ νέου την αρχική ειδική δήλωση λαμβάνοντας υπόψη α) την Απόφαση 4446/2015 του ΣΤΕ, β) την αρχική ειδική δήλωση που έχει υποβληθεί για το ακίνητο, γ) την αίτηση του υποκειμένου/κατασκευαστή με την οποία γνωστοποιείται η αναδρομική μείωση της αντικειμενικής αξίας και ζητείται η επιστροφή του υπερβάλλοντος ποσού. Βάσει των ανωτέρω, συντάσσει νέα έκθεση ελέγχου και εκδίδει πράξη υπολογίζοντας τη μείωση της φορολογητέας ύλης ως εξής:

Αξία βάσει ελέγχου ακινήτου αρχικής δήλωσης: 150.000 ΦΠΑ: 34.500

ΦΠΑ για καταβολή βάσει ελέγχου αρχικής δήλωσης: [αναλογών βάσει ελέγχου φόρος: 34.500 € αναλογών βάσει δήλωσης φόρος: 23.000] ΦΠΑ:11.500

Αξία βάσει εκ νέου ελέγχου (κατόπιν της αναδρομικής μείωσης)1:140.000 ΦΠΑ: 32.200

ΦΠΑ κατόπιν εκ νέου ελέγχου [αναλογών βάσει ελέγχου φόρος 32.200 - αναλογών βάσει δήλωσης φόρος: 23.000] ΦΠΑ: 9.200

Διαφορά φόρου βάσει ελέγχου που πρέπει να επιστραφεί: 11.500 - 9.200 = 2.300

Επομένως, το ποσό που θα επιστραφεί στον κατασκευαστή δεν είναι το σύνολο της διαφοράς μεταξύ της παλαιάς και της αναδρομικά αναπροσαρμοσμένης αντικειμενικής αξίας, καθώς στη συγκεκριμένη περίπτωση η μεγαλύτερη αξία, η οποία πρέπει να υπολογιστεί ως αξία βάσει ελέγχου δεν είναι πλέον η αναπροσαρμοσμένη αντικειμενική αξία αλλά το κόστος. Συνεπώς το ποσό που θα επιστραφεί θα είναι η διαφορά μεταξύ της παλαιάς αντικειμενικής και του κόστους, ως βάσει ελέγχου αξίας (δηλ. 2.300 ΕΥΡΩ).

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2152/2.8.2019.- Παροχή οδηγιών για τη φορολογική αντιμετώπιση μεταβίβασης ακινήτου από φυσικό πρόσωπο - ομόρρυθμο μέλος προσωπικής εταιρίας

Με αφορμή ερωτήματα σχετικά με τη φορολογική αντιμετώπιση από πλευράς ΦΠΑ πώλησης ακινήτου από φυσικό πρόσωπο-ομόρρυθμο μέλος προσωπικής κατασκευαστικής εταιρίας και συγκεκριμένα πώλησης ακινήτου από φυσικό πρόσωπο που έχει συνάψει συμφωνία αντιπαροχής με ετερόρρυθμη κατασκευαστική εταιρία στην οποία το φυσικό αυτό πρόσωπο είναι ομόρρυθμο μέλος και μεταβιβάζει τη μια από τις δύο κατοικίες που κατασκευάζονται στο οικοπέδο (καθώς η μια παραμένει σε αυτόν και η άλλη αποτελεί το εργολαβικό αντάλλαγμα της εργολάβου εταιρίας), παρέχονται οι ακόλουθες οδηγίες, προς τον σκοπό της ενιαίας και ομοιόμορφης εφαρμογής.

1. Σύμφωνα με το άρθρο 3 παρ. 1α' του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000) στον φόρο υπόκειται κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής.

2. Περαιτέρω κατά το άρθρο 2 παρ. 1 α' του ίδιου ως άνω νόμου, αντικείμενο του φόρου είναι η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα.

3. Σύμφωνα με το άρθρο 6 παρ. 1, παράδοση ακινήτων είναι η μεταβίβαση αποπερατωμένων ή ημιτελών κτιρίων ή τμημάτων τους και του οικοπέδου που μεταβιβάζεται μαζί με αυτά ως ενιαία ιδιοκτησία ή ιδανικών μεριδίων οικοπέδου επί των οποίων εφαρμόζεται το αμάχητο τεκμήριο της παραγράφου 1 του άρθρου 2 του α.ν. 1521/1950 (ΦΕΚ 245 Α') που κυρώθηκε με το ν. 1587/1950 (ΦΕΚ 294 Α'), εφόσον πραγματοποιείται από επαχθή αιτία πριν από την πρώτη εγκατάσταση σ' αυτά.

4. Περαιτέρω, κατά την παρ. 4 του άρθρου 6, οι διατάξεις της παραγράφου 1 εφαρμόζονται για ακίνητα, των οποίων η άδεια κατασκευής εκδίδεται ή αναθεωρείται από 1ης Ιανουαρίου 2006 εφόσον μέχρι την ημερομηνία αναθεώρησης δεν έχουν αρχίσει οι εργασίες κατασκευής.

5. Κατ' αρχήν, το φυσικό πρόσωπο-ομόρρυθμο μέλος προσωπικής εταιρίας δεν καθίσταται υποκείμενο στον φόρο από μόνη τη συμμετοχή του στην ΕΕ, γιατί η συμμετοχή σε προσωπική

εταιρία δεν συνεπάγεται άσκηση οικονομικής δραστηριότητας κατά τρόπο ανεξάρτητο. Έτσι, κατ' αρχάς δεν υπόκειται σε ΦΠΑ για την πώληση ακινήτου που κατασκευάζει είτε με συμφωνία αντιπαροχής είτε με συμφωνία πληρωμής σε χρήμα.

6. Ωστόσο, εφόσον κριθεί από τον φορολογικό έλεγχο ότι η πράξη της κατασκευής και πώλησης από φυσικό πρόσωπο γίνεται κατά συνήθη (συστηματική) δραστηριότητα (ως άσκηση ανεξάρτητης οικονομικής δραστηριότητας), τότε το φυσικό πρόσωπο αποκτά την ιδιότητα του υποκειμένου σε φόρο. (πρβλ. και συνοπτικό οδηγό Υπουργείου Οικονομικών για τον ΦΠΑ στα ακίνητα (2006), παρ. 1 σελ. 14: «Αυτονόητο είναι ότι σε περίπτωση που οποιοδήποτε πρόσωπο επαναλαμβάνει αυτή τη δραστηριότητα, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι διενεργεί ευκαιριακά πράξεις του άρθρου 6 οπότε μπορεί να επιλέγει την υπαγωγή του ή μη στον φόρο. Γίνεται σαφές ότι πρόκειται για συστηματική δραστηριότητα που τον καθιστά υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο και υποχρεούται να υποβάλει τη σχετική δήλωση έναρξης ή μεταβολής στο τμήμα Μητρώου της Δ.Ο.Υ. στην οποία υπάγεται και να ενταχθεί στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ για τις πράξεις που διενεργεί»).

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2006/24.1.2020.- Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 39 του ν. 4646/12-12-19 περί αναστολής του ΦΠΑ στα ακίνητα.

Με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ν. 4646/2019 (ΦΕΚ Α 201), τροποποιήθηκαν οι διατάξεις των άρθρων 6, 30, 33, 36, 38 του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000) εισάγοντας προαιρετικό καθεστώς αναστολής ΦΠΑ στα ακίνητα του άρθρου 6.

1. Συγκεκριμένα με την παρ. 1 του άρθρου 39 του ν. 4646/2019 προστέθηκε παρ. 4α στο άρθρο 6, σύμφωνα με την οποία, με αίτηση που υποβάλει ο υποκείμενος, δηλαδή η επιχείρηση κατασκευής και πώλησης οικοδομών, αναστέλλεται, υποχρεωτικά μέχρι 31.12.2022 η εφαρμογή του ΦΠΑ στα «νεόδημητα ακίνητα» κατά την έννοια των παρ. 1 και 2α του άρθρου 6 και επιβάλλεται φόρος μεταβίβασης ακινήτων. Επομένως, με την απόφαση του προϊσταμένου της ΔΟΥ που εκδίδεται επί της αιτήσεως αναστολής του υποκειμένου, σύμφωνα με την Α. 1012/2020 χορηγείται αναστολή, η οποία υποχρεωτικά διαρκεί έως 31.12.2022.

Προκειμένου να γίνει δεκτή η αίτηση αναστολής του υποκειμένου πρέπει αυτός να συνυποβάλλει με την αίτησή του κατάσταση με τα «αδιάθετα» ακίνητα, δηλαδή τα ακίνητα που, έως το χρόνο της αίτησης αναστολής, δεν έχουν πωληθεί ή χρησιμοποιηθεί (ώστε να έχει προηγηθεί αυτοπαράδοσή τους κλπ.). Συνεπώς η αναστολή καταλαμβάνει όλα τα αδιάθετα ακίνητα του υποκειμένου, από όλες τις άδειες οικοδομής που έχουν εκδοθεί και αφορούν είτε ιδιόκτητα ακίνητά του είτε ακίνητα τα οποία ανεγείρει με το σύστημα της αντιπαροχής, μέχρι την αίτηση αναστολής. Επισημαίνεται ότι εφόσον προσκομιστεί από τον υποκείμενο κατάσταση με τα αδιάθετα ακίνητα, όπως ορίζεται στην σχετική ανωτέρω Α.1012/2020 ο προϊστάμενος είναι υποχρεωμένος να χορηγήσει την αναστολή.

Η προθεσμία της αίτησης αναστολής για άδειες εκδοθείσες μέχρι την έναρξη ισχύος των διατάξεων του ν. 4646/2019 είναι έξι (6) μήνες από την έναρξη ισχύος των διατάξεων αυτών, ήτοι έως και τις 12.6.2020 ενώ η προθεσμία της αίτησης αναστολής για άδειες που εκδίδονται από την έναρξη ισχύος των διατάξεων αυτών και εφεξής είναι έξι (6) μήνες από την έκδοση της εκάστοτε άδειας. Σε κάθε περίπτωση η αίτηση αναστολής καταλαμβάνει το σύνολο των αδιάθετων ακινήτων του υποκειμένου από όλες τις οικοδομικές άδειες που έχουν εκδοθεί έως το χρόνο της αίτησης αναστολής. Άδεια που τυχόν εκδίδεται είτε μετά την αίτηση αναστολής και μέχρι την έκδοση της απόφασης αναστολής είτε μετά την έκδοση της απόφασης αναστολής δεν καταλαμβάνεται από την αναστολή. Σε περίπτωση που ο υποκείμενος επιθυμεί την αναστολή αυτής της άδειας θα πρέπει να τη ζητήσει εκ νέου.

Σημειώνεται ότι οποιαδήποτε μεταβολή στην κατάσταση με τα αδιάθετα ακίνητα θα γίνεται

δεκτή μέχρι την παράδοση εκάστοτε ακινήτου με την υποβολή των δικαιολογητικών που τεκμηριώνουν την μεταβολή.

Επισημαίνεται ότι όλα τα παραπάνω ισχύουν για τις κατασκευαστικές επιχειρήσεις οικοδομών προς πώληση. Όπως έχει διευκρινιστεί (εγκύκλιος ΠΟΛ.1083/2006, Συνοπτικός Οδηγός σχετικά με τον ΦΠΑ στα ακίνητα, εκδ. 2006) «... Στην περίπτωση που κάποιο νομικό πρόσωπο κερδοσκοπικού χαρακτήρα, με οποιοδήποτε αντικείμενο δραστηριότητας, αναθέτει σε άλλη εργολήπτρια επιχείρηση την ανέγερση οικοδομής ή ανεγείρει το ίδιο ή με το σύστημα της αντιπαροχής οικοδομή σε οικοπέδο που κατέχει ως πάγιο περιουσιακό στοιχείο, με σκοπό να μεταβιβάσει τις διηρημένες ιδιοκτησίες που θα παραμείνουν στην κυριότητά του, οφείλει να δηλώσει στο Τμήμα Μητρώου της ΔΟΥ του την παράλληλη αυτή δραστηριότητα (κατασκευή και πώληση, καθόσον το νομικό αυτό πρόσωπο, εκ του νόμου, ασκεί σε κάθε περίπτωση εμπορική δραστηριότητα και δεν μπορεί ποτέ να λειτουργήσει ως ιδιώτης...». Όπως έχει πολλές φορές επισημάνει η Υπηρεσία στη διάρκεια των 14 ετών εφαρμογής του καθεστώτος ΦΠΑ επί των νεόδμητων ακινήτων, ο σκοπός της μεταβίβασης των ιδιοκτησιών από το νομικό πρόσωπο αποδεικνύεται εκ του αποτελέσματος. Κατά συνέπεια, επιχείρηση με οποιαδήποτε δραστηριότητα, π.χ. εμπορική, παροχής υπηρεσιών κλπ., που κατασκευάζει ακίνητο με σκοπό να το εκμεταλλευτεί με τρόπο άλλον εκτός της πώλησης (π.χ. μίσθωση, χρησιμοποίηση ως έδρα ή υποκατάστημα, τουριστικό κατάλυμα κλπ.) αλλά το πουλάει χωρίς προηγουμένως να έχει χρησιμοποιηθεί, οφείλει για την πράξη αυτή (παράδοση του ακινήτου) ΦΠΑ και έχει όλες τις υποχρεώσεις των κατασκευαστικών επιχειρήσεων.

Κατ' επέκταση η επιχείρηση αυτή, θα πρέπει πρώτα να έχει τηρήσει τις υποχρεώσεις των κατασκευαστικών επιχειρήσεων (δήλωση μεταβολών, τήρηση βιβλίου κοστολογίου κλπ.) και μετά να προχωρήσει, εφόσον το επιθυμεί, σε αναστολή και πώληση (χωρίς ΦΠΑ) των αδιάθετων ακινήτων της.

Σημειώνεται ότι στις περιπτώσεις που έχει χορηγηθεί απόφαση αναστολής, υπάρχει υποχρέωση δήλωσης μεταβολής στο φορολογικό μητρώο κατά την έννοια της περ. α της παρ. 3 του άρθρου 10 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν 4174/2013), ως ισχύει εντός της προθεσμίας των 30 ημερών, που ορίζεται στις ως άνω διατάξεις, από τον χρόνο έκδοσης της απόφασης αναστολής. Για τα ακίνητα για τα οποία έχει χορηγηθεί απόφαση αναστολής, ως είδος εγκατάστασης στο έντυπο Μ10 (Δήλωση εγκατάστασης Εσωτερικού), θα αναγράφεται «υπό αναστολή ακίνητο του άρθρου 6 του Κώδικα Φ.Π.Α.».

2. Με την παρ. 2 του άρθρου 39 του ν. 4646/2019 ορίζεται ότι ειδικά για τις περιπτώσεις αντιπαροχής, η εργολαβία του υποκειμένου στο φόρο κατασκευαστή οικοδομών προς πώληση προς τον οικοπεδούχο, δεν υπάγεται στον φόρο όταν ο υποκείμενος κατασκευαστής έχει υπαχθεί σε καθεστώς αναστολής του φόρου, σύμφωνα με την παράγραφο 4α του άρθρου 6.

Η ανωτέρω διάταξη καταλαμβάνει τόσο τα εργολαβικά που έχουν συνταχθεί έως την έναρξη ισχύος των διατάξεων περί αναστολής και για τα οποία ο κατασκευαστής επέλεξε την ένταξή του στο καθεστώς αναστολής ΦΠΑ για τα αδιάθετα ακίνητα, όσο και τα εργολαβικά που συντάσσονται μετά την έναρξη ισχύος των διατάξεων και ο κατασκευαστής επιλέγει την υπαγωγή στο καθεστώς αναστολής ΦΠΑ.

Αναλυτικότερα:

Σύμφωνα με την ΑΥΟ ΠΟΛ.1039/2006 χρόνος έκδοσης του στοιχείου παράδοσης κτισμάτων είναι ο χρόνος παράδοσης των κτισμάτων του οικοπεδούχου.

Κατά συνέπεια, εάν η υποχρέωση έκδοσης στοιχείου παράδοσης κτισμάτων προς τον οικοπεδούχο έχει ήδη γεννηθεί για τον υποκείμενο (κατασκευαστική επιχείρηση) πριν την έναρξη ισχύος των διατάξεων του ν. 4646/2019 και την ένταξη του στο καθεστώς αναστολής ΦΠΑ, τότε το στοιχείο επιβαρύνεται με ΦΠΑ.

Όπως έχει γίνει δεκτό από την παλιά Δ/νση ΚΒΣ και την Υπηρεσία μας (ενδεικτικά, έγγραφα

1094482/148/0015/2007, 1087335/7806/1347/0014/2007), σε περίπτωση παράδοσης κτισμάτων στον οικοπεδούχο πριν την ολοκλήρωση όλης της οικοδομής, εκδίδεται αρχικό στοιχείο παράδοσης κτισμάτων και με την ολοκλήρωση της οικοδομής εκδίδεται συμπληρωματικό.

Επομένως, σε περίπτωση που το στοιχείο παράδοσης κτισμάτων, αρχικό ή συμπληρωματικό, όφειλε να έχει εκδοθεί πριν την έναρξη ισχύος των διατάξεων περί αναστολής αλλά και την ένταξη του υποκειμένου κατασκευαστή στο καθεστώς αυτό, το εν λόγω στοιχείο πρέπει να επιβαρυνθεί με ΦΠΑ ανεξάρτητα αν εκδόθηκε κατά τον χρόνο που έπρεπε ή εκπρόθεσμα.

Εάν όμως η υποχρέωση έκδοσης στοιχείου παράδοσης κτισμάτων δεν έχει γεννηθεί μέχρι την έναρξη ισχύος των διατάξεων περί αναστολής αλλά και την ένταξη του κατασκευαστή στο καθεστώς αναστολής, τότε το τιμολόγιο που εκδίδεται δεν επιβαρύνεται με ΦΠΑ, ενώ στις περιπτώσεις αυτές έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 13 του Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου και το παραστατικό που εκδίδεται, σύμφωνα με τα ΕΛΠ (ν. 4308/2014), από τον εργολάβο προς τον οικοπεδούχο επιβαρύνεται με τέλη χαρτοσήμου 3 % (πλέον ΟΓΑ χαρτοσήμου 20%).

Εξαιρετικά, σε περίπτωση που συντάσσεται εργολαβικό προσύμφωνο αντιπαροχής μετά την οικειοθελή ένταξη του υποκειμένου κατασκευαστή στο καθεστώς αναστολής, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 9 του άρθρου 15.ε του Κ.Ν.Τ.Χ. και το τέλος χαρτοσήμου υπολογίζεται επί της αντικειμενικής αξίας του οικοπέδου, εκτός εάν στο προσύμφωνο αναγράφεται αξία μεγαλύτερη από την αντικειμενική.

3. Με την παρ. 4 του άρθρου 39 ορίζεται ότι για τα ακίνητα που έχουν υπαχθεί σε καθεστώς αναστολής, το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών, το οποίο προσδιορίζεται σύμφωνα με την παρ. 7 του άρθρου 31 του Κώδικα ΦΠΑ, δηλ. ανάλογα με το ποσοστό συνιδιοκτησίας στο οικοπέδο, αναστέλλεται καθόλη τη διάρκεια της περιόδου αναστολής. Επομένως οποιαδήποτε εισροή πραγματοποιήσει ο υποκειμένος για την οικοδομή που είναι σε αναστολή δεν θα εκπίπτει κατά το ποσοστό που αφορά τα αδιάθετα ακίνητα για τα οποία έχει χορηγηθεί αναστολή. Επισημαίνεται ότι η αναστολή του δικαιώματος έκπτωσης αφορά μόνο τα αδιάθετα ακίνητα του υποκειμένου. Επομένως, αν ο υποκειμένος συνεχίζει να κατασκευάζει οικοδομή από την οποία έχει ήδη πωλήσει κάποια διαμερίσματα ενώ για τα υπόλοιπα της ίδιας οικοδομής, που δεν έχουν ακόμη διατεθεί (αδιάθετα), έχει ζητήσει και πάρει την αναστολή, για μεν τις εισροές που πραγματοποιεί μετά την έκδοση της απόφασης Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. που ισχύει από τον χρόνο υποβολής της αίτησης αναστολής και αφορούν τα ήδη πωληθέντα με ΦΠΑ διαμερίσματα, συνεχίζει να έχει δικαίωμα έκπτωσης ενώ για τις εισροές που πραγματοποιεί και αφορούν τα αδιάθετα διαμερίσματα, για τα οποία έχει πάρει αναστολή, δεν έχει δικαίωμα έκπτωσης. Ο προσδιορισμός του εκπιπόμενου φόρου ή αντίστοιχα του μη εκπιπόμενου γίνεται πάντα με την αναλογία των χιλιοστών του διαμερίσματος επί του οικοπέδου. Σε περίπτωση που τα αδιάθετα ακίνητα για τα οποία έχει χορηγηθεί η αναστολή δεν διατεθούν μέχρι το πέρας της περιόδου αναστολής, στις 31/12/2022, τότε παύει η αναστολή του δικαιώματος έκπτωσης και η προθεσμία άσκησής του συνεχίζεται μέχρι τη συμπλήρωση του χρόνου της παραγραφής.

4. Με την παρ. 5 του άρθρου 39 προστέθηκαν εδάφια στην παράγραφο 1 του άρθρου 33 του Κώδικα ΦΠΑ με τα οποία προβλέπεται διακανονισμός του φόρου εισροών που εξέπεσε ο υποκειμένος - κατασκευαστής πριν την απόφαση της αναστολής και παράλληλα εξουσιοδοτείται ο Υπουργός Οικονομικών, μετά από εισήγηση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, να ρυθμίζει τη διαδικασία και κάθε λεπτομέρεια για την εφαρμογή αυτού.

Με την Απόφαση Υφυπουργού Α.1013/2020 ορίστηκε η διαδικασία διακανονισμού της έκπτωσης ΦΠΑ για ακίνητα που έχουν υπαχθεί σε καθεστώς αναστολής.

Ειδικότερα, αναφορικά με τα ανωτέρω επισημαίνεται ότι η υποκειμένη στο φόρο επιχείρηση κατασκευής και πώλησης οικοδομών, η οποία έχει επιλέξει να θέσει τα αδιάθετα ακίνητά της σε

καθεστώς αναστολής, έχει την υποχρέωση πριν την παράδοσή τους κατά την έννοια των παρ. 1 και 2α του άρθρου 6 του Κώδικα ΦΠΑ να διακανονίσει τον φόρο που εξέπεσε για την κατασκευή των εν λόγω ακινήτων. Ο φόρος αυτός προσδιορίζεται με βάση το ποσοστό συμμετοχής της κάθε ιδιοκτησίας στο συνολικό φόρο εισροών, ο οποίος διαμορφώνεται με βάση την πραγματική διάθεση των αγαθών και υπηρεσιών ανά οικοδομή, όπως προκύπτει από το βιβλίο κοστολογίου οικοδομών και όπως αποτυπώνεται στην κατάσταση που υπέβαλε ο υποκείμενος -κατασκευαστής για τα αδιάθετα ακίνητα με την αίτηση αναστολής.

5. Με την παρ. 6 του άρθρου 39 του ν. 4646/2019 αντικαθίσταται η περίπτωση α' της παρ. 4 του άρθρου 36, προκειμένου να συμπεριλάβει στην τήρηση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων), την υποχρέωση του υποκειμένου να τηρεί το ειδικό βιβλίο κοστολογίου οικοδομών στο οποίο ή σε ιδιαίτερη μερίδα του οποίου, παρακολουθεί αναλυτικά το κόστος κάθε οικοδομής υπαγόμενης στις διατάξεις του άρθρου 6, ακόμη και αν βρίσκεται σε καθεστώς αναστολής του φόρου.

Σε ότι αφορά το βιβλίο κοστολογίου οικοδομών, η υποχρέωση τήρησής του, περιλαμβάνεται πλέον στο άρθρο 36 του Κώδικα ΦΠΑ και αφορά τόσο τους υποκειμένους που εντάσσονται στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ αναφορικά με τα ακίνητα που κατασκευάζουν και πωλούν όσο και αυτούς που ζητούν και παίρνουν αναστολή σύμφωνα με την παρ. 4α του άρθρου 6.

6. Με την παρ. 7 του άρθρου 39 του ν. 4646/2019 προστέθηκε παρ. 11α στο άρθρο 38 του Κώδικα ΦΠΑ, σύμφωνα με την οποία ο υποκείμενος στον φόρο που έχει υπαχθεί στην αναστολή, καταβάλλει τον προς διακανονισμό φόρο με έκτακτη δήλωση κατά τον χρόνο της παράδοσης του ακινήτου υπό αναστολή και σε κάθε περίπτωση πριν την υποβολή της δήλωσης φόρου μεταβίβασης, γονικής παροχής ή δωρεάς του ακινήτου και παράλληλα εξουσιοδοτείται ο Υπουργός Οικονομικών, μετά από εισήγηση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, να ρυθμίζει τη διαδικασία και κάθε λεπτομέρεια για την εφαρμογή της παραγράφου αυτής.

Με την Απόφαση Υφυπουργού Α.1013/2020 ορίστηκε η διαδικασία διακανονισμού της έκπτωσης ΦΠΑ για ακίνητα που έχουν υπαχθεί σε καθεστώς αναστολής.

Ειδικότερα, επισημαίνεται ότι ο υποκείμενος - κατασκευαστής πριν την υποβολή της δήλωσης φόρου μεταβίβασης, γονικής παροχής ή δωρεάς υποχρεούται να έχει καταβάλει τον φόρο που έχει εκπέσει για το προς μεταβίβαση ακίνητο. Ο φόρος αυτός καταβάλλεται με την υποβολή έκτακτης δήλωσης σε έντυπη μορφή, με αναγραφή του προς καταβολή ποσού στους κωδικούς 422 και 511 του εντύπου της δήλωσης ΦΠΑ. Η ΔΟΥ, που είναι αρμόδια για την παραλαβή της δήλωσης, σύμφωνα με την ανωτέρω απόφαση Υφυπουργού, επιβεβαιώνει την ορθή αναγραφή του φόρου λαμβάνοντας υπόψη στο στάδιο αυτό το ποσό του φόρου που έχει αποτυπωθεί ανά ιδιοκτησία στην κατάσταση αδιάθετων ακινήτων.

Σημειώνεται ότι ο φόρος που οφείλεται λόγω διακανονισμού καταβάλλεται εφάπαξ και οπωσδήποτε πριν από την υποβολή της δήλωσης φόρου μεταβίβασης, γονικής παροχής ή δωρεάς. Για τον μη υπολογισμό τόκων εκπρόθεσμης υποβολής «συστημικά», ως καταληκτική προθεσμία για την καταβολή του φόρου θα τίθεται η 31/12/2022, χωρίς η παραπάνω ημερομηνία να αναιρεί την υποχρέωση για καταβολή του φόρου πριν την υποβολή της δήλωσης φόρου μεταβίβασης, γονικής παροχής ή δωρεάς.

Επιπλέον, επισημαίνεται ότι για να βεβαιωθεί ότι ο φόρος έχει εξοφληθεί πρέπει να ακολουθείται η διαδικασία της Απόφασης Α.1013/2020, καθώς η Φορολογική Διοίκηση ενημερώνεται για την εξόφληση με τη συγκεκριμένη διαδικασία που ορίζεται στην ανωτέρω Απόφαση και δεν αρκεί η προσκόμιση δικαιολογητικών όπως εντολή μεταφοράς, εντολή πληρωμής κλπ. Αυτό σημαίνει ότι πρέπει να λαμβάνεται υπόψη από τους υποκειμένους ο αναγκαίος χρόνος που μπορεί να μεσολαβεί πριν την υποβολή της δήλωσης φόρου μεταβίβασης, γονικής παροχής ή δωρεάς για την αποφυγή καθυστερήσεων και προστριβών.

Σε περίπτωση που απαιτείται να καταβληθεί ο φόρος που οφείλεται λόγω διακανονισμού

την ίδια ημέρα με την υποβολή της δήλωσης φόρου μεταβίβασης, γονικής παροχής ή δωρεάς, η πληρωμή δύναται να πραγματοποιηθεί με τη χρήση καρτών πληρωμών μέσω της υπηρεσίας, «Προσωποποιημένη Πληροφόρηση» του TAXISnet, στη διαδικτυακή πύλη της Α.Α.Δ.Ε., www.aae.gr, σύμφωνα με τις διατάξεις της με αρ. ΠΟΛ.1071/2018 (ΦΕΚ 1363/Β/19-04- 2018) Απόφαση Διοικητή ΑΑΔΕ. Εφόσον η συναλλαγή ολοκληρωθεί με επιτυχία, με αυτόν τον τρόπο πληρωμής η οφειλή πιστώνεται άμεσα.

Περαιτέρω υπενθυμίζουμε ότι σε εξαιρετικές περιπτώσεις μη δυνατότητας καταβολής του φόρου στους φορείς εισπραχίας (Τράπεζες ή ΕΛ.ΤΑ.) δύναται η καταβολή της οφειλής να διενεργηθεί και στη Δ.Ο.Υ. κατά την κρίση του αρμόδιου προϊστάμενου, με την έκδοση διπλότυπου αποδεικτικού εισπραχίας τύπου Α, σύμφωνα με παρ. 3 του άρθρου 1 της με αριθ. ΠΟΛ.1212/2012 Α.Υ.Ο. (Β'3338) «Πληρωμή βεβαιωμένων στις Δ.Ο.Υ. ατομικών οφειλών σε πιστωτικά ιδρύματα και στα ΕΛ.ΤΑ.», όπως ισχύει.

7. Διευκρινίσεις αναφορικά με τις δηλώσεις Φ.Π.Α. και λοιπά θέματα

Ι) Οι υποκείμενοι στον φόρο, που έχουν ενταχθεί στο καθεστώς αναστολής ΦΠΑ για τα ακίνητα του άρθρου 6, εξακολουθούν να υποβάλλουν δηλώσεις ΦΠΑ. Με την υποβολή των δηλώσεων οι υποκείμενοι εκπίπτουν κανονικά τις εισροές που αναλογούν στα ακίνητα που έχουν ήδη διατεθεί με ΦΠΑ και συνεχίζουν να κατασκευάζονται, εφόσον υπάρχουν τέτοια, ενώ δεν εκπίπτουν τις εισροές που αναλογούν στα ακίνητα υπό αναστολή, είτε αυτά έχουν διατεθεί είτε όχι, όπως αντίστοιχα δεν εκπίπτουν τον φόρο εισροών που αναλογεί σε ακίνητα που έχουν διατεθεί ως πρώτη κατοικία κλπ. Αυτονόητο είναι ότι οι υποκείμενοι που έχουν και άλλη φορολογητέα δραστηριότητα ή άλλη απαλλασσόμενη χωρίς δικαίωμα έκπτωσης δραστηριότητα εκπίπτουν ή δεν εκπίπτουν αντίστοιχα τον φόρο εισροών που αντιστοιχεί στις δραστηριότητες αυτές και εφαρμόζουν το κλάσμα της Pro-rata για τις κοινές εισροές τους, όπως όλες οι επιχειρήσεις/ υποκείμενοι που έχουν κοινές εισροές για πράξεις φορολογητέες και απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης.

ΙΙ) Ο φόρος που οφείλεται και καταβάλλεται λόγω διακανονισμού καταχωρείται στη δήλωση Φ.Π.Α. της φορολογικής περιόδου που αυτός καταβλήθηκε με αναγραφή του οφειλομένου ποσού στον κωδικό 422 (Λοιπά αφαιρούμενα Ποσά) και του καταβληθέντος ποσού στον κωδικό 402 (Λοιπά προστιθέμενα ποσά) του εντύπου της δήλωσης Φ.Π.Α., ανεξάρτητα από τον χρόνο υποβολής της έκτακτης δήλωσης και τον χρόνο παράδοσης του ακινήτου.

ΙΙΙ) Για τις παραδόσεις ακινήτων τα οποία τελούν σε καθεστώς αναστολής εφαρμογής ΦΠΑ, η αξία της παράδοσης καταχωρείται στον κωδικό 310 (εκροές απαλλασσόμενες και εξαιρούμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης) της δήλωσης ΦΠΑ.

Στον κωδ. 906 (πωλήσεις α' κατοικίας) καταχωρείται ανά φορολογική περίοδο εκτός της αξίας των πωλήσεων που αφορούν α' κατοικία από οικοδομή υπαγόμενη σε ΦΠΑ και η αξία της παράδοσης ακινήτου που είναι σε καθεστώς αναστολής.

Παράδειγμα 1

Στις 17.2.2020 κατασκευαστική επιχείρηση που τηρεί διπλογραφικά βιβλία παραδίδει ακίνητο που έχει τεθεί σε αναστολή έναντι τιμήματος 100.000 ευρώ.

Για τον διακανονισμό της έκπτωσης του φόρου εισροών που αναλογεί στο ακίνητο αυτό έχει υποβληθεί στις 10.2.2020 έκτακτη δήλωση με ποσό προς καταβολή 20.000 και ο φόρος αυτός καταβλήθηκε 12.2.2020.

Στην δήλωση Φ.Π.Α. της φορολογικής περιόδου 1.2.2020-29.2.2020 η κατασκευαστική επιχείρηση πρέπει να αναγράψει:

Στον κωδ. 310 την αξία της παράδοσης του ακινήτου που είναι σε καθεστώς αναστολής (100.000). Στον κωδ. 402 τον φόρο που καταβλήθηκε (20.000).

Στον κωδ. 422 το ποσό που οφείλεται λόγω του διακανονισμού και καταβλήθηκε (20.000). Στον

κωδ. 906 την αξία της παράδοσης ακινήτου που είναι σε καθεστώς αναστολής (100.000).

Παράδειγμα 2

Στις 7.7.2020 κατασκευαστική επιχείρηση που τηρεί απλογραφικά βιβλία παραδίδει ακίνητο που έχει τεθεί σε αναστολή έναντι τιμήματος 130.000 ευρώ.

Για τον διακανονισμό της έκπτωσης του φόρου εισροών που αναλογεί στο ακίνητο αυτό έχει υποβληθεί στις 10.3.2020 έκτακτη δήλωση με ποσό προς καταβολή 25.000 και ο φόρος αυτός καταβλήθηκε 20.4.2020.

Στην δήλωση Φ.Π.Α. της φορολογικής περιόδου 1.4.2020-30.6.2020 η κατασκευαστική επιχείρηση πρέπει να αναγράψει στον κωδ. 422 το ποσό που οφείλει λόγω διακανονισμού και καταβλήθηκε (25.000) και στον κωδ. 402 τον φόρο που καταβλήθηκε (25.000).

Στην δήλωση Φ.Π.Α. της φορολογικής περιόδου 1.7.2020-30.9.2020 η κατασκευαστική επιχείρηση πρέπει να αναγράψει στον κωδ. 310 την αξία της παράδοσης του ακινήτου που είναι σε καθεστώς αναστολής (130.000) ομοίως και στον κωδ. 906.

IV) Στην περίπτωση που ο υποκείμενος έχει ενταχθεί σε καθεστώς αναστολής για τα αδιάθετα ακίνητά του και κατά την διάρκεια της αναστολής ανακύψει περίπτωση ιδιοκατοίκησης, παράδοσης σε μη φορολογητέα δραστηριότητα του ίδιου υποκειμένου, μίσθωση, δωρεάν παραχώρηση της χρήσης ή χρησιμοποίηση για οποιονδήποτε σκοπό ξένο προς την επιχείρηση (άρθρο 7 παρ. 2 γ' του Κώδικα ΦΠΑ), ο φόρος που οφείλεται για τον διακανονισμό της έκπτωσης που έχει πραγματοποιηθεί περιλαμβάνεται στην δήλωση ΦΠΑ της περιόδου που πραγματοποιείται η παράδοση κατά τα ανωτέρω, στην οποία δήλωση καταχωρούνται τα ποσά των διακανονισμών των εκπτώσεων στον κωδικό «422 - λοιπά αφαιρούμενα ποσά».

V) Σημειώνεται ότι τυχόν πιστωτικό υπόλοιπο που έχει σχηματιστεί έως την υπαγωγή σε αναστολή δύναται να ζητηθεί προς επιστροφή σύμφωνα με την ισχύουσα διαδικασία περί επιστροφής ΦΠΑ.

Παράδειγμα

Έστω κατασκευαστική επιχείρηση που τηρεί απλογραφικά βιβλία, στη δήλωση ΦΠΑ της φορολογικής περιόδου 1.10.2019-31.12.2019 έχει ποσό προς έκπτωση 100.000. Στις 15/2/2020 αιτείται και της χορηγείται αναστολή.

Στις 17.3.2020 παραδίδει ακίνητο (που έχει τεθεί σε αναστολή) έναντι τιμήματος 150.000 ευρώ.

Για τον διακανονισμό της έκπτωσης του φόρου εισροών που αναλογεί στο ακίνητο αυτό έχει υποβληθεί στις 10.3.2020 έκτακτη δήλωση με ποσό προς καταβολή 30.000 και ο φόρος αυτός καταβλήθηκε 12.3.2020.

Στην δήλωση ΦΠΑ της φορολογικής περιόδου 1.1.2020-31.3.2020 η κατασκευαστική επιχείρηση πρέπει να αναγράψει στον κωδ. 310 την αξία της παράδοσης του ακινήτου που είναι σε καθεστώς αναστολής (150.000) ομοίως και στον κωδ. 906, στον κωδ. 422 το ποσό που οφείλει λόγω διακανονισμού και καταβλήθηκε (30.000) και στον κωδ. 402 τον φόρο που καταβλήθηκε (30.000).

Ο κωδικός 401 της δήλωσης αυτής θα έχει το ποσό που προέρχεται ως πιστωτικό από την προηγούμενη φορολογική περίοδο (δηλ. 100.000) το οποίο μπορεί είτε να μεταφερθεί στην επόμενη περίοδο είτε να ζητηθεί προς επιστροφή.

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2103/3.7.2020.- Κοινοποίηση των διατάξεων του άρθρου 49 του ν.4701/2020 (Α' 128) αναφορικά με την παράταση προθεσμίας υποβολής της αίτησης του κατασκευαστή οικοδομών για την υπαγωγή στο καθεστώς αναστολής του φόρου.

Κοινοποιούμε συνημμένα τις διατάξεις του άρθρου 49 του ν.4701/2020 (Α' 128) «Τροποποίηση του άρθρου 6 του Κώδικα Φ.Π.Α. Παράταση προθεσμίας υποβολής της αίτησης του κατασκευαστή οικοδομών για την υπαγωγή στο καθεστώς αναστολής του φόρου».

Ειδικότερα:

1. Με την παράγραφο 1 του άρθρου 49 του ως άνω νόμου αντικαθίσταται το τελευταίο εδάφιο της παρ.4α του άρθρου 6 Κώδικα ΦΠΑ (ν.2859/2000/ Α'248).

2. Με την παράγραφο 2 ορίζεται ότι η διάταξη της παραγράφου 1 ισχύει από τις 12 Ιουνίου 2020.

Ενόψει των ανωτέρω, η προθεσμία υποβολής της αίτησης αναστολής για άδειες εκδοθείσες μέχρι και 30.6.2020 είναι μέχρι την 31.12.2020, ενώ η προθεσμία της αίτησης αναστολής για άδειες που εκδίδονται από 1.7.2020 και εφεξής είναι έξι (6) μήνες από την έκδοση της εκάστοτε άδειας.

Κατά τα λοιπά, ισχύουν οι οδηγίες που έχουν δοθεί με την εγκύκλιο Ε.2006/2020 για την εφαρμογή των διατάξεων περί αναστολής του ΦΠΑ στα ακίνητα.

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2221/23.11.2021.- Διευκρινίσεις σχετικά με την αναστολή εφαρμογής ΦΠΑ στα ακίνητα.

Σε συνέχεια της εγκυκλίου Ε.2006/2020 με την οποία δόθηκαν οδηγίες εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 39 του ν. 4646/2019 (Α' 201) περί αναστολής του ΦΠΑ στα ακίνητα και με αφορμή νέα ερωτήματα σχετικά με το ανωτέρω θέμα, παρέχονται οι ακόλουθες διευκρινίσεις:

1. Δυνατότητα ανάκλησης απόφασης χορήγησης αναστολής εφαρμογής ΦΠΑ στα ακίνητα

Οι διατάξεις του άρθρου 39 του ν. 4646/2019, εισήγαγαν προαιρετικό καθεστώς αναστολής ΦΠΑ στα ακίνητα του άρθρου 6 του Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (ν. 2859/2000 Α' 248), με την υποχρέωση του επιτηδευματία που θα επιλέξει την υπαγωγή του στο εν λόγω καθεστώς να παραμείνει σε αυτό έως 31.12.2022. Για τον λόγο αυτό, στην απόφαση αναστολής που χορηγείται με τη διαδικασία που ορίζεται στην Απόφαση Υφυπουργού Οικονομικών Α.1012/2020 (Β' 87) αναγράφεται ρητά ο χρόνος αναστολής της εφαρμογής ΦΠΑ, ο οποίος ξεκινά από την ημερομηνία της αίτησης έως τις 31/12/2022. Στο πλαίσιο αυτό, δεν είναι δυνατή η ανάκληση απόφασης αναστολής. Ωστόσο, σημειώνεται ότι πριν εκδοθεί η απόφαση χορήγησης αναστολής δύναται να υποβληθεί αίτηση ανάκλησης του αιτήματος χορήγησης αναστολής εφαρμογής ΦΠΑ.

2. Μη αναγραφή των ακινήτων του οικοπεδούχου στην κατάσταση αδιάθετων ακινήτων

Η αναστολή εφαρμογής ΦΠΑ καταλαμβάνει όλα τα αδιάθετα ακίνητα του υποκειμένου - κατασκευαστή, από όλες τις άδειες οικοδομής που έχουν εκδοθεί έως τον χρόνο της αίτησης αναστολής και αφορούν είτε ιδιόκτητα ακίνητά του είτε ακίνητα τα οποία ανεγείρει ως εργολάπτης με το σύστημα της αντιπαροχής και τα οποία θα λάβει ως εργολαβικό αντάλλαγμα.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του Αστικού Δικαίου, η ανέγερση οικοδομής «επί αντιπαροχή» είναι μίσθωση έργου, για την οποία η αμοιβή προς τον εργολάβο παρέχεται σε είδος (χιλιοστά επί του οικοπέδου) ή σε ορισμένες περιπτώσεις εν μέρει σε είδος και εν μέρει σε χρήμα. Ο κύριος του οικοπέδου συμφωνεί με τον εργολάβο την ανέγερση πολυωρόφου οικοδομής στο οικοπέδο του, η δε οικοδομή διέπεται από τις διατάξεις περί οριζοντίου ή κάθετης ιδιοκτησίας (σχετ. ΠΟΛ.1083/2006). Βάσει των παραπάνω, στην κατάσταση με τα αδιάθετα ακίνητα του υποκειμένου-κατασκευαστή/ εργολάβου δεν περιλαμβάνονται τα ακίνητα ιδιοκτησίας του οικοπεδούχου, διότι αυτά δεν μπορούν να διατεθούν από τον εργολάβο. Περαιτέρω, ο προς διακανονισμό φόρος υπολογίζεται σύμφωνα με την αναλογία των χιλιοστών των αδιάθετων ακινήτων του εργολάβου επί του οικοπέδου, όπως αυτά έχουν οριστεί στη σύσταση οριζοντίου ή καθέτου ιδιοκτησίας. Συνεπώς, δε λαμβάνεται υπόψη η αναλογία των χιλιοστών του προϋπολογιστικού και απολογιστικού κόστους. Τέλος, εάν ο εργολάβος/κατασκευαστής δεν έχει πλέον αδιάθετα ακίνητα δε χορηγείται απόφαση αναστολής.

3. Διόρθωση της κατάστασης αδιάθετων ακινήτων

Όπως επισημαίνεται στην παρ. 1 της εγκυκλίου Ε.2006/2020, οποιαδήποτε διόρθωση στην κατάσταση με τα αδιάθετα ακίνητα γίνεται δεκτή μέχρι την παράδοση κάθε ακινήτου με την

υποβολή των δικαιολογητικών που τεκμηριώνουν τη μεταβολή.

Στις περιπτώσεις αυτές που προκύπτει μεταβολή/διόρθωση στην κατάσταση με τα αδιάθετα ακίνητα, η αρμόδια για τη χορήγηση της αναστολής Δ.Ο.Υ. δεν εκδίδει νέα απόφαση αλλά διορθώνει την ήδη υποβληθείσα κατάσταση και αποστέλλει ορθή επανάληψη αυτής στις εμπλεκόμενες ΔΟΥ κατά τα οριζόμενα στην Α.1012/2020. Επιστάται η προσοχή για την εξαρχής ορθή συμπλήρωση της κατάστασης από τις υποκείμενες επιχειρήσεις προκειμένου να μην υπάρχουν καθυστερήσεις κατά τον χρόνο πώλησης κλπ. του ακινήτου.

4. Υποβολή δήλωσης ΦΠΑ για τον διακανονισμό της έκπτωσης

Υπενθυμίζεται ότι, η υποκείμενη στο φόρο επιχείρηση κατασκευής και πώλησης οικοδομών, η οποία έχει επιλέξει να θέσει τα αδιάθετα ακίνητά της σε καθεστώς αναστολής, έχει την υποχρέωση πριν την παράδοσή τους κατά την έννοια των παρ. 1 και 2α του άρθρου 6 του Κώδικα ΦΠΑ να διακανονίσει τον φόρο που εξέπεσε για την κατασκευή των εν λόγω ακινήτων, σύμφωνα με τη διαδικασία της Απόφασης Υφυπουργού Οικονομικών Α.1013/2020 (Β' 87). Ο φόρος αυτός προσδιορίζεται με βάση το ποσοστό συμμετοχής της κάθε ιδιοκτησίας στο συνολικό φόρο εισροών, ο οποίος διαμορφώνεται με βάση την πραγματική διάθεση των αγαθών και υπηρεσιών ανά οικοδομή, όπως προκύπτει από το βιβλίο κοστολογίου οικοδομών και όπως αποτυπώνεται στην κατάσταση που υπέβαλε ο υποκείμενος -κατασκευαστής για τα αδιάθετα ακίνητα με την αίτηση αναστολής.

Κατά κανόνα για τις πράξεις που έχουν προηγηθεί του χρόνου υποβολής της αίτησης υπαγωγής στο καθεστώς αναστολής (ενδεικτικά αμοιβή μηχανικού για την έκδοση άδειας οικοδομής, δαπάνη για περιφράξη οικοπέδου κ.λπ.), ο υποκείμενος κατασκευαστής έχει επιβαρυνθεί με ΦΠΑ για τον οποίο έχει ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης και οφείλει να διακανονίσει.

Επισημαίνεται ότι, στην εξαιρετική περίπτωση που δεν έχουν πραγματοποιηθεί δαπάνες με ΦΠΑ και δεν έχει ασκηθεί δικαίωμα έκπτωσης στην κατάσταση με τα αδιάθετα ακίνητα δεν αναγράφεται φόρος προς διακανονισμό. Στην περίπτωση αυτή η έκτακτη δήλωση που προβλέπεται στην Α.1013/2020 απόφαση υποβάλλεται με μηδενικό ποσό για καταβολή και από το Τμήμα Συμμόρφωσης και Σχέσεων με τους Φορολογουμένους αναγράφεται η φράση «ΧΩΡΙΣ ΚΑΤΑΒΟΛΗ ΦΟΡΟΥ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΗΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΤΗΣ ΜΕ ΑΡ./ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ Δ.Ο.Υ.».

5. Διακανονισμός φόρου με έκτακτη δήλωση σε περίπτωση πώλησης Α' κατοικίας

Η πώληση Α' κατοικίας από επιχείρηση που έχει πάρει αναστολή ΦΠΑ δεν αντιμετωπίζεται διαφορετικά ως προς τον ΦΠΑ από τις λοιπές πωλήσεις (Β' κατοικίας, εξοχικής κατοικίας κλπ.). Ο λόγος είναι ότι όποια πώληση και αν γίνει κατά τη διάρκεια της αναστολής δε θα υπαχθεί σε ΦΠΑ, αφού ο υποκείμενος έχει πάρει αναστολή ΦΠΑ για τα αδιάθετα ακίνητά του. Κατά συνέπεια, για όλες τις πωλήσεις κατά τη διάρκεια της αναστολής (είτε Α' κατοικίας είτε άλλες) πρέπει πρώτα να καταβληθεί ο φόρος του διακανονισμού με έκτακτη δήλωση και στη συνέχεια να υποβληθεί δήλωση φόρου μεταβίβασης για τη μεταβίβαση του ακινήτου.

6. Μεταβολή κατάστασης υποκαταστημάτων

Υπενθυμίζεται ότι στις περιπτώσεις που έχει χορηγηθεί απόφαση αναστολής, υπάρχει υποχρέωση δήλωσης μεταβολής στο φορολογικό μητρώο, ώστε για τα ακίνητα για τα οποία έχει χορηγηθεί αναστολή, ως είδος εγκατάστασης να δηλώνεται «υπό αναστολή ακίνητο του άρθρου 6 του Κώδικα ΦΠΑ» (σχετ. Α.1012/2020 και Ε.2006/2020). Στην περίπτωση που έχει υποβληθεί δήλωση διακοπής υποκαταστήματος, ενώ εξακολουθούν να υπάρχουν σε αυτό αδιάθετα ακίνητα, γίνεται επανέναρξη του υποκαταστήματος με ημερομηνία έναρξης την επομένη της ημερομηνίας διακοπής του και ακολούθως μεταβάλλεται η αντίστοιχη καταχώρηση στο φορολογικό μητρώο σε «υπό αναστολή ακίνητο του άρθρου 6 του Κώδικα ΦΠΑ.».

7. Διακανονισμός της έκπτωσης για ακίνητα που παραδίδονται στον οικοπεδούχο

Υπενθυμίζεται ότι, ειδικά για τις περιπτώσεις αντιπαροχής, η εργολαβία του υποκειμένου στον φόρο κατασκευαστή οικοδομών προς πώληση προς τον οικοπεδούχο, δεν υπάγεται στον ΦΠΑ όταν ο υποκείμενος κατασκευαστής έχει υπαχθεί σε καθεστώς αναστολής του φόρου. Στην περίπτωση που κατά τη διάρκεια της αναστολής ανακύψει περίπτωση παράδοσης κτισμάτων στον οικοπεδούχο και συνεπώς έκδοσης του αντίστοιχου στοιχείου, το στοιχείο αυτό δεν επιβαρύνεται με ΦΠΑ αλλά με χαρτόσημο. Επιπρόσθετα, ο υποκείμενος οφείλει να διακανονίσει τον φόρο εισροών που αντιστοιχεί στα χιλιοστά των κτισμάτων του οικοπεδούχου και να συμπεριλάβει τον σχετικό διακανονισμό στη δήλωση ΦΠΑ της περιόδου που πραγματοποιείται η παράδοση και η έκδοση του σχετικού στοιχείου κατά τα ανωτέρω, στην οποία δήλωση καταχωρούνται τα ποσά των διακανονισμών των εκπτώσεων στον κωδικό «422 - λοιπά αφαιρούμενα ποσά».

8. Διακοπή υποκειμένου κατασκευαστή κατά το χρονικό διάστημα της αναστολής

Επιχείρηση με οποιαδήποτε δραστηριότητα, π.χ. εμπορική, παροχής υπηρεσιών κλπ., που κατασκευάζει ακίνητο με σκοπό να το εκμεταλλευτεί με τρόπο άλλον εκτός της πώλησης (π.χ. μίσθωση, χρησιμοποίηση ως έδρα ή υποκατάστημα, τουριστικό κατάλυμα κλπ.), η οποία, όμως, το πουλάει χωρίς προηγουμένως να έχει χρησιμοποιηθεί, οφείλει ΦΠΑ για την πράξη αυτή (παράδοση του ακινήτου) και έχει όλες τις υποχρεώσεις των κατασκευαστικών επιχειρήσεων.

Στην περίπτωση που η επιχείρηση αυτή ή οποιαδήποτε κατασκευαστική επιχείρηση έχει ενταχθεί σε καθεστώς αναστολής για τα αδιάθετα ακίνητά της και κατά τη διάρκεια της αναστολής ανακύψει περίπτωση διακοπής των εργασιών, διενεργείται διακανονισμός του φόρου που είχε εκπέσει ως το χρόνο αναστολής. Ο φόρος αυτός αποδίδεται σε περίπτωση ατομικής επιχείρησης με τη δήλωση ΦΠΑ της οικείας φορολογικής περιόδου κατά την οποία έγινε η διακοπή και κατά τον χρόνο της διακοπής κατατίθεται ειδική δήλωση αυτοπαράδοσης, χωρίς αναγραφή ποσών, για σκοπούς γνωστοποίησης των ακινήτων που μένουν στην προσωπική περιουσία των φυσικών προσώπων που προβαίνουν σε διακοπή.

Εάν πρόκειται για εταιρία που λύεται, οφείλει να προβεί σε διακανονισμό και καταβολή του ΦΠΑ μέσω έκτακτης δήλωσης σύμφωνα με την Α.1013/2020 και στη συνέχεια να υποβάλει δήλωση διανομής ή όποια άλλη δήλωση ορίζεται από τις διατάξεις της φορολογίας κεφαλαίου.

9. Περίπτωση αυτοπαράδοσης κατά την περίοδο της αναστολής

Στην περίπτωση που κατά τη διάρκεια της αναστολής ανακύψει περίπτωση ιδιοκατοίκησης, παράδοσης σε μη φορολογητέα δραστηριότητα του ίδιου υποκειμένου, μίσθωσης, δωρεάν παραχώρησης της χρήσης ή χρησιμοποίησης για οποιονδήποτε σκοπό ξένο προς την επιχείρηση (άρθρο 7 παρ. 2γ του Κώδικα ΦΠΑ), όπως έχει διευκρινιστεί στην Ε.2006/2020, διενεργείται διακανονισμός του φόρου που είχε εκπέσει ως το χρόνο αναστολής και ο φόρος που οφείλεται περιλαμβάνεται στη δήλωση ΦΠΑ της περιόδου που πραγματοποιείται η παράδοση κατά τα ανωτέρω, στην οποία δήλωση καταχωρούνται τα ποσά των διακανονισμών των εκπτώσεων στον κωδικό «422 - λοιπά αφαιρούμενα ποσά».

Περαιτέρω, ο υποκείμενος υποβάλλει δήλωση αυτοπαράδοσης, ώστε να γνωστοποιήσει στη Δ.Ο.Υ. ότι συγκεκριμένο ακίνητο χρησιμοποιείται πλέον σε μη φορολογητέα δραστηριότητα. Η δήλωση αυτοπαράδοσης στις περιπτώσεις αυτές εξυπηρετεί μόνο τον σκοπό της γνωστοποίησης στη Δ.Ο.Υ.

10. Ανάθεση εργολαβίας με το σύστημα της αντιπαροχής από υποκείμενο που έχει επιλέξει το καθεστώς της αναστολής.

Υπενθυμίζεται ότι η ανέγερση οικοδομών από τις επιχειρήσεις κατασκευής ακινήτων προς πώληση μπορεί να γίνεται είτε άμεσα από τις ίδιες είτε αναθέτοντας εργολαβίες ή υπεργολαβίες σε άλλους, ανεξαρτήτως εάν ανεγείρουν σε ιδιόκτητο οικόπεδο ή με το σύστημα της αντιπαροχής (ΠΟΛ.1083/2006).

Στην περίπτωση που κατασκευαστική επιχείρηση (κατασκευαστής Α) έχει επιλέξει το

καθεστώς αναστολής για τα αδιάθετα ακίνητα που ανεγείρει σε ιδιόκτητο οικόπεδό της και κατά τη διάρκεια της αναστολής ανακύψει περίπτωση ανάθεσης εργολαβίας με το σύστημα της αντιπαροχής σε άλλη κατασκευαστική επιχείρηση (κατασκευαστής Β), η αναστολή ισχύει μόνο για την κατασκευαστική επιχείρηση Α, η οποία λειτουργεί ως οικοπεδούχος/κατασκευαστής. Η κατασκευαστική επιχείρηση Β έχει δυνατότητα να επιλέξει την ένταξη στο καθεστώς της αναστολής με όλες τις υποχρεώσεις που απορρέουν από αυτό (αίτηση χορήγησης αναστολής, διακανονισμοί κ.λπ.).

11. Εκχώρηση/τροποποίηση προσυμφώνου και εργολαβικού αντιπαροχής σε άλλον εργολάβο

Σε περίπτωση που προσύμφωνο και εργολαβικό κατασκευής τροποποιηθεί ή εκχωρηθεί και η εργολαβία επί αντιπαροχή ανατεθεί σε νέο εργολάβο, τυχόν αναστολή από ΦΠΑ που έχει χορηγηθεί στον πρώτο δεν αφορά τον νέο εργολάβο. Ο νέος εργολάβος εφόσον επιθυμεί να υπαχθεί σε αναστολή οφείλει να υποβάλει αίτηση αναστολής στο όνομά του εφόσον δεν έχει παρέλθει η προθεσμία που ορίζουν οι διατάξεις.

12. Προϋπολογιστικό/απολογιστικό κόστος

Κατά τη διάρκεια που επιχείρηση είναι σε αναστολή, δεν απαιτείται κατά τον χρόνο πώλησης/παράδοσής του ακινήτου η υποβολή εντύπου προϋπολογιστικού κόστους για τα ακίνητα που είναι αδιάθετα, καθώς αυτά μεταβιβάζονται με ΦΜΑ και όχι με ΦΠΑ, ώστε να απαιτείται σύγκριση τιμών (μεταξύ των οποίων το κόστος). Ωστόσο, η επιχείρηση έχει την υποχρέωση υποβολής προϋπολογιστικού κόστους, στην περίπτωση που έχει ήδη διαθέσει ακίνητα με ΦΠΑ πριν την αναστολή. Στην περίπτωση που η επιχείρηση έχει αναλάβει επί αντιπαροχή οικοδομή, έχει την υποχρέωση υποβολής απολογιστικού κόστους εντός 30 ημερών από την τελευταία εγγραφή στο βιβλίο κοστολογίου, προκειμένου το κόστος της κατασκευής αυτής να ληφθεί υπόψη για τον υπολογισμό του χαρτοσήμου επί της αξίας του Στοιχείου Παράδοσης Κτισμάτων.

13. Πάγιο επιχείρησης που παίρνει αναστολή

Σε περίπτωση ακινήτου το οποίο χρησιμοποιείται από τον υποκείμενο ως πάγιο σε φορολογητέα δραστηριότητα κατασκευής και πώλησης οικοδομών και ο υποκείμενος πάρει αναστολή από τον ΦΠΑ, η οποία υποχρεωτικά διαρκεί μέχρι 31/12/2022, οφείλει να διακανονίσει εφάπαξ όλα τα πέμπτα που υπολείπονται μέχρι τις 31/12/2022, για το εν λόγω πάγιο.

14. Προσύμφωνο πώλησης

Στις περιπτώσεις που έχει καταρτιστεί προσύμφωνο πώλησης για κάποιο ακίνητο, το ακίνητο θεωρείται αδιάθετο, καθώς δεν έχει ακόμη γίνει το οριστικό συμβόλαιο πώλησης. Κατά συνέπεια το ακίνητο συμπεριλαμβάνεται στην κατάσταση των αδιαθέτων της Α.1012/2020 και υπάρχει υποχρέωση διακανονισμού του φόρου εισροών, όπως ορίζεται στην Α.1013/2020.

Ωστόσο, αν στο προσύμφωνο έχουν συμπεριληφθεί σωρευτικά οι τρεις όροι που ορίζει το άρθρο 16 του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000), δηλ. ο όρος της αυτοσύμβασης, η εξόφληση του τιμήματος και η παράδοση της νομής, τότε ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης και το απαιτητό του φόρου έχει προκύψει κατά το χρόνο υπογραφής του προσυμφώνου και ο ΦΠΑ οφείλεται κατά τον χρόνο αυτό. Επομένως στις περιπτώσεις που το προσύμφωνο έχει συνταχθεί με τους τρεις ανωτέρω όρους, έχει προκύψει και η φορολογική υποχρέωση ως προς τον ΦΠΑ και πλέον το ακίνητο δεν θεωρείται «αδιάθετο» από πλευράς ΦΠΑ και δεν συμπεριλαμβάνεται στην κατάσταση των αδιαθέτων της Α. 1012/2020, ούτε υφίσταται υποχρέωση διακανονισμού φόρου εισροών για αυτό. Στην περίπτωση αυτή το οριστικό συμβόλαιο, όπως είναι αυτονόητο, δεν θα επιβαρυνθεί με ΦΠΑ.

Γίνεται δεκτό ότι δεδομένου ότι δεν είχαν έως σήμερα δοθεί οδηγίες για το συγκεκριμένο ζήτημα, εάν α) έχει υπογραφεί προσύμφωνο πώλησης (χωρίς τους ανωτέρω τρεις όρους σωρευτικά), β) η επιχείρηση δεν έχει συμπεριλάβει το ακίνητο στην κατάσταση των «αδιαθέτων»,

θεωρώντας ότι έχει ήδη διατεθεί λόγω του προσυμφώνου, και γ) εάν υπεγράφη ήδη, μέχρι την έκδοση της παρούσας, το οριστικό συμβόλαιο και η σχετική μεταβίβαση υπεβλήθη σε ΦΠΑ (με υποβολή ειδικής δήλωσης ΦΠΑ κλπ.) δεν απαιτείται καμία διορθωτική ενέργεια. Εάν, όμως, το οριστικό συμβόλαιο δεν έχει ακόμη υπογραφεί, τότε υποβάλλεται νέα κατάσταση προκειμένου να περιλαμβάνει και αυτό το ακίνητο ως αδιάθετο και ακολουθείται η διαδικασία, όπως σε όλα τα αδιάθετα ακίνητα.

15. Συμπλήρωση κωδικού 907 της δήλωσης ΦΠΑ

Στη δήλωση ΦΠΑ, πέραν του κωδικού 906, όπου αναγράφεται η αξία των πωλήσεων πρώτης κατοικίας που διενεργήθηκαν στη συγκεκριμένη φορολογική περίοδο και η αξία της παράδοσης ακινήτου που είναι σε καθεστώς αναστολής, συμπληρώνεται και ο κωδικός 907, όπου αναγράφεται η συνολική αξία των εισροών που έχει σχηματιστεί μέχρι την πώληση α' κατοικίας ή ακινήτου σε αναστολή που αντιστοιχούν σε αυτές τις πωλήσεις. Στις φορολογικές περιόδους που ακολουθούν τις εν λόγω πωλήσεις στον κωδικό 907 αναγράφεται ανά φορολογική περίοδο, η αξία των εισροών που αντιστοιχεί στις πωλήσεις οι οποίες έχουν ήδη διενεργηθεί προγενέστερα.

Παράδειγμα

Στις 24.8.2020 κατασκευαστική επιχείρηση που τηρεί διπλογραφικά βιβλία παραδίδει ακίνητο (του οποίου η κατασκευή δεν έχει ολοκληρωθεί) που έχει τεθεί σε αναστολή έναντι τιμήματος 100.000 ευρώ.

Για τον διακανονισμό της έκπτωσης του φόρου εισροών που αναλογεί στο ακίνητο αυτό έχει υποβληθεί στις 14.8.2020 έκτακτη δήλωση με ποσό προς καταβολή 15.000 και ο φόρος αυτός καταβλήθηκε στις 14.8.2020.

Στη δήλωση Φ.Π.Α. της φορολογικής περιόδου 1.8.2020-31.8.2020, η κατασκευαστική επιχείρηση πρέπει να αναγράψει:

Στον κωδ. 310 την αξία της παράδοσης του ακινήτου που είναι σε καθεστώς αναστολής (100.000).

Στον κωδ. 402 τον φόρο που καταβλήθηκε (15.000).

Στον κωδ. 422 το ποσό που οφείλεται λόγω του διακανονισμού και καταβλήθηκε (15.000).

Στον κωδ. 906 την αξία της παράδοσης ακινήτου που είναι σε καθεστώς αναστολής (100.000).

Στον κωδ. 907 τη συνολική αξία των φορολογητέων εισροών που αντιστοιχούν στην πώληση που έχει αναγραφεί στον κωδικό 906.

Στις φορολογικές περιόδους που ακολουθούν και έως την ολοκλήρωση κατασκευής του ακινήτου στον κωδικό 907 θα αναγράφεται ανά φορολογική περίοδο η αξία των εισροών που αντιστοιχεί στην πώληση του συγκεκριμένου ακινήτου.

16. Αναστολή και εργολαβικό προσύμφωνο

Για τις εργολαβίες που δεν υπάγονται σε ΦΠΑ λόγω υπαγωγής του κατασκευαστή στο καθεστώς αναστολής του φόρου αυτού, ισχύουν τα παρακάτω αναφορικά με τον ορθό υπολογισμό τελών χαρτοσήμου:

- Για εργολαβικό που έχει συνταχθεί από το 2006 (έτος έναρξης εφαρμογής ΦΠΑ στα ακίνητα) έως την θέσπιση του ανασταλτικού καθεστώτος ΦΠΑ, για το οποίο δεν έχει προκύψει η υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου (στοιχείου παράδοσης κτισμάτων) από τον εργολάβο προς τον οικοπεδούχο, εφόσον ο εργολάβος επιλέγει σήμερα να υπαχθεί στο καθεστώς αναστολής ΦΠΑ, το τιμολόγιο που θα εκδοθεί, όταν προκύψει η υποχρέωση, δε θα επιβαρυνθεί με ΦΠΑ αλλά με τέλος χαρτοσήμου 3% (πλέον εισφορά υπέρ ΟΓΑ 20%) στην αξία του κόστους κατασκευής.

- Για εργολαβικό που συντάσσεται σήμερα (μετά την θέσπιση του καθεστώτος αναστολής ΦΠΑ) και ο εργολάβος επιθυμεί την ένταξή του στο καθεστώς αναστολής ΦΠΑ για τη συγκεκριμένη κατασκευή που αφορά στο εργολαβικό αυτό, η ορθή διαδικασία είναι η κάτωθι: Για την άδεια που έχει εκδοθεί στο όνομα του οικοπεδούχου, συνάπτεται εργολαβικό προσύμφωνο αντιπαρο-

χής με τον κατασκευαστή που αναλαμβάνει την κατασκευή του ακινήτου.

Για την συγκεκριμένη άδεια ο κατασκευαστής αιτείται στη συνέχεια την υπαγωγή του στο καθεστώς αναστολής ΦΠΑ και όταν εκδώσει το στοιχείο παράδοσης κτισμάτων προς τον οικοπεδούχο, το επιβαρύνει με χαρτόσημο ως ανωτέρω.

Επισημαίνεται ότι ένας υποκείμενος κατασκευαστής εργολάβος δε δύναται να αιτηθεί αναστολής ΦΠΑ για οικόπεδο/άδεια με την οποία ο ίδιος δεν έχει καμία έννομη σχέση. Έννομη σχέση έχει ένας εργολάβος κατασκευαστής με συγκεκριμένο οικόπεδο και αντίστοιχα με συγκεκριμένη άδεια οικοδομής είτε εφόσον η άδεια έχει εκδοθεί στο όνομά του (οπότε στις περισσότερες περιπτώσεις είναι και οικοπεδούχος), είτε εφόσον έχει συνάψει (σε κάθε περίπτωση πριν την αίτηση αναστολής ΦΠΑ) εργολαβικό προσύμφωνο αντιπαροχής με οικοπεδούχο και η άδεια έχει εκδοθεί είτε στο όνομά του είτε στο όνομα του οικοπεδούχου.

Κατά συνέπεια, η σύναψη εργολαβικού προσυμφώνου αντιπαροχής μεταξύ κατασκευαστή εργολάβου και οικοπεδούχου προηγείται της αίτησης αναστολής ΦΠΑ για την συγκεκριμένη κατασκευή.

Το τέλος χαρτοσήμου αποδίδεται στην Φορολογική Αρχή με δήλωση, που υποβάλλεται μέχρι την 20Η ημέρα του μεθεπόμενου μήνα από τη λήξη του ημερολογιακού τριμήνου ήτοι την 20Η μέρα των μηνών Φεβρουαρίου, Μαΐου, Αυγούστου και Νοεμβρίου κάθε έτους (ΠΟΛ.1029/2014).

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2220/24.11.2021.- Παροχή διευκρινίσεων σχετικά με τη φορολογητέα αξία για σκοπούς Φ.Π.Α. κατά την παράδοση ακινήτου στο πλαίσιο της έκτακτης διαδικασίας ειδικής διαχείρισης του ν. 4307/2014 (Α' 246).

Σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων περί επιβολής ΦΠΑ στα ακίνητα στο πλαίσιο της έκτακτης διαδικασίας ειδικής διαχείρισης του ν. 4307/2014, παρέχονται οι ακόλουθες διευκρινίσεις:

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 6., σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 3, 4 και 5 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν.2859/2000), συνιστά παράδοση και επομένως φορολογητέα πράξη, η μεταβίβαση από υποκείμενο στο φόρο έναντι ανταλλάγματος («εξ επαχθούς αιτίας») της κυριότητας αποπερατωμένων ή ημιτελών κτιρίων ή τμημάτων αυτών, καθώς και του οικοπέδου που μεταβιβάζεται μαζί με αυτά ή ιδανικών μεριδίων οικοπέδου (βλ. σχετικά εγκύκλιο ΠΟΛ.1083/2006).

2. Επιπρόσθετα, σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 16 του Κώδικα Φ.Π.Α., ειδικά για τις πράξεις που προβλέπουν οι διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 περίπτωση α' του άρθρου 6 του ίδιου Κώδικα, η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος καθίσταται απαιτητός μεταξύ άλλων κατά το χρόνο υπογραφής του οριστικού συμβολαίου ή σύνταξης της έκθεσης κατακύρωσης στην περίπτωση εκούσιου ή αναγκαστικού πλειστηριασμού και μέχρι τη σύνταξη της περίληψης κατακυρωτικής έκθεσης (βλ. σχετικά εγκύκλιο ΠΟΛ.1049/2007).

3. Περαιτέρω, στις περ. ε' και στ' της παρ. 2 του άρθρου 19 του Κώδικα Φ.Π.Α. ορίζεται αντίστοιχα, ότι αφενός για τις πράξεις που προβλέπουν οι διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 περίπτωση α' του άρθρου 6 του ίδιου Κώδικα, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται το τίμημα που έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο υποκείμενος από τον αγοραστή, τον λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, προσαυξημένο με οποιαδήποτε παροχή που συνδέεται με τις πράξεις αυτές, ενώ αφετέρου για τις περιπτώσεις πλειστηριασμού ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται το εκπλειστηρίασμα.

4. Σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις των άρθρων 68 - 75 του ν. 4307/2014 (Α'246) στο πλαίσιο έκτακτης διαδικασίας ειδικής διαχείρισης, ο ειδικός διαχειριστής διενεργεί δημόσιο πλειοδοτικό διαγωνισμό για την εκποίηση του συνόλου του ενεργητικού της υπό ειδική διαχείριση επιχείρησης ή επί μέρους λειτουργικών συνόλων της επιχείρησης (κλάδων) ή περιουσιακών της στοιχείων εφόσον αυτά δεν αποτελούν κλάδους. Μετά τη, σύμφωνα με την πρόσκληση, λήξη της διαδικασίας υποβολής προσφορών, ο ειδικός διαχειριστής αποσφραγίζει τις προσφορές και συ-

ντάσσει έκθεση, η οποία αναφέρει τον πλειοδότη και υποβάλλει στο αρμόδιο δικαστήριο αίτηση αποδοχής της. Η απόφαση του δικαστηρίου δημοσιεύεται σε περίληψη στο Γ.Ε.ΜΗ. και στην περίπτωση αποδοχής της αίτησης ορίζει και εισηγητή δικαστή για τις ανάγκες της διανομής του πλειστηριάσματος. Με τη δημοσίευση της τυχόν θετικής απόφασης ο ειδικός διαχειριστής απευθύνει προς τον αγοραστή ή τους αγοραστές σχετική πρόσκληση για υπογραφή της σύμβασης μεταβίβασης.

5. Κατά συνέπεια, στην περίπτωση παράδοσης ακινήτου στο πλαίσιο της έκτακτης διαδικασίας ειδικής διαχείρισης, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις που τίθενται από τα άρθρα 1003 επ. ΚΠολΔ, ως φορολογητέα αξία επί της οποίας υπολογίζεται ο Φ.Π.Α., λαμβάνεται το εκπλειστηρίασμα που αναφέρεται στην απόφαση του δικαστηρίου, ανεξαρτήτως αν η αξία αυτή υπερβαίνει ή όχι αυτή που προσδιορίζεται σύμφωνα με την ΑΥΟ ΠΟΛ.1054/2006.

6. Τέλος, σημειώνεται ότι, σε περίπτωση παράδοσης ακινήτου στο πλαίσιο της έκτακτης διαδικασίας ειδικής διαχείρισης, υποκείμενος στον ΦΠΑ είναι η υπό ειδική διαχείριση επιχείρηση, βαρυνόμενος με τον ΦΠΑ είναι ο πλειοδότης και υπόχρεος για την υποβολή της δήλωσης και την απόδοση του Φ.Π.Α. ο ειδικός διαχειριστής. Ο ειδικός διαχειριστής υποβάλει στην Δ.Ο.Υ. του ακινήτου την ειδική δήλωση Φ.Π.Α στο όνομα του υπό ειδική διαχείριση υποκειμένου, εντός της τασομένης από την διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 75 του ν. 4307/2014 πενήνθήμερης προθεσμίας από την επίδοση της ειδικής πρόσκλησης στον πλειοδότη/αγοραστή και σε κάθε περίπτωση πριν το χρόνο υπογραφής της σύμβασης μεταβίβασης, η οποία επέχει θέση τελεσιδικής κατακύρωσης του άρθρου 1003 και επ. του Κώδικα Πολιτικής Δικονομίας (ΚΠολΔ).

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε.2071/13.9.2022.- Παροχή διευκρινίσεων σχετικά με την υποχρέωση καταβολής Φ.Π.Α. στην περίπτωση παράδοσης ακινήτου σε αναστολή της παρ 4α του άρθρου 6 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000 - Α' 248), το οποίο παραδίδεται κατόπιν πλειστηριασμού.

Σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων περί επιβολής ΦΠΑ στα ακίνητα στην περίπτωση ακινήτου σε αναστολή, το οποίο παραδίδεται κατόπιν πλειστηριασμού, παρέχονται οι ακόλουθες διευκρινίσεις:

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 6, σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 3, 4 και 5 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν.2859/2000), συνιστά παράδοση και επομένως φορολογητέα πράξη, η μεταβίβαση από υποκείμενο στον φόρο έναντι ανταλλάγματος («εξ επαχθούς αιτίας») της κυριότητας αποπερατωμένων ή ημιτελών κτιρίων ή τμημάτων αυτών, καθώς και του οικοπέδου που μεταβιβάζεται μαζί με αυτά ή ιδανικών μεριδίων οικοπέδου (βλ. σχετικά εγκύκλιο ΠΟΛ.1083/2006).

2. Επιπρόσθετα, σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 16 του Κώδικα Φ.Π.Α., ειδικά για τις πράξεις που προβλέπουν οι διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 περίπτωση α' του άρθρου 6 του ίδιου Κώδικα, η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος καθίσταται απαιτητός μεταξύ άλλων κατά τον χρόνο υπογραφής του οριστικού συμβολαίου ή σύνταξης της έκθεσης κατακύρωσης στην περίπτωση εκούσιου ή αναγκαστικού πλειστηριασμού και μέχρι τη σύνταξη της περίληψης κατακυρωτικής έκθεσης (βλ. σχετικά εγκύκλιο ΠΟΛ.1049/2007).

3. Περαιτέρω, στις περ. ε' και στ' της παρ. 2 του άρθρου 19 του Κώδικα Φ.Π.Α. ορίζεται αντίστοιχα, ότι αφενός για τις πράξεις που προβλέπουν οι διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 περίπτωση α' του άρθρου 6 του ίδιου Κώδικα, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται το τίμημα που έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο υποκείμενος από τον αγοραστή, τον λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, προσαυξημένο με οποιαδήποτε παροχή που συνδέεται με τις πράξεις αυτές, ενώ αφετέρου για τις περιπτώσεις πλειστηριασμού ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται το εκπλειστηρίασμα.

4. Επιπλέον στην περ. α' της παρ. 3 του άρθρου 37 Κώδικα Φ.Π.Α. ορίζονται οι υποχρεώσεις των συμβολαιογράφων, οι οποίοι υποχρεούνται να μη συντάσσουν έγγραφα για πράξεις που

προβλέπουν οι διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 περίπτωση α' του άρθρου 6 Κώδικα Φ.Π.Α., εφόσον δεν παραδίδεται σε αυτούς θεωρημένο αντίγραφο της ειδικής δήλωσης που προβλέπει η διάταξη της περ. γ' της παρ. 4 του άρθρου 36 Κώδικα Φ.Π.Α. ή της έκτακτης δήλωσης και του σχετικού ή σχετικών αποδεικτικών καταβολής του φόρου. Η παραπάνω υποχρέωση δεν υφίσταται στην περίπτωση της αναγκαστικής απαλλοτρίωσης, καθώς στην περίπτωση αυτή εισπράττεται αποζημίωση, η οποία είναι εκτός πεδίου εφαρμογής Φ.Π.Α.

5. Σχετικά με την δυνατότητα επιλογής αναστολής εφαρμογής Φ.Π.Α. στα ακίνητα σημειώνεται ότι:

- Σύμφωνα με την παρ. 4 α του άρθρου 6 του Κώδικα Φ.Π.Α. με αίτηση του υποκειμένου στον φόρο, κατασκευαστή οικοδομών προς πώληση, αναστέλλεται, υποχρεωτικά μέχρι τις 31.12.2022, η εφαρμογή του Φ.Π.Α. στα ακίνητα των παραγράφων 1 και 2α του ίδιου άρθρου και επιβάλλεται φόρος μεταβίβασης ακινήτων. Η αναστολή αφορά το σύνολο των αδιάθετων ακινήτων του υποκειμένου. Μαζί με την αίτηση ο υποκείμενος υποβάλλει κατάσταση με τα αδιάθετα ακίνητα και το ποσό του φόρου που αντιστοιχεί στο κάθε ακίνητο προς διακανονισμό.

- Σύμφωνα με το προτελευταίο εδάφιο της παρ. 1 του άρθρου 33 του Κώδικα Φ.Π.Α., ειδικά για τα ακίνητα τα οποία έχουν υπαχθεί στο καθεστώς αναστολής της παραγράφου 4α του άρθρου 6 Κώδικα Φ.Π.Α., ο εκπεσθείς, πριν την έναρξη της αναστολής φόρος, που προσδιορίζεται σύμφωνα με την παράγραφο 7 του άρθρου 31 Κώδικα Φ.Π.Α., διακανονίζεται κατά τον χρόνο της παράδοσης του κάθε ακινήτου.

- Σύμφωνα με τα οριζόμενα στην υπό στοιχεία Α.1013/2020 (Β'87) απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών, ο φόρος που οφείλεται λόγω διακανονισμού καταβάλλεται εφάπαξ, με την υποβολή έκτακτης δήλωσης ΦΠΑ κατά τον χρόνο παράδοσης του ακινήτου και οπωσδήποτε πριν την υποβολή δήλωσης μεταβίβασης, γονικής παροχής ή δωρεάς. Προβλέπεται δε ρητά ότι δεν παραλαμβάνεται δήλωση φόρου μεταβίβασης, γονικής παροχής ή δωρεάς ακινήτου, για ακίνητο το οποίο έχει υπαχθεί στην αναστολή της παραγράφου 4α του άρθρου 6 του Κώδικα ΦΠΑ, εφόσον με αυτή δεν συνυποβάλλεται το αντίτυπο της έκτακτης δήλωσης ΦΠΑ επί της οποίας βεβαιώνεται ότι ο προς διακανονισμό φόρος, για το συγκεκριμένο ακίνητο που μεταβιβάζεται, έχει καταβληθεί.

6. Με βάση τα ανωτέρω, διευκρινίζεται ότι στην περίπτωση εκούσιου ή αναγκαστικού πλειστηριασμού ακινήτου το οποίο έχει υπαχθεί στην αναστολή της παραγράφου 4α του άρθρου 6 του Κώδικα ΦΠΑ, ο υποκείμενος στον ΦΠΑ κατασκευαστής και καθ' ου η εκτέλεση, έχει υποχρέωση να διακανονίσει τον εκπεσθέντα προ της υπαγωγής στην αναστολή φόρο. Ο επί του πλειστηριασμού υπάλληλος (συμβολαιογράφος), δεν συντάσσει την έκθεση κατακύρωσης εφόσον δεν του παραδοθεί το αντίτυπο της έκτακτης δήλωσης ΦΠΑ επί της οποίας βεβαιώνεται ότι ο προς διακανονισμό φόρος για το συγκεκριμένο ακίνητο έχει καταβληθεί.

7. Σε αντίθετη περίπτωση και δεδομένου ότι ο υποκείμενος στον φόρο κατασκευαστής επιλέγει την υπαγωγή των ακινήτων σε αναστολή ΦΠΑ, εφόσον δεν έχει εξοφληθεί από τον καθ' ου ο φόρος που οφείλεται για τον διακανονισμό για την μεταβιβαζόμενη ιδιοκτησία, και προκειμένου να διασφαλισθεί η ορθή λειτουργία της αναστολής Φ.Π.Α. και η μη επιβάρυνση της παράδοσης του ακινήτου με Φ.Π.Α., ο υπάλληλος του πλειστηριασμού (συμβολαιογράφος), παρακράτά από το εκπλειστηρίασμα τον φόρο που οφείλεται για τον διακανονισμό της πραγματοποιηθείσας έκπτωσης από τον καθ' ου κατασκευαστή, όπως ο φόρος αυτός έχει αναγραφεί στην κατάσταση αδιαθέτων ακινήτων της παρ. 2 του άρθρου 1 της υπ αριθ. Α.1012/2020 (Β'87) απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών. Συνεπώς, υπόχρεος για την υποβολή της δήλωσης αυτής και την απόδοση του φόρου είναι ο επί του πλειστηριασμού υπάλληλος (συμβολαιογράφος), ο οποίος θα υποβάλλει, επί ονόματι του καθ' ου η εκτέλεση κατασκευαστή, υποκειμένου στο φόρο την έκτακτη δήλωση Φ.Π.Α. και θα καταβάλει τον φόρο για λογαριασμό του, πριν από την έκδοση

της περίληψης της κατακυρωτικής έκθεσης, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στο άρθρο 1 της υπ' αριθ. Α.1013/2020 απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών.

ΑΡΘΡΟ 7

ΠΡΑΞΕΙΣ ΘΕΩΡΟΥΜΕΝΕΣ ΩΣ ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΑΓΑΘΩΝ

1. Θεωρείται ως παράδοση αγαθών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, η διάθεση από υποκείμενο στο φόρο αγαθών της επιχείρησης του για τις ανάγκες της, εφόσον πρόκειται για αγαθά που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 30, για τα οποία δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου σε περίπτωση απόκτησης τους από άλλον υποκείμενο στο φόρο.

2.⁽¹⁾ Επίσης, ως παράδοση αγαθών θεωρούνται οι ακόλουθες πράξεις, εφόσον η απόκτηση των αγαθών ή κατά περίπτωση των υλικών ή των υπηρεσιών, από τα οποία έχουν παραχθεί αυτά, παρέχει στον υποκείμενο δικαίωμα έκπτωσης του φόρου:

α) η διάθεση αγαθών από υπαγόμενη στο φόρο δραστηριότητα σε άλλη μη υπαγόμενη

(1) Η παράγραφος 2 του άρθρου 7 τέθηκε όπως διαμορφώθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 21 του ν. 4819/2021 και ισχύει από τη δημοσίευσή του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 23.7.2021, σύμφωνα με το άρθρο 173 του ίδιου νόμου. Η παράγραφος πριν την διαμόρφωσή της είχε ως εξής: «2. Επίσης, ως παράδοση αγαθών θεωρούνται οι ακόλουθες πράξεις, εφόσον η απόκτηση των αγαθών ή κατά περίπτωση των υλικών ή των υπηρεσιών από τα οποία έχουν παραχθεί αυτά παρέχει στον υποκείμενο δικαίωμα έκπτωσης του φόρου:

α) η διάθεση αγαθών από υπαγόμενη στο φόρο δραστηριότητα σε άλλη μη υπαγόμενη του ίδιου υποκειμένου,

β) η ανάληψη από υποκείμενο στο φόρο αγαθών της επιχείρησής του για την ικανοποίηση αναγκών του ή του προσωπικού της επιχείρησής και γενικά η δωρεάν διάθεση αγαθών για σκοπούς ξένους προς την άσκηση της επιχείρησής. Εξαιρούνται τα δώρα μέχρις αξίας δέκα (10) ευρώ και τα δείγματα που διαθέτει ο υποκείμενος στο φόρο για την εκπλήρωση των σκοπών της επιχείρησής του.

Στο πλαίσιο αντιμετώπισης της ανθρωπιστικής κρίσης, ως δώρα, που επίσης εξαιρούνται, θεωρούνται:

αα) τα τρόφιμα, φάρμακα, ρούχα ή άλλα αγαθά, πλην εκείνων που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης που διατίθενται δωρεάν σε νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου ή νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα που έχουν συσταθεί νόμιμα στην Ελλάδα και έχουν αποδεδειγμένα φιλανθρωπικό ή κοινωφελή σκοπό, προκειμένου να διανεμηθούν αποκλειστικά για την εξυπηρέτηση ή την ανακούφιση ευπαθών κοινωνικών ομάδων χωρίς αντάλλαγμα, εφόσον τα αγαθά αυτά δεν θέτουν σε κίνδυνο τη δημόσια υγεία. Ως τέτοια αγαθά θεωρούνται αυτά τα οποία δεν είναι κατάλληλα προς πώληση ή αξιοποίηση, ιδίως λόγω λαθών ή ελαττωμάτων ή ελλείψεων στη συσκευασία, την επισήμανση ή το ζύγισμα, ή λόγω απόσυρσης από την αγορά ή λόγω εγγύτητας προς την ημερομηνία λήξης. Ο περιορισμός του προηγούμενου εδαφίου δεν ισχύει για την αντιμετώπιση καταστάσεων που κηρύσσονται ως έκτακτης ανάγκης Πολιτικής Προστασίας λόγω φυσικών καταστροφών.

ββ) τα αγαθά που παραδίδονται στις Υπηρεσίες του Δημόσιου Τομέα, στους ΟΤΑ, στα ΝΠΔΔ, όπως προσδιορίζονται στο άρθρο 14 του ν. 4270/2014 (Α' 143), στα εκκλησιαστικά ΝΠ, καθώς και στα ΝΠΔ ή στις οντότητες που εποπτεύονται από τους παραπάνω φορείς προκειμένου να διατεθούν για την κάλυψη των αναγκών των προσφύγων, ανεξαρτήτως της αξίας και των προδιαγραφών κατασκευής αυτών,

γγ) τα είδη σίτισης που παραδίδονται στο Υπουργείο Παιδείας Έρευνας και Θρησκευμάτων και το Υπουργείο Εργασίας Κοινωνικής Ασφάλισης και Κοινωνικής Αλληλεγγύης προκειμένου να διανεμηθούν περαιτέρω άνευ ανταλλάγματος για την κάλυψη των αναγκών σίτισης των μαθητών πρωτοβάθμιας και δευτεροβάθμιας δημόσιας εκπαίδευσης.

δδ) Τα αγαθά που παραδίδονται στις Υπηρεσίες του δημόσιου τομέα, στους Ο.Τ.Α. και στα Ν.Π.Δ.Δ., όπως προσδιορίζονται στο άρθρο 14 του ν. 4270/2014 (Α' 143), προκειμένου να διατεθούν για την κάλυψη των αναγκών των πληγέντων από ακραία φυσικά φαινόμενα, ανεξαρτήτως της αξίας και των προδιαγραφών κατασκευής αυτών.

γ) η ιδιοκατοίκηση, η παράδοση σε μη φορολογητέα δραστηριότητα του ίδιου υποκειμένου, η μίσθωση, η δωρεάν παραχώρηση της χρήσης ή η χρησιμοποίηση για οποιονδήποτε σκοπό ξένο προς την επιχείρηση, των ακινήτων που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 6,

δ) η ανάληψη μερίδας σε αγαθά από εταίρο, μέτοχο ή κληρονόμο, σε περίπτωση διακοπής των εργασιών, λύσης της εταιρείας, αποχώρησης ή θανάτου εταίρου.

Η διάταξη αυτή εφαρμόζεται επίσης στις περιπτώσεις κοινωνίας και συνεταιρισμού, καθώς και στην περίπτωση κοινοπραξίας επιτηδευματιών, για την οποία προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 2 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (π.δ. 186/1992 (ΦΕΚ84Α-),

ε) η περιέλευση στον υποκείμενο στο φόρο ή στους κληρονόμους του αγαθών της επιχείρησής του, κατά την παύση των εργασιών της ή κατά το θάνατο του υποκειμένου. Προκειμένου για πάγια περιουσιακά στοιχεία του υποκειμένου, όπως ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 33, οι διατάξεις της παρούσας παραγράφου δεν εφαρμόζονται, εφόσον δεν έχει παρέλθει η πενταετής περίοδος διακανονισμού του φόρου αυτών.»

του ίδιου υποκειμένου,

β) η ανάληψη από υποκείμενο στον φόρο αγαθών της επιχείρησής του για την ικανοποίηση αναγκών του ή του προσωπικού της επιχείρησης και γενικά η δωρεάν διάθεση αγαθών για σκοπούς ξένους προς την άσκηση της επιχείρησης. Εξαιρούνται τα δώρα μέχρι αξίας δέκα (10) ευρώ και τα δείγματα που διαθέτει ο υποκείμενος στον φόρο για την εκπλήρωση των σκοπών της επιχείρησής του.

Στο πλαίσιο της πρόληψης της δημιουργίας αποβλήτων, της περιβαλλοντικής προστασίας, υπό την έννοια της αποτροπής της διάθεσης των προϊόντων προς υγειονομική ταφή πριν αυτά καταστούν απόβλητα, καθώς και της ανακούφισης των κοινωνικά ευπαθών και ευάλωτων ομάδων, ως δώρα, που επίσης εξαιρούνται, θεωρούνται:

αα) Τα τρόφιμα, φάρμακα, ρούχα ή άλλα αγαθά, πλην εκείνων που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης που διατίθενται δωρεάν σε υπηρεσίες του δημόσιου τομέα, νομικά πρόσωπα δημόσιου δικαίου, καθώς και νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα που έχουν συσταθεί νόμιμα στην Ελλάδα και έχουν φιλανθρωπικό ή κοινωφελή σκοπό ή σε οργανισμούς τοπικούς αυτοδιοίκησης (Ο.Τ.Α.) ή στα εκκλησιαστικά νομικά πρόσωπα των κλιμάτων της Ανατολικής Ορθοδόξου Εκκλησίας στην Ελλάδα ή στα θρησκευτικά και εκκλησιαστικά νομικά πρόσωπα του άρθρου 13 του ν. 4301/2014 (Α' 223) ή στο νομικό πρόσωπο του άρθρου 1 του ν. 3512/2006 (Α' 264) ή στα Βακούφια Ρόδου και Κω, καθώς και στα ν.π.ι.δ. ή στις οντότητες που εποπτεύονται από τους παραπάνω φορείς, προκειμένου να διανεμηθούν αποκλειστικά για την εξυπηρέτηση ή την ανακούφιση ευπαθών κοινωνικών ομάδων χωρίς αντάλλαγμα, εφόσον τα αγαθά αυτά δεν θέτουν σε κίνδυνο τη δημόσια υγεία. Ως τέτοια αγαθά θεωρούνται αυτά τα οποία δεν είναι κατάλληλα προς πώληση ή αξιοποίηση, ιδίως λόγω λαθών ή ελαττωμάτων ή ελλείψεων στη συσκευασία, την επισήμανση ή το βάρος, ή λόγω απόσυρσης από την αγορά ή λόγω εγγύτητας προς την ημερομηνία λήξης ή λόγω αστοχιών σε σχέση με τις προδιαγραφές του παρασκευαστή ή του πελάτη, ιδίως διαφοροποίηση ως προς το χρώμα, το μέγεθος, το σχήμα και τη σύσταση. Ο περιορισμός της παρούσας δεν ισχύει για την αντιμετώπιση καταστάσεων που κηρύσσονται ως έκτακτης ανάγκης πολιτικής προστασίας λόγω φυσικών καταστροφών.

ββ) Τα αγαθά που παραδίδονται στις υπηρεσίες του δημόσιου τομέα, στους Ο.Τ.Α., στα ν.π.δ.δ., όπως προσδιορίζονται στο άρθρο 14 του ν. 4270/2014 (Α' 143), στα εκκλησιαστικά νομικά πρόσωπα των κλιμάτων της Ανατολικής Ορθοδόξου Εκκλησίας στην Ελλάδα ή στα θρησκευτικά και εκκλησιαστικά νομικά πρόσωπα του άρθρου 13 του ν. 4301/2014 ή στο νομικό πρόσωπο του άρθρου 1 του ν. 3512/2006 ή στα Βακούφια Ρόδου και Κω, καθώς και στα ν.π.ι.δ. ή τις οντότητες, που εποπτεύονται από τους παραπάνω φορείς, προκειμένου να διατεθούν για την κάλυψη των αναγκών των προσφύγων, ανεξαρτήτως της αξίας και των προδιαγραφών κατασκευής αυτών.

γγ) Τα είδη σίτισης που παραδίδονται στο Υπουργείο Παιδείας και Θρησκευμάτων και το Υπουργείο Εργασίας και Κοινωνικών Υποθέσεων, προκειμένου να διανεμηθούν άνευ ανταλλάγματος για την κάλυψη των αναγκών σίτισης των μαθητών πρωτοβάθμιας και δευτεροβάθμιας δημόσιας εκπαίδευσης.

δδ) Τα αγαθά που παραδίδονται στις υπηρεσίες του δημόσιου τομέα, στους Ο.Τ.Α. και στα ν.π.δ.δ., όπως προσδιορίζονται στο άρθρο 14 του ν. 4270/2014, προκειμένου να

διατεθούν για την κάλυψη των αναγκών των πληγέντων από ακραία φυσικά φαινόμενα, ανεξαρτήτως της αξίας και των προδιαγραφών κατασκευής αυτών,

γ) η ιδιοκατοίκηση, η παράδοση σε μη φορολογητέα δραστηριότητα του ίδιου υποκειμένου, η μίσθωση, η δωρεάν παραχώρηση της χρήσης ή η χρησιμοποίηση για οποιονδήποτε σκοπό ξένο προς την επιχείρηση, των ακινήτων που προβλέπει το άρθρο 6,

δ) η ανάληψη μερίδας σε αγαθά από εταίρο, μέτοχο ή κληρονόμο, σε περίπτωση διακοπής των εργασιών, λύσης της εταιρείας, αποχώρησης ή θανάτου εταίρου. Η διάταξη αυτή εφαρμόζεται επίσης στις περιπτώσεις κοινωνίας και συνεταιρισμού, καθώς και στην περίπτωση κοινοπραξίας επιτηδευματιών, για την οποία προβλέπει η παρ. 2 του άρθρου 2 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων του π.δ. 186/1992 (Α' 84),

ε) η περιέλευση στον υποκείμενο στον φόρο ή στους κληρονόμους του αγαθών της επιχείρησής του, κατά την παύση των εργασιών της ή κατά τον θάνατο του υποκειμένου. Προκειμένου για πάγια περιουσιακά στοιχεία του υποκειμένου, όπως ορίζονται από το άρθρο 33, η παρούσα δεν εφαρμόζεται, εφόσον δεν έχει παρέλθει η πενταετής περίοδος διακανονισμού του φόρου αυτών.

3. Θεωρείται επίσης ως παράδοση αγαθών η μεταφορά από έναν υποκείμενο στο φόρο αγαθών της επιχείρησής του προς ένα άλλο κράτος - μέλος. Θεωρείται ως μεταφερόμενο προς ένα άλλο κράτος μέλος, κάθε ενσώματο αγαθό που αποστέλλεται ή μεταφέρεται εκτός του εσωτερικού της χώρας, αλλά εντός της Κοινότητας, από τον υποκείμενο στο φόρο στο εσωτερικό της χώρας ή από άλλον που ενεργεί για λογαριασμό του, για τις ανάγκες της επιχείρησής του, εκτός αν τα αγαθά αυτά προορίζονται για την πραγματοποίηση μιας από τις ακόλουθες πράξεις:

α)⁽¹⁾ παράδοση αγαθού που πραγματοποιείται από τον υποκείμενο στο φόρο εντός του κράτους - μέλους άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης β' της παραγράφου 1 και των παραγράφων 2 και 6 του άρθρου 13,

β) παράδοση αγαθού που πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας από τον υποκείμενο στο φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 24, 27 και 28,

γ)⁽²⁾ παροχή υπηρεσιών στον υποκείμενο στο φόρο, που έχουν ως αντικείμενο πραγματογνωμοσύνες ή εργασίες, οι οποίες αφορούν αυτό το αγαθό και πραγματοποιούνται υλικώς στο κράτος - μέλος άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς του αγαθού, εφόσον μετά την εκτέλεση των εργασιών τα αγαθά επαναποστέλλονται στον ίδιο υποκείμενο στο φόρο στο εσωτερικό της χώρας,

δ) προσωρινή χρησιμοποίηση του αγαθού στο έδαφος του κράτους-μέλους άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς για τις ανάγκες παροχής υπηρεσιών, οι οποίες πραγματο-

(1) Η περίπτωση α της παραγράφου 3 του άρθρου 7 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 2 του άρθρου 18 του Ν. 3312/2004 και ισχύει από 1.1.2005, σύμφωνα με την παράγραφο 10 του άρθρου 18 του ίδιου νόμου. Η περίπτωση που αντικαταστάθηκε είχαν ως εξής: «α) παράδοση αγαθού που πραγματοποιείται από τον υποκείμενο στο φόρο εντός του κράτους-μέλους άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης β της παραγράφου 1 και των παραγράφων 2 και 5 του άρθρου 13.»

(2) Η περίπτωση γ της παραγράφου 3 του άρθρου 7 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 21 του Ν. 4141/2013 και ισχύει από 1.1.2013 σύμφωνα με την παράγραφο 3 του ίδιου άρθρου και νόμου. Η περίπτωση που αντικαταστάθηκε είχαν ως εξής: «γ) παροχή υπηρεσιών στον υποκείμενο στο φόρο, που έχουν ως αντικείμενο εργασίες οι οποίες αφορούν αυτό το αγαθό και πραγματοποιούνται υλικώς στο κράτος-μέλος άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς του αγαθού, εφόσον μετά την εκτέλεση των εργασιών τα αγαθά επαναποστέλλονται στον ίδιο υποκείμενο στο φόρο στο εσωτερικό της χώρας».

ποιούνται από τον υποκείμενο στο φόρο που είναι εγκαταστημένος στο εσωτερικό της χώρας,

ε) προσωρινή χρησιμοποίηση του αγαθού, για περίοδο μέχρι 24 μήνες στο έδαφος άλλου κράτους - μέλους, εντός του οποίου η εισαγωγή του ίδιου αυτού αγαθού από τρίτη χώρα, με σκοπό την προσωρινή χρησιμοποίησή του, θα υπαγόταν στο καθεστώς προσωρινής εισαγωγής με πλήρη απαλλαγή από εισαγωγικούς δασμούς.

στ)⁽¹⁾ παράδοση αερίου μέσω συστήματος φυσικού αερίου ευρισκόμενου στο έδαφος της Κοινότητας ή μέσω οποιουδήποτε δικτύου συνδεδεμένου με τέτοιο σύστημα, την παράδοση ηλεκτρικής ενέργειας ή θερμότητας ή ψύχους μέσω των δικτύων θέρμανσης ή ψύξης, σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων α' ή β' της παραγράφου 3 του άρθρου 13.

Στην περίπτωση που μια από τις προϋποθέσεις που αναφέρονται στις ανωτέρω περιπτώσεις παύει να υφίσταται, θεωρείται ότι πραγματοποιείται παράδοση αγαθού κατά το χρόνο που παύει να υφίσταται η εν λόγω προϋπόθεση.

4.⁽²⁾ Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών ρυθμίζεται κατά περίπτωση η διαδικασία και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού.

ΣΧΕΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ:

Νόμος 4270/2014, άρθρο 14.-

1. Για τους σκοπούς του παρόντος νόμου, οι κάτωθι όροι έχουν την ακόλουθη έννοια:

α. Δημόσιος τομέας: περιλαμβάνει τη Γενική Κυβέρνηση, τα εκτός αυτής νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου (ΝΠΔΔ), καθώς και τις εκτός αυτής δημόσιες επιχειρήσεις και οργανισμούς, κατά την έννοια των παραγράφων 1, 2, 3 και 6 του άρθρου 1 του ν. 3429/2005 (Α 314).

β. Γενική Κυβέρνηση: περιλαμβάνει τρία υποσύνολα, εφεξής αποκαλούμενα υποτομείς: της Κεντρικής Κυβέρνησης, των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης (ΟΤΑ) και των Οργανισμών Κοινωνικής Ασφάλισης (ΟΚΑ), σύμφωνα με τους κανόνες και τα κριτήρια του Ευρωπαϊκού Συστήματος Λογαριασμών (ΕΣΟΛ). Οι φορείς εκτός Κεντρικής Διοίκησης, που περιλαμβάνονται στους υποτομείς της Γενικής Κυβέρνησης (εφεξής «λοιποί φορείς της Γενικής Κυβέρνησης»), προσδιορίζονται, ανά υποτομέα, από το Μητρώο Φορέων Γενικής Κυβέρνησης, που τηρείται με ευθύνη της Ελληνικής Στατιστικής Αρχής και αποτελούν ξεχωριστά νομικά πρόσωπα που εποπτεύονται από φορείς της Κεντρικής Διοίκησης ή από ΟΤΑ.

γ. Υποτομέας της Κεντρικής Κυβέρνησης: περιλαμβάνει την Κεντρική Διοίκηση και τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου (ΝΠΔΔ), καθώς και τα νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου που περιλαμβάνονται στη Γενική Κυβέρνηση και δεν ανήκουν στους υποτομείς των ΟΤΑ και των

(1) Η περίπτωση στ' της παραγράφου 3 του άρθρου 7 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 2 του άρθρου 39 του Ν. 3943/2011 και ισχύει από 1.1.2011 σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 40 του ίδιου νόμου. Η περίπτωση που αντικαταστάθηκε είχε ως εξής: «στ) παράδοση αερίου μέσω του συστήματος διανομής φυσικού αερίου ή ηλεκτρικής ενέργειας, σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων α ή β, της παραγράφου 3 του άρθρου 13. Στην περίπτωση που μια από τις προϋποθέσεις που αναφέρονται στις ανωτέρω περιπτώσεις παύει να υφίσταται, θεωρείται ότι πραγματοποιείται παράδοση αγαθού κατά το χρόνο που παύει να υφίσταται η εν λόγω προϋπόθεση.»

(2) Η παρ. 4 του άρθρου 7 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 2 του άρθρου 73 του Ν. 4375/2016 και ισχύει από 1.12.2015, σύμφωνα με την παρ. 5 του ίδιου άρθρου και νόμου. Η παράγραφος που αντικαταστάθηκε είχε ως εξής: «4. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών ρυθμίζεται κάθε λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, ειδικά για την περίπτωση του εδαφίου 3 της παραγράφου 2 του άρθρου 7 του παρόντος Κώδικα καθορίζεται ο τρόπος και η διαδικασία της απόδειξης της διάθεσης με την καταχώρηση των στοιχείων των νομικών προσώπων ή νομικών οντοτήτων που συμμετέχουν στις δωρεές και των ποσοτήτων των δώρων ανά είδος αγαθού, καθώς και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή της».

ΟΚΑ.

δ. Υποτομέας ΟΤΑ: περιλαμβάνει: (αα) τους ΟΤΑ, οι οποίοι αποτελούνται από τους Δήμους (ΟΤΑ Α βαθμού) και τις Περιφέρειες (ΟΤΑ Β βαθμού) και (ββ) τα νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου και τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου που ανήκουν, ελέγχονται ή χρηματοδοτούνται από τους ΟΤΑ.

ε. Υποτομέας ΟΚΑ: περιλαμβάνει Ασφαλιστικά Ταμεία, Οργανισμούς Απασχόλησης και Οργανισμούς Παροχής Υπηρεσιών Υγείας.

στ. Κεντρική Διοίκηση ή Δημόσιο ή Κράτος: περιλαμβάνει την Προεδρία της Δημοκρατίας, τα Υπουργεία και τις Αποκεντρωμένες Διοικήσεις, καθώς και τις Ανεξάρτητες Αρχές που δεν έχουν νομική προσωπικότητα. Για λόγους στατιστικής ταξινόμησης, η Βουλή των Ελλήνων περιλαμβάνεται και αυτή στην Κεντρική Διοίκηση, σύμφωνα με τον Κανονισμό της, ως προς τον προϋπολογισμό εξόδων και τον ισολογισμό-απολογισμό αυτής. Οι φορείς της Κεντρικής Διοίκησης και οι υποδιαιρέσεις τους σε ειδικούς φορείς είναι διοικητικές της μονάδες και μονάδες του προϋπολογισμού της, χωρίς αυτοτελή νομική προσωπικότητα.

ζ. Κρατικός Προϋπολογισμός: ο προϋπολογισμός της Κεντρικής Διοίκησης που περιλαμβάνει τον Τακτικό Προϋπολογισμό και τον Προϋπολογισμό Δημοσίων Επενδύσεων.

η. Ετήσιο διαρθρωτικό ισοζύγιο της Γενικής Κυβέρνησης: το έλλειμμα ή το πλεόνασμα της Γενικής Κυβέρνησης για το έτος, προσαρμοσμένο κυκλικά, χωρίς έκτακτα και προσωρινά μέτρα, εκφραζόμενο ως ποσοστό του ΑΕΠ σε τιμές αγοράς.

ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ:

Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1095/4.4.2014.- Τρόπος και διαδικασία απόδειξης της δωρεάν διάθεσης αγαθών από επιχειρήσεις προς ευπαθείς κοινωνικά ομάδες, μέσω φορέων φιλανθρωπικού ή κοινωφελούς σκοπού προκειμένου οι πράξεις αυτές να μην θεωρούνται ως παραδόσεις αγαθών κατά την έννοια της παραγράφου 2 του άρθρου 7 του κώδικα ΦΠΑ.

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις των παραγράφων 2 και 4 του άρθρου 7 του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000 ΦΕΚ 248/Α), όπως τροποποιήθηκαν και συμπληρώθηκαν με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 46 του ν.4238/2014 (ΦΕΚ 38/Α /17.2.2014).

.....
Αποφασίζουμε

Καθορίζεται ο τρόπος και η διαδικασία της απόδειξης της δωρεάν διάθεσης αγαθών από επιχειρήσεις προς ευπαθείς κοινωνικά ομάδες, μέσω φορέων φιλανθρωπικού ή κοινωφελούς σκοπού, προκειμένου οι πράξεις αυτές να μην θεωρούνται ως φορολογητέες παραδόσεις αγαθών κατά την έννοια της παραγράφου 2 του άρθρου 7 του κώδικα ΦΠΑ, ως ακολούθως:

Άρθρο 1

Όροι και προϋποθέσεις

1. Οι δωρητές να είναι επιχειρήσεις υποκείμενες στον ΦΠΑ.
2. Οι δωρεές των αγαθών να έχουν στόχο την κάλυψη αναγκών ευπαθών κοινωνικά ομάδων.
3. Τα δωριζόμενα να είναι τρόφιμα φάρμακα, ρούχα ή άλλα αγαθά για την κάλυψη αναγκών, πλην εκείνων που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης και να μην είναι κατάλληλα προς πώληση ή αξιοποίηση ιδίως λόγω λαθών ή ελαττωμάτων ή ελλείψεων στη συσκευασία, την επισήμανση ή το ζύγισμα, ή λόγω απόσυρσης από την αγορά ή λόγω εγγύτητας προς την ημερομηνία λήξης.
4. Να μην θέτουν σε κίνδυνο τη δημόσια υγεία.
5. Οι αποδέκτες των δωρεών (δωρεοδόχοι), οι οποίοι θα διαθέσουν τα δωριζόμενα αγαθά χωρίς

κανένα αντάλλαγμα, αποκλειστικά για την εξυπηρέτηση ή την ανακούφιση ευπαθών κοινωνικά ομάδων, να είναι νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου ή ιδιωτικού δικαίου, μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, που έχουν συσταθεί νόμιμα στην Ελλάδα και έχουν αποδεδειγμένα κατά το άρθρο 2 παρ.2 της παρούσας φιλανθρωπικό ή κοινωφελή σκοπό.

Άρθρο 2

Υποχρεώσεις δωρητών

Οι επιχειρήσεις που θέλουν να διαθέσουν δωρεάν αγαθά θα πρέπει:

1. Για την παράδοση των αγαθών να συντάσσουν πρωτόκολλο παράδοσης και παραλαβής στο οποίο θα καταχωρούν τα στοιχεία του δωρεοδόχου, το είδος (γενική περιγραφή) και την ποσότητα των δωριζομένων αγαθών, τους λόγους για τους οποίους δεν είναι κατάλληλα προς πώληση ή αξιοποίηση, καθώς και την ημερομηνία που πραγματοποιείται η δωρεά (παράδοση των αγαθών). Το πρωτόκολλο αυτό συντάσσεται εις τριπλούν και υπογράφεται και στα τρία αντίγραφα τόσο από τον παραδίδοντα όσο και από το πρόσωπο που παραλαμβάνει τα αγαθά για λογαριασμό του δωρεοδόχου.

Το πρωτότυπο διατηρεί η δωρήτρια επιχείρηση, ένα αντίγραφο παραδίδεται στον δωρεοδόχο και το τρίτο αντίγραφο αποστέλλεται στην Δ.Ο.Υ. του δωρητή, στις προθεσμίες υποβολής της εκκαθαριστικής δήλωσης.

2. Να εξακριβώνουν τη νόμιμη σύσταση στην Ελλάδα, τον μη κερδοσκοπικό χαρακτήρα και τον κοινωφελή ή φιλανθρωπικό σκοπό των δωρεοδόχων, ζητώντας και διαφυλάσσοντας αντίγραφο της δημοσιευμένης συστατικής πράξης, ή κατά περίπτωση, αντίτυπο του φύλλου Εφημερίδας της Κυβερνήσεως, όπου δημοσιεύθηκε το Προεδρικό Διάταγμα, με το οποίο εγκρίθηκε η σύσταση, από το οποίο να προκύπτει ο φιλανθρωπικός ή κοινωφελής σκοπός.

Άρθρο 3

Υποχρεώσεις αποδεκτών της δωρεάς

Τα νομικά πρόσωπα κοινωφελούς ή φιλανθρωπικού σκοπού που αποδέχονται τις δωρεές (δωρεοδόχοι) οφείλουν να διαφυλάττουν το αντίγραφο του πρωτοκόλλου παράδοσης και παραλαβής και να καταχωρούν σε κατάσταση τα στοιχεία της περαιτέρω διάθεσης των αγαθών αυτών προς τους αποδέκτες, όπως ιδίως τον τρόπο, τον τόπο και τον χρόνο που έλαβε χώρα.

Άρθρο 4

Η απόφαση αυτή να δημοσιευθεί στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

ΑΠΟΦ. ΥΠ. ΟΙΚ/ΚΩΝ & ΑΑΔΕ Α. 1021/7.2.2022.- Διαδικασία απαλλαγής ΦΠΑ των παραδόσεων αγαθών και παροχής υπηρεσιών στο πλαίσιο αντιμετώπισης αναγκών των πληγέντων από φυσικά φαινόμενα σε περιοχές που έχει ενεργοποιηθεί ο Μηχανισμός Κρατικής Αρωγής για την αποκατάσταση ζημιών από φυσικές καταστροφές.

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α) Της παρ. 2 του άρθρου 27 του Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) (ν. 2859/2000, Α'248) και

β) της περ. ιε' της παρ. 1 του άρθρου 27 του Κώδικα Φ.Π.Α.

Αποφασίζουμε

Με την παρούσα καθορίζεται η διαδικασία εφαρμογής της περ. ιε' της παρ. 1 του άρθρου 27 του Κώδικα ΦΠΑ, για την παράδοση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών χωρίς ΦΠΑ σε υποκείμενο στο φόρο, ο οποίος έχει σκοπό να τα διαθέσει περαιτέρω άνευ ανταλλάγματος στους φορείς της υποπερ. δδ' της περ. β' της παρ. 2 του άρθρου 7 του ίδιου Κώδικα, στο πλαίσιο της κάλυψης των αναγκών πληγέντων από φυσικές καταστροφές σε γεωγραφική περιοχή όπου έχει ενεργοποιηθεί

ο Μηχανισμός Κρατικής Αρωγής ως εξής:

1. Για την εφαρμογή της παρούσας:

α. Προμηθευτές αγαθών και υπηρεσιών είναι κάθε υποκείμενος στο φόρο εγκατεστημένος στην Ελλάδα.

β. Δωρητές είναι πρόσωπα υποκείμενα στο φόρο, τα οποία πρόκειται να διαθέσουν περαιτέρω άνευ ανταλλάγματος τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που αγόρασαν από τους προμηθευτές, για την αντιμετώπιση αναγκών των πληγέντων από φυσικές καταστροφές και των ζημιών που αυτές προκάλεσαν σε γεωγραφική περιοχή όπου έχει ενεργοποιηθεί ο Μηχανισμός Κρατικής Αρωγής.

γ. Αποδέκτες των αγαθών και υπηρεσιών είναι οι φορείς της υποπερ. δδ' της περ. β της παρ. 2 του άρθρου 7 του Κώδικα ΦΠΑ (Δημόσιο, ΟΤΑ, ΝΠΔΔ).

2. Μεταξύ του δωρητή και του αποδέκτη συντάσσεται πρωτόκολλο παράδοσης/παραλαβής των αγαθών ή πρωτόκολλο παροχής/λήψης των υπηρεσιών. Το πρωτόκολλο αυτό αποτελεί αποδεικτικό πραγματοποίησης της δωρεάν διάθεσης των αγαθών ή των υπηρεσιών, συντάσσεται εις διπλούν και υπογράφεται και στα δύο (2) αντίτυπα από το δωρητή και τον αποδέκτη. Το πρωτόκολλο παράδοσης/παραλαβής ή παροχής/λήψης θα πρέπει να περιέχει, τουλάχιστον, αναφορά στην απόφαση με την οποία έχει ενεργοποιηθεί ο Μηχανισμός Κρατικής Αρωγής για την συγκεκριμένη γεωγραφική περιοχή, την περιγραφή του είδους των αγαθών και των υπηρεσιών που διατέθηκαν και την γεωγραφική περιοχή που αυτά διατέθηκαν, την ποσότητα των αγαθών, την ημερομηνία που πραγματοποιήθηκε η δωρεάν διάθεσή τους, την αξία τους, τα στοιχεία του δωρητή και του αποδέκτη των αγαθών ή υπηρεσιών, όπως επωνυμία, αριθμό φορολογικού μητρώου, ταχυδρομική διεύθυνση, τηλέφωνο επικοινωνίας, καθώς και την ημερομηνία υπογραφής του ανωτέρω πρωτοκόλλου.

3. Ο δωρητής προσκομίζει σε κάθε προμηθευτή αγαθών και υπηρεσιών που σχετίζονται με τη δωρεάν διάθεση των ειδών, ακριβές αντίγραφο του ανωτέρω υπογεγραμμένου πρωτοκόλλου παράδοσης/παραλαβής ή παροχής/λήψης, προκειμένου αυτός να εκδώσει το σχετικό παραστατικό άνευ ΦΠΑ, αναγράφοντας σε αυτό την ένδειξη «Απαλλαγή βάσει απόφασης Α.1021/2022».

4. Οι δωρητές και οι προμηθευτές των αγαθών και υπηρεσιών οφείλουν να διαφυλάττουν το αντίγραφο του πρωτοκόλλου παράδοσης/παραλαβής αγαθών ή παροχής/λήψης υπηρεσιών για όσο χρόνο προβλέπεται από τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013) η διαφύλαξη λογιστικών αρχείων.

5. Στην περίπτωση που η έκδοση του σχετικού παραστατικού έχει προηγηθεί της προσκόμισης του ακριβούς αντιγράφου του πρωτοκόλλου παράδοσης/παραλαβής ή παροχής/λήψης, εκδίδεται πιστωτικό τιμολόγιο μόνο για το ποσό του ΦΠΑ που επιστρέφεται στο δωρητή. Στο πιστωτικό αυτό τιμολόγιο αναγράφεται η ένδειξη «Επιστροφή ΦΠΑ λόγω απαλλαγής βάσει της απόφασης Α.1021/2022» και γίνεται αναφορά στην απόφαση ενεργοποίησης του Μηχανισμού Κρατικής Αρωγής.

6. Η παρούσα απόφαση δημοσιεύθηκε στην Εφημερίδα της Κυβερνήσης. (ΦΕΚ 550 Β'/9.2.2022)

ΑΠΟΦ. ΥΠ. ΟΙΚ/ΚΩΝ Α. 1022/7.2.2022.- Απαλλαγή από ΦΠΑ για δωρεάν παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών από υποκείμενους στον ΦΠΑ για την κάλυψη των αναγκών των πληγέντων από φυσικά φαινόμενα σε περιοχές που έχει ενεργοποιηθεί ο Μηχανισμός Κρατικής Αρωγής για την αποκατάσταση ζημιών από φυσικές καταστροφές.

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις των παρ. 2 και 4 του άρθρου 7 και της παρ. 2 του άρθρου 9 του Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) (ν. 2859/2000, Α' 248).

.....
Αποφασίζουμε

Δε θεωρούνται ως παραδόσεις αγαθών και ως παροχές υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας και ως εκ τούτου απαλλάσσονται του ΦΠΑ της αυτοπαράδοσης αγαθών και της ιδιοχρησιμοποίησης υπηρεσιών, αντίστοιχα, οι άνευ ανταλλάγματος παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται από υποκειμένους στον ΦΠΑ, σύμφωνα με τις διατάξεις των υποπερ. αα' και δδ' της περ. β' της παρ. 2 του άρθρου 7 και της παρ. 2 του άρθρου 9 του Κώδικα ΦΠΑ, για την κάλυψη των αναγκών πληγέντων από φυσικές καταστροφές σε γεωγραφική περιοχή όπου έχει ενεργοποιηθεί ο Μηχανισμός Κρατικής Αρωγής.

Οι όροι και οι λεπτομέρειες εφαρμογής της απαλλαγής από τον ΦΠΑ καθορίζονται ως ακολούθως:

1. Για την εφαρμογή της παρούσης, νοούνται ως:

α. «Δωρητές», επιχειρήσεις υποκείμενες στον ΦΠΑ, που παραδίδουν αγαθά ή παρέχουν υπηρεσίες άνευ ανταλλάγματος για την εξυπηρέτηση των αναγκών των πληγέντων από φυσικές καταστροφές και των ζημιών που αυτές προκάλεσαν σε γεωγραφική περιοχή όπου έχει ενεργοποιηθεί ο Μηχανισμός Κρατικής Αρωγής.

β. «Αποδέκτες», Ν.Π.Δ.Δ. ή Ν.Π.Ι.Δ. μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα που έχουν συσταθεί νόμιμα στην Ελλάδα και έχουν αποδεδειγμένα φιλανθρωπικό ή κοινωνικό σκοπό, οι υπηρεσίες του Δημοσίου Τομέα, οι Ο.Τ.Α. και τα Ν.Π.Δ.Δ., όπως ορίζονται στο άρθρο 14 του ν. 4270/2014 (Α' 143), που λαμβάνουν τα αγαθά ή/και τις υπηρεσίες άνευ ανταλλάγματος για την κάλυψη αναγκών που έχουν προκύψει από φυσικές καταστροφές και των ζημιών που αυτές προκάλεσαν σε γεωγραφική περιοχή όπου έχει ενεργοποιηθεί ο Μηχανισμός Κρατικής Αρωγής.

Για την πιστοποίηση της δωρεάς μεταξύ του δωρητή και του αποδέκτη συντάσσεται, το αργότερο έως την παράδοση των αγαθών ή την ολοκλήρωση της παροχής των υπηρεσιών, πρωτόκολλο παράδοσης/παραλαβής των αγαθών ή παροχής/λήψης των υπηρεσιών, αντίστοιχα.

2. Το ανωτέρω πρωτόκολλο θα πρέπει να περιέχει τουλάχιστον αναφορά στην απόφαση με την οποία έχει ενεργοποιηθεί ο Μηχανισμός Κρατικής Αρωγής για την συγκεκριμένη γεωγραφική περιοχή, περιγραφή του είδους και της ποσότητας των αγαθών που διατίθενται και του είδους και της διάρκειας των υπηρεσιών που παρέχονται, την ημερομηνία πραγματοποίησης της δωρεάν διάθεσής τους, τα πλήρη στοιχεία του δωρητή και του αποδέκτη των αγαθών και υπηρεσιών, όπως επωνυμία, αριθμό φορολογικού Μητρώου, ταχυδρομική διεύθυνση, τηλέφωνο επικοινωνίας και την ημερομηνία υπογραφής του ανωτέρω πρωτοκόλλου.

3. Το πρωτόκολλο αυτό αποτελεί αποδεικτικό πραγματοποίησης της δωρεάν διάθεσης των αγαθών ή των υπηρεσιών, συντάσσεται εις διπλούν και υπογράφεται και στα δύο (2) αντίτυπα από τον δωρητή και τον αποδέκτη. Το ένα (1) αντίτυπο διατηρεί ο δωρητής και το άλλο παραδίδεται στον αποδέκτη.

4. Ο δωρητής υποβάλλει ψηφιακά μέσω της Εφαρμογής Ψηφιακής Υποδοχής και Διαχείρισης Αιτημάτων «Τα Αιτήματά μου», που έχει αναρτηθεί στην ψηφιακή πύλη myAADE (myaaade.gov.gr), στη Δ.Ο.Υ στην οποία υπάγεται για τον Φ.Π.Α. αντίγραφο ενυπόγραφης κατάστασης των πρωτοκόλλων παράδοσης/παραλαβής αγαθών ή παροχής/λήψης υπηρεσιών που έχει συνάψει ανά φορολογική περίοδο, στις προθεσμίες υποβολής των δηλώσεων ΦΠΑ. Σε περίπτωση αποδεδειγμένης αδυναμίας λειτουργίας της ως άνω εφαρμογής, η κατάσταση είτε αποστέλλεται ταχυδρομικά με συστημένη επιστολή ή υπηρεσία ταχυμεταφοράς ή με ψηφιακή απεικόνιση (scan) μέσω μηνύματος ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, είτε υποβάλλεται σε έντυπη μορφή στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Το αποδεικτικό του ταχυδρομείου ή της υπηρεσίας ταχυμεταφοράς ή το αυτοματοποιημένο μήνυμα που αποστέλλεται ως απάντηση στο ηλεκτρονικό μήνυμα του δωρητή, αποτελεί γι' αυτόν αποδεικτικό υποβολής της κατάστασης και επέχει θέση απόδειξης παραλαβής εκ μέρους της Δ.Ο.Υ.

5. Οι δωρητές και οι αποδέκτες των αγαθών και υπηρεσιών οφείλουν να διαφυλάττουν το αντί-

τυπο του πρωτοκόλλου παράδοσης/παραλαβής αγαθών ή παροχής/ λήψης υπηρεσιών για όσο χρόνο προβλέπεται από τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013) η διαφύλαξη λογιστικών αρχείων. Επίσης, οι αποδέκτες οφείλουν να τηρούν, για αντίστοιχο χρονικό διάστημα, κατάσταση, στην οποία θα καταχωρούν τον τρόπο, τον τόπο και το χρόνο (ημερομηνία) που έλαβε χώρα η περαιτέρω διάθεση των αγαθών και υπηρεσιών στους πληγέντες από τον σεισμό, καθώς και την ποσότητα και το είδος των αγαθών και το είδος και την ενδεχόμενη διάρκεια των υπηρεσιών που διατέθηκαν σε αυτούς.

6. Ειδικά για τις δωρεάν παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιήθηκαν από τον χρόνο δημοσίευσης της απόφασης ενεργοποίησης του Μηχανισμού Κρατικής Αρωγής για κάθε γεωγραφική περιοχή έως την ημερομηνία δημοσίευσης της παρούσης στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ελλείπει της σύνταξης του πρωτοκόλλου, αποδεικτικό των πράξεων αυτών αποτελεί το στοιχείο αυτοπαράδοσης ή ιδιοχρησιμοποίησης που εκδίδεται για τον αναλογούντα ΦΠΑ εκρών. Οι υποκείμενοι στον φόρο, για να αποδείξουν ότι ενήργησαν ως «δωρητές» κατά την έννοια της παρούσης, υποχρεούνται να συντάξουν έως 31/3/2022 πρωτόκολλο παράδοσης/παραλαβής των αγαθών ή παροχής/λήψης των υπηρεσιών και να διαθέτουν στοιχεία από τα οποία προκύπτει ότι ενέργησαν ως δωρητές (ενδεικτικά να διαθέτουν στοιχείο μη τιμολογηθέντων αγαθών με τα στοιχεία του παραλήπτη). Τα ποσά του ΦΠΑ με τα οποία έχουν επιβαρυνθεί τα στοιχεία αυτοπαράδοσης ή ιδιοχρησιμοποίησης που έχουν εκδοθεί από τους δωρητές καταχωρούνται στον κωδικό των προστιθεμένων ποσών του φόρου εισροών της οικείας δήλωσης ΦΠΑ.

7. Η απόφαση αυτή δημοσιεύθηκε στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. (ΦΕΚ 550 Β' /9.2.2022)

ΑΡΘΡΟ 7Α⁽¹⁾

ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΣΤΗ ΔΙΑΘΕΣΗ ΣΥΓΚΕΚΡΙΜΕΝΟΥ ΑΠΟΚΤΩΝΤΑ ΣΕ ΑΛΛΟ ΚΡΑΤΟΣ-ΜΕΛΟΣ

1. Η μεταφορά από υποκείμενο στον φόρο αγαθών της επιχείρησής του σε άλλο κράτος-μέλος, δεν θεωρείται παράδοση αγαθών από επαχθή αιτία στο πλαίσιο των ρυθμίσεων για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος.

2. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου, οι ρυθμίσεις για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος υφίστανται, όταν πληρούνται οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

α) τα αγαθά αποστέλλονται ή μεταφέρονται σε άλλο κράτος μέλος από υποκείμενο στον φόρο ή από τρίτο που ενεργεί για λογαριασμό του, ώστε τα εν λόγω αγαθά να παραδοθούν στο κράτος αυτό σε μεταγενέστερο στάδιο και μετά την άφιξή τους σε άλλον υποκείμενο στον φόρο, ο οποίος δικαιούται να αποκτήσει την κυριότητα των εν λόγω αγαθών βάσει ισχύουσας συμφωνίας μεταξύ των δύο υποκειμένων στον φόρο,

β) ο υποκείμενος στον φόρο που αποστέλλει ή μεταφέρει τα αγαθά δεν έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας ούτε μόνιμη εγκατάσταση στο κράτος-μέλος στο οποίο αποστέλλονται ή μεταφέρονται τα αγαθά,

γ) ο υποκείμενος στον φόρο στον οποίο πρόκειται να παραδοθούν τα αγαθά διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου Φ.Π.Α. στο κράτος-μέλος στο οποίο αποστέλλονται ή μεταφέρονται τα αγαθά και τα στοιχεία του, συμπεριλαμβανομένου του αριθμού φορολογικού μητρώου ΦΠΑ που του έχει αποδοθεί στο εν λόγω κράτος-μέλος, είναι γνωστά στον υποκείμενο στον φόρο που αποστέλλει ή μεταφέρει τα αγαθά, κατά τον χρόνο της αναχώρησης της αποστολής ή της μεταφοράς,

δ) ο υποκείμενος στον φόρο που αποστέλλει ή μεταφέρει τα αγαθά καταγράφει τη μεταφορά τους, σε ειδικό βιβλίο καταχώρισης που προβλέπεται στην περ. ζ) της παρ. 4 του άρθρου 36 και περιλαμβάνει στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα που προβλέπεται στην περ. α) της παρ. 5 του ίδιου άρθρου, τον αριθμό φορολογικού μητρώου Φ.Π.Α. του υποκειμένου στον φόρο που αποκτά τα αγαθά και ο οποίος του έχει αποδοθεί από το κράτος-μέλος στο οποίο αυτά αποστέλλονται ή μεταφέρονται.

3. Όταν πληρούνται οι προϋποθέσεις της παρ. 2, εφαρμόζονται οι ακόλουθοι κανόνες, κατά τον χρόνο της μεταβίβασης του δικαιώματος διάθεσης των αγαθών με την ιδιότητα του κυρίου στον υποκείμενο στον φόρο της περ. γ' της παρ. 2, υπό την προϋπόθεση ότι η μεταβίβαση εκτελείται εντός της προθεσμίας δώδεκα (12) μηνών από την άφιξη των αγαθών στο κράτος-μέλος στο οποίο έχουν αποσταλεί ή μεταφερθεί:

α) θεωρείται ότι πραγματοποιείται παράδοση αγαθών, σύμφωνα με την περ. α) της παρ. 1 του άρθρου 28, από τον υποκείμενο στον φόρο, ο οποίος απέστειλε ή μετέφερε τα αγαθά είτε ο ίδιος είτε μέσω τρίτου, ο οποίος ενήργησε για λογαριασμό του στο κράτος μέλος από το οποίο αυτά απεστάλησαν ή μεταφέρθηκαν,

β) θεωρείται ότι πραγματοποιείται ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών από τον υποκείμενο στον φόρο, στον οποίο παραδίδονται τα εν λόγω αγαθά στο κράτος μέλος, στο οποίο αποστέλλονται ή μεταφέρονται.»

(1) Το άρθρο 7α προστέθηκε με την παράγραφο 2α του άρθρου 61 του ν. 4714/2020 και ισχύει από 1.1.2020, σύμφωνα με το άρθρο 63 του ίδιου νόμου.

4. Η μεταφορά από τον υποκείμενο στον φόρο της περ. β) της παρ. 2 αγαθών της επιχειρησής του προς το άλλο κράτος-μέλος, δεν θεωρείται ως παράδοση αγαθών κατά την έννοια της παρ. 3 του άρθρου 7, αν μέσα στο διάστημα των δώδεκα (12) μηνών από την άφιξη των αγαθών στο κράτος-μέλος στο οποίο έχουν αποσταλεί ή μεταφερθεί, ο υποκείμενος στον φόρο της περ. γ) της παρ. 2 αντικατασταθεί από άλλον υποκείμενο στον φόρο, εφόσον:

α) πληρούνται και οι άλλες προϋποθέσεις της παρ. 2, και

β) ο υποκείμενος στον φόρο της περ. β) της παρ. 2, καταγράφει την αντικατάσταση στο ειδικό βιβλίο καταχώρισης που προβλέπεται στην περ. ζ) της παρ. 4 του άρθρου 36.

Κατ' αναλογία δεν θεωρείται ότι πραγματοποιείται ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, σύμφωνα με την περ. γ' του άρθρου 12.

5. Η μεταφορά από τον υποκείμενο στον φόρο της περ. β' της παρ. 2 αγαθών της επιχειρησής του προς το άλλο κράτος-μέλος, θεωρείται ως παράδοση αγαθών κατά την έννοια της παρ. 3 του άρθρου 7, από την επομένη ημέρα της λήξεως της περιόδου των δώδεκα (12) μηνών, εάν:

α) τα αγαθά δεν έχουν παραδοθεί ούτε στον υποκείμενο στον φόρο της περ. γ) της παρ. 2, για τον οποίο προορίζονται, ούτε σε άλλον υποκείμενο στον φόρο, από τον οποίο αυτός έχει αντικατασταθεί σύμφωνα με την παρ. 4, μέσα στο διάστημα των δώδεκα (12) μηνών από την άφιξή τους στο κράτος μέλος, στο οποίο έχουν αποσταλεί ή μεταφερθεί, και

β) δεν συντρέχει καμία από τις περ. α) έως και γ) της παρ. 7 του παρόντος.

Εάν εντός του χρονικού διαστήματος των δώδεκα (12) μηνών παύσει να πληρούται οποιαδήποτε από τις προϋποθέσεις που ορίζονται στις παρ. 2 και 4, η μεταφορά από τον υποκείμενο στον φόρο της περ. β) της παρ. 2 αγαθών της επιχειρησής του προς το άλλο κράτος-μέλος, θεωρείται ως παράδοση αγαθών, κατά την έννοια της παρ. 3 του άρθρου 7, κατά τον χρόνο παύσης της σχετικής προϋπόθεσης.

6. Η μεταφορά από τον υποκείμενο στον φόρο της περ. β) της παρ. 2 αγαθών της επιχειρησής του προς το άλλο κράτος-μέλος, δεν θεωρείται ως παράδοση αγαθών κατά την έννοια της παρ. 3 του άρθρου 7, εάν:

α) το δικαίωμα διάθεσης των αγαθών δεν έχει μεταβιβασθεί και τα εν λόγω αγαθά επιστρέφονται στο κράτος μέλος από το οποίο έχουν αποσταλεί ή μεταφερθεί εντός του διαστήματος των δώδεκα (12) μηνών, και

β) ο υποκείμενος στον φόρο, ο οποίος απέστειλε ή μετέφερε τα αγαθά, καταγράφει την επιστροφή τους στο ειδικό βιβλίο καταχώρισης που αναφέρεται στην περ. ζ) της παρ. 4 του άρθρου 36.

7. Οι προϋποθέσεις που ορίζονται στις παρ. 2 και 4 παύουν να πληρούνται όταν:

α) τα αγαθά παραδοθούν σε άλλο πρόσωπο, εκτός από τον υποκείμενο στον φόρο της περ. γ) της παρ. 2 ή τον υποκείμενο στον φόρο της παρ. 4, αμέσως πριν από την εν λόγω παράδοση,

β) τα αγαθά αποστέλλονται ή μεταφέρονται σε χώρα διαφορετική από το κράτος-μέλος από το οποίο μετακινήθηκαν αρχικά, αμέσως πριν από την έναρξη της εν λόγω αποστολής ή μεταφοράς,

γ) υφίσταται καταστροφή, απώλεια ή κλοπή των αγαθών.

Ειδικά για την περ. γ), θεωρείται ότι οι εν λόγω προϋποθέσεις παύουν να πληρούνται κατά την ημερομηνία στην οποία τα αγαθά πράγματι αφαιρέθηκαν ή καταστράφηκαν ή, εάν είναι αδύνατο να καθοριστεί η ημερομηνία αυτή, την ημερομηνία στην οποία διαπιστώθηκε η καταστροφή ή η απώλειά τους.

8. Οι διατάξεις των παρ. 1 έως 7 έχουν ανάλογη εφαρμογή στη μεταφορά αγαθών στο εσωτερικό της χώρας από άλλο κράτος-μέλος, στο πλαίσιο ρύθμισης αποθεμάτων στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος.

9. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, κατόπιν εισήγησης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), ρυθμίζεται κάθε ειδικότερο θέμα για την εφαρμογή του παρόντος.

ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ:

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2019/22.2.2022.- Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4714/2020 (Α' 148) που αφορούν τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος, τις αλυσιδωτές συναλλαγές, τις προϋποθέσεις απαλλαγής των ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών, καθώς και την κοινοποίηση του Εκτ. Κανονισμού 2018/1912.

Για λόγους ορθής και ομοιόμορφης εφαρμογής των διατάξεων του θέματος παρέχονται οι ακόλουθες διευκρινίσεις και οδηγίες:

Α. Ρυθμίσεις για αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος (call-off stock)

Με την περ. α της παρ. 2 του άρθρου 61 του ν.4714/2020 προστίθεται νέο άρθρο 7α «Παράδοση αποθεμάτων στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντα σε άλλο κράτος-μέλος» στον Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000), οι διατάξεις του οποίου ισχύουν από 1.1.2020.

1. Με την παρ. 1 του άρθρου 7α του Κώδικα ΦΠΑ ορίζεται ότι η μεταφορά από υποκείμενο στον φόρο αγαθών της επιχείρησής του, σε άλλο κράτος-μέλος (εφεξής «κ-μ») στο πλαίσιο των ρυθμίσεων για αποθέματα δεν θεωρείται ως παράδοση αγαθών από επαχθή αιτία. Κατά συνέπεια δεν θεωρείται ότι πραγματοποιείται περαιτέρω ενδοκοινοτική παράδοση ούτε ενδοκοινοτική απόκτηση κατά το χρόνο της αποστολής ή της μεταφοράς των αγαθών στο απόθεμα που βρίσκεται σε άλλο κ-μ, εφόσον τα αγαθά αποστέλλονται ή μεταφέρονται στο πλαίσιο των εν λόγω ρυθμίσεων.

Παρατίθεται κατωτέρω σχετικό Παράδειγμα 1 - Μεταφορά αγαθών στα πλαίσια των ρυθμίσεων για αποθέματα στη διάθεση του συγκεκριμένου πελάτη.

2. Με την παρ. 2 του άρθρου 7α καθορίζονται οι προϋποθέσεις που πρέπει να πληρούνται προκειμένου να ισχύουν οι ρυθμίσεις για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου πελάτη. Ειδικότερα πρέπει να συντρέχουν οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

α) τόσο ο προμηθευτής όσο και ο συγκεκριμένος πελάτης, να είναι υποκείμενοι στον φόρο,

β) ο προμηθευτής να μην έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας ούτε μόνιμη εγκατάσταση στο κ-μ στο οποίο αποστέλλονται ή μεταφέρονται τα εμπορεύματα,

γ) τα αγαθά να μεταφέρονται από το ένα κ-μ στο άλλο κ-μ, προκειμένου να παραδοθούν σε χρόνο μεταγενέστερο της άφιξής τους στον συγκεκριμένο πελάτη,

δ) ο συγκεκριμένος πελάτης να δικαιούται βάσει ισχύουσας συμφωνίας με τον προμηθευτή να αποκτήσει την κυριότητα των εν λόγω αγαθών σε χρόνο μεταγενέστερο της άφιξής τους στο άλλο κ-μ,

ε) ο συγκεκριμένος πελάτης στον οποίο πρόκειται να παραδοθούν τα αγαθά να διαθέτει ΑΦΜ/ΦΠΑ στο κ-μ στο οποίο αποστέλλονται ή μεταφέρονται τα αγαθά και ο ΑΦΜ/ΦΠΑ αυτός, καθώς και τα απαραίτητα στοιχεία για τον προσδιορισμό αυτού και την επικοινωνία μαζί του (όπως λ.χ. όνομα/επωνυμία, ταχυδρομική διεύθυνση, e-mail, τηλέφωνα κ.λπ.), να είναι γνωστά

στον προμηθευτή των αγαθών κατά τον χρόνο αναχώρησης της αποστολής ή της μεταφοράς, στ) ο προμηθευτής που αποστέλλει ή μεταφέρει τα αγαθά:

i. να καταγράφει τη μεταφορά τους σε ειδικό βιβλίο καταχώρισης που προβλέπεται στην περ. ζ) της παρ. 4 του άρθρου 36 του Κώδικα ΦΠΑ και επίσης,

ii. να περιλαμβάνει σε ανακεφαλαιωτικό πίνακα που προβλέπεται στην περ. α) της παρ. 5 του άρθρου 36 του Κώδικα ΦΠΑ, τον ΑΦΜ/ΦΠΑ που έχει αποκτήσει ο συγκεκριμένος πελάτης στο κ-μ στο οποίο αυτά αποστέλλονται ή μεταφέρονται, χωρίς να αναγράφει την αξία των αγαθών που μεταφέρονται.

Οι προαναφερόμενες διατάξεις, εφεξής «ρυθμίσεις για αποθέματα», αναφέρονται στην περίπτωση κατά την οποία ένας υποκείμενος στον φόρο, εφεξής «προμηθευτής», βάσει σχετικής συμφωνίας, αποστέλλει ή μεταφέρει εμπορεύματα της επιχειρήσεώς του σε απόθεμα σε άλλο κ-μ, προκειμένου τα εν λόγω αγαθά να παραδοθούν στο κράτος αυτό σε μεταγενέστερο στάδιο. Μετά την άφιξή τους τα αγαθά αυτά παραδίδονται σε άλλον υποκείμενο στον φόρο, εφεξής «συγκεκριμένος πελάτης», του οποίου τα στοιχεία (όπως λ.χ. όνομα/επωνυμία, ταχυδρομική διεύθυνση, e-mail, τηλέφωνα, κ.λπ.) και ο αριθμός φορολογικού μητρώου για σκοπούς ΦΠΑ, εφεξής «ΑΦΜ/ΦΠΑ», είναι γνωστά κατά τη στιγμή της μεταφοράς ή της αποστολής τους και ο οποίος (συγκεκριμένος πελάτης) έχει το δικαίωμα να παραλάβει αγαθά από το απόθεμα αυτό κατά τη βούλησή του, τμηματικά ή όλα μαζί, οπότε κατά τον χρόνο αυτό μεταβιβάζεται η κυριότητα των εν λόγω αγαθών.

- Πώς ρυθμιζόνταν μέχρι 31/12/2019 οι περιπτώσεις αυτές.

Σύμφωνα με τους ισχύοντες έως 31-12-2019 κανόνες ΦΠΑ, μία επιχείρηση υποκείμενη στον φόρο που μετέφερε τα αγαθά της σε άλλο κ-μ προκειμένου να αποτελέσουν απόθεμα στη διάθεση συγκεκριμένου πελάτη, θεωρούνταν ότι είχε πραγματοποιήσει απαλλασσόμενη ενδοκοινοτική παράδοση στο κ-μ αναχώρησης. Η άφιξη των αγαθών συνιστούσε ενδοκοινοτική απόκτηση και η επιχείρηση που μετέφερε τα αγαθά της στο άλλο κ-μ υποχρεούταν να εγγραφεί για σκοπούς ΦΠΑ στο κ-μ άφιξης και να δηλώσει την ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών στην οικεία δήλωση ΦΠΑ. Αυτό σήμαινε ότι, η επιχείρηση που μετέφερε τα εμπορεύματά της στο άλλο κ-μ έπρεπε να συμμορφωθεί με τις υποχρεώσεις ΦΠΑ στο κ-μ άφιξης (εγγραφή για σκοπούς ΦΠΑ, υποβολή δήλωσης ΦΠΑ και υπολογισμός στη δήλωση αυτή του οφειλόμενου ΦΠΑ για την ενδοκοινοτική απόκτηση). Όταν η επιχείρηση μετέφερε τα αγαθά της για απόθεμα σε άλλο κ-μ με σκοπό να παραδοθούν αργότερα σε έναν πελάτη, η επιχείρηση εκτός από τη δήλωση ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, όφειλε επίσης, να επιρρίπτει και τον ΦΠΑ επί της (εγχώριας) παράδοσης στο κ-μ όπου βρισκόταν το απόθεμα.

- Πώς ρυθμίζονται οι περιπτώσεις αυτές από 1/1/2020 με τις νέες διατάξεις.

Με τις νέες «ρυθμίσεις για αποθέματα» επέρχεται απλούστευση στο υφιστάμενο καθεστώς η οποία ωστόσο δεν είναι υποχρεωτική για τις επιχειρήσεις δεδομένου ότι, μια επιχείρηση μπορεί να μην εφαρμόσει την απλούστευση αυτή αλλά ότι ίσχυε μέχρι την 31/12/2019. Η απλούστευση αυτή συνίσταται στην κατάργηση για τις επιχειρήσεις, οι οποίες μεταφέρουν αγαθά μεταξύ δύο κ-μ με σκοπό να τα παραδώσουν αργότερα σε έναν συγκεκριμένο, ήδη γνωστό πελάτη, του διοικητικού φορτίου που συνδέεται με την υποχρέωση να εκπληρώνουν τις υποχρεώσεις ως προς τον ΦΠΑ στο κ-μ όπου βρίσκεται το απόθεμα (εγγραφή για σκοπούς ΦΠΑ, υποβολή δήλωσης ΦΠΑ και υπολογισμός στη δήλωση αυτή του οφειλόμενου ΦΠΑ για την ενδοκοινοτική απόκτηση).

Η απλούστευση δεν καλύπτει την περίπτωση κατά την οποία μια επιχείρηση μεταφέρει εμπορεύματα από ένα κ-μ σε άλλο, χωρίς να γνωρίζει ακόμη τον συγκεκριμένο πελάτη στο εν λόγω άλλο κ-μ.

Σημειώνεται ότι, σύμφωνα με τις νέες διατάξεις για «ρυθμίσεις για αποθέματα» δεν πραγματοποιείται ενδοκοινοτική παράδοση ούτε ενδοκοινοτική απόκτηση κατά τον χρόνο

της αποστολής ή της μεταφοράς των εμπορευμάτων σε απόθεμα σε άλλο κ-μ, αλλά όταν, σε μεταγενέστερο χρόνο, ο πελάτης αποκτήσει την κυριότητα των αγαθών.

Προκειμένου να διασφαλιστεί επαρκής παρακολούθηση από τις φορολογικές αρχές, απαιτείται από τον προμηθευτή και τον συγκεκριμένο πελάτη, καθώς επίσης και από τον αποθηκευτή των εν λόγω αγαθών στις περιπτώσεις που ο αποθηκευτής είναι πρόσωπο διαφορετικό από τον συγκεκριμένο πελάτη, να τηρούν ειδικό βιβλίο καταχώρισης των αγαθών σε απόθεμα.

Επιπλέον, για τη μεταφορά των αγαθών απαιτείται ο προμηθευτής να υποβάλει ανακεφαλαιωτικό πίνακα, στον οποίο θα αναφέρει τον ΑΦΜ/ΦΠΑ του συγκεκριμένου πελάτη (και όχι την ποσότητα ή την αξία). Όταν σε χρόνο μεταγενέστερο της άφιξης των αγαθών, ο συγκεκριμένος πελάτης λάβει αγαθά από το απόθεμα, θεωρείται ότι κατά τον χρόνο αυτό διενεργείται η ενδοκοινοτική παράδοση από τον προμηθευτή και η ενδοκοινοτική απόκτηση από τον συγκεκριμένο πελάτη, οι οποίοι υποχρεούνται να εκπληρώσουν τις δηλωτικές υποχρεώσεις τους (δήλωση ΦΠΑ, ανακεφαλαιωτικό πίνακα) σύμφωνα με τις ισχύουσες στο εσωτερικό του (κάθε) κ-μ διατάξεις. Υπενθυμίζεται ότι δεν είναι υποχρεωτική σε όλα τα κ-μ η υποβολή ανακεφαλαιωτικών πινάκων για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιούνται στο έδαφός τους.

Επισημάνσεις επί των «ρυθμίσεων για αποθέματα»

- Εξαιρούνται από την απλούστευση αυτή οι περιπτώσεις των εισαγωγών, των εξαγωγών και των παραδόσεων εντός του ίδιου κ-μ, καθότι δεν πληρούται η ανωτέρω προϋπόθεση γ), δηλαδή τα αγαθά να μεταφέρονται από το ένα κ-μ σε άλλο

- Δεν μπορεί να εφαρμοστεί στην περ. δ' της παρ. 1, του άρθρου 23 του Κώδικα ΦΠΑ σύμφωνα με την οποία απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ η εισαγωγή αγαθών, τα οποία στη συνέχεια αποστέλλονται ή μεταφέρονται, από τον εισαγωγέα ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί στο όνομά του και για λογαριασμό του εισαγωγέα, σε άλλο κ-μ και η παράδοσή τους απαλλάσσεται κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 28 (τελωνειακό καθεστώς 4200).

- Σχετικά με την προϋπόθεση που τίθεται στην περ. β) της παρ. 2 του ίδιου άρθρου, σύμφωνα με την οποία ο προμηθευτής δεν πρέπει να έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας ούτε μόνιμη εγκατάσταση στο κ-μ στο οποίο αποστέλλονται ή μεταφέρονται τα εμπορεύματα, διευκρινίζεται ότι:

- η τυχόν ύπαρξη ΑΦΜ/ΦΠΑ του προμηθευτή στο κ-μ του αποθέματος δεν επαρκεί από μόνη της για να αποκλείσει την εφαρμογή της απλούστευσης,

- στην περίπτωση που ο προμηθευτής έχει εγκαταστήσει την έδρα της επιχείρησής του ή έχει μόνιμη εγκατάσταση στο κ-μ άφιξης των εμπορευμάτων, δεν εφαρμόζεται η εν λόγω απλούστευση, ανεξάρτητα από το εάν η μόνιμη εγκατάσταση του προμηθευτή παρεμβαίνει πράγματι ή όχι στις παραδόσεις αγαθών που αυτός πραγματοποιεί.

Παρατίθεται κατωτέρω σχετικό Παράδειγμα 1 - Μεταφορά αγαθών στο πλαίσιο των ρυθμίσεων για αποθέματα στη διάθεση του συγκεκριμένου πελάτη.

3. Με την παρ. 3 του άρθρου 7α καθορίζεται ο χρόνος πραγματοποίησης της ενδοκοινοτικής παράδοσης, καθώς και της ενδοκοινοτικής απόκτησης των αγαθών, τα οποία έχουν μεταφερθεί σε άλλο κ-μ στα πλαίσια των ρυθμίσεων για τα αποθέματα.

Συγκεκριμένα, υπό την προϋπόθεση ότι η μεταβίβαση του δικαιώματος διάθεσης των αγαθών στον συγκεκριμένο πελάτη εκτελείται μέσα σε χρονικό διάστημα 12 μηνών από την άφιξη των αγαθών στο κ-μ στο οποίο έχουν αποσταλεί ή μεταφερθεί, θεωρείται ότι πραγματοποιείται, κατά τον χρόνο της μεταβίβασης αυτής:

- ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών, από τον προμηθευτή ο οποίος απέστειλε ή μετέφερε τα αγαθά είτε ο ίδιος είτε μέσω τρίτου ο οποίος ενήργησε για λογαριασμό του στο εσωτερικό της χώρας, στον συγκεκριμένο πελάτη,

- ενδοκοινοτική απόκτηση των αγαθών από τον συγκεκριμένο πελάτη, στον οποίο παραδί-

δονται τα εν λόγω αγαθά στο κ-μ στο οποίο απεστάλησαν ή μεταφέρθηκαν στο πλαίσιο των ρυθμίσεων για τα αποθέματα.

Παρατίθεται κατωτέρω σχετικό Παράδειγμα 2 - Παραλαβή αγαθών εκ του αποθέματος από τον συγκεκριμένο πελάτη.

4. Με την παρ. 4 του άρθρου 7α προβλέπεται ότι σε περίπτωση αντικατάστασης του συγκεκριμένου πελάτη μέσα στο χρονικό διάστημα των 12 μηνών, η μεταφορά των αγαθών της επιχείρησης στο άλλο κ-μ δεν θα θεωρηθεί ως παράδοση των αγαθών από τον προμηθευτή, υπό την προϋπόθεση ότι πληρούνται τα ακόλουθα:

i) Συντρέχουν οι προαναφερόμενες προϋποθέσεις της παρ. 2 του άρθρου 7α για τις ρυθμίσεις αποθεμάτων σε σχέση με τον νέο συγκεκριμένο πελάτη. Αυτό συνεπάγεται, μεταξύ άλλων, ότι:

- ο νέος (συγκεκριμένος) πελάτης στον οποίο πρόκειται να παραδοθούν τα αγαθά διαθέτει ΑΦΜ/ΦΠΑ στο κ-μ στο οποίο έχουν μεταφερθεί τα αγαθά,

- τη στιγμή που παύει να υφίσταται η συμφωνία για τα αποθέματα με τον προηγούμενο (συγκεκριμένο) πελάτη, ο προμηθευτής έχει ήδη προσδιορίσει τον νέο πελάτη και έχει συνάψει με αυτόν συμφωνία βάσει της οποίας δικαιούται αυτός (ο νέος πλέον πελάτης), να αναλάβει την κυριότητα των αγαθών.

ii) Ο προμηθευτής καταγράφει την «αντικατάσταση» στο ειδικό βιβλίο καταχώρισης που τηρεί.

Επισημαίνεται ότι ο προμηθευτής υποχρεούται, να υποβάλλει ανακεφαλαιωτικό πίνακα στον οποίο θα συμπεριλάβει την πληροφορία της αντικατάστασης αυτής στον πίνακα Γ.

Παρατηρήσεις για την παράγραφο 4 του άρθρου 7α

- προκειμένου να μην θεωρηθεί ως παράδοση αγαθών κατά την έννοια της παρ. 3 του άρθρου 7 του κώδικα ΦΠΑ, η αντικατάσταση του συγκεκριμένου πελάτη με νέο θα πρέπει να πραγματοποιηθεί προτού τα αγαθά αφαιρεθούν από το απόθεμα από τον νέο πελάτη και όχι πέραν της περιόδου των 12 μηνών που άρχεται κατά την αρχική άφιξη των εμπορευμάτων στο κ-μ στο οποίο απεστάλησαν ή μεταφέρθηκαν.

- εφόσον δεν πληρούνται αθροιστικά οι προαναφερόμενες προϋποθέσεις της παρ. 4 και ο προμηθευτής παραδίδει ούτως ή άλλως τα εμπορεύματα από το απόθεμα σε άλλο πρόσωπο που αντικαθιστά τον συγκεκριμένο πελάτη θεωρείται ότι διενεργείται παράδοση αγαθών σε άλλο πρόσωπο.

- Δεν τίθεται περιορισμός ως προς τον αριθμό των διαδοχικών αντικαταστάσεων του συγκεκριμένου πελάτη από άλλον νεότερο, εφόσον όλες αυτές πραγματοποιούνται εντός της περιόδου 12 μηνών που άρχεται κατά την αρχική άφιξη των εμπορευμάτων στο κ-μ στο οποίο απεστάλησαν ή μεταφέρθηκαν.

Παρατίθεται κατωτέρω σχετικό Παράδειγμα 3 - Αντικατάσταση του συγκεκριμένου πελάτη.

5. Με την παρ. 5 του άρθρου 7α προβλέπεται ότι σε περίπτωση που τα αγαθά, μέσα σε χρονικό διάστημα των 12 μηνών από την άφιξή τους, δεν έχουν παραδοθεί στον συγκεκριμένο πελάτη για τον οποίο αυτά προορίζονται, ούτε σε άλλον υποκείμενο στον φόρο από τον οποίο αυτός έχει αντικατασταθεί, θεωρείται ότι διενεργείται παράδοση αγαθών κατά την έννοια της παρ. 3 του άρθρου 7, από την επομένη ημέρα της λήξεως της χρονικής περιόδου των 12 μηνών.

Παρατίθεται κατωτέρω σχετικό Παράδειγμα 4 - Υπέρβαση της περιόδου των 12 μηνών.

6. Με την παρ. 6 του άρθρου 7α προβλέπεται ότι σε περίπτωση επιστροφής αγαθών, τα οποία είχαν μεταφερθεί στο πλαίσιο των ρυθμίσεων για αποθέματα, στον προμηθευτή, δεν θεωρείται ότι διενεργείται παράδοση αγαθών κατά την έννοια της παρ. 3 του άρθρου 7 εφόσον:

i. το δικαίωμα διάθεσης των αγαθών δεν έχει μεταβιβασθεί,

ii. τα εν λόγω αγαθά επιστρέφονται στο κ-μ από το οποίο έχουν αποσταλεί ή μεταφερθεί εντός του χρονικού διαστήματος των 12 μηνών,

iii. ο προμηθευτής καταγράφει την επιστροφή των αγαθών στο ειδικό βιβλίο καταχώρισης που

τηρεί.

Επισημαίνεται ότι ο προμηθευτής υποχρεούται, να υποβάλλει ανακεφαλαιωτικό πίνακα στον οποίο θα συμπεριλάβει την πληροφορία για την επιστροφή αυτή στον πίνακα Γ. Παρατίθεται κατωτέρω σχετικό Παράδειγμα 5 - Επιστροφή αγαθών στον προμηθευτή.

7. Με την παρ. 7 του άρθρου 7α προβλέπεται ότι η μεταφορά από τον προμηθευτή αγαθών της επιχείρησής του προς το άλλο κ-μ, θεωρείται ως παράδοση αγαθών κατά την έννοια της παρ. 3 του άρθρου 7, εάν εντός του διαστήματος των 12 μηνών από την άφιξή τους στο κ-μ στο οποίο έχουν αποσταλεί ή μεταφερθεί στο πλαίσιο των ρυθμίσεων για αποθέματα, παύσει να πληρούται οποιαδήποτε από τις προϋποθέσεις που ορίζονται στις παρ. 2 και 4, κατά τον χρόνο παύσης της σχετικής προϋπόθεσης.

Συγκεκριμένα, παύουν να πληρούνται οι προϋποθέσεις σχετικά με την εφαρμογή των ρυθμίσεων για αποθέματα όταν:

α) τα αγαθά παραδοθούν σε πρόσωπο διαφορετικό από τον συγκεκριμένο πελάτη της περ.γ) της παρ. 2 ή αντικαταστάτη του σύμφωνα με την παρ. 4, αμέσως πριν την εν λόγω παράδοση. Η έννοια του «αμέσως πριν», θεωρείται, στο πλαίσιο της συνολικής λειτουργίας του συστήματος ΦΠΑ, ως η ίδια ημέρα με την ημέρα της παράδοσης των αγαθών στο διαφορετικό πρόσωπο από τον συγκεκριμένο πελάτη. Σημειώνεται ότι η παράδοση των αγαθών εκ του αποθέματος σε πρόσωπο διαφορετικό από τον συγκεκριμένο πελάτη, ακολουθεί τους δικούς της κανόνες («εγχώρια» παράδοση, ενδοκοινοτική παράδοση, εξαγωγή) και δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής των ρυθμίσεων για αποθέματα.

β) τα αγαθά αποστέλλονται ή μεταφέρονται σε χώρα διαφορετική από το κ-μ από το οποίο μετακινήθηκαν αρχικά, αμέσως πριν από την έναρξη της εν λόγω αποστολής ή μεταφοράς. Η έννοια του «αμέσως πριν», θεωρείται, στο πλαίσιο της συνολικής λειτουργίας του συστήματος ΦΠΑ, ως η ίδια ημέρα με την έναρξη της αποστολής ή της μεταφοράς προς την άλλη χώρα.

γ) υφίσταται καταστροφή, απώλεια ή κλοπή των αγαθών και στην περίπτωση αυτή θεωρείται ότι οι προϋποθέσεις παύουν να πληρούνται, είτε την ημερομηνία κατά την οποία τα αγαθά πράγματι αφαιρέθηκαν ή καταστράφηκαν, είτε την ημερομηνία κατά την οποία διαπιστώθηκε η καταστροφή ή η απώλειά τους.

Ωστόσο, ειδικά για την περίπτωση γ) διευκρινίζεται ότι δεν θεωρείται ότι διενεργείται παράδοση αγαθών κατά την έννοια της παρ. 3 του άρθρου 7, εφόσον πρόκειται για μικρές απώλειες αγαθών που προκύπτουν από την πραγματική φύση των αγαθών ή από απρόβλεπτες περιστάσεις. Ως «μικρές» απώλειες θεωρούνται οι κάτω του 5% σε σχέση με την αξία ή την ποσότητα του συνολικού αποθέματος αγαθών που υπάρχει, κατά την ημερομηνία, μετά την άφιξή τους στον τόπο αποθήκευσης, κατά την οποία τα αγαθά πράγματι αφαιρούνται ή καταστρέφονται. Στην περίπτωση που δεν είναι δυνατόν να καθοριστεί η ημερομηνία αυτή, τότε λαμβάνεται υπόψη η ημερομηνία κατά την οποία διαπιστώθηκε ότι τα εμπορεύματα καταστράφηκαν ή λείπουν.

Παρατίθεται κατωτέρω σχετικό Παράδειγμα 6 - Καταστροφή ή απώλεια των αγαθών

8. Με την παρ. 8 του άρθρου 7α ρυθμίζεται η αντίστροφη περίπτωση των προηγούμενων παραγράφων του ίδιου άρθρου, όταν δηλαδή μια επιχείρηση μετακινεί τα αγαθά της από άλλο κ-μ προς την Ελλάδα στο πλαίσιο της απλούστευσης που προβλέπουν οι εν λόγω ρυθμίσεις για αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου πελάτη στην Ελλάδα. Συνεπώς, ο συγκεκριμένος πελάτης προς τον οποίο αποστέλλονται τα αγαθά στην Ελλάδα θεωρείται ότι διενεργεί ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, κατά τον χρόνο που διενεργείται η μεταβίβαση του δικαιώματος διάθεσης των αγαθών σε αυτόν.

Σημειώνεται ότι ο συγκεκριμένος πελάτης στην Ελλάδα υποχρεούται να υποβάλλει ανακεφαλαιωτικό πίνακα για αυτές τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιεί στην Ελλάδα και επίσης να καταχωρεί τη συναλλαγή στο ειδικό βιβλίο που τηρεί.

ΑΡΘΡΟ 8

ΠΑΡΟΧΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ

1. Παροχή υπηρεσιών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, θεωρείται κάθε πράξη που δε συνιστά παράδοση αγαθών, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 έως 7. Η πράξη αυτή μπορεί να συνίσταται ιδίως σε:

- α) μεταβίβαση ή παραχώρηση της χρήσης ενός άυλου αγαθού,
- β) υποχρέωση για παράλειψη ή ανοχή μιας πράξης ή κατάστασης.

2.⁽¹⁾ Ως παροχή υπηρεσιών λογίζονται επίσης:

α) η εκμετάλλευση ξενοδοχείων, επιπλωμένων δωματίων και οικιών, κατασκηνώσεων και παρόμοιων εγκαταστάσεων, χώρων στάθμευσης κάθε είδους μεταφορικών μέσων και τροχόσπιτων,

(1) Η παράγραφος 2 του άρθρου 8 τέθηκε όπως διαμορφώθηκε με το άρθρο 30 του Ν. 5024/2023 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 24.2.2023, σύμφωνα με το άρθρο 47 του ίδιου νόμου. Η παράγραφος πριν την διαμόρφωσή της είχαν ως εξής:

«2. Ως παροχή υπηρεσιών λογίζονται επίσης:

α) η εκμετάλλευση ξενοδοχείων, επιπλωμένων δωματίων και οικιών, κατασκηνώσεων και παρόμοιων εγκαταστάσεων, χώρων στάθμευσης κάθε είδους μεταφορικών μέσων και τροχόσπιτων,

β) η διάθεση τροφής και ποτών από εστιατόρια, ζαχαροπλαστεία, κέντρα διασκέδασης και παρόμοιες επιχειρήσεις για επιτόπια κατανάλωση,

γ) η εκτέλεση υπηρεσίας με καταβολή αποζημίωσης ύστερα από επιταγή δημόσιας αρχής ή στο όνομα της ή σε εκτέλεση νόμου,

δ) i. Η εκμίσθωση βιομηχανοστασίων και χρηματοθυρίδων.

ii. Η εκμίσθωση χώρων για άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας σε μισθωτή υποκείμενο στο φόρο, αυτοτελής ή στα πλαίσια μικτών συμβάσεων, εφόσον ο εκ μισθωτής το επιθυμεί και υποβάλλει για αυτό αίτηση επιλογής φορολόγησης.

Η επιλογή φορολόγησης πραγματοποιείται με υποβολή στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., σχετικής αίτησης από τον εκμισθωτή.

Η αίτηση επιλογής φορολόγησης μπορεί να υποβληθεί είτε πριν την έναρξη χρησιμοποίησης του ακινήτου ή εντός τριάντα (30) ημερών από την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου, σε περίπτωση που η επιλογή πραγματοποιείται σε χρόνο μεταγενέστερο, και ισχύει από την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου. Ειδικά για την πρώτη εφαρμογή, η αίτηση επιλογής φορολόγησης μπορεί να υποβληθεί μέχρι την 31η Δεκεμβρίου 2013, με έναρξη εφαρμογής από 1.1.2013, με την προϋπόθεση ότι με την περιοδική δήλωση του Δεκεμβρίου ή του τέταρτου τριμήνου θα καταβληθεί ο φόρος που αναλογεί για το διάστημα από 1.1.2013 μέχρι 31.12.2013.

Η επιλογή φορολόγησης μπορεί να αφορά το σύνολο ή μέρος του οικοδομικού συγκροτήματος. Με την αίτηση προσδιορίζονται οι χώροι για τους οποίους γίνεται επιλογή φορολόγησης.

Η επιλογή φορολόγησης μπορεί να ανακληθεί με υποβολή σχετικής αίτησης που υποβάλλεται εντός τριάντα (30) ημερών από την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου και ισχύει από την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου.

Οι ανωτέρω διατάξεις ισχύουν και για επιχειρήσεις εκμετάλλευσης εμπορικών κέντρων, οι οποίες είχαν υποβάλλει αίτηση επιλογής φορολόγησης και είχαν λάβει σχετική βεβαίωση υπαγωγής στο φόρο από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., μέχρι την 31η Δεκεμβρίου 2012, χωρίς να εξετάζεται η εκπλήρωση των προϋποθέσεων που είχαν τεθεί με τις υπουργικές αποφάσεις που είχαν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση της προϊσχύουσας διάταξης. Για τις επιχειρήσεις αυτές δεν απαιτείται η υποβολή νέας αίτησης επιλογής φορολόγησης.

Επίσης οι ανωτέρω διατάξεις ισχύουν και για επιχειρήσεις που έχουν επιβάλει Φ.Π.Α. στις πράξεις που καλύπτονται από το πρώτο εδάφιο πριν την 1η Ιανουαρίου 2013 και, κατά συνέπεια οι εν λόγω επιχειρήσεις έχουν δικαίωμα έκπτωσης για τις προηγούμενες χρήσεις για τις οποίες έχει επιβληθεί Φ.Π.Α., εκτός από την περίπτωση που έχουν εκδοθεί πράξεις προσδιορισμού του φόρου οι οποίες έχουν καταστεί καθ' οιονδήποτε τρόπο οριστικές. Στις περιπτώσεις αυτές απαιτείται η υποβολή αίτησης επιλογής φορολόγησης μέχρι 31.12.2013.

ε) οι εργασίες φασόν επί ενσώματων κινητών αγαθών. Ως εργασία φασόν νοείται η εκτέλεση εργασιών παραγωγής, κατασκευής ή συναρμολόγησης ενσώματων κινητών αγαθών, με σύμβαση μίσθωσης έργου, από υλικά και αντικείμενα που παραδίδονται από τον εργοδότη στον εργολάβο για το σκοπό αυτόν, ανεξάρτητα αν ο εργολάβος χρησιμοποιεί και δικά του υλικά.

Η διάταξη της περίπτωσης αυτής ισχύει και όταν ο εργοδότης είναι υποκείμενος στο φόρο εγκατεστημένος σε άλλο κράτος-μέλος, εφόσον τα υλικά και αντικείμενα αποστέλλονται από το κράτος που εργοδότη και τα αγαθά που παράγονται ή κατασκευάζονται ή συναρμολογούνται από τον εργολάβο μεταφέρονται ή αποστέλλονται στον εργοδότη στο κράτος - μέλος, στο οποίο αυτός είναι εγκατεστημένος.»

β) η διάθεση τροφής και ποτών από εστιατόρια, ζαχαροπλαστεία, κέντρα διασκέδασης και παρόμοιες επιχειρήσεις για επιτόπια κατανάλωση,

γ) η εκτέλεση υπηρεσίας με καταβολή αποζημίωσης ύστερα από επιταγή δημόσιας αρχής ή στο όνομα της ή σε εκτέλεση νόμου,

δ) i. Η εκμίσθωση βιομηχανοστασίων και χρηματοθυρίδων.

ii. Η εκμίσθωση χώρων για άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας σε μισθωτή υποκείμενο στον φόρο, αυτοτελώς ή στο πλαίσιο μικτών συμβάσεων, εφόσον ο εκμισθωτής το επιλέγει. Για τους σκοπούς εφαρμογής της παρούσας υποπερίπτωσης, ο εκμισθωτής υποβάλλει αίτηση επιλογής φορολόγησης στη Φορολογική Διοίκηση είτε πριν την έναρξη χρησιμοποίησης του ακινήτου είτε και μετά την έναρξη, οποτεδήποτε. Εάν η αίτηση υποβληθεί μετά την έναρξη χρησιμοποίησης του ακινήτου, η επιλογή φορολόγησης ισχύει από την επόμενη φορολογική περίοδο. Η επιλογή φορολόγησης μπορεί να αφορά το σύνολο ή μέρος του οικοδομικού συγκροτήματος. Με την αίτηση προσδιορίζονται οι χώροι για τους οποίους γίνεται επιλογή φορολόγησης. Η επιλογή φορολόγησης μπορεί να ανακληθεί με υποβολή σχετικής αίτησης στη Φορολογική Διοίκηση και η ανάκληση ισχύει από την επόμενη φορολογική περίοδο.

ε) οι εργασίες φασόν επί ενσώματων κινητών αγαθών. Ως εργασία φασόν νοείται η εκτέλεση εργασιών παραγωγής, κατασκευής ή συναρμολόγησης ενσώματων κινητών αγαθών, με σύμβαση μίσθωσης έργου, από υλικά και αντικείμενα που παραδίδονται από τον εργοδότη στον εργολάβο για το σκοπό αυτόν, ανεξάρτητα αν ο εργολάβος χρησιμοποιεί και δικά του υλικά. Η διάταξη της περίπτωσης αυτής ισχύει και όταν ο εργοδότης είναι υποκείμενος στο φόρο εγκατεστημένος σε άλλο κράτος-μέλος, εφόσον τα υλικά και αντικείμενα αποστέλλονται από το κράτος του εργοδότη και τα αγαθά που παράγονται ή κατασκευάζονται ή συναρμολογούνται από τον εργολάβο μεταφέρονται ή αποστέλλονται στον εργοδότη στο κράτος μέλος, στο οποίο αυτός είναι εγκατεστημένος.

3. Αν ο υποκείμενος στο φόρο μεσολαβεί σε παροχή υπηρεσιών, ενεργώντας στο όνομά του, αλλά για λογαριασμό άλλων προσώπων, θεωρείται ότι λαμβάνει και παρέχει τις υπηρεσίες αυτές.

4. Οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 5 εφαρμόζονται αναλόγως και στις περιπτώσεις παροχής υπηρεσιών.

5.⁽¹⁾ Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται οι προϋποθέσεις, η διαδικασία και οι λεπτομέρειες άσκησης της επιλογής της περίπτωσης δ' (ii) της παραγράφου 2, καθώς και οποιαδήποτε άλλη λεπτομέρεια εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου αυτού.

ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ - ΔΙΟΙΚ. ΕΓΓΡΑΦΑ:

ΥΠ. ΟΙΚ. Δ14Β 1077271/4.6.2015.- ΦΠΑ κατά τη μίσθωση αποθηκευτικού χώρου και την παροχή υπηρεσιών φύλαξης αρχείου.

(1) Η παράγραφος 5 του άρθρου 8 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 2 του άρθρου 17 του Ν. 4110/2013 και ισχύει για πράξεις που πραγματοποιούνται από 1.1.2013, σύμφωνα με την παράγραφο 4 του ίδιου άρθρου και νόμου. Η παράγραφος που αντικαταστάθηκε είχε ως εξής: «5. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών καθορίζεται η έννοια του εμπορικού κέντρου, καθώς και οι προϋποθέσεις, η διαδικασία και οι λεπτομέρειες άσκησης της επιλογής της περίπτωσης δ της παραγράφου 2, καθώς και οποιαδήποτε άλλη λεπτομέρεια εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου αυτού».

Σας διαβιβάζουμε συνημμένα το ανωτέρω έγγραφο της εταιρείας....., με συνημμένες σχετικές συμβάσεις και απάντηση της υπηρεσίας μας σε προηγούμενο ερώτημά της, στο οποίο ερωτάται εκ νέου η μεταχείριση από πλευράς ΦΠΑ σε περίπτωση που ολόκληρο κτίριο (και όχι τμήμα αυτού) υπεκμισθώνεται σε πελάτη προκειμένου να φυλάσσει σε αυτό αρχεία, τα οποία θα διαχειρίζεται η εκμισθώτρια. Σχετικά με το νέο ερώτημα της ενδιαφερόμενης επιχείρησης επισημαίνουμε τα εξής:

- Η θέση της υπηρεσίας μας, η οποία είχε εκφραστεί με το υπ αριθ. Δ14Β 1022645 ΕΞ 2012 έγγραφό μας, συνεχίζει να ισχύει και κατά συνέπεια η εκμίσθωση τμήματος εγκαταστάσεων σε πελάτες στους οποίους παρέχονται υπηρεσίες φύλαξης και διαχείρισης αρχείων από την εκμισθώτρια, δεν συνιστά μίσθωση ακινήτου απαλλασσόμενη του ΦΠΑ. Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση που εκμισθώνεται ολόκληρο κτίριο προκειμένου να παρασχεθούν στη συνέχεια από την εκμισθώτρια υπηρεσίες φύλαξης και διαχείρισης του αρχείου του μισθωτή.

- Κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου της Ε.Ε. (ΔΕΕ) ο όρος «μίσθωση ακινήτων», που συνδέεται με εξαίρεση από το γενικό σύστημα του ΦΠΑ που προβλέπει η έκτη οδηγία, πρέπει να αποτελεί αντικείμενο στενής ερμηνείας (σχετική η υπόθεση C- 358/97) ενώ κατά την υπόθεση C -284/03 εάν η σχετική σύμβαση μίσθωσης δεν έχει ως αντικείμενο την παθητική διάθεση χώρων ή επιφανειών ακινήτων έναντι χρηματικής αντιπαροχής αλλά θέτει σε εφαρμογή μια παροχή υπηρεσιών που, παρότι συνδέεται με το ακίνητο μπορεί να λάβει άλλο χαρακτηρισμό, η σύμβαση αυτή δεν αποτελεί σύμβαση μίσθωσης ακινήτων που υπάγεται στην απαλλαγή.

- Σύμφωνα εξάλλου με την απόφαση του ΔΕΕ C - 41/04, όταν δύο ή περισσότερα στοιχεία που ένας υποκείμενος στο φόρο παρέσχε σε έναν καταναλωτή, όπου ως καταναλωτής νοείται ο μέσος καταναλωτής, συνδέονται τόσο στενά μεταξύ τους ώστε αντικειμενικά να αποτελούν, σε οικονομικό επίπεδο ένα όλον του οποίου η διάσπαση θα ήταν τεχνητή, το σύνολο των στοιχείων αυτών αποτελεί μια ενιαία παροχή όσον αφορά το ΦΠΑ.

Κατά συνέπεια, παρακαλούμε να κρίνετε τα πραγματικά περιστατικά, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις σχετικές συμβάσεις και τα παραπάνω αναφερόμενα, απαντώντας απευθείας στην ενδιαφερόμενη επιχείρηση.

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1180/18.7.2013.- Κοινοποίηση των διατάξεων του άρθρου 17 του ν.4110/23.1.2013 (ΦΕΚ 17Α), σχετικά με τη χορήγηση δυνατότητας επιλογής φορολόγησης των επαγγελματιών μισθώσεων και παροχή οδηγιών για την εφαρμογή τους.

Κοινοποιούμε τις διατάξεις του άρθρου 17 του ν. 4110/2013 (ΦΕΚ 17Α) «Ρυθμίσεις στη φορολογία εισοδήματος, ρυθμίσεις θεμάτων αρμοδιότητας Υπουργείου Οικονομικών και λοιπές διατάξεις» και παρέχουμε οδηγίες για την ορθή εφαρμογή τους.

1. Με τις διατάξεις του κοινοποιούμενου άρθρου 17 τροποποιούνται οι διατάξεις της περίπτωσης δ) της παραγράφου 2 και της παραγράφου 5 του άρθρου 8, καθώς και της παραγράφου 3 του άρθρου 33 του Κώδικα ΦΠΑ, προβλέποντας τη δυνατότητα επιλογής υπαγωγής στο ΦΠΑ των επαγγελματιών μισθώσεων ακινήτων με παράλληλη έκπτωση του φόρου εισροών που επιβαρύνει την κατασκευή και τη συντήρηση των εν λόγω ακινήτων.

2. Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 αντικαθίσταται η περίπτωση δ) της παραγράφου 2 του άρθρου 8 του Κώδικα ΦΠΑ.

Το σημείο (i) της περίπτωσης αυτής επαναλαμβάνει την υποχρεωτική επιβολή ΦΠΑ στην εκμίσθωση βιομηχανοστασίων και χρηματοθυρίδων.

Με το σημείο (ii) της περίπτωσης αυτής παρέχεται η δυνατότητα υπαγωγής στο ΦΠΑ όλων των επαγγελματιών μισθώσεων ακινήτων, σε αντίθεση με την προηγούμενη διάταξη με την οποία η επιλογή φορολόγησης ίσχυε μόνο για τα εμπορικά κέντρα και τα εμπορευματικά κέντρα, υπό συγκεκριμένες προϋποθέσεις.

Ως «επαγγελματική μίσθωση» θεωρείται κάθε μίσθωση ακινήτου για την άσκηση οικονομικής δραστηριότητας από μισθωτή υποκείμενο στο φόρο.

3. Η υπαγωγή στο Φ.Π.Α. γίνεται κατόπιν επιλογής του εκμισθωτή- εκμεταλλευτή του ακινήτου, που πραγματοποιείται με την υποβολή αίτησης επιλογής φορολόγησης στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Η επιλογή φορολόγησης μπορεί να αφορά το σύνολο ή μέρος ενός ακινήτου ή οικοδομικού συγκροτήματος. Με την αίτηση προσδιορίζονται επακριβώς και οι χώροι για τους οποίους γίνεται η επιλογή φορολόγησης. Επισημαίνεται ότι η επιλογή αφορά και μισθώσεις που είχαν συναφθεί πριν την 1.1.2013, εφόσον υποβληθεί αίτηση επιλογής φορολόγησης η οποία ισχύει από την υποβολή της.

Δικαίωμα επιλογής φορολόγησης έχουν οι εκμεταλλευτές ακινήτων που τα εκμισθώνουν σε άλλες επιχειρήσεις για την άσκηση της εμπορικής τους δραστηριότητας παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών. Εκμεταλλευτής ακινήτου είναι τόσο το πρόσωπο που διαθέτει κυριότητα επί του ακινήτου, όσο και κάθε πρόσωπο που διαθέτει με οποιονδήποτε τρόπο δικαίωμα εκμετάλλευσής του (π.χ. υπεκμίσθωση, επικαρπία κλπ.).

Για τις επιχειρήσεις εκμετάλλευσης εμπορικών κέντρων, οι οποίες είχαν υποβάλλει αίτηση επιλογής φορολόγησης και είχαν λάβει σχετική βεβαίωση υπαγωγής στο φόρο από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. μέχρι την 31η Δεκεμβρίου 2012, ακόμη και στην περίπτωση που δεν πληρούνταν οι προϋποθέσεις που προβλέπονταν από την ΑΥΟ Πολ. 1112/05.10.2007 όπως τροποποιήθηκε με την ΑΥΟ Πολ. 1056/16.04.2009, η εν λόγω αίτηση θεωρείται ως αίτηση επιλογής φορολόγησης με τις κοινοποιούμενες διατάξεις και κατά συνέπεια δεν απαιτείται υποβολή νέας αίτησης. Η επιλογή φορολόγησης στην περίπτωση αυτή ισχύει από το χρόνο που είχε υποβληθεί η αίτηση.

Παρότι η επιλογή ασκείται από τον εκμισθωτή - εκμεταλλευτή του ακινήτου, σε κάθε περίπτωση είναι αυτονόητο ότι για την τυχόν επιβολή ΦΠΑ σε μίσθωση ακινήτου και για την επιλογή φορολόγησης απαιτείται η σύμφωνη γνώμη του αντισυμβαλλομένου (μισθωτή), προκειμένου να αποφεύγονται διενέξεις, ειδικά σε συμβάσεις που έχουν υπογραφεί πριν την επιλογή φορολόγησης, οι οποίες προφανώς πρέπει να τροποποιηθούν.

Σε περίπτωση που ο κύριος ή εκμεταλλευτής ακινήτου παραχωρεί το δικαίωμα εκμετάλλευσης σε άλλο πρόσωπο, δικαίωμα επιλογής φορολόγησης μπορεί να έχουν και οι δύο, η δε επιλογή φορολόγησης του ενός είναι ανεξάρτητη από την επιλογή ή όχι του άλλου.

Σε περίπτωση συγκυριότητας ακινήτου, η αίτηση επιλογής φορολόγησης δεν απαιτείται να ασκηθεί από κοινού εφόσον δεν επιθυμούν όλοι οι συγκύριοι τη φορολόγηση με ΦΠΑ. Μπορεί το ποσοστό του ενός να επιβαρύνεται με χαρτόσημο ενώ το ποσοστό του άλλου, που υποβάλει αίτηση επιλογής φορολόγησης, να επιβαρύνεται με ΦΠΑ.

4. Για την καλύτερη κατανόηση των ανωτέρω, αναφέρονται ενδεικτικά οι κατωτέρω περιπτώσεις, περί ύπαρξης ή μη δικαιώματος επιλογής:

α) Εταιρία (Α) ανεγείρει ακίνητο σε ιδιόκτητο οικόπεδο και επειδή δεν επιθυμεί την απευθείας εκμετάλλευσή του, εκμισθώνει το κτήριο με δικαίωμα υπεκμίσθωσης όλου ή μέρους αυτού. Δικαίωμα επιλογής φορολόγησης έχουν και οι δύο επιχειρήσεις. Είναι αυτονόητο ότι το δικαίωμα επιλογής φορολόγησης ασκείται ανεξάρτητα από τις εν λόγω επιχειρήσεις και δεν είναι απαραίτητο το δικαίωμα αυτό να ασκηθεί και από τις δύο επιχειρήσεις.

β) Επιχείρηση (Α) παραχωρεί δωρεάν ακίνητο σε άλλη επιχείρηση (Β) η οποία έχει, βάσει συμφωνητικού, δικαίωμα εκμετάλλευσης του ακινήτου. Δικαίωμα επιλογής φορολόγησης έχει μόνο ο Β γιατί ο Α δεν ασκεί φορολογητέα πράξη για να έχει τέτοιο δικαίωμα.

γ) Φυσικό ή νομικό πρόσωπο (Α) εκμισθώνει οικόπεδο ιδιοκτησίας του σε άλλο φυσικό ή νομικό πρόσωπο (Β), το οποίο (Β) θα ανεγείρει ακίνητο και θα το εκμεταλλεύεται με εκμίσθωση. Τα δύο πρόσωπα έχουν δικαίωμα επιλογής φορολόγησης, το οποίο θα ασκήσουν προκειμένου να εκπέσουν, ο Β τις δαπάνες κατασκευής και ο Α τις τυχόν λοιπές δαπάνες για το οικόπεδο. Το ίδιο

ισχύει για συμβάσεις παραχώρησης οικοπέδου έναντι ανταλλάγματος για την ανέγερση κτηρίου για εγκατάσταση της επιχείρησης του μισθωτή.

δ) Φυσικό πρόσωπο (Α) και νομικό πρόσωπο (Β) είναι εξ αδιαιρέτου ιδιοκτήτες ενός ακινήτου το οποίο εκμισθώνεται. Η αίτηση επιλογής φορολόγησης δεν απαιτείται να ασκηθεί από κοινού εφόσον δεν επιθυμούν και οι δύο τη φορολόγηση με ΦΠΑ. Μπορεί το ποσοστό του Α να επιβαρύνεται με χαρτόσημο ενώ το ποσοστό του Β που υποβάλει αίτηση επιλογής φορολόγησης να επιβαρύνεται με ΦΠΑ.

5. Επισημαίνεται ότι με τις διατάξεις του κοινοποιούμενου νόμου δίνεται δικαίωμα επιλογής φορολόγησης πράξεων οι οποίες χαρακτηρίζονται ως «μίσθωση ακινήτου» και δεν θίγονται περιπτώσεις πράξεων οι οποίες υπάγονται υποχρεωτικά στο φόρο, καθώς δεν συνιστούν «μίσθωση ακινήτου», όπως π.χ. η παραχώρηση χώρου με παράλληλη παροχή υπηρεσιών. Είναι ενόητο ότι σε περιπτώσεις που υφίστανται αμφισβητήσεις όσον αφορά το χαρακτηρισμό των πράξεων ως «μίσθωση ακινήτου» ή άλλου είδους υπηρεσία και εφόσον ο εκμισθωτής επιθυμεί τη φορολόγηση, είναι προτιμότερο να υποβληθεί αίτηση επιλογής φορολόγησης, ώστε να εξαλειφθεί οποιαδήποτε αμφισβήτηση περί υπαγωγής ή μη στο φόρο των πράξεων αυτών κατά το φορολογικό έλεγχο.

6. Το δικαίωμα επιλογής φορολόγησης ασκείται με σχετική αίτηση που υποβάλλεται από τον εκμεταλλευτή στην αρμόδια για τη φορολογία του Δ.Ο.Υ.. Η αίτηση υποβάλλεται με απλό έγγραφο, περιγράφοντας το συγκεκριμένο ακίνητο και δηλώνοντας ότι επιθυμεί τη φορολόγηση, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης δ) της παραγράφου 2 του άρθρου 8 του Κώδικα ΦΠΑ.

Επισημαίνεται ότι αίτηση επιλογής φορολόγησης μπορεί να υποβληθεί μόνο από υποκείμενο στο φόρο που υπάγεται στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ, κατά συνέπεια με την αίτηση επιλογής φορολόγησης συνυποβάλλεται δήλωση έναρξης ή δήλωση μεταβολής, κατά περίπτωση, προκειμένου να πληρούται η ανωτέρω προϋπόθεση, εφόσον η προϋπόθεση αυτή δεν πληρούται ήδη.

Η αίτηση επιλογής φορολόγησης μπορεί να υποβληθεί είτε σε οποιοδήποτε χρόνο πριν την έναρξη χρησιμοποίησης του ακινήτου, είτε εντός τριάντα (30) ημερών από την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου που ισχύει από την έναρξη αυτής εάν η επιλογή φορολόγησης πραγματοποιείται σε χρόνο μεταγενέστερο της έναρξης χρησιμοποίησης του ακινήτου.

Ειδικά για το έτος 2013, η αίτηση μπορεί να υποβληθεί μέχρι την 30η Ιουνίου 2013 και αρχίζει να εφαρμόζεται από 1.1.2013, εφόσον ο φόρος που οφείλεται για το διάστημα από 1.1.2013 μέχρι και τις 30.6.2013 καταβληθεί μέχρι τις 31.7.2013. Για το σκοπό αυτό εκδίδεται τιμολόγιο για την επιβολή ΦΠΑ και καταβάλλεται ο αναλογών φόρος μέχρι 31.7.13, με υποβολή έκτακτης δήλωσης, εκτός και εάν ο φόρος αυτός έχει ήδη συμπεριληφθεί στην περιοδική δήλωση του Ιουνίου ή του δεύτερου τριμήνου του 2013 ή σε προηγούμενη φορολογική περίοδο. Στην περιοδική δήλωση της επόμενης φορολογικής περιόδου, εφόσον τα στοιχεία αυτά δεν έχουν περιληφθεί σε προηγούμενη φορολογική περίοδο, περιλαμβάνονται και οι φορολογητέες εκροές από 1.1.2013 μέχρι 30.6.13 και οι αντίστοιχες εισροές, και ο φόρος που έχει καταβληθεί με την έκτακτη δήλωση περιλαμβάνεται στα προστιθέμενα στο φόρο εισροών ποσά.

7. Στην περίπτωση που υποβληθεί αίτηση επιλογής φορολόγησης, ο υποκείμενος έχει δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ των εισροών με τον οποίο έχει επιβαρυνθεί η κατασκευή ή συντήρηση του ακινήτου για το οποίο έχει ασκηθεί επιλογή φορολόγησης καθώς και οποιαδήποτε εισροή σχετική με το εν λόγω ακίνητο, σύμφωνα με τα άρθρα 30, 31, 32 και 33 του Κώδικα ΦΠΑ.

Για την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης, απαραίτητη προϋπόθεση είναι η ύπαρξη των οριζομένων από το άρθρο 32 παρ. 1 β του Κώδικα ΦΠΑ, νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν.

Σύμφωνα με το άρθρο 33, παρ. 2 για τα ακίνητα για τα οποία γίνεται επιλογή φορολόγησης, ο φόρος που εκπέστηκε διακανονίζεται για δέκα έτη από την ημερομηνία έναρξης χρησιμοποίησης

του ακινήτου και για το 1/10 του φόρου αυτού, για κάθε έτος, ανάλογα με τις μεταβολές του δικαιώματος έκπτωσης. Εάν η επιλογή φορολόγησης πραγματοποιηθεί μετά την έναρξη χρησιμοποίησης του ακινήτου, δικαίωμα έκπτωσης υπάρχει μόνο για τα έτη που υπολείπονται για τη συμπλήρωση της πενταετίας από την έναρξη χρησιμοποίησής του. Ο φόρος που εκπίπτει στην περίπτωση αυτή παρακολουθείται και διακανονίζεται για τα υπόλοιπα έτη που υπολείπονται για τη συμπλήρωση της δεκαετίας, από την έναρξη χρησιμοποίησης.

Επισημαίνεται ότι, ως έναρξη χρησιμοποίησης του ακινήτου θεωρείται ο χρόνος της πραγματικής έναρξης της μισθωτικής σχέσης. Κατά συνέπεια η δεκαετής περίοδος διακανονισμού ξεκινά από το έτος που έγινε η μίσθωση, δηλαδή από την ημερομηνία που ορίζεται με το μισθωτήριο ως ημερομηνία έναρξης της μίσθωσης ανεξάρτητα από το εάν το μισθωτήριο έχει υπογραφεί σε προγενέστερη ημερομηνία.

Με την αίτηση επιλογής φορολόγησης συνυποβάλλονται στοιχεία από τα οποία προκύπτει ο προς έκπτωση φόρος, λαμβανομένων υπόψη των διατάξεων περί παραγραφής.

Παραδείγματα:

Α. Επιχείρηση το 2010 κατασκευάζει 4 καταστήματα με σκοπό να τα μισθώσει. Ο ΦΠΑ με τον οποίο επιβαρύνθηκαν είναι 20.000 ευρώ. Η επιχείρηση μίσθωσε τα εν λόγω καταστήματα το 2011 χωρίς ΦΠΑ. Το 2012 συνέχισε να τα έχει μισθωμένα. Η επιχείρηση το 2013 κάνει αίτηση επιλογής φορολόγησης και η μίσθωση πλέον υπάγεται σε ΦΠΑ. Στην περίπτωση αυτή η επιχείρηση δεν έχει δικαίωμα έκπτωσης για τα δύο πέμπτα που αντιστοιχούν στα έτη 2011 και 2012, καθώς για τα έτη αυτά το ακίνητο χρησιμοποιήθηκε για πράξεις χωρίς δικαίωμα έκπτωσης ($20.000:5=4.000 \times 2=8000$), έχει όμως δικαίωμα να εκπέσει το ΦΠΑ που αντιστοιχεί στα τρία εναπομείναντα πέμπτα ήτοι 12.000 (4.000×3). Το φόρο των 12.000 τον οποίο η επιχείρηση θα εκπέσει έχει υποχρέωση να τον διακανονήσει για τα υπόλοιπα οκτώ χρόνια, που απομένουν για τη συμπλήρωση της δεκαετίας από τη χρησιμοποίηση σε φορολογητέα πράξη, ένα όγδοο για κάθε έτος (2013 έως 2020).

Β. Επιχείρηση αγοράζει το 2013 νεόδμητο ακίνητο με Φ.Π.Α. 40.000 ευρώ. Το μισθώνει το 2013 σε πρακτορείο προ-πο χωρίς να κάνει επιλογή φορολόγησης. Το 2015 ο μισθωτής αφήνει το μίσθιο και η επιχείρηση υποβάλει αίτηση επιλογής φορολόγησης και μισθώνει το ακίνητο από 1.1.2016 με Φ.Π.Α. Δεδομένου ότι η έναρξη χρησιμοποίησης άρα και διακανονισμού είναι το 2013, για τα πρώτα τρία χρόνια της χρησιμοποίησης δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης ($40.000:5 \times 3=24.000$) και η επιχείρηση έχει δικαίωμα να εκπέσει τον Φ.Π.Α. μόνο των δύο εναπομεινάντων πέμπτων ($40.000:5 \times 2=16.000$) τον οποίο θα διακανονήσει στα επτά επόμενα έτη (1/7 για κάθε έτος).

Γ. Επιχείρηση αγόρασε το 2011 νεόδμητο κατάστημα με Φ.Π.Α. 50.000 ευρώ. Χρησιμοποίησε το κατάστημα το 2011 και 2012 ως «ψιλικατζίδικο» (πράξεις με και χωρίς δικαίωμα έκπτωσης) διενεργώντας για τα έτη αυτά τους προβλεπόμενους διακανονισμούς. Το 2013 αποφασίζει να μεταφέρει την δραστηριότητά της αλλού, υποβάλει αίτηση επιλογής φορολόγησης και μισθώνει το κατάστημα με Φ.Π.Α.. Η επιχείρηση έχει πλήρες δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. των 30.000 ευρώ ($50.000:5 \times 3=30.000$) τον οποίο είναι υποχρεωμένη να διακανονήσει στα υπόλοιπα οκτώ έτη (ένα όγδοο για κάθε έτος).

Δ. Επιχείρηση αγόρασε το 2013 μεταχειρισμένο κατάστημα με φόρο μεταβίβασης για το οποίο έκανε επιλογή φορολόγησης και το μίσθωσε από τον Ιούλιο του 2013 με Φ.Π.Α.. Είναι αυτονόητο ότι εφόσον το ακίνητο έχει επιβαρυνθεί με ΦΜΑ και όχι με ΦΠΑ, τίθεται μόνο θέμα έκπτωσης για τον Φ.Π.Α. με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τυχόν δαπάνες για την ανακαίνισή του.

8. Η επιλογή φορολόγησης μπορεί να αφορά το σύνολο ή μέρος του ακινήτου ή του οικοδομικού συγκροτήματος. Με τον όρο μέρος του ακινήτου ή του οικοδομικού συγκροτήματος εννοείται ένας ή περισσότεροι χώροι, λειτουργικά ανεξάρτητοι. Με την αίτηση προσδιορίζονται οι χώροι για τους οποίους γίνεται επιλογή φορολόγησης. Αυτό σημαίνει ότι ο εκμεταλλευτής του

κτηρίου μπορεί να επιλέξει τη φορολόγηση συγκεκριμένων χώρων αυτού, με την προϋπόθεση ότι οι συγκεκριμένοι χώροι είναι λειτουργικά ανεξάρτητοι.

Για παράδειγμα σε κτήριο που διαθέτει δέκα (10) ανεξάρτητα καταστήματα, σύμφωνα με την άδεια κατασκευής του, ο εκμεταλλευτής του μπορεί να επιλέξει τη φορολόγηση ενός, δύο, ή περισσότερων καταστημάτων, χωρίς να είναι υποχρεωμένος να επιλέξει τη φορολόγηση όλων των καταστημάτων. Σημειώνεται ότι η επιλογή φορολόγησης μπορεί να γίνει και σε διαφορετικούς χρόνους για τα επί μέρους καταστήματα. Σε κάθε περίπτωση το δικαίωμα έκπτωσης προσδιορίζεται ανάλογα με το χρόνο της επιλογής και το ποσοστό συνιδιοκτησίας στο οικοπέδο (χιλιοστά), εφόσον πρόκειται για κατασκευαστικές επιχειρήσεις που κατασκεύασαν ακίνητο του άρθρου 6 και το μισθώνουν, ή ανάλογα με την επιφάνεια του ακινήτου για το οποίο επιλέγεται η φορολόγηση στις λοιπές περιπτώσεις.

Παράδειγμα:

Ομόρρυθμη κατασκευαστική επιχείρηση κατασκεύασε πολυκατοικία 6 ορόφων με άδεια που εκδόθηκε το 2008 την οποία αποπεράτωσε τον Οκτώβριο του 2011 με σκοπό να πουλήσει τις οριζόντιες ιδιοκτησίες. Ο ΦΠΑ των εισροών ήταν 250.000 ευρώ, τον οποίο και εξέπεσε. Πούλησε τις οριζόντιες ιδιοκτησίες των ορόφων ως δεύτερη κατοικία με ΦΠΑ και έμειναν απούλητα τα 3 καταστήματα του ισογείου (Κ1, Κ2, Κ3). Ο φόρος εισροών που αφορά τα συγκεκριμένα καταστήματα με βάση τα χιλιοστά ανέρχεται στις 25.000 ευρώ για το Κ1 στις 15.000 ευρώ για το Κ2 και στις 10.000 ευρώ για το Κ3. Η επιχείρηση το 2013 υποβάλλει αίτηση επιλογής φορολόγησης για τα καταστήματα Κ1 και Κ2 (προβάνει στις προβλεπόμενες ενέργειες και εγγραφές στα βιβλία της) και μισθώνει με ΦΠΑ το κατάστημα Κ1 τον Αύγουστο του 2013. Για το κατάστημα Κ2 βρίσκει μισθωτή και το μισθώνει με ΦΠΑ τον Μάρτιο του 2014. Η επιχείρηση έχει υποχρέωση δεκαετούς διακανονισμού (ενός δεκάτου για κάθε έτος) για το Κ1 κατάστημα των 25.000 και του Κ2 των 15.000 ευρώ με πρώτο έτος διακανονισμού (χρησιμοποίησης) το 2013 και 2014 αντίστοιχα.

9. Η επιλογή φορολόγησης μπορεί να ανακληθεί με σχετική αίτηση ανάκλησης του εκμεταλλευτή του ακινήτου για το σύνολο του ακινήτου ή μέρος αυτού, το οποίο θα πρέπει να προσδιορίζεται με σαφήνεια στην εν λόγω αίτηση. Η αίτηση ανάκλησης υποβάλλεται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. εντός 30 ημερών από την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου και ισχύει από την έναρξη αυτής. Με την εκκαθαριστική δήλωση της χρήσης εντός της οποίας έγινε η ανάκληση διακανονίζεται εφάπαξ ο φόρος που εκπέστηκε και αντιστοιχεί στα εναπομείναντα δέκατα έως τη συμπλήρωση της δεκαετίας του διακανονισμού.

Παραδείγματα:

Α. Επιχείρηση κατασκευάζει ακίνητο το 2013 με Φ.Π.Α. 100.000 ευρώ. Υποβάλλει αίτηση επιλογής φορολόγησης το 2013 και μισθώνει το ακίνητο με Φ.Π.Α. Εκπίπτει το σύνολο του φόρου εισροών, 100.000 ευρώ. Στη συνέχεια υποβάλει αίτηση ανάκλησης της επιλογής φορολόγησης στις 15.1.2019.

Η επιχείρηση έχει υποχρέωση να διακανονίσει εφάπαξ το Φ.Π.Α. των τεσσάρων ετών που απομένουν (2019-2022), ήτοι $4 \times 10.000 = 40.000$ ευρώ με την εκκαθαριστική δήλωση της χρήσης 2019.

Β. Επιχείρηση το 2009 κατασκεύασε εμπορικό κέντρο συνολικής επιφάνειας 10.000 τ.μ., πληρούσε τις προϋποθέσεις που είχαν τεθεί με τις υπουργικές αποφάσεις για την υπαγωγή σε ΦΠΑ, υπέβαλε αίτηση επιλογής φορολόγησης και επιβάρυνε όλα τα μισθώματα με ΦΠΑ εκπίπτοντας όλο το φόρο της κατασκευής. Στις 17.1.2014 υποβάλει αίτηση ανάκλησης για 1.000 τ.μ. τα οποία πρόκειται να μισθώσει σε επιχείρηση φροντιστηρίου. Με την εκκαθαριστική δήλωση του 2014 η επιχείρηση έχει υποχρέωση να διακανονίσει πέντε δέκατα (5/10) του 10% (1.000/10.000 τ.μ.) του συνολικού φόρου εισροών της κατασκευής του.

10. Το Τμήμα ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. οφείλει να καταχωρεί τις αιτήσεις επιλογής φορολόγησης και ανάκλησης σε κατάσταση στην οποία θα αναγράφεται η επωνυμία της επιχείρησης, ο ΑΦΜ, η ημερομηνία υποβολής της αίτησης επιλογής ή ανάκλησης, καθώς επίσης εάν πρόκειται για επιλογή που γίνεται πριν από την έναρξη χρησιμοποίησης του ακινήτου ή μετά από αυτήν.

11. Με το τελευταίο εδάφιο της περίπτωσης δ) ii της παραγράφου 2 του άρθρου 8 προβλέπεται ότι οι ανωτέρω διατάξεις ισχύουν γενικά και για επιχειρήσεις εκμίσθωσης ακινήτων που έχουν επιβάλει ΦΠΑ στις μισθώσεις χώρων που πραγματοποιήθηκαν μέχρι 31.12.2012, με την προϋπόθεση ότι θα υποβάλλουν αίτηση επιλογής φορολόγησης μέχρι 30 Ιουνίου 2013. Οι εν λόγω επιχειρήσεις έχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου που επιβάρυνε την κατασκευή των ακινήτων και όσον αφορά τις προηγούμενες διαχειριστικές περιόδους, με την προϋπόθεση ότι δεν έχουν εκδοθεί πράξεις καταλογισμού του φόρου οι οποίες έχουν καταστεί με οποιονδήποτε τρόπο οριστικές, ήτοι έχει επιτευχθεί διοικητική επίλυση της διαφοράς ή έχει παρέλθει ο χρόνος για την άσκηση της προσφυγής ή έχει εκδοθεί δικαστική απόφαση κλπ.

Εφόσον ισχύουν οι ανωτέρω προϋποθέσεις, η έκπτωση που έχει πραγματοποιηθεί με τις υποβληθείσες δηλώσεις, θεωρείται νόμιμη και η επιχείρηση έχει δικαίωμα επιστροφής του πιστωτικού υπολοίπου.

Παράδειγμα:

Επιχείρηση το 2009 έχτισε εμπορικό κέντρο 4.500 τ.μ. με 12 καταστήματα λιανικής πώλησης (τα 5 από τα οποία έχουν μισθωθεί στην ίδια επιχείρηση), 3 κινηματογράφους και 2 εστιατόρια. Υπέβαλε αίτηση επιλογής φορολόγησης στη Δ.Ο.Υ. το 2010 από την οποία δεν έλαβε έγκριση. Εντούτοις η επιχείρηση εξέπεσε ολόκληρο το φόρο της κατασκευής και επιβάρυνε όλα τα μισθώματα με Φ.Π.Α. τον οποίο και απέδωσε. Η επιχείρηση καλώς εξέπεσε το φόρο και υποχρεούται να παρακολουθεί την έκπτωση του φόρου αυτού για δέκα έτη από τη χρησιμοποίηση του εν λόγω εμπορικού κέντρου.

12. Επισημαίνεται ότι, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης β) του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 63 του Κώδικα ΦΠΑ, όπως αυτές έχουν ερμηνευτεί από τη διοίκηση, δεν οφείλεται χαρτόσημο στις μισθώσεις ακινήτων, οι οποίες υπάγονται στο Φόρο Προστιθέμενης Αξίας. Κατά συνέπεια, οι επιχειρήσεις εκμετάλλευσης ακινήτων που επιλέγουν την επιβολή ΦΠΑ στις μισθώσεις χώρων σε εμπορικές επιχειρήσεις, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην παρούσα, δεν έχουν υποχρέωση καταβολής χαρτοσήμου για τις μισθώσεις αυτές.

Εκμισθωτές οι οποίοι έχουν επιρρίψει χαρτόσημο στους αντισυμβαλλομένους (μισθωτές) κατά το χρονικό διάστημα από 1.1.2013 μέχρι την έκδοση της παρούσας και επιλέξουν τη φορολόγηση, δεν υποχρεούνται στην απόδοση του χαρτοσήμου στο δημόσιο. Αυτονόητο είναι ότι στην περίπτωση αυτή, ο εκμισθωτής θα πρέπει να επιστρέψει στο μισθωτή το ποσό των τελών χαρτοσήμου που έχει ήδη καταβάλλει για τη χρονική αυτή περίοδο.

13. Με την παράγραφο 3 του κοινοποιούμενου άρθρου, αντικαθίσταται η παρ. 3 του άρθρου 33 του Κώδικα ΦΠΑ, προβλέποντας ότι για τα ακίνητα για τα οποία γίνεται επιλογή φορολόγησης:

α) Διενεργείται εφάπαξ διακανονισμός στην περίπτωση παράδοσης ή οριστικής παύσης χρησιμοποίησης του ακινήτου σε φορολογητέες πράξεις εντός δεκαετίας από την έναρξη χρησιμοποίησής του.

β) Υπάρχει υποχρέωση διακανονισμού του φόρου που έχει εκπεστεί κατά την επιλογή φορολόγησης, στην περίπτωση που το ακίνητο δεν χρησιμοποιηθεί εντός δεκαετίας από την πραγματοποίηση της δαπάνης.

Στην ουσία προβλέπεται διαφοροποίηση της περιόδου διακανονισμού για τα ακίνητα που υπάγονται στο φόρο, τα οποία παρακολουθούνται για δέκα έτη, σε αντίθεση με τα υπόλοιπα επενδυτικά αγαθά, τα οποία παρακολουθούνται για πέντε έτη.

Έτσι στην περίπτωση μίσθωσης ακινήτου που υπάγεται στο φόρο κατόπιν επιλογής

φορολόγησης σύμφωνα με το άρθρο 8 παρ. 2 περιπτ. δ (ii), εφόσον το ακίνητο παραδοθεί ή παύσει οριστικά η χρησιμοποίησή του σε φορολογητέες πράξεις εντός δεκαετίας, ενεργείται εφάπαξ διακανονισμός μέσα στο ίδιο έτος και θεωρείται ότι χρησιμοποιήθηκε σε φορολογητέες ή αφορολόγητες δραστηριότητες, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο αυτή του άρθρου 33, και τις οδηγίες που έχουν δοθεί.

Τα παραπάνω αφορούν το διακανονισμό σε περίπτωση παράδοσης ή οριστικής παύσης της χρησιμοποίησης του επενδυτικού αγαθού σε φορολογητέες δραστηριότητες. Όταν πρόκειται για μεταβολές του δικαιώματος έκπτωσης, ισχύουν τα οριζόμενα στην παράγραφο 2 του άρθρου 33 περί διακανονισμού της έκπτωσης κάθε έτος για το ένα δέκατο (1/10) του φόρου στην περίπτωση ακινήτων που υπάγονται στο φόρο ή για το ένα πέμπτο (1/5) του φόρου για τα υπόλοιπα επενδυτικά αγαθά.

14. Η περίπτωση α) γγ) της παραγράφου 3 του άρθρου 33 επαναδιατυπώθηκε προκειμένου να προκύπτει απευθείας από το λεκτικό της διάταξης ότι η περίπτωση αυτή αφορά παράδοση ακινήτων με σύμβαση πώλησης και επαναμίσθωσης (sale and lease back).

15. Περαιτέρω, τροποποιήθηκε το προτελευταίο εδάφιο της παραγράφου 3 του άρθρου 33 προκειμένου να συμφωνεί με την παραπάνω διάκριση πενταετίας και δεκαετίας για την παρακολούθηση της έκπτωσης στην περίπτωση μη έναρξης της χρησιμοποίησης του επενδυτικού αγαθού από την πραγματοποίηση της δαπάνης.

Για τον προβλεπόμενο διακανονισμό σε περίπτωση που το ακίνητο δεν αρχίσει να χρησιμοποιείται εντός δεκαετίας από την πραγματοποίηση της δαπάνης, λαμβάνεται υπόψη το πραγματικό γεγονός, ήτοι ο χρόνος πραγματικής χρησιμοποίησής του, ανεξάρτητα από το χρόνο υποβολής της αίτησης επιλογής φορολόγησης. Ειδικότερα, στις περιπτώσεις, των ακινήτων, η μίσθωση των οποίων υπάγεται στο φόρο δημιουργείται υποχρέωση προς διακανονισμό του φόρου με την πάροδο δεκαετίας από την πραγματοποίηση της δαπάνης μέχρι την έναρξη χρησιμοποίησης. Προκειμένου να κριθεί η χρησιμοποίηση του ακινήτου ελέγχεται το πραγματικό γεγονός της χρησιμοποίησης (μίσθωσης) και όχι μόνο η υποβολή αίτησης επιλογής φορολόγησης.

Συγκεκριμένα, στις περιπτώσεις που το ακίνητο δεν έχει ακόμη χρησιμοποιηθεί, το δικαίωμα έκπτωσης ασκείται οποτεδήποτε μέσα στη δεκαετία (πριν τη χρησιμοποίηση) από την πραγματοποίηση της δαπάνης, εφόσον πραγματοποιηθεί η επιλογή φορολόγησης. Η έκπτωση αποτυπώνεται στην πρώτη περιοδική δήλωση που θα υποβληθεί μετά την αίτηση επιλογής φορολόγησης. Η υποβολή της αίτησης επιλογής φορολόγησης μπορεί να γίνει ανεξάρτητα από την ύπαρξη ή μη μισθωτικής σχέσης.

Ωστόσο εάν το ακίνητο δεν χρησιμοποιηθεί πράγματι μέσα στη δεκαετία, ημερολογιακά, από την πραγματοποίηση της δαπάνης, υπάρχει υποχρέωση διακανονισμού σε κάθε έτος για το σύνολο του φόρου των εισροών για το οποίο παρήλθε η δεκαετία από την πραγματοποίησή τους, χωρίς χρησιμοποίηση του ακινήτου. Ο φόρος που προκύπτει από το διακανονισμό αυτό καταβάλλεται με την εκκαθαριστική δήλωση της συγκεκριμένης χρήσης.

Παραδείγματα:

Α. Εμπορική επιχείρηση αγοράζει ακίνητο στις 20.2.2013 με ΦΠΑ εισροών 15.000 ευρώ. Η επιχείρηση έχει υποβάλει αίτηση επιλογής φορολόγησης και έχει ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών. Μέχρι τις 20.2.2023 η επιχείρηση δεν έχει μισθώσει το εν λόγω ακίνητο, κατά συνέπεια με την εκκαθαριστική δήλωση του 2023 είναι υποχρεωμένη να διακανονίσει και να αποδώσει το ποσό του φόρου που εξέπεσε το 2013 δηλαδή τα 15.000 ευρώ.

Β. Ακίνητο εμπορικής επιχείρησης κατασκευάστηκε το 2013 με φόρο εισροών 30.000 ευρώ για το οποίο έχει υποβληθεί αίτηση επιλογής φορολόγησης και έχει ασκηθεί το δικαίωμα έκπτωσης. Τον Αύγουστο του 2015 η επιχείρηση το μισθώνει με ΦΠΑ. Καθώς το ακίνητο τέθηκε σε χρησιμοποίηση εντός της δεκαετίας, δεν τίθεται θέμα διενέργειας του ανωτέρω διακανονισμού για το φόρο που

εκπέστηκε πριν την έναρξη χρησιμοποίησης. Από το έτος αυτό της χρησιμοποίησης (2015), για το οποίο θεωρείται ότι ολόκληρο το έτος το ακίνητο έχει χρησιμοποιηθεί σε φορολογητέες πράξεις, αρχίζει ο διακανονισμός που προβλέπεται στην παράγραφο 2 του άρθρου 33 για τα επόμενα δέκα έτη, ήτοι μέχρι το έτος 2024 και παρακολουθείται η ενδεχόμενη μεταβολή του δικαιώματος έκπτωσης.

Τον Οκτώβριο του 2020 ο μισθωτής φεύγει και το ακίνητο μένει κενό μέχρι τον Νοέμβριο του 2023 που μισθώνεται από άλλο μισθωτή επίσης με ΦΠΑ.

Για τα έτη 2015, 2016, 2017, 2018, 2019 (5/10) ορθά έχει ασκηθεί το δικαίωμα έκπτωσης και δεν υπάρχει λόγος διακανονισμού. Για το έτος 2020 αν και το ακίνητο χρησιμοποιήθηκε σε φορολογητέες πράξεις μέχρι τον Οκτώβριο, επειδή μέσα στο έτος αυτό έπαψε να χρησιμοποιείται, θεωρείται ότι για το έτος αυτό χρησιμοποιήθηκε σε αφορολόγητες πράξεις. Κατά συνέπεια η επιχείρηση, με τις εκκαθαριστικές δηλώσεις των ετών 2020, 2021 και 2022 θα πρέπει να διενεργήσει διακανονισμό για το 1/10 (3.000) του φόρου για κάθε έτος. Περαιτέρω εάν το ακίνητο παραμείνει μισθωμένο με ΦΠΑ για τα έτη 2023 και 2024, δεν απαιτείται διακανονισμός.

Γ. Επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών μισθώσεις ακινήτων, κατασκεύασε το 2009 ακίνητο με φόρο εισροών 45.000 ευρώ. Τον εν λόγω φόρο δεν τον εξέπεσε και το ακίνητο μέχρι την 31-12-2012 δεν το είχε χρησιμοποιήσει. Το 2013 υποβάλει αίτηση επιλογής και μισθώνει το ακίνητο με ΦΠΑ. Στην περίπτωση αυτή η επιχείρηση έχει δικαίωμα να εκπέσει το ΦΠΑ που επιβάρυνε την κατασκευή του ακινήτου και έχει υποχρέωση να διακανονίσει το φόρο αυτό ανά ένα δέκατο κάθε έτος από το 2013 και μέχρι το έτος 2022.

Δ. Επιχείρηση κατασκεύασε αποθήκη το 2000 με σκοπό να την μισθώσει. Ο φόρος εισροών με τον οποίο επιβαρύνθηκε ήταν 8.000 ευρώ τον οποίο δεν εξέπεσε. Το 2013 η επιχείρηση υποβάλει αίτηση επιλογής φορολόγησης και μισθώνει το εν λόγω ακίνητο με ΦΠΑ. Η επιχείρηση δεν έχει δυνατότητα να εκπέσει το ποσό του ΦΠΑ των 8.000 ευρώ δεδομένου ότι παρήλθε η δεκαετία (2000-2013) χωρίς να έχει χρησιμοποιηθεί το ακίνητο.

ΑΡΘΡΟ 9⁽¹⁾

ΠΡΑΞΕΙΣ ΘΕΩΡΟΥΜΕΝΕΣ ΩΣ ΠΑΡΟΧΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ

1. Θεωρείται ως παροχή υπηρεσιών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, η από υποκείμενο στο φόρο:

α) χρησιμοποίηση αγαθών της επιχείρησής του, για την ικανοποίηση αναγκών του ή του προσωπικού της επιχείρησης ή για σκοπούς ξένους προς αυτή, εφόσον κατά την απόκτηση των αγαθών αυτών δημιουργήθηκε δικαίωμα έκπτωσης του φόρου,

β) παροχή υπηρεσιών για τις ανάγκες του ή για τις ανάγκες του προσωπικού του ή για σκοπούς ξένους προς την επιχείρησή του,

γ) χρησιμοποίηση δικών του υπηρεσιών για δραστηριότητα του ίδιου του υποκειμένου που απαλλάσσεται από το φόρο, καθώς επίσης και η χρησιμοποίηση δικών του υπηρεσιών για τις ανάγκες της επιχείρησής του, εφόσον πρόκειται για υπηρεσίες που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 30, για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου σε περίπτωση λήψης όμοιων υπηρεσιών από άλλον υποκείμενο στο φόρο.

2. Δεν εξομοιώνεται με παροχή υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας η χωρίς αντάλλαγμα παροχή υπηρεσιών από υποκείμενο στο φόρο για λόγους ανθρωπιστικούς.

Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών εξειδικεύονται κατά περίπτωση οι όροι και οι λεπτομέρειες εφαρμογής της ανωτέρω διάταξης.

(1) Το άρθρο 9 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 3 του άρθρου 73 του Ν. 4375/2016 και ισχύει από 1.12.2015, σύμφωνα με την παρ. 5 του ίδιου άρθρου και νόμου. Το άρθρο που αντικαταστάθηκε είχε ως εξής:

«ΑΡΘΡΟ 9

ΠΡΑΞΕΙΣ ΘΕΩΡΟΥΜΕΝΕΣ ΩΣ ΠΑΡΟΧΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ

Θεωρείται ως παροχή υπηρεσιών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, η από υποκείμενο στο φόρο: α) χρησιμοποίηση αγαθών της επιχείρησής του, για την ικανοποίηση αναγκών του ή του προσωπικού της επιχείρησης ή για σκοπούς ξένους προς αυτή, εφόσον κατά την απόκτηση των αγαθών αυτών δημιουργήθηκε δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, β) παροχή υπηρεσιών για τις ανάγκες του ή για τις ανάγκες του προσωπικού του ή για σκοπούς ξένους προς την επιχείρησή του, γ) χρησιμοποίηση δικών του υπηρεσιών για δραστηριότητα του ίδιου του υποκειμένου που απαλλάσσεται από το φόρο, καθώς επίσης και η χρησιμοποίηση δικών του υπηρεσιών για τις ανάγκες της επιχείρησής του, εφόσον πρόκειται για υπηρεσίες που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 30, για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου σε περίπτωση λήψης όμοιων υπηρεσιών από άλλον υποκείμενο στο φόρο».

ΑΡΘΡΟ 10

ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΑΓΑΘΩΝ

1. Ως εισαγωγή αγαθών, κατά την έννοια του άρθρου 2, θεωρείται:

α) Η είσοδος στο εσωτερικό της χώρας αγαθών που δεν πληρούν τις προϋποθέσεις των άρθρων 9 και 10 της Συνθήκης περί ιδρύσεως της Ευρωπαϊκής Οικονομικής Κοινότητας ή προκειμένου για αγαθά υπαγόμενα στη συνθήκη περί ιδρύσεως της Ευρωπαϊκής Κοινότητας Άνθρακα και Χάλυβα, που δεν βρίσκονται σε ελεύθερη κυκλοφορία,

β) Η είσοδος στο εσωτερικό της χώρας αγαθών προερχόμενων από τρίτες χώρες, εκτός από αυτά που αναφέρονται στην περίπτωση α'.

2. Η εισαγωγή αγαθών πραγματοποιείται στην Ελλάδα, εφόσον τα αγαθά βρίσκονται στο εσωτερικό της χώρας κατά το χρόνο της εισόδου των στο εσωτερικό της Κοινότητας.

3. Κατά παρέκκλιση από την παράγραφο 2, αν τα αγαθά που εμπίπτουν στην περίπτωση α' της παραγράφου 1 έχουν υπαχθεί από τη στιγμή της εισόδου των στο εσωτερικό της Κοινότητας σε ένα από τα καθεστώτα, που αναφέρονται στα εδάφια αα' και ββ' της περίπτωσης β' της παραγράφου 1 του άρθρου 25, σε καθεστώς προσωρινής εισαγωγής με πλήρη απαλλαγή από εισαγωγικούς δασμούς ή σε καθεστώς εξωτερικής διαμετακόμισης, η εισαγωγή των αγαθών αυτών πραγματοποιείται στην Ελλάδα, εφόσον τα αγαθά αυτά εξέρχονται από τα καθεστώτα αυτά στο εσωτερικό της χώρας.

Επίσης, αν αγαθά που εμπίπτουν στην περίπτωση β' της παραγράφου 1 έχουν τεθεί από το χρόνο της εισόδου τους στο εσωτερικό της Κοινότητας στα καθεστώτα προσωρινής εισαγωγής ή εσωτερικής κοινοτικής διαμετακόμισης, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 61, η εισαγωγή των αγαθών αυτών πραγματοποιείται στην Ελλάδα, εφόσον τα αγαθά εξέρχονται από τα καθεστώτα αυτά στο εσωτερικό της χώρας.

ΑΡΘΡΟ 11

ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΗ ΑΠΟΚΤΗΣΗ ΑΓΑΘΩΝ

1. Ενδοκοινοτική απόκτηση, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, θεωρείται η απόκτηση της εξουσίας να διαθέτει κάποιος ως κύριος ενσώματα κινητά αγαθά, που αποστέλλονται ή μεταφέρονται στον αποκτώντα από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή από πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό τους, στο εσωτερικό της χώρας από άλλο κράτος - μέλος, από το οποίο αναχώρησε η αποστολή ή η μεταφορά του αγαθού.

2. Κατά παρέκκλιση από την παράγραφο 1, δεν θεωρείται ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών η κατά τις διατάξεις του άρθρου 2 απόκτηση αγαθών που πραγματοποιείται:

α) από υποκείμενο στο φόρο που υπάγεται στο ειδικό καθεστώς των αγροτών του άρθρου 41,

β) από υποκείμενο στο φόρο που πραγματοποιεί μόνο παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών, που δεν του παρέχουν κανένα δικαίωμα έκπτωσης και

γ) από μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο, εφόσον το ύψος των συναλλαγών αυτών, χωρίς το φόρο προστιθέμενης αξίας, που οφείλεται στο κράτος - μέλος της αναχώρησης της αποστολής ή της μεταφοράς, δεν υπερβαίνει κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο το ποσό των 10.000 ευρώ⁽¹⁾ και κατά την τρέχουσα διαχειριστική περίοδο δεν υπερβαίνει το ποσό αυτό.

Οι διατάξεις της παρούσας παραγράφου δεν ισχύουν προκειμένου για καινούργια μεταφορικά μέσα και προϊόντα που υπάγονται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης.

Τα πρόσωπα που εμπίπτουν στις διατάξεις της παραγράφου αυτής μπορούν να επιλέγουν τη φορολόγησή τους, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1. Η επιλογή αυτή γίνεται με υποβολή δήλωσης, η οποία ισχύει τουλάχιστον για δύο πλήρεις διαχειριστικές περιόδους, μετά την πάροδο των οποίων μπορεί να ανακληθεί. Η ανάκληση θα ισχύει από την επόμενη διαχειριστική περίοδο.

3. Επίσης, κατά παρέκκλιση της παρ. 1, δεν θεωρείται ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών η κατά το άρθρο 2 απόκτηση αγαθών των οποίων η παράδοση απαλλάσσεται στο εσωτερικό της χώρας από τον φόρο, σύμφωνα με τις περ. α', β', γ', δ', στ' και ζ' της παρ. 1 του άρθρου 27.⁽²⁾

Ομοίως, δεν θεωρείται ως ενδοκοινοτική απόκτηση η απόκτηση μεταχειρισμένων αγαθών και αντικειμένων καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας, εφόσον ο πωλητής είναι υποκείμενος στο φόρο μεταπωλητής ή διοργανωτής δημοπρασίας, που ενεργεί με την ιδιότητα του αυτή και το αποκτηθέν αγαθό φορολογήθηκε στο κράτος - μέλος αναχώρησης της αποστολής ή της μεταφοράς, σύμφωνα με τις διατάξεις του κράτους αυτού για τη φορολόγηση των μεταχειρισμένων αγαθών και των αντικειμένων

(1) Η φράση «10.000 ευρώ» στην περ. γ της παρ. 2 του άρθρου 11 που αναγράφεται με πλάγια στοιχεία τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 2 του άρθρου 16 του Ν. 2948/2001 (ΦΕΚ 242Α / 19.10.2001) και ισχύει από 1.1.2002 σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 28 του ίδιου νόμου. Η φράση που αντικαταστάθηκε είχε ως εξής: «2.500.000 δρχ.».

(2) Το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 3 του άρθρου 11 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 15 του ν. 4818/2021 και ισχύει από 1.7.2021, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 66 του ίδιου νόμου. Το εδάφιο που αντικαταστάθηκε είχε ως εξής: «Επίσης, κατά παρέκκλιση της παραγράφου 1, δε θεωρείται ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών η κατά τις διατάξεις του άρθρου 2 απόκτηση αγαθών των οποίων η παράδοση απαλλάσσεται στο εσωτερικό της χώρας από το φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων α', β', γ', και στ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27».

καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας.

4. Για την εφαρμογή του παρόντος νόμου:

α)⁽¹⁾ νοούνται ως «προϊόντα υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης» τα ενεργειακά προϊόντα, η αλκοόλη και τα αλκοολούχα ποτά και τα βιομηχανοποιημένα καπνά, όπως ορίζονται από τις ισχύουσες κοινοτικές διατάξεις, εκτός από το αέριο που παραδίδεται μέσω συστήματος φυσικού αερίου ευρισκόμενου στο έδαφος της Κοινότητας ή μέσω οποιουδήποτε δικτύου συνδεδεμένου με τέτοιο σύστημα,

β) θεωρούνται ως «μεταφορικά μέσα», τα σκάφη μήκους άνω των 7,5 μέτρων, τα αεροσκάφη των οποίων το συνολικό βάρος κατά την απογείωση υπερβαίνει τα 1.550 χιλιόγραμμα και τα χερσαία οχήματα με κινητήρα κυβισμού άνω των 48 κυβικών εκατοστών ή ισχύος άνω των 7,2 kW, τα οποία προορίζονται για τη μεταφορά προσώπων ή εμπορευμάτων, με εξαίρεση τα σκάφη και τα αεροσκάφη που αναφέρονται στο άρθρο 27,

γ) δεν θεωρούνται ως «καινούργια», τα μεταφορικά μέσα που αναφέρονται στην προηγούμενη περίπτωση β' όταν πληρούνται σωρευτικά οι ακόλουθες δύο προϋποθέσεις:

αα) η παράδοση έχει πραγματοποιηθεί μετά την πάροδο τριών μηνών από την ημερομηνία της πρώτης θέσης σε κυκλοφορία. Ειδικά, για τα χερσαία οχήματα η ανωτέρω χρονική διάρκεια αυξάνεται σε έξι μήνες.

ββ) το μεταφορικό μέσο έχει διανύσει περισσότερα από 6.000 χιλιόμετρα, αν πρόκειται για χερσαίο όχημα, έχει πραγματοποιήσει άνω των 100 ωρών πλεύσης, αν πρόκειται για σκάφος και άνω των 40 ωρών πτήσης, αν πρόκειται για αεροσκάφος.

5. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών ρυθμίζεται κάθε λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού.

(1) Η περίπτωση α της παραγράφου 4 του άρθρου 11 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 3 του άρθρου 39 του Ν. 3943/2011 και ισχύει από 1.1.2011 σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 40 του ίδιου νόμου. Η περίπτωση που αντικαταστάθηκε είχε ως εξής: «α) νοούνται ως «προϊόντα υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης», τα ενεργειακά προϊόντα, η αλκοόλη και τα αλκοολούχα ποτά και τα βιομηχανοποιημένα καπνά, όπως αυτά ορίζονται από τις ισχύουσες κοινοτικές διατάξεις.»

ΑΡΘΡΟ 12

ΠΡΑΞΕΙΣ ΘΕΩΡΟΥΜΕΝΕΣ ΩΣ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΗ ΑΠΟΚΤΗΣΗ ΑΓΑΘΩΝ

Θεωρείται ως ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2:

α) η παραλαβή αγαθού στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο για τις ανάγκες της επιχείρησής του, το οποίο αποστέλλεται ή μεταφέρεται από τον ίδιο ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό του, από ένα άλλο κράτος - μέλος εντός του οποίου έχει παραχθεί, εξορυχθεί, μεταποιηθεί, αγορασθεί, αποκτηθεί ή έχει εισαχθεί σ' αυτό το κράτος - μέλος από τον ίδιο, στα πλαίσια της επιχείρησής του,

β) η παραλαβή αγαθών στο εσωτερικό της χώρας από νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στο φόρο, τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται από το ίδιο πρόσωπο από άλλο κράτος - μέλος, στο οποίο είχαν εισαχθεί από το πρόσωπο αυτό,

γ) η μετακίνηση αγαθών από άλλο κράτος - μέλος στο εσωτερικό της χώρας, κατά ανάλογη εφαρμογή του δεύτερου και τρίτου εδαφίου της παραγράφου 3 του άρθρου 7 του παρόντος.

δ)⁽¹⁾ η χρησιμοποίηση από τις Ελληνικές Ένοπλες Δυνάμεις που συμμετέχουν σε αμυντική προσπάθεια για την υλοποίηση ενωσιακής δραστηριότητας στο πλαίσιο της Κοινής Πολιτικής Ασφάλειας και Άμυνας (ΚΠΑΑ) ή από το πολιτικό προσωπικό που τις συνοδεύει, αγαθών τα οποία δεν αγόρασαν με τους γενικούς όρους φορολόγησης, που ισχύουν στην εσωτερική αγορά άλλου κράτους μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης, εφόσον η εισαγωγή των αγαθών αυτών δεν τυγχάνει της απαλλαγής που προβλέπεται στην περ. κα) της παρ. 1 του άρθρου 27.

(1) Η περίπτωση δ' του άρθρου 12 προστέθηκε με το άρθρο 3 του ν. 5000/2022 και ισχύει από 1.7.2022, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 77 του ίδιου νόμου.

ΑΡΘΡΟ 12Α⁽¹⁾

ΚΟΥΠΟΝΙΑ

1. Ορισμοί.

Για τους σκοπούς εφαρμογής του παρόντος:

α) ως «κουπόνι» νοείται ένα μέσο, για το οποίο υπάρχει υποχρέωση αποδοχής του ως ανταλλάγματος ή μέρους ανταλλάγματος για μια παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών και όπου τα αγαθά που θα παραδοθούν ή οι υπηρεσίες που θα παρασχεθούν ή οι ταυτότητες των ενδεχόμενων προμηθευτών αναγράφονται είτε στο ίδιο το μέσο είτε στη σχετική τεκμηρίωση, συμπεριλαμβανομένων των όρων και των προϋποθέσεων χρήσης αυτού του μέσου,

β) ως «κουπόνι συγκεκριμένου σκοπού» νοείται ένα κουπόνι, όταν ο τόπος παράδοσης των αγαθών ή παροχής των υπηρεσιών που αφορά το κουπόνι και ο Φ.Π.Α. που οφείλεται για τα εν λόγω αγαθά ή υπηρεσίες, είναι γνωστά κατά το χρόνο έκδοσης του κουπονιού,

γ) ως «κουπόνι πολλαπλών σκοπών» νοείται ένα κουπόνι διαφορετικό από το κουπόνι συγκεκριμένου σκοπού.

2. Κάθε μεταβίβαση κουπονιού συγκεκριμένου σκοπού που πραγματοποιείται από υποκείμενο στον φόρο, ο οποίος ενεργεί εξ' ιδίου ονόματος, θεωρείται ως παράδοση των αγαθών ή παροχή των υπηρεσιών που αφορά το κουπόνι. Η πραγματική παράδοση των αγαθών ή η πραγματική παροχή των υπηρεσιών έναντι κουπονιού συγκεκριμένου σκοπού, το οποίο γίνεται αποδεκτό από τον προμηθευτή ως αντάλλαγμα ή μέρος ανταλλάγματος δεν θεωρείται ως ανεξάρτητη συναλλαγή.

Όταν μια μεταβίβαση κουπονιού συγκεκριμένου σκοπού διενεργείται από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί εξ' ονόματος άλλου υποκειμένου στον φόρο, η μεταβίβαση αυτή θεωρείται ως παράδοση των αγαθών ή παροχή των υπηρεσιών με τα οποία σχετίζεται το κουπόνι, πραγματοποιούμενη από τον άλλο υποκείμενο στον φόρο, εξ' ονόματος του οποίου ο υποκείμενος στον φόρο ενεργεί.

Αν ο προμηθευτής αγαθών ή υπηρεσιών δεν είναι ο υποκείμενος στον φόρο που, ενεργώντας εξ' ιδίου ονόματος, εξέδωσε το κουπόνι συγκεκριμένου σκοπού, ο εν λόγω προμηθευτής θεωρείται, παρ' όλα αυτά, ότι έχει προμηθεύσει τα αγαθά ή έχει παράσχει τις υπηρεσίες που αφορά το κουπόνι στον εν λόγω υποκείμενο στον φόρο.

3. Η πραγματική παράδοση των αγαθών ή η πραγματική παροχή των υπηρεσιών, έναντι κουπονιού πολλαπλών σκοπών που γίνεται αποδεκτό ως αντάλλαγμα ή μέρος ανταλλάγματος από τον προμηθευτή υπόκειται σε Φ.Π.Α., σύμφωνα με το άρθρο 2 ενώ κάθε προηγούμενη μεταβίβαση του εν λόγω κουπονιού πολλαπλών σκοπών δεν υπόκειται σε Φ.Π.Α..

Όταν ένα κουπόνι πολλαπλών σκοπών μεταβιβάζεται από έναν υποκείμενο στον φόρο διαφορετικό από τον υποκείμενο στον φόρο που διενεργεί τη συναλλαγή που υπόκειται στον Φ.Π.Α., σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο οποιαδήποτε παροχή υπηρεσιών που μπορεί να προσδιορισθεί, όπως υπηρεσίες διανομής ή υπηρεσίες προώθησης, υπόκειται σε

(1) Το άρθρο 12α προστέθηκε με την παράγραφο 1α του άρθρου 9 του ν. 4607/2019 και ισχύει από 1.1.2019, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου και νόμου.

Φ.Π.Α.

4. Το παρόν άρθρο και η παράγραφος 1α του άρθρου 19 εφαρμόζονται μόνο για τα κουπόνια που εκδίδονται μετά την 31η Δεκεμβρίου 2018.

ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ - ΔΙΟΙΚ. ΕΓΓΡΑΦΑ:

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε.2111/13.6.2019.- Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 8 - 10 και 49 του ν. 4607/2019 (Α 65) περί της φορολογικής αντιμετώπισης από πλευράς ΦΠΑ των κουπονιών και των βραχυχρόνιων μισθώσεων πλοίων αναψυχής και παροχή οδηγιών εφαρμογής.

Κοινοποιούνται οι διατάξεις των άρθρων 8 έως και 10 του Δεύτερου Μέρους του ν.4607/2019 (Α 65) «Ι. Κύρωση της Συμφωνίας για την Ασιατική Τράπεζα Υποδομών και Επενδύσεων, ΙΙ. Εναρμόνιση του Κώδικα ΦΠΑ με την Οδηγία (ΕΕ) 2016/1065, ΙΙΙ. Ενσωμάτωση των σημείων 1, 2, 4 και 5 του άρθρου 2 και των άρθρων 4, 6, 7 και 8 της Οδηγίας 1164/2016, ΙV. Τροποποίηση του ν. 2971/2001 και άλλες διατάξεις», με τις οποίες εναρμονίζεται ο Κώδικας ΦΠΑ (ν.2859/2000), όπως ισχύει, με την Οδηγία (ΕΕ) 2016/1065 του Συμβουλίου αναφορικά με την αντιμετώπιση από πλευράς ΦΠΑ των κουπονιών και αντικαθίσταται το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 9 του άρθρου 19 του Κώδικα ΦΠΑ. Επίσης, κοινοποιούνται οι διατάξεις του άρθρου 49 του Τέταρτου Μέρους του ίδιου νόμου, με τις οποίες τροποποιείται η περίπτωση β της παραγράφου 15 του άρθρου 14 του Κώδικα ΦΠΑ για την υιοθέτηση του κριτηρίου της χρήσης και εκμετάλλευσης στις βραχυχρόνιες μισθώσεις πλοίων αναψυχής.

Α. Άρθρα 8 και 9 του ν.4607/2019

Με τις κοινοποιούμενες διατάξεις των άρθρων αυτών ενσωματώνεται στο εσωτερικό μας δίκαιο η Οδηγία (ΕΕ) 2016/1065 για τα κουπόνια, η οποία τροποποιεί την Οδηγία ΦΠΑ 2006/112/ΕΚ από 01.01.2019. Σκοπός των νέων διατάξεων είναι η διασφάλιση ομοιόμορφης αντιμετώπισης των κουπονιών από πλευράς ΦΠΑ σε επίπεδο Ε.Ε., προκειμένου να αποφεύγονται ανεπιθύμητες συνέπειες στη λειτουργία της ενιαίας εσωτερικής αγοράς. Στο πλαίσιο του σκοπού αυτού, οι νέες διατάξεις εισάγουν «ειδικούς» κανόνες για τον ΦΠΑ, οι οποίοι είναι συμβατοί προς τις αρχές ενός γενικού φόρου κατανάλωσης, ακριβώς ανάλογου με την τιμή των παραδιδόμενων αγαθών και των παρεχόμενων υπηρεσιών, την άρση στρεβλώσεων του ανταγωνισμού, την αποφυγή των κινδύνων διπλής φορολόγησης ή μη-φορολόγησης, καθώς και τη μείωση του κινδύνου φοροαποφυγής.

Για λόγους εναρμόνισης προς την ενωσιακή νομοθεσία, με την περίπτωση α της παραγράφου 1 του άρθρου 9 του ν.4607/2019 προστίθεται νέο άρθρο 12α «Κουπόνια» στον Κώδικα ΦΠΑ, οι διατάξεις του οποίου ισχύουν από 01.01.2019 και αφορούν σε κουπόνια που εκδίδονται μετά τις 31 Δεκεμβρίου 2018. Για λόγους ορθής και ομοιόμορφης εφαρμογής τους, παρέχονται οι ακόλουθες διευκρινίσεις και οδηγίες:

1. Με το νέο άρθρο 12α του Κώδικα ΦΠΑ εισάγονται ορισμοί ως προς την έννοια του κουπονιού και γίνεται διάκριση μεταξύ του κουπονιού συγκεκριμένου σκοπού και του κουπονιού πολλαπλού σκοπού. Επιπλέον, προβλέπονται κανόνες σχετικά με τον τόπο φορολόγησης της παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών που περιέχονται στο κουπόνι, το απαιτητό του φόρου και η φορολογητέα αξία επί της οποίας υπολογίζεται ο φόρος.

Επισημαίνεται ότι στο πεδίο εφαρμογής των νέων διατάξεων δεν περιλαμβάνονται τα αμιγώς εκπαιδευτικά κουπόνια, καθώς αυτά παρέχουν δικαίωμα για μείωση της αξίας των αγαθών ή των υπηρεσιών και όχι δικαίωμα για απόκτηση αγαθών ή λήψη υπηρεσιών. Επίσης, δεν περιλαμβάνονται τα εισιτήρια μέσων μεταφοράς, τα εισιτήρια εισόδου σε κινηματογράφους και μουσεία, τα γραμματόσημα και παρόμοιες περιπτώσεις, καθώς στις περιπτώσεις αυτές εξακολουθεί να ισχύει η ίδια φορολογική αντιμετώπιση που εφαρμόζεται και σήμερα.

Για λόγους σαφήνειας, διευκρινίζεται ότι τα πρόσωπα που εμπλέκονται στην αλυσίδα διακίνησης

των κουπονιών είναι: ο εκδότης του κουπονιού (το πρόσωπο στο όνομα του οποίου εκδίδεται το κουπόνι, παρόλο που αυτό μπορεί να μην αντιστοιχεί στον εξοφλούντα), ο υποκείμενος στον φόρο μεσάζοντας (το πρόσωπο που μεσολαβεί στη μεταπώληση του κουπονιού ενεργώντας είτε στο όνομά του είτε στο όνομα του προμηθευτή των αγαθών ή του παρόχου των υπηρεσιών), ο εξοφλών το κουπόνι (αυτός που παραδίδει τα αγαθά ή παρέχει τις υπηρεσίες που αφορά το κουπόνι) και ο τελικός κάτοχος ή ο κομιστής του κουπονιού που αποκτά τα αγαθά ή τις υπηρεσίες με την προσκόμιση του κουπονιού στον εξοφλούντα.

Προς αποφυγή παρερμηνείας, διευκρινίζεται ότι τυχόν τρίτο πρόσωπο που εμπλέκεται στην υλική (π.χ. εκτύπωση) ή άλλου είδους (π.χ. δημιουργία κωδικών βάσει αλγορίθμου) παραγωγή του κουπονιού, δεν θα πρέπει να συγχέεται με το πρόσωπο του εκδότη.

Αναλυτικότερα:

1.1 Με την περίπτωση α της παραγράφου 1 του άρθρου 12α του ίδιου ως άνω Κώδικα, δίδεται ο ορισμός του κουπονιού. Από το γράμμα της διάταξης προκύπτει ότι κύριο χαρακτηριστικό γνώρισμα ενός κουπονιού είναι ότι αυτό αποτελεί το μέσο προκειμένου να αποκτήσει ή να λάβει ο κομιστής του συγκεκριμένα αγαθά ή υπηρεσίες και συγχρόνως αντιπροσωπεύει την υποχρέωση του εξοφλούντος να το αποδεχθεί αντί καταβολής χρηματικού ποσού που αναλογεί σε ολόκληρη την αξία της παράδοσης αγαθών ή/και της παροχής υπηρεσίας ή σε μέρος αυτής, στην περίπτωση που η αξία του κουπονιού υπολείπεται της πραγματικής αξίας της παράδοσης ή/και της παροχής. Για τη διάκριση του κουπονιού με τα ανωτέρω χαρακτηριστικά από το σύνθηες «μέσο πληρωμής» θα πρέπει, όπως ορίζει η ίδια η διάταξη, να αναφέρονται τα αγαθά ή οι υπηρεσίες που παραδίδονται ή η ταυτότητα των ενδεχόμενων προμηθευτών ή παρόχων (εξοφλούντων το κουπόνι), είτε στο ίδιο το κουπόνι είτε στη σχετική τεκμηρίωση (π.χ. έγγραφα που μπορεί να συνοδεύουν ένα τέτοιο μέσο, αναφορά σε σχετική ιστοσελίδα του εκδότη), συμπεριλαμβανομένων των όρων και των προϋποθέσεων χρήσης αυτού. Επισημαίνεται ότι το κουπόνι μπορεί να έχει ηλεκτρονική ή υλική μορφή.

Για παράδειγμα, κουπόνι συνιστά ο κωδικός που αποκτάται για κατέβασμα παιχνιδιών από το διαδίκτυο, η δωροκάρτα, ένα κουπόνι γεύματος κ.α., ενώ δεν συνιστά εξ ορισμού κουπόνι η πιστωτική ή χρεωστική τραπεζική κάρτα.

Με τις περιπτώσεις β και γ της ίδιας παραγράφου ορίζεται το κουπόνι συγκεκριμένου σκοπού (εφεξής ΚΣΣ) ως το μέσο εκείνο που αφορά στην παράδοση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών για την οποία ο τόπος φορολόγησης και το ποσό του ΦΠΑ που αναλογεί είναι γνωστά κατά τον χρόνο έκδοσής του. Αυτό σημαίνει ότι ο ΦΠΑ που αναλογεί στη συναλλαγή που αφορά το κουπόνι είναι γνωστός και μπορεί να προσδιοριστεί με βεβαιότητα κατά τον χρόνο έκδοσης του κουπονιού. Όποιο κουπόνι διαφέρει ουσιωδώς από το ΚΣΣ (και δεν είναι εκπτωτικό), συνιστά κουπόνι πολλαπλού σκοπού (εφεξής ΚΠΣ). Για παράδειγμα:

α) Το κουπόνι που αφορά σε υπηρεσίες διαμονής σε ξενοδοχείο στην Κρήτη συνιστά ΚΣΣ, καθώς ο ΦΠΑ που αναλογεί στην υπηρεσία διαμονής (και ο τόπος φορολόγησης της), οπουδήποτε και αν αυτό μεταβιβαστεί και με οποιονδήποτε τρόπο γίνει η διακίνησή του, είναι γνωστός κατά τον χρόνο έκδοσής του (μειωμένος συντελεστής ΦΠΑ). Ομοίως, ΚΣΣ συνιστά και το κουπόνι που αφορά σε διαμονή σε ξενοδοχείο στην Κύπρο και μεταβιβάζεται από Έλληνα υποκείμενο. Το κουπόνι όμως για διαμονή σε οποιοδήποτε ξενοδοχείο γνωστής αλυσίδας που διαθέτει ξενοδοχεία σε όλο τον κόσμο συνιστά ΚΠΣ καθώς δεν είναι γνωστό μετά βεβαιότητας από την έκδοσή του το ξενοδοχείο της χώρας που θα επιλεγεί από τον κομιστή του κουπονιού και άρα δεν είναι γνωστός ο τόπος φορολόγησης της υπηρεσίας διαμονής, καθώς και ο ΦΠΑ που αναλογεί στην υπηρεσία αυτή.

β) Το κουπόνι που αφορά σε αγορά υποδημάτων ή ενδυμάτων από συγκεκριμένο εμπορικό κατάστημα ή από αλυσίδα καταστημάτων της οποίας όλα τα καταστήματα βρίσκονται στην

ηπειρωτική Ελλάδα συνιστά ΚΣΣ, καθώς ο ΦΠΑ είναι γνωστός κατά τον χρόνο έκδοσής του (είτε αγοραστούν υποδήματα είτε αγοραστούν ενδύματα όλα υπάγονται στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ). Αντιθέτως, εάν η αλυσίδα έχει καταστήματα και σε κάποιο νησί του Αιγαίου όπου ισχύουν μειωμένοι συντελεστές ΦΠΑ και το κουπόνι μπορεί να εξαργυρωθεί - χωρίς περιορισμό- σε οποιοδήποτε κατάστημα της εν λόγω αλυσίδας, τότε πρόκειται για ΚΠΣ, καθώς ο ΦΠΑ δεν είναι γνωστός εξαρχής κατά τον χρόνο έκδοσής του (αναλόγως της περιοχής που βρίσκεται το κατάστημα εφαρμόζεται είτε ο κανονικός συντελεστής ΦΠΑ είτε ο κατά 30% μειωμένος συντελεστής που ισχύει στα νησιά). Αν ωστόσο, στους όρους χρήσης του κουπονιού εμπεριέχεται όρος που περιορίζει το δικαίωμα εξαργύρωσής του από καταστήματα που βρίσκονται σε περιοχές όπου ισχύει το ίδιο «καθεστώς» ως προς τους συντελεστές ΦΠΑ τότε πρόκειται για ΚΣΣ, καθώς ο ΦΠΑ είναι γνωστός εξαρχής κατά τον χρόνο έκδοσής του.

γ) Το κουπόνι για αγορά αγαθών από αλυσίδα σούπερ μάρκετ που δραστηριοποιείται στη Βόρεια Ελλάδα συνιστά ΚΠΣ λόγω των διαφορετικών συντελεστών ΦΠΑ που υπάγονται τα αγαθά που παραδίδονται από τα καταστήματα αυτά (για παράδειγμα τα νωπά ψάρια, νερό φυσικό εμφιαλωμένο, φρούτα και παρασκευάσματα κρεάτων (ΔΚ 1601, 1602, ΕΧ 1603) υπάγονται στον μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ, ενώ τα ποτά και τα απορρυπαντικά στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ). Αν ωστόσο στους όρους χρήσης του κουπονιού εμπεριέχεται όρος που περιορίζει το δικαίωμα του κομιστή να λάβει συγκεκριμένα αγαθά που υπάγονται στον μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ, τότε πρόκειται για ΚΣΣ, καθώς ο ΦΠΑ είναι γνωστός εξαρχής κατά τον χρόνο έκδοσής του.

δ) Κουπόνι για μαθήματα ερασιτεχνικής φωτογραφίας από εργαστήρι φωτογραφίας της Αθήνας (φυσική παρουσία μαθητή σε χώρο του εργαστηρίου), συνιστά ΚΣΣ, καθώς ο τόπος φορολόγησης της παροχής υπηρεσίας και ο συντελεστής ΦΠΑ γι αυτήν την παροχή μαθημάτων είναι γνωστά εξαρχής κατά τον χρόνο έκδοσής του.

ε) Κουπόνι αλκοολούχων και μη ποτών για δύο άτομα σε συγκεκριμένο μπαρ - εστιατόριο στην Αθήνα συνιστά ΚΣΣ, καθώς ο τόπος φορολόγησης της εν λόγω παροχής υπηρεσίας (Ελλάδα) και ο ΦΠΑ (κανονικός συντελεστής ΦΠΑ στις επιτόπιες καταναλώσεις ποτών) είναι γνωστά εξαρχής κατά τον χρόνο έκδοσής του.

1.2 Με τις παραγράφους 2 και 3 του άρθρου 12α του Κώδικα ΦΠΑ, ρυθμίζεται η φορολογική αντιμετώπιση από πλευράς ΦΠΑ των συναλλαγών που πραγματοποιούνται στην αλυσίδα διακίνησης των κουπονιών, είτε πρόκειται για ΚΣΣ είτε πρόκειται για ΚΠΣ.

1.2.1 Κάθε φορά που μεταβιβάζεται ΚΣΣ από υποκείμενο στον φόρο μεσάζοντα ο οποίος ενεργεί στο όνομά του (είτε για ίδιο λογαριασμό είτε για λογαριασμό τρίτου), θεωρείται ότι πραγματοποιείται η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών που αφορά το ΚΣΣ. Τούτο διότι η πραγματική παράδοση των αγαθών ή η πραγματική παροχή των υπηρεσιών δεν θεωρείται ως συναλλαγή ανεξάρτητη από τη μεταβίβαση του ΚΣΣ.

Κατά συνέπεια, οι διαδοχικές μεταβιβάσεις ενός ΚΣΣ σε κάθε στάδιο της αλυσίδας διακίνησής του από μεσάζοντες που ενεργούν ως άνω μέχρι τη στιγμή της πώλησης του ΚΣΣ στον τελικό αγοραστή του, υπάγονται στον φόρο με τους συνήθεις κανόνες του Κώδικα ΦΠΑ που ισχύουν για την παράδοση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών.

Στην περίπτωση όπου μεταβιβάζεται ΚΣΣ από υποκείμενο στον φόρο μεσάζοντα που ενεργεί στο όνομα άλλου υποκειμένου στον φόρο, τότε σε αυτήν την περίπτωση θεωρείται ότι ο εν λόγω μεσάζοντας δεν πραγματοποιεί τη σχετική παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών που εμπεριέχει το κουπόνι, αλλά ότι παρέχει υπηρεσία διανομής υπαγόμενη στους συνήθεις κανόνες ΦΠΑ. Η δε μεταβίβαση του ΚΣΣ αντιμετωπίζεται ως παράδοση των αγαθών ή παροχή των υπηρεσιών πραγματοποιούμενη από τον υποκείμενο στον φόρο στο όνομα του οποίου ενεργεί ο μεσάζοντας.

Στην περίπτωση όπου ο εξοφλών, δηλαδή ο πραγματικός προμηθευτής των αγαθών ή ο

πάροχος των υπηρεσιών δεν είναι ο υποκείμενος στον φόρο που εκδίδει το ΚΣΣ (εκδότης), τότε ο εξοφλών το κουπόνι θεωρείται ότι είναι το πρόσωπο που έχει προμηθεύσει τα αγαθά ή έχει παράσχει τις υπηρεσίες που περιλαμβάνονται στο ΚΣΣ προς τον εκδότη. Για παράδειγμα:

Ο εκδότης «Α» εξέδωσε κουπόνια συνήθους επισκευής και συντήρησης αυτοκινήτων που μπορούν να εξαργυρωθούν σε εξουσιοδοτημένα συνεργεία γνωστής αντιπροσωπείας αυτοκινήτων του νομού Αττικής της εταιρείας «Ε» (εξοφλών) από το προσωπικό εγκατεστημένων στην Ελλάδα επιχειρήσεων «Γ» και «Δ», στο οποίο οι εν λόγω επιχειρήσεις έχουν διαθέσει τα Ε.Ι.Χ. αυτοκίνητά τους. Τα κουπόνια αυτά, που συνιστούν ΚΣΣ, ο «Α» τα μεταβίβασε σε μια εταιρία «Β» με δραστηριότητα προώθηση προϊόντων/υπηρεσίες διαφήμισης. Η «Β» τα μεταβιβάζει σε άλλες εταιρίες, τις «Γ» και «Δ» οι οποίες θα τα διαθέσουν στο προσωπικό τους.

Τόσο ο εκδότης «Α» όσο και η εταιρία «Β» θεωρούνται ότι παρέχουν υπηρεσία επισκευής και συντήρησης αυτοκινήτων προς τη «Β» και τις «Γ» και «Δ» αντιστοίχως, υπαγόμενη στον φόρο με τους συνήθεις κανόνες φορολόγησης (τόπος φορολόγησης στην Ελλάδα, κανονικός συντελεστής ΦΠΑ). Ο εξοφλών το ΚΣΣ, δηλαδή η αντιπροσωπεία «Ε» που τελικά θα αποδεχθεί το ΚΣΣ ως αντάλλαγμα για την υπηρεσία επισκευής και συντήρησης θεωρείται ότι παρέχει την υπηρεσία στον εκδότη «Α», και άρα θα εκδώσει ένα τιμολόγιο προς τον εκδότη «Α» κατά τον χρόνο εξόφλησης του κουπονιού και θα εισπράξει τον ΦΠΑ που αναλογεί για την υπηρεσία της αυτή από τον ως άνω εκδότη του κουπονιού. Σε ό,τι αφορά το δικαίωμα έκπτωσης, ο εκδότης «Α» ασκεί δικαίωμα έκπτωσης βάσει του τιμολογίου που λαμβάνει από τον εξοφλούντα «Ε», ο «Β» ασκεί δικαίωμα έκπτωσης βάσει του τιμολογίου παροχής υπηρεσιών που λαμβάνει από τον εκδότη «Α», και οι εταιρίες «Γ» και «Δ» δεν έχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου που αναγράφεται στο τιμολόγιο που λαμβάνουν από τη «Β» σύμφωνα με την περίπτωση ε της παραγράφου 4 του άρθρου 30 του Κώδικα ΦΠΑ.

Για την καλύτερη κατανόηση των ανωτέρω παρατίθεται το κάτωθι σχεδιάγραμμα:



1.2.2 Στην περίπτωση όπου μεταβιβάζεται ΚΠΣ στο πλαίσιο αλυσίδας διακίνησής του, θεωρείται ότι η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών που αφορά το ΚΠΣ πραγματοποιεί-

ται τη στιγμή όπου αυτό παραδίδεται στον εξοφλούντα προκειμένου να παραδοθούν τα αγαθά ή να παρασχεθούν οι υπηρεσίες. Οποιαδήποτε μεταβίβαση του ΚΠΣ στα προηγούμενα στάδια της αλυσίδας διακίνησης δεν υπάγεται στον ΦΠΑ.

Αν ο υποκείμενος στον φόρο μεσάζων επί μεταβιβάσεων ΚΠΣ παρέχει υπηρεσίες διανομής ή προώθησης ή όποια άλλη υπηρεσία μπορεί να προσδιορισθεί (σε καμία περίπτωση όμως δεν αγοράζει και πουλάει το κουπόνι), αυτές υπόκεινται στον ΦΠΑ με τους συνήθεις κανόνες.

2. Με την περίπτωση β της παραγράφου 1 του άρθρου 9 του ν. 4607/2019 προστίθεται νέα παράγραφος 1α στο άρθρο 19 του Κώδικα ΦΠΑ και καθορίζεται η φορολογητέα αξία της παράδοσης αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών που αντιπροσωπεύει ένα κουπόνι πολλαπλού σκοπού και επί της οποίας υπολογίζεται το οφειλόμενο ποσό του ΦΠΑ.

Ο ΦΠΑ στην περίπτωση διακίνησης ΚΣΣ υπολογίζεται με την εφαρμογή του συντελεστή ΦΠΑ, στον οποίο υπάγεται η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών που αντιπροσωπεύει το κουπόνι, επί της αντιπαροχής που πράγματι καταβάλλεται από τον αγοραστή σε κάθε στάδιο της αλυσίδας διακίνησης, σύμφωνα με το άρθρο 19 παράγραφος 1 του Κώδικα ΦΠΑ. Επισημαίνεται ότι η μη εξόφληση του ΚΣΣ από τον τελικό αγοραστή του δεν επηρεάζει τις προηγούμενες καταβολές του φόρου που αντιστοιχεί στην παράδοση αγαθών ή στην παροχή υπηρεσιών που το κουπόνι αυτό περικλείει.

Ωστόσο, στην περίπτωση ΚΠΣ, η φορολογητέα αξία της συναλλαγής που εμπεριέχει το κουπόνι, καθώς και το ποσό του φόρου που αναλογεί σ αυτήν καθορίζονται τη στιγμή που ο τελευταίος αγοραστής στην αλυσίδα διακίνησης (κομιστής) προσκομίζει το ΚΠΣ στον εξοφλούντα για να το εξαργυρώσει. Συγκεκριμένα, η φορολογητέα αξία της συναλλαγής που πραγματοποιείται έναντι ΚΠΣ ισούται κατ αρχήν με το αντάλλαγμα που έχει καταβληθεί στον τελευταίο μεσάζοντα στην αλυσίδα διακίνησης, μειωμένο κατά το ποσό του ΦΠΑ που αναλογεί στα παραδιδόμενα αγαθά ή στις παρεχόμενες υπηρεσίες. Όταν αυτό είναι άγνωστο, η φορολογητέα αξία της συναλλαγής που αντιπροσωπεύει το κουπόνι συνίσταται στη χρηματική αξία που αναγράφεται επί του κουπονιού αυτού ή που προκύπτει από σχετική τεκμηρίωση, επίσης μειωμένη κατά το ποσό του ΦΠΑ που αναλογεί στα παραδιδόμενα αγαθά ή τις παρεχόμενες υπηρεσίες. Δηλαδή, στην περίπτωση ΚΠΣ ο ΦΠΑ υπολογίζεται με εσωτερική υφαίρεση. Τέλος, στις περιπτώσεις όπου ένα ΚΠΣ χρησιμοποιείται μερικώς για την παράδοση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών (δηλαδή δεν εξαργυρώνεται εις ολόκληρον), η φορολογητέα αξία πρέπει να είναι ίση με το αντίστοιχο μέρος του ανταλλάγματος ή της χρηματικής αξίας, μειωμένο κατά το ποσό του ΦΠΑ που αφορά τα παραδιδόμενα αγαθά ή τις παρεχόμενες υπηρεσίες (εσωτερική υφαίρεση).

3. Για λόγους διασφάλισης της ορθής εφαρμογής των περί ΦΠΑ διατάξεων, επισημαίνεται ότι ο εκδότης ενός κουπονιού θα πρέπει να διατηρεί στο αρχείο του τα προσήκοντα στοιχεία που τεκμηριώνουν τη φορολογική αντιμετώπιση των κουπονιών που εκδίδει (ΚΣΣ ή ΚΠΣ). Η ίδια υποχρέωση υφίσταται και για κάθε πρόσωπο που παρεμβαίνει στην αλυσίδα διακίνησης ή στη διανομή αυτών.

Β. Άρθρο 10 του ν.4607/2019.

4. Με την αντικατάσταση του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 9 του άρθρου 19 του Κώδικα ΦΠΑ, σύμφωνα με το άρθρο 10 του κοινοποιούμενου νόμου, απαλείφεται η φράση «και σε κάθε άλλη παρόμοια περίπτωση», ώστε στη ρύθμιση της παραγράφου 9 να εμπίπτουν μόνο οι περιπτώσεις που ρητά αναφέρονται και δη οι κάρτες τηλεπικοινωνίας και τα εισιτήρια μεταφοράς προσώπων που ακυρώνονται σε ειδικά μηχανήματα.

Ως εκ τούτου, όσον αφορά και μόνο στις κάρτες τηλεπικοινωνίας και στα εισιτήρια μεταφοράς προσώπων που ακυρώνονται σε ειδικά μηχανήματα, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η τιμή λιανικής πώλησης αυτών χωρίς ΦΠΑ, ο οποίος οφείλεται από τον πάροχο των υπηρεσιών και όχι γενικά και για κάθε άλλη παρόμοια περίπτωση. Επισημαίνεται ότι η ως άνω αντιμετώπιση,

η οποία εφαρμόζεται και για τις κάρτες κινητής τηλεφωνίας (σχετ. η εγκύκλιος Π.Ο.Λ.1075/2000 παράγραφος 1), δεν ισχύει στις περιπτώσεις που οι κάρτες αντιπροσωπεύουν διαφόρων ειδών παροχές.

5. Περαιτέρω, διευκρινίζεται ότι στην περίπτωση που οι κάρτες τηλεπικοινωνίας πωλούνται από μη εγκατεστημένο στο εσωτερικό της χώρας πάροχο προς υποκείμενο στον φόρο λήπτη που διαθέτει την έδρα του ή, ελλείψει έδρας, μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα (δηλαδή προς ελληνική επιχείρηση), ο τόπος παροχής βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας μας, βάσει των διατάξεων της παραγράφου 2, περ. α, του άρθρου 14 του Κώδικα ΦΠΑ. Υπόχρεος για την απόδοση του ΦΠΑ που αναλογεί στην ανωτέρω λήψη υπηρεσιών είναι η ελληνική επιχείρηση, βάσει της περίπτωσης στ της παραγράφου 1 του άρθρου 35 του Κώδικα ΦΠΑ. Η διάταξη της παραγράφου 9 του άρθρου 19 εφαρμόζεται για τις πωλήσεις των καρτών που θα πραγματοποιήσει στο όνομά της εν συνεχεία η ελληνική επιχείρηση, εφόσον πρόκειται για φορολογητέα εντός Ελλάδος παροχή τηλεπικοινωνιακών υπηρεσιών, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 14 του Κώδικα ΦΠΑ.

Γ. Άρθρο 49 του ν.4607/2019

6. Με τις κοινοποιούμενες διατάξεις τροποποιούνται οι διατάξεις της περίπτ. β) της παραγράφου 15 του άρθρου 14 του Κώδικα ΦΠΑ και, πέραν των μεταφορών αγαθών, υιοθετείται το κριτήριο της χρήσης και εκμετάλλευσης και για τις βραχυχρόνιες μισθώσεις επαγγελματικών πλοίων αναψυχής. Συγκεκριμένα, προβλέπεται ότι στις περιπτώσεις βραχυχρόνιας (κάτω των 90 ημερών) μίσθωσης επαγγελματικών πλοίων αναψυχής, τα οποία τίθενται στη διάθεση του πελάτη (υποκειμένου ή μη στον ΦΠΑ) εντός της χώρας μας, δεν οφείλεται ΦΠΑ στην Ελλάδα κατά το μέρος που τα πλοία αυτά χρησιμοποιούνται εκτός της Ένωσης, και δη στα διεθνή ύδατα ή στα χωρικά ύδατα τρίτων χωρών.

Σε γενικές γραμμές διευκρινίζεται ότι πρόκειται για υπηρεσία θαλάσσιας μεταφοράς προσώπων στην περίπτωση που το πλοίο αναψυχής διατίθεται με πλήρωμα, ενώ στην περίπτωση που διατίθεται μόνο το πλοίο, πρόκειται για υπηρεσία μίσθωσης πλοίου. Σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις του άρθρου 14 του Κώδικα ΦΠΑ, οι υπηρεσίες μεταφοράς προσώπων υπάγονται σε ΦΠΑ στην Ελλάδα για το διανυόμενο στην Ελλάδα μέρος της διαδρομής (παρ. 5). Όσον αφορά στις υπηρεσίες βραχυχρόνιας μίσθωσης μεταφορικών μέσων γενικά, αυτές κατά κανόνα φορολογούνται στην Ελλάδα, εφόσον το μεταφορικό μέσο τίθεται στη διάθεση του πελάτη στο εσωτερικό της χώρας (παρ. 12). Πλέον, ειδικά για τις βραχυχρόνιες μισθώσεις επαγγελματικών πλοίων αναψυχής, με τις νέες διατάξεις προβλέπεται η υπαγωγή αυτών σε ΦΠΑ στην Ελλάδα κατά το μέρος που τα πλοία αυτά χρησιμοποιούνται εντός χωρικών υδάτων, ενώ δεν οφείλεται ΦΠΑ κατά το μέρος που τα πλοία αυτά χρησιμοποιούνται στα διεθνή ύδατα ή στα χωρικά ύδατα τρίτων χωρών. Με τις διατάξεις αυτές υιοθετείται ομοίμορφη αντιμετώπιση, από πλευράς τόπου παροχής, τόσο των περιπτώσεων που συνιστούν υπηρεσίες θαλάσσιας μεταφοράς προσώπων, όσο και αυτών που συνιστούν βραχυχρόνιες μισθώσεις επαγγελματικών πλοίων αναψυχής. Η υιοθέτηση του εν λόγω κριτηρίου στις επίμαχες υπηρεσίες προβλέπεται από τις διατάξεις της περίπτωσης α του άρθρου 59α της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ για τον ΦΠΑ.

Επίσης, με τις νέες διατάξεις ορίζεται ότι τα κριτήρια της χρήσης και εκμετάλλευσης που θέτει ο νόμος και ο τρόπος απόδειξης της πλήρωσης αυτών εξειδικεύονται περαιτέρω με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και του τυχόν συναρμόδιου κατά περίπτωση Υπουργού, μετά από εισήγηση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, ενώ οι διαδικασίες και κάθε αναγκαίο θέμα για την εφαρμογή των διατάξεων του τόπου παροχής των υπηρεσιών ορίζονται με απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Γ'
ΤΟΠΟΣ ΠΡΑΓΜΑΤΟΠΟΙΗΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΠΡΑΞΕΩΝ

ΑΡΘΡΟ 13

ΤΟΠΟΣ ΠΑΡΑΔΟΣΗΣ ΑΓΑΘΩΝ

1. Η παράδοση αγαθών θεωρείται ότι πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης τα αγαθά βρίσκονται:

α) στο εσωτερικό της χώρας,

β) πάνω σε πλοίο, αεροπλάνο ή τραίνο και παραδίδονται προς επιβάτες κατά τη διάρκεια τμήματος μεταφοράς που πραγματοποιείται στο εσωτερικό της Κοινότητας, εφόσον η αναχώρηση πραγματοποιείται από το εσωτερικό της χώρας.

Για την εφαρμογή της διάταξης αυτής θεωρούνται:

-»τμήμα της μεταφοράς το οποίο λαμβάνει χώρα στο εσωτερικό της Κοινότητας», το τμήμα που πραγματοποιείται χωρίς σταθμό εκτός της Κοινότητας, μεταξύ του τόπου αναχώρησης και του τόπου άφιξης της μεταφοράς επιβατών,

-»τόπος αναχώρησης μεταφοράς επιβατών», το πρώτο σημείο επιβίβασης των επιβατών στο εσωτερικό της Κοινότητας, ενδεχομένως μετά από προσέγγιση εκτός της Κοινότητας,

-»τόπος άφιξης μιας μεταφοράς επιβατών», το τελευταίο σημείο αποβίβασης των επιβατών που επιβιβάστηκαν εντός της Κοινότητας, το οποίο προβλέπεται στο εσωτερικό της Κοινότητας, ενδεχομένως πριν από προσέγγιση εκτός της Κοινότητας.

Εάν πρόκειται για μεταφορά μετ' επιστροφής, η διαδρομή της επιστροφής θεωρείται αυτοτελής μεταφορά.

2. Σε περίπτωση παράδοσης αγαθών μετά από εγκατάσταση ή συναρμολόγηση, με ή χωρίς δοκιμή λειτουργίας, ως τόπος παράδοσης θεωρείται ο τόπος όπου γίνεται η εγκατάσταση ή η συναρμολόγηση.

3.⁽¹⁾ Στην περίπτωση παράδοσης αερίου μέσω συστήματος φυσικού αερίου, ευρισκόμενου στο έδαφος της Κοινότητας ή οποιουδήποτε άλλου δικτύου συνδεδεμένου με τέτοιο σύστημα, ηλεκτρικής ενέργειας ή θερμότητας ή ψύχους μέσω δικτύων θέρμανσης ή ψύξης:⁽²⁾

α) σε μεταπωλητή υποκείμενο στο φόρο, ως τόπος παράδοσης θεωρείται ο τόπος όπου ο υποκείμενος στο φόρο μεταπωλητής έχει την έδρα της οικονομικής δραστηριότη-

(1) Η παράγραφος 3 του άρθρου 13 προστέθηκε με την παράγραφο 4 του άρθρου 18 του Ν. 3312/2005 και ισχύει από 1.1.2005, σύμφωνα με την παράγραφο 10 του άρθρου 18 του ίδιου νόμου. Με την ίδια διάταξη αναριθμήθηκαν οι παράγραφοι 3, 4, 5, 6 και 7 σε παραγράφους 4, 5, 6, 7 και 8.

(2) Το εισαγωγικό εδάφιο και η περίπτωση α' της παραγράφου 3 του άρθρου 13 τέθηκαν όπως αντικαταστάθηκαν με την παράγραφο 4 του άρθρου 39 του Ν. 3943/2011 και ισχύουν από 1.1.2011 σύμφωνα με την παράγραφο 2 άρθρου 40 του ίδιου νόμου. Το εδάφιο και η περίπτωση που αντικαταστάθηκαν είχαν ως εξής: «Στην περίπτωση παράδοσης αερίου μέσω του συστήματος διανομής φυσικού αερίου ή ηλεκτρικής ενέργειας: α) Σε μεταπωλητή υποκείμενο στο φόρο, ως τόπος παράδοσης θεωρείται ο τόπος όπου ο υποκείμενος στο φόρο μεταπωλητής έχει την έδρα της οικονομικής δραστηριότητάς του ή τη μόνιμη εγκατάστασή του για την οποία παραδίδονται τα αγαθά ή, ελλείψει έδρας ή μόνιμης εγκατάστασης, ο τόπος όπου έχει τη μόνιμη κατοικία ή τη συνήθη διαμονή του. Για τους σκοπούς της παρούσας διάταξης ως «μεταπωλητής» υποκείμενος στο φόρο νοείται ο υποκείμενος στο φόρο του οποίου η κύρια δραστηριότητα, όσον αφορά τις αγορές αερίου και ηλεκτρικής ενέργειας, είναι η μεταπώληση των ανωτέρω προϊόντων και του οποίου η ίδια κατανάλωση των προϊόντων αυτών είναι αμελητέα».

τητάς του ή τη μόνιμη εγκατάστασή του για την οποία παραδίδονται τα αγαθά ή, σε περίπτωση έλλειψης έδρας ή μόνιμης εγκατάστασης, ο τόπος όπου έχει τη μόνιμη κατοικία ή τη συνήθη διαμονή του.

Για τους σκοπούς της παρούσας διάταξης, ως «μεταπωλητής υποκείμενος στο φόρο» νοείται ο υποκείμενος στο φόρο του οποίου η κύρια δραστηριότητα όσον αφορά τις αγορές αερίου, ηλεκτρικής ενέργειας, θερμότητας ή ψύχους, είναι η μεταπώληση των ανωτέρω προϊόντων και του οποίου η ίδια κατανάλωση των προϊόντων αυτών είναι αμελητέα.

β) Εφόσον δεν καλύπτεται από την παραπάνω περίπτωση α', ως τόπος παράδοσης θεωρείται ο τόπος πραγματικής χρησιμοποίησης και κατανάλωσης των αγαθών από τον πελάτη.

Όταν το σύνολο ή μέρος των αγαθών δεν καταναλώνεται πραγματικά από τον εν λόγω πελάτη, τεκμαίρεται ότι αυτά τα μη καταναλωθέντα αγαθά έχουν χρησιμοποιηθεί και καταναλωθεί στον τόπο όπου έχει την έδρα της οικονομικής δραστηριότητας του ή τη μόνιμη εγκατάσταση του για την οποία παραδίδονται τα αγαθά. Στην περίπτωση απουσίας της εν λόγω έδρας οικονομικής δραστηριότητας ή μόνιμης εγκατάστασης, τεκμαίρεται ότι χρησιμοποίησε και κατανάλωσε τα αγαθά στον τόπο όπου έχει τη μόνιμη κατοικία ή τη συνήθη διαμονή του.

4.⁽¹⁾

5.^{(2) (3)} Ο τόπος παράδοσης στις ενδοκοινοτικές εξ αποστάσεως πωλήσεις αγαθών:

α) είναι το εσωτερικό της Χώρας, εφόσον κατά τον χρόνο άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς στον αποκτώντα πελάτη, τα αγαθά βρίσκονται στο εσωτερικό της χώρας,

β) δεν είναι το εσωτερικό της Χώρας, εφόσον κατά τον χρόνο άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς στον αποκτώντα πελάτη, τα αγαθά δεν βρίσκονται στο εσωτερικό της Χώρας.

6.⁽⁴⁾ Ο τόπος παράδοσης στις εξ αποστάσεως πωλήσεις αγαθών που εισάγονται από

(1) Η παράγραφος 4 του άρθρου 13 καταργήθηκε με την παράγραφο 3 του άρθρου 20 του Ν. 4141/2013. Η κατάργηση ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ δηλ. 5.4.2013, σύμφωνα με το άρθρο 48 του ίδιου άρθρου. Η παράγραφος που καταργήθηκε είχε ως εξής: «Σε περίπτωση παράδοσης αγαθών πριν από την εισαγωγή τους στο εσωτερικό της χώρας, ως τόπος παράδοσης θεωρείται το εσωτερικό της χώρας, εφόσον αυτό είναι και ο τόπος του τελικού προορισμού τους»

(2) Οι παράγραφοι 5, 6, 7 και 8 του άρθρου 13 τέθηκαν όπως αναριθμήθηκαν με την παράγραφο 4 του άρθρου 18 του Ν. 3312/2005 (ισχύει 1.1.2005). Προηγουμένως αποτελούσαν τις παραγράφους 4, 5, 6 και 7.

(3) Η παράγραφος 5 του άρθρου 13 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 3 του ν. 4818/2021 και ισχύει από 1.7.2021, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 66 του ίδιου νόμου. Η παράγραφος που αντικαταστάθηκε είχε ως εξής: «5. Κατά παρέκκλιση των ανωτέρω διατάξεων, η παράδοση αγαθών θεωρείται ότι πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον πρόκειται για αγαθά, τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται από τον προμηθευτή ή από άλλον που ενεργεί για λογαριασμό του από άλλο κράτος - μέλος στο εσωτερικό της χώρας και πληρούνται σωρευτικά οι εξής προϋποθέσεις:

α) η παράδοση των αγαθών γίνεται προς υποκείμενο στο φόρο ή προς νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στο φόρο, που καλύπτονται από την παρέκκλιση της παραγράφου 2 του άρθρου 11 ή προς οποιοδήποτε άλλο μη υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο και

β) δεν πρόκειται για καινούργια μεταφορικά μέσα, ούτε για αγαθά, που παραδίδονται μετά από εγκατάσταση ή συναρμολόγηση, με ή χωρίς δοκιμή λειτουργίας, από τον προμηθευτή ή για λογαριασμό του.

Εν τούτοις, οι διατάξεις της παραγράφου αυτής δεν έχουν εφαρμογή προκειμένου για παραδόσεις αγαθών που δεν υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης, εφόσον το ύψος των συναλλαγών, χωρίς Φ.Π.Α., που πραγματοποιούνται από τον προμηθευτή προς το εσωτερικό της χώρας δεν υπερβαίνει κατά τη διάρκεια της προηγούμενης χειριστικής περιόδου το ποσό των 35.000 ευρώ και κατά την τρέχουσα χειριστική περίοδο δεν υπερβαίνει το ποσό αυτό.»

(4) Η παράγραφος 6 του άρθρου 13 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 2 του άρθρου 3 του ν.

τρίτα εδάφη ή τρίτες χώρες:

α) είναι το εσωτερικό της Χώρας, στην περίπτωση κατά την οποία τα αγαθά εισάγονται σε κράτος μέλος διαφορετικό από το κράτος μέλος άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς στον αποκτώντα πελάτη, εφόσον κατά τον χρόνο άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς στον αποκτώντα πελάτη τα αγαθά βρίσκονται στο εσωτερικό της Χώρας,

β) δεν είναι το εσωτερικό της Χώρας, στην περίπτωση κατά την οποία τα αγαθά εισάγονται στη Χώρα μας και ο τόπος άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς στον αποκτώντα πελάτη είναι σε διαφορετικό κράτος μέλος,

γ) είναι το εσωτερικό της Χώρας, στην περίπτωση κατά την οποία ο τόπος εισαγωγής και ο τόπος άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς στον αποκτώντα πελάτη βρίσκονται στο εσωτερικό της Χώρας και ο ΦΠΑ επί των εν λόγω αγαθών δηλώνεται δυνάμει του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 47δ ή αντίστοιχου καθεστώτος που εφαρμόζεται σε άλλο κράτος μέλος.

6α.⁽¹⁾ Στην περίπτωση διαδοχικής παράδοσης των ίδιων αγαθών, τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται από ένα κράτος - μέλος σε άλλο κράτος-μέλος, απευθείας από τον πρώτο προμηθευτή στον τελευταίο παραλήπτη της αλυσίδας, η αποστολή ή μεταφορά αποδίδεται μόνο στην παράδοση προς τον ενδιάμεσο φορέα εκμετάλλευσης.

Κατά παρέκκλιση του προηγούμενου εδαφίου, εάν ο ενδιάμεσος φορέας εκμετάλλευσης κοινοποιήσει στον προμηθευτή του τον αριθμό φορολογικού μητρώου Φ.Π.Α. που έχει λάβει από το κράτος-μέλος από το οποίο αποστέλλονται ή μεταφέρονται τα αγαθά, η αποστολή ή μεταφορά αποδίδεται μόνο στην παράδοση αγαθών από τον ενδιάμεσο φορέα εκμετάλλευσης.

Για τους σκοπούς της παρούσας διάταξης, ως «ενδιάμεσος φορέας εκμετάλλευσης» νοείται ένας προμηθευτής διαφορετικός από τον πρώτο προμηθευτή στην αλυσίδα, ο οποίος αποστέλλει ή μεταφέρει τα αγαθά είτε ο ίδιος είτε μέσω τρίτου που ενεργεί για

4818/2021 και ισχύει από 1.7.2021, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 66 του ίδιου νόμου. Η παράγραφος που αντικαταστάθηκε είχε ως εξής: «6. Κατά παρέκκλιση από την περίπτωση α' της παραγράφου 1 και την παράγραφο 2, η παράδοση αγαθών δεν θεωρείται ότι πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας στην περίπτωση που τα αγαθά αποστέλλονται ή μεταφέρονται από τον πωλητή ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό του, από το εσωτερικό της χώρας σε άλλο κράτος - μέλος και πληρούνται σωρευτικά οι εξής προϋποθέσεις:

α) η παράδοση των αγαθών γίνεται προς υποκείμενο στο φόρο ή προς νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στο φόρο, τα οποία δεν πληρούν τις προϋποθέσεις για τη φορολόγηση της παράδοσης αυτής ως ενδοκοινοτικής απόκτησης στη χώρα τους ή προς οποιοδήποτε άλλο μη υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο εγκαταστημένο σε άλλο κράτος-μέλος και

β) δεν πρόκειται για καινούργια μεταφορικά μέσα, ούτε για αγαθά που παραδίδονται μετά από εγκατάσταση ή συναρμολόγηση με ή χωρίς δοκιμή λειτουργίας, από τον προμηθευτή ή για λογαριασμό του.

Εν τούτοις, οι διατάξεις της παραγράφου αυτής δεν έχουν εφαρμογή προκειμένου για παραδόσεις αγαθών που δεν υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης, εφόσον το ύψος των συναλλαγών, χωρίς Φ.Π.Α., που πραγματοποιούνται προς το αυτό κράτος - μέλος δεν υπερβαίνει κατά τη διάρκεια της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου το ποσό των 100.000 ευρώ και κατά την τρέχουσα διαχειριστική περίοδο δεν υπερβαίνει το ποσό αυτό.

Το όριο αυτό περιορίζεται στο ποσό των 35.000 ευρώ προκειμένου για παραδόσεις αγαθών προς τα κράτη - μέλη που εφαρμόζουν το όριο αυτό.

Οι υποκείμενοι στο φόρο που υπάγονται στις διατάξεις των δύο προηγούμενων εδαφίων μπορούν να επιλέγουν την υπαγωγή των πράξεών τους στις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παρούσας παραγράφου. Η επιλογή αυτή γίνεται με υποβολή δήλωσης, η οποία ισχύει τουλάχιστον για δύο πλήρεις διαχειριστικές περιόδους, μετά την πάροδο των οποίων μπορεί να ανακληθεί. Η ανάκληση θα ισχύει από την επόμενη διαχειριστική περίοδο.

Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής εφαρμόζονται και στην περίπτωση κατά την οποία τα αποστελλόμενα ή μεταφερόμενα αγαθά εισάγονται από τον προμηθευτή σε κράτος - μέλος διαφορετικό από το κράτος - μέλος άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς προς τον αγοραστή.»

(1) Η παράγραφος 6α του άρθρου 13 προστέθηκε με την περίπτωση 2β' του άρθρου 61 του νόμου 4714/2020 και ισχύει από 1.1.2020, σύμφωνα με το άρθρο 63 του ίδιου νόμου.

λογαριασμό του. Η παρούσα δεν εφαρμόζεται στις περιπτώσεις που καλύπτονται από το άρθρο 5β.⁽¹⁾

6β.⁽²⁾ Όταν υποκείμενος στον φόρο θεωρείται ότι έχει παραλάβει και παραδώσει αγαθά σύμφωνα με το άρθρο 5β, η αποστολή ή η μεταφορά των αγαθών αποδίδεται στην παράδοση που πραγματοποιείται από τον εν λόγω υποκείμενο στον φόρο.

7. Οι διατάξεις του άρθρου αυτού δεν έχουν εφαρμογή στις παραδόσεις αγαθών που υπάγονται σε φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 45 και 46. Για τις παραδόσεις αγαθών των άρθρων 45 και 46 ως τόπος παράδοσης τους θεωρείται ο τόπος εγκατάστασης του υποκείμενου στο φόρο μεταπωλητή και του διοργανωτή της δημοπρασίας.

8. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών ρυθμίζεται κάθε λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού.

ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ ΑΑΔΕ:

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2019/22.2.2022.- Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4714/2020 (Α' 148) που αφορούν τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος, τις αλυσιδωτές συναλλαγές, τις προϋποθέσεις απαλλαγής των ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών, καθώς και την κοινοποίηση του Εκτ. Κανονισμού 2018/1912.

Με την περίπτωση β' της παρ. 2 του άρθρου 61 του ν.4714/2020 προστίθεται νέα παράγραφος 6α στο άρθρο 13 του Κώδικα ΦΠΑ «Τόπος Παράδοσης Αγαθών» που αφορά τις «αλυσιδωτές συναλλαγές».

Ως «αλυσιδωτές συναλλαγές», κατά την έννοια της νέας διάταξης, νοούνται οι διαδοχικές (δηλαδή δύο ή παραπάνω) παραδόσεις των ίδιων αγαθών τα οποία γίνονται αντικείμενο μιας ενιαίας ενδοκοινοτικής αποστολής ή μεταφοράς μεταξύ δύο κρατών - μελών.

Έως και τις 31.12.2019 η Οδηγία ΦΠΑ δεν εμπειρείχε συγκεκριμένους κανόνες για τον προσδιορισμό του σε ποια παράδοση αγαθών θα πρέπει να αποδοθεί η ενιαία ενδοκοινοτική αποστολή ή μεταφορά των αγαθών.

Με σκοπό την ενίσχυση της ασφάλειας δικαίου, οι νέες διατάξεις προβλέπουν ότι από 1.1.2020, η ενιαία ενδοκοινοτική αποστολή ή μεταφορά αποδίδεται πλέον μόνο σε μία συγκεκριμένη πράξη από τις διαδοχικές παραδόσεις αγαθών. Αυτή η πράξη συνιστά ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών στο κράτος κ-αναχώρησης της αποστολής ή μεταφοράς, η οποία και μπορεί να απαλλάσσεται από τον φόρο στο κ-μ αυτό.

Με την εν λόγω παράγραφο 6α εισηχθησαν στο άρθρο 13 του Κώδικα Φ.Π.Α τα εξής: Με το πρώτο εδάφιο της νέας παραγράφου θεσπίζεται γενικός κανόνας που προβλέπει ότι στην περίπτωση διαδοχικής παράδοσης των ίδιων αγαθών τα οποία αποστέλλονται από ένα κ-μ σε άλλο κ-μ, απευθείας από τον πρώτο προμηθευτή στον τελευταίο παραλήπτη της αλυσίδας, η αποστολή ή μεταφορά των αγαθών αποδίδεται μόνο στην παράδοση των αγαθών προς τον «ενδιάμεσο φορέα εκμετάλλευσης».

Με το δεύτερο εδάφιο, ωστόσο, προβλέπεται παρέκκλιση από τον ως άνω γενικό κανόνα στην περίπτωση που ο «ενδιάμεσος φορέας εκμετάλλευσης» κοινοποιήσει στον προμηθευτή του τον ΑΦΜ/ΦΠΑ που έχει λάβει από το κ-μ από το οποίο αποστέλλονται ή μεταφέρονται τα αγαθά, οπότε και η αποστολή ή μεταφορά των αγαθών αποδίδεται μόνο στην παράδοση των αγαθών

(1) Το τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 6α του άρθρου 13 προστέθηκε με την παράγραφο 3 του άρθρου 3 του ν. 4818/2021 και ισχύει από 1.7.2021, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 66 του ίδιου νόμου.

(2) Η παράγραφος 6β του άρθρου 13 προστέθηκε με την παράγραφο 4 του άρθρου 3 του ν. 4818/2021 και ισχύει από 1.7.2021, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 66 του ίδιου νόμου.

από τον «ενδιάμεσο φορέα εκμετάλλευσης».

Με το τρίτο εδάφιο ορίζεται η έννοια του «ενδιάμεσου φορέα εκμετάλλευσης». Ως «ενδιάμεσος φορέας εκμετάλλευσης» νοείται ο προμηθευτής, ο οποίος είναι διαφορετικός από τον πρώτο προμηθευτή στην αλυσίδα και ο οποίος αποστέλλει ή μεταφέρει τα αγαθά, είτε ο ίδιος είτε μέσω τρίτου μέρους που ενεργεί για λογαριασμό του.

Ειδικότερα

Για την εφαρμογή της νέας παραγράφου παρέχονται οι ακόλουθες διευκρινίσεις και οδηγίες για λόγους ορθής και ομοιόμορφης εφαρμογής:

α. Έννοια του «ενδιάμεσου φορέα εκμετάλλευσης»

Με τη νέα διάταξη, προκειμένου να αποσαφηνιστεί σε ποια μοναδική πράξη στο πλαίσιο μιας αλυσίδας διαδοχικών παραδόσεων ίδιων αγαθών θα πρέπει να αποδοθεί η ενιαία ενδοκοινοτική μεταφορά, το κρίσιμο είναι να υπάρχει «ενδιάμεσος φορέας εκμετάλλευσης» - και εάν υπάρχει να εντοπιστεί.

Κατά κανόνα, ο «ενδιάμεσος φορέας εκμετάλλευσης» είναι εκείνος ο προμηθευτής στην αλυσίδα, ο οποίος οργανώνει είτε ο ίδιος είτε μέσω τρίτου μέρους που ενεργεί για λογαριασμό του, τη μεταφορά των αγαθών. Αυτό σημαίνει ότι μπορεί είτε να πραγματοποιεί τη μεταφορά ο ίδιος για λογαριασμό του, είτε να την αναθέτει με σύμβαση σε τρίτο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό του.

Για να συντρέχει στο πρόσωπο ενός υποκειμένου στον φόρο η ιδιότητα του «ενδιάμεσου φορέα εκμετάλλευσης» απαιτούνται δύο αποδεικτικά στοιχεία: Πρώτον, ο εν λόγω προμηθευτής θα πρέπει να τηρεί αποδεικτικά στοιχεία για την οργάνωση της μεταφοράς (δηλαδή αποδεικτικά στοιχεία ότι η μεταφορά πραγματοποιήθηκε «από ή για λογαριασμό» του ίδιου). Δεύτερον, θα πρέπει να τηρεί αποδεικτικά στοιχεία για την ίδια την ενιαία ενδοκοινοτική μεταφορά (δηλαδή αποδεικτικά στοιχεία ότι τα αγαθά έχουν πράγματι μεταφερθεί από ένα κ-μ σε άλλο, απευθείας από τον πρώτο προμηθευτή στον τελευταίο παραλήπτη της αλυσίδας, χωρίς σαφή διακοπή της μεταφοράς).

Διευκρινίζεται ότι σύμφωνα με τη γραμματική διατύπωση της διάταξης, η ιδιότητα του «ενδιάμεσου φορέα εκμετάλλευσης», δεν μπορεί να συντρέχει ούτε στο πρόσωπο του πρώτου προμηθευτή αφού είναι «πρώτος», ούτε και στο πρόσωπο του τελευταίου παραλήπτη (πελάτη) αφού αυτός δεν είναι και «προμηθευτής». Συνεπώς εάν στην αλυσίδα είναι ο πρώτος προμηθευτής ή ο τελευταίος παραλήπτης το πρόσωπο που οργανώνει τη μεταφορά των αγαθών, δεν τίθεται θέμα για αλυσιδωτή συναλλαγή κατά την έννοια των νέων διατάξεων.

β. Προϋποθέσεις εφαρμογής της διάταξης

Η νέα διάταξη εφαρμόζεται σε διαδοχικές παραδόσεις των ίδιων αγαθών εφόσον πληρούνται σωρευτικά οι κάτωθι προϋποθέσεις:

- Πραγματοποιούνται δύο ή περισσότερες διαδοχικές παραδόσεις των ίδιων αγαθών μεταξύ τριών ή περισσότερων προσώπων.

- Τα παραδιδόμενα αγαθά αποστέλλονται ή μεταφέρονται από ένα κ-μ προς ένα άλλο κ-μ. Με άλλα λόγια, δεν συνιστούν «αλυσιδωτές συναλλαγές», κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων, είτε μια αλληλουχία συναλλαγών στην οποία υπάρχουν και εισαγωγές αγαθών ή/και εξαγωγές αγαθών είτε μια αλληλουχία συναλλαγών η οποία αποτελείται αποκλειστικά από παραδόσεις αγαθών εντός του εσωτερικού ενός κράτους - μέλους.

- Τα παραδιδόμενα αγαθά αποστέλλονται ή μεταφέρονται απευθείας από τον πρώτο προμηθευτή στον τελευταίο παραλήπτη (πελάτη) της αλυσίδας. Σημειώνεται πως ο τελευταίος παραλήπτης μπορεί να είναι είτε υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο είτε μη- υποκείμενο στον φόρο νομικό ή φυσικό πρόσωπο.

- Η φυσική αποστολή ή μεταφορά των αγαθών από το κ-μ αναχώρησης προς το κ-μ άφιξης, δι-

εξάγεται από έναν προμηθευτή, διαφορετικό από τον πρώτο προμηθευτή στην αλυσίδα, ο οποίος αποστέλλει ή μεταφέρει τα αγαθά είτε ο ίδιος είτε μέσω τρίτου προσώπου που ενεργεί για λογαριασμό του. Ο προμηθευτής αυτός καλείται «ενδιάμεσος φορέας εκμετάλλευσης».

Εφόσον πληρούνται σωρευτικά οι ανωτέρω προϋποθέσεις, εφαρμόζεται ο γενικός κανόνας, που προβλέπει ότι η αποστολή ή μεταφορά των αγαθών αποδίδεται μόνο στην πράξη της αλυσίδας που συνιστά την παράδοση των αγαθών προς τον «ενδιάμεσο φορέα εκμετάλλευσης».

Η συγκεκριμένη πράξη αποτελεί και την μοναδική από όλη την αλυσίδα που μπορεί να συνιστά ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών και να απαλλάσσεται από τον φόρο λαμβανομένων υπόψη των σχετικών προϋποθέσεων της παραγράφου 1 του άρθρου 28 του Κώδικα ΦΠΑ - εφόσον ο τόπος αναχώρησης της αποστολής ή μεταφοράς βρίσκεται στο εσωτερικό της Χώρας.

γ. Παρέκκλιση από τον γενικό κανόνα

Με το δεύτερο εδάφιο ωστόσο, προβλέπεται παρέκκλιση από τον ως άνω γενικό κανόνα στην περίπτωση που ο «ενδιάμεσος φορέας εκμετάλλευσης» έχει λάβει ΑΦΜ/ΦΠΑ από το κ-μ αποστολής ή μεταφοράς των αγαθών και επιλέγει να κοινοποιήσει αυτόν τον ΑΦΜ/ΦΠΑ στον προμηθευτή του. Στην περίπτωση αυτή, η αποστολή ή μεταφορά των αγαθών αποδίδεται μόνο στην πράξη της αλυσίδας που συνιστά την παράδοση των αγαθών από τον «ενδιάμεσο φορέα εκμετάλλευσης».

Η συγκεκριμένη πράξη αποτελεί και την μοναδική από όλη την αλυσίδα που μπορεί να συνιστά ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών και να απαλλάσσεται από τον φόρο λαμβανομένων υπόψη των σχετικών προϋποθέσεων της παραγράφου 1 του άρθρου 28 του Κώδικα ΦΠΑ - εφόσον ο τόπος αναχώρησης της αποστολής ή μεταφοράς βρίσκεται στο εσωτερικό της Χώρας.

Σημειώνεται πως δεν λαμβάνεται υπόψη ούτε έχει καμία σημασία αν ο «ενδιάμεσος φορέας εκμετάλλευσης» κοινοποιήσει τον ΑΦΜ/ΦΠΑ του σε οποιονδήποτε από τους άλλους συμμετέχοντες στην αλυσιδωτή συναλλαγή. Η κοινοποίηση του ΑΦΜ/ΦΠΑ μπορεί να γίνει με οποιοδήποτε μέσο παρέχει δυνατότητα απόδειξης της παραλαβής της κοινοποίησης από τον προμηθευτή (π.χ. ηλεκτρονικό ταχυδρομείο, φαξ κ.λπ.). Επίσης, η κοινοποίηση του Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α μπορεί να συνάγεται και από άλλα τεκμήρια (π.χ. το τιμολόγιο που εκδίδεται προς τον «ενδιάμεσο φορέα εκμετάλλευσης» να αναγράφει τον ΑΦΜ/ΦΠΑ του «ενδιάμεσου φορέα εκμετάλλευσης» που του έχει χορηγηθεί από το κ-μ από το οποίο αποστέλλονται ή μεταφέρονται τα αγαθά καθώς και τον ΦΠΑ που αναλογεί). Στην περίπτωση που δεν μπορεί να αποδειχτεί η κοινοποίηση του ΑΦΜ/ΦΠΑ τότε δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις για την εφαρμογή της παρέκκλισης του δεύτερου εδαφίου της διάταξης και θα πρέπει να εφαρμοστεί ο γενικός κανόνας του πρώτου εδαφίου.

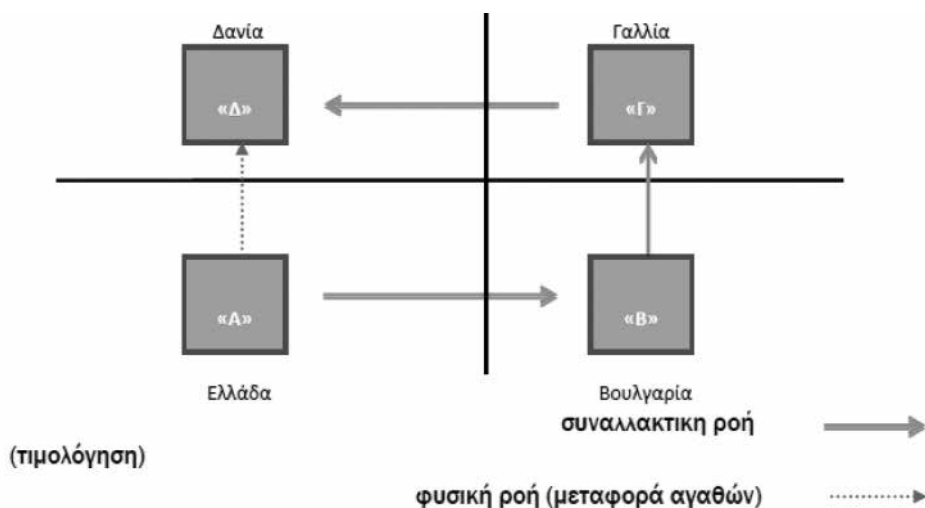
δ. Αλληλεπίδραση με την απλούστευση για τις «τριγωνικές» συναλλαγές

Οι νέες διατάξεις περί «αλυσιδωτών συναλλαγών» καθορίζουν το σε ποιά συναλλαγή αποδίδεται η φυσική αποστολή ή μεταφορά των αγαθών και δεν επηρεάζουν την εφαρμογή της απλοποίησης περί «τριγωνικών συναλλαγών» όταν πληρούνται όλες οι προϋποθέσεις που ορίζονται γι' αυτήν.

Υπενθυμίζεται ότι οι προϋποθέσεις εφαρμογής της απλούστευσης περί τριγωνικών συναλλαγών ρυθμίζονται - κατά περίπτωση - είτε από το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 2 του άρθρου 15 του Κώδικα ΦΠΑ είτε της παραγράφου 3 του ίδιου άρθρου.

Με σκοπό την πληρέστερη κατανόηση των ανωτέρω παρατίθενται ορισμένα παραδείγματα:

Παράδειγμα 1 (εφαρμογή γενικού κανόνα)



Η βιομηχανική επιχείρηση «Α», με μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, παραδίδει έπιπλα στην επιχείρηση γενικού εμπορίου «Β» που διαθέτει δικά της μεταφορικά μέσα και η οποία έχει μόνιμη εγκατάσταση στην Βουλγαρία. Η «Β» παραδίδει στην επιχείρηση «Γ» εγκατεστημένη στην Γαλλία και η «Γ» στην επιχείρηση «Δ» εγκατεστημένη στη Δανία. Τελικός παραλήπτης των αγαθών είναι η «Δ» με μόνιμη εγκατάσταση στη Δανία (τόπος άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς των αγαθών).

Η αποστολή ή μεταφορά των αγαθών θα γίνει απευθείας από την Ελλάδα στη Δανία με μεταφορικά μέσα της Βουλγάρικης «Β».

Παρατηρείται ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις περί «αλυσιδωτών συναλλαγών» καθώς:

- Πραγματοποιούνται τρεις διαδοχικές παραδόσεις των ίδιων αγαθών μεταξύ τεσσάρων προσώπων.
- Τα παραδιδόμενα αγαθά αποστέλλονται ή μεταφέρονται από ένα κ-μ προς ένα άλλο κ-μ (Ελλάδα - Δανία).
- Τα παραδιδόμενα αγαθά αποστέλλονται ή μεταφέρονται απευθείας από τον πρώτο προμηθευτή «Α» στον τελευταίο «Δ» παραλήπτη (πελάτη) της αλυσίδας.
- Ο προμηθευτής «Β» έχει την ιδιότητα του «ενδιάμεσου φορέα εκμετάλλευσης» διότι οργάνωσε την μεταφορά με δικά του μεταφορικά, και είναι σε θέση να αποδείξει ότι τα αγαθά πράγματι μεταφέρθηκαν από την Ελλάδα στη Δανία.

Ας υποθέσουμε ότι η «Β» με μόνιμη εγκατάσταση στη Βουλγαρία είτε δεν διαθέτει ελληνικό ΑΦΜ/ΦΠΑ είτε ακόμη και αν διαθέτει ελληνικό ΑΦΜ/ΦΠΑ, υποδεικνύει το τιμολόγιο της επιχείρησης «Α» να αναγράφει τον ΑΦΜ/ΦΠΑ που η επιχείρηση «Β» έχει λάβει από άλλο -κ-μ πλην της Ελλάδας.

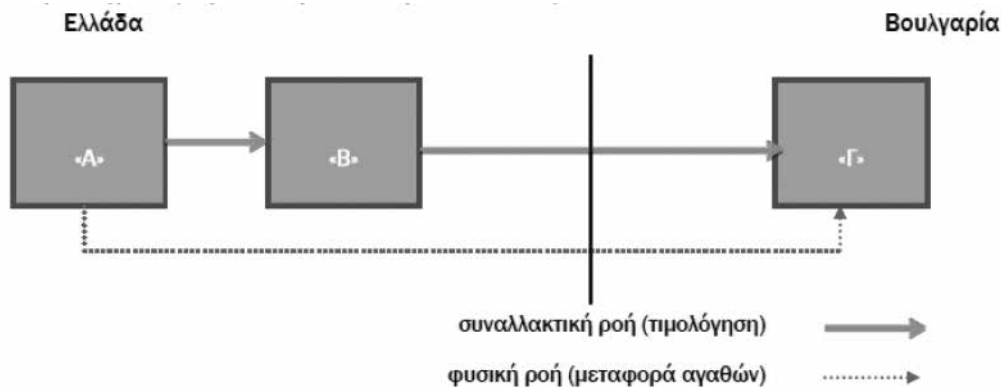
Στην περίπτωση αυτή εφαρμόζεται ο γενικός κανόνας, συνεπώς η μεταφορά αποδίδεται στην παράδοση των αγαθών από την «Α» στη «Β».

Επομένως, η παράδοση των αγαθών από την «Α» προς την «Β» (ενδιάμεσο φορέα εκμετάλλευσης) συνιστά για την «Α» ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών στην Ελλάδα (και για την «Β» συνιστά ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών στη Δανία. Η παράδοση των αγαθών από τη «Β» στη «Γ» καθώς και η παράδοση αγαθών από τη «Γ» στη «Δ» συνιστούν εγχώριες παραδόσεις

αγαθών στο εσωτερικό της Δανίας.

Η «Β» και η «Γ» θα πρέπει να επικοινωνήσουν με τις φορολογικές αρχές της Δανίας προκειμένου να ενημερωθούν ως προς τις ενδεχόμενες φορολογικές υποχρεώσεις τους στο εν λόγω κ-μ (λήψη δανέζικου ΑΦΜ/ΦΠΑ κλπ.)

Παράδειγμα 2 (παρέκλιση από τον γενικό κανόνα)



Η βιομηχανική επιχείρηση «Α» με μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα παραδίδει προϊόντα στην εταιρεία μεταφορών και γενικού εμπορίου «Β» που διαθέτει δικά της μεταφορικά μέσα και η οποία έχει επίσης μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα. Τελικός παραλήπτης των αγαθών είναι η επιχείρηση «Γ» με μόνιμη εγκατάσταση στη Βουλγαρία (τόπος άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς των αγαθών).

Η αποστολή ή μεταφορά των αγαθών θα γίνει απευθείας από την Ελλάδα στη Βουλγαρία με μεταφορικά μέσα της «Β».

Παρατηρείται ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις περί «αλυσιδωτών συναλλαγών» της κοινοποιούμενης παραγράφου 6α του άρθρου 13 του Κώδικα ΦΠΑ.

- Πραγματοποιούνται δύο διαδοχικές παραδόσεις των ίδιων αγαθών μεταξύ τριών προσώπων.
- Τα παραδιδόμενα αγαθά αποστέλλονται ή μεταφέρονται από ένα κ-μ προς ένα άλλο κ-μ (Ελλάδα- Βουλγαρία).

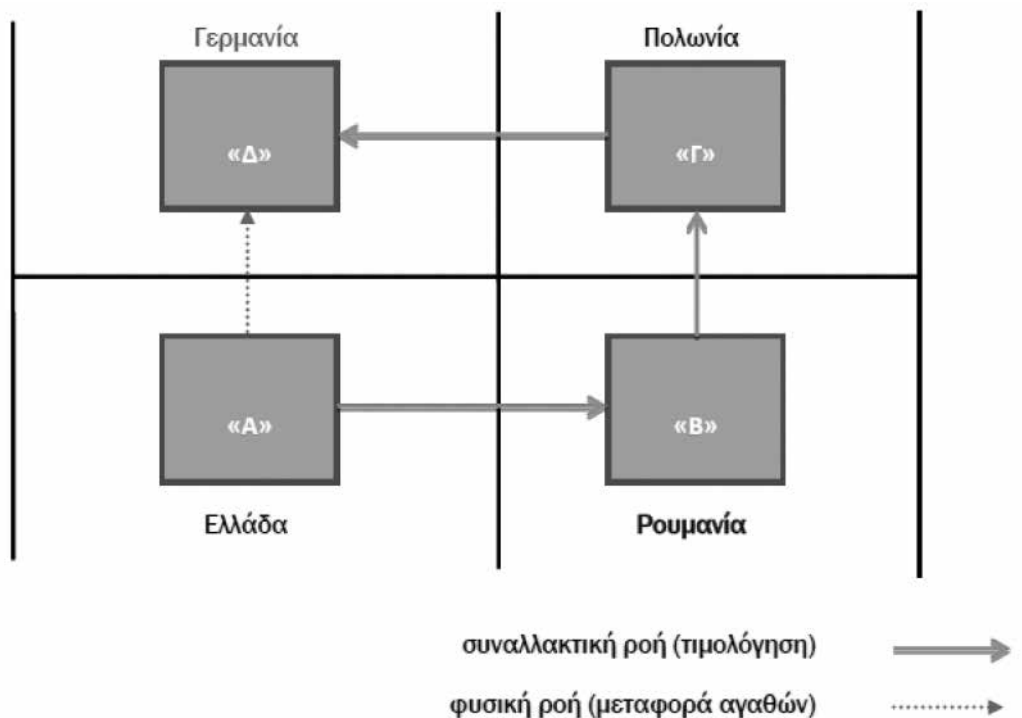
- Τα παραδιδόμενα αγαθά αποστέλλονται ή μεταφέρονται απευθείας από τον πρώτο προμηθευτή «Α» στον τελευταίο «Γ» παραλήπτη (πελάτη) της αλυσίδας.

- Ο προμηθευτής «Β» έχει την ιδιότητα του «ενδιάμεσου φορέα εκμετάλλευσης» διότι οργάνωσε την μεταφορά, καθώς η μεταφορά πραγματοποιήθηκε με δικά του μεταφορικά μέσα και είναι σε θέση να αποδείξει ότι τα αγαθά πράγματι μεταφέρθηκαν από την Ελλάδα στη Βουλγαρία.

Στον βαθμό που η «Β» έχει μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα το πλέον αναμενόμενο θα είναι η «Β» να επιλέξει να κοινοποιήσει στην «Α» τον ελληνικό ΑΦΜ/ΦΠΑ της, ακόμη και αν διαθέτει ΑΦΜ/ΦΠΑ που έχει εκδοθεί από τη φορολογική αρχή άλλου κράτους - μέλους. Στην περίπτωση αυτή θα εφαρμοστεί η παρέκλιση από το γενικό κανόνα και άρα η αποστολή ή μεταφορά των αγαθών αποδίδεται μόνο στην παράδοση των αγαθών από την «Β» (ενδιάμεσο φορέα εκμετάλλευσης) προς την «Γ».

Η συναλλαγή της «Α» με την «Β» συνιστά εγχώρια παράδοση αγαθών στην Ελλάδα - δηλαδή με ΦΠΑ - ενώ η «Β» διενεργεί ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών στην Ελλάδα, και παράλληλα η «Γ» διενεργεί ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών στη Βουλγαρία.

Παράδειγμα 3 (ενδιάμεσος φορέας εκμετάλλευσης με ΑΦΜ σε διαφορετικά κ-μ)



Η επιχείρηση «Α» με μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα παραδίδει αγαθά στην επιχείρηση «Β» με μόνιμη εγκατάσταση στη Ρουμανία η οποία με τη σειρά της τα παραδίδει σε μια άλλη επιχείρηση «Γ» με μόνιμη εγκατάσταση στην Πολωνία η οποία εντέλει τα παραδίδει στην επιχείρηση «Δ» με μόνιμη εγκατάσταση στη Γερμανία.

Η φυσική μεταφορά των αγαθών θα γίνει απευθείας από την Ελλάδα στη Γερμανία από διαμεταφορική εταιρεία που θα ενεργήσει για λογαριασμό της επιχείρησης «Β».

Παρατηρείται ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις περί «αλυσιδωτών συναλλαγών» καθώς:

- Πραγματοποιούνται τρεις διαδοχικές παραδόσεις των ίδιων αγαθών μεταξύ τεσσάρων προσώπων.

- Τα παραδιδόμενα αγαθά αποστέλλονται ή μεταφέρονται από ένα κ-μ προς ένα άλλο κ-μ (Ελλάδα-Γερμανία).

- Τα παραδιδόμενα αγαθά αποστέλλονται ή μεταφέρονται απευθείας από τον «Α» προμηθευτή στον «Δ» τελευταίο παραλήπτη (πελάτη) της αλυσίδας.

- Ο προμηθευτής «Β» έχει την ιδιότητα του «ενδιάμεσου φορέα εκμετάλλευσης» διότι οργάνωσε την μεταφορά καθώς η μεταφορά διενεργήθηκε για λογαριασμό του από διαμεταφορική εταιρεία και είναι σε θέση να αποδείξει ότι τα αγαθά πράγματι μεταφέρθηκαν από την Ελλάδα στη Γερμανία.

Έστω ότι η επιχείρηση «Β» πέραν του ότι έχει μόνιμη εγκατάσταση στη Ρουμανία και άρα έχει εγγραφεί εκεί για σκοπούς ΦΠΑ είναι επίσης εγγεγραμμένη για σκοπούς ΦΠΑ τόσο στην Ελλάδα όσο και στη Γερμανία. Δηλαδή η «Β» διαθέτει τρεις ΑΦΜ/ΦΠΑ σε τρία διαφορετικά κ-μ (Ρουμανία, Ελλάδα, Γερμανία).

Η επιχείρηση «Β» με μόνιμη εγκατάσταση στη Ρουμανία μπορεί να κάνει χρήση οποιουδήποτε

ΑΦΜ/ΦΠΑ διαθέτει. Ωστόσο, οι συνέπειες της επιλογής αυτής είναι ουσιώδεις.

1ο ενδεχόμενο: Η επιχείρηση «Β» υποδεικνύει το τιμολόγιο της επιχείρησης «Α» να αναγράφει τον ΑΦΜ/ΦΠΑ που η επιχείρηση έχει λάβει στη Γερμανία.

Συνεπώς, τυγχάνει εφαρμογής ο γενικός κανόνας και άρα η αποστολή ή μεταφορά των αγαθών αποδίδεται μόνο στην παράδοση των αγαθών προς την επιχείρηση «Β».

Επομένως βάσει των ανωτέρω:

Η επιχείρηση «Α» πραγματοποιεί ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών στην Ελλάδα η οποία απαλλάσσεται από το φόρο (εφόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις της παραγράφου 1 του άρθρου 28 του Κώδικα ΦΠΑ.)

Η επιχείρηση «Β» πραγματοποιεί ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών στη Γερμανία.

Οι παραδόσεις αγαθών από τη «Β» στη «Γ» και από τη «Γ» στη «Δ» συνιστούν εγχώριες παραδόσεις αγαθών στο εσωτερικό της Γερμανίας. Στην ουσία δεν αλλάζει κάτι σε σχέση με την περίπτωση όπου ο προμηθευτής Β χρησιμοποίησε το ρουμάνικο ΑΦΜ/ΦΠΑ του.

2ο ενδεχόμενο: Η επιχείρηση «Β» με μόνιμη εγκατάσταση στη Ρουμανία κοινοποιεί στην επιχείρηση «Α» τον ΑΦΜ/ΦΠΑ που έχει λάβει στην Ελλάδα.

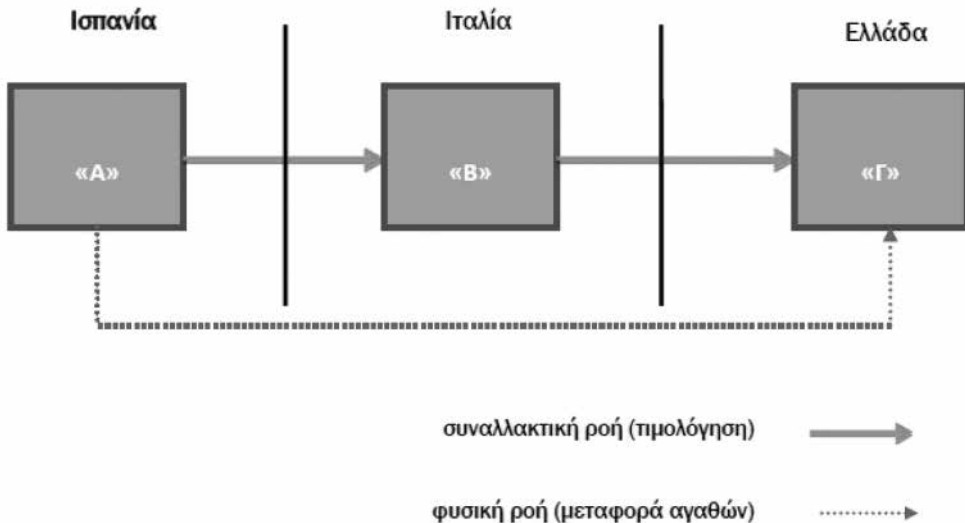
Στην περίπτωση αυτή, τυγχάνει εφαρμογής η παρέκκλιση από το γενικό κανόνα και άρα η αποστολή ή μεταφορά των αγαθών αποδίδεται μόνο στην παράδοση των αγαθών από την επιχείρηση «Β».

Επομένως βάσει των ανωτέρω:

Η επιχείρηση «Α» πραγματοποιεί παράδοση αγαθών προς τη «Β» με τόπο φορολογίας στο εσωτερικό της χώρας και ελληνικό ΦΠΑ.

Η επιχείρηση «Β» πραγματοποιεί ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών στην επιχείρηση «Γ» με έδρα την Πολωνία, η οποία - παράδοση - απαλλάσσεται από τον φόρο.

Παράδειγμα 4 (ο τελευταίος παραλήπτης είναι τελικός καταναλωτής)



Όπως προαναφέρθηκε ο ελάχιστος αριθμός προσώπων που συμμετέχουν σε μια αλυσιδωτή συναλλαγή είναι τρεις. Ωστόσο, δεν είναι απαραίτητο να είναι όλοι τους υποκείμενοι στον φόρο.

Έστω ότι το τελευταίο πρόσωπο στην αλυσίδα δεν είναι υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο αλλά

τελικός καταναλωτής.

Ας υποθέσουμε, ότι εμπορική επιχείρηση εγκατεστημένη στην Ισπανία («Α») παραδίδει αγαθά σε εμπορική επιχείρηση εγκατεστημένη στην Ιταλία («Β»), η οποία πωλεί τα ίδια αγαθά σε μη υποκείμενο στον φόρο φυσικό πρόσωπο στην Ελλάδα («Γ»).

Η φυσική μεταφορά γίνεται απευθείας από την «Α» στον «Γ», δηλαδή από την Ισπανία στην Ελλάδα. Η «Β» αποστέλλει ή μεταφέρει τα αγαθά η ίδια είτε μέσω τρίτου μέρους που ενεργεί για λογαριασμό της, συνεπώς είναι ο «ενδιάμεσος φορέας εκμετάλλευσης».

Εάν εφαρμοστεί ο γενικός κανόνας, τότε η αποστολή ή μεταφορά των αγαθών αποδίδεται στην παράδοση που πραγματοποιείται από την «Α» προς τον «ενδιάμεσο φορέα εκμετάλλευσης» δηλαδή τη «Β». Σε αυτή την περίπτωση, η παράδοση από την «Α» προς τη «Β» θα συνιστά ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών στην Ισπανία, και ενδοκοινοτική απόκτηση από τη «Β» στην Ελλάδα. Σύμφωνα με το άρθρο 35.1.θ' του Κώδικα ΦΠΑ υπόχρη απόδοσης του φόρου στην Ελλάδα είναι η «Β». Η παράδοση από τη «Β» προς τον Έλληνα τελικό καταναλωτή «Γ» θα αποτελεί εγχώρια παράδοση αγαθών στην Ελλάδα. Για τους λόγους αυτούς, «Β» υποχρεούται να διαθέτει ή να λάβει ΑΦΜ/ΦΠΑ στην Ελλάδα.

Εάν η «Β», δηλαδή ο «ενδιάμεσος φορέας εκμετάλλευσης», κοινοποιήσει στην «Α» ΑΦΜ/ΦΠΑ που έχει λάβει από την Ισπανία, δηλαδή από το κ-μ από το οποίο αποστέλλονται ή μεταφέρονται τα αγαθά, τότε θα εφαρμοστεί η παρέκκλιση από το γενικό κανόνα και άρα η αποστολή ή μεταφορά, θα αποδοθεί στην παράδοση που πραγματοποιείται από αυτήν, δηλαδή στην παράδοση από την «Β» προς τον Έλληνα τελικό καταναλωτή «Γ».

Η παράδοση από την «Α» προς τη «Β» θα συνιστά εγχώρια συναλλαγή φορολογητέα στην Ισπανία. Η παράδοση από τη «Β» προς τον Έλληνα τελικό καταναλωτή «Γ» θα χαρακτηριστεί ως «πώληση από απόσταση» φορολογητέα στην Ελλάδα (κ-μ προορισμού/κατανάλωσης), υπό τις προϋποθέσεις και το ισχύον όριο πωλήσεων (παράγραφος 5 του άρθρου 13 σε συνδυασμό με το άρθρο 14α του Κώδικα ΦΠΑ).

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2138/5.7.2021.- Κοινοποίηση διατάξεων του Μέρους Α του από 1/7/2021 κατατεθέντος σχεδίου νόμου «α) Ενσωμάτωση στην ελληνική νομοθεσία διατάξεων των Οδηγιών (ΕΕ) 2017/2455, (ΕΕ) 2019/1995 και (ΕΕ) 2018/1910 όσον αφορά υποχρεώσεις που απορρέουν από τον φόρο προστιθέμενης αξίας για παροχές υπηρεσιών και πωλήσεις αγαθών εξ αποστάσεως και σχετικές ρυθμίσεις.....και λοιπές διατάξεις».

Με το άρθρο αυτό ενσωματώνονται στο εσωτερικό δίκαιο οι παρ. 3 και 4 του άρθρου 2 της Οδηγίας (ΕΕ) 2017/2455, της παρ. 2 του άρθρου 1 της Οδηγίας (ΕΕ) 2018/1910 και της παρ. 1 του άρθρου 1 της Οδηγίας (ΕΕ).

Με τις παρ. 1 και 2 του άρθρου αυτού ενσωματώνονται οι παρ. 3 και 4 του άρθρου 2 της Οδηγίας (ΕΕ) 2017/2455 διά της αντικατάστασης των παρ. 5 και 6, αντίστοιχα, του άρθρου 13 του Κώδικα ΦΠΑ. Ειδικότερα, με την παρ. 1 αντικαθίσταται η παρ. 5 του άρθρου 13 του Κώδικα ΦΠΑ. Με την αντικατάσταση αφενός καταργείται το από 01.01.1993 καθεστώς των «πωλήσεων από απόσταση» ως προς το σκέλος που αφορά πωλήσεις από άλλα κράτη-μέλη προς την Χώρα μας αφετέρου ρυθμίζεται ο τόπος παράδοσης (φορολόγησης) στις ενδοκοινοτικές εξ αποστάσεως πωλήσεις αγαθών. Με τις νέες διατάξεις ο τόπος παράδοσης (φορολόγησης), στις ενδοκοινοτικές εξ αποστάσεως πωλήσεις αγαθών προσδιορίζεται σύμφωνα με την αρχή του τόπου προορισμού των αγαθών και τη φύση του ΦΠΑ ως γενικού έμμεσου φόρου κατανάλωσης. Ο τόπος παράδοσης (φορολόγησης) είναι το εσωτερικό της Χώρας, εφόσον κατά τον χρόνο άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς στον αποκτώντα πελάτη, τα αγαθά βρίσκονται στο εσωτερικό της χώρας. Κατ' ανάλογη εφαρμογή, ο τόπος παράδοσης (φορολόγησης) δεν είναι το εσωτερικό της Χώρας, εφόσον κατά τον χρόνο άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς στον αποκτώντα πελάτη, τα

αγαθά δεν βρίσκονται στο εσωτερικό της χώρας.

Με την παρ. 2 αντικαθίσταται η παρ. 6 του άρθρου 13 του Κώδικα ΦΠΑ. Με την αντικατάσταση αφενός καταργείται το από 01.01.1993 καθεστώς των «πωλήσεων από απόσταση» ως προς το σκέλος που αφορά πωλήσεις από την Χώρα μας προς άλλα κράτη-μέλη μας αφετέρου ρυθμίζεται ο τόπος παράδοσης (φορολόγησης) στις εξ αποστάσεως πωλήσεις αγαθών που εισάγονται από τρίτα εδάφη ή τρίτες χώρες. Με τις νέες διατάξεις ο τόπος παράδοσης (φορολόγησης), στις εξ αποστάσεως πωλήσεις αγαθών που εισάγονται από τρίτα εδάφη ή τρίτες χώρες προσδιορίζεται σύμφωνα με την αρχή του τόπου προορισμού των αγαθών και τη φύση του ΦΠΑ ως γενικού έμμεσου φόρου κατανάλωσης. Ειδικότερα, ο τόπος παράδοσης (φορολόγησης) είναι το εσωτερικό της Χώρας, στην περίπτωση κατά την οποία τα αγαθά εισάγονται σε κράτος - μέλος διαφορετικό από το κράτος - μέλος άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς στον αποκτώντα πελάτη, εφόσον κατά τον χρόνο άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς στον αποκτώντα πελάτη, τα αγαθά βρίσκονται στο εσωτερικό της χώρας. Στην περίπτωση κατά την οποία τα αγαθά εισάγονται στη χώρα μας και ο τόπος άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς στον αποκτώντα πελάτη είναι σε διαφορετικό κράτος - μέλος, τότε ο τόπος παράδοσης (φορολόγησης) δεν είναι το εσωτερικό της Χώρας. Τέλος, ο τόπος παράδοσης (φορολόγησης) είναι το εσωτερικό της Χώρας στην περίπτωση κατά την οποία τόσο ο τόπος εισαγωγής όσο και ο τόπος άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς στον αποκτώντα πελάτη βρίσκονται στο εσωτερικό της χώρας και ο ΦΠΑ επί των εν λόγω αγαθών δηλώνεται μέσω του καθεστώτος εισαγωγής (IOSS) σε οποιοδήποτε κράτος μέλος.

Με την παρ. 3 ενσωματώνεται η παρ. 4 του άρθρου 36α της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ, το οποίο προστέθηκε με την παρ. 2 του άρθρου 1 της Οδηγίας (ΕΕ) 2018/1910. Η εν λόγω παράγραφος του άρθρου 36α της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ αναφέρεται κατ' ουσίαν στην παρ. 2 του άρθρου 2 της Οδηγίας (ΕΕ) 2017/2455.

Με την παρ. 4 ενσωματώνεται η παρ. 1 του άρθρου 1 της Οδηγίας (ΕΕ) 2019/1995 δια της προσθήκης νέας παρ. 6β στο άρθρο 13 του Κώδικα ΦΠΑ. Με τη νέα διάταξη ρυθμίζεται ένα σημαντικό ζήτημα που σχετίζεται με τις περιπτώσεις όπου, ο υποκείμενος στον φόρο ο οποίος διευκολύνει μέσω της χρήσης ηλεκτρονικής διεπαφής, όπως αγοράς, πλατφόρμας, διαδικτυακής πύλης ή παρόμοιων μέσων, θεωρείται ότι έχει παραλάβει και παραδώσει ο ίδιος τα εν λόγω αγαθά (ο λεγόμενος «θεωρούμενος προμηθευτής»). Δεδομένου ότι στις παραπάνω περιπτώσεις μια πώληση διαχωρίζεται σε δύο παραδόσεις αγαθών (μια θεωρούμενη ως B2B παράδοση αγαθών για σκοπούς ΦΠΑ προς την ηλεκτρονική διεπαφή και μια θεωρούμενη ως B2C παράδοση αγαθών για σκοπούς ΦΠΑ από την ηλεκτρονική διεπαφή), είναι απαραίτητο να καθοριστεί σε ποια εκ των δύο (2) αυτών παραδόσεων θα πρέπει να αποδίδεται η αποστολή ή η μεταφορά των αγαθών. Σύμφωνα με τη νέα διάταξη η αποστολή ή η μεταφορά των αγαθών αποδίδεται στην θεωρούμενη ως B2C παράδοση αγαθών για σκοπούς ΦΠΑ που πραγματοποιείται από την ηλεκτρονική διεπαφή προς τον πελάτη (π.χ. τελικό καταναλωτή). Η πρακτική σημασία όλων των παραπάνω συνίσταται στο ότι σύμφωνα με τη νέα διάταξη η θεωρούμενη ως B2C παράδοση αγαθών για σκοπούς ΦΠΑ μπορεί να είναι είτε ενδοκοινοτική εξ αποστάσεως πώληση αγαθών είτε εξ αποστάσεως πώληση αγαθών που εισάγονται από τρίτα εδάφη ή τρίτες χώρες. Ταυτόχρονα η θεωρούμενη ως B2B παράδοση αγαθών για σκοπούς ΦΠΑ είναι πράξη χωρίς μεταφορά που πραγματοποιείται είτε εντός Ε.Ε. είτε εκτός Ε.Ε. αντίστοιχα, αναλόγως με το πού βρίσκονται τα αγαθά κατά το χρόνο αναχώρησης της αποστολής ή μεταφοράς και αντιμετωπίζεται σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις του Κώδικα ΦΠΑ.

ΑΡΘΡΟ 14⁽¹⁾

ΤΟΠΟΣ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ

(1) Το άρθρο 14 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 22 του Ν. 3763/2009 και ισχύει από 1.1.2010 σύμφωνα με την παράγραφο 9 του ίδιου άρθρου και νόμου. Το άρθρο που αντικαταστάθηκε είχε ως εξής:

«ΑΡΘΡΟ 14

ΤΟΠΟΣ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ

1. Η παροχή υπηρεσιών θεωρείται ότι πραγματοποιείται στην Ελλάδα, εφόσον κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης αυτός που παρέχει τις υπηρεσίες έχει στο εσωτερικό της χώρας την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας ή τη μόνιμη εγκατάστασή του από την οποία παρέχονται οι υπηρεσίες ή, αν δεν υπάρχει έδρα ή μόνιμη εγκατάσταση, την κατοικία ή τη συνήθη διαμονή του.

2. Κατ' εξαίρεση, ο τόπος παροχής θεωρείται ότι βρίσκεται στην Ελλάδα στις περιπτώσεις που αναφέρονται στις ακόλουθες δραστηριότητες:

α) υπηρεσίες συναφείς με ακίνητα κείμενα στο εσωτερικό της χώρας, στις οποίες περιλαμβάνονται και οι υπηρεσίες που παρέχονται από κτηματομεσίτες, εμπειρογνώμονες, μηχανικούς, αρχιτέκτονες και γραφεία επιβλέψεων,

β) υπηρεσίες μεταφοράς, εφόσον εκτελούνται στο εσωτερικό της χώρας και προκειμένου για μεταφορές, με τόπο αναχώρησης της μεταφοράς το εσωτερικό της χώρας και τόπο άφιξης έδαφος εκτός της Κοινότητας ή αντίστροφα, για το διανυόμενο στο εσωτερικό της χώρας τμήμα της ολικής διαδρομής.

Η διάταξη αυτή ισχύει και προκειμένου για ενδοκοινοτικές μεταφορές προσώπων,

γ) υπηρεσίες ενδοκοινοτικής μεταφοράς αγαθών, καθώς και υπηρεσίες μεσολάβησης για την πραγματοποίηση αυτών των υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται από πρόσωπα που ενεργούν στο όνομα και για λογαριασμό άλλων προσώπων, εφόσον ο τόπος αναχώρησης της μεταφοράς βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας και ο τόπος άφιξης της μεταφοράς βρίσκεται σε άλλο κράτος-μέλος.

Για την εφαρμογή του παρόντος νόμου θεωρούνται:

αα) «ενδοκοινοτική μεταφορά αγαθών», κάθε μεταφορά αγαθών της οποίας ο τόπος αναχώρησης και ο τόπος άφιξης βρίσκονται στο εσωτερικό δύο διαφορετικών κρατών-μελών. Εξομοιώνεται προς ενδοκοινοτική μεταφορά αγαθών, η μεταφορά αγαθών της οποίας ο τόπος αναχώρησης και ο τόπος άφιξης βρίσκονται στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον η μεταφορά αυτή συνδέεται άμεσα με μεταφορά αγαθών της οποίας ο τόπος αναχώρησης και ο τόπος άφιξης βρίσκονται στο έδαφος δύο διαφορετικών κρατών-μελών,

ββ) «τόπος αναχώρησης», ο τόπος όπου αρχίζει πραγματικά η μεταφορά των αγαθών, χωρίς να λαμβάνονται υπόψη οι πραγματοποιούμενες διαδρομές προς τον τόπο όπου βρίσκονται τα αγαθά,

γγ) «τόπος άφιξης», ο τόπος όπου περατώνεται πραγματικά η μεταφορά των αγαθών,

δ) υπηρεσίες εγκατάστασης ή συναρμολόγησης αγαθών προερχομένων από άλλο κράτος, εφόσον οι εργασίες αυτές ενεργούνται στο εσωτερικό της χώρας από τον προμηθευτή των αγαθών, ο οποίος δεν είναι εγκαταστημένος στο εσωτερικό της χώρας,

ε) υπηρεσίες μίσθωσης μεταφορικών μέσων, εφόσον ο εκμισθωτής είναι εγκαταστημένος στο εσωτερικό της χώρας και ο μισθωτής χρησιμοποιεί το αγαθό σ' αυτό ή σε άλλο κράτος-μέλος της Κοινότητας ή εφόσον ο εκμισθωτής είναι εγκαταστημένος σε κράτος εκτός της Κοινότητας και ο μισθωτής χρησιμοποιεί το αγαθό στο εσωτερικό της χώρας. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται οι λεπτομέρειες εφαρμογής του προηγούμενου εδαφίου της περίπτωσης αυτής,

στ) υπηρεσίες που πραγματοποιούνται στο εσωτερικό της χώρας και έχουν ως αντικείμενο:

αα) πολιτιστικές, καλλιτεχνικές, αθλητικές, επιστημονικές, εκπαιδευτικές, ψυχαγωγικές ή παρόμοιες δραστηριότητες, στις οποίες περιλαμβάνονται και οι εργασίες των οργανωτών τέτοιων δραστηριοτήτων, καθώς και οι τυχόν παρεπόμενες προς αυτές παροχές υπηρεσιών,

ββ) εργασίες παρεπόμενες των μεταφορικών δραστηριοτήτων, όπως η φόρτωση, η εκφόρτωση και άλλες παρόμοιες γγ) πραγματογνωμοσύνες γενικά, καθώς και εργασίες σε ενσώματα κινητά αγαθά, εφόσον δεν παρέχονται σε λήπτη που διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου Φ.Π.Α. σε άλλο κράτος-μέλος και τα αγαθά αυτά μετά την παροχή των υπηρεσιών δεν αποστέλλονται ούτε μεταφέρονται εκτός του εσωτερικού της χώρας. Για πραγματογνωμοσύνες καθώς και λοιπές εργασίες σε ταξινόμημένα στην Ελλάδα μεταφορικά μέσα λογίζεται ότι αυτά σε κάθε περίπτωση δεν αποστέλλονται ούτε μεταφέρονται εκτός του εσωτερικού της χώρας,

ζ) με την επιφύλαξη της παραπάνω περίπτωσης γ, παροχή υπηρεσιών από μεσάζοντες, οι οποίοι ενεργούν στο όνομα και για λογαριασμό άλλων προσώπων για την πραγματοποίηση πράξεων, οι οποίες εκτελούνται υλικώς στο εσωτερικό της χώρας.

3. Επίσης, κατ' εξαίρεση, ο τόπος παροχής υπηρεσιών θεωρείται ότι βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας στις παρακάτω περιπτώσεις υπηρεσιών, εφόσον παρέχονται από πρόσωπα εγκαταστημένα σε άλλο κράτος-μέλος σε υποκείμενους στο φόρο, οι οποίοι έχουν στο εσωτερικό της χώρας την έδρα της οικονομικής τους δραστηριότητας ή τη μόνιμη εγκατάστασή τους ή την κατοικία, ή τη συνήθη διαμονή τους ή, εφόσον παρέχονται από πρόσωπα εγκαταστημένα εκτός

της κοινότητας, σε οποιοδήποτε λήπτη εγκαταστημένο στο εσωτερικό της χώρας:

α) μεταβίβασης ή παραχώρησης της χρήσης δικαιωμάτων πνευματικής ιδιοκτησίας, διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας, αδειών εκμετάλλευσης βιομηχανικών και εμπορικών σημάτων και άλλων παρόμοιων δικαιωμάτων,

β) διαφημίσεων,

γ) συμβουλών γενικά, μηχανικών, γραφείων μελετών, δικηγόρων, λογιστών ή και άλλων παρόμοιων υπηρεσιών, καθώς και επεξεργασίας στοιχείων ή παροχής πληροφοριών,

δ) ανάληψης υποχρέωσης για μη άσκηση, εν όλω ή εν μέρει, επαγγελματικής δραστηριότητας ή δικαιώματος που προβλέπεται στην παράγραφο αυτή,

ε) τραπεζικών, χρηματοδοτικών, ασφαλιστικών και αντασφαλιστών, με εξαίρεση τη μίσθωση χρηματοθυρίδων,

στ) διάθεσης προσωπικού,

ζ) μίσθωσης ενσώματων κινητών αγαθών εκτός των μεταφορικών μέσων,

η) προσώπων που ενεργούν στο όνομα και για λογαριασμό άλλων προσώπων, για την πραγματοποίηση των υπηρεσιών που αναφέρονται στην παράγραφο αυτή,

θ) τηλεπικοινωνιών. Ως υπηρεσίες τηλεπικοινωνιών νοούνται οι υπηρεσίες που αφορούν τη μετάδοση, εκπομπή και λήψη σημάτων, εγγράφων, εικόνων και ήχων ή πληροφοριών οποιασδήποτε φύσης μέσω καλωδίου, ραδιοκυμάτων, οπτικών ή άλλων ηλεκτρομαγνητικών συστημάτων, συμπεριλαμβανομένης της εκχώρησης ή παραχώρησης δικαιώματος χρήσης μέσων για μια τέτοια μετάδοση, εκπομπή ή λήψη. ι) ραδιοφωνικών και τηλεοπτικών υπηρεσιών,

ια) υπηρεσιών που παρέχονται ηλεκτρονικά, όπως δημιουργία και φιλοξενία ιστοσελίδων, η εξ αποστάσεως συντήρηση προγραμμάτων και εξοπλισμού, παροχή λογισμικού και η ενημέρωσή του, παροχή εικόνων, κειμένων, πληροφοριών και η διάθεση βάσεων δεδομένων, παροχή μουσικής, ταινιών και παιχνιδιών συμπεριλαμβανομένων και κάθε είδους τυχερών παιχνιδιών, καθώς και πολιτικών, πολιτιστικών, καλλιτεχνικών, αθλητικών, επιστημονικών ή ψυχαγωγικών εκπομπών ή εκδηλώσεων, παροχή διδασκαλίας εξ αποστάσεως. Μόνη η επικοινωνία μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου μεταξύ παρέχοντος και λήπτη υπηρεσίας δεν αρκεί για να θεωρηθεί η υπηρεσία αυτή ως υπηρεσία που παρέχεται ηλεκτρονικά.

ιβ) παροχή πρόσβασης στα συστήματα διανομής φυσικού αερίου και ηλεκτρικής ενέργειας, καθώς και μεταφοράς και διοχέτευσης μέσω των συστημάτων αυτών και παροχή άλλων άμεσα συνδεδεμένων υπηρεσιών.

4. Επίσης, κατ'εξαίρεση ο τόπος παροχής υπηρεσιών θεωρείται ότι βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας στις παρακάτω περιπτώσεις υπηρεσιών, εφόσον παρέχονται σε λήπτη που διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου Φ.Π.Α. στο εσωτερικό της χώρας:

α) ενδοκοινοτικής μεταφοράς αγαθών της οποίας ο τόπος αναχώρησης δεν βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας, καθώς και παροχή υπηρεσιών από πρόσωπα που μεσολαβούν ενεργώντας στο όνομα και για λογαριασμό άλλων προσώπων, για την πραγματοποίηση των πράξεων αυτών,

β) εργασίες παρεπόμενες της ενδοκοινοτικής μεταφοράς αγαθών, που εκτελούνται υλικώς σε άλλο κράτος-μέλος, καθώς και παροχή υπηρεσιών από πρόσωπα που μεσολαβούν ενεργώντας στο όνομα και για λογαριασμό άλλων προσώπων, για την πραγματοποίηση των πράξεων αυτών,

γ) παροχή υπηρεσιών από πρόσωπα που ενεργούν στο όνομα και για λογαριασμό άλλων προσώπων, που μεσολαβούν για την πραγματοποίηση πράξεων που δεν περιλαμβάνονται στο προηγούμενο εδάφιο, ούτε στην παράγραφο 3, οι οποίες εκτελούνται υλικώς σε άλλο κράτος-μέλος,

δ) παραγωγωμόσυνες γενικά και εργασίες σε ενσώματα κινητά αγαθά, οι οποίες εκτελούνται υλικώς σε άλλο κράτος-μέλος, εφόσον τα αγαθά μετά την παροχή των υπηρεσιών αποστέλλονται ή μεταφέρονται εκτός του κράτους-μέλους.

5. Κατά παρέκκλιση των διατάξεων της παραγράφου 1, ο τόπος παροχής υπηρεσιών θεωρείται ότι βρίσκεται εκτός του εσωτερικού της χώρας, όταν ο εγκαταστημένος στο εσωτερικό της χώρας παρέχει:

α) υπηρεσίες της περίπτωσης α της παραγράφου 2, για ακίνητο που βρίσκεται εκτός του εσωτερικού της χώρας,

β) υπηρεσίες της περίπτωσης β της παραγράφου 2, που εκτελούνται εκτός του εσωτερικού της χώρας,

γ) υπηρεσίες της περίπτωσης γ της παραγράφου 2, εφόσον πρόκειται για μεταφορά με τόπο αναχώρησης άλλο κράτος-μέλος,

δ) υπηρεσίες της περίπτωσης δ της παραγράφου 2, που αφορούν σε αγαθά, τα οποία εξάγονται ή αποστέλλονται σε άλλο κράτος-μέλος,

ε) υπηρεσίες της περίπτωσης ε της παραγράφου 2, εφόσον ο μισθωτής χρησιμοποιεί το αγαθό σε χώρα εκτός της Κοινότητας,

στ) υπηρεσίες της περίπτωσης στ της παραγράφου 2, που εκτελούνται υλικώς εκτός του εσωτερικού της χώρας,

ζ) υπηρεσίες της περίπτωσης ζ της παραγράφου 2, που εκτελούνται υλικώς εκτός του εσωτερικού της χώρας,

η) υπηρεσίες της παραγράφου 3, που παρέχονται σε υποκείμενο στο φόρο εγκαταστημένο σε άλλο κράτος-μέλος ή σε οποιοδήποτε λήπτη εγκαταστημένο εκτός της Κοινότητας,

θ) υπηρεσίες της περίπτωσης α της παραγράφου 4, εφόσον ο τόπος αναχώρησης της μεταφοράς βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας και ο τόπος άφιξης βρίσκεται σε άλλο κράτος-μέλος, όταν ο λήπτης είναι υποκείμενος εγκαταστημένος σε άλλο κράτος-μέλος,

ι) υπηρεσίες της περίπτωσης β της παραγράφου 4, εφόσον οι παρεπόμενες της ενδοκοινοτικής μεταφοράς αγαθών εργασίες εκτελούνται στο εσωτερικό της χώρας και παρέχονται σε λήπτη υποκείμενο εγκαταστημένο σε άλλο κράτος-μέλος,

ια) εργασίες της περίπτωσης γ της παραγράφου 4, εφόσον παρέχονται σε λήπτη υποκείμενο εγκαταστημένο σε άλλο

1. Ορισμοί

Για τους σκοπούς της εφαρμογής του παρόντος άρθρου:

α) Υποκείμενος στον φόρο ο οποίος ασκεί επίσης δραστηριότητες ή πραγματοποιεί συναλλαγές που δεν θεωρούνται φορολογητέες παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών σύμφωνα με το άρθρο 2 θεωρείται ως υποκείμενος στον φόρο όσον αφορά όλες τις υπηρεσίες που παρέχονται σε αυτόν.

β) Μη υποκείμενο στον φόρο νομικό πρόσωπο το οποίο διαθέτει αριθμό μητρώου ΦΠΑ θεωρείται ως υποκείμενος στον φόρο.

γ) Για την εφαρμογή της παραγράφου 6:

αα) Ως «ενδοκοινοτική μεταφορά αγαθών» νοείται κάθε μεταφορά αγαθών της οποίας ο τόπος αναχώρησης και ο τόπος άφιξης βρίσκονται στα εδάφη δύο διαφορετικών κρατών - μελών.

ββ) Ως «τόπος αναχώρησης ενδοκοινοτικής μεταφοράς αγαθών» νοείται ο τόπος όπου αρχίζει πραγματικά η μεταφορά των αγαθών, χωρίς να λαμβάνονται υπόψη οι διαδρομές που πραγματοποιούνται προς τον τόπο όπου βρίσκονται τα αγαθά, και ως «τόπος άφιξης ενδοκοινοτικής μεταφοράς αγαθών» νοείται ο τόπος όπου περατώνεται πραγματικά η μεταφορά των αγαθών.

δ) Για την εφαρμογή της παραγράφου 10:

αα) Ως «τμήμα μεταφοράς επιβατών που διενεργείται εντός της Κοινότητας» νοείται το τμήμα της μεταφοράς που πραγματοποιείται, χωρίς ενδιάμεση στάση εκτός της Κοινότητας, μεταξύ του σημείου αναχώρησης και του σημείου άφιξης της μεταφοράς επιβατών.

ββ) Ως «σημείο αναχώρησης της μεταφοράς επιβατών» νοείται το πρώτο προγραμματισμένο σημείο επιβίβασης επιβατών εντός της Κοινότητας, ενδεχομένως μετά από ενδιάμεση στάση εκτός της Κοινότητας και ως «σημείο άφιξης της μεταφοράς επιβατών» νοείται το τελευταίο προγραμματισμένο σημείο αποβίβασης εντός της Κοινότητας επιβατών που έχουν επιβιβασθεί εντός της Κοινότητας, ενδεχομένως πριν από ενδιάμεση στάση εκτός της Κοινότητας. Εάν πρόκειται για μεταφορά με επιστροφή, η διαδρομή της επιστροφής θεωρείται ως αυτοτελής μεταφορά.

ε) Για την εφαρμογή της παραγράφου 12, ως «βραχυχρόνια μίσθωση» νοείται η συνεχής κατοχή ή χρήση μεταφορικού μέσου για διάστημα που δεν υπερβαίνει τις τριάντα ημέρες, ενώ, όσον αφορά τα πλωτά μέσα, η συνεχής κατοχή ή χρήση για διάστημα που δεν υπερβαίνει τις ενενήντα ημέρες.

2. Γενικοί κανόνες

Με την επιφύλαξη των επόμενων παραγράφων:

α) Ο τόπος παροχής υπηρεσιών προς υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο, που ενεργεί με την ιδιότητα αυτή, είναι ο τόπος όπου το εν λόγω πρόσωπο έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας. Ωστόσο, εάν οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται σε μόνιμη εγκατά-

κράτος-μέλος,

ιβ) εργασίες της περίπτωσης δ της παραγράφου 4 που εκτελούνται υλικά στο εσωτερικό της χώρας και παρέχονται σε λήπτη που διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου Φ.Π.Α. σε άλλο κράτος-μέλος, εφόσον τα αγαθά αυτά στη συνέχεια αποστέλλονται ή μεταφέρονται εκτός του εσωτερικού της χώρας.

Για μεταφορικά μέσα ταξινομημένα στην Ελλάδα, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι αυτά μεταφέρονται ή αποστέλλονται εκτός του εσωτερικού της χώρας.»

σταση του υποκείμενου στον φόρο προσώπου που βρίσκεται σε τόπο διαφορετικό από τον τόπο όπου έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας, ως τόπος παροχής των υπηρεσιών αυτών θεωρείται ο τόπος όπου βρίσκεται η μόνιμη εγκατάστασή του. Ελλείψει τέτοιας έδρας ή μόνιμης εγκατάστασης, ως τόπος παροχής υπηρεσιών θεωρείται ο τόπος της μόνιμης κατοικίας ή της συνήθους διαμονής του υποκείμενου στον φόρο στον οποίο παρέχονται οι υπηρεσίες.

β) Ο τόπος παροχής υπηρεσιών προς μη υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο είναι ο τόπος της έδρας της οικονομικής δραστηριότητας του παρέχοντος τις υπηρεσίες. Ωστόσο, εάν οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται από μόνιμη εγκατάσταση του παρέχοντος που βρίσκεται σε τόπο διαφορετικό από τον τόπο της έδρας της οικονομικής του δραστηριότητας, ως τόπος παροχής των υπηρεσιών αυτών θεωρείται ο τόπος όπου βρίσκεται η μόνιμη αυτή εγκατάσταση. Ελλείψει τέτοιας έδρας ή μόνιμης εγκατάστασης, ως τόπος παροχής υπηρεσιών θεωρείται ο τόπος της μόνιμης κατοικίας ή της συνήθους διαμονής του παρέχοντος.

3. Παροχή υπηρεσιών από μεσάζοντες προς μη υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα

Ο τόπος παροχής υπηρεσιών που πραγματοποιούνται από πρόσωπα που μεσολαβούν, ενεργώντας στο όνομα και για λογαριασμό άλλων προσώπων, στην περίπτωση που ο λήπτης των υπηρεσιών αυτών είναι μη υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο:

α) Είναι το εσωτερικό της χώρας, εφόσον ο τόπος πραγματοποίησης της πράξης την οποία αφορά η μεσολάβηση είναι το εσωτερικό της χώρας, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο.

β) Δεν είναι το εσωτερικό της χώρας, εφόσον ο τόπος πραγματοποίησης της πράξης την οποία αφορά η μεσολάβηση δεν είναι το εσωτερικό της χώρας, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο.

4. Παροχή υπηρεσιών σχετικών με ακίνητα

Ο τόπος παροχής υπηρεσιών σχετικών με ακίνητα, περιλαμβανομένων των υπηρεσιών εμπειρογνομόνων και κτηματομεσιτών, της παροχής καταλύματος στον ξενοδοχειακό τομέα ή σε τομείς παρεμφερούς χαρακτήρα, όπως σε κατασκηνώσεις διακοπών ή σε τοποθεσίες που έχουν διαμορφωθεί για να χρησιμοποιηθούν ως κατασκήνωση, της παροχής του δικαιώματος χρήσης ακινήτου και της παροχής υπηρεσιών για την προετοιμασία και συντονισμό κατασκευαστικών εργασιών, όπως οι υπηρεσίες αρχιτεκτόνων ή επιχειρήσεων επίβλεψης:

α) Είναι το εσωτερικό της χώρας, εφόσον αφορούν ακίνητο το οποίο βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας.

β) Δεν είναι το εσωτερικό της χώρας, εφόσον αφορούν ακίνητο το οποίο δεν βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας.

5. Παροχή υπηρεσιών μεταφοράς επιβατών

Ο τόπος παροχής υπηρεσιών μεταφοράς επιβατών:

α) Είναι το εσωτερικό της χώρας, κατά το μέρος της διαδρομής που πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας.

β) Δεν είναι το εσωτερικό της χώρας, κατά το μέρος της διαδρομής που πραγματοποιείται εκτός του εσωτερικού της χώρας.

6. Παροχή υπηρεσιών μεταφοράς αγαθών προς μη υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα.

i) Ο τόπος παροχής υπηρεσιών μεταφοράς αγαθών προς μη υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο, εκτός της ενδοκοινοτικής μεταφοράς αγαθών:

α) Είναι το εσωτερικό της χώρας, κατά το μέρος της διαδρομής που πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας.

β) Δεν είναι το εσωτερικό της χώρας, κατά το μέρος της διαδρομής που πραγματοποιείται εκτός του εσωτερικού της χώρας.

ii) Ο τόπος παροχής υπηρεσιών ενδοκοινοτικής μεταφοράς αγαθών προς μη υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο:

α) Είναι το εσωτερικό της χώρας, εφόσον ο τόπος αναχώρησης βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας.

β) Δεν είναι το εσωτερικό της χώρας, εφόσον ο τόπος αναχώρησης βρίσκεται εκτός του εσωτερικού της χώρας.

7. Υπηρεσίες παρεπόμενες της μεταφοράς προς μη υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα.

Ο τόπος παροχής παρεπόμενων της μεταφοράς υπηρεσιών προς μη υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα, όπως η φόρτωση, εκφόρτωση και διευθέτηση των μεταφερόμενων ειδών και παρόμοιες δραστηριότητες:

α) Είναι το εσωτερικό της χώρας, εφόσον οι υπηρεσίες αυτές εκτελούνται πράγματι στο εσωτερικό της χώρας.

β) Δεν είναι το εσωτερικό της χώρας, εφόσον οι υπηρεσίες αυτές εκτελούνται πράγματι εκτός του εσωτερικού της χώρας.

8.⁽¹⁾ Δικαίωμα πρόσβασης σε πολιτιστικές, καλλιτεχνικές, αθλητικές, επιστημονικές, εκπαιδευτικές, ψυχαγωγικές και παρόμοιες εκδηλώσεις προς υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα.

Ο τόπος παροχής υπηρεσιών που αφορούν το δικαίωμα πρόσβασης σε πολιτιστικές, καλλιτεχνικές, αθλητικές, επιστημονικές, εκπαιδευτικές, ψυχαγωγικές ή παρόμοιες εκδηλώσεις, όπως οι εμπορικές και άλλες εκθέσεις, καθώς και παρεπόμενων υπηρεσιών σχετικά με την πρόσβαση, που παρέχονται σε υποκείμενους στο φόρο:

α) Είναι το εσωτερικό της χώρας, εφόσον οι εκδηλώσεις αυτές πραγματοποιούνται στο εσωτερικό της χώρας.

β) Δεν είναι το εσωτερικό της χώρας, εφόσον οι εκδηλώσεις αυτές πραγματοποιούνται εκτός του εσωτερικού της χώρας.

8.α.⁽²⁾ Παροχή πολιτιστικών, καλλιτεχνικών, αθλητικών, επιστημονικών, εκπαιδευτικών, ψυχαγωγικών και παρόμοιων υπηρεσιών προς μη υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα.

Ο τόπος παροχής υπηρεσιών οι οποίες αφορούν πολιτιστικές, καλλιτεχνικές, αθλητικές, επιστημονικές, εκπαιδευτικές, ψυχαγωγικές ή παρόμοιες δραστηριότητες, όπως

(1) Η παράγραφος 8 του άρθρου 14 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 60 του Ν 3842/2010 και ισχύει από 1.1.2011 σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 60 του ίδιου νόμου. Η παράγραφος που αντικαταστάθηκε είχαν ως εξής: «8. Παροχή πολιτιστικών, καλλιτεχνικών, αθλητικών, επιστημονικών, εκπαιδευτικών, ψυχαγωγικών και παρόμοιων υπηρεσιών Ο τόπος παροχής υπηρεσιών οι οποίες αφορούν πολιτιστικές, καλλιτεχνικές, αθλητικές, επιστημονικές, εκπαιδευτικές, ψυχαγωγικές ή παρόμοιες δραστηριότητες, όπως εμπορικές και άλλες εκθέσεις, περιλαμβανομένων των υπηρεσιών των διοργανωτών τέτοιων δραστηριοτήτων, καθώς και της παροχής παρεπόμενων προς τις υπηρεσίες αυτές υπηρεσιών: α) Είναι το εσωτερικό της χώρας, εφόσον οι εκδηλώσεις αυτές πραγματοποιούνται στο εσωτερικό της χώρας. β) Δεν είναι το εσωτερικό της χώρας, εφόσον οι εκδηλώσεις αυτές πραγματοποιούνται εκτός του εσωτερικού της χώρας..»

(2) Η παράγραφος 8α του άρθρου 14 προστέθηκε με την παράγραφο 2 του άρθρου 60 του Ν. 3842/2010 και ισχύει από 1.1.2011 σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 60 του ίδιου νόμου.

εμπορικές και άλλες εκθέσεις, περιλαμβανομένων των υπηρεσιών των διοργανωτών τέτοιων δραστηριοτήτων, καθώς και της παροχής παρεπόμενων προς τις υπηρεσίες αυτές υπηρεσιών που παρέχονται σε μη υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα:

α) Είναι το εσωτερικό της χώρας, εφόσον οι εκδηλώσεις αυτές πραγματοποιούνται στο εσωτερικό της χώρας.

β) Δεν είναι το εσωτερικό της χώρας, εφόσον οι εκδηλώσεις αυτές πραγματοποιούνται εκτός του εσωτερικού της χώρας.

9. *Πραγματογνωμοσύνες ή εργασίες που αφορούν κινητά ενσώματα αγαθά προς μη υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα.*

Ο τόπος παροχής υπηρεσιών με αντικείμενο πραγματογνωμοσύνες ή εργασίες που αφορούν κινητά ενσώματα αγαθά και παρέχονται προς μη υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα:

α) Είναι το εσωτερικό της χώρας, εφόσον οι υπηρεσίες αυτές εκτελούνται πράγματι στο εσωτερικό της χώρας.

β) Δεν είναι το εσωτερικό της χώρας, εφόσον οι υπηρεσίες αυτές εκτελούνται πράγματι εκτός του εσωτερικού της χώρας.

10. *Παροχή υπηρεσιών εστιατορίου και εστίασης.*

Ο τόπος παροχής υπηρεσιών εστιατορίου και εστίασης (catering), εκτός από αυτές που πράγματι εκτελούνται επί πλοίων, αεροπλάνων ή τρένων κατά τη διάρκεια τμήματος μεταφοράς επιβατών που διενεργείται εντός της Κοινότητας:

α) Είναι το εσωτερικό της χώρας, εφόσον οι υπηρεσίες αυτές εκτελούνται πράγματι στο εσωτερικό της χώρας.

β) Δεν είναι το εσωτερικό της χώρας, εφόσον οι υπηρεσίες αυτές εκτελούνται πράγματι εκτός του εσωτερικού της χώρας.

11. *Παροχή υπηρεσιών εστιατορίου και εστίασης επί μεταφορικού μέσου κατά τη διάρκεια ενδοκοινοτικού ταξιδιού.*

Ο τόπος παροχής υπηρεσιών εστιατορίου και εστίασης (catering), που πράγματι εκτελούνται επί πλοίων, αεροπλάνων ή τρένων κατά τη διάρκεια τμήματος μεταφοράς επιβατών που διενεργείται εντός της Κοινότητας:

α) Είναι το εσωτερικό της χώρας, εφόσον το σημείο αναχώρησης της μεταφοράς βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας.

β) Δεν είναι το εσωτερικό της χώρας, εφόσον το σημείο αναχώρησης της μεταφοράς βρίσκεται εκτός του εσωτερικού της χώρας.

12.⁽¹⁾ *Μίσθωση μεταφορικών μέσων*

ι. Ο τόπος βραχυχρόνιας μίσθωσης μεταφορικού μέσου:

α) Είναι το εσωτερικό της χώρας, εφόσον το μεταφορικό μέσο τίθεται πράγματι στη διάθεση του πελάτη στο εσωτερικό της χώρας.

β) Δεν είναι το εσωτερικό της χώρας, εφόσον το μεταφορικό μέσο τίθεται πράγματι

(1) Η παράγραφος 12 του άρθρου 14 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 20 του Ν. 4141/2013 και ισχύει από 1.1.2013, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου και νόμου. Η παράγραφος που αντικαταστάθηκε είχε ως εξής: «12. Μίσθωση μεταφορικών μέσων Ο τόπος βραχυχρόνιας μίσθωσης μεταφορικού μέσου: α) Είναι το εσωτερικό της χώρας, εφόσον το μεταφορικό μέσο τίθεται πράγματι στη διάθεση του πελάτη στο εσωτερικό της χώρας. β) Δεν είναι το εσωτερικό της χώρας, εφόσον το μεταφορικό μέσο τίθεται πράγματι στη διάθεση του πελάτη εκτός του εσωτερικού της χώρας».

στη διάθεση του πελάτη εκτός του εσωτερικού της χώρας.

ii. Ο τόπος μίσθωσης, εκτός από τη βραχυχρόνια μίσθωση, μεταφορικού μέσου σε μη υποκείμενο στο φόρο:

α) Είναι το εσωτερικό της χώρας, εφόσον ο μη υποκείμενος στο φόρο λήπτης είναι εγκατεστημένος ή έχει τη μόνιμη κατοικία ή τη συνήθη διαμονή του στο εσωτερικό της χώρας.

β) Δεν είναι το εσωτερικό της χώρας, εφόσον ο μη υποκείμενος στο φόρο λήπτης δεν είναι εγκατεστημένος ή δεν έχει τη μόνιμη κατοικία ή τη συνήθη διαμονή του στο εσωτερικό της χώρας.

Κατά παρέκκλιση του προηγούμενου εδαφίου, στην περίπτωση σκάφους αναψυχής που μισθώνεται σε μη υποκείμενο στο φόρο, εκτός από τη βραχυχρόνια μίσθωση, ο τόπος μίσθωσης:

α) Είναι το εσωτερικό της χώρας στην περίπτωση που το σκάφος τίθεται πράγματι στη διάθεση του λήπτη στο εσωτερικό της χώρας και η υπηρεσία παρέχεται πράγματι από την έδρα ή μια μόνιμη εγκατάσταση του παρέχοντος στο εσωτερικό της χώρας.

β) Δεν είναι το εσωτερικό της χώρας στην περίπτωση που το σκάφος τίθεται πράγματι στη διάθεση του λήπτη εκτός του εσωτερικού της χώρας και η υπηρεσία παρέχεται πράγματι από την έδρα ή μια μόνιμη εγκατάσταση του παρέχοντος στον ίδιο τόπο της διάθεσης του σκάφους.

13.⁽¹⁾ Παροχή τηλεπικοινωνιακών, ραδιοφωνικών και τηλεοπτικών και ηλεκτρονικά

(1) Η παράγραφος 13 του άρθρου 14 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 15 του ν. 4591/2019 και ισχύει από 1.1.2019 σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 17 του ίδιου νόμου. Η παράγραφος που αντικαταστάθηκε είχε ως εξής: « 13. Παροχή τηλεπικοινωνιακών, ραδιοφωνικών και τηλεοπτικών και ηλεκτρονικά παρεχόμενων υπηρεσιών προς μη υποκείμενους στο φόρο.

α) Ο τόπος παροχής τηλεπικοινωνιακών, ραδιοφωνικών και τηλεοπτικών και ηλεκτρονικά παρεχόμενων υπηρεσιών, ιδίως εκείνων που προβλέπονται στο Παράρτημα VII, προς μη υποκείμενο στο φόρο:

αα) είναι το εσωτερικό της χώρας, εφόσον ο μη υποκείμενος στον φόρο λήπτης είναι εγκατεστημένος ή έχει τη μόνιμη κατοικία ή τη συνήθη διαμονή του στο εσωτερικό της χώρας,

ββ) δεν είναι το εσωτερικό της χώρας, εφόσον ο μη υποκείμενος στον φόρο λήπτης είναι εγκατεστημένος ή έχει τη μόνιμη κατοικία ή τη συνήθη διαμονή του εκτός του εσωτερικού της χώρας.

Το γεγονός ότι ο παρέχων την υπηρεσία και ο λήπτης επικοινωνούν μέσω του ηλεκτρονικού ταχυδρομείου δεν σημαίνει υποχρεωτικά ότι πρόκειται για υπηρεσία παρεχόμενη ηλεκτρονικά.

β) Κατά παρέκκλιση της υποπερίπτωσης ββ' της περίπτωσης α', ο τόπος παροχής των υπηρεσιών αυτών είναι το εσωτερικό της χώρας, εφόσον πληρούνται σωρευτικά οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

αα) ο παρέχων την υπηρεσία έχει την εγκατάσταση του ή, ελλείψει εγκατάστασης, την κατοικία του ή τη συνήθη διαμονή του στο εσωτερικό της χώρας και όχι και εντός άλλου κράτους μέλους,

ββ) οι υπηρεσίες παρέχονται σε μη υποκείμενους στον φόρο που είναι εγκατεστημένοι ή έχουν τη μόνιμη κατοικία ή τη συνήθη διαμονή τους σε οποιοδήποτε άλλο κράτος μέλος,

γγ) το συνολικό ποσό, χωρίς Φ.Π.Α., των παροχών που αναφέρονται στην υποπερίπτωση ββ' της παρούσας περίπτωσης δεν υπερβαίνει κατά τη διάρκεια του εκάστοτε τρέχοντος ημερολογιακού έτους το ποσό των δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ, ούτε υπερβή το ποσό αυτό κατά τη διάρκεια του προηγούμενου ημερολογιακού έτους.

Αν η παροχή των υπηρεσιών έχει πραγματοποιηθεί σε άλλα νομίσματα, για τον υπολογισμό του ποσού σε ευρώ λαμβάνεται υπόψη η συναλλαγματική ισοτιμία που έχει δημοσιευθεί από την Ευρωπαϊκή Κεντρική Τράπεζα στις 5 Δεκεμβρίου 2017.

Αν κατά τη διάρκεια ενός (1) ημερολογιακού έτους, το συνολικό ποσό, χωρίς Φ.Π.Α., των ανωτέρω παροχών υπερβαίνει το όριο των δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ, από το εν λόγω χρονικό σημείο εφαρμόζεται η υποπερίπτωση ββ' της περίπτωσης α'.

γ) Οι υποκείμενοι στο φόρο της υποπερίπτωσης αα' της περίπτωσης β' που παρέχουν υπηρεσίες μέχρι του ορίου των δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ, προς μη υποκείμενους στον φόρο, που είναι εγκατεστημένοι, έχουν τη μόνιμη κατοικία ή τη συνήθη διαμονή τους σε οποιοδήποτε άλλο κράτος μέλος, έχουν το δικαίωμα να επιλέγουν τον τόπο παροχής των υπηρεσιών τους σύμφωνα με την υποπερίπτωση ββ' της περίπτωσης α'. Η επιλογή αυτή γίνεται με υποβολή δήλωσης, η οποία ισχύει τουλάχιστον για δύο (2) ημερολογιακά έτη, μετά την πάροδο των οποίων μπορεί να ανακληθεί. Η ανάκληση

παρεχόμενων υπηρεσιών προς μη υποκείμενους στο φόρο.

α) Ο τόπος παροχής τηλεπικοινωνιακών, ραδιοφωνικών και τηλεοπτικών και ηλεκτρονικά παρεχόμενων υπηρεσιών, ιδίως εκείνων που προβλέπονται στο Παράρτημα VII, προς μη υποκείμενο στο φόρο:

αα) είναι το εσωτερικό της χώρας, εφόσον ο μη υποκείμενος στον φόρο λήπτης είναι εγκατεστημένος ή έχει τη μόνιμη κατοικία ή τη συνήθη διαμονή του στο εσωτερικό της χώρας,

ββ) δεν είναι το εσωτερικό της χώρας, εφόσον ο μη υποκείμενος στον φόρο λήπτης είναι εγκατεστημένος ή έχει τη μόνιμη κατοικία ή τη συνήθη διαμονή του εκτός του εσωτερικού της χώρας.

Το γεγονός ότι ο παρέχων την υπηρεσία και ο λήπτης επικοινωνούν μέσω του ηλεκτρονικού ταχυδρομείου δεν σημαίνει υποχρεωτικά ότι πρόκειται για υπηρεσία παρεχόμενη ηλεκτρονικά.

β)⁽¹⁾

γ)⁽¹⁾

δ)⁽¹⁾

14. Τόπος παροχής ορισμένων υπηρεσιών που παρέχονται προς μη υποκείμενα στον φόρο

ισχύει από το επόμενο ημερολογιακό έτος.

δ) Κατά παρέκκλιση της υποπερίπτωσης αα' της περίπτωσης α, ο τόπος παροχής των ανωτέρω υπηρεσιών προς μη υποκείμενο στον φόρο λήπτη που είναι εγκατεστημένος ή έχει την κατοικία του ή τη συνήθη διαμονή του στο εσωτερικό της χώρας, δεν είναι το εσωτερικό της χώρας, εφόσον ο υποκείμενος στον φόρο παρέχων που είναι εγκατεστημένος ή, ελλείψει εγκατάστασης, έχει την κατοικία του ή τη συνήθη διαμονή του σε άλλο κράτος μέλος πληροί στο κράτος μέλος αυτό προϋποθέσεις ανάλογες αυτών που ορίζονται στην περίπτωση β', εκτός αν ο εν λόγω παρέχων επιλέξει τον τόπο παροχής των υπηρεσιών του σύμφωνα με την υποπερίπτωση αα' της περίπτωσης α'.>

(1) Οι περιπτώσεις β', γ' και δ' της παραγράφου 13 του άρθρου 14 καταργήθηκαν με την παράγραφο 1 του άρθρου 4 του ν. 4818/2021. Κατάργηση ισχύει από 1.7.2021, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 66 του ίδιου νόμου. Οι καταργηθείσες περιπτώσεις είχαν ως εξής: «β) Κατά παρέκκλιση της υποπερίπτωσης ββ' της περίπτωσης α', ο τόπος παροχής των υπηρεσιών αυτών είναι το εσωτερικό της χώρας, εφόσον πληρούνται σωρευτικά οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

αα) ο παρέχων την υπηρεσία έχει την εγκατάσταση του ή, ελλείψει εγκατάστασης, την κατοικία του ή τη συνήθη διαμονή του στο εσωτερικό της χώρας και όχι και εντός άλλου κράτους μέλους,

ββ) οι υπηρεσίες παρέχονται σε μη υποκείμενους στον φόρο που είναι εγκατεστημένοι ή έχουν τη μόνιμη κατοικία ή τη συνήθη διαμονή τους σε οποιοδήποτε άλλο κράτος μέλος,

γγ) το συνολικό ποσό, χωρίς Φ.Π.Α., των παροχών που αναφέρονται στην υποπερίπτωση ββ' της παρούσας περίπτωσης δεν υπερβαίνει κατά τη διάρκεια του εκάστοτε τρέχοντος ημερολογιακού έτους το ποσό των δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ, ούτε υπερβή το ποσό αυτό κατά τη διάρκεια του προηγούμενου ημερολογιακού έτους.

Αν η παροχή των υπηρεσιών έχει πραγματοποιηθεί σε άλλα νομίσματα, για τον υπολογισμό του ποσού σε ευρώ λαμβάνεται υπόψη η συναλλαγματική ισοτιμία που έχει δημοσιευθεί από την Ευρωπαϊκή Κεντρική Τράπεζα στις 5 Δεκεμβρίου 2017.

Αν κατά τη διάρκεια ενός (1) ημερολογιακού έτους, το συνολικό ποσό, χωρίς Φ.Π.Α., των ανωτέρω παροχών υπερβαίνει το όριο των δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ, από το εν λόγω χρονικό σημείο εφαρμόζεται η υποπερίπτωση ββ' της περίπτωσης α'.

γ) Οι υποκείμενοι στο φόρο της υποπερίπτωσης αα' της περίπτωσης β' που παρέχουν υπηρεσίες μέχρι του ορίου των δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ, προς μη υποκείμενους στον φόρο, που είναι εγκατεστημένοι, έχουν τη μόνιμη κατοικία ή τη συνήθη διαμονή τους σε οποιοδήποτε άλλο κράτος μέλος, έχουν το δικαίωμα να επιλέγουν τον τόπο παροχής των υπηρεσιών τους σύμφωνα με την υποπερίπτωση ββ' της περίπτωσης α'. Η επιλογή αυτή γίνεται με υποβολή δήλωσης, η οποία ισχύει τουλάχιστον για δύο (2) ημερολογιακά έτη, μετά την πάροδο των οποίων μπορεί να ανακληθεί. Η ανάκληση ισχύει από το επόμενο ημερολογιακό έτος.

δ) Κατά παρέκκλιση της υποπερίπτωσης αα' της περίπτωσης α, ο τόπος παροχής των ανωτέρω υπηρεσιών προς μη υποκείμενο στον φόρο λήπτη που είναι εγκατεστημένος ή έχει την κατοικία του ή τη συνήθη διαμονή του στο εσωτερικό της χώρας, δεν είναι το εσωτερικό της χώρας, εφόσον ο υποκείμενος στον φόρο παρέχων που είναι εγκατεστημένος ή, ελλείψει εγκατάστασης, έχει την κατοικία του ή τη συνήθη διαμονή του σε άλλο κράτος μέλος πληροί στο κράτος μέλος αυτό προϋποθέσεις ανάλογες αυτών που ορίζονται στην περίπτωση β', εκτός αν ο εν λόγω παρέχων επιλέξει τον τόπο παροχής των υπηρεσιών του σύμφωνα με την υποπερίπτωση αα' της περίπτωσης α'.

πρόσωπα εγκατεστημένα εκτός Κοινότητας

Ο τόπος παροχής των κατωτέρω υπηρεσιών δεν είναι το εσωτερικό της χώρας στην περίπτωση που παρέχονται από υποκείμενο στον φόρο που έχει την έδρα της επιχείρησής του στο εσωτερικό της χώρας ή διαθέτει μόνιμη εγκατάσταση στο εσωτερικό της χώρας από την οποία παρέχεται η υπηρεσία ή, ελλείψει τέτοιας έδρας ή μόνιμης εγκατάστασης, έχει τη μόνιμη κατοικία ή τη συνήθη διαμονή του στο εσωτερικό της χώρας και ο λήπτης είναι μη υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο ο οποίος είναι εγκατεστημένος ή έχει τη μόνιμη κατοικία ή τη συνήθη διαμονή του εκτός Κοινότητας:

α) μεταβίβαση και παραχώρηση δικαιωμάτων πνευματικής ιδιοκτησίας, δικαιωμάτων εκ διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας, αδειών εκμετάλλευσης, βιομηχανικών και εμπορικών σημάτων και άλλων παρόμοιων δικαιωμάτων,

β) διαφημιστικές υπηρεσίες,

γ) παροχή υπηρεσιών από συμβούλους, μηχανικούς, γραφεία μελετών, δικηγόρους, λογιστές και άλλες παρόμοιες υπηρεσίες, καθώς και επεξεργασία δεδομένων και παροχή πληροφοριών,

δ) ανάληψη υποχρέωσης για μη άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας, εν όλω ή εν μέρει, ή δικαιώματος προβλεπόμενου στο παρόν άρθρο,

ε) τραπεζικές, χρηματοοικονομικές και ασφαλιστικές εργασίες, συμπεριλαμβανομένων των εργασιών ανασφάλισης, με εξαίρεση τη μίσθωση χρηματοθυρίδων,

στ) διάθεση προσωπικού,

ζ) μίσθωση ενσώματων κινητών αγαθών, με εξαίρεση όλα τα μεταφορικά μέσα,

η)⁽¹⁾ παροχή πρόσβασης σε σύστημα φυσικού αερίου ευρισκόμενου στο έδαφος της Κοινότητας ή σε δίκτυο συνδεδεμένο με αυτό το σύστημα, στο σύστημα ηλεκτρικής ενέργειας ή στα δίκτυα θέρμανσης ή ψύξης, καθώς και μεταφοράς ή διανομής μέσω των συστημάτων ή των δικτύων αυτών και παροχή άλλων υπηρεσιών που συνδέονται άμεσα με αυτές,

θ)⁽²⁾

ι)⁽²⁾

15.⁽³⁾ Τόπος παροχής ορισμένων υπηρεσιών για την αποφυγή διπλής φορολόγησης, μη

(1) Η περίπτωση η της παραγράφου 14 του άρθρου 14 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 5 του άρθρου 39 του Ν. 3943/2011 και ισχύει από 1.1.2011 σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 40 του ίδιου νόμου. Η περίπτωση που αντικαταστάθηκε είχαν ως εξής: «η) παροχή πρόσβασης στα συστήματα διανομής φυσικού αερίου και ηλεκτρικής ενέργειας, καθώς και μεταφοράς ή διοχέτευσης μέσω των συστημάτων αυτών και παροχή άλλων υπηρεσιών που συνδέονται άμεσα με αυτές.».

(2) Οι περιπτώσεις θ και ι της παραγράφου 14 του άρθρου 14 καταργήθηκαν με την παράγραφο 2 του άρθρου 104 του Ν. 4316/2014. Η κατάργηση ισχύει από 1.1.2015 σύμφωνα με την παράγραφο 6 του ίδιου άρθρου και νόμου. Οι καταργηθείσες περιπτώσεις είχαν ως εξής: «θ) τηλεπικοινωνιακές υπηρεσίες, ι) ραδιοφωνικές και τηλεοπτικές υπηρεσίες».

(3) Οι παράγραφοι 15 και 16 του άρθρου 14 τέθηκαν όπως αντικαταστάθηκαν με την παράγραφο 3 του άρθρου 104 του Ν. 4316/2014 και ισχύουν από 1.1.2015, σύμφωνα με την παράγραφο 6 του ίδιου άρθρου και νόμου. Οι παράγραφοι που αντικαταστάθηκαν είχαν ως εξής: «15. Τόπος παροχής το εσωτερικό της χώρας ορισμένων υπηρεσιών για την αποφυγή στρεβλώσεων του ανταγωνισμού Με σκοπό την αποφυγή στρεβλώσεων του ανταγωνισμού, για τις υπηρεσίες για τις οποίες ο τόπος παροχής είναι εκτός Κοινότητας σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 2, 12 και 14, ο τόπος είναι το εσωτερικό της χώρας, στην περίπτωση που η χρήση και εκμετάλλευση των υπηρεσιών αυτών πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας. 16. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών ορίζονται τα κριτήρια, με βάση τα οποία θεωρείται ότι για τις υπηρεσίες που καλύπτονται από την παράγραφο 15, η χρήση και εκμετάλλευση πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας και ρυθμίζεται κάθε διαδικαστικό θέμα και λεπτομέρεια για την εφαρμογή του άρθρου αυτού».

φορολόγησης ή στρεβλώσεων του ανταγωνισμού

Με σκοπό την αποφυγή διπλής φορολόγησης, μη φορολόγησης ή την αποφυγή στρεβλώσεων του ανταγωνισμού:

α) Για τις υπηρεσίες για τις οποίες ο τόπος παροχής είναι εκτός Ένωσης σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 12, 13 και 14, περίπτωση ζ', ο τόπος παροχής είναι το εσωτερικό της χώρας, στην περίπτωση που η χρήση και εκμετάλλευση των υπηρεσιών αυτών πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας. Ειδικότερα για τις υπηρεσίες μίσθωσης μεταφορικών μέσων και ενσώματων κινητών αγαθών, η χρήση και εκμετάλλευση θεωρείται ότι πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας κατά το μέρος που τα μισθωμένα αγαθά χρησιμοποιούνται στο εσωτερικό της χώρας. Για τις υπηρεσίες της παραγράφου 13, η χρήση και εκμετάλλευση θεωρείται ότι πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον κατά το χρόνο παροχής ο λήπτης της υπηρεσίας βρίσκεται στην Ελλάδα.

β)⁽¹⁾ Ο τόπος παροχής θεωρείται ότι είναι εκτός της Ένωσης: αα) για τις υπηρεσίες μεταφοράς αγαθών σε υποκειμένους στον φόρο, για τις οποίες ο τόπος παροχής είναι, σύμφωνα με την περίπτωση α' της παραγράφου 2, το εσωτερικό της χώρας, αν οι υπηρεσίες αυτές εκτελούνται υλικά εξ ολοκλήρου εκτός της Ένωσης, ββ) για τις υπηρεσίες βραχυχρόνιας μίσθωσης επαγγελματικών πλοίων αναψυχής, για τις οποίες ο τόπος παροχής είναι, σύμφωνα με την υποπερίπτωση α) της περίπτωσης ι της παραγράφου 12, το εσωτερικό της χώρας, κατά το μέρος που τα μισθωμένα πλοία χρησιμοποιούνται εκτός της Ένωσης.

Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και του τυχόν συναρμόδιου κατά περίπτωση Υπουργού, μετά από εισήγηση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), εξειδικεύονται περαιτέρω τα κριτήρια χρήσης και εκμετάλλευσης, που προβλέπονται στην παρούσα παράγραφο και ορίζεται ο τρόπος απόδειξης της πλήρωσης των κριτηρίων αυτών.⁽²⁾

16.⁽³⁾ Με απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. ρυθμίζεται η διαδικασία και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.

ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ - ΔΙΟΙΚ. ΕΓΓΡΑΦΑ:

(1) Η περίπτωση β' της παραγράφου 15 του άρθρου 14 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 49 του ν. 4607/2019 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 24.4.2019, σύμφωνα με το άρθρο 79 του ίδιου νόμου. Η περίπτωση που αντικαταστάθηκε είχε ως εξής: «μέρος που τα μισθωμένα πλοία χρησιμοποιούνται εκτός της Ένωσης».

β) Ο τόπος παροχής θεωρείται ότι είναι εκτός της Ένωσης: αα) για τις υπηρεσίες μεταφοράς αγαθών σε υποκειμένους στον φόρο, για τις οποίες ο τόπος παροχής είναι, σύμφωνα με την περίπτωση α' της παραγράφου 2, το εσωτερικό της χώρας, αν οι υπηρεσίες αυτές εκτελούνται υλικά εξ ολοκλήρου εκτός της Ένωσης, ββ) για τις υπηρεσίες βραχυχρόνιας μίσθωσης επαγγελματικών πλοίων αναψυχής, για τις οποίες ο τόπος παροχής είναι, σύμφωνα με την υποπερίπτωση α) της περίπτωσης ι της παραγράφου 12, το εσωτερικό της χώρας, κατά το μέρος που τα μισθωμένα πλοία χρησιμοποιούνται εκτός της Ένωσης.»

(2) Το τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 15 του άρθρου 14 προστέθηκε με την παράγραφο 2 του άρθρου 49 του ν. 4607/2019 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 24.4.2019, σύμφωνα με το άρθρο 79 του ίδιου νόμου.

(3) Η παράγραφος 16 του άρθρου 14 αφού αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 2 του άρθρου 104 του Ν. 4316/2014 στη συνέχεια τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 3 του άρθρου 49 του Ν. 4607/2019 (ισχύς από 24.4.2019). Η παράγραφος που αντικαταστάθηκε είχε ως εξής: « 6. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών εξειδικεύονται περαιτέρω τα κριτήρια χρήσης και εκμετάλλευσης, που προβλέπονται στην παράγραφο 15, ορίζεται ο τρόπος απόδειξης της πλήρωσης των κριτηρίων αυτών, καθώς και ρυθμίζεται κάθε διαδικαστικό θέμα και λεπτομέρεια για την εφαρμογή του άρθρου αυτού.»

ΕΓΓΡ. ΥΠ. ΟΙΚ. Δ14Β 1095769/13.7.2015.- Εφαρμογή διατάξεων Φ.Π.Α. σε διαφημιστικές υπηρεσίες προς λήπτη υποκείμενο στο φόρο με έδρα σε τρίτη χώρα.

Μας αναφέρετε ότι η εταιρεία σας, -διαφημιστική εταιρεία.....-, παρέχει διαφημιστικές υπηρεσίες σε εταιρεία με έδρα τρίτη χώρα (.....), οι οποίες σχετίζονται με την προβολή της σε διαφημιστικά μέσα (τηλεόραση - ραδιόφωνο - εφημερίδες - περιοδικά - Internet) που δραστηριοποιούνται στην Ελλάδα. Μας διευκρινίζετε ότι οι διαφημιστικές υπηρεσίες παρασχέθηκαν από 01.01.2015 και έπειτα. Δεν μας διευκρινίζετε εάν ο λήπτης της υπηρεσίας διαθέτει μόνιμη εγκατάσταση στο εσωτερικό της Ελλάδας. Μας ζητάτε να σας γνωρίσουμε το κατά πόσον πρέπει να επιρρίψετε Φ.Π.Α. για τις ανωτέρω υπηρεσίες.

1. Σύμφωνα με το γενικό κανόνα της περίπτωσης α της παραγράφου 2 του Άρθρου 14 του Κώδικα Φ.Π.Α. (Ν. 2859/2000), όπως έχει τροποποιηθεί και ισχύει, ο τόπος παροχής υπηρεσιών προς υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο, που ενεργεί με την ιδιότητα αυτή, είναι ο τόπος όπου το εν λόγω πρόσωπο έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας. Ωστόσο, εάν οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται σε μόνιμη εγκατάσταση του υποκείμενου στο φόρο προσώπου που βρίσκεται σε τόπο διαφορετικό από τον τόπο όπου έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας, ως τόπος παροχής των υπηρεσιών αυτών θεωρείται ο τόπος όπου βρίσκεται η μόνιμη εγκατάστασή του.

2. Σύμφωνα με την περίπτωση α της παραγράφου 15 του Άρθρου 14 του Κώδικα Φ.Π.Α. (Ν. 2859/2000), όπως έχει τροποποιηθεί με την παράγραφο 3 του Άρθρου 104 του Ν. 4316/2014 (ΦΕΚ 270 Α) και ισχύει από 01.01.2015, για τις υπηρεσίες για τις οποίες ο τόπος παροχής είναι εκτός Ένωσης σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 12, 13 και 14 περίπτωση ζ, ο τόπος παροχής είναι το εσωτερικό της χώρας, στην περίπτωση που η χρήση και εκμετάλλευση των υπηρεσιών αυτών πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας. Στις ανωτέρω υπηρεσίες δεν περιλαμβάνονται οι διαφημιστικές υπηρεσίες προς λήπτη υποκείμενο στο φόρο.

3. Με βάση τα ανωτέρω, και εφόσον ο πελάτης σας δεν διαθέτει μόνιμη εγκατάσταση στο εσωτερικό της Ελλάδας, τότε ο τόπος παροχής των ανωτέρω διαφημιστικών υπηρεσιών, είναι ο τόπος όπου ο πελάτης σας έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας, ήτοι η Σε αυτή την περίπτωση, δεν οφείλετε να επιρρίψετε ελληνικό Φ.Π.Α. και στο τιμολόγιο αναγράφεται η ένδειξη «Ο Φ.Π.Α. καταβάλλεται στον τόπο του λήπτη - Άρθρο 14.2 α του Κώδικα Φ.Π.Α.». Για να εξακριβώσετε κατά πόσον υφίστανται οποιασδήποτε φύσης, φορολογικές υποχρεώσεις της εταιρείας σας στην, οφείλετε να απευθυνθείτε στις φορολογικές αρχές.

4. Στην περίπτωση που ο πελάτης σας διαθέτει μόνιμη εγκατάσταση στο εσωτερικό της Ελλάδας τότε, για το σκοπό της φορολογικής αντιμετώπισης της εν λόγω συναλλαγής, θα πρέπει να λάβετε υπόψιν σας τις προβλέψεις των Άρθρων 21 και 22 του Κανονισμού 282/2011 του Συμβουλίου, τα οποία και εφαρμόζονται από την 1η Ιουλίου 2011.

5. Σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος των πραγματικών περιστατικών, επί όλων των ανωτέρω, επιπρέπει στην αρμοδιότητα της οικείας Δ.Ο.Υ. στην οποία και κοινοποιείται το παρόν.

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1165/23.7.2015.- Κοινοποίηση των διατάξεων του άρθρου 104 του ν.4316/2014 σχετικά με τον τόπο παροχής υπηρεσιών και την εφαρμογή των ειδικών καθεστώτων των τηλεπικοινωνιακών, ραδιοτηλεοπτικών και ηλεκτρονικών υπηρεσιών και παροχή διευκρινίσεων.

Κοινοποιούνται οι διατάξεις του άρθρου 104 του ν.4316/2014 «Ίδρυση παρατηρητηρίου άνοιας, βελτίωση περιγεννητικής φροντίδας, ρυθμίσεις θεμάτων αρμοδιότητας Υπουργείου Υγείας και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α 270/24.12.2014) και παρέχονται οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους.

Με τις κοινοποιούμενες διατάξεις ενσωματώθηκαν στο εσωτερικό μας δίκαιο, με υποχρέωση εφαρμογής από 01.01.2015, οι διατάξεις του άρθρου 5 της Οδηγίας 2008/8/ΕΚ, το οποίο τροποποι-

ησε ορισμένες διατάξεις της Οδηγίας ΦΠΑ 2006/112/ΕΚ, κατά τρόπο ώστε οι τηλεπικοινωνιακές, ραδιοφωνικές, τηλεοπτικές και ηλεκτρονικές υπηρεσίες προς μη υποκείμενους στο φόρο λήπτες να φορολογούνται στον τόπο εγκατάστασης του λήπτη, καθώς θεωρείται ότι αυτός είναι ο τόπος της πραγματικής κατανάλωσης των υπηρεσιών. Για τη διευκόλυνση της φορολογικής συμμόρφωσης των υποκειμένων στο φόρο που παρέχουν τις υπηρεσίες αυτές, χωρίς να είναι εγκατεστημένοι στο κράτος μέλος που οφείλεται ο ΦΠΑ (στο εξής κράτος μέλος κατανάλωσης), καθιερώνονται ειδικά καθεστώτα απόδοσης του φόρου για τις υπηρεσίες αυτές.

Με τις ανωτέρω διατάξεις τροποποιούνται ή συμπληρώνονται αναλόγως οι διατάξεις του Κώδικα ΦΠΑ (ν.2859/2000), ως ακολούθως:

Παράγραφοι 1 - 3

Οι παράγραφοι 1 - 3 του άρθρου 104 του ν.4316/2014 τροποποιούν τις διατάξεις του άρθρου 14 του Κώδικα ΦΠΑ, όπως ισχύει.

Συγκεκριμένα:

Με την παράγραφο 1 τροποποιούνται οι διατάξεις της παραγράφου 13 του άρθρου 14 του Κώδικα ΦΠΑ. Σύμφωνα με τις νέες διατάξεις της παραγράφου 13, οι τηλεπικοινωνιακές, ραδιοφωνικές, τηλεοπτικές και ηλεκτρονικές υπηρεσίες υπάγονται σε ΦΠΑ στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον παρέχονται σε μη υποκείμενο στο φόρο λήπτη που είναι εγκατεστημένος ή έχει τη μόνιμη κατοικία του ή τη συνήθη διαμονή του στην Ελλάδα (περ. α), ενώ δεν υπάγονται σε ΦΠΑ στην Ελλάδα, στην περίπτωση που παρέχονται προς μη υποκείμενο στο φόρο λήπτη εγκατεστημένο ή με μόνιμη κατοικία ή συνήθη διαμονή εκτός Ελλάδος (περ. β).

Παράδειγμα: Υποκείμενος στο φόρο, εγκατεστημένος εκτός Ελλάδος, παρέχει ηλεκτρονικές υπηρεσίες προς μη υποκείμενους στο φόρο λήπτες εγκατεστημένους εντός Ελλάδος. Ο ΦΠΑ της παροχής αυτής οφείλεται στην Ελλάδα (περ. α) και υπόχρεος να τον αποδώσει, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 35 του Κώδικα ΦΠΑ, είναι ο εν λόγω υποκείμενος στο φόρο, είτε με λήψη ΑΦΜ/ΦΠΑ, είτε με ορισμό φορολογικού αντιπροσώπου, ανάλογα με το αν είναι εγκατεστημένος εντός ή εκτός Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Αντίστοιχα, στην περίπτωση που Έλληνας υποκείμενος στο φόρο παρέχει ηλεκτρονικές υπηρεσίες προς πρόσωπα μη υποκείμενα στο φόρο, εγκατεστημένα σε άλλα κράτη μέλη, ο ΦΠΑ δεν οφείλεται στην Ελλάδα, αλλά οφείλεται στο κράτος μέλος εγκατάστασης κάθε λήπτη της υπηρεσίας (περ. β) από τον εν λόγω Έλληνα υποκείμενο στο φόρο που παρέχει τις υπηρεσίες αυτές. Στην περίπτωση, δε, που οι λήπτες των υπηρεσιών είναι εγκατεστημένοι εκτός της Ευρ. Ένωσης, επίσης η εν λόγω παροχή δεν υπάγεται σε ΦΠΑ στην Ελλάδα και ο Έλληνας υποκείμενος στο φόρο οφείλει να διερευνήσει ενδεχόμενες φορολογικές υποχρεώσεις του στη χώρα εγκατάστασης των ληπτών.

Σημειώνεται ότι πριν την ανωτέρω τροποποίηση (δηλ. έως και 31.12.2014) ,μόνο η παροχή των ανωτέρω υπηρεσιών προς μη υποκείμενους στο φόρο λήπτες εγκατεστημένους εκτός Ένωσης υπαγόταν σε ΦΠΑ στον τόπο εγκατάστασης του λήπτη (παρ. 13 και 14, περ. θ και ι), ενώ η παροχή των υπηρεσιών αυτών προς μη υποκείμενους λήπτες εντός άλλων κρατών μελών υπαγόταν σε ΦΠΑ στον τόπο εγκατάστασης του παρέχοντος τις υπηρεσίες (παρ. 2.β) με εξαίρεση την παροχή ηλεκτρονικών υπηρεσιών από μη εγκατεστημένους στην Ένωση υποκείμενους στο φόρο, οι οποίες φορολογούνταν στο κράτος μέλος του λήπτη (παρ. 13).

Επομένως, όπως προκύπτει από τις διατάξεις της νέας παραγράφου 13 και της παραγράφου 2.α του άρθρου 14 του Κώδικα ΦΠΑ, από 01.01.2015 και εξής η παροχή τηλεπικοινωνιακών, ραδιοφωνικών, τηλεοπτικών και ηλεκτρονικών υπηρεσιών υπάγεται σε ΦΠΑ στον τόπο εγκατάστασης του λήπτη των υπηρεσιών σε κάθε περίπτωση, δηλαδή ανεξάρτητα από την ιδιότητα του εν λόγω λήπτη (υποκείμενο ή μη στο φόρο πρόσωπο) και από το αν είναι εγκατεστημένος εντός ή εκτός Ευρ. Ένωσης.

Με την παράγραφο 2 καταργούνται οι περιπτώσεις θ και ι της παραγράφου 14 του άρθρου 14 του Κώδικα ΦΠΑ, οι οποίες όριζαν τον τόπο παροχής των τηλεπικοινωνιακών και ραδιοτηλεοπτικών υπηρεσιών προς μη υποκείμενους στο φόρο λήπτες εγκατεστημένους εκτός Ένωσης, καθώς η φορολογική αντιμετώπιση των υπηρεσιών αυτών ρυθμίζεται, από 01.01.2015 και εξής, με τη νέα παράγραφο 13 του άρθρου 14.

Με την παράγραφο 3 αντικαθίστανται οι παράγραφοι 15 και 16 του άρθρου 14 του Κώδικα ΦΠΑ.

Με τη νέα παράγραφο 15 περιορίζονται οι υπηρεσίες για τις οποίες εφαρμόζεται ο κανόνας της χρήσης και εκμετάλλευσης, προκειμένου να προσδιορισθεί ο τόπος φορολόγησής τους.

Ειδικότερα, σύμφωνα με την περίπτωση α της παραγράφου αυτής, υπάγονται σε ΦΠΑ στην Ελλάδα οι μισθώσεις μεταφορικών μέσων και λοιπών κινητών ενσώματων αγαθών, καθώς και οι τηλεπικοινωνιακές, ραδιοτηλεοπτικές και ηλεκτρονικές υπηρεσίες, στην περίπτωση που ο τόπος παροχής τους βρίσκεται εκτός Ένωσης με βάση τις διατάξεις των παραγράφων 12, 14.ζ και 13, αντίστοιχα, (π.χ. παρέχονται προς ιδιώτες εκτός Ένωσης) αλλά η πραγματική χρήση και εκμετάλλευσή τους πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας. Συγκεκριμένα, για τις ανωτέρω υπηρεσίες μίσθωσης θεωρείται ότι η χρήση και εκμετάλλευσή τους πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας στην περίπτωση που τα μισθωμένα αγαθά χρησιμοποιούνται στην Ελλάδα, ενώ για τις ανωτέρω τηλεπικοινωνιακές, ηλεκτρονικές και ραδιοτηλεοπτικές υπηρεσίες θεωρείται ότι το κριτήριο της χρήσης και εκμετάλλευσης πληρούται στην περίπτωση που ο λήπτης των υπηρεσιών αυτών βρίσκεται στην Ελλάδα κατά το χρόνο της παροχής τους.

Συνεπώς, από 01.01.2015 ο κανόνας της χρήσης και εκμετάλλευσης καθορίζει τον τόπο φορολόγησης των υπηρεσιών που ρητά αναφέρονται στην ανωτέρω περίπτωση α της παραγράφου 15 και με βάση τα κριτήρια που τίθενται σε αυτήν. Σημειώνεται ότι πρόκειται για υπηρεσίες που παρέχονται προς μη υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα, εκτός από τις υπηρεσίες βραχυχρόνιας μίσθωσης μεταφορικών μέσων, οι οποίες εμπίπτουν στον κανόνα της χρήσης και εκμετάλλευσης ανεξάρτητα από το αν παρέχονται προς υποκείμενους ή μη στο φόρο.

Παράδειγμα: Ελληνική επιχείρηση ενοικίασε αυτοκινήτων εκμισθώνει για δύο μήνες (μακροχρόνια μίσθωση) ένα αυτοκίνητο σε μη υποκείμενο στο φόρο πελάτη, εγκατεστημένο σε τρίτη χώρα, ο οποίος θα το χρησιμοποιήσει για τις μετακινήσεις του στο εσωτερικό της χώρας. Η εν λόγω παροχή υπηρεσίας, η οποία με τις διατάξεις της παρ. 12.π.β δεν φορολογείται, από πλευράς ΦΠΑ, εντός Ευρ. Ένωσης, υπάγεται σε ελληνικό ΦΠΑ λόγω χρήσης και εκμετάλλευσης στο εσωτερικό της χώρας, δεδομένου ότι το μεταφορικό μέσο χρησιμοποιείται στην Ελλάδα.

Περαιτέρω, με την περίπτωση β ορίζεται ότι ο τόπος παροχής των υπηρεσιών μεταφοράς αγαθών προς υποκείμενους στο φόρο λήπτες εγκατεστημένους εντός Ελλάδος δεν βρίσκεται στο εσωτερικό της Ένωσης, στην περίπτωση που οι υπηρεσίες αυτές εκτελούνται υλικά εξ ολοκλήρου εκτός της Ένωσης, δηλαδή ο τόπος αναχώρησης και άφιξης της μεταφοράς δεν βρίσκεται σε κάποιο κράτος μέλος, ούτε πραγματοποιείται κάποιο τμήμα της μεταφοράς εντός της Ένωσης.

Στην ανωτέρω διάταξη εμπίπτουν περιπτώσεις που τόσο ο παρέχων τις υπηρεσίες μεταφοράς όσο και ο υποκείμενος στο φόρο λήπτης των υπηρεσιών είναι εγκατεστημένοι εντός Ελλάδος. Συνεπώς, στην αμοιβή που αναλογεί για τις υπηρεσίες αυτές δεν υπολογίζεται ελληνικός ΦΠΑ και στο σχετικό παραστατικό που εκδίδεται πρέπει να αναγράφεται η ένδειξη «Χρήση και εκμετάλλευση εκτός Ευρ. Ένωσης - άρθρο 14, παρ. 15.β Κώδικα ΦΠΑ». Επίσης, εμπίπτουν περιπτώσεις παροχής υπηρεσιών από μη εγκατεστημένο στο εσωτερικό της χώρας υποκείμενο στο φόρο (π.χ. αλλοδαπή μεταφορική εταιρεία) προς υποκείμενο στο φόρο λήπτη, εγκατεστημένο εντός Ελλάδος. Διευκρινίζεται ότι στις περιπτώσεις αυτές, δεδομένου ότι δεν οφείλεται ΦΠΑ στην Ελλάδα, ο Έλληνας λήπτης της υπηρεσίας δεν περιλαμβάνει τη συγκεκριμένη παροχή στις πράξεις λήπτη της δήλωσης ΦΠΑ, ούτε υποβάλλει ανακεφαλαιωτικό πίνακα ενδοκοινοτικής

λήψης υπηρεσιών στην περίπτωση που ο παρέχων την υπηρεσία μεταφοράς είναι κοινοτική επιχείρηση, με υποχρέωση σχετικής ενημέρωσης της τελευταίας.

Περαιτέρω, ο τρόπος απόδειξης ότι τα προβλεπόμενα στην ανωτέρω παράγραφο 15 κριτήρια για τη χρήση και εκμετάλλευση των υπηρεσιών πληρούνται, καθώς και κάθε άλλο διαδικαστικό θέμα και λεπτομέρεια για την εφαρμογή του άρθρου 14 θα ρυθμιστούν με αποφάσεις του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, σύμφωνα με τη νέα παράγραφο 16 του άρθρου 14.

Παράγραφος 4

Με την παράγραφο 4 καταργείται το άρθρο 35α και προστίθενται νέα άρθρα 47α, 47β και 47γ στον Κώδικα ΦΠΑ, τα οποία αφορούν στην εφαρμογή ειδικών καθεστώτων για μη εγκατεστημένους εντός του κράτους μέλους κατανάλωσης υποκειμένους στο φόρο που παρέχουν τηλεπικοινωνιακές, ραδιοφωνικές, τηλεοπτικές και ηλεκτρονικές υπηρεσίες σε μη υποκειμένους στο φόρο που είναι εγκατεστημένοι εντός της Ένωσης, μέσω της Μικρής Μονοαπευθυντικής Θυρίδας (Mini One-Stop-Shop/MOSS).

Η χρησιμοποίηση των καθεστώτων αυτών από τους υποκειμένους στο φόρο είναι προαιρετική και αποσκοπεί στη διευκόλυνσή τους όσον αφορά στην εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεών τους που προκύπτουν στα κράτη μέλη κατανάλωσης μετά την από 01.01.2015 μεταβολή του τύπου φορολόγησης των ανωτέρω υπηρεσιών στον τύπο του λήπτη, σύμφωνα με τις νέες διατάξεις της παραγράφου 13 του άρθρου 14 του Κώδικα ΦΠΑ, όπως αναλύθηκαν ανωτέρω. Η επιλογή χρησιμοποίησης των εν λόγω ειδικών καθεστώτων απαλλάσσει τους υποκειμένους στο φόρο από την υποχρέωση λήψης ΑΦΜ/ΦΠΑ στο κράτος μέλος εγκατάστασης του εκάστοτε μη υποκειμένου λήπτη των υπηρεσιών τους για την απόδοση του οφειλόμενου στο κράτος μέλος αυτό φόρου.

Ειδικότερα:

Στο άρθρο 47α περιλαμβάνονται γενικοί ορισμοί που αφορούν στην εφαρμογή των ειδικών καθεστώτων των άρθρων 47β και 47γ.

Με το άρθρο 47β προβλέπεται ειδικό καθεστώς για την απόδοση του ΦΠΑ που αναλογεί στις ανωτέρω υπηρεσίες που παρέχονται από μη εγκατεστημένους στην Ένωση (τριτοχωρίτες) υποκειμένους στο φόρο (μη ενωσιακό καθεστώς). Δεδομένου ότι το νέο αυτό καθεστώς καλύπτει τόσο τις ηλεκτρονικές, όσο και τις ραδιοηλεκτρονικές και τηλεπικοινωνιακές υπηρεσίες, καταργείται το άρθρο 35α του Κώδικα ΦΠΑ, το οποίο αφορούσε μόνο στις ηλεκτρονικές υπηρεσίες.

Με το εν λόγω ειδικό καθεστώς παρέχεται η δυνατότητα καταβολής του οφειλόμενου φόρου μέσω μιας μοναδικής εγγραφής για λήψη ΑΦΜ/ΦΠΑ με το πρόθεμα EU στην Ελλάδα, η οποία στην περίπτωση αυτή αποτελεί το κράτος μέλος εγγραφής, και μέσω της υποβολής, σε τριμηνιαία βάση, από τους εγγεγραμμένους υποκειμένους μιας ενιαίας δήλωσης ΦΠΑ για τις πράξεις που πραγματοποιούν σε όλα τα κράτη μέλη της Ένωσης, προσδιορίζοντας τον οφειλόμενο σε κάθε κράτος μέλος κατανάλωσης φόρο βάσει του συντελεστή που ισχύει σε αυτό. Η Ελλάδα, ως κράτος μέλος εγγραφής, διανέμει στη συνέχεια σε κάθε κράτος μέλος κατανάλωσης τον φόρο που έχει δηλωθεί και καταβληθεί για λογαριασμό του, παρακρατώντας τα ποσά του ΦΠΑ που οφείλονται στο εσωτερικό της χώρας λόγω παροχής υπηρεσιών σε εγκατεστημένους εντός Ελλάδος μη υποκειμένους λήπτες.

Με αντίστοιχο τρόπο η Ελλάδα εισπράττει, ως κράτος μέλος κατανάλωσης, ποσά ΦΠΑ που οφείλονται από μη εγκατεστημένους εντός της Ένωσης υποκειμένους οι οποίοι επιλέγουν να εγγραφούν σε ανάλογο του άρθρου 47β ειδικό καθεστώς άλλου κράτους μέλους.

Αντίστοιχα, με το άρθρο 47γ καθιερώνεται ειδικό καθεστώς για την απόδοση του φόρου που οφείλεται για τις ανωτέρω υπηρεσίες που παρέχονται από εγκατεστημένους στην Ένωση υποκειμένους στο φόρο, αλλά μη εγκατεστημένους στο κράτος μέλος κατανάλωσης (ενωσιακό

καθεστώς). Συγκεκριμένα, οι υποκείμενοι στο φόρο που έχουν την έδρα της οικονομικής δραστηριότητάς τους στην Ελλάδα ή, ελλείψει τέτοιας έδρας εντός της Ένωσης, έχουν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, χωρίς να διαθέτουν άλλη εγκατάσταση εντός της Ένωσης, στην περίπτωση που παρέχουν τις ανωτέρω υπηρεσίες και επιθυμούν να ενταχθούν στο εν λόγω ειδικό καθεστώς, εγγράφονται υποχρεωτικά στην Ελλάδα και όχι σε κάποιο άλλο κράτος μέλος. Ωστόσο, στην περίπτωση που διαθέτουν και σε άλλο κράτος μέλος μόνιμη εγκατάσταση, χωρίς να έχουν την έδρα τους εντός της Ένωσης, επιλέγουν το κράτος μέλος εγγραφής τους μεταξύ των κρατών μελών των μόνιμων εγκαταστάσεών τους.

Επομένως, όσον αφορά στο καθεστώς του άρθρου 47γ, στην Ελλάδα εγγράφονται ελληνικές επιχειρήσεις για την εκπλήρωση των φορολογικών τους υποχρεώσεων στα άλλα κράτη μέλη κατανάλωσης, στα οποία δεν διαθέτουν εγκατάσταση, ανεξάρτητα αν σε κάποιο από τα κράτη μέλη αυτά διαθέτουν ΑΦΜ/ΦΠΑ από άλλη αιτία. Ο φόρος καταβάλλεται για όλα τα κράτη μέλη στα οποία παρασχέθηκαν οι υπηρεσίες αυτές με την υποβολή, σε τριμηνιαία βάση, ενιαίας δήλωσης ΦΠΑ στην Ελλάδα, από όπου στη συνέχεια διανέμεται ο φόρος στα κράτη μέλη που αντιστοιχεί. Με αντίστοιχη διαδικασία η Ελλάδα, ως κράτος μέλος κατανάλωσης, εισπράττει φόρο από τα άλλα κράτη μέλη εγγραφής.

Επισημαίνεται ότι στο ανωτέρω ειδικό καθεστώς δεν εμπίπτουν οι παρεχόμενες από ελληνικές επιχειρήσεις τηλεπικοινωνιακές, ραδιοτηλεοπτικές και ηλεκτρονικές υπηρεσίες που υπάγονται σε ΦΠΑ στην Ελλάδα ή σε άλλο κράτος μέλος στο οποίο επίσης διαθέτουν εγκατάσταση.

Συνεπώς, στην ενιαία δήλωση ΦΠΑ του ενωσιακού καθεστώτος δεν περιλαμβάνονται ποσά ΦΠΑ που οφείλονται στην Ελλάδα και που αποδίδονται με τη δήλωση ΦΠΑ του άρθρου 38 του Κώδικα ΦΠΑ. Ωστόσο, στη δήλωση ΦΠΑ του άρθρου 38 δηλώνονται οι υπηρεσίες που φορολογούνται εκτός Ελλάδος και εμπίπτουν στο ενωσιακό καθεστώς, δεδομένου ότι με τη δήλωση αυτή ασκείται το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ των εισροών που πραγματοποιούνται στο εσωτερικό της χώρας σε σχέση τις υπηρεσίες αυτές.

Παράγραφος 5

Με την παράγραφο αυτή προστίθεται νέα παράγραφος 1.α στο άρθρο 30 του Κώδικα ΦΠΑ, με την οποία ρυθμίζεται το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ των σχετικών εισροών που πραγματοποιούν στο εσωτερικό της χώρας οι υποκείμενοι στο φόρο που καταβάλλουν ΦΠΑ εκροών στην Ελλάδα μέσω της ένταξής τους σε ανάλογα των άρθρων 47β και 47γ ειδικά καθεστάτα άλλων κρατών μελών.

Συγκεκριμένα, προβλέπεται ότι ο ΦΠΑ των εν λόγω εισροών δεν εκπίπτει, αλλά επιστρέφεται τόσο στους υποκειμένους που είναι εγκατεστημένοι εκτός της Ένωσης, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34, παρ. 8, χωρίς να απαιτείται η πλήρωση της προϋπόθεσης περί αμοιβαιότητας που προβλέπεται από τις διατάξεις αυτές, όσο και στους υποκειμένους που είναι εγκατεστημένοι σε άλλο κράτος μέλος, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34, παρ. 2, επίσης χωρίς να πληρούνται οι προϋποθέσεις που τίθενται στις διατάξεις αυτές. Δικαίωμα έκπτωσης παρέχεται μόνο στην περίπτωση υποκειμένων εγκατεστημένων σε άλλο κράτος μέλος, εφόσον έχουν λάβει ΑΦΜ/ΦΠΑ στην Ελλάδα για άλλες φορολογητέες πράξεις που πραγματοποιούν στο εσωτερικό της χώρας, οπότε η έκπτωση των εισροών του ειδικού καθεστώτος ασκείται με τη δήλωση ΦΠΑ που υποβάλλεται για τις άλλες πράξεις.

Παράγραφος 6

Στην παράγραφο 6 προβλέπεται ότι ο χρόνος έναρξης της ισχύος των νέων διατάξεων είναι από 01.01.2015.

ΕΓΓΡ. ΥΠ. ΟΙΚ. Δ14Β 1077369/3.6.2015.- Εφαρμογή διατάξεων ΦΠΑ για υπηρεσίες διάθεσης προσωπικού από Επιχειρήσεις Προσωρινής Απασχόλησης (ΕΠΑ) σε άλλες επιχειρήσεις.

Σε απάντηση του ανωτέρω σχετικού με το παραπάνω θέμα εγγράφου με το οποίο ερωτάτε για την αντιμετώπιση ΦΠΑ των αμοιβών που λαμβάνουν οι Επιχειρήσεις Προσωρινής Απασχόλησης (ΕΠΑ) από άλλες επιχειρήσεις για το προσωπικό που διαθέτουν σε αυτές και τις πρόσθετες υπηρεσίες εύρεσης, εκπαίδευσης και κατάρτισης του προσωπικού καθώς και τις υπηρεσίες διαχείρισης που παρέχουν (διαδικασίες πρόσληψης, καταβολή μισθοδοσίας κ.λπ.), σας γνωρίζουμε τα εξής:

1. Από το έγγραφό σας προκύπτει ότι πελάτης σας Επιχείρηση Προσωρινής Απασχόλησης (ΕΠΑ) παρέχει προσωπικό της ως προσωρινά απασχολούμενους σε άλλες επιχειρήσεις για την κάλυψη προσωρινών αναγκών τους. Οι εν λόγω προσωρινά απασχολούμενοι εργάζονται, τελούν υπό την επίβλεψη και λαμβάνουν οδηγίες από τις διάφορες επιχειρήσεις στις οποίες έχουν διατεθεί (έμμεσους εργοδότες) ενώ η μισθοδοσία τους και οι λοιπές παροχές καταβάλλονται από την ΕΠΑ. Για τους παραπάνω σκοπούς οι ΕΠΑ συνάπτουν συμβάσεις παροχής υπηρεσιών με τους έμμεσους εργοδότες, οπότε στο τέλος του κάθε μήνα ο έμμεσος εργοδότης καταβάλλει στην ΕΠΑ αφενός τις αποδοχές των εργαζομένων, τις ασφαλιστικές εισφορές εργοδότη/εργαζομένου και το φόρο μισθωτών υπηρεσιών και αφετέρου ένα καθορισμένο ποσοστό επί του κόστους της προσωρινής απασχόλησης των εργαζομένων ως αμοιβή για την εύρεση προσωπικού, την εκπαίδευση ή κατάρτιση και τη διαχείριση των διαδικασιών πρόσληψης, ασφάλισης και πληρωμής των μισθωτών.

2. Ως Επιχειρήσεις Προσωρινής Απασχόλησης, κατά το ισχύον σχετικό νομοθετικό πλαίσιο του ν. 4052/2012 και της ΥΑ 1517/34/18.1.2013 (ΦΕΚ 155Β), νοούνται τα φυσικά ή νομικά πρόσωπα τα οποία συνάπτουν συμβάσεις εργασίας ή σχέσεις εξαρτημένης εργασίας με προσωρινά απασχολούμενους, με σκοπό να τους τοποθετήσουν σε έμμεσους εργοδότες για να εργασθούν προσωρινά υπό την επίβλεψη και τη διεύθυνση τους, και σύμφωνα με τους όρους και τις προϋποθέσεις που προβλέπουν οι σχετικές διατάξεις. Στο πλαίσιο αυτό οι Ε.Π.Α. έχουν τις υποχρεώσεις και τα δικαιώματα του εργοδότη.

3. Σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 2, 3 και 4 του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000), όπως ισχύει, στον ΦΠΑ υπόκειται κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο την οικονομική δραστηριότητα του παραγωγού, του εμπόρου ή αυτού που παρέχει υπηρεσίες, έναντι αμοιβής, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής (κέρδος ή ζημία). Επιπλέον, βάσει της παραγράφου 1 του άρθρου 8 του ίδιου Κώδικα ως παροχή υπηρεσιών θεωρείται κάθε πράξη που δε συνιστά παράδοση αγαθών, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 έως 7.

4. Με την ΕΔΥΟ 10/Π. 4336/3162/10.7.87 διευκρινίσθηκε η έννοια του όρου «διάθεση προσωπικού» για την εφαρμογή του άρθρου 14 παρ. 3 περ. στ του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000), όπως ίσχυε πριν την 1.1.2010, σύμφωνα με την οποία συνιστά υπηρεσία της περίπτωσης αυτής η από υποκείμενο στο φόρο και έναντι αντιπαροχής διάθεση προσωπικού (υπάλληλοι, εργάτες, ελεύθεροι επαγγελματίες) σε άλλο πρόσωπο υποκείμενο ή μη στο ΦΠΑ για την εκτέλεση εργασιών με την ευθύνη, τις οδηγίες και την επίβλεψη του τελευταίου. Κρίσιμα στοιχεία, λοιπόν για το χαρακτηρισμό μιας υπηρεσίας ως διάθεση προσωπικού είναι το προσωπικό που διατίθεται στον πελάτη να αμειβεται από την επιχείρηση η οποία το διαθέτει και επίσης το διατιθέμενο προσωπικό να εργάζεται με την ευθύνη, τις οδηγίες και την επίβλεψη του πελάτη.

5. Από τα παραπάνω προκύπτει ότι στην περίπτωση των Επιχειρήσεων Προσωρινής Απασχόλησης (ΕΠΑ) που παρέχουν δικό τους προσωπικό σε άλλες επιχειρήσεις για την κάλυψη προσωρινών αναγκών των τελευταίων και υπό την ευθύνη, τις οδηγίες και την επίβλεψη των επιχειρήσεων αυτών πραγματοποιείται παροχή υπηρεσίας διάθεσης προσωπικού, η οποία συνιστά παροχή υπηρεσιών υπαγόμενη σε ΦΠΑ με τον κανονικό συντελεστή (23%). Κατά συνέπεια, τα ποσά που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις που χρησιμοποιούν προσωπικό των ΕΠΑ προς τις ΕΠΑ

για την εργασία που προσφέρουν οι εργαζόμενοι που τους έχουν διατεθεί επιβαρύνονται με ΦΠΑ 23% επειδή συνιστούν την αντιπαροχή σε παροχή υπηρεσιών διάθεσης προσωπικού.

6. Εξάλλου, από το γενικό κανόνα της παραγράφου 1 του άρθρου 19 του Κώδικα ΦΠΑ προκύπτει ότι ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η αντιπαροχή που έλαβε ή πρόκειται να λάβει η Επιχείρηση Προσωρινής Απασχόλησης (ΕΠΑ) ως σύνολο και η οποία μπορεί να περιλαμβάνει το κόστος της δαπάνης μισθοδοσίας, των επιδομάτων, των εργοδοτικών εισφορών και κάποιο ενδεχόμενο κέρδος για την ΕΠΑ, ανεξάρτητα από τον αριθμό των τιμολογίων που εκδίδονται και τον τρόπο που η συνολική αντιπαροχή διαμοιράζεται στα εκδιδόμενα τιμολόγια δεδομένου ότι οι όποιες δαπάνες (έξοδα μισθοδοσίας, εργοδοτικές εισφορές κ.λπ.) πραγματοποιούνται στο όνομα της ΕΠΑ και τιμολογούνται στη συνέχεια στους έμμεσους εργοδότες.

7. Σε κάθε περίπτωση ο έλεγχος των πραγματικών περιστατικών με βάση και τις συναφθείσες συμβάσεις ανήκει στη Δ.Ο.Υ.

ΕΓΓΡ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦ Α 1069137/21.4.2016.- Εφαρμογή διατάξεων ΦΠΑ στην κατασκευή εκθεσιακού περιπτέρου σε έκθεση στο εσωτερικό της χώρας.

Σε απάντηση του ανωτέρω σχετικού, σα γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

«Όπως προκύπτει από το έγγραφό σας, ελληνική ανώνυμη εταιρεία, μεταξύ άλλων, αναλαμβάνει την κατασκευή εκθεσιακών περιπτέρων σε εκθεσιακό χώρο στην Ελλάδα. Συγκεκριμένα, χρησιμοποιώντας κινητές και αφαιρούμενες κατασκευές, δηλαδή μη μόνιμους διαχωριστικούς τοίχους κατασκευασμένους από κινητά panel, θα δημιουργήσει εντός του εκθεσιακού αυτού χώρου περίπτερα τα οποία θα διαθέσει στους συμμετέχοντες εκθέτες προερχόμενους από Χώρες εντός και εκτός της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Το ερώτημα που τίθεται αφορά την ορθή φορολογική αντιμετώπιση από πλευράς ΦΠΑ των εκθετών από την ελληνική εταιρεία. Σύμφωνα με τον 1042/2013 Εκτελεστικό Κανονισμό (ΕΕ) του Συμβουλίου της 7.10.2013 η διάθεση περιπτέρου σε εγκατάσταση έκθεσης καθώς και η παροχή συναφών υπηρεσιών, όπως για παράδειγμα το στήσιμο και η αποξήλωση αυτού, για να μπορεί ο εκθέτης να εκθέσει αντικείμενα, δεν είναι υπηρεσίες συναφείς με ακίνητο. Συνεπώς στην προκειμένη περίπτωση δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 14 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000) όπως ισχύουν. Από τις διατάξεις της περίπτωσης α, της παραγράφου 2, του άρθρου 14 του ανωτέρω Κώδικα προκύπτει ότι η παροχή υπηρεσιών διοργάνωσης έκθεσης προς υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα, εντός ή εκτός κράτους-μέλους, φορολογείται στην χώρα εγκατάστασης του λήπτη των υπηρεσιών. Επομένως, όταν οι εν λόγω υπηρεσίες παρέχονται σε εκθέτες εγκατεστημένους εκτός Ελλάδος στο σχετικό φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται από την εταιρεία δεν υπολογίζεται Φ.Π.Α., ενώ υπολογίζεται Φ.Π.Α. με τον κανονικό συντελεστή (23%) στην περίπτωση που οι εν λόγω υπηρεσίες παρέχονται σε Έλληνες εκθέτες. Σημειώνεται ότι στην περίπτωση παροχής υπηρεσιών σε εκθέτες εντός κράτους μέλους υπάρχει υποχρέωση υποβολής ανακεφαλαιωτικού πίνακα για τις υπηρεσίες αυτές, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 του ίδιου Κώδικα. Επιπροσθέτως σημειώνεται ότι, όταν οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται προς μη υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα αναλογεί Φ.Π.Α. με τον κανονικό συντελεστή (23%) σύμφωνα με την παράγραφο 8.α του άρθρου 14 ανεξαρτήτως του τύπου εγκατάστασης αυτών. Σε κάθε περίπτωση ο έλεγχος των πραγματικών περιστατικών εμπίπτει στην αρμοδιότητα της οικείας Δ.Ο.Υ., στην οποία κοινοποιείται το παρόν.

ΕΓΓΡ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΕΦ Α 1104338/7.7.2016.- Τόπος παροχής υπηρεσιών δικηγόρου σχετικά με δημοσίευση ιδιόγραφης διαθήκης, έκδοσης κληρονομητηρίου, διαχείριση από εκμίσθωση ακινήτων και υποβολής φορολογικών δηλώσεων (Ε1 και Ε2).

Με το ανωτέρω σχετικό, μας ζητάτε διευκρινίσεις αναφορικά με τον ορθό φορολογικό

χειρισμό μιας σειράς υπηρεσιών τις οποίες παρέχετε με την ιδιότητα του δικηγόρου. Οι υπηρεσίες αυτές αφορούν πρώτον ενέργειές σας προς δημοσίευση ιδιογράφης διαθήκης και την έκδοση κληρονομητηρίου και δεύτερον ενέργειες διαχείρισης εκμίσθωσης ακινήτων (πελάτης ο ιδιοκτήτης των ακινήτων) καθώς και υπηρεσίες υποβολής φορολογικών δηλώσεων (Ε1 και Ε2) επί των οποίων δηλώνονται μόνο τα εισοδήματα από την εκμίσθωση των εν θέματι ακινήτων. Οι πελάτες (λήπτες) των ανωτέρω υπηρεσιών μπορούν να είναι τόσο υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα με έδρα/μόνιμη κατοικία σε Χώρες εκτός Ε.Ε. όσο και μη υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα (ιδιώτες) κάτοικοι των ως άνω τρίτων χωρών. Κατά το μέρος των αρμοδιοτήτων μας, σας γνωρίζουμε τα εξής:

1. Σύμφωνα με το γενικό κανόνα του άρθρου 14.2.α του Κώδικα Φ.Π.Α. (Ν. 2859/2000), όπως έχει τροποποιηθεί και ισχύει, ο τόπος παροχής υπηρεσιών προς υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με την ιδιότητα αυτή είναι ο τόπος όπου το εν λόγω πρόσωπο έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας. Ωστόσο εάν οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται σε μόνιμη εγκατάσταση του υποκείμενου στον φόρο προσώπου που βρίσκεται σε τόπο διαφορετικό από τον τόπο όπου έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας, ως τόπος παροχής των υπηρεσιών αυτών θεωρείται ο τόπος όπου βρίσκεται η μόνιμη εγκατάστασή του.

2. Σύμφωνα με τον έτερο γενικό κανόνα του άρθρου 14.2.β του Κώδικα Φ.Π.Α. (Ν. 2859/2000), όπως έχει τροποποιηθεί και ισχύει, ο τόπος παροχής υπηρεσιών προς μη υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο είναι ο τόπος της έδρας της οικονομικής δραστηριότητας του παρέχοντος τις υπηρεσίες.

3. Σύμφωνα με τον ειδικό κανόνα του άρθρου 14.4 του Κώδικα Φ.Π.Α. (Ν. 2859/2000), όπως έχει τροποποιηθεί και ισχύει, ο τόπος παροχής υπηρεσιών σχετικών με ακίνητα, είναι το εσωτερικό το χώρας, εφόσον αφορούν ακίνητο το οποίο βρίσκεται στο εσωτερικό το χώρας.

4. Σύμφωνα με τον ειδικό κανόνα του άρθρου 14.14.γ του Κώδικα Φ.Π.Α. (Ν. 2859/2000), όπως έχει τροποποιηθεί και ισχύει, ο τόπος παροχής, μεταξύ άλλων, των υπηρεσιών από συμβούλους, δικηγόρους, λογιστές και άλλες παρόμοιες υπηρεσίες δεν είναι το εσωτερικό της χώρας στην περίπτωση που παρέχονται από υποκείμενο στο φόρο που έχει την έδρα της επιχειρησής του στο εσωτερικό της χώρας και ο λήπτης είναι μη υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο ο οποίος είναι εγκατεστημένος ή έχει τη μόνιμη κατοικία ή τη συνήθη διαμονή του εκτός Κοινότητας.

5. Σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 31α του Κανονισμού 1042/2013 του Συμβουλίου οι υπηρεσίες θεωρούνται ότι έχουν επαρκώς άμεση σύνδεση με τα ακίνητα στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) όταν προκύπτουν από ακίνητο και αυτό το ακίνητο αποτελεί συστατικό στοιχείο της υπηρεσίας και κεντρικό και ουσιαστικό στοιχείο για τις παρεχόμενες υπηρεσίες και β) όταν παρέχονται ή προορίζονται για ακίνητο και έχουν ως αντικείμενο τη νομική ή φυσική μεταβολή του εν λόγω ακινήτου. Παράλληλα, όπως προκύπτει από τις παραγράφους 2 και 3 του άρθρου 31α του Κανονισμού 1042/2013 του Συμβουλίου θεωρούνται, -μεταξύ άλλων-ως υπηρεσίες σχετικές με ακίνητα, α) η διαμεσολάβηση κατά την εκμίσθωση ακινήτων πλην το διαμεσολάβησης για την παροχή καταλύματος στον ξενοδοχειακό τομέα ή σε τομείς παρεμφερούς χαρακτήρα (παράγραφος 2 περίπτωση ιστ υπό την επιφύλαξη το παραγράφου 3 περίπτωση δ) και β) οι νομικές υπηρεσίες που σχετίζονται με τη σύσταση ή τη μεταβίβαση ορισμένων δικαιωμάτων σε ακίνητα ή εμπράγματων δικαιωμάτων επί ακινήτων (περίπτωση ιζ). Παρότι το εν λόγω άρθρο του ανωτέρω Κανονισμού θα ισχύει από 1ης Ιανουαρίου 2017, δεν προκύπτει κάποια δυσαρμονία του Κώδικα Φ.Π.Α. (Ν. 2859/2000), όπως ισχύει, με τις ανωτέρω διατάξεις του Ενωσιακού Δικαίου.

6. Σύμφωνα με το άρθρο 1956 Α.Κ. το δικαστήριο της κληρονομιάς, ύστερα από αίτηση του κληρονόμου, του παρέχει πιστοποιητικό για το κληρονομικό του δικαίωμα και για τη μερίδα που του αναλογεί (κληρονομητήριο). Σύμφωνα με το άρθρο 1961 Α.Κ. το κληρονομητήριο αναγράφει, τον κληρονόμο και, αν υπάρχουν περισσότεροι, και την κληρονομική μερίδα καθενός, και ακόμη τον εκτελεστή της διαθήκης, καθώς και τον καταπιστευματοδόχο και τους όρους με τους

οποίους αυτός διορίζεται.

7. Σύμφωνα με το άρθρο 1846 Α.Κ. ο κληρονόμος αποκτά αυτοδικαίως την κληρονομία μόλις γίνει η επαγωγή (χρόνος θανάτου κληρονομούμενου άρθρο 1711 Α.Κ.), με την επιφύλαξη της διάταξης του άρθρου 1198 Α.Κ. περί παράλειψης μεταγραφής της αποδοχής κληρονομίας ή κληροδοσίας. Άλλωστε, βάσει του άρθρου 1847 Α.Κ. ο κληρονόμος δύναται να αποποιηθεί την κληρονομία μέσα σε προθεσμία τεσσάρων μηνών από τότε που έμαθε την επαγωγή και το λόγο της. Στην επαγωγή από διαθήκη η προθεσμία δεν αρχίζει πριν από τη δημοσίευση της διαθήκης.

8. Σύμφωνα με τη νομολογία του Δ.Ε.Ε. πρόκειται περί ενιαίας παροχής κυρίως οσάκις ένα ή περισσότερα στοιχεία πρέπει να θεωρηθούν ως αποτελούν την κύρια παροχή ενώ, αντιστρόφως, ένα ή περισσότερα στοιχεία πρέπει να θεωρηθούν ως μία ή περισσότερες παρεπόμενες παροχές, οι οποίες υπόκεινται από πλευράς φορολογίας στην ίδια μεταχείριση με την κύρια παροχή (C349/96 σκέψη 30). Το ίδιο ισχύει όταν δύο ή περισσότερα στοιχεία που ο υποκείμενος στον φόρο παρέσχε στον καταναλωτή, όπου ως καταναλωτής νοείται ο μέσος καταναλωτής, συνδέονται τόσο στενά μεταξύ τους ώστε αντικειμενικά να αποτελούν μόνο μία αδιάσπαστη οικονομική παροχή, της οποίας η διαίρεση θα ήταν τεχνητή (C-41/04 σκέψη 22).

9. Από τα παραπάνω συνάγεται ότι: Οι υπηρεσίες που αφορούν ενέργειες προς δημοσίευση ιδιόγραφης διαθήκης και την έκδοση κληρονομητηρίου δεν έχουν ως αντικείμενο την νομική μεταβολή του ακινήτου ενώ οι αυτοτελείς υπηρεσίες που αφορούν την υποβολή φορολογικών δηλώσεων δεν έχουν επαρκώς άμεση σύνδεση με τα ακίνητα και εμπίπτουν, αμφότερες, στην ειδικότερη διάταξη του άρθρου 14.14.γ του Κώδικα Φ.Π.Α. (Ν. 2859/2000), όπως έχει τροποποιηθεί και ισχύει. Επομένως, εφόσον ο λήπτης των υπηρεσιών αυτών είναι μη υποκείμενο στο φόρο φυσικό πρόσωπο ή μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο που δεν διαθέτει Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α., ο οποίος είναι εγκατεστημένος ή έχει τη μόνιμη κατοικία ή τη συνήθη διαμονή του εκτός Κοινοτήτας, τότε ο τόπος παροχής των υπηρεσιών αυτών δεν είναι το εσωτερικό της Χώρας. Οι υπηρεσίες που αφορούν ενέργειες διαχείρισης εκμίσθωσης ακινήτων συνιστούν διαμεσολάβηση κατά τη μίσθωση ακινήτων και άρα ο τόπος παροχής τους είναι η Ελλάδα εφόσον αφορούν ακίνητα που βρίσκονται στο εσωτερικό της χώρας και τα οποία δεν εμπίπτουν στην έννοια του καταλύματος στον ξενοδοχειακό τομέα ή σε τομείς παρεμφερούς χαρακτήρα. Ως περίπτωση σύνθετης ενιαίας παροχής (υπηρεσίας) μπορεί να θεωρηθεί, ιδίως, η ολοκληρωμένη διαχείριση της ακίνητης περιουσίας προσώπων που έχουν την μόνιμη κατοικία τους ή τη συνήθη διαμονή τους εκτός Ελλάδας, και η οποία υπηρεσία προωθείται και παρουσιάζεται ως τέτοια προς το οικείο καταναλωτικό κοινό (π.χ. καταχωρίσεις στο διαδίκτυο κ.λπ.). Σε περίπτωση που συστατικό στοιχείο της ανωτέρω υπηρεσίας είναι και η υποβολή φορολογικών δηλώσεων (π.χ. Ε1, Ε2, Ε9 κ.λπ.) σχετικά με τα ανωτέρω ακίνητα, και μόνο, τότε η υπηρεσία αυτή νοείται ως παρεπόμενη παροχή, η οποία υπόκειται στην ίδια φορολογική μεταχείριση με την κύρια παροχή, της οποίας ο τόπος φορολόγησής της είναι το εσωτερικό της Χώρας εφόσον αφορούν ακίνητα που βρίσκονται στο εσωτερικό της Χώρας.

10. Σε κάθε περίπτωση τονίζεται ο έλεγχος των πραγματικών περιστατικών εμπίπτει στην αρμοδιότητα της οικείας Δ.Ο.Υ., προς την οποία και κοινοποιείται το παρόν.

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ ΠΟΛ. 1093/26.6.2017.- Είσπραξη ΦΠΑ από ξένα τουριστικά λεωφορεία για τις εκτελούμενες στο εσωτερικό της χώρας μεταφορές προσώπων.

Κατόπιν ερωτημάτων που έχουν τεθεί υπόψη της Υπηρεσίας μας και εξαιτίας προβλημάτων και παρανοήσεων που έχουν ανακύψει κατά την εφαρμογή της ΑΠΟΦΑΣΗΣ Π. 7802/01.01.1986 Α.Υ.Ο, όπως έχει τροποποιηθεί και ισχύει με την Α.Υ.Ο. Πολ. 1283/ 25.10.1996, αναφορικά με την καταβολή του αναλογούντος ΦΠΑ στις διεθνείς μεταφορές προσώπων που εκτελούνται από εκμεταλλευτές αλλοδαπών τουριστικών λεωφορείων στο εσωτερικό της χώρας, υπενθυμίζονται τα ακόλουθα:

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 14 παράγραφος 5 του Κώδικα ΦΠΑ (ν.2859/2000), όπως ισχύει, οι υπηρεσίες μεταφοράς επιβατών φορολογούνται στην Ελλάδα κατά το μέρος της διαδρομής που πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας, ενώ δεν φορολογούνται στην Ελλάδα κατά το μέρος της διαδρομής που πραγματοποιείται εκτός του εσωτερικού της χώρας (πρώην άρθρο 12 παρ. 2.β και παρ. 4.β του ν. 1642/1986). Οι ανωτέρω διατάξεις αποτελούν ενσωμάτωση στο εθνικό δίκαιο των αντιστοίχων διατάξεων του άρθρου 48 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου περί ΦΠΑ.

2. Για την εφαρμογή των ανωτέρω διατάξεων, καθορίστηκε απλουστευμένη διαδικασία με την ΑΠΟΦΑΣΗ Π. 7802/01.01.1986 Α.Υ.Ο., όπως τροποποιήθηκε με την Α.Υ.Ο. Πολ. 1283/25.10.1996 σύμφωνα με την οποία τα τουριστικά λεωφορεία (δηλαδή οποιοδήποτε όχημα εκτελεί διεθνείς μεταφορές και έχει τη δυνατότητα να μεταφέρει 10 τουλάχιστον άτομα, συμπεριλαμβανόμενου και του οδηγού, ανεξάρτητα αν πρόκειται για τακτική ή μη γραμμή), που είναι καταχωρημένα σε χώρα του εξωτερικού όταν εισέρχονται στην Ελλάδα μεταφέροντας επιβάτες, καταβάλλουν στο αρμόδιο τελωνείο εισόδου με τη χρήση των παραβόλων ΦΠΑ ένα κατ' αποκοπή ποσό φόρου το οποίο ανέρχεται σε 30 ευρώ για λεωφορεία μέχρι 30 θέσεις και 45 ευρώ για λεωφορεία με περισσότερες θέσεις.

3. Με την ανωτέρω διαδικασία, εξασφαλίζεται η απόδοση του αναλογούντος ΦΠΑ στο εσωτερικό της χώρας μας, ενώ το διοικητικό κόστος και το κόστος συμμόρφωσης παραμένουν χαμηλά για τους μη εγκατεστημένους στο εσωτερικό της χώρας, υποκείμενους στο φόρο μεταφορές που εκτελούν διεθνείς οδικές μεταφορές προσώπων. Με το κατ' αποκοπή ποσό φόρου που καταβάλλεται στο τελωνείο εισόδου, εκπληρώνονται άπαξ οι φορολογικές υποχρεώσεις, όσον αφορά στον ΦΠΑ, των εν λόγω μεταφορέων τόσο κατά την είσοδο των λεωφορείων στο εσωτερικό της χώρας όσο και κατά την έξοδό τους από αυτήν. Συνεπώς, ο ΦΠΑ καταβάλλεται με την απλουστευμένη διαδικασία, χωρίς να απαιτείται λήψη ΑΦΜ για σκοπούς ΦΠΑ ή ορισμός φορολογικού αντιπροσώπου ανάλογα και ανεξάρτητα αν πρόκειται για τακτικές ή έκτακτες μεταφορές προσώπων αυτής.

4. Διευκρινίζεται επίσης ότι στην περίπτωση κατά την οποία οι εγκατεστημένοι εκτός του εσωτερικού της χώρας μας μεταφορείς για τις υπηρεσίες διεθνούς μεταφοράς επιβατών πληρούν τις προϋποθέσεις που θέτει η κείμενη φορολογική νομοθεσία για μόνιμη εγκατάσταση στη χώρα μας, εφαρμόζονται οι συνήθεις κανόνες φορολόγησης που θέτει ο Κώδικας ΦΠΑ για την παροχή υπηρεσιών μεταφοράς επιβατών, όπως περιγράφονται στην παράγραφο 1 της παρούσας.

Κατόπιν των ανωτέρω, παρακαλούμε για την πιστή εφαρμογή των διαλαμβανόμενων στην ΑΠΟΦΑΣΗ Π. 7802/01.01.1986 Α.Υ.Ο όπως έχει τροποποιηθεί και ισχύει.

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ. Ε. 2049/18.3.2019.- Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 14-17 του ν. 4591/2019 (Α' 19/12.02.2019) αναφορικά με την παροχή τηλεπικοινωνιακών, ραδιοηλεκτρονικών και ηλεκτρονικών υπηρεσιών προς μη υποκείμενους στον φόρο λήπτες και παροχή οδηγιών.

Κοινοποιούνται οι διατάξεις των άρθρων 14 - 17 του ν. 4591/2019 (Α' 19/12.02.2019), με τις οποίες, όπως ορίζεται στο άρθρο 14 του νόμου αυτού, ενσωματώνονται στο εσωτερικό μας δίκαιο οι διατάξεις του άρθρου 1 της Οδηγίας (Ε.Ε.) 2017/2455 του Συμβουλίου «για την τροποποίηση της οδηγίας 2006/112/ΕΚ και της οδηγίας 2009/132/ΕΚ όσον αφορά ορισμένες υποχρεώσεις που απορρέουν από τον φόρο προστιθέμενης αξίας για παροχές υπηρεσιών και πωλήσεις αγαθών εξ αποστάσεως».

Με τις κοινοποιούμενες διατάξεις τροποποιούνται από 01.01.2019 διατάξεις του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000) και του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ), όπως ισχύουν, σε σχέση με τις οποίες παρέχονται διευκρινίσεις και οδηγίες για λόγους ορθής και ομοιόμορφης εφαρμογής τους, ως ακολούθως:

1. Με την παράγραφο 1 του άρθρου 15 επέρχονται τροποποιήσεις στην παράγραφο 13 του

άρθρου 14 του Κώδικα ΦΠΑ που αφορούν στον προσδιορισμό του τόπου παροχής των τηλεπικοινωνιακών, ραδιοφωνικών, τηλεοπτικών και ηλεκτρονικά παρεχόμενων υπηρεσιών, στην περίπτωση που οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται προς μη υποκείμενους στον φόρο λήπτες.

α. Νέος κανόνας περί φορολόγησης στον τόπο εγκατάστασης του παρέχοντος τις υπηρεσίες

Σε γενικές γραμμές, σύμφωνα με τις ισχύουσες έως 31.12.2018 διατάξεις περί του τόπου παροχής, οι ανωτέρω υπηρεσίες υπάγονταν σε ΦΠΑ στον τόπο εγκατάστασης ή μόνιμης κατοικίας ή συνήθους διαμονής του μη υποκείμενου λήπτη των υπηρεσιών αυτών σε κάθε περίπτωση (αρχή του τόπου προορισμού).

Από 01.01.2019, ο τόπος παροχής των υπηρεσιών αυτών εξακολουθεί να θεωρείται ότι βρίσκεται στον τόπο του λήπτη, εκτός αν συντρέχουν οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

- ο παρέχων την υπηρεσία έχει την εγκατάστασή του ή, ελλείψει εγκατάστασης, την κατοικία του ή τη συνήθη διαμονή του μόνο σε ένα κράτος μέλος,
- οι υπηρεσίες παρέχονται σε μη υποκείμενους στον φόρο που είναι εγκατεστημένοι, έχουν τη μόνιμη κατοικία ή τη συνήθη διαμονή τους σε οποιοδήποτε άλλο κράτος μέλος και
- η συνολική αξία, χωρίς ΦΠΑ, των παροχών αυτών δεν υπερβαίνει κατά τη διάρκεια του τρέχοντος ημερολογιακού έτους το ποσό των 10.000 ευρώ, ούτε υπερβέβη το ποσό αυτό κατά τη διάρκεια του προηγούμενου ημερολογιακού έτους.

Στην περίπτωση που οι ανωτέρω όροι πληρούνται σωρευτικά, ο τόπος παροχής είναι υποχρεωτικά ο τόπος εγκατάστασης του παρέχοντος τις υπηρεσίες αυτές (αρχή του τόπου προέλευσης), εκτός αν ο εν λόγω παρέχων επιλέξει οι υπηρεσίες του να υπάγονται σε ΦΠΑ στον τόπο όπου είναι εγκατεστημένοι οι μη υποκείμενοι λήπτες αυτών (αρχή του τόπου προορισμού).

Η ανωτέρω μεταβολή του κανόνα προσδιορισμού του τόπου παροχής και, συνεπώς, φορολόγησης των υπηρεσιών αυτών, τρία χρόνια μετά την από 01.01.2015 υιοθέτηση των διατάξεων περί φορολόγησης των τηλεπικοινωνιακών, ραδιοτηλεοπτικών και ηλεκτρονικών υπηρεσιών στον τόπο του μη υποκείμενου στον φόρο λήπτη και των ειδικών καθεστώτων της Μικρής Μονοασπυθντικής Θυρίδας των άρθρων 47α, 47β και 47γ του Κώδικα ΦΠΑ, προέκυψε για λόγους απλούστευσης και μείωσης των διοικητικών βαρών για τις επιχειρήσεις που προβαίνουν σε περιστασιακή παροχή των ανωτέρω υπηρεσιών.

Συγκεκριμένα, έγινε αντιληπτό, σε επίπεδο Ευρωπαϊκής Ένωσης, ότι η φορολόγηση των υπηρεσιών αυτών στον τόπο του μη υποκείμενου στον φόρο λήπτη επιφέρει δυσανάλογα διοικητικά βάρη στις εν λόγω μικρές επιχειρήσεις που καλούνται, στο πλαίσιο της φορολογικής συμμόρφωσης, να εκπληρώσουν τις υποχρεώσεις για τον ΦΠΑ που απορρέουν στα άλλα κράτη μέλη, πλέον του κράτους μέλους εγκατάστασης αυτών.

Ως εκ τούτου, σύμφωνα με τις νέες διατάξεις της περίπτωσης β' της παραγράφου 13 του άρθρου 14 του Κώδικα ΦΠΑ, επιχείρηση εγκατεστημένη στο εσωτερικό της χώρας μας, η οποία δεν διαθέτει εγκατάσταση και σε κάποιο άλλο κράτος μέλος και η οποία έχει ως αντικείμενο δραστηριότητας την παροχή τηλεπικοινωνιακών, ραδιοτηλεοπτικών ή ηλεκτρονικών υπηρεσιών, οφείλει να υπολογίζει ΦΠΑ με τον κανονικό συντελεστή στην αμοιβή που χρεώνει, όχι μόνο προς τους λήπτες, υποκείμενους ή μη στον φόρο, που είναι εγκατεστημένοι εντός Ελλάδος, αλλά και προς τους λήπτες των υπηρεσιών της, οι οποίοι είναι μη υποκείμενοι στον ΦΠΑ και εγκατεστημένοι σε άλλα κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης (στο εξής Ε.Ε.), εφόσον η συνολική αξία των εν λόγω υπηρεσιών προς τους μη υποκείμενους λήπτες που είναι εγκατεστημένοι σε άλλα κράτη μέλη της Ε.Ε. δεν υπερβαίνει το ποσό των 10.000 ευρώ χωρίς ΦΠΑ κατά το προηγούμενο ημερολογιακό έτος, ούτε υπερβαίνει το ποσό αυτό κατά το τρέχον έτος.

Ως προς το θέμα της μη ύπαρξης άλλης εγκατάστασης, σημειώνεται ότι ο περιορισμός αυτός ισχύει μόνο για το εσωτερικό της Ε.Ε. και ως εκ τούτου η ύπαρξη εγκατάστασης/εγκαταστάσεων εκτός της Ε.Ε. δεν επηρεάζει την εφαρμογή του ανωτέρω κανόνα. Επίσης, διευκρινίζεται ότι

το όριο των 10.000 ευρώ καταλαμβάνει τη συνολική αξία των ανωτέρω υπηρεσιών προς μη υποκείμενους λήπτες εγκατεστημένους σε άλλα κράτη μέλη, και δεν εξετάζεται μεμονωμένα ανά κράτος μέλος.

Από την άλλη, δεν συμπεριλαμβάνεται στο όριο αυτό η αξία των εν λόγω υπηρεσιών σε οποιουδήποτε λήπτες εντός Ελλάδος ή εντός τρίτων χωρών ή προς υποκείμενους λήπτες εγκατεστημένους σε άλλα κράτη μέλη της Ε.Ε..

Αν η παροχή των υπηρεσιών έχει πραγματοποιηθεί σε άλλα νομίσματα, οι διατάξεις ορίζουν ότι για τον υπολογισμό του ποσού σε ευρώ λαμβάνεται υπόψη η συναλλαγματική ισοτιμία που έχει δημοσιευτεί από την Ευρωπαϊκή Κεντρική Τράπεζα της 5ης Δεκεμβρίου 2017.

Στην περίπτωση υπέρβασης του ορίου των 10.000 ευρώ, χωρίς στο ποσό αυτό να συμπεριλαμβάνεται ο ΦΠΑ, από το χρονικό σημείο αυτό, συγκεκριμένα από τη συναλλαγή με την οποία πραγματοποιείται η υπέρβαση του ορίου, και μέχρι το τέλος του επόμενου ημερολογιακού έτους από αυτό κατά το οποίο σημειώθηκε η υπέρβαση, ο τόπος παροχής των εν λόγω υπηρεσιών είναι υποχρεωτικά ο τόπος του μη υποκείμενου στον φόρο λήπτη, επομένως δεν θα οφείλεται για τις υπηρεσίες αυτές ΦΠΑ στην Ελλάδα από μέρους του παρέχοντος, αλλά στο κράτος μέλος του εκάστοτε μη υποκείμενου στον φόρο λήπτη.

Μετά το πέρας της ανωτέρω χρονικής περιόδου και εφόσον κατά το προηγούμενο ημερολογιακό έτος η εγκατεστημένη εντός Ελλάδος επιχείρηση δεν υπερέβη το όριο των 10.000 ευρώ, ο τόπος παροχής θεωρείται ότι βρίσκεται υποχρεωτικά εντός Ελλάδος.

β. Δικαίωμα επιλογής φορολόγησης στο κράτος - μέλος του μη υποκείμενου στον φόρο λήπτη

Σύμφωνα με τις νέες διατάξεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 13 του άρθρου 14, σε κάθε περίπτωση που υποχρεωτικά, κατά τα ανωτέρω, ο τόπος παροχής των τηλεπικοινωνιακών, ραδιοφωνικών και τηλεοπτικών ή ηλεκτρονικών υπηρεσιών προς μη υποκείμενους στον φόρο πελάτες, εγκατεστημένους σε άλλα κράτη μέλη, βρίσκεται στην Ελλάδα ως τόπος εγκατάστασης της επιχείρησης που παρέχει τις υπηρεσίες, η εν λόγω επιχείρηση δύναται να επιλέξει τη φορολόγηση των υπηρεσιών της στα κράτη μέλη των πελατών της.

Προς τον σκοπό αυτό υποβάλλεται δήλωση σύμφωνα με το άρθρο 10 του Κ.Φ.Δ. (έντυπο Μ12). Η επιλογή αυτή δεσμεύει την επιχείρηση τουλάχιστον για δύο πλήρη ημερολογιακά έτη, από την άποψη ότι μπορεί να ανακληθεί μετά το πέρας αυτών, ώστε ο τόπος φορολόγησης των υπηρεσιών της επιχείρησης να βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας από την έναρξη του ημερολογιακού έτους που ακολουθεί τη διετία.

Σημειώνεται πως η ανωτέρω δηλωτική υποχρέωση για την επιλογή φορολόγησης στον τόπο του λήπτη καταλαμβάνει και τις επιχειρήσεις που βάσει των ισχυουσών έως 31.12.2018 διατάξεων της παραγράφου 13 του άρθρου 14 υπάγονταν σε ΦΠΑ στον τόπο εγκατάστασης των μη υποκείμενων στον φόρο πελατών τους και καθίσταντο υπόχρεες για απόδοση του φόρου αυτού στο οικείο κράτος μέλος για τις υπηρεσίες τους.

Στην περίπτωση, δηλαδή, που πρόκειται για επιχειρήσεις που πληρούν τους όρους της περίπτωσης β' της παραγράφου 13 του άρθρου 14 του Κώδικα ΦΠΑ, οι υπηρεσίες των εν λόγω επιχειρήσεων υπάγονται από 01.01.2019 υποχρεωτικά σε ΦΠΑ εντός της Ελλάδας, εκτός αν δηλώσουν ότι επιλέγουν ως τόπο παροχής και άρα φορολόγησης των υπηρεσιών τους τον τόπο εγκατάστασης των πελατών τους, διατηρώντας κατά αυτόν τον τρόπο το καθεστώς φορολόγησης που εφάρμοζαν έως 31.12.2018.

Διευκρινίζεται ότι οι εγκατεστημένοι εντός Ελλάδος υποκείμενοι στον φόρο που υποχρεούνται ή επιλέγουν να υπάγονται για τις υπηρεσίες τους στον ΦΠΑ του τόπου εγκατάστασης των μη υποκείμενων πελατών τους, δύναται να εκπληρώνουν τις φορολογικές ως προς τον ΦΠΑ υποχρεώσεις τους στα λοιπά κράτη μέλη μέσω του ειδικού καθεστώτος της Μικρής

Μονοαπευθυντικής Θυρίδας του άρθρου 47γ του Κώδικα ΦΠΑ.

γ. Λοιπά Θέματα

Όσον αφορά σε παροχές τηλεπικοινωνιακών, ραδιοηλεκτρονικών ή ηλεκτρονικών υπηρεσιών προς πρόσωπα μη υποκείμενα στον φόρο, εγκατεστημένα εκτός της Ε.Ε., πρόκειται για υπηρεσίες οι οποίες εμπίπτουν στην περίπτωση α' (ββ) της παραγράφου 13 του άρθρου 14 του Κώδικα ΦΠΑ, οπότε δεν φορολογούνται εντός Ελλάδας, με την επιφύλαξη των διατάξεων της παραγράφου 15.α' του άρθρου 14 του Κώδικα ΦΠΑ (χρήση και εκμετάλλευση), και ο πάροχος οφείλει να διερευνά τυχόν φορολογική υποχρέωσή του στις χώρες αυτές, ανεξαρτήτως της αξίας των παροχών αυτών.

Επίσης, ο τόπος παροχής των υπηρεσιών αυτού του είδους προς υποκείμενους στον φόρο λήπτες, εγκατεστημένους εντός ή εκτός της Ε.Ε., θεωρείται ότι βρίσκεται στον τόπο του λήπτη βάσει της περίπτωσης α' της παραγράφου 2 του άρθρου 14 του Κώδικα ΦΠΑ.

Τέλος, με την περίπτωση δ' της παραγράφου 13 ορίζεται ότι κατά παρέκκλιση από την υποπερίπτ. αα' της περ. α' της παραγράφου 13, βάσει της οποίας οι τηλεπικοινωνιακές, ραδιοηλεκτρονικές ή ηλεκτρονικές υπηρεσίες φορολογούνται στο εσωτερικό της χώρας, ο τόπος παροχής των εν λόγω υπηρεσιών δεν βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας, παρόλο που παρέχονται προς μη υποκείμενους λήπτες εγκατεστημένους εντός Ελλάδος, εφόσον ο εγκατεστημένος σε άλλο κράτος μέλος παρέχων τις υπηρεσίες αυτές πληροί τους όρους, κατά τα ανωτέρω, για τη φορολόγησή του στο κράτος μέλος εγκατάστασής του, εκτός αν επιλέξει ως τόπο παροχής των υπηρεσιών του την Ελλάδα.

Η διάταξη αυτή έχει στόχο να ενισχύσει την ασφάλεια δικαίου για την αποφυγή προβλημάτων διπλής φορολόγησης.

Για την κατανόηση των ανωτέρω, παρατίθεται το ακόλουθο παράδειγμα:

Παράδειγμα

Η «Β» Ι.Κ.Ε., η οποία συστάθηκε το 2019 με έδρα την Καβάλα, χωρίς υποκαταστήματα σε άλλα κράτη - μέλη της Ε.Ε., δραστηριοποιείται στην πώληση και το service ηλεκτρονικών υπολογιστών, καθώς και στη φιλοξενία ιστοτόπων και ιστοσελίδων. Πελάτες της είναι λήπτες υποκείμενοι και μη-υποκείμενοι στον φόρο σε Ελλάδα και Βουλγαρία.

Ο συνολικός της κύκλος εργασιών για σκοπούς Φ.Π.Α. κατά το 2019 είναι 300.000 ευρώ εκ των οποίων 700 ευρώ προέρχονται από παροχή υπηρεσιών φιλοξενίας ιστοτόπων και ιστοσελίδων προς λήπτες μη - υποκείμενους στον φόρο μόνιμους κατοίκους Βουλγαρίας.

Ελλείψει υποβολής δήλωσης, οι ανωτέρω υπηρεσίες φορολογούνται στην Ελλάδα. Από την 01.01.2020 η «Β» Ι.Κ.Ε. θα συνεχίσει να φορολογείται για τις ανωτέρω υπηρεσίες στην Ελλάδα, εκτός εάν επιλέξει τη φορολόγηση αυτών στη Βουλγαρία, υποβάλλοντας στην Ελλάδα δήλωση επιλογής φορολόγησης.

2. Με τις παραγράφους 2 και 3 του άρθρου 15 του ν. 4591/2019, τροποποιούνται οι διατάξεις του άρθρου 47β του Κώδικα ΦΠΑ για το μη ενωσιακό ειδικό καθεστώς της Μικρής Μονοαπευθυντικής Θυρίδας ως προς τις προϋποθέσεις και τη διαδικασία εγγραφής των μη εγκατεστημένων εντός της Ε.Ε. υποκείμενων στον φόρο στο εν λόγω ειδικό καθεστώς.

Ειδικότερα, με τις τροποποιούμενες διατάξεις αίρεται ο περιορισμός που ίσχυε έως και 31.12.2018 περί της μη δυνατότητας εγγραφής στο καθεστώς αυτό των εγκατεστημένων σε τρίτες χώρες επιχειρήσεων που διέθεταν σε κάποιο κράτος μέλος της Ε.Ε. αριθμό φορολογικού μητρώου για σκοπούς ΦΠΑ.

Από 01.01.2019 επιτρέπεται η χρησιμοποίηση του ειδικού καθεστώτος της Μικρής Μονοαπευθυντικής Θυρίδας του άρθρου 47β του Κώδικα ΦΠΑ από τα προαναφερθέντα πρόσωπα, ακόμη κι αν διαθέτουν ΑΦΜ/ΦΠΑ σε κράτος μέλος, π.χ. για τη διενέργεια περιστασιακών συναλλαγών που υπάγονται στον ΦΠΑ σε αυτό το κράτος μέλος, και οι οποίοι έως σήμερα δεν μπορούσαν εξ αυτού του λόγου να χρησιμοποιήσουν το εν λόγω ειδικό καθεστώς.

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2085/17.05.2019.- Παροχή διευκρινίσεων σχετικά με τον τόπο παροχής των υπηρεσιών νοσοκομειακής και ιατρικής περίθαλψης ασθενών.

Κατόπιν της υποβολής ερωτημάτων αναφορικά με τον προσδιορισμό του τόπου παροχής των υπηρεσιών νοσοκομειακής και ιατρικής περίθαλψης και διάγνωσης προς λήπτες του εξωτερικού, βάσει των διατάξεων του άρθρου 14 του Κώδικα ΦΠΑ (ν.2859/2000), που ενσωματώνουν τις αντίστοιχες διατάξεις της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου για τον ΦΠΑ, οι ακόλουθες διευκρινίσεις και οδηγίες για λόγους ορθής και ομοιόμορφης εφαρμογής:

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης α της παραγράφου 2 του άρθρου 14 του Κώδικα ΦΠΑ, οι υπηρεσίες που παρέχονται προς υποκείμενο στον φόρο λήπτη, που ενεργεί με την ιδιότητα αυτή, υπάγονται στον ΦΠΑ στον τόπο εγκατάστασης του λήπτη των υπηρεσιών.

Αντιθέτως, σύμφωνα με την περίπτωση β της ίδιας ως άνω παραγράφου, κατά γενικό κανόνα οι υπηρεσίες που παρέχονται προς μη υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο υπάγονται στον ΦΠΑ στον τόπο εγκατάστασης του παρέχοντος.

2. Σύμφωνα με το άρθρο 19 του Εκτελεστικού Κανονισμού 282/2011, για τους σκοπούς της εφαρμογής των κανόνων οι οποίοι αφορούν τον τόπο παροχής των υπηρεσιών, ένας υποκείμενος στον φόρο που λαμβάνει υπηρεσίες αποκλειστικά για ιδιωτική χρήση, συμπεριλαμβανομένης της χρήσης του προσωπικού του, θεωρείται ως μη υποκείμενος στον φόρο.

3. Σε σχέση με τα ανωτέρω, έχει γίνει αποδεκτό από τα κράτη μέλη της Ευρ. Ένωσης (κατευθυντήριες οδηγίες της Επιτροπής ΦΠΑ) ότι οι υπηρεσίες νοσοκομειακής και ιατρικής περίθαλψης περιλαμβάνονται, μεταξύ άλλων, στις υπηρεσίες των οποίων η φύση είναι ενδεικτική ότι προορίζονται για ιδιωτική χρήση.

4. Με βάση τα ανωτέρω, η παροχή υπηρεσιών νοσοκομειακής και ιατρικής περίθαλψης από ιδιωτικά νοσηλευτήρια στην Ελλάδα προς λήπτες (ασθενείς) εγκατεστημένους εκτός Ελλάδος εμπίπτει στον κανόνα της περίπτωσης β της παραγράφου 2 του άρθρου 14 του Κώδικα ΦΠΑ και υπάγεται στον ΦΠΑ στην Ελλάδα (ως τόπο εγκατάστασης του παρέχοντος), ακόμη κι όταν οι λήπτες (ασθενείς) είναι υποκείμενοι στον φόρο, καθώς θεωρείται ότι δεν ενεργούν με την ιδιότητά τους αυτή, αλλά ότι λαμβάνουν τις εν λόγω υπηρεσίες για ιδιωτική χρήση.

5. Η ίδια αντιμετώπιση ισχύει και στην περίπτωση που η οφειλόμενη αμοιβή (νοσήλιο) για την παροχή των νοσοκομειακών και ιατρικών υπηρεσιών καταβάλλεται εν όλω ή εν μέρει από τρίτα πρόσωπα, όπως από ασφαλιστικούς φορείς ή άλλους (δημόσιους ή μη) οργανισμούς ή ασφαλιστικές εταιρείες, ενδεχομένως δυνάμει σύμβασης που τα πρόσωπα αυτά έχουν υπογράψει με τον ασθενή ή/και με το νοσηλευτήριο, καθώς πραγματικός λήπτης των υπηρεσιών νοσοκομειακής και ιατρικής περίθαλψης είναι ο ασθενής και όχι τα τρίτα πρόσωπα, που απλώς διενεργούν την πληρωμή του νοσήλιου για λογαριασμό του ασθενή.

6. Για την εφαρμογή του κανόνα της περίπτωσης α της παραγράφου 2 του άρθρου 14 του Κώδικα ΦΠΑ περί φορολόγησης των εν λόγω υπηρεσιών όχι στην Ελλάδα, αλλά στον τόπο που είναι εγκατεστημένος ο υποκείμενος στον φόρο λήπτης, θα πρέπει ο λήπτης, πέρα από την κοινοποίηση του ΑΦΜ/ΦΠΑ που διαθέτει στον τόπο εγκατάστασής του, να μπορεί να αποδεικνύει με οποιοδήποτε πρόσφορο τρόπο την επαγγελματική χρήση των νοσοκομειακών και ιατρικών υπηρεσιών που λαμβάνει.

Για παράδειγμα, η δήλωση από μέρους του, σε σχετική σύμβαση παροχής υπηρεσιών ή άλλου είδους συμφωνητικό με το νοσηλευτήριο, του αντικειμένου της οικονομικής δραστηριότητάς του και της σχέσης αυτού με τους λόγους νοσηλείας του, καθώς και ότι λαμβάνει τις νοσοκομειακές και ιατρικές υπηρεσίες για επαγγελματική χρήση, θεωρούνται ως επαρκείς πληροφορίες που θα πρέπει να διαθέτει το νοσηλευτήριο.

Τα προαναφερόμενα παρέλκουν σε συμβάσεις για την παροχή νοσοκομειακών και ιατρικών

υπηρεσιών από ημεδαπά ιδιωτικά νοσηλευτήρια προς αλλοδαπά νοσηλευτικά ιδρύματα ή επιχειρήσεις του ιατρικού τομέα γενικά, που ενεργούν με την ιδιότητά τους αυτή, καθώς οι περιπτώσεις αυτές θεωρείται ότι εμπίπτουν στις διατάξεις της περίπτωσης α της παραγράφου 2 του άρθρου 14 του Κώδικα ΦΠΑ και ο τόπος παροχής τους βρίσκεται στον τόπο εγκατάστασης του υποκειμένου λήπτη των υπηρεσιών, ο οποίος στην περίπτωση αυτή τεκμαίρεται ότι λαμβάνει τις σχετικές υπηρεσίες για επαγγελματική χρήση. Στην περίπτωση που πρόκειται για ενδοκοινοτική συναλλαγή, υποβάλλεται ανακεφαλαιωτικός πίνακας για την εν λόγω παροχή των υπηρεσιών, εκτός αν οι υπηρεσίες αυτές απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ εντός του κράτους μέλους εγκατάστασης του λήπτη, κατά τα αναφερόμενα στις διατάξεις του άρθρου 36 του Κώδικα ΦΠΑ.

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2071/14.5.2020.- Παροχή διευκρινίσεων αναφορικά με τη φορολογική αντιμετώπιση, για σκοπούς ΦΠΑ, των υπηρεσιών εκπαίδευσης που παρέχονται δια ζώσης ή εξ αποστάσεως.

Εξ αφορμής ερωτημάτων που υποβάλλονται στην Υπηρεσία μας αναφορικά με τη φορολογική αντιμετώπιση, από πλευράς ΦΠΑ, των υπηρεσιών εξ αποστάσεως εκπαίδευσης, παρέχονται οι ακόλουθες διευκρινίσεις ως προς τις εφαρμοστέες διατάξεις του Κώδικα ΦΠΑ (κυρ. ν. 2859/2000) και την ορθή και ομοιόμορφη ερμηνεία αυτών:

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 2 του άρθρου 14 του Κώδικα ΦΠΑ, οι υπηρεσίες εκπαίδευσης που παρέχονται προς υποκείμενο στον φόρο λήπτη, που ενεργεί με την ιδιότητα αυτή, υπάγονται στον ΦΠΑ στον τόπο εγκατάστασης του λήπτη των υπηρεσιών.

Κατά παρέκκλιση, όπως προκύπτει από τις διατάξεις των παραγράφων 8 και 8α του ίδιου ως άνω άρθρου, ο τόπος παροχής του δικαιώματος πρόσβασης σε εκπαιδευτικές εκδηλώσεις προς υποκείμενο στον φόρο λήπτη βρίσκεται στον τόπο πραγματοποίησης της εκδήλωσης, και, αντίστοιχα, ο τόπος παροχής υπηρεσιών που αφορούν σε εκπαιδευτικές δραστηριότητες προς μη υποκείμενο στον φόρο λήπτη βρίσκεται στον τόπο πραγματοποίησης της δραστηριότητας αυτής.

Επίσης, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 13 του ίδιου άρθρου, όπως ισχύουν από 01.01.2019, καθώς και τις διευκρινίσεις που δόθηκαν με την εγκύκλιο Ε.2049/2019, ο τόπος παροχής των ηλεκτρονικά παρεχόμενων υπηρεσιών προς μη υποκείμενο στον φόρο λήπτη βρίσκεται στον τόπο εγκατάστασης του παρέχοντος τις υπηρεσίες υποχρεωτικά βάσει των προϋποθέσεων που τίθενται στις διατάξεις αυτές ή στον τόπο εγκατάστασης του λήπτη, υποχρεωτικά ή προαιρετικά κατ' επιλογήν του παρέχοντος.

Επισημαίνεται ότι το Παράρτημα VII του Κώδικα ΦΠΑ περιλαμβάνει ενδεικτικό κατάλογο ηλεκτρονικά παρεχόμενων υπηρεσιών, μεταξύ των οποίων και η παροχή διδασκαλίας εξ αποστάσεως.

2. Ως προς τον ορισμό των ηλεκτρονικά παρεχόμενων υπηρεσιών, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 7 του Εκτελεστικού Κανονισμού 282/2011, οι ηλεκτρονικά παρεχόμενες υπηρεσίες περιλαμβάνουν τις υπηρεσίες που παρέχονται μέσω του διαδικτύου ή ενός ηλεκτρονικού δικτύου και των οποίων η παροχή, λόγω της φύσης τους, είναι ουσιαστικά αυτοματοποιημένη και απαιτεί ελάχιστη ανθρώπινη παρέμβαση, είναι δε αδύνατο να εξασφαλιστεί χωρίς μέσα πληροφορική.

Στην παράγραφο 3 του ίδιου άρθρου, ωστόσο, ορίζεται ότι δεν αποτελούν ηλεκτρονικά παρεχόμενες υπηρεσίες οι υπηρεσίες διδασκαλίας, εφόσον το περιεχόμενο των μαθημάτων παραδίδεται από εκπαιδευτικό μέσω του Διαδικτύου ή μέσω ηλεκτρονικού δικτύου, δηλαδή μέσω σύνδεσης εξ αποστάσεως.

3. Περαιτέρω, στο άρθρο 22 του Κώδικα ΦΠΑ περιλαμβάνονται οι απαλλαγές που ισχύουν στο εσωτερικό της χώρας, χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ των σχετικών εισροών, μεταξύ αυτών

η παροχή υπηρεσιών εκπαίδευσης γενικά και οι στενά συνδεδεμένες με αυτή παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών, που παρέχονται από δημόσια εκπαιδευτήρια ή από άλλα πρόσωπα αναγνωρισμένα από την, κατά περίπτωση, αρμόδια αρχή (περίπτωση ιβ' της παρ. 1).

Σημειώνεται ότι στην έννοια της απαλλασσόμενης από τον ΦΠΑ εκπαίδευσης της ανωτέρω διάταξης εμπίπτει η προσχολική εκπαίδευση (νηπιαγωγεία, βρεφονηπιακοί και παιδικοί σταθμοί), η πρωτοβάθμια και δευτεροβάθμια σχολική εκπαίδευση, η πανεπιστημιακή εκπαίδευση, καθώς και η επαγγελματική εκπαίδευση, επιμόρφωση ή επανακατάρτιση, ανεξάρτητα αν παρέχονται από δημόσιους ή ιδιωτικούς φορείς κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα, με την επιφύλαξη της αναγνώρισης του φορέα εκπαίδευσης από αρμόδια αρχή, εφόσον προβλέπεται από σχετικό νομικό πλαίσιο. Σε αντιδιαστολή με τις υπηρεσίες επαγγελματικής εκπαίδευσης, δεν απαλλάσσονται οι υπηρεσίες εκπαίδευσης για σκοπούς ερασιτεχνικούς ή ψυχαγωγικούς. Επίσης, απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ οι υπηρεσίες εκπαίδευσης και γενικά αγωγής παιδιών με ειδικές ανάγκες, οι υπηρεσίες εκπαίδευσης στους ηλεκτρονικούς υπολογιστές και στις ξένες γλώσσες, καθώς και οι αναγνωρισμένες από το κράτος σχολές χορού, δραματικής τέχνης και κινηματογραφίας και οι μουσικές σχολές και τα ωδεία (σχετ. εγκύκλιοι 10/1987, ΠΟΛ.1282/1992, ΠΟΛ.1071/1995, ΠΟΛ.1285/1998, ΠΟΛ.1041/2004, ΠΟΛ.1137/2006).

Επίσης, σύμφωνα με την περίπτωση ιγ' της παραγράφου 1 του άρθρου 22 του Κώδικα ΦΠΑ, απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ τα ιδιαίτερα μαθήματα όλων των βαθμίδων εκπαίδευσης, ανεξάρτητα αν η παράδοση των μαθημάτων γίνεται από οργανωμένες επιχειρήσεις - φροντιστήρια στις αίθουσές τους ή κατ' οίκον από δασκάλους φροντιστές. Και σε αυτή την περίπτωση απαλλαγής δεν εμπίπτουν τα ιδιαίτερα μαθήματα για την απόκτηση γνώσεων ερασιτεχνικού ή ψυχαγωγικού χαρακτήρα.

4. Το πεδίο εφαρμογής της ανωτέρω απαλλαγής καταλαμβάνει τις υπηρεσίες εκπαίδευσης των οποίων ο τόπος παροχής βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας μας, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 14 του Κώδικα ΦΠΑ που αναφέρονται στην παράγραφο 1 της παρούσας. Επίσης, ελλείψει σχετικού περιορισμού, για την εφαρμογή της απαλλαγής δεν παίζει ρόλο ο τρόπος παροχής των υπηρεσιών εκπαίδευσης, δηλαδή αν παρέχονται δια ζώσης με αυτοπρόσωπη παρουσία εκπαιδευτών και εκπαιδευομένων ή αν παρέχονται εξ αποστάσεως, μέσω του διαδικτύου, με σύγχρονη παράδοση του μαθήματος από τον εκπαιδευτικό ή στο πλαίσιο ασύγχρονης εκπαίδευσης ή με αυτοματοποιημένο τρόπο ως ηλεκτρονικά παρεχόμενη εκπαίδευση, υπό τον αναγκαίο όρο, όμως, ότι το είδος της εκπαίδευσης ως προς το αντικείμενό της εμπίπτει στην έννοια της απαλλασσόμενης από τον ΦΠΑ εκπαίδευσης, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην παράγραφο 3 ανωτέρω.

5. Από τα ανωτέρω προκύπτουν τα ακόλουθα:

Α. Οι υπηρεσίες εκπαίδευσης, οι οποίες παρέχονται είτε δια ζώσης είτε εξ αποστάσεως με κάθε τρόπο (σύγχρονο, ασύγχρονο, αυτοματοποιημένο) και δεν έχουν τη μορφή εκπαιδευτικής εκδήλωσης όπως σεμινάριο, προς υποκείμενο στον φόρο λήπτη εγκατεστημένο στο εσωτερικό της χώρας μας ο οποίος ενεργεί με την ιδιότητά του αυτή, έχουν ως τόπο παροχής την Ελλάδα, αλλά εφόσον εμπίπτουν στην έννοια της απαλλασσόμενης από τον ΦΠΑ εκπαίδευσης στο εσωτερικό της χώρας μας (π.χ. πανεπιστημιακή ή επαγγελματική εκπαίδευση), δεν οφείλεται φόρος για τις υπηρεσίες αυτές στην Ελλάδα.

Β. Διαφορετική είναι η περίπτωση των εκπαιδευτικών εκδηλώσεων, όπως χαρακτηριστικά των εκπαιδευτικών σεμιναρίων, όπου καταβάλλεται αντίτιμο για το δικαίωμα πρόσβασης στα σεμινάρια αυτά. Ο τόπος παροχής των εν λόγω υπηρεσιών εκπαίδευσης βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας μας, εφόσον το σεμινάριο πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας μας, ανεξάρτητα από την ιδιότητα του εκάστοτε λήπτη των υπηρεσιών αυτών (υποκείμενος ή μη στον φόρο) και τον τόπο εγκατάστασής του.

Ωστόσο, το δικαίωμα πρόσβασης στο εκπαιδευτικό σεμινάριο δεν επιβαρύνεται με ΦΠΑ, εφόσον πρόκειται για απαλλασσόμενη από τον ΦΠΑ εκπαίδευση.

Γ. Επίσης, στην περίπτωση που οι υπηρεσίες εκπαίδευσης παρέχονται προς μη υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα, ο τόπος παροχής τους βρίσκεται εντός της χώρας μας εφόσον οι υπηρεσίες αυτές πραγματοποιούνται στο εσωτερικό της χώρας μας. Το αυτό ισχύει και για υπηρεσίες εκπαίδευσης γενικά και για εκπαιδευτικά σεμινάρια, τόσο στην περίπτωση που πρόκειται για δια ζώσης εκπαίδευση, όσο και στην περίπτωση που πρόκειται για εξ αποστάσεως εκπαίδευση από διδάσκοντα μέσω του διαδικτύου ή άλλου ηλεκτρονικού δικτύου το οποίο χρησιμοποιείται ως μέσο επικοινωνίας με τους εκπαιδευομένους και οι υπηρεσίες αυτές δεν μπορούν να χαρακτηριστούν ως ηλεκτρονικά παρεχόμενες. Διευκρινίζεται απλώς ότι στην περίπτωση αυτή της εξ αποστάσεως διδασκαλίας ο τόπος παροχής θεωρείται ότι βρίσκεται στην Ελλάδα ως τόπος πραγματοποίησης της υπηρεσίας, εφόσον ο διδάσκων παρέχει τις υπηρεσίες του από την έδρα ή τη μόνιμη εγκατάσταση που διαθέτει στην Ελλάδα ή, σε περίπτωση που δεν διαθέτει έδρα ή μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, εφόσον πράγματι παρέχει τη διδασκαλία από την Ελλάδα (σχετ. κατευθ. οδηγίες Επιτροπής ΦΠΑ από την 97η Σύσκεψη τον Σεπτ. 2012, έγγραφο Β ταχυδ.κ.1(2013)1512595 – 744). Όταν πρόκειται για εκπαίδευση που εμπίπτει στην έννοια της απαλλασσόμενης από τον ΦΠΑ εκπαίδευσης, οι εν λόγω υπηρεσίες απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ στο εσωτερικό της χώρας μας.

Δ. Τέλος, στην περίπτωση που οι εξ αποστάσεως υπηρεσίες εκπαίδευσης παρέχονται προς μη υποκείμενο στον φόρο λήπτη μέσω διαδικτύου ή άλλου ηλεκτρονικού δικτύου με αυτοματοποιημένο τρόπο, από την άποψη ότι απαιτούν ελάχιστη ανθρώπινη παρέμβαση, ο τόπος παροχής τους προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 13 του άρθρου 14 του Κώδικα ΦΠΑ. Στις περιπτώσεις που ο τόπος παροχής θεωρείται ότι βρίσκεται στην Ελλάδα και η ηλεκτρονικά παρεχόμενη εκπαίδευση εμπίπτει στην έννοια της απαλλασσόμενης από τον ΦΠΑ εκπαίδευσης στο εσωτερικό της χώρας μας, δεν οφείλεται ΦΠΑ στην Ελλάδα για τις υπηρεσίες αυτές.

6. Επισημαίνεται ότι η ορθή εφαρμογή των απαλλακτικών διατάξεων περί εκπαίδευσης του άρθρου 22 του Κώδικα ΦΠΑ θα πρέπει να αποδεικνύεται από το πρόσωπο που κατά περίπτωση ορίζεται από τις διατάξεις του άρθρου 35 του Κώδικα ΦΠΑ ως υπόχρεο στον φόρο αυτό και δεν απέδωσε ΦΠΑ λόγω της παροχής ή της λήψης υπηρεσιών εκπαίδευσης που απαλλάσσονται στο εσωτερικό της χώρας μας.

7. Στην περίπτωση που ο τόπος παροχής των υπηρεσιών εκπαίδευσης δεν βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας μας, εφαρμόζεται η οικεία περί ΦΠΑ νομοθεσία της χώρας όπου βρίσκεται ο τόπος παροχής τους και δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση από πλευράς ΦΠΑ στην Ελλάδα για τις υπηρεσίες αυτές.

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2138/5.7.2021.- Κοινοποίηση διατάξεων του Μέρους Α του από 1/7/2021 κατατεθέντος σχεδίου νόμου «α) Ενσωμάτωση στην ελληνική νομοθεσία διατάξεων των Οδηγιών (ΕΕ) 2017/2455, (ΕΕ) 2019/1995 και (ΕΕ) 2018/1910 όσον αφορά υποχρεώσεις που απορρέουν από τον φόρο προστιθέμενης αξίας για παροχές υπηρεσιών και πωλήσεις αγαθών εξ αποστάσεως και σχετικές ρυθμίσεις.....και λοιπές διατάξεις.

Με το άρθρο αυτό ενσωματώνονται στο εσωτερικό δίκαιο οι παρ. 6 και 7 του άρθρου 2 της Οδηγίας (ΕΕ) 2017/2455. Ειδικότερα:

Με την παρ. 1 καταργούνται οι περ. β', γ' και δ' της παρ. 13 του άρθρου 14 του Κώδικα ΦΠΑ και ενσωματώνεται κατά τον τρόπο αυτό η παρ. 6 του άρθρου 2 της Οδηγίας (ΕΕ) 2017/2455, (με την οποία απαλείφονται από 01.07.2021 οι παράγραφοι 2 έως και 6 του άρθρου 58 της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ). Οι καταργούμενες διατάξεις που τέθηκαν σε ισχύ από 01.01.2019 αφορούν τον

τόπο φορολόγησης των τηλεπικοινωνιακών, ραδιοφωνικών και τηλεοπτικών ή ηλεκτρονικά παρεχόμενων υπηρεσιών που παρέχονται από πολύ μικρές επιχειρήσεις σε μη υποκείμενους στον φόρο (π.χ. ιδιώτες, μη υποκείμενα στον φόρο νομικά πρόσωπα) που είναι εγκατεστημένοι σε άλλα κράτη-μέλη θέτοντας όριο 10.000 ευρώ σε κοινοτικό επίπεδο, μέχρι το οποίο οι παρόχες των εν λόγω υπηρεσιών υπόκεινται σε Φ.Π.Α. στο κράτος- μέλος εγκατάστασης των παρόχων αντί να φορολογούνται στον τόπο εγκατάστασης του μη υποκειμένου στον φόρο λήπτη. Πλέον από 01.07.2021 το όριο αυτό καλύπτει και τις ενδοκοινοτικές εξ αποστάσεως πωλήσεις αγαθών (βλέπε αμέσως παρακάτω).

ΑΡΘΡΟ 14Α⁽¹⁾

ΟΡΙΟ ΓΙΑ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟΥΣ ΣΤΟΝ ΦΟΡΟ ΠΟΥ ΠΡΑΓΜΑΤΟΠΟΙΟΥΝ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΕΞ ΑΠΟΣΤΑΣΕΩΣ ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΑΓΑΘΩΝ ΚΑΙ ΔΙΑΣΥΝΟΡΙΑΚΕΣ ΠΑΡΟΧΕΣ ΤΗΛΕΠΙΚΟΙΝΩΝΙΑΚΩΝ, ΡΑΔΙΟΦΩΝΙΚΩΝ ΚΑΙ ΤΗΛΕΟΠΤΙΚΩΝ ΚΑΙ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΑ ΠΑΡΕΧΟΜΕΝΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΠΡΟΣ ΜΗ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΑ ΣΤΟΝ ΦΟΡΟ ΠΡΟΣΩΠΑ

1. Κατά παρέκκλιση της περ. β) της παρ. 5 του άρθρου 13 και της υποπερ. ββ) της περ. α) της παρ. 13 του άρθρου 14, ο τόπος παράδοσης των αγαθών και ο τόπος παροχής των υπηρεσιών είναι το εσωτερικό της Χώρας, εφόσον πληρούνται σωρευτικά οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

α) ο παρέχων τις υπηρεσίες ή παραδίδων τα αγαθά έχει την εγκατάστασή του ή, ελλείψει εγκατάστασης, τη μόνιμη κατοικία του ή τη συνήθη διαμονή του στο εσωτερικό της Χώρας και όχι και εντός άλλου κράτους μέλους,

β) οι υπηρεσίες παρέχονται σε μη υποκείμενους στον φόρο που είναι εγκατεστημένοι ή έχουν τη μόνιμη κατοικία ή τη συνήθη διαμονή τους σε οποιοδήποτε άλλο κράτος μέλος ή τα αγαθά αποστέλλονται ή μεταφέρονται προς οποιοδήποτε άλλο κράτος μέλος,

γ) το συνολικό ποσό, χωρίς ΦΠΑ, των πράξεων που αναφέρονται στην περ. β) δεν υπερβαίνει κατά τη διάρκεια του εκάστοτε τρέχοντος ημερολογιακού έτους το ποσό των δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ, ούτε υπερέβη το ποσό αυτό κατά τη διάρκεια του προηγούμενου ημερολογιακού έτους.

Αν οι πράξεις έχουν πραγματοποιηθεί σε άλλα νομίσματα, για τον υπολογισμό του ποσού σε ευρώ, λαμβάνεται υπόψη η συναλλαγματική ισοτιμία που έχει δημοσιευθεί από την Ευρωπαϊκή Κεντρική Τράπεζα στις 5 Δεκεμβρίου 2017.

Αν κατά τη διάρκεια ενός ημερολογιακού έτους, το συνολικό ποσό, χωρίς ΦΠΑ των ανωτέρω πράξεων υπερβεί το όριο των δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ, από το εν λόγω χρονικό σημείο εφαρμόζονται η περ. β) της παρ. 5 του άρθρου 13 και η υποπερ. ββ) της περ. α) της παρ. 13 του άρθρου 14.

2. Οι υποκείμενοι στον φόρο που καλύπτονται από την παρ. 1, οι οποίοι διενεργούν ενδοκοινοτικές εξ αποστάσεως πωλήσεις αγαθών, τα οποία κατά τον χρόνο αναχώρησης της αποστολής ή της μεταφοράς βρίσκονται στο εσωτερικό της χώρας, ή οι οποίοι παρέχουν τηλεπικοινωνιακές, ραδιοφωνικές και τηλεοπτικές και ηλεκτρονικά παρεχόμενες υπηρεσίες, έχουν το δικαίωμα να επιλέγουν τον τόπο παράδοσης των αγαθών και παροχής των υπηρεσιών τους σύμφωνα με την περ. β) της παρ. 5 του άρθρου 13 και την υποπερ. ββ) της περ. α) της παρ. 13 του άρθρου 14, αντίστοιχα.

Η επιλογή αυτή γίνεται με υποβολή δήλωσης, η οποία ισχύει τουλάχιστον για δύο (2) ημερολογιακά έτη, μετά την άρροδο των οποίων μπορεί να ανακληθεί. Η ανάκληση ισχύει από το επόμενο ημερολογιακό έτος.

3. Κατά παρέκκλιση της περ. α) της παρ. 5 του άρθρου 13 και της υποπερ. αα) της περ. α) της παρ. 13 του άρθρου 14, ο τόπος παράδοσης των ενδοκοινοτικών εξ αποστάσεως πωλήσεων αγαθών και ο τόπος παροχής των τηλεπικοινωνιακών, ραδιοφωνικών και

(1) Το άρθρο 14α προστέθηκε με την παράγραφο 2 του άρθρου 4 του ν. 4818/2021 και ισχύει από 1.7.2021, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 66 του ίδιου νόμου.

τηλεοπτικών και ηλεκτρονικά παρεχόμενων υπηρεσιών, δεν είναι το εσωτερικό της χώρας, εφόσον ο υποκείμενος στον φόρο παρέχων τις υπηρεσίες ή παραδίδων τα αγαθά που είναι εγκατεστημένος ή, ελλείψει εγκατάστασης, έχει τη μόνιμη κατοικία του ή τη συνήθη διαμονή του σε άλλο κράτος μέλος πληροί στο κράτος μέλος αυτό προϋποθέσεις ανάλογες αυτών που ορίζονται στην παρ. 1, εκτός αν ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο επιλέξει τον καθορισμό του τόπου παράδοσης των αγαθών και παροχής των υπηρεσιών του σύμφωνα με την περ. α) της παρ. 5 του άρθρου 13 και την υποπερ. αα) της περ. α) της παρ. 13 του άρθρου 14, αντίστοιχα.

4. Με απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. ρυθμίζονται η διαδικασία και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή του παρόντος.

ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ ΑΑΔΕ:

ΑΠΟΦ. ΑΑΔΕ Α. 1074/9.6.2022.- Ορισμός του τύπου και περιεχομένου του εντύπου Δ212 «Δήλωση ενδοκοινοτικών εξ αποστάσεως πωλήσεων αγαθών και παροχών τηλεπικοινωνιακών, ραδιοτηλεοπτικών και ηλεκτρονικά παρεχόμενων υπηρεσιών προς άλλα κράτη μέλη» και της διαδικασίας υποβολής αυτού.

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α) Της παρ. 4 του άρθρου 14Α του ν. 2859/2000 «Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας» (Α'248).

.....
Αποφασίζουμε

Άρθρο 1

Τύπος και περιεχόμενο του εντύπου Δ212

Ορίζουμε τον τύπο και το περιεχόμενο του εντύπου Δ212 «Δήλωση ενδοκοινοτικών εξ αποστάσεως πωλήσεων αγαθών και παροχών τηλεπικοινωνιακών, ραδιοτηλεοπτικών και ηλεκτρονικών υπηρεσιών προς μη υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα σε άλλα κράτη-μέλη, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 14α του ν. 2859/2000, εφεξής «κώδικα ΦΠΑ» (Α'248), όπως το παράρτημα Α («έντυπο Δ212») που επισυνάπτεται στην παρούσα και αποτελεί αναπόσπαστο μέρος αυτής, καθώς και τη διαδικασία υποβολής αυτού.

Άρθρο 2

Ορισμοί

Για τις ανάγκες της παρούσας ως «κράτος μέλος κατανάλωσης» νοείται, κατά περίπτωση, το κράτος μέλος, πλην της Ελλάδας, στο οποίο: (α) βρίσκονται τα αγαθά κατά τον χρόνο άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς στον αποκτώντα πελάτη στις περιπτώσεις των ενδοκοινοτικών εξ αποστάσεως πωλήσεων αγαθών ή (β) είναι εγκατεστημένος ή έχει τη μόνιμη κατοικία ή τη συνήθη διαμονή του ο μη υποκείμενος στον φόρο λήπτης στις περιπτώσεις των τηλεπικοινωνιακών, ραδιοτηλεοπτικών και ηλεκτρονικά παρεχόμενων υπηρεσιών.

Άρθρο 3

Υπόχρεοι, χρόνος και διαδικασία υποβολής της δήλωσης

1. Η δήλωση για την επιλογή φορολόγησης («έναρξη») των ενδοκοινοτικών εξ αποστάσεως πωλήσεων αγαθών και των τηλεπικοινωνιακών, ραδιοτηλεοπτικών και ηλεκτρονικά παρεχόμενων υπηρεσιών στο κράτος μέλος κατανάλωσης σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 14Α του κώδικα ΦΠΑ, αφορά υποκείμενους στον φόρο που καταλαμβάνονται από την παρ. 1 του ως άνω άρθρου.

2. Η δήλωση υποβάλλεται σε οποιονδήποτε χρόνο κατά τη διάρκεια του έτους και σε κάθε περίπτωση πριν την πραγματοποίηση της πρώτης πράξης, κατά την οποία επιβάλλεται ΦΠΑ με τον συντελεστή του κράτους μέλους κατανάλωσης. Εάν η δήλωση αυτή υποβληθεί μέχρι την 30ή ημέρα του πρώτου μήνα του έτους, ισχύει για το τρέχον και για το επόμενο ημερολογιακό έτος, ενώ εάν υποβληθεί μετά την 30ή ημέρα του πρώτου μήνα του έτους ισχύει για το τρέχον και για τα δύο (2) επόμενα ημερολογιακά έτη.

Στην περίπτωση που η δήλωση δεν υποβληθεί εντός τριάντα (30) ημερών από την πραγματοποίηση της πρώτης πράξης, επιβάλλονται οι κυρώσεις του άρθρου 54 του ν. 4174/2013, εφεξής «ΚΦΔ» (Α'170).

3. Η δήλωση για την ανάκληση («διακοπή») της επιλογής φορολόγησης των ενδοκοινοτικών εξ αποστάσεως πωλήσεων αγαθών και των τηλεπικοινωνιακών, ραδιοτηλεοπτικών και ηλεκτρονικά παρεχόμενων υπηρεσιών στο κράτος μέλος κατανάλωσης, υποβάλλεται μετά το πέρας της υποχρεωτικής περιόδου των δύο ημερολογιακών ετών και πριν την πραγματοποίηση της πρώτης πράξης.

Σε περίπτωση που δεν υποβληθεί η δήλωση για την ανάκληση («διακοπή») της επιλογής φορολόγησης, ο τόπος παράδοσης των αγαθών ή/και παροχής των υπηρεσιών εξακολουθεί να θεωρείται ότι βρίσκεται στο κράτος μέλος κατανάλωσης. Ωστόσο, εάν μετά το πέρας της υποχρεωτικής περιόδου των δύο ημερολογιακών ετών, ο υποκείμενος στον φόρο επιρρίπτει ΦΠΑ με τον ισχύοντα εντός Ελλάδος συντελεστή στα στοιχεία που εκδίδει για τις πράξεις αυτές, τότε θεωρείται ότι ο τόπος παράδοσης των αγαθών ή/και παροχής των υπηρεσιών βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας (κράτος - μέλος προέλευσης).

Στην περίπτωση που η δήλωση ανάκλησης δεν υποβληθεί εντός τριάντα (30) ημερών από την πραγματοποίηση της πρώτης πράξης, επιβάλλονται οι κυρώσεις του άρθρου 54 του ΚΦΔ.

4. Αναφορικά με τον προσδιορισμό του ορίου των 10.000 ευρώ της παρ. 1 του άρθρου 14Α του κώδικα ΦΠΑ ειδικά για το έτος 2021, λαμβάνονται υπόψη: (α) οι παροχές τηλεπικοινωνιακών, ραδιοτηλεοπτικών και ηλεκτρονικά παρεχόμενων υπηρεσιών προς μη υποκείμενους λήπτες σε άλλα κράτη μέλη κατά την περίοδο 01.01.2021 - 31.12.2021 και (β) οι ενδοκοινοτικές εξ αποστάσεως πωλήσεις αγαθών κατά την περίοδο 01.07.2021 - 31.12.2021, χωρίς αναγωγή σε ετήσια βάση.

5. Ο υποκείμενος στον φόρο που καταλαμβάνεται από την παρ. 1 του άρθρου 14Α του κώδικα ΦΠΑ και επιθυμεί να διενεργήσει ενδοκοινοτικές εξ' αποστάσεως πωλήσεις αγαθών ή/και τηλεπικοινωνιακές, ραδιοτηλεοπτικές και ηλεκτρονικά παρεχόμενες υπηρεσίες (ΤΒΕ) επιβάλλοντας ΦΠΑ στο κράτος μέλος κατανάλωσης και να εγγραφεί στο ειδικό καθεστώς του άρθρου 47Γ του κώδικα ΦΠΑ, οφείλει να υποβάλει πρώτα τη δήλωση επιλογής φορολόγησης, σύμφωνα με το παράρτημα της παρούσας και κατόπιν να εγγραφεί στο ανωτέρω ειδικό καθεστώς.

Ωστόσο, εάν έχει εγγραφεί στο ειδικό καθεστώς του άρθρου 47Γ του κώδικα ΦΠΑ πριν υποβάλλει τη δήλωση επιλογής φορολόγησης, θεωρείται ότι άσκησε το δικαίωμα επιλογής φορολόγησης στο κράτος μέλος κατανάλωσης εφόσον λειτουργεί κατά τον τρόπο αυτόν, δηλαδή επιβάλλει τον συντελεστή ΦΠΑ του κράτους μέλους κατανάλωσης για τις παραπάνω πράξεις. Στην περίπτωση αυτή απαιτείται και η υποβολή της δήλωσης της παρούσας απόφασης. Η υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης επισύρει το πρόστιμο του άρθρου 54 του ΚΦΔ.

6. Η δήλωση Δ212 είναι διαθέσιμη στον ιστότοπο της ΑΑΔΕ www.aade.gr, στην ενότητα του καταλόγου των εντύπων <https://www.aade.gr/epiheiriseis/forologikes-ypiresies/katalogos-entypou>. Η δήλωση δύναται να υποβληθεί είτε ψηφιακά, είτε σε έντυπη μορφή.

6.1 Υποβολή της δήλωσης ψηφιακά

Τα φυσικά και τα νομικά πρόσωπα, καθώς και οι νομικές οντότητες, που είναι πιστοποιημένοι χρήστες των ηλεκτρονικών υπηρεσιών της ΑΑΔΕ, επιλέγουν, μέσω της Εφαρμογής Ψηφιακής

Υποδοχής και Διαχείρισης Αιτημάτων «Τα αιτήματά μου», που έχει αναρτηθεί στην ιστοσελίδα της ΑΑΔΕ (myaaade.gov.gr), τη σχετική διαδικασία στη θεματική ομάδα Μητρώου, λαμβάνουν το αρχείο της δήλωσης Δ212 και το επισυνάπτουν στην εφαρμογή των αιτημάτων. Δεν απαιτείται υπογραφή της δήλωσης, καθόσον οι φορολογούμενοι έχουν ταυτοποιηθεί κατά την είσοδό τους στην εφαρμογή.

6.2 Υποβολή της δήλωσης σε έντυπη μορφή.

Η δήλωση Δ212 δύναται να υποβάλλεται και σε έντυπη μορφή στην αρμόδια ΔΟΥ από τα φυσικά και νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες, είτε να αποστέλλεται ταχυδρομικά με συστημένη επιστολή ή με υπηρεσία ταχυμεταφοράς.

Άρθρο 4

Έναρξη ισχύος - Μεταβατικές διατάξεις

1. Ειδικά για την πρώτη εφαρμογή, η παραπάνω δήλωση δεν θεωρείται εκπρόθεσμη, εφόσον υποβληθεί εντός δύο (2) μηνών από τη δημοσίευση της παρούσας.

2. Για φορολογικές περιόδους έως και 30.06.2021 αναφορικά με τις εξ' αποστάσεως πωλήσεις αγαθών ή/και τις παροχές τηλεπικοινωνιακών, ραδιοτηλεοπτικών και ηλεκτρονικά παρεχόμενων υπηρεσιών προς άλλα κράτη μέλη γίνεται χρήση του εντύπου Μ12, ο τύπος και το περιεχόμενο του οποίου είχε καθοριστεί με την υπό στοιχεία Α.1104/2019 (Β'1059) απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, σύμφωνα και με τις προβλέψεις της υπό στοιχεία 1002413/203/24/0014/ΠΟΛ.1004/1993 (Β'52) απόφασης του Υπουργού Οικονομικών αναφορικά με τις πωλήσεις από απόσταση.

3. Η παρούσα απόφαση ισχύει από 01.07.2021 και εφεξής.

4. Η παρούσα απόφαση δημοσιεύθηκε στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. (ΦΕΚ 3036 Β' /17.6.2022)

ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ ΑΑΔΕ:

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2058/4.8.2022.- Διευκρινίσεις αναφορικά με την υποβολή της δήλωσης Δ212, κατόπιν εκδόσεως της αποφάσεως Α. 1074/2022, σχετικά με τη «Δήλωση ενδοκοινοτικών εξ αποστάσεως πωλήσεων αγαθών και παροχών τηλεπικοινωνιακών, ραδιοτηλεοπτικών και ηλεκτρονικά παρεχόμενων υπηρεσιών προς άλλα κράτη μέλη».

Α. Γενικά

1. Για λόγους ορθής και ομοιόμορφης εφαρμογής, παρέχονται οι ακόλουθες διευκρινίσεις και οδηγίες για τους υποκείμενους στον φόρο, οι οποίοι διενεργούν ενδοκοινοτικές εξ αποστάσεως πωλήσεις αγαθών και παροχές τηλεπικοινωνιακών, ραδιοτηλεοπτικών και ηλεκτρονικά παρεχόμενων υπηρεσιών (Telecommunication, Broadcasting and Electronic services - εφεξής «υπηρεσίες ΤΒΕ») προς μη υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα (π.χ. ιδιώτες) σε άλλα κράτη μέλη και επιλέγουν, ως τόπο φορολόγησης το κράτος μέλος κατανάλωσης. Η επιλογή αυτή γίνεται με την υποβολή της οικείας δήλωσης (Δ212).

2. Υπενθυμίζεται ότι με τις αλλαγές που ισχύουν από 1.7.2021 στο ηλεκτρονικό εμπόριο οι Β2C (Business to Customer) συναλλαγές διασυνοριακών παραδόσεων αγαθών και ΤΒΕ υπηρεσιών φορολογούνται υποχρεωτικά στο κράτος μέλος κατανάλωσης εάν ξεπερνούν το «κατώφλι» των 10.000 Ευρώ.

3. Επομένως, οι υποκείμενοι ξεπερνώντας το παραπάνω κατώφλι, είναι υποχρεωμένοι να επιβάλλουν τον ΦΠΑ του κράτους μέλος κατανάλωσης και προκειμένου να αποδίδουν αυτόν τον φόρο, τότε θα πρέπει να μεριμνήσουν να εγγραφούν στην Ελλάδα στο ενωσιακό καθεστώς (OSS - One Stop Shop) του αρ. 47γ του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000, Α'248), σύμφωνα με τη διαδικασία που ορίζεται στην Α.1212/2021 (Β'4243) Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ ή να εγγραφούν για

σκοπούς ΦΠΑ σε κάθε κράτος μέλος κατανάλωσης σύμφωνα με την κατά περίπτωση εθνική διαδικασία. Για τον υπολογισμό του προαναφερθέντος «κατωφλίου» βλ. Κεφάλαιο Β της παρούσας εγκυκλίου.

4. Σημειώνεται ότι η παρούσα εγκύκλιος και η Α.1074/2022 Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ (Β'3036), δεν αφορούν την υποχρεωτική επιβολή ΦΠΑ του κράτους μέλους κατανάλωσης λόγω υπέρβασης του ανωτέρω ορίου αλλά την κατ' επιλογή επιβολή ΦΠΑ του κράτους μέλους κατανάλωσης που ασκείται μέσω της υποβολής της δήλωσης Δ212.

5. Επιπρόσθετα, επισημαίνεται ότι μέχρι τη συμπλήρωση του ορίου των 10.000 Ευρώ, οι εν λόγω Β2C συναλλαγές φορολογούνται στην Ελλάδα και επιβάλλεται ελληνικός συντελεστής ΦΠΑ, χωρίς να απαιτείται υποβολή δήλωσης Δ212, ενώ εάν ο υποκείμενος επιλέξει εξαρχής (πριν τη συμπλήρωση του ορίου των 10.000 Ευρώ) να επιβάλλει ΦΠΑ του κράτους μέλους κατανάλωσης, τότε οφείλει να υποβάλει τη Δήλωση Δ212 η οποία θα ισχύει υποχρεωτικά τουλάχιστον για δύο (2) ημερολογιακά έτη, μετά την πάροδο των οποίων δύναται να ανακληθεί. [Περισσότερες διευκρινίσεις όσον αφορά την υποχρεωτική περίοδο ισχύος της Δήλωσης Δ212 παρέχονται στο κεφάλαιο Δ της παρούσας.] Εφόσον οι Έλληνες υποκείμενοι επιλέξουν να επιβάλλουν ΦΠΑ του κράτους μέλους κατανάλωσης πριν τη συμπλήρωση του ορίου των 10.000 € και προκειμένου να αποδίδουν αυτόν τον φόρο, τότε θα πρέπει επιπλέον της υποβολής της Δήλωσης Δ212, να μεριμνήσουν να εγγραφούν στην Ελλάδα στο ενωσιακό καθεστώς (OSS) του αρ. 47γ του Κώδικα ΦΠΑ, σύμφωνα με τη διαδικασία που ορίζεται στην Α.1212/2021 Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ ή να εγγραφούν για σκοπούς ΦΠΑ σε κάθε κράτος μέλος κατανάλωσης σύμφωνα με την κατά περίπτωση εθνική διαδικασία.

Β. Υπολογισμός του ορίου των 10.000 €.

6. Το όριο των 10.000 Ευρώ υπολογίζεται ετησίως, αφορά όλες τις ενδοκοινοτικές εξ αποστάσεως πωλήσεις αγαθών ή/και παροχές ΤΒΕ υπηρεσιών που διενεργεί ο Έλληνας υποκείμενος προς ιδιώτες σε άλλα κράτη μέλη και είναι ενιαίο, υπολογίζονται δηλαδή αθροιστικά οι παραπάνω πωλήσεις αγαθών ή/και παροχές ΤΒΕ υπηρεσιών σε όλα τα κράτη μέλη.

7. Για να εφαρμόζεται το εν λόγω όριο, θα πρέπει ο υποκείμενος να είναι εγκατεστημένος σε ένα κράτος μέλος. Συνεπώς, στην περίπτωση που ο υποκείμενος στον φόρο διαθέτει εγκατάσταση και σε άλλο κράτος μέλος πλην της Ελλάδος ή κατέχει απόθεμα αγαθών σε άλλο κράτος μέλος και το απόθεμα αυτό θεωρείται μόνιμη εγκατάσταση, το όριο των 10.000 Ευρώ δεν μπορεί να εφαρμοστεί, καθώς ο υποκείμενος στον φόρο δεν μπορεί πλέον να θεωρείται ότι είναι εγκατεστημένος μόνο στην Ελλάδα. Στην περίπτωση αυτή ο υποκείμενος πρέπει εξαρχής (από το πρώτο ευρώ συναλλαγής) να εγγραφεί στο ενωσιακό καθεστώς MOSS) ή εναλλακτικά να εγγραφεί για σκοπούς ΦΠΑ σε κάθε κράτος μέλος κατανάλωσης.

8. Το όριο ξεκινάει να υπολογίζεται από την 1η Ιανουαρίου εκάστου έτους, ενώ ελέγχεται αν έχει ξεπεραστεί και κατά το προηγούμενο έτος. Ειδικά για το 2021 υπολογίζονται οι ΤΒΕ υπηρεσίες από 1.1.2021 έως και 31.12.2021 ενώ για τις ενδοκοινοτικές εξ αποστάσεως πωλήσεις αγαθών υπολογίζονται από 1.7.2021 έως και 31.12.2021, χωρίς αναγωγή σε ετήσια βάση.

Παράδειγμα 1

Επιχείρηση με έδρα στην Ελλάδα εντός του 2022 πουλάει αγαθά σε ιδιώτες στην Ιταλία και στη Γαλλία, ύψους 7.000 Ευρώ, και παρέχει ΤΒΕ υπηρεσίες σε ιδιώτες στο Βέλγιο, ύψους 4.000 Ευρώ. Συνεπώς, μόλις ξεπεράσει το κατώφλι των 10.000 Ευρώ θα πρέπει σε εκείνη τη συναλλαγή που γίνεται η υπέρβαση του ορίου να χρεώσει τους πελάτες της με τον ΦΠΑ του ΚΜ κατανάλωσης (ιταλικό, γαλλικό ή βελγικό ΦΠΑ αντίστοιχα).

Παράδειγμα 2

Επιχείρηση με έδρα στην Ελλάδα, η οποία διαθέτει και μόνιμη εγκατάσταση στη Βουλγαρία, εντός του 2022 πουλάει αγαθά σε ιδιώτες στην Ιταλία και στη Γαλλία, ύψους 7.000 Ευρώ, και

παρέχει ΤΒΕ υπηρεσίες σε ιδιώτες στο Βέλγιο, ύψους 2.000 Ευρώ. Η επιχείρηση, αν και δεν ξεπερνάει το κατώφλι των 10.000 Ευρώ (9.000 Ευρώ), επειδή διαθέτει εγκατάσταση σε παραπάνω από ένα κράτος μέλος, θα χρεώσει τους πελάτες της με ιταλικό, γαλλικό και βέλγικο ΦΠΑ αντίστοιχα. Εφόσον επιλέξει να ενταχθεί στο ενωσιακό καθεστώς OSS (αντί να εγγραφεί σε κάθε κράτος μέλος χωριστά), θα επιλέξει υποχρεωτικά ως χώρα εγγραφής την Ελλάδα, και όχι τη Βουλγαρία, αφού στην Ελλάδα είναι η έδρα της επιχείρησης.

Παράδειγμα 3

Επιχείρηση με έδρα στην Ελλάδα πουλάει το 2021 αγαθά σε ιδιώτες στην Ιταλία 4.500 Ευρώ, και παρέχει ΤΒΕ υπηρεσίες σε ιδιώτες στο Βέλγιο, ύψους 6.000 Ευρώ. Όσον αφορά τα αγαθά αξίας 4.500 Ευρώ που πούλησε στην Ιταλία, κατά το α' εξάμηνο του 2021 πούλησε αγαθά αξίας 2.000 Ευρώ, ενώ κατά το β' εξάμηνο 2.500 Ευρώ.

Για τον υπολογισμό του ορίου, η επιχείρηση θα λάβει υπόψη της όλες τις συναλλαγές ΤΒΕ που πραγματοποίησε από 1-1-2021 έως 31-12-2021, ενώ για τις παραδόσεις αγαθών θα υπολογίσει εκείνες που έχει διενεργήσει μετά την 1-7-2021 (οπότε και ισχύουν οι νέοι κανόνες στο ηλεκτρονικό εμπόριο) και όχι νωρίτερα, χωρίς να γίνει αναγωγή σε ετήσια βάση.

Συνεπώς, στο παράδειγμά μας η επιχείρηση έχει συνολικές εξ αποστάσεως ενδοκοινοτικές πωλήσεις αγαθών και ΤΒΕ υπηρεσιών για το 2021, ύψους 10.500 Ευρώ. Όμως, για τον υπολογισμό του ορίου όσον αφορά το 2021, δεν έχει ξεπεράσει το κατώφλι των 10.000 Ευρώ, διότι θα μετρήσουν μόνο οι ΤΒΕ υπηρεσίες (6.000 Ευρώ) και οι εξ αποστάσεως πωλήσεις αγαθών β' εξαμήνου (2.500 Ευρώ) (Σύνολο: 8.500 Ευρώ).

Χρήζει αναφοράς ότι για το β' εξάμηνο δεν θα γίνει αναγωγή σε ετήσια βάση ($2.500 \times 2 = 5.000$ Ευρώ), επομένως δεν θα ξεπεραστεί το όριο των 10.000 Ευρώ.

Παράδειγμα 4

Ελληνική επιχείρηση κατά τη διάρκεια του 2021 έχει διενεργήσει εξ αποστάσεως πωλήσεις αγαθών σε ιδιώτες στη Γαλλία και την Ιταλία ύψους 6.000 € και στις 20.7.2022 θα πουλήσει εξ αποστάσεως αγαθά, συνολικής αξίας 4.000 €, σε ιδιώτες στη Γαλλία και την Ιταλία. Η εν λόγω επιχείρηση για τις πράξεις που διενήργησε το 2021 δεν ξεπέρασε το όριο. Επίσης, στις 20.7.2022 δεν θα έχει ξεπεράσει το όριο των 10.000€ για το 2022 και επομένως θα εκδώσει παραστατικά με ελληνικό ΦΠΑ.

Εφόσον επιθυμεί να φορολογηθεί στα κράτη μέλη κατανάλωσης και επομένως να επιβάλλει γαλλικό και ιταλικό συντελεστή ΦΠΑ αντίστοιχα, τότε θα πρέπει, πριν διενεργήσει τις πράξεις αυτές, να υποβάλλει τη Δήλωση Δ212 και να δηλώσει με αυτήν την επιθυμία της, οι εξ αποστάσεως παραδόσεις αγαθών/παροχή ΤΒΕ υπηρεσιών που θα διενεργήσει, να φορολογούνται στο κράτος μέλος κατανάλωσης.

Γ. Τρόπος Υποβολής της Δήλωσης

9. Η δήλωση Δ212 μπορεί να υποβληθεί είτε ψηφιακά, είτε σε έντυπη μορφή.

α. Ψηφιακά:

Ι. Μέσω της ψηφιακής υπηρεσίας «Μεταβολές Στοιχείων Επιχείρησης» στη διαδρομή: www.aade.gr → myAADE → Μητρώο & Επικοινωνία → είσοδος με κωδικούς TAXISnet → Αλλαγή Στοιχείων Μητρώου → Στοιχεία Επιχείρησης → Υποβολή Δήλωσης με τη διαδικασία που ορίζεται στην Α.1213/2021 Απόφαση του Διοικητή ΑΑΔΕ.

Επισημαίνεται ότι αυτός ο τρόπος ηλεκτρονικής υποβολής μπορεί να χρησιμοποιηθεί μόνο για εμπρόθεσμες δηλώσεις.

ΙΙ. Μέσω της ψηφιακής πύλης της ΑΑΔΕ: myaade.gov.gr. Οι πιστοποιημένοι χρήστες των ηλεκτρονικών υπηρεσιών της ΑΑΔΕ εισέρχονται στην Εφαρμογή Ψηφιακής Υποδοχής και Διαχείρισης Αιτημάτων: «Τα Αιτήματά μου» και επιλέγουν τη σχετική διαδικασία Μητρώου. Στη συνέχεια λαμβάνουν το αρχείο της Δήλωσης Δ212, το συμπληρώνουν, το αποθηκεύουν και το

επισυνάπτουν στην εφαρμογή των Αιτημάτων. Δεν απαιτείται υπογραφή της Δήλωσης, διότι οι φορολογούμενοι έχουν ήδη ταυτοποιηθεί κατά την είσοδό τους στην εφαρμογή.

β. Σε έντυπη μορφή, είτε με κατάθεση στην αρμόδια ΔΟΥ από τα φυσικά και νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες, είτε ταχυδρομικά με συστημένη επιστολή ή με υπηρεσία ταχυμεταφοράς.

Το σχετικό έντυπο βρίσκεται αναρτημένο στον ιστότοπο της ΑΑΔΕ (www.aade.gr), στην ενότητα «Κατάλογος εντύπων»: https://www.aade.gr/dl_assets/entypa_dilwseis/D212.pdf. Στην περίπτωση της έντυπης υποβολής, απαιτείται η υπογραφή της δήλωσης από τον φορολογούμενο.

Δ. Προθεσμία υποβολής της δήλωσης Δ212.

10. Η δήλωση υποβάλλεται σε οποιονδήποτε χρόνο κατά τη διάρκεια του έτους και σε κάθε περίπτωση πριν την πραγματοποίηση της πρώτης πράξης, κατά την οποία επιβάλλεται ΦΠΑ με τον συντελεστή του κράτους μέλους κατανάλωσης.

11. Εάν η δήλωση αυτή υποβληθεί μέχρι την 30ή ημέρα του πρώτου μήνα του έτους, ισχύει για το τρέχον και για το επόμενο ημερολογιακό έτος, ενώ εάν υποβληθεί μετά την 30ή ημέρα του πρώτου μήνα του έτους ισχύει για το τρέχον και για τα δύο επόμενα ημερολογιακά έτη.

Παράδειγμα 5

Ελληνική επιχείρηση που διενεργεί εξ αποστάσεως πωλήσεις ηλεκτρονικών βιβλίων, υποβάλει τη Δήλωση Δ212 με τη σχετική ένδειξη «Έναρξη», στις 20.1.2022. Η δήλωση θα την δεσμεύει για το 2022 και όλο το 2023, κατά τη διάρκεια των οποίων θα επιβάλλει τον ΦΠΑ του/των κράτους/κρατών μέλους/μελών κατανάλωσης για τις πωλήσεις ηλεκτρονικών βιβλίων. Αν η δήλωση υποβληθεί στις 10.2.2022 τότε θα ισχύει για το τρέχον έτος και για ακόμη δύο (2) πλήρη ημερολογιακά έτη (2023 και 2024).

12. Ειδικά για την πρώτη εφαρμογή, για τους Έλληνες υποκείμενους που έχουν ήδη εγγραφεί στο ενωσιακό καθεστώς (OSS) χωρίς να έχουν υπερβεί, κατά τον χρόνο της εγγραφής τους, το κατώτατο όριο των 10.000 ευρώ και επιβάλλουν ΦΠΑ κράτους μέλους κατανάλωσης στις ενδοκοινοτικές εξ αποστάσεως πωλήσεις αγαθών ή/και στην παροχή ΤΒΕ υπηρεσιών, τεκμαίρεται ότι άσκησαν το δικαίωμα επιλογής φορολόγησης στο κράτος μέλος κατανάλωσης. Στην περίπτωση αυτή, απαιτείται η υποβολή της δήλωσης Δ212. Η παραπάνω δήλωση δεν θεωρείται εκπρόθεσμη, εφόσον υποβληθεί εντός δύο (2) μηνών από τη δημοσίευση της Απόφασης Α.1074/2022 (Β 3036/17.6.2022). Μετά το πέρας αυτής της προθεσμίας, για τις εκπρόθεσμες δηλώσεις θα επιβάλλεται το πρόστιμο του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ, Α'170). Διευκρινίζεται ότι πρόκειται για δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα.

13. Ειδικά για τις φορολογικές περιόδους έως και 30.6.2021, για τις παροχές τηλεπικοινωνιακών, ραδιοτηλεοπτικών και ηλεκτρονικά παρεχόμενων (ΤΒΕ) υπηρεσιών, η επιλογή φορολόγησης γίνεται με τη χρήση του εντύπου Μ12 «Δήλωση Πωλήσεων από Απόσταση», όπως ορίζεται στην Α.1104/2019 (Β' 1059) Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

Ε. Ανάκληση της επιλογής φορολόγησης.

14. Ο υπόχρεος που έχει ασκήσει το δικαίωμα επιλογής φορολόγησης στο κράτος μέλος κατανάλωσης και έχει υποβάλει τη δήλωση Δ212 κατά τα ανωτέρω, δύναται να διακόψει την επιλογή φορολόγησης των ενδοκοινοτικών εξ αποστάσεως πωλήσεων αγαθών ή/και των τηλεπικοινωνιακών, ραδιοτηλεοπτικών και ηλεκτρονικά παρεχόμενων υπηρεσιών στο κράτος μέλος κατανάλωσης, υποβάλλοντας αίτηση ανάκλησης, μετά το πέρας της υποχρεωτικής περιόδου ισχύος της δήλωσης Δ212 (βλ. κεφάλαιο Δ ανωτέρω) και πριν την πραγματοποίηση της πρώτης πράξης.

15. Σε περίπτωση που δεν υποβληθεί η δήλωση για την ανάκληση («διακοπή») της επιλογής φορολόγησης, ο τόπος παράδοσης των αγαθών ή/και παροχής των ΤΒΕ υπηρεσιών εξακολουθεί να θεωρείται ότι βρίσκεται στο κράτος μέλος κατανάλωσης. Ωστόσο, εάν μετά το πέρας της υποχρεωτικής περιόδου ισχύος της δήλωσης Δ212, ο υποκείμενος στον φόρο επιρρίπτει ΦΠΑ με τον ισχύοντα εντός Ελλάδος συντελεστή στα στοιχεία που εκδίδει για τις πράξεις αυτές, τότε

θεωρείται ότι ο τόπος παράδοσης των αγαθών ή/και παροχής των υπηρεσιών αυτών βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας (Ελλάδα).

16. Στην περίπτωση όμως που η δήλωση ανάκλησης δεν υποβληθεί εντός 30 ημερών από την πραγματοποίηση της πρώτης πράξης, επιβάλλονται οι κυρώσεις του άρθρου 54 του ν. 4174/2013, όπως ισχύει.

Παράδειγμα 6

Ελληνική επιχείρηση που διενεργεί εξ αποστάσεως πωλήσεις ηλεκτρονικών βιβλίων, υποβάλει τη Δήλωση Δ212 στις 20.1.2022. Η δήλωση αυτή θα την δεσμεύει για το 2022 και όλο το 2023, κατά τη διάρκεια των οποίων θα επιβάλλει τον ΦΠΑ του κράτους μέλους καταναλώσης για τις πωλήσεις ηλεκτρονικών βιβλίων.

Το 2024 αποφασίζει ότι θέλει να ανακαλέσει την επιλογή της αυτή και να εκδίδει στοιχεία με ελληνικό ΦΠΑ. Θα πρέπει να κάνει αίτημα ανάκλησης κάνοντας χρήση του εντύπου Δ212 με τη σχετική ένδειξη «Ανάκληση (Διακοπή)» πριν την πραγματοποίηση της πρώτης πράξης. Εξυπακούεται ότι σε κάθε περίπτωση δεν πρέπει να διενεργήσει πωλήσεις το 2024 εφαρμόζοντας συντελεστή ΦΠΑ κράτους μέλους καταναλώσης, διότι σε αυτή την περίπτωση εξακολουθεί να θεωρείται ότι ο τόπος παράδοσης των αγαθών ή/και παροχής των υπηρεσιών βρίσκεται στο κράτος μέλος καταναλώσης.

17. Εάν, μετά το πέρας της υποχρεωτικής περιόδου ισχύος της δήλωσης Δ212, η ελληνική επιχείρηση επιρρίπτει ΦΠΑ με τον ισχύοντα εντός Ελλάδος συντελεστή στα στοιχεία που εκδίδει για τις πράξεις αυτές, τότε θεωρείται ότι ο τόπος παράδοσης των αγαθών ή/και παροχής των υπηρεσιών βρίσκεται στην Ελλάδα και θα πρέπει να υποβάλει δήλωση ανάκλησης εντός 30 ημερών από την πραγματοποίηση της πρώτης πράξης. Σε διαφορετική περίπτωση επιβάλλονται οι κυρώσεις του άρθρου 54 του ν. 4174/2013, όπως ισχύει.

ΣΤ. Άλλες υποχρεώσεις αναφορικά με την εγγραφή/απεγγραφή στο ενωσιακό καθεστώς του One Stop Shop (OSS).

18. Διευκρινίζεται ότι ανεξάρτητα από την υποχρέωση υποβολής της Δήλωσης Δ212 κατά τα ανωτέρω, υπάρχει πρόσθετη υποχρέωση για όλους τους υποκειμένους που επιθυμούν να ενταχθούν στο ενωσιακό καθεστώς (OSS) του άρθρου 47γ του Κώδικα ΦΠΑ να υποβάλουν αίτημα εγγραφής μέσω της σχετικής ιστοσελίδας της ΑΑΔΕ: <https://www1.aade.gr/gsisapps5/oss/#!/home>.

19. Επισημαίνεται ότι ημερομηνία έναρξης χρήσης του καθεστώτος OSS είναι η πρώτη ημέρα του ημερολογιακού τριμήνου που ακολουθεί την ημερομηνία υποβολής της αίτησης εγγραφής. Ωστόσο, εάν πραγματοποιηθεί συναλλαγή που υπάγεται στο ενωσιακό καθεστώς OSS, δηλαδή συναλλαγή στην οποία έχει επιβληθεί ΦΠΑ του κράτους μέλους καταναλώσης, πριν την πρώτη ημέρα του επόμενου ημερολογιακού τριμήνου, τότε η αίτηση εγγραφής υποβάλλεται το αργότερο τη δέκατη ημέρα του μήνα που ακολουθεί την εν λόγω πρώτη συναλλαγή και ο υποκείμενος συμπληρώνει το σχετικό πεδίο στην ηλεκτρονική αίτηση εγγραφής του στην εφαρμογή OSS, προκειμένου ο υποκείμενος να μπορεί να χρησιμοποιήσει το σύστημα και αυτή η συναλλαγή να μπορεί να υπαχθεί στο ενωσιακό καθεστώς. Πληροφορίες σχετικά με τη συμπλήρωση των πεδίων στην εφαρμογή OSS παρέχονται από το Τμήμα Γ2 της ΔΟΥ Κατοίκων Εξωτερικού (τηλ.: 213 1607124, 125, 126, email: ek.fpa.katex@aade.gr).

Παράδειγμα 7

Ελληνική επιχείρηση (e-shop) δέχεται παραγγελίες (για είδη διακόσμησης) τον Αύγουστο του 2022 που πρόκειται να παραδώσει εντός Αυγούστου 2022 σε ιδιώτες στη Γαλλία και την Ιταλία ύψους 2.500 Ευρώ (επομένως δεν ξεπερνά το όριο των 10.000 Ευρώ). Εφόσον επιθυμεί να φορολογηθεί για αυτές τις πωλήσεις στα κράτη μέλη καταναλώσης και επομένως να επιβάλλει γαλλικό και ιταλικό συντελεστή ΦΠΑ αντίστοιχα, τότε θα πρέπει, πριν διενεργήσει τις πράξεις

αυτές, να υποβάλει τη Δήλωση Δ212 και να δηλώσει με αυτό την επιθυμία της, οι εξ αποστάσεως παραδόσεις αγαθών που θα διενεργήσει, να φορολογούνται στο αντίστοιχο κράτος μέλος κατανάλωσης.

Επιπλέον, τον Αύγουστο του 2022 ή το αργότερο μέχρι την 10η Σεπτεμβρίου 2022, μέσω της ψηφιακής πύλης της ΑΑΔΕ (myaade.gov.gr), θα υποβάλει αίτημα προκειμένου να εγγραφεί στο ενωσιακό καθεστώς (OSS) με ισχύ από την ημέρα της πρώτης συναλλαγής κατά την οποία επιβλήθηκε ΦΠΑ κράτους μέλους κατανάλωσης, συμπληρώνοντας το αντίστοιχο πεδίο της αίτησης εγγραφής στην ηλεκτρονική εφαρμογή του ενωσιακού καθεστώτος. Εξυπακούεται ότι εφόσον εγγραφεί στο ενωσιακό καθεστώς, αυτό συνεπάγεται ότι θα πρέπει να υποβάλλει σε τριμηνιαία βάση ενιαία δήλωση OSS όσον αφορά τις εξ αποστάσεως πωλήσεις που διενεργεί προς καταναλωτές σε κράτος μέλος της ΕΕ και να καταβάλλει τον αναλογούντα φόρο.

ΑΡΘΡΟ 15

ΤΟΠΟΣ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΗΣ ΑΠΟΚΤΗΣΗΣ ΑΓΑΘΩΝ

1. Η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών θεωρείται ότι πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον τα αγαθά κατά το χρόνο της άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς προς τον αποκτώντα βρίσκονται στο εσωτερικό της χώρας.

2. Επίσης, η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών θεωρείται ότι πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας, από υποκείμενο στον φόρο στον οποίο χορηγήθηκε αριθμός φορολογικού μητρώου για σκοπούς ΦΠΑ στο εσωτερικό της χώρας με τον οποίο πραγματοποίησε την απόκτηση, εφόσον δεν αποδεικνύει ότι τα αγαθά αυτά αποτέλεσαν αντικείμενο ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών σε άλλο κράτος-μέλος.⁽¹⁾

Για την εφαρμογή της παρούσας παραγράφου θεωρείται ότι η ενδοκοινοτική απόκτηση φορολογήθηκε στο άλλο κράτος - μέλος, όπου πραγματοποιήθηκε η άφιξη των αγαθών, εφόσον:

α) ο αποκτών αποδεικνύει ότι πραγματοποίησε την απόκτηση αυτή με σκοπό την πραγματοποίηση μεταγενέστερης παράδοσης αγαθών εντός του άλλου κράτους -μέλους και για την οποία παράδοση υπόχρεος για την καταβολή του φόρου έχει οριστεί ο παραλήπτης των αγαθών, ο οποίος είναι εγγεγραμμένος στο μητρώο Φ.Π.Α. εντός του άλλου κράτους - μέλους και

β) ο αποκτών έχει εκπληρώσει τις υποχρεώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 5 του άρθρου 36.

3. Κατά παρέκκλιση των διατάξεων της παραγράφου 1, δε θεωρείται ότι πραγματοποιείται ενδοκοινοτική απόκτηση στο εσωτερικό της χώρας όταν συντρέχουν σωρευτικά οι εξής προϋποθέσεις:

α)⁽²⁾ η ενδοκοινοτική απόκτηση πραγματοποιείται από υποκείμενο στον φόρο άλλου κράτους-μέλους, ο οποίος δεν είναι εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας.

β) τα αγαθά αποστέλλονται ή μεταφέρονται στο εσωτερικό της χώρας από κράτος - μέλος διαφορετικό από αυτό εντός του οποίου ο υποκείμενος στο φόρο της περίπτωσης α' διαθέτει Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α,

γ)⁽³⁾ η ενδοκοινοτική απόκτηση πραγματοποιείται με σκοπό τη διενέργεια μεταγενέστερης παράδοσης αγαθών στο εσωτερικό της χώρας, για την οποία παράδοση υπό-

(1) Το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 2 του άρθρου 15 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 62 του ν. 4714/2020 και ισχύει από 1.1.2020, σύμφωνα με το άρθρο 63 του ίδιου νόμου. Το εδάφιο που αντικαταστάθηκε είχαν ως εξής: «Επίσης, η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών θεωρείται ότι πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον γίνεται από υποκείμενο στο φόρο εγκαταστημένο στο εσωτερικό της χώρας, ο οποίος δεν αποδεικνύει ότι τα αγαθά αυτά αποτέλεσαν αντικείμενο ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών σε άλλο κράτος - μέλος.»

(2) Η περίπτωση α' της παραγράφου 3 του άρθρου 15 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 2 του άρθρου 62 του ν. 4714/2020 και ισχύει από 1.1.2020, σύμφωνα με το άρθρο 63 του ίδιου νόμου. Η περίπτωση που αντικαταστάθηκε είχαν ως εξής: «α) η ενδοκοινοτική απόκτηση πραγματοποιείται από υποκείμενο στο φόρο άλλου κράτους - μέλους, ο οποίος δεν είναι εγγεγραμμένος στο μητρώο Φ.Π.Α. στο εσωτερικό της χώρας.»

(3) Η περίπτωση γ της παραγράφου 3 του άρθρου 15 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 19 του Ν. 3091/2002 (ΦΕΚ 330Α /24.12.2002) και ισχύει από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ δηλ. από 24.12.2002 σύμφωνα με το άρθρο 30 περ. ι του ίδιου νόμου. Η περίπτωση που αντικαταστάθηκε είχαν ως εξής: «γ) η ενδοκοινοτική απόκτηση πραγματοποιείται με σκοπό τη διενέργεια μεταγενέστερης παράδοσης αγαθών στο εσωτερικό της χώρας, για την οποία παράδοση υπόχρεος για την καταβολή του φόρου είναι ο παραλήπτης των αγαθών, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης γ της παραγράφου 1 του άρθρου 35.»

χρεος για την καταβολή του φόρου είναι ο παραλήπτης των αγαθών, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. ε)⁽¹⁾ της παραγράφου 1 του άρθρου 35,

δ) ο παραλήπτης των αγαθών είναι υποκείμενος στο φόρο ή μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο, εγγεγραμμένα στο μητρώο Φ.Π.Α. στο εσωτερικό της χώρας.

(1) Η φράση «της περ. ε)» της περίπτωσης γ' της παραγράφου 3 του άρθρου 15 τέθηκε σε αντικατάσταση της φράσης «της περίπτωσης δ'» με την παράγραφο 3 του άρθρου 62 του ν. 4714/2020 και ισχύει από 1.1.2020, σύμφωνα με το άρθρο 63 του ίδιου νόμου.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Δ' ΓΕΝΕΣΗ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗΣ

ΑΡΘΡΟ 16

ΧΡΟΝΟΣ ΓΕΝΕΣΗΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗΣ ΣΤΗΝ ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΑΓΑΘΩΝ ΚΑΙ ΣΤΗΝ ΠΑΡΟΧΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ

1. Η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος γίνεται απαιτητός από το Δημόσιο κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η παράδοση των αγαθών και η παροχή των υπηρεσιών.

Η παράδοση των αγαθών συντελείται κατά το χρόνο κατά τον οποίο τα αγαθά τίθενται στη διάθεση του προσώπου που τα αποκτά.

Όταν ο προμηθευτής των αγαθών αναλαμβάνει την υποχρέωση αποστολής τους, η παράδοση συντελείται κατά το χρόνο κατά τον οποίο αρχίζει η αποστολή, εκτός αν ο προμηθευτής αναλαμβάνει και την υποχρέωση συναρμολόγησης ή εγκατάστασης των αγαθών, οπότε η παράδοση συντελείται κατά το χρόνο αποπεράτωσης των εργασιών αυτών.

2.⁽¹⁾ Κατ' εξαίρεση, ο φόρος γίνεται απαιτητός:

α) κατά το χρόνο έκδοσης του τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση τιμολογίου, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, με εξαίρεση τις παροχές υπηρεσιών οι οποίες φορολογούνται στον τόπο εγκατάστασης του λήπτη, σύμφωνα με την περίπτωση α' της παραγράφου 2 του άρθρου 14,

β) προκειμένου για παροχή υπηρεσιών, κατά το χρόνο έκδοσης του φορολογικού στοιχείου, όταν αυτό εκδίδεται σε χρόνο προγενέστερο της παροχής των υπηρεσιών,

γ) κατά το χρόνο έκδοσης του τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση τιμολογίου και το αργότερο τη 15η του επόμενου μήνα από αυτόν κατά τον οποίο γεννήθηκε η φορολογική υποχρέωση, προκειμένου για παραδόσεις αγαθών που απαλλάσσονται από το φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 28,

δ)⁽²⁾ κατά το χρόνο είσπραξης της προκαταβολής που πραγματοποιείται πριν την ολοκλήρωση της παροχής των υπηρεσιών οι οποίες φορολογούνται στον τόπο εγκατάστα-

(1) Η παράγραφος 2 του άρθρου 16 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 59 του Ν. 3842/2010 και ισχύει από 1.1.2010 σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 59 του ίδιου νόμου. Η παράγραφος που αντικαταστάθηκε είχαν ως εξής: «2. Κατ' εξαίρεση, ο φόρος γίνεται απαιτητός: α) κατά το χρόνο έκδοσης του τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση τιμολογίου στις περιπτώσεις που, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, παρέχεται η ευχέρεια έκδοσης των στοιχείων αυτών σε χρόνο μεταγενέστερο της παράδοσης των αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών, β) κατά το χρόνο είσπραξης της αντιπαροχής σε περίπτωση παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών που πραγματοποιούνται ύστερα από επιταγή δημόσιας αρχής ή στο όνομά της ή σε εκτέλεση νόμου, γ) κατά το χρόνο που έχει συμφωνηθεί η καταβολή κάθε δόσης σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών, για τις οποίες η αντιπαροχή καταβάλλεται περιοδικά, δ) κατά το χρόνο έκδοσης του τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση τιμολογίου και το αργότερο τη 15η του επόμενου μήνα από αυτόν κατά τον οποίο γεννήθηκε η φορολογική υποχρέωση, προκειμένου για παραδόσεις αγαθών που απαλλάσσονται από το φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 28, ε) προκειμένου για παροχή υπηρεσιών, κατά το χρόνο έκδοσης του φορολογικού στοιχείου, όταν αυτό εκδίδεται σε χρόνο προγενέστερο της παροχής των υπηρεσιών.»

(2) Η περίπτωση δ της παραγράφου 2 του άρθρου 16 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 2 του άρθρου 21 του Ν. 4141/2013 και ισχύει από 1.1.2013, σύμφωνα με την παράγραφο 3 του ίδιου άρθρου και νόμου. Η περίπτωση που αντικαταστάθηκε είχαν ως εξής: «δ) κατά το χρόνο είσπραξης της προκαταβολής που πραγματοποιείται πριν την παράδοση αγαθών σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 28 ή την ολοκλήρωση της παροχής των υπηρεσιών οι οποίες φορολογούνται στον τόπο εγκατάστασης του λήπτη, σύμφωνα με την περίπτωση α της παραγράφου 2 του άρθρου 14».

σης του λήπτη, σύμφωνα με την περίπτωση α' της παραγράφου 2 του άρθρου 14.

ε) κατά το χρόνο που έχει συμφωνηθεί η καταβολή κάθε δόσης σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών, για τις οποίες η αντιπαροχή καταβάλλεται περιοδικά,

στ) κατά τη λήξη κάθε ημερολογιακού έτους, προκειμένου για υπηρεσίες οι οποίες φορολογούνται στον τόπο εγκατάστασης του λήπτη, σύμφωνα με την περίπτωση α' της παραγράφου 2 του άρθρου 14, εφόσον πρόκειται για υπηρεσίες που παρέχονται συνεχώς και η παροχή τους συνεχίζεται και μετά τη λήξη του ημερολογιακού έτους και δεν έχουν οριστεί ή πραγματοποιηθεί τμηματικές καταβολές έναντι λογαριασμού ή πληρωμές στη διάρκεια της περιόδου παροχής τους,

ζ) κατά το χρόνο είσπραξης της αντιπαροχής, στην περίπτωση παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών που πραγματοποιούνται ύστερα από επιταγή δημόσιας αρχής ή στο όνομά της ή σε εκτέλεση νόμου.

3.⁽¹⁾ Ειδικά για τις πράξεις που προβλέπουν οι διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 περίπτωση α' του άρθρου 6 και της παραγράφου 2 περίπτωση γ' του άρθρου 7, η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά το χρόνο:

α) υπογραφής του οριστικού συμβολαίου,

β) σύνταξης της έκθεσης κατακύρωσης στην περίπτωση εκούσιου ή αναγκαστικού πλειστηριασμού και μέχρι τη σύνταξη της περίληψης κατακυρωτικής έκθεσης,

γ) μεταγραφής στις λοιπές περιπτώσεις που δεν απαιτείται η κατάρτιση συμβολαιογραφικού εγγράφου,

δ) πραγματοποίησης των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 7,

ε) υπογραφής προσυμφώνου, με τον όρο της αυτοσύμβασης που προβλέπει το άρθρο 235 του Αστικού Κώδικα εφόσον καταβλήθηκε ολόκληρο το τίμημα και παραδόθηκε η νομή του ακινήτου.

3α.⁽²⁾ Κατά παρέκκλιση των παρ. 1 και 2 στις περιπτώσεις που υποκείμενος στον φόρο θεωρείται ότι έχει λάβει και παραδώσει αγαθά σύμφωνα με το άρθρο 5β, η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος γίνεται απαιτητός, τόσο για την παράδοση των αγαθών στον εν λόγω υποκείμενο στον φόρο, όσο και για την παράδοση των αγαθών από τον εν λόγω υποκείμενο στον φόρο, κατά τον χρόνο αποδοχής της πληρωμής. Ως χρόνος αποδοχής της πληρωμής νοείται ο χρόνος κατά τον οποίο η επιβεβαίωση πληρωμής, το μήνυμα για έγκριση πληρωμής ή η ανάληψη υποχρέωσης πληρωμής από τον λήπτη λαμβάνεται από τον προμηθευτή που παραδίδει αγαθά μέσω της ηλεκτρονικής διεπαφής ή για λογαριασμό του, ανεξαρτήτως του χρόνου που πραγματοποιήθηκε η πραγματική καταβολή των χρημάτων, ανάλογα με το ποιο είναι προγενέστερο.

(1) Η παράγραφος 3 του άρθρου 16 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 3 του άρθρου 20 του Ν. 3522/2006 και ισχύει από 1.1.2006, σύμφωνα με την παράγραφο 12 του άρθρου 20 του ίδιου νόμου. Η παράγραφος που αντικαταστάθηκε είχαν ως εξής: «3. Ειδικά για τις πράξεις που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 6, η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος γίνεται απαιτητός κατά το χρόνο: α) υπογραφής του οριστικού συμβολαίου, β) σύνταξης της έκθεσης κατακύρωσης στην περίπτωση εκούσιου ή αναγκαστικού πλειστηριασμού, γ) μεταγραφής στις λοιπές περιπτώσεις που δεν απαιτείται η κατάρτιση συμβολαιογραφικού εγγράφου, δ) πραγματοποίησης των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις της περίπτωσης γ της παραγράφου 2 του άρθρου, ε) υπογραφής προσυμφώνου, με τον όρο της αυτοσύμβασης που προβλέπει το άρθρο 235 του Αστικού Κώδικα εφόσον καταβλήθηκε ολόκληρο το τίμημα και παραδόθηκε η νομή του ακινήτου».

(2) Η παράγραφος 3α του άρθρου 16 προστέθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 5 του ν. 4818/2021 και ισχύει από 1.7.2021, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 66 του ίδιου νόμου.

4.⁽¹⁾ Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών ορίζεται κάθε διαδικαστικό θέμα και λεπτομέρεια για την εφαρμογή του άρθρου αυτού.

ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ:

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2138/5.7.2021.- Κοινοποίηση διατάξεων του Μέρους Α του από 1/7/2021 κατα-τεθέντος σχεδίου νόμου «α) Ενσωμάτωση στην ελληνική νομοθεσία διατάξεων των Οδηγιών (ΕΕ) 2017/2455, (ΕΕ) 2019/1995 και (ΕΕ) 2018/1910 όσον αφορά υποχρεώσεις που απορρέουν από τον φόρο προστιθέμενης αξίας για παροχές υπηρεσιών και πωλήσεις αγαθών εξ αποστάσεως και σχετικές ρυθμίσεις.....και λοιπές διατάξεις.

ε το άρθρο αυτό ενσωματώνονται στο εσωτερικό δίκαιο οι παρ. 2 και 3 του άρθρου 1 της Οδηγίας (ΕΕ) 2019/1995, δια της προσθήκης νέας παραγράφου 3α στο άρθρο 16 του Κώδικα ΦΠΑ και νέας περίπτωσης λε) στο άρθρο 22 του ίδιου Κώδικα, αντίστοιχα. Ειδικότερα:

Με την παρ. 1 του άρθρου αυτού προστίθεται νέα παρ. 3α στο άρθρο 16 του Κώδικα ΦΠΑ και προβλέπεται ότι στις περιπτώσεις όπου, ο υποκείμενος στον φόρο ο οποίος διευκολύνει μέσω της χρήσης ηλεκτρονικής διεπαφής, όπως αγοράς, πλατφόρμας, διαδικτυακής πύλης ή παρόμοιων μέσων, θεωρείται ότι έχει παραλάβει και παραδώσει ο ίδιος τα εν λόγω αγαθά (ο λεγόμενος «θεωρούμενος προμηθευτής»), τότε τόσο ο χρόνος γένεσης φορολογικής υποχρέωσης όσο και το απαιτητό του φόρου επέρχονται την ίδια χρονική στιγμή και για τις δύο πράξεις (θεωρούμενη ως Β2Β παράδοση αγαθών για σκοπούς ΦΠΑ προς την ηλεκτρονική διεπαφή και θεωρούμενη ως Β2C παράδοση αγαθών για σκοπούς ΦΠΑ από την ηλεκτρονική διεπαφή). Η χρονική αυτή στιγμή είναι ο χρόνος αποδοχής της πληρωμής.

(1) Η παράγραφος 4 του άρθρου 16 προστέθηκε με την παράγραφο 7 του άρθρου 1 του Ν. 3427/2005 και ισχύει από 1.1.2006, σύμφωνα με το άρθρο 53 του ίδιου νόμου.

ΑΡΘΡΟ 17

ΧΡΟΝΟΣ ΓΕΝΕΣΗΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗΣ ΣΤΗΝ ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΑΓΑΘΩΝ

1. Η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος γίνεται απαιτητός από το Δημόσιο, κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η εισαγωγή των αγαθών, σύμφωνα με το άρθρο 10 του παρόντος.

Όταν αγαθά τίθενται από τη στιγμή της εισαγωγής τους, σε ένα από τα καθεστώτα, που προβλέπονται στα εδάφια αα' και ββ της περίπτωσης β της παραγράφου 1 του άρθρου 25, σε καθεστώς προσωρινής εισαγωγής με πλήρη απαλλαγή από εισαγωγικούς δασμούς, σε καθεστώς εξωτερικής διαμετακόμισης ή σε ένα από τα καθεστώτα που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 61, η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος γίνεται απαιτητός κατά το χρόνο κατά τον οποίο τα αγαθά εξέρχονται από τα καθεστώτα αυτά στο εσωτερικό της χώρας.

2. Όταν τα εισαγόμενα αγαθά υπόκεινται σε δασμούς, γεωργικές εισφορές ή φόρους ισοδύναμου αποτελέσματος, που έχουν θεσπισθεί στα πλαίσια κοινής πολιτικής, η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος γίνεται απαιτητός κατά το χρόνο που η φορολογική υποχρέωση γεννάται και γίνονται απαιτητές από το Δημόσιο οι παραπάνω επιβαρύνσεις.

3. Για σκάφη αναψυχής, τα οποία βρίσκονταν σε καθεστώς προσωρινής εισαγωγής στο εσωτερικό της χώρας κατά την 31.12.1992 βάσει δελτίων κίνησης που έχουν χορηγήσει οι αρμόδιες τελωνειακές αρχές και ανήκουν σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα που έχουν σε άλλο κράτος - μέλος την έδρα της οικονομικής τους δραστηριότητας ή τη μόνιμη εγκατάστασή τους, την κατοικία ή τη συνήθη διαμονή τους, η φορολογική υποχρέωση γεννάται κατά τη λήξη του καθεστώτος στο οποίο είχαν υπαχθεί.

Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζονται, εφόσον αποδεικνύεται ότι:

α) τα σκάφη αυτά εξάγονται,

β) καταβλήθηκε ο φόρος κατά την εισαγωγή των σκαφών αυτών στο εσωτερικό της χώρας,

γ) καταβλήθηκε ο φόρος στο κράτος-μέλος που πραγματοποιήθηκε η αγορά τους, χωρίς να τύχουν απαλλαγής ή επιστροφής του φόρου αυτού λόγω εξαγωγής,

δ) έχουν νηολογηθεί ή, έχουν χρησιμοποιηθεί αποδεδειγμένα, για πρώτη φορά, πριν από την 1.1.1985 και

ε) η τρέχουσα αξία τους δεν υπερβαίνει το ποσό των 4.400 ευρώ.

4. Όταν τα εισαγόμενα αγαθά δεν υπόκεινται σε καμία επιβάρυνση της παραγράφου 2, η φορολογική υποχρέωση γεννάται κατά την είσοδο των αγαθών στο τελωνειακό έδαφος και ο φόρος γίνεται απαιτητός κατά το χρόνο που λαμβάνεται υπόψη για την επιβολή των δασμών, σύμφωνα με τις διατάξεις της τελωνειακής νομοθεσίας.

ΑΡΘΡΟ 18

ΧΡΟΝΟΣ ΓΕΝΕΣΗΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗΣ ΣΤΗΝ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΗ ΑΠΟΚΤΗΣΗ ΑΓΑΘΩΝ ΚΑΙ ΑΠΑΙΤΗΤΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

1. Η φορολογική υποχρέωση γεννάται κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών.

Η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών πραγματοποιείται κατά το χρόνο που τα αγαθά τίθενται στη διάθεση του προσώπου που τα αποκτά.

Όταν ο προμηθευτής των αγαθών αναλαμβάνει την υποχρέωση αποστολής τους, η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών πραγματοποιείται κατά το χρόνο κατά τον οποίο αρχίζει η αποστολή.

2. Ο φόρος γίνεται απαιτητός από το Δημόσιο κατά το χρόνο έκδοσης του τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση τιμολογίου και το αργότερο τη 15η του επόμενου μήνα από αυτόν κατά τον οποίο γεννήθηκε η φορολογική υποχρέωση.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Ε'
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ ΚΑΙ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

ΑΡΘΡΟ 19

**ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ ΣΤΗΝ ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΑΓΑΘΩΝ
ΣΤΗΝ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΗ ΑΠΟΚΤΗΣΗ ΑΓΑΘΩΝ
ΚΑΙ ΣΤΗΝ ΠΑΡΟΧΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ**

1. Στην παράδοση αγαθών, στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, καθώς και στην παροχή υπηρεσιών, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η αντιπαροχή που έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής των αγαθών ή αυτός που παρέχει τις υπηρεσίες από τον αγοραστή, το λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, προσανυξημένη με οποιαδήποτε παροχή που συνδέεται άμεσα με αυτή.

1α.⁽¹⁾ Με την επιφύλαξη της παραγράφου 1, η φορολογητέα αξία της παράδοσης αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών που πραγματοποιείται έναντι κουπονιού πολλαπλών σκοπών, όπως ορίζεται στο άρθρο 12α, πρέπει να είναι ίση με το αντάλλαγμα που έχει καταβληθεί για το κουπόνι ή ελλείψει στοιχείων, σχετικά με το εν λόγω αντάλλαγμα, με τη χρηματική αξία που αναγράφεται στο ίδιο το κουπόνι πολλαπλών σκοπών ή στη σχετική τεκμηρίωση, μειωμένη κατά το ποσό του Φ.Π.Α., που αναλογεί στα παραδιδόμενα αγαθά ή τις παρεχόμενες υπηρεσίες.

2.⁽²⁾ Κατ' εξαίρεση, στις πιο κάτω περιπτώσεις, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται:

(1) Η παράγραφος 1α του άρθρου 19 προστέθηκε με την παράγραφο 1β του άρθρου 9 του ν. 4607/2019 και ισχύει από 1.1.2019, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου και νόμου.

(2) Η παράγραφος 2 του άρθρου 19 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 111 του ν. 4549/2018 και ισχύει από τη δημοσίευσή του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 14.6.2018, σύμφωνα με το άρθρο 131 του ίδιου νόμου. Η παράγραφος που αντικαταστάθηκε είχαν ως εξής: « 2. Κατ' εξαίρεση, στις πιο κάτω περιπτώσεις, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται:

α) για τις πράξεις παράδοσης αγαθών, που αναφέρονται στο άρθρο 7, καθώς και για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, που αναφέρονται στην περίπτωση α του άρθρου 12, η τρέχουσα τιμή αγοράς των αγαθών ή παρόμοιων αγαθών ή, αν δεν υπάρχει τιμή αγοράς, το κόστος των αγαθών, κατά το χρόνο πραγματοποίησης των πράξεων αυτών,

β) για τις προβλεπόμενες από τις περιπτώσεις α και β του άρθρου 9 παροχές υπηρεσιών, το σύνολο των εξόδων που αναλογούν στην εκτέλεση της παροχής των υπηρεσιών αυτών,

γ) για την παροχή υπηρεσιών, που προβλέπει η διάταξη της περίπτωσης γ του άρθρου 9, για την ανταλλαγή αγαθών, καθώς και για κάθε περίπτωση που η αντιπαροχή δεν συνίσταται σε χρήμα, η κανονική αξία τους.

Ως «κανονική αξία» θεωρείται το συνολικό ποσό το οποίο αυτός που αποκτά αγαθά ή λαμβάνει υπηρεσίες, ευρισκόμενος στο ίδιο στάδιο εμπορίας με το στάδιο κατά το οποίο πραγματοποιείται η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών, θα έπρεπε να καταβάλει κατά το χρόνο της εν λόγω παράδοσης ή παροχής σε ανεξάρτητο προμηθευτή αγαθού ή πάροχο υπηρεσίας στο εσωτερικό της χώρας, υπό συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού, προκειμένου να αποκτήσει το εν λόγω αγαθό ή την υπηρεσία.

Εάν δεν μπορεί να διαπιστωθεί ανάλογη παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, η «κανονική αξία» δεν μπορεί να είναι κατώτερη της τιμής της αγοράς των αγαθών αυτών ή παρόμοιων αγαθών ή ελλείψει τιμής αγοράς, του κόστους των αγαθών κατά το χρόνο της παράδοσης και προκειμένου περί υπηρεσιών, από το συνολικό κόστος που συνεπάγεται για τον υποκείμενο στο φόρο η παροχή των υπηρεσιών.

δ) για τις πράξεις που προβλέπουν οι διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 περίπτωση α του άρθρου 6, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται το τίμημα που έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο υποκείμενος από τον αγοραστή, τον λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, προσανυξημένο με οποιαδήποτε παροχή που συνδέεται με τις πράξεις αυτές.

Για τις παραδόσεις ακινήτων στον κύριο του οικοπέδου που αναθέτει σε εργολάβο την ανέγερση οικοδομής με το σύστημα της αντιπαροχής, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η αξία των κτισμάτων που παραδίδονται σε αυτόν, χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η αξία των ιδανικών μεριδίου του οικοπέδου που αντιστοιχεί σε αυτά. Η αξία αυτή δεν μπορεί να είναι μικρότερη από την αξία των ποσοστών του οικοπέδου που μεταβιβάζονται από τον κύριο του οικοπέδου στον εργολάβο κατασκευαστή ή στον από αυτόν υποδεικνυόμενο τρίτο.

α) Για τις πράξεις παράδοσης αγαθών, που αναφέρονται στο άρθρο 7, καθώς και για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, που αναφέρονται στην περίπτωση α' του άρθρου 12, η τρέχουσα τιμή αγοράς των αγαθών ή παρόμοιων αγαθών ή, αν δεν υπάρχει τιμή αγοράς, το κόστος των αγαθών, κατά το χρόνο πραγματοποίησης των πράξεων αυτών.

β) Για τις προβλεπόμενες από τις περιπτώσεις α' και β' του άρθρου 9 παροχές υπηρεσιών, το σύνολο των εξόδων που αναλογούν στην εκτέλεση της παροχής των υπηρεσιών αυτών.

γ) Για την παροχή υπηρεσιών, που προβλέπει η διάταξη της περίπτωσης γ' του άρθρου 9, για την ανταλλαγή αγαθών, καθώς και για κάθε περίπτωση που η αντιπαροχή δεν συνίσταται σε χρήμα, η κανονική αξία τους.

δ)⁽¹⁾ Για την παράδοση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών μεταξύ συγγενικών ή/και συνδεδεμένων προσώπων, όπως αυτά ορίζονται στον ν. 4172/2013, η κανονική αξία, στις περιπτώσεις κατά τις οποίες:

δα) η αντιπαροχή είναι κατώτερη της κανονικής αξίας και ο λήπτης των αγαθών ή των υπηρεσιών δεν έχει πλήρες δικαίωμα έκπτωσης,

δβ) η αντιπαροχή είναι κατώτερη της κανονικής αξίας και ο προμηθευτής των αγαθών ή ο πάροχος των υπηρεσιών δεν έχει πλήρες δικαίωμα έκπτωσης ενώ η φορολογητέα πράξη απαλλάσσεται από τον φόρο στο εσωτερικό της χώρας σύμφωνα με τις περ. α) έως και κθ), λα) και λδ) της παρ. 1 του άρθρου 22 και χωρίς δικαίωμα έκπτωσης σύμφωνα με το άρθρο 30,

δγ) η αντιπαροχή είναι ανώτερη της κανονικής αξίας και ο προμηθευτής των αγαθών ή ο πάροχος των υπηρεσιών δεν έχει πλήρες δικαίωμα έκπτωσης.

Τα θέματα που αφορούν την υποπερ. δα) εφαρμόζονται αναλόγως και στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών.

ε) Για τις πράξεις που προβλέπουν οι διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 περίπτωση α' του άρθρου 6, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται το τίμημα που έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο υποκείμενος από τον αγοραστή, τον λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, προσαυξημένο με οποιαδήποτε παροχή που συνδέεται με τις πράξεις αυτές.

Για τις παραδόσεις ακινήτων στον κύριο του οικοπέδου που αναθέτει σε εργολάβο την ανέγερση οικοδομής με το σύστημα της αντιπαροχής, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η αξία των κτισμάτων που παραδίδονται σε αυτόν, χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η αξία του ιδανικού μεριδίου του οικοπέδου που αντιστοιχεί σε αυτά. Η αξία αυτή δεν μπορεί να είναι μικρότερη από την αξία των ποσοστών του οικοπέδου που μεταβιβάζονται από τον κύριο του οικοπέδου στον εργολάβο κατασκευαστή ή στον από αυτόν υποδεικνυόμενο

Σε περίπτωση διαχωρισμού της επικαρπίας από την κυριότητα, η αξία της επικαρπίας προσδιορίζεται σε ποσοστό της αξίας της πλήρους κυριότητας σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 15 του Κώδικα Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προϊκών και Κερδών από Λαχεία που κυρώθηκε με το ν. 2961/2001 (ΦΕΚ 266 Α) όπως ισχύει.»

(1) Η περίπτωση δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 19 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 4 του άρθρου 62 του ν. 4714/2020 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 31.7.2020, σύμφωνα με το άρθρο 144 του ίδιου νόμου. Η περίπτωση που αντικαταστάθηκε είχε ως εξής: «δ) Για την παράδοση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών, μεταξύ συγγενικών ή/και συνδεδεμένων προσώπων, όπως αυτά ορίζονται στο ν. 4172/2013, η κανονική αξία, στις περιπτώσεις που η αντιπαροχή είναι κατώτερη αυτής, υπό την προϋπόθεση πως είτε ο προμηθευτής είτε ο λήπτης δεν έχουν πλήρες δικαίωμα έκπτωσης. Τα παραπάνω ισχύουν και στην περίπτωση που η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών απαλλάσσεται από το φόρο στο εσωτερικό της χώρας και ο προμηθευτής δεν έχει πλήρες δικαίωμα έκπτωσης.»

τρίτο.

Σε περίπτωση διαχωρισμού της επικαρπίας από την κυριότητα, η αξία της επικαρπίας προσδιορίζεται σε ποσοστό της αξίας της πλήρους κυριότητας, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 15 του Κώδικα Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προικών και Κερδών από Λαχεία που κυρώθηκε με το ν. 2961/2001 (Α' 266), όπως ισχύει.

στ) Για τις περιπτώσεις πλειστηριασμού ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται το εκπλειστηρίασμα.

Ως «κανονική αξία», για την εφαρμογή των περιπτώσεων γ' και δ', θεωρείται το συνολικό ποσό το οποίο αυτός που αποκτά αγαθά ή λαμβάνει υπηρεσίες, ευρισκόμενος στο ίδιο στάδιο εμπορίας με το στάδιο κατά το οποίο πραγματοποιείται η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών, θα έπρεπε να καταβάλει κατά το χρόνο της εν λόγω παράδοσης ή παροχής σε ανεξάρτητο προμηθευτή αγαθού ή πάροχο υπηρεσίας στο εσωτερικό της χώρας, υπό συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού, προκειμένου να αποκτήσει το εν λόγω αγαθό ή την υπηρεσία.

Εάν δεν μπορεί να διαπιστωθεί ανάλογη παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, η «κανονική αξία», για την εφαρμογή των περιπτώσεων γ' και δ', δεν μπορεί να είναι κατώτερη της τιμής της αγοράς των αγαθών αυτών ή παρόμοιων αγαθών ή ελλείψει τιμής αγοράς, του κόστους των αγαθών κατά το χρόνο της παράδοσης και προκειμένου περί υπηρεσιών, από το συνολικό κόστος που συνεπάγεται για τον υποκείμενο στο φόρο η παροχή των υπηρεσιών.

3. Όταν τα στοιχεία προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας εκφράζονται σε νόμισμα άλλου κράτους, *το οποίο δεν έχει ενταχθεί στη ζώνη ευρώ, για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας λαμβάνεται υπόψη η ισοτιμία του νομίσματος αυτού προς το Ευρώ,*⁽¹⁾ όπως αυτή προσδιορίζεται από τη διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 20.

4. Στη φορολογητέα αξία περιλαμβάνονται:

α)⁽²⁾ οι τόκοι των επί πιστώσει πωλήσεων, καθώς και τα παρεπόμενα έξοδα με τα οποία ο προμηθευτής επιβαρύνει τον αγοραστή των αγαθών ή τον λήπτη των υπηρεσιών, όπως τα έξοδα προμήθειας, μεσιτείας, συσκευασίας, ασφάλισης, μεταφοράς, φορτοεκφόρτωσης, ακόμη και αν αποτελούν αντικείμενο ιδιαίτερης συμφωνίας,

β) οι κάθε είδους φόροι, τα δικαιώματα, οι εισφορές, τα τέλη υπέρ του Δημοσίου ή τρίτων και τα τέλη χαρτοσήμου, με εξαίρεση το φόρο του παρόντος νόμου.

Προκειμένου για παραδόσεις αγαθών που διατίθενται σε συσκευασία η οποία επιστρέφεται, η αξία του περιεχομένου και της συσκευασίας αναγράφεται χωριστά κατά συντελεστή φόρου, εφόσον υπάγονται σε διαφορετικό συντελεστή.

(1) Στην παρ. 3 του άρθρου 19 η φράση «το οποίο δεν έχει ενταχθεί στη ζώνη ευρώ, για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας λαμβάνεται υπόψη η ισοτιμία του νομίσματος αυτού προς το Ευρώ» που αναγράφεται με πλάγια στοιχεία τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 6 του άρθρου 16 του Ν. 2948/2001 (ΦΕΚ 242Α /19.10.2001) και ισχύει από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ δηλ. από 19.10.2001, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 28 του ίδιου νόμου. Η φράση που αντικαταστάθηκε είχε ως εξής: «για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας λαμβάνεται υπόψη η ισοτιμία του νομίσματος αυτού προς τη δραχμή».

(2) Η περίπτωση α της παραγράφου 4 του άρθρου 19 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 2 του άρθρου 19 του Ν. 3091/2002 (ΦΕΚ 330Α /24.12.2002) και ισχύει από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ δηλ. από 24.12.2002 σύμφωνα με το άρθρο 30 περ. ι του ίδιου νόμου. Η περίπτωση που αντικαταστάθηκε είχε ως εξής: «α) Οι τόκοι των επί πιστώσει πωλήσεων, οι τόκοι υπερημερίας, καθώς και τα παρεπόμενα έξοδα με τα οποία ο προμηθευτής επιβαρύνει τον αγοραστή των αγαθών ή το λήπτη των υπηρεσιών, όπως τα έξοδα προμήθειας, μεσιτείας, συσκευασίας, ασφάλισης, μεταφοράς, φορτοεκφόρτωσης, ακόμη και αν αποτελούν αντικείμενο ιδιαίτερης συμφωνίας.».

Στην περίπτωση του προηγούμενου εδαφίου, δύναται ο υποκείμενος στο φόρο να μην αναγράφει φόρο για την αξία της συσκευασίας τόσο κατά την παράδοση όσο και κατά την επιστροφή αυτής. Οφείλεται, όμως, ο φόρος στην αξία της συσκευασίας όταν αυτή δεν επιστρέφεται.⁽¹⁾

5.⁽²⁾ Στη φορολογητέα αξία δεν περιλαμβάνονται:

α) Οι χορηγούμενες στον αγοραστή ή τον λήπτη εκπτώσεις, συμπεριλαμβανομένων των εκπτώσεων λόγω κύκλου εργασιών.

β) Οι επιστροφές του τιμήματος, σε περίπτωση ολικής ή μερικής ακύρωσης της παράδοσης αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών.

γ) Τα ποσά τα οποία λαμβάνει ο υποκείμενος στο φόρο από τον αγοραστή των αγαθών ή τον λήπτη των υπηρεσιών, για κάλυψη δαπανών που πραγματοποιεί στο όνομα και για λογαριασμό του αγοραστή ή του λήπτη, εφόσον:

-έχουν καταχωρηθεί σε προσωρινό λογαριασμό στα λογιστικά του βιβλία,

-τα οικεία παραστατικά έχουν εκδοθεί στο όνομά του αγοραστή των αγαθών ή του λήπτη των υπηρεσιών, από τα οποία προκύπτει το πραγματικό ποσό των δαπανών και παραδίδονται στον αγοραστή των αγαθών ή το λήπτη των υπηρεσιών που αφορούν.

Οι διατάξεις των περιπτώσεων α' και β της παραγράφου αυτής δεν ισχύουν για τις χορηγούμενες εκπτώσεις και τη μερική επιστροφή τιμήματος σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών από τα πρόσωπα της παραγράφου 5 του άρθρου 49 του ν. 2238/1994 (ΦΕΚ 151 Α').

5α. Η φορολογητέα αξία μειώνεται σε περίπτωση ολικής ή μερικής μη πληρωμής του τιμήματος, εφόσον μετά την πραγματοποίηση των φορολογητέων πράξεων διαπιστώνεται ότι η απαίτηση κατέστη οριστικά ανεπίδεκτη εισπράξεως, λόγω θέσεως επιχείρησης σε ειδική εκκαθάριση, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 46 και 46α του Ν.1892/1990 (ΦΕΚ 101Α), όπως αυτός τροποποιήθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 14

(1) Τα δύο τελευταία εδάφια της περίπτωσης β της παραγράφου 4 του άρθρου 19 τέθηκαν σε αντικατάσταση του τελευταίου εδαφίου της ίδιας περίπτωσης, παραγράφου και άρθρου με την περίπτωση α της παραγράφου 1 του άρθρου 25 του Ν. 3522/2006 και ισχύουν από 1.1.2006, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 25 του ίδιου νόμου. Το εδάφιο που αντικαταστάθηκε είχε ως εξής: «Στην περίπτωση του προηγούμενου εδαφίου, δύναται ο υποκείμενος στο φόρο, να μην αναγράφει φόρο για την αξία της συσκευασίας τόσο κατά την παράδοση όσο και κατά την επιστροφή αυτής, εφόσον η επιστρεφόμενη συσκευασία καλύπτεται από καταβαλλόμενη εγγύηση.»

(2) Η παράγραφος 5 του άρθρου 19 τέθηκε όπως διαμορφώθηκε με το άρθρο 31 του ν. 5024/2023 και ισχύει από τη δημοσίευσή του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 24.2.2023, σύμφωνα με το άρθρο 47 του ίδιου νόμου. Η παράγραφος πριν την διαμόρφωσή της είχε ως εξής: «5. Στη φορολογητέα αξία δεν περιλαμβάνονται:

α) Οι χορηγούμενες στον αγοραστή ή το λήπτη εκπτώσεις, εφόσον αποδεικνύονται από στοιχεία, τα οποία εκδίδονται σύμφωνα με τις διατάξεις που ισχύουν. Ειδικότερα, προκειμένου για εκπτώσεις που χορηγούνται λόγω κύκλου εργασιών, λαμβάνονται υπόψη, εφόσον τα παρεχόμενα ποσοστά εκπτώσεων γνωστοποιούνται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. του πωλητή ή του παρέχοντος τις υπηρεσίες, τουλάχιστον τέσσερις (4) μήνες πριν από την πραγματοποίησή τους.

β) Οι επιστροφές του τιμήματος, σε περίπτωση ολικής ή μερικής ακύρωσης της παράδοσης αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών.

γ) Τα ποσά τα οποία λαμβάνει ο υποκείμενος στο φόρο από τον αγοραστή των αγαθών ή το λήπτη των υπηρεσιών, για κάλυψη δαπανών που πραγματοποιεί στο όνομα και για λογαριασμό του αγοραστή ή του λήπτη, εφόσον:

- έχουν καταχωρηθεί σε προσωρινό λογαριασμό στα λογιστικά του βιβλία,

- τα οικεία παραστατικά έχουν εκδοθεί στο όνομά του αγοραστή των αγαθών ή του λήπτη των υπηρεσιών, από τα οποία προκύπτει το πραγματικό ποσό των δαπανών και παραδίδονται στον αγοραστή των αγαθών ή το λήπτη των υπηρεσιών που αφορούν.

Οι διατάξεις των περιπτώσεων α' και β της παραγράφου αυτής δεν ισχύουν για τις χορηγούμενες εκπτώσεις και τη μερική επιστροφή τιμήματος σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών από τα πρόσωπα της παραγράφου 5 του άρθρου 49 του Ν.2238/1994 (ΦΕΚ 151 Α»).»

του Ν.2000/1991 (ΦΕΚ 206 Α').

Η μείωση της φορολογητέας βάσης ενεργείται μετά την έκδοση της απόφασης του Εφετείου της έδρας της επιχείρησης, που προβλέπεται από την παρ. 1 του πιο πάνω αναφερόμενου άρθρου 46. Για την έγκριση της μείωσης απαιτείται απόφαση του αρμόδιου Προϊσταμένου της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας (Δ.Ο.Υ.), η οποία εκδίδεται μετά από αίτηση της ενδιαφερόμενης επιχείρησης και την προσκόμιση των απαραίτητων στοιχείων, από τα οποία προκύπτει το σύνολο της ανείσπρακτης απαίτησης, μέσα σε προθεσμία έξι (6) μηνών μετά την έκδοση της απόφασης του Εφετείου.

Στην περίπτωση κατά την οποία ο Φ.Π.Α. που αναλογεί στην κατά τα ανωτέρω μείωση της φορολογητέας βάσης έχει καταβληθεί από τον υπόχρεο, συμψηφίζεται κατά τη φορολογική περίοδο, κατά την οποία εκδόθηκε η απόφαση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Στην περίπτωση, κατά την οποία ο Φ.Π.Α. που αναλογεί στην κατά τα ανωτέρω μείωση της φορολογητέας αξίας δεν έχει καταβληθεί από τον υπόχρεο δεν καταβάλλεται, ως μη οφειλόμενος στη συγκεκριμένη φορολογική περίοδο, κατά την οποία οφείλετο. Τυχόν πράξεις επιβολής φόρου ή προστίμων που έχουν εκδοθεί μέχρι την έκδοση της απόφασης του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ακυρώνονται.

6. Η φορολογητέα αξία μειώνεται κατά την αξία των ειδών συσκευασίας που επιστρέφονται από τους αγοραστές.

7. Στην περίπτωση ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από υποκείμενο εγκαταστημένο στο εσωτερικό της χώρας, η οποία αποδεδειγμένα φορολογήθηκε σε άλλο κράτος - μέλος κατά το χρόνο της άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς στο κράτος αυτό, η φορολογητέα αξία μειώνεται αναλόγως.

Ειδικά για αγαθά που υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης, η φορολογητέα αξία μειώνεται επίσης με το ποσό του φόρου αυτού, ο οποίος καταβλήθηκε σε άλλο κράτος - μέλος και αποδεδειγμένα επιστράφηκε από αυτό το άλλο κράτος-μέλος.

8.⁽¹⁾ Στην παράδοση εφημερίδων και περιοδικών που ενεργούν οι εκδοτικές και εισαγωγικές επιχειρήσεις, καθώς και οι επιχειρήσεις που πραγματοποιούν ενδοκοινοτικές αποκτήσεις, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η τιμή λιανικής πώλησης αυτών χωρίς φόρο προστιθέμενης αξίας.

Οι υποκείμενοι που μεσολαβούν στη διάθεση αυτών στο κοινό δεν επιβαρύνουν με φόρο την παράδοση αυτή, έχουν όμως δικαίωμα έκπτωσης του φόρου που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 30.

9. Ειδικά στην πώληση καρτών τηλεπικοινωνίας και εισιτηρίων μεταφοράς προσώπων των οποίων προβλέπεται η ακύρωση σε ειδικά μηχανήματα, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η τιμή λιανικής πώλησής τους χωρίς φόρο προστιθέμενης αξίας.⁽²⁾ Ο φόρος που

(1) Η παράγραφος 8 του άρθρου 19 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 2 του άρθρου 61 του Ν. 3842/2010 και ισχύει από 1.7.2010 σύμφωνα με την περίπτωση ιστ της παραγράφου 1 του άρθρου 92 του ίδιου νόμου. Η παράγραφος που αντικαταστάθηκε είχε ως εξής: «8. Στην παράδοση εφημερίδων και περιοδικών που ενεργούν οι εκδοτικές και εισαγωγικές επιχειρήσεις, καθώς και οι επιχειρήσεις που πραγματοποιούν ενδοκοινοτικές αποκτήσεις, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η τιμή παράδοσης αυτών, χωρίς φόρο προστιθέμενης αξίας, μετά την αφαίρεση της προμήθειας που χορηγείται στα πρακτορεία διανομής.»

(2) Το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 9 του άρθρου 19 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 10 του ν. 4607/2019 και ισχύει από 1.1.2019, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου και νόμου. Το εδάφιο που αντικαταστάθηκε είχε ως εξής: «Ειδικά στην πώληση καρτών τηλεπικοινωνίας, εισιτηρίων μεταφοράς προσώπων των οποίων προβλέπεται η ακύρωση σε ειδικά μηχανήματα, καθώς και σε κάθε άλλη παρόμοια περίπτωση, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η τιμή λιανικής πώλησης αυτών χωρίς φόρο προστιθέμενης αξίας.»

αναλογεί για τις πωλήσεις αυτές καταβάλλεται από την επιχείρηση παροχής των υπηρεσιών κατά το χρόνο διάθεσης αυτών.

Οι υποκείμενοι που μεσολαβούν στη διάθεση αυτών στο κοινό δεν επιβαρύνουν με φόρο την παράδοση αυτή, έχουν όμως δικαίωμα έκπτωσης του φόρου που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 30.⁽¹⁾

Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζονται και για την προμήθεια που καταβάλλεται από διαχειριστές συστήματος ελεγχόμενης στάθμευσης σε άλλα πρόσωπα που μεσολαβούν για τη διάθεση καρτών στο κοινό.

Οι διατάξεις αυτής της παραγράφου εφαρμόζονται ανάλογα και σε κάθε περίπτωση προμήθειας για διάθεση πιστωτικών καρτών.

10. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών ρυθμίζεται η διαδικασία και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού.

ΝΟΜΟΛΟΓΙΑ:

ΣΥΜΒ. ΤΗΣ ΕΠΙΚΡΑΤΕΙΑΣ 355/2019 (7μελούς).- Οι διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 5α του Κώδικα Φ.Π.Α. (Ν. 2859/2000) ερμηνευόμενες υπό το φως α) της θεμελιώδους αρχής που απορρέει από την οδηγία 2006/112/ΕΚ και έκφραση της οποίας αποτελεί και η διάταξη της παραγράφου 1 του άρθρου 90 αυτής, ότι η βάση επιβολής του φόρου συνίσταται στην πράγματι ληφθείσα αντιπαροχή και ότι, ως εκ τούτου, η φορολογική αρχή δεν μπορεί να εισπράξει ως ΦΠΑ ποσό υψηλότερο εκείνου που εισέπραξε ο υποκείμενος στον φόρο, β) του σκοπού για τον οποίο παρέχεται η, κατά την παράγραφο 2 του άρθρου 90 της ανωτέρω οδηγίας, ευχέρεια παρεκκλίσεως από το δικαίωμα μειώσεως της βάσης επιβολής του φόρου (που ισχύει μόνο στην περίπτωση ολικής ή μερικής μη καταβολής του τιμήματος), ο οποίος, ειδικότερα, συνίσταται στο να παρέχεται στα κράτη μέλη η δυνατότητα να αντιμετωπίζουν - υπό τον όρο τηρήσεως των (θεμελιωδών στο δίκαιο της Ένωσης) αρχών της αναλογικότητας και της ισότητας, έχουν την έννοια ότι παρέχεται δικαίωμα μειώσεως της βάσης επιβολής του φόρου λόγω ολικής ή μερικής μη πληρωμής του τιμήματος σε κάθε περίπτωση όπου, μετά την πραγματοποίηση των φορολογητέων πράξεων, ο υποκείμενος στον φόρο ευλόγως επικαλείται ότι, κατά πάσα πιθανότητα, στο πλαίσιο νομοθετικών ρυθμίσεων που αποβλέπουν στην αντιμετώπιση της εμπορικής αφερεγγυότητας του αντισυμβαλλομένου του (πτώχευση, εξυγίανση, θέση σε ειδική διαχείριση), δεν θα εισπράξει την αντιπαροχή ή μέρος αυτής και ότι, συνεπώς, το χρέος δε θα εξοφληθεί, προσκομίζει δε στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, η ιδιαίτερως πιθανή παρατεταμένη χρονική διάρκεια της μη καταβολής, επιφυλασσομένης, ωστόσο, της δυνατότητας επανεκτιμήσεως της (κατά τα ανωτέρω μειωθείσας) βάσης επιβολής του φόρου προς το υψηλότερο, σε περίπτωση που υπάρξει μεταγενέστερη (εν όλω ή εν μέρει) καταβολή της αντιπαροχής.

ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ:

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1033/26.1.2015.- Διαμόρφωση φορολογητέας αξίας πετρελαιοειδών προϊότων για σκοπούς ΦΠΑ.

(1) Το τρίτο εδάφιο της παραγράφου 9 του άρθρου 19 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 3 του άρθρου 19 του Ν. 3091/2002 (ΦΕΚ 330Α /24.12.2002) και ισχύει από 1.1.2003 σύμφωνα με την περίπτωση η του άρθρου 30 του ίδιου νόμου. Το εδάφιο που αντικαταστάθηκε είχε ως εξής: «Οι υποκείμενοι στο φόρο που μεσολαβούν στη διάθεση αυτών στο κοινό δεν έχουν τις υποχρεώσεις του νόμου αυτού για τη συγκεκριμένη δραστηριότητα».

Με αφορμή ερωτήματα τελωνειακών αρχών και οικονομικών φορέων σχετικά με τη διαμόρφωση της φορολογητέας αξίας πετρελαιοειδών προϊόντων για σκοπούς ΦΠΑ σε συνδυασμό με την εφαρμογή του συστήματος αποστολής τιμών πετρελαιοειδών προϊόντων σε ημερήσια βάση και τις εκδοθείσες εγκυκλίους επί του θέματος, σας διευκρινίζουμε τα ακόλουθα:

ι. Διαμόρφωση φορολογητέας αξίας πετρελαιοειδών προϊόντων κατά την έξοδο αυτών από φορολογική αποθήκη και τη θέση τους σε ανάλωση με εφαρμογή του συστήματος αποστολής τιμών σε ημερήσια βάση

Με την α σχετική Δ.Υ.Ο καθιερώθηκε σύστημα αποστολής τιμών πετρελαιοειδών προϊόντων σε ημερήσια βάση για τη διαμόρφωση της φορολογητέας αξίας για την επιβολή του ΦΠΑ κατά την έξοδο των προϊόντων αυτών από φορολογική αποθήκη και τη θέση τους σε ανάλωση στο εσωτερικό της χώρας.

Οι τιμές πετρελαιοειδών προϊόντων που διαβιβάζονται σε ημερήσια βάση από την υπηρεσία μας στις τελωνειακές αρχές διαμορφώνονται καθημερινά από την εταιρεία ΕΛ.ΠΕ βάσει διεθνών χρηματιστηριακών τιμών κατόπιν προσαρμογής με συγκεκριμένη μεθοδολογία υπολογισμού και αφορούν πετρελαιοειδή προϊόντα που διατίθενται από την εταιρεία αυτή.

Οι ανωτέρω τιμές εφαρμόζονται για τα τελωνειακά παραστατικά θέσης σε ανάλωση πετρελαιοειδών προϊόντων (ΔΕΦΚ) που υποβάλλονται από όλες τις εταιρείες πετρελαιοειδών και γίνονται αποδεκτά από τις τελωνειακές αρχές την επόμενη εργάσιμη ημέρα.

Εξυπακούεται ότι, για πετρελαιοειδή προϊόντα για τα οποία δεν κοινοποιούνται τιμές καθότι δεν διατίθενται από την εταιρεία ΕΛ.ΠΕ αλλά αποτελούν αντικείμενο εμπορίας από άλλες εταιρείες, το σύστημα αποστολής τιμών πετρελαιοειδών προϊόντων δεν τυγχάνει εφαρμογής και η φορολογητέα αξία διαμορφώνεται βάσει σχετικών τιμολογίων πώλησης.

Περαιτέρω, διευκρινίζεται ότι:

- σε περίπτωση που μία ημέρα δεν σας έχουν κοινοποιηθεί τιμές, λόγω μη διαθεσιμότητας π.χ λόγω αργίας, απεργίας κ.λπ., εφαρμόζονται οι τιμές που έχουν γνωστοποιηθεί τελευταία από την υπηρεσία μας.

- σε περίπτωση που για ένα προϊόν δεν κοινοποιείται τιμή καθότι δεν διατίθεται πλέον από την εταιρεία ΕΛ.ΠΕ, τυχόν αποθέματα τίθενται σε ανάλωση με την τιμή του προϊόντος που έχει κοινοποιηθεί τελευταία από την υπηρεσία μας.

- σε περίπτωση που κάποια ημέρα δεν διατίθεται τιμή BIODIESEL κίνησης, για τη θέση σε ανάλωση αποθεμάτων λαμβάνεται υπόψη η τελευταία κοινοποιηθείσα τιμή από την υπηρεσία μας και όχι τιμή DIESEL χωρίς προσαύξηση με BIO (β σχετική).

- σε περίπτωση που κάποια ημέρα δεν διατίθεται τιμή DIESEL κίνησης BOPPAS μπορεί να χρησιμοποιηθεί η αντίστοιχη τιμή DIESEL κίνησης NOTOS και αντίστροφα, ενώ δεν δύναται να χρησιμοποιηθεί διαφορετική τιμή DIESEL (π.χ DIESEL θέρμανσης, DIESEL ARMY ή DIESEL NAVY) (β σχετική).

- οι τιμές DIESEL ARMY και DIESEL NAVY χρησιμοποιούνται για τα πετρελαιοειδή προϊόντα που παραλαμβάνουν οι Ένοπλες Δυνάμεις.

- οι τιμές λιανικής που γνωστοποιούνται στο ΣΤ Τελωνείο Ε.Φ.Κ Θεσσαλονίκης και στο Δ Τελωνείο Επίβλεψης Συγκροτημάτων (κλιμάκιο Ασπροπύργου) χρησιμοποιούνται για την παραλαβή πετρελαιοειδών προϊόντων από πρατηριούχους λιανικής.

Οι τιμές πετρελαιοειδών προϊόντων για τη διαμόρφωση της φορολογητέας αξίας για την επιβολή ΦΠΑ θα διαβιβάζονται εφεξής, μέσω e-mail, σε καθημερινή βάση από την υπηρεσία μας προς όλες τις Τελωνειακές Αρχές.

Για οποιαδήποτε πληροφορία ή διευκρίνιση σχετικά με την εφαρμογή των τιμών πετρελαιοειδών προϊόντων, παρακαλούμε όπως απευθύνεστε αποκλειστικά στην υπηρεσία μας στα τηλ. 210 6987469, 409, 407, 448 και όχι στην εταιρεία ΕΛ.ΠΕ.

Για τυχόν τροποποιήσεις στις τιμές πετρελαιοειδών λαμβάνεται υπόψη ενημέρωση της υπηρεσίας μας και όχι της εταιρείας ΕΛ.ΠΕ.

ii. Διαμόρφωση φορολογητέας αξίας κατά την παράδοση πετρελαιοειδών προϊόντων ως εφοδίων πλοίων και αεροσκαφών

Όσον αφορά τις παραδόσεις πετρελαιοειδών προϊόντων ως εφοδίων πλοίων και αεροσκαφών:

- για τις παραδόσεις πετρελαιοειδών προϊόντων που προορίζονται για τον εφοδιασμό πλοίων και αεροσκαφών με απαλλαγή από ΦΠΑ, για τη διαμόρφωση της στατιστικής αξίας κατά την αποδοχή των οικείων τελωνειακών παραστατικών (διασαφήσεων εξαγωγής) απαιτείται υποβολή σχετικού φορολογικού στοιχείου (τιμολογίου) (γ σχετική).

Για τα φορολογικά στοιχεία που έχουν εκδοθεί σε ξένο νόμισμα, οι ισοτιμίες νομισμάτων που εφαρμόζονται για τη διαμόρφωση της στατιστικής αξίας κατά την αποδοχή του παραστατικού είναι εκείνες που χρησιμοποιούνται για τη διαμόρφωση της δασμολογητέας και φορολογητέας αξίας κατά την εισαγωγή αγαθών (γ σχετική).

- για τις παραδόσεις πετρελαιοειδών προϊόντων που προορίζονται για τον εφοδιασμό πλοίων και αεροσκαφών με καταβολή ΦΠΑ διότι δεν πληρούνται, βάσει των διατάξεων της νομοθεσίας ΦΠΑ (άρθρο 27 του Ν. 2859/2000 «Κώδικας ΦΠΑ»), οι προϋποθέσεις απαλλαγής από το φόρο, η διαμόρφωση της φορολογητέας αξίας κατά την αποδοχή των σχετικών τελωνειακών παραστατικών (ΔΕΦΚ) πραγματοποιείται βάσει σχετικών φορολογικών στοιχείων (τιμολογίων). Σε περίπτωση που κατά την υποβολή της ΔΕΦΚ δεν υπάρχει οριστική διαμόρφωση αξίας, τα οικεία τελωνειακά παραστατικά παραμένουν σε εκκρεμότητα μέχρι την οριστική διαμόρφωση της αξίας και την υποβολή του σχετικού φορολογικού στοιχείου. Για την υποβολή του τιμολογίου και την οριστικοποίηση του εκκρεμους τελωνειακού παραστατικού (ΔΕΦΚ) τηρούνται οι προθεσμίες που ισχύουν για την έκδοση των τιμολογίων όπως ορίζονται από τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ.). Ως εκ τούτου η δ σχετική Δ.Υ.Ο καταργείται.

iii. Διαμόρφωση φορολογητέας αξίας πετρελαιοειδών προϊόντων κατά τη θέση τους σε ελεύθερη κυκλοφορία και ανάλωση

Σας υπενθυμίζουμε ότι, για τη διαμόρφωση της φορολογητέας αξίας πετρελαιοειδών προϊόντων κατά την εισαγωγή από τρίτες χώρες εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 20 του Ν. 2859/2000 «Κύρωση Κώδικα ΦΠΑ» δηλ. η αξία των προϊόντων αυτών διαμορφώνεται βάσει της δασμολογητέας αξίας, όπως προσδιορίζεται από τις διατάξεις της ενωσιακής νομοθεσίας και προσαυξάνεται με τα λοιπά προστιθέμενα στοιχεία δηλ.:

- από δασμούς, φόρους, τέλη, εισφορές και δικαιώματα που οφείλονται εκτός του εσωτερικού της χώρας και όσα εισπράττονται κατά την εισαγωγή υπέρ του Δημοσίου ή τρίτων και

- από τα παρεπόμενα έξοδα της εισαγωγής αγαθών όπως έξοδα προμήθειας, μεσιτείας, τόκων, συσκευασίας, φόρτωσης, εκφόρτωσης, ασφάλισης και μεταφοράς μέχρι του πρώτου τόπου του προορισμού τους στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον και κατά το μέρος που δεν έχουν συμπεριληφθεί στη δασμολογητέα αξία (ε και στ σχετικές).

iv. Εφαρμογή διαδικασίας ελλιπούς διασάφησης

Σε περιπτώσεις υποβολής ελλιπούς διασάφησης εισαγωγής πετρελαιοειδών προϊόντων ή παράδοσης πετρελαιοειδών προϊόντων ως εφοδίων πλοίων και αεροσκαφών με χρήση ελλিপών διατυπώσεων εξαγωγής, για την υποβολή των σχετικών τιμολογίων τηρούνται οι προθεσμίες που ορίζει ο Κοινοτικός Τελωνειακός Κώδικας σε συνδυασμό με τις οδηγίες που έχουν δοθεί με την αριθ. πρωτ. Δ19Α 5047495 ΕΞ/17.12.2012 Δ.Υ.Ο, αντίστοιχα.

Συγκεκριμένα:

- όσον αφορά ελλιπείς διασαφήσεις εισαγωγής πετρελαιοειδών προϊόντων, η προθεσμία για την υποβολή των τιμολογίων δεν μπορεί να υπερβαίνει τον ένα μήνα. Ωστόσο, οι τελωνειακές αρχές δύναται να καθορίσουν εξ αρχής μεγαλύτερη προθεσμία ή να παρατείνουν προθεσμία που

έχει ήδη καθορισθεί έχοντας υπόψη τις προθεσμίες παραγραφής (άρθρο 256 παρ. 1 του καν. αριθ. 2454/93 της Επιτροπής περί Διατάξεων Εφαρμογής του Κοινοτικού Τελωνειακού Κώδικα).

– όσον αφορά παραδόσεις πετρελαιοειδών προϊόντων ως εφοδίων πλοίων και αεροσκαφών με χρήση ελλιπών διατυπώσεων εξαγωγής, η υποβολή του τιμολογίου πραγματοποιείται εντός των προθεσμιών που ισχύουν για την έκδοση των τιμολογίων κατά την παράδοση (πώληση) αγαθών στο εσωτερικό της χώρας, όπως ορίζονται κατά τις ισχύουσες διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ.).

Οι τιμές πετρελαιοειδών προϊόντων που αποστέλλονται καθημερινά από την υπηρεσία μας δύναται να χρησιμοποιηθούν από τις τελωνειακές αρχές ως ένδειξη προσωρινής αξίας στη θέση 46 των ελλιπών διασαφήσεων όταν παρατηρείται μεγάλη απόκλιση μεταξύ της δηλωθείσας από το διασαφιστή προσωρινής ένδειξης αξίας και των τιμών αυτών και μέχρι την οριστικοποίηση της αξίας με την υποβολή συμπληρωματικής διασαφήσης.

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1069/1.6.2016. -Κοινοποίηση της υπ' αριθμ. 129/2015 Γνωμοδότησης του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους περί της φορολογητέας αξίας σε περίπτωση υπαγωγής επιχείρησης στη διαδικασία της εξυγίανσης του άρθρου 99 του ν. 3588/2007.

Κοινοποιούμε για ενημέρωση και εφαρμογή, την υπ' αριθμ. 129/2015 Γνωμοδότησης του Β Τμήματος του Ν.Σ.Κ., σχετικά με τη δυνατότητα μείωσης της φορολογητέας, αξίας σε περίπτωση ολικής ή μερικής μη πληρωμής του τιμήματος, στις περιπτώσεις θέσεως της επιχείρησης/λήπτριας του τιμολογίου στη διαδικασία εξυγίανσης, του άρθρου 99 ή σε ειδική εκκαθάριση του άρθρου 106 ιη του Πτωχευτικού Κώδικα (ΠτΚ), μετά την κατάργηση των άρθρων 46 και 46α του ν.1892/1990.

Με την ως άνω Γνωμοδότηση, η οποία έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, έγιναν ομόφωνα δεκτά, κατόπιν της παράλληλης σύγκρισης των διατάξεων των άρθρων 46 και 46α του ν. 1892/1990 και των άρθρων 99 και 106ια του ΠτΚ, τα εξής:

Η διάταξη του άρθρου 19 παρ. 5α του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000), περί μείωσης της φορολογητέας αξίας σε περίπτωση ολικής ή μερικής μη πληρωμής του τιμήματος, είναι εφαρμοστέα, μετά την κατάργηση των άρθρων 46 και 46α του ν.1892/1990, μόνο στις περιπτώσεις υπαγωγής της επιχείρησης στη διαδικασία ειδικής εκκαθάρισης του άρθρου 106 ια του Πτωχευτικού Κώδικα. Ακολουθεί η υπ' αριθ. 129/2015 Γνωμοδότηση του ΝΣΚ ως έχει και παρακαλούμε για τις δικές σας ενέργειες κατά το μέρος της αρμοδιότητάς σας.

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ ΠΟΛ. 1185/22.11.2017.- Κοινοποίηση της υπ' αριθ. 99/2017 γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ. αναφορικά με τη βάση επιβολής ΦΠΑ στην παροχή υπηρεσιών από τους άμισθους υποθηκοφύλακες και παροχή οδηγιών για την ομοιόμορφη εφαρμογή της.

Κοινοποιείται η υπ' αριθ. 99/2017 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ., η οποία έγινε αποδεκτή από το Διοικητή της ΑΑΔΕ ως προς την απάντηση επί του πρώτου ερωτήματος, προς ενημέρωση και εφαρμογή, σύμφωνα με τα κατωτέρω εκτιθέμενα.

1. Με την εν λόγω γνωμοδότηση, αναφορικά με το πρώτο ερώτημα, έγινε ομόφωνα δεκτό ότι, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 19 του Κώδικα ΦΠΑ (ν.2859/2000), όπως ισχύει, στη φορολογητέα αξία της αντιπαροχής που λαμβάνουν οι άμισθοι υποθηκοφύλακες για την από μέρους τους παροχή υπηρεσιών περιλαμβάνεται το σύνολο των δικαιωμάτων τα οποία εισπράττουν ως αναλογικά, πάγια και γραφικά.

Δηλαδή, στο ΦΠΑ υπάγεται η συνολική αξία των δικαιωμάτων που εισπράττουν οι άμισθοι υποθηκοφύλακες για τις υπηρεσίες που παρέχουν προς τους αντισυμβαλλομένους τους, ανεξάρτητα αν μέρος αυτών των δικαιωμάτων εκ των υστέρων αποδίδεται στο Δημόσιο.

2. Κατά συνέπεια, με τη συμπερίληψη στη φορολογητέα αξία της παροχής υπηρεσιών από τους άμισθους υποθηκοφύλακες του συνόλου των δικαιωμάτων που εισπράττουν, σύμφωνα

με την ανωτέρω γνωμοδότηση, διευρύνεται η βάση επιβολής του ΦΠΑ σε σχέση με αυτήν που είχε καθορισθεί με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1100/2010, με την οποία έχουν δοθεί οδηγίες επί του θέματος αυτού κατόπιν της από 01.07.2010 κατάργησης της απαλλαγής των άμισθων υποθηκοφυλάκων, που προβλεπόταν στην περίπτωση ε της παραγράφου 1 του άρθρου 22 του Κώδικα ΦΠΑ (ν.2859/2000), με τις διατάξεις του άρθρου 62 του ν.3842/2010 (ΦΕΚ Α 58/23.04.2010). Συγκεκριμένα, στην ΠΟΛ.1100/2010 αναφέρεται ότι η φορολογητέα αξία συνίσταται στο δικαίωμα άμισθου υποθηκοφύλακα (3%) που εισπράττεται σύμφωνα με το ν.325/76, ενώ τα υπόλοιπα τέλη και δικαιώματα που εισπράττονται, σύμφωνα με το ν.325/1976, υπέρ του δημοσίου ή τρίτων και αποδίδονται άμεσα στο δημόσιο, δεν υπάγονται στο φόρο. Η αναφορά που γίνεται στην ΠΟΛ.1100/2010 μόνο καθόσον αφορά στο δικαίωμα άμισθου υποθηκοφύλακα, ποσοστού 3%, δημιουργεί την εντύπωση ότι μόνο το συγκεκριμένο ποσοστό από το συνολικό 6% που εισπράττεται ως αναλογικό δικαίωμα άμισθου υποθηκοφύλακα υπάγεται στο ΦΠΑ, ενώ ουδεμία αναφορά γίνεται περί επιβολής ΦΠΑ στα πάγια και γραφικά δικαιώματα, με συνακόλουθο αποτέλεσμα τη μη επίρριψη του αναλογούντος ΦΠΑ από τους άμισθους υποθηκοφύλακες στους αντισυμβαλλομένους τους.

3. Περαιτέρω, όμως, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 9 του ν.4174/2013 (ΚΦΔ), όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 1.β του άρθρου 12 του ν.4474/2017 (ΦΕΚ Α 80/07.06.2017) και ισχύει, οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή έως ότου τροποποιηθεί η νομοθεσία την οποία ερμηνεύουν, ενώ η τυχόν μεταβολή της ερμηνευτικής θέσης της Φορολογικής Διοίκησης δεν ισχύει αναδρομικά σε περίπτωση που συνεπάγεται τη χειροτέρευση της θέσης των φορολογουμένων.

4. Ενόψει των μνημονομένων στην αμέσως προηγούμενη παράγραφο διατάξεων και δεδομένου ότι αυτές είναι διαδικαστικού χαρακτήρα, ως συνιστώσες τυποποίηση των συνταγματικών αρχών της χρηστής διοίκησης και της προστατευόμενης εμπιστοσύνης (βλ. αιτιολογική έκθεση και έκθεση της Επιστημονικής Υπηρεσίας της Βουλής των Ελλήνων επί του άρθρου 12 παρ. 1 του σχεδίου του μετέπειτα ψηφισθέντος νόμου 4474/2017), η αναδρομική επιβολή ΦΠΑ επί του συνόλου των δικαιωμάτων άμισθου υποθηκοφύλακα, αναλογικών, παγίων και γραφικών, συνεπάγεται χειροτέρευση της θέσης των άμισθων υποθηκοφυλάκων ως κατά νόμο υπόχρεων στις περιπτώσεις που δεν έχουν υπολογίσει ΦΠΑ επί των δικαιωμάτων αυτών και άρα δεν έχουν επιρρίψει το φόρο αυτό σε βάρος των αντισυμβαλλομένων τους, οι οποίοι δεν είναι δυνατόν να κληθούν σήμερα να πληρώσουν αναδρομικά το ΦΠΑ αυτό. Ως εκ τούτου, οι οδηγίες της παρούσας ως προς τη βάση επιβολής του ΦΠΑ στις υπηρεσίες των άμισθων υποθηκοφυλάκων δεν ισχύουν από το χρόνο κατάργησης της απαλλαγής των υπηρεσιών αυτών, αλλά από την κοινοποίηση της σχετικής γνωμοδότησης του ΝΣΚ με την παρούσα (σχετ. οι σκέψεις 26-33 της γνωμοδότησης).

5. Επισημαίνεται ότι, σε κάθε περίπτωση, ο ΦΠΑ που έχει χρεωθεί επί φορολογικών στοιχείων που έχουν εκδοθεί από τους άμισθους υποθηκοφύλακες οφείλεται στο Δημόσιο, κατ'εφαρμογή της παραγράφου 2 του άρθρου 35 του Κώδικα ΦΠΑ.

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ ΔΕΕΦ Α 1038048/8.3.2018.- Σχετικά με τον ΦΠΑ στην παράδοση των εφημερίδων και περιοδικών από τις εκδοτικές και εισαγωγικές επιχειρήσεις.

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 8, του άρθρου 19 του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000), όπως ισχύει, καθώς και τις διευκρινίσεις που δόθηκαν με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1100/2010, στην παράδοση των εφημερίδων και περιοδικών, ο ΦΠΑ αποδίδεται από τις εκδοτικές και εισαγωγικές επιχειρήσεις, ή από τις επιχειρήσεις που πραγματοποιούν ενδοκοινοτική απόκτηση αυτών και ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η τιμή λιανικής πώλησης των εν λόγω εντύπων χωρίς φόρο προστιθέμενης αξίας. Ο φόρος υπολογίζεται με εσωτερική υφαίρεση στην τιμή λιανικής πώλησης.

Οι επιχειρήσεις (υποκείμενοι) που μεσολαβούν στη διάθεση των εφημερίδων και περιοδικών

στο κοινό δεν επιβαρύνουν με φόρο την παράδοση αυτή και κατά συνέπεια οι προμήθειες αυτών δεν επιβαρύνονται με ΦΠΑ, έχουν όμως δικαίωμα έκπτωσης του φόρου που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 30 του Κώδικα ΦΠΑ.

Περαιτέρω, βάσει της περίπτωσης 25 του Κεφαλαίου Α' «Αγαθά» του Παραρτήματος ΙΙΙ του ίδιου Κώδικα, το οποίο περιλαμβάνει τα αγαθά και τις υπηρεσίες για τα οποία έχουν εφαρμογή οι μειωμένοι συντελεστές 13% και, επί ειδικής προβλέψεως, 6% στη φορολογητέα αξία, η παράδοση εφημερίδων και περιοδικών εκδόσεων τυπωμένων, έστω και εικονογραφημένων ή με διαφημίσεις (Δ.Κ. 4902) υπάγεται στον υπερμειωμένο συντελεστή ΦΠΑ 6%.

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2099/3.6.2019.- Φορολογική μεταχείριση από πλευράς ΦΠΑ χρεώσεων σε λογαριασμούς κατανάλωσης φυσικού αερίου.

Κατόπιν ερωτημάτων που υποβλήθηκαν στην Υπηρεσία μας από επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στον τομέα του φυσικού αερίου, τέθηκε το θέμα αναφορικά με την ορθή εφαρμογή των περί ΦΠΑ διατάξεων στις χρεώσεις που επιρρίπτονται στους πελάτες φυσικού αερίου για το Τέλος Ασφάλειας Εφοδιασμού, το ανταποδοτικό τέλος της Ρυθμιστικής Αρχής Ενέργειας καθώς επίσης και για τη χρέωση δραστηριότητας διανομής.

Για λόγους ομοιόμορφης εφαρμογής σχετικά με την αντιμετώπιση από πλευράς ΦΠΑ των ανωτέρω χρεώσεων θέτουμε υπόψη τα ακόλουθα.

Α. Συνοπτική περιγραφή των υπό εξέταση χρεώσεων.

1. Το Τέλος Ασφάλειας Εφοδιασμού (εφεξής ΤΑΕ) θεσπίστηκε με τις διατάξεις του άρθρου 73 του νόμου 4001/2011 και αποτελεί «εισφορά» με τη μορφή ανταποδοτικού τέλους. Καταβάλλεται με στόχο να καλυφτεί το κόστος για την εκπλήρωση των εκ του νόμου υποχρεώσεων που έχουν ανατεθεί στο Διαχειριστή του Εθνικού Συστήματος Φυσικού Αερίου (εφεξής ΔΕΣΦΑ) στο πλαίσιο θέσπισης μηχανισμού ασφάλειας εφοδιασμού σε φυσικό αέριο.

Ο ΔΕΣΦΑ εισπράττει το ΤΑΕ από όλους τους χρήστες ανά μονάδα ποσότητας φυσικού αερίου που οι τελευταίοι (χρήστες) παραλαμβάνουν από το Εθνικό Σύστημα Φυσικού Αερίου και οι οποίοι χρήστες στη συνέχεια ανακτούν το ποσό αυτό του ΤΑΕ επιρρίπτοντάς το στους δικούς τους πελάτες, μέσω των λογαριασμών κατανάλωσης φυσικού αερίου ή άλλων φορολογικών παραστατικών στα οποία το ΤΑΕ αναγράφεται διακριτά.

Ο ΔΕΣΦΑ τηρεί σε χωριστό λογαριασμό τα εν λόγω ποσά ΤΑΕ που εισπράττει, τα οποία προορίζονται για την κάλυψη των έκτακτων και τακτικών/πάγιων υποχρεώσεων που έχει αναλάβει. Με την αριθ. 344/2014 απόφαση της Ρυθμιστικής Αρχής Ενέργειας, καθορίστηκε το ύψος και οι λεπτομέρειες επιβολής αυτού, ενώ με την από 3.10.2014 επιστολή της ΡΑΕ προς το Υπουργείο Περιβάλλοντος & Ενέργειας προτάθηκε ο μηχανισμός διαχείρισης αυτού.

2. Η Ρυθμιστική Αρχή Ενέργειας (εφεξής ΡΑΕ) είναι μια ανεξάρτητη διοικητική αρχή, έχουσα νομική προσωπικότητα, με διοικητική και οικονομική αυτοτέλεια. Για την άσκηση των αρμοδιοτήτων της εισπράττει ως πόρους αυτής, μεταξύ άλλων, ανταποδοτικά τέλη που επιβάλλονται στις επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στον τομέα της ενέργειας εντός της Ελληνικής Επικράτειας.

Το ύψος του ετήσιου τέλους, ο τρόπος καθώς και η διαδικασία εισπραχής του ορίζονται με την αριθ. Δ5/ΗΛ/Β/Φ1/οικ.591/12.01.2001 (ΦΕΚ Β 43/22.01.2001) κοινή Υπουργική Απόφαση, όπως ισχύει.

Σύμφωνα με την ανωτέρω απόφαση, καθώς επίσης και με την με κωδικό Ο-67981/11.5.2017 Απόφαση της Ολομέλειας της ΡΑΕ, το ετήσιο «ανταποδοτικό τέλος της ΡΑΕ» για τον τομέα του φυσικού αερίου επιβάλλεται στους έχοντες δικαίωμα εισαγωγής φυσικού αερίου (εισαγωγείς) και όχι στον τελικό καταναλωτή.

Το ύψος του ανταποδοτικού τέλους της ΡΑΕ υπολογίζεται σε σταθερό ποσό ανά χίλια κυβικά

μέτρα τα οποία εισάγονται. Τα ετήσια ανταποδοτικά τέλη καταβάλλονται από όσους επιθυμούν να εκτελωνίσουν το φυσικό αέριο με κατάθεση στον τραπεζικό λογαριασμό της ΡΑΕ και το αποδεικτικό της κατάθεσης αυτής προσκομίζεται στις αρμόδιες τελωνειακές αρχές ως απαραίτητο έγγραφο για τον εκτελωνισμό του φυσικού αερίου.

Οι εισαγωγείς/προμηθευτές φυσικού αερίου μετακυλούν στη συνέχεια το «ανταποδοτικό τέλος της ΡΑΕ» στις εταιρείες παροχής φυσικού αερίου, αναγράφοντάς το διακριτά στο φορολογικό παραστατικό που εκδίδουν. Περαιτέρω οι εταιρείες παροχής φυσικού αερίου το μετακυλούν αναγράφοντας το διακριτά στο φορολογικό παραστατικό που εκδίδουν προς τους πελάτες τους, μόνο εφόσον πρόκειται για πελάτες χονδρικής (πελάτες στο Εικονικό Σημείο Συναλλαγών (ΕΣΣ)) και όχι για πελάτες λιανικής (καταναλωτές).

3. Οι Εταιρείες Διανομής Αερίου (ΕΔΑ) συστήνονται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 80Α του ν. 4001/2011 και ασκούν τις δραστηριότητες του Διαχειριστή Δικτύου Διανομής μέσα στα γεωγραφικά όρια που προβλέπουν οι άδειες διαχείρισης Δικτύου Διανομής που τους χορηγούνται.

Ο Διαχειριστής του Δικτύου Διανομής καταβάλλει στον κύριο του Δικτύου Διανομής (όπως αυτός ορίζεται με τις διατάξεις του άρθρου 80Β του ν. 4001/2011) αντάλλαγμα για την παραχώρηση της χρήσης, διαχείρισης και εκμετάλλευσης του Δικτύου Διανομής.

Για την ανάκτηση του κόστους του ανωτέρω ανταλλάγματος, ο Διαχειριστής του κάθε Δικτύου Διανομής, το χρεώνει ως «Δραστηριότητα Διανομής» στους «χρήστες» οι οποίοι στη συνέχεια επίσης το ανακτούν χρεώνοντάς το στους τελικούς καταναλωτές του φυσικού αερίου.

Σημειώνεται ότι ως «χρήστης», σύμφωνα με τους ορισμούς που αναφέρονται στο ν. 4001/2011, θεωρείται το φυσικό ή νομικό πρόσωπο το οποίο δικαιούται να συνάπτει συμβάσεις για τη χρήση συστήματος φυσικού αερίου ή Δικτύου Διανομής φυσικού αερίου.

Η χρέωση της «Δραστηριότητας Διανομής» εμφανίζεται διακριτά στα εκδιδόμενα φορολογικά παραστατικά και λογαριασμούς κατανάλωσης.

Β. Ισχύον θεσμικό πλαίσιο.

α) Με τις διατάξεις του άρθρου 2 του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000) προβλέπεται ότι σε ΦΠΑ υπάγεται, μεταξύ άλλων, η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας, από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα.

β) Σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 2 και 3 του άρθρου 3 του Κώδικα ΦΠΑ, το ελληνικό Δημόσιο, οι δήμοι, οι κοινότητες και τα άλλα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου δε θεωρούνται υποκείμενοι στο φόρο για τις πράξεις παράδοσης αγαθών και παροχής υπηρεσιών που ενεργούν κατά την εκπλήρωση της αποστολής τους, ακόμη και αν εισπράττουν τέλη, δικαιώματα ή εισφορές. Εντούτοις τα πρόσωπα αυτά θεωρούνται ως υποκείμενα στο φόρο κατά το μέτρο που η μη υπαγωγή στο φόρο των δραστηριοτήτων τους οδηγεί σε στρέβλωση των όρων του ανταγωνισμού.

Τα πρόσωπα αυτά έχουν οπωσδήποτε την ιδιότητα του υποκειμένου στο φόρο, εφόσον ασκούν τις δραστηριότητες που απαριθμούνται στο Παράρτημα Ι του Κώδικα ΦΠΑ, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνονται η διανομή αερίου, ηλεκτρισμού και θερμικής ενέργειας, καθώς και η μεταφορά αγαθών, εκτός αν αυτές είναι ασήμαντες.

Η αληθής έννοια των προαναφερομένων είναι ότι, τα ανωτέρω πρόσωπα εξαιρούνται μόνο για τις πράξεις που ενεργούν ως δημόσια εξουσία.

γ) Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 19 του Κώδικα ΦΠΑ, στην παράδοση αγαθών καθώς και στην παροχή υπηρεσιών, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η αντιπαροχή που έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής των αγαθών ή αυτός που παρέχει τις υπηρεσίες από τον αγοραστή, το λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, προσαυξημένη

με οποιαδήποτε παροχή που συνδέεται άμεσα με αυτή.

Επιπλέον, στην παράγραφο 4 του ίδιου άρθρου ορίζεται ότι στη φορολογητέα αξία περιλαμβάνονται και τα παρεπόμενα έξοδα με τα οποία ο προμηθευτής επιβαρύνει τον αγοραστή των αγαθών ή το λήπτη των υπηρεσιών, όπως τα έξοδα προμήθειας, μεσιτείας, ασφάλισης, μεταφοράς, κλπ., ακόμα και αν αποτελούν αντικείμενο ιδιαίτερης συμφωνίας, καθώς επίσης και οι κάθε είδους φόροι, τα δικαιώματα, οι εισφορές, τα τέλη υπέρ του Δημοσίου ή τρίτων και τα τέλη χαρτοσήμου, με εξαίρεση το ΦΠΑ.

Είναι προφανές ότι οι προαναφερόμενες διατάξεις καταλαμβάνουν και την περίπτωση όπου, η οποιαδήποτε παροχή που συνδέεται άμεσα με την παράδοση αγαθών, τα παρεπόμενα έξοδα, οι κάθε είδους φόροι, τα δικαιώματα, οι εισφορές, τα τέλη υπέρ του Δημοσίου ή τρίτων καθώς και τα τέλη χαρτοσήμου, χρεώνονται διακριτά στο εκδιδόμενο φορολογικό παραστατικό.

δ) Σύμφωνα με πάγια νομολογία του ΔΕΕ (C-618/11, σκέψη 37, C-228/09, σκέψη 30), δασμοί, δικαιώματα, εισφορές και τέλη, για να εμπίπτουν στη βάση επιβολής του ΦΠΑ, ενώ δεν αντιπροσωπεύουν πρόσθετη αξία και δεν συνιστούν την οικονομική αντιπαροχή των παρεχόμενων υπηρεσιών, πρέπει να συνδέονται άμεσα με την εν λόγω παροχή.

ε) Από το συνδυασμό των διατάξεων των άρθρων 5 και 21 και της περίπτωσης 35 του Κεφαλαίου Α «Αγαθά» του Παραρτήματος ΙΙΙ του Κώδικα ΦΠΑ, το φυσικό αέριο (Δ.Κ. ΕΧ 2711) θεωρείται αγαθό, η παράδοση του οποίου υπάγεται στο μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ ο οποίος από 20/5/2019 ορίζεται σε 6% (άρθρο 121, ν. 4611/2019).

Γ. Εφαρμογή των διατάξεων ΦΠΑ στις χρεώσεις ΤΑΕ, ανταποδοτικού τέλους ΡΑΕ και δραστηριότητας διανομής.

Λαμβανομένων υπόψη των ανωτέρω αναφερθέντων, το Τέλος Ασφάλειας Εφοδιασμού, το Ανταποδοτικό Τέλος της ΡΑΕ καθώς και η χρέωση της Δραστηριότητας Διανομής, ακόμα και στην περίπτωση που χρεώνονται διακριτά στα φορολογικά παραστατικά και επιβάλλονται από προμηθευτή υποκείμενο στο φόρο που παραδίδει το αγαθό, εν προκειμένω το φυσικό αέριο, προς τους πελάτες του, τότε περιλαμβάνονται, σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 19 του Κώδικα ΦΠΑ, στη φορολογητέα αξία της παράδοσης του φυσικού αερίου και κατά συνέπεια έχουν τον ίδιο με αυτό συντελεστή, ήτοι μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ ο οποίος από 20/5/2019 ορίζεται σε 6%.

Αντίθετα όταν τα ανωτέρω (Τέλος Ασφάλειας Εφοδιασμού, ανταποδοτικό Τέλος της ΡΑΕ καθώς και η Δραστηριότητας Διανομής) επιβάλλονται από υποκείμενο στο φόρο που δεν προβαίνει στην παράδοση του αγαθού, τότε δεν περιλαμβάνονται στη φορολογητέα αξία της παράδοσης του φυσικού αερίου και κατά συνέπεια υπάγονται στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ 24%.

Περαιτέρω, δεδομένου ότι με τις διατάξεις του Κώδικα ΦΠΑ και ειδικότερα με τις παραγράφους 1 και 4 περ. β του άρθρου 19, δεν προβλέπεται διαφορετική μεταχείριση στην περίπτωση διακριτής αναγραφής επί του εκδιδόμενου φορολογικού παραστατικού των υπό εξέταση χρεώσεων (Τέλος Ασφάλειας Εφοδιασμού, ανταποδοτικό Τέλος της ΡΑΕ καθώς και η Δραστηριότητας Διανομής), είναι προφανές ότι για την εφαρμογή της απαλλαγής από το ΦΠΑ του αγαθού (εν προκειμένω του φυσικού αερίου), σύμφωνα με την ΑΥΟ ΠΟΛ.1268/30.12.2011, λαμβάνεται υπόψη το σύνολο της φορολογητέας αξίας που αφορά στην παράδοση του φυσικού αερίου, στην οποία σύμφωνα με τα ανωτέρω περιλαμβάνονται και οι υπό εξέταση χρεώσεις.

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2059/4.8.2022.- Παροχή διευκρινίσεων αναφορικά με την φορολογική μεταχείριση των επιδοτήσεων και το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ επί των σχετικών εισροών.

Με αφορμή ερωτήματα αναφορικά με τη φορολογική αντιμετώπιση από πλευράς ΦΠΑ των επιδοτήσεων, θέτουμε υπόψη σας τα εξής:

1. Σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 19 του Κώδικα ΦΠΑ, στην παράδοση αγαθών, στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, καθώς και στην παροχή υπηρεσιών, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η αντιπαροχή που έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής των αγαθών ή αυτός που παρέχει τις υπηρεσίες από τον αγοραστή, το λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, προσυμφωνημένη με οποιαδήποτε παροχή που συνδέεται άμεσα με αυτή.

2. Στην φορολογητέα αξία περιλαμβάνονται και οι επιδοτήσεις που είναι άμεσα συνδεδεμένες με την τιμή. Συγκεκριμένα, σύμφωνα με την εγκύκλιο Π.Ο.Λ.1057/1992, προκειμένου οι επιδοτήσεις να περιλαμβάνονται στη φορολογητέα βάση πρέπει να συντρέχουν σωρευτικά τρεις προϋποθέσεις:

- α. να αποτελεί την αντιπαροχή/αντάλλαγμα (ή μέρος αυτής),
- β. να καταβάλλεται στον προμηθευτή των αγαθών ή στον παρέχοντα τις υπηρεσίες,
- γ. να καταβάλλεται από κάποιο τρίτο πρόσωπο.

3. Ως προς την α' προϋπόθεση, σημειώνεται ότι, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΔΕΕ), μια παροχή υπηρεσίας υπάγεται σε ΦΠΑ μόνο όταν υπάρχει απευθείας σύνδεσμος ανάμεσα στις υπηρεσίες που παρέχονται και στο αντίλλαγμα που λαμβάνεται. Ο απευθείας σύνδεσμος στοιχειοθετείται όταν υπάρχει έννομη σχέση ανάμεσα στον πάροχο της υπηρεσίας και τον λήπτη αυτής, βάσει της οποίας η αμοιβή του παρόχου της υπηρεσίας αποτελεί το πραγματικό αντίλλαγμα που λαμβάνει για την υπηρεσία που παρέχει στον λήπτη. Για να στοιχειοθετηθεί όμως η ύπαρξη οποιασδήποτε παροχής, θα πρέπει είτε να προκύπτουν για τον λήπτη της υπηρεσίας ή για το τρίτο πρόσωπο που καταβάλει την επιδότηση ικανά οφέλη, ώστε να θεωρηθούν καταναλωτές είτε η αντιπαροχή αυτή να αποτελεί συστατικό στοιχείο του κόστους στην αλυσίδα αξίας (βλέπετε σχετικά ΔΕΕ C-215/94, C-384/95).

4. Σύμφωνα με την β' προϋπόθεση, θα πρέπει το ποσό να καταβάλλεται στον προμηθευτή των αγαθών ή στον παρέχοντα τις υπηρεσίες. Εξ' αντιδιαστολής, προκύπτει ότι οι επιδοτήσεις που καταβάλλονται απευθείας στον αγοραστή των αγαθών ή τον λήπτη των υπηρεσιών δεν περιλαμβάνονται στη βάση επιβολής του φόρου. Επομένως, δεν περιλαμβάνονται στη βάση επιβολής του φόρου οι επιδοτήσεις οι οποίες καλύπτουν το κόστος λειτουργίας μιας επιχείρησης.

Εντούτοις, όταν οι επιδοτήσεις του κόστους λειτουργίας χορηγούνται στο δικαιούχο πρόσωπο με σκοπό την εκ μέρους του παροχή συγκεκριμένου αγαθού ή υπηρεσίας, μπορεί να αντιμετωπισθούν όμοια με την αντιπαροχή που καταβάλλεται στον προμηθευτή αγαθών ή στον παρέχοντα τις υπηρεσίες και εντέλει, να υπαχθούν σε ΦΠΑ εφόσον, ενδεικτικά:

i. Η τιμή του αγαθού ή της υπηρεσίας καθορίζεται ή μπορεί να καθορίζεται το αργότερο κατά τον χρόνο επελεύσεως του γενεσιουργού γεγονότος, ήτοι κατά τον χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης όπως αυτός ορίζεται με την παρ. 1 του άρθρου 16 του Κώδικα ΦΠΑ.

ii. Η υποχρέωση καταβολής της επιδότησης, εκ μέρους της χορηγούσας αρχής αντιστοιχεί προς το δικαίωμα του δικαιούχου να την λάβει εφόσον αυτός πραγματοποίησε την υποκείμενη στο φόρο πράξη.

iii. Η επιδότηση συνεπάγεται τη μείωση της τιμής για τον αγοραστή του αγαθού ή της υπηρεσίας.

iv. Συντρέχει περίπτωση μείωσης του ποσού της επιδότησης σε περίπτωση που ο δικαιούχος δεν πραγματοποιήσει μερικώς ή ολικώς τις υποχρεώσεις που έχει αναλάβει. (βλ. σχετικά ΔΕΕ C-185/00)

5. Όταν δεν πληρούνται σωρευτικά όλες οι προϋποθέσεις της παρ.2 της παρούσας (α' έως γ' της εγκυκλίου Π.Ο.Λ.1057/1992), οι επιδοτήσεις θεωρούνται ως εξαιρούμενες του ΦΠΑ πράξεις (εκτός πεδίου) και δεν υπόκεινται σε φόρο.

6. Ως προς το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ επί των δαπανών που σχετίζονται με τα έσοδα από επιδοτήσεις, επισημαίνονται τα ακόλουθα:

Με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 30 του Κώδικα ΦΠΑ, αναφορικά με το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι η έκπτωση παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο.

Περαιτέρω, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 31 του Κώδικα ΦΠΑ, σε περίπτωση που ο υποκείμενος στο φόρο χρησιμοποιεί αγαθά και υπηρεσίες για την πραγματοποίηση πράξεων, για μερικές από τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης, ο εκπιπτόμενος φόρος ορίζεται σε ποσοστό στα εκατό του συνολικού ποσού του φόρου των κοινών αυτών εισροών. [...]. Στον παρανομαστή του κλάσματος συμπεριλαμβάνονται επίσης και οι επιδοτήσεις, επιχορηγήσεις, οικονομικές ενισχύσεις, οι οποίες δεν αποτελούν μέρος της φορολογητέας αξίας, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 19.

Σύμφωνα με τη νομολογία του ΔΕΕ, όταν τα αγαθά ή οι υπηρεσίες που παρέχονται στον υποκείμενο στον φόρο σχετίζονται με δραστηριότητες οι οποίες δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ, δεν είναι δυνατή ούτε η είσπραξη του φόρου επί των εκροών ούτε η έκπτωση του φόρου επί των εισροών (ΔΕΕ C-132/16, C-316/18, C-21/20).

7. Στην πράξη, έχει παρατηρηθεί ότι οι επιχειρήσεις που πραγματοποιούν τόσο πράξεις που παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης όσο και πράξεις εξαιρούμενες του ΦΠΑ, συγχέουν την κατάργηση της υποχρέωσης υπολογισμού του κλάσματος επιμερισμού του ΦΠΑ επί των κοινών τους δαπανών (pro rata), (άρ. 31 παρ. 1 του Κώδικα), με τον γενικότερο περιορισμό του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ επί των εισροών που χρησιμοποιήθηκαν μόνο για την τέλεση πράξεων εκτός πεδίου ΦΠΑ.

Εντούτοις, (όπως εξάλλου αναφέρεται και στην εγκύκλιο ΠΟΛ.1056/2002) η μόνη διαφοροποίηση σε σχέση με την διάταξη του άρθρου 31 του Κώδικα ΦΠΑ όπως ίσχυε προ της τροποποίησης που επήλθε με την παρ. 3 του άρθρου 9 του ν. 2954/2001 (Α'255), είναι ότι δεν δημιουργείται κλάσμα από την επιχείρηση που πραγματοποιεί πράξεις που παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης και πράξεις εξαιρούμενες του ΦΠΑ, δηλαδή πράξεις εκτός του πεδίου εφαρμογής, όπως π.χ. αποζημιώσεις, οικονομικές ενισχύσεις και γενικότερα επιδοτήσεις μη φορολογητέες (που δεν αποτελούν αντιπαροχή και δεν συνδέονται άμεσα με την τιμή της διάθεσης των αγαθών).

Επομένως, δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών που αναλογεί τόσο σε πράξεις απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ όσο και σε πράξεις που είναι εκτός πεδίου εφαρμογής του ΦΠΑ. Σε κάθε περίπτωση, προκειμένου να προσδιορισθεί το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών θα εξετάζεται ο προορισμός αυτών των εισροών, αν δηλαδή προορίζονται και τελικά αν χρησιμοποιήθηκαν για την πραγματοποίηση των παραπάνω πράξεων (φορολογητέων, απαλλασσομένων με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, απαλλασσομένων χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, εκτός του πεδίου εφαρμογής του ΦΠΑ) (βλ. εγκύκλιο ΠΟΛ.1057/1992).

8. Συνεπώς, όταν ένα υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο πραγματοποιεί μόνο πράξεις που του παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών και πράξεις εκτός πεδίου ΦΠΑ, όπως εν προκειμένω οι επιδοτήσεις, θα πρέπει να εξετάζεται ο προορισμός των εισροών που πραγματοποιεί, αν δηλαδή πραγματοποιούνται στα πλαίσια άσκησης της υπαγόμενης στον ΦΠΑ δραστηριότητάς τους ή αν πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της δραστηριότητάς τους η οποία στερείται οικονομικού χαρακτήρα και επομένως εξαιρείται του ΦΠΑ, προκειμένου για τον προσδιορισμό του δικαιώματος έκπτωσης.

Αντίθετα, ο τρόπος χρηματοδότησης των εισροών αυτών, είτε μέσω εσόδων προερχομένων από οικονομικές δραστηριότητες είτε μέσω επιδοτήσεων δεν ασκεί επιρροή για τον καθορισμό του δικαιώματος έκπτωσης, καθόσον ο λόγος που δικαιολογεί την έκπτωση του ΦΠΑ που καταβλήθηκε επί των εισροών είναι η πραγματοποίηση των αγαθών και υπηρεσιών που αποκτήθηκαν ως εισροές

για φορολογητέες πράξεις. (βλέπετε και πρόσφατη απόφαση ΔΕΕ C-21/20).

9. Κατόπιν των ανωτέρω διευκρινίζεται ότι κάθε επιδότηση (όπως π.χ. και οι επιχορηγήσεις που καταβάλλονται στις Ομάδες Τοπικής Δράσης στο πλαίσιο του Προγράμματος Αγροτικής Ανάπτυξης - LEADER) θα πρέπει να εξετάζεται διακριτά και μεμονωμένα με βάση τους όρους που ορίζονται στο εκάστοτε πρόγραμμα - πλαίσιο στήριξης, προκειμένου για τον προσδιορισμό της ενδεδειγμένης φορολογικής μεταχείρισης.

10. α. Όταν μια επιδότηση δεν πληροί τις προϋποθέσεις για την υπαγωγή της σε ΦΠΑ, θεωρούμενη ως εξαιρούμενη του ΦΠΑ πράξη, δεν δύναται να θεμελιώσει δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών/δαπανών που σχετίζονται με αυτή, στον βαθμό που η επιδότηση προορίζεται να χρηματοδοτήσει τη δραστηριότητα του υποκείμενου στο φόρο προσώπου η οποία στερείται οικονομικού χαρακτήρα. Δύναται, ωστόσο, να εκπεσθεί στο σύνολό του ο ΦΠΑ επί των εισροών των κοινών δαπανών, ήτοι αυτών που πραγματοποιούνται τόσο για πράξεις του παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης όσο και για την είσπραξη των επιδοτήσεων, υπό την προϋπόθεση ότι δεν υπολογίζεται η αναλογία έκπτωσης του φόρου (pro rata) για άλλον λόγο.

β. Όταν μια επιδότηση προσαυξάνει τη φορολογητέα βάση και υπόκειται ως εκ τούτου σε ΦΠΑ, παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ επί των σχετιζόμενων με αυτή εισροών εκτός αν η πράξη για την οποία δίδεται ως αντιπαροχή απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ χωρίς δικαίωμα έκπτωσης.

γ. Ο ΦΠΑ των εισροών για τον οποίο δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης κατά τα ανωτέρω, δεν λογίζεται, βάσει των περι ΦΠΑ διατάξεων, ως ανακτήσιμη δαπάνη.

ΑΡΘΡΟ 20

ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ ΣΤΗΝ ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΑΓΑΘΩΝ

1. Στην εισαγωγή αγαθών η φορολογητέα αξία διαμορφώνεται:

α) από τη δασμολογητέα αξία των εισαγόμενων αγαθών, όπως αυτή προσδιορίζεται από τις ισχύουσες κοινοτικές διατάξεις,

β) από τους δασμούς, φόρους, τέλη, εισφορές και δικαιώματα που οφείλονται εκτός του εσωτερικού της χώρας, καθώς και όσα εισπράττονται κατά την εισαγωγή υπέρ του Δημοσίου ή τρίτων, εκτός από το φόρο του παρόντος νόμου,

γ) από τα παρεπόμενα έξοδα της εισαγωγής αγαθών, όπως τα έξοδα προμήθειας, μεσιτείας, τόκων, συσκευασίας, φόρτωσης, εκφόρτωσης, ασφάλισης και μεταφοράς μέχρι του πρώτου τόπου του προορισμού τους στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον και κατά το μέρος που δεν έχουν συμπεριληφθεί στη δασμολογητέα αξία.

Ως πρώτος τόπος προορισμού νοείται ο τόπος, ο οποίος αναγράφεται στη φορτωτική ή σε οποιοδήποτε έγγραφο με το οποίο εισάγονται τα αγαθά στη χώρα. Αν δεν υπάρχει τέτοια ένδειξη, ως πρώτος τόπος προορισμού θεωρείται ο τόπος της πρώτης εκφόρτωσης των αγαθών στο εσωτερικό της χώρας,

δ) από τα αναφερόμενα στην προηγούμενη περίπτωση γ' έξοδα, τα οποία πραγματοποιούνται, για τυχόν μεταφορά των αγαθών από τον πρώτο τόπο προορισμού σε άλλο τόπο στο εσωτερικό της χώρας ή στο εσωτερικό άλλου κράτους - μέλους της Κοινότητας που είναι γνωστός κατά το χρόνο τελωνισμού τους και τη θέση τους σε ανάλωση.

2. Σε περίπτωση εισαγωγής αγαθών, τα οποία είχαν εξαχθεί προσωρινά εκτός της Κοινότητας για τελειοποίηση και επανεισαγωγή, η φορολογητέα αξία, που προβλέπουν οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου, διαμορφώνεται με βάση τις ισχύουσες κοινοτικές διατάξεις.

3. Όταν τα στοιχεία προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας κατά την εισαγωγή εκφράζονται σε νόμισμα άλλου κράτους, για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας λαμβάνεται υπόψη η ισοτιμία του νομίσματος αυτού προς το ευρώ,⁽¹⁾ σύμφωνα με τις ισχύουσες κοινοτικές διατάξεις, για τον υπολογισμό της δασμολογητέας αξίας.

4. Προκειμένου περί πετρελαιοειδών προϊόντων υπαγόμενων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης ανεξάρτητα με την προέλευση τους και με την επιφύλαξη των διατάξεων της περίπτωσης ατού άρθρου 7 του Ν.1038/1980 όπως ισχύει, για τη διαμόρφωση της βάσης επιβολής του φόρου προστιθέμενης αξίας, πέραν των στοιχείων της παραγράφου 1 του παρόντος, συνυπολογίζεται και το κατά περίπτωση καθοριζόμενο κόστος τήρησης των αποθεμάτων ασφαλείας.

(1) Στην παρ. 3 του άρθρου 20 η φράση που αναγράφεται με πλάγια στοιχεία τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 7 του άρθρου 16 του Ν. 2948/2001 (ΦΕΚ 242Α /19.10.2001) και ισχύει από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ δηλ. από 19.10.2001, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 28 του ίδιου νόμου. Η φράση που αντικαταστάθηκε είχαν ως εξής: «προς τη δραχμή».

ΑΡΘΡΟ 21

ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ, ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

1.⁽¹⁾ Ο συντελεστής του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) ορίζεται σε είκοσι τέσσερα τοις εκατό (24%) στη φορολογητέα αξία.⁽²⁾

Κατ' εξαίρεση, για τα αγαθά και τις υπηρεσίες που περιλαμβάνονται στο Παράρτημα ΙΙΙ του παρόντος, ο συντελεστής του φόρου ορίζεται σε δεκατρία τοις εκατό (13%).

Για τα αγαθά και τις υπηρεσίες για τα οποία υπάρχει ειδική πρόβλεψη στο Παράρτημα ΙΙΙ του παρόντος, ο συντελεστής του φόρου ορίζεται σε έξι τοις εκατό (6%).

Ο συντελεστής Φ.Π.Α. που ορίζεται για τα αγαθά και τις υπηρεσίες του Παραρτήματος ΙΙΙ δεν εφαρμόζεται στις ηλεκτρονικά παρεχόμενες υπηρεσίες, με την εξαίρεση εκείνων που εμπίπτουν στην παρ. 8 του Κεφαλαίου Β. ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ του Παραρτήματος ΙΙΙ.⁽³⁾

1Α.⁽⁴⁾ Κατ' εξαίρεση, για τα εμβόλια της ΔΚ ΕΧ 3002 κατά του κορωνοϊού COVID-19, που έχουν εγκριθεί από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή ή από τα κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, ο συντελεστής του φόρου ορίζεται σε μηδέν τοις εκατό (0%), έως και τις 31.12.2023.

2. Για τον υπολογισμό του φόρου στην παράδοση αγαθών, στην παροχή υπηρεσιών και στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, εφαρμόζονται οι συντελεστές, που ισχύουν κατά το χρόνο που ο φόρος γίνεται απαιτητός, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 16 και 18.

3. Για τα εισαγόμενα αγαθά εφαρμόζονται οι συντελεστές που ισχύουν κατά το χρόνο που ο φόρος γίνεται απαιτητός, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17.

4.⁽⁵⁾ Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, είναι δυνατή η μείωση κατά τριάντα

(1) Η παράγραφος 1 του άρθρου 21 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την περίπτωση α της παραγράφου 1 του άρθρου 1 του Ν. 4334/2015 και ισχύει από 20.7.2015, σύμφωνα με το τελευταίο εδάφιο της ίδιας παραγράφου, το οποίο εδάφιο προστέθηκε με την παράγραφο 2 του άρθρου τρίτου της Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου της 18.7.2015 (ΦΕΚ 84Α). Η παράγραφος που αντικαταστάθηκε είχε ως εξής: «1. Ο συντελεστής του φόρου προστιθέμενης αξίας ορίζεται σε είκοσι τρία τοις εκατό (23%) στη φορολογητέα αξία. Κατ' εξαίρεση, για τα αγαθά και τις υπηρεσίες που περιλαμβάνονται στο Παράρτημα ΙΙΙ του παρόντος, ο συντελεστής του φόρου ορίζεται σε δεκατρία τοις εκατό (13%). Για τα αγαθά και τις υπηρεσίες για τα οποία υπάρχει ειδική πρόβλεψη στο Παράρτημα ΙΙΙ του παρόντος, ο συντελεστής του φόρου μειώνεται κατά πενήντα τοις εκατό (50%). Ο συντελεστής Φ.Π.Α. που ορίζεται για τα αγαθά και τις υπηρεσίες του Παραρτήματος ΙΙΙ δεν εφαρμόζεται στις ηλεκτρονικές υπηρεσίες της παραγράφου 13 του άρθρου 14».

(2) Το πρώτο εδάφιο της παρ. 1 του άρθρου 21 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 52 του Ν. 4389/2016 και ισχύει από 1.6.2016, σύμφωνα με την παρ. 2 του ίδιου άρθρου και νόμου. Το εδάφιο που αντικαταστάθηκε είχε ως εξής: «1. Ο συντελεστής του φόρου προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.) ορίζεται σε είκοσι τρία τοις εκατό (23%) στη φορολογητέα αξία».

(3) Το τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 21 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 46 του Ν. 4818/2021 και ισχύει από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 18.7.2021 σύμφωνα με το άρθρο 66 του ίδιου νόμου. Το εδάφιο που αντικαταστάθηκε είχε ως εξής: «Ο συντελεστής Φ. Π. Α. που ορίζεται για τα αγαθά και τις υπηρεσίες του Παραρτήματος ΙΙΙ δεν εφαρμόζεται στις ηλεκτρονικές υπηρεσίες της παρ. 13 του άρθρου 14.»

(4) Η παράγραφος 1Α του άρθρου 21 αφού προστέθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 73 του Ν. 4764/2020 στη συνέχεια αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 124 του ν. 5034/2023 και ισχύει από 1.1.2023, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου.

(5) Η παράγραφος 4 του άρθρου 21 τέθηκε όπως τροποποιήθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 65 του ν. 4811/2021 και ισχύει από 1.7.2021, σύμφωνα με την παράγραφο 3 του ίδιου άρθρου. Η παράγραφος πριν την τροποποίησή της είχε ως εξής: «4. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών είναι δυνατή η μείωση κατά τριάντα τοις εκατό (30%) των συντελεστών του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) επί ένα εξάμηνο για τα νησιά Λέρο, Λέσβο, Κω, Σάμο και Χίο, εφόσον:

α) ο μέσος αριθμός των φιλοξενούμενων στα Κέντρα Υποδοχής και Ταυτοποίησης κάθε νησιού κατά το δωδεκάμηνο που προηγείται της έκδοσης της απόφασης, όπως υπολογίζεται σύμφωνα με την επόμενη παράγραφο, υπερβαίνει τη

τοισ εκατό (30%) των συντελεστών του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α) για τα νησιά Λέρο, Λέσβο, Κω, Σάμο και Χίο, εφόσον:

α) έχουν συσταθεί και λειτουργούν εντός της περιφέρειάς τους κέντρα και δομές της παρ. 4 του άρθρου 8 του ν. 4375/2016 (Α'51), όπως αυτό προκύπτει από σχετική βεβαίωση, που εκδίδεται από την Υπηρεσία Υποδοχής και Ταυτοποίησης του Υπουργείου Μετανάστευσης και Ασύλου, και

β) πρόκειται για αγαθά τα οποία, κατά τον χρόνο που ο φόρος γίνεται απαιτητός:

αα) βρίσκονται στα νησιά αυτά και παραδίδονται από υποκείμενο στον φόρο που είναι εγκατεστημένο στα νησιά αυτά,

ββ) πωλούνται με προορισμό τα νησιά αυτά από υποκείμενο στον φόρο, εγκατεστημένο σε οποιοδήποτε μέρος του εσωτερικού της Χώρας, προς αγοραστή υποκείμενο ή προς μη υποκείμενο στον φόρο νομικό πρόσωπο, εγκατεστημένο στα νησιά αυτά,

γγ) αποστέλλονται ή μεταφέρονται προς υποκείμενο στον φόρο ή προς μη υποκείμενο στον φόρο νομικό πρόσωπο που είναι εγκατεστημένο στα νησιά αυτά, στο πλαίσιο της ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών,

δδ) εισάγονται στα νησιά αυτά.

Η απόφαση του πρώτου εδαφίου ανακαλείται αυτοδικαίως εντός τριών (3) μηνών από την παύση λειτουργίας κέντρου ή δομής της περ. α'.

Η μείωση των συντελεστών δεν ισχύει για τα καπνοβιομηχανικά προϊόντα και τα μεταφορικά μέσα.

4α.⁽¹⁾

5. Η μείωση της προηγούμενης παραγράφου ισχύει και για τις υπηρεσίες που εκτελούνται υλικά στην περιοχή αυτήν από υποκείμενο στο φόρο, ο οποίος κατά το χρόνο που ο φόρος γίνεται απαιτητός είναι εγκατεστημένος στην περιοχή αυτήν.

6. Οι συντελεστές που προκύπτουν από την πιο πάνω μείωση στρογγυλοποιούνται στην πλησιέστερη ακέραιη μονάδα.

Το 0,5 της μονάδας στρογγυλοποιείται στην ανώτερη ακέραια μονάδα.⁽²⁾

δυναμικότητα φιλοξενίας ανά νησί, όπως αυτή προσδιορίζεται από την πράξη σύστασης κάθε Κέντρου, και

β) πρόκειται για αγαθά τα οποία, κατά το χρόνο που ο φόρος γίνεται απαιτητός:

αα) βρίσκονται στα νησιά αυτά και παραδίδονται από υποκείμενο στο φόρο που είναι εγκατεστημένο στα νησιά αυτά,

ββ) πωλούνται με προορισμό τα νησιά αυτά από υποκείμενο στο φόρο, εγκατεστημένο σε οποιοδήποτε μέρος του εσωτερικού της χώρας, προς αγοραστή υποκείμενο ή προς μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο, εγκατεστημένο στα νησιά αυτά,

γγ) αποστέλλονται ή μεταφέρονται προς υποκείμενο στο φόρο ή προς μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο που είναι εγκατεστημένο στα νησιά αυτά, στα πλαίσια της ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών,

δδ) εισάγονται στα νησιά αυτά.

Η μείωση των συντελεστών δεν ισχύει για τα καπνοβιομηχανικά προϊόντα και τα μεταφορικά μέσα.»

(1) Η παράγραφος 4α του άρθρου 21 αφού προστέθηκε με το άρθρο δεύτερο της δεύτερο της Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου της 31ης Δεκεμβρίου 2018, η οποία κυρώθηκε με το άρθρο 1 του ν. 4592/2018 και ισχύει από τη δημοσίευση της Πράξης στο ΦΕΚ, δηλ. από 31.12.2018, σύμφωνα με το άρθρο τέταρτο της ίδιας Πράξης, στη συνέχεια καταργήθηκε με την παράγραφο 2 του άρθρου 65 του ν. 4811/2021 από 1.7.2021, σύμφωνα με την παράγραφο 3 του ίδιου άρθρου. Η καταργηθείσα παράγραφος είχε ως εξής: «4α. Για την έκδοση της απόφασης της προηγούμενης παραγράφου, ο μέσος ετήσιος αριθμός φιλοξενουμένων υπολογίζεται ανά εξάμηνο, τον Ιούνιο και Δεκέμβριο κάθε έτους, με βάση στοιχεία της Υπηρεσίας Υποδοχής και Ταυτοποίησης του Υπουργείου Μεταναστευτικής Πολιτικής και της Ελληνικής Αστυνομίας και υπό την επίβλεψη υπηρεσίας που θα οριστεί από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή, για το δωδεκάμηνο που λήγει στο τέλος του προηγούμενου μήνα από την έκδοση της απόφασης. Κατά την πρώτη εφαρμογή του νόμου, η απόφαση του Υπουργού Οικονομικών εκδίδεται έως 31.12.2018, με βάση στοιχεία της Υπηρεσίας Υποδοχής και Ταυτοποίησης του Υπουργείου Μεταναστευτικής Πολιτικής και της Ελληνικής Αστυνομίας».

(2) Το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 6 του άρθρου 21, προστέθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 62 του Ν.

6Α.⁽¹⁾.....

7. Διάταξη νόμου αντίθετου περιεχομένου προς τις διατάξεις του άρθρου αυτού παύει να ισχύει.

8. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών ρυθμίζεται η διαδικασία και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού.

ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ:

Κ.Υ.Α. ΥΠΟΙΚ & ΕΣΩΤ/ΚΩΝ 0010707/ 29.9.2015.- Σταδιακή κατάργηση των μειώσεων των συντελεστών Φ.Π.Α. στα νησιά του Αιγαίου.

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α) Της παραγράφου 3 της υποπαραγράφου Δ.2. της παραγράφου Δ του άρθρου 2 του Νόμου 4336/2015 (Α 94).

β) Του Π.δ. 73/2015 «Διορισμός Υπουργών, Αναπληρωτών Υπουργών και Υφυπουργών» (Α 116).

2. Την αναγκαιότητα του καθορισμού της πρώτης ομάδος νησιών στα οποία καταργείται η μείωση των συντελεστών Φ.Π.Α. κατά 30%, κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις των παραγράφων 4, 5 και 6 του άρθρου 21 του Νόμου 2859/2000.

.....
Αποφασίζουμε

Η διάταξη της παραγράφου 1 του άρθρου 21 του Ν. 2859/2000 (Α 248), όπως ισχύει, από 1ης Οκτωβρίου 2015 εφαρμόζεται στα νησιά του Αιγαίου: Θήρα, Μύκονος, Νάξος, Πάρος, Ρόδος Σκιάθος.

Η ισχύς της παρούσας απόφασης αρχίζει από τη δημοσίευσή της στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

Η απόφαση αυτή δημοσιεύτηκε στο ΦΕΚ Β 2115/30.9.2015.

ΑΠΟΦ. ΥΠ. ΟΙΚ/ΚΩΝ Α. 1470/18.12.2019.- Παράταση μείωσης συντελεστών Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) για τα νησιά Λέρο, Λέσβο, Κω, Σάμο και Χίο.

Έχοντας υπόψη:

.....
Αποφασίζουμε

1. Παρατείνουμε για χρονικό διάστημα έξι (6) μηνών, ήτοι από 1.1.2020 έως και 30.6.2020, τη μείωση κατά τριάντα τοις εκατό (30%) των συντελεστών του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) για τα νησιά Λέρο, Λέσβο, Κω, Σάμο και Χίο και για τα αγαθά και τις υπηρεσίες που προβλέπονται στις διατάξεις των παρ. 4 και 5 του άρθρου 21 του ν. 2859/2000.

2. Η απόφαση αυτή ισχύει από τη δημοσίευσή της στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

3. Η απόφαση αυτή δημοσιεύθηκε στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. (ΦΕΚ 4744 Β' /23.12.2019)

ΑΠΟΦ. ΥΠ. ΟΙΚ/ΚΩΝ Α.1151/17.6.2020.- Παράταση μείωσης συντελεστών Φόρου

3842/2010 και ισχύει από 15.3.2010 σύμφωνα με την παράγραφο 1 του ίδιου άρθρου και νόμου.

(1) Η παράγραφος 6Α του άρθρου 21 που προστέθηκε με την παράγραφο 3 του άρθρου 52 του Ν. 4389/2016 καταργήθηκε με την παράγραφο 2 του άρθρου 118 του Ν. 4446/2016. Η κατάργηση ισχύει από 1.1.2017, σύμφωνα με την παράγραφο 3 του ίδιου άρθρου και νόμου. Η καταργηθείσα παράγραφος είχαν ως εξής: « 6Α. Η μείωση των συντελεστών των παραγράφων 4, 5 και 6 δεν ισχύει για τα νησιά Θήρα, Μύκονο, Νάξο, Πάρο, Ρόδο, Σκιάθο από 1.10.2015 και για τα νησιά Σύρο, Θάσο, Άνδρο, Τήνο, Κάρπαθο, Μήλο, Σκύρο, Αλόνησο, Κέα, Αντίπαρο και Σίφνο από 1.6.2016.»

Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) για τα νησιά Λέρο, Λέσβο, Κω, Σάμο και Χίο.

Έχοντας υπόψη:

.....

Αποφασίζουμε

1. Παρατείνουμε για χρονικό διάστημα έξι (6) μηνών, ήτοι από 1.7.2020 έως και 31.12.2020, τη μείωση κατά τριάντα τοις εκατό (30%) των συντελεστών του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) για τα νησιά Λέρο, Λέσβο, Κω, Σάμο και Χίο και για τα αγαθά και τις υπηρεσίες που προβλέπονται στις διατάξεις των παρ. 4 και 5 του άρθρου 21 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000).

2. Η απόφαση αυτή ισχύει από τη δημοσίευσή της στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

3. Η απόφαση αυτή δημοσιεύθηκε στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. (ΦΕΚ 2537 Β' /24.6.2020)

ΑΠΟΦ. ΥΠ. ΟΙΚ/ΚΩΝ Α. 1272/14.12.2020.- Παράταση μείωσης συντελεστών Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) για τα νησιά Λέρο, Λέσβο, Κω, Σάμο και Χίο.

Έχοντας υπόψη:

.....

Αποφασίζουμε

1. Παρατείνουμε για χρονικό διάστημα έξι (6) μηνών, ήτοι από 1.1.2021 έως και 30.6.2021, τη μείωση κατά τριάντα τοις εκατό (30%) των συντελεστών του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) για τα νησιά Λέρο, Λέσβο, Κω, Σάμο και Χίο και για τα αγαθά και τις υπηρεσίες που προβλέπονται στις διατάξεις των παρ. 4 και 5 του άρθρου 21 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000).

2. Η απόφαση αυτή ισχύει από τη δημοσίευσή της στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

Η απόφαση αυτή δημοσιεύθηκε στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. (ΦΕΚ 5597 Β'/21.12.2020)

ΑΠΟΦ. ΥΠ. ΟΙΚ/ΚΩΝ Α. 1150/29.6.2021.- Εφαρμογή μειωμένων συντελεστών Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) για τα νησιά Λέρο, Λέσβο, Κω, Σάμο και Χίο.

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις του ν. 2859/2000 «Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας» (Α' 248), και ιδίως της παρ. 4 του άρθρου 21, όπως ισχύουν, με τις οποίες προβλέπεται ότι με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών είναι δυνατή η μείωση κατά τριάντα τοις εκατό (30%) των συντελεστών του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) για τα νησιά Λέρο, Λέσβο, Κω, Σάμο και Χίο.

.....

Αποφασίζουμε

Τη μείωση από 1.7.2021 και εφεξής κατά τριάντα τοις εκατό (30%) των συντελεστών του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) για τα νησιά Λέρο, Λέσβο, Κω, Σάμο και Χίο στα αγαθά και τις υπηρεσίες που προβλέπονται στις διατάξεις των παρ. 4 και 5 του άρθρου 21 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000).

Η απόφαση αυτή δημοσιεύθηκε στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. (ΦΕΚ 2828 Β'/30.6.2021)

ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ-ΔΙΟΙΚ. ΕΓΓΡΑΦΑ:**ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1160/20.7.2015.- Νέοι συντελεστές ΦΠΑ από 20.7.2015. Κοινοποίηση της παραγράφου 1 του άρθρου 1 και του άρθρου 2 του Ν. 4334/2015.**

Σχετικά με το παραπάνω θέμα, σας κοινοποιούμε τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 1 και του άρθρου 2 του ν. 4334/2015 (ΦΕΚ 80 Α /16.7.2015), που αφορά «Επείγουσες ρυθμίσεις για τη διαπραγμάτευση και σύναψη συμφωνίας με τον Ευρωπαϊκό Μηχανισμό Στήριξης (Ε.Μ.Σ)» και παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους.

1. Με την περίπτωση α της παραγράφου 1 του άρθρου 1 του προαναφερόμενου νόμου, αντικα-

θίσταται η παράγραφος 1 του άρθρου 21 του Κώδικα Φ.Π.Α. (κυρ. ν. 2859/2000 ΦΕΚ 248 Α), και καθορίζεται σε 6% ο υπερμειωμένος συντελεστής ΦΠΑ, αντί του συντελεστή 6,5% που προβλεπόταν με τις προϊσχύουσες διατάξεις.

Κατόπιν αυτού, οι ισχύοντες συντελεστές Φ.Π.Α. είναι οι εξής:

- α) ο κανονικός συντελεστής παραμένει σε 23%,
- β) ο μειωμένος συντελεστής που εφαρμόζεται για τα αγαθά και τις υπηρεσίες του Παραρτήματος ΙΙΙ του Κώδικα ΦΠΑ παραμένει σε 13%,
- γ) ο συντελεστής για τον οποίο προβλεπόταν περαιτέρω μείωση κατά 50% για ορισμένα αγαθά και υπηρεσίες του Παραρτήματος ΙΙΙ του Κώδικα ΦΠΑ από 6,5%, μειώνεται σε 6%.

Επισημαίνεται ότι, κατόπιν της ανωτέρω διάταξης και σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του Κώδικα ΦΠΑ, οι μειωμένοι κατά 30% συντελεστές που ισχύουν στα νησιά του Αιγαίου διαμορφώνονται αντίστοιχα σε **16%, 9%, και 4%**.

2. Με την περίπτωση γ της παραγράφου 1 του άρθρου 1 του προαναφερόμενου νόμου, αντικαθίσταται το Παράρτημα ΙΙΙ του Κώδικα ΦΠΑ (ν.2859/2000), με το οποίο προβλεπόνταν τα αγαθά και οι υπηρεσίες που υπάγονταν στους μειωμένους συντελεστές ΦΠΑ 13% και 6,5%. Με το νέο Παράρτημα ΙΙΙ, περιορίζονται τα εν λόγω αγαθά και οι υπηρεσίες που θα υπάγονται εφεξής στους μειωμένους συντελεστές ΦΠΑ 13% και 6%. Σύμφωνα με τον Κεφάλαιο Α Αγαθά του νέου Παραρτήματος ΙΙΙ, τα βασικά αγαθά παραμένουν στους μειωμένους συντελεστές ΦΠΑ 13% και 6%, όπως ψωμί, γάλα, κρέας (πλην των βοοειδών), ψάρια, ελαιόλαδο, τυριά, ζυμαρικά, αλεύρα, δημητριακά, λαχανικά, φάρμακα, βιβλία, ηλεκτρική ενέργεια, ύδρευση, αγαθά για αναπήρους. Ειδικότερα, όσον αφορά την εφαρμογή των συντελεστών ΦΠΑ στα αγαθά, σας διευκρινίζουμε τα ακόλουθα:

α) Σε συντελεστή ΦΠΑ 13% υπάγονται τα ακόλουθα προϊόντα:

- κρέατα βρώσιμα, νωπά, διατηρημένα με απλή ψύξη ή κατεψυγμένα από χοιροειδή, προβατοειδή ή αιγοειδή, πετεινούς, κότες, γαλοπούλες και κουνέλια,
- ψάρια, φιλέτα και σάρκα ψαριών, νωπά διατηρημένα με απλή ψύξη ή κατεψυγμένα και από τα μαλάκια (σουπιές, χταπόδια και καλαμάρια),
- γάλα και γαλακτοκομικά προϊόντα,
- φυτά ζωντανά, μοσχεύματα και μπόλια,
- λαχανικά, καρποί και φρούτα βρώσιμα,
- δημητριακά, άμυλα και προϊόντα αλευροποιίας,
- ελαιόλαδο,
- παρασκευάσματα για τη διατροφή των παιδιών,
- ψωμί
- ζυμαρικά,
- νερά φυσικά,
- φαρμακευτικά προϊόντα,
- καθετήρες, σύριγγες, είδη και συσκευές ορθοπεδικής,
- ηλεκτρική ενέργεια και φυσικό αέριο του Κεφαλαίου 27 του Δασμολογίου,
- είδη για αναπήρους.

β) Σε συντελεστή ΦΠΑ 23% μετατάσσονται τα ακόλουθα προϊόντα:

- ορισμένα ζωντανά ζώα,
- κρέατα βρώσιμα, νωπά, διατηρημένα με απλή ψύξη ή κατεψυγμένα από βοοειδή, κρέατα και παραπροϊόντα σφαγίων,
- μαλακόστρακα και μαλάκια (εκτός από χταπόδια, σουπιές και καλαμάρια), σκώτια, αυγά και σπέρματα,
- άνθη,

- καφές, τσάϊ, ματέ και μπαχαρικά,
- μαστίχα, πηκτικές και πηκτινικές ενώσεις,
- λάδια (εκτός από το ελαιόλαδο),
- παρασκευάσματα κρεάτων, ψαριών, μαλακίων και μαλακοστράκων,
- ζάχαρη και παρασκευάσματα ζάχαρης,
- κακάο και παρασκευάσματα κακάου,
- παρασκευάσματα με βάση τα δημητριακά, τα αλεύρια, τα άμυλα και το γάλα,
- παρασκευάσματα λαχανικών, καρπών και φρούτων,
- διάφορα παρασκευάσματα διατροφής,
- ξύδια και υποκατάστατα αυτών,
- απορρίμματα βιομηχανιών διατροφής και τροφές για τη διατροφή των ζώων,
- αλάτι και θαλασσίνο νερό,
- ορισμένα ραδιενεργά στοιχεία και ισότοπα
- καυσόξυλα,
- λιπάσματα,
- εντομοκτόνα,
- προφυλακτικά,
- σερβιέτες και λοιπά είδη για την υγιεινή της γυναίκας,
- κτηνοτροφικά προϊόντα,
- ορισμένα είδη για αναπήρους

γ) Όσον αφορά τον υπερμειωμένο συντελεστή ΦΠΑ:

Ο υπερμειωμένος συντελεστής αναπροσαρμόζεται από 6,5% σε 6% και ισχύει για:

- τα φάρμακα για την ιατρική του ανθρώπου των δασμολογικών κλάσεων 3003 και 3004 καθώς και τα εμβόλια για την ιατρική του ανθρώπου της δασμολογικής κλάσης 3002,
- τα βιβλία της δασμολογικής κλάσης 4901 και τα βιβλία για παιδιά της δασμολογικής κλάσης 4903,
- τις εφημερίδες και τα περιοδικά της δασμολογικής κλάσης 4902.

Ο υπερμειωμένος συντελεστής για τα νησιά διαμορφώνεται σε 4%.

Σημειώνεται ότι για την εφαρμογή των μειωμένων συντελεστών ΦΠΑ στις κατηγορίες αγαθών που προσδιορίζονται στο Παράρτημα ΙΙΙ του Κώδικα ΦΠΑ χρησιμοποιούνται οι διατάξεις του Δασμολογίου της Ε.Ε για την κατάταξη των προϊόντων στον οικείο κωδικό ονοματολογίας.

Για την εφαρμογή των συντελεστών ΦΠΑ, παρατίθενται, συνημμένα, πίνακες:

- αντιστοιχίσεις των παραγράφων του Παραρτήματος ΙΙΙ του Κώδικα ΦΠΑ με τις αντίστοιχες τροποποιήσεις

- προϊόντων και κωδικών ονοματολογίας που παραμένουν σε μειωμένους συντελεστές ΦΠΑ 13% και 6% καθώς και προϊόντων και κωδικών ονοματολογίας που μετατάσσονται από τον μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ 13% στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ 23%.

3. Σε ό,τι αφορά την κατά 30% μείωση των συντελεστών στα νησιά του Αιγαίου, όπως αυτά καθορίζονται στο άρθρο 21 του Κώδικα ΦΠΑ, παραμένει ως έχει, μέχρι τους οριζόμενους από τις διατάξεις του κοινοποιούμενου νόμου χρόνους.

4. Οποιοδήποτε στοιχείο εκδίδεται με ημερομηνία έκδοσης την ημερομηνία έναρξης ισχύος των νέων συντελεστών και εφεξής, ο ΦΠΑ θα υπολογίζεται με τους νέους συντελεστές, ανεξάρτητα αν αφορούν συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν κατά το προηγούμενο διάστημα.

5. Σε πιστωτικά τιμολόγια που εκδίδονται από την έναρξη ισχύος του ν. 4334/2015 και αφορούν συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν πριν την ημερομηνία αυτή, υπολογίζεται ΦΠΑ με τους νέους συντελεστές. Εφόσον συντρέχει λόγος έκδοσης παραστατικού για την ακύρωση συναλλαγής, (π.χ. λογιστικού σημειώματος, κ.λπ.), πρέπει να αναγράφεται σε αυτό ο ίδιος συντελεστής ΦΠΑ

που είχε η αρχική συναλλαγή, ανεξάρτητα της ημερομηνίας έκδοσής του, δεδομένου ότι, στην περίπτωση αυτή ακυρώνεται η συναλλαγή στο σύνολό της. Σε περίπτωση εκ παραδρομής εφαρμογής μεγαλύτερου συντελεστή ΦΠΑ, π.χ. 23% αντί 13%, σε χονδρική πώληση αγαθών, υπάρχει δυνατότητα (σύμφωνα με το άρθρο 8 του ν. 4308/2014 και την εγκύκλιο ΠΟΛ.1003/31.12.2014) να εκδοθεί πιστωτικό σημείωμα μόνο για τη διόρθωση του ΦΠΑ.

6. Περαιτέρω, στο Κεφάλαιο Β «Υπηρεσίες» του Παραρτήματος ΙΙΙ, όπως αντικαταστάθηκε με το νέο νόμο, περιλαμβάνονται οι υπηρεσίες οι οποίες από την έναρξη ισχύος του ν. 4334/2015, εκτός αν ορίζεται άλλη ημερομηνία στις επιμέρους διατάξεις, υπάγονται στο μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ 13% ή, εφόσον υπάρχει ειδική πρόβλεψη, στον υπερμειωμένο συντελεστή 6%. Υπηρεσίες που δεν περιλαμβάνονται στο εν λόγω Παράρτημα υπάγονται στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ 23%.

7. Συγκεκριμένα, τρεις περιπτώσεις υπηρεσιών παραμένουν στο Παράρτημα ΙΙΙ. Πρόκειται για:

α. Τα εισιτήρια (δικαίωμα εισόδου) για θεατρικές παραστάσεις, τα οποία εξακολουθούν να υπάγονται στον υπερμειωμένο συντελεστή ΦΠΑ, ο οποίος διαμορφώνεται σε 6% (περ.1).

Δεδομένου ότι η προβλεπόμενη από τις παραγράφους 4 και 5 του άρθρου 21 του Κώδικα ΦΠΑ μείωση των συντελεστών ΦΠΑ κατά 30% σε συγκεκριμένες νησιωτικές περιοχές εξακολουθεί να ισχύει ως έχει έως και 30.09.2015, ο συντελεστής ΦΠΑ για τα εισιτήρια θεατρικών παραστάσεων που πληρούν τις προϋποθέσεις της μείωσης της παραγράφου 5 του άρθρου 21 του Κώδικα ΦΠΑ διαμορφώνεται σε 4%.

β. Τη διαμονή σε ξενοδοχεία και παρόμοιους χώρους, συμπεριλαμβανομένης και της παροχής καταλύματος διακοπών και της μίσθωσης χώρου σε κατασκήνωση ή κάμπινγκ για τροχόσπιτα, που υπάγονται στο μειωμένο συντελεστή 13% από 01.10.2015 (περ. 2).

γ. Την παροχή υπηρεσιών κατ' οίκον φροντίδας παιδιών, ηλικιωμένων, ασθενών και ατόμων με ειδικές ανάγκες γενικά, που παραμένουν στο μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ 13% ή, αντίστοιχα, 9% στις νησιωτικές περιοχές.

8. Οι υπηρεσίες που περιλαμβάνονταν στο Κεφ. Β του Παραρτήματος ΙΙΙ, όπως ίσχυε πριν την αντικατάστασή του με την παρ. 1.γ του άρθρου 1 του ν. 4334/2015, μετατάσσονται στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ. Πρόκειται για:

α. Τις κάθε είδους μεταφορές προσώπων στο εσωτερικό της χώρας (χερσαίες, εναέριες και θαλάσσιες), ανεξάρτητα από το μεταφορικό μέσο που χρησιμοποιείται (μέσα μαζικής μεταφοράς, επιβατηγά δημοσίας χρήσης αυτοκίνητα - ΤΑΞΙ, πλωτά μέσα κ.λπ.).

β. Τα εισιτήρια (δικαίωμα εισόδου) για κάθε είδους εκδηλώσεις, όπως αθλητικές, πολιτιστικές, εμπορικές, μουσικές, κοινωνικές, εκπαιδευτικού χαρακτήρα, καθώς και για λούνα παρκ, ζωολογικούς κήπους, παιδότοπους κ.λπ., εκτός από τα εισιτήρια θεατρικών παραστάσεων.

γ. Τα τέλη για τη λήψη ραδιοτηλεοπτικών εκπομπών.

δ. Τις υπηρεσίες συγγραφέων, συνθετών, καλλιτεχνών και ερμηνευτών έργων τέχνης, καθώς και τα δικαιώματα αυτών.

ε. Τις υπηρεσίες για τη γεωργική παραγωγή, οι οποίες παρέχονται από υποκειμένους του κανονικού καθεστώτος.

στ. Τις υπηρεσίες εστίασης (αναλύεται κατωτέρω).

ζ. Τις υπηρεσίες από φιλανθρωπικούς οργανισμούς ή οίκους ευγηρίας, στις περιπτώσεις που δεν απαλλάσσονται με το άρθρο 22 του Κώδικα ΦΠΑ.

η. Τις υπηρεσίες και τις παραδόσεις των συναφών ειδών από γραφεία κηδεύων και επιχειρήσεις αποτέφρωσης νεκρών.

θ. Τις ιατρικές και οδοντιατρικές υπηρεσίες, εφόσον δεν απαλλάσσονται με το άρθρο 22 (αναλύεται κατωτέρω).

ι. Τις υπηρεσίες οδοκαθαρισμού, αποκομιδής, ταφής και ανακύκλωσης απορριμμάτων καθώς

και επεξεργασίας αποβλήτων, εκτός από αυτές που παρέχονται από τα πρόσωπα που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 3 του Κώδικα ΦΠΑ.

κ. Τις επισκευές, επιδιορθώσεις, υπηρεσίες φασόν και γενικά τις κάθε είδους εργασίες επί αγαθών, ανεξάρτητα από το συντελεστή ΦΠΑ στον οποίο υπάγεται το αγαθό βάσει της δασμολογικής κλάσης στην οποία κατατάσσεται.

κα. Τις εργασίες στο πλαίσιο ανακαίνισης και επισκευής παλαιών ιδιωτικών κατοικιών.

Επομένως, όλες οι ανωτέρω αναφερόμενες υπηρεσίες υπάγονται στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ.

9. Ειδικά, όσον αφορά στις ιατρικές υπηρεσίες, διευκρινίζεται ότι στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ υπάγονται οι ιατρικές υπηρεσίες οι οποίες δεν εμπίπτουν στις σχετικές απαλλαγές των περιπτώσεων δ και ε της παρ. 1 του άρθρου 22 του Κώδικα ΦΠΑ, όπως ισχύουν και έχουν ερμηνευθεί με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1100/24.6.2010. Για παράδειγμα, οι υπηρεσίες των ιδιωτικών κλινικών προς νοσηλευόμενους ασθενείς, καθώς και οι ιατρικές υπηρεσίες που εξυπηρετούν αισθητικούς σκοπούς υπάγονται στο συντελεστή ΦΠΑ 23%.

10. Επίσης, σε ό,τι αφορά στην εστίαση, επισημαίνεται ότι στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ υπάγονται ανεξαιρέτως όλες οι υπηρεσίες εστίασης που παρέχονται από κάθε είδους επιχειρήσεις, ανεξαρτήτως των ειδών που καταναλώνονται επιτοπίως (π.χ. χρέωση νερού, γάλακτος, ψωμιού, αναψυκτικών, καφέδων, φαγητών κ.λπ. με συντελεστή 23%). Όσον αφορά στις παραδόσεις αγαθών (γενικά τροφίμων τυποποιημένων ή μη, γευμάτων, αρτοποιημάτων, ψωμιού, γλυκών, νερού, αλκοολούχων ή μη ποτών, χυμών, καφέδων και λοιπών ροφημάτων κλπ) που πραγματοποιούν οι επιχειρήσεις εστίασης, δηλαδή στις απλές πωλήσεις ειδών εστίασης που δεν σερβίρονται για επιτόπια κατανάλωση από τους πελάτες, αλλά είτε παραλαμβάνονται καθ' υπόδειξη του πελάτη, εφαρμόζεται ο συντελεστής ΦΠΑ στον οποίο υπάγεται κατά περίπτωση το παραδιδόμενο αγαθό (π.χ. 13% για το νερό, το γάλα, καθώς και για το ψωμί εφόσον χρεώνεται χωριστά, 23% για τα γλυκά, τα λοιπά αρτοποιήματα, τους καφέδες κ.λπ.).

11. Επιπλέον, προς αποφυγή καταστρατηγήσεων, σημειώνεται ότι οι υπηρεσίες καλλιτεχνών υπάγονται σε κάθε περίπτωση στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ, ανεξάρτητα από τον τρόπο ορισμού των αμοιβών τους (π.χ. ως ποσοστό επί των εσόδων από εισιτήρια θεατρικών παραστάσεων).

12. Δεδομένου ότι, όπως προβλέπεται στο άρθρο 21, παρ. 2 του Κώδικα ΦΠΑ, στην παροχή υπηρεσιών εφαρμόζονται οι συντελεστές που ισχύουν κατά το χρόνο που ο φόρος καθίσταται απαιτητός σύμφωνα με το άρθρο 16 του ίδιου Κώδικα, στην περίπτωση υπηρεσιών που η παροχή τους ξεκίνησε πριν την έναρξη ισχύος του ν.4334/2015 αλλά ολοκληρώνεται μετά την ημερομηνία αυτή, ή στην περίπτωση που έχουν παρασχεθεί πριν την έναρξη ισχύος του ν. 4334/2015, όμως το νόμιμο παραστατικό εκδίδεται μετά την ημερομηνία αυτή, σύμφωνα με διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας που επιτρέπουν την έκδοση του παραστατικού σε χρόνο μεταγενέστερο της παροχής τους, κατά την τιμολόγηση εφαρμόζεται ο ισχύων συντελεστής ΦΠΑ που αναλογεί στο είδος των υπηρεσιών από την έναρξη ισχύος του ν. 4334/2015 και εφεξής.

13. Με τη διάταξη της παρ. 1 β του άρθρου 1 του ν. 4334/2015 αντικαθίσταται η περίπτωση β της παραγράφου 1 του άρθρου 22 του Κώδικα ΦΠΑ. Σύμφωνα με τη νέα διάταξη απαλλάσσονται από το ΦΠΑ η παροχή υπηρεσιών εκπαίδευσης γενικά και οι στενά συνδεδεμένες με αυτή παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών, που παρέχονται από δημόσια εκπαιδευτήρια ή από άλλα πρόσωπα αναγνωρισμένα από την, κατά περίπτωση, αρμόδια αρχή, εκτός από τα φροντιστήρια όλων των βαθμίδων εκπαίδευσης και τα κέντρα εκμάθησης ξένων γλωσσών και ηλεκτρονικών υπολογιστών.

14. Επί της ουσίας, περιορίζεται το πεδίο εφαρμογής της απαλλαγής για τις εκπαιδευτικές

υπηρεσίες στο εσωτερικό της χώρας, με την ρητή εξαίρεση των φροντιστηρίων όλων των βαθμίδων εκπαίδευσης, καθώς και των κέντρων εκμάθησης ξένων γλωσσών και ηλεκτρονικών υπολογιστών από τους οργανισμούς που θεωρούνται ότι παρέχουν απαλλασσόμενη από το ΦΠΑ εκπαίδευση.

15. Η εξαίρεση από την απαλλασσόμενη εκπαίδευση αφορά στις επιχειρήσεις που παρέχουν στις εγκαταστάσεις τους φροντιστηριακή εκπαίδευση κάθε είδους και βαθμίδος, υπηρεσίες εκμάθησης ξένων γλωσσών και εκπαίδευση στους ηλεκτρονικούς υπολογιστές, ανεξαρτήτως του τίτλου τους (φροντιστήριο, αναγνωστήριο, σχολή, ινστιτούτο, κέντρο κ.λπ.) και τον αριθμό μαθητών των τμημάτων τους (π.χ. ολιγάριθμα ή κλειστά τμήματα). Το αυτό ισχύει και στην περίπτωση που οι ανωτέρω υπηρεσίες παρέχονται ηλεκτρονικά.

16. Σημειώνεται ότι ο εφαρμοστέος συντελεστής ΦΠΑ στις υπηρεσίες εκπαίδευσης που δεν απαλλάσσονται με το άρθρο 22 του Κώδικα ΦΠΑ είναι ο κανονικός (23% ή 16% στις νησιωτικές περιοχές), δεδομένου ότι από τις κοινοτικές διατάξεις (Παράρτημα ΙΙΙ της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου) δεν επιτρέπεται η υπαγωγή των υπηρεσιών εκπαίδευσης σε μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ.

17. Για την υπαγωγή τους στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ, οι ανωτέρω επιχειρήσεις οφείλουν να υποβάλουν δήλωση μεταβολών εντός δέκα ημερών από την έναρξη ισχύος των νέων διατάξεων, έχοντας πλέον όλες τις υποχρεώσεις και τα δικαιώματα που προβλέπονται για τους υποκειμένους στο φόρο από τις διατάξεις του Κώδικα ΦΠΑ, όπως υποβολή δηλώσεων ΦΠΑ, δικαίωμα έκπτωσης ΦΠΑ εισροών κλπ. Κατά αυτόν τον τρόπο εξορθολογίζεται η λειτουργία του συστήματος ΦΠΑ ως γενικού φόρου κατανάλωσης και διασφαλίζεται για τις εν λόγω επιχειρήσεις η ουδετερότητα του φόρου μέσω του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ των εισροών τους, αντί της ενσωμάτωσης του φόρου αυτού στο κόστος των υπηρεσιών τους.

18. Σημειώνεται ότι στην έννοια της απαλλασσόμενης από το ΦΠΑ εκπαίδευσης της περίπτωσης ιβ της παραγράφου 1 του άρθρου 22 εξακολουθεί να εμπίπτει η προσχολική εκπαίδευση (νηπιαγωγεία, βρεφονηπιακοί και παιδικοί σταθμοί), η πρωτοβάθμια και δευτεροβάθμια σχολική εκπαίδευση, η πανεπιστημιακή εκπαίδευση, καθώς και η επαγγελματική εκπαίδευση, επιμόρφωση ή επανακατάρτιση, ανεξάρτητα αν παρέχονται από δημόσιους ή ιδιωτικούς φορείς κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα, με την επιφύλαξη της αναγνώρισης του φορέα εκπαίδευσης από αρμόδια αρχή, εφόσον προβλέπεται από σχετικό νομικό πλαίσιο.

Επίσης, εξακολουθούν να απαλλάσσονται από το ΦΠΑ οι αναγνωρισμένες από το κράτος σχολές χορού, δραματικής τέχνης και κινηματογραφίας και οι μουσικές σχολές και τα ωδεία.

19. Επίσης, σύμφωνα με την περίπτωση ιγ της παραγράφου 1 του άρθρου 22 του Κώδικα ΦΠΑ, απαλλάσσονται από το ΦΠΑ τα ιδιαίτερα μαθήματα που παραδίδονται από εκπαιδευτικούς κατ'οίκον και υποβοηθούν τους μαθητές στην εκπλήρωση των υποχρεώσεών τους κατά την φοίτησή τους στις τρεις βαθμίδες εκπαίδευσης.

20. Προσαρμογή των μηχανογραφικών συστημάτων και των φορολογικών ταμειακών μηχανών στους νέους συντελεστές.

Όσον αφορά τις αποδείξεις που εκδίδονται με τη χρήση φορολογικής ταμειακής μηχανής ή συστήματος, η αναγραφή των αξιών - τιμών που εμπεριέχουν πλέον ποσό Φ.Π.Α. με τους νέους συντελεστές, δύνανται να αναγράφονται με άμεση ηλεκτρολόγηση.

Για τη διευκόλυνση των χρηστών παρέχεται η δυνατότητα προσαρμογής των μηχανογραφικών συστημάτων και των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών του ν.1809/1988, μέσα σε σύντομο χρονικό διάστημα. Σε όσες περιπτώσεις δεν είναι άμεση η προσαρμογή τους και μέχρι την προσαρμογή αυτών, στα ποσά που αναγράφονται στις αποδείξεις λιανικής πώλησης, δε λαμβάνεται υπόψη ο τυχόν αναγραφόμενος παραπλεύρως αυτών, παλαιός συντελεστής ΦΠΑ.

Μέχρι να ολοκληρωθεί η προσαρμογή των συστημάτων, η εγγραφή στα τηρούμενα βιβλία του

εσόδου και του Φ.Π.Α. θα γίνεται αφού επανυπολογισθούν τα δεδομένα που αναγράφονται στα Δελτία Ημερήσιας Κίνησης «Ζ» ή στα Δελτία Περιοδικής (Μηνιαίας) Αναφοράς Ανάγνωσης Φορολογικής Μνήμης με τους νέους συντελεστές Φ.Π.Α. Τα νέα ποσά μετά τον επανυπολογισμό, αναγράφονται εμφανώς επί των ανωτέρω δελτίων ή επί ιδιαίτερου λογιστικού σημειώματος που επισυνάπτεται σ αυτά κατά περίπτωση.

Στην περίπτωση που γίνεται χρήση Περιοδικής (Μηνιαίας) Αναφοράς Ανάγνωσης Φορολογικής Μνήμης για την καταχώρηση της μηνιαίας εγγραφής των εσόδων του μηνός Ιουλίου στα τηρούμενα βιβλία, εκδίδονται δύο διαφορετικά δελτία περιοδικής αναφοράς, ένα για το διάστημα προ της προσαρμογής και ένα με τους νέους συντελεστές ΦΠΑ.

Επισημαίνεται ότι για την ρύθμιση - προσαρμογή των φορολογικών ταμειακών μηχανών και συστημάτων δεν απαιτείται, ούτε είναι απαραίτητη η επέμβαση ή η παρουσία εξουσιοδοτημένου τεχνικού. Για τη ρύθμιση - προσαρμογή ο κάτοχος - χρήστης ακολουθεί τις οδηγίες που αναγράφονται στο συνοδευτικό εγχειρίδιο οδηγιών και χρήσης της μηχανής και δύναται να λαμβάνει τηλεφωνικές οδηγίες από το δίκτυο τεχνικής υποστήριξης της μηχανής που χρησιμοποιεί.

Παρέχεται επίσης η δυνατότητα για τα φορολογικά στοιχεία για λιανικές πωλήσεις, όταν εκδίδονται από χειρόγραφα στελέχη ή από μηχανογραφικά έντυπα με εκτυπωμένο τον εμπριεχόμενο συντελεστή ΦΠΑ, να εκδίδονται μέχρι την προσαρμογή, με χειρόγραφη αναγραφή των δεδομένων, είτε με εμφανή διαγραφή επί των μηχανογραφικών εντύπων των δεδομένων που χρήζουν αλλαγής λόγω των νέων συντελεστών Φ.Π.Α. και αναγραφής τους, χειρόγραφα ή με έντυπο τρόπο.

Σε περίπτωση ύπαρξης στοιχείων με προεκτυπωμένα τα δεδομένα της συναλλαγής, οι σχετικές μεταβολές δύναται να γίνονται χειρόγραφα ή με έντυπο τρόπο μέχρι εξάντλησης των αποθεμάτων.

Τέλος, οι φορολογικές αρχές να αντιμετωπίζουν τα προβλήματα της προσαρμογής με σχετική ανεκτικότητα σύμφωνα και με τα παραπάνω αναφερόμενα, και να ελέγχουν, μεταξύ άλλων, την ορθότητα της καταχώρησής στα τηρούμενα βιβλία και της απόδοσης Φ.Π.Α.

21. Η εφαρμογή των νέων συντελεστών έχει έναρξη ισχύος από τη δημοσίευση του ν. 4334/2015. Ωστόσο σύμφωνα με την από 16 Ιουλίου 2015 ανακοίνωση του Υπουργείου Οικονομικών «προκειμένου να διασφαλισθεί η ομαλή μετάβαση στο νέο καθεστώς του ΦΠΑ, το Υπουργείο Οικονομικών θα προχωρήσει στις απαραίτητες ενέργειες ώστε η εφαρμογή των νέων διατάξεων να ξεκινήσει από τη Δευτέρα 20/7/2015».

ΕΝΔΕΙΚΤΙΚΑ ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ ΥΠΑΓΩΓΗΣ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ ΣΕ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ ΦΠΑ

- Κρέατα:

Κρέας χοιρινό νωπό, κατεψυγμένο ή διατηρημένο με απλή ψύξη, συσκευασμένο ή μη, ολόκληρο, σε τεμάχια ή μέρη, με κόκαλα ή μη: (Δ.Κ. ΕΧ0203): 13%

Σουβλάκι χοιρινό κρεοπωλείου χωρίς προσθήκες ή άλλη επεξεργασία: 13%

Σουβλάκι χοιρινό κρεοπωλείου με προσθήκες π.χ. αλατισμένο, με ελιές, πιπεριές, ντομάτες, μπέικον κλπ, ή προψημένο ή αλλιώς παρασκευασμένο.: 23%

Κιμάς μεικτός π.χ. χοιρινό - μοσχάρι: κατά περίπτωση ανάλογα με την περιεκτικότητα - άνω του 50% χοιρινό: 13%, αλλιώς: 23%

Μπριζόλες χοιρινές, νωπές, κατεψυγμένες ή διατηρημένες με απλή ψύξη, όχι αλλιώς επεξεργασμένες (Δ.Κ. ΕΧ0203): 13%

Τεμάχια κοτόπουλου, π.χ. στήθος ή μπούτι, κατεψυγμένο ή διατηρημένο με απλή ψύξη, συσκευασμένο ή μη, αλλά όχι αλλιώς επεξεργασμένο (Δ.Κ.ΕΧ 0207): 13%

Τεμάχια κοτόπουλου παναρισμένα, ψημένα ή προψημένα ή αλλιώς επεξεργασμένα (Δ.Κ. ΕΧ1602): 23%

Εντόσθια, λουκάνικα, λαρδί, μπέικον, αλλαντικά κλπ. από οποιοδήποτε κρέας (1601, EX0209): 23%

Κρέας αλατισμένο, αποξηραμένο ή καπνιστό (Δ.Κ.ΕΧ 0210): 23%

Κιμάς χοιρινός νωπός, διατηρημένος με απλή ψύξη ή κατεψυγμένος, χωρίς περαιτέρω προσθήκες ή επεξεργασία (Δ.Κ.ΕΧ 0203): 13%

Μπιφτέκια από χοιρινό κρέας, παραγεμισμένα (π.χ. με τυρί), κατεψυγμένα, νωπά, με απλή ψύξη, ψημένα ή προψημένα, ή αλλιώς επεξεργασμένα (Κεφ. 16): 23%

Κρέας από μοσχάρι, σε οποιαδήποτε μορφή: (Δ.Κ. 0202, 0203): 23%

Κρέας από: άλογο, φραγκόκοτες, πάπιες, χήνες, περιστέρια και λοιπά πτηνά, φάλαινες, φώκιες, τάρανδο, κυνηγιού (πλην κουνελιού), βατράχου, ερπετών κλπ., σε οποιαδήποτε μορφή, βρώσιμα (Δ.Κ.ΕΧ0207, EX0208): 23%

Πατέ, φουά γκρά κλπ. 23%

Έντερα, κύστες, στομάχια ζώων, τένοντες, κατάλοιπα ψαριών, σπόγγοι φυσικοί και παρόμοια (0504, 0511): 23%

Κονσέρβες και λοιπά παρασκευάσματα διατροφής κάθε είδους από κρέας κάθε τύπου (Κεφ. 16): 23%

- Ψάρια - υδρόβια:

Ψάρια ζωντανά κάθε είδους (0301): 23%

Ψάρια κάθε είδους, νωπά, διατηρημένα με απλή ψύξη ή κατεψυγμένα (0302, EX0303): 13%

Φιλέτα ή άλλη σάρκα ψαριών κάθε είδους, νωπά, διατηρημένα με απλή ψύξη ή κατεψυγμένα, όχι αλεσμένα (EX0304): 13%

Συκώτια, αυγά και σπέρματα ψαριών (π.χ. χαβιάρι): 23%

Ψάρια κάθε είδους, φιλέτα και σάρκα ψαριών, αποξηραμένα, αλατισμένα ή σε άρμη, καπνιστά, αλεσμένα, ή αλλιώς επεξεργασμένα (EX0304, 0305): 23%

Αλεύρια και σκόνες ψαριών βρώσιμα: 23%

Πτερύγια, κεφάλια, ουρές, πτερύγια, εντόσθια κλπ. ψαριών, βρώσιμα (EX0305): 23%

Μαλακόστρακα κάθε είδους, όπως καραβίδες, αστακοί, καβούρια, γαρίδες κλπ., σε οποιαδήποτε μορφή, αλεύρια και σκόνες αυτών (0306): 23%

Χταπόδια, καλαμάρια, θράψαλα (καλαμαράκια) και σουπιές, νωπά, διατηρημένα με απλή ψύξη ή κατεψυγμένα (EX0307): 13%

Χταπόδια, καλαμάρια, θράψαλα (καλαμαράκια) και σουπιές, αποξηραμένα, αλατισμένα ή σε άρμη, καπνιστά ή αλλιώς επεξεργασμένα, αλεύρια και σκόνες αυτών (EX0307): 23%

Άλλα μαλάκια και ασπόνδυλα υδρόβια, όπως μύδια, στρείδια, χτένια, σαλιγκάρια, κυδώνια, μέδουσες, αχινοί κλπ., σε οποιαδήποτε μορφή (EX0307, 0308): 23%

Ψάρια και κάθε άλλο είδος του κεφαλαίου 3, ψημένα ή προψημένα: 23%

Κονσέρβες και λοιπά παρασκευάσματα διατροφής κάθε είδους από ψάρια, μαλακόστρακα και άλλα ασπόνδυλα υδρόβια (Κεφ. 16): 23%

- Γαλακτοκομικά, μέλι και αυγά:

Γάλα φρέσκο ή συμπυκνωμένο, έστω και με προσθήκη ζάχαρης (π.χ. εβαπορέ) (EX0401, EX0402): 13%

Γάλα σε σκόνη (EX040, EX0402): 13%

Ροφήματα με βάση το γάλα, π.χ. γάλα με κακάο ή με προσθήκη αρωματικών ή άλλων ουσιών (π.χ. ροφήματα με γάλα με γεύση φράουλας ή μπανάνας, με καφέ, με καραμέλα, με γεύση βανίλια κλπ.), σε οποιαδήποτε μορφή (EX2202): 23%

Κρέμα γάλακτος (ανθόγαλα) (EX0401, EX0402): 13%

Βούτυρο γάλακτος και άλλες λιπαρές ουσίες για επάλειψη από γάλα (0405): 13%

Μαργαρίνη (EX1517): 23%

Γιαούρτι απλό (σκέτο), πρόβειο ή αγελαδινό, χωρίς προσθήκη ζάχαρης ή άλλων γλυκαντικών και ουσιών ή αρωματισμένων (EX0403): 13%

Γιαούρτι με μέλι, με δημητριακά, με μούσλι κλπ (EX0403): 13%

Επιδόρπια γιαουρτιού με κακάο, με φρούτα, με μπισκότα, με βανίλια, με καραμέλα κλπ., (EX0403): 13%

Κεφίρ: 13%

Βουτυρόγαλα, πηγμένο γάλα και πηγμένη κρέμα: 13%

Κρέμες από γάλα κάθε είδους (EX0403): 13%

Ορός γάλακτος: 13%

Τυριά κάθε είδους (Δ.Κ. 0406): 13%

Αυγά πτηνών: (Δ.Κ. 0407): 13%

Μέλι φυσικό ανεξάρτητα από τη συσκευασία του (Δ.Κ. 0408): 13%

- Φυτά και άνθη. Λαχανικά, καρποί και φρούτα:

Βολβοί, κόνδυλοι, ριζώματα κλπ., φυτά φυτωρίου (Δ.Κ. 0601): 23%

Άνθη, μπουκέτα, ανθοδέσμες, φυλλώματα κλπ. για διακόσμηση (0603, 0604): 23%

Άλλα φυτά ζωντανά, μοσχεύματα και μπόλια (Δ.Κ. EX1602): 13% Φύτρα μανιταριών (Δ.Κ. EX 0602): 23%

Λαχανικά, φυτά, ρίζες και κόνδυλοι βρώσιμα, (κομμένα ή μη) όπως: πατάτες, ντομάτες, κρεμμύδια, λάχανα, μαρούλια, καρότα, αγγούρια, μελιτζάνες, αγγινάρες, σέλινο, πιπεριές, σπανάκι, κολοκύθια, όσπρια, ελιές κλπ., νωπά, διατηρημένα με απλή ψύξη, κατεψυγμένα ή προσωρινά διατηρημένα (Δ.Κ. 0701 έως 0713): 13%

Σαλάτες λαχανικών κομμένες και συσκευασμένες, χωρίς καμία προσθήκη ή άλλη επεξεργασία (Κεφ. 7): 13%

Σαλάτες λαχανικών κομμένες και συσκευασμένες, με προσθήκες (π.χ. σως, τυρί, αλλαντικά κλπ.) ή με άλλη επεξεργασία (EX 2106): 23%

Ρίζες μανιόκας και σαλεπιού, κόνδυλοι ηλίανθου, γλυκοπατάτες και λοιπές ρίζες και κόνδυλοι υψηλής περιεκτικότητας σε άμυλο ή ινουλίνη, σε οποιαδήποτε μορφή (Δ.Κ. 0714): 23%

Καρποί και φρούτα βρώσιμα κάθε είδους, νωπά, ξερά, αποξηραμένα ή κατεψυγμένα (Δ.Κ. 0801 έως 0813): 13%

Φλούδες εσπεριδοειδών ή πεπονιών σε οποιαδήποτε μορφή (0814): 23%

- Καφές και μπαχαρικά, δημητριακά και αλεύρι, καρποί ελαιώδεις:

Καφές, τσάι, ματέ (0901, 0902, 0903): 23%

Μπαχαρικά: πιπέρι, βανίλια, κανέλα, γαρίφαλο, μοσχοκάρυδο, γλυκάνισο, μάραθος, κύμινο, κορίανδρος, κρόκος, δάφνη, θυμάρι, κάρι κλπ. (0904 έως 0910): 23%

Δημητριακά: σιτάρι, σιμιγδάλι, σίκαλη, κριθάρι, βρώμη, καλαμπόκι, ρύζι, σόργο, φαγόπυρο, κερχί κλπ. (1001 έως 1008): 13%

Παρασκευάσματα διατροφής με βάση τα δημητριακά, κάθε τύπου (π.χ. ρυζόγαλο) (Κεφ. 19): 23%

Αλεύρια κάθε είδους, πληγούρια, σιμιγδάλια, σπόροι δημητριακών, βύνη, άμυλα (1101 έως 1107, EX1108): 13%

Ινουλίνη, γλουτένη (EX1108, 1109): 23%

Καρποί ελαιώδεις και άλλα σπέρματα και καρποί (Δ.Κ. 1201-1209): 23%

Αρτεμισία, βασιλικός, χαμομήλι κλπ. (1211): 23%

Χαρούπια, ζαχαρότευτλα κλπ: 23%

Αχυρα, τεύτλα, χορτονομές κλπ. (Δ.Κ. 1213, 1214): 23%

Μαστίχα και πηκτικές ύλες (Δ.Κ. 1301, 1302): 23%

Ελαιόλαδο και τα κλάσματά του, και άλλα λάδια αποκλειστικά από ελιές (Δ.Κ. 1509, 1510):

13%

Όλα τα λοιπά λάδια (σπορέλαιο, ηλιέλαιο, καλαμποκέλαιο, φοινικέλαιο κλπ.): 23%

- **Ζάχαρη, κακάο, ψωμί, ζυμαρικά, λοιπά παρασκευάσματα διατροφής:**

Ζάχαρη, λοιπά σάκχαρα κάθε είδους και μελάσες (Δ.Κ. 1701, 1702, 1703): 23%

Τσίχλες, καραμέλες, ζαχαρωτά, αμυγδαλόπαστα, κουφέτα, λουκούμια, πάστες φρούτων, ζελέδες, μαρόν-γλασέ και λοιπά ζαχαρώδη προϊόντα (Δ.Κ. 1704): 23%

Κακάο σε κάθε μορφή (σπόροι, κελύφη, σκόνη, βούτυρο, πάστα κλπ.) (Δ.Κ. 1801 έως 1805): 23%

Σοκολάτες κάθε τύπου, σοκολατάκια, καραμέλες σοκολάτας και παρόμοια είδη (Δ.Κ. 1806): 23%

Πολτοί για επάλειψη με κακάο (Δ.Κ. 1806): 23% Παρασκευάσματα για ποτά με κακάο (Δ.Κ. 1806): 23%

Παρασκευάσματα για τη διατροφή των παιδιών συσκευασμένα για τη λιανική πώληση (π.χ. βρεφικές κρέμες, πολτοί σε βαζάκια, βρεφικά παρασκευάσματα με βάση το γάλα κλπ.) (Δ.Κ. EX1901): 13%

Εκχυλίσματα βύνης (Δ.Κ. 1901): 23%

Ζυμαρικά απλά κάθε τύπου, όπως σπαγγέτι, ταλιατέλες, χυλοπίτες, κοφτό μακαρονάκι, κριθαράκι, πένες, κλπ. (Δ.Κ. EX1902): 13%

Ζυμαρικά παραγεμισμένα ή αλλιώς επεξεργασμένα, όπως π.χ. τορτελίνια με κρέας ή τυρί ή σπανάκι κλπ. (Δ.Κ. EX1902): 23%

Ζυμαρικά με γεύσεις αλλά όχι παραγεμισμένα, π.χ. ντομάτα, καρότο ή σπανάκι (χρωματιστά) (Δ.Κ. EX1902): 13%

Αράπικο σιμιγδάλι (κους-κους) (Δ.Κ. EX1902): 23%

Νιφάδες δημητριακών τύπου κορν-φλέικς κάθε τύπου, δηλ. σε νιφάδες ή κόκκους κλπ. (Δ.Κ. EX1904): 23%

Μπάρες δημητριακών κάθε τύπου (Δ.Κ. EX1904): 23%

Πλιγούρι (Δ.Κ. EX1904): 23%

Ψωμί απλό κάθε τύπου (λευκό, μαύρο, πολύσπορο, χωριάτικο, προζύμι, καλαμποκιού κλπ.), χωρίς καρκεύματα, μη παραγεμισμένο ή αλλιώς επεξεργασμένο. Συμπεριλαμβάνεται το ψωμί που κόβεται σε φέτες και συσκευάζεται από φούρνους (δηλ. μη τυποποιημένο) χωρίς περαιτέρω επεξεργασία (Δ.Κ. EX1905): 13% (πχ τύπου τοστ)

Ψωμί σε φέτες (π.χ. τύπου τοστ) τυποποιημένο - επεξεργασμένο, κάθε τύπου (Δ.Κ. EX1905): 23%

Ψωμιά με γέμιση και καρκεύματα, π.χ. σταφιδόψωμα, ελιόψωμα, τυρόψωμα, λαδόψωμα, με παπαρονόσπορο, κλπ. (EX1905): 23%

Όστιες και άζυμο ψωμί (Δ.Κ. EX1905): 23%

Κουλούρια ψωμιού απλά, χωρίς γέμιση ή καρκεύματα ή άλλη επεξεργασία (EX1905): 13%

Κουλούρια ψωμιού με τυρί, με σταφίδες κλπ. (Δ.Κ. EX1905): 23%

Ψωμί φρυγανισμένο (φρυγανιές) κάθε τύπου (Δ.Κ. EX1905): 23%

Γκοφρέτες, κέηκ, μπισκότα, κράκερς, πατατάκια, γαριδάκια και κάθε τύπου παρόμοια προϊόντα (Δ.Κ. EX1905): 23%

Τυρόπιτες, σπανακόπιτες, πίτες, πίτσες και παρόμοια (Δ.Κ. EX1905): 23%

Γλυκά κουταλιού, παστέλια και άλλα παρόμοια είδη με ξηρούς καρπούς, μαρμελάδες και κομπόστες φρούτων, πολτοί φρούτων, και κάθε είδους παρασκευάσματα φρούτων, καρπών και λαχανικών (Κεφ. 20): 23%

Σάλτσες, σούπες, ζυμοί και παρόμοια (Δ.Κ. 2103, 2104): 23%

Ζύμες (Δ.Κ. 2102): 23%

- Βάσεις για ποτά και σιρόπια (Δ.Κ. 2106): 23%
- Παγωτά (Δ.Κ. 2105): 23%
- Είδια κάθε τύπου (Δ.Κ. 2209): 23%
- Αλάτι (Δ.Κ. 2501): 23%
- Ροφήματα
- Νερό, χωρίς προσθήκη γλυκαντικών, μη αρωματισμένο, μη αεριούχο (Δ.Κ. EX2201): 13%
- Αλλα νερά αεριούχα, με προσθήκη γλυκαντικών ή αρωματισμένα, και αναψυκτικά κάθε τύπου (Δ.Κ. EX 2201): 23%
- Χυμοί φρούτων κάθε τύπου (Δ.Κ. 2009): 23%
- Ετοιμα ροφήματα κάθε τύπου, π.χ. με βάση τον καφέ, το τσάι, το γάλα, γάλα σόγιας, γάλα καρύδας κλπ. (Δ.Κ. EX2202): 23%
- Μπύρα, κρασί και κάθε είδους αλκοολούχα ποτά (Δ.Κ. 2203 έως 2208): 23%
- Φαρμακευτικά προϊόντα, ιατρικές συσκευές**
- Εμβόλια και φάρμακα για την ιατρική του ανθρώπου (Δ.Κ. EX3002, EX3003, EX3004): 6%
- Φάρμακα και εμβόλια για κτηνιατρικούς σκοπούς (Δ.Κ. EX3002, EX3003, EX3004): 13%
- Γάζες, βάτες, επίδεσμοι, τσιρότα και παρόμοια είδη για ιατρικούς ή χειρουργικούς σκοπούς (Δ.Κ. 3005): 13%
- Αποστειρωμένα ράμματα, αντιδραστήρια για τον προσδιορισμό των ομάδων αίματος ή για χρήση πάνω στον ασθενή, σκιατικά παρασκευάσματα, τσιμέντα για σφράγιση δοντιών ή αποκατάσταση οστών, θήκες και κουτιά-φαρμακεία, είδη για περιπτώσεις παρά φύση έδρας και παρόμοια είδη (Δ.Κ. 3006): 13%
- Σερβιέτες, ταμπόν, πάνες για μωρά και παρόμοια είδη (Δ.Κ. 9619): 23%
- Προφυλακτικά (Δ.Κ. EX4014): 23%
- Είδη και συσκευές ορθοπαιδικής και λοιπά είδη της Δ.Κ. 9021 του Δασμολογίου, πλην των μερών (Δ.Κ. EX9021): 13%
- Καθετήρες, βελόνες ινσουλίνης, βελόνες τεχνητού νεφρού, σύριγγες σίτισης, ενδομήτρια αντισυλληπτικά, πιεσόμετρα ομιλούντα (Δ.Κ. EX9018): 13%
- Έντυπα**
- Βιβλία (Δ.Κ. 4901): 6%
- Εφημερίδες και περιοδικά (Δ.Κ. 4902): 6%
- Βιβλία για παιδιά (Δ.Κ. EX4903): 6%
- Φυλλάδια και άλλα έντυπα (Δ.Κ. EX4901): 23%
- Λευκώματα για χρωματισμό για παιδιά (Δ.Κ. EX4903): 23%
- Μουσική χειρόγραφη ή τυπωμένη (Δ.Κ. 4904): 23%
- Χάρτες (Δ.Κ.4905): 23%
- Όλα τα λοιπά έντυπα είδη του Κεφ. 49: 23%
- Λοιπά προϊόντα:**
- Απορρίμματα βιομηχανιών διατροφής, τροφές για ζώα και παρόμοια είδη (Κεφ. 23): 23%
- Ραδιενεργά προϊόντα (Δ.Κ. 2844): 23% Λιπάσματα (Κεφ. 31): 23%
- Μείγματα ευδών ουσιών για τις βιομηχανίες ειδών διατροφής (Δ.Κ. EX3302): 23%
- Εντομοκτόνα, ποντικοφάρμακα, μυκητοκτόνα, παρασιτοκτόνα, απολυμαντικά και παρόμοια προϊόντα, κάθε τύπου (Δ.Κ. EX3808): 23%
- Καυσόξυλα (Δ.Κ. EX4401): 23%
- Εργα τέχνης, συλλογές και αρχαιότητες (Κεφ. 97): 23%
- Ηλεκτρική ενέργεια και φυσικό αέριο (Δ.Κ. 2716, 2711): 13%
- Είδη για αναπήρους
- Αυτοκίνητα για τη μεταφορά 10 προσώπων ή περισσότερων για μεταφορά αναπήρων (Δ.Κ.

EX8702): 23%

Γραφομηχανές BRAILLE: 23%

Άμαξάκια και παρόμοια οχήματα για αναπήρους και ανταλλακτικά (Δ.Κ. 8713, EX8714): 13%

Όλα τα λοιπά είδη για αναπήρους που περιλαμβάνονταν στις παρ. 56 και 57 πρ. Παρ. III Ν.2658/87: 13%.

ΕΔΥΟ ΠΟΛ.1215/1.10.2015.- Κατάργηση μείωσης συντελεστών ΦΠΑ σε ορισμένα νησιά - Κοινοποίηση Κοινής Υπουργικής Απόφασης των Υπουργών Οικονομικών και Εσωτερικών και Διοικητικής Ανασυγκρότησης (ΦΕΚ 2115/Β/30.09.2015)

Κατ' εφαρμογή των διατάξεων της υποπαραγράφου Δ.2 του άρθρου 2 του Ν.4336/2015, σας κοινοποιούμε την αριθ. 0010707 ΕΞ 2015/29.9.2015 Κ.Υ.Α του Υπουργού Οικονομικών και του Υπουργού Εσωτερικών και Διοικητικής Ανασυγκρότησης, όπως δημοσιεύθηκε στο ΦΕΚ 2115/Β/30.09.2015, με την οποία καταργείται από 01.10.2015 η μείωση των συντελεστών Φ.Π.Α στα νησιά του Αιγαίου Σαντορίνη (Θήρα), Μύκονο, Πάρο, Νάξο, Ρόδο και Σκιάθο.

Για την αντιμετώπιση τυχόν θεμάτων που άπτονται της εφαρμογής της κοινοποιούμενης Κ.Υ.Α οδηγίες θα δοθούν με νεώτερη εγκύκλιο.

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1161/21.7.2015.- Διευκρινίσεις σχετικά με τον εφαρμοστέο συντελεστή ΦΠΑ στις υπηρεσίες των ξενοδοχείων.

Σύμφωνα με την παράγραφο 1 (περ. α και γ) του άρθρου 1 του ν. 4334/2015 (ΦΕΚ Α 80/16.07.15), όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο τρίτο της από 18.07.2015 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α 84), από 20.07.2015 έως και 30.09.2015 η διαμονή σε ξενοδοχεία και παρόμοιους χώρους, συμπεριλαμβανομένης και της παροχής καταλύματος διακοπών και της μίσθωσης χώρου σε κατασκήνωση ή κάμπινγκ για τροχόσπιτα υπάγονται στον υπερμειωμένο συντελεστή ΦΠΑ 6%, ενώ από 01.10.2015 και εφεξής στο μειωμένο συντελεστή 13%.

Προκειμένου για τις νησιωτικές περιοχές για τις οποίες προβλέπεται η κατά 30% μείωση των συντελεστών ΦΠΑ, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000), ο αντίστοιχος συντελεστής ΦΠΑ από 20.07.2015 έως και 30.09.2015 είναι 4%.

Επίσης, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις, από 20.07.2015 οι υπηρεσίες εστίασης υπάγονται στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ (23% και 16% για τα νησιά). Η εν λόγω διάταξη αφορά και τις υπηρεσίες εστίασης που παρέχονται από τις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις και τα λοιπά καταλύματα στους ειδικούς χώρους εστίασης που διαθέτουν, καθώς και στα δωμάτια ως υπηρεσία εξυπηρέτησης δωματίου (room service). Με στόχο την αποφυγή ουσιαστικής επιβάρυνσης του ξενοδοχειακού τομέα, ο οποίος συμβάλλει σημαντικά στην ανάπτυξη του τουρισμού, λαμβάνοντας υπόψη και το γεγονός ότι τα τουριστικά πακέτα συμφωνούνται σε χρόνο προγενέστερο της εκτέλεσής τους, στην περίπτωση που οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις παρέχουν υπηρεσίες διαμονής και εστίασης ή άλλες υπηρεσίες έναντι ενιαίας τιμής, υπό την προϋπόθεση ότι ο διαχωρισμός στους επί μέρους συντελεστές δεν είναι εφικτός, γίνεται δεκτό η διάκριση, κατά συντελεστή φόρου, από 20.07.2015, να γίνεται ως εξής:

α. Διαμονή με πρωινό: 5% της ενιαίας τιμής υπάγεται στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ, ως αντιπαροχή που καταβάλλεται για το πρωινό.

β. Διαμονή με ημιδιατροφή: 15% της ενιαίας τιμής υπάγεται στον κανονικό συντελεστή, ως αντιπαροχή για το πρωινό και το γεύμα.

γ. Διαμονή με πλήρη διατροφή (full bord): 25% της ενιαίας τιμής υπάγεται στον κανονικό συντελεστή, ως αντιπαροχή για πρωινό και δύο γεύματα.

δ. Διαμονή με το σύστημα all inclusive: (πλήρης διατροφή περιλαμβανομένης της κατανάλωσης ποτών και της παροχής λοιπών υπηρεσιών που περιλαμβάνονται στην ενιαία τιμή, όπως τη-

λεφωνική εξυπηρέτηση, χρήση ομπρελών, δραστηριότητες διασκέδασης, απασχόλησης παιδιών (animation), αθλητικές υπηρεσίες κ.α.): 30% της ενιαίας τιμής υπάγεται στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ, ως αντιπαροχή που καταβάλλεται για τις υπηρεσίες εστίασης, για τις καταναλώσεις αλκοολούχων ή μη ποτών και για τις λοιπές παροχές που ενδεχομένως περιλαμβάνει το πακέτο.

Σημειώνεται ότι τα ανωτέρω ποσοστά παραμένουν τα ίδια, όπως είχαν προσδιοριστεί με τις εγκυκλίους Πολ. 1182/26.08.2011 και Πολ. 1208/05.10.2011, όταν η εστίαση είχε υπαχθεί στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ με το άρθρο 34, παρ. 1, του ν. 3986/2011.

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1168/29.7.2015.- Πρόσθετες διευκρινίσεις σχετικά με τον εφαρμοστέο συντελεστή ΦΠΑ σε παραδόσεις αγαθών και σε παροχές υπηρεσιών, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.4334/2015.

Σε συνέχεια των εγκυκλίων ΠΟΛ.1160/17.7.2015 και ΠΟΛ.1161/21.7.2015 και με αφορμή ερωτήματα σε σχέση με πρακτικά ζητήματα εφαρμογής των διατάξεων της παραγράφου 1 του άρθρου 1 του ν.4334/2015 (ΦΕΚ Α 80), παρέχονται συμπληρωματικά οι ακόλουθες διευκρινίσεις:

A. ΑΓΑΘΑ

ι. Γενικές παρατηρήσεις

Για την εφαρμογή των μειωμένων συντελεστών ΦΠΑ στις κατηγορίες αγαθών που προσδιορίζονται στο Παράρτημα ΙΙΙ του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000) χρησιμοποιούνται οι διατάξεις της Συνδυασμένης Ονοματολογίας της Ε.Ε για την κατάταξη των προϊόντων σε κωδικούς ονοματολογίας εμπορευμάτων.

Η τροποποίηση του Παραρτήματος ΙΙΙ έγινε με γνώμονα την διατήρηση του μειωμένου συντελεστή στα βασικά προϊόντα ευρείας κατανάλωσης προκειμένου η αγοραστική δύναμη του μέσου καταναλωτή να θιγεί το λιγότερο δυνατά.

Με τον κανονισμό (ΕΟΚ) αριθ. 2658/87 του Συμβουλίου, όπως έχει τροποποιηθεί και ισχύει με τον Κανονισμό (ΕΕ) αριθ. 1101/2014 για το έτος 2015 (Επίσημη Εφημερίδα της Ε.Ε, τεύχος L 312/31.10.2014), καθιερώνεται ονοματολογία εμπορευμάτων, γνωστή ως «Συνδυασμένη Ονοματολογία», ώστε να πληρούνται ταυτοχρόνως οι απαιτήσεις του κοινού δασμολογίου και των στατιστικών του εξωτερικού εμπορίου της Ένωσης.

Η ακριβής περιγραφή των προϊόντων δέον να αναζητείται στο Κοινό Δασμολόγιο της Ε.Ε στην ιστοσελίδα <http://eur-lex.europa.eu> δηλ. στον ανωτέρω αναφερόμενο κανονισμό 2658/87 όπως ισχύει για τη δασμολογική και στατιστική ονοματολογία και το Κοινό Δασμολόγιο.

Η κατάταξη των αγαθών σε κωδικούς ονοματολογίας πραγματοποιείται σύμφωνα με το κείμενο των δασμολογικών κλάσεων και των σημειώσεων των τμημάτων και των κεφαλαίων και σύμφωνα με τους γενικούς κανόνες για την ερμηνεία των διατάξεων της Συνδυασμένης Ονοματολογίας.

Διευκρινίζεται ότι, το πρόθεμα ΕΧ που αναγράφεται πριν τον κωδικό αριθμό της δασμολογικής κλάσης (Δ.Κ.) στο Παράρτημα ΙΙΙ του Κώδικα ΦΠΑ σημαίνει ότι σε μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ υπάγονται μόνο τα αγαθά που αναφέρονται ρητά στη σχετική παράγραφο του Παραρτήματος του νόμου και όχι το σύνολο των αγαθών που κατατάσσονται στη συγκεκριμένη δασμολογική κλάση. Στις περιπτώσεις όπου δεν αναγράφεται το πρόθεμα ΕΧ πριν τον κωδικό αριθμό της δασμολογικής κλάσης στο Παράρτημα ΙΙΙ του Κώδικα ΦΠΑ, αυτό σημαίνει ότι όλα τα αγαθά που κατατάσσονται στην εν λόγω δασμολογική κλάση υπάγονται σε μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ. Ενδεικτικά παρατίθενται τα ακόλουθα παραδείγματα προς κατανόηση των ανωτέρω και διευκόλυνση για την υπαγωγή αγαθών στον ορθό συντελεστή ΦΠΑ:

(α) ΕΧ 1901 (παράγραφος 10 Παραρτήματος ΙΙΙ): από τη δασμολογική κλάση 1901 μόνο τα παρασκευάσματα διατροφής για παιδιά υπάγονται σε μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ 13%. Λοιπά προϊόντα που κατατάσσονται στη δασμολογική κλάση 1901, όπως εκχυλίσματα βύνης, ζυμάρια για την παρασκευή προϊόντων αλευροποίας, ζαχαροπλαστικής ή μπισκοτοποιίας κ.λ.π υπάγονται

σε κανονικό συντελεστή ΦΠΑ 23%.

(β) ΕΧ 3003 (παράγραφος 13 δεύτερο εδάφιο Παραρτήματος ΙΙΙ): από τη δασμολογική κλάση 3003 μόνο τα φάρμακα για την ιατρική του ανθρώπου υπάγονται σε συντελεστή ΦΠΑ 6%, εν αντιθέσει με τα κτηνιατρικά φάρμακα τα οποία υπάγονται σε συντελεστή 13%.

(γ) 0406: όλα τα τυριά που κατατάσσονται στη δασμολογική κλάση 0406 δηλ. τυριά νωπά, τυριά τριμμένα, λιωμένα, με στίγματα κ.λ.π υπάγονται σε μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ 13%.

(δ) 0809: όλα τα προϊόντα που κατατάσσονται στη δασμολογική κλάση 0809 δηλ. βερίκοκα, κεράσια, ροδάκινα, δαμάσκηνα και αγκυροδαμάσκηνα κλπ. νωπά υπάγονται σε μειωμένο συντελεστή 13%.

ii. Πέραν των ανωτέρω, επισημαίνονται τα ακόλουθα:

(α) ο όρος «παρασκευασμένο» δεν αφορά τον τρόπο συσκευασίας των προϊόντων αλλά σχετίζεται με την παραγωγική τους διαδικασία και κυρίως με την επεξεργασία τους με μεθόδους όπως μπορεί να είναι η θερμική επεξεργασία (π.χ βράσιμο ή ψήσιμο) ή με την προσθήκη άλλων προϊόντων ή συστατικών καθώς και με τον τρόπο διατήρησης ή συντήρησής τους.

(β) τα παραδείγματα προϊόντων που δίνονται για σκοπούς διευκόλυνσης της εφαρμογής του νέου Παραρτήματος ΙΙΙ του Κώδικα ΦΠΑ στην Π.Ο.Λ.1160/17.7.2015, δεν είναι σε καμία περίπτωση εξαντλητικά, καθώς, ως είναι ευνόητο, το εύρος των προϊόντων που αποτελούν αντικείμενο εισαγωγής ή παράδοσης στο εσωτερικό της χώρας καθώς και οι σημαντικές αλλαγές του Παραρτήματος ΙΙΙ, καθιστούν μη εφικτή τη συμπερίληψη κάθε πιθανού είδους για το οποίο δύναται να ζητηθούν περαιτέρω πληροφορίες αναφορικά με τον εφαρμοζόμενο συντελεστή Φ.Π.Α.

Σε περιπτώσεις αμφιβολιών για τη δασμολογική κατάταξη ενός εμπορεύματος και την ανεύρεση του εφαρμοστέου συντελεστή ΦΠΑ μπορείτε να επικοινωνείτε με τα αρμόδια τμήματα: Α τμήμα Δασμολογικό και Δασμολογητέας Αξίας της Δ/νσης Δασμολογικών Θεμάτων και Τελωνειακών Οικονομικών Καθεστώτων (τηλ. 210 69.87.484, 210 69.87.485) και Δ τμήμα ΦΠΑ εισαγωγών-εξαγωγών της Δ/νσης Ε.Φ.Κ και Φ.ΠΑ (τηλ. 210 69.87.469, 210 69.87.409) της Γεν. Δ/νσης Τελωνείων και Ε.Φ.Κ.

Δεδομένου ότι η αρμοδιότητα γνωμοδότησης για τη δασμολογική κατάταξη εμπορευμάτων ανήκει στην Ανωτάτη Επιτροπή Τελωνειακών Αμφισβητήσεων (Α.Ε.Τ.Α), σύμφωνα με το άρθρο 114 του Π.Δ 284/88, δέον είναι τα σχετικά ερωτήματα για την υπαγωγή προϊόντων σε Φ.Π.Α να υποβάλλονται από τους ενδιαφερόμενους στην υπηρεσία μας (με πλήρη παροχή της σύνθεσης, της ανάλυσης και της παραγωγικής διαδικασίας αυτών).

Για θέματα ΦΠΑ σε υπηρεσίες παρακαλούμε όπως απευθύνεστε στο τμήμα Α ΦΠΑ της Δ/νσης Εφαρμογής Εμμεσης Φορολογίας (τηλ. 210 36.45.848, 832)

iii. Συμπληρωματικά της εγκυκλίου Π.Ο.Λ.1160/17.7.2015 και για συγκεκριμένες κατηγορίες αγαθών διευκρινίζονται τα ακόλουθα:

Κρέατα

Κρέας εκτός από το κρέας βοοειδών, νωπό, διατηρημένο σε απλή ψύξη ή κατεψυγμένο, χωρίς προσθήκες ή άλλη επεξεργασία (Δ.Κ. 0203, 0204, ΕΧ 0207, ΕΧ 0208), υπάγεται στο 13%.

Κρέας παρασκευασμένο με προσθήκες άλλων προϊόντων ή συστατικών ή με άλλη επεξεργασία, όπως θερμική επεξεργασία ή ομογενοποίηση, (π.χ. αλλαντικά) (Κεφάλαιο 16), υπάγεται στο 23%.

Για παράδειγμα:

«Σουβλάκι νωπό», ήτοι τεμαχισμένο κρέας νωπό σε κύβους, από κρέατα εκτός του βόειου κρέατος, που είναι περασμένο σε «καλαμάκι» (Κεφάλαιο 2) (συντελεστής ΦΠΑ 13%).

«Σουβλάκι νωπό», ήτοι τεμαχισμένο κρέας νωπό σε κύβους, από κρέατα εκτός του βόειου κρέατος, με προσθήκη καρυκευμάτων και άλλων προϊόντων (π.χ. ντομάτα, κρεμμύδι, πιπεριά) ή που έχει υποστεί άλλη επεξεργασία (π.χ. είναι παναρισμένο ή προ-ψημένο) (Κεφάλαιο 16) (συντελεστής ΦΠΑ 23%).

Η αναφορά στα ενδεικτικά παραδείγματα της εγκυκλίου Π.Ο.Λ.1160/17.7.2015 στο «σουβλάκι

χοιρινό κρεοπωλείου χωρίς προσθήκες ή άλλη επεξεργασία:13%» είναι αυτονόητο ότι αφορά το νωπό σουβλάκι καθώς το κρεοπωλείο δεν μπορεί ποτέ να πουλάει ψημένο κρέας εκτός και αν έχει παράλληλη δραστηριότητα π.χ. ψητοπωλείου κλπ.

Επίσης επισημαίνεται ότι όταν το κρέας αναμειγνύεται κατόπιν παραγγελίας του πελάτη και τα επιμέρους μέρη του ανήκουν σε μειωμένο και σε κανονικό συντελεστή (π.χ. κιμάς βόειος και χοιρινός) και μπορεί να τιμολογηθεί διακεκριμένα, η τιμολόγηση γίνεται ανά συντελεστή. Αντίθετα, όταν το κρέας είναι ήδη αναμειγμένο και πωλείται ως ενιαίο προϊόν που τα επιμέρους μέρη του ανήκουν σε μειωμένο και σε κανονικό συντελεστή, οπότε δεν μπορεί να τιμολογηθεί διακεκριμένα, υπάγεται στον κανονικό συντελεστή.

Φυτά και άνθη του Κεφαλαίου 6

Στα είδη αυτά περιλαμβάνονται π.χ. μοσχεύματα και μπόλια, δένδρα, χαμόδενδρα, δενδρύλλια και θάμνοι που δίνουν βρώσιμους καρπούς (π.χ. φυτά αμπέλου) τα οποία μπορεί να παρουσιάζονται με τις ρίζες τους, γυμνές ή με χώμα, ή φυτεμένα σε γλάστρες, κουβάδες, πανέρια, ξύλινα δοχεία και παρόμοιους περιέκτες, ροδόδενδρα και αζαλέες, τριανταφυλλιές, φυτά ανανά, φυτά λαχανικών και φυτά φράουλας, φυτά της υπαίθρου, δένδρα του δάσους, φυτά εσωτερικών χώρων, ζωντανές ρίζες φυτών κ.λπ.: (Δ.Κ. 0602) (συντελεστής ΦΠΑ 13%).

Βολβοί, κρεμμύδια, κόνδυλοι, ρίζες βολβοειδείς και ριζώματα γενικά σε φυτική νάρκη, σε βλάστηση ή σε άνθηση (π.χ. ακίνθων, ναρκίσσων, τουλίπας, γλαδιόλας, ορχιδέας), βολβοί φυτών που δεν χρησιμοποιούνται για διακοσμητικούς σκοπούς (π.χ. ριζώματα του ραβεντιού και του σπαραγγιού), φυτά και ρίζες ραδικιού (με εξαίρεση τις μη καβουρντισμένες ρίζες κιχωρίου της ποικιλίας *Cichorium intybus sativum*), κ.λπ. (Δ.Κ. 0601) (συντελεστής ΦΠΑ 23%).

Το κύριο διαφοροποιητικό στοιχείο των ανωτέρω δασμολογικών κλάσεων είναι ότι τα προϊόντα της Δ.Κ. 0601 διαθέτουν ρίζες βολβοειδείς, κρεμμυδοειδείς ή κονδυλοειδείς, ενώ τα προϊόντα της δασμολογικής κλάσης 0602 όχι.

Δημητριακά

Σιτάρι και σμιγάδι, σίκαλη, κριθάρι, βρώμη, καλαμπόκι, ρύζι, σόργο σε κόκκους, φαγόπυρο το εδώδιμο (μαύρο σιτάρι), κεχρί, κεχρί μακρό κ.λπ. Οι σπόροι μπορεί να παρουσιάζονται ακόμα και στα στάχυα ή πάνω στα καλάμια, και δεν πρέπει να έχουν ξεφλουδιστεί ούτε να έχουν υποστεί άλλη επεξεργασία [με εξαίρεση το ρύζι, το οποίο δύναται να τύχει επεξεργασίας, όπως είναι η αποφλοίσωση, η λεύκανση, η στίλβωση, ο βρασμός σε νερό (*parboiled*) κ.λπ.]. Η συσκευασία δεν επηρεάζει τον χαρακτηρισμό των συγκεκριμένων ειδών. Το γεγονός επίσης ότι μπορεί να διατίθενται ως ζωοτροφές, επίσης δεν επηρεάζει τον χαρακτηρισμό των συγκεκριμένων προϊόντων ως δημητριακών: (Δ.Κ. 1001, 1002, 1003, 1004, 1005, 1006, 1007 και 1008) (συντελεστής ΦΠΑ 13%).

Άλευρα

Τα μείγματα αλεύρων, χωρίς καμία άλλη προσθήκη, υπάγονται στο μειωμένο συντελεστή 13%, εφόσον τα επιμέρους άλευρα υπάγονται στο μειωμένο συντελεστή. Εάν κάποιο από τα επιμέρους άλευρα υπάγεται στον κανονικό συντελεστή τότε η τιμολόγηση γίνεται διακεκριμένα ανά συντελεστή και εάν αυτό δεν είναι δυνατό τιμολογείται εξ ολοκλήρου το αγαθό στον κανονικό συντελεστή (Παράρτημα ΙΙΙ, Κεφάλαιο Γ, παρ. 1 Κώδικα ΦΠΑ).

Συσκευασία

Στην περίπτωση αγοράς αλεύρων ή δημητριακών κλπ. σε μεγάλες ποσότητες (με μειωμένο συντελεστή) προς μεταπώληση συσκευασμένων σε μικρότερες ποσότητες, δεν μεταβάλλεται ο συντελεστής (παραμένει δηλ. μειωμένος στη μεταπώληση), εφόσον δεν μεσολαβεί κανενός είδους επεξεργασία του αγαθού (που να αλλάζει την δασμολογική του κλάση) πλην της συσκευασίας του.

Ξηροί καρποί

Ξηροί καρποί του Κεφαλαίου 8 του Κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 1101/2014 της Επιτροπής (Συνδυα-

σμένη Ονοματολογία του έτους 2015), όπως π.χ. είναι τα αμύγδαλα, τα φουντούκια, τα καρύδια, τα φιστίκια κ.λπ. νωποί ή ξεροί, έστω και χωρίς το κέλυφος ή τη φλούδα τους, όχι αλατισμένοι, ούτε ψημένοι, καβουρντισμένοι ή αλλιώς επεξεργασμένοι (συντελεστής ΦΠΑ 13%).

Ξηροί καρποί του Κεφαλαίου 20 του Κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 1101/2014 της Επιτροπής (Συνδυσασμένη Ονοματολογία του έτους 2015), οι οποίοι είναι διαφορετικά παρασκευασμένοι ή διατηρημένοι, ήτοι με προσθήκη ζάχαρης ή άλλων γλυκαντικών, αλατισμένοι ή καβουρδισμένοι (π.χ. αμύγδαλα, φιστίκια κ.λπ.) (συντελεστής ΦΠΑ 23%).

Ψωμί

Ψωμί κοινό, το οποίο παρασκευάζεται συνήθως μόνο από αλεύρι δημητριακών, μαγιά και αλάτι, έστω και με προσθήκη ζαχάρων ή λιπαρών ουσιών σε περιεκτικότητα που δεν υπερβαίνει κατά βάρος το 5%, καθεμία, μη παραγεμισμένο ή αλλιώς επεξεργασμένο, χωρίς καρυκεύματα, το οποίο μπορεί να παρουσιάζεται σε διάφορα σχήματα (μαργαρίτα, κουλούρα, καρβέλι, φραντζόλα, φραντζολάκι) και το οποίο μπορεί να έχει επικάλυψη σουσαμιού ή κάποιου άλλου σπόρου (π.χ. παπαρουνόσπορου), ψωμί του τοστ παρασκευασμένο με τη διαδικασία του κοινού ψωμιού (ΔΚ ΕΧ 1905) (συντελεστής ΦΠΑ 13%). Επίσης παραμένει στο μειωμένο συντελεστή το ψωμί (όπως έχει περιγραφεί ανωτέρω) που πωλείται συσκευασμένο από αρτοποιούς σε πρατήρια και διάφορα σημεία πώλησης.

Τα κουλούρια τύπου Θεσσαλονίκης ως κουλούρια ψωμιού απλά, χωρίς γέμιση ή καρυκεύματα ή άλλη επεξεργασία υπάγονται στο μειωμένο συντελεστή 13%.

Ψωμί με γέμιση ή καρυκεύματα (π.χ. με σταφίδες, ελιές, τυρί), λαδόψωμο, ψωμί φρυγανισμένο, φρυγανιές, ψωμί άζυμο, όστιες, κριτσίνια, ψωμί του τοστ παρασκευασμένο με διαδικασία διαφορετική από εκείνη του κοινού ψωμιού (π.χ. με προσθήκη συντηρητικών ουσιών κ.λπ.), και άλλα αρτοσκευάσματα (ΔΚ ΕΧ 1905) (συντελεστής ΦΠΑ 23%).

Β. ΕΣΤΙΑΣΗ

Όσον αφορά στην εστίαση, όπως ευκρινώς αναφέρει η ΠΟΛ.1160/17.7.2015 (παρ. 10), οι υπηρεσίες εστίασης υπάγονται σε κάθε περίπτωση στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ, ανεξαρτήτως των ειδών εστίασης που καταναλώνονται, δεδομένου ότι οι εν λόγω υπηρεσίες δεν περιλαμβάνονται στις υπηρεσίες του Παραρτήματος ΙΙΙ του Κώδικα ΦΠΑ.

Ως υπηρεσία εστίασης νοείται η παροχή, κατόπιν παρασκευής ή όχι, τροφίμων, ποτών και γενικά ειδών εστίασης, η οποία συνοδεύεται από υποστηρικτικές παροχές, όπως, ενδεικτικά, η διάθεση τραπεζοκαθισμάτων, επιτραπέζιων σκευών και λοιπού εξοπλισμού, το σερβίρισμα, ο καθαρισμός του χώρου και των τραπεζιών κλπ, οι οποίες επιτρέπουν την άμεση επιτόπια κατανάλωση των προσφερόμενων ειδών στους χώρους των επιχειρήσεων εστίασης, όπως καφενείων, καφετεριών, ζαχαροπλαστείων, γαλακτοπωλείων, εστιατορίων, ψητοπωλείων, οينوμαγειρείων, ταχυφαγείων, αναψυκτηρίων, οβελιστηρίων, πιτσαριών, σνακ - μπαρ, κέντρων διασκέδασης και λοιπών συναφών επιχειρήσεων. Υπηρεσία εστίασης θεωρείται και η τροφοδοσία (catering), εφόσον δεν συνίσταται σε απλή παράδοση φαγητού, αλλά σε ένα σύνολο στοιχείων και πράξεων, κατά τα ανωτέρω, ανεξάρτητα από το γεγονός ότι τα προσφερόμενα είδη δεν καταναλώνονται άμεσα εντός των εγκαταστάσεων της οικείας επιχείρησης, αλλά σε χώρο και χρόνο που προσδιορίζονται από τον πελάτη.

Βάσει των ανωτέρω και παραδείγματος χάριν, στην περίπτωση που στο πλαίσιο παροχής υπηρεσιών εστίασης καταναλώνονται νερό, ψωμί, τυριά ή γάλα, κατά την τιμολόγηση της εν λόγω υπηρεσίας εστίασης εφαρμόζεται ο κανονικός συντελεστής ΦΠΑ.

Στην περίπτωση απλής πώλησης, κατόπιν παρασκευής με οποιονδήποτε τρόπο (μαγειρέματος, ψησίματος, ανάμειξης κ.λπ.) ή όχι, τροφίμων, γευμάτων, ποτών, ροφημάτων και γενικά ειδών εστίασης, δηλαδή όταν τα είδη αυτά παραδίδονται στον πελάτη, χωρίς τις πρόσθετες υποστηρικτικές παροχές εκ μέρους της επιχείρησης για την επιτόπια κατανάλωσή τους, πρόκειται για παράδοση

αγαθών (παραδόσεις «πακέτο»). Το αυτό ισχύει ανεξάρτητα αν τα είδη εστίασης παραλαμβάνονται αυτοπροσώπως από τους πελάτες για κατανάλωση εκτός των επιχειρήσεων εστίασης ή αν αποστέλλονται με ευθύνη της επιχείρησης εστίασης σε τόπο που υποδεικνύει ο πελάτης. Στις παραδόσεις αγαθών σε «πακέτο» το κάθε είδος φορολογείται με το συντελεστή ΦΠΑ στον οποίο υπάγεται.

Για παράδειγμα, «πακέτο» που περιλαμβάνει σαλάτα, σουβλάκια χοιρινά, αναψυκτικό, νερό και ψωμί, φορολογείται ως εξής: η σαλάτα, τα σουβλάκια και το αναψυκτικό με 23%, το νερό και το ψωμί με 13%.

Γ. ΕΚΠΑΙΔΕΥΣΗ

Αναφορικά με την τροποποίηση της απαλλακτικής διάταξης της περίπτωσης ιβ της παραγράφου 1 του άρθρου 22 του Κώδικα ΦΠΑ κατά τρόπο ώστε οι υπηρεσίες των φροντιστηρίων και των κέντρων ξένων γλωσσών και ηλεκτρονικών υπολογιστών να μην περιλαμβάνονται πλέον στην απαλλασσόμενη από το ΦΠΑ εκπαίδευση, διευκρινίζονται τα ακόλουθα:

Με τη νέα διάταξη επαναπροσδιορίζεται το πεδίο εφαρμογής της απαλλαγής των υπηρεσιών εκπαίδευσης. Η εν λόγω απαλλαγή, όπως και οι λοιπές του άρθρου 22 του Κώδικα ΦΠΑ προβλέπονται από το κοινοτικό δίκαιο και είναι υποχρεωτικής εφαρμογής για τα κράτη μέλη της Ευρ. Ένωσης, παρέχεται δε η διακριτική εξουσία στα κράτη μέλη να καθορίσουν τις προϋποθέσεις εφαρμογής τους στο εθνικό τους δίκαιο (άρθρο 131 της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, στο εξής Οδηγία ΦΠΑ). Ειδικά, όσον αφορά στους μη δημόσιους οργανισμούς, το κοινοτικό δίκαιο επιτρέπει στα κράτη μέλη να εφαρμόζουν την εν λόγω απαλλαγή στις υπηρεσίες εκπαίδευσης που παρέχουν ιδιωτικοί φορείς με τα εξής κριτήρια:

- τη μη συστηματική επιδίωξη του κέρδους και το μη κερδοσκοπικό χαρακτήρα,
- τη διοίκηση και διαχείριση αμισθί από πρόσωπα χωρίς άμεσο ή έμμεσο συμφέρον από τα αποτελέσματα της εκμετάλλευσης των σχετικών δραστηριοτήτων,
- τις χαμηλότερες τιμές τους σε σχέση με τις τιμές εμπορικών επιχειρήσεων που υπόκεινται στο ΦΠΑ,
- τη μη στρέβλωση των όρων του ανταγωνισμού, αποκλείοντας από την απαλλαγή τους ιδιωτικούς φορείς με κερδοσκοπική δραστηριότητα, ή, αλλιώς, με εμπορικούς σκοπούς (άρθρο 133, περ. α της Οδηγίας ΦΠΑ).

Οι επιχειρήσεις των φροντιστηρίων όλων των βαθμίδων εκπαίδευσης αποτελούν ένα συγκεκριμένο κλάδο οικονομικής δραστηριότητας, λειτουργούν με ιδιωτικοοικονομικά κριτήρια και οι υπηρεσίες εκπαίδευσης που παρέχουν δεν αποτελούν, ούτε είναι ισοδύναμες με σχολική ή πανεπιστημιακή ή επαγγελματική εκπαίδευση.

Το αυτό ισχύει και για τα κέντρα εκμάθησης ξένων γλωσσών και ηλεκτρονικών υπολογιστών, με την επιφύλαξη ότι στην περίπτωση που η από μέρος τους παρεχόμενη εκπαίδευση είναι επαγγελματική δικαιούνται της απαλλαγής. Στην περίπτωση, όμως, που οι υπηρεσίες εκπαίδευσης που παρέχουν δεν αποτελούν επαγγελματική εκπαίδευση, αλλά απλώς μετάδοση γνώσεων στους ηλεκτρονικούς υπολογιστές ή εκμάθηση ξένης γλώσσας, οι εν λόγω υπηρεσίες υπάγονται στο ΦΠΑ, ανεξάρτητα αν ο σκοπός ή και το αποτέλεσμα της εν λόγω εκπαίδευσης είναι η απόκτηση τίτλου ή πιστοποίησης χειρισμού ηλεκτρονικών υπολογιστών ή γλωσσομάθειας, αντίστοιχα.

Διευκρινίζεται ότι τα πρόσωπα που, κατά τα ανωτέρω, υπάγονται στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ από την έναρξη ισχύος των νέων διατάξεων, δηλαδή από 20.07.2015, υποχρεούνται να υποβάλουν δήλωση μεταβολών εντός δέκα ημερών από την ημερομηνία αυτή, με ημερομηνία μεταβολής την 20.07.2015. Η ένταξή τους στο κανονικό καθεστώς συνεπάγεται όλες τις υποχρεώσεις και τα δικαιώματα των υποκειμένων στο φόρο, όπως υποβολή δηλώσεων, δικαίωμα έκπτωσης, δυνατότητα μετάταξης στο καθεστώς των μικρών επιχειρήσεων από την έναρξη της επόμενης διαχειριστικής περιόδου κλπ.

Όσον αφορά στο δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ των εισροών, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 30 και του άρθρου 33 του Κώδικα ΦΠΑ, τα πρόσωπα τα οποία απαλλάσσονταν από το φόρο μέχρι 19.07.2015 και από 20.07.2015 υποχρεούνται στην επιβολή ΦΠΑ στις υπηρεσίες τους, εφόσον κατέχουν επενδυτικά αγαθά τα οποία αποκτήθηκαν με επιβάρυνση ΦΠΑ και χρησιμοποιήθηκαν εντός της τελευταίας πενταετίας, έχουν δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ που αντιστοιχεί στα εναπομείναντα έτη της πενταετίας, εφόσον βεβαίως η πενταετία αυτή δεν έχει παρέλθει.

Για την άσκηση του ανωτέρω δικαιώματος έκπτωσης, θα πρέπει οι υποκείμενοι στο φόρο να συντάξουν απογραφή των εν λόγω αγαθών που κατέχουν στις 19.07.2015, ανάλογα με το συντελεστή στον οποίο υπάγονται, και να υποβάλουν δήλωση αποθεμάτων μετάταξης (έντυπο 012 - ΦΠΑ) εντός δύο μηνών από τη μεταβολή, δηλαδή μέχρι 20.09.2015. Ο προς έκπτωση ΦΠΑ αναγράφεται στα προστιθέμενα ποσά της περιοδικής δήλωσης που υποβάλλεται για την πρώτη φορολογική περίοδο για την οποία υπάγονται στο φόρο.

Περαιτέρω, σημειώνεται ότι όσον αφορά στους δασκάλους, καθηγητές και γενικά εκπαιδευτές - φυσικά πρόσωπα - που διδάσκουν σε σχολές όλων των κατηγοριών και βαθμίδων εκπαίδευσης ή σε σεμινάρια, έχει γίνει δεκτό από τη Διοίκηση (εγκύκλιος 10/1987) ότι, λόγω της φύσης και του τρόπου παροχής των υπηρεσιών τους, δημιουργούνται μεταξύ των εν λόγω φυσικών προσώπων και των εργοδοτών τους δεσμοί εξάρτησης, όσον αφορά στους όρους εργασίας και την αμοιβή τους, που συνεπάγεται την ευθύνη του εργοδότη τους, κατ εφαρμογή της διάταξης του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 3 του Κώδικα ΦΠΑ. Συνεπώς, οι υπηρεσίες των εν λόγω φυσικών προσώπων δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ και οι αμοιβές τους δεν υπάγονται στο φόρο αυτό, όπως αντίστοιχα ισχύει για τους μισθωτούς υπαλλήλους.

Επίσης, με την περίπτωση ιβ της παραγράφου 1 του άρθρου 22 εξακολουθεί να απαλλάσσεται από το ΦΠΑ η προσχολική, η σχολική, η πανεπιστημιακή και η επαγγελματική εκπαίδευση. Επίσης, εξακολουθούν να απαλλάσσονται από το ΦΠΑ οι αναγνωρισμένες από το κράτος σχολές χορού, δραματικής τέχνης και κινηματογραφίας και οι μουσικές σχολές και τα ωδεία, καθώς και οι υπηρεσίες εκπαίδευσης και γενικά αγωγής παιδιών με ειδικές ανάγκες.

Σημειώνεται ότι η εκπαίδευση που δεν είναι επαγγελματική, αλλά εξυπηρετεί σκοπούς ερασιτεχνικούς ή ψυχαγωγικούς εξακολουθεί να υπάγεται στο ΦΠΑ ως μη εμπίπτουσα στην έννοια της απαλλασσόμενης από το ΦΠΑ εκπαίδευσης. Επίσης, στο ΦΠΑ υπάγονται οι σχετικές με τον επαγγελματικό προσανατολισμό υπηρεσίες, καθώς θεωρούνται συμβουλευτικές υπηρεσίες και όχι εκπαιδευτικές.

Τέλος, αναφορικά με την απαλλαγή των ιδιαίτερων μαθημάτων όλων των βαθμίδων εκπαίδευσης της περίπτωσης ιγ της παραγράφου 1 του άρθρου 22 του Κώδικα ΦΠΑ (αντίστοιχη διάταξη άρθρου 132.1.η της Οδηγίας ΦΠΑ), διευκρινίζεται ότι αφορά στις υπηρεσίες διδασκαλίας που παρέχονται σε μαθητές ή φοιτητές από εκπαιδευτικούς κατ οίκον για ίδιο λογαριασμό και υπ ευθύνη τους και όχι στο πλαίσιο μαθημάτων που διοργανώνει και παρέχει στο όνομά του τρίτος φορέας, όπως π.χ. φροντιστήριο. Δεδομένου ότι η χορήγηση της απαλλαγής αναλόγως των διδασκόμενων μαθημάτων αποδεικνύεται δυσχερής, απαλλάσσονται από το ΦΠΑ τα ιδιαίτερα μαθήματα όλων των βαθμίδων εκπαίδευσης, ανεξαρτήτως γνωστικού αντικείμενου, μεταξύ των οποίων και ξένων γλωσσών, υπό την προϋπόθεση ότι δεν εξυπηρετούν ψυχαγωγικούς ή ερασιτεχνικούς σκοπούς.

Δ. ΛΟΙΠΑ ΘΕΜΑΤΑ

1. Οι υπηρεσίες κτηνιάτρων υπάγονται στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ (23%).

2. Ο εργασίες επί αγαθών, όπως φασόν, συναρμολογήσεις, επισκευές, επιδιορθώσεις κλπ υπάγονται στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ, ανεξάρτητα από το συντελεστή ΦΠΑ στον οποίο υπάγεται το παραγόμενο, κατασκευαζόμενο, συναρμολογούμενο ή επισκευαζόμενο αγαθό.

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1188/26.8.2015.- Κοινοποίηση ορισμένων διατάξεων του Ν.4336/2015 (ΦΕΚ 94 Α /14.08.2015)

Σας κοινοποιούμε, συνημμένα, τις διατάξεις της υποπαραγράφου Δ.2 του άρθρου 2 του Ν.4336/2015 με τις οποίες επέρχονται τροποποιήσεις στο Παράρτημα ΙΙΙ του Ν.2859/2000 «Κώδικας ΦΠΑ» αναφορικά με την εφαρμογή μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ σε βρώσιμα κρέατα, παραπροϊόντα σφαγίων και παρασκευάσματα κρεάτων και σας ενημερώνουμε αναλυτικά ως ακολούθως:

Α. Υπαγωγή κρεάτων και παρασκευασμάτων κρεάτων σε μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ

Σύμφωνα με την υποπαραγράφο Δ.2 περίπτωση 1α) του Ν.4336/2015, η παράγραφος 1 του Κεφαλαίου Α του Παραρτήματος ΙΙΙ του Κώδικα ΦΠΑ Ν.2859/2000 τροποποιείται έτσι ώστε σε μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ 13% να υπόκεινται πλέον όλα ανεξαιρέτως τα κρέατα που υπάγονται στο Κεφάλαιο 2 του Κοινού Δασμολογίου της Ε.Ε. (καν. αριθ. 2658/87, όπως τροποποιήθηκε τελευταία με τον καν. αριθ. 1101/2014), καθώς και τα παρασκευάσματα κρεάτων του Κεφαλαίου 16 του Δασμολογίου, τα οποία είναι κατάλληλα για τη διατροφή του ανθρώπου.

Ως εκ τούτου, σε μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ 13% υπάγονται πλέον:

- βρώσιμα, νωπά, διατηρημένα με απλή ψύξη ή κατεψυγμένα, κρέατα βοοειδών του Κεφαλαίου 2 του Δασμολογίου και

- βρώσιμα παραπροϊόντα σφαγίων του Κεφαλαίου 2 του Δασμολογίου.

Κατά συνέπεια, όσον αφορά τα βρώσιμα κρέατα και παρασκευάσματα κρεάτων, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του Παραρτήματος ΙΙΙ του Κώδικα ΦΠΑ, στο μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ 13% υπάγονται εφεξής οι ακόλουθες κατηγορίες προϊόντων των Κεφαλαίων 2 και 16 του Κοινού Δασμολογίου, χωρίς ο κατάλογος να είναι εξαντλητικός:

- Κρέατα από όλα τα είδη ζώων και πτηνών που αναφέρονται στο Κεφάλαιο 2 του Κοινού Δασμολογίου (βοοειδή, χοιροειδή, αιγοειδή, από πετεινούς, κότες, γαλοπούλες, πάπιες, χήνες, κουνέλια, λαγούς κ.λ.π), νωπά, διατηρημένα με απλή ψύξη ή κατεψυγμένα, ανεξαρτητως του τρόπου που παρουσιάζονται (σε ολόκληρα ή μισά σφάγια, σε τεμάχια, με ή χωρίς εντόσθια, με ή χωρίς κόκαλα, κλπ.).

- Κιμάς από κάθε είδους κρέας ή ανάμιξη κρεάτων.

- Παραπροϊόντα σφαγίων, βρώσιμα, από όλα τα είδη κρεάτος του Κεφαλαίου 2 του Δασμολογίου (π.χ. συκώτι).

- Κρέατα και παραπροϊόντα σφαγίων αλατισμένα ή σε άρμη, αποξηραμένα ή καπνιστά. (Κεφάλαιο 2 Δασμολογίου)

- Λουκάνικα, σαλάμια και παρόμοια προϊόντα (αλλαντικά) από κρέας, παραπροϊόντα σφαγίων ή αίμα, και παρασκευάσματα διατροφής με βάση τα προϊόντα αυτά (Δ.Κ 1601).

- Κάθε είδους παρασκευάσματα και κονσέρβες κρεάτων, παραπροϊόντων σφαγίων ή αίματος, στα οποία περιλαμβάνονται τα παρασκευάσματα που προέρχονται από την ανάμιξη κάθε είδους κρεάτων (Δ.Κ 1602).

- Παρασκευάσματα κρεάτος, μειγμάτων διαφορετικών ειδών κρεάτος και παραπροϊόντων σφαγίων, με την προσθήκη διαφόρων άλλων προϊόντων ή συστατικών (π.χ. λαχανικά, αρωματικές ουσίες, λάδι, μπαχαρικά κλπ.) εφόσον δεν αλλοιώνεται ο ουσιώδης χαρακτήρας τους ως κρέας ή παρασκευάσμα κρεάτος (Κεφάλαιο 16 Δασμολογίου).

- Εκχυλίσματα και χυμοί κρεάτος (Δ.Κ ΕΧ 1603).

- Αλεύρια και σκόνες κρεάτων ή παραπροϊόντων σφαγίων (Δ.Κ 0210).

- Λαρδί χωρίς τα κρεάτινα μέρη, χοιρινό λίπος και λίπος πουλερικών (Δ.Κ 0209).

Ειδικότερα διευκρινίζονται τα ακόλουθα:

- Για όλα τα προαναφερόμενα προϊόντα κρεάτος, απαραίτητη προϋπόθεση για την υπαγωγή τους στο μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ 13% είναι να θεωρούνται βρώσιμα, δηλαδή να είναι κατάλλη-

ληλα για τη διατροφή του ανθρώπου.

- Σε αντίθετη περίπτωση, όταν δηλαδή τα προϊόντα αυτά είναι ακατάλληλα για την ανθρώπινη διατροφή, δεν υπάγονται στα Κεφάλαια 2 ή 16 του Δασμολογίου και συνεπώς δεν περιλαμβάνονται στις διατάξεις της παραγράφου 1 του Παραρτήματος ΙΙΙ του Κώδικα ΦΠΑ.

- Όλα τα ζωντανά ζώα του Κεφαλαίου 1 Δασμολογίου εξακολουθούν και υπάγονται σε κανονικό συντελεστή ΦΠΑ 23%, καθώς δεν περιλαμβάνονται στο Παράρτημα ΙΙΙ του Κώδικα ΦΠΑ.

- Τα ψάρια καθώς και τα καλαμάρια, σουπιές και χταπόδια του Κεφαλαίου 3 του Δασμολογίου εξακολουθούν και υπάγονται σε μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ 13%, ωστόσο τα παρασκευάσματα ψαριών και λοιπών υδρόβιων του Κεφαλαίου 16 του Δασμολογίου δεν περιλαμβάνονται στο Παράρτημα ΙΙΙ του Κώδικα ΦΠΑ, συνεπώς εξακολουθούν να υπάγονται σε κανονικό συντελεστή ΦΠΑ 23%.

Τέλος, υπενθυμίζουμε ότι:

- Όπως αναφέρεται και στην ΠΟΛ.1168/29.7.2015, για την εφαρμογή των μειωμένων συντελεστών ΦΠΑ στις κατηγορίες αγαθών που προσδιορίζονται στο Παράρτημα ΙΙΙ του Κώδικα ΦΠΑ Ν.2859/2000, χρησιμοποιούνται οι διατάξεις του Κοινού Δασμολογίου της Ε.Ε. για την κατάταξη των προϊόντων σε κωδικούς ονοματολογίας εμπορευμάτων (δασμολογικές κλάσεις και διακρίσεις), σύμφωνα με τους κανόνες και τις διατάξεις που περιλαμβάνονται ειδικότερα σε αυτό. Το Κοινό Δασμολόγιο της Ε.Ε. (Καν. αριθ. 2658/87 όπως τροποποιήθηκε τελευταία με τον καν. αριθ. 1101/2014), μπορεί να αναζητηθεί στην ιστοσελίδα <http://eur-lex.europa.eu.int>, όπου περιλαμβάνεται όλη η νομοθεσία της Ε.Ε.

- Το πρόθεμα ΕΧ που αναγράφεται πριν από την τετραψήφια δασμολογική κλάση (Δ.Κ.) των προϊόντων στο Παράρτημα ΙΙΙ του Κώδικα ΦΠΑ, έχει την έννοια ότι στο μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ υπάγονται μόνο τα προϊόντα που περιγράφονται ρητά στη σχετική παράγραφο του Παραρτήματος ΙΙΙ του Κώδικα ΦΠΑ, και όχι το σύνολο των προϊόντων που κατατάσσονται στη συγκεκριμένη δασμολογική κλάση με βάση το Κοινό Δασμολόγιο. Όταν δεν αναγράφεται το πρόθεμα ΕΧ, όλα τα προϊόντα της συγκεκριμένης δασμολογικής κλάσης του Κοινού Δασμολογίου υπάγονται σε μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ.

Β. Λοιπές τροποποιήσεις - βελτιώσεις στο Παράρτημα ΙΙΙ του Κώδικα ΦΠΑ

Σύμφωνα με την περίπτωση 2 της υποπαραγράφου Δ.2 του άρθρου 2 του Ν.4336/2015 επέρχονται ορισμένες νομοτεχνικού χαρακτήρα τροποποιήσεις στο Παράρτημα ΙΙΙ του Κώδικα ΦΠΑ ώστε οι κωδικοί Ονοματολογίας εμπορευμάτων να αντιστοιχούν στην περιγραφή του εμπορεύματος που υπάγεται στο μειωμένο συντελεστή Φ.Π.Α.

Ειδικότερα:

- στην παράγραφο 2 του Κεφαλαίου Α του Παραρτήματος ΙΙΙ, στη Δ.Κ. 0302 προστίθεται το πρόθεμα ΕΧ ώστε να εξαιρούνται από το μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ τα αυγά, συκώτια και σπέρματα ψαριών.

- Στην παράγραφο 4 του Κεφαλαίου Α του Παραρτήματος ΙΙΙ, στη Δ.Κ. 0602 προστίθεται το πρόθεμα ΕΧ ώστε να εξαιρείται από το μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ η φύτρα μανιταριών.

- οι συσκευές έκχυσης ινσουλίνης διαγράφονται από την παράγραφο 18 του Κεφαλαίου Α του Παραρτήματος ΙΙΙ και μεταφέρονται στην παράγραφο 17, ως προϊόν που υπάγεται στη Δ.Κ 9018.

- στην παράγραφο 20 του Κεφαλαίου Α του Παραρτήματος ΙΙΙ, στη Δ.Κ. 2711 προστίθεται το πρόθεμα ΕΧ ώστε σε μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ να υπάγεται μόνο το φυσικό αέριο και όχι βουτάνια, προπάνιο, αιθυλένιο, προπυλένιο, βουτυλένιο, βουταδιένιο κ.λ.π.

- στην παράγραφο 21 του Κεφαλαίου Α του Παραρτήματος ΙΙΙ, στις Δ.Κ. 6112 και 6211 προστίθεται το πρόθεμα ΕΧ ώστε σε μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ να υπάγονται μόνο τα μαγιά και οι στηθόδεσμοι μαστεκτομής.

- στην παράγραφο 22 του Κεφαλαίου Α του Παραρτήματος ΙΙΙ ειδικά για τα καθίσματα μπάνιου

η Δ.Κ. ΕΧ 8401 αντικαθίσταται από τις Δ.Κ. ΕΧ 3922 και ΕΧ 9401.

Γ. Ισχύς διατάξεων

Βάσει του άρθρου 4 του Ν.4336/2015, η ισχύς των διατάξεων του νόμου αρχίζει με την υπογραφή της Συμφωνίας Χρηματοδότησης από τα συμβαλλόμενα μέρη δηλ. από 19.08.2015.

ΕΓΓΡ. ΥΠ. ΟΙΚ. Δ14Β 1038373/20.3.2015.- Εφαρμογή διατάξεων ΦΠΑ σε υπηρεσίες ανακαίνισης και επισκευής ακινήτων ιδιοκτησίας Αστικής μη κερδοσκοπικής εταιρείας.

Σε απάντηση των ανωτέρω σχετικών, αναφορικά με την δυνατότητα εφαρμογής μειωμένου συντελεστή Φ. Π. Α (13%) στις υπηρεσίες ανακαίνισης και επισκευής Αστικής μη κερδοσκοπικής εταιρείας σας γνωρίζουμε τα παρακάτω:

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 21 και της περίπτωσης 17 του Κεφαλαίου Β «Υπηρεσίες» του Παραρτήματος ΙΙΙ του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000), όπως ισχύει, η ανακαίνιση και επισκευή παλαιών ιδιωτικών κατοικιών υπάγεται στο μειωμένο συντελεστή Φ.Π.Α (13%) από 1.1.2017.

2. Οδηγίες για την ορθή εφαρμογή των ανωτέρω διατάξεων έχουν δοθεί με τις εγκυκλίους ΠΟΛ. 1082/25.5.2007 και ΠΟΛ. 1241/5.11.2013, σύμφωνα με τις οποίες στο μειωμένο συντελεστή Φ.Π.Α υπάγεται κάθε εργασία που πραγματοποιείται για την ανακαίνιση ή επισκευή ακινήτου το οποίο έχει χρησιμοποιηθεί και κατά το χρόνο πραγματοποίησης των εργασιών αυτών χρησιμοποιείται ως κατοικία προσώπων ή προορίζεται να χρησιμοποιηθεί ως κατοικία προσώπων μετά την ανακαίνιση. Ειδικότερα Ιδιωτική κατοικία, σύμφωνα με τις διευκρινίσεις που δόθηκαν με την ΠΟΛ. 1082/25.5.2007, είναι το ακίνητο το οποίο χρησιμοποιείται για την κατοικία προσώπων, ή στην περίπτωση που η επισκευή γίνεται σε κενό ακίνητο, αυτό έχει κατασκευαστεί για να χρησιμοποιηθεί ως κατοικία. Κατά συνέπεια δεν περιλαμβάνονται ακίνητα τα οποία χρησιμοποιούνται για επαγγελματική στέγη, ή στα πλαίσια ξενοδοχειακής εκμετάλλευσης, όπως εκμετάλλευση ξενοδοχείων, ή ενοικιαζόμενων δωματίων. Παλαιό είναι το ακίνητο το οποίο έχει ήδη χρησιμοποιηθεί, θέμα πραγματικό που αποδεικνύεται με κάθε πρόσφορο μέσο, όπως αποδείξεις κατανάλωσης ηλεκτρικού ρεύματος, καταβολής κοινοχρήστων κ.λπ.

Ως ανακαίνιση και επισκευή θεωρούνται οποιοσδήποτε εργασίες που εκτελούνται με σκοπό τη βελτίωση ή την αποκατάσταση βλαβών του ακινήτου, ή τη διατήρηση του στην αρχική του κατάσταση για όσο δυνατόν μεγαλύτερο χρονικό διάστημα. Στο μειωμένο συντελεστή υπάγεται η παροχή υπηρεσίας για την ανακαίνιση ή την επισκευή ακινήτων που έχουν ήδη χρησιμοποιηθεί.

Σημειώνεται ότι κρίσιμο στοιχείο για την εφαρμογή μειωμένου συντελεστή Φ.Π.Α (13%) στις υπηρεσίες ανακαίνισης και επισκευής επί ακινήτου που η κυριότητα ανήκει σε Νομικό Πρόσωπο, δεν είναι η ιδιότητα του ιδιοκτήτη του ακινήτου δηλαδή εάν είναι Νομικό ή Φυσικό Πρόσωπο, αλλά εάν το συγκεκριμένο ακίνητο είναι παλαιό και θα χρησιμοποιηθεί ως ιδιωτική κατοικία.

3. Όπως προκύπτει από τα έγγραφά σας και πληροφορίες που μας παρείχατε τηλεφωνικά, το συγκεκριμένο ιδιόκτητο κτίριο του εν λόγω Νομικού προσώπου, το οποίο έχει δηλωθεί ως αποθήκη, θα ανακαινιστεί και θα διαμορφωθεί σε ανεξάρτητα διαμερίσματα που θα χρησιμοποιηθούν ως χώροι φιλοξενίας μητέρων με τα παιδιά τους ή οικογενειών με τα παιδιά τους.

Δεδομένου ότι οι εργασίες ανακαίνισης αποθήκης, προκειμένου να διαμορφωθεί σε ακίνητο που θα χρησιμοποιηθεί από την «.....» ως χώρο φιλοξενίας για τα παιδιά και τις οικογένειές τους, δεν πληρεί τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά των εργασιών ανακαίνισης ιδιωτικής κατοικίας για την εφαρμογή της εν λόγω διάταξης σε κάθε περίπτωση ο συντελεστής Φ.Π.Α που αναλογεί σε υπηρεσίες ανακαίνισης και επισκευής του εν λόγω ακινήτου είναι ο κανονικός 23%.

ΕΓΓΡ. ΥΠ. ΟΙΚ. Δ14Β 1090827/2.7.2015.- Φορολογική αντιμετώπιση δραστηριοτήτων αγιγράφου.

Με το ανωτέρω έγγραφό σας, μας ζητάτε να σας γνωρίσουμε τον τρόπο φορολογικής αντιμετώπισης των δραστηριοτήτων σας ως αγιογράφος. Ειδικότερα, μας ζητάτε να σας γνωρίσουμε τον εφαρμοστέο συντελεστή Φ.Π.Α. για την αγιογράφιση πάνω σε τοίχους εκκλησιών καθώς και για την παράδοση εικόνων ζωγραφισμένων, «κατόπιν παραγγελίας», πάνω σε ξύλο, και οι οποίες προορίζονται να τοποθετηθούν μόνιμα στο τέμπλο εκκλησίας. Επίσης, μας ζητάτε να σας γνωρίσουμε εάν προβλέπεται κάποιος είδους παρακράτηση φόρου για τις σχετικές αμοιβές σας.

1. Σύμφωνα με την περίπτωση 3 του Κεφαλαίου Β «Υπηρεσίες» του Παραρτήματος ΙΙΙ του Κώδικα Φ.Π.Α. (Ν. 2859/2000), όπως έχει τροποποιηθεί και ισχύει, στο μειωμένο συντελεστή 13% υπάγονται οι υπηρεσίες που παρέχονται από συγγραφείς, συνθέτες, καλλιτέχνες και ερμηνευτές έργων τέχνης, καθώς και τα δικαιώματα αυτών, εφόσον δεν απαλλάσσονται με το Άρθρο 22 του Κώδικα Φ.Π.Α.

2. Σύμφωνα με την περίπτωση 54 του Κεφαλαίου Α «Αγαθά» του Παραρτήματος ΙΙΙ του Κώδικα Φ.Π.Α. (Ν. 2859/2000), όπως έχει τροποποιηθεί και ισχύει, στο μειωμένο συντελεστή 13%, υπάγεται η παράδοση αντικειμένων καλλιτεχνικής αξίας των παραγράφων 1, 2 και 3 του Κεφαλαίου Α του Παραρτήματος V του Κώδικα Φ.Π.Α., εφόσον πραγματοποιείται από τον ίδιο το δημιουργό ή τους διαδόχους του. Στην περίπτωση 1 του Κεφαλαίου Α «Αντικείμενα Καλλιτεχνικής Αξίας» του Παραρτήματος V του Κώδικα Φ.Π.Α. εντάσσονται ζωγραφικοί πίνακες και σχέδια, που έχουν γίνει εξ ολοκλήρου με το χέρι, με εξαίρεση τα σχέδια της κλάσης 4906 και τα βιομηχανικά είδη που έχουν διακοσμηθεί με το χέρι καθώς και έργα από συγκόλληση (κολάζ) και παρόμοιοι μικροί πίνακες (Δ.Κ. 9701).

3. Σύμφωνα με την Εγκύκλιο Π.Ο.Λ. 347/11.12.1987 έχει διευκρινιστεί, μεταξύ άλλων, ότι οι αγιογράφοι θεωρούνται καλλιτέχνες και ότι οι αγιογραφίες και άλλες διακοσμήσεις που γίνονται πάνω σε τοίχο είναι σταθερά και μόνιμα συνδεδεμένες με αυτόν έτσι ώστε να μην μπορούν να αποχωριστούν από το κύριο πράγμα (αποτοιχιστούν) χωρίς βλάβη τους ή χωρίς βλάβη του κυρίου πράγματος (ακινήτου). Είναι δηλαδή συστατικά μέρη του ακινήτου σύμφωνα με τις διατάξεις του Άρθρου 953 του Αστικού Κώδικα και δεν μπορούν, επομένως, να αποτελούν αντικείμενο χωριστής κυριότητας. Συνεπώς, ο αγιογράφος που φιλοτεχνεί αγιογραφίες ή άλλες διακοσμήσεις στον τοίχο δεν αποκτά κυριότητα, δεν πωλεί επομένως πράγμα, αλλά παρέχει υπηρεσίες. Σημειώνεται ότι με βάση την ως άνω Εγκύκλιο, τα ανωτέρω έχουν εφαρμογή, και όταν η αγιογράφιση γίνεται πρώτα πάνω σε πανί (κάμποτο) και στη συνέχεια κολλιέται και συμπληρώνεται πάνω στον τοίχο (σπατουλάρισμα άκρων, ζωγραφική συμπλήρωση λεπτομερειών εικόνας και προσαρμογή χρωμάτων, μπορντούρες, περιμετρικά πλαίσια με πινέλο κ.λπ.). Δηλαδή στις περιπτώσεις αυτές η αρχική ζωγραφική επάνω στο πανί, που στη συνέχεια κολλιέται στον τοίχο, είναι ενδιάμεσο στάδιο της όλης τοιχογραφικής εργασίας, και συνεπώς η όλη δραστηριότητα θεωρείται ως παροχή υπηρεσίας με συντελεστή Φ.Π.Α. 13%.

4. Με βάση τα ανωτέρω, εφόσον αγιογραφείτε είτε απευθείας πάνω στον τοίχο είτε πάνω σε πανί το οποίο εν συνεχεία κολλιέται στον τοίχο, σύμφωνα με την Εγκύκλιο Π.Ο.Λ. 347/11.12.1987, παρέχετε καλλιτεχνικές υπηρεσίες και οφείλετε να επιρρίπτετε Φ.Π.Α. με συντελεστή 13%.

5. Εφόσον, αγιογραφείτε πάνω σε ξύλο η κυριότητα του οποίου σας ανήκει και εν συνεχεία προβαίνετε στην πώληση της έτοιμης πλέον εικόνας, τότε προβαίνετε σε παράδοση αγαθού ενσώματου κινητού αγαθού (εικόνας), ανεξαρτήτως εάν αυτό τελικά τοποθετείται μόνιμα ή όχι πάνω στο τέμπλο της εκκλησίας.

6. Στην περίπτωση που προβαίνετε στην παράδοση εικόνων των οποίων είστε δημιουργός, κατά τα ανωτέρω, τότε οφείλετε να επιρρίπτετε Φ.Π.Α. με το μειωμένο συντελεστή 13%, μόνο εφόσον οι παραδιδόμενες εικόνες εντάσσονται στη Δασμολογική Κλάση 9701. Σε διαφορετική περίπτωση οφείλετε να επιρρίπτετε Φ.Π.Α. με τον κανονικό συντελεστή 23%.

ΕΓΓΡ. ΥΠ. ΟΙΚ. Δ14Β 1077369/3.6.2015.- Εφαρμογή διατάξεων ΦΠΑ για υπηρεσίες διάθεσης προσωπικού από Επιχειρήσεις Προσωρινής Απασχόλησης (ΕΠΑ) σε άλλες επιχειρήσεις.

1. Από το έγγραφό σας προκύπτει ότι πελάτης σας Επιχείρηση Προσωρινής Απασχόλησης (ΕΠΑ) παρέχει προσωπικό της ως προσωρινά απασχολούμενους σε άλλες επιχειρήσεις για την κάλυψη προσωρινών αναγκών τους. Οι εν λόγω προσωρινά απασχολούμενοι εργάζονται, τελούν υπό την επίβλεψη και λαμβάνουν οδηγίες από τις διάφορες επιχειρήσεις στις οποίες έχουν διατεθεί (έμμεσους εργοδότες) ενώ η μισθοδοσία τους και οι λοιπές παροχές καταβάλλονται από την ΕΠΑ. Για τους παραπάνω σκοπούς οι ΕΠΑ συνάπτουν συμβάσεις παροχής υπηρεσιών με τους έμμεσους εργοδότες, όποτε στο τέλος του κάθε μήνα ο έμμεσος εργοδότης καταβάλλει στην ΕΠΑ αφενός τις αποδοχές των εργαζομένων, τις ασφαλιστικές εισφορές εργοδότη/εργαζομένου και το φόρο μισθωτών υπηρεσιών και αφετέρου ένα καθορισμένο ποσοστό επί του κόστους της προσωρινής απασχόλησης των εργαζομένων ως αμοιβή για την εύρεση προσωπικού, την εκπαίδευση ή κατάρτιση και τη διαχείριση των διαδικασιών πρόσληψης, ασφάλισης και πληρωμής των μισθωτών.

2. Ως Επιχειρήσεις Προσωρινής Απασχόλησης, κατά το ισχύον σχετικό νομοθετικό πλαίσιο του ν. 4052/2012 και της ΥΑ 1517/34/18.1.2013 (ΦΕΚ 155Β), νοούνται τα φυσικά ή νομικά πρόσωπα τα οποία συνάπτουν συμβάσεις εργασίας ή σχέσεις εξαρτημένης εργασίας με προσωρινά απασχολούμενους, με σκοπό να τους τοποθετήσουν σε έμμεσους εργοδότες για να εργασθούν προσωρινά υπό την επίβλεψη και τη διεύθυνση τους, και σύμφωνα με τους όρους και τις προϋποθέσεις που προβλέπουν οι σχετικές διατάξεις. Στο πλαίσιο αυτό οι Ε.Π.Α. έχουν τις υποχρεώσεις και τα δικαιώματα του εργοδότη.

3. Σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 2, 3 και 4 του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000), όπως ισχύει, στον ΦΠΑ υπόκειται κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο την οικονομική δραστηριότητα του παραγωγού, του εμπόρου ή αυτού που παρέχει υπηρεσίες, έναντι αμοιβής, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής (κέρδος ή ζημία). Επιπλέον, βάσει της παραγράφου 1 του άρθρου 8 του ίδιου Κώδικα ως παροχή υπηρεσιών θεωρείται κάθε πράξη που δε συνιστά παράδοση αγαθών, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 έως 7.

4. Με την ΕΔΥΟ 10/Π. 4336/3162/10.7.87 διευκρινίσθηκε η έννοια του όρου «διάθεση προσωπικού» για την εφαρμογή του άρθρου 14 παρ. 3 περ. στ του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000), όπως ίσχυε πριν την 1.1.2010, σύμφωνα με την οποία συνιστά υπηρεσία της περίπτωσης αυτής η από υποκείμενο στο φόρο και έναντι αντιπαροχής διάθεση προσωπικού (υπάλληλοι, εργάτες, ελεύθεροι επαγγελματίες) σε άλλο πρόσωπο υποκείμενο ή μη στο ΦΠΑ για την εκτέλεση εργασιών με την ευθύνη, τις οδηγίες και την επίβλεψη του τελευταίου. Κρίσιμα στοιχεία, λοιπόν για το χαρακτηρισμό μιας υπηρεσίας ως διάθεση προσωπικού είναι το προσωπικό που διατίθεται στον πελάτη να αμείβεται από την επιχείρηση η οποία το διαθέτει και επίσης το διατιθέμενο προσωπικό να εργάζεται με την ευθύνη, τις οδηγίες και την επίβλεψη του πελάτη.

5. Από τα παραπάνω προκύπτει ότι στην περίπτωση των Επιχειρήσεων Προσωρινής Απασχόλησης (ΕΠΑ) που παρέχουν δικό τους προσωπικό σε άλλες επιχειρήσεις για την κάλυψη προσωρινών αναγκών των τελευταίων και υπό την ευθύνη, τις οδηγίες και την επίβλεψη των επιχειρήσεων αυτών πραγματοποιείται παροχή υπηρεσίας διάθεσης προσωπικού, η οποία συνιστά παροχή υπηρεσιών υπαγόμενη σε ΦΠΑ με τον κανονικό συντελεστή (23%). Κατά συνέπεια, τα ποσά που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις που χρησιμοποιούν προσωπικό των ΕΠΑ προς τις ΕΠΑ για την εργασία που προσφέρουν οι εργαζόμενοι που τους έχουν διατεθεί επιβαρύνονται με ΦΠΑ 23% επειδή συνιστούν την αντιπαροχή σε παροχή υπηρεσιών διάθεσης προσωπικού.

ΕΓΓΡ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΕΦ Α 1115503/4.9.2015.- Συντελεστής Φ.Π.Α. στα φάρμακα τα οποία

παραδίδονται σε φαρμακεία που βρίσκονται σε νησιά, ενώ στο τιμολόγιο αναγράφεται ως έδρα η Αθήνα.

Με το ανωτέρω σχετικό έγγραφό σας, μας ζητάτε να σας γνωρίσουμε τον εφαρμοστέο συντελεστή Φ.Π.Α. για τα φάρμακα που αγοράζει ο από φαρμακευτικές εταιρείες και τα οποία παραδίδονται σε φαρμακεία του τα οποία βρίσκονται σε νησιά, όπως η Μυτιλήνη, η Ρόδος κλπ ενώ στο τιμολόγιο αναγράφεται ως αντισυμβαλλόμενος η έδρα του στην Αθήνα. Μας ζητάτε να σας γνωρίσουμε, κατά πόσον, ισχύουν οι μειώσεις συντελεστών Φ.Π.Α. στις ως άνω νησιωτικές περιοχές. Σχετικά με τα ανωτέρω σας γνωρίζουμε τα εξής:

1. Σύμφωνα με την περίπτωση β της παραγράφου 4 του Άρθρου 21 του Κώδικα Φ.Π.Α. (Ν. 2859/2000), όπως έχει τροποποιηθεί και ισχύει, για τα νησιά των νομών Λέσβου, Χίου, Σάμου, Δωδεκανήσου, Κυκλάδων και τα νησιά του Αιγαίου Θάσο, Σαμοθράκη, Βόρειες Σποράδες και Σκύρο, οι συντελεστές του φόρου μειώνονται κατά 30%, εφόσον πρόκειται για αγαθά, τα οποία κατά το χρόνο που ο φόρος γίνεται απαιτητός, πωλούνται με προορισμό τα νησιά αυτά από υποκείμενο στο φόρο, εγκατεστημένο σε οποιοδήποτε μέρος του εσωτερικού της χώρας, προς αγοραστή υποκείμενο ή προς μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο, εγκατεστημένο στα νησιά αυτά.

2. Σύμφωνα με το συνδυασμό της περίπτωσης δ της παραγράφου 1 του Άρθρου 1 του Ν. 4334/2015 (Φ.Ε.Κ. 80 Α) και της υποπαραγράφου Δ2, της παραγράφου Δ, του Άρθρου 2 του Ν. 4336/2015 (Φ.Ε.Κ. 94 Α), προβλέπεται η κατάργηση των ως άνω μειώσεων των συντελεστών Φ.Π.Α. στα νησιά αυτά. Τα μεν νησιά θα διαχωριστούν σε τρεις ομάδες ενώ η δε κατάργηση των μειώσεων θα γίνει από 01.10.2015 στην πρώτη ομάδα νησιών, από 01.06.2016 στη δεύτερη ομάδα νησιών και από 01.01.2017 στα υπόλοιπα νησιά. Τα σχετικά ζητήματα (π.χ. ποια νησιά θα ενταχθούν σε κάθε μια ομάδα η κλπ), θα καθοριστούν με Κοινή Υπουργική Απόφαση των Υπουργών Εσωτερικών και Διοικητικής Ανασυγκρότησης και Οικονομικών.

3. Σύμφωνα με τις ΠΟΛ.1254/10.12.1990 και ΠΟΛ.1282/23.12.1992, για την εφαρμογή των ως άνω μειώσεων στους συντελεστές, για τις παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιούνται από τη λοιπή Ελλάδα προς τα νησιά αυτά, πρέπει, η παράδοση των αγαθών να γίνεται από υποκείμενο στο φόρο εγκατεστημένο στη λοιπή Ελλάδα προς υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο ή προς Δημόσια Υπηρεσία ή Οργανισμό που λειτουργεί/είναι εγκατεστημένος στα νησιά αυτά, ενώ ο πωλητής πρέπει να είναι σε θέση να αποδείξει ότι τα αγαθά μεταφέρονται στην εν λόγω νησιωτική περιοχή.

4. Με βάση τα ανωτέρω, η παράδοση φαρμάκων προς φαρμακεία του τα οποία βρίσκονται εγκατεστημένα στα ανωτέρω νησιά υπόκειται σε μειωμένο συντελεστή Φ.Π.Α., εφόσον τα φάρμακα προορίζονται για τις ανάγκες των φαρμακείων αυτών και εξασφαλίζεται η φυσική μεταφορά τους. Εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις αυτές, τότε οι μειωμένοι συντελεστές εφαρμόζονται ανεξάρτητα από το εάν η τιμολόγηση θα γίνει στην έδρα του πελάτη που βρίσκεται στην Αθήνα. Οι φαρμακευτικές εταιρείες οφείλουν να εκδίδουν τα σχετικά παραστατικά αποστολής με προορισμό τα εν λόγω νησιωτικά φαρμακεία του ενώ ο οφείλει να παρέχει προς τις φαρμακευτικές εταιρείες βεβαιώσεις ως προς την ύπαρξη εγκατάστασης του (φαρμακείων) στα εν λόγω νησιά καθώς και ως προς το ότι τα φάρμακα προορίζονται για τις ανάγκες των φαρμακείων αυτών. Σε κάθε περίπτωση το βάρος της απόδειξης, ως προς το ότι τα φάρμακα μεταφέρονται όντως στα εν λόγω νησιά για τις ανάγκες των φαρμακείων του, το φέρουν οι φαρμακευτικές εταιρείες.

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1244/3.11.2015.- Συντελεστής ΦΠΑ στις υπηρεσίες εκτύπωσης βιβλίων, εφημερίδων και περιοδικών καθώς και στην παράδοση αυτών, ως τελικών αγαθών.

Κατόπιν προφορικών και γραπτών ερωτημάτων σχετικά με το ανωτέρω θέμα παρέχουμε τις ακόλουθες διευκρινίσεις:

1) Με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 5 του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000), ως παράδοση αγαθών θεωρείται κάθε πράξη με την οποία μεταβιβάζεται το δικαίωμα να διαθέτει κάποιος, ως κύριος, ενσώματα κινητά αγαθά.

2) Επίσης, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. ε της παρ. 2 του άρθρου 8 του ίδιου Κώδικα ΦΠΑ, ως παροχή υπηρεσιών νοούνται και οι εργασίες φασόν επί ενσώματων κινητών αγαθών, δηλαδή η εκτέλεση εργασιών παραγωγής, κατασκευής ή συναρμολόγησης ενσώματων κινητών αγαθών, με σύμβαση μίσθωσης έργου, από υλικά και αντικείμενα που παραδίδονται από τον εργοδότη στον εργολάβο για το σκοπό αυτόν, ανεξάρτητα αν ο εργολάβος χρησιμοποιεί και δικά του υλικά.

3) Περαιτέρω, μετά τις μεταβολές που επήλθαν με το ν. 4334/2015 στους συντελεστές ΦΠΑ αγαθών και υπηρεσιών του Παραρτήματος ΙΙΙ του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000) και σε συνέχεια των διευκρινίσεων που δόθηκαν με τις εγκυκλίους ΠΟΛ.1160/17.7.2015 και ΠΟΛ. 1168/ 29.7.2015, από 20.7.2015 μόνο οι παραδόσεις βιβλίων και βιβλίων για παιδιά (Δ.Κ. ΕΧ4901, ΕΧ4903) καθώς και εφημερίδων και περιοδικών εκδόσεων τυπωμένων, έστω και εικονογραφημένων ή με διαφημίσεις (Δ.Κ. 4902) υπάγονται στον υπερμειωμένο συντελεστή 6% (περ. 14 Κεφ. Α Αγαθά του Παραρτήματος ΙΙΙ) και άρα τα λοιπά έντυπα υπάγονται στον κανονικό συντελεστή 23%.

4) Επίσης, από την ίδια ημερομηνία (20.7.2015) γενικά οι εργασίες επί ενσώματων κινητών αγαθών και ειδικότερα οι εργασίες φασόν, της περίπτωσης ε της παρ. 2 του άρθρου 8, υπάγονται στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ, ανεξάρτητα από το συντελεστή στον οποίο υπάγεται το παραγόμενο αγαθό (κατάργηση της περ. 13 του Κεφ. Β Υπηρεσίες του Παραρτήματος ΙΙΙ Κωδ. ΦΠΑ - ν. 4334/2015).

Με βάση τα ανωτέρω, επί των πράξεων που εκτελούν διάφορες εκτυπωτικές επιχειρήσεις για την παραγωγή βιβλίων, εφημερίδων και περιοδικών, διακρίνονται οι ακόλουθες περιπτώσεις ως προς τον εφαρμοστέο συντελεστή ΦΠΑ:

Ι. Συντελεστής ΦΠΑ στις ενδιάμεσες εργασίες για την εκτύπωση βιβλίων, εφημερίδων και περιοδικών:

Οι ανεξάρτητες παροχές υπηρεσιών και οι ενδιάμεσες εργασίες που συμβάλλουν στην παραγωγή βιβλίων, εφημερίδων και περιοδικών, όπως υπηρεσίες γραφίστα, επιμέλειας κειμένου, σελιδοποίησης, βιβλιοδεσίας κ.λπ. υπάγονται στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ και όχι στον συντελεστή ΦΠΑ που υπάγεται το τελικό προϊόν, ανεξάρτητα από το αν πραγματοποιούνται κατ' ανάθεση από τρίτους εργολάβους ή από την ίδια την εκτυπωτική επιχείρηση.

Είναι λοιπόν σαφές ότι από 20.7.2015 οι υπηρεσίες που αναφέρονται ενδεικτικά παρακάτω, υπάγονται στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ 23%, ανεξάρτητα αν αφορούν την παραγωγή εφημερίδων, περιοδικών και βιβλίων που υπάγονται στον υπερμειωμένο συντελεστή ή αν αφορούν διαφημιστικά φυλλάδια, επαγγελματικές κάρτες, μπλοκ αποδείξεων, έντυπους τιμοκαταλόγους και λοιπά έντυπα που υπάγονται στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ:

Οι υπηρεσίες επιμέλειας (lay - out)

Οι διάφορες μεμονωμένες γραφιστικές υπηρεσίες ή οι υπηρεσίες κατασκευής της μακέτας

Οι υπηρεσίες σελιδοποίησης

Οι υπηρεσίες στοιχειοθεσίας

Η φιλμοποίηση (φωτογράφιση κειμένου, χρωμοανάλυση)

Η ένθεση, τα δοκίμια, το μοντάζ

Οι υπηρεσίες του διπλώματος και της βιβλιοδεσίας

Η πλαστικοποίηση του εξωφύλλου

Η τοποθέτηση των εφημερίδων και περιοδικών σε πλαστικές συσκευασίες

Προηγούμενες διευκρινίσεις που είχαν παρασχεθεί με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1002/10.1.1994, σύμφωνα με τις οποίες οι αναγκαίες εργασίες που εκτελούνταν είτε από την ίδια την εκτυπωτική μονάδα, είτε μέσω τρίτων ανεξάρτητων επιχειρήσεων, για την παραγωγή των πιο πάνω εντύπων

υπάγονταν στον ίδιο συντελεστή ΦΠΑ που υπαγόταν το τελικό προϊόν, παύουν να ισχύουν, μετά την τροποποίηση των διατάξεων με το ν. 4334/2015 (από 20.7.2015).

II. Συντελεστής ΦΠΑ στην εκτύπωση βιβλίων, εφημερίδων και περιοδικών με υλικά του πελάτη - Υπηρεσίες φασόν:

Οι εκτυπωτικές εργασίες που εκτελούνται δυνάμει συμβάσεως έργου από επιχείρηση με υλικά που παρέχει ο εντολέας, πληρούν τις προϋποθέσεις που θέτει η περ. ε της παρ. 2 του άρθρου 8 του Κώδ. ΦΠΑ, για την παροχή υπηρεσιών φασόν. Κατά συνέπεια, η εκτύπωση βιβλίων, εφημερίδων ή περιοδικών, π.χ. από τυπογράφο, με τη χρήση υλικών, π.χ. χαρτιού, του πελάτη, ανεξάρτητα αν χρησιμοποιεί και δικά του υλικά ο τυπογράφος, συνιστά παροχή υπηρεσίας φασόν, η οποία σε κάθε περίπτωση από 20.7.2015 υπάγεται στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ 23%.

Σημειώνεται ότι η παράδοση από τον εντολέα (π.χ. συγγραφέα) της πνευματικής εργασίας υπό μορφή χειρογράφου, cd ή άλλη ψηφιακή μορφή, δεν συνιστά υλικό που παραδίδεται από τον εντολέα, όπως νοείται το υλικό στις εργασίες φασόν.

III. Συντελεστής ΦΠΑ στην παράδοση βιβλίων, εφημερίδων και περιοδικών, ως τελικών προϊόντων, χωρίς υλικά του πελάτη:

Οι εκτυπωτικές εργασίες που εκτελούνται από επιχείρηση με δικά της υλικά κατ εντολή του πελάτη δεν συνιστούν υπηρεσίες φασόν κατά την έννοια της προαναφερθείσας περ. ε της παρ. 2 του άρθρου 8 του Κώδικα ΦΠΑ. Στην περίπτωση αυτή συντελείται, για τους σκοπούς του ΦΠΑ, παράδοση βιβλίων, εφημερίδων ή περιοδικών, κατά την έννοια του άρθρου 5 του Κώδικα ΦΠΑ και εφαρμόζεται ο συντελεστής ΦΠΑ στον οποίο υπάγεται το αγαθό βάσει της δασμολογικής κλάσης στην οποία κατατάσσεται, δεδομένου ότι αυτά τιμολογούνται και παραδίδονται από την επιχείρηση στον πελάτη, έτοιμα ως τελικό προϊόν.

Πρόκειται για την περίπτωση όπου π.χ. ο τυπογράφος αναλαμβάνει έναντι π.χ. εκδότη να παραδώσει έτοιμα, ως τελικό προϊόν, συγκεκριμένα αντίτυπα βιβλίων, εφημερίδων ή περιοδικών, διαθέτοντας όλες τις απαραίτητες πρώτες ύλες και υλικά και πραγματοποιώντας όλες τις επιμέρους εργασίες ο ίδιος, είτε μέσω υπεργολάβων.

Συνεπώς, στην περίπτωση παράδοσης βιβλίων (ΔΚ ΕΧ 4901), βιβλίων για παιδιά (ΕΧ Δ.Κ. 4903), εφημερίδων ή περιοδικών (ολόκληρη η δασμολογική κλάση 4902), ως τελικών προϊόντων σε πελάτες, είτε αυτοί είναι ενδιάμεσοι (βιβλιοπωλεία, εκδότες κ.λπ.) είτε τελικοί καταναλωτές, εφαρμόζεται ο υπερμειωμένος συντελεστής 6%, με την προϋπόθεση ότι όλα τα υλικά για την παραγωγική διαδικασία διατέθηκαν από τον εργολάβο και όχι από τον πελάτη.

Αντίθετα, στην περίπτωση που παραδίδονται λοιπά έντυπα, όπως διαφημιστικά φυλλάδια, επαγγελματικές κάρτες, τιμοκατάλογοι, προσκλητήρια αφίσες, φωτογραφίες, φωτοτυπίες, μπλοκ αποδείξεων κ.λπ. εφαρμόζεται σε κάθε περίπτωση, ο κανονικός συντελεστής ΦΠΑ 23%. Αυτό έχει ήδη διευκρινιστεί με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1160/17.7.2015 σύμφωνα με την οποία οι παραδόσεις που αφορούν λοιπά φυλλάδια και έντυπα (Δ.Κ. ΕΧ4901), λευκώματα για χρωματισμό για παιδιά (Δ.Κ. ΕΧ4903), μουσική χειρόγραφη ή τυπωμένη (Δ.Κ. 4904), χάρτες (Δ.Κ.4905) και όλα τα λοιπά έντυπα και είδη του Κεφαλαίου 49 του Κοινού Δασμολογίου υπάγονται σε κάθε περίπτωση στον κανονικό συντελεστή 23%, ελλείψει σχετικής πρόβλεψης στο Παράρτημα ΙΙΙ του Κώδικα ΦΠΑ.

Τέλος, σημειώνεται ότι σε περίπτωση εκ παραδρομής εφαρμογής μεγαλύτερου συντελεστή ΦΠΑ, π.χ. 23% αντί 6%, σε χονδρική πώληση αγαθών, υπάρχει δυνατότητα (σύμφωνα με το άρθρο 8 του ν. 4308/2014 και την εγκύκλιο ΠΟΛ.1003/31.12.2014) να εκδοθεί πιστωτικό σημείωμα μόνο για τη διόρθωση του ΦΠΑ. Αντίστοιχα, σε περίπτωση χρέωσης με χαμηλότερο συντελεστή ΦΠΑ από τον αναλογούντα, οφείλεται να εκδοθεί συμπληρωματικό παραστατικό για τη χρέωση του ΦΠΑ, το οποίο ανάγεται στη φορολογική περίοδο που οφειλόταν ο φόρος.

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1250/9.11.2015.- Δασμολογική κατάταξη και προσδιορισμός συντελεστή

Φ.Π.Α. ορισμένων δημητριακών.

Σε συνέχεια γραπτών και προφορικών ερωτημάτων φορέων και τελωνειακών αρχών αναφορικά με το αντικείμενο του θέματος, σας γνωρίζουμε τα κάτωθι:

Α) Γενικές παρατηρήσεις ως προς τον εφαρμοζόμενο συντελεστή Φ.Π.Α. και τη δασμολογική κατάταξη

Για την εφαρμογή των μειωμένων συντελεστών ΦΠΑ στις κατηγορίες των αγαθών που προσδιορίζονται στο Παράρτημα ΙΙΙ του ν. 2859/2000 (ΦΕΚ 248/Α) «Κύρωση Κώδικα Φ.Π.Α.» χρησιμοποιούνται οι διατάξεις της Συνδυασμένης Ονοματολογίας (Σ.Ο.) της Ε.Ε. για την κατάταξη των αγαθών σε κωδικούς ονοματολογίας εμπορευμάτων.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 του ν. 2859/2000 (ΦΕΚ 248/Α) «Κύρωση Κώδικα ΦΠΑ» όπως τροποποιήθηκε και ισχύει, ο συντελεστής του ΦΠΑ ορίζεται σε είκοσι τρία τοις εκατό (23%) στη φορολογητέα αξία. Κατ'εξαιρεση, για τα αγαθά που περιλαμβάνονται στο Παράρτημα ΙΙΙ, του νόμου αυτού ο συντελεστής ΦΠΑ ορίζεται σε δεκατρία τοις εκατό (13%).

Για τα αγαθά για τα οποία υπάρχει ειδική πρόβλεψη στο Παράρτημα ΙΙΙ, ο συντελεστής φόρου ορίζεται σε έξι τοις εκατό (6%).

Ειδικότερα, σύμφωνα με την παράγραφο 8 του Κεφαλαίου Α του Παραρτήματος ΙΙΙ, για τα προϊόντα αλευροποιίας των Δασμολογικών κλάσεων (Δ.Κ.) 1101, 1102, 1103, 1104, 1104, 1106 και ΕΧ1108 εφαρμόζεται συντελεστής Φ.Π.Α. δεκατρία (13 %).

Επίσης σας γνωρίζουμε ότι, όπου στο Παράρτημα ΙΙΙ του ν. 2859/2000 «Κύρωση Κώδικα Φ.Π.Α.» υπάρχει η ένδειξη ΕΧ πριν από μια δασμολογική κλάση, αυτό πρακτικά σημαίνει ότι στον εφαρμοστέο συντελεστή Φ.Π.Α. υπάγονται μόνο τα προϊόντα που κατονομάζονται ρητά στην συγκεκριμένη παράγραφο του Παραρτήματος και όχι στο σύνολο των προϊόντων που κατατάσσονται στην εν λόγω δασμολογική κλάση. Όταν μια δασμολογική κλάση αναγράφεται στο Παράρτημα ΙΙΙ του νόμου χωρίς το πρόθεμα ΕΧ τότε ο συντελεστής ΦΠΑ αφορά το σύνολο των προϊόντων που κατατάσσονται στην δασμολογική κλάση.

Τέλος, η δασμολογική κατάταξη εμπορευμάτων πραγματοποιείται αποκλειστικά με βάση τα προβλεπόμενα στο Κοινό Δασμολόγιο της Ευρ. Ένωσης [Κανονισμός (ΕΟΚ) 2658/87, όπως τροποποιήθηκε από τον Κανονισμό αριθμ.1101/2014 (Συνδυασμένη Ονοματολογία-Σ.Ο.) για το έτος 2015], τους Γενικούς Κανόνες ερμηνείας αυτού καθώς και με τις Επεξηγηματικές Σημειώσεις της Συνδυασμένης Ονοματολογίας (Σ.Ο.) και του Παγκόσμιου Οργανισμού Τελωνείων.

Γενικά, τα προϊόντα κατατάσσονται στο Δασμολόγιο σύμφωνα με τα χαρακτηριστικά που παρουσιάζουν και όχι σύμφωνα με την χρήση τους.

Β) Ι) Δασμολογική κατάταξη - Σπόροι δημητριακών αλλιώς επεξεργασμένοι της ΔΚ 1104.

- Η δασμολογική κλάση 1104, περιλαμβάνει «σπόρους δημητριακών, όπως π.χ. σπόρους βρώμης, σιταριού, σίκαλης, καλαμποκιού, κριθαριού κ.α., αλλιώς επεξεργασμένους (π.χ. με μερική απόξεση του περικαρπίου, πλατυσμένους, σε νιφάδες, με ολική σχεδόν απόξεση του περικαρπίου και στρογγυλεμένα τα δύο άκρα τους, τεμαχισμένους ή σπασμένους), με εξαίρεση του σπόρους ρυζιού της κλάσης 1006, καθώς και τα φύτρα δημητριακών ολόκληρα, πλατυσμένα, σε νιφάδες ή αλεσμένα», δηλαδή περιλαμβάνει όλα τα μη παρασκευασμένα προϊόντα που προέρχονται από το άλεσμα των δημητριακών, με εξαίρεση τα αλεύρια (κλάσεις 11.01 και 11.02), τα πλιγούρια, τα σιμιγδάλια και τα συσσωματώματα με μορφή σβόλων (πελέτες) (κλάση 11.03) και τα υπολείμματα (κλάση 23.02). Ως υπολείμματα, σύμφωνα με το κείμενο της δασμολογικής κλάσης 2302, χαρακτηρίζονται τα «πίτουρα εν γένει και άλλα υπολείμματα, έστω και συσσωματωμένα με τη μορφή σβόλων (pellets), από το κοσκίνισμα, το άλεσμα ή άλλες κατεργασίες των δημητριακών ή οσπριοειδών».

Ειδικότερα, σύμφωνα και με τις Επεξηγηματικές Σημειώσεις του Παγκόσμιου Οργανισμού Τελωνείων (Π.Ο.Τ.) η δασμολογική κλάση 1104 περιλαμβάνει τα ακόλουθα προϊόντα:

1. Τους πλατυσμένους ή σε νιφάδες σπόρους (π.χ. βρώμης, κριθαριού, σιταριού, σίκαλης κ.α.), που λαμβάνονται από τη σύνθλιψη ή τη συμπίεση ολόκληρων σπόρων (αποφλοιωμένων ή μη), χοντροκοπανισμένων σπόρων ή προϊόντων που περιγράφονται στα σημεία (2) και (3) παρακάτω.

Ωστόσο, η κλάση 1104 δεν περιλαμβάνει τις τροφές για πρόγευμα (πρωινό) του είδους κόρν φλέικς, οι οποίες είναι παρασκευάσματα, έτοιμα προς κατανάλωση, που έχουν ψηθεί και, επομένως, κατατάσσονται στην κλάση 19.04, όπως και τα παρόμοια θερμικώς επεξεργασμένα δημητριακά. (π.χ. με διόγκωση ή φρύξη)

2. Τη βρώμη, το φαγόπυρο το εδώδιμο (μαύρο σιτάρι) και το κεχρί, από τα οποία έχει αφαιρεθεί το περίβλημα, αλλά όχι το περικάρπιο.

- Ωστόσο, η παρούσα κλάση δεν περιλαμβάνει τη βρώμη που, στη φυσική της κατάσταση, δεν φέρει ανθικό περίβλημα (έλυτρα ή μεμβράνες), υπό την προϋπόθεση ότι δεν έχει υποστεί άλλη επεξεργασία εκτός από το αλώνισμα ή το λίχνισμα.

3. Τους σπόρους που έχουν υποστεί μερική απόξεση του περικαρπίου τους ή έχουν υποβληθεί σε άλλη επεξεργασία, προκειμένου να τους αφαιρεθεί, μερικώς ή ολικώς, το περικάρπιο (ο υμένας κάτω από τα έλυτρα).

Τότε, ο αλευρούχος πυρήνας μπορεί να γίνει ορατός. Κατατάσσονται επίσης εδώ οι σπόροι των βρακτειοφόρων ποικιλιών του κριθαριού, αν τους έχουν αφαιρεθεί τα ανθικά περιβλήματα (ή τα έλυτρα). (Τα ανθικά περιβλήματα μπορούν να αφαιρεθούν μόνο με άλεσμα, καθώς είναι τόσο σθεναρά προσκολλημένα στον πυρήνα του κόκκου, που δεν μπορούν να αποχωριστούν απ αυτόν με απλό αλώνισμα ή λίχνισμα).

4. Τους σπόρους με ολική σχεδόν απόξεση του περικαρπίου και στρογγυλεμένα τα δύο άκρα τους (κυρίως από κριθάρι), όπως για παράδειγμα τους σπόρους από τους οποίους έχει αφαιρεθεί το σύνολο σχεδόν του περικαρπίου. Οι σπόροι αυτοί είναι περισσότερο στρογγυλεμένοι στα άκρα τους.

5. Τους χοντροκοπανισμένους σπόρους, όπως είναι για παράδειγμα οι σπόροι (αποφλοιωμένοι ή μη) που έχουν κοπεί ή θρυμματιστεί, και οι οποίοι διαφέρουν από το πλιγούρια εκ του γεγονότος ότι τα τεμάχιά τους είναι περισσότερο αδρά και ακανόνιστα.

6. Φύτρα δημητριακών, τα οποία έχουν αποχωρισθεί από τον κόκκο κατά το πρώτο στάδιο του αλέσματος και τα οποία, εκ του γεγονότος αυτού, παρουσιάζονται ολόκληρα ή έχουν μορφή ελαφρώς πεπλατυσμένη. Για να εξασφαλισθεί η διατήρησή τους, τα φύτρα μπορεί να έχουν μερικώς απολιπανθεί ή να έχουν υποστεί θερμική επεξεργασία. Αναλόγως του τρόπου με τον οποίο πρόκειται να χρησιμοποιηθούν, τα φύτρα μετατρέπονται σε νιφάδες (χονδροειδώς ή με τη μορφή αλεύρων). Στα φύτρα μπορεί να προστεθούν βιταμίνες ως αντιστάθμισμα, π.χ., των απωλειών που υπέστησαν κατά τη διάρκεια της επεξεργασίας.

Τα ολόκληρα ή τα πεπλατυσμένα φύτρα χρησιμοποιούνται γενικά για την εξαγωγή λαδιού. Τα φύτρα σε νιφάδες ή τα αλεσμένα φύτρα χρησιμοποιούνται για την παραγωγή προϊόντων διατροφής του ανθρώπου (μπισκότα και άλλα προϊόντα αρτοποιίας, ζαχαροπλαστικής ή μπισκοτοποιίας, διαιτητικά παρασκευάσματα), προϊόντων για τη διατροφή των ζώων (παρασκευή συμπληρωμάτων διατροφής) ή την παρασκευή φαρμακευτικών παρασκευασμάτων.

II) Δασμολογική κατάταξη δημητριακών της Α.Κ. 1103

Πλιγούρια ή σιμιγδάλια από σπόρους δημητριακών της Δ.Κ 1104 που αναφέρονται στο Β I) σημείο κατατάσσονται στη δασμολογική κλάση 1103 όταν τα τεμάχιά τους είναι περισσότερο αδρά και ακανόνιστα και σύμφωνα με τα οριζόμενα στη σημείωση 3 του Κεφαλαίου 11 της Σ.Ο., όταν λαμβάνονται από το σπάσιμο των κόκκων δημητριακών και ανταποκρίνονται στο παρακάτω σχετικό όρο: α) τα προϊόντα καλαμποκιού πρέπει να περνούν μέσα από κόσκινο από μεταλλικό ύφασμα, με άνοιγμα βρόχων 2 χιλιοστομέτρων, σε αναλογία τουλάχιστο 95% κατά βάρος.

β) τα προϊόντα άλλων δημητριακών πρέπει να περνούν μέσα από κόσκινο από μεταλλικό

ύφασμα, με άνοιγμα βρόχων 1,25 χιλιοστομέτρων, σε αναλογία τουλάχιστο 95% κατά βάρος.

III) Προϊόντα δημητριακών που εξαιρούνται από το Κεφάλαιο 11:

Ο ακόλουθος κατάλογος αφορά προϊόντα δημητριακών που εξαιρούνται από το Κεφάλαιο 11, με την επισημάνση ότι δεν είναι εξαντλητικός:

(α) Οι φρυγμένες βύνες, συσκευασμένες για να χρησιμοποιηθούν ως υποκατάστατα του καφέ (κλάσεις 09.01 ή 21.01).

(β) Τα άχυρα και οι φλοιοί ακατέργαστων δημητριακών, έστω και τεμαχισμένα, αλεσμένα, συμπιεσμένα ή συσσωματωμένα με μορφή σβόλων (κλάση 12.13). Η κλάση αυτή περιλαμβάνει φλοιούς και άχυρα δημητριακών ακατέργαστα, όπως λαμβάνονται από το αλώνισμα των δημητριακών, ή τεμαχισμένα, αλεσμένα ή πιεσμένα, ή συσκευασμένα υπό τη μορφή σβόλων [είτε απευθείας μέσω πίεσης, είτε με την προσθήκη συνδετικής ουσίας (binder) σε αναλογία που δεν υπερβαίνει το 3% κατά βάρος], αλλά όχι περαιτέρω παρασκευασμένα. Εξαιρούνται από την κλάση αυτή τα καθαρισμένα, λευκασμένα ή χρωματισμένα άχυρα (δασμολογική κλάση 14.01).

(γ) Τα παρασκευασμένα αλεύρια, πλιγούρια, σμιγδάλια και άμυλα κάθε είδους της κλάσης 19.01.

(δ) Η ταπιόκα (κλάση 19.03).

(ε) Το διογκωμένο ρύζι (puffed rice, οι νιφάδες καλαμποκιού και παρόμοια προϊόντα, που λαμβάνονται με διόγκωση ή με φρύξη (βλ. ανωτέρω σημείο ΒΙ1, δεύτερη παράγραφος), και το πλιγούρι από σιτάρι υπό τη μορφή επεξεργασμένων κόκκων (κλάση 19.04).

στ) Τα υπολείμματα, όπως προαναφέρθηκε, που προέρχονται από το κοσκίνισμα, το άλεσμα ή άλλες κατεργασίες των δημητριακών ή των οσπριοειδών (κλάση 23.02).

ζ) Το αποφλοιωμένο ρύζι (ρύζι cargo ή ρύζι brun) το οποίο, αν και έχει απαλλαγεί από το ανθικό του περίβλημα με τη βοήθεια μηχανικών αποφλοιωτών, διατηρεί ακόμη τη μεμβράνη του (περικάρπιο). Το αποφλοιωμένο ρύζι περιέχει, σχεδόν πάντοτε, μικρή ποσότητα ρυζιού paddy (κλάση 1006).

η) Το ρύζι σε θραύσματα, π.χ. το ρύζι που έχει θρυμματιστεί κατά τη διάρκεια της κατεργασίας του. Κατά τη διάρκεια της διαδικασίας αυτής, ο σπόρος υποβάλλεται συνήθως σε θερμική κατεργασία με ατμό ή συμπιέζεται μεταξύ θερμαινόμενων κυλίνδρων (κλάση 1006).

VI) Δασμολογική κατάταξη τριφυλλίου ή ρορτονομών βίκου, της Α.Κ 1214

Επιπλέον, σε συνέχεια αρκετών τηλεφωνικών ερωτημάτων που δέχτηκε η υπηρεσία μας αναφορικά με τη δασμολογική κατάταξη ορισμένων άλλων εμπορευμάτων που σχετίζονται με τον κλάδο σας, μολονότι αυτά δεν αναφέρονται στην επιστολή σας, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

Ειδικότερα τα τριφύλλια και οι χορτονομές βίκου, κατατάσσονται στη δασμολογική κλάση 1214 της Σ.Ο., σύμφωνα με το κείμενο της συγκεκριμένης κλάσης. Επίσης, στη δασμολογική κλάση 1214 κατατάσσεται το ενσίρωμα καλαμποκιού, στην περίπτωση που κριθεί ότι είναι «παρόμοιο κτηνοτροφικό προϊόν» με τα γογγύλια Σουηδίας (γογγυλοκράμβες), τα κτηνοτροφικά τεύτλα, τις κτηνοτροφικές ρίζες, τα τριφύλλια, τα κτηνοτροφικά λάχανα και τις χορτονομές λούπινου και βίκου, και με την επιπλέον προϋπόθεση ότι προέρχεται από φυτό που έχει καλλιεργηθεί ειδικά για την παραγωγή ζωοτροφής. Το προϊόν εξακολουθεί να κατατάσσεται στην κλάση αυτή ακόμα και εάν έχει αλατιστεί ή έχει υποστεί άλλη επεξεργασία σε σιλό για την αποφυγή ζύμωσης ή της απώλειας των αρχικών ιδιοτήτων του.

Επιπλέον, τα προϊόντα της παρούσας κλάσης μπορεί να παρουσιάζονται συσσωματωμένα με μορφή σβόλων (pellets), δηλαδή συσσωματωμένα είτε απευθείας μέσω πίεσης, είτε με την προσθήκη συνδετικής ουσίας (binder) σε αναλογία που δεν υπερβαίνει το 3% κατά βάρος.

VII) Φυτικά προϊόντα που κατατάσσονται στη Δ.Κ. 2308

Τέλος, για την πληρέστερη ενημέρωσή σας, σας γνωρίζουμε ότι, γενικά, τα φυτικά προϊόντα, φυτικά απορρίμματα και υποπροϊόντα από τη βιομηχανική επεξεργασία φυτικών υλών, με σκοπό

την εξαγωγή ορισμένων συστατικών τους κατατάσσονται στη δασμολογική κλάση 2308.

Επίσης, στην κλάση αυτή υπάγονται τα φυτικά προϊόντα (φυτικές ύλες και φυτικά απορρίμματα, κατάλοιπα και υποπροϊόντα φυτικά, έστω και συσσωματωμένα με τη μορφή σβόλων) τα οποία, μολοντί χρησιμοποιούνται ως ζωοτροφές, δεν έχουν καλλιεργηθεί ειδικά για τον σκοπό αυτό, όπως για παράδειγμα οι κορυφές του τεύτλου ή του καρότου και τα φύλλα του καλαμποκιού.

Τέλος, κατατάσσονται στην δασμολογική κλάση 2308 προϊόντα της Δ.Κ. 1214, όπως αυτά που αναφέρθηκαν ανωτέρω (π.χ. ενσίρωμα καλαμποκιού), των οποίων ο ουσιώδης χαρακτήρας έχει αλλοιωθεί με οποιονδήποτε τρόπο (π.χ. μέσω ζύμωσης). Ορισμένα παραδείγματα προϊόντων που υπάγονται στη Δ.Κ. 2308, σύμφωνα με τις Επεξηγηματικές Σημειώσεις του Εναρμονισμένου Συστήματος, είναι τα ακόλουθα:

- Καρποί αραβοσίτου μετά από την αφαίρεση των σπόρων, καθώς και στελέχη και φύλλα αραβοσίτου.

- Κορυφές σέσκουλων.

- Φλούδες λαχανικών.

- Υπολείμματα από την υδρόλυση στελεχών αραβοσίτου.

- Υπολείμματα που προέρχονται από την εξαγωγή ελαίων από φύτες δημητριακών, κλπ.

Γ) Ως προς το συντελεστή φόρου προστιθέμενης αξίας, Φ.Π.Α.

Ειδικότερα ως προς το αντικείμενο του θέματος και έχοντας λάβει υπόψη τις δασμολογικές κλάσεις που αναφέρονται ενδεικτικά παραπάνω, σας γνωρίζουμε ότι,

Σύμφωνα με το άρθρο 21 σε συνδυασμό με την παράγραφο 08 του Παραρτήματος ΙΙΙ του ν.2859/ 2000 (ΦΕΚ 248/Α) «Κύρωση Κώδικα Φ.Π.Α.», ως καλαμπόκι, σιτάρι, κριθάρι, βρώμη (δημητριακά) που έχουν υποστεί επεξεργασία άλεσης και έχουν την μορφή σπασμένου αδρά αλεσμένου ή νιφάδοποιημένου, εφόσον σύμφωνα με τα ανωτέρω στο ΒΙ) σημείο, κατατάσσονται στη Δασμολογική κλάση 1104 σαν σπόροι δημητριακών αλλιώς επεξεργασμένοι (π.χ. με μερική απόξεση του περικάρπιου, πλατυσμένοι, σε νιφάδες, με ολική σχεδόν απόξεση του περικάρπιου και στρογγυλεμένα τα δύο άκρα τους, τεμαχισμένοι ή σπασμένοι), ο συντελεστής φόρου προστιθέμενης αξίας που εφαρμόζεται είναι 13%.

Για τα αλεύρια Σιταριού ή σμιγαδιού της Δ.Κ. 1101, αλεύρια δημητριακών άλλα από του σιταριού ή του σμιγαδιού της Δ.Κ. 1102, πλιγούρια σμιγδάλια από δημητριακά και συσσωματώματα με μορφή σβόλων της Δ.Κ. 1103, ο συντελεστής φόρου προστιθέμενης αξίας που εφαρμόζεται είναι 13%.

Σύμφωνα με το άρθρο 21 σε συνδυασμό με το Παράρτημα ΙΙΙ του ν.2859/2000 (ΦΕΚ 248/Α) «Κύρωση Κώδικα Φ.Π.Α.», το αποφλοιωμένο ρύζι (ρύζι cargo ή ρύζι brun) το οποίο, αν και έχει απαλλαγεί από το ανθικό του περίβλημα με τη βοήθεια μηχανικών αποφλοιωτών, διατηρεί ακόμη τη μεμβράνη του (περικάρπιο) εφόσον σύμφωνα με τα ανωτέρω κατατάσσεται στη Δασμολογική κλάση 1006 ο συντελεστής φόρου προστιθέμενης αξίας ΦΠΑ που εφαρμόζεται είναι 13%.

Επίσης, το ρύζι σε θραύσματα, π.χ. το ρύζι που έχει θρυμματιστεί κατά τη διάρκεια της κατεργασίας του εφόσον σύμφωνα με τα ανωτέρω κατατάσσονται στην Δασμολογική κλάση 1006, ο συντελεστής φόρου προστιθέμενης αξίας ΦΠΑ που εφαρμόζεται είναι 13%.

Για προϊόντα που δεν αναφέρονται ρητά στο Παράρτημα ΙΙΙ, συντελεστής ΦΠΑ είναι 23%. Ειδικότερα:

Σύμφωνα με το άρθρο 21 σε συνδυασμό με το Παράρτημα ΙΙΙ του ν.2859/2000 (ΦΕΚ 248/Α) «Κύρωση Κώδικα Φ.Π.Α.», χορτονομές (foin, luzerne) τριφύλλια, κτηνοτροφικά λάχανα, χορτονομές λούπινου, βίκου και παρόμοια κτηνοτροφικά, όπως και το ενσίρωμα του καλαμποκιού εφόσον πληρεί τις προϋποθέσεις του σημείου Β VI), προϊόντα, έστω και συσσωματωμένα με μορφή σβόλων τα οποία σύμφωνα με τα παραπάνω κατατάσσονται στη δασμολογική κλάση 1214

ο συντελεστής φόρου προστιθέμενης αξίας που εφαρμόζεται είναι 23%.

Τα άχυρα και οι φλοιοί ακατέργαστων δημητριακών έστω και τεμαχισμένα αλεσμένα, συμπιεσμένα ή συσσωματωμένα με μορφή σβόλων τα οποία σύμφωνα με τα παραπάνω κατατάσσονται στη Δ.Κ 1213 ο συντελεστής φόρου προστιθέμενης αξίας που εφαρμόζεται είναι 23%.

Σύμφωνα με το άρθρο 21 σε συνδυασμό με το Παράρτημα ΙΙΙ του ν.2859/2000 (ΦΕΚ 248/Α) «Κύρωση Κώδικα Φ.Π.Α.», παρασκευασμένα αλεύρια, πλιγούρια, σιμιγδάλια και άμυλα κάθε είδους της δασμολογικής κλάσης 1901 αλλά και ταπιόκα και υποκατάστατα αυτής παρασκευασμένα από άμυλα με μορφή, νιφάδων, κόκκων κ.α, της δασμολογικής κλάσης 1903, ο συντελεστής φόρου προστιθέμενης αξίας που εφαρμόζεται είναι 23%.

Σύμφωνα με το άρθρο 21 σε συνδυασμό με το Παράρτημα ΙΙΙ του ν.2859/2000 (ΦΕΚ 248/Α) «Κύρωση Κώδικα Φ.Π.Α.», οι φρυγμένες βύνες, συσκευασμένες για να χρησιμοποιηθούν ως υποκατάστατα του καφέ εφόσον κατατάσσονται είτε στη Δ.Κ 0901 είτε στην Δ.Κ. 2101, ο συντελεστής φόρου προστιθέμενης αξίας που εφαρμόζεται είναι 23%.

Σύμφωνα με το άρθρο 21 σε συνδυασμό με το Παράρτημα ΙΙΙ του ν.2859/2000 (ΦΕΚ 248/Α) «Κύρωση Κώδικα Φ.Π.Α.», φυτικές ύλες και φυτικά απορρίμματα κατάλοιπα και υποπροϊόντα φυτικά έστω και συσσωματωμένα με τη μορφή σβόλων τα οποία χρησιμοποιούνται σαν ζωτροφές αλλά δεν έχουν καλλιεργηθεί για τον σκοπό αυτό, εφόσον σύμφωνα με τα ανωτέρω κατατάσσονται στη δασμολογική κλάση 2308 αλλά και τα υπολείμματα που προέρχονται από το κοσκίνισμα το άλεσμα ή άλλες κατεργασίες των δημητριακών ή των οσπριοειδών και σύμφωνα με τα ανωτέρω κατατάσσονται στη δασμολογική κλάση 2302, ο συντελεστής φόρου προστιθέμενης αξίας ΦΠΑ που εφαρμόζεται είναι 23%.

Δ. Τέλος, σας γνωρίζουμε ότι, καθώς η αρμοδιότητα γνωμοδότησης για τη δασμολογική κατάταξη εμπορευμάτων για φορολογικούς σκοπούς ανήκει στην Ανωτάτη Επιτροπή Τελωνειακών Αμφισβητήσεων (Α.Ε.Τ.Α.), σύμφωνα με το άρθρο 114 του Π.Δ. 284/88, υπάρχει δυνατότητα να υποβληθεί, για προϊόντα που πιθανώς παρουσιάζουν δυσχέρειες ως προς τη δασμολογική κατάταξή τους και κατά συνέπεια ως προς τον προσδιορισμό του ορθού συντελεστή ΦΠΑ, αιτήσεις προς την Υπηρεσία μας (Δνση Δασμολογικών Θεμάτων και Τελ/κων Οικ. Καθεστώτων) για έκδοση γνωμοδοτήσεων από την Α.Ε.Τ.Α.

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1008/13.1.2016.- Δασμολογική κατάταξη και συντελεστής Φ.Π.Α. σε ροφήματα με βάση το γάλα.

Αναφορικά με το θέμα, και σε συνέχεια σχετικών ερωτημάτων τόσο από τελωνειακές και φορολογικές αρχές όσο και από οικονομικούς φορείς, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα, με σκοπό την ομοιόμορφη εφαρμογή του Κοινού Δασμολογίου καθώς και του Ν. 2859/2000 (Κώδικας ΦΠΑ) για τα εν λόγω προϊόντα:

Α. Γενικές παρατηρήσεις ως προς τον εφαρμοζόμενο συντελεστή Φ.Π.Α. και τη δασμολογική κατάταξη.

1. Σύμφωνα με το άρθρο 98 της οδηγίας 2006/112 του Συμβουλίου «σχετικά με το κοινό σύστημα του φόρου προστιθέμενης αξίας», αναφορικά με την εφαρμογή των μειωμένων συντελεστών ΦΠΑ, τα κράτη μέλη μπορούν να χρησιμοποιούν τη Συνδυασμένη Ονοματολογία για να οριοθετούν επακριβώς την οικεία κατηγορία των αγαθών για την οποία εφαρμόζονται οι μειωμένοι συντελεστές φόρου προστιθέμενης αξίας.

2. Οι διατάξεις της κοινοτικής οδηγίας ΦΠΑ ενσωματώνονται στο εθνικό μας δίκαιο με το άρθρο 21 σε συνδυασμό με το Παράρτημα ΙΙΙ του ν. 2859/2000 «Κώδικας ΦΠΑ» στο οποίο τα εμπορεύματα που υπόκεινται σε μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ προσδιορίζονται πέραν της περιγραφής τους και με την αντίστοιχη Δασμολογική κλάση (ΔΚ) του Δασμολογίου της Ε.Ε

3. Συνεπώς με την χρήση της Συνδυασμένης ονοματολογίας καθίσταται σαφής η βούληση του

νομοθέτη για την υπαγωγή συγκεκριμένων προϊόντων σε μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ και διασφαλίζει ομοιόμορφη εφαρμογή συντελεστών ΦΠΑ από φορολογικές, τελωνειακές και ελεγκτικές αρχές καθώς και οικονομικούς φορείς.

Ευνόητο είναι με βάση τα ανωτέρω ότι οι σχετικές με τους συντελεστές ΦΠΑ διατάξεις εφαρμόζονται με βάση τις διατάξεις του νόμου περί ΦΠΑ (ν. 2859/2000) και της Συνδυασμένης Ονοματολογίας και όχι με βάση άλλες διατάξεις της εθνικής και κοινοτικής νομοθεσίας (π.χ. κώδικας τροφίμων και ποτών).

Επιπλέον όπως είναι γνωστό οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι δεν έχουν νομικά δεσμευτική ισχύ και δεν υποκαθιστούν τον νόμο.

4. Ειδικότερα σας γνωρίζουμε ότι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 του ν. 2859/2000 (ΦΕΚ 248/Α) «Κύρωση Κώδικα ΦΠΑ» όπως τροποποιήθηκε και ισχύει, ο συντελεστής του ΦΠΑ ορίζεται σε είκοσι τρία τοις εκατό (23%) στη φορολογητέα αξία. Κατ'εξαίρεση, για τα αγαθά που περιλαμβάνονται στο Παράρτημα ΙΙΙ, του νόμου αυτού ο συντελεστής ΦΠΑ ορίζεται σε δεκατρία τοις εκατό (13%).

Για τα αγαθά για τα οποία υπάρχει ειδική πρόβλεψη στο Παράρτημα ΙΙΙ, ο συντελεστής φόρου ορίζεται σε έξι τοις εκατό (6%).

Β. Ως προς την δασμολογική κατάσταση.

1. Όπως είναι γνωστό, η δασμολογική κατάσταση όλων των εμπορευμάτων πραγματοποιείται αποκλειστικά με βάση τα προβλεπόμενα στο Κοινό Δασμολόγιο της Ευρ. Ένωσης [Κανονισμός (ΕΟΚ) 2658/87, όπως τροποποιήθηκε από τον Κανονισμό αριθμ.1101/2014 (Συνδυασμένη Ονοματολογία-Σ.Ο.) για το έτος 2015], τους Γενικούς Κανόνες ερμηνείας αυτού καθώς και με τις Επεξηγηματικές Σημειώσεις της Συνδυασμένης Ονοματολογίας (Σ.Ο.) και του Παγκόσμιου Οργανισμού Τελωνείων.

Γενικά, τα προϊόντα κατατάσσονται στο Δασμολόγιο σύμφωνα με τα χαρακτηριστικά τους κατά την εισαγωγή ή την πώληση (παράδοση) στην εσωτερική αγορά και όχι σύμφωνα με την χρήση τους.

2. Συνεπώς, για τη δασμολογική κατάσταση των εμπορευμάτων δεν έχει προσδιοριστική και νομικά δεσμευτική αξία η περιγραφή οποιουδήποτε προϊόντος στην υπόλοιπη νομοθεσία της Ευρωπαϊκής Ένωσης (πλην της προαναφερόμενης Συνδυασμένης Ονοματολογίας), αλλά ούτε και στην εθνική νομοθεσία των Κρατών Μελών (π.χ. Κώδικας Τροφίμων, ΕΟΦ κλπ.).

3. Σε ό, τι αφορά ειδικότερα τα σοκολατούχα γάλατα, τα γάλατα με γεύση καφέ και παρόμοια ροφήματα με βάση το γάλα, με βάση τα αναφερόμενα στον Γενικό Ερμηνευτικό Κανόνα Ι της Σ.Ο., αυτά μπορούν να καταταγούν νόμιμα σύμφωνα με το κείμενο των κλάσεων και των σημειώσεων των τμημάτων ή των Κεφαλαίων της Σ.Ο. Επομένως, σύμφωνα με το Γενικό Κανόνα Ι, λαμβάνεται αρχικά υπόψη το κείμενο της δασμολογικής κλάσης 0402 [«Γάλα και κρέμα γάλακτος (ανθόγαλα), συμπυκνωμένα ή με προσθήκη ζάχαρης ή άλλων γλυκαντικών»].

Ειδικότερα:

- Σύμφωνα με το κείμενο της δασμολογικής κλάσης 0402, αυτή περιλαμβάνει το γάλα και την κρέμα γάλακτος (ανθόγαλα), συμπυκνωμένα ή με προσθήκη ζάχαρης ή άλλων γλυκαντικών. Κατά συνέπεια, το πεδίο εφαρμογής της κλάσης αυτής δεν επεκτείνεται σε όλα τα προϊόντα που έχουν ως βάση ή περιέχουν γάλα, αλλά περιορίζεται στο γάλα και την κρέμα γάλακτος που είτε είναι συμπυκνωμένα, είτε περιέχουν ζάχαρη ή άλλα γλυκαντικά.

Για το λόγο αυτό, και κατ'εφαρμογή του γενικού κανόνα Ι, δεν δύναται να υπαχθούν στην κλάση αυτή προϊόντα με βάση το γάλα που περιέχουν άλλες ουσίες πλην αυτών που κατονομάζονται ρητά στο κείμενο της κλάσης, όπως είναι π.χ. το κακάο ή ο καφές, ή άλλες ουσίες όπως βανίλια ή εκχυλίσματα φρούτων κλπ.

- Σύμφωνα, εξάλλου, με τις επεξηγηματικές σημειώσεις του Ε.Σ. του Π.Ο.Τ. για την κλάση

22.02, εξαιρούνται από την κλάση 0402 «τα ποτά που αποτελούνται από γάλα αρωματισμένο με κακάο ή άλλες ουσίες (κλάση 22.02) ». Ομοίως, για την κλάση 2202 οι προαναφερόμενες Επεξηγηματικές Σημειώσεις αναφέρουν ότι στην κλάση αυτή περιλαμβάνονται «ορισμένα άλλα ποτά έτοιμα για κατανάλωση, όπως εκείνα, με βάση τα γάλα ή το κακάο».

- Όπως γίνεται κατανοητό, με τις συγκεκριμένες σημειώσεις δεν αμφισβητείται το γεγονός ότι το συγκεκριμένο προϊόν είναι ένα «γαλακτοκομικό προϊόν» με βάση το γάλα, ωστόσο διευκρινίζεται ότι αυτό εξαιρείται από το Κεφάλαιο 4 και κατατάσσεται στο Κεφάλαιο 22, ανεξαρτήτως μάλιστα από την αναλογία του γάλακτος στο τελικό προϊόν.

- Επισημαίνεται ότι, η διευκρίνιση αυτή στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις του Π.Ο.Τ. σε καμία περίπτωση δεν έρχεται σε αντίθεση με το νομικό κείμενο των κλάσεων 0402 και 2202, καθώς σύμφωνα με τα όσα αναφέρθηκαν ανωτέρω, η κλάση 0402 δεν δύναται να συμπεριλάβει προϊόντα με βάση το γάλα που περιέχουν ουσίες άλλες από τη ζάχαρη και λοιπά γλυκαντικά. Κατά συνέπεια, τέτοια προϊόντα πρέπει να κατατάσσονται στη δασμολογική κλάση 2202, ως άλλα μη αλκοολούχα ποτά, σύμφωνα με το κείμενο της εν λόγω κλάσης.

- Τέλος επιστούμε την προσοχή ότι, στις περιπτώσεις των συγκεκριμένων ειδών, δεν μπορεί να γίνει αναφορά στο γενικό κανόνα 3β) για τη νομική αιτιολόγηση της κατάταξης τους στη Δ.Κ. 0402 (σύνθετα - αναμειγμένα είδη των οποίων ο ουσιώδης χαρακτήρας δίνεται από το γάλα), καθώς η κατάταξή τους στη Δ.Κ. 2202 πραγματοποιείται κατ εφαρμογή του (ιεραρχικά ανώτερου) Γενικού Κανόνα 1, σύμφωνα με τα προαναφερόμενα.

4. Όσον αφορά τη νομική ισχύ των προαναφερόμενων επεξηγηματικών σημειώσεων του Ε.Σ. του Π.Ο.Τ., διευκρινίζεται ότι:

- Οι επεξηγηματικές σημειώσεις του Ε.Σ. του Π.Ο.Τ. γίνονται αποδεκτές από την Ε.Επιτροπή μέσω της δημοσίευσης του αριθμού αναφοράς τους στην Επίσημη Εφημερίδα της Ε.Ε., σειρά C, και αποτελούν βάση για την ανάκληση Δεσμευτικών Δασμολογικών Πληροφοριών.

- Σύμφωνα με πάγια νομολογία του Δικαστηρίου Ε.Ε., η οποία πρέπει να εφαρμόζεται υποχρεωτικά τόσο από τα κράτη μέλη όσο και από τα όργανα και τους θεσμούς της Ε.Ε., οι εν λόγω επεξηγηματικές σημειώσεις, παρά το γεγονός ότι δεν δημοσιεύονται στη σειρά L (Νομοθεσία) της Επίσημης Εφημερίδας της Ε.Ε., εντούτοις αποτελούν σημαντικό μέσο για να διασφαλιστεί η ομοιόμορφη εφαρμογή του κοινού δασμολογίου και επομένως παρέχουν αξιόπιστα στοιχεία για την ερμηνεία του (βλ. ενδεικτικά απόφαση του Δικαστηρίου της Ε.Ε. της 12ης Ιουνίου 2014 στην υπόθεση C-330/13, αποφάσεις Kloosterboer Services, C-173/08, EU:C:2009:382, σκέψη 25, και Agroferm, C-568/11, EU:C:2013:407, σκέψη 28).

Για τον λόγο αυτό, σύμφωνα με το Δ.Ε.Ε., οι Επεξηγηματικές Σημειώσεις του Εναρμονισμένου Συστήματος του ΠΟΤ, εφόσον δεν αντιβαίνουν τα οριζόμενα στο νομικό κείμενο της Σ.Ο., υιοθετούνται και τηρούνται απαρέγκλιτα από όλες τις Τελωνειακές Αρχές των Κρατών Μελών της Ε.Ε.

Οι εν λόγω Σημειώσεις αναφέρονται εξάλλου και στα κείμενα της νομικής αιτιολογίας των Κανονισμών κατάταξης που ψηφίζονται από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή.

Ανάλογα ισχύουν και για τη νομική ισχύ των επεξηγηματικών σημειώσεων της ΣΟ (βλ. αποφάσεις Develop Dr. Eisbein, C-35/93, EU:C:1994:252, σκέψη 21, και British Sky Broadcasting Group και Pace, EU:C:2011:248, σκέψη 92).

5. Συμπερασματικά:

Σύμφωνα με τα ανωτέρω, τα σοκολατούχα γάλατα, τα ροφήματα γάλακτος με γεύση καφέ καθώς και παρόμοια ροφήματα με βάση το γάλα, τα οποία περιέχουν ουσίες άλλες από αυτές που προσδιορίζονται σαφώς στο κείμενο της Δ.Κ. 0402, εξαιρούνται από το Κεφάλαιο 4 της Συνδυασμένης Ονοματολογίας και κατατάσσονται στη δασμολογική κλάση 2202 αυτής, κατ' εφαρμογή του γενικού κανόνα 1 για την ερμηνεία της Σ.Ο.

Γ. Ως προς το φόρο προστιθέμενης αξίας, Φ.Π.Α.

Όσον αφορά τον εφαρμοστέο συντελεστή ΦΠΑ για τα σοκολατούχα γάλατα και τα ροφήματα γάλακτος με γεύση καφέ καθώς και παρόμοια ροφήματα με βάση το γάλα, τα οποία περιέχουν άλλες ουσίες από αυτές που προσδιορίζονται σαφώς στο κείμενο της Δ.Κ 0402, που αποτελούν αντικείμενο εξέτασης στο παρόν έγγραφο, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

Σύμφωνα με το άρθρο 21 σε συνδυασμό με την παράγραφο 03 του Παραρτήματος ΙΙΙ του ν.2859/2000 (ΦΕΚ 248/Α) «Κύρωση Κώδικα Φ.Π.Α.», για τα γάλατα και τα προϊόντα γαλακτοκομίας του Κεφ. 4, μεταξύ άλλων εκείνα που σύμφωνα με τα ανωτέρω κατατάσσονται στην Δ.Κ 0402 ήτοι, γάλα και κρέμα γάλακτος (ανθόγαλα), συμπυκνωμένα ή με προσθήκη ζάχαρης ή άλλων γλυκαντικών, ο συντελεστής Φ.Π.Α. που εφαρμόζεται είναι 13%,

Σύμφωνα με το άρθρο 21 σε συνδυασμό με το Παράρτημα ΙΙΙ του ν.2859/2000 (ΦΕΚ 248/Α) «Κύρωση Κώδικα Φ.Π.Α.», για τα προϊόντα που σύμφωνα με τα ανωτέρω κατατάσσονται στην Δ.Κ 2202 ήτοι, σοκολατούχα γάλατα, ροφήματα γάλακτος με γεύση καφέ καθώς και παρόμοια ροφήματα με βάση το γάλα, ο συντελεστής Φ.Π.Α. που εφαρμόζεται είναι 23%.

Δ. Παρακαλούμε για την πιστή εφαρμογή των ανωτέρω αναφορικά με τη δασμολογική κατάταξη και το συντελεστή Φ.Π.Α. των γαλακτοκομικών προϊόντων και ειδικά των ροφημάτων γάλακτος με γεύση καφέ, σοκολατούχου γάλακτος και παρόμοιων ροφημάτων με βάση το γάλα, που αναφέρονται στην παρούσα.

Οι αρμόδιες Τελωνειακές και Φορολογικές Αρχές καθώς και οι αρμόδιες Ελεγκτικές Αρχές, στις οποίες κοινοποιείται η παρούσα, παρακαλούνται να λάβουν υπόψη τους τα διαλαμβανόμενα σε αυτή, προκειμένου να προχωρήσουν, στα πλαίσια των αρμοδιοτήτων τους, σε διεξαγωγή εκ των υστέρων ελέγχων στις περιπτώσεις όπου αυτό κρίνεται σκόπιμο, αναφορικά με τη διαπίστωση της ορθής δασμολογικής κατάταξης και του εφαρμοζόμενου συντελεστή Φ.Π.Α. στα εν λόγω είδη.

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1205/15.9.2015.- Κοινοποίηση των διατάξεων του άρθρου 2 του ν. 4336/2015 (ΦΕΚ Α 94/14.08.2015) αναφορικά με το ΦΠΑ και παροχή σχετικών διευκρινίσεων.

Κοινοποιούνται οι διατάξεις που αφορούν σε θέματα ΦΠΑ των παραγράφων 3 και 4 της Υποπαραγράφου Δ.2 και της παραγράφου 3 της Υποπαραγράφου Δ.12 της Παραγράφου Δ του άρθρου 2 του ν. 4336/2015 (ΦΕΚ Α 94/14.08.2015) «Συνταξιοδοτικές διατάξεις - Κύρωση του Σχεδίου Σύμβασης Οικονομικής Ενίσχυσης από τον Ευρωπαϊκό Μηχανισμό Σταθερότητας και ρυθμίσεις για την υλοποίηση της Συμφωνίας Χρηματοδότησης», οι οποίες τέθηκαν σε ισχύ μετά την από 19.08.2015 υπογραφή της σύμβασης Χρηματοδοτικής Διευκόλυνσης μεταξύ Ελλάδος και Ευρωπαϊκού Μηχανισμού Σταθερότητας και παρέχονται κατά παράγραφο διευκρινίσεις και οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:

Ι. ΥΠΟΠΑΡΑΓΡΑΦΟΣ Δ.2

Παράγραφος 3

Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής τροποποιείται η περίπτωση δ της παρ. 1 του άρθρου 1 του ν.4334/2015 (ΦΕΚ Α 80) που αφορά στη σταδιακή κατάργηση των μειωμένων κατά 30% συντελεστών ΦΠΑ στα νησιά του Αιγαίου των παραγράφων 4, 5 και 6 του άρθρου 21 του Κώδικα ΦΠΑ. Συγκεκριμένα, προβλέπονται τρία στάδια καταργήσεως, αρχής γενομένης από 01.10.2015 μέχρι την οριστική κατάργηση των μειωμένων νησιωτικών συντελεστών από 01.01.2017. Τα νησιά που εντάσσονται σε κάθε στάδιο θα οριστούν ειδικότερα με κοινή απόφαση των Υπουργών Εσωτερικών και Διοικητικής Ανασυγκρότησης και Οικονομικών.

Παράγραφος 4

1. Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής αντικαταστάθηκε το τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 33 του Κώδικα ΦΠΑ, όπως τροποποιήθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου

θρου 22 του ν.4321/2015 (Α 32) και ορίζεται ότι εφεξής οι διακανονισμοί που αφορούν εκπτώσεις που διενεργήθηκαν σε μία διαχειριστική περίοδο περιλαμβάνονται σε δήλωση ΦΠΑ που υποβάλλεται το αργότερο μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του τέταρτου μήνα από το τέλος της διαχειριστικής περιόδου.

2. Η διάταξη αυτή ισχύει, σύμφωνα με το άρθρο 4 του ν.4336/2015 από την υπογραφή της Σύμβασης Χρηματοδοτικής Διευκόλυνσης που έλαβε χώρα στις 19.8.2015. Στο πλαίσιο αυτό για διαχειριστικές περιόδους που έληξαν έως και 18.8.2015 ισχύουν τα αναφερόμενα στην παράγραφο 1 του άρθρου 22 του ν.4321/2015 σύμφωνα με τις διευκρινίσεις που δόθηκαν με την Πολ. 1149/10.07.2015. Για διαχειριστικές περιόδους που λήγουν από 19.8.2015 και εφεξής ισχύουν οι νέες διατάξεις.

3. Εφόσον η λήξη της διαχειριστικής περιόδου συμπίπτει με λήξη φορολογικής περιόδου, οι διακανονισμοί των εκπτώσεων της τρέχουσας διαχειριστικής περιόδου διενεργούνται με την καταχώρηση των αντίστοιχων ποσών προς έκπτωση ή καταβολή στη δήλωση ΦΠΑ που αφορά τον τρίτο μήνα (για τους τηρούντες διπλογραφικό λογιστικό σύστημα) και το πρώτο τρίμηνο (για τους τηρούντες απλογραφικό λογιστικό σύστημα ή για τους μη υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία), της επόμενης διαχειριστικής περιόδου.

Παράδειγμα 1

Επιχείρηση που υποχρεούται σε τήρηση απλογραφικού λογιστικού συστήματος και διαχειριστική περίοδο 1.1.2015 - 31.12.2015 καταχωρεί τα ποσά των διακανονισμών για την περίοδο αυτή στη δήλωση ΦΠΑ του πρώτου τριμήνου του έτους 2016.

Παράδειγμα 2

Επιχείρηση που υποχρεούται σε τήρηση διπλογραφικού λογιστικού συστήματος και διαχειριστική περίοδο 1.1.2015 - 31.12.2015 καταχωρεί τα ποσά των διακανονισμών στη δήλωση ΦΠΑ του Μαρτίου του 2016.

Παράδειγμα 3

Επιχείρηση που υποχρεούται σε τήρηση διπλογραφικού λογιστικού συστήματος και διαχειριστική περίοδο 1.7.2014 - 30.6.2015 καταχωρεί τα ποσά των διακανονισμών στη δήλωση ΦΠΑ του Ιουνίου του 2016 καθώς η διαχειριστική περίοδος έληξε στις 30.6.2015 πριν την θέση σε ισχύ των νέων διατάξεων. Η ίδια επιχείρηση για τη διαχειριστική περίοδο 1.7.2015 - 30.6.2016 καταχωρεί τα ποσά των διακανονισμών στη δήλωση ΦΠΑ του Σεπτεμβρίου του 2016.

4. Εφόσον η λήξη της διαχειριστικής περιόδου δεν συμπίπτει με λήξη φορολογικής περιόδου, όπως π.χ. στην περίπτωση παύσης εργασιών, οι διακανονισμοί των εκπτώσεων της τρέχουσας διαχειριστικής περιόδου διενεργούνται με την καταχώρηση των αντίστοιχων ποσών προς έκπτωση ή καταβολή σε έκτακτη δήλωση ΦΠΑ που υποβάλλεται εμπρόθεσμα έως την τελευταία εργάσιμη ημέρα του τέταρτου μήνα από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου. Στην έκτακτη δήλωση θα καταχωρείται ως ημερολογιακή περίοδος η τελευταία φορολογική περίοδος της τρέχουσας διαχειριστικής περιόδου (λαμβάνοντας υπόψη τη λήξη). Η έκτακτη δήλωση υποβάλλεται σε έντυπη μορφή στη Δ.Ο.Υ. που υποβλήθηκε η δήλωση ΦΠΑ της τελευταίας φορολογικής περιόδου.

Παράδειγμα 4

Επιχείρηση που υποχρεούται σε τήρηση διπλογραφικού λογιστικού συστήματος πραγματοποιεί παύση εργασιών στις 25.11.2015. Για τα ποσά διακανονισμών προς έκπτωση ή καταβολή η επιχείρηση οφείλει να υποβάλλει έκτακτη δήλωση, σε έντυπη μορφή στη Δ.Ο.Υ., έως στις 31.3.2016 και να αναγράψει σε αυτή ως ημερολογιακή περίοδο «1.11.2015 - 25.11.2015».

Παράδειγμα 5

Επιχείρηση που υποχρεούται σε τήρηση διπλογραφικού λογιστικού συστήματος τέθηκε σε εκκαθάριση στις 15.2.2012 η οποία ολοκληρώθηκε στις 12.10.2015. Για τα ποσά διακανονισμών προς έκπτωση ή καταβολή η επιχείρηση οφείλει να υποβάλλει έκτακτη δήλωση σε έντυπη μορφή

στη Δ.Ο.Υ. έως στις 29.2.2016 και να αναγράψει σε αυτή ως ημερολογιακή περίοδο «1.10.2015 - 12.10.2015».

5. Στα έντυπα της δήλωσης ΦΠΑ Φ2 TAXIS έκδοση 050-ΦΠΑ 2014 και 050- ΦΠΑ 2015 τα ποσά των διακανονισμών προς έκπτωση αναγράφονται στον κωδικό «407 - Ποσά διακανονισμών προς έκπτωση προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου» και τα ποσά των διακανονισμών προς καταβολή στον κωδικό «423 - Ποσά διακανονισμών προς καταβολή προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου».

Επισημαίνεται ότι στους ανωτέρω κωδικούς καταχωρείται το αλγεβρικό άθροισμα των ποσών προς έκπτωση ή καταβολή από όλους τους διακανονισμούς που διενεργούνται για την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο.

Παράδειγμα 6

Επιχείρηση που υποχρεούται σε τήρηση απλογραφικού λογιστικού συστήματος και διαχειριστική περίοδο 1.1.2015 - 31.12.2015 έχει υποχρέωση καταβολής φόρου πεντακοσίων ευρώ (500 ευρώ) λόγω παύσης χρησιμοποίησης παγίου στοιχείου εντός του έτους 2015, για το οποίο δεν έχει παρέλθει πενταετία από την έναρξη χρησιμοποίησης αυτού. Επίσης έχει δικαίωμα έκπτωσης διακοσίων ευρώ (200 ευρώ) λόγω αύξησης του ποσοστού pro-rata για το έτος 2015 (αύξηση του δικαιώματος έκπτωσης). Η επιχείρηση, περιλαμβάνει τα ποσά των διακανονισμών των εκπτώσεων για τη χρήση 2015 στη δήλωση ΦΠΑ που υποβάλλεται για το πρώτο τρίμηνο του 2016, στην οποία θα πρέπει να καταχωρήσει το ποσό των τριακοσίων ευρώ (300 ευρώ) στον κωδικό «423 - Ποσά διακανονισμών προς καταβολή προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου» (500 ευρώ για καταβολή - 200 ευρώ για έκπτωση = 300 ευρώ για καταβολή).

6. Οι αγορές και πωλήσεις με την Πολ. 1029/ 02.02.1995, που προβλέπονταν να υποβάλλονται στη φορολογική διοίκηση μαζί με την εκκαθαριστική δήλωση, αποστέλλονται εφεξής έως την καταληκτική ημερομηνία διενέργειας των διακανονισμών, σύμφωνα με τα ανωτέρω.

7. Επισημαίνεται ότι στην περίπτωση μερικής καταβολής ποσών διακανονισμού εντός της διαχειριστικής περιόδου, όπως στην περίπτωση κατ' αναλογία έκπτωσης (pro - rata), στη δήλωση ΦΠΑ που καταχωρούνται οι οριστικοί διακανονισμοί υπολογίζεται μόνο η διαφορά που απομένει προς έκπτωση ή καταβολή.

Παράδειγμα 7

Επιχείρηση που υποχρεούται σε τήρηση διπλογραφικού λογιστικού συστήματος και διαχειριστική περίοδο 1.1.2015 - 31.12.2015 καταχωρεί τα ποσά των διακανονισμών στη δήλωση ΦΠΑ που αφορά το Μάρτιο του 2016. Για τις φορολογικές περιόδους του έτους 2015 έχει εφαρμόσει προσωρινό ποσοστό σαράντα τοις εκατό (40%), επί του φόρου των κοινών εισροών που ανέρχονται σε χίλια ευρώ (1.000 ευρώ). Το οριστικό ποσοστό έκπτωσης ωστόσο για το έτος 2015 προσδιορίστηκε κατά τον Μάρτιο του 2016 σε πενήντα τοις εκατό (50%), δηλαδή αυξάνεται κατά 10%. Το ποσό των εκατό ευρώ (100 ευρώ), που αντιστοιχεί στο ποσοστό της διαφοράς δέκα τοις εκατό (10%) επί των χιλίων ευρώ (1.000 ευρώ), αναγράφεται στη δήλωση ΦΠΑ του μηνός Μαρτίου 2016 στον κωδικό «407 - Ποσά διακανονισμών προς έκπτωση προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου».

8. Με την υποβολή της δήλωσης Φ.Π.Α. στην οποία περιέχονται τα ποσά των διακανονισμών, το ποσοστό της κατ' αναλογία έκπτωσης (pro - rata), που προσδιορίζεται σύμφωνα με το άρθρο 31 του Κώδικα ΦΠΑ για την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο, λαμβάνεται υπόψη:

i. Ως οριστικό ποσοστό για τον προσδιορισμό του εκπιπτόμενου φόρου της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου.

ii. Ως ποσοστό για τον προσδιορισμό του εκπιπτόμενου φόρου της συγκεκριμένης φορολογικής περιόδου καθώς και για όλες τις λοιπές φορολογικές περιόδους της τρέχουσας διαχειριστικής περιόδου.

iii. Επίσης το ποσοστό αυτό λαμβάνεται υπόψη και για τις φορολογικές περιόδους της επόμενης διαχειριστικής περιόδου, έως ότου καταχωρηθούν εμπρόθεσμα σε δήλωση ΦΠΑ οι διακανονισμοί του φόρου για την τρέχουσα διαχειριστική περίοδο. Κατά το χρόνο δήλωσης των διακανονισμών προσδιορίζεται νέο ποσοστό για την τρέχουσα διαχειριστική περίοδο και το ποσό της διαφοράς του φόρου των δύο ποσοστών εφόσον προκύπτει προς καταβολή καταχωρείται στον κωδικό 411 «ΦΠΑ εισροών που πρέπει να μειωθεί βάσει Pro-Rata» ενώ στην περίπτωση που προκύπτει προς έκπτωση αυτό καταχωρείται στον κωδικό 402 «Λοιπά προστιθέμ. ποσά» της δήλωσης ΦΠΑ.

Εναλλακτικά, στην περίπτωση που ο υποκείμενος στο Φ.Π.Α. έχει προσδιορίσει το οριστικό ποσοστό έκπτωσης για την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο (σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 του Κώδικα Φ.Π.Α.) με τη λήξη αυτής, δύναται να εφαρμόσει αυτό, από την πρώτη φορολογική περίοδο της τρέχουσας διαχειριστικής περιόδου. Με την εφαρμογή του ορθού ποσοστού από την πρώτη φορολογική περίοδο της τρέχουσας διαχειριστικής περιόδου, παρέλκει η διόρθωση που περιγράφηκε ανωτέρω για τις φορολογικές περιόδους που έχουν παρέλθει μέχρι την υποβολή της δήλωσης ΦΠΑ, η οποία συμπεριλαμβάνει τους διακανονισμούς.

Παράδειγμα 8

Επιχείρηση που τηρεί διπλογραφικό λογιστικό σύστημα με διαχειριστική περίοδο 1.1-31.12.2015 καταχωρεί στη δήλωση ΦΠΑ του Μαρτίου 2016 τα ποσά των διακανονισμών έχοντας προσδιορίσει οριστικό ποσοστό κατ' αναλογία έκπτωσης για το φόρο των κοινών εισροών για τη διαχειριστική περίοδο 2015 ύψους 73%. Το ποσοστό αυτό είναι μικρότερο από το ποσοστό που εφάρμοσε κατά τη διάρκεια της διαχειριστικής περιόδου 2015 ύψους 80% (που ήταν το οριστικό ποσοστό για τη διαχειριστική περίοδο 2014).

Εάν το ποσό του φόρου των κοινών εισροών είναι 1500 ευρώ, το ποσό των εκατόν πέντε ευρώ (105 ευρώ) που αντιστοιχεί στην διαφορά των δύο ποσοστών (7%) επί του ποσού αυτού καταχωρείται στην δήλωση ΦΠΑ του Μαρτίου 2016 προς καταβολή στον κωδικό «423 - Ποσά διακανονισμών προς καταβολή προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου».

Το ποσοστό 73% θα εφαρμοστεί ως ποσοστό για την έκπτωση του φόρου των κοινών εισροών για τη φορολογική περίοδο του Μαρτίου 2016 καθώς και των επόμενων φορολογικών περιόδων του έτους 2016.

Επίσης δεδομένου ότι οι διακανονισμοί του φόρου των εισροών για το έτος 2016 θα δηλωθούν στη δήλωση ΦΠΑ του μηνός Μαρτίου 2017, το ποσοστό 73% θα εφαρμοστεί και για τις φορολογικές περιόδους των μηνών Ιανουαρίου και Φεβρουαρίου 2017. Εναλλακτικά για τους μήνες αυτούς μπορεί να υπολογιστεί και να εφαρμοστεί το οριστικό ποσοστό για το έτος 2016.

Τέλος εφόσον η επιχείρηση έχει εφαρμόσει ποσοστό κατ' αναλογία έκπτωσης 80% για τους μήνες Ιανουάριο και Φεβρουάριο 2016 καθώς δεν είχε προσδιορίσει για τους μήνες αυτούς το οριστικό ποσοστό για το έτος 2015, στη δήλωση ΦΠΑ του Μαρτίου 2016 πρέπει να αναγραφεί προς καταβολή το ποσό του φόρου των κοινών εισροών που αναλογεί στην ανωτέρω διαφορά. Δηλαδή εάν το ποσό των κοινών εισροών για τις φορολογικές αυτές περιόδους είναι 5.000 ευρώ το ποσό των τριακοσίων πενήντα ευρώ ($350 \text{ ευρώ} = 5.000 \text{ ευρώ} * 7\%$) θα πρέπει να αναγραφεί στον κωδικό «411 - ΦΠΑ εισροών που πρέπει να μειωθεί βάσει Pro-Rata». Σε περίπτωση που η επιχείρηση έχει εφαρμόσει το ορθό ποσοστό 73% από 1.1.2016 δεν απαιτείται η ανωτέρω διόρθωση.

II. ΥΠΟΠΑΡΑΓΡΑΦΟΣ Δ.12

Παράγραφος 3

1. Με την παράγραφο αυτή καταργήθηκε το άρθρο 18 του ν. 4321/2015 (Α 32).

Το παραπάνω άρθρο 18 προέβλεπε την κατάργηση των παραγράφων 4.α του άρθρου 49 και 6 του άρθρου 50 του Κώδικα ΦΠΑ με τις οποίες οριζόταν ότι κατά παρέκκλιση των διατάξεων του ν. 2648/1998 περί διευκόλυνσης τμηματικής καταβολής ληξιπρόθεσμων βεβαιωμένων οφειλών

και κάθε άλλης ισχύουσας νομοθετικής ρύθμισης ληξιπρόθεσμων οφειλών, οι οφειλές που βεβαιώνονταν με πράξεις προσδιορισμού ΦΠΑ που εκδίδονταν βάσει των άρθρων αυτών (49 και 50 Κώδικα ΦΠΑ) από 1.7.2013 δεν υπάγονταν σε οποιαδήποτε διευκόλυνση τμηματικής καταβολής.

2. Η κατάργηση της ανωτέρω (καταργητικής) διάταξης έχει ως συνέπεια την επαναφορά στο προϋφιστάμενο καθεστώς, δηλαδή την αδυναμία υπαγωγής των συγκεκριμένων οφειλών, που έχουν βεβαιωθεί με πράξεις προσδιορισμού ΦΠΑ των άρθρων 49 και 50, εκδοθείσες από 1.7.2013 έως 31.12.2013, σε οποιαδήποτε ρύθμιση τμηματικής καταβολής, από την ημερομηνία έναρξης ισχύος του ν.4336/2015 δηλαδή από τις 19.8.2015.

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1224/12.10.2015.- Διευκρινίσεις σχετικά με τους εφαρμοστέους συντελεστές ΦΠΑ στα νησιά και στις υπηρεσίες των ξενοδοχείων από την 1η Οκτωβρίου 2015.

Σχετικά με το ανωτέρω θέμα, παρατίθεται το ισχύον νομικό πλαίσιο και παρέχονται διευκρινίσεις σχετικά με την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή του, ως ακολούθως:

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 21 και του Παραρτήματος ΙΙΙ του Κώδικα ΦΠΑ (ν.2859/2000), όπως τροποποιήθηκαν με την παράγραφο 1 (περιπτώσεις α και γ) του άρθρου 1 του ν. 4334/2015 (ΦΕΚ Α 80/16.07.15) και με το άρθρο τρίτο της από 18.07.2015 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α 84) και ισχύουν από 20.07.2015, ο κανονικός συντελεστής ΦΠΑ είναι 23%, ενώ τα αγαθά και οι υπηρεσίες που περιλαμβάνονται στο ανωτέρω Παράρτημα υπάγονται στο μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ 13% ή, εφόσον υπάρχει ειδική πρόβλεψη, στον υπερμειωμένο συντελεστή 6%.

Προκειμένου για τα νησιά για τα οποία προβλέπεται η κατά 30% μείωση των συντελεστών ΦΠΑ, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 4, 5 και 6 του άρθρου 21 του Κώδικα ΦΠΑ, ο κανονικός συντελεστής ΦΠΑ διαμορφώνεται σε 16%, ο μειωμένος σε 9% και ο υπερμειωμένος σε 4%.

2. Στις υπηρεσίες του Παραρτήματος ΙΙΙ του Κώδικα ΦΠΑ περιλαμβάνονται, μεταξύ άλλων, η διαμονή σε ξενοδοχεία και παρόμοιους χώρους, συμπεριλαμβανομένης και της παροχής καταλύματος διακοπών και της μίσθωσης χώρου σε κατασκήνωση ή κάμπινγκ για τροχόσπιτα, οι οποίες, σύμφωνα με την ειδική πρόβλεψη της περίπτωσης 2 του Κεφαλαίου Β «Υπηρεσίες» του εν λόγω Παραρτήματος, από 20.07.2015 έως και 30.09.2015 υπάγονταν στον υπερμειωμένο συντελεστή ΦΠΑ 6%, ενώ από 01.10.2015 και εφεξής υπάγονται στο μειωμένο συντελεστή 13%.

Κατ'αντιστοιχία, στα νησιά της παραγράφου 4 του άρθρου 21 του Κώδικα ΦΠΑ, η διαμονή σε ξενοδοχεία και οι λοιπές ως άνω υπηρεσίες υπάγονταν από 20.07.2015 έως και 30.09.2015 στο συντελεστή ΦΠΑ 4%, ενώ από 01.10.2015 και εφεξής υπάγονται στο συντελεστή 9%.

3. Περαιτέρω, σύμφωνα με την περίπτωση δ της παραγράφου 1 του άρθρου 1 του ν.4334/2015, όπως τροποποιήθηκε με την παράγραφο 3 της «Υποπαραγράφου Δ.2» της «Παραγράφου Δ» του άρθρου 2 του ν.4336/2015 (ΦΕΚ Α 94/14.08.1015) και ισχύει, η κατά 30% μείωση των συντελεστών ΦΠΑ στα νησιά του Αιγαίου καταργείται από 01.10.2015 σταδιακά, σε τρεις φάσεις, κατά ομάδες νησιών, μέχρι την οριστική κατάργησή της από 01.01.2017. Σύμφωνα με την υπ' αριθ. 0010707 ΕΞ 2015/29.9.2015 (ΦΕΚ Β 2115/ 30.09.2015) κοινή απόφαση των Υπουργών Εσωτερικών και Διοικητικής Ανασυγκρότησης και Οικονομικών, η πρώτη ομάδα νησιών για την οποία από 01.10.2015 και εφεξής δεν ισχύουν οι μειωμένοι κατά 30% συντελεστές ΦΠΑ περιλαμβάνει τα εξής έξι νησιά: Θήρα, Μύκονο, Νάξο, Πάρο, Ρόδο και Σκιάθο.

4. Επομένως, για τα προαναφερθέντα νησιά από 1.10.2015 ισχύουν οι συντελεστές ΦΠΑ 23%, 13% και 6%, όπως ισχύουν και για το υπόλοιπο της χώρας, ενώ για τα λοιπά νησιά που αναφέρονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 21 του Κώδικα ΦΠΑ εξακολουθεί να ισχύει η κατά 30% μείωση των συντελεστών ΦΠΑ έως και 31.05.2016, υπό τις προϋποθέσεις που αναφέρονται στις παραγράφους 4 και 5 του άρθρου αυτού για τις φορολογητέες πράξεις. Υπενθυμίζεται ότι από

01.06.2016 οι μειωμένοι κατά 30% συντελεστές δεν θα ισχύουν και για δεύτερη ομάδα νησιών, που θα ορισθεί με νέα ΚΥΑ.

5. Λαμβανομένων υπόψη των ανωτέρω, επισημαίνονται κυρίως τα εξής:

α) Οι παραδόσεις αγαθών, από υποκείμενο στο φόρο εγκατεστημένο σε κάποιο από τα έξι προαναφερθέντα νησιά, στο πλαίσιο της οικονομικής του δραστηριότητας, προς οποιοδήποτε πρόσωπο (υποκείμενο ή μη) εγκατεστημένο στα ίδια νησιά ή σε άλλη περιοχή της νησιωτικής ή ηπειρωτικής Ελλάδος όπου ισχύουν οι κανονικοί συντελεστές ΦΠΑ, υπάγονται σε κάθε περίπτωση στους συντελεστές ΦΠΑ 23%, 13% και 6%, ανάλογα με τη δασμολογική κλάση στην οποία κατατάσσεται το αγαθό.

Παράδειγμα 1

Υποκείμενος εγκατεστημένος στη Θήρα παραδίδει τυποποιημένα όσπρια (φάβα) σε επιχείρηση με έδρα την Αθήνα, σε επιχειρήσεις εγκατεστημένες στη Μύκονο και τη Νάξο, καθώς και σε φυσικά πρόσωπα πελάτες του στην Εύβοια, την Κρήτη και τη Σαλαμίνα. Όλες οι ανωτέρω πράξεις υπάγονται στο συντελεστή ΦΠΑ 13%.

β) Οι παραδόσεις αγαθών από υποκείμενο στο φόρο εγκατεστημένο σε κάποιο από τα εν λόγω έξι νησιά, στο πλαίσιο της οικονομικής του δραστηριότητας, προς αγοραστή υποκείμενο στο φόρο ή μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο, εγκατεστημένο σε κάποιο από τα νησιά για τα οποία εξακολουθούν να ισχύουν οι μειωμένοι κατά 30% συντελεστές υπάγονται στους συντελεστές ΦΠΑ 16%, 9% και 4%, ανάλογα με τη δασμολογική κλάση στην οποία κατατάσσεται το αγαθό, υπό την προϋπόθεση ότι τα αγαθά πωλούνται με προορισμό τα νησιά αυτά. Οι ως άνω παραδόσεις προς αγοραστής μη υποκειμένους (ιδιώτες) υπάγονται αντίστοιχα στους συντελεστές 23%, 13% και 6%, ανεξαρτήτως του τύπου εγκατάστασης του εκάστοτε μη υποκειμένου αγοραστή.

Παράδειγμα 2

Υποκείμενος που διαθέτει επιχείρηση στην Νάξο παραδίδει παραδοσιακά γαλακτοκομικά προϊόντα που παράγονται από τον συνεταιρισμό του νησιού σε υποκειμένους στο φόρο που είναι εγκατεστημένοι στην Κω, την Λέσβο και τη Χίο, αποστέλλοντας τα αγαθά στα νησιά αυτά. Οι πράξεις αυτές υπάγονται στο συντελεστή 9%.

Παράδειγμα 3

Υποκείμενος που διαθέτει επιχείρηση στην Μύκονο παραδίδει νωπό κρέας σε κατάστημα πώλησης τροφίμων (super market) που έχει έδρα τη Ρόδο και υποκαταστήματα στη Σάμο και τη Σύρο. Για την ανωτέρω παράδοση τιμολογεί την έδρα της επιχείρησης στην Ρόδο και αποστέλλει τα πωλούμενα αγαθά στα υποκαταστήματά της επιχείρησης. Οι πράξεις αυτές υπάγονται στο συντελεστή 9%.

Παράδειγμα 4

Υποκείμενος που είναι εγκατεστημένος στην Πάρο παραδίδει σε ιδιώτη πελάτη του ένα μηχάνημα ψύξης - θέρμανσης και το παραδίδει με ευθύνη του στην οικία του στην Αντίπαρο. Η συναλλαγή αυτή υπάγεται στον κανονικό συντελεστή 23% παρότι η Αντίπαρος ανήκει στην κατηγορία των νησιών που υπάγονται στους χαμηλούς συντελεστές καθώς το πρόσωπο που λαμβάνει τα αγαθά είναι ιδιώτης. Το ίδιο πρόσωπο - λήπτης των αγαθών διαθέτει επίσης ατομική επιχείρηση και αγοράζει αντίστοιχο μηχάνημα για τον εξοπλισμό των τουριστικών καταλυμάτων που διαθέτει στην Αντίπαρο από τον ίδιο πωλητή ο οποίος το μεταφέρει σε αυτόν. Η συναλλαγή αυτή υπάγεται στο συντελεστή 16%.

Παράδειγμα 5

Υποκείμενος που είναι εγκατεστημένος στη Σκιάθο τιμολογεί επιχείρηση στη Σκόπελο για οικοδομικά υλικά τα οποία ωστόσο αποστέλλει στον Αγ. Γεώργιο Ευβοίας κατ' εντολή του πελάτη του. Η συναλλαγή αυτή υπάγεται στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ 23%.

γ) Η παροχή υπηρεσιών από υποκειμένους στο φόρο εγκατεστημένους αποκλειστικά σε κάποιο

από τα ανωτέρω έξι νησιά δεν υπάγεται στους μειωμένους κατά 30% συντελεστές ΦΠΑ, ακόμη κι αν οι υπηρεσίες αυτές εκτελούνται υλικά σε νησί του Αιγαίου για το οποίο εξακολουθεί να ισχύει η εν λόγω κατά 30% μείωση, δεδομένου ότι στην περίπτωση αυτή δεν πληρούται ο όρος της ύπαρξης μόνιμης εγκατάστασης σε νησί με μειωμένους κατά 30% συντελεστές ΦΠΑ, από την οποία να παρέχονται οι σχετικές υπηρεσίες.

Παράδειγμα 6

Μηχανικός εγκατεστημένος στην Ρόδο παρέχει υπηρεσίες επιτόπιας επίβλεψης της ανέγερσης τουριστικών κατοικιών στην Κάρπαθο. Οι εν λόγω υπηρεσίες υπάγονται στο συντελεστή ΦΠΑ 23%.

δ) Ομοίως, δεν υπάγονται στους μειωμένους κατά 30% συντελεστές οι υπηρεσίες που παρέχονται από υποκειμένους εγκατεστημένους σε νησί όπου εφαρμόζονται οι μειωμένοι αυτοί συντελεστές, στην περίπτωση που οι εν λόγω υπηρεσίες εκτελούνται υλικά σε κάποιο από τα έξι ανωτέρω νησιά ή στη λοιπή ηπειρωτική ή νησιωτική Ελλάδα.

Παράδειγμα 7

Υποκείμενος στο φόρο που εκμεταλλεύεται τουριστικό λεωφορείο και είναι εγκατεστημένος στην Άνδρο συμβάλλεται με ξενοδοχείο της Σαντορίνης και αναλαμβάνει τη μεταφορά των πελατών του εν λόγω ξενοδοχείου από και προς το αεροδρόμιο της Σαντορίνης. Οι υπηρεσίες αυτές υπάγονται στο συντελεστή ΦΠΑ 23%.

ε) Αναφορικά με τις υπηρεσίες μεταφοράς προσώπων και αγαθών, για τους σκοπούς εφαρμογής των μειωμένων κατά 30% συντελεστών και δεδομένης της προϋπόθεσης περί της ύπαρξης μόνιμης εγκατάστασης σε νησί όπου ισχύουν οι μειωμένοι αυτοί συντελεστές, όσον αφορά στην πλήρωση και της δεύτερης προϋπόθεσης περί της υλικής εκτέλεσης της σχετικής υπηρεσίας σε αντίστοιχο νησί, λαμβάνονται υπόψη ο τόπος (το νησί) αναχώρησης και ο τόπος (το νησί) άφιξης των προσώπων και των αγαθών κι όχι οι ενδιάμεσοι σταθμοί που μπορεί να παρεμβάλλονται μέχρι την ολοκλήρωση της διαδρομής.

Παράδειγμα 8

Έστω πλοίο που εκτελεί δρομολόγιο Πειραιά - Άνδρο - Τήνο - Μύκονο - Φολέγανδρο. Επιβάτες που αναχωρούν από τον Πειραιά επιβαρύνονται με συντελεστή 23%, ανεξαρτήτως του τόπου προορισμού τους. Με τον ίδιο συντελεστή επιβαρύνονται και επιβάτες με προορισμό τη Μύκονο, ανεξαρτήτως του τόπου αναχώρησής τους. Επιβάτες με εισιτήριο Άνδρο - Τήνο, καθώς και επιβάτες με εισιτήριο Άνδρο - Φολέγανδρο ή Τήνο - Φολέγανδρο επιβαρύνονται με συντελεστή ΦΠΑ 16%, παρά την ενδιάμεση στάση στο νησί της Μυκόνου, καθώς στην περίπτωση αυτή θεωρείται ότι η μεταφορά εκτελείται υλικά σε νησιά για τα οποία ισχύει η κατά 30% μείωση.

6. Περαιτέρω, όσον αφορά στις υπηρεσίες διαμονής και εστίασης ή άλλες υπηρεσίες που παρέχουν οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις έναντι ενιαίας τιμής, χωρίς να είναι εφικτός ο διαχωρισμός στους επιμέρους συντελεστές, με την Π.Ο.Λ.1161/21.7.2015 έχουν γίνει δεκτά και ισχύουν τα ακόλουθα:

α. Διαμονή με πρωινό: 5% της ενιαίας τιμής υπάγεται στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ, ως αντιπαροχή που καταβάλλεται για το πρωινό.

β. Διαμονή με ημιδιατροφή: 15% της ενιαίας τιμής υπάγεται στον κανονικό συντελεστή, ως αντιπαροχή για το πρωινό και το γεύμα.

γ. Διαμονή με πλήρη διατροφή (full bord): 25% της ενιαίας τιμής υπάγεται στον κανονικό συντελεστή, ως αντιπαροχή για πρωινό και δύο γεύματα.

δ. Διαμονή με το σύστημα all inclusive (πλήρης διατροφή περιλαμβανομένης της κατανάλωσης ποτών και της παροχής λοιπών υπηρεσιών που περιλαμβάνονται στην ενιαία τιμή, όπως τηλεφωνική εξυπηρέτηση, χρήση ομπρελών, δραστηριότητες διασκέδασης, απασχόλησης παιδιών (animation), αθλητικές υπηρεσίες κ.α.): 30% της ενιαίας τιμής υπάγεται στον κανονικό συντελε-

στή ΦΠΑ, ως αντιπαροχή που καταβάλλεται για τις υπηρεσίες εστίασης, για τις καταναλώσεις αλκοολούχων ή μη ποτών και για τις λοιπές παροχές που ενδεχομένως περιλαμβάνει το πακέτο.

Επομένως, για τα νησιά του Αιγαίου για τα οποία προβλέπεται η κατά 30% μείωση των συντελεστών ΦΠΑ, το ποσοστό της ενιαίας τιμής που αντιστοιχεί στις υπηρεσίες διανομής υπάγεται από 01.10.2015 στο 9%, ενώ το ποσοστό της ενιαίας τιμής που αντιστοιχεί στις υπηρεσίες εστίασης καθώς και στις λοιπές υπηρεσίες υπάγεται στον κανονικό συντελεστή 16%. Όσον αφορά στις υπόλοιπες περιοχές της χώρας, καθώς και στα έξι νησιά για τα οποία καταργείται η εν λόγω μείωση των συντελεστών, από 01.10.2015 το ποσοστό της ενιαίας τιμής που αντιστοιχεί στη διαμονή υπάγεται στο 13%, ενώ το ποσοστό που αντιστοιχεί στις υπηρεσίες εστίασης και στις λοιπές υπηρεσίες υπάγεται στον κανονικό συντελεστή 23%.

Τα ανωτέρω ισχύουν υπό την προϋπόθεση ότι δεν είναι εφικτός ο διαχωρισμός της αξίας της κάθε υπηρεσίας, προκειμένου να εφαρμοστεί ο αναλογών συντελεστής ΦΠΑ. Στην περίπτωση που οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις δύνανται να διαχωρίζουν τις επιμέρους αξίες, εφαρμόζουν τον οικείο συντελεστή ΦΠΑ επί της αξίας της κάθε αυτοτελούς υπηρεσίας.

7. Επισημαίνεται ότι, βάσει της διάταξης της παραγράφου 2 του άρθρου 21 του Κώδικα ΦΠΑ, σύμφωνα με την οποία στην παράδοση αγαθών, στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών και στην παροχή υπηρεσιών εφαρμόζονται οι συντελεστές που ισχύουν κατά το χρόνο που ο φόρος καθίσταται απαιτητός σύμφωνα με τα άρθρα 16 και 18 του ίδιου Κώδικα, σε φορολογικά στοιχεία που εκδίδονται από 01.10.2015 και εφεξής, ο ΦΠΑ θα υπολογίζεται με τους νέους συντελεστές, ανεξάρτητα αν αφορούν συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν κατά το προηγούμενο διάστημα ή υπηρεσίες που η παροχή τους ξεκίνησε πριν την 01.10.2015, αλλά ολοκληρώνεται μετά την ημερομηνία αυτή.

Αντίστοιχα σε πιστωτικά τιμολόγια που εκδίδονται από 1.10.2015 και αφορούν συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν πριν την ημερομηνία αυτή, υπολογίζεται ΦΠΑ με τους νέους συντελεστές. Εφόσον συντρέχει λόγος έκδοσης παραστατικού για την ακύρωση συναλλαγής (π.χ. λογιστικού σημειώματος, κλπ), πρέπει να αναγράφεται σε αυτό ο ίδιος συντελεστής ΦΠΑ που είχε η αρχική συναλλαγή, ανεξάρτητα της ημερομηνίας έκδοσής του, δεδομένου ότι, στην περίπτωση αυτή ακυρώνεται η συναλλαγή στο σύνολό της. Σε περίπτωση εκ παραδρομής εφαρμογής μεγαλύτερου συντελεστή ΦΠΑ, π.χ. 23% αντί 13%, σε χονδρική πώληση αγαθών, υπάρχει δυνατότητα (σύμφωνα με το άρθρο 8 του ν. 4308/2014 και την εγκύκλιο ΠΟΛ.1003/31.12.2014) να εκδοθεί πιστωτικό σημείωμα μόνο για τη διόρθωση του ΦΠΑ.

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1014/25.1.2016.- Δασμολογική κατάταξη και καθορισμός συντελεστή ΦΠΑ σε παρασιτοκτόνα προϊόντα για εξωτερική χρήση σε ανθρώπους ή σε ζώα.

Αναφορικά με το θέμα, και σε συνέχεια σχετικών ερωτημάτων τόσο από τελωνειακές και φορολογικές αρχές όσο και από οικονομικούς φορείς, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα, με σκοπό την ομοιόμορφη εφαρμογή του Κοινού Δασμολογίου καθώς και του Ν. 2859/2000 (Κώδικας ΦΠΑ) για τα εν λόγω προϊόντα:

Α. Γενικές παρατηρήσεις ως προς τον εφαρμοζόμενο συντελεστή Φ.Π.Α. και τη δασμολογική κατάταξη:

1. Σύμφωνα με το άρθρο 98 της οδηγίας 2006/112 του Συμβουλίου «σχετικά με το κοινό σύστημα του φόρου προστιθέμενης αξίας», αναφορικά με την εφαρμογή των μειωμένων συντελεστών ΦΠΑ, τα κράτη μέλη μπορούν να χρησιμοποιούν τη Συνδυασμένη Ονοματολογία για να οριοθετούν επακριβώς την οικεία κατηγορία των αγαθών για την οποία εφαρμόζονται οι μειωμένοι συντελεστές φόρου προστιθέμενης αξίας.

2. Οι διατάξεις της κοινοτικής οδηγίας ΦΠΑ ενσωματώνονται στο εθνικό μας δίκαιο με το άρθρο 21 σε συνδυασμό με το Παράρτημα ΙΙΙ του ν. 2859/2000 «Κώδικας ΦΠΑ» στο οποίο τα εμπο-

ρεύματα που υπόκεινται σε μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ προσδιορίζονται πέραν της περιγραφής τους και με την αντίστοιχη Δασμολογική κλάση (ΔΚ) του Δασμολογίου της Ε.Ε.

3. Συνεπώς με την χρήση της Συνδυασμένης Ονοματολογίας καθίσταται σαφής η βούληση του νομοθέτη για την υπαγωγή συγκεκριμένων προϊόντων σε μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ και διασφαλίζει ομοιομορφη εφαρμογή συντελεστών ΦΠΑ από φορολογικές, τελωνειακές και ελεγκτικές αρχές καθώς και οικονομικούς φορείς.

Ευνόητο είναι με βάση τα ανωτέρω ότι οι σχετικές με τους συντελεστές ΦΠΑ διατάξεις εφαρμόζονται με βάση τις διατάξεις του νόμου περί ΦΠΑ (ν. 2859/2000) και της Συνδυασμένη Ονοματολογία και όχι με βάση άλλες διατάξεις της εθνικής και κοινοτικής νομοθεσίας (π.χ. κώδικα τροφίμων και ποτών).

4. Ειδικότερα σας γνωρίζουμε ότι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 του ν. 2859/2000 (ΦΕΚ 248/Α) «Κύρωση Κώδικα ΦΠΑ» όπως τροποποιήθηκε και ισχύει, ο συντελεστής του ΦΠΑ ορίζεται σε είκοσι τρία τοις εκατό (23%) στη φορολογητέα αξία. Κατ'εξαιρεση, για τα αγαθά που περιλαμβάνονται στο Παράρτημα ΙΙΙ, του νόμου αυτού ο συντελεστής ΦΠΑ ορίζεται σε δεκατρία τοις εκατό (13%).

Για τα αγαθά για τα οποία υπάρχει ειδική πρόβλεψη στο Παράρτημα ΙΙΙ, ο συντελεστής φόρου ορίζεται σε έξι τοις εκατό (6%).

Β. Ως προς την δασμολογική κατάσταση:

1. Όπως είναι γνωστό, η δασμολογική κατάταξη όλων των εμπορευμάτων πραγματοποιείται αποκλειστικά με βάση τα προβλεπόμενα στο Κοινό Δασμολόγιο της Ευρ. Ένωσης [Κανονισμός (ΕΟΚ) 2658/87, όπως τροποποιήθηκε από τον Κανονισμό αριθμ. 1754/2015 (Συνδυασμένη Ονοματολογία - Σ.Ο.) για το έτος 2016], τους Γενικούς Κανόνες ερμηνείας αυτού καθώς και με τις Επεξηγηματικές Σημειώσεις της Συνδυασμένης Ονοματολογίας (Σ.Ο.) και του Παγκόσμιου Οργανισμού Τελωνείων. Γενικά, τα προϊόντα κατατάσσονται στο Δασμολόγιο σύμφωνα με τα χαρακτηριστικά που παρουσιάζουν και όχι σύμφωνα με την χρήση τους.

2. Συνεπώς, για τη δασμολογική κατάταξη των εμπορευμάτων δεν έχει προσδιοριστική και νομικά δεσμευτική αξία η περιγραφή οποιουδήποτε προϊόντος στην υπόλοιπη νομοθεσία της Ευρωπαϊκής Ένωσης (πλην της προαναφερόμενης Συνδυασμένης Ονοματολογίας), αλλά ούτε και στην εθνική νομοθεσία των Κρατών Μελών (π.χ. νομοθεσία ΕΟΦ κ.λπ.).

3. Σε ό, τι αφορά ειδικότερα τα παρασκευάσματα για την καταπολέμηση παρασίτων που προορίζονται για εξωτερική χρήση σε ανθρώπους ή σε ζώα, αυτά μπορούν να καταταγούν νόμιμα σύμφωνα με το κείμενο των κλάσεων και των σημειώσεων των τμημάτων ή των Κεφαλαίων της Σ.Ο, με βάση τα αναφερόμενα στον Γενικό Ερμηνευτικό Κανόνα 1 της Σ.Ο.

Επομένως, με βάση το Γενικό Κανόνα 1, λαμβάνεται κατ'αρχήν υπόψη το κείμενο της Δ.Κ. 3808, σύμφωνα με το οποίο στην εν λόγω κλάση κατατάσσονται τα ακόλουθα προϊόντα:

- εντομοκτόνα,
- ποντικοφάρμακα,
- μυκητοκτόνα,
- ζιζανιοκτόνα,
- ανασχετικά της βλάστησης και ρυθμιστικά της ανάπτυξης των φυτών,
- απολυμαντικά, καθώς και
- παρόμοια προϊόντα με τα παραπάνω, με την προϋπόθεση ότι παρουσιάζονται με μία από τις ακόλουθες μορφές:
 - σε μορφές ή συσκευασίες για τη λιανική πώληση, ή
 - ως παρασκευάσματα, ή
 - με μορφή ειδών όπως ταινίες, φιλίλια, θειαφοκέρια και μυγοκτόνο χαρτί.

Κατά συνέπεια, όλα τα προαναφερόμενα προϊόντα που κατονομάζονται ρητά στο κείμενο της

Δ.Κ. 3808 σύμφωνα με τα προαναφερόμενα, πρέπει να κατατάσσονται σε κάθε περίπτωση στην κλάση αυτή και, κατά συνέπεια, αποκλείονται από την κατάταξη στις κλάσεις 3004 ή 3003 ως φάρμακα για την ιατρική του ανθρώπου ή των ζώων.

4. Σύμφωνα, εξάλλου, με τις Επεξηγηματικές Σημειώσεις του Εναρμονισμένου Συστήματος του Παγκόσμιου Οργανισμού Τελωνείων για τη Δ.Κ. 3808, η εν λόγω κλάση περιλαμβάνει, μεταξύ άλλων:

- Προϊόντα για την καταπολέμηση των ψύλλων και των ψειρών με διάφορες μεθόδους, όπως είναι ο έλεγχος της ανάπτυξής τους, ο ψεκασμός χημικών ουσιών στην ατμόσφαιρα, χημικά που προκαλούν στείρωση του πληθυσμού τους, απωθητικές ουσίες ή ουσίες που τα προσελκύουν σε δηλητηριασμένα δολώματα, κ.λπ.

- Παρασιτοκτόνα προϊόντα για την καταπολέμηση των ακάρεων και των τσιμπουριών.

5. Επιπλέον, έχουν εκδοθεί από την Ε. Επιτροπή οι ακόλουθοι κανονισμοί κατάταξης για παρασιτοκτόνα προϊόντα που προορίζονται για εξωτερική χρήση σε ανθρώπους ή σε ζώα:

- Σύμφωνα με τον κανονισμό αριθ. 2147/2001 της Ε. Επιτροπής (Επίσημη Εφημερίδα της Ε.Ε., L), ισχύουν τα ακόλουθα:

Με τον εν λόγω κανονισμό, παρασκεύασμα σε μορφή διαλύματος συσκευασμένο για τη λιανική πώληση σε δοχεία ψεκασμού υπό πίεση που περιέχει εντομοκτόνα κατά της ψείρας και της κόνιδας, και το οποίο ψεκάζεται σε στεγνά μαλλιά και στο δέρμα της κεφαλής πριν από τη χρήση παρασκευασμάτων για το λούσιμο του κεφαλιού (σαμπουάν), κατατάσσεται στην κλάση 3808 του Κοινού Δασμολογίου (κωδικός Σ.Ο. 3808 91 90).

Σύμφωνα με την αιτιολογία του εν λόγω κανονισμού, το παρασκεύασμα δεν προορίζεται για θεραπευτική ή προφυλακτική χρήση, σύμφωνα με την έννοια της κλάσης 3004. Κατά συνέπεια αποκλείεται από την κατάταξη στην εν λόγω κλάση ως φάρμακο για την ιατρική του ανθρώπου.

Σύμφωνα με τον κανονισμό αριθ. 455/2007 της Ε. Επιτροπής (Επίσημη Εφημερίδα της Ε.Ε., L109/25-4-2007), ισχύουν τα ακόλουθα:

Με τον εν λόγω κανονισμό, παρασιτοκτόνα παρασκευάσματα συσκευασμένα σε δοσομετρικά φιαλίδια ή σε αερόλυμα (ψεκαστήρα), που περιέχουν ουσία με εντομοκτόνο και ακαρεοκτόνο δράση για την καταπολέμηση παρασίτων όπως οι ψύλλοι, τα τσιμπούρια και οι ψείρες, και προορίζονται για εξωτερική χρήση σε σκύλους και γάτες, κατατάσσονται στην κλάση 3808 του Κοινού Δασμολογίου (κωδικός Σ.Ο. 3808 91 90).

Σύμφωνα με την αιτιολογία του εν λόγω κανονισμού, τα προϊόντα αυτά αποκλείονται από την Δ.Κ. 3004 ως φάρμακα για την ιατρική των ζώων, καθώς δεν έχουν θεραπευτική ή προφυλακτική δράση κατά την έννοια της κλάσης αυτής.

- Υπενθυμίζουμε ότι, σύμφωνα με τους ισχύοντες κανόνες δικαίου της Ε.Ε., οι προαναφερόμενοι κανονισμοί κατάταξης, όπως άλλωστε και όλοι οι κανονισμοί που εκδίδονται από τα αρμόδια προς τούτο θεσμικά όργανα της Ε.Ε., είναι δεσμευτικοί ως προς όλα τα μέρη τους και ισχύουν άμεσα σε κάθε κράτος μέλος.

- Τέλος επισημαίνεται ότι, σύμφωνα με την απόφαση του Δικαστηρίου της Ε.Ε. (Δ.Ε.Ε) αριθ. C-130/2002 (Υπόθεση Kings), οι κανονισμοί κατάταξης δεν εφαρμόζονται αποκλειστικά για το συγκεκριμένο προϊόν το οποίο περιγράφουν, αλλά έχουν εφαρμογή και σε προϊόντα ανάλογα με αυτό. Προκειμένου να καθορισθεί το πεδίο εφαρμογής ενός τέτοιου κανονισμού, πρέπει να ληφθεί υπόψη, μεταξύ άλλων, η αιτιολογία του (βλ. σκέψεις 33 και 35 της προαναφερόμενης Απόφασης).

6. Συμπερασματικά:

- Από το πλέγμα των ανωτέρω διατάξεων, προκύπτει σαφώς ότι τα παρασιτοκτόνα προϊόντα για την καταπολέμηση ακάρεων όπως είναι οι ψύλλοι, τα τσιμπούρια, οι ψείρες κλπ., που παρουσιάζονται σε μια από τις μορφές που κατονομάζονται στο κείμενο της Δ.Κ. 3808 (βλ.

σημείο Β.3 ανωτέρω), και τα οποία προορίζονται για εξωτερική χρήση σε ανθρώπους ή σε ζώα, κατατάσσονται σε κάθε περίπτωση στην κλάση 3808 του Κοινού Δασμολογίου και όχι στην Δ.Κ. 3004 ή την Δ.Κ. 3003.

- Τέλος, αναφορικά με τη δασμολογική κατάταξη παρασιτοκτόνων προϊόντων για ανθρώπους ή ζώα, άλλων από αυτών που αποτελούν αντικείμενο της παρούσας, όπως είναι ιδίως αυτά που προορίζονται για ανάλωση από το στόμα ή που παρουσιάζονται σε ενέσιμη μορφή, θα πρέπει να εφαρμόζονται σε κάθε περίπτωση οι προϋποθέσεις του Κοινού Δασμολογίου της Ε.Ε. για τη διαπίστωση της υπαγωγής τους ή μη στην κλάση 3004, ως φάρμακα για την ιατρική του ανθρώπου ή των ζώων.

Οι προϋποθέσεις αυτές θα πρέπει να πληρούνται σωρευτικά και είναι συνοπτικά οι ακόλουθες:

Το προϊόν πρέπει να χρησιμοποιείται για τη θεραπεία ή πρόληψη ασθενειών και παθήσεων, με βάση συγκεκριμένη δραστική ουσία (ή περισσότερες).

Δραστική ουσία σημαίνει μια χημικώς καθορισμένη ουσία, μια χημικώς καθορισμένη ομάδα ουσιών (π.χ. αλκαλοειδή, πολυφαινόλες, ανθοκυάνες) ή ένα φυτικό εκχύλισμα. Αυτές οι δραστικές ουσίες πρέπει να διαθέτουν φαρμακευτικές ιδιότητες για την πρόληψη ή την θεραπεία συγκεκριμένων ασθενειών, αδιαθεσιών ή των συμπτωμάτων τους.

Επισημαίνεται ότι, η αναγνώριση ή μη μιας ασθένειας σε νομοθέτημα της Ένωσης, άλλο από αυτά που αφορούν στην κατάταξη στο Κοινό Δασμολόγιο της Ε.Ε., δεν έχει καθοριστική σημασία για την κατάταξη ενός προϊόντος στην κλάση 3004 του Δασμολογίου (βλ. ΔΕΕ, απόφ. C-267/13, σκέψη αριθ. 24).

Γ. Όσον αφορά τον συντελεστή φόρου προστιθέμενης αξίας, Φ.Π.Α.:

Όσον αφορά τον εφαρμοστέο συντελεστή ΦΠΑ για τα παρασιτοκτόνα προϊόντα εξωτερικής χρήσης που χρησιμοποιούνται στην καταπολέμηση των ακάρεων στα ζώα και στους ανθρώπους, που αποτελούν αντικείμενο εξέτασης στο παρόν έγγραφο, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

Σύμφωνα με το άρθρο 21 σε συνδυασμό με το Παράρτημα ΙΙΙ του ν. 2859/2000 (ΦΕΚ 248/Α) «Κύρωση Κώδικα Φ.Π.Α.», εφόσον σύμφωνα με τα ανωτέρω τα εν λόγω προϊόντα κατατάσσονται στη δασμολογική κλάση 3808, ο συντελεστής Φ.Π.Α. που εφαρμόζεται είναι εικοσιτρία τοις εκατό (23%).

Δ. Παρακαλούμε για την πιστή εφαρμογή των ανωτέρω αναφορικά με τη δασμολογική κατάταξη και το εφαρμοζόμενο συντελεστή Φ.Π.Α. των παρασιτοκτόνων προϊόντων για εξωτερική χρήση σε ανθρώπους ή σε ζώα που αναφέρονται στην παρούσα.

Οι αρμόδιες Τελωνειακές και Φορολογικές Αρχές καθώς και οι αρμόδιες Ελεγκτικές Αρχές, στις οποίες κοινοποιείται η παρούσα, παρακαλούνται να λάβουν υπόψη τους τα διαλαμβανόμενα σε αυτή, προκειμένου να προχωρήσουν, στα πλαίσια των αρμοδιοτήτων τους, σε διεξαγωγή εκ των υστέρων ελέγχων στις περιπτώσεις όπου αυτό κρίνεται σκόπιμο, αναφορικά με τη διαπίστωση της ορθής δασμολογικής κατάταξης και του εφαρμοζόμενου συντελεστή Φ.Π.Α. στα εν λόγω είδη.

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1063/30.5.2016.- Κοινοποίηση διατάξεων άρθρου 52 σχεδίου νόμου «Επείγουσες διατάξεις για την εφαρμογή της συμφωνίας δημοσιονομικών στόχων και διαρθρωτικών μεταρρυθμίσεων και άλλες διατάξεις».

Σας κοινοποιούμε, για ενημέρωση και εφαρμογή, τις διατάξεις του άρθρου 52 του ψηφισθέντος από τη Βουλή των Ελλήνων σχεδίου νόμου «Επείγουσες διατάξεις για την εφαρμογή της συμφωνίας δημοσιονομικών στόχων και διαρθρωτικών μεταρρυθμίσεων και άλλες διατάξεις», με τις οποίες τροποποιείται το άρθρο 21 του Κώδικα ΦΠΑ Ν. 2859/2000 περί συντελεστών του φόρου.

Ειδικότερα, με τις διατάξεις του ως άνω άρθρου επέρχονται από 01.06.2016 οι ακόλουθες αλ-

λαγές:

- ο κανονικός συντελεστής ΦΠΑ αναπροσαρμόζεται από 23% σε 24%.

- καταργείται η μείωση κατά 30% των συντελεστών ΦΠΑ στα νησιά Σύρο, Θάσο, Άνδρο, Τήνο, Κάρπαθο, Μήλο, Σκύρο, Αλόνησο, Κέα, Αντίπαρο και Σίφνο (για τα νησιά Θήρα, Μύκονο, Νάξο, Πάρο, Ρόδο και Σκιάθο, η κατάργηση ισχύει ήδη από 1.10.2015).

Επιπροσθέτως, βάσει των νέων διατάξεων:

- ο μειωμένος κατά 30% συντελεστής ΦΠΑ αναπροσαρμόζεται από 16% σε 17% για όσα νησιά ισχύει το ευνοϊκό καθεστώς μέχρι 31.12.2016.

- ο διαμορφούμενος συντελεστής ΦΠΑ για τα καπνοβιομηχανικά προϊόντα αναπροσαρμόζεται από 18,70% σε 19,35% στην τιμή λιανικής πώλησης.

Επισημαίνεται ότι με τις νέες διατάξεις του νομοσχεδίου δεν επέρχεται καμία αλλαγή στους δύο μειωμένους συντελεστές ΦΠΑ 13% και 6% οι οποίοι εφαρμόζονται για τα αγαθά που περιλαμβάνονται στο Παράρτημα ΙΙΙ του Κώδικα ΦΠΑ.

Τέλος, υπενθυμίζεται ότι για την εφαρμογή των μειωμένων συντελεστών ΦΠΑ χρησιμοποιούνται οι διατάξεις της Συνδυασμένης Ονοματολογίας για τη δασμολογική κατάταξη των εμπορευμάτων σε κωδικούς ονοματολογίας (καν. αριθ. 2658/87 του Συμβουλίου, όπως ισχύει για το έτος 2016 με τον καν. αριθ. 1754/2015, Επίσημη Εφημερίδα της Ε.Ε L 285/30.10.2015) με σκοπό να οριοθετείται επακριβώς η οικεία κατηγορία αγαθού που υπάγεται σε μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ.

Η Δ/ νση Δασμολογικών Θεμάτων και Τελωνειακών Οικονομικών Καθεστώτων παρακαλείται για τις δικές της ενέργειες ώστε οι ανωτέρω αλλαγές των συντελεστών ΦΠΑ να ενσωματωθούν στο υποσύστημα Διαχείρισης Δασμολογίου TARIC του μηχανογραφικού συστήματος τελωνείων ICISnet με ημερομηνία έναρξης την 1.6.2016.

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1061/24.5.2016.- Κοινοποίηση διατάξεων του νόμου «Επείγουσες διατάξεις για την εφαρμογή της συμφωνίας δημοσιονομικών στόχων και διαρθρωτικών μεταρρυθμίσεων και άλλες διατάξεις» για την αύξηση του συντελεστή ΦΠΑ σε 24% και την κατάργηση των μειωμένων συντελεστών στη δεύτερη ομάδα νησιών.

Κοινοποιούμε τις διατάξεις του άρθρου 52 του Υποκεφαλαίου Δ του Κεφαλαίου Β του Μέρους Πρώτου του νόμου «Επείγουσες διατάξεις για την εφαρμογή της συμφωνίας δημοσιονομικών στόχων και διαρθρωτικών μεταρρυθμίσεων και άλλες διατάξεις», ο οποίος ψηφίστηκε από τη Βουλή των Ελλήνων στις 22.5.2016 και επίκειται η δημοσίευσή του στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, σχετικά με την αύξηση του κανονικού συντελεστή ΦΠΑ κατά μία ποσοστιαία μονάδα, ήτοι από 23% σε 24%, και την κατάργηση των μειωμένων συντελεστών στη δεύτερη ομάδα νησιών και ειδικότερα:

1. Σύμφωνα με το άρθρο 52 παράγραφος 1 του Υποκεφαλαίου Δ του Κεφαλαίου Β του Μέρους Πρώτου του ως άνω νόμου, αντικαθίσταται η παράγραφος 1 του άρθρου 21 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000) και ο συντελεστής ΦΠΑ ορίζεται σε 24% στη φορολογητέα αξία. Ο νέος συντελεστής ισχύει, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου, από 1.6.2016.

Κατόπιν αυτού, οι ισχύοντες συντελεστές Φ.Π.Α. είναι οι εξής:

α) ο κανονικός συντελεστής αυξάνεται σε 24%,

β) ο μειωμένος συντελεστής που εφαρμόζεται για τα αγαθά και τις υπηρεσίες του Παραρτήματος ΙΙΙ του Κώδικα ΦΠΑ παραμένει 13%,

γ) ο υπερμειωμένος συντελεστής για ορισμένα αγαθά και υπηρεσίες του Παραρτήματος ΙΙΙ του Κώδικα ΦΠΑ, παραμένει 6%.

Επισημαίνεται ότι, κατόπιν της ανωτέρω διάταξης και σύμφωνα με τις παραγράφους 4, 5 και 6 του άρθρου 21 του Κώδικα ΦΠΑ, οι μειωμένοι κατά 30% συντελεστές που ισχύουν στα νησιά του

Αιγαίου, για τα οποία εξακολουθούν να εφαρμόζονται οι μειωμένοι συντελεστές, διαμορφώνονται αντίστοιχα σε 17%, 9% και 4%.

2. Για οποιοδήποτε φορολογικό στοιχείο εκδίδεται από την ημερομηνία έναρξης ισχύος των νέων συντελεστών και εφεξής, ο ΦΠΑ θα υπολογίζεται με τους νέους συντελεστές, ανεξάρτητα αν αφορά συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν κατά το προηγούμενο διάστημα.

3. Σε πιστωτικά τιμολόγια που εκδίδονται από 1.6.2016 και αφορούν συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν πριν την ημερομηνία αυτή, υπολογίζεται ΦΠΑ με τους νέους συντελεστές. Εφόσον συντρέχει λόγος έκδοσης παραστατικού για την ακύρωση συναλλαγής, (π.χ. λογιστικού σημειώματος, κλπ), πρέπει να αναγράφεται σε αυτό ο ίδιος συντελεστής ΦΠΑ που είχε η αρχική συναλλαγή, ανεξάρτητα της ημερομηνίας έκδοσής του, δεδομένου ότι στην περίπτωση αυτή ακυρώνεται η συναλλαγή στο σύνολό της.

4. Περαιτέρω, σύμφωνα με την παράγραφο 3 του ίδιου ως άνω άρθρου 52, με την οποία προστίθεται νέα παράγραφος 6Α, μετά την παράγραφο 6, στο άρθρο 21 του Κώδικα ΦΠΑ, από 1.6.2016 δεν ισχύουν οι μειωμένοι συντελεστές του άρθρου 21 του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000) για τα νησιά Σύρο, Θάσο, Άνδρο, Τήνο, Κάρπαθο, Μήλο, Σκύρο, Αλόνησο, Κέα, Αντίπαρο και Σίφνο. Συνεπώς στα νησιά αυτά από 1.6.2016 εφαρμόζονται οι συντελεστές ΦΠΑ που ισχύουν στην υπόλοιπη χώρα, ήτοι 24% (κανονικός), 13% (μειωμένος), 6% (υπερμειωμένος). Πρόκειται για τη δεύτερη ομάδα νησιών στην οποία καταργούνται οι μειωμένοι συντελεστές, μετά την πρώτη ομάδα νησιών, ήτοι Θήρα, Μύκονο, Νάξο, Πάρο, Ρόδο, Σκιάθο, στα οποία καταργήθηκαν οι μειωμένοι συντελεστές ήδη από 1.10.2015 και πλέον αναφέρονται και στην νέα παράγραφο 6Α του άρθρου 21 του Κώδικα ΦΠΑ.

Κατά τα λοιπά, για την κατάργηση των μειωμένων συντελεστών στα νησιά, ισχύουν οι οδηγίες που έχουν δοθεί με την Π.Ο.Λ. 1224/12.10.2015.

ΕΔΥΟ Π.Ο.Λ. 1058/20.4.2016.- Προσδιορισμός συντελεστή Φ.Π.Α. στην πώληση ζωντανών ζώων που προορίζονται για σφαγή και στην πώληση κρέατος.

Με αφορμή προφορικά και γραπτά ερωτήματα που έχουν υποβληθεί στην Υπηρεσία μας, αναφορικά με το συντελεστή Φ.Π.Α. που επιβάλλεται στην πώληση ζωντανών ζώων που προορίζονται για σφαγή καθώς και στην πώληση κρέατος, διευκρινίζονται τα εξής:

1. Σύμφωνα με το Κοινό Δασμολόγιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης (Καν. 2658/87 του Συμβουλίου, όπως ισχύει), τα ζωντανά ζώα υπάγονται στο Κεφάλαιο 01 της Συνδυασμένης Ονοματολογίας (δασμολογικές κλάσεις 0101, 0102, 0103, 0104, 0105, 0106), ενώ στο Κεφάλαιο 02 (δασμολογικές κλάσεις 0201, 0202, 0203, 0204, 0205, 0206, 0207, 0208, 0209, 0210) κατατάσσονται τα κρέατα των βοοειδών, χοιροειδών, προβατοειδών ή αιγοειδών, πουλερικών και άλλων ζώων, τα οποία διатиθενται νωπά, διατηρημένα με απλή ψύξη, κατεψυγμένα, αλατισμένα ή σε άρμη, αποξεραμένα ή καπνιστά.

Για παράδειγμα, στην δασμολογική κλάση 0204 κατατάσσονται, μεταξύ άλλων, ολόκληρα σφάγια και μισά σφάγια αρνιού, όπως και σφάγια αρνιού που μπορεί να παρουσιάζονται ακόμα και χωρίς κόκαλα. Επίσης, στο Κεφάλαιο 2 κατατάσσονται και τα βρώσιμα παραπροϊόντα σφαγίων, όπως π.χ. το συκώτι, το κεφάλι και τα τεμάχια αυτού, οι πνεύμονες, τα πόδια, η καρδιά, η γλώσσα, τα γλυκάδια κ.λπ., με εξαίρεση τα έντερα, τις κύστες και τα στομάχια ζώων (άλλα από εκείνα των ψαριών, τα οποία κατατάσσονται στην κλάση 0511), ολόκληρα ή σε τεμάχια, είτε είναι βρώσιμα είτε όχι, νωπά, διατηρημένα με απλή ψύξη, κατεψυγμένα, αλατισμένα ή σε άλμη, αποξεραμένα ή καπνιστά, τα οποία, σύμφωνα με τα αναγραφόμενα στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις του Π.Ο.Τ., κατατάσσονται στη δασμολογική κλάση 0504.

2. Σύμφωνα με το άρθρο 21 και το Παράρτημα ΙΙΙ του ν. 2859/2000 «Κύρωση Κώδικα Φ.Π.Α» (ΦΕΚ 248/Α), όπως ισχύει μετά την αντικατάστασή του με το ν. 4334/2015 (ΦΕΚ 80/Α) και την

τροποποίησή του με το ν. 4336/2015 (ΦΕΚ 94/Α) ο συντελεστής του φόρου προστιθέμενης αξίας που εφαρμόζεται στην παράδοση και εισαγωγή κρέατος είναι ο μειωμένος (13%) καθώς οι δασμολογικές κλάσεις στις οποίες κατατάσσονται, κατά τα ανωτέρω τα κρέατα περιλαμβάνονται στο Παράρτημα ΙΙΙ (περ.1). Αντίθετα, η παράδοση και η εισαγωγή ζωντανών ζώων υπάγεται στον κανονικό συντελεστή Φ.Π.Α. (23%), δεδομένου ότι τα ζώοντα ζώα κατατάσσονται σε δασμολογικές κλάσεις οι οποίες δεν περιλαμβάνονται στο εν λόγω Παράρτημα. Για τον ίδιο λόγο στο κανονικό συντελεστή Φ.Π.Α. υπάγονται και τα είδη της δ.κ. 0504 όπως έντερα, κύστες κ.λπ.

3. Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, ο κτηνοτρόφος ο οποίος έχει ως δραστηριότητα την εκτροφή ζώων και πωλεί ζωντανά ζώα σε έμπορο κρεάτων επιβάλλει συντελεστή Φ.Π.Α. 23%, ακόμα και στην περίπτωση που τα ζώα προορίζονται για σφαγή, καθώς δεν επηρεάζει την κατάταξη τους ως ζωντανά ζώα του Κεφαλαίου Ι του Δασμολογίου η μετέπειτα χρήση τους από τον αγοραστή.

Ως εκ τούτου, στην περίπτωση που κτηνοτρόφος πωλεί ζώοντα ζώα σε έμπορο κρεάτων, τα οποία, κατόπιν σχετικής συνεννόησης μεταφέρονται σε σφαγείο με σκοπό τη σφαγή τους για λογαριασμό του εμπόρου, ο οποίος και επιβαρύνεται με τα έξοδα σφαγής, ο κτηνοτρόφος οφείλει να τιμολογήσει με 23% τα ζώα που πωλεί.

4. Αντίθετα, στην περίπτωση που κατόπιν συμφωνίας, τα ζώοντα ζώα μεταφέρονται στο σφαγείο με σκοπό τη σφαγή τους για λογαριασμό του κτηνοτρόφου, ο οποίος επιβαρύνεται με τα έξοδα σφαγής, και στη συνέχεια παραδίδονται στον έμπορο, ο κτηνοτρόφος οφείλει να τιμολογήσει τα πωληθέντα είδη διακριτά με τον προβλεπόμενο κατά περίπτωση συντελεστή, ανάλογα με την δασμολογική κλάση στην οποία κατατάσσονται τα είδη αυτά, π.χ. τα βρώσιμα κρέατα και παραπροϊόντα σφαγίων με συντελεστή Φ.Π.Α. 13%, ενώ τα έντερα, οι κύστες και τα στομάχια ζώων, ολόκληρα ή σε τεμάχια, με συντελεστή Φ.Π.Α. 23%.

5. Επιπλέον, σημειώνεται ότι σε κάθε περίπτωση οι υπηρεσίες σφαγής των ζώων υπάγονται στον κανονικό συντελεστή Φ.Π.Α. 23%.

ΕΓΓΡ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΕΦΑ 1115503/4.9.2015.- Συντελεστής Φ.Π.Α. στα φάρμακα τα οποία παραδίδονται σε φαρμακεία που βρίσκονται σε νησιά.

Με το ανωτέρω σχετικό έγγραφο σας, μας ζητάτε να σας γνωρίσουμε τον εφαρμοστέο συντελεστή Φ.Π.Α. για τα φάρμακα που αγοράζει ο από φαρμακευτικές εταιρείες και τα οποία παραδίδονται σε φαρμακεία του τα οποία βρίσκονται σε νησιά, όπως η Μυτιλήνη, η Ρόδος κλπ ενώ στο τιμολόγιο αναγράφεται ως αντισυμβαλλόμενος η έδρα του στην Αθήνα. Μας ζητάτε να σας γνωρίσουμε, κατά πόσον, ισχύουν οι μειώσεις συντελεστών Φ.Π.Α. στις ως άνω νησιωτικές περιοχές. Σχετικά με τα ανωτέρω σας γνωρίζουμε τα εξής:

1. Σύμφωνα με την περίπτωση β της παραγράφου 4 του Άρθρου 21 του Κώδικα Φ.Π.Α. [Ν. 2859/2000], όπως έχει τροποποιηθεί και ισχύει, για τα νησιά των νομών Λέσβου, Χίου, Σάμου, Δωδεκανήσου, Κυκλάδων και τα νησιά του Αιγαίου, Θάσο, Σαμοθράκη, Βόρειες Σποράδες και Σκύρο, οι συντελεστές του φόρου μειώνονται κατά 30%, εφόσον πρόκειται για αγαθά, τα οποία κατά το χρόνο που ο φόρος γίνεται απαιτητός, πωλούνται με προορισμό τα νησιά αυτά από υποκείμενο στο φόρο, εγκατεστημένο σε οποιοδήποτε μέρος του εσωτερικού της χώρας, προς αγοραστή υποκείμενο ή προς μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο, εγκατεστημένο στα νησιά αυτά.

2. Σύμφωνα με το συνδυασμό της περίπτωσης δ της παραγράφου 1 του Άρθρου 1 του Ν. 4334/2015 [Φ.Ε.Κ. 80 Α] και της υποπαραγράφου Δ2, της παραγράφου Δ, του Άρθρου 2 του Ν. 4336/2015 [Φ.Ε.Κ. 94 Α] προβλέπεται η κατάργηση των ως άνω μειώσεων των συντελεστών Φ.Π.Α. στα νησιά αυτά. Τα μεν νησιά θα διαχωριστούν σε τρεις ομάδες ενώ η δε κατάργηση των μειώσεων θα γίνει από 01.10.2015 στην πρώτη ομάδα νησιών, από 01.06.2016 στη δεύτερη

ομάδα νησιών και από 01.01.2017 στα υπόλοιπα νησιά. Τα σχετικά ζητήματα [π.χ. ποιά νησιά θα ενταχθούν σε κάθε μια ομάδα η κλπ], θα καθοριστούν με Κοινή Υπουργική Απόφαση των Υπουργών Εσωτερικών και Διοικητικής Ανασυγκρότησης και Οικονομικών.

3. Σύμφωνα με τις ΠΟΛ.1254/10.12.1990 και ΠΟΛ. 1282/23.12.1992, για την εφαρμογή των ως άνω μειώσεων στους συντελεστές, για τις παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιούνται από τη λοιπή Ελλάδα προς τα νησιά αυτά, πρέπει, η παράδοση των αγαθών να γίνεται από υποκείμενο στο φόρο εγκατεστημένο στη λοιπή Ελλάδα προς υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο ή προς Δημόσια Υπηρεσία ή Οργανισμό που λειτουργεί/είναι εγκατεστημένος στα νησιά αυτά, ενώ ο πωλητής πρέπει να είναι σε θέση να αποδείξει ότι τα αγαθά μεταφέρονται στην εν λόγω νησιωτική περιοχή.

4. Με βάση τα ανωτέρω, η παράδοση φαρμάκων προς φαρμακεία του... τα οποία βρίσκονται εγκατεστημένα στα ανωτέρω νησιά υπόκειται σε μειωμένο συντελεστή Φ.Π.Α., εφόσον τα φάρμακα προορίζονται για τις ανάγκες των φαρμακείων αυτών και εξασφαλίζεται η φυσική τους μεταφορά. Εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις αυτές, τότε οι μειωμένοι συντελεστές εφαρμόζονται ανεξάρτητα από το εάν η τιμολόγηση θα γίνει στην έδρα του πελάτη ... που βρίσκεται στην Αθήνα. Οι φαρμακευτικές εταιρείες οφείλουν να εκδίδουν τα σχετικά παραστατικά αποστολής με προορισμό.. τα εν λόγω νησιωτικά φαρμακεία του,..... ενώ ο..... οφείλει να παρέχει προς τις φαρμακευτικές εταιρείες βεβαιώσεις ως προς την ύπαρξη εγκατάστασής του (φαρμακείων) στα εν λόγω νησιά καθώς και ως προς το ότι τα φάρμακα προορίζονται για τις ανάγκες των φαρμακείων αυτών. Σε κάθε περίπτωση το βάρος της απόδειξης, ως προς το ότι τα φάρμακα μεταφέρονται όντως στα εν λόγω νησιά για τις ανάγκες των φαρμακείων του.... το φέρουν οι φαρμακευτικές εταιρείες. Ο έλεγχος των πραγματικών περιστατικών εμπίπτει στην αρμοδιότητα της οικείας Δ.Ο.Υ. στην οποία και κοινοποιείται το παρόν.

5. Οι υπηρεσίες της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (Γ.Γ.Δ.Ε.) είναι αποκλειστικά αρμόδιες για την παροχή διευκρινίσεων φορολογικού περιεχομένου προς τους φορολογούμενους. Παρακαλούμε να παραπέμπεται τις φαρμακευτικές εταιρείες στις υπηρεσίες της Γ.Γ.Δ.Ε. σχετικά με οποιοδήποτε φορολογικό ζήτημα.

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1063/30.5.2016.- Κοινοποίηση διατάξεων άρθρου 52 σχεδίου νόμου «Επείγουσες διατάξεις για την εφαρμογή της συμφωνίας δημοσιονομικών στόχων και διαρθρωτικών μεταρρυθμίσεων και άλλες διατάξεις».

Σας κοινοποιούμε, για ενημέρωση και εφαρμογή, τις διατάξεις του άρθρου 52 του ψηφισθέντος από τη Βουλή των Ελλήνων σχεδίου νόμου «Επείγουσες διατάξεις για την εφαρμογή της συμφωνίας δημοσιονομικών στόχων και διαρθρωτικών μεταρρυθμίσεων και άλλες διατάξεις», με τις οποίες τροποποιείται το άρθρο 21 του Κώδικα ΦΠΑ Ν. 2859/2000 περί συντελεστών του φόρου.

Ειδικότερα, με τις διατάξεις του ως άνω άρθρου επέρχονται από 01.06.2016 οι ακόλουθες αλλαγές:

— ο κανονικός συντελεστής ΦΠΑ αναπροσαρμόζεται από 23% σε 24%.

— καταργείται η μείωση κατά 30% των συντελεστών ΦΠΑ στα νησιά Σύρο, Θάσο, Άνδρο, Τήνο, Κάρπαθο, Μήλο, Σκύρο, Αλόνησο, Κέα, Αντίπαρο και Σίφνο [για τα νησιά Θήρα, Μύκονο, Νάξο, Πάρο, Ρόδο και Σκιάθο, η κατάργηση ισχύει ήδη από 1.10.2015].

Επιπροσθέτως, βάσει των νέων διατάξεων:

— ο μειωμένος κατά 30% συντελεστής ΦΠΑ αναπροσαρμόζεται από 16% σε 17% για όσα νησιά ισχύει το ευνοϊκό καθεστώς μέχρι 31.12.2016.

— ο διαμορφούμενος συντελεστής ΦΠΑ για τα καπνοβιομηχανικά προϊόντα αναπροσαρμόζεται από 18,70% σε 19,35% στην τιμή λιανικής πώλησης.

Επισημαίνεται ότι με τις νέες διατάξεις του νομοσχεδίου δεν επέρχεται καμία αλλαγή στους

δύο μειωμένους συντελεστές ΦΠΑ 13% και 6% οι οποίοι εφαρμόζονται για τα αγαθά που περιλαμβάνονται στο Παράρτημα ΙΙΙ του Κώδικα ΦΠΑ.

Τέλος, υπενθυμίζεται ότι για την εφαρμογή των μειωμένων συντελεστών ΦΠΑ χρησιμοποιούνται οι διατάξεις της Συνδυασμένης Ονοματολογίας για τη δασμολογική κατάταξη των εμπορευμάτων σε κωδικούς ονοματολογίας [καν. αριθ. 2658/87 του Συμβουλίου, όπως ισχύει για το έτος 2016 με τον καν. αριθ. 1754/ 2015, Επίσημη Εφημερίδα Ε.Ε L 285/30.10.2015] με σκοπό να οριοθετείται επακριβώς η οικεία κατηγορία αγαθού που υπάγεται σε μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ.

Η Δ/ νση Δασμολογικών θεμάτων και Τελωνειακών Οικονομικών Καθεστώτων παρακαλείται για τις δικές της ενέργειες ώστε οι ανωτέρω αλλαγές των συντελεστών ΦΠΑ να ενσωματωθούν στο υποσύστημα Διαχείρισης Δασμολογίου TARIC του μηχανογραφικού συστήματος τελωνείων ICISnet με ημερομηνία έναρξης την 1.6.2016.

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1061/24.5.2016.- Κοινοποίηση διατάξεων του νόμου «Επείγουσες διατάξεις για την εφαρμογή της συμφωνίας δημοσιονομικών στόχων και διαρθρωτικών μεταρρυθμίσεων και άλλες διατάξεις» για την αύξηση του συντελεστή ΦΠΑ σε 24% και την κατάργηση των μειωμένων συντελεστών στη δεύτερη ομάδα νησιών.

Κοινοποιούμε τις διατάξεις του άρθρου 52 του Υποκεφαλαίου Δ του Κεφαλαίου Β του Μέρους Πρώτου του νόμου «Επείγουσες διατάξεις για την εφαρμογή της συμφωνίας δημοσιονομικών στόχων και διαρθρωτικών μεταρρυθμίσεων και άλλες διατάξεις», ο οποίος ψηφίστηκε από τη Βουλή των Ελλήνων στις 22.5.2016 και επίκειται η δημοσίευσή του στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, σχετικά με την αύξηση του κανονικού συντελεστή ΦΠΑ κατά μία ποσοστιαία μονάδα, ήτοι από 23% σε 24%, και την κατάργηση των μειωμένων συντελεστών στη δεύτερη ομάδα νησιών και ειδικότερα:

1. Σύμφωνα με το άρθρο 52 παράγραφος 1 του Υποκεφαλαίου Δ του Κεφαλαίου Β του Μέρους Πρώτου του ως άνω νόμου, αντικαθίσταται η παράγραφος 1 του άρθρου 21 του Κώδικα Φ.Π.Α. [ν. 2859/2000] και ο συντελεστής ΦΠΑ ορίζεται σε 24% στη φορολογητέα αξία. Ο νέος συντελεστής ισχύει, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου, από 1.6.2016.

Κατόπιν αυτού, οι ισχύοντες συντελεστές Φ.Π.Α. είναι οι εξής:

- α) ο κανονικός συντελεστής αυξάνεται σε 24%,
- β) ο μειωμένος συντελεστής που εφαρμόζεται για τα αγαθά και τις υπηρεσίες του Παραρτήματος ΙΙΙ του Κώδικα ΦΠΑ παραμένει 13%,
- γ) ο υπερμειωμένος συντελεστής για ορισμένα αγαθά και υπηρεσίες του Παραρτήματος ΙΙΙ του Κώδικα ΦΠΑ, παραμένει 6%.

Επισημαίνεται ότι, κατόπιν της ανωτέρω διάταξης και σύμφωνα με τις παραγράφους 4, 5 και 6 του άρθρου 21 του Κώδικα ΦΠΑ, οι μειωμένοι κατά 30% συντελεστές που ισχύουν στα νησιά του Αιγαίου, για τα οποία εξακολουθούν να εφαρμόζονται οι μειωμένοι συντελεστές, διαμορφώνονται αντίστοιχα σε 17%, 9% και 4%.

2. Για οποιοδήποτε φορολογικό στοιχείο εκδίδεται από την ημερομηνία έναρξης ισχύος των νέων συντελεστών και εφεξής, ο ΦΠΑ θα υπολογίζεται με τους νέους συντελεστές, ανεξάρτητα αν αφορά συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν κατά το προηγούμενο διάστημα.

3. Σε πιστωτικά τιμολόγια που εκδίδονται από 1.6.2016 και αφορούν συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν πριν την ημερομηνία αυτή, υπολογίζεται ΦΠΑ με τους νέους συντελεστές. Εφόσον συντρέχει λόγος έκδοσης παραστατικού για την ακύρωση συναλλαγής, [π.Χ. λογιστικού σημειώματος, κλπ], πρέπει να αναγράφεται σε αυτό ο ίδιος συντελεστής ΦΠΑ που είχε η αρχική συναλλαγή, ανεξάρτητα της ημερομηνίας έκδοσής του, δεδομένου ότι στην περίπτωση αυτή ακυρώνεται η συναλλαγή στο σύνολό της.

4. Περαιτέρω, σύμφωνα με την παράγραφο 3 του ίδιου ως άνω άρθρου 52, με την οποία προστί-

θεται νέα παράγραφος 6Α, μετά την παράγραφο 6, στο άρθρο 21 του Κώδικα ΦΠΑ, από 1.6.2016 δεν ισχύουν οι μειωμένοι συντελεστές του άρθρου 21 του Κώδικα ΦΠΑ [ν. 2859/2000] για τα νησιά Σύρο, Θάσο, Άνδρο, Τήνο, Κάρπαθο, Μήλο, Σκύρο, Αλόνησο, Κέα, Αντίπαρο και Σίφνο. Συνεπώς στα νησιά αυτά από 1.6.2016 εφαρμόζονται οι συντελεστές ΦΠΑ που ισχύουν στην υπόλοιπη χώρα, ήτοι 24% [κανονικός], 13% [μειωμένος], 6% [υπερμειωμένος]. Πρόκειται για τη δεύτερη ομάδα νησιών στην οποία καταργούνται οι μειωμένοι συντελεστές, μετά την πρώτη ομάδα νησιών, ήτοι θήρα, Μύκονο, Νάξο, Πάρο, Ρόδο, Σκιάθο, στα οποία καταργήθηκαν οι μειωμένοι συντελεστές ήδη από 1.10.2015 και πλέον αναφέρονται και στην νέα παράγραφο 6Α του άρθρου 21 του Κώδικα ΦΠΑ.

Κατά τα λοιπά, για την κατάργηση των μειωμένων συντελεστών στα νησιά, ισχύουν οι οδηγίες που έχουν δοθεί με την ΠΟΛ. 1224/12.10.2015.

ΕΔΥΟ πολ. 1058/20.4.2016.- Προσδιορισμός συντελεστή Φ.Π.Α. στην πώληση ζωντανών ζώων που προορίζονται για σφαγή και στην πώληση κρέατος.

Με αφορμή προφορικά και γραπτά ερωτήματα που έχουν υποβληθεί στην Υπηρεσία μας, αναφορικά με το συντελεστή Φ.Π.Α. που επιβάλλεται στην πώληση ζωντανών ζώων που προορίζονται για σφαγή καθώς και στην πώληση κρέατος, διευκρινίζονται τα εξής:

1. Σύμφωνα με το Κοινό Δασμολόγιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης [Καν. 2658/87 του Συμβουλίου, όπως Ισχύει], τα ζωντανά ζώα υπάγονται στο Κεφάλαιο 01 της Συνδυασμένης Ονοματολογίας [δασμολογικές 0101, 0102, 0103, 0104, 0105, 0106], ενώ στο Κεφάλαιο 02 [δασμολογικές κλάσεις 0201, 0202, 0203, 0204, 0205, 0206, 0207, 0208, 0209, 0210] κατατάσσονται τα κρέατα των βοοειδών, χοιροειδών, προβατοειδών ή αιγοειδών, πουλερικών και άλλων ζώων, τα οποία διατίθενται νωπά, διατηρημένα με απλή ψύξη, κατεψυγμένα, αλατισμένα ή σε άρμη, αποξεραμένα ή καπνιστά.

Για παράδειγμα, στην δασμολογική κλάση 0204 κατατάσσονται, μεταξύ άλλων, ολόκληρα σφάγια και μισά σφάγια αρνιού, όπως και σφάγια αρνιού που μπορεί να παρουσιάζονται ακόμα και χωρίς κόκαλα.

Επίσης, στο Κεφάλαιο 2 κατατάσσονται και τα βρώσιμα παραπροϊόντα σφαγίων, όπως π.χ. το συκώτι, το κεφάλι και τα τεμάχια αυτού, οι πνεύμονες, τα πόδια, η καρδιά, η γλώσσα, τα γλυκάδια Κ.λπ., με εξαίρεση τα έντερα, τις κύστες και τα στομάχια ζώων [άλλα από εκείνα των ψαριών, τα οποία κατατάσσονται στην κλάση 0511], ολόκληρα ή σε τεμάχια, είτε είναι βρώσιμα είτε όχι, νωπά, διατηρημένα με απλή ψύξη, κατεψυγμένα, αλατισμένα ή σε άλμη, αποξεραμένα ή καπνιστά, τα οποία, σύμφωνα με τα αναγραφόμενα στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις του Π.Ο.Τ., κατατάσσονται στη δασμολογική κλάση 0504.

2. Σύμφωνα με το άρθρο 21 και το Παράρτημα ΙΙΙ του ν. 2859/2000 «Κύρωση Κώδικα ΦΠΑ» (ΦΕΚ 248Α) όπως ισχύει μετά την αντικατάστασή του με το ν 4334/2015 [ΦΕΚ 80/Α] και την τροποποίησή του με το ν. 4336/2015 [ΦΕΚ 94/Α] ο συντελεστής του φόρου προστιθέμενης αξίας που εφαρμόζεται στην παράδοση και εισαγωγή κρέατος είναι ο μειωμένος [13%] καθώς οι δασμολογικές Κλάσεις στις οποίες κατατάσσονται, κατά τα ανωτέρω τα κρέατα περιλαμβάνονται στο Παράρτημα ΙΙΙ [περ.1]. Αντίθετα, η παράδοση και η εισαγωγή ζωντανών ζώων υπάγεται στον κανονικό συντελεστή Φ.Π.Α. [23%], δεδομένου ότι τα ζώντα ζώα κατατάσσονται σε δασμολογικές κλάσεις οι οποίες δεν περιλαμβάνονται στο εν λόγω Παράρτημα. Για τον ίδιο λόγο στο κανονικό συντελεστή Φ.Π.Α. υπάγονται και τα είδη της δ.κ. 0504 όπως έντερα, κύστες κ.λπ.

3. Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, ο κτηνοτρόφος ο οποίος έχει ως δραστηριότητα την εκτροφή ζώων και πωλεί ζωντανά ζώα σε έμπορο κρέατων επιβάλλει συντελεστή Φ.Π.Α. 23%, ακόμα και στην περίπτωση που τα ζώα προορίζονται για σφαγή, καθώς δεν επηρεάζει την κατάταξή τους ως ζωντανά ζώα του Κεφαλαίου 1 του Δασμολογίου η μετέπειτα χρήση τους από τον αγοραστή.

Ως εκ τούτου, στην περίπτωση που κτηνοτρόφος πωλεί ζώνα ζώα σε έμπορο κρεάτων, τα οποία, κατόπιν σχετικής συνεννόησης μεταφέρονται σε σφαγείο με σκοπό τη σφαγή τους για λογαριασμό του εμπόρου, ο οποίος και επιβαρύνεται με τα έξοδα σφαγής, ο κτηνοτρόφος οφείλει να τιμολογήσει με 23% τα ζώα που πωλεί.

4. Αντίθετα, στην περίπτωση που κατόπιν συμφωνίας, τα ζώνα ζώα μεταφέρονται στο σφαγείο με σκοπό τη σφαγή τους για λογαριασμό του κτηνοτρόφου, ο οποίος επιβαρύνεται με τα έξοδα σφαγής, και στη συνέχεια παραδίδονται στον έμπορο, ο κτηνοτρόφος οφείλει να τιμολογήσει τα πωληθέντα είδη διακριτά με τον προβλεπόμενο κατά περίπτωση συντελεστή, ανάλογα με την δασμολογική κλάση στην οποία κατατάσσονται τα είδη αυτά, π.χ. τα βρώσιμα κρέατα και παραπροϊόντα σφαγίων με συντελεστή Φ.Π.Α. 13%, ενώ τα έντερα, οι κύστες και τα στομάχια ζώων, ολόκληρα ή σε τεμάχια, με συντελεστή Φ.Π.Α. 23%.

5. Επιπλέον, σημειώνεται ότι σε κάθε περίπτωση οι υπηρεσίες σφαγής των ζώων υπάγονται στον κανονικό συντελεστή Φ.Π.Α. 23%.

ΥΠ. ΟΙΚ ΑΤΚΕ 0000907/25.1.2017.- Ως προς την φορολογία εισοδήματος, ΦΠΑ, ΕΝΦΙΑ, ΦΜΑ.

Β. Ο Φ.Π.Α. στις παραδόσεις νεόδμητων ακινήτων που εφαρμόζεται από 1-1-2006 αποτελεί μεταφορά των σχετικών διατάξεων της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ περί Φ.Π.Α. Πλέον ο κανονικός συντελεστής ΦΠΑ από 1/6/2016 είναι 24% σύμφωνα με το ν. 4389/2016.

Ο πίνακας αγαθών και υπηρεσιών για τα οποία τα κράτη-μέλη της Ε.Ε. δύνανται να εφαρμόζουν μειωμένο συντελεστή Φ.Π.Α., είναι καθορισμένος από τις διατάξεις της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ και έχει ενσωματωθεί στο εσωτερικό δίκαιο της χώρας στο Παράρτημα ΙΙΙ του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000), όπως ισχύει.

Με βάση το ανωτέρω κοινοτικό πλαίσιο, δεν είναι δυνατή η υπαγωγή στο μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ των νεόδμητων ακινήτων, εκτός από την παράδοση «κοινωνικής κατοικίας». Σημειώνεται ότι η χώρα μας έχει απαλλάξει πλήρως από τον ΦΠΑ την παράδοση πρώτης κατοικίας στα πλαίσια της κοινωνικής πολιτικής και τόνωσης της οικοδομικής δραστηριότητας.

Επισημαίνουμε ότι η ως άνω κοινοτική οδηγία δεν προβλέπει άλλη δυνατότητα εφαρμογής μειωμένου συντελεστή στα ακίνητα.

ΕΓΚ. Α.Α.Δ.Ε. ΠΟΛ. 1009/16.1.2018.- Κοινοποίηση των διατάξεων του άρθρου 74 ν.4509/2017 (ΦΕΚ 201Α /22.12.2017) που αφορούν σε θέματα ΦΠΑ. Μείωση συντελεστών στα νησιά.

Σας κοινοποιούμε τις διατάξεις του άρθρου 74 ν.4509/2017 (ΦΕΚ 201Α /22.12.2017) οι οποίες έχουν ισχύ από 1.1.2018, σύμφωνα με την παράγραφο 3 του ίδιου νόμου και σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:

Συγκεκριμένα:

1) Σύμφωνα με τη παράγραφο 1 του άρθρου 74 ν.4509/2017 (ΦΕΚ 201Α /22.12.2017) αντικαθίσταται η παράγραφος 4 του άρθρου 21 του Κώδικα ΦΠΑ προκειμένου να εναρμονίζεται με την ήδη προβλεφθείσα με την περίπτωση δ της παραγράφου 1 του άρθρου 1 του ν. 4334/2015, όπως τροποποιήθηκε με την παράγραφο 3 της Υποπαραγράφου Δ2 της παραγράφου Δ του άρθρου 2 του ν. 4336/2015, κατάργηση των μειωμένων συντελεστών από 1/1/2017 και στα υπόλοιπα νησιά.

Συνεπώς εφαρμόζονται πλέον οι ίδιοι συντελεστές σε όλη τη χώρα με εξαίρεση τα νησιά Λέρο, Λέσβο, Κω, Σάμο και Χίο, για τα οποία εξακολουθούν να εφαρμόζονται οι μειωμένοι συντελεστές μέχρι 30-6-2018.

2. Σύμφωνα με τη παράγραφο 2 του άρθρου 74 ν.4509/2017 (ΦΕΚ 201Α/22.12.2017) στο Κεφάλαιο Β «ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ » του παραρτήματος ΙΙΙ του Κώδικα ΦΠΑ (ν.2859/2000), όπως ισχύει,

προστίθεται νέα περίπτωση 5 με την οποία ορίζεται η εφαρμογή μειωμένου συντελεστή 13% στην παροχή υπηρεσιών από οίκους ευγηρίας, εφόσον δεν απαλλάσσονται με τις διατάξεις της περίπτωσης θ, της παραγράφου 1, του άρθρου 22, δηλαδή πρόκειται για οίκους ευγηρίας, Μονάδες Φροντίδας Ηλικιωμένων που λειτουργούν ως ιδιωτικές επιχειρήσεις παροχής στέγασης και φιλοξενίας υπερηλικών και ηλικιωμένων και δεν εμπίπτουν στην ανωτέρω αναφερόμενη απαλλαγή του άρθρου 22, καθότι είναι κερδοσκοπικού χαρακτήρα και λειτουργούν με καθαρά ιδιωτικοοικονομικά κριτήρια.

Οι διατάξεις του άρθρου αυτού έχουν ισχύ από 1.1.2018, σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 74 ν.4509/2017 (ΦΕΚ 201Α /22.12.2017).

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2151/2.8.2019.- Εφαρμογή διατάξεων ΦΠΑ στο Περιβαλλοντικό Τέλος που επιβάλλεται κατά την τιμολόγηση υπηρεσιών ύδατος.

Με αφορμή προφορικά και γραπτά ερωτήματα που έχουν υποβληθεί στην Υπηρεσία μας αναφορικά με το συντελεστή ΦΠΑ στον οποίο θα υπόκειται το «περιβαλλοντικό τέλος» που επιβάλλεται κατά την τιμολόγηση υπηρεσιών ύδατος και με σκοπό την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000), όπως ισχύει, από τους παρόχους υπηρεσιών ύδατος, παρέχονται οι ακόλουθες διευκρινίσεις:

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 και της περίπτωσης 33 του Κεφαλαίου Α «Αγαθά», του Παραρτήματος ΙΙΙ του Κώδικα ΦΠΑ, η παράδοση νερού υπάγεται στο μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ 13%.

2. Με τις διατάξεις της παραγράφου 1, του άρθρου 19 του Κώδικα Φ.Π.Α., ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η αντιπαροχή που έλαβε ή πρόκειται να λάβει ο προμηθευτής των αγαθών ή αυτός που παρέχει τις υπηρεσίες από τον αγοραστή, το λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, προσαυξημένη με οποιαδήποτε παροχή που συνδέεται άμεσα με αυτή. Με την παράγραφο 4 του ίδιου άρθρου στην φορολογητέα αξία περιλαμβάνονται, μεταξύ άλλων, οι κάθε είδους φόροι, τα δικαιώματα, οι εισφορές, τα τέλη υπέρ του δημοσίου ή τρίτων και τα τέλη χαρτοσήμου, με εξαίρεση τον ΦΠΑ.

3. Σύμφωνα με την αριθ. οικ. 135275/19.5.2017 (ΦΕΚ 1751, τ. Β, 22.05.2017) απόφαση της Εθνικής Επιτροπής Υδάτων με θέμα «Έγκριση γενικών κανόνων κοστολόγησης και τιμολόγησης υπηρεσιών ύδατος. Μέθοδος και διαδικασίες για την ανάκτηση κόστους των υπηρεσιών ύδατος στις διάφορες χρήσεις του», οι πάροχοι υπηρεσιών ύδατος για τον προσδιορισμό των τιμολογίων προς τελικούς χρήστες λαμβάνουν υπόψη, πέραν του χρηματοοικονομικού κόστους και το περιβαλλοντικό κόστος καθώς και το κόστος πόρου. Στα τιμολόγια τους αναγράφεται υποχρεωτικά με διακριτό, ευκρινή και εύληπτο τρόπο το «περιβαλλοντικό τέλος». Ως «περιβαλλοντικό τέλος» ορίζεται η οικονομική συνεισφορά του τελικού χρήστη ανά κυβικό μέτρο καταναλωθέντος ύδατος που αναλογεί στο περιβαλλοντικό κόστος και στο κόστος πόρου. Οι πάροχοι υπηρεσιών ύδατος προβαίνουν στην είσπραξη του «περιβαλλοντικού τέλους» από τους τελικούς χρήστες. Το ποσό των εισπραχθέντων «περιβαλλοντικών τελών» αποδίδεται από τους παρόχους υπέρ του Πράσινου Ταμείου σε Ειδικό Λογαριασμό που συστήνεται για την υλοποίηση ειδικά προβλεπόμενων μέτρων.

4. Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η τιμή του καταναλωθέντος ύδατος διαμορφώνεται και από το ποσό του «περιβαλλοντικού τέλους», δηλαδή το «περιβαλλοντικό τέλος» συνδέεται άμεσα με την παράδοση του νερού και επομένως προσαυξάνει τη φορολογητέα αξία των τιμολογίων παροχής ύδατος, αποτελεί δηλαδή μέρος της αντιπαροχής που λαμβάνεται από τους τελικούς χρήστες για την παράδοση νερού και συνεπώς υπάγεται σε ΦΠΑ με τον ίδιο συντελεστή, ήτοι 13%.

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2152/25.9.2020.- Παροχή συμπληρωματικών οδηγιών αναφορικά με την χρήση του υπερμειωμένου συντελεστή ΦΠΑ στις μάσκες προστασίας για την αντιμετώπιση του

κινδύνου διασποράς του κορωνοϊού COVID-19 και την προστασία από αυτόν.

Σε συνέχεια του ανωτέρω α) σχετικού με το οποίο κοινοποιήθηκαν οι διατάξεις της πράξης νομοθετικού περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 68,20-03-2020), αναφορικά με την τροποποίηση του Παραρτήματος ΙΙΙ του ν. 2859/2000, Κώδικας Φόρου Προστιθέμενης Αξίας και σε συνέχεια γραπτών και προφορικών ερωτημάτων φορέων, διευκρινίζονται τα ακόλουθα:

1. Σύμφωνα με το άρθρο 21 του Κώδικα ΦΠΑ (ν.2859/2000) ο συντελεστής του φόρου καθορίζεται σε 24 % στη φορολογητέα αξία. Κατ' εξαίρεση για τα αγαθά που περιλαμβάνονται στο Παράρτημα ΙΙΙ του ν.2859/2000 ο συντελεστής του φόρου καθορίζεται σε 13% και 6% μειωμένος και υπερμειωμένος, αντίστοιχα.

2. Με το άρθρο 1 του Α' Μέρους της Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 68, 20-03-20) τροποποιήθηκε το ανωτέρω Παράρτημα στα πλαίσια της λήψης μέτρων για την αντιμετώπιση των συνεπειών του κορωνοϊού COVID -19, του κινδύνου διασποράς αυτού και τη στήριξη της κοινωνίας και της επιχειρηματικότητας. Με τις διατάξεις αυτές, μεταξύ άλλων, προστέθηκε η παράγραφος 50 στο παράρτημα ΙΙΙ, σύμφωνα με την οποία οι μάσκες προστασίας για την προστασία από ιούς και την αποφυγή μετάδοσης ασθενειών - νοσοκομειακή και ιδιωτική χρήση των ΔΚ ΕΧ 3926, ΕΧ 4015, ΕΧ 4818 και ΕΧ 6307, μετατάσσονται στον συντελεστή του φόρου έξι τοις εκατό (6%), έως τις 31 Δεκεμβρίου 2020.

3. Συναφώς σύμφωνα και με τις οδηγίες που παρασχέθηκαν με την αριθ. πρωτ. Ε.2038/2020 εγκύκλιο διαταγή του Διοικητή της ΑΑΔΕ, προκειμένου οι μάσκες να μεταταχθούν στον υπερμειωμένο συντελεστή ΦΠΑ έξι τοις εκατό (6%), θα πρέπει να πληρούν τις βασικές προϋποθέσεις του νόμου ήτοι, να κατατάσσονται στις ανωτέρω δασμολογικές κλάσεις και να χρησιμοποιούνται για την προστασία από ιούς και την αποφυγή μετάδοσης ασθενειών. Επιπλέον επισημάνθηκε στην εγκύκλιο αυτή ότι οι μάσκες για οικιακές εργασίες, επαγγελματικές χρήσεις, βιομηχανικές χρήσεις, μάσκες γενικής χρήσης εξακολουθούν να υπάγονται σε κανονικό συντελεστή ΦΠΑ 24%.

4. Σύμφωνα με την β) σχετική εγκύκλιο του Υπουργείου Ανάπτυξης και Επενδύσεων αναφορικά με κατευθυντήριες οδηγίες σε σχέση με την παραγωγή και τη διάθεση масκών προστασίας είτε πρόκειται για ιατροτεχνολογικά προϊόντα (αρμοδιότητας ΕΟΦ) είτε για μάσκες προστασίας της αναπνοής, μιας ή πολλαπλής χρήσης, που χρησιμοποιούνται για την πρόληψη και προστασία από επιβλαβείς βιολογικούς παράγοντες όπως οι ιοί, πρέπει να πληρούν τους κανονισμούς, απαιτήσεις ασφαλείας και συμμόρφωσης που προβλέπονται στην σχετική ενωσιακή νομοθεσία και να φέρουν CE (εκτός των περιπτώσεων -που ρητά αναφέρονται στην εν λόγω εγκύκλιο - που παρέχεται η δυνατότητα διάθεσης χωρίς να έχουν ολοκληρωθεί ακόμη οι διαδικασίες αξιολόγησης της συμμόρφωσης), ώστε να διακινούνται ελεύθερα στην εσωτερική αγορά επιτελώντας το ρόλο τους ως προς την προστασία των χρηστών.

Συνεπώς, με βάση τα ανωτέρω, διευκρινίζεται ότι η βασική προϋπόθεση των σχετικών ως άνω διατάξεων για την υπαγωγή σε υπερμειωμένο συντελεστή ΦΠΑ, των масκών που κατατάσσονται στις ανωτέρω δασμολογικές κλάσεις, ήτοι ότι αυτές πρέπει να χρησιμοποιούνται για την προστασία από ιούς και την αποφυγή μετάδοσης ασθενειών (ιδιαίτερα υπό τις παρούσες περιστάσεις του COVID 19), πληρείται, εφόσον ικανοποιούνται οι προϋποθέσεις που ορίζονται από τις αρμόδιες αρχές (Υπουργείο Ανάπτυξης και Επενδύσεων και ΕΟΦ). Ευνόητο είναι ότι εφόσον πληρούνται οι ανωτέρω προϋποθέσεις ο υπερμειωμένος συντελεστής ΦΠΑ 6%, εφαρμόζεται σε όλα τα στάδια συναλλαγής είτε στην εισαγωγή είτε στην παράδοσή τους (πώληση στο εσωτερικό της χώρας).

Κατόπιν των ανωτέρω παρακαλούμε για την πίστη τήρηση των ανωτέρω.

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2002/30.12.2020.- Κοινοποίηση διατάξεων του άρθρου 73 του ν. 4764/2020 (Α' 256) αναφορικά με την εφαρμογή μηδενικού συντελεστή Φ.Π.Α. στα εμβόλια και στα in vitro διαγνωστικά ιατροτεχνολογικά προϊόντα για τη νόσο COVID-19 καθώς και στις

υπηρεσίες που συνδέονται στενά με τα εν λόγω αγαθά – Ενσωμάτωση Οδηγίας (ΕΕ) 2020/2020 του Συμβουλίου.

Με την παρούσα, κοινοποιούμε για ενημέρωση και εφαρμογή το άρθρο 73 του ν.4764/2020 (Α' 256), με τις διατάξεις του οποίου προστίθεται παράγραφος 1Α στο άρθρο 21 του Κώδικα Φ.Π.Α. (κυρ. με ν.2859/2000 (Α' 248), με την οποία προβλέπεται εφαρμογή μηδενικού συντελεστή Φ.Π.Α. στα εμβόλια και στα invitro διαγνωστικά ιατροτεχνολογικά προϊόντα για τη νόσο COVID-19.

Οι ως άνω διατάξεις αποτελούν ενσωμάτωση του άρθρου 129α της Οδηγίας (ΕΕ) 2020/2020 του Συμβουλίου και αποσκοπούν στην καταπολέμηση της πανδημίας και την ανακοπή της διασποράς του ιού με τη μείωση του κόστους αγοράς των εν λόγω αγαθών, διευκολύνοντας με τον τρόπο αυτό την πρόσβαση σε αυτά των φορέων υγείας και του γενικότερου πληθυσμού της χώρας.

Ειδικότερα διευκρινίζονται τα ακόλουθα:

1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 73 του ν. 4764/2020, με τις οποίες προστίθεται μετά την παράγραφο 1 του άρθρου 21 του ν.2859/2000 παράγραφος 1Α, προβλέπεται ότι ο συντελεστής του Φ.Π.Α. ορίζεται σε μηδέν τοις εκατό (0%) α) για τα εμβόλια κατά της νόσου COVID-19 που έχουν εγκριθεί από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή ή από τα κράτη μέλη της Ε.Ε. και για τα invitro διαγνωστικά ιατροτεχνολογικά προϊόντα της νόσου COVID-19 που συμμορφώνονται με τις ισχύουσες απαιτήσεις της Οδηγίας 98/79/ΕΚ (L331) του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου ή του Κανονισμού (ΕΕ)2017/746(L 117) του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου και με τη λοιπή ισχύουσα ενωσιακή νομοθεσία καθώς και β) για τις υπηρεσίες που συνδέονται στενά με τα εν λόγω αγαθά.

2. Σε ό,τι αφορά τις δασμολογικές κλάσεις των αγαθών που υπάγονται στο μηδενικό συντελεστή Φ.Π.Α. παρατίθεται συνημμένα «Παράρτημα» με ενδεικτικό κατάλογο προϊόντων συνοδευόμενα από την αντίστοιχη δασμολογική κλάση.

Επισημαίνεται ότι η δασμολογική κατάταξη των αγαθών πραγματοποιείται αποκλειστικά με βάση τα προβλεπόμενα στο Κοινό Δασμολόγιο της Ευρ. Ένωσης [Κανονισμός (ΕΟΚ) 2658/87, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει, τους Γενικούς Κανόνες ερμηνείας αυτού καθώς και με τις Επεξηγηματικές Σημειώσεις της Συνδυασμένης Ονοματολογίας (Σ.Ο.) και του Παγκόσμιου Οργανισμού Τελωνείων (Π.Ο.Τ.).

3. Η εφαρμογή μηδενικού συντελεστή για τα εμβόλια κατά της νόσου COVID- 19, που έχουν εγκριθεί από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή ή από τα κράτη - μέλη της Ε.Ε., για τα invitro διαγνωστικά ιατροτεχνολογικά προϊόντα της νόσου COVID-19, και τις υπηρεσίες που συνδέονται στενά με τα αγαθά αυτά δεν στερεί το δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. που καταβλήθηκε κατά το προηγούμενο στάδιο για τα αγαθά και τις υπηρεσίες αυτές.

4. Οι ως άνω διατάξεις εφαρμόζονται από τις 23/12/2020 και, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 73 του ίδιου νόμου, μέχρι και τις 31/12/2022.

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2053/2.3.2021.- Συντελεστής ΦΠΑ για εισιτήρια θεατρικών παραστάσεων και συναυλιών που παρέχονται μέσω ζωντανής διαδικτυακής μετάδοσης (live-streaming) από 3.11.2020 και για όσο διαρκεί η αναστολή προσέλευσης κοινού σε ζωντανά θέατρα και ακροάματα.

1. Με την παρ. 1 του άρθρου 21 του Κώδικα ΦΠΑ (κύρωση με τον ν. 2859/2000, Α' 248) ο συντελεστής ΦΠΑ ορίζεται σε 24% στη φορολογητέα αξία. Κατ' εξαίρεση, ο συντελεστής του φόρου για τα αγαθά και τις υπηρεσίες που περιλαμβάνονται στο Παράρτημα ΙΙΙ, «Αγαθά και υπηρεσίες που υπάγονται σε μειωμένο συντελεστή», του εν λόγω Κώδικα ορίζεται σε 13%. Επιπλέον, για αγαθά ή υπηρεσίες για τα οποία υπάρχει ειδική πρόβλεψη στο εν λόγω Παράρτημα ο συντελεστής ορίζεται σε 6%. Με το δεύτερο εδάφιο της παρ. 1 του Μέρους Β. «Υπηρεσίες» του Παραρτήματος ΙΙΙ του Κώδικα ΦΠΑ ορίζεται ότι ο συντελεστής του φόρου για τα εισιτήρια θεατρικών παραστάσεων και συναυλιών, ήτοι το δικαίωμα εισόδου, ορίζεται σε 6%.

2. Με το τελευταίο εδάφιο της παρ. 1 του άρθρου 21 του Κώδικα ΦΠΑ, με το οποίο ενσωματώνεται η παρ. 2 του άρθρου 98 της Οδηγίας ΦΠΑ (2006/112/ΕΚ), «Ο συντελεστής Φ.Π.Α. που ορίζεται για τα αγαθά και τις υπηρεσίες του Παραρτήματος ΙΙΙ δεν εφαρμόζεται στις ηλεκτρονικές υπηρεσίες της παρ. 13 του άρθρου 14 ».

Με την παρ. 1 του άρθρου 7 του Εκτελεστικού Κανονισμού (ΕΕ) με αριθμό 282/2011 του Συμβουλίου, «Οι ηλεκτρονικά παρεχόμενες υπηρεσίες, οι οποίες αναφέρονται στην Οδηγία 2006/112/ΕΚ, περιλαμβάνουν τις υπηρεσίες που παρέχονται μέσω διαδικτύου ή ενός ηλεκτρονικού δικτύου, και των οποίων η παροχή λόγω της φύσης τους είναι ουσιαστικά αυτοματοποιημένη και απαιτεί ελάχιστη ανθρώπινη παρέμβαση, είναι δε αδύνατο να εξασφαλιστεί χωρίς μέσα πληροφορικής.».

3. Με την κοινή υπουργική απόφαση με αριθμό Δ1α/Γ.Π.οικ.69863/2.11.2020 (Β' 4829), «Έκτακτα μέτρα προστασίας της δημόσιας υγείας από τον κίνδυνο περαιτέρω διασποράς του κορωνοϊού COVID-19» αναστέλλεται από 3.11.2020, μεταξύ άλλων, η λειτουργία δραστηριοτήτων «Τέχνες του θεάματος (ΚΑΔ 90.01)» και «Εκμετάλλευση αιθουσών θεαμάτων και συναφείς δραστηριότητες (ΚΑΔ 90.04)» σε περιοχές που κατατάσσονται στο επιδημιολογικό επίπεδο αυξημένου κινδύνου (μεταξύ αυτών σε Αττική και Θεσσαλονίκη).

Ακολουθώντας, με την κοινή υπουργική απόφαση με αριθμό Δ1α/Γ.Π.οικ.: 71342/6-11-2020 (Β' 4899) για τις δραστηριότητες «Ζωντανά θεάματα και ακροάματα, λοιπές παραστατικές τέχνες», εφαρμόζεται για όλη την επικράτεια με ισχύ από 7.11.2020 το μέτρο της αναστολής προσέλευσης κοινού, με δυνατότητα διεξαγωγής αποκλειστικά προς τον σκοπό αναμετάδοσης (βιντεοσκόπησης/live-streaming) (στοιχ. 13, πίνακα της παρ. 1 του άρθρου 1 σε συνδυασμό με την παρ. 3 της αμέσως ως άνω απόφασης).

4. Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η πρόσβαση σε θεατρικές παραστάσεις και συναυλίες για το κοινό είναι δυνατή μόνον σε περίπτωση ζωντανής διαδικτυακής μετάδοσης (live-streaming) ή βιντεοσκόπησης. Περαιτέρω, στην περίπτωση της ζωντανής διαδικτυακής μετάδοσης (live-streaming), και σε αντίθεση με τη βιντεοσκόπηση στην οποία εφαρμόζεται ο κανονικός συντελεστής ΦΠΑ, 24%, η πρόσβαση στις ως άνω εκδηλώσεις από τον λήπτη γίνεται σε πραγματικό χρόνο (ζωντανά), χωρίς να υπάρχει δυνατότητα παρακολούθησης σε χρόνο της επιλογής του, γεγονός που προσιδιάζει στη φυσική πρόσβαση στην εκδήλωση. Συνεπώς από τις 3.11.2020, ημερομηνία έναρξης εφαρμογής της αναφερθείσας κοινής υπουργικής απόφασης με αριθμό Δ1α/Γ.Π.οικ.69863/2.11.2020, και για όσο διάστημα διαρκεί το μέτρο της αναστολής προσέλευσης κοινού σε ζωντανά θεάματα και ακροάματα, λόγω της νόσου COVID-19, τα εισιτήρια για την παρακολούθηση θεατρικών παραστάσεων και συναυλιών μέσω ζωντανής διαδικτυακής μετάδοσης (live-streaming) υπάγονται σε μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ, 6%.

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2177/13.9.2021.- Εφαρμογή διατάξεων ΦΠΑ στην έναντι αντιτίμου διενέργεια διαγνωστικού ελέγχου νόσησης από τον κορωνοϊό COVID-1.

Κατόπιν της έκδοσης της κοινής υπουργικής απόφασης με αριθμό Δ1α/ΓΠ.οικ.55570/12.9.2021 (4207, Β'), η οποία ισχύει από 13.9.2021, και σε συνέχεια της εγκυκλίου Ε.2002/30.12.2020 του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, διευκρινίζεται ότι:

- οι υπηρεσίες που αφορούν τον διαγνωστικό έλεγχο νόσησης από τον κορωνοϊό COVID 19 με την μέθοδο μοριακού ελέγχου (PCR) ή με τη μέτρηση ταχείας ανίχνευσης αντιγόνου κορωνοϊού (rapid test) και πραγματοποιούνται σε ιδιωτικά διαγνωστικά εργαστήρια όπως ορίζονται στο Π.Δ. 84/2001, ή σε ιδιωτικές κλινικές ή σε φαρμακεία ή σε ιδιώτες γιατρούς υπάγονται στον μηδενικό συντελεστή ΦΠΑ, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1Α του άρθρου 21 του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000).

- τα ανωτέρω ισχύουν μέχρι και τις 31.12.2022.

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2002/11.1.2023.- Παροχή διευκρινίσεων σχετικά με το συντελεστή ΦΠΑ που εφαρμόζεται από 1.1.2023 στα εμβόλια Covid-19, στα rapid διαγνωστικά τεστ, PCR διαγνωστικά τεστ και λοιπά διαγνωστικά test και τις υπηρεσίες που συνδέονται με τα ανωτέρω είδη και παρέχονται από δημόσια ιδρύματα ή ιδιωτικούς ιατρικούς φορείς, την προμήθεια και διεξαγωγή rapid τεστ από φαρμακεία.

Με αφορμή ερωτήματα που τέθηκαν υπόψη της Υπηρεσίας μας, αναφορικά με το συντελεστή ΦΠΑ που εφαρμόζεται από 1.1.2023 στα ανωτέρω είδη που σχετίζονται με τον Covid-19 και τις σχετικές υπηρεσίες, διευκρινίζονται τα εξής:

1. Με την υπ' αριθ. Ε. 2002/2020 εγκύκλιο Διοικητή ΑΑΔΕ κοινοποιήθηκαν οι διατάξεις του άρθρου 73 του ν.4764/2020, με τις οποίες προστέθηκε νέα παράγραφος 1Α στο άρθρο 21 του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000) και προβλέφθηκε η εφαρμογή μηδενικού συντελεστή ΦΠΑ στην εισαγωγή και παράδοση αγαθών που σχετίζονται άμεσα με την αντιμετώπιση της νόσου Covid-19 (εμβόλια και invitro διαγνωστικά προϊόντα). Ο ίδιος συντελεστής εφαρμόστηκε και στις υπηρεσίες που συνδέονται στενά με τα αγαθά του προηγούμενου εδαφίου.

2. Με τις εν λόγω διατάξεις η χώρα μας έκανε χρήση της δυνατότητας που δόθηκε στα Κράτη - Μέλη για εφαρμογή μηδενικού συντελεστή σε διάφορα είδη που σχετίζονται με την νόσο Covid-19 καθώς και στις συναφείς υπηρεσίες, σύμφωνα με το νέο άρθρο 129α της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ, όπως αυτό προστέθηκε με το άρθρο 1 της Οδηγίας (ΕΕ) 2020/2020.

3. Οι ως άνω διατάξεις της παραγράφου 1Α του άρθρου 21 του Κώδικα ΦΠΑ, οι οποίες τέθηκαν σε ισχύ από 23/12/2020, εφαρμόστηκαν μέχρι και τις 31/12/2022, όπως όριζε ρητά η σχετική Ενωσιακή Νομοθεσία (Οδηγία (ΕΕ) 2020/2020). Συνεπώς μετά τη λήξη των ανωτέρω ρυθμίσεων, διευκρινίζεται ότι τα εν λόγω αγαθά και υπηρεσίες υπάγονται στον κατά περίπτωση ισχύοντα συντελεστή ΦΠΑ όπως αυτός ορίζεται από τις διατάξεις του άρθρου 21 του Κώδικα ΦΠΑ σε συνδυασμό με το Παράρτημα ΙΙΙ αυτού.

4. Ειδικότερα και όσον αφορά τα:

- Εμβόλια κατά των σχετιζόμενων με το SARS κορονοϊών (είδος SARS-CoV), της Δ.Κ.3002 για τον άνθρωπο,

- Διαγνωστικά τεστ rapid, διαγνωστικά τεστ PCR, διαγνωστικά τεστ αντισωμάτων και λοιπά διαγνωστικά για Covid-19 της Δ.Κ. 3822 για τον άνθρωπο,

που αποτελούν σημαντικά αγαθά για την αντιμετώπιση της πανδημίας, υπάγονται στον κατώτατο εφαρμοζόμενο συντελεστή ΦΠΑ (υπερμειωμένος συντελεστής 6%), διευκολύνοντας με τον τρόπο αυτό την πρόσβαση των φορέων υγείας και του γενικότερου πληθυσμού της χώρας στα εν λόγω αγαθά, ώστε να καταπολεμηθεί ο ιός και να αποφευχθεί η διάδοσή του, χωρίς να τίθεται χρονικός περιορισμός για την εφαρμογή του.

5. Σε περίπτωση που κατά την παράδοση διαγνωστικών rapid test στους καταναλωτές από φαρμακεία, τα οποία αναλαμβάνουν, χάριν διευκόλυνσης των καταναλωτών, και την διεξαγωγή τους, το τυχόν επιπλέον τίμημα που αυτά λαμβάνουν προσαυξάνει την φορολογητέα αξία της κύριας πράξης, ήτοι της παράδοσης του διαγνωστικού τεστ rapid, υπαγόμενο ως εκ τούτου στον ίδιο συντελεστή ΦΠΑ, 6%.

Σε κάθε περίπτωση, η διεξαγωγή διαγνωστικών ελέγχων νόσησης από τον κορονοϊό Covid-19, από ιδιωτικά διαγνωστικά εργαστήρια του Π.Δ. 84/2001 ή άλλους φορείς πρωτοβάθμιας φροντίδας υγείας, ανεξάρτητα από την μέθοδο που χρησιμοποιείται (rapid test ή PCR) απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22, παρ. 1, περ. ε' του Κώδικα ΦΠΑ χωρίς να παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ με τον οποίο επιβαρύνθηκαν οι σχετικές εισροές.

6. Κατά τα λοιπά ισχύουν τα αναφερόμενα στην εγκύκλιο ΠΟΛ.1100/2010.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΣΤ' ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ ΑΠΟ ΤΟ ΦΟΡΟ

ΑΡΘΡΟ 22

ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ ΣΤΟ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟ ΤΗΣ ΧΩΡΑΣ

1. Απαλλάσσονται από το φόρο:

α) η παροχή υπηρεσιών από τα Ελληνικά Ταχυδρομεία (ΕΛ.ΤΑ.) και η παρεπόμενη των υπηρεσιών αυτών παράδοση αγαθών,

β) οι δραστηριότητες των εθνικών δικτύων Ραδιοφωνίας και Τηλεόρασης, με εξαίρεση τις δραστηριότητες εμπορικού χαρακτήρα,

γ)⁽¹⁾ οι ανταποδοτικές εισφορές που επιβάλλουν οι Οργανισμοί Εγγείων Βελτιώσεων – Ο.Ε.Β. – (Ειδικοί Οργανισμοί, ΓΟΕΒ, ΤΟΕΒ) στα μέλη τους για την παροχή αρδευτικού ύδατος και οι λοιπές παροχές που συνδέονται άμεσα με τις πράξεις αυτές.

δ)⁽²⁾ η παροχή υπηρεσιών νοσοκομειακής και ιατρικής περίθαλψης και διάγνωσης, καθώς και οι στενά συνδεδεμένες με αυτές παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών, που ενεργούνται από οργανισμούς δημοσίου δικαίου.

Με τις υπηρεσίες αυτές εξομοιώνονται και οι υπηρεσίες που παρέχονται στις εγκαταστάσεις θεραπευτικών λουτρών και ιαματικών πηγών.

Η εν λόγω απαλλαγή ισχύει και για λοιπούς οργανισμούς, με την προϋπόθεση ότι οι εν λόγω οργανισμοί:

i. δεν έχουν ως σκοπό τη συστηματική επιδίωξη του κέρδους, τα ενδεχόμενα δε κέρδη τους δεν πρέπει σε καμία περίπτωση να διανέμονται αλλά να διατίθενται για τη διατήρηση ή τη βελτίωση των παρεχόμενων υπηρεσιών,

ii. η διοίκηση και διαχείριση των εν λόγω οργανισμών πρέπει να ασκείται από πρόσωπα που δεν έχουν, είτε αυτά τα ίδια είτε μέσω τρίτων προσώπων, άμεσο ή έμμεσο συμφέρον από τα αποτελέσματα της εκμετάλλευσης των σχετικών δραστηριοτήτων,

iii. οι απαλλαγές δεν πρέπει να δημιουργούν κίνδυνο στρέβλωσης των όρων του ανταγωνισμού,

(1) Η περίπτωση γ της παραγράφου 1 του άρθρου 22 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την περίπτωση β της παραγράφου 3 του άρθρου 18 του Ν. 4002/2011 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 22.8.2011, σύμφωνα με το άρθρο 71 του ίδιου νόμου. Η περίπτωση που αντικαταστάθηκε είχε ως εξής: «γ) η παροχή νερού μη επιβαλλόμενου και η αποχέτευση που πραγματοποιούνται απευθείας από τους οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης (Ο.Τ.Α.) ή συνδέσμοι αυτών, χωρίς τη μεσολάβηση δημοτικών επιχειρήσεων, καθώς και οι ανταποδοτικές εισφορές που επιβάλλουν οι Οργανισμοί Εγγείων Βελτιώσεων - Ο.Ε.Β. - (Ειδικοί Οργανισμοί, Γ.Ο.Ε.Β., Τ.Ο.Ε.Β.) στα μέλη τους για την παροχή αρδευτικού ύδατος και οι λοιπές παροχές που συνδέονται άμεσα με τις πράξεις αυτές. Η διάταξη αυτή ισχύει από 25.11.1992 μέχρι την καθιέρωση ειδικού απλοποιημένου καθεστώτος επιβολής και απόδοσης Φ.Π.Α. από τα παραπάνω πρόσωπα. Τυχόν φόρος που καταβλήθηκε στο Δημόσιο κατά το χρονικό αυτό διάστημα δεν επιστρέφεται ούτε συμψηφίζεται. Η απαλλαγή των παροχών του πρώτου εδαφίου ισχύει και για πράξεις που πραγματοποιούνται από το Δημόσιο και άλλα Ν.Π.Δ.Δ.».

(2) Η περίπτωση δ της παραγράφου 1 του άρθρου 22 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 2 του άρθρου 62 του Ν. 3842/2010 και ισχύει από 1.7.2010 σύμφωνα με την περίπτωση ιστ της παραγράφου 1 του άρθρου 92 του ίδιου νόμου. Η περίπτωση που αντικαταστάθηκε είχε ως εξής: «δ) Η παροχή υπηρεσιών νοσοκομειακής και ιατρικής περίθαλψης και διάγνωσης, καθώς και οι στενά συνδεδεμένες με αυτές παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών, που ενεργούνται από πρόσωπα που λειτουργούν νόμιμα. Με τις υπηρεσίες αυτές εξομοιώνονται και οι παρεχόμενες στις εγκαταστάσεις θεραπευτικών λουτρών και ιαματικών πηγών.»

ε)⁽¹⁾ οι παροχές ιατρικής περίθαλψης, οι οποίες πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της άσκησης ιατρικών επαγγελματιών, καθώς και οι παροχές υπηρεσιών από ψυχολόγους, μαιείς, νοσοκόμους, φυσικοθεραπευτές, λογοθεραπευτές και εργοθεραπευτές.

στ) η παροχή υπηρεσιών από οδοντοτεχνίτες, καθώς και η παράδοση ειδών οδοντικής προσθετικής που ενεργείται από τους οδοντογιατρούς και τους οδοντοτεχνίτες,

ζ) η παράδοση ανθρώπινων οργάνων, ανθρώπινου αίματος και ανθρώπινου γάλακτος,

η) η παροχή υπηρεσιών από σωματεία ή ενώσεις προσώπων προς τα μέλη τους, τα οποία μέλη 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,

θ) η παροχή υπηρεσιών και η παράδοση αγαθών που συνδέονται στενά με την κοινωνική πρόνοια και ασφάλιση, καθώς και την προστασία των παιδιών και των νέων, που πραγματοποιούνται από νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, ή άλλους οργανισμούς ή ιδρύματα, αναγνωρισμένα από το κράτος,

ι) η μεταφορά ασθενών ή τραυματιών με οχήματα ειδικά κατασκευασμένα ή διαρρυθμισμένα για το σκοπό αυτόν, εφόσον για την άσκηση της δραστηριότητας αυτής έχει δοθεί έγκριση από την αρμόδια δημόσια αρχή,

ια)⁽²⁾

ιβ)⁽³⁾ η παροχή υπηρεσιών εκπαίδευσης γενικά και οι στενά συνδεδεμένες με αυτή πα-

(1) Η περίπτωση ε της παραγράφου 1 του άρθρου 22 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 3 του άρθρου 62 του Ν. 3842/2010 και ισχύει από 1.7.2010 σύμφωνα με την περίπτωση 1στ της παραγράφου 1 του άρθρου 92 του ίδιου νόμου. Η περίπτωση που αντικαταστάθηκε είχε ως εξής: «ε) η παροχή υπηρεσιών από δικηγόρους, συμβολαιογράφους, άμισθους υποθηκοφύλακες, δικαστικούς επιμελητές, γιατρούς, οδοντογιατρούς, ψυχολόγους, μαιείς, νοσοκόμους και φυσικοθεραπευτές». «ια) η παροχή υπηρεσιών από συγγραφείς, καλλιτέχνες και ερμηνευτές έργων τέχνης, εκτός από αυτές που παρέχονται απευθείας στο κοινό.».

(2) Η περίπτωση ια' της παραγράφου 1 του άρθρου 22 καταργήθηκε με την παράγραφο 4 του άρθρου 62 του νόμου 3842/2010. Η κατάργηση ισχύει από 1.7.2010 σύμφωνα με την παράγραφο 1στ του άρθρου 92 του ίδιου νόμου. Η καταργηθείσα περίπτωση είχαν ως εξής: «ια. Η παροχή υπηρεσιών από συγγραφείς, καλλιτέχνες και ερμηνευτές έργων τέχνης, εκτός από αυτές που παρέχονται απευθείας από το κοινό.»

(3) Η περίπτωση ιβ της παραγράφου 1 του άρθρου 22 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 19 του Ν. 4346/2015 και ισχύει από 20 Ιουλίου 2015. Η περίπτωση που αντικαταστάθηκε είχαν ως εξής:

«ιβ) η παροχή υπηρεσιών εκπαίδευσης γενικά και οι στενά συνδεδεμένες με αυτή παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται από οργανισμούς δημοσίου δικαίου.

Η εν λόγω απαλλαγή ισχύει και για λοιπούς οργανισμούς εφόσον οι εν λόγω οργανισμοί πληρούν αθροιστικά τις ακόλουθες προϋποθέσεις:

i. δεν έχουν ως σκοπό τη συστηματική επιδίωξη του κέρδους, τα ενδεχόμενα δε κέρδη τους δεν πρέπει σε καμία περίπτωση να διανέμονται, αλλά να διατίθενται για τη διατήρηση ή τη βελτίωση των παρεχόμενων υπηρεσιών,

ii. η διοίκηση και διαχείριση των εν λόγω οργανισμών πρέπει να ασκείται ουσιαστικά χωρίς μισθό, από πρόσωπα που δεν έχουν, είτε αυτά τα ίδια είτε μέσω τρίτων προσώπων, άμεσο ή έμμεσο συμφέρον από τα αποτελέσματα της εκμετάλλευσης των σχετικών δραστηριοτήτων,

iii. οι τιμές τους πρέπει να είναι κατώτερες από αυτές που καθορίζονται για ανάλογες πράξεις εμπορικών επιχειρήσεων, οι οποίες υπόκεινται στο ΦΠΑ,

iv. η απαλλαγή δεν πρέπει να δημιουργεί κίνδυνο στρέβλωσης των όρων του ανταγωνισμού. Οι ανωτέρω προϋποθέσεις δεν ισχύουν για την προσχολική εκπαίδευση.

Η ισχύς των διατάξεων της περίπτωσης ιβ της παραγράφου 1 του άρθρου 22 του Κώδικα ΦΠΑ αρχίζει από 20 Ιουλίου 2015. Η δήλωση μεταβολών για τη μετάταξη στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ υποβάλλεται εντός δέκα ημερών από τη δημοσίευση του παρόντος νόμου. Στην περίπτωση που έχουν εκδοθεί φορολογικά στοιχεία από 20 Ιουλίου μέχρι την έναρξη ισχύος του παρόντος νόμου, χωρίς ΦΠΑ, τα συμπληρωματικά φορολογικά στοιχεία για την επιβολή του φόρου εκδίδονται μέχρι 30 Σεπτεμβρίου 2015 και ο οφειλόμενος φόρος καταβάλλεται με τη δήλωση ΦΠΑ της φορολογικής περιόδου κατά την οποία εκδόθηκε το συμπληρωματικό στοιχείο».

Σημειώνεται ότι η περίπτωση ιβ είχε αντικατασταθεί αρχικά με την παρ. 2 του άρθρου 9 του Ν. 2954/2001, αργότερα με την περίπτωση β της παρ. 1 του άρθρου 1 του Ν. 4334/2015 και τέλος με την περίπτωση ιβ της Υποπαρ. Δ2 της Παρ.

ραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών, που παρέχονται από δημόσια εκπαιδευτήρια ή από άλλα πρόσωπα αναγνωρισμένα από την, κατά περίπτωση, αρμόδια αρχή.

ιγ) η παράδοση ιδιαίτερων μαθημάτων όλων των βαθμίδων εκπαίδευσης,

ιδ) 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,

ιε) η παροχή υπηρεσιών και η στενά συνδεδεμένη με αυτές παράδοση 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 εφόσον δεν οδηγούν σε στρέβλωση των όρων του ανταγωνισμού,

ιστ) η παροχή υπηρεσιών πολιτιστικής ή μορφωτικής φύσης και η στενά συνδεδεμένη με αυτές παράδοση αγαθών, από νομικά πρόσωπα ή άλλους οργανισμούς ή ιδρύματα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, τα οποία λειτουργούν νόμιμα και έχουν σκοπούς πολιτιστικούς ή μορφωτικούς, εφόσον δεν οδηγούν σε στρέβλωση των όρων του ανταγωνισμού. Στις υπηρεσίες αυτές περιλαμβάνονται ιδίως οι παρεχόμενες σε επισκέπτες μουσείων, μνημείων, αρχαιολογικών ή άλλων παρόμοιων χώρων, καθώς και η οργάνωση καλλιτεχνικών εκδηλώσεων, εκθέσεων και διαλέξεων,

ιζ) η διάθεση προσωπικού από νομικά πρόσωπα θρησκευτικού ή φιλοσοφικού χαρακτήρα, για τις δραστηριότητες που αναφέρονται στις περιπτώσεις δ', θ' και ιβ' της παραγράφου αυτής, με σκοπό την πνευματική αρωγή και ανάπτυξη,

ιη)⁽¹⁾ η παροχή υπηρεσιών και η παράδοση αγαθών από τα πρόσωπα που αναφέρονται στις περ. δ', θ', ιβ', ιδ', ιε' και ιστ' της παραγράφου αυτής, με την ευκαιρία εκδηλώσεων που οργανώνονται από αυτά για την οικονομική τους ενίσχυση, και οι οποίες οργανώνονται προς αποκλειστικό όφελός τους, με τον όρο ότι η απαλλαγή των εκδηλώσεων δεν υπερβαίνει τις τέσσερις (4) κατ' έτος και εφόσον: α) υποβάλλεται σχετική υπεύθυνη δήλωση προς την αρμόδια Φορολογική Αρχή τουλάχιστον πέντε (5) εργάσιμες ημέρες πριν από την εκδήλωση και β) η απαλλαγή αυτή δεν προκαλεί κίνδυνο στρέβλωσης των όρων του ανταγωνισμού.

Ειδικά για τα πρόσωπα των περ. θ', ιδ', ιε' και ιστ', η απαλλαγή του πρώτου εδαφίου ισχύει με τους ίδιους όρους και προϋποθέσεις για την παροχή υπηρεσιών και την παράδοση αγαθών που πραγματοποιείται για καθεμία από τις δηλωθείσες στη Φορολογική Διοίκηση εγκαταστάσεις των προσώπων αυτών.

ιθ)⁽²⁾ οι ασφαλιστικές και αντασφαλιστικές εργασίες, καθώς και οι συναφείς με αυτές εργασίες που παρέχονται από ασφαλειομεσίτες και ασφαλιστικούς πράκτορες, συμπερι-

Δ του άρθρου 2 του Ν. 4336/2015.

(1) Η περίπτωση ιη της παραγράφου 1 του άρθρου 22 αφού αντικαταστάθηκε με το άρθρο 22 του Ν. 4873/2021 στη συνέχεια τροποποιήθηκε με το άρθρο 95 του ν. 5036/2023 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 28.3.2023, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 106 του ίδιου νόμου. Η περίπτωση πριν από την τροποποίησή της είχαν ως εξής: «ιη) η παροχή υπηρεσιών και η παράδοση αγαθών από τα πρόσωπα που αναφέρονται στις περιπτώσεις δ', θ', ιβ', ιδ', ιε' και ιστ' της παραγράφου αυτής, με την ευκαιρία εκδηλώσεων που οργανώνονται από αυτά για την οικονομική τους ενίσχυση.»

(2) Η περίπτωση ιθ της παρ. 1 του άρθρου 22 τέθηκε όπως τροποποιήθηκε με την παρ. 2 του άρθρου 27 του Ν. 3492/2006 (ισχύς από 5.10.2006). Η περίπτωση που τροποποιήθηκε είχαν ως εξής: «ιθ) οι ασφαλιστικές και αντασφαλιστικές εργασίες, καθώς και οι συναφείς με αυτές εργασίες που παρέχονται από ασφαλειομεσίτες και ασφαλιστικούς πράκτορες.»

λαμβανομένων και των υπηρεσιών οδικής βοήθειας έναντι συνδρομής, που παρέχονται από ασφαλιστικές επιχειρήσεις, καθώς και από φυσικά πρόσωπα ή νομικά πρόσωπα παροχής οδικής βοήθειας,

κ) οι εργασίες, στις οποίες περιλαμβάνεται και η διαπραγμάτευση, που αφορούν συνάλλαγμα, χαρτονομίσματα και νομίσματα, τα οποία αποτελούν νόμιμα μέσα πληρωμής, με εξαίρεση τα νομίσματα και χαρτονομίσματα για συλλογές,

κα) οι εργασίες, στις οποίες περιλαμβάνεται και η διαπραγμάτευση εκτός από τη φύλαξη και διαχείριση, που αφορούν μετοχές ανώνυμων εταιρειών, μερίδια, ομολογίες και λοιπούς τίτλους, με εξαίρεση τους τίτλους παραστατικούς εμπορευμάτων,

κβ)⁽¹⁾ η διαχείριση των ΟΣΕΚΑ και των λοιπών οργανισμών συλλογικών επενδύσεων που αποσκοπούν στη συλλογή επενδυτικών κεφαλαίων από το ευρύ κοινό,

κγ) η χορήγηση και η διαπραγμάτευση πιστώσεων, καθώς και η διαχείριση τους από το πρόσωπο που τις χορηγεί,

κδ) η ανάληψη υποχρεώσεων, προσωπικών ή χρηματικών εγγυήσεων και λοιπών ασφαλειών, η διαπραγμάτευση για την ανάληψη των εργασιών αυτών και η διαχείριση εγγυήσεων πιστώσεων, που ενεργείται από το πρόσωπο που τις χορηγεί,

κε) οι εργασίες, 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, καθώς και τις εργασίες που αφορούν την πρακτορεία επιχειρηματικών απαιτήσεων που ενεργείται από τις επιχειρήσεις που ασχολούνται με τις εργασίες αυτές,

κστ)⁽²⁾ οι μισθώσεις ακινήτων, εκτός αυτών της περίπτωσης δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 8,

κζ)⁽³⁾ τα κρατικά λαχεία και τα τυχερά παίγνια και στοιχήματα που διεξάγονται από τις εταιρίες Ο.Π.Α.Π. Α.Ε. και Ο.Δ.Ι.Ε. Α.Ε., καθώς και τα τυχερά παίγνια που διεξάγονται με παιγνιομηχανήματα ή μέσω διαδικτύου, με βάση τις σχετικές διατάξεις του νόμου «Ρύθμιση της αγοράς παιγνίων,

κη) η παράδοση στην ονομαστική τους αξία γραμματοσήμων που βρίσκονται σε κυκλοφορία, κινητού επισήματος και λοιπών ενσήμων, καθώς και ταινιών ή ενσήμων ασφαλιστικών οργανισμών και λοιπών παρόμοιων αξιών, εκτός από αυτήν που προορίζεται για συλλογές,

κθ)⁽⁴⁾ η παράδοση αγαθού ή αγαθών επιχείρησης ως συνόλου, κλάδου ή μέρους αυτής

(1) Η περίπτωση κβ της παραγράφου 1 του άρθρου 22 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την περίπτωση β της παραγράφου 6 του άρθρου 103 του Ν. 4099/2012 και ισχύει από τη δημοσίευσή του νόμου στο ΦΕΚ δηλ. από 20.12.2012, σύμφωνα με το άρθρο 170 του ίδιου νόμου. Η περίπτωση που αντικαταστάθηκε είχαν ως εξής: «κβ) η διαχείριση των αμοιβαίων κεφαλαίων κατά την έννοια των διατάξεων που κάθε φορά ισχύουν γι αυτά.»

(2) Η περίπτωση κστ' της παραγράφου 1 του άρθρου 22 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 3 του άρθρου 24 του Ν. 3522/2006 και ισχύει από 1.1.2007 σύμφωνα με την παράγραφο 5 του άρθρου 24 του ίδιου νόμου. Η περίπτωση που αντικαταστάθηκε είχαν ως εξής: «κστ) οι μισθώσεις ακινήτων.»

(3) Η περίπτωση κζ' της παραγράφου 1 του άρθρου 22 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 14 του άρθρου 54 του Ν. 4002/2011 και ισχύει από τη δημοσίευσή του νόμου στο ΦΕΚ δηλ. από 22.8.2011, σύμφωνα με το άρθρο 71 του ίδιου νόμου. Η περίπτωση που αντικαταστάθηκε είχαν ως εξής: «κζ) η παράδοση κρατικών λαχείων, δελτίων ΠΡΟ-ΠΟ, ΛΟΤΤΟ, ΠΡΟΤΟ και λαχείων του Λαχειοφόρου Αμοιβαίου Στοιχήματος (SWEEPSTAKES) του Οργανισμού Ιπποδρομιών Ελλάδος.» που αντικαταστάθηκε είχαν ως εξής: «κστ) οι μισθώσεις ακινήτων.»

(4) Η περίπτωση κθ της παραγράφου 1 του άρθρου 22 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 4 του άρθρου 19 του Ν. 3091/2002 (ΦΕΚ 330Α /24.12.2002) και ισχύει από την δημοσίευσή του νόμου στο ΦΕΚ δηλ. από

από επαχθή ή χαριστική αιτία ή με τη μορφή εισφοράς σε υφιστάμενο ή συνιστώμενο νομικό πρόσωπο, από δραστηριότητα αποκλειστικά απαλλασσόμενη ή εξαιρούμενη από το φόρο ή από αγρότη του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41, εφόσον για τα αγαθά αυτά δεν έχει παρασχεθεί ούτε ασκηθεί άμεσα, δικαίωμα έκπτωσης, καθώς επίσης και η παράδοση αγαθών των οποίων η κτήση ή η διάθεση έχει εξαιρεθεί από το δικαίωμα έκπτωσης, σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 30,

λ) η παροχή υπηρεσιών των οποίων η αξία περιλαμβάνεται στη φορολογητέα αξία κατά την εισαγωγή αγαθών, όπως αυτή προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 20,

λα)⁽¹⁾ α) η παράδοση ακινήτων, εκτός από:

- την παράδοση που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 6,

- τις παραδόσεις που προβλέπουν οι διατάξεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 7,

β) η παράδοση ακινήτων σε δικαιούχους απαλλαγής από το φόρο μεταβίβασης κατά την απόκτηση πρώτης κατοικίας, καθώς και η παραχώρηση του δικαιώματος αποκλειστικής χρήσης επί κοινόκτητων κύριων, βοηθητικών ή ειδικών χώρων κτισμάτων ή επί κοινόκτητου τμήματος οικοπέδου που συνίσταται υπέρ των ανωτέρω ακινήτων. Η απαλλαγή αυτή από το Φ.Π.Α. κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο της παράδοσης του ακινήτου.

λβ)⁽²⁾

λγ) η παράδοση αγαθών, των οποίων η εισαγωγή απαλλάσσεται από το φόρο προστιθέμενης αξίας, εκτός των περιπτώσεων που ρυθμίζονται διαφορετικά από τις διατάξεις του παρόντος νόμου,

λδ) τα έσοδα που πραγματοποιούν οι επιχειρήσεις του Ν.2206/1994 (ΦΕΚ 62 Α') από τα παιχνίδια που αναφέρονται στην παράγραφο 7 του άρθρου 3 του ίδιου νόμου και τα οποία διεξάγονται σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις αυτού του νόμου.

λε)⁽³⁾ η θεωρούμενη ως παράδοση αγαθών στον υποκείμενο στον φόρο ο οποίος θεωρείται ότι έχει παραλάβει και παραδώσει αγαθά, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 5β.

24.12.2002 σύμφωνα με το άρθρο 30 περ. ι του ίδιου νόμου. Η περίπτωση που αντικαταστάθηκε είχαν ως εξής: «κθ) η παράδοση αγαθού ή αγαθών επιχείρησης ως συνόλου, κλάδου ή μέρους αυτής από επαχθή ή χαριστική αιτία ή με τη μορφή εισφοράς σε υφιστάμενο ή συνιστώμενο νομικό πρόσωπο, από δραστηριότητα αποκλειστικά απαλλασσόμενη ή εξαιρούμενη από το φόρο ή από αγρότη του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41, εφόσον τα αγαθά αυτά είχαν αποκτηθεί με φόρο προστιθέμενης αξίας και δεν έχει παρασχεθεί, ούτε ασκηθεί άμεσα, δικαίωμα έκπτωσης, καθώς επίσης και η παράδοση αγαθών των οποίων η κτήση ή η διάθεση έχει εξαιρεθεί από το δικαίωμα έκπτωσης, σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 30».

(1) Η περίπτωση λα της παραγράφου 1 του άρθρου 22 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 5 του άρθρου 20 του Ν. 3522/2006 και ισχύει από 1.1.2006, σύμφωνα με την παράγραφο 12 του άρθρου 20 του ίδιου νόμου. Η περίπτωση που αντικαταστάθηκε είχαν ως εξής: «λα) α) η παράδοση ακινήτων, εκτός από: - την παράδοση που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 6 - τις παραδόσεις που προβλέπουν οι διατάξεις της περίπτωσης γ της παραγράφου 2 του άρθρου 7 β) η παράδοση ακινήτων σε δικαιούχους απαλλαγής από το φόρο μεταβίβασης κατά την απόκτηση πρώτης κατοικίας. Η απαλλαγή αυτή από τον Φ.Π.Α κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο της παράδοσης του ακινήτου.»

(2) Η περίπτωση λβ της παραγράφου 1 του άρθρου 22 καταργήθηκε με την παράγραφο 3 του άρθρου 61 του Ν. 3842/2010. Η κατάργηση ισχύει από 1.7.2010. Η περίπτωση που καταργήθηκε είχαν ως εξής: «λβ) η παράδοση και διανομή εφημερίδων και περιοδικών από πρακτορεία, εφημεριδοπώλες και λοιπούς λιανοπωλητές, εφόσον αυτά διακινούνται μέσω πρακτορείων διανομής.»

(3) Η περίπτωση λε της παραγράφου 1 του άρθρου 22 προστέθηκε με την παράγραφο 2 του άρθρου 5 του Ν. 4818/2021 και ισχύει από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 18.7.2021 σύμφωνα με το άρθρο 66 του ίδιου νόμου.

2. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών ρυθμίζεται κάθε λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού. Επίσης, με κοινές αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών και του, κατά περίπτωση, αρμόδιου Υπουργού, καθορίζονται οι προϋποθέσεις που πρέπει να πληρούν τα πρόσωπα που υπάγονται στις διατάξεις των περιπτώσεων δ', η', θ', ια', ιβ', ιδ', ιε', ιστ' και ιζ' της παραγράφου 1.

ΣΧΕΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ:

Νόμος 2956/2001 (ΦΕΚ 258Α /6.11.2001). Άρθρο 12 (Εταιρεία «Επαγγελματική Κατάρτιση» ΑΕ) παρ. 2.- Οι παρεχόμενες από την Εταιρία του άρθρου 9 του παρόντος υπηρεσίες εμπίπτουν στην περίπτωση (ιβ) της παραγράφου 1 του άρθρου 22 του Ν. 2859/2000 περί Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, όπως εκάστοτε ισχύει.

Νόμος 3492/2006. Άρθρο 27 (Φορολογική μεταχείριση υπηρεσιών οδικής βοήθειας σε περίπτωση βλάβης ή ατυχήματος οδικού οχήματος).

3. Για υπηρεσίες οδικής βοήθειας που εμπίπτουν στις διατάξεις της περίπτωσης ιθ της παραγράφου 1 του άρθρου 22 του Κώδικα ΦΠΑ και παρασχέθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος νόμου, δεν οφείλεται φόρος προστιθέμενης αξίας. Τυχόν καταβληθέντα ποσά επιστρέφονται και τυχόν βεβαιωθέντα ποσά διαγράφονται, με την προϋπόθεση ότι η επιστροφή δεν συνεπάγεται τον αδικαιολόγητο πλουτισμό του αιτούντος.

Νόμος 4346/2015 (ΦΕΚ 152 Α/20.11.2015), άρθρο 19 § 2.- Ο ΦΠΑ που προκύπτει προς καταβολή βάσει δηλώσεων ΦΠΑ που έχουν υποβληθεί για παροχή υπηρεσιών εκπαίδευσης που πραγματοποιήθηκαν από 20.7.2015 έως και την ημερομηνία έναρξης ισχύος του παρόντος, θεωρείται ως μη οφειλόμενος, υπό τον όρο της έκδοσης πιστωτικών φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην παράγραφο 3 του παρόντος άρθρου. Ο ΦΠΑ που καταβλήθηκε θεωρείται ως αχρεωστήτως καταβληθείς και επιστρέφεται.

3. Οι υποκείμενοι που πραγματοποιούν πράξεις που εμπίπτουν στην περίπτωση ιβ της παραγράφου 1 του άρθρου 22 του Κώδικα ΦΠΑ έχουν τις ακόλουθες υποχρεώσεις:

α. Να υποβάλουν δήλωση μεταβολών έως 30.12.2015 για την ένταξή τους στο απαλλασσόμενο καθεστώς ΦΠΑ από 20.7.2015, εφόσον διενεργούν αποκλειστικά απαλλασσόμενες πράξεις και από την ημερομηνία αυτή είχαν ενταχθεί στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ.

β. Να εκδώσουν πιστωτικά φορολογικά στοιχεία για την επιστροφή του ΦΠΑ στους αντισυμβαλλομένους τους, στην περίπτωση που έχουν εκδώσει αρχικά ή συμπληρωματικά φορολογικά στοιχεία που έχουν επιβαρυνθεί με ΦΠΑ για πράξεις που πραγματοποιήθηκαν από 20.7.2015 έως και την ημερομηνία έναρξης ισχύος του παρόντος. Στην περίπτωση που ο λήπτης του αρχικού ή συμπληρωματικού φορολογικού στοιχείου είναι μη υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο, φυσικό ή νομικό, απαιτείται η υπογραφή του λήπτη του στοιχείου στο σώμα αυτού, αναγράφοντας τα παρακάτω στοιχεία του λήπτη: ονοματεπώνυμο ή επωνυμία, ταχυδρομική διεύθυνση, τηλέφωνο επικοινωνίας και ημερομηνία υπογραφής.

4. Δηλώσεις αποθεμάτων μετάταξης που ενδεχομένως έχουν υποβληθεί από 20.7.2015 έως και την ημερομηνία έναρξης ισχύος του παρόντος, από τους υποκείμενους στο φόρο που πραγματοποιούν πράξεις που εμπίπτουν στην περίπτωση ιβ της παραγράφου 1 του άρθρου 22 του Κώδικα ΦΠΑ, δεν παράγουν έννομα αποτελέσματα.

5. Πρόστιμα που τυχόν επιβλήθηκαν έως και την ημερομηνία έναρξης ισχύος του παρόντος λόγω εκπρόθεσμης υποβολής δηλώσεων μεταβολών και δηλώσεων αποθεμάτων μετάταξης σε υποκείμενους στο ΦΠΑ που εντάχθηκαν στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ από 20.7.2015, καθώς και

δηλώσεων ΦΠΑ από υποκείμενους που πραγματοποιούν αποκλειστικά απαλλασσόμενες πράξεις της ανωτέρω περίπτωσης ιβ, διαγράφονται. Τα ποσά που ενδεχομένως έχουν καταβληθεί επιστρέφονται ως αχρεωστήτως καταβληθέντα, κατόπιν υποβολής σχετικής αίτησης από τους υποκείμενους με απόφαση των Προϊσταμένων των Δ.Ο. Υ.

6. Επιμέρους θέματα, διαδικασίες και λεπτομέρειες που σχετίζονται με τα ανωτέρω ρυθμίζονται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, η οποία ισχύει από την υπογραφή της.

ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ:

Α.Γ.Γ.Δ.Ε. ΠΟΛ. 1201/9.9.2015.- Παράταση του χρόνου υποβολής των δηλώσεων Φ.Π.Α. και καταβολής του οφειλόμενου φόρου κατά την πρώτη εφαρμογή της διάταξης της περ. ιβ της παρ. 1 του άρθρου 22 του Κώδικα Φ.Π.Α.

Έχοντας υπόψη:

.....
Αποφασίζουμε

1. Τα συμπληρωματικά φορολογικά στοιχεία για την επιβολή του Φ.Π.Α., για πράξεις που πραγματοποιούνται από 20.7.2015 έως και 16.10.2015 από υποκείμενους που υπάγονται στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α., σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης β της παραγράφου 1 της «ΥΠΟΠΑΡΑΓΡΑΦΟΥ Δ2» της «ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΥ Δ» του άρθρου 2 του Ν. 4336/2015, εκδίδονται μέχρι και 23.10.2015.

2. Τα συμπληρωματικά φορολογικά στοιχεία καταχωρούνται στη δήλωση Φ.Π.Α. που αφορά τη φορολογική περίοδο εντός της οποίας νόμιμα οφείλεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 16 του Κώδικα Φ.Π.Α. καθώς και τα αναφερόμενα στην ανωτέρω διάταξη του Ν. 4336/2015.

3. Οι ανωτέρω εκπρόθεσμες δηλώσεις, ανεξαρτήτως του εάν είναι αρχικές ή τροποποιητικές, υποβάλλονται εμπρόθεσμα σε έντυπη μορφή στη Δ.Ο.Υ. έως και 30.11.2015. Ο οφειλόμενος φόρος καταβάλλεται έως την ίδια ως άνω προθεσμία χωρίς την επιβολή τόκου, προστίμων και λοιπών κυρώσεων.

Η απόφαση αυτή, που ισχύει από το χρόνο υπογραφής της, να δημοσιευθεί στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

ΑΓΓΔΕ ΠΟΛ. 1268/21.12.2015.- Υποχρεώσεις υποκειμένων που παρέχουν απαλλασσόμενες από το ΦΠΑ υπηρεσίες εκπαίδευσης σύμφωνα με την περ. ιβ της παρ. 1 του άρθρου 22 του Κώδικα ΦΠΑ, όπως ισχύει (άρθρο 19 του Ν. 4346/2015).

Έχοντας υπόψη:

.....
Αποφασίζουμε

Ορίζουμε τις υποχρεώσεις που οφείλουν να εκπληρώσουν οι υποκείμενοι που πραγματοποιούν απαλλασσόμενες από το ΦΠΑ πράξεις σύμφωνα με την περ. ιβ της παρ. 1 του άρθρου 22 του Κώδικα ΦΠΑ, όπως ισχύει μετά την από 20.07.2015 αντικατάσταση της με την παρ. 1 του άρθρου 19 του Ν. 4346/2015, ως ακολούθως:

1. Να εκδώσουν πιστωτικά φορολογικά στοιχεία για το ΦΠΑ των αρχικών ή συμπληρωματικών φορολογικών στοιχείων τα οποία εκδόθηκαν για τις υπηρεσίες εκπαίδευσης και τις στενά συνδεδεμένες με αυτή πράξεις που πραγματοποίησαν από 20.7.2015 έως και 20.11.2015, προκειμένου να επιστραφεί στους λήπτες των υπηρεσιών αυτών ο ΦΠΑ που τους επιρρίφθηκε, μετά την αναδρομική απαλλαγή από το ΦΠΑ των υπηρεσιών εκπαίδευσης. Δικαιολογείται η μη έκδοση πιστωτικών φορολογικών στοιχείων στην περίπτωση που υφίσταται αδυναμία επιστροφής του ΦΠΑ στους αντισυμβαλλόμενους (λήπτες των υπηρεσιών). Αδυναμία επιστροφής συντρέχει στις

περιπτώσεις που οι υποκείμενοι που παρέχουν υπηρεσίες εκπαίδευσης δεν διαθέτουν στοιχεία επικοινωνίας των αντισυμβαλλομένων τους, ή τα στοιχεία που διαθέτουν έχουν μεταβληθεί κατά τρόπο ώστε να μην είναι δυνατή η επικοινωνία με αυτούς.

2. Οι υποκείμενοι που διενεργούν αποκλειστικά απαλλασσόμενες πράξεις χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών τους, υποχρεούνται:

α) Να υποβάλουν δήλωση μεταβολών έως και τις 30.12.2015 για την ένταξή τους στο απαλλασσόμενο καθεστώς ΦΠΑ με ημερομηνία μεταβολής την 20.7.2015, εφόσον έχουν ήδη υποβάλει δήλωση μεταβολών για την ένταξη τους στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ.

β) Να υποβάλουν «αίτηση επιστροφής» για τη διαγραφή των ποσών που έχουν βεβαιωθεί στη φορολογική διοίκηση, με βάση τις χρεωστικές δηλώσεις ΦΠΑ που έχουν υποβληθεί, καθώς και την επιστροφή των ποσών που τυχόν έχουν καταβληθεί, τα οποία μετά την αναδρομική απαλλαγή των πράξεων αυτών θεωρούνται ως αχρεωστήτως καταβληθέντα.

Η «αίτηση επιστροφής» υποβάλλεται σε έντυπη μορφή στη Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με το συνημμένο στην παρούσα υπόδειγμα Ι, επισυνάπτοντας σε αυτή «κατάσταση», βάσει του συνημμένου υποδείγματος ΙΙ, με τα εκδοθέντα πιστωτικά φορολογικά στοιχεία. Στην «κατάσταση» αναγράφονται κατά αύξοντα αριθμό ανά φορολογική περίοδο, ο αριθμός εκάστου εκδοθέντος πιστωτικού στοιχείου, ο ΑΦΜ του λήπτη των στοιχείων εφόσον διαθέτει, η φορολογητέα αξία στην οποία αντιστοιχεί, ο ΦΠΑ που αναλογεί, καθώς και τα σύνολα της φορολογητέας αξίας και του ΦΠΑ ανά φορολογική περίοδο.

Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ., εκδίδει Απόφαση σύμφωνα με το συνημμένο στην παρούσα υπόδειγμα ΙΙΙ, καθώς και Α.Φ.Ε.Κ κατά τα οριζόμενα στην Α.Υ.Ο. 1027320/678/0006Β/ 16.3.1998.

Το ποσό της οφειλής που διαγράφεται και τυχόν επιστρέφεται με την διαδικασία της παρούσας δεν μπορεί να υπερβεί το σύνολο του φόρου που προκύπτει βάσει της ανωτέρω κατάστασης για την ίδια φορολογική περίοδο.

γ) Να ανακαλέσουν τυχόν αιτήσεις επιστροφής πιστωτικού υπολοίπου, οι οποίες υποβλήθηκαν σύμφωνα με τις ΑΥΟ ΠΟΛ.1073/21.7.2004, ΠΟΛ. 1090/2.4.2012 και ΠΟΛ.1067/3.4.2013 και αφορούν τις απαλλασσόμενες πράξεις. Ποσά που τυχόν έχουν επιστραφεί βάσει των αιτήσεων αυτών, καταβάλλονται στο Δημόσιο με υποβολή έκτακτης δήλωσης.

δ) Εάν δεν εκδώσουν τα πιστωτικά φορολογικά στοιχεία, να καταβάλουν με έκτακτη δήλωση στο Δημόσιο τον ΦΠΑ που έχει χρεωθεί στα αρχικά ή συμπληρωματικά στοιχεία, ανεξάρτητα εάν αυτός έχει αναγραφεί στις ήδη υποβληθείσες δηλώσεις ΦΠΑ. Για τον προσδιορισμό της οφειλής δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση φόρος εισροών, καθώς μετά την αναδρομική απαλλαγή από το ΦΠΑ των υπηρεσιών εκπαίδευσης δεν υφίσταται σχετικό δικαίωμα.

ε) Να καταβάλουν με έκτακτη δήλωση τον ΦΠΑ που αναλογεί στις πραγματοποιηθείσες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών ή λήψεις υπηρεσιών, στην περίπτωση που με δηλώσεις ΦΠΑ που έχουν υποβληθεί άσκησαν το αντίστοιχο δικαίωμα έκπτωσης ή στην περίπτωση που δεν έχουν υποβάλει τις σχετικές δηλώσεις ΦΠΑ για τις πράξεις αυτές.

Το σύνολο του οφειλόμενου φόρου που προκύπτει βάσει των ανωτέρω περιπτώσεων της παραγράφου αυτής δύναται να καταβάλλεται με μία ενιαία έκτακτη δήλωση έως και τις 29.1.2016.

3. Οι υποκείμενοι που υπάγονται στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ από άλλη αιτία υποχρεούνται, υποβάλλοντας τροποποιητικές δηλώσεις, όπου απαιτείται:

α) Να καταχωρήσουν τα ανωτέρω πιστωτικά φορολογικά στοιχεία στη δήλωση ΦΠΑ της φορολογικής περιόδου εντός της οποίας εκδόθηκαν, είτε στη δήλωση ΦΠΑ της φορολογικής περιόδου εντός της οποίας εκδόθηκαν τα αρχικά ή συμπληρωματικά φορολογικά στοιχεία με ΦΠΑ.

β) Σε κάθε περίπτωση και ανεξάρτητα από την υποχρέωση της ανωτέρω περίπτωσης α, να τροποποιήσουν τις δηλώσεις ΦΠΑ όσον αφορά το φόρο εισροών τους, στις περιπτώσεις που οι

αναγραφόμενες εισροές για τις οποίες έχει ασκηθεί δικαίωμα έκπτωσης χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση απαλλασσόμενων υπηρεσιών εκπαίδευσης.

γ) Να ανακαλέσουν τυχόν αιτήσεις επιστροφής πιστωτικού υπολοίπου και να καταβάλουν τυχόν φόρο που έχει επιστραφεί με αυτές, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην περίπτωση γ της παρ. 2 της παρούσας. Η καταβολή πραγματοποιείται με την υποβολή τροποποιητικής δήλωσης ΦΠΑ για τις φορολογικές περιόδους που αφορούν οι αιτήσεις επιστροφής, συμπληρώνοντας τον κωδικό «505» της δήλωσης ΦΠΑ.

δ) Να καταβάλουν τυχόν οφειλόμενο ΦΠΑ σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην περίπτωση δ της παρ. 2 της παρούσας. Η καταβολή του φόρου πραγματοποιείται με την υποβολή δήλωσης ΦΠΑ για την φορολογική περίοδο που έχει εκδοθεί το αρχικό ή συμπληρωματικό φορολογικό στοιχείο.

Οι δηλώσεις ΦΠΑ με χρεωστικό υπόλοιπο που αφορούν όλες τις ανωτέρω περιπτώσεις της παραγράφου αυτής υποβάλλονται έως και τις 29.1.2016 και εφόσον είναι εκπρόθεσμες βάσει των γενικών προθεσμιών του άρθρου 38 του Κώδικα ΦΠΑ, υποβάλλονται σε έντυπη μορφή στη Δ.Ο.Υ., με την αναγραφή σε αυτές ότι η καταβολή του φόρου προκύπτει από την παράγραφο 3 της παρούσας απόφασης.

4. Η Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων διενεργεί δειγματοληπτικούς ελέγχους με επιλογή που γίνεται σε κεντρικό επίπεδο για την ορθή τήρηση των σχετικών διατάξεων, εκ των υστέρων της επιστροφής.

5. Η απόφαση αυτή, που ισχύει από το χρόνο υπογραφής της, να δημοσιευθεί στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

Α.Υ.Ο.Ο. 1040776/16.4.2009, ΠΟΛ. 1056.- Τροποποίηση της με αριθμ. 1093809/8296/1161/Β0014/ΠΟΛ. 1112/ 5.10.2007 απόφασης για τη μίσθωση χώρων εμπορικών κέντρων.

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000), και ειδικότερα:

- α) τις διατάξεις της περίπτωσης δ της παραγράφου 2 και της παραγράφου 5 του άρθρου 8,
- β) τις διατάξεις της περίπτωσης κστ της παραγράφου 1 του άρθρου 22,
- γ) τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 33
- δ) τις διατάξεις του άρθρου 36
- ε) τις διατάξεις του άρθρου 38
- στ) τις διατάξεις της περίπτωσης β της παραγράφου 1 του άρθρου 63
- ζ) τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 64.

.....
Αποφασίζουμε

1. Το άρθρο 1 της απόφασης με αριθμ. πρωτ. 1093809/8296/1161/Β0014/ΠΟΛ. 1112/5.10.2007 αντικαθίσταται ως εξής:

«Άρθρο 1

Έννοια εμπορικού κέντρου

1. Ως εμπορικό κέντρο νοείται το ακίνητο ή το συγκρότημα ακινήτων τα οποία αποτελούν ενιαίο λειτουργικά σύνολο, για το οποίο συντρέχουν τουλάχιστον οι εξής προϋποθέσεις:

- α) διαθέτει κατ ελάχιστο, συνολική επιφάνεια 4.000 τ.μ. σε ένα ή περισσότερα επίπεδα,
- β) λειτουργεί ή προορίζεται να λειτουργήσει υπό ενιαία διαχείριση και εκμετάλλευση,
- γ) διαθέτει χώρους κατάλληλους για άσκηση δραστηριότητας παράδοσης αγαθών ή/και παροχής υπηρεσιών,
- δ) οι χώροι του εκμισθώνονται τουλάχιστον σε δεκαπέντε (15) διαφορετικές επιχειρήσεις προκειμένου να χρησιμοποιηθούν ως εμπορικό κατάστημα.

2. Οι αιτήσεις φορολόγησης που υπεβλήθησαν μέχρι 9.5.2008, ημερομηνία έκδοσης της εγκυκλίου 1053013/3042/444/Β0014/ΠΟΛ. 1081/9.5.2008, με την οποία τέθηκε ερμηνευτικά ως προϋπόθεση το σημείο δ) της ανωτέρω παραγράφου 1, γίνονται αποδεκτές, για λόγους χρηστής διοίκησης, και χωρίς να πληρούται η προϋπόθεση του εν λόγω σημείου δ), εφόσον πληρούνται οι λοιπές προϋποθέσεις».

2. Η παρούσα απόφαση να δημοσιευθεί στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

Α.Υ.Ο. Δ17Ε 5031360 ΕΞ/14.7.2011.- Τροποποίηση της αριθμ. πρωτ. ΠΟΛ. 1338/1138050/30.12.1996 Α.Υ.Ο. για την απαλλαγή από ΦΠΑ των παραδόσεων αγαθών που πραγματοποιούνται από υποκείμενους στο φόρο εγκατεστημένους στο εσωτερικό της χώρας προς αγοραστές- ταξιδιώτες μη εγκατεστημένους στο εσωτερικό της Κοινότητας και οι οποίοι αναχωρούν για τρίτη χώρα από την Ελλάδα ή μέσω άλλου Κράτους-Μέλους.

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις του Ν. 2859/2000 «Κύρωση Κώδικα ΦΠΑ» (ΦΕΚ Α 248/7.11.2000), όπως έχουν τροποποιηθεί και ισχύουν και ειδικότερα:

- α. Την περίπτωση β της παραγράφου 1 και την παράγραφο 2 του άρθρου 24,
- β. Την περίπτωση κε της παραγράφου 1 του άρθρου 22,
- γ. Τις περιπτώσεις α, β, γ, δ και ε της παραγράφου 4 του άρθρου 30,
- δ. Την υποπερίπτωση ii της περίπτωσης β της παραγράφου 1 του άρθρου 34,
- ε. Το άρθρο 39 σχετικά με τις απαλλασσόμενες από το ΦΠΑ επιχειρήσεις λόγω κύκλου εργασιών,
- στ. Την παράγραφο 3 του άρθρου 64.

.....
Αποφασίζουμε

Η αριθμ. πρωτ. 1138050/4885/1436/Α 0014/ΠΟΛ. 1338/30.12.1996 Α.Υ.Ο. σχετικά με την απαλλαγή από ΦΠΑ των παραδόσεων αγαθών που πραγματοποιούνται από υποκείμενους στο φόρο εγκατεστημένους στο εσωτερικό της χώρας προς αγοραστές - ταξιδιώτες μη εγκατεστημένους στο εσωτερικό της Κοινότητας οι οποίοι αναχωρούν για τρίτη χώρα από την Ελλάδα ή μέσω άλλου Κράτους - Μέλους τροποποιείται, ως ακολούθως:

Άρθρο 1

Στην περίπτωση 2 της παραγράφου Α του άρθρου 2 της ΠΟΛ. 1338/1996 Α.Υ.Ο. προστίθεται το ακόλουθο εδάφιο:

«Ο όρος “προσωπικές αποσκευές” αφορά είδη που μεταφέρονται στον αποθηκευτικό χώρο ενός επιβατικού οχήματος ή είδη που μεταφέρονται στον αποθηκευτικό χώρο οχημάτων μεταφοράς προσώπων προς εξυπηρέτηση των επιβαίνοντων σε αυτά, σε περιπτώσεις που η αναχώρηση των αγοραστών - ταξιδιωτών από την Ελλάδα προς τρίτη χώρα πραγματοποιείται με οχήματα μεταφοράς προσώπων».

Η περίπτωση 3 της παραγράφου Β του άρθρου 2 της ΠΟΛ. 1338/1996 Α.Υ.Ο. αντικαθίσταται ως ακολούθως:

3. Τα είδη που μεταφέρονται από αγοραστές - ταξιδιώτες με φορτωτικά έγγραφα ή λοιπά συνοδευτικά φορολογικά στοιχεία μεταφοράς, ανεξαρτήτως του τρόπου μεταφοράς (οδική, αεροπορική, θαλάσσια), καθώς και τα είδη που μεταφέρονται με επαγγελματικά οχήματα μεταφοράς εμπορευμάτων, δημόσιας ή ιδιωτικής χρήσεως, δεν εμπίπτουν στην εφαρμογή της διαδικασίας απαλλαγής.

Η περίπτωση 3 της παραγράφου Β του άρθρου 2 αναριθμείται σε περίπτωση 4.

Άρθρο 2

Έναρξη ισχύος

Η απόφαση αυτή ισχύει από την ημερομηνία δημοσίευσής της στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

Η απόφαση αυτή να δημοσιευθεί στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

ΑΓΓΔΕ ΠΟΛ.1006/9.1.2015.- Θέση εμπορευμάτων σε ελεύθερη κυκλοφορία με απαλλαγή από ΦΠΑ και άμεση αποστολή σε άλλο Κράτος Μέλος της Ε.Ε.

Έχοντας υπόψη:

1. τις διατάξεις των άρθρων 2, 3, 4, 5, 7, 10, 17, 20, 23, 28, 35, 36, 38, 55 και 60 του Ν. 2859/2000 «Κύρωση Κώδικα ΦΠΑ» (ΦΕΚ Α' 248/07.11.2000), όπως ισχύει,

.....
Αποφασίζουμε

Άρθρο 1

Πεδίο εφαρμογής

Με την παρούσα απόφαση θεσπίζεται διαδικασία θέσης εμπορευμάτων σε ελεύθερη κυκλοφορία με απαλλαγή από ΦΠΑ και άμεση αποστολή σε άλλο Κράτος Μέλος της Ε.Ε. από:

- α. εισαγωγείς εγκατεστημένους στη χώρα μας,
- β. εισαγωγείς εγκατεστημένους σε άλλο Κράτος Μέλος της Ε.Ε.

Άρθρο 2

Όροι και προϋποθέσεις θέσης εμπορευμάτων σε ελεύθερη κυκλοφορία με απαλλαγή από Φ.Π.Α. και άμεση αποστολή σε άλλο Κράτος Μέλος της Ε.Ε.

1. Με τους όρους, προϋποθέσεις, διαδικασίες και διατυπώσεις που καθορίζονται από τις διατάξεις του Κοινοτικού Τελωνειακού Κώδικα Καν. [ΕΟΚ] αριθ. 2913/92 και των Διατάξεων Εφαρμογής του Κοινοτικού Τελωνειακού Κώδικα Καν. (ΕΟΚ) αριθ. 2454/93, όπως ισχύουν και της παρούσας απόφασης επιτρέπεται η θέση εμπορευμάτων σε ελεύθερη κυκλοφορία από εισαγωγείς εγκατεστημένους στη χώρα μας ή σε άλλο Κράτος Μέλος της Ε.Ε. με άμεση αποστολή σε Κράτος Μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, με απαλλαγή από την καταβολή του ΦΠΑ.

Εξαιρούνται της ανωτέρω διαδικασίας τα προϊόντα που υπόκεινται σε Ειδικό Φόρο Κατανάλωσης [ΕΦΚ] σύμφωνα με τον Ν. 2960/2001.

2. Κατά τη θέση των εμπορευμάτων σε ελεύθερη κυκλοφορία με άμεση αποστολή σε άλλο Κράτος Μέλος, εισπράττονται σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις της ενωσιακής νομοθεσίας οι εισαγωγικοί δασμοί με τους οποίους αυτά επιβαρύνονται και τηρούνται όλες οι απαιτούμενες προϋποθέσεις, διατυπώσεις, εγκρίσεις και διαδικασίες, όπως επίσης και τα μέτρα εμπορικής και αγροτικής πολιτικής που προβλέπονται από τις διατάξεις της ενωσιακής νομοθεσίας.

3. Οι τελωνειακές διατυπώσεις για τη θέση των εμπορευμάτων σε ελεύθερη κυκλοφορία στη χώρα μας και άμεση αποστολή σε άλλο Κράτος Μέλος πραγματοποιούνται υπό την προϋπόθεση ότι:

- α. ο εγκατεστημένος στη Χώρα μας εισαγωγέας διαθέτει ΑΦΜ/VIΕS στην Ελλάδα ή,
- β. ο εγκατεστημένος σε άλλο Κράτος Μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης εισαγωγέας διαθέτει ΑΦΜ/VIΕS στην Ελλάδα, μέσω ορισμού φορολογικού αντιπροσώπου. Ο ορισμός φορολογικού αντιπροσώπου πραγματοποιείται σύμφωνα με τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας.

4. Κατ' εξαίρεση της ανωτέρω παραγράφου, οι τελωνειακές διατυπώσεις για τη θέση των εμπορευμάτων σε ελεύθερη κυκλοφορία στη Χώρα μας και άμεση αποστολή σε άλλο Κράτος Μέλος από πρόσωπο εγκατεστημένο σε άλλο Κράτος Μέλος της Ε.Ε. πραγματοποιούνται με την απόκτηση ΑΦΜ/VIΕS στη χώρα μας χωρίς τον ορισμό φορολογικού αντιπροσώπου με τους όρους και τις προϋποθέσεις που ορίζονται στο άρθρο 3 της παρούσας.

5. Τα εμπορεύματα, μετά τον έλεγχο για την τήρηση των τυχόν προβλεπόμενων απαγορευτι-

κών ή περιοριστικών μέτρων εισαγωγής, την είσπραξη των εισαγωγικών δασμών και την έκδοση, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, της άδειας παράδοσης, με ευθύνη του εν λόγω εισαγωγέα αποστέλλονται άμεσα στο άλλο Κράτος Μέλος.

6. Κατά την τήρηση των διατυπώσεων για τη θέση των εμπορευμάτων σε ελεύθερη κυκλοφορία με άμεση αποστολή αυτών σε άλλο Κράτος Μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, η συμπλήρωση των θέσεων της διασάφησης εισαγωγής με τους κατάλληλους κωδικούς γίνεται σύμφωνα με τα Παραρτήματα 37 και 38 των Διατάξεων Εφαρμογής του Κοινοτικού Τελωνειακού Κώδικα [καν. αριθ. 2454/93 της Επιτροπής], όπως ισχύει και σύμφωνα με τις εκάστοτε εθνικές οδηγίες συμπλήρωσης αυτής.

Άρθρο 3

Όροι και προϋποθέσεις τήρησης τελωνειακών διατυπώσεων θέσης εμπορευμάτων σε ελεύθερη κυκλοφορία και άμεση αποστολή σε άλλο Κράτος Μέλος της Ε.Ε χωρίς τον ορισμό φορολογικού αντιπροσώπου.

Οι τελωνειακές διατυπώσεις κατά τη θέση εμπορευμάτων σε ελεύθερη κυκλοφορία και άμεση αποστολή σε άλλο Κράτος Μέλος της Ε.Ε από πρόσωπο εγκατεστημένο σε άλλο Κράτος Μέλος της Ε.Ε πραγματοποιούνται με την απόκτηση ΑΦΜ/VIΕS στη χώρα μας, χωρίς τον ορισμό φορολογικού αντιπροσώπου, υπό τις ακόλουθες προϋποθέσεις:

1. Ο εγκατεστημένος σε άλλο Κράτος Μέλος εισαγωγέας ή ο τελωνειακός του αντιπρόσωπος διαθέτει σχετική έγκριση από την αρμόδια Τελωνειακή Περιφέρεια. Η έγκριση χορηγείται με διοικητική πράξη του Προϊσταμένου της Τελωνειακής Περιφέρειας και σύμφωνα με τους όρους και τις προϋποθέσεις των παραγράφων 2-5 του παρόντος άρθρου.

2. Ο εγκατεστημένος σε άλλο Κράτος Μέλος εισαγωγέας διαθέτει Πιστοποιητικό ΑΕΟ που έχει εκδοθεί από τις αρμόδιες τελωνειακές αρχές του Κράτους Μέλους του τόπου εγκατάστασής του και θέτει εμπορεύματα σε ελεύθερη κυκλοφορία στη Χώρα μας με άμεση αποστολή σε άλλο Κράτος Μέλος της Ε.Ε κατ' εκτέλεση συμβατικών υποχρεώσεων για την πραγματοποίηση συνεχούς ροής εισαγωγών.

3. Στην περίπτωση τελωνειακής αντιπροσώπευσης του εγκατεστημένου σε άλλο Κράτος Μέλος εισαγωγέα, ο τελωνειακός αντιπρόσωπος διαθέτει πιστοποιητικό ΑΕΟ που έχει εκδοθεί από τις αρμόδιες τελωνειακές αρχές της χώρας μας και ο εκπροσωπούμενος εγκατεστημένος σε άλλο Κράτος Μέλος εισαγωγέας θέτει εμπορεύματα σε ελεύθερη κυκλοφορία και άμεση αποστολή σε άλλο Κράτος Μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης κατ' εκτέλεση συμβατικών υποχρεώσεων για την πραγματοποίηση συνεχούς ροής εισαγωγών. Σε περίπτωση τελωνειακής αντιπροσώπευσης, η έγκριση του Προϊσταμένου της Τελωνειακής Περιφέρειας εκδίδεται στο όνομα του τελωνειακού αντιπροσώπου.

4. Για τη χορήγηση της ανωτέρω έγκρισης απαιτείται υποβολή αίτησης στην Τελωνειακή Περιφέρεια που έχει υπό την εποπτεία της το αρμόδιο τελωνείο εισαγωγής σύμφωνα με το Παράρτημα της παρούσας. Η έγκριση χορηγείται εντός πέντε [5] εργάσιμων ημερών από την υποβολή της αίτησης κατόπιν ελέγχου του πιστοποιητικού ΑΕΟ μέσω της βάσης δεδομένων των ΑΕΟ.

Για τις Τελωνειακές Περιφέρειες που δεν διαθέτουν πρόσβαση στη βάση δεδομένων των ΑΕΟ, ο έλεγχος του πιστοποιητικού πραγματοποιείται σε συνεργασία με την Τελωνειακή Περιφέρεια που διαθέτει πρόσβαση στη βάση δεδομένων.

5. Η έγκριση ανακαλείται σε περίπτωση ανάκλησης του πιστοποιητικού ΑΕΙ ή σε περίπτωση όπου ο εισαγωγέας ή ο τελωνειακός του αντιπρόσωπος έχουν υποπέσει σε σοβαρές παραβάσεις της τελωνειακής ή φορολογικής νομοθεσίας.

Οι αρμόδιες Τελωνειακές Περιφέρειες χορήγησης της έγκρισης παρακολουθούν την συμμόρφωση των συγκεκριμένων εισαγωγέων και τελωνειακών αντιπροσώπων με τις τελωνειακές απαιτήσεις και διαδικασίες, τηρούν φάκελο με τα σχετικά στοιχεία και προβαίνουν άμεσα στην

ανάκληση της έγκρισης σε περίπτωση διαπίστωσης των ανωτέρω παραβάσεων ενημερώνοντας σχετικά τις τελωνειακές αρχές της χώρας.

Άρθρο 4

Όροι και προϋποθέσεις απαλλαγής του φόρου προστιθεμένης αξίας κατά τη θέση εμπορευμάτων σε ελεύθερη κυκλοφορία και άμεση αποστολή σε άλλο Κράτος - Μέλος της Ε.Ε.

Για την απαλλαγή του φόρου προστιθεμένης αξίας κατά τη θέση εμπορευμάτων σε ελεύθερη κυκλοφορία και άμεση αποστολή σε άλλο Κράτος - Μέλος της Ε.Ε απαιτείται:

Α. Θέση εμπορευμάτων σε ελεύθερη κυκλοφορία με άμεση αποστολή σε άλλο Κράτος Μέλος της Ε.Ε από εισαγωγείς εγκατεστημένους στη χώρα μας

α. ο εισαγωγέας [διασαφιστής] να είναι υποκείμενος στο ΦΠΑ και να διαθέτει ΑΦΜ/VIΕS στην Ελλάδα.

β. ο αγοραστής των εμπορευμάτων, προς τον οποίο αυτά αποστέλλονται, εγκατεστημένος σε άλλο Κράτος- Μέλος, να είναι υποκείμενος στο ΦΠΑ και να διαθέτει ΑΦΜ/VIΕS.

γ. επαλήθευση της εγκυρότητας και της ισχύος των που δηλώνονται στη θέση 44 της διασάφησης εισαγωγής.

δ. τιμολόγιο, βάσει του οποίου δηλώνεται στη διασάφηση θέσης σε ελεύθερη κυκλοφορία, η δασμολογητέα αξία των εισαγομένων εμπορευμάτων σύμφωνα με τις ισχύουσες κοινοτικές διατάξεις. Επί του τιμολογίου αναγράφονται τα πλήρη στοιχεία του εισαγωγέα.

ε. τιμολόγιο πώλησης, το οποίο εκδίδει ο εισαγωγέας, προ της έκδοσης της άδειας παράδοσης των εισαγομένων εμπορευμάτων από το τελωνείο, στο οποίο θα αναγράφονται, πέραν των άλλων, ο ΑΦΜ/VIΕS του εισαγωγέα - πωλητή, ο ΑΦΜ/VIΕS του αγοραστή και ο τόπος εγκατάστασης αυτού, ο τόπος παράδοσης των εμπορευμάτων, το είδος και η ποσότητα των αποστελλομένων σε άλλο Κράτος Μέλος εμπορευμάτων.

στ. συμβόλαιο μεταφοράς ή άλλο έγγραφο μεταφοράς (φορτωτική) μέχρι το Κράτος - Μέλος προορισμού.

ζ. ο εισαγωγέας να μην έχει διαπράξει σοβαρές ή κατ' επανάληψη παραβάσεις της τελωνειακής ή φορολογικής νομοθεσίας.

Β. Θέση εμπορευμάτων σε ελεύθερη κυκλοφορία με άμεση αποστολή σε Κράτος Μέλος της Ε.Ε από εισαγωγείς εγκατεστημένους σε άλλο Κράτος Μέλος

α. ο εισαγωγέας (διασαφιστής) να είναι υποκείμενος στο ΦΠΑ και να διαθέτει ΑΦΜ/VIΕS στην Ελλάδα, μέσω ορισμού φορολογικού αντιπροσώπου. Δεν απαιτείται ορισμός φορολογικού αντιπροσώπου υπό την προϋπόθεση ότι ο εγκατεστημένος σε άλλο Κράτος Μέλος εισαγωγέας διαθέτει την έγκριση του άρθρου 3 της παρούσας.

β. ο αγοραστής των εμπορευμάτων, προς τον οποίο αυτά αποστέλλονται, εγκατεστημένος σε άλλο Κράτος- Μέλος, να είναι υποκείμενος στο ΦΠΑ και να διαθέτει ΑΦΜ/VIΕS.

γ. επαλήθευση της εγκυρότητας και της ισχύος των ΑΦΜ/VIΕS που δηλώνονται στη θέση 44 της διασάφησης εισαγωγής.

δ. τιμολόγιο, βάσει του οποίου δηλώνεται στη διασάφηση θέσης σε ελεύθερη κυκλοφορία, η δασμολογητέα αξία των εισαγομένων εμπορευμάτων σύμφωνα με τις ισχύουσες κοινοτικές διατάξεις. Επί του τιμολογίου αναγράφονται τα πλήρη στοιχεία του εισαγωγέα.

ε. σε περίπτωση που τα αγαθά μετά την εισαγωγή τους, αποστέλλονται σε Κράτος Μέλος διαφορετικό από το Κράτος Μέλος εγκατάστασης του εισαγωγέα, τιμολόγιο πώλησης που εκδίδεται από τον εισαγωγέα εγκατεστημένο σε άλλο Κράτος Μέλος. Στο εν λόγω τιμολόγιο αναγράφονται, εκτός από τον ΑΦΜ/VIΕS που έχει λάβει ο κοινοτικός εισαγωγέας στο Κράτος Μέλος εγκατάστασης του, τόσο ο ΑΦΜ/VIΕS που έλαβε ο εν λόγω εισαγωγέας στην Ελλάδα, όσο και ο ΑΦΜ/VIΕS του αγοραστή στο Κράτος Μέλος τελικού προορισμού των αγαθών, καθώς

και τα πλήρη στοιχεία αυτών. οι εν λόγω ΑΦΜ πρέπει να είναι εν ισχύ και να επαληθεύονται κατά τα ανωτέρω οριζόμενα στην περίπτωση

στ. συμβόλαιο μεταφοράς ή άλλο έγγραφο μεταφοράς (φορτωτική) μέχρι το Κράτος - Μέλος προορισμού.

Σε περίπτωση που ο εγκατεστημένος στο άλλο Κράτος-Μέλος εισαγωγέας -εταιρεία πρόκειται να μεταφέρει τα εμπορεύματα μετά τη θέση τους σε ελεύθερη κυκλοφορία με ίδια μεταφορικά μέσα, απαιτείται βεβαίωση στην οποία αναγράφονται η πρόθεση της για μεταφορά των εμπορευμάτων με ίδια μέσα καθώς και τα κατωτέρω:

— στοιχεία μεταφορικού μέσου (μάρκα, τύπος, κυβισμός, αριθμός κυκλοφορίας)

— στοιχεία οδηγού [ονοματεπώνυμο, αριθμός διαβατηρίου-επισυνάπτεται φωτοτυπία του διαβατηρίου με τη φωτογραφία]

— τόπος προορισμού [πλήρης ταχυδρομική διεύθυνση].

ζ. ο εισαγωγέας να μην έχει διαπράξει σοβαρές ή κατ' επανάληψη παραβάσεις της τελωνειακής ή φορολογικής νομοθεσίας.

Τα υπό στοιχεία δ, ε και στ δικαιολογητικά των ανωτέρω Α και Β παραγράφων θα δηλώνονται επί της διασάφησης εισαγωγής και θα εκδίδονται πριν από τη φόρτωση των εμπορευμάτων επί του μεταφορικού μέσου και οπωσδήποτε προ της απομάκρυνσης αυτών από τους Χώρους που βρίσκονται κατά τη θέση τους σε ελεύθερη κυκλοφορία.

Το αρμόδιο τμήμα ελέγχει, τα σχετικά δικαιολογητικά, τόσο ως προς την έκδοσή τους όσο και ως προς το περιεχόμενό τους και τα τηρεί στο αρχείο της υπηρεσίας για το χρονικό διάστημα τελωνειακής παρακολούθησης των εμπορευμάτων που έχουν παραληφθεί με απαλλαγή από ΦΠΑ.

Άρθρο 5

Όροι και προϋποθέσεις οριστικοποίησης της απαλλαγής του φόρου προστιθεμένης αξίας κατά τη θέση εμπορευμάτων σε ελεύθερη κυκλοφορία και άμεση αποστολή σε άλλο Κράτος - Μέλος της Ε.Ε.

Για την οριστικοποίηση της απαλλαγής από το φόρο προστιθεμένης αξίας λόγω άμεσης αποστολής των εισαγομένων εμπορευμάτων σε άλλο Κράτος Μέλος απαιτείται:

Α. Θέση εμπορευμάτων σε ελεύθερη κυκλοφορία με άμεση αποστολή σε άλλο Κράτος Μέλος της Ε.Ε. από εισαγωγείς εγκατεστημένους στη χώρα μας

α. αντίγραφο του οικείου παραστατικού της μεσολαβούσας τράπεζας από το οποίο θα προκύπτει η καταβολή του αντιτίμου της αξίας του τιμολογίου πώλησης. οι ενδοκοινοτικές συναλλαγές που έπονται της θέσης εμπορευμάτων σε ελεύθερη κυκλοφορία πραγματοποιούνται υποχρεωτικά μέσω τραπεζικού ιδρύματος.

β. αντίγραφο του ανακεφαλαιωτικού πίνακα ενδοκοινοτικών παραδόσεων της οικείας περιόδου, στον οποίο είναι καταχωρημένη η συγκεκριμένη συναλλαγή

Αντίγραφο του ανακεφαλαιωτικού πίνακα ενδοκοινοτικών παραδόσεων προσκομίζεται στο αρμόδιο Τελωνείο εισαγωγής το αργότερο εντός προθεσμίας είκοσι [20] ημερών μετά την ημερομηνία λήξης της προθεσμίας υποβολής του στις αρμόδιες φορολογικές αρχές, με αίτηση του διασαφιστή στην οποία αναγράφεται η αντιστοιχία των διασαφήσεων εισαγωγής τις οποίες αφορούν.

Η ανωτέρω προθεσμία δύναται να παραταθεί κατά πέντε [5] ημέρες με απόφαση του Προϊσταμένου του τελωνείου εισαγωγής εφόσον ο ενδιαφερόμενος εισαγωγέας αποδείξει ότι η μη προσκόμιση των δικαιολογητικών οφείλεται σε λόγους τυχαίου γεγονότος ή ανωτέρας βίας.

γ. αντίγραφο της Δήλωσης INTRASTAT Αποστολής, στην οποία είναι καταχωρημένη η συγκεκριμένη συναλλαγή, με τις αντίστοιχες βεβαιώσεις παραλαβής της, εφόσον υπάρχει υποχρέωση υποβολής της σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις.

Β. Θέση εμπορευμάτων σε ελεύθερη κυκλοφορία με άμεση αποστολή σε Κράτος Μέλος της Ε.Ε από εισαγωγείς εγκατεστημένους σε άλλο Κράτος Μέλος

α. αντίγραφο του Ανακεφαλαιωτικού Πίνακα Ενδοκοινοτικών Παραδόσεων, της οικείας περιόδου, στον οποίο είναι καταχωρημένη η συγκεκριμένη συναλλαγή.

Αντίγραφο του ανακεφαλαιωτικού πίνακα ενδοκοινοτικών παραδόσεων προσκομίζεται στο αρμόδιο Τελωνείο εισαγωγής το αργότερο εντός προθεσμίας είκοσι [20] ημερών μετά την ημερομηνία λήξης της προθεσμίας υποβολής του στις αρμόδιες φορολογικές αρχές, με αίτηση του διασαφιστή στην οποία αναγράφεται η αντιστοιχία των διασαφήσεων εισαγωγής τις οποίες αφορούν.

Η ανωτέρω προθεσμία δύναται να παραταθεί κατά πέντε [5] ημέρες με απόφαση του Προϊσταμένου του τελωνείου εισαγωγής εφόσον ο ενδιαφερόμενος εισαγωγέας αποδείξει ότι η μη προσκόμιση των δικαιολογητικών οφείλεται σε λόγους τυχαίου γεγονότος ή ανωτέρας βίας.

β. αντίγραφο της Δήλωσης INTRASTAT αποστολής, στην οποία είναι καταχωρημένη η συγκεκριμένη συναλλαγή, με τις αντίστοιχες βεβαιώσεις παραλαβής της, εφόσον υπάρχει υποχρέωση υποβολής της σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις.

Η διασάφηση θέσης σε ελεύθερη κυκλοφορία με απαλλαγή ΦΠΑ και άμεση αποστολή σε άλλο Κράτος Μέλος θεωρείται τακτοποιημένη εφόσον το αρμόδιο Τελωνείο εισαγωγής συσχετίσει και επαληθεύσει τα στοιχεία του παρόντος άρθρου με τα στοιχεία του άρθρου 4.

Άρθρο 6

Παραβάσεις - Κυρώσεις

1. Σε περίπτωση που διαπιστώνεται από έλεγχο της τελωνειακής ή φορολογικής αρχής ότι τα εμπορεύματα που τέθηκαν σε ελεύθερη κυκλοφορία με απαλλαγή από ΦΠΑ λόγω άμεσης αποστολής σε άλλο Κράτος-Μέλος δεν έχουν αποσταλεί άμεσα στο συγκεκριμένο Κράτος Μέλος αλλά παραμένουν ή έχουν αναλωθεί στο εσωτερικό της χώρας, ο ΦΠΑ κατά την εισαγωγή που έτυχε απαλλαγής καθίσταται άμεσα απαιτητός και εισπράττεται σύμφωνα με τις διατάξεις της ισχύουσας τελωνειακής νομοθεσίας. Περαιτέρω εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 142 παρ. 2, 155 και επόμενα του Ν. 2960/2001, εφόσον συντρέχει περίπτωση.

Ο φορολογικός αντιπρόσωπος του εγκατεστημένου σε άλλο Κράτος-Μέλος εισαγωγέα καθίσταται αλληλέγγυα και εις ολόκληρον υπεύθυνος με τον υπόχρεο στο φόρο εισαγωγέα για την καταβολή του ΦΠΑ.

2. Πέραν των ανωτέρω, ο Προϊστάμενος του Τελωνείου με απόφασή του δεν επιτρέπει στο παραβάτη εισαγωγέα [διασαφιστή] τη διενέργεια μεταγενέστερων τελωνισμών εμπορευμάτων σε ελεύθερη κυκλοφορία με άμεση αποστολή αυτών σε άλλο Κράτος - Μέλος.

Η απαγόρευση αυτή ισχύει για όλα τα τελωνεία της χώρας προς τα οποία κοινοποιείται η ανωτέρω απόφαση με μέριμνα του τελωνείου που την εξέδωσε.

3. Σε περίπτωση παρέλευσης της προθεσμίας της περίπτωσης β της παραγράφου Α και της περίπτωσης α της παραγράφου Β του άρθρου 5 της παρούσας χωρίς να προσκομιστούν τα προβλεπόμενα δικαιολογητικά στοιχεία καθώς και σε περίπτωση αποστολής των εμπορευμάτων σε Κράτος Μέλος διαφορετικό από το δηλωθέν επί του τελωνειακού παραστατικού Κράτος Μέλος προορισμού:

α. επιβάλλεται πρόστιμο 300 ευρώ ανά τελωνειακό παραστατικό εισαγωγής, βάσει του άρθρου 147 παράγραφος 2 του Εθνικού Τελωνειακού Κώδικα Ν. 2960/2001,

β. ενημερώνεται η αρμόδια ΕΛ.Υ.Τ. ώστε να πραγματοποιηθεί άμεσα εκ των υστέρων έλεγχος προκειμένου να διαπιστωθεί η πραγματοποίηση της ενδοκοινοτικής συναλλαγής και τακτικοί περιοδικοί έλεγχοι εντάσσονται στον προγραμματισμό εκ των υστέρων ελέγχων της ΕΛ.Υ.Τ για τους συγκεκριμένους εισαγωγείς και

γ. ενημερώνονται οι αρμόδιες Δ/νσεις της Κ.Υ της Γεν. Διεύθυνσης Τελωνείων και Ε.Φ.Κ.

Άρθρο 7**Καταργούμενες διατάξεις**

Με την έναρξη της παρούσας καταργούνται:

- το Μέρος Α της αριθ. ΤΙ0440/1923/Α00Ι9/ 24.11.1993 Α.Υ.Ο, όπως έχει τροποποιηθεί με την αριθ. ΔΙΙ63/678/Ε0017/30.8.2001 Α.Υ.Ο [ΦΕΚ Β 1173] και
- η Α.Υ.Ο αριθ. 5014486/7.4.2009, όπως έχει τροποποιηθεί με την αριθ. ΔΙ7Ε 5004419/24.1.2012 Α.Υ.Ο. [ΦΕΚ Β 471].

Άρθρο 8**Έναρξη ισχύος**

Η ισχύς της παρούσας αρχίζει από τη δημοσίευσή της στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Η απόφαση αυτή δημοσιεύθηκε στο ΦΕΚ 120Β / 21.1.2015.

ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ - ΔΙΟΙΚ. ΕΓΓΡΑΦΑ:

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1193/31.8.2015.- Οδηγίες αναφορικά με την υποβολή δήλωσης μεταβολών από τους ιδιωτικούς φορείς με εκπαιδευτική δραστηριότητα που υπάγεται στο ΦΠΑ.

Αναφορικά με τα πρόσωπα που παρέχουν υπηρεσίες εκπαίδευσης οι οποίες από 20.07.2015 δεν απαλλάσσονται από το ΦΠΑ, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης ιβ της παραγρ. 1 του άρθρου 22 του Κώδικα ΦΠΑ (ν.2859/2000), όπως ισχύουν μετά την αντικατάστασή τους αρχικά με τη διάταξη της παραγρ. 1.β του άρθρου 1 του ν. 4334/2015 (ΦΕΚ Α 80/16.07.2015) και εν συνέχεια με την παράγρ. 1.β της Υποπαραγράφου Δ.2 της Παραγράφου Δ του άρθρου 2 του ν.4336/2015 (ΦΕΚ Α 94/14.08.2015), παρέχονται οι ακόλουθες οδηγίες:

Η ένταξη στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ των προσώπων αυτών πραγματοποιείται με την υποβολή δήλωσης μεταβολών με δηλούμενη ημερομηνία μεταβολής την **20.07.2015**.

Για λόγους χρηστής διοίκησης, γίνεται δεκτό ότι, τόσο τα πρόσωπα που με την περίπτωση ιβ, όπως αντικαταστάθηκε με το ν.4336/2015, υπάγονται στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ για τις υπηρεσίες εκπαίδευσης που παρέχουν (π.χ. ιδιωτικά σχολεία), όσο και τα πρόσωπα των οποίων οι υπηρεσίες εκπαίδευσης υπήχθησαν στο ΦΠΑ σύμφωνα με το ν. 4334/2015 (π.χ. φροντιστήρια μέσης εκπαίδευσης) μπορούν να υποβάλλουν δήλωση μεταβολών για την ένταξή τους στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ **μέχρι και την 08.09.2015 χωρίς κυρώσεις**.

Περαιτέρω διευκρινίσεις για λοιπά θέματα που αφορούν στην εφαρμογή της περίπτωσης ιβ της παραγράφου 1 του άρθρου 22 του Κώδικα ΦΠΑ, όπως ισχύει, θα δοθούν με σχετική εγκύκλιο της Γ.Γ.Δ.Ε., η οποία θα εκδοθεί άμεσα.

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1199/2.9.2015.- Υποβολή δήλωσης μεταβολών από τους φορείς με εκπαιδευτική δραστηριότητα που υπάγεται στο ΦΠΑ.

Για λόγους χρηστής διοίκησης και για την ομαλή προσαρμογή των προσώπων που παρέχουν υπηρεσίες εκπαίδευσης οι οποίες δεν απαλλάσσονται βάσει της περίπτωσης ιβ της παραγράφου 1 του άρθρου 22 του Κώδικα ΦΠΑ (ν.2859/2000), όπως ισχύει από 20.07.2015, η δήλωση μεταβολών για την ένταξη στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ των ανωτέρω προσώπων υποβάλλεται μέχρι και την 16η Οκτωβρίου 2015 χωρίς κυρώσεις.

Οδηγίες διαφορετικού περιεχομένου σε σχέση με τα ανωτέρω δεν ισχύουν μετά την έκδοση της παρούσας.

ΕΓΓΡ. ΥΠ. ΟΙΚ. Δ14Β 1053018/20.4.2015.- Υπαγωγή ή μη σε ΦΠΑ των διαιτολόγων - διατροφολόγων.

Σας διαβιβάζουμε έγγραφο του κ., κλινικού διαιτολόγου - διατροφολόγου μαζί

με συνημμένη σε αυτό τη σύμβαση μίσθωσης έργου που έχει συνάψει με το Δήμο, με το οποίο ερωτά για την αντιμετώπιση ΦΠΑ των υπηρεσιών που θα παρέχει προς το Δήμο και παρακαλούμε να αποφανθείτε σχετικά, σύμφωνα και με τα πραγματικά περιστατικά, λαμβάνοντας υπόψη τα ακόλουθα:

1. Κατά τις διατάξεις των άρθρων 2, 3, 4 και 8 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν.2859/2000), στο Φ.Π.Α. υπόκειται κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό, κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, έναντι αμοιβής, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής.

2. Με την παράγραφο 1, περίπτωση ε του άρθρου 22 του Κώδικα ΦΠΑ απαλλάσσονται από το φόρο οι παροχές ιατρικής περίθαλψης, οι οποίες πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της άσκησης ιατρικών επαγγελματιών, καθώς και οι παροχές υπηρεσιών από ψυχολόγους, μαιές, νοσοκόμους, φυσικοθεραπευτές, λογοθεραπευτές και εργοθεραπευτές. Η διάταξη αυτή αποτελεί ενσωμάτωση της παραγράφου 1 στοιχείο γ του άρθρου 132 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ κατά την οποία, τα κράτη μέλη απαλλάσσουν από το ΦΠΑ τις παροχές ιατρικής περίθαλψης, οι οποίες πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της άσκησης ιατρικών και παραϊατρικών επαγγελματιών, όπως καθορίζονται από το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος. Κατά την ερμηνεία της διάταξης από το Δικαστήριο Ε.Ε., αυτή αφορά στις υπηρεσίες που σκοπούν στη διάγνωση, την περίθαλψη και τη θεραπεία των ασθενειών ή των ανωμαλιών της υγείας, καθώς και στην προστασία, τη διατήρηση και την αποκατάσταση της υγείας των προσώπων (σχετ. υπόθεση C-91/2012) ενώ, παράλληλα, παρέχει στα κράτη μέλη τη διακριτική εξουσία να ορίσουν στο εσωτερικό τους δίκαιο τα παραϊατρικά επαγγέλματα και τις συγκεκριμένες δραστηριότητες υγειονομικής περίθαλψης που αποτελούν αντικείμενο των επαγγελματιών αυτών (σχετ. συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-443/2004 και C-444/2004).

4. Επιπλέον, με τις διατάξεις της περίπτωσης α της παραγράφου 1 του άρθρου 3 του Κώδικα Φ.Π.Α. (Ν. 2859/2000), στο φόρο υπόκειται κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής. Ωστόσο, όπως ορίζεται στο τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 1 του ίδιου ως άνω άρθρου, δε θεωρείται ότι ασκούν οικονομική δραστηριότητα κατά τρόπο ανεξάρτητο οι μισθωτοί και λοιπά φυσικά πρόσωπα, τα οποία συνδέονται με τον εργοδότη τους με σύμβαση εργασίας ή με οποιαδήποτε άλλη νομική σχέση που δημιουργεί δεσμούς εξάρτησης, όσον αφορά τους όρους εργασίας ή την αμοιβή και συνεπάγεται την ευθύνη του εργοδότη. Για να θεωρηθεί ότι δημιουργούνται δεσμοί εξάρτησης μεταξύ των εργαζομένων και των εργοδοτών, πρέπει από τα πραγματικά περιστατικά να διαπιστωθεί ότι συντρέχουν αθροιστικά τουλάχιστον οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

- Η εργασία να παρέχεται για ορισμένο ή αόριστο χρόνο,
- να εκτελείται σύμφωνα με τις οδηγίες, τις εντολές και την εποπτεία του εργοδότη,
- την ευθύνη για το αποτέλεσμα της εργασίας να την έχει ο εργοδότης,
- να υπάρχει διαρκής απασχόληση και φυσική παρουσία του παρέχοντος την υπηρεσία στους χώρους εργασίας του εργοδότη,
- η αμοιβή να καταβάλλεται περιοδικά (π.χ. μηνιαία).

5. Από τα παραπάνω συνάγεται ότι:

α) η άσκηση της δραστηριότητας του διαιτολόγου - διατροφολόγου από μη ιατρούς δεν εντάσσεται στην υφιστάμενη διάταξη του άρθρου 22, παράγραφος 1, περίπτωση ε του Κώδικα ΦΠΑ.

β) η παροχή υπηρεσιών από φυσικά πρόσωπα δυνάμει συμβάσεων μίσθωσης έργου δεν υπάγεται σε Φ.Π.Α. μόνο στην περίπτωση που, κατά τα ανωτέρω, δημιουργούν δεσμούς

εξάρτησης. Στην περίπτωση όμως που δεν διαπιστωθεί σχέση εξάρτησης, οι εν λόγω υπηρεσίες υπάγονται σε ΦΠΑ, ο οποίος επιρρίπτεται σε βάρος του αντισυμβαλλόμενου από τον κατά νόμο υπόχρεο (πάροχο των υπηρεσιών), προκειμένου στη συνέχεια να αποδοθεί από τον τελευταίο στο ελληνικό δημόσιο (άρ. 1 και 35 Κώδικα ΦΠΑ).

6. Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω παρακαλείσθε όπως απαντήσετε απευθείας στον φορολογούμενο αφού πρώτα διαπιστώσετε τα πραγματικά περιστατικά.

ΕΓΓΡ. ΥΠ. ΟΙΚ. Δ14Β 1077271/4.6.2015.- ΦΠΑ κατά τη μίσθωση αποθηκευτικού χώρου και την παροχή υπηρεσιών φύλαξης αρχείου.

Σας διαβιβάζουμε συνημμένα το ανωτέρω έγγραφο της εταιρείας με συνημμένες σχετικές συμβάσεις και απάντηση της υπηρεσίας μας σε προηγούμενο ερώτημά της, στο οποίο ερωτάται εκ νέου η μεταχείριση από πλευράς ΦΠΑ σε περίπτωση που ολόκληρο κτίριο (και όχι τμήμα αυτού) υπεκμισθώνεται σε πελάτη προκειμένου να φυλάσσει σε αυτό αρχεία, τα οποία θα διαχειρίζεται η εκμισθώτρια. Σχετικά με το νέο ερώτημα της ενδιαφερόμενης επιχείρησης επισημαίνουμε τα εξής:

- Η θέση της υπηρεσίας μας, η οποία είχε εκφραστεί με το υπ' αριθ. Δ14Β 1022645 ΕΞ 2012 έγγραφό μας, συνεχίζει να ισχύει και κατά συνέπεια η εκμίσθωση τμήματος εγκαταστάσεων σε πελάτες στους οποίους παρέχονται υπηρεσίες φύλαξης και διαχείρισης αρχείων από την εκμισθώτρια, δεν συνιστά μίσθωση ακινήτου απαλλασσόμενη του ΦΠΑ. Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση που εκμισθώνεται ολόκληρο κτίριο προκειμένου να παρασχεθούν στη συνέχεια από την εκμισθώτρια υπηρεσίες φύλαξης και διαχείρισης του αρχείου του μισθωτή.

- Κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου της Ε.Ε. (ΔΕΕ) ο όρος «μίσθωση ακινήτων», που συνδέεται με εξαίρεση από το γενικό σύστημα του ΦΠΑ που προβλέπει η έκτη οδηγία, πρέπει να αποτελεί αντικείμενο στενής ερμηνείας (σχετική η υπόθεση C- 358/97) ενώ κατά την υπόθεση C -284/03 εάν η σχετική σύμβαση μίσθωσης δεν έχει ως αντικείμενο την παθητική διάθεση χώρων ή επιφανειών ακινήτων έναντι χρηματικής αντιπαροχής αλλά θέτει σε εφαρμογή μια παροχή υπηρεσιών που, παρότι συνδέεται με το ακίνητο μπορεί να λάβει άλλο χαρακτηρισμό, η σύμβαση αυτή δεν αποτελεί σύμβαση μίσθωσης ακινήτων που υπάγεται στην απαλλαγή.

- Σύμφωνα εξάλλου με την απόφαση του ΔΕΕ C - 41/04, όταν δύο ή περισσότερα στοιχεία που ένας υποκείμενος στο φόρο παρέσχε σε έναν καταναλωτή, όπου ως καταναλωτής νοείται ο μέσος καταναλωτής, συνδέονται τόσο στενά μεταξύ τους ώστε αντικειμενικά να αποτελούν, σε οικονομικό επίπεδο ένα όλον του οποίου η διάσπαση θα ήταν τεχνητή, το σύνολο των στοιχείων αυτών αποτελεί μια ενιαία παροχή όσον αφορά το ΦΠΑ.

Κατά συνέπεια, παρακαλούμε να κρίνετε τα πραγματικά περιστατικά, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις σχετικές συμβάσεις και τα παραπάνω αναφερόμενα, απαντώντας απευθείας στην ενδιαφερόμενη επιχείρηση.

ΕΓΓΡ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΕΓ Α 1005511/14.1.2016.- Απαλλαγή ή μη από το Φ.Π.Α. υπηρεσιών θεραπευτή κάλων, νυχιών και νυχιών και κάλων με πτυχίο Ποδιάρου - Ποδολόγου αναγνωρισμένο από το ΔΟΑΤΑΠ ως ισότιμο με Τ.Ε.Ι.

Σε απάντηση, του ανωτέρω σχετικού, αναφορικά με το κατά πόσον απαλλάσσονται ή όχι από το Φ.Π.Α., οι υπηρεσίες θεραπευτή κάλων, νυχιών, και νυχιών και κάλων με πτυχίο Ποδιάρου - Ποδολόγου, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης γ της παραγράφου 1 του Άρθρου 132 της Οδηγίας 2006/ 112/ΕΚ, προβλέπεται ότι τα κράτη - μέλη απαλλάσσουν από το Φ.Π.Α., τις παροχές ιατρικής περίθαλψης, οι οποίες πραγματοποιούνται στο πλαίσιο άσκησης των ιατρικών και παραϊατρικών επαγγελματιών, όπως καθορίζονται από το ενδιαφερόμενο κράτος - μέλος.

2. Σύμφωνα με την περίπτωση ε της παραγράφου 1 του Άρθρου 22 του Κώδικα Φ.Π.Α., όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 3 του Άρθρου 62 του Ν. 3842/2010 (ΦΕΚ 58 Α/23.04.2010), απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α. οι παροχές ιατρικής περίθαλψης οι οποίες πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της άσκησης ιατρικών επαγγελμάτων, καθώς και οι παροχές υπηρεσιών από ψυχολόγους, μαιές, νοσοκόμους, φυσικοθεραπευτές, λογοθεραπευτές και εργοθεραπευτές. Επομένως, απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α., μόνο τα ανωτέρω παραϊατρικά επαγγέλματα τα οποία απαριθμούνται περιοριστικά στη γραμματική διατύπωση του ως άνω άρθρου.

3. Περαιτέρω με την Πολ.1100/24.6.2010, διευκρινίστηκε ότι η ανωτέρω απαλλαγή καλύπτει την παροχή ιατρικών υπηρεσιών, οι οποίες έχουν ως σκοπό τη διάγνωση, περίθαλψη, πρόληψη και στο μέτρο του δυνατού θεραπεία ασθενειών ή ανωμαλιών της υγείας του ανθρώπου, οι οποίες πραγματοποιούνται από ιατρούς ή οδοντιάτρους στο πλαίσιο της πρωτοβάθμιας φροντίδας υγείας. Επίσης, με την ίδια Πολ., διευκρινίστηκε ότι η απαλλακτική διάταξη της περίπτωσης ε της παραγράφου 1 του Άρθρου 22 του Κώδικα Φ.Π.Α., καλύπτει και τις υπηρεσίες ιατρικής περίθαλψης που παρέχονται από ψυχολόγους, μαιές, νοσοκόμους, φυσικοθεραπευτές, λογοθεραπευτές και εργοθεραπευτές. Επομένως, η Πολ.1100/24.6.2010, με τις οδηγίες και τις διευκρινίσεις που παρέχει, επιβεβαιώνει το εύρος των παραϊατρικών επαγγελμάτων τα οποία απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α..

4. Σύμφωνα με τα ηλεκτρονικά αρχεία τα οποία μας επισυνάψατε, το πτυχίο Ποδιάρου - Ποδολόγου του πελάτη σας, έχει αναγνωριστεί ως ισότιμο μόνο με τα απονεμόμενα πτυχία από τα Ελληνικά Ανώτατα Τεχνολογικά Εκπαιδευτικά Ιδρύματα (Τ.Ε.Ι.), χωρίς αντιστοιχία προς τις υπάρχουσες στα Τ.Ε.Ι. ειδικότητες βάσει της Πράξης του Προέδρου του Δ.Σ. του Δ.Ο.Α.Τ.Α.Π. με Αριθμό Πράξης XX-XX/20XX. Επίσης, όπως μας αναφέρετε στο έγγραφο σας, το επάγγελμα του Ποδιάρου - Ποδολόγου, εντάσσεται ως έννοια και αντικείμενο στα παραϊατρικά επαγγέλματα.

5. Προκειμένου να διασφαλιστεί η αρχή της ουδετερότητας του Φ.Π.Α. το κρίσιμο σημείο για την χορήγηση ή όχι της απαλλαγής, δεν είναι ο επιλεγθείς ΚΑΔ, αλλά η φύση της εκάστοτε παρεχόμενης υπηρεσίας.

6. Τυχόν διευκρινίσεις ή ατομικές διοικητικές λύσεις, οι οποίες δίνονται, κατά καιρούς, από τις οργανικές μονάδες της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, έχουν ερμηνευτικό χαρακτήρα ως προς τις νομοθετικές διατάξεις, οι οποίες διέπουν ή σχετίζονται με ζητήματα της αρμοδιότητάς τους. Συνεπώς, το αναφερόμενο στο ερώτημά σας έγγραφο, της πρώην Διεύθυνσης Φορολογίας Εισοδήματος καθορίζει ζητήματα φορολογικής μεταχείρισης εισοδήματος και όχι Φ.Π.Α..

7. Κατόπιν των ανωτέρω, οι υπηρεσίες θεραπευτή κάλων, νυχιών και νυχιών και κάλων από ελεύθερο επαγγελματία Ποδιάρου - Ποδολόγου, με αντίστοιχο ισότιμο με Τ.Ε.Ι. πτυχίο, δεν εμπίπτουν στην απαλλακτική διάταξη της περίπτωσης ε της παραγράφου 1 του Άρθρου 22 του Κώδικα Φ.Π.Α. Συνεπώς, ο πελάτης σας πρέπει να υπολογίζει στην αμοιβή του Φ.Π.Α. με τον κανονικό συντελεστή (23%), έχοντας όλες τις υποχρεώσεις και τα δικαιώματα των υποκειμένων στο φόρο προσώπων (υποβολή δηλώσεων, δικαίωμα έκπτωσης Φ.Π.Α. εισρών κ.λπ.), όπως αυτές προβλέπονται στον Κώδικα Φ.Π.Α. (Ν. 2859/2000), όπως έχει τροποποιηθεί και ισχύει.

ΕΓΓΡ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΕΦ Α 1045742/22.3.2016.- Τα κέντρα μελέτης μαθημάτων δεν θεωρούνται ότι παρέχουν υπηρεσίες εκπαίδευσης και δεν απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α.

Από το ανωτέρω σχετικό προκύπτει ότι ζητείται η ορθή φορολογική αντιμετώπιση από πλευράς ΦΠΑ των υπηρεσιών που παρέχονται από τα κέντρα μελέτης μαθημάτων. Πιο συγκεκριμένα, ζητείται να διευκρινιστεί κατά πόσον τα κέντρα μελέτης μαθημάτων παρέχουν υπηρεσίες εκπαίδευσης και αν εξ αυτού του λόγου οι υπηρεσίες τους απαλλάσσονται από το ΦΠΑ.

Για το σκοπό αυτό σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 21 του Κώδικα ΦΠΑ (ν.2859/2000),

όπως ισχύει, ο συντελεστής του φόρου προστιθέμενης αξίας ορίζεται σε 23% στη φορολογητέα αξία.

Περαιτέρω, σύμφωνα με την περίπτωση ιβ της παραγράφου 1 του άρθρου 22 του ανωτέρω Κώδικα απαλλάσσεται από το Φ.Π.Α. η παροχή υπηρεσιών εκπαίδευσης γενικά και οι στενά συνδεδεμένες με αυτή παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών, που παρέχονται από δημόσια εκπαιδευτήρια ή από άλλα πρόσωπα αναγνωρισμένα από την, κατά περίπτωση, αρμόδια αρχή.

Σύμφωνα με τις διευκρινίσεις που δόθηκαν με τις εγκυκλίους 10/Π.4336/3162/10.7.1987 και ΠΟΛ.1282/23.12.1992, στην απαλλαγή από το Φ.Π.Α. εμπίπτουν οι παρεχόμενες υπηρεσίες εκπαίδευσης δηλαδή η προσχολική, πρωτοβάθμια, δευτεροβάθμια, τριτοβάθμια, ειδική εκπαίδευση για προβληματική παιδιά, επαγγελματική εκπαίδευση, επιμόρφωση ή επανακατάρτιση υπό μορφή σεμιναρίων, που παρέχονται από πρόσωπα που είναι αναγνωρισμένα από το Υπουργείο Παιδείας, Έρευνας και Θρησκευμάτων ή από οποιαδήποτε άλλη αρμόδια κατά περίπτωση αρχή.

2. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 56 του νόμου 682/1977 καταργήθηκαν τα φροντιστήρια για παιδιά του δημοτικού σχολείου.

3. Τα κέντρα μελέτης μαθημάτων είναι επιχειρήσεις οι οποίες έχουν κατάλληλα διαμορφωμένους χώρους στους οποίους οι μαθητές του δημοτικού προετοιμάζονται στη μελέτη και τις εργασίες των μαθημάτων της επόμενης σχολικής ημέρας κάνοντας χρήση εφόσον το επιθυμούν επιπροσθέτως της υλικοτεχνικής υποδομής και του τεχνολογικού εξοπλισμού του κέντρου (ηλεκτρονικοί υπολογιστές, χρήση διαδικτύου, βιβλίων κ.ά.).

Παράλληλα το προσωπικό του κέντρου παρέχει τη συνδρομή του στο μαθητή στην περίπτωση που τη χρειαστεί.

Στα κέντρα μελέτης δεν τηρείται συγκεκριμένο ωρολόγιο πρόγραμμα ενώ συνήθως οι μαθητές είναι διαφορετικών τάξεων. Επιπλέον, στις περισσότερες των περιπτώσεων λειτουργίας των κέντρων μελέτης παρέχεται παράλληλα και δημιουργική απασχόληση των μαθητών συνυφασμένη με υπηρεσίες φύλαξης εφόσον ζητηθεί. Επισημαίνεται ότι, για τη λειτουργία των κέντρων μελέτης δεν υπάρχει έως την παρούσα χρονική στιγμή συγκεκριμένο θεσμικό πλαίσιο που να ορίζει τις προδιαγραφές λειτουργίας των, το αν δύνανται να αναγνωριστούν ως φορείς που παρέχουν εκπαίδευση και τον αρμόδιο για το λόγο αυτό φορέα.

4. Λαμβανομένων υπόψη των ανωτέρω αναφερομένων προκύπτει ότι δεν πληρούνται τα εννοιολογικά στοιχεία προκειμένου τα κέντρα μελέτης μαθημάτων να θεωρηθούν φορείς που παρέχουν εκπαίδευση κατά την έννοια της διάταξης της περίπτωσης ιβ, της παραγράφου 1, του άρθρου 22 του Κώδικα ΦΠΑ και εξ αυτού του λόγου να απαλλάσσονται από το ΦΠΑ. Συνεπώς, οι παροχές των εν λόγω κέντρων υπάγονται στο ΦΠΑ με τον κανονικό συντελεστή 23%.

Σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος των πραγματικών περιστατικών ανήκει στην αρμοδιότητα της Δ.Ο.Υ. που υπάγεται το εκάστοτε κέντρο μελέτης μαθημάτων.

ΕΓΓΡ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΕΦ Α 1167158/18.11.2016.-Απαλλαγή Φ.Π.Α. σε επιχείρηση για μαθήματα μουσικής μουσικών οργάνων σε παιδιά ηλικίας τριών ετών και άνω - Εφαρμογή διατάξεων Φ.Π.Α. σε παροχή υπηρεσιών εκπαίδευσης.

Σε συνέχεια του ανωτέρω σχετικού, σε ότι αφορά θέματα αρμοδιότητάς μας σας γνωρίζουμε τα κάτωθι:

1. Από το ανωτέρω σχετικό έγγραφο τέθηκε το ερώτημα για την εφαρμογή διατάξεων ΦΠΑ σε υπηρεσίες παράδοσης μαθημάτων μουσικής, μουσικών οργάνων σε παιδιά ηλικίας 3 [τριών ετών και άνω], από ατομική επιχείρηση αναγνωρισμένη από αρμόδιο αρχή.

2. Σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης ιβ της παραγράφου 1 του άρθρου 22 του Κώδικα ΦΠΑ [ν. 2859/2000], όπως ισχύει, απαλλάσσεται από το ΦΠΑ η παροχή υπηρεσιών εκπαίδευσης γενικά και οι στενά συνδεδεμένες με αυτή παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών, που πα-

ρέχονται από δημόσια εκπαιδευτήρια ή από άλλα πρόσωπα αναγνωρισμένα από την κατά περίπτωση αρμόδια αρχή.

3. Στην εγκύκλιο Π.Ο.Λ. 1282/23.12.1992 [δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 4 του άρθρου 18] διευκρινίστηκε ότι, στην απαλλαγή από το ΦΠΑ εμπίπτουν όλες οι παρεχόμενες υπηρεσίες εκπαίδευσης, επιμόρφωσης ή επανακατάρτισης, που παρέχονται από πρόσωπα που είναι αναγνωρισμένα από το Υπουργείο Εθνικής Παιδείας και Θρησκευμάτων ή από το Υπουργείο Πολιτισμού ή από οποιαδήποτε άλλη αρμόδια αρχή κατά περίπτωση.

4. Στην έννοια της απαλλασσόμενης από το φόρο εκπαίδευσης περιλαμβάνονται και οι υπηρεσίες που προσφέρονται από τα ιδιωτικά μουσικά εκπαιδευτήρια που προβλέπονται σύμφωνα με τις διατάξεις του Β.Δ. 16/1966 [ΦΕΚ 7 Α/15.1Ε6] λειτουργούν με την εποπτεία του Υπουργείου Πολιτισμού.

5. Κατόπιν των ανωτέρω προκύπτει ότι, η ατομική επιχείρηση εάν και εφόσον είναι αναγνωρισμένη από το την κατά περίπτωση αρμόδια αρχή και παραδίδει μαθήματα μουσικής μουσικών οργάνων σε παιδιά ηλικίας τριών ετών και άνω, είναι απαλλασσόμενη από το φόρο σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης ιβ της παραγράφου 1 του άρθρου 22 του Κώδικα ΦΠΑ [ν. 2859/2000]

6. Σε κάθε περίπτωση είναι θέμα πραγματικό και εμπίπτει στην αρμοδιότητα της οικείας Δ.Ο.Υ. όπου και κοινοποιείται το παρόν.

ΕΓΓΡ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΕΦ Α 1148730/14.10.2016.- Εφαρμογή διατάξεων Φ.Π.Α. σε παροχή υπηρεσιών εκπαίδευσης. Απαλλαγή σεμιναρίων σε επαγγελματίες ζαχαροπλάστες

Σε απάντηση του ανωτέρω σχετικού, σε ότι αφορά θέματα αρμοδιότητάς μας, σας γνωρίζουμε τα κάτωθι:

1. Από το ανωτέρω σχετικό έγγραφο, τέθηκε το ερώτημα για την εφαρμογή διατάξεων ΦΠΑ σε υπηρεσίες επιμορφωτικών σεμιναρίων και συγκεκριμένα αν οι υπηρεσίες διοργάνωσης σεμιναρίων σε επαγγελματίες ζαχαροπλάστες απαλλάσσονται ή όχι από το Φ.Π.Α.

2. Σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης ιβ της παραγράφου 1 του άρθρου 22 του Κώδικα ΦΠΑ. [Ν. 2859/2000], όπως ισχύει, απαλλάσσεται από το Φ.Π.Α. η παροχή υπηρεσιών εκπαίδευσης γενικά και οι στενά συνδεδεμένες με αυτή παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών, που παρέχονται από δημόσια εκπαιδευτήρια ή από άλλα πρόσωπα αναγνωρισμένα από την, κατά περίπτωση, αρμόδια αρχή.

3. Με την εγκύκλιο 10/Π.4336/3162/10.7.1987 και την ΕΔ.Υ.Ο. Π.Ο.Λ. 1282/23.12.1992 ότι, στην έννοια της απαλλασσόμενης από Φ.Π.Α. εκπαίδευσης περιλαμβάνεται και η επαγγελματική εκπαίδευση καθώς και η επιμόρφωση ή επανακατάρτιση. Ως επαγγελματική εκπαίδευση θεωρείται εκείνη η οποία επιδιώκει να μεταδώσει στους σπουδαστές τεχνικές ή άλλες εξειδικευμένες γνώσεις ή γνώσεις επαγγελματικές και να καλλιεργήσει σε αυτούς επιδεξιότητες, ώστε μετά την αποφοίτησή τους να μπορούν να ασκήσουν με επιτυχία ορισμένο επάγγελμα. Αντίθετα δεν απαλλάσσεται από το Φ.Π.Α. η παροχή εκπαίδευσης ερασιτεχνικού ή ψυχαγωγικού χαρακτήρα. Σημειώνεται ότι σε περίπτωση που από κάποια σχολή παρέχεται εκπαίδευση επαγγελματική και ερασιτεχνική απαλλάσσεται μόνο η επαγγελματική και όχι η ερασιτεχνική.

Σημειώνεται ότι με την Π.Ο.Λ. 1282/23.12.1992 δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 4 του άρθρου 18 στην απαλλαγή από το ΦΠΑ εμπίπτουν όλες οι παρεχόμενες υπηρεσίες εκπαίδευσης, επιμόρφωσης ή επανακατάρτισης, που παρέχονται από πρόσωπα που είναι αναγνωρισμένα από το Υπουργείο Εθνικής Παιδείας και Θρησκευμάτων ή από το Υπουργείο Πολιτισμού ή από οποιαδήποτε άλλη αρμόδια αρχή κατά περίπτωση.

Περαιτέρω, σύμφωνα με την εγκύκλιο Π.Ο.Λ. 1071/ 8.3.1995 στην περίπτωση που δεν απαιτείται από το νόμο άδεια της αρμόδιας αρχής για τη λειτουργία ενός φορέα εκπαίδευσης ή όταν δε καθορίζεται από το νόμο αρμόδια αρχή για την αναγνώριση ενός φορέα ως παρέχοντος ή όχι

εκπαίδευση, αρμόδιος να κρίνει με βάση τα πραγματικά περιστατικά εάν συντρέχει ή όχι η περίπτωση απαλλαγής από το ΦΠΑ είναι ο Προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.

Επισημαίνεται ότι για τη χορήγηση της ανωτέρω απαλλαγής, λαμβάνεται υπόψη κυρίως:

— Εάν ο φορέας που αιτείται την απαλλαγή παρέχει πράγματι υπηρεσίες εκπαίδευσης [επαγγελματική εκπαίδευση, επιμόρφωση ή επανακατάρτιση υπό μορφή σεμιναρίων] και όχι υπηρεσίες εκπαίδευσης ερασιτεχνικού χαρακτήρα.

Οι προαναφερθείσες υπηρεσίες απαλλάσσονται του ΦΠΑ είτε παρέχονται από φυσικό ή από νομικό πρόσωπο, είτε από το δημόσιο είτε από ιδιώτη αρκεί να παρέχονται από αναγνωρισμένους από την αρμόδια δημόσια αρχή, φορείς.

4. Σε κάθε περίπτωση ο έλεγχος των πραγματικών περιστατικών και η συνδρομή των προϋποθέσεων για την υπαγωγή των ανωτέρω υπηρεσιών στην απαλλακτική διάταξη του άρθρου 22, παρ. 1 περ. β, ανήκει στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. όπου υπάγεται ο παρέχων την υπηρεσία.

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ ΠΟΛ. 1028/22.2.2017.- Παροχή διευκρινίσεων σχετικά με τις απαλλαγές από τον φόρο ασφαλιστρων.

Α. Απαλλαγές από τον φόρο ασφαλιστρων

Σε συνέχεια της ΠΟΛ. 1158/17.7.2015 με την οποία κοινοποιήθηκαν οι διατάξεις των περιπτώσεων α και β της παραγράφου 3 του άρθρου 1 του ν. 4334/2015 (80 Α), και κατόπιν υποβολής σχετικών ερωτημάτων, παρέχονται οι ακόλουθες διευκρινίσεις:

1. Ο φόρος ασφαλιστρων θεσπίστηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 29 του ν. 3429/2006 [210 Α] καταργώντας, από 1.11.2006, τον φόρο Κύκλου εργασιών που επιβαλλόταν μέχρι τότε στις πράξεις ασφάλισης.

Με την παράγραφο 5 του ίδιου άρθρου προβλέφθηκε ότι όσες απαλλαγές είχαν χορηγηθεί έως τότε σε πράξεις ασφάλισης ως απαλλαγές από φόρο κύκλου εργασιών, θα εξακολουθούσαν να εφαρμόζονται εφεξής και ως απαλλαγές από τον φόρο ασφαλιστρων.

Με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1126/25.10.2006 δόθηκαν διευκρινίσεις για την εφαρμογή του άρθρου 29 του ν. 3429/2006 ενώ ειδικότερα σε σχέση με την παράγραφο 5 συμπεριελήφθη «Παράρτημα Απαλλακτικών Διατάξεων για την εφαρμογή του φόρου ασφαλιστρων».

Οι απαλλακτικές διατάξεις που περιελήφθησαν στο Παράρτημα ήταν οι εξής:

Ασφάλιστρα κλάδου μεταφορών τα οποία αφορούν ασφαλίσεις σκαφών και αεροσκαφών καθώς και εμπορευμάτων που εισάγονται στην ημεδαπή ή εξάγονται στην αλλοδαπή [άρθρο 14 παρ. 4 ν. 1620/1951 σε συνδυασμό με το άρθρο 15 παρ. 7 ν.δ. 2561/1953].

Ασφάλιστρα κλάδου πλοίων και αεροσκαφών καθώς και των ασφαλίσεων των πληρωμάτων αυτών [συνδυασμένες διατάξεις του άρθρου 3β του ν.δ. 551/1970 σε συνδυασμό με το άρθρο 32 παρ. 4 ν. 1041/1980].

Ασφάλιστρα ζωής, εφόσον τα συναπτόμενα ασφαλιστήρια συμβόλαια είναι διάρκειας τουλάχιστον 10 ετών [άρθρο 52 παρ. 1 ν.δ. 400/1970].

Ασφάλιστρα για την ασφάλιση ορισμένων κινδύνων επιχειρήσεων που υπάγονται στις διατάξεις του ν.δ. 2687/1953 «περί επενδύσεως και προστασίας κεφαλαίων εξωτερικού» [άρθρο 64 ν. 542/1977], και

Ασφάλιστρα επί φύλλων καπνού [άρθρο 6 παρ. 3 ν. 2281/1952 [297Α']

2. Με τις διατάξεις της περ. β της παραγράφου 3 του άρθρου 1 του ν. 4334/2015 (80 Α /16.7.2015) καταργήθηκε η παράγραφος 5 του άρθρου 29 του ν. 3429/ 2006, με την οποία είχε προβλεφθεί ότι θα είχαν εφαρμογή και για τον φόρο ασφαλιστρων, οι ίδιες απαλλαγές που ίσχυαν ως τότε επί ασφαλιστικών πράξεων, από τον φόρο κύκλου εργασιών.

3. Με την περ. α της παραγράφου 2 του άρθρου 278 του ν. 4364/2016 [13 Α /5.2.2016], ορίσθηκαν καταργούμενες από 1.1.2016, μόνο οι διατάξεις των άρθρων 2, 4, 5 και 6 του ν. 551/1970. Επι-

πλέον, σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του άρθρου αυτού προβλέφθηκε ότι, «διατηρούνται σε ισχύ τα άρθρα 1, 3 και 3α, περί του αντικειμένου της ασφάλισης και περί του συνεταιρισμού θαλάσσιας ασφάλισης, τα οποία δεν καλύπτονται από τις διατάξεις του νόμου».

4. Από τον συνδυασμό των διατάξεων της παραγράφου 1 του άρθρου 29 του ν. 3429/2006, της παραγράφου 3 του άρθρου 1 του ν. 4334/2015 και της παραγράφου 2 του άρθρου 278 του ν. 4364/2016 συνάγεται ότι οι εν λόγω διατάξεις 1 και 3 του ν. 551/1970 έχουν διατηρηθεί σε ισχύ.

Συνεπώς υφίστανται οι ακόλουθες απαλλαγές από τον φόρο ασφαλιστρών:

Τα ασφαλιστήρια συμβόλαια πλοίων και αεροσκαφών του άρθρου 3 του ν.δ. 551/1970.

Τα ασφαλιστήρια ζωής εφόσον τα συναπτόμενα ασφαλιστήρια συμβόλαια είναι διάρκειας τουλάχιστον 10 ετών [άρθρο 29 παρ. 2 τελευταίο εδάφιο ν.3492/2006].

Τα ασφαλιστήρια συμβόλαια που συνάπτονται από αλλοδαπές και ημεδαπές ναυτιλιακές επιχειρήσεις που διέπονται από το ν. 27/1975, καθώς συνιστούν υποκειμενικές απαλλαγές που χορηγήθηκαν με τις διατάξεις των άρθρων 25 και 26 του νόμου αυτού στα συγκεκριμένα πρόσωπα [ν.π.ι.δ.] και δεν δύναται να καταργηθούν με μεταγενέστερη γενική διάταξη νόμου.

Οι απαλλαγές που αποτελέσαν αντικείμενο Συμβάσεων οι οποίες στη συνέχεια κυρώθηκαν με νόμο, καθότι δεν δύναται να καταργηθούν με μεταγενέστερη γενική διάταξη νόμου. Για την κατάργηση οποιασδήποτε τέτοιας απαλλαγής απαιτείται τροποποίηση της αρχικής Σύμβασης.

Τα αντασφάλιστρα. Κατά πάγια διοικητική πρακτική και δικαστηριακή νομολογία τα αντασφάλιστρα δεν υπόκεινται σε φόρο κύκλου εργασιών κατά την έννοια των καταργηθεισών διατάξεων του άρθρου 14 του α.ν. 1524/1950, ο οποίος κυρώθηκε με τις διατάξεις του άρθρου πρώτου του ν. 1620/1951 (Α 2) και συνεπώς δεν υπόκεινται σε φόρο ασφαλιστρών και δεν περιλαμβάνονται στα απαιτητά ασφάλιστρα (Εγκύκλιος με αρ. πρωτ. Π.21327/Αρ. Εγκ. 181/1950, ΝΣΚ 876/1937, 829/1962).

Β. Λοιπά θέματα

Επί των λοιπών θεμάτων για τα οποία έχουν τεθεί ερωτήματα στην υπηρεσία μας, δίδονται οι κάτωθι οδηγίες:

i. Ασφάλιστρα επί καπνών σε φύλλα: Στα ασφάλιστρα για την κάλυψη κινδύνου πυρκαγιάς επί καπνών σε φύλλα, διατηρείται και εξακολουθεί να εφαρμόζεται συντελεστής 15% (Υπ' αριθμ. 109- 3733/704/Τ και ΕΦ/ ΠΟΛ. 1126/25.10.2006).

ii. Ακύρωση ασφαλιστηρίων συμβολαίων:

Κατά την περίπτωση ακύρωσης ασφαλιστηρίων συμβολαίων, δεν συντρέχουν λόγοι επιστροφής του φόρου ασφαλιστρών ως αχρεωστήτως καταβληθέντος, καθόσον το αχρεώστητο θα πρέπει να υπάρχει κατά το χρόνο απόδοσης του φόρου και δεν παρέχεται η δυνατότητα επιστροφής του φόρου αυτού, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις.

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ ΠΟΛ. 1059/23.3.2018.- Εφαρμογή διατάξεων ΦΠΑ στις βραχυχρόνιες μισθώσεις ακινήτων στο πλαίσιο της οικονομίας του διαμοιρασμού.

Κατόπιν της υποβολής πλήθους ερωτημάτων σχετικά με την απαλλαγή από τον ΦΠΑ των βραχυχρόνιων μισθώσεων ακινήτων στο πλαίσιο της οικονομίας του διαμοιρασμού του άρθρου 111 του ν.4446/2016 (Α' 240), όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 84 του ν.4472/2017 (Α' 74) και ισχύει, παρέχονται οι ακόλουθες διευκρινίσεις για λόγους ομοιόμορφης εφαρμογής:

1. Όπως προκύπτει από τις οικείες διατάξεις, στις ρυθμίσεις του άρθρου 111 του ν.4446/2016 για τη βραχυχρόνια μίσθωση ακινήτων στο πλαίσιο της οικονομίας του διαμοιρασμού εμπίπτουν οι μισθώσεις διαμερισμάτων, μονοκατοικιών, εξαιρουμένων των μονοκατοικιών οι οποίες έχουν χαρακτηριστεί ως τέτοιες λόγω της κατάργησης της σύστασης οριζόντιας ιδιοκτησίας, οποιωνδήποτε άλλων μορφών οικήματος με δομική και λειτουργική αυτοτέλεια, καθώς και δωματίων εντός διαμερισμάτων ή μονοκατοικιών, εφόσον πρόκειται για μισθώσεις οι οποίες συνάπτονται

για συγκεκριμένη χρονική διάρκεια, μικρότερη του έτους, μέσω ψηφιακών πλατφορμών.

Όπως ορίζεται στην παράγραφο 3α του ίδιου ως άνω άρθρου, το εισόδημα που αποκτάται από τη βραχυχρόνια μίσθωση ακινήτων της οικονομίας του διαμοιρασμού, στο πλαίσιο των διατάξεων του άρθρου 39Α του ν. 4172/2013, απαλλάσσεται του ΦΠΑ.

2. Η ανωτέρω απαλλαγή από τον ΦΠΑ ανάγεται στις διατάξεις της περίπτωσης κοτ' της παραγράφου 1 του άρθρου 22 του Κώδικα ΦΠΑ (ν.2859/2000), όπως ισχύει, σύμφωνα με τις οποίες απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ οι μισθώσεις ακινήτων. Πρόκειται για δραστηριότητα σχετικά παθητική, κατά την οποία ο εκμισθωτής παραχωρεί στον μισθωτή, για ορισμένη διάρκεια και έναντι αντιπαροχής, το δικαίωμα να κατέχει το ακίνητο ως εάν ήταν κύριος αυτού και να αποκλείει κάθε άλλο πρόσωπο από την άσκηση του δικαιώματος αυτού.

3. Στην ανωτέρω απαλλαγή από τον ΦΠΑ δεν εμπίπτουν οι υπηρεσίες διαμονής των ξενοδοχείων και των επιχειρήσεων ενοικιαζόμενων επιπλωμένων δωματίων, διαμερισμάτων ή οικιών, οι οποίες υπάγονται στον μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ (13%), όπως και κάθε άλλη παροχή προσωρινού καταλύματος που είναι ανάλογη και ανταγωνιστική με τις παρεχόμενες υπηρεσίες διαμονής στον ξενοδοχειακό τομέα.

4. Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ οι βραχυχρόνιες μισθώσεις ακινήτων στο πλαίσιο της οικονομίας του διαμοιρασμού, υπό τον όρο ότι κατά τη διάρκεια της μίσθωσης δεν παρέχονται από μέρους του εκμισθωτή πρόσθετες υπηρεσίες προς τους μισθωτές, ανάλογες με τις παρεχόμενες στον ξενοδοχειακό ή παρόμοιο τομέα, όπως υπηρεσίες καθαριότητας, περισυλλογής απορριμμάτων, αντικατάστασης κλινοσκεπασμάτων και λοιπών οικιακών ειδών, βοηθητικού προσωπικού και λοιπές υπηρεσίες για την περιποίηση των πελατών.

Η απλή παροχή κλινοσκεπασμάτων δεν θεωρείται ως πρόσθετη παροχή υπηρεσίας κατά τα ανωτέρω, συνεπώς δεν ασκεί επιρροή στην απαλλαγή από τον ΦΠΑ. Ομοίως, το γεγονός ότι στην αξία του μισθώματος περιλαμβάνονται και λοιπές παροχές κοινής ωφέλειας, όπως το ηλεκτρισμός, η ύδρευση, η τηλεφωνία, το ίντερνετ και οι κοινόχρηστες δαπάνες, που ως χρεώσεις επιβαρύνουν τον εκμισθωτή και στη συνέχεια μετακυλίσονται στον μισθωτή, δεν αποτελεί πρόσθετη παροχή υπηρεσιών κατά την ανωτέρω έννοια και συνεπώς επίσης δεν επηρεάζεται η εφαρμογή της απαλλαγής. Αυτονόητο είναι ότι στο πλαίσιο αυτό δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ που επιβαρύνει τις ανωτέρω δαπάνες του εκμισθωτή ή άλλες που αφορούν στο ακίνητο (όπως για εργασίες επισκευής ή συντήρησης του ακινήτου).

5. Για λόγους ίσης μεταχείρισης, απαλλάσσονται επίσης από τον ΦΠΑ οι βραχυχρόνιες μισθώσεις ακινήτων οι οποίες ενεργούνται με τους όρους που αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο 4 για τις βραχυχρόνιες μισθώσεις ακινήτων στο πλαίσιο της οικονομίας του διαμοιρασμού, αλλά δεν ενεργούνται μέσω ψηφιακών πλατφορμών, καθώς η χρήση ή μη του διαδικτύου δεν αποτελεί κριτήριο για την εφαρμογή της απαλλαγής από τον ΦΠΑ.

6. Η απαλλαγή από τον ΦΠΑ καταλαμβάνει τόσο τα φυσικά όσο και τα νομικά πρόσωπα που προβαίνουν στις εκμισθώσεις αυτές, με την επισημάνση ότι, σύμφωνα με την παράγραφο 8.δ' του άρθρου 36 του Κώδικα ΦΠΑ, τα φυσικά πρόσωπα που πραγματοποιούν απαλλασσόμενες μισθώσεις ακινήτων, απαλλάσσονται από την υποχρέωση έναρξης εργασιών για τη λήψη ΑΦΜ/ΦΠΑ και μόνο για τις πράξεις αυτές, ενώ τα νομικά πρόσωπα υποχρεούνται σε έναρξη εργασιών.

7. Σε περίπτωση, ωστόσο, που κατά τη διάρκεια της βραχυχρόνιας μίσθωσης του ακινήτου (εντός ή εκτός του πλαισίου της οικονομίας του διαμοιρασμού) παρέχονται εκ μέρους του εκμισθωτή και πρόσθετες υπηρεσίες για την περιποίηση των πελατών, οι οποίες είναι αντίστοιχες με τις παρεχόμενες στον ξενοδοχειακό ή παρόμοιο τομέα, το συνολικό αντίτιμο που καταβάλλεται δεν απαλλάσσεται, αλλά υπάγεται στον ΦΠΑ, καθώς θεωρείται ότι πρόκειται για παροχή υπηρεσιών διαμονής, οι οποίες υπόκεινται στον μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ (13%), με δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ των σχετικών δαπανών.

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ ΠΟΛ. 1178/20.9.2018.- Παροχή διευκρινίσεων αναφορικά με τη φορολογική αντιμετώπιση από πλευράς ΦΠΑ των παροχών των υγειονομικών μονάδων που ορίζονται ως Μονάδες Ημερήσιας Νοσηλείας (Μ.Η.Ν.).

Κατόπιν της υποβολής ερωτημάτων σχετικά με την φορολογική αντιμετώπιση, από πλευράς ΦΠΑ, των παροχών των Μονάδων Ημερήσιας Νοσηλείας (Μ.Η.Ν.) που ιδρύονται και λειτουργούν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33 του ν. 4025/2011 (Α' 228), όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 30 του ν. 4486/2017 (Α' 115) και το άρθρο 122 του ν.4549/2018 (Α' 105) και ισχύει, παρέχονται οι ακόλουθες διευκρινίσεις για λόγους ομοιόμορφης εφαρμογής:

1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 33 του ν.4025/2011 ορίζεται ότι:

«1. Επιτρέπεται η ίδρυση και λειτουργία Μονάδων Ημερήσιας Νοσηλείας (Μ.Η.Ν.) ως εξής:

α. Δημόσιων Μ.Η.Ν., στα νοσοκομεία του Ε.Σ.Υ., στα Ν.Π.Ι.Δ. (Ωνάσειο Καρδιοχειρουργικό Κέντρο, Γ.Ν.Θ. Παπαγεωργίου) και στα στρατιωτικά και πανεπιστημιακά νοσοκομεία.

β. Μ.Η.Ν. ως τμημάτων ιδιωτικών κλινικών.

γ. Αυτοτελών ιδιωτικών Μ.Η.Ν.».

Με το ίδιο ως άνω άρθρο ορίζεται ως Μ.Η.Ν. η υγειονομική μονάδα στην οποία εκτελούνται ιατρικές πράξεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου αυτού και παρέχεται νοσηλεία χωρίς διανυκτέρευση. Οι Μ.Η.Ν. διακρίνονται σε κατηγορίες (βάσει του είδους της αναισθησίας) και προβλέπονται γενικά ή ανά κατηγορία οι όροι και οι περιορισμοί λειτουργίας τους.

Στο πλαίσιο αυτό, ορίζεται στην περίπτωση γ' της παραγράφου 7 ότι οι αυτοτελείς ιδιωτικές Μ.Η.Ν. εντάσσονται στους φορείς πρωτοβάθμιας φροντίδας υγείας και ως εκ τούτου έχουν εφαρμογή οι απαλλαγές του άρθρου 22 του ν. 2859/2000 (Α' 248, στο εξής Κώδικας ΦΠΑ).

2. Περαιτέρω, με τις υπ' αριθμ. Γ1β/ΓΠ/οικ. 26856/30.3.2018 και Γ1β/ΓΠ/οικ. 43245/5.6.2018 αποφάσεις του Υπουργείου Υγείας έχει καταρτιστεί λεπτομερής κατάλογος των ιατρικών πράξεων που επιτρέπεται να εκτελούνται σε αυτοτελείς ιδιωτικές Μ.Η.Ν. συγκεκριμένων ειδικοτήτων.

3. Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, η προβλεπόμενη από τις διατάξεις του άρθρου 33 του ν.4025/2011 εφαρμογή των απαλλαγών του άρθρου 22 του Κώδικα ΦΠΑ στις αυτοτελείς ιδιωτικές Μ.Η.Ν. ανάγεται στις διατάξεις της περίπτωσης ε' της παραγράφου 1 του εν λόγω άρθρου του Κώδικα ΦΠΑ, βάσει της οποίας απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ οι παροχές ιατρικής περίθαλψης οι οποίες πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της άσκησης ιατρικών επαγγελματιών. Σύμφωνα με τις διευκρινίσεις που έχουν δοθεί με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1100/24.6.2010, η απαλλαγή της περίπτωσης αυτής καλύπτει την παροχή ιατρικών υπηρεσιών με σκοπό τη διάγνωση, περίθαλψη, πρόληψη και στο μέτρο του δυνατού θεραπεία ασθενειών ή ανωμαλιών της υγείας του ανθρώπου, οι οποίες πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της πρωτοβάθμιας φροντίδας υγείας, ανεξάρτητα από τη νομική μορφή του παρέχοντος (φυσικό ή νομικό πρόσωπο), με την προϋπόθεση ότι τα νομικά πρόσωπα αναγνωρίζονται από το Υπουργείο Υγείας ως φορείς παροχής πρωτοβάθμιας φροντίδας υγείας (Π.Φ.Υ.).

Δεδομένου ότι οι αυτοτελείς ιδιωτικές Μ.Η.Ν. εντάσσονται εκ του νόμου στους φορείς πρωτοβάθμιας φροντίδας υγείας, οι ιατρικές πράξεις που διενεργούνται σε αυτές και αποσκοπούν στη διάγνωση, περίθαλψη, πρόληψη και στο μέτρο του δυνατού θεραπεία ασθενειών ή ανωμαλιών της υγείας του ανθρώπου απαλλάσσονται σύμφωνα με την ανωτέρω περίπτωση ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 22 του Κώδικα ΦΠΑ και τις διευκρινίσεις της εγκυκλίου ΠΟΛ.1100/24.6.2010. Αντιθέτως, ιατρικές πράξεις που διενεργούνται σε αυτές οι οποίες δεν αποσκοπούν στη θεραπεία ασθένειας ή στην αποκατάσταση της υγείας, αλλά γίνονται για λόγους αισθητικής, δεν απαλλάσσονται και υπάγονται στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ 24% (σχετ. νομολογία Δικαστηρίου Ευρωπαϊκής Ένωσης στην υπόθεση C-91/12).

Ως εκ τούτου, η απαλλαγή ή μη από τον ΦΠΑ των ιατρικών πράξεων των αυτοτελών ιδιωτικών

Μ.Η.Ν. κρίνεται κατά περίπτωση ανάλογα με τον σκοπό για τον οποίο παρέχεται η ιατρική υπηρεσία.

4. Όσον αφορά στις Δημόσιες Μ.Η.Ν. και τις Μ.Η.Ν. των ιδιωτικών κλινικών, βάσει των διατάξεων του άρθρου 33 του ν.4025/2011, πρόκειται για υγειονομικές μονάδες εντός νοσοκομείων και κλινικών που υπόκεινται σε διαφορετικούς όρους λειτουργίας σε σχέση με τις αυτοτελείς ιδιωτικές Μ.Η.Ν., όπως ως προς το είδος της αναισθησίας και της χορήγησης φαρμάκων ειδικής κατηγορίας. Επιπροσθέτως, δεν ορίζεται δια νόμου ότι εντάσσονται στους φορείς πρωτοβάθμιας φροντίδας υγείας. Ως εκ τούτου, η φορολογική αντιμετώπιση, από πλευράς ΦΠΑ, των ιατρικών υπηρεσιών τους εξετάζεται βάσει των διατάξεων της περίπτωσης δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 22 του Κώδικα ΦΠΑ, με τις οποίες απαλλάσσονται, υπό προϋποθέσεις, οι υπηρεσίες νοσοκομειακής και ιατρικής περίθαλψης και διάγνωσης.

Βάσει της εγκυκλίου ΠΟΛ.1100/24.6.2010, στην απαλλαγή της εν λόγω περίπτωσης δ' υπάγονται οι υπηρεσίες δευτεροβάθμιας υγείας, ακόμη κι αν δεν απαιτείται διανυκτέρευση.

Επομένως, η απαλλαγή ή μη από τον ΦΠΑ των ιατρικών πράξεων των Μ.Η.Ν. εντός νοσοκομείων και κλινικών εντάσσεται στο ίδιο πλαίσιο της απαλλαγής ή μη από τον ΦΠΑ των ιατρικών υπηρεσιών των νοσοκομείων και των κλινικών γενικά, βάσει των διατάξεων της περίπτωσης δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 22 του Κώδικα ΦΠΑ, δηλαδή εφαρμόζεται η απαλλαγή στην περίπτωση που πρόκειται για οργανισμούς δημοσίου δικαίου, καθώς και για οργανισμούς ιδιωτικού δικαίου μη κερδοσκοπικούς που πληρούν και τις λοιπές προϋποθέσεις των διατάξεων αυτών, ενώ δεν εφαρμόζεται η σχετική απαλλαγή στην περίπτωση προσώπων ιδιωτικού δικαίου με δραστηριότητα κερδοσκοπική.

5. Συνοψίζοντας τα ανωτέρω, οι αυτοτελείς ιδιωτικές Μ.Η.Ν. εμπίπτουν στην περίπτωση ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 22 του Κώδικα ΦΠΑ περί υπηρεσιών πρωτοβάθμιας υγείας, ενώ οι Δημόσιες Μ.Η.Ν. και οι Μ.Η.Ν. ως τμήματα ιδιωτικών κλινικών εμπίπτουν στην περίπτωση δ' της παραγράφου 1 του ανωτέρω άρθρου περί υπηρεσιών δευτεροβάθμιας υγείας. Η ανωτέρω αντιμετώπιση προκύπτει από το σχετικό νομικό και κανονιστικό πλαίσιο του αρμόδιου Υπουργείου Υγείας αναφορικά με τη διάκριση των Μ.Η.Ν. ως προς τους όρους και τις προϋποθέσεις λειτουργίας τους και ως προς τις ιατρικές πράξεις που επιτρέπεται να εκτελούνται σε αυτές.

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε.2064/6.5.2020.- Προσδιορισμός της αναλογίας έκπτωσης του ΦΠΑ των εισροών για τις εταιρείες συμμετοχών (holding) οι οποίες ασκούν οικονομική δραστηριότητα.

Εξ αφορμής ερωτημάτων που έχουν υποβληθεί στην Υπηρεσία μας όσον αφορά στον προσδιορισμό της αναλογίας έκπτωσης του ΦΠΑ των εισροών που πραγματοποιούν οι εταιρείες συμμετοχών (holding) σε σχέση με τις δραστηριότητές τους οι οποίες συνήθως συνίστανται, πέραν της κατοχής μεριδίων επί κεφαλαίου άλλων επιχειρήσεων στις οποίες συμμετέχουν και της είσπραξης μερισμάτων, και σε υπηρεσίες διοικητικής, λογιστικής και διαχειριστικής φύσεως προς τις εν λόγω επιχειρήσεις, καθώς και στην είσπραξη τόκων από χορήγηση δανείων προς αυτές και από καταθέσεις των διαθέσιμων τους, παρέχονται οι ακόλουθες διευκρινίσεις:

1. Σύμφωνα με την περίπτωση α' της παραγράφου 1 του άρθρου 2 του Κώδικα ΦΠΑ (ν.2859/2000), αντικείμενο του φόρου είναι η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα.

2. Στο άρθρο 22 του Κώδικα ΦΠΑ περιλαμβάνονται οι απαλλαγές που ισχύουν στο εσωτερικό της χώρας, χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ των σχετικών εισροών, μεταξύ αυτών η χορήγηση και η διαπραγμάτευση πιστώσεων, καθώς και η διαχείρισή τους από το πρόσωπο που τις χορηγεί (περίπτωση κγ' της παρ. 1), καθώς και οι εργασίες, 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 και την πρακτορεία επιχειρηματικών απαιτήσεων (περίπτωση κε' της παρ. 1).

3. Από τις συνδυασμένες διατάξεις των άρθρων 30, 31 και 33 του Κώδικα ΦΠΑ προκύπτει ότι:

Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από τον φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, τον φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και τον φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν.

Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στον φόρο.

Σε περίπτωση που ο υποκείμενος στον φόρο χρησιμοποιεί αγαθά και υπηρεσίες για την πραγματοποίηση πράξεων, για μερικές από τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης, ο εκπιπτόμενος φόρος ορίζεται σε ποσοστό στα εκατό του συνολικού ποσού του φόρου των κοινών αυτών εισροών.

Το ποσοστό αυτό βρίσκεται με βάση κλάσμα που έχει ως αριθμητή το ποσό του ετήσιου κύκλου εργασιών, χωρίς φόρο προστιθέμενης αξίας, που αφορά πράξεις για τις οποίες παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου και ως παρονομαστή το ποσό των πράξεων που αναφέρονται στον αριθμητή, καθώς και των πράξεων για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης.

Στον παρονομαστή του κλάσματος συμπεριλαμβάνονται επίσης και οι επιδοτήσεις, επιχορηγήσεις, οικονομικές ενισχύσεις, οι οποίες δεν αποτελούν μέρος της φορολογητέας αξίας, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 19.

Για τον προσδιορισμό του ανωτέρω ποσοστού δε λαμβάνονται υπόψη τα ποσά που προέρχονται:

α) από παράδοση αγαθών που χρησιμοποιούνται από υποκείμενο στον φόρο για πάγια εκμετάλλευση στην επιχείρηση,

β) από παρεπόμενες πράξεις σε ακίνητα ή από χρηματοδοτικές ή πράξεις που προβλέπουν οι διατάξεις των περιπτώσεων κ', κα', κβ', κγ', κδ' και κε' της παραγράφου 1 του άρθρου 22 του παρόντος, εφόσον πρόκειται για παρεπόμενες της κύριας δραστηριότητας πράξεις.

4. Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΔΕΕ), δεν έχει την ιδιότητα του υποκειμένου σε ΦΠΑ, ούτε δικαίωμα εκπτώσεως μια εταιρεία χαρτοφυλακίου, της οποίας το μοναδικό αντικείμενο είναι η συμμετοχή σε άλλες επιχειρήσεις, χωρίς η εταιρεία αυτή να αναμειγνύεται έμμεσα ή άμεσα στη διαχείριση αυτών των επιχειρήσεων, με την επιφύλαξη των δικαιωμάτων που έχει η εν λόγω εταιρεία χαρτοφυλακίου υπό την ιδιότητά της ως μετόχου ή εταίρου. Το συμπέρασμα αυτό στηρίζεται ιδίως στη διαπίστωση ότι η απλή κατοχή μεριδίων στο κεφάλαιο άλλων επιχειρήσεων δεν αποτελεί οικονομική δραστηριότητα κατά την έννοια του ΦΠΑ (ενδεικτικά C-333/91).

Περαιτέρω, σύμφωνα με την απόφαση του ΔΕΕ στην υπόθεση C-142/99, στον παρονομαστή του κλάσματος που χρησιμεύει για τον υπολογισμό της αναλογίας εκπτώσεως δεν πρέπει να περιλαμβάνονται, αφενός μεν τα μερίσματα τα οποία διανέμουν οι θυγατρικές στη μητρική τους εταιρεία holding που υπόκειται σε ΦΠΑ για άλλες δραστηριότητες και παρέχει στις εν λόγω θυγατρικές διαχειριστικές υπηρεσίες, αφετέρου δε οι τόκοι τους οποίους καταβάλλουν στην εταιρεία holding οι θυγατρικές της λόγω των δανείων που τους έχει χορηγήσει αυτή, όταν οι πράξεις αυτές δανεισμού δεν συνιστούν οικονομική δραστηριότητα, κατά την έννοια του ΦΠΑ, της εν λόγω εταιρείας holding. Στο σκεπτικό της απόφασης αυτής του ΔΕΕ αναφέρεται, μεταξύ άλλων, ότι για να μπορεί η δραστηριότητα μιας εταιρείας holding, η οποία συνίσταται στο ότι διαθέτει κεφάλαιο στις θυγατρικές της, να θεωρηθεί ως οικονομική δραστηριότητα συνιστάμενη στην εκμετάλλευση του κεφαλαίου αυτού με σκοπό την άντληση εσόδων διαρκούς χαρακτήρα

υπό μορφή τόκων είναι αναγκαίο η δραστηριότητα αυτή να μην ασκείται ευκαιριακά ούτε να περιορίζεται στη διαχείριση των επενδύσεων, όπως θα το έπραττε ένας ιδιώτης επενδυτής, αλλά να αναπτύσσεται στο πλαίσιο επιχειρηματικού ή εμπορικού σκοπού ο οποίος χαρακτηρίζεται ιδίως από το μέλημα της κερδοφορίας των επενδυτικών κεφαλαίων (σκέψη 28). Επιπλέον, η χορήγηση δανείων σε θυγατρικές, στις οποίες η εταιρεία holding παρέχει διοικητικές, λογιστικές, μηχανογραφικές και διαχειριστικές εν γένει υπηρεσίες, δεν μπορεί να υπαχθεί σε ΦΠΑ εκ του λόγου ότι πρόκειται για άμεση, διαρκή και αναγκαία προέκταση αυτών των υπηρεσιών, καθώς τέτοια δάνεια δεν τελούν ούτε σε αναγκαστική ούτε σε άμεση συνάρτηση προς τις παρεχόμενες αυτές υπηρεσίες (σκέψη 29). Επίσης, η απλή επανεπένδυση εκ μέρους της εταιρείας holding των εκτός πεδίου ΦΠΑ μερισμάτων τα οποία εισπράττει από τις θυγατρικές της υπό μορφή δανείων προς τις θυγατρικές της αυτές σε καμία περίπτωση δεν συνιστά φορολογητέα δραστηριότητα, αλλά οι τόκοι των δανείων αυτών πρέπει να θεωρούνται ως απλός καρπός της κυριότητας επί της περιουσίας και, συνεπώς, εκφεύγουν του συστήματος της έκπτωσης (σκέψη 30).

Επίσης, σύμφωνα με νομολογία του ΔΕΕ στην υπόθεση C-306/94, τα χρηματοοικονομικά προϊόντα (τόκοι) των τοποθετήσεων ταμειακών διαθεσίμων σε χρηματοπιστωτικούς οργανισμούς δεν περιλαμβάνονται στον παρονομαστή του κλάσματος της αναλογίας εκπτώσεως, εφόσον πρόκειται για παρεπόμενες πράξεις, κατά την έννοια του άρθρου 19, παράγραφος 2, δεύτερη φράση, της έκτης οδηγίας περί Φ.Π.Α. (αντίστοιχο άρθρο 174, παράγραφος 2, Οδηγίας 2006/112/ΕΚ). Αυτό συμβαίνει όταν οι πράξεις αυτές δεν περιλαμβάνονται στην κυρία οικονομική δραστηριότητα της επιχειρήσεως, αλλά έχουν ορισμένη σχέση με αυτή, και όταν απαιτούν αμελητέο μόνο ποσοστό των μέσων που διαθέτει η επιχείρηση για την άσκηση της οικονομικής της δραστηριότητας.

5. Ανάλογα, η 1266/2015 απόφαση του ΣτΕ αναφέρει ότι «έσοδα εξαιρούμενα του φόρου, δηλαδή, έσοδα από πράξεις οι οποίες δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του φόρου προστιθέμενης αξίας, δεν περιλαμβάνονται ούτε στον αριθμητή ούτε στον παρονομαστή του κλάσματος. Περαιτέρω, δεν περιλαμβάνονται στον παρονομαστή του κλάσματος έσοδα από πράξεις σε ακίνητα ή πράξεις προβλεπόμενες στις περιπτώσεις κα', κβ', κγ', κδ', κε' και κστ' της παραγράφου 1 του άρθρου 18 του ν. 1642/1986 (αντίστοιχες περιπτώσεις κ', κα', κβ', κγ', κδ', κε' της παραγράφου 1 του άρθρου 22 του Κώδικα ΦΠΑ), όταν οι πράξεις αυτές είναι παρεπόμενες, χαρακτηρίζονται δε ως παρεπόμενες οι πράξεις αυτές όταν για την πραγματοποίησή τους χρησιμοποιήθηκαν σε πολύ περιορισμένη έκταση αγαθά και υπηρεσίες, για τα οποία ή τις οποίες οφείλεται φόρος προστιθέμενης αξίας, και, επομένως, η θέση τους στον παρονομαστή του κλάσματος δεν δικαιολογείται από τον σκοπό για τον οποίο προβλέπεται η αναλογία εκπτώσεως του φόρου των κοινών δαπανών. Συνεπώς, προκειμένου περί πράξεως της ως άνω περιπτώσεως κστ' της παραγράφου 1 του άρθρου 18 του ν. 1642/1986, για την οποία δεν αμφισβητείται ότι πραγματοποιείται από υποκείμενο στον φόρο υπό την ιδιότητά του αυτή και, άρα, εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής των διατάξεων περί φόρου προστιθέμενης αξίας και δεν εξαιρείται του φόρου, κριτήριο για τον χαρακτηρισμό της ως παρεπόμενης είναι η έκταση της χρήσεως, για την πραγματοποίησή της, αγαθών και υπηρεσιών, για τα οποία ή τις οποίες οφείλεται φόρος προστιθέμενης αξίας. Ένδειξη δε του ότι η πράξη αυτή δεν πρέπει να θεωρείται παρεπόμενη μπορεί να αποτελέσει το ύψος του εισοδήματος το οποίο η πράξη αυτή αποφέρει, χωρίς, ωστόσο, να αποκλείεται ο χαρακτηρισμός της ως παρεπόμενης εκ μόνου του λόγου ότι η πράξη αυτή αποφέρει εισόδημα υψηλότερο εκείνων που συνεπάγεται η φερόμενη ως κύρια δραστηριότητα του υποκειμένου στον φόρο. Εξάλλου, αποκλείεται ο χαρακτηρισμός μιας πράξεως ως παρεπόμενης όταν αυτή συνιστά την άμεση, διαρκή και αναγκαία προέκταση της φορολογούμενης δραστηριότητας.»

6. Συνοψίζοντας, από τα ανωτέρω προκύπτει ότι οι εταιρείες συμμετοχών, οι οποίες πέραν της κατοχής μεριδίων και της εισπράξης μερισμάτων, πραγματοποιούν έσοδα με ΦΠΑ, με δικαίωμα

έκπτωσης, λόγω φορολογητέας παροχής διοικητικών, λογιστικών, μηχανογραφικών και διαχειριστικών υπηρεσιών προς τις επιχειρήσεις στις οποίες συμμετέχουν, και έσοδα από τόκους δανείων που χορηγούν στις θυγατρικές τους εταιρείες ή από τόκους καταθέσεων των ταμειακών διαθεσίμων τους σε χρηματοπιστωτικούς οργανισμούς, τα οποία απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ σύμφωνα με το άρθρο 22 του Κώδικα ΦΠΑ, δεν απαιτείται να προσδιορίζουν την αναλογία της έκπτωσης του ΦΠΑ των κοινών τους δαπανών που προβλέπεται στις διατάξεις του άρθρου 31 του Κώδικα ΦΠΑ, υπό την προϋπόθεση ότι οι απαλλασσόμενες από τον ΦΠΑ πράξεις (έντοκα δάνεια και έντοκες καταθέσεις) είναι παρεπόμενες της κύριας, υπαγόμενης σε ΦΠΑ, δραστηριότητας των εταιρειών συμμετοχών, όπως η έννοια των παρεπόμενων πράξεων έχει ερμηνευθεί νομολογιακά, κατά τα ανωτέρω, και δεν μπορούν να θεωρηθούν ως αυτοτελής οικονομική δραστηριότητα συνιστάμενη στην εκμετάλλευση κεφαλαίου με σκοπό την άντληση εσόδων διαρκούς χαρακτήρα υπό μορφή τόκων και με κύριο μέλημα την κερδοφορία των επενδυτικών κεφαλαίων.

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2071/14.5.2020.- Παροχή διευκρινίσεων αναφορικά με τη φορολογική αντιμετώπιση, για σκοπούς ΦΠΑ, των υπηρεσιών εκπαίδευσης που παρέχονται δια ζώσης ή εξ αποστάσεως.

Εξ αφορμής ερωτημάτων που υποβάλλονται στην Υπηρεσία μας αναφορικά με τη φορολογική αντιμετώπιση, από πλευράς ΦΠΑ, των υπηρεσιών εξ αποστάσεως εκπαίδευσης, παρέχονται οι ακόλουθες διευκρινίσεις ως προς τις εφαρμοστέες διατάξεις του Κώδικα ΦΠΑ (κυρ. ν. 2859/2000) και την ορθή και ομοιόμορφη ερμηνεία αυτών:

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 2 του άρθρου 14 του Κώδικα ΦΠΑ, οι υπηρεσίες εκπαίδευσης που παρέχονται προς υποκείμενο στον φόρο λήπτη, που ενεργεί με την ιδιότητα αυτή, υπάγονται στον ΦΠΑ στον τόπο εγκατάστασης του λήπτη των υπηρεσιών.

Κατά παρέκκλιση, όπως προκύπτει από τις διατάξεις των παραγράφων 8 και 8α του ίδιου ως άνω άρθρου, ο τόπος παροχής του δικαιώματος πρόσβασης σε εκπαιδευτικές εκδηλώσεις προς υποκείμενο στον φόρο λήπτη βρίσκεται στον τόπο πραγματοποίησης της εκδήλωσης, και, αντίστοιχα, ο τόπος παροχής υπηρεσιών που αφορούν σε εκπαιδευτικές δραστηριότητες προς μη υποκείμενο στον φόρο λήπτη βρίσκεται στον τόπο πραγματοποίησης της δραστηριότητας αυτής.

Επίσης, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 13 του ίδιου άρθρου, όπως ισχύουν από 01.01.2019, καθώς και τις διευκρινίσεις που δόθηκαν με την εγκύκλιο Ε.2049/2019, ο τόπος παροχής των ηλεκτρονικά παρεχόμενων υπηρεσιών προς μη υποκείμενο στον φόρο λήπτη βρίσκεται στον τόπο εγκατάστασης του παρέχοντος τις υπηρεσίες υποχρεωτικά βάσει των προϋποθέσεων που τίθενται στις διατάξεις αυτές ή στον τόπο εγκατάστασης του λήπτη, υποχρεωτικά ή προαιρετικά κατ' επιλογήν του παρέχοντος.

Επισημαίνεται ότι το Παράρτημα VII του Κώδικα ΦΠΑ περιλαμβάνει ενδεικτικό κατάλογο ηλεκτρονικά παρεχόμενων υπηρεσιών, μεταξύ των οποίων και η παροχή διδασκαλίας εξ αποστάσεως.

2. Ως προς τον ορισμό των ηλεκτρονικά παρεχόμενων υπηρεσιών, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 7 του Εκτελεστικού Κανονισμού 282/2011, οι ηλεκτρονικά παρεχόμενες υπηρεσίες περιλαμβάνουν τις υπηρεσίες που παρέχονται μέσω του διαδικτύου ή ενός ηλεκτρονικού δικτύου και των οποίων η παροχή, λόγω της φύσης τους, είναι ουσιαστικά αυτοματοποιημένη και απαιτεί ελάχιστη ανθρώπινη παρέμβαση, είναι δε αδύνατο να εξασφαλιστεί χωρίς μέσα πληροφορικής.

Στην παράγραφο 3 του ίδιου άρθρου, ωστόσο, ορίζεται ότι δεν αποτελούν ηλεκτρονικά παρεχόμενες υπηρεσίες οι υπηρεσίες διδασκαλίας, εφόσον το περιεχόμενο των μαθημάτων παραδίδεται από εκπαιδευτικό μέσω του Διαδικτύου ή μέσω ηλεκτρονικού δικτύου, δηλαδή μέσω σύνδεσης εξ αποστάσεως.

3. Περαιτέρω, στο άρθρο 22 του Κώδικα ΦΠΑ περιλαμβάνονται οι απαλλαγές που ισχύουν στο εσωτερικό της χώρας, χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ των σχετικών εισροών, μεταξύ αυτών η παροχή υπηρεσιών εκπαίδευσης γενικά και οι στενά συνδεδεμένες με αυτή παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών, που παρέχονται από δημόσια εκπαιδευτήρια ή από άλλα πρόσωπα αναγνωρισμένα από την, κατά περίπτωση, αρμόδια αρχή (περίπτωση ιβ' της παρ. 1).

Σημειώνεται ότι στην έννοια της απαλλασσόμενης από τον ΦΠΑ εκπαίδευσης της ανωτέρω διάταξης εμπίπτει η προσχολική εκπαίδευση (νηπιαγωγεία, βρεφονηπιακοί και παιδικοί σταθμοί), η πρωτοβάθμια και δευτεροβάθμια σχολική εκπαίδευση, η πανεπιστημιακή εκπαίδευση, καθώς και η επαγγελματική εκπαίδευση, επιμόρφωση ή επανακατάρτιση, ανεξάρτητα αν παρέχονται από δημόσιους ή ιδιωτικούς φορείς κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα, με την επιφύλαξη της αναγνώρισης του φορέα εκπαίδευσης από αρμόδια αρχή, εφόσον προβλέπεται από σχετικό νομικό πλαίσιο. Σε αντιδιαστολή με τις υπηρεσίες επαγγελματικής εκπαίδευσης, δεν απαλλάσσονται οι υπηρεσίες εκπαίδευσης για σκοπούς ερασιτεχνικούς ή ψυχαγωγικούς. Επίσης, απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ οι υπηρεσίες εκπαίδευσης και γενικά αγωγής παιδιών με ειδικές ανάγκες, οι υπηρεσίες εκπαίδευσης στους ηλεκτρονικούς υπολογιστές και στις ξένες γλώσσες, καθώς και οι αναγνωρισμένες από το κράτος σχολές χορού, δραματικής τέχνης και κινηματογραφίας και οι μουσικές σχολές και τα ωδεία (σχετ. εγκύκλιοι 10/1987, ΠΟΛ.1282/1992, ΠΟΛ.1071/1995, ΠΟΛ.1285/1998, ΠΟΛ.1041/2004, ΠΟΛ.1137/2006).

Επίσης, σύμφωνα με την περίπτωση ιγ' της παραγράφου 1 του άρθρου 22 του Κώδικα ΦΠΑ, απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ τα ιδιαίτερα μαθήματα όλων των βαθμίδων εκπαίδευσης, ανεξάρτητα αν η παράδοση των μαθημάτων γίνεται από οργανωμένες επιχειρήσεις - φροντιστήρια στις αίθουσές τους ή κατ' οίκον από δασκάλους φροντιστές. Και σε αυτή την περίπτωση απαλλαγής δεν εμπίπτουν τα ιδιαίτερα μαθήματα για την απόκτηση γνώσεων ερασιτεχνικού ή ψυχαγωγικού χαρακτήρα.

4. Το πεδίο εφαρμογής της ανωτέρω απαλλαγής καταλαμβάνει τις υπηρεσίες εκπαίδευσης των οποίων ο τόπος παροχής βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας μας, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 14 του Κώδικα ΦΠΑ που αναφέρονται στην παράγραφο 1 της παρούσας. Επίσης, ελλείψει σχετικού περιορισμού, για την εφαρμογή της απαλλαγής δεν παίζει ρόλο ο τρόπος παροχής των υπηρεσιών εκπαίδευσης, δηλαδή αν παρέχονται δια ζώσης με αυτοπρόσωπη παρουσία εκπαιδευτών και εκπαιδευομένων ή αν παρέχονται εξ αποστάσεως, μέσω του διαδικτύου, με σύγχρονη παράδοση του μαθήματος από τον εκπαιδευτικό ή στο πλαίσιο ασύγχρονης εκπαίδευσης ή με αυτοματοποιημένο τρόπο ως ηλεκτρονικά παρεχόμενη εκπαίδευση, υπό τον αναγκαίο όρο, όμως, ότι το είδος της εκπαίδευσης ως προς το αντικείμενό της εμπίπτει στην έννοια της απαλλασσόμενης από τον ΦΠΑ εκπαίδευσης, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην παράγραφο 3 ανωτέρω.

5. Από τα ανωτέρω προκύπτουν τα ακόλουθα:

Α. Οι υπηρεσίες εκπαίδευσης, οι οποίες παρέχονται είτε δια ζώσης είτε εξ αποστάσεως με κάθε τρόπο (σύγχρονο, ασύγχρονο, αυτοματοποιημένο) και δεν έχουν τη μορφή εκπαιδευτικής εκδήλωσης όπως σεμιναρίου, προς υποκείμενο στον φόρο λήπτη εγκατεστημένο στο εσωτερικό της χώρας μας ο οποίος ενεργεί με την ιδιότητά του αυτή, έχουν ως τόπο παροχής την Ελλάδα, αλλά εφόσον εμπίπτουν στην έννοια της απαλλασσόμενης από τον ΦΠΑ εκπαίδευσης στο εσωτερικό της χώρας μας (π.χ. πανεπιστημιακή ή επαγγελματική εκπαίδευση), δεν οφείλεται φόρος για τις υπηρεσίες αυτές στην Ελλάδα.

Β. Διαφορετική είναι η περίπτωση των εκπαιδευτικών εκδηλώσεων, όπως χαρακτηριστικά των εκπαιδευτικών σεμιναρίων, όπου καταβάλλεται αντίτιμο για το δικαίωμα πρόσβασης στα σεμινάρια αυτά. Ο τόπος παροχής των εν λόγω υπηρεσιών εκπαίδευσης βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας μας, εφόσον το σεμινάριο πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας μας, ανεξάρτητα

από την ιδιότητα του εκάστοτε λήπτη των υπηρεσιών αυτών (υποκείμενος ή μη στον φόρο) και τον τόπο εγκατάστασής του.

Ωστόσο, το δικαίωμα πρόσβασης στο εκπαιδευτικό σεμινάριο δεν επιβαρύνεται με ΦΠΑ, εφόσον πρόκειται για απαλλασσόμενη από τον ΦΠΑ εκπαίδευση.

Γ. Επίσης, στην περίπτωση που οι υπηρεσίες εκπαίδευσης παρέχονται προς μη υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα, ο τόπος παροχής τους βρίσκεται εντός της χώρας μας εφόσον οι υπηρεσίες αυτές πραγματοποιούνται στο εσωτερικό της χώρας μας. Το αυτό ισχύει και για υπηρεσίες εκπαίδευσης γενικά και για εκπαιδευτικά σεμινάρια, τόσο στην περίπτωση που πρόκειται για δια ζώσης εκπαίδευση, όσο και στην περίπτωση που πρόκειται για εξ αποστάσεως εκπαίδευση από διδάσκοντα μέσω του διαδικτύου ή άλλου ηλεκτρονικού δικτύου το οποίο χρησιμοποιείται ως μέσο επικοινωνίας με τους εκπαιδευόμενους και οι υπηρεσίες αυτές δεν μπορούν να χαρακτηριστούν ως ηλεκτρονικά παρεχόμενες. Διευκρινίζεται απλώς ότι στην περίπτωση αυτή της εξ αποστάσεως διδασκαλίας ο τόπος παροχής θεωρείται ότι βρίσκεται στην Ελλάδα ως τόπος πραγματοποίησης της υπηρεσίας, εφόσον ο διδάσκων παρέχει τις υπηρεσίες του από την έδρα ή τη μόνιμη εγκατάσταση που διαθέτει στην Ελλάδα ή, σε περίπτωση που δεν διαθέτει έδρα ή μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, εφόσον πράγματι παρέχει τη διδασκαλία από την Ελλάδα (σχετ. κατευθ. οδηγίες Επιτροπής ΦΠΑ από την 97η Σύσκεψη τον Σεπτ. 2012, έγγραφο Β ταχυδ.σ.1(2013)1512595 – 744). Όταν πρόκειται για εκπαίδευση που εμπίπτει στην έννοια της απαλλασσόμενης από τον ΦΠΑ εκπαίδευσης, οι εν λόγω υπηρεσίες απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ στο εσωτερικό της χώρας μας.

Δ. Τέλος, στην περίπτωση που οι εξ αποστάσεως υπηρεσίες εκπαίδευσης παρέχονται προς μη υποκείμενο στον φόρο λήπτη μέσω διαδικτύου ή άλλου ηλεκτρονικού δικτύου με αυτοματοποιημένο τρόπο, από την άποψη ότι απαιτούν ελάχιστη ανθρώπινη παρέμβαση, ο τόπος παροχής τους προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 13 του άρθρου 14 του Κώδικα ΦΠΑ. Στις περιπτώσεις που ο τόπος παροχής θεωρείται ότι βρίσκεται στην Ελλάδα και η ηλεκτρονικά παρεχόμενη εκπαίδευση εμπίπτει στην έννοια της απαλλασσόμενης από τον ΦΠΑ εκπαίδευσης στο εσωτερικό της χώρας μας, δεν οφείλεται ΦΠΑ στην Ελλάδα για τις υπηρεσίες αυτές.

6. Επισημαίνεται ότι η ορθή εφαρμογή των απαλλακτικών διατάξεων περί εκπαίδευσης του άρθρου 22 του Κώδικα ΦΠΑ θα πρέπει να αποδεικνύεται από το πρόσωπο που κατά περίπτωση ορίζεται από τις διατάξεις του άρθρου 35 του Κώδικα ΦΠΑ ως υπόχρεο στον φόρο αυτό και δεν απέδωσε ΦΠΑ λόγω της παροχής ή της λήψης υπηρεσιών εκπαίδευσης που απαλλάσσονται στο εσωτερικό της χώρας μας.

7. Στην περίπτωση που ο τόπος παροχής των υπηρεσιών εκπαίδευσης δεν βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας μας, εφαρμόζεται η οικεία περί ΦΠΑ νομοθεσία της χώρας όπου βρίσκεται ο τόπος παροχής τους και δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση από πλευράς ΦΠΑ στην Ελλάδα για τις υπηρεσίες αυτές.

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2138/05.7.2021.- Κοινοποίηση διατάξεων του Μέρους Α του από 1/7/2021 κατατεθέντος σχεδίου νόμου «α) Ενσωμάτωση στην ελληνική νομοθεσία διατάξεων των Οδηγιών (ΕΕ) 2017/2455, (ΕΕ) 2019/1995 και (ΕΕ) 2018/1910 όσον αφορά υποχρεώσεις που απορρέουν από τον φόρο προστιθέμενης αξίας για παροχές υπηρεσιών και πωλήσεις αγαθών εξ αποστάσεως και σχετικές ρυθμίσεις.....και λοιπές διατάξεις».

Με την παρ. 2 προστίθεται νέα περίπτωση λε) στην παρ. 1 του άρθρου 22 του Κώδικα ΦΠΑ. Με τη νέα διάταξη προβλέπεται ότι η θεωρούμενη ως Β2Β παράδοση αγαθών για σκοπούς ΦΠΑ από τον υποκείμενο στον φόρο προμηθευτή προς την ηλεκτρονική διεπαφή απαλλάσσεται από τον φόρο. Στόχος είναι να αποφευχθεί ο κίνδυνος τυχόν υποκείμενοι μη εγκατεστημένοι στην

Ένωση να μην καταβάλλουν στις φορολογικές αρχές το ΦΠΑ που θα έχουν εισπράξει από τις ηλεκτρονικές διεπαφές.

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2013/15.2.2022.- Εφαρμογή διατάξεων ΦΠΑ στο χρηματικό ποσό που καταβάλλεται σε ασφαλιστικό πράκτορα ή σε συντονιστή ασφαλιστικών πρακτόρων εξαιτίας λύσης της σύμβασής τους καθώς και στις περιπτώσεις μόνιμης ολικής ανικανότητας, θανάτου και αποχώρησης λόγω συνταξιοδότησής τους.

Αναφορικά με το παραπάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

Σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης ιθ' της παραγράφου 1 του άρθρου 22 του Κώδικα ΦΠΑ (κύρ. ν. 2859/2000), απαλλάσσονται από το φόρο οι ασφαλιστικές και αντασφαλιστικές εργασίες, καθώς και οι συναφείς με αυτές εργασίες που παρέχονται από ασφαλειομεσίτες και ασφαλιστικούς πράκτορες, συμπεριλαμβανομένων και των υπηρεσιών οδικής βοήθειας έναντι συνδρομής, που παρέχονται από ασφαλιστικές επιχειρήσεις, καθώς και από φυσικά πρόσωπα ή νομικά πρόσωπα παροχής οδικής βοήθειας.

Η ανωτέρω διάταξη αποτελεί ενσωμάτωση στο εσωτερικό δίκαιο της χώρας μας του στοιχείου α' της παραγράφου 1 του άρθρου 135 της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ για το ΦΠΑ η οποία έχει υποχρεωτική εφαρμογή για τα κράτη μέλη.

Ως προς την ασφαλιστική νομοθεσία, τροποποιήσεις έχουν επέλθει με το ν. 4583/2018 (Α' 212) με θέμα «Κατάργηση των διατάξεων περί μείωσης των συντάξεων, ενσωμάτωση στην Ελληνική Νομοθεσία της Οδηγίας 2016/97/ΕΕ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 20ής Ιανουαρίου 2016 σχετικά με τη διανομή ασφαλιστικών προϊόντων και άλλες διατάξεις».

Συγκεκριμένα, με τις διατάξεις των περιπτώσεων 1, 4, 5 και 24 της παραγράφου 1 του άρθρου 4 του νόμου 4583/2018 δίδονται οι κάτωθι ορισμοί:

Ασφαλιστικός Πράκτορας: το φυσικό ή νομικό πρόσωπο που ασκεί τη δραστηριότητα της διανομής ασφαλιστικών προϊόντων στο όνομα και για λογαριασμό μίας ή περισσότερων ασφαλιστικών επιχειρήσεων.

Συντονιστής ασφαλιστικών πρακτόρων: το φυσικό ή νομικό πρόσωπο που ασκεί τη δραστηριότητα της διανομής ασφαλιστικών προϊόντων μέσω ομάδας ασφαλιστικών πρακτόρων, τους οποίους επιλέγει και προτείνει στις ασφαλιστικές επιχειρήσεις για συνεργασία, και στη συνέχεια εκπαιδεύει και επιβλέπει το έργο τους, με σκοπό να διασφαλίσει την εκ μέρους τους εφαρμογή των σχετικών με τη διανομή πολιτικών και διαδικασιών των ασφαλιστικών επιχειρήσεων με τις οποίες συνεργάζεται, χωρίς να συμβάλλεται ο ίδιος με αυτούς.

Διανομή ασφαλιστικών προϊόντων: οι δραστηριότητες παροχής συμβουλής, πρότασης ή διενέργειας εργασιών προπαρασκευής για τη σύναψη συμβάσεων ασφάλισης, οι δραστηριότητες σύναψής τους ή οι δραστηριότητες παροχής βοήθειας κατά τη διαχείριση και την εκτέλεση των εν λόγω συμβάσεων, ιδίως σε περίπτωση που γεννηθεί αξίωση, περιλαμβανομένης της παροχής πληροφοριών σχετικά με μία ή περισσότερες ασφαλιστικές συμβάσεις, βάσει κριτηρίων που επιλέγονται από τον πελάτη μέσω ενός ιστότοπου ή κάποιου άλλου μέσου και η παροχή καταλόγου κατάταξης ασφαλιστικών προϊόντων, συμπεριλαμβανομένης της σύγκρισης των τιμών και των προϊόντων, ή η παροχή έκπτωσης επί της τιμής ασφαλιστικής σύμβασης, όταν ο πελάτης είναι σε θέση να συνάψει άμεσα ή έμμεσα μία ασφαλιστική σύμβαση, χρησιμοποιώντας ιστότοπο ή άλλα μέσα.

Παραγωγή ασφαλιστικού πράκτορα ή συντονιστή: το σύνολο των ασφαλιστικών συμβάσεων, οι οποίες καταρτίστηκαν από την ασφαλιστική επιχείρηση με τη διαμεσολάβηση του ασφαλιστικού πράκτορα ή συντονιστή.

Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 5 του ν. 4583/2018, μεταξύ άλλων, ορίζονται τα καταβαλλόμενα από την ασφαλιστική επιχείρηση ποσά προς τον ασφαλιστικό πράκτορα ή

τον συντονιστή ασφαλιστικών πρακτόρων εξαιτίας λύσης της σύμβασής τους καθώς και στις περιπτώσεις μόνιμης ολικής ανικανότητας, θανάτου και αποχώρησης λόγω συνταξιοδότησής τους.

Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι αν, για οποιονδήποτε λόγο, λυθεί η σύμβαση μεταξύ της ασφαλιστικής επιχείρησης και του ασφαλιστικού πράκτορα ή του συντονιστή ασφαλιστικών πρακτόρων, η ασφαλιστική επιχείρηση καταβάλλει στον ασφαλιστικό πράκτορα ή τον συντονιστή ποσό που ισούται με την προμήθεια τριών (3) ετών που θα δικαιούτο, αν δεν είχε λυθεί η σύμβαση, και αναλογεί στην παραγωγή του, η οποία εξακολουθεί, γι' αυτό το διάστημα, να παραμένει στην ασφαλιστική επιχείρηση. Η παραγωγή τεκμαίρεται ότι παραμένει στην ασφαλιστική επιχείρηση, εφόσον διατηρείται η ασφαλιστική κάλυψη για το ασφαλιζόμενο φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή αντικείμενο, χωρίς ουσιώδη μεταβολή των όρων της αρχικής ασφαλιστικής σύμβασης. Η ασφαλιστική επιχείρηση ενημερώνει σε τακτά χρονικά διαστήματα, με αναλυτική κατάσταση, τον ασφαλιστικό πράκτορα ή τον συντονιστή για τη διατηρούμενη σε ισχύ παραγωγή του και τις προμήθειες του που αναλογούν σε αυτή. Σημειώνεται ότι το ανωτέρω ποσό δεν καταβάλλεται, αν η σύμβαση λύθηκε με πρωτοβουλία του διαμεσολαβητή (ασφαλιστικό πράκτορα ή τον συντονιστή ασφαλιστικών πρακτόρων).

Σε περίπτωση μόνιμης ολικής ανικανότητας του ασφαλιστικού πράκτορα ή του συντονιστή ασφαλιστικών πρακτόρων, η ασφαλιστική επιχείρηση καταβάλλει στον ασφαλιστικό πράκτορα ή τον συντονιστή ποσό που ισούται με την προμήθεια τεσσάρων (4) ετών που αναλογεί στην παραγωγή του, η οποία εξακολουθεί γι' αυτό το διάστημα να παραμένει στην ασφαλιστική επιχείρηση.

Σε περίπτωση θανάτου του ασφαλιστικού πράκτορα ή του συντονιστή, το ανωτέρω ποσό καταβάλλεται στα πρόσωπα που ο πράκτορας ή ο συντονιστής έχει ορίσει ως δικαιούχους. Αν δεν έχουν οριστεί δικαιούχοι, η ασφαλιστική επιχείρηση καταβάλλει το ποσό αυτό στους κληρονόμους του θανόντος κατά το λόγο της κληρονομικής τους μερίδας.

Σε περίπτωση αποχώρησης του ασφαλιστικού πράκτορα ή του συντονιστή ασφαλιστικών πρακτόρων, λόγω συνταξιοδότησης, η ασφαλιστική επιχείρηση του καταβάλλει ποσό που ισούται με την προμήθεια τριών (3) ετών που αναλογεί στην παραγωγή του, η οποία εξακολουθεί να παραμένει γι' αυτό το διάστημα σε αυτήν.

Όπως προκύπτει από το νόμο, σε όλες τις ανωτέρω περιπτώσεις καταβάλλεται ένα ποσό που ισούται με την προμήθεια τριών ή τεσσάρων ετών κατά περίπτωση που αναλογεί στην παραγωγή του ασφαλιστικού πράκτορα ή του συντονιστή ασφαλιστικών πρακτόρων, η οποία (παραγωγή) εξακολουθεί να παραμένει αυτό το διάστημα στην ασφαλιστική επιχείρηση.

Όπως έχει γίνει δεκτό από τη νομολογία του ΔΕΕ, σε περίπτωση καταβολής ποσού για τροποποίηση (λύση σύμβασης) το ποσό αυτό τυγχάνει όμοιας φορολογικής μεταχείρισης με την αρχική σύμβαση υπό το σκεπτικό ότι δεν μπορεί να υπάρξει κατάτμηση του καθεστώτος που διέπει τη μια και την αυτή σύμβαση (σκέψη 9 και 12 της απόφασης C-63/92 του ΔΕΕ).

Κατ' ανάλογη εφαρμογή, το ανωτέρω ποσό τυγχάνει της ίδιας φορολογικής αντιμετώπισης με την προμήθεια που θα ελάμβανε ο πράκτορας από την ασφαλιστική επιχείρηση για την ενεργή παραγωγή του σε περίπτωση που δεν είχε επέλθει λύση της σύμβασης ή μόνιμη ολική ανικανότητα ή θάνατος ή αποχώρηση λόγω συνταξιοδότησής του ασφαλιστικού πράκτορα ή του συντονιστή.

Συνεπώς, δεδομένου ότι η προμήθεια που λαμβάνει ο ασφαλιστικός πράκτορας ή ο συντονιστής ασφαλιστικών πρακτόρων από την ασφαλιστική επιχείρηση απαλλάσσεται από το ΦΠΑ, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης ιθ' της παραγράφου 1 του άρθρου 22 του Κώδικα ΦΠΑ, όπως έχει ερμηνευτεί και ισχύει, ως το αντάλλαγμα για παροχή υπηρεσίας διαμεσολάβησης, απαλλάσσεται από το ΦΠΑ και το ποσό που καταβάλλεται στις ανωτέρω περιπτώσεις, δηλαδή σε περίπτωση λύσης της σύμβασης (υπαιτιότητα της ασφαλιστικής επιχείρησης) ή μόνιμης ολικής ανικανότητας

ή θανάτου ή αποχώρησης λόγω συνταξιοδότησης του ασφαλιστικού πράκτορα ή του συντονιστή ασφαλιστικών πρακτόρων.

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2081/30.11.2022.- Παροχή διευκρινίσεων αναφορικά με την ερμηνεία της έννοιας της παροχής υπηρεσιών από τα Ελληνικά Ταχυδρομεία, στο πλαίσιο των οριζόμενων στη διάταξη της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 22 του Κώδικα ΦΠΑ.

Παρέχονται οι ακόλουθες διευκρινίσεις ως προς την ερμηνεία του όρου «παροχή υπηρεσιών από τα Ελληνικά Ταχυδρομεία (ΕΛΤΑ)» που αναφέρεται στις απαλλακτικές διατάξεις της περ. α της παρ. 1 του άρθρου 22 του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000), με σκοπό την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή της, καθώς και την τήρηση της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας:

1. Σύμφωνα με τη διάταξη της περ. α της παρ. 1 του άρθ. 22 του Κώδικα ΦΠΑ, απαλλάσσεται από το ΦΠΑ «η παροχή υπηρεσιών από τα Ελληνικά Ταχυδρομεία (ΕΛΤΑ) και η παρεπόμενη των υπηρεσιών αυτών παράδοση αγαθών».

2. Η ανωτέρω διάταξη αποτελεί ενσωμάτωση στο εσωτερικό δίκαιο της χώρας μας της περ. α της παρ. 1 του άρθρου 132 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ για το ΦΠΑ σύμφωνα με την οποία ορίζεται ότι τα κράτη μέλη, μεταξύ άλλων, απαλλάσσουν «τις παροχές υπηρεσιών και τις παρεπόμενες προς τις παροχές αυτές παραδόσεις αγαθών, οι οποίες πραγματοποιούνται από τις δημόσιες ταχυδρομικές υπηρεσίες, με εξαίρεση τη μεταφορά προσώπων και τις τηλεπικοινωνίες».

3. Το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης στην υπόθεση C-357/07, ερμηνεύοντας το εύρος της απαλλαγής των «δημοσίων ταχυδρομικών υπηρεσιών» του άρθρου 13, παρ. 1, στοιχείο α της Οδηγίας 77/388/ΕΟΚ (6η Οδηγία), το οποίο ταυτίζεται ως προς το περιεχόμενο με το άρθρο 132 (1) (α) της οδηγίας 2006/112/ΕΚ για τον ΦΠΑ, στο οποίο αντιστοιχεί αποφάνθηκε ότι η έννοια «δημόσιες ταχυδρομικές υπηρεσίες» πρέπει να ερμηνεύεται ως αφοράσα δημόσιους ή ιδιωτικούς φορείς που αναλαμβάνουν να παρέχουν εντός κράτους μέλους το σύνολο ή τμήμα της καθολικής ταχυδρομικής υπηρεσίας και εκτείνεται μόνον στις υπηρεσίες που η καθολική υπηρεσία περιλαμβάνει και τις παρεπόμενες προς τις υπηρεσίες αυτές παραδόσεις αγαθών. Περαιτέρω απεφάνθη ότι η ως άνω προβλεπόμενη απαλλαγή εφαρμόζεται σε παροχές υπηρεσιών και σε παρεπόμενες προς τις παροχές αυτές παραδόσεις αγαθών, που οι δημόσιες ταχυδρομικές υπηρεσίες πραγματοποιούν υπ' αυτή τους την ιδιότητα, ήτοι υπό την ιδιότητα του φορέα που αναλαμβάνει να παρέχει εντός κράτους μέλους το σύνολο ή τμήμα της καθολικής ταχυδρομικής υπηρεσίας. Η εν λόγω απαλλαγή δεν εφαρμόζεται σε παροχές υπηρεσιών και σε παρεπόμενες προς τις παροχές αυτές παραδόσεις αγαθών των οποίων οι όροι έχουν αποτελέσει αντικείμενο μεμονωμένης διαπραγματεύσεως.

4. Με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 227 του ν. 4727/2020 (Α'184), οι οποίες τροποποίησαν τις διατάξεις του άρθρου 6 του ν. 4053/2012 (Α'44) που ρυθμίζει τη λειτουργία της ταχυδρομικής αγοράς στο εσωτερικό μας δίκαιο, ορίστηκαν οι κατ' ελάχιστον επί μέρους υπηρεσίες που περιλαμβάνει η καθολική υπηρεσία. Περαιτέρω ορίζεται ότι «η καθολική υπηρεσία δεν περιλαμβάνει οποιοσδήποτε υπηρεσίες, των οποίων οι τιμές ή/και οι όροι με τους οποίους προσφέρονται αυτές έχουν αποτελέσει αντικείμενο μεμονωμένης διαπραγμάτευσης ή εμπορικής συμφωνίας ή ειδικής προσφοράς στο πλαίσιο διαγωνιστικών διαδικασιών ή άλλου είδους αναθέσεων στον φορέα παροχής καθολικής υπηρεσίας. Ο φορέας παροχής καθολικής υπηρεσίας υποχρεούται να αποτυπώνει διακριτά τις εν λόγω υπηρεσίες στο κοστολογικό του σύστημα, το οποίο εγκρίνεται από την ΕΕΤ.Τ.». Με την με αριθ. 41252 ΕΞ 2021 απόφαση του Υπουργού Ψηφιακής Διακυβέρνησης (Β' 5479) ορίστηκαν οι υπηρεσίες που εμπίπτουν στην καθολική ταχυδρομική υπηρεσία (άρθρο 1).

Σημειώνεται ότι σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 21 του ν. 4053/2012, τα ΕΛΤΑ παραμένουν φορέας παροχής καθολικής υπηρεσίας έως τις 31.12.2028.

5. Κατόπιν των ανωτέρω, διευκρινίζεται ότι η απαλλαγή από το ΦΠΑ που χορηγείται στο πλαί-

σιο των οριζομένων στην περ. α της παρ. 1 του άρθ. 22 του Κώδικα ΦΠΑ, καταλαμβάνει τις ταχυδρομικές υπηρεσίες που παρέχονται από τα Ελληνικά Ταχυδρομεία υπό την ιδιότητα του φορέα παροχής καθολικής υπηρεσίας, όπως αυτή ορίζεται στην κείμενη νομοθεσία, και δεν καταλαμβάνει τις υπηρεσίες (και τις παρεπόμενες αυτών παραδόσεις αγαθών) των οποίων οι τιμές ή/και οι όροι με τους οποίους αυτές προσφέρονται έχουν αποτελέσει αντικείμενο μεμονωμένης διαπραγμάτευσης ή εμπορικής συμφωνίας ή ειδικής προσφοράς στο πλαίσιο διαγωνιστικών διαδικασιών ή άλλου είδους αναθέσεων σε αυτά.

6. Οι ανωτέρω αναφερόμενες υπηρεσίες που δεν εμπίπτουν στην απαλλακτική διάταξη της περ. α' της παρ. 1 του άρθ. 22 του Κώδικα ΦΠΑ επιβαρύνονται με ΦΠΑ με τον κανονικό συντελεστή, 24%.

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2091/28.12.2022.- Παροχή διευκρινίσεων αναφορικά με την απαλλαγή από το ΦΠΑ στην παροχή υπηρεσιών και στην παράδοση αγαθών για εκδηλώσεις που οργανώνονται από δικαιούχα πρόσωπα για την οικονομική τους ενίσχυση βάσει της περ. ιη' της παρ. 1, του άρθρου 22 του Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (ν. 2859/2000, Α' 248).

Κατόπιν της αντικατάστασης της διάταξης της περ. ιη' της παρ. 1, του άρθρου 22 του Κώδικα ΦΠΑ παρέχονται οι ακόλουθες διευκρινίσεις:

1. Με τη διάταξη του άρθρου 22 του ν. 4873/2021 αντικαθίσταται, με εφαρμογή για τα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 01.01.2023 σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 75 του ως άνω νόμου, η περ. ιη' της παρ. 1, του άρθρου 22 του Κώδικα ΦΠΑ, και από την ημερομηνία αυτή απαλλάσσονται από το ΦΠΑ η παροχή υπηρεσιών και η παράδοση αγαθών από τα πρόσωπα που αναφέρονται στις περιπτώσεις δ', θ', ιβ', ιδ', ιε' και ιστ' της παραγράφου αυτής, με την ευκαιρία εκδηλώσεων που οργανώνονται από αυτά για την οικονομική τους ενίσχυση, και οι οποίες οργανώνονται προς αποκλειστικό όφελός τους, με τον όρο ότι οι εκδηλώσεις που απαλλάσσονται δεν υπερβαίνουν τις τέσσερις (4) κατ' έτος και το όριο των σχετικών συναλλαγών ανά έτος δεν υπερβαίνει τις είκοσι χιλιάδες (20.000) ευρώ κατόπιν σχετικής υπεύθυνης δήλωσης προς την αρμόδια Φορολογική Αρχή τουλάχιστον πέντε (5) εργάσιμες ημέρες πριν από την εκδήλωση και εφόσον η απαλλαγή αυτή δεν προκαλεί κίνδυνο στρέβλωσης των όρων του ανταγωνισμού.

2. Κατά συνέπεια, για τα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 01.01.2023 και εφεξής, προβλέπονται τα κάτωθι:

Προϋποθέσεις για την εφαρμογή της απαλλαγής της περ. ιη' της παρ. 1, του άρθρου 22 του Κώδικα ΦΠΑ στις ευκαιριακές εκδηλώσεις, αποτελούν οι κάτωθι οι οποίες πρέπει να συντρέχουν σωρευτικά ανά έτος:

α. ο αριθμός των εκδηλώσεων με απαλλαγή δεν μπορεί να υπερβαίνει τις τέσσερις (4), ανά έτος και

β. το όριο των σχετικών συναλλαγών ανά έτος να μην υπερβαίνει τις είκοσι χιλιάδες (20.000) ευρώ.

3. Σημειώνεται ότι για τα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 01.01.2023 προβλέπεται νέα διαδικασία ως προς τον τρόπο χορήγησης της ανωτέρω απαλλαγής από το ΦΠΑ. Συγκεκριμένα, το πρόσωπο που δικαιούται της απαλλαγής αυτής (δηλαδή εμπίπτει σε μία από τις περιπτώσεις δ', θ', ιβ', ιδ', ιε' και ιστ' της παρ. 1 του άρθρου 22 του Κώδικα ΦΠΑ) απαιτείται πλέον να υποβάλλει σχετική υπεύθυνη δήλωση προς την αρμόδια Φορολογική Αρχή τουλάχιστον πέντε (5) εργάσιμες ημέρες πριν από την εκδήλωση. Η ανωτέρω υπεύθυνη δήλωση υποβάλλεται ψηφιακά μέσω της εφαρμογής Ψηφιακής Υποδοχής και Διαχείρισης Αιτημάτων της ΑΑΔΕ «Τα Αιτήματά μου», η οποία είναι διαθέσιμη στην ψηφιακή πύλη «myAADE» (myaaade.gov.gr), στη Δ.Ο.Υ στην οποία υπάγεται για τον ΦΠΑ το πρόσωπο το οποίο διοργανώνει την ευκαιριακή εκδήλωση, σύμφωνα με τα ειδικότερα οριζόμενα στην απόφαση Διοικητή ΑΑΔΕ Α.1054/2022 (Β'2154) και δεν απαι-

τείται έγκριση του Προϊσταμένου αυτής.

4. Στην υπεύθυνη δήλωση αναγράφεται καταρχήν από το δικαιούχο πρόσωπο η συγκεκριμένη περίπτωση της παρ. 1 του άρθρου 22 του Κώδικα ΦΠΑ στην οποία εμπίπτει, ο αριθμός και οι ημερομηνίες πραγματοποίησης των ευκαιριακών εκδηλώσεων για τις οποίες έχουν ήδη υποβληθεί υπεύθυνες δηλώσεις για απαλλαγή από το ΦΠΑ, καθώς επίσης και το συνολικό ύψος των πραγματοποιηθέντων παραδόσεων αγαθών και παροχών υπηρεσιών, ανά εκδήλωση, που έχουν τύχει απαλλαγής από το ΦΠΑ βάσει της περ. ιη' της παρ. 1 του άρθρου 22 του Κώδικα ΦΠΑ στο συγκεκριμένο φορολογικό έτος.

Επίσης, αναγράφεται η ημερομηνία και η διάρκεια πραγματοποίησης της εκδήλωσης για την οποία γνωστοποιείται η απαλλαγή με την εν λόγω υπεύθυνη δήλωση, το είδος, η ποσότητα και η αξία της παράδοσης των αγαθών, το είδος και η αξία της παροχής των υπηρεσιών καθώς και το συνολικό ύψος των εσόδων τα οποία αφορά η απαλλαγή από το φόρο. Επιπροσθέτως, θα πρέπει να δηλώνεται ότι η εκδήλωση οργανώνεται για την οικονομική του ενίσχυση και προς αποκλειστική ωφέλεια του δικαιούχου προσώπου.

5. Σημειώνεται ότι επειδή πρόκειται για απαλλαγή των παραδόσεων αγαθών και παροχών υπηρεσιών της εν λόγω εκδήλωσης, δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ των σχετικών με την εν λόγω εκδήλωση εισροών. Δηλαδή το πρόσωπο που δικαιούται την απαλλαγή για την συγκεκριμένη εκδήλωση δεν εκπίπτει τον ΦΠΑ που επιβαρύνει τις δαπάνες που πραγματοποιεί σε σχέση με την απαλλασσόμενη εκδήλωση. Κατά συνέπεια, δεδομένου ότι ο ΦΠΑ που επιβαρύνει τις σχετικές εισροές προσαυξάνει το κόστος της εκδήλωσης η οποία οργανώνεται και αποσκοπεί στην οικονομική ενίσχυση του δικαιούχου προσώπου, σκόπιμο είναι το πρόσωπο αυτό, για κάθε τέτοια εκδήλωση, να τηρεί στο αρχείο του τα προσήκοντα στοιχεία (οικεία φορολογικά παραστατικά, συμφωνητικά μίσθωσης, συμβατικά έγγραφα κ.ά.) από τα οποία προκύπτουν οι αγορές αγαθών και οι λήψεις των υπηρεσιών που χρησιμοποιούνται στη συγκεκριμένη εκδήλωση και για όσο χρόνο προβλέπεται από την κείμενη νομοθεσία για την τήρηση των λογιστικών αρχείων.

6. Σε περίπτωση μη πλήρωσης των αναφερόμενων στην παράγραφο 2 του παρόντος προϋποθέσεων ή μη υποβολής της υπεύθυνης δήλωσης και μάλιστα εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας των πέντε κατ' ελάχιστον εργάσιμων ημερών πριν την εκδήλωση που διοργανώνει το εν λόγω πρόσωπο, τα έσοδα από την συγκεκριμένη εκδήλωση υπάγονται σε ΦΠΑ με τον ισχύοντα συντελεστή. Κατά συνέπεια, το πρόσωπο αυτό, το οποίο εμπίπτει σε μία από τις περιπτώσεις δ', θ', ιβ', ιδ', ιε' και ιστ' της παρ. 1 του άρθρου 22 του Κώδικα ΦΠΑ και απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ για τη λοιπή του δραστηριότητα, υποχρεούται να ενταχθεί στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ για την εν λόγω εκδήλωση και στην περίπτωση αυτή θα έχει όλες τις υποχρεώσεις και τα δικαιώματα που απορρέουν από τις διατάξεις του Κώδικα ΦΠΑ για τους υποκειμένους στο φόρο. Για την ένταξη στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ υποβάλλεται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., δήλωση μεταβολών, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 10 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022, Α' 206), εφεξής ΚΦΔ. Το εν λόγω πρόσωπο οφείλει να παραμείνει στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ καθ' όλη τη διάρκεια και στο μέτρο που πραγματοποιεί φορολογητέες πράξεις προκειμένου να τηρεί τις υποχρεώσεις του κανονικού καθεστώτος.

7. Για την πληρέστερη κατανόηση των ανωτέρω παρατίθεται το ακόλουθο παράδειγμα:

Παράδειγμα

Φιλανθρωπικό σωματείο μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα που εμπίπτει στην περ. ιε' της παρ. 1 του άρθρου 22 του Κώδικα ΦΠΑ και ως εκ τούτου αποτελεί δικαιούχο της απαλλαγής των ευκαιριακών εκδηλώσεων από το ΦΠΑ πρόσωπο, διοργανώνει για την οικονομική του ενίσχυση δύο μουσικές εκδηλώσεις στις 13 Ιανουαρίου 2023 και 16 Μαρτίου 2023 με δηλούμενο ύψος συναλλαγών, συγκεκριμένα δικαίωμα εισόδου - εισιτήριο στην εκδήλωση, το ποσό των 4.000 ευρώ και 9.000 ευρώ αντίστοιχα. Το εν λόγω σωματείο κατόπιν της υποβολής σχετικών υπεύθυνων

δηλώσεων τουλάχιστον 5 ημέρες πριν από την κάθε εκδήλωση δικαιούται της απαλλαγής από το ΦΠΑ στο εισιτήριο στις εν λόγω εκδηλώσεις.

Για την οικονομική του ενίσχυση το εν λόγω σωματείο προτίθεται να διοργανώσει και τρίτη μουσική εκδήλωση στις 12 Απριλίου 2023 με ύψος παρεχόμενων υπηρεσιών το ποσό των 8.000 ευρώ. Για την τρίτη αυτή εκδήλωση δεν δικαιούται της απαλλαγής, καθόσον το όριο των σχετικών συναλλαγών κατά το φορολογικό έτος 2023 υπερβαίνει τις είκοσι χιλιάδες ευρώ (4.000 + 9.000 + 8.000). Ως εκ τούτου για την συγκεκριμένη εκδήλωση θα επιβάλει ΦΠΑ με τον ισχύοντα συντελεστή στο σύνολο των εισιτηρίων στην συγκεκριμένη εκδήλωση.

Δηλαδή η τρίτη κατά σειρά εκδήλωση του σωματείου δεν προσμετράται ούτε στο όριο του αριθμού των εκδηλώσεων με απαλλαγή ούτε και στο όριο των 20.000 ευρώ ανά έτος των σχετικών συναλλαγών.

Ως εκ τούτου, το εν λόγω σωματείο εξακολουθεί να δικαιούται να υποβάλει εντός του φορολογικού έτους 2023 υπεύθυνη δήλωση για απαλλαγή από το ΦΠΑ για δύο επιπλέον ευκαιριακές εκδηλώσεις (δηλαδή μέχρι την συμπλήρωση του ορίου των τεσσάρων εκδηλώσεων με απαλλαγή ανά έτος) και για εναπομείναν ποσό εσόδων έως τις 7.000 ευρώ (το οποίο προκύπτει από την αφαίρεση του συνόλου των εσόδων των πραγματοποιηθέντων εκδηλώσεων με απαλλαγή (4.000 + 9.000) από το προβλεπόμενο ανά έτος όριο των 20.000 ευρώ).

8. Τέλος, διευκρινίζεται ότι μέχρι την έναρξη ισχύος των διατάξεων του άρθρου 22 του ν. 4873/2021 εξακολουθεί να εφαρμόζεται η απόφαση ΑΥΟ Π.6786/640/7.10.1986 (Β 703), η διαδικασία που προβλέπεται σε αυτή καθώς επίσης και οι διευκρινίσεις που έχουν δοθεί με την εγκύκλιο 1030141/1349/393/Α0014/ΠΟΛ.1071/8.3.1995 (με ανώτατο όριο εκδηλώσεων τις δύο ετησίως)

9. Οποιαδήποτε άλλη ερμηνεία της Διοίκησης αναφορικά με την προϊσχύουσα απαλλακτική διάταξη παύει να εφαρμόζεται για τα φορολογικά έτη από την 01.01.2023 και εφεξής.

ΑΡΘΡΟ 23

ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ ΣΤΗΝ ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΑΓΑΘΩΝ

1. Απαλλάσσονται από το φόρο:

α) η επανεισαγωγή αγαθών από το πρόσωπο που τα εξήγαγε και στην ίδια κατάσταση στην οποία ήταν όταν είχαν εξαχθεί, εφόσον έχουν ατέλεια,

β) η οριστική εισαγωγή αγαθών, η παράδοση των οποίων απαλλάσσεται από το φόρο και στο εσωτερικό της χώρας.

Η διάταξη αυτή αφορά και τις εισαγωγές αγαθών που emπίπτουν στις διατάξεις της περίπτωσης β της παραγράφου 1 του άρθρου 10, οι οποίες θα ετύγχαναν της εν λόγω απαλλαγής αν είχαν πραγματοποιηθεί κατά την έννοια της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 10,

γ) η εισαγωγή προϊόντων αλιείας από επιχειρήσεις θαλάσσιας αλιείας, στην κατάσταση που αλιεύτηκαν ή αφού υποβλήθηκαν σε εργασίες συντήρησης με σκοπό την εμπορία τους και πριν από την παράδοση τους,

δ) η εισαγωγή αγαθών, τα οποία στη συνέχεια αποστέλλονται ή μεταφέρονται από τον εισαγωγέα ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί στο όνομα του και για λογαριασμό του εισαγωγέα σε άλλο κράτος - μέλος και η παράδοση τους απαλλάσσεται κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 1 του άρθρου 28. Η απαλλαγή κατά την εισαγωγή στην περίπτωση αυτή ισχύει μόνον εάν, κατά τη στιγμή της εισαγωγής, ο εισαγωγέας έχει πράσχει στις αρμόδιες αρχές τις ακόλουθες τουλάχιστον πληροφορίες:

i) τον αριθμό φορολογικού μητρώου Φ.Π.Α. που έχει χορηγηθεί στον εισαγωγέα στο εσωτερικό της χώρας, ή μέσω του φορολογικού αντιπροσώπου του, ως υπόχρεου, για την καταβολή του Φ.Π.Α.,

ii) τον αριθμό φορολογικού μητρώου Φ.Π.Α. του αποκτώντος, στον οποίο παραδίδονται τα αγαθά, που έχει χορηγηθεί σε άλλο κράτος - μέλος ή τον δικό του αριθμό φορολογικού μητρώου Φ.Π.Α. ο οποίος έχει χορηγηθεί στο κράτος - μέλος άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς των αγαθών όταν τα αγαθά αποτελούν αντικείμενο μεταφοράς, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 1 του άρθρου 28,

iii) την απόδειξη ότι τα εισαγόμενα αγαθά προορίζονται να μεταφερθούν ή να αποσταλούν από τη χώρα μας σε άλλο κράτος - μέλος.⁽¹⁾

ε)⁽²⁾ η εισαγωγή αερίου μέσω συστήματος φυσικού αερίου ή οποιουδήποτε άλλου δικτύου συνδεδεμένου με τέτοιο σύστημα ή που εισάγεται από πλοίο μεταφοράς αερίου σε σύστημα φυσικού αερίου ή σε ανάντη δίκτυο αγωγών, ηλεκτρικής ενέργειας, θερμότητας ή ψύχους μέσω των δικτύων θέρμανσης ή ψύξης.

στ)⁽³⁾ η εισαγωγή αγαθών, όταν εφαρμόζεται το ειδικό καθεστώς εισαγωγής του

(1) Το δεύτερο εδάφιο της περίπτωσης δ της παραγράφου 1 του άρθρου 23 προστέθηκε με την παράγραφο 6 του άρθρου 39 του Ν. 3943/2011 και ισχύει από 1.1.2011, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 40 του ίδιου νόμου.

(2) Η περίπτωση ε της παραγράφου 1 του άρθρου 23 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 7 του άρθρου 39 του Ν. 3943/2011 και ισχύει από 1.1.2011, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 40 του ίδιου νόμου. Η περίπτωση που αντικαταστάθηκε είχε ως εξής: «ε) η εισαγωγή αερίου μέσω του συστήματος διανομής φυσικού αερίου, καθώς και ηλεκτρικής ενέργειας».

(3) Η περίπτωση στ' της παραγράφου 1 του άρθρου 23 προστέθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 6 του ν. 4818/2021 και ισχύει από 1.7.2021, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 66 του ίδιου νόμου.

άρθρου 47δ ή αντίστοιχο ειδικό καθεστώς άλλου κράτους μέλους. Η απαλλαγή κατά την εισαγωγή χορηγείται υπό την προϋπόθεση ότι έγκυρος ατομικός αριθμός φορολογικού μητρώου ΦΠΑ του προμηθευτή ή του μεσάζοντος που ενεργεί για λογαριασμό του, όπως έχει χορηγηθεί για την εφαρμογή του ειδικού καθεστώτος δυνάμει των περ. α' ή γ' της παρ. 6 του άρθρου 47δ ή αντίστοιχων διατάξεων που ισχύουν σε άλλα κράτη μέλη, έχει δηλωθεί το αργότερο κατά την υποβολή της διασάφησης εισαγωγής στην αρμόδια τελωνειακή αρχή εισαγωγής.

2. Στην εισαγωγή εφημερίδων και περιοδικών αναστέλλεται η είσπραξη του οφειλόμενου φόρου. Ο φόρος αυτός καταβάλλεται όταν οι εφημερίδες και τα περιοδικά διανέμονται στην Ελλάδα από τον εισαγωγέα ή αν δεν υπάρχει εισαγωγέας από το πρακτορείο διανομής και σε περίπτωση που δεν υπάρχει ούτε πρακτορείο διανομής, από τον παραλήπτη τους.

3. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών ρυθμίζεται κάθε λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού.

ΣΧΕΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ:

Νόμος 2992/2002 (ΦΕΚ 54Α /20.3.2002) Άρθρο 18 παρ. 7.- Το άρθρο 19 του Ν. 2109/1992 (ΦΕΚ 205Α) αντικαθίσταται ως ακολούθως:

«Άρθρο 19

1. Απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α. εισαγωγής ή επανεισαγωγής:

α. Τα κύρια υλικά που προορίζονται για τις ανάγκες των Ενόπλων Δυνάμεων.

β. Το στρατιωτικό υλικό που εισάγεται από 17.6.1990 και εντεύθεν μέσα στο πλαίσιο του ειδικού καθεστώτος πιστώσεων FOREIGN MILITARY SALES (F.M.S.) ή Διεθνών ή Διακρατικών Συμφωνιών.

γ. Στρατιωτικό υλικό στα πλαίσια του Οργανισμού NATO MAINTENANCE SUPPLY AGENCY (NAMSA).

2. Τυχόν καταβληθέντα ποσά δεν επιστρέφονται».

8. Οι διατάξεις των παραγράφων 1 έως 7 του παρόντος άρθρου ισχύουν από 1.1.2002.

Νόμος 3763/2009 (ΦΕΚ 80/τ.Α /27.5.2009)

Άρθρο 20

«Ενσωμάτωση στο εθνικό δίκαιο της Οδηγίας 2007/74/ΕΚ του Συμβουλίου για την απαλλαγή από το φόρο προστιθέμενης αξίας και τον ειδικό φόρο κατανάλωσης των εμπορευμάτων που εισάγονται από πρόσωπα που ταξιδεύουν από τρίτες χώρες»

A. ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ-ΟΡΙΣΜΟΙ

Άρθρο πρώτο

Με τις διατάξεις του παρόντος άρθρου 20 καθορίζονται οι κανόνες σχετικά με την απαλλαγή από το φόρο προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) και τον ειδικό φόρο κατανάλωσης επί των εμπορευμάτων που εισάγονται με τις προσωπικές αποσκευές προσώπων που ταξιδεύουν από τρίτη χώρα ή από έδαφος όπου δεν εφαρμόζονται οι κοινοτικές διατάξεις σχετικά με το ΦΠΑ ή τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης, ή και τους δύο, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο τρίτο.

Άρθρο δεύτερο

Όταν το ταξίδι περιλαμβάνει διέλευση από το έδαφος τρίτης χώρας ή αρχίζει σε έδαφος που αναφέρεται στο άρθρο πρώτο, ο παρών νόμος εφαρμόζεται εάν ο ταξιδιώτης δεν είναι σε θέση να αποδείξει ότι τα εμπορεύματα που μεταφέρει στις αποσκευές του αποκτήθηκαν σύμφωνα

με τους γενικούς όρους φορολογίας της εγχώριας αγοράς κράτους - μέλους και δεν δικαιούται επιστροφής του ΦΠΑ ή του ειδικού φόρου κατανάλωσης.

Οι υπερπτήσεις του εδάφους χωρίς προσγείωση δεν θεωρούνται διέλευση.

Άρθρο τρίτο

Για την εφαρμογή των διατάξεων αυτών, ισχύουν οι ακόλουθοι ορισμοί:

1. Ως «τρίτη χώρα» νοείται κάθε χώρα η οποία δεν είναι κράτος - μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Λαμβανομένης υπόψη της φορολογικής συμφωνίας της 18ης Μαΐου 1963 μεταξύ Γαλλίας και Πριγκιπάτου του Μονακό και της συμφωνίας σχέσεων φιλίας και καλής γειτονίας της 31ης Μαρτίου 1939 μεταξύ της Ιταλίας και της Δημοκρατίας του Σαν Μαρίνο, το Μονακό δεν θεωρείται τρίτη χώρα και το Σαν Μαρίνο δεν θεωρείται τρίτη χώρα όσον αφορά τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης.

2. Ως «έδαφος όπου δεν εφαρμόζονται οι κοινοτικές διατάξεις σχετικά με το ΦΠΑ ή τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης» νοείται κάθε έδαφος, πλην του εδάφους τρίτης χώρας, όπου δεν εφαρμόζονται οι Οδηγίες 2006/112/ΕΚ ή 92/12/ΕΟΚ ή και οι δύο.

Λαμβανομένης υπόψη της συμφωνίας της 15ης Οκτωβρίου 1979 μεταξύ των Κυβερνήσεων του Ηνωμένου Βασιλείου και της Νήσου του Μαν για τους τελωνειακούς δασμούς και τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης, η Νήσος του Μαν δεν θεωρείται έδαφος όπου δεν εφαρμόζονται οι κοινοτικές διατάξεις σχετικά με το ΦΠΑ ή τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης ή και τους δύο.

3. Ως «επιβάτες αεροπλάνων» και «επιβάτες πλοίων» νοούνται οι ταξιδιώτες που μετακινούνται δια αέρος ή θαλάσσης πλην αυτών που πραγματοποιούν ιδιωτική πτήση αναψυχής ή ιδιωτική θαλάσσια πλεύση αναψυχής.

4. Ως «ιδιωτική πτήση αναψυχής» και «ιδιωτική θαλάσσια πλεύση αναψυχής» νοείται η χρησιμοποίηση αεροσκάφους ή θαλάσσιου σκάφους από τον ιδιοκτήτη του ή από φυσικό ή νομικό πρόσωπο το οποίο το χρησιμοποιεί βάσει μισθώσεως ή με οποιονδήποτε άλλον τρόπο, για μη εμπορικούς σκοπούς, και ειδικότερα όταν δεν πρόκειται για τη μεταφορά επιβατών ή εμπορευμάτων ή για την παροχή υπηρεσιών έναντι αμοιβής ή για τις ανάγκες των δημοσίων αρχών.

5. Ως «παραμεθόρια ζώνη» νοείται η ζώνη η οποία σε ευθεία γραμμή δεν υπερβαίνει τα 15 χιλιόμετρα από τα σύνορα κράτους - μέλους και η οποία περιλαμβάνει τις τοπικές διοικητικές περιφέρειες, τμήμα του εδάφους των οποίων περιλαμβάνεται σε αυτή τη ζώνη.

6. Ως «μεθοριακός εργαζόμενος» νοείται κάθε πρόσωπο του οποίου οι συνήθεις δραστηριότητες απαιτούν να διέρχεται τα σύνορα τις ημέρες εργασίας του.

Β ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ

α) Κοινές Διατάξεις

Άρθρο τέταρτο

Τα εμπορεύματα που εισάγονται με τις προσωπικές αποσκευές ταξιδιωτών απαλλάσσονται από το ΦΠΑ και από τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης, με βάση χρηματικά ή ποσοτικά όρια του παρόντος νόμου, εφόσον δεν έχουν εμπορικό χαρακτήρα.

Άρθρο πέμπτο

Για την εφαρμογή των διατάξεων περί απαλλαγών, ως προσωπικές αποσκευές θεωρούνται όλες οι αποσκευές τις οποίες ένας ταξιδιώτης είναι σε θέση να παρουσιάσει στις τελωνειακές αρχές κατά την άφιξη του, καθώς και οι αποσκευές τις οποίες παρουσιάζει αργότερα στις εν λόγω αρχές, υπό τον όρο ότι προσκομίζει απόδειξη ότι είχαν καταχωρισθεί ως συνοδευόμενες αποσκευές, κατά την αναχώρησή του, από την εταιρεία που ήταν υπεύθυνη για τη μεταφορά του. Τα καύσιμα, εκτός από τα αναφερόμενα στο άρθρο ενδέκατο, δεν θεωρούνται προσωπικές αποσκευές.

Άρθρο έκτο

Για την εφαρμογή των διατάξεων περί απαλλαγών, οι εισαγωγές θεωρείται ότι δεν έχουν εμπορικό χαρακτήρα εφόσον πληρούνται οι ακόλουθοι όροι:

α) είναι περιστασιακές,
β) συνίστανται μόνο σε εμπορεύματα για προσωπική ή οικογενειακή χρήση των ταξιδιωτών ή σε εμπορεύματα που προορίζονται για δώρα.

Η φύση ή η ποσότητα των εμπορευμάτων δεν πρέπει να υποδηλώνει ότι εισάγονται για εμπορικούς σκοπούς.

β) Χρηματικά Όρια

Άρθρο έβδομο

1. Οι εισαγωγές εμπορευμάτων, εκτός αυτών που αναφέρονται στην ενότητα «γ) ποσοτικά όρια», των οποίων η συνολική αξία δεν υπερβαίνει τα 300 ευρώ ανά άτομο, απαλλάσσονται από το ΦΠΑ και τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης.

Σε περίπτωση επιβατών αεροπλάνων και πλοίων, το χρηματικό όριο απαλλαγής είναι 430 ευρώ.

2. Για τους ταξιδιώτες κάτω των 15 ετών το χρηματικό όριο απαλλαγής είναι 150 ευρώ ανεξάρτητα από το μεταφορικό μέσο.

3. Για την εφαρμογή των χρηματικών ορίων, η αξία ενός μεμονωμένου είδους δεν δύναται να υποδιαιρεθεί.

4. Η αξία των προσωπικών αποσκευών ενός ταξιδιώτη, οι οποίες εισάγονται προσωρινά ή επανεισάγονται μετά την προσωρινή εξαγωγή τους, και η αξία των φαρμακευτικών προϊόντων που απαιτούνται για την κάλυψη των προσωπικών αναγκών ενός ταξιδιώτη, δεν λαμβάνονται υπόψη για την εφαρμογή των απαλλαγών που προβλέπονται στις παραγράφους 1 και 2.

γ) Ποσοτικά Όρια

Άρθρο όγδοο

1. Απαλλάσσονται από το ΦΠΑ και τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης οι εισαγωγές των ακόλουθων τύπων προϊόντων καπνού, που υπόκεινται στα ακόλουθα ποσοτικά όρια:

A. Για τους ταξιδιώτες που ταξιδεύουν αεροπορικώς:

α) Τσιγάρα 200 τεμάχια

β) Πουράκια 100 τεμάχια

γ) Πούρα 50 τεμάχια

δ) Καπνός για κάπνισμα 250 γραμμάρια

B. Για ταξιδιώτες που ταξιδεύουν με τα λοιπά μεταφορικά μέσα:

α) Τσιγάρα 40 τεμάχια

β) Πουράκια 20 τεμάχια

γ) Πούρα 10 τεμάχια

δ) Καπνός για κάπνισμα 50 γραμμάρια

Καθένα από τα όρια που αναφέρονται στα στοιχεία α έως δ αντιπροσωπεύει, για την εφαρμογή της παραγράφου 2, το 100% της συνολικής απαλλαγής για τα προϊόντα καπνού.

Τα πουράκια είναι πούρα μέγιστου βάρους 3 γραμμαρίων το καθένα.

2. Για οποιονδήποτε ταξιδιώτη, η απαλλαγή μπορεί να εφαρμοσθεί σε κάθε συνδυασμό προϊόντων καπνού, εφόσον το άθροισμα των ποσοστών ατομικής απαλλαγής που χρησιμοποιήθηκαν δεν υπερβαίνει το 100%.

Άρθρο ένατο

1. Απαλλάσσονται από το ΦΠΑ και από τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης η αλκοόλη και τα αλκοολούχα ποτά, εκτός του μη αφρώδους οίνου και της μπίρας, που υπόκεινται στα ακόλουθα ποσοτικά όρια:

α) συνολικά 1 λίτρο αλκοόλης και αλκοολούχων ποτών με αλκοολικό τίτλο μεγαλύτερο από 22% vol ή αιθυλική αλκοόλη μη μετουσιωμένη με αλκοολικό τίτλο 80% vol ή περισσότερο,

β) συνολικά 2 λίτρα αλκοόλης και αλκοολούχων ποτών με αλκοολικό τίτλο που δεν υπερβαίνει το 22% vol.

Καθένα από τα όρια που καθορίζονται στα στοιχεία α και β αντιπροσωπεύει, για τους σκοπούς της παραγράφου 2, το 100% της συνολικής απαλλαγής για την αλκοόλη και τα αλκοολούχα ποτά.

2. Για οποιονδήποτε ταξιδιώτη, η απαλλαγή μπορεί να εφαρμοσθεί σε κάθε συνδυασμό των τύπων αλκοόλης και αλκοολούχων ποτών που αναφέρονται στην παράγραφο 1, εφόσον το άθροισμα των ποσοστών ατομικών απαλλαγών που χρησιμοποιήθηκαν δεν υπερβαίνει το 100%.

3. Απαλλάσσονται από το ΦΠΑ και τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης συνολικά 4 λίτρα μη αφρώδους οίνου και 16 λίτρα μπύρας.

Άρθρο δέκατο

Οι απαλλαγές που αναφέρονται στα άρθρα όγδοο και ένατο δεν εφαρμόζονται στην περίπτωση ταξιδιωτών κάτω των 17 ετών.

Άρθρο ενδέκατο

Απαλλάσσονται από το ΦΠΑ και από τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης, στην περίπτωση κάθε μεταφορικού μέσου με κινητήρα, τα καύσιμα που περιέχονται στην κανονική δεξαμενή και μια ποσότητα καυσίμων η οποία περιέχεται σε φορητό δοχείο και δεν υπερβαίνει τα 10 λίτρα.

Άρθρο δωδέκατο

Η αξία των εμπορευμάτων που αναφέρονται στα άρθρα όγδοο, ένατο ή ενδέκατο δεν λαμβάνεται υπόψη για την εφαρμογή των απαλλαγών που προβλέπονται στο άρθρο έβδομο, παράγραφοι 1 και 2.

Γ. ΕΙΔΙΚΕΣ ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΙΣ

Άρθρο δέκατο τρίτο

1. Παρέχεται ατέλεια 175 ευρώ, για εισαγωγές εμπορευμάτων χωρίς εμπορικό χαρακτήρα που εισάγονται από:

α) πρόσωπα που κατοικούν στην παραμεθόρια ζώνη,

β) μεθοριακούς εργαζομένους,

γ) μέλη του πληρώματος μεταφορικών μέσων που χρησιμοποιούνται για ταξίδι από τρίτη χώρα ή από έδαφος όπου δεν εφαρμόζονται οι κοινοτικές διατάξεις περί ΦΠΑ ή ειδικών φόρων κατανάλωσης ή και των δύο.

2. Η παράγραφος 1 δεν εφαρμόζεται όταν ένας ταξιδιώτης που ανήκει σε μία από τις κατηγορίες που αναφέρονται σε αυτήν αποδεικνύει ότι μεταβαίνει πέρα από την παραμεθόρια ζώνη του κράτους - μέλους ή ότι δεν επιστρέφει από την παραμεθόρια ζώνη της γειτονικής τρίτης χώρας.

3. Ωστόσο, η παράγραφος 1 εφαρμόζεται όταν οι μεθοριακοί εργαζόμενοι ή τα μέλη του πληρώματος μεταφορικών μέσων που χρησιμοποιούνται για διεθνείς μετακινήσεις εισάγουν εμπορεύματα όταν ταξιδεύουν στο πλαίσιο της εργασίας τους.

Άρθρο δέκατο τέταρτο

Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου 20 αποτελούν εναρμόνιση της Εθνικής νομοθεσίας προς τις διατάξεις της Οδηγίας 2007/74/ΕΚ του Συμβουλίου της 20ής Δεκεμβρίου 2007 (L 346/29.12.2007).

Τα όρια των ατελειών, που προβλέπονται από τις διατάξεις των Β και Γ ενοτήτων του παρόντος άρθρου 20, μπορούν με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών να προσαρμόζονται σε εκείνα που καθορίζονται κάθε φορά από σχετικές κοινοτικές πράξεις.

ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ - ΔΙΟΙΚ. ΕΓΓΡΑΦΑ:

ΕΓΚ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΠΟΛ. 1002/4.1.2016.- Εισαγωγή εφημερίδων και περιοδικών με αναστολή ΦΠΑ.

Σε συνέχεια του ανωτέρω σχετικού και με αφορμή ερωτήματα Τελωνειακών Αρχών, και φορέων αναφορικά με την εισαγωγή εφημερίδων και περιοδικών και την ακολουθούμενη διαδικασία, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Είναι γνωστό ότι σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 2 και 10 του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000), όπως ισχύει, η είσοδος και θέση σε ανάλωση στο εσωτερικό της χώρας, αγαθών που προέρχονται από τρίτες προς την Ε. Ένωση χώρες, αποτελεί αντικείμενο του Φ.Π.Α., ενώ με τις διατάξεις του άρθρου 60 του ίδιου Κώδικα, κατά την εισαγωγή αγαθών ο Φ.Π.Α. βεβαιώνεται και εισπράττεται από το Τελωνείο σύμφωνα με την τελωνειακή και δασμολογική νομοθεσία.

Επίσης, με την παραγρ. 2 του άρθρου 23 του παραπάνω Κώδικα, κατά την εισαγωγή εφημερίδων και περιοδικών αναστέλλεται η εισπραξη του οφειλόμενου Φ.Π.Α., ο οποίος καταβάλλεται κατά το στάδιο της διανομής τους στη χώρα μας από τον εισαγωγέα ή εάν δεν υπάρχει εισαγωγέας, από το πρακτορείο διανομής τύπου, και σε περίπτωση που δεν υπάρχει, από τον παραλήπτη τους.

2. Εξάλλου, σύμφωνα με την παρ. 8 του άρθρου 19 του Κώδικα ΦΠΑ, στην παράδοση εφημερίδων και περιοδικών που ενεργούν οι εκδοτικές και εισαγωγικές επιχειρήσεις, ως φορολογητέα αξία αυτών λαμβάνεται η τιμή λιανικής πώλησης αυτών χωρίς φόρο προστιθέμενης αξίας, ενώ σύμφωνα με το άρθρο 20 του ανωτέρω Κώδικα η φορολογητέα αξία των εισαγομένων στα οποία περιλαμβάνονται και οι εφημερίδες και τα περιοδικά διαμορφώνεται με βάση τη δασμολογητέα αυτών αξία, όπως αυτή προσδιορίζεται από τις ισχύουσες τελωνειακές κοινοτικές διατάξεις και η οποία δασμολογητέα αξία προσδιορίζεται σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ.1 του αρ. 20 του Κώδικα.

3. Κατόπιν των ανωτέρω κατά την εισαγωγή περιοδικών και εφημερίδων:

Υποβάλλεται από τον εισαγωγέα το τελωνειακό παραστατικό εισαγωγής σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στις κείμενες διατάξεις χωρίς να εισπράττεται ο αναλογών ΦΠΑ και προς τούτο συμπληρώνεται κατά την ηλεκτρονική υποβολή στη θέση 44.1 του Ε.Δ.Ε. στο πεδίο «κωδικός ατελείας» ο κωδικός Χ24 στη συνέχεια η τελωνειακή αρχή αποστέλλει προς την αρμόδια Δ.Ο.Υ. κάθε μήνα, κατάσταση ανά εισαγωγέα, ή εκτύπωση, θεωρημένες από τον προϊστάμενο του τελωνείου, οι οποίες θα περιλαμβάνουν αποκλειστικά τα κατωτέρω στοιχεία:

Την επωνυμία και ΑΦΜ του Εισαγωγέα

Τα σχετικά ανά αύξοντα αριθμό καταχώρισης (MRN) Τελωνειακά Παραστατικά και την ημ/νία καταχώρισής τους

Τη χώρα αποστολής των αγαθών

Τον εκδότη του τιμολογίου

Τον αριθμό και την ημ/νία του σχετικού τιμολογίου

Την αξία και το νόμισμα του Τιμολογίου

Τη Φορολογητέα αξία του Τελωνειακού Παραστατικού

Την αξία του ΦΠΑ που βρίσκεται σε αναστολή

Για τις εκκρεμότητες που πιθανόν έχουν συσσωρευτεί στα τελωνεία, ισχύουν τα διαλαμβανόμενα στην παρούσα.

4. Σημειώνεται ότι αν στην ίδια συσκευασία των εισαγομένων εφημερίδων ή περιοδικών περιέχονται και άλλα είδη (π.χ. CD, DVD, κ.λπ.) τα οποία διανέμονται με τις εφημερίδες και τα περιοδικά, πρέπει δεδομένου ότι τα είδη αυτά υπάγονται στις κατ' ιδίαν αυτών δασμολογικές κλάσεις, ο επ αυτών (CD κ.λπ.) ΦΠΑ και λοιπές επιβαρύνσεις (δασμοί κ.λπ..) να βεβαιώνονται και εισπράττονται άμεσα από την τελωνειακή αρχή, κατά την έκδοση της άδειας παράδοσης των εφημερίδων και περιοδικών.

5. Τέλος διευκρινίζεται ότι ο φόρος του οποίου η εισπραξη αναστέλλεται κατά την εισαγωγή των εφημερίδων, σύμφωνα με το άρθρο 23 παρ.2 του Κώδικα ΦΠΑ, καταβάλλεται με την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου και εφόσον υπάρχει δικαίωμα έκπτωσης εκπίπεται με την ίδια δήλωση.

Κατόπιν των ανωτέρω καταργείται η αρ. πρωτ. Θ.653/32/15.3.2007 ΔΥΟ.

ΑΡΘΡΟ 24

ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ ΤΩΝ ΠΡΑΞΕΩΝ ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΕΞΑΓΩΓΗ, ΕΚΤΟΣ ΚΟΙΝΟΤΗΤΑΣ, ΤΩΝ ΕΞΟΜΟΙΟΥΜΕΝΩΝ ΠΡΟΣ ΑΥΤΕΣ ΠΡΑΞΕΩΝ ΚΑΙ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΜΕΤΑΦΟΡΩΝ

1. Απαλλάσσονται από το φόρο:

α) η παράδοση αγαθών που εξάγονται, εκτός της Κοινότητας, από τον πωλητή ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό του πωλητή,

β) η παράδοση αγαθών που εξάγονται εκτός της Κοινότητας από το μη εγκατεστημένο στο εσωτερικό της χώρας αγοραστή ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό του αγοραστή. Εξαιρούνται από την απαλλαγή τα αγαθά που μεταφέρονται από τον ίδιο τον αγοραστή και προορίζονται για τον εξοπλισμό ή εφοδιασμό σκαφών αναψυχής και ιδιωτικών αεροσκαφών ή οποιουδήποτε άλλου μεταφορικού μέσου ιδιωτικής χρήσης.

Κατά την έννοια των διατάξεων του προηγούμενου εδαφίου θεωρούνται:

αα) ως «αγαθά εξοπλισμού», τα ενσωματούμενα ή χρησιμοποιούμενα σε μεταφορικό μέσο ιδιωτικής χρήσης,

ββ) ως «αγαθά εφοδιασμού», κυρίως τα καύσιμα, τα λιπαντικά και τα τροφοεφόδια των μέσων αυτών.

Ειδικά για λιανικές πωλήσεις αγαθών σε ταξιδιώτες, τα οποία μεταφέρονται στις προσωπικές τους αποσκευές, η απαλλαγή αυτή εφαρμόζεται, εφόσον πληρούνται σωρευτικά οι εξής προϋποθέσεις:

-ο ταξιδιώτης δεν είναι εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας ή στο εσωτερικό άλλου κράτους - μέλους της Κοινότητας,

-τα αγαθά μεταφέρονται εκτός της Κοινότητας πριν από την παρέλευση του τρίτου μήνα που ακολουθεί το μήνα κατά τον οποίο πραγματοποιήθηκε η παράδοση. Η εξαγωγή των αγαθών αποδεικνύεται με την προσκόμιση θεωρημένου φορολογικού στοιχείου από την αρμόδια τελωνειακή αρχή της χώρας ή του κράτους - μέλους εξόδου των αγαθών από την Κοινότητα,

-η συνολική αξία της παράδοσης συμπεριλαμβανομένου και του φόρου προστιθέμενης αξίας υπερβαίνει το ποσό που ορίζεται κάθε φορά με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών.

Το ποσό αυτό⁽¹⁾ καθορίζεται σύμφωνα με το άρθρο 7 παράγραφος 2της Οδηγίας 69/169/Ε.Ο.Κ., όπως ισχύει κάθε φορά.

Για την εφαρμογή των δύο προηγούμενων εδαφίων που αναφέρονται στις λιανικές πωλήσεις αγαθών σε ταξιδιώτες θεωρείται:

-ως «ταξιδιώτης μη εγκατεστημένος στο εσωτερικό της Κοινότητας», ο ταξιδιώτης του οποίου η κατοικία ή η συνήθης διαμονή δεν βρίσκεται στο εσωτερικό της Κοινότητας.

Κατ' εξαίρεση, εξομοιώνεται με ταξιδιώτη μη εγκατεστημένο στο εσωτερικό της χώρας ο αγοραστής που διαμένει στο εσωτερικό της Κοινότητας, εφόσον αποδεδειγμένα πρόκειται να εγκατασταθεί σε τρίτη χώρα.

-ως «κατοικία ή συνήθης διαμονή», ο τόπος που αναγράφεται ως τέτοιος στο διαβατή-

(1) Στο έκτο εδάφιο της παρ. 1 του άρθρου 24 υπήρχε η φράση «σε εθνικό νόμισμα» η οποία διαγράφηκε με την παράγραφο 8 του άρθρου 16 του Ν. 2948/2001 (ΦΕΚ 242Α / 19.10.2001).

ριο, στο δελτίο ταυτότητας ή σε οποιοδήποτε άλλο δημόσιο έγγραφο που αναπληρώνει νόμιμα το δελτίο ταυτότητας,

γ) η παροχή υπηρεσιών που αφορά στην επεξεργασία κινητών αγαθών, τα οποία έχουν αποκτηθεί ή εισαχθεί για το σκοπό αυτόν στο εσωτερικό της χώρας και στη συνέχεια εξάγονται, εκτός της Κοινότητας, από αυτόν που παρέχει τις υπηρεσίες ή από τον εγκαταστημένο εκτός της χώρας λήπτη ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό τους,

δ) η παράδοση αγαθών σε αναγνωρισμένα σωματεία, ιδρύματα και λοιπά μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα, εφόσον τα αγαθά εξάγονται, εκτός της Κοινότητας, από τα πρόσωπα αυτά, στα πλαίσια των ανθρωπιστικών, φιλανθρωπικών ή εκπαιδευτικών δραστηριοτήτων τους,

ε) η παροχή υπηρεσιών, στις οποίες περιλαμβάνονται οι μεταφορές και οι βοηθητικές εργασίες τους, εφόσον οι υπηρεσίες αυτές συνδέονται άμεσα με εξαγωγές αγαθών, καθώς και με αγαθά που υπάγονται στις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 10 και της περίπτωσης α της παραγράφου 1 του άρθρου 25.

Ως μεταφορές για την εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου νοούνται και οι μεταφορές αγαθών μέσω αγωγών ή η παροχή πρόσβασης σε τέτοιους αγωγούς.⁽¹⁾

Στις υπηρεσίες αυτές δεν περιλαμβάνονται οι προβλεπόμενες από τις διατάξεις του άρθρου 22,

στ) η παροχή υπηρεσιών από μεσίτες ή άλλα πρόσωπα που μεσολαβούν, ενεργώντας στο όνομα και για λογαριασμό άλλου προσώπου, οι οποίες αφορούν τις πράξεις που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου αυτού και του άρθρου 27 ή πράξεις που πραγματοποιούνται εκτός της Κοινότητας. Εξαιρείται η παροχή υπηρεσιών των πρακτορείων ταξιδιών που ενεργούν στο όνομα και για λογαριασμό των ταξιδιωτών, εφόσον αυτή πραγματοποιείται σε άλλο κράτος - μέλος της Κοινότητας,

ζ) η εισαγωγή και η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών που πραγματοποιείται από υποκείμενο στο φόρο, καθώς και η παράδοση αγαθών προς υποκείμενο στο φόρο, με σκοπό να εξαχθούν εκτός της Κοινότητας αυτούσια ή μεταποιημένα, καθώς και οι παροχές υπηρεσιών, που συνδέονται άμεσα με την εξαγωγική του δραστηριότητα και μέχρι του ποσού των εξαγωγών που πραγματοποίησε ο υποκείμενος στο φόρο κατά την προηγούμενη δωδεκάμηνη χρονική ή δωδεκάμηνη διαχειριστική περίοδο.

2. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών ρυθμίζεται κάθε λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού.

ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ:

ΑΓΓΔΕ ΠΟΛ. 1167/29.7.2015 (ΦΕΚ Β 1808/21.8.2015).- Διαδικασία απαλλαγής από το Φ.Π.Α. της αγοράς και της εισαγωγής αγαθών που προορίζονται για εξαγωγή ή ενδοκοινοτική παράδοση καθώς και των υπηρεσιών που συνδέονται άμεσα με τις πράξεις αυτές.

Έχοντας υπόψη:

1. Τις κάτωθι διατάξεις του Κώδικα ΦΠΑ (κυρ. Ν.2859/2000-ΦΕΚ 248 Α), όπως ισχύει:

α) του άρθρου 24,

(1) Το δεύτερο εδάφιο της περίπτωσης ε της παραγράφου 1 του άρθρου 24, προστέθηκε με την περίπτωση β της παραγράφου 2 του άρθρου 27 του Ν. 3943/2011 και ισχύει από τότε που ίσχυσε ο Ν. 2859/2000, δηλ. από 7.11.2000.

β) του άρθρου 28.

2. Τις διατάξεις του Ν.4174/2013 (Φ.Ε.Κ. 170/26.7.2013 τ.Α) “Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις”, όπως ισχύει.

.....
Αποφασίζουμε

Καθορίζουμε τους όρους, τις προϋποθέσεις και τη διαδικασία απαλλαγής από το ΦΠΑ για την αγορά ή την εισαγωγή αγαθών που προορίζονται για εξαγωγή και ενδοκοινοτική παράδοση, αυτούσια ή μεταποιημένα, καθώς και των υπηρεσιών που συνδέονται άμεσα με τις πράξεις αυτές, σύμφωνα με τα επόμενα άρθρα.

Άρθρο 1

Δικαιούχα πρόσωπα

Παρέχεται η ευχέρεια στους υποκειμένους στο φόρο να αγοράζουν από το εσωτερικό της χώρας ή να εισάγουν αγαθά, με απαλλαγή από το φόρο προστιθέμενης αξίας, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρούσας, εφόσον αυτά προορίζονται να αποτελέσουν αντικείμενο για την πραγματοποίηση εξαγωγών του άρθρου 24 παράγραφος 1 περιπτώσεις α και β και ενδοκοινοτικών παραδόσεων του άρθρου 28 παράγραφος 1 περιπτώσεις α και γ του Κώδικα Φ.Π.Α. (κυρ. Ν.2859/2000) καθώς και να λαμβάνουν υπηρεσίες που είναι άμεσα συνδεδεμένες με τις δραστηριότητες αυτές.

Άρθρο 2

Προϋποθέσεις έγκρισης απαλλαγής

Χορηγείται άμεση απαλλαγή από το Φ.Π.Α. για την αγορά από το εσωτερικό της χώρας ή την εισαγωγή αγαθών ή την λήψη υπηρεσιών, σύμφωνα με τις διαδικασίες της παρούσας, στα δικαιούχα πρόσωπα του ανωτέρω άρθρου 1 τα οποία κατά την διαχειριστική περίοδο στην οποία υποβλήθηκε η αίτηση ή σε κάποια από τις τρεις προηγούμενες διαχειριστικές περιόδους:

α) Δεν έχουν υποπέσει σε παραβάσεις της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του Ν.4174/2013 (ΦΕΚ 170 Α), όπως ισχύει. Για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού αρκεί μόνο η διαπίστωση της παράβασης, χωρίς να απαιτείται και η οριστικοποίησή της.

β) Δεν έχουν κάνει χρήση «ΕΙΔΙΚΟΥ ΔΙΠΛΟΤΥΠΟΥ ΔΕΛΤΙΟΥ ΑΠΑΛΛΑΓΗΣ» χωρίς προηγούμενη έγκριση.

γ) Δεν έχουν κάνει υπέρβαση του ορίου της απαλλαγής που έχει χορηγηθεί ή του δωδεκαμήνου για το οποίο χορηγήθηκε.

Άρθρο 3

Υπολογισμός του ορίου απαλλαγής

Η συνολική αξία των πράξεων που δύνανται να πραγματοποιηθούν με απαλλαγή από το φόρο σε μία δωδεκάμηνη χρονική περίοδο, δεν μπορεί να υπερβεί τη συνολική αξία των εξαγωγών και των ενδοκοινοτικών παραδόσεων οι οποίες πραγματοποιήθηκαν κατά το δωδεκάμηνο που ολοκληρώνεται την τελευταία ημέρα του μήνα ο οποίος προηγείται της αίτησης που υποβάλλει ο υποκείμενος για την έγκριση της απαλλαγής. Το όριο που χορηγείται ισχύει για το επόμενο της έγκρισης δωδεκάμηνο. Εάν το όριο εξαντληθεί πριν την λήξη της δωδεκάμηνης χρονικής περιόδου για την οποία χορηγήθηκε, ο υποκείμενος έχει την δυνατότητα να επαναλαμβάνει την διαδικασία μετά την παρέλευση τουλάχιστον ενός μηνός από την προηγούμενη αίτηση. Για κάθε νέα αίτηση ο υπολογισμός του χορηγούμενου ορίου ακολουθεί τον ανωτέρω κανόνα της μη υπέρβασης των εξαγωγών και ενδοκοινοτικών παραδόσεων του δωδεκαμήνου που ολοκληρώνεται την τελευταία ημέρα του μήνα που προηγείται της αίτησης.

Άρθρο 4

Διαδικασία έγκρισης του ορίου απαλλαγής

1. Ο υποκείμενος στο φόρο που προτίθεται να τύχει απαλλαγής του Φ.Π.Α. για την αγορά ή εισαγωγή αγαθών, τα οποία θα αποτελέσουν αντικείμενο εξαγωγών ή ενδοκοινοτικών παραδό-

σεων Φ.Π.Α., καθώς και για τη λήψη υπηρεσιών που είναι άμεσα συνδεδεμένες με τις πράξεις αυτές, υποχρεούται να υποβάλλει στον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ., τα κάτωθι στοιχεία:

α) Έντυπη αίτηση, όπως το υπόδειγμα 1

Η αίτηση αφού πρωτοκολληθεί καταχωρείται, σε ειδικό βιβλίο - Μητρώο, όπως το υπόδειγμα 4.

β) Συγκεντρωτική κατάσταση εξαγωγών, οι οποίες θεωρούνται οριστικοποιημένες και δεν έχουν ακυρωθεί κατά το κρινόμενο διάστημα, όπως το υπόδειγμα 2, στην οποία αναγράφονται ανά Τελωνείο Εξαγωγής, τα κάτωθι στοιχεία όπως προκύπτουν από τα αποδεικτικά εξόδου των αγαθών από το τελωνειακό έδαφος της Ε.Ε (μήνυμα ΙΕ 599 «Γνωστοποίηση ολοκλήρωσης εξαγωγής»)

i. Ο αριθμός καταχώρησης (MRN) των διασαφήσεων εξαγωγής, Η χώρα εξαγωγής, Η αξία εξαγωγής, Σύνολο αξίας εξαγωγών.

ii. Από το σύνολο της παραπάνω αξίας αφαιρούνται τυχόν εκπτώσεις, επιστροφές ή ακυρώσεις που πραγματοποιήθηκαν την περίοδο αναφοράς.

iii. Η συνολική αξία των αποδείξεων λιανικής πώλησης οι οποίες είναι θεωρημένες από το τελωνείο εξόδου, για παραδόσεις σε ταξιδιώτες εγκατεστημένους σε τρίτες χώρες σύμφωνα με το άρθρο 24 παρ.1 περ. β.

γ) Συγκεντρωτική κατάσταση ενδοκοινοτικών παραδόσεων, όπως το υπόδειγμα 3, στην οποία αναγράφονται, ανά κράτος μέλος και Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α., η συνολική καθαρή αξία των παραδόσεων μόνο για τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις για τις οποίες δεν έχει παρέλθει η προθεσμία υποβολής ανακεφαλαιωτικού πίνακα παραδόσεων, έως την ημερομηνία υποβολής της αίτησης. Επίσης στην κατάσταση αυτή αναγράφεται η συνολική αξία των ενδοκοινοτικών παραδόσεων των περιόδων για τις οποίες έχουν ήδη υποβληθεί ανακεφαλαιωτικοί πίνακες ενδοκοινοτικών παραδόσεων.

2. Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ., μετά την διαπίστωση της συνδρομής των προϋποθέσεων των άρθρων 1 και 2 της παρούσας και αφού λάβει υπόψη του τα δεδομένα:

i) Των ανωτέρω συγκεντρωτικών καταστάσεων β και γ,

ii) Των υποβληθέντων ανακεφαλαιωτικών πινάκων ενδοκοινοτικών παραδόσεων που αφορούν το κρινόμενο χρονικό διάστημα,

iii) Την κατάσταση Εξαγωγών από τα Στοιχεία Τελωνείων (ICISnet) στο Taxis, εκδίδει άμεσα απόφαση για την έγκριση του ορίου απαλλαγής σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 3, όπως το υπόδειγμα 5, ή απόφαση για την απόρριψη του αιτήματος, όπως το υπόδειγμα 6. Οι αποφάσεις αυτές καταχωρούνται σε ειδικό βιβλίο Αποφάσεων.

Άρθρο 5

Υπολογισμός ορίου νέων ή μετασχηματιζόμενων δικαιούχων προσώπων

1. Για την εφαρμογή των διατάξεων της παρούσας απόφασης θεωρούνται ως νέα ή νεοσύστατα πρόσωπα, τα πρόσωπα εκείνα που υπέβαλαν δήλωση έναρξης εργασιών και δεν έχει παρέλθει, έως την υποβολή της αίτησης για τη χορήγηση ορίου απαλλαγής από το Φ.Π.Α., ένα πλήρες ημερολογιακό δωδεκάμηνο. Επίσης νέα θεωρούνται και εκείνα που έχουν υποβάλλει μεν δήλωση έναρξης εργασιών αλλά δεν έχει συμπληρωθεί ένα πλήρες ημερολογιακό δωδεκάμηνο από την πραγματοποίηση της πρώτης εξαγωγής ή ενδοκοινοτικής παράδοσης, μέχρι την τελευταία ημέρα του μήνα που προηγείται του μήνα υποβολής της αίτησης.

Για τον προσδιορισμό, την πρώτη φορά, κατά τα ανωτέρω, του ορίου απαλλαγής, λαμβάνεται υπόψη η συνολική αξία των εξαγωγών και ενδοκοινοτικών παραδόσεων του προηγούμενου της αίτησης ημερολογιακού τριμήνου που ολοκληρώνεται την τελευταία ημέρα του μήνα που προηγείται του μήνα υποβολής της αίτησης. Το όριο αυτό ισχύει μέχρι εξαντλήσεώς του και όχι πέραν της συμπλήρωσης του πρώτου ημερολογιακού δωδεκαμήνου από την ημερομηνία έγκρισης για τη χορήγησή του.

Εάν το όριο εξαντληθεί πριν την λήξη του χρονικού διαστήματος για το οποίο χορηγήθηκε, ο

υποκείμενος έχει τη δυνατότητα να επαναλαμβάνει την διαδικασία μετά την παρέλευση τουλάχιστον ενός μηνός από την προηγούμενη αίτηση.

Για κάθε νέα αίτηση ο υπολογισμός του χορηγούμενου ορίου ακολουθεί τον ανωτέρω κανόνα της μη υπέρβασης των εξαγωγών και ενδοκοινοτικών παραδόσεων του τριμήνου που προηγείται της αίτησης. Μετά την συμπλήρωση του πρώτου δωδεκαμήνου το όριο προσδιορίζεται σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 3 της παρούσας.

2. Προκειμένου για δικαιούχα πρόσωπα που προέρχονται από συγχώνευση ή μετατροπή και δεν έχουν συμπληρώσει πλήρη δωδεκάμηνη χρονική περίοδο, το όριο της απαλλαγής του άρθρου 3 της παρούσας προσδιορίζεται με βάση τη συνολική αξία των εξαγωγών και ενδοκοινοτικών παραδόσεων που έχουν πραγματοποιηθεί από το πρόσωπο που προήλθε από το μετασχηματισμό, από της συστάσεως του μέχρι τον προηγούμενο μήνα της υποβολής της αίτησης, προσαυξημένης με την αξία των πράξεων αυτών που είχαν πραγματοποιηθεί από κάθε ένα από τα δικαιούχα πρόσωπα που μετατράπηκαν ή συγχωνεύθηκαν κατά το αμέσως προηγούμενο διάστημα που υπολείπεται για τη συμπλήρωση μίας πλήρους δωδεκάμηνης χρονικής περιόδου.

Άρθρο 6

Τύπος και περιεχόμενο του εντύπου Ειδικού Διπλότυπου Δελτίου Απαλλαγής από το Φ.Π.Α.

Προκειμένου να τύχει της απαλλαγής από το Φ.Π.Α. σύμφωνα με την παρούσα ο υποκείμενος στο φόρο εκδίδει προς τον προμηθευτή του ή το Τελωνείο, κατά περίπτωση, Ειδικό Διπλότυπο Δελτίο Απαλλαγής από το Φ.Π.Α. «Ε.Δ.Δ.Α.» είτε χειρόγραφα είτε με μηχανογραφικά μέσα, ο τύπος και το περιεχόμενο του οποίου ορίζεται στο υπόδειγμα 8.

Άρθρο 7

Χρόνος και τρόπος έκδοσης του Ειδικού Διπλότυπου Δελτίου Απαλλαγής

1. Το Ειδικό Διπλότυπο Δελτίο Απαλλαγής από το Φ.Π.Α. φέρει αλληλοδιάδοχη αρίθμηση. Παρέχεται η δυνατότητα στους υποκείμενους στο φόρο να χρησιμοποιούν περισσότερες από μία σειρές «Ε.Δ.Δ.Α.» διακριτές και με ιδιαίτερη αλληλοδιάδοχη αρίθμηση. Στην αίτηση που υποβάλλεται σύμφωνα με το άρθρο 4 της παρούσας αναγράφεται ο αριθμός των σειρών «Ε.Δ.Δ.Α.» που πρόκειται να χρησιμοποιηθούν καθώς και το διακριτικό τους.

Το ποσό του ορίου της απαλλαγής σε κάθε σειρά κατανέμεται από τον υποκείμενο στο φόρο, ο οποίος έχει και δυνατότητα ανακατανομής του μεταξύ των σειρών για το χρονικό διάστημα που ισχύει, με την προϋπόθεση ότι το συνολικό άθροισμα των επί μέρους ποσών του ορίου απαλλαγής, που χρησιμοποιήθηκε σε όλες τις σειρές δεν θα υπερβαίνει το συνολικό όριο της απαλλαγής που εγκρίθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. για τη συγκεκριμένη δωδεκάμηνη χρονική περίοδο.

2. Το Ειδικό Διπλότυπο Δελτίο Απαλλαγής από το Φ.Π.Α. εκδίδεται σε δύο αντίτυπα από τον αγοραστή ή τον εισαγωγέα ή τον λήπτη υπηρεσιών, εκ των οποίων, το πρώτο αντίτυπο παραδίδεται στον προμηθευτή, εφόσον έχει συναινέσει στην πραγματοποίηση της συναλλαγής με την συγκεκριμένη διαδικασία, προκειμένου αυτός να εκδώσει το τιμολόγιο ή στο Τελωνείο Εισαγωγής προκειμένου να ολοκληρωθεί η εισαγωγή, χωρίς την επιβάρυνση της πράξης με ΦΠΑ.

Ο προμηθευτής στα τιμολόγια, που θα εκδώσει για τις εν λόγω πράξεις, αναγράφει τους αριθμούς των σχετικών Δελτίων Απαλλαγής. Δεν παρέχεται η δυνατότητα έκδοσης τιμολογίου χωρίς επιβάρυνση με τον ΦΠΑ που αναλογεί στην συναλλαγή, χωρίς την προηγούμενη έκδοση του «Ε.Δ.Δ.Α.»

Άρθρο 8

Ανάκληση χορηγηθέντος ορίου

Εφόσον, μετά την έγκριση του ορίου απαλλαγής, διαπιστωθούν παραβάσεις της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του Ν.4174/2013 όπως ισχύει, σε βάρος των δικαιούχων προσώπων, ή εφόσον τα πρόσωπα αυτά έχουν κάνει χρήση «Ε.Δ.Δ.Α.» χωρίς προηγούμενη έγκριση, ή υπέρβαση του χορηγηθέντος ορίου, ή υπέρβαση του δωδεκαμήνου για το οποίο χορηγήθηκε το όριο, η

χορηγηθείσα έγκριση ανακαλείται. Η ανάκληση πραγματοποιείται με απόφαση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., όπως ορίζεται στο υπόδειγμα 7, καταχωρείται σε ειδικό βιβλίο Αποφάσεων και ισχύει έως τη συμπλήρωση του δωδεκαμήνου για το οποίο έχει συμπληρωθεί το όριο. Η Απόφαση αυτή κοινοποιείται στον υποκείμενο σύμφωνα με της διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.4174/2013. Μετά την κοινοποίηση της απόφασης ανάκλησης ο υποκείμενος δεν έχει δυνατότητα χρησιμοποίησης του «Ε.Δ.Δ.Α.».

Άρθρο 9

Λοιπές ρυθμίσεις

1. Το Ε.Δ.Δ.Α. διαφυλάσσεται και από τους δύο αντισυμβαλλόμενους για όσο χρόνο προβλέπεται από την κείμενη νομοθεσία η διαφύλαξη του σχετικού τιμολογίου.

2. Κατά την έναρξη ισχύος της παρούσας, Ειδικά Διπλότυπα Δελτία Απαλλαγής που χρησιμοποιούνται από της επιχειρήσεις εξακολουθούν να ισχύουν έως την εξάντλησή του ορίου ή παρέλευσης του δωδεκαμήνου για το οποίο χορηγήθηκε.

3. Τα επισυναπτόμενα υποδείγματα αποτελούν αναπόσπαστο μέρος της παρούσας

Άρθρο 10

Καταργούμενες διατάξεις

Από την έναρξη ισχύος της παρούσας απόφασης, παύουν να ισχύουν οι αποφάσεις Υπουργού 1103551/8478/Α0014/ΠΟΛ.1262/2.8.1993(Φ.Ε.Κ675 Α), 1017949/693/ 165/0014/ΠΟΛ.1075/13.3.1995 (ΦΕΚ212Β),1058757/2754/791/Α0014/ΠΟΛ.1155/6.6.1995 (ΦΕΚ 527 Β), 1083791/3558/ /1071/0014/ΠΟΛ.1198/13.7.1995 (Φ.Ε.Κ. 650 Β), 1107479/5132/1534/0014/ ΠΟΛ.1272/17.10.1996 (Φ.Ε.Κ. 993 Β), 1064690/3772/713/Α0014/ ΠΟΛ.1206/31.7.2002 (Φ.Ε.Κ. 1073 Β) και 1035115/1060/ /254/Α0014/ΠΟΛ.1061/26.3.2008 (Φ.Ε.Κ. 581 Β) και η Ε.Δ.Υ.Ο. 1121689/7606/ /1303/ Α0014/ΠΟΛ.1156/18.12.2007 καθώς και την Α.Γ.Γ.Δ.Ε. ΠΟΛ.1229/20.11.2014 (ΦΕΚ 3329 Β).

ΑΓΓΔΕ ΠΟΛ. 1247/6.11.2015.- Τροποποίηση και συμπλήρωση της με αριθ. ΠΟΛ.1167/29.7.2015.

Έχοντας υπόψη:

1. Τις κάτωθι διατάξεις του Κώδικα ΦΠΑ (κυρ. ν. 2859/2000-ΦΕΚ 248 Α), όπως ισχύει:

α) του άρθρου 24,

β) του άρθρου 28.

3. Τις διατάξεις του Ν. 4174/2013 (Φ.Ε.Κ. 170/26.7.2013τ. Α) «Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις», όπως ισχύει.

4. Τις διατάξεις του Ν. 4308/2014 (Φ.Ε.Κ. 251/ 24-12-2014 τ. Α) «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις».

.....
Αποφασίζουμε

Άρθρο 1

Τροποποιούμε και συμπληρώνουμε τη με αριθ. ΠΟΛ.1167/29.7.2015 (ΦΕΚ Β 1808/21.8.2015 απόφαση της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, όπως ισχύει, σχετικά με τη διαδικασία απαλλαγής από το Φ.Π.Α. της αγοράς και της εισαγωγής αγαθών που προορίζονται για εξαγωγή ή ενδοκοινοτική παράδοση καθώς και των υπηρεσιών που συνδέονται άμεσα με τις πράξεις αυτές ως κατωτέρω:

1. Η περίπτωση α) του άρθρου 2 αντικαθίσταται ως ακολούθως:

«α) Δεν έχουν υποπέσει σε παραβάσεις της παραγράφου 1 του άρθρου 55 μέχρι την έναρξη ισχύος του Ν. 4337/17.10.2015, (ΦΕΚ Α 129) ή μετά την έναρξη αυτού σε παραβάσεις των άρθρων 58, 58Α ή και 59 του Ν. 4174/26.7.2013 (ΦΕΚ 170 Α), όπως ισχύει. Για την εφαρμογή

των διατάξεων του άρθρου αυτού αρκεί μόνο η διαπίστωσή τους, χωρίς να απαιτείται και η οριστικοποίησή τους.».

2. Στο άρθρο 3, το τρίτο εδάφιο «Εάν το όριο εξαντληθεί πριν την λήξη της δωδεκάμηνης χρονικής περιόδου για την οποία χορηγήθηκε, ο υποκείμενος έχει την δυνατότητα να επαναλαμβάνει την διαδικασία μετά την παρέλευση τουλάχιστον ενός μηνός από την προηγούμενη αίτηση.» αντικαθίσταται ως ακολούθως «Εάν το όριο εξαντληθεί πριν την λήξη της δωδεκάμηνης χρονικής περιόδου για την οποία χορηγήθηκε, είτε το υπολειπόμενο όριο δεν επαρκεί για την διενέργεια απαλλασσόμενων πράξεων με τις διατάξεις τις παρούσας, ο υποκείμενος έχει την δυνατότητα να επαναλαμβάνει την διαδικασία μετά την παρέλευση τουλάχιστον ενός μηνός από την προηγούμενη αίτηση.».

3. Στο άρθρο 4, παράγραφος 1, περ. β, η φράση «Η αξία εξαγωγής», αντικαθίσταται με τη φράση «Η αξία παράδοσης αγαθών που προορίζονται για εξαγωγή, όπως αναγράφεται στο οικείο τιμολόγιο, το οποίο δηλώνεται επί του τελωνειακού παραστατικού της εξαγωγής».

4. Στο άρθρο 4 προστίθεται νέα παράγραφος 3 ως ακολούθως:

«3. Πριν τη λήξη της περιόδου για την οποία έχει χορηγηθεί το όριο με τις διατάξεις της παρούσας, και εφόσον το όριο αυτό δεν έχει ακόμα εξαντληθεί, δύναται ο υποκείμενος του άρθρου 1 να χρησιμοποιεί και νέα ή νέες σειρές ΕΔΔΑ, υπό την προϋπόθεση ότι θα έχει προηγηθεί ενημέρωση της ΔΟΥ με την υποβολή σχετικής γνωστοποίησης ως το επισυναπτόμενο στην παρούσα ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ 9».

5. Στο άρθρο 8, η φράση «παραβάσεις της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013», αντικαθίσταται με τη φράση «παραβάσεις της παραγράφου 1 του άρθρου 55 μέχρι την έναρξη ισχύος του Ν. 4337/17.10.2015, (ΦΕΚ Α 129) ή μετά την έναρξη αυτού σε παραβάσεις των άρθρων 58, 58Α ή και 59 του Ν. 4174/26.7.2013 (ΦΕΚ 170 Α), όπως ισχύει».

6. Στο άρθρο 9 η παράγραφος 3 αναριθμείται σε 4 και προστίθεται νέα παράγραφος 3 ως ακολούθως:

«Στις περιπτώσεις, στις οποίες δικαιούχα πρόσωπα μέχρι τις 31/10/2015, έχουν υπέρβαση του δωδεκαμήνου για το οποίο είχε χορηγηθεί το όριο απαλλαγής, δύνανται κατ'εξαίρεση των διατάξεων των άρθρων 2 περίπτωση γ και 8, και όσον αφορά την εν λόγω υπέρβαση, να εφαρμόσουν τη διαδικασία της παρούσας, με την προϋπόθεση ότι η αξία των Ε.Δ.Δ.Α. που έχουν εκδοθεί για το διάστημα αυτό αφορά όριο που θα μπορούσε να καλύπτεται με βάση το συνολικό ποσό χωρίς ΦΠΑ των εξαγωγών και ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών του δωδεκαμήνου που προηγήθηκε της υπέρβασης. Στην περίπτωση αυτή το όριο που χρησιμοποιήθηκε μετά τη λήξη της δωδεκάμηνης ισχύος του Ε.Δ.Δ.Α. αφαιρείται από αυτό της επόμενης περιόδου.».

7. Τα ΥΠΟΔΕΙΓΜΑΤΑ 1, 6 και 7, αντικαθίσταται αντίστοιχα με τα επισυναπτόμενα στην παρούσα ΥΠΟΔΕΙΓΜΑΤΑ 1, 6 και 7.

8. Προστίθεται το επισυναπτόμενο στην παρούσα ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ 9.

Άρθρο 2

Η απόφαση αυτή να δημοσιευθεί στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

ΑΓΓΔΕ ΠΟΛ. 1203/28.12.2016.- Διαδικασία απαλλαγής από το φόρο προστιθεμένης αξίας κατά την παράδοση αγαθών προς εξαγωγή.

Έχοντας υπόψη:

1. τις διατάξεις των άρθρων 3, 4, 5 και 24 του ν. 2859/2000 «Κύρωση Κώδικα ΦΠΑ» [ΦΕΚ Α 248/ 7.11.2000], όπως ισχύει,

.....
Αποφασίζουμε
Άρθρο 1

**Διαδικασία απαλλαγής από το φόρο προστιθεμένης αξίας
κατά την παράδοση αγαθών προς εξαγωγή από τον πωλητή - εξαγωγέα**

Για την απαλλαγή από το φόρο προστιθεμένης αξίας των παραδόσεων αγαθών που ενεργούνται από υποκείμενο στο ΦΠΑ πωλητή-εξαγωγέα στο εσωτερικό της χώρας σε αγοραστή εγκατεστημένο εκτός Ε.Ε. απαιτείται:

α) Υποβολή τελωνειακού παραστατικού εξαγωγής σύμφωνα με τις διατάξεις της ενωσιακής τελωνειακής νομοθεσίας. Επί του οικείου τελωνειακού παραστατικού εξαγωγής δηλώνεται ο ΑΦΜ του υποκείμενου στο φόρο πωλητή-εξαγωγέα.

β) Τιμολόγιο πώλησης που εκδίδεται σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4308/2014 «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα» με την ένδειξη «ΑΠΑΛΛΑΓΗ ΑΠΟ ΦΠΑ - ΑΡΘΡΟ 24 ν. 2859/2000 «Κώδικας ΦΠΑ» και δηλώνεται επί του οικείου τελωνειακού παραστατικού εξαγωγής.

Ειδικά για τις λιανικές πωλήσεις αγαθών που ενεργούνται από υποκείμενο στο ΦΠΑ πωλητή-εξαγωγέα εγκατεστημένο στην Ελλάδα σε αγοραστή-ιδιώτη εγκατεστημένο εκτός Ε.Ε. δύναται να εκδίδεται, κατά τις διατάξεις του ανωτέρω νόμου, στοιχείο λιανικής πώλησης [απόδειξη λιανικής πώλησης] από την οποία να προκύπτουν τα στοιχεία του πελάτη.

γ) Αποδεικτικό εξόδου των αγαθών από το τελωνειακό έδαφος της Ε.Ε. όπως προκύπτει από το ηλεκτρονικό μήνυμα IE 599 «Γνωστοποίηση ολοκλήρωσης εξαγωγής» - «Export Notification» το οποίο εκδίδεται από το Τελωνείο Εξαγωγής μέσω του υποσυστήματος Ελέγχου Εξαγωγών του ICISnet.

Σε περίπτωση υποβολής από τον υποκείμενο στο φόρο πωλητή-εξαγωγέα του οικείου τελωνειακού παραστατικού εξαγωγής σε άλλο Κράτος Μέλος, κατά τις διατάξεις της ενωσιακής τελωνειακής νομοθεσίας, οποιοδήποτε αποδεικτικό εξόδου των αγαθών από το τελωνειακό έδαφος της Ε.Ε. το οποίο παρέχεται από αρμόδια τελωνειακή αρχή άλλου Κράτους Μέλους Ε.Ε.

δ) Τραπεζικό μέσο πληρωμής από το οποίο θα προκύπτει η καταβολή του αντιτίμου της αξίας του τιμολογίου πώλησης, για κάθε συναλλαγή ξεχωριστά ή συγκεντρωτικά για περισσότερες συναλλαγές, κατά το μέρος της αντιπαροχής που δεν καταβάλλεται σε είδος και δεν συμψηφίζεται λογιστικά έναντι οφειλής του αντισυμβαλλομένου.

Στις περιπτώσεις που για συγκεκριμένες συναλλαγές, ή για συγκεκριμένες επιχειρήσεις λόγω της φύσης των εργασιών τους, η προσκόμιση τραπεζικού μέσου πληρωμής είναι αδύνατη ή εξαιρετικά δυσχερής, ο λόγος της αδυναμίας εξόφλησης με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής πρέπει να αναγράφεται πάνω στο σώμα του φορολογικού στοιχείου που εκδίδεται και να αποδεικνύεται με οποιοδήποτε πρόσφορο μέσο. Επίσης το ανωτέρω γεγονός θα γνωστοποιείται στην αρμόδια φορολογική και τελωνειακή αρχή αποκλειστικά πριν την πραγματοποίηση της εξαγωγής προκειμένου να αξιολογούνται τα πραγματικά περιστατικά κατά τη διενέργεια του ελέγχου, ανεξαρτήτως του χρόνου που ο τελευταίος θα διενεργηθεί.

Εφόσον η εξόφληση της συναλλαγής γίνεται με μετρητά ή παραδίδονται συναλλαγματικές οι οποίες εξοφλούνται εκτός τραπεζικού συστήματος, ο υποκείμενος στο φόρο πωλητής υποχρεούται να καταθέσει εντός δύο εργάσιμων ημερών από την πραγματοποίηση της εξαγωγής σε τραπεζικό λογαριασμό που τηρεί σε οποιαδήποτε αναγνωρισμένη τράπεζα ή πιστωτικό οργανισμό το ποσό των μετρητών που εισέπραξε.

Άρθρο 2

**Διαδικασία απαλλαγής από το φόρο προστιθεμένης αξίας
κατά την παράδοση αγαθών προς εξαγωγή από πρόσωπο εγκατεστημένο εκτός Ε.Ε.**

Για την απαλλαγή από το φόρο προστιθεμένης αξίας στην παράδοση αγαθών που εξάγονται εκτός της Κοινότητας από το μη εγκατεστημένο στο εσωτερικό της χώρας αγοραστή, υποκείμενο ή μη στο φόρο πρόσωπο, ο οποίος δύναται σε περιστασιακή βάση και σύμφωνα με τα οριζόμενα στις τελωνειακές διατάξεις να υποβάλλει τελωνειακά παραστατικά εξαγωγής, ακολουθείται η

εξής διαδικασία:

α) Ο υποκείμενος στο φόρο πωλητής των αγαθών παραδίδει τα προς εξαγωγή αγαθά στον αγοραστή εκδίδοντας τιμολόγιο πώλησης με Φ.Π.Α. ή απόδειξη λιανικής πώλησης σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.4308/2014 «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα».

β) Ο αγοραστής - εξαγωγέας, εφόσον οι τελωνειακές αρχές κάνουν αποδεκτό το αίτημα υποβολής τελωνειακού παραστατικού εξαγωγής, αποστέλλει στον πωλητή, εντός 90 ημερών από την ολοκλήρωση της εξαγωγής, το ηλεκτρονικό μήνυμα ΙΕ 5 99 «Γνωστοποίηση ολοκλήρωσης εξαγωγής» - «Export Notification». Κατ' εξαίρεση το ανωτέρω αποδεικτικό δύναται να αποστέλλεται σε μεταγενέστερο χρόνο, εφόσον δικαιολογείται από τα πραγματικά περιστατικά της συναλλαγής.

γ) Ο πωλητής εξαγωγέας εκδίδει πιστωτικό τιμολόγιο στο όνομα του αγοραστή - εξαγωγέα και καταβάλλει το ποσό του Φ.Π.Α. σε τραπεζικό λογαριασμό του δικαιούχου.

Άρθρο 3

Τελικές διατάξεις

1. Με τις διατάξεις της παρούσας καταργείται η ΠΟΛ.1024/21.1.1993 Α.Υ.Ο.
2. Ειδικά για λιανικές πωλήσεις αγαθών σε ταξιδιώτες, τα οποία μεταφέρονται στις προσωπικές τους αποσκευές, εφαρμόζεται η προβλεπόμενη από την ΑΥΟ ΠΟΛ 1338/30.12.1996 διαδικασία απαλλαγής.
3. Η παρούσα ισχύει από τη δημοσίευσή της στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.
Η απόφαση αυτή δημοσιεύθηκε στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (ΦΕΚ 4396 Β /30.12.2016).

ΑΠΟΦ. ΑΑΔΕ Α.1108/3.8.2022.- Τροποποίηση της υπό στοιχεία 1138050/4885/1436/ Α0014/ΠΟΛ.1338/30.12.1996 απόφασης του Υπουργού Οικονομικών «Διαδικασία απαλλαγής από Φ.Π.Α. της παράδοσης αγαθών που πραγματοποιείται από υποκείμενο στον φόρο εγκατεστημένο στο εσωτερικό της χώρας προς αγοραστή - ταξιδιώτη, μη εγκατεστημένο στο εσωτερικό της Κοινότητας και ο οποίος αναχωρεί για Τρίτη Χώρα από την Ελλάδα ή μέσω άλλου Κράτους -Μέλους» (Β' 18/1997).

Έχοντας υπόψη:

1. Τον Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (ν. 2859/2000, Α' 248) και ειδικότερα της περ. β' της παρ. 1 και την παρ. 2 του άρθρου 24.
2. Το άρθρο 15Α του ν. 4174/2013 (Α' 170).

.....
Αποφασίζουμε

Άρθρο 1

Υποχρεώσεις πωλητών

Στο άρθρο 3 της υπό στοιχεία 1138050/4885/1436/ Α0014/ΠΟΛ.1338/1996 απόφασης του Υπουργού Οικονομικών. (Β'18/1997) προστίθεται περ. ε' ως εξής:

«ε. Να υποβάλλει τις αποδείξεις λιανικής πώλησης στην ψηφιακή πλατφόρμα myDATA της Α.Α.Δ.Ε., οι οποίες και λαμβάνουν μοναδικό αριθμό καταχώρησης (Μ.ΑΡ.Κ.).

Οι Αποδείξεις Λιανικής Πώλησης (ΑΛΠ) έχουν συγκεκριμένο μορφότυπο και αρίθμηση, την ένδειξη TAXFREE, με περιγραφή των ειδών (γραμμή-γραμμή), και επιπλέον πεδία:

- Επωνυμία επιχείρησης.
- ΑΦΜ επιχείρησης.
- Ονοματεπώνυμο αγοραστή-ταξιδιώτη.
- Αρ. Διαβατηρίου.
- Χώρα έκδοσης διαβατηρίου.
- Χώρα/Τόπος κατοικίας.

- Αξία και ΦΠΑ ανά είδος.
- Αριθμός απόδειξης.
- Συνολική αξία απόδειξης.
- Ημερομηνία έκδοσης απόδειξης.»

Άρθρο 2

Μετά το άρθρο 7 της υπό στοιχεία 1138050/4885/ 1436/Α0014/ΠΟΛ.1338/1996 απόφασης του Υπουργού Οικονομικών (Β'18/1997) προστίθεται νέο άρθρο 7Α ως εξής:

«Άρθρο 7Α

1. Η επιβεβαίωση της εξόδου των αγαθών, που αποτελούν αντικείμενο λιανικών πωλήσεων από πρόσωπα εγκατεστημένα στη χώρα μας, σε ταξιδιώτες τρίτων χωρών από τα τελωνεία εξόδου της χώρας μας, στις περιπτώσεις εφαρμογής των διατάξεων περί έμμεσης απαλλαγής, δύναται να πραγματοποιείται με ψηφιακή θεώρηση των ΑΛΠ, μέσω ηλεκτρονικών εφαρμογών των προσώπων του άρθρου 7. Η Ψηφιακή θεώρηση των ΑΛΠ διενεργείται κατά την έξοδο των ταξιδιωτών από τη χώρα, σε τελωνειακά ελεγχόμενους χώρους.

2. Η ψηφιακά θεωρημένη απόδειξη λιανικής πώλησης επιστρέφεται στον πωλητή των αγαθών εντός της προβλεπόμενης στο άρθρο 4 προθεσμίας και ο πωλητής εκδίδει το προβλεπόμενο στο άρθρο 5 πιστωτικό στοιχείο λιανικής και επιστρέφει στον αγοραστή - ταξιδιώτη το ποσό του ΦΠΑ που επιβάρυνε τις αγορές του.

3. Η ψηφιακή θεώρηση της ΑΛΠ αποτελεί ένα σύνολο δεδομένων και δύναται να πραγματοποιείται με ξεχωριστό στοιχείο άμεσα συσχετιζόμενο με αυτή και πρέπει να περιέχει κατ' ελάχιστο τα ακόλουθα στοιχεία:

- Ημερομηνία Θεώρησης - επιβεβαίωσης εξόδου των αγαθών.
- Μοναδικός αναγνωριστικός αριθμός της πράξης θεώρησης.
- Τη Χώρα με το πρόθεμα GR και Ελληνικό Τελωνείο εξόδου.
- Αριθμός ΜΑΡΚ της ΑΛΠ.
- Αριθμός και ημερομηνία έκδοσης της απόδειξης ΑΛΠ.
- ΑΦΜ Πωλητή.
- Την επωνυμία του διαμεσολαβητή.»

Άρθρο 3

Έναρξη λειτουργίας των εφαρμογών ψηφιακής θεώρησης

Ο Διοικητής της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, ανακοινώνει με σχετική εγκύκλιο την ημερομηνία έναρξης της ψηφιακής θεώρησης μέσω των ηλεκτρονικών εφαρμογών των διαμεσολαβητών του άρθρου 7 της υπό στοιχεία 1138050/4885/ 1436/Α0014/ΠΟΛ.1338/1996 απόφασης του Υπουργού Οικονομικών (Β'18/1997).

Άρθρο 4

Μεταβατικές διατάξεις

1. Η υποχρέωση των πωλητών βάσει του άρθρου 1 της παρούσας εφαρμόζεται το αργότερο έως 31.12.2022.

2. Τα οριζόμενα στο άρθρο 2, τυγχάνουν εφαρμογής για τις περιπτώσεις των ΑΛΠ, για τις οποίες τηρείται η υποχρέωση της υποβολής στην ψηφιακή πλατφόρμα myDATA της Α.Α.Δ.Ε., βάσει των οριζόμενων στο άρθρο 1 της παρούσας.

Άρθρο 5

Η παρούσα απόφαση ισχύει από την ημερομηνία δημοσίευσής της στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

Η απόφαση αυτή δημοσιεύθηκε στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. (ΦΕΚ 4318 Β'/3.8.2022)

ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ - ΔΙΟΙΚ. ΕΓΓΡΑΦΑ:**ΕΓΓΡ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΕΦΑ 1026964/19.2.2016.- Διευκρινίσεις σχετικά με την εφαρμογή της ΠΟΛ. 1167/2015.**

Σύμφωνα με το ανωτέρω σχετικό, στην εταιρεία σας που αγοράζει σκραπ με απαλλαγή από το ΦΠΑ και διενεργεί εξαγωγές και ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών, εγκρίθηκε στις12.2015 η χρήση Ε.Δ.Δ.Α. και η χορήγηση ορίου απαλλαγής από το Φ.Π.Α. ευρώ, και ρωτάτε εάν μπορείτε να χρησιμοποιήσετε Ε.Δ.Δ.Α. για την απόκτηση χωρίς ΦΠΑ εισροών που αφορούν: το ηλεκτρικό ρεύμα παραγωγής, την διαμόρφωση χώρου πρόσβασης σε υψιστάμενη πλαστιγγα ζύγισης στο χώρο απόθεσης των αγορασθέντων υλικών και επεξεργασίας αυτών, καθώς και την αγορά μεταχειρισμένου κλαρκ.

Σε απάντηση του ανωτέρω σχετικού με το θέμα ηλεκτρονικού μηνύματός σας, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

Με τις διατάξεις της με αριθ. ΠΟΛ.1167/2014 ΑΓΓΔΕ, καθορίζονται οι όροι, οι προϋποθέσεις και η διαδικασία απαλλαγής από το ΦΠΑ για την αγορά ή την εισαγωγή αγαθών που προορίζονται για εξαγωγή και ενδοκοινοτική παράδοση, αυτούσια ή μεταποιημένα, καθώς και των υπηρεσιών που συνδέονται άμεσα με τις πράξεις αυτές. Η εν λόγω απαλλαγή από το ΦΠΑ προβλέπεται με τις διατάξεις των άρθρων 24 παράγραφος 1 περίπτωση ζ και 28 παράγραφος 1 περίπτωση δ του Κώδικα Φ.Π.Α. (κυρ. ν. 2859/2000).

Κατά συνέπεια των ανωτέρω, στην εν λόγω απαλλαγή με βάση την ΠΟΛ.1167/29.7.2015, εμπίπτουν μόνο τα αγαθά που αποκτώνται ή εισάγονται προκειμένου να εξαχθούν ή να παραδοθούν σε άλλο κράτος-μέλος της ευρωπαϊκής ένωσης αυτούσια, ή ακόμη και αγαθά (π.χ. πρώτες ύλες) που ενσωματώνονται άμεσα σε παραγόμενα προϊόντα, που πρόκειται να αποτελέσουν αντικείμενο εξαγωγής ή ενδοκοινοτικής παράδοσης. Η απόκτηση αγαθών που δεν ενσωματώνονται άμεσα στα παραγόμενα προϊόντα, όπως ηλεκτρικό ρεύμα παραγωγής, πετρέλαιο, μεταχειρισμένου κλαρκ, καθώς και υπηρεσιών που δεν είναι άμεσα συνδεδεμένες με τις δραστηριότητες αυτές (εξαγωγές, ενδοκοινοτικές παραδόσεις), δεν εμπίπτουν στην εν λόγω απαλλαγή της με αριθ. ΠΟΛ.1167/ 29.7.2015 ΑΓΓΔΕ.

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1104/12.7.2016.- Θεώρηση αποδείξεων λιανικής πώλησης ταξιδιωτών επιβατών κατοίκων μη εγκατεστημένων στην Κοινότητα κατά την έξοδό τους από την χώρα μας με απευθείας μετάβαση τους σε τρίτη χώρα κατά τις ημερομηνίες 20, 21, 22 Μαΐου 2016.

Α. Σύμφωνα με την περίπτωση β της παραγράφου 1 του άρθρου 24 του ν. 2859/2000 «Κώδικας ΦΠΑ», με την οποία ενσωματώνονται στο εθνικό μας δίκαιο τα άρθρα 146 και 147 της οδηγίας αριθ. 2006/112/ΕΚ Συμβουλίου σχετικά με το κοινό σύστημα του φόρου προστιθεμένης αξίας, η παράδοση αγαθών που εξάγονται εκτός της Κοινότητας από τον αγοραστή - ταξιδευτή απαλλάσσεται από το φόρο προστιθεμένης αξίας εφόσον πληρούνται σωρευτικά οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

- ο ταξιδιώτης να μην είναι εγκατεστημένος στο εσωτερικό της Χώρας ή στο εσωτερικό άλλου Κράτους - Μέλους της Κοινότητας,

- τα αγαθά μεταφέρονται εκτός της Κοινότητας πριν από την παρέλευση του τρίτου μήνα που ακολουθεί το μήνα κατά τον οποίο πραγματοποιήθηκε η παράδοση.

- η εξαγωγή των αγαθών αποδεικνύεται με την προσκόμιση θεωρημένου φορολογικού στοιχείου από την αρμόδια τελωνειακή αρχή της Χώρας ή του Κράτους - Μέλους εξόδου των αγαθών από την Κοινότητα,

- η συνολική αξία της παράδοσης συμπεριλαμβανομένου και του φόρου προστιθεμένης αξίας υπερβαίνει το ποσό που ορίζεται κάθε φορά με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών [με την

αριθ. 1117146/7150/75640014/ ΠΟΛ. 1380/21.12.2001 Α.Υ.Ο το ποσό αυτό ορίζεται σε 120€].

Σύμφωνα με την αρ. ΠΟΛ. 1338/30.12.1996 ορίζεται η διαδικασία απαλλαγής από το ΦΠΑ, και οι υποχρεώσεις των πωλητών αλλά και των ταξιδιωτών των Τρίτων Χωρών. Στις περιπτώσεις των λιανικών αυτών πωλήσεων σε ταξιδιώτες τρίτων χωρών βασικό στοιχείο που επιτρέπει την απαλλαγή από ΦΠΑ είτε άμεσα είτε κατόπιν επιστροφής [έμμεσα] είναι η θεώρηση της απόδειξης λιανικής πώλησης από την αρμόδια Τελωνιακή Αρχή εξόδου. Με την θεώρηση αυτή επιβεβαιώνεται η έξοδος των αγαθών από την Ε.Ε. πριν την παρέλευση του τρίτου μήνα από την αγορά καθώς και η πλήρωση, σωρευτικά, όλων των προϋποθέσεων που ορίζονται στο ανωτέρω κανονιστικό πλαίσιο.

Β. Έχοντας λάβει υπόψη τα ανωτέρω και κατόπιν προφορικών και γραπτών αιτημάτων φορέων και ταξιδιωτών - επιβατών οι οποίοι ταξίδεψαν αποκλειστικά από την χώρα μας με απευθείας προορισμό τρίτη χώρα κατά τις ημερομηνίες 20, 21 και 22 Μαΐου 2016 και δεν κατέστη δυνατόν να θεωρηθούν τις αποδείξεις λιανικής πώλησης λόγω της απεργίας των τελωνιακών υπαλλήλων προκειμένου να τους επιστραφεί ο ΦΠΑ, εγκρίνουμε την κατ' εξαίρεση θεώρηση αυτών των αποδείξεων λιανικής πώλησης αποκλειστικά από τις Ελληνικές προξενικές αρχές.

Γ. Η διαδικασία που πρέπει να ακολουθηθεί είναι:

Ως προς την θεώρηση των αποδείξεων:

- ο ταξιδιώτης θα πρέπει να προσκομίσει στην ελληνική προξενική αρχή, μαζί με το διαβατήριο του και την κάρτα επιβίβασης, τα αγορασθέντα είδη και τις αποδείξεις των αγορασθέντων ειδών προκειμένου να ελεγχθούν τα πραγματικά περιστατικά δηλαδή ότι όντως ταξίδεψε από την Χώρα μας με απευθείας πτήση για χώρα εκτός Ευρωπαϊκής Ένωσης και ότι οι αποδείξεις λιανικής πώλησης αφορούν τα προϊόντα που έχει μαζί του προκειμένου να επιβεβαιωθεί η έξοδος αυτών. Εφόσον ελεγχθούν οι προϋποθέσεις αυτές, οι πρωτότυπες αποδείξεις θα θεωρηθούν από τους αρμόδιους υπαλλήλους των ελληνικών προξενικών αρχών και θα επιστραφούν στους ταξιδιώτες.

Ως προς την επιστροφή του ΦΠΑ:

- οι πρωτότυπες σφραγισμένες αποδείξεις θα αποστέλλονται, με ευθύνη του ταξιδιώτη στην διεύθυνση της επιχείρησης που υποχρεούται να επιστρέψει τον ΦΠΑ, ταχυδρομικά με συστημένη αλληλογραφία και εντός προθεσμίας τεσσάρων [4] μηνών από την ημερομηνία αγοράς των αγαθών. Στις θεωρημένες αποδείξεις θα πρέπει να είναι ευανάγνωστα γραμμένα τα στοιχεία της τράπεζας [επωνυμία, κατάσταση], το νόμισμα και το IBAN του λογαριασμού αλλά και τα στοιχεία του ταξιδιώτη προκειμένου να γίνει η επιστροφή του ΦΠΑ.

Επιπρόσθετα σας πληροφορούμε ότι αποδείξεις που δεν είναι σωστά συμπληρωμένες, ή που αφορούν ταξίδι κατά το οποίο η μεταφορά του ταξιδιώτη στην τρίτη χώρα δεν έγινε με απευθείας έξοδο του από την Χώρα μας ή έγινε σε ημερομηνία άλλη από τις αναφερόμενες στο θέμα, δεν θα θεωρούνται από τις ελληνικές προξενικές αρχές.

Δ. Τέλος επισημαίνεται ότι η παραπάνω διαδικασία αφορά αποκλειστικά επιβάτες που ταξίδεψαν από την Ελλάδα με απ' ευθείας πτήση προς τρίτη Χώρα κατά τις ημερομηνίες 20, 21, 22 Μαΐου και μόνο. Η αριθ. πρωτ. ΠΟΛ. 1338/30.12.1996 ΑΥΟ συνεχίζει να ισχύει κανονικά.

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ ΠΟΛ. 1205/15.12.2017.- Θεώρηση αποδείξεων λιανικής πώλησης ταξιδιωτών επιβατών κατοίκων μη εγκατεστημένων στην Κοινότητα κατά την έξοδό τους από την χώρα μας με απευθείας μετάβαση τους σε τρίτη χώρα κατά τις ημερομηνίες 19 Οκτωβρίου και 09 Νοεμβρίου του 2017.

Αναφορικά με το αντικείμενο του θέματος και κατόπιν προφορικών και γραπτών αιτημάτων σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

Α. Σύμφωνα με την περίπτωση β της παραγράφου 1 του άρθρου 24 του ν. 2859/2000 «Κώδικας ΦΠΑ», με την οποία ενσωματώνονται στο εθνικό μας δίκαιο τα άρθρα 146 και 147 της οδηγίας

αριθ. 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου σχετικά με το κοινό σύστημα του φόρου προστιθεμένης αξίας, η παράδοση αγαθών που εξάγονται εκτός της Κοινότητας από τον αγοραστή-ταξιδιώτη απαλλάσσεται από το φόρο προστιθεμένης αξίας εφόσον πληρούνται σωρευτικά οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

- ο ταξιδιώτης να μην είναι εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας ή στο εσωτερικό άλλου Κράτους

- Μέλους της Κοινότητας,

- τα αγαθά μεταφέρονται εκτός της Κοινότητας πριν από την παρέλευση του τρίτου μήνα που ακολουθεί το μήνα κατά τον οποίο πραγματοποιήθηκε η παράδοση,

- τα αγαθά να προορίζονται για την κάλυψη προσωπικών ή οικογενειακών αναγκών του αγοραστή - ταξιδιώτη και από την φύση τους και την ποσότητά τους να μην έχουν επαγγελματικό χαρακτήρα,

- η εξαγωγή των αγαθών αποδεικνύεται με την προσκόμιση θεωρημένου φορολογικού στοιχείου από την αρμόδια τελωνειακή αρχή της χώρας ή του Κράτους - Μέλους εξόδου των αγαθών από την Κοινότητα,

- η συνολική αξία καθενός φορολογικού στοιχείου συμπεριλαμβανομένου και του φόρου προστιθεμένης αξίας να υπερβαίνει το ελάχιστο όριο ποσού, που ορίζεται κάθε φορά με απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ (με την αριθ. Π.Ο.Λ.1149/3.10.2016 Απόφαση Διοικητή ΑΑΔΕ το ελάχιστο όριο ποσού ορίζεται σε 50€ (ΑΔΑ: ΩΟΘΙΗ-Κ5Ρ)).

Σύμφωνα με την αρ. Π.Ο.Λ.1338/30.12.1996 ΑΥΟ όπως έχει τροποποιηθεί και ισχύει, ορίζεται η διαδικασία απαλλαγής από το ΦΠΑ, και οι υποχρεώσεις των πωλητών αλλά και των ταξιδιωτών των Τρίτων Χωρών.

Στις περιπτώσεις των λιανικών αυτών πωλήσεων σε ταξιδιώτες τρίτων χωρών βασικό στοιχείο που επιτρέπει την απαλλαγή από ΦΠΑ είτε άμεσα είτε κατόπιν επιστροφής (έμμεσα) είναι η θεώρηση της απόδειξης λιανικής πώλησης από την αρμόδια Τελωνειακή Αρχή εξόδου. Με την θεώρηση αυτή επιβεβαιώνεται η έξοδος των αγαθών από την Ε.Ε. πριν την παρέλευση του τρίτου μήνα από την αγορά καθώς και η πλήρωση, σωρευτικά, όλων των προϋποθέσεων που ορίζονται στο ανωτέρω κανονιστικό πλαίσιο.

Β. Έχοντας λάβει υπόψη τα ανωτέρω και κατόπιν προφορικών και γραπτών αιτημάτων φορέων και ταξιδιωτών - επιβατών οι οποίοι ταξίδεψαν αποκλειστικά από την χώρα μας με απευθείας προορισμό τρίτη χώρα κατά τις ημερομηνίες 19 Οκτωβρίου 2017 και 09 Νοεμβρίου 2017 (από τις 07.00 έως και τις 07.00 της επομένης) και δεν κατέστη δυνατόν να θεωρήσουν τις αποδείξεις λιανικής πώλησης λόγω της απεργίας των τελωνειακών υπαλλήλων προκειμένου να τους επιστραφεί ο ΦΠΑ, εγκρίνουμε την κατ'εξαίρεση θεώρηση αυτών των αποδείξεων λιανικής πώλησης αποκλειστικά από τις Ελληνικές προξενικές αρχές.

Γ. Η διαδικασία που πρέπει να ακολουθηθεί είναι:

Ως προς την θεώρηση των αποδείξεων:

- ο ταξιδιώτης θα πρέπει να προσκομίσει στην ελληνική προξενική αρχή, μαζί με το διαβατήριό του και την κάρτα επιβίβασης, τα αγορασθέντα είδη με τις αντίστοιχες αποδείξεις των αγορασθέντων ειδών προκειμένου να ελεγχθούν τα πραγματικά περιστατικά δηλαδή ότι όντως ταξίδευε από την χώρα μας με απευθείας πτήση για χώρα εκτός Ευρωπαϊκής Ένωσης και ότι οι αποδείξεις λιανικής πώλησης αφορούν τα προϊόντα που είχε μαζί του. Εάν οι αγορές αφορούν και μέλη της οικογένειας δεν είναι απαραίτητο να παρουσιασθούν αυτοπροσώπως, ωστόσο θα πρέπει να προσκομιστούν τα αντίστοιχα διαβατήρια και οι κάρτες επιβίβασης.

Επιπροσθέτως θα πρέπει να ελεγχθεί ο χαρακτήρας της αγοράς και ειδικότερα θα πρέπει οι αγορές να αφορούν προσωπικά είδη και να μην έχουν εμπορικό χαρακτήρα.

Εφόσον ελεγχθούν οι προϋποθέσεις αυτές, οι πρωτότυπες αποδείξεις θα θεωρηθούν από τους

αρμόδιους υπαλλήλους των ελληνικών προξενικών αρχών και θα επιστραφούν στους ταξιδιώτες.

Ως προς την επιστροφή του ΦΠΑ:

- Οι πρωτότυπες σφραγισμένες αποδείξεις θα αποστέλλονται, με ευθύνη του ταξιδιώτη στην διεύθυνση της επιχείρησης που υποχρεούται να επιστρέψει τον ΦΠΑ, ταχυδρομικά με συστημένη αλληλογραφία και εντός προθεσμίας τεσσάρων (4) μηνών από την ημερομηνία αγοράς των αγαθών.

Στις θεωρημένες αποδείξεις θα πρέπει να είναι ευανάγνωστα γραμμένα τα στοιχεία της τράπεζας (επωνυμία, κατάσταση), το νούμερο και το IBAN του λογαριασμού αλλά και τα στοιχεία του ταξιδιώτη προκειμένου να γίνει η επιστροφή του ΦΠΑ.

Επιπρόσθετα σας πληροφορούμε ότι αποδείξεις που δεν είναι σωστά συμπληρωμένες, ή που αφορούν ταξίδι κατά το οποίο η μεταφορά του ταξιδιώτη στην τρίτη χώρα δεν έγινε με απ' ευθείας έξοδο του από την χώρα μας ή έγινε σε χρόνο διαφορετικό από τον αναφερόμενο στην παρούσα, δεν θα θεωρούνται από τις ελληνικές προξενικές αρχές.

Δ. Τέλος επισημαίνεται ότι η παραπάνω διαδικασία αφορά αποκλειστικά επιβάτες που ταξίδεψαν από την Ελλάδα με απ' ευθείας πτήση προς τρίτη χώρα κατά τις ημερομηνίες 19 Οκτωβρίου 2017 και 09 Νοεμβρίου 2017 μέχρι και τις 07.00πμ της επομένης. Η αριθ. πρωτ. ΠΟΛ.1338/30.12.1996 ΑΥΟ συνεχίζει να ισχύει κανονικά και η υπογραφή των εν λόγω αποδείξεων από τις προξενικές αρχές ισχύει μόνο για αυτές τις ημερομηνίες.

ΑΡΘΡΟ 25

ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ ΣΤΗ ΔΙΕΘΝΗ ΔΙΑΚΙΝΗΣΗ ΑΓΑΘΩΝ

1. Απαλλάσσονται από το φόρο:

α) η εισαγωγή αγαθών που τίθενται σε καθεστώς εναποθήκευσης, εκτός της τελωνειακής αποταμίευσης,

β) η παράδοση και η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, τα οποία προορίζονται:

αα) να προσκομιστούν στο τελωνείο και να τεθούν σε καθεστώς τελωνειακής αποθήκευσης, ελεύθερης ζώνης, ελεύθερης αποθήκης, τελωνειακής αποταμίευσης ή ενεργητικής τελειοποίησης,

ββ) να γίνουν δεκτά στα χωρικά θαλάσσια ύδατα, για να ενσωματωθούν σε εξέδρες γεωτρήσεων ή εκμετάλλευσης, με σκοπό την κατασκευή, επισκευή, συντήρηση, μετασκευή ή τον εξοπλισμό τους ή για τη σύνδεση των εξεδρών αυτών με την ξηρά, καθώς και για τον ανεφοδιασμό αυτών των εξεδρών γεωτρήσεων ή εκμετάλλευσης,

γγ)⁽¹⁾ να τεθούν σε καθεστώς φορολογικής αποθήκης του Ν. 2960/2001 (ΦΕΚ 265 Α'), εφόσον πρόκειται για προϊόντα του άρθρου 53 του ίδιου νόμου για τα οποία οι κοινοτικές διατάξεις προβλέπουν ότι υπάγονται στο καθεστώς των φορολογικών αποθηκών της Οδηγίας 92/12/Ε.Ο.Κ. ή για άλλα προϊόντα που είχαν υπαχθεί στις διατάξεις του νόμου αυτού,

δδ) να τεθούν σε καθεστώς τελωνειακής επίβλεψης, ελεύθερου τελωνειακώς χώρου, ελεύθερου τελωνειακού συγκροτήματος, αποθηκών ανεφοδιασμού Κανονισμού (Ε.Ο.Κ.) 3665/87 ως κάθε φορά ισχύει, Καταστημάτων Αφορολόγητων Ειδών.

Τα αναφερόμενα στις περιπτώσεις αα' και ββ' καθεστώτα νοούνται όπως αυτά ορίζονται από τις ισχύουσες κοινοτικές τελωνειακές διατάξεις,

γ) οι παροχές υπηρεσιών που συνδέονται άμεσα με τις παραδόσεις αγαθών, οι οποίες αναφέρονται στην ανωτέρω περίπτωση β',

δ) οι παραδόσεις και ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και οι παροχές υπηρεσιών οι οποίες πραγματοποιούνται στους χώρους που απαριθμούνται στην περίπτωση β', με διατήρηση μιας από τις καταστάσεις που αναφέρονται στην εν λόγω περίπτωση,

ε) οι παραδόσεις αγαθών που προβλέπουν οι διατάξεις:

αα) της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 10, με διατήρηση των καθεστώτων προσωρινής εισαγωγής, με πλήρη απαλλαγή από εισαγωγικούς δασμούς ή εξωτερικής διαμετακόμισης,

ββ) της περίπτωσης β' της παραγράφου 1 του άρθρου 10, με διατήρηση της διαδικασίας της εσωτερικής κοινοτικής διαμετακόμισης, που προβλέπεται από το άρθρο 61, καθώς και οι παροχές υπηρεσιών που συνδέονται άμεσα με τις παραδόσεις αυτές. Οι προβλεπόμενες από το άρθρο αυτό απαλλαγές εφαρμόζονται και για τα ισχύοντα και λειτουργούντα στην Ελλάδα καθεστώτα της τελωνειακής επίβλεψης, του ελεύθερου τε-

(1) Το εδάφιο (υποπερίπτωση) γγ της περίπτωσης β της παραγράφου 1 του άρθρου 25 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 5 του άρθρου 39 του Ν. 3220/2004 και ισχύει από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλαδή από 28.1.2004, σύμφωνα με την περίπτωση δ του άρθρου 56 του ίδιου νόμου. Η διάταξη που αντικαταστάθηκε είχε ως εξής: «γγ) να τεθούν σε καθεστώς φορολογικής αποθήκης του Ν. 2127/1993 (ΦΕΚ 48 Α), εφόσον πρόκειται για προϊόντα του άρθρου 1 του ίδιου νόμου για τα οποία οι κοινοτικές διατάξεις προβλέπουν ότι υπάγονται στο καθεστώς των φορολογικών αποθηκών της Οδηγίας 92/12/Ε.Ο.Κ. ή για άλλα προϊόντα που είχαν υπαχθεί στις διατάξεις του νόμου αυτού.»

λυνειακώς χώρου, και των ελεύθερων τελωνειακών συγκροτημάτων.

2. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών ρυθμίζεται κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού.

ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ:

Α.Γ.Γ.Δ.Ε. ΠΟΛ. 1020/19.1.2015.- Διαδικασία απαλλαγής από το φόρο προστιθέμενης αξίας:
α. μη κοινοτικών εμπορευμάτων που τίθενται σε καθεστώς τελειοποίησης προς επανεξαγωγή (ενεργητικής τελειοποίησης)

β. μη κοινοτικών και εγχώριων εμπορευμάτων (πρώτων και βοηθητικών υλών) που τίθενται σε καθεστώς τελειοποίησης προς επανεξαγωγή

γ. εγχώριων εμπορευμάτων (πρώτων και βοηθητικών υλών) που τίθενται σε καθεστώς τελειοποίησης (μεταποίησης) με σκοπό να αποτελέσουν αντικείμενο εξαγωγής ή παράδοσης σε άλλο Κράτος Μέλος της Ε.Ε..

Έχοντας υπόψη:

1. τις διατάξεις του Ν. 2859/2000 «Κύρωση Κώδικα ΦΠΑ» (ΦΕΚ Α 248/7.11.2000), όπως ισχύει και ιδίως των άρθρων 2, 3, 4, 5, 10, 16, 17, 19, 22.1λγ, 24, 25, 28, 35, 36, 38,

.....
Αποφασίζουμε

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Α

ΓΕΝΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

Άρθρο 1

Πεδίο εφαρμογής

Με την παρούσα απόφαση θεσπίζεται διαδικασία απαλλαγής από το φόρο προστιθέμενης αξίας:

α. μη κοινοτικών εμπορευμάτων που τίθενται σε καθεστώς τελειοποίησης προς επανεξαγωγή (ενεργητικής τελειοποίησης),

β. μη κοινοτικών και εγχώριων εμπορευμάτων (πρώτων και βοηθητικών υλών) που τίθενται σε καθεστώς τελειοποίησης προς επανεξαγωγή,

γ. εγχώριων εμπορευμάτων (πρώτων και βοηθητικών υλών) που τίθενται σε καθεστώς τελειοποίησης (μεταποίησης) με σκοπό να αποτελέσουν αντικείμενο εξαγωγής ή παράδοσης σε άλλο Κράτος Μέλος της Ε.Ε.

Άρθρο 2

Ορισμοί

Για τους σκοπούς εφαρμογής των Κεφαλαίων Γ και Δ της παρούσας απόφασης νοούνται:

1. Καθεστώς τελειοποίησης προς επανεξαγωγή (ενεργητικής τελειοποίησης): τελωνειακό οικονομικό καθεστώς, το οποίο προβλέπεται από τις διατάξεις του Κοινοτικού Τελωνειακού Κώδικα και επιτρέπει να χρησιμοποιούνται στο τελωνειακό έδαφος της Κοινότητας, προκειμένου να υποβληθούν σε μία ή περισσότερες εργασίες τελειοποίησης, μη κοινοτικά εμπορεύματα με σκοπό να επανεξαχθούν εκτός του τελωνειακού εδάφους της Κοινότητας υπό μορφή παράγωγων προϊόντων, χωρίς να υπόκεινται σε εισαγωγικούς δασμούς ή μέτρα εμπορικής πολιτικής.

2. Καθεστώς τελειοποίησης (μεταποίησης): καθεστώς, εκτός του καθεστώτος της τελειοποίησης προς επανεξαγωγή (ενεργητικής τελειοποίησης), το οποίο επιτρέπει να χρησιμοποιούνται στο εσωτερικό της χώρας, προκειμένου να υποβληθούν σε μία ή περισσότερες εργασίες τελειοποίησης, εγχώρια εμπορεύματα (πρώτες και βοηθητικές ύλες) με σκοπό να αποτελέσουν αντικείμενο εξαγωγής ή παράδοσης σε άλλο Κράτος Μέλος της Ε.Ε υπό μορφή παράγωγων προϊόντων με απαλλαγή από το φόρο προστιθέμενης αξίας.

3. Εργασίες τελειοποίησης:
η κατεργασία εμπορευμάτων, στην οποία περιλαμβάνεται η συναρμολόγηση, η συνένωση και η προσαρμογή τους σε άλλα εμπορεύματα,
η μεταποίηση εμπορευμάτων,
η επιδιόρθωση εμπορευμάτων, στην οποία περιλαμβάνεται η αποκατάσταση και η θέση τους σε λειτουργία.
4. Εγχώρια εμπορεύματα: πρώτες και βοηθητικές ύλες που χρησιμοποιούνται σε εργασίες τελειοποίησης προκειμένου να αποτελέσουν αντικείμενο εξαγωγής ή παράδοσης σε άλλο Κράτος Μέλος της Ε.Ε υπό μορφή παράγωγων προϊόντων.
5. Παράγωγα εμπορεύματα: όλα τα προϊόντα που προκύπτουν από εργασίες τελειοποίησης.
6. Συντελεστής απόδοσης: η ποσότητα ή το ποσοστό παράγωγων προϊόντων που λαμβάνονται κατά την τελειοποίηση ορισμένης ποσότητας εμπορευμάτων.
7. Άδεια καθεστώτος τελειοποίησης (μεταποίησης): η άδεια που χορηγείται από την αρμόδια τελωνειακή αρχή σε κάθε πρόσωπο που πληροί τους όρους και τις προϋποθέσεις για την υπαγωγή εμπορευμάτων στο καθεστώς τελειοποίησης της παρούσας.
8. Δικαιούχος άδειας καθεστώτος τελειοποίησης (μεταποίησης): κάθε πρόσωπο που δραστηριοποιείται επαγγελματικά στον τομέα της μεταποίησης και έχει λάβει από την αρμόδια τελωνειακή αρχή άδεια να προβαίνει σε εργασίες τελειοποίησης της παρούσας εγχώρια αγαθά με σκοπό την εξαγωγή ή την παράδοση σε άλλο Κράτος Μέλος της Ε.Ε.
9. Τελωνειακή Περιφέρεια: η Τελωνειακή Περιφέρεια στη χωρική αρμοδιότητα της οποίας ευρίσκονται οι εγκαταστάσεις μεταποίησης του φυσικού ή νομικού προσώπου που αιτείται την υπαγωγή στο καθεστώς τελειοποίησης.
10. Τελωνείο Υπαγωγής/Τελωνείο Ελέγχου: το Τελωνείο στη χωρική αρμοδιότητα του οποίου βρίσκεται η έδρα εγκατάστασης του δικαιούχου της άδειας όπου τηρούνται οι λογιστικές καταχωρήσεις.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Β

ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΑΠΑΛΛΑΓΗΣ ΑΠΟ ΤΟ ΦΟΡΟ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ ΜΗ ΚΟΙΝΟΤΙΚΩΝ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ ΠΟΥ ΤΙΘΕΝΤΑΙ ΣΕ ΚΑΘΕΣΤΩΣ ΤΕΛΕΙΟΠΟΙΗΣΗΣ ΠΡΟΣ ΕΠΑΝΕΞΑΓΩΓΗ (ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΗΣ ΤΕΛΕΙΟΠΟΙΗΣΗΣ)

Άρθρο 3

Διαδικασία απαλλαγής από Φ.Π.Α. μη κοινοτικών εμπορευμάτων που τίθενται σε καθεστώς τελειοποίησης προς επανεξαγωγή (ενεργητικής τελειοποίησης)

1. Μη κοινοτικά εμπορεύματα τα οποία τίθενται σε καθεστώς τελειοποίησης προς επανεξαγωγή (ενεργητικής τελειοποίησης) με τους όρους και τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στις σχετικές διατάξεις της ενωσιακής και εθνικής νομοθεσίας απαλλάσσονται από το φόρο προστιθέμενης αξίας.
2. Η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά την έξοδο των εμπορευμάτων από το καθεστώς και την ανάλωση αυτών στο εσωτερικό της χώρας.

Άρθρο 4

Οριστικοποίηση απαλλαγής από Φ.Π.Α. μη κοινοτικών εμπορευμάτων που τίθενται σε καθεστώς τελειοποίησης προς επανεξαγωγή (ενεργητικής τελειοποίησης)

Για την οριστικοποίηση της απαλλαγής από το φόρο προστιθέμενης αξίας απαιτείται:

- α. υποβολή του οικείου τελωνειακού παραστατικού για τη λήξη του καθεστώτος,
- β. σε περίπτωση παράδοσης (πώλησης) των παράγωγων αγαθών σε αγοραστή εγκατεστημένο σε τρίτη χώρα, το προβλεπόμενο φορολογικό στοιχείο το οποίο εκδίδεται χωρίς ΦΠΑ και στο οποίο αναγράφεται η ένδειξη «ΑΠΑΛΛΑΓΗ ΑΠΟ ΦΠΑ - ΕΠΑΝΕΞΑΓΩΓΗ ΑΠΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΗΣ ΤΕΛΕΙΟΠΟΙΗΣΗΣ - ΑΡΘΡΟ 25 Ν. 2859/2000 - αριθ. Πολ. 1020/2015 ΑΠΟ-

ΦΑΣΗ Γ.Γ.Δ.Ε.»,

γ. επιβεβαίωση της εξόδου των παράγωγων αγαθών από την Ε.Ε. μέσω του ηλεκτρονικού μηνύματος ΙΕ 599 «Επιβεβαίωση ολοκλήρωσης εξαγωγής».

Άρθρο 5

Διαδικασία απαλλαγής από Φ.Π.Α. της παράδοσης αγαθών και παροχής υπηρεσιών που πραγματοποιούνται σε καθεστώς τελειοποίησης προς επανεξαγωγή (ενεργητικής τελειοποίησης)

1. Η παράδοση (μεταβίβαση) εμπορευμάτων τα οποία βρίσκονται σε καθεστώς τελειοποίησης προς επανεξαγωγή (ενεργητικής τελειοποίησης) από δικαιούχο άδειας σε άλλο δικαιούχο άδειας πρόσωπο χωρίς τη λήξη του καθεστώτος πραγματοποιείται σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις της ενωσιακής τελωνειακής και περί ΦΠΑ νομοθεσίας.

2. Οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εντός του καθεστώτος της τελειοποίησης προς επανεξαγωγή (ενεργητικής τελειοποίησης) από υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα απαλλάσσονται από το φόρο προστιθέμενης αξίας με τη διατήρηση του καθεστώτος και υπό την προϋπόθεση ότι στο σχετικό φορολογικό στοιχείο (τιμολόγιο) που εκδίδεται χωρίς Φ.Π.Α. από τον πάροχο της υπηρεσίας προς τον δικαιούχο της άδειας αναγράφεται, πέραν των οριζόμενων στον Κ.Φ.Α.Σ. στοιχείων, ο αριθμός της άδειας και η ένδειξη «ΑΠΑΛΛΑΓΗ ΑΠΟ Φ.Π.Α. - ΠΑΡΟΧΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΣΕ ΑΓΑΘΑ ΠΟΥ ΕΧΟΥΝ ΤΕΘΕΙ ΣΕ ΚΑΘΕΣΤΩΣ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΗΣ ΤΕΛΕΙΟΠΟΙΗΣΗΣ - ΑΡΘΡΟ 25 Ν. 2859/2000 - αριθ. Πολ. 1020/2015 ΑΠΟΦΑΣΗ Γ.Γ.Δ.Ε.»,

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Γ

ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΑΠΑΛΛΑΓΗΣ ΑΠΟ ΤΟ ΦΟΡΟ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ ΜΗ ΚΟΙΝΟΤΙΚΩΝ ΚΑΙ ΕΓΧΩΡΙΩΝ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ (ΠΡΩΤΩΝ ΚΑΙ ΒΟΗΘΗΤΙΚΩΝ ΥΛΩΝ) ΠΟΥ ΤΙΘΕΝΤΑΙ ΣΕ ΚΑΘΕΣΤΩΣ ΤΕΛΕΙΟΠΟΙΗΣΗΣ ΠΡΟΣ ΕΠΑΝΕΞΑΓΩΓΗ

Άρθρο 6

Έκδοση άδειας

1. Για την υπαγωγή εγχώριων εμπορευμάτων (πρώτων και βοηθητικών υλών) σε καθεστώς τελειοποίησης προς επανεξαγωγή της παρούσας απαιτείται η έκδοση άδειας από την αρμόδια Τελωνειακή Περιφέρεια στη χωρική αρμοδιότητα της οποίας ευρίσκονται οι εγκαταστάσεις μεταποίησης του αιτούντος.

2. Για την έκδοση της άδειας απαιτείται η υποβολή αίτησης σύμφωνα με το Παράρτημα Ι της παρούσας.

3. Η άδεια χορηγείται σε οποιοδήποτε φυσικό ή νομικό πρόσωπο εγκατεστημένο στην Ελλάδα το οποίο ασκεί οικονομική δραστηριότητα στον τομέα της μεταποίησης και διαθέτει άδεια ενεργητικής τελειοποίησης. Η άδεια χορηγείται υπό την προϋπόθεση ότι ο αιτών δεν έχει καταδικαστεί για σοβαρό αδίκημα συνδεδεμένο με την οικονομική του δραστηριότητα ή τελεί υπό διαδικασία πτώχευσης.

4. Στην αίτηση επισυνάπτονται τα ακόλουθα δικαιολογητικά:

α. αντίγραφο αστυνομικής ταυτότητας του αιτούντος ή του νόμιμου εκπροσώπου του με σκοπό την αυτεπάγγελτη αναζήτηση του ποινικού του μητρώου από την αρμόδια αρχή,

β. καταστατικό της εταιρείας με όλες τις τροποποιήσεις αυτού,

γ. βεβαίωση έναρξης εργασιών του αιτούντος και των τυχόν μεταβολών του,

δ. πιστοποιητικό φορολογικής ενημερότητας του αιτούντος,

ε. πιστοποιητικό από αρμόδια αρχή περί μη πτωχεύσεως και περί μη κατάθεσης αίτησης πτωχεύσεως του αιτούντος.

5. Η άδεια εκδίδεται σύμφωνα με το Παράρτημα ΙΙ της παρούσας. Η άδεια ισχύει για τρία (3) έτη.

6. Ο δικαιούχος της άδειας ενημερώνει την τελωνειακή αρχή για κάθε μεταβολή που προκύπτει

μετά την έκδοση της άδειας και που έχει επίπτωση στη διατήρηση της άδειας και στο περιεχόμενο αυτής.

7. Η άδεια υπαγωγής σε καθεστώς τελειοποίησης προς επανεξαγωγή της παρούσας ανακαλείται:

- κατόπιν αίτησης του ενδιαφερομένου,
- όταν διαπιστώνεται ότι ο κάτοχος της άδειας δεν πληροί πλέον τους όρους και τις προϋποθέσεις χορήγησης της άδειας υπαγωγής σε καθεστώς τελειοποίησης της παρούσας,
- σε περιπτώσεις σοβαρών και επανειλημμένων, εκ μέρους του κατόχου της άδειας, παραβάσεων της παρούσας απόφασης και των διατάξεων της τελωνειακής ή περί ΦΠΑ νομοθεσίας.

Άρθρο 7

Προϋποθέσεις υπαγωγής εγχώριων εμπορευμάτων (πρώτων και βοηθητικών υλών) σε καθεστώς τελειοποίησης προς επανεξαγωγή

1. Οι όροι και οι προϋποθέσεις υπαγωγής εγχώριων εμπορευμάτων σε καθεστώς τελειοποίησης προς επανεξαγωγή της παρούσας διέπονται γενικά από τους όρους και τις προϋποθέσεις υπαγωγής μη κοινοτικών εμπορευμάτων σε καθεστώς τελειοποίησης προς επανεξαγωγή (ενεργητικής τελειοποίησης).

2. Κατ'εξίρεση της ανωτέρω παραγράφου, σε καθεστώς τελειοποίησης (μεταποίησης) δεν δύναται να τεθούν:

- α. καύσιμα, πηγές ενέργειας άλλες από αυτές που χρειάζονται για τη δοκιμή των παράγωγων προϊόντων ή για την ανίχνευση ελαττωμάτων σε εμπορεύματα εισαγωγής που απαιτούν επισκευή,
- β. λιπαντικά, άλλα από αυτά που χρησιμοποιούνται για τη δοκιμή, τη ρύθμιση ή την εξόλκευση παράγωγων προϊόντων,
- γ. εξοπλισμός και εργαλεία.

3. Η μεταποίηση μη κοινοτικών εμπορευμάτων που έχουν τεθεί σε καθεστώς τελειοποίησης προς επανεξαγωγή (ενεργητικής τελειοποίησης) και η μεταποίηση εγχώριων εμπορευμάτων που έχουν τεθεί σε καθεστώς τελειοποίησης προς επανεξαγωγή πραγματοποιείται υπό την κάλυψη των αντίστοιχων αδειών.

4. Ο καθορισμός του συντελεστή απόδοσης πραγματοποιείται από τις τελωνειακές αρχές κατ'ανάλογη εφαρμογή του καθεστώτος τελειοποίησης προς επανεξαγωγή.

5. Οι προθεσμίες για την μεταποίηση των εμπορευμάτων καθορίζονται από την αρμόδια Τελωνειακή Αρχή και είναι εκείνες που ορίζονται από το καθεστώς τελειοποίησης προς επανεξαγωγή (ενεργητικής τελειοποίησης).

Άρθρο 8

Διαδικασία απαλλαγής από το φόρο προστιθέμενης αξίας κατά τη θέση εγχώριων εμπορευμάτων σε καθεστώς τελειοποίησης προς επανεξαγωγή

1. Εγχώρια εμπορεύματα τίθενται σε καθεστώς τελειοποίησης προς επανεξαγωγή της παρούσας με απαλλαγή του αναλογούντος φόρου προστιθέμενης αξίας κατά το χρονικό διάστημα παραμονής τους στο καθεστώς.

2. Η υπαγωγή στο καθεστώς τελειοποίησης προς επανεξαγωγή πραγματοποιείται με την κατάθεση από τον δικαιούχο της άδειας τελωνειακού παραστατικού θέσης στο καθεστώς της παρούσας (ΔΕΦΚ).

Επί του τελωνειακού παραστατικού, ο αναλογών ΦΠΑ βεβαιώνεται και τίθεται σχετικός κωδικός ατελείας. Επίσης, στη θέση 44 του οικείου τελωνειακού παραστατικού δηλώνεται ο αριθμός κάθε τιμολογίου αγοράς των πρώτων και βοηθητικών υλών και ο αριθμός της άδειας.

3. Για τη διαδικασία απαλλαγής από το φόρο προστιθέμενης αξίας της παράδοσης πρώτων και βοηθητικών υλών από υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο προς τον δικαιούχο της άδειας, ο προμηθευτής παραδίδει τις εγχώριες ύλες στον μεταποιητή - δικαιούχο της άδειας με τιμολόγιο

το οποίο εκδίδεται χωρίς ΦΠΑ και στο οποίο αναφέρονται, εκτός των προβλεπομένων από τον Κ.Φ.Α.Σ. στοιχείων και ο αριθμός της άδειας του δικαιούχου.

4. Η λήξη του καθεστώτος πραγματοποιείται με τις διαδικασίες επανεξαγωγής των παράγωγων εμπορευμάτων όπως προβλέπονται από τις διατάξεις του καθεστώτος τελειοποίησης προς επανεξαγωγή (ενεργητικής τελειοποίησης).

5. Το σχετικό τελωνειακό παραστατικό υπαγωγής σε καθεστώς τελειοποίησης (μεταποίησης) προς επανεξαγωγή παραμένει σε εκκρεμότητα στην αρμόδια τελωνειακή αρχή μέχρι την πραγματοποίηση της επανεξαγωγής.

6. Ο μεταποιητής - δικαιούχος της άδειας χορηγεί αντίγραφο της ΔΕΦΚ στους προμηθευτές των πρώτων υλών τα οποία χρησιμοποιούνται από αυτούς ως αποδεικτικά για την απαλλαγή του σχετικού τιμολογίου χωρίς ΦΠΑ.

Άρθρο 9

Οριστικοποίηση απαλλαγής από το φόρο προστιθέμενης αξίας

1. Για την οριστικοποίηση της απαλλαγής από το φόρο προστιθέμενης αξίας εμπορευμάτων που έχουν τεθεί σε καθεστώς τελειοποίησης προς επανεξαγωγή της παρούσας, ο δικαιούχος της άδειας απαιτείται να τηρεί στο αρχείο του:

- α. την υποβληθείσα διασάφηση επανεξαγωγής,
- β. σε περίπτωση παράδοσης (πώλησης) των παράγωγων αγαθών σε αγοραστή εγκατεστημένο σε τρίτη χώρα, το τιμολόγιο παράδοσης των προϊόντων,
- γ. σχετικά τραπεζικά έγγραφα που αποδεικνύουν την πραγματοποίηση της συναλλαγής,
- δ. ηλεκτρονικά μηνύματα ΙΕ 599.

2. Ο μεταποιητής - δικαιούχος της άδειας προσκομίζει στο αρμόδιο Τελωνείο εντός προθεσμίας τριάντα ημερών από τη λήξη της προθεσμίας επανεξαγωγής που έχει καθορισθεί για τα αγαθά εκκαθαριστικό λογαριασμό στον οποίο περιλαμβάνονται τουλάχιστον τα κάτωθι στοιχεία με σχετική αντιστοίχιση:

- α. επωνυμία μεταποιητή,
- β. αριθμός άδειας τελειοποίησης (μεταποίησης),
- γ. αριθμός άδειας ενεργητικής τελειοποίησης,
- δ. στοιχεία υπαγωγής στο καθεστώς τελειοποίησης (αριθμ. ΔΕΦΚ, κωδικός Σ.Ο., περιγραφή εμπορεύματος, ποσότητα),
- ε. στοιχεία εκκαθάρισης (αριθμ. διασάφησης επανεξαγωγής, κωδικός Σ.Ο., περιγραφή εμπορεύματος, ποσότητα).

3. Σε περίπτωση που τα παράγωγα εμπορεύματα δεν αποτελέσουν αντικείμενο επανεξαγωγής, ο φόρος προστιθέμενης αξίας που αναλογεί στα εμπορεύματα αυτά και έτυχε απαλλαγής καταβάλλεται στην αρμόδια τελωνειακή αρχή.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Δ

ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΑΠΑΛΛΑΓΗΣ ΑΠΟ ΤΟ ΦΟΡΟ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ ΕΓΧΩΡΙΩΝ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ (ΠΡΩΤΩΝ ΚΑΙ ΒΟΗΘΗΤΙΚΩΝ ΥΛΩΝ) ΠΟΥ ΤΙΘΕΝΤΑΙ ΣΕ ΚΑΘΕΣΤΩΣ ΤΕΛΕΙΟΠΟΙΗΣΗΣ (ΜΕΤΑΠΟΙΗΣΗΣ) ΜΕ ΣΚΟΠΟ ΝΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΟΥΝ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΕΞΑΓΩΓΗΣ Ή ΠΑΡΑΔΟΣΗΣ ΣΕ ΑΛΛΟ ΚΜ ΤΗΣ Ε.Ε.

Άρθρο 10

Καθεστώς τελειοποίησης (μεταποίησης)

Έκδοση άδειας

1. Για την υπαγωγή εγχώριων εμπορευμάτων (πρώτων και βοηθητικών υλών) σε καθεστώς τελειοποίησης (μεταποίησης) της παρούσας απαιτείται η έκδοση άδειας από την αρμόδια Τελωνειακή Περιφέρεια στη χωρική αρμοδιότητα της οποίας ευρίσκονται οι εγκαταστάσεις μεταποίησης του αιτούντος.

2. Για την έκδοση της άδειας απαιτείται η υποβολή αίτησης σύμφωνα με το Παράρτημα Ι της παρούσας.

3. Η άδεια χορηγείται σε οποιοδήποτε φυσικό ή νομικό πρόσωπο εγκατεστημένο στην Ελλάδα το οποίο ασκεί οικονομική δραστηριότητα στον τομέα της μεταποίησης και το οποίο δεν έχει καταδικαστεί για σοβαρό αδίκημα συνδεδεμένο με την οικονομική του δραστηριότητα ή τελεί υπό διαδικασία πτώχευσης.

4. Στην αίτηση επισυνάπτονται τα ακόλουθα δικαιολογητικά:

- α. αντίγραφο αστυνομικής ταυτότητας του αιτούντος ή του νόμιμου εκπροσώπου του με σκοπό την αυτεπάγγελτη αναζήτηση του ποινικού του μητρώου από την αρμόδια αρχή,
- β. καταστατικό της εταιρείας με όλες τις τροποποιήσεις αυτού,
- γ. βεβαίωση έναρξης εργασιών του αιτούντος και των τυχόν μεταβολών του,
- δ. πιστοποιητικό φορολογικής ενημερότητας του αιτούντος,
- ε. πιστοποιητικό από αρμόδια αρχή περί μη πτωχεύσεως και περί μη κατάθεσης αίτησης πτωχεύσεως του αιτούντος.

5. Η άδεια εκδίδεται σύμφωνα με το Παράρτημα ΙΙ της παρούσας. Η άδεια ισχύει για τρία (3) έτη.

6. Ο δικαιούχος της άδειας ενημερώνει την τελωνειακή αρχή για κάθε μεταβολή που προκύπτει μετά την έκδοση της άδειας και που έχει επίπτωση στη διατήρηση της άδειας και στο περιεχόμενο αυτής.

7. Η άδεια υπαγωγής σε καθεστώς τελειοποίησης της παρούσας ανακαλείται:

- κατόπιν αίτησης του ενδιαφερομένου,
- όταν διαπιστώνεται ότι ο κάτοχος της άδειας δεν πληροί πλέον τους όρους και τις προϋποθέσεις χορήγησης της άδειας υπαγωγής σε καθεστώς τελειοποίησης της παρούσας,
- σε περιπτώσεις σοβαρών και επανειλημμένων, εκ μέρους του κατόχου της άδειας, παραβάσεων της παρούσας απόφασης και των διατάξεων της τελωνειακής ή περί ΦΠΑ νομοθεσίας.

Άρθρο 11

Προϋποθέσεις υπαγωγής εγχώριων εμπορευμάτων (πρώτων και βοηθητικών υλών) σε καθεστώς τελειοποίησης (μεταποίησης) προς εξαγωγή ή παράδοση σε άλλο Κράτος Μέλος της Ε.Ε.

1. Οι όροι και οι προϋποθέσεις υπαγωγής εγχώριων εμπορευμάτων σε καθεστώς τελειοποίησης (μεταποίησης) προς εξαγωγή ή παράδοση σε άλλο Κράτος Μέλος της Ε.Ε της παρούσας διέπονται γενικά από τους όρους και τις προϋποθέσεις υπαγωγής μη κοινοτικών εμπορευμάτων σε καθεστώς τελειοποίησης προς επανεξαγωγή (ενεργητικής τελειοποίησης).

2. Κατ'εξαίρεση της ανωτέρω παραγράφου, σε καθεστώς τελειοποίησης (μεταποίησης) προς εξαγωγή ή παράδοση σε άλλο Κράτος Μέλος της Ε.Ε. της παρούσας δεν δύναται να τεθούν:

- α. καύσιμα, πηγές ενέργειας άλλες από αυτές που χρειάζονται για τη δοκιμή των παράγωγων προϊόντων ή για την ανίχνευση ελαττωμάτων σε εμπορεύματα εισαγωγής που απαιτούν επισκευή,
- β. λιπαντικά, άλλα από αυτά που χρησιμοποιούνται για τη δοκιμή, τη ρύθμιση ή την εξόλκευση παράγωγων προϊόντων,

γ. εξοπλισμός και εργαλεία.

3. Ο καθορισμός του συντελεστή απόδοσης πραγματοποιείται από τις τελωνειακές αρχές κατ'ανάλογη εφαρμογή του καθεστώτος τελειοποίησης προς επανεξαγωγή.

4. Οι προθεσμίες για την μεταποίηση των εμπορευμάτων καθορίζονται από την αρμόδια Τελωνειακή Αρχή και είναι εκείνες που ορίζονται από το καθεστώς τελειοποίησης προς επανεξαγωγή (ενεργητικής τελειοποίησης).

Άρθρο 12

Διαδικασία απαλλαγής από το φόρο προστιθέμενης αξίας κατά τη θέση εγχώριων

**εμπορευμάτων σε καθεστώς τελειοποίησης (μεταποίησης)
προς εξαγωγή ή παράδοσης σε άλλο ΚΜ της Ε.Ε.**

1. Εγχώρια εμπορεύματα τίθενται σε καθεστώς τελειοποίησης (μεταποίησης) προς εξαγωγή ή παράδοση σε άλλο Κράτος Μέλος της Ε.Ε με απαλλαγή του αναλογούντος φόρου προστιθέμενης αξίας κατά το χρονικό διάστημα παραμονής τους στο καθεστώς.

2. Η υπαγωγή στο καθεστώς τελειοποίησης προς εξαγωγή ή παράδοση σε άλλο ΚΜ της Ε.Ε πραγματοποιείται με την κατάθεση από τον δικαιούχο της άδειας τελωνειακού παραστατικού ύλης στο καθεστώς της παρούσας (ΔΕΦΚ).

Επί του τελωνειακού παραστατικού, ο αναλογών ΦΠΑ βεβαιώνεται και τίθεται σχετικός κωδικός ατελείας. Επίσης, στη θέση 44 του τελωνειακού παραστατικού δηλώνεται ο αριθμός κάθε τιμολογίου αγοράς των πρώτων και βοηθητικών υλών.

3. Για τη διαδικασία απαλλαγής από το φόρο προστιθέμενης αξίας της παράδοσης πρώτων και βοηθητικών υλών από υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο προς τον δικαιούχο της άδειας, ο προμηθευτής παραδίδει τις εγχώριες ύλες στον μεταποιητή - δικαιούχο της άδειας με τιμολόγιο το οποίο εκδίδεται χωρίς ΦΠΑ και στο οποίο αναφέρονται, εκτός των προβλεπομένων από τον Κ.Φ.Α.Σ. στοιχείων και ο αριθμός της άδειας του δικαιούχου.

4. Η λήξη του καθεστώτος πραγματοποιείται με την εξαγωγή ή την παράδοση σε άλλο Κράτος Μέλος της Ε.Ε των παράγωγων εμπορευμάτων τα οποία έχουν αποτελέσει αντικείμενο μεταποίησης εγχώριων εμπορευμάτων.

5. Το σχετικό τελωνειακό παραστατικό υπαγωγής σε καθεστώς τελειοποίησης (μεταποίησης) παραμένει σε εκκρεμότητα στην αρμόδια τελωνειακή αρχή μέχρι την πραγματοποίηση της εξαγωγής ή της ενδοκοινοτικής παράδοσης.

6. Ο μεταποιητής - δικαιούχος της άδειας χορηγεί αντίγραφο της ΔΕΦΚ στους προμηθευτές των πρώτων υλών τα οποία χρησιμοποιούνται από αυτούς ως αποδεικτικά για την απαλλαγή του σχετικού τιμολογίου χωρίς ΦΠΑ.

Άρθρο 13

Οριστικοποίηση απαλλαγής από το φόρο προστιθέμενης αξίας

1. Για την οριστικοποίηση της απαλλαγής από το φόρο προστιθέμενης αξίας εμπορευμάτων που έχουν τεθεί σε καθεστώς τελειοποίησης (μεταποίησης) προς εξαγωγή ή παράδοση σε άλλο Κράτος Μέλος της Ε.Ε της παρούσας, ο δικαιούχος της άδειας απαιτείται να τηρεί στο αρχείο του:

1. Για την απόδειξη της εξαγωγής των παράγωγων προϊόντων:

α. την υποβληθείσα διασάφηση εξαγωγής,

β. σε περίπτωση παράδοσης (πώλησης) των παράγωγων αγαθών σε αγοραστή εγκατεστημένο σε τρίτη χώρα, το τιμολόγιο παράδοσης των προϊόντων,

γ. σχετικά τραπεζικά έγγραφα που αποδεικνύουν την πραγματοποίηση της συναλλαγής,

δ. ηλεκτρονικά μηνύματα ΙΕ 599.

ii. Για την απόδειξη της ενδοκοινοτικής παράδοσης των παράγωγων εμπορευμάτων:

α. σε περίπτωση παράδοσης (πώλησης) των παράγωγων αγαθών σε υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο εγκατεστημένο σε άλλο Κράτος Μέλος, το τιμολόγιο παράδοσης προϊόντων σε αγοραστή εγκατεστημένο σε άλλο Κράτος Μέλος,

β. ανακεφαλαιωτικούς πίνακες ενδοκοινοτικών παραδόσεων,

γ. δηλώσεις intrastat, όπου υφίσταται υποχρέωση υποβολής αυτών,

δ. σχετικά τραπεζικά έγγραφα που αποδεικνύουν την πραγματοποίηση της συναλλαγής,

ε. όταν η πώληση των εμπορευμάτων γίνεται με όρους παράδοσης CIF, τα φορτωτικά έγγραφα και τα εισιτήρια των μεταφορικών μέσων με τα οποία διακινήθηκε το εμπόρευμα και στις περιπτώσεις πώλησης με όρους παράδοσης FOB, τα αποδεικτικά στοιχεία παράδοσης και παραλαβής των εμπορευμάτων από τον μεταφορέα.

2. Ο μεταποιητής - δικαιούχος της άδειας προσκομίζει στο αρμόδιο Τελωνείο εντός προθεσμίας τριάντα ημερών από τη λήξη της προθεσμίας εξαγωγής ή παράδοσης σε άλλο Κράτος Μέλος που έχει καθορισθεί για τα αγαθά εκκαθαριστικό λογαριασμό στον οποίο περιλαμβάνονται τουλάχιστον τα κάτωθι στοιχεία με σχετική αντιστοίχιση:

- α. επωνυμία μεταποιητή,
- β. αριθμός άδειας τελειοποίησης (μεταποίησης), γ. στοιχεία υπαγωγής στο καθεστώς τελειοποίησης (μεταποίησης) (αριθμ. ΔΕΦΚ, κωδικός Σ.Ο., περιγραφή εμπορεύματος, ποσότητα),
- δ. στοιχεία εκκαθάρισης (αριθ. διασάφησης εξαγωγής, κωδικός Σ.Ο., περιγραφή εμπορεύματος, ποσότητα, ανακεφαλαιωτικοί πίνακες).

3. Σε περίπτωση που τα παράγωγα εμπορεύματα δεν αποτελέσουν αντικείμενο εξαγωγής ή παράδοσης σε άλλο Κράτος Μέλος, ο φόρος προστιθέμενης αξίας που αναλογεί στα εμπορεύματα αυτά και έτυχε απαλλαγής καταβάλλεται στην αρμόδια τελωνειακή αρχή.

Άρθρο 14

Διενέργεια ελέγχων

Για την ορθή εφαρμογή της παρούσας διενεργούνται εκ των υστέρων έλεγχοι από την αρμόδια τελωνειακή αρχή και τις ΕΛ.Υ.Τ.

Άρθρο 15

Ειδικό βιβλίο αδειών

Οι άδειες καταχωρούνται από την αρμόδια Τελωνειακή Περιφέρεια, μηχανογραφικά ή χειρόγραφα, σε Ειδικό Βιβλίο Αδειών, το οποίο περιλαμβάνει την ημερομηνία έκδοσης της άδειας, τον αυξοντα αριθμό αυτής, τον κάτοχο της άδειας, την επωνυμία, την έδρα και τον τόπο μεταποιητικών εγκαταστάσεων της εταιρείας καθώς και την ημερομηνία της τυχόν ανάκλησης της άδειας.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Ε

ΤΕΛΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

Άρθρο 16

Παραβάσεις - Κυρώσεις

Κάθε παράβαση των όρων και προϋποθέσεων της παρούσας απόφασης θεωρείται, υπό την επιφύλαξη των διατάξεων περί λαθρεμπορίας, τελωνειακή παράβαση και διώκεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Εθνικού Τελωνειακού Κώδικα.

Άρθρο 17

Ισχύς

Η ισχύς της παρούσας απόφασης αρχίζει από την ημερομηνία δημοσίευσής της στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

Η απόφαση αυτή δημοσιεύτηκε στο ΦΕΚ 225B /17.2.2015.

ΑΓΓΔΕ ΠΟΛ. 1026/16.2.2016.- Θέση μη κοινοτικών και εγχώριων εμπορευμάτων σε Ελεύθερη Ζώνη: α. Διαδικασία απαλλαγής από το φόρο προστιθέμενης αξίας κατά τη θέση εμπορευμάτων σε Ελεύθερη Ζώνη. β. Διαδικασία καταβολής του φόρου προστιθέμενης αξίας κατά την έξοδο των εμπορευμάτων από την Ελεύθερη Ζώνη και την ανάλωσή τους στο εσωτερικό της χώρας.

Έχοντας υπόψη:

1. τις διατάξεις του Ν. 2859/2000 «Κύρωση Κώδικα ΦΠΑ» (ΦΕΚ Α 248/07.11.2000), όπως ισχύει και ιδίως των άρθρων 5, 10, 17, 19, 20, 25 και 60,

.....
Αποφασίζουμε
ΚΕΦΑΛΑΙΟ Α

ΓΕΝΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ**Άρθρο 1****Πεδίο εφαρμογής**

Με την παρούσα απόφαση θεσπίζεται:

- α. διαδικασία απαλλαγής από το φόρο προστιθεμένης αξίας κατά τη θέση μη κοινοτικών και εγχώριων εμπορευμάτων σε Ελεύθερη Ζώνη και
- β. διαδικασία καταβολής του φόρου προστιθεμένης αξίας κατά την έξοδο των εμπορευμάτων από την Ελεύθερη Ζώνη και την ανάλωσή τους στο εσωτερικό της χώρας.

Άρθρο 2**Ορισμοί**

Για σκοπούς εφαρμογής της παρούσας νοούνται:

1. Ελεύθερη Ζώνη: τμήμα του τελωνειακού εδάφους της χώρας, διακριτό από το υπόλοιπο τελωνειακό έδαφος, όπου εναποτίθενται:

(α) μη κοινοτικά εμπορεύματα τα οποία θεωρούνται, ως προς την εφαρμογή εισαγωγικών δασμών, φόρων και μέτρων εμπορικής πολιτικής, ως μη ευρισκόμενα στο τελωνειακό έδαφος της Κοινότητας, εφόσον δεν έχουν τεθεί σε ελεύθερη κυκλοφορία ούτε υπό άλλο τελωνειακό καθεστώς,

(β) κοινοτικά εμπορεύματα τα οποία απολαύουν μέτρων που συνδέονται, κατά κανόνα, με την εξαγωγή των εμπορευμάτων.

2. Φορέας Διαχείρισης Ελεύθερης Ζώνης: οποιοδήποτε εγκατεστημένο στη στην Ελεύθερη Ζώνη πρόσωπο το οποίο ασκεί τη συνολική διαχείριση της Ε.Ζ., ενώ μπορεί να λειτουργεί, βάσει σύμβασης, και ως διαχειριστής εμπορευμάτων άλλων εταιρειών.

3. Πρόσωπο εγκατεστημένο σε Ελεύθερη Ζώνη: οποιοδήποτε εγκατεστημένο στην Ελεύθερη Ζώνη πρόσωπο το οποίο ασκεί δραστηριότητες βιομηχανικής ή εμπορικής φύσης ή παροχής υπηρεσιών και τηρεί την εγκριθείσα από την αρμόδια τελωνειακή αρχή λογιστική αποθήκης.

4. Λογιστική αποθήκης: σύστημα λογιστικής παρακολούθησης των εμπορευμάτων που εισέρχονται και εξέρχονται από τους χώρους της Ελεύθερης Ζώνης το οποίο περιλαμβάνει τουλάχιστον τα στοιχεία που αναφέρονται στις ισχύουσες διατάξεις της ενωσιακής και εθνικής νομοθεσίας και το οποίο αποτελεί μέσο διασφάλισης της τελωνειακής επιτήρησης των εμπορευμάτων.

5. Α.Κ.Λ.Α: Αριθμός Καταχώρισης Λογιστικής Αποθήκης.

6. Βεβαίωση τελωνειακού χαρακτήρα: πιστοποίηση του κοινοτικού ή μη κοινοτικού χαρακτήρα των εμπορευμάτων που έχουν εναποτεθεί σε Ελεύθερη Ζώνη.

7. Θέση εμπορευμάτων σε Ελεύθερη Ζώνη: είσοδος εμπορευμάτων σε χώρους Ελεύθερης Ζώνης με τήρηση λογιστικής αποθήκης χωρίς την υποχρέωση υποβολής τελωνειακής διασάφησης και προσκόμισης των εμπορευμάτων στο Τελωνείο.

8. Θέση μη κοινοτικών εμπορευμάτων σε ελεύθερη κυκλοφορία και ανάλωση στο εσωτερικό της χώρας: εισαγωγή μη κοινοτικών εμπορευμάτων στο εσωτερικό της χώρας κατά την έξοδο αυτών από το χώρο της Ελεύθερης Ζώνης.

9. Θέση εγχώριων εμπορευμάτων σε ανάλωση στο εσωτερικό της χώρας: έξοδος εγχώριων εμπορευμάτων από το χώρο της Ελεύθερης Ζώνης στο εσωτερικό της χώρας.

10. Τελωνείο Ελέγχου Ελεύθερης Ζώνης: το Τελωνείο στη χωρική αρμοδιότητα του οποίου βρίσκεται η Ελεύθερη Ζώνη.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Β**ΘΕΣΗ ΜΗ ΚΟΙΝΟΤΙΚΩΝ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ ΣΕ ΕΛΕΥΘΕΡΗ ΖΩΝΗ****Άρθρο 3**

**Θέση μη κοινοτικών εμπορευμάτων σε Ελεύθερη Ζώνη
με απαλλαγή από το φόρο προστιθεμένης αξίας**

1. Μη κοινοτικά εμπορεύματα τα οποία τίθενται σε Ελεύθερη Ζώνη με τους όρους και τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στις σχετικές διατάξεις της ενωσιακής και εθνικής νομοθεσίας απαλλάσσονται από το φόρο προστιθεμένης αξίας.

2. Για την απαλλαγή από το φόρο προστιθεμένης αξίας κατά τη θέση μη κοινοτικών εμπορευμάτων σε Ελεύθερη Ζώνη, ο υποκείμενος στο φόρο εισαγωγέας απαιτείται να διαθέτει:

(α) τον αριθμό καταχώρισης της λογιστικής αποθήκης (Α.Κ.Λ.Α.),

(β) έγγραφο μεταφοράς,

(γ) τιμολόγιο, σε περίπτωση που τα εμπορεύματα έχουν αποτελέσει αντικείμενο πώλησης.

Άρθρο 4

Έξοδος μη κοινοτικών εμπορευμάτων από Ελεύθερη Ζώνη

1. Κατά την έξοδο μη κοινοτικών εμπορευμάτων από την Ελεύθερη Ζώνη και τη θέση των εμπορευμάτων αυτών σε ελεύθερη κυκλοφορία και ανάλωση στο εσωτερικό της χώρας, η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος προστιθεμένης αξίας καθίσταται απαιτητός ή τυγχάνει απαλλαγής κατά τις κείμενες διατάξεις.

2. Για τη βεβαίωση και την καταβολή του φόρου προστιθεμένης αξίας κατά την έξοδο μη κοινοτικών εμπορευμάτων από την Ελεύθερη Ζώνη υποβάλλεται παραστατικό θέσης εμπορευμάτων σε ελεύθερη κυκλοφορία και ανάλωση κατά τα ειδικότερα προβλεπόμενα στις διατάξεις της ενωσιακής και εθνικής τελωνειακής και περί ΦΠΑ νομοθεσίας.

3. Η φορολογητέα αξία διαμορφώνεται βάσει της δασμολογητέας αξίας, κατά τα προβλεπόμενα στις διατάξεις της ενωσιακής τελωνειακής νομοθεσίας, σε συνδυασμό με το άρθρο 20 του Κώδικα ΦΠΑ Ν. 2859/2000.

4. Κατά την έξοδο εμπορευμάτων από την Ελεύθερη Ζώνη με σκοπό να λάβουν άλλο τελωνειακό προορισμό, πέραν της θέσης σε ελεύθερη κυκλοφορία και ανάλωση στο εσωτερικό της χώρας, εφαρμόζονται οι κείμενες διατάξεις της ενωσιακής και εθνικής τελωνειακής νομοθεσίας.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Γ

ΘΕΣΗ ΕΓΧΩΡΙΩΝ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ ΣΕ ΕΛΕΥΘΕΡΗ ΖΩΝΗ

Άρθρο 5

Παράδοση εγχώριων εμπορευμάτων σε Ελεύθερη Ζώνη με απαλλαγή από το φόρο προστιθεμένης αξίας

1. Εγχώρια εμπορεύματα τα οποία παραδίδονται σε Ελεύθερη Ζώνη με τους όρους και τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στις σχετικές διατάξεις της ενωσιακής και εθνικής νομοθεσίας απαλλάσσονται από το φόρο προστιθεμένης αξίας.

2. Για την απαλλαγή από το φόρο προστιθεμένης αξίας κατά την παράδοση εγχώριων εμπορευμάτων σε Ελεύθερη Ζώνη, ο υποκείμενος στο φόρο πωλητής απαιτείται να διαθέτει:

α. έγγραφο μεταφοράς,

β. Δελτίο εισόδου στην Ελεύθερη Ζώνη, το οποίο συμπληρώνεται από τον πωλητή σύμφωνα με το υπόδειγμα και τις οδηγίες του Παραρτήματος Ι της παρούσας σε τρία (3) αντίτυπα, θεωρείται από το Τελωνείο Ελέγχου της Ελεύθερης Ζώνης και προσυπογράφεται από τον Φορέα Διαχείρισης της Ελεύθερης Ζώνης και τον υπεύθυνο της μεταφοράς,

γ. τιμολόγιο πώλησης.

3. Τα αντίτυπα 2 και 3 του Δελτίου Εισόδου των εμπορευμάτων στην Ελεύθερη Ζώνη επιστρέφονται άμεσα από το Φορέα Διαχείρισης της Ελεύθερης Ζώνης στον πωλητή και τον αποδέκτη - αγοραστή, αντίστοιχα.

Άρθρο 6

Έξοδος εγχώριων εμπορευμάτων από την Ελεύθερη Ζώνη με καταβολή ή απαλλαγή από το φόρο προστιθεμένης αξίας

Κατά την έξοδο εγχώριων εμπορευμάτων από την Ελεύθερη Ζώνη, τα εμπορεύματα δύνανται

να λάβουν τους ακόλουθους προορισμούς:

1. Εξαγωγή εκτός του τελωνειακού εδάφους της Ε.Ε

α. Κατά την έξοδο εγχώριων εμπορευμάτων από την

Ελεύθερη Ζώνη με σκοπό να αποτελέσουν αντικείμενο εξαγωγής εκτός του τελωνειακού εδάφους της Ε.Ε υποβάλλεται το οικείο τελωνειακό παραστατικό εξαγωγής κατά τα ειδικότερα προβλεπόμενα στον Κοινοτικό Τελωνειακό Κώδικα στο οποίο δηλώνεται το τιμολόγιο παράδοσης των εμπορευμάτων με απαλλαγή από το φόρο προστιθεμένης αξίας το οποίο εκδίδεται από τον πωλητή - εξαγωγέα.

β. Για την απαλλαγή από το φόρο προστιθεμένης αξίας, ο υποκείμενος στο φόρο πωλητής - εξαγωγέας τηρεί στο αρχείο του:

(i) το τιμολόγιο παράδοσης των εμπορευμάτων προς εξαγωγή,

(ii) το έγγραφο μεταφοράς,

(iii) το ηλεκτρονικό μήνυμα ΙΕ 599 «Γνωστοποίηση ολοκλήρωσης εξαγωγής» για την επιβεβαίωση εξόδου των αγαθών από το τελωνειακό έδαφος της Ε.Ε,

(iv) τα αποδεικτικά της μεσολαβούσας τράπεζας.

2. Παράδοση σε άλλο Κράτος Μέλος της Ε.Ε

α. Κατά την έξοδο εγχώριων εμπορευμάτων από την Ελεύθερη Ζώνη με σκοπό την παράδοση σε άλλο Κράτος Μέλος της Ε.Ε απαιτείται:

(i) έγγραφο μεταφοράς, το οποίο θεωρείται από το Τελωνείο Ελέγχου της Ελεύθερης Ζώνης,

(ii) βεβαίωση τελωνειακού χαρακτήρα θεωρημένη από το Τελωνείο Ελέγχου της Ελεύθερης Ζώνης,

(iii) τιμολόγιο πώλησης σε υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο εγκατεστημένο σε άλλο Κράτος Μέλος,

β. Για την απαλλαγή από το φόρο προστιθεμένης αξίας, ο υποκείμενος στο φόρο τηρεί στο αρχείο του:

(i) το έγγραφο μεταφοράς θεωρημένο από το Τελωνείο Ελέγχου της Ελεύθερης Ζώνης,

(ii) τη βεβαίωση τελωνειακού χαρακτήρα θεωρημένη από το Τελωνείο Ελέγχου της Ελεύθερης Ζώνης,

(iii) το τιμολόγιο πώλησης προς υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο εγκατεστημένο σε άλλο Κράτος Μέλος,

(iv) τους Ανακεφαλαιωτικούς πίνακες ενδοκοινοτικών παραδόσεων.

3. Θέση σε ανάλωση στο εσωτερικό της χώρας

α. Κατά την έξοδο εγχώριων εμπορευμάτων από την Ελεύθερη Ζώνη με σκοπό θέση τους σε ανάλωση στο εσωτερικό της χώρας, η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος προστιθεμένης αξίας καθίσταται απαιτητός.

β. Για τη βεβαίωση και την καταβολή του φόρου υποβάλλεται στην αρμόδια τελωνειακή αρχή τελωνειακό παραστατικό (ΔΕΦΚ). Η φορολογητέα αξία διαμορφώνεται βάσει του άρθρου 19 του Ν. 2859/2000 «Κώδικας ΦΠΑ».

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Δ

ΑΠΑΛΛΑΓΗ ΑΠΟ ΤΟ ΦΟΡΟ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ ΤΗΣ ΠΑΡΑΔΟΣΗΣ ΑΓΑΘΩΝ ΚΑΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΕΝΤΟΣ ΕΛΕΥΘΕΡΗΣ ΖΩΝΗΣ

Άρθρο 7

Απαλλαγή από το φόρο προστιθεμένης αξίας της παράδοσης αγαθών και της παροχής υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εντός Ελεύθερης Ζώνης

1. Η παράδοση (μεταβίβαση) εμπορευμάτων τα οποία βρίσκονται σε Ελεύθερη Ζώνη από υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα απαλλάσσεται από το φόρο προστιθεμένης αξίας.

2. Για την απαλλαγή από το φόρο προστιθεμένης αξίας απαιτείται:

α. τιμολόγιο παράδοσης χωρίς Φ.Π.Α, το οποίο εκδίδεται από τον υποκείμενο στο φόρο πωλητή κατά τις κείμενες διατάξεις.

β. Δελτίο Μεταβίβασης εμπορευμάτων στην Ελεύθερη Ζώνη το οποίο εκδίδεται από τον πωλητή - αποθέτη σύμφωνα με το υπόδειγμα του Παραρτήματος ΙΙ της παρούσας.

Το Δελτίο Μεταβίβασης εμπορευμάτων στην Ελεύθερη Ζώνη του Παραρτήματος ΙΙ της παρούσας θεωρημένο από το Φορέα Διαχείρισης της Ελεύθερης Ζώνης τηρείται ως δικαιολογητικό της απαλλαγής από το φόρο προστιθεμένης αξίας στο αρχείο του υποκείμενου στο φόρο - πωλητή.

2. Οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εντός Ελεύθερης Ζώνης από υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα και συνδέονται άμεσα με τις παραδόσεις αγαθών, όπως ορίζονται στο Παράρτημα 72 των Διατάξεων Εφαρμογής του Κοινοτικού Τελωνειακού Κώδικα [καν. (ΕΟΚ) αριθ. 2454/93 της Επιτροπής], απαλλάσσονται από το φόρο προστιθεμένης αξίας υπό την προϋπόθεση ότι το σχετικό φορολογικό στοιχείο (τιμολόγιο) εκδίδεται χωρίς Φ.Π.Α από τον πάροχο της υπηρεσίας κατά τις κείμενες διατάξεις και στο οποίο αναφέρεται ο Αριθμός Καταχώρισης Λογιστικής Αποθήκης (Α.Κ.Λ.Α).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Ε

ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΩΝ ΕΛΕΥΘΕΡΩΝ ΖΩΝΩΝ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΩΝ ΣΤΟ ΦΟΡΟ ΠΡΟΣΩΠΩΝ

Άρθρο 8

Υποχρεώσεις Φορέων Διαχείρισης Ελευθέρων Ζωνών

1. Για σκοπούς παρακολούθησης των εμπορευμάτων που τίθενται σε Ελεύθερη Ζώνη με απαλλαγή από το φόρο προστιθεμένης αξίας, οι Φορείς Διαχείρισης των Ελευθέρων Ζωνών υποχρεούνται, πέραν των οριζόμενων στις διατάξεις της ενωσιακής και εθνικής νομοθεσίας, να παρέχουν στις τελωνειακές αρχές, μέσω της λογιστικής αποθήκης, όλες τις πληροφορίες που απαιτούνται για την ταυτοποίηση των εμπορευμάτων και την κυριότητα αυτών σε περίπτωση μεταβιβάσεων που πραγματοποιούνται εντός της Ελεύθερης Ζώνης.

2. Οι ανωτέρω υποχρεώσεις ισχύουν και για πρόσωπα εγκατεστημένα σε Ελεύθερη Ζώνη που ασκούν δραστηριότητες βιομηχανικής ή εμπορικής φύσης ή παροχής υπηρεσιών για ίδιο λογαριασμό.

Άρθρο 9

Έλεγχοι

1. Για την ορθή τήρηση των διαλαμβανομένων στην παρούσα θα διενεργούνται έλεγχοι κατά τα προβλεπόμενα στις ειδικότερες διατάξεις περί ρύθμισης θεμάτων τελωνειακής επιτήρησης των υπαρχουσών Ελευθέρων Ζωνών.

2. Οι εγκατεστημένες στην Ελεύθερη Ζώνη επιχειρήσεις, οι οποίες διαθέτουν έγκριση τήρησης λογιστικής αποθήκης, υποχρεούνται να παράσχουν στις αρμόδιες για τον έλεγχο Τελωνειακές Αρχές όλα τα μέσα και τα έγγραφα που απαιτούνται για τη διενέργεια του ελέγχου.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΣΤ

ΤΕΛΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

Άρθρο 10

Κυρώσεις

Υπό την επιφύλαξη των περί λαθρεμπορίας διατάξεων, ισχύουν οι ποινές και τα πρόστιμα που προβλέπονται από τον Εθνικό Τελωνειακό Κώδικα.

Άρθρο 11

Καταργούμενες διατάξεις

Η υπ αριθ. Τ. 5370/43/24.12.1986 Α.Υ.Ο καταργείται κατά το μέρος που καλύπτεται από την παρούσα απόφαση.

Άρθρο 12

Ισχύς

1. Η παρούσα να δημοσιευθεί στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. (Δημοσιεύθηκε στο ΦΕΚ 577B /3.3.2016).

2. Η παρούσα ισχύει ένα μήνα μετά από τη δημοσίευση στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

ΑΠΟΦ. ΑΑΔΕ Α. 1095/5.7.2022.- Τροποποίηση της υπό στοιχεία ΠΟΛ.1026/ 16.2.2016 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων «Θέση μη κοινοτικών και εγχώριων εμπορευμάτων σε Ελεύθερη Ζώνη: α. Διαδικασία απαλλαγής από το φόρο προστιθέμενης αξίας κατά τη θέση εμπορευμάτων σε Ελεύθερη Ζώνη. β. Διαδικασία καταβολής του φόρου προστιθέμενης αξίας κατά την έξοδο των εμπορευμάτων από την ελεύθερη Ζώνη και την ανάλωσή τους στο εσωτερικό της χώρας» - Αναμόρφωση-επικαιροποίηση του κανονιστικού πλαισίου και προσαρμογή της διαδικασίας, ώστε να καθίσταται εφικτή η πλήρης ψηφιοποίησή της.

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του Κεφαλαίου Α' του Μέρους Πρώτου «Σύσταση Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων» του ν. 4389/2016 «Επείγουσες διατάξεις για την εφαρμογή της συμφωνίας δημοσιονομικών στόχων και διαρθρωτικών μεταρρυθμίσεων και άλλες διατάξεις» (Α' 94) και ειδικότερα του άρθρου 7, της παρ. 1 του άρθρου 14 και του άρθρου 41 αυτού,

β. του άρθρου 25 του ν. 2859/2000 «Κύρωση Κώδικα ΦΠΑ» (Α' 248),

.....
Αποφασίζουμε

Άρθρο 1**Αντικατάσταση των άρθρων 5 έως 8 της ΠΟΛ.1026/2016**

Τα άρθρα 5 έως 8 της υπό στοιχεία ΠΟΛ.1026/2016 απόφασης Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων αντικαθίστανται ως ακολούθως:

«ΚΕΦΑΛΑΙΟ Γ'**ΘΕΣΗ ΕΓΧΩΡΙΩΝ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ ΣΕ ΕΛΕΥΘΕΡΗ ΖΩΝΗ****Άρθρο 5**

Παράδοση εγχώριων εμπορευμάτων σε Ελεύθερη Ζώνη
με απαλλαγή από το φόρο προστιθέμενης αξίας

1. Εγχώρια εμπορεύματα τα οποία παραδίδονται σε Ελεύθερη Ζώνη με τους όρους και τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στις σχετικές διατάξεις της ενωσιακής και εθνικής νομοθεσίας απαλλάσσονται από το φόρο προστιθέμενης αξίας, για το χρονικό διάστημα παραμονής τους στην Ελεύθερη Ζώνη.

2. Για την απαλλαγή από Φ.Π.Α. κατά την παράδοση εγχώριων αγαθών που τίθενται σε Ελεύθερη Ζώνη, υποβάλλεται Δελτίο εισόδου εγχώριων εμπορευμάτων στην Ελεύθερη Ζώνη από τον φορέα διαχείρισης της Ελεύθερης Ζώνης ή την εγκατεστημένη στην Ελεύθερη Ζώνη επιχείρηση, σύμφωνα με το υπόδειγμα του Παραρτήματος Ι, προς το αρμόδιο τελωνείο ελέγχου, μέσω του υποσυστήματος εισαγωγών του ICISnet. Με την αποδοχή του Δελτίου Εισόδου Εγχώριων Εμπορευμάτων σε Ελεύθερη Ζώνη από το τελωνείο ελέγχου, αποδίδεται MRN και το Δελτίο οριστικοποιείται.

Τα εμπορεύματα καταχωρούνται από τον φορέα διαχείρισης στην λογιστική αποθήκης και λαμβάνουν σχετικό αριθμό καταχώρισης (ΑΚΛΑ).

Ο φορέας διαχείρισης της Ελεύθερης Ζώνης ή η εγκατεστημένη επιχείρηση υποχρεούται να αποστέλλει Δελτίο Εισόδου Εγχώριων Εμπορευμάτων στην Ελεύθερη Ζώνη στον υποκείμενο στο φόρο πωλητή καθώς και τον αποθέτη αγοραστή ώστε να χρησιμοποιηθεί ως δικαιολογητικό της

απαλλαγής από το φόρο προστιθέμενης αξίας.

3. Για την απαλλαγή από το φόρο προστιθέμενης αξίας κατά την παράδοση εγχώριων εμπορευμάτων σε Ελεύθερη Ζώνη, ο υποκείμενος στο φόρο πωλητής απαιτείται να διαθέτει:

α. έγγραφο μεταφοράς

β. Δελτίο Εισόδου Εγχώριων Εμπορευμάτων σε Ελεύθερη Ζώνη το οποίο υποβλήθηκε από τον φορέα διαχείρισης της Ελεύθερης Ζώνης ή την εγκατεστημένη στην Ελεύθερη Ζώνη επιχείρηση, στο τελωνείο ελέγχου μέσω του συστήματος ICISnet και έλαβε MRN στο οποίο αναγράφεται ο σχετικός αριθμός καταχώρησης του εμπορεύματος στη λογιστική αποθήκης ΑΚΛΑ

γ. τιμολόγιο πώλησης το οποίο φέρει τη ένδειξη «ΑΠΑΛΛΑΓΗ ΑΠΟ ΦΠΑ- ΑΡΘΡΟ 25- ΠΟΛ 1026/16».

Άρθρο 6

Καταβολή ή απαλλαγή από το φόρο προστιθέμενης αξίας εγχώριων εμπορευμάτων που είχαν τεθεί σε Ελεύθερη Ζώνη με απαλλαγή από ΦΠΑ

Κατά την έξοδο των εγχώριων εμπορευμάτων από την Ελεύθερη Ζώνη για τα οποία εφαρμόστηκε το άρθρο 5, υποβάλλεται Δελτίο Εξόδου εγχώριων εμπορευμάτων από την Ελεύθερη Ζώνη ηλεκτρονικά από τον φορέα διαχείρισης της Ελεύθερης Ζώνης ή την εγκατεστημένη επιχείρηση «Δελτίο Εξόδου Εγχώριων Εμπορευμάτων από την Ελεύθερη Ζώνη», σύμφωνα με το υπόδειγμα του Παραρτήματος ΙΙ, προς το αρμόδιο τελωνείο ελέγχου, μέσω του υποσυστήματος εισαγωγών του ICISnet. Με την αποδοχή του Δελτίου Εξόδου Εγχώριων Εμπορευμάτων από την Ελεύθερη Ζώνη από το τελωνείο ελέγχου, αποδίδεται MRN. Ο διαχειριστής ή η εγκατεστημένη επιχείρηση οφείλει να αποστείλει Δελτίο εξόδου στον αποθέτη των εμπορευμάτων στην Ελεύθερη Ζώνη. Τα εμπορεύματα δύνανται να λάβουν τους ακόλουθους προορισμούς:

1. Εξαγωγή εκτός του τελωνειακού εδάφους της Ε.Ε. ή εφοδιασμό πλοίων και αεροσκαφών.

α. Κατά την έξοδο εγχώριων εμπορευμάτων από την Ελεύθερη Ζώνη με σκοπό να αποτελέσουν αντικείμενο εξαγωγής εκτός του τελωνειακού εδάφους της Ε.Ε. ή για εφοδιασμό, υποβάλλεται ΕΔΕ εξαγωγής κατά τα ειδικότερα προβλεπόμενα στον Ενωσιακό Τελωνειακό Κώδικα στο οποίο δηλώνεται το τιμολόγιο παράδοσης των εμπορευμάτων με απαλλαγή από το φόρο προστιθέμενης αξίας το οποίο εκδίδεται από τον πωλητή -εξαγωγέα.

β. Για την απαλλαγή από το φόρο προστιθέμενης αξίας, ο υποκείμενος στο φόρο πωλητής -εξαγωγέας τηρεί στο αρχείο του:

(i) το τιμολόγιο παράδοσης των εμπορευμάτων προς εξαγωγή,

(ii) το έγγραφο μεταφοράς,

(iii) το ηλεκτρονικό μήνυμα ΙΕ 599 «Γνωστοποίηση ολοκλήρωσης εξαγωγής» για την επιβεβαίωση εξόδου των αγαθών από το τελωνειακό έδαφος της Ε.Ε.

(iv) τα αποδεικτικά της μεσολαβούσας τράπεζας.

2. Παράδοση σε άλλο Κράτος Μέλος της Ε.Ε.

α. Κατά την έξοδο εγχώριων εμπορευμάτων που έχουν παραληφθεί με απαλλαγή από Φ.Π.Α., από την ελεύθερη ζώνη με σκοπό την παράδοση σε άλλο Κράτος Μέλος της Ε.Ε. απαιτείται υποβολή του ανωτέρω «Δελτίου Εξόδου Εμπορευμάτων από την Ελεύθερη Ζώνη», στο οποίο επισυνάπτονται τα ακόλουθα έγγραφα:

(i) έγγραφο μεταφοράς,

(ii) τιμολόγιο πώλησης σε υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο εγκατεστημένο σε άλλο Κράτος Μέλος.

β. Για την απαλλαγή από το φόρο προστιθέμενης αξίας, ο υποκείμενος στο φόρο τηρεί στο αρχείο του:

(i) το τιμολόγιο πώλησης προς υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο εγκατεστημένο σε άλλο Κράτος Μέλος,

(ii) τους Ανακεφαλαιωτικούς πίνακες ενδοκοινοτικών παραδόσεων,
(iii) το δελτίο εξόδου εγχώριων εμπορευμάτων από την Ελεύθερη Ζώνη που υποβλήθηκε από τον φορέα διαχείρισης της Ελεύθερης Ζώνης ή την εγκατεστημένη επιχείρηση στο τελωνείο ελέγχου μέσω του συστήματος ICISnet και έλαβε MRN,

(iv) τα στοιχεία που αποδεικνύουν την μεταφορά των αγαθών, όπως προβλέπονται από τον Εκτελεστικό Κανονισμό 2018/1912.

3. Θέση σε ανάλωση στο εσωτερικό της χώρας

α. Κατά την έξοδο εγχώριων εμπορευμάτων από την Ελεύθερη Ζώνη με σκοπό τη θέση τους σε ανάλωση στο εσωτερικό της χώρας, η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος προστιθεμένης αξίας καθίσταται απαιτητός.

β. Για τη βεβαίωση και την καταβολή του φόρου υποβάλλεται στην αρμόδια τελωνειακή αρχή τελωνειακό παραστατικό (ΔΕΦΚ). Η φορολογητέα αξία διαμορφώνεται βάσει του άρθρου 19 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000)». Στο Δελτίο Εξόδου που υποβάλλεται γίνεται αναφορά στο MRN της ανωτέρω ΔΕΦΚ.

γ. Όταν η έξοδος από την Ελεύθερη Ζώνη για ανάλωση στο εσωτερικό της χώρας γίνεται βάσει σχετικών διατάξεων απαλλαγής, με το Δελτίο εξόδου συνυποβάλλονται τα δικαιολογητικά χορήγησης απαλλαγής.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Δ'

ΑΠΑΛΛΑΓΗ ΑΠΟ ΤΟ ΦΟΡΟ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ ΤΗΣ ΠΑΡΑΔΟΣΗΣ ΑΓΑΘΩΝ ΚΑΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΕΝΤΟΣ ΕΛΕΥΘΕΡΗΣ ΖΩΝΗΣ

Άρθρο 7

Απαλλαγή από το φόρο προστιθεμένης αξίας της παράδοσης αγαθών

και της παροχής υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εντός Ελεύθερης Ζώνης

1. Η παράδοση (μεταβίβαση) εμπορευμάτων τα οποία βρίσκονται σε Ελεύθερη Ζώνη από υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα απαλλάσσεται από το φόρο προστιθεμένης αξίας.

Για την παράδοση (μεταβίβαση) εμπορευμάτων εντός της Ελεύθερης Ζώνης, υποβάλλεται ηλεκτρονικά από τον φορέα διαχείρισης της Ελεύθερης Ζώνης ή την εγκατεστημένη επιχείρηση «Δελτίο Μεταβίβασης Εμπορευμάτων στην Ελεύθερη Ζώνη», σύμφωνα με το υπόδειγμα του Παραρτήματος ΙΙΙ, προς το αρμόδιο τελωνείο ελέγχου μέσω του υποσυστήματος εισαγωγών του ICISnet. Με την αποδοχή του Δελτίου Μεταβίβασης Εμπορευμάτων στην Ελεύθερη Ζώνη από το τελωνείο ελέγχου, αποδίδεται MRN. Ο φορέας διαχείρισης της Ελεύθερης Ζώνης ή η εγκατεστημένη επιχείρηση υποχρεούται να αποστείλει Δελτίο Μεταβίβασης Εμπορευμάτων στην Ελεύθερη Ζώνη στον υποκείμενο στο φόρο πωλητή ώστε να χρησιμοποιηθεί ως δικαιολογητικό της απαλλαγής από το φόρο προστιθεμένης αξίας.

2. Για την απαλλαγή από το φόρο προστιθεμένης αξίας ο πωλητής- αποθέτης απαιτείται να διαθέτει:

α. Τιμολόγιο παράδοσης χωρίς Φ.Π.Α., το οποίο εκδίδεται από τον υποκείμενο στο φόρο πωλητή κατά τις κείμενες διατάξεις,

β. Δελτίο Μεταβίβασης Εμπορευμάτων στην Ελεύθερη Ζώνη που υποβλήθηκε στο τελωνείο ελέγχου μέσω του συστήματος ICISnet και έλαβε MRN.

2. Οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εντός Ελεύθερης Ζώνης από υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα και συνδέονται άμεσα με τις παραδόσεις αγαθών, όπως ορίζονται στο Παράρτημα 71-03 του Κανονισμού (ΕΕ) 2015/2446 της Επιτροπής απαλλάσσονται από το φόρο προστιθεμένης αξίας υπό την προϋπόθεση ότι το σχετικό φορολογικό στοιχείο (τιμολόγιο) εκδίδεται χωρίς Φ.Π.Α από τον πάροχο της υπηρεσίας κατά τις κείμενες διατάξεις και φέρει τον σχετικό Αριθμό Καταχώρισης Λογιστικής Αποθήκης (Α.Κ.Λ.Α.).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Ε'
ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΩΝ ΕΛΕΥΘΕΡΩΝ ΖΩΝΩΝ
ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΩΝ ΣΤΟ ΦΟΡΟ ΠΡΟΣΩΠΩΝ

Άρθρο 8

Υποχρεώσεις Φορέων Διαχείρισης Ελεύθερων Ζωνών

1. Για σκοπούς παρακολούθησης των εμπορευμάτων που τίθενται σε Ελεύθερη Ζώνη με απαλλαγή από το φόρο προστιθεμένης αξίας, οι Φορείς Διαχείρισης των Ελευθέρων Ζωνών υποχρεούνται, πέραν των οριζόμενων στις διατάξεις της ενωσιακής και εθνικής νομοθεσίας, να παρέχουν στις τελωνειακές αρχές, μέσω της λογιστικής αποθήκης, όλες τις πληροφορίες που απαιτούνται για τον έλεγχο της ορθής εφαρμογής της παρούσας, την ταυτοποίηση των εμπορευμάτων και την κυριότητα αυτών σε περίπτωση μεταβιβάσεων που πραγματοποιούνται εντός της Ελεύθερης Ζώνης. Για τις περιπτώσεις των άρθρων 5, 6 και 7 απαιτείται από τις λογιστικές εγγραφές να προκύπτουν όλα τα αναγκαία στοιχεία για τον έλεγχο με αναφορά στα Δελτίο Εισόδου, Μεταβίβασης και Εξόδου. Επίσης, πρέπει να αναφέρονται τα σχετικά τελωνειακά παραστατικά που υποβλήθηκαν από τον αποθέτη είτε για την καταβολή είτε για την απαλλαγή του ΦΠΑ κατά την έξοδο από την Ελεύθερη Ζώνη.

2. Οι ανωτέρω υποχρεώσεις ισχύουν και για πρόσωπα εγκατεστημένα σε Ελεύθερη Ζώνη που ασκούν δραστηριότητες βιομηχανικής ή εμπορικής φύσης ή παροχής υπηρεσιών για ίδιο λογαριασμό.»

Άρθρο 2

Ισχύς

1. Η παρούσα απόφαση δημοσιεύθηκε στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. (ΦΕΚ 3896 Β'/25.7.2022)

2. Η παρούσα απόφαση ισχύει από 30.9.2023.

ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ:

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1111/28.5.2015.- Κοινοποίηση της ΠΟΛ. 1020/19.1.2015 απόφασης Γ.Γ.Δ.Ε.

Σας κοινοποιούμε, για ενημέρωση και εφαρμογή, την αριθ. ΠΟΛ.1020/19.1.2015 απόφαση Γ.Γ.Δ.Ε, όπως δημοσιεύθηκε στο ΦΕΚ 225/Β/17.2.2015 και αναρτήθηκε στο διαδικτυακό τόπο ΔΙΑΥΓΕΙΑ με Α.Δ.Α: ΩΣΙ9Η-Μ3Θ με την οποία θεσπίζεται διαδικασία απαλλαγής από το φόρο προστιθεμένης αξίας:

α. μη κοινοτικών εμπορευμάτων που τίθενται σε καθεστώς τελειοποίησης προς επανεξαγωγή (ενεργητικής τελειοποίησης),

β. μη κοινοτικών και εγχώριων εμπορευμάτων (πρώτων και βοηθητικών υλών) που τίθενται σε καθεστώς τελειοποίησης προς επανεξαγωγή,

γ. εγχώριων εμπορευμάτων (πρώτων και βοηθητικών υλών) που τίθενται σε καθεστώς τελειοποίησης (μεταποίησης) με σκοπό να αποτελέσουν αντικείμενο εξαγωγής ή παράδοσης σε άλλο Κράτος Μέλος της Ε.Ε.

Ειδικότερα, με την κοινοποιούμενη απόφαση ρυθμίζονται τα ακόλουθα:

Κεφάλαιο Β: απαλλαγή από το φόρο προστιθεμένης αξίας μη κοινοτικών εμπορευμάτων που τίθενται σε καθεστώς τελειοποίησης προς επανεξαγωγή (ενεργητικής τελειοποίησης)

Σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 10 και 17 του Ν. 2859/2000 «Κώδικας ΦΠΑ», για τα εισαγόμενα αγαθά που έχουν υπαχθεί από τη στιγμή της εισόδου τους στο εσωτερικό της χώρας σε ένα από τα τελωνειακά ανασταλτικά καθεστώτα, μεταξύ άλλων, της ενεργητικής τελειοποίησης, η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά το χρόνο κατά τον οποίο τα αγαθά εξέρχονται από τα καθεστώτα αυτά στο εσωτερικό της χώρας.

Περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 25 του Ν. 2859/2000 «Κώδικας ΦΠΑ», οι παραδόσεις και οι παροχές υπηρεσιών οι οποίες πραγματοποιούνται εντός των ανασταλτικών τελωνειακών καθεστώτων, εν προκειμένω, στο καθεστώς ενεργητικής τελειοποίησης, απαλλάσσονται από το φόρο προστιθεμένης αξίας υπό την προϋπόθεση διατήρησης των καθεστώτων αυτών.

Κατ εφαρμογή των ανωτέρω με το Κεφάλαιο Β της κοινοποιούμενης απόφασης καθορίζονται:

α. η απαλλαγή από το φόρο προστιθεμένης αξίας η οποία χορηγείται με την υπαγωγή των μη κοινοτικών εμπορευμάτων στο καθεστώς της τελειοποίησης προς επανεξαγωγή (ενεργητικής τελειοποίησης) με τους όρους και τις προϋποθέσεις που διέπουν το καθεστώς δηλ. με την υποβολή παραστατικού θέσης στο καθεστώς και συμπλήρωση του κωδικού 51 στη θέση 37 και του αριθμού της άδειας (κωδικός C601) στη θέση 44 της διασάφησης.

β. τα δικαιολογητικά που απαιτείται να έχει ο δικαιούχος της άδειας - μεταποιητής για την επανεξαγωγή των εμπορευμάτων και την οριστικοποίηση της απαλλαγής από το φόρο προστιθεμένης αξίας μη κοινοτικών εμπορευμάτων που έχουν τεθεί σε καθεστώς ενεργητικής τελειοποίησης, συγκεκριμένα:

- τελωνειακό παραστατικό επανεξαγωγής για τη λήξη του καθεστώτος (θέση 37 - κωδικός 31 51),

- σε περίπτωση παράδοσης (πώλησης) αγαθών σε αγοραστή εγκατεστημένο σε τρίτη χώρα, το οικείο φορολογικό στοιχείο το οποίο εκδίδεται χωρίς ΦΠΑ με την ένδειξη «ΑΠΑΛΛΑΓΗ ΦΠΑ - ΕΠΑΝΕΞΑΓΩΓΗ ΛΟΓΩ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΗΣ ΤΕΛΕΙΟΠΟΙΗΣΗΣ - ΑΡΘΡΟ 25 Ν. 2859/2000» και δηλώνεται επί του παραστατικού επανεξαγωγής,

- επιβεβαίωση της εξόδου των παραγώγων αγαθών εκτός του τελωνειακού εδάφους της Ε.Ε. μέσω του ηλεκτρονικού μηνύματος ΙΕ 599 «Γνωστοποίηση Ολοκλήρωσης Εξαγωγής».

β. η διαδικασία απαλλαγής από το φόρο προστιθεμένης αξίας για τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εντός του καθεστώτος της ενεργητικής τελειοποίησης. Ειδικότερα:

- Οι παραδόσεις (μεταβιβάσεις) αγαθών από δικαιούχο άδειας πρόσωπο σε άλλο δικαιούχο άδειας πρόσωπο χωρίς τη λήξη του καθεστώτος απαλλάσσονται από το φόρο προστιθεμένης αξίας και εφαρμογή έχουν οι διατάξεις της ενωσιακής νομοθεσίας (άρθρο 513 και Παράρτημα 68 του καν. αριθ. 2454/93 της Επιτροπής) σε συνδυασμό με την αριθ. ΔΔΘΤΟΚ Δ 5004686 ΕΞ 2015/20.3.2015 απόφαση Γ.Γ.Δ.Ε.

- Οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εντός του καθεστώτος ενεργητικής τελειοποίησης από υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα, εγκατεστημένα στη χώρα μας ή σε άλλο Κράτος Μέλος της Ε.Ε, απαλλάσσονται από ΦΠΑ υπό την προϋπόθεση ότι στο σχετικό φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται από τον πάροχο της υπηρεσίας χωρίς ΦΠΑ αναφέρεται η ένδειξη «ΑΠΑΛΛΑΓΗ ΑΠΟ ΦΠΑ - ΠΑΡΟΧΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΣΕ ΑΓΑΘΑ ΠΟΥ ΕΧΟΥΝ ΤΕΘΕΙ ΣΕ ΚΑΘΕΣΤΩΣ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΗΣ ΤΕΛΕΙΟΠΟΙΗΣΗΣ - ΠΟΛ.1020/2015 ΑΠΟΦΑΣΗ Γ.Γ.Δ.Ε» και ο αριθμός της άδειας της ενεργητικής τελειοποίησης.

Κεφάλαιο Γ: απαλλαγή από το φόρο προστιθεμένης αξίας μη κοινοτικών και εγχώριων εμπορευμάτων (πρώτων και βοηθητικών υλών) που τίθενται σε καθεστώς τελειοποίησης προς επανεξαγωγή

Στο Κεφάλαιο Γ της κοινοποιούμενης απόφασης καθορίζεται διαδικασία ώστε εγχώρια εμπορεύματα (πρώτες και βοηθητικές ύλες) να χρησιμοποιούνται μαζί με μη κοινοτικά με σκοπό την τελειοποίηση προς επανεξαγωγή υπό την προϋπόθεση ότι ο ενδιαφερόμενος μεταποιητής διαθέτει άδεια ενεργητικής τελειοποίησης για τις μη κοινοτικές πρώτες και βοηθητικές ύλες και πρόσθετη άδεια για την υπαγωγή των εγχώριων αγαθών στο καθεστώς.

Η άδεια για την υπαγωγή των εγχώριων αγαθών στο καθεστώς εκδίδεται από την Τελωνειακή Περιφέρεια στη χωρική αρμοδιότητα της οποίας βρίσκονται οι μεταποιητικές εγκαταστάσεις του

αιτούντος. Η άδεια χορηγείται σε πρόσωπα που ασκούν οικονομική δραστηριότητα στον τομέα της μεταποίησης.

Οι όροι και οι προϋποθέσεις υπαγωγής στο καθεστώς διέπονται γενικά από τους όρους και προϋποθέσεις υπαγωγής στο καθεστώς ενεργητικής τελειοποίησης (προθεσμίες επανεξαγωγής, συντελεστές απόδοσης κ.λπ).

Η υπαγωγή των εγχώριων αγαθών στο καθεστώς πραγματοποιείται με την υποβολή ΔΕΦΚ στην οποία τίθεται κωδικός ο ατελείας Χ 28.

Η θέση 44 συμπληρώνεται επίσης με τους ακόλουθους κωδικούς:

F001: αριθμός της άδειας (ΚΕΦΑΛΑΙΟ Γ ΠΟΛ. 1020/2015) και

F003: τιμολόγια αγοράς ΠΟΛ. 1020/2015.

Διευκρινίζεται ότι τα παράγωγα αγαθά έχουν προορισμό την επανεξαγωγή σε τρίτη χώρα (θέση 37-τελωνιακό καθεστώς: 31 51).

Για την οριστικοποίηση της απαλλαγής από το φόρο προστιθεμένης αξίας, ο μεταποιητής - δικαιούχος της άδειας τηρεί στο αρχείο του τα δικαιολογητικά που απαριθμούνται στην παράγραφο 1 του άρθρου 9 και προσκομίζει στο Τελωνείο εκκαθαριστικό λογαριασμό κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο 2 του άρθρου 9.

Επισημαίνεται ότι, το Κεφάλαιο αυτό καταλαμβάνει και τις περιπτώσεις προκαταβολικής εξαγωγής που πραγματοποιούνται υπό την κάλυψη του καθεστώτος ενεργητικής τελειοποίησης και της σχετικής άδειας (θέση 37-τελωνιακό καθεστώς: 11 και εν συνεχεία εισαγωγή των ισοδύναμων προϊόντων με κωδικό στη θέση 37-τελωνιακό καθεστώς: 51 11).

Κεφάλαιο Δ: απαλλαγή από το φόρο προστιθεμένης αξίας εγχώριων εμπορευμάτων (πρώτων και βοηθητικών υλών) που τίθενται σε καθεστώς τελειοποίησης (μεταποίησης)

Στο Κεφάλαιο Δ της κοινοποιούμενης απόφασης καθορίζεται διαδικασία απαλλαγής από το φόρο προστιθεμένης αξίας εγχώριων εμπορευμάτων τα οποία τίθενται σε καθεστώς τελειοποίησης (μεταποίησης) με σκοπό να αποτελέσουν αντικείμενο εξαγωγής ή παράδοσης σε άλλο Κράτος Μέλος της Ε.Ε. υπό την προϋπόθεση ότι ο ενδιαφερόμενος μεταποιητής διαθέτει άδεια από την αρμόδια Τελωνιακή Περιφέρεια.

Η άδεια για την υπαγωγή των εγχώριων αγαθών στο καθεστώς εκδίδεται από την Τελωνιακή Περιφέρεια στη χωρική αρμοδιότητα της οποίας βρίσκονται οι μεταποιητικές εγκαταστάσεις του αιτούντος. Η άδεια χορηγείται σε πρόσωπα που ασκούν οικονομική δραστηριότητα στον τομέα της μεταποίησης

Οι όροι και οι προϋποθέσεις υπαγωγής στο καθεστώς διέπονται γενικά από τους όρους και προϋποθέσεις υπαγωγής μη κοινοτικών εμπορευμάτων στο καθεστώς ενεργητικής τελειοποίησης (προθεσμίες επανεξαγωγής, συντελεστές απόδοσης κ.λπ).

Η υπαγωγή των εγχώριων αγαθών στο καθεστώς πραγματοποιείται με την υποβολή ΔΕΦΚ στην οποία τίθεται κωδικός ο ατελείας Χ 30.

Η θέση 44 συμπληρώνεται επίσης με τους ακόλουθους κωδικούς:

F002: αριθμός της άδειας (ΚΕΦΑΛΑΙΟ Δ ΠΟΛ. 1020/2015) και

F003: τιμολόγια αγοράς ΠΟΛ. 1020/2015.

Η λήξη του καθεστώτος επέρχεται με την εξαγωγή (θέση 37-τελωνιακό καθεστώς 10) ή την παράδοση των παράγωγων αγαθών σε άλλο Κράτος Μέλος της Ε.Ε.

Για την οριστικοποίηση της απαλλαγής από το φόρο προστιθεμένης αξίας, ο μεταποιητής - δικαιούχος της άδειας τηρεί στο αρχείο του τα δικαιολογητικά που απαριθμούνται στην παράγραφο 1 του άρθρου 13 και προσκομίζει στο Τελωνείο εκκαθαριστικό λογαριασμό κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο 2 του άρθρου 13.

Τέλος, σας διευκρινίζουμε ότι:

- σε περίπτωση που τα παράγωγα εμπορεύματα δεν αποτελέσουν αντικείμενο επανεξαγωγής

(Κεφάλαιο Β και Γ της κοινοποιούμενης απόφασης) ή αντικείμενο εξαγωγής/παράδοσης σε άλλο Κράτος Μέλος (Κεφάλαιο Δ της κοινοποιούμενης απόφασης), ο φόρος προστιθέμενης αξίας που αναλογεί στα εμπορεύματα και έτυχε απαλλαγής καταβάλλεται κατά τα προβλεπόμενα στην αρμόδια τελωνειακή αρχή.

- η κοινοποιούμενη απόφαση δεν θίγει την εφαρμογή άλλων διατάξεων απαλλαγής από το φόρο όπως την αγορά αγαθών από το εσωτερικό της χώρας και την εισαγωγή αγαθών από τρίτες χώρες, κατ εφαρμογή του άρθρου 24 του Ν. 2859/2000 «Κώδικας ΦΠΑ» με τη διαδικασία που ορίζουν οι αριθ. ΠΟΛ. 1262/2.8.1993 Α.Υ.Ο. και αριθ. Δ.1163/2001 Α.Υ.Ο, αντίστοιχα, και υπό την προϋπόθεση ότι οι ενδιαφερόμενοι οικονομικοί φορείς διαθέτουν Ειδικό Διπλότυπο Δελτίο Απαλλαγής από ΦΠΑ.

- η χορήγηση Ειδικού Διπλότυπου Δελτίου Απαλλαγής από ΦΠΑ δικαιολογείται μόνο σε περιπτώσεις εξαγωγής εγχώριων αγαθών που έχουν αποτελέσει αντικείμενο μεταποίησης βάσει του Κεφαλαίου Δ της κοινοποιούμενης απόφασης και όχι σε περιπτώσεις επανεξαγωγής αγαθών συνεπεία καθεστώτος ενεργητικής τελειοποίησης (Κεφάλαιο Β) ή τελειοποίησης μη κοινοτικών και εγχωρίων αγαθών (Κεφάλαιο Γ απόφασης).

ΑΡΘΡΟ 26

ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ ΣΤΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ ΤΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΑΠΟΘΗΚΩΝ, ΑΛΛΩΝ ΑΠΟ ΑΥΤΕΣ ΤΟΥ Ν. 2960/2001⁽¹⁾

1. Με τις διατάξεις του παρόντος άρθρου καθιερώνεται καθεστώς φορολογικής αποθήκευσης. Ως καθεστώς φορολογικής αποθήκευσης νοείται το φορολογικό καθεστώς αναστολής της καταβολής Φ.Π.Α., σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος άρθρου.

2. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου θεωρούνται ως:

α) «φορολογική αποθήκη», κάθε τόπος που ορίζεται ως τέτοιος με άδεια της αρμόδιας αρχής, όπου αποθηκεύονται αγαθά από τον εκμεταλλευτή φορολογικής αποθήκης κατά την άσκηση της δραστηριότητας του,

β) «εκμεταλλευτής φορολογικής αποθήκης», το φυσικό ή νομικό πρόσωπο που έχει λάβει άδεια από την αρμόδια αρχή να αποθηκεύει σε φορολογική αποθήκη αγαθά δικής του κυριότητας ή τρίτων,

γ) «εναποθέτης», το φυσικό ή νομικό πρόσωπο που δεν έχει την ιδιότητα του εκμεταλλευτή φορολογικής αποθήκης, έχει όμως άδεια από την αρμόδια αρχή να παραλαμβάνει κατά την άσκηση της δραστηριότητας του αγαθά που προορίζονται να τεθούν σε φορολογική αποθήκη.

3. Για τη λειτουργία των φορολογικών αποθηκών χορηγείται άδεια από τη Διεύθυνση Φ.Π.Α., μετά από αίτηση του ενδιαφερομένου, εφόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις που έχουν οριστεί με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών. Η άδεια αυτή ανακαλείται από την ίδια αρχή με τις προϋποθέσεις που ορίζονται στη σχετική Υπουργική απόφαση.

4. Αρμόδια αρχή για την εποπτεία, έλεγχο και γενικά για την παρακολούθηση του καθεστώτος φορολογικής αποθήκευσης είναι ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. στη χωρική αρμοδιότητα της οποίας βρίσκεται η έδρα ή το κεντρικό κατάστημα του εκμεταλλευτή φορολογικής αποθήκης.

Εξαιρετικά, προκειμένου για φορολογικές αποθήκες του ίδιου εκμεταλλευτή που βρίσκονται στη χωρική αρμοδιότητα άλλων Δ.Ο.Υ., ως αρμόδια αρχή μπορεί να ορίζεται ο Προϊστάμενος της χωρικά αρμοδίας Δ.Ο.Υ.

5. Στο καθεστώς φορολογικής αποθήκευσης μπορούν να υπαχθούν τόσο αγαθά κυριότητας του εκμεταλλευτή φορολογικής αποθήκης όσο και αγαθά τρίτων, με την προϋπόθεση ότι τα πρόσωπα αυτά έχουν λάβει άδεια αποθήκευσης αγαθών με αναστολή της καταβολής Φ.Π.Α. σε λειτουργούσα νόμιμα φορολογική αποθήκη άλλου προσώπου, κατ' ανάλογη εφαρμογή της παραγράφου 3 του παρόντος άρθρου.

6. Απαλλάσσονται από το φόρο:

α)⁽²⁾ οι παραδόσεις και οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών τα οποία προορίζονται

(1) Ο τίτλος του άρθρου 26 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 6 του άρθρου 39 του Ν. 3220/2004 και ισχύει από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλαδή από 28.1.2004, σύμφωνα με την περίπτωση δ του άρθρου 56 του ίδιου νόμου. Ο τίτλος που αντικαταστάθηκε είχε ως εξής: «ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ ΣΤΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ ΤΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΑΠΟΘΗΚΩΝ, ΑΛΛΩΝ ΑΠΟ ΑΥΤΕΣ ΤΟΥ Ν. 2127/1993».

(2) Η περίπτωση α της παραγράφου 6 του άρθρου 26 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 7 του άρθρου 39 του Ν. 3220/2004 και ισχύει από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλαδή από 28.1.2004, σύμφωνα με την περίπτωση δ του άρθρου 56 του ίδιου νόμου. Η περίπτωση που αντικαταστάθηκε είχε ως εξής: «α) οι παραδόσεις και οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών τα οποία προορίζονται να τεθούν στο εσωτερικό της χώρας σε καθεστώς φορολογικής αποθήκευσης, εκτός της τελωνειακής αποταμίευσης και των αποθηκών του ν. 2127/1993 (ΦΕΚ 48 Α).».

να τεθούν στο εσωτερικό της χώρας σε καθεστώς φορολογικής αποθήκευσης, εκτός της τελωνειακής αποταμίευσης και των αποθηκών του Ν. 2960/2001 (ΦΕΚ 265 Α').

β) οι παροχές υπηρεσιών που συνδέονται άμεσα με τις παραδόσεις αγαθών οι οποίες, αναφέρονται στην ανωτέρω περίπτωση α',

γ) οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών εκτός από αυτές που αφορούν παραγωγή ή κατασκευή των αγαθών, οι οποίες πραγματοποιούνται στους χώρους που προβλέπονται στην περίπτωση α', εφόσον τα αγαθά εξακολουθούν να παραμένουν στο εσωτερικό της χώρας στο ίδιο καθεστώς.

7. Στο καθεστώς του παρόντος άρθρου μπορούν να υπαχθούν τα αγαθά που περιλαμβάνονται στο Παράρτημα VI του παρόντος εφόσον αυτά δεν προορίζονται να παραδοθούν στο στάδιο του λιανικού εμπορίου.

Στο Παράρτημα VI μπορεί να εντάσσονται και άλλα αγαθά με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών. Στο καθεστώς φορολογικής αποθήκευσης δύνανται να υπαχθούν οποιαδήποτε αγαθά, εφόσον προορίζονται να παραδοθούν σε:

α) καταστήματα αφορολόγητων ειδών για τις ανάγκες παραδόσεων που πραγματοποιούν προς ταξιδιώτες που μεταβαίνουν σε τρίτη χώρα, με αεροπορική πτήση ή θαλάσσια διαδρομή που απαλλάσσονται από το φόρο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 24,

β) υποκειμένους στο φόρο για τις ανάγκες παραδόσεων που πραγματοποιούν προς επιβάτες πάνω σε πλοίο ή αεροπλάνο κατά τη διάρκεια μεταφοράς της οποίας ο τόπος άφιξης ευρίσκεται εκτός της Κοινότητας,

γ) υποκειμένους στο φόρο για τις ανάγκες παραδόσεων που πραγματοποιούν με απαλλαγή από το φόρο σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων στ' και ζ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27.

Δεν υπάγονται στο καθεστώς φορολογικής αποθήκευσης του άρθρου αυτού τα είδη που καλύπτονται από τις διατάξεις της υποπερίπτωσης γγ' της περίπτωσης β' της παραγράφου 1 του άρθρου 25.

8. Για την υπαγωγή των αγαθών στο καθεστώς του άρθρου αυτού υποβάλλονται από τον κατά περίπτωση υπόχρεο στο φόρο όπως αυτός ορίζεται με τις διατάξεις της παραγράφου 12 του παρόντος, στην αρμόδια αρχή που ορίζεται με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του παρόντος:

α) δήλωση εισόδου των αγαθών ανεξάρτητα από την έκδοση και άλλων παραστατικών ή συνοδευτικών τίτλων αυτών, στην οποία περιλαμβάνονται τουλάχιστον τα στοιχεία του εκμεταλλευτή φορολογικής αποθήκης ή του εναποθέτη κυρίου των αγαθών, η ημερομηνία αποθήκευσης, το είδος, η ποιότητα και η ποσότητα των αγαθών, οι όροι αποθήκευσης, ο ανώτατος χρόνος παραμονής των αγαθών στη φορολογική αποθήκη, οι εργασίες που θα γίνονται στα αγαθά, το είδος και το ύψος των σχετικών εγγυήσεων, καθώς και τυχόν άλλες λεπτομέρειες,

β) δήλωση εξόδου των αγαθών στην οποία περιλαμβάνονται εκτός από τα αναφερόμενα στην προηγούμενη περίπτωση α' στοιχεία, τα πλήρη στοιχεία του παραλήπτη των αγαθών, ο προορισμός των αγαθών, όπως αυτός αναφέρεται στην παράγραφο 10 του παρόντος και σε ειδικό χώρο γίνεται η εκκαθάριση του καθεστώτος φορολογικής αποθήκευσης, υπολογίζεται ο φόρος που αναλογεί σύμφωνα με την παράγραφο 13 του παρόντος και αναγράφονται ο χρόνος παραμονής των αγαθών στην φορολογική αποθήκη, η

ημερομηνία εξόδου των αγαθών από το καθεστώς και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια.

Τα στοιχεία που περιλαμβάνονται στη δήλωση εισόδου και τη δήλωση εξόδου των αγαθών επαληθεύονται κατά την είσοδο και την έξοδο των αγαθών από τη φορολογική αποθήκη, από την κατά περίπτωση αρμόδια αρχή, όπως αυτή ορίζεται στην παράγραφο 4 του παρόντος.

Οι δηλώσεις αυτές καταχωρούνται σε ειδικό βιβλίο στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.

9. Ο εκμεταλλευτής φορολογικής αποθήκης υποχρεούται όπως:

- τηρεί για κάθε αποθήκη ειδικό θεωρημένο βιβλίο φορολογικής αποθήκης για την παρακολούθηση των εργασιών του, στο οποίο καταχωρούνται τόσο τα αγαθά κυριότητας του όσο και κατά εναποθέτη όλα τα αγαθά που εισέρχονται και εξέρχονται από αυτήν. Οι ενδείξεις αυτού του ειδικού βιβλίου μπορούν να καταχωρούνται αντί στο ειδικό θεωρημένο βιβλίο σε ειδικές στήλες στο προβλεπόμενο από τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων βιβλίο αποθήκης,

- επιδεικνύει τα προϊόντα σε κάθε ζήτηση της αρμόδιας αρχής,

- δέχεται οποιονδήποτε έλεγχο,

- παρέχει εγγύηση προς το Δημόσιο για τη διασφάλιση των συμφερόντων του. Ως εγγυήσεις δύνανται να παρέχονται χρηματικό ποσό, τραπεζική επιστολή, ασφαλιστήριο συμβόλαιο, εμπράγματα ασφάλειες ή αξιόχρεη επιστολή τρίτου προσώπου,

- συμμορφώνεται με άλλες υποχρεώσεις που επιβάλλει ο Υπουργός Οικονομικών και οι αρμόδιες αρχές,

- διαθέτει μέσα στις φορολογικές αποθήκες και χωρίς δαπάνη για το Δημόσιο κατάλληλο και ασφαλή στεγασμένο χώρο για την εγκατάσταση των αρμόδιων αρχών προς διενέργεια των κατά περίπτωση απαιτούμενων εργασιών και διατυπώσεων.

10. Το καθεστώς της φορολογικής αποθήκευσης λήγει όταν τα αγαθά εξέρχονται από τη φορολογική αποθήκη για να λάβουν έναν από τους παρακάτω προορισμούς:

α) να αναλωθούν στο εσωτερικό της χώρας,

β) να αποτελέσουν αντικείμενο ενδοκοινοτικής παράδοσης,

γ) να τεθούν σε ένα από τα καθεστώτα του άρθρου 25 και

δ) να εξαχθούν εκτός της Κοινότητας.

11. Ο φόρος που αναλογεί καταβάλλεται με έκτακτη περιοδική δήλωση στην εποπτεύουσα τη φορολογική αποθήκη αρχή, κατά το χρόνο εξόδου των αγαθών από το καθεστώς φορολογικής αποθήκευσης.

Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών μπορεί να ορίζεται διαφορετικός χρόνος καταβολής του φόρου. Ο φόρος δεν καταβάλλεται, εφόσον τα αγαθά εξέρχονται από τη φορολογική αποθήκη σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 24, 25 και 28.

12. Με την επιφύλαξη των οριζόμενων στο άρθρο 36, υπόχρεος στο φόρο που οφείλεται κατά την έξοδο των αγαθών από το καθεστώς του παρόντος άρθρου είναι καταρχήν ο εκμεταλλευτής φορολογικής αποθήκης ή ο εναποθέτης των αγαθών, κατά περίπτωση. Όταν η έξοδος των αγαθών δεν γίνεται από τα πρόσωπα αυτά, υπόχρεο στο φόρο είναι το πρόσωπο που πραγματοποιεί την έξοδο των αγαθών από το καθεστώς αυτό, ανεξάρτητα αν ενεργεί για δικό του λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου. Ωστόσο ο εκμεταλλευτής φορολογικής αποθήκης ευθύνεται έναντι του Δημοσίου, για τον οφειλόμενο φόρο, αλληλεγγύως και εις ολόκληρον, όταν δεν είναι ο ίδιος κύριος των αγαθών που

εξέρχονται από τη φορολογική αποθήκη.

13. Για τη διαμόρφωση της φορολογητέας αξίας κατά την έξοδο των αγαθών από το καθεστώς φορολογικής αποθήκευσης λαμβάνεται η αξία παράδοσης των αγαθών, όπως αυτή προσδιορίζεται από τις διατάξεις του άρθρου 19, ο δε φόρος που προκύπτει με την εφαρμογή του οικείου συντελεστή δεν μπορεί να είναι μικρότερος από:

α) το ποσό του φόρου με το οποίο θα είχε επιβαρυνθεί η αρχική πράξη, ήτοι η παράδοση ή ενδοκοινοτική απόκτηση που πραγματοποιήθηκε με απαλλαγή από το φόρο σύμφωνα με την περίπτωση α της παραγράφου 6 του παρόντος άρθρου και η οποία οδήγησε στην υπαγωγή των αγαθών στο καθεστώς αυτό, προσαυξημένο με το ποσό του φόρου που θα είχε επιβληθεί σε κάθε παροχή υπηρεσιών που απαλλάσσεται σύμφωνα με τις περιπτώσεις β' και γ' της παραγράφου 6 του παρόντος άρθρου, όταν τα αγαθά δεν αποτέλεσαν αντικείμενο παράδοσης κατά την παραμονή τους στο καθεστώς αυτό,

β) το ποσό του φόρου που θα είχε επιβληθεί στην τελευταία από αυτές τις παραδόσεις, προσαυξημένο με το ποσό του φόρου που θα είχε επιβληθεί σε κάθε παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιήθηκε μετά την παράδοση αυτή και που απαλλάσσεται σύμφωνα με τις περιπτώσεις β' και γ' της παραγράφου 6 του παρόντος άρθρου, όταν τα αγαθά αποτέλεσαν αντικείμενο παραδόσεων κατά την παραμονή τους στο καθεστώς αυτό.

Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζονται όταν κατά τη διάρκεια παραμονής των αγαθών στο καθεστώς φορολογικής αποθήκευσης υπάρχει καταστροφή, απώλεια ή κλοπή αυτών που αποδεικνύονται ή δικαιολογούνται.⁽¹⁾

14. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται:

α) οι προϋποθέσεις με τις οποίες χορηγείται η άδεια λειτουργίας των φορολογικών αποθηκών του παρόντος άρθρου, καθώς και οι λόγοι ανάκλησης αυτής,

β) οι όροι και οι προϋποθέσεις λειτουργίας των φορολογικών αποθηκών, η λογιστική παρακολούθηση των αγαθών που αποθηκεύονται, ο χρόνος διάρκειας της λειτουργίας αυτών, καθώς και ο τρόπος ενημέρωσης του ειδικού βιβλίου φορολογικής αποθήκης,

γ) η διαδικασία εισόδου και εξόδου των αγαθών στο καθεστώς φορολογικής αποθήκευσης, καθώς και ο τρόπος της άσκησης του ελέγχου αυτών,

δ) ο ανώτατος χρόνος παραμονής των αγαθών κατά κατηγορία στη φορολογική αποθήκη,

ε) η διαδικασία αναγνώρισης των απωλειών ή καταστροφών που υφίστανται τα αγαθά κατά τη διάρκεια παραμονής τους στο καθεστώς φορολογικής αποθήκευσης που οφείλεται σε ανωτέρα βία ή αυτή ταύτη τη φύση των αγαθών,

στ) οι παρεχόμενες εγγυήσεις, το είδος και το ύψος αυτών προς διασφάλιση των οφειλόμενων κάθε φορά στο Δημόσιο αναλογούντων φόρων επί των αποθηκευμένων αγαθών,

ζ) η διαδικασία εφαρμογής των περιπτώσεων α', β', και γ' της παραγράφου 7 του παρόντος άρθρου,

η) ο τύπος και το περιεχόμενο, καθώς και ο χρόνος υποβολής της δήλωσης της παραγράφου 8 του παρόντος άρθρου και

θ) κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου

(1) Το τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 13 του άρθρου 26 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 24 § 1α του Ν. 2873/2000 και ισχύει για αποζημιώσεις που λαμβάνονται από 1.1.2000.

αυτού.

ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ-ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΑ ΕΓΓΡΑΦΑ:

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1196/22.12.2016.- Συμπληρωματικές διευκρινίσεις επί της Εγκυκλίου 1012668/590/198/0014 ΠΟΛ. 1250/1998

Παρέχονται οι κάτωθι συμπληρωματικές διευκρινίσεις επί της Εγκυκλίου 1012668/590/198/0014 ΠΟΛ.1250/18.9.1998:

Το διοικητικό κόστος το οποίο μνημονεύεται στην παράγραφο 9 του άρθρου 2 της ΠΟΛ.1250/18.9.1998, περιγράφεται στο άρθρο 5 της ίδιας Εγκυκλίου. Η επιβολή του εν λόγω διοικητικού κόστους προβλέπεται από το άρθρο 5 της αριθ. 1000887/2569/3/ ΠΟΛ. 1004/2.1.1997 Α.Υ.Ο., όπως ισχύει, και καλύπτει το κόστος της φορολογικής επιτήρησης όπως αυτό προκύπτει από τις διαδικασίες που προβλέπονται στα άρθρα της εν λόγω Α.Υ.Ο.

Η πρόβλεψη της παραγράφου 10 του άρθρου 2 της ανωτέρω Εγκυκλίου, περί κατάλληλης διασκευής του χώρου έχει τεθεί με στόχο η ενδεχόμενη μετακίνηση αγαθών μεταξύ της φορολογικής αποθήκης και της αποθήκης υπό τελωνειακή επίβλεψη να είναι επαληθεύσιμη από το φορολογικό έλεγχο. Όπως είναι αυτονόητο η πλήρωση της προϋπόθεσης αυτής κρίνεται από το φορολογικό έλεγχο βάσει των ιδιαίτερων υλικών χαρακτηριστικών των αγαθών τα οποία αποθηκεύονται στην εκάστοτε φορολογική αποθήκη και στην αποθήκη υπό τελωνειακή επίβλεψη.

ΑΡΘΡΟ 27

ΕΙΔΙΚΕΣ ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ

1. Απαλλάσσονται από το φόρο:

α)⁽¹⁾ Η παράδοση και η εισαγωγή πλοίων που εμπίπτουν στις ακόλουθες κατηγορίες:

αα) πλοία που προορίζονται να χρησιμοποιηθούν στη ναυσιπλοΐα ανοικτής θαλάσσης και τα οποία εκτελούν μεταφορά επιβατών με κόμιστρο ή με τα οποία ασκείται εμπορική, βιομηχανική ή αλιευτική δραστηριότητα,

ββ) πλοία παράκτιας αλιείας,

γγ) πλοία που προορίζονται για διάλυση,

δδ) πολεμικά πλοία και πλοία του Δημοσίου,

εε) ναυαγοσωστικά και άλλα πλοία επιθαλάσσιας αρωγής.

Εξαιρούνται τα πλοία ιδιωτικής χρήσης που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό.

Απαλλάσσονται επίσης η παράδοση και εισαγωγή αντικειμένων και υλικών, εφόσον προορίζονται να ενσωματωθούν ή να χρησιμοποιηθούν στα πλοία και πλωτά μέσα της περίπτωσης αυτής.

Για την εφαρμογή της απαλλαγής της υποπερίπτωσης αα', ως πλοία που προορίζονται για τη ναυσιπλοΐα ανοικτής θαλάσσης θεωρούνται τα πλοία που πληρούν σωρευτικά τις ακόλουθες προϋποθέσεις:

(i) έχουν ναυπηγηθεί για την ανοικτή θάλασσα, ήτοι στα οποία το μέγιστο εξωτερικό μήκος του κύτους είναι ίσο ή ανώτερο των 12 μέτρων και τα οποία υπάγονται στις δασμολογικές διακρίσεις 8901 10 10, 8901 20 10, 8901 30 10, 8901 90 10, 8902 00 10, 8903 91 10, 8903 92 10, 8904 00 91 και 8906 90 10 του Κοινού Δασμολογίου της Ε.Ε. [Καν. (ΕΟΚ) αριθμ. 2658/87 του Συμβουλίου, όπως ισχύει] και

(ii) διενεργούν δραστηριότητα κυρίως στην ανοικτή θάλασσα.

Με κοινές αποφάσεις των Υπουργών Οικονομικών και Ναυτιλίας και Νησιωτικής Πολιτικής ορίζονται οι όροι και οι προϋποθέσεις και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων της ανωτέρω υποπερίπτωσης (ii).

β) η παράδοση και η εισαγωγή αεροσκαφών που προορίζονται για χρήση από τις ένοπλες δυνάμεις και το Δημόσιο γενικά ή για εκμετάλλευση από αεροπορικές εταιρείες, οι οποίες εκτελούν κυρίως διεθνείς μεταφορές με κόμιστρο ή που προορίζονται για διάλυση, καθώς και αντικειμένων και υλικών εφόσον προορίζονται να ενσωματωθούν ή να χρησιμοποιηθούν σε αυτά.

Ως κυρίως διεθνείς μεταφορές θεωρούνται αυτές που εκτελούν οι αεροπορικές εταιρείες από και προς το εξωτερικό, εφόσον τα έσοδα από τις διεθνείς μεταφορές υπερβαίνουν το πενήντα τοις εκατό (50%) των συνολικών ετήσιων ακαθάριστων εσόδων τους από αεροπορικές μεταφορές κατά την προηγούμενη της παράδοσης ή εισαγωγής, δια-

(1) Η περίπτωση α' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 111 του Ν. 4514/2018 και ισχύει από 1.4.2018 σύμφωνα με παράγραφο 3 του ίδιου άρθρου και νόμου. Η περίπτωση που αντικαταστάθηκε είχε ως εξής: « α) Η παράδοση και η εισαγωγή πλοίων που προορίζονται να χρησιμοποιηθούν στην εμπορική ναυσιπλοΐα, την αλιεία από υποκείμενο στο φόρο του κανονικού καθεστώτος Φ.Π.Α. ή για άλλη εκμετάλλευση ή για διάλυση ή για χρήση από τις ένοπλες δυνάμεις και το Δημόσιο γενικά, η παράδοση και η εισαγωγή ναυαγοσωστικών και πλωτών μέσων επιθαλάσσιας αρωγής, καθώς και αντικειμένων και υλικών, εφόσον προορίζονται να ενσωματωθούν ή να χρησιμοποιηθούν στα πλοία, ναυαγοσωστικά και πλωτά μέσα της περίπτωσης αυτής. Εξαιρούνται τα σκάφη ιδιωτικής χρήσης, που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό».

χειριστική περίοδο.⁽¹⁾

Εξαιρετικά για νεοσύστατες εταιρείες, για τις οποίες δεν μπορεί να εφαρμοστεί η περίπτωση του προηγούμενου εδαφίου, αυτές, κατά το πρώτο έτος της λειτουργίας τους, θεωρείται ότι εκτελούν διεθνείς μεταφορές, εφόσον το πιστοποιητικό του αερομεταφορέα και η σχετική άδεια εκμετάλλευσης προβλέπουν την διενέργεια αερομεταφορών παγκοσμίως. Η παραπάνω διάταξη εφαρμόζεται και ισχύει από 1.1.2013.⁽²⁾

γ) η παράδοση και η εισαγωγή καυσίμων, λιπαντικών, τροφοφοδίων και λοιπών αγαθών που προορίζονται για τον εφοδιασμό των πλοίων, πλωτών μέσων και αεροσκαφών, τα οποία απαλλάσσονται σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων α' και β'. Προκειμένου για πλοία και πλωτά μεσάτης εμπορικής ναυσιπλοΐας εσωτερικού ή άλλης εκμετάλλευσης εσωτερικού, καθώς και για αλιευτικά σκάφη που αλιεύουν στα ελληνικά χωρικά ύδατα, η απαλλαγή περιορίζεται στα καύσιμα και λιπαντικά,

δ) η ναύλωση πλοίων και η μίσθωση αεροσκαφών, τα οποία απαλλάσσονται σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων α' και β', εφόσον προορίζονται για την περαιτέρω ενέργεια φορολογητέων πράξεων ή πράξεων απαλλασσόμενων με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών.⁽³⁾

Εξαιρείται η ναύλωση ή η μίσθωση σκαφών ή αεροσκαφών ιδιωτικής χρήσης που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό. Η ναύλωση επαγγελματικών πλοίων αναψυχής του ν. 2743/1999 απαλλάσσεται, εφόσον αυτά προσεγγίζουν κατά την πραγματοποίηση των πλών τους και σε λιμένες εκτός Ελλάδας.⁽⁴⁾

Απαλλάσσονται επίσης οι εργασίες κατασκευής, μετατροπής, επισκευής και συντήρησης των μέσων αυτών, για τα οποία προβλέπεται απαλλαγή στις περιπτώσεις α' και β' της παραγράφου αυτής, καθώς και των αντικειμένων που είναι ενσωματωμένα σε αυτά ή χρησιμοποιούνται για την εκμετάλλευσή τους.

Οι διατάξεις αυτής της περίπτωσης που αφορούν στα πλοία του ν. 2743/1999 εφαρμόζονται και για τα λοιπά επαγγελματικά πλοία.⁽⁵⁾

(1) δεύτερο εδάφιο της περίπτωσης β της παραγράφου 1 του άρθρου 27 προστέθηκε με την παράγραφο 5 του άρθρου 19 του Ν. 3091/2002 (ΦΕΚ 330Α /24.12.2002) και ισχύει από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ δηλ. από 24.12.2002 σύμφωνα με το άρθρο 30 περ. ι του ίδιου νόμου.

(2) δύο τελευταία εδάφια της περίπτωσης β της παραγράφου 1 του άρθρου 27 προστέθηκαν με την παράγραφο 5 της υποπαραγράφου Β3 της παραγράφου Β του άρθρου τρίτου του Ν. 4254/2014 και εφαρμόζονται από 1.1.2013, σύμφωνα με το τελευταίο εδάφιο της ίδιας διάταξης.

(3) Το πρώτο εδάφιο της περίπτωσης δ της παραγράφου 1 του άρθρου 27 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 6 του άρθρου 19 του Ν. 3091/2002 (ΦΕΚ 330Α /24.12.2002) και ισχύει από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ δηλ. από 24.12.2002 σύμφωνα με το άρθρο 30 περ. ι του ίδιου νόμου. Το εδάφιο που αντικαταστάθηκε είχαν ως εξής: «η ναύλωση πλοίων και η μίσθωση αεροσκαφών, εφόσον προορίζονται για την περαιτέρω ενέργεια φορολογητέων πράξεων ή πράξεων απαλλασσόμενων με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών».

(4) Το δεύτερο εδάφιο της περίπτωσης δ της παραγράφου 1 του άρθρου 27 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 8 του Ν. 3763/2009 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 27.5.2009 σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 49 του ίδιου νόμου. Το εδάφιο που αντικαταστάθηκε είχαν ως εξής: «Εξαιρείται η ναύλωση ή η μίσθωση σκαφών ή αεροσκαφών ιδιωτικής χρήσης που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό. Η ναύλωση επαγγελματικών τουριστικών σκαφών του ν. 438/1976 (ΦΕΚ 256 Α) απαλλάσσεται, εφόσον αυτά προσεγγίζουν κατά την πραγματοποίηση των πλών τους και σε λιμένες εκτός Ελλάδας».

(5) Το τέταρτο εδάφιο της περίπτωσης δ της παραγράφου 1 του άρθρου 27 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 2 του άρθρου 2 του άρθρου 8 του Ν. 3763/2009 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ δηλ. από 27.5.2009 σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 49 του ίδιου νόμου. Το εδάφιο που αντικαταστάθηκε είχαν ως εξής: «Οι διατάξεις αυτής της περίπτωσης που αφορούν στα σκάφη του Ν. 438/1976 (ΦΕΚ 256 Α) εφαρμόζονται και για τα λοιπά επαγγελματικά σκάφη».

ε) η παροχή υπηρεσιών για την εξυπηρέτηση των άμεσων αναγκών των πλοίων, πλωτών μέσων και αεροσκαφών, για τα οποία προβλέπεται απαλλαγή στις περιπτώσεις α' και β' της παραγράφου αυτής, όπως η ρυμούλκηση, η πλοήγηση, η πρόσδεση, η διάσωση, η πραγματογνωμοσύνη, η χρήση λιμανιών και αεροδρομίων. Η απαλλαγή επεκτείνεται και στην παροχή υπηρεσιών εξυπηρέτησης του φορτίου των μεταφορικών αυτών μέσων,

στ) η παράδοση και η εισαγωγή αγαθών, καθώς και η παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιούνται:

αα) στα πλαίσια των ρυθμίσεων των διπλωματικών και προξενικών σχέσεων,

ββ)⁽¹⁾ για τις ανάγκες αναγνωρισμένων από την Ελλάδα διεθνών οργανισμών άλλων από αυτούς που αναφέρονται στην υποπερίπτωση δδ' της περίπτωσης αυτής, ή των μελών τους, με τις προϋποθέσεις και μέσα στα όρια που καθορίζονται από τις ιδρυτικές τους συμβάσεις ή τις συμφωνίες για την εγκατάστασή τους στην Ελλάδα,

(γγ) στα πλαίσια της Συνθήκης της Βορειοατλαντικής Συμμαχίας, για χρήση από τις ένοπλες δυνάμεις των άλλων κρατών - μελών και των πολιτικών υπηρεσιών που τις συνοδεύουν ή για τον εφοδιασμό των κυλικίων και λεσχών τους, εφόσον αυτές ενεργούνται σύμφωνα με τη Συνθήκη,

δδ)⁽²⁾ για τις ανάγκες της Ευρωπαϊκής Κοινότητας, της Ευρωπαϊκής Κοινότητας Ατομικής Ενέργειας, της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας ή της Ευρωπαϊκής Τράπεζας Επενδύσεων, ή των οργανισμών που έχουν συσταθεί από τις Κοινότητες, για τους οποίους ισχύει το πρωτόκολλο της 8ης Απριλίου 1965 περί προνομίων και ασυλιών των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων και οι συμφωνίες για την εφαρμογή του ή οι συμφωνίες για την έδρα τους, ιδίως στο μέτρο που αυτό δεν προκαλεί στρεβλώσεις του ανταγωνισμού,

ζ) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών προς άλλο κράτος - μέλος που προορίζονται για τις ένοπλες δυνάμεις οποιοδήποτε από τα κράτη που συμμετέχουν στο Βορειοατλαντικό Σύμφωνο, εκτός από το ίδιο το κράτος - μέλος προορισμού, για τη χρήση των ενόπλων δυνάμεων αυτών ή του πολιτικού προσωπικού που τις συνοδεύει ή για τον εφοδιασμό των λεσχών και των κυλικίων τους, εφόσον οι ένοπλες αυτές δυνάμεις υπηρετούν τον κοινό αμυντικό σκοπό,

η) οι υπηρεσίες ενδοκοινοτικής μεταφοράς αγαθών από ή προς τα νησιά, που απαρτίζουν τις αυτόνομες περιοχές των Αζορών και της Μαδέρας,

θ) η παράδοση χρυσού στην Τράπεζα της Ελλάδος, καθώς και η εισαγωγή χρυσού που ενεργείται από αυτήν,

ι) οι αεροπορικές και θαλάσσιες μεταφορές προσώπων από το εσωτερικό της χώρας στο εξωτερικό και αντίστροφα, καθώς και οι στενά συνδεδεμένες με αυτές βοηθητικές υπηρεσίες,

ια)⁽³⁾

(1) Η υποπερίπτωση ββ της περίπτωσης στ της παραγράφου 1 του άρθρου 27 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 8 του άρθρου 39 του Ν. 3943/2011 και ισχύει από 1.1.2011 σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 40 του ίδιου νόμου. Η υποπερίπτωση που αντικαταστάθηκε είχε ως εξής: «ββ) για τις ανάγκες αναγνωρισμένων από την Ελλάδα διεθνών οργανισμών ή των μελών τους, με τις προϋποθέσεις και μέσα στα όρια που καθορίζονται από τις ιδρυτικές τους συμβάσεις ή τις συμφωνίες για την εγκατάστασή τους στην Ελλάδα.».

(2) Η υποπερίπτωση δδ της περίπτωσης στ της παραγράφου 1 του άρθρου 27 προστέθηκε με την παράγραφο 8 του άρθρου 39 του Ν. 3943/2011 και ισχύει από 1.1.2011 σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 40 του ίδιου νόμου.

(3) Η περίπτωση ια' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 καταργήθηκε με την παράγραφο 2 του άρθρου 111 του Ν. 4514/2018. Η κατάργηση ισχύει από 1.4.2018 σύμφωνα με την παράγραφο 3 του ίδιου άρθρου και νόμου. Η

.....
ιβ)⁽¹⁾ Η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών σε υποκείμενο στο φόρο, ο οποίος έχει σκοπό να τα διαθέσει περαιτέρω άνευ ανταλλάγματος στους φορείς του τελευταίου εδαφίου της περίπτωσης β' της παραγράφου 2 του άρθρου 7 του ίδιου νόμου, για την κάλυψη των αναγκών των προσφύγων.

ιγ)⁽²⁾ Η παράδοση αγαθών σε πλοία και πλωτά μέσα του ελληνικού Δημοσίου και σε πολεμικά πλοία των κρατών - μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης και του ΝΑΤΟ, για την κάλυψη αναγκών των προσφύγων που περισυλλέγουν.

ιδ)⁽³⁾ Η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών σε ευρωπαϊκούς και διεθνείς οργανισμούς, σε φιλανθρωπικούς οργανισμούς εγχώριους ή άλλων χωρών, καθώς και σε πρεσβείες κρατών με σκοπό να διατεθούν περαιτέρω άνευ ανταλλάγματος στους φορείς του τελευταίου εδαφίου της περίπτωσης β' της παραγράφου 2 του άρθρου 7, για την κάλυψη των αναγκών των προσφύγων.

ιε)⁽⁴⁾ Η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών σε υποκείμενο στο φόρο, ο οποίος έχει σκοπό να τα διαθέσει περαιτέρω άνευ ανταλλάγματος στους φορείς της υποπερίπτωσης δδ' της περίπτωσης β' της παραγράφου 2 του άρθρου 7 του ίδιου νόμου, για την κάλυψη των αναγκών των πληγέντων από ακραία φυσικά φαινόμενα.

ιστ)⁽⁵⁾ Η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών από υποκείμενο στον φόρο προμηθευτή προς δωρητή, ο οποίος τα χρησιμοποιεί στο πλαίσιο σύμβασης δωρεάς που συνάπτει με φορέα του Δημοσίου Τομέα, όπως αυτός ορίζεται στο άρθρο 14 του ν. 4270/2014 (Α' 143), ή με Ν.Π.Ι.Δ. που έχουν συσταθεί με ειδικό νόμο για το δημόσιο συμφέρον ή με άλλες οντότητες που εποπτεύονται από τους παραπάνω φορείς, εφόσον: (α) η σύμβαση δωρεάς κυρώνεται με νόμο ή εγκρίνεται από τον Υπουργό Οικονομικών και τον καθ' ύλην αρμόδιο Υπουργό με βάση τις διατάξεις της κείμενης νομοθεσίας και (β) το συνολικό ποσό της παράδοσης αγαθών και της παροχής υπηρεσιών ανέρχεται έως του ποσού της δωρεάς. Ο υποκείμενος στον φόρο προμηθευτής έχει δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. εισροών σχετικά με τις εν λόγω πράξεις, δεν χρεώνει φόρο στα εκδιδόμενα φορολογικά στοιχεία και υποχρεούται να αναγράφει σε αυτά τη σχετική απαλλακτική διάταξη, την ημερομηνία υπογραφής της σύμβασης δωρεάς και τα συμβαλλόμενα μέρη,

καταργηθείσα είχαν ως εξής: « ια) η παράδοση και η εισαγωγή πλοίων και πλωτών μέσων που προορίζονται για την αλιεία και σπογγαλιεία στα ελληνικά χωρικά ύδατα ανεξάρτητα από το καθεστώς Φ.Π.Α. στο οποίο υπάγεται ο υποκείμενος στο φόρο που ενεργεί αυτή τη δραστηριότητα, καθώς και των αντικειμένων και υλικών, εφόσον προορίζονται να ενσωματωθούν ή να χρησιμοποιηθούν σε αυτά. Οι απαλλαγές των πράξεων που προβλέπονται στις περιπτώσεις γ, με εξαίρεση τα τροφοεφόδια, δ και ε της παραγράφου αυτής ισχύουν και στην περίπτωση αυτή».

(1) Η περίπτωση ιβ της παραγράφου 1 του άρθρου 27 προστέθηκε με την παράγραφο 4 του άρθρου 73 του Ν. 4375/2016 και ισχύει από 1.12.2015, σύμφωνα με την παράγραφο 5 του ίδιου άρθρου και νόμου.

(2) Η περίπτωση ιγ της παραγράφου 1 του άρθρου 27 προστέθηκε με την παράγραφο 4 του άρθρου 73 του Ν. 4375/2016 και ισχύει από 1.12.2015, σύμφωνα με την παράγραφο 5 του ίδιου άρθρου και νόμου.

(3) Η περίπτωση ιδ της παραγράφου 1 του άρθρου 27 προστέθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 50 του Ν. 4410/20016 και ισχύει από 1.12.2015, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου και νόμου.

(4) Η περίπτωση ιε' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 προστέθηκε με την παράγραφο 3 του άρθρου 9 της Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου της 26ης Ιουλίου 2018, η οποία κυρώθηκε με το άρθρο 3 του ν. 4576/2018 και ισχύει από τη δημοσίευση της Πράξης στο ΦΕΚ, δηλ. από 26.7.2018, σύμφωνα με το άρθρο 22 της ίδιας Πράξης.

(5) Η περίπτωση ιστ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 προστέθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 22 του Ν. 4664/2020 και ισχύει από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 14.2.2020 σύμφωνα με το άρθρο 23 του ίδιου νόμου.

καθώς και την ημερομηνία έγκρισής της. Η παρούσα περίπτωση εφαρμόζεται και σε παράδοση αγαθών και παροχή υπηρεσιών από υποκείμενο σε φόρο προμηθευτή προς δωρητή, ο οποίος τα χρησιμοποιεί στο πλαίσιο σύμβασης δωρεάς που συνάπτει με τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου (Ν.Π.Δ.Δ.) με την επωνυμία «Εκκλησία της Ελλάδος», «Εκκλησία της Κρήτης», «Ιερά Αρχιεπισκοπή Αθηνών», «Ιερά Αρχιεπισκοπή Κρήτης», «Πατριαρχική Εξαρχία Πάτμου», με τις Ιερές Μητροπόλεις της Εκκλησίας της Ελλάδος, τις Ιερές Μητροπόλεις της Εκκλησίας της Κρήτης, τις Ιερές Μητροπόλεις Δωδεκανήσου, τις Ιερές Ενορίες και τις Ιερές Μονές τους, τις Ισραηλιτικές Κοινότητες του άρθρου 1 του ν. 2456/1920 (Α' 173), το Ν.Π.Δ.Δ. με την επωνυμία «Κεντρικό Ισραηλιτικό Συμβούλιο» του άρθρου 1 του ν.δ. 301/1969 (Α' 195) και τις Ισραηλιτικές Κοινότητες Δωδεκανήσου του άρθρου 5 του ν.δ. 301/1969, για τον σκοπό της ανέγερσης, κατασκευής, επισκευής, επέκτασης χώρων λατρείας ή θρησκευτικών μνημείων ή χώρων που ανήκουν κατά κυριότητα στα νομικά αυτά πρόσωπα και εντός των οποίων στεγάζονται και λειτουργούν υπό τον έλεγχο τους ιδρύματα που επιτελούν είτε φιλανθρωπικό σκοπό είτε σκοπό παροχής των αναγκαίων θεωρητικών και πρακτικών γνώσεων σχετικών με την αγιογραφία είτε σκοπό διδασκαλίας της βυζαντινής μουσικής και ψαλτικής τέχνης. Στις περιπτώσεις αυτές, η σύμβαση δωρεάς εγκρίνεται από τον Υπουργό Παιδείας και Θρησκευμάτων και τον Υπουργό Οικονομικών.⁽¹⁾

ιζ)⁽²⁾ Η ναύλωση και η μίσθωση, πλοίων ή αεροσκαφών, που πραγματοποιούνται για τη μεταφορά ή φιλοξενία ή οποιαδήποτε άλλη χρήση με σκοπό την αντιμετώπιση των μεταναστευτικών ροών, ή στο πλαίσιο εκτάκτων και επειγουσών αναγκών, στο Δημόσιο, ή κατ' εντολή του Δημοσίου σε φορείς της υποπερίπτωσης ββ' της περίπτωσης β' της παραγράφου 2 του άρθρου 7 του παρόντος νόμου, καθώς και η παράδοση και η εισαγωγή καυσίμων, λιπαντικών, τροφοφοδίων και λοιπών αγαθών, που προορίζονται για τον εφοδιασμό των πλοίων και αεροσκαφών αυτών.

ιη)⁽³⁾ Η παράδοση ή εισαγωγή αγαθών καθώς και η παροχή υπηρεσιών προς το Δημόσιο ή κατ' εντολή του Δημοσίου σε φορείς της υποπερίπτωσης ββ' της περίπτωσης β' της παραγράφου 2 του άρθρου 7 του παρόντος νόμου, με σκοπό την αντιμετώπιση των μεταναστευτικών ροών ή στο πλαίσιο εκτάκτων και επειγουσών αναγκών.

ιθ)⁽⁴⁾ Η παράδοση αγαθών και η συνδεόμενη με αυτά παροχή υπηρεσιών στον Διεθνή Οργανισμό Μετανάστευσης (ΔΟΜ), καθώς και η εισαγωγή και ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών από τον οργανισμό και η συνδεόμενη με αυτά παροχή υπηρεσιών προς αυτόν, με σκοπό τα αγαθά αυτά και οι υπηρεσίες να διατεθούν περαιτέρω άνευ ανταλλάγματος προς το Δημόσιο, τους Ο.Τ.Α., τα ν.π.δ.δ., όπως προσδιορίζονται στο άρθρο 14 του ν. 4270/2014 (Α' 143), σε δημόσιες δομές πρωτοβάθμιας φροντίδας ή δομές δημόσιας υγείας, καθώς και την Ανώνυμη Εταιρεία Μονάδων Υγείας (Α.Ε.Μ.Υ. Α.Ε.), στο πλαίσιο

(1) Τα εδάφια τρίτο και τέταρτο της περίπτωσης ιστ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 προστέθηκαν με το άρθρο 79 του ν. 5043/2023 και ισχύουν από τη δημοσίευσή του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 13.4.2023, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 124 του ίδιου νόμου.

(2) Η περίπτωση ιζ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 προστέθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 4 του Ν. 4681/2020 και ισχύει από την δημοσίευσή του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 27.3.2020 σύμφωνα με το άρθρο 6 του ίδιου νόμου.

(3) Η περίπτωση ιη' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 προστέθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 4 του Ν. 4681/2020 και ισχύει από την δημοσίευσή του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 27.3.2020 σύμφωνα με το άρθρο 6 του ίδιου νόμου.

(4) Η περίπτωση ιθ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 προστέθηκε με το άρθρο 79 του Ν. 4790/2021 και ισχύει από την δημοσίευσή του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 31.3.2021 σύμφωνα με το άρθρο 124 του ίδιου νόμου.

υλοποίησης προγραμμάτων που χρηματοδοτούνται αποκλειστικά μέσω του Εργαλείου Υποστήριξης Έκτακτης Ανάγκης (Emergency Support Instrument - ESI), προκειμένου να καλυφθούν οι ανάγκες των Ελλήνων πολιτών και των πολιτών τρίτων χωρών αιτούντων διεθνή προστασία, οι οποίες προέκυψαν λόγω της πανδημίας του κορωνοϊού COVID-19.

κ)⁽¹⁾ Η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών προς την Ευρωπαϊκή Επιτροπή ή οργανισμό ή φορέα που έχει συσταθεί βάσει του δικαίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης και η εισαγωγή αγαθών από τα πρόσωπα αυτά, όταν η Ευρωπαϊκή Επιτροπή ή ο οργανισμός ή ο φορέας εισάγει ή αγοράζει τα αγαθά ή λαμβάνει τις υπηρεσίες κατά την εκτέλεση των καθηκόντων που του έχουν ανατεθεί από το δίκαιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, με σκοπό την αντιμετώπιση της πανδημίας COVID-19, εκτός εάν τα εισαγόμενα αγαθά ή τα αγαθά ή οι υπηρεσίες που αγοράζονται, χρησιμοποιούνται, είτε αμέσως είτε σε μεταγενέστερη ημερομηνία, για περαιτέρω παραδόσεις ή παροχές εξ επαχθούς αιτίας από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή ή από τον εν λόγω οργανισμό ή φορέα.

Όταν παύσουν να ισχύουν οι προϋποθέσεις απαλλαγής της παρούσας, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή ή ο οργανισμός ή ο φορέας που εισήγαγε τα αγαθά με απαλλαγή ή που έλαβε την απαλλασσόμενη παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, ενημερώνει την κατά περίπτωση αρμόδια εθνική τελωνειακή ή φορολογική αρχή και η εισαγωγή ή η παράδοση των εν λόγω αγαθών, καθώς και η παροχή των εν λόγω υπηρεσιών υπόκεινται σε ΦΠΑ υπό τους όρους που ισχύουν κατά τον χρόνο παύσης των προϋποθέσεων της απαλλαγής.

κα)⁽²⁾ η εισαγωγή αγαθών στην Ελλάδα που πραγματοποιούν οι Ένοπλες Δυνάμεις άλλων κρατών μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης (Ε.Ε.), καθώς και η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών στο εσωτερικό της χώρας που προορίζονται είτε για χρήση από τις Ένοπλες Δυνάμεις των άλλων κρατών μελών ή από το πολιτικό προσωπικό που τις συνοδεύει είτε για εφοδιασμό των λεσχών ή των κυλικείων τους, εφόσον οι δυνάμεις αυτές συμμετέχουν σε αμυντική προσπάθεια για την υλοποίηση ενωσιακής δραστηριότητας στο πλαίσιο της κοινής πολιτικής ασφάλειας και άμυνας (ΚΠΑΑ) εκτός του κράτους μέλους στο οποίο ανήκουν,

κβ)⁽³⁾ η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών από την Ελλάδα προς άλλο κράτος μέλος της Ε.Ε., που προορίζονται για τις ένοπλες δυνάμεις οποιουδήποτε κράτους μέλους, εκτός από το ίδιο το κράτος μέλος προορισμού, για χρήση από αυτές τις ένοπλες δυνάμεις ή από το πολιτικό προσωπικό που τις συνοδεύει ή για τον εφοδιασμό των λεσχών και των κυλικείων τους, εφόσον οι δυνάμεις αυτές συμμετέχουν σε αμυντική προσπάθεια για την υλοποίηση ενωσιακής δραστηριότητας στο πλαίσιο της Κοινής Πολιτικής Ασφάλειας και Άμυνας (ΚΠΑΑ).

2.⁽⁴⁾ Με κοινή απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.

(1) Η περίπτωση κ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 προστέθηκε με το άρθρο 37 του Ν. 4916/2022 και ισχύει από 1.1.2021 σύμφωνα με την παράγραφο 37 του άρθρου 192 του ίδιου νόμου.

(2) Η περίπτωση κα' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 προστέθηκε με το άρθρο 4 του ν. 5000/2022 και ισχύει από 1.7.2022, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 77 του ίδιου νόμου.

(3) Η περίπτωση κβ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 προστέθηκε με το άρθρο 4 του ν. 5000/2022 και ισχύει από 1.7.2022, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 77 του ίδιου νόμου.

(4) Η παράγραφος 2 του άρθρου 27 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 2 του άρθρου 22 του Ν. 4664/2020 και ισχύει από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 14.2.2020 σύμφωνα με το άρθρο 23 του ίδιου νόμου. Η παράγραφος που αντικαταστάθηκε είχε ως εξής: «2. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών ρυθμίζεται

μπορεί να καθορίζονται οι λεπτομέρειες εφαρμογής των ανά περίπτωση απαλλαγών, οι διαδικασίες και τα δικαιολογητικά για την εφαρμογή των απαλλαγών από τον Φ.Π.Α., καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.

ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ:

Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1268/30.12.2011.- Απαλλαγή από το ΦΠΑ της παράδοσης αγαθών και παροχής υπηρεσιών που πραγματοποιούνται στα πλαίσια των ρυθμίσεων των διπλωματικών και προξενικών σχέσεων και για τις ανάγκες των αναγνωρισμένων από την Ελλάδα διεθνών και ευρωπαϊκών οργανισμών ή των μελών του προσωπικού τους.

Έχοντας υπόψη:

1. Τις κατωτέρω διατάξεις του Κώδικα ΦΠΑ [ν.2859/2000], όπως ισχύουν:

α) της παραγράφου 3 του άρθρου 11.

β) των υποπεριπτώσεων αα], ββ] και δδ] της περίπτωσης στ της παραγράφου 1 του άρθρου 27.

γ) της παραγράφου 2 του άρθρου 27.

2. Τις διατάξεις του άρθρου 151 της οδηγίας αριθ. 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου σχετικά με το κοινό σύστημα του φόρου προστιθέμενης αξίας, όπως ισχύει,

3. Τις διατάξεις του άρθρου 51 και του Παραρτήματος ΙΙ του εκτελεστικού κανονισμού 282/2011/ΕΕ του Συμβουλίου.

4. Τις διατάξεις των κατωτέρω Αποφάσεων του Υπουργού Οικονομικών:

α) ΑΥΟ π. 7089/703/22.10.1986 [ΦΕΚ Β 784/1986].

β) ΑΥΟ Π. 890/391/πολ. 39/29.1.1988 [ΦΕΚ Β 107/1988].

γ) ΑΥΟ ΠΟΛ.1285/1994 (ΦΕΚ Β 15/1995), όπως τροποποιήθηκε με την ΑΥΟ πολ. 1080/1997 [ΦΕΚ 216 Β /20.3.1997].

δ) ΑΥΟ 1026731/2487/ΠΟΛ. 1068/17.2.1993 [ΦΕΚ Β 205/1993].

ε) ΑΥΟ 1030249/895/ΠΟΛ. 1066/20.2.1989 (ΦΕΚ Β 219/1989).

5. Την ανάγκη εξορθολογισμού της διαδικασίας χορήγησης των απαλλαγών από ΦΠΑ που προβλέπονται από τις υφιστάμενες διατάξεις στα πλαίσια των ρυθμίσεων των διπλωματικών και προξενικών σχέσεων, καθώς και για τους διεθνείς και ευρωπαϊκούς οργανισμούς.

.....
Αποφασίζουμε

Άρθρο 1

Δικαιούχα της απαλλαγής πρόσωπα

1. Δικαιούχα απαλλαγής, από το Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ), πρόσωπα, σύμφωνα με τις διατάξεις των εδαφίων αα), ββ) και δδ) της περίπτωσης στ της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του Κώδικα ΦΠΑ [ν. 2859/2000] είναι, υπό τις προϋποθέσεις του άρθρου 3:

α) Οι διπλωματικές αποστολές και οι προξενικές αρχές. καθώς και οι διπλωματικοί και προξενικοί υπάλληλοι και το αλλοδαπό διοικητικό και τεχνικό προσωπικό των διπλωματικών και προξενικών αρχών.

β) Οι αναγνωρισμένοι από την Ελλάδα διεθνείς οργανισμοί και τα μέλη του προσωπικού τους.

γ) Η Ευρωπαϊκή Κοινότητα, η Ευρωπαϊκή Κοινότητα Ατομικής Ενέργειας, η Ευρωπαϊκή Κεντρική Τράπεζα και η Ευρωπαϊκή Τράπεζα Επενδύσεων καθώς και οι ευρωπαϊκοί οργανισμοί που έχουν συσταθεί από τις Κοινότητες.

δ) Οι διεθνείς και ευρωπαϊκοί οργανισμοί που είναι εγκατεστημένοι στην Ελλάδα και το προσωπικό τους, καθώς και τα εγκαταστημένα στην Ελλάδα Γραφεία των διεθνών και ευρωπαϊκών

κάθε λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού.»

οργανισμών και το προσωπικό τους.

2. Η απαλλαγή αυτή παρέχεται υπό τις προϋποθέσεις και τη διαδικασία που ορίζονται στα επόμενα άρθρα.

Άρθρο 2

Απαλλασσόμενες πράξεις

Απαλλάσσεται από το φόρο προστιθέμενης αξίας:

α) Η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιούνται προς τα δικαιούχα πρόσωπα του προηγούμενου άρθρου που είναι εγκατεστημένα ή υπηρετούν στην Ελλάδα, από υποκείμενους στο φόρο εγκατεστημένους στην Ελλάδα.

β) Η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιούνται προς τα δικαιούχα πρόσωπα που είναι εγκατεστημένα ή υπηρετούν στην Ελλάδα, από υποκείμενους στο φόρο εγκατεστημένους σε άλλο κράτος-μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

γ) Η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιούνται προς τα δικαιούχα πρόσωπα, τα οποία είναι εγκατεστημένα ή υπηρετούν σε άλλο κράτος-μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης από υποκείμενους στο φόρο εγκατεστημένους στην Ελλάδα.

Άρθρο 3

Όροι και προϋποθέσεις απαλλαγής

Η απαλλαγή του προηγούμενου άρθρου χορηγείται με τους παρακάτω όρους και προϋποθέσεις:

α) Οι διπλωματικές και προξενικές αποστολές, καθώς και οι διπλωματικοί και προξενικοί υπάλληλοι και το αλλοδαπό διοικητικό και τεχνικό προσωπικό απαλλάσσονται υπό τον όρο της αμοιβαιότητας.

β) Οι διεθνείς οργανισμοί και το προσωπικό τους απαλλάσσονται εφόσον τούτο προβλέπεται από τις ιδρυτικές τους συμβάσεις, τις συμφωνίες για τα προνόμια και τις ασυλίες τους ή τις συμφωνίες για την εγκατάστασή τους στην Ελλάδα, υπό τις προϋποθέσεις και μέσα στα όρια που προβλέπονται από αυτές.

γ) Η Ευρωπαϊκή Κοινότητα, η Ευρωπαϊκή Κεντρική Τράπεζα και η Ευρωπαϊκή Τράπεζα Επενδύσεων καθώς και οι ευρωπαϊκοί οργανισμοί που έχουν συσταθεί από τις Κοινότητες απαλλάσσονται, σύμφωνα με το Πρωτόκολλο σχετικά με τα προνόμια και τις ασυλίες της Ευρωπαϊκής Ένωσης και τις συμφωνίες για την εφαρμογή του ή τις συμφωνίες για την έδρα τους υπό τις προϋποθέσεις και μέσα στα όρια που προβλέπονται από τα κείμενα αυτά. Απαλλάσσεται επίσης το προσωπικό τους, εφόσον τούτο προβλέπεται από τις ως άνω συμφωνίες, υπό τις προϋποθέσεις και μέσα στα όρια που αυτές θέτουν.

δ) Τα εγκατεστημένα στην Ελλάδα Γραφεία των διεθνών και ευρωπαϊκών οργανισμών απαλλάσσονται, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στα ανωτέρω σημεία β) και γ), κατά περίπτωση.

ε) Υπό την επιφύλαξη αντίθετης πρόβλεψης στις διεθνείς συμφωνίες που αναφέρονται στα σημεία β), γ) και δ), τα αγαθά που αγοράζουν ή οι υπηρεσίες που δέχονται τα δικαιούχα της απαλλαγής πρόσωπα πρέπει να προορίζονται αποκλειστικά για την κάλυψη υπηρεσιακών αναγκών των διπλωματικών αποστολών, των προξενικών αρχών ή των διεθνών και ευρωπαϊκών οργανισμών και των Γραφείων τους ή για κάλυψη των προσωπικών αναγκών των μελών του προσωπικού τους, στην περίπτωση που δικαιούνται απαλλαγής κατά την παρούσα.

στ) Τα ως άνω αγαθά και υπηρεσίες πρέπει να είναι σε λογικές ποσότητες ώστε να καλύπτουν πραγματικές ανάγκες.

ζ) Τα ως άνω μέλη του προσωπικού των διπλωματικών αποστολών και προξενικών αρχών και τα μέλη του προσωπικού των διεθνών και ευρωπαϊκών οργανισμών και των γραφείων τους που υπηρετούν στην Ελλάδα, δικαιούνται της απαλλαγής μόνο εφόσον είναι κάτοχοι ταυτότητας που εκδίδεται από το Υπουργείο Εξωτερικών με τις ενδείξεις 0, CC, A, CE και 10.

η) Ελάχιστο όριο, για απαλλαγή από το ΦΠΑ, ορίζεται το ποσό των διακοσίων πενήντα ευρώ

[250 ευρώ), χωρίς ΦΠΑ, ανά συναλλαγή, εκτός από το εγκατεστημένα σε άλλα κράτη-μέλη δικαιούχο πρόσωπα, για τα οποία οι όροι και προϋποθέσεις απαλλαγής καθορίζονται από το κράτος-μέλος εγκατάστασής τους.

Άρθρο 4

Διαδικασία απαλλαγής για τα δικαιούχα πρόσωπα τα οποία είναι εγκατεστημένα ή υπηρετούν στην Ελλάδα για αγορές αγαθών και λήψεις υπηρεσιών από υποκείμενους στο φόρο εγκατεστημένους στην Ελλάδα

1. Τα εγκατεστημένα στην Ελλάδα δικαιούχα της απαλλαγής πρόσωπα, για αγορές αγαθών ή λήψη υπηρεσιών από εγκατεστημένους στην Ελλάδα υποκείμενους στο φόρο, υπό την πραγματοποίηση της συγκεκριμένης υποβάλλουν στην αρμόδια υπηρεσία του Υπουργείου Εξωτερικών [Δ/νση Εθιμοτυπίας-Ζαλοκώστα 3, 10671, Αθήνα], αίτηση εις διπλούν με αναλυτική αναγραφή των αγαθών και υπηρεσιών που πρόκειται να λάβουν βεβαιωμένη κατά περίπτωση από την Υπηρεσία τους.

2. Το Υπουργείο Εξωτερικών εφόσον εγκρίνει τη συγκεκριμένη αγορά με απαλλαγή από το φόρο, βεβαιώνει το δικαίωμα αυτό, αναγράφοντας την σχετική διάταξη του νόμου επί της αίτησης και επιστρέφει στο δικαιούχο πρόσωπο το θεωρημένο αντίτυπο της αίτησης αυτής, προκειμένου να προσκομιστεί στον προμηθευτή.

3. Ο πωλητής των αγαθών ή ο παρέχων τις υπηρεσίες εκδίδει το φορολογικό στοιχείο χωρίς ΦΠΑ, αναγράφοντας την ένδειξη «Απαλλαγή βάσει ΑΥΟ ΠΟΛ. 1268/2011», επισυνάπτοντας σ αυτό το ανωτέρω θεωρημένο αντίτυπο το οποίο αποτελείτο δικαιολογητικό απαλλαγής.

4. Στην περίπτωση που το φορολογικό στοιχείο έχει εκδοθεί πριν από την έγκριση απαλλαγής, εκδίδεται πιστωτικό τιμολόγιο μόνο για το ΦΠΑ και επιστρέφεται ο ΦΠΑ στον αγοραστή. Στο πιστωτικό αυτό τιμολόγιο αναγράφεται η ένδειξη «επιστροφή ΦΠΑ λόγω απαλλαγής βάσει ΑΥΟ ΠΟΛ. 1268/2011» και επισυνάπτεται σ αυτό η έγκριση απαλλαγής της αρμόδιας αρχής, ως δικαιολογητικό. Η επιστροφή του φόρου αποδεικνύεται, είτε με έμβασμα σε τραπεζικό λογαριασμό του δικαιούχου ή με υπογραφή του δικαιούχου προσώπου ότι έλαβε το συγκεκριμένο ποσό, αναφέροντας τον αριθμό της ταυτότητας του Υπουργείου Εξωτερικών.

Άρθρο 5

Διαδικασία απαλλαγής για τα δικαιούχα πρόσωπα τα οποία είναι εγκατεστημένα ή υπηρετούν στην Ελλάδα για αγορές αγαθών και λήψεις υπηρεσιών από υποκείμενους στο φόρο εγκατεστημένους σε άλλο κράτος-μέλος

1. Τα εγκατεστημένα στην Ελλάδα δικαιούχα της απαλλαγής πρόσωπα, μετά την αγορά αγαθών και υπηρεσιών από εγκατεστημένους σε άλλο κράτος-μέλος της Ε.Ε. υποκείμενους στο φόρο, υποβάλλουν εις διπλούν, στην αρμόδια υπηρεσία του Υπουργείου Εξωτερικών [Δ/νση Εθιμοτυπίας-Ζαλοκώστα 3, 106 71, Αθήνα], το ειδικό κοινοτικό έντυπο «Πιστοποιητικό απαλλαγής από τον ΦΠΑ και/ή τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης», υπόδειγμα του οποίου στην ελληνική γλώσσα επισυνάπτεται στην παρούσα, και της οποίας αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα. Με το έντυπο αυτό προσκομίζεται και το σχετικό φορολογικό στοιχείο. Σε περίπτωση αγαθών τα οποία δεν μπορούν να μεταφερθούν στις προσωπικές αποσκευές του, ο αγοραστής υποχρεούται μαζί με το κοινοτικό έντυπο απαλλαγής να προσκομίσει αντίγραφο φορτωτικών εγγράφων από τα οποία προκύπτει η μεταφορά τους στην Ελλάδα.

2. Το Υπουργείο Εξωτερικών εφόσον εγκρίνει τη συγκεκριμένη αγορά με απαλλαγή από το φόρο, βεβαιώνει το δικαίωμα αυτό, υπογράφοντας στη σχετική ένδειξη και επιστρέφει στο δικαιούχο πρόσωπο το θεωρημένο αντίτυπο της αίτησης αυτής, προκειμένου να προσκομιστεί στον προμηθευτή, ο οποίος θα επιστρέψει το ΦΠΑ στον αγοραστή.

Άρθρο 6

Διαδικασία απαλλαγής για τα δικαιούχα πρόσωπα τα οποία είναι εγκατεστημένα

**ή υπηρετούν σε άλλα κράτη-μέλη της για αγορές αγαθών και λήψεις υπηρεσιών
από υποκείμενους στο φόρο εγκατεστημένους στην Ελλάδα**

1. Τα εγκατεστημένα σε άλλο κράτος-μέλος δικαιούχα της απαλλαγής πρόσωπα, μετά την αγορά αγαθών και υπηρεσιών από εγκατεστημένους στην Ελλάδα υποκείμενους στο φόρο, μπορούν να προσκομίσουν στους υποκείμενους αυτούς το συνημμένο «Πιστοποιητικό απαλλαγής από τον ΦΠΑ και/ή τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης», θεωρημένο από την κατά περίπτωση αρμόδια υπηρεσία του κράτους-μέλους εγκατάστασής τους, εντός τριών [3] μηνών από την πραγματοποίηση της συναλλαγής.

2. Ο πωλητής των αγαθών ή ο παρέχων τις υπηρεσίες που είναι εγκατεστημένος στην Ελλάδα, ο οποίος έχει ήδη εκδώσει το φορολογικό στοιχείο με ΦΠΑ, εκδίδει πιστωτικό τιμολόγιο, μόνο για το ΦΠΑ και επιστρέφει τον ΦΠΑ στον αγοραστή. Στο πιστωτικό αυτό τιμολόγιο αναγράφεται η ένδειξη «επιστροφή ΦΠΑ, λόγω απαλλαγής βάσει ΑΥΟ ΠΟΛ. 1268/2011» επισυνάπτοντας σ αυτό το θεωρημένο αντίτυπο του κοινοτικού εντύπου απαλλαγής, ως δικαιολογητικό. Σε περίπτωση αγαθών τα οποία δεν μπορούν να μεταφερθούν στις προσωπικές αποσκευές του, ο αγοραστής υποχρεούται μαζί με το θεωρημένο κοινοτικό έντυπο απαλλαγής να προσκομίσει αντίγραφο φορτωτικών εγγράφων από τα οποία προκύπτει η μεταφορά τους στο κράτος-μέλος εγκατάστασης του αγοραστή, το οποίο επίσης αποτελεί απαραίτητο δικαιολογητικό για την έκδοση του πιστωτικού τιμολογίου και επισυνάπτεται σ αυτό. Η επιστροφή του φόρου αποδεικνύεται, είτε με έμβασμα σε τραπεζικό λογαριασμό του δικαιούχου ή με υπογραφή του δικαιούχου προσώπου ότι έλαβε το συγκεκριμένο ποσό, αναφέροντας τον αριθμό του διαβατηρίου του ή άλλου εγγράφου ταυτοποίησής του.

Άρθρο 7

**Απαλλαγή στην παροχή υπηρεσιών τηλεπικοινωνιακής εξυπηρέτησης,
διανομής ηλεκτρικής ενέργειας και αερίου**

1. Η απαλλαγή στις υπηρεσίες τηλεπικοινωνιακής εξυπηρέτησης μέσω σταθερής ή κινητής τηλεφωνίας, παροχής ηλεκτρικής ενέργειας και αερίου παρέχεται μόνο εφόσον πραγματοποιούνται μέσω συνδέσεων ή μετρητών, που έχουν δηλωθεί στην αρμόδια Διεύθυνση του Υπουργείου Εξωτερικών, και χωρίς την εφαρμογή του ορίου που προβλέπεται στο άρθρο 3. Η δήλωση αυτή πραγματοποιείται με την προσκόμιση των συμβολαίων που υπογράφονται ή του λογαριασμού που εκδίδεται.

2. Η αρμόδια Δ/ση του Υπουργείου Εξωτερικών ενημερώνει τις επιχειρήσεις παροχής των ανωτέρω υπηρεσιών και αγαθών, για την έκδοση των συγκεκριμένων λογαριασμών χωρίς ΦΠΑ. Σε περίπτωση παύσης του δικαιώματος απαλλαγής, η Δ/ση αυτή ενημερώνει σχετικά τις επιχειρήσεις.

Άρθρο 8

Καταργούμενες διατάξεις

Από την έναρξη εφαρμογής της παρούσας καταργούνται οι κατωτέρω αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών και εγκύκλιες διαταγές:

- α) ΑΥΟ Π. 7089/703/22.10.1986 [ΦΕΚ Β 784/1986],
- β) ΑΥΟ Π. 890/391/ΠΟΛ.39/1988 [ΦΕΚ Β 107/1988],
- γ) ΑΥΟ ΠΟΛ. 1285/1994 [ΦΕΚ Β 15/1995],
- δ) ΑΥΟΠΟΛ. 1080/1997 (ΦΕΚ 216/1997),
- ε) ΑΥΟ ΠΟΛ. 1068/1993 [ΦΕΚ Β 205/1993],
- στ) ΑΥΟ ΠΟΛ. 1066/1989 (ΦΕΚ Β 219/1989),
- ζ) [ΔΥΟ ΠΟΛ. 1152/01.06.2001.

Άρθρο 9

Έναρξη ισχύος

Η απόφαση αυτή, που ισχύει από 1.1.2012, να δημοσιευθεί στην Εφημερίδα της Κυβέρνησης. (Δημοσιεύθηκε στο ΦΕΚ 39 Β' 20.1.2012).

ΑΓΓΔΕ ΠΟΛ. 1180/20.12.2016.- Διαδικασία απαλλαγής Φ.Π.Α. των παραδόσεων αγαθών και παροχής υπηρεσιών στο πλαίσιο αντιμετώπισης της προσφυγικής κρίσης.

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α) της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του Κώδικα ΦΠΑ [Ν.2859/2000 ΦΕΚ 248/Α'/7.11.2000], όπως τροποποιήθηκαν και ισχύουν μετά τη ψήφιση των άρθρων 73 και 50 νόμων 4375/2016 [ΦΕΚ Α /51/3-4-2016] και 4410/2016 [ΦΕΚ Α/141/3-8-2016] αντίστοιχα, και

β) της παραγράφου 2 του ως άνω άρθρου.

.....
Αποφασίζουμε

Καθορίζεται η διαδικασία εφαρμογής των περιπτώσεων ιβ], ιγ] και ιδ] της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του Κώδικα ΦΠΑ, όπως αυτές θεσπίστηκαν με το άρθρο 73 του Ν. 4375/2016 [ΦΕΚ Α /51/3.4.2016] και το άρθρο 50 του νόμου 4410/2016 [ΦΕΚ Α /141/3.8.2016], στο πλαίσιο αντιμετώπισης της προσφυγικής κρίσης, ως ακολούθως:

Άρθρο 1

Διαδικασία απαλλαγής από ΦΠΑ της παράδοσης αγαθών και της παροχής υπηρεσιών προς υποκείμενους στον φόρο, πρεσβείες άλλων κρατών, διεθνείς και ευρωπαϊκούς οργανισμούς, καθώς και φιλανθρωπικούς οργανισμούς, εγχώριους ή άλλων χωρών, οι οποίοι πρόκειται να τα διαθέσουν περαιτέρω άνευ ανταλλάγματος στο πλαίσιο αντιμετώπισης της προσφυγικής κρίσης

1. Για την εφαρμογή της παρούσας:

α. Προμηθευτές αγαθών και υπηρεσιών είναι κάθε υποκείμενος στο φόρο εγκατεστημένος στην Ελλάδα.

β. Δωρητές είναι πρόσωπα υποκείμενα στο φόρο ή πρεσβείες άλλων κρατών ή διεθνείς και ευρωπαϊκοί οργανισμοί καθώς και φιλανθρωπικοί οργανισμοί, εγχώριοι ή άλλων χωρών, οι οποίοι πρόκειται να διαθέσουν περαιτέρω άνευ ανταλλάγματος τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που αγόρασαν από τους προμηθευτές, στο πλαίσιο αντιμετώπισης της προσφυγικής κρίσης.

γ. Αποδέκτες των αγαθών και υπηρεσιών είναι τα κατονομαζόμενα πρόσωπα του τελευταίου εδαφίου της περίπτωσης β της παραγράφου 2 του άρθρου 7 του Κώδικα ΦΠΑ [Δημόσιο, ΝΠΔΔ κ.λπ.].

2. Μεταξύ του δωρητή και του αποδέκτη συντάσσεται πρωτόκολλο παράδοσης/παραλαβής των αγαθών ή πρωτόκολλο παροχής/λήψης των υπηρεσιών. Το πρωτόκολλο αυτό αποτελεί αποδεικτικό πραγματοποίησης της δωρεάν διάθεσης των αγαθών ή των υπηρεσιών, συντάσσεται εις τριπλούν και υπογράφεται και στα τρία αντίτυπα από το δωρητή και τον αποδέκτη.

Το πρωτόκολλο παράδοσης/παραλαβής ή παροχής/λήψης θα πρέπει να περιέχει τουλάχιστον, την περιγραφή του είδους των αγαθών και των υπηρεσιών που διατέθηκαν, την ποσότητα των αγαθών, την ημερομηνία που πραγματοποιήθηκε η δωρεάν διάθεση τους, την αξία τους, τα στοιχεία του δωρητή και του αποδέκτη των αγαθών ή υπηρεσιών, όπως επωνυμία, ταχ. διεύθυνση, τηλέφωνο επικοινωνίας, και την ημερομηνία υπογραφής του πρωτοκόλλου.

3. Ο δωρητής, ως δικαιούχο της απαλλαγής από ΦΠΑ πρόσωπο, για την αγορά των αγαθών ή υπηρεσιών από τους προμηθευτές, αποστέλλει το ένα από τα τρία αντίτυπα στην αρμόδια υπηρεσία του Υπουργείου Μεταναστευτικής Πολιτικής ή του Υπουργείου Εθνικής Άμυνας. Η εν λόγω αρμόδια υπηρεσία επιβεβαιώνει την παραλαβή των αγαθών ή τη λήψη των υπηρεσιών επί του πρωτοκόλλου παράδοσης/παραλαβής ή παροχής/ λήψης, αντίστοιχα.

4. Ο δωρητής προσκομίζει σε κάθε προμηθευτή αγαθών και υπηρεσιών που σχετίζονται με τη

δωρεάν διάθεση ακριβές αντίγραφο του ανωτέρω επιβεβαιωμένου πρωτοκόλλου παράδοσης/παραλαβής ή παροχής/λήψης προκειμένου αυτός να εκδώσει το σχετικό φορολογικό στοιχείο άνευ ΦΠΑ, αναγράφοντας σε αυτό την ένδειξη «Απαλλαγή βάσει ΑΓΓΔΕ ΠΟΛ 1180/2016».

5. Στην περίπτωση που η έκδοση του σχετικού φορολογικού στοιχείου έχει προηγηθεί της προσκόμισης του ακριβούς αντιγράφου του πρωτοκόλλου παράδοσης/ παραλαβής ή παροχής/λήψης, εκδίδεται πιστωτικό τιμολόγιο μόνο για το ποσό του ΦΠΑ που επιστρέφεται στο δωρητή, εντός προθεσμίας τριάντα ημερών από την ημερομηνία της επιβεβαίωσης της παραλαβής/λήψης που φέρει το πρωτόκολλο παράδοσης) παραλαβής ή παροχής/λήψης. Στο πιστωτικό αυτό τιμολόγιο αναγράφεται η ένδειξη «Επιστροφή ΦΠΑ λόγω απαλλαγής βάσει ΑΓΓΔΕ ΠΟΛ 1180/2016».

6. Στην περίπτωση που αποδέκτες της δωρεάν διάθεσης είναι το Υπουργείο Μεταναστευτικής Πολιτικής ή το Υπουργείο Εθνικής Άμυνας πραγματοποιείται άμεσα με τη σύνταξη του πρωτόκολλο παράδοσης/παραλαβής των αγαθών ή παροχής/λήψης των υπηρεσιών και η επιβεβαίωση της παραλαβής ή λήψης αυτών, προκειμένου ο δωρητής - δικαιούχος της απαλλαγής να προσκομίσει ακριβές αντίγραφο του πρωτοκόλλου αυτού σε κάθε προμηθευτή αγαθών ή υπηρεσιών που αφορούν στη δωρεάν διάθεση, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις προηγούμενες παραγράφους της παρούσας.

Άρθρο 2

Διαδικασία απαλλαγής ΦΠΑ κατά την παράδοση αγαθών σε πλοία και πλωτά μέσα του ελληνικού Δημοσίου και σε πολεμικά πλοία των Κρατών - Μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης και του ΝΑΤΟ για την κάλυψη αναγκών των προσφύγων που περισυλλέγουν

1. Η παράδοση αγαθών σε πλοία και πλωτά μέσα του ελληνικού Δημοσίου και σε πολεμικά πλοία των Κρατών - Μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης και του ΝΑΤΟ για την κάλυψη αναγκών των προσφύγων, που περισυλλέγουν, πραγματοποιείται με την τήρηση τελωνειακών διατυπώσεων εξαγωγής κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στις διατάξεις της ενωσιακής τελωνειακής νομοθεσίας.

Το τελωνειακό παραστατικό εξαγωγής υποβάλλεται στην αρμόδια τελωνειακή αρχή από τον προμηθευτή - υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο, το οποίο πραγματοποιεί την παράδοση αγαθών στα πλοία.

2. Για την προμήθεια των αγαθών από τα δικαιούχα απαλλαγής πρόσωπα απαιτείται σύνταξη σχετικού εγγράφου-βεβαίωσης υπογεγραμμένου, κατά περίπτωση, από την αρμόδια υπηρεσία του Ελληνικού Δημοσίου ή τον επικεφαλής του πολεμικού πλοίου άλλου Κράτους - Μέλους της Ε.Ε ή του ΝΑΤΟ προς τον προμηθευτή των αγαθών. Η βεβαίωση αυτή δηλώνεται επί του τελωνειακού παραστατικού εξαγωγής.

3. Ο προμηθευτής εκδίδει το σχετικό φορολογικό στοιχείο χωρίς ΦΠΑ με την ένδειξη «ΑΠΑΛΛΑΓΗ ΦΠΑ - 27 παρ. 1 περ. ιγ ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΠΑ Ν. 2859/2000» το οποίο δηλώνεται επί του τελωνειακού παραστατικού εξαγωγής.

4. Ο προμηθευτής - υποκείμενος στο φόρο διαθέτει στο αρχείο του ως δικαιολογητικά της απαλλαγής ΦΠΑ:

- α. το τιμολόγιο πώλησης της παραγράφου 3,
- β. την γνωστοποίηση ολόκληρης της εξαγωγής [ΙΕ 599] με την οποία αποδεικνύεται η ολοκλήρωση της διαδικασίας παράδοσης των αγαθών στα δικαιούχα απαλλαγής πλοία,
- γ. την έγγραφη βεβαίωση από τα δικαιούχα απαλλαγής πρόσωπα της παραγράφου 2 από την οποία προκύπτει η ανάγκη προμήθειας των αγαθών και στην οποία αναφέρεται το είδος, η ποσότητα και η αξία των προς παράδοση αγαθών.

5. Για την παρακολούθηση της διαδικασίας απαλλαγής του παρόντος άρθρου, επί του οικείου τελωνειακού παραστατικού τίθεται σχετικός κωδικός στη θέση 44.

Άρθρο 3

Μεταβατικές διατάξεις-Έναρξη ισχύος

1. Πρόσωπα που πριν από την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας, ενήργησαν ως δωρητές κατά την έννοια του άρθρου 1 της παρούσας, οφείλουν εντός 60 ημερών από την ημερομηνία δημοσίευσης της παρούσας, να γνωστοποιήσουν υπό μορφή κατάστασης, στην αρμόδια υπηρεσία του Υπουργείου Μεταναστευτικής Πολιτικής ή του Υπουργείου Εθνικής Άμυνας, τις σχετικές συναλλαγές κατά είδος αγαθού ή υπηρεσίας, ποσότητας, ημερ/νίας, αξίας και στοιχείων δωρητή και αποδέκτη. Πέραν τούτου δεν έχουν άλλη υποχρέωση.

2. Η απόφαση αυτή ισχύει για πράξεις που πραγματοποιούνται από 1/12/2015.

Η απόφαση αυτή δημοσιεύτηκε στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως [ΦΕΚ 4086 Β /2012.2016].

ΑΠΟΦ. ΑΑΔΕ ΠΟΛ.1010/19.1.2017.- Απαλλαγή από τον Φ.Π.Α. της παράδοσης αγαθών και παροχής υπηρεσιών που πραγματοποιούνται προς τους διεθνείς οργανισμούς που εδρεύουν σε τρίτη χώρα.

Έχοντας υπόψη:

1. Τις κατωτέρω διατάξεις του Κώδικα ΦΠΑ (ν.2859/2000), όπως ισχύουν:

α) της παραγράφου 3 του άρθρου 11

β) της υποπερίπτωσης ββ' της περίπτωσης στ της παραγράφου 1 του άρθρου 27

γ) της παραγράφου 2 του άρθρου 27.

2. Τις διατάξεις του άρθρου 151 της Οδηγίας αριθμ.2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου σχετικά με το κοινό σύστημα του φόρου προστιθέμενης αξίας, όπως ισχύει.

3. Τις διατάξεις του άρθρου 51 και του Παραρτήματος ΙΙ του εκτελεστικού κανονισμού 282/2011/ΕΕ του Συμβουλίου.

4. Την Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1268/30.12.2011 (ΦΕΚ Β 39/20.1.2012), όπως ισχύει, «Απαλλαγή από το ΦΠΑ της παράδοσης αγαθών και παροχής υπηρεσιών που πραγματοποιούνται στα πλαίσια των ρυθμίσεων των διπλωματικών και προξενικών σχέσεων και για τις ανάγκες των αναγνωρισμένων από την Ελλάδα διεθνών και ευρωπαϊκών οργανισμών ή των μελών του προσωπικού τους».

.....
Αποφασίζουμε

Άρθρο 1

Μετά το άρθρο 6 της ΑΥΟ ΠΟΛ.1268/30.12.2011 προστίθεται άρθρο 6Α ως εξής:

«Άρθρο 6Α

Διαδικασία απαλλαγής για τους αναγνωρισμένους διεθνείς οργανισμούς, που είναι εγκατεστημένοι σε τρίτη Χώρα, και τα μέλη του προσωπικού τους, για αγορές αγαθών και λήψεις υπηρεσιών από υποκείμενους στο φόρο εγκατεστημένους στην Ελλάδα.

1.Οι εγκατεστημένοι σε τρίτη χώρα διεθνείς οργανισμοί ή τα μέλη του προσωπικού τους για την αγορά αγαθών και υπηρεσιών από εγκατεστημένους στην Ελλάδα υποκείμενους στο φόρο, υπό τις προϋποθέσεις και εντός των ορίων που προβλέπονται από τις ιδρυτικές τους συμβάσεις, και τις συμφωνίες για τα προνόμια και τις ασυλίες τους, προσκομίζουν στους υποκείμενους αυτούς το «Πιστοποιητικό απαλλαγής από τον ΦΠΑ και/ή τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης», θεωρημένο από τον διοικητή του διεθνούς οργανισμού ή το νόμιμο εκπρόσωπό του.

Ο πωλητής των αγαθών ή ο παρέχων τις υπηρεσίες εκδίδει φορολογικό στοιχείο χωρίς ΦΠΑ, στο οποίο αναγράφει την ένδειξη «Απαλλαγή βάσει ΑΥΟ ΠΟΛ1268/2011», επισυνάπτοντας στο στέλεχος του φορολογικού στοιχείου το ανωτέρω θεωρημένο αντίτυπο, το οποίο αποτελεί το δικαιολογητικό απαλλαγής.

2. Στην περίπτωση που τα πρόσωπα της παραγράφου 1, προβούν στην αγορά αγαθών και υπηρεσιών από εγκατεστημένους στην Ελλάδα υποκείμενους στο φόρο, χωρίς την προσκόμιση του θεωρημένου κοινοτικού εντύπου απαλλαγής, ο εγκατεστημένος στην Ελλάδα πωλητής των αγαθών ή παρέχων τις υπηρεσίες εκδίδει το φορολογικό στοιχείο με ΦΠΑ. Εφόσον τα δικαιούχα της

απαλλαγής πρόσωπα προσκομίσουν στους παραπάνω υποκείμενους, εντός τριών μηνών από την πραγματοποίηση της συναλλαγής, το θεωρημένο κοινοτικό έντυπο απαλλαγής, ο πωλητής των αγαθών ή ο παρέχων τις υπηρεσίες εκδίδει πιστωτικό τιμολόγιο μόνο για τον ΦΠΑ και επιστρέφει τον ΦΠΑ στον αγοραστή. Στο πιστωτικό αυτό τιμολόγιο αναγράφεται η ένδειξη «επιστροφή ΦΠΑ, λόγω απαλλαγής βάσει ΑΥΟ ΠΟΛ 1268/2011» επισυνάπτοντας στο στέλεχος το θεωρημένο αντίτυπο του κοινοτικού εντύπου απαλλαγής, ως δικαιολογητικό. Η επιστροφή του φόρου αποδεικνύεται είτε με έμβασμα σε τραπεζικό λογαριασμό του δικαιούχου, ή με υπογραφή του δικαιούχου προσώπου ότι έλαβε το συγκεκριμένο ποσό, αναφέροντας τον αριθμό του διαβατηρίου του ή άλλου εγγράφου ταυτοποίησής του.».

Άρθρο 2

Η παρούσα απόφαση ισχύει από τη δημοσίευσή της.

Η απόφαση αυτή να δημοσιευθεί στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως,

ΑΠΟΦ. ΑΑΔΕ ΠΟΛ. 1114/11.6.2018.- Διαδικασία απαλλαγής από ΦΠΑ έργων κοινού αμυντικού προγράμματος Ελλάδας ΗΠΑ και προγραμμάτων εξωτερικής βοήθειας των ΗΠΑ. (ΦΕΚ Β' 2386/21.06.2018)

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 121 του ν. 4514/2018 (ΦΕΚ Α' 14), με τις οποίες εξουσιοδοτείται ο Διοικητής να ρυθμίζει κάθε λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού.

2. Τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 121 του ν. 4514/2018 (ΦΕΚ Α' 14) και της παραγράφου 1 περίπτωση στ' (γγ) του άρθρου 27 (ν. 2859/2000), όπως ισχύει.

.....
Αποφασίζουμε

Άρθρο 1

Για την εκτέλεση έργων, που υπάγονται στο κοινό αμυντικό πρόγραμμα Ελλάδας-Η.Π.Α. και σε κάθε άλλο πρόγραμμα εξωτερικής βοήθειας των Η.Π.Α., και για τις σχετιζόμενες με αυτά πράξεις και δαπάνες που πραγματοποιούνται από 1.1.2016, εφαρμόζονται αναλόγως για την απαλλαγή από τον ΦΠΑ, οι διαδικασίες περί απαλλαγών για την παράδοση και εισαγωγή αγαθών και την παροχή υπηρεσιών για την εκτέλεση έργων του κοινού αμυντικού προγράμματος (ΝΑΤΟ) και του Πεδίου Βολής Κρήτης (Π.Β.Κ.) της ΑΥΟ Π. 4056/3029/17-6-1987 ΠΟΛ.186/17.6.1987 (ΦΕΚ 357/Β'/7-7-1987), όπως ισχύει.

Άρθρο 2

Η απόφαση αυτή ισχύει από τη δημοσίευσή της στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

ΑΠΟΦ. ΑΑΔΕ ΠΟΛ. 1187/26.10.2018.- Διαδικασία χορήγησης απαλλαγών των περιπτώσεων α', γ', δ' και ε' του άρθρου 27 του Κώδικα Φ.Π.Α. που αφορούν πλοία που εκτελούν μεταφορά επιβατών με κόμιστρο ή με τα οποία ασκείται εμπορική ή βιομηχανική ή αλιευτική δραστηριότητα. (ΦΕΚ Β' 4798/26-10-2018)

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α) Της παραγράφου 2 του άρθρου 27 του Κώδικα Φ.Π.Α. (κύρωση με το ν. 2859/2000 ΦΕΚ Α' 248/07.11.2000), όπως ισχύει, η οποία παρέχει εξουσιοδότηση για έκδοση απόφασης για ρύθμιση κάθε λεπτομέρειας για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού.

β) Τις περιπτώσεις α', γ', δ' και ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του Κώδικα Φ.Π.Α.

.....
Αποφασίζουμε

Άρθρο 1**Πεδίο εφαρμογής**

1. Για την εφαρμογή των απαλλαγών των περιπτώσεων α', γ', δ' και ε' της παρ. 1 του άρθρου 27 του Κώδικα Φ.Π.Α. εφόσον πρόκειται για πλοία που εκτελούν μεταφορά επιβατών με κόμιστρο ή με τα οποία ασκείται εμπορική ή βιομηχανική ή αλιευτική δραστηριότητα, εφαρμόζονται οι διατάξεις της αριθμ. Π. 8271/4879/18.12.1987 Α.Υ.Ο., καθώς και της αριθμ. Π. 1591/1546/4.3.1987 Α.Υ.Ο. σε συνδυασμό με τις αντίστοιχες διατάξεις της τελωνειακής εθνικής και ενωσιακής νομοθεσίας, όπως ισχύουν, σύμφωνα με τους όρους και τις προϋποθέσεις που ορίζονται σε αυτές.

2. Για τη χορήγηση των ανωτέρω απαλλαγών στα εν λόγω πλοία, απαιτείται επιπρόσθετα η απόδειξη της διενέργειας δραστηριότητας κυρίως στην ανοιχτή θάλασσα, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 1 του άρθρου 27 του Κώδικα Φ.Π.Α., σε συνδυασμό με την κοινή υπουργική απόφαση των Υπουργών Ναυτιλίας και Νησιωτικής Πολιτικής και Οικονομικών αριθμ. Π.ΟΛ.1177/2018.

Άρθρο 2**Υποβολή δήλωσης διενέργειας δραστηριότητας κυρίως στην ανοιχτή θάλασσα**

1. Στα δικαιολογητικά που απαιτούνται, κατά περίπτωση, για την εφαρμογή των ανωτέρω αποφάσεων περιλαμβάνεται και «Δήλωση διενέργειας δραστηριότητας κυρίως στην ανοιχτή θάλασσα» του δικαιούχου για την απαλλαγή προσώπου, με την οποία δηλώνεται ότι ο υποκείμενος στο φόρο εκμεταλλευτής πρόκειται να χρησιμοποιήσει το εν λόγω πλοίο για την διενέργεια δραστηριότητας κυρίως στην ανοιχτή θάλασσα, σύμφωνα με τους όρους και τις προϋποθέσεις όπως ορίζονται στην κοινή υπουργική απόφαση του άρθρου 1. Εξαιρούνται από την ανωτέρω υποχρέωση οι μη εγκατεστημένοι στο εσωτερικό της Χώρας υποκείμενοι στο φόρο οι οποίοι δεν έχουν υποχρέωση απόκτησης ΑΦΜ στο εσωτερικό της Χώρας.

2. Η ανωτέρω δήλωση υποβάλλεται ηλεκτρονικά στο σύστημα TAXISnet από τον εκμεταλλευτή του πλοίου σύμφωνα με τα στοιχεία του Παραρτήματος Ι της παρούσας. Με την υποβολή της δήλωσης ο εκμεταλλευτής δικαιούται των απαλλαγών του άρθρου 1 της παρούσας, τηρουμένων των λοιπών προϋποθέσεων που απαιτούνται κατά περίπτωση.

3. Για την ηλεκτρονική υποβολή της δήλωσης η πιστοποίηση των χρηστών διενεργείται με τους όρους και τις προϋποθέσεις που απαιτούνται για τους χρήστες των ηλεκτρονικών υπηρεσιών του TAXISnet. Οι ήδη πιστοποιημένοι χρήστες δεν χρειάζεται να εγγραφούν εκ νέου και χρησιμοποιούν τους κωδικούς ασφαλείας που διαθέτουν. Το σύστημα TAXISnet χορηγεί από την ημερομηνία υποβολής της «Δήλωσης διενέργειας δραστηριότητας κυρίως στην ανοιχτή θάλασσα» και εφεξής αποδεικτικό υποβολής στο οποίο αναγράφεται ο μοναδικός αριθμός και η ημερομηνία καταχώρισης της ανωτέρω δήλωσης καθώς και ότι κατά την ημερομηνία χορήγησης του αποδεικτικού η δήλωση δεν έχει ανακληθεί.

4. Η απαλλαγή είναι σε ισχύ έως ότου ανακληθεί, σύμφωνα με το άρθρο 6 της παρούσας.

5. Εφόσον ο υποκείμενος εκμεταλλεύεται περισσότερα του ενός πλοία η «Δήλωση διενέργειας δραστηριότητας κυρίως στην ανοιχτή θάλασσα» υποβάλλεται για κάθε πλοίο ξεχωριστά.

6. Ο έλεγχος της δυνατότητας διενέργειας δραστηριότητας κυρίως στην ανοιχτή θάλασσα πραγματοποιείται από την αρμόδια Φορολογική ή Τελωνειακή Αρχή. Ειδικά σε περίπτωση αμφιβολίας από την αρμόδια Φορολογική Αρχή για το εάν συγκεκριμένο πλοίο εντάσσεται στις δασμολογικές κλάσεις που ορίζονται στην περίπτωση α' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του Κώδικα Φ.Π.Α., απαιτείται κατόπιν επικοινωνίας του Προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. με την αρμόδια τελωνειακή αρχή, να χορηγείται σχετική βεβαίωση από την τελωνειακή αρχή.

Άρθρο 3**Διαδικασία χορήγησης και οριστικοποίησης των απαλλαγών**

1. Οι απαλλαγές χορηγούνται βάσει της υποβληθείσας «Δήλωσης διενέργειας δραστηριότητας κυρίως στην ανοιχτή θάλασσα» ανεξαρτήτως του εάν μέρος της επαγγελματικής δραστηριότητας

δεν διενεργείται στην ανοιχτή θάλασσα.

2. Ειδικά για την παράδοση και εισαγωγή καυσίμων και λιπαντικών στα πλοία της υποπερίπτωσης αα' της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του Κώδικα Φ.Π.Α. η απαλλαγή χορηγείται μόνο εάν τα αγαθά αυτά προορίζονται να χρησιμοποιηθούν για την πραγματοποίηση πλου στην ανοιχτή θάλασσα. Ο υποκείμενος έχει υποχρέωση να δηλώνει κατά τη διαδικασία εφοδιασμού, επί του τελωνειακού παραστατικού, ότι πρόκειται να χρησιμοποιήσει τα εν λόγω αγαθά για διενέργεια δραστηριότητας στην ανοιχτή θάλασσα, γεγονός που πρέπει να αποδεικνύεται στην τελωνειακή αρχή σε περίπτωση ελέγχου.

Ειδικά για την παράδοση και εισαγωγή των λοιπών αγαθών της περίπτωσης γ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27, εκτός καυσίμων και λιπαντικών, στα πλοία της υποπερίπτωσης αα' της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του Κώδικα Φ.Π.Α. η απαλλαγή χορηγείται μόνο εάν τα αγαθά αυτά προορίζονται να χρησιμοποιηθούν για την πραγματοποίηση διεθνούς πλου ή υπερπόντιας αλιείας. Ο υποκείμενος έχει υποχρέωση να δηλώνει κατά τη διαδικασία εφοδιασμού, επί του τελωνειακού παραστατικού, ότι πρόκειται να χρησιμοποιήσει τα εν λόγω αγαθά για διεθνή πλου ή υπερπόντια αλιεία, γεγονός που πρέπει να αποδεικνύεται στην τελωνειακή αρχή σε περίπτωση ελέγχου.

Οι απαλλαγές της παρούσας παραγράφου υπόκεινται στη διαδικασία οριστικοποίησης της παραγράφου 3. Σε περίπτωση που κατά το χρόνο οριστικοποίησης διαπιστώνεται η χρήση των ανωτέρω αγαθών για την διενέργεια δραστηριότητας κυρίως στην ανοιχτή θάλασσα, οι υποκείμενοι στο φόρο έχουν δικαίωμα επιστροφής του Φ.Π.Α. που έχουν καταβάλλει αχρεωστήτως για τις ανωτέρω συναλλαγές με την προϋπόθεση ότι δεν έχουν ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών στην δήλωση Φ.Π.Α. που έχουν υποβάλλει για τις αντίστοιχες φορολογικές περιόδους. Για την επιστροφή των ανωτέρω ποσών, το σχετικό αίτημα υποβάλλεται στην υπηρεσία της Τελωνειακής Διοίκησης που υποβλήθηκε το αρχικό παραστατικό και ο Προϊστάμενος αυτής αποστέλλει στην αρμόδια υπηρεσία της Φορολογικής Διοίκησης σχετική απόφαση για το ύψος του αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού. Η αίτηση μπορεί να αφορά περισσότερα παραστατικά. Η επιστροφή του φόρου διενεργείται σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις από τη Φορολογική Διοίκηση.

Για υποκείμενους στο φόρο που δεν έχουν υποχρέωση υποβολής «Δήλωσης Διενέργειας Δραστηριότητας στην ανοιχτή θάλασσα», σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 1 του άρθρου 2, οι απαλλαγές κατά την παράδοση και εισαγωγή αγαθών στα πλοία της υποπερίπτωσης αα' της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του Κώδικα Φ.Π.Α. χορηγούνται, εφόσον ο υποκείμενος δηλώνει επί του τελωνειακού παραστατικού ότι πρόκειται να χρησιμοποιήσει τα εν λόγω αγαθά στο πλαίσιο διενέργειας δραστηριότητας στην ανοιχτή θάλασσα, γεγονός που αποδεικνύεται στην αρμόδια τελωνειακή αρχή σε περίπτωση ελέγχου.

3. Για την οριστικοποίηση των χορηγηθέντων απαλλαγών ο υποκείμενος στο φόρο ο οποίος έχει υποχρέωση υποβολής «Δήλωσης διενέργειας δραστηριότητας κυρίως στην ανοιχτή θάλασσα» και το προηγούμενο ημερολογιακό έτος έκανε χρήση των απαλλαγών του άρθρου 1 της παρούσας έχει υποχρέωση να υποβάλλει για το έτος αυτό «Δήλωση επιβεβαίωσης της διενέργειας δραστηριότητας κυρίως στην ανοιχτή θάλασσα», ανά πλοίο, συνυποβάλλοντας τα στοιχεία που αναφέρονται στο άρθρο 6 της ΠΟΛ.1177/2018, για ολόκληρο το ημερολογιακό έτος, ανεξαρτήτως της περιόδου που αφορούν οι χορηγηθείσες απαλλαγές, σύμφωνα με το Παράρτημα ΙΙΙ της παρούσας. Ειδικά για το έτος 2018 εφαρμόζονται τα οριζόμενα στο άρθρο 7 της ΠΟΛ.1177/2018. Σε περίπτωση μη υποβολής σχετικής δήλωσης θεωρείται ότι δεν έχει διενεργηθεί δραστηριότητα κυρίως στην ανοιχτή θάλασσα.

4. Η «Δήλωση για την επιβεβαίωση της διενέργειας δραστηριότητας κυρίως στην ανοιχτή θάλασσα» υποβάλλεται ηλεκτρονικά, έως την τελευταία εργάσιμη ημέρα του Φεβρουαρίου

εκάστου έτους, μέσω του συστήματος TAXISnet. Σε περίπτωση παύσης εργασιών εντός του ημερολογιακού έτους η ανωτέρω δήλωση υποβάλλεται έως την τελευταία εργάσιμη ημέρα του δεύτερου μήνα από την ημερομηνία πραγματοποίησης της παύσης εργασιών.

Άρθρο 4

Μη διενέργεια δραστηριότητας κυρίως στην ανοιχτή θάλασσα Υποχρέωση καταβολής Φ.Π.Α.

1. Σε περίπτωση μη διενέργειας δραστηριότητας κυρίως στην ανοιχτή θάλασσα κατά το προηγούμενο ημερολογιακό έτος ο υπόχρεος στο φόρο σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις έχει υποχρέωση να καταβάλλει στις αρμόδιες Υπηρεσίες της Φορολογικής ή Τελωνειακής Διοίκησης τον Φ.Π.Α. που αναλογεί στο σύνολο των απαλλαγών που χορηγήθηκαν κατά το προηγούμενο ημερολογιακό έτος.

2. Η καταληκτική προθεσμία για την καταβολή του Φ.Π.Α. που οφείλεται λόγω μη διενέργειας δραστηριότητας κυρίως στην ανοιχτή θάλασσα είναι η καταληκτική προθεσμία υποβολής της «Δήλωσης για την επιβεβαίωση της διενέργειας δραστηριότητας κυρίως στην ανοιχτή θάλασσα». Ο φόρος καταβάλλεται:

α) Με την υποβολή έκτακτης δήλωσης, εφόσον η απαλλαγή έχει χορηγηθεί από τη Φορολογική Διοίκηση.

β) Με το κατά περίπτωση προβλεπόμενο νόμιμο τίτλο είσπραξης κατά τις κείμενες διατάξεις της τελωνειακής νομοθεσίας, εφόσον η απαλλαγή έχει χορηγηθεί από την Τελωνειακή Διοίκηση.

3. Με την δήλωση Φ.Π.Α. που υποβάλλεται για τη φορολογική περίοδο εντός της οποίας υποβάλλεται η έκτακτη δήλωση ή καταβάλλεται ο φόρος στην αρμόδια τελωνειακή αρχή, συμψηφίζονται τα ανωτέρω ποσά φόρου, εάν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης για αυτά.

4. Η εμπρόθεσμη απόδοση και καταβολή του Φ.Π.Α. πραγματοποιείται χωρίς κυρώσεις.

Άρθρο 5

Διαδικασία ελέγχου των απαλλαγών

Οι αρμόδιες φορολογικές, τελωνειακές και ελεγκτικές Υπηρεσίες της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), μέσω ηλεκτρονικής πρόσβασης στα στοιχεία και τις δηλώσεις που προβλέπονται σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρούσα απόφαση και την ΠΟΛ.1177/2018, πραγματοποιούν ελέγχους βάσει ανάλυσης κινδύνου στους υποκείμενους, προκειμένου να διασφαλίζεται η ορθή χρήση των απαλλαγών. Ο έλεγχος δύναται να αφορά εκτός από τα υποβληθέντα από τους υποκείμενους στοιχεία και σε φυσικούς ελέγχους στο ημερολόγιο του σκάφους, ή στις συσκευές εντοπισμού γεωγραφικής θέσης και τα ηλεκτρονικά συστήματα αναγνώρισης της ΠΟΛ.1177/2018, ή άλλους ελέγχους κατά την κρίση των ανωτέρω Υπηρεσιών.

Άρθρο 6

Ανάκληση απαλλαγών

1. Οι απαλλαγές ισχύουν έως:

α) την ανάκληση της «Δήλωσης δραστηριότητας κυρίως στην ανοιχτή θάλασσα» από τον εκμεταλλευτή ή,

β) την ανάκληση των απαλλαγών, από τη Φορολογική ή Τελωνειακή Διοίκηση.

2. Εφόσον ο εκμεταλλευτής ανακαλέσει τη δήλωσή του για συγκεκριμένο πλοίο, δεν δικαιούται καμίας απαλλαγής εφεξής για το πλοίο αυτό, ωστόσο μπορεί να υποβάλλει εκ νέου «Δήλωση διενέργειας δραστηριότητας κυρίως στην ανοιχτή θάλασσα» για το πλοίο αυτό. Η ανάκληση περιέχει τα στοιχεία της αρχικής δήλωσης και υποβάλλεται ηλεκτρονικά μέσω του συστήματος TAXISnet από τον εκμεταλλευτή, σύμφωνα με το Παράρτημα ΙΙ της παρούσας.

3. Η απαλλαγή ανακαλείται από τη Φορολογική ή την Τελωνειακή Διοίκηση στις παρακάτω περιπτώσεις:

α) Μη υποβολή εμπρόθεσμα της «Δήλωσης για την επιβεβαίωση της διενέργειας δραστηριό-

τητας κυρίως στην ανοιχτή θάλασσα», σύμφωνα με το άρθρο 3 της παρούσας. Στην περίπτωση αυτή η απαλλαγή ανακαλείται αυτόματα από τη Φορολογική Διοίκηση έως την εκπρόθεσμη υποβολή της «Δήλωσης για την επιβεβαίωση της διενέργειας δραστηριότητας κυρίως στην ανοιχτή θάλασσα». Μετά την εκπρόθεσμη υποβολή της δήλωσης, ανεξαρτήτως εάν έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου, ο εκμεταλλευτής μπορεί να υποβάλλει εκ νέου «Δήλωση διενέργειας δραστηριότητας κυρίως στην ανοιχτή θάλασσα».

β) Ο εκμεταλλευτής υπέβαλε ψευδή/ανακριβή αποδεικτικά στοιχεία με τη «Δήλωση διενέργειας δραστηριότητας κυρίως στην ανοιχτή θάλασσα» ή ψευδή/ανακριβή στοιχεία με τη «Δήλωση για την επιβεβαίωση της διενέργειας δραστηριότητας κυρίως στην ανοιχτή θάλασσα». Η ανάκληση στην περίπτωση αυτή ισχύει από την ημερομηνία έκδοσης της απόφασης της παραγράφου 4 του παρόντος άρθρου και έως το τέλος του επόμενου ημερολογιακού έτους.

γ) Ο υποκείμενος δεν κατέβαλε τον οφειλόμενο φόρο λόγω μη πραγματοποίησης δραστηριότητας κυρίως στην ανοιχτή θάλασσα, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 4 της παρούσας. Η ανάκληση στην περίπτωση αυτή ισχύει από την ημερομηνία έκδοσης της απόφασης της παραγράφου 4 του παρόντος άρθρου και έως το τέλος του επόμενου ημερολογιακού έτους.

δ) Ο εκμεταλλευτής προέβη σε κατάχρηση των υποχρεώσεων του σχετικά με τη λειτουργία των ηλεκτρονικών συστημάτων αναγνώρισης που ορίζονται στην ΠΟΛ.1177/2018. Η ανάκληση στην περίπτωση αυτή ισχύει από την ημερομηνία έκδοσης της απόφασης της παραγράφου 4 του παρόντος άρθρου και έως το τέλος του επόμενου ημερολογιακού έτους.

ε) Ο εκμεταλλευτής κατά το τρέχον φορολογικό έτος ή σε κάποιο από τα τρία προηγούμενα φορολογικά έτη έχει διαπράξει φοροδιαφυγή κατά την έννοια και τα όρια του άρθρου 66 του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) όπως ισχύει, ή σοβαρές ή κατ' επανάληψη παραβάσεις της τελωνειακής νομοθεσίας. Η ανάκληση στην περίπτωση αυτή ισχύει από την ημερομηνία έκδοσης της απόφασης της παραγράφου 4 του παρόντος άρθρου και έως το τέλος του επόμενου ημερολογιακού έτους.

4. Στην περίπτωση ανάκλησης της απαλλαγής από τη Φορολογική ή Τελωνειακή Διοίκηση, για οποιαδήποτε αιτία, εκδίδεται σχετική απόφαση της αρμόδιας Υπηρεσίας στην οποία αναγράφεται ο λόγος ανάκλησης και η ημερομηνία από την οποία οφείλεται ο Φ.Π.Α. που αναλογεί στις χορηγηθείσες απαλλαγές.

Άρθρο 7 **Λοιπά θέματα**

1. Οι υποκείμενοι που εκδίδουν φορολογικά στοιχεία εφαρμόζοντας τις απαλλαγές του άρθρου 1 της παρούσας, για πράξεις που διενεργούνται από 1.1.2019 και εφεξής, έχουν υποχρέωση να ενημερώνουν τη Φορολογική Διοίκηση για αυτές, με την υποβολή καταστάσεων φορολογικών στοιχείων των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 14 του ν. 4174/2013. Οι ανωτέρω υποκείμενοι υποχρεούνται κατά την υποβολή των καταστάσεων φορολογικών στοιχείων σύμφωνα με την απόφαση Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων ΠΟΛ.1022/7.1.2014, να καταχωρούν επιπλέον των καταστάσεων πελατών, την συνολική φορολογητέα αξία των στοιχείων που εξέδωσαν σύμφωνα με το άρθρο 1 της παρούσας, ανά ΑΦΜ πελάτη, και πλοίου, με εξαίρεση των συναλλαγών για τις οποίες υποβάλλονται τελωνειακά παραστατικά.

2. Τα στοιχεία του πλοίου που αφορούν στο όνομα, το διεθνές διακριτικό σήμα, την χωρητικότητα, το μήκος, τον αριθμό «HIN», την δασμολογική κλάση καθώς και τον αριθμό Μητρώου σύμφωνα με το άρθρο 2 του ν. 4256/2014 μετά την έναρξη λειτουργίας του Μητρώου αυτού, έχουν υποχρέωση να γνωστοποιούνται από τους πλάτες στους προμηθευτές σε κάθε συναλλαγή που χορηγούνται απαλλαγές του άρθρου 1 της παρούσας.

3. Για την παράδοση και εισαγωγή αγαθών με απαλλαγή από Φ.Π.Α., σε πλοία που διενεργούν πλόδες στην ανοιχτή θάλασσα, τηρούνται οι διατυπώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις της ενωσιακής τελωνειακής νομοθεσίας. Οι διατάξεις των άρθρων 12 έως και 14 της Π.

8271/4879/18.12.1987 Α.Υ.Ο., αναφορικά με τη χρήση του δελτίου προμήθειας υλικών και αντικειμένων, εφαρμόζονται μόνο στις περιπτώσεις παράδοσης αγαθών που προβλέπονται στην απόφαση αριθμ. Τ1940/41/14.4.2003 (ΦΕΚ Β' 516/2.5.2003), όπως ισχύει.

Άρθρο 8

Μεταβατικές διατάξεις

1. Ειδικά για το ημερολογιακό έτος 2018 και σύμφωνα με τα οριζόμενα στα άρθρα 6, 7 της ΠΟΛ.1177/2018 λαμβάνονται υπόψη για την καταβολή του φόρου, στην περίπτωση μη διενέργειας δραστηριότητας κυρίως στην ανοιχτή θάλασσα, οι απαλλαγές που χορηγούνται από 4.10.2018, ημερομηνία ισχύος της ΠΟΛ.1177/2018, έως και 31.12.2018.

2. Έως την 31.12.2018 η «Δήλωση διενέργειας δραστηριότητας κυρίως στην ανοιχτή θάλασσα» συμπληρώνεται και υποβάλλεται κατά περίπτωση στις αρμόδιες Υπηρεσίες, όπου απαιτείται, σε έντυπη μορφή, κατά την χορήγηση κάθε απαλλαγής του άρθρου 1 της παρούσας. Έως την ίδια ημερομηνία υποβάλλεται σε έντυπη μορφή η ανάκληση της ανωτέρω δήλωσης.

Άρθρο 9

Έναρξη ισχύος

Η παρούσα απόφαση ισχύει από τη δημοσίευσή της στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

Κ.Υ.Α. ΠΟΛ. 1240/27.12.2018.- Τροποποίηση της ΠΟΛ 1177/2018 σχετικά με τους όρους και τις προϋποθέσεις για τη διενέργεια δραστηριότητας των πλοίων κυρίως στην ανοιχτή θάλασσα για σκοπούς χορήγησης απαλλαγών από το φόρο προστιθέμενης αξίας. (ΦΕΚ Β' 5889/31.12.2018)

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α) της περίπτ. α' της παρ. 1 του άρθρου 27 του ν. 2859/2000 «Κύρωση Κώδικα ΦΠΑ» (Α' 248),

.....
Αποφασίζουμε

Άρθρο 1

Τροποποίηση των διατάξεων της ΠΟΛ.1177/2018

1. Η περ. 4 του άρθρου 2 αντικαθίσταται ως εξής:

«4.«Ταξίδι στην ανοιχτή θάλασσα»: Προκαθορισμένος πλους εσωτερικού που η διανυθείσα απόσταση μεταξύ του λιμένα αναχώρησης και του λιμένα άφιξης, ή μεταξύ δύο διαδοχικών λιμένων στην περίπτωση που μεσολαβούν ενδιάμεσοι λιμένες, είναι μεγαλύτερη των 12 ναυτικών μιλίων.

Ειδικά στην περίπτωση δρομολογημένων πλοίων ή ημερόπλοιων του ν. 4256/2014 θεωρείται ως ταξίδι στην ανοιχτή θάλασσα ο πλους που η διανυθείσα απόσταση από το λιμένα αναχώρησης έως και την επιστροφή του σε αυτόν είναι μεγαλύτερη των 24 ναυτικών μιλίων, ανεξαρτήτως της ύπαρξης ενδιάμεσων λιμένων.

Για πλόες που ο λιμένας αναχώρησης και ο λιμένας άφιξης και όλοι οι τυχόν ενδιάμεσοι λιμένες βρίσκονται στην ηπειρωτική Ελλάδα, ή στο ίδιο νησί, τα ανωτέρω ισχύουν, μόνο εάν το πλοίο εξέρχεται για μέρος της διανυθείσας απόστασης στην ανοιχτή θάλασσα σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 1 του άρθρου 2.».

2. Οι παρ. 1 και 2 του άρθρου 3 αντικαθίστανται ως εξής:

«1. Τα πλοία που εκτελούν αποκλειστικά προκαθορισμένους πλόες θεωρείται ότι διενεργούν δραστηριότητα κυρίως στην ανοιχτή θάλασσα για μια συγκεκριμένη ημερολογιακή περίοδο, εφόσον εκτελούν ταξίδια στην ανοιχτή θάλασσα και σε διεθνείς προορισμούς, σε ποσοστό άνω του 60% των συνολικών ταξιδιών τους για την περίοδο αυτή, χωρίς να εξετάζεται καμία άλλη προϋπόθεση αναφορικά με το σύνολο των μιλίων που διανύονται στην ανοιχτή θάλασσα.

2. Τα επαγγελματικά πλοία αναψυχής του ν. 4256/2014, ως πλοία που δεν πραγματοποιούν προκαθορισμένους ναύλους, θεωρείται ότι διενεργούν δραστηριότητα κυρίως στην ανοικτή θάλασσα, για μία συγκεκριμένη ημερολογιακή περίοδο, εφόσον άνω του 60% της συνολικά διανυόμενης απόστασης για την εν λόγω περίοδο, βάσει των ναύλων που πραγματοποιούν, διενεργείται, σε χωρικά ύδατα άλλου κράτους σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 1 του άρθρου 2, ή πέραν των 6 ναυτικών μιλίων από τη φυσική ακτογραμμή της ηπειρωτικής Χώρας εάν ο λιμένας αναχώρησης βρίσκεται στην ηπειρωτική Χώρα, ή πέραν των 6 ναυτικών μιλίων από τη φυσική ακτογραμμή του νησιού που βρίσκεται ο λιμένας αναχώρησης. Στην περίπτωση που τα πλοία αυτά χρησιμοποιούνται και ως επαγγελματικά τουριστικά ημερόπλοια, βάσει του ίδιου νόμου, στον ανωτέρω υπολογισμό λαμβάνονται υπόψη και οι διανυόμενες αποστάσεις που διενεργούνται από τη δραστηριότητά τους αυτή.».

3. Η περ. α' της παρ. 4 του άρθρου 3 αντικαθίσταται ως εξής:

«α) Τα πλοία που δραστηριοποιούνται αποκλειστικά ως ημερόπλοια του ν. 4256/2014. Κατ' εξαίρεση, με την επιφύλαξη της παρ. 1 του άρθρου 3 και του άρθρου 4 της παρούσας, τα πλοία αυτά θεωρείται ότι μπορεί να διενεργούν δραστηριότητα κυρίως στην ανοικτή θάλασσα, εάν από τη δήλωση της περ. δ' της παρ. 2 του άρθρου 12 του ν. 4256/2014 προκύπτει ότι διενεργούν πλόες στην ανοικτή θάλασσα σύμφωνα με τα οριζόμενα στην περ. 4 του άρθρου 2.

Για πλόες που ο λιμένας αναχώρησης και ο λιμένας άφιξης και όλοι οι τυχόν ενδιάμεσοι λιμένες βρίσκονται στην ηπειρωτική Ελλάδα, ή στο ίδιο νησί, τα ανωτέρω ισχύουν, μόνο αν το πλοίο εξέρχεται για μέρος της διανυθείσας απόστασης στην ανοικτή θάλασσα σύμφωνα με τα οριζόμενα στην περ. 1 του άρθρου 2.».

4. Οι παρ. 1 και 2 του άρθρου 4 αντικαθίστανται ως εξής:

«1. Η απόδειξη πραγματοποίησης ταξιδιού ή χρήσης του πλοίου στην ανοικτή θάλασσα πραγματοποιείται:

α) Με χρήση ηλεκτρονικών συστημάτων αυτόματης αναγνώρισης (AIS) (κατηγορίας A), το οποίο ανταποκρίνεται στα πρότυπα απόδοσης του IMO, όπως αναφέρεται στα άρθρα 6 και 6α της Οδηγίας 2002/59/EK, η οποία έχει ενσωματωθεί στο εθνικό δίκαιο με το π.δ. 49/2005 (ΦΕΚ 66 Α'), όπως έχει τροποποιηθεί και ισχύει, ή

β) με χρήση της ηλεκτρονικής εφαρμογής που προβλέπεται στο άρθρο 8 της παρούσας, εφόσον δεν έχουν υποχρέωση χρήσης των ηλεκτρονικών συστημάτων της περιπτ. α.

2. Οι υποκείμενοι στο φόρο που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της παρούσας, έχουν υποχρέωση εγκατάστασης, σε κάθε πλοίο που εκμεταλλεύονται, συστημάτων αυτόματης αναγνώρισης (AIS) σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 1 προκειμένου να αποδεικνύεται η πραγματοποίηση δραστηριότητας κυρίως στην ανοικτή θάλασσα, ανεξάρτητα εάν εμπίπτουν ή όχι στο πεδίο εφαρμογής του π.δ. 49/2005, εφόσον δεν κάνουν χρήση της ηλεκτρονικής εφαρμογής της περιπτ. β' της παρ. 1. Το AIS πρέπει να διατηρείται πάντοτε σε λειτουργία, εκτός από τις περιπτώσεις για τις οποίες διεθνείς συμφωνίες, κανόνες ή πρότυπα προβλέπουν την προστασία των σχετικών με τη ναυσιπλοΐα πληροφοριών ή την ασφάλεια από έκνομες ενέργειες.».

5. Το άρθρο 6 αντικαθίσταται ως εξής:

«Άρθρο 6

Διαδικασία απόδειξης της διενέργειας δραστηριότητας κυρίως στην ανοικτή θάλασσα

1. Ο υποκείμενος που κάνει χρήση των απαλλαγών του άρθρου 1 της παρούσας για μια συγκεκριμένη ημερολογιακή περίοδο, έχει υποχρέωση να υποβάλει στην Α.Α.Δ.Ε. δήλωση, απολογιστικά, για κάθε πλοίο, με την οποία δηλώνει ότι για την εν λόγω ημερολογιακή περίοδο πραγματοποίησε δραστηριότητα κυρίως στην ανοικτή θάλασσα, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις παραγράφους 1, 2, 3 και 4α του άρθρου 3. Εξαιρούνται από την ανωτέρω υποχρέωση οι μη εγκατεστημένοι στο εσωτερικό της χώρας υποκείμενοι στο φόρο οι οποίοι δεν έχουν υποχρέωση από-

κτησης ΑΦΜ/ΦΠΑ για τη διενεργούμενη δραστηριότητά τους στο εσωτερικό της χώρας.

Ειδικά στις περιπτώσεις πλοίων για τα οποία η διενέργεια δραστηριότητας θα πραγματοποιηθεί την επόμενη ημερολογιακή περίοδο από αυτή που χορηγήθηκαν οι απαλλαγές, ή συντρέχει καταστροφή ή απώλεια ή κλοπή την τελευταία ημέρα της ημερολογιακής περιόδου που χορηγήθηκαν οι απαλλαγές, ή βρίσκονται υπό επισκευή ή μετασκευή ή συντήρηση για το σύνολο της ημερολογιακής περιόδου, ο υποκείμενος έχει υποχρέωση δήλωσης της κατάστασης αυτής στην ανωτέρω δήλωση.

Από τη δήλωση αυτή πρέπει να προκύπτει εάν για ολόκληρη την ημερολογιακή περίοδο το σκάφος χρησιμοποιήθηκε με τον ίδιο τρόπο ή αντίστοιχα προέκυψε διαφορετική χρήση του σκάφους σύμφωνα με τα οριζόμενα στις παραγράφους 1, 2, 3 και 4α του άρθρου 3.

2. Ειδικά για τα πλοία της παρ. 3 του άρθρου 3 της παρούσας που πραγματοποιούν κυρίως διεθνείς πλόες συνυποβάλλεται με την ανωτέρω δήλωση αντίγραφο του ΦΕΚ της εγκριτικής πράξης νηολόγησης των πλοίων που έχουν νηολογηθεί, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 του ν.δ. 2687/1953 (Α'317) ή σχετική βεβαίωση του Υπουργείου Ναυτιλίας και Νησιωτικής Πολιτικής όσον αφορά σε πλοία τα οποία φέρονται διαχειριζόμενα από γραφεία εταιρειών εγκατεστημένων στην Ελλάδα, σύμφωνα με το άρθρο 25 του ν. 27/1975 (Α' 77) ή τα πιστοποιητικά αξιοπλοίας διεθνών πλόων, ενώ για τα αλιευτικά πλοία συνυποβάλλεται η σχετική άδεια αλιείας με τη διάκριση εάν αφορά υπερπόντια αλιεία.

Ως πλοία που ενεργούν κυρίως διεθνείς πλόες θεωρούνται τα πλοία τα οποία νηολογούνται με εγκριτική πράξη (κοινή υπουργική απόφαση) βάσει του άρθρου 13 του ν.δ. 2687/1953 ή διαχειρίζονται από γραφεία εταιρειών εγκατεστημένων στην Ελλάδα βάσει του αρ. 25 του ν. 27/1975, καθώς και τα πλοία που έχουν εφοδιασθεί με όλα τα πιστοποιητικά αξιοπλοίας διεθνών πλόων, βάσει των αντίστοιχων Διεθνών Συμβάσεων (SOLAS, MARPOL, Load Lines), τα οποία διενεργούν αποκλειστικά διεθνείς πλόες. Ως πλοία υπερπόντιας αλιείας θεωρούνται τα αλιευτικά πλοία που διαθέτουν άδειες αλίευσης εκτός χωρικών υδάτων του άρθρου 59 του ν. 4235/2014 (Α' 32) και της κοινής υπουργικής απόφασης 4023/64557/16.05.2014 (Β' 1307).

Από την ανωτέρω βεβαίωση, την εγκριτική πράξη, τα πιστοποιητικά αξιοπλοίας, καθώς και την άδεια αλιείας ή υπερπόντιας αλιείας πρέπει να προκύπτει η ημερομηνία που αυτά αφορούν.

3. Ειδικά για τα πλοία της παρ. 1 του άρθρου 3 συνυποβάλλεται με την ανωτέρω δήλωση «κατάσταση πραγματοποιηθέντων ταξιδιών» για ολόκληρη την ημερολογιακή περίοδο, στην οποία θα αναγράφονται, ανά ταξίδι, η ημερομηνία, ο λιμένας αναχώρησης, ο λιμένας προορισμού και η διανυθείσα απόσταση, ενώ για το σύνολο της ημερολογιακής περιόδου θα αναγράφονται το σύνολο των ταξιδιών που πραγματοποιήθηκαν καθώς και ο αριθμός αυτών που πραγματοποιήθηκαν στην ανοιχτή θάλασσα, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 2.

Τα πλοία αυτά αν διενεργούν αποκλειστικά δραστηριότητα βάσει συμβατικών υποχρεώσεών τους, αντί της ανωτέρω κατάστασης, συνυποβάλλουν τα παραστατικά που εκδίδονται ή τις συμβάσεις συμβολαίων - ναυλοσυμφώνων που συνάπτονται για την εκπλήρωση των υποχρεώσεών τους αυτών. Ειδικά τα επιβατηγά και επιβατηγά - οχηματαγωγά πλοία τα οποία είναι δρομολογημένα, αντί της ανωτέρω κατάστασης συνυποβάλλουν τη δήλωση δρομολόγησής τους καθώς και τυχόν σύμβαση ανάθεσης δημόσιας υπηρεσίας.

Ειδικά τα ημερόπλοια του ν. 4256/2014 υποβάλλουν τη/τις δήλωση/δηλώσεις της περίπτ. δ' της παρ. 2 του άρθρου 7 του ν. 4256/2014, όπως ισχύουν για ολόκληρη την ημερολογιακή περίοδο.

4. Ειδικά για τα επαγγελματικά πλοία αναψυχής του ν. 4256/2014 και έως την έκδοση της κοινής απόφασης του Υπουργού Οικονομικών και του Υπουργού Ναυτιλίας και Νησιωτικής Πολιτικής της παρ. 2.α. του άρθρου 7 του ν. 4256/2014, συνυποβάλλεται με την ανωτέρω δήλωση «κατάσταση πραγματοποιηθέντων ναύλων» για ολόκληρη την ημερολογιακή περίοδο, στην οποία αναγράφονται, ανά ναύλο, η ημερομηνία έναρξης και λήξης αυτού, καθώς και ο λιμένας αναχώρησης.»

6. Το άρθρο 7 αντικαθίσταται ως εξής:

«Άρθρο 7

Μεταβατικές Διατάξεις

Για την ημερολογιακή περίοδο από 1.4.2018 έως και 31.12.2018 και για τις χορηγηθείσες απαλλαγές της υποπερ. αα' της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 27 εντός της περιόδου αυτής θεωρούνται ως πλοία που διενεργούν δραστηριότητα κυρίως στην ανοιχτή θάλασσα τα πλοία της περ. (ι) της παρ. 1 του άρθρου 27 που διενήργησαν πλόες στην ανοιχτή θάλασσα.».

7. Μετά το άρθρο 7 προστίθεται νέο άρθρο 8 ως κάτωθι και το ισχύον άρθρο 8 (με τίτλο «Λοιπά θέματα») αναριθμείται σε άρθρο 9, ενώ το ισχύον άρθρο 9 (με τίτλο «Έναρξη ισχύος») αναριθμείται σε άρθρο 10:

«Άρθρο 8

Χρήση ηλεκτρονικής εφαρμογής για την απόδειξη της διενέργειας δραστηριότητας κυρίως στην ανοικτή θάλασσα

1. Έως την 31.5.2019 δημιουργείται στην Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) ηλεκτρονική εφαρμογή για την παρακολούθηση των πλοίων/σκαφών που δεν έχουν υποχρέωση να διαθέτουν ηλεκτρονικά συστήματα της περίπτ. α' της παρ. 1 του άρθρου 4 στην οποία καταχωρίζονται, η άφιξη του πλοίου/σκάφους στους λιμένες που προσεγγίζει κατά τη διάρκεια του ταξιδιού του καθώς και οι γεωγραφικές συντεταγμένες των λιμένων αυτών, προκειμένου για την απόδειξη της διενέργειας δραστηριότητας κυρίως στην ανοικτή θάλασσα, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 3 της παρούσας.

2. Η επιβεβαίωση των στοιχείων στην ηλεκτρονική εφαρμογή της παρ. 1 πραγματοποιείται από τις αρμόδιες Υπηρεσίες του Υπουργείου Ναυτιλίας και Νησιωτικής Πολιτικής, κατόπιν υποβολής έντυπης ή ηλεκτρονικής μέσω της εφαρμογής δήλωσης άφιξης.

3. Αρμόδιες Υπηρεσίες ορίζονται οι Λιμενικές Αρχές και έδρες Ναυτιλιακών Ακολουθών του Αρχηγείου Λιμενικού Σώματος-Ελληνικής Ακτοφυλακής του Υπουργείου Ναυτιλίας και Νησιωτικής Πολιτικής, υπό τον συντονισμό, την καθοδήγηση και την παροχή οδηγιών της Διεύθυνσης Ναυτιλιακών Επενδύσεων και Θαλασσιού Τουρισμού της Γενικής Διεύθυνσης Λιμένων, Λιμενικής Πολιτικής και Ναυτιλιακών Επενδύσεων, της Γενικής Γραμματείας Λιμένων, Λιμενικής Πολιτικής και Ναυτιλιακών Επενδύσεων του Υπουργείου Ναυτιλίας και Νησιωτικής Πολιτικής.

4. Η δήλωση άφιξης υποβάλλεται από τον πλοίαρχο ή τον κυβερνήτη του σκάφους. Στη δήλωση καταχωρίζονται η ημερομηνία άφιξης, τα στοιχεία του πλοίου/ σκάφους καθώς και τα στοιχεία του πλοίαρχου ή του κυβερνήτη αυτού. Στην περίπτωση επαγγελματικού πλοίου αναψυχής δηλώνονται και τα στοιχεία του ναυλοσυμφώνου, βάσει του οποίου διενεργείται η δραστηριότητα στην ανοικτή θάλασσα.

5. Οι αρμόδιες Υπηρεσίες κατά την έναρξη λειτουργίας της εφαρμογής της παρ. 1 πιστοποιούνται, καταχωρίζοντας τα στοιχεία πρόσβασης των υπηρεσιακών χρηστών καθώς και των διευθύνσεων «IP» των Η/Υ που θα χρησιμοποιούνται για την καταχώριση στοιχείων στην εφαρμογή.

6. Έως την έναρξη λειτουργίας της εφαρμογής της παρ. 1 του παρόντος άρθρου οι δηλώσεις άφιξης υποβάλλονται εντύπως και θεωρούνται από τις αρμόδιες Υπηρεσίες της παρ. 3. Οι θεωρημένες δηλώσεις άφιξης ή αντίγραφα αυτών συνυποβάλλονται με τη δήλωση της παρ. 1 του άρθρου 6 στην Α.Α.Δ.Ε. για την απόδειξη της διενέργειας δραστηριότητας στην ανοικτή θάλασσα.».

Άρθρο 2

Έναρξη Ισχύος - Μεταβατικές διατάξεις

Η παρούσα απόφαση ισχύει από 4.10.2018, ημερομηνία έναρξης ισχύος της ΠΟΛ.1177/2018. Τυχόν απαλλαγές του άρθρου 27 του Κώδικα ΦΠΑ που δεν χορηγήθηκαν έως την ημερομηνία δημοσίευσης της παρούσας βάσει της ΠΟΛ.1177/2018, δεν χορηγούνται αναδρομικά.

Η απόφαση αυτή να δημοσιευθεί στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ - ΔΙΟΙΚ. ΕΓΓΡΑΦΑ:

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1035/30.1.2015.- Διευκρινίσεις στην απαλλαγή από ΦΠΑ σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1268/11, στα πλαίσια των ρυθμίσεων των διπλωματικών και προξενικών σχέσεων.

Κατόπιν γραπτών και προφορικών ερωτημάτων φορολογουμένων, σχετικά με το εάν η απαλλαγή από ΦΠΑ στην παράδοση αγαθών και παροχή υπηρεσιών στα πλαίσια των διπλωματικών και προξενικών σχέσεων εκτείνεται και σε προγενέστερο στάδιο της εμπορικής αλυσίδας και συνεπώς δικαιούνται να απαλλάσσονται και οι προμηθευτές των δικαιούχων προσώπων για τις δικές τους αγορές που διενεργούν στα πλαίσια αυτά, σας γνωρίζουμε τα εξής:

Με τη διάταξη του άρθρου 27 παρ. 1, στ.αα) του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000, όπως ισχύει), η οποία αποτελεί ενσωμάτωση της διάταξης του άρθρου 151.1.α) της Οδηγίας ΦΠΑ (2006/112/ΕΚ), ορίζεται ότι απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α. η παράδοση και εισαγωγή αγαθών, καθώς και η παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιούνται στα πλαίσια των ρυθμίσεων των διπλωματικών και προξενικών σχέσεων.

Σύμφωνα με την ΑΥΟ Πολ. 1268/30.12.2011, τα δικαιούχα της απαλλαγής πρόσωπα απαλλάσσονται υπό τον όρο της αμοιβαιότητας και με τους λοιπούς όρους και προϋποθέσεις που περιλαμβάνονται στην εν λόγω υπουργική απόφαση. Συγκεκριμένα στο άρθρο 1 ορίζονται ως δικαιούχα της απαλλαγής πρόσωπα οι διπλωματικές αποστολές και οι προξενικές αρχές, καθώς και οι διπλωματικοί και προξενικοί υπάλληλοι, και το αλλοδαπό διοικητικό και τεχνικό προσωπικό των διπλωματικών και προξενικών αρχών. Στο άρθρο 2 ορίζονται ως απαλλασσόμενες πράξεις οι εξής:

α) Η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιούνται προς τα δικαιούχα πρόσωπα του άρθρου 1 που είναι εγκατεστημένα ή υπηρετούν στην Ελλάδα, από υποκείμενους στο φόρο εγκατεστημένους στην Ελλάδα.

β) Η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιούνται προς τα δικαιούχα πρόσωπα που είναι εγκατεστημένα ή υπηρετούν στην Ελλάδα, από υποκείμενους στο φόρο εγκατεστημένους σε άλλο κράτος-μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

γ) Η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιούνται προς τα δικαιούχα πρόσωπα, τα οποία είναι εγκατεστημένα ή υπηρετούν σε άλλο κράτος - μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης από υποκείμενους στο φόρο εγκατεστημένους στην Ελλάδα.

Επιπλέον, προϋπόθεση για να εκδώσει ένα υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο το φορολογικό στοιχείο χωρίς ΦΠΑ, βάσει της Πολ. 1268/2011, είναι να κατέχει και να επισυνάψει σε αυτό αντίτυπο της αίτησης του δικαιούχου προσώπου, θεωρημένο από την αρμόδια υπηρεσία του ΥΠΕΞ, το οποίο αποτελεί το δικαιολογητικό απαλλαγής, αναγράφοντας την ένδειξη «Απαλλαγή βάσει ΑΥΟ Πολ. 1268/2011».

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι η απαλλαγή δεν μπορεί να χορηγείται σε πρόσωπα άλλα από τα δικαιούχα που ορίζονται ρητώς στην ΑΥΟ Πολ. 1268/30.12.2011 και αναφέρονται ανωτέρω και χορηγείται μόνο με την προσκόμιση θεωρημένου αντίτυπου της αίτησης από δικαιούχο της απαλλαγής πρόσωπο. Προκύπτει δηλαδή σαφώς ότι η απαλλαγή δεν εκτείνεται σε προηγούμενο στάδιο της εμπορικής αλυσίδας παρά μόνο προς τους δικαιούχους. Κατά συνέπεια η μη επιβολή ΦΠΑ σε φορολογικό στοιχείο για παράδοση αγαθού ή παροχή υπηρεσίας επισυνάπτοντας απλή φωτοτυπία του αντίτυπου της αίτησης ή τιμολογώντας πρόσωπο άλλο από τα δικαιούχα είναι μη νόμιμη. Στην περίπτωση αυτή ο υποκείμενος στο φόρο που εξέδωσε φορολογικό στοιχείο χωρίς ΦΠΑ οφείλει να εκδώσει συμπληρωματικό στοιχείο με ΦΠΑ και να αποδώσει τον αναλογούντα φόρο κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης.

ΕΓΓΡ. ΥΠ. ΟΙΚ. Δ14Β 1023579/19.2.2015.- Εφαρμογή διατάξεων ΦΠΑ στην παροχή τουριστικών υπηρεσιών προς εξυπηρέτηση πολεμικών πλοίων του ΝΑΤΟ.

Σε απάντηση των ανωτέρω σχετικών α και β, με τα οποία έχει θεθεί το θέμα της φορολογικής αντιμετώπισης, από πλευράς ΦΠΑ, της παροχής υπηρεσιών, όπως μεταφοράς, διαμονής, ενοικιάσεων αυτοκινήτων και εκδρομών, για την εξυπηρέτηση πληρωμάτων πολεμικών πλοίων του ΝΑΤΟ και, συγκεκριμένα, αν εμπίπτουν στο ειδικό καθεστώς πρακτορείων ταξιδιών του άρθρου 43 του Κώδικα ΦΠΑ (ν.2859/2000), όπως ισχύει, ή αν υπόκεινται στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ, καθώς και αν οι υπηρεσίες αυτές απαλλάσσονται σύμφωνα με το άρθρο 27 του Κώδικα ΦΠΑ, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Σύμφωνα με τα αναφερόμενα στο ανωτέρω σχετικό α και τα επισυναπτόμενα ιδιωτικά συμφωνητικά, το, που αποτελεί το γενικό πράκτορα για την εξυπηρέτηση των αναγκών όλων των πολεμικών πλοίων του ΝΑΤΟ, έχει αναθέσει στο πρακτορείο ταξιδιών, την παροχή διάφορων υπηρεσιών για την εξυπηρέτηση των πληρωμάτων των πλοίων, όπως, συνήθιστα, υπηρεσίες διαμονής σε ξενοδοχεία και μεταφοράς προσώπων, καθώς και ενοικιάσεις αυτοκινήτων και εκδρομές - περιηγήσεις. Κατά περίπτωση, ανάλογα με τις ανάγκες κάθε πλοίου, συνάπτονται ιδιωτικά συμφωνητικά, με τα οποία ορίζονται το είδος των υπηρεσιών που ανατίθενται, η συνολική αμοιβή για τις υπηρεσίες αυτές, οι όροι τιμολόγησης (είτε απευθείας προς το πλοίο είτε προς το ναυτιλιακό πρακτορείο) και η προμήθεια του ναυτιλιακού πρακτορείου στην περίπτωση που η τιμολόγηση γίνεται απευθείας προς το πλοίο. Συνήθως, οι υπηρεσίες διαμονής σε ξενοδοχεία, είτε παρέχονται μεμονωμένα είτε σε συνδυασμό με υπηρεσίες μεταφοράς ή/και άλλου είδους, τιμολογούνται απευθείας προς τα πλοία και χρεώνονται άνευ ΦΠΑ ως απαλλασσόμενες υπηρεσίες βάσει του άρθρου 27 του Κώδικα ΦΠΑ, ενώ μεμονωμένα οι υπηρεσίες μεταφοράς των πληρωμάτων παρέχονται προς το ναυτιλιακό πράκτορα και στην αμοιβή υπολογίζεται ΦΠΑ με συντελεστή 13%. Σημειώνεται ότι οι υπηρεσίες μεταφοράς παρέχονται κυρίως με ίδια μέσα του ταξιδιωτικού πρακτορείου.

2. Σύμφωνα με τις διευκρινίσεις εκ μέρους του πρακτορείου ταξιδιών που περιλαμβάνονται στο ανωτέρω σχετικό β, η εν λόγω επιχείρηση λαμβάνει εντολή από τα πλοία όσον αφορά στον αριθμό των λεωφορείων και στις ώρες των δρομολογίων που εξυπηρετούν τις μετακινήσεις των πληρωμάτων από και προς τα πλοία. Επίσης, όσον αφορά στις υπηρεσίες διαμονής, το πρακτορείο αναλαμβάνει και έρχεται σε επαφή με τα ξενοδοχεία της περιοχής για την εξεύρεση και την επιλογή διαθέσιμων δωματίων. Κατά την άποψη του εν λόγω πρακτορείου, οι παρεχόμενες υπηρεσίες δεν εμπίπτουν στο ειδικό καθεστώς των πρακτορείων ταξιδιών, γιατί δεν παρέχονται προς κάθε μέλος του πληρώματος χωριστά αλλά προς το πλοίο και δεν συνοδεύονται από πληροφορίες και συμβουλές ως προς τη μεταφορά ή τη διαμονή, αλλά πρόκειται για μεμονωμένες παροχές υπηρεσιών οι οποίες εντάσσονται στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ με δικαίωμα έκπτωσης και επιστροφής του ΦΠΑ εισρών.

3. Σύμφωνα με το άρθρο 27.1.στ (γγ) του Κώδικα ΦΠΑ, απαλλάσσονται από το ΦΠΑ η παράδοση και η εισαγωγή αγαθών, καθώς και η παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιούνται στα πλαίσια της Συνθήκης της Βορειοατλαντικής Συμμαχίας, για χρήση από τις ένοπλες δυνάμεις των άλλων κρατών μελών και των πολιτικών υπηρεσιών που τις συνοδεύουν ή για τον εφοδιασμό των κυλικείων και των λεσχών τους, εφόσον αυτές ενεργούνται σύμφωνα με τη Συνθήκη.

4. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 43 του Κώδικα ΦΠΑ και τις οδηγίες εφαρμογής που έχουν δοθεί με τις εγκυκλίους Π. 4336/3162/ 10.7.1987 και 1098639/ 4519/1378/ ΠΟΛ. 1221/ 29.8.1995, οι επιχειρήσεις πρακτορείων ταξιδιών υπάγονται στο ειδικό καθεστώς υπολογισμού του φόρου που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου αυτού, εφόσον και κατά το μέρος που για την πραγματοποίηση του ταξιδιού ή της περιήγησης χρησιμοποιούν προς άμεση εξυπηρέτηση των ταξιδιωτών παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών που παρέχονται από άλ-

λους υποκειμένους στο φόρο.

Σύμφωνα με την παράγραφο 4 του ανωτέρω άρθρου, τα ποσά του φόρου με τα οποία επιβαρύνεται το πρακτορείο από άλλους υποκειμένους στο φόρο για τις πράξεις που εμπίπτουν στο ειδικό καθεστώς δεν εκπίπτουν ούτε επιστρέφονται.

5. Σύμφωνα με πάγια νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΔΕΕ), το ειδικό καθεστώς των πρακτορείων ταξιδιών εφαρμόζεται όχι μόνο στις πωλήσεις απευθείας προς «ταξιδιώτες» αλλά και στην περίπτωση κατά την οποία το ταξιδιωτικό «πακέτο» διατίθεται σε άλλο πρακτορείο ή σε «πελάτες» γενικά (ενδεικτικά υπόθεση C - 293/11). Επίσης, εφαρμόζεται αποκλειστικά στις υπηρεσίες που αγοράζονται από τρίτους. Στην περίπτωση που ένας επιχειρηματίας υπαγόμενος στο ειδικό καθεστώς ΦΠΑ των πρακτορείων ταξιδιών διενεργεί, έναντι κατ' αποκοπήν αμοιβής, πράξεις αποτελούμενες από υπηρεσίες παρεχόμενες εν μέρει από τον ίδιο και εν μέρει από άλλους φορολογούμενους, το ειδικό αυτό καθεστώς εφαρμόζεται αποκλειστικά στις υπηρεσίες που παρέχονται από τρίτους (συνεκδικασθείσες υποθέσεις C - 308/96 και C - 94/97 και απόφαση ΔΕΕ στην υπόθεση C - 557/11).

Περαιτέρω, δεν αποκλείεται η εφαρμογή του ειδικού καθεστώτος και στην περίπτωση που αφορά μόνο μία υπηρεσία, ιδίως υπηρεσία διαμονής ή μεταφοράς με πούλμαν, λόγω του ότι η υπηρεσία που παρέχεται από το πρακτορείο μπορεί, ακόμα και σε αυτή την περίπτωση, να μην αποτελεί απλώς μία μεμονωμένη υπηρεσία, επειδή μπορεί να περιλαμβάνει υπηρεσίες όπως πληροφορίες και συμβουλές με τις οποίες το πρακτορείο προτείνει μια σειρά επιλογών και την κράτηση (C - 163/91 και C - 220/11).

Όπως ερμηνεύτηκε περαιτέρω από το ΔΕΕ, από την απόφαση C - 163/91 προκύπτει ότι το Δικαστήριο δεν αποφάνθηκε ότι οποιαδήποτε παροχή υπηρεσιών πρακτορείου ταξιδιών εμπίπτει στο ειδικό καθεστώς, ακόμη και αν δεν έχει καμία σχέση με το ταξίδι, αλλά ότι η παροχή υπηρεσιών καταλύματος από το πρακτορείο ταξιδιών εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της εν λόγω διάταξης, έστω και αν η παροχή των υπηρεσιών αυτών περιλαμβάνει μόνο το κατάλυμα και όχι τη μεταφορά (απόφαση C - 31/10, σκέψη 21).

6. Τέλος, σύμφωνα με τις κατευθυντήριες οδηγίες της Επιτροπής ΦΠΑ (17η σύσκεψη, 4 - 5 Ιουλίου 1984), η Επιτροπή ομόφωνα αποφάσισε ότι το ειδικό καθεστώς των πρακτορείων ταξιδιών πρέπει να εφαρμόζεται, όταν πληρούνται οι ακόλουθοι όροι:

- Το πρακτορείο ενεργεί στο όνομά του και
- Χρησιμοποιεί τουλάχιστον μία υπηρεσία που παρέχεται από άλλο υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο κατά την παροχή ταξιδιωτικών υπηρεσιών.

7. Διευκρινίζεται ότι το ειδικό καθεστώς πρακτορείων ταξιδιών, το οποίο παρεκκλίνει από τις γενικές αρχές του ΦΠΑ προς εξυπηρέτηση του ειδικού χαρακτήρα της δραστηριότητας των επιχειρήσεων αυτών, είναι υποχρεωτικής εφαρμογής για τις πράξεις που εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθρου αυτού. Συνεπώς, καταρχήν εφαρμόζεται το εν λόγω ειδικό καθεστώς, ενώ, εφόσον αποδεδειγμένα αποκλεισθεί η εφαρμογή του εν λόγω ειδικού καθεστώτος, εφαρμόζονται οι γενικές διατάξεις του Κώδικα ΦΠΑ.

8. Από τα ανωτέρω προκύπτουν τα ακόλουθα:

Το πρακτορείο ταξιδιών για τις τουριστικές υπηρεσίες που αναλαμβάνει, κατά τα ανωτέρω, να παρέχει προς εξυπηρέτηση των πληρωμάτων των πολεμικών πλοίων του ΝΑΤΟ εμπίπτει κατ αρχήν στις διατάξεις του άρθρου 43 του Κώδικα ΦΠΑ για τις πράξεις που ενεργεί ιδίω ονόματι, χρησιμοποιώντας προς εξυπηρέτηση των πελατών του τις υπηρεσίες τρίτων.

Η παροχή υπηρεσιών διαμονής σε δωμάτια ξενοδοχείων υπάγεται στο ειδικό καθεστώς πρακτορείων ταξιδιών τόσο στην περίπτωση που συμφωνείται η παροχή μόνο αυτών των υπηρεσιών, όσο και στην περίπτωση που οι εν λόγω υπηρεσίες παρέχονται σε συνδυασμό με άλλες υπηρεσίες τρίτων (μεταφορές, εκδρομές, ενοικιάσεις αυτοκινήτων). Επομένως, στις περι-

πτώσεις αυτές και ανεξάρτητα από το λήπτη των υπηρεσιών, το πρακτορείο εφαρμόζει το ειδικό καθεστώς των πρακτορείων ταξιδιών και δεν έχει δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ των δαπανών που περιλαμβάνονται στο κόστος του πακέτου.

Ωστόσο, το περιθώριο κέρδους του εν λόγω πρακτορείου από τα ταξιδιωτικά πακέτα που παρέχει προς τα πολεμικά πλοία του ΝΑΤΟ απαλλάσσεται από το ΦΠΑ κατ εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 27.1.στ (γγ) του Κώδικα ΦΠΑ, εφόσον πληρούνται οι όροι και προϋποθέσεις της ΑΥΟ ΠΟΛ. 1196/20.5.1993.

Τέλος, όσον αφορά στις υπηρεσίες μεταφοράς του προσωπικού των πληρωμάτων των πολεμικών πλοίων με ίδια μεταφορικά μέσα του πρακτορείου ταξιδιών, δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του ειδικού καθεστώτος των πρακτορείων ταξιδιών, αλλά εφαρμόζονται οι γενικοί κανόνες του Κώδικα ΦΠΑ (κατά περίπτωση συντελεστής ΦΠΑ 13% ή απαλλαγή βάσει άρθρου 27.1.στ (γγ), δικαίωμα έκπτωσης ΦΠΑ σχετικών εισροών κ.λπ.).

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1114/23.4.2014.- Απαλλαγή ή μη από ΦΠΑ στην παράδοση ρυμουλκών, καθώς και στην παράδοση εφοδίων.

Κατόπιν ερωτημάτων φορολογουμένων σχετικά με την απαλλαγή από ΦΠΑ, βάσει του άρθρου 27 του Κώδικα ΦΠΑ (ν.2859/2000), όπως ισχύει, της παράδοσης ρυμουλκών και των εφοδίων τους (καύσιμα και λιπαντικά), τα οποία δραστηριοποιούνται είτε στην ανοικτή θάλασσα, είτε εντός λιμένων, σας γνωρίζουμε τα εξής:

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 148 της Οδηγίας ΦΠΑ (2006/112/ΕΚ) απαλλάσσονται οι παραδόσεις αγαθών, τα οποία προορίζονται για εφοδιασμό των πλοίων που χρησιμοποιούνται στη ναυσιπλοΐα ανοικτής θαλάσσης και εκτελούν μεταφορά επιβατών με κόμιστρο ή με τα οποία ασκείται εμπορική, βιομηχανική ή αλιευτική δραστηριότητα καθώς και των ναυαγοσωστικών και άλλων πλοίων επιθαλάσσιας αρωγής και πλοίων παράκτιας αλιείας, εκτός από τα εφόδια των πλοίων που εξυπηρετούν την παράκτια αλιεία.

Με το άρθρο 27 παρ.1 α, γ και δ του Κώδικα ΦΠΑ, το οποίο αποτελεί ενσωμάτωση των διατάξεων της Οδηγίας ΦΠΑ στο εσωτερικό μας δίκαιο, απαλλάσσεται η παράδοση ναυαγοσωστικών και πλωτών μέσων επιθαλάσσιας αρωγής, καθώς και η παράδοση καυσίμων, λιπαντικών, τροφοεφοδίων και λοιπών αγαθών που προορίζονται για τον εφοδιασμό των παραπάνω πλοίων και πλωτών μέσων. Προκειμένου για πλοία και πλωτά μέσα της εμπορικής ναυσιπλοΐας εσωτερικού ή άλλης εκμετάλλευσης εσωτερικού, καθώς και για αλιευτικά σκάφη που αλιεύουν στα ελληνικά χωρικά ύδατα, η απαλλαγή περιορίζεται στα καύσιμα και λιπαντικά. Απαλλάσσονται επίσης οι εργασίες κατασκευής, μετατροπής, επισκευής και συντήρησης των μέσων αυτών για τα οποία προβλέπεται απαλλαγή, καθώς και των αντικειμένων που είναι ενσωματωμένα σε αυτά ή χρησιμοποιούνται για την εκμετάλλευσή τους.

Επιπροσθέτως, με την Πολ.1156/9.5.1997 διευκρινίστηκε ότι με τις παραπάνω διατάξεις απαλλάσσεται από Φ.Π.Α. η παράδοση στο εσωτερικό της χώρας πλοίων που προορίζονται να χρησιμοποιηθούν στην εμπορική ναυσιπλοΐα ανοικτής θαλάσσης και εκτελούν μεταφορές προσώπων ή αγαθών με κόμιστρο ή άλλη εμπορική, βιομηχανική ή αλιευτική εκμετάλλευση ή για το Δημόσιο γενικά, όπως τα σκάφη του Λιμενικού Σώματος, τα πολεμικά πλοία, τα σκάφη της Γενικής Διεύθυνσης Τελωνείων κ.λπ. Απαλλάσσεται, επίσης, βάσει των διατάξεων αυτών, η παράδοση πλωτών μέσων που προορίζονται να προσφέρουν επιθαλάσσια αρωγή σε πλοία ανοικτής θαλάσσης, όπως τα ρυμουλκά, τα ναυαγοσωστικά, τα πυροσβεστικά σκάφη κ.λπ. Επίσης, στην εγκύκλιο αυτή διευκρινίζεται ποια είναι τα αντικείμενα και υλικά που απαλλάσσονται από ΦΠΑ, όταν αγοράζονται για χρήση από τα ρυμουλκά (αναγκαία για την εκμετάλλευσή τους, για την ασφαλή πλεύση, την ασφάλεια του πληρώματος, των επιβατών ή του φορτίου τους).

Κατόπιν των ανωτέρω, προκύπτει ότι τα ρυμουλκά εμπίπτουν στις απαλλακτικές διατάξεις του

άρθρου 27 του Κώδικα ΦΠΑ, ανεξάρτητα από τον τόπο δραστηριοποίησής τους και ως εκ τούτου τόσο η αγορά, η εισαγωγή και ο εφοδιασμός τους με καύσιμα και λιπαντικά, όσο και η αγορά αντικειμένων που είναι ενσωματωμένα σε αυτά ή χρησιμοποιούνται για την εκμετάλλευσή τους, απαλλάσσονται από ΦΠΑ.

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1119/10.6.2015.- Εφαρμογή της απαλλακτικής διάταξης του άρθρου 27.1.δ και ε του Κώδικα ΦΠΑ σε σχέση με το άρθρο 14 του ίδιου Κώδικα για τον τόπο παροχής των υπηρεσιών.

Κατόπιν υποβολής γραπτών και προφορικών ερωτημάτων σε σχέση με το ανωτέρω ζήτημα και με σκοπό την ομοιομορφη εφαρμογή, παρέχουμε τις παρακάτω διευκρινίσεις:

ΕΦΑΡΜΟΖΟΜΕΝΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ:

Το άρθρο 14 του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/00), όπως ισχύει για τον τόπο παροχής των υπηρεσιών και ειδικότερα η περίπτωση α της παραγράφου 2 αυτού για παροχές προς υποκείμενους στο φόρο.

Το άρθρο 27 παρ. 1 περίπτωση δ και ε του ίδιου Κώδικα για υπηρεσίες που απαλλάσσονται εφόσον πρόκειται για εργασίες κατασκευής, μετατροπής, επισκευής και συντήρησης πλοίων των οποίων η παράδοση ή η εισαγωγή απαλλάσσεται σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης α της παρ. 1 του ίδιου άρθρου ή προορίζονται για τις άμεσες ανάγκες τους.

Η Απόφαση Π. 8271/4897/ΠΟΔ 366/18.12.1987 (ΦΕΚ 3Β /8.1.1988) και συγκεκριμένα τα άρθρα 31, 37 και 38 με τα οποία καθορίζεται η διαδικασία για την χορήγηση των απαλλαγών που προβλέπονται στις περιπτώσεις 27.1.δ και ε.

Ο Εκτελεστικός Κανονισμός 282/2011 του Συμβουλίου για την εφαρμογή της Οδηγίας ΦΠΑ, όπως τροποποιείται από 1.1.2015 με τον Εκτελεστικό Κανονισμό 1042/2013.

1. Γενική αρχή για την εφαρμογή των απαλλαγών που προβλέπονται στην Οδηγία ΦΠΑ είναι ότι, αρμόδια για την χορήγησή τους (εξέταση των προϋποθέσεων, καθορισμός διαδικασίας κλπ) είναι η φορολογική αρχή της χώρας εκείνης στο εσωτερικό της οποίας βρίσκεται ο τόπος παροχής της πράξης για την οποία ζητείται απαλλαγή. Ο καθορισμός του τόπου παροχής δηλαδή, σύμφωνα με τους εκάστοτε εφαρμοζόμενους κανόνες, προηγείται της εξέτασης των προϋποθέσεων για την χορήγηση απαλλαγής.

Ο τόπος παροχής και, κατ' επέκταση, φορολογίας των υπηρεσιών καθορίζεται από τις διατάξεις του άρθρου 14 του Κώδικα ΦΠΑ, όπως ισχύει από 1.1.2010 και εξής. Σύμφωνα με τον Γενικό Κανόνα της περίπτωσης α της παραγράφου 2 του άρθρου αυτού, ο οποίος εφαρμόζεται εφόσον το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών δεν εμπίπτει σε κάποιο ειδικότερο κανόνα που αναφέρεται στις λοιπές παραγράφους του εν λόγω άρθρου, όταν ο λήπτης των υπηρεσιών είναι υποκείμενος στο φόρο, η παροχή υπηρεσιών υπάγεται σε ΦΠΑ στη χώρα εγκατάστασής του.

Στην έννοια του «υποκείμενου στο φόρο λήπτη» για τις ανάγκες εφαρμογής του Γενικού Κανόνα της παραγράφου 2.α, περιλαμβάνονται όσοι:

- είναι εγκατεστημένοι στο εσωτερικό της Ε.Ε. και διαθέτουν ΑΦΜ/ΦΠΑ σε κράτος μέλος, ο οποίος επαληθεύεται στο σύστημα V.I.E.S.,

- είναι εγκατεστημένοι σε χώρες εκτός Ε.Ε. και ασκούν οικονομική δραστηριότητα κατά την έννοια των διατάξεων του ΦΠΑ, ανεξάρτητα εάν το φορολογικό σύστημα της χώρας τους προβλέπει και κάποιον τύπου Φόρο Προστιθέμενης Αξίας ή όχι (στις περιπτώσεις που κάτι τέτοιο προβλέπεται δεν πρόκειται για τον κοινοτικό ΦΠΑ),

- ενεργούν υπό την ιδιότητά τους ως υποκείμενοι στο φόρο, από την άποψη ότι λαμβάνουν υπηρεσίες που προορίζονται για τους σκοπούς της οικονομικής τους δραστηριότητας (επαγγελματική χρήση) κι όχι για ιδιωτική χρήση ή για χρήση από το προσωπικό τους. Για τον προσδιορισμό της ιδιότητας του λήπτη ισχύουν οι διατάξεις των άρθρων 17 έως και 19 του Εκτελεστικού Κανονισμού 282/2011 του Συμβουλίου, όπως τροποποιούνται από 1.1.2015 με τον

Εκτελεστικό Κανονισμό 1042/2013.

2. Με την περίπτωση α της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του Κώδικα ΦΠΑ καθορίζονται τα πλοία των οποίων η παράδοση ή η εισαγωγή στο εσωτερικό της χώρας δύναται να απαλλάσσεται, ενώ εξαιρούνται ρητά τα πλοία ιδιωτικής χρήσης που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό.

Με την περίπτωση δ απαλλάσσονται οι εργασίες κατασκευής, μετατροπής επισκευής και συντήρησης των παραπάνω μεταφορικών μέσων, ενώ με την περίπτωση ε, απαριθμούνται – ενδεικτικά – υπηρεσίες που θεωρούνται απαραίτητες για την εξυπηρέτηση των άμεσων αναγκών τους, για την παροχή των οποίων προβλέπεται επίσης απαλλαγή από τον φόρο.

Είναι προφανές ότι οι απαλλαγές των παραπάνω περιπτώσεων χορηγούνται μόνο σε επιχειρήσεις πλοιοκτήτριες, εκμεταλλεύτριες ή διαχειρίστριες των συγκεκριμένων πλοίων, οι οποίες εμπίπτουν σε κάθε περίπτωση στην έννοια του «υποκείμενου» όπως αναλύθηκε παραπάνω.

3. Οι ανωτέρω υπηρεσίες επισκευής, συντήρησης, ρυμούλκησης, πραγματογνωμοσύνης κ.λπ. που αναφέρονται - ενδεικτικά - στο άρθρο 27.1.δ και ε του Κώδικα ΦΠΑ, όταν παρέχονται προς υποκείμενους στο φόρο λήπτες, εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθρου 14.2.α του Κώδικα ΦΠΑ (τόπος παροχής η χώρα του λήπτη), ενώ όταν παρέχονται προς μη υποκείμενους λήπτες φορολογούνται κυρίως βάσει του άρθρου 14.9 του Κώδικα αυτού στον τόπο της υλικής εκτέλεσής τους ως εργασίες επί κινητών ενσώματων αγαθών ή, σε άλλες περιπτώσεις, βάσει του άρθρου 14.2.β στον τόπο εγκατάστασης του παρέχοντος. Εξαιρούνται οι υπηρεσίες που αφορούν στη χρήση λιμανιών (π.χ. υπηρεσίες ελλιμενισμού σκαφών), ο τόπος παροχής των οποίων καθορίζεται από τις διατάξεις του άρθρου 14.4 λόγω του ότι αποτελούν υπηρεσίες συναφείς με ακίνητο.

Στις περιπτώσεις που, βάσει των διατάξεων του άρθρου 14.2.α του Κώδικα ΦΠΑ, ο τόπος φορολογίας των υπηρεσιών αυτών βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας, (όταν δηλαδή ο υποκείμενος λήπτης είναι εγκατεστημένος στην Ελλάδα), έχει εφαρμογή για την χορήγηση της απαλλαγής της περίπτωσης 27.1.δ η διαδικασία που περιγράφεται στο άρθρο 31 της απόφασης Π. 8271/4897/ΠΟΛ. 366/18.12.1987, ενώ για τις υπηρεσίες της περίπτωσης 27.1.ε του ίδιου άρθρου η διαδικασία που περιγράφεται στα άρθρα 37 και 38 της απόφασης αυτής.

Ειδικότερα, η διαδικασία για τη χορήγηση των ανωτέρω απαλλαγών εφαρμόζεται στις εξής περιπτώσεις:

i. Όταν ελληνικές επιχειρήσεις παροχής των συγκεκριμένων υπηρεσιών τιμολογούν άλλες ελληνικές επιχειρήσεις οι οποίες είναι πλοιοκτήτριες, εκμεταλλεύτριες ή διαχειρίστριες πλοίων τα οποία απαλλάσσονται με την περ. 27.1.α. Προκειμένου ο Έλληνας πάροχος να μην επιβαρύνει με ελληνικό ΦΠΑ την πράξη αυτή και να τεκμηριώνει την εφαρμογή της απαλλαγής, θα πρέπει να έχει στην κατοχή του την βεβαίωση του πλοιάρχου ή του κυβερνήτη του σκάφους η οποία προβλέπεται, είτε στο άρθρο 38 της απόφασης, και από την οποία να προκύπτει ο επαγγελματικός προορισμός του πλοίου και ότι διενεργεί πράγματι πλόες ανοικτής θαλάσσης, είτε στο άρθρο 31 της απόφασης από την οποία να προκύπτει εκτός των ανωτέρω και το είδος των υπηρεσιών που παρασχέθηκαν. Εφόσον πρόκειται για επαγγελματικό πλοίο αναψυχής θα πρέπει να αποδεικνύεται ότι πρόκειται για πλοίο αναψυχής του ν. 2743/1999 ή του ν. 4256/2014.

ii. Όταν οι συγκεκριμένες υπηρεσίες παρέχονται στους παραπάνω Έλληνες λήπτες όχι από ελληνικές αλλά από αλλοδαπές επιχειρήσεις εγκατεστημένες είτε σε άλλα κράτη μέλη ή σε χώρες εκτός Ε.Ε.. Στις περιπτώσεις αυτές τα φορολογικά στοιχεία που εκδίδονται από τον αλλοδαπό πάροχο δεν περιλαμβάνουν ΦΠΑ επειδή ο τόπος φορολόγησης βρίσκεται στη χώρα του λήπτη (Ελλάδα) και ο φόρος αποδίδεται από αυτόν με αντιστροφή της υποχρέωσης.

Ο Έλληνας λήπτης στην περίπτωση αυτή δύναται να εφαρμόσει την απαλλαγή των περ. 27.1.δ ή ε, όπως δικαιούται, τηρώντας σε κάθε περίπτωση τα αποδεικτικά για την τεκμηρίωσή της, ενώ δεν θα συμπεριλάβει τη συναλλαγή στην περιοδική του δήλωση και δεν θα υποβάλει ανακεφαλαιωτικό πίνακα στην περίπτωση που ο πάροχος είναι κοινοτικός υποκείμενος. Ο

τελευταίος σε κάθε περίπτωση θα πρέπει να ενημερώνεται σχετικά με την μη υποχρέωση υποβολής ανακεφαλαιωτικού πίνακα και από την πλευρά του (επειδή η πράξη απαλλάσσεται στο κράτος μέλος φορολογίας της), έτσι ώστε να μην προκύψουν προβλήματα κατά την διασταύρωση των πινάκων αυτών.

4. Κατ' αναλογία, στην περίπτωση όπου οι ανωτέρω υπηρεσίες παρέχονται από ελληνικές προς αλλοδαπές επιχειρήσεις οι οποίες εκμεταλλεύονται πλοία, εγκατεστημένες εντός ή εκτός της Ε.Ε., η παροχή των εν λόγω υπηρεσιών σε κάθε περίπτωση δεν επιβαρύνεται με ελληνικό ΦΠΑ επειδή ο τόπος παροχής δεν βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας αλλά στη χώρα εγκατάστασης του υποκειμένου λήπτη, σύμφωνα με το άρθρο 14.2.α του Κώδικα ΦΠΑ. Εάν ο λήπτης είναι εγκατεστημένος στην Ε.Ε., από την απαλλαγή ή μη της υπηρεσίας στο εσωτερικό του κράτους μέλους εγκατάστασής του λήπτη εξαρτάται η υποβολή ή μη ανακεφαλαιωτικού πίνακα για την εν λόγω παροχή υπηρεσιών από την ελληνική επιχείρηση.

Για την διασφάλιση της ορθής εφαρμογής της διάταξης του άρθρου 14.2.α κατά τα ανωτέρω και για ελεγκτικούς σκοπούς θα πρέπει, ειδικά στην περίπτωση πλοίων αναψυχής (π.χ. ιστιοφόρα, θαλαμηγοί) να προκύπτει η επαγγελματική χρήση τους. Προς το σκοπό αυτό θα πρέπει είτε στις συμβάσεις παροχής των υπηρεσιών που συνάπτονται μεταξύ των Ελλήνων παρόχων και των αλλοδαπών πελατών τους ή σε άλλα έγγραφα παραγγελιών ή συμφωνιών, να περιλαμβάνεται μία δήλωση εκ μέρους του λήπτη ότι οι υπηρεσίες που λαμβάνει προορίζονται για επαγγελματική χρήση.

5. Στην περίπτωση όμως που οι υπηρεσίες συντήρησης, επισκευής, ρυμούλκησης κ.λπ. παρέχονται προς αλλοδαπούς λήπτες μη υποκειμένους στο φόρο ή υποκειμένους που λαμβάνουν υπηρεσία για ιδιωτική χρήση (π.χ. σκάφος αναψυχής), ο τόπος φορολογίας των υπηρεσιών αυτών συμπύπτει με τον τόπο υλικής τους εκτέλεσης ή με τον τόπο εγκατάστασης του παρέχοντος τις υπηρεσίες αυτές, κατά περίπτωση. Αν εκτελούνται υλικά στο εσωτερικό της χώρας μας ή αν παρέχονται από εγκατεστημένο εντός Ελλάδος υποκείμενο, υπάγονται σε ΦΠΑ στην Ελλάδα και δεν εμπίπτουν στις απαλλαγές του άρθρου 27.

6. Όσον αφορά στις υπηρεσίες που αφορούν στη χρήση λιμανιών, όπως οι υπηρεσίες ελλιμενισμού σκαφών, πρόκειται για υπηρεσίες που υπάγονται σε ΦΠΑ στον τόπο που βρίσκεται το λιμάνι (ακίνητο) ως υπηρεσίες στενά συνδεδεμένες με ακίνητο, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης ή την ιδιότητα του λήπτη των υπηρεσιών αυτών. Κατά συνέπεια, εφόσον πρόκειται για λιμάνι εντός Ελλάδος, οι υπηρεσίες αυτές υπάγονται σε ΦΠΑ στο εσωτερικό της χώρας μας κατ' εφαρμογή του άρθρου 14.4.α του Κώδικα ΦΠΑ. Στην περίπτωση αυτή, η απαλλαγή του άρθρου 27.1.ε εφαρμόζεται σύμφωνα με τη διαδικασία των άρθρων 37 και 38 της απόφασης Π. 8271/4897/ΠΟΛ. 366/18.12.1987.

7. Τέλος, θα πρέπει να καταστεί σαφές ότι στην περίπτωση που οι επίμαχες υπηρεσίες έχουν μεν ως τόπο παροχής την Ελλάδα αλλά παρέχονται για τις ανάγκες πλοίων τα οποία δεν πληρούν τις προϋποθέσεις για τις απαλλαγές του άρθρου 27.1.α (π.χ. όταν ο λήπτης είναι μη υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο ή πρόκειται για ελληνικό πλοίο το οποίο είναι μεν επαγγελματικό αλλά δεν δραστηριοποιείται σε ανοιχτή θάλασσα κ.λπ.) οι πράξεις αυτές επιβαρύνονται με ελληνικό ΦΠΑ.

8. Συνοψίζοντας τα παραπάνω, για την απαλλαγή των υπηρεσιών που προβλέπονται στις περιπτώσεις 27.1.δ και ε του Κώδικα ΦΠΑ, ισχύουν τα εξής:

α. η απαλλαγή αφορά μόνο σε εκείνα τα πλοία των οποίων η παράδοση ή εισαγωγή απαλλάσσεται σύμφωνα με την περίπτωση α της παρ. 1 του άρθρου 27,

β. για την χορήγηση της απαλλαγής αρμόδιο είναι το κράτος μέλος εντός του οποίου βρίσκεται ο τόπος φορολογίας της υπηρεσίας για την οποία η απαλλαγή αυτή ζητείται,

γ. ο τόπος φορολογίας των υπηρεσιών προς υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με την ιδιότητά του αυτή, μετά την 1.1.2010 είναι η χώρα εγκατάστασης του λήπτη σύμφωνα με το άρθρο 14.2.α

του Κώδικα ΦΠΑ.

δ. η διαδικασία χορήγησης της απαλλαγής που προβλέπεται με την Απόφαση Π. 8271/4897/ΠΟΛ. 366/18.12.1987 έχει εφαρμογή στις περιπτώσεις που οι λήπτες είναι υποκείμενοι και είναι ελληνικές επιχειρήσεις,

ε. όταν ο λήπτης είναι υποκείμενος δεν εξετάζεται ο τόπος υλικής εκτέλεσης της πράξης αλλά μόνο η χώρα εγκατάστασής του,

στ. όταν ο λήπτης είναι μη υποκείμενος ή όταν είναι μεν υποκείμενος αλλά δεν ενεργεί με την ιδιότητά του αυτή, δεν έχει εφαρμογή καμία από τις απαλλαγές του άρθρου 27,

ζ. οι υπηρεσίες ελλιμενισμού έχουν ως τόπο φορολογίας την χώρα που βρίσκεται το λιμάνι (ως συνδεδεμένες με ακίνητο) και για την τυχόν εφαρμογή της απαλλαγής του άρθρου 27 λαμβάνεται υπόψη η ιδιότητα του λήπτη.

Υ.Ο.Ο. 1012956/7.2.2005, ΠΟΛ. 1017.- Απαλλαγή από ΦΠΑ των αμοιβών των ταξιδιωτικών πρακτορείων για υπηρεσίες έκδοσης διεθνών αεροπορικών εισιτηρίων (service fees).

Με αφορμή ερώτημα του Συνδέσμου των εν Ελλάδι Τουριστικών και Ταξιδιωτικών Γραφείων (ΗΑΤΤΑ) σχετικά με την αντιμετώπιση, από πλευράς ΦΠΑ, της αμοιβής των πρακτορείων ταξιδίων για την έκδοση αεροπορικών εισιτηρίων, σας γνωρίζουμε τα εξής:

Τα πρακτορεία ταξιδίων εκδίδουν αεροπορικά εισιτήρια για λογαριασμό των αεροπορικών εταιρειών και εισπράττουν προμήθεια από τις εταιρείες αυτές, η οποία εμπεριέχεται στην τιμή των εισιτηρίων που χρεώνεται από τις αεροπορικές εταιρείες.

Η εν λόγω προμήθεια θεωρείται ως βοηθητική της μεταφοράς προσώπων υπηρεσία και απαλλάσσεται από το ΦΠΑ στην περίπτωση που αφορά διεθνή αεροπορικά εισιτήρια (από την Ελλάδα προς άλλες χώρες - εντός ή εκτός Κοινότητας και αντίστροφα), σύμφωνα με την περίπτωση ι) της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000).

Από την ενημέρωση του ανωτέρω Συνδέσμου προκύπτει ότι οι αεροπορικές εταιρείες προβαίνουν σε τροποποίηση των όρων συνεργασίας με τα πρακτορεία ταξιδιού.

Με τους νέους όρους συνεργασίας, προβλέπεται η έκδοση των εισιτηρίων στην καθαρή αξία της μεταφοράς, χωρίς να συμπεριλαμβάνεται πλέον η προμήθεια των πρακτορείων ταξιδιού.

Παράλληλα δίδεται η δυνατότητα στα μεσολαβούντα πρακτορεία, να εισπράττουν από τους ταξιδιώτες την αμοιβή τους για τη μεσολάβηση στην έκδοση εισιτηρίων (services fees).

Η μεταβολή στον τρόπο αμοιβής των πρακτορείων ταξιδιού δεν συνεπάγεται τροποποίηση της φύσης των υπηρεσιών που παρέχουν, δηλαδή τα πρακτορεία συνεχίζουν να παρέχουν υπηρεσίες έκδοσης, κράτησης, ανταλλαγής εισιτηρίων κ.λπ. Κατά συνέπεια, η εισπραξη εξόδων (service fees) συνεχίζει να θεωρείται επίσης ως βοηθητική της μεταφοράς προσώπων υπηρεσία, η οποία απαλλάσσεται από το φόρο, στην περίπτωση που αφορά έκδοση εισιτηρίων για διεθνείς πτήσεις, σύμφωνα με το άρθρο 27, παρ. 1, περίπτωση ι) του Κώδικα ΦΠΑ.

Σημειώνεται ότι η ίδια αντιμετώπιση ισχύει και για την εισπραξη εξόδων (service fees) από τις ίδιες τις αεροπορικές επιχειρήσεις, στην περίπτωση που εκδίδουν οι ίδιες τα εισιτήρια απευθείας προς τους ταξιδιώτες. Μετά τα ανωτέρω, για την αμοιβή που εισπράττουν τα ταξιδιωτικά γραφεία και οι αεροπορικές εταιρείες για τις υπηρεσίες μεσολάβησης στην έκδοση των εισιτηρίων (service fees) που προσφέρουν στους πελάτες τους, αυτονόητο είναι ότι, εκδίδουν ιδιαίτερα φορολογικά στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 12 και 13 του π.δ. 186/1992 (ΚΒΣ) και του ν. 1809/1988.

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1010/18.1.2016.- Απαλλαγές από ΦΠΑ επιβατηγών-οχηματαγωγών πλοίων που δραστηριοποιούνται σε πορθμεία ή άλλες διαδρομές.

Κατόπιν γραπτών και προφορικών ερωτημάτων φορολογικών αρχών και φορολογουμένων,

παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες, σχετικά με την φορολογική μεταχείριση από άποψης ΦΠΑ της κατασκευής επιβατηγών-οχηματαγωγών πλοίων που δραστηριοποιούνται σε δρομολογιακές γραμμές ανεξαρτήτου απόστασης:

1. Το άρθρο 148.α και γ της οδηγίας ΦΠΑ (2006/112/ΕΚ) ορίζει ότι απαλλάσσονται οι παράδοσεις πλοίων και αγαθών για τον εφοδιασμό τους εφόσον τα πλοία αυτά χρησιμοποιούνται στη ναυσιπλοΐα ανοικτής θαλάσσης και εκτελούν μεταφορά επιβατών με κόμιστρο ή με τα οποία ασκείται εμπορική, βιομηχανική ή αλιευτική δραστηριότητα καθώς και των ναυαγοσωστικών και άλλων πλοίων επιθαλάσσιας αρωγής και πλοίων παράκτιας αλιείας, εκτός από τα εφόδια των πλοίων που εξυπηρετούν την παράκτια αλιεία.

2. Σύμφωνα με τις περιπτώσεις α και γ της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του Κώδικα ΦΠΑ (Ν.2859/2000), όπως ισχύει το οποίο αποτελεί ενσωμάτωση του άρθρου 148 α και γ της Οδηγίας ΦΠΑ (2006/112/ΕΚ), απαλλάσσονται από το φόρο:

- η παράδοση και η εισαγωγή πλοίων που προορίζονται να χρησιμοποιηθούν στην εμπορική ναυσιπλοΐα, την αλιεία από υποκείμενο στο φόρο του κανονικού καθεστώτος Φ.Π.Α. ή για άλλη εκμετάλλευση ή για διάλυση ή για χρήση από τις ένοπλες δυνάμεις και το Δημόσιο γενικά, η παράδοση και η εισαγωγή ναυαγοσωστικών και πλωτών μέσων επιθαλάσσιας αρωγής, καθώς και αντικειμένων και υλικών, εφόσον προορίζονται να ενσωματωθούν ή να χρησιμοποιηθούν στα πλοία, ναυαγοσωστικά και πλωτά μέσα της περίπτωσης αυτής. Εξαιρούνται τα σκάφη ιδιωτικής χρήσης, που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό.

- η παράδοση και η εισαγωγή καυσίμων, λιπαντικών, τροφοεφοδίων και λοιπών αγαθών που προορίζονται για τον εφοδιασμό των πλοίων και πλωτών μέσων, τα οποία απαλλάσσονται σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης α. Προκειμένου για πλοία και πλωτά μέσα της εμπορικής ναυσιπλοΐας εσωτερικού ή άλλης εκμετάλλευσης εσωτερικού, καθώς και για αλιευτικά σκάφη που αλιεύουν στα ελληνικά χωρικά ύδατα, η απαλλαγή περιορίζεται στα καύσιμα και λιπαντικά.

3. Περαιτέρω, με την Ε.Δ.Υ.Ο 1051009/09.05.1997/ Πολ. 1156 και ύστερα από τροποποίηση των σχετικών διατάξεων, για λόγους εναρμόνισης της εσωτερικής νομοθεσίας με την εν λόγω Κοινοτική Οδηγία, διευκρινίστηκε ότι, από 7.3.1996 απαλλάσσεται από το ΦΠΑ η παράδοση στο εσωτερικό της χώρας, καθώς και η εισαγωγή πλοίων που προορίζονται να χρησιμοποιηθούν στην εμπορική ναυσιπλοΐα ανοικτής θαλάσσης και εκτελούν μεταφορές προσώπων ή αγαθών με κόμιστρο ή άλλη εμπορική, βιομηχανική ή αλιευτική εκμετάλλευση ή για το Δημόσιο γενικά.

4. Στα παραπάνω πλαίσια σας γνωρίζουμε ότι τα επιβατηγά-οχηματαγωγά πλοία τα οποία διενεργούν πλόες σε πορθμεία των οποίων η απόσταση από τις ακτές είναι κάτω των 12 ν.μ. δεν μπορούν να χαιρούν των απαλλαγών του άρθρου 27 του Κώδικα ΦΠΑ. Και αυτό συμβαίνει παρότι ενδέχεται τα πλοία αυτά να είναι ικανά να πλέουν σε ανοικτή θάλασσα, ωστόσο η δραστηριοποίησή τους δεν διενεργείται σε αυτή. Δεδομένου ότι μέχρι σήμερα χορηγήθηκαν απαλλαγές για ναυπηγήσεις πλοίων οχηματαγωγών - επιβατηγών τα οποία δραστηριοποιήθηκαν ή προορίζονται να δραστηριοποιηθούν σε πορθμεία μικρής απόστασης, γίνεται δεκτό ότι στα πλαίσια της αρχής της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης προς αυτή, διατηρούν την ισχύ τους οι διοικητικές πράξεις έγκρισης των ναυπηγήσεων με απαλλαγή από ΦΠΑ που έχουν ήδη εκδοθεί και υλοποιούνται. Το ίδιο ισχύει για τα καύσιμα και λιπαντικά που αγοράστηκαν με απαλλαγή, καθώς και για επισκευές και λοιπές υπηρεσίες που χορηγήθηκαν στα πλοία αυτά.

5. Τέλος, όσον αφορά σε νέες ναυπηγήσεις ή αγορές πλοίων που θα δραστηριοποιηθούν σε πορθμεία απόστασης κάτω των 12 ν.μ. θα δοθούν σύντομα οδηγίες για την απαλλαγή τους ή μη από ΦΠΑ. Ωστόσο, εφεξής τα εν λόγω πλοία που διενεργούν την προαναφερόμενη δραστηριότητα δεν δύνανται να αγοράζουν καύσιμα και λιπαντικά και λοιπά αγαθά με απαλλαγή από ΦΠΑ, ούτε να λαμβάνουν απαλλασσόμενες υπηρεσίες, διαθέτουν όμως δικαίωμα έκπτωσης για

τον φόρο αυτών των δαπανών τους.

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1037/18.3.2016.- Συμπληρωματικές οδηγίες για απαλλαγές από Φ.Π.Α. επιβατηγών-οχηματαγωγών πλοίων που δραστηριοποιούνται σε πορθμεία ή άλλες διαδρομές.

Σε συνέχεια των οδηγιών που παρασχέθηκαν με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1010/18.1.2016 σχετικά με απαλλαγές από ΦΠΑ των επιβατηγών-οχηματαγωγών πλοίων που δραστηριοποιούνται σε πορθμεία ή άλλες διαδρομές, παρέχουμε τις ακόλουθες συμπληρωματικές οδηγίες:

Με την ΠΟΛ. 1010/18.1.2016 διευκρινίστηκε ότι τα επιβατηγά-οχηματαγωγά πλοία τα οποία διενεργούν πλόες σε πορθμεία ή άλλες διαδρομές των οποίων η απόσταση από τις ακτές είναι κάτω των 12 ν.μ. δεν μπορούν να χαίρουν των απαλλαγών του άρθρου 27 του Κώδικα ΦΠΑ, διότι η δραστηριοποίησή τους δεν λαμβάνει χώρα σε ανοικτή θάλασσα, όπως ορίζει το άρθρο 148 της Οδηγίας (2006/112/ΕΚ) και η ΠΟΛ.1156/9.5.1997. Ωστόσο έγινε δεκτό ότι στα πλαίσια της αρχής της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης προς αυτή, διατηρούν την ισχύ τους οι διοικητικές πράξεις έγκρισης των ναυπηγήσεων με απαλλαγή από ΦΠΑ που έχουν εκδοθεί μέχρι την ημερομηνία έκδοσης της εγκυκλίου (18.1.2016) και υλοποιούνται, δεδομένου ότι έχουν χορηγηθεί απαλλαγές για ναυπηγήσεις πλοίων οχηματαγωγών - επιβατηγών τα οποία δραστηριοποιήθηκαν ή προορίζονται να δραστηριοποιηθούν σε πορθμεία μικρής απόστασης. Η εν λόγω εγκύκλιος περιλαμβάνει όλες τις περιπτώσεις κατά τις οποίες η φορολογική αρχή έχει εκδώσει απόφαση για την προμήθεια με απαλλαγή από ΦΠΑ υλικών και αντικειμένων για την κατασκευή των πλοίων, βάσει της ΑΥΟ Π.8271/ΠΟΛ. 366/1987. Εντούτοις, δεν περιλαμβάνονται λοιπές περιπτώσεις κατά τις οποίες έχει κατατεθεί σχετική αίτηση στην αρμόδια τελωνειακή αρχή για τη συγκρότηση επιτροπής της ΑΥΟ Τ.1400/2000, πριν την έκδοση της εγκυκλίου ΠΟΛ.1010/18.1.2016.

Ειδικότερα, διευκρινίζεται ότι ισχύουν οι απαλλαγές για τη ναυπήγηση των επιβατηγών-οχηματαγωγών πλοίων που δραστηριοποιούνται σε πορθμεία ή άλλες διαδρομές κάτω των 12 ν.μ. μέχρι την ολοκλήρωση της κατασκευής των πλοίων, εφόσον η πλοιοκτήτρια επιχείρηση έχει υποβάλει αίτηση στην αρμόδια τελωνειακή αρχή στην περιφέρεια της οποίας θα γίνει η κατασκευή, με τα πλήρη δικαιολογητικά που απαιτείται να τη συνοδεύουν σύμφωνα με την ΑΥΟ Π.8271/87 σε συνδυασμό με την ΑΥΟ Τ.1400/2000, προκειμένου για την έγκριση απαλλαγής στην προμήθεια των υλικών για τη ναυπήγηση του πλοίου. Βασική προϋπόθεση είναι η κατάθεση της αίτησης και των δικαιολογητικών να έχει πραγματοποιηθεί σε χρόνο προγενέστερο της έκδοσης της ΠΟΛ.1010/18.1.2016, δηλαδή πριν την 18.1.2016, ημερομηνία κατά την οποία διευκρινίστηκε ότι τα πλοία αυτά δεν μπορούν να απολαύουν απαλλαγές από ΦΠΑ.

Μετά την ολοκλήρωση της ναυπήγησης, ουδεμία άλλη απαλλαγή χορηγείται για τα πλοία αυτά.

Κατά συνέπεια, τα πλοία για τα οποία κατατέθηκε αίτηση στην τελωνειακή αρχή μετά την 18.1.2016 για συγκρότηση της ως άνω επιτροπής, προκειμένου να λάβουν σχετική έγκριση απαλλαγής για τη ναυπήγηση τους, δεν μπορούν να χαίρουν της απαλλαγής από ΦΠΑ του άρθρου 27 του Κώδικα ΦΠΑ. Επισημαίνεται ωστόσο ότι οι υποκείμενοι που προτίθενται να εκμεταλλευτούν τα πλοία αυτά σε φορολογητέες πράξεις έχουν δικαίωμα έκπτωσης και κατά συνέπεια επιστροφής του φόρου των εισροών τους.

ΕΓΓΡ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΑΤΚΕ 1036120/3.3.2016.- Σχετικά με την επιβολή ΦΠΑ στη διαδικασία αγοραπωλησίας των επαγγελματικών τουριστικών ημερόπλοιων - Απάντηση στη με αριθμ. πρωτ.3018/9.2.2016 ερώτηση.

Σε απάντηση της με αριθμ.πρωτ.3018/9.2.2016 ερώτησης, που κατατέθηκε από τον ανωτέρω Βουλευτή, σας γνωρίζουμε τα εξής:

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1α) του άρθρου 27 του ν. 2859/2000 (ΦΕΚ 248 Α), απαλλάσσεται από το Φ.Π.Α η παράδοση και η εισαγωγή πλοίων που προορίζονται να χρησιμοποιηθούν, πέραν των άλλων, στην εμπορική ναυσιπλοΐα ή για άλλη εκμετάλλευση, καθώς και αντικειμένων και υλικών εφόσον προορίζονται να ενσωματωθούν ή να χρησιμοποιηθούν σε αυτά με εξαίρεση τα σκάφη ιδιωτικής χρήσης που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό.

Επιπλέον, με τις διατάξεις της παρ. 1γ του ίδιου άρθρου, απαλλάσσεται από το Φ.Π.Α η παράδοση και εισαγωγή καυσίμων και λιπαντικών που προορίζονται για τον εφοδιασμό των ως άνω δικαιούχων απαλλαγής πλοίων.

Απαραίτητη προϋπόθεση για την χορήγηση της ανωτέρω απαλλαγής είναι η δραστηριοποίηση των σκαφών αυτών στην ανοιχτή θάλασσα (άρθρο 148 Οδηγίας αριθ. 2006/112/ΕΚ, ΠΟΛ.1156/9.5.1997 ΔΥΟ, ΠΟΛ.1155/26.7.1999 ΔΥΟ, ΠΟΛ.1087/23.5.2008 κα).

Ειδικότερα για τα ημερόπλοια με την ΠΟΛ.1087/ 23.5.2008, διευκρινίστηκε ότι οι διατάξεις του άρθρου 27 περί ειδικών απαλλαγών, του ν. 2859/2000 του ΦΠΑ, δεν ισχύουν για τα θαλάσσια μέσα πχ πλοiάριο, ταχύπλοα, λέμβους ή καΐκια κ.λπ. τα οποία πραγματοποιούν πράξεις για σκοπούς αναψυχής ή αθλητισμού (π.χ θαλάσσια μπάνια θαλάσσιες εκδρομές ή περιήγησης περιορισμένης ναυσιπλοΐας, όπως ο γύρος του νησιού ή θαλάσσιες εκδρομές κοντινών αποστάσεων μεταξύ των νησιών, καταδύσεις, σκι κλπ.)

Σύμφωνα με τα άρθρα 1.ζ και 12 του ν. 4256/2014 επαγγελματικό τουριστικό ημερόπλοιο είναι το μικρό σκάφος ή το πλοίο αναψυχής ή το επιβατικό τουριστικό πλοίο που εκτελεί ημερήσιο θαλάσσιο ταξίδι.

Σκοπός του ημερήσιου θαλάσσιου ταξιδιού είναι η αναψυχή των επιβατών με την διενέργεια θαλάσσιας εκδρομής ή θαλάσσιου λουτρού ή την περιήγηση μέσω προγράμματος που περιλαμβάνει τουριστικές δραστηριότητες σε διάφορους λιμένες ή όρμους ή ακτές.

Δηλαδή η δραστηριοποίηση των πλοίων αυτών αφορά την εκτέλεση κατά μείζονα λόγο τοπικών πλώων περιορισμένης έκτασης μη απομακρυσμένων από τις ακτές πέραν κάποιων ναυτικών μιλίων και δεν είναι εφικτό να χαρακτηριστούν ως πλοία που χρησιμοποιούνται στην ναυσιπλοΐα της ανοικτής θάλασσας.

Επιπλέον για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή του διατάξεων του άρθρου 27 του ν. 2859/2000 «Κώδικα ΦΠΑ» αναφορικά με τις απαλλαγές από ΦΠΑ των δικαιούχων πλοίων η υπηρεσία μας κατά την κοινοποίηση των διατάξεων του ν 4256/2014 με την αριθ. πρωτ. ΠΟΛ.1141/30.6.2015 διευκρίνισε ότι τα επαγγελματικά τουριστικά ημερόπλοια δεν πληρούν τις προϋποθέσεις προκειμένου να τους παρέχεται απαλλαγή από ΦΠΑ.

Τέλος επισημαίνουμε ότι οι απαλλαγές από τον ΦΠΑ προβλέπονται από την Κοινοτική Οδηγία 2006/112/ΕΚ, η οποία υποχρεωτικά εφαρμόζεται από τα Κ-Μ της Ε.Ε. και οποιαδήποτε παρέκκλιση θα αποτελούσε παράβαση του ενωσιακού δικαίου δια της αιτίας αυτής δυσμενείς συνέπειες για την χώρα μας.

ΕΓΓΡ. ΑΤΚΕ 1078300/24.5.2016.- Επιβολή Φόρου Προστιθέμενης Αξίας στην κατασκευή, επισκευή, συντήρηση και στα καύσιμα/λιπαντικά των επιβατηγών/οχηματαγωγών πλοίων, που δραστηριοποιούνται σε πορθμεία ή άλλες διαδρομές.

Σε απάντηση της με αριθμ. πρωτ. 4371/31.3.2016 ερώτησης, που κατατέθηκε από τους Βουλευτές του πίνακα διανομής, σας γνωρίζουμε τα εξής:

Σύμφωνα με τις περιπτώσεις α και γ της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του Κώδικα ΦΠΑ [Ν. 2859/2000], όπως ισχύει, με τις οποίες ενσωματώνονται στην εθνική μας νομοθεσία οι διατάξεις του άρθρου 148 της οδηγίας αριθ. 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου σχετικά με το κοινό σύστημα του φόρου προστιθεμένης αξίας, απαλλάσσονται από το ΦΠΑ:

— η παράδοση και η εισαγωγή πλοίων που προορίζονται να χρησιμοποιηθούν στην εμπορική

ναυσιπλοΐα, την αλιεία από στο φόρο του κανονικού καθεστώτος Φ.Π.Α. ή για άλλη εκμετάλλευση ή για διάλυση ή για χρήση από τις ένοπλες δυνάμεις και το Δημόσιο γενικά, η παράδοση και η εισαγωγή ναυαγοσωστικών και πλωτών μέσων επιθαλάσσιας αρωγής, καθώς και αντικειμένων και υλικών, εφόσον προορίζονται να ενσωματωθούν ή να χρησιμοποιηθούν στο πλοία, ναυαγοσωστικά και πλωτά μέσα της περίπτωσης αυτής.

Εξαιρούνται τα σκάφη ιδιωτικής χρήσης, που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό.

— η παράδοση και η εισαγωγή καυσίμων, λιπαντικών, τροφοεφοδίων και λοιπών αγαθών προορίζονται για τον εφοδιασμό των πλοίων και πλωτών μέσων, τα οποία απαλλάσσονται σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης α. Προκειμένου για πλοία και πλωτά μέσα της εμπορικής ναυσιπλοΐας εσωτερικού ή άλλης εκμετάλλευσης εσωτερικού, καθώς και για αλιευτικά σκάφη που αλιεύουν στα ελληνικά χωρικά ύδατα, η απαλλαγή περιορίζεται στα καύσιμα και λιπαντικά.

Με την ΠΟΛ. 1156/1997 εγκύκλιο διευκρινίστηκε ότι, από 7.3.1996, απαλλάσσεται από το ΦΠΑ η παράδοση στο εσωτερικό της χώρας και η εισαγωγή πλοίων που προορίζονται να χρησιμοποιηθούν στην εμπορική ναυσιπλοΐα ανοικτής θαλάσσης και εκτελούν μεταφορές προσώπων ή αγαθών με κόμιστρο ή άλλη εμπορική, βιομηχανική ή αλιευτική εκμετάλλευση ή για το Δημόσιο γενικά.

Καθίσταται σαφές εκ των ανωτέρω, ότι ένα πλοίο προκειμένου να απαλλάσσεται από ΦΠΑ και κατ'επέκταση να παραλαμβάνει αγαθά για τον εφοδιασμό του με απαλλαγή από ΦΠΑ πρέπει όχι μόνον να έχει ναυπηγηθεί για την ανοικτή θάλασσα αλλά συγχρόνως να διενεργεί δραστηριότητα στην ανοικτή θάλασσα.

Με τις ΠΟΛ. 1010/2016 και ΠΟΛ. 1037/2016 εγκυκλίου έγινε δεκτό στα πλαίσια της χρηστής Διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης να διατηρήσουν την ισχύ τους διοικητικές πράξεις έγκρισης ή αιτήσεις εγκρίσεων για ναυπηγήσεις [που έχουν υποβληθεί μέχρι 18.1.2016] πλοίων τα οποία δραστηριοποιούνται σε αποστάσεις μικρότερες των 12 ναυτικών μιλίων και δεν διενεργούν πλόες στην ανοικτή θάλασσα με απαλλαγή από ΦΠΑ για προμήθεια υλικών για την ναυπήγησή τους.

Όσον αφορά τον κλάδο της ναυπηγοεπισκευαστικής βιομηχανίας σημειώνεται ότι σύμφωνα με:

— το άρθρο 25 του Κώδικα ΦΠΑ Ν. 2859/2000 και με τη της αριθ. Π.8272/18.2.1987 Α.Υ.Ο., όσα ναυπηγεία έχουν υπαχθεί σε καθεστώς Ελεύθερου Τελωνειακού Συγκροτήματος μπορούν να προμηθεύονται αγαθά, από την εγχώρια αγορά ή από την αγορά του εξωτερικού με απαλλαγή από τον προβλεπόμενο Φ.Π.Α., τα οποία πρόκειται να χρησιμοποιηθούν για την ναυπήγηση των πλοίων και να καταβάλλουν το Φ.Π.Α. που αναλογεί στο τελικά κατασκευαζόμενο σκάφος ή εφόσον προβλέπεται απαλλαγή να παραλαμβάνεται αυτό χωρίς την καταβολή του Φ.Π.Α.

— το άρθρο 27 Κώδικα ΦΠΑ του Ν. 2859/2000 και με την αριθ. Π. 8271/4873/ΠΟΛ. 366/1988 Α.Υ.Ο., ορίζεται η διαδικασία παραλαβής και εισαγωγής υλικών και αντικειμένων με απαλλαγή από το Φ.Π.Α. που προορίζονται να χρησιμοποιηθούν για την κατασκευή ή μετατροπή σκαφών [πλοίων και πλωτών μέσων γενικά], εφόσον η κατασκευή αυτή πραγματοποιείται εκτός Ελευθέρων Τελωνειακών Συγκροτημάτων. Για τη χορήγηση της απαλλαγής από Φ.Π.Α. των υλικών και αντικειμένων συγκροτείται η Επιτροπή που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 38 της αρ. πρωτ. Τ. 1400/10/00 [ΦΕΚ 418/8] Α.Υ.Ο., όπως διατηρήθηκαν σε ισχύ με την αρ. πρωτ. Τ. 1940/41/2003 [ΦΕΚ 516/Β] Α.Υ.Ο., σε συνδυασμό με τις διατάξεις άρθρου 17 του Κεφαλαίου Δ της αρ. πρωτ. Π.8271/4873/ΠΟΛ 366/87/88 Α.Υ.Ο.

Η Επιτροπή, συντάσσει σχετική Έκθεση - Γνωμοδότηση με βάση την οποία η αρμόδια τελωνειακή ή φορολογική αρχή εκδίδει απόφαση για την έγκριση της απαλλαγής των υλικών και αντικειμένων από Φ.Π.Α.

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1130/9.9.2016.- Κοινοποίηση της με αριθ. πρωτ. 148/2016 γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ. σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 27 του Κώδικα ΦΠΑ στην περίπτωση αλλοδαπών αεροπορικών εταιρειών, που διαθέτουν εγκατάσταση στην Ελλάδα, για την πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων.

Σχετικά με το ανωτέρω θέμα, σας κοινοποιούμε προς ενημέρωσή και εφαρμογή την με αριθ. 148/2016 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Β Τμήμα), η οποία έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων.

Με την εν λόγω γνωμοδότηση έγινε δεκτό, ομόφωνα, ότι για την χορήγηση των απαλλαγών που προβλέπονται στο άρθρο 27 του Κώδικα ΦΠΑ σε αεροσκάφη που εκμεταλλεύονται αλλοδαπές αεροπορικές εταιρείες, οι οποίες διαθέτουν εγκατάσταση στην Ελλάδα και χρησιμοποιούν αυτά για την πραγματοποίηση πτήσεων στο εσωτερικό της Χώρας, πρέπει να λαμβάνεται ως κριτήριο η φύση της συνολικής μεταφορικής δραστηριότητας της εν λόγω εταιρείας και όχι αποκλειστικά το τμήμα εκείνο της μεταφορικής δραστηριότητας που υποστηρίζεται από το Ελληνικό υποκατάστημα.

Οι ανωτέρω απαλλαγές αφορούν τόσο την παράδοση και εισαγωγή των αεροσκαφών όσο και τις παραδόσεις, εισαγωγές αγαθών καθώς και την παροχή υπηρεσιών προς αυτά και θα εφαρμόζονται για όλα τα αεροσκάφη που εντάσσονται στο πιστοποιητικό αερομεταφορέα [ΑΟC] της αλλοδαπής αεροπορικής εταιρείας.

Για τη χορήγηση των ως άνω απαλλαγών από τις αρμόδιες φορολογικές και τελωνειακές αρχές τροποποιούνται οι οδηγίες που έχουν δοθεί με την ΠΟΛ. 1158/2.6.2014 καθώς και με τα αριθ. πρωτ. ΔΕΦΚ Δ5017375 ΕΞ 2015/21.8.2015 και ΔΙ4Α 1102388 ΕΞ 2015/22.7.2015 έγγραφα μας, μόνο για τις αλλοδαπές αεροπορικές εταιρείες οι οποίες: α) είναι εγκατεστημένες σε άλλο κράτος μέλος, β) δραστηριοποιούνται στο εσωτερικό της χώρας και γ) πραγματοποιούν πτήσεις εντός του εσωτερικού της χώρας, ως εξής:

1. Οι τελωνειακές αρχές προκειμένου για την εφαρμογή των απαλλαγών από το ΦΠΑ των αγαθών και υπηρεσιών που προβλέπονται στο άρθρο 27 του Κώδικα ΦΠΑ, θα απαιτούν τη βεβαίωση από τις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. που αναφέρεται στην παράγραφο 2 της παρούσας. Κατ' εξαίρεση και δεδομένου ότι με την παρούσα δημιουργούνται νέες υποχρεώσεις για την προσκόμιση στοιχείων από τις ανωτέρω αεροπορικές εταιρείες, γίνεται δεκτό έως 31.12.2016 οι αιτούμενες απαλλαγές να συνεχίσουν να χορηγούνται με βάση τα εξής δικαιολογητικά:

α) Την προσκόμιση αλλοδαπού πιστοποιητικού αερομεταφορέα [ΑΟC],

β) Την επιβεβαίωση από την ΥΠΑ, με κάθε πρόσφορο μέσο, ότι η συγκεκριμένη εταιρεία δεν είναι εγγεγραμμένη στα ελληνικά νηολόγια,

γ) Υπεύθυνη δήλωση της εταιρείας ότι εκτελεί κυρίως διεθνείς πτήσεις.

2. Οι φορολογικές αρχές για την χορήγηση της βεβαίωσης απαλλαγής θα αξιολογούν την πραγματοποίηση κυρίως διεθνών πτήσεων, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην ανωτέρω γνωμοδότηση, εκτιμώντας το σύνολο των εσόδων των αεροπορικών εταιρειών [εντός και εκτός της χώρας] για την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο. Στο πλαίσιο αυτό οι αεροπορικές εταιρείες έχουν υποχρέωση να υποβάλλουν πέραν του τελευταίου προσωρινού ισοζυγίου λογαριασμών για την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο με τις πράξεις που αυτές πραγματοποιούν στο εσωτερικό της Χώρας, και κάθε πρόσφορο μέσο για τις πράξεις που πραγματοποιούν εκτός του εσωτερικού της Χώρας [π.χ. λογιστικές ή λοιπές καταστάσεις της εγκατάστασής της στην αλλοδαπή]. Για την χορήγηση της βεβαίωσης θα συνεκτιμάται οποιοδήποτε σχετικό πιστοποιητικό που προσκομίζεται από τις ανωτέρω εταιρείες [π.χ. πιστοποιητικό που θα αποδεικνύει την πραγματοποίηση κυρίως διεθνών πτήσεων στο κράτος μέλος εγκατάστασης της αεροπορικής εταιρείας].

ΕΓΓΡ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΦΚΦ Ε 1072965/12.5.2017.- Απαλλαγή από ΦΠΑ στον εφοδιασμό

πλοίων.

Σε απάντηση της με αριθ. πρωτ. 5391/04.05.2017 ερώτησης που κατατέθηκε στη Βουλή των Ελλήνων από τον Βουλευτή κ. Γ. Γερμενή και διαβιβάστηκε στην υπηρεσία μας με το ανωτέρω σχετικό υπηρεσιακό σημείωμα του γραφείου σας, αναφορικά με απαλλαγές ΦΠΑ και ΕΦΚ των παραδόσεων αγαθών που προορίζονται για τον εφοδιασμό πλοίων, σας ενημερώνουμε ως ακολούθως:

Σύμφωνα με την ισχύουσα διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 68 του ν. 2960/2001 (ΦΕΚ 265/Α), με την οποία έχει ενσωματωθεί στην εθνική νομοθεσία η διάταξη του άρθρου 12 παράγραφος 1γ) της Οδηγίας 2008/118/ΕΚ, απαλλάσσονται από τον ΕΦΚ τα υποκείμενα στο φόρο προϊόντα που προορίζονται για τον εφοδιασμό πλοίων και αεροσκαφών. Επίσης, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3α) του άρθρου 10 του ν. 438/1976 (ΦΕΚ 256/Α) [όπως έχει διαδοχικά αντικατασταθεί με το άρθρο 3 του ν. 603/77 (ΦΕΚ 162/Α), το άρθρο 42 του ν. 3182/2003 και το άρθρο 2 παρ. 12 του ν. 3583/2007 (ΦΕΚ 142/Α) και ισχύει], παρέχεται απαλλαγή από τις φορολογικές επιβαρύνσεις, σύμφωνα με τα οριζόμενα κάθε φορά από τις Κοινοτικές και Εθνικές διατάξεις, κατά την εισαγωγή και παράδοση τροφοφοδίων, καυσίμων και λιπαντικών που προορίζονται να χρησιμοποιηθούν για τον εφοδιασμό των επαγγελματικών πλοίων που εκτελούν επί κέρδει εργασίες, εφόσον πρόκειται να χρησιμοποιηθούν για τη συντήρηση, κίνηση και την εκπλήρωση εν γένει των σκοπών για τους οποίους προορίζονται τα πλοία αυτά, καθώς και για την κάλυψη των αναγκών των επιβαινόντων σε αυτά.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 παρ. 1α και 1γ του Ν.2859/2000 «Κώδικας ΦΠΑ», απαλλάσσονται από το ΦΠΑ η παράδοση και η εισαγωγή καυσίμων, λιπαντικών, τροφοφοδίων και λοιπών αγαθών που προορίζονται για τον εφοδιασμό των δικαιούχων απαλλαγής πλοίων και πλωτών μέσων καθώς και των αντικειμένων και υλικών που προορίζονται να ενσωματωθούν στα πλοία αυτά. Οι ανωτέρω διατάξεις αποτελούν ενσωμάτωση διατάξεων της ενωσιακής νομοθεσίας σχετικά με το κοινό σύστημα του φόρου προστιθεμένης αξίας (άρθρο 148 της οδηγίας ΦΠΑ 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου - πρώην άρθρο 15 της 6ης οδηγίας ΦΠΑ 77/388/ΕΚ του Συμβουλίου) και έχουν νομοθετηθεί με το άρθρο 22 του Ν.1642/86, όπως έχει κωδικοποιηθεί με το άρθρο 27 του ισχύων Κώδικα ΦΠΑ Ν.2859/2000.

Η διαδικασία χορήγησης της απαλλαγής από ΦΠΑ της παράδοσης αγαθών που προορίζονται για τον εφοδιασμό πλοίων ρυθμίζεται με σχετικό κανονιστικό πλαίσιο (11.1591/1546/ΠΟΛ.69/1987 Α.Υ.Ο., Π. 8271/4879/18.12.1987 (ΠΟΛ.366/1987) Α.Υ.Ο), ενώ, οδηγίες εφαρμογής των σχετικών διατάξεων έχουν δοθεί με εγκυκλίους διαταγές (ενδεικτικά, 1051009/2119/669/ΠΟΛ.1156/9.5.1997, 1060218/2900/405/ ΠΟΛ. 1155/26.7.1999, ΠΟΛ.1094/ 9.7.2007, ΔΤΔ Α1068392 ΕΞ/2016 κ.λ.π).

Επιπροσθέτως, βάσει του άρθρου 269 του καν. αριθ. 952/2013 περί Ενωσιακού Τελωνειακού Κώδικα, οι παραδόσεις κοινοτικών εμπορευμάτων που προορίζονται για τον εφοδιασμό πλοίων και αεροσκαφών με πλήρη απαλλαγή από φορολογικές επιβαρύνσεις, δηλ. ΦΠΑ και Ε.Φ.Κ, πραγματοποιούνται με τη χρήση διατυπώσεων εξαγωγής ήτοι με μία ενιαία διαδικασία σε ενωσιακό επίπεδο ώστε τα πρόσωπα που προβαίνουν στον εφοδιασμό πλοίων και αεροσκαφών να μπορούν να λάβουν απόδειξη για την πραγματοποίηση του εφοδιασμού η οποία κρίνεται απαραίτητη για σκοπούς φοροαπαλλαγής η ανωτέρω διάταξη, παραγωγού δικαίου της Ε.Ε, είναι άμεσης και υποχρεωτικής εφαρμογής για τα Κράτη Μέλη και τυγχάνει εφαρμογής από το έτος 2011 (άρθρο 786 του ισχύοντος τότε καν. αριθ. 2454/93 της Επιτροπής περί διατάξεων εφαρμογής του Κοινοτικού Τελωνειακού Κώδικα).

Τέλος, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου της Ε.Ε, οι απαλλαγές ΦΠΑ πρέπει να ερμηνεύονται συσταλτικώς, ενώ, τα Κράτη Μέλη λαμβάνουν τα κατάλληλα μέτρα ώστε να προλαμβάνουν κάθε ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή και κατάχρηση. Κατόπιν των ανω-

τέρω, η χορήγηση απαλλαγών από φορολογικές επιβαρύνσεις κατά την παράδοση αγαθών που προορίζονται για τον εφοδιασμό πλοίων προβλέπονται ρητά από διατάξεις της ενωσιακής τελωνειακής και φορολογικής νομοθεσίας και τυγχάνουν ενιαίας και ομοιόμορφης εφαρμογής. Τυχόν παρεκκλίσεις στην εφαρμογή των ενωσιακών διατάξεων από τη χώρα μας ενέχει τον κίνδυνο κίνησης διαδικασίας παράβασης από την Ευρ. Επιτροπή με τις συνακόλουθες συνέπειες για τη χώρα μας.

ΑΡΘΡΟ 28

ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ ΣΤΗΝ ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΑΓΑΘΩΝ ΣΕ ΑΛΛΟ ΚΡΑΤΟΣ-ΜΕΛΟΣ

1. Απαλλάσσονται από το φόρο:

α)⁽¹⁾ η παράδοση αγαθών, κατά την έννοια του άρθρου 5, τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται σε άλλο κράτος-μέλος από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό τους, εφόσον πληρούνται οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

αα) τα αγαθά παραδίδονται σε άλλον υποκείμενο στον φόρο ή σε νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα σε άλλο κράτος-μέλος,

αβ) ο υποκείμενος στον φόρο ή το μη υποκείμενο στον φόρο νομικό πρόσωπο για τους οποίους πραγματοποιείται η παράδοση, διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου Φ.Π.Α. σε άλλο κράτος-μέλος και έχει γνωστοποιήσει αυτόν τον αριθμό φορολογικού μητρώου στον προμηθευτή.

Η διάταξη αυτή δεν ισχύει για παράδοση αγαθών που πραγματοποιείται προς:

αα) αγρότες του ειδικού καθεστώτος,

ββ) υποκειμένους που διενεργούν μόνο απαλλασσόμενες πράξεις χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών και

γγ) νομικά πρόσωπα μη υποκείμενα στο φόρο, εφόσον το ύψος των συνολικών ενδοκοινοτικών τους αποκτήσεων αγαθών, χωρίς φόρο προστιθέμενης αξίας, δεν υπερβαίνει κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο το ποσό των 10.000 ευρώ και κατά την τρέχουσα διαχειριστική περίοδο δεν υπερβαίνει το ποσό αυτό.

Η εξαίρεση αυτή δεν ισχύει για καινούργια μεταφορικά μέσα και προϊόντα που υπάγονται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης,

β) η περιστασιακή παράδοση καινούργιων μεταφορικών μέσων, που αποστέλλονται ή μεταφέρονται προς άλλο κράτος - μέλος. Επίσης η παράδοση αγαθών που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης, τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται προς άλλο κράτος - μέλος, εφόσον ο αγοραστής είναι πρόσωπο που εμπίπτει στις διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της προηγούμενης περίπτωσης α' και τα αγαθά αυτά διακινούνται υπό καθεστώς αναστολής καταβολής του ειδικού φόρου κατανάλωσης,

γ) η παράδοση αγαθών κατά την έννοια της παραγράφου 3 του άρθρου 7, οι οποίες θα καλύπτονταν από την προβλεπόμενη στην περίπτωση α' απαλλαγή, αν είχαν πραγματοποιηθεί προς άλλον υποκείμενο στο φόρο,

δ) η εισαγωγή και η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών που πραγματοποιούνται από υποκείμενο στο φόρο και η παράδοση αγαθών προς υποκείμενο στο φόρο, με σκοπό την παράδοση τους με τους όρους της παραπάνω περίπτωσης α', καθώς και η παροχή υπηρεσιών που αφορούν αυτές τις παραδόσεις αγαθών με προορισμό ένα άλλο κράτος-μέλος, μέχρι του ποσού των παραδόσεων αυτών, που πραγματοποίησε ο υποκείμενος στο φόρο,

(1) Το πρώτο εδάφιο της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 28 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 2γ του άρθρου 61 του ν. 4714/2020 και ισχύει από 1.1.2020, σύμφωνα με το άρθρο 63 του ίδιου νόμου. Το εδάφιο που αντικαταστάθηκε είχε ως εξής: «α) η παράδοση αγαθών κατά την έννοια του άρθρου 5, τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται σε άλλο κράτος-μέλος από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή από άλλον που ενεργεί για λογαριασμό τους, προς άλλον υποκείμενο στο φόρο ή προς μη υποκείμενο νομικό πρόσωπο, που ενεργεί με την ιδιότητα του αυτή σε άλλο κράτος-μέλος.»

κατά την προηγούμενη δωδεκάμηνη χρονική ή δωδεκάμηνη διαχειριστική περίοδο.

Η παρούσα απαλλαγή, καθώς και η απαλλαγή που προβλέπεται στην περίπτωση ζ' της παραγράφου 1 του άρθρου 24, παρέχεται συνολικά μέχρι του κοινού ορίου, που προβλέπεται από τις διατάξεις αυτές.

1α.⁽¹⁾ Η απαλλαγή που προβλέπεται στο πρώτο εδάφιο της περ. α' της παρ. 1 δεν εφαρμόζεται, όταν ο προμηθευτής δεν έχει εκπληρώσει τις υποχρεώσεις σχετικά με την υποβολή ανακεφαλαιωτικού πίνακα ή όταν ο ανακεφαλαιωτικός πίνακας, που έχει υποβάλει, δεν περιέχει τις ορθές πληροφορίες σχετικά με την εν λόγω παράδοση, εκτός εάν ο προμηθευτής μπορεί να αιτιολογήσει δεόντως την παράλειψή του κατά τρόπο ικανοποιητικό στις αρμόδιες αρχές.

2. Οι διατάξεις του άρθρου αυτού δεν έχουν εφαρμογή στις παραδόσεις αγαθών που υπάγονται σε φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 45 και 46.

3. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών ρυθμίζεται κάθε λεπτομέρεια για την εφαρμογή του άρθρου αυτού.

ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ ΑΑΔΕ:

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2019/22.2.2022.- Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4714/2020 (Α' 148) που αφορούν τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος, τις αλυσιδωτές συναλλαγές, τις προϋποθέσεις απαλλαγής των ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών, καθώς και την κοινοποίηση του Εκτ. Κανονισμού 2018/1912.

α. Εισαγωγή

Σκοπός του οριστικού συστήματος ΦΠΑ για το ενδοενοσιακό εμπόριο, και προκειμένου να υπάρξει ομαλή μετάβαση σ' αυτό από το ισχύον σήμερα μεταβατικό καθεστώς ΦΠΑ είναι επίλυση του προβλήματος της λεγόμενης «αλυσιδωτής απάτης» η οποία στηρίχθηκε στους κανόνες της απαλλαγής ΦΠΑ στις ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών.

Μέχρι την έναρξη του οριστικού καθεστώτος ΦΠΑ τα κ-μ ζήτησαν ως προσωρινή λύση να συμπεριληφθεί στην Οδηγία ΦΠΑ η υποχρέωση να διαθέτει ο αποκτών έγκυρο αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ (ΑΦΜ/ΦΠΑ) σε κ-μ διαφορετικό από το κ-μ αναχώρησης της μεταφοράς των αγαθών, ως ουσιαστική προϋπόθεση προκειμένου να επιτραπεί στον προμηθευτή να εφαρμόσει την απαλλαγή.

Δεδομένου ότι - σύμφωνα με την ερμηνεία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης - η ύπαρξη και η εγκυρότητα του ΑΦΜ/ΦΠΑ του αποκτώντος αποτελεί απλώς τυπική προϋπόθεση του δικαιώματος απαλλαγής μιας ενδοκοινοτικής παράδοσης, τα κ-μ έχουν τη δυνατότητα να επιβάλλουν μόνο πρόστιμα ή διοικητικές κυρώσεις, όχι όμως να αρνηθούν την απαλλαγή της ενδοκοινοτικής παράδοσης.

Επιπλέον, η υποχρέωση του προμηθευτή να υποβάλλει ανακεφαλαιωτικό πίνακα για τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις που πραγματοποιεί πρόκειται επίσης, για μια υφιστάμενη τυπική αλλά όχι ουσιαστική προϋπόθεση όσον αφορά την απαλλαγή. Μέσω του συστήματος VIES, οι εν λόγω πληροφορίες είναι προσβάσιμες στις φορολογικές αρχές του κ-μ του αποκτώντος, οι οποίες με τον τρόπο αυτό ενημερώνονται για την άφιξη στο έδαφός τους των αγαθών που υπόκεινται σε φορολογούμενη ενδοκοινοτική απόκτηση. Ο αποκτών πρέπει να δηλώσει την συγκεκριμένη ενδοκοινοτική απόκτηση στην οικεία δήλωση ΦΠΑ και οι φορολογικές αρχές έχουν τη δυνατότητα να διασταυρώσουν τη δήλωση αυτή με τα στοιχεία που περιέχονται στο σύστημα VIES μέσω

(1) Η παράγραφος 1α του άρθρου 28 προστέθηκε με την παράγραφο 2δ του άρθρου 61 του ν. 4714/2020 και ισχύει από 1.1.2020, σύμφωνα με το άρθρο 63 του ίδιου νόμου.

των υποβληθέντων ανακεφαλαιωτικών πινάκων. Ως εκ τούτου, ο ανακεφαλαιωτικός πίνακας έχει αποτελέσει καίρια συνιστώσα του συστήματος ΦΠΑ μετά την κατάργηση των φορολογικών συνόρων και την αντίστοιχη εξαφάνιση των τελωνειακών παραστατικών.

Ωστόσο, η μη υποβολή ανακεφαλαιωτικού πίνακα για μια ενδοκοινοτική παράδοση μπορεί να επισύρει ποινές, όχι όμως την απόρριψη της ίδιας της απαλλαγής.

Ως εκ τούτου, οι νέες διατάξεις του άρθρου 28 του Κώδικα ΦΠΑ (αντίστοιχο άρθρο 138 της Οδηγίας ΦΠΑ) περιλαμβάνουν αλλαγές ως προς αυτές τις δύο πτυχές.

Πρώτον, καθορίζεται πλέον ως ουσιαστική προϋπόθεση για την εφαρμογή της απαλλαγής ότι ο αποκτών πρέπει να διαθέτει ΑΦΜ/ΦΠΑ σε κ-μ διαφορετικό από το κράτος αναχώρησης της αποστολής ή της μεταφοράς των αγαθών. Όπως ισχύει ήδη σήμερα, ο προμηθευτής θα πρέπει να επιβεβαιώνει την ιδιότητα του πελάτη του μέσω του συστήματος VIES πριν εφαρμόσει την απαλλαγή. Από την άποψη αυτή, δεν υπάρχει πρακτική διαφορά για τον προμηθευτή, όμως οι συνέπειες μπορεί να διαφέρουν διότι η μη ταυτοποίηση του πελάτη του μπορεί, σε αυτό το πλαίσιο, να οδηγήσει σε απόρριψη της απαλλαγής.

Δεύτερον, η ορθή συμπλήρωση και η υποβολή του ανακεφαλαιωτικού πίνακα συνιστά ουσιαστική προϋπόθεση η οποία, όταν δεν πληρούται, μπορεί να οδηγήσει στην απόρριψη της εφαρμοζόμενης απαλλαγής εκ μέρους της φορολογικής διοίκησης στο κ-μ αναχώρησης.

β. Οι νέες διατάξεις στον Κώδικα ΦΠΑ

Με την νέα διάταξη του άρθρου 28 του Κώδικα ΦΠΑ εξακολουθεί να υφίσταται η απαλλαγή του φόρου για την παράδοση των αγαθών σε άλλο κ-μ, τα οποία παραδίδονται σε υποκείμενο στον φόρο ή μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα, αλλά απαιτείται πλέον:

i) ο υποκείμενος στον οποίο πραγματοποιείται η παράδοση να διαθέτει ΑΦΜ/ΦΠΑ σε κ-μ διαφορετικό από το κ-μ της αναχώρησης της αποστολής ή της μεταφοράς των αγαθών και να γνωστοποιεί τον αριθμό αυτό στον προμηθευτή (άρθρο 28 παρ. 1)

ii) ο προμηθευτής να εκπληρώσει τις υποχρεώσεις του για την υποβολή ανακεφαλαιωτικού πίνακα, ο οποίος θα πρέπει να περιέχει τις σωστές πληροφορίες, εκτός εάν ο προμηθευτής μπορεί να αιτιολογήσει δεόντως και με ικανοποιητικό τρόπο ενώπιον των αρμόδιων φορολογικών αρχών ενδεχόμενη παράλειψή του (άρθρο 28 παρ. 1α του Κώδικα ΦΠΑ)

γ. Ανάλυση των αλλαγών

Χρήζει αναφοράς ότι ο ΑΦΜ/ΦΠΑ του υποκείμενου προσώπου (ή μη υποκείμενου νομικού προσώπου) στο οποίο γίνεται η παράδοση δεν χρειάζεται να έχει χορηγηθεί απαραίτητα από το κ-μ στο οποίο αποστέλλονται τα αγαθά. Επισημαίνεται ότι άπτεται στην διακριτική ευχέρεια των αντισυμβαλλομένων ο τρόπος κοινοποίησης του ΑΦΜ/ΦΠΑ και δεν υπόκειται σε κάποιες συγκεκριμένες τυπικές απαιτήσεις (λχ. χρήση συγκεκριμένου εντύπου).

Παράδειγμα 1

Επιχείρηση με έδρα την Ελλάδα αποστέλλει αγαθά στη Γαλλία, σε επιχείρηση η οποία έχει γαλλικό ΑΦΜ/ΦΠΑ. Η γαλλική επιχείρηση γνωστοποιεί τον ΑΦΜ/ΦΠΑ στον Έλληνα προμηθευτή ο οποίος, αφού τον επιβεβαιώσει μέσω του συστήματος VIES διαπιστώνει ότι είναι έγκυρος. Συνεπώς πληρούται η πρώτη προϋπόθεση για ενδοκοινοτική παράδοση με απαλλαγή και ο Έλληνας μπορεί να εκδώσει το τιμολόγιο χωρίς ΦΠΑ.

Παράδειγμα 2

Επιχείρηση με έδρα την Ελλάδα αποστέλλει αγαθά στη Γαλλία, σε επιχείρηση η οποία έχει ιταλικό ΑΦΜ/ΦΠΑ και όχι γαλλικό. Εφόσον ο εν λόγω ΑΦΜ/ΦΠΑ γνωστοποιηθεί στον Έλληνα προμηθευτή και επιβεβαιωθεί μέσω του συστήματος VIES ως έγκυρος, τότε θεωρείται ότι πληρούται η πρώτη προϋπόθεση για ενδοκοινοτική παράδοση με απαλλαγή.

Αναφορικά με την υποχρέωση ορθής συμπλήρωσης και υποβολής του ανακεφαλαιωτικού

πίνακα ενδοκοινοτικών παραδόσεων, χρήζουν αναφοράς τα κάτωθι:

Υπογραμμίζεται ότι η απαλλαγή που αναφέρθηκε παραπάνω δεν θα παρέχεται όταν ο προμηθευτής δεν έχει συμμορφωθεί με τις υποχρεώσεις περί υποβολής ανακεφαλαιωτικού πίνακα ή ο ανακεφαλαιωτικός πίνακας που έχει υποβάλει δεν περιέχει τις ορθές πληροφορίες σχετικά με την εν λόγω παράδοση, (άρθρα 262-264 της Οδηγίας ΦΠΑ), εκτός αν ο προμηθευτής μπορεί να αιτιολογήσει δεόντως την παράλειψή του κατά τρόπο ικανοποιητικό στις αρμόδιες αρχές.

Πρέπει να σημειωθεί ότι η προαναφερθείσα απαλλαγή μπορεί να ανακληθεί μόνο αναδρομικά, όταν - και εφόσον - οι φορολογικές αρχές αποδείξουν την μη υποβολή ή την μη ορθή συμπλήρωση του ανακεφαλαιωτικού πίνακα ενδοκοινοτικής παράδοσης.

Παράδειγμα 3

Επιχείρηση με έδρα την Ελλάδα αποστέλλει αγαθά στην Κροατία, σε επιχείρηση η οποία έχει κροατικό ΑΦΜ/ΦΠΑ. Η κροατική επιχείρηση γνωστοποιεί τον ΑΦΜ/ΦΠΑ της στον Έλληνα προμηθευτή ο οποίος, αφού τον επιβεβαιώσει μέσω του συστήματος VIES, διαπιστώνει ότι είναι έγκυρος και εκδίδει τιμολόγιο χωρίς ΦΠΑ. Στη συνέχεια όμως, μετά από έλεγχο των ελληνικών φορολογικών αρχών, διαπιστώνεται ότι ο Έλληνας προμηθευτής υπέβαλε ανακεφαλαιωτικό πίνακα, αλλά ξέχασε να σημειώσει τη συναλλαγή του με την κροατική επιχείρηση. Στην περίπτωση αυτή δεν εφαρμόζεται πια η απαλλαγή στην ενδοκοινοτική παράδοση και οι ελληνικές αρχές θα καταλογίσουν στον Έλληνα προμηθευτή τον σχετικό ΦΠΑ, εκτός εάν αυτός μπορεί να αποδείξει αιτιολογημένα τον λόγο παράλειψης ορθής απεικόνισης της εν λόγω συναλλαγής.

δ. Ειδικότερα θέματα

ι. Εάν ο αγοραστής δεν γνωστοποιήσει τον ΑΦΜ/ΦΠΑ του στον προμηθευτή του, ή ο ΑΦΜ/ΦΠΑ που έχει γνωστοποιηθεί από αυτόν έχει χορηγηθεί από το κ-μ από το οποίο αποστέλλονται ή μεταφέρονται τα αγαθά, τότε τουλάχιστον μία από τις συνθήκες για την απαλλαγή της ενδοκοινοτικής παράδοσης δεν πληρούται και ο προμηθευτής θα πρέπει να επιβαρύνει τον αγοραστή του με ΦΠΑ.

Το γεγονός ότι ο προμηθευτής χρέωσε ΦΠΑ στην παράδοση επειδή δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις που ορίζονται στο άρθρο 28 του Κώδικα ΦΠΑ δεν επηρεάζει τον χειρισμό της ενδοκοινοτικής απόκτησης, όσον αφορά τον ΦΠΑ, από τον πελάτη στο κ-μ άφιξης της αποστολής ή μεταφοράς των αγαθών διότι, σύμφωνα με το άρθρο 16 του Εκτ. Καν. 282/11, «Όταν πραγματοποιείται ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, κατά την έννοια του άρθρου 20 της Οδηγίας ΦΠΑ, το κ-μ άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς αγαθών ασκεί τη φορολογική του αρμοδιότητα ανεξάρτητα από την αντιμετώπιση της συναλλαγής ως προς τον ΦΠΑ στο κ-μ αναχώρησης της αποστολής ή της μεταφοράς αγαθών».

Σημειώνεται πως, όταν ο αγοραστής μπορεί να αποδείξει ότι, κατά τον χρόνο διενέργειας της συναλλαγής, λειτούργησε ως υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο και γνωστοποιήσει σε μεταγενέστερο στάδιο στον προμηθευτή του τον ΑΦΜ/ΦΠΑ του, ο οποίος έχει εκδοθεί σε κ-μ διαφορετικό από το κράτος αναχώρησης της αποστολής ή της μεταφοράς των αγαθών και δεν υπάρχει ένδειξη απάτης ή κατάχρησης, ο προμηθευτής οφείλει να διορθώσει το παραστατικό, βάσει των κανόνων που προβλέπονται στην οικεία εθνική νομοθεσία.

Παράδειγμα 4

Επιχείρηση με έδρα την Ελλάδα αποστέλλει αγαθά στην Μάλτα στις 31-8-2020, σε επιχείρηση η οποία έχει ΑΦΜ/ΦΠΑ Μάλτας. Η επιχείρηση της Μάλτας, λόγω τεχνικών προβλημάτων που αντιμετώπιζε, δεν μπόρεσε να γνωστοποιήσει εγκαίρως στην ελληνική τον ΑΦΜ/ΦΠΑ της. Συνεπώς, ο Έλληνας προμηθευτής ήταν υποχρεωμένος να εκδώσει παραστατικό με ελληνικό ΦΠΑ.

Εν συνεχεία, στις 30-9-20, η επιχείρηση της Μάλτας γνωστοποιεί στον αντισυμβαλλόμενο της τον ΑΦΜ/ΦΠΑ της, προσκομίζοντάς του και έγγραφα τα οποία αποδεικνύουν ότι κατά τον

χρόνο διενέργειας της συναλλαγής λειτουργούσε ως υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο. Με τα νέα δεδομένα, ο Έλληνας προμηθευτής είναι υποχρεωμένος να εφαρμόσει εκ των υστέρων την απαλλαγή ΦΠΑ και να της εκδώσει πιστωτικό τιμολόγιο, μόνο ως προς τον ΦΠΑ.

ii. Εάν τη στιγμή που ο προμηθευτής εκδίδει το παραστατικό ο αγοραστής δεν μπορεί να του γνωστοποιήσει τον ΑΦΜ/ΦΠΑ του, επειδή οι φορολογικές αρχές της χώρας του επεξεργάζονται ακόμη το αίτημά του για χορήγηση ΑΦΜ/ΦΠΑ, ο προμηθευτής δεν θα μπορέσει να εφαρμόσει την απαλλαγή της ενδοκοινοτικής παράδοσης και θα πρέπει να χρεώσει τον αγοραστή του με ΦΠΑ.

Όταν όμως ο αγοραστής λάβει τον ΑΦΜ/ΦΠΑ στο κ-μ άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς αγαθών και τον γνωστοποιήσει στον προμηθευτή του, τότε ο τελευταίος οφείλει να διορθώσει το παραστατικό, βάσει των κανόνων που προβλέπονται στην σχετική εθνική νομοθεσία.

Παράδειγμα 5

Επιχείρηση με έδρα την Ελλάδα αποστέλλει αγαθά στην Σλοβακία στις 31-8-20, σε επιχείρηση η οποία δεν έχει ακόμη ΑΦΜ/ΦΠΑ Σλοβακίας, επειδή οι φορολογικές αρχές της Σλοβακίας επεξεργάζονται ακόμη το αίτημά της για χορήγηση ΑΦΜ/ΦΠΑ. Συνεπώς, ο Έλληνας προμηθευτής είναι υποχρεωμένος να εκδώσει παραστατικό με ελληνικό ΦΠΑ.

Εν συνεχεία, στις 30-9-20, η σλοβακική επιχείρηση λαμβάνει ΑΦΜ/ΦΠΑ στην Σλοβακία και τον γνωστοποιεί στον αντισυμβαλλόμενο της. Με τα νέα δεδομένα, ο Έλληνας προμηθευτής είναι υποχρεωμένος να εφαρμόσει εκ των υστέρων την απαλλαγή ΦΠΑ και να της εκδώσει πιστωτικό τιμολόγιο, μόνο ως προς τον ΦΠΑ.

iii. Ορισμένα κ-μ κάνουν διάκριση μεταξύ ΑΦΜ/ΦΠΑ ο οποίος ισχύει μόνο για ορισμένες εγχώριες συναλλαγές και ΑΦΜ/ΦΠΑ που, σύμφωνα με το άρθρο 215 της Οδηγίας ΦΠΑ, φέρει πρόθεμα (πχ. EL, DE, FR) μέσω του οποίου είναι δυνατό να προσδιορίζεται το κ-μ χορήγησης αυτού. Για την απαλλαγή του ΦΠΑ της ενδοκοινοτικής παράδοσης όμως δεν είναι δυνατή η χρήση και των δύο αριθμών. Μόνο ο ΑΦΜ/ΦΠΑ με πρόθεμα, μέσω του οποίου είναι δυνατό να προσδιορίζεται το κ-μ χορήγησης, είναι κατάλληλος. Είναι ο μόνος ΑΦΜ/ΦΠΑ ο οποίος περιλαμβάνει το κ-μ προσδιορισμού στη βάση δεδομένων VIES και, συνεπώς, ο μόνος αριθμός φορολογικού μητρώου ΦΠΑ τον οποίο μπορεί να επαληθεύσει ο προμηθευτής.

Παράδειγμα 6

Επιχείρηση με έδρα την Ελλάδα αποστέλλει αγαθά στην Γερμανία, σε γερμανική επιχείρηση η οποία έχει δύο ΑΦΜ/ΦΠΑ στην Γερμανία: ένα με πρόθεμα (DE 123456789) και ένα γενικό, για τις υπόλοιπες δραστηριότητές της (TIN number, με 11 ψηφία). Η γερμανική επιχείρηση, εκ παραδρομής, γνωστοποιεί το TIN number αντί του ΑΦΜ/ΦΠΑ VIES. Ο Έλληνας προμηθευτής δεν μπορεί να διενεργήσει την επαλήθευση για τον ΑΦΜ/ΦΠΑ VIES που κατέχει η γερμανική επιχείρηση και είτε θα ζητήσει τον άλλο ΑΦΜ/ΦΠΑ με το πρόθεμα, είτε θα επιβαρύνει τον Γερμανό με ελληνικό ΦΠΑ.

iv. Όπως αναφέρθηκε παραπάνω, δεν εφαρμόζεται η απαλλαγή στην ενδοκοινοτική παράδοση αν ο προμηθευτής δεν έχει υποβάλει ανακεφαλαιωτικό πίνακα, «εκτός εάν ο προμηθευτής μπορεί να αιτιολογήσει δεόντως την παράλειψή του κατά τρόπο ικανοποιητικό για τις αρμόδιες φορολογικές αρχές».

Ωστόσο, μπορεί να θεωρηθεί ότι ενίοτε η παράλειψη ενός προμηθευτή αιτιολογείται δεόντως (εκτός εάν οι φορολογικές αρχές έχουν λόγους να πιστεύουν ότι η παράλειψη εντάσσεται σε κάποιο σχήμα απάτης) υπό την προϋπόθεση ότι, μόλις αντιλαμβάνεται το σφάλμα που οδήγησε στην παράλειψη, ο προμηθευτής προχωρεί σε διόρθωση του σφάλματος αυτού. Ενδεικτικά, και όχι περιοριστικά, αναφέρουμε τις κάτωθι περιπτώσεις:

- ο προμηθευτής, λόγω τυχαίου σφάλματος, δεν συμπεριέλαβε την απαλλασσόμενη ενδοκοινοτική παράδοση στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα που καλύπτει την περίοδο κατά την οποία

πραγματοποιήθηκε η παράδοση, αλλά τη συμπεριέλαβε στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα της επόμενης περιόδου

- ο προμηθευτής συμπεριέλαβε την απαλλασσόμενη ενδοκοινοτική παράδοση στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα που καλύπτει την περίοδο κατά την οποία πραγματοποιήθηκε η παράδοση, αλλά χωρίς πρόθεση συμπλήρωσε εσφαλμένα την αξία της εν λόγω παράδοσης

- λόγω αναδιάρθρωσής της, η εταιρεία που αποκτά τα αγαθά διαθέτει πλέον νέα επωνυμία και νέο ΑΦΜ/ΦΠΑ, αλλά η παλαιά επωνυμία και ο παλιός ΑΦΜ/ΦΠΑ συνεχίζουν να υφίστανται για μικρή μεταβατική περίοδο. Στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα, ο προμηθευτής συμπεριέλαβε εκ παραδρομής τις συναλλαγές με τον παλιό αυτό αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ.

Παράδειγμα 7

Επιχείρηση με έδρα την Ελλάδα αποστέλλει αγαθά στο Βέλγιο, σε επιχείρηση η οποία έχει βέλγικο ΑΦΜ/ΦΠΑ. Η βελγική επιχείρηση γνωστοποιεί τον ΑΦΜ/ΦΠΑ της στον Έλληνα προμηθευτή ο οποίος, αφού τον ελέγξει, διαπιστώνει ότι είναι έγκυρος και εκδίδει τιμολόγιο χωρίς ΦΠΑ στις 26-8-20. Στη συνέχεια όμως, ο Έλληνας προμηθευτής στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα που υπέβαλε για τον Αύγουστο στις 26-9-20, ξέχασε να συμπεριλάβει τη συναλλαγή του με την βελγική επιχείρηση, και εσφαλμένα την συμπεριέλαβε στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα που υπέβαλλε για τον Σεπτέμβριο στις 26-10-20. Στις 31-10-20 διαπίστωσε το σφάλμα του και προέβη αυθημερόν σε υποβολή των σχετικών τροποποιητικών πινάκων.

Στην συγκεκριμένη περίπτωση, μπορεί να θεωρηθεί ότι η παράλειψη ενός προμηθευτή αιτιολογείται δεόντως καθώς ο προμηθευτής προχώρησε σε διόρθωση του πίνακα αμέσως μόλις ανατέληφθη το σφάλμα του. Συνεπώς η ενδοκοινοτική απαλλαγή θα εξακολουθήσει να ισχύει.

Παράδειγμα 8

Επιχείρηση με έδρα την Ελλάδα αποστέλλει αγαθά στη Φινλανδία, αξίας 100.000 Ευρώ, σε επιχείρηση η οποία έχει φινλανδικό ΑΦΜ/ΦΠΑ. Η φινλανδική επιχείρηση γνωστοποιεί τον ΑΦΜ/ΦΠΑ της στον Έλληνα προμηθευτή ο οποίος, αφού τον ελέγξει, διαπιστώνει ότι είναι έγκυρος και εκδίδει τιμολόγιο χωρίς ΦΠΑ στις 26-8-20. Στη συνέχεια όμως, ο Έλληνας προμηθευτής, στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα που υπέβαλε για τον Αύγουστο στις 26-9-20, συμπλήρωσε εσφαλμένα ως αξία για την εν λόγω παράδοση 1.000 Ευρώ.

Από διασταυρωτικό έλεγχο που διενήργησαν οι ελληνικές φορολογικές αρχές, τρεις μήνες αργότερα, διαπίστωσαν το σφάλμα του Έλληνα προμηθευτή και του καταλόγισαν -ορθώς- τον σχετικό ΦΠΑ, καθώς έκριναν ότι στην συγκεκριμένη περίπτωση, η παράλειψη του προμηθευτή δεν αιτιολογείται δεόντως, καθώς ο προμηθευτής δεν προχώρησε σε διόρθωση του σφάλματός του εντός του τριμήνου που μεσολάβησε από την στιγμή της καταχώρισης της αξίας στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα έως και τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου.

Για περισσότερες πληροφορίες σε σχέση με τα ανωτέρω θέματα μπορείτε να ανατρέξετε στις επεξηγηματικές σημειώσεις της Ευρωπαϊκής Επιτροπής στον κάτωθι σύνδεσμο: https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2021_08/explanatory_notes_2020_quick_fixes_el.pdf

ΑΡΘΡΟ 29

ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ ΣΤΗΝ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΗ ΑΠΟΚΤΗΣΗ ΑΓΑΘΩΝ

1. Απαλλάσσονται από το φόρο:

α) η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών των οποίων η εισαγωγή ή η παράδοση απαλλάσσεται από το φόρο στο εσωτερικό της χώρας,

β) η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, για τα οποία, κατ' εφαρμογή των παραγράφων 2 και 3 του άρθρου 34, ο αποκτών (αγοραστής) τα αγαθά στο εσωτερικό της χώρας δικαιούται, σε κάθε περίπτωση, ολικής επιστροφής του φόρου προστιθέμενης αξίας.

2. Στην ενδοκοινοτική απόκτηση εφημερίδων και περιοδικών αναστέλλεται η είσπραξη του οφειλόμενου φόρου. Ο φόρος αυτός καταβάλλεται όταν οι εφημερίδες και τα περιοδικά διανέμονται στην Ελλάδα από τον υποκείμενο στο φόρο ή από το πρακτορείο διανομής και σε περίπτωση που δεν υπάρχει ούτε πρακτορείο διανομής, από τον παραλήπτη τους.

3. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών ρυθμίζεται κάθε λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Ζ' ΕΚΠΤΩΣΗ - ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

ΑΡΘΡΟ 30

ΔΙΚΑΙΩΜΑ ΕΚΠΤΩΣΗΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

1.⁽¹⁾ Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν.

Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο.

Ειδικά για τα ακίνητα που έχουν υπαχθεί σε καθεστώς αναστολής της παραγράφου 4α του άρθρου 6, το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών, που προσδιορίζεται σύμφωνα με την παράγραφο 7 του άρθρου 31, αναστέλλεται καθ' όλη τη διάρκεια της περιόδου της παραγράφου 4α του άρθρου 6.⁽²⁾

Ειδικά, για τα αγαθά επένδυσης, το δικαίωμα έκπτωσης κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης των αγαθών αυτών.

Στην περίπτωση που αγαθά επένδυσης χρησιμοποιούνται, τόσο για τους σκοπούς των δραστηριοτήτων του υποκειμένου στο φόρο, όσο και για ιδιωτική χρήση του ίδιου ή του προσωπικού του, ή, γενικότερα για σκοπούς άλλους από της επιχείρησης, ο Φ.Π.Α. που βαρύνει τις δαπάνες που συνδέονται με τα επενδυτικά αυτά αγαθά εκπίπτει μόνο κατ' αναλογία του ποσοστού της χρησιμοποίησής τους για τους σκοπούς των δραστηριοτήτων της επιχείρησης.

Οι μεταβολές στην αναλογία χρήσης των αγαθών επένδυσης που αναφέρονται στο προηγούμενο εδάφιο λαμβάνονται υπόψη υπό τους όρους που προβλέπονται στα άρθρα 31 και 33.

1.α.⁽³⁾ Δικαίωμα έκπτωσης δεν παρέχεται για εισροές που αφορούν σε πράξεις που

(1) Η παράγραφος 1 του άρθρου 30 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 9 του άρθρου 39 του Ν. 3943/2011 και ισχύει από 1.1.2011, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 40 του ίδιου νόμου. Η παράγραφος που αντικαταστάθηκε είχαν ως εξής: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο».

(2) Το τρίτο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 30 προστέθηκε με την παράγραφο 4 του άρθρου 39 του ν. 4646/2019 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 12.12.2019, σύμφωνα με το άρθρο 86 του ίδιου νόμου.

(3) Η παράγραφος 1α του άρθρου 30 αφού προστέθηκε με την παράγραφο 5 του άρθρου 104 του Ν. 4316/2014 (ισχύς από 1.1.2015) στη συνέχεια αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 2 του άρθρου 6 του ν. 4818/2021 και ισχύει από 1.7.2021, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 66 του ίδιου νόμου. Η παράγραφος που αντικαταστάθηκε είχαν ως εξής: «1.α. Δικαίωμα έκπτωσης δεν παρέχεται για εισροές που αφορούν πράξεις που πραγματοποιούνται από υποκείμενους στο φόρο που εντάσσονται σε ανάλογα των άρθρων 47β και 47γ ειδικά καθεστώτα των άλλων κρατών-μελών. Ειδικότερα:

πραγματοποιούνται από υποκείμενους στον φόρο που εντάσσονται σε αντίστοιχα των άρθρων 47β, 47γ και 47δ ειδικά καθεστώτα των άλλων κρατών μελών.

Ειδικότερα:

α) Στην περίπτωση υποκειμένων που εντάσσονται στο αντίστοιχο του άρθρου 47β ειδικό καθεστώς άλλου κράτους μέλους, ο ΦΠΑ των εν λόγω εισροών επιστρέφεται, σύμφωνα με την παρ. 8 του άρθρου 34 και χωρίς να απαιτείται η πλήρωση του όρου περί αμοιβαιότητας που περιλαμβάνεται στην παρούσα. Κατ' εξαίρεση, εάν ο εν λόγω υποκείμενος απαιτείται να διαθέτει ΑΦΜ/ΦΠΑ στην Ελλάδα για δραστηριότητες μη υπαγόμενες στο αντίστοιχο του άρθρου 47β ειδικό καθεστώς άλλου κράτους μέλους, τότε παρέχεται σε αυτόν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών που κατέβαλε στην Ελλάδα και αφορά στις φορολογητέες δραστηριότητές του, που υπάγονται στο εν λόγω αντίστοιχο καθεστώς. Το δικαίωμα έκπτωσης του προηγούμενου εδαφίου ασκείται με τη δήλωση ΦΠΑ, που υποβάλλεται σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 38.

β) Στην περίπτωση υποκειμένων που εντάσσονται στο αντίστοιχο του άρθρου 47γ ειδικό καθεστώς άλλου κράτους μέλους, ο ΦΠΑ των εν λόγω εισροών επιστρέφεται, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 34 και χωρίς την πλήρωση των προϋποθέσεων που ορίζονται στην παρούσα. Κατ' εξαίρεση, εάν ο εν λόγω υποκείμενος απαιτείται να διαθέτει ΑΦΜ/ΦΠΑ στην Ελλάδα για δραστηριότητες μη υπαγόμενες στο αντίστοιχο του άρθρου 47γ ειδικό καθεστώς άλλου κράτους μέλους, τότε παρέχεται σε αυτόν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών που κατέβαλε στην Ελλάδα και αφορά στις φορολογητέες δραστηριότητές του που υπάγονται στο εν λόγω καθεστώς. Το δικαίωμα έκπτωσης του προηγούμενου εδαφίου ασκείται με τη δήλωση ΦΠΑ, που υποβάλλεται σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 38.

γ) Στην περίπτωση υποκειμένων που εντάσσονται στο αντίστοιχο του άρθρου 47δ ειδικό καθεστώς σε άλλο κράτος μέλος, ο ΦΠΑ των εν λόγω εισροών επιστρέφεται, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 34 και χωρίς την πλήρωση των προϋποθέσεων που ορίζονται στην παρούσα, καθώς και σύμφωνα με την παρ. 8 του ίδιου άρθρου και χωρίς να απαιτείται η πλήρωση του όρου περί αμοιβαιότητας που περιλαμβάνεται στην παρούσα. Κατ' εξαίρεση, εάν ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο απαιτείται να διαθέτει ΑΦΜ/ΦΠΑ στην Ελλάδα για δραστηριότητες μη υπαγόμενες στο αντίστοιχο του άρθρου 47δ ειδικό καθεστώς άλλου κράτους μέλους, τότε παρέχεται σε αυτόν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών που κατέβαλε στην Ελλάδα και αφορά στις φορολογητέες δραστηριότητές του, που υπάγονται στο εν λόγω καθεστώς. Το δικαίωμα έκπτωσης του προηγούμενου εδαφίου ασκείται με τη δήλωση ΦΠΑ, που υποβάλλεται σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 38.

2. Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου παρέχεται επίσης στον υποκείμενο κατά το μέρος

α) Στην περίπτωση υποκειμένων που εντάσσονται σε ανάλογο του άρθρου 47β ειδικό καθεστώς άλλου κράτους μέλους, ο ΦΠΑ των εν λόγω εισροών επιστρέφεται σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 8 του άρθρου 34 και χωρίς να απαιτείται η πλήρωση του όρου περί αμοιβαιότητας που περιλαμβάνεται στην παράγραφο αυτή.

β) Στην περίπτωση υποκειμένων που εντάσσονται σε ανάλογο του άρθρου 47γ ειδικό καθεστώς άλλου κράτους μέλους, ο ΦΠΑ των εν λόγω εισροών επιστρέφεται σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 34 και χωρίς την πλήρωση των προϋποθέσεων που ορίζονται στην παράγραφο αυτή. Στην περίπτωση που ο υποκείμενος στο φόρο, εκτός από τις πράξεις που πραγματοποιεί σύμφωνα με το καθεστώς αυτό διαθέτει ΑΦΜ/ΦΠΑ στην Ελλάδα για άλλες πράξεις που δεν εντάσσονται στο καθεστώς, η έκπτωση του φόρου των εν λόγω εισροών πραγματοποιείται με τη δήλωση ΦΠΑ που υποβάλλεται για τις άλλες πράξεις.

που τα αγαθά ή οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται:

α) για την πραγματοποίηση στο εξωτερικό των δραστηριοτήτων που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 4, εφόσον αυτές θα παρείχαν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, αν είχαν πραγματοποιηθεί στο εσωτερικό της χώρας,

β) για την παροχή υπηρεσιών και την παράδοση αγαθών που απαλλάσσονται από το φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων λ' και λγ' της παραγράφου 1 του άρθρου 22, αντίστοιχα,

γ)⁽¹⁾ για τις πράξεις που απαλλάσσονται από τον φόρο, σύμφωνα με την περ. λε) της παρ. 1 του άρθρου 22 και τα άρθρα 24, 25, 26, 27 και 28.

δ) για τις εργασίες που απαλλάσσονται από το φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων ιθ', κ', κα', κγ', κδ' και κε' της παραγράφου 1 του άρθρου 22, εφόσον ο λήπτης είναι εγκαταστημένος εκτός της Κοινότητας ή οι εργασίες αυτές συνδέονται άμεσα με αγαθά που εξάγονται σε χώρα εκτός της Κοινότητας,

ε) για τη διάθεση δώρων μέχρις αξίας δέκα (10) ευρώ και δειγμάτων.

στ)⁽²⁾ για την πραγματοποίηση πράξεων του τρίτου εδαφίου της παραγράφου 9 του άρθρου 19.

3. Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά το χρόνο που ο φόρος καθίσταται απαιτητός, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 16, 17 και 18.

Ειδικά, προκειμένου για ευκαιριακή παράδοση καινούργιων μεταφορικών μέσων, η οποία απαλλάσσεται σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης β' της παραγράφου 1 του άρθρου 28, το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά το χρόνο της παράδοσης.

4. Δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες:

α) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης καπνοβιομηχανιών προϊόντων,

β)⁽³⁾ αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης οινοπνευματωδών ή αλκοολούχων ποτών, εφόσον αυτά προορίζονται για την πραγματοποίηση μη φορολογητέων πράξεων,

γ) δεξιώσεων, ψυχαγωγίας και φιλοξενίας γενικά,

δ) στέγασης, τροφής, ποτών, μετακίνησης και ψυχαγωγίας για το προσωπικό ή τους εκπροσώπους της επιχείρησης,

ε) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης μέχρι εννέα (9) θέσεων, μοτοσικλετών και μοτοποδηλάτων, σκαφών και αεροσκαφών ιδιωτικής χρήσης που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό, καθώς και οι δαπάνες καυσίμων, επισκευής, συντήρησης, μίσθωσης και κυκλοφορίας αυτών γενικά.

Η διάταξη αυτή δεν εφαρμόζεται για τα πιο πάνω μεταφορικά μέσα, εφόσον προορίζο-

(1) Η περίπτωση γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 30 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 3 του άρθρου 6 του ν. 4818/2021 και ισχύει από 1.7.2021, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 66 του ίδιου νόμου. Η περίπτωση που αντικαταστάθηκε είχε ως εξής: «γ) για τις πράξεις που απαλλάσσονται από το φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 24, 25, 26, 27 και 28.»

(2) Η περίπτωση στ της παραγράφου 2 του άρθρου 30 προστέθηκε με την παράγραφο 8 του άρθρου 19 του Ν. 3091/2002 (ΦΕΚ 330Α /24.12.2002) και ισχύει από 1.1.2003, σύμφωνα με το άρθρο 30 περ. η του ίδιου νόμου.

(3) Η περίπτωση β της παραγράφου 4 του άρθρου 30 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 3 του άρθρου 25 του Ν. 3522/2006 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, ήτοι από 22.12.2006. Η περίπτωση που αντικαταστάθηκε είχε ως εξής: «β) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης οινοπνευματωδών ποτών, εφόσον αυτά προορίζονται για την πραγματοποίηση μη φορολογητέων πράξεων.»

νται για πώληση, μίσθωση ή μεταφορά προσώπων με κόμιστρο.

στ)⁽¹⁾

ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ:

Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1034/21.2.2018.- Διαδικασία έκπτωσης Φ.Π.Α. εισροών ενεργειακών προϊόντων, αλκοόλης και αλκοολούχων ποτών και βιομηχανοποιημένων καπνών(ΦΕΚ Β 816/08.03.2018)

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις των άρθρων 30, 32, 33, 34 και 44 του ν. 2859/2000 (ΦΕΚ 248/Α) «Κύρωση Κώδικα Φ.Π.Α.

.....

Αποφασίζουμε

Τον καθορισμό διαδικασίας έκπτωσης του Φ.Π.Α. εισροών, το δικαίωμα της οποίας ασκείται κατ εφαρμογή του άρθρου 30 του ν. 2859/2000 (ΦΕΚ 248/Α) «Κώδικας Φ.Π.Α.» από τους εγκεκριμένους αποθηκευτές ενεργειακών προϊόντων, αλκοόλης και αλκοολούχων ποτών και βιομηχανοποιημένων καπνών.

Άρθρο 1

1. Ο εγκεκριμένος αποθηκευτής ασκεί το δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. των εισροών του με την υποβολή της Δήλωσης Ειδικού Φόρου Κατανάλωσης και Λοιπών Φορολογιών (Δ.Ε.Φ.Κ.) προς την αρμόδια τελωνειακή αρχή. Στην περίπτωση των βιομηχανοποιημένων καπνών η έκπτωση διενεργείται κατά την εκκαθάριση του Ειδικού Φόρου Κατανάλωσης (Ε.Φ.Κ.) που γίνεται με την κατάσταση φορολογίας βιομηχανοποιημένων καπνών. Η έκπτωση πραγματοποιείται στο σύνολο των αγαθών και υπηρεσιών που σχετίζονται με τη δραστηριότητα του εφόσον αυτή διενεργείται αποκλειστικά μέσω της φορολογικής του αποθήκης. Για τον εγκεκριμένο αποθηκευτή που ασκεί εμπορική δραστηριότητα πέραν της φορολογικής του αποθήκης, η έκπτωση διενεργείται για τις εισροές αγαθών και υπηρεσιών που σχετίζονται μόνο με τη φορολογική του αποθήκη προϊόντων που υπόκεινται σε Ε.Φ.Κ.

2. Ο εγκεκριμένος αποθηκευτής που ασκεί την εμπορική του δραστηριότητα μέσω της φορολογικής αποθήκης δύναται να ασκεί το δικαίωμα έκπτωσης με την υποβολή Δ.Ε.Φ.Κ. για τα αγαθά επένδυσης που αποκτά. Το εν λόγω δικαίωμα έκπτωσης δύναται να ασκείται και από εγκεκριμένο αποθηκευτή που έχει εμπορική δραστηριότητα και πέραν της φορολογικής αποθήκης για τα επενδυτικά αγαθά που χρησιμοποιούνται για την άσκηση της δραστηριότητας του που αφορά τη φορολογική του αποθήκη.

Η αρμόδια τελωνειακή αρχή για την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων ελέγχει τα πραγματικά περιστατικά, παρακολουθεί τον προορισμό και τη χρησιμοποίηση των επενδυτικών αγαθών και διενεργεί το σχετικό διακανονισμό της έκπτωσης εφόσον απαιτηθεί.

3. Με τη Δ.Ε.Φ.Κ. ο υπόχρεος συνυποβάλλει Συγκεντρωτική Κατάσταση, σύμφωνα με το Υπόδειγμα του συνημμένου Παραρτήματος, στην οποία αναγράφονται αναλυτικά τα στοιχεία των λογιστικών στοιχείων (παραστατικών) που προβλέπονται από τις διατάξεις του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ 251/Α) «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα», συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις» ως εξής:

α) η ημερομηνία έκδοσης του παραστατικού,

(1) Η περίπτωση στ της παραγράφου 4 του άρθρου 30 καταργήθηκε με την περίπτωση β' της παραγράφου 1 του άρθρου 25 του Ν. 3522/2006. Η κατάργηση ισχύει από 1.1.2006, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 25 του ίδιου νόμου. Η περίπτωση που καταργήθηκε είχαν ως εξής: «στ) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης ειδών συσκευασίας, των οποίων η παράδοση καλύπτεται από καταβαλλόμενη εγγύηση και των οποίων η περαιτέρω διακίνηση γίνεται χωρίς φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19».

β) το είδος και ο αριθμός του παραστατικού που αφορά στην αγορά ή την εισαγωγή ή την παροχή υπηρεσιών,

γ) η επωνυμία και ο Α.Φ.Μ. του εκδότη του παραστατικού, η περιγραφή και η αξία του/των αγαθών ή των υπηρεσιών καθώς και ο αντίστοιχος Λογαριασμός Καταχώρισης στο Λογιστικό Σχέδιο,

δ) το ποσό Φ.Π.Α. κατά παραστατικό,

ε) στον πρώτο στίχο κάθε σελίδας το πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. της προηγούμενης φορολογικής περιόδου και το τυχόν ποσό Φ.Π.Α. προς έκπτωση που μεταφέρεται από την προηγούμενη σελίδα,

στ) ο συνολικός αριθμός των υποβαλλόμενων παραστατικών και το συνολικό ποσό Φ.Π.Α. προς έκπτωση,

ζ) το τυχόν ποσό Φ.Π.Α. προς έκπτωση σε επόμενη φορολογική περίοδο.

4. Η έκπτωση του παρόντος άρθρου διενεργείται για τις εισροές οι οποίες καταγράφονται στη Συγκεντρωτική Κατάσταση της προηγούμενης παραγράφου 3 και για τις οποίες εκδόθηκε ή λήφθηκε νόμιμο φορολογικό στοιχείο τον προηγούμενο της υποβολής της Δ.Ε.Φ.Κ. μήνα. Στην περίπτωση που το φορολογικό στοιχείο εκδόθηκε σε προγενέστερο του προηγούμενου της υποβολής της Δ.Ε.Φ.Κ. μήνα αλλά παρελήφθη το μήνα αυτό, σημειώνεται από τον εγκεκριμένο αποθηκευτή η ημερομηνία παραλαβής του, η οποία αποδεικνύεται από την αντίστοιχη ημερομηνία καταχώρισης του στα λογιστικά του αρχεία.

5. Ο εγκεκριμένος αποθηκευτής κατά την υποβολή της Δ.Ε.Φ.Κ. και της επισυναπτόμενης Συγκεντρωτικής Κατάστασης της παραγράφου 3 του παρόντος άρθρου δεν έχει την υποχρέωση υποβολής των πρωτότυπων παραστατικών που αναγράφονται επί αυτής, αλλά υποχρεούται να τα τηρεί σε αρχείο στον τόπο εγκατάστασης της φορολογικής του αποθήκης για το χρονικό διάστημα που προβλέπεται από τις διατάξεις του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ 251/Α) και να τα θέτει στη διάθεση των τελωνειακών αρχών σε κάθε περίπτωση ελέγχου. Ο εγκεκριμένος αποθηκευτής οφείλει να λαμβάνει τα αναγκαία μέτρα για τη διευκόλυνση του ελέγχου των τελωνειακών αρχών.

6. Στην περίπτωση κατά την οποία το προς έκπτωση ποσό Φ.Π.Α. εισροών, είναι μεγαλύτερο από το προς καταβολή με την Δ.Ε.Φ.Κ. ποσό Φ.Π.Α. εκροών, η προκύπτουσα διαφορά του φόρου που δεν μπορεί να εκπαισθεί, δύναται να συμψηφισθεί με οφειλόμενο σε μεταγενέστερη Δ.Ε.Φ.Κ. ποσό Φ.Π.Α. Η προς συμψηφισμό διαφορά του φόρου σημειώνεται και παρακολουθείται από την αρμόδια τελωνειακή αρχή είτε χειρόγραφα είτε μέσω του ηλεκτρονικού συστήματος ICISnet. Το ποσό του μεταφερόμενου πιστωτικού υπολοίπου δεν μπορεί να χρησιμοποιείται προς έκπτωση στην επόμενη φορολογική περίοδο από την τελωνειακή αρχή και παράλληλα να ζητείται προς επιστροφή από τη φορολογική αρχή στην ίδια ή σε επόμενες φορολογικές περιόδους. Τα υποκείμενα πρόσωπα που αιτούνται επιστροφή Φ.Π.Α. από τις φορολογικές αρχές οφείλουν κατά την υποβολή των τελωνειακών παραστατικών προς συμψηφισμό στις τελωνειακές αρχές να αφαιρούν τα ποσά του Φ.Π.Α. των εισροών που αφορούν την αίτηση επιστροφής.

7. Ο εγκεκριμένος αποθηκευτής των ως άνω προϊόντων που διαθέτει περισσότερες από μία φορολογικές αποθήκες, δύναται να ασκήσει το δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. με μεταφορά του προς έκπτωση ποσού από μία φορολογική του αποθήκη σε άλλη, με ανάλογη εφαρμογή της αρ. πρωτ. ΠΟΛ.1235/30.10.2014 (ΦΕΚ 3075/Β) Απόφασης Γ.Γ.Δ.Ε.

Άρθρο 2

Η διαδικασία για την έκπτωση του Φ.Π.Α. εισροών σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του ν. 2859/2000 (ΦΕΚ 248/Α) που καθορίζεται με την παρούσα Απόφαση Διοικητή Α.Α.Δ.Ε., εφαρμόζεται και για τα πρόσωπα που δραστηριοποιούνται αποκλειστικά στην παραγωγή, εξόρυξη, εισαγωγή και διάθεση λιθάνθρακα, λιγνίτη και οπτάνθρακα των δασμολογικών κλάσεων 2701, 2702 και 2704 της Συνδυασμένης Ονοματολογίας των οποίων η άσκηση του δικαιώματός

τους για την έκπτωση Φ.Π.Α. προβλέπεται από τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 109 του ν. 2960/2001(ΦΕΚ 265/Α).

Άρθρο 3

Η τελωνειακή αρχή στην οποία υποβάλλεται η Δ.Ε.Φ.Κ. για τη βεβαίωση και εισπραξη των φορολογικών επιβαρύνσεων διενεργεί τακτικό έλεγχο για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 30 του ν. 2859/2000 (ΦΕΚ 248/Α) και της διαδικασίας της παρούσας απόφασης Διοικητή Α.Α.Δ.Ε., ο οποίος πραγματοποιείται ανά εξάμηνο κάθε έτους και έκτακτο έλεγχο εφόσον κρίνεται απαραίτητο. Οι Ελεγκτικές Υπηρεσίες Τελωνείων (Ε.Λ.Υ.Τ.) δύνανται να διενεργούν εκ των υστέρων ελέγχους. Σε περίπτωση που από τον έλεγχο διαπιστώνεται παράβαση των διατάξεων του άρθρου 30 του ν. 2859/2000 (ΦΕΚ 248/Α) και της προβλεπόμενης από την παρούσα απόφαση Διοικητή Α.Α.Δ.Ε. διαδικασίας, επιβάλλεται το πρόστιμο της παραγράφου 2 του άρθρου 147 του ν. 2960/2001 (ΦΕΚ 265/Α) και βεβαιώνεται και εισπράττεται ο οφειλόμενος Φ.Π.Α. με τις αναλογούσες σε αυτόν προσαυξήσεις εκπροθέσμου καταβολής.

Άρθρο 4

Με την έναρξη ισχύος της παρούσας απόφασης Διοικητή Α.Α.Δ.Ε. καταργούνται οι αρ. πρωτ. Δ. 634/435/29.4.1993 και Δ. 635/436/29.4.1993 (ΦΕΚ 343/Β) Α.Υ.Ο.

Άρθρο 5

Η παρούσα απόφαση Διοικητή Α.Α.Δ.Ε. ισχύει από τη δημοσίευσή της στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ – ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΑ ΕΓΓΡΑΦΑ:

Α.Α.Δ.Ε. ΠΟΛ. 1093/17.5.2018.- Κοινοποίηση της αρ. πρωτ. Πολ.1034/21.02.2018 Απόφασης Διοικητή Α.Α.Δ.Ε. - Εκπτώσεις Φ.Π.Α. εισροών ενεργειακών προϊόντων, αλκοόλης και αλκοολούχων ποτών και βιομηχανοποιημένων καπνών.

Κοινοποιούμε για ενημέρωση και εφαρμογή την αρ. πρωτ. ΠΟΛ.1034/2018 Απόφαση Διοικητή Α.Α.Δ.Ε. (ΑΔΑ: 602346ΜΠ3Ζ-ΕΓΤ), η οποία δημοσιεύθηκε στο αρ.816 ΦΕΚ Τεύχος Β με θέμα «Διαδικασία έκπτωσης Φ.Π.Α. εισροών ενεργειακών προϊόντων, αλκοόλης και αλκοολούχων ποτών και βιομηχανοποιημένων καπνών» και ισχύει, από την 08/03/2018.

Με την έκδοση της ως άνω Απόφασης Διοικητή Α.Α.Δ.Ε. καταργούνται οι αρ. πρωτ. Δ. 634/435/29.4.1993 και Δ. 635/436/29.4.1993 (ΦΕΚ 343/Β) Α.Υ.Ο. και ενοποιούνται σε μία ενιαία Απόφαση Διοικητή Α.Α.Δ.Ε. με την οποία καθορίζεται νέα απλούστερη διαδικασία έκπτωσης Φ.Π.Α. εισροών των εγκεκριμένων αποθηκευτών ενεργειακών προϊόντων, αλκοόλης και αλκοολούχων ποτών και βιομηχανοποιημένων καπνών. Η θέσπιση της διαδικασίας αυτής κρίθηκε απαραίτητη για λόγους αποφόρτισης των τελωνειακών αρχών, μείωσης του διοικητικού κόστους και διευκόλυνσης των επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται στους τομείς εμπορίου των εν λόγω προϊόντων. Με την εν λόγω Απόφαση επέρχονται οι ακόλουθες αλλαγές:

- πρόβλεψη διαδικασίας έκπτωσης του Φ.Π.Α. εισροών σε μία Απόφαση Διοικητή Α.Α.Δ.Ε. και για τα τρία ως άνω προϊόντα,
 - υποβολή Συγκεντρωτικής Κατάστασης παραστατικών αντί της προσκόμισης των πρωτότυπων παραστατικών στο τελωνείο,
 - συμπερίληψη παραστατικών προς έκπτωση του Φ.Π.Α. εισροών εκτός εκείνων που εκδόθηκαν και εκείνων που παραλήφθηκαν τον προηγούμενο της υποβολής της Δ.Ε.Φ.Κ. μήνα,
 - επέκταση της δυνατότητας μεταφοράς του προς έκπτωση ποσού Φ.Π.Α. εισροών από μία φορολογική αποθήκη σε άλλη εκτός των εγκεκριμένων αποθηκευτών των αλκοολούχων προϊόντων και στους εγκεκριμένους αποθηκευτές ενεργειακών προϊόντων και βιομηχανοποιημένων καπνών.
- Ειδικότερα, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

Α. Ως προς το Άρθρο 1**Παράγραφος 1**

α. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 1, ο εγκεκριμένος αποθηκευτής ασκεί το δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. των εισροών του με την υποβολή Δ.Ε.Φ.Κ. και για την περίπτωση των βιομηχανοποιημένων καπνών με την υποβολή της προβλεπόμενης από τις ισχύουσες διατάξεις κατάστασης φορολογίας. Η έκπτωση διενεργείται για το σύνολο των αγαθών και υπηρεσιών που αφορούν τη φορολογική του αποθήκη κατά το μέρος που σχετίζονται με αυτή.

β. Προς καλύτερη κατανόηση των ανωτέρω επισημαίνεται ότι, για την έκπτωση των εισροών θα πρέπει να πληρούνται σωρευτικά οι ως άνω δύο προϋποθέσεις, η εταιρία δηλαδή να είναι εγκεκριμένος αποθηκευτής και οι δαπάνες να αφορούν αγαθά και υπηρεσίες που χρησιμοποιούνται στα πλαίσια της εμπορικής δραστηριότητας του εγκεκριμένου αποθηκευτή μέσω φορολογικής του αποθήκης. Ο Φ.Π.Α. εισροών που αφορά δαπάνες που σχετίζονται με δραστηριότητα της εταιρίας του εγκεκριμένου αποθηκευτή πέραν της φορολογικής του αποθήκης, δεν εκπίπτει από το Φ.Π.Α. εισροών. Ενόητο είναι ότι, εφόσον η εμπορική δραστηριότητα ασκείται αποκλειστικά μέσω της φορολογικής αποθήκης ο εγκεκριμένος αποθηκευτής ασκεί το δικαίωμα έκπτωσης για το σύνολο των εισροών του.

Παράγραφος 2

α. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 1, ο εγκεκριμένος αποθηκευτής που ασκεί την εμπορική του δραστηριότητα αποκλειστικά μέσω της φορολογικής του αποθήκης δύναται να ασκεί το δικαίωμα έκπτωσης Φ.Π.Α. εισροών και για τα αγαθά επένδυσης που αποκτά, ενώ ο εγκεκριμένος αποθηκευτής που έχει εμπορική δραστηριότητα και πέραν της φορολογικής του αποθήκης ασκεί το δικαίωμα για τα επενδυτικά αγαθά που αφορούν μόνο τη φορολογική του αποθήκη.

β. Υπενθυμίζεται ότι, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 33 του ν.2859/2000 ειδικά για τα αγαθά επένδυσης, η έκπτωση του Φ.Π.Α. εισροών που ενεργήθηκε υπόκεινται σε πενταετή διακανονισμό με αφετηρία το έτος χρησιμοποίησής τους. Ο διακανονισμός ενεργείται κάθε έτος για το ένα πέμπτο του Φ.Π.Α. που επιβάρυνε τα αγαθά, ανάλογα με τις μεταβολές του δικαιώματος έκπτωσης. Επιπλέον, με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 33 του ν.2859/2000, σε περίπτωση παράδοσης αγαθών επένδυσης ή οριστικής παύσης της χρησιμοποίησης αυτών σε φορολογητέες πράξεις, κατά τη διάρκεια της πενταετούς περιόδου ενεργείται εφάπαξ διακανονισμός μέσα στο ίδιο έτος και τα αγαθά αυτά θεωρούνται για τα έτη που απομένουν ότι χρησιμοποιήθηκαν αποκλειστικά και μόνο σε αφορολόγητες δραστηριότητες.

γ. Επίσης, ενεργείται εφάπαξ διακανονισμός εάν εντός της πενταετίας από την πραγματοποίηση της δαπάνης για απόκτηση ή κατασκευή επενδυτικών αγαθών δεν έχει γίνει έναρξη της χρησιμοποίησης αυτών, καθόσον θεωρείται ότι διατέθηκαν αποκλειστικά και μόνο σε αφορολόγητες πράξεις.

δ. Επισημαίνεται επιπλέον ότι, με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 33 του ν.2859/2000, ως αγαθά επένδυσης θεωρούνται τα ενσώματα αγαθά που ανήκουν κατά κυριότητα στην επιχείρηση και τίθενται από αυτή σε διαρκή εκμετάλλευση καθώς και τα κτίσματα ή άλλου είδους κατασκευές που κατασκευάζονται από την υποκείμενη στο φόρο επιχείρηση σε ακίνητο που δεν ανήκει κατά κυριότητα σε αυτή αλλά έχει βάσει οποιασδήποτε έννομης σχέσης τη χρήση του ακινήτου αυτού, για χρονικό διάστημα τουλάχιστον εννέα χρόνων.

ε. Λαμβάνοντας υπόψη ότι, η έκπτωση Φ.Π.Α. εισροών για τα αγαθά επένδυσης υπόκεινται σε διακανονισμό απαιτείται η τελωνειακή αρχή να τηρεί σε ξεχωριστό φάκελο τις περιπτώσεις αυτές καθόσον σε πιθανή μεταβολή του δικαιώματος έκπτωσης γεννάται υποχρέωση για την καταβολή του οφειλόμενου Φ.Π.Α. ή μέρους αυτού κατά τα ανωτέρω.

Παράγραφοι 3,4 και 5

α. Σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 3,4 και 5 του άρθρου 1, ο υπόχρεος με την υποβολή της Δ.Ε.Φ.Κ. συνυποβάλλει Συγκεντρωτική Κατάσταση Λογιστικών Στοιχείων(Παραστατικών) - σύμφωνα με το συνημμένο στην Απόφαση Διοικητή Υπόδειγμα- στην οποία αναγράφονται αναλυτικά τα στοιχεία παραστατικών που προβλέπονται από τις διατάξεις του ν.4308/2014 (π.χ. ημερομηνία έκδοσης του παραστατικού, ο Α.Φ.Μ. του εκδότη κ.λ.π.) καθώς και σχετικά με το ποσό Φ.Π.Α. στοιχεία (π.χ. ποσό Φ.Π.Α. κατά παραστατικό, το ποσό Φ.Π.Α. προς έκπτωση κ.λ.π.).

β. Στη Συγκεντρωτική Κατάσταση καταγράφονται τα παραστατικά που εκδόθηκαν τον προηγούμενο της υποβολής της Δ.Ε.Φ.Κ μήνα καθώς και τα παραστατικά που ελήφθησαν το μήνα αυτό, ενώ στην περίπτωση που το παραστατικό εκδόθηκε σε προγενέστερο του προηγούμενου της υποβολής της Δ.Ε.Φ.Κ. μήνα παρελήφθη όμως το μήνα αυτό, σημειώνεται επί του παραστατικού η ημερομηνία παραλαβής του, η οποία αποδεικνύεται αντίστοιχα από την ημερομηνία καταχώρησής του στα λογιστικά του αρχεία. Στο σημείο αυτό σημειώνεται ότι, η εν λόγω διάταξη καταλαμβάνει εκτός των αλκοολούχων προϊόντων -για τα οποία είχε ήδη προβλεφθεί με την αριθ. ΠΟΛ.1076/9.6.2016 Απόφαση Διοικητή Α.Α.Δ.Ε. -και τα ενεργειακά προϊόντα καθώς και τα βιομηχανοποιημένα καπνά.

γ. Επισημαίνεται ότι, για λόγους διευκόλυνσης των ελέγχων από τις τελωνειακές αρχές είναι απαραίτητη η ορθή και πλήρης σύμφωνα με το συνημμένο Υπόδειγμα συμπλήρωση της υποβαλλόμενης Συγκεντρωτικής Κατάστασης. Συγκεκριμένα στη στήλη «Περιγραφή Προϊόντος/ Παροχής Υπηρεσιών» θα πρέπει να αναγράφεται επαρκής προσδιορισμός των αγαθών και υπηρεσιών που να θεμελιώνει το δικαίωμα έκπτωσης π.χ. καύσιμα φορτηγού οχήματος. Η στήλη «Αριθμός Λογαριασμού Λογιστικού Σχεδίου» συμπληρώνεται με τον αριθμό στην πλήρη ανάπτυξή του. Η στήλη «Αξία Προϊόντος/ Παροχής Υπηρεσιών» συμπληρώνεται με την καθαρή αξία του προϊόντος ή της υπηρεσίας χωρίς τη χρέωση του Φ.Π.Α.

δ. Ο εγκεκριμένος αποθηκευτής με την υποβολή της Δ.Ε.Φ.Κ. δεν είναι πλέον υποχρεωμένος να συνυποβάλει προς έγκριση στην τελωνειακή αρχή τα παραστατικά των δαπανών του αφού αντί αυτών υποβάλλει σχετική Συγκεντρωτική Κατάσταση, υποχρεούται όμως να τα τηρεί σε αρχείο στη φορολογική του αποθήκη και εφόσον αυτό απαιτείται να τα θέτει στη διάθεση των τελωνειακών αρχών για τη διενέργεια ελέγχων. Επισημαίνεται ότι, δεν τηρούνται χειρόγραφες διαδικασίες όπως εκτύπωση Δ.Ε.Φ.Κ., υπογραφή της από τους παράγοντες τελωνισμού, επισύναψη τιμολογίων κ.λ.π.

Η εν λόγω διαδικασία είναι ιδιαίτερα σημαντική καθόσον αποκαθίστανται προβλήματα που έχουν ανακύψει στις τελωνειακές αρχές με τη συσσώρευση μεγάλου όγκου παραστατικών, επιταχύνεται η διαδικασία έκπτωσης του Φ.Π.Α. εισρών, μειώνεται ο χρόνος και το κόστος των επιχειρήσεων και διευκολύνεται η διενέργεια ελέγχων.

Σε περίπτωση όπου βάσει risk analysis επιλέγεται Δ.Ε.Φ.Κ. για έλεγχο εγγράφων ελέγχεται εάν έχει συνυποβληθεί η ανωτέρω κατάσταση και εάν συμφωνούν τα ποσά με αυτό που έχει ζητηθεί προς συμψηφισμό. Ο έλεγχος συγκεκριμένων τιμολογίων είναι αντικείμενο εκ των υστέρων ελέγχου.

Παράγραφος 6

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου 1, εφόσον το προς έκπτωση ποσό Φ.Π.Α. εισρών είναι μεγαλύτερο από το προς καταβολή με τη Δ.Ε.Φ.Κ. ποσό Φ.Π.Α., η διαφορά δύναται να συμψηφισθεί με οφειλόμενο -πέραν της αμέσως επόμενης και- σε μεταγενέστερη Δ.Ε.Φ.Κ. ποσό Φ.Π.Α. Η εν λόγω διαφορά παρακολουθείται από την τελωνειακή αρχή χειρόγραφα, μέχρι την υλοποίηση της εφαρμογής στο ηλεκτρονικό σύστημα τελωνείων ICISnet για τη δυνατότητα μεταφοράς του πιστωτικού υπολοίπου σε επόμενη φορολογική περίοδο ηλεκτρονικά. Επισημαίνεται ιδιαίτερα ότι, το πιστωτικό υπόλοιπο που μεταφέρεται δεν μπορεί

να λαμβάνεται υπόψη προς έκπτωση σε επόμενη φορολογική περίοδο -κατάθεσης της Δ.Ε.Φ.Κ. στην τελωνειακή αρχή- ενώ παράλληλα να ζητείται επιστροφή από τη Δ.Ο.Υ. στην ίδια ή επόμενη φορολογική περίοδο.

Επιπλέον, τα υποκείμενα πρόσωπα που αιτούνται επιστροφής Φ.Π.Α. από τις Δ.Ο.Υ. οφείλουν κατά την υποβολή της Δ.Ε.Φ.Κ. να αφαιρούν το ποσό του Φ.Π.Α. εισροών που έχουν αιτηθεί για την επιστροφή του.

Προκειμένου να διασφαλίζεται ότι δεν έχει γίνει αίτηση επιστροφής, η τελωνειακή αρχή κατά τον εκ των υστέρων έλεγχο θα ελέγχει και Δηλώσεις Φ.Π.Α. αντίστοιχης περιόδου και όπου κρίνεται σκόπιμο θα ζητείται η συνδρομή της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.

Παράγραφος 7

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου 1, ο εγκεκριμένος αποθηκευτής των εν λόγω προϊόντων που διαθέτει περισσότερες από μία φορολογικές αποθήκες, δύναται να ασκήσει το δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. με μεταφορά του προς έκπτωση ποσού από μία φορολογική του αποθήκη σε άλλη, όπως ακριβώς εφαρμόζεται και για τους εγκεκριμένους αποθηκευτές αλκοολούχων προϊόντων βάσει της αρ. πρωτ. ΠΟΛ.1235/30.10.2014 (ΦΕΚ 3075/Β) Α.Υ.Ο. Με τη διάταξη αυτή, παρέχεται πλέον και στους εγκεκριμένους αποθηκευτές των ενεργειακών προϊόντων και βιομηχανοποιημένων καπνών η δυνατότητα που είχε δοθεί στους εγκεκριμένους αποθηκευτές αλκοολούχων προϊόντων για τη μεταφορά του προς έκπτωση ποσού Φ.Π.Α. εισροών σε άλλη φορολογική τους αποθήκη.

Β. Ως προς το Άρθρο 2

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2, η διαδικασία που ορίζεται με την αρ. πρωτ. ΠΟΛ.1034/2018 Απόφαση Διοικητή Α.Α.Δ.Ε. για την έκπτωση του Φ.Π.Α. εισροών, εφαρμόζεται και για τα πρόσωπα που δραστηριοποιούνται αποκλειστικά στην παραγωγή, εξόρυξη, εισαγωγή και διάθεση λιθάνθρακα, λιγνίτη και οπτάνθρακα των δασμολογικών κλάσεων 2701,201 και 2704 της Σ.Ο. των οποίων η άσκηση του δικαιώματός τους προβλέπεται από τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 109 του ν.2960/2001. Με τη διάταξη αυτή εξορθολογίζεται το κανονιστικό πλαίσιο σε ότι αφορά τις εκπτώσεις Φ.Π.Α. εισροών των ως άνω προσώπων. Ως εκ τούτου τα οριζόμενα στην παράγραφο 2 της αρ. πρωτ. ΔΕΦΚ Α 5020441 ΕΞ 2014/28.8.2014 Ε.Δ.Υ.Ο.(ΑΔΑ: 79ΒΥΗ-0ΦΘ) δεν έχουν εφαρμογή.

Γ. Ως προς το Άρθρο 3

α. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3, η τελωνειακή αρχή που υποβάλλεται η Δ.Ε.Φ.Κ. για την καταβολή των φορολογικών επιβαρύνσεων διενεργεί τακτικό έλεγχο ανά εξαμήνο κάθε έτους στον τόπο εγκατάστασης της φορολογικής αποθήκης όπου τηρούνται σε αρχείο τα λογιστικά στοιχεία, προκειμένου να διαπιστώσει την ορθή εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 30 του ν.2859/2000 και συνακόλουθα της οριζόμενης διαδικασίας και έκτακτο έλεγχο όποτε κρίνεται απαραίτητο.

β. Ο εκ των υστέρων έλεγχος είναι είτε καθολικός είτε δειγματοληπτικός, ανάλογα με τον όγκο των τιμολογίων αλλά και την κρίση της τελωνειακής αρχής λαμβάνοντας υπόψη παραμέτρους όπως, η ιστορικότητα, η συμμόρφωση, η κατοχή πιστοποιητικού ΑΕΟ κ.λ.π. Κατά τον έλεγχο γίνεται διασταύρωση των στοιχείων που προκύπτουν από τις Δ.Ε.Φ.Κ. και τις καταστάσεις που έχουν υποβληθεί με τις αντίστοιχες λογιστικές καταχωρήσεις και εφόσον υφίστανται υπόνοιες για παραβάσεις δύναται ο έλεγχος να επεκταθεί στον εκδότη των τιμολογίων (προμηθευτές -πρόχους υπηρεσιών). Επίσης και οι ΕΛ.Υ.Τ. δύναται να διενεργούν σχετικούς εκ των υστέρων ελέγχους.

γ. Εφόσον από τους ελέγχους διαπιστωθεί παράβαση του άρθρου 30 του ν.2859/2000 και της προβλεπόμενης από την κοινοποιούμενη Απόφαση Διοικητή Α.Α.Δ.Ε. διαδικασίας επιβάλλεται το πρόστιμο της παραγράφου 2 του άρθρου 147 του ν.2960/2001, βεβαιώνεται και εισπράττεται

ο οφειλόμενος Φ.Π.Α. καθώς και οι αναλογούσες προσαυξήσεις εκπροθέσμου καταβολής. Διευκρινίζεται ότι, ο οφειλόμενος Φ.Π.Α. εισπράττεται στην περίπτωση όπου η μη ορθή εφαρμογή της διαδικασίας της Απόφασης Διοικητή Α.Α.Δ.Ε. έχει σαν συνέπεια την παράβαση του άρθρου 30 του ν.2859/2000.

Τέλος, για λόγους αποφυγής φαινομένων καταστρατήγησης των διατάξεων καθώς και του κινδύνου απώλειας εσόδων του Δημοσίου από Φ.Π.Α., επιστούμε την προσοχή στις τελωνειακές αρχές για την πιστή εφαρμογή των ανωτέρω και τη διενέργεια τόσο των προβλεπόμενων τακτικών όσο και των έκτακτων ελέγχων.

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2138/5.7.2021.- Κοινοποίηση διατάξεων του Μέρους Α του από 1/7/2021 κατατεθέντος σχεδίου νόμου «α) Ενσωμάτωση στην ελληνική νομοθεσία διατάξεων των Οδηγιών (ΕΕ) 2017/2455, (ΕΕ) 2019/1995 και (ΕΕ) 2018/1910 όσον αφορά υποχρεώσεις που απορρέουν από τον φόρο προστιθέμενης αξίας για παροχές υπηρεσιών και πωλήσεις αγαθών εξ αποστάσεως και σχετικές ρυθμίσεις.....και λοιπές διατάξεις».

Με το άρθρο αυτό ενσωματώνονται στο εσωτερικό δίκαιο οι παρ. 9, 20, 28 και μέρος της παρ. 30 του άρθρου 2 της Οδηγίας (ΕΕ) 2017/2455 καθώς και η παρ. 4 του άρθρου 1 της Οδηγίας (ΕΕ) 2019/1995.

Ειδικότερα, με την παρ. 1 του άρθρου αυτού ενσωματώνεται η παρ.9 του άρθρου 2 της οδηγίας (ΕΕ) 2017/2455. Με την προτεινόμενη διάταξη θεσπίζεται νέα απαλλαγή κατά την εισαγωγή αγαθών που αποτελούν αντικείμενο εξ αποστάσεως πωλήσεων για τις οποίες η απόδοση του φόρου πραγματοποιείται μέσω του ειδικού καθεστώτος εισαγωγής. Η απαλλαγή κατά την εισαγωγή χορηγείται υπό την προϋπόθεση ότι κατά τη στιγμή της υποβολής διασάφησης εισαγωγής δηλώνεται έγκυρος ΑΦΜ/ΦΠΑ του υποκείμενου στο φόρο ή του μεσάζοντα που ενεργεί για λογαριασμό του. Η εγκυρότητα του ΑΦΜ/ΦΠΑ επιβεβαιώνεται με αυτοματοποιημένες διαδικασίες μέσω εθνικής βάσης δεδομένων που αποτελεί αντίγραφο της κεντρικής βάσης δεδομένων στην οποία είναι καταχωρημένα τα ΑΦΜ/ΦΠΑ που έχουν αποδοθεί από όλα τα Κράτη Μέλη.

Με την παρ. 2 ενσωματώνονται οι παρ. 20, 28 και μέρος της παρ. 30 (νέο άρθρο 369κγ της Οδηγίας ΦΠΑ) του άρθρου 2 της Οδηγίας (ΕΕ) 2017/2455 δια της αντικατάστασης της παρ. 1.α του άρθρου 30 του Κώδικα ΦΠΑ, ως προς το μέρος που αφορούν σε υποκείμενους στον φόρο που εντάσσονται στα στο ενωσιακό καθεστώς και στο καθεστώς εισαγωγής άλλων κρατών μελών. Με τις νέες διατάξεις ρυθμίζονται θέματα σχετικά με το δικαίωμα επιστροφής του ΦΠΑ των εισροών που πραγματοποιούν στη Χώρα μας οι υποκείμενοι στον φόρο που εντάσσονται στα ειδικά αυτά καθεστώτα άλλων κρατών-μελών.

Με την παρ. 3 ενσωματώνεται η παρ. 4 του άρθρου 1 της Οδηγίας (ΕΕ) 2019/1995, δια της αντικατάστασης της περ. γ της παρ. 1 του άρθρου 30 του Κώδικα ΦΠΑ. Με τη νέα διάταξη προβλέπεται ότι παρέχεται στον υποκείμενο που παραδίδει αγαθά προς την ηλεκτρονική διεπαφή στο πλαίσιο του νέου άρθρου 5β του Κώδικα ΦΠΑ, δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών κατά το μέρος που οι εισροές (αγαθά ή οι υπηρεσίες) χρησιμοποιούνται για τις ως άνω θεωρούμενες ως Β2Β παραδόσεις για σκοπούς ΦΠΑ.

ΑΡΘΡΟ 31

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΟΥ ΦΟΡΟΥ

1.⁽¹⁾ Σε περίπτωση που ο υποκείμενος στο φόρο χρησιμοποιεί αγαθά και υπηρεσίες για την πραγματοποίηση πράξεων, για μερικές από τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης, ο εκπιπτόμενος φόρος ορίζεται σε ποσοστό στα εκατό του συνολικού ποσού του φόρου των κοινών αυτών εισροών.

Το ποσοστό αυτό βρίσκεται με βάση κλάσμα που έχει ως αριθμητή το ποσό του ετήσιου κύκλου εργασιών, χωρίς φόρο προστιθέμενης αξίας, που αφορά πράξεις για τις οποίες παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου και ως παρονομαστή το ποσό των πράξεων που αναφέρονται στον αριθμητή, καθώς και των πράξεων για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης.

Στον παρονομαστή του κλάσματος συμπεριλαμβάνονται επίσης και οι επιδοτήσεις, επιχορηγήσεις, οικονομικές ενισχύσεις, οι οποίες δεν αποτελούν μέρος της φορολογητέας αξίας, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 19.

2. Το δεκαδικό μέρος του ποσοστού που προκύπτει από την εφαρμογή του κλάσματος της προηγούμενης παραγράφου στρογγυλοποιείται στην αμέσως μεγαλύτερη ακέραια μονάδα.

3. Για τον προσδιορισμό του ποσοστού της παραγράφου 1 δε λαμβάνονται υπόψη τα ποσά που προέρχονται:

α) από παράδοση αγαθών που χρησιμοποιούνται από υποκείμενο στο φόρο για πάγια εκμετάλλευση στην επιχείρηση,

β)⁽²⁾ από παρεπόμενες πράξεις σε ακίνητα, ή από χρηματοδοτικές ή πράξεις που προβλέπουν οι διατάξεις των περιπτώσεων κ', κα', κβ', κγ', κδ' και κε' της παραγράφου 1 του άρθρου 22 του παρόντος, εφόσον πρόκειται για παρεπόμενες της κύριας δραστηριότητας πράξεις.

4. Το ποσοστό που βρίσκεται με τον πιο πάνω τρόπο λαμβάνεται υπόψη για την εκκαθάριση του εκπιπτόμενου φόρου του έτους στο οποίο αφορά και για την υποβολή των περιοδικών δηλώσεων του επόμενου έτους.

5. Σε περίπτωση που κατά το χρόνο υποβολής των περιοδικών δηλώσεων δεν υπάρχουν σχετικά στοιχεία ή αυτά που υπάρχουν δεν είναι πλήρη, ο προσδιορισμός του πο-

(1) Η παράγραφος 1 του άρθρου 31 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 3 του άρθρου 9 του Ν. 2954/2001 (ΦΕΚ 255Α /2.11.2001) και ισχύει για πράξεις που πραγματοποιούνται από 1.1.2001 σύμφωνα με την παράγραφο 8 του άρθρου 9 του ίδιου νόμου. Η παράγραφος που αντικαταστάθηκε είχε ως εξής: «1. Σε περίπτωση που ο υποκείμενος στο φόρο χρησιμοποιεί αγαθά και υπηρεσίες για την πραγματοποίηση πράξεων, για μερικές από τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης, ο εκπιπτόμενος φόρος ορίζεται σε ποσοστό στα εκατό του συνολικού ποσού του φόρου. Το ποσοστό αυτό βρίσκεται με βάση κλάσμα που έχει ως αριθμητή το ποσό του ετήσιου κύκλου εργασιών, χωρίς φόρο προστιθέμενης αξίας, που αφορά πράξεις για τις οποίες παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου και ως παρονομαστή το ποσό των πράξεων που αναφέρονται στον αριθμητή, καθώς και των πράξεων για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης. Η αληθής έννοια της παραγράφου αυτής είναι ότι ο επιμερισμός του προς έκπτωση ή μη φόρου γίνεται μόνο για το φόρο των κοινών δαπανών και για τον προσδιορισμό του ποσοστού έκπτωσης στον παρονομαστή του κλάσματος περιλαμβάνονται και οι απαλλασσόμενες και οι εξαιρούμενες εκροές».

(2) Η περίπτωση β της παραγράφου 3 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 4 του άρθρου 9 του Ν. 2954/2001 (ΦΕΚ 255Α /2.11.2001) και ισχύει για πράξεις που πραγματοποιούνται από 1.1.2001 σύμφωνα με την παράγραφο 8 του άρθρου 9 του ίδιου νόμου. Η περίπτωση που αντικαταστάθηκε είχε ως εξής: «β) από παρεπόμενες πράξεις σε ακίνητα ή σε χρηματοοικονομικές δραστηριότητες που προβλέπουν οι διατάξεις των περιπτώσεων κ ,κα, κβ, κγ, κδ και κε της παραγράφου 1 του άρθρου 22 του παρόντος».

σοστού γίνεται προσωρινά από τον υποκείμενο στο φόρο.

6. Κατά παρέκκλιση των πιο πάνω διατάξεων, με απόφαση του αρμόδιου Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., μπορεί:

α) να επιτραπεί στον υποκείμενο στο φόρο ή να υποχρεωθεί αυτός να προσδιορίσει ένα ποσοστό για κάθε τομέα της δραστηριότητας του, εφόσον για καθέναν από αυτούς τηρούνται ιδιαίτεροι λογαριασμοί στα βιβλία που προβλέπουν οι διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων,

β) να επιτραπεί στον υποκείμενο στο φόρο ή να υποχρεωθεί αυτός να ενεργήσει την έκπτωση, ανάλογα με την πραγματική διάθεση των αγαθών ή τη χρήση των υπηρεσιών, εφόσον τηρούνται ιδιαίτεροι λογαριασμοί στα βιβλία που προβλέπουν οι διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων.

7.⁽¹⁾ Προκειμένου για πράξεις σε ακίνητα που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 6, η έκπτωση του φόρου εισροών ενεργείται σύμφωνα με το ποσοστό συμμετοχής της κάθε ιδιοκτησίας στο συνολικό φόρο εισροών, ο οποίος διαμορφώνεται με βάση την πραγματική διάθεση των αγαθών και υπηρεσιών ανά οικοδομή, όπως προκύπτει από τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ.

8.⁽²⁾ Ο φόρος που αναλογεί σε πράξεις που δεν παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης εκπίπεται ολόκληρος, εφόσον, για κάθε διαχειριστική περίοδο, δεν υπερβαίνει το ποσό των 30 ευρώ.

9.⁽³⁾ Στην περίπτωση παράδοσης καινούργιου μεταφορικού μέσου, που απαλλάσσεται, σύμφωνα με την περίπτωση β' της παραγράφου 1 του άρθρου 28, ο προς έκπτωση φόρος δεν μπορεί να υπερβεί το ποσό του φόρου που αναλογεί στην αξία παράδοσης.

(1) Η παράγραφος 7 του άρθρου 31 προστέθηκε με την παράγραφο 10 του άρθρου 1 του Ν. 3427/2005 και ισχύει από 1.1.2006, σύμφωνα με το άρθρο 53 του ίδιου νόμου.

(2) Η παράγραφος 8 του άρθρου 31 τέθηκε όπως αναριθμήθηκε με την παράγραφο 10 του άρθρου 1 του Ν. 3427/2005 και ισχύει από 1.1.2006, σύμφωνα με το άρθρο 53 του ίδιου νόμου. Προηγουμένως αποτελούσε την παράγραφο 7.

(3) Η παράγραφος 9 του άρθρου 31 τέθηκε όπως αναριθμήθηκε με την παράγραφο 10 του άρθρου 1 του Ν. 3427/2005 και ισχύει από 1.1.2006, σύμφωνα με το άρθρο 53 του ίδιου νόμου. Προηγουμένως αποτελούσε την παράγραφο 8.

ΑΡΘΡΟ 32

ΑΣΚΗΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΟΣ ΕΚΠΤΩΣΗΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36,

β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,

γ) στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά,

δ) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων,

ε)⁽¹⁾ κυρωμένο αντίγραφο της έκτακτης περιοδικής δήλωσης ή της ειδικής δήλωσης της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 36, όπου προβλέπεται η καταβολή φόρου με τις δηλώσεις αυτές, από τις οποίες αποδεικνύεται η καταβολή του φόρου.

2.⁽²⁾ Σε περίπτωση καταβολής του φόρου από τον υπόχρεο, για τον οποίο προβλέπουν οι διατάξεις των περιπτώσεων β', γ' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 35, το δικαίωμα έκπτωσης μπορεί να ασκηθεί, εφόσον αυτός κατέχει δικαιολογητικά σχετικά με την πραγματοποίηση της φορολογητέας πράξης από τον εγκαταστημένο στο εξωτερικό υποκείμενο στο φόρο και αποδεικτικό καταβολής του φόρου.

3.⁽³⁾ Όταν το ποσό της έκπτωσης είναι μεγαλύτερο από τον οφειλόμενο φόρο στην ίδια περίοδο, η επιπλέον διαφορά μεταφέρεται για έκπτωση σε επόμενη περίοδο ή επιστρέφεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34, με την επιφύλαξη των περί παραγραφής διατάξεων.

(1) Η περίπτωση ε της παραγράφου 1 του άρθρου 32 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 6 του άρθρου 20 του Ν. 3522/2006 και ισχύει από 1.1.2006, σύμφωνα με την παράγραφο 12 του άρθρου 20 του ίδιου νόμου. Η περίπτωση που αντικαταστάθηκε είχαν ως εξής: «ε) κυρωμένο αντίγραφο της έκτακτης περιοδικής δήλωσης, όπου προβλέπεται η καταβολή φόρου με τη δήλωση».

(2) Η παράγραφος 2 του άρθρου 32 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 9 του άρθρου 19 του Ν. 3091/2002 (ΦΕΚ 330Α /24.12.2002) και ισχύει από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ δηλ. από 24.12.2002 σύμφωνα με το άρθρο 30 περ. ι του ίδιου νόμου. Η παράγραφος που αντικαταστάθηκε είχαν ως εξής: «2. Σε περίπτωση καταβολής του φόρου από τον υπόχρεο, για τον οποίο προβλέπουν οι διατάξεις των περιπτώσεων β και γ της παραγράφου 1 του άρθρου 35, το δικαίωμα έκπτωσης μπορεί να ασκηθεί εφόσον αυτός κατέχει δικαιολογητικά, σχετικά με την πραγματοποίηση της φορολογητέας πράξης από τον εγκαταστημένο στο εξωτερικό υποκείμενο στο φόρο και αποδεικτικό καταβολής του φόρου».

(3) Η παράγραφος 3 του άρθρου 32 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 1 του Ν. 4281/2014 και ισχύει από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 8.8.2014, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 253 του ίδιου νόμου. Η παράγραφος που αντικαταστάθηκε είχαν ως εξής: «3. Όταν το ποσό της έκπτωσης είναι μεγαλύτερο από τον οφειλόμενο φόρο στην ίδια περίοδο, η επιπλέον διαφορά μεταφέρεται για έκπτωση σε επόμενη περίοδο, με την επιφύλαξη των περί παραγραφής διατάξεων. Κατ' εξαίρεση, η διαφορά αυτή επιστρέφεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34».

ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ:

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1101/8.7.2016.- Κοινοποίηση της αριθμ. πρωτ. ΠΟΛ.1076/9.06.2016 Απόφασης Γ.Γ.Δ.Ε (ΦΕΚ 1934/Β) /Εκπτώση Φ.Π.Α. εισροών προηγούμενων φορολογικών περιόδων.

Κοινοποιούμε προς ενημέρωση και εφαρμογή την αρ. πρωτ. ΠΟΛ. 1076/9.6.2016 « Τροποποίηση της αρ. πρωτ. Δ.758/397/5.6.2002 (ΦΕΚ 713/8) Α.Υ.Ο. - Έκπτωση Φ.Π.Α. εισροών προηγούμενων φορολογικών περιόδων» Απόφαση Γ.Γ.Δ.Ε. [ΑΔΑ: ΩΩΑΞΗ-ΘΥΞ], η οποία δημοσιεύθηκε στο ΦΕΚ 1934 Τεύχος Β της Εφημερίδας της Κυβερνήσεως και ισχύει από την 29.6.2016.

Με την εν λόγω Απόφαση Γ.Γ.Δ.Ε. τροποποιείται η παράγραφος 4 του άρθρου 1 της ανωτέρω σχετικής Α.Υ.Ο., έτσι ώστε η έκπτωση Φ.Π.Α. των εισροών του εγκεκριμένου αποθηκευτή που διενεργείται με τη Συγκεντρωτική Δήλωση ΕΦΚ, με την οποία καταβάλλεται ο Φ.Π.Α. και το δικαίωμα υπέρ ΕΤΕΠΠΑΑ να καταλαμβάνει τις εισροές για τις οποίες εκδόθηκε ή λήφθηκε νόμιμο φορολογικό στοιχείο το μήνα εξόδου των προϊόντων από τη φορολογική αποθήκη, με την υποχρέωση σήμανσης επί αυτού της ημερομηνίας παραλαβής του.

Η εν λόγω ημερομηνία παραλαβής αποδεικνύεται από τον έλεγχο των λογιστικών αρχείων του εγκεκριμένου αποθηκευτή στα οποία καταχωρείται το φορολογικό στοιχείο, με βάση τις διατάξεις του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ 251/Α) «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις».

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1097/17.6.2016.- Κοινοποίηση της με αρ.134/2016 γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ. σχετικά με την άσκηση δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών από καλόπιστο λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου.

Σχετικά με το παραπάνω θέμα, σας κοινοποιούμε προς ενημέρωσή σας την με αριθ. 134/2016 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Β Τμήμα), η οποία έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων.

Με την εν λόγω γνωμοδότηση έγινε δεκτό κατά πλειοψηφία ότι ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου που αφορά όμως πραγματική στο σύνολό της συναλλαγή, νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ εφόσον:

α) ο λήπτης αυτού ενεργούσε σε καλή πίστη δηλαδή δεν γνώριζε ότι ο εκδότης του στοιχείου δεν είναι το πρόσωπο με το οποίο σύναψε τη συμφωνία και πραγματοποίησε τη συναλλαγή,

β) το φορολογικό στοιχείο εκδίδεται από συναλλακτικά και φορολογικά υπαρκτό πρόσωπο, δηλαδή από πρόσωπο, το οποίο έχει δηλώσει την έναρξη εργασιών του στη φορολογική αρχή και διαθέτει τις υποδομές και το προσωπικό για να πραγματοποιήσει τη συναλλαγή,

γ) το φορολογικό στοιχείο έχει εκδοθεί νομότυπα δηλαδή δεν είναι πλαστό και αναγράφει τα στοιχεία που ορίζονται στις κείμενες φορολογικές διατάξεις [Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα - Κ.Φ.Α.Σ.- Κ.Β.Σ].

Α.Α.Δ.Ε. ΠΟΛ. 1155/1.8.2018.- Παροχή διευκρινίσεων αναφορικά με τη δυνατότητα άσκησης του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών σε περίπτωση εκπρόθεσμης έναρξης εργασιών.

Αναφορικά με την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης ΦΠΑ εισροών από υποκείμενο στον φόρο αυτό πρόσωπο, το οποίο υποβάλλει εκπρόθεσμα δήλωση έναρξης στην Ελλάδα, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Από τις διατάξεις του άρθρου 30 του Κώδικα ΦΠΑ (ν.2859/2000), όπως ισχύει, προκύπτει ότι ο υποκείμενος στον ΦΠΑ δικαιούται να εκπέσει από τον φόρο που αναλογεί στις εκροές του τον φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι εισροές του, εφόσον πρόκειται να χρησιμοποιηθούν σε πράξεις φορολογητέες εντός ή εκτός του εσωτερικού της χώρας ή και απαλλασσόμενες με δικαί-

ωμα έκπτωσης (αντίστοιχα άρθρα 168 και 169 της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ, στο εξής Οδηγία ΦΠΑ).

2. Σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων α' και β' της παραγράφου 1 του άρθρου 32 του Κώδικα ΦΠΑ, το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στον φόρο κατέχει, μεταξύ άλλων, βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών, καθώς και νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν (αντίστοιχο άρθρο 178 της Οδηγίας ΦΠΑ).

3. Όπως προκύπτει από τον συνδυασμό των διατάξεων του άρθρου 36 του Κώδικα ΦΠΑ και του άρθρου 10 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/2013), όπως ισχύουν, οι υποκείμενοι στον φόρο υποχρεούνται να υποβάλλουν δήλωση έναρξης πριν την πραγματοποίηση της πρώτης συναλλαγής στο πλαίσιο της οικονομικής τους δραστηριότητας. Σε περίπτωση, ωστόσο, που η δήλωση έναρξης υποβάλλεται εκπρόθεσμα, δηλαδή η εν λόγω δήλωση υποβάλλεται με αναδρομική ισχύ σε σχέση με τον χρόνο υποβολής της, υφίσταται η υποχρέωση υποβολής των δηλώσεων ΦΠΑ του άρθρου 38 του Κώδικα ΦΠΑ για φορολογικές περιόδους από τη δηλωθείσα ως ημερομηνία έναρξης. Οι ανωτέρω υποχρεώσεις καταλαμβάνουν τόσο τους εγκατεστημένους εντός Ελλάδος υποκείμενους, όσο και τους μη εγκατεστημένους εντός Ελλάδος υποκείμενους που ασκούν φορολογητέα στο εσωτερικό της χώρας μας οικονομική δραστηριότητα.

4. Σύμφωνα με νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης (στο εξής ΔΕΕ), η άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ των εισροών εξαρτάται από ουσιαστικές προϋποθέσεις, ήτοι ότι ο υποκείμενος στον φόρο αποκτά αγαθά ή λαμβάνει υπηρεσίες από άλλον υποκείμενο στο φόρο, που εκ των υστέρων χρησιμοποιεί για τις ανάγκες των φορολογητέων πράξεών του, και όχι από τυπικές προϋποθέσεις, όπως η καθυστερημένη υποβολή δήλωσης έναρξης εργασιών ή η έκδοση τιμολογίων χωρίς επαρκείς πληροφορίες (ενδεικτικά C-516/14, C-385/09). Κατά συνέπεια, εφόσον η φορολογική αρχή διαθέτει τα αναγκαία στοιχεία για να διαπιστώσει ότι πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις, δεν μπορεί να επιβάλει, όσον αφορά το δικαίωμα του υποκείμενου στον φόρο να προβεί σε έκπτωση του φόρου αυτού, επιπλέον προϋποθέσεις οι οποίες θα μπορούσαν να έχουν ως αποτέλεσμα την κατάργηση της δυνατότητας άσκησης του εν λόγω δικαιώματος. Στο πλαίσιο αυτό, επισημαίνεται από το ΔΕΕ ότι απόκειται στον υποκείμενο στον φόρο ο οποίος ζητεί την έκπτωση του ΦΠΑ να αποδείξει ότι πληροί τις προϋποθέσεις που απαιτούνται για να απολαύει του δικαιώματος αυτού (C-516/14, σκέψεις 42 και 46).

Επίσης, όσον αφορά τη διόρθωση τιμολογίων, το ΔΕΕ έκρινε ότι η διόρθωση τιμολογίου παράγει αναδρομικά αποτελέσματα, οπότε το δικαίωμα έκπτωσης που ασκείται βάσει του διορθωμένου τιμολογίου αφορά το έτος κατά τη διάρκεια του οποίου είχε αρχικώς εκδοθεί το εν λόγω τιμολόγιο (C-518/14, σκέψη 43).

5. Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι πρέπει να παρέχεται η δυνατότητα άσκησης του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ των εισροών που συνδέονται με την υπαγόμενη στον ΦΠΑ οικονομική δραστηριότητα του υποκείμενου στον φόρο, ακόμη κι αν οι εισροές πραγματοποιήθηκαν πριν την ημερομηνία υποβολής της δήλωσης έναρξης, στον βαθμό βέβαια που ανάγονται στο χρονικό διάστημα που καταλαμβάνει η εκπρόθεσμα δηλωθείσα ημερομηνία έναρξης εργασιών, με την επιφύλαξη των περί παραγραφής διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας.

6. Προς τον σκοπό αυτό, παρέχονται κατά περίπτωση οι ακόλουθες οδηγίες:

Ι. Στην περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης έναρξης στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στον φόρο που έως την ημερομηνία υποβολής της δήλωσης αυτής δεν είχε δηλώσει ότι ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα στο φορολογικό μητρώο, το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ των εισροών που πραγματοποιήθηκαν από τη δηλωθείσα ως ημερομηνία έναρξης ασκείται βάσει των νόμιμων φορολογικών στοιχείων που έχει λάβει ο υπόψη υπόχρεος σύμφωνα με την κείμενη φορολογική νομοθεσία (άρθρο 32 ΚΦΠΑ, ν. 4308/2014) για τις εισροές της οικονομικής

του δραστηριότητας. Σε περίπτωση φορολογικού ελέγχου, ο υποκείμενος στον φόρο θα πρέπει να είναι σε θέση να αποδείξει ότι πρόκειται για εισροές που συνδέονται με την οικονομική του δραστηριότητα.

II. Στην περίπτωση που υποβάλλεται εκπρόθεσμα δήλωση έναρξης για τη λήψη ΑΦΜ/ΦΠΑ από μη εγκατεστημένο στην Ελλάδα υποκείμενο στον φόρο, σύμφωνα με την απόφαση Υπουργού και Υφυπουργού Οικονομικών ΠΟΛ.1113/22.5.2013, όπως τροποποιήθηκε με την απόφαση ΓΓΔΕ ΠΟΛ.1153/11.10.2016 και ισχύει, για την εκπλήρωση των φορολογικών, ως προς τον ΦΠΑ, υποχρεώσεων του στην Ελλάδα, αναφορικά με τα παραστατικά πωλήσεων που ο εν λόγω υποκείμενος έχει ήδη λάβει για αγορές αγαθών ή λήψεις υπηρεσιών που πραγματοποίησε από τη δηλωθείσα ως ημερομηνία έναρξης, διευκρινίζονται τα ακόλουθα:

α) Σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 11 του Εκτελεστικού Κανονισμού (ΕΕ) 282/2011 του Συμβουλίου, η λήψη ΑΦΜ/ΦΠΑ στην Ελλάδα δεν αποτελεί εγκατάσταση στο εσωτερικό της χώρας μας. Συνεπώς, δεν επηρεάζεται η εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα ΦΠΑ για παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών προς μη εγκατεστημένο εντός Ελλάδος υποκείμενο στον φόρο αποκτώντα ή λήπτη (π.χ. εφαρμόζεται το άρθρο 14.2.α' περί φορολόγησης των υπηρεσιών στον τόπο του λήπτη).

β) Για τις εισροές που σε εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα ΦΠΑ έχουν επιβαρυνθεί με ΦΠΑ στην Ελλάδα, το δικαίωμα έκπτωσης ασκείται με τη δήλωση ΦΠΑ του άρθρου 38 του Κώδικα ΦΠΑ. Προς τον σκοπό αυτόν, θα πρέπει επί των ήδη εκδοθέντων τιμολογίων για τις εν λόγω εισροές να γίνεται από τους εκδότες αυτών επισημείωση του ελληνικού ΑΦΜ/ΦΠΑ που εκπρόθεσμα έχει λάβει ο μη εγκατεστημένος στην Ελλάδα υποκείμενος στον φόρο. Σε περίπτωση φορολογικού ελέγχου, ο υποκείμενος στον φόρο θα πρέπει να είναι σε θέση να αποδείξει ότι πρόκειται για εισροές που συνδέονται με την οικονομική του δραστηριότητα.

III. Για λόγους ίσης αντιμετώπισης, τα αναφερόμενα στο σημείο II του παρόντος ισχύουν και σε περίπτωση λήψης ΑΦΜ/ΦΠΑ μέσω φορολογικού αντιπροσώπου, υπό την προϋπόθεση ότι υπάρχει σχετική πρόβλεψη περί εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης έναρξης στο πληρεξούσιο έγγραφο για τον ορισμό του.

IV. Στην περίπτωση που μη εγκατεστημένος στην Ελλάδα υποκείμενος στον φόρο υποβάλλει εκπρόθεσμα δήλωση έναρξης των εργασιών μόνιμης εγκατάστασης που στην πραγματικότητα διατηρεί εντός του εσωτερικού της χώρας, σε σχέση με τα τιμολόγια που έχει ήδη λάβει για εισροές που έχει πραγματοποιήσει από τη δηλωθείσα ως ημερομηνία έναρξης προς εξυπηρέτηση των αναγκών της εν λόγω μόνιμης εγκατάστασης και για τις ανάγκες άσκησης του δικαιώματος έκπτωσης, εκδίδονται από τον εκάστοτε αντισυμβαλλόμενο του συμπληρωματικά τιμολόγια για τη χρέωση του ΦΠΑ που αναλογεί στις φορολογητέες εντός Ελλάδος εισροές της εν λόγω εγκατάστασης.

7. Για τη διασφάλιση του δικαιώματος έκπτωσης, καθώς και την ορθή απόδοση του ΦΠΑ, επισημαίνεται ότι σε περίπτωση που από τη δηλωθείσα ως ημερομηνία έναρξης έχουν πραγματοποιηθεί εκροές για τις οποίες οφείλεται ΦΠΑ εντός Ελλάδος, εκδίδονται τα νόμιμα φορολογικά παραστατικά (τιμολόγια) που προβλέπονται από την κείμενη νομοθεσία του τόπου εγκατάστασης του εκδότη αυτών (Ελλάδα ή αλλοδαπή) για τη χρέωση του αναλογούντος ποσού του ΦΠΑ. Κατά γενικό κανόνα, τα εν λόγω φορολογικά παραστατικά ανάγονται στη φορολογική περίοδο που οφείλεται κατ' αρχήν ο φόρος, δηλαδή στη φορολογική περίοδο της αρχικής πράξης, τόσο για τον εκδότη, όσο και για τον λήπτη των εν λόγω παραστατικών.

ΑΡΘΡΟ 33

ΔΙΑΚΑΝΟΝΙΣΜΟΣ ΕΚΠΤΩΣΕΩΝ

1.⁽¹⁾ Η έκπτωση του φόρου που ενεργείται με βάση τις υποβαλλόμενες δηλώσεις ΦΠΑ, υπόκειται σε τελικό διακανονισμό σύμφωνα με τα συνολικά στοιχεία της διαχειριστικής περιόδου, εφόσον:

α) η έκπτωση αυτή είναι μεγαλύτερη ή μικρότερη από εκείνη που είχε δικαίωμα να ενεργήσει ο υποκείμενος στο φόρο,

β) μετά την υποβολή των ανωτέρω δηλώσεων ΦΠΑ, έγιναν μεταβολές που δεν είχαν ληφθεί υπόψη για τον καθορισμό του ποσού των εκπτώσεων, ιδίως στην περίπτωση έκπτωσης στο τίμημα ή ακύρωσης αγορών.

Δεν ενεργείται διακανονισμός σε περιπτώσεις καταστροφής, απώλειας ή κλοπής που αποδεικνύονται ή δικαιολογούνται, καθώς και σε περιπτώσεις χορήγησης δώρων μέχρις αξίας 10 ευρώ και δειγμάτων τα οποία διατίθενται για το σκοπό της επιχείρησης.

Οι διακανονισμοί που αφορούν εκπτώσεις που διενεργήθηκαν σε μία διαχειριστική περίοδο περιλαμβάνονται σε δήλωση ΦΠΑ που υποβάλλεται το αργότερο μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του τέταρτου μήνα από το τέλος της διαχειριστικής περιόδου.⁽²⁾

Ειδικά για τα ακίνητα τα οποία έχουν υπαχθεί στο καθεστώς αναστολής της παραγράφου 4α του άρθρου 6, ο εκπεσθείς, πριν την έναρξη της αναστολής φόρος, που προσδιορίζεται σύμφωνα με την παράγραφο 7 του άρθρου 31, διακανονίζεται κατά τον χρόνο της παράδοσης του κάθε ακινήτου. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών μετά από εισήγηση του Διοικητή της ΑΑΔΕ ρυθμίζεται η διαδικασία, καθώς και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια εφαρμογής του προηγούμενου εδαφίου.⁽³⁾

2. Ειδικά για τα 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.⁽⁴⁾

(1) Η παράγραφος 1 του άρθρου 33 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 2 του άρθρου 1 του Ν. 4281/2014 και ισχύει από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 8.8.2014, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 253 του ίδιου νόμου. Η παράγραφος που αντικαταστάθηκε είχε ως εξής:

«1. Η έκπτωση του φόρου που ενεργείται με βάση τις περιοδικές δηλώσεις, οι οποίες υποβάλλονται σύμφωνα με την περίπτωση α της παραγράφου 1 του άρθρου 38, υπόκειται σε τελικό διακανονισμό κατά την υποβολή της προβλεπόμενης από το ίδιο άρθρο εκκαθαριστικής δήλωσης, εφόσον:

α) η έκπτωση αυτή είναι μεγαλύτερη ή μικρότερη από εκείνη που είχε δικαίωμα να ενεργήσει ο υποκείμενος στο φόρο, β) μετά την υποβολή των περιοδικών δηλώσεων έγιναν μεταβολές που δεν είχαν ληφθεί υπόψη για τον καθορισμό του ποσού των εκπτώσεων, όπως στην περίπτωση έκπτωσης στο τίμημα ή ακύρωσης αγορών.»

(2) Το αντιπροτελευταίο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 33 αφού τροποποιήθηκε με την παράγραφο 2 του άρθρου 1 του Ν. 4281/2014 και στη συνέχεια με την παράγραφο 1 του άρθρου 22 του Ν. 4321/2015, τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την περίπτωση 4 της υποπαραγράφου Δ2 της παραγράφου Δ του άρθρου 2 του Ν. 4336/2015 και ισχύει από την υπογραφή των συμβαλλομένων μερών της Σύμβασης Χρηματοδοτικής Διευκόλυνσης, δηλ. από 19.8.2015 (ημερομηνία ανακοίνωσης υπογραφής σύμβασης). Το εδάφιο που αντικαταστάθηκε είχε ως εξής: «Οι διακανονισμοί που αφορούν τις εκπτώσεις που διενεργήθηκαν σε μία διαχειριστική περίοδο περιλαμβάνονται σε δήλωση Φ.Π.Α. που υποβάλλεται το αργότερο μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του έβδομου μήνα του επόμενου ημερολογιακού έτους, από το έτος που έληξε η διαχειριστική περίοδος».

(3) Τα δύο τελευταία εδάφια της παραγράφου 1 του άρθρου 33 προστέθηκαν με την παράγραφο 5 του άρθρου 39 του ν. 4646/2019 και ισχύουν από τη δημοσίευσή του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 12.12.2019, σύμφωνα με το άρθρο 86 του ίδιου νόμου.

(4) Το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 2 του άρθρου 33 προστέθηκε με την παράγραφο 3 του άρθρου 1 του Ν.

Για τα ακίνητα, η μίσθωση των οποίων υπάγεται στο φόρο, κατόπιν της επιλογής που προβλέπεται στην περίπτωση δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 8, η έκπτωση του φόρου που ενεργήθηκε υπόκειται σε δεκαετή διακανονισμό με αφετηρία το έτος χρησιμοποίησής τους. Ο διακανονισμός ενεργείται κάθε έτος για το ένα δέκατο του φόρου που επιβάρυνε το αγαθό, ανάλογα με τις μεταβολές του δικαιώματος έκπτωσης. Το ποσό του φόρου που εναπομένει για διακανονισμό κατά το χρόνο άσκησης της επιλογής φορολόγησης, διακανονίζεται με βάση συνολική περίοδο δέκα ετών.

(1)

3.⁽²⁾ Σε περίπτωση παράδοσης αγαθών επένδυσης ή οριστικής παύσης της χρησιμοποίησης αυτών σε φορολογητέες πράξεις, κατά τη διάρκεια πενταετίας ή δεκαετίας, προκειμένου για ακίνητα της παραγράφου 2, ενεργείται εφάπαξ διακανονισμός μέσα στο ίδιο έτος και τα αγαθά αυτά θεωρούνται, για τα έτη που απομένουν, ότι χρησιμοποιήθηκαν αποκλειστικά και μόνο:

α) σε φορολογητέες δραστηριότητες, εφόσον πρόκειται:

αα)⁽³⁾ για παράδοση η οποία υπάγεται στο φόρο,

ββ) για καταστροφή, απώλεια ή κλοπή, που αποδεικνύονται ή δικαιολογούνται με νόμιμα παραστατικά,

γγ) για παράδοση ακινήτων με σύμβαση πώλησης και επαναμίσθωσης (sale and lease

4281/2014 και ισχύει από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 8.8.2014, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 253 του ίδιου νόμου.

(1) Τα τρία τελευταία εδάφια της παραγράφου 2 του άρθρου 33 καταργήθηκαν με την παράγραφο 4 του άρθρου 1 του Ν. 4281/2014. Η κατάργηση ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 8/8/2014, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 253 του ίδιου νόμου. Τα εδάφια που καταργήθηκαν είχαν ως εξής: «Για τα εμπορικά κέντρα, για τα οποία πραγματοποιείται επιλογή φορολόγησης, σύμφωνα με την περίπτωση δ της παραγράφου 2 του άρθρου 8, η έκπτωση του φόρου που ενεργήθηκε υπόκειται σε δεκαετή διακανονισμό με αφετηρία το έτος χρησιμοποίησής τους. Ο διακανονισμός ενεργείται κάθε έτος για το ένα δέκατο (1/10) του φόρου που επιβάρυνε το αγαθό, ανάλογα με τις μεταβολές του δικαιώματος έκπτωσης. Για τα εμπορικά κέντρα, για τα οποία στις 31.12.2006 δεν έχει παρέλθει η πενταετής περίοδος διακανονισμού, το εναπομένον προς διακανονισμό ποσό του φόρου διακανονίζεται με βάση συνολική περίοδο δέκα (10) ετών.»

(2) Η παράγραφος 3 του άρθρου 33 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 3 του άρθρου 17 του Ν. 4110/2013 και ισχύει για πράξεις που πραγματοποιούνται από 1.1.2013, σύμφωνα με την παράγραφο 4 του ίδιου άρθρου και νόμου. Η παράγραφος που αντικαταστάθηκε είχε ως εξής:

«3. Σε περίπτωση παράδοσης αγαθών επένδυσης ή οριστικής παύσης της χρησιμοποίησης αυτών σε φορολογητέες πράξεις, κατά τη διάρκεια της πενταετούς περιόδου, ενεργείται εφάπαξ διακανονισμός μέσα στο ίδιο έτος και τα αγαθά αυτά θεωρούνται, για τα έτη που απομένουν, ότι χρησιμοποιήθηκαν αποκλειστικά και μόνο: α) σε φορολογητέες δραστηριότητες, εφόσον πρόκειται: αα) για παράδοση η οποία υπάγεται στο φόρο και ο φόρος που αναλογεί στην παράδοση αυτή είναι τουλάχιστον ίσος με το φόρο που αναλογεί στα εναπομένοντα έτη της πενταετούς περιόδου διακανονισμού, ββ) για καταστροφή, απώλεια ή κλοπή, που αποδεικνύονται ή δικαιολογούνται με νόμιμα παραστατικά, γγ) για παράδοση κατά την έννοια των διατάξεων της περίπτωσης γ της παραγράφου 9 του άρθρου 6 του ν. 1665/1986. δδ) για παράδοση έργων σύνδεσης σταθμών αυτοπαραγωγής ή ανεξάρτητης παραγωγής μέχρι το δίκτυο της ΔΕΗ Α.Ε. ή του Δ.Ε.Σ.Μ.Η.Ε. Α.Ε., σύμφωνα με όσα ορίζονται στο ν. 2773/1999 (ΦΕΚ 286 Α) όπως ισχύει.

β) σε αφορολόγητες δραστηριότητες, στις λοιπές περιπτώσεις. Εάν εντός πενταετίας από την πραγματοποίηση της δαπάνης για απόκτηση ή κατασκευή επενδυτικών αγαθών δεν έχει γίνει έναρξη της χρησιμοποίησης αυτών, θεωρείται ότι διατέθηκαν αποκλειστικά και μόνο σε αφορολόγητες πράξεις και ενεργείται εφάπαξ διακανονισμός με την εκκαθαριστική δήλωση της διαχειριστικής αυτής περιόδου. Εξαιρείται του ανωτέρω περιορισμού της πενταετίας η πραγματοποίηση της δαπάνης, για την απόκτηση ή την κατασκευή επενδυτικών αγαθών από οργανισμούς, επιχειρήσεις και εταιρείες κοινής ωφέλειας».

(3) Η υποπερίπτωση αα της περίπτωσης α της παραγράφου 3 του άρθρου 33 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 5 του άρθρου 1 του Ν. 4281/2014 και ισχύει από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 8.8.2014, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 253 του ίδιου νόμου. Η υποπερίπτωση που αντικαταστάθηκε είχε ως εξής: «αα) για παράδοση η οποία υπάγεται στο φόρο και ο φόρος που αναλογεί στα εναπομένοντα έτη της πενταετούς περιόδου διακανονισμού.»

back), σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης γ' της παρ. 9 του άρθρου 6 του ν. 1665/1986.

δδ) για παράδοση έργων σύνδεσης σταθμών αυτοπαραγωγής ή ανεξάρτητης παραγωγής μέχρι το δίκτυο της Δ.Ε.Η. Α.Ε. ή του Δ.Ε.Σ.Μ.Η.Ε. Α.Ε., σύμφωνα με όσα ορίζονται στο ν. 2773/1999 (Α' 286) όπως ισχύει.

β) σε αφορολόγητες δραστηριότητες, στις λοιπές περιπτώσεις.

Εάν εντός της περιόδου διακανονισμού, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του παρόντος άρθρου από την πραγματοποίηση της δαπάνης για απόκτηση ή κατασκευή επενδυτικών αγαθών δεν έχει γίνει έναρξη της χρησιμοποίησης αυτών, θεωρείται ότι διατέθηκαν αποκλειστικά και μόνο σε αφορολόγητες πράξεις και ενεργείται εφάπαξ διακανονισμός με την εκκαθαριστική δήλωση της διαχειριστικής αυτής περιόδου.

Εξαιρείται του ανωτέρω περιορισμού της πενταετίας η πραγματοποίηση της δαπάνης, για την απόκτηση ή την κατασκευή επενδυτικών αγαθών από οργανισμούς, επιχειρήσεις και εταιρίες κοινής ωφέλειας.

4.⁽¹⁾ Ως αγαθά επένδυσης, για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, θεωρούνται:

α) Τα ενσώματα αγαθά, που ανήκουν κατά κυριότητα στην επιχείρηση και τίθενται από αυτή σε διαρκή εκμετάλλευση, καθώς και τα κτίσματα ή άλλου είδους κατασκευές που κατασκευάζονται από την υποκείμενη στο φόρο επιχείρηση σε ακίνητο που δεν ανήκει κατά κυριότητα σε αυτήν, αλλά έχει, βάσει οποιασδήποτε έννομης σχέσης, τη χρήση του ακινήτου αυτού. Αν κατά τη διάρκεια του πενταετούς διακανονισμού λήξει η χρήση του ακινήτου, στο οποίο κατασκευάστηκαν τα ανωτέρω κτίσματα ή άλλου είδους κατασκευές, ενεργείται εφάπαξ διακανονισμός κατά τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου 3. Στην αξία των αγαθών επένδυσης δεν περιλαμβάνονται οι δαπάνες επισκευής και συντήρησης.

Ως αγαθά επένδυσης της παρούσας περίπτωσης νοούνται και εκείνα που εκμεταλλεύονται, σύμφωνα με τον σκοπό τους, οι εταιρείες του άρθρου 2 του ν. 1665/1986 (ΦΕΚ 194 Α').

Ως αγαθά επένδυσης της παρούσας περίπτωσης νοούνται επίσης και οι δαπάνες που καταβάλλει η επιχείρηση, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο ν. 2773/1999, όπως ισχύει,

(1) Η παράγραφος 4 του άρθρου 33 τέθηκε όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 32 του ν. 5024/2023 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 24.2.2023, σύμφωνα με το άρθρο 47 του ίδιου νόμου. Η παράγραφος πριν από την τροποποίησή της είχε ως εξής: «4. Ως αγαθά επένδυσης, για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, θεωρούνται:

α) Τα ενσώματα αγαθά, που ανήκουν κατά κυριότητα στην επιχείρηση και τίθενται από αυτή σε διαρκή εκμετάλλευση, καθώς και τα κτίσματα ή άλλου είδους κατασκευές που κατασκευάζονται από την υποκείμενη στο φόρο επιχείρηση σε ακίνητο που δεν ανήκει κατά κυριότητα σε αυτήν, αλλά έχει, βάσει οποιασδήποτε έννομης σχέσης, τη χρήση του ακινήτου αυτού, για χρονικό διάστημα τουλάχιστον εννέα χρόνων. Αν κατά τη διάρκεια του πενταετούς διακανονισμού λήξει η χρήση του ακινήτου, στο οποίο κατασκευάστηκαν τα ανωτέρω κτίσματα ή άλλου είδους κατασκευές, ενεργείται εφάπαξ διακανονισμός κατά τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου 3. Στην αξία των αγαθών επένδυσης δεν περιλαμβάνονται οι δαπάνες επισκευής και συντήρησης.

Ως αγαθά επένδυσης της παρούσας περίπτωσης νοούνται και εκείνα που εκμεταλλεύονται, σύμφωνα με το σκοπό τους, οι εταιρείες του άρθρου 2 του Ν.1665/1986 (ΦΕΚ 194Α'),

Ως αγαθά επένδυσης της παρούσας περίπτωσης νοούνται επίσης και οι δαπάνες που καταβάλλει η επιχείρηση, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο ν. 2773/1999, όπως ισχύει, για την κατασκευή μη ιδιόκτητου δικτύου σύνδεσης του σταθμού αυτοπαραγωγής ή ανεξάρτητης παραγωγής μέχρι το δίκτυο της Δ.Ε.Η. Α.Ε. ή του Δ.Ε.Σ.Μ.Η.Ε. Α.Ε..

β) τα δικαιώματα χρησιμοποίησης διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας, σχεδίου, υποδείγματος, εμπορικού ή βιομηχανικού σήματος και άλλων παρόμοιων, εφόσον εξυπηρετούν περισσότερες από μία χρήσεις.»

για την κατασκευή μη ιδιόκτητου δικτύου σύνδεσης του σταθμού αυτοπαραγωγής ή ανεξάρτητης παραγωγής μέχρι το δίκτυο της Δ.Ε.Η. Α.Ε. ή του Δ.Ε.Σ.Μ.Η.Ε. Α.Ε..

β) τα δικαιώματα χρησιμοποίησης διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας, σχεδίου, υποδείγματος, εμπορικού ή βιομηχανικού σήματος και άλλων παρόμοιων, εφόσον εξυπηρετούν περισσότερες από μία χρήσεις.

5. Η διαφορά του φόρου που προκύπτει για τα αγαθά επένδυσης με βάση τον τελικό ετήσιο διακανονισμό δεν καταβάλλεται ούτε εκπίπτει, εφόσον δεν υπερβαίνει το ποσό των 30 ευρώ.

ΣΧΕΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ:

Νόμος 3091/2002. Άρθρο 22 (Φορολογικές ρυθμίσεις «Αθήνα 2004») 1. Στην παράγραφο 13 του άρθρου 2 του Ν. 2598/1998 (ΦΕΚ 66/Α) τίθεται περίπτωση ια, η οποία έχει ως ακολούθως:

«ια. Για τα αγαθά επένδυσης τα οποία θα αποκτηθούν και θα εξυπηρετήσουν το σκοπό της Α.Ε. Ο.Ε.Ο.Α. ΑΘΗΝΑ 2004 δεν ισχύουν οι διατάξεις των παραγράφων 2 και 3 του άρθρου 33 του Ν. 2859/2000 (ΦΕΚ 248/Α)».

ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ:

ΑΠΟΦ. ΥΠ. ΟΙΚ/ΚΩΝ Α. 1013/23.1.2020.- Καθορισμός διαδικασίας διακανονισμού έκπτωσης ΦΠΑ για ακίνητα που έχουν υπαχθεί σε καθεστώς αναστολής εφαρμογής ΦΠΑ.

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α) των παρ. 1 του άρθρου 33 και 11 α του άρθρου 38 του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000, ΦΕΚ 248 Α'), όπως ισχύουν μετά την τροποποίησή τους με τον ν. 4646/2019 (ΦΕΚ 201 Α'), με τις οποίες εξουσιοδοτείται ο Υπουργός Οικονομικών με απόφασή του να ρυθμίζει τις λεπτομέρειες για την εφαρμογή των παραγράφων αυτών,

β) των παρ. 4α του άρθρου 6, 7 του άρθρου 31, 1 του άρθρου 33 και 11 α του άρθρου 38 του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000, ΦΕΚ 248 Α'), όπως ισχύουν μετά την τροποποίησή τους με τον ν. 4646/2019 (ΦΕΚ 201 Α'),

γ) του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013 - ΦΕΚ 170 Α'), όπως ισχύει.

.....
Αποφασίζουμε

Ορίζουμε τη διαδικασία διακανονισμού έκπτωσης ΦΠΑ για ακίνητα που έχουν υπαχθεί σε καθεστώς αναστολής εφαρμογής ΦΠΑ ως κάτωθι:

Άρθρο 1

Υποβολή δήλωσης ΦΠΑ για τον διακανονισμό της έκπτωσης

1. Κατά τον χρόνο παράδοσης ακινήτου που έχει υπαχθεί στο καθεστώς αναστολής εφαρμογής ΦΠΑ, διακανονίζεται ο εκπεσθείς φόρος που αντιστοιχεί στο ακίνητο που παραδίδεται, όπως αυτός προκύπτει κατά τον χρόνο της αναστολής και σύμφωνα με την υποβληθείσα κατάσταση, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 6 παρ. 4α του Κώδικα ΦΠΑ.

2. Ο φόρος που οφείλεται λόγω διακανονισμού καταβάλλεται εφάπαξ με την υποβολή έκτακτης δήλωσης ΦΠΑ κατά τον χρόνο παράδοσης και οπωσδήποτε πριν την υποβολή δήλωσης μεταβίβασης, γονικής παροχής ή δωρεάς.

3. Η έκτακτη δήλωση υποβάλλεται, σε έντυπη μορφή, στο τμήμα Συμμόρφωσης και Σχέσεων με τους Φορολογουμένους της ΔΟΥ, που είναι αρμόδια για την παραλαβή της δήλωσης φόρου

μεταβίβασης, δωρεάς ή γονικής παροχής, σε τρία αντίτυπα με χρήση του εντύπου της δήλωσης ΦΠΑ Φ2 050.

4. Το προς καταβολή ποσό αναγράφεται στον οικείο κωδικό της δήλωσης και στο πεδίο «Σημειώσεις» αυτής αναγράφεται η φράση «ΥΠΟΒΑΛΛΕΤΑΙ ΓΙΑ ΤΟΝ ΔΙΑΚΑΝΟΝΙΣΜΟ ΦΟΡΟΥ ΠΟΥ ΑΝΤΙΣΤΟΙΧΕΙ ΣΤΟ ΑΚΙΝΗΤΟ», με τη συμπλήρωση της φράσης με τη διεύθυνση και τα στοιχεία του ακινήτου για το οποίο υποβάλλεται η δήλωση.

Άρθρο 2

Παραλαβή δήλωσης ΦΠΑ για τον διακανονισμό της έκπτωσης και βεβαίωση εξόφλησης οφειλόμενου φόρου

1. Με την υποβολή της δήλωσης επιβεβαιώνεται η ορθότητα του προς διακανονισμό φόρου σύμφωνα με την κατάσταση αδιάθετων ακινήτων, που έχει υποβληθεί, χωρίς περαιτέρω ελεγκτικές επαληθεύσεις και η δήλωση παραλαμβάνεται. Με την παραλαβή της δήλωσης βεβαιώνεται η οφειλή και χορηγείται ταυτότητα οφειλής.

2. Απαραίτητη προϋπόθεση για την παραλαβή δήλωσης φόρου μεταβίβασης, γονικής παροχής ή δωρεάς ακινήτου, το οποίο έχει υπαχθεί στην αναστολή της παρ. 4α του άρθρου 6 του Κώδικα ΦΠΑ, είναι να βεβαιωθεί από το τμήμα Συμμόρφωσης και Σχέσεων με τους Φορολογουμένους σε συνεργασία με το τμήμα Εσόδων της ΔΟΥ που υποβλήθηκε η έκτακτη δήλωση, επί του σώματος και των τριών αντιτύπων αυτής, ότι ο φόρος καταβλήθηκε, αναγράφοντας τη φράση «Καταβλήθηκε ο προς διακανονισμό φόρος για το ακίνητο ο οποίος βεβαιώθηκε με τον αριθμ. /.../.../20... Χρηματικό Κατάλογο της Υπηρεσίας, με γραμμή ΧΚ και ΑΤΒ/...../...../20...». Στον υποκειμένο στον φόρο επιστρέφονται τα δύο αντίτυπα της δήλωσης ΦΠΑ, ένα για το αρχείο του και ένα για να συνυποβληθεί με τη δήλωση φόρου μεταβίβασης, γονικής παροχής ή δωρεάς που θα ακολουθήσει, με αναγραφή των ενδείξεων «ΓΙΑ ΑΡΧΕΙΟ» και «ΓΙΑ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗ», αντίστοιχα.

Επιπλέον, επιμέλεια του τμήματος Συμμόρφωσης και Σχέσεων με τους Φορολογουμένους αποστέλλεται άμεσα φωτοαντίγραφο της παραπάνω δήλωσης στη ΔΟΥ που είναι αρμόδια για την παραλαβή της δήλωσης ΦΠΑ του υποκειμένου προκειμένου να συσχετιστεί με το φάκελό του.

3. Δεν παραλαμβάνεται δήλωση φόρου μεταβίβασης, γονικής παροχής ή δωρεάς ακινήτου, το οποίο έχει υπαχθεί στην αναστολή της παρ. 4α του άρθρου 6 του Κώδικα ΦΠΑ, εφόσον με αυτή δεν συνυποβάλλεται το αντίτυπο της έκτακτης δήλωσης ΦΠΑ επί της οποίας βεβαιώνεται ότι ο προς διακανονισμό φόρος για το συγκεκριμένο ακίνητο που μεταβιβάζεται έχει καταβληθεί.

Άρθρο 3

Διαδικασία και προϋποθέσεις επιστροφής στην περίπτωση ματαίωσης παράδοσης ακινήτου

1. Σε περίπτωση που είτε ματαιωθεί η υπογραφή του συμβολαίου ή δεν υποβληθεί εν τέλει η δήλωση φόρου μεταβίβασης, γονικής παροχής ή δωρεάς, ο φόρος που καταβλήθηκε ή βεβαιώθηκε με βάση έκτακτη δήλωση που υποβλήθηκε για τον διακανονισμό του φόρου για ακίνητο το οποίο έχει υπαχθεί σε αναστολή εφαρμογής ΦΠΑ, διαγράφεται/επιστρέφεται, με την επιφύλαξη των περί παραγραφής διατάξεων, από την ΔΟΥ από την οποία παρελήφθη η έκτακτη δήλωση με την διαδικασία της επόμενης παραγράφου.

2. Ο υποκειμένος υποβάλλει τροποποιητική έκτακτη δήλωση σε έντυπη μορφή με τροποποίηση του οικείου κωδικού της δήλωσης με την οποία δημιουργείται, κατά περίπτωση, αίτημα επιστροφής ή αίτημα διαγραφής της οφειλής. Με τη δήλωση αυτή συνυποβάλλονται τα δύο αντίτυπα της αρχικής έκτακτης δήλωσης που έχουν δοθεί στον υποκειμένο στον φόρο, ένα για το αρχείο του και ένα για να συνυποβληθεί με τη δήλωση φόρου μεταβίβασης, γονικής παροχής ή δωρεάς.

3. Για την επιστροφή του φόρου που προκύπτει με την τροποποιητική δήλωση αυτή, ο Προϊστάμενος του τμήματος Συμμόρφωσης της αρμόδιας ΔΟΥ για την παραλαβή της δήλωσης φόρου μεταβίβασης, δωρεάς ή γονικής παροχής βεβαιώνει επί του σώματος της έκτακτης δήλωσης κατά

περίπτωση είτε ότι δεν υποβλήθηκε δήλωση φόρου μεταβίβασης, γονικής παροχής ή δωρεάς για το συγκεκριμένο ακίνητο, είτε ότι η δήλωση φόρου για την μεταβίβαση, που υποβλήθηκε, δεν χρησιμοποιήθηκε υπό την προϋπόθεση ότι έχει επιστραφεί στην Υπηρεσία αυτή το αντίγραφο της δήλωσης που προοριζόταν για την σύνταξη συμβολαίου, με βεβαίωση πάνω στο σώμα της από τον συμβολαιογράφο ότι το συμβόλαιο δεν συνετάγη.

4. Εντός 10 ημερών από την υποβολή της τροποποιητικής έκτακτης δήλωσης, χωρίς περαιτέρω ελεγκτικές επαληθεύσεις, εκδίδεται ΑΦΕΚ για την επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου. Για τον υπολογισμό του τόκου ισχύουν οι διατάξεις του άρθρου 53 του ν. 4174/2013.

5. Σε κάθε περίπτωση που επιστρέφεται φόρος κατά τα αναγραφόμενα στην προηγούμενη παράγραφο, θα διαβιβάζονται στη ΔΟΥ που είναι αρμόδια για την παραλαβή της δήλωσης ΦΠΑ του υποκειμένου, αντίγραφο της τροποποιητικής έκτακτης δήλωσης προς ενημέρωση του φακέλου του υποκειμένου.

Άρθρο 4

Για δηλώσεις που έχουν υποβληθεί έως τη δημοσίευση της παρούσας ακολουθείται η ως άνω διαδικασία.

Η παρούσα απόφαση δημοσιεύθηκε στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. (ΦΕΚ 87 Β'/24.1.2020)

ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ:

ΕΓΚ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΠΟΛ. 1149/10.7.2015.- Διακανονισμός εκπτώσεων κ.λπ. Κοινοποίηση άρθρου 22 του Ν. 4321/2015.

1. Άρθρο 33 του Κώδικα ΦΠΑ.

Με την παράγραφο 1 του άρθρου 22 του ν. 4321/2015 προστίθεται νέο εδάφιο στο τέλος της παραγράφου 1 του άρθρου 33 του Κώδικα ΦΠΑ, σύμφωνα με το οποίο οι διακανονισμοί των εκπτώσεων, που διενεργήθηκαν σε μία διαχειριστική περίοδο, περιλαμβάνονται σε δήλωση ΦΠΑ που υποβάλλεται το αργότερο μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του έβδομου μήνα, του επόμενου ημερολογιακού έτους, από το έτος που έληξε η διαχειριστική περίοδος. Ειδικότερα διευκρινίζονται τα εξής:

α) Σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 8B του άρθρου 1 του ν.4281/2014 καταργήθηκε η υποχρέωση υποβολής εκκαθαριστικής δήλωσης ΦΠΑ, για τις διαχειριστικές περιόδους που λήγουν από 1.1.2014 και εφεξής από οποιαδήποτε αιτία (λήξη διαχειριστικής περιόδου π.χ. 31.12.2014 ή 30.6.2014, παύση εργασιών, κλπ) και για τις διαχειριστικές αυτές περιόδους οι ετήσιοι διακανονισμοί των εκπτώσεων διενεργούνται πλέον με τη δήλωση ΦΠΑ.

β) Οι διακανονισμοί των εκπτώσεων της τρέχουσας διαχειριστικής περιόδου διενεργούνται με την καταχώρηση των αντίστοιχων ποσών προς έκπτωση ή καταβολή στη δήλωση ΦΠΑ, του Ιουνίου για τους τηρούντες διπλογραφικό λογιστικό σύστημα και του δευτέρου τριμήνου, για τους τηρούντες απλογραφικό λογιστικό σύστημα ή για τους μη υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία, του επόμενου ημερολογιακού έτους από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου. Κατ'εξαίρεση σε περίπτωση παύσης εργασιών ισχύουν τα αναφερόμενα στο σημείο στ.

Παράδειγμα 1

Επιχείρηση που υποχρεούται σε τήρηση απλογραφικού λογιστικού συστήματος και διαχειριστική περίοδο 1.1.2014 - 31.12.2014 καταχωρεί τα ποσά των διακανονισμών για την περίοδο αυτή στη δήλωση ΦΠΑ του δεύτερου τριμήνου του έτους 2015.

Παράδειγμα 2

Επιχείρηση που υποχρεούται σε τήρηση διπλογραφικού λογιστικού συστήματος και διαχειριστική περίοδο 1.1.2014 - 31.12.2014 καταχωρεί τα ποσά των διακανονισμών στη δήλωση

ΦΠΑ του Ιουνίου του 2015.

Παράδειγμα 3

Επιχείρηση που υποχρεούται σε τήρηση διπλογραφικού λογιστικού συστήματος και διαχειριστική περίοδο 1.7.2013 - 30.06.2014 καταχωρεί τα ποσά των διακανονισμών στη δήλωση ΦΠΑ του Ιουνίου του 2015.

γ) Στο έντυπο της δήλωσης ΦΠΑ Φ2 TAXIS έκδοση 050-ΦΠΑ 2014 τα ποσά των διακανονισμών προς έκπτωση αναγράφονται στον κωδικό «407 - Ποσά διακανονισμών προς έκπτωση προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου» και τα ποσά των διακανονισμών προς καταβολή στον κωδικό «423 - Ποσά διακανονισμών προς καταβολή προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου».

Επισημαίνεται ότι στους ανωτέρω κωδικούς καταχωρείται το αλγεβρικό άθροισμα των ποσών προς έκπτωση ή καταβολή από όλους τους διακανονισμούς που διενεργούνται για την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο.

Παράδειγμα 4

Επιχείρηση που υποχρεούται σε τήρηση απλογραφικού λογιστικού συστήματος και διαχειριστική περίοδο 1.1.2014 - 31.12.2014 έχει υποχρέωση καταβολής φόρου πεντακοσίων ευρώ (500 ευρώ) λόγω παύσης χρησιμοποίησης παγίου στοιχείου εντός του έτους 2014, για το οποίο δεν έχει παρέλθει πενταετία από την έναρξη χρησιμοποίησης αυτού. Επίσης έχει δικαίωμα έκπτωσης διακοσίων ευρώ (200 ευρώ) λόγω αύξησης του ποσοστού pro-rata για το έτος 2014. Η επιχείρηση, περιλαμβάνει τα ποσά των διακανονισμών των εκπτώσεων για τη χρήση 2014 στη δήλωση ΦΠΑ που υποβάλλεται για το δεύτερο τρίμηνο του 2015, στην οποία θα πρέπει να καταχωρήσει το ποσό των τριακοσίων ευρώ (300 ευρώ) στον κωδικό «423 - Ποσά διακανονισμών προς καταβολή προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου» (500 ευρώ για καταβολή - 200 ευρώ για έκπτωση = 300 ευρώ για καταβολή).

δ) Οι καταστάσεις ή τα στοιχεία που προβλέπονταν να υποβάλλονται στη φορολογική διοίκηση μαζί με την εκκαθαριστική δήλωση αποστέλλονται εφεξής έως την καταληκτική ημερομηνία διενέργειας των διακανονισμών, δηλαδή έως την τελευταία εργάσιμη ημέρα του έβδομου μήνα, του επόμενου ημερολογιακού έτους, από το έτος που έληξε η διαχειριστική περίοδος.

ε) Επισημαίνεται ότι στην περίπτωση μερικής καταβολής ποσών διακανονισμού εντός της διαχειριστικής περιόδου, όπως στην περίπτωση κατ αναλογία έκπτωσης (pro-rata), στη δήλωση ΦΠΑ που καταχωρούνται οι οριστικοί διακανονισμοί υπολογίζεται μόνο η διαφορά που απομένει προς έκπτωση ή καταβολή.

Παράδειγμα 5

Επιχείρηση που υποχρεούται σε τήρηση διπλογραφικού λογιστικού συστήματος και διαχειριστική περίοδο 1.1.2014 - 31.12.2014 καταχωρεί τα ποσά των διακανονισμών στη δήλωση ΦΠΑ που αφορά τον Ιούνιο του 2015. Για τις φορολογικές περιόδους του έτους 2014 έχει εφαρμόσει προσωρινό ποσοστό σαράντα τοις εκατό (40%), επί του φόρου των κοινών εισροών που ανέρχονται σε χίλια ευρώ (1.000 ευρώ). Το οριστικό ποσοστό ωστόσο για το έτος 2014 προσδιορίστηκε κατά τον Ιούνιο του 2015 σε πενήντα τοις εκατό (50%). Το ποσό των εκατό ευρώ (100 ευρώ), που αντιστοιχεί στο ποσοστό της διαφοράς δέκα τοις εκατό (10%) επί των χιλίων ευρώ (1.000 ευρώ), αναγράφεται στη δήλωση ΦΠΑ του μηνός Ιουνίου 2015 στον κωδικό «407 - Ποσά διακανονισμών προς έκπτωση προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου».

στ) Σε περίπτωση παύσης εργασιών, τα ποσά των διακανονισμών προς έκπτωση ή καταβολή καταχωρούνται σε έκτακτη δήλωση η οποία υποβάλλεται εμπρόθεσμα έως την τελευταία εργάσιμη ημέρα του έβδομου μήνα του επόμενου ημερολογιακού έτους, από την ημερομηνία της παύσης. Στην έκτακτη δήλωση θα καταχωρείται ως ημερολογιακή περίοδος η τελευταία φορολογική περίοδος της διαχειριστικής περιόδου πριν από την παύση εργασιών. Η έκτακτη δήλωση υποβάλλεται σε έντυπη μορφή στη Δ.Ο.Υ. που υποβλήθηκε η δήλωση ΦΠΑ της

τελευταίας φορολογικής περιόδου.

Παράδειγμα 6

Επιχείρηση που υποχρεούται σε τήρηση διπλογραφικού λογιστικού συστήματος πραγματοποιεί παύση εργασιών στις 25.11.2014. Για τα ποσά διακανονισμών προς έκπτωση ή καταβολή η επιχείρηση οφείλει να υποβάλλει έκτακτη δήλωση, σε έντυπη μορφή στη Δ.Ο.Υ., έως στις 31.7.2015 και να αναγράψει σε αυτή ως ημερολογιακή περίοδο «1.11.2014 - 25.11.2014».

Παράδειγμα 7

Επιχείρηση που υποχρεούται σε τήρηση διπλογραφικού λογιστικού συστήματος τέθηκε σε εκκαθάριση στις 15.2.2012 η οποία ολοκληρώθηκε στις 12.5.2015. Για τα ποσά διακανονισμών προς έκπτωση ή καταβολή η επιχείρηση οφείλει να υποβάλλει έκτακτη δήλωση σε έντυπη μορφή στη Δ.Ο.Υ. έως στις 29.7.2016 και να αναγράψει σε αυτή ως ημερολογιακή περίοδο «1.5.2015 - 12.5.2015».

ζ) Με την υποβολή της δήλωσης Φ.Π.Α. στην οποία περιέχονται τα ποσά των διακανονισμών, το ποσοστό της κατ αναλογία έκπτωσης (pro-rata), που προσδιορίζεται σύμφωνα με το άρθρο 31 του Κώδικα ΦΠΑ για την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο, λαμβάνεται υπόψη:

i. Ως οριστικό ποσοστό για τον προσδιορισμό του εκπιπτόμενου φόρου της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου.

ii. Ως ποσοστό για τον προσδιορισμό του εκπιπτόμενου φόρου της συγκεκριμένης φορολογικής περιόδου καθώς και για όλες τις λοιπές φορολογικές περιόδους της τρέχουσας διαχειριστικής περιόδου. Επίσης το ποσοστό αυτό λαμβάνεται υπόψη και για τις φορολογικές περιόδους της επόμενης διαχειριστικής περιόδου, έως ότου καταχωρηθούν εμπρόθεσμα σε δήλωση ΦΠΑ οι διακανονισμοί του φόρου για την τρέχουσα διαχειριστική περίοδο.

iii. Ως νέο ποσοστό για τις φορολογικές περιόδους που έχουν παρέλθει από την έναρξη της τρέχουσας διαχειριστικής περιόδου. Η διαφορά του φόρου προς καταβολή, λόγω της εφαρμογής του νέου ποσοστού καταχωρείται στον κωδικό 411 «ΦΠΑ εισροών που πρέπει να μειωθεί βάσει Pro-Rata» ενώ στην περίπτωση που προκύπτει ποσό προς έκπτωση αυτό καταχωρείται στον κωδικό 402 «Λοιπά προστιθέμενα ποσά» της δήλωσης ΦΠΑ.

Σημειώνεται ότι, στην περίπτωση που ο υποκείμενος στο Φ.Π.Α. έχει προσδιορίσει το οριστικό ποσοστό έκπτωσης για την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο (σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 του Κώδικα Φ.Π.Α.) με τη λήξη αυτής, δύναται να εφαρμόσει αυτό, από την πρώτη φορολογική περίοδο της τρέχουσας διαχειριστικής περιόδου. Με την εφαρμογή του ορθού ποσοστού από την πρώτη φορολογική περίοδο της τρέχουσας διαχειριστικής περιόδου, παρέλκει η διόρθωση που προβλέπεται στην ανωτέρω περίπτωση iii) για τις φορολογικές περιόδους που έχουν παρέλθει μέχρι την υποβολή της δήλωσης ΦΠΑ, η οποία συμπεριλαμβάνει τους διακανονισμούς.

Παράδειγμα 8

Επιχείρηση που τηρεί διπλογραφικό λογιστικό σύστημα με διαχειριστική περίοδο 1.1-31.12.2015 καταχωρεί στη δήλωση ΦΠΑ του Ιουνίου 2016 τα ποσά των διακανονισμών έχοντας προσδιορίσει οριστικό ποσοστό κατ' αναλογία έκπτωσης για το φόρο των κοινών εισροών για τη διαχειριστική περίοδο 2015 ύψους 73%. Το ποσοστό αυτό είναι μικρότερο από το ποσοστό που εφάρμοσε κατά τη διάρκεια της διαχειριστικής περιόδου 2015 ύψους 80% (που ήταν το οριστικό ποσοστό για τη διαχειριστική περίοδο 2014).

Εάν το ποσό του φόρου των κοινών εισροών είναι 1500 ευρώ, το ποσό των εκατόν πέντε ευρώ (105 ευρώ) που αντιστοιχεί στην διαφορά των δύο ποσοστών (7%) επί του ποσού αυτού καταχωρείται στην δήλωση ΦΠΑ του Ιουνίου 2016 προς καταβολή στον κωδικό «423 - Ποσά διακανονισμών προς καταβολή προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου».

Το ποσοστό 73% θα εφαρμοστεί ως ποσοστό για την έκπτωση του φόρου των κοινών εισροών

για τη φορολογική περίοδο του Ιουνίου 2016 καθώς και των επόμενων φορολογικών περιόδων του έτους 2016. Επίσης δεδομένου ότι οι διακανονισμοί του φόρου των εισροών για το έτος 2016 θα δηλωθούν στη δήλωση ΦΠΑ του μηνός Ιουνίου 2017, το ποσοστό 73% θα εφαρμοστεί και για τις φορολογικές περιόδους των μηνών Ιανουαρίου, Φεβρουαρίου, Μαρτίου, Απριλίου και Μαΐου 2017.

Τέλος δεδομένου ότι η επιχείρηση έχει εφαρμόσει ποσοστό κατ' αναλογία έκπτωσης 80% για τους μήνες Ιανουάριο, Φεβρουάριο, Μάρτιο, Απρίλιο και Μάιο 2016 καθώς δεν είχε προσδιορίσει για τους μήνες αυτούς το οριστικό ποσοστό για το έτος 2015, στη δήλωση ΦΠΑ του Ιουνίου 2016 πρέπει να αναγραφεί προς καταβολή το ποσό του φόρου των κοινών εισροών που αναλογεί στην ανωτέρω διαφορά. Δηλαδή εάν το ποσό των κοινών εισροών για τις φορολογικές αυτές περιόδους είναι 5.000 ευρώ το ποσό των τριακοσίων πενήντα ευρώ (350 ευρώ=5.000 ευρώ*7%) θα πρέπει να αναγραφεί στον κωδικό «411 - ΦΠΑ εισροών που πρέπει να μειωθεί βάσει Pro-Rata». Σε περίπτωση που η επιχείρηση έχει εφαρμόσει το ορθό ποσοστό 73% από 1.1.2016 δεν απαιτείται η ανωτέρω διόρθωση.

η) Τέλος σημειώνεται ότι ειδικά για την διαχειριστική περίοδο 2014 οι υποκείμενοι στο φόρο, που υπέβαλλαν εκκαθαριστική δήλωση ηλεκτρονικά ή σε έντυπη μορφή μέχρι την έκδοση της παρούσας εγκυκλίου για τις διαχειριστικές περιόδους που έληξαν εντός του έτους 2014, απαλλάσσονται από τις ανωτέρω υποχρεώσεις και οι διακανονισμοί που έχουν διενεργηθεί σε αυτές παράγουν έννομα αποτελέσματα.

Επίσης ειδικά για τις διαχειριστικές περιόδους αυτές, δεδομένου ότι ο ν. 4321/2015 δημοσιεύθηκε στις 21.3.2015 και έως την έκδοση της παρούσας δεν είχαν δοθεί επαρκείς οδηγίες για τη φορολογική μεταχείριση των διακανονισμών, γίνονται δεκτοί οι διακανονισμοί των εκπτώσεων που έχουν καταχωρηθεί στην δήλωση ΦΠΑ που αφορά, την τελευταία φορολογική περίοδο για την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο, ή τις φορολογικές περιόδους της τρέχουσας διαχειριστικής περιόδου που έχουν παρέλθει μέχρι σήμερα.

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2200/20.12.2019.- Οδηγίες ως προς την υποχρέωση διακανονισμού φόρου εισροών για επενδυτικό αγαθό που δεν ετέθη σε λειτουργία εντός 5ετίας από την απόκτηση του (άρθρο 33 ΚΦΠΑ).

Αναφορικά με την υποχρέωση του υποκειμένου προς διακανονισμό του φόρου εισροών επενδυτικού αγαθού που δεν χρησιμοποιήθηκε εντός 5ετίας από την πραγματοποίηση της δαπάνης για απόκτηση ή κατασκευή αυτού και σε συμμόρφωση με την απόφασης ΣτΕ 1862/2019, παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες:

1. Σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 33 του Κώδικα ΦΠΑ εάν εντός της πενταετίας από την πραγματοποίηση της δαπάνης για απόκτηση ή κατασκευή επενδυτικών αγαθών δεν έχει γίνει έναρξη της χρησιμοποίησης αυτών, θεωρείται ότι διατέθηκαν αποκλειστικά και μόνο σε αφορολόγητες πράξεις και ενεργείται εφάπαξ διακανονισμός με την εκκαθαριστική δήλωση της διαχειριστικής περιόδου.

Για διαχειριστικές περιόδους που έληξαν από 1.1.2014 έως 18.8.2015, οι διακανονισμοί των εκπτώσεων, που διενεργήθηκαν σε μία διαχειριστική περίοδο, περιλαμβάνονται σε δήλωση ΦΠΑ που υποβάλλεται το αργότερο μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του έβδομου μήνα, του επόμενου ημερολογιακού έτους, από το έτος που έληξε η διαχειριστική περίοδος (σχετ. Εγκύκλιος ΠΟΛ.1149/2015).

Για διαχειριστικές περιόδους που λήγουν από 19.8.2015 και εφεξής, οι διακανονισμοί περιλαμβάνονται σε δήλωση ΦΠΑ που υποβάλλεται το αργότερο μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του τέταρτου μήνα από το τέλος της διαχειριστικής περιόδου. (σχετ. Εγκύκλιος ΠΟΛ.1205/2015).

2. Με τη με αριθμό 1862/2019 απόφαση το Συμβούλιο της Επικρατείας έκρινε ότι δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών που επιβάρυνε επενδυτικό αγαθό εξακολουθεί κατ' αρχήν να υφίσταται ακόμη και αν τελικώς ο υποκείμενος στο φόρο δεν το χρησιμοποιεί λόγω περιστάσεων ανεξαρτήτων της βουλήσεώς του, κατ' εξοχήν δε τέτοια περίπτωση που αποκλείει το διακανονισμό είναι όταν η χρήση του αγαθού καθίσταται νόμω αδύνατος συνεπεία πράξεων ή παραλείψεων της διοικήσεως, και δη παρανόμων.

3. Επομένως σε περιπτώσεις που προκύπτει με ασφάλεια, είτε από νόμο είτε από δικαστική απόφαση, ότι η μη χρησιμοποίηση του επενδυτικού αγαθού εντός πενταετίας οφείλεται σε περιπτώσεις ανεξάρτητες της βουλήσεως του υποκειμένου, η υποχρέωση του υποκειμένου προς διακανονισμό του φόρου εισροών δεν γεννάται.

4. Ενδεικτικά μια τέτοια περίπτωση αποτελεί η μη ολοκλήρωση των επενδυτικών σχεδίων που έχουν ενταχθεί στους αναπτυξιακούς νόμους 3299/2004, 3908/2011, 4399/2016 και τα οποία επενδυτικά σχέδια, όπως μας γνώρισε το Υπουργείο Ανάπτυξης, έχουν πάρει παράταση ολοκλήρωσης με συγκεκριμένους νόμους.

Ειδικότερα, τα επενδυτικά σχέδια που έχουν υπαχθεί στον ν. 3299/2004 έλαβαν παρατάσεις ολοκλήρωσης με τους ν.4013/2011, ν.4072/2012, ν.4146/2013, ν.4242/2014 και ν.4399/2016, ν.4582/2018, ν.4635/2019, με τελευταία ημερομηνία παράτασής τους την 31.12.2020. Ωστόσο, η τελευταία αυτή οριζόντια παράταση, περιλαμβάνει τα επενδυτικά σχέδια, τα οποία έληγαν την 31.12.2016 και τα οποία μέχρι την 31.03.2017 είχαν αποδεδειγμένα υλοποιηθεί σε ποσοστό 50% του εγκεκριμένου κόστους τους.

Επιπλέον τα επενδυτικά σχέδια που έχουν υπαχθεί στον ν. 3908/2011 έλαβαν οριζόντιες παρατάσεις ολοκλήρωσής τους με τους ν. 4399/2016, ν.4508/2017, ν.4582/2018, και ν.4635/2019, με τελευταία ημερομηνία παράτασής τους την 31.12.2020.

Εφόσον οι υποκείμενοι αποδεικνύουν ότι έχουν δικαίωμα παράτασης ολοκλήρωσης του επενδυτικού σχεδίου με βεβαίωση από την αρμόδια αρχή, ότι τα επενδυτικά σχέδια που είχαν ενταχθεί στους συγκεκριμένους αναπτυξιακούς νόμους έχουν πάρει παράταση ολοκλήρωσης, δεν οφείλουν να διακανονίσουν τον φόρο εισροών που αντιστοιχεί σε αυτά τα επενδυτικά αγαθά, για όσο χρόνο διαρκεί η παράταση ολοκλήρωσης, παρότι τα επενδυτικά αυτά αγαθά δεν ετέθησαν σε λειτουργία εντός πενταετίας από την απόκτησή τους.

5. Συγκεκριμένα, τα δικαιολογητικά που οφείλουν να έχουν οι υποκείμενες στον φόρο επιχειρήσεις προκειμένου να αποδεικνύουν το δικαίωμα παράτασης ολοκλήρωσης του επενδυτικού σχεδίου ώστε να μην υπάρξει η υποχρέωση διακανονισμού του φόρου είναι τα παρακάτω:

i. Για τα επενδυτικά σχέδια που έχουν υπαχθεί στον ν. 3299/2004 προκειμένου να διαπιστώνεται το δικαίωμα παράτασης της υλοποίησης της επένδυσης απαιτείται η σχετική απόφαση υπαγωγής του επενδυτικού σχεδίου στις διατάξεις του ως άνω νόμου, καθώς και σχετική βεβαίωση από τον αρμόδιο φορέα υποδοχής του επενδυτικού σχεδίου, ότι το επενδυτικό σχέδιο δικαιούται παράτασης (μέχρι 31-12-2020). Επισημαίνεται ότι ο φορέας που έχει εκδώσει την αρχική απόφαση υπαγωγής του επενδυτικού σχεδίου στις διατάξεις του αναπτυξιακού νόμου είναι και αρμόδιος για την έκδοση της σχετικής βεβαίωσης περί δικαιώματος παράτασης του εν λόγω επενδυτικού σχεδίου.

ii. Για τα επενδυτικά σχέδια που έχουν υπαχθεί στον ν. 3908/2011 προκειμένου να διαπιστώνεται το δικαίωμα παράτασης της υλοποίησης της επένδυσης απαιτείται μόνο η σχετική απόφαση υπαγωγής της επιχείρησης στις διατάξεις του ως άνω νόμου, καθώς μόνο από τους ως άνω νόμους αποδεικνύεται αυτοδικαία, η οριζόντια παράτασή τους (όλα τα επενδυτικά σχέδια του νόμου 3908/2011 έχουν παράταση υλοποίησης της επένδυσής τους μέχρι την 31-12-2020).

iii. Για τα επενδυτικά σχέδια που έχουν υπαχθεί στα καθεστώτα ενισχύσεων του νόμου 4399/2016, οι πρώτες αποφάσεις υπαγωγής έχουν εκδοθεί το έτος 2018 οπότε δεν τίθεται ζήτημα

παρατάσεων την παρούσα χρονική περίοδο.

iv. Σε περίπτωση εξατομικευμένης παράτασης που οφείλεται σε λόγους ανωτέρας βίας, απαιτείται η σχετική απόφαση υπαγωγής στις διατάξεις του εκάστοτε αναπτυξιακού νόμου, καθώς και σχετική βεβαίωση από τον αρμόδιο φορέα υποδοχής του επενδυτικού σχεδίου, ότι το σχετικό επενδυτικό σχέδιο δικαιούται παράτασης.

6. Κατόπιν των ανωτέρω, προκύπτει, ότι οι υποκείμενοι που δεν προέβησαν στους σχετικούς διακανονισμούς του φόρου εισροών λόγω παρόδου 5ετίας από την πραγματοποίηση της δαπάνης για το επενδυτικό αγαθό μέχρι τη θέση του σε λειτουργία και σύμφωνα με τα παραπάνω δεν γεννήθηκε γι' αυτούς η υποχρέωση διακανονισμού, δεν οφείλουν να προβούν στους διακανονισμούς αυτούς για όσο χρόνο διαρκεί η παράταση ολοκλήρωσης.

7. Όσοι προέβησαν στους διακανονισμούς αυτούς για επενδυτικά σχέδια που έχουν πάρει παράταση ολοκλήρωσης, μπορούν να ζητούν την επιστροφή των σχετικών ποσών, με την επιφύλαξη των περί παραγραφής διατάξεων, τροποποιώντας τις αντίστοιχες δηλώσεις ΦΠΑ στις οποίες έχουν συμπεριληφθεί τα σχετικά προς διακανονισμό ποσά φόρου. Σημειώνεται ότι εφόσον η δήλωση τροποποιείται για τον σκοπό αυτό, για το συγκεκριμένο ποσό υποβάλλεται αίτηση επιστροφής και δεν μεταφέρεται προς συμψηφισμό σε επόμενη περίοδο.

Παράδειγμα: Δαπάνες για επενδυτικό αγαθό εντασσόμενο σε επενδυτικό σχέδιο που πήρε παράταση ολοκλήρωσης βάσει των ανωτέρω, που πραγματοποιήθηκαν εντός του 2008 και η πενταετία από την πραγματοποίηση της δαπάνης συμπληρωνόταν εντός του 2013, έπρεπε καταρχάς να διακανονιστούν με την εκκαθαριστική δήλωση του 2013 η υποβολή της οποίας όφειλε να γίνει εντός του 2014. Επομένως τυχόν ποσό που καταβλήθηκε στο Δημόσιο εντός του 2014 μπορεί να ζητηθεί προς επιστροφή ως αχρεωστήτως καταβληθέν έως 31/12/2019 (άρθρο 36 ΚΦΔ) με τον τρόπο που αναφέρεται παραπάνω.

8. Πράξεις προσδιορισμού του φόρου που οριστικοποιήθηκαν καθ' οιονδήποτε τρόπο δεν ανατρέπονται και ποσά φόρου που έχουν καταβληθεί δυνάμει πράξεων καταλογισμού που έγιναν οριστικές δεν αναζητούνται.

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2058/10.3.2021.- Συμπληρωματικές οδηγίες ως προς την υποχρέωση διακανονισμού φόρου εισροών για επενδυτικό αγαθό που δεν ετέθη σε λειτουργία εντός 5ετίας από την απόκτηση του (άρθρο 33 ΚΦΠΑ).

Σε συνέχεια της εγκυκλίου Ε.2200/2019 αναφορικά με την υποχρέωση του υποκειμένου προς διακανονισμό του φόρου εισροών επενδυτικού αγαθού που δεν χρησιμοποιήθηκε εντός 5ετίας από την πραγματοποίηση της δαπάνης για απόκτηση ή κατασκευή αυτού, και δεδομένων των νέων παρατάσεων των προθεσμιών ολοκλήρωσης των επενδυτικών σχεδίων που έχουν υπαχθεί στους νόμους 3299/2004 (Α' 261) και 3908/2011 (Α' 8), όπως μας γνώρισε το Υπ. Ανάπτυξης, παρέχουμε τις ακόλουθες συμπληρωματικές οδηγίες:

Με το άρθρο 40 παρ. 1 περ. ζ του ν. 4712/2020 (Α' 146) αντικαταστάθηκε το άρθρο 76 του νόμου 4399/2016, το οποίο αναφέρεται στις παρατάσεις προθεσμιών ολοκλήρωσης των επενδυτικών σχεδίων που έχουν υπαχθεί στους νόμους 3299/2004 και 3908/2011.

Με τις νέες ρυθμίσεις έλαβαν οριζόντιες παρατάσεις:

α. Μέχρι την 31-12-2021, τα επενδυτικά σχέδια που έχουν υπαχθεί στις διατάξεις του ν. 3299/2004, με την προϋπόθεση να είχε υλοποιηθεί, μέχρι την 31-03-2017, το συγκεκριμένο κόστος τους σε ποσοστό 50%.

β. Μέχρι την 31-12-2021, τα επενδυτικά σχέδια που έχουν υπαχθεί στις διατάξεις του ν. 3908/2011.

Τα δικαιολογητικά που οφείλουν να έχουν οι υποκείμενες στον φόρο επιχειρήσεις προκειμένου να αποδεικνύουν το δικαίωμα παράτασης ολοκλήρωσης του επενδυτικού σχεδίου, ώστε να μην

υπάρχει η υποχρέωση διακανονισμού του φόρου, είναι τα παρακάτω:

i. Για τα επενδυτικά σχέδια που έχουν υπαχθεί στον ν. 3299/2004, ο φορέας της επένδυσης θα πρέπει να προσκομίσει την σχετική απόφαση υπαγωγής στις διατάξεις του ως άνω νόμου, καθώς και σχετική βεβαίωση από τον αρμόδιο φορέα υποδοχής και έγκρισης του επενδυτικού σχεδίου, ότι το επενδυτικό του σχέδιο δικαιούται παράτασης (μέχρι 31-12-2021).

ii. Για τα επενδυτικά σχέδια που έχουν υπαχθεί στον ν. 3908/2011, αρκεί ο φορέας της επένδυσης να προσκομίσει την σχετική απόφαση υπαγωγής της επιχείρησης στις διατάξεις του ως άνω νόμου.

Κατά τα λοιπά, ισχύουν οι οδηγίες που έχουν δοθεί με την εγκύκλιο Ε.2200/2019.

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2028/22.3.2022.- Συμπληρωματικές οδηγίες ως προς την υποχρέωση διακανονισμού φόρου εισροών για επενδυτικό αγαθό που δεν ετέθη σε λειτουργία εντός 5ετίας από την απόκτηση του (άρθρο 33 Κώδικα ΦΠΑ).

Σε συνέχεια των εγκυκλίων Ε.2200/2019 και Ε.2058/2021 αναφορικά με την υποχρέωση του υποκειμένου προς διακανονισμό του φόρου εισροών επενδυτικού αγαθού που δεν χρησιμοποιήθηκε εντός 5ετίας από την πραγματοποίηση της δαπάνης για απόκτηση ή κατασκευή αυτού, και δεδομένων των νέων παρατάσεων των προθεσμιών ολοκλήρωσης των επενδυτικών σχεδίων που έχουν υπαχθεί στους νόμους 3299/2004 (Α' 261), 3908/2011 (Α' 8) και 4399/2016 (Α'117) και των στοιχείων που μας γνώρισε το Υπουργείο Ανάπτυξης, παρέχουμε τις ακόλουθες συμπληρωματικές οδηγίες:

1α. Με το άρθρο 69 του νόμου 4864/2021 (Α' 237) «Παρατείνεται μέχρι την 31η.12.2022 η προθεσμία ολοκλήρωσης των επενδυτικών σχεδίων που έχουν υπαχθεί στους ν. 3299/2004 (Α'261) και ν. 3908/2011 (Α'8), σύμφωνα με το άρθρο 76 του ν. 4399/2016 (Α'117) και την παρ. 5 του άρθρου 163 του ν. 4635/2019 (Α' 167)».

β. Με το άρθρο 33 του νόμου 4801/2021 (Α'83) « Παρατείνεται για δύο (2) έτη η προθεσμία ολοκλήρωσης σε όσα επενδυτικά σχέδια έχουν υπαχθεί σε καθεστώς ενίσχυσης του ν. 4399/2016 (Α'117) έως τη δημοσίευση του παρόντος».

2. Με τις νέες ρυθμίσεις έλαβαν οριζόντιες παρατάσεις:

α. Μέχρι την 31-12-2022, τα επενδυτικά σχέδια που έχουν υπαχθεί στις διατάξεις του ν. 3299/2004, με την προϋπόθεση να είχε υλοποιηθεί, μέχρι την 31-03-2017, το εγκεκριμένο κόστος τους σε ποσοστό 50%.

β. Μέχρι την 31-12-2022, τα επενδυτικά σχέδια που έχουν υπαχθεί στις διατάξεις του ν. 3908/2011.

γ. Στην περίπτωση των επενδυτικών σχεδίων που έχουν υπαχθεί στα καθεστώτα ενισχύσεων του ν. 4399/2016, ο υπολογισμός της παράτασης συναρτάται με την ημερομηνία ολοκλήρωσης που προκύπτει από κάθε εγκριτική πράξη -απόφαση υπαγωγής.

3. Τα δικαιολογητικά που οφείλουν να έχουν οι υποκείμενες στον φόρο επιχειρήσεις προκειμένου να αποδεικνύουν το δικαίωμα παράτασης ολοκλήρωσης του επενδυτικού σχεδίου, ώστε να μην υπάρχει η υποχρέωση διακανονισμού του φόρου, είναι τα παρακάτω:

i. Για τα επενδυτικά σχέδια που έχουν υπαχθεί στον ν. 3299/2004, ο φορέας της επένδυσης απαιτείται να κατέχει τη σχετική απόφαση υπαγωγής στις διατάξεις του ως άνω νόμου, καθώς και σχετική βεβαίωση από τον αρμόδιο φορέα υποδοχής και έγκρισης του επενδυτικού σχεδίου, ότι το επενδυτικό του σχέδιο δικαιούται παράτασης (μέχρι 31-12-2022).

ii. Για τα επενδυτικά σχέδια που έχουν υπαχθεί στον ν. 3908/2011, αρκεί ο φορέας της επένδυσης να κατέχει την σχετική απόφαση υπαγωγής της επιχείρησης στις διατάξεις του ως άνω νόμου.

iii. Για τα επενδυτικά σχέδια που έχουν υπαχθεί στα καθεστώτα ενισχύσεων του νόμου 4399/2016 ο φορέας της επένδυσης απαιτείται να κατέχει τη σχετική απόφαση υπαγωγής της

επιχείρησης στις διατάξεις του ως άνω νόμου καθώς και αντίγραφο του φύλλου της Εφημερίδας της Κυβέρνησης στο οποίο είναι δημοσιευμένη η περίληψη της απόφασης υπαγωγής.

4. Κατά τα λοιπά, ισχύουν οι οδηγίες που έχουν δοθεί με την εγκύκλιο Ε.2200/2019.

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2021/5.4.2023.- Συμπληρωματικές οδηγίες ως προς την υποχρέωση διακανονισμού φόρου εισροών για επενδυτικό αγαθό που δεν ετέθη σε λειτουργία εντός 5ετίας από την απόκτηση του (άρθρο 33 Κώδικα ΦΠΑ, ν. 2859/2000-Α' 248).

Σε συνέχεια των εγκυκλίων Ε.2200/2019, Ε.2058/2021 και Ε.2028/2022, αναφορικά με την υποχρέωση του υποκειμένου προς διακανονισμό του φόρου εισροών επενδυτικού αγαθού που δεν χρησιμοποιήθηκε εντός 5ετίας από την πραγματοποίηση της δαπάνης για απόκτηση ή κατασκευή αυτού, και δεδομένων των νέων παρατάσεων των προθεσμιών ολοκλήρωσης των επενδυτικών σχεδίων που έχουν υπαχθεί στους νόμους 3299/2004 (Α' 261), 3908/2011 (Α' 8) και 4399/2016 (Α'117) και των στοιχείων που μας γνώρισε το Υπουργείο Ανάπτυξης, παρέχουμε τις ακόλουθες συμπληρωματικές οδηγίες:

1. α. Στο άρθρο 90 του ν. 5007/2022 (Α' 241), ορίζεται ότι: «Η προθεσμία ολοκλήρωσης των επενδυτικών σχεδίων που έχουν υπαχθεί στους νόμους 3299/2004 (Α' 261) και 3908/2011 (Α' 8), παρατείνεται εκ νέου για εννέα (9) μήνες και για ένα (1) έτος, αντίστοιχα, τηρουμένων των προϋποθέσεων των παρ. 1, 2, και 3 του άρθρου 76 του ν. 4399/2016 (Α' 167).».

β. Στο άρθρο 33 του ν. 4801/2021 (Α'83) ορίζεται ότι: «Παρατείνεται για δύο (2) έτη η προθεσμία ολοκλήρωσης σε όσα επενδυτικά σχέδια έχουν υπαχθεί σε καθεστώς ενίσχυσης του ν. 4399/2016 (Α' 117) έως τη δημοσίευση του παρόντος».

2. Με τις νέες ρυθμίσεις έλαβαν οριζόντιες παρατάσεις:

α. Μέχρι την 30 Σεπτεμβρίου 2023 (9 μήνες), τα επενδυτικά σχέδια που έχουν υπαχθεί στις διατάξεις του ν. 3299/2004, με την προϋπόθεση να είχε υλοποιηθεί, μέχρι την 31-03-2017, το εγκεκριμένο κόστος τους σε ποσοστό 50%.

β. Μέχρι την 31 Δεκεμβρίου 2023, τα επενδυτικά σχέδια που έχουν υπαχθεί στις διατάξεις του ν. 3908/2011.

γ. Στην περίπτωση των επενδυτικών σχεδίων που έχουν υπαχθεί στα καθεστώτα ενισχύσεων του ν. 4399/2016, ο υπολογισμός της παράτασης συναρτάται με την ημερομηνία ολοκλήρωσης που προκύπτει από κάθε εγκριτική πράξη - απόφαση υπαγωγής.

3. Τα δικαιολογητικά που οφείλουν να έχουν οι υποκείμενες στον φόρο επιχειρήσεις προκειμένου να αποδεικνύουν το δικαίωμα παράτασης ολοκλήρωσης του επενδυτικού σχεδίου, ώστε να μην υπάρχει η υποχρέωση διακανονισμού του φόρου, είναι τα παρακάτω:

i. Για τα επενδυτικά σχέδια που έχουν υπαχθεί στον ν. 3299/2004, ο φορέας της επένδυσης απαιτείται να κατέχει τη σχετική απόφαση υπαγωγής στις διατάξεις του ως άνω νόμου, καθώς και σχετική βεβαίωση από τον αρμόδιο φορέα υποδοχής και έγκρισης του επενδυτικού σχεδίου, ότι το επενδυτικό του σχέδιο δικαιούται παράτασης (μέχρι 30-9-2023).

ii. Για τα επενδυτικά σχέδια που έχουν υπαχθεί στον ν. 3908/2011, αρκεί ο φορέας της επένδυσης να κατέχει την σχετική απόφαση υπαγωγής της επιχείρησης στις διατάξεις του ως άνω νόμου.

iii. Για τα επενδυτικά σχέδια που έχουν υπαχθεί στα καθεστώτα ενισχύσεων του νόμου 4399/2016 ο φορέας της επένδυσης απαιτείται να κατέχει τη σχετική απόφαση υπαγωγής της επιχείρησης στις διατάξεις του ως άνω νόμου καθώς και αντίγραφο του φύλλου της Εφημερίδας της Κυβέρνησης στο οποίο είναι δημοσιευμένη η περίληψη της απόφασης υπαγωγής.

4. Κατά τα λοιπά, ισχύουν οι οδηγίες που έχουν δοθεί με την εγκύκλιο Ε. 2200/2019.

ΑΡΘΡΟ 34

ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

1. Με την επιφύλαξη των σχετικών με την παραγραφή διατάξεων ο φόρος επιστρέφεται εφόσον:

α) καταβλήθηκε στο Δημόσιο εξαρχής αχρεώστητα ή

β) το αχρεώστητο προκύπτει από επιγενόμενο λόγο στις κάτωθι περιπτώσεις:

i)⁽¹⁾ προκύπτει ως πιστωτικό υπόλοιπο το οποίο δεν μεταφέρεται σε επόμενη περίοδο για έκπτωση ή σε περίπτωση μεταφοράς του η έκπτωση δεν κατέστη δυνατή ή,

ii) αφορά πράξεις, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 30, καθώς και πράξεις για τις οποίες με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών προβλέπεται αναστολή καταβολής του φόρου ή οφείλεται σε διαφορά συντελεστών εκροών-εισροών ή

iii) αφορά αγαθά επένδυσης, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 33.⁽²⁾

Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών μπορεί να ορίζεται ότι, προκειμένου για αγαθά επένδυσης ορισμένων βιομηχανικών και βιοτεχνικών επιχειρήσεων, αντί έκπτωσης ή επιστροφής του φόρου παρέχεται δικαίωμα αναστολής της πληρωμής του ή ρυθμίζεται με άλλο τρόπο. Με τις ίδιες αποφάσεις ρυθμίζεται κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την άσκηση του δικαιώματος αυτού.

2.⁽³⁾ Επίσης επιστρέφεται στον υποκείμενο στον φόρο, ο οποίος είναι εγκατεστημέ-

(1) Η υποπερίπτωση i της περίπτωσης β της παραγράφου 1 του άρθρου 34 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 6 του άρθρου 1 του Ν. 4281/2014 και ισχύει από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 8.8.2014, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 253 του ίδιου νόμου. Η υποπερίπτωση που αντικαταστάθηκε είχε ως εξής: «i) είναι αδύνατο να μεταφερθεί για έκπτωση σε επόμενη διαχειριστική περίοδο ή σε περίπτωση μεταφοράς του για έκπτωση, η έκπτωση αυτή δεν κατέστη δυνατή ή».

(2) Το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 34 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 5 του άρθρου 62 του Ν. 3842/2010 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλαδή από 23.4.2010, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 92 του ίδιου νόμου.

Το εδάφιο που αντικαταστάθηκε είχε ως εξής:

«1. Με την επιφύλαξη των σχετικών με την παραγραφή διατάξεων ο φόρος επιστρέφεται, εφόσον:

α) καταβλήθηκε στο δημόσιο αχρεώστητα ή

β) είναι αδύνατο να μεταφερθεί για έκπτωση σε επόμενη διαχειριστική περίοδο ή σε περίπτωση μεταφοράς του για έκπτωση, η έκπτωση αυτή δεν κατέστη δυνατή ή

γ) αφορά πράξεις που προβλέπουν οι διατάξεις των περιπτώσεων α, β, γ, δ και στ της παραγράφου 2 του άρθρου 30, καθώς και πράξεις για τις οποίες με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών προβλέπεται αναστολή καταβολής του φόρου ή οφείλεται σε διαφορά συντελεστών εκροών - εισροών ή,

δ) αφορά αγαθά επένδυσης, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 33.»

(3) Οι παράγραφοι 2 έως 7 του άρθρου 34 τέθηκαν όπως αντικαταστάθηκαν με την παράγραφο 3 του άρθρου 22 του Ν. 3763/2009 και ισχύουν από 1.1.2010 σύμφωνα με την παράγραφο 9 του ίδιου άρθρου και νόμου.

Οι παράγραφοι που αντικαταστάθηκαν είχαν ως εξής:

2. Επίσης επιστρέφεται στον υποκείμενο στο φόρο, ο οποίος είναι εγκατεστημένος σε άλλη χώρα της Ευρωπαϊκής Κοινότητας, ο φόρος που επιβάρυνε τα κινητά αγαθά και τις υπηρεσίες που του προσφέρθηκαν από άλλους υποκείμενους στο φόρο ή την εισαγωγή αγαθών στο εσωτερικό της χώρας, κατά το μέρος που τα αγαθά αυτά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιήθηκαν:

α) για φορολογητέες πράξεις, ο τόπος φορολογίας των οποίων βρίσκεται στο εξωτερικό και για τις οποίες θα είχε δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, αν αυτές ενεργούνταν στο εσωτερικό της χώρας,

β) για τις ακόλουθες απαλλασσόμενες από το φόρο υπηρεσίες μεταφοράς και τις στενά συνδεόμενες με αυτές βοηθητικές εργασίες που ενεργούνται στην Ελλάδα: αα) διεθνείς αεροπορικές και θαλάσσιες μεταφορές προσώπων,

ββ) μεταφορές αγαθών προοριζόμενων για εξαγωγή,

νος σε άλλο κράτος - μέλος της Ε.Ε., ο φόρος που επιβάρυνε τις παραδόσεις αγαθών ή τις παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιήθηκαν προς αυτόν από άλλους υποκείμενους στον φόρο στο εσωτερικό της χώρας, καθώς και τις εισαγωγές αγαθών που πραγματοποιήσε στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον ο υποκείμενος αυτός πληροί τις ακόλουθες προϋποθέσεις:

α) Κατά την περίοδο επιστροφής, η οποία ορίζεται στην παράγραφο 5, δεν διατηρούσε στην Ελλάδα την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας ή μόνιμη εγκατάσταση από την οποία πραγματοποιούσε οικονομικές δραστηριότητες ή σε περίπτωση μη ύπαρξης τέτοιας έδρας ή μόνιμης εγκατάστασης την κατοικία ή τον τόπο της συνήθους διαμονής του.

β) Κατά την περίοδο επιστροφής δεν πραγματοποίησε παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών για τις οποίες ο τόπος φορολογίας βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας, με εξαίρεση τις ακόλουθες πράξεις:

αα) παροχή υπηρεσιών μεταφοράς και συναφείς προς αυτές υπηρεσίες που ενεργούνται στο εσωτερικό της χώρας και οι οποίες απαλλάσσονται σύμφωνα με τα άρθρα 22 παρ. 1 περίπτωση λ', 24, 25 και 27,

ββ) παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών σε πρόσωπο που έχει οριστεί ως υπόχρεο για την καταβολή του φόρου σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων ε', στ' και η' της παραγράφου 1 του άρθρου 35.

γ) Τα αγαθά που παραδόθηκαν ή οι υπηρεσίες που παρασχέθηκαν σε αυτόν χρησιμοποιήθηκαν για φορολογητέες πράξεις που υπάγονται στον φόρο στο κράτος - μέλος όπου είναι εγκατεστημένος και για τις οποίες θα είχε δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, αν

γγ) μεταφορές αγαθών που τίθενται σε ειδικά καθεστώτα προσωρινής απαλλαγής,

δδ) μεταφορές εισαγόμενων αγαθών, μέχρι τον πρώτο τόπο προορισμού στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον η αξία των υπηρεσιών αυτών συμπεριλαμβάνεται στη φορολογητέα βάση κατά την εισαγωγή,

γ) για τις φορολογητέες πράξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 14.

Για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου αυτής δεν θεωρείται ότι αποκτά εγκατάσταση στο εσωτερικό της χώρας ο υποκείμενος στο φόρο που είναι εγκαταστημένος σε άλλο κράτος-μέλος, ο οποίος πραγματοποιεί στο εσωτερικό της χώρας παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών για τις οποίες υπόχρεος στο φόρο είναι ο παραλήπτης των αγαθών ή ο λήπτης των υπηρεσιών, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης δ της παραγράφου 1 του άρθρου 35.

3. Η επιστροφή του φόρου της προηγούμενης παραγράφου ενεργείται, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο δεν έχει στην Ελλάδα την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας ή τη μόνιμη εγκατάσταση από την οποία να ασκείται η δραστηριότητα αυτή ή, ελλείψει αυτών, την κατοικία ή διαμονή του και δεν πραγματοποίησε στο εσωτερικό της χώρας, κατά τη διάρκεια της περιόδου που ορίζεται στην επόμενη παράγραφο, άλλες πράξεις εκτός από αυτές των περιπτώσεων β και γ της προηγούμενης παραγράφου.

Δεν ενεργείται επιστροφή του φόρου με τον οποίο επιβαρύνονται οι παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιούνται στο εσωτερικό της χώρας, οι οποίες υπάγονται στην απαλλαγή που προβλέπεται από τις διατάξεις της περίπτωσης α της παραγράφου 1 του άρθρου 28.

4. Η επιστροφή του φόρου που προβλέπεται από τις διατάξεις της παραγράφου 2 δεν μπορεί να αφορά περίοδο μικρότερη από τρεις (3) μήνες ή μεγαλύτερη από ένα (1) έτος και ενεργείται από την αρμόδια φορολογική αρχή μέσα σε έξι (6) μήνες από την ημερομηνία υποβολής της σχετικής αίτησης.

5. Οι διατάξεις των παραγράφων 2, 3 και 4 του άρθρου αυτού εφαρμόζονται ανάλογα και για υποκείμενο στο φόρο που είναι εγκαταστημένος σε χώρα εκτός της Ευρωπαϊκής Οικονομικής Κοινότητας, με τον όρο ότι η χώρα της εγκατάστασής του παρέχει στον υποκείμενο στο φόρο που είναι εγκαταστημένος στην Ελλάδα αντίστοιχο δικαίωμα επιστροφής του φόρου προστιθέμενης αξίας ή άλλου γενικού φόρου κατανάλωσης που ισχύει στη χώρα αυτή.

6. Επίσης επιστρέφεται στο μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο εγκαταστημένο σε άλλο κράτος-μέλος ο φόρος που καταβλήθηκε κατά την εισαγωγή αγαθών, των οποίων ο τελικός προορισμός είναι το κράτος-μέλος της εγκατάστασής του, εφόσον αποδεικνύει ότι καταβλήθηκε ο φόρος που αναλογεί για την ενδοκοινοτική απόκτηση στο κράτος-μέλος άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς των αγαθών αυτών.

7. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών ρυθμίζεται κάθε λεπτομέρεια για την άσκηση του δικαιώματος επιστροφής του φόρου που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου αυτού.»

αυτές ενεργούνταν στην Ελλάδα ή χρησιμοποιήθηκαν για πράξεις που απαλλάσσονται του φόρου σύμφωνα με τα άρθρα 22 παρ. 1 περίπτωση λ', 24, 25, 27, 28 και 47.

3. Η επιστροφή του φόρου πραγματοποιείται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 και κατά το μέρος που ο υποκείμενος στον φόρο ενεργεί πράξεις με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών του στο κράτος -μέλος εγκατάστασής του.

4. Δεν παρέχεται δικαίωμα επιστροφής:

α) Στην περίπτωση που ο αιτών στο κράτος - μέλος στο οποίο είναι εγκατεστημένος:

αα) δεν είναι υποκείμενος στον φόρο προστιθέμενης αξίας,

ββ) πραγματοποιεί αποκλειστικά και μόνο παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών που απαλλάσσονται από τον φόρο χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών του,

γγ) υπάγεται στο καθεστώς απαλλαγής για μικρές επιχειρήσεις,

δδ) υπάγεται στο ειδικό καθεστώς αγροτών.

β) Για ποσά φόρου με τα οποία επιβαρύνονται οι παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιούνται στο εσωτερικό της χώρας, οι οποίες υπάγονται ή πρέπει να υπάγονται στην απαλλαγή που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 24 και των περιπτώσεων α', β' και γ' της παραγράφου 1 του άρθρου 28.

γ) Για ποσά φόρου τα οποία έχουν τιμολογηθεί εσφαλμένα.

5. Η επιστροφή του φόρου που προβλέπεται από τις διατάξεις της παραγράφου 2 γίνεται κατόπιν υποβολής αίτησης και δεν μπορεί να αφορά περίοδο μικρότερη των τριών μηνών ή μεγαλύτερη ενός ημερολογιακού έτους εκτός της περίπτωσης που η περίοδος αυτή αφορά το υπόλοιπο ενός ημερολογιακού έτους.

6. Οι εγκατεστημένοι σε άλλο κράτος - μέλος υποκείμενοι στον φόρο υποβάλλουν την αίτηση επιστροφής με χρήση ηλεκτρονικών μέσων στο κράτος - μέλος εγκατάστασής τους και την απευθύνουν στην Ελλάδα στην οποία επιβαρύνθηκαν με φόρο προστιθέμενης αξίας.

7. Οι υποκείμενοι στον φόρο που είναι εγκατεστημένοι στην Ελλάδα έχουν δικαίωμα επιστροφής από άλλο κράτος - μέλος, κατά ανάλογο τρόπο των διατάξεων των παραγράφων 2, 3, 4 και 5 του άρθρου αυτού, υποβάλλοντας τη σχετική αίτηση επιστροφής με χρήση ηλεκτρονικών μέσων στην αρμόδια αρχή της χώρας μας και η οποία απευθύνεται στο κράτος - μέλος στο οποίο επιβαρύνθηκαν με φόρο προστιθέμενης αξίας.

8.⁽¹⁾ Οι διατάξεις των παραγράφων 2, 3, 4 και 5 εφαρμόζονται και για υποκείμενο στον φόρο που είναι εγκατεστημένος εκτός Κοινότητας, με τον όρο ότι το κράτος της εγκατάστασής του παρέχει στον υποκείμενο στον φόρο που είναι εγκατεστημένος στην Ελλάδα αντίστοιχο δικαίωμα επιστροφής του φόρου προστιθέμενης αξίας ή άλλου γενικού φόρου καταπόνησης που ισχύει στο κράτος αυτό. Η αίτηση επιστροφής στην περίπτωση αυτή υποβάλλεται στην αρμόδια αρχή της χώρας μας.

9. Για την εφαρμογή των παραγράφων 2 και 8, τα δικαιούχα πρόσωπα δεν θεωρείται ότι αποκτούν εγκατάσταση στο εσωτερικό της χώρας, όταν πραγματοποιούν στο εσωτερικό της χώρας παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών για τις οποίες υπόχρεος στον φόρο είναι ο παραλήπτης των αγαθών ή ο λήπτης των υπηρεσιών, σύμφωνα με τις

(1) Η παράγραφοι 8 έως 11 του άρθρου 34 προστέθηκαν με την παράγραφο 3 του άρθρου 22 του Ν. 3763/2009 και ισχύουν από 1.1.2010 σύμφωνα με την παράγραφο 9 του ίδιου άρθρου και νόμου.

διατάξεις των περιπτώσεων ε', στ' και η' της παραγράφου 1 του άρθρου 35.

10. Επίσης επιστρέφεται στο μη υποκείμενο στον φόρο νομικό πρόσωπο εγκατεστημένο σε άλλο κράτος - μέλος ο φόρος που καταβλήθηκε κατά την εισαγωγή αγαθών, των οποίων ο τελικός προορισμός είναι το κράτος - μέλος της εγκατάστασής του, εφόσον αποδεικνύει ότι καταβλήθηκε ο φόρος που αναλογεί για την ενδοκοινοτική απόκτηση στο κράτος - μέλος άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς των αγαθών αυτών.

11. ⁽¹⁾

ΣΧΕΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ:

Νόμος 3091/2002. Άρθρο 22 § 4.- Η επιστροφή στη Διεθνή Ολυμπιακή Επιτροπή και τη Διεθνή Παραολυμπιακή Επιτροπή του επιβληθέντος φόρου προστιθέμενης αξίας επί των πράξεων παροχής υπηρεσιών που πραγματοποιούνται από την Α.Ε. Ο.Ε.Ο.Α. ΑΘΗΝΑ 2004 προς τα πρόσωπα αυτά, διενεργείται από το Ελληνικό Δημόσιο εντός τριάντα (30) ημερών από την υποβολή της σχετικής αίτησης, εφόσον πληρούνται οι προβλεπόμενες προϋποθέσεις που ορίζονται από τις κοινοτικές και εθνικές διατάξεις.

Η ανωτέρω επιστροφή του φόρου διενεργείται σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 34 του Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Ν. 2859/2000).

ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ:

Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1090/2.4.2012. - Διαδικασία επιστροφής ΦΠΑ προς τις επιχειρήσεις και επιτηδευματίες.

Έχοντας υπόψη:

.....

Αποφασίζουμε

Άρθρο 1

Περιγραφή διαδικασιών αίτησης επιστροφής και αξιολόγησή της από τη φορολογική αρχή

Το πιστωτικό υπόλοιπο που προκύπτει με την υποβολή περιοδικών ή εκκαθαριστικών δηλώσεων ΦΠΑ, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο δεν επιθυμεί τη μεταφορά του για συμψηφισμό στην επόμενη φορολογική ή διαχειριστική περίοδο, επιστρέφεται από το δημόσιο, ως εξής:

1. Ο υποκείμενος στο φόρο υποβάλλει αίτηση επιστροφής ηλεκτρονικά μέσω του ειδικού συστήματος TAXISnet.

2. Η υλοποίηση της επιστροφής ενεργείται αυστηρά κατά προτεραιότητα με κριτήριο το χρόνο υποβολής της αίτησης επιστροφής.

3. Η Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων (ΓΓΠΣ), μέχρι τη 15η ημέρα του μήνα που ακολουθεί το μήνα εντός του οποίου υποβάλλεται η αίτηση επιστροφής, πραγματοποιεί ηλεκτρονική επεξεργασία διαθέσιμων στοιχείων, σχετικά με τη συμμόρφωση των υποκειμένων στο φόρο και τη συμφωνία των αιτούμενων προς επιστροφή ποσών με τα δεδομένα των υποβαλλόμενων δηλώσεων, χρησιμοποιώντας μέθοδο ανάλυσης κινδύνου και αποστέλλει στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. ηλεκτρονικό αρχείο με αιτήσεις για τις οποίες η επιστροφή πρέπει να πραγματοποιηθεί κατόπιν διενέργειας προσωρινού ελέγχου. Στο αρχείο αυτό περιλαμβάνονται σε κάθε περίπτωση

(1) Η παράγραφος 11 του άρθρου 34 αφού προστέθηκε με την παράγραφο 3 του άρθρου 22 του Ν. 3763/2009 (ισχύς από 1.1.2010) στην συνέχεια καταργήθηκε με την παράγραφο 7 του άρθρου 1 του ν. 4281/2014 από τη δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 8.8.2014, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 253 του ίδιου νόμου.

και οι αιτήσεις για τις οποίες το προς επιστροφή ποσό είναι ίσο ή ανώτερο των 100.000 ευρώ.

4. Οι αρμόδιες Δ.Ο.Υ. υποχρεούνται:

α) Να πραγματοποιήσουν την επιστροφή για όσες αιτήσεις επιστροφής δεν απαιτείται προσωρινός έλεγχος εντός δεκαπέντε (15) ημερών από την παραλαβή του αρχείου, σύμφωνα με το άρθρο 2 της παρούσας και στη συνέχεια ενημερώνουν τη ΓΠΠΣ, απολογιστικά.

β) Να διενεργήσουν προσωρινό έλεγχο για τις αιτήσεις επιστροφής που απαιτείται το αργότερο εντός δύο (2) μηνών από την παραλαβή του αρχείου.

γ) Στην περίπτωση που από τον ανωτέρω προσωρινό έλεγχο κριθεί απαραίτητο, διενεργείται τακτικός έλεγχος, ο οποίος ολοκληρώνεται εντός πέντε (5) μηνών από την υποβολή της αίτησης επιστροφής, εκτός από την περίπτωση που η αίτηση επιστροφής αφορά φορολογική περίοδο για την οποία δεν έχει παρέλθει η προθεσμία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, οπότε ο έλεγχος ολοκληρώνεται εντός πέντε (5) μηνών από τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Το σχετικό ΑΦΕΚ εκδίδεται το αργότερο εντός μηνός από την ολοκλήρωση των ανωτέρω ελέγχων (προσωρινού ή τακτικού).

δ) Οι Δ.Ο.Υ. αποστέλλουν στη Γ.Δ.Φ.Ε. & Ε μέσω της ΓΠΠΣ κατάλογο των περιπτώσεων για τις οποίες κρίθηκε απαραίτητος ο τακτικός έλεγχος με αιτιολόγηση της απόφασης αυτής.

5. Ανάλογη με τα ανωτέρω διαδικασία ακολουθείται για αιτήσεις επιστροφής που εκκρεμούν ή που θα υποβληθούν μέχρι την ολοκλήρωση της ανωτέρω διαδικασίας.

6. Σε κάθε περίπτωση, μετά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, από τους δικαιούχους που έτυχαν επιστροφής χωρίς έλεγχο, επιλέγεται δείγμα, για τη διενέργεια ελέγχου.

Άρθρο 2

Διαδικασία καταβολής του επιστρεφόμενου ποσού

1. Οι αρμόδιες Δ.Ο.Υ. μετά την παραλαβή ή έκδοση του Ατομικού Φύλλου Έκπτωσης προβαίνουν εντός 15 ημερών, στις ενέργειες που προβλέπονται στο Π.Δ. 16/1989.

Το επιστρεφόμενο ποσό που προκύπτει από την εκκαθάριση, συμψηφίζεται οίκοθεν με χρέη του δικαιούχου προς το δημόσιο, διαφορετικά αποστέλλεται σχετική ειδοποίηση σ' αυτόν.

Η εκταμίευση των προς επιστροφή ποσών, εν γένει, πραγματοποιείται εντός δεκαπέντε (15) ημερών από την ημερομηνία καταχώρισής τους στο βιβλίο "Επιστροφών και διαγραφών", τηρώντας τις διατάξεις της Π.Ο.Α. 1140/8.12.2006 και τους δημοσιονομικούς περιορισμούς.

2. Προκειμένου για ποσά προς επιστροφή άνω των 300.000 ευρώ, για τα οποία απαιτείται έγκριση για δημοσιονομικούς λόγους, σύμφωνα με το άρθρο 32 του ν. 3220/2004, η εκταμίευση πραγματοποιείται εντός τεσσάρων (4) μηνών από την ημερομηνία καταχώρισής τους στο βιβλίο "Επιστροφών και διαγραφών", τηρώντας τις διατάξεις της Π.Ο.Α. 1140/8.12.2006 και τους δημοσιονομικούς περιορισμούς.

3. Με την άπρακτη παρέλευση του παραπάνω οριζόμενου μέγιστου χρόνου εκταμίευσης, ο τίτλος επιστροφής (ΑΦΕΚ) χαρακτηρίζεται ληξιπρόθεσμος. Τυχόν ανείσπρακτες επιστροφές με υπαιτιότητα του δικαιούχου δεν χαρακτηρίζονται ληξιπρόθεσμες ούτε οι επιστροφές που έχουν τεθεί σε αναστολή με βάση το άρθρο 35 του ν. 2214/1994.

Άρθρο 3

Διεκπεραίωση εκκρεμών επιστροφών

Τα ποσά των ήδη διαμορφωμένων εκκρεμών επιστροφών, που θα έχουν σωρευτεί μέχρι την πλήρη εφαρμογή της παρούσας διαδικασίας, θα εκταμιευτούν, με βάση τους δημοσιονομικούς περιορισμούς, με χρονοδιάγραμμα που θα καθοριστεί στα πλαίσια του Μεσοπρόθεσμου Προγράμματος Δημοσιονομικής Στρατηγικής για τα έτη 2012-2016.

Άρθρο 4

Η Οικονομική Επιθεώρηση ασκεί δειγματοληπτικό έλεγχο σε Δ.Ο.Υ. για την εφαρμογή της

διαδικασίας επιστροφής του ΦΠΑ σε μηνιαία βάση.

Άρθρο 5

Η παρούσα απόφαση να δημοσιευτεί στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1067/3.4.2013.- Διαδικασία επιστροφής ΦΠΑ προς τις επιχειρήσεις και επιτηδευματίες - Τροποποίηση των ΑΥΟ Πολ. 1090/2012 και Πολ. 1073/2004 - Κατάργηση των ΑΥΟ Πολ 1016/2010 και 1108/2010.

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000) και ειδικότερα:

α) τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 11 του άρθρου 34

β) τις διατάξεις του άρθρου 57

γ) τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 64.

Αποφασίζουμε

1. Το τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 3 του άρθρου 1 της Πολ. 1090/2.4.2012 (Φ.Ε.Κ 1146 Β) καταργείται, για επιστροφές που υλοποιούνται από 20.3.2013 και εφεξής.

2. Προκειμένου για αιτήσεις που με βάση την ανάλυση κινδύνου από τη Γ.Γ.Π.Σ. δεν έχουν επιλεγεί για έλεγχο, στην περίπτωση που ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. διαθέτει στοιχεία από τα οποία προκύπτει σοβαρή παραβατική ή άλλη συμπεριφορά, η οποία θέτει σε κίνδυνο τα συμφέροντα του Δημοσίου, καθώς και στην περίπτωση που έχει εκδοθεί εντολή τακτικού ελέγχου για την περίοδο που καλύπτει η αίτηση επιστροφής ή έχει αρχίσει προσωρινός έλεγχος, δεν πραγματοποιείται άμεσα η επιστροφή, και ενημερώνεται σχετικά η Δ/νση Επιχειρησιακού Σχεδιασμού.

3. Στην περίπτωση που η επιστροφή διενεργείται κατόπιν ελέγχου:

α) Ο έλεγχος διενεργείται κατά προτεραιότητα για υποκείμενους που πραγματοποιούν απαλλασσόμενες πράξεις με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισρών τους ή φορολογητέες εκτός Ελλάδας σε ποσοστό τουλάχιστον 50% του συνολικού κύκλου εργασιών τους για την τελευταία διαχειριστική τους περίοδο.

β) Για αιτήσεις επιστροφής που αφορούν εξαγωγές ή ενδοκοινοτικές παραδόσεις, χρησιμοποιούνται υποχρεωτικά, μεταξύ άλλων, τα στοιχεία για τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές που προκύπτουν από το σύστημα VIES, καθώς και τα στοιχεία που προκύπτουν από το σύστημα ICIS, όσον αφορά τις εξαγωγές.

4. Οι διατάξεις των ΑΥΟ Πολ. 1016/1.3.2010 και Πολ. 1108/2.7.2010 καταργούνται. Η διάταξη αυτή ισχύει και για αιτήσεις που έχουν υποβληθεί μέχρι την έκδοση της παρούσας.

5. Διατάξεις της ΑΥΟ ΠΟΛ. 1073/21.7.2004 που αφορούν τον τρόπο επιστροφής, ήτοι χωρίς ή κατόπιν ελέγχου ή βάσει υπολογισμού ορίων καταργούνται, εφαρμοζομένων των διατάξεων της ΑΥΟ Πολ. 1090/2.4.2012, όπως τροποποιούνται με την παρούσα. Η διάταξη αυτή ισχύει και για αιτήσεις που έχουν υποβληθεί μέχρι την έκδοση της παρούσας. Από την έκδοση της παρούσας καταργούνται επίσης διατάξεις της ΑΥΟ ΠΟΛ. 1073/21.7.2004 που αφορούν το χρόνο γένεσης του δικαιώματος υποβολής αιτήματος επιστροφής. Μέχρι την υιοθέτηση της ηλεκτρονικής υποβολής της αίτησης επιστροφής, συνεχίζουν να ισχύουν οι διατάξεις της ΑΥΟ Πολ. 1073/21.7.2004, όσον αφορά τον τρόπο υποβολής της αίτησης, τα δικαιολογητικά που τη συνοδεύουν καθώς και τις ενέργειες της Δ.Ο.Υ. για τη διαχείριση της αίτησης.

6. Σε κάθε περίπτωση διενεργείται συμψηφισμός του επιστρεφόμενου ΦΠΑ εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 83 του Κ.Ε.Δ.Ε.

7. Η παρούσα απόφαση να δημοσιευτεί στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

ΑΠΟΦ. Γ.Γ.Δ.Ε. ΠΟΛ. 1212/26.9.2014.- Επίσηυση επιστροφής πιστωτικού υπολοίπου

για τις επιχειρήσεις που πραγματοποιούν κυρίως πράξεις που δεν επιβαρύνονται με ΦΠΑ και έχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών τους.

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 32, της παρ. 1 του άρθρου 34 και του άρθρου 36 του Κώδικα ΦΠΑ (κύρωση με το ν. 2859/2000 / ΦΕΚ 248 Α / 7.11.2000), όπως ισχύουν.

2. Τις διατάξεις του άρθρου 42, 54 και 55 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013 / ΦΕΚ Α 170), όπως ισχύουν.

3. Τις διατάξεις των ΑΥΟ Πολ. 1090/02.04.2012 (ΦΕΚ 1146 Β /10.04.2012) «Διαδικασία επιστροφής ΦΠΑ προς τις επιχειρήσεις και επιτηδευματίες» και Πολ. 1067/03.04.2013 (ΦΕΚ 775 Β /03.04.2013) «Διαδικασία επιστροφής ΦΠΑ προς τις επιχειρήσεις και επιτηδευματίες -Τροποποίηση των ΑΥΟ Πολ. 1090/02.04.2012 και Πολ. 1073/21.07.2004 - Κατάργηση των ΑΥΟ Πολ. 1016/01.03.2010 και Πολ. 1108/2010.»

Αποφασίζουμε

1. Οι αιτήσεις επιστροφής, που υποβάλλονται από υποκείμενους που πραγματοποιούν απαλλασσόμενες πράξεις ή πράξεις φορολογητέες εκτός Ελλάδας, με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών, σε ποσοστό τουλάχιστον 50% του συνολικού κύκλου εργασιών τους κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο και περιλαμβάνονται σε κατάλογο επιχειρήσεων, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρούσα, διεκπεραιώνονται κατά προτεραιότητα και χωρίς έλεγχο, καθώς θεωρούνται για τους σκοπούς της ανάλυσης κινδύνου που ορίζεται στις ΑΥΟ Πολ. 1090/02.04.2012 και Πολ. 1067/03.04.2013 ως εξαιρετικά χαμηλού κινδύνου.

2. Στον κατάλογο της προηγούμενης παραγράφου περιλαμβάνονται οι επιχειρήσεις, των οποίων το αιτούμενο προς επιστροφή ποσό κατά το προηγούμενο ημερολογιακό έτος ανέρχεται έως και είκοσι τοις εκατό (20%) του συνολικά αιτούμενου προς επιστροφή ποσού από όλες τις επιχειρήσεις κατά το προηγούμενο ημερολογιακό έτος και οι οποίες κατατάσσονται κατά φθίνουσα σειρά με βάση το ύψος του αιτούμενου ποσού, εφόσον πληρούν σωρευτικά τα παρακάτω κριτήρια:

α) Κατά τις τελευταίες τέσσερις (4) προηγούμενες διαχειριστικές περιόδους:

i) Έχουν ελεγχθεί για τουλάχιστον τρεις (3) φορολογικές περιόδους και το σύνολο του επιστραφέντος κατόπιν ελέγχου ποσού δεν διαφέρει από το συνολικά αιτούμενο ποσό σε ποσοστό άνω του 5%.

ii) Δεν έχουν διαπράξει φοροδιαφυγή σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 1 του άρθρου 55 και δεν έχουν υποπέσει σε οποιαδήποτε παράβαση, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην περ. θ της παρ. 1 του άρθρου 54 και στην παρ. 2 του άρθρου 55 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας. Ειδικά για τις χρήσεις έως και 31.12.2013 δεν πρέπει να έχουν υποπέσει σε οποιαδήποτε από τις παραβάσεις που αναφέρονται στο παράρτημα Ι της παρούσας.

iii) Έχουν υποβάλει εμπρόθεσμα το σύνολο των δηλώσεων ΦΠΑ, απόδοσης παρακρατούμενων φόρων μισθωτών υπηρεσιών και φορολογίας εισοδήματος, καθώς και των ανακεφαλαιωτικών πινάκων των παραγράφων 5, 5α και 5β του άρθρου 36 του Κώδικα ΦΠΑ.

β) Έχουν τακτοποιήσει τυχόν ληξιπρόθεσμες οφειλές με οποιονδήποτε από τους προβλεπόμενους νόμιμους τρόπους (ρύθμιση ή αναστολή), κατά το χρόνο αξιολόγησης της αίτησης επιστροφής ΦΠΑ.

3. Ο κατάλογος επιχειρήσεων της παραγράφου 1 καθορίζεται κατά το μήνα Ιανουάριο κάθε έτους. Ειδικά για την πρώτη εφαρμογή της παρούσας, ο κατάλογος της παραγράφου 1 θα καταρτιστεί άμεσα με τη δημοσίευση της παρούσας απόφασης και θα ισχύει για όλες τις εκκρεμείς αιτήσεις επιστροφής, που έχουν υποβληθεί από 1.1.2014 από τις επιχειρήσεις που θα περιλαμβάνονται στον κατάλογο, με την προϋπόθεση ότι δεν έχει ξεκινήσει ο έλεγχος.

4. Σε περίπτωση που για μία ή περισσότερες από τις επιχειρήσεις του καταλόγου της παραγράφου 1 της παρούσας, διαπιστωθεί η μη πλήρωση αθροιστικά των κριτηρίων που αναφέρονται

στην παράγραφο 2, η επιχείρηση διαγράφεται από τον κατάλογο. Η διαγραφή γίνεται οποτεδήποτε εντός του έτους ισχύος του καταλόγου και άμεσα με την ανωτέρω διαπίστωση.

5. Σε κάθε περίπτωση, εφόσον ο αρμόδιος Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. διαθέτει στοιχεία από τα οποία προκύπτουν ισχυρές ενδείξεις παραβατικότητας της επιχείρησης, υποχρεούται να ζητήσει τη διενέργεια ελέγχου πριν την επιστροφή. Το αίτημα, με πλήρη αιτιολόγηση, υποβάλλεται εγγράφως στη Δ/νση Επιχειρησιακού Σχεδιασμού, η οποία εγκρίνει ή απορρίπτει το αίτημα εντός πέντε (5) εργάσιμων ημερών από την ημερομηνία λήψης του αιτήματος.

6. Μετά τη διενέργεια της επιστροφής διενεργείται ετησίως δειγματοληπτικός έλεγχος στις επιχειρήσεις που περιλαμβάνονται στον κατάλογο της παραγράφου 1. Το εν λόγω δείγμα προσδιορίζεται από τη Δ/νση Επιχειρησιακού Σχεδιασμού και καλύπτει τουλάχιστον το 10% των εν λόγω επιχειρήσεων.

Παράρτημα Ι

Πίνακας παραβάσεων για χρήσεις μέχρι 31.12.2013, για την εφαρμογή της παραγράφου 2.α (ii)

1. Μη τήρηση βιβλίων πρωτογενών καταχωρήσεων ή τήρηση κατώτερης κατηγορίας ή μη τήρηση ισοζυγίου γενικού αναλυτικών καθολικών.
2. Μη τήρηση πρόσθετων βιβλίων της παρ. 5 του άρθρου 10 του ΚΒΣ ή της παρ. 23 του άρθρου 4 του Κ.Φ.Α.Σ. ή του βιβλίου κοστολογίου οικοδομών καθώς και η μη καταχώρηση ή ανακριβής καταχώρηση στα βιβλία αυτά.
3. Παρεμπόδιση του προληπτικού ελέγχου με θετικές ενέργειες ή μη επίδειξη βιβλίων και στοιχείων για δεύτερη και επόμενη φορά.
4. Μη καταχώρηση ή ανακριβής καταχώρηση στοιχείων ή καταχώρηση ανύπαρκτης αγοράς, πώλησης, εσόδου, εξόδου.
5. Μη καταχώρηση ή ανακριβής καταχώρηση ως προς την ποσότητα στο Βιβλίο Απογραφών εμπορεύσιμου περιουσιακού στοιχείου ή καταχώρηση ανύπαρκτου στοιχείου απογραφής.
6. Μη έκδοση φορολογικού στοιχείου ή ανακριβής έκδοσή του ή μη καταχώρηση σερβιρισθέντων ειδών στα δελτία παραγγελίας.
7. Μη έκδοση στοιχείου παράδοσης κτισμάτων.
8. Μη διαφύλαξη βιβλίων, στοιχείων και άλλων δικαιολογητικών εγγραφής καθώς και φορολογικών μηχανισμών.
9. Έκδοση πλαστών ή έκδοση - λήψη εικονικών (μερικών ή ολικών) φορολογικών στοιχείων.
10. Νόθευση στοιχείων.
11. Μη εξόφληση στοιχείων λιανικής πώλησης με τον προσήκοντα τρόπο.
12. Παραβίαση ή παραποίηση φορολογικών μηχανισμών.
13. Έκδοση αποδείξεων λιανικής πώλησης από μη εγκεκριμένη ή μη δηλωμένη ή παραβιασμένη ΦΤΜ ή συστημάτων.

Η απόφαση αυτή δημοσιεύθηκε στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (ΦΕΚ 2602B /26.9.2014).

Α.Γ.Γ.Δ.Ε. ΠΟΛ. 1104/13.5.2015.- Διαγραφή αχρεώστητης οφειλής ΦΠΑ βάσει δήλωσης και περαιτέρω επιστροφή.

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις του άρθρου 42, παράγραφος 5, του Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α 170).
2. Τις διατάξεις των άρθρων 30, 34 και 38 του Κώδικα ΦΠΑ (κύρωση με το Ν. 2859/2000 ΦΕΚ Α 248), όπως ισχύουν.
3. Τις διατάξεις των άρθρων 4, 19 και 31 του Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α 170), όπως ισχύουν.

Αποφασίζουμε

Άρθρο 1

Υποβολή εμπρόθεσμων τροποποιητικών δηλώσεων ΦΠΑ

1. Πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ μεγαλύτερο από τριάντα ευρώ (30,00 ευρώ), το οποίο προκύπτει από εμπρόθεσμη τροποποιητική δήλωση η οποία υποβάλλεται λόγω εσφαλμένου προσδιορισμού χρεωστικού ποσού σε προηγούμενη/ες δήλωση/εις για την ίδια φορολογική περίοδο, διαγράφει αντίστοιχα την δημιουργηθείσα οφειλή και σε περίπτωση καταβολής μέρους ή όλης της οφειλής το αχρεωστήτως καταβληθέν ποσό επιστρέφεται.

2. Για την διαγραφή απαιτείται αίτηση του υποκειμένου και το πιστωτικό υπόλοιπο δεν μεταφέρεται σε επόμενη περίοδο για έκπτωση. Σε περίπτωση μη υποβολής αίτησης η οφειλή που έχει δημιουργηθεί καταβάλλεται εις ολόκληρον και το πιστωτικό υπόλοιπο της τροποποιητικής δήλωσης μπορεί να μεταφερθεί στην επόμενη περίοδο για έκπτωση.

3. Για την διαγραφή και τυχόν περαιτέρω επιστροφή εκδίδεται από την Διεύθυνση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (Δ.ΗΛΕ.Δ. ΓΓΔΕ), απόφαση και Ατομικό Φύλλο έκπτωσης (Α.Φ.ΕΚ.) του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) τα οποία φέρουν μηχανικό αποτύπωμα της υπογραφής του. Ο τύπος και το περιεχόμενο αυτών ορίζονται ως το συνημμένο υπόδειγμα Ι το οποίο αποτελεί αναπόσπαστο μέρος της παρούσας.

4. Η απόφαση και το Α.Φ.ΕΚ. εκδίδονται με ημερομηνία την ημερομηνία υποβολής της τροποποιητικής δήλωσης. Το Α.Φ.ΕΚ. εκκαθαρίζεται από τη Δ.ΗΛΕ.Δ. Η Δ.ΗΛΕ.Δ δημιουργεί κεντρικά και αποστέλλει ηλεκτρονικά στις Δ.Ο.Υ. Φύλλα έκπτωσης ατομικά ή συγκεντρωτικά, τα οποία διακρίνονται κατά περίπτωση σε:

α) Φύλλα έκπτωσης, τα οποία περιλαμβάνουν τους φορολογούμενους για τους οποίους έχει προκύψει μείωση συνολικά ή εν μέρει του αρχικά βεβαιωθέντος φόρου και το αποτέλεσμα της εκκαθάρισης του τίτλου μείωσης είναι μόνο διαγραφή. Τα Φύλλα Έκπτωσης αυτά εκδίδονται και αποστέλλονται εκκαθαρισμένα και δύναται να εκτυπωθούν είτε συγκεντρωτικά είτε ατομικά ανά Α.Φ.Μ.

β) Ατομικά Φύλλα Έκπτωσης φορολογούμενων για τους οποίους έχει προκύψει μείωση συνολικά ή εν μέρει του αρχικά βεβαιωθέντος φόρου και το αποτέλεσμα της εκκαθάρισης του τίτλου μπορεί να είναι διαγραφή και επιστροφή ή μόνο επιστροφή. Τα Φύλλα έκπτωσης αυτά εκδίδονται και αποστέλλονται εκκαθαρισμένα και εκτυπώνονται ανά Α.Φ.Μ.

γ) Ατομικά Φύλλα έκπτωσης φορολογούμενων για τους οποίους έχει προκύψει μείωση συνολικά ή εν μέρει του αρχικά βεβαιωθέντος φόρου ο οποίος είναι σε καθεστώς ρύθμισης. Τα Φύλλα έκπτωσης αυτά εκδίδονται και αποστέλλονται προς εκκαθάριση στις Δ.Ο.Υ. και εκτυπώνονται μετά την εκκαθάριση τους ανά Α.Φ.Μ.

Τα φύλλα έκπτωσης που εκκαθαρίζονται κεντρικά και αποστέλλονται εκκαθαρισμένα φέρουν το μηχανικό αποτύπωμα της υπογραφής του ΓΓΔΕ στην θέση της σύνταξης, το οποίο ισχύει και για την εκκαθάριση. Τα Φύλλα έκπτωσης που εκδίδονται κεντρικά και αποστέλλονται προς εκκαθάριση φέρουν στη θέση της σύνταξης το μηχανικό αποτύπωμα της υπογραφής του ΓΓΔΕ και στην θέση της εκκαθάρισης υπογράφονται από τον υπάλληλο, Προϊστάμενο του Τμήματος και τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ.

5. Σε περίπτωση που προβλέπεται η υποβολή της τροποποιητικής δήλωσης σε έντυπη μορφή στη Δ.Ο.Υ. ή σε κάθε άλλη περίπτωση τεχνικής αδυναμίας, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ., εκδίδει απόφαση σύμφωνα με το συνημμένο στην παρούσα υπόδειγμα ΙΙ και Α.Φ.ΕΚ. σύμφωνα με τα οριζόμενα στην Α.Υ.Ο. 1027320/16.3.1998 όπως ισχύει.

6. Το ποσό που διαγράφεται και τυχόν επιστρέφεται με την διαδικασία της παρούσας δεν μπορεί να υπερβαίνει το άθροισμα των χρεωστικών ποσών της αρχικής ή και τροποποιητικής/ων δηλώσεων που αφορούν την ίδια φορολογική περίοδο.

7. Για φορολογικές περιόδους από 1.4.2015 και εφεξής ως αίτηση διαγραφής ή και τυχόν επιστροφής λαμβάνεται η συμπλήρωση του αιτούμενου ποσού στον κωδικό «503» του εντύπου της δήλωσης ΦΠΑ Φ2 TAXIS 050 ΦΠΑ έκδοση 2014.

Άρθρο 2

Υποβολή εκπρόθεσμων τροποποιητικών δηλώσεων ΦΠΑ

1. Πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ μεγαλύτερο από τριάντα ευρώ (30,00), το οποίο προκύπτει από εκπρόθεσμη τροποποιητική δήλωση η οποία υποβάλλεται για τους ίδιους λόγους που αναφέρονται στο άρθρο 1 της παρούσας, διαγράφει αντίστοιχα την δημιουργηθείσα οφειλή και σε περίπτωση καταβολής μέρους ή όλης της οφειλής το αχρεωστήτως καταβληθέν ποσό επιστρέφεται υπό την προϋπόθεση της μη μεταφοράς του σε επόμενη περίοδο.

Η αίτηση υποβάλλεται σε έντυπη μορφή στη Δ.Ο.Υ. που υποβάλλεται η δήλωση ΦΠΑ, σύμφωνα με το υπόδειγμα ΙΙΙ που επισυνάπτεται στην παρούσα και η Απόφαση και το Α.Φ.ΕΚ. εκδίδονται από τη Δ.Ο.Υ., σύμφωνα τα αναφερόμενα στην παράγραφο 5 του άρθρου 1.

2. Η διαγραφή και τυχόν περαιτέρω επιστροφή διενεργείται χωρίς έλεγχο εφόσον πληρούνται τα κάτωθι κριτήρια:

α) η αρχική και η τροποποιητική έχουν υποβληθεί εντός του ίδιου ημερολογιακού μηνός,

β) Η αρχική και η τροποποιητική δεν έχουν υποβληθεί εντός του ίδιου μηνός αλλά το οφειλόμενο ποσό δεν έχει καταβληθεί εν όλω ή εν μέρει και συνεπώς δεν τίθεται πιθανότητα επιστροφής καταβληθέντος ποσού, αλλά μόνο διαγραφής μη καταβληθείσας οφειλής και ο υποκείμενος στο φόρο δεν έχει υποπέσει σε οποιαδήποτε από τις παραβάσεις που αναφέρονται στο παράρτημα Ι της παρούσας, για την διαχειριστική περίοδο στην οποία περιλαμβάνεται η φορολογική περίοδος που αφορά η τροποποιητική δήλωση.

Για όλες τις λοιπές περιπτώσεις η διαγραφή και τυχόν περαιτέρω επιστροφή διενεργείται ύστερα από την διενέργεια ελέγχου.

Άρθρο 3

Υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων από 1.1.2014 έως την έκδοση της παρούσας

1. Για τις τροποποιητικές δηλώσεις που έχουν υποβληθεί για την ίδια ως άνω αιτία, ανεξαρτήτως ποσού, από 1.1.2014 έως και την έκδοση της παρούσας και εκκρεμούν σύμφωνα με την αναφερόμενη στην εγκύκλιο του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων Π.Ο.Λ. 1107/14.4.2014 διαδικασία πρέπει να υποβληθεί έντυπη αίτηση στην Δ.Ο.Υ. για την διαγραφή της οφειλής κατά το μέρος που αυτή δεν έχει καταβληθεί, ή την επιστροφή τυχόν καταβληθέντος ποσού αχρεώστητα, σύμφωνα με το συνημμένο στην παρούσα υπόδειγμα ΙΙΙ, και υπό την προϋπόθεση ότι το εν λόγω ποσό δεν έχει μεταφερθεί προς έκπτωση σε επόμενη περίοδο.

2. Για τις εμπρόθεσμες τροποποιητικές δηλώσεις η διαγραφή της αρχικής οφειλής καθώς και η τυχόν επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού πραγματοποιείται χωρίς έλεγχο. Για τις εκπρόθεσμες τροποποιητικές δηλώσεις ακολουθείται η διαδικασία του άρθρου 2. Η απόφαση και το Α.Φ.ΕΚ. εκδίδονται σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 5 του άρθρου 1.

Άρθρο 4

Λοιπά θέματα

1. Τα αναφερόμενα στα άρθρα 1, 2 και 3 της παρούσας εφαρμόζονται αναλογικά και για τις τροποποιητικές που αφορούν έκτακτες δηλώσεις ΦΠΑ που υποβάλλονται από πρόσωπα που δεν έχουν ενταχθεί στο κανονικό καθεστώς καθώς και τις τροποποιητικές εκκαθαριστικές δηλώσεις ΦΠΑ.

2. Το ποσό της απόφασης και του ΑΦΕΚ που ορίζονται στην παρούσα δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερο της οφειλής που έχει δημιουργηθεί για την ίδια φορολογική περίοδο. Όταν το πιστωτικό υπόλοιπο της τροποποιητικής δήλωσης είναι μεγαλύτερο από το ποσό της οφειλής που έχει δημιουργηθεί για την ίδια φορολογική περίοδο, σημαίνει ότι το επί πλέον ποσό προέρχεται από άλλη αιτία και μπορεί να επιστραφεί κατόπιν υποβολής ξεχωριστής αιτήσεως σύμφωνα με τα οριζόμενα στις ΑΥΟ Πολ. 1073/21.7.2004, Πολ. 1090/2.4.2012 και Πολ. 1067/ 3.4.2013.

3. Το ποσό της προσαύξησης 2% που βεβαιώθηκε χωρίς να οφείλεται για τις εμπρόθεσμες χρε-

ωστικές περιοδικές δηλώσεις που υποβλήθηκαν από 1.1.2014 διαγράφεται και επιστρέφεται κατά περίπτωση, άμεσα, με την έκδοση Απόφασης σύμφωνα με το συνημμένο στην παρούσα υπόδειγμα ΙΙ και Α.Φ.ΕΚ. σύμφωνα με τα οριζόμενα στην Α.Υ.Ο. 1027320/16.3.1998 όπως ισχύει, χωρίς έλεγχο και κατόπιν υποβολής αίτησης του υποκειμένου.

Α.Γ.Γ.Δ.Ε. ΠΟΛ. 1089/20.4.2015.- Τροποποίηση της ΠΟΛ 1066/2.4.2013 (ΦΕΚ 753/Β / 2.4.2013) απόφασης για την επιστροφή ΦΠΑ στους αγρότες του ειδικού καθεστώτος.

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις του Κώδικα Φ.ΠΑ. (ν. 2859/2000), και ειδικότερα:

- α) τις διατάξεις του άρθρου 41,
- β) τις διατάξεις του άρθρου 42,
- γ) τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 57,
- δ) τις διατάξεις του άρθρου 64,

2. Τις διατάξεις του άρθρου 42 του ν. 4174/2013 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α 70/26.7.2013).

Αποφασίζουμε

1. Στην ΑΥΟ ΠΟΛ. 1066/2.4.2013 επέρχονται οι κάτωθι τροποποιήσεις:

Στο άρθρο 5 της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1066/2.4.2013 αντικαθίστανται οι παραγρ. 1,4,5,6 και 7 και προστίθεται νέα παράγραφος ως εξής:

«1. Να παραλαμβάνουν τις αιτήσεις επιστροφής μαζί με τις αναλυτικές καταστάσεις φορολογικών παραστατικών που υποβάλλονται απευθείας από τους αγρότες και μετά από ένα σύντομο έλεγχο της ορθής μεταφοράς των ποσών των φορολογικών στοιχείων στην αίτηση επιστροφής, τις καταχωρούν στο σύστημα TAXIS».

«4. Να προβαίνουν σε σύγκριση του συνόλου των ακαθαρίστων εσόδων που προκύπτει από τα φορολογικά παραστατικά της αίτησης επιστροφής με τη συνολική κανονική αξία της αγροτικής παραγωγής κάθε δικαιούχου που περιλαμβάνεται στο ηλεκτρονικό αρχείο του Υπουργείου Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων ή του εξουσιοδοτημένου από το ΥΠΑΑΤ εποπτευόμενου Οργανισμού που αναρτάται στο INTRANET από τη ΓΠΠΣ και:

α) Εφόσον το συνολικό ποσό των ακαθαρίστων εσόδων που προκύπτει από τα φορολογικά παραστατικά της αίτησης επιστροφής δεν υπερβαίνει τη συνολική κανονική αξία της αγροτικής παραγωγής του αιτούντος, πραγματοποιούν την επιστροφή χωρίς περαιτέρω έλεγχο, εντός μηνός από την υποβολή της αίτησης, εκτός εάν ο Προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. διαθέτει στοιχεία ή πληροφορίες με βάση τα οποία υπάρχουν βάσιμες υπόνοιες καταστρατήγησης των διατάξεων. Χωρίς έλεγχο και εντός της ίδιας προθεσμίας πραγματοποιείται επίσης η επιστροφή στην περίπτωση που από τη σύγκριση των ακαθαρίστων εσόδων της αίτησης με την κανονική αξία του ΥΠΑΑΤ προκύπτει διαφορά φόρου προς επιστροφή μέχρι 100 ευρώ.

β) Σε κάθε περίπτωση που ο Προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. διαπιστώνει από στοιχεία ή βάσιμες πληροφορίες (π.χ. δελτία πληροφοριών, εκθέσεις ελέγχου κ.λπ.) που περιέχονται σε γνώση του ότι ο αιτών αγρότης ενήργησε ως λήπτης εικονικού ή πλαστού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου που νόθευσε αυτός ή άλλος για λογαριασμό του, η αίτηση διαβιβάζεται οπωσδήποτε στη ΔΟΥ που διαθέτει τμήμα ελέγχου προκειμένου να διενεργηθεί μερικός φορολογικός έλεγχος που θα αφορά το σύνολο των φορολογικών στοιχείων της αίτησης και η επιστροφή του υπόλοιπου ποσού που δεν αντιστοιχεί σε τέτοιου είδους παραστατικά δεν πραγματοποιείται.

5. Η ολοκλήρωση της διαδικασίας επιστροφής πραγματοποιείται εντός προθεσμίας ενενήντα (90) ημερών από την υποβολή της αίτησης επιστροφής.

6. Η επιστροφή του φόρου γίνεται με απόφαση του Προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. και την έκδοση ΑΦΕΚ.

7. Το ποσό της επιστροφής Φ.Π.Α., κατατίθεται στον προσωπικό λογαριασμό τραπεζίς που έχει υποδειχθεί από τον αγρότη στην αίτηση επιστροφής. Στην περίπτωση που η αίτηση επιστροφής υποβάλλεται από τους κληρονόμους, το ποσό της επιστροφής αποδίδεται στα πρόσωπα αυτά, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις.

Ειδικά για αιτήσεις που θα υποβληθούν μέσω συνεταιριστικών οργανώσεων το έτος 2015 το ποσό της επιστροφής θα κατατεθεί στους λογαριασμούς των αγροτών που έχουν δηλωθεί από τους ίδιους στην αίτηση ενιαίας ενίσχυσης για την καταβολή των σχετικών δικαιωμάτων τους. Το ΑΦΕΚ εκδίδεται στο όνομα της συνεταιριστικής οργάνωσης. Μετά από τους τυχόν συμψηφισμούς θα παραδίδεται στη συνεταιριστική οργάνωση αναλυτική εκτύπωση αίτησης επιστροφής που θα περιλαμβάνει και τους αριθμούς τραπεζικών λογαριασμών των δικαιούχων και τα διπλότυπα εισπραχής που έχουν εκδοθεί για τους συμψηφισμούς. Η Δ.Ο.Υ. θα καταθέτει με εντολή μεταφοράς το υπόλοιπο ποσό για κάθε ΑΦΕΚ σε τραπεζικό ειδικό λογαριασμό που θα χρησιμοποιηθεί αποκλειστικά για την απόδοση των ποσών επιστροφής ΦΠΑ σε αγρότες, που πρέπει να δημιουργήσουν οι συνεταιριστικές οργανώσεις για τους σκοπούς της παρούσας απόφασης. Εντός πέντε (5) ημερών από την ημερομηνία κατάθεσης των ποσών επιστροφής ΦΠΑ στον ανωτέρω ειδικό τραπεζικό λογαριασμό, οι συνεταιριστικές οργανώσεις υποχρεούνται να καταθέσουν τα επιστρεφόμενα ποσά χωρίς καμία παρακράτηση και στο ακέραιο στο λογαριασμό κάθε δικαιούχου αγρότη και να επιστρέψουν, εντός είκοσι (20) εργασίμων ημερών, συνολικό για κάθε ΑΦΕΚ, extrait της Τράπεζας από το οποίο αποδεικνύεται η καταβολή αυτή και στο οποίο αναφέρεται υποχρεωτικά ο αριθμός του ΑΦΕΚ. Ποσά που ενδεχομένως δεν είναι δυνατόν να κατατεθούν απ ευθείας στους λογαριασμούς δικαιούχων αγροτών επιστρέφονται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ προκειμένου να επιστραφούν απευθείας στους αγρότες.

8. Η Δ.Ο.Υ υποχρεούται πριν την κατάθεση με εντολή μεταφοράς του υπόλοιπου ποσού για κάθε ΑΦΕΚ στον Ειδικό λογαριασμό που θα χρησιμοποιηθεί αποκλειστικά για την απόδοση των ποσών επιστροφής ΦΠΑ σε αγρότες, να ζητά από τη συνεταιριστική οργάνωση να προσκομίσει βεβαίωση από την τράπεζα που έχει ανοιχθεί ο εν λόγω λογαριασμός στην οποία θα βεβαιώνεται:

- α) ο αριθμός του λογαριασμού,
- β) ο δικαιούχος του λογαριασμού
- γ) για ποιο σκοπό θα χρησιμοποιηθεί ο λογαριασμός αυτός

2. Η παρούσα απόφαση να δημοσιευθεί στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1103/7.7.2017.- Επίσπευση επιστροφής πιστωτικού υπολοίπου των υποκειμένων που έχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών τους και είτε πραγματοποιούν κυρίως πράξεις που δεν επιβαρύνονται με ΦΠΑ, είτε είναι κάτοχοι «άδειας Α.Ε.Ο. Authorised Economic Operator» ή «αδειών απλουστευμένων διαδικασιών».

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α) Του άρθρου 42 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013 - ΦΕΚ 170 Α') και ειδικότερα της παρ. 5, όπως ισχύουν.

β) Του Κεφαλαίου Α' «Σύσταση Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων» του ν. 4389/2016 (Α' 94) και ειδικότερα του άρθρου 7, της παρ. 1 του άρθρου 14, και του άρθρου 41.

γ) Της παρ. 3 του άρθρου 32, της παρ. 1 του άρθρου 34 καθώς και του άρθρου 57 του Κώδικα ΦΠΑ (κύρωση με το ν. 2859/2000 - ΦΕΚ 248 Α'/7.11.2000), όπως ισχύουν. δ) Του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013 - ΦΕΚ 170 Α') και ειδικότερα των άρθρων 12, 36, 44, 48 παρ. 2, όπως ισχύουν.

.....
Αποφασίζουμε

Άρθρο 1**Προϋποθέσεις και κριτήρια διεκπεραίωσης αιτήσεων επιστροφής
κατά προτεραιότητα και χωρίς έλεγχο**

1. Οι υποκείμενοι στο φόρο οι οποίοι:

α) είναι κάτοχοι «άδειας Α.Ε.Ο. Authorised Economic Operator» ή κάτοχοι «αδειών απλουστευμένων διαδικασιών», σύμφωνα με τα οριζόμενα στον Ένωσιακό Τελωνειακό Κώδικα, εξαιρουμένων των άμεσων και έμμεσων τελωνειακών αντιπροσώπων, που έχουν άδειες σε ισχύ, ή β) πραγματοποιούν πράξεις που δεν επιβαρύνονται με ΦΠΑ σε ποσοστό τουλάχιστον πενήντα τοις εκατό (50%) του κύκλου εργασιών τους για σκοπούς ΦΠΑ κατά το

προηγούμενο ημερολογιακό δωδεκάμηνο, εντάσσονται σε κατάλογο υποκειμένων, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρούσα απόφαση και οι αιτήσεις τους διεκπεραιώνονται κατά προτεραιότητα και χωρίς έλεγχο, καθώς θεωρούνται για τους σκοπούς της ανάλυσης κινδύνου που ορίζεται στις ΑΥΟ ΠΟΛ.1090/2.4.2012 και ΠΟΛ.1067/3.4.2013 ως εξαιρετικά χαμηλού κινδύνου.

2. Οι υποκείμενοι της περίπτωσης β' της παραγράφου 1 κατατάσσονται με βάση το συνολικό ύψος του αιτούμενου ποσού τους για το προηγούμενο ημερολογιακό δωδεκάμηνο, κατά φθίνουσα σειρά και εντάσσονται στον ανωτέρω κατάλογο μέχρι εξαντλήσεως ποσοστού είκοσι τοις εκατό (20%) του συνολικά αιτούμενου προς επιστροφή ποσού, από όλους τους υποκείμενους για το ίδιο ημερολογιακό διάστημα.

3. Οι υποκείμενοι της παραγράφου 1, εντάσσονται στον κατάλογο της παραγράφου αυτής, μόνο εφόσον έχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών και κατά τα τελευταία τρία (3) φορολογικά έτη, συμπεριλαμβανομένου του τρέχοντος, πληρούν σωρευτικά τα παρακάτω κριτήρια:

α) Έχουν ελεγχθεί για τουλάχιστον τρεις (3) φορολογικές περιόδους και το σύνολο των επιστραφέντων κατόπιν ελέγχων ποσών δεν διαφέρει από το συνολικά αιτούμενο ποσό σε ποσοστό άνω του πέντε τοις εκατό (5%).

β) Δεν έχουν υποπέσει σε φορολογικές παραβάσεις του παραρτήματος Ι της παρούσας, καθώς και σε τελωνειακές παραβάσεις του παραρτήματος ΙΙ της παρούσας, οι οποίες έχουν καταχωρηθεί στα μηχανογραφικά συστήματα «TAXIS» και «ICIS» αντίστοιχα.

γ) Δεν χαρακτηρίζονται ως ύποπτοι για συμμετοχή σε απάτη που αφορά στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές, κατόπιν εφαρμογής κριτηρίων ανάλυσης κινδύνου, τα οποία εξετάζονται σε κεντρικό επίπεδο αποκλειστικά και δεν δημοσιοποιούνται.

4. Σε κάθε περίπτωση κατά την εξόφληση των εκκαθαρισμένων επιστροφών (Ατομικών Φύλων Έκπτωσης - Α.Φ.ΕΚ.) τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις περί συμψηφισμού και αποδεικτικού ενημερότητας κατά τις διατάξεις του άρθρου 83 του Κώδικα Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων και των άρθρων 12, 42 παρ. 1, άρθρου 48 παρ. 2 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όπως ισχύουν. Επίσης, τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις της περίπτωσης 2 της Υποπαραγράφου ΙΑ.2 της παραγράφου ΙΑ του άρθρου πρώτου του ν. 4254/2014 (Α' 85) σχετικά με τη υποχρεωτική διενέργεια συμψηφισμών με οφειλές προς τους Οργανισμούς Κοινωνικής Ασφάλισης, κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στην κοινή υπουργική απόφαση Β/7/3588/2582/17.10.2014 (ΦΕΚ Β' 2795), όπως ισχύουν.

Άρθρο 2**Κατάρτιση καταλόγου υποκειμένων στο φόρο**

1. Ο κατάλογος υποκειμένων καθορίζεται κάθε εξάμηνο, το μήνα Φεβρουάριο και το μήνα Αύγουστο εκάστου έτους και ισχύει για τις αιτήσεις που καταχωρούνται στο σύστημα TAXIS από την 1η των μηνών αυτών και έως την δημιουργία του επόμενου καταλόγου. Τυχόν καθυστέρηση για τον καθορισμό του καταλόγου σε κάποιον από τους ανωτέρω μήνες δεν μεταβάλλει χρονικά τον καθορισμό του επόμενου καταλόγου.

Το μήνα Φεβρουάριο ο κατάλογος καθορίζεται με βάση το σύνολο των ισχυουσών αδειών ΑΕΟ και αδειών απλουστευμένων διαδικασιών σύμφωνα με τα οριζόμενα στην περίπτωση α' της παραγράφου 1 του άρθρου 1, των υποβληθεισών δηλώσεων ΦΠΑ που αφορούν φορολογικές περιόδους για το δωδεκάμηνο που αρχίζει την 1η Ιανουαρίου και ολοκληρώνεται την 31η Δεκεμβρίου του προηγούμενου φορολογικού έτους, καθώς και τις αιτήσεις επιστροφής που υποβλήθηκαν το δωδεκάμηνο αυτό. Το μήνα Αύγουστο ο κατάλογος καθορίζεται κατ' αναλογία, με βάση το δωδεκάμηνο που αρχίζει την 1η Ιουλίου του προηγούμενου φορολογικού έτους και ολοκληρώνεται την 30η Ιουνίου του τρέχοντος φορολογικού έτους. Ο κατάλογος υπόκειται σε αναθεώρηση εντός της περιόδου ισχύος του σε περιπτώσεις της παραγράφου 2 του παρόντος άρθρου.

Η συμμετοχή των υποκειμένων στον κατάλογο, καθώς και η τυχόν διαγραφή τους, γνωστοποιείται σε αυτούς μέσω του πληροφορικού συστήματος TAXISnet.

2. Οι υποκείμενοι που πληρούν ταυτόχρονα τις προϋποθέσεις και των δύο περιπτώσεων της παραγράφου 1 του άρθρου 1, εντάσσονται στον κατάλογο της παραγράφου αυτής, λόγω της πραγματοποίησης πράξεων που δεν επιβαρύνονται με ΦΠΑ σε ποσοστό τουλάχιστον 50% του κύκλου εργασιών τους κατά το προηγούμενο ημερολογιακό δωδεκάμηνο.

3. Σε περίπτωση που για έναν ή περισσότερους από τους υποκείμενους του καταλόγου της παραγράφου 1 του άρθρου 1 της παρούσας, διαπιστωθεί ότι δεν πληρούνται ένα τουλάχιστον εκ των κριτηρίων που αναφέρονται στην παράγραφο 3 του ίδιου άρθρου, ή ότι δεν διαθέτουν άδεια ΑΕΟ ή άδεια απλουστευμένων διαδικασιών της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του ίδιου άρθρου, ο υποκείμενος διαγράφεται από τον κατάλογο. Η διαγραφή γίνεται οποτεδήποτε εντός της περιόδου ισχύος του καταλόγου και άμεσα με την ανωτέρω διαπίστωση. Η κατοχή άδειας ΑΕΟ ή άδειας απλουστευμένων διαδικασιών εξετάζεται μόνο για τους υποκείμενους που έχουν ενταχθεί στον κατάλογο της παραγράφου 1 του άρθρου 1 λόγω της ιδιότητάς τους αυτής.

4. Σε κάθε περίπτωση, εφόσον ο αρμόδιος Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. διαθέτει στοιχεία από τα οποία προκύπτουν ισχυρές ενδείξεις για παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας από τον υποκείμενο, υποχρεούται να εισηγηθεί τη διενέργεια ελέγχου πριν την επιστροφή. Το αίτημα, με πλήρη αιτιολόγηση, υποβάλλεται προς έγκριση στη Δ/νση Ελέγχων, μέσω του συστήματος ELENXIS, η οποία εγκρίνει ή απορρίπτει το αίτημα εντός πέντε (5) εργάσιμων ημερών από την ημερομηνία λήψης του αιτήματος.

5. Μετά τη διενέργεια της επιστροφής διενεργείται ετησίως δειγματοληπτικός έλεγχος των υποκειμένων που περιλαμβάνονται στον κατάλογο της παραγράφου 1 του άρθρου 1. Το εν λόγω δείγμα προσδιορίζεται από τη Δ/νση Ελέγχων και καλύπτει τουλάχιστον το δέκα τοις εκατό (10%) των υποκειμένων αυτών.

6. Η παρούσα απόφαση ισχύει για αιτήσεις επιστροφής ΦΠΑ που καταχωρούνται στο σύστημα TAXIS από 1.7.2017 και εφεξής.

7. Ειδικά για την πρώτη εφαρμογή, ο κατάλογος των υποκειμένων ισχύει και για όλες τις εκκρεμείς αιτήσεις επιστροφής ΦΠΑ αυτών, που έχουν καταχωρηθεί στο σύστημα TAXIS από 1.1.2016 έως και 30.6.2017. Ως εκκρεμείς αιτήσεις για την εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου λογίζονται οι αιτήσεις, οι οποίες έχουν επιλεγεί για έλεγχο και δεν έχει εκδοθεί προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου έως τη δημοσίευση της παρούσας, με εξαίρεση τις αιτήσεις, επιστροφής που έχουν επιλεγεί για έλεγχο κατόπιν εισήγησης του αρμοδίου Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., για τις οποίες η επιστροφή διενεργείται μετά την ολοκλήρωση του ελέγχου. Στις εκκρεμείς αιτήσεις της παρούσας παραγράφου η επιστροφή του φόρου πραγματοποιείται άμεσα, με εξαίρεση τις περιπτώσεις που συντρέχει παραγραφή της αξίωσης προς επιστροφή, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις.

Σε κάθε περίπτωση, εφόσον ο αρμόδιος Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. διαθέτει στοιχεία, από τα οποία

προκύπτουν ισχυρές ενδείξεις για παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας από ευρήματα του διενεργούμενου ελέγχου ή από άλλα στοιχεία, αυτός υποχρεούται να ολοκληρώσει τον έλεγχο πριν την επιστροφή, λαμβανομένων υπόψη και των διατάξεων περί παραγραφής.

Παράρτημα Ι

Κατάλογος φορολογικών παραβάσεων, για την εφαρμογή της παραγράφου 3.β. του άρθρου 1

1. Μη έκδοση φορολογικού στοιχείου ή ανακριβής έκδοσή του ή μη καταχώρηση σε ρεβιρισθέντων ειδών στα δελτία παραγγελίας.

2. Έκδοση πλαστών, έκδοση λήψη εικονικών (μερικώς ή ολικώς) ή λήψη ανακριβών φορολογικών στοιχείων.

3. Μη καταχώρηση ή ανακριβής καταχώρηση στοιχείων ή καταχώρηση ανύπαρκτης αγοράς, πώλησης, εσόδου, εξόδου.

4. Μη καταχώρηση ή ανακριβής καταχώρηση ως προς την ποσότητα στο Βιβλίο Απογραφών εμπορεύσιμου περιουσιακού στοιχείου ή καταχώρηση ανύπαρκτου στοιχείου απογραφής.

5. Νόθευση στοιχείων.

6. Μη εξόφληση στοιχείων πώλησης με τον προσήκοντα τρόπο.

7. Μη έκδοση στοιχείου παράδοσης κτισμάτων.

8. Παρεμπόδιση του προληπτικού ελέγχου με θετικές ενέργειες ή μη συνεργασία στη διάρκεια φορολογικού ελέγχου.

9. Μη ανταπόκριση σε αίτηση της φορολογικής διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή μη επίδειξη βιβλίων και στοιχείων για δεύτερη και επόμενη φορά.

10. Μη τήρηση βιβλίων πρωτογενών καταχωρήσεων ή τήρηση κατώτερης κατηγορίας ή μη τήρηση ισοζυγίου γενικού αναλυτικών καθολικών.

11. Μη τήρηση πρόσθετων βιβλίων της παρ. 5 του άρθρου 10 του ΚΒΣ ή της παρ. 23 του άρθρου 4 του Κ.Φ.Α.Σ. ή του βιβλίου κοστολογίου οικοδομών καθώς και η μη καταχώρηση ή ανακριβής καταχώρηση στα βιβλία αυτά.

12. Μη διαφύλαξη βιβλίων, στοιχείων και άλλων δικαιολογητικών εγγραφής καθώς και φορολογικών μηχανισμών.

13. Παραβίαση ή παραποίηση φορολογικών μηχανισμών, καθώς και η υποβολή ανακριβών στοιχείων για χορήγηση άδειας καταλληλότητας φορολογικών μηχανισμών.

14. Έκδοση αποδείξεων λιανικής πώλησης από μη εγκεκριμένο ή μη δηλωμένο ή παραβιασμένο φορολογικό μηχανισμό.

15. Έκδοση στοιχείου με ΦΠΑ από μη υπόχρεο.

16. Μη υποβολή ή υποβολή ανακριβών δηλώσεων ΦΠΑ.

17. Μη αποστολή δεδομένων συστήματος ΕΙΣΡΟΩΝ-ΕΚΡΟΩΝ.

18. Ασκήση οικονομικής δραστηριότητας χωρίς έναρξη.

Παράρτημα ΙΙ

Κατάλογος τελωνειακών παραβάσεων, για την εφαρμογή της παραγράφου 3.β. του άρθρου 1

1. Η εντός του τελωνειακού εδάφους εισαγωγή ή εξ αυτού εξαγωγή εμπορευμάτων υποκειμένων σε δασμούς, φόρους και λοιπές επιβαρύνσεις που εισπράττονται στα Τελωνεία, χωρίς τη γραπτή άδεια της αρμόδιας Τελωνειακής Αρχής ή σε άλλο από τον ορισμένο παρ' αυτής τόπο ή χρόνο.

2. Οποιαδήποτε ενέργεια, που αποσκοπεί να στερήσει το Ελληνικό Δημόσιο ή την Ευρωπαϊκή Ένωση των υπ' αυτών εισπρακτέων δασμών, φόρων και λοιπών επιβαρύνσεων από τα εισαγόμενα ή εξαγόμενα εμπορεύματα, και αν ακόμη αυτά εισπράχθηκαν κατά χρόνο και τρόπο διάφορο εκείνου που ορίζει ο νόμος.

3. Η διάθεση στην κατανάλωση, χωρίς έγγραφη άδεια της αρμόδιας Τελωνειακής Αρχής και πληρωμή του εισαγωγικού δασμού, φόρου και λοιπών επιβαρύνσεων, εμπορευμάτων τα οποία

έχουν εισαχθεί δυνάμει νόμου ή σύμβασης, ατελώς ή με μειωμένες επιβαρύνσεις για ορισμένες ειδικές χρήσεις ή χρησιμοποίηση αυτών των εμπορευμάτων σε άλλες χρήσεις εκτός των ορισμένων ειδικών τοιούτων.

4. Η εξαγωγή ή η εισαγωγή εμπορευμάτων των οποίων, κατά νόμο ή με απόφαση της αρμόδιας Αρχής, είναι απαγορευμένη η εξαγωγή ή η εισαγωγή.

5. Κάθε έλλειψη εμπορευμάτων από αποθήκες αποταμίευσης με σκοπό να στερήσει το Δημόσιο από τους εισπρακτέους δασμούς, φόρους και λοιπές επιβαρύνσεις επί των ελλειπόντων.

6. Η ύπαρξη εμπορευμάτων σε πλοία ανεξαρτήτως χωρητικότητας τα οποία παραπλέουν στην ακτή και κατευθύνονται σε ελληνικό λιμάνι χωρίς να αναφέρονται στο δηλωτικό του πλοίου.

7. Η ύπαρξη εμπορευμάτων έστω και αναγεγραμμένων στο δηλωτικό, σε πλοίο, πλοiάριο ή πλωτό μέσο ανεξαρτήτου χωρητικότητας, το οποίο έχει προσορμήσει χωρίς ανώτερη βία σε λιμάνι ή όρμο του κράτους, στο οποίο δεν επιτρέπεται η προσέγγιση.

8. Η κατά την ώρα της αναχώρησης από το πλοίο έλλειψη εμπορευμάτων, που φορτώθηκαν για το εξωτερικό ή για άλλο λιμάνι του κράτους, με παραστατικό διαμετακόμισης.

9. Η αγορά, πώληση και κατοχή εμπορευμάτων που έχουν εισαχθεί ή τεθεί στην κατανάλωση κατά τρόπο που συνιστά το αδίκημα της λαθρεμπορίας.

10. Η με οποιαδήποτε τρόπο αφαίρεση του αριθμού πλαισίου από αυτοκίνητο ή παραποίηση αυτού και η με οποιοδήποτε τρόπο τοποθέτηση του, ενσωμάτωση του σε άλλο αυτοκίνητο, για το οποίο δεν έχουν καταβληθεί οι οφειλόμενοι δασμοί και λοιποί φόροι.

11. Η υποτιμολόγηση ή υπερτιμολόγηση εισαγόμενων ή εξαγομένων εμπορευμάτων, εφόσον συνεπάγεται απώλεια δασμών, φόρων και λοιπών επιβαρύνσεων.

12. Η παράνομη εισαγωγή ή μεταφορά ειδών και δειγμάτων άγριας πανίδας και χλωρίδας που κινδυνεύουν με εξαφάνιση και προστατεύονται από Κοινοτικές ή Διεθνείς συμβάσεις.

13. Η με οποιοδήποτε τρόπο διάθεση στην κατανάλωση εμπορευμάτων που τελούν υπό καθεστώς κοινοτικής διαμετακόμισης.

14. Η χωρίς άδεια εξαγωγή ειδών πολιτιστικής κληρονομιάς.

15. Η χρήση πλαστού ή νοθευμένου πιστοποιητικού ταξινόμησης καθώς και κάθε άλλη ενέργεια ή τέχνασμα με σκοπό την μη καταβολή του τέλους ταξινόμησης παντός οχήματος.

16. Η δήλωση ψευδών στοιχείων ή παραποίηση των κατατιθεμένων παραστατικών ή χρήση ιδιαίτερου τεχνάσματος με αποτέλεσμα την μη είσπραξη ή την είσπραξη μειωμένων φορολογικών ή δασμοφορολογικών επιβαρύνσεων που αναλογούν στο όχημα.

17. Κατοχή ή κυκλοφορία οχήματος τρίτης χώρας που έχει τεθεί σε ανάλωση χωρίς ταυτόχρονη καταβολή του οφειλόμενου τέλους ταξινόμησης πέραν των τριών μηνών αφότου το τέλος κατέστη απαιτητό χωρίς ο υπόχρεος να προσέλθει στη τελωνειακή αρχή για την νόμιμη τακτοποίηση.

18. Η με οποιοδήποτε τρόπο διαφυγή ή απόπειρα διαφυγής της καταβολής των οφειλόμενων φόρων και λοιπών επιβαρύνσεων, καθώς και η μη τήρηση των διατυπώσεων που προβλέπονται για τα προϊόντα που υπόκεινται σε Ειδικό Φόρο Κατανάλωσης με σκοπό τη μη καταβολή των ως άνω φόρων και λοιπών επιβαρύνσεων.

Άρθρο 3

Τελικές διατάξεις

Από την έναρξη ισχύος της παρούσας καταργείται η ΑΓΓΔΕ ΠΟΛ.1212/3.1.2014 (ΦΕΚ Β' 2602/30.9.2014).

Η απόφαση αυτή να δημοσιευθεί στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

ΑΠΟΦ. Α.Α.Δ.Ε. ΠΟΛ. 1070/16.4.2018.- Τροποποίηση της απόφασης Διοικητή ΑΑΔΕ ΠΟΛ. 1103/2017 (ΦΕΚ Β 2536/21.7.2017) περί επίσευσης επιστροφής πιστωτικού υπολοίπου των υποκειμένων που έχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών τους και είτε

πραγματοποιούν κυρίως πράξεις που δεν επιβαρύνονται με ΦΠΑ, είτε είναι κάτοχοι «άδειας Α.Ε.Ο. Authorised Economic Operator» ή «αδειών απλουστευμένων διαδικασιών» (ΦΕΚ Β 1374/24.04.2018)

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α) Του άρθρου 42 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013 ΦΕΚ 170 Α) και ειδικότερα της παρ. 5, όπως ισχύουν.

β) Του Κεφαλαίου Α «Σύσταση Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων» του ν. 4389/2016 (Α 94) και ειδικότερα του άρθρου 7, της παρ. 1 του άρθρου 14, και του άρθρου 41.

γ) Της παρ. 3 του άρθρου 32, της παρ. 1 του άρθρου 34 καθώς και του άρθρου 57 του Κώδικα ΦΠΑ (κύρωση με το ν. 2859/2000 ΦΕΚ 248 Α/7.11.2000), όπως ισχύουν.

δ) Του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013-ΦΕΚ 170 Α) και ειδικότερα των άρθρων 12, 36, 44, 48 παρ.2, όπως ισχύουν.

ε) Των ΑΥΟ ΠΟΛ.1090/2.4.2012 (ΦΕΚ 1146 Β/10.4.2012) «Διαδικασία επιστροφής ΦΠΑ προς τις επιχειρήσεις και επιτηδευματίες» και ΠΟΛ.1067/3.4.2013 (ΦΕΚ 775 Β/3.4.2013) «Διαδικασία επιστροφής ΦΠΑ προς τις επιχειρήσεις και επιτηδευματίες -Τροποποίηση των ΑΥΟ ΠΟΛ 1090/2012 και ΠΟΛ 1073/2004 Κατάργηση των ΑΥΟ ΠΟΛ 1016/2010 και 1108/2010.»

στ) Της απόφασης Διοικητή ΑΑΔΕ ΠΟΛ.1103/2017 (ΦΕΚ Β 2536/21.7.2017) «Επίσπευση επιστροφής πιστωτικού υπολοίπου των υποκειμένων που έχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών τους και είτε πραγματοποιούν κυρίως πράξεις που δεν επιβαρύνονται με ΦΠΑ, είτε είναι κάτοχοι «άδειας Α.Ε.Ο. Authorised Economic Operator» ή «αδειών απλουστευμένων διαδικασιών»».

ζ) Της αριθ. Δ. ΟΡΓ.Α 1036960 ΕΞ 2017 (Β 968) απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

.....
Αποφασίζουμε

Άρθρο 1

Τροποποιούμε τη με αριθ. ΠΟΛ.1103/2017 (ΦΕΚ Β 2536/21.7.2017) απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, σχετικά με τη επίσπευση επιστροφής πιστωτικού υπολοίπου των υποκειμένων που έχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών τους και είτε πραγματοποιούν κυρίως πράξεις που δεν επιβαρύνονται με ΦΠΑ, είτε είναι κάτοχοι «άδειας Α.Ε.Ο. Authorised Economic Operator» ή «αδειών απλουστευμένων διαδικασιών», ως κατωτέρω:

1. Η παράγραφος 2 του άρθρου 1 τροποποιείται ως ακολούθως:

«Οι υποκείμενοι της περίπτωσης Β της παραγράφου 1 κατατάσσονται με βάση το συνολικό ύψος του αιτούμενου ποσού τους για το προηγούμενο ημερολογιακό δωδεκάμηνο, κατά φθίνουσα σειρά και εντάσσονται στον ανωτέρω κατάλογο μέχρι εξαντλήσεως ποσοστού τριάντα τοις εκατό (30%) του συνολικά αιτούμενου προς επιστροφή ποσού, από όλους τους υποκειμένους για το ίδιο ημερολογιακό διάστημα.»

Άρθρο 2

Η ως άνω παράγραφος ισχύει για καταλόγους υποκειμένων που καταρτίζονται από το έτος 2018 και εφεξής.

Η απόφαση αυτή να δημοσιευθεί στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

ΑΠΟΦ. ΑΑΔΕ ΠΟΛ. 1230/14.12.2018.- Τύπος και περιεχόμενο της «Αίτησης επιστροφής Φόρου Προστιθέμενης Αξίας από υποκείμενο στον φόρο που δεν είναι εγκατεστημένος σε έδαφος της Ε.Ε.» - Έντυπο 015 - Φ.Π.Α.

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 6 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013 ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύουν, με τις οποίες ορίζεται ότι ο Γενικός Γραμματέας καθορίζει με απόφασή του, τον τύπο και το περιεχόμενο των εντύπων, υπεύθυνων δηλώσεων, δηλώσεων, πινάκων και άλλων εγγράφων που «υποβάλλει ο φορολογούμενος».

2. Τις διατάξεις:

α) της Οδηγίας 2008/9/ΕΚ του Συμβουλίου για τον καθορισμό λεπτομερών κανόνων σχετικά με την επιστροφή του φόρου προστιθέμενης αξίας, που προβλέπεται στην Οδηγία 2006/112/ΕΚ σε υποκείμενους στο φόρο μη εγκατεστημένους στο κράτος μέλος επιστροφής αλλά εγκατεστημένους σε άλλο κράτος μέλος,

β) της δέκατης τρίτης Οδηγίας του Συμβουλίου (86/560/ΕΟΚ) για τον τρόπο επιστροφής φόρου προστιθέμενης αξίας στους υποκείμενους στο φόρο που δεν είναι εγκατεστημένοι σε έδαφος της Κοινότητας,

γ) των παρ. 2 έως 9 του άρθρου 34 του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000 ΦΕΚ 248 Α'/7.11.2000), περί επιστροφής του φόρου προστιθέμενης αξίας, όπως ισχύουν,

δ) της απόφασης του Υπουργού Οικονομικών ΠΟΛ.1003/15.1.2010 (Β' 99) περί επιστροφής του φόρου προστιθέμενης αξίας σε επιχειρήσεις οι οποίες πραγματοποιούν δαπάνες σε άλλο κράτος μέλος από αυτό στο οποίο είναι εγκατεστημένες, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 2 έως 9 του άρθρου 34 του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000),

ε) της υπουργικής απόφασης 1118168/7235/694/0014/ ΠΟΛ.1390/31.12.2001 (Β' 21) περί επιστροφής του φόρου προστιθέμενης αξίας σε επιχειρήσεις οι οποίες είναι εγκατεστημένες εκτός Ε. Ε. μόνο ως προς τον τρόπο υποβολής των αιτήσεων.

Αποφασίζουμε

1. Ορίζουμε τον τύπο και το περιεχόμενο της «Αίτησης επιστροφής Φόρου Προστιθέμενης Αξίας από υποκείμενο στον φόρο που δεν είναι εγκατεστημένος σε έδαφος της Ε.Ε.» Έντυπο 015 Φ.Π.Α., όπως το υπόδειγμα που επισυνάπτεται στην παρούσα απόφαση, με τη συνημμένη επεξηγηματική σημείωση, στα ελληνικά και στα αγγλικά.

2. Ως προς τον τρόπο υποβολής της αίτησης ισχύει η υπουργική απόφαση 1118168/7235/694/0014/ ΠΟΛ.1390/31.12.2001 (Β' 21).

3. Η απόφαση αυτή ισχύει από την δημοσίευσή της στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Η απόφαση αυτή να δημοσιευθεί στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

ΑΠΟΦ. ΑΑΔΕ Α. 1104/6.5.2020.- Διαδικασία επιστροφής Φόρου Προστιθέμενης Αξίας.

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις του άρθρου 42 παρ. 5, καθώς και τις διατάξεις των άρθρων 12, 14, 18, 19, 26 παρ. 1, 36, 44, 48 παρ. 2 και 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013 ΦΕΚ 170 Α'), όπως ισχύουν.

2. Τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 32, της παρ. 1 του άρθρου 34 και του άρθρου 57 του Κώδικα Φ.Π.Α. (κύρωση με τον ν. 2859/2000 ΦΕΚ 248 Α'/7.11.2000), όπως ισχύουν.

Αποφασίζουμε

Με την παρούσα απόφαση καθορίζεται η διαδικασία επιστροφής του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 34 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000), όπως ισχύει.

Άρθρο 1

Δικαίωμα επιστροφής

Ο φόρος επιστρέφεται, με την επιφύλαξη των περί παραγραφής διατάξεων, όταν καταβλήθηκε

στο Δημόσιο αχρεωστήτως, είτε εξαρχής ή από επιγενόμενο λόγο.

Άρθρο 2

Επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. μέσω διαδικασίας ανάλυσης κινδύνου

1. Αίτηση Επιστροφής

Η αίτηση επιστροφής Φ.Π.Α. δημιουργείται ηλεκτρονικά με την υποβολή της δήλωσης Φ.Π.Α., εφόσον στην δήλωση αυτή ο υποκείμενος στον φόρο έχει αθροιστικά:

- συμπληρώσει τον κωδικό 503 (Αιτούμενο ποσό για επιστροφή),
- επιλέξει μια από τις αιτίες επιστροφής, πλην της μείωσης χρεωστικού υπολοίπου,
- συμπληρώσει την ένδειξη «ΤΡΑΠΕΖΑ» και τον αριθμό λογαριασμού IBAN. Υποκείμενοι στο φόρο που είναι εγκατεστημένοι σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης και έχουν λάβει ΑΦΜ /Φ.Π.Α. στην Ελλάδα προκειμένου να εκπληρώνουν τις σχετικές με τον Φ.Π.Α. υποχρεώσεις τους, δύνανται με την υποβολή της δήλωσης Φ.Π.Α. να επιλέξουν την ένδειξη «άλλη τράπεζα».

Δεν υποβάλλεται έντυπη αίτηση, εφόσον για το ίδιο αιτούμενο ποσό έχει υποβληθεί αίτηση επιστροφής ηλεκτρονικά σύμφωνα με τα ανωτέρω. Δεύτερη αίτηση δεν παράγει έννομα αποτελέσματα.

Στην περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης Φ.Π.Α. για φορολογική περίοδο για την οποία έχει δημιουργηθεί αίτημα επιστροφής με προηγούμενη δήλωση και αυτό δεν έχει ανακληθεί, δεν δημιουργείται νέο αίτημα επιστροφής για τη φορολογική περίοδο αυτή και τυχόν υπερβάλλον ποσό μεταφέρεται προς έκπτωση στην επόμενη φορολογική περίοδο.

Ο υποκείμενος στο φόρο ενημερώνεται με σχετική ανάρτηση στην προσωποποιημένη πληροφόρηση στον διαδικτυακό τόπο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (www.aade.gr) ή και με μήνυμα ηλεκτρονικού ταχυδρομείου στην τελευταία δηλωθείσα από αυτόν στη Φορολογική Διοίκηση, διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου για τη δημιουργία του αιτήματος επιστροφής. Για φορολογικές περιόδους μέχρι 28.2.2018, το αίτημα επιστροφής υποβάλλεται, σε κάθε περίπτωση, σε έντυπη μορφή στη Φορολογική Διοίκηση ως το συνημμένο ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ Ι.

Ανεξάρτητα από τον τρόπο υποβολής του αιτήματος επιστροφής, με αυτό δεν συνυποβάλλεται κανένα δικαιολογητικό για την αιτία δημιουργίας του υπολοίπου ποσού προς επιστροφή.

Στις περιπτώσεις που υπάρχει τεχνική αδυναμία στο δίκτυο taxisnet να δημιουργηθεί αίτημα επιστροφής, ο φορολογούμενος ενημερώνεται με σχετικό μήνυμα για να υποβάλει το αίτημα σε έντυπη μορφή, κάνοντας χρήση του υποδείγματος Ι.

2. Αξιολόγηση της αίτησης επιστροφής από τη Φορολογική Διοίκηση

Το αιτούμενο ποσό προς επιστροφή που αναγράφεται σε δήλωση Φ.Π.Α., επιστρέφεται από τη Φορολογική Διοίκηση κατόπιν κεντρικής αξιολόγησης των αιτήσεων που δημιουργούνται ηλεκτρονικά, με βάση κριτήρια ανάλυσης κινδύνου, τα οποία δεν δημοσιοποιούνται.

Η αξιολόγηση των αιτήσεων επιστροφής ενεργείται αυστηρά κατά χρονική σειρά, με κριτήριο τον χρόνο υποβολής των δηλώσεων Φ.Π.Α. στις οποίες έχει αναγραφεί ποσό προς επιστροφή και όχι με κριτήριο τις φορολογικές περιόδους που αυτές αφορούν. Αξιολόγηση κατά τα ως άνω γίνεται και για τις αιτήσεις οι οποίες για οποιονδήποτε λόγο υποβάλλονται σε έντυπη μορφή.

Η αξιολόγηση υλοποιείται στο Ολοκληρωμένο Πληροφοριακό Σύστημα (Ο.Π.Σ.) Elenxis με περιοδικότητα τουλάχιστον 15 ημερών.

Οι αξιολογημένες αιτήσεις επιστροφής Φ.Π.Α. αναρτώνται στην εφαρμογή Discoverer Viewer του Ο.Π.Σ. Elenxis σε αρχεία, χαρακτηρισμένες με την ένδειξη «ΑΜΕΣΗ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ» ή «ΚΑΤΟΠΙΝ ΕΛΕΓΧΟΥ», και είναι ορατές στις Δ.Ο.Υ. και στις Φορολογικές Ελεγκτικές Υπηρεσίες (Φ.Ε.Υ.), κατά λόγο αρμοδιότητας.

Πριν τη διαδικασία αξιολόγησης των αιτημάτων προηγείται τυχόν εφαρμογή της διαδικασίας διαγραφής αχρεώστητης οφειλής Φ.Π.Α. βάσει τροποποιητικής δήλωσης, σύμφωνα με την

ΑΓΓΔΕ ΠΟΛ.1104/2015.

3. Διαχείριση αιτήσεων επιστροφής που αξιολογήθηκαν Ο Προϊστάμενος της Υπηρεσίας που είναι αρμόδιος για την επιστροφή του φόρου υποχρεούται να ανακτήσει αμελλητί τα προαναφερόμενα αρχεία της παραγράφου 2 από την εφαρμογή Discoverer Viewer του Ο.Π.Σ. Elenxis και να προβεί, εντός δέκα (10) εργασιμών ημερών από την ανάκτηση, στις ακόλουθες ενέργειες, κατά περίπτωση: Α. Για τις αιτήσεις επιστροφής Φ.Π.Α. που περιλαμβάνονται στο αρχείο με την ένδειξη «ΑΜΕΣΗ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ», το οποίο αναρτάται τόσο στις Δ.Ο.Υ. με Τμήμα Ελέγχου όσο και στις Δ.Ο.Υ. στις οποίες έχει καταργηθεί το Τμήμα Ελέγχου, να τις ερευνήσει, πριν την επιστροφή, προβαίνοντας στις ενέργειες σύμφωνα με τα αναγραφόμενα στην παράγραφο Α.1. του Παραρτήματος Ι της παρούσας, χωρίς την αναζήτηση δικαιολογητικών από τον φορολογούμενο.

Εφόσον διαπιστωθεί η συνδρομή έστω ενός εκ των ειδικότερα οριζόμενων κριτηρίων της παραγράφου Α.1. του Παραρτήματος Ι της παρούσας, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδιος για την παραλαβή της δήλωσης Φ.Π.Α. της φορολογικής περιόδου που αφορά το αίτημα επιστροφής, ενημερώνει τον Προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. ελέγχου, εφόσον είναι διαφορετικός.

Ο αρμόδιος για τον έλεγχο Προϊστάμενος, εντός της προθεσμίας των δέκα (10) εργασιμών ημερών του πρώτου εδαφίου, εισηγείται την επιλογή της υπόθεσης για έλεγχο πριν την επιστροφή, με πλήρη αιτιολόγηση.

Β. Για τις αιτήσεις επιστροφής Φ.Π.Α. που περιλαμβάνονται στο αρχείο με την ένδειξη «ΚΑΤΟΠΙΝ ΕΛΕΓΧΟΥ», ο Προϊστάμενος της Υπηρεσίας που είναι αρμόδιος για τον έλεγχο προβαίνει σε έκδοση εντολής ελέγχου εντός πέντε (5) εργασιμών ημερών από την ημερομηνία που εμφανίζονται στο Ο.Π.Σ. Elenxis ως «ΥΠΟΨΗΦΙΕΣ ΣΤΗ Φ.Ε.Υ.».

4. Επιλογή δείγματος προς έλεγχο

Για τις περιπτώσεις δικαιούχων που έτυχαν επιστροφής χωρίς έλεγχο, δύναται να διενεργείται εκ των υστέρων έλεγχος σε δείγμα που επιλέγεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 26 του ν. 4174/2013.

Άρθρο 3

Διαδικασία επιστροφής Φ.Π.Α. λοιπών περιπτώσεων εκτός διαδικασίας ανάλυσης κινδύνου

1. Αχρεώστητη καταβολή κατά την εισαγωγή αγαθών, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1004/1989 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών.

Το ποσό του Φ.Π.Α. που καταβλήθηκε αχρεωστήτως στην Τελωνειακή Διοίκηση, κατά την εισαγωγή αγαθών από υποκείμενο στον φόρο που έχει δικαίωμα έκπτωσης, επιστρέφεται με τη διαδικασία της επόμενης παραγράφου, εφόσον δεν έχει συμπεριληφθεί στον φόρο εισροών της φορολογικής περιόδου στην οποία καταβλήθηκε.

Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ., με την παραλαβή της απόφασης της Τελωνειακής Αρχής που προβλέπεται στο άρθρο 3 της ΠΟΛ.1004/1989 υπουργικής απόφασης, προβαίνει στις εξής ενέργειες:

α) καλεί εγγράφως τον υποκείμενο στον φόρο, σύμφωνα με τη διαδικασία και στον χρόνο που προβλέπεται στην παρ. 2 του άρθρου 14 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, να προσκομίσει αντίγραφο μέρους των λογιστικών αρχείων (βιβλίο) της φορολογικής περιόδου που αφορά η αχρεώστητη καταβολή,

β) επαληθεύει το περιεχόμενο των ανωτέρω λογιστικών αρχείων με το περιεχόμενο της δήλωσης Φ.Π.Α. της ίδιας περιόδου, προκειμένου να διαπιστώσει εάν ο φόρος που καταβλήθηκε στην Τελωνειακή Αρχή έχει συμπεριληφθεί στον φόρο εισροών της περιόδου και:

ι) εφόσον ο καταβληθείς φόρος έχει συμπεριληφθεί στη δήλωση Φ.Π.Α., επί της απόφασης της Τελωνειακής Αρχής αναγράφει την φράση «Ο αχρεωστήτως καταβληθείς φόρος της παρούσας συμπεριλαμβάνεται στον φόρο εισροών της φορολογικής περιόδου...»,

ii) εφόσον ο καταβληθείς φόρος δεν έχει συμπεριληφθεί στη δήλωση, ενημερώνει τον υποκείμενο στον φόρο για υποβολή έντυπης αίτησης για την επιστροφή του εν λόγω ποσού και εν συνεχεία, εκτός της διαδικασίας του άρθρου 2 της παρούσας, προβαίνει στην έκδοση Α.Φ.Ε.Κ. για την επιστροφή του φόρου αυτού.

2. Επιστροφή Φόρου με την υποβολή έκτακτης δήλωσης Φ.Π.Α. από μη υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο για την περιστασιακή παράδοση καινούριου μεταφορικού μέσου.

Μη υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο, το οποίο καθίσταται υποκείμενο για περιστασιακή παράδοση καινούργιου μεταφορικού μέσου, δικαιούται επιστροφής του φόρου που αναλογεί στην αξία της παράδοσης, με την επιφύλαξη ότι το προς επιστροφή ποσό δεν μπορεί να υπερβεί το ποσό του φόρου που επιβάρυνε την απόκτηση του μεταφορικού μέσου. Για τον σκοπό αυτό υποβάλλεται έκτακτη δήλωση σε έντυπη μορφή, η οποία με την καταχώριση δημιουργεί αίτημα επιστροφής, το οποίο διεκπεραιώνεται άμεσα, εκτός της διαδικασίας του άρθρου 2 της παρούσας, με την έκδοση Α.Φ.Ε.Κ. Με τη δήλωση συνυποβάλλονται το σχετικό παραστατικό αγοράς και το αποδεικτικό στοιχείο πώλησης.

3. Επιστροφή λόγω αχρεώστητης καταβολής με έκτακτη δήλωση.

Το ποσό του Φ.Π.Α. που καταβλήθηκε στην Φορολογική Διοίκηση εξ' αρχής αχρεωστήτως, με έκτακτη δήλωση επιστρέφεται με την διαδικασία της επόμενης παραγράφου.

Υποβάλλεται τροποποιητική έκτακτη δήλωση σε έντυπη μορφή, η οποία δημιουργεί αίτημα επιστροφής. Το αίτημα επιστροφής διεκπεραιώνεται εκτός της διαδικασίας του άρθρου 2 της παρούσας, σύμφωνα με τα επόμενα.

Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδιος για την επιστροφή προβαίνει στις εξής ενέργειες:

α) καλεί εγγράφως τον υποκείμενο στον φόρο, σύμφωνα με τη διαδικασία και στον χρόνο που προβλέπεται στην παρ. 2 του άρθρου 14 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, να προσκομίσει αντίγραφο μέρους των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) της φορολογικής περιόδου που αφορά η αχρεώστητη καταβολή,

β) επαληθεύει το περιεχόμενο των ανωτέρω λογιστικών αρχείων με το περιεχόμενο της δήλωσης Φ.Π.Α. της ίδιας περιόδου, προκειμένου να διαπιστώσει εάν ο φόρος καταβλήθηκε αχρεώστητα, και σε θετική περίπτωση, προβαίνει στην έκδοση Α.Φ.Ε.Κ. για την επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου.

Άρθρο 4

Προϋποθέσεις και διαδικασία καταβολής ποσού επιστροφής

1. Για τα αιτήματα επιστροφής που διεκπεραιώνονται με τη διαδικασία του άρθρου 2 της παρούσας, με την υποβολή της δήλωσης αίτησης επιστροφής, η αρμόδια Διεύθυνση της Γ.Δ.ΗΛΕ.Δ. εκδίδει κεντρικά ατομικά φύλλα έκπτωσης (Α.Φ.Ε.Κ.), τα οποία, μετά την πάροδο της δεκαήμερης προθεσμίας οριστικοποίησης του αρχείου των αιτήσεων επιστροφής, της περίπτωσης 3 του άρθρου 2 της παρούσας, χαρακτηρίζονται ως ακολούθως:

α) ως Α.Φ.Ε.Κ. «ΑΜΕΣΗΣ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗΣ», για τις αιτήσεις επιστροφής Φ.Π.Α. που περιλαμβάνονται στο αντίστοιχο αρχείο, τα οποία εκκαθαρίζονται κεντρικά από την αρμόδια Διεύθυνση της Γ.Δ.ΗΛΕ.Δ. και αποστέλλονται στις Δ.Ο.Υ./Ελεγκτικά Κέντρα για διεκπεραίωση,

β) ως Α.Φ.Ε.Κ. «ΚΑΤΟΠΙΝ ΕΛΕΓΧΟΥ», για τις αιτήσεις επιστροφής Φ.Π.Α. που περιλαμβάνονται στο αντίστοιχο αρχείο, τα οποία αποστέλλονται προς εκκαθάριση στις Δ.Ο.Υ./Ελεγκτικά Κέντρα. Εφόσον ολοκληρωθεί ο έλεγχος, τα Α.Φ.Ε.Κ. ενημερώνονται από την Δ.Α.Φ.Ε. με τη σχετική ένδειξη μεταβολής και διενεργείται η εκκαθάριση από τις Δ.Ο.Υ./Ελεγκτικά Κέντρα.

2. Τα Α.Φ.Ε.Κ. «ΑΜΕΣΗΣ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗΣ» που εκδίδονται και εκκαθαρίζονται, κεντρικά, από τη Δ.Α.Φ.Ε., φέρουν την υπογραφή του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με μηχανογραφική σήμανση και τη σφραγίδα της Α.Α.Δ.Ε. στις θέσεις υπογραφών της σύνταξης και εκκαθάρισης, ενώ τα Α.Φ.Ε.Κ.

«ΚΑΤΟΠΙΝ ΕΛΕΓΧΟΥ», που εκδίδονται, κεντρικά, χωρίς να εκκαθαρίζονται από την Δ.Α.Φ.Ε., φέρουν την υπογραφή του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με μηχανογραφική σήμανση και τη σφραγίδα της Α.Α.Δ.Ε. μόνο στη θέση υπογραφής της σύνταξης.

3. Η Φορολογική Διοίκηση, αφού συμψηφίσει τους οφειλόμενους από τον φορολογούμενο φόρους με το ποσό προς επιστροφή, προβαίνει στην επιστροφή της τυχόν προκύπτουσας διαφοράς.

4. Τα Α.Φ.ΕΚ. δύνανται να εκτυπωθούν είτε ατομικά ανά Α.Φ.Μ. είτε συγκεντρωτικά, σε περίπτωση συμψηφιστικής εξόφλησης του τίτλου.

Άρθρο 5

Ανάκληση αίτησης επιστροφής

Το πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. που ζητείται για επιστροφή δεν μεταφέρεται προς έκπτωση στην επόμενη φορολογική περίοδο, εκτός εάν η αίτηση επιστροφής ανακληθεί εγγράφως με υποβολή σχετικού αιτήματος, ως συνημμένο ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ ΙΙ, προς την αρμόδια για την επιστροφή Υπηρεσία. Με την καταχώριση του αιτήματος, απορρίπτεται αυτόματα η αίτηση επιστροφής και καθίσταται δυνατή η υποβολή τροποποιητικής δήλωσης έως τον χρόνο που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 19 του ν. 4174/2013.

Για τις υποθέσεις που δεν έχουν επιλεγεί για έλεγχο, η υποβολή αιτήματος ανάκλησης είναι δυνατή μέχρι την εκκαθάριση του Α.Φ.Ε.Κ.

Για τις υποθέσεις που έχουν επιλεγεί για έλεγχο, η υποβολή αιτήματος ανάκλησης είναι δυνατή μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου και ακολουθείται η διαδικασία της παραγράφου Α.2. του Παραρτήματος Ι της παρούσας.

Άρθρο 6

Μεταβατικές διατάξεις

Οι διατάξεις του άρθρου 4 της παρούσας εφαρμόζονται για αιτήματα επιστροφής που δημιουργούνται από 1.7.2021 και εφεξής. Για αιτήματα που δημιουργούνται μέχρι και 30.6.2021, μετά την ολοκλήρωση των ενεργειών που προβλέπονται στις παρ. 2 και 3 του άρθρου 2 της παρούσας:

α) το τμήμα Συμμόρφωσης της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. για την παραλαβή της δήλωσης Φ.Π.Α., για τη φορολογική περίοδο που αφορά το αίτημα επιστροφής, εκδίδει άμεσα Α.Φ.ΕΚ. Σε περίπτωση δε, που το αίτημα επιστροφής έχει αξιολογηθεί «ΚΑΤΟΠΙΝ ΕΛΕΓΧΟΥ», το Α.Φ.ΕΚ. εκδίδεται μετά την ολοκλήρωση του ελέγχου.

β) Για τις υποθέσεις που δεν έχουν επιλεγεί για έλεγχο, η υποβολή αιτήματος ανάκλησης είναι δυνατή μέχρι την εκκαθάριση του ΑΦΕΚ.

Άρθρο 7

Έναρξη ισχύος

Η παρούσα απόφαση ισχύει από τη δημοσίευσή της και από την έναρξη ισχύος αυτής καταργούνται οι ΠΟΛ.1073/2004, ΠΟΛ.1090/2012 και ΠΟΛ.1067/2013 αποφάσεις.

Εκκρεμείς αιτήσεις κατά τη δημοσίευση της παρούσας, διεκπεραιώνονται κατά τα οριζόμενα σε αυτή.

Η παρούσα απόφαση δημοσιεύθηκε στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, πλην του παραρτήματος Ι αυτής. (ΦΕΚ 1895 Β'/18.5.2020)

ΑΠΟΦ. ΑΑΔΕ Α. 1208/11.9.2020.- Τροποποίηση της ΠΟΛ. 1003/15.01.2010 (Β' 99) «Επιστροφή του φόρου προστιθέμενης αξίας σε επιχειρήσεις οι οποίες πραγματοποιούν δαπάνες σε άλλο κράτος μέλος από αυτό στο οποίο είναι εγκατεστημένες, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 2 έως 9 του άρθρου 34 του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000)».

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 42 καθώς και τις διατάξεις των άρθρων 5, 36, 44, 48, 53 και 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013 Α' 170), όπως ισχύουν.

2. Τις διατάξεις των παρ. 2 έως 9 του άρθρου 34 του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000 Α' 248), περί επιστροφής του φόρου προστιθέμενης αξίας, όπως ισχύουν.

.....
Αποφασίζουμε

1. Το άρθρο 13 της ΠΟΛ.1003/2010 τροποποιείται και αντικαθίσταται ως εξής:

«Αρμόδια Αρχή στην Ελλάδα για την εφαρμογή της παρούσας απόφασης ορίζεται η κατωτέρω:
ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΗ ΑΡΧΗ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΕΜΜΕΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΤΜΗΜΑ Γ'

Ταχ. Δ/νση: Σίνα 2-4, Αθήνα

Ταχ. Κώδικας: 106 72

Τηλέφωνα: (+30) 210-3644960 και 990

Fax: (+30) 210-3645413

e-mail: vatrefunds@aaade.gr »

2. Όπου στο σώμα της ΠΟΛ.1003/2010 Α.Υ.Ο. αναφέρεται η φράση «14η Διεύθυνση ΦΠΑ» ή «Διεύθυνση ΦΠΑ» αυτή αντικαθίσταται με τη φράση «Διεύθυνση Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας».

3. Το τρίτο και τέταρτο εδάφιο της παραγράφου 5 του άρθρου 15 της ΠΟΛ.1003/2010 Α.Υ.Ο., αντικαθίσταται ως εξής:

«Οι αποφάσεις με τις οποίες απορρίπτονται ολικά ή μερικά οι αιτήσεις, κοινοποιούνται σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013). Μπορεί να ασκηθεί προσφυγή κατά των αποφάσεων αυτών σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όπως ισχύει.»

4. Στην παράγραφο 6 του άρθρου 15 της ΠΟΛ.1003/2010, αντικαθίσταται το έβδομο εδάφιο «Η τακτοποίηση των επιστροφών του φόρου, ως αφαιρετικό των εσόδων γίνεται από τις ΔΟΥ τακτοποίησης στους αντίστοιχους κωδικούς αριθμούς εσόδων (ΚΑΕ)» με το εδάφιο: «Η τακτοποίηση των επιστροφών του φόρου, ως αφαιρετικό των εσόδων γίνεται από τη Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών στους αντίστοιχους Αναλυτικούς Λογαριασμούς Εσόδων (Α.Λ.Ε.). Η Διεύθυνση Λογαριασμών και Ταμειακού Προγραμματισμού του Γενικού Λογιστηρίου του Κράτους ενημερώνει εγγράφως τη Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών για τα προς τακτοποίηση ποσά».

5. Στην παράγραφο 7 του άρθρου 15 της ΠΟΛ.1003/2010, τα τελευταία εδάφια «Ο τίτλος βεβαίωσης συντάσσεται από την 14η Διεύθυνση ΦΠΑ. Αρμόδια Υπηρεσία για την είσπραξη των εν λόγω ποσών ορίζεται η Δ.Ο.Υ Α' Αθηνών» αντικαθίσταται με το εδάφιο: «Αρμόδια Υπηρεσία για την βεβαίωση και την είσπραξη των εν λόγω ποσών ορίζεται η Δ.Ο.Υ Α' Αθηνών».

6. Όπου στο σώμα της ΠΟΛ.1003/2010 Α.Υ.Ο. αναφέρεται η φράση «24η Διεύθυνση του Γενικού Λογιστηρίου του Κράτους», αυτή αντικαθίσταται με τη φράση «Διεύθυνση Λογαριασμών και Ταμειακού Προγραμματισμού του Γενικού Λογιστηρίου του Κράτους».

7. Το δεύτερο εδάφιο του άρθρου 16 της ΠΟΛ.1003/2010 αντικαθίσταται ως εξής:

«Οι διατάξεις της παρούσας ισχύουν και για αιτήσεις επιστροφής από υποκείμενο στον φόρο με εγκατάσταση σε έδαφος εκτός της Ε.Ε. (Τρίτη χώρα). Προϋπόθεση για την επιστροφή του φόρου είναι η χορήγηση ανάλογων πλεονεκτημάτων στον Φ.Π.Α. από τις τρίτες χώρες σε υποκείμενους στον φόρο που είναι εγκατεστημένοι στην Ελλάδα. Η υποβολή της αίτησης επιστροφής Φ.Π.Α. από υποκείμενο στον φόρο που δεν είναι εγκατεστημένος σε κράτος μέλος της Ε.Ε., γίνεται χειρόγραφα. Ο τύπος και το περιεχόμενο της αίτησης ορίζεται στην ΠΟΛ.1230/2018 (Εντυπο 015 Φ.Π.Α.)».

Η παρούσα ισχύει από τη δημοσίευσή της στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

Για την τακτοποίηση των επιστροφών του φόρου που έχουν πραγματοποιηθεί από την 2α

Ιανουαρίου του έτους 2020 έως και τη δημοσίευση της παρούσας, αρμόδια ορίζεται η Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο 4.

Η απόφαση αυτή δημοσιεύθηκε στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. (ΦΕΚ 4398 Β'/6.10.2020)

ΑΠΟΦ. ΑΑΔΕ Α. 1121/29.8.2022.- Επίσπευση επιστροφής Φ.Π.Α. με χρήση μεθόδου ανάλυσης κινδύνου σε αιτήσεις που έχουν υποβληθεί από υποκείμενους στο φόρο με εγκατάσταση σε άλλο κράτος-μέλος.

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α) Της παρ. 6 του άρθρου 5 και της παρ. 5 του άρθρου 42 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013 - Α'170),

β) του Κεφαλαίου Α' του Μέρους Πρώτου του ν. 4389/2016 «Επείγουσες διατάξεις για την εφαρμογή της συμφωνίας δημοσιονομικών στόχων και διαρθρωτικών μεταρρυθμίσεων και άλλες διατάξεις» (Α' 94) και ειδικότερα της παρ. 1 του άρθρου 7, του άρθρου 14 και του άρθρου 41 αυτού,

γ) των παρ. 2 έως 6 και 9 του άρθρου 34 του Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) (ν. 2859/2000, Α'248),

δ) της υπό στοιχεία ΠΟΛ.1003/2010 (Β' 99) απόφασης του Υπουργού Οικονομικών «Επιστροφή του φόρου προστιθέμενης αξίας σε επιχειρήσεις οι οποίες πραγματοποιούν δαπάνες σε άλλο κράτος μέλος από αυτό στο οποίο είναι εγκατεστημένες, σύμφωνα με τις παρ. 2 έως 9 του άρθρου 34 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000)».

.....
Αποφασίζουμε

Άρθρο 1

Σκοπός

Με την παρούσα απόφαση καθορίζεται η διαδικασία για αυτοματοποιημένη αξιολόγηση, με χρήση αντικειμενικών κριτηρίων ανάλυσης κινδύνου, των αιτήσεων επιστροφής, του Φ.Π.Α. δαπανών που πραγματοποιούν στην Ελλάδα, επιχειρήσεις εγκατεστημένες σε άλλο κράτος- μέλος βάσει των παρ. 2 έως 6 και 9 του άρθρου 34 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000) καθώς και της υπό στοιχεία ΠΟΛ.1003/2010 (Β' 99) απόφασης του Υπουργού Οικονομικών.

Άρθρο 2

Έννοιες

Για τους σκοπούς της παρούσας απόφασης, ορίζονται περαιτέρω οι κάτωθι έννοιες:

α) «περαιωμένη αίτηση» νοείται οποιαδήποτε αίτηση για την οποία έχει εκδοθεί απόφαση επιστροφής εν όλω ή εν μέρει ή απόφαση απόρριψης,

β) «εκκρεμής αίτηση» νοείται οποιαδήποτε αίτηση η οποία έχει παραληφθεί από την ηλεκτρονική εφαρμογή «Επιστροφές Φ.Π.Α. σε μη Εγκατεστημένους (VAT Refunds)» της ΑΑΔΕ, πριν ανατεθεί για επεξεργασία σε αρμόδιο υπάλληλο,

γ) «μερική εξέταση των παραστατικών αίτησης» νοείται η εξέταση μέρους των παραστατικών της αίτησης, για την οποία πληρούνται σωρευτικά συγκεκριμένα κριτήρια αξιολόγησης της αίτησης αυτής, όπως αυτά ορίζονται στο ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ της παρούσας.

Άρθρο 3

Αξιολόγηση των αιτήσεων με την εφαρμογή κριτηρίων ανάλυσης κινδύνου

1. Πεδίο εφαρμογής

Για τις αιτήσεις που εμφανίζονται ως εκκρεμείς κατά την ημερομηνία δημοσίευσης της παρούσας και εξής, διενεργείται αυτόματη αξιολόγηση αυτών, με την εφαρμογή κριτηρίων ανάλυσης κινδύνου (σύστημα "Risk Analysis"). Τα κριτήρια ανάλυσης κινδύνου, που εφαρμόζονται, ορίζο-

νται στο ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ της παρούσας και δεν δημοσιοποιούνται.

2. Αξιολόγηση αιτήσεων επιστροφής.

Η διαδικασία της αυτοματοποιημένης αξιολόγησης των αιτήσεων διενεργείται μέσω του Πληροφοριακού Συστήματος «Επιστροφές Φ.Π.Α. σε μη Εγκατεστημένους (VAT Refunds)» αυτόματα την πρώτη εργάσιμη ημέρα κάθε μήνα και περιλαμβάνει τις εκκρεμείς αιτήσεις που έχουν παραληφθεί μέχρι την ημέρα αυτή. Εξαιρετικά, στην περίπτωση τεχνικής αδυναμίας του συστήματος η διαδικασία του προηγούμενου εδαφίου εκκινεί μετά την αποκατάσταση της τεχνικής αδυναμίας του συστήματος και περιλαμβάνει τις εκκρεμείς αιτήσεις που έχουν παραληφθεί μέχρι την ημέρα αυτή.

3. Διαχείριση των αιτήσεων που αξιολογήθηκαν.

Κατά την αξιολόγηση οι αιτήσεις ταξινομούνται αυτοματοποιημένα στις ακόλουθες κατηγορίες:

A. «Αιτήσεις με αυτόματη έγκριση».

B. «Αιτήσεις για μερική εξέταση»

Γ. «Αιτήσεις για πλήρη εξέταση».

A. «Αιτήσεις με αυτόματη έγκριση».

Για τις αιτήσεις που περιλαμβάνονται στην κατηγορία με την ένδειξη «Αιτήσεις με αυτόματη έγκριση», δημιουργείται ηλεκτρονικός κατάλογος με τον αριθμό αναφοράς κάθε αίτησης και τα εγκριθέντα προς επιστροφή ποσά και εν συνεχεία εκδίδεται μία συγκεντρωτική απόφαση επιστροφής.

B. «Αιτήσεις για μερική εξέταση».

Για τις αιτήσεις επιστροφής Φ.Π.Α. που περιλαμβάνονται στην κατηγορία με την ένδειξη «Αιτήσεις για μερική εξέταση» διενεργείται εξέταση μέρους εκ του συνόλου των παραστατικών που αφορούν την αίτηση όπως ορίζεται στο ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ της παρούσας και εν συνεχεία εκδίδονται αποφάσεις επιστροφής σύμφωνα με τα οριζόμενα στην υπό στοιχεία ΠΟΛ.1003/2010 (B' 99) απόφαση του Υπουργού Οικονομικών.

Γ. «Αιτήσεις για πλήρη εξέταση».

Για τις αιτήσεις που περιλαμβάνονται στην κατηγορία με την ένδειξη «Αιτήσεις για πλήρη εξέταση» διενεργείται πλήρης εξέταση των παραστατικών που αφορούν την αίτηση σύμφωνα με τα οριζόμενα στην υπό στοιχεία ΠΟΛ.1003/2010 (B' 99) απόφαση του Υπουργού Οικονομικών.

Άρθρο 4

Επιλογή δείγματος - Επαναξιολόγηση των κριτηρίων ανάλυσης κινδύνου

1. Επιλογή δείγματος.

Για τις αιτήσεις που περιλαμβάνονται στην κατηγορία με την ένδειξη «Αιτήσεις με αυτόματη έγκριση», θα εξάγεται δείγμα ποσοστού 2% επί των αιτήσεων που πληρώθηκαν κατά το προηγούμενο ημερολογιακό έτος και θα διενεργείται πλήρης εξέταση αυτών.

Για τις αιτήσεις που περιλαμβάνονται στην κατηγορία με την ένδειξη «Αιτήσεις για μερική εξέταση» θα εξάγεται δείγμα ποσοστού 5% επί των αιτήσεων που πληρώθηκαν κατά το προηγούμενο ημερολογιακό έτος και θα διενεργείται πλήρης εξέταση αυτών.

Τα παραπάνω αναφερόμενα δείγματα εξάγονται σε ετήσια βάση, κατά τον χρόνο που καθορίζεται στο ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ της παρούσας. Η διαδικασία για την επιλογή του δείγματος της κάθε κατηγορίας καθορίζεται στο ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ της παρούσας.

Στην περίπτωση που κατά την επανεξέταση διαπιστώνεται ότι συντρέχει περίπτωση της παρ. 7 του άρθρου 15 της υπό στοιχεία ΠΟΛ 1003/2010 (B' 99) απόφασης του Υπουργού Οικονομικών, εφαρμόζεται η παράγραφος αυτή επί της αιτήσεως και επιπλέον η επόμενη εκκρεμής αίτηση της ίδιας επιχείρησης εξαιρείται από την αυτοματοποιημένη αξιολόγηση.

2. Επαναξιολόγηση των κριτηρίων ανάλυσης κινδύνου Με εισήγηση της αρμόδιας αρχής τα κριτήρια ανάλυσης κινδύνου που εφαρμόζονται με την ως άνω διαδικασία, δύναται να επαναξι-

ολογούνται και να τροποποιούνται, οπότε και θα επικαιροποιείται αντίστοιχα το ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ της παρούσας.

3. Διασφάλιση αξιοπιστίας του συστήματος.

Στην περίπτωση που η επιχείρηση έλαβε επιστροφή Φ.Π.Α. με «αυτόματη έγκριση» για έναν αριθμό αιτήσεων που ορίζεται στο ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ της παρούσας, διενεργείται πλήρης εξέταση επόμενων αιτήσεων -ο ακριβής αριθμός των οποίων ορίζεται στο ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ της παρούσας.

Άρθρο 5

Διαδικασία καταβολής εγκριθέντων ποσών Φ.Π.Α.

Για τη διεκπεραίωση των συγκεντρωτικών αποφάσεων επιστροφής της κατηγορίας Α, της παρ. 3, του άρθρου 3 της παρούσας και την καταβολή των εγκριθέντων ποσών, εφαρμόζεται η διαδικασία, όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 6 του άρθρου 15 της υπό στοιχεία Π.Ο.Λ.1003/2010 (Β' 99) απόφασης του Υπουργού Οικονομικών.

Άρθρο 6

Έναρξη ισχύος

1. Η παρούσα απόφαση ισχύει από 2 Σεπτεμβρίου 2022.

2. Η απόφαση αυτή πλην του ΠΑΡΑΡΤΗΜΑΤΟΣ αυτής δημοσιεύθηκε στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. (ΦΕΚ 4642 Β'/2.9.2022)

ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ - ΔΙΟΙΚ. ΕΓΓΡΑΦΑ:

ΕΓΚ. ΥΠ. ΟΙΚ. Δ14Α 1049953 ΕΞ 20.3.2013.- Διεκπεραίωση εκκρεμών αιτήσεων επιστροφής ΦΠΑ.

1. Σε εφαρμογή της Α.Υ.Ο. πολ. 1090/2.4.2012 (ΦΕΚ 1146Β/10.4.2012), σας γνωρίζουμε ότι η Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων (Γ.Γ.Π.Σ.) έχει επεξεργαστεί ηλεκτρονικά τις εκκρεμείς αιτήσεις επιστροφής που έχουν υποβληθεί σύμφωνα με την Α.Υ.Ο. πολ. 1073/21.7.2004 (ΦΕΚ 1164Β/30.7.2004).

2. Κατόπιν της επεξεργασίας αυτής, αποστέλλονται, από τη Γ.Γ.Π.Σ. ηλεκτρονικά αρχεία σε κάθε Δ.Ο.Υ., με βάση αιτήσεις που έχουν καταχωρηθεί στο σύστημα TAXIS έως τις 15.3.2013 και εμφανίζονται ως εκκρεμείς, ήτοι:

α) Πρώτο Αρχείο

Περιλαμβάνει τις εκκρεμείς αιτήσεις για τις οποίες η επιστροφή Φ.Π.Α. πρέπει να πραγματοποιηθεί άμεσα, χωρίς έλεγχο. Στην περίπτωση που ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. διαθέτει στοιχεία από τα οποία προκύπτει σοβαρή παραβατική ή άλλη συμπεριφορά, η οποία θέτει σε κίνδυνο τα συμφέροντα του δημοσίου (π.χ. δελτία πληροφοριών, εκθέσεις ελέγχου που δεν έχουν καταχωρηθεί στο σύστημα TAXIS, στοιχεία ή ενδείξεις από εξωτερική πληροφόρηση, πτώχευση κ.λπ.), καθώς και στην περίπτωση που έχει εκδοθεί εντολή τακτικού ελέγχου για το εν λόγω διάστημα ή έχει αρχίσει προσωρινός έλεγχος, δεν πραγματοποιείται άμεσα η επιστροφή. Για τις υποθέσεις αυτές ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. εκδίδει άμεσα εντολή προσωρινού ελέγχου και εντός δέκα (10) ημερών από την παραλαβή του αρχείου, αποστέλλει στη Δ/νση Επιχειρησιακού Σχεδιασμού, στην ηλεκτρονική διεύθυνση des.a1@mofadm.gr, το συγκεκριμένο αρχείο συμπληρωμένο για κάθε αίτηση με τις ενδείξεις «παραβατική συμπεριφορά», «εντολή τακτικού ελέγχου», «διενέργεια προσωρινού ελέγχου». Ενδεχόμενες εντολές προσωρινού ελέγχου που έχουν εκδοθεί για αιτήσεις που συμπεριλαμβάνονται σε αυτό το αρχείο, ακυρώνονται, εκτός και αν έχει ήδη αρχίσει ο έλεγχος.

β) Δεύτερο Αρχείο

Περιλαμβάνει εκκρεμείς αιτήσεις επιστροφής Φ.Π.Α. που ενδεχόμενα έχουν παραγραφεί. Για τις εν λόγω αιτήσεις η Δ.Ο.Υ. θα πρέπει κατ αρχήν, με έλεγχο από το γραφείο και χωρίς την

έκδοση εντολής προσωρινού ελέγχου, να διαπιστώσει εάν πράγματι το αίτημα επιστροφής έχει παραγραφεί, οπότε εκδίδει απορριπτική απόφαση, η οποία καταχωρείται στο σύστημα TAXIS, θα πρέπει για τις αιτήσεις αυτές να γίνουν οι απαραίτητες καταχωρήσεις στο σύστημα TAXIS, ώστε να μην εμφανίζονται ως εκκρεμείς. Μετά τις ανωτέρω ενέργειες το αρχείο επιστρέφεται στη 14η Δ/νση ΦΠΑ - Τμήμα Α, στην ηλεκτρονική διεύθυνση dfpa.1a@1992.syzefxis.gov.gr, εντός μηνός από την παραλαβή του με ανάλογη ένδειξη για κάθε αίτηση «έχει παραγραφεί», «έχει διεκπεραιωθεί», «διενεργείται έλεγχος», «παραμένει εκκρεμής». Τυχόν περιπτώσεις που δεν έχουν παραγραφεί (διενεργείται έλεγχος, υφίσταται δικαστική διένεξη κ.λπ.), θα προωθούνται προς έλεγχο προκειμένου να διενεργηθεί η επιστροφή.

γ) Τρίτο Αρχείο

Περιλαμβάνει τις εκκρεμείς αιτήσεις επιστροφής για τις οποίες η επιστροφή διενεργείται μετά την πραγματοποίηση σχετικού ελέγχου. Για τις αιτήσεις αυτές εκδίδεται άμεσα εντολή προσωρινού ελέγχου, εκτός εάν έχει ήδη εκδοθεί, με προτεραιότητα στις εξαγωγικές επιχειρήσεις (εξαγωγές σε τρίτες χώρες ή ενδοκοινοτικές παραδόσεις) και για τις υπόλοιπες ανάλογα με την ημερομηνία υποβολής τους.

Με την παραλαβή των ανωτέρω αρχείων οι αρμόδιες Δ.Ο.Υ. προβαίνουν άμεσα στην έκδοση ΑΦΕΚ για τις αιτήσεις του πρώτου αρχείου, για τις οποίες δεν κρίνεται απαραίτητος ο έλεγχος. Η εργασία αυτή θα πρέπει να έχει ολοκληρωθεί, εντός είκοσι (20) ημερών από την παραλαβή του.

Στη συνέχεια εκκαθαρίζεται το δεύτερο αρχείο (έκδοση απορριπτικών αποφάσεων, ενημέρωση του συστήματος TAXIS με διεκπεραιωθείσες αιτήσεις) και επιστρέφεται ενημερωμένο στη 14η Δ/νση ΦΠΑ, εντός μηνός από την παραλαβή του.

Σε κάθε περίπτωση έκδοσης εντολής ελέγχου θα πρέπει να ακολουθούνται οι υφιστάμενες διαδικασίες για τη δημιουργία των υποθέσεων στο ΟΠΣ ELENXIS με την αιτιολογία «ΑΙΤΗΜΑ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗΣ ΦΠΑ» και στο εσωτερικό δίκτυο του Υπουργείου. Οι Δ.Ο.Υ. που δεν έχουν ενταχθεί ακόμη στο ΟΠΣ ELENXIS, καταχωρούν τις εντολές μόνο στο εσωτερικό δίκτυο «<http://10.16.5.22>».

Ο προσωρινός έλεγχος, για όσες περιπτώσεις απαιτείται, θα πρέπει να έχει ολοκληρωθεί εντός δύο (2) μηνών από την παραλαβή των αρχείων και το σχετικό ΑΦΕΚ πρέπει να εκδοθεί εντός μηνός από την ολοκλήρωση του ελέγχου. Ειδικά για τις Δ.Ο.Υ. εκείνες για τις οποίες οι προς έλεγχο υποθέσεις υπερβαίνουν τις πενήντα (50), ο προσωρινός έλεγχος μπορεί να ολοκληρωθεί εντός τεσσάρων (4) μηνών από την παραλαβή των αρχείων.

Σε κάθε περίπτωση, μετά την έκδοση ΑΦΕΚ, ακολουθούνται οι υφιστάμενες διαδικασίες για την εκταμίευση των επιστρεφόμενων ποσών.

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1082/18.4.2013.- Διεκπεραίωση εκκρεμών αιτήσεων επιστροφής ΦΠΑ.

Σε συνέχεια της εγκυκλίου μας με αρ. πρωτ. Δ14 1049953 ΕΞ 2013/20.3.2013, και της ΑΥΟ Πολ. 1067/2013 (ΦΕΚ 775 Β /3.4.2013), παρέχουμε διευκρινίσεις για την αντιμετώπιση προβλημάτων που παρουσιάστηκαν στην πράξη.

1. Με την παραπάνω ΑΥΟ ορίζεται ότι και για τις υφιστάμενες εκκρεμείς αιτήσεις επιστροφής δεν ισχύουν οι προϋποθέσεις για την πραγματοποίηση της επιστροφής κατόπιν ελέγχου που ορίζονταν με προηγούμενες αποφάσεις. Κατά συνέπεια η επιστροφή θα πραγματοποιηθεί σύμφωνα με την εγκύκλιό μας Δ14 1049953 ΕΞ 2013/20.3.2013.

Παράλληλα ορίζεται ότι εφεξής μπορούν να υποβάλλονται αιτήσεις επιστροφής για πιστωτικό υπόλοιπο που προκύπτει σε κάθε περιοδική δήλωση ΦΠΑ, ανεξάρτητα από τις πράξεις βάσει των οποίων προκύπτει το πιστωτικό υπόλοιπο και ανεξάρτητα επίσης από το εάν το πιστωτικό υπόλοιπο έχει δημιουργηθεί στη φορολογική περίοδο για την οποία υποβάλλεται η αίτηση ή σε προηγούμενες φορολογικές περιόδους με την επιφύλαξη της παραγραφής τους. Για τις αιτήσεις

που εκκρεμούν ανεξάρτητα εάν πρόκειται να επιστραφούν με ή χωρίς τη διενέργεια ελέγχου, δεν ελέγχεται επίσης η υπέρβαση του ορίου λόγω πραγματοποίησης συγκεκριμένων πράξεων, ούτε ο χρόνος κατά τον οποίο δημιουργήθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο.

2. Όσον αφορά τη διαχείριση αιτήσεων του πρώτου αρχείου (επιστροφή χωρίς τη διενέργεια ελέγχου διευκρινίζουμε τα εξής:

α) Στην περίπτωση που για τον ίδιο υποκείμενο στο φόρο και για την ίδια διαχειριστική περίοδο, περιλαμβάνονται αιτήσεις τόσο στο πρώτο αρχείο όσο και στο τρίτο αρχείο (επιστροφή κατόπιν ελέγχου), για όλες τις αιτήσεις η επιστροφή θα πραγματοποιείται μετά τη διενέργεια προσωρινού ελέγχου για όλες τις φορολογικές περιόδους της ίδιας διαχειριστικής περιόδου. Στην περίπτωση αυτή στις αιτήσεις που περιλαμβάνονται στο πρώτο αρχείο θα σημειώνεται η ένδειξη «διενέργεια προσωρινού ελέγχου». Σε περίπτωση που οι δύο αιτήσεις αφορούν διαφορετική διαχειριστική περίοδο η αίτηση που περιλαμβάνεται στο πρώτο αρχείο διεκπεριώνεται χωρίς έλεγχο.

β) Ως σοβαρή παραβατική ή άλλη συμπεριφορά, η οποία θέτει σε κίνδυνο τα συμφέροντα του δημοσίου νοείται κάθε παράβαση που αναφερόταν στις διατάξεις των παραγράφων 3, 4 ή 6 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992 ή παράβαση μη επίδειξης βιβλίων ή στοιχείων καθώς και η ύπαρξη κάθε επιβαρυντικού στοιχείου από το οποίο προκύπτει αναμφισβήτητα η μη έκδοση ή μη λήψη ή έκδοση ή λήψη ανακριβούς στοιχείου ή η έκδοση ή λήψη εικονικού φορολογικού στοιχείου ή νόθευση τέτοιου στοιχείου. Για την εν λόγω εκτίμηση θα λαμβάνονται υπόψη ενδεχόμενα δελτία πληροφοριών, εκθέσεις ΦΠΑ, από άλλες Δ.Ο.Υ. ή το ΣΔΟΕ που δεν έχουν καταχωρηθεί στο σύστημα, καθώς και το ετήσιο πιστοποιητικό της παρ. 5 του άρθρου 82 του Κ.Φ.Ε (ν. 2238/94). Όσον αφορά τον έλεγχο των ενδοκοινοτικών συναλλαγών, σας γνωρίζουμε ότι έχει γίνει εκτίμηση σχετικά με συναλλαγές μεταξύ «επικίνδυνων» επιχειρήσεων σε επίπεδο Ευρωπαϊκής Ένωσης. Εάν παρόλα αυτά η Δ.Ο.Υ. διαθέτει στοιχεία για σοβαρή απόκλιση των δεδομένων των συναλλαγών αυτών, μπορεί να προτείνει τον έλεγχο πριν την επιστροφή, επισημαίνοντας ότι η διαδικασία αυτή δεν πρέπει να καθυστερήσει τη διαδικασία για την άμεση επιστροφή των αιτήσεων χωρίς έλεγχο.

3. Όσον αφορά τη διαχείριση του δεύτερου αρχείου που αφορά στις υποθέσεις που είναι ενδεχόμενο να έχουν παραγραφεί, διευκρινίζουμε τα εξής:

α) Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 57 του Κώδικα ΦΠΑ, η παραγραφή του δικαιώματος επιστροφής ΦΠΑ επέρχεται μετά την πάροδο τριών ετών από την ημερομηνία υποβολής της εκκαθαριστικής δήλωσης που αφορά τη διαχειριστική περίοδο εντός της οποίας γεννήθηκε το δικαίωμα έκπτωσης ή την προθεσμία εμπρόθεσμης υποβολής στην περίπτωση εκπρόθεσμης ή μη υποβολής εκκαθαριστικής δήλωσης ΦΠΑ. Κατά συνέπεια αιτήσεις που έχουν υποβληθεί κατά τη διάρκεια της διαχειριστικής περιόδου μπορούν να θεωρηθούν παραγεγραμμένες μετά την πάροδο τριετίας από την υποβολή ή την προθεσμία εμπρόθεσμης υποβολής της εκκαθαριστικής δήλωσης για τη συγκεκριμένη διαχειριστική περίοδο. Στην περίπτωση που η αίτηση επιστροφής υποβληθεί μετά την καταληκτική προθεσμία εμπρόθεσμης υποβολής της εκκαθαριστικής δήλωσης, η αίτηση αυτή διακόπτει την παραγραφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην περίπτωση β του άρθρου 93 του ν. 2362/1995 (ΦΕΚ 247 Α /27.11.1995), όπως ισχύει.

β) Επίσης με τις ίδιες διατάξεις προβλέπεται ότι η αξίωση κατά του Δημοσίου προς επιστροφή φόρου αναβιώνει από της κοινοποίησης πράξεως προσδιορισμού του φόρου, για ίσο χρόνο, εφόσον έχει υποβληθεί αίτημα προς επιστροφή πριν το χρόνο παραγραφής της αξίωσης και συμπληρώθηκε ο χρόνος παραγραφής, χωρίς να ικανοποιηθεί ή να απορριφθεί αιτιολογημένα το αίτημα από υπαιτιότητα του Δημοσίου. Κατά συνέπεια, στην περίπτωση που δεν υπάρχει δικαστική διένεξη, ως οριστικά παραγεγραμμένες θεωρούνται οι αιτήσεις επιστροφής που αφορούν διαχειριστικές περιόδους οι οποίες θεωρούνται ως περαιωμένες και για τις οποίες δεν μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη προσδιορισμού σύμφωνα με το άρθρο 57 παρ. 1 έως και 3 του

Κώδικα ΦΠΑ.

Για τις υποθέσεις των αιτήσεων που έχουν περαιωθεί με ειδικές διατάξεις αναφέρονται τα εξής:

i. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 9 του ν. 3888/2010 και τις οδηγίες που δόθηκαν με την εγκύκλιο διαταγή Πολ. 1147/2010 προβλέπεται ότι η αποδοχή του περιεχομένου του Εκκαθαριστικού Σημειώματος του ως άνω άρθρου και νόμου και η εξόφληση της συνολικής οφειλής που αναγράφεται σε αυτό εξομοιώνεται με κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων με ταυτόχρονο συμβιβασμό και επιφέρει όλα τα αποτελέσματα της διοικητικής επίλυσης της διαφοράς.

Περαιτέρω με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 9 του ν.3888/2010 προβλέπεται ότι οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κ.Φ.Ε. και της παραγράφου 3 του άρθρου 49 του Κώδικα Φ.Π.Α έχουν εφαρμογή και επί των υποθέσεων που περαιώνονται με τις διατάξεις των άρθρων 1-13 του ν. 3888/2010 με την διαδικασία που προβλέπεται από το νόμο αυτό.

Επίσης με τις διατάξεις του άρθρου 7 του ν. 3888/2010 και τις οδηγίες που δόθηκαν με την εγκύκλιο διαταγή Πολ. 1147/2010 προβλέπεται ότι το πιστωτικό υπόλοιπο που προκύπτει από την εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. της τελευταίας περαιωμένης χρήσης, το οποίο έχει μεταφερθεί στην επόμενη ανέλεγκτη χρήση, συνεχίζει παρά την επελθούσα περαίωση να υπόκειται σε προσωρινό έλεγχο ως προς τις φορολογικές ή διαχειριστικές περιόδους στις οποίες γεννήθηκε ή από τις οποίες προέρχεται, εφόσον υπερβαίνει το ποσό των πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ. Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση που το αιτούμενο προς επιστροφή ποσό Φ.Π.Α. υπερβαίνει τις πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ. Εφόσον το προς επιστροφή ποσό είναι μικρότερο ή ίσο των πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ επιστρέφεται χωρίς έλεγχο.

ii. Περαιτέρω οι διατάξεις του άρθρου 7 του ν. 3259/2004 όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 3697/2008 προέβλεπαν ότι η διαδικασία επιστροφής κατά τις κείμενες διατάξεις (σχετ. Α.Υ.Ο.Ο. Πολ. 1073/2004) των εκκρεμών αιτημάτων επιστροφής πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. προηγείται της περαίωσης της υπόθεσης.

Επίσης με τις διατάξεις του άρθρου 9 του ν. 3259/2004 όπως ίσχυσε μετά τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.3697/2008 προβλεπόταν ότι η αποδοχή του Εκκαθαριστικού Σημειώματος συνεπάγεται την αυτόματη περαίωση όλων των δηλώσεων εισοδήματος και λοιπών φόρων, κατά το άρθρο 7 που αφορούν τις χρήσεις αυτές και επιφέρει όλα τα αποτελέσματα της διοικητικής επίλυσης της διαφοράς. Οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κ.Φ.Ε. και της παραγράφου 3 του άρθρου 49 του Κώδικα Φ.Π.Α. έχουν εφαρμογή και επί των υποθέσεων που περαιώθηκαν με τις ως άνω διατάξεις.

iii. Οι διατάξεις της παραγράφου 7 του ν. 3259/2004 πριν την τροποποίηση με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 3697/2008 δεν αντιμετώπιζον με κάποιο ειδικό τρόπο τα αιτήματα επιστροφής Φ.Π.Α. για τις υποθέσεις που περαιώνονται (μέχρι και τη χρήση 2002). Οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κ.Φ.Ε. και της παραγράφου 3 του άρθρου 49 του Κώδικα Φ.Π.Α. έχουν εφαρμογή και επί των υποθέσεων αυτών.

iv. Τέλος με τις διατάξεις του άρθρου 13 του ν. 3296/2004, όπως ισχύει προβλέπεται ότι, οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. επιχειρήσεων και ελευθέρων επαγγελματιών, κατά τα οριζόμενα στο επόμενο άρθρο, δεν ελέγχονται ως προς τα δηλούμενα εισοδήματα και ποσά Φ.Π.Α. από την άσκηση της εκμετάλλευσης της επιχείρησης ή του ελευθέρου επαγγέλματος, με εξαίρεση τις δηλώσεις που εμπíπτουν στο δείγμα της παραγράφου 7 του άρθρου 17 και θεωρούνται περαιωθείσες ως ελικρινείς για τα εισοδήματα και τα ποσά αυτά, εφόσον δηλώνονται ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη, καθώς και τυχόν διαφορές εκρών στο Φ.Π.Α., κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 15 με την επιφύλαξη των προβλεπόμενων στην περίπτωση ε της παραγράφου 5 του άρθρου 15 του ν. 3296/2004, όπως ισχύει.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου 17 του ίδιου ως άνω νόμου, όπως ισχύει, προ-

βλέπεται ότι με Απόφαση Υπουργού Οικονομικών καθορίζεται ο τρόπος επιλογής δείγματος δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος που υποβάλλονται, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 13 έως 17, οι οποίες ελέγχονται ως προς τα δηλούμενα εισοδήματα.

Επίσης με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 17 του ν. 3296/2004 ορίζεται ότι οι διατάξεις των παραγράφων 2 του άρθρου 68 του ν. 2238/1994 και 3 του άρθρου 49 του ν. 2859/2000 περί έκδοσης και κοινοποίησης συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου ή πράξεων, έχουν εφαρμογή και για τις περαιούμενες κατά τα άρθρα 13 έως και 16 δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και λοιπών φορολογιών. Ύστερα από τα ανωτέρω αν κάποια υπόθεση δεν εμπίπτει στο δείγμα έχει περαιωθεί ως ειλικρινής σύμφωνα με τα προβλεπόμενα από τις διατάξεις των άρθρων 13-17 του ν. 3296/2004 όπως ισχύει.

4. Για περιπτώσεις ύπαρξης εκκρεμών αιτήσεων επιστροφής οι οποίες δεν έχουν καταχωρηθεί στο σύστημα TAXIS μέχρι 15.3.2013 και κατά συνέπεια δεν περιλαμβάνονται στα αρχεία που έχουν αποσταλεί στις Δ.Ο.Υ., διευκρινίζουμε τα εξής:

α) Οι εν λόγω αιτήσεις πρέπει να καταχωρηθούν άμεσα στο σύστημα TAXIS, προκειμένου να συμπεριληφθούν σε επόμενη αποστολή αρχείων από τη ΓΠΠΣ.

Σε περίπτωση που οι εν λόγω αιτήσεις έχουν υποβληθεί στην αρμόδια για τον έλεγχο Δ.Ο.Υ. και όχι στην αρμόδια για την επιστροφή Δ.Ο.Υ., οι αιτήσεις αυτές θα πρέπει να αποσταλούν στην αρμόδια για την επιστροφή Δ.Ο.Υ., προκειμένου να καταχωρηθούν στο σύστημα TAXIS. Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση που η αρμόδια για την επιστροφή Δ.Ο.Υ. έχει διαβιβάσει αιτήσεις επιστροφής στην αρμόδια για τον έλεγχο Δ.Ο.Υ. καθώς και στην περίπτωση που αλλάζει η αρμόδια Δ.Ο.Υ. π.χ. λόγω κύκλου εργασιών του υποκείμενου και η παλαιά αρμόδια Δ.Ο.Υ. έχει διαβιβάσει την αίτηση επιστροφής στην νέα αρμόδια Δ.Ο.Υ., χωρίς οι αιτήσεις αυτές να έχουν καταχωρηθεί στο σύστημα TAXIS.

β) Επιστημαίνεται ότι στο εξής αιτήσεις επιστροφής πρέπει να υποβάλλονται αποκλειστικά και μόνο στην ΔΟΥ η οποία είναι αρμόδια για την παραλαβή της δήλωσης την οποία αφορά το αίτημα επιστροφής. Οι αιτήσεις, μετά την καταχώρησή τους στο σύστημα TAXIS, αποστέλλονται στην αρμόδια για τον έλεγχο Δ.Ο.Υ. μόνο στην περίπτωση που απαιτείται έλεγχος πριν την επιστροφή, σύμφωνα με τα αρχεία που θα αποστέλλονται από τη ΓΠΠΣ, ή ο αρμόδιος Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. κρίνει ότι πρέπει να πραγματοποιηθεί και ενημερώνει σχετικά τη Δ/ση Επιχειρησιακού Σχεδιασμού. Στη συνέχεια η υπόθεση επιστρέφεται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., προκειμένου να ολοκληρωθεί η διαδικασία της επιστροφής.

Στην περίπτωση αιτήσεων που δεν έχουν μεν καταχωρηθεί από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., αλλά έχουν ήδη διεκπεραιωθεί, δε θα γίνει καμία ενέργεια.

5. Εκκρεμείς αιτήσεις επιστροφής που περιλαμβάνονται στο πρώτο αρχείο «άμεση επιστροφή», οι οποίες έχουν διαβιβαστεί στην αρμόδια για τον έλεγχο Δ.Ο.Υ. επιστρέφονται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. για την άμεση επιστροφή, με την προϋπόθεση ότι δεν έχει αρχίσει ο έλεγχος και δεν εκτιμάται η ανάγκη διενέργειας ελέγχου πριν την επιστροφή από τους προϊσταμένους και των δύο Δ.Ο.Υ., κατόπιν επικοινωνίας τους.

6. Στην περίπτωση εμφανιζόμενων ως εκκρεμών αιτήσεων επιστροφής, οι οποίες όμως έχουν πράγματι διεκπεραιωθεί, θα πρέπει να γίνουν οι απαραίτητες ενέργειες ώστε οι εν λόγω αιτήσεις να μη συνεχίσουν να εμφανίζονται ως εκκρεμείς, ως εξής:

α) Στην περίπτωση που η αίτηση έχει διεκπεραιωθεί και η απόφαση και το ΑΦΕΚ έχουν καταχωρηθεί στο υποσύστημα εσόδων TAXIS πρέπει να καταχωρηθεί στο υποσύστημα ΦΠΑ TAXIS απόρριψη της αίτησης με αναγραφή του λόγου αυτού. Ειδικά στην περίπτωση που η απόφαση και το ΑΦΕΚ έχουν εκδοθεί από την αρμόδια για τον έλεγχο Δ.Ο.Υ. μέσω του υποσυστήματος εσόδων TAXIS, αυτή υποχρεούται να ενημερώσει άμεσα την αρμόδια για την επιστροφή Δ.Ο.Υ. προκειμένου η τελευταία να προβεί στην απόρριψη των συγκεκριμένων

αιτήσεων στο υποσύστημα ΦΠΑ.

β) Στην περίπτωση που αιτήσεις έχουν διεκπεραιωθεί χωρίς επιστροφή, λόγω έκδοσης πράξης προσδιορισμού με μηδενικό αποτέλεσμα ή με ποσό βεβαίωσης και στο υποσύστημα ΤΑΧΙΣ ΦΠΑ έχουν καταχωρηθεί οι πληροφορίες αυτές (το ποσό της βεβαίωσης ή η ένδειξη «χωρίς ποσά επιστροφής/βεβαίωσης») η αρμόδια Δ.Ο.Υ. δεν θα κάνει καμία περαιτέρω ενέργεια.

7. Σε περίπτωση ύπαρξης εκκρεμών αιτήσεων επιστροφής που έχουν καταχωρηθεί στο σύστημα ΤΑΧΙΣ έως τις 15.3.2013 και δεν εμφανίζονται στα αρχεία της ΓΠΠΣ, θα πρέπει να διερευνηθεί από την ΔΟΥ η αιτία του γεγονότος αυτού, και να γίνει η κατάλληλη διόρθωση, π.χ. λάθος καταχώρησης δεδομένων, κ.λπ. Σε κάθε άλλη περίπτωση, μετά από επικοινωνία με την ομάδα ΤΑΧΙΣ-ΦΠΑ θα στέλνεται αναφορά προβλήματος στην ΓΠΠΣ προκειμένου η συγκεκριμένη αίτηση να εμφανιστεί σωστά στις επόμενες καταστάσεις.

8. Επισημαίνεται ότι η αρμόδια Δ.Ο.Υ. επιστροφής υποχρεούται να διενεργεί την επιστροφή με βάση το αντίγραφο της έκθεσης ελέγχου που διαβιβάζεται από τη Δ.Ο.Υ. ελέγχου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 6 της εγκυκλίου Πολ. 1167/2012. Η καταλογιστική πράξη προσδιορισμού εκδίδεται από την αρμόδια ελεγκτική αρχή. Σημειώνεται ότι η πράξη προσδιορισμού του φόρου πρέπει να καταχωρείται στο σύστημα ΤΑΧΙΣ στην αρμόδια για την παραλαβή του αιτήματος επιστροφής ΔΟΥ, προκειμένου να καταστεί δυνατή η ολοκλήρωση της επιστροφής.

9. Η επιστροφή που αφορά αιτήσεις που περιλαμβάνονται στο πρώτο αρχείο πραγματοποιείται χωρίς έλεγχο για το 100% του αιτούμενου ποσού. Λαμβάνοντας υπόψη ότι, με βάση την ΑΥΟ Πολ. 1073/2004, το μηχανογραφικό σύστημα του ΤΑΧΙΣ δεν επιτρέπει την έκδοση ΑΦΕΚ για το 100% του αιτούμενου προς επιστροφή ποσού χωρίς έλεγχο και μέχρι την προσαρμογή της εν λόγω μηχανογραφικής εφαρμογής, η χωρίς έλεγχο επιστροφή μπορεί να πραγματοποιείται με την έκδοση δύο αποφάσεων και ΑΦΕΚ, κατά 90% και 10%, αντίστοιχα, τα οποία πρέπει να εκδίδονται ταυτόχρονα.

Ανέχον καταχωρηθεί αιτήσεις με τρόπο επιστροφής 100% μετά από έλεγχο και περιλαμβάνονται στο πρώτο αρχείο, θα ανακτούνται και θα μεταβάλλεται ο τρόπος επιστροφής σε 90% (και 10%) χωρίς έλεγχο.

10. Έως ότου υλοποιηθεί η υποβολή της αίτησης επιστροφής με ηλεκτρονικό τρόπο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΑΥΟ Πολ. 1090/2012, θα χρησιμοποιείται η εφαρμογή της ΑΥΟ Πολ. 1073/2004 για την καταχώρηση των αιτήσεων οι οποίες θα καταχωρούνται στο υποσύστημα ΦΠΑ ΤΑΧΙΣ με τρόπο επιστροφής 90%. Στην περίπτωση που οι αιτήσεις προωθούνται προς έλεγχο βάσει αξιολόγησης οι αιτήσεις θα ανακτούνται και θα μεταβάλλεται ο τρόπος επιστροφής σε 100% μετά από έλεγχο.

11. Σημειώνεται ότι στα αρχεία που απεστάλησαν με βάση την εγκύκλιο Δ14 1049953 ΕΞ 2013/20.3.2013, δεν περιλαμβάνονται εκκρεμότητες επιστροφής του 10%, στην περίπτωση που έχει ήδη επιστραφεί το 90% του αιτούμενου ποσού, για το λόγο αυτό θα ακολουθήσει αποστολή νέου αρχείου στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ.

12. Επισημαίνεται τέλος η ανάγκη άμεσης διεκπεραίωσης των αιτήσεων επιστροφής χωρίς έλεγχο. Προς το σκοπό αυτό θα πρέπει να τηρηθούν οι εξής προθεσμίες:

α) Μέχρι 23.4.13 πρέπει να ενημερωθεί η Δ/νση Επιχειρησιακού Σχεδιασμού για τις υποθέσεις που περιλαμβάνονται στο πρώτο αρχείο, για τις οποίες ο Προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. κρίνει απαραίτητο τον έλεγχο πριν την επιστροφή.

β) Μέχρι 30.4.13 πρέπει να έχουν εκδοθούν τα ΑΦΕΚ για τις αιτήσεις επιστροφής χωρίς έλεγχο.

γ) Μέχρι 13.5.13 πρέπει να έχουν εκκαθαριστεί τα ανωτέρω ΑΦΕΚ και να έχουν εκταμειωθεί τα οφειλόμενα ποσά.

Σημειώνεται ότι η εξέλιξη των ανωτέρω εργασιών θα παρακολουθείται κεντρικά σε καθημερινή βάση.

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1177/17.7.2013.- Άμεση προώθηση εργασιών για την ικανοποίηση αιτήσεων επιστροφής ΦΠΑ

1. Με τις ΑΥΟ πολ. 1090/12 και πολ. 1067/13 καθιερώθηκε νέα διαδικασία επιστροφής πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ. Ειδικότερα οι αιτήσεις επιστροφής επεξεργάζονται κεντρικά με βάση σύστημα ανάλυσης κινδύνου και αποστέλλονται κάθε μήνα στις Δ.Ο.Υ. αρχεία αιτήσεων οι οποίες θα πρέπει να διεκπεραιωθούν χωρίς έλεγχο και αιτήσεων για τις οποίες απαιτείται έλεγχος πριν την επιστροφή. Με τις εγκυκλίους μας Δ14 1049953 ΕΞ 2013/20.3.2013 και πολ. 1082/13, δόθηκαν σαφείς οδηγίες για την υλοποίηση της εν λόγω διαδικασίας με στόχο την έγκαιρη ολοκλήρωση της διαδικασίας και την απόδοση των οφειλόμενων ποσών στους δικαιούχους υποκείμενους στο φόρο, προσδιορίζοντας δεσμευτικές προθεσμίες για κάθε κατηγορία αιτήσεων επιστροφής.

2. Παρότι η νέα διαδικασία σε εφαρμογή από 20.3.2013, παρατηρείται σημαντική καθυστέρηση από ορισμένες Δ.Ο.Υ., με συνέπεια να παραμένουν σε εκκρεμότητα αιτήσεις για πολύ μεγάλο χρονικό διάστημα. Λόγω μνημονιακής υποχρέωσης, τα στοιχεία των εκκρεμών αιτήσεων επιστροφής δημοσιοποιούνται στην ιστοσελίδα του Υπουργείου Οικονομικών, σε εβδομαδιαία βάση, με κατάταξη των Δ.Ο.Υ. ανάλογα με το μέσο χρόνο αναμονής αιτήσεων επιστροφής για τις οποίες δεν έχει πραγματοποιηθεί η εκταμίευση του ποσού επιστροφής. Η εμφάνιση σημαντικών καθυστερήσεων δεν ενισχύει την αξιοπιστία του Δημοσίου έναντι των επιχειρήσεων, λαμβάνοντας υπόψη ότι στην αντίθετη περίπτωση, όπου δηλαδή οι επιχειρήσεις υποχρεούνται σε καταβολή φόρου, επιβάλλονται κυρώσεις σε περίπτωση μη εμπρόθεσμης εκπλήρωσης των υποχρεώσεών τους.

3. Αναγνωρίζουμε ενδεχόμενα προβλήματα που αντιμετωπίζουν οι Δ.Ο.Υ., όπως έλλειψη προσωπικού, τεχνικά προβλήματα από την αναδιοργάνωση των Υπηρεσιών και την ανακατανομή αρμοδιοτήτων, όμως για την εμπέδωση εμπιστοσύνης μεταξύ των Υπηρεσιών μας και τις επιχειρήσεις, πρέπει να τηρούνται οι προβλεπόμενες διαδικασίες.

4. Για το σκοπό αυτό, οι Δ.Ο.Υ. πρέπει άμεσα να διεκπεραιώσουν αιτήσεις επιστροφής με χρόνο αναμονής από την υποβολή τους πάνω από 120 ημέρες. Από 1.9.2013 και εφεξής, πρέπει να διεκπεραιώνονται κατά προτεραιότητα οι αιτήσεις με χρόνο αναμονής πάνω από 90 ημέρες, λαμβάνοντας υπόψη ότι σύμφωνα με προωθούμενη νομοθετική ρύθμιση μετά το χρόνο αυτό η επιστροφή θα επιβαρύνεται με τόκο εκπρόθεσμης επιστροφής από το δημόσιο, για το οποίο υπάρχει ευθύνη του υπαλλήλου και της Δ.Ο.Υ.

5. Για την υλοποίηση των ανωτέρω, επισημαίνουμε τα εξής:

- Αιτήσεις επιστροφής που περιλαμβάνονται στο αρχείο για επιστροφή χωρίς έλεγχο και εφόσον ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. δεν έχει στοιχεία που υπαγορεύουν τον έλεγχο, δεν απαιτούν σημαντικό χρόνο για την ολοκλήρωσή τους (εκταμίευση).

- Αιτήσεις επιστροφής που περιλαμβάνονται στο αρχείο για επιστροφή μετά από έλεγχο, ο προσωρινός έλεγχος θα πρέπει να ολοκληρώνεται σε σύντομο χρονικό διάστημα, τουλάχιστον για το σημαντικότερο αριθμό αυτών. Μεγαλύτερος χρόνος, λογικά, απαιτείται για μικρό αριθμό υποθέσεων και εφόσον υπάρχουν συγκεκριμένοι λόγοι.

6. Σε κάθε περίπτωση, η επιστροφή που αφορά εξαγωγικές επιχειρήσεις θα προηγείται των λοιπών αιτήσεων.

7. Οι αρμόδιοι επιθεωρητές οφείλουν να παρακολουθούν συστηματικά την υλοποίηση των ανωτέρω από τις Δ.Ο.Υ. αρμοδιότητάς τους. Σε περίπτωση ανυπέρβλητων προβλημάτων, οφείλουν να ενημερώνουν την Υπηρεσία μας, σχετικά. Επίσης οφείλουν να διαπιστώνουν εάν το σύνολο των αιτήσεων που υποβάλλονται καταχωρούνται άμεσα στο σύστημα TAXIS και σε αντίθετη περίπτωση να φροντίσουν για την καταχώρηση αυτή, προκειμένου να υπάρχει ορθή πληροφόρηση της Κεντρικής Υπηρεσίας για τις υφιστάμενες εκκρεμότητες επιστροφής.

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1055/27.2.2015.- Δικαίωμα έκπτωσης και επιστροφής ΦΠΑ παγίων Αγροτικών Συνεταιρισμών που προορίζονται για χρήση από τα μέλη τους.

Με αφορμή ερωτήματα για το παραπάνω θέμα και προκειμένου για την ομοιόμορφη εφαρμογή παρέχονται οι ακόλουθες διευκρινίσεις:

1. Στις περιπτώσεις αγοράς, από Συλλογικές Αγροτικές Οργανώσεις (ΣΑΟ) του ν. 4015/2011 (ήτοι Αγροτικοί Συνεταιρισμοί Αγροτικές Εταιρικές Συμπράξεις) καθώς και από Οργανώσεις Παραγωγών του Κανονισμού του Ευρωπαϊκού Συμβουλίου 1234/2007, παγίων (π.χ. αντιχαλαζικών διχτύων, δενδρυλίων, ψεκαστήρων, ελκυστήρων κ.λπ.), τα οποία προορίζονται για χρήση από μέλη του τίθεται το ερώτημα εάν για όλα αυτά τα αγαθά, τα οποία δεν χρησιμοποιούνται από τον συνεταιρισμό αλλά από τα μέλη του, υπάρχει δυνατότητα έκπτωσης και επιστροφής του Φ.Π.Α. που επιβάρυνε την αγορά τους.

2. Σύμφωνα με τις συνδυασμένες διατάξεις των άρθρων 1, 2, 3, 4, 5, 8, 13, 14, 30, 31 και 33 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000) ο υποκείμενος στο φόρο έχει δικαίωμα να εκπέσει από το φόρο των εκρών το φόρο των εισροών (εμπορευμάτων, παγίων κ.λπ.), εφόσον πρόκειται να χρησιμοποιήσει τις εισροές αυτές σε φορολογητέες πράξεις.

3. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 189 της οδηγίας ΦΠΑ (2006/112/EK) για την εφαρμογή των διατάξεων περί διακανονισμού της έκπτωσης των παγίων, τα κράτη μέλη μπορούν να καθορίζουν την έννοια των αγαθών επένδυσης.

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 33 του Κώδικα Φ.Π.Α., ως αγαθά επένδυσης (πάγια) θεωρούνται τα ενσώματα αγαθά, που ανήκουν κατά κυριότητα στην επιχείρηση και τίθενται από αυτή σε διαρκή εκμετάλλευση.

4. Επίσης, με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1184/6.7.1995 κοινοποιήθηκε η 269/1995, γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους σύμφωνα με την οποία αναγνωρίζεται δικαίωμα έκπτωσης ή επιστροφής του Φ.Π.Α. των δαπανών κατασκευής και τοποθέτησης διαφημιστικών τεντών από εταιρείες παραγωγής παγωτών, γλυκών, κλπ. στα σημεία πώλησης των προϊόντων τους (περίπτερα, κυλικεία, κ.λπ.), καθώς και της παραχώρησης κατά χρήση επενδυτικών αγαθών επιχειρήσεων (δεξαμενών, ψυγείων κ.λπ.) χωρίς αμοιβή προκειμένου να αποθηκεύονται σ αυτά προϊόντα παραγωγής τους, τα οποία πωλούν στους πελάτες τους, δεδομένου ότι, εμπίπτουν στην έννοια των αγαθών επένδυσης. Η παραπάνω εγκύκλιος αναφέρει ότι τα παραπάνω έχουν εφαρμογή και σε οποιαδήποτε άλλη περίπτωση παραχώρησης, κατά χρήση, επενδυτικών αγαθών επιχείρησης, εφόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις της γνωμοδότησης.

Πρέπει δηλαδή να γίνει σαφές ότι τα αγαθά αυτά τυγχάνουν της εκμεταλλεύσεως της επιχείρησης, αφού αποτελούν ένα κρίκο στην αλυσίδα της καθόλου επιχειρηματικής δραστηριότητας αυτής και ανήκουν στα πάγια περιουσιακά της στοιχεία, το γεγονός δε της κατά χρήση, παραχώρησης αυτών, άνευ ανταλλάγματος στους λιανοπωλητές εμπόρους των προϊόντων της, ουδεμία επίδραση ασκεί στο χαρακτηρισμό αυτών ως αγαθών επένδυσης. Συνεπώς, ο αναλογών επί των δαπανών κτήσης και τοποθέτησης των ως άνω αγαθών Φ.Π.Α. είναι εκπεστέος ή επιστρεπτέος, κατά περίπτωση.

5. Περαιτέρω, το θεσμικό πλαίσιο για τους αγροτικούς συνεταιρισμούς, τις συλλογικές αγροτικές οργανώσεις και την επιχειρηματικότητα του αγροτικού κόσμου - οργάνωση της εποπτείας του κράτους ορίζεται με τις διατάξεις του νόμου 4015/2011. Από τις διατάξεις του νόμου αυτού, καθώς και του ν. 2810/2000, προβλέπονται μεταξύ των άλλων γενικά τα εξής:

α) Οι Αγροτικοί Συνεταιρισμοί (Α.Σ.), νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου, είναι αυτόνομες ενώσεις προσώπων, οι οποίες συγκροτούνται εθελοντικά και επιδιώκουν με την αμοιβαία βοήθεια των μελών τους την οικονομική, κοινωνική, πολιτιστική ανάπτυξη και προαγωγή τους, μέσω συνιδιόκτητης και δημοκρατικά διοικούμενης επιχείρησης (Ν.2810/2000, άρθρο 1, παρ. 1).

β) Αγροτικές Εταιρικές Συμπράξεις (ΑΕΣ) είναι ανώνυμες εταιρείες, οι οποίες συγκροτούνται

από ΑΣ.

γ) Ως Οργάνωση Παραγωγών (ΟΠ), αναγνωρίζεται κάθε νομικό πρόσωπο ιδιωτικού δικαίου (Ν.Π.Ι.Δ.) ή σαφώς οριζόμενο μέρος ενός νομικού προσώπου με εμπορική ιδιότητα, το οποίο έχει συσταθεί νόμιμα με πρωτοβουλία των γεωργών, οι οποίοι καλλιεργούν ένα ή περισσότερα από τα προϊόντα που προορίζονται αποκλειστικά για μεταποίηση [ΚΥΑ 3568/2012/ΦΕΚ 2496/Β, Κανονισμός ΕΚ 1234/2007].

δ) Τα μέλη των Α.Σ. υποχρεούνται να διαθέτουν στην Οργάνωση τουλάχιστον το ογδόντα τοις εκατό (80%) της παραγωγής των αγροτικών προϊόντων που παράγουν και διακινεί ο Αγροτικός Συνεταιρισμός (Ν. 4015/2011 αρ. 1 παρ. 2γ.)

ε) Οι ΑΣ μπορούν ύστερα από αίτησή τους στις αρμόδιες Διευθύνσεις Αγροτικής Οικονομίας και Κτηνιατρικής της Περιφερειακής Ενότητας που έχουν έδρα και εφόσον πληρούν τα κριτήρια και τις προϋποθέσεις που θέτουν οι Κανονισμοί της Ευρωπαϊκής Ένωσης και η Εθνική Νομοθεσία να αναγνωριστούν ως Οργανώσεις Παραγωγών.

Οι Οργανώσεις Παραγωγών έχουν αυστηρότερες διατάξεις λειτουργίας που αφορούν τη σχέση και τις υποχρεώσεις των μελών αγροτών προς την Οργάνωσή τους και υποχρεώνουν τα μέλη να παραδίδουν τουλάχιστον το ενενήντα τοις εκατό (90%) της παραγωγής τους (ΚΥΑ 3568/93543/12 - ΦΕΚ 2496/Β).

στ) Οι ΑΣ, στα πλαίσια των δραστηριοτήτων τους, έχουν την δυνατότητα να πραγματοποιούν κάθε είδους επενδύσεις, οι οποίες κρίνεται από την Διοίκησή τους ότι μπορούν να συμβάλουν στην ανάπτυξη των μελών τους, βάσει των αρχών του Συνεταιριστικού κινήματος, της Εθνικής νομοθεσίας και της αντίστοιχης Ευρωπαϊκής. Η δυνατότητα αυτή επεκτείνεται και στην υλοποίηση επενδύσεων στις επιμέρους εκμεταλλεύσεις των μελών της Οργάνωσης. Αντίστοιχη πρόβλεψη υπάρχει στον Εφαρμοστικό Κανονισμό της Επιτροπής 543/2011 για τις οργανώσεις παραγωγών (άρθρο 60, παρ. 6).

Οι επενδύσεις αυτές μπορεί να χρηματοδοτούνται, εν μέρει από την Ευρωπαϊκή Ένωση μέσω, εγκεκριμένων Προγραμμάτων από το Υπουργείο Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων ή το Υπουργείο Ανάπτυξης, από τον ΕΛΓΑ στα πλαίσια πολιτικής Ενεργητικής Προστασίας των γεωργικών καλλιεργειών από τους φυσικούς κινδύνους (δηλαδή με στόχο τη μείωση των αποζημιώσεων για φυσικές καταστροφές της παραγωγής), και το Συνεταιρισμό ή εξολοκλήρου από το συνεταιρισμό.

ζ) Οι επενδύσεις αυτές ενδεικτικά αφορούν:

- τη χορήγηση δενδρυλίων που θα παράξουν προϊόντα που ενδιαφέρουν τους πελάτες της Οργάνωσης, που θα έχουν βελτιωμένα χαρακτηριστικά και θα συμβάλλουν στην ενίσχυση της εμπορικής τους πολιτικής,

- την εγκατάσταση συστημάτων στάγδην άρδευσης που επιτυγχάνουν μείωση του κόστους παραγωγής, αύξηση της παραγωγικότητας, βελτίωση των ποιοτικών χαρακτηριστικών του προϊόντος, προστασία του περιβάλλοντος και των υδατικών πόρων,

- την χορήγηση μηχανημάτων αυξημένης απόδοσης, μειωμένης κατανάλωσης καυσίμων στα πλαίσια μείωσης των εκπομπών διοξειδίου του άνθρακα και άλλων ρύπων,

- την υλοποίηση εγγειοβελτιωτικών έργων,

- την εγκατάσταση αντιχλαζικών δικτύων και αντιβρόχινων για την προστασία της παραγωγής που προσδοκά να παραλάβει ο Συνεταιρισμός για την κάλυψη των αναγκών των πελατών του,

- άλλου είδους επενδύσεις που αφορούν στη μείωση χρήσης φυτοφαρμάκων και λιπασμάτων, στην προστασία της υγείας των γεωργών, κ.λπ.

η) Όλες οι ανωτέρω αναφερόμενες ενδεικτικά επενδύσεις που υλοποιούνται από τον Συνεταιρισμό στις αγροτικές εκμεταλλεύσεις των μελών του, πραγματοποιούνται από την συνιδιόκτητη επιχείρηση για την εξυπηρέτηση των εμπορικών της αναγκών.

Ο Συνεταιρισμός απαιτεί από τα μέλη του να παράγουν προϊόντα σύμφωνα με τους όρους και

τις προϋποθέσεις που θέτει και που όλοι συναποφασίζουν συλλογικά, στηρίζει και βοηθά τα μέλη του προς αυτή την κατεύθυνση, προσαρμόζει την παραγωγή των προϊόντων του σύμφωνα με τις ποιοτικές και οικονομικές απαιτήσεις της αγοράς. Επιβάλλει με κανονιστικές διατάξεις την υποχρεωτικότητα και όσον αφορά τις παραγωγικές μεθόδους και όσον αφορά την παράδοση της παραγωγής. Επίσης στα Καταστατικά τους οι συνεταιρισμοί προβλέπουν την επιβολή στα μέλη ποινικών Ρητρών όπως επίσης και την επιβολή της ποινής της διαγραφής, σε περίπτωση μη προσκόμισης της παραγωγής.

θ) Επιπρόσθετα, όπως προβλέπεται από την ΚΥΑ 3568/12 άρθρο 8 παραγ. 2.3, προκειμένου για οργανώσεις παραγωγών, στην περίπτωση που έχουν υλοποιηθεί επενδύσεις, σε επιμέρους εκμεταλλεύσεις μελών της, το μέλος μπορεί να αποχωρήσει οικειοθελώς μόνο όταν θα έχει αποσβεστεί η επένδυση. Στην περίπτωση που η αποχώρηση γίνει πρόωρα θα πρέπει να επιστραφεί στην Οργάνωση η απομένουσα αξία της επένδυσης. Ανάλογη πρόβλεψη υφίσταται και για τους ΑΣ, είτε με βάση το καταστατικό τους, είτε με αποφάσεις Γενικής Συνέλευσης των μελών, στην περίπτωση απόφασης για πραγματοποίηση συγκεκριμένης επένδυσης.

Ύστερα από τα παραπάνω γίνεται δεκτό ότι, υφίσταται δικαίωμα έκπτωσης και επιστροφής του ΦΠΑ που επιβαρύνει τα επενδυτικά αγαθά των Αγροτικών Συνεταιρισμών και γενικότερα των Συλλογικών Αγροτικών Οργανώσεων (συμπεριλαμβανομένων των Οργανώσεων και Ομάδων Παραγωγών) αν και δεν τα θέτουν οι ίδιοι σε εκμετάλλευση αλλά τα διαθέτουν στις αγροτικές εκμεταλλεύσεις των μελών τους, στα πλαίσια της οικονομικής τους δραστηριότητας και του σκοπού τους γενικότερα, δεδομένου ότι τα μέλη υποχρεούνται να παραδώσουν σε αυτούς σχεδόν το σύνολο της παραγωγής τους (80-90%) με σκοπό την προαγωγή του κοινού σκοπού, μέσω της αύξησης της παραγωγής και των πωλήσεων, τόσο των Αγροτικών Συνεταιρισμών, όσο και των μελών τους.

Εννοείται ότι τα ανωτέρω ισχύουν και για πάγια, τα οποία αγοράστηκαν με επιδότηση, υπό την προϋπόθεση όμως ότι ο ΦΠΑ των εν λόγω παγίων δεν ήταν επιλέξιμη δαπάνη (άρα οι ΑΣ ή οι οργανώσεις παραγωγών δεν έχουν επιδοτηθεί και για τον αναλογούντα ΦΠΑ).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Η΄ ΥΠΟΧΡΕΟΙ ΣΤΟ ΦΟΡΟ ΚΑΙ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΤΟΥΣ

ΑΡΘΡΟ 35

ΥΠΟΧΡΕΟΙ ΣΤΟ ΦΟΡΟ

1.⁽¹⁾ Για την παράδοση αγαθών, την ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών, υπόχρεοι στο φόρο είναι:

α) ο εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας υποκείμενος στον φόρο, για τις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις, για τις οποίες ο τόπος φορολογίας βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας,

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 φορολογικής νομοθεσίας, υπόχρεος για την καταβολή του φόρου είναι ο παραγγελιοδόχος,⁽²⁾

(1) Η παράγραφος 1 του άρθρου 35 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την περίπτωση α' της παραγράφου 4 του άρθρου 22 του Ν. 3763/2009 και ισχύει από 1.1.2010 σύμφωνα με την παράγραφο 9 του ίδιου άρθρου και νόμου. Η παράγραφος που αντικαταστάθηκε είχαν ως εξής:

«1. Για την παράδοση αγαθών, την ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών, υπόχρεοι στο φόρο είναι:

α) ο εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας υποκείμενος στο φόρο, για τις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις,

β) ο εγκατεστημένος στο εσωτερικό άλλου κράτους-μέλους υποκείμενος στο φόρο, για τις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις, εκτός των πράξεων που αναφέρονται στην κατωτέρω περίπτωση δ, υποπεριπτώσεις αα', ββ και γγ

γ) ο φορολογικός αντιπρόσωπος του εγκατεστημένου εκτός Ελλάδος και υποκείμενου στο φόρο, για τις πραγματοποιούμενες από αυτόν πράξεις, εκτός των πράξεων που αναφέρονται στις κατωτέρω υποπεριπτώσεις αα, ββ και γγ της περίπτωσης δ.

δ) ο λήπτης των αγαθών και υπηρεσιών, εφόσον είναι υποκείμενο στο φόρο, στις κατωτέρω περιπτώσεις φορολογιτέων πράξεων:

αα) παράδοση αγαθών που πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας, κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 3 του άρθρου 15, και στο τιμολόγιο ή άλλο ισοδύναμο με αυτό στοιχείο που εκδίδεται, γίνεται ρητή αναφορά ότι πρόκειται για παράδοση αγαθών που πραγματοποιείται μετά από ενδοκοινοτική απόκτηση κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 3 του άρθρου 15 και αναγράφεται τόσο ο αριθμός φορολογικού μητρώου, με τον οποίο ο υποκείμενος αυτός πραγματοποίησε την ενδοκοινοτική απόκτηση και τη μετέπειτα παράδοση αγαθών, όσο και ο αριθμός φορολογικού μητρώου του παραλήπτη, ο οποίος καθίσταται υπόχρεος για την καταβολή του φόρου της παράδοσης αυτής,

ββ) παράδοση αγαθών που πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας, κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 3 του άρθρου 13.

γγ) παροχή υπηρεσιών των παραγράφων 2, περίπτωση γ', 3 και 4 του άρθρου 14,

δδ) σε κάθε περίπτωση που δεν υπάρχει φορολογικός αντιπρόσωπος,

εε) Παράδοση αγαθών που πραγματοποιείται κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 39α,

ει) το πρόσωπο που πραγματοποιεί ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών,

στ) οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο, το οποίο αναγράφει το φόρο στα τιμολόγια που εκδίδει ή σε άλλα ισοδύναμα με αυτά στοιχεία.

ζ) ο υποκείμενος, που ως αγοραστής ή εισαγωγέας αγαθών ή λήπτης υπηρεσιών έτυχε μερικής ή ολικής απαλλαγής από το φόρο με υπουργικές αποφάσεις».

(2) Το δεύτερο εδάφιο της περίπτωσης α της παραγράφου 1 του άρθρου 35 αφού προστέθηκε με την παράγραφο 1 της υποπαραγράφου Β1 της παραγράφου Β του άρθρου τρίτου του Ν. 4254/2014, αρχικά αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 2 του άρθρου 7 του Ν. 4474/2017 και στην συνέχεια αντικαταστάθηκε εκ νέου με το άρθρο 66 του Ν. 4484/2017 και ισχύει από τη δημοσίευσή του νόμου στο ΦΕΚ δηλ. από 1.8.2017, σύμφωνα με το άρθρο 85 του ίδιου νόμου. Το εδάφιο που αντικαταστάθηκε είχαν ως εξής: «Ειδικά για την παράδοση του παραγγελέα προς τον παραγγελιοδόχο, στην

β) ο εγκατεστημένος στο εσωτερικό άλλου κράτους-μέλους υποκείμενος στον φόρο, για τις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις, για τις οποίες ο τόπος φορολογίας βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας, εκτός των πράξεων που αναφέρονται, στις περιπτώσεις ε, στ, και η, και εφόσον δεν έχει ορίσει φορολογικό αντιπρόσωπο, σύμφωνα με την περίπτωση ε, της παραγράφου 4 του άρθρου 36,

γ) ο φορολογικός αντιπρόσωπος του εγκατεστημένου εκτός Ελλάδος υποκείμενου στον φόρο, για τις πραγματοποιούμενες από αυτόν πράξεις, για τις οποίες ο τόπος φορολογίας βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας, εκτός των πράξεων που αναφέρονται στις κατωτέρω περιπτώσεις ε, στ, και η ,

δ) ο εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας λήπτης των αγαθών, στην περίπτωση παράδοσης αγαθών που πραγματοποιείται κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 39α, καθώς και σε κάθε περίπτωση που ο αγοραστής ή εισαγωγέας αγαθών ή λήπτης υπηρεσιών έτυχε μερικής ή ολικής απαλλαγής από τον φόρο με υπουργικές αποφάσεις,

ε) ο λήπτης των αγαθών, εφόσον είναι υποκείμενος στον φόρο, για τις κατωτέρω πράξεις για τις οποίες ο τόπος φορολογίας βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον οι πράξεις αυτές πραγματοποιούνται από μη εγκατεστημένο στο εσωτερικό της χώρας υποκείμενο στον φόρο:

αα) παράδοση αγαθών κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 3 του άρθρου 15, και στο τιμολόγιο ή άλλο ισοδύναμο με αυτό στοιχείο που εκδίδεται, γίνεται ρητή αναφορά ότι πρόκειται, για παράδοση αγαθών που πραγματοποιείται μετά από ενδοκοινοτική απόκτηση κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 3 του άρθρου 15 και αναγράφεται τόσο ο αριθμός φορολογικού μητρώου, με τον οποίο ο υποκείμενος αυτός πραγματοποίησε την ενδοκοινοτική απόκτηση και τη μετέπειτα παράδοση αγαθών, όσο και ο αριθμός φορολογικού μητρώου του παραλήπτη,

ββ) παράδοση αγαθών, που πραγματοποιείται, στο εσωτερικό της χώρας κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 3 του άρθρου 13,

στ) ο λήπτης των υπηρεσιών, εφόσον είναι υποκείμενος στον φόρο ή μη υποκείμενο στον φόρο νομικό πρόσωπο το οποίο διαθέτει ΑΦΜ/ΦΠΑ στο εσωτερικό της χώρας, για τις παροχές υπηρεσιών για τις οποίες ο τόπος φορολογίας βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης α, της παραγράφου 2 του άρθρου 14, εφόσον οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται από μη εγκατεστημένο στο εσωτερικό της χώρας υποκείμενο στον φόρο,

ζ) ο εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας λήπτης αγαθών και υπηρεσιών, για τις πράξεις για τις οποίες υπόχρεος, κατ' αρχήν, είναι ο φορολογικός αντιπρόσωπος σύμφωνα με την περίπτωση γ και για τις οποίες δεν έχει οριστεί φορολογικός αντιπρόσωπος, σύμφωνα με την περίπτωση δ της παραγράφου 4 του άρθρου 36,

η) ο εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας λήπτης αγαθών και υπηρεσιών σε κάθε άλλη περίπτωση, εφόσον είναι υποκείμενος στον φόρο και, οι πράξεις πραγματοποιούνται, από μη εγκατεστημένο στο εσωτερικό της χώρας υποκείμενο στον φόρο, ο οποίος δεν διαθέτει ΑΦΜ/ΦΠΑ στο εσωτερικό της χώρας.

Κατ' εξαίρεση του προηγούμενου εδαφίου, υπόχρεος στο φόρο είναι ο λήπτης των

περίπτωση παραγγελιοδοχικών πωλήσεων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5, παράγραφος 2, αγροτικών προϊόντων για λογαριασμό αγροτών φυσικών προσώπων, υπόχρεος για την καταβολή του φόρου είναι ο παραγγελιοδόχος.»

αγαθών υποκείμενος στο φόρο, που διαθέτει ΑΦΜ/Φ.Π.Α., στο εσωτερικό της χώρας ανεξαρτήτως του τόπου εγκατάστασής του, στην περίπτωση που ο προμηθευτής των αγαθών δεν είναι εγκατεστημένος στη χώρα και έχει λάβει άδεια ο ίδιος η επιχείρηση που ανήκει στον ίδιο όμιλο για αναστολή καταβολής του φόρου κατά την εισαγωγή αγαθών στην Ελλάδα, σύμφωνα με την περίπτωση οι, της παρ. 4 του άρθρου 29 του ν.2960/2001 (Α, 265) ⁽¹⁾

Για την εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου, καθώς και της παρ. 4α του άρθρου 29 του ν. 2960/2001, δεν ισχύει η υποχρέωση που προβλέπεται στην περίπτωση & της παραγράφου 4 του άρθρου 36.

Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών χορηγείται έγκριση στα πρόσωπα που εμπίπτουν στις διατάξεις των δύο προηγούμενων εδαφίων και καθορίζεται ο τρόπος, οι διαδικασίες και οι λεπτομέρειες καταβολής του φόρου, καθώς και τα απαραίτητα στοιχεία που πρέπει να υποβάλλονται από τα πρόσωπα αυτά.

θ) το πρόσωπο που πραγματοποιεί ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών,

ι) οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο, το οποίο αναγράφει τον φόρο στα τιμολόγια που εκδίδει ή σε άλλα ισοδύναμα με αυτά στοιχεία.

κ) ⁽²⁾ ο εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας, υποκείμενος στο φόρο με δραστηριότητα μεταφοράς φυσικού αερίου μέσω αγωγών για τα αγαθά και τις υπηρεσίες, που αποκλειστικά χρησιμοποιεί για την κατασκευή των αγωγών αυτών.

κα) ⁽³⁾ στις περιπτώσεις του άρθρου 5β, ο υποκείμενος στον φόρο, που θεωρείται ότι έχει παραδώσει τα αγαθά στον υποκείμενο στον φόρο, ο οποίος διευκολύνει την παράδοση αγαθών μέσω της χρήσης ηλεκτρονικής διεπαφής, εφόσον ο υποκείμενος που έχει διευκολύνει την παράδοση των αγαθών δεν είναι υπόχρεος για την καταβολή του ΦΠΑ σύμφωνα με το άρθρο 5γ του Εκτελεστικού Κανονισμού (ΕΕ) 282/2011.

1α) ⁽⁴⁾ Για την εφαρμογή της παραγράφου 1, ένας υποκείμενος στον φόρο που έχει μόνιμη εγκατάσταση στο εσωτερικό της χώρας, θεωρείται ως υποκείμενος στον φόρο μη εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας όταν πληρούνται σωρευτικά οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

α) πραγματοποιεί φορολογητέα παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών στο εσωτερικό της χώρας,

β) η ενδεχόμενη εγκατάσταση που ο προμηθευτής ή ο παρέχων διατηρεί στο εσωτερικό της χώρας δεν παρεμβαίνει στην εν λόγω παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών.

(1) Το δεύτερο εδάφιο της περίπτωσης η', της παραγράφου 1 του άρθρου 35 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 4 του άρθρου ενδέκατου του Ν. 4211/2013 (ισχύς από 28.1.2013). Το εδάφιο που αντικαταστάθηκε είχε ως εξής: «Κατ' εξαίρεση του προηγούμενου εδαφίου, υπόχρεος στο φόρο είναι ο μη εγκατεστημένος στην Ελλάδα υποκείμενος στο φόρο, που διαθέτει ΑΦΜ/ΦΠΑ στην Ελλάδα, λήπτης των αγαθών στην περίπτωση που ο προμηθευτής των αγαθών δεν είναι εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας και ανήκει σε όμιλο, σε επιχειρήσεις του οποίου ομίλου έχει χορηγηθεί αναστολή καταβολής του φόρου κατά την εισαγωγή αγαθών στην Ελλάδα, σύμφωνα με την παρ. 4α του άρθρου 29 του ν. 2960/2001 (Α' 265)». Σημειώνεται ότι τα τρία τελευταία εδάφια της περίπτωσης η της παραγράφου 1 του άρθρου 35 είχαν προστεθεί με την παρ. 2 του άρθρου 7 του Ν. 4132/2013 (ισχύς από 7.3.2013).

(2) Η περίπτωση κ' της παρ. 1 του άρθρου 35 προστέθηκε με το άρθρο 2 του Ν. 4330/2015 και ισχύει από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλαδή από 16.6.2015, σύμφωνα με το άρθρο 6 του ίδιου νόμου.

(3) Η περίπτωση κα' της παραγράφου 1 του άρθρου 35 προστέθηκε με το άρθρο 14 του ν. 4818/2021 και ισχύει από 1.7.2021, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 66 του ίδιου νόμου.

(4) Η παράγραφος 1α του άρθρου 35 προστέθηκε με την περίπτωση β', της παραγράφου 4 του άρθρου 22 του Ν. 3763/2009 και ισχύει από 1.1.2010, σύμφωνα με την παράγραφο 9 του ίδιου άρθρου και νόμου.

2. Οποιοδήποτε πρόσωπο χρεώνει φόρο σε φορολογικό στοιχείο που εκδίδει, έστω και αν ο φόρος αυτός είναι μεγαλύτερος του προβλεπομένου, υποχρεούται στην απόδοση του φόρου αυτού στο Δημόσιο.

3. Για την εισαγωγή αγαθών, υπόχρεος στο φόρο είναι ο λογιζόμενος ως κύριος των εισαγόμενων αγαθών, σύμφωνα με τις διατάξεις της τελωνειακής νομοθεσίας.

4. Με αποφάσεις του υπουργού Οικονομικών:

α) ορίζεται ο τρόπος καταβολής του φόρου στις περιπτώσεις που υπόχρεος είναι ο λήπτης υποκείμενος στο φόρο,

β) είναι δυνατόν να ορίζεται ότι υπόχρεος στο φόρο είναι ο εγκαταστημένος σε τρίτη χώρα υποκείμενος στο φόρο, εφόσον υπάρχει σύμβαση αμοιβαίας συνδρομής, μεταξύ της Ελλάδος και της χώρας εγκατάστασής του,

γ) είναι δυνατόν να ορίζεται ως υπόχρεος στο φόρο, ο λήπτης αγαθών ή υπηρεσιών και σε άλλες περιπτώσεις, εκτός αυτών που αναφέρονται στην περίπτωση 6, της παραγράφου 1,

δ) ορίζεται κάθε διαδικαστικά θέμα και λεπτομέρεια για την εφαρμογή του άρθρου αυτού.

ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ-ΔΙΟΙΚ. ΕΓΓΡΑΦΑ:

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ ΠΟΛ. 1089/26.6.2017.- Διευκρινίσεις επί ζητημάτων φορολογίας φόρου προστιθέμενης αξίας στο πλαίσιο της Συμφωνίας Φιλοξενούσας Χώρας μεταξύ Ελλάδος και Trans Adriatic Pipeline AG.

Σύμφωνα με το άρθρο 35 παρ. 1κ του Κώδικα ΦΠΑ [ν. 2859/2000], προβλέπεται αντιστροφή της υποχρέωσης στην περίπτωση παράδοσης αγαθών και παροχής υπηρεσιών προς εγκατεστημένα στα εσωτερικά της χώρας υποκείμενο στο φόρο με δραστηριότητα μεταφοράς φυσικού αερίου μέσω αγωγών, εφόσον πρόκειται για αγαθά και υπηρεσίες, που αποκλειστικά χρησιμοποιούνται για την κατασκευή των αγωγών αυτών.

Η περ. κ του άρθρου 35 προστέθηκε με το άρθρο 2 του ν. 4330/2015 (ΦΕΚ Α 59/16.6.2015). Έναρξη ισχύος ορίζεται σύμφωνα με το άρθρο 6 του ίδιου νόμου η δημοσίευση αυτού στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, δηλαδή η 16.6.2015.

Κατά συνέπεια, κατά την παράδοση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών, που αποκλειστικά χρησιμοποιούνται για την κατασκευή του αγωγού φυσικού αερίου, στην εταιρεία «Trans Adriatic Pipeline AG» [ως υποκείμενης στο φόρο με δραστηριότητα μεταφοράς φυσικού αερίου μέσω αγωγών]. οι υποκείμενοι που παραδίδουν τα αγαθά και παρέχουν τις υπηρεσίες δεν χρεώνουν φόρο στα εκδιδόμενα φορολογικά στοιχεία και αναγράφουν σε αυτά «Άρθρο 35 παρ. 1κ, υπόχρεος για την καταβολή του φόρου είναι ο λήπτης».

Η εταιρεία «Trans Adriatic Pipeline AG» [ως υποκείμενη στο φόρο με δραστηριότητα μεταφοράς φυσικού αερίου μέσω αγωγών], που καθίσταται υπάχρηη προς απόδοση του ΦΠΑ στο Δημόσιο, σύμφωνα με το ανωτέρω και δεδομένου ότι έχει δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών, καταβάλλει το φόρο στο δημόσιο με χρεωπίστωση, δηλαδή η φορολογητέα αξία και ο αναλογών φόρος καταχωρούνται στη δήλωση ΦΠΑ που υποβάλλεται για αντίστοιχη φορολογική περίοδο έκδοσης των φορολογικών παραστατικών, τόσο στις εκροές, όσο και στις εισροές και στον αντίστοιχο συντελεστή.

Με τις διατάξεις του Πρώτου εδαφίου του όρου 12.20 τος παραγράφου 12 [ΦΟΡΟΙ], ορίζεται ότι ο εταιρεία «Trans Adriatic Pipeline AG» στον Ελλάδα, δικαιούται νο εκχωρεί έναντι

χρηματικού ανταλλάγματος οποιαδήποτε δικαίωμα μπορεί να έχει αναφορικά με επιστροφές φόρου [συμπεριλαμβανομένου του ΦΠΑ κατασκευής ή άλλου ΦΠΑ εισροών] σε οποιονδήποτε τρίτο, και αυτός ο τρίτος δικαιούται να λαμβάνει τις σχετικές επιστροφές, ή να τις συμψηφίζει με φορολογικές υποχρεώσεις αυτού κατ' επιλογή του. Οι εν λόγω εκχωρήσεις απαιτήσεων δεν θα βαρύνονται με ελληνικό ΦΠΑ ή με τέλος χαρτοσήμου.

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ ΠΟΛ.1161/2.8.2018.- Φορολογική αντιμετώπιση, για σκοπούς ΦΠΑ και Τελών Χαρτοσήμου, της «εύλογης αμοιβής» και του «δικαιώματος παρακολούθησης» του ν. 2121/1993.

I. Εύλογη αμοιβή ΦΠΑ

Αναφορικά με την αντιμετώπιση, από πλευράς ΦΠΑ, της εύλογης αμοιβής, δηλαδή των τελών που εισπράττονται επί των πωλήσεων μαγνητοφώνων και παρόμοιων συσκευών εγγραφής ήχου ή/και εικόνας, φωτοτυπικών μηχανημάτων, κενών υποθεμάτων δεδομένων και λοιπών τεχνικών μέσων αναπαραγωγής πνευματικών έργων, που πραγματοποιούνται από τους παραγωγούς και τους εισαγωγείς των εν λόγω συσκευών και τεχνικών μέσων, υπέρ των δικαιούχων δικαιωμάτων αναπαραγωγής, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ. 49 του ν.2121/1993 (ΦΕΚ Α' 25/04.03.1993), όπως ισχύει, σας πληροφορούμε τα εξής:

1. Σύμφωνα με την απόφαση του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΔΕΕ) στην υπόθεση C-37/16, οι δικαιούχοι δικαιωμάτων αναπαραγωγής δεν πραγματοποιούν παροχή υπηρεσιών, κατά την έννοια της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ περί ΦΠΑ, προς τους παραγωγούς και τους εισαγωγείς των κενών υποθεμάτων και συσκευών εγγραφής και αναπαραγωγής, από τους οποίους οι οργανισμοί συλλογικής διαχείρισης των δικαιωμάτων του δημιουργού και συγγενικών δικαιωμάτων εισπράττουν ιδίω ονόματι, αλλά για λογαριασμό των εν λόγω δικαιούχων, τέλη επί της πωλήσεως των ως άνω συσκευών και υποθεμάτων.

2. Συγκεκριμένα, το ΔΕΕ στην ανωτέρω υπόθεση έκρινε ότι, πρώτον, δεν προκύπτει ότι υφίσταται έννομη σχέση στο πλαίσιο της οποίας ανταλλάσσονται αμοιβαίως παροχές μεταξύ, αφενός, των δικαιούχων δικαιωμάτων αναπαραγωγής ή, ενδεχομένως, του οργανισμού συλλογικής διαχείρισης τέτοιων δικαιωμάτων και, αφετέρου, των παραγωγών και των εισαγωγέων κενών υποθεμάτων και συσκευών εγγραφής και αναπαραγωγής. Δεύτερον, η υποχρέωση καταβολής τελών, την οποία υπέχουν οι παραγωγοί και οι εισαγωγείς, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι απορρέει από την παροχή κάποιας υπηρεσίας ως προς την οποία θα συνιστούσε άμεσο αντίτιμο, αλλά τα επίμαχα τέλη αποσκοπούν στη χρηματοδότηση της δίκαιης αποζημίωσης (εύλογης αμοιβής) προς τους δικαιούχους δικαιωμάτων αναπαραγωγής. Η δίκαιη αποζημίωση (εύλογη αμοιβή) δεν συνιστά άμεσο αντίτιμο για οποιαδήποτε παροχή υπηρεσίας, καθόσον τελεί σε συσχετισμό με τη ζημία που απορρέει για τους ως άνω δικαιούχους από την άνευ αδείας αναπαραγωγή των προστατευόμενων έργων τους (σκέψεις 27 και 29-30).

3. Κατόπιν των ανωτέρω, η εύλογη αμοιβή δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ, καθώς θεωρείται ότι δεν αποτελεί την αντιπαροχή έναντι παροχής υπηρεσιών από μέρους των δικαιούχων δικαιωμάτων αναπαραγωγής, αλλά συσχετίζεται με τη ζημία που υφίστανται οι εν λόγω δικαιούχοι από την ελεύθερη αναπαραγωγή των έργων τους. Ως εκ τούτου, τα ποσά που καταβάλλονται ως «εύλογη αμοιβή» δεν πρέπει να επιβαρύνονται με ΦΠΑ.

Τέλη Χαρτοσήμου

4. Δεδομένου ότι η εύλογη αμοιβή δεν καλύπτεται από την απαλλακτική διάταξη της παρ. 1β του άρθρου 63 του Κώδικα ΦΠΑ, το σχετικό ποσό εφεξής υπόκειται σε αναλογικό τέλος χαρτοσήμου 3% (πλέον 20% εισφοράς υπέρ ΟΓΑ), σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 13 του Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου.

Ειδικότερα, σε αναλογικά τέλη χαρτοσήμου 3% (πλέον 20% εισφοράς υπέρ ΟΓΑ) υπάγεται το

ποσό της εύλογης αμοιβής που εισπράττουν οι οργανισμοί συλλογικής διαχείρισης δικαιωμάτων από τους εισαγωγείς και τους παραγωγούς των εν λόγω συσκευών και τεχνικών μέσων (ιδίω ονόματι, αλλά για λογαριασμό των δικαιούχων δικαιωμάτων αναπαραγωγής).

5. Τα αναλογούντα τέλη χαρτοσήμου αποδίδονται στην Φορολογική Αρχή, είτε από τους οργανισμούς συλλογικής διαχείρισης είτε από τους εισαγωγείς/παραγωγούς, εντός 5 ημερών από την έκδοση της σχετικής εξοφλητικής απόδειξης βάσει του αρ. 3§1 του Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου, εκτός αν προβλέπεται και πραγματοποιείται έκδοση τιμολογίου για την είσπραξη του ποσού της εύλογης αμοιβής, οπότε η απόδοση των τελών χαρτοσήμου γίνεται από τον εκδότη του τιμολογίου στις προθεσμίες που τίθενται με την ΠΟΛ.1029/22.1.2014.

6. Το βάρος της δαπάνης του χαρτοσήμου φέρουν καταρχήν και τα δύο μέρη (δηλαδή οι υπόχρεοι σε καταβολή της εύλογης αμοιβής και οι οργανισμοί συλλογικής διαχείρισης ενεργώντας για λογαριασμό των δικαιούχων) δεδομένου ότι οι διατάξεις του Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου δεν ρυθμίζουν δεσμευτικά το ζήτημα αυτό.

7. Επισημαίνεται τέλος ότι επειδή οι οργανισμοί διαχείρισης λειτουργούν ιδίω ονόματι αλλά για λογαριασμό των δικαιούχων, κατά την απόδοση του ποσού της εύλογης αμοιβής στους δικαιούχους αυτούς δεν υπολογίζεται εκ νέου τέλος χαρτοσήμου.

II. Δικαίωμα παρακολούθησης

Όσον αφορά στη φορολογική αντιμετώπιση του δικαιώματος παρακολούθησης που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2121/1993, διευκρινίζονται τα ακόλουθα:

8. Σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις, το δικαίωμα παρακολούθησης αποτελεί για το δημιουργό ενός πρωτότυπου έργου τέχνης το ανεκχώρητο και αναπαλλοτρίωτο μεταξύ ζώντων δικαίωμα είσπραξης ενός ποσοστού επί του τιμήματος κάθε μεταπώλησης του εν λόγω έργου, μετά την πρώτη μεταβίβασή του από το δημιουργό ή για λογαριασμό του, εφόσον στη μεταπώληση συμμετέχουν, ως πωλητές, αγοραστές ή ενδιάμεσοι, επαγγελματίες της αγοράς έργων τέχνης, όπως οίκοι δημοπρασιών, γκαλερί έργων τέχνης και γενικά οποιοσδήποτε έμπορος έργων τέχνης. Παραίτηση από το δικαίωμα αυτό δεν χωρεί. Το ποσοστό αυτό καταβάλλεται από τον πωλητή και προβλέπεται από τον νόμο αναλόγως της τιμής πώλησης του έργου.

9. Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι το δικαίωμα παρακολούθησης είναι το δικαίωμα του δημιουργού να αποκομίσει οικονομικό όφελος από τις διαδοχικές μεταπωλήσεις του έργου του μετά την πρώτη πώληση. Ο δημιουργός δεν μπορεί να επηρεάσει τη μεταπώληση του έργου του, καθώς δεν αποτελεί τον έναν εκ των δύο συμβαλλόμενων μερών και, συνεπώς, δεν υφίσταται έννομη σχέση μεταξύ αυτού και του αγοραστή του έργου του. Επιπλέον, η μεταπώληση δεν προϋποθέτει την καταβολή των ποσών που αντιπροσωπεύουν το δικαίωμα παρακολούθησης.

10. Επομένως, κατ' αναλογία προς την εύλογη αμοιβή, τα ποσά που καταβάλλονται ως δικαίωμα παρακολούθησης δεν μπορούν να θεωρηθούν ως αντάλλαγμα για φορολογητέα πράξη από μέρους των δικαιούχων αυτών κατά την έννοια των διατάξεων περί ΦΠΑ και ως εκ τούτου δεν υπάγονται στον ΦΠΑ, αλλά αποτελούν αποζημίωση του δημιουργού για την προστασία του ατομικού του συμφέροντος ως δημιουργού του έργου τέχνης και θα τυγχάνουν εφεξής εφαρμογής οι διατάξεις του Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου, όπως περιγράφεται στις παραγράφους 4-7 της παρούσας.

III. Γενικά

11. Το ποσό που ενδεχομένως εισπράττουν ή παρακρατούν οι οργανισμοί συλλογικής διαχείρισης από τους δικαιούχους δικαιωμάτων αναπαραγωγής ή/και παρακολούθησης για υπηρεσίες διαχείρισης που παρέχουν προς τα πρόσωπα αυτά υπόκειται στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ.

12. Από την έκδοση της παρούσης παύουν να ισχύουν οδηγίες αντίθετου περιεχομένου ως προς τα ανωτέρω. Επισημαίνεται ότι, σε κάθε περίπτωση, ο ΦΠΑ που έχει χρεωθεί επί φορολογικών στοιχείων που έχουν εκδοθεί για την είσπραξη της εύλογης αμοιβής και του δικαιώματος

παρακολούθησης οφείλεται στο Δημόσιο, κατ' εφαρμογή της παραγράφου 2 του άρθρου 35 του Κώδικα ΦΠΑ (ν.2859/2000), όπως ισχύει.

ΑΡΘΡΟ 35Α⁽¹⁾

ΕΙΔΙΚΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ ΓΙΑ ΜΗ ΕΓΚΑΤΕΣΤΗΜΕΝΟΥΣ ΣΤΗΝ ΚΟΙΝΟΤΗΤΑ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟΥΣ ΣΤΟ ΦΟΡΟ, ΟΙ ΟΠΟΙΟΙ ΠΑΡΕΧΟΥΝ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΣΕ ΜΗ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟΥΣ ΜΕΣΑ ΣΤΗΝ ΚΟΙΝΟΤΗΤΑ

(1) Το άρθρο 35α καταργήθηκε με την παράγραφο 4 του άρθρου 104 του Ν. 4316/2014. Η κατάργηση ισχύει από 1.1.2015, σύμφωνα με την παράγραφο 6 του ίδιου άρθρου και νόμου. Το καταργηθέν άρθρο είχε ως εξής:

«1. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου νοούνται ως:

α) «μη εγκατεστημένος υποκείμενος στο φόρο» υποκείμενος στο φόρο που δεν έχει την έδρα της οικονομικής δραστηριότητάς του ή μόνιμη εγκατάσταση στο έδαφος της Κοινότητας και δεν απαιτείται να εγγραφεί για σκοπούς του ΦΠΑ, σε οποιοδήποτε κράτος-μέλος της Κοινότητας,

β) «ηλεκτρονικές υπηρεσίες» και «ηλεκτρονικά παρεχόμενες υπηρεσίες», οι υπηρεσίες που προβλέπονται στην παράγραφο 13 του άρθρου 14,

γ) «κράτος-μέλος αναγνώρισης», το κράτος μέλος το οποίο επιλέγει ο μη εγκατεστημένος υποκείμενος στο φόρο για να δηλώσει την δραστηριοποίησή του ως υποκείμενου στο φόρο στο έδαφος της Κοινότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου αυτού,

δ) «κράτος-μέλος κατανάλωσης», το κράτος-μέλος στο οποίο θεωρείται ότι βρίσκεται ο τόπος πραγματοποίησης των ηλεκτρονικών υπηρεσιών, σύμφωνα με την παράγραφο 13 του άρθρου 14,

ε) «ειδική δήλωση φόρου προστιθέμενης αξίας», η δήλωση που περιλαμβάνει τις απαραίτητες πληροφορίες για τον προσδιορισμό του ποσού του φόρου που οφείλεται σε κάθε κράτος-μέλος.

2. Επιτρέπεται ο μη εγκατεστημένος στην Κοινότητα υποκείμενος στο φόρο ο οποίος παρέχει ηλεκτρονικές υπηρεσίες σε μη υποκείμενο στο φόρο, ο οποίος είναι εγκατεστημένος ή έχει τον τόπο της κατοικίας του ή της συνήθους διαμονής του σε κράτος-μέλος της Κοινότητας, να χρησιμοποιεί το ειδικό καθεστώς σύμφωνα με τις ακόλουθες διατάξεις. Το ειδικό καθεστώς ισχύει για το σύνολο των πράξεων αυτών που πραγματοποιούνται εντός της Κοινότητας.

3. Ο μη εγκατεστημένος υποκείμενος στο φόρο, ο οποίος επιλέγει ως κράτος-μέλος αναγνώρισης την Ελλάδα και υπάγεται στο ειδικό καθεστώς του άρθρου αυτού υποχρεούται να δηλώνει την ένταξη και την έξοδο του από το καθεστώς αυτό με την υποβολή, ηλεκτρονικά, της κατά περίπτωση σχετικής δήλωσης. Με τη δήλωση αναγνώρισης ο μη εγκατεστημένος υποκείμενος στο φόρο δηλώνει το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του, την ταχυδρομική του διεύθυνση, τις ηλεκτρονικές διευθύνσεις και ιστοσελίδες που διαθέτει, αριθμό φορολογικού μητρώου, αν του χορηγήθηκε στη χώρα του, καθώς και ότι δεν διαθέτει ΑΦΜ/ΦΠΑ εντός της Κοινότητας. Ο μη εγκατεστημένος υποκείμενος στο φόρο δηλώνει κάθε αλλαγή των παραπάνω στοιχείων. Μετά την υποβολή της δήλωσης αναγνώρισης χορηγείται ειδικός κωδικός αριθμός αναγνώρισης στον μη εγκατεστημένο υποκείμενο στο φόρο. Ο αριθμός αυτός κοινοποιείται με ηλεκτρονικά μέσα στον μη εγκατεστημένο υποκείμενο στο φόρο.

4. Ο μη εγκατεστημένος υποκείμενος στο φόρο διαγράφεται από το μητρώο αναγνώρισης εάν:

α) γνωστοποιεί ο ίδιος ότι δεν παρέχει πλέον ηλεκτρονικές υπηρεσίες,

β) διαπιστωθεί ότι η φορολογητέα του δραστηριότητα έχει τερματισθεί,

γ) δεν πληροί πλέον τις απαραίτητες προδιαγραφές που του επιτρέπουν να χρησιμοποιεί το ειδικό καθεστώς,

δ) έχει επανειλημμένα παραλείψει να συμμορφωθεί προς τους κανόνες που αφορούν το ειδικό καθεστώς.

5. Ο μη εγκατεστημένος υποκείμενος στο φόρο, ο οποίος επιλέγει ως κράτος-μέλος αναγνώρισης την Ελλάδα, υποχρεούται να υποβάλλει με ηλεκτρονικό τρόπο ειδική δήλωση φόρου προστιθέμενης αξίας κάθε ημερολογιακό τρίμηνο και μέχρι την 20ή ημέρα του μήνα που ακολουθεί το τρίμηνο, είτε έχει παρασχεθεί ηλεκτρονική υπηρεσία είτε όχι.

Ο φόρος καταβάλλεται συγχρόνως με την υποβολή της ειδικής δήλωσης. Στην ειδική δήλωση Φ.Π.Α. περιλαμβάνονται ο ειδικός κωδικός αριθμός αναγνώρισης και η συνολική αξία της παροχής ηλεκτρονικών υπηρεσιών, χωρίς το Φ.Π.Α. για τη φορολογική περίοδο, καθώς και το συνολικό ποσό του φόρου που αντιστοιχεί σε κάθε κράτος-μέλος κατανάλωσης στο οποίο οφείλεται φόρος. Αναφέρονται επίσης οι ισχύοντες φορολογικοί συντελεστές και το συνολικό ποσό του φόρου που οφείλεται.

6. Η ειδική δήλωση του Φ.Π.Α. συμπληρώνεται σε Ευρώ. Αν η παροχή υπηρεσιών έχει πραγματοποιηθεί σε άλλο νόμισμα, κατά τη συμπλήρωση της ειδικής δήλωσης λαμβάνεται υπόψη η συναλλαγματική ισοτιμία που ισχύει την τελευταία μέρα της φορολογικής περιόδου. Η μετατροπή γίνεται σύμφωνα με τις συναλλαγματικές ισοτιμίες που δημοσίευσε η Ευρωπαϊκή Κεντρική Τράπεζα την ημέρα εκείνη ή εάν δεν υπήρξε δημοσίευση τη συγκεκριμένη ημέρα, τις ισοτιμίες της επομένης ημέρας δημοσίευσης.

7. Στα πρόσωπα που εντάσσονται στο ειδικό καθεστώς του παρόντος άρθρου δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών. Τα πρόσωπα που εντάσσονται στο ειδικό καθεστώς του παρόντος άρθρου δικαιούνται επιστροφής, σύμφωνα με την παρ. 5 του άρθρου 34, χωρίς να απαιτείται η πλήρωση του όρου περί αμοιβαιότητας που περιλαμβάνεται στην παράγραφο αυτή.

8. Ο μη εγκατεστημένος υποκείμενος στο φόρο καταγράφει με επαρκείς λεπτομέρειες τα στοιχεία των συναλλαγών που καλύπτονται από το ειδικό καθεστώς του άρθρου αυτού, ώστε να μπορούν οι φορολογικές αρχές του κράτους-μέλους κατανάλωσης να επαληθεύουν την ακρίβεια της ειδικής δήλωσης Φόρου Προστιθέμενης Αξίας. Τα στοιχεία αυτά πρέπει

να διατίθενται ηλεκτρονικά, κατόπιν αίτησης, στο κράτος-μέλος αναγνώρισης και στο κράτος-μέλος κατανάλωσης και πρέπει να διατηρούνται επί διάστημα δέκα ετών, αρχής γενομένης από το τέλος του έτους κατά το οποίο έγινε η συναλλαγή.

9. Ο μη εγκατεστημένος στην Κοινότητα υποκείμενος στο φόρο δεν έχει υποχρέωση ορισμού φορολογικού αντιπροσώπου, για την εφαρμογή του ειδικού καθεστώτος του άρθρου αυτού.

10. Η Διεύθυνση Φ.Π.Α. του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών ορίζεται αρμόδια υπηρεσία για:

- α) την ηλεκτρονική παραλαβή των αιτήσεων για τη χορήγηση ειδικού αριθμού αναγνώρισης,
- β) την επαλήθευση της εγκυρότητας των στοιχείων του αιτούντος, καθώς και τη χορήγηση του ειδικού αριθμού αναγνώρισης,
- γ) την ηλεκτρονική παραλαβή της ειδικής δήλωσης Φ.Π.Α,
- δ) την επιβεβαίωση της καταβολής του οφειλόμενου φόρου,
- ε) την ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ των κρατών-μελών για την επαλήθευση της ακρίβειας των συναλλαγών, οι οποίες καλύπτονται από το ειδικό καθεστώς του άρθρου αυτού,
- στ) την κατανομή των ποσών που αναλογούν στα άλλα κράτη-μέλη με βάση τα στοιχεία των ειδικών δηλώσεων Φ.Π.Α. και της Τράπεζας της Ελλάδος.

11. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών ορίζεται ο χρόνος και ο τρόπος υποβολής των δηλώσεων του άρθρου αυτού, το περιεχόμενό τους, τα στοιχεία που υποβάλλονται με αυτές, ο τρόπος καταβολής του φόρου, η δημιουργία αντίστοιχων κωδικών του Κρατικού Προϋπολογισμού και των Λογαριασμών Καταθέσεων της Τράπεζας της Ελλάδος, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα».

ΑΡΘΡΟ 36

ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΤΩΝ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΩΝ ΣΤΟ ΦΟΡΟ

1. Ο υποκείμενος στο φόρο υποχρεούται να υποβάλλει τις δηλώσεις που προβλέπονται στο άρθρο 10 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, Α' 170).⁽¹⁾

α) β) γ) δ) ε)

2. Για κάθε υποκείμενο στον φόρο χρησιμοποιείται ο μοναδικός αριθμός φορολογικού μητρώου (Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α.), ο οποίος χορηγείται, σύμφωνα με τα οριζόμενα στον ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.).⁽³⁾

α) β) γ)

(1) Το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 36 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την περίπτωση α' της παραγράφου 1 του άρθρου 356 του Ν. 4512/2018 και ισχύει από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 17.1.2018, σύμφωνα με το άρθρο 406 του ίδιου νόμου. Το εδάφιο που αντικαταστάθηκε είχαν ως εξής: «Ο υποκείμενος στο φόρο υποχρεούται να υποβάλλει τις παρακάτω δηλώσεις.»

(2) Οι περιπτώσεις α', β', γ', δ' και ε' καθώς και τα επόμενα αυτών εδάφια της παραγράφου 1 του άρθρου 36 καταργήθηκαν με την περίπτωση β' της παραγράφου 1 του άρθρου 356 του Ν.4512/2018. Η κατάργηση ισχύει από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ δηλ. από 17.1.2018, σύμφωνα με το άρθρο 406 του ίδιου νόμου. Οι καταργηθείσες περιπτώσεις είχαν ως εξής:

«α) δήλωση έναρξης των εργασιών του, η οποία υποβάλλεται πριν από την έναρξη των εργασιών αυτών. Ως έναρξη εργασιών θεωρείται ο χρόνος πραγματοποίησης της πρώτης συναλλαγής στα πλαίσια της επιχείρησης. Προκειμένου για νομικά πρόσωπα, ως χρόνος έναρξης θεωρείται ο χρόνος της νόμιμης σύστασης αυτών. Στην περίπτωση νομικών προσώπων, η καθυστέρηση υποβολής της δήλωσης έναρξης μέχρι τριάντα (30) ημέρες δεν συνεπάγεται την επιβολή των κυρώσεων, εφόσον δεν έχουν πραγματοποιήσει καμία συναλλαγή,

β) δήλωση μεταβολών-μετάταξης, με την οποία δηλώνει οποιαδήποτε μεταβολή, όπως αλλαγή της επωνυμίας, του τόπου επαγγελματικής του εγκατάστασης, του αντικειμένου εργασιών, την πραγματοποίηση ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών και παραδόσεων αγαθών που απαλλάσσονται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28, την ίδρυση ή κατάργηση υποκαταστημάτων, την αλλαγή των τηρουμένων βιβλίων Κ.Β.Σ. και του καθεστώτος φόρου προστιθέμενης αξίας που ανήκει.

Η δήλωση αυτή υποβάλλεται εντός τριάντα (30) ημερών από το χρόνο που έγιναν οι μεταβολές αυτές,

γ) δήλωση οριστικής παύσης εργασιών.

Η δήλωση αυτή υποβάλλεται για μεν τα φυσικά πρόσωπα εντός δέκα (10) ημερών από την οριστική παύση των εργασιών τους για δε τα νομικά πρόσωπα και τις ενώσεις προσώπων εντός τριάντα(30) ημερών από τη λύση τους.

Σε περίπτωση κληρονομικής διαδοχής επιχείρησης ως συνόλου, η δήλωση παύσης εργασιών υποβάλλεται από τους κληρονόμους μέσα σε δέκα (10) ημέρες, από την ενεργό ανάμειξη τους στην κληρονομούμενη επιχείρηση και όχι πέραν των δέκα (10) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας αποποίησης, που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 1847 του Αστικού Κώδικα, σε κάθε περίπτωση.

Οι δηλώσεις των περιπτώσεων αυτών επιτρέπεται να υποβάλλονται ηλεκτρονικά.

Με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών ορίζονται οι όροι και οι προϋποθέσεις για την ηλεκτρονική υποβολή των δηλώσεων αυτών ή την υποχρεωτική ηλεκτρονική υποβολή, τη διαδικασία υποβολής, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα.

δ) ο υποκείμενος στον φόρο υποχρεούται να δηλώνει την έναρξη ή την παύση παροχής υπηρεσιών προς υποκείμενο στον φόρο εγκατεστημένο σε άλλο κράτος - μέλος, για τις οποίες ο τόπος δεν είναι το εσωτερικό της χώρας, σύμφωνα με την περίπτωση α της παραγράφου 2 του άρθρου 14,

ε) ο υποκείμενος στον φόρο ή το μη υποκείμενο στον φόρο νομικό πρόσωπο το οποίο διαθέτει ΑΦΜ/ΦΠΑ στο εσωτερικό της χώρας υποχρεούται να δηλώνει την έναρξη ή παύση λήγνης υπηρεσιών από υποκείμενο στον φόρο εγκατεστημένο σε άλλο κράτος - μέλος, για τις οποίες ο τόπος φορολόγησης είναι το εσωτερικό της χώρας, σύμφωνα με την περίπτωση α της παραγράφου 2 του άρθρου 14».

(3) πρώτο εδάφιο της παραγράφου 2 του άρθρου 36 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την περίπτωση α' της παραγράφου 2 του άρθρου 356 του Ν. 4512/2018 και ισχύει από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ δηλ. από 17.1.2018 σύμφωνα με το άρθρο 406 του ίδιου νόμου. Το εδάφιο που αντικαταστάθηκε είχαν ως εξής: «Σε κάθε υποκείμενο στο φόρο χορηγείται μοναδικός αριθμός φορολογικού μητρώου (Α.Φ.Μ.) ως εξής:»

(4) Οι περιπτώσεις α', β' και γ' καθώς και τα επόμενα αυτών εδάφια της παραγράφου 2 του άρθρου 36 καταργήθηκαν με την περίπτωση β' της παραγράφου 2 του άρθρου 356 του Ν. 4512/2018. Η κατάργηση ισχύει από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ δηλ. από 17.1.2018, σύμφωνα με το άρθρο 406 του ίδιου νόμου. Οι καταργηθείσες περιπτώσεις είχαν ως εξής: «α) Στα φυσικά πρόσωπα, με τη δήλωση απόδοσης Α.Φ.Μ. εκτός αν έχει χορηγηθεί Α.Φ.Μ. με δήλωση φορολογίας

3.⁽¹⁾

4. Ο υποκείμενος στο φόρο υποχρεούται επίσης:

α)⁽²⁾ να τηρεί λογιστικά αρχεία (βιβλία) και να εκδίδει στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις της κείμενης νομοθεσίας, εκτός αν είναι εγκατεστημένος σε άλλο κράτος -μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης και δεν διαθέτει εγκατάσταση στην Ελλάδα.

Ειδικά, ο υποκείμενος στον φόρο που παραλαμβάνει ενσώματα κινητά αγαθά, τα οποία του αποστέλλονται από άλλο κράτος-μέλος από ή για λογαριασμό υποκείμενου στον φόρο που διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου Φ.Π.Α. σε αυτό το άλλο κράτος-μέλος, με σκοπό την εκτέλεση υπηρεσιών πραγματογνωμοσύνης ή εργασιών σε αυτά, στις οποίες συμπεριλαμβάνονται και οι εργασίες της περίπτωσης ε' της παραγράφου 2 του άρθρου 8, υποχρεούται να καταχωρεί τα σχετικά στοιχεία που επιτρέπουν την εξακρίβωση των αγαθών αυτών σε λογαριασμούς βιβλίων που τηρεί ή σε ειδικό βιβλίο, ο υποκείμενος στον φόρο που παραδίδει ακίνητα του άρθρου 6, ακόμη και αν βρίσκεται σε καθεστώς αναστολής του φόρου, υποχρεούται να τηρεί ειδικό βιβλίο κοστολογίου οικοδομών στο οποίο ή σε ιδιαίτερη μερίδα του οποίου, παρακολουθεί αναλυτικά το κόστος κάθε οικοδομής υπαγόμενης στις διατάξεις του άρθρου 6,

β) να επιδίδει τις προβλεπόμενες από τις διατάξεις του άρθρου 38 δηλώσεις.

Η διάταξη αυτή δεν εφαρμόζεται προκειμένου για υποκείμενους στο φόρο που πραγματοποιούν αποκλειστικά πράξεις που απαλλάσσονται από το φόρο, χωρίς δικαίωμα έκπτωσης. Ειδικά για τη δήλωση που προβλέπεται από την παράγραφο 8 του άρθρου 38, η υποχρέωση αυτή υφίσταται ανεξάρτητα από την ιδιότητα του προσώπου ως υποκείμενου ή μη στο φόρο,

γ)⁽³⁾ να υποβάλλει στον αρμόδιο Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ:

εισοδήματος. Ο αριθμός αυτός δεν καταργείται με την οριστική παύση των εργασιών. β) Στα νομικά πρόσωπα και στις ενώσεις προσώπων, μετά την υποβολή της δήλωσης έναρξης εργασιών. Ο αριθμός αυτός δεν καταργείται με την αλλαγή της νομικής μορφής των προσώπων αυτών, αλλά με την οριστική λύση ή διάλυσή τους. γ) Στις υπό ίδρυση επιχειρήσεις χορηγείται ΑΦΜ που παραμένει ο ίδιος για την επιχείρηση και μετά το πέρας των εργασιών της ίδρυσης. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών ορίζεται κάθε διαδικαστικό θέμα, καθώς και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου αυτού. Στους υποκείμενους στο φόρο που είναι εγκατεστημένοι σε άλλο κράτος-μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, ο Α.Φ.Μ. χορηγείται με την υποβολή δήλωσης έναρξης εργασιών. Ο αριθμός αυτός δεν μεταβάλλεται σε περίπτωση ορισμού, αλλαγής ή παύσης φορολογικού αντιπροσώπου».

(1) Η παράγραφος 3 του άρθρου 36 καταργήθηκε με την παράγραφο 3 του άρθρου 356 του Ν. 4512.2018. Η κατάργηση ισχύει από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 17.1.2018, σύμφωνα με το άρθρο 406 του ίδιου νόμου. Η καταργηθείσα περίπτωση είχε ως εξής: «3. Τις υποχρεώσεις των παραγράφων 1 και 2 έχουν ανεξάρτητα αν είναι υποκείμενα στο φόρο και τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα, τα οποία: α) ιδρύουν υποκατάστημα ή αποκτούν άλλη εγκατάσταση στο εσωτερικό της χώρας, β) εγκαθιστούν γραφείο στο εσωτερικό της χώρας, γ) συμμετέχουν σε ημεδαπά νομικά πρόσωπα, εκτός από τη συμμετοχή σε ανώνυμες εταιρίες, δ) αποκτούν ακίνητο στο εσωτερικό της χώρας και ε) έχουν οποιαδήποτε δραστηριότητα στο εσωτερικό της χώρας, η οποία συνεπάγεται την υποβολή φορολογικών δηλώσεων».

(2) Η περίπτωση α' της παραγράφου 4 του άρθρου 36 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 6 του άρθρου 39 του ν. 4646/2019 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 12.12.2019, σύμφωνα με το άρθρο 86 του ίδιου νόμου. Η περίπτωση που αντικαταστάθηκε είχε ως εξής: «α) να τηρεί βιβλία και να εκδίδει στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, εκτός αν είναι εγκατεστημένος σε άλλο κράτος-μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης και δεν διαθέτει εγκατάσταση στην Ελλάδα. Ειδικά, ο υποκείμενος στο φόρο που παραλαμβάνει ενσώματα κινητά αγαθά, τα οποία του αποστέλλονται από άλλο κράτος-μέλος από ή για λογαριασμό υποκείμενου στο φόρο που διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου Φ.Π.Α. σε αυτό το άλλο κράτος-μέλος, με σκοπό την εκτέλεση υπηρεσιών πραγματογνωμοσύνης ή εργασιών σε αυτά, στις οποίες συμπεριλαμβάνονται και οι εργασίες της περίπτωσης ε της παραγράφου 2 του άρθρου 8, υποχρεούται να καταχωρεί τα σχετικά στοιχεία που επιτρέπουν την εξακρίβωση των αγαθών αυτών σε λογαριασμούς βιβλίων που τηρεί ή σε ειδικό βιβλίο.»

(3) Η περίπτωση γ της παραγράφου 4 του άρθρου 36 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 11 του άρθρου

ι)⁽¹⁾ Ειδική δήλωση Φ.Π.Α., όταν ενεργεί πράξεις που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 1 και της περίπτωσης α' της παραγράφου 2 του άρθρου 6. Η δήλωση αυτή υποβάλλεται κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 16. Με την υποβολή της δήλωσης αυτής, καταβάλλεται εφάπαξ ο αναλογών στην παράδοση του ακινήτου φόρος, αφού συμψηφισθεί ο φόρος εισροών κατά το ποσοστό που βαρύνει τη μεταβιβαζόμενη ιδιοκτησία, όπως έχει διαμορφωθεί μέχρι τη χρονική στιγμή γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης. Η ίδια δήλωση υποβάλλεται και για τις πράξεις που προβλέπουν οι διατάξεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 7, χωρίς την καταβολή του φόρου, ο οποίος καταβάλλεται με την περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. της οικείας φορολογικής περιόδου.

ii)⁽²⁾ Ειδικά έντυπα απεικόνισης του συνολικού κόστους της οικοδομής και κατανομής αυτού στις επί μέρους ιδιοκτησίες, προϋπολογιστικά και απολογιστικά.

iii)⁽³⁾ Γνωστοποίηση για τη χρησιμοποίηση ακινήτου, το οποίο κατασκευάστηκε ως εμπορεύσιμο στοιχείο επιχείρησης, ως παγίου σε φορολογητέα δραστηριότητα, καθώς και για ακίνητο το οποίο απαλλοτριώθηκε. Η γνωστοποίηση αυτή υποβάλλεται ταυτόχρονα με την περιοδική δήλωση της φορολογικής περιόδου κατά την οποία άρχισε η χρησιμοποίηση ή πραγματοποιήθηκε η απαλλοτρίωση.

iv)⁽⁴⁾ Υπεύθυνη δήλωση με την οποία γνωστοποιεί τις τυχόν αιτίες για τις οποίες πρόκειται να συνταχθεί έγγραφο με το οποίο διορθώνεται, συμπληρώνεται, τροποποιείται ή επαναλαμβάνεται άλλο έγγραφο το οποίο αφορά πράξεις της παραγράφου 1 και της περίπτωσης α' της παραγράφου 2 του άρθρου 6.

Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών ορίζεται ο τύπος, το περιεχόμενο και η διαδικασία υποβολής της ειδικής δήλωσης και των ειδικών εντύπων, καθώς και ο χρόνος υποβολής των εντύπων αυτών και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου αυτής.

δ) να ορίζει φορολογικό αντιπρόσωπο του, πριν από την ενέργεια οποιασδήποτε φορολογητέας πράξης στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον πρόκειται για υποκείμενο στο φόρο που δεν είναι μόνιμα εγκαταστημένος στο εσωτερικό της χώρας ή στο εσωτερικό άλλου κράτους - μέλους και για την οποία είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, σύμφωνα με

1 του Ν. 3427/2005 και ισχύει από 1.1.2006, σύμφωνα με το άρθρο 53 του ίδιου νόμου.

(1) Η υποπερίπτωση i της περίπτωσης γ της παραγράφου 4 του άρθρου 36 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 7 του άρθρου 20 του Ν. 3522/2006 και ισχύει από 1.1.2006 σύμφωνα με την παράγραφο 12 του άρθρου 20 του ίδιου νόμου. Η υποπερίπτωση που αντικαταστάθηκε είχε ως εξής: «i) ειδική δήλωση Φ.Π.Α., όταν ενεργεί πράξεις που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 6. Η δήλωση αυτή υποβάλλεται κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 16. Με την υποβολή της δήλωσης αυτής, καταβάλλεται εφάπαξ ο αναλογών στην παράδοση του ακινήτου φόρος, αφού συμψηφισθεί ο φόρος εισροών κατά το ποσοστό που βαρύνει τη μεταβιβαζόμενη ιδιοκτησία, όπως έχει διαμορφωθεί μέχρι τη χρονική στιγμή γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης.»

(2) Η υποπερίπτωση ii της περίπτωσης γ της παραγράφου 4 του άρθρου 36 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 7 του άρθρου 20 του Ν. 3522/2006 και ισχύει από 1.1.2006 σύμφωνα με την παράγραφο 12 του άρθρου 20 του ίδιου νόμου. Η υποπερίπτωση που αντικαταστάθηκε είχε ως εξής: «ii) ειδικά έντυπα απεικόνισης του συνολικού κόστους της οικοδομής και κατανομής αυτού στις επιμέρους ιδιοκτησίες, προϋπολογιστικά και απολογιστικά.»

(3) Η υποπερίπτωση iii της περίπτωσης γ της παραγράφου 4 του άρθρου 36 προστέθηκε με την παράγραφο 7 του άρθρου 20 του Ν. 3522/2006 και ισχύει από 1.1.2006 σύμφωνα με την παράγραφο 12 του άρθρου 20 του ίδιου νόμου.

(4) Η υποπερίπτωση iv της περίπτωσης γ της παραγράφου 4 του άρθρου 36 προστέθηκε με την παράγραφο 3 του άρθρου 8 του Ν. 3763/2009 και ισχύει από τη δημοσίευσή του νόμου στο ΦΕΚ δηλ. από 27.5.2009 σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 49 του ίδιου νόμου.

τις διατάξεις του άρθρου 35.⁽¹⁾

Ο ορισμός του φορολογικού αντιπροσώπου γίνεται με την κατάθεση αντιγράφου του σχετικού πληρεξούσιου εγγράφου στον προϊστάμενο Δ.Ο.Υ., που είναι αρμόδιος για τη φορολογία εισοδήματος του φορολογικού αντιπροσώπου.

Το αντίγραφο αυτό πρέπει να είναι θεωρημένο από την ελληνική προξενική αρχή του τόπου, όπου είναι εγκαταστημένος ο υποκείμενος στο φόρο, ή από την Αρχή που έχει οριστεί για τη θεώρηση, σύμφωνα με την από 5.10.1961 Σύμβαση της Χάγης.

.....⁽²⁾

ε)⁽³⁾ Φορολογικό αντιπρόσωπο δύνανται να ορίζουν, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης δ' της παραγράφου αυτής, και οι υποκείμενοι στο φόρο που είναι εγκατεστημένοι σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης και δεν διαθέτουν εγκατάσταση στην Ελλάδα. Ο φορολογικός αντιπρόσωπος της περίπτωσης αυτής δεν υποχρεούται στην τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων για τις πράξεις που πραγματοποιεί ο εντολέας του.

στ) να τηρεί θεωρημένο ειδικό βιβλίο όπου θα καταγράφει τα αγαθά που απέστειλε ή μετέφερε ή τα οποία απεστάλησαν ή μεταφέρθηκαν για λογαριασμό του σε άλλο κράτος-μέλος, για τις ανάγκες των πράξεων που αναφέρονται στις περιπτώσεις γ', δ' και ε' της παραγράφου 3 του άρθρου 7.

Στο βιβλίο αυτό καταχωρούνται επίσης τα μετακινούμενα αγαθά από άλλο κράτος-μέλος προς το εσωτερικό της χώρας σύμφωνα με την περίπτωση γ' του άρθρου 12.

ζ)⁽⁴⁾ Να τηρεί ειδικό βιβλίο καταχώρισης κατά τη μεταφορά των αγαθών σε άλλο κράτος-μέλος, στο πλαίσιο των ρυθμίσεων για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντα, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στο άρθρο 7α. Να τηρεί ειδικό βιβλίο καταχώρισης κατά την παράδοση των αγαθών στο εσωτερικό της χώρας, στο πλαίσιο των ρυθμίσεων για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντα, σύμφωνα με το άρθρο 7α.

5. Ο υποκείμενος στο φόρο που πραγματοποιεί ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών,

(1) Το πρώτο εδάφιο της περίπτωσης δ της παραγράφου 4 του άρθρου 36 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 9 του άρθρου 18 του Ν. 3312/2005 και ισχύει από 1.1.2005, σύμφωνα με την παράγραφο 10 του άρθρου 18 του ίδιου νόμου. Το εδάφιο που αντικαταστάθηκε είχαν ως εξής: «να ορίζει φορολογικό αντιπρόσωπό του, πριν από την ενέργεια οποιασδήποτε φορολογητέας πράξης στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον πρόκειται για υποκείμενο στο φόρο που δεν είναι μόνιμα εγκαταστημένος στο εσωτερικό της χώρας ή στο εσωτερικό άλλου κράτους-μέλους».

(2) Το τελευταίο εδάφιο της περίπτωσης δ της παραγράφου 4 του άρθρου 36 καταργήθηκε από 1.1.2005 με την παρ. 9 του άρθρου 18 του Ν. 3312/2005. Το εδάφιο που καταργήθηκε είχαν ως εξής: «Δεν υπάρχει υποχρέωση ορισμού φορολογικού αντιπροσώπου, στην περίπτωση πραγματοποίησης πράξεων, για τις οποίες υπόχρεος είναι ο λήπτης, σύμφωνα με την περίπτωση δ υποπεριπτώσεις αα και ββ της παραγράφου 1 του άρθρου 35.»

(3) Η περίπτωση ε της παρ. 4 του άρθρου 36 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 5 του Ν. 3453/2006 (ισχύς από 1.1.2006). Η περίπτωση που αντικαταστάθηκε είχαν ως εξής: «ε) να ορίζει λογιστή - φοροτεχνικό, ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο, αρμόδιο για την εκπλήρωση των υποχρεώσεών του, εφόσον πρόκειται για υποκείμενο εγκαταστημένο εκτός του εσωτερικού της χώρας που πραγματοποιεί φορολογητέες πράξεις στο εσωτερικό της χώρας, για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 35. Ο ορισμός αυτός γίνεται με υπογραφή σχετικής σύμβασης, η οποία προσκομίζεται στον αρμόδιο προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. φορολογίας εισοδήματος του λογιστή - φοροτεχνικού, ή του άλλου προσώπου, πριν από την έναρξη πραγματοποίησης οποιασδήποτε πράξης. Οι δηλώσεις Φ.Π.Α., πρέπει να υπογράφονται από λογιστή - φοροτεχνικό, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις». Προηγούμενος η περίπτωση ε της παρ. 4 του άρθρου 36 είχε αντικατασταθεί με την παρ. 3 του άρθρου 18 του Ν. 2992/2002 (ισχύς από 1.1.2002). Για την περίπτωση αυτή βλ. ένατη (9η) έκδοση.

(4) Η περίπτωση ζ' της παραγράφου 4 του άρθρου 36 προστέθηκε με την περίπτωση ε' της παραγράφου 2 του άρθρου 61 του ν. 4714/2020 και ισχύει από 1.1.2020, σύμφωνα με το άρθρο 63 του ίδιου νόμου.

σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 11 και 12, καθώς και παραδόσεις αγαθών, οι οποίες απαλλάσσονται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28, υποχρεούνται επίσης:

α)⁽¹⁾ να υποβάλει ανακεφαλαιωτικό πίνακα για τις παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιεί, σύμφωνα με τις περ. α) και γ) της παρ. 1 του άρθρου 28 και το τελευταίο εδάφιο της παρ. 2 του άρθρου 15, καθώς και να παρέχει στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα πληροφορίες σχετικά με τον αριθμό φορολογικού μητρώου Φ.Π.Α. των υποκείμενων στον φόρο, για τους οποίους προορίζονται τα αγαθά στο πλαίσιο των ρυθμίσεων για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντα, σύμφωνα με τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στο άρθρο 7α, καθώς και σχετικά με οποιαδήποτε αλλαγή όσον αφορά τις πληροφορίες που έχει ήδη υποβάλει.

β) να χρησιμοποιεί για τις συναλλαγές αυτές τον αριθμό φορολογικού μητρώου του με το πρόθεμα «ΕΛ» πριν απ' αυτόν, καθώς επίσης και να αναγράφει στα στοιχεία που εκδίδει τον αριθμό του φορολογικού μητρώου (Φ.Π.Α.) του συναλλασσόμενου με το ανάλογο πρόθεμα που ισχύει σε κάθε κράτος-μέλος και

γ)⁽²⁾ να υποβάλλει στατιστική δήλωση (INTRASTAT) για τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές που πραγματοποιεί για κάθε μήνα,

δ)⁽³⁾ να υποβάλλει ανακεφαλαιωτικό πίνακα για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιεί μετά την 1.1.1996, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 11 και του άρθρου 12, καθώς και για τις αποκτήσεις που πραγματοποιεί και αποδεικνύει ότι έγιναν με σκοπό τη μεταγενέστερη παράδοση εντός άλλου κράτους - μέλους, σύμφωνα με το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 2 του άρθρου 15.

5.α.⁽⁴⁾ Ο υποκείμενος στον φόρο που πραγματοποιεί παροχές υπηρεσιών, για τις οποίες ο τόπος δεν είναι το εσωτερικό της χώρας, σύμφωνα με την περίπτωση α της παραγράφου 2 του άρθρου 14, και για τις οποίες ο λήπτης είναι υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο ή μη υποκείμενο στον φόρο νομικό πρόσωπο που διαθέτει ΑΦΜ/ΦΠΑ σε άλλο κράτος - μέλος, υποχρεούται:

α) να χρησιμοποιεί, για τις εν λόγω παροχές υπηρεσιών, τον αριθμό φορολογικού μητρώου του με το πρόθεμα «ΕΛ» πριν από αυτόν, καθώς επίσης και να αναγράφει στα στοιχεία που εκδίδει τον αριθμό του φορολογικού μητρώου (Φ.Π.Α.) του συναλλασσόμενου με το ανάλογο πρόθεμα που ισχύει σε κάθε κράτος-μέλος και

β) να υποβάλλει ανακεφαλαιωτικό πίνακα, για τις εν λόγω παροχές υπηρεσιών.

(1) Η περίπτωση α' της παραγράφου 5 του άρθρου 36 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την περίπτωση στ' της παραγράφου 2 του άρθρου 61 του Ν. 4714/2020 και ισχύει από 1.1.2020, σύμφωνα με το άρθρο 63 του ίδιου νόμου. Η περίπτωση που αντικαταστάθηκε είχαν ως εξής: «α) να υποβάλλει ανακεφαλαιωτικό πίνακα, για τις παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιεί σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων α' και γ' της παραγράφου 1 του άρθρου 28 και του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 2 του άρθρου 15.»

(2) Η περίπτωση γ της παραγράφου 5 του άρθρου 36 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 4 του άρθρου 11 του Ν. 3052/2002 και ισχύει από 1.1.2003 σύμφωνα με το άρθρο 16 του ίδιου νόμου. Η περίπτωση που αντικαταστάθηκε είχαν ως εξής: «γ) να υποβάλλει στατιστική δήλωση (INTRASTAT) για τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές που πραγματοποιεί για κάθε φορολογική περίοδο.»

(3) Η περίπτωση δ της παραγράφου 5 του άρθρου 36 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 6 του άρθρου 62 του Ν. 3842/2010 και ισχύει από 1.1.2010 σύμφωνα με την παράγραφο 8 του ίδιου άρθρου και νόμου. Η περίπτωση που αντικαταστάθηκε είχαν ως εξής: «δ) να υποβάλλει ανακεφαλαιωτικό πίνακα για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιεί μετά την 1.1.1996, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 11 παράγραφοι 1 και 2 και 12..»

(4) Η παράγραφος 5α του άρθρου 36 προστέθηκε με την περίπτωση β της παραγράφου 7 του άρθρου 22 του Ν. 3763/2009 και ισχύει από 1.1.2010 σύμφωνα με την παράγραφο 9 του ίδιου άρθρου και νόμου.

Οι ανωτέρω υποχρεώσεις δεν ισχύουν προκειμένου για υπηρεσίες οι οποίες απαλλάσσονται από τον φόρο στο κράτος - μέλος του λήπτη των υπηρεσιών αυτών.

5.β.⁽¹⁾ Ο υποκείμενος στον φόρο ή το μη υποκείμενο στον φόρο νομικό πρόσωπο που διαθέτει ΑΦΜ/ΦΠΑ στο εσωτερικό της χώρας, που λαμβάνει υπηρεσίες από υποκείμενο στον φόρο εγκατεστημένο σε άλλο κράτος - μέλος, για τις οποίες ο τόπος είναι το εσωτερικό της χώρας, σύμφωνα με την περίπτωση α' της παραγράφου 2 του άρθρου 14, και για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στον φόρο, υποχρεούται για τις εν λόγω υπηρεσίες που λαμβάνει:

α) να χρησιμοποιεί τον αριθμό φορολογικού μητρώου του με το πρόθεμα «ΕΛ» πριν από αυτόν,

β) να υποβάλλει ανακεφαλαιωτικό πίνακα.

Η υποχρέωση αυτή δεν ισχύει προκειμένου για υπηρεσίες οι οποίες απαλλάσσονται από τον φόρο στο εσωτερικό της χώρας.

5.γ.⁽²⁾ Οι πράξεις που αναφέρονται στις παραγράφους 5, 5.α και 5.β καταχωρούνται στους ανακεφαλαιωτικούς πίνακες την ημερολογιακή περίοδο κατά τη διάρκεια της οποίας ο φόρος καθίσταται απαιτητός, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 16 και 18 και στην περίπτωση μείωσης της φορολογητέας αξίας μετά την πραγματοποίηση της πράξης, την ημερολογιακή περίοδο που πραγματοποιείται η μείωση.

Οι πληροφορίες που αναφέρονται στην περ. α) της παρ. 5 για τα αγαθά τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται στο πλαίσιο των ρυθμίσεων για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντα, σύμφωνα με την περ. δ) της παρ. 2 του άρθρου 7α, καταχωρούνται στους ανακεφαλαιωτικούς πίνακες που αφορούν την ημερολογιακή περίοδο κατά τη διάρκεια της οποίας ξεκίνησε η μεταφορά ή η αποστολή τους προς το άλλο κράτος-μέλος, ή αντίστροφα από το άλλο κράτος-μέλος σε περίπτωση επιστροφής των αγαθών, σύμφωνα με την παρ. 6 του άρθρου 7α. Τυχόν μεταβολές στις προαναφερόμενες πληροφορίες καταχωρίζονται στους ανακεφαλαιωτικούς πίνακες την ημερολογιακή περίοδο κατά την οποία έλαβαν χώρα οι μεταβολές αυτές.⁽³⁾

5δ.⁽⁴⁾ Όταν υποκείμενος στον φόρο διευκολύνει, μέσω της χρήσης ηλεκτρονικής διεπαφής, όπως αγοράς, πλατφόρμας, διαδικτυακής πύλης ή παρόμοιων μέσων, την παράδοση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών σε μη υποκείμενο στον φόρο εντός της Ένωσης, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κεφαλαίου Γ', ο υποκείμενος στον φόρο, ο οποίος διευκολύνει την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών υποχρεούται να τηρεί καταχωρήσεις των εν λόγω πράξεων. Οι εν λόγω καταχωρήσεις είναι αρκετά λεπτομερείς, ώστε να επιτρέπουν στις φορολογικές αρχές του κράτους μέλους όπου οι εν λόγω πράξεις φορολογούνται να επαληθεύουν την ακρίβεια του υπολογισμού του ΦΠΑ.

Οι καταχωρήσεις των προηγούμενων εδαφίων πρέπει να διατίθενται, κατόπιν

(1) Η παράγραφος 5β του άρθρου 36 προστέθηκε με την περίπτωση β της παραγράφου 7 του άρθρου 22 του Ν. 3763/2009 και ισχύει από 1.1.2010 σύμφωνα με την παράγραφο 9 του ίδιου άρθρου και νόμου.

(2) Η παράγραφος 5γ του άρθρου 36 προστέθηκε με την παράγραφο 2 του άρθρου 59 του Ν. 3842/2010 και ισχύει από 1.1.2010 σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 59 του ίδιου νόμου.

(3) Τα δεύτερο και τρίτο εδάφια της παραγράφου 5γ του άρθρου 36 προστέθηκαν με την περίπτωση ζ' της παραγράφου 2 του άρθρου 61 του Ν. 4714/2020 και ισχύουν από 1.1.2020, σύμφωνα με το άρθρο 63 του ίδιου νόμου.

(4) Η παράγραφος 5δ του άρθρου 36 προστέθηκε με το άρθρο 7 του ν. 4818 και ισχύει από 1.7.2021, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 66 του ίδιου νόμου.

αιτήματος, με ηλεκτρονικά μέσα στο ενδιαφερόμενο κράτος μέλος και διαφυλάσσονται για διάστημα δέκα (10) ετών, το οποίο αρχίζει από τις 31 Δεκεμβρίου του έτους κατά το οποίο πραγματοποιήθηκε η πράξη.

6. Ο υποκείμενος στο φόρο ο οποίος ενεργεί αποκλειστικά πράξεις για τις οποίες δεν του παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης, τα νομικά πρόσωπα που δεν υπόκεινται στο φόρο και οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41, εφόσον διενεργούν ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, οι οποίες δεν καλύπτονται από την παρέκκλιση της παραγράφου 2 του άρθρου 11 υποχρεούνται:⁽¹⁾

α)⁽²⁾ να υποβάλλουν τις δηλώσεις που προβλέπονται από την παράγραφο 1 και να λαμβάνουν ΑΦΜ σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 10 και 11 του ΚΦΔ (ν. 4174/2013),

β)⁽³⁾ να υποβάλλουν δήλωση μεταβολών, με την οποία γνωστοποιούν τη διενέργεια φορολογητέων ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 10 του ΚΦΔ (ν. 4174/2013). Η δήλωση αυτή υποβάλλεται κατά το χρόνο που διαπιστώνεται η συνδρομή των προϋποθέσεων για τη φορολόγηση, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 11,

γ) να υποβάλλουν τη δήλωση που προβλέπεται από την παράγραφο 6 του άρθρου 38,

δ) να υποβάλλουν δήλωση με την οποία γνωστοποιούν την παύση των φορολογητέων ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών. Η δήλωση αυτή υποβάλλεται μέχρι τις 10 Ιανουαρίου του έτους κατά το οποίο δεν προβλέπεται η πραγματοποίηση φορολογητέων ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών,

ε)⁽⁴⁾ να υποβάλλουν τον ανακεφαλαιωτικό πίνακα που προβλέπεται στην περίπτωση δ' της παραγράφου 5 και τη δήλωση που προβλέπεται στην περίπτωση γ' της ίδιας παραγράφου και να εφαρμόζουν όσα προβλέπονται στην περίπτωση β' αυτής.

7. Τις υποχρεώσεις που προβλέπει το άρθρο αυτό έχουν κατά περίπτωση και τα εξής πρόσωπα:

α) ο εκκαθαριστής, ο κηδεμόνας, ο προσωρινός διαχειριστής και ο μεσεγγυούχος, στις περιπτώσεις κληρονομιάς και μεσεγγύησης,

β) ο επίτροπος, ο κηδεμόνας και ο αντιλήπτορας, στις περιπτώσεις ανηλίκων, απόντων,

(1) Η πρώτη περίοδος του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 6 του άρθρου 36 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 12 του άρθρου 19 του Ν. 3091/2002 (ΦΕΚ 330Α /24.12.2002) και ισχύει από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ δηλ. από 24.12.2002 σύμφωνα με το άρθρο 30 περ. ι του ίδιου νόμου. Η περίοδος που αντικαταστάθηκε είχαν ως εξής: «Τα νομικά πρόσωπα που δεν υπόκεινται στο φόρο και οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41, εφόσον διενεργούν ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, οι οποίες δεν καλύπτονται από την παρέκκλιση της παραγράφου 2 του άρθρου 11 υποχρεούνται.»

(2) Η περίπτωση α' της παραγράφου 6 του άρθρου 36 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την περίπτωση α' της παραγράφου 4 του άρθρου 356 του Ν. 4512/2018 και ισχύει από την δημοσίευση του νόμου το ΦΕΚ δηλ. από 17.1.2018, σύμφωνα με το άρθρο 406 του ίδιου νόμου. Η περίπτωση που αντικαταστάθηκε είχαν ως εξής: «α) να υποβάλλουν τις δηλώσεις που προβλέπονται από την παράγραφο 1 και να λαμβάνουν Α.Φ.Μ., όπως προβλέπεται από την παράγραφο 2.»

(3) Η περίπτωση β' της παραγράφου 6 του άρθρου 36 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την περίπτωση β' της παραγράφου 4 του άρθρου 356 του Ν. 4512/2018 και ισχύει από την δημοσίευση του νόμου το ΦΕΚ δηλ. από 17.1.2018, σύμφωνα με το άρθρο 406 του ίδιου νόμου. Η περίπτωση που αντικαταστάθηκε είχαν ως εξής: «β) να υποβάλλουν δήλωση, με την οποία γνωστοποιούν τη διενέργεια φορολογητέων ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών. Η δήλωση αυτή υποβάλλεται κατά το χρόνο που διαπιστώνεται η συνδρομή των προϋποθέσεων για τη φορολόγηση, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 11.»

(4) Η περίπτωση ε της παραγράφου 6 του άρθρου 36 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 7 του άρθρου 62 του Ν. 3842/2010 και ισχύει από 1.1.2010, σύμφωνα με την παράγραφο 8 του ίδιου άρθρου και νόμου. Η περίπτωση που αντικαταστάθηκε είχαν ως εξής: «ε) να υποβάλλουν τις δηλώσεις που προβλέπονται στις περιπτώσεις β και δ της προηγούμενης παραγράφου και να εφαρμόζουν όσα προβλέπονται στην περίπτωση γ της ίδιας παραγράφου.»

δικαστικά ή νόμιμα απαγορευμένων και των προσώπων που βρίσκονται υπό δικαστική αντίληψη,

γ) ο προσωρινός ή οριστικός σύνδικος, σε περίπτωση πτώχευσης του υποκείμενου στο φόρο,

δ)⁽¹⁾ ο φορολογικός αντιπρόσωπος, στις περιπτώσεις που ορίζεται υπόχρεος στο φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 35,

ε) οι κληρονόμοι και οι δωρεοδόχοι του υποκείμενου στο φόρο για τις φορολογικές υποχρεώσεις του, μέχρι το θάνατο του ή τη σύσταση της δωρεάς εν ζωή,

στ) κάθε πρόσωπο το οποίο, με βάση νόμο ή δικαστική απόφαση, υποκαθιστά τον υποκείμενο στο φόρο,

ζ) ο εκπρόσωπος ή μέλος της ένωσης προσώπων, κατ' ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων της φορολογίας εισοδήματος,

η) ο ιδρυτής της επιχείρησης για τις υποχρεώσεις αυτής μέχρι το χρόνο έναρξης της λειτουργίας της επιχείρησης.

8. Απαλλάσσονται από τις υποχρεώσεις του παρόντος άρθρου, εκτός αν άλλως ορίζεται σ' αυτό:

α) τα πρόσωπα, τα οποία καθίστανται υποκείμενα στο φόρο από περιστασιακή παράδοση καινούργιου μεταφορικού μέσου σε άλλο κράτος- μέλος,

β) οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41,

γ) τα νομικά πρόσωπα που δεν υπόκεινται στο φόρο,

δ) τα φυσικά πρόσωπα τα οποία πραγματοποιούν απαλλασσόμενες πράξεις της περίπτωσης στ' της παραγράφου 1 του άρθρου 22 και μόνο για τις πράξεις αυτές.

9. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών ορίζονται:

α) ο τύπος, το περιεχόμενο και η διαδικασία υποβολής των δηλώσεων,

β)⁽²⁾ ο τρόπος τήρησης και το περιεχόμενο του ειδικού βιβλίου που προβλέπεται στις περ. α) και στ), καθώς και κάθε σχετικό θέμα της περ. ζ) της παρ. 4,

γ)⁽³⁾ ο τύπος, το περιεχόμενο και ο χρόνος υποβολής των ανακεφαλαιωτικών πινάκων, που προβλέπονται από τις διατάξεις των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 5, καθώς και των παραγράφων 5α και 5β,

δ) ο χρόνος και ο τρόπος διαχωρισμού των ακαθαρίστων εσόδων από λιανικές πωλήσεις κατά συντελεστή φόρου,

ε) ο τύπος και το περιεχόμενο του στοιχείου, προκειμένου για παράδοση καινούργιου μεταφορικού μέσου και

(1) Η περίπτωση δ της παραγράφου 7 του άρθρου 36 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 4 του άρθρου 18 του Ν. 2992/2002 (ΦΕΚ 54Α /20.3.2002) και ισχύει από 1.1.2002 σύμφωνα με την παράγραφο 8 του άρθρου 18 του ίδιου νόμου. Η περίπτωση που αντικαταστάθηκε είχαν ως εξής: «δ) ο αντιπρόσωπος του εγκατεστημένου εκτός του εσωτερικού της χώρας υποκείμενου στο φόρο.»

(2) Η περίπτωση β' της παραγράφου 9 του άρθρου 36 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 2η του άρθρου 61 του ν. 4714/2020 και ισχύει από 1.1.2020, σύμφωνα με το άρθρο 63 του ίδιου νόμου. Η περίπτωση που αντικαταστάθηκε είχαν ως εξής: «β) ο τρόπος τήρησης και το περιεχόμενο του ειδικού βιβλίου που προβλέπεται στις περιπτώσεις α' και στ' της παραγράφου 4 αυτού του άρθρου.»

(3) Η περίπτωση γ της παραγράφου 9 του άρθρου 36 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την περίπτωση γ της παραγράφου 7 του άρθρου 22 του Ν. 3763/2009 και ισχύει από 1.1.2010 σύμφωνα με την παράγραφο 9 του ίδιου άρθρου και νόμου. Η περίπτωση που αντικαταστάθηκε είχαν ως εξής: «γ) ο τύπος, το περιεχόμενο και ο χρόνος υποβολής των ανακεφαλαιωτικών πινάκων, που προβλέπονται από τις διατάξεις των περιπτώσεων α και δ της παραπάνω παραγράφου 5.»

στ)⁽¹⁾ ο τύπος και το περιεχόμενο της δήλωσης έναρξης και παύσης πραγματοποίησης ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών, ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών, ενδοκοινοτικών λήψεων υπηρεσιών και ενδοκοινοτικών παροχών υπηρεσιών,

ζ) το χρονικό διάστημα εργασιών ίδρυσης επιχείρησης.

10. Με κοινές αποφάσεις των Υπουργών Εθνικής Οικονομίας και Οικονομικών ορίζονται τα τυχόν πρόσθετα στοιχεία του κοινοτικού εντύπου INTRASTAT, η διαδικασία και ο χρόνος υποβολής της δήλωσης που προβλέπεται στην περίπτωση γ' της παραγράφου 5.

11.⁽²⁾ Οι δηλώσεις που αναφέρονται στην περίπτωση β' της παραγράφου 4, καθώς και οι ανακεφαλαιωτικοί πίνακες που αναφέρονται στις παραγράφους 5, 5α και 5β, επιτρέπεται να υποβάλλονται μέσω διαβίβασης του αρχείου με ηλεκτρονικά μέσα.

Με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, μπορεί να ορίζεται υποχρεωτική η ηλεκτρονική υποβολή των δηλώσεων και των πινάκων αυτών ή υποχρεωτική η διαβίβαση του αρχείου με ηλεκτρονικά μέσα και να καθορίζεται η διαδικασία και κάθε άλλο σχετικό θέμα.

ΣΧΕΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ:

Νόμος 2992/2002 (ΦΕΚ 54Α /20.3.2002). Άρθρο 18 παρ. 6.- Οι εγκαταστημένοι σε άλλο κράτος - μέλος υποκείμενοι στο φόρο, οι οποίοι πραγματοποιούν, κατά την έναρξη εφαρμογής του παρόντος άρθρου, φορολογητέες πράξεις στο εσωτερικό της χώρας και έχουν ήδη ορίσει φορολογικό αντιπρόσωπο, μπορούν να συνεχίσουν να πραγματοποιούν πράξεις μέσω αυτού, μέχρι 31.12.2002. (Ισχύς από 1.1.2002)

Νόμος 3453/2006 (ΦΕΚ 74Α /7.4.2006). Άρθρο 5 § 2.- Οι διατάξεις του άρθρου 38 του Ν. 2873/2000 «Προσυπογραφή δηλώσεων από λογιστή-φοροτεχνικό» (ΦΕΚ 285 Α) δεν ισχύουν για το φόρο προστιθέμενης αξίας (ισχύς από 1.1.2006).

Νόμος 4174/2013 (ΦΕΚ 170Α /26.7.2013). Άρθρο 18 § 4.- Εάν μία φορολογική δήλωση ή μέρος αυτής συντάχθηκε από τρίτο πρόσωπο έναντι αμοιβής, η φορολογική δήλωση συνυπογράφεται και από το πρόσωπο αυτό.

ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ:

ΑΠΟΦ. ΓΓΔΕ ΠΟΛ 1153/11.10.2016.- Τροποποίηση και συμπλήρωση της ΠΟΛ. 1113/13 απόφασης Υπουργού και Υφυπουργού Οικονομικών «Διαδικασία χορήγησης Α.Φ.Μ. για την καταβολή του φόρου από υποκείμενους στο φόρο που είναι εγκατεστημένοι σε άλλο κράτος

(1) Η περίπτωση στ της παραγράφου 9 του άρθρου 36 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την περίπτωση δ της παραγράφου 7 του άρθρου 22 του Ν. 3763/2009 και ισχύει από 1.1.2010 σύμφωνα με την παράγραφο 9 του ίδιου άρθρου και νόμου. Η περίπτωση που αντικαταστάθηκε είχαν ως εξής: «στ) ο τύπος και το περιεχόμενο της δήλωσης έναρξης και παύσης φορολογητέων ενδοκοινοτικών αποκτήσεων της παραγράφου 6.»

(2) Η παράγραφος 11 του άρθρου 36 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την περίπτωση ε της παραγράφου 7 του άρθρου 22 του Ν. 3763/2009 και ισχύει από 1.1.2010 σύμφωνα με την παράγραφο 9 του ίδιου άρθρου και νόμου. Η παράγραφος που αντικαταστάθηκε είχαν ως εξής: «11. Οι δηλώσεις που αναφέρονται στην περίπτωση β της παραγράφου 4, καθώς και οι Ανακεφαλαιωτικοί Πίνακες που αναφέρονται στην παράγραφο 5, επιτρέπεται να υποβάλλονται ηλεκτρονικά. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, μπορεί να ορίζεται υποχρεωτική η ηλεκτρονική υποβολή των δηλώσεων αυτών και καθορίζεται η διαδικασία και κάθε άλλο σχετικό θέμα.»

μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης».

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις των άρθρων 35, 36 και 38 του Κώδικα Φ.Π.Α. (Ν. 2859/2000 - ΦΕΚ 248 Α /7.11.2000) ,όπως ισχύει.

2. Τις διατάξεις των άρθρων 10,11 και 54 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας Ν. 4174/2013 [ΦΕΚ 170 Α] όπως ισχύει.

.....
Αποφασίζουμε

Τροποποιείται και συμπληρώνεται η ΠΟΛ. 1113/ 22.5.2013 Α.Υ.Ο. (ΦΕΚ 1252 Β'/23-5-2013) «Διαδικασία χορήγησης Α.Φ.Μ. και υποβολής περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α. για την καταβολή του φόρου από υποκείμενους στο φόρο που είναι εγκατεστημένοι σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης» ως κατωτέρω:

Άρθρο 1

Στο τέλος της παρ. 1 του άρθρου 1 της ανωτέρω απόφασης προστίθεται εδάφιο ως εξής:

«Οι εν λόγω υποκείμενοι υποβάλλουν την ανωτέρω δήλωση πριν τη διενέργεια των φορολογικών πράξεων στην Ελλάδα».

Άρθρο 2

Τα άρθρα 2, 3 και 4 της ανωτέρω απόφασης αντικαθίστανται και προστίθεται νέο άρθρο 5, ως κάτωθι:

«Άρθρο 2

Μεταβολή Στοιχείων και Διακοπή / Παύση Φορολογητέων Πράξεων

1. Για οποιαδήποτε μεταβολή των πινάκων της δήλωσης του παραρτήματος Ι της ΠΟΛ.1113/22.5.2013 Α.Υ.Ο., οι υποκείμενοι στο φόρο υποχρεούνται να υποβάλλουν τη δήλωση του παραρτήματος ΙΙ της παρούσας, σημειώνοντας (X) στην ένδειξη «ΜΕΤΑΒΟΛΗ», αναγράφοντας υποχρεωτικά τον Α.Φ.Μ. που έχουν λάβει στην Ελλάδα, την επωνυμία ή το ονοματεπώνυμο και το όνομα πατέρα στους πίνακες Α1 και Α2, κατά περίπτωση, καθώς και τα στοιχεία εκείνα της δήλωσης που έχουν μεταβληθεί σε σχέση με τα αρχικώς δηλωθέντα, εντός της οριζόμενης σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις προθεσμίας.

Σε περίπτωση μεταβολής της επωνυμίας, του διαβατηρίου ή της ταυτότητας, αναγράφεται στους πίνακες Α1 ή Α2, κατά περίπτωση, η νέα επωνυμία ή το νέο διαβατήριο ή η νέα ταυτότητα.

2. Στις περιπτώσεις που οι εν λόγω υποκείμενοι παύουν να διενεργούν φορολογητέες πράξεις στο εσωτερικό της χώρας, υποχρεούνται να υποβάλλουν την ίδια δήλωση, εντός της οριζόμενης σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις προθεσμίας, σημειώνοντας (X) στην ένδειξη «ΔΙΑΚΟΠΗ / ΠΑΥΣΗ», στην οποία αναγράφεται υποχρεωτικά ο Α.Φ.Μ. που έχει χορηγηθεί στην Ελλάδα, καθώς και η επωνυμία ή το ονοματεπώνυμο και όνομα πατέρα στον πίνακα Α1 ή Α2, κατά περίπτωση.

3. Η δήλωση του παραρτήματος ΙΙ της παρούσας «ΔΗΛΩΣΗ ΜΕΤΑΒΟΛΗΣ - ΔΙΑΚΟΠΗΣ / ΠΑΥΣΗΣ ΜΗ ΕΓΚΑΤΕΣΤΗΜΕΝΟΥΣ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ ΑΛΛΑ ΣΕ ΑΛΛΑ ΚΡΑΤΗ-ΜΕΛΗ» ανακτάται από την ηλεκτρονική διεύθυνση του Υπουργείου Οικονομικών: «http://www.gsis.gr/gsis/info/gsis_site/

Services/Polites/documents_e_entipa_2/declofactivitg.doc» και υποβάλλεται με ηλεκτρονικό ταχυδρομείο στη διεύθυνση του τμήματος Διοικητικής και Μηχανογραφικής Υποστήριξης της Δ.Ο.Υ. Α Αθηνών.

Η εν λόγω δήλωση χρησιμοποιείται αποκλειστικά και μόνο για τις ανάγκες εφαρμογής της παρούσας, από μη εγκατεστημένους στην Ελλάδα αλλά σε άλλα κράτη - μέλη, για τη μεταβολή των στοιχείων τους και τη διακοπή / παύση των φορολογητέων πράξεων τους στην Ελλάδα.

4. Μετά την επαλήθευση όσων εκ των στοιχείων της υποβαλλόμενης δήλωσης εμφανίζονται

και στα δεδομένα του συστήματος VIES, αυτή καταχωρείται στο υποσύστημα Μητρώου TAXIS και οι ως άνω υποκείμενοι ενημερώνονται με ηλεκτρονικό ταχυδρομείο.

Άρθρο 3

Ορισμός - ανάκληση φορολογικού αντιπροσώπου

1. Στην περίπτωση που ο υποκείμενος στο φόρο έχει λάβει Α.Φ.Μ. με τις διαδικασίες της Π.Ο.Λ. 1113/ 22.5.2013 Α.Υ.Ο. και επιθυμεί στο εξής να ορίσει φορολογικό αντιπρόσωπο στην Ελλάδα, υποβάλλεται από τον φορολογικό αντιπρόσωπο στον αρμόδιο υπάλληλο της Δ.Ο.Υ. φορολογίας του η σχετική δήλωση μεταβολής, έντυπο Μ2 ή Μ3, κατά περίπτωση, συνυποβάλλεται το έντυπο Μ7, καθώς και το σχετικό για τον ορισμό του πληρεξούσιου έγγραφο, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις.

Υπάλληλος της Δ.Ο.Υ. φορολογίας του φορολογικού αντιπροσώπου ενημερώνει με τηλεομοιοτυπία [fax] τη Δ.Ο.Υ. Αθηνών, προκειμένου να προβεί, με οίκοθεν ενέργειες, στη μεταγραφή του Α.Φ.Μ. του υποκείμενου στο φόρο στη Δ.Ο.Υ. φορολογίας του φορολογικού αντιπροσώπου. Ημερομηνία μεταβολής είναι η ημερομηνία ορισμού της πληρεξουσιότητας.

Με την καταχώρηση της δήλωσης μεταβολής ως προς τον ορισμό του φορολογικού αντιπροσώπου, χορηγείται στο φορολογικό αντιπρόσωπο η σχετική βεβαίωση.

2. Στην περίπτωση που ο υποκείμενος στο φόρο επιθυμεί την ανάκληση του φορολογικού αντιπροσώπου, προκειμένου ο ίδιος να εκπληρώνει πλέον τις φορολογικές του ως προς τον Φ.Π.Α. υποχρεώσεις, αποστέλλει στη Δ.Ο.Υ. Αθηνών τη δήλωση της παρούσας, σημειώνοντας [X] στις ενδείξεις «Μεταβολή» και «Ανόκληση φορολογικού αντιπροσώπου», αναγράφοντας ως ημερομηνία μεταβολής την ημερομηνία ανάκλησης του εγγράφου πληρεξουσιότητας, τον Α.Φ.Μ. που διαθέτει στην Ελλάδα μέσω του φορολογικού αντιπροσώπου και τα λοιπά στοιχεία της δήλωσης.

Παράλληλα, υποβάλλεται από τον φορολογικό αντιπρόσωπο στη Δ.Ο.Υ. φορολογίας του, δήλωση μεταβολής, έντυπο Μ2 ή Μ3 κατά περίπτωση και συνυποβάλλεται έντυπο Μ7 για την παύση της σχέσης του ως φορολογικού αντιπροσώπου. Με τις δηλώσεις αυτές συνυποβάλλεται αντίγραφο του εγγράφου ανάκλησης της πληρεξουσιότητας, στο οποίο είναι απαραίτητο να γίνεται ρητή αναφορά περί της συνέχισης πραγματοποίησης φορολογητέων πράξεων στην Ελλάδα. Το πληρεξούσιο αυτό φέρει θεώρηση, σύμφωνα με τη σύμβαση Χάγης, προξενική θεώρηση ή θεώρηση που προβλέπεται από διεθνείς συμβάσεις και είναι επίσημα μεταφρασμένο. Με την καταχώρηση της δήλωσης μεταβολής ως προς την παύση του φορολογικού αντιπροσώπου, ο υποκείμενος στο φόρο μεταγράφεται στη Δ.Ο.Υ. Αθηνών. Ημερομηνία μεταβολής είναι η ημερομηνία ανάκλησης της πληρεξουσιότητας.

Άρθρο 4

Υποβολή δηλώσεων Φ.Π.Α. και καταβολή του φόρου

Οι υποκείμενοι του άρθρου 1 υποχρεούνται να υποβάλλουν με ηλεκτρονικό τρόπο δήλωση Φ.Π.Α. και να καταβάλλουν το τυχόν οφειλόμενο ποσό για κάθε φορολογική περίοδο σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 38 του Κώδικα Φ.Π.Α. (Ν. 2859/2000 - ΦΕΚ 248 Α /7-11-2000), όπως ισχύει.

Η υποβολή της δήλωσης Φ.Π.Α. πραγματοποιείται ηλεκτρονικά με τη συμπλήρωση του εντύπου που διατίθεται στην ιστοσελίδα του Υπουργείου Οικονομικών:

«[http://www1.gsis.gr/taxisnet/vat/protected/dis Play DeclarationTypes.htm](http://www1.gsis.gr/taxisnet/vat/protected/dis%20Play%20DeclarationTypes.htm)»

Για την ηλεκτρονική υποβολή της δήλωσης Φ.Π.Α. απαιτείται η εκ των προτέρων εγγραφή των εν λόγω υποκειμένων ως χρηστών των ηλεκτρονικών υπηρεσιών της Γενικής Γραμματείας Πληροφοριακών Συστημάτων του Υπουργείου Οικονομικών, σύμφωνα με τους όρους και τις προϋποθέσεις της Α.Υ.Ο. Π.Ο.Λ. 1178/7.12.2010 [ΦΕΚ 1916 Β /9-12-2010], όπως ισχύει. Για την εφαρμογή της παρούσας, ο κλειδάριθμος αποστέλλεται με ηλεκτρονικό ταχυδρομείο από τη

Δ.Ο.Υ. Α Αθηνών στην ηλεκτρονική διεύθυνση της επιχείρησης.

Για την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, οι υποκείμενοι στο φόρο υποχρεούνται, εφόσον δεν έχουν τη δυνατότητα καταβολής του οφειλόμενου ποσού μέσω πιστωτικού ιδρύματος στην Ελλάδα, να δώσουν εντολή μεταφοράς πίστωσης [EXΠΕ - SEPA CREDIT TRANSFER], από οποιοδήποτε πιστωτικό ίδρυμα το οποίο περιλαμβάνεται στον Ενιαίο Χώρο Πληρωμών σε Ευρώ, δηλώνοντας τα ακόλουθα στοιχεία του λογαριασμού του Ελληνικού Δημοσίου που τηρείται στην Τράπεζα της Ελλάδος για το Φ.Π.Α.:

BIC: BNGRGRAA

IBAN:GR3901000230000000481090509

Beneficiary Name: Ministry of Finance

Remittance Information [unstructured]: Η ταυτότητα οφειλής [αποκλειστικά 30 ψηφία].

Στις πληροφορίες που διαβιβάζονται με την εντολή μεταφοράς πίστωσης αναγράφεται υποχρεωτικά στο πεδίο «Πληροφορίες Εμβάσματος - Remittance Information», ως ανωτέρω, ο κωδικός πληρωμής που παρέχει το Υπουργείο Οικονομικών για την επιτυχή συσχέτιση της δήλωσης με το καταβαλλόμενο ποσό και αναφέρεται στο ειδικό δίκτυο ως «ταυτότητα οφειλής».

Για τον έλεγχο και την επιβολή του φόρου, αρμόδια είναι τα όργανα της Δ.Ο.Υ. Α Αθηνών, σύμφωνα με τα κατά περίπτωση οριζόμενα στην αριθμ. Δ6Α 1036682 ΕΞ 2014/25.2.2014 [ΦΕΚ 478 και 558 Β] απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει.

Άρθρο 5

Λοιπές διατάξεις

1. Σε κάθε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής των δηλώσεων του παραρτήματος Ι της ΠΟΛ. 1113/ 22.5.2013 Α.Υ.Ο. και του παραρτήματος ΙΙ της παρούσας επιβάλλονται οι προβλεπόμενες από τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας Ν. 4174/2013 [ΦΕΚ 170 Α] όπως ισχύει, κυρώσεις.

Σε περίπτωση που πριν τη δημοσίευση της παρούσας έχει υποβληθεί με οποιοδήποτε τρόπο αίτημα μεταβολής ή διακοπής / παύσης φορολογητέων πράξεων στην Ελλάδα, ως ημερομηνία μεταβολής ή διακοπής / παύσης αντίστοιχα λαμβάνεται αυτή της υποβολής του αιτήματος χωρίς την υποβολή της συνημμένης στην παρούσα δήλωσης από τον υποκείμενο, η οποία συμπληρώνεται οίκοθεν από τον αρμόδιο υπάλληλο της Δ.Ο.Υ. Α Αθηνών και χωρίς την επιβολή κυρώσεων.

2. Ο Α.Φ.Μ. που έχει χορηγηθεί στο εσωτερικό της Χώρας για την εγγραφή στο φορολογικό Μητρώο για οποιοδήποτε λόγο, δε μεταβάλλεται σε περίπτωση ορισμού ή ανάκλησης φορολογικού αντιπροσώπου ή σε περίπτωση διακοπής / παύσης των φορολογητέων πράξεων στην Ελλάδα και εκ νέου διενέργειας φορολογητέων πράξεων.

3. Η δήλωση που υποβάλλεται, κατά περίπτωση, στον αρμόδιο υπάλληλο της Δ.Ο.Υ. Α Αθηνών, οι βεβαιώσεις που παράγονται από το μηχανογραφικό σύστημα και η σχετική αλληλογραφία, αρχειοθετούνται σε ξεχωριστό αρχείο στο τμήμα Διοικητικής και Μηχανογραφικής Υποστήριξης, εκτός από τις βεβαιώσεις που αφορούν στον ορισμό ή στην παύση του φορολογικού αντιπροσώπου που χορηγούνται στον ίδιο.

4. Το παράρτημα που συνιστά αναπόσπαστο τμήμα της παρούσας τίθεται ως παράρτημα ΙΙ της Α. Υ.Ο. ΠΟΛ.1113/22.5.2013.».

Άρθρο 3

Έναρξη ισχύος

Η απόφαση αυτή ισχύει από τη δημοσίευσή της στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. (ΦΕΚ 3511 Β /1.11.2016)

ΑΠΟΦ. ΥΠ. ΟΙΚ/ΚΩΝ Α. 1120/28.5.2021.- Τροποποίηση της υπό στοιχεία 1099733/8159/0014 ΠΟΛ.1253/9-8-1993 κοινής απόφασης των Υφυπουργών Εθνικής Οικονομίας και

Οικονομικών «Συλλογή και επεξεργασία στοιχείων ενδοκοινοτικού εμπορίου (σύστημα INTRASTAT)» (Β' 600).

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α) Της παρ. 10 του άρθρου 36 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000 - Α' 248), με τις οποίες ορίζεται ότι με κοινές αποφάσεις των Υπουργών Εθνικής Οικονομίας και Οικονομικών ορίζονται τα τυχόν πρόσθετα στοιχεία του κοινοτικού εντύπου INTRASTAT, η διαδικασία και ο χρόνος υποβολής της δήλωσης που προβλέπεται στην περ. γ' της παρ. 5 του ίδιου άρθρου,

β) της περ. γ' της παρ. 5 του άρθρου 36 και της παρ. 4 του άρθρου 38 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000 - Α' 248).

.....
Αποφασίζουμε

Άρθρο 1

Τροποποιούμε την υπό στοιχεία 1099733/8159/0014 ΠΟΛ 1253/9-8-1993 κοινή απόφαση των Υφυπουργών Εθνικής Οικονομίας και Οικονομικών «Συλλογή και επεξεργασία στοιχείων ενδοκοινοτικού εμπορίου (σύστημα INTRASTAT)» (Β' 600), ως ακολούθως:

1. Η παρ. Α.1. αντικαθίσταται ως εξής:

Α.1. Οι υποκείμενοι στο Φ.Π.Α. καθώς και τα πρόσωπα που δεν καλύπτονται από την παρέκκλιση της παρ. 2 του άρθρου 11 του Κώδικα Φ.Π.Α. και υποβάλλουν δηλώσεις Φ.Π.Α. υποχρεούνται να υποβάλλουν στατιστική δήλωση (δήλωση Intrastat) για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις και παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιούνται κάθε μήνα.

2. Η περ. α) της παρ. Α.3. αντικαθίσταται ως εξής:

Α.3. α) Η δήλωση INTRASTAT υποβάλλεται στην ΕΛΣΤΑΤ, μέσω της ηλεκτρονικής διεύθυνσης <https://eurostat.statistics.gr>, ταυτόχρονα με την υποβολή του ανακεφαλαιωτικού πίνακα ενδοκοινοτικών αποκτήσεων και παραδόσεων (VIES) και όχι αργότερα από τη λήξη της προθεσμίας υποβολής αυτού.

Είναι επίσης δυνατό, σε εξαιρετικές περιπτώσεις που αφορούν είτε σε αδυναμία ηλεκτρονικής υποβολής της δήλωσης είτε υποβολής εκπρόθεσμης δήλωσης για διάστημα μεγαλύτερο του ενός έτους από τον μήνα αναφοράς, η δήλωση INTRASTAT να υποβληθεί σε έντυπη μορφή στη αρμόδια Δ.Ο.Υ. Στην περίπτωση αδυναμίας ηλεκτρονικής υποβολής η δήλωση υποβάλλεται στις ίδιες προθεσμίες. Στην περίπτωση υποβολής της δήλωσης σε έντυπη μορφή στη Δ.Ο.Υ., αποδεικτικό υποβολής αυτής αποτελεί το αντίτυπο με υπογραφή παραλαβής που θα υπογράφεται από τον υπάλληλο που την παραλαμβάνει.

Εάν σε κάποιο μήνα δεν πραγματοποιήθηκαν ενδοκοινοτικές συναλλαγές δεν υποβάλλεται δήλωση INTRASTAT.

3. Οι περ. β) και γ) της παρ. Α.3. αντικαθίστανται ως εξής:

β) Κατά την ενδοκοινοτική απόκτηση μεταφορικού μέσου καθώς και κατά την ενδοκοινοτική απόκτηση προϊόντων που υπόκεινται στον ειδικό φόρο κατανάλωσης (πετρελαιοειδή, οινοπνευματώδη και καπνοβιομηχανικά προϊόντα) υποβάλλεται δήλωση INTRASTAT με μήνα αναφοράς αυτόν του χρόνου γέννησης της φορολογικής υποχρέωσης, όπως ορίζεται στο άρθρο 18 του Κώδικα Φ.Π.Α. Στο τιμολογούμενο ποσό και στη στατιστική αξία δεν περιλαμβάνεται ο ειδικός φόρος κατανάλωσης, κατά τα λοιπά δε η φορολογητέα αξία θα προσδιορίζεται σύμφωνα με όσα προβλέπονται στο άρθρο 19 του Κώδικα Φ.Π.Α.

γ) Κατ' εξαίρεση οι υπόχρεοι που ασκούν τη δραστηριότητα εποχιακά ή έχουν την έδρα της οικονομικής δραστηριότητας σε νησιά όπου δεν εδρεύει Δ.Ο.Υ., μπορούν να καταθέσουν τη στατιστική δήλωση INTRASTAT στην πλησιέστερη Δ.Ο.Υ. ή Γ.Ε.Φ. και σε κάθε περίπτωση εντός της προθεσμίας της παρ. Α.3.α). Επίσης, όσοι είναι εγκατεστημένοι σε νησιά όπου δεν εδρεύει

Δ.Ο.Υ. ή Γ.Ε.Φ., μπορούν να αποστείλουν τη δήλωση INTRASTAT ταχυδρομικά στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.

4. Η παρ. Β. αντικαθίσταται ως εξής:

Β. Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. για την παραλαβή του ανακεφαλαιωτικού πίνακα ενδοκοινοτικών συναλλαγών υποχρεούται:

1. Να παραλαμβάνει τις μηνιαίες δηλώσεις INTRASTAT από τους υπόχρεους παροχής στατιστικών πληροφοριών σε εξαιρετικές περιπτώσεις και μέσα στην προθεσμία που ορίζεται στην παρ. Α.3.α).

2. Να αποστέλλει στην ΕΛΣΤΑΤ, το αργότερο μέχρι την επόμενη της τελευταίας εμπρόθεσμης ημερομηνίας υποβολής της δήλωσης VIES κάθε μήνα, τις δηλώσεις INTRASTAT που έχουν παραληφθεί.

5. Η παρ. Γ. αντικαθίσταται ως εξής:

Γ. Η Α.Α.Δ.Ε. υποχρεούται να παρέχει, σύμφωνα με το άρθρο 8 του Κανονισμού (ΕΚ) 638/2004 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 31ης Μαρτίου 2004 και του άρθρου 6 του Κανονισμού 1982/2004 της Επιτροπής της 18ης Νοεμβρίου 2004, όπως τροποποιήθηκε από τον Κανονισμό (ΕΕ) 91/2010 της Επιτροπής της 2ας Φεβρουαρίου 2010 α) ανά μήνα, στην Ελληνική Στατιστική Αρχή, τους καταλόγους των υποκείμενων σε Φ.Π.Α. που δήλωσαν ότι πραγματοποίησαν κατά τη διάρκεια της εν λόγω περιόδου αποκτήσεις ή παραδόσεις από και προς τα άλλα κράτη - μέλη, με ειδική διάκριση για τους εντασσόμενους στο «κατώφλι εξομίσωσης/εξαιρέσεως», το οποίο καθορίζεται κατ' έτος από την ΕΛΣΤΑΤ (αφορά επιχειρήσεις που δεν έχουν υποχρέωση να υποβάλλουν δήλωση INTRASTAT, αλλά παρέχουν τις αναγκαίες στατιστικές πληροφορίες με την δήλωση Φ.Π.Α.), β) με δική της πρωτοβουλία ή κατόπιν αιτήματος της Ελληνικής Στατιστικής Αρχής, οποιαδήποτε παρασχεθείσα πληροφορία για φορολογικούς σκοπούς, η οποία θα μπορούσε να βελτιώσει την ποιότητα των στατιστικών στοιχείων.

6. Όπου η υπό στοιχεία 1099733/8159/0014 ΠΟΛ 1253/9-8-1993 κοινή απόφαση των Υφυπουργών Εθνικής Οικονομίας και Οικονομικών «Συλλογή και επεξεργασία στοιχείων ενδοκοινοτικού εμπορίου (σύστημα INTRASTAT)» αναφέρεται σε «Γενική Γραμματεία ΕΣΥΕ» και «Γενικός Γραμματέας ΕΣΥΕ» (Β' 600) αντικαθίσταται με «Ελληνική Στατιστική Αρχή - ΕΛΣΤΑΤ» και «Πρόεδρος της Ελληνικής Στατιστικής Αρχής».

7. Κατά τα λοιπά ισχύει η υπό στοιχεία 1099733/8159/ 0014 ΠΟΛ 1253/9-8-1993.

Άρθρο 2

Η απόφαση αυτή ισχύει από την 1-6-2021.

Η απόφαση αυτή δημοσιεύθηκε στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. (ΦΕΚ 2277Β' /31.5.2021)

ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ:

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ ΠΟΛ. 1085/12.6.2017.- Έναρξη εργασιών φυσικών προσώπων χωρίς την προσκόμιση βεβαίωσης ελέγχου επωνυμίας και διακριτικού τίτλου από το οικείο Επιμελητήριο.

Σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 6 της Απόφασης ΓΓΔΕ ΠΟΛ. 1006/31.12.2013 την υποβολή δήλωσης έναρξης εργασιών φυσικών προσώπων συνυποβάλλεται υποχρεωτικά βεβαίωση ελέγχου της επωνυμίας και του διακριτικού τίτλου των φυσικών προσώπων από το οικείο επιμελητήριο, όπου απαιτείται από σχετικές διατάξεις. Από τις διατάξεις της περ. β του άρθρου 5α του ν.1089/1980, όπως ισχύουν, δεν προβλέπεται πλέον η απαγόρευση στις Δημόσιες Οικονομικές Υπηρεσίες να χορηγούν βεβαιώσεις υποβολής δήλωσης έναρξης δραστηριότητας σε φυσικά πρόσωπα, εφόσον αυτά δεν προσκομίσουν βεβαίωση της επωνυμίας και του διακριτικού τίτλου από το οικείο επιμελητήριο.

Λαμβάνοντας υπόψιν τα ανωτέρω, και όπως επιβεβαιώθηκε από την αρμόδια υπηρεσία της

Γενικής Γραμματείας Εμπορίου και Προστασίας Καταναλωτή του Υπ. Οικονομίας, Ανάπτυξης και Τουρισμού, δεν απαιτείται κατά την υποβολή της δήλωσης έναρξης εργασιών φυσικών προσώπων, η προσκόμιση της βεβαίωσης ελέγχου της επωνυμίας και του διακριτικού τίτλου από το οικείο επιμελητήριο.

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ ΠΟΛ. 1107/13.7.2017.- Κοινοποίηση της υπ' αριθμ. 9/2016 Γνωμοδότησης του ΝΣΚ σχετικά με τη δυνατότητα επανελέγχου ειδικής δήλωσης μεταβίβασης ακινήτου και λοιπές οδηγίες για την εφαρμογή.

Σας κοινοποιούμε την υπ' αριθμ. 9/2016 Γνωμοδότηση του ΝΣΚ σχετικά με τη δυνατότητα επανελέγχου ειδικής δήλωσης μεταβίβασης ακινήτου, η οποία έγινε αποδεκτή από τον Διοικητή ΑΑΔΕ, προς ενημέρωσή σας και ανάλογη εφαρμογή.

1. Με την ως άνω γνωμοδότηση έγιναν ομόφωνα δεκτά τα εξής:

Η φορολογική αρχή οφείλει να προβεί σε επανέλεγχο της ειδικής δήλωσης ΦΠΑ, που αφορά μεταβίβαση ακινήτου, το οποίο έχει φορολογηθεί ως αποπερατωμένο πριν ακόμη περατωθεί και στη συνέχεια άλλαξαν οι όροι της σύμβασης και παραδόθηκε ημιτελής, εάν και εφόσον δεν ισχύει το τεκμήριο του αποπερατωμένου και να εκδώσει, ύστερα από τη σχετική γνωστοποίηση που προβλέπεται στο άρθρο 36 παρ. 4, περ. β υποπερ. iv του Κώδικα ΦΠΑ, νέα πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ λαμβάνοντας υπόψη ως βάση επιβολής του φόρου την πράγματι λαμβανόμενη στη συγκεκριμένη περίπτωση αντιπαροχή (τίμημα), από την οποία μπορεί να προκύπτει και μείωση φορολογητέας ύλης ως και του αντίστοιχου φόρου, υπό την προϋπόθεση ότι στο τροποποιητικό συμβόλαιο δεν θα υφίσταται όρος για μελλοντική αποπεράτωση του μεταβιβαζόμενου ημιτελούς κτίσματος από τον πωλητή-εργολάβο.

2. Διευκρινίζεται ότι ο επανέλεγχος της ειδικής δήλωσης δεν έχει σχέση με τον επανέλεγχο του άρθρου 34 του ΚΦΔ αλλά πρόκειται για νέο έλεγχο της αρχικής δήλωσης μεταβίβασης ακινήτου, ύστερα από τη σχετική γνωστοποίηση του άρθρου 36 παρ. 4 περ. α, υποπερ. iv του Κώδικα ΦΠΑ, η οποία υποβάλλεται ακριβώς γιατί δεν μπορεί να υποβληθεί τροποποιητική δήλωση καθώς η αρχική δήλωση έχει ελεγχθεί. Με βάση τη γνωστοποίηση αυτή, η Φορολογική Διοίκηση επανελέγχει την αρχική δήλωση [ΠΟΛ. 1095/20.7.2009] και στη συνέχεια συντάσσει έκθεση επανελέγχου της ειδικής δήλωσης και εκδίδει νέα πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ είτε προκύπτει ποσό φόρου για καταβολή, είτε δεν προκύπτει ποσό φόρου, είτε [σύμφωνα με τη γνωμοδότηση] προκύπτει μείωση του ήδη προσδιορισθέντος και καταβληθέντος φόρου. Η Απόφαση/πράξη της Φορολογικής Διοίκησης εκδίδεται βάσει των άρθρων 49 παρ. 2 β, 36 παρ. 4 α [iv] και 6 παρ. 1 και παρ. 2 α του Κώδικα ΦΠΑ [Ν. 2859/2000] και το ποσό κατά το οποίο επέρχεται μείωση της φορολογητέας ύλης και του αντίστοιχου φόρου, υπολογίζεται κατά τον παρακάτω τρόπο:

Παράδειγμα:

Πωλήθηκε ακίνητο από τα σχέδια από τον Κ [κατασκευαστή] στον Α [αγοραστή] με τίμημα 100.000 ευρώ, το οποίο τίμημα είναι μεγαλύτερο της αντικειμενικής και του κόστους και καταβάλλεται ΦΠΑ 24.000 ευρώ. Λόγω οικονομικής αδυναμίας ο Κ αδυνατεί να αποπερατώσει το ακίνητο το οποίο έχει φτάσει στο στάδιο των επιχειρημάτων. Συμφωνούν με τον Α να τροποποιήσουν το συμβόλαιο πώλησης και να συμφωνήσουν ότι το ακίνητο που πωλήθηκε θα παραδοθεί ημιτελής (με την προϋπόθεση ότι δεν συντρέχει περίπτωση εφαρμογής του τεκμηρίου του αποπερατωμένου), στο στάδιο των επιχειρημάτων και το τίμημα που θα οφείλεται θα είναι 60.000 ευρώ. Υποβάλλεται σχετική γνωστοποίηση ενόψει της σύνταξης του τροποποιηθέντος συμβολαίου και η Φορολογική αρχή επανελέγχει την αρχική ειδική δήλωση, συντάσσει έκθεση επανελέγχου και εκδίδει πράξη υπολογίζοντας τη μείωση της φορολογητέας ύλης ως εξής:

Αξία ακινήτου αρχικού συμβολαίου 100.000 ΦΠΑ: 24.000

Αξία ακινήτου τροπ/ντος συμβολαίου: 60.000 ΦΠΑ: 14.400

ΦΠΑ αρχικής δήλωσης: 24.000 - ΦΠΑ

κατόπιν επανελέγχου: 14.400 =- 9.600

Κατά τα λοιπά ισχύουν οι διευκρινίσεις που έχουν δοθεί με την Πολ. 1095/20.07.2009.

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1070/27.3.2015.- Στατιστικά κατώφλια έτους 2015 για τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές.

Σχετικά με το ανωτέρω θέμα σας γνωρίζουμε ότι, σύμφωνα με το αριθ. πρωτ. 893/Γ4-93/19.1.2015 έγγραφο της Ελληνικής Στατιστικής Αρχής προς την Υπηρεσία μας, τα στατιστικά κατώφλια που ισχύουν από 1.1.2015 έως 31.12.2015, βάσει του άρθρου 10 του Κανονισμού της Ε.Ε. 638/2004, διαμορφώνονται ως εξής:

- α) Εκατόν πενήντα χιλιάδες ευρώ (150.000) για τις αφίξεις και
- β) Ενενήντα χιλιάδες ευρώ (90.000) για τις αποστολές.

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1015/26.1.2016.- Στατιστικά κατώφλια έτους 2016 για την υποβολή δήλωσης Intrastat.

Σχετικά με το ανωτέρω θέμα σας γνωρίζουμε ότι, σύμφωνα με το αριθ. πρωτ. 546/Γ4-51/15.1.2016 έγγραφο της Ελληνικής Στατιστικής Αρχής προς την Υπηρεσία μας, τα στατιστικά κατώφλια που ισχύουν από 1.1.2016 έως 31.12.2016, πάνω από τα οποία οι επιχειρήσεις υποχρεούνται να υποβάλλουν δήλωση Intrastat, διαμορφώνονται ως εξής:

- α) Εκατόν πενήντα χιλιάδες ευρώ (150.000 ευρώ) για τις αφίξεις και
- β) Ενενήντα χιλιάδες ευρώ (90.000 ευρώ) για τις αποστολές.

Επισημαίνεται ότι, σύμφωνα με το ανωτέρω έγγραφο, υπάρχει υποχρέωση υποβολής δήλωσης Intrastat για ενδοκοινοτικές συναλλαγές αγαθών που πραγματοποιούνται το έτος 2016 εφόσον, κατά το έτος 2015 οι συνολικές συναλλαγές (αφίξεων ή αποστολών) υπερέβησαν τα ανωτέρω στατιστικά κατώφλια του έτους 2016, ή στην περίπτωση κατά την οποία οι συνολικές συναλλαγές ενδοκοινοτικών αφίξεων και αποστολών αγαθών που πραγματοποιούνται κατά το έτος 2016 υπερβούν τα κατώφλια αυτά.

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ ΠΟΛ. 1017/31.1.2017.- Στατιστικά κατώφλια έτους 2017 για υποβολή δήλωσης Intrastat.

Σχετικά με το ανωτέρω θέμα σας γνωρίζουμε ότι, σύμφωνα με το αριθ. πρωτ. 353/Γ4-21 έγγραφο της Ελληνικής Στατιστικής Αρχής προς την Υπηρεσία μας, τα στατιστικά κατώφλια που ισχύουν από 1.1.2017 έως 31.12.2017, πάνω από τα οποία οι επιχειρήσεις υποχρεούνται να υποβάλλουν δήλωση Intrastat, διαμορφώνονται ως εξής.

- α] Εκατόν πενήντα χιλιάδες ευρώ (150.000€) για τις αφίξεις και
- β] Ενενήντα χιλιάδες ευρώ (90.000€) για τις αποστολές.

Επισημαίνεται ότι, σύμφωνα με το ανωτέρω έγγραφο, υπάρχει υποχρέωση υποβολής δήλωσης Intrastat για ενδοκοινοτικές συναλλαγές αγαθών που πραγματοποιούνται το έτος 2017 εφόσον, κατά το έτος 2016 οι συνολικές συναλλαγές [αφίξεων ή αποστολών] υπερέβησαν τα ανωτέρω στατιστικά κατώφλια του έτους 2017, ή στην περίπτωση κατά την οποία οι συνολικές συναλλαγές ενδοκοινοτικών αφίξεων και αποστολών αγαθών που πραγματοποιούνται κατά το έτος 2017 υπερβούν τα κατώφλια αυτά.

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ ΠΟΛ. 1016/25.1.2018.- Στατιστικά κατώφλια έτους 2018 για υποβολή δήλωσης Intrastat.

Σχετικά με το ανωτέρω θέμα σας γνωρίζουμε ότι, σύμφωνα με το αριθ. πρωτ. 448/Γ4-80/16.01.2018 έγγραφο της Ελληνικής Στατιστικής Αρχής προς την Υπηρεσία μας, τα στατιστικά

κατώφλια που ισχύουν από 1.1.2018 έως 31.12.2018, πάνω από τα οποία οι επιχειρήσεις υποχρεούνται να υποβάλλουν δήλωση Intrastat, διαμορφώνονται ως εξής:

- α) Εκατόν πενήντα χιλιάδες ευρώ (150.000 €) για τις αφίξεις και
- β) Ενεήντα χιλιάδες ευρώ (90.000 €) για τις αποστολές.

Επισημαίνεται ότι, σύμφωνα με το ανωτέρω έγγραφο, υπάρχει υποχρέωση υποβολής δήλωσης Intrastat για ενδοκοινοτικές συναλλαγές αγαθών που πραγματοποιούνται το έτος 2018 εφόσον, κατά το έτος 2017 οι συνολικές συναλλαγές ενδοκοινοτικών αφίξεων και αποστολών αγαθών υπερέβησαν τα ανωτέρω στατιστικά κατώφλια του έτους 2018, ή στην περίπτωση κατά την οποία οι συνολικές συναλλαγές ενδοκοινοτικών αφίξεων και αποστολών αγαθών που πραγματοποιούνται κατά το έτος 2018 υπερβούν τα κατώφλια αυτά.

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε.2022/12.2.2020.- Στατιστικά κατώφλια έτους 2020 για υποβολή δήλωσης Intrastat.

Σχετικά με το ανωτέρω θέμα σας γνωρίζουμε ότι, σύμφωνα με το αριθ. πρωτ. 699/B3-11/20.01.2020 έγγραφο της Ελληνικής Στατιστικής Αρχής προς την Υπηρεσία μας, τα στατιστικά κατώφλια που ισχύουν από 1.1.2020 έως 31.12.2020, πάνω από τα οποία οι επιχειρήσεις υποχρεούνται να υποβάλλουν δήλωση Intrastat, διαμορφώνονται ως εξής:

- α) Εκατόν πενήντα χιλιάδες ευρώ (150.000 €) για τις αφίξεις και
- β) Ενεήντα χιλιάδες ευρώ (90.000 €) για τις αποστολές.

Επισημαίνεται ότι, σύμφωνα με το ανωτέρω έγγραφο, υπάρχει υποχρέωση υποβολής δήλωσης Intrastat για ενδοκοινοτικές συναλλαγές αγαθών που πραγματοποιούνται το έτος 2020 εφόσον, κατά το έτος 2019 οι συνολικές συναλλαγές ενδοκοινοτικών αφίξεων και αποστολών αγαθών υπερέβησαν τα ανωτέρω στατιστικά κατώφλια του έτους 2020, ή στην περίπτωση κατά την οποία οι συνολικές συναλλαγές ενδοκοινοτικών αφίξεων και αποστολών αγαθών που πραγματοποιούνται κατά το έτος 2020 υπερβούν τα κατώφλια αυτά.

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε.2001/28.12.2020.- Στατιστικά κατώφλια έτους 2021 για υποβολή δήλωσης Intrastat.

Σχετικά με το ανωτέρω θέμα σας γνωρίζουμε ότι, σύμφωνα με το αριθ. Πρωτ.8371/B3-347/18.12.2020 έγγραφο της Ελληνικής Στατιστικής Αρχής προς την Υπηρεσία μας, τα στατιστικά κατώφλια που ισχύουν από 1.1.2021 έως 31.12.2021, πάνω από τα οποία οι επιχειρήσεις υποχρεούνται να υποβάλλουν δήλωση Intrastat, διαμορφώνονται ως εξής:

- α) Εκατόν πενήντα χιλιάδες ευρώ (150.000 ευρώ) για τις αφίξεις και
- β) Ενεήντα χιλιάδες ευρώ (90.000 ευρώ) για τις αποστολές.

Επισημαίνεται ότι, σύμφωνα με το ανωτέρω έγγραφο, υπάρχει υποχρέωση υποβολής δήλωσης Intrastat για ενδοκοινοτικές συναλλαγές αγαθών που πραγματοποιούνται το έτος 2021 εφόσον, κατά το έτος 2020 οι συνολικές συναλλαγές ενδοκοινοτικών αφίξεων και αποστολών αγαθών υπερέβησαν τα ανωτέρω στατιστικά κατώφλια του έτους 2021, ή στην περίπτωση κατά την οποία οι συνολικές συναλλαγές ενδοκοινοτικών αφίξεων και αποστολών αγαθών που πραγματοποιούνται κατά το έτος 2021 υπερβούν τα κατώφλια αυτά.

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε.2010/1.2.2022.- Στατιστικά κατώφλια έτους 2022 για υποβολή δήλωσης Intrastat.

Σχετικά με το ανωτέρω θέμα σας γνωρίζουμε ότι σύμφωνα με το αριθ. πρωτ. Β3-227/17.1.2022 έγγραφο της Ελληνικής Στατιστικής Αρχής προς την Υπηρεσία μας, τα στατιστικά κατώφλια που ισχύουν από 1.1.2022 έως 31.12.2022, πάνω από τα οποία οι επιχειρήσεις υποχρεούνται να υποβάλλουν δήλωση Intrastat, διαμορφώνονται ως εξής:

- α) Εκατόν πενήντα χιλιάδες ευρώ (150.000 €) για τις ενδοκοινοτικές αφίξεις
- β) Ενεήντα χιλιάδες ευρώ (90.000 €) για τις ενδοκοινοτικές αποστολές.

Επισημαίνεται ότι, σύμφωνα με το ανωτέρω έγγραφο, υπάρχει υποχρέωση υποβολής δήλωσης Intrastat για ενδοκοινοτικές συναλλαγές αγαθών που πραγματοποιούνται το έτος 2022 εφόσον, κατά το έτος 2021 οι συναλλαγές ενδοκοινοτικών αφίξεων και αποστολών αγαθών υπερέβησαν τα ανωτέρω στατιστικά κατώφλια του έτους 2022 ή στην περίπτωση κατά την οποία οι συνολικές συναλλαγές ενδοκοινοτικών αφίξεων και αποστολών αγαθών που πραγματοποιούνται κατά το έτος 2022 υπερβούν τα κατώφλια αυτά.

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2005/26.1.2023.- Στατιστικά κατώφλια έτους 2023 για υποβολή δήλωσης Intrastat.

Σχετικά με το ανωτέρω θέμα σας γνωρίζουμε ότι σύμφωνα με το αριθ. πρωτ. 350/B32/13.1.2023 έγγραφο της Ελληνικής Στατιστικής Αρχής προς την Υπηρεσία μας, τα στατιστικά κατώφλια που ισχύουν από 1.1.2023 έως 31.12.2023, πάνω από τα οποία οι επιχειρήσεις υποχρεούνται να υποβάλλουν δήλωση Intrastat, διαμορφώνονται ως εξής:

- α) Εκατόν πενήντα χιλιάδες ευρώ (150.000 €) για τις ενδοκοινοτικές αφίξεις
- β) Ενεήντα χιλιάδες ευρώ (90.000 €) για τις ενδοκοινοτικές αποστολές.

Επισημαίνεται ότι, σύμφωνα με το ανωτέρω έγγραφο, υπάρχει υποχρέωση υποβολής δήλωσης Intrastat για ενδοκοινοτικές συναλλαγές αγαθών που πραγματοποιούνται το έτος 2023 εφόσον, κατά το έτος 2022 οι συναλλαγές ενδοκοινοτικών αφίξεων και αποστολών αγαθών υπερέβησαν τα ανωτέρω στατιστικά κατώφλια του έτους 2023 ή στην περίπτωση κατά την οποία οι συνολικές συναλλαγές ενδοκοινοτικών αφίξεων και αποστολών αγαθών που πραγματοποιούνται κατά το έτος 2023 υπερβούν τα κατώφλια αυτά.

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2138/5.7.2021.- Κοινοποίηση διατάξεων του Μέρους Α του από 1/7/2021 κατατεθέντος σχεδίου νόμου «α) Ενσωμάτωση στην ελληνική νομοθεσία διατάξεων των Οδηγιών (ΕΕ) 2017/2455, (ΕΕ) 2019/1995 και (ΕΕ) 2018/1910 όσον αφορά υποχρεώσεις που απορρέουν από τον φόρο προστιθέμενης αξίας για παροχές υπηρεσιών και πωλήσεις αγαθών εξ αποστάσεως και σχετικές ρυθμίσεις.....και λοιπές διατάξεις».

Με το άρθρο αυτό ενσωματώνεται στο εσωτερικό μας δίκαιο η παρ. 11 του άρθρου 2 της Οδηγίας (ΕΕ) 2017/2455, δια της προσθήκης νέας παρ. 5δ στο άρθρου 36 του Κώδικα ΦΠΑ. Με τις νέες διατάξεις προβλέπεται η υποχρέωση τήρησης καταχωρίσεων των παραδόσεων αγαθών ή των παροχών υπηρεσιών τις οποίες υποκείμενοι στο φόρο διευκολύνουν μέσω της χρήσης ηλεκτρονικής διεπαφής, προς μη υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα στον φόρο εντός της Ένωσης. Η τήρηση καταχωρίσεων για χρονικό διάστημα δέκα ετών, είναι απαραίτητη για διασφάλιση της φορολογικής συμμόρφωσης. Επισημαίνεται ότι η εν λόγω γενική υποχρέωση η οποία εξειδικεύεται στον Εκτελεστικό Κανονισμό 282/2011, όπως θα ισχύει από 01.07.2021, καταλαμβάνει τόσο τις ηλεκτρονικές διεπαφές που θεωρούνται ότι λαμβάνουν και παραδίδουν τα αγαθά δυνάμει του νέου άρθρου 5β του Κώδικα ΦΠΑ ή τις υπηρεσίες όσο και τις ηλεκτρονικές διεπαφές που διευκολύνουν τις εν λόγω πράξεις χωρίς ωστόσο να τεκμαίρεται ότι παραδίδουν οι ίδιες τα αγαθά ή παρέχουν οι ίδιες τις υπηρεσίες προς τον πελάτη.

ΑΡΘΡΟ 37

ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΛΛΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ

1. Ο κύριος, ο νομέας ή ο κάτοχος ακινήτου, για λογαριασμό του οποίου ενεργούνται οι εργασίες που αναφέρονται στην περίπτωση β' της παραγράφου 2 του άρθρου 6, με εξαίρεση τα πρόσωπα που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 3 και τον κύριο οικοπέδου που αναθέτει σε εργολάβο την ανέγερση οικοδομής με το σύστημα της αντι-παροχής, υποχρεούται:

α) να υποβάλλει στον αρμόδιο για τη φορολογία του εισοδήματος Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ., το μήνα Ιανουάριο, δήλωση η οποία να περιλαμβάνει τα στοιχεία κόστους των εργασιών που εκτελέστηκαν το προηγούμενο ημερολογιακό έτος, εφόσον αυτό υπερβαίνει συνολικά το ποσό των *χιλίων πεντακοσίων (1.500) ευρώ*,⁽¹⁾ καθώς και το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του εργολάβου.

β) να διαφυλάσσει τα πιο πάνω στοιχεία κόστους για μία δεκαετία από την αποπεράτωση του έργου, όταν ισχυρίζεται ότι οι εργασίες πραγματοποιήθηκαν χωρίς τη μεσολάβηση εργολάβου.

Τα πιο πάνω πρόσωπα φέρουν το βάρος της απόδειξης αυτού του ισχυρισμού.

2. Τα πρόσωπα που συντάσσουν τη μελέτη του έργου έχουν υποχρέωση να υποβάλλουν στην αρμόδια υπηρεσία πολεοδομίας, μαζί με την αίτηση για την έκδοση άδειας εκτέλεσης του έργου, πληροφοριακά στοιχεία για το έργο που θα εκτελεσθεί. Οι υπηρεσίες πολεοδομίας υποχρεούνται, μέσα στο μήνα Ιανουάριο κάθε έτους, να αποστέλλουν στο Κέντρο Πληροφορικής του Υπουργείου Οικονομικών (ΚΕ.Π.Υ.Ο.) τα πιο πάνω πληροφοριακά στοιχεία, βεβαιώνοντας ότι αυτά είναι ίδια με τα στοιχεία της αντίστοιχης άδειας που εξέδωσαν για το έργο αυτό.

Το Ίδρυμα Κοινωνικών Ασφαλίσεων (Ι.Κ.Α.) υποχρεούται μέσα στο μήνα Φεβρουάριο κάθε έτους, να αποστέλλει στη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων του Υπουργείου Οικονομικών (Γ.Γ.Π.Σ.), τα στοιχεία των οικοδομών που δηλώθηκαν ως αποπερατωθείσες κατά το αμέσως προηγούμενο ημερολογιακό έτος, καθώς και τα στοιχεία του κυρίου του έργου και του κατασκευαστή.⁽²⁾

3.⁽³⁾ Οι συμβολαιογράφοι υποχρεούνται:

α) να μη συντάσσουν έγγραφα για πράξεις που προβλέπουν οι διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 περίπτωση α' του άρθρου 6, πλην της περίπτωσης αναγκαστικής απαλλοτρι-

(1) Στην περίπτωση α της παραγράφου 1 του άρθρου 37 η φράση «χιλίων πεντακοσίων (1.500) ευρώ» που αναγράφεται με πλάγια στοιχεία τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 14 του άρθρου 16 του Ν. 2948/2001 (ΦΕΚ 242Α /19.10.2001) και ισχύει από 1.1.2002 σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 28 του ίδιου νόμου. Η φράση που αντικαταστάθηκε είχαν ως εξής: «δραχμών πεντακοσίων χιλιάδων (500.000)».

(2) Το τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 2 του άρθρου 37 προστέθηκε με την παράγραφο 4 του άρθρου 27 του Ν. 3943/2011 και ισχύει από 1.1.2011 σύμφωνα με την περίπτωση γ της παραγράφου 16 του ίδιου άρθρου και νόμου.

(3) Η παράγραφος 3 του άρθρου 37 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 8 του άρθρου 20 του Ν. 3522/2006 και ισχύει από 1.1.2006, σύμφωνα με την παράγραφο 12 του άρθρου 20 του ίδιου νόμου. Η παράγραφος που αντικαταστάθηκε είχαν ως εξής: «3. Οι συμβολαιογράφοι υποχρεούνται: α) να μη συντάσσουν έγγραφα για πράξεις που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 6 ή πράξεις για τις οποίες ο φόρος καταβάλλεται με έκτακτη δήλωση, εφόσον δεν παραδίδεται σ αυτούς θεωρημένο αντίγραφο της δήλωσης που προβλέπει η διάταξη της περίπτωσης γ της παραγράφου 4 του άρθρου 36 ή της έκτακτης δήλωσης, κατά περίπτωση, β) να αναγράφουν στα πιο πάνω έγγραφα τον αύξοντα αριθμό της δήλωσης.»

ωσης, ή για πράξεις για τις οποίες ο φόρος καταβάλλεται με έκτακτη δήλωση, εφόσον δεν παραδίδεται σε αυτούς θεωρημένο αντίγραφο της ειδικής δήλωσης που προβλέπει η διάταξη της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 36 ή της έκτακτης δήλωσης και του σχετικού ή σχετικών αποδεικτικών καταβολής του φόρου,⁽¹⁾

β)⁽²⁾ να μην συντάσσουν έγγραφα διορθωτικά, συμπληρωματικά, τροποποιητικά ή επαναληπτικά των εγγράφων που αναφέρονται στην προηγούμενη περίπτωση α, εφόσον δεν παραδίδεται σε αυτούς θεωρημένο αντίγραφο της πράξης προσδιορισμού του φόρου που εκδίδεται σύμφωνα με την περίπτωση β' της παραγράφου 2 του άρθρου 49.

γ) να αναγράφουν στα πιο πάνω έγγραφα τον αύξοντα αριθμό της ειδικής δήλωσης που προβλέπει η διάταξη της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 36 ή της έκτακτης δήλωσης και του σχετικού ή σχετικών αποδεικτικών καταβολής του φόρου.⁽³⁾

Για την εφαρμογή της παρούσας παραγράφου, ως αποδεικτικά καταβολής του φόρου νοούνται τα αποδεικτικά που ορίζονται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων.⁽⁴⁾

4.⁽⁵⁾ Ο υποθηκοφύλακας ή ο προϊστάμενος του κτηματολογικού γραφείου είναι υποχρεωμένος να αρνηθεί τη μεταγραφή σύμβασης ή δικαστικής απόφασης ή οποιασδήποτε άλλης πράξης που αφορά πράξεις επί ακινήτων που προβλέπουν οι διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 περίπτωση α' του άρθρου 6, πλην της αναγκαστικής απαλλοτρίωσης, αν δεν προσκομίζεται σε αυτόν αντίγραφο της ειδικής δήλωσης της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 36 ή θεωρημένο αντίγραφο της πράξης προσδιορισμού του φόρου, η οποία εκδίδεται σύμφωνα με την περίπτωση β' της παραγράφου 2 του άρθρου 49 προκειμένου για έγγραφα διορθωτικά, συμπληρωματικά, τροποποιητικά ή επαναληπτικά των παραπάνω εγγράφων.

(1) Οι λέξεις «ή της έκτακτης δήλωσης και του σχετικού ή σχετικών αποδεικτικών καταβολής του φόρου» της περίπτωσης α της παραγράφου 3 του άρθρου 37, προστέθηκαν με την παράγραφο 1α της υποπαραγράφου Β3 της παραγράφου Β του άρθρου τρίτου του Ν. 4254/2014 και ισχύουν για δηλώσεις που υποβάλλονται από 1.1.2014, σύμφωνα με την περίπτωση 4 της ίδιας διάταξης. Με την ίδια διάταξη διαγράφηκαν οι λέξεις «και του σχετικού ή σχετικών διπλοτύπων καταβολής του φόρου ή της έκτακτης δήλωσης, κατά περίπτωση», που υπήρχαν στη θέση των προστεθεισών λέξεων.

(2) Η περίπτωση β της παραγράφου 3 του άρθρου 37 προστέθηκε με την παράγραφο 4 του άρθρου 8 του Ν. 3763/2009 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, ήτοι από 27.5.2009.

(3) Οι λέξεις «ή της έκτακτης δήλωσης και του σχετικού ή σχετικών αποδεικτικών καταβολής του φόρου» της περίπτωσης γ της παραγράφου 3 του άρθρου 37, προστέθηκαν με την παράγραφο 1β της υποπαραγράφου Β3 της παραγράφου Β του άρθρου τρίτου του Ν. 4254/2014 και ισχύουν για δηλώσεις που υποβάλλονται από 1.1.2014, σύμφωνα με την περίπτωση 4 της ίδιας διάταξης. Με την ίδια διάταξη διαγράφηκαν οι λέξεις «και του σχετικού ή σχετικών διπλοτύπων καταβολής του φόρου ή της έκτακτης δήλωσης κατά περίπτωση» που υπήρχαν στη θέση των προστεθεισών λέξεων. Σημειώνεται ότι η περίπτωση γ της παραγράφου 3 του άρθρου 37 τέθηκε όπως αναριθμήθηκε με την παράγραφο 4 του άρθρου 8 του Ν. 3763/2009 (ισχύς από 27.5.2009). Προηγούμενος αποτελούσε την περίπτωση β.

(4) Το δεύτερο εδάφιο της περίπτωσης γ της παραγράφου 3 του άρθρου 37 προστέθηκε με την παράγραφο 1γ της υποπαραγράφου Β3 της παραγράφου Β του άρθρου τρίτου του νόμου Ν. 1254/2014 και ισχύει για δηλώσεις που υποβάλλονται από 1.1.2014 σύμφωνα με την περίπτωση 4 της ίδιας παραγράφου.

(5) Η παράγραφος 4 του άρθρου 37 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 5 του άρθρου 8 του Ν. 3763/2009 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ δηλ. από 27.5.2009, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 49 του ίδιου νόμου. Η παράγραφος που αντικαταστάθηκε είχε ως εξής: «4. Ο υποθηκοφύλακας ή ο προϊστάμενος του κτηματολογικού γραφείου είναι υποχρεωμένος να αρνηθεί τη μεταγραφή σύμβασης ή δικαστικής απόφασης ή οποιασδήποτε άλλης πράξης που αφορά πράξεις επί ακινήτων που προβλέπουν οι διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 περίπτωση α του άρθρου 6, πλην της αναγκαστικής απαλλοτρίωσης, αν δεν προσκομίζεται σε αυτόν αντίγραφο της ειδικής δήλωσης της περίπτωσης γ της παραγράφου 4 του άρθρου 36».

5.⁽¹⁾ Οι διατάξεις της παραγράφου 1 δεν εφαρμόζονται για ακίνητα των οποίων η σχετική άδεια από την αρμόδια πολεοδομική υπηρεσία εκδίδεται μετά την 1.1.1995 για τις οποίες εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 34 και 35 του Ν. 2238/1994.

6.⁽²⁾ Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών και του κατά περίπτωση αρμόδιου Υπουργού ορίζονται ο τύπος και το περιεχόμενο των δηλώσεων που υποβάλλουν τα πρόσωπα της παραγράφου 1, τα πληροφοριακά στοιχεία που υποβάλλουν στην αρμόδια υπηρεσία πολεοδομίας τα πρόσωπα που συντάσσουν τη μελέτη του έργου, καθώς και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού.

(1) Η παράγραφος 5 τέθηκε όπως αναριθμήθηκε με την παράγραφο 9 του άρθρου 20 του Ν. 3522/2006. Η αναρίθμηση ισχύει από 1.1.2006, σύμφωνα με την παράγραφο 12 του άρθρου 20 του ίδιου νόμου. Προηγουμένως αποτελούσε την παράγραφο 4.

(2) Η παράγραφος 6 τέθηκε όπως αναριθμήθηκε με την παράγραφο 9 του άρθρου 20 του Ν. 3522/2006. Η αναρίθμηση ισχύει από 1.1.2006, σύμφωνα με την παράγραφο 12 του άρθρου 20 του ίδιου νόμου. Προηγουμένως αποτελούσε την παράγραφο 5.

ΑΡΘΡΟ 38⁽¹⁾

(1) Το άρθρο 38 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την περίπτωση Α της παραγράφου 8 του άρθρου 1 του Ν. 4281/2014 και ισχύει για πράξεις που πραγματοποιούνται από 1.1.2015 και εφεξής, σύμφωνα με την περίπτωση Β της ίδιας παραγράφου, άρθρου και νόμου, εκτός από την παράγραφο 12 που ισχύει από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 8.8.2014, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 253 του ίδιου νόμου. Ειδικά η υποχρέωση υποβολής εκκαθαριστικής δήλωσης ΦΠΑ καταργείται για διαχειριστικές περιόδους που λήγουν μετά την 1.1.2014, σύμφωνα με την περίπτωση 8B του άρθρου 1 του Ν. 4281/2014. Το άρθρο που αντικαταστάθηκε είχε ως εξής:

«ΑΡΘΡΟ 38

ΔΗΛΩΣΗ ΚΑΙ ΣΥΝΑΦΕΙΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ

1. Οι υπόχρεοι στο φόρο που ενεργούν φορολογητέες πράξεις ή πράξεις απαλλασσόμενες του φόρου, για τις οποίες έχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών με βάση τις διατάξεις του άρθρου 30, οφείλουν να υποβάλλουν στη ΔΟΥ, που είναι αρμόδια για την επιβολή του φόρου εισοδήματός τους, τις πιο κάτω δηλώσεις:

α) Περιοδική δήλωση για κάθε φορολογική περίοδο, ως εξής:

αα) Κάθε μήνα και μέχρι την 20ή ημέρα του επόμενου μήνα, εφόσον τηρούν βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων.

Το ίδιο ισχύει και για το Δημόσιο που δεν είναι υποχρεωμένο να τηρεί βιβλία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων όταν ασκεί δραστηριότητες για τις οποίες υπάγεται στο φόρο.

ββ) Κάθε ημερολογιακό τρίμηνο και μέχρι την 20ή ημέρα του μήνα που ακολουθεί το τρίμηνο, εφόσον τηρούν βιβλία πρώτης ή δεύτερης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων.

Η περιοδική δήλωση περιλαμβάνει, για κάθε φορολογική περίοδο, την αξία των φορολογητέων παραδόσεων αγαθών και παροχής υπηρεσιών, την αξία των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών, στα οποία περιλαμβάνονται και τα καινούργια μεταφορικά μέσα και τα αγαθά που υπάγονται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης, την αξία των πράξεων παροχής υπηρεσιών, για τις οποίες οφείλεται φόρος από το λήπτη των υπηρεσιών αυτών, το φόρο που αναλογεί, την αξία των απαλλασσόμενων πράξεων, τις εκπτώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις των άρθρων 30, 31 και 32, καθώς και τη διαφορά φόρου που προκύπτει. Περιοδική δήλωση δεν υποβάλλουν οι επιχειρήσεις που δηλώνουν ότι βρίσκονται σε αδράνεια ή αναστολή εργασιών, εφόσον υποβάλλουν την αναφερόμενη στην περίπτωση β της παραγράφου 1 του άρθρου 36 δήλωση μεταβολών.

β) Εκκαθαριστική δήλωση μέχρι την 25η ημέρα του δεύτερου μήνα που ακολουθεί τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, εφόσον κατά τη λήξη της περιόδου αυτής δεν τηρούσαν βιβλία ή τηρούσαν βιβλία πρώτης ή δεύτερης κατηγορίας του ΚΒΣ ή μέχρι την 10η ημέρα του πέμπτου μήνα που ακολουθεί τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, εφόσον κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου τηρούσαν βιβλία τρίτης κατηγορίας του ΚΒΣ.

Η δήλωση αυτή περιλαμβάνει τα δεδομένα των περιοδικών δηλώσεων της διαχειριστικής περιόδου, μετά το διακανονισμό που έγινε, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33.

γ) Κατ'εξαιρέση της περίπτωσης α ανωτέρω, οι αγρότες φυσικά πρόσωπα που δεν ασκούν άλλη δραστηριότητα για την οποία υποχρεούνται στην τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία, υποβάλλουν μόνο εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ.

1α. Εφημεριδοπώλες, η δραστηριότητα των οποίων προσδιορίζεται από τις διατάξεις του ν.δ. 2943/1954 (ΦΕΚ 181Α), δεδωμένου ότι πραγματοποιούν πράξεις για τις οποίες δεν επιβάλλουν Φ.Π.Α., έχοντας παράλληλα δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών τους, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 8 του άρθρου 19, μπορούν να επιλέγουν τη μη υποβολή περιοδικών και εκκαθαριστικών δηλώσεων, εφόσον με δήλωσή τους επιλέγουν τη μη διενέργεια έκπτωσης του φόρου εισροών. Η δήλωση αυτή υποβάλλεται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. μέσα σε τριάντα ημέρες από την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου και δεν μπορεί να ανακληθεί πριν την παρέλευση πενταετίας. Ειδικά κατά την πρώτη εφαρμογή για πράξεις που πραγματοποιήθηκαν από 1.7.2010, η εν λόγω δήλωση, μπορεί να υποβληθεί μέχρι 31.5.2011.

2. Η διαφορά φόρου που προκύπτει από τις παραπάνω δηλώσεις, αν είναι θετική και άνω των τριάντα (30) ευρώ καταβάλλεται στο Δημόσιο, αν είναι θετική μέχρι τριάντα (30) ευρώ μεταφέρεται για καταβολή στην επόμενη φορολογική περίοδο, και αν είναι αρνητική μεταφέρεται για έκπτωση ή επιστρέφεται, κατά περίπτωση, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34. Η υποχρέωση καταβολής του οφειλόμενου ποσού λήγει την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μήνα της εμπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης. Ειδικά για εμπρόθεσμη περιοδική δήλωση και με την προϋπόθεση ότι το οφειλόμενο ποσό υπερβαίνει το ποσό ύψους εκατό (100) ευρώ, ο υποκείμενος στο φόρο μπορεί να επιλέξει την καταβολή του οφειλόμενου ποσού σε δύο (2) ισόποσες δόσεις. Στην περίπτωση αυτή, το ποσό της δεύτερης δόσης καταβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα, από την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης.

3. Οι δηλώσεις υποβάλλονται στην αρμόδια ΔΟΥ. Κατ'εξαιρέση οι εποχιακές επιχειρήσεις και οι επιχειρήσεις που εδρεύουν σε νησί όπου δεν εδρεύει ΔΟΥ, μπορούν να υποβάλλουν τις δηλώσεις τους σε οποιαδήποτε ΔΟΥ. Επίσης αρνητική εκκαθαριστική δήλωση μπορεί να αποσταλεί ταχυδρομικά με απόδειξη από τις επιχειρήσεις αυτές.

4. Όταν ο υποκείμενος στο φόρο διακόπτει οριστικά τις εργασίες της επιχειρησής του και αναχωρεί εκτός του εσωτερικού της χώρας ή μεταφέρει εκτός αυτού την οικονομική του δραστηριότητα, υποχρεούται, πριν από την αναχώρησή ή τη μεταφορά της δραστηριότητάς του:

α) να επιδώσει τις προβλεπόμενες από το άρθρο αυτό δηλώσεις και να καταβάλει τον οφειλόμενο φόρο,

β) να ορίσει στην Ελλάδα ανειραπόστοπο του φερέγγυο, που αναλαμβάνει την ευθύνη εκπλήρωσης των υποχρεώσεων που προβλέπονται από τον παρόντα νόμο. Στις παραπάνω περιπτώσεις η Φορολογική Αρχή μπορεί να ζητά κάθε

ΔΗΛΩΣΗ ΚΑΙ ΣΥΝΑΦΕΙΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ

1. Οι υπόχρεοι στο φόρο, που ενεργούν φορολογητέες πράξεις ή πράξεις απαλλασσόμενες του φόρου, για τις οποίες έχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισρών με βάση τις διατάξεις του άρθρου 30, οφείλουν να υποβάλουν δήλωση ΦΠΑ για κάθε φορολογική περίοδο.

2.⁽¹⁾ Η φορολογική περίοδος ορίζεται ως εξής:

αναγκία εγγύηση, που κατά την κρίση της διασφαλίζει τα συμφέροντα του Δημοσίου.

5. Σε περίπτωση εισαγωγής αγαθών, ο υπόχρεος στο φόρο καταθέτει διασάφηση εισαγωγής ή άλλο τελωνειακό παραστατικό έγγραφο στο τελωνείο εισαγωγής, σύμφωνα με τις τελωνειακές διατάξεις.

6. Ο υποκείμενος στο φόρο, ο οποίος ενεργεί αποκλειστικά πράξεις για τις οποίες δεν του παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης, τα νομικά πρόσωπα που δεν υπάγονται στο φόρο σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 2 και 3 του άρθρου 3, καθώς και οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41, που πραγματοποιούν φορολογητέες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών ή λαμβάνουν υπηρεσίες για τις οποίες είναι υπόχρεοι για την καταβολή του φόρου, υποχρεούνται να υποβάλλουν εκκαθαριστική δήλωση και για χρήσεις που δεν έχει πραγματοποιηθεί καμία από τις ανωτέρω πράξεις, καθώς και περιοδική δήλωση μόνο για τις φορολογικές περιόδους κατά τις οποίες πραγματοποιούν τις ως άνω φορολογητέες πράξεις. Οι δηλώσεις αυτές περιλαμβάνουν την αξία των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών και κάθε άλλης πράξης, για τις οποίες ο φόρος κατέστη απαιτητός κατά την ίδια φορολογική περίοδο, καθώς και το φόρο που αναλογεί στις πράξεις αυτές.

7. Οποιοδήποτε πρόσωπο που πραγματοποιεί ενδοκοινοτική απόκτηση καινούργιου μεταφορικού μέσου, υποχρεούται να υποβάλλει στην αρμόδια Τελωνειακή Αρχή ειδική δήλωση για την καταβολή του φόρου που αναλογεί στην απόκτηση αυτή.

Η δήλωση αυτή υποβάλλεται το αργότερο μέχρι τη 10η του επόμενου μήνα από εκείνον κατά τον οποίο ο φόρος κατέστη απαιτητός και πάντως πριν από την έκδοση άδειας κυκλοφορίας του μεταφορικού μέσου στο εσωτερικό της χώρας από την, κατά περίπτωση, αρμόδια αρχή.

Την υποχρέωση αυτή έχουν και τα πρόσωπα, τα οποία καλύπτονται από τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 11, στην περίπτωση που αποκτούν αγαθά, τα οποία υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης από άλλο κράτος-μέλος.

Προκειμένου περί μεταφορικών μέσων, υπαγόμενων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης, η ημερομηνία υποβολής της ειδικής αυτής δήλωσης είναι εκείνη που προβλέπεται για τον ειδικό φόρο κατανάλωσης.

8. Τα πρόσωπα που καθίστανται υποκείμενα στο φόρο από περιστασιακή παράδοση καινούριου μεταφορικού μέσου υποχρεούνται να υποβάλλουν έκτακτη περιοδική δήλωση, πριν από την άσκηση του δικαιώματος επιστροφής του φόρου, που προβλέπεται από το άρθρο 34.

9. Οι υπόχρεοι που τηρούν βιβλία πρώτης κατηγορίας του κώδικα βιβλίων και στοιχείων, εφόσον δεν διενεργούν ενδοκοινοτικές συναλλαγές, έχουν τη δυνατότητα να επιλέξουν ειδικό καθεστώς απόδοσης του φόρου με περιοδικές προκαταβολές, έναντι οριστικής υποχρέωσης που θα προσδιορίζεται με την εκκαθαριστική δήλωση. Οι υπόχρεοι που θα υπαχθούν στο καθεστώς αυτό δεν υποχρεούνται να συντάξουν και να υποβάλλουν περιοδικές δηλώσεις, και αποδίδουν το φόρο με βάση το ποσό που καταβλήθηκε την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο, προσαυξημένο κατά δέκα τοις εκατό (10%). Οι υπόχρεοι που επιλέγουν το ειδικό καθεστώς απόδοσης υποχρεούνται να παραμείνουν σε αυτό για μία τριετία. Η επιλογή υπαγωγής ή διαγραφής γίνεται με υποβολή αίτησης στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. εντός του μηνός Ιανουαρίου. (Η παράγραφος 9 καταργήθηκε με την παράγραφο 8 του άρθρου 27 του Ν. 3943/2011 από 31.3.2011).

10. Η ειδική δήλωση της περίπτωσης γ της παραγράφου 4 του άρθρου 36 ανακαλείται στις περιπτώσεις μεταίωσης του συμβολαίου, ύστερα από αίτηση του υποκειμένου η οποία υποβάλλεται με την ίδια αίτηση για ακύρωση της πράξης προσδιορισμού του φόρου σύμφωνα με την περίπτωση α της παραγράφου 2 του άρθρου 56.

11. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών:

α) ορίζονται ο τύπος και το περιεχόμενο των δηλώσεων, τα στοιχεία που υποβάλλονται με αυτές, ο τρόπος υποβολής των δηλώσεων,

β) μπορεί να ορίζεται μεγαλύτερη ή μικρότερη φορολογική περίοδος η οποία σε κάθε περίπτωση δεν μπορεί να είναι μικρότερη του ενός μηνός, για την υποβολή της περιοδικής δήλωσης,

γ) μπορεί να χορηγείται διαφορετική προθεσμία για την υποβολή της περιοδικής ή εκκαθαριστικής δήλωσης ή παράταση της προθεσμίας για την υποβολή των ανωτέρω δηλώσεων, καθώς και των ανακεφαλαιωτικών πινάκων των περιπτώσεων α και δ της παραγράφου 5 και των παραγράφων 5α και 5β του άρθρου 36 λόγω ειδικών συνθηκών. Η απόφαση παράτασης εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη λήξη της προβλεπόμενης προθεσμίας και ισχύει από το χρόνο έκδοσής της,

δ) καθορίζεται ο τρόπος άσκησης της επιλογής που αναφέρεται στην παράγραφο 1α».

(1) Η παράγραφος 2 του άρθρου 38, αφού προηγουμένως είχε αντικατασταθεί με την περίπτωση Α της παραγράφου 8 του άρθρου 1 του Ν. 4281/2014, αντικαταστάθηκε εκ νέου με την παράγραφο 2 του άρθρου 22 του Ν. 4321/2015 και ισχύει για πράξεις που διενεργούνται από 1.1.2015, σύμφωνα με την παράγραφο 4 του ίδιου άρθρου και νόμου. Η παράγραφος που αντικαταστάθηκε είχε ως εξής: «2. Η φορολογική περίοδος ορίζεται ως εξής: α) Ένας ημερολογιακός

α) ένας ημερολογιακός μήνας, προκειμένου για υπόχρεους οι οποίοι χρησιμοποιούν διπλογραφικό λογιστικό σύστημα, καθώς και για το Δημόσιο όταν ασκεί δραστηριότητες για τις οποίες υπόκειται στο φόρο,

β) ένα ημερολογιακό τρίμηνο, προκειμένου για υπόχρεους οι οποίοι χρησιμοποιούν απλογραφικό λογιστικό σύστημα, καθώς και για μη υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία.

2α.⁽¹⁾ Οι υπόχρεοι οι οποίοι ανήκουν σε ειδικό καθεστώς κατ' αποκοπή καταβολής του φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 40, υποβάλλουν έκτακτη δήλωση Φ.Π.Α. κάθε εξάμηνο.

3. Δήλωση ΦΠΑ δεν υποβάλλουν οι υπόχρεοι που δηλώνουν ότι βρίσκονται σε αδράνεια ή αναστολή εργασιών, από το χρόνο υποβολής σχετικής δήλωσης μεταβολής.

4. Η δήλωση ΦΠΑ υποβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μήνα που ακολουθεί τη λήξη της φορολογικής περιόδου.

Όταν ο υποκείμενος στο φόρο διακόπτει οριστικά τις εργασίες της επιχείρησής του και μεταφέρει εκτός της χώρας την οικονομική του δραστηριότητα, υποχρεούται κατά το χρόνο της διακοπής να υποβάλει τις προβλεπόμενες δηλώσεις ΦΠΑ και να καταβάλει τον οφειλόμενο φόρο. Στην περίπτωση του προηγούμενου εδαφίου, η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να ζητά κάθε αναγκαία πρόσθετη εγγύηση.

5. Εφημεριδοπώλες, η δραστηριότητα των οποίων διέπεται από τις διατάξεις του ν.δ. 2943/1954 (Α' 181), μπορούν να μην υποβάλουν δηλώσεις ΦΠΑ, εφόσον επιλέξουν τη μη διενέργεια έκπτωσης του φόρου εισροών. Η σχετική δήλωση επιλογής υποβάλλεται μέσα σε τριάντα ημέρες από την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου και δεν μπορεί να ανακληθεί πριν την παρέλευση πενταετίας.

6. Η διαφορά φόρου που προκύπτει στη δήλωση ΦΠΑ, αν είναι θετική και άνω των τριάντα (30) ευρώ καταβάλλεται στο Δημόσιο, αν είναι θετική μέχρι τριάντα (30) ευρώ μεταφέρεται για καταβολή στην επόμενη φορολογική περίοδο, και αν είναι αρνητική μεταφέρεται για έκπτωση ή επιστρέφεται, κατά περίπτωση, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34. Η υποχρέωση καταβολής του οφειλόμενου ποσού λήγει την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μήνα κατά τον οποίο λήγει η προθεσμία υποβολής της δήλωσης. Ειδικά για εμπρόθεσμη δήλωση και με την προϋπόθεση ότι το οφειλόμενο ποσό υπερβαίνει το ποσό των εκατό (100) ευρώ, ο υποκείμενος στο φόρο μπορεί να επιλέξει την καταβολή του οφειλόμενου ποσού σε δύο (2) άτοκες ισόποσες δόσεις. Στην περίπτωση αυτή, το ποσό της δεύτερης δόσης καταβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα, από την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης.

7. Σε περίπτωση εισαγωγής αγαθών, ο υπόχρεος στο φόρο καταθέτει διασάφηση εισα-

μήνας προκειμένου για υπόχρεους οι οποίοι υποχρεούνται σε τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων με βάση πλήρη λογιστικά πρότυπα, καθώς και για το Δημόσιο όταν ασκεί δραστηριότητες για τις οποίες υπόκειται στο φόρο. β) Ένα ημερολογιακό τρίμηνο προκειμένου για υπόχρεους οι οποίοι υποχρεούνται σε τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα ή για υπόχρεους, από τους οποίους δεν απαιτείται τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. γ) Ένα ημερολογιακό εξάμηνο προκειμένου για υπόχρεους οι οποίοι ανήκουν σε ειδικό καθεστώς κατ' αποκοπή καταβολής του φόρου σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 40. δ) Ένα ημερολογιακό έτος προκειμένου για υπόχρεους οι οποίοι είναι αγρότες φυσικά πρόσωπα που δεν ασκούν άλλη δραστηριότητα για την οποία υποχρεούνται στην τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία».

(1) Η παράγραφος 2α του άρθρου 38 προστέθηκε με την παράγραφο 2 του άρθρου 22 του Ν. 4321/2015 και ισχύει για πράξεις που διενεργούνται από 1.1.2015, σύμφωνα με την παράγραφο 4 του ίδιου άρθρου και νόμου.

γωγής ή άλλο τελωνειακό παραστατικό έγγραφο στο τελωνείο εισαγωγής, σύμφωνα με τις τελωνειακές διατάξεις.

8. Ο υποκείμενος στο φόρο, ο οποίος ενεργεί αποκλειστικά πράξεις για τις οποίες δεν του παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης, τα νομικά πρόσωπα που δεν υπόκεινται στο φόρο σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 2 και 3 του άρθρου 3, καθώς και οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41, που πραγματοποιούν ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών ή λαμβάνουν αγαθά ή υπηρεσίες για τις οποίες είναι υπόχρεοι για την καταβολή του φόρου, υποχρεούνται να υποβάλουν δήλωση ΦΠΑ μόνο για τις φορολογικές περιόδους κατά τις οποίες πραγματοποιούν τις ως άνω φορολογητέες πράξεις.

9. Οποιοδήποτε πρόσωπο που πραγματοποιεί ενδοκοινοτική απόκτηση καινούργιου μεταφορικού μέσου, υποχρεούται να υποβάλει στην αρμόδια Τελωνειακή Αρχή ειδική δήλωση για την καταβολή του φόρου που αναλογεί στην απόκτηση αυτή.

Η δήλωση αυτή υποβάλλεται το αργότερο μέχρι τη 10η του επόμενου μήνα από εκείνον κατά τον οποίο ο φόρος κατέστη απαιτητός και πάντως πριν από την έκδοση άδειας κυκλοφορίας του μεταφορικού μέσου στο εσωτερικό της χώρας από την, κατά περίπτωση, αρμόδια αρχή.

Την υποχρέωση αυτή έχουν και τα πρόσωπα, τα οποία καλύπτονται από τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 11, στην περίπτωση που αποκτούν αγαθά, τα οποία υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης σε άλλο κράτος - μέλος.

Προκειμένου περί μεταφορικών μέσων, υπαγόμενων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης, η ημερομηνία υποβολής της ειδικής αυτής δήλωσης είναι εκείνη που προβλέπεται για τον ειδικό φόρο κατανάλωσης.

10. Τα πρόσωπα που καθίστανται υποκείμενα στο φόρο από περιστασιακή παράδοση καινούργιου μεταφορικού μέσου υποχρεούνται να υποβάλουν δήλωση ΦΠΑ, πριν από την άσκηση του δικαιώματος επιστροφής του φόρου, που προβλέπεται από το άρθρο 34.

11. Η ειδική δήλωση της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 36 ανακαλείται στις περιπτώσεις ματαίωσης του συμβολαίου, ύστερα από αίτηση του υποκειμένου η οποία υποβάλλεται με την ίδια αίτηση για ακύρωση της πράξης προσδιορισμού του φόρου σύμφωνα με την περίπτωση α' της παραγράφου 2 του άρθρου 56.

11α.⁽¹⁾ Ο υποκείμενος στον φόρο κατασκευαστής οικοδομών προς πώληση, που παραδίδει ακίνητο υπαγόμενο στην αναστολή της παραγράφου 4α του άρθρου 6, καταβάλλει με έκτακτη δήλωση το φόρο που πρέπει να διακανονιστεί σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 33, κατά τον χρόνο της παράδοσης του ακινήτου και σε κάθε περίπτωση πριν την υποβολή της δήλωσης φόρου μεταβίβασης, γονικής παροχής ή δωρεάς. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών μετά από εισήγηση του Διοικητή της ΑΑΔΕ ρυθμίζεται η διαδικασία και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή της παραγράφου αυτής.

12. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων μπορεί:

α) να ορίζεται μεγαλύτερη ή μικρότερη φορολογική περίοδος η οποία σε κάθε περίπτωση δεν μπορεί να είναι μικρότερη του ενός μηνός, ούτε μεγαλύτερη του ενός έτους για την υποβολή της δήλωσης ΦΠΑ,

(1) Η παράγραφος 11α του άρθρου 38 προστέθηκε με την παράγραφο 7 του άρθρου 39 του ν. 4646/2019 και ισχύει από τη δημοσίευσή του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 12.12.2019, σύμφωνα με το άρθρο 86 του ίδιου νόμου.

β) σε περιπτώσεις ανωτέρας βίας που επηρεάζουν τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περιπτώσεις φυσικών καταστροφών ή άλλων αντίστοιχων εξαιρετικών και δυσμενών συμβάντων που επηρεάζουν φορολογούμενους, να χορηγείται διαφορετική προθεσμία για την υποβολή της δήλωσης ΦΠΑ, ή παράταση της προθεσμίας για την υποβολή της δήλωσης αυτής και των ανακεφαλαιωτικών πινάκων των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 5 και των παραγράφων 5α και 5β του άρθρου 36, καθώς και διαφορετική προθεσμία καταβολής του φόρου. Η απόφαση παράτασης υπογράφεται το αργότερο μέχρι τη λήξη της προβλεπόμενης προθεσμίας και ισχύει από το χρόνο υπογραφής της.

γ) να ορίζεται η διαδικασία υποβολής των δηλώσεων ΦΠΑ και της καταβολής του φόρου σύμφωνα με την παράγραφο 4, το ύψος της εγγύησης, οι προϋποθέσεις επιστροφής της, καθώς και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή της παραγράφου αυτής.

δ) να καθορίζεται ο τρόπος άσκησης της επιλογής που αναφέρεται στην παράγραφο 5.

ΣΧΕΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ:

Νόμος 3052/2002. Άρθρο 11 § 12.- Πιστωτικές και μηδενικές περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. που δεν έχουν υποβληθεί έως την ημέρα δημοσίευσης του νόμου αυτού, δεν αναζητούνται.

Σε περίπτωση διαπίστωσης κατά τον έλεγχο μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής μηδενικών ή πιστωτικών δηλώσεων Φ.Π.Α. για περιόδους έως και την έναρξη ισχύος του νόμου αυτού, δεν επιβάλλονται οι κυρώσεις του ν. 2523/1997.

Πράξεις επιβολής προστίμου που έχουν εκδοθεί για την παραπάνω αιτία και δεν έχουν καταστεί οριστικές ακυρώνονται σε οποιοδήποτε στάδιο της διαδικασίας και αν βρίσκονται.

Νόμος 3052/2002. Άρθρο 12 § 15.- Τα ποσά των εισφορών που παρακρατήθηκαν, πέραν του ποσοστού δύο τοις εκατό (2%) που προβλέπεται από τις διατάξεις του ν.δ. 102/1973, όπως ισχύει και της Α/7710/198/3-6-1997 Απόφασης του Υπουργού Μεταφορών και Επικοινωνιών και δεν αποτέλεσαν διανεμόμενο μέρος των Κοινών Ταμείων εκμετάλλευσης Λεωφορείων (Κ.Τ.Ε.Α.), φορολογούνται αυτοτελώς με συντελεστή δύο τοις εκατό (2%).

Για την εφαρμογή των διατάξεων του προηγούμενου εδαφίου τα Κ.Τ.Ε.Α. πρέπει να υποβάλλουν δήλωση για την καταβολή του οφειλόμενου ποσού. Η δήλωση αυτή υποβάλλεται στη Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία της περιφέρειας όπου βρίσκεται η έδρα του Κ.Τ.Ε.Α. εντός 60 ημερών από τη δημοσίευση του παρόντος νόμου χωρίς την επιβολή πρόσθετου φόρου ή προστίμου. Με την καταβολή, του φόρου αυτού εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση από το φόρο εισοδήματος των δικαιούχων για τα ποσά αυτά, τα οποία για τους δικαιούχους εκμεταλλευτές Λεωφορείων Δημόσιας χρήσης ενταγμένων στα Κ.Τ.Ε.Α. θεωρούνται εισοδήματα της χρήσης 2002.

Ο αναλογών Φ.Π.Α. επί των ποσών των ανωτέρω εισφορών αποδίδεται με έκτακτη περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. από τα Κ.Τ.Ε.Α., εντός εξήντα (60) ημερών από τη δημοσίευση του παρόντος χωρίς πρόσθετο φόρο ή άλλες κυρώσεις.

Νόμος 4211/2013. Άρθρο ενδέκατο § 1.- Υποκείμενοι στο φόρο εγκατεστημένοι σε άλλο κράτος - μέλος της Ε.Ε., οι οποίοι δεν έχουν ορίσει φορολογικό αντιπρόσωπο και δεν έχουν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, οι οποίοι έχουν πραγματοποιήσει ή πρόκειται να πραγματοποιήσουν έως 31.12.2013, πράξεις για τις οποίες είναι οι ίδιοι υπόχρεοι για την καταβολή του Φ.Π.Α. στην Ελλάδα, μπορούν να καταβάλουν τον οφειλόμενο Φ.Π.Α. χωρίς κυρώσεις, με την πρώτη εμπρόθεσμη περιοδική δήλωση που θα υποβληθεί το αργότερο για το τέταρτο τρίμηνο του έτους 2013.

Νόμος 4321/2015. Άρθρο 22 § 3.- Οι δηλώσεις των αγροτών φυσικών προσώπων που υπέχουν υποχρέωση υποβολής ετήσιας δήλωσης Φ.Π.Α. και από 1.1.2015 υπέχουν υποχρέωση υποβολής δηλώσεων ανά φορολογική περίοδο, εφόσον μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος παρήλθε η προθεσμία υποβολής δηλώσεων Φ.Π.Α. για φορολογικές περιόδους του 2015, μπορούν να υποβληθούν έως την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα από τη δημοσίευση του παρόντος χωρίς την επιβολή προστίμων. Τυχόν οφειλόμενα ποσά από τις δηλώσεις της παραγράφου αυτής καταβάλλονται έως την ίδια ως άνω προθεσμία χωρίς την επιβολή τόκων και προστίμων, με απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. κατόπιν αιτήσεως του φορολογούμενου.

ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ:

Α.Γ.Γ.Δ.Ε. ΠΟΛ. 1198/25.8.2014.- Τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης ΦΠΑ.

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις των παραγράφων 1, 8 και 10 του άρθρου 38 του Κώδικα ΦΠΑ (κύρωση με το ν.2859/2000 - ΦΕΚ 248 Α/7.11.2000), όπως ισχύουν.
2. Τις διατάξεις των άρθρων 6 και 18 παρ. 2 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/2013 - ΦΕΚ Α170), όπως ισχύουν.
3. Τις διατάξεις των ΑΥΟ ΠΟΛ.1149/14.7.2011 (ΦΕΚ 1688Β/29.7.2011) «Τύπος και περιεχόμενο της περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. (έντυπο 050- ΦΠΑ ΕΚΔΟΣΗ 2η 2011, Φ2 TAXIS)» και ΠΟΛ.1129/3.6.2013 (ΦΕΚ 1365Β/4.6.2013) «Τροποποίηση του χρόνου υποβολής της περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ και του περιεχομένου του εντύπου 050- ΦΠΑ ΕΚΔΟΣΗ 2η 2011, Φ2 TAXIS».

Αποφασίζουμε

1. Ορίζουμε τον τύπο και το περιεχόμενο της δήλωσης ΦΠΑ (έντυπο 050- ΦΠΑ ΕΚΔΟΣΗ 2014, Φ2 TAXIS) όπως το υπόδειγμα που επισυνάπτεται στην παρούσα απόφαση (βλ. επ. σελίδα).
2. Η δήλωση της παραγράφου 1 ισχύει για πράξεις που πραγματοποιούνται από 1.1.2015 και εφεξής.
3. Οι Αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών Πολ.1149/14.07.2011 και Πολ.1129/03.06.2013 καταργούνται από 1.1.2015.
4. Η παρούσα απόφαση να δημοσιευτεί στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

ΑΓΓΔΕ ΠΟΛ. 1049/11.2.2015.- Τροποποίηση της ΑΓΓΔΕ ΠΟΛ 1198/2014 ως προς το χρόνο ισχύος και το περιεχόμενο της δήλωσης ΦΠΑ.

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις των παραγράφων 1, 8 και 10 του άρθρου 38 του Κώδικα ΦΠΑ (κύρωση με το Ν. 2859/2000 - ΦΕΚ 248 Α/7.11.2000), όπως ισχύουν.
2. Τις διατάξεις των άρθρων 6 και 18 παρ. 2 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4174/2013 - ΦΕΚ Α 170), όπως ισχύουν.
3. Τις διατάξεις της ΑΓΓΔΕ Πολ. 1198/25.8.2014 (ΦΕΚ Β 2382/8.9.2014) «Τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης ΦΠΑ».

Αποφασίζουμε

1. Η παράγραφος 2 της ΑΓΓΔΕ Πολ. 1198/25.8.2014 τροποποιείται ως εξής:
«Η δήλωση της παραγράφου 1 ισχύει για πράξεις που πραγματοποιούνται από 1.4.2015 και εφεξής».
2. Η παράγραφος 3 της ΑΓΓΔΕ Πολ. 1198/25.8.2014 τροποποιείται ως εξής: «Οι Αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών Πολ. 1149/14.7.2011 και Πολ. 1129/3.6.2013 καταργούνται από 1.4.2015».
3. Ο τύπος και το περιεχόμενο του εντύπου της δήλωσης ΦΠΑ «050 - ΦΠΑ ΕΚΔΟΣΗ 2014, Φ2

TAXIS» αντικαθίσταται όπως το υπόδειγμα που επισυνάπτεται στην παρούσα απόφαση, κατόπιν των εξής τροποποιήσεων: (βλ. το υπόδειγμα στο site του «Λογιστή»).

α) Καταργείται η ετήσια φορολογική περίοδος στον κωδικό «006».

β) Προστίθεται νέος κωδικός «312» στον πίνακα Β του εντύπου με λεκτικό «Κύκλος εργασιών ΦΠΑ».

Η απόφαση αυτή δημοσιεύτηκε στο ΦΕΚ 371Β/ 18.3.2015.

Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1182/11.08.2015.- Τύπος και περιεχόμενο του εντύπου της δήλωσης ΦΠΑ «050 - ΦΠΑ ΕΚΔΟΣΗ 2015, Φ2 TAXIS».

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις των άρθρων 6 και 18 παρ. 2 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.4174/2013 - ΦΕΚ Α170), όπως ισχύουν, με τις οποίες ορίζεται ότι ο Γενικός Γραμματέας καθορίζει με απόφασή του τον τύπο, το περιεχόμενο καθώς και τη μορφή των φορολογικών δηλώσεων.

2. Τις διατάξεις των παραγράφων 1, 8 και 10 του άρθρου 38 του Κώδικα ΦΠΑ (κύρωση με το Ν.2859/2000 - ΦΕΚ 248 Α/7.11.2000), όπως ισχύουν.

3. Τις διατάξεις της ΑΓΓΔΕ ΠΟΛ.1198/25.8.2014 (ΦΕΚ Β 2382/8.9.2014) «Τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης ΦΠΑ», όπως τροποποιήθηκε με την ΑΓΓΔΕ ΠΟΛ.1049/11.2.2015 (ΦΕΚ Β 371/18.3.2015).

6. Την ανάγκη τροποποίησης του εντύπου της δήλωσης ΦΠΑ λόγω των αλλαγών που θεσμοθετήθηκαν με το άρθρο 2, παράγραφοι 1 και 2, του Ν.4334/2015 (ΦΕΚ Α 80/16.7.2015).

7. Την ανάγκη παροχής πρόσθετων πληροφοριών στην δήλωση ΦΠΑ σχετικά με την αξία πωλήσεων κατασκευαστικών επιχειρήσεων που αφορούν α κατοικία από οικοδομή υπαγόμενη σε ΦΠΑ, την αξία εισροών υπαγομένων σε ΦΠΑ που αφορούν τις ανωτέρω πωλήσεις καθώς και το μικτό κέρδος που φορολογείται με το ειδικό καθεστώς του άρθρου 43 του Κώδικα ΦΠΑ.

Αποφασίζουμε

1. Ορίζουμε τον τύπο και το περιεχόμενο του εντύπου της δήλωσης ΦΠΑ «050 - ΦΠΑ ΕΚΔΟΣΗ 2015, Φ2 TAXIS» όπως το υπόδειγμα που επισυνάπτεται στην παρούσα απόφαση.

2. Το έντυπο της δήλωσης ΦΠΑ της παραγράφου 1 ισχύει για δηλώσεις που υποβάλλονται από 1.10.2015 και εφεξής για πράξεις που πραγματοποιούνται, από 1.9.2015 για τους υποκείμενους που υποχρεούνται σε τήρηση διπλογραφικού λογιστικού συστήματος και από 1.7.2015 για υποκείμενους που υποχρεούνται σε τήρηση απλογραφικού λογιστικού συστήματος, ή μη υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία.

Το έντυπο της δήλωσης ΦΠΑ «050 - ΦΠΑ ΕΚΔΟΣΗ 2014, Φ2 TAXIS» όπως ορίστηκε με τις αποφάσεις της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων με αριθμό ΠΟΛ.1198/25.8.2014 και ΠΟΛ.1049 /11.2.2015 καταργείται για δηλώσεις που υποβάλλονται από 1.10.2015, σύμφωνα με τα ανωτέρω.

3. Στις δηλώσεις ΦΠΑ που υποβάλλουν οι υποκείμενοι που υποχρεούνται σε τήρηση διπλογραφικού λογιστικού συστήματος για πράξεις που πραγματοποιούνται από 20.7.2015 έως και 31.8.2015 και υπάγονται στον συντελεστή ΦΠΑ έξι τοις εκατό (6%) ή τέσσερα τοις εκατό (4%), καταχωρούνται στο έντυπο «050 - ΦΠΑ ΕΚΔΟΣΗ 2014, Φ2 TAXIS» ως εξής:

α) Η φορολογητέα αξία καταχωρείται στους κωδικούς «302» και «305» αντίστοιχα.

β) Ο φόρος που αναλογεί στην ανωτέρω φορολογητέα αξία, υπολογιζόμενος με συντελεστή εξήμισι τοις εκατό (6,5%) ή πέντε τοις εκατό (5%) καταχωρείται στους κωδικούς «332» και «335» αντίστοιχα και η διαφορά του φόρου μεταξύ των δύο συντελεστών, έξι (6%) και εξήμισι τοις εκατό (6,5%) καθώς και πέντε (5%) και τέσσερα τοις εκατό (4%), καταχωρείται στον κωδικό «402» του εντύπου «Λοιπά προστιθέμενα ποσά».

Η ίδια ως άνω φορολογική αντιμετώπιση θα πραγματοποιείται για δηλώσεις ΦΠΑ που υποβάλλονται από όλους τους υποκείμενους έως στις 1.10.2015, με τη χρήση του εντύπου «050 - ΦΠΑ ΕΚΔΟΣΗ 2014, Φ2 TAXIS», για φορολογικές περιόδους με έναρξη και λήξη από 1.7.2015 έως και στις 29.9.2015, λόγω παύσης εργασιών ή άλλη αιτία.

4. Στις δηλώσεις ΦΠΑ που υποβάλλουν οι υποκείμενοι που υποχρεούνται σε τήρηση απλογραφικού λογιστικού συστήματος για το τρίτο τρίμηνο του έτους 2015, οι πράξεις που έχουν πραγματοποιηθεί από 1.7.2015 έως και 19.7.2015 και υπάγονται στον συντελεστή ΦΠΑ εξήμισι τοις εκατό (6,5%) ή πέντε τοις εκατό (5%), καταχωρούνται στο έντυπο «050 - ΦΠΑ ΕΚΔΟΣΗ 2015, Φ2 TAXIS» ως εξής:

α) Η φορολογητέα αξία καταχωρείται στους κωδικούς «302» και «305» αντίστοιχα.

β) Ο φόρος που αναλογεί στην ανωτέρω φορολογητέα αξία, υπολογιζόμενος με συντελεστή έξι τοις εκατό (6%) ή τέσσερα τοις εκατό (4%), καταχωρείται στους κωδικούς «332» και «335» αντίστοιχα και η διαφορά του φόρου μεταξύ των δύο συντελεστών, έξι (6%) και εξήμισι τοις εκατό (6,5%) καθώς και πέντε (5%) και τέσσερα τοις εκατό (4%), καταχωρείται στον κωδικό «422» του εντύπου «Λοιπά αφαιρούμενα ποσά».

5. Η παρούσα απόφαση να δημοσιευτεί στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1108/14.4.2014.- Χρόνος υποβολής δήλωσης και καταβολής του φόρου.

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις των παρ. 1 περ. α, 2 και 11 του άρθρου 38.

.....
Αποφασίζουμε

Άρθρο 1

Χρόνος υποβολής της περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ

1. Η περιοδική δήλωση υποβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα από τη λήξη της φορολογικής περιόδου στην οποία αφορά η δήλωση.

2. Ως φορολογική περίοδος ορίζεται ο ημερολογιακός μήνας για τους υποκείμενους στο φόρο που τηρούν διπλογραφικά βιβλία και το ελληνικό δημόσιο και το ημερολογιακό τρίμηνο για τους υποκείμενους που τηρούν απλογραφικά βιβλία ή δεν είναι υπόχρεοι σε τήρηση βιβλίων.

3. Οι ανωτέρω προθεσμίες ισχύουν και για τις υπό ίδρυση επιχειρήσεις, για κάθε φορολογική περίοδο κατά τη διάρκεια του ιδρυτικού τους σταδίου.

4. Κατ'εξαίρεση, στην περίπτωση που η δήλωση έναρξης, η δήλωση μεταβολής για διακοπή των υπαγομένων σε ΦΠΑ δραστηριοτήτων, η δήλωση οριστικής παύσης εργασιών, ή η δήλωση μεταβολών λόγω λύσης και θέσης σε εκκαθάριση, υποβάλλονται εμπρόθεσμα, μετά την καταληκτική προθεσμία υποβολής της περιοδικής δήλωσης, η περιοδική δήλωση υποβάλλεται εμπρόθεσμα μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα από την υποβολή των ανωτέρω δηλώσεων.

5. Σε περίπτωση θανάτου του λογιστή του υποκειμένου στο φόρο οι ανωτέρω καταληκτικές ημερομηνίες υποβολής, για τη φορολογική περίοδο εντός της οποίας επήλθε το γεγονός αυτό, μεταφέρονται για 10 ημερολογιακές ημέρες. Οι περιοδικές δηλώσεις στην περίπτωση αυτή θα υποβάλλονται αποκλειστικά στην αρμόδια ΔΟΥ σε έντυπη μορφή. Ο υποκείμενος στο φόρο υποβάλλει υπεύθυνη δήλωση του άρθρου 8 του ν. 1599/1986 με την οποία δηλώνει ότι είχε αναθέσει την παρακολούθηση και διαχείριση των φορολογικών του υποχρεώσεων στο θανόντα καθώς και την ημερομηνία του θανάτου αυτού.

6. Στις διατάξεις του άρθρου αυτού υπάγονται και οι εγκεκριμένοι αποθηκευτές και οι εγγεγραμμένοι παραλήπτες αγαθών που υπάγονται σε Ειδικό Φόρο Κατανάλωσης (ΕΦΚ).

Άρθρο 2

Χρόνος καταβολής του φόρου

Η υποχρέωση καταβολής του οφειλόμενου φόρου λήγει την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μήνα της εμπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης. Στην περίπτωση εμπρόθεσμης περιοδικής δήλωσης που επιλέγεται η καταβολή του φόρου σε δόσεις, το ποσό της πρώτης δόσης καταβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μήνα υποβολής της δήλωσης και το ποσό της δεύτερης δόσης μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα.

Η υποχρέωση καταβολής του οφειλόμενου φόρου των έκτακτων περιοδικών δηλώσεων λήγει την καταληκτική προθεσμία υποβολής των δηλώσεων αυτών.

Άρθρο 3

Αφετηρία για την επιβολή του προστίμου και τον υπολογισμό του πρόσθετου φόρου

1. Ως αφετηρία για το χρόνο επιβολής του προστίμου στην περίπτωση της εκπρόθεσμης υποβολής ή μη υποβολής περιοδικής δήλωσης, πιστωτικής ή μηδενικής βάσει των διατάξεων της παραγράφου 1 του άρθρου 4 του ν. 2523/1997 (ΦΕΚ 179 Α/11.9.1997) για φορολογικές περιόδους που λήγουν έως και 31.12.2013 σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 66 παρ. 19 του ν. 4174/2013, καθώς και χρεωστικής, πιστωτικής ή μηδενικής για φορολογικές περιόδους από 1.1.2014 σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις της περίπτωσης α της παραγράφου 1 του άρθρου 54 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013), όπως ισχύουν, λαμβάνεται η επόμενη ημέρα της καταληκτικής προθεσμίας για την εμπρόθεσμη υποβολή της δήλωσης.

2. Ως αφετηρία για τον υπολογισμό του πρόσθετου φόρου στην περίπτωση εκπρόθεσμης, ανακριβούς ή μη υποβολής χρεωστικής περιοδικής δήλωσης, για τις οποίες προκύπτει ποσό φόρου για καταβολή, βάσει των διατάξεων του άρθρου 1 του ν. 2523/1997 για φορολογικές περιόδους που λήγουν έως και 31.12.2013 σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 66 παρ. 18 του ν. 4174/2013, λαμβάνεται η επόμενη ημέρα της τελευταίας εργάσιμης ημέρας του μήνα της καταληκτικής προθεσμίας υποβολής της δήλωσης.

Α.Γ.Γ.Δ.Ε. ΠΟΛ. 1040/4.2.2015.- Τρόπος υποβολής της δήλωσης ΦΠΑ για πράξεις που διενεργήθηκαν το έτος 2014 από αγρότες φυσικά πρόσωπα.

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις του άρθρου 38 του Κώδικα ΦΠΑ (κύρωση με το Ν. 2859/2000 - ΦΕΚ 248 Α/7.11.2000) όπως ισχύουν.

2. Τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 18 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4174/2013 - ΦΕΚ Α 170), όπως ισχύουν

3. Τις διατάξεις της υπουργικής απόφασης με αριθμό ΠΟΛ. 1267/30.12.2011 (ΦΕΚ 44Β/23.1.2012) «Χρόνος και τρόπος υποβολής της περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ».

4. Τις διατάξεις των υπουργικών αποφάσεων με αριθμούς ΠΟΛ. 1149/14.7.2011 (ΦΕΚ Β 1688/29.7.2011) «Τύπος και περιεχόμενο της περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. (έντυπο 050 - ΦΠΑ ΕΚΔΟΣΗ 2η 2011, Φ2 TAXIS)» και ΠΟΛ. 1129/3.6.2013 (ΦΕΚ Β 1365/4.6.2013) «Τροποποίηση του χρόνου υποβολής της περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ και του περιεχομένου του εντύπου 050 - ΦΠΑ ΕΚΔΟΣΗ 2η 2011, Φ2 TAXIS».

Αποφασίζουμε

1. Οι αγρότες φυσικά πρόσωπα που υπάγονται στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ για την αγροτική τους εκμετάλλευση, συμπεριλαμβανομένων αυτών που πραγματοποιούν ενδοκοινοτικές παραδόσεις και εξαγωγές των αγαθών παραγωγής τους, και οι οποίοι δεν ασκούν άλλη δραστηριότητα για την οποία υποχρεούνται στην τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία, υποβάλλουν για το έτος 2014 ετήσια δήλωση ΦΠΑ.

2. Η υποβολή της δήλωσης πραγματοποιείται με τη χρήση του εντύπου «050 - ΦΠΑ ΕΚΔΟΣΗ 2η 2011, Φ2 TAXIS», για τον τελευταίο μήνα του έτους 2014 εφόσον τα ανωτέρω πρόσωπα είχαν

υποχρέωση τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων με βάση τα πλήρη λογιστικά πρότυπα, ή για το τέταρτο τρίμηνο του έτους στις λοιπές περιπτώσεις, αναγράφοντας σε αυτή το σύνολο των πράξεων που πραγματοποιήσαν για ολόκληρο το έτος.

3. Η υποβολή της δήλωσης της παραγράφου 2 πραγματοποιείται ηλεκτρονικά μέσω του ειδικού δικτύου TAXISnet σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΑΥΟ Πολ. 1267/30.12.2011.

4. Οι δηλώσεις των προηγούμενων φορολογικών περιόδων του έτους 2014 υποβάλλονται ηλεκτρονικά χωρίς την καταχώριση δεδομένων σε αυτές, για τεχνικούς λόγους όπως λήψη φορολογικής ενημερότητας ή ρύθμιση οφειλών, παρότι δεν υπάρχει σχετική υποχρέωση, χωρίς την επιβολή προστίμων ανεξαρτήτως του χρόνου υποβολής αυτών.

5. Περιοδικές δηλώσεις που έχουν υποβληθεί, μέχρι την έκδοση της παρούσας, χωρίς να υφίσταται σχετική υποχρέωση για φορολογικές περιόδους του έτους 2014 γίνονται δεκτές και παράγουν έννομα αποτελέσματα. Τυχόν οφειλόμενα ποσά από τις δηλώσεις της παραγράφου αυτής καταβάλλονται έως την καταληκτική προθεσμία για την καταβολή του φόρου της ετήσιας δήλωσης της παραγράφου 2, χωρίς την επιβολή τόκων και προστίμων, με απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. κατόπιν αιτήσεως του φορολογουμένου. Αιτήσεις επιστροφής που αφορούν πιστωτικά υπόλοιπα των δηλώσεων αυτών για τις οποίες δεν έχει εκδοθεί Ατομικό Φύλλο Έκπτωσης (ΑΦΕΚ) δεν εξετάζονται.

Τα δεδομένα των δηλώσεων αυτών συμπεριλαμβάνονται στα δεδομένα της ετήσιας δήλωσης ΦΠΑ που υποβάλλεται σύμφωνα με την παράγραφο 2 και τυχόν φόρος που οφείλεται προσανξάνει τα προστιθέμενα ποσά του φόρου εισροών, ενώ ποσό που αφορά πιστωτικό υπόλοιπο για το οποίο έχει εκδοθεί ΑΦΕΚ προσανξάνει τα αφαιρούμενα ποσά του φόρου εισροών, της ετήσιας δήλωσης.

6. Τα πρόσωπα της παραγράφου 1 τα οποία εντός του έτους 2014 άσκησαν παράλληλα και άλλη δραστηριότητα καταχωρούν τις πράξεις που πραγματοποίησαν έως την ημερομηνία έναρξης της άλλης δραστηριότητας στη δήλωση ΦΠΑ που αφορά την τελευταία φορολογική περίοδο του έτους 2014, εφόσον οι πράξεις δεν έχουν αναγραφεί σε άλλη δήλωση ΦΠΑ του ίδιου έτους.

Η απόφαση αυτή δημοσιεύθηκε στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (ΦΕΚ 215 Β/10.2.2015).

ΑΓΓΔΕ ΠΟΛ. 1084/23.6.2016.- Τύπος και περιεχόμενο του εντύπου της δήλωσης ΦΠΑ «050-ΦΠΑ ΕΚΔΟΣΗ 2016, Φ2 TAXIS».

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις των άρθρων 6 και 18 παρ. 2 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4174/2013 - ΦΕΚ Α 170), όπως ισχύουν, με τις οποίες ορίζεται ότι ο Γενικός Γραμματέας καθορίζει με απόφαση του τον τύπο, το περιεχόμενο καθώς και τη μορφή των φορολογικών δηλώσεων.

2. Τις διατάξεις των παραγράφων 1, 8 και 10 του άρθρου 38 του Κώδικα ΦΠΑ (κύρωση με το Ν. 2859/2000 - ΦΕΚ 248 Α /7.11.2000), όπως ισχύουν.

3. Τις διατάξεις της ΑΓΓΔΕ ΠΟΛ.1182/11.8.2015 (ΦΕΚ Β 1832/25.8.2015) «Τύπος και περιεχόμενο του εντύπου της δήλωσης ΦΠΑ «050-ΦΠΑ ΕΚΔΟΣΗ 2015, Φ2 TAXIS».

Αποφασίζουμε

1. Ορίζουμε τον τύπο και το περιεχόμενο του εντύπου της δήλωσης ΦΠΑ «050 - ΦΠΑ ΕΚΔΟΣΗ 2016, Φ2 TAXIS» όπως το υπόδειγμα που επισυνάπτεται στην παρούσα απόφαση.

2. Το έντυπο της παραγράφου 1 ισχύει για δηλώσεις ΦΠΑ που αφορούν πράξεις που πραγματοποιούνται από 1.7.2016 και εφεξής ανεξαρτήτως του χρόνου υποβολής των δηλώσεων, για όλους τους υποκείμενους που έχουν υποχρέωση υποβολής δήλωσης ΦΠΑ, ανεξαρτήτως εάν υποχρεούνται σε τήρηση διπλογραφικού, απλογραφικού λογιστικού συστήματος, ή είναι μη υπόχρεοι σε τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία.

3. Το έντυπο «050 - ΦΠΑ ΕΚΔΟΣΗ 2015, Φ2 TAXIS» συνεχίζει να ισχύει για πράξεις που πραγματοποιούνται έως και 30.6.2016. Εκ του λόγου αυτού οι πράξεις που πραγματοποιούνται από 1.6.2016 έως και 30.6.2016 και υπάγονται λόγω της μεταβολής των συντελεστών ΦΠΑ με το Ν. 4389/2016 στον συντελεστή ΦΠΑ εικοσιτέσσερα τοις εκατό (24%) ή δεκαεπτά τοις εκατό (17%), που δεν αναγράφεται ωστόσο στο έντυπο, καταχωρούνται ως εξής σε αυτό:

α) Η φορολογητέα αξία καταχωρείται στους κωδικούς «303» και «306» αντίστοιχα.

β) Ο φόρος που αναλογεί στην ανωτέρω φορολογητέα αξία, υπολογιζόμενος με συντελεστή είκοσι τρία (23%) ή δεκαέξι τοις εκατό (16%) καταχωρείται στους κωδικούς «333» και «336» αντίστοιχα και η διαφορά του φόρου μεταξύ των δύο συντελεστών, ήτοι είκοσι τρία (23%) και είκοσι τέσσερα τοις εκατό (24%) καθώς και μεταξύ δεκαέξι (16%) και δεκαεπτά τοις εκατό (17%), καταχωρείται στον κωδικό «422» του εντύπου «Λοιπά αφαιρούμενα ποσά».

4. Ο ανωτέρω τρόπος συμπλήρωσης του εντύπου εφαρμόζεται για τους υποκείμενους που υποχρεούνται, σε τήρηση διπλογραφικού λογιστικού συστήματος για την φορολογική περίοδο του Ιουνίου 2016, σε τήρηση απλογραφικού λογιστικού συστήματος για το δεύτερο τρίμηνο του έτους 2016, καθώς και για υποκείμενους που πραγματοποιούν παύση εργασιών.

5. Το έντυπο της δήλωσης ΦΠΑ «050 - ΦΠΑ ΕΚΔΟΣΗ 2015, Φ2 TAXIS» όπως ορίστηκε με την απόφαση της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων με αριθμό ΠΟΛ.1182/11.8.2015 καταργείται για δηλώσεις που αφορούν πράξεις από 1.7.2016 και εφεξής.

6. Η παρούσα απόφαση να δημοσιευτεί στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

ΑΠΟΦ. ΑΑΔΕ Α. 1170/30.11.2022.- Τροποποίηση της υπό στοιχεία ΠΟΛ.1084/ 23.6.2016 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων «Τύπος και περιεχόμενο του εντύπου της δήλωσης ΦΠΑ “050 - ΦΠΑ ΕΚΔΟΣΗ 2016, Φ2 TAXIS”» (Β' 1943).

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α) Της παρ. 2 του άρθρου 6 και του άρθρου 18 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022, Α' 206),

β) Των άρθρων 36 και 38 του Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (ν. 2859/2000 Α'248),

γ) του άρθρου 15Α του ν. 4987/2022 «Κύρωση Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας» (Α' 206),

δ) Του ν. 4308/2014 «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις» (Α' 251).

.....
Αποφασίζουμε

Τροποποιούμε την υπό στοιχεία ΠΟΛ.1084/2016 απόφαση Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων ως εξής:

1. Μετά την παρ. 2 προστίθεται η παρ. 2 α ως ακολούθως:

«2α) Για τις δηλώσεις ΦΠΑ που υποβάλλονται από 5/12/2022 και εφεξής και αφορούν φορολογικές περιόδους από 1/1/2022 και εφεξής, η Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) προσυμπληρώνει τις κατηγορίες εκρών και εισρών με τους αντίστοιχους φόρους στους σχετικούς κωδικούς των πινάκων της δήλωσης ΦΠΑ βάσει των δεδομένων που διαβιβάζονται στην ψηφιακή πλατφόρμα myDATA της Α.Α.Δ.Ε., και του χαρακτηρισμού αυτών, σύμφωνα με τις εκάστοτε ισχύουσες αποφάσεις.

Ειδικά ως προς τις εισροές ΦΠΑ, εφόσον δεν έχει προηγηθεί χαρακτηρισμός των σχετικών δαπανών στην ψηφιακή πλατφόρμα myDATA, όλες οι δαπάνες προσυμπληρώνονται στον κωδικό 361 (Αγορές και δαπάνες στο εσωτερικό της χώρας), εξαιρουμένων εκείνων που προέρχονται από παραστατικά με εκδότη οντότητα που έχει δηλώσει Κωδικό Αριθμό Δραστηριότητας (ΚΑΔ) σχετικό με το άρθρο 30 παρ. 4 ΚΦΠΑ. (ν. 2859/2000).

Η ορθή και ακριβής συμπλήρωση και υποβολή της δήλωσης Φ.Π.Α. συνιστά υποχρέωση και ευθύνη του υποκειμένου στο φόρο. Η προσυμπλήρωση των δηλώσεων ΦΠΑ έχει ως σκοπό τη διευκόλυνση του υποκειμένου στο φόρο κατά την υποβολή της δήλωσής του και δεν είναι δεσμευτική γι' αυτόν. Τα προσυμπληρωμένα ποσά στους κωδικούς της δήλωσης ΦΠΑ δύνανται να τροποποιούνται από τον υποκειμένο στον φόρο.»

Η απόφαση αυτή δημοσιεύθηκε στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. (ΦΕΚ 6112 Β' /30.11.2022)

ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ - ΔΙΟΙΚ. ΕΓΓΡΑΦΑ:

ΕΔΥΟ ΠΟΔ. 1107/14.4.2014.- Υποβολή τροποποιητικών περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ.

Σύμφωνα με τα οριζόμενα στα άρθρα 19 και 31 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/2013 ΦΕΚ 170 Α) ο φορολογούμενος που διαπιστώνει ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλλει τροποποιητική δήλωση, καταβάλλοντας την επί πλέον διαφορά φόρου ή δικαιούμενος επιστροφή του υπερβάλλοντος φόρου, σύμφωνα με το άρθρο 42 του ίδιου Κώδικα. Ο άμεσος προσδιορισμός φόρου που προκύπτει από την τροποποιητική δήλωση υποκαθιστά τον αρχικό άμεσο προσδιορισμό φόρου.

Η εφαρμογή της αποσυσχέτισης της υποβολής της δήλωσης από την καταβολή του φόρου από 1.1.2014 έχει ως αποτέλεσμα την οριστικοποίηση της δήλωσης κατά την υποβολή της, με συνέπεια ότι δεν παρέχεται πλέον η δυνατότητα διαγραφής της αρχικής δήλωσης έως την καταληκτική προθεσμία υποβολής της και απαιτείται σε κάθε περίπτωση μεταβολής των στοιχείων που περιέχονται σε αυτή, η υποβολή τροποποιητικής δήλωσης (εμπρόθεσμα ή εκπρόθεσμα).

Κατά το χρόνο υποβολής της τροποποιητικής δήλωσης προσδιορίζεται εκ νέου το υπόλοιπο της φορολογικής περιόδου την οποία αφορά. Στην περίπτωση που η αρχική δήλωση ήταν χρεωστική, το χρεωστικό αυτό υπόλοιπο, ανεξάρτητα εάν έχει καταβληθεί ή όχι, καταχωρείται στον κωδικό 403 «χρεωστικό αρχικής δήλωσης» της τροποποιητικής δήλωσης (έντυπο Φ2/έκδοση 2011 (2η) / 050-ΦΠΑ).

Εάν η αρχική δήλωση ήταν πιστωτική, το πιστωτικό αυτό υπόλοιπο δεν καταχωρείται στην τροποποιητική δήλωση. Στην περίπτωση ηλεκτρονικής υποβολής της δήλωσης ο κωδικός 403 είναι προσυμπληρωμένος από την υπηρεσία TAXISnet. Ειδικότερα διευκρινίζονται τα εξής:

1. Υποβολή τροποποιητικής δήλωσης λόγω αύξησης του οφειλόμενου φόρου.

Στην περίπτωση αυτή τόσο η αρχική όσο και η τροποποιητική δήλωση έχουν χρεωστικό υπόλοιπο. Το υπόλοιπο της τροποποιητικής ισούται με τη διαφορά του συνολικά οφειλόμενου φόρου με το χρεωστικό υπόλοιπο της αρχικής δήλωσης (στον κωδικό 403 αναγράφεται το οφειλόμενο ποσό βάσει της αρχικής δήλωσης).

Εφόσον το οφειλόμενο ποσό καταβληθεί εκπρόθεσμα επιβαρύνεται με τον τόκο του άρθρου 53 και το πρόστιμο του άρθρου 57 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

Παράδειγμα:

Για τη φορολογική περίοδο του Δεκεμβρίου του 2013, υποβλήθηκε περιοδική δήλωση στις 13.1.2014, με χρεωστικό υπόλοιπο 13.000ευρώ. Στις 20.1.2014 υποβλήθηκε τροποποιητική δήλωση, λόγω του ότι το οφειλόμενο ποσό είναι 15.000ευρώ. Το οφειλόμενο ποσό βάσει της αρχικής δήλωσης, που στην περίπτωση αυτή ταυτίζεται με το χρεωστικό υπόλοιπο αυτής, καταχωρείται στον κωδικό 403 της τροποποιητικής δήλωσης και η δήλωση εμφανίζει χρεωστικό υπόλοιπο 2.000ευρώ. Το ποσό των 2.000 ευρώ καταβάλλεται εφάπαξ βάσει του κωδικού «ταυτότητα οφειλής» που εκδίδεται με την τροποποιητική δήλωση στις 23.1.2014 και λόγω της εκπρόθεσμης καταβολής του επιβαρύνεται με τόκο ύψους 14,6 ευρώ (8,76 ετησίως, ή 0,73% μηνιαίως - σχετική η με αριθ. πρωτ. ΔΠΕΙΣ 118598 ΕΞ 31.12.2013 ΑΥΟ).

2. Υποβολή τροποποιητικής δήλωσης λόγω μείωσης του οφειλόμενου φόρου.

Στην περίπτωση αυτή ο υποκείμενος έχει υποχρέωση καταβολής μόνο του πραγματικά οφειλόμενου ποσού, βάσει της αρχικής δήλωσης και με βάση τον κωδικό «ταυτότητας οφειλής» που εκδίδεται. Σύμφωνα με τα όσα έχουν ήδη αναφερθεί η αρχική δήλωση έχει υπόλοιπο χρεωστικό και η τροποποιητική δήλωση υπόλοιπο πιστωτικό (στον κωδικό 403 αναγράφεται το οφειλόμενο ποσό βάσει της αρχικής δήλωσης). Το τελικά οφειλόμενο ποσό ισούται με το χρεωστικό υπόλοιπο της αρχικής μείον το πιστωτικό υπόλοιπο της τροποποιητικής δήλωσης.

Η αξίωση του δημοσίου για το ποσό της αρχικής δήλωσης που δεν οφείλεται διαγράφεται, με την έκδοση σχετικού φύλλο έκπτωσης και το ποσό θεωρείται ως μη οφειλόμενο από την ημερομηνία υποβολής της αρχικής δήλωσης. Στην περίπτωση που με την αρχική δήλωση είχε επιλεγεί η καταβολή του φόρου σε δόσεις μαζί με το φόρο διαγράφεται και η αναλογούσα, κατά το μέρος που αντιστοιχεί στο κύριο φόρο που διαγράφεται, προσαύξηση (2%) λόγω δόσεων. Επίσης διαγράφεται και η τυχόν προσαύξηση εκπρόθεσμης υποβολής κατά το μέρος που αντιστοιχεί στον κύριο φόρο που διαγράφεται.

Το ποσό του φόρου που δεν οφείλεται και διαγράφεται (πιστωτικό υπόλοιπο της τροποποιητικής δήλωσης) δεν μεταφέρεται προς έκπτωση στην επόμενη φορολογική περίοδο. Στην εφαρμογή της «προσωποποιημένης πληροφόρησης» θα εμφανίζεται το τελικό οφειλόμενο ποσό.

Εάν έχει καταβληθεί ολόκληρο ή μέρος του μη οφειλόμενου ποσού της αρχικής οφειλής, διενεργείται άμεσα η επιστροφή του. Γίνεται δεκτό στην περίπτωση αυτή ως αίτηση του φορολογούμενου να θεωρείται η υποβολή της τροποποιητικής δήλωσης, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις των άρθρων 19, 31 και 42 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

Στην περίπτωση υποβολής περισσότερων τροποποιητικών δηλώσεων για την ίδια φορολογική περίοδο, στον κωδ. 403 «χρεωστικό της αρχικής δήλωσης» καταχωρείται το πραγματικά οφειλόμενο ποσό για την συγκεκριμένη περίοδο. Σημειώνεται ότι στην περίπτωση αυτή η διαγραφή του μη οφειλόμενου φόρου διενεργείται από την τελευταία βεβαίωση προς την πρώτη.

Επισημαίνεται ότι εφόσον η τροποποιητική δήλωση δεν έχει συμπληρωθεί σύμφωνα με τις οδηγίες της διοίκησης, ο υποκείμενος θα πρέπει να υποβάλει νέα τροποποιητική δήλωση.

Τέλος εάν το οφειλόμενο ποσό καταβληθεί εκπρόθεσμα, λαμβάνοντας υπόψη το χρόνο που καθίσταται ληξιπρόθεσμο, ανάλογα με το εάν έχει επιλεγεί η εφάπαξ καταβολή του ή σε δόσεις, επιβαρύνεται με τον τόκο του άρθρου 53 και τα πρόστιμα του άρθρου 57, του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

Ειδικά για τροποποιητικές δηλώσεις που έχουν ήδη υποβληθεί μέχρι την έκδοση της παρούσας, δεν εκδίδεται φύλλο έκπτωσης για το μη οφειλόμενο ποσό στις εξής περιπτώσεις:

α) Το μη οφειλόμενο ποσό έχει καταβληθεί από το φορολογούμενο και έχει μεταφερθεί στην υποβληθείσα περιοδική δήλωση της επόμενης φορολογικής περιόδου προς έκπτωση. Στην περίπτωση αυτή το πιστωτικό υπόλοιπο νόμιμα συμψηφίζεται στην επόμενη φορολογική περίοδο.

β) Το χρεωστικό υπόλοιπο της αρχικής, εκτός από τον κωδ. 403 έχει αναγραφεί και στον κωδ. 412 «Χρεωστικό μέχρι 3 ευρώ προηγούμενης φορολογικής περιόδου και λοιπά αφαιρούμενα». Στην περίπτωση αυτή θα πρέπει να υποβληθεί από το φορολογούμενο νέα τροποποιητική δήλωση.

γ) Δεν υπάρχει ορθά συμπληρωμένος ο κωδικός 403 (π.χ. λόγω λάθους κάποιων λογιστικών πακέτων). Στην περίπτωση αυτή θα πρέπει να υποβληθεί από το φορολογούμενο νέα τροποποιητική δήλωση.

Παράδειγμα:

Για τη φορολογική περίοδο του Δεκεμβρίου του 2013, υποβλήθηκε περιοδική δήλωση στις 18.1.2014, με χρεωστικό υπόλοιπο 10.000 ευρώ και καταβλήθηκε με τη δήλωση το ποσό των 40 ευρώ. Στις 20.1.2014 υποβλήθηκε τροποποιητική δήλωση, λόγω του ότι το οφειλόμενο ποσό είναι 8.000 ευρώ. Το οφειλόμενο ποσό βάσει της αρχικής δήλωσης (10.000 ευρώ), καταχωρείται στον κωδικό 403 της τροποποιητικής δήλωσης και η δήλωση εμφανίζει πιστωτικό υπόλοιπο 2.000

ευρώ. Για το ποσό των 2.000 ευρώ εκδίδεται φύλλο έκπτωσης και δεν μπορεί να μεταφερθεί στην επόμενη φορολογική περίοδο από τον υποκείμενο.

Στην περίπτωση που έχει επιλεγεί η εφάπαξ καταβολή του οφειλόμενου φόρου με την αρχική δήλωση και έχει καταβληθεί το ποσό των 10.000 ευρώ, το ποσό των 2.000 ευρώ επιστρέφεται χωρίς την υποβολή αίτησης. Στην ίδια περίπτωση εάν η τροποποιητική δήλωση υποβλήθηκε στις 15.2.2014 και το σύνολο του οφειλόμενου φόρου καταβλήθηκε στις 17.2.2014, αυτό επιβαρύνεται με τόκο ύψους 58,4 ευρώ (8.000 ευρώ X 0,73%), καθώς το ποσό αυτό έχει καταστεί ληξιπρόθεσμο στις 20.1.2014.

Στην περίπτωση υποβολής δεύτερης τροποποιητικής δήλωσης για την ίδια φορολογική περίοδο στον κωδικό 403 ως «χρεωστικό της αρχικής δήλωσης» καταχωρείται το ποσό των 8.000 ευρώ.

3. Υποβολή τροποποιητικής δήλωσης λόγω διόρθωσης του αρχικού χρεωστικού υπολοίπου σε πιστωτικό.

Στην περίπτωση αυτή ισχύουν τα αναφερόμενα στην προηγούμενη περίπτωση 2. Η αρχική δήλωση έχει χρεωστικό υπόλοιπο και η τροποποιητική δήλωση έχει πιστωτικό υπόλοιπο μεγαλύτερο από το ποσό του χρεωστικού υπολοίπου της αρχικής δήλωσης (το οφειλόμενο ποσό βάσει της αρχικής δήλωσης καταχωρείται στον κωδικό 403 της τροποποιητικής). Κατά συνέπεια, για το σύνολο του αρχικού χρεωστικού υπολοίπου εκδίδεται φύλλο έκπτωσης και το πραγματικό πιστωτικό υπόλοιπο μεταφέρεται για έκπτωση στην επόμενη φορολογική περίοδο, ή ζητείται η επιστροφή του.

Παράδειγμα:

Για τη φορολογική περίοδο του Δεκεμβρίου του 2013, υποβλήθηκε περιοδική δήλωση στις 19.1.2014, με χρεωστικό υπόλοιπο 800 ευρώ και καταβλήθηκε εφάπαξ στις 20.1.2014. Στις 29.1.2014 υποβάλλεται τροποποιητική δήλωση, λόγω του ότι το ορθό υπόλοιπο της φορολογικής περιόδου είναι πιστωτικό 2.000 ευρώ. Το οφειλόμενο ποσό βάσει της αρχικής δήλωσης (800 ευρώ) καταχωρείται στον κωδικό 403 της τροποποιητικής δήλωσης και η δήλωση εμφανίζει πιστωτικό υπόλοιπο 2.800 ευρώ. Για το ποσό των 800 ευρώ εκδίδεται φύλλο έκπτωσης και δεν μπορεί να μεταφερθεί στην επόμενη φορολογική περίοδο. Στην επόμενη περίοδο μεταφέρεται μόνο το ποσό των 2.000 ευρώ. Στην περίπτωση υποβολής δεύτερης τροποποιητικής δήλωσης για την ίδια φορολογική περίοδο στον κωδικό 403 ως «χρεωστικό της αρχικής δήλωσης» δεν καταχωρείται ποσό και ισχύει η αντιμετώπιση των ανωτέρω περιπτώσεων, ανάλογα με το αποτέλεσμα της δεύτερης αυτής τροποποιητικής δήλωσης.

4. Υποβολή τροποποιητικής δήλωσης λόγω αύξησης του πιστωτικού υπολοίπου.

Στην περίπτωση αυτή το πιστωτικό υπόλοιπο της αρχικής δήλωσης δεν λαμβάνεται υπόψη κατά την υποβολή της τροποποιητικής δήλωσης. Κατά συνέπεια η τροποποιητική θα εμφανίζει το ορθό πιστωτικό υπόλοιπο. Το πιστωτικό αυτό υπόλοιπο μπορεί να ζητηθεί για επιστροφή ή να μεταφερθεί για έκπτωση στην επόμενη φορολογική περίοδο.

Αν έχει ήδη μεταφερθεί για έκπτωση το αρχικό πιστωτικό υπόλοιπο και ο φορολογούμενος θέλει να μεταφέρει το συνολικό πιστωτικό υπόλοιπο στην επόμενη δήλωση, θα πρέπει να υποβάλλει τροποποιητική για την επόμενη φορολογική περίοδο, ώστε να μεταφέρει το σωστό πιστωτικό υπόλοιπο.

Εάν έχει ήδη επιστραφεί το αρχικό πιστωτικό υπόλοιπο, μπορεί να μεταφερθεί στην επόμενη δήλωση το επιπλέον πιστωτικό υπόλοιπο ή να ζητηθεί συμπληρωματικά η επιστροφή του.

Παράδειγμα:

Για τη φορολογική περίοδο του Δεκεμβρίου του 2013, υποβλήθηκε περιοδική δήλωση με πιστωτικό υπόλοιπο στις 25.1.2014, ύψους 30.000 ευρώ. Στις 10.2.2014 υποβλήθηκε τροποποιητική δήλωση, λόγω του ότι το ορθό πιστωτικό υπόλοιπο είναι 40.000 ευρώ. Το πιστωτικό αυτό μπορεί να ζητηθεί για επιστροφή ή να μεταφερθεί για έκπτωση στην επόμενη φορολογική περίοδο. Αν

έχει ήδη μεταφερθεί για έκπτωση το αρχικό πιστωτικό υπόλοιπο και ο φορολογούμενος θέλει να μεταφέρει το συνολικό πιστωτικό υπόλοιπο στην επόμενη δήλωση, θα πρέπει να υποβάλλει τροποποιητική για τη φορολογική περίοδο του Ιανουαρίου 2014, ώστε να μεταφέρει το σωστό πιστωτικό υπόλοιπο των 40.000 ευρώ. Εάν έχει ήδη επιστραφεί το αρχικό πιστωτικό υπόλοιπο, μπορεί να μεταφερθεί στην επόμενη δήλωση το επιπλέον πιστωτικό υπόλοιπο των 10.000 ευρώ ή να ζητηθεί συμπληρωματικά η επιστροφή του ποσού αυτού.

5. Υποβολή τροποποιητικής δήλωσης λόγω μείωσης του πιστωτικού υπολοίπου.

Ισχύουν οι παρατηρήσεις που έχουν διατυπωθεί στην περίπτωση 4. Εάν έχει ήδη μεταφερθεί για έκπτωση το αρχικό πιστωτικό υπόλοιπο, θα πρέπει να υποβληθεί τροποποιητική δήλωση της επόμενης φορολογικής περιόδου, ώστε να μεταφερθεί το ορθό πιστωτικό υπόλοιπο.

Εάν έχει ήδη εκδοθεί φύλλο έκπτωσης, θα πρέπει να γίνει βεβαίωση με σχετική πράξη της διαφοράς του πιστωτικού υπολοίπου. Εάν έχει ζητηθεί η επιστροφή του ποσού αυτού, χωρίς ωστόσο να έχει εκδοθεί φύλλο έκπτωσης μέχρι την υποβολή της τροποποιητικής δήλωσης, η επιστροφή θα πρέπει να προσαρμοστεί στο πραγματικά δικαιούμενο ποσό.

Παράδειγμα:

Για τη φορολογική περίοδο του Δεκεμβρίου του 2013, υποβλήθηκε περιοδική δήλωση με πιστωτικό υπόλοιπο στις 5.1.2014, ύψους 10.000 ευρώ. Στις 25.1.2014 υποβάλλεται τροποποιητική δήλωση, λόγω του ότι το ορθό πιστωτικό υπόλοιπο είναι 4.000 ευρώ. Εάν έχει ήδη μεταφερθεί για έκπτωση το αρχικό πιστωτικό υπόλοιπο στην περίοδο του Ιανουαρίου 2014, θα πρέπει να υποβληθεί τροποποιητική δήλωση για την περίοδο αυτή ώστε να μεταφερθεί το ορθό πιστωτικό υπόλοιπο. Εάν το πιστωτικό υπόλοιπο (10.000 ευρώ) έχει επιστραφεί, καταλογίζεται η διαφορά (6.000 ευρώ).

6. Δεδομένου ότι οι οδηγίες που έχουν δοθεί έως σήμερα για τις τροποποιητικές δηλώσεις αφορούν στην αναγραφή στον κωδικό 403 της περιοδικής δήλωσης, του ποσού ή ποσών που έχουν βεβαιωθεί με βάση τις προηγούμενες δηλώσεις της ίδιας περιόδου μέχρι το χρόνο υποβολής της τροποποιητικής δήλωσης, όλοι οι υποκείμενοι που έως την έκδοση της παρούσας εγκυκλίου έχουν υποβάλλει τροποποιητικές δηλώσεις από 1.1.2014 θα ενημερωθούν από την υπηρεσία TAXISnet, για:

α) το οφειλόμενο ποσό της φορολογικής περιόδου για την οποία έχει υποβληθεί τροποποιητική δήλωση (χωρίς να ληφθεί υπόψη ο κωδ. 403 της δήλωσης).

β) τη βεβαίωση ή τις βεβαιώσεις που έχουν πραγματοποιηθεί για τη συγκεκριμένη φορολογική περίοδο, συμπεριλαμβανομένης της τελευταίας υποβληθείσας τροποποιητικής δήλωσης.

γ) την έκδοση φύλλου έκπτωσης για τη διαγραφή του βεβαιωθέντος με βάση την αρχική δήλωση, ή τις ενδεχόμενες επόμενες τροποποιητικές δηλώσεις, το οποίο τελικά δεν οφείλεται.

Στην εφαρμογή της «προσωποποιημένης πληροφόρησης» θα εμφανίζεται το τελικό οφειλόμενο ποσό.

7. Οι υποκείμενοι έχουν υποχρέωση καταβολής του ορθά οφειλόμενου ποσού, βάσει των δεδομένων της δήλωσης, την αναγραφή του ποσού αυτού στον κωδικό 403 της περιοδικής δήλωσης σε περίπτωση υποβολής νέας τροποποιητικής δήλωσης καθώς και στη μεταφορά του ορθού πιστωτικού υπολοίπου στην επόμενη φορολογική περίοδο.

8. Επισημαίνεται ότι κατά την υποβολή εκκαθαριστικής δήλωσης στον κωδικό 701 «Πληρωμές στο Δημόσιο με τις περιοδικές ή έκτακτες» καταχωρούνται αθροιστικά τα ποσά του κωδικού 511 όλων των περιοδικών δηλώσεων (αρχικών και τροποποιητικών) της διαχειριστικής περιόδου και στον κωδικό 707 «ΦΠΑ που σας επιστράφηκε ή ζητήσατε την επιστροφή του» συμπεριλαμβάνεται και το μη οφειλόμενο ποσό με βάση το πιστωτικό υπόλοιπο των τροποποιητικών δηλώσεων κατά τα ανωτέρω αναφερθέντα.

9. Στην περίπτωση αντιμετώπισης τεχνικών προβλημάτων στην έκδοση του φύλλου έκπτωσης

κεντρικά από τη Διεύθυνση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης (e-εφαρμογές) η έκδοση του πιστωτικού τίτλου θα γίνεται από τη Δ.Ο.Υ. σε συνεργασία με την ανωτέρω διεύθυνση.

10. Τα αναφερόμενα για τις τροποποιητικές περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ ισχύουν αναλογικά και για την υποβολή τροποποιητικών εκκαθαριστικών δηλώσεων.

11. Επισημαίνεται ότι για δηλώσεις που έχουν ήδη υποβληθεί μέχρι την έκδοση της παρούσας και μέχρι την ολοκλήρωση των ενεργειών που προβλέπονται στην παρούσα για την έκδοση φύλλων έκπτωσης, οι αρμόδιες Δ.Ο.Υ. πρέπει να φροντίζουν να εκδίδουν φορολογική ενημερότητα, στην περίπτωση που προκύπτει ότι ο αρχικά βεβαιωμένος φόρος δεν οφείλεται με βάση την υποβολή τροποποιητικής δήλωσης (εμπρόθεσμης ή εκπρόθεσμης) των λοιπών προϋποθέσεων για την έκδοση φορολογικής ενημερότητας κατά την κείμενη νομοθεσία τηρουμένων. Για το σκοπό αυτό το αρμόδιο Τμήμα για το ΦΠΑ θα σημειώνει πάνω στην αίτηση φορολογικής ενημερότητας το ποσό που τελικά οφείλεται βάσει της αρχικής βεβαίωσης λαμβάνοντας υπόψη την τροποποιητική δήλωση.

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1082/6.4.2015.- Οδηγίες συμπλήρωσης της δήλωσης Φ.Π.Α. (έντυπο 050 Φ.Π.Α. έκδοση 2014 - Φ2 TAXIS).

I. Γενικά

Με την ΑΓΓΔΕ Πολ. 1198/25.8.2014 όπως τροποποιήθηκε με την ΑΓΓΔΕ Πολ. 1049/11.2.2015 ορίστηκε ο τύπος και το περιεχόμενο της δήλωσης Φ.Π.Α. Με την παρούσα παρέχονται διευκρινίσεις για την ορθή συμπλήρωση του εντύπου.

Το έντυπο χρησιμοποιείται τόσο για την υποβολή των τακτικών όσο και των έκτακτων δηλώσεων ΦΠΑ. Σε περίπτωση που υπάρχει υποχρέωση υποβολής για την ίδια φορολογική περίοδο τόσο τακτικής όσο και έκτακτης δήλωσης υποβάλλονται δύο ξεχωριστές δηλώσεις.

II. Συμπλήρωση των ενδείξεων

ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΕΣ ΕΝΔΕΙΞΕΙΣ

Κωδ. 001 - 002: Οι κωδικοί αυτοί συμπληρώνονται από την φορολογική διοίκηση.

Κωδ.003: Γράψτε τη Δ.Ο.Υ. της έδρας ή του κεντρικού της επιχείρησής σας.

Κωδ.004: Συμπληρώστε το ημερολογιακό έτος της φορολογικής περιόδου για την οποία υποβάλλεται η δήλωση ΦΠΑ.

Κωδ.005: Συμπληρώστε ημερολογιακά (από - έως) την φορολογική περίοδο που αφορά η δήλωση. Στις περιπτώσεις έναρξης ή οριστικής παύσης εργασιών, έναρξης ή λήξης της διαχειριστικής περιόδου καθώς και ένταξης ή απένταξης στο κανονικό καθεστώς εντός της φορολογικής περιόδου, ως ημερολογιακή περίοδος θα αναφέρεται το συγκεκριμένο διάστημα που αφορά.

Κωδ. 006: Διαγραμμίστε με (X) τη συγκεκριμένη φορολογική περίοδο ανάλογα αν είναι μήνας, τρίμηνο, ή εξάμηνο:

α) Ημερολογιακός μήνας για υπόχρεους οι οποίοι υποχρεούνται σε τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων με βάση πλήρη λογιστικά πρότυπα, καθώς και για το Δημόσιο όταν ασκεί δραστηριότητες για τις οποίες υπόκεινται στο φόρο.

β) Ημερολογιακό τρίμηνο για υπόχρεους οι οποίοι υποχρεούνται σε τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα ή για υπόχρεους, οι οποίοι δεν υποχρεούνται σε τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία.

γ) Ημερολογιακό εξάμηνο για τους υπόχρεους οι οποίοι ανήκουν σε ειδικό καθεστώς κατ'αποκοπή καταβολής του φόρου του άρθρου 40 του Κώδικα Φ.Π.Α.

Παράδειγμα: Ο μήνας Αύγουστος θα διαγραμμιστεί, ως ΜΗΝΑΣ: 8 ενώ το τρίμηνο Ιουλίου - Σεπτεμβρίου, ως ΤΡΙΜΗΝΟ: 3.

Επισημαίνεται ότι οι υπόχρεοι που ανήκουν σε ειδικό καθεστώς κατ'αποκοπή καταβολής

του φόρου και υποβάλλουν δήλωση ΦΠΑ ανά εξάμηνο σε περίπτωση που ασκούν και άλλη δραστηριότητα, για την οποία υπάγονται στο κανονικό καθεστώς (με μηνιαία ή τρίμηνη φορολογική περίοδο), υποβάλλουν ξεχωριστές δηλώσεις ΦΠΑ για την άλλη δραστηριότητα.

Κωδ. 007: Διαγραμμίστε με (X) εάν η δήλωση είναι τροποποιητική. Στις περιπτώσεις αυτές συμπληρώνονται όλα τα πεδία της δήλωσης με τα σωστά στοιχεία.

Κωδ. 008: Διαγραμμίστε με (X) εάν η δήλωση υποβάλλεται με επιφύλαξη σύμφωνα με το άρθρο 20 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

Κωδ. 009: Διαγραμμίστε με (X) εάν η δήλωση υποβάλλεται ως έκτακτη.

ΣΥΜΠΛΗΡΩΣΗ ΠΙΝΑΚΑ Α (Κωδ. 101- 104)

Στον Πίνακα αυτό συμπληρώστε τα στοιχεία του υποκειμένου στο φόρο ή λήπτη και ειδικότερα:

Κωδ. 101: Το επώνυμο ή η επωνυμία, όπως αναφέρεται στο καταστατικό έγγραφο.

Κωδ. 102: Το όνομα.

Κωδ. 103: Το όνομα του πατέρα.

Κωδ. 104: Ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου (εννεαψήφιος αριθμός).

ΣΥΜΠΛΗΡΩΣΗ ΠΙΝΑΚΑ Β (Κωδ. 301 - 430)

Όλα τα δεδομένα των εκροών και εισροών γράφονται στις αντίστοιχες ενδείξεις, αφού προηγουμένως αφαιρεθούν οι επιστροφές και εκπτώσεις. Σε περίπτωση που το αλγεβρικό άθροισμα των ανωτέρω πράξεων έχει αρνητικό πρόσημο θα αναγράφεται το συνολικό ποσό με το πρόσημο πλην (-) πριν από αυτό. Στα προστιθέμενα και αφαιρούμενα ποσά του φόρου εισροών αναγράφονται πάντα αριθμοί με θετικό πρόσημο.

Α. Εκροές φορολογητέες - φόρος εκροών

Κωδ. 301 - 306:

1. Γράψτε κατά συντελεστή ΦΠΑ την αξία των φορολογητέων εκροών που έχουν επιβαρυνθεί με ΦΠΑ, συμπεριλαμβανομένων και των πωλήσεων παγίων, τις αυτοπαραδόσεις αγαθών και τις ιδιοχρησιμοποιήσεις υπηρεσιών. Στην περίπτωση που είστε ενταγμένοι στο καθεστώς 39β (ειδικό καθεστώς καταβολής του φόρου κατά το χρόνο είσπραξης της αντιπαροχής) προκειμένου για τις χονδρικές πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών στο εσωτερικό της χώρας αναγράψτε κατά συντελεστή Φ.Π.Α. τα ποσά που «αποδεδειγμένα» εισπράξατε (ΠΟΛ. 1214/30.9.2014).

2. Γράψτε κατά συντελεστή Φ.Π.Α. την αξία των εισροών οι οποίες έχουν τόπο φορολογίας το εσωτερικό της χώρας, δεν απαλλάσσονται και υπόχρεος για την καταβολή του φόρου είναι ο λήπτης των αγαθών ή υπηρεσιών. Ενδεικτικά:

- τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών
- τις ενδοκοινοτικές λήψεις υπηρεσιών σύμφωνα με το άρθρο 14.2.α,
- τις λήψεις υπηρεσιών από υποκείμενο στο φόρο εγκατεστημένο σε τρίτη χώρα,
- τις λήψεις αγαθών σύμφωνα με το άρθρο 13 παρ. 3 του Κώδικα ΦΠΑ (αερίου μέσω συστήματος φυσικού αερίου, ευρισκόμενου στο έδαφος της Κοινότητας ή οποιουδήποτε άλλου δικτύου συνδεδεμένου με τέτοιο σύστημα, ηλεκτρικής ενέργειας ή θερμότητας ή ψύχους μέσω δικτύων θέρμανσης ή ψύξης), από υποκείμενους στο φόρο οι οποίοι δεν είναι εγκατεστημένοι στο εσωτερικό της χώρας,

- τις λήψεις αγαθών ή υπηρεσιών που φορολογούνται στο εσωτερικό της χώρας, σύμφωνα με τα άρθρα 13 (εκτός της παρ. 3) και 14 (εκτός της παρ. 2) του Κώδικα ΦΠΑ, από υποκείμενους στο φόρο οι οποίοι δεν είναι εγκατεστημένοι στο εσωτερικό της χώρας και δεν έχουν αποκτήσει ΑΦΜ/ΦΠΑ είτε στο όνομά τους είτε μέσω φορολογικού αντιπροσώπου,

- τις αγορές ανακυκλώσιμων αγαθών, τις λήψεις δικαιωμάτων εκπομπών αερίων θερμοκηπίου καθώς και τις εκτελέσεις τεχνικών έργων σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 39α,

- τις αγορές επενδυτικών αγαθών σύμφωνα με την ΚΥΑ Π.2869/ΠΟΛ.137/4.5.1987 και ΑΥΟ ΠΟΛ.1128/ 8.4.1997.

3. Γράψτε το δηλούμενο τίμημα των παραδόσεων ακινήτων, των οποίων τα συμβόλαια έχουν υπογραφεί μέχρι τη λήξη της φορολογικής περιόδου (δηλ. έχει πραγματοποιηθεί η μεταβίβαση), καθώς και τη φορολογητέα αξία (άρθρ. 19.2.α του Κώδικα Φ.Π.Α.) των αυτοπαραδόσεων ακινήτων.

4. Γράψτε κατά συντελεστή Φ.Π.Α. τη φορολογητέα αξία της μικτής αμοιβής των πακέτων των πρακτορείων ταξιδίων.

5. Γράψτε το θετικό περιθώριο κέρδους των μεταπωλητών μεταχειρισμένων αγαθών.

Κωδ. 331 - 336: Γράψτε το φόρο που αναλογεί, πολλαπλασιάζοντας τη φορολογητέα αξία με τον αντίστοιχο συντελεστή φόρου.

Κωδ. 307: Γράψτε το άθροισμα των φορολογητέων εκροών (κωδ. 301 έως και 306)

Κωδ. 337: Γράψτε το σύνολο του φόρου εκροών (κωδ. 331 έως και 336).

Το σύνολο του φόρου εκροών σας, κωδ. 337 συγκρίνετέ το με το σύνολο του φόρου εκροών σας που προκύπτει από τα βιβλία σας.

Αν το ποσό που προκύπτει από τα βιβλία σας, είναι μεγαλύτερο τη διαφορά γράψτε τη στον κωδ. 422.

Κωδ. 342:

1. Γράψτε την αξία των ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών, σύμφωνα με το άρθρο 28. Στον κωδικό αυτό περιλαμβάνεται και η αξία των αγαθών που μεταφέρονται σε άλλο κράτος - μέλος (π.χ. με σκοπό τη μεταγενέστερη παράδοση ή για τον εξοπλισμό των εκεί εγκαταστάσεών σας) σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην παράγραφο 1.γ του ίδιου άρθρου.

2. Γράψτε την αξία των ενδοκοινοτικών τριγωνικών παραδόσεων αγαθών σύμφωνα με το άρθρο 15 παρ. 2.

3. Γράψτε επίσης την αξία των ενδοκοινοτικών παραδόσεων:

α) των καινούργιων μεταφορικών μέσων, όπως αυτά ορίζονται στο άρθρο 11,

β) των αγαθών με ειδικό φόρο κατανάλωσης (πετρελαιοειδή, βιομηχανοποιημένα καπνά, αλκοολούχα) προς αγρότες του ειδικού καθεστώτος, υποκειμένους που διενεργούν αποκλειστικά πράξεις χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών τους, νομικά πρόσωπα μη υποκείμενα εγκαταστημένα σε άλλο κράτος μέλος εφόσον αυτά δεν εξατομικεύονται με ΑΦΜ/ΦΠΑ. Ειδικά για καινούρια μεταφορικά μέσα περιλαμβάνονται και οι πωλήσεις προς μη υποκείμενα στο φόρο φυσικά πρόσωπα (ιδιώτες) εγκαταστημένα σε άλλο κράτος μέλος.

Κωδ. 345: Γράψτε τη αξία των παροχών υπηρεσιών, που σύμφωνα με το άρθρο 14.2.α είναι φορολογητέες σε άλλο κράτος - μέλος και υπόχρεος για την καταβολή του φόρου είναι ο λήπτης των υπηρεσιών αυτών και εφόσον για τις υπηρεσίες αυτές παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης.

Επίσης γράψτε την αξία των προκαταβολών που εισπράχθηκαν και αφορούν την παροχή υπηρεσιών που σύμφωνα με το άρθρο 14.2.α του Κώδικα Φ.Π.Α. είναι φορολογητέες σε άλλο κράτος μέλος.

Κωδ. 348:

1. Γράψτε την αξία των εξαγωγών που πραγματοποιήσατε προς τρίτες χώρες.

2. Γράψτε την αξία της παράδοσης πλοίων τα οποία απαλλάσσονται σύμφωνα με το άρθρο 27.1.α του Κώδικα Φ.Π.Α., την αξία της παράδοσης υλικών και αντικειμένων που προορίζονται να ενσωματωθούν ή να χρησιμοποιηθούν σε αυτά, καθώς και των καυσίμων, τροφοεφοδίων, λιπαντικών και λοιπών αγαθών.

3. Γράψτε την αξία της παράδοσης αεροσκαφών τα οποία απαλλάσσονται σύμφωνα με το άρθρο 27.1.β του Κώδικα Φ.Π.Α., την αξία της παράδοσης υλικών και αντικειμένων που προορίζονται να ενσωματωθούν ή να χρησιμοποιηθούν σε αυτά, καθώς και των καυσίμων, τροφοεφοδίων, λιπαντικών και λοιπών αγαθών.

Κωδ. 349: Γράψτε τις λοιπές εκροές που δεν επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. και για τις οποίες

παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών. Ενδεικτικά:

1. Την αξία των παραδόσεων αγαθών που φορολογούνται σε άλλο κράτος μέλος (π.χ. πωλήσεις αγαθών στους επιβάτες ελληνικού πλοίου κατά τον πλου από Ιταλία - Ελλάδα)

2. Την αξία όλων των πράξεων που πραγματοποιούνται εκτός Ευρωπαϊκής Ένωσης και οι οποίες εάν πραγματοποιούνταν στο εσωτερικό της χώρας θα παρείχαν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών (π.χ. αγορά καφέ από Βραζιλία και πώληση στην Αίγυπτο).

3. Την αξία των πωλήσεων αγαθών σύμφωνα με το άρθρο 13 παρ. 3 του Κώδικα ΦΠΑ (αερίου μέσω συστήματος φυσικού αερίου, ευρισκόμενου στο έδαφος της Κοινότητας ή οποιουδήποτε άλλου δικτύου συνδεδεμένου με τέτοιο σύστημα, ηλεκτρικής ενέργειας ή θερμότητας ή ψύχους μέσω δικτύων θέρμανσης ή ψύξης), σε υποκείμενους στο φόρο οι οποίοι δεν είναι εγκατεστημένοι στο εσωτερικό της χώρας,

4. Την αξία των πωλήσεων αγαθών από απόσταση, όπως προβλέπονται από την παράγραφο 6 του άρθρου 13 του Κώδικα Φ.Π.Α..

5. Την αξία των πωλήσεων αγαθών μετά από εγκατάσταση ή συναρμολόγηση, με ή χωρίς δοκιμή λειτουργίας, που πραγματοποιείται σε άλλο κράτος - μέλος. Στις περιπτώσεις αυτές ο Έλληνας υποκείμενος πρέπει να διαθέτει ΑΦΜ/ΦΠΑ στο κράτος που πραγματοποιεί τις συγκεκριμένες παραδόσεις αγαθών.

6. Την αξία των παραδόσεων αγαθών και παροχών υπηρεσιών, προς υποκείμενους που πραγματοποιούν εξαγωγές ή ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών, οι οποίες απαλλάσσονται σύμφωνα τα άρθρα 24.1.ζ και 28.1.δ (σχετική η Α.Υ.Ο. 1103551/Πολ. 1262/2.8.1993).

7. Την αξία των παραδόσεων αγαθών και την αξία των παροχών υπηρεσιών που πραγματοποιούνται προς την Α.Ε. Καταστήματα Αφορολογήτων Ειδών. Για την απαλλαγή αυτή εφαρμόζεται η Α.Υ.Ο. 1013633/ Πολ. 1029/2.2.1995.

8. Την αξία των παραδόσεων αγαθών και των παροχών υπηρεσιών για τις οποίες υπόχρεος για την καταβολή του φόρου είναι ο υποκείμενος στο φόρο λήπτης (ανακυκλώσιμα απορρίμματα, δικαιώματα εκπομπής αερίων ρύπων, τεχνικών έργων προς δήμους).

9. Την αξία των πράξεων που αφορούν ειδικά καθεστώτα, όπως το κόστος των ταξιδιωτικών πακέτων, καθώς και την απαλλασσόμενη αμοιβή από ταξιδιωτικά πακέτα.

10. Την αξία της τιμής αγοράς, ή πώλησης όταν αυτή είναι μικρότερη από την τιμή αγοράς, προκειμένου για μεταχειρισμένα αγαθά του άρθρου 45 του Κώδικα Φ.Π.Α. και την αξία προς απόδοση στον εντολέα προκειμένου για διοργανωτές δημοπρασιών του άρθρου 46.

11. Τη διαφορά μεταξύ της πραγματικής και της φορολογητέας αξίας στις ενδοκοινοτικές παραδόσεις και τις εξαγωγές.

12. Την αξία της προμήθειας των υποκειμένων που μεσολαβούν στη διάθεση καρτών τηλεπικοινωνίας και εισιτηρίων μεταφοράς προσώπων που ακυρώνονται σε ειδικά μηχανήματα, καθώς και η προμήθεια από την πώληση εφημερίδων και περιοδικών που διανέμονται μέσω πρακτορείων διανομής.

13. Την αξία των πράξεων σύμφωνα με την ΚΥΑ Π 2869/1987 και την Πολ. 1128/8.4.1997.

14. Την αξία των πωλήσεων αγαθών λιανικά σε ταξιδιώτες εγκαταστημένους σε τρίτες χώρες σύμφωνα με την ΑΥΟ Πολ. 1338/30.12.1996, για τις οποίες έχει εκδοθεί πιστωτικό τιμολόγιο για το Φ.Π.Α. εντός της ίδιας φορολογικής περιόδου ή έχει εφαρμοστεί η διαδικασία της άμεσης απαλλαγής.

15. Την αξία των λοιπών πράξεων που δεν επιβαρύνονται με ΦΠΑ και για τις οποίες παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών τους καθώς και την αξία των απαλλασσομένων πράξεων των άρθρων 24 έως και 28, όπως πωλήσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών σε διπλωματικές αρχές, σε αποθηκευτές ή εναποθέτες φορολογικής αποθήκης του άρθρου 26 του Κώδικα Φ.Π.Α. καθώς και σε φορολογικές αποθήκες σε άλλο εγκεκριμένο αποθηκευτή. Σημειώνεται στον ίδιο

κωδικό συμπεριλαμβάνονται και οι απαλλασσόμενες πράξεις παροχής υπηρεσιών σε πλοία ή αεροσκάφη του άρθρου 27.

Κωδ. 310:

1. Γράψτε την αξία των απαλλασσομένων πράξεων για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών τους.

Ενδεικτικά:

- τις πωλήσεις βιομηχανοποιημένων καπνών από μεταπωλητές,
- την αξία των παραδόσεων ακινήτων που απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α.
- την αξία των παροχών υπηρεσιών, που σύμφωνα με το άρθρο 14 του Κώδικα Φ.Π.Α. είναι φορολογητέες εκτός του εσωτερικού της Χώρας εφόσον για τις υπηρεσίες αυτές δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης εάν οι πράξεις αυτές πραγματοποιούνταν στο εσωτερικό της Χώρας.

2. Γράψτε την αξία των εξαιρουμένων από τον ΦΠΑ πράξεων (π.χ. επιδοτήσεων που δεν περιλαμβάνονται στη φορολογητέα αξία, οικονομικών ενισχύσεων από ΟΑΕΔ για την πρόσληψη προσωπικού, λοιπών οικονομικών ενισχύσεων, μερισμάτων δικηγόρων, εσόδων από συμμετοχές σε άλλες εταιρείες, κ.λ.π.).

Κωδ. 311: Γράψτε το άθροισμα των κωδ. 301 έως και 310.

Κωδ. 312: Γράψτε τον κύκλο εργασιών για σκοπούς ΦΠΑ της φορολογικής περιόδου που χρησιμοποιείται για τις ανάγκες διακανονισμού του Φ.Π.Α. των εισροών. Για τον προσδιορισμό του κύκλου εργασιών αφαιρέστε από το σύνολο των εκροών (φορολογητέων, απαλλασσόμενων και εξαιρούμενων) που έχουν περιληφθεί στους κωδικούς 301 έως και 310, τις πράξεις που δεν λαμβάνονται υπόψη για τον υπολογισμό του κύκλου εργασιών για σκοπούς Φ.Π.Α. Ενδεικτικά:

- Την αξία πώλησης επενδυτικών αγαθών,
- Τις εργασίες της παραγρ. 3β του άρθρου 31 του Κώδικα Φ.Π.Α., εφόσον είναι παρεπόμενες της κύριας δραστηριότητας,
- Τις αυτοπαραδόσεις αγαθών και ιδιοχρησιμοποιήσεις υπηρεσιών,
- Τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, ενδοκοινοτικές λήψεις υπηρεσιών (άρθρο 14 παρ. 2 α) συμπεριλαμβανομένων των προκαταβολών που καταβάλατε για τις ενδοκοινοτικές λήψεις των υπηρεσιών σύμφωνα με το άρθρο 14 παρ. 2 α,
- Την αξία των αγορών σύμφωνα με την ΚΥΑ Π2869/1987 και την ΠΟΛ.1128/8.4.1997,
- Την αξία των λοιπών πράξεων λήπτη.

Β. Εισροές φορολογητέες - φόρος εισροών.

Κωδ. 361 - 366: Γράψτε την αξία των φορολογητέων εισροών που πραγματοποιήσατε εφόσον για τις πράξεις αυτές παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου. Σημειώνεται ότι οι υποκείμενοι οι οποίοι είναι ενταγμένοι στο άρθρο 39β καθώς και οι πελάτες αυτών αναγράφουν την αξία την οποία αποδεδειγμένα εξόφλησαν στους προμηθευτές τους.

Κωδ. 361: Γράψτε την αξία των αγορών αγαθών (εμπορευμάτων, πρώτων και βοηθητικών υλών κλπ), λήψη υπηρεσιών, δαπανών, γενικών και λοιπών εξόδων, που πραγματοποιήσατε στο εσωτερικό της χώρας, οι οποίες έχουν επιβαρυνθεί με Φ.Π.Α. και για τις οποίες παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης. Σημειώνεται ότι η αγορά επενδυτικών αγαθών δεν περιλαμβάνεται στον κωδικό αυτό.

Επίσης γράψτε την αξία του Ε.Φ.Κ. και των τυχόν άλλων ποσών επί των οποίων η Τελωνειακή αρχή υπολογίζει και εισπράττει Φ.Π.Α. καθώς και την αξία των δαπανών εκείνων που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. και αφορούν την ενδοκοινοτική απόκτηση των ανωτέρω αγαθών.

Κωδ. 381: Γράψτε το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι εισροές του Κωδ. 361.

Κωδ. 362: Γράψτε την αξία των αγορών και των εισαγωγών επενδυτικών αγαθών οι οποίες έχουν επιβαρυνθεί με Φ.Π.Α. και για τις οποίες παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης. Σημειώνεται ότι προκειμένου για εισαγωγές γράψτε τόσο τη φορολογητέα αξία όπως έχει προσδιοριστεί στο τελωνείο καθώς και την αξία των υπολοίπων δαπανών που βαρύνουν την εισαγωγή, επιβαρύνονται

με Φ.Π.Α. και δεν περιλαμβάνονται στην ανωτέρω φορολογητέα αξία.

Επίσης γράψτε την αξία του Ε.Φ.Κ. και των τυχόν άλλων ποσών επί των οποίων η Τελωνειακή αρχή υπολογίζει και εισπράττει Φ.Π.Α. καθώς και την αξία των δαπανών εκείνων που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. και αφορούν την ενδοκοινοτική απόκτηση των ανωτέρω αγαθών.

Κωδ. 382: Γράψτε το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι εισροές του Κωδ. 362.

Κωδ. 363: Γράψτε την αξία των εισαγωγών (εμπορευμάτων, πρώτων και βοηθητικών υλών, δαπανών κλπ), εκτός των επενδυτικών αγαθών που έχουν συμπεριληφθεί στον κωδικό 362, για τις οποίες παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης. Σημειώνεται ότι προκειμένου για εισαγωγές γράψτε τόσο τη φορολογητέα αξία (συμπεριλαμβανομένου του Ε.Φ.Κ.) όπως έχει προσδιοριστεί στο τελωνείο, καθώς και την αξία των υπολοίπων δαπανών που βαρύνουν την εισαγωγή, επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. και δεν περιλαμβάνονται στην ανωτέρω φορολογητέα αξία.

Κωδ. 383: Γράψτε το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι εισροές του Κωδ. 363.

Κωδ. 364: Γράψτε την αξία των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών για τις οποίες παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης. Στην αξία των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών περιλαμβάνεται και η αξία της απόκτησης αγαθών που παραδίδονται σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 15 του Κώδικα ΦΠΑ.

Κωδ. 384: Γράψτε το φόρο ο οποίος αναλογεί στις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις του Κωδ. 364.

Κωδ. 365: Γράψτε την αξία των ενδοκοινοτικών λήψεων υπηρεσιών σύμφωνα με το άρθρο 14.2.α του Κώδικα Φ.Π.Α. για τις οποίες σας παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης. Επίσης γράψτε την αξία των προκαταβολών που καταβάλατε για ενδοκοινοτικές λήψη υπηρεσιών σύμφωνα με το ίδιο άρθρο.

Κωδ. 385: Γράψτε το φόρο ο οποίος αναλογεί στις ενδοκοινοτικές λήψεις υπηρεσιών του κωδικού 365.

Κωδ. 366: Γράψτε την αξία των λοιπών πράξεων λήπτη οι οποίες φορολογούνται στο εσωτερικό της Χώρας και υπόχρεος για την καταβολή του φόρου είναι ο λήπτης των αγαθών ή υπηρεσιών. Ενδεικτικά:

1. Τη λήψη υπηρεσιών από υποκείμενο στο φόρο εγκατεστημένο σε τρίτη χώρα που φορολογείται σύμφωνα με το άρθρο 14.2.α,

2. Τη λήψη αγαθών σύμφωνα με το άρθρο 13 παρ. 3 του Κώδικα ΦΠΑ (αερίου μέσω συστήματος φυσικού αερίου, ευρισκόμενου στο έδαφος της Κοινότητας ή οποιουδήποτε άλλου δικτύου συνδεδεμένου με τέτοιο σύστημα, ηλεκτρικής ενέργειας ή θερμότητας ή ψύχους μέσω δικτύων θέρμανσης ή ψύξης), από υποκείμενους στο φόρο οι οποίοι δεν είναι εγκατεστημένοι στο εσωτερικό της χώρας,

3. Τη λήψη αγαθών ή υπηρεσιών που φορολογούνται στο εσωτερικό της χώρας, σύμφωνα με τα άρθρα 13 (εκτός της παρ. 3) και 14 (εκτός της παρ. 2) του Κώδικα ΦΠΑ, από υποκείμενους στο φόρο οι οποίοι δεν είναι εγκατεστημένοι στο εσωτερικό της χώρας και δεν έχουν αποκτήσει ΑΦΜ/ΦΠΑ είτε στο όνομά τους είτε μέσω φορολογικού αντιπροσώπου,

4. Την αξία των παραδόσεων αγαθών και των παροχών υπηρεσιών στο εσωτερικό της Χώρας για τις οποίες υπόχρεος για την καταβολή του φόρου είναι ο υποκείμενος στο φόρο λήπτης (ανακυκλώσιμα απορρίμματα, δικαιώματα εκπομπής αερίων ρύπων, τεχνικών έργων προς δήμους).

5. Την αξία των αποκτήσεων αγαθών σύμφωνα με την ΚΥΑ Π2869/1987 και την Πολ. 1128/08.04.1997.

Κωδ. 386: Γράψτε το φόρο ο οποίος αναλογεί στις πράξεις λήπτη του Κωδ. 366.

Κωδ. 367: Γράψτε το άθροισμα των κωδικών 361 έως και 366.

Κωδ. 387: Γράψτε το άθροισμα των κωδικών 381 έως και 386.

Δ. Προστιθέμενα ποσά στο σύνολο του φόρου εισροών

Κωδ. 400: Γράψτε το ποσό του Φ.Π.Α. που δικαιούστε ως επιστροφή εάν είστε αγρότης του ειδικού καθεστώτος και πραγματοποιείτε πράξεις πωλήσεων αγροτικών προϊόντων παραγωγής σας από δικό σας κατάστημα ή σε λαϊκές αγορές ή πραγματοποιείτε εξαγωγές ή ενδοκοινοτικές παραδόσεις αυτών σε άλλο ΚΜ της ΕΕ. Το ποσό της επιστροφής, που πρέπει να αναγραφεί στον κωδικό αυτό, υπολογίζεται πολλαπλασιάζοντας την αξία των ανωτέρω πράξεων με το συντελεστή 3%.

Κωδ. 402: Γράψτε το ποσό του φόρου για το οποίο προκύπτει δικαίωμα συμψηφισμού και δεν αναγράφεται σε άλλο κωδικό της δήλωσης. Ενδεικτικά:

1. Το ποσό του φόρου της έκτακτης δήλωσης που υποβλήθηκε κατά τη διάρκεια της φορολογικής περιόδου εφόσον το ποσό του φόρου και η αντίστοιχη φορολογητέα αξία περιλαμβάνονται στους κωδικούς 301 έως και 306. Στον ίδιο κωδικό αναγράφεται το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε με την ειδική δήλωση ΦΠΑ (μόνο το ποσό βάσει δήλωσης, δεν περιλαμβάνεται το ποσό που καταβλήθηκε βάσει έλεγχου) η οποία υποβλήθηκε για μεταβίβαση ακινήτου.

2. Τα τυχόν ποσά φόρου για τα οποία γεννάται δικαίωμα συμψηφισμού, λόγω μετάταξης στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ (άρθρο 39 και άρθρο 41) όπως προκύπτει από τη δήλωση αποθεμάτων μετάταξης (έντυπο 012-ΦΠΑ).

3. Το ποσό του φόρου που έχει καταβληθεί στην τελωνειακή αρχή με την ειδική δήλωση της παρ. 9 του άρθρου 38 του ν.2859/2000 και έχει αναγραφεί στον κωδικό 364 της δήλωσης ως ενδοκοινοτική απόκτηση από οποιονδήποτε υποκείμενο. Σημειώνεται ότι αναγράφεται επίσης ο Φ.Π.Α. που καταβάλλεται κατά την λήξη του καθεστώτος αναστολής, έστω και μετά την αφαίρεση του φόρου εισροών, κατά τις διαδικασίες των Α.Υ.Ο. Δ.634/93 και Δ.635/93 προκειμένου για αναθά με ΕΦΚ.

4. Το φόρο που προκύπτει από την αύξηση του οριστικού ποσοστού της κατ αναλογία έκπτωσης (pro-rata) της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου σε σχέση με το ποσοστό που εφαρμόστηκε για τον προσδιορισμό του εκπιπόμενου φόρου (προσωρινό ή οριστικό ποσοστό της προηγούμενης από αυτή), για τις δηλώσεις Φ.Π.Α. που έχουν υποβληθεί από την αρχή της τρέχουσας διαχειριστικής περιόδου μέχρι και το χρόνο διενέργειας των διακανονισμών.

Κωδ.407: Γράψτε το ποσό του Φ.Π.Α. που προκύπτει για έκπτωση μετά την διενέργεια του διακανονισμού των εκπτώσεων (π.χ. pro-rata, πάγια κλπ) που αφορούν την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο.

Ε. Αφαιρούμενα ποσά από το σύνολο του φόρου των εισροών

Κωδ.411: Γράψτε το φόρο των κοινών εισροών που πράγματι δεν δικαιούται να εκπέσει η επιχείρηση με βάση τους υπολογισμούς που ενεργεί σύμφωνα με το άρθρο 31 του Κώδικα Φ.Π.Α.

Κωδ. 422: Γράψτε το ποσό του φόρου για το οποίο προκύπτει υποχρέωση καταβολής και δεν αναγράφεται σε άλλο κωδικό της δήλωσης. Ενδεικτικά:

1. Το φόρο που εισπράχθηκε από τους πελάτες για τη συγκεκριμένη φορολογική περίοδο και είναι μεγαλύτερος από το ποσό του κωδικού 337.

2. Το φόρο που προκύπτει από την μείωση του οριστικού ποσοστού της κατ αναλογία έκπτωσης (pro-rata) της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου σε σχέση με το ποσοστό που εφαρμόστηκε για τον προσδιορισμό του εκπιπόμενου φόρου (προσωρινό ή οριστικό ποσοστό της προηγούμενης από αυτή), για τις δηλώσεις Φ.Π.Α. που έχουν υποβληθεί από την αρχή της τρέχουσας διαχειριστικής περιόδου μέχρι και το χρόνο διενέργειας των διακανονισμών.

Κωδ. 423: Γράψτε το ποσό του Φ.Π.Α. που προκύπτει για καταβολή μετά την διενέργεια του διακανονισμού των εκπτώσεων (π.χ. pro-rata, πάγια, κλπ) που αφορούν την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο.

Κωδ.430: Γράψτε το αλγεβρικό άθροισμα των κωδ. 387+ 410 - 428.

ΣΥΜΠΛΗΡΩΣΗ ΠΙΝΑΚΑ Γ

Στον πίνακα αυτό προσδιορίζεται το τελικό αποτέλεσμα της δήλωσης για καταβολή ή συμψηφισμό

Κωδ. 470: Γράψτε το αποτέλεσμα της αφαίρεσης των κωδ. 337 (φόρος εκροών) - κωδ. 430 (υπόλοιπο φόρου εισροών), εφόσον είναι αρνητικός αριθμός.

Κωδ. 480: Γράψτε το αποτέλεσμα της αφαίρεσης των κωδ. 337 (φόρος εκροών) - κωδ. 430 (υπόλοιπο φόρου εισροών), εφόσον είναι θετικός αριθμός.

Κωδ. 401: Γράψτε το πιστωτικό υπόλοιπο για συμψηφισμό που προέκυψε στην προηγούμενη φορολογική περίοδο (είτε της ίδιας είτε της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου).

Κωδ. 403: Γράψτε το ποσό που βεβαιώθηκε βάσει των προηγούμενων χρεωστικών δηλώσεων της ίδιας φορολογικής περιόδου. Ο κωδικός αυτός συμπληρώνεται μόνο στην περίπτωση που για την ίδια φορολογική περίοδο υποβάλλονται μία ή περισσότερες τροποποιητικές δηλώσεις.

Κωδ. 483: Γράψτε το χρεωστικό υπόλοιπο μέχρι τριάντα ευρώ της προηγούμενης φορολογικής περιόδου.

Κωδ. 501: Γράψτε το αλγεβρικό άθροισμα των κωδικών 470+401+403-483 εφόσον έχει θετικό πρόσημο, ή το αλγεβρικό άθροισμα των κωδικών 480+483-401-403 εφόσον έχει αρνητικό πρόσημο.

Κωδ. 511: Γράψτε το αλγεβρικό άθροισμα των κωδικών 470+401+403-483-505 εφόσον έχει αρνητικό πρόσημο, ή το αλγεβρικό άθροισμα των κωδικών 480+483+505-401-403 εφόσον έχει θετικό πρόσημο.

Κωδ. 505: Στην περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης γράψτε το ποσό που σας επιστράφηκε ή ζητήσατε την επιστροφή του για την ίδια φορολογική περίοδο. Σημειώνεται ότι το αιτούμενο ποσό αναγράφεται ανεξαρτήτως εάν έχει πραγματοποιηθεί η επιστροφή του από τη φορολογική διοίκηση.

Σε περίπτωση που το αιτούμενο ποσό είναι μεγαλύτερο από το πιστωτικό υπόλοιπο της δήλωσης (κωδ. 501) θα προκύπτει προς καταβολή (κωδ. 511) η διαφορά των ποσών αυτών. Επισημαίνεται ότι στις περιπτώσεις αυτές εάν ο φορολογούμενος θέλει να αποφευχθεί η βεβαίωση του συνόλου ή μέρους του αιτούμενου προς επιστροφή ποσού μπορεί πριν την υποβολή της σχετικής δήλωσης να ανακαλέσει την αίτηση επιστροφής που έχει υποβάλλει.

Κωδ. 502: Γράψτε το ποσό του πιστωτικού υπολοίπου που μεταφέρεται για συμψηφισμό στην επόμενη φορολογική περίοδο αφού αφαιρέσετε από το ποσό που έχει αναγραφεί στον κωδικό 501 το ποσό που έχει αναγραφεί στον κωδικό 505. Το ποσό του κωδικού αυτού δεν μπορεί να είναι αρνητικός αριθμός και από αυτόν πρέπει να αφαιρείται τυχόν ποσό που αναγράφεται στον κωδικό 503.

Κωδ. 503: Γράψτε ποσό στον κωδικό αυτό μόνο όταν επιθυμείτε να σας επιστραφεί. Η αναγραφή ποσού στον κωδικό αυτό καταχωρείται ως αίτηση επιστροφής και δεν μπορεί να μεταφερθεί προς έκπτωση στην επόμενη φορολογική περίοδο. Το ποσό του κωδικού αυτού δεν μπορεί να μεγαλύτερο από το ποσό του κωδικού 501.

Επισημαίνεται ότι εφόσον συμπληρωθεί ο κωδικός αυτός πρέπει να συμπληρωθεί και ο αριθμός τραπεζικού λογαριασμού (IBAN).

Η υποβολή της αίτησης επιστροφής με ηλεκτρονικό τρόπο πρόκειται σύντομα να υιοθετηθεί. Εως την υλοποίηση αυτής ο υποκείμενος προκειμένου να ζητήσει επιστροφή εξακολουθεί να υποβάλλει έντυπη αίτηση στη Δ.Ο.Υ. που υποβάλλεται η δήλωση.

Κωδ. 507: Γράψτε την αιτία επιστροφής του πιστωτικού υπολοίπου διαγραμμίζοντας με «X» μία ή περισσότερες αιτίες δημιουργίας του πιστωτικού υπολοίπου (απαλλασσόμενες πράξεις για τις οποίες παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών, αγορά επενδυτικών αγαθών, διενέργεια πράξεων για τις οποίες προβλέπεται αναστολή καταβολής του φόρου, διαφορά συντελεστών, άλλη αιτία).

Κωδ. 508: Γράψτε το ποσό του αιτούμενου ποσού που επιθυμείται να παρακρατηθεί με σκοπό το συμπληρωστικό του με μελλοντικές σας οφειλές, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 3 του άρθρου 42 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

Το ποσό αυτό αναγράφεται εφόσον υιοθετηθεί η ηλεκτρονική υποβολή της αίτησης επιστροφής.

ΕΔΥΟ ΠΟΛ.1191/11.8.2015.- Οδηγίες συμπλήρωσης της δήλωσης Φ.Π.Α. (έντυπο 050 Φ.Π.Α. έκδοση 2015 - Φ2 TAXIS).

1. Με την ΑΓΓΔΕ ΠΟΛ.1182/11.8.2015 ορίστηκε ο τύπος και το περιεχόμενο του νέου εντύπου της δήλωσης ΦΠΑ 050 Φ.Π.Α. έκδοση 2015 - Φ2 TAXIS, που ισχύει για δηλώσεις που υποβάλλονται από 1.10.2015 και εφεξής για πράξεις που πραγματοποιούνται, από 1.9.2015 για τους υποκείμενους που υποχρεούνται σε τήρηση διπλογραφικού λογιστικού συστήματος και από 1.7.2015 για υποκείμενους που υποχρεούνται σε τήρηση απλογραφικού λογιστικού συστήματος, ή μη υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία.

2. Το νέο έντυπο της δήλωσης ΦΠΑ περιλαμβάνει τις εξής τροποποιήσεις σε σχέση με το ισχύον έντυπο 050 Φ.Π.Α. έκδοση 2014 - Φ2 TAXIS:

α) Ο συντελεστής ΦΠΑ «6,5%» αντικαταστάθηκε με το συντελεστή «6%» και ο συντελεστής ΦΠΑ «5%» αντικαταστάθηκε με το συντελεστή «4%», σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 21 του Κώδικα ΦΠΑ, όπως τροποποιήθηκε με την περίπτωση α της παραγράφου 1 του ν. 4334/2015 (ΦΕΚ Α 80/16.7.2015).

β) Το λεκτικό του κωδικού «362» «Αγορές και εισαγωγές επενδυτικών αγαθών» αντικαταστάθηκε με το λεκτικό «Αγορές και εισαγωγές επενδ. αγαθών (πάγια)» και το λεκτικό του κωδικού «363» «Λοιπές εισαγωγές (εκτός επενδυτικών αγαθών)» αντικαταστάθηκε με το λεκτικό «Λοιπές εισαγωγές εκτός επενδ. αγαθών (πάγια)». Οι τροποποιήσεις αυτές κρίθηκαν απαραίτητες προκειμένου να είναι φανερό ότι για σκοπούς ΦΠΑ τα επενδυτικά αγαθά αφορούν τα πάγια στοιχεία της επιχείρησης.

γ) **Καταργείται ο κωδικός «501» «ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ»** καθώς επανασχεδιάστηκε ο πίνακας εκκαθάρισης του φόρου με απλούστερο τρόπο υπολογισμού του φόρου προς έκπτωση, επιστροφή ή καταβολή.

δ) **Προστέθηκε ο κωδικός «404» «Φόρος που έχει δεσμευθεί μέσω τραπεζών»** στον οποίο θα καταχωρούνται τα ποσά που παρακρατούνται από τις τράπεζες κατά το χρόνο εξόφλησης των συναλλαγών, προκειμένου να αποδοθούν στη φορολογική διοίκηση, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 2 του άρθρου 1 του ν.4334/2015. Ο τρόπος συμπλήρωσης του κωδικού θα οριστεί μετά την έκδοση της απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων με την οποία θα ρυθμιστεί η διαδικασία εφαρμογής της διάταξης αυτής.

ε) **Προστέθηκαν οι κωδικοί «906 - Πωλήσεις α κατοικίας», «907 - Αξία εισροών κωδ. 906» και «908 - Μικτό κέρδος επιχ. άρθρου 43»** καθώς η παροχή των πληροφοριών αυτών είναι αναγκαία προκειμένου για τον ορθό υπολογισμό της βάσης των ιδίων πόρων για σκοπούς ΦΠΑ και την συνεισφορά της Χώρας μας στον προϋπολογισμό της Ε.Ε. Για το σκοπό αυτό κρίνεται σημαντική η ορθή συμπλήρωση των κωδικών αυτών. Ειδικότερα:

i. **Ο κωδ. 906** συμπληρώνεται μόνο από τις επιχειρήσεις ανέγερσης και πώλησης οικοδομών και σε αυτόν καταχωρείται ανά φορολογική περίοδο η αξία των πωλήσεων που αφορούν α κατοικία από οικοδομή υπαγόμενη σε ΦΠΑ.

ii. Στον **κωδ. 907** καταχωρείται η αξία των εισροών ανά φορολογική περίοδο που αντιστοιχούν στις πωλήσεις του κωδ. 906.

iii. Στο **κωδ. 908** καταχωρείται ανά φορολογική περίοδο το μικτό κέρδος που φορολογείται με το ειδικό καθεστώς του άρθρου 43 του Κώδικα ΦΠΑ (πρακτορεία ταξιδίων).

3. Οι οδηγίες για το έντυπο της δήλωσης ΦΠΑ 050 - ΦΠΑ ΕΚΔΟΣΗ 2014, Φ2 TAXIS όπως κοινοποιήθηκαν με την Πολ. 1082/06.04.2015 συνεχίζουν να ισχύουν με τις εξής διευκρινίσεις:

Κωδ. 312: Στο ποσό του κωδικού αυτού δεν καταχωρούνται οι εξαιρούμενες πράξεις που έχουν καταχωρηθεί στον κωδικό «310» π.χ. αποζημιώσεις, μέρισμα δικηγορικού συλλόγου κλπ, με εξαίρεση τις επιδοτήσεις και τις επιχορηγήσεις σύμφωνα με τα οριζόμενα στην Πολ. 1056/11.02.2002, οι οποίες συνεχίζουν να καταχωρούνται στον κωδικό αυτό.

Κωδ. 364 - 384: Στους κωδικούς αυτούς καταχωρούνται εκτός των λοιπών πράξεων και η φορολογητέα αξία και ο φόρος αντίστοιχα των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων που αφορούν επενδυτικά αγαθά (πάγια).

Κωδ. 511: Γράψτε το αλγεβρικό άθροισμα των κωδικών 470+401+403+404-483-505 εφόσον έχει αρνητικό πρόσημο, ή το αλγεβρικό άθροισμα των κωδικών 480+483+505-401-403-404 εφόσον έχει θετικό πρόσημο.

Σε περίπτωση που το αιτούμενο ποσό προς επιστροφή (κωδ. 505) είναι μεγαλύτερο από το αλγεβρικό άθροισμα των κωδικών 480+483-401-403-404 ή των κωδικών 470+401+403+404-483, η διαφορά του φόρου προκύπτει προς καταβολή (κωδ. 511). Επισημαίνεται ότι στις περιπτώσεις αυτές εάν ο φορολογούμενος θέλει να αποφευχθεί η βεβαίωση του συνόλου ή μέρους του αιτούμενου προς επιστροφή ποσού μπορεί πριν την υποβολή της σχετικής δήλωσης να ανακαλέσει την αίτηση επιστροφής που έχει υποβάλλει, με την επιφύλαξη της παραγραφής της σχετικής αξίωσης.

Κωδ. 502: Γράψτε το αλγεβρικό άθροισμα των κωδικών 470+401+403+404-483-505 εφόσον έχει θετικό πρόσημο, ή το αλγεβρικό άθροισμα των κωδικών 480+483+505-401-403-404 εφόσον έχει αρνητικό πρόσημο, που πρέπει να μεταφερθεί προς συμψηφισμό στην επόμενη φορολογική περίοδο.

Κωδ. 503: Γράψτε ποσό στον κωδικό αυτό μόνο όταν επιθυμείτε να σας επιστραφεί. Η αναγραφή ποσού στον κωδικό αυτό καταχωρείται ως αίτηση επιστροφής και δεν μπορεί να μεταφερθεί προς έκπτωση στην επόμενη φορολογική περίοδο. Το ποσό του κωδικού αυτού δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερο από το ποσό που υφίσταται δικαίωμα έκπτωσης για τη συγκεκριμένη φορολογική περίοδο.

Επισημαίνεται ότι εφόσον συμπληρωθεί ο κωδικός αυτός πρέπει να συμπληρωθεί και ο αριθμός τραπεζικού λογαριασμού (IBAN).

Η υποβολή της αίτησης επιστροφής με ηλεκτρονικό τρόπο πρόκειται σύντομα να υιοθετηθεί. Εως την υλοποίηση αυτής ο υποκείμενος προκειμένου να ζητήσει επιστροφή εξακολουθεί να υποβάλλει έντυπη αίτηση στη Δ.Ο.Υ. που υποβάλλεται η δήλωση.

ΕΛΥΟ ΠΟΛ. 1149/10.7.2015.- Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 18 και 22 του ν.4321/2015.

2. Άρθρο 38 του Κώδικα ΦΠΑ

α) Με την παράγραφο 2 του άρθρου 22 του νόμου αντικαθίσταται η παράγραφος 2 του άρθρου 38 του Κώδικα ΦΠΑ και προστίθεται νέα παράγραφος 2α. Με την νέα παράγραφο 2 καταργείται η ετήσια φορολογική περίοδος που είχε οριστεί με τις υφιστάμενες διατάξεις, για τους αγρότες φυσικά πρόσωπα που δεν ασκούν άλλη δραστηριότητα για την οποία υποχρεούνται στην τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία.

Τα πρόσωπα αυτά από 1.1.2015 και εφεξής έχουν μηνιαία φορολογική περίοδο εφόσον χρησιμοποιούν διπλογραφικό λογιστικό σύστημα και τρίμηνη φορολογική περίοδο εφόσον χρησιμοποιούν απλογραφικό λογιστικό σύστημα, σύμφωνα με τα οριζόμενα για όλους τους υποκείμενους στο φόρο στις περιπτώσεις α και β της νέας παραγράφου 2 του άρθρου 38.

Ειδικά για τα πρόσωπα αυτά που από 1.1.2015 χρησιμοποιούν διπλογραφικό λογιστικό σύστημα

επισημαίνεται ότι οι δηλώσεις, για τις φορολογικές περιόδους που κατά το χρόνο δημοσίευσης του ν.4321/2015 είχε παρέλθει η καταληκτική προθεσμία υποβολής τους, υποβλήθηκαν νόμιμα έως την τελευταία εργάσιμη ημέρα του Απριλίου 2015 χωρίς την επιβολή προστίμων, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 3 του ίδιου άρθρου και νόμου. Επίσης με τις ίδιες διατάξεις τυχόν οφειλόμενα ποσά από τις δηλώσεις αυτές καταβάλλονται ως την ίδια ως άνω προθεσμία χωρίς την επιβολή τόκων και προστίμων, με απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. κατόπιν υποβολής αιτήσεως του φορολογούμενου.

β) Με την νέα παράγραφο 2α ορίζεται ότι οι υπόχρεοι οι οποίοι ανήκουν σε ειδικό καθεστώς κατ'αποκοπή καταβολής του φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 40 του Κώδικα ΦΠΑ, υποβάλλουν έκτακτη δήλωση ΦΠΑ κάθε εξάμηνο.

Ουσιαστικά καταργείται η προισχύουσα περίπτωση γ της παραγράφου 2 σύμφωνα με την οποία τα πρόσωπα αυτά υποβάλλουν δήλωση ΦΠΑ ανά εξάμηνο και διευκρινίζεται ότι τα πρόσωπα αυτά υποβάλλουν για την ίδια περίοδο «έκτακτη» δήλωση. Η έκτακτη δήλωση υποβάλλεται με τη χρήση του εντύπου Φ2 TAXIS 050 έκδοση 2014 σύμφωνα με τα οριζόμενα στην Πολ. 1049/11.02.2015.

Επισημαίνεται ότι συνεχίζει να ισχύει η ΑΓΓΔΕ Πολ. 1010/09.01.2015 στην οποία όπου αναφέρεται η υποβολή δήλωσης ΦΠΑ για την άσκηση των συγκεκριμένων δραστηριοτήτων νοείται εφεξής η υποβολή έκτακτης δήλωσης ΦΠΑ.

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1173/4.8.2015.- Υποβολή καταστάσεων που υποβάλλονταν με την εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ.

Με τις διατάξεις του άρθρου 1 του ν. 4281/2014 καταργήθηκε η υποχρέωση υποβολής της εκκαθαριστικής δήλωσης ΦΠΑ και με τις διατάξεις του άρθρου 22 του 4321/2015 ορίστηκε ο χρόνος διενέργειας των διακανονισμών.

Με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1149/10.7.2015 (περίπτωση δ της παραγράφου 1) διευκρινίστηκε μεταξύ άλλων ότι, οι καταστάσεις που προβλέπονταν να υποβάλλονται μαζί με την εκκαθαριστική δήλωση (αγορές ή πωλήσεις με τις ΠΟΛ.1262/2.8.1993 και ΠΟΛ.1029/2.2.1995), υποβάλλονται εφεξής στη φορολογική διοίκηση έως την τελευταία εργάσιμη ημέρα του έβδομου μήνα, του επόμενου ημερολογιακού έτους, από το έτος που έληξε η διαχειριστική περίοδος, δηλαδή για το 2014 μέχρι 31.7.2015.

Κατά την πρώτη εφαρμογή, δεδομένου ότι η παραπάνω εγκύκλιος εκδόθηκε 10.7.2015, δίνεται η δυνατότητα στους υπόχρεους υποβολής των ανωτέρω καταστάσεων να υποβάλλουν αυτές έως και 30.9.2015. Οι εν λόγω καταστάσεις υποβάλλονται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. σε έντυπη μορφή.

ΕΓΓΡ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦ Α 1067375/26.4.2016.- Χρόνος έκπτωσης του ΦΠΑ που καταβάλλεται στο Τελωνείο λόγω εξόδου των αγαθών από φορολογική αποθήκη των διατάξεων του ν. 2960/2001.

Σε απάντηση του ανωτέρω σχετικού αναφορικά με το χρόνο έκπτωσης του φόρου που καταβλήθηκε στο Τελωνείο λόγω εξόδου αγαθών από φορολογική αποθήκη των διατάξεων του ν. 2960/2001 καθώς και τον χρόνο αναγραφής του ποσού αυτού στη δήλωση ΦΠΑ σας γνωρίζουμε τα εξής:

1. Σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 38 του Κώδικα ΦΠΑ, οι υπόχρεοι στο φόρο που ενεργούν φορολογητέες πράξεις ή πράξεις απαλασσόμενες του φόρου, για τις οποίες έχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών με βάση τις διατάξεις του άρθρου 30, οφείλουν να υποβάλλουν δήλωση ΦΠΑ για κάθε φορολογική περίοδο.

2. Σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ. 1082/6.4.2015 δόθηκαν οδηγίες για τη συμπλήρωση της δήλωσης ΦΠΑ και διευκρινίστηκε ότι το ποσό του φόρου που έχει καταβληθεί στην τελω-

νειακή αρχή κατά την λήξη του καθεστώτος αναστολής, έστω και μετά την αφαίρεση του φόρου εισροών, κατά τις διαδικασίες της Α.Υ.Ο. Δ.635/93 προκειμένου για αγαθά με ΕΦΚ, αναγράφεται στον κωδικό 402 του εντύπου της δήλωσης ΦΠΑ.

3. Ωστόσο δεν έχει διευκρινιστεί στην ανωτέρω εγκύκλιο εάν ο φόρος που καταβάλλεται λόγω εξόδου αγαθών από φορολογική αποθήκη των διατάξεων του ν. 2960/2001 πρέπει να καταχωρείται στην δήλωση ΦΠΑ στην φορολογική περίοδο εντός της οποίας έχει γίνει η καταβολή του φόρου στο Τελωνείο ή εντός της οποίας έχει πραγματοποιηθεί η έξοδος των αγαθών από την φορολογική αποθήκη.

4. Η αναγραφή του καταβλητέου φόρου στο Τελωνείο τη φορολογική περίοδο εντός της οποίας αυτή έχει πραγματοποιηθεί θα οδηγούσε στην καταβολή του φόρου δύο φορές για πράξεις που έχουν πραγματοποιηθεί σε μία συγκεκριμένη φορολογική περίοδο, μία στη Δ.Ο.Υ. με τη δήλωση ΦΠΑ και μία στο Τελωνείο.

5. Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω καθώς και ότι η καταβολή του φόρου στο Τελωνείο αποτελεί ουσιαστικά «προπληρωμή» του οφειλόμενου με την «δήλωση ΦΠΑ» φόρου, δύναται ο καταβλητέος φόρος να συμπεριληφθεί στην δήλωση ΦΠΑ που αφορά την έξοδο των αγαθών από την φορολογική αποθήκη, υπό την προϋπόθεση ότι πριν την υποβολή της δήλωσης ΦΠΑ έχει καταβληθεί ο οφειλόμενος φόρος στο Τελωνείο.

Για παράδειγμα για εκροές που έχουν γίνει τον Μάρτιο του 2016 και η καταβολή του φόρου στο Τελωνείο πραγματοποιείται τον Απρίλιο του 2016 το ποσό της καταβολής στο Τελωνείο δύναται να καταχωρηθεί στην δήλωση του πρώτου τριμήνου 2016 για υποκείμενους που τηρούν απλογραφικό λογιστικό σύστημα, με την προϋπόθεση ότι πριν την υποβολή της δήλωσης ΦΠΑ έχει καταβληθεί ο σχετικός φόρος στο Τελωνείο.

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1103/12.7.2016.- Πρόσθετες διευκρινίσεις σχετικά με τη φορολογική μεταχείριση των Ιδιότυπων Μεταφορικών Εταιρειών (Ι.Μ.Ε. - Ε.Π.Ε.) του ν. 383/1976 και των μελών αυτών, μετά την έναρξη ισχύος του ν.4172/2013.

Με αφορμή προφορικά και γραπτά ερωτήματα που έχουν υποβληθεί στις υπηρεσίες μας, αναφορικά με το πιο πάνω θέμα και σε συνέχεια του αριθ. πρωτ. ΔΕΑΦ Β 1137818/21.10.2015 εγγράφου μας, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

Α. ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΕΜΜΕΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ - ΤΜΗΜΑ Α - Φ.Π.Α.

1. Με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 3 του ν. 383/1976 επιτρεπόταν η σύσταση Ιδιότυπης Μεταφορικής Εταιρείας (Ι.Μ.Ε.), η οποία διεπόταν από τη νομοθεσία που ισχύει για τις εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, με ορισμένες παρεκκλίσεις.

Στόχος ήταν η δημιουργία οργανωμένων επιχειρήσεων μεταφορών και αντίστοιχα η μείωση του αριθμού των μεμονωμένων αυτοκινητιστών. Για το σκοπό αυτό δόθηκε η δυνατότητα στους αυτοκινητιστές να συνεταιριστούν στα πλαίσια μιας ιδιότυπης μορφής επιχείρησης, η οποία δεν περιλαμβάνεται στις γνωστές μορφές εμπορικών εταιρειών, διέπεται από τη νομοθεσία που ισχύει για τις εταιρείες περιορισμένης ευθύνης και με το ιδιαίτερο χαρακτηριστικό ότι δεν συνεισφέρεται σ αυτή αυτοκίνητο κατά κυριότητα ή έστω κατά χρήση, αλλά αρκεί η εισφορά από τον εταίρο μόνο του δικαιώματος εκμετάλλευσης του αυτοκινήτου.

Με το άρθρο 15 του ν. 3887/2010 καταργήθηκαν οι ανωτέρω διατάξεις πλην όμως με τις παρ. 1, 2 και 3 του άρθρου 14 του ν. 3887/2010 δόθηκε η δυνατότητα στις μεταφορικές επιχειρήσεις που λειτουργούσαν ως Ι.Μ.Ε. μέχρι την έναρξη ισχύος του ν. 3887/2010, να εξακολουθούν να λειτουργούν με την ίδια νομική μορφή μέχρι 27.1.2022.

2. Η παρ. 1 του άρθρου 9 της οδηγίας ΦΠΑ (2006/112/ΕΚ) ορίζει ότι, ως «υποκείμενος στον φόρο» νοείται οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο και σε οποιονδήποτε τόπο, οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον επιδιωκόμενο σκοπό και τα αποτελέσματα της δρα-

στηριότητας αυτής. Μεταξύ άλλων ως οικονομική δραστηριότητα θεωρείται και η εκμετάλλευση ενσώματου ή άυλου αγαθού, με σκοπό ιδίως την άντληση εσόδων διαρκούς χαρακτήρα.»

3. Από τον συνδυασμό των διατάξεων των άρθρων 3,4 και 8 του κώδικα Φ.Π.Α (ν.2859/2000) προκύπτει ότι υποκείμενο στο φόρο, είναι κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή ένωση προσώπων που ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα ανεξάρτητα από τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής. Στην έννοια της ανωτέρω δραστηριότητας περιλαμβάνεται και η εκμετάλλευση ενός ενσώματου ή άυλου αγαθού με σκοπό την απόκτηση από αυτό εσόδων.

4. Με την Α.Υ.Ο. Π.1586/1543/418/1987,ΠΟΛ 66 καθορίστηκε ειδικός τρόπος αναφορικά με την σύνταξη και υποβολή δηλώσεων ΦΠΑ τόσο από τις Ι.Μ.Ε. Ε.Π.Ε, όσο και από τα μέλη τους. Περαιτέρω με την ΕΔΥΟ.Π.2162/1913/1987, ΠΟΛ 108 παρασχέθηκαν οδηγίες αναφορικά με τον τρόπο εφαρμογής της ανωτέρω απόφασης. Συγκεκριμένα ορίζονταν ότι οι Ι.Μ.Ε. Ε.Π.Ε του ν. 383/1976 που εκμεταλλεύονται φορτηγά αυτοκίνητα Δ.Χ ιδιοκτησίας τους ή ιδιοκτησίας τρίτων είναι υποχρεωμένες να συντάσσουν περιοδική εκκαθάριση και να υποβάλλουν δηλώσεις ΦΠΑ. Οι εκκαθαρίσεις έπρεπε να περιλαμβάνουν το σύνολο των ακαθαρίστων εσόδων της Ι.Μ.Ε. Ε.Π.Ε για τον μήνα αναφοράς και τις δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για την λειτουργία της καθώς και το διανεμόμενο εισόδημα από την συμμετοχή, με τον αναλογούντα φόρο, ως «μέρισμα». Η πιο πάνω εκκαθάριση για την Ι.Μ.Ε. Ε.Π.Ε αποτελούσε στοιχείο απόδοσης του «μέρισματος» (εισροή) και για τον ιδιοκτήτη του φορτηγού στοιχείο κτήσης εισοδήματος (εκροή). Ακολούθως, ο ιδιοκτήτης του φορτηγού όφειλε να υποβάλει προσωρινή δήλωση ΦΠΑ, (νυν δήλωση ΦΠΑ) στην οποία περιελάμβανε σαν εκροή το ανωτέρω έσοδο («μέρισμα») από την συμμετοχή του στην Ι.Μ.Ε. Ε.Π.Ε με τον αναλογούντα σε αυτό φόρο και σαν εισροές τις δαπάνες του αυτοκινήτου που πραγματοποιούσε στο όνομα του με τον φόρο που είχαν επιβαρυνθεί αυτές.

5. Με την παράγραφο 1 του άρθρου 38 του Κώδικα Φ.Π.Α., όπως ισχύει, ορίζεται η υποχρέωση υποβολής δήλωσης ΦΠΑ για κάθε φορολογική περίοδο, για τους υπόχρεους στον φόρο που ενεργούν φορολογητέες πράξεις ή πράξεις απαλλασσόμενες του φόρου και για τις οποίες έχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών με βάση τις διατάξεις του άρθρου 30. Η δήλωση Φ.Π.Α υποβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα από τη λήξη της φορολογικής περιόδου στην οποία αφορά.

Η φορολογική περίοδος ορίζεται ως ένας ημερολογιακός μήνας για υπόχρεους οι οποίοι υποχρεούνται σε τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων με βάση πλήρη λογιστικά πρότυπα και ένα ημερολογιακό τρίμηνο για υπόχρεους οι οποίοι υποχρεούνται σε τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα

6. Στα παραπάνω πλαίσια επισημαίνεται ότι τόσο οι Ι.Μ.Ε. Ε.Π.Ε όσο και οι αυτοκινητιστές μέλη των Ι.Μ.Ε. Ε.Π.Ε είναι υποκείμενοι στον φόρο με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι εισροές τους.

Ως εκ τούτου, οι ανωτέρω έχουν την υποχρέωση υποβολής Δήλωσης Φ.Π.Α κατά το μέρος που οι εκροές και οι εισροές αφορούν καθέναν από αυτούς στον χρόνο που ορίζεται στο άρθρο 38, ανάλογα αν τηρούν βιβλία και εκδίδουν στοιχεία με βάση τα πλήρη ή τα απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα.

Β. ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΑΜΕΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ - ΤΜΗΜΑ Β

Από τα αναφερόμενα στο Κεφάλαιο Α της παρούσας με βάση τα οποία διευκρινίσθηκε ότι το επιμεριζόμενο εισόδημα («μέρισμα») από τη συμμετοχή στην Ι.Μ.Ε. Ε.Π.Ε. του ιδιοκτήτη του φορτηγού αποτελεί για την εταιρεία εισροή και δηλώνεται ως τέτοιο στην περιοδική εκκαθάριση που υποβάλει, ενώ για το φυσικό πρόσωπο (αυτοκινητιστή) εκροή (έσοδο) και περιλαμβάνεται στην περιοδική εκκαθάριση με τον αναλογούντα σε αυτό φόρο, μαζί με τις εισροές του οι οποίες αναλογούν στις δαπάνες του αυτοκινήτου που πραγματοποίησε στο όνομά του, προκύπτει ότι το

αναφερόμενο πιο πάνω «μέρισμα» ουσιαστικά αποτελεί για την Ι.Μ.Ε. Ε.Π.Ε. δαπάνη, η οποία εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδά της, μαζί με τις λοιπές δαπάνες και τα έξοδα λειτουργίας της, διαμορφώνοντας το καθαρό εισόδημά της το οποίο και θα φορολογηθεί στο όνομά της. Κατά τα λοιπά και σε ό,τι αφορά στον προσδιορισμό του καθαρού φορολογητέου εισοδήματος της Ι.Μ.Ε.-Ε.Π.Ε. και στην περαιτέρω διανομή των φορολογηθέντων κερδών της στους εταίρους ανάλογα με το ποσοστό συμμετοχής τους, εφαρμόζονται τα αναφερόμενα στο ΔΕΑΦ Β 1137818/21.10.2015 έγγραφό μας.

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1093/23.6.2016.- Οδηγίες συμπλήρωσης της δήλωσης Φ.Π.Α. (έντυπο 050 Φ.Π.Α. έκδοση 2016 - Φ2 TAXIS).

1. Με την ΑΓΓΔΕ ΠΟΛ 1084/2016 (ΦΕΚ Β1943/29.6.2016) ορίστηκε ο τύπος και το περιεχόμενο του νέου εντύπου της δήλωσης ΦΠΑ «050 Φ.Π.Α. έκδοση 2016 - Φ2 TAXIS», που ισχύει για πράξεις που πραγματοποιούνται από 1.7.2016 και εφεξής σύμφωνα με τα ειδικότερα αναφερόμενα σε αυτή.

2. Το νέο έντυπο της δήλωσης ΦΠΑ περιλαμβάνει τις εξής τροποποιήσεις σε σχέση με το ισχύον έντυπο 050 Φ.Π.Α. έκδοση 2015 - Φ2 TAXIS:

α) **Καταργήθηκε το λεκτικό «Αν η δήλωση είναι έκτακτη, ο κωδ. 006 δεν συμπληρώνεται» στο άνω μέρος του εντύπου**, καθώς απαιτείται η συμπλήρωση του κωδικού «006» σε ορισμένες περιπτώσεις υποβολής έκτακτης δήλωσης.

β) **Ο συντελεστής ΦΠΑ «23%» αντικαταστάθηκε με το συντελεστή «24%» και ο συντελεστής ΦΠΑ «16%» αντικαταστάθηκε με το συντελεστή «17%»**, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 21 του Κώδικα ΦΠΑ, όπως τροποποιήθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ν.4389/2016 (ΦΕΚ Α 94/27.5.2016). Διευκρινίσεις παρασχέθηκαν με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1061/24.5.2016.

γ) Το λεκτικό του κωδικού «403» τροποποιήθηκε ώστε να ανταποκρίνεται καλύτερα στο περιεχόμενό του. Ειδικότερα το λεκτικό τροποποιήθηκε ως εξής «Βεβαιωμένο ποσό κωδ. 511 προηγ. δηλώσεων της ίδιας φορ. περιόδου» αντί του λεκτικού «Χρεωστικό προηγ. δήλωσης της ίδιας φορολ. περιόδου». Όπως είχε διευκρινιστεί στην εγκύκλιο ΠΟΛ.1082/6.4.2015 στον κωδικό αυτό αναγράφεται το ποσό που βεβαιώθηκε βάσει των προηγούμενων χρεωστικών δηλώσεων της ίδιας φορολογικής περιόδου. Ο κωδικός αυτός συμπληρώνεται μόνο στην περίπτωση που για την ίδια φορολογική περίοδο υποβάλλονται μία ή περισσότερες τροποποιητικές δηλώσεις. Με την παρούσα διευκρινίζεται επίσης ότι στον κωδικό αυτό αναγράφεται ουσιαστικά το σύνολο των ποσών του κωδικού 511 των προηγούμενων δηλώσεων της ίδιας φορολογικής περιόδου το οποίο έχει βεβαιωθεί, δηλαδή υπάρχει η υποχρέωση καταβολής του στη Φορολογική Διοίκηση. Επισημαίνεται ότι ποσά μέχρι και τριάντα ευρώ (30,00€) που αναγράφονται στον κωδικό 511 σε προηγούμενες δηλώσεις δεν μεταφέρονται στον κωδικό αυτό (με εξαίρεση τις περιπτώσεις παύσης εργασιών/μετάταξης από το κανονικό καθεστώς) καθώς δεν έχουν βεβαιωθεί. Τα ποσά αυτά θα μεταφερθούν στον κωδικό 483 της επόμενης φορολογικής περιόδου.

δ) Στον κωδικό «507» προστέθηκε νέα αιτία επιστροφής του πιστωτικού υπολοίπου με λεκτικό «ΜΕΙΩΣΗ ΧΡΕΩΣΤ. ΥΠΟΛ.» . Η αιτία αυτή θα διαγραμμαρίζεται με «X» μόνο στην περίπτωση που με την υποβολή τροποποιητικής δήλωσης δημιουργείται πιστωτικό υπόλοιπο λόγω μείωσης του χρεωστικού υπολοίπου της αρχικής δήλωσης, κατ εφαρμογή της ΑΓΓΔΕ ΠΟΛ.1104/13.5.2015. Σημειώνεται ότι όπως αναφέρεται στην παράγραφο 7 της ανωτέρω Απόφασης για την διαγραφή της αρχικής βεβαίωσης απαιτείται η αναγραφή του σχετικού ποσού στον κωδ. «503» της δήλωσης.

ε) Στη δεύτερη παραπομπή στο κάτω μέρος του εντύπου προστέθηκε η φράση «φορολογητέας δραστηριότητας» μετά την φράση «** χρεωστικό υπόλοιπο μέχρι τριάντα (30) ευρώ μεταφέρεται για καταβολή στην επόμενη φορολογική περίοδο, με εξαίρεση την παύση εργασιών» προκειμένου να είναι σαφές τι περιλαμβάνει ο κωδικός 511 στον οποίο αφορά η παραπομπή.

3. Οι οδηγίες συμπλήρωσης της δήλωσης ΦΠΑ, όπως κοινοποιήθηκαν με τις ΠΟΛ.1082/6.4.2015 και ΠΟΛ.1191/11.8.2015 συνεχίζουν να ισχύουν με τις εξής διευκρινίσεις:

α) Στον κωδ. 907 καταχωρείται η αξία των φορολογητέων εισροών ανά φορολογική περίοδο που αντιστοιχούν στις πωλήσεις του κωδ. 906.

β) Επισημαίνεται ότι, στην περίπτωση που κατά τα ανωτέρω δεν υπάρχει υποχρέωση καταβολής για τα ποσά μέχρι και τριάντα ευρώ (30,00 ευρώ) που αναγράφονται στον κωδικό 511 και τα ποσά αυτά μεταφέρονται για καταβολή στην επόμενη φορολογική περίοδο στον κωδικό «483», οι δηλώσεις ΦΠΑ θεωρούνται μηδενικές.

ΕΓΓΡ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΕΦ Α 1067375/26.4.2016.- Χρόνος έκπτωσης του ΦΠΑ που καταβάλλεται στο Τελωνείο λόγω εξόδου των αγαθών από φορολογική αποθήκη των διατάξεων του ν.2960/2001.

Σε απάντηση του ανωτέρω σχετικού αναφορικά με το χρόνο έκπτωσης του φόρου που καταβλήθηκε στο Τελωνείο λόγω εξόδου αγαθών από φορολογική αποθήκη των διατάξεων του ν.2968/2001 καθώς και τον χρόνο αναγραφής του ποσού αυτού στη δήλωση ΦΠΑ σας γνωρίζουμε τα εξής:

1. Σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 38 του Κώδικα ΦΠΑ, οι υπόχρεοι στο φόρο που ενεργούν φορολογητέες πράξεις ή πράξεις απαλλασσόμενες του φόρου, για τις οποίες έχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών με βάση τις διατάξεις του άρθρου 30, οφείλουν να υποβάλουν δήλωση ΦΠΑ για κάθε φορολογική περίοδο.

2. Σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ.1082/6.4.2015 δόθηκαν οδηγίες για τη συμπλήρωση της δήλωσης ΦΠΑ και διευκρινίστηκε ότι το ποσό του φόρου που έχει καταβληθεί στην τελωνειακή αρχή κατά την λήξη του καθεστώτος αναστολής, έστω και μετά την αφαίρεση του φόρου εισροών, κατά τις διαδικασίες της Α.Υ.Ο. Δ.635/93 προκειμένου για αγαθά με ΕΦΚ, αναγράφεται στον κωδικό 402 του εντύπου της δήλωσης ΦΠΑ.

3. Ωστόσο δεν έχει διευκρινιστεί στην ανωτέρω εγκύκλιο εάν ο φόρος που καταβάλλεται λόγω εξόδου αγαθών από φορολογική αποθήκη των διατάξεων του ν.2960/2001 πρέπει να καταχωρείται στην δήλωση ΦΠΑ στην φορολογική περίοδο εντός της οποίας έχει γίνει η καταβολή του φόρου στο Τελωνείο ή εντός της οποίας έχει πραγματοποιηθεί η έξοδος των αγαθών από την φορολογική αποθήκη.

4. Η αναγραφή του καταβλητέου φόρου στο Τελωνείο τη φορολογική περίοδο εντός της οποίας αυτή έχει πραγματοποιηθεί θα οδηγούσε στην καταβολή του φόρου δύο φορές για πράξεις που έχουν πραγματοποιηθεί σε μία συγκεκριμένη φορολογική περίοδο, μία στη Δ.Ο.Υ. με τη δήλωση ΦΠΑ και μία στο Τελωνείο.

5. Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω καθώς και ότι η καταβολή του φόρου στο Τελωνείο αποτελεί ουσιαστικά «προπληρωμή» του οφειλόμενου με την «δήλωση ΦΠΑ» φόρου, δύναται ο καταβλητέος φόρος να συμπεριληφθεί στην δήλωση ΦΠΑ που αφορά την έξοδο των αγαθών από την φορολογική αποθήκη, υπό την προϋπόθεση ότι πριν την υποβολή της δήλωσης ΦΠΑ έχει καταβληθεί ο οφειλόμενος φόρος στο Τελωνείο.

Για παράδειγμα για εκροές που έχουν γίνει τον Μάρτιο του 2016 και η καταβολή του φόρου στο Τελωνείο πραγματοποιείται τον Απρίλιο του 2016 το ποσό της καταβολής στο Τελωνείο δύναται να καταχωρηθεί στην δήλωση του πρώτου τριμήνου 2016 για υποκείμενους που τηρούν απλογραφικό λογιστικό σύστημα, με την προϋπόθεση ότι πριν την υποβολή της δήλωσης ΦΠΑ έχει καταβληθεί ο σχετικός φόρος στο Τελωνείο.

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1009/19.1.2017.- Παροχή οδηγιών για την ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων του Κεφαλαίου Α του Πέμπτου Μέρους «Οικειοθελής Αποκάλυψη Φορολογητέας Ύλης

Παρελθόντων Ετών» (άρθρα 57-61) του ν. 4446/2016 (Α 240).

1. Οι υποκείμενοι στον φόρο έχουν την δυνατότητα να υποβάλουν αρχικές ή τροποποιητικές χρεωστικές ή μηδενικές δηλώσεις ΦΠΑ, για αποκάλυψη φορολογητέας ύλης παρελθόντων ετών (ανεξαρτήτως αν προκύπτει φόρος για καταβολή). Περαιτέρω, στο πλαίσιο της παρούσας ρύθμισης μπορούν να υποβληθούν και:

α) δηλώσεις αποθεμάτων, ανεξαρτήτως εάν προκύπτει ή όχι ποσό φόρου για καταβολή,

β) ανακεφαλαιωτικοί πίνακες ενδοκοινοτικών αποκτήσεων ή λήψεων υπηρεσιών και παραδόσεων αγαθών ή παροχών υπηρεσιών,

γ) έντυπα προϋπολογιστικού και απολογιστικού κόστους που αφορούν παραδόσεις ακινήτων.

2. Διευκρινίζεται ότι δηλώσεις ΦΠΑ με πιστωτικό υπόλοιπο δεν εμπίπτουν στις διατάξεις των άρθρων 57 και 58 του ως άνω νόμου. Εντούτοις, εμπίπτουν στις διατάξεις αυτές δηλώσεις με τις οποίες το πιστωτικό υπόλοιπο μηδενίζεται ή μετατρέπεται σε χρεωστικό.

Για την καλύτερη κατανόηση των ανωτέρω αναφορικά με την υποβολή δηλώσεων ΦΠΑ τίθενται τα ακόλουθα παραδείγματα:

1. Υποβάλλεται την 28/02/2017 αρχική δήλωση ΦΠΑ που αφορά την φορολογική περίοδο 01/04/2012-30/06/2012 με χρεωστικό υπόλοιπο €1.000,00.

Με τις ισχύουσες διατάξεις του ν.2523/1997 ο πρόσθετος φόρος θα υπολογιζόνταν στο 60% του κύριου φόρου. Με τις διατάξεις του ν.4446/2016 ο πρόσθετος φόρος θα υπολογιστεί σε 8 % επί του κυρίου φόρου χωρίς περαιτέρω αναπροσαρμογή αυτού σύμφωνα με τον πίνακα της παραγράφου 4 του άρθρου 57.

Σε αυτή την περίπτωση ο πρόσθετος φόρος θα διαμορφώνονταν σε €80,00 (1000X8%=80).

2. Υποβάλλεται την 31/05/2017 τροποποιητική δήλωση ΦΠΑ που αφορά την φορολογική περίοδο 01/06/2008-30/06/2008 με χρεωστικό υπόλοιπο €1000,00.

Με τις ισχύουσες διατάξεις του ν.2523/1997 ο πρόσθετος φόρος θα υπολογιζόνταν στο 60% του κύριου φόρου. Με τις διατάξεις του ν.4446/2016 ο πρόσθετος φόρος θα υπολογιστεί σε 10% επί του κυρίου φόρου με αναπροσαρμογή αυτού 6% σύμφωνα με τον οικείο συντελεστή του πίνακα της παραγράφου 4 του άρθρου 57. Σε αυτή την περίπτωση ο πρόσθετος φόρος θα διαμορφώνονταν σε €106,00 (1000X10%=100 και 100X6%=6).

ΕΓΚ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΕΦ Α 1109787/12.7.2016.- Διευκρινίσεις σχετικά με την υποχρέωση ή μη υποβολής της προβλεπόμενης από τις διατάξεις της ΑΥΟ ΠΟΛ.1262/93 Ειδικής Συγκεντρωτικής Κατάστασης.

Σε συνέχεια ερωτημάτων που έχουν υποβληθεί στην Υπηρεσία μας σχετικά με την υποχρέωση ή μη υποβολής της προβλεπόμενης από τις διατάξεις ΑΥΟ ΠΟΛ.1262/2.8.1993 Ειδικής Συγκεντρωτικής Κατάστασης, σας διευκρινίζουμε ότι:

1. Με την αριθ. ΠΟΛ.1262/2.8.1993 ΑΥΟ καθοριζόταν η διαδικασία απαλλαγής από το ΦΠΑ, της παράδοσης, ενδοκοινοτικής απόκτησης και εισαγωγής αγαθών που προορίζονταν για εξαγωγή ή παράδοση σε υποκείμενους στο φόρο εγκατεστημένους σε άλλο κράτος - μέλος, καθώς και της παροχής υπηρεσιών που συνδέονται άμεσα με την πραγματοποίηση των πράξεων αυτών.

Με τις διατάξεις των άρθρων 4§1, περ. γ, και 6§1, περ. β, της ανωτέρω απόφασης προβλεπόταν αντίστοιχα, τόσο για τον προμηθευτή όσο και για τον δικαιούχο αγοραστή, η υποχρέωση υποβολής Ειδικής Συγκεντρωτικής Κατάστασης, μαζί με την εκκαθαριστική δήλωση της οικείας διαχειριστικής περιόδου.

2. Με τις διατάξεις του άρθρου 1 του ν. 4281/2014 καταργήθηκε η υποχρέωση υποβολής της εκκαθαριστικής δήλωσης ΦΠΑ, και με τις διατάξεις του άρθρου 22 του 4321/2015, προστέθηκε νέο εδάφιο στην παρ. 1 του άρθρου 33 του Κώδικα ΦΠΑ, με τις διατάξεις του οποίου ορίστηκε ο χρόνος διενέργειας των διακανονισμών.

3. Με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1149/10.7.2015, περίπτωση δ της παραγράφου 1, διευκρινίσθηκε μεταξύ άλλων ότι οι καταστάσεις που προβλέπονταν να υποβάλλονται μαζί με την εκκαθαριστική δήλωση (αγορές ή πωλήσεις με τις ΠΟΛ.1262/2.8.1993 και ΠΟΛ.1029/2.2.1995), υποβάλλονται εφεξής στη φορολογική διοίκηση έως την τελευταία εργάσιμη ημέρα του έβδομου μήνα, του επόμενου ημερολογιακού έτους, από το έτος που έληξε η διαχειριστική περίοδος, δηλαδή για το 2014 μέχρι 31.7.2015.

4. Κατά την πρώτη εφαρμογή, και δεδομένου ότι η προαναφερόμενη εγκύκλιος ΠΟΛ.

1149/10.7.2015 εκδόθηκε στις 10.7.2015, με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1173/4.8.2015 δόθηκε η δυνατότητα στους υπόχρεους υποβολής των ανωτέρω καταστάσεων να υποβάλλουν αυτές έως και 30.9.2015, στην αρμόδια ΔΟΥ σε έντυπη μορφή.

5. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παραγράφου 4 της υποπαραγράφου Δ.2 του άρθρου 2 του ν. 4336/2015 (ΦΕΚ Α 94/14.8.2015), τροποποιήθηκε ο χρόνος διενέργειας των διακανονισμών.

6. Με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1205/15.9.2015 διευκρινίστηκε ότι, η διάταξη αυτή ισχύει, σύμφωνα με το άρθρο 4 του ίδιου νόμου ν. 4336/2015 από την υπογραφή της Σύμβασης Χρηματοδοτικής Διευκόλυνσης που έλαβε Χώρα στις 19.8.2015. Στο πλαίσιο αυτό για διαχειριστικές περιόδους που έληξαν έως και 18.8.2015 ισχύουν τα αναφερόμενα στην παράγραφο 1 του άρθρου 22 του ν. 4321/2015 σύμφωνα με τις διευκρινίσεις που δόθηκαν με την ΠΟΛ.1149/10.7.2015. Για διαχειριστικές περιόδους που λήγουν από 19.8.2015 και εφεξής ισχύουν οι νέες διατάξεις,

7. Η εν λόγω ΑΥΟ ΠΟΛ.1262/2.8.1993 καταργήθηκε και αντικαταστάθηκε από 21.8.2015 με την αριθ. ΑΓΓΔΕ ΠΟΛ.1167/29.7.2015 (ΦΕΚ Β 1808/21.8.2015).

8. Συνεπώς, σύμφωνα με τα ανωτέρω και για λόγους ομοιόμορφης εφαρμογής και απρόσκοπτης λειτουργίας των Δ.Ο.Υ., διευκρινίζουμε ότι ύστερα από την κατάργηση της ΠΟΛ.1262/2.8.1993, και προκειμένου για πράξεις που διενεργήθηκαν από την 1/1/2015 και εφεξής, δεν ισχύει πλέον η προβλεπόμενη από αυτή υποχρέωση υποβολής Ειδικής Συγκεντρωτικής Κατάστασης, στην οποία αναγράφονταν οι πράξεις της οικείας διαχειριστικής περιόδου για την οποία υποβάλλονταν.

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1198/23.12.2016.- Κοινοποίηση των διατάξεων του άρθρου 61 του ν. 4438/2016 (Α 220/28.11.2016) σχετικά με τα φορολογικά κίνητρα των μετασχηματισμών εταιρειών που προβλέπονται από τα άρθρα 52 έως και 55 του ν. 4172/2013, όπως ισχύει.

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 παρ. 4 και 8 παρ. 4 του Κώδικα ΦΠΑ δε 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 ότι υπεισέρχεται ως διάδοχος στα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις του προσώπου που μεταβιβάζει. Η διάταξη αυτή δεν έχει εφαρμογή, αν το πρόσωπο που μεταβιβάζει ή το πρόσωπο που αποκτά τα αγαθά ενεργεί πράξεις για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου.

Περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 22 παρ. 1 περ. κθ του Κώδικα ΦΠΑ απαλλάσσεται η παράδοση αγαθών επιχείρησης ως συνόλου, κλάδου ή μέρους αυτής από επαχθή ή χαριστική αιτία ή με τη μορφή εισφοράς σε υφιστάμενο ή συνιστώμενο νομικό πρόσωπο, από δραστηριότητα αποκλειστικά απαλλασσόμενη ή εξαιρούμενη από το φόρο.

Με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1103/18.5.1990 έχει διευκρινιστεί ότι δεν θεωρείται μεταβίβαση μέρους επιχείρησης, σύμφωνα με το άρθρο 5 παρ. 4 του Κώδικα ΦΠΑ, η μεταβίβαση μετοχών Α.Ε. ή μεριδίων από εταίρους, γιατί οι μεταβιβάσεις αυτές δεν περιλαμβάνουν εμπράγματο δικαίωμα επί των αγαθών της εταιρείας, της οποίας τυγχάνουν μέλη, αφού οι εταίροι με τον τρόπο αυτό δεν μεταβιβάζουν αγαθά της εταιρείας.

Ωστόσο στις μεταβιβάσεις αυτές δεν οφείλεται ΦΠΑ, καθώς ισχύει η απαλλακτική διάταξη του άρθρου 22 παρ. 1 περ. κα του Κώδικα ΦΠΑ σύμφωνα με την οποία απαλλάσσονται οι εργασίες,

στις οποίες περιλαμβάνεται και η διαπραγμάτευση εκτός από τη φύλαξη και διαχείριση, που αφορούν μετοχές ανώνυμων εταιρειών, μερίδια, ομολογίες και λοιπούς τίτλους, με εξαίρεση τους τίτλους παραστατικούς εμπορευμάτων.

Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω προκύπτει ότι εάν ο μετασχηματισμός των εταιρειών κατά τα άρθρα 52 έως και 55 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος αφορά μεταβίβαση αγαθών επιχείρησης ως συνόλου ή εάν αφορά μεταβίβαση μετοχών ή μεριδίων, οι πράξεις αυτές δεν επιβαρύνονται με ΦΠΑ εφαρμοζομένων αναλογικά των προαναφερομένων διατάξεων του Κώδικα ΦΠΑ. Σημειώνεται ότι οι παραπάνω πράξεις απαλλάσσονται και από τέλη χαρτοσήμου, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στο κοινοποιούμενο άρθρο 61.

2. Σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1, 2 και 3 του άρθρου 38 του Κώδικα ΦΠΑ, όπως ισχύει, οι υπόχρεοι στο φόρο, που ενεργούν φορολογητέες πράξεις ή πράξεις απαλλασσόμενες του φόρου, για τις οποίες έχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών με βάση τις διατάξεις του άρθρου 30, οφείλουν να υποβάλουν δήλωση ΦΠΑ για κάθε φορολογική περίοδο. Η δήλωση ΦΠΑ υποβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μήνα που ακολουθεί τη λήξη της φορολογικής περιόδου.

Σύμφωνα με τα ανωτέρω εάν ο χρόνος έναρξης της δραστηριότητας των προερχόμενων από τον μετασχηματισμό νομικών προσώπων, συμπίπτει με τον χρόνο λήξης της δραστηριότητας των νομικών προσώπων που μετατρέπονται, συγχωνεύονται, απορροφώνται ή διασπώνται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 52 έως και 55 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, οι δηλώσεις ΦΠΑ υποβάλλονται από τα ανωτέρω πρόσωπα για τις πράξεις που διενεργεί το κάθε πρόσωπο στο όνομά του και για τις φορολογικές περιόδους που αυτές αφορούν, μέσα στις οικείες προθεσμίες.

ΕΓΚ. Α.Α.Δ.Ε. Ε. 2033/13.2.2019.-Παροχή οδηγιών για την καταβολή Φ.Π.Α. επιβατικών αυτοκινήτων που εκμισθώνονται στη χώρα μας με μίσθωση από εκμισθώτρια εταιρία εγκατεστημένη σε άλλο κράτος-μέλος.

Σε συνέχεια της ανωτέρω σχετικής εγκυκλίου διαταγής, με την οποία παρασχέθηκαν οδηγίες και κοινοποιήθηκε η αριθμ. πρωτ. ΔΕΦΚΦ Γ1019140 ΕΞ 2017/25.1.2017 (ΦΕΚ 502/Β) Κ.Υ.Α. «Όροι και προϋποθέσεις αναλογικής καταβολής του τέλους ταξινόμησης επιβατικών αυτοκινήτων που παραλαμβάνονται με χρηματοδοτική μίσθωση ή επιστροφής αυτού και ρύθμιση θεμάτων ταξινόμησης» (ΑΔΑ: ΨΣΧΡΗ-ΦΚ2), αναφορικά με την αναλογική καταβολή του τέλους ταξινόμησης στις περιπτώσεις τελωνισμού αυτοκινήτων οχημάτων με χρηματοδοτική μίσθωση (leasing) ή μίσθωση καθώς και με την καταβολή του αναλογούντος Φ.Π.Α., σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. α) της παρ. 2 του άρθρου 14 του ν.2859/2000 (ΦΕΚ 248/Α) «Κύρωση Κώδικα Φ.Π.Α.» ο τόπος παροχής υπηρεσιών προς υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο που ενεργεί με την ιδιότητα αυτή, είναι ο τόπος όπου το εν λόγω πρόσωπο έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας. Ωστόσο, εάν οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται σε μόνιμη εγκατάσταση του υποκείμενου στον φόρο προσώπου που βρίσκεται σε τόπο διαφορετικό από τον τόπο όπου έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας, ως τόπος παροχής των υπηρεσιών αυτών θεωρείται ο τόπος όπου βρίσκεται η μόνιμη εγκατάστασή του.

2. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 16 του ίδιου νόμου, η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος γίνεται απαιτητός από το Δημόσιο κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η παράδοση των αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών και κατ' εξαίρεση στην περίπτωση της παροχής υπηρεσιών κατά το χρόνο έκδοσης του τιμολογίου όταν αυτό εκδίδεται σε χρόνο προγενέστερο της παροχής υπηρεσιών.

3. Επίσης, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. στ) της παρ.1 του άρθρου 35 του ως άνω νόμου, υπόχρεος στο φόρο είναι ο λήπτης των υπηρεσιών, εφόσον είναι υποκείμενος στο φόρο ή μη

υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο το οποίο διαθέτει Α.Φ.Μ. /Φ.Π.Α. στο εσωτερικό της χώρας, για τις παροχές υπηρεσιών για τις οποίες ο τόπος φορολογίας βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης α) της παραγράφου 2 του άρθρου 14, εφόσον οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται από μη εγκατεστημένο στο εσωτερικό της χώρας υποκείμενο στο φόρο.

4. Επιπλέον, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 38 του ως άνω νόμου, οι υπόχρεοι στο φόρο που ενεργούν φορολογητέες πράξεις ή πράξεις απαλλασσόμενες του φόρου, για τις οποίες έχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισρωών με βάση τις διατάξεις του άρθρου 30 οφείλουν να υποβάλλουν Δήλωση Φ.Π.Α. για κάθε φορολογική περίοδο. Για τις περιπτώσεις ενδοκοινοτικής απόκτησης καινούργιων μεταφορικών μέσων ειδικότερα και σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 130 του ν.2960/2001 (ΦΕΚ 265/Α) «Εθνικός Τελωνειακός Κώδικας», υποβάλλεται Δ.Ε.Φ.Κ. στην τελωνειακή αρχή με την οποία συνεισπράττεται με το τέλος ταξινόμησης και ο αναλογών Φ.Π.Α.

5. Σύμφωνα, με τις διατάξεις της περ. ε) της παρ.4 του άρθρου 30 του ως άνω νόμου, δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί ο δαπάνες αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης μέχρι εννέα (9) θέσεων, μοτοσυκλετών και μοτοποδηλάτων, σκαφών και αεροσκαφών ιδιωτικής χρήσης που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό, καθώς και οι δαπάνες καυσίμων, επισκευής, συντήρησης, μίσθωσης και κυκλοφορίας αυτών γενικά.

6. Όπως προκύπτει από τα ανωτέρω ειδικότερα, στις περιπτώσεις χρηματοδοτικής μίσθωσης ή μίσθωσης αυτοκινήτων οχημάτων από εταιρία που είναι εγκατεστημένη σε άλλο κράτος-μέλος και ασκεί τη δραστηριότητά της από το κράτος-μέλος αυτό, ο λήπτης των υπηρεσιών στο εσωτερικό της χώρας υποχρεούται στην απόδοση του Φ.Π.Α. που αναλογεί στο μηνιαίο μίσθωμα που τιμολογείται από την αλλοδαπή εταιρία, με τη Δήλωση Φ.Π.Α.

7. Κατόπιν των ανωτέρω για την ομοιόμορφη εφαρμογή των σχετικών περί Φ.Π.Α. διατάξεων και δεδομένου ότι διασφαλίζονται τα συμφέροντα του Δημοσίου, οι οδηγίες που είχαν παρασχεθεί με την παράγραφο β) της Ενότητας Γ της ανωτέρω σχετικής εγκυκλίου διαταγής (υποβολή Δ.Ε.Φ.Κ. - καταβολή Φ.Π.Α. επί του συνολικού μισθώματος) για τις περιπτώσεις χρηματοδοτικής μίσθωσης ή μίσθωσης αυτοκινήτων οχημάτων από εταιρία που είναι εγκατεστημένη σε άλλο κράτος-μέλος και ασκεί τη δραστηριότητά της από το κράτος-μέλος αυτό δεν έχουν εφαρμογή και ο Φ.Π.Α. αποδίδεται από τον υπόχρεο στο εσωτερικό της χώρας στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. με την υποβολή της προβλεπόμενης Δήλωσης Φ.Π.Α.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Θ΄ ΕΙΔΙΚΑ ΚΑΘΕΣΤΩΤΑ

ΑΡΘΡΟ 39⁽¹⁾

1. Δύνανται να απαλλάσσονται από την υποχρέωση υποβολής δήλωσης και καταβολής του φόρου υποκείμενοι, οι οποίοι, κατά το προηγούμενο φορολογικό έτος, πραγμα-

(1) Το άρθρο 39 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 2 του άρθρου 111 του ν. 4549/2018 και ισχύει από 1.1.2019, σύμφωνα με την παράγραφο 3 του ίδιου άρθρου και νόμου. Το άρθρο που αντικαταστάθηκε είχε ως εξής:

«ΑΡΘΡΟ 39

ΕΙΔΙΚΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ ΜΙΚΡΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

1. Απαλλάσσονται από την υποχρέωση υποβολής δήλωσης και καταβολής φόρου υποκείμενοι, οι οποίοι, κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο, πραγματοποίησαν ακαθάριστα έσοδα, χωρίς το φόρο προστιθέμενης αξίας, μέχρι δέκα χιλιάδες (10.000) ευρώ. Ως ακαθάριστα έσοδα νοούνται όλα τα έσοδα, τα οποία λαμβάνονται υπόψη στη φορολογία εισοδήματος.

2. Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου δεν έχουν εφαρμογή,

α) στους αγρότες του άρθρου 41,

β) στους υποκείμενους στο φόρο που δεν είναι εγκαταστημένοι στο εσωτερικό της χώρας,

γ) στην παράδοση καινούργιου μεταφορικού μέσου, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης β της παραγράφου 1 του άρθρου 28.

3. Οι υποκείμενοι της παραγράφου 1, τα ακαθάριστα έσοδα των οποίων υπερβαίνουν σε μία διαχειριστική περίοδο το όριο που προβλέπεται στην παράγραφο 1, εντάσσονται υποχρεωτικά από την επόμενη διαχειριστική περίοδο στο κανονικό καθεστώς απόδοσης του φόρου.

4. Στην περίπτωση που η πρώτη διαχειριστική περίοδος αφορά χρονικό διάστημα μικρότερο του έτους, προκειμένου να κριθεί αν ο υποκείμενος μπορεί να απαλλαγεί κατά την επομένη διαχειριστική περίοδο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 1, γίνεται αναγωγή των ακαθάριστων εσόδων του, του ανωτέρω χρονικού διαστήματος, σε ετήσια βάση.

5. Για την μετάταξη υποκείμενου από το κανονικό καθεστώς στο απαλλασσόμενο και αντίστροφα, υποβάλλεται κατά την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου δήλωση μεταβολών κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 10 παρ. 4 του ΚΦΔ (ν. 4174/2013). Όταν από τον υποκείμενο επιλεγεί ένταξη στο απαλλασσόμενο καθεστώς, η σχετική δήλωση δεν μπορεί να ανακληθεί πριν την πάροδο διετίας. Η μη υποβολή της δήλωσης του εδαφίου 1, δεν επηρεάζει την υποχρεωτική μετάταξη στο κανονικό καθεστώς.

6. Αν υποκείμενος μετατάσσεται υποχρεωτικά ή προαιρετικά από το ένα καθεστώς στο άλλο, κατά την έναρξη συγκεκριμένης διαχειριστικής περιόδου, τα αποθέματα των εμπορεύσιμων αγαθών, τα οποία υπάρχουν κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, που προηγείται του χρόνου της μετάταξης, απογράφονται υποχρεωτικά ανά συντελεστή φόρου που ισχύει την τελευταία ημέρα της διαχειριστικής περιόδου που προηγείται της μετάταξης αποτιμώνται, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις και υπάρχει υποχρέωση απόδοσης του φόρου που έχει εκπεσθεί για τα αποθέματα, όταν ο υποκείμενος μετατάσσεται από το κανονικό καθεστώς στο απαλλασσόμενο και δικαίωμα έκπτωσης, αντίστοιχα, όταν μετατάσσεται από το απαλλασσόμενο στο κανονικό καθεστώς.

7. Σε κάθε περίπτωση μετάταξης, ο υποκείμενος υποχρεούται να συντάσσει απογραφή των αγαθών επένδυσης, για τα οποία δεν έχει παρέλθει ο χρόνος διακανονισμού, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33. Τα εν λόγω αγαθά αποτιμώνται στην αξία κτήσης αυτών, η οποία προσαυξάνεται με τις δαπάνες βελτίωσης και επέκτασης, εκτός από τις δαπάνες επισκευής και συντήρησης. Οι μετατασσόμενοι υποκείμενοι, για τον εναπομείνοντα χρόνο του διακανονισμού, έχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου ή, κατά περίπτωση, υποχρέωση διακανονισμού και καταβολής του φόρου, ανάλογα με το εάν πρόκειται για μετάταξη από το απαλλασσόμενο στο κανονικό καθεστώς ή αντίστροφα.

8. Για τα απογραφόμενα αγαθά, που προβλέπουν οι διατάξεις των προηγούμενων παραγράφων 6 και 7, υποβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του δεύτερου μήνα από τη μετάταξη, δήλωση που περιλαμβάνει την αξία των αποθεμάτων κατά συντελεστή φόρου και το φόρο που αναλογεί.

Ο φόρος αυτός καταβάλλεται ή εκπιπτεται, κατά περίπτωση, με την προβλεπόμενη από το άρθρο 38 δήλωση ΦΠΑ της φορολογικής περιόδου κατά την οποία πραγματοποιήθηκε η μετάταξη. Για τους υποκείμενους που μετατάσσονται στο απαλλασσόμενο καθεστώς, η δήλωση για την απόδοση του φόρου υποβάλλεται εντός ενός μήνα από την υποβολή της δήλωσης του πρώτου εδαφίου.

9. Οι υποκείμενοι της παραγράφου 1, στις περιπτώσεις που σύμφωνα με τις διατάξεις της κείμενης νομοθεσίας έχουν υποχρέωση έκδοσης φορολογικών στοιχείων, αναγράφουν σε αυτά την ένδειξη «χωρίς φόρο προστιθέμενης αξίας-απαλλαγής μικρών επιχειρήσεων» και δεν δικαιούνται να εκπέσουν το φόρο των εισροών τους.»

τοποίησαν παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών κατά την έννοια του άρθρου 2, χωρίς το φόρο προστιθέμενης αξίας, αξίας μέχρι δέκα χιλιάδες (10.000) ευρώ.

Δεν λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό της αξίας αυτής οι μεταβιβάσεις ενσώματων ή άυλων αγαθών επένδυσης, καθώς και οι απαλλασσόμενες πράξεις χωρίς δικαίωμα έκπτωσης. Επίσης, δύνανται να απαλλάσσονται από την υποχρέωση υποβολής δήλωσης και καταβολής του φόρου υποκείμενοι κατά το χρόνο έναρξης των εργασιών τους.

2. Οι διατάξεις της παραγράφου 1 δεν έχουν εφαρμογή:

α) στους αγρότες του ειδικού καθεστώτος,

β) στους υποκείμενους στο φόρο που δεν είναι εγκαταστημένοι στο εσωτερικό της χώρας,

γ) στην παράδοση καινούργιου μεταφορικού μέσου, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης β' της παραγράφου 1 του άρθρου 28.

3. Οι υποκείμενοι που δεν υπερβαίνουν το όριο του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 και επιθυμούν να ενταχθούν στο απαλλασσόμενο καθεστώς, υποβάλλουν δήλωση μεταβολών εντός τριάντα (30) ημερών από την έναρξη του φορολογικού έτους με ημερομηνία μεταβολής την έναρξη του φορολογικού έτους.

Οι ανωτέρω προθεσμίες για την ένταξη στο απαλλασσόμενο καθεστώς είναι ανατρεπτικές.

4. Αν ο υποκείμενος στο φόρο ασκεί τη δραστηριότητά του για χρονικό διάστημα μικρότερο του έτους, προκειμένου να κριθεί αν μπορεί να απαλλαγεί κατά το επόμενο φορολογικό έτος, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 1, γίνεται αναγωγή της αξίας των παραδόσεων αγαθών ή των παροχών υπηρεσιών που πραγματοποιεί κατά το ανωτέρω χρονικό διάστημα, σε ετήσια βάση.

5. Σε περίπτωση υπέρβασης του ορίου του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1, ο υποκείμενος στο φόρο εφαρμόζει υποχρεωτικά το κανονικό καθεστώς για τις παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών που ακολουθούν, αρχής γενομένης από την πράξη παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών με την οποία πραγματοποιείται η υπέρβαση του ορίου αυτού και για το σύνολο της αξίας της πράξης αυτής, ανεξάρτητα από το χρόνο υποβολής της δήλωσης μεταβολών.

6. Οι υποκείμενοι που απαλλάσσονται μπορούν να μεταταχθούν στο κανονικό καθεστώς απόδοσης του φόρου εντός τριάντα (30) ημερών από την έναρξη του επόμενου φορολογικού έτους.

Η ανωτέρω προθεσμία για την ένταξη στο κανονικό καθεστώς είναι ανατρεπτική.

7. Αν υποκείμενος μετατάσσεται, υποχρεωτικά ή προαιρετικά, από το ένα καθεστώς στο άλλο, τα αποθέματα των εμπορεύσιμων αγαθών, τα οποία υπάρχουν κατά την τελευταία ημέρα πριν τη μετάταξη, απογράφονται υποχρεωτικά ανά ισχύοντα συντελεστή φόρου, αποτιμώνται, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις και υπάρχει υποχρέωση απόδοσης του φόρου που έχει εκπεσθεί για τα αποθέματα, όταν ο υποκείμενος μετατάσσεται από το κανονικό καθεστώς στο απαλλασσόμενο και δικαίωμα έκπτωσης, αντίστοιχα, όταν μετατάσσεται από το απαλλασσόμενο στο κανονικό καθεστώς.

8. Σε κάθε περίπτωση μετάταξης, ο υποκείμενος υποχρεούται να συντάσσει απογραφή των αγαθών επένδυσης, για τα οποία δεν έχει παρέλθει ο χρόνος διακανονισμού, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33.

Τα εν λόγω αγαθά αποτιμώνται στην αξία κτήσης αυτών, η οποία προσαυξάνεται με τις δαπάνες βελτίωσης και επέκτασης, εκτός από τις δαπάνες επισκευής και συντήρησης. Οι μετατασσόμενοι υποκείμενοι, για τον εναπομένοντα χρόνο του διακανονισμού, έχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου ή, κατά περίπτωση, υποχρέωση διακανονισμού και καταβολής του φόρου, ανάλογα με το εάν πρόκειται για μετάταξη από το απαλλασσόμενο στο κανονικό καθεστώς ή αντίστροφα.

9. Για τα απογραφόμενα αγαθά, που προβλέπουν οι διατάξεις των προηγούμενων παραγράφων 7 και 8, υποβάλλεται, μέσα σε δύο (2) μήνες από τη μετάταξη, δήλωση που περιλαμβάνει την αξία των αποθεμάτων κατά συντελεστή φόρου και το φόρο που αναλογεί.

Για τους υποκείμενους που μετατάσσονται στο κανονικό καθεστώς ο φόρος αυτός εκπίπεται με την προβλεπόμενη από το άρθρο 38 δήλωση ΦΠΑ της φορολογικής περιόδου κατά την οποία υποβάλλεται η δήλωση αποθεμάτων. Για τους υποκείμενους που μετατάσσονται στο απαλλασσόμενο καθεστώς, η δήλωση για την απόδοση του φόρου υποβάλλεται εντός ενός μήνα από την υποβολή της δήλωσης του πρώτου εδαφίου.

10. Οι υποκείμενοι της παραγράφου 1, στις περιπτώσεις που σύμφωνα με τις διατάξεις της κείμενης νομοθεσίας έχουν υποχρέωση έκδοσης φορολογικών στοιχείων, αναγράφουν σε αυτά την ένδειξη «χωρίς φόρο προστιθέμενης αξίας-απαλλαγή μικρών επιχειρήσεων» και δεν δικαιούνται να εκπέσουν το φόρο των εισροών τους.

11. Με κοινή απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων ρυθμίζεται κάθε αναγκαίο θέμα για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος άρθρου.

ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ - ΔΙΟΙΚ. ΕΓΓΡΑΦΑ:

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1126/17.6.2015.- Κοινοποίηση των διατάξεων του άρθρου 251 του ν.4281/2014 σχετικά με την απαλλαγή των μικρών επιχειρήσεων και παροχή σχετικών διευκρινίσεων.

Κοινοποιούνται οι διατάξεις του άρθρου 251 του ν.4281/2014 «Μέτρα στήριξης και ανάπτυξης της ελληνικής οικονομίας, οργανωτικά θέματα Υπουργείου Οικονομικών και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α 160/08.08.2014), με τις οποίες προβλέπεται απαλλαγή από το ΦΠΑ των μικρών επιχειρήσεων, και παρέχονται οι ακόλουθες οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 251 του ν.4281/2014 αντικαθίσταται το άρθρο 39 του Κώδικα ΦΠΑ. Με τις νέες διατάξεις του άρθρου 39 προβλέπεται απαλλαγή από την υποχρέωση υποβολής δήλωσης ΦΠΑ και καταβολής του φόρου αυτού για τους υποκειμένους οι οποίοι κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο πραγματοποίησαν ακαθάριστα έσοδα μέχρι δέκα χιλιάδες (10.000) ευρώ, χωρίς στο ποσό αυτό να περιλαμβάνεται φόρος προστιθέμενης αξίας (μικρές επιχειρήσεις).

2. Με την ανωτέρω ρύθμιση μειώνεται το διοικητικό κόστος που προκύπτει τόσο για τη Φορολογική Διοίκηση όσο και για τις μικρές επιχειρήσεις όσον αφορά στη συμμόρφωση των τελευταίων και την εκπλήρωση των υποχρεώσεών τους με το κανονικό καθεστώς ΦΠΑ.

Επίσης, εννοείται, συγκριτικά με τις μεγαλύτερες επιχειρήσεις, η ανταγωνιστικότητα των μικρών επιχειρήσεων, καθώς δεν υποχρεούνται να επιβάλλουν ΦΠΑ στις παραδόσεις αγαθών και στις παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούν.

3. Η προβλεπόμενη από τις διατάξεις αυτές απαλλαγή ισχύει από την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου και μέχρι τη λήξη αυτής, είναι προαιρετική και εφαρμόζεται κατ' επιλογή των

υποκειμένων, υπό τον όρο ότι πληρούται το κριτήριο των ακαθάριστων εσόδων. Οι επιχειρήσεις που επιλέγουν την απαλλαγή τους από το ΦΠΑ κατ' εφαρμογή του άρθρου 39 δεν επιβαρύνουν με ΦΠΑ τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούν καθ' όλη τη διάρκεια της διαχειριστικής περιόδου και δεν ασκούν δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ των εισροών τους. Το αυτό ισχύει και σε περίπτωση που εντός της χρήσης η απαλλασσόμενη επιχείρηση ξεκινήσει και άλλη δραστηριότητα ή επεκτείνει τις δραστηριότητες της κατά τρόπο που εκτιμάται ότι θα τις αποφέρει αυξημένα έσοδα.

Σημειώνεται ότι η υπέρβαση του ορίου εντός της χρήσης καθιστά υποχρεωτική τη μετάταξη της επιχείρησης στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ από την έναρξη της επόμενης διαχειριστικής περιόδου.

4. Το όριο των δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ αφορά στα συνολικά ακαθάριστα έσοδα τα οποία πραγματοποιούν οι υποκείμενοι εντός της διαχειριστικής περιόδου από το σύνολο των δραστηριοτήτων τους και τα οποία λαμβάνονται υπόψη για τη φορολογία εισοδήματος.

5. Οι νέες επιχειρήσεις εντάσσονται με την έναρξή τους στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ και από την επόμενη διαχειριστική περίοδο μπορούν να επιλέξουν την υπαγωγή τους στο απαλλασσόμενο καθεστώς, υπό την προϋπόθεση ότι πληρούν το κριτήριο των ακαθάριστων εσόδων. Στις περιπτώσεις που η διαχειριστική περίοδος είναι μικρότερη του δωδεκάμηνου, για να κριθεί αν πληρούται το κριτήριο των ακαθάριστων εσόδων, πρέπει να γίνεται αναγωγή των ακαθάριστων εσόδων που πραγματοποίησε η επιχείρηση, κατά τη διάρκεια που άσκησε τη δραστηριότητά της, σε ετήσια βάση.

6. Στην παράγραφο 2 του άρθρου 39 αναφέρονται ρητά οι περιπτώσεις που δεν εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθρου αυτού.

Συγκεκριμένα, πρόκειται για τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος ΦΠΑ (περ. α), για τους μη εγκατεστημένους στο εσωτερικό της χώρας υποκειμένους στο φόρο (περ. β), καθώς και για τις παραδόσεις καινούργιων μεταφορικών μέσων σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης β της παραγράφου 1 του άρθρου 28 (περ. γ). Κατά περίπτωση διευκρινίζονται τα ακόλουθα:

α) Οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος ΦΠΑ υπάγονται στις διατάξεις του άρθρου 41 του Κώδικα ΦΠΑ και όχι στις διατάξεις του νέου άρθρου 39.

β) Μία επιχείρηση μπορεί να είναι απαλλασσόμενη κατά την έννοια του άρθρου 39 μόνο αν είναι εγκατεστημένη στο εσωτερικό της χώρας, ενώ οι μη εγκατεστημένοι στο εσωτερικό της χώρας υποκείμενοι στο φόρο, οι οποίοι καθίστανται υπόχρεοι στο ΦΠΑ στην Ελλάδα για παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούν, δεν δύνανται να απαλλάσσονται από το φόρο κατ' εφαρμογή του άρθρου 39, αλλά υποχρεούνται να εκπληρώνουν τις φορολογικές υποχρεώσεις τους στο εσωτερικό της χώρας με τη λήψη ΑΦΜ/ΦΠΑ ή τον ορισμό φορολογικού αντιπροσώπου κατά περίπτωση.

γ) Στην περίπτωση που επιχειρήσεις που εντάσσονται στην απαλλαγή του άρθρου 39 πραγματοποιούν παράδοση καινούργιου μεταφορικού μέσου προς πρόσωπο εγκατεστημένο σε άλλο κράτος μέλος της Κοινότητας, η πράξη αυτή δεν εντάσσεται στο άρθρο 39.

Η εν λόγω παράδοση απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με το άρθρο 28.1.β και κατά συνέπεια η επιχείρηση έχει δικαίωμα έκπτωσης και επιστροφής του φόρου εισροών, ο οποίος δεν μπορεί να υπερβεί το φόρο που αναλογεί στην αξία της παράδοσης.

7. Περαιτέρω, με τις παραγράφους 5 έως 8, ρυθμίζονται οι υποχρεώσεις των επιχειρήσεων σε περίπτωση μετάταξης από το κανονικό καθεστώς στο απαλλασσόμενο και αντίστροφα. Συγκεκριμένα, η μετάταξη επιχείρησης από το ένα καθεστώς στο άλλο πραγματοποιείται από την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου και ισχύει τουλάχιστον για ολόκληρη την διαχειριστική περίοδο. Για το γεγονός αυτό υποβάλλεται δήλωση μεταβολών μέσα στις προθεσμίες που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 10 του ΚΦΔ (εντός δέκα ημερών από την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου). Μετάταξη σε ημερομηνία διαφορετική από την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου

δεν προβλέπεται. Σε περίπτωση όμως που η μετάταξη πραγματοποιήθηκε την προβλεπόμενη ημερομηνία (εκπληρώνονται δηλαδή ορθά από την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου οι υποχρεώσεις του συγκεκριμένου καθεστώτος) αλλά υποβάλλεται εκπρόθεσμα μόνο η δήλωση μεταβολών, επιβάλλεται για την εκπρόθεσμη αυτή δήλωση το πρόστιμο του άρθρου 54 του ΚΦΔ.

Στην περίπτωση που η μετάταξη γίνεται από το κανονικό προς το απαλλασσόμενο καθεστώς, πρόκειται σε κάθε περίπτωση για προαιρετική μετάταξη και υπάρχει υποχρέωση παραμονής στο απαλλασσόμενο καθεστώς για μια διετία, με την προϋπόθεση ότι συνεχίζει να πληρούται το κριτήριο των ετήσιων ακαθάριστων εσόδων. Αντίθετα, σε περίπτωση μετάταξης, είτε προαιρετικά, είτε υποχρεωτικά λόγω υπέρβασης του ορίου των ακαθάριστων εσόδων, από το καθεστώς των απαλλασσομένων στο κανονικό καθεστώς, δεν υφίσταται κάποιος χρονικός περιορισμός για υποχρεωτική παραμονή στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ, πέραν της τρέχουσας διαχειριστικής περιόδου, και από την έναρξη της επόμενης διαχειριστικής περιόδου ο υποκείμενος στο φόρο μπορεί να επιλέξει τη μετάταξή του στο απαλλασσόμενο καθεστώς, εφόσον δεν έχει υπερβεί το όριο των ακαθάριστων εσόδων.

8. Δεδομένου ότι η άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ των εισροών εξαρτάται από το καθεστώς ΦΠΑ στο οποίο εντάσσεται μία επιχείρηση, σε κάθε περίπτωση μετάταξης οι επιχειρήσεις υποχρεούνται να απογράφουν, ανά ισχύοντα συντελεστή φόρου, τα αποθέματα των εμπορεύσιμων αγαθών τους τα οποία υπάρχουν κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που προηγείται του χρόνου της μετάταξης και να τα αποτιμούν σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις. Επίσης, απογράφονται υποχρεωτικά τα αγαθά επένδυσης για τα οποία δεν έχει παρέλθει ο χρόνος διακανονισμού, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33 του Κώδικα ΦΠΑ. Για τα απογραφόμενα, κατά τα ανωτέρω, αγαθά υποβάλλεται, μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του δεύτερου μήνα από τη μετάταξη, δήλωση αποθεμάτων μετάταξης που περιλαμβάνει την αξία τους κατά συντελεστή ΦΠΑ και το φόρο που αναλογεί.

Σε περίπτωση μετάταξης από το κανονικό στο απαλλασσόμενο καθεστώς, υπάρχει υποχρέωση απόδοσης του ΦΠΑ που έχει εκπεσθεί για τα αποθέματα και υποχρέωση διακανονισμού και απόδοσης του φόρου που οφείλεται για τα αγαθά επένδυσης. Για την απόδοση του φόρου αυτού υποβάλλεται έκτακτη δήλωση εντός ενός μηνός από την υποβολή της δήλωσης αποθεμάτων μετάταξης.

Αντίθετα, σε περίπτωση μετάταξης από το απαλλασσόμενο στο κανονικό καθεστώς, υπάρχει δικαίωμα έκπτωσης του φόρου που αναλογεί στα απογραφόμενα, κατά τα ανωτέρω, αγαθά. Ο φόρος αυτός εκπίπτει με την προβλεπόμενη από το άρθρο 38 δήλωση ΦΠΑ που αντιστοιχεί στη φορολογική περίοδο κατά την οποία πραγματοποιήθηκε η μετάταξη.

Επισημαίνεται ότι σε περίπτωση που δεν υπάρχουν στοιχεία προς καταχώρηση στη δήλωση αποθεμάτων μετάταξης ή ο υποκείμενος δεν επιθυμεί να συμψηφίσει το φόρο των εισροών που δικαιούται, δεν υποβάλλεται δήλωση αποθεμάτων μετάταξης. Επίσης, διευκρινίζεται ότι στην περίπτωση επιχειρήσεων που εντάσσονται από το κανονικό καθεστώς στο απαλλασσόμενο καθεστώς δεν υπάρχει υποχρέωση υποβολής μηδενικής έκτακτης δήλωσης, ενώ τυχόν χρεωστικό ποσό της έκτακτης δήλωσης δεν δύναται να συμψηφιστεί με πιστωτικό υπόλοιπο της τελευταίας φορολογικής περιόδου ένταξης στο κανονικό καθεστώς. Στην περίπτωση αυτή, η μικρή επιχείρηση δικαιούται να ζητήσει την επιστροφή του εν λόγω πιστωτικού υπολοίπου.

9. Περαιτέρω, σύμφωνα με την παράγραφο 9 του νέου άρθρου 39, οι απαλλασσόμενες μικρές επιχειρήσεις, κατά την έκδοση φορολογικών στοιχείων, υποχρεούνται να αναγράφουν σε αυτά την ένδειξη «χωρίς φόρο προστιθέμενης αξίας - απαλλαγή μικρών επιχειρήσεων άρθρο 39 ν. 2859/2000».

10. Για την αντιμετώπιση των προβλημάτων που προέκυψαν λόγω της πρώτης εφαρμογής των διατάξεων του νέου άρθρου 39, για λόγους χρηστής διοίκησης, γίνονται δεκτά τα ακόλουθα:

α. ειδικά για την πρώτη φορά εφαρμογής της συγκεκριμένης διάταξης και σε περίπτωση που, από πρόσωπα που νομίμως έχουν ενταχθεί στο καθεστώς των απαλλασσομένων, εκ παραδρομής ή λόγω μη έγκαιρης προσαρμογής των ταμειακών μηχανών, έχουν εκδοθεί φορολογικά παραστατικά με χρέωση ΦΠΑ, ο φόρος αυτός που χρεώθηκε πρέπει να αποδοθεί στο Ελληνικό Δημόσιο (κατ' εφαρμογή του άρ. 35 παρ. 2 ν.2859/2000) με την υποβολή έκτακτης δήλωσης ΦΠΑ. Σημειώνεται ότι τα εν λόγω πρόσωπα παραμένουν στο καθεστώς του άρθρου 39 τουλάχιστον μέχρι τη λήξη της τρέχουσας διαχειριστικής περιόδου και δεν τους παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ των εισρών τους.

Επισημαίνεται ότι, δεδομένου ότι η απαλλαγή που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 39 εφαρμόζεται από την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου, εφεξής όσοι δεν προσαρμόζουν εγκαίρως τις ταμειακές μηχανές τους, μπορούν να εκδίδουν χειρόγραφα τα παραστατικά για την είσπραξη της αμοιβής τους (σχετ. απόφαση ΓΓΔΕ ΠΟΛ.1002/31.12.2014, ΦΕΚ Β 3/05.01.2015).

β. Όσον αφορά στους εκμεταλλευτές επιβατηγών δημόσιας χρήσης αυτοκινήτων (ΤΑΞΙ), από τις διατάξεις του άρθρου 39 δεν προκύπτει περιορισμός ως προς την ένταξή τους στο καθεστώς των απαλλασσομένων, εφόσον πληρούν το κριτήριο του ορίου των ετήσιων ακαθάριστων εσόδων.

Στην πράξη έχει προκύψει, ότι αρκετοί εκμεταλλευτές, ενώ υπέβαλαν δήλωση μεταβολών για τη μετάταξή τους σε απαλλασσόμενες επιχειρήσεις, εξακολουθούν να χρεώνουν ΦΠΑ στα παραστατικά που εκδίδουν για τις υπηρεσίες τους. Οι εν λόγω εκμεταλλευτές υπάγονται στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ από την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου και οφείλουν να υποβάλουν δήλωση μεταβολών, προκειμένου να διορθωθεί η εικόνα τους στο μητρώο και να τους επιτραπεί η υποβολή των δηλώσεων ΦΠΑ.

Εκμεταλλευτές ΤΑΞΙ που εντάχθηκαν στο απαλλασσόμενο καθεστώς και δεν εισέπραξαν ΦΠΑ με την αμοιβή τους παραμένουν στο καθεστώς του άρθρου 39.

Το ίδιο ισχύει και για τυχόν άλλες περιπτώσεις επαγγελματιών που λειτούργησαν συστηματικά με αυτόν τον τρόπο από την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου.

γ. Η αναγραφή ΦΠΑ επί των γραμματίων προείσπραξης που εκδίδονται από δικηγόρους που έχουν ενταχθεί στο καθεστώς των απαλλασσομένων δεν καθιστά τα εν λόγω πρόσωπα υπόχρεα στο φόρο αυτό, εφόσον στα φορολογικά παραστατικά που εκδίδουν για τη σχετική αμοιβή τους δεν χρεώνουν και δεν εισπράττουν ΦΠΑ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 39.

δ. Υποκείμενοι στο φόρο που από την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου εντάχθηκαν στο καθεστώς των απαλλασσομένων εκ παραδρομής, λόγω λανθασμένου υπολογισμού των ακαθάριστων εσόδων της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου, υπάγονται υποχρεωτικά στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ. Προς το σκοπό αυτό οφείλουν να υποβάλουν δήλωση μεταβολών με δηλούμενη ημερομηνία μεταβολής από την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου, χωρίς την επιβολή προστίμου του άρ. 54 παρ. 1 περ. α του ΚΦΔ.

ΕΓΓΡ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΕΦ Α 1065562/21.4.2016.- Αίτημα απαλλασσόμενης από το Φ.Π.Α. επιχείρησης για ένταξη στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α.

1. Όπως προκύπτει από το έγγραφό σας και κατόπιν των διευκρινίσεων που μας παρείχατε προφορικά, η επιχείρησή σας από 1.1.2016 μετατάχθηκε στο ειδικό καθεστώς των μικρών επιχειρήσεων του άρθρου 39 του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000), όπως ισχύει. Για το σκοπό αυτό υποβάλατε την προβλεπόμενη στην παράγραφο 5 του ανωτέρω άρθρου δήλωση μεταβολών. Ωστόσο, επιθυμείτε να επανέλθετε στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ, λόγω του ότι η επιχείρησή σας σύναψε επαγγελματική συμφωνία εντός του 2016 από την οποία αναμένεται υπέρβαση του ορίου των ακαθάριστων εσόδων των δέκα χιλιάδων ευρώ. Επιπλέον, ανησυχείτε μήπως η ένταξή σας στο εν λόγω καθεστώς ως μικρή επιχείρηση θέσει σε κίνδυνο τη συνεργασία σας. Το ερώτημά σας αφορά τη δυνατότητα εκ νέου ένταξης της επιχείρησής σας, από 1.1.2016, στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ.

2. Σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 5 του άρθρου 39 του Κώδικα ΦΠΑ, οι υποκείμενοι οι οποίοι κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο πραγματοποίησαν ακαθάριστα έσοδα, χωρίς το φόρο προστιθέμενης αξίας, μέχρι δέκα χιλιάδες ευρώ, δύνανται να επιλέξουν την ένταξή τους στο απαλλασσόμενο καθεστώς των μικρών επιχειρήσεων, υποβάλλοντας σχετική δήλωση μεταβολών η οποία δεν μπορεί να ανακληθεί πριν την πάροδο διετίας.

3. Περαιτέρω, βάσει των διευκρινίσεων που έχουν δοθεί με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1126/17.6.2015, η προβλεπόμενη από τις διατάξεις του άρθρου 39 του Κώδικα ΦΠΑ απαλλαγή ισχύει από την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου και μέχρι τη λήξη αυτής, είναι προαιρετική και εφαρμόζεται και επιλογή των υποκειμένων.

Οι επιχειρήσεις που επιλέγουν την υπαγωγή τους στο ειδικό καθεστώς των μικρών επιχειρήσεων δεν επιβαρύνουν με ΦΠΑ τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές των υπηρεσιών που πραγματοποιούν καθ όλη τη διάρκεια της διαχειριστικής περιόδου και δεν ασκούν δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ των εισροών τους. Το αυτό ισχύει και σε περίπτωση που εντός της χρήσης η απαλλασσόμενη επιχείρηση ξεκινήσει και άλλη δραστηριότητα ή επεκτείνει τις δραστηριότητές της κατά τρόπο που εκτιμάται ότι θα τις αποφέρει αυξημένα έσοδα. Σημειώνεται ότι η υπέρβαση του ορίου εντός της χρήσης καθιστά υποχρεωτική τη μετάταξη της επιχείρησης στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ από την έναρξη της επόμενης διαχειριστικής περιόδου.

4. Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η επιχείρησή σας, η οποία υπέβαλε δήλωση μεταβολών, ως δικαιούτο, για να ενταχθεί από 1.1.2016 στις απαλλασσόμενες μικρές επιχειρήσεις, δεν μπορεί να ανακαλέσει την ανωτέρω δήλωση μεταβολών πριν την πάροδο διετίας. Συνεπώς υποχρεούται να παραμείνει στο απαλλασσόμενο καθεστώς για το ανωτέρω χρονικό διάστημα, εκτός αν εντός του 2016 υπερβεί το όριο των ακαθάριστων εσόδων. Στην τελευταία αυτή περίπτωση, θα πρέπει υποχρεωτικά να υπαχθεί στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ από 1.1.2017.

ΕΓΚ. Α.Α.Δ.Ε. Ε. 2012/17.1.2019.- Κοινοποίηση των διατάξεων του άρθρου 111 παρ. 2 του ν.4549 /2018 σχετικά με την απαλλαγή των μικρών επιχειρήσεων του άρθρου 39 του Κώδικα ΦΠΑ, και παροχή σχετικών διευκρινίσεων.

Κοινοποιούνται οι διατάξεις του άρθρου 111 παρ.2 του ν.4549/2018, οι οποίες ισχύουν από 1.1.2019, με τις οποίες αντικαθίσταται το άρθρο 39 του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000), με σκοπό τη βελτίωση και απλοποίηση του ειδικού καθεστώτος των μικρών επιχειρήσεων και την πλήρη εναρμόνισή του με το κοινοτικό δίκαιο και παρέχονται οι ακόλουθες οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:

Με τις νέες διατάξεις του άρθρου 39 το ειδικό καθεστώς μικρών επιχειρήσεων, το οποίο είναι προαιρετικό καθεστώς, καθίσταται πιο αποτελεσματικό και δίκαιο, δεδομένου ότι σε αυτό εντάσσονται οι πραγματικά μικρές επιχειρήσεις οι οποίες δυσκολεύονται να εκπληρώσουν τις υποχρεώσεις του κανονικού καθεστώτος ΦΠΑ.

Με τις νέες διατάξεις του άρθρου 39 προβλέπεται απαλλαγή από την υποχρέωση υποβολής δήλωσης ΦΠΑ και καταβολής του φόρου αυτού, ανεξάρτητα από την κατηγορία λογιστικών αρχείων (βιβλίων) που τηρούν, όχι μόνο για τους υποκειμένους οι οποίοι κατά το προηγούμενο φορολογικό έτος πραγματοποίησαν παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών, κατά την έννοια του άρθρου 2 του Κώδικα ΦΠΑ, μέχρι δέκα χιλιάδες (10.000) ευρώ, χωρίς στο ποσό αυτό να περιλαμβάνεται φόρος προστιθέμενης αξίας, αλλά και για τους νέους υποκειμένους οι οποίοι με την υποβολή της δήλωσης έναρξης των εργασιών τους επιθυμούν την ένταξη στο καθεστώς αυτό.

Επισημαίνεται ότι οι υποκείμενοι που εντάσσονται στο ειδικό καθεστώς των μικρών επιχειρήσεων δεν ασκούν δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ των εισροών τους, δεν υποβάλλουν δηλώσεις ΦΠΑ και στα λογιστικά αρχεία (στοιχεία) που εκδίδουν υποχρεούνται να αναγράφουν

σε αυτά την ένδειξη «χωρίς φόρο προστιθέμενης αξίας - απαλλαγή μικρών επιχειρήσεων άρθρο 39 ν. 2859/2000».

Οι βασικές αλλαγές που επέρχονται στο ειδικό καθεστώς των μικρών επιχειρήσεων είναι οι ακόλουθες:

> Ως προς τον προσδιορισμό των ορίου των 10.000ευρώ που αποτελεί το κριτήριο για την υπαγωγή στο ειδικό καθεστώς των μικρών επιχειρήσεων, με σαφήνεια ορίζεται ότι για το προσδιορισμό της αξίας των 10.000ευρώ δεν λαμβάνονται υπόψη οι μεταβιβάσεις ενσώματων ή άυλων αγαθών επένδυσης, καθώς και οι απαλλασσόμενες πράξεις χωρίς δικαίωμα έκπτωσης

> Προβλέπεται η δυνατότητα υπαγωγής των υποκειμένων στο ειδικό καθεστώς των μικρών επιχειρήσεων από την έναρξη των εργασιών τους

> Η υπέρβαση του ορίου των 10.000ευρώ εντός του φορολογικού έτους καθιστά υποχρεωτική τη μετάταξη των υποκειμένων στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ εντός του φορολογικού έτους

> Σε περίπτωση προαιρετικής ένταξης στο ειδικό καθεστώς των μικρών επιχειρήσεων, δεν υφίσταται υποχρέωση παραμονής για δύο έτη στο εν λόγω καθεστώς.

Αναλυτικότερα διευκρινίζονται τα εξής:

1. Στην παράγραφο 1 του άρθρου 39 του Κώδικα ΦΠΑ προβλέπονται τα κριτήρια για την ένταξη των υποκειμένων (φυσικά ή νομικά πρόσωπα) στο ειδικό καθεστώς των μικρών επιχειρήσεων. Συγκεκριμένα, στο καθεστώς αυτό εντάσσονται ανεξάρτητα από την κατηγορία λογιστικών αρχείων (βιβλίων) που τηρούν:

α) οι υποκείμενοι που κατά το προηγούμενο φορολογικό έτος πραγματοποίησαν παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών, κατά την έννοια του άρθρου 2 του Κώδικα ΦΠΑ, μέχρι δέκα χιλιάδες (10.000ευρώ) ευρώ.

β) οι υποκείμενοι που, για πρώτη φορά πραγματοποιούν έναρξη από 1.1.2019, εφόσον το επιθυμούν, με την έναρξή τους.

Με τις νέες διατάξεις στον προσδιορισμό του ορίου των 10.000ευρώ που αποτελεί το κριτήριο για την ένταξη στο ειδικό καθεστώς των μικρών επιχειρήσεων δεν περιλαμβάνονται οι μεταβιβάσεις ενσώματων ή άυλων αγαθών επένδυσης, καθώς και οι απαλλασσόμενες πράξεις χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών τους (π.χ. πράξεις του άρθρου 22 Κώδικα ΦΠΑ).

2. Στην παράγραφο 2 του άρθρου 39 αναφέρονται οι περιπτώσεις που δεν εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθρου αυτού. Συγκεκριμένα, πρόκειται:

α) για τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος ΦΠΑ,

Οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος ΦΠΑ υπάγονται στις διατάξεις του άρθρου 41 Κώδικα ΦΠΑ και όχι στις διατάξεις του άρθρου 39.

β) για τους μη εγκατεστημένους στο εσωτερικό της χώρας υποκειμένους στο φόρο.

Μια επιχείρηση μπορεί να είναι απαλλασσόμενη κατά την έννοια του άρθρου 39 μόνο αν είναι εγκατεστημένη στο εσωτερικό της χώρας, ενώ οι μη εγκατεστημένοι στο εσωτερικό της χώρας υποκείμενοι στο φόρο, οι οποίοι καθίστανται υπόχρεοι στο ΦΠΑ στην Ελλάδα για παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούν, δεν δύνανται να απαλλάσσονται από το φόρο κατ' εφαρμογή του άρθρου 39, αλλά υποχρεούνται να εκπληρώνουν τις φορολογικές υποχρεώσεις τους στο εσωτερικό της χώρας με τη λήψη ΑΦΜ/ΦΠΑ ή τον ορισμό φορολογικού αντιπροσώπου κατά περίπτωση.

γ) για τις παραδόσεις καινούργιων μεταφορικών μέσων σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης β' της παραγράφου 1 του άρθρου 28.

Εφόσον επιχείρηση εντάσσεται στις μικρές επιχειρήσεις του άρθρου 39 και πραγματοποιεί παράδοση καινούργιου μεταφορικού μέσου προς πρόσωπο εγκατεστημένο σε άλλο κράτος μέλος της Κοινότητας, για την πράξη αυτή δεν εφαρμόζεται απαλλαγή σύμφωνα με το άρθρο 39 αλλά η εν λόγω παράδοση απαλλάσσεται σύμφωνα με το άρθρο 28.1.β. Η επιχείρηση για την

συγκεκριμένη πράξη έχει δικαίωμα έκπτωσης και επιστροφής του φόρου των εισροών, ο οποίος δεν μπορεί να υπερβεί το φόρο που αναλογεί στην αξία της παράδοσης.

3. Στην παράγραφο 3 του άρθρου 39 ρυθμίζεται ο τρόπος και ο χρόνος μετάταξης στο ειδικό καθεστώς των μικρών επιχειρήσεων, με την προϋπόθεση πλήρωσης των κριτηρίων του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 39.

Συγκεκριμένα ορίζεται ότι όσοι υποκείμενοι στο κανονικό καθεστώς δεν υπερβαίνουν, κατά το προηγούμενο φορολογικό έτος το όριο των 10.000ευρώ και επιθυμούν να ενταχθούν στο ειδικό καθεστώς των μικρών επιχειρήσεων, θα πρέπει για την υλοποίηση της βούλησης αυτής να υποβάλουν δήλωση μεταβολών στην ΔΟΥ, εντός τριάντα (30) ημερών από την έναρξη του φορολογικού έτους, δηλαδή μέχρι 30/1, με ημερομηνία μεταβολής την έναρξη του φορολογικού έτους.

Επισημαίνεται ότι η προθεσμία των τριάντα (30) ημερών είναι ανατρεπτική.

Στην περίπτωση που ο υποκείμενος επιθυμεί με την έναρξη του να ενταχθεί στο καθεστώς του άρθρου 39, η δήλωση έναρξης απαιτείται να έχει υποβληθεί εμπρόθεσμα. Όταν η εν λόγω δήλωση υποβάλλεται με αναδρομική έναρξη ισχύος σε σχέση με τον χρόνο υποβολής της, ο υποκείμενος, έστω και αν τηρεί όλες τις ουσιαστικές προϋποθέσεις του ειδικού καθεστώτος των μικρών επιχειρήσεων, εντάσσεται στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ (σχετ. απόφαση ΔΕΕ C-566/16).

Παραδείγματα

α. Πατρός το 2018 έχει έσοδα από ιατρικές υπηρεσίες 4.000 ευρώ, από μελέτες 3.000 ευρώ και από παράδοση αγροτικών προϊόντων 5.000 ευρώ. Από 1.1.2019, με δήλωση μεταβολών έως και 30.1.2019, μπορεί να ενταχθεί στο ειδικό καθεστώς των μικρών επιχειρήσεων, δεδομένου ότι για τον προσδιορισμό του ορίου των 10.000 ευρώ θα ληφθούν υπόψη μόνο τα έσοδα από αγροτικά 5.000 ευρώ και τα έσοδα από μελέτες 3.000 ευρώ τα οποία στο σύνολο (5.000+3.000=8.000) είναι μικρότερα από 10.000ευρώ. Σημειώνεται ότι τα έσοδα από ιατρικές υπηρεσίες ύψους 4.000 ευρώ δεν λαμβάνονται υπόψη για το όριο των 10.000 ευρώ, διότι πρόκειται για πράξεις απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ των εισροών τους (άρθρο 22 παρ.1 περ. ε').

β. Εταιρεία το 2018 έχει έσοδα από παροχή λογιστικών υπηρεσιών 9.000 ευρώ και από μίσθωση ακινήτων 3.000 ευρώ. Το 2019, με δήλωση μεταβολών έως και 30.1.2019, μπορεί να ενταχθεί στο ειδικό καθεστώς των μικρών επιχειρήσεων, διότι στον υπολογισμό του ορίου των 10.000 ευρώ λαμβάνονται υπόψη μόνο τα έσοδα από παροχή λογιστικών υπηρεσιών 9.000 ευρώ και όχι τα έσοδα από μίσθωση ακινήτων 3.000 ευρώ, αφού αυτά αποτελούν πράξη απαλλασσόμενη χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ των εισροών της (άρθρο 22 παρ. 1 περ. κστ')

γ. Οικονομολόγος το 2018 έχει έσοδα από την παροχή των υπηρεσιών του 8.000 ευρώ και παράλληλα έχει και από παράδοση αγροτικών προϊόντων 1.800 ευρώ και έχει εισπράξει και μια επιδότηση αγροτική (βασική ενίσχυση) 200 ευρώ. Το 2019, με δήλωση μεταβολών έως και 30.1.2019, μπορεί να ενταχθεί στο ειδικό καθεστώς των μικρών επιχειρήσεων, διότι στον υπολογισμό του ορίου των 10.000ευρώ λαμβάνονται υπόψη μόνο τα έσοδα από την παροχή υπηρεσιών 8.000ευρώ και τα έσοδα από παράδοση αγροτικών προϊόντων 1.800 ευρώ. Η επιδότηση των 200 ευρώ δεν λαμβάνεται υπόψη, δεδομένου ότι είναι πράξη εκτός πεδίου εφαρμογής του ΦΠΑ.

δ. Δικηγόρος κάνει έναρξη εργασιών στην ΔΟΥ την 1.2.2019. Από την ημερομηνία αυτή μπορεί να ενταχθεί στο ειδικό καθεστώς των μικρών επιχειρήσεων.

ε. Νέος αγρότης κάνει έναρξη εργασιών, την 1.4.2019. Από την ημερομηνία αυτή μπορεί να ενταχθεί στο ειδικό καθεστώς των μικρών επιχειρήσεων (άρθρο 39).

4. Στην παράγραφο 4, ορίζεται ότι ο υποκείμενος στο φόρο που ασκεί τη δραστηριότητά του για χρονικό διάστημα μικρότερο του έτους, προκειμένου να κριθεί αν μπορεί να απαλλαγεί κατά το επόμενο φορολογικό έτος, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 1 (δηλαδή αν πληρείται το κριτήριο των 10.000 ευρώ), γίνεται αναγωγή της αξίας των παραδόσεων αγαθών

του ή των παροχών υπηρεσιών του που πραγματοποίησε κατά το χρονικό διάστημα που άσκησε την δραστηριότητά του, σε ετήσια βάση. Σημειώνεται ότι η αναγωγή σε ετήσια βάση για σκοπούς υπαγωγής των υποκειμένων στο ειδικό καθεστώς των μικρών επιχειρήσεων, πρέπει να γίνεται ακόμη και αν ο υποκείμενος λειτούργησε για περίοδο μικρότερη των (4) μηνών και δεν θα πρέπει να γίνεται σύγκυση σύμφωνα με τα όσα ορίζονται στην ΠΟΛ 1003/2015, για την εφαρμογή των διατάξεων των ΕΛΠ, στην οποία έγινε δεκτό «ότι οντότητα που λειτούργησε στην πρώτη ετήσια περίοδο για χρονικό διάστημα μικρότερο των (4) μηνών δεν γίνεται αναγωγή σε ετήσια βάση για το διάστημα αυτό».

5. **Στις παραγράφους 5 και 6 του άρθρου 39** ρυθμίζεται ο χρόνος και ο τρόπος της υποχρεωτικής και προαιρετικής μετάταξης των υποκειμένων αντιστοίχως στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ. Συγκεκριμένα στην παράγραφο 5 προβλέπεται για πρώτη φορά ότι η υπέρβαση του ορίου των 10.000 ευρώ εντός του φορολογικού έτους καθιστά υποχρεωτική τη μετάταξη των υποκειμένων στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ, εντός του έτους αυτού η οποία ισχύει από την στιγμή της πραγματοποίησης της πράξης παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, με την οποία συντελείται η υπέρβαση του ορίου αυτού, και για το σύνολο της αξίας της πράξης αυτής, ανεξάρτητα από το χρόνο υποβολής της δήλωσης μεταβολών.

Ουσιαστικά ο χρόνος υποβολής της δήλωσης μεταβολών για την υπαγωγή στο κανονικό καθεστώς ή η μη υποβολή της δεν επηρεάζει την υποχρεωτική υπαγωγή στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ, η οποία συντελείται από την στιγμή πραγματοποίησης της πράξης, με την οποία συντελείται η υπέρβαση του ορίου των 10.000 ευρώ.

Παράδειγμα:

Οικονομολόγος το 2019 είναι στο ειδικό καθεστώς των μικρών επιχειρήσεων και στις 14 Μαρτίου του 2019 εκδίδει Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών αξίας 10.200 ευρώ. Το ποσό αυτό των 10.200 ευρώ πρέπει να επιβαρυνθεί με Φ.Π.Α. και παράλληλα ο οικονομολόγος υποχρεούται να υποβάλει στη Δ.Ο.Υ δήλωση μεταβολών για υπαγωγή στο κανονικό καθεστώς. Η υπαγωγή στο κανονικό καθεστώς ισχύει από τις 14 Μαρτίου του 2019 ανεξάρτητα από το πότε θα πραγματοποιηθεί η υποβολή της δήλωσης μεταβολών για υπαγωγή στο κανονικό καθεστώς.

6. **Με την παράγραφο 6 του άρθρου 39** ορίζεται ότι για την προαιρετική μετάταξη του υποκειμένου από το ειδικό καθεστώς των μικρών επιχειρήσεων στο κανονικό καθεστώς υποβάλλεται δήλωση μεταβολών εντός ανατρεπτικής προθεσμίας 30 ημερών από την έναρξη του φορολογικού έτους, δηλαδή μέχρι και 30/1.

Περαιτέρω διευκρινίζεται ότι σε περίπτωση μετάταξης προαιρετικά από το ειδικό καθεστώς των μικρών επιχειρήσεων στο κανονικό καθεστώς δεν υφίσταται κάποιος χρονικός περιορισμός για υποχρεωτική παραμονή στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ, πέραν του τρέχοντος φορολογικού έτους και από την έναρξη του επόμενου φορολογικού έτους ο υποκείμενος στο φόρο μπορεί να επιλέξει τη μετάταξη του στο ειδικό καθεστώς των μικρών επιχειρήσεων, εφόσον δεν έχει υπερβεί το όριο των 10.000 ευρώ. Ομοίως ισχύει και στην περίπτωση που από τον υποκείμενο επιλεγεί προαιρετική ένταξη στο ειδικό καθεστώς των μικρών επιχειρήσεων. Δεν προβλέπεται από 1.1.2019 η υποχρεωτική παραμονή για δύο έτη στην περίπτωση προαιρετικής ένταξης στο ειδικό καθεστώς των μικρών επιχειρήσεων.

Τέλος θα πρέπει να διευκρινισθεί ότι από 1.1.2019 και εφεξής οι υποκείμενοι στο φόρο που από την έναρξη του φορολογικού έτους εντάχθηκαν στο ειδικό καθεστώς των μικρών επιχειρήσεων εκ παραδρομής, λόγω λανθασμένου υπολογισμού του ορίου, των 10.000 ευρώ, (όπως αυτό προσδιορίζεται στην παράγραφο 1 του άρθρου 39) υπάγονται υποχρεωτικά στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ. Προς το σκοπό αυτό οφείλουν να υποβάλουν δήλωση μεταβολών με δηλούμενη ημερομηνία μεταβολής την έναρξη του φορολογικού έτους. Εν συνεχεία από την έναρξη του φορολογικού έτους ο εν λόγω υποκείμενος έχει όλες τις υποχρεώσεις του κανονικού καθεστώτος

ΦΠΑ (υποβολή δηλώσεων ΦΠΑ, έκδοση λογιστικών αρχείων (στοιχεία) με ΦΠΑ κλπ.).

7. **Με τις διατάξεις των παραγράφων 7-9 του άρθρου 39** ρυθμίζονται τα θέματα απογραφής των αποθεμάτων (εμπορεύσιμων και παγίων), της υποβολής δήλωσης αποθεμάτων και απόδοσης του ΦΠΑ καθώς και άσκησης ή μη του δικαιώματος έκπτωσης για τις περιπτώσεις μετάταξης από το κανονικό καθεστώς στο ειδικό καθεστώς των μικρών επιχειρήσεων και αντίστροφα.

Συγκεκριμένα σε κάθε περίπτωση μετάταξης οι υποκείμενοι υποχρεούνται να απογράψουν, ανά ισχύοντα συντελεστή φόρου, τα αποθέματα των εμπορεύσιμων αγαθών τους τα οποία υπάρχουν κατά την τελευταία μέρα πριν την μετάταξη και να τα αποτιμούν σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις.

Επίσης, απογράφονται υποχρεωτικά τα αγαθά επένδυσης για τα οποία δεν έχει παρέλθει ο χρόνος διακανονισμού, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33 του Κώδικα ΦΠΑ. Για τα απογραφόμενα, κατά τα ανωτέρω, αγαθά υποβάλλεται, μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του δεύτερου μήνα από τη μετάταξη, δήλωση αποθεμάτων μετάταξης (έντυπο 012-ΦΠΑ) που περιλαμβάνει την αξία τους κατά συντελεστή ΦΠΑ και το φόρο που αναλογεί.

Σημειώνεται ότι για δηλώσεις αποθεμάτων μετάταξης που υποβάλλονται από το φορολογικό έτος 2017 και εφεξής, ακόμα και αν αφορούν σε πράξεις προηγούμενων φορολογικών ετών ισχύει το νέο έντυπο «Δήλωσης Αποθεμάτων Μετάταξης» (012 - Φ.Π.Α.) όπως ορίστηκε με την ΑΓΓΔΕ ΠΟΛ.1199/23.12.2016.

Ειδικότερα για την μετάταξη από το κανονικό στο ειδικό καθεστώς των μικρών επιχειρήσεων, υπάρχει υποχρέωση απόδοσης του ΦΠΑ που έχει εκπεστεί για τα αποθέματα και υποχρέωση διακανονισμού και απόδοσης του φόρου που οφείλεται για τα αγαθά επένδυσης. Για την απόδοση του φόρου αυτού υποβάλλεται έκτακτη δήλωση εντός ενός μηνός από την υποβολή της δήλωσης αποθεμάτων μετάταξης.

Για την μετάταξη από το ειδικό καθεστώς των μικρών επιχειρήσεων στο κανονικό καθεστώς, υπάρχει δικαίωμα έκπτωσης του φόρου που αναλογεί στα απογραφόμενα, κατά τα ανωτέρω, αγαθά. Ο φόρος αυτός εκπίπτει με την προβλεπόμενη από το άρθρο 38 δήλωση ΦΠΑ που αντιστοιχεί στη φορολογική περίοδο κατά την οποία πραγματοποιήθηκε η μετάταξη.

Διευκρινίζεται ότι σε περίπτωση που δεν υπάρχουν στοιχεία προς καταχώρηση στη δήλωση αποθεμάτων μετάταξης ή ο υποκείμενος δεν επιθυμεί να εκπέσει το φόρο των εισροών που δικαιούται, δεν υποβάλλεται δήλωση αποθεμάτων μετάταξης, δηλαδή δεν υποβάλλεται μηδενική δήλωση αποθεμάτων.

Επίσης, επισημαίνεται ότι στην περίπτωση υποκειμένου που εντάσσεται από το κανονικό καθεστώς στο ειδικό καθεστώς των μικρών επιχειρήσεων δεν υπάρχει υποχρέωση υποβολής μηδενικής έκτακτης δήλωσης, ενώ τυχόν χρεωστικό ποσό της έκτακτης δήλωσης δεν δύναται να συμψηφιστεί με πιστωτικό υπόλοιπο της τελευταίας φορολογικής περιόδου του κανονικού καθεστώτος και δύναται να ζητηθεί η επιστροφή του εν λόγω πιστωτικού υπολοίπου.

8. **Στην παράγραφο 10 του άρθρου 39**, ορίζεται ότι οι υποκείμενοι της παραγράφου 1, στις περιπτώσεις που σύμφωνα με τις διατάξεις της κείμενης νομοθεσίας έχουν υποχρέωση έκδοσης φορολογικών στοιχείων, κατά την έκδοση υποχρεούνται να αναγράφουν σε αυτά την ένδειξη «χωρίς φόρο προστιθέμενης αξίας - απαλλαγή μικρών επιχειρήσεων άρθρο 39 ν. 2859/2000».

ΑΡΘΡΟ 39Α⁽¹⁾

ΕΙΔΙΚΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ ΚΑΤΑΒΟΛΗΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΑΠΟ ΤΟΝ ΛΗΠΤΗ ΑΓΑΘΩΝ ΚΑΙ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ⁽²⁾

1. Οι υποκείμενοι στο φόρο που πραγματοποιούν σε άλλους υποκείμενους παραδόσεις ανακυκλώσιμων απορριμμάτων, όπως αυτά καθορίζονται στην παράγραφο 2 του άρθρου αυτού, θεωρείται ότι διενεργούν πράξεις απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών τους και κατά συνέπεια δεν επιβαρύνουν με Φ.Π.Α. το φορολογικό στοιχείο που εκδίδουν.

Υποχρεούνται όμως να αναγράφουν στο στοιχείο αυτό την ένδειξη «Άρθρο 39α, υπόχρεος για την καταβολή του φόρου είναι ο αγοραστής των αγαθών».

2. Ως παραδόσεις ανακυκλώσιμων απορριμμάτων, για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, θεωρούνται οι κατωτέρω παραδόσεις εφόσον προορίζονται για ανακύκλωση:

α) παραδόσεις απορριμμάτων σιδηρούχων και μη σιδηρούχων μετάλλων, αποκομμάτων και άλλων χρησιμοποιημένων υλικών,

β) παραδόσεις ημικατεργασμένων προϊόντων από σιδηρούχα και μη σιδηρούχα μέταλλα,

γ) παραδόσεις υπολειμμάτων και λοιπών ανακυκλώσιμων υλικών αποτελούμενων από σιδηρούχα και μη σιδηρούχα μέταλλα, κράματα, σκουριές, φολίδες ή τέφρα και βιομηχανικών υπολειμμάτων που περιέχουν μέταλλα ή κράματα μετάλλων,

(1) Το άρθρο 39α που προστέθηκε με την παρ. 16 του άρθρου 19 του Ν. 3091/2002, τέθηκε όπως τροποποιήθηκε με την παράγραφο 2 του άρθρου 21 του Ν. 3522/2006 και ισχύει για πράξεις που διενεργούνται από 1.1.2007, σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 21 του ίδιου νόμου. Το άρθρο που τροποποιήθηκε (αντικαταστάθηκε) είχε ως εξής:

«ΑΡΘΡΟ 39α

ΕΙΔΙΚΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ ΑΝΑΚΥΚΛΩΣΙΜΩΝ ΑΠΟΡΡΙΜΜΑΤΩΝ

1. Απαλλάσσονται από το φόρο οι παραδόσεις και οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις ανακυκλώσιμων απορριμμάτων, όπως μέταλλα (σιδηρούχα ή μη), γυαλί, χαρτί ή χαρτόνι, που πραγματοποιούνται από επιχειρήσεις, οι οποίες αγοράζουν ή συλλέγουν τα ανωτέρω υλικά, με σκοπό τη μεταπώλησή τους.

Για τις πράξεις αυτές δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών.

2. Οι διατάξεις της παραγράφου 1 ισχύουν, προκειμένου για επιχειρήσεις, των οποίων τα ετήσια ακαθάριστα έσοδα δεν έχουν υπερβεί, κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο το ποσό των 900.000 ευρώ. Για τον υπολογισμό του ανώτατου ορίου των 900.000 ευρώ λαμβάνονται υπόψη τα συνολικά ακαθάριστα έσοδα, συνυπολογιζόμενων και των εσόδων από τυχόν άλλες δραστηριότητες, εκτός από τα ακαθάριστα έσοδα που αφορούν παραδόσεις μη σιδηρούχων μετάλλων. Προκειμένου για παραδόσεις μη σιδηρούχων μετάλλων, η απαλλαγή ισχύει, ανεξάρτητα από τα ετήσια ακαθάριστα έσοδα.

3. Επίσης απαλλάσσονται οι παραδόσεις των ανωτέρω υλικών, όταν αυτά αποτελούν κατάλοιπα της παραγωγής ή εμπορίας κάθε είδους επιχείρησης, ανεξαρτήτως ύψους ακαθάριστων εσόδων. Για τις παραδόσεις αυτές παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης, κατά τις διατάξεις του άρθρου 30.

4. Οι επιχειρήσεις της παραγράφου 1 που δεν επιθυμούν την εφαρμογή του καθεστώτος αυτού μπορούν, ύστερα από έγκριση του αρμόδιου Προϊστάμενου Δ.Ο.Υ., να επιβαρύνουν τις πράξεις τους με φόρο. Η έγκριση αυτή χορηγείται, εφόσον από την οργάνωση, τον τρόπο άσκησης της δραστηριότητας και την εν γένει λειτουργία της επιχείρησης, εξασφαλίζεται η ορθή εκπλήρωση των υποχρεώσεων που προβλέπονται στο νόμο αυτόν.

5. Οι επιχειρήσεις που εντάσσονται στο παρόν καθεστώς αναγράφουν στα τιμολόγια που εκδίδουν για τις εν λόγω πράξεις, την ένδειξη «χωρίς ΦΠΑ - άρθρο 39.α» ή εφόσον χρεώνουν ΦΠΑ, τον αριθμό έγκρισης που έχει ληφθεί, σύμφωνα με την προηγούμενη παράγραφο 4.

6. Η ένταξη στο καθεστώς απαλλαγής ή σε καθεστώς υπαγωγής στο φόρο, σύμφωνα με τις παραγράφους 1 και 4, πραγματοποιείται κατά την έναρξη εργασιών ή κατά την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου.

7. Οι επιχειρήσεις που εντάσσονται στην παράγραφο 1 του παρόντος υποχρεούνται στην υποβολή δήλωσης μεταβολών μέχρι 31.1.2003, με την οποία θα δηλώνεται η διενέργεια πράξεων που εμπίπτουν στην παράγραφο 1. Η ίδια προθεσμία ισχύει και για την υποβολή αιτήματος προς τον αρμόδιο Προϊστάμενο ΔΟΥ για την παραμονή σε καθεστώς φορολόγησης των εν λόγω πράξεων.

8. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών καθορίζεται κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.»

(2) Ο τίτλος του άρθρου 39α τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 10 του άρθρου 27 του Ν. 3943/2011 και ισχύει από 1.1.2011 σύμφωνα με την περίπτωση γ της παραγράφου 16 του ίδιου άρθρου και νόμου. Προηγούμενος ο τίτλος ήταν: «ΕΙΔΙΚΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ ΑΝΑΚΥΚΛΩΣΙΜΩΝ ΑΠΟΡΡΙΜΜΑΤΩΝ».

δ) παραδόσεις ξεσμάτων και αποκομμάτων, απορριμμάτων και χρησιμοποιούμενων ανακυκλώσιμων υλικών αποτελούμενων από υαλοθραύσματα, γυαλί, χαρτί, χαρτόνι, ράκη, οστά, δέρμα φυσικό ή τεχνητό, διφθέρες, ακατέργαστα δέρματα και δορές, τένοντες και νεύρα, σπάγκους, σχοινιά και παλαμάρια, καλώδια, καουτσούκ και πλαστικές ύλες,

ε) παραδόσεις αποκομμάτων και απορριμμάτων που προκύπτουν από την επεξεργασία πρώτων υλών,

στ) παραδόσεις των υλικών που αναφέρονται στις περιπτώσεις α' έως και ε' μετά από καθαρισμό, στίλβωση, διαλογή, κοπή, τεμαχισμό και συμπίεση.

3.⁽¹⁾ Αν μεταβιβαστούν σε άλλο υποκείμενο στο φόρο εγκατεστημένο στο εσωτερικό της χώρας δικαιώματα εκπομπής αερίων θερμοκηπίου, σύμφωνα με τις διατάξεις της Οδηγίας 2003/87/ΕΚ (L 275/25.10.2003) «σχετικά με τη θέσπιση συστήματος εμπορίας δικαιωμάτων εκπομπής αερίων θερμοκηπίου εντός της Κοινότητας και την τροποποίηση της Οδηγίας 96/61/ΕΚ του Συμβουλίου», ο φόρος καταβάλλεται από τον λήπτη. Ο παρέχων τις υπηρεσίες αυτές έχει δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών σχετικά με τις εν λόγω πράξεις, δεν χρεώνει φόρο στα εκδιδόμενα φορολογικά στοιχεία και υποχρεούται να αναγράφει σε αυτά «Άρθρο 39α, υπόχρεος για την καταβολή του φόρου είναι ο λήπτης των υπηρεσιών.

4.⁽²⁾ Στις περιπτώσεις εκτέλεσης εργασιών σε ακίνητα κατά τις διατάξεις του άρθρου 6 παρ. 2β, προς αναθέτουσες αρχές κατά την έννοια των προεδρικών διαταγμάτων 59/2007 (Α' 63) και 60/2007 (Α' 64), υπό την προϋπόθεση ότι οι ως άνω αρχές είναι κύριοι των έργων και υποκείμενοι στο φόρο με δικαίωμα έκπτωσης, ο φόρος καταβάλλεται από τον λήπτη. Ο υποκείμενος που εκτελεί τις εργασίες του προηγούμενου εδαφίου έχει δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών που αντιστοιχεί στις εν λόγω πράξεις, δεν χρεώνει φόρο στα εκδιδόμενα φορολογικά στοιχεία και υποχρεούται να αναγράφει σε αυτά «Άρθρο 39α, υπόχρεος για την καταβολή του φόρου είναι ο λήπτης.

Από τις ανωτέρω διατάξεις, εξαιρούνται τα μεγάλα συγχρηματοδοτούμενα έργα του άρθρου 100 του Κανονισμού (ΕΕ) 1303/2013 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και Συμβουλίου της 17ης Δεκεμβρίου 2013, καθώς και τα μεγάλα έργα του άρθρου 39 του Κανονισμού 1083/2006 του Συμβουλίου της 11ης Ιουλίου 2006.⁽³⁾ Η έναρξη ισχύος του προηγούμενου εδαφίου αρχίζει από 8.8.2014, ημερομηνία έναρξης ισχύος της παρ. 10 του ν. 4281/2014. Οι υποκείμενοι που έχουν ήδη εκδώσει φορολογικά στοιχεία χωρίς ΦΠΑ κατά τα προβλεπόμενα στις παραπάνω διατάξεις του ν. 4281/2014, εκδίδουν τα συμπληρωματικά φορολογικά στοιχεία, ανακαλούν τυχόν αιτήσεις επιστροφής, υποβάλλουν τις τροποποιητικές δηλώσεις ΦΠΑ και καταβάλλουν τον οφειλόμενο φόρο έως και 31 Δεκεμβρίου 2015 χωρίς τόκους, επιβαρύνσεις ή άλλες κυρώσεις. Ειδικά στις περιπτώσεις, αυτές για την υποβολή των τροποποιητικών δηλώσεων ΦΠΑ τόσο από τους εκδότες όσο και από τους λήπτες των συμπληρωματικών τιμολογίων δεν έχει εφαρμογή η διάταξη της παρ. 3 του άρθρου 19 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013).⁽⁴⁾

5.⁽⁵⁾ Για τις παραδόσεις, από υποκείμενο στο φόρο σε άλλον υποκείμενο, κινητών τηλεφώνων,

(1) Η παράγραφος 3 του άρθρου 39α προστέθηκε με την παράγραφο 11 του άρθρου 27 του Ν. 3943/2011 και ισχύει από 1.1.2011 σύμφωνα με την περίπτωση γ της παραγράφου 16 του ίδιου άρθρου και νόμου.

(2) Η παράγραφος 4 του άρθρου 39α προστέθηκε με την παράγραφο 10 του άρθρου 1 του Ν. 4281/2014 και ισχύει από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 8.8.2014, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 253 του ίδιου νόμου.

(3) Η φράση «, καθώς και τα μεγάλα έργα του άρθρου 39 του Κανονισμού 1083/2006 του Συμβουλίου της 11ης Ιουλίου 2006» του τρίτου εδαφίου της παρ. 4 του άρθρου 39α προστέθηκε με το άρθρο 29 του Ν. 4351/2015 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, ήτοι από 4.12.2015 σύμφωνα με το άρθρο 51 του ίδιου.

(4) Τα τέσσερα τελευταία εδάφια της παραγράφου 4 του άρθρου 39α προστέθηκαν με το άρθρο 20 του Ν. 4339/2015 και ισχύουν από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, ήτοι από 29.10.2015, σύμφωνα με το άρθρο 59 του ίδιου νόμου.

(5) Η παράγραφος 5 του άρθρου 39α προστέθηκε με το άρθρο 67 του Ν. 4484/2017 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 1.8.2017, σύμφωνα με το άρθρο 85 του ίδιου νόμου.

ήτοι συσκευών που έχουν κατασκευαστεί ή προσαρμοστεί για χρήση σε αναγνωρισμένο δίκτυο και λειτουργούν σε συγκεκριμένες συχνότητες, ανεξαρτήτως του αν χρησιμοποιούνται ή όχι για άλλους σκοπούς, καθώς και κονσολών για παιχνίδια, ταμπλετών ηλεκτρονικών υπολογιστών και φορητών υπολογιστών, ο φόρος καταβάλλεται από τον αγοραστή των αγαθών, υπό την προϋπόθεση ότι αυτός έχει δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών. Ο υποκείμενος που παραδίδει τα αγαθά του προηγούμενου εδαφίου έχει δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών που αντιστοιχεί στις εν λόγω πράξεις, δεν χρεώνει φόρο στα εκδιδόμενα φορολογικά στοιχεία και υποχρεούται να αναγράψει σε αυτά τη φράση «Άρθρο 39α, υπόχρεος για την καταβολή του φόρου είναι ο αγοραστής».

Οι υποκείμενοι στο φόρο που παραδίδουν ή αγοράζουν τα αγαθά της παρούσας παραγράφου, υποχρεούνται σε αναφορά στοιχείων για τις εν λόγω παραδόσεις ή αγορές.

6.⁽¹⁾ Με απόφαση του Διοικητή Α.Α.Δ.Ε. ρυθμίζεται κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.

ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ:

ΑΠΟΦ. ΑΑΔΕ Α. 1439/28.11.2019.- Ηλεκτρονική/διαδικτυακή υπηρεσία στο πλαίσιο του άρθρου 39α παρ. 5 του κώδικα Φ.Π.Α.

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α) των παραγράφων 5 και 6 του άρθρου 39α του Κώδικα Φ.Π.Α., που κυρώθηκε με τον ν. 2859/2000» (ΦΕΚ 248/ Α' /07-11-2000), όπως ισχύουν.

.....
Αποφασίζουμε

Την έναρξη λειτουργίας της ηλεκτρονικής/διαδικτυακής υπηρεσίας για την επιβεβαίωση της ιδιότητας του «αγοραστή» ως υποκείμενου με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών του, στο πλαίσιο εφαρμογής της παραγράφου 5 του άρθρου 39α του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000).

Άρθρο 1

Πεδίο Εφαρμογής

Η ηλεκτρονική/διαδικτυακή υπηρεσία μπορεί να χρησιμοποιείται τόσο για τις συναλλαγές στα φυσικά όσο και στα ηλεκτρονικά καταστήματα (e-shop). Η χρήση της εξαντλεί την ευθύνη του πωλητή σχετικά με την επιβεβαίωση της ιδιότητας του αγοραστή ως υποκείμενου με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών.

Επιπλέον, ο πωλητής χρησιμοποιεί την εν λόγω ηλεκτρονική/διαδικτυακή υπηρεσία για την επιβεβαίωση του δικαιώματος τυχόν εκπροσώπου του αγοραστή να προβεί στη συγκεκριμένη συναλλαγή.

Άρθρο 2

Τρόπος λειτουργίας της ηλεκτρονικής/ διαδικτυακής υπηρεσίας

1. Πρόσβαση στην ηλεκτρονική/διαδικτυακή υπηρεσία Η πρόσβαση στην εν λόγω υπηρεσία, που διατίθεται στον διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ (<https://www.aade.gr/epiheiriseis/forologikes-ypiresies/frpa/yperesiaarthroy-39a>) γίνεται με ζεύγος Ειδικών Κωδικών Πρόσβασης Α.Α.Δ.Ε. που εκδίδεται ειδικά για τη «Διαδικτυακή υπηρεσία άρθρου 39α, Παρ. 5 του Κώδικα ΦΠΑ (ΠΟΛ.1150/2017)» από την Εφαρμογή Διαχείρισης Ειδικών Κωδικών.

2. Χρήση της ηλεκτρονικής/διαδικτυακής υπηρεσίας από τον αγοραστή

Ο αγοραστής συμπληρώνει/επιβεβαιώνει στην ηλεκτρονική/διαδικτυακή υπηρεσία βασικά

(1) Η παράγραφος 6 του άρθρου 39α προστέθηκε με το άρθρο 67 του Ν. 4484/2017 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 1.8.2017, σύμφωνα με το άρθρο 85 του ίδιου νόμου.

στοιχεία του ιδίου και τυχόν εκπροσώπων του κατόπιν συγκατάθεσης αυτών, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Γενικού Κανονισμού Προστασίας Δεδομένων (GDPR), που θα έχουν τη δυνατότητα να αγοράσουν αντ' αυτού αγαθά του άρθρου 39α, παρ. 5.

Τα βασικά στοιχεία που συμπληρώνει/επιβεβαιώνει είναι: ο Α.Φ.Μ., οι πέντε τελευταίοι χαρακτήρες του αριθμού ταυτότητας ή διαβατηρίου (όπως αυτά έχουν καταχωρηθεί στο Μητρώο του Taxis), η διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου (e-mail) και ο αριθμός κινητού τηλεφώνου του ιδίου (προαιρετικά) και των εκπροσώπων του (υποχρεωτικά).

Ο αγοραστής θα πρέπει να ορίζει τον εαυτό του ως εκπρόσωπο, στην περίπτωση που επιθυμεί να πραγματοποιήσει ο ίδιος αγορές μέσω της ηλεκτρονικής/διαδικτυακής υπηρεσίας. Ο αγοραστής αποφασίζει, επίσης, εάν για τις αγορές του θα απαιτείται συμπληρωματικά και «κωδικός μιας χρήσης», που παρέχεται από την ηλεκτρονική/διαδικτυακή υπηρεσία.

3. Χρήση της ηλεκτρονικής/διαδικτυακής υπηρεσίας από τον πωλητή-φυσικό κατάστημα

3.1 Ο πωλητής φυσικού καταστήματος, κατά την εκτέλεση της συναλλαγής, οφείλει να ζητήσει από τον αγοραστή τον ΑΦΜ του, καθώς και το δελτίο ταυτότητας ή το διαβατήριό του. Εφόσον η συναλλαγή διενεργείται από τον αγοραστή, θα πρέπει να έχουν οριστεί τα στοιχεία του ως εκπροσώπου. Εφόσον η συναλλαγή διενεργείται από εκπρόσωπο του αγοραστή, ο πωλητής υποχρεούται να ζητήσει από τον εν λόγω εκπρόσωπο το δελτίο ταυτότητας ή το διαβατήριό του καθώς και τον Α.Φ.Μ. του αγοραστή που εκπροσωπεί.

3.2 Ο πωλητής καταχωρεί τα στοιχεία που ζήτησε από τον αγοραστή ή τον εκπρόσωπό του στην ηλεκτρονική/ διαδικτυακή υπηρεσία, προκειμένου να πιστοποιήσει: α) την ιδιότητα του αγοραστή ως υποκείμενου με δικαίωμα έκπτωσης, β) τη δυνατότητα του εκπροσώπου να πραγματοποιήσει τη συναλλαγή εκ μέρους του αγοραστή.

3.3 Εφόσον γίνει επιτυχής επαλήθευση των ανωτέρω στοιχείων, ο πωλητής καταχωρεί στην ηλεκτρονική/ διαδικτυακή υπηρεσία τα βασικά στοιχεία της συναλλαγής (συνολική ποσότητα αγαθών που πωλήθηκαν με εφαρμογή του άρθρου 39α, συνολική αξία των αγαθών αυτών, και αξία Φ.Π.Α., που θα προέκυπτε για τα αγαθά αυτά εάν δεν γίνονταν εφαρμογή του άρθρου 39α και η ηλεκτρονική/διαδικτυακή υπηρεσία παρέχει 9-ψήφιο μοναδικό αριθμό συναλλαγής, τον οποίο ο πωλητής αναγράφει στο σχετικό τιμολόγιο.

4. Χρήση της ηλεκτρονικής/διαδικτυακής υπηρεσίας από τον πωλητή-ηλεκτρονικό κατάστημα

4.1 Για την εφαρμογή της παρούσης, ο πωλητής ηλεκτρονικού καταστήματος φροντίζει ούτως ώστε στην ιστοσελίδα, που παρέχεται από το κατάστημά του για την εκτέλεση της ηλεκτρονικής παραγγελίας, να υπάρχουν κατ' ελάχιστον τα κάτωθι πεδία με τους εξής τίτλους:

«ΑΦΜ αγοραστή», «πέντε τελευταίοι χαρακτήρες ταυτότητας/ διαβατηρίου εκπροσώπου» και «αριθμός κινητού τηλεφώνου εκπροσώπου» ή/και «κωδικός μιας χρήσης εκπροσώπου». Εφόσον η συναλλαγή διενεργείται από τον αγοραστή, θα πρέπει να έχουν οριστεί τα στοιχεία του ως εκπροσώπου.

4.2 Προκειμένου να πιστοποιηθεί η ταυτότητα του διενεργούντος την ηλεκτρονική συναλλαγή, ο πωλητής οφείλει να επιβεβαιώνει, πριν την ολοκλήρωση της συναλλαγής, τον κάτοχο του κινητού τηλεφώνου. Η διαδικασία επιβεβαίωσης π.χ. μέσω αποστολής κωδικού ή κατόπιν τηλεφωνικής κλήσης τελεί υπό την ευχέρεια του πωλητή. Εναλλακτικά, μπορούν να χρησιμοποιούνται οι κωδικοί μιας χρήσης, εφόσον σχετικό πεδίο περιλαμβάνεται στην ιστοσελίδα του ηλεκτρονικού καταστήματος.

4.3 Μετά την επιτυχή επαλήθευση των ανωτέρω καταχωρηθέντων στοιχείων, εφαρμόζεται η διαδικασία που περιγράφηκε στην περίπτωση που ο πωλητής διαθέτει φυσικό κατάστημα, κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο 3 της παρούσας.

5. Ειδοποιήσεις / Αποστολή Μηνυμάτων

Σε ημερήσια βάση, θα αποστέλλεται στη γραμματοθυρίδα του TAXISnet του αγοραστή, του

πωλητή και του εκπροσώπου, ειδικό μήνυμα με τις ημερήσιες νέες συναλλαγές ή τροποποιήσεις αρχικών συναλλαγών αγαθών που εμπίπτουν στην παρ. 5 του άρθρου 39α. Το μήνυμα θα καλύπτει το σύνολο των συναλλαγών, είτε έχουν γίνει σε φυσικό είτε σε ηλεκτρονικό κατάστημα.

6. Ενέργειες/Υποχρεώσεις Πωλητή

6.1 Σε περίπτωση αδυναμίας χρήσης της σχετικής ηλεκτρονικής/διαδικτυακής υπηρεσίας, ο πωλητής φέρει την ευθύνη επιβεβαίωσης της ιδιότητας του αγοραστή ως υποκειμένου με δικαίωμα έκπτωσης, ζητώντας από τον αγοραστή κάθε πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο (π.χ. εκτύπωση των «στοιχείων μητρώου» του, από την καρτέλα «προσωποποιημένη πληροφόρηση» στο σύστημα TAXISnet με ημερομηνία εκτύπωσης την τρέχουσα ή την προηγούμενη μέρα της συναλλαγής). Επιπλέον, ελέγχει τα στοιχεία ταυτοπροσωπίας αυτού (ταυτότητα ή διαβατήριο), ώστε να αποφεύγεται η μη νόμιμη χρήση του συστήματος από πρόσωπα που δεν είναι υποκείμενα με δικαίωμα έκπτωσης (π.χ. ιδιώτες), καθώς και εάν ο αριθμός ταυτότητας ή διαβατηρίου που προσκομίστηκε ανήκει στον αγοραστή. Τυχόν εκπρόσωποι του αγοραστή οφείλουν να προσκομίζουν κάθε πρόσφορο μέσο για να αποδείξουν τη νομιμοποίηση αυτών για τις συναλλαγές που πραγματοποιούν εκ μέρους του αγοραστή.

Ο πωλητής έχει τη δυνατότητα, κι όχι την υποχρέωση, να καταχωρεί μεταγενέστερα στην ηλεκτρονική/διαδικτυακή υπηρεσία τις συγκεκριμένες συναλλαγές. Κατά την καταχώριση η ηλεκτρονική/διαδικτυακή υπηρεσία θα ελέγχει τη βασική προϋπόθεση, ο αγοραστής να ανήκει στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α. τη δηλωθείσα χρονική στιγμή της πραγματικής συναλλαγής. Οι συναλλαγές αυτές θα μπορούν να καταχωρηθούν στην ηλεκτρονική/ διαδικτυακή υπηρεσία εντός 20 ημερολογιακών ημερών από τη δηλωθείσα χρονική στιγμή της πραγματικής συναλλαγής.

6.2 Ο πωλητής υποχρεούται να λάβει όλα τα απαραίτητα μέτρα για την αποφυγή μη νόμιμης χρήσης της ηλεκτρονικής/διαδικτυακής υπηρεσίας, υπό την έννοια ότι δεν θα χρησιμοποιήσει τα στοιχεία της ταυτότητας ή του διαβατηρίου του αγοραστή ή τυχόν εκπροσώπων του, σε συνδυασμό με τον Α.Φ.Μ. του αγοραστή, για άλλους σκοπούς, πλην της επιβεβαίωσης της ιδιότητας «αγοραστή» ως υποκειμένου με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών του, της επιβεβαίωσης της νομιμοποίησης του εκπροσώπου και της καταχώρισης της συναλλαγής.

Σε περίπτωση μη νόμιμης χρήσης της εν λόγω υπηρεσίας από τον πωλητή και μη αποδοχής της συναλλαγής από τον αγοραστή, κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο 7.2, υπόχρεος για την καταβολή του φόρου καθίσταται ο πωλητής.

6.3 Όταν μια συναλλαγή καταχωρηθεί στην ηλεκτρονική/διαδικτυακή υπηρεσία, δεν μπορεί να διαγραφεί. Σε περίπτωση λανθασμένης καταχώρισης, ο πωλητής μπορεί να προβεί σε τροποποίηση της αρχικής συναλλαγής εντός 2 μηνών από την ημερομηνία/ώρα έκδοσης του παραστατικού της αρχικής συναλλαγής. Η διόρθωση πραγματοποιείται με την καταχώριση νέας συναλλαγής, που συσχετίζεται με την αρχική και η οποία με εμφανή και καταγεγραμμένο τρόπο επηρεάζει την ποσότητα ή τις αξίες της αρχικής συναλλαγής, έτσι ώστε το αλγεβρικό άθροισμα των δύο συναλλαγών να απεικονίζει τα ορθά μεγέθη της πραγματοποιηθείσας συναλλαγής.

6.4 Τα δεδομένα που καταχωρούνται στην ηλεκτρονική/διαδικτυακή υπηρεσία, συλλέγονται από την ΑΑΔΕ αποκλειστικά για την εξυπηρέτηση και την ασφάλεια των συναλλασσομένων για τους σκοπούς του άρθρου 39α παρ. 5 του Κώδικα Φ.Π.Α. και δύνανται να αποτελέσουν αντικείμενο ελέγχου της Φορολογικής Διοίκησης.

6.5 Ειδικά για την περίπτωση, όπου η πώληση πραγματοποιείται σε εκτέλεση μίας έγγραφης εμπορικής συμφωνίας μεταξύ πωλητή και αγοραστή, με ευθύνη του πωλητή, ο ορισμός και ο έλεγχος στοιχείων εκπροσώπου μπορεί να παρακαμφθεί στις συναλλαγές του άρθρου 39α με σαφή παραπομπή στην ανωτέρω εμπορική συμφωνία.

7. Ενέργειες/Υποχρεώσεις Αγοραστή

7.1 Το εκδιδόμενο φορολογικό στοιχείο θα επιβαρύνεται με Φ.Π.Α. στις περιπτώσεις που ο

αγοραστής:

α) δεν τηρήσει την ως άνω περιγραφόμενη διαδικασία στο πλαίσιο ταυτοποίησής του μέσω της ηλεκτρονικής/ διαδικτυακής υπηρεσίας ή β) δεν συμμορφωθεί με τις υποδείξεις του πωλητή, σχετικά με τη διαδικασία ταυτοποίησής του ως υποκειμένου με δικαίωμα έκπτωσης, σε περίπτωση μη χρήσης της ηλεκτρονικής/διαδικτυακής υπηρεσίας.

7.2 Ο αγοραστής σε περίπτωση μη αποδοχής της συναλλαγής οφείλει, εντός 4 μηνών από την ημερομηνία/ ώρα έκδοσης του παραστατικού της αρχικής συναλλαγής του πωλητή, να ενημερώσει σχετικά, με κάθε πρόσφορο μέσο ή με τη χρήση της ηλεκτρονικής διαδικτυακής υπηρεσίας, τον πωλητή.

Με την πάροδο άπρακτης της ανωτέρω προθεσμίας τεκμαίρεται ότι η συναλλαγή τελεί υπό την πλήρη γνώση του.

Άρθρο 3 Τελικές διατάξεις

Η παρούσα απόφαση ισχύει από 10 Δεκεμβρίου 2019.

Η απόφαση αυτή δημοσιεύθηκε στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. (ΦΕΚ Β' 4512/09-12-2019)

ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ - ΔΙΟΙΚ. ΕΓΓΡΑΦΑ:

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1264/17.12.2015.- Κοινοποίηση των άρθρων 20 του ν. 4339/2015 (ΦΕΚ Α 133) και 29 του ν. 4351/2015 (ΦΕΚ Α164), σχετικά με την τροποποίηση του άρθρου 39α παρ. 4 του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000) και λοιπές διευκρινίσεις για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού.

Α. Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 20 του ν. 4339/2015 και 29 του ν. 4351/2015 και οδηγίες για την εφαρμογή τους.

Κοινοποιούμε τις διατάξεις των άρθρων 20 του ν. 4339/2015 (ΦΕΚ Α 133/29-10-15) και 29 του ν. 4351/2015 (ΦΕΚ Α164), σχετικά με την εξαίρεση για ορισμένη κατηγορία υποκειμένων, από την εφαρμογή της αντιστροφής της υποχρέωσης στην περίπτωση τεχνικών έργων που εκτελούνται για λογαριασμό του δημοσίου, ΟΤΑ, οργανισμών δημοσίου δικαίου κλπ. και παρέχουμε διευκρινίσεις για την ομοιόμορφη εφαρμογή τους.

1. Με τις ανωτέρω διατάξεις τροποποιείται το άρθρο 39α παρ. 4 του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000), το οποίο είχε προστεθεί στον παραπάνω Κώδικα με το άρθρο 1 παρ. 10 του ν. 4281/2014 (ΦΕΚ Α160) και ορίζεται ότι από τις διατάξεις του ανωτέρω άρθρου, εξαιρούνται από την αντιστροφή της υποχρέωσης και επιβαρύνονται με ΦΠΑ τα τιμολόγια τεχνικών έργων που εκδίδονται για μεγάλα συγχρηματοδοτούμενα έργα του άρθρου 100 του Κανονισμού (ΕΕ) 1303/2013 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και Συμβουλίου της 17ης Δεκεμβρίου 2013 καθώς και τα μεγάλα έργα του άρθρου 39 του Κανονισμού 1083/2006 του Συμβουλίου της 11ης Ιουλίου 2006.

2. Αναφορικά με τα έργα του άρθρου 100 του Κανονισμού (ΕΕ) 1303/2013 και τα έργα του άρθρου 39 του Κανονισμού 1083/2006 και λαμβάνοντας υπόψη το με αρ. πρωτ. 127249/ΕΥΘΥ 1226/8-12-15 έγγραφο της Ειδικής Υπηρεσίας Θεσμικής Υποστήριξης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Επενδύσεων (ΕΣΠΑ) του Υπουργείου Οικονομίας, Ανάπτυξης και Τουρισμού, θέτουμε υπόψη τα εξής:

ι) Με τον Κανονισμό (ΕΕ) 1303/2013 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και Συμβουλίου της 17ης Δεκεμβρίου 2013, καθορίζονται οι κοινοί κανόνες που εφαρμόζονται στο Ευρωπαϊκό Ταμείο Περιφερειακής Ανάπτυξης (ΕΤΠΑ), το Ευρωπαϊκό Κοινωνικό Ταμείο (ΕΚΤ), το Ταμείο Συνοχής (ΤΣ), το Ευρωπαϊκό Γεωργικό Ταμείο Αγροτικής Ανάπτυξης (ΕΓΤΑΑ) και το Ευρωπαϊκό Ταμείο Θάλασσας και Αλιείας (ΕΤΘΑ), για την προγραμματική περίοδο 2014-2020.

Με το άρθρο 100 του Κανονισμού ως «μεγάλο έργο» ορίζεται μια πράξη που χρηματοδοτείται

από το ΕΤΠΑ ή το ΤΣ και αποτελείται από σύνολο έργων, δραστηριοτήτων ή υπηρεσιών που έχουν ως στόχο να ολοκληρώσουν μια αδιαίρετη εργασία συγκεκριμένης οικονομικής ή τεχνικής φύσης με σαφώς προσδιορισμένους στόχους και για τις οποίες το συνολικό επιλέξιμο κόστος υπερβαίνει τα 50.000.000 ευρώ. Το όριο αυτό είναι 75.000.000 ευρώ για πράξεις που συμβάλλουν στην προώθηση των βιώσιμων μεταφορών και άρση των προβλημάτων σε βασικές υποδομές δικτύων.

ii) Με τον Κανονισμό (ΕΕ) 1083/2006 του Συμβουλίου της 11ης Ιουλίου 2006, καθορίζονται οι κοινοί κανόνες που εφαρμόζονται στο Ευρωπαϊκό Ταμείο Περιφερειακής Ανάπτυξης (ΕΤΠΑ), το Ευρωπαϊκό Κοινωνικό Ταμείο (ΕΚΤ) και το Ταμείο Συνοχής (ΤΣ), για την προγραμματική περίοδο 2007-2013.

Σύμφωνα με το άρθρο 56 του Κανονισμού 1083/2006 με τον οποίο καθορίζονται οι γενικές διατάξεις για το ΕΤΠΑ και το ΤΣ, οι δαπάνες που πραγματοποιούνται για έργα που συγχρηματοδοτούνται από τα ταμεία αυτά μέσω των Επιχειρησιακών Προγραμμάτων (ΕΠ) του ΕΣΠΑ 2007-2013, συμπεριλαμβανομένων των δαπανών για μεγάλα έργα, είναι επιλέξιμες για τη χρονική περίοδο μεταξύ 1ης Ιανουαρίου 2007 και της 31ης Δεκεμβρίου 2015.

Με το άρθρο 39 του Κανονισμού ως «μεγάλο έργο» ορίζεται μια πράξη που χρηματοδοτείται από το ΕΤΠΑ ή το ΤΑ, η οποία περιλαμβάνει σειρές εργασιών, δραστηριοτήτων ή υπηρεσιών που έχει ως στόχο να ολοκληρώσει μια αδιαίρετη εργασία συγκεκριμένης οικονομικής ή τεχνικής φύσης με σαφώς προσδιορισμένους στόχους και με συνολικό κόστος άνω των 50.000.000 ευρώ.

iii) Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ο ορισμός του μεγάλου έργου διαφοροποιείται ανάλογα α) με την προγραμματική περίοδο που αυτό υλοποιείται, β) το ταμείο που το χρηματοδοτεί και γ) τη φύση του.

Περαιτέρω επειδή ένα «μεγάλο έργο», μπορεί να αποτελείται από περισσότερα του ενός υπόεργα (δημόσιες συμβάσεις) με προϋπολογισμό εκάστης μικρότερο των ως άνω ορίων, η διατύπωση του Κανονισμού περιλαμβάνει και αυτά, υπό την προϋπόθεση ότι το συνολικό κόστος/ προϋπολογισμός της πράξης (άθροισμα κόστους / προϋπολογισμού υποέργων) υπερβαίνει τα ανωτέρω όρια των Κανονισμών.

Υπογραμμίζεται ότι στην εξαίρεση της αντιστροφής υποχρέωσης εμπίπτει κάθε υπόεργο το οποίο είναι τεχνικό έργο κατά την έννοια του άρθρου 6 παρ. 2β Κωδ. ΦΠΑ και ανεξάρτητα από το κόστος / προϋπολογισμό του.

Παράδειγμα

Για την πληρέστερη κατανόηση των ανωτέρω παρέχεται παράδειγμα «μεγάλου έργου» της περιόδου 2007-2013.

Τίτλος πράξης: ΟΛΟΚΛΗΡΩΣΗ ΜΕΤΡΟ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ ΚΑΙ ΣΤΑΘΜΩΝ ΜΕΤΕΠΙΒΙΒΑΣΗΣ

Δικαιούχος: ΑΤΤΙΚΟ ΜΕΤΡΟ Α.Ε.

Κόστος / Συνολικός προϋπολογισμός πράξης: 1.201.700,00 ευρώ

Κόστος / Επιλέξιμος προϋπολογισμός πράξης: 323.191.626,00 ευρώ

Υπόεργα:

α/α ΤΙΤΛΟΣ ΥΠΟΕΡΓΟΥ ΚΟΣΤΟΣ / ΣΥΝΟΛΙΚΟΣ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ

1 ΜΕΛΕΤΗ, ΚΑΤΑΣΚΕΥΗ ΚΑΙ ΘΕΣΗ ΣΕ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΤΟΥ ΜΕΤΡΟ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ
946.364.440,84

2 ΣΥΜΒΟΥΛΟΣ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗΣ 13.378.000,00

3 ΑΠΑΛΛΟΤΡΙΩΣΕΙΣ 61.812.461,93

4 ΕΡΓΑ ΟΚΩ 15.259.727,79

5 ΔΗΜΟΣΙΟΤΗΤΑ 2.460.000,00

6 ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΤΕΧΝΙΚΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΟΥ ΕΡΓΩΝ ΜΕΤΡΟ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ 22.140.000,00

7 ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗ ΚΑΙ ΕΠΙΒΛΕΨΗ ΚΑΤΑΣΚΕΥΗΣ ΕΡΓΟΥ ΑΠΟ ΤΟΝ ΦΟΡΕΑ ΥΛΟΠΟΙΗΣΗΣ 64.085.099,44

8 ΕΜΠΕΙΡΟΓΝΩΜΟΝΑΣ ΣΕ ΘΕΜΑΤΑ ΠΟΥ ΣΧΕΤΙΖΟΝΤΑΙ ΜΕ ΤΑ ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ ΔΙΑΝΟΙΞΗΣ ΣΗΡΑΓΓΩΝ (ΤΒΜ) (ΤΣΑ-332/07) 2.730,00

9 ΕΜΠΕΙΡΟΓΝΩΜΟΝΑΣ ΣΕ ΓΕΩΤΕΧΝΙΚΑ ΘΕΜΑΤΑ (ΤΣΑ-343/09) 184.500,00

10 ΕΜΠΕΙΡΟΓΝΩΜΟΝΑΣ ΣΕ ΘΕΜΑΤΑ ΠΟΥ ΣΧΕΤΙΖΟΝΤΑΙ ΜΕ ΤΟ ΑΡΧΑΙΟΛΟΓΙΚΟ ΕΡΓΟ (ΤΣΑ-347/11) 59.040,00

11 Η ΣΥΜΠΛΗΡΩΜΑΤΙΚΗ ΣΥΜΒΑΣΗ ΑΡΧΑΙΟΛΟΓΙΚΩΝ ΕΡΓΑΣΙΩΝ 51.414.000,00

12 ΠΑΡΑΛΛΗΛΑ ΕΡΓΑ-ΛΟΙΠΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ 24.540.000,00

Στην εν λόγω πράξη μόνο τα υποέργα 1 και 4, τα οποία αφορούν τεχνικά έργα, εξαιρούνται από την υποχρέωση αντιστροφής ΦΠΑ, δεδομένου ότι το συνολικό κόστος της πράξης υπερβαίνει τα 50 εκ. ευρώ, υλοποιείται κατά την περίοδο 2007-2013 και χρηματοδοτείται από το ΕΤΠΑ.

Στο τέλος της εγκυκλίου επισυνάπτεται ενδεικτικός πίνακας μεγάλων έργων περιόδου 2007-2013 της ανωτέρω Δ/σης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Επενδύσεων.

3. Κατά συνέπεια στις περιπτώσεις έργων που εντάσσονται στα άρθρα 100 και 39 των ανωτέρω Κανονισμών, δεν θα εφαρμόζεται η αντιστροφή της υποχρέωσης (ήτοι έκδοση τιμολογίου από τον υποκείμενο στο φόρο εργολάβο χωρίς ΦΠΑ και υποχρέωση για απόδοση του φόρου από τον λήπτη του τιμολογίου/αναθέτουσα αρχή) αλλά θα εκδίδεται τιμολόγιο το οποίο θα επιβαρύνεται με ΦΠΑ, τον οποίο ο υποκείμενος στο φόρο εργολάβος υποχρεούται να αποδώσει στο Δημόσιο, όπως σε κάθε άλλη περίπτωση φορολογητέας πράξης.

4. Η παραπάνω εξαίρεση από το φόρο είναι σύμφωνα με τη διάταξη του ν. 4339/2015 αναδρομική, και ισχύει από 8.8.2014, ημερομηνία έναρξης ισχύος των διατάξεων του άρθρου 39α παρ. 4. Για το λόγο αυτό, ο ν. 4339/15 ορίζει στο ίδιο άρθρο 20, ότι οι υποκείμενοι που έχουν ήδη εκδώσει φορολογικά στοιχεία χωρίς ΦΠΑ, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στο άρθρο 39α παρ. 4, εκδίδουν τα συμπληρωματικά φορολογικά στοιχεία, ανακαλούν τυχόν αιτήσεις επιστροφής, υποβάλουν τις τροποποιητικές δηλώσεις ΦΠΑ και καταβάλουν τον οφειλόμενο φόρο (που προκύπτει από τα συμπληρωματικά στοιχεία) έως και 31.12.2015 χωρίς τόκους, επιβαρύνσεις ή άλλες κυρώσεις. Επιπλέον ο νόμος ορίζει, ότι ειδικά στις περιπτώσεις αυτές, για την υποβολή των τροποποιητικών δηλώσεων ΦΠΑ τόσο από τους εκδότες όσο και από τους λήπτες των συμπληρωματικών τιμολογίων δεν έχει εφαρμογή η διάταξη της παρ. 3 του άρθρου 19 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013).

5. Υποχρεώσεις των Εργολάβων έως 31.12.2015

Οι υποκείμενοι στο φόρο εργολάβοι που εκτελούν μεγάλα έργα του άρθρου 100 του σχετικού Κανονισμού 1303/13 και του άρθρου 39 του Κανονισμού 1083/2006 έχουν τις παρακάτω υποχρεώσεις για τα έργα αυτά που έχουν τιμολογηθεί από 8.8.2014 (ισχύς των διατάξεων) έως 31.12.2015:

α) Να εκδώσουν συμπληρωματικά φορολογικά στοιχεία (τιμολόγια) μόνο με τον αναλογούντα ΦΠΑ (εφόσον έχουν εκδώσει ήδη αρχικά τιμολόγια χωρίς ΦΠΑ), από 4.12.2015 (ημερομηνία δημοσίευσης του ν.4351/2015) και έως τις 31.12.2015.

β) Να υποβάλλουν τις σχετικές τροποποιητικές δηλώσεις, όπου απαιτείται, συμπεριλαμβάνοντας τα ποσά των ανωτέρω συμπληρωματικών στοιχείων στις δηλώσεις ΦΠΑ που αφορούν τις φορολογικές περιόδους εντός των οποίων έχουν εκδοθεί τα αρχικά στοιχεία καθώς η σχετική εξαίρεση έχει αναδρομική ισχύ. Για την υποβολή των τροποποιητικών δηλώσεων διευκρινίζονται περαιτέρω τα εξής:

ι. Μετά την έκδοση των συμπληρωματικών στοιχείων οι σχετικές πράξεις (παραδόσεις των έργων) καταχωρούνται στις τροποποιητικές δηλώσεις ως φορολογητέες πράξεις συμπληρώνοντας τη φορολογητέα αξία στον κωδικό «303» (ή «306») και το ποσό του φόρου στον κωδικό «333»

(ή «336») του εντύπου της δήλωσης ΦΠΑ. Επίσης στο πεδίο «Σημειώσεις» της δήλωσης ΦΠΑ αναγράφεται: «ΠΟΛ...../2015».

ii. Οι τροποποιητικές δηλώσεις υποβάλλονται και ο φόρος (που προκύπτει μετά τη διενέργεια τυχόν συμψηφισμών με το ΦΠΑ των εισροών) καταβάλλεται έως και τις 31.12.2015 χωρίς τόκους, επιβαρύνσεις ή άλλες κυρώσεις ακόμα και στην περίπτωση που η υποβολή αρχικής εκπρόθεσμης δήλωσης ΦΠΑ επιβαρύνθηκε με τις προβλεπόμενες κυρώσεις.

iii. Οι ανωτέρω εκπρόθεσμες τροποποιητικές δηλώσεις υποβάλλονται σε έντυπη μορφή στη Δ.Ο.Υ. (καθώς η ηλεκτρονική υποβολή τους θα επέσυρε κυρώσεις σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις π.χ. τροποποιητική δήλωση με χρεωστικό υπόλοιπο ή υποβολή αρχικής εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωση με μηδενικό ή πιστωτικό υπόλοιπο). Προκειμένου να μην επιβληθούν κυρώσεις για τις ανωτέρω δηλώσεις, οι υποκείμενοι προσκομίζουν στη Δ.Ο.Υ. χειρόγραφο «συγκεντρωτική κατάσταση» ανά φορολογική περίοδο βάσει του συνημμένου υποδείγματος Ι, με τα εκδοθέντα συμπληρωματικά στοιχεία, στην οποία αναγράφονται κατά αύξοντα αριθμό, ο αριθμός εκάστου συμπληρωματικού φορολογικού στοιχείου, ο αριθμός και η ημερομηνία του αρχικού στοιχείου που αντιστοιχεί, ο ΑΦΜ του λήπτη των στοιχείων, η φορολογητέα αξία του αρχικού στοιχείου, ο ΦΠΑ που αναλογεί, καθώς και τα σύνολα της φορολογητέας αξίας και του ΦΠΑ.

iv. Στην περίπτωση έκδοσης εντολής ελέγχου για τις φορολογικές περιόδους που αφορούν τα συμπληρωματικά στοιχεία, π.χ. λόγω υποβολής αίτησης επιστροφής, η υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων είναι δυνατή, καθώς ο νόμος προβλέπει τη μη εφαρμογή της διάταξης της παρ. 3 του άρθρου 19 του ΚΦΔ (ν. 4174/2013), σύμφωνα με την οποία δεν επιτρέπεται η υποβολή τροποποιητικής δήλωσης μετά την έκδοση εντολής ελέγχου.

v. Στην περίπτωση που με την τροποποιητική δήλωση προκύπτει μείωση του πιστωτικού υπολοίπου της αρχικής δήλωσης και αυτό έχει μεταφερθεί σε επόμενη φορολογική περίοδο, υπάρχει υποχρέωση τροποποιητικής δήλωσης και για την επόμενη αυτή περίοδο.

γ) Να ανακαλέσουν άμεσα, τυχόν αιτήσεις επιστροφής ΦΠΑ που έχουν υποβάλει και δεν έχουν διεκπεραιωθεί εφόσον για την φορολογική περίοδο που εκδόθηκαν τα συμπληρωματικά στοιχεία δεν προκύπτει πλέον πιστωτικό υπόλοιπο προς επιστροφή, ή αυτό είναι μικρότερο του αιτούμενου, με την επιφύλαξη της παραγραφής της σχετικής αξίωσης. Η ανάκληση των αιτήσεων προβλέπεται στις διατάξεις του νόμου καθώς η πλειονότητα των εργολάβων που έχουν εφαρμόσει την αντιστροφή της υποχρέωσης κατά την έκδοση των αρχικών στοιχείων έχουν υποβάλει αίτηση επιστροφής ΦΠΑ δεδομένου ότι δεν είχαν ΦΠΑ εκρών προκειμένου να συμψηφίσουν το ΦΠΑ των εισροών τους. Στην περίπτωση που το πιστωτικό υπόλοιπο της τροποποιητικής δήλωσης είναι μικρότερο του αιτούμενου πρέπει να υποβληθεί νέα αίτηση επιστροφής (κατόπιν ανάκλησης της αρχικής αίτησης). Ωστόσο στην περίπτωση αιτούμενου πιστωτικού υπολοίπου για το οποίο συντρέχει λόγος παραγραφής της σχετικής αξίωσης πρέπει να γίνεται γνωστοποίηση στην οικεία Δ.Ο.Υ. ώστε η επιστροφή να πραγματοποιείται κατόπιν ελέγχου.

δ) Σε περίπτωση που το αιτούμενο ποσό έχει ήδη επιστραφεί, μετά την έκδοση των συμπληρωματικών στοιχείων, το ποσό αυτό καταβάλλεται στην φορολογική διοίκηση με την υποβολή της τροποποιητικής δήλωσης συμπληρώνοντας, τον κωδικό «412» για φορολογικές περιόδους που αφορούν έως τις 31.3.2015 και τον κωδικό «505» της δήλωσης ΦΠΑ για φορολογικές περιόδους από 1.4.2015 και εφεξής.

6. Υποχρεώσεις των ληπτών των συμπληρωματικών στοιχείων.

Με την έκδοση των συμπληρωματικών στοιχείων από τους εργολάβους, τα οποία επιβαρύνονται με ΦΠΑ, οι λήπτες, προκειμένου να ασκήσουν το δικαίωμα έκπτωσης για το φόρο αυτό, υποβάλλουν τροποποιητικές δηλώσεις για τις φορολογικές περιόδους που αφορούν τα αρχικά στοιχεία. Για τις τροποποιητικές αυτές δηλώσεις διευκρινίζονται τα εξής:

α) Μετά την έκδοση των συμπληρωματικών στοιχείων οι σχετικές πράξεις περιλαμβάνονται

στις τροποποιητικές δηλώσεις ως φορολογητέες εισροές συμπληρώνοντας τα αντίστοιχα πεδία της φορολογητέας αξίας και του ποσού του ΦΠΑ. Επίσης στο πεδίο «Σημειώσεις» της δήλωσης ΦΠΑ αναγράφεται: «ΠΟΛ...../2015».

β) Εφόσον η αρχική δήλωση είχε χρεωστικό υπόλοιπο, για τη διαχείριση του πιστωτικού υπολοίπου που προκύπτει στην τροποποιητική δήλωση εφαρμόζονται τα οριζόμενα στην ΑΓΓΔΕ ΠΟΛ.1104/13.5.2015. Σε περίπτωση μεταφοράς του πιστωτικού υπολοίπου που προκύπτει με την τροποποιητική δήλωση στην επόμενη φορολογική περίοδο, για την οποία έχει υποβληθεί αρχική δήλωση, υπάρχει υποχρέωση τροποποιητικής δήλωσης και για την επόμενη αυτή περίοδο.

γ) Η υποβολή των εκπρόθεσμων τροποποιητικών δηλώσεων γίνεται ηλεκτρονικά. Κατ'εξάιρεση στην περίπτωση που έχει ήδη υποβληθεί εκπρόθεσμη αρχική δήλωση και προκειμένου να μην καταλογιστεί πρόστιμο εκπρόθεσμης υποβολής για την τροποποιητική δήλωση, η τελευταία υποβάλλεται στη Δ.Ο.Υ. σε έντυπη μορφή έως 31.12.2015, προσκομίζοντας αντίστοιχη συγκεντρωτική κατάσταση με αυτή που αναφέρεται στην περίπτωση iii της παραγράφου 5 της παρούσας για τους εργολάβους.

δ) Σημειώνεται ότι και στην περίπτωση των υποκειμένων στο φόρο ληπτών, εάν έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου για τις φορολογικές περιόδους που αφορούν τα συμπληρωματικά στοιχεία, π.χ. λόγω υποβολής αίτησης επιστροφής από τους ανωτέρω υποκειμένους, η υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων είναι δυνατή καθώς ο νόμος προβλέπει τη μη εφαρμογή της διάταξης της παρ. 3 του άρθρου 19 του ΚΦΔ (ν. 4174/2013).

ε) Σε περίπτωση που η αρχική δήλωση είχε χρεωστικό υπόλοιπο και η τροποποιητική δήλωση έχει πιστωτικό υπόλοιπο, ή προκύπτει αύξηση του πιστωτικού υπολοίπου με την υποβολή της τροποποιητικής δήλωσης, οι υποκείμενοι στο φόρο (λήπτες) έχουν αντίστοιχα τις εξής δυνατότητες:

i) Να μεταφέρουν το πιστωτικό υπόλοιπο ή το επιπλέον πιστωτικό υπόλοιπο (στην περίπτωση αύξησης αυτού) στην επόμενη φορολογική περίοδο, οπότε απαιτείται η υποβολή τροποποιητικής δήλωσης και για την περίοδο αυτή.

ii) Να ζητήσουν την επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου ή του επιπλέον πιστωτικού υπολοίπου (στην περίπτωση αύξησης αυτού). Στην περίπτωση που προκύπτει αύξηση του πιστωτικού και έχει υποβληθεί ήδη αίτηση επιστροφής βάσει της αρχικής δήλωσης, οι υποκείμενοι στο φόρο λήπτες έχουν την δυνατότητα, με την προϋπόθεση ότι η σχετική αξίωση δεν έχει παραγραφεί, να ανακαλέσουν την αρχική τους αίτηση και να ζητήσουν το νέο πιστωτικό υπόλοιπο αθροιστικά με νεότερη αίτηση.

7. Υποχρεώσεις των Δ.Ο.Υ.

α) Παραλαμβάνουν τις εκπρόθεσμες τροποποιητικές δηλώσεις, χωρίς την επιβολή τόκων, προστίμων ή λοιπών κυρώσεων, έως τις 31.12.2015 καθώς και την σχετική «συγκεντρωτική κατάσταση».

β) Καταχωρούν τις ανωτέρω εκπρόθεσμες τροποποιητικές δηλώσεις στο σύστημα TAXIS προκειμένου να γίνει η διαχείρισή τους, συμπληρώνοντας στο πεδίο «Σημειώσεις» της δήλωσης ΦΠΑ: «ΠΟΛ/2015». Επίσης διατηρούν κατάσταση (χωρίς ιδιαίτερο τύπο) όπου καταχωρούν κατ'αύξοντα αριθμό τις τροποποιητικές δηλώσεις που παραλαμβάνουν, τον ΑΦΜ των υποκειμένων, καθώς και τη φορολογική περίοδο που αφορούν οι τροποποιητικές δηλώσεις.

γ) Για τους ανωτέρω υποκείμενους και για τις φορολογικές περιόδους που αφορούν οι ανωτέρω τροποποιητικές δηλώσεις, αναζητούνται τυχόν αιτήσεις επιστροφής που έχουν υποβληθεί.

δ) Εφόσον έχουν υποβληθεί τέτοιες αιτήσεις επιστροφής ΦΠΑ από τα ανωτέρω πρόσωπα και τα σχετικά ΑΦΕΚ δεν έχουν εκδοθεί ή δεν έχουν εκτελεστεί, αυτές δεν διεκπεραιώνονται και αναμένεται η ανάκληση αυτών έως 31.12.2015, με εξαίρεση τις περιπτώσεις που αφορούν φορολογικές περιόδους από 1.4.2015 και εφεξής εφόσον στις τροποποιητικές δηλώσεις έχει

συμπληρωθεί ο κωδικός «505». Εάν οι αιτήσεις δεν ανακληθούν έως τις 31.12.2015 ικανοποιούνται κατόπιν ελέγχου. Σε περίπτωση που έχει ολοκληρωθεί ο έλεγχος και δεν ανακληθεί η σχετική αίτηση εμπρόθεσμα, διενεργείται εκ νέου έλεγχος ο οποίος λαμβάνει μεταξύ των άλλων υπόψη και τα στοιχεία της τροποποιητικής δήλωσης. Η ανάκληση των αιτήσεων δεν επηρεάζει την ολοκλήρωση του ελέγχου στις περιπτώσεις που έχει αρχίσει η διαδικασία έκδοσης εντολής ελέγχου, εκτός εάν δοθούν αντίθετες οδηγίες.

ε) Καταλογίζουν το αιτούμενο ποσό που δεν έχει αποδοθεί στο Δημόσιο σύμφωνα με τα οριζόμενα στο σημείο δ της παραγράφου 5 της παρούσας, κατόπιν ελέγχου από 1.1.2016 και εφεξής. Εφόσον η επιστροφή του αιτούμενου ποσού έχει διενεργηθεί κατόπιν ελέγχου θα γίνεται εκ νέου έλεγχος ο οποίος λαμβάνει μεταξύ των άλλων υπόψη και τα στοιχεία της τροποποιητικής δήλωσης.

Β. Λοιπές διευκρινίσεις και οδηγίες για την εφαρμογή του άρθρου 39α παρ. 4 του Κώδικα ΦΠΑ.

Οι διευκρινίσεις που έχουν δοθεί με την ΠΟΛ.1253/10.12.2014 εξακολουθούν να ισχύουν για τα λοιπά έργα πλην των εξαιρουμένων μεγάλων έργων του άρθρου 100 του Κανονισμού (ΕΕ) 1303/2013 και του άρθρου 39 του Κανονισμού 1083/2006, με τις κάτωθι παρατηρήσεις:

1. Με βάση τις διατάξεις του άρθρου 38 των Ε.Λ.Π. (ν. 4308/2014) από την 1η Ιανουαρίου 2015 καταργείται η υποπάργραφος Ε1 της παραγράφου Ε του ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) καθώς και κάθε διάταξη, ερμηνευτική εγκύκλιος ή Οδηγία έχει εκδοθεί δυνάμει εκείνης της διάταξης ή του προϊσχύοντος Π.Δ. 186/1992.

Κατά συνέπεια η δυνατότητα έκδοσης εκκαθάρισης (όπως αναφέρεται στην ΠΟΛ.1253/10.12.2014) επί αγοράς αγαθών ή λήψης υπηρεσιών για λογαριασμό τρίτου όπως προέκυπτε από τις διατάξεις των παραγράφων 7 και 8 του άρθρου 6 του Κ.Φ.Α.Σ. παύει να ισχύει από 01.01.2015.

Με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 8 των Ε.Λ.Π. (ν.4308/2014) τιμολόγιο είναι το στοιχείο που εκδίδεται από την υποκείμενη σε αυτόν τον νόμο οντότητα για κάθε πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών. Σημειώνεται ότι, στην έννοια της παροχής υπηρεσιών περιλαμβάνεται και η μετακύλιση δαπάνης. Κατά συνέπεια για τη μετακύλιση δαπάνης, που πραγματοποιείται από τον Φορέα Υλοποίησης του έργου, στον Κύριο του έργου, απαιτείται η έκδοση τιμολογίου με βάση τις προαναφερόμενες διατάξεις.

Τέλος σημειώνεται ότι, τα τιμολόγια αυτά εκδίδονται μεταξύ των πραγματικά αντισυμβαλλομένων και ως εκ τούτου δεν μπορεί να καταχωρηθεί στα λογιστικά αρχεία μιας οντότητας (Κύριος του έργου, στην προκειμένη περίπτωση) τιμολόγιο που έχει εκδοθεί στα στοιχεία άλλης οντότητας (Φορέας Υλοποίησης στην προκειμένη περίπτωση).

2. Σε ότι αφορά την εφαρμογή της αντιστροφής της υποχρέωσης του άρθρου 39α παρ. 4 του Κώδικα ΦΠΑ, μεταξύ των προϋποθέσεων που πρέπει να συντρέχουν για την εφαρμογή της διάταξης, είναι η χρησιμοποίηση του έργου σε φορολογητέα δραστηριότητα από την αναθέτουσα αρχή - κύριο του έργου και λήπτη του τιμολογίου. Η χρησιμοποίηση του έργου σε φορολογητέα δραστηριότητα ή η πρόθεση για αυτό (όταν πρόκειται για κατασκευή νέου έργου), εκφράζεται από τον λήπτη με κάθε πρόσφορο μέσο (προφορικά ή εγγράφως, έντυπα ή με ηλεκτρονική αλληλογραφία).

Σε κάθε περίπτωση, όταν δεν υπάρχει γραπτή έκφραση της βούλησης του λήπτη ότι πρόκειται να χρησιμοποιήσει το έργο σε φορολογητέες πράξεις, τεκμαίρεται προφορική συμφωνία μεταξύ των μερών, εφόσον έχει εκδοθεί τιμολόγιο χωρίς ΦΠΑ από τον εργολάβο με την ένδειξη «Άρθρο 39α, υπόχρεος για την καταβολή του φόρου είναι ο λήπτης» και ο λήπτης δεν έχει αρνηθεί αυτό το παραστατικό. Στην περίπτωση αυτή ο λήπτης υποχρεούται να καταβάλλει το φόρο που αναλογεί, εφόσον δεν χρησιμοποιήσει το έργο σε φορολογητέα δραστηριότητα.

Εν προκειμένω επιστάται η προσοχή στους λήπτες, για τα έργα που εκτελούνται για αυτούς

ότι είναι οι κύριοι υπεύθυνοι για την ορθή εφαρμογή της διάταξης. Εάν δηλαδή ο λήπτης (π.χ. Δήμος) είναι βέβαιος ότι δεν θα χρησιμοποιήσει σε φορολογητέα δραστηριότητα το έργο (π.χ. πρόκειται να το παραχωρήσει σε δημοτική επιχείρηση χωρίς αντάλλαγμα), οφείλει να ενημερώνει τον εργολάβο-εκδότη του τιμολογίου για την έκδοση των σχετικών παραστατικών με ΦΠΑ (χωρίς δηλ. την εφαρμογή της αντιστροφής της υποχρέωσης). Άλλως, όταν η πρόθεση του λήπτη είναι η χρησιμοποίηση του έργου σε φορολογητέα δραστηριότητα, οπότε τα τιμολόγια έχουν εκδοθεί ορθά χωρίς ΦΠΑ, αυτός υποχρεούται, σε περίπτωση μη χρησιμοποίησης του έργου σε φορολογητέα δραστηριότητα, να διακανονίζει το φόρο που έχει εκπέσει σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33 του Κώδικα ΦΠΑ. Η φορολογική αρχή από την πλευρά της ελέγχει τους λήπτες των τιμολογίων/αναθέτουσες αρχές, ιδιαίτερα μετά την ολοκλήρωση των έργων, προκειμένου να διαπιστώσει την ορθή εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα ΦΠΑ.

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ ΠΟΛ. 1150/29.9.2017.- Διευκρινίσεις για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 67 του ν. 4484/2017, σχετικά με την προσθήκη των παρ. 5 και 6 στο άρθρο 39α του Κώδικα ΦΠΑ.

Α. Γενικά

Παρέχονται διευκρινίσεις για την ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 67 του ν. 4484/2017 (ΦΕΚ Α 110/1.8.2017), με τις οποίες προστέθηκαν δυο νέες παράγραφοι 5 και 6 στο άρθρο 39α του Κώδικα Φ.Π.Α. (κύρωση με το ν. 2859/2000), σε συνέχεια της εγκυκλίου ΠΟΛ. 1134/2017.

Η εν λόγω διάταξη θεσπίστηκε για λόγους καταπολέμησης της απάτης και της φοροδιαφυγής και αποτελεί ενσωμάτωση της σχετικής δυνατότητας που δίνεται στα κράτη μέλη από το άρθρο 199α της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ.

Ειδικότερα με την νέα παράγραφο 5 του άρθρου 39α ορίζεται ότι, για τις παραδόσεις, από υποκείμενο στο φόρο σε άλλον υποκείμενο, κινητών τηλεφώνων, ήτοι συσκευών που έχουν κατασκευαστεί ή προσαρμοστεί για χρήση σε αναγνωρισμένο δίκτυο και λειτουργούν σε συγκεκριμένες συχνότητες, ανεξαρτήτως του αν χρησιμοποιούνται ή όχι για άλλους σκοπούς, καθώς και κονσολών για παιχνίδια, ταμπλετών ηλεκτρονικών υπολογιστών και φορητών υπολογιστών, ο φόρος καταβάλλεται από τον αγοραστή των αγαθών, υπό την προϋπόθεση ότι αυτός έχει δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών. Ο υποκείμενος που παραδίδει τα αγαθά του προηγούμενου εδαφίου έχει δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών που αντιστοιχεί στις εν λόγω πράξεις, δεν χρεώνει φόρο στα εκδιδόμενα φορολογικά στοιχεία και υποχρεούται να αναγράφει σε αυτά τη φράση «Άρθρο 39α, υπόχρεος για την καταβολή του φόρου είναι ο αγοραστής».

Σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 85 του ν. 4484/2017 οι νέες διατάξεις εφαρμόζονται από τη δημοσίευση του νόμου, ήτοι από 1.8.2017, δηλαδή για πράξεις που δημιουργείται απαιτητό του φόρου σύμφωνα με το άρθρο 16 του Κώδικα Φ.Π.Α. από την ημερομηνία αυτή και εφεξής. Στο πλαίσιο αυτό οι νέες διατάξεις εφαρμόζονται κατά κανόνα για τιμολόγια ή άλλα φορολογικά στοιχεία που επέχουν θέση τιμολογίου που εκδίδονται από 1.8.2017 και εφεξής. Επισημαίνεται ότι η εφαρμογή των ανωτέρω δεν επηρεάζεται από σύμβαση, προκήρυξη ή άλλης μορφής συμφωνία η οποία έχει υπογράψει έως και την 1.8.2017 και για την υλοποίησή της εκκρεμεί η έκδοση φορολογικού στοιχείου που εκδίδεται από 1.8.2017.

Β. Πεδίο εφαρμογής των νέων διατάξεων

1. Οι διατάξεις των παρ. 5 και 6 του άρθρου 39α του Κώδικα Φ.Π.Α. εφαρμόζονται και τα φορολογικά στοιχεία δεν επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., εάν ισχύουν αθροιστικά οι παρακάτω προϋποθέσεις:

α) Αφορούν αγαθά που παραδίδονται μεμονωμένα ή ως ενιαίο σύνολο, τα οποία κατατάσσονται στους κατωτέρω κωδικούς του Κοινού Δασμολογίου της Ε.Ε. (Συνδυασμένη Ονοματολογία

Σ.Ο., καν. 2658/87 του Συμβουλίου, όπως ισχύει για το 2017 με τον εκτελεστικό κανονισμό 1821/2016/6.10.2016)

Κινητά τηλέφωνα: «85171200».

Κονσόλες για παιχνίδια: «95045000».

Ταμπλέτες ηλεκτρονικών υπολογιστών και φορητοί υπολογιστές: «84713000».

β) Ο αντισυμβαλλόμενος είναι υποκείμενος στο φόρο με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών του.

γ) Αφορούν παραδόσεις αγαθών που έχουν τόπο φορολογίας το εσωτερικό της Χώρας και δεν απαλλάσσονται ή δεν επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. βάσει λοιπών διατάξεων του Κώδικα Φ.Π.Α..

Για τις παραδόσεις αγαθών που δεν πληρούνται οι ανωτέρω προϋποθέσεις θα εφαρμόζονται οι γενικές διατάξεις.

2. Σύμφωνα με τα ανωτέρω δεν υπάγονται στις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 39α του Κώδικα Φ.Π.Α. ενδεικτικά οι παρακάτω πράξεις:

Οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις, οι εισαγωγές, οι λιανικές πωλήσεις καθώς και οι αυτοπαραδόσεις των αγαθών αυτών.

Παραδόσεις ανταλλακτικών και αξεσουάρ των ανωτέρω αγαθών εφόσον πωλούνται μεμονωμένα.

Παραδόσεις ηλεκτρονικών συσκευών κατάλληλων για διενέργεια πληρωμών μέσω καρτών που χρησιμοποιούνται ως μέσα πληρωμής «POS», με ή χωρίς κάρτα κινητής τηλεφωνίας (δασμολογική κλάση 8470).

Παραδόσεις ηλεκτρονικών συσκευών με τον διακριτικό χαρακτήρα «PDAς» και «HANDRY TERMINALS» με ή χωρίς κάρτα κινητής τηλεφωνίας εφόσον δεν πληρούν τις προϋποθέσεις του κεφ. 84, σημ. 5, κεφ. Α έως και Ε Δασμολογίου (κανονισμός 2658/87 του Συμβουλίου, όπως ισχύει με τον καν. 1821/2016).

Παραδόσεις συσκευών ασύρματης επικοινωνίας που δεν εμπίπτουν στην έννοια των κινητών τηλεφώνων (walkie-talkies), ή παραδόσεις ασύρματων τηλεφώνων που μπορεί να συνδέονται με ενσύρματη βάση. Διευκρινίζεται ότι τα είδη αυτά υπάγονται μεν στην κλάση 8517 του Δασμολογίου, αλλά όχι στον κωδικό 85171200, ο οποίος αφορά αποκλειστικά τα κινητά τηλέφωνα.

3. Σε περίπτωση αγαθών που παραδίδονται ως ενιαίο σύνολο (ήτοι η παράδοση αγαθών που έχουν ενιαία τιμή ανεξαρτήτως του αν έχουν ενιαία συσκευασία) πρέπει να εξετάζεται εάν το ενιαίο αυτό σύνολο κατατάσσεται στις ανωτέρω δασμολογικές κλάσεις. Για την αξιολόγηση της κατάταξης ενιαίου συνόλου αγαθών στις ανωτέρω δασμολογικές κλάσεις (εφόσον περιλαμβάνονται και αγαθά που δεν ανήκουν σε αυτές) εξετάζεται η συνάφεια των αγαθών ως προς τη χρήση τους καθώς και το εάν το πρωτεύον (στο ενιαίο σύνολο) αγαθό, δηλαδή αυτό που προσδίδει τον ουσιώδη χαρακτήρα στο σύνολο και που, γενικά, είναι αυτό που έχει τη μεγαλύτερη αξία, κατατάσσεται σε αυτές. Επισημαίνουμε ειδικότερα ότι, η δασμολογική κατάταξη ειδών που παρουσιάζονται με τη μορφή «συνόλων» με την έννοια του Δασμολογίου, γίνεται κατ' εφαρμογή του Γενικού Κανόνα 3β) για την ερμηνεία του Δασμολογίου και των προϋποθέσεων εφαρμογής αυτού, σύμφωνα με τις «Κατευθυντήριες γραμμές για τη δασμολογική κατάταξη εμπορευμάτων που παρουσιάζονται σε σύνολα συσκευασμένα για τη λιανική πώληση» (Επίσημη Εφημερίδα της Ε.Ε., τεύχος ΟΙ 05/201 3), καθώς και την αριθ. ΔΔΘΕΚΑ Α1129434 ΕΞ 2017/5.9.2017 ΕΔΥΟ (ΑΔΑ: 6ΛΧΗ46ΜΠ3ΖΠΑΠ). Διευκρινίζεται, επιπλέον, ότι η έννοια του «συνόλου» ειδικά για σκοπούς δασμολογικής κατάταξης κατ' εφαρμογή του Γενικού Κανόνα 3β), έχει την έννοια συνδυασμών ειδών που παρουσιάζονται συσκευασμένα για τη λιανική πώληση και προορίζονται να χρησιμοποιηθούν μαζί για την κάλυψη μιας συγκεκριμένης ανάγκης ή για την εκτέλεση συγκεκριμένης δραστηριότητας. Τα είδη αυτά υπάγονται στη δασμολογική κλάση του είδους που προσδίδει τον ουσιώδη χαρακτήρα στο σύνολο. Σε αντίθετη περίπτωση, τα είδη του «συνόλου»

διαχωρίζονται για σκοπούς δασμολογικής κατάταξης και το καθένα υπάγεται στην κατάλληλη, κατά περίπτωση, δασμολογική κλάση.

Παράδειγμα 1

Εταιρεία εμπορίας ηλεκτρονικών συσκευών προσφέρει σε ενιαία τιμή «ως προσφορά» φορητό υπολογιστή μαζί με τσάντα μεταφοράς, ποντίκι, και επιπλέον μπαταρία σε υποκείμενο που δραστηριοποιείται ως σύμβουλος επιχειρήσεων. Η παράδοση των αγαθών αυτών ως ενιαίο σύνολο εμπίπτει στις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 39α του Κώδικα Φ.Π.Α..

4. Αρμόδια Δ/νση για να κρίνει την δασμολογική κατάταξη συγκεκριμένων αγαθών σε περίπτωση αμφιβολίας είναι η «Δ/νση Δασμολογικών Θεμάτων, Ειδικών Καθεστώτων και Απαλλαγών».

5. Σε περίπτωση παράδοσης αγαθών που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της παρ. 5 του άρθρου 39α και παροχής υπηρεσιών σε ενιαία τιμή, θα εξετάζεται για την εφαρμογή των εν λόγω διατάξεων, εάν οι πράξεις συνδέονται τόσο στενά μεταξύ τους ώστε αντικειμενικά να αποτελούν μία αδιάσπαστη οικονομικά παροχή, εάν προέχει ως κύρια πράξη η παράδοση των συγκεκριμένων αγαθών καθώς και εάν η παροχή υπηρεσίας μπορεί να θεωρηθεί ως παρεπόμενη της παράδοσης του αγαθού πράξη.

Παράδειγμα 2

Εταιρεία εμπορίας ηλεκτρονικών συσκευών παραδίδει φορητό υπολογιστή και παρέχει εγγύηση καλής λειτουργίας ενός έτους επιπλέον της εγγύησης του κατασκευαστή καθώς και το λειτουργικό σύστημα σε ενιαία τιμή. Το σύνολο της αξίας της συναλλαγής εμπίπτει στις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 39α του Κώδικα Φ.Π.Α..

Παράδειγμα 3

Εταιρεία εμπορίας κινητών τηλεφώνων που λειτουργεί ως αντιπρόσωπος στην Ελλάδα προσφέρει για λόγους προώθησης σε ενιαία τιμή με την αγορά οποιοσδήποτε συσκευής ασφάλιση για ένα έτος της οθόνης του κινητού. Το σύνολο της αξίας της συναλλαγής εμπίπτει στις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 39α του Κώδικα Φ.Π.Α..

Παράδειγμα 4

Εταιρεία κατασκευής κινητών τηλεφώνων παραδίδει κινητά τηλέφωνα δωρεάν, ή σε μειωμένη τιμή έναντι της αγοράς τους, εφόσον ο πελάτης υπογράψει σύμβαση παροχής τηλεπικοινωνιακών υπηρεσιών ορισμένου χρόνου, τουλάχιστον ενός έτους. Στην περίπτωση αυτή δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 39α του Κώδικα Φ.Π.Α., σύμφωνα και με τα οριζόμενα στην εγκύκλιο ΠΟΛ.1078/24.3.1999.

6. Ως υποκείμενος στο φόρο με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών του, νοείται κάθε πρόσωπο που διαθέτει ελληνικό ΑΦΜ/Φ.Π.Α. (ανεξαρτήτως εάν είναι εγκατεστημένος στο εσωτερικό της Χώρας) και έχει ενταχθεί στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α. (κατά την εγγραφή του ή με δήλωση μεταβολών).

Επισημαίνεται ότι κάθε υποκείμενος εντάσσεται στο κανονικό καθεστώς εάν για τουλάχιστον μία δραστηριότητα του έχει δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών. Στο πλαίσιο αυτό για την εφαρμογή της ανωτέρω διάταξης εξετάζεται η ένταξη του αγοραστή στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α., ανεξαρτήτως από τη χρησιμοποίηση του αγορασθέντος αγαθού στη δραστηριότητα που υπάγεται στο κανονικό καθεστώς, ή σε δευτερεύουσα ή άλλη δραστηριότητα που είναι απαλλασσόμενη ή εξαιρούμενη χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών. Η καταβολή του φόρου θα πραγματοποιείται από τον αγοραστή των αγαθών ο οποίος θα ασκεί και το αντίστοιχο δικαίωμα έκπτωσης για το φόρο αυτό, κατά το μέρος που αυτό παρέχεται, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις.

Σε κάθε περίπτωση που ο υποκείμενος στο φόρο αγοραστής αγοράζει τα εν λόγω αγαθά για ιδιωτική χρήση έχει υποχρέωση να μην γνωστοποιεί τον ΑΦΜ του στον πωλητή και η συναλλαγή να επιβαρύνεται με Φ.Π.Α..

Παράδειγμα 5

Οφθαλμίατρος ο οποίος πραγματοποιεί κυρίως απαλλασσόμενες πράξεις έχει ενταχθεί στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α. για την παροχή υπηρεσιών ιατρικής έρευνας. Για την ηλεκτρονική συνταγογράφηση και την καταχώρηση του ιατρικού ιστορικού των ασθενών του αγοράζει φορητό ηλεκτρονικό υπολογιστή. Δεδομένου ότι ο υποκείμενος έχει ενταχθεί στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α. θα έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 39α του Κώδικα Φ.Π.Α.. Ο υποκείμενος στο φόρο αγοραστής θα καταβάλλει το φόρο με τη δήλωση Φ.Π.Α., που έχει υποχρέωση να υποβάλλει λόγω του ότι παρέχει υπηρεσίες ιατρικής έρευνας, χωρίς ωστόσο να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης για την αγορά αυτή δεδομένου ότι ο υπολογιστής χρησιμοποιείται αποκλειστικά για την παροχή ιατρικών υπηρεσιών που είναι απαλλασσόμενη δραστηριότητα χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών.

Παράδειγμα 6

Μη εγκατεστημένη στο εσωτερικό της Χώρας επιχείρηση δραστηριοποιείται στο εσωτερικό της Χώρας στο εμπόριο κονσολών ηλεκτρονικών παιχνιδιών και εκ του λόγου αυτό έχει εγγράφει για σκοπούς Φ.Π.Α. στην Ελλάδα. Για τις αγορές από το εσωτερικό της Χώρας όσο και για τις πωλήσεις της εταιρείας στο εσωτερικό της Χώρας θα εφαρμόζονται οι διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 39α.

7. Παραδόσεις αγαθών στο εσωτερικό της Χώρας για τις οποίες εφαρμόζονται ειδικότερες διατάξεις του Κώδικα Φ.Π.Α., δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής των διατάξεων της παρ. 5 του άρθρου 39α. Ενδεικτικά και όχι εξαντλητικά αναφέρονται οι εξής περιπτώσεις: α) Τα υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα που πραγματοποιούν παραδόσεις με το ειδικό καθεστώς του άρθρου 45 του Κώδικα Φ.Π.Α. συνεχίζουν να εφαρμόζουν το καθεστώς αυτό.

β) Τα υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα που διενεργούν αποκλειστικά απαλλασσόμενες πράξεις χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών τους, όταν παραδίδουν τα εν λόγω αγαθά μετά την χρησιμοποίησή τους ως πάγια, δεν επιβαρύνουν το στοιχείο με Φ.Π.Α., εφαρμόζοντας την περ. κθ της παρ. 1 του άρθρου 22 του Κώδικα Φ.Π.Α.

Παράδειγμα 7

Φροντιστήριο ξένων γλωσσών παραδίδει σε λογιστικό γραφείο στις 2.8.2017 παλαιούς φορητούς υπολογιστές που αγόρασε το 2015 καθώς δεν είναι συμβατοί με τους καινούργιους διαδραστικούς πίνακες που έχει εγκαταστήσει. Οι παραδόσεις αυτές απαλλάσσονται σύμφωνα με το άρθρο 22 παρ. 1 περ. κθ και δεν εφαρμόζεται η παρ. 5 του άρθρου 39α του Κώδικα Φ.Π.Α..

γ) Τα μη εγκατεστημένα στο εσωτερικό της Χώρας πρόσωπα που αποκτούν ΑΦΜ/Φ.Π.Α. στην Ελλάδα λόγω του ότι τα ίδια ή επιχείρηση που ανήκει στον ίδιο όμιλο εφαρμόζουν αναστολή καταβολής του φόρου κατά την εισαγωγή αγαθών (σύμφωνα με την περίπτωση α της παρ. 4 του άρθρου 29 του ν. 2960/2001), δεν επιβαρύνουν τα φορολογικά στοιχεία που εκδίδουν για τις παραδόσεις που πραγματοποιούν στο εσωτερικό της Χώρας, εφαρμόζοντας την περ. η της παρ. 1 του άρθρου 35 του Κώδικα Φ.Π.Α..

δ) Η εφαρμογή της απόφασης Π.Ο.Λ. 1167/29.7.2015 και της κοινής υπουργικής απόφασης με αριθ. Π.2869/2389/Π.Ο.Λ. 137/4.5.1987 (ΦΕΚ Β 236/ 12.5.1987), σύμφωνα με τα οριζόμενα στα άρθρα 24, 28 και 34 του Κώδικα Φ.Π.Α. κατ'ισχύουν της εφαρμογής των διατάξεων της παρ. 5 του άρθρου 39α του Κώδικα Φ.Π.Α..

ε) Για τις παραδόσεις στο Άγιο Όρος συνεχίζουν να εφαρμόζονται οι διατάξεις της απόφασης Π. 7395/ 4269/1987, όπως ισχύει.

8. Η εφαρμογή της παρ. 5 του άρθρου 39α ισχύει για το σύνολο της φορολογητέας αξίας της συναλλαγής, όπως προσδιορίζεται σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις, ενώ δεν εξετάζεται το εάν τα αγαθά είναι καινούργια ή μεταχειρισμένα (εκτός εάν εφαρμόζεται το ειδικό καθεστώς του άρθρου 45 όπως έχει ήδη αναφερθεί) καθώς και η χρησιμοποίησή τους ως εμπορεύσιμα ή πάγια.

Στην περίπτωση παράδοσης παγίου εντός της περιόδου διακανονισμού τα αγαθά αυτά θεωρούνται, για τα έτη που απομένουν, ότι χρησιμοποιήθηκαν αποκλειστικά και μόνο σε φορολογητέες δραστηριότητες, καθώς η παράδοση αγαθού κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 5 του άρθρου 39α του Κώδικα Φ.Π.Α., είναι πράξη η οποία υπάγεται στο φόρο (σχετ. η παρ. 3 του άρθρου 33 του Κώδικα Φ.Π.Α.).

Παράδειγμα 8

Επιχείρηση εισαγωγής κινητών τηλεφώνων χρεώνει σε χονδρική πώληση την αξία της αντιπαροχής για 1.500 κινητά τηλέφωνα ύψους 30.000€, εισφορά ανακύκλωσης καθώς και αμοιβή για τη χρήση δικαιωμάτων πνευματικής ιδιοκτησίας σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 3 του άρθρου 18 του ν. 2121/1993, όπως ισχύει, καθώς και έξοδα μεταφοράς. Το σύνολο της φορολογητέας αξίας εμπίπτει στην εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 5 του άρθρου 39α του Κώδικα Φ.Π.Α..

Ε. Υποχρεώσεις του Πωλητή

1. Εφόσον τηρούνται οι προϋποθέσεις εφαρμογής της διάταξης οι πράξεις παράδοσης των εν λόγω αγαθών είναι για τον πωλητή υπαγόμενες στις διατάξεις του Κώδικα Φ.Π.Α., ωστόσο μη επιβαρυνόμενες με Φ.Π.Α. αλλά με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών τους, υφίσταται δηλαδή υποχρέωση ένταξης του πωλητή στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α..

2. Ο πωλητής έχει σε κάθε περίπτωση υποχρέωση ελέγχου των στοιχείων των αντισυμβαλλομένων και των προϋποθέσεων που ορίζονται στην παρ. 5 του άρθρου 39α. Σημειώνεται ότι σε κάθε περίπτωση δεν πληρούν τις εν λόγω προϋποθέσεις οι ιδιώτες, οι υποκείμενοι στο φόρο που υπάγονται αποκλειστικά στο ειδικό καθεστώς των αγροτών του άρθρου 41, οι υποκείμενοι στο φόρο που πραγματοποιούν αποκλειστικά παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών που δεν τους παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης (π.χ. φροντιστήρια, μικρές επιχειρήσεις του άρθρου 39 του Κώδικα Φ.Π.Α.), καθώς και τα μη υποκείμενα στο φόρο νομικά πρόσωπα.

3. Για την επιβεβαίωση της ιδιότητας του υποκείμενου και του δικαιώματος έκπτωσης του αγοραστή, δηλαδή ότι είναι ενταγμένος στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α., ο πωλητής έχει υποχρέωση να ζητά από τον αγοραστή κάθε πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο (π.χ. η εκτύπωση των «στοιχείων μητρώου» του, από την εφαρμογή «προσωποποιημένη πληροφόρηση» στο σύστημα «ΤΑΧΙΣnet» με ημερομηνία εκτύπωσης την προηγούμενη της συναλλαγής) και να ελέγχει τα στοιχεία ταυτοπροσωπίας αυτού ώστε να αποφεύγεται η κατάχρηση του συστήματος από πρόσωπα που δεν είναι υποκείμενα με δικαίωμα έκπτωσης (π.χ. ιδιώτες). Οι εκπρόσωποι των υποκειμένων/αγοραστών προσκομίζουν κάθε πρόσφορο μέσο για να αποδείξουν την νομιμοποίηση αυτών για τις συναλλαγές που πραγματοποιούν. Σε κάθε περίπτωση αμφιβολίας του πωλητή θα πρέπει να επιβαρύνεται το φορολογικό στοιχείο με Φ.Π.Α..

Σε κάθε περίπτωση ακόμα και για συναλλαγές κάτω των πεντακοσίων ευρώ (500,00€) συνιστάται η εξόφληση των συναλλαγών μέσω τραπεζικών ιδρυμάτων ή μέσω ηλεκτρονικών μέσων πληρωμής στα οποία θα μπορεί να ταυτοποιηθεί ότι το πρόσωπο που εξοφλεί τη συναλλαγή είναι ο υποκείμενος στο φόρο αγοραστή προς τον οποίο έχει εκδοθεί το φορολογικό στοιχείο.

Επισημαίνεται ότι η υποχρέωση του πωλητή εξαντλείται με την επιβεβαίωση της ιδιότητας του αγοραστή ως υποκειμένου με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου και δεν εξετάζεται από τον πωλητή τι είδους χρήση θα γίνει από τον υποκείμενο (δηλαδή εάν είναι στα πλαίσια της δραστηριότητάς του με δικαίωμα έκπτωσης ή όχι, ή ιδιωτική). Η χρήση του αγαθού από τον αγοραστή αποτελεί αντικείμενο ελέγχου της φορολογικής διοίκησης. Για το σκοπό αυτό οι υποκείμενοι/αγοραστές που πραγματοποιούν αντίστοιχες συναλλαγές/αγορές δύναται να ελέγχονται δειγματοληπτικά και με τυχαίο τρόπο, ετησίως, κατά την κρίση της φορολογικής διοίκησης.

4. Για την επιβεβαίωση της ιδιότητας του αγοραστή ως υποκειμένου με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών, θα δημιουργηθεί κατάλληλη ηλεκτρονική εφαρμογή.

5. Στο φορολογικό στοιχείο που εκδίδει ο πωλητής για τις παραδόσεις αγαθών που εφαρμόζονται οι διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 39α, δεν χρεώνει Φ.Π.Α. και αναγράφει την ένδειξη «Άρθρο 39α, υπόχρεος για την καταβολή του φόρου είναι ο αγοραστής». Στην περίπτωση εφαρμογής ειδικότερων διατάξεων του Κώδικα Φ.Π.Α. βάσει της οποίας προβλέπεται η μη επιβάρυνση του στοιχείου με Φ.Π.Α. θα αναγράφεται στο φορολογικό στοιχείο η ειδικότερη αυτή διάταξη.

Στην περίπτωση παράδοσης αγαθών για μερικά από τα οποία υπάρχει υποχρέωση επιβάρυνσής τους με Φ.Π.Α. ο πωλητής έχει υποχρέωση να αναγράφει διακριτά στο ίδιο φορολογικό στοιχείο την επιβάρυνση του κάθε αγαθού με Φ.Π.Α. ή την εφαρμογή της παρ. 5 του άρθρου 39α αντίστοιχα, καθώς και το σύνολο της φορολογητέας αξίας για την οποία τελικά εφαρμόζεται η παρ. 5 του άρθρου 39α. Στην περίπτωση αυτή η υποχρεωτική αναγραφή της ένδειξης «Άρθρο 39α, υπόχρεος για την καταβολή του φόρου είναι ο αγοραστής» στο φορολογικό στοιχείο αφορά μόνο τα ποσά του φόρου που αναλογούν στη φορολογητέα αξία για την οποία εφαρμόζονται οι διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 39α.

6. Στα πιστωτικά φορολογικά στοιχεία που εκδίδονται από 1.8.2017 για εκπώσεις ή επιστροφές αγαθών που εμπίπτουν στην εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 5 του άρθρου 39α του Κώδικα Φ.Π.Α. εφαρμόζονται οι διατάξεις αυτές, εφόσον αυτά εκδίδονται εμπρόθεσμα και ανεξαρτήτως εάν αφορούν αρχικά στοιχεία που επιβαρύνθηκαν με Φ.Π.Α. (ορθώς λόγω του ότι αφορούν πράξεις που πραγματοποιήθηκαν έ ως και 31.7.2017 ή εσφαλμένα για πράξεις που πραγματοποιούνται μετά την 1.8.2017). Στην περίπτωση που η έκπτωση αφορά τόσο αγαθά που εμπίπτουν όσο και αγαθά που δεν εμπίπτουν στις ανωτέρω διατάξεις, η φορολογητέα αξία θα επιμερίζεται αναλογικά.

Στην περίπτωση έκδοσης πιστωτικού τιμολογίου λόγω εσφαλμένης χρέωσης του αρχικού τιμολογίου με Φ.Π.Α. ισχύουν οι οδηγίες που έχουν δοθεί με την εγκύκλιο Π.Ο.Λ. 1052/2017.

Τέλος, εφόσον συντρέχει λόγος έκδοσης παραστατικού για την ακύρωση συναλλαγής που έλαβε χώρα πριν την 1.8.2017, ανεξαρτήτως της ημερομηνίας έκδοσης αυτού, στο πιστωτικό τιμολόγιο πρέπει να αναγράφεται ο κανονικός συντελεστής βάσει της οποίας επιβαρύνθηκε η αρχική συναλλαγή, δεδομένου ότι, στην περίπτωση αυτή ακυρώνεται η συναλλαγή στο σύνολό της.

Παράδειγμα 9

Έκπτωση λόγω τζίρου στο τέλος του έτους για σύνολο πωλήσεων που αφορούν παραδόσεις που έγιναν από 1.1. έως 31.7.2017 και παραδόσεις που έγιναν από 1.8.2017 έως το τέλος του έτους, εμπίπτει στις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 39α.

Παράδειγμα 10

Στις 15.9.2017 επιστρέφονται αγαθά που είχαν πωληθεί στις 25.7.2017 με Φ.Π.Α.. Το πιστωτικό θα εκδοθεί σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 39α του Κώδικα Φ.Π.Α. με τις νέες διατάξεις.

7. Η φορολογητέα αξία των παραδόσεων αγαθών που υπάγονται στην παρ. 5 του άρθρου 39α του Κώδικα Φ.Π.Α. συμπληρώνεται στον κωδικό «349» της δήλωσης Φ.Π.Α. (σχετ. η εγκύκλιος Π.Ο.Λ. 1082/ 6.4.2015).

ΣΤ. Υποχρεώσεις του Αγοραστή

1. Εφόσον τηρούνται οι προϋποθέσεις εφαρμογής της διάταξης, η απόκτηση των εν λόγω αγαθών από τον αγοραστή (υποκείμενο σε κάθε περίπτωση του κανονικού καθεστώτος) αποτελεί πράξη λήπτη, δηλαδή ο τελευταίος έχει την υποχρέωση καταβολής του φόρου που αναλογεί στις εν λόγω παραδόσεις με δικαίωμα έκπτωσης επίσης του φόρου αυτού, εφόσον η απόκτηση των συγκεκριμένων αγαθών θα χρησιμοποιηθεί για την πραγματοποίηση πράξεων που παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισρών (π.χ. φορολογητέων παραδόσεων, ενδοκοινοτικών παραδόσεων κλπ). Ο εφαρμοστέος συντελεστής Φ.Π.Α. είναι σήμερα ο κανονικός, σύμφωνα με

τα όσα ορίζονται στο άρθρο 21 του Κώδικα Φ.Π.Α. και τη δασμολογική κλάση στην οποία ανήκουν τα εν λόγω αγαθά.

2. Ο φόρος προστιθέμενης αξίας που αναλογεί στη συναλλαγή καταβάλλεται από τον ίδιο τον αγοραστή με την περιοδική του δήλωση, που υποβάλλεται για την οικεία φορολογική περίοδο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 38 του Κώδικα Φ.Π.Α. Η αξία των αποκτηθέντων με τη διαδικασία αυτή αγαθών προσαυξάνει την αξία τόσο των φορολογητέων εκροών — κωδικοί «303», «306»— όσο και των εισροών — κωδικός «366»— της οικείας φορολογικής περιόδου. Ο αναλογών φόρος προστιθέμενης αξίας αντίστοιχα προσαυξάνει τόσο το φόρο εκροών —κωδικοί «333» και «336»— όσο και το φόρο εισροών της ίδιας φορολογικής περιόδου κωδικός «386» (σχετ. η εγκύκλιος ΠΟΛ.1082/6.4.2015).

3. Σε κάθε περίπτωση, εφόσον έχει εκδοθεί τιμολόγιο χωρίς Φ.Π.Α. από τον προμηθευτή με την ένδειξη «Άρθρο 39α, υπόχρεος για την καταβολή του φόρου είναι ο λήπτης» και ο λήπτης δεν έχει αρνηθεί αυτό το παραστατικό, τεκμαίρεται η δήλωση της ιδιότητας του αγοραστή ως υποκειμένου με δικαίωμα έκπτωσης προς τον πωλητή. Στο πλαίσιο αυτό ο λήπτης υποχρεούται να υποβάλλει δήλωση Φ.Π.Α. για την οικεία φορολογική περίοδο και να καταβάλλει στο Δημόσιο το φόρο που αναλογεί. Για τον τρόπο καταβολής του φόρου από τον αγοραστή επισημαίνονται τα εξής:

ι. Εάν ο αγοραστής υπάγεται στο κανονικό καθεστώς, λόγω του ότι διενεργεί παράλληλα πράξεις με και χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. των εισροών τους και το εν λόγω αγαθό χρησιμοποιείται αποκλειστικά σε δραστηριότητες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης, αυτός υποχρεούται να αναγράψει τον αναλογούντα Φ.Π.Α. μόνο στο σκέλος των εκροών της δήλωσης Φ.Π.Α. προκειμένου να τον καταβάλει (κωδικοί «303», «306», «333», «336» της δήλωσης Φ.Π.Α.).

ΕΓΚ. Α.Α.Δ.Ε. Ε. 2122/27.6.2019.-Εφαρμογή του άρθρου 39α του Κώδικα ΦΠΑ (ν.2859/2000) στην περίπτωση παράδοσης οχημάτων από υποκείμενους στο φόρο που υπάγονται στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ.

Με αφορμή ερωτήματα που έχουν υποβληθεί στην Υπηρεσία μας, αναφορικά με το πιο πάνω θέμα και ειδικότερα στην περίπτωση παράδοσης Οχημάτων Τέλους Κύκλου Ζωής (ΟΤΚΖ) και οχημάτων για διάλυση από υποκείμενους στο φόρο, σας γνωρίζουμε τα εξής:

1. Σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στην παράγραφο 1 του άρθρου 39α του Κώδικα ΦΠΑ (ν.2859/2000, όπως ισχύει), οι υποκείμενοι οι οποίοι πραγματοποιούν σε άλλους υποκείμενους παραδόσεις ανακυκλώσιμων απορριμμάτων, όπως αυτά καθορίζονται στην παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου, θεωρείται ότι διενεργούν πράξεις απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών τους και δεν επιβαρύνουν με ΦΠΑ το φορολογικό στοιχείο που εκδίδουν.

Στην παρ. 2 του ίδιου άρθρου απαριθμούνται οι περιπτώσεις παραδόσεων απορριμμάτων για τις οποίες έχουν εφαρμογή τα ανωτέρω, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνονται και τα απορρίμματα σιδηρούχων και μη σιδηρούχων μετάλλων, αποκομμάτων και άλλων χρησιμοποιημένων υλικών.

2. Με την Εγκύκλιο ΠΟΛ.1049/2007 δόθηκαν οδηγίες για την ορθή εφαρμογή του εν λόγω άρθρου και ειδικότερα διευκρινίστηκε ότι, για την εφαρμογή του ειδικού καθεστώτος ανακυκλώσιμων απορριμμάτων θα πρέπει να τηρούνται αθροιστικά οι παρακάτω προϋποθέσεις:

Το αγαθό να περιλαμβάνεται στην παρ. 2 του άρθρου 39α του Κώδικα ΦΠΑ. Η παράδοση του αγαθού να γίνεται μεταξύ υποκειμένων στο φόρο προσώπων.

Η παράδοση του αγαθού να προορίζεται για ανακύκλωση, δηλαδή για επαναφορά του αγαθού στην αρχική του μορφή και την περαιτέρω αξιοποίησή τους στην παραγωγή νέων προϊόντων. Η προϋπόθεση αυτή διασφαλίζεται, κατά την παράδοση του αγαθού από τον πωλητή, από τη δραστηριότητα του λήπτη των αγαθών, η οποία πρέπει να είναι σχετική με τον κλάδο της ανακύκλωσης, δηλαδή ο λήπτης πρέπει να είναι είτε έμπορος ανακυκλώσιμων απορριμμάτων

είτε βιοτεχνική ή βιομηχανική επιχείρηση που επεξεργάζεται το αγαθό με σκοπό την ανακύκλωσή του.

Αντιθέτως, όταν οι παραδόσεις των απορριμμάτων που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 39α του Κώδικα ΦΠΑ δεν προορίζονται για ανακύκλωση, αλλά για να χρησιμοποιηθούν αυτούσια ή με άλλο τρόπο για άλλους σκοπούς, δεν υπάγονται στις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 39α.

3. Λαμβάνοντας υπόψη ότι το όχημα είναι ενιαίο αγαθό και ότι σε «Οχήματα Τέλους Κύκλου Ζωής (ΟΤΚΖ)» και «Οχήματα για Διάλυση» μπορεί να περιέχονται και μη απορρίμματα (π.χ. ανταλλακτικά), για να εφαρμοστούν οι διατάξεις του άρθρου 39α θα πρέπει να αναγράφεται στο εκδιδόμενο φορολογικό στοιχείο εκτός από την προβλεπόμενη ένδειξη της παρ. 1 του άρθρου 39α, «Άρθρο 39α, υπόχρεος για την καταβολή του φόρου είναι ο αγοραστής των αγαθών» και η ένδειξη «Ανακυκλώσιμο Απόρριμμα». Σε διαφορετική περίπτωση η συνολική αξία των «Οχημάτων Τέλους Κύκλου Ζωής (ΟΤΚΖ)» και «Οχημάτων για Διάλυση» θα πρέπει να επιβαρύνεται με ΦΠΑ.

4. Για λόγους χρηστής διοίκησης σε όσες περιπτώσεις εκδόθηκαν φορολογικά στοιχεία που δεν έχουν επιβαρυνθεί με ΦΠΑ πριν την έκδοση της παρούσης χωρίς την ένδειξη «Ανακυκλώσιμο Απόρριμμα», και το παραδιδόμενο «Όχημα Τέλους Κύκλου Ζωής (ΟΤΚΖ)» ή «Όχημα για Διάλυση» αφορούσε απόρριμμα, δεν απαιτείται καμία ενέργεια των συναλλασσομένων για την εφαρμογή των προβλεπομένων στην παράγραφο 1 του άρθρου 39α του Κώδικα ΦΠΑ.

Αντίστοιχα, σε όσες περιπτώσεις εκδόθηκαν φορολογικά στοιχεία που επιβαρύνθηκαν με ΦΠΑ επειδή το παραδιδόμενο «Όχημα Τέλους Κύκλου Ζωής (ΟΤΚΖ)» ή «Όχημα για Διάλυση» αντιμετωπίστηκε ως ενιαίο αγαθό στο οποίο εμπεριέχονται απορρίμματα και μη, τότε ο λήπτης δικαιούται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ με τον οποίο έχει επιβαρυνθεί το φορολογικό στοιχείο.

ΑΡΘΡΟ 39B⁽¹⁾

ΕΙΔΙΚΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ ΚΑΤΑΒΟΛΗΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΚΑΤΑ ΤΟ ΧΡΟΝΟ ΕΙΣΠΡΑΞΗΣ ΤΗΣ ΑΝΤΙΠΑΡΟΧΗΣ

1.⁽²⁾ Κατά παρέκκλιση των γενικών διατάξεων του παρόντος Κώδικα, οι υποκείμενοι των οποίων ο ετήσιος κύκλος εργασιών δεν υπερβαίνει τα δύο εκατομμύρια (2.000.000) ευρώ, μπορούν να επιλέξουν την εφαρμογή του ειδικού καθεστώτος του παρόντος άρθρου. Για τους υποκείμενους που δεν έχουν λειτουργήσει επί ένα πλήρες φορολογικό έτος, ο ετήσιος κύκλος εργασιών υπολογίζεται με αναγωγή του ήδη πραγματοποιηθέντος κύκλου εργασιών σε 12μηνη περίοδο.

2. Για τα πρόσωπα που εντάσσονται στο ειδικό αυτό καθεστώς:

α) Ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά το χρόνο εισπραξης της αντιπαροχής ή μέρους αυτής που αφορά τις πραγματοποιούμενες από τα πρόσωπα αυτά φορολογητέες πράξεις.

β) Ο φόρος εισροών εκπίπτει κατά το χρόνο πληρωμής του τιμήματος ή μέρους αυτού που αφορά τις φορολογητέες πράξεις που λαμβάνουν από άλλους υποκείμενους στο φόρο.

2.α.⁽³⁾ Οι εφαρμοζόμενοι συντελεστές είναι, σε κάθε περίπτωση, οι ισχύοντες κατά το χρόνο που νομίμως εκδίδεται το φορολογικό στοιχείο.

3. Οι υποκείμενοι στο φόρο λήπτες παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών από τα πρόσωπα που έχουν ενταχθεί στο ειδικό καθεστώς, εκπίπτουν το φόρο που αναλογεί στις πράξεις αυτές κατά το χρόνο πληρωμής του τιμήματος.

4. Στο ειδικό καθεστώς δεν υπάγονται οι ακόλουθες πράξεις:

α) Παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών οι οποίες απαλλάσσονται από το φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 22 έως 28.⁽⁴⁾

β) Εισαγωγές αγαθών.

γ) Ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών.

δ) Πράξεις για τις οποίες υπόχρεος για την καταβολή του φόρου καθίσταται ο λήπτης των αγαθών ή υπηρεσιών.

ε) Λιανικές πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών.

στ) Πράξεις για τις οποίες ο τόπος φορολόγησης δεν βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας.

(1) Το άρθρο 39β προστέθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 185 του Ν. 4261/2014 και ισχύει για συναλλαγές που πραγματοποιούνται από 1.10.2014 και εφεξής, σύμφωνα με τη παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου και νόμου.

(2) Η παράγραφος 1 του άρθρου 39β τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 101 του ν. 4446/2016 και ισχύει από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 22.12.2016, σύμφωνα με το άρθρο 129 του ίδιου νόμου. Η παράγραφος που αντικαταστάθηκε είχαν ως εξής: «1. Κατά παρέκκλιση των γενικών διατάξεων του παρόντος Κώδικα, των οποίων ο ετήσιος κύκλος εργασιών δεν υπερβαίνει τις πεντακόσιες χιλιάδες (500.000) ευρώ, μπορούν να επιλέξουν την εφαρμογή του ειδικού καθεστώτος του παρόντος άρθρου.»

(3) Η παράγραφος 2α του άρθρου 39β προστέθηκε με την παράγραφο 2 του άρθρου 101 του ν. 4446/2016 και ισχύει από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 22.12.2016, σύμφωνα με το άρθρο 129 του ίδιου νόμου.

(4) Ο αριθμός «28» της περίπτωσης α της παραγράφου 4 του άρθρου 39 β τέθηκε σε αντικατάσταση του αριθμού «28β» με την παράγραφο 3 του άρθρου 101 του ν. 4446/2016 και ισχύει από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 22.12.2016, σύμφωνα με το άρθρο 129 του ίδιου νόμου.

5.⁽¹⁾ Η ένταξη στο καθεστώς πραγματοποιείται με υποβολή δήλωσης στην αρμόδια υπηρεσία της Φορολογικής Διοίκησης, ισχύει από την έναρξη της επόμενης φορολογικής περιόδου και δεν μπορεί να παύσει πριν το πέρας του επόμενου φορολογικού έτους. Η δήλωση ένταξης στο ειδικό καθεστώς μπορεί να ανακληθεί με υποβολή δήλωσης εξόδου, μέχρι την τελευταία ημέρα πριν την έναρξη της φορολογικής περιόδου για την οποία ισχύει.

6.⁽²⁾ Στο ειδικό καθεστώς δεν μπορεί να ενταχθεί υποκείμενος στο φόρο, ο οποίος αποδεδειγμένα κατά τη διάρκεια των δύο προηγούμενων φορολογικών ετών δεν έχει υποβάλλει δηλώσεις ΦΠΑ και εισοδήματος.

7. Οι υποκείμενοι στο φόρο που εντάσσονται στο ειδικό καθεστώς υποχρεούνται να αναγράφουν στα φορολογικά στοιχεία που εκδίδουν την ένδειξη «ειδικό καθεστώς καταβολής του φόρου κατά το χρόνο εισπραχίας της αντιπαροχής - άρθρο 226.7α Οδηγίας 2006/112/ΕΚ».

8. Οι υποκείμενοι στο φόρο που εντάσσονται στο ειδικό καθεστώς υποχρεούνται να τηρούν τα λογιστικά αρχεία τους με τρόπο που να διαπιστώνονται οι εισπράξεις και οι πληρωμές της αντιπαροχής για παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούν ή λαμβάνουν και να παρέχουν ηλεκτρονικά πληροφορίες στη Φορολογική Διοίκηση για τις εν λόγω εισπράξεις και πληρωμές. Επίσης οι υποκείμενοι στο φόρο, που λαμβάνουν παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών, από υποκείμενους του ειδικού καθεστώτος, υποχρεούνται να τηρούν τα λογιστικά αρχεία τους με τρόπο που να διαπιστώνονται οι πληρωμές που πραγματοποιούν για τις εν λόγω πράξεις και να παρέχουν ηλεκτρονικά πληροφορίες στη Φορολογική Διοίκηση για τις εν λόγω πληρωμές.

9.⁽³⁾ Ο υποκείμενος στον φόρο δεν μπορεί να παραμείνει στο ειδικό καθεστώς στην περίπτωση που δεν εκπληρώνει τις υποχρεώσεις, όπως ορίζονται από αυτό. Στην περίπτωση αυτή η Φορολογική Διοίκηση ενημερώνει αιτιολογημένα τον υποκείμενο για την έξοδό του από το καθεστώς, καθώς και για τη φορολογική περίοδο υπαγωγής του στους κανόνες του κανονικού καθεστώτος.

(1) Η παράγραφος 5 του άρθρου 39β τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 4 του άρθρου 101 του ν. 4446/2016 και ισχύει από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 22.12.2016 σύμφωνα με το άρθρο 129 του ίδιου νόμου. Η παράγραφος που αντικαταστάθηκε είχε ως εξής: «5. Η ένταξη στο ειδικό καθεστώς πραγματοποιείται με υποβολή δήλωσης στην αρμόδια υπηρεσία της Φορολογικής Διοίκησης, ισχύει από την έναρξη της επόμενης φορολογικής περιόδου και δεν μπορεί να παύσει πριν τη λήξη της επόμενης διαχειριστικής περιόδου».

(2) Η παράγραφος 6 του άρθρου 39β τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 5 του άρθρου 101 του ν. 4446/2016 και ισχύει από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 22.12.2016, σύμφωνα με το άρθρο 129 του ίδιου νόμου. Η παράγραφος που αντικαταστάθηκε είχε ως εξής: «6. Στο ειδικό καθεστώς δεν μπορεί να ενταχθεί υποκείμενος στο φόρο, ο οποίος αποδεδειγμένα κατά τη διάρκεια των δύο προηγούμενων διαχειριστικών περιόδων δεν έχει υποβάλλει δηλώσεις ΦΠΑ και εισοδήματος ή καταστάσεις πελατών - προμηθευτών ή έχει υποπέσει σε φορολογικές παραβάσεις που συνιστούν φοροδιαφυγή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 55 παράγραφος 2 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας».

(3) Η παράγραφος 9 του άρθρου 39β τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 6 του άρθρου 9 του άρθρου 101 του ν. 4446/2016 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 22.12.2016, σύμφωνα με το άρθρο 129 του ίδιου νόμου. Η παράγραφος που αντικαταστάθηκε είχε ως εξής: «9. Ο υποκείμενος στο φόρο δεν μπορεί να παραμείνει στο ειδικό καθεστώς στην περίπτωση που δεν εκπληρώνει τις υποχρεώσεις, όπως ορίζονται από αυτό ή υποπίπτει σε φορολογικές παραβάσεις που συνιστούν φοροδιαφυγή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 55 παράγραφος 2 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας. Στην περίπτωση αυτή η Φορολογική Διοίκηση ενημερώνει εγγράφως και αιτιολογημένα τον υποκείμενο και η έξοδος από το καθεστώς ισχύει από τη φορολογική περίοδο που έπεται της εν λόγω ειδοποίησης. Επίσης το ειδικό καθεστώς παύει να ισχύει για την επόμενη διαχειριστική περίοδο για υποκείμενους στο φόρο, οι οποίοι κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο πραγματοποίησαν ακαθάριστα έσοδα πάνω από πεντακόσιες χιλιάδες (500.000) ευρώ. Ο υποκείμενος στο φόρο μπορεί να ζητήσει την έξοδό του από το ειδικό καθεστώς με δήλωση που υποβάλλει στη Φορολογική Διοίκηση και η έξοδος αυτή θα ισχύει από την επόμενη διαχειριστική περίοδο.»

Στην περίπτωση υπέρβασης του ορίου που προβλέπεται στην παράγραφο 1, ο υποκείμενος οφείλει να υποβάλλει στη Φορολογική Διοίκηση αίτηση εξόδου από το καθεστώς. Η ένταξη στο κανονικό καθεστώς θα ισχύει από το φορολογικό έτος που ακολουθεί το φορολογικό έτος εντός του οποίου πραγματοποιήθηκε η εν λόγω υπέρβαση.

Ο υποκείμενος στο φόρο μπορεί να ζητήσει την έξοδό του με δήλωση που υποβάλλει στη Φορολογική Διοίκηση και η έξοδος ισχύει από τη φορολογική περίοδο που έπεται της φορολογικής περιόδου κατά την οποία υποβάλλεται η εν λόγω δήλωση εξόδου, υπό την προϋπόθεση ότι έχει εξαντληθεί το χρονικό διάστημα της υποχρεωτικής παραμονής στο ειδικό καθεστώς.

Οι υποκείμενοι στο φόρο που εξέρχονται από το ειδικό καθεστώς οφείλουν, με τη δήλωση της τελευταίας πριν την έξοδό τους, φορολογικής περιόδου, να αποδώσουν το φόρο για όλα τα ανεξόφλητα φορολογικά στοιχεία που έχουν εκδώσει, με αντίστοιχη άσκηση δικαιώματος έκπτωσης των ανεξόφλητων φορολογικών στοιχείων που έχουν λάβει από μη ενταγμένους στο ειδικό καθεστώς προμηθευτές τους. Κατά τον ίδιο χρόνο ασκείται το δικαίωμα έκπτωσης των πελατών των ανωτέρω προσώπων για τα ανεξόφλητα φορολογικά στοιχεία που έχουν λάβει από τα πρόσωπα αυτά, μέχρι το τέλος της φορολογικής αυτής περιόδου.

10. Με αποφάσεις του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων καθορίζονται:

α) Ο τύπος, το περιεχόμενο και ο χρόνος υποβολής της δήλωσης ένταξης ή εξόδου από το ειδικό καθεστώς του παρόντος άρθρου.

β) Ο τρόπος τήρησης των λογιστικών αρχείων, ώστε να είναι δυνατός ο έλεγχος της εισπραχής ή πληρωμής του οφειλόμενου φόρου, καθώς και ο τρόπος εισπραχής και πληρωμής.

γ) Ο τρόπος ηλεκτρονικής ενημέρωσης της Φορολογικής Διοίκησης.

δ) Κάθε άλλο θέμα που απαιτείται για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.

ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ:

Α.Γ.Γ.Δ.Ε. ΠΟΛ. 1214/30.9.2014.- Ειδικό καθεστώς καταβολής Φ.Π.Α. κατά τον χρόνο της εισπραχής σύμφωνα με το άρθρο 39β του Κώδικα Φ.Π.Α.

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις του άρθρου 39.β του Κώδικα ΦΠΑ (Ν. 2859/2000 ΦΕΚ 248 Α), όπως προστέθηκε με το άρθρο 185 του Ν. 4261/2014 (ΦΕΚ 107 Α).

2. Τις διατάξεις της απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων ΠΟΛ. 1022/7.1.2014 (ΦΕΚ 179 Β), όπως ισχύει.

.....
Αποφασίζουμε

Καθορίζονται οι προϋποθέσεις καθώς και τα λοιπά θέματα εφαρμογής του προαιρετικού καθεστώτος καταβολής ΦΠΑ κατά το χρόνο εισπραχής της αντιπαροχής.

Άρθρο 1

Όριο κύκλου εργασιών για την επιλογή ένταξης στο ειδικό καθεστώς

1. Για την εφαρμογή της παραγράφου 1 του άρθρου 39.β, δικαίωμα επιλογής ένταξης στο ειδικό καθεστώς έχουν οι υποκείμενοι στο φόρο, των οποίων ο ετήσιος κύκλος εργασιών κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο δεν υπερβαίνει τις πεντακόσιες χιλιάδες (500.000) ευρώ, με την προϋπόθεση ότι και κατά την τρέχουσα διαχειριστική περίοδο μέχρι την άσκηση της επιλογής δεν

έχουν υπερβεί το ανωτέρω όριο.

Για τους υποκείμενους των οποίων η προηγούμενη διαχειριστική περίοδος είναι μικρότερη των δώδεκα (12) μηνών, ο ετήσιος κύκλος εργασιών υπολογίζεται με αναγωγή του πραγματοποιηθέντος κύκλου εργασιών σε δωδεκάμηνη περίοδο.

2. Για υποκείμενους στο φόρο που κάνουν έναρξη εντός της διαχειριστικής περιόδου, λαμβάνεται υπόψη ο εκτιμώμενος κύκλος εργασιών που θα επιτευχθεί εντός της περιόδου αυτής.

Άρθρο 2

Τρόπος ένταξης στο ειδικό καθεστώς

1. Για την ένταξη στο ειδικό καθεστώς απαιτείται η υποβολή δήλωσης, σύμφωνα με το υπόδειγμα που περιλαμβάνεται στο Παράρτημα Ι.Α της παρούσας.

2. Η ανωτέρω δήλωση υποβάλλεται ηλεκτρονικά μέσω του συστήματος TAXISNET σε ειδική για τον σκοπό αυτό εφαρμογή, πριν από τη φορολογική περίοδο, από την έναρξη της οποίας ζητείται η ένταξη στο ειδικό καθεστώς.

3. Ειδικά για την πρώτη εφαρμογή του ειδικού καθεστώτος, η δήλωση ένταξης στο καθεστώς γίνεται δεκτή έως 20.10.2014 και η ένταξη ισχύει από 1.10.2014. Στην περίπτωση αυτή ο υποκείμενος στο φόρο, που έχει ήδη εκδώσει φορολογικά στοιχεία χωρίς την ένδειξη που αναφέρεται στην περίπτωση β) της παραγράφου 1 του άρθρου 3 υποχρεούται να ενημερώσει τους πελάτες του ότι έχει ενταχθεί στο ειδικό καθεστώς από 1.10.2014.

Άρθρο 3

Υποχρεώσεις ειδικού καθεστώτος

1. Οι υποκείμενοι που επιλέγουν να ενταχθούν στο ειδικό καθεστώς υποχρεούνται:

α) Να τηρούν αρχείο εισπράξεων/πληρωμών, στο οποίο θα καταχωρούνται όλες οι εισπράξεις που πραγματοποιούν από τους πελάτες τους, για συναλλαγές που εμπίπτουν στο ειδικό καθεστώς, καθώς και όλες οι πληρωμές που αυτοί πραγματοποιούν προς τους προμηθευτές τους. Το εν λόγω αρχείο τηρείται με κάθε πρόσφορο τρόπο, με την προϋπόθεση ότι οι εν λόγω εισπράξεις και πληρωμές αποδεικνύονται δεόντως.

β) Να αναγράφουν στα φορολογικά στοιχεία που εκδίδουν την ένδειξη «Ειδικό καθεστώς καταβολής του φόρου κατά το χρόνο εισπραξης της αντιπαροχής - άρθρο 226.7.α. Οδηγίας 2006/112/ΕΚ - άρθρο 39.β Κώδικα ΦΠΑ».

γ) Να ενημερώνουν τη φορολογική διοίκηση για τις εισπράξεις/πληρωμές που πραγματοποίησαν, με την υποβολή των καταστάσεων φορολογικών στοιχείων του άρθρου 14 παράγραφοι 3 και 4 Ν. 4174/2013, σύμφωνα με την απόφαση του Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων Π.Ο.Λ.1022/7.1.2014 και τα οριζόμενα στο άρθρο 7 της παρούσας.

2. Οι υποκείμενοι στο φόρο που δεν εντάσσονται στο ειδικό καθεστώς, στην περίπτωση που είναι λήπτες φορολογητέων πράξεων από υποκείμενους στο φόρο που εντάσσονται στο ειδικό καθεστώς, υποχρεούνται στην τήρηση αρχείου πληρωμών και την ενημέρωση της φορολογικής διοίκησης, για τις εν λόγω πράξεις, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις περιπτώσεις α) και γ) της παραγράφου 1.

Άρθρο 4

Απαιτητό του φόρου και έκπτωση του φόρου εισροών για συναλλαγές που διενεργούνται στα πλαίσια του ειδικού καθεστώτος

1. Για τις πράξεις που πραγματοποιούνται από υποκείμενους ενταγμένους στο ειδικό καθεστώς ο φόρος καθίσταται απαιτητός τον χρόνο, κατά τον οποίο εισπράττεται η αντιπαροχή. Για την εφαρμογή του καθεστώτος ως εισπράξη νοούνται όλοι οι τρόποι πληρωμής (μετρητά, επιταγές, ταχυδρομικές επιταγές, εμβάσματα, πιστωτικές κάρτες, συμψηφισμός ή εκχώρηση απαιτήσεων, πληρωμές σε είδος, άγιες εντολές, κ.λπ.), με την προϋπόθεση ότι αποδεικνύεται επαρκώς η πραγματοποίησή τους.

2. Στην περίπτωση είσπραξης προκαταβολής πριν την πραγματοποίηση φορολογητέας συναλλαγής ο φόρος καθίσταται απαιτητός τον χρόνο κατά τον οποίο εισπράττεται η προκαταβολή. Κατά τον ίδιο χρόνο υπάρχει υποχρέωση έκδοσης του ειδικού στοιχείου προκαταβολής που προβλέπεται στο άρθρο 6 της παρούσας.

3. Στην περίπτωση εξόφλησης με επιταγή ο φόρος καθίσταται απαιτητός τον χρόνο κατά τον οποίο λαμβάνεται η επιταγή. Σε περίπτωση μη είσπραξης της επιταγής, η φορολογητέα αξία μειώνεται κατά το χρόνο που σφραγίστηκε η επιταγή.

4. Κατά τον ίδιο ως άνω χρόνο υφίσταται και το δικαίωμα έκπτωσης για συναλλαγές που εμπιπτουν στο ειδικό καθεστώς, τόσο για τον υποκείμενο που εντάσσεται στο ειδικό καθεστώς για τις συναλλαγές που λαμβάνει από άλλους υποκείμενους στο φόρο, όσο και για τον υποκείμενο που δεν εντάσσεται στο ειδικό καθεστώς για τις συναλλαγές που λαμβάνει από υποκείμενους στο φόρο που εντάσσονται στο ειδικό καθεστώς.

5. Ως χρόνος πραγματοποίησης της είσπραξης ή πληρωμής, θεωρείται η ημερομηνία που φέρει το παραστατικό είσπραξης ή πληρωμής ή σε περίπτωση μη ύπαρξης παραστατικού, η ημερομηνία πίστωσης της είσπραξης ή πληρωμής στα βιβλία των συμβαλλομένων, η οποία πρέπει να είναι ταυτόσημη και για τους δύο συμβαλλόμενους.

6. Στην περίπτωση που από τα στοιχεία της είσπραξης/πληρωμής δεν πιστοποιούνται με σαφήνεια τα φορολογικά στοιχεία που αφορά, θεωρείται ότι εξοφλούνται τα αρχαιότερα ανεξόφλητα φορολογικά στοιχεία.

7. Σε περίπτωση μερικής εξόφλησης φορολογικών στοιχείων, τα οποία περιλαμβάνουν περισσότερους από έναν συντελεστές ΦΠΑ, το ποσό της πληρωμής εξοφλεί κατά προτεραιότητα το μέρος του τιμολογίου που αφορά στην αξία και στον φόρο του μεγαλύτερου συντελεστή.

Άρθρο 5

Έξοδος από το ειδικό καθεστώς

1. Η έξοδος από το ειδικό καθεστώς πραγματοποιείται στις εξής περιπτώσεις:

α) Ο υποκείμενος στο φόρο επιλέγει την έξοδό του από το ειδικό καθεστώς, με υποβολή δήλωσης, σύμφωνα με το υπόδειγμα που περιλαμβάνεται στο Παράρτημα Ι.Β της παρούσας. Η δήλωση αυτή υποβάλλεται ηλεκτρονικά μέσω του συστήματος TAXISNET σε ειδική για τον σκοπό αυτό εφαρμογή, πριν από τη διαχειριστική περίοδο από την έναρξη της οποίας ζητείται η έξοδος από το ειδικό καθεστώς, με την προϋπόθεση ότι η επιχείρηση έχει παραμείνει στο ειδικό καθεστώς τουλάχιστον για μία ολόκληρη διαχειριστική περίοδο.

β) Εφόσον σε μια διαχειριστική περίοδο πραγματοποιηθεί υπέρβαση του προβλεπόμενου ορίου των πεντακοσίων χιλιάδων (500.000) ευρώ. Στην περίπτωση αυτή η ένταξη στο κανονικό καθεστώς είναι υποχρεωτική από την έναρξη της επόμενης διαχειριστικής περιόδου.

Ο υποκείμενος στο φόρο υποχρεούται να υποβάλλει ηλεκτρονικά στην ειδική εφαρμογή του TAXISNET, τη δήλωση που περιλαμβάνεται στο Παράρτημα Ι.Β της παρούσας, μέχρι τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, κατά την οποία πραγματοποιείται η υπέρβαση του ορίου.

γ) Εφόσον η Φορολογική Διοίκηση διαπιστώσει ότι ο ενταγμένος στο ειδικό καθεστώς υποκείμενος δεν εκπληρώνει τις υποχρεώσεις που απορρέουν από την ένταξη του στο καθεστώς αυτό, ή έχει υποπέσει σε παραβάσεις που αναφέρονται στο πρώτο εδάφιο της παραγράφου 9 του άρθρου 39.β του Κώδικα ΦΠΑ. Στην περίπτωση αυτή η ένταξη στο κανονικό καθεστώς ισχύει από τη φορολογική περίοδο που ακολουθεί την αποστολή στον υποκείμενο σχετικής ενημέρωσης από τη φορολογική διοίκηση, με την οποία αιτιολογείται η υποχρέωση ένταξης στο κανονικό καθεστώς.

2. Σε όλες τις παραπάνω περιπτώσεις οι υποκείμενοι που απεντάσσονται από το ειδικό καθεστώς, υποχρεούνται, με την δήλωση ΦΠΑ της τελευταίας πριν την έξοδό τους από το ειδικό καθεστώς φορολογικής περιόδου, να καταβάλλουν τον φόρο για όλα τα ανεξόφλητα φορολογικά

στοιχεία. Με την ίδια δήλωση ασκείται και το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών που αφορά ανεξόφλητα φορολογικά στοιχεία που έχουν ληφθεί από προμηθευτές, οι οποίοι δεν είναι ενταγμένοι στο ειδικό καθεστώς. Κατά τον ίδιο χρόνο ασκείται το δικαίωμα έκπτωσης των υποκειμένων πελατών των ανωτέρω προσώπων για ανεξόφλητα φορολογικά στοιχεία που έχουν λάβει από τα πρόσωπα αυτά.

Άρθρο 6

Ειδικό στοιχείο προκαταβολής στα πλαίσια του ειδικού καθεστώτος

1. Στις περιπτώσεις εισπραξης προκαταβολής στα πλαίσια συναλλαγών του ειδικού καθεστώτος, εκδίδεται ειδικό στοιχείο προκαταβολής. Το ειδικό στοιχείο επέχει θέση τιμολογίου και αποτελεί το αποδεικτικό έγγραφο πραγματοποίησης της πληρωμής πριν την πραγματοποίηση της συναλλαγής.

2. Το ειδικό στοιχείο που φέρει τον τίτλο “Ειδικό στοιχείο προκαταβολής για σκοπούς του ειδικού καθεστώτος ΦΠΑ του άρθρ. 39β” εκδίδεται κατά το χρόνο εισπραξης της προκαταβολής. Το ίδιο στοιχείο, με αρνητικό πρόσημο, εκδίδεται και στην περίπτωση επιστροφής της προκαταβολής ή μέρους αυτής.

3. Στο οριστικό φορολογικό στοιχείο, που εκδίδεται σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις, αναγράφεται η συνολική αξία της συναλλαγής και επιπρόσθετη ανάλυση όσον αφορά την αξία του ειδικού στοιχείου καθώς και την τυχόν διαφορά που προκύπτει. Στην περίπτωση αυτή, επί του ποσού της διαφοράς και μόνο γεννάται υποχρέωση απόδοσης φόρου καθώς και αντίστοιχο δικαίωμα έκπτωσης, κατά το χρόνο εξόφλησης.

4. Το ποσό της προκαταβολής θα καταχωρείται τόσο στο αρχείο πληρωμών όσο και στις καταστάσεις φορολογικών στοιχείων σύμφωνα με την ΑΓΓΔΕ ΠΟΛ. 1022/ 7.1.2014.

Άρθρο 7

Ενημέρωση Φορολογικής Διοίκησης με στοιχεία εισπράξεων/πληρωμών στα πλαίσια του ειδικού καθεστώτος

1. Οι υποκείμενοι που εντάσσονται στο ειδικό καθεστώς, καθώς και οι μη ενταγμένοι στο ειδικό καθεστώς υποκείμενοι πελάτες των προσώπων αυτών, υποχρεούνται κατά την υποβολή των καταστάσεων φορολογικών στοιχείων σύμφωνα με την απόφαση Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων ΠΟΛ.1022/ 7.1.2014, να καταχωρούν επιπλέον και τα εξής στοιχεία:

α) Οι υποκείμενοι που εντάσσονται στο ειδικό καθεστώς:

i. Στις καταστάσεις πελατών, τις συνολικές εισπράξεις που έλαβαν, ανά ΑΦΜ πελάτη, με διάκριση της καθαρής φορολογητέας αξίας και του αναλογούντος ΦΠΑ.

ii. Στις καταστάσεις προμηθευτών, τις συνολικές πληρωμές που πραγματοποίησαν, ανά ΑΦΜ προμηθευτή, με διάκριση της καθαρής φορολογητέας αξίας και του αναλογούντος ΦΠΑ.

β) Οι υποκείμενοι που δεν είναι ενταγμένοι στο ειδικό καθεστώς αλλά είναι λήπτες φορολογητέων πράξεων από ενταγμένους στο ειδικό καθεστώς προμηθευτές, στις καταστάσεις προμηθευτών, ανά ΑΦΜ προμηθευτή, τις συνολικές πληρωμές προς τους εν λόγω προμηθευτές, με διάκριση της καθαρής φορολογητέας αξίας και του αναλογούντος ΦΠΑ.

Άρθρο 8

Ενέργειες φορολογικής διοίκησης

Η Φορολογική Διοίκηση:

α) Στην περίπτωση δήλωσης ένταξης στο ειδικό καθεστώς, διαπιστώνει εάν πληρούνται οι προϋποθέσεις που τίθενται από το νόμο και ενημερώνει ηλεκτρονικά άμεσα τον φορολογούμενο για την αποδοχή της δήλωσης ένταξης. Σε περίπτωση που διαπιστώνει ότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις, ενημερώνει ηλεκτρονικά άμεσα τον φορολογούμενο για την απόρριψη του αιτήματος ένταξης, αιτιολογώντας την απόφαση αυτή.

β) Στην περίπτωση οικειοθελούς εξόδου από το ειδικό καθεστώς, διαπιστώνει ότι πληρούνται

οι προϋποθέσεις που τίθενται για το σκοπό αυτό από το άρθρο 39.β και σε αντίθετη περίπτωση ενημερώνει άμεσα τον υποκείμενο ότι το αίτημά του δεν γίνεται αποδεκτό.

γ) Διαπιστώνει την υπέρβαση του ορίου κύκλου εργασιών που προβλέπεται στο άρθρο 1, και απεντάσσει τον υποκείμενο στο φόρο από το ειδικό καθεστώς, ακόμη και στην περίπτωση που δεν έχει υποβληθεί η δήλωση που προβλέπεται στο άρθρο 5.1.β) ενημερώνοντας άμεσα τον υποκείμενο στο φόρο.

Εάν η διαπίστωση γίνει εντός της διαχειριστικής περιόδου στην οποία πραγματοποιήθηκε η υπέρβαση η ένταξη στο κανονικό καθεστώς ισχύει από την επόμενη διαχειριστική περίοδο. Εάν όμως η διαπίστωση από την Φορολογική Διοίκηση γίνει την επόμενη διαχειριστική περίοδο από αυτή εντός της οποίας ξεπεράστηκε το όριο, η ένταξη στο κανονικό καθεστώς ισχύει από τη φορολογική περίοδο που έπεται της ανωτέρω ενημέρωσης.

δ) Σε περίπτωση διαπίστωσης μη πλήρωσης των προϋποθέσεων παραμονής στο ειδικό καθεστώς, σύμφωνα με την παράγραφο 9 του άρθρου 39.β απεντάσσει τον υποκείμενο στο φόρο από το ειδικό καθεστώς, ενημερώνοντας άμεσα τον υποκείμενο στο φόρο. Στην περίπτωση αυτή η ένταξη στο κανονικό καθεστώς ισχύει από τη φορολογική περίοδο που έπεται της ανωτέρω ενημέρωσης.

ε) Διαθέτει εφαρμογή μέσω του συστήματος TAXISNET στην οποία οι ενδιαφερόμενοι πιθανοί συναλλασσόμενοι θα μπορούν να επιβεβαιώσουν ότι συγκεκριμένο ΑΦΜ είναι ενταγμένο στο ειδικό καθεστώς.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Ι

Α. ΔΗΛΩΣΗ ΕΝΤΑΞΗΣ ΣΤΟ ΕΙΔΙΚΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 39B ΤΟΥ ΚΩΔΙΚΑ ΦΠΑ

Με την παρούσα δηλώνω υπεύθυνα ότι πληρώ τις προϋποθέσεις και επιθυμώ την ένταξή μου στο ειδικό καθεστώς καταβολής του φόρου κατά την εισπραξη, σύμφωνα με το άρθρο 39.β του Κώδικα ΦΠΑ.

1. Ονοματεπώνυμο/Επωνυμία:

2. ΑΦΜ:

3. Ημερομηνία Έναρξης Εργασιών:

4. Ημερομηνία Δήλωσης:

5. Ημερομηνία ένταξης στο ειδικό καθεστώς:

6. Ετήσιος κύκλος προηγούμενης διαχ/κής περιόδου (σε ευρώ):

7. Κύκλος εργασιών τρέχουσας διαχ/κής περιόδου μέχρι την ημερομηνία ένταξης (σε ευρώ):

8. Εκτιμώμενος κύκλος εργασιών τρέχουσας διαχ/κής περιόδου (συμπληρώνεται μόνο από νέες επιχειρήσεις):

Β. ΔΗΛΩΣΗ ΕΞΟΔΟΥ ΑΠΟ ΤΟ ΕΙΔΙΚΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 39B ΤΟΥ ΚΩΔΙΚΑ ΦΠΑ Με την παρούσα δηλώνω ότι (επιλέξτε με (X) [α] ή [β] κατωτέρω):

α) επιθυμώ την εξόδο μου από το ειδικό καθεστώς καταβολής του φόρου κατά την εισπραξη, σύμφωνα με το άρθρο 39.β του Κώδικα ΦΠΑ

β) δεν πληρώ τις προϋποθέσεις παραμονής στο ειδικό καθεστώς, λόγω υπέρβασης του προβλεπόμενου ορίου ακαθαρίστων εσόδων.

1. Ονοματεπώνυμο/Επωνυμία:

2. ΑΦΜ:

3. Ημερομηνία ένταξης στο ειδικό καθεστώς:

4. Ημερομηνία Δήλωσης απένταξης:

5. Ημερομηνία εξόδου από το καθεστώς:

Άρθρο 9

Η απόφαση αυτή δημοσιεύθηκε στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (ΦΕΚ 2601B/30.9.2014).

ΑΡΘΡΟ 40

ΕΙΔΙΚΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ ΚΑΤ' ΑΠΟΚΟΠΗ ΚΑΤΑΒΟΛΗΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

1. Καθιερώνεται ειδικό κατ' αποκοπή καθεστώς καταβολής του φόρου, για ορισμένους κλάδους μικρών επιχειρήσεων, για τις οποίες, λόγω της φύσης άσκησης της δραστηριότητάς τους, της δομής τους και της οργάνωσής τους, η τήρηση των υποχρεώσεων υπαγωγής στο κανονικό καθεστώς του φόρου, συνεπάγεται δυσανάλογα υψηλό διοικητικό κόστος.

2. Η υπαγωγή στο ειδικό καθεστώς του παρόντος άρθρου γίνεται κατά κλάδο οικονομικής δραστηριότητας και μετά από σύμφωνη γνώμη των εκπροσώπων των οικείων κλάδων.

3. Το ειδικό καθεστώς συνίσταται στον προσδιορισμό ενός κατ' αποκοπή ετήσιου ποσού Φ.Π.Α. για καταβολή στο Δημόσιο, από τις επιχειρήσεις που εντάσσονται στο καθεστώς αυτό.

Το κατ' αποκοπή αυτό ποσό Φ.Π.Α. προσδιορίζεται λαμβάνοντας υπόψη μακροοικονομικά και στατιστικά στοιχεία των υπόψη κλάδων οικονομικής δραστηριότητας σε συνεργασία με τις συναρμόδιες υπηρεσίες άλλων Υπουργείων, καθώς και των επαγγελματικών τάξεων, όσον αφορά κυρίως:

- α) τις εισροές της δραστηριότητας και τον αντίστοιχο φόρο που τις επιβαρύνει,
- β) τις εκροές της δραστηριότητας και τον αντίστοιχο φόρο, που αναλογεί,
- γ) το ποσοστό επί τοις εκατό (%) λιανικών πωλήσεων ή παροχής υπηρεσιών προς τελικούς καταναλωτές.

4. Στο ειδικό καθεστώς του παρόντος άρθρου δεν μπορούν να ενταχθούν επιχειρήσεις που ασκούν τη δραστηριότητα υπό μορφή εταιρίας οποιουδήποτε τύπου, εκτός από τις κοινωνίες αστικού δικαίου και τις συνιδιοκτησίες (συμπλοιοκτησίες κ.λπ.).

Επίσης από το καθεστώς αυτό μπορούν να αποκλείονται επιχειρήσεις που πραγματοποιούν εξαγωγές ή ενδοκοινοτικές παραδόσεις, καθώς και επιχειρήσεις που ασκούν παράλληλα άλλη δραστηριότητα και έκτου λόγου αυτού δεν μπορούν να χαρακτηριστούν μικρές επιχειρήσεις.

5.⁽¹⁾ Η εφαρμογή του ειδικού καθεστώτος δεν είναι υποχρεωτική για τις επιχειρήσεις οι οποίες μπορούν με δήλωση τους να υπάγονται στο κανονικό καθεστώς του φόρου.

Η δήλωση αυτή υποβάλλεται εντός τριάντα (30) ημερών από την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου εντός της οποίας γίνεται η έναρξη στο κανονικό καθεστώς του φόρου και δεν μπορεί να ανακληθεί πριν από την παρέλευση πενταετίας.

6. Οι επιχειρήσεις που εντάσσονται στο ειδικό καθεστώς του παρόντος άρθρου δεν έχουν υποχρέωση υποβολής των περιοδικών και εκκαθαριστικών δηλώσεων του άρθρου 38 και δεν τους παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης ή επιστροφής του φόρου των εισροών τους.

7. Η έναρξη στο καθεστώς θεσπίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών και

(1) Η παράγραφος 5 του άρθρου 40 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 8 του άρθρου 11 του Ν. 3052/2002 και ισχύει από 1.1.2003 σύμφωνα με το άρθρο 16 του ίδιου νόμου. Η παράγραφος που αντικαταστάθηκε είχε ως εξής: «5. Η εφαρμογή του ειδικού καθεστώτος δεν είναι υποχρεωτική για τις επιχειρήσεις, οι οποίες μπορούν με δήλωσή τους να υπάγονται στο κανονικό καθεστώς του φόρου. Η δήλωση αυτή υποβάλλεται μέχρι τις 10 Ιανουαρίου κάθε έτους και δεν μπορεί να ανακληθεί πριν από την παρέλευση πενταετίας».

μετά από τη σύμφωνη γνώμη των αρμόδιων οργάνων της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Με τις αποφάσεις αυτές καθορίζεται το ετήσιο κατ' αποκοπή ποσό Φ.Π.Α., ο τρόπος καταβολής του, καθώς και λεπτομέρειες για τον υπόχρεο καταβολής.

ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ:

Α.Γ.Γ.Δ.Ε. ΠΟΛ. 1010/9.1.2015.- Ειδικό καθεστώς κατ' αποκοπή καταβολής ΦΠΑ του άρθρου 40 του Κώδικα ΦΠΑ.

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις του Κώδικα Φ.Π.Α. (Ν. 2859/2000), όπως ισχύει, και ειδικότερα:
 - α) τις διατάξεις του άρθρου 38,
 - β) τις διατάξεις του άρθρου 40,
 - γ) τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 64.
2. Τις διατάξεις του Ν. 4174/2013 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α 170/26.07.2013).

Αποφασίζουμε

1. Οι αποφάσεις (α) ΑΥΟ 1145336/6602/140/ Ε0014/ΠΟΛ.1320/30.12.1998, όπως τροποποιήθηκε με την ΑΥΟ 1117146/7150/756/0014/ΠΟΛ.1380/ 21.12.2001, (β) ΑΥΟΟ 1035360/2772/434/ Β0014/ ΠΟΛ. 1065/4.4.2007, όπως τροποποιήθηκε με την ΑΥΟΟ 1060383/5066/741/Β0014/ ΠΟΛ.1085/ 15.6.2007 και (γ) ΑΥΟΟ 1082341/5668/657/Β0014/ ΠΟΛ.1114/30.7.2008, για την εφαρμογή ειδικού κατ' αποκοπή καθεστώτος απόδοσης του ΦΠΑ, σύμφωνα με το άρθρο 40 του Κώδικα ΦΠΑ (Ν. 2859/2000), από (α) τους εκμεταλλευτές σκαφών παράκτιας αλιείας, μήκους μέχρι δώδεκα (12) μέτρων μεταξύ καθέτων, και τους σπογγαλιείς, (β) τους εκμεταλλευτές σκαφών στη λίμνη Ιωαννίνων και (γ) τους εκμεταλλευτές ιπήλατων οχημάτων, αντίστοιχα, συνεχίζουν να ισχύουν για θέματα που αφορούν το Φόρο Προστιθέμενης Αξίας, κατά το μέρος που δεν τροποποιούνται με την παρούσα.

2. Τα κατ' αποκοπή ποσά που οφείλονται ετησίως, σύμφωνα με τις αποφάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 της παρούσας, καταβάλλονται σε δύο ισόποσες δόσεις με την υποβολή δήλωσης ΦΠΑ ανά ημερολογιακό εξάμηνο, με προθεσμία υποβολής και καταβολής του φόρου μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μήνα που ακολουθεί το εξάμηνο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 38 του Κώδικα ΦΠΑ, όπως ισχύει.

3. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής της ανωτέρω δήλωσης ή εκπρόθεσμης καταβολής του οφειλόμενου φόρου, επιβάλλονται οι κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ).

4. Σε περίπτωση παράλληλης άσκησης άλλης δραστηριότητας, υποβάλλονται τόσο οι δηλώσεις ΦΠΑ που αφορούν το κατ' αποκοπή καθεστώς για κάθε εξάμηνο, όσο και οι δηλώσεις ΦΠΑ που αφορούν την άλλη δραστηριότητα.

5. Η απόφαση αυτή, η οποία ισχύει για πράξεις που πραγματοποιούνται από 01.01.2015 και εφεξής, δημοσιεύτηκε στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (ΦΕΚ 139Β/22.1.2015).

ΑΡΘΡΟ 41⁽¹⁾

(1) Το άρθρο 41 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 47 του Ν. 4410/2016 και ισχύει από 1.1.2017, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου και νόμου. Το άρθρο που αντικαταστάθηκε είχε ως εξής:

«ΑΡΘΡΟ 41

ΕΙΔΙΚΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ ΑΓΡΟΤΩΝ

1. Οι αγρότες, οι οποίοι κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο πραγματοποίησαν ακαθάριστα έσοδα από την πώληση αγροτικών προϊόντων παραγωγής τους και την παροχή αγροτικών υπηρεσιών κατώτερα των δεκαπέντε χιλιάδων (15.000) ευρώ και δικαιούνταν να λάβουν δικαιώματα ενιαίας ενίσχυσης κατώτερα των πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ, υπάγονται στο ειδικό καθεστώς του παρόντος άρθρου, με την επιφύλαξη των παραγράφων 4 και 5 του παρόντος. Οι εν λόγω αγρότες δεν υποχρεούνται στην τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων και δικαιούνται επιστροφής του φόρου του παρόντος νόμου που επιβάρυνε τις αγορές αγαθών ή λήψεις υπηρεσιών, τις οποίες πραγματοποίησαν για την άσκηση της εκμετάλλευσής τους.

2. Η επιστροφή του φόρου ενεργείται από το Δημόσιο με καταβολή στον αγρότη ποσού, το οποίο προκύπτει με την εφαρμογή και αποκοπή συντελεστή έξι τοις εκατό (6%), στην αξία των παραδιδόμενων αγροτικών προϊόντων και των παρεχόμενων αγροτικών υπηρεσιών του Παραρτήματος IV του παρόντος προς άλλους υποκείμενους στο φόρο, εκτός των αγροτών που υπάγονται στο καθεστώς του παρόντος άρθρου. Για την πραγματοποίηση της επιστροφής αυτής υποβάλλεται δήλωση αίτησης επιστροφής.

Ειδικά για πωλήσεις αγροτικών προϊόντων δικής τους παραγωγής που πραγματοποιούνται από αγρότες του παρόντος άρθρου από δικό τους κατάστημα ή από λαϊκές αγορές ή εξάγονται ή παραδίδονται σε άλλο κράτος μέλος της Ε.Ε., η επιστροφή πραγματοποιείται με την εφαρμογή και αποκοπή συντελεστή τρία τοις εκατό (3%) στην αξία των εν λόγω πωλήσεων, όπως αυτή προκύπτει από το τηρούμενο βιβλίο, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία.

Για την παράδοση αγροτικών προϊόντων από την αγροτική εκμετάλλευση σε δραστηριότητα που περιγράφεται στο προηγούμενο εδάφιο εκδίδεται ειδικό στοιχείο που περιλαμβάνει το είδος, την ποσότητα, την ποιότητα και την κανονική αξία των παραδιδόμενων αγαθών, όπως αυτή ορίζεται από τις διατάξεις της περίπτωσης γ της παραγράφου 2 του άρθρου 19. Το ειδικό αυτό στοιχείο εκδίδεται και από αγρότες που εντάσσονται στο κανονικό καθεστώς, προκειμένου να προσδιορίζονται τα ακαθάριστα έσοδα της αγροτικής εκμετάλλευσης.

Για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου αυτής, ως αξία των παραδιδόμενων προϊόντων ή των παρεχόμενων υπηρεσιών, λαμβάνεται αυτή που προκύπτει από τα οικεία νόμιμα παραστατικά, με την προϋπόθεση ότι η παραγωγή προϊόντων και η παροχή υπηρεσιών προέρχεται από εκμετάλλευση περιουσιακών στοιχείων που είτε ανήκουν στον αγρότη κατά κυριότητα, είτε έχει το δικαίωμα εκμετάλλευσης με οποιαδήποτε έννομη σχέση.

Σε περίπτωση παράδοσης αγροτικών προϊόντων από τρίτους υποκείμενους στο φόρο, για λογαριασμό των παραγωγών αγροτών, η παραπάνω αξία λαμβάνεται χωρίς φόρο και προμήθεια.

3. Οι διατάξεις των άρθρων 30, 31, 32, 36 και 38 δεν εφαρμόζονται για τους αγρότες που υπάγονται στο καθεστώς του άρθρου αυτού.

4. Οι διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 δεν εφαρμόζονται στους αγρότες που:

α) ασκούν τις αγροτικές εκμεταλλεύσεις και παρέχουν τις αγροτικές υπηρεσίες που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 42, με τη μορφή εταιρείας οποιουδήποτε τύπου ή αγροτικών συνεταιρισμών,

β) πωλούν αγροτικά προϊόντα παραγωγής τους, ύστερα από εξεργασία που μπορεί να προσδώσει σε αυτά χαρακτήρα βιομηχανικών ή βιοτεχνικών προϊόντων,

γ) ασκούν παράλληλα και άλλη οικονομική δραστηριότητα, για την οποία έχουν υποχρέωση να τηρούν βιβλία σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Η διάταξη αυτή δεν ισχύει για τους αγρότες που πωλούν προϊόντα δικής τους παραγωγής από δικό τους κατάστημα ή από λαϊκές αγορές ή πραγματοποιούν εξαγωγές ή παραδόσεις προς άλλο κράτος-μέλος της Ε.Ε., καθώς και για τους αγρότες οι οποίοι εντάσσονται στο Μητρώο Αγροτών και Αγροτικών Εκμεταλλεύσεων, σύμφωνα με το ν. 3874/2010 (Α 151) και ασχολούνται με τη διαχείριση ανανεώσιμων πηγών ενέργειας έως 100 KW ή τη λειτουργία αγροτουριστικών μονάδων έως 10 δωματίων.

5. Οι αγρότες της παραγράφου 4 εντάσσονται στο κανονικό καθεστώς του φόρου για τις δραστηριότητες αυτές, εφόσον για τις εν λόγω δραστηριότητες υποχρεούνται στην τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων σύμφωνα με την κείμενη νομοθεσία.

6. Οι αγρότες μπορούν να μετατάσσονται από το ειδικό καθεστώς του άρθρου αυτού στο κανονικό με δήλωσή τους που υποβάλλεται στην αρμόδια υπηρεσία της Φορολογικής Διοίκησης. Στην περίπτωση που η μετάταξη πραγματοποιείται από την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου, η δήλωση υποβάλλεται εντός δέκα (10) ημερών από την έναρξη αυτής και δεν μπορεί να ανακληθεί πριν από την πάροδο πενταετίας.

Στην περίπτωση που η μετάταξη πραγματοποιείται κατά τη διάρκεια της διαχειριστικής περιόδου, ισχύει από την ημερομηνία κατά την οποία υποβάλλεται η δήλωση και δεν μπορεί να ανακληθεί πριν από την πάροδο πενταετίας, η οποία αρχίζει από την έναρξη της επόμενης από τη μετάταξη διαχειριστικής περιόδου.

Στην περίπτωση υποχρεωτικής ένταξης στο κανονικό καθεστώς, λόγω μη πλήρωσης των κριτηρίων που αναφέρονται στην παράγραφο 1, ο αγρότης υποχρεούται στην υποβολή δήλωσης μεταβολής εντός δέκα (10) ημερών από την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου. Ειδικά για την πρώτη εφαρμογή, η εν λόγω δήλωση υποβάλλεται έως 15.4.2014 για τους υπόχρεους τήρησης διπλογραφικών βιβλίων και έως 20.5.2014 για τους υπόχρεους τήρησης απλογραφικών βιβλίων.

Μετάταξη από το κανονικό καθεστώς απόδοσης του φόρου στο ειδικό καθεστώς αγροτών μπορεί να πραγματοποιηθεί

ΕΙΔΙΚΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ ΑΓΡΟΤΩΝ

1. Οι αγρότες, οι οποίοι κατά το προηγούμενο φορολογικό έτος πραγματοποίησαν προς οποιοδήποτε πρόσωπο παραδόσεις αγροτικών προϊόντων παραγωγής τους και παροχές αγροτικών υπηρεσιών των οποίων η αξία ήταν κατώτερη των δεκαπέντε χιλιάδων (15.000) ευρώ και έλαβαν επιδοτήσεις κατώτερες των πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ, υπάγονται στο ειδικό καθεστώς του παρόντος άρθρου, με την επιφύλαξη της παραγράφου 5. Οι εν λόγω αγρότες δεν επιβαρύνουν με φόρο προστιθέμενης αξίας τις παραδόσεις των αγαθών τους και τις παροχές των υπηρεσιών τους και δικαιούνται επιστροφής του φόρου του παρόντος νόμου που επιβάρυνε τις αγορές αγαθών ή λήψεις υπηρεσιών, τις

μόνο από την έναρξη διαχειριστικής περιόδου με υποβολή δήλωσης στην αρμόδια υπηρεσία της Φορολογικής Διοίκησης εντός δέκα (10) ημερών από την έναρξη αυτής.

7. Οι μετατασσόμενοι είναι υποχρεωμένοι να διενεργούν, μέσα σε προθεσμία δύο (2) μηνών από τη μετάταξη, απογραφή που να περιλαμβάνει:

α) τα αποθέματα των αγροτικών προϊόντων, στα οποία περιλαμβάνονται όσα έχουν συλλεχθεί, οι ηρητημένοι καρποί και οι καλλιέργειες που βρίσκονται σε εξέλιξη, κατά συντελεστή του κατ' αποκοπή φόρου,

β) τα αποθέματα των πρώτων υλών της αγροτικής παραγωγής, όπως σπόρων, λιπασμάτων, φυτοφαρμάκων, ζωοτροφών και λοιπών συναφών, κατά συντελεστή φόρου,

γ) τα αγαθά επένδυσης, εφόσον είναι χρησιμοποιήσιμα για τους σκοπούς της επιχείρησης και δεν παρήλθε η πενταετής περίοδος του διακανονισμού.

Τα αποθέματα των πιο πάνω περιπτώσεων β και γ απογράφονται σε τιμές κόστους.

8. Τα αποθέματα των αγροτικών προϊόντων θεωρούνται:

ως αγορές του κανονικού καθεστώτος απόδοσης του φόρου, σε τιμή πώλησης κατά το χρόνο της μετάταξης, με δικαίωμα να εκπέσουν τον κατ' αποκοπή φόρο, στην περίπτωση που γίνεται μετάταξη από το καθεστώς των αγροτών στο κανονικό καθεστώς,

β) ως παράδοση αγαθών σε τιμή πώλησης, υποκειμένη στο φόρο με τον κατ' αποκοπή συντελεστή, στην περίπτωση που γίνεται μετάταξη από το κανονικό καθεστώς απόδοσης του φόρου στο καθεστώς των αγροτών.

9. Σε περίπτωση μετάταξης από το ειδικό καθεστώς των αγροτών στο κανονικό καθεστώς απόδοσης του φόρου, οι μετατασσόμενοι δικαιούνται να εκπέσουν το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί:

α) τα αποθέματα των πρώτων υλών της αγροτικής παραγωγής,

β) τα αγαθά επένδυσης, κατά το μέρος του φόρου που αναλογεί στα υπόλοιπα έτη πενταετούς περιόδου διακανονισμού.

10. Σε περίπτωση μετάταξης από το κανονικό καθεστώς απόδοσης του φόρου στο Ζ καθεστώς των αγροτών, οι μετατασσόμενοι είναι υποχρεωμένοι να καταβάλλουν το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί:

α) τα αποθέματα των πρώτων υλών της αγροτικής παραγωγής,

β) τα αγαθά επένδυσης, κατά το μέρος τους που αναλογεί στα υπόλοιπα έτη του διακανονισμού της πενταετούς περιόδου.

11. Για τα απογραφόμενα αγαθά που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 7, υποβάλλεται, μέσα σε δύο (2) μήνες, από τη μετάταξη, δήλωση που περιλαμβάνει την αξία των αποθεμάτων και το φόρο που εκπίπτει ή καταβάλλεται, κατά περίπτωση, σύμφωνα με τις διατάξεις των πιο πάνω παραγράφων 8, 9 και 10.

Ο φόρος αυτός καταβάλλεται ή εκπίπτει, κατά περίπτωση, με την πιο πάνω δήλωση για την οποία εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις του άρθρου 38.

Ειδικά για τους αγρότες που υπάγονται στο κανονικό καθεστώς από 1.1.2014, η δήλωση υποβάλλεται έως τις 31.5.2014.

12. Οι αγρότες που αρχίζουν για πρώτη φορά τις εργασίες τους και επιθυμούν να υπαχθούν στο κανονικό καθεστώς υποβάλλουν δήλωση έναρξης, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4174/2013.

13. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών μπορεί να ορίζεται ότι η επιστροφή του φόρου ενεργείται από τον αγοραστή των αγροτικών προϊόντων ή το λήπτη των αγροτικών υπηρεσιών.

14. Με αποφάσεις του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων ορίζονται:

α) ο τρόπος και ο χρόνος υποβολής της δήλωσης αίτησης επιστροφής, ο τύπος και το περιεχόμενο αυτής, τα απαιτούμενα δικαιολογητικά καθώς και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εκκαθάριση και την απόδοση του επιστρεπτέου φόρου,

β) ο Τύπος και το περιεχόμενο του ειδικού στοιχείου που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 2,

γ) ο τύπος και το περιεχόμενο της δήλωσης μετάταξης που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 7 και της δήλωσης αποθεμάτων που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 12, καθώς επίσης και τα συνοποβαλλόμενα με αυτές στοιχεία.

15. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών μπορούν να ορίζονται οι αγροτικές εταιριστικές οργανώσεις ως φορείς που μεσολαβούν στην υποβολή των αιτήσεων επιστροφής και γενικά στη διαδικασία επιστροφής του φόρου, καθώς και η αμοιβή τους για τις υπηρεσίες τους αυτές. Με όμοιες αποφάσεις μπορεί να αναπροσαρμόζεται η ανωτέρω αμοιβή.

οποίες πραγματοποιήσαν για την άσκηση της αγροτικής εκμετάλλευσής τους, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις παραγράφους 2 και 3.

Ειδικά, για το φορολογικό έτος 2017, στον προσδιορισμό του ορίου των πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ από επιδοτήσεις που έλαβαν οι αγρότες κατά το προηγούμενο φορολογικό έτος, λαμβάνονται υπόψη τα ποσά των επιδοτήσεων που αφορούν μόνο το έτος 2016. ⁽¹⁾

2. Η επιστροφή του φόρου ενεργείται από το Δημόσιο με καταβολή στον αγρότη ποσού, το οποίο προκύπτει με την εφαρμογή κατ' αποκοπή συντελεστή έξι τοις εκατό (6%), στην αξία των παραδιδόμενων αγροτικών προϊόντων και των παρεχόμενων αγροτικών υπηρεσιών του Παραρτήματος IV του παρόντος προς άλλους υποκείμενους στο φόρο. Για την πραγματοποίηση της επιστροφής αυτής υποβάλλεται δήλωση - αίτηση επιστροφής.

Για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου αυτής, ως αξία των παραδιδόμενων προϊόντων ή των παρεχόμενων υπηρεσιών, λαμβάνεται αυτή που προκύπτει από τα οικεία νόμιμα λογιστικά στοιχεία (παραστατικά), με την προϋπόθεση ότι η παραγωγή προϊόντων και η παροχή υπηρεσιών προέρχεται από εκμετάλλευση περιουσιακών στοιχείων που είτε ανήκουν στον αγρότη κατά κυριότητα είτε έχει το δικαίωμα εκμετάλλευσης με οποιαδήποτε έννομη σχέση.

Σε περίπτωση παράδοσης αγροτικών προϊόντων από τρίτους υποκείμενους στο φόρο, για λογαριασμό των παραγωγών αγροτών, η παραπάνω αξία λαμβάνεται χωρίς φόρο και προμήθεια.

3. Οι διατάξεις της παραγράφου 2 δεν εφαρμόζονται για παραδόσεις αγροτικών προϊόντων παραγωγής τους και για παροχές αγροτικών υπηρεσιών που πραγματοποιούνται προς άλλους αγρότες που υπάγονται στο καθεστώς του παρόντος άρθρου ή προς μη υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα. Για τις εν λόγω πράξεις εκδίδεται ειδικό στοιχείο που περιλαμβάνει το είδος, την ποσότητα και την αξία των παραδιδόμενων αγαθών ή το είδος και την αξία των παρεχόμενων υπηρεσιών. Η αξία που αναγράφεται επί του ειδικού στοιχείου λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό της αξίας του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1.

4. Οι διατάξεις των άρθρων 30, 31 και 32 δεν εφαρμόζονται για τους αγρότες που υπάγονται στο καθεστώς του άρθρου αυτού. Το αυτό ισχύει και για τις διατάξεις των άρθρων 36 και 38, με εξαίρεση τις υποχρεώσεις που αφορούν ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών ή λήψεις υπηρεσιών.

5. Δεν υπάγονται στο καθεστώς του παρόντος άρθρου, αλλά εντάσσονται στο κανονικό καθεστώς οι αγρότες οι οποίοι:

α) ασκούν τις αγροτικές εκμεταλλεύσεις και παρέχουν τις αγροτικές υπηρεσίες που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 42, με τη μορφή εταιρείας οποιουδήποτε τύπου ή αγροτικών συνεταιρισμών,

β) πωλούν αγροτικά προϊόντα παραγωγής τους, ύστερα από επεξεργασία που μπορεί να προσδώσει σε αυτά χαρακτήρα βιομηχανικών ή βιοτεχνικών προϊόντων,

(1) Το τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 41 προστέθηκε με την περίπτωση γ της παραγράφου 3 του άρθρου 16 του Ν. 4467/2017 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ δηλ. από 13.4.2017 σύμφωνα με το άρθρο 17 του ίδιου νόμου.

γ) ασκούν παράλληλα και άλλη οικονομική δραστηριότητα, για την οποία έχουν υποχρέωση να τηρούν λογιστικά αρχεία (βιβλία) σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία.

δ) παραδίδουν προϊόντα παραγωγής τους από λαϊκές αγορές ή από δικό τους κατάστημα ή πραγματοποιούν εξαγωγές ή παραδόσεις των προϊόντων τους προς άλλο κράτος - μέλος της Ε. Ε..

Η ένταξη στο κανονικό καθεστώς ισχύει από την ημερομηνία κατά την οποία συντρέχει μία των προϋποθέσεων της ανωτέρω περίπτωσης. Για την ένταξη στο κανονικό καθεστώς υποβάλλεται δήλωση έναρξης ή μεταβολών, κατά περίπτωση, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του ν. 4174/2013 (Α' 170). Αν η ένταξη στο κανονικό καθεστώς πραγματοποιείται εντός του φορολογικού έτους, οι αγρότες έχουν δικαίωμα επιστροφής, σύμφωνα με τις παραγράφους 1 και 2, για πράξεις που πραγματοποιούνται κατά το χρόνο ένταξής τους στο καθεστώς του παρόντος άρθρου.

6. Οι αγρότες που εντάσσονται στο καθεστώς του παρόντος άρθρου μπορούν να επιλέξουν τη μετάταξή τους στο κανονικό καθεστώς με υποβολή δήλωσης μεταβολών στη φορολογική διοίκηση.

Η προαιρετική μετάταξη από το ειδικό στο κανονικό καθεστώς ισχύει είτε από την έναρξη του φορολογικού έτους και δεν μπορεί να ανακληθεί πριν την πάροδο τριετίας είτε από την ημερομηνία υποβολής της ανωτέρω δήλωσης, αν η μετάταξη πραγματοποιείται κατά τη διάρκεια του φορολογικού έτους και δεν μπορεί να ανακληθεί πριν την πάροδο τριετίας, η οποία αρχίζει από την έναρξη του επόμενου από τη μετάταξη φορολογικού έτους.

Η υποχρεωτική μετάταξη από το ειδικό στο κανονικό καθεστώς, λόγω μη πλήρωσης των κριτηρίων που αναφέρονται στην παρ. 1, ισχύει από την έναρξη του φορολογικού έτους με υποβολή δήλωσης μεταβολών. Η μη υποβολή της δήλωσης μεταβολών δεν επηρεάζει την υποχρεωτική μετάταξη στο κανονικό καθεστώς.

Ειδικά, η υποχρεωτική μετάταξη στο κανονικό καθεστώς για τα φορολογικά έτη 2018, 2019 και 2020, λόγω είσπραξης, κατά το εκάστοτε προηγούμενο φορολογικό έτος, ποσών επιδοτήσεων που υπερβαίνουν τις πέντε χιλιάδες ευρώ (5.000), αγροτών που δεν εντάχθηκαν στο κανονικό καθεστώς, ισχύει από 1 ης.1.2021 και η σχετική δήλωση μεταβολών υποβάλλεται μέχρι 31.3.2021, ενώ πρόστιμα του ν. 4174/2013 (Α' 170), που τυχόν επιβλήθηκαν στους εν λόγω αγρότες για εκπρόθεσμη υποβολή δηλώσεων μεταβολών και δηλώσεων του άρθρου 38, δεν οφείλονται και, εφόσον έχουν καταβληθεί, επιστρέφονται. Δήλωση μεταβολών δεν υποβάλλεται και οι αγρότες του προηγούμενου εδαφίου παραμένουν στο ειδικό καθεστώς και μετά την 1 ης.1.2021, εφόσον πληρούν τις προϋποθέσεις της παρ. 1.

Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών κατόπιν εισήγησης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) δύναται, για το φορολογικό έτος 2021, να παρατείνεται η προθεσμία για την υποβολή των δηλώσεων μεταβολών της παρούσας και να ορίζεται η διαδικασία και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή των δύο προηγούμενων εδαφίων.⁽¹⁾

Μετάταξη από το κανονικό καθεστώς στο ειδικό καθεστώς του παρόντος άρθρου

(1) Τα εδάφια πέμπτο, έκτο και έβδομο της παραγράφου 6 του άρθρου 41 προστέθηκαν με το άρθρο 34 του ν. 4772/2021 και ισχύουν από 25.1.2021, σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 49 του ίδιου νόμου.

μπορεί να πραγματοποιηθεί μόνο από την έναρξη του φορολογικού έτους με υποβολή δήλωσης μεταβολών στη φορολογική διοίκηση, με την προϋπόθεση ότι πληρούνται τα κριτήρια της παρ. 1 και δεν υφίστανται οι περιορισμοί των περ. α' έως και δ' της παρ. 5.

Ειδικά για το φορολογικό έτος 2021, παρατείνεται έως τις 31.3.2021 η προθεσμία για την υποβολή δηλώσεων μεταβολών της παρούσας που υποβάλλονται κατά νόμο μέχρι την 31η.1.2021.⁽¹⁾

7. Οι μετατασσόμενοι είναι υποχρεωμένοι να διενεργούν, μέσα σε προθεσμία δύο (2) μηνών από τη μετάταξη, απογραφή που να περιλαμβάνει:

α) τα αποθέματα των αγροτικών προϊόντων, στα οποία περιλαμβάνονται όσα έχουν συλλεχθεί, οι ηρτημένοι καρποί και οι καλλιέργειες που βρίσκονται σε εξέλιξη,

β) τα αποθέματα των πρώτων υλών της αγροτικής παραγωγής, όπως σπόρων, λιπασμάτων, φυτοφαρμάκων, ζωοτροφών και λοιπών συναφών, κατά συντελεστή φόρου,

γ) τα αγαθά επένδυσης, εφόσον χρησιμοποιούνται για τους σκοπούς της επιχείρησης και δεν παρήλθε η πενταετής περίοδος του διακανονισμού.

Τα αποθέματα των πιο πάνω περιπτώσεων β' και γ' απογράφονται σε τιμές κόστους.

8. Τα αποθέματα των αγροτικών προϊόντων θεωρούνται:

α) ως αγορές του κανονικού καθεστώτος απόδοσης του φόρου, σε τιμή πώλησης κατά το χρόνο της μετάταξης, με δικαίωμα να εκπέσουν τον κατ' αποκοπή φόρο, αν γίνεται μετάταξη από το ειδικό καθεστώς του παρόντος άρθρου στο κανονικό καθεστώς,

β) ως παράδοση αγαθών σε τιμή πώλησης, υποκείμενη στο φόρο με τον κατ' αποκοπή συντελεστή, αν γίνεται μετάταξη από το κανονικό καθεστώς στο ειδικό καθεστώς.

9. Σε περίπτωση μετάταξης από το ειδικό καθεστώς στο κανονικό καθεστώς απόδοσης του φόρου, οι μετατασσόμενοι δικαιούνται να εκπέσουν το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί:

α) τα αποθέματα των πρώτων υλών της αγροτικής παραγωγής,

β) τα αγαθά επένδυσης, κατά το μέρος του φόρου που αναλογεί στα υπόλοιπα έτη της πενταετούς περιόδου διακανονισμού.

10. Σε περίπτωση μετάταξης από το κανονικό καθεστώς στο ειδικό καθεστώς του παρόντος άρθρου, οι μετατασσόμενοι είναι υποχρεωμένοι να καταβάλλουν το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί:

α) τα αποθέματα των πρώτων υλών της αγροτικής παραγωγής,

β) τα αγαθά επένδυσης, κατά το μέρος τους που αναλογεί στα υπόλοιπα έτη του διακανονισμού της πενταετούς περιόδου.

11. Για τα απογραφόμενα αγαθά που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 7 υποβάλλεται, μέσα σε δύο (2) μήνες από τη μετάταξη, δήλωση που περιλαμβάνει την αξία των αποθεμάτων και το φόρο που εκπίπτει ή καταβάλλεται, κατά περίπτωση, σύμφωνα με τις διατάξεις των πιο πάνω παραγράφων 8, 9 και 10.

Ο φόρος αυτός εκπίπτει με τη δήλωση ΦΠΑ του άρθρου 38 της φορολογικής περιόδου κατά την οποία υποβάλλεται η δήλωση αποθεμάτων. Για τους αγρότες που μετατάσσονται από το κανονικό καθεστώς στο ειδικό καθεστώς του παρόντος άρθρου, η δήλωση για την απόδοση του φόρου υποβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επό-

(1) Το τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 6 του άρθρου 41 προστέθηκε με το άρθρο 34 του ν. 4772/2021 και ισχύει από 25.1.2021, σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 49 του ίδιου νόμου.

μενου μήνα από αυτόν που υποβάλλεται η δήλωση αποθεμάτων.

12. Οι αγρότες που αρχίζουν για πρώτη φορά τις εργασίες τους και επιθυμούν να υπαχθούν στο κανονικό καθεστώς υποβάλλουν δήλωση έναρξης.

Οι αγρότες που εντάσσονται στο ειδικό καθεστώς του παρόντος άρθρου, πριν την υποβολή της δήλωσης - αίτησης επιστροφής του φόρου εγγράφονται στο καθεστώς αυτό με δηλούμενη ημερομηνία τουλάχιστον την 31η Δεκεμβρίου του προηγούμενου φορολογικού έτους, προκειμένου να έχουν δικαίωμα επιστροφής για πωλήσεις αγροτικών προϊόντων και παροχές αγροτικών υπηρεσιών που πραγματοποίησαν κατά το φορολογικό έτος αυτό.

Η ανωτέρω υποχρέωση εγγραφής στο ειδικό καθεστώς αγροτών καταλαμβάνει και τους αγρότες που πραγματοποιούν αποκλειστικά τις πράξεις της παραγράφου 3.

Ειδικά, για την πρώτη εφαρμογή, οι δηλώσεις έναρξης ή μεταβολών για την υποχρεωτική ένταξη στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α. από 1.1.2017, σύμφωνα με τις παραγράφους 5 και 6 του παρόντος άρθρου, υποβάλλονται έως και 12.5.2017. Εξαιρετικά, όσοι εντάχθηκαν στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α. από 1.1.2017, αλλά πληρούν τις προϋποθέσεις του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου, μπορούν να προβούν σε δήλωση μεταβολής μετάταξης στο ειδικό καθεστώς των αγροτών έως και 12.5.2017.⁽¹⁾

13. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών μπορεί να ορίζεται ότι η επιστροφή του φόρου ενεργείται από τον αγοραστή των αγροτικών προϊόντων ή τον λήπτη των αγροτικών υπηρεσιών.

14. Με αποφάσεις του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων ορίζονται:

α) ο τρόπος και ο χρόνος υποβολής της δήλωσης - αίτησης επιστροφής, ο τύπος και το περιεχόμενο αυτής, τα απαιτούμενα δικαιολογητικά, καθώς και κάθε σχετικό θέμα για την εκκαθάριση και την απόδοση του επιστρεπτέου φόρου,

β) ο τύπος και το περιεχόμενο του ειδικού στοιχείου που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 3, καθώς και κάθε άλλο διαδικαστικό θέμα,

γ) ο τύπος και το περιεχόμενο της δήλωσης μετάταξης που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 7 και της δήλωσης αποθεμάτων που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 12, καθώς επίσης και τα συνυποβαλλόμενα με αυτές στοιχεία.

15. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών μπορούν να ορίζονται οι αγροτικοί συνεταιρισμοί ως φορείς που μεσολαβούν στην υποβολή των δηλώσεων - αιτήσεων επιστροφής και γενικά στη διαδικασία επιστροφής του φόρου.

ΣΧΕΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ:

Νόμος 3220/2004, άρθρο 39 § 16.- Οι Αγροτικές Συνεταιριστικές Οργανώσεις, για τα ποσά που εισέπραξαν από αγρότες για αμοιβή τους από παροχή υπηρεσιών μεσολάβησης ή για την κάλυψη εξόδων που πραγματοποίησαν για λογαριασμό τους, δεν υποχρεούνται να αποδώσουν το Φ.Π.Α. που αναλογεί επί των ποσών αυτών για πράξεις που έχουν πραγματοποιηθεί μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος νόμου, εφόσον ο φόρος που αναλογεί επί των ποσών αυτών αποδεδειγμένα δεν επιρρίφθηκε στους αγρότες.

(1) Τα δύο τελευταία εδάφια της παραγράφου 12 του άρθρου 41 προστέθηκαν με την περίπτωση α της παραγράφου 3 του άρθρου 16 του Ν. 4467/2017 και ισχύουν από την δημοσίευσή του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 13.4.2017, σύμφωνα με το άρθρο 17 του ίδιου νόμο.

Νόμος 3220/2004, άρθρο 40 § 9.- Στην παράγραφο 2 του άρθρου 1 του ν. 2523/ 1997 προστίθεται νέο εδάφιο ως εξής:

«Ο φόρος προστιθέμενης αξίας που καταλογίζεται στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α., που έτυχαν επιστροφής χωρίς να τον δικαιούνται, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο, που ορίζεται στο πρώτο εδάφιο για την ανακριβή δήλωση.»

Νόμος 3220/2004, άρθρο 40 § 11.- Η παράγραφος 4 του άρθρου 2 του ν. 2523/ 1997 αντικαθίσταται ως εξής:

«4. Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων σε καμιά περίπτωση δεν μπορούν να υπερβούν: α) το εκατό τοις εκατό (100%) για την υποβολή της εκπρόθεσμης δήλωσης και β) το διακόσια τοις εκατό (200%) για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολή δήλωσης, του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε ο υπόχρεος ή του φόρου που έχει επιστραφεί στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α. χωρίς να τον δικαιούνται.»

Νόμος 3943/2011, άρθρο 2 § 4.- Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων δεν μπορούν να υπερβούν: α) το εξήντα τοις εκατό για την υποβολή της εκπρόθεσμης δήλωσης και β) το εκατόν είκοσι τοις εκατό για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολή δήλωσης, του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε ο υπόχρεος ή του φόρου που έχει επιστραφεί στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α. χωρίς να τον δικαιούνται.

Νόμος 3943/2011, άρθρο 27 § 12.- β) Δεν αναζητούνται επιστροφές Φ.Π.Α. που έχουν καταβληθεί από τις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. σε αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41, οι οποίες αφορούν επιδοτήσεις. Πράξεις επιβολής φόρου προστιθέμενης αξίας που έχουν εκδοθεί μέχρι την έναρξη ισχύος του παρόντος νόμου, κατά το μέρος που αφορούν την ανωτέρω αιτία παύουν να ισχύουν, με την προϋπόθεση ότι μέχρι την έναρξη ισχύος του παρόντος νόμου δεν έχουν με οποιονδήποτε τρόπο καταστεί οριστικές.

Νόμος 4467/2017. Άρθρο 16§3.- β. Πρόστιμα εκπρόθεσμης υποβολής που τυχόν επιβλήθηκαν στις δηλώσεις έναρξης ή μεταβολών για την υποχρεωτική ένταξη αγροτών από 1.1.2017 στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α., σύμφωνα με τις παραγράφους 5 και 6 του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000), όπως ισχύει, οι οποίες υποβάλλονται με τις διατάξεις του παρόντος έως και 12.5.2017, διαγράφονται ή επιστρέφονται, κατά περίπτωση.

ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ:

Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1144/20.10.2010.- Επιστροφή ΦΠΑ στους αγρότες του ειδικού καθεστώτος για πωλήσεις που υπάγονται στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ.

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000), και ειδικότερα:
 - α) τις διατάξεις των παραγράφων 2, 5 και 15 του άρθρου 41
 - β) τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 19
 - γ) τις διατάξεις του άρθρου 38
 - δ) τις διατάξεις του άρθρου 57
 - ε) τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 64.

.....
Αποφασίζουμε

1. Η επιστροφή που προβλέπεται από τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 41 του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000), για τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του ίδιου άρθρου, οι οποίοι πωλούν αγροτικά προϊόντα παραγωγής τους από δικό τους κατάστημα ή από λαϊκές αγορές ή τα εξάγουν ή τα παραδίδουν σε άλλο κράτος-μέλος, πραγματοποιείται δια συμφητισμού με το φόρο εκρών που προκύπτει για κάθε φορολογική περίοδο από τις ανωτέρω δραστηριότητες που υπάγονται στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ.

Στην περίπτωση που για τη δραστηριότητα αυτή προκύπτει πιστωτικό υπόλοιπο, επιστρέφεται με την απόφαση 1060481/4643/810/Α0014/ΠΟΛ. 1073/21.7.2004.

2. Το περιεχόμενο του ειδικού στοιχείου της παραγράφου 2 του άρθρου 41, του Κώδικα ΦΠΑ, το οποίο εκδίδεται για την παράδοση αγροτικών προϊόντων από την αγροτική εκμετάλλευση στην εμπορική δραστηριότητα του αγρότη του ειδικού καθεστώτος, ορίζεται όπως το υπόδειγμα που προσαρτάται στην παρούσα απόφαση.

Το ανωτέρω ειδικό στοιχείο εκδίδεται θεωρημένο, για κάθε παράδοση. Στην περίπτωση που έχουν εκδοθεί Δελτία Αποστολής, μπορεί να εκδίδεται ανά εβδομάδα, δεκαήμερο, δεκαπενθήμερο ή μήνα, για τις παραδόσεις που πραγματοποιήθηκαν εντός των χρονικών αυτών διαστημάτων. Στην περίπτωση που το εν λόγω στοιχείο εκδίδεται κάθε μήνα μπορεί να εκδίδεται μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα με ημερομηνία έκδοσης την τελευταία ημέρα του προηγούμενου.

Η αρίθμηση του ειδικού στοιχείου είναι αύξουσα προοδευτική τουλάχιστον ανά έτος. Ως δικαιολογητικό εγγραφής στο τηρούμενο βιβλίο διαφυλάσσεται στο χρόνο που προβλέπεται από την παράγραφο 2 του άρθρου 21 του ΚΒΣ (π.δ.186/1992).

3. Η αξία που αναγράφεται στο ανωτέρω ειδικό στοιχείο είναι η κανονική αξία, όπως αυτή καθορίζεται στις διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 2 του άρθρου 19 του Κώδικα ΦΠΑ, ήτοι η αξία που θα έπρεπε να καταβάλλει οποιοσδήποτε αγοραστής ενυψόμενος στο ίδιο στάδιο εμπορίας αγροτικών προϊόντων, κατά το χρόνο της εν λόγω παράδοσης σε ανεξάρτητο προμηθευτή αγροτικών προϊόντων, υπό συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού, προκειμένου να αποκτήσει τα εν λόγω αγροτικά προϊόντα (μέση τιμή χονδρικής). Η αξία αυτή αποτελεί και το κόστος των πωληθέντων αγροτικών προϊόντων ίδιας παραγωγής.

4. Για τις επιστρεφόμενες ποσότητες αγροτικών προϊόντων στην αγροτική εκμετάλλευση, στην περίπτωση που το ειδικό στοιχείο εκδίδεται για κάθε παράδοση, εκδίδεται ειδικό στοιχείο με αρνητικό πρόσημο.

5. Ειδικά για τον πρώτο μήνα εφαρμογής γίνεται δεκτό, σε όσες περιπτώσεις δεν έχει εκδοθεί το ειδικό στοιχείο για κάθε παράδοση, να εκδοθεί συνολικά για όλες τις παραδόσεις έως 15 Νοεμβρίου 2010 με ημερομηνία 31.10.2010.

6. Η απόφασή μας Π. 6793/647/7.10.1986 καταργείται.

7. Η παρούσα απόφαση να δημοσιευθεί στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1051/18.3.2011.- Επιστροφή ΦΠΑ στους αγρότες του ειδικού καθεστώτος.

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000) και ειδικότερα:

- α) τις διατάξεις των παραγράφων 1, 2 και 4 του άρθρου 41
- β) τις διατάξεις του άρθρου 42
- γ) τις διατάξεις του άρθρου 57
- δ) τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 64.

.....
Αποφασίζουμε

Κατά παρέκκλιση των διατάξεων της ΑΥΟ Π. 953/432/64/ΠΟΛ. 41/3.2.1988 (ΦΕΚ 107 Β/25.2.1988), για την επιστροφή ΦΠΑ στους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41 του

Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000), προκειμένου για τις αιτήσεις επιστροφής που θα υποβληθούν κατά το έτος 2011, ακολουθούνται οι κατωτέρω διαδικασίες:

1. Στην περίπτωση που οι αιτήσεις επιστροφής υποβάλλονται μέσω συνεταιριστικών οργανώσεων, υποβάλλονται συγχρόνως και τα πρωτότυπα φορολογικά στοιχεία στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ.

2. Ως νόμιμα φορολογικά στοιχεία γίνονται δεκτά και τα τιμολόγια αγοράς, στην περίπτωση που, από 1.6.2010, λόγω μη έγκαιρης προσαρμογής στο νέο τρόπο τιμολόγησης, οι αγοραστές αγροτικών προϊόντων δεν έχουν εκδώσει το προβλεπόμενο από τις διατάξεις του ΚΒΣ (Π.Δ. 186/92) συνενωμένο στοιχείο «Δελτίο Αποστολής - Τιμολόγιο».

3. Πριν τη διενέργεια της επιστροφής πραγματοποιείται σύντομος προληπτικός έλεγχος των καταχωρηθέντων στην αίτηση επιστροφής φορολογικών στοιχείων, λαμβάνοντας υπόψη πληροφορίες που διαθέτουν οι Δ.Ο.Υ. περί εκδοτών - ληπτών εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων. Στην περίπτωση που από τον έλεγχο αυτό διαπιστωθεί ότι στην αίτηση επιστροφής περιλαμβάνονται εικονικά ή πλαστά φορολογικά στοιχεία ή υπάρχουν βάσιμες υπόνοιες, με βάση και τα στοιχεία της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος στην περίπτωση που η αίτηση επιστροφής υποβάλλεται στην αρμόδια για τη φορολογία του αγρότη Δ.Ο.Υ., ότι τα αιτούμενα προς επιστροφή ποσά δεν ανταποκρίνονται σε πραγματικές συναλλαγές, εκδίδεται άμεσα εντολή για διενέργεια φορολογικού ελέγχου. Η επιστροφή ενεργείται άμεσα εντός μηνός για τα φορολογικά στοιχεία που δεν κρίνονται εικονικά ή πλαστά.

4. Ο φορολογικός έλεγχος, κατόπιν έκδοσης σχετικής εντολής, αφορά τη συνολική αίτηση επιστροφής, λαμβάνει υπόψη κάθε στοιχείο που διαθέτει η αρμόδια Δ.Ο.Υ., μεταξύ των οποίων η δήλωση φορολογίας εισοδήματος, η δήλωση Καλλιέργειας/Εκτροφής που υποβάλλεται σύμφωνα με το ν. 3877/2010 και ολοκληρώνεται εντός τεσσάρων μηνών από την υποβολή της αίτησης επιστροφής. Σε όσες περιπτώσεις κρίνεται σκόπιμο ζητείται η συνδρομή της αρμόδιας για τη φορολογία του εισοδήματος του αγρότη Δ.Ο.Υ. Η απόφαση για την επιστροφή εκδίδεται εντός μηνός από την ολοκλήρωση του ελέγχου.

5. Αιτήσεις επιστροφής δεν γίνονται δεκτές εάν το αιτούμενο προς επιστροφή ποσό είναι μικρότερο των 20 ευρώ.

6. Για τη συμπλήρωση των αιτήσεων επιστροφής ΦΠΑ (έντυπο 010Α-ΦΠΑ, έκδοση 2007, Φ6 ΤΑΧΙΣ) ισχύουν οι οδηγίες που δόθηκαν με την εγκύκλιο Π.Ο.Λ. 1045/22.04.2010.

7. Οι αγρότες υποχρεούνται να προσκομίσουν στη Δ.Ο.Υ. που έχουν υποβάλει την αίτηση επιστροφής, είτε απευθείας, είτε μέσω των συνεταιριστικών οργανώσεων στην περίπτωση που οι αιτήσεις υποβάλλονται μέσω αυτών, αντίγραφο της δήλωσης Καλλιέργειας/Εκτροφής που έχει υποβληθεί για το έτος 2011, σύμφωνα με το ν. 3877/2010, μέχρι 30.6.2011. Στην περίπτωση που μέχρι την ανωτέρω ημερομηνία δεν έχει υποβληθεί η εν λόγω δήλωση Καλλιέργειας/ Εκτροφής ή στην περίπτωση υποβολής συμπληρωματικής/τροποποιητικής δήλωσης, το αντίγραφο των δηλώσεων αυτών προσκομίζεται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. εντός 15 ημερών από την υποβολή τους.

8. Μετά τη λήξη της προθεσμίας υποβολής των αιτήσεων επιστροφής, οι αρμόδιες Δ.Ο.Υ. διενεργούν φορολογικό έλεγχο, κατά προτεραιότητα για τις αιτήσεις με υψηλά ποσά επιστροφής και ανώτερα των 10.000 ευρώ, λαμβάνοντας υπόψη, μεταξύ άλλων και τις δηλώσεις Καλλιέργειας/ Εκτροφής. Μετά την ολοκλήρωση του ελέγχου αυτού, και για μικρότερα ποσά έλεγχος θα διενεργείται, εφόσον υπάρχουν στοιχεία ή ενδείξεις για μη νόμιμη επιστροφή ΦΠΑ.

9. Κατά τα λοιπά ισχύουν οι διατάξεις της ΑΥΟ Π. 953/432/64/Π.Ο.Λ. 41/3.2.1988 (ΦΕΚ 107/Β/25.2.1988).

10. Η παρούσα απόφαση να δημοσιευθεί στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

Α.Υ.Ο. Π.Ο.Λ. 1084/30.3.2012. – Επιστροφή ΦΠΑ στους αγρότες του ειδικού καθεστώτος.
Έχοντας υπόψη:

Αποφασίζουμε

Κατά παρέκκλιση των διατάξεων της ΑΥΟ Π. 953/432/64/ΠΟΛ. 41/3.2.1988 (ΦΕΚ 107 Β/25.2.1988), για την επιστροφή ΦΠΑ στους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41 του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000), προκειμένου για τις αιτήσεις επιστροφής που θα υποβληθούν κατά το έτος 2012, ακολουθούνται οι κατωτέρω διαδικασίες:

1. Η αίτηση επιστροφής υποβάλλεται:

α) Είτε απευθείας από το δικαιούχο αγρότη στη Δ.Ο.Υ. που διαθέτει τμήμα ελέγχου στη χωρική αρμοδιότητα της οποίας ασκεί μία από τις αγροτικές εκμεταλλεύσεις του. Η αίτηση επιστροφής υποβάλλεται υποχρεωτικά απευθείας από το δικαιούχο αγρότη σε κάθε περίπτωση που το προς επιστροφή ποσό είναι ίσο ή μεγαλύτερο με 10.000 ευρώ.

β) Είτε μέσω συνεταιριστικής οργάνωσης στη Δ.Ο.Υ. που διαθέτει τμήμα ελέγχου στη χωρική αρμοδιότητα της οποίας βρίσκεται η έδρα της συνεταιριστικής οργάνωσης.

Εάν κατά την υποβολή των αιτήσεων επιστροφής διαπιστώνεται ότι δεν υποβάλλονται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. σύμφωνα με τα ανωτέρω, οι αιτήσεις δεν θα παραλαμβάνονται και θα ενημερώνονται οι δικαιούχοι για τη Δ.Ο.Υ. στην οποία πρέπει να υποβληθούν.

2. Στην περίπτωση που οι αιτήσεις επιστροφής υποβάλλονται μέσω συνεταιριστικών οργανώσεων, υποβάλλονται συγχρόνως και τα πρωτότυπα φορολογικά στοιχεία στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ.

3. Ως νόμιμα φορολογικά στοιχεία γίνονται δεκτά και τα τιμολόγια αγοράς, στην περίπτωση που λόγω μη έγκαιρης προσαρμογής στο νέο τρόπο τιμολόγησης, από 1.6.2010, οι αγοραστές αγροτικών προϊόντων δεν έχουν εκδώσει το προβλεπόμενο από τις διατάξεις του ΚΒΣ (Π.Δ. 186/1992) συνενωμένο στοιχείο «Δελτίο Αποστολής - Τιμολόγιο».

4. Πριν από τη διενέργεια της επιστροφής πραγματοποιείται σύντομος προληπτικός έλεγχος των καταχωρηθέντων στην αίτηση επιστροφής φορολογικών στοιχείων, λαμβάνοντας υπόψη πληροφορίες που διαθέτουν οι Δ.Ο.Υ. περί εκδοτών - ληπτών εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων. Στην περίπτωση που από τον έλεγχο αυτό διαπιστωθεί ότι στην αίτηση επιστροφής περιλαμβάνονται εικονικά ή πλαστά φορολογικά στοιχεία ή υπάρχουν βάσιμες υπόνοιες ότι τα αιτούμενα προς επιστροφή ποσά δεν ανταποκρίνονται σε πραγματικές συναλλαγές, εκδίδεται άμεσα εντολή για διενέργεια φορολογικού ελέγχου. Η επιστροφή ενεργείται άμεσα εντός μηνός για τα φορολογικά στοιχεία που δεν κρίνονται εικονικά ή πλαστά.

5. Ο φορολογικός έλεγχος, κατόπιν έκδοσης σχετικής εντολής, αφορά τη συνολική αίτηση επιστροφής και ολοκληρώνεται εντός τεσσάρων (4) μηνών από την υποβολή της αίτησης επιστροφής και λαμβάνει υπόψη κάθε στοιχείο που διαθέτει η αρμόδια Δ.Ο.Υ. και κυρίως:

α) Τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος. Σε όσες περιπτώσεις κρίνεται σκόπιμο ζητείται η συνδρομή της αρμόδιας για τη φορολογία του εισοδήματος του αγρότη Δ.Ο.Υ.

β) Τη δήλωση Καλλιέργειας/Εκτροφής που υποβάλλεται σύμφωνα με το ν. 3877/2010. Στοιχεία της δήλωσης αυτής διατίθενται από τη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων μέσω telnet, μετά από διάθεσή τους από τον ΕΛ.Γ.Α., στα οποία εμφανίζεται η ασφαλιζόμενη αξία της αγροτικής παραγωγής προσαυξημένη κατά 50%, αξία η οποία θεωρείται καταρχήν συμβατή με την αξία επί της οποίας ζητείται επιστροφή ΦΠΑ. Σε περίπτωση που κρίνεται σκόπιμο κατά τον έλεγχο, ολόκληρη η δήλωση Καλλιέργειας/Εκτροφής μπορεί να αναζητηθεί από τον ΕΛ.Γ.Α.

Η επιστροφή ενεργείται εντός μηνός από την ολοκλήρωση του ελέγχου.

6. Σε κάθε περίπτωση η απόφαση και το ΑΦΕΚ για την επιστροφή εκδίδεται και εκκαθαρίζεται από τη Δ.Ο.Υ. στην οποία έχει υποβληθεί η αίτηση επιστροφής.

7. Στην περίπτωση που οι συνεταιριστικές οργανώσεις δεν επιστρέφουν στη Δ.Ο.Υ. εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας το αντίγραφο της συγκεντρωτικής κατάστασης από την οποία προκύπτει η πραγματική καταβολή των οφειλόμενων ποσών επιστροφής στους δικαιούχους αγρότες,

καθώς και σε κάθε περίπτωση που δεν εκπληρώνουν τις υποχρεώσεις που προβλέπονται από την ΑΥΟ Π.953/432/64/ΠΟΛ. 41/3.2.1988 και την παρούσα απόφαση, οι αρμόδιες Δ.Ο.Υ. επιβάλλουν τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του ν. 2523/1997.

8. Αιτήσεις επιστροφής δεν γίνονται δεκτές εάν το αιτούμενο προς επιστροφή ποσό είναι μικρότερο των 20 ευρώ.

9. Για τη συμπλήρωση των αιτήσεων επιστροφής ΦΠΑ (έντυπο 010Α-ΦΠΑ, έκδοση 2007, Φ6 ΤΑΧΙΣ) ισχύουν οι οδηγίες που δόθηκαν με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1045/22.4.2010.

10. Μετά τη διενέργεια της επιστροφής, οι αρμόδιες Δ.Ο.Υ. διενεργούν φορολογικό έλεγχο, στις περιπτώσεις που ο έλεγχος αυτός δεν έχει διενεργηθεί πριν από την πραγματοποίηση της επιστροφής σύμφωνα με τις ανωτέρω παραγράφους 4 και 5, κατά προτεραιότητα ανάλογα με το ύψος του αιτούμενου ποσού. Καταρχήν ο έλεγχος επικεντρώνεται στις αιτήσεις με αιτούμενο ποσό από 10.000 ευρώ και άνω και στη συνέχεια στις υπόλοιπες αιτήσεις επιστροφής, με προτεραιότητα τα υψηλότερα ποσά επιστροφής.

11. Κατά τα λοιπά ισχύουν οι διατάξεις της ΑΥΟ Π. 953/432/64/ΠΟΛ.41/3.2.1988 (ΦΕΚ 107/Β/25.2.1988).

12. Η παρούσα απόφαση να δημοσιευθεί στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1097/5.4.2012. – Επιστροφή Φ.Π.Α. στους αγρότες του ειδικού καθεστώτος.
Έχοντας υπόψη:

.....
Αποφασίζουμε

1. Κατά παρέκκλιση των διατάξεων της παραγράφου 1 της ΑΥΟ ΠΟΛ. 1084/2012, οι αιτήσεις επιστροφής μπορούν να υποβάλλονται και στη Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδια για τη φορολογία του εισοδήματος του αγρότη, στην περίπτωση που η αίτηση επιστροφής υποβάλλεται απευθείας από το δικαιούχο αγρότη, ή στη Δ.Ο.Υ. στη χωρική αρμοδιότητα της οποίας βρίσκεται η έδρα της συνεταιριστικής οργάνωσης, στην περίπτωση που η αίτηση επιστροφής υποβάλλεται μέσω συνεταιριστικής οργάνωσης.

2. Στην περίπτωση υποβολής αιτήσεων επιστροφής σε Δ.Ο.Υ. που δεν διαθέτει τμήμα ελέγχου, η Δ.Ο.Υ. αυτή πραγματοποιεί τον προληπτικό έλεγχο που προβλέπεται στην παράγραφο 4 της ΑΥΟ ΠΟΛ. 1084/2012 και σε περίπτωση που κρίνεται απαραίτητο ζητείται η διενέργεια φορολογικού ελέγχου από τη Δ.Ο.Υ. που διαθέτει τμήμα ελέγχου, σύμφωνα με την παράγραφο 1 της ΑΥΟ ΠΟΛ. 1084/2012. Στην περίπτωση αυτή, η απόφαση και το ΑΦΕΚ για την επιστροφή εκδίδεται και εκκαθαρίζεται από τη Δ.Ο.Υ. που διενεργεί τον έλεγχο.

3. Μετά την ολοκλήρωση της επιστροφής, οι Δ.Ο.Υ. που δεν διαθέτουν τμήμα ελέγχου διαβιβάζουν τις αιτήσεις επιστροφής στη Δ.Ο.Υ. που διαθέτει τμήμα ελέγχου σύμφωνα με την παράγραφο 1 της ΑΥΟ ΠΟΛ. 1084/2012, προκειμένου για τη διενέργεια ελέγχου που προβλέπεται στην παράγραφο 10 της ίδιας απόφασης.

Η απόφαση αυτή να δημοσιευτεί στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1066/2.4.2013. - Επιστροφή Φ.Π.Α. στους αγρότες του ειδικού καθεστώτος.
Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000), και ειδικότερα:

- α) τις διατάξεις του άρθρου 41,
 - β) τις διατάξεις του άρθρου 42,
 - γ) τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 57,
 - δ) τις διατάξεις του άρθρου 64.
-

Αποφασίζουμε

Καθορίζουμε τις προϋποθέσεις, τα δικαιολογητικά και τη διαδικασία για την επιστροφή του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) που επιβαρύνει τις αποκτήσιμες αγαθών και λήψεις υπηρεσιών (εισροές), στους αγρότες που έχουν υπαχθεί στο ειδικό κατ' αποκοπή καθεστώς που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000), ως εξής:

Άρθρο 1**Δικαιούχοι επιστροφής - Βάση υπολογισμού της επιστροφής**

1. Δικαιούχοι επιστροφής του ΦΠΑ που έχει επιβαρύνει τις εισροές τους είναι οι αγρότες οι οποίοι εντάσσονται στο ειδικό καθεστώς του άρθρου 41 του Κώδικα ΦΠΑ, κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η παράδοση των αγροτικών προϊόντων τους, ή η παροχή των αγροτικών υπηρεσιών τους, ανεξάρτητα αν κατά το χρόνο που ζητείται η επιστροφή έχουν μεταταχθεί σε άλλο καθεστώς ή έχουν διακόψει τις εργασίες τους.

2. Βάση επί της οποίας υπολογίζεται η επιστροφή, με τον κατ' αποκοπή συντελεστή που προβλέπεται στο πρώτο εδάφιο της παραγράφου 2 του άρθρου 41 του Κώδικα ΦΠΑ, αποτελεί το σύνολο των ετήσιων ακαθαρίστων εσόδων που προέρχονται από παράδοση αγροτικών προϊόντων από δική τους αγροτική εκμετάλλευση ή παροχή αγροτικών υπηρεσιών στο πλαίσιο της αγροτικής τους εκμετάλλευσης, που πραγματοποιούν προς άλλο υποκείμενο στο φόρο, εκτός των αγροτών του ειδικού καθεστώτος, καθώς και από απόσυρση αγροτικών προϊόντων. Ως παράδοση αγαθών θεωρείται και η αξία αγροτικών προϊόντων που διατίθενται, ως αμοιβή σε είδος, για τη λήψη υπηρεσιών από άλλους υποκείμενους στο φόρο, όπως εκθλιπτικά, θεριζοαλωνιστικά, συλλεκτικά κ.λπ. δικαιώματα.

3. Για την εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου, ως υποκείμενοι στο φόρο θεωρούνται και το Δημόσιο, οι Περιφερειακές Διοικήσεις, οι Περιφερειακές Ενότητες, οι Δήμοι, και τα νομικά πρόσωπα δημόσιου και ιδιωτικού δικαίου ακόμη και αν οι δραστηριότητές τους απαλλάσσονται από το ΦΠΑ, όπως τα νοσοκομεία, οι κλινικές κ.λπ.

4. Η επιστροφή που προβλέπεται από το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 2 του άρθρου 41 του Κώδικα ΦΠΑ, στην περίπτωση πωλήσεων αγροτικών προϊόντων, τα οποία διατίθενται από δικό τους κατάστημα ή από λαϊκές αγορές ή εξαγονται ή παραδίδονται σε άλλο κράτος μέλος από αγρότες του ειδικού καθεστώτος, πραγματοποιείται με έκπτωση στην περιοδική δήλωση που υποβάλλεται για τις εν λόγω πράξεις υπό το κανονικό καθεστώς ΦΠΑ και δεν αποτελεί αντικείμενο της παρούσας απόφασης.

Άρθρο 2**Αίτηση επιστροφής, απαραίτητα δικαιολογητικά και διαδικασία υποβολής της**

1. Η επιστροφή του Φ.Π.Α. των εισροών στους αγρότες του ειδικού καθεστώτος πραγματοποιείται με την υποβολή Αίτησης Επιστροφής από τον δικαιούχο, σύμφωνα με το έντυπο που έχει καθιερωθεί με την ΑΥΟ Π.953/88 (έντυπο 010Α- ΦΠΑ έκδοση 2007), με την επισήμανση ότι στον Πίνακα Γ «αναλυτική κατάσταση δικαιολογητικών» τα ακαθάριστα έσοδα θα συμπληρώνονται μόνο στη στήλη (6) του εντύπου αυτού, δεδομένου ότι δεν υφίσταται διαφοροποίηση ως προς το συντελεστή επιστροφής. Η αίτηση αυτή υποβάλλεται από την 1η Μαρτίου μέχρι την 31η Οκτωβρίου κάθε έτους για τα ακαθάριστα έσοδα που πραγματοποιήθηκαν κατά το προηγούμενο ημερολογιακό έτος.

2. Η αίτηση επιστροφής Φ.Π.Α., για την οποία χρησιμοποιείται το έντυπο Φ6- έκδοση 2007, 010Α - ΦΠΑ, υποβάλλεται:

α) είτε απευθείας από τον αγρότη στη Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδια για τη φορολογία του εισοδήματός του, ή στη Δ.Ο.Υ. που διαθέτει τμήμα ελέγχου, στη χωρική αρμοδιότητα της οποίας ασκεί μία από τις αγροτικές του εκμεταλλεύσεις.

β) είτε μέσω συνεταιριστικής οργάνωσης στη Δ.Ο.Υ. στη χωρική αρμοδιότητα της οποίας

ανήκει η συνεταιριστική οργάνωση.

Σε περίπτωση που η επιστροφή πραγματοποιείται κατόπιν ελέγχου, σύμφωνα με την παράγραφο 3.β του άρθρου 5 και η Δ.Ο.Υ. υποβολής δεν διαθέτει τμήμα ελέγχου, η αίτηση διαβιβάζεται στη Δ.Ο.Υ. με τμήμα ελέγχου.

3. Με την αίτηση επιστροφής συνυποβάλλονται τα πρωτότυπα των νόμιμων φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ.), ή του πρώην Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων (Π.Δ. 186/1992), από τα οποία προκύπτουν τα ακαθάριστα έσοδα από την παράδοση των αγροτικών προϊόντων και την παροχή των αγροτικών υπηρεσιών που πραγματοποιήθηκαν το προηγούμενο ημερολογιακό έτος. Αν τα πρωτότυπα των στοιχείων έχουν υποβληθεί από τον αγρότη, για οποιοδήποτε λόγο, σε άλλη υπηρεσία και δεν επιστρέφονται σ αυτόν, αρκεί η υποβολή των αντιγράφων τους στα οποία θα βεβαιώνεται από την υπηρεσία αυτή ότι το πρωτότυπο έχει κατατεθεί και παραμένει σ αυτή. Τα δικαιολογητικά αυτά είναι ιδίως:

- τιμολόγια αγοράς ή πώλησης αγροτικών προϊόντων,
- εκκαθαρίσεις για τις πωλήσεις αγροτικών προϊόντων μέσω παραγγελιοδόχου,
- τιμολόγια ή αποδείξεις παροχής υπηρεσιών ή αποδείξεις επαγγελματικών δαπανών προκειμένου για την παροχή αγροτικών υπηρεσιών,
- τιμολόγια ή αποδείξεις παροχής υπηρεσιών στην περίπτωση λήψης υπηρεσιών από αγρότες, η αμοιβή των οποίων καταβάλλεται σε είδος (εκθλιπτικά, θεριζοαλωνιστικά, συλλεκτικά, κ.λπ. δικαιώματα) ,
- εντάλματα πληρωμής ή άλλα νόμιμα στοιχεία που εκδίδονται για την καταβολή αποζημίωσης στον αγρότη στην περίπτωση απόσυρσης των αγροτικών προϊόντων.

4. Εντός της προθεσμίας που προβλέπεται στην παράγραφο 1, μπορεί να υποβληθεί συμπληρωματική ή τροποποιητική αίτηση επιστροφής. Συμπληρωματική είναι η αίτηση επιστροφής η οποία περιλαμβάνει νέα φορολογικά παραστατικά, τα οποία δεν έχουν συμπεριληφθεί στην αρχική αίτηση, ενώ τροποποιητική είναι αυτή με την οποία ζητείται η διόρθωση των αιτούμενων προς επιστροφή ποσών Φ.Π.Α. Στην περίπτωση που με την τροποποιητική αίτηση προκύπτει ποσό επιστροφής μικρότερο αυτού που είχε αρχικά επιστραφεί, η διαφορά καταβάλλεται στο δημόσιο με υποβολή έκτακτης περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. με υποχρέωση καταβολής του πρόσθετου φόρου που ορίζεται για την εκπρόθεσμη δήλωση από το χρόνο κατά τον οποίο πραγματοποιήθηκε η επιστροφή.

5. Αιτήσεις επιστροφής γίνονται δεκτές μόνο εάν το αιτούμενο προς επιστροφή ποσό ανέρχεται σε 20 ευρώ τουλάχιστον.

Άρθρο 3

Λήψη στοιχείων από το Υπουργείο Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων

1. Η Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων (Γ.Γ.Π.Σ.) του Υπουργείου Οικονομικών στην αρχή κάθε έτους υποβάλει στο Υπουργείο Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων ή σε εξουσιοδοτημένο από το ΥΠΑΑΤ εποπτευόμενο Οργανισμό αίτημα για τη λήψη ηλεκτρονικού αρχείου με τα στοιχεία της παραγράφου 3 του παρόντος άρθρου.

2. Το αργότερο μέχρι το τέλος Φεβρουαρίου κάθε έτους, το Υπουργείο Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων (ΥΠΑΑΤ) ή εξουσιοδοτημένος από το ΥΠΑΑΤ εποπτευόμενος Οργανισμός, με βάση το άρθρο 6 του ν. 3874/2010 (ΦΕΚ Α 151/6.9.2010) για τη διαλειτουργικότητα του μητρώου με άλλα πληροφορικά συστήματα της δημόσιας διοίκησης, παρέχει στη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων (Γ.Γ.Π.Σ.) του Υπουργείου Οικονομικών ηλεκτρονικό αρχείο στο οποίο περιλαμβάνονται οι αγρότες που είναι εγγεγραμμένοι στο μητρώο αγροτών και αγροτικών εκμεταλλεύσεων του νόμου 3874/2010 και έχουν υποβάλλει Αίτηση για την ενεργοποίηση των δικαιωμάτων ενιαίας ενίσχυσης, ή Ενιαία Δήλωση Καλλιέργειας/Εκτροφής

του νόμου 3877/2010) εφόσον είναι υπόχρεοι. Το ανωτέρω ηλεκτρονικό αρχείο ενημερώνεται σε τακτά χρονικά διαστήματα με τα ηλεκτρονικά αρχεία που λαμβάνει από τις συνεταιριστικές οργανώσεις, σύμφωνα με την περίπτωση δ) του άρθρου 4.

3. Στο ηλεκτρονικό αρχείο της παραγράφου 2, αναγράφεται η κανονική αξία της αγροτικής παραγωγής κάθε αγρότη ανά ομοειδή καλλιέργεια, ή ομοειδή ζωική μονάδα. Με τον όρο «κανονική αξία της αγροτικής παραγωγής», για τους σκοπούς της απόφασης αυτής, εννοείται το ανώτατο ύψος ακαθαρίστων εσόδων που μπορεί να πραγματοποιηθούν στο πλαίσιο μιας αγροτικής εκμετάλλευσης, που λειτουργεί υπό κανονικές συνθήκες και με την εφαρμογή των συνήθων καλλιεργητικών πρακτικών ανά ομοειδή καλλιέργεια, ή ομοειδή ζωική μονάδα.

Άρθρο 4

Υποχρεώσεις των συνεταιριστικών οργανώσεων

Οι συνεταιριστικές οργανώσεις υποχρεούνται:

α) Να παραλαμβάνουν τις αιτήσεις επιστροφής των αγροτών μαζί με τα παραστατικά της παραγράφου 3 του άρθρου 2 και να μεριμνούν για την ορθή συμπλήρωση των στοιχείων της αίτησης και της αναλυτικής κατάστασης που περιλαμβάνεται στην αίτηση.

β) Να καταχωρίζουν τις αιτήσεις επιστροφής, ηλεκτρονικά σε συγκεντρωτικές καταστάσεις. Στις συγκεντρωτικές αυτές καταστάσεις αναγράφονται, για κάθε αγρότη ξεχωριστά, τουλάχιστον:

- ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) του αιτούντος,
- το συνολικό ποσό των ακαθαρίστων εσόδων που προέρχονται από παραδόσεις αγροτικών προϊόντων και παροχές αγροτικών υπηρεσιών, όπως προκύπτει από τα παραστατικά της παραγράφου 3 του άρθρου 2,
- το αιτούμενο προς επιστροφή ποσό,
- ο αριθμός του τραπεζικού του λογαριασμού μαζί με το IBAN της τράπεζας στην οποία τηρείται ο εν λόγω λογαριασμός. Η ένδειξη αυτή δεν απαιτείται προκειμένου για αιτήσεις που θα υποβληθούν, μέσω συνεταιριστικών οργανώσεων, το έτος 2013.

Ειδικά για αιτήσεις επιστροφής που θα υποβληθούν το έτος 2013, συγκεντρωτική κατάσταση αποτελεί το «Βιβλίο μεταγραφής αιτήσεων και αναλυτικών καταστάσεων δικαιολογητικών για την επιστροφή του ΦΠΑ στους αγρότες του ειδικού καθεστώτος» που καθιερώθηκε με την ΑΥΟ Π.953/88, το οποίο μπορεί να συμπληρώνεται και χειρόγραφα. Για τις αιτήσεις αυτές υποβάλλεται ηλεκτρονικό αρχείο σε δισκέτα, το οποίο περιλαμβάνει τον ΑΦΜ του δικαιούχου αγρότη, το συνολικό ποσό επιστροφής και το ποσό 0,00.

γ) Να υποβάλλουν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. τις ανωτέρω συγκεντρωτικές καταστάσεις, μαζί με τις αιτήσεις των αγροτών και τα δικαιολογητικά που τις συνοδεύουν.

δ) Να αποστέλλουν στο Υπουργείο Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων ή στον εξουσιοδοτημένο από το ΥΠΑΑΤ εποπτευόμενο Οργανισμό για κάθε ΑΦΜ δικαιούχου αγρότη, ηλεκτρονικές αναλυτικές καταστάσεις των φορολογικών παραστατικών που υποβάλλονται μαζί με την αίτηση επιστροφής, οι οποίες περιλαμβάνουν:

- το πλήθος και τη συνολική αξία των φορολογικών παραστατικών, ανά ομοειδή καλλιέργεια, ή ομοειδή ζωική μονάδα,
- το πλήθος και τη συνολική αξία των φορολογικών παραστατικών παροχής αγροτικών υπηρεσιών.

Με τους όρους «ομοειδής καλλιέργεια» και «ομοειδής ζωική μονάδα», για τους σκοπούς της παρούσας απόφασης, νοούνται οι καλλιέργειες και το ζωικό κεφάλαιο, όπως έχουν κωδικοποιηθεί στο παράρτημα ΙΙΙ της κοινής υπουργικής απόφασης υπ αριθ. 309891/ 14.12.2010 (ΦΕΚ 1966 Β/21.12.2010) κοινή απόφαση των υπουργών Οικονομικών και Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων «Διαδικασία υποβολής της Ενιαίας Δήλωσης Καλλιέργειας/ Εκτροφής του Ν. 3877/2010 (ΦΕΚ Α 160) », όπως ισχύει κάθε φορά, ενώ για τις εκμεταλλεύσεις που δεν περιλαμβάνονται στο

παραπάνω παράρτημα, λαμβάνεται υπόψη η κατάταξη του Υπουργείου Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων.

Άρθρο 5

Ενέργειες των Δ.Ο.Υ. για την παραλαβή και τον έλεγχο των αιτήσεων επιστροφής και διαδικασία καταβολής του επιστρεφόμενου ποσού Φ.Π.Α.

Οι αρμόδιες Δ.Ο.Υ. υποχρεούνται:

1. Να παραλαμβάνουν τις αιτήσεις επιστροφής μαζί με τις αναλυτικές καταστάσεις φορολογικών παραστατικών που υποβάλλονται απευθείας από τους αγρότες και μετά από ένα σύντομο έλεγχο των παραστατικών και της ορθής μεταφοράς των ποσών των φορολογικών στοιχείων στην αίτηση επιστροφής, τις καταχωρούν στο σύστημα TAXIS.

2. Να παραλαμβάνουν τις συγκεντρωτικές καταστάσεις, που υποβάλλονται από τις συνεταιριστικές οργανώσεις σε ηλεκτρονική μορφή, και, μετά από ένα σύντομο έλεγχο τις καταχωρούν στο TAXIS.

3. Να ελέγχουν την ακρίβεια της μεταφοράς του συνολικού ποσού επιστροφής από τις αιτήσεις των δικαιούχων αγροτών στις συγκεντρωτικές καταστάσεις που υποβάλλονται από τις συνεταιριστικές οργανώσεις. Για αιτήσεις επιστροφής που θα υποβληθούν το έτος 2013, ο έλεγχος αυτός αφορά το ηλεκτρονικό αρχείο που υποβάλλεται σε δισκέτα από τις συνεταιριστικές οργανώσεις.

4. Με βάση το ηλεκτρονικό αρχείο του Υπουργείου Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων ή του εξουσιοδοτημένου από το ΥΠΑΑΤ εποπτευόμενου Οργανισμού που αναρτάται στο INTRANET από τη ΓΠΠΣ, προβαίνουν σε σύγκριση του συνόλου των ακαθαρίστων εσόδων που προκύπτει από τα φορολογικά παραστατικά της αίτησης επιστροφής με τη συνολική κανονική αξία της αγροτικής παραγωγής κάθε δικαιούχου που περιλαμβάνεται στο εν λόγω αρχείο, και:

α) Εφόσον το συνολικό ποσό των ακαθαρίστων εσόδων που προκύπτει από τα φορολογικά παραστατικά της αίτησης επιστροφής δεν υπερβαίνει τη συνολική κανονική αξία της αγροτικής παραγωγής του αιτούντος, πραγματοποιούν την επιστροφή χωρίς περαιτέρω έλεγχο, εντός μηνός από την υποβολή της αίτησης, εκτός εάν ο Προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. διαθέτει στοιχεία ή πληροφορίες με βάση τα οποία υπάρχουν βάσιμες υπόνοιες καταστρατήγησης των διατάξεων.

β) Σε αντίθετη περίπτωση, η επιστροφή πραγματοποιείται μετά από προσωρινό φορολογικό έλεγχο και αν κριθεί απαραίτητο μετά από τακτικό έλεγχο.

5. Αν η επιστροφή πραγματοποιείται μετά από έλεγχο, το ποσό του επιστρεπτέου Φ.Π.Α. καταβάλλεται στο δικαιούχο το αργότερο εντός μηνός από την ολοκλήρωση του ελέγχου. Σε κάθε περίπτωση ο χρόνος ολοκλήρωσης του ελέγχου δεν μπορεί να υπερβαίνει τους 6 μήνες.

6. Η επιστροφή του φόρου γίνεται με απόφαση του Προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. και την έκδοση ΑΦΕΚ.

7. Το ποσό της επιστροφής Φ.Π.Α., κατατίθεται στον προσωπικό λογαριασμό τραπεζής που έχει υποδειχθεί από τον αγρότη στην αίτηση επιστροφής. Στην περίπτωση που η αίτηση επιστροφής υποβάλλεται από τους κληρονόμους, το ποσό της επιστροφής αποδίδεται στα πρόσωπα αυτά, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις.

Ειδικά για αιτήσεις που θα υποβληθούν μέσω συνεταιριστικών οργανώσεων το έτος 2013 το ποσό της επιστροφής θα κατατεθεί στους λογαριασμούς των αγροτών που έχουν δηλωθεί από τους ίδιους στην αίτηση ενιαίας ενίσχυσης για την καταβολή των σχετικών δικαιωμάτων τους. Το ΑΦΕΚ εκδίδεται στο όνομα της συνεταιριστικής οργάνωσης. Μετά από τους τυχόν συμψηφισμούς θα παραδίδεται στη συνεταιριστική οργάνωση αναλυτική εκτύπωση αίτησης επιστροφής που θα περιλαμβάνει και τους αριθμούς τραπεζικών λογαριασμών των δικαιούχων και τα διπλότυπα είσπραξης που έχουν εκδοθεί για τους συμψηφισμούς. Η Δ.Ο.Υ. θα καταθέτει με εντολή μεταφοράς το υπόλοιπο ποσό για κάθε ΑΦΕΚ σε ανέγκλητο λογαριασμό που πρέπει να δημιουργήσουν οι συνεταιριστικές οργανώσεις για τους σκοπούς της παρούσας απόφασης. Εντός

πέντε (5) ημερών από την ημερομηνία κατάθεσης των ποσών επιστροφής ΦΠΑ στον ανέγκλητο λογαριασμό, οι συνεταιριστικές οργανώσεις υποχρεούνται να καταθέσουν τα επιστρεφόμενα ποσά χωρίς καμία παρακράτηση και στο ακέραιο στο λογαριασμό κάθε δικαιούχου αγρότη και να επιστρέψουν, εντός είκοσι (20) εργασιμών ημερών, συνολικό για κάθε ΑΦΕΚ extrait της Τράπεζας από το οποίο αποδεικνύεται η καταβολή αυτή και στο οποίο αναφέρεται υποχρεωτικά ο αριθμός του ΑΦΕΚ. Ποσά που ενδεχομένως δεν είναι δυνατόν να κατατεθούν απευθείας στους λογαριασμούς δικαιούχων αγροτών επιστρέφονται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., προκειμένου να επιστραφούν απευθείας στους αγρότες.

Άρθρο 6

Αμοιβή συνεταιριστικών οργανώσεων

Οι συνεταιριστικές οργανώσεις, για τις υπηρεσίες τους στη διαδικασία επιστροφής του φόρου στους αγρότες, δικαιούνται αποζημίωσης η οποία ορίζεται σε οκτώ 8 ευρώ, ανά αίτηση επιστροφής που διεκπεραιώνουν. Η αμοιβή αυτή καταβάλλεται από το δημόσιο με την έκδοση σχετικής απόφασης και ΑΦΕΚ.

Άρθρο 7

Λοιπές Διατάξεις

1. Από την έναρξη εφαρμογής της παρούσας καταργούνται:
 - α) Η Α.Υ.Ο. Π. 953/432/64/ΠΟΛ. 41/3.2.1988 (ΦΕΚ 107/Β/25.2.88).
 - β) Κάθε άλλη απόφαση που ρυθμίζει διαφορετικά τα θέματα που ρυθμίζονται με την απόφαση αυτή.
2. Η ΑΥΟ ΠΟΛ. 1098/9.8.2007 (ΦΕΚ 1630/Β/17.8.07) συνεχίζει να ισχύει. Έναρξη ισχύος
 1. Η απόφαση αυτή εφαρμόζεται για τις αιτήσεις επιστροφής Φ.Π.Α. στους αγρότες του ειδικού καθεστώτος που θα υποβληθούν από το 2013 και εφεξής.
 - Ειδικά για το έτος 2013 οι αιτήσεις επιστροφής υποβάλλονται από 2.4.2013. Αιτήσεις επιστροφής που ενδεχομένως έχουν υποβληθεί μέσω συνεταιριστικών οργανώσεων θα πρέπει να επανυποβληθούν.
 2. Η παρούσα απόφαση να δημοσιευθεί στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

Α.Γ.Γ.Δ.Ε. ΠΟΛ. 1088/1.4.2014.- Επιστροφή Φ.Π.Α. αγροτών του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. Χρόνος υποβολής αιτήσεων.

- Έχοντας υπόψη:
1. Τις διατάξεις του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν.2859/2000), όπως ισχύει, και ειδικότερα:
 - α) τις διατάξεις του άρθρου 41,
 - β) τις διατάξεις του άρθρου 42,
 - γ) τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 57,
 - δ) τις διατάξεις του άρθρου 64.
 2. Την Α.Υ.Ο. Πολ.1066/2.4.2013 «Επιστροφή ΦΠΑ στους αγρότες του ειδικού καθεστώτος» (ΦΕΚ Β 753/02.04.2013).
 3. Τις διατάξεις του άρθρου 42 του ν.4174/2013 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α 170/26.07.2013).

Αποφασίζουμε

1. Οι προβλεπόμενες από τις διατάξεις του άρθρου 2 της Α.Υ.Ο. Πολ.1066/2.4.2013 αιτήσεις επιστροφής ΦΠΑ αγροτών του ειδικού καθεστώτος, οι οποίες αφορούν παραδόσεις αγροτικών προϊόντων και παροχές αγροτικών υπηρεσιών που πραγματοποιήθηκαν κατά τη χρήση 2013, υποβάλλονται, ειδικά για το έτος 2014, από 01.04.2014 έως και 31.10.2014. Αιτήσεις επιστροφής

που ενδεχομένως έχουν υποβληθεί, θα πρέπει να επανυποβληθούν.

2. Για τις αιτήσεις επιστροφής που θα υποβληθούν κατά το έτος 2014 μέσω συνεταιριστικών οργανώσεων, η καταβολή του επιστρεπτέου φόρου θα πραγματοποιηθεί με την ίδια διαδικασία που προβλέπεται στην παράγραφο 7 του άρθρου 5 της Α.Υ.Ο. Πολ. 1066/2.4.2013 για το έτος 2013.

3. Η ολοκλήρωση της διαδικασίας επιστροφής πραγματοποιείται εντός προθεσμίας ενενήντα (90) ημερών από την υποβολή της αίτησης επιστροφής.

4. Κατά τα λοιπά ισχύουν τα προβλεπόμενα στην Α.Υ.Ο. Πολ. 1066/2.4.2013.

Η απόφαση αυτή να δημοσιευθεί στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

Α.Γ.Γ.Δ.Ε. ΠΟΛ. 1096/8.4.2014, ΦΕΚ 937 Β/15.4.2014. - Τύπος και περιεχόμενο της «Δήλωσης- Αίτησης και Αναλυτικής Κατάστασης Δικαιολογητικών» (έντυπο 010Α- ΦΠΑ, ΕΚΔΟΣΗ 2014, Φ6 TAXIS) για την επιστροφή ΦΠΑ στους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41 του Κώδικα ΦΠΑ.

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις του Κώδικα Φ.Π.Α. (Ν. 2859/2000), όπως ισχύει, και ειδικότερα τις διατάξεις των άρθρων 41 και 42 και της παραγράφου 3 του άρθρου 64 αυτού.

2. Την Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1066/02.04.2013 «Επιστροφή ΦΠΑ στους αγρότες του ειδικού καθεστώτος» (ΦΕΚ Β/753/02.04.2013).

3. Την απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων ΠΟΛ. 1088/01.04.2014 (ΦΕΚ Β/835/ 04.04.2014).

4. Τις διατάξεις της περίπτωσης α της παραγράφου 14 του άρθρου 41 του Κώδικα ΦΠΑ, σύμφωνα με τις οποίες με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων ορίζεται, μεταξύ άλλων, ο τύπος και το περιεχόμενο της δήλωσης- αίτησης επιστροφής.

Αποφασίζουμε

1. Ορίζουμε τον τύπο και το περιεχόμενο της «Δήλωσης- Αίτησης και Αναλυτικής Κατάστασης Δικαιολογητικών» (έντυπο 010Α- ΦΠΑ, ΕΚΔΟΣΗ 2014, Φ6 TAXIS) για την επιστροφή ΦΠΑ στους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41 του Κώδικα ΦΠΑ, όπως το υπόδειγμα που επισυνάπτεται στην παρούσα απόφαση.

2. Το έντυπο αυτό ισχύει για την πραγματοποίηση της επιστροφής ΦΠΑ αγροτών από το έτος 2014 και εξής και θα αναρτηθεί στον ιστότοπο του Υπουργείου Οικονομικών (www.gsis.gr), από όπου μπορεί να εκτυπώνεται για τη συμπλήρωσή του.

3. Ειδικά για τις αιτήσεις επιστροφής που υποβάλλονται κατά το έτος 2014 γίνεται δεκτή και η χρήση του παλαιού εντύπου 010Α - ΦΠΑ, ΕΚΔΟΣΗ 2007, Φ6 TAXIS «Αίτηση και Αναλυτική Κατάσταση Δικαιολογητικών», με την προϋπόθεση ότι επί του εντύπου αυτού συμπληρώνεται ο αριθμός λογαριασμού IBAN του δικαιούχου αγρότη σε περίπτωση μεμονωμένης υποβολής, ενώ για τους συνεταιρισμούς αρκεί η αναφορά του αριθμού αυτού στο ηλεκτρονικό αρχείο που προσκομίζουν.

Η απόφαση αυτή να δημοσιευθεί στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1021/5.2.2016.- Τροποποίηση της ΠΟΛ 1066/2.4.2013 (ΦΕΚ 753Β/2.4.2013) απόφασης, όπως ισχύει, για την επιστροφή Φ.Π.Α. στους αγρότες του ειδικού καθεστώτος.

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις του Κώδικα Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000), και ειδικότερα:

- α) τις διατάξεις του άρθρου 41 και ειδικότερα της παρ. 15 αυτού,
- β) τις διατάξεις του άρθρου 42,
- γ) τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 57,

δ) τις διατάξεις του άρθρου 64.

.....
Αποφασίζουμε

1. Η παράγραφος 1 της Α.Υ.Ο ΠΟΛ.1066/2.4.2013 όπως ισχύει αντικαθίσταται ως εξής:

Δικαιούχοι επιστροφής του ΦΠΑ που έχει επιβαρύνει τις εισροές τους είναι οι αγρότες οι οποίοι εντάσσονται στο ειδικό καθεστώς του άρθρου 41 του Κώδικα ΦΠΑ, κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η παράδοση των αγροτικών προϊόντων τους, ή η παροχή των αγροτικών υπηρεσιών τους, ανεξάρτητα αν κατά το χρόνο που ζητείται η επιστροφή έχουν μεταταχθεί σε άλλο καθεστώς ή έχουν διακόψει τις εργασίες τους. Προϋπόθεση για την επιστροφή, χωρίς έλεγχο, αποτελεί η υποβολή δήλωσης Ενιαίας Δήλωσης Καλλιέργειας/ Εκτροφής του Ν. 3877/2010, εφόσον είναι υπόχρεοι.

2. Το άρθρο 5 της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1066/2.4.2013 όπως ισχύει αντικαθίστανται ως εξής:

«Άρθρο 5

Ενέργειες των Δ.Ο.Υ. για την παραλαβή και τον έλεγχο των αιτήσεων επιστροφής και διαδικασία καταβολής του επιστρεφόμενου ποσού Φ.Π.Α.

Η Δ.Ο.Υ. στην οποία υποβάλλεται η αίτηση επιστροφής υποχρεούται:

1. Να παραλαμβάνει τις αιτήσεις επιστροφής μαζί με τις αναλυτικές καταστάσεις φορολογικών παραστατικών που υποβάλλονται απευθείας από τους αγρότες και μετά από διασταύρωση, των παραστατικών και της ορθής μεταφοράς των ποσών των φορολογικών στοιχείων στην αίτηση επιστροφής, τις καταχωρεί στο σύστημα TAXIS.

2. Να παραλαμβάνει τις συγκεντρωτικές καταστάσεις, που υποβάλλονται από τις συνεταιριστικές οργανώσεις σε ηλεκτρονική μορφή, και, μετά από μια σύντομη επαλήθευση να τις καταχωρεί στο TAXIS.

3. Να ελέγχει την ακρίβεια της μεταφοράς του συνολικού ποσού επιστροφής από τις αιτήσεις των δικαιούχων αγροτών στις συγκεντρωτικές καταστάσεις που υποβάλλονται από τις συνεταιριστικές οργανώσεις.

4. Να ελέγχει το ποσό των ακαθαρίστων εσόδων που δηλώθηκε στην αίτηση-δήλωση, επιστροφής που υπεβλήθη για το προηγούμενο φορολογικό έτος προκειμένου να διαπιστωθεί αν πληρεί ή όχι τα κριτήρια υπαγωγής στο ειδικό καθεστώς αγροτών.

5. Να συγκρίνει το σύνολο των ακαθαρίστων εσόδων που προκύπτει από τα φορολογικά παραστατικά της αίτησης επιστροφής με τη συνολική κανονική αξία της αγροτικής παραγωγής κάθε δικαιούχου που περιλαμβάνεται στο ηλεκτρονικό αρχείο του Υπουργείου Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων ή του εξουσιοδοτημένου από το ΥΠΑΑΤ εποπτευόμενου Οργανισμού μέσω της εφαρμογής στο TAXIS και στη συνέχεια:

α) πραγματοποιεί χωρίς έλεγχο την επιστροφή, εντός μηνός από την υποβολή της αίτησης, στις περιπτώσεις όπου:

αα) το συνολικό ποσό των ακαθαρίστων εσόδων που προκύπτει από τα φορολογικά παραστατικά της αίτησης επιστροφής δεν υπερβαίνει τη συνολική κανονική αξία της αγροτικής παραγωγής του αιτούντος, εκτός εάν ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. που πραγματοποιεί την επιστροφή διαθέτει στοιχεία ή πληροφορίες με βάση τα οποία υπάρχουν βάσιμες υπόνοιες καταστρατήγησης των διατάξεων.

αβ) από τη σύγκριση των ακαθαρίστων εσόδων της αίτησης επιστροφής με την κανονική αξία του ΥΠΑΑΤ προκύπτει διαφορά φόρου προς επιστροφή μέχρι και 500 ευρώ,

αγ) δεν έχει υποβληθεί δήλωση Ενιαίας Δήλωσης Καλλιέργειας/Εκτροφής του Ν.3877/2010, και το ποσό φόρου που προκύπτει προς επιστροφή είναι μέχρι και 100 ευρώ.

β) Πραγματοποιεί άμεσα χωρίς έλεγχο το ποσό που αντιστοιχεί στην κανονική αξία με βάση το ηλεκτρονικό αρχείο του ΥΠΑΑΤ στην περίπτωση που τα ακαθάριστα έσοδα της αίτησης

επιστροφής υπερβαίνουν την συνολική κανονική αξία αγροτικής παραγωγής του αιτούντος εκτός των αναφερόμενων στις ανωτέρω περιπτώσεις αβ και αγ. Το υπόλοιπο ποσό επιστρέφεται μετά από έλεγχο ο οποίος αφορά το σύνολο της αίτησης επιστροφής.

γ) Σε κάθε περίπτωση που ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. διαπιστώνει από στοιχεία ή βάσιμες πληροφορίες (π.χ. δελτία πληροφοριών, εκθέσεις ελέγχου κ.λ.π.) που περιέχονται σε γνώση του ότι ο αιτών αγρότης ενήργησε ως λήπτης εικονικού ή πλαστού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου που νόθευσε αυτός ή άλλος για λογαριασμό του, καθώς και στην περίπτωση που δεν έχει υποβληθεί δήλωση Ενιαίας Δήλωσης Καλλιέργειας/Εκτροφής του Ν. 3877/2010, πλην της ανωτέρω αγ) περίπτωσης, η αίτηση διαβιβάζεται οπωσδήποτε στη ΔΟΥ που διαθέτει τμήμα ελέγχου προκειμένου να διενεργηθεί ο προσηκόν φορολογικός έλεγχος που θα αφορά το σύνολο των φορολογικών στοιχείων της αίτησης και η επιστροφή του υπόλοιπου ποσού που δεν αντιστοιχεί σε τέτοιου είδους παραστατικά δεν πραγματοποιείται.

Μετά την ολοκλήρωση της επιστροφής, σύμφωνα με τις ανωτέρω περιπτώσεις α) και β) και γ), τα φορολογικά παραστατικά επιστρέφονται, μετά την καταληκτική ημερομηνία υποβολής της αίτησης επιστροφής (δηλαδή, μετά την 31 Οκτωβρίου εκάστου έτους), στις συνεταιριστικές οργανώσεις ή στον αγρότη με υπογραφή αποδεικτικού παραλαβής, οι οποίοι υποχρεούνται να τα διαφυλάσσουν μέχρι την ημερομηνία παραγραφής και να τα θέτουν στη διάθεση των Δ.Ο.Υ. σε ενδεχόμενο έλεγχο μετά την επιστροφή.

6. Επισημαίνεται, ότι στην περίπτωση που διαπιστώνεται διαφορά, σχετικά με το είδος καλλιέργειας, μεταξύ της δήλωσης καλλιέργειας και των παραστατικών που προσκομίζονται στη Δ.Ο.Υ. με την αίτηση επιστροφής από τον δικαιούχο αγρότη, η διαφορά αυτή δεν αποτελεί αιτία, αν δεν συντρέχει κάποιος άλλος λόγος, ώστε η επιστροφή να πραγματοποιηθεί κατόπιν ελέγχου. Ωστόσο στην περίπτωση αυτή υφίσταται υποχρέωση της Δ.Ο.Υ. που διενεργεί την επιστροφή του εν λόγω αγρότη να ενημερώσει τον ΕΛΓΑ για την διαπίστωση της διαφοράς αυτής ώστε ο εν λόγω Οργανισμός να προβεί στις απαραίτητες ενέργειες, στα πλαίσια των αρμοδιοτήτων του, για την είσπραξη των ασφαλιστικών του εισφορών.

7. Η ολοκλήρωση της διαδικασίας επιστροφής πραγματοποιείται εντός προθεσμίας ενενήντα (90) ημερών από την υποβολή της αίτησης επιστροφής.

8. Η επιστροφή του φόρου γίνεται με απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., που πραγματοποιεί την επιστροφή, και την έκδοση ΑΦΕΚ. Ειδικά για την επιστροφή φόρου, για αίτηση που υποβάλλεται μέσω συνεταιριστικής οργάνωσης, αυτή γίνεται με απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. που πραγματοποιεί την επιστροφή και την έκδοση Συγκεντρωτικού Φύλλου Έκπτωσης.

Στην περίπτωση θανάτου αγρότη του ειδικού καθεστώτος, η αίτηση επιστροφής υποβάλλεται από τους κληρονόμους στο όνομα του θανόντος και το ποσό της επιστροφής αποδίδεται στα πρόσωπα αυτά σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις.

9. Το ποσό της επιστροφής Φ.Π.Α., μετά από τους συμψηφισμούς, κατατίθεται στον προσωπικό λογαριασμό τραπεζής που έχει υποδειχθεί από τον αγρότη στην αίτηση επιστροφής (έντυπο 010Α-ΦΠΑ, ΕΚΔΟΣΗ 2014, Φ6 TAXIS).

10. Αιτήσεις προηγούμενων χρήσεων που εκκρεμούν κατά την έκδοση της παρούσας αξιολογούνται για έλεγχο ή μη σύμφωνα με τα αναφερόμενα στο άρθρο αυτό.»

3. Το άρθρο 6 της ΠΟΛ.1066/2.4.2013, όπως ισχύει, καταργείται για αιτήσεις επιστροφής που θα υποβληθούν από 1.1.2016 και εφεξής.

Η απόφαση αυτή δημοσιεύτηκε στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (ΦΕΚ 213Β/8.2.2016).

ΑΓΓΔΕ ΠΟΛ.1191/30.12.2016.- Ορισμός του τύπου και του περιεχομένου του ειδικού στοιχείου της παρ. 3 του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α.

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις της περίπτωσης β της παραγράφου 14 του άρθρου 41 του Κώδικα ΦΠΑ (κυρ. ν.2859/2000), όπως αντικαταστάθηκε από το άρθρο 47 του ν.4410/2016 (ΦΕΚ Α 141/03.08.2016), σύμφωνα με τις οποίες με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων ορίζεται, μεταξύ άλλων, ο τύπος και το περιεχόμενο του ειδικού στοιχείου που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 3 του ίδιου άρθρου, καθώς και κάθε άλλο διαδικαστικό θέμα.

2. Τις ακόλουθες διατάξεις του Κώδικα Φ.Π.Α.:

α) τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 3 του άρθρου 41,

β) τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 19,

γ) τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 64.

.....

Αποφασίζουμε

1. Το περιεχόμενο του ειδικού στοιχείου της παραγράφου 3 του άρθρου 41 του Κώδικα ΦΠΑ, το οποίο εκδίδεται από αγρότες του ειδικού καθεστώτος για την παράδοση αγροτικών προϊόντων παραγωγής τους και την παροχή αγροτικών υπηρεσιών προς άλλους αγρότες του ειδικού καθεστώτος ή προς μη υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα ορίζεται όπως το υπόδειγμα που προσαρτάται στην παρούσα απόφαση.

2. Το ανωτέρω ειδικό στοιχείο εκδίδεται αθεώρητο για κάθε παράδοση αγροτικών προϊόντων και για κάθε παροχή αγροτικών υπηρεσιών. Η αξία που αναγράφεται στο εν λόγω ειδικό στοιχείο είναι το ποσό που πράγματι καταβάλλεται από τον αγοραστή των αγαθών ή το λήπτη των υπηρεσιών, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 19 του Κώδικα ΦΠΑ, και δεν επιβαρύνεται με Φόρο Προστιθέμενης Αξίας.

3. Το ειδικό στοιχείο δεν αποτελεί δικαιολογητικό επιστροφής ΦΠΑ στους αγρότες του ειδικού καθεστώτος με τον κατ'αποκοπή συντελεστή του άρθρου 41 του Κώδικα ΦΠΑ. Η αναγραφόμενη επί του ειδικού στοιχείου αξία λαμβάνεται υπόψη στον προσδιορισμό του ορίου των 15.000 ευρώ, που αποτελεί κριτήριο για την παραμονή του εκδότη του εν λόγω στοιχείου στο ειδικό καθεστώς αγροτών ή την υποχρεωτική μετάταξη του στο κανονικό καθεστώς.

4. Για σκοπούς άμεσης φορολογίας, η αξία που αναγράφεται επί του ειδικού στοιχείου αποτελεί για τον εκδότη του στοιχείου ακαθάριστο έσοδο και για το λήπτη αυτού εκπιπτόμενη δαπάνη, στην περίπτωση που ο λήπτης είναι αγρότης του ειδικού καθεστώτος.

5. Το ειδικό στοιχείο είναι διπλότυπο και η αρίθμηση του είναι αύξουσα προοδευτική ανά έτος. Ως δικαιολογητικό παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41 του Κώδικα ΦΠΑ διαφυλάσσεται στο χρόνο που προβλέπεται από την παράγραφο 2 του άρθρου 13 του Ν.4174/2013 (ΚΦΔ).

6. Η ΑΥΟ ΠΟΛ.1144/20.10.2010 καταργείται.

ΑΑΓΔΕ ΠΟΛ. 1199/30.12.2016.- Τύπος και περιεχόμενο της «Δήλωσης Αποθεμάτων Μετάταξης» - Έντυπο 012 - Φ.Π.Α.

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις της περίπτωσης γ της παραγράφου 14 του άρθρου 41 του Κώδικα ΦΠΑ (κυρ. ν. 2859/2000), όπως ισχύει μετά την αντικατάστασή του με το άρθρο 47 του ν. 4410/2016 (ΦΕΚ Α 141/3.8.2016), σύμφωνα με τις οποίες με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων ορίζεται, μεταξύ άλλων, ο τύπος και το περιεχόμενο της δήλωσης αποθεμάτων, καθώς επίσης και τα συνυποβαλλόμενα στοιχεία.

2. Τις ακόλουθες διατάξεις του Κώδικα Φ.Π.Α.:

α) τις διατάξεις των παραγράφων 7 - 11 του άρθρου 41,

β) τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 64.

.....

Αποφασίζουμε

1. Ορίζουμε τον τύπο και το περιεχόμενο της «Δήλωσης Αποθεμάτων Μετάταξης» (012 - Φ.Π.Α.) όπως το υπόδειγμα που επισυνάπτεται στην παρούσα απόφαση.

2. Το έντυπο αυτό ισχύει για δηλώσεις αποθεμάτων μετάταξης που υποβάλλονται από το φορολογικό έτος 2017 και εφεξής, ακόμα και αν αφορούν σε πράξεις προηγούμενων φορολογικών ετών.

ΑΠΟΦ. ΑΑΔΕ Α. 1029/10.3.2023.- Επιστροφή Φ.Π.Α. σε αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41 του Κώδικα ΦΠΑ.

Έχοντας υπόψη:

1. α) Τα άρθρα 41 και 42 του Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (ν. 2859/2000, Α'248) και ιδίως την περ. α' της παρ. 14 του άρθρου 41,

β) το άρθρο 6 και την παρ. 2 του άρθρου 18 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022, Α' 206),

γ) τον ν. 4308/2014 «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις» (Α' 251),

δ) την υπό στοιχεία Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)» (Β'4738).

Αποφασίζουμε

Με την παρούσα απόφαση καθορίζεται η διαδικασία για την επιστροφή του κατά αποκοπή Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) που επιβαρύνει τις αποκτήσεις αγαθών και λήψεις υπηρεσιών (εισροές) σε αγρότες που έχουν υπαχθεί στο ειδικό καθεστώς του άρθρου 41 του Κώδικα ΦΠΑ.

Άρθρο 1**Δικαιούχα πρόσωπα - Τρόπος υπολογισμού του δικαιούμενου ποσού επιστροφής**

1. Δικαιούχα πρόσωπα για επιστροφή του ΦΠΑ που έχει επιβαρύνει τις εισροές τους είναι τα πρόσωπα που έχουν ενταχθεί στο ειδικό καθεστώς του άρθρου 41 του Κώδικα ΦΠΑ, κατά το έτος που πραγματοποιείται η παράδοση των αγροτικών προϊόντων τους, ή η παροχή των αγροτικών υπηρεσιών τους, ανεξάρτητα αν κατά το χρόνο που υποβάλλεται η δήλωση - αίτημα επιστροφής έχουν μεταταχθεί σε άλλο καθεστώς ή έχουν διακόψει τις εργασίες τους.

2. Το δικαιούμενο προς επιστροφή ποσό διαμορφώνεται με πολλαπλασιασμό του κατ' αποκοπή συντελεστή που προβλέπεται στο πρώτο εδάφιο της παρ. 2 του άρθρου 41 του Κώδικα ΦΠΑ, με την συνολική αξία των παραδόσεων αγροτικών προϊόντων και παροχών αγροτικών υπηρεσιών του Παραρτήματος IV του Κώδικα ΦΠΑ που πραγματοποιήθηκαν στο προηγούμενο φορολογικό έτος προς άλλο υποκείμενο στο φόρο, πλην αγροτών του ειδικού καθεστώτος, καθώς και από την απόσυρση αγροτικών προϊόντων, υπό την προϋπόθεση ότι η παραγωγή προϊόντων και η παροχή υπηρεσιών προέρχεται από εκμετάλλευση περιουσιακών στοιχείων που είτε ανήκουν στον αγρότη κατά κυριότητα είτε έχει το δικαίωμα εκμετάλλευσης με οποιαδήποτε έννομη σχέση. Στην συνολική αξία του προηγούμενου εδαφίου περιλαμβάνονται και οι παραδόσεις αγροτικών προϊόντων και παροχές αγροτικών υπηρεσιών προς το δημόσιο, τις Περιφερειακές Διοικήσεις, τις Περιφερειακές Ενότητες, τους Δήμους και τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου.

Ως παράδοση αγαθών θεωρείται και η παράδοση αγροτικών προϊόντων που διατίθενται, ως αμοιβή σε είδος, για τη λήψη υπηρεσιών από άλλους υποκείμενους στο φόρο, όπως εκθλιπτικά, θεριζοαλωνιστικά, συλλεκτικά και λοιπά δικαιώματα.

Άρθρο 2

Διαδικασία υποβολής δήλωσης - αίτησης επιστροφής με ηλεκτρονική μέθοδο μέσω ειδικής εφαρμογής

1. Τα δικαιούχα πρόσωπα υποβάλλουν δήλωση - αίτηση για την επιστροφή του δικαιούμενου ποσού στην ηλεκτρονική πλατφόρμα «myBusinessSupport» της ΑΑΔΕ (<https://www.aade.gr/mybusinesssupport>). Η είσοδος στην ηλεκτρονική πλατφόρμα διενεργείται με τη χρήση των διαπιστευτηρίων του TAXISnet της ΑΑΔΕ.

2. Η δήλωση - αίτηση επιστροφής υποβάλλεται από την 1η Απριλίου μέχρι και την 15η Δεκεμβρίου κάθε έτους για τις παραδόσεις αγροτικών προϊόντων και παροχές αγροτικών υπηρεσιών που πραγματοποιήθηκαν κατά το προηγούμενο φορολογικό έτος.

Ειδικά για το έτος 2023, η δήλωση - αίτηση επιστροφής υποβάλλεται από 2.5.2023 μέχρι και την 15η Δεκεμβρίου 2023.

Εντός της ίδιας προθεσμίας υποβάλλεται τροποποιητική δήλωση - αίτηση επιστροφής εφόσον υφίστανται λογιστικά στοιχεία (παραστατικά) τα οποία δεν έχουν συμπεριληφθεί στην αρχική ή σε προηγούμενη αίτηση και από τα οποία προκύπτει επιπλέον ποσό για επιστροφή.

3. Με την είσοδο στην εφαρμογή για την υποβολή της αίτησης, η οποία επέχει θέση υπεύθυνης δήλωσης, ο αιτών πιστοποιεί την ακρίβεια των δηλούμενων στοιχείων και συναινεί στην επεξεργασία των διαθέσιμων στοιχείων της ΑΑΔΕ, καθώς και των υποβαλλόμενων στοιχείων, προς το σκοπό προσδιορισμού του προς επιστροφή ποσού. Επιπλέον στο στάδιο αυτό, ελέγχεται αυτοματοποιημένα και ως προϋπόθεση η δήλωση λογαριασμού - IBAN από τον αιτούντα στην επιλογή «Μητρώο και επικοινωνία» του myAADE της ΑΑΔΕ.

4. Κατά την αίτηση ανακτώνται και εμφανίζονται σε μορφή πίνακα δεδομένα λογιστικών στοιχείων (παραστατικών), που έχουν διαβιβασθεί στην ψηφιακή πλατφόρμα myDATA της ΑΑΔΕ, από τον εκάστοτε αντισυμβαλλόμενο του δικαιούχου, ως αγοραστή των αγροτικών προϊόντων ή λήπτη των υπηρεσιών του αγρότη του ειδικού καθεστώτος.

Τα σχετικά λογιστικά στοιχεία (παραστατικά) που εκδίδει και διαβιβάζει στην ψηφιακή πλατφόρμα myDATA ο αντισυμβαλλόμενος του δικαιούχου αγρότη του ειδικού καθεστώτος για σκοπούς της παρούσας απόφασης είναι, ο τίτλος κτήσης, η εκκαθάριση για τις πωλήσεις αγροτικών προϊόντων μέσω παραγγελιοδόχου καθώς και το πιστωτικό στοιχείο. Αντίστοιχα, τα εν λόγω παραστατικά αναφέρονται κατ' ελάχιστο σε Τύπους Παραστατικών της κατηγορίας Α1 Αντικριζόμενα Παραστατικά και συγκεκριμένα 3.1 Τίτλος Κτήσης μη υπόχρεος εκδότης, 1.5 Τιμολόγιο Πώλησης/Εκκαθάριση Πωλήσεων Τρίτων, 1.1 Τιμολόγιο Πώλησης Αυτοτιμολόγησης, 5.1 Πιστωτικό Στοιχείο Συσχετιζόμενο Αυτοτιμολόγησης, καθώς και 5.2 Πιστωτικό Στοιχείο Μη Συσχετιζόμενο Αυτοτιμολόγησης.

Επιπλέον, κατά τη διαβίβαση των ως άνω παραστατικών στην ψηφιακή πλατφόρμα myDATA, ο αντισυμβαλλόμενος του δικαιούχου υποχρεούται να επισημάνει αυτά με την σχετική ένδειξη αγοράς αγροτικών αγαθών/ υπηρεσιών της στήλης 40 (Παρατηρήσεις - Επισημάνσεις) του Παραρτήματος της υπό στοιχεία ΑΑΔΕ Α.1138/2020 κοινής απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή.

5. Ο χρήστης - αγρότης ειδικού καθεστώτος επιβεβαιώνει κάθε γραμμή του πίνακα ως προς τα εμφανιζόμενα στοιχεία. Κάθε γραμμή που επιβεβαιώνεται αθροίζεται στο τέλος του πίνακα ως συνολική αξία. Με την ολοκλήρωση επιβεβαίωσης των στοιχείων η αρχική οθόνη ενημερώνεται με την συνολική αξία και το ποσό για επιστροφή.

6. Εάν ο αιτών - αγρότης του ειδικού καθεστώτος δεν συμφωνεί με τα στοιχεία παραστατικών που εμφανίζονται για τους ακόλουθους περιοριστικά αναφερόμενους λόγους και ειδικότερα εφόσον:

α. έχει επιπλέον παραστατικά στην κατοχή του, επικοινωνεί ο ίδιος με τον αντισυμβαλλόμενο του εκδότη του παραστατικού ώστε εκείνος να προβεί στις απαιτούμενες ενέργειες διαβίβασης του

στοιχείου στην ψηφιακή πλατφόρμα myDATA της ΑΑΔΕ, προκειμένου το εν λόγω παραστατικό να εμφανίζεται στη λίστα των παραστατικών του πίνακα,

β. έχει λιγότερα παραστατικά στην κατοχή του, θέτει στην αντίστοιχη γραμμή του πίνακα την ένδειξη «άγνωστη συναλλαγή»,

γ. υπάρχει ασυμφωνία σε παραστατικό ως προς την αξία ή την περιγραφή, επικοινωνεί ο ίδιος με τον αντισυμβαλλόμενο του ώστε ο τελευταίος να προβεί στις απαιτούμενες ενέργειες για την διόρθωση του στοιχείου στην ψηφιακή πλατφόρμα myDATA της ΑΑΔΕ, προκειμένου το εν λόγω παραστατικό να εμφανιστεί ορθά στη λίστα των παραστατικών του πίνακα.

7. Στον πίνακα που εμφανίζεται δεν υπάρχει δυνατότητα προσθήκης γραμμών για την καταχώριση φορολογικών στοιχείων από τον αιτούντα αγρότη του ειδικού καθεστώτος με εξαίρεση:

α) την καταχώριση στοιχείων ενταλμάτων πληρωμής ή άλλων νόμιμων στοιχείων που εκδίδονται για την καταβολή αποζημίωσης στον αγρότη στην περίπτωση απόσυρσης των αγροτικών προϊόντων,

β) τα παραστατικά που έχουν εκδοθεί στο έτος 2022.

8. Η αίτηση επιστροφής γίνεται δεκτή εφόσον το αιτούμενο προς επιστροφή ποσό ανέρχεται κατ' ελάχιστο σε πέντε (5) ευρώ.

9. Ως ημερομηνία υποβολής της δήλωσης - αίτησης θεωρείται η ημερομηνία επιτυχούς καταχώρισης αυτής στην εφαρμογή με αυτόματη απόδοση στον αιτούντα μοναδικού αριθμού καταχώρισης.

10. Υπόδειγμα της αίτησης - δήλωσης περιλαμβάνεται στο ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ Ι, το οποίο αποτελεί αναπόσπαστο μέρος της παρούσας.

Άρθρο 3

Υποβολή της δήλωσης - αίτησης ψηφιακά στη Δ.Ο.Υ.

Κατά παρέκκλιση του άρθρου 2, η δήλωση - αίτηση επιστροφής υποβάλλεται εντός της προθεσμίας που προβλέπεται στην παρ. 2 του άρθρου 2 στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. για τη φορολογία εισοδήματος του αιτούντος αγρότη του ειδικού καθεστώτος, ψηφιακά μέσω της εφαρμογής Ψηφιακής Υποδοχής και Διαχείρισης Αιτημάτων της ΑΑΔΕ «Τα αιτήματά μου», η οποία είναι διαθέσιμη μέσω της ψηφιακής πύλης «myAADE» (myaade.gov.gr), με χρήση του εντύπου «ΦΠΑ 304 Δήλωση - Αίτηση και Αναλυτική Κατάσταση Δικαιολογητικών για την επιστροφή του ΦΠΑ στους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41 του Κώδικα ΦΠΑ», στις εξής περιπτώσεις περιριστικά:

α) η αίτηση υποβάλλεται από κληρονόμο θανόντος ο οποίος είχε ενταχθεί στο ειδικό καθεστώς αγροτών του άρθρου 41 του Κώδικα ΦΠΑ το έτος που αφορά η επιστροφή,

β) η αίτηση αφορά τροποποίηση αρχικής ή προηγούμενης αίτησης βάσει της οποίας προκύπτει ποσό προς επιστροφή μικρότερο αυτού που είχε υπολογιστεί βάσει της αρχικής ή της προηγούμενης αίτησης από την οποία προέκυπτε επιστροφή. Στην περίπτωση αυτή, η διαφορά καταβάλλεται στο δημόσιο με υποβολή έκτακτης δήλωσης ΦΠΑ από τον αιτούντα την επιστροφή με υποχρέωση καταβολής εντόκως από το χρόνο κατά τον οποίο πραγματοποιήθηκε η επιστροφή. Στις περιπτώσεις α και β επισυνάπτονται στην αίτηση ψηφιακά αρχεία των λογιστικών στοιχείων (παραστατικών) για την παράδοση των αγροτικών προϊόντων και την παροχή των αγροτικών υπηρεσιών που πραγματοποιήθηκαν από τον αγρότη του ειδικού καθεστώτος το προηγούμενο φορολογικό έτος.

Άρθρο 4

Ενέργειες Δ.Ο.Υ. για την παραλαβή των δηλώσεων - αιτήσεων επιστροφής που υποβάλλονται ψηφιακά

Η Δ.Ο.Υ. στην οποία υποβάλλεται η δήλωση - αίτηση επιστροφής σύμφωνα με το άρθρο 3, υποχρεούται:

α. να παραλάβει την αίτηση επιστροφής και τα επισυναπτόμενα σε αυτή παραστατικά και μετά από την διαπίστωση της ορθής μεταφοράς των ποσών των φορολογικών στοιχείων στην αίτηση επιστροφής, την καταχωρεί στο σύστημα TAXIS,

β. να διαπιστώνει αν ο αγρότης πληροί τα κριτήρια υπαγωγής στο ειδικό καθεστώς για το φορολογικό έτος που αφορά η επιστροφή.

Άρθρο 5

Διαδικασία καταβολής επιστρεπτέου ποσού ΦΠΑ

1. Κατά την επιστροφή του ΦΠΑ εφαρμόζονται οι διατάξεις περί συμψηφισμού της παρ. 1 του άρθρου 42, της παρ. 2 του άρθρου 48 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ΚΦΔ, ν. 4987/2022, Α' 206) και του άρθρου 75 του Κώδικα Εισπραξης Δημοσίων Εσόδων (ΚΕΔΕ, ν. 4978/2022, Α' 190) και περί αποδεικτικού ενημερότητας του άρθρου 12 ΚΦΔ. Πλέον των ανωτέρω διατάξεων, εφαρμόζεται η διάταξη της περ. 2 της υποπαρ. ΙΑ.2 του άρθρου πρώτου του ν. 4254/2014 (Α' 85) περί συμψηφισμού για οφειλές σε Οργανισμούς Κοινωνικής Ασφάλισης (εφεξής Ο.Κ.Α.).

2. Μετά την επιτυχή καταχώριση της αίτησης στην εφαρμογή, για το επιστρεπτέο ποσό που υπολογίζεται σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 1, η Διεύθυνση Ανάπτυξης Φορολογικών Εφαρμογών (εφεξής Δ.Α.Φ.Ε.) της Γ.Δ.ΗΛΕ.Δ. πραγματοποιεί κεντρικά έλεγχο για την συνδρομή των προϋποθέσεων της παρ. 1.

3. Εφόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις της παρ. 1, η Δ.Α.Φ.Ε. προβαίνει στη διασταύρωση και ταυτοποίηση των δηλωθέντων στοιχείων λογαριασμού πληρωμών (σε μορφή IBAN) του δικαιούχου με αυτά που τηρούνται στον εκάστοτε πάροχο υπηρεσιών πληρωμών. Μετά την επιτυχή ταυτοποίηση η Δ.Α.Φ.Ε. εκδίδει και αποστέλλει στη Δ.Ο.Υ. φορολογίας του δικαιούχου επιστροφής ψηφιακά εκκαθαρισμένα Ατομικά Φύλλα Έκπτωσης (εφεξής Α.Φ.ΕΚ.). Για την εξόφληση των εν λόγω Α.Φ.ΕΚ., η Δ.Α.Φ.Ε. εκδίδει κεντρικά οριστικοποιημένες εντολές μεταφοράς, σε πίστωση των λογαριασμών των δικαιούχων με αντίστοιχη χρέωση του λογαριασμού της Δ.Ο.Υ. του δικαιούχου επιστροφής ή του αρμόδιου ΚΕ.Β.ΕΙΣ., που τηρείται στη Τράπεζα της Ελλάδος. Για κάθε εντολή μεταφοράς δημιουργείται αυτόματα γραμμάτιο μετρητοίς και διενεργείται κεντρικά η ενημέρωση του βιβλίου εντολών μεταφοράς της εκάστοτε Δ.Ο.Υ. ή του αρμόδιου ΚΕ.Β.ΕΙΣ.. Η διαδικασία της παρούσας παραγράφου εκτελείται τουλάχιστον ανά δεκαπενθήμερο και περιλαμβάνει τις αιτήσεις που υποβλήθηκαν έως την προηγούμενη ημέρα της διαδικασίας της παρ. 2.

4. Σε περίπτωση που δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις της παρ. 1 ή σε περίπτωση που αν και πληρούνται δεν καταστεί εφικτή η ταυτοποίηση των δηλωθέντων στοιχείων λογαριασμού πληρωμών του δικαιούχου, η Δ.Α.Φ.Ε. αποστέλλει στη Δ.Ο.Υ. φορολογίας του δικαιούχου επιστροφής/ΚΕ.Β.ΕΙΣ. ψηφιακά εκκαθαρισμένα Α.Φ.ΕΚ. για τη διενέργεια σχετικού ελέγχου και την πίστωση των προς επιστροφή ποσών, στους λογαριασμούς πληρωμών των δικαιούχων.

5. Σε περίπτωση που δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις της παρ. 1, ο συμψηφισμός των αμοιβαίων ανταπαιτήσεων και η παρακράτηση των προς επιστροφή ποσών, κατά τις διατάξεις περί έκδοσης αποδεικτικού ενημερότητας ή βεβαίωσης οφειλής, δύναται να διενεργηθεί κεντρικά από τη Γ.Δ.ΗΛΕ.Δ. καθώς και ο συμψηφισμός με οφειλές στους Ο.Κ.Α., της περ. 2 της υποπαρ. ΙΑ.2 του άρθρου πρώτου του ν. 4254/2014.

6. Σε περίπτωση που, κατά παρέκκλιση του άρθρου 2, η αίτηση επιστροφής υποβάλλεται στην αρμόδια για τη φορολογία εισοδήματος Δ.Ο.Υ. του αιτούντος, το Α.Φ.ΕΚ. εκδίδεται από τη Δ.Ο.Υ. αυτή. Η εκκαθάριση του εν λόγω Α.Φ.ΕΚ. διενεργείται με αυτοματοποιημένη διαδικασία μέσω των εφαρμογών του ΟΠΣ TAXIS. Το αποτέλεσμα της εκκαθάρισης καταχωρίζεται στο βιβλίο «Επιστροφών και διαγραφών» της ίδιας Δ.Ο.Υ. ή του αρμόδιου ΚΕ.Β.ΕΙΣ. και η εξόφλησή του διενεργείται από την ίδια Δ.Ο.Υ. ή από το αρμόδιο ΚΕ.Β.ΕΙΣ.

7. Τα Α.Φ.ΕΚ. που εκδίδονται και εκκαθαρίζονται, κεντρικά, από τη Δ.Α.Φ.Ε. φέρουν την υπογραφή του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με μηχανογραφική σήμανση και τη σφραγίδα της Α.Α.Δ.Ε. στις

θέσεις υπογραφών της σύνταξης και εκκαθάρισης, ενώ τα Α.Φ.ΕΚ. που εκδίδονται από την Δ.Ο.Υ. παραλαβής της αίτησης φέρουν στη θέση υπογραφών της σύνταξης αυτών, το ονοματεπώνυμο του Προϊσταμένου της εκάστοτε αρμόδιας Δ.Ο.Υ., στη θέση υπογραφών της εκκαθάρισης και της εξόφλησής τους, την υπογραφή του κατά περίπτωση Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ή του αρμόδιου ΚΕ.Β.ΕΙΣ.

8. Τα Α.Φ.ΕΚ. δύνανται να εκτυπωθούν είτε ατομικά ανά Α.Φ.Μ. είτε συγκεντρωτικά, σε περίπτωση συμψηφιστικής εξόφλησης του τίτλου.

Άρθρο 6

Λήψη στοιχείων από το Υπουργείο Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων

1. Η ΑΑΔΕ στην αρχή κάθε έτους υποβάλει στο Υπουργείο Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων ή σε εξουσιοδοτημένο από το ΥΠΑΑΤ εποπτευόμενο Οργανισμό αίτημα για τη λήψη ηλεκτρονικού αρχείου με τα στοιχεία της παρ. 3.

2. Το αργότερο μέχρι το τέλος Φεβρουαρίου κάθε έτους, το Υπουργείο Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων (ΥΠΑΑΤ) ή εξουσιοδοτημένος από το ΥΠΑΑΤ εποπτευόμενος Οργανισμός, με βάση το άρθρο 6 του ν. 3874/2010 για τη διαλειτουργικότητα του μητρώου με άλλα πληροφορικά συστήματα της δημόσιας διοίκησης, παρέχει στην ΑΑΔΕ ηλεκτρονικό αρχείο στο οποίο περιλαμβάνονται οι αγρότες που είναι εγγεγραμμένοι στο μητρώο αγροτών και αγροτικών εκμεταλλεύσεων του ν. 3874/2010 και έχουν υποβάλλει Αίτηση για την ενεργοποίηση των δικαιωμάτων ενιαίας ενίσχυσης, ή Ενιαία Δήλωση Καλλιέργειας/Εκτροφής του ν. 3877/2010 εφόσον είναι υπόχρεοι.

3. Στο ηλεκτρονικό αρχείο της παρ. 2, αναγράφεται η κανονική αξία της αγροτικής παραγωγής κάθε αγρότη ανά ομοειδή καλλιέργεια, ή ομοειδή ζωική μονάδα. Με τον όρο «κανονική αξία της αγροτικής παραγωγής», για τους σκοπούς της απόφασης αυτής, εννοείται το ανώτατο ύψος ακαθάριστων εσόδων που μπορεί να πραγματοποιηθούν στο πλαίσιο μιας αγροτικής εκμετάλλευσης, που λειτουργεί υπό κανονικές συνθήκες και με την εφαρμογή των συνήθων καλλιεργητικών πρακτικών ανά ομοειδή καλλιέργεια, ή ομοειδή ζωική μονάδα.

Άρθρο 7

Λοιπές Διατάξεις

1. Για τις περιπτώσεις δικαιούχων που έτυχαν επιστροφής, δύνανται να διενεργείται εκ των υστέρων έλεγχος σε δείγμα που επιλέγεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 26 ΚΦΔ.

2. Από την έναρξη εφαρμογής της παρούσας καταργούνται:

α) η υπό στοιχεία ΠΟΛ.1066/2013 απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών «Επιστροφή ΦΠΑ στους αγρότες του ειδικού καθεστώτος» (Β' 753),

β) η υπό στοιχεία ΠΟΛ.1089/2015 απόφαση της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων «Τροποποίηση της ΠΟΛ 1066/02.04.2013 (Β' 753) απόφασης για την επιστροφή ΦΠΑ στους αγρότες του ειδικού καθεστώτος» (Β' 722),

γ) η υπό στοιχεία ΠΟΛ.1127/2015 απόφαση της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων «Τροποποίηση της ΠΟΛ 1066/02.04.2013 (Β' 753) απόφασης για την επιστροφή ΦΠΑ στους αγρότες του ειδικού καθεστώτος» (Β' 1462),

δ) η υπό στοιχεία ΠΟΛ.1021/2016 απόφαση του Αναπληρωτή Υπουργού Οικονομικών «Τροποποίηση της ΠΟΛ 1066/02.04.2013 (Β' 753) απόφασης, όπως ισχύει, για την επιστροφή Φ.Π.Α. στους αγρότες του ειδικού καθεστώτος» (Β' 213), και

ε) Η υπό στοιχεία ΠΟΛ.1098/2007 απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών «Επιστροφή Φ.Π.Α. σε αγρότες του ειδικού καθεστώτος με αντίγραφα των νόμιμων φορολογικών στοιχείων σε περίπτωση απώλειας των πρωτοτύπων» (Β' 1630).

3. Η απόφαση αυτή εφαρμόζεται για αιτήματα επιστροφής Φ.Π.Α. από αγρότες του ειδικού καθεστώτος που υποβάλλονται από το έτος 2023 και εφεξής για στοιχεία που έχουν εκδοθεί από

01.01.2022 και εφεξής. Αιτήματα που έχουν υποβληθεί από 01.03.2023 και έως τη δημοσίευση της απόφασης αυτής θεωρούνται ως μη υποβληθέντα και υποβάλλονται εκ νέου σύμφωνα με τα οριζόμενα στα άρθρα 2 και 3.

Η απόφαση αυτή δημοσιεύθηκε στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. (ΦΕΚ 1611 Β'/16.3.2023)

ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ - ΔΙΟΙΚ. ΕΓΓΡΑΦΑ:

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1116/24.4.2014.- Κοινοποίηση των διατάξεων των Υποπαραγράφων Β.1 και Β.2, παράγραφοι 1 και 2, της Παραγράφου Β του άρθρου τρίτου του ν.4254/2014 (ΦΕΚ Α 85/7.4.2014) σχετικά με τους αγρότες και παροχή σχετικών διευκρινίσεων.

Κοινοποιούνται οι διατάξεις των Υποπαραγράφων Β.1 και Β.2, παράγραφοι 1 και 2, της Παραγράφου Β του άρθρου τρίτου του ν.4254/2014 «Μέτρα στήριξης και ανάπτυξης της ελληνικής οικονομίας στο πλαίσιο εφαρμογής του ν.4046/2012 και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α 85/7.4.2014) οι οποίες αφορούν στους αγρότες και παρέχονται οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους.

Ι. Υποπάραγραφος Β.1, παρ. 1 και 2 και Υποπάραγραφος Β.2, παρ. 1 και 2: Τροποποίηση διατάξεων Κώδικα ΦΠΑ και Κ.Φ.Α.Σ., σχετικά με τους αγρότες

1. Με τις ανωτέρω διατάξεις επέρχονται οι εξής τροποποιήσεις:

α) **Υποπάραγραφος Β.1, παρ. 1:** Προστίθεται νέο εδάφιο στην περίπτωση α) της παραγράφου 1 του άρθρου 35 του Κώδικα ΦΠΑ (ν.2859/2000), με το οποίο ορίζεται ότι, στην περίπτωση παραγγελιοδοχικών πωλήσεων, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 5 του Κώδικα ΦΠΑ, αγροτικών προϊόντων για λογαριασμό αγροτών φυσικών προσώπων (παραγγελείς), υπόχρεος για την απόδοση του ΦΠΑ που αναλογεί στην παράδοση που πραγματοποιείται από τον παραγγελέα προς τον παραγγελιοδόχο είναι ο παραγγελιοδόχος.

β) **Υποπάραγραφος Β.1, παρ. 2:** Προστίθεται νέα περίπτωση γ) στην παράγραφο 1 του άρθρου 38 του Κώδικα ΦΠΑ, με την οποία ορίζεται ότι οι αγρότες φυσικά πρόσωπα που εντάσσονται στο κανονικό καθεστώς και με την προϋπόθεση ότι δεν ασκούν άλλη δραστηριότητα για την οποία υποχρεούνται να τηρούν βιβλία και να εκδίδουν στοιχεία, υποχρεούνται να υποβάλλουν μόνο εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ.

γ) **Υποπάραγραφος Β.2, παρ. 1:** Προστίθεται νέο εδάφιο στο τέλος της παραγράφου 7 του άρθρου 6 της περίπτωσης 1 της Υποπαραγράφου Ε.1 του άρθρου πρώτου του ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), σύμφωνα με το οποίο, εξαιρετικά για τις πωλήσεις αγροτικών προϊόντων από αντιπρόσωπο (παραγγελιοδόχο) για λογαριασμό παραγωγού φυσικού προσώπου (παραγγελέα) εκδίδεται εκκαθάριση, κατά εντολέα, το αργότερο μέχρι το τέλος του φορολογικού έτους των συμβαλλομένων.

δ) **Υποπάραγραφος Β.2, παρ. 2:** Καταργείται η Απόφαση του Υπουργού Οικονομικών Π. 2070/1820/ΠΟΛ.109/20.3.1987, η οποία κυρώθηκε με το άρθρο 48 του ν. 1731/1987 (ΦΕΚ Α 161/1987) και όριζε ότι δεν επιβαρύνεται με Φ.Π.Α. η παράδοση αυτούσιων αγροτικών προϊόντων που ενεργείται από τις αγροτικές συνεταιριστικές οργανώσεις για λογαριασμό αγροτών του ειδικού καθεστώτος ΦΠΑ.

Για την εφαρμογή των ανωτέρω διατάξεων, οι οποίες ισχύουν από 7.4.2014 (ημερομηνία δημοσίευσης του ν. 4254/2014), διευκρινίζονται τα εξής:

2. Οι αγροτικές συνεταιριστικές οργανώσεις υποχρεούνται να επιβάλλουν ΦΠΑ στις πωλήσεις αγροτικών προϊόντων που πραγματοποιούν για λογαριασμό αγροτών που υπάγονται στο ειδικό καθεστώς του άρθρου 41 του Κώδικα ΦΠΑ. Κατά συνέπεια, οι συνεταιριστικές οργανώσεις θα επιβάλλουν, από 7.4.2014, ΦΠΑ στο σύνολο των πωλήσεων που πραγματοποιούν για λογαριασμό αγροτών, ανεξάρτητα από το εάν οι αγρότες εντάσσονται στο κανονικό ή το ειδικό καθε-

στώσ ΦΠΑ. Επισημαίνεται ότι η εν λόγω ρύθμιση είναι προς όφελος των αγροτών του ειδικού καθεστώτος, οι οποίοι θα λαμβάνουν επιστροφή με τον κατ' αποκοπή συντελεστή με βάση το ύψος των πωλήσεών τους, όπως αυτές θα προκύπτουν από τις εκκαθαρίσεις των συνεταιριστικών οργανώσεων, και χωρίς να επιβαρύνονται με το ΦΠΑ που αναλογεί στην προμήθεια των συνεταιρισμών και στα έξοδα με τα οποία ενδεχομένως οι συνεταιρισμοί τους χρεώνουν. Σημειώνεται επίσης ότι η εν λόγω ρύθμιση δεν θέτει σε δυσμενέστερη θέση τις πωλήσεις των συνεταιριστικών οργανώσεων, δεδομένου ότι ο ΦΠΑ επί των πωλήσεων αυτών θα εκπίπτει από τους αγοραστές υποκείμενους στο φόρο.

3. Στην περίπτωση παραγγελιοδοχικών πωλήσεων αγροτικών προϊόντων για λογαριασμό αγροτών φυσικών προσώπων που υπάγονται στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ, οι παραγγελιοδόχοι (συνεταιρισμοί ή έμποροι) καθίστανται υπόχρεοι για την απόδοση του ΦΠΑ που αναλογεί στις πωλήσεις των εν λόγω αγροτών. Κατά συνέπεια, οι παραγγελιοδόχοι υποχρεούνται στην απόδοση στο δημόσιο του συνόλου του ΦΠΑ που αναλογεί στις πωλήσεις των αγροτικών προϊόντων, ενώ οι αγρότες του κανονικού καθεστώτος ΦΠΑ οι οποίοι πωλούν τα προϊόντα τους μέσω τρίτων (εμπόρων ή αγροτικών συνεταιρισμών) απαλλάσσονται από την υποχρέωση απόδοσης του ΦΠΑ που αναλογεί στις εν λόγω πωλήσεις. Με τις εκκαθαρίσεις που εκδίδουν οι παραγγελιοδόχοι αποδίδουν στους αγρότες την καθαρή αξία των πωλήσεών τους που δικαιούνται, βάσει των συμφωνιών που συνάπτουν. Οι εν λόγω αξίες συνιστούν εκροές απαλλασσόμενες από το φόρο με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών για τους αγρότες του κανονικού καθεστώτος και καταχωρούνται στον κωδ. 309 της περιοδικής δήλωσης [έντυπο Φ2, έκδοση 2011 (2)] και στον κωδ. 610 της εκκαθαριστικής δήλωσης (έντυπο Φ1, έκδοση 2012).

4. Επισημαίνεται ότι για εκκαθαρίσεις που έχουν ήδη εκδοθεί για πωλήσεις που έχουν πραγματοποιηθεί από 1.1.2014 μέχρι 7.4.2014 (ημερομηνία δημοσίευσης του νόμου), για λογαριασμό αγροτών φυσικών προσώπων του κανονικού καθεστώτος ΦΠΑ, υπάρχει, με βάση την Απόφαση Πολ.1281/30.12.2013, υποχρέωση των παραγγελιοδόχων για απόδοση του ΦΠΑ στους εν λόγω αγρότες, οι οποίοι υποχρεούνται στην απόδοση του φόρου αυτού στο δημόσιο. Στην περίπτωση που με τις ανωτέρω εκκαθαρίσεις, δεν έχει αποδοθεί ο ΦΠΑ στους υπόχρεους αγρότες, λόγω εξαγγελίας του νέου αυτού μέτρου, οι εκκαθαρίσεις αυτές γίνονται δεκτές για λόγους χρηστής διοίκησης, υπό την προϋπόθεση της απόδοσης του συνολικού ΦΠΑ της πώλησης από τους παραγγελιοδόχους.

5. Στην περίπτωση παραγγελιοδοχικών πωλήσεων που πραγματοποιήθηκαν από 1.1.2014 μέχρι την έκδοση της παρούσας από αγροτικούς συνεταιρισμούς, στις οποίες περιλαμβάνονται και πωλήσεις για λογαριασμό αγροτών που υπάγονται από 1.1.2014 στο κανονικό καθεστώς και στις οποίες δεν επεβλήθη ΦΠΑ, λόγω, ενδεχομένως αδυναμίας διαπίστωσης του καθεστώτος στο οποίο υπάγονται οι αγρότες (κανονικό ή ειδικό καθεστώς), δεδομένης της παράτασης που χορηγήθηκε για την υποβολή της δήλωσης μεταβολής, μέχρι 20.5.2014, οι συνεταιρισμοί πρέπει να εκδώσουν συμπληρωματικά τιμολόγια προς τους πελάτες τους για τη χρέωση μόνο του ΦΠΑ που αναλογεί στις πωλήσεις αυτές και να αποδώσουν τον εν λόγω ΦΠΑ, χωρίς κυρώσεις, με την περιοδική δήλωση του μηνός Μαΐου ή του δεύτερου τριμήνου.

6. Επισημαίνεται ότι, στην περίπτωση παραγγελιοδοχικών πωλήσεων για λογαριασμό αγροτών του ειδικού καθεστώτος ΦΠΑ, οι παραγγελιοδόχοι είναι υπόχρεοι για την απόδοση του φόρου στο δημόσιο, καθώς οι πωλήσεις των εν λόγω αγροτών δεν υπάγονται στο φόρο, σύμφωνα με το άρθρο 41 του Κώδικα ΦΠΑ.

7. Για τις πωλήσεις αγροτικών προϊόντων από αντιπρόσωπο - παραγγελιοδόχο (έμπορο ή αγροτικό συνεταιρισμό) για λογαριασμό παραγωγού φυσικού προσώπου - παραγγελέα, που πραγματοποιούνται από το μήνα Απρίλιο του έτους 2014 και εξής, εκδίδεται εκκαθάριση κατά εντολέα, το αργότερο μέχρι το τέλος του φορολογικού έτους των συμβαλλομένων. Δεδομένου ότι η ως

άνω προθεσμία συμπίπτει με το τέλος του φορολογικού έτους των συμβαλλομένων, η εκκαθάριση επιτρέπεται να εκδοθεί μέχρι την εικοστή (20η) ημέρα του επόμενου μήνα με ημερομηνία έκδοσης την τελευταία ημέρα του φορολογικού έτους, εφόσον παραδίδεται μέχρι την ημέρα αυτή στον αντισυμβαλλόμενο.

Ειδικά για τις πωλήσεις αγροτικών προϊόντων από αντιπρόσωπο - παραγγελιοδόχο (αγροτικό συνεταιρισμό) για λογαριασμό παραγωγού φυσικού προσώπου - παραγγελέα, που πραγματοποιήθηκαν από την αρχή του έτους 2014 και εξής, η εκκαθάριση εκδίδεται επίσης, κατά τα ανωτέρω, μέχρι το τέλος του φορολογικού έτους των συμβαλλομένων. Σε περίπτωση που για τις πωλήσεις που πραγματοποιήθηκαν από αγροτικό συνεταιρισμό έως την 31.3.2014, έχουν εκδοθεί εκκαθαρίσεις ανά μήνα, στην εκκαθάριση που θα εκδοθεί το αργότερο μέχρι το τέλος του φορολογικού έτους των συμβαλλομένων, θα περιληφθούν οι πωλήσεις που πραγματοποιεί ο συνεταιρισμός μετά την 31.3.2014.

Για τις πωλήσεις αγροτικών προϊόντων, από αντιπρόσωπο - παραγγελιοδόχο (έμπορο) για λογαριασμό παραγωγού φυσικού προσώπου - παραγγελέα, που πραγματοποιήθηκαν μέχρι 31.3.2014, εφαρμόζονται οι σχετικές με το χρόνο έκδοσης διατάξεις του τρίτου εδαφίου της παραγράφου 7 και του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 15 του άρθρου 6 του Κ.Φ.Α.Σ. (Υποπ. Ε1 της παραγράφου Ε του άρθρου πρώτου του ν. 4093/2012), εκδίδεται δηλαδή εκκαθάριση κατά εντολέα την τελευταία ημέρα κάθε μήνα και το αργότερο μέχρι τη δέκατη πέμπτη (15η) ημέρα του επόμενου μήνα με ημερομηνία έκδοσης την τελευταία ημέρα του προηγούμενου μήνα.

Σημειώνεται ότι, για την ευχερέστερη ενημέρωση των παραγωγών φυσικών προσώπων (παραγγελέων), οι αντιπρόσωποι (παραγγελιοδόχοι) δύναται να αναγράφουν επί της εκδιδόμενης εκκαθάρισης τη διάταξη της περίπτωσης α της παραγράφου 1 του άρθρου 35 του Κώδικα Φ.Π.Α., με τη σημείωση ότι υπόχρεος για την απόδοση του Φ.Π.Α. που αναλογεί στη παράδοση είναι ο παραγγελιοδόχος.

8. Οι αγρότες που υπάγονται στο κανονικό καθεστώς και με τις προϋποθέσεις ότι είναι φυσικά πρόσωπα και δεν ασκούν άλλη δραστηριότητα για την οποία υποχρεούνται να τηρούν βιβλία και να εκδίδουν στοιχεία, για τις πράξεις που πραγματοποιούν από 1.1.2014 και εφεξής, υποχρεούνται σε υποβολή μόνο εκκαθαριστικής δήλωσης ΦΠΑ. Αυτό ισχύει τόσο για τους αγρότες που είχαν ενταχθεί από παλιά στο κανονικό καθεστώς, όσο και για όσους εντάσσονται από 1.1.2014 στο καθεστώς αυτό. Σημειώνεται ότι δεν είναι δυνατή η επιλογή για υποβολή περιοδικής κάθε τρίμηνο.

Με τη διάταξη αυτή απλοποιείται η διαδικασία καταβολής του φόρου που οφείλεται από τους εν λόγω αγρότες λόγω της ένταξης της αγροτικής τους δραστηριότητας στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ, καθώς προβλέπεται η υποβολή μίας δήλωσης ετησίως, ανεξάρτητα αν για την αγροτική τους δραστηριότητα τηρούν βιβλία απλογραφικά ή διπλογραφικά. Διευκρινίζεται ότι οι Ανακεφαλαιωτικοί Πίνακες και οι δηλώσεις Intrastat υποβάλλονται στις προθεσμίες που προβλέπονται από τις οικείες αποφάσεις.

Σημειώνεται ότι στη ρύθμιση αυτή δεν εμπíπτουν οι αγρότες που τηρούν βιβλία και εκδίδουν στοιχεία για άλλη δραστηριότητα, ανεξάρτητα από το εάν η άλλη αυτή δραστηριότητα υπάγεται στο φόρο ή απαλλάσσεται από το ΦΠΑ π.χ. γιατρός. Ωστόσο, στην περίπτωση που αγρότης ασκεί και άλλη δραστηριότητα για την οποία απαλλάσσεται, λόγω ύψους ετήσιων ακαθάριστων εσόδων ή λόγω υπαγωγής της δραστηριότητας αυτής σε κάποιο ειδικό καθεστώς ΦΠΑ (π.χ. παράκτιας αλιείας), από την υποχρέωση τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, ο εν λόγω αγρότης υποβάλλει για την αγροτική του δραστηριότητα μόνο εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ.

Στην περίπτωση που από 1.1.2014 έως την ημερομηνία υπογραφής της παρούσης έχουν υποβληθεί περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ από τους ανωτέρω αγρότες οι δηλώσεις αυτές είναι αποδεκτές και ο ΦΠΑ που ενδεχομένως έχει καταβληθεί με τις εν λόγω περιοδικές δηλώσεις

αναγράφεται στην εκκαθαριστική δήλωση που θα υποβληθεί για το έτος 2014.

II. Υποπαράγραφος Β.1, παρ. 3: Αντικατάσταση του άρθρου 41 του Κώδικα ΦΠΑ

1. Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής αντικαθίσταται το άρθρο 41 του Κώδικα ΦΠΑ, με σκοπό τον εξορθολογισμό και την επικαιροποίηση του ισχύοντος ειδικού καθεστώτος ΦΠΑ αγροτών, λαμβανομένων υπόψη των νέων φορολογικών ρυθμίσεων που έχουν υιοθετηθεί με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/2013), καθώς και αυτών που ισχύουν για τους αγρότες αναφορικά με την υποχρέωση τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων και την ένταξή τους στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ (διατάξεις Κ.Φ.Α.Σ. και αποφάσεις Πολ.1281/30.12.2013 και Πολ.1055/17.2.2014). Αναφορικά με τις κυριότερες τροποποιήσεις που επέρχονται με την αντικατάσταση αυτή παρέχονται οι ακόλουθες διευκρινίσεις:

2. Στην παράγραφο 1 προβλέπονται τα κριτήρια που ισχύουν από 1.2014 για την ένταξη των αγροτών στο ειδικό καθεστώς ΦΠΑ και την απαλλαγή τους από την υποχρέωση τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων. Συγκεκριμένα, στο ειδικό καθεστώς εντάσσονται οι αγρότες που κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο πραγματοποίησαν ακαθάριστα έσοδα κατώτερα των δεκαπέντε χιλιάδων (15.000) ευρώ και είχαν δικαίωμα να λάβουν δικαιώματα ενιαίας ενίσχυσης κατώτερα των πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ.

3. Περαιτέρω, στην παράγραφο 2 του άρθρου 41 ορίζεται ότι, εκτός από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος, και οι αγρότες που εντάσσονται στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ εκδίδουν το ειδικό στοιχείο που προβλέπεται για την παράδοση των αγροτικών προϊόντων από την αγροτική εκμετάλλευσή τους στο δικό τους κατάστημα ή στις λαϊκές αγορές ή σε εξαγωγή ή ενδοκοινοτική παράδοση, καθώς η αξία των προϊόντων που αναγράφεται στο ειδικό στοιχείο λαμβάνεται υπόψη για τον υπολογισμό των ακαθάριστων εσόδων της αγροτικής δραστηριότητας για την ένταξη σε καθεστώς ΦΠΑ από την έναρξη της επόμενης διαχειριστικής περιόδου.

4. Διευκρινίζεται ότι και στην περίπτωση έκδοσης του ειδικού στοιχείου από αγρότες του κανονικού καθεστώτος δεν επιβάλλεται ΦΠΑ επί της αναγραφόμενης αξίας, καθώς δεν πρόκειται για πραγματική παράδοση. Σημειώνεται ότι οι εν λόγω αγρότες του κανονικού καθεστώτος ΦΠΑ δεν δικαιούνται της επιστροφής με τον κατ'αποκοπή συντελεστή 3%, η οποία προβλέπεται από τις διατάξεις της παραγράφου αυτής αποκλειστικά για τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος ΦΠΑ, αλλά εφαρμόζουν τις γενικές διατάξεις αναφορικά με το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ των εισροών για το σύνολο των φορολογητέων δραστηριοτήτων τους. Στο πλαίσιο αυτό, εμπίπτουν στη διαδικασία της ΑΥΟ Π.2869/2389/ΠΟΛ.137/4.5.1987, για την αγορά επενδυτικών αγαθών της αγροτικής δραστηριότητάς τους.

5. Επιπλέον, για λόγους αποφυγής καταστρατηγήσεων και φαινομένων επιστροφής ΦΠΑ για αγροτικά προϊόντα άλλων προσώπων που δεν δικαιούνται επιστροφής, προβλέπεται στην ίδια ως άνω παράγραφο ότι η αξία επί της οποίας υπολογίζεται η επιστροφή αφορά παραδιδόμενα αγαθά ίδιας παραγωγής του αγρότη η οποία προέρχεται από εκμετάλλευση περιουσιακών στοιχείων που είτε ανήκουν στον αγρότη κατά κυριότητα, είτε έχει το δικαίωμα εκμετάλλευσής με οποιαδήποτε έννομη σχέση (π.χ. μίσθωση).

6. Με την παράγραφο 6 ρυθμίζεται η προαιρετική μετάταξη από το ειδικό καθεστώς αγροτών στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ, η υποχρεωτική ένταξη στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ λόγω μη πλήρωσης των κριτηρίων που αναφέρονται στην παράγραφο 1 του άρθρου 41, καθώς και η μετάταξη από το κανονικό καθεστώς στο ειδικό καθεστώς αγροτών. Σε όσες περιπτώσεις οι ανωτέρω μεταβολές πραγματοποιούνται από την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου προβλέπεται υποχρέωση υποβολής δήλωσης μεταβολής εντός δέκα (10) ημερών, για λόγους συμφωνίας με τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/2013, άρθρο 10), όπως ισχύουν.

Ειδικά για την προβλεπόμενη υποχρεωτική ένταξη στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ από 1.1.2014, η σχετική δήλωση μεταβολής υποβάλλεται έως 15.4.2014 για τους υπόχρεους τήρησης

διπλογραφικών βιβλίων και έως 20.5.2014 για τους υπόχρεους τήρησης απλογραφικών βιβλίων. Για τον ίδιο λόγο, στην παράγραφο 11 του άρθρου 41 προβλέπεται προθεσμία έως 31.5.2014 για την υποβολή της δήλωσης αποθεμάτων λόγω υπαγωγής στο κανονικό καθεστώς.

7. Λόγω της ανωτέρω παράτασης, οι αγρότες που εντάσσονται στο κανονικό καθεστώς από 1.1.2014 και δεν πληρούν τα κριτήρια που αναφέρονται στην ανωτέρω παράγραφο Ι.8, για υποβολή μόνο εκκαθαριστικής δήλωσης ΦΠΑ, μπορούν να δηλώσουν εμπρόθεσμα τις πωλήσεις που πραγματοποίησαν από 1.1.2014, με την περιοδική δήλωση που αφορά την πρώτη φορολογική περίοδο που λήγει μετά την υποβολή της δήλωσης μεταβολής.

8. Επισημαίνεται ότι αναφορικά με το θέμα της υποχρεωτικής ένταξης των αγροτών στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ έχουν δοθεί διευκρινίσεις με τις εγκυκλίους Πολ. 1024/17.1.2014 και Πολ. 1079/19.3.2014, οι οποίες εξακολουθούν να ισχύουν, με την επιφύλαξη των ανωτέρω διατάξεων του άρθρου 41.

9. Κατά τα λοιπά, για την εφαρμογή του νέου άρθρου 41, εφαρμόζονται οι διευκρινίσεις που έχουν δοθεί στο παρελθόν, καθώς δεν υπάρχει ουσιαστική τροποποίηση των διατάξεων που ισχύουν ήδη.

ΕΓΚ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦ Α 1022577/11.2.2016.- Οδηγίες για την ολοκλήρωση της καταχώρησης αιτήσεων επιστροφής ΦΠΑ αγροτών του ειδικού καθεστώτος, που υποβλήθηκαν το έτος 2015.

1. Ενόψει της έναρξης της υποβολής των αιτήσεων επιστροφής ΦΠΑ των αγροτών του ειδικού καθεστώτος για πωλήσεις που πραγματοποιήθηκαν το έτος 2015, παρακαλούμε για την ολοκλήρωση της καταχώρησης στο σύστημα TAXIS των αιτήσεων επιστροφής που έχουν υποβληθεί κατά το έτος 2015 (πωλήσεις 2014) άμεσα και όχι αργότερα από τις 22.2.2016.

2. Με την ενημέρωση των σχετικών εφαρμογών με τα νέα δεδομένα για το έτος 2015 δεν θα είναι πλέον δυνατή η καταχώρηση των αιτήσεων του προηγούμενου έτους, στην περίπτωση που αυτές έχουν υποβληθεί μέσω αγροτικών συνεταιρισμών.

3. Σημειώνεται ότι, εφόσον γίνει η αρχική καταχώρηση μέχρι την ανωτέρω ημερομηνία, δεν υπάρχει πρόβλημα με την εν συνεχεία εκκαθάριση των αιτήσεων μετά την ολοκλήρωση των ελέγχων, ακόμη και αν η εκκαθάριση αυτή και η επιστροφή πραγματοποιηθούν μετά την ανωτέρω ημερομηνία.

4. Το νέο σύστημα θα τεθεί σε εφαρμογή μετά την εν λόγω ημερομηνία.

5. Γενικά, με σκοπό την απρόσκοπτη εφαρμογή, η καταχώρηση στο σύστημα TAXIS των αιτήσεων επιστροφής ΦΠΑ που υποβάλλονται μέσω αγροτικών συνεταιρισμών να ολοκληρώνεται το αργότερο μέχρι το τέλος του έτους εντός του οποίου υποβάλλονται.

ΕΓΚ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦ Α 1051446/20.3.2016.- Διευκρινίσεις σχετικά με την αντιμετώπιση του ΦΠΑ στα τιμολόγια δαπανών για τους αγρότες ειδικού καθεστώτος.

1. Με τις εγκυκλίους ΠΟΛ. 1041/4.2.2015, ΠΟΛ. 1113/2.6.2015 και ΠΟΛ. 1116/10.6.2015 δόθηκαν οδηγίες για τις εκπιπτόμενες από τα ακαθάριστα έσοδα επιχειρηματικές δαπάνες.

2. Ωστόσο, κατόπιν σειράς ερωτημάτων παρέχονται περαιτέρω διευκρινίσεις σχετικά με την αντιμετώπιση του ΦΠΑ στα τιμολόγια για αγορές και λήψεις υπηρεσιών (εισροές) που λαμβάνουν οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος που συμμετέχουν στη διαδικασία επιστροφής ΦΠΑ, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του κώδικα περί ΦΠΑ (ν. 2859/2000). Βάσει του νόμου αυτού οι εν λόγω αγρότες δικαιούνται επιστροφής του φόρου που επιβάρυνε τις αγορές αγαθών ή λήψεις υπηρεσιών, τις οποίες πραγματοποίησαν για την άσκηση της εκμετάλλευσής τους. Η επιστροφή του φόρου ενεργείται στην αξία των παραδιδόμενων αγροτικών προϊόντων και των παρεχόμενων αγροτικών υπηρεσιών προς άλλους υποκείμενους στο φόρο, έκτος των αγροτών

του ειδικού καθεστώτος.

3. Είναι γνωστό ότι όσοι αποκτούν εισόδημα από ατομική αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από το αν απαλλάσσονται ή όχι από την τήρηση βιβλίων που προβλέπονται στην κείμενη νομοθεσία και την ένταξή τους ή όχι στο ειδικό καθεστώς ΦΠΑ, προσδιορίζουν τα ακαθάριστα έσοδα και τα κέρδη τους λογιστικά (με βάση τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία) και σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 21 έως και 28 του νέου ΚΦΕ (ν. 4172/2013). Επιπρόσθετα, με την ΠΟΛ. 1041/4.2.2015 έχει διευκρινιστεί ότι οι ασκούντες αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα που δεν είναι υπόχρεοι και δεν τηρούν βιβλία θα προσδιορίζουν τα κέρδη τους με βάση τα δεδομένα των φορολογικών στοιχείων που προβλέπονται από την κείμενη νομοθεσία, δηλαδή με λογιστικό τρόπο, και οφείλουν να τηρούν και να διαφυλάσσουν τα στοιχεία αυτά, έως το χρόνο παραγραφής.

4. Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, επισημαίνεται ότι για τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος, κατά την διαδικασία προσδιορισμού του κέρδους τους από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα, να μην λαμβάνεται υπόψη ως εκπεσταίο από τις δαπάνες τους το ποσό του ΦΠΑ που αναγράφεται στα τιμολόγια εισροών (αγορών και δαπανών) δεδομένου ότι οι εν λόγω αγρότες δικαιούνται επιστροφής του ΦΠΑ (επί των παραδιδόμενων αγροτικών προϊόντων και των παρεχόμενων αγροτικών υπηρεσιών), που επιβάρυνε τις αγορές αγαθών ή λήψεις υπηρεσιών, σύμφωνα με τις διατάξεις του κώδικα ΦΠΑ, ο οποίος και δεν τους βαρύνει.

5. Ομοίως, δεν αφαιρείται ως έξοδο ο ΦΠΑ εισροών (αγορών και δαπανών) που αφορά σε δραστηριότητα πώλησης παραγόμενων προϊόντων από κατάσταση ή από λαϊκές, για την οποία τηρούνται βιβλία και εκδίδονται στοιχεία σύμφωνα με την κείμενη νομοθεσία. Αντίθετα, στη περίπτωση που η δραστηριότητα αυτή εκπίπτει στις διατάξεις του άρθρου 39 του κώδικα ΦΠΑ (μικρές επιχειρήσεις), ο ΦΠΑ που βαρύνει τις εισροές, αφαιρείται ως έξοδο, καθότι βαρύνει την επιχείρηση καθώς και στην περίπτωση που ο ασκών την αγροτική εκμετάλλευση δεν ανήκει σε κανένα καθεστώς ΦΠΑ.

ΕΔΥΟ ΠΟΛ.1050/22.4.2016.- Εφαρμογή της ΚΥΑ Π. 2869/2389/187/ΠΟΛ 137, στην αγορά θερμοκηπιακού τύπου κτηνοτροφικών εγκαταστάσεων.

Στα πλαίσια επικαιροποίησης των περιπτώσεων εφαρμογής της ΚΥΑ Π.2869/2389/1987/ΠΟΛ 137 ώστε να επιτευχθεί η ομοιομορφη κατά περίπτωση εφαρμογή της, διευκρινίζεται ότι οι διατάξεις της εν λόγω απόφασης εφαρμόζονται κατ' αναλογία με τις περιπτώσεις αγοράς από αγρότες και αγροτικές επιχειρήσεις του κανονικού καθεστώτος ΦΠΑ θερμοκηπίων και στις περιπτώσεις αγοράς κτηνοτροφικών εγκαταστάσεων θερμοκηπιακού τύπου.

Με τις σχετικές αιτήσεις έγκρισης προς τις Δ.Ο.Υ υπαγωγής της αγοράς τέτοιων εγκαταστάσεων στην ως άνω ΚΥΑ, οι υποκείμενοι αγρότες και αγροτικές επιχειρήσεις θα πρέπει να προσκομίζουν πλέον των λοιπών απαιτούμενων δικαιολογητικών, βεβαίωση από το Κέντρο Γεωργικών Κατασκευών ή άλλου φορέα που ορίζεται από το Υπουργείο Αγροτικής Ανάπτυξης ως αρμόδιο για τον έλεγχο τέτοιων εγκαταστάσεων (ν.3044/ΦΕΚ Α 197/27-8-2002), ότι η εγκατάσταση στην οποία αφορά η αίτηση είναι θερμοκηπιακού τύπου που πληροί τις προβλεπόμενες προδιαγραφές για τέτοιου τύπου εγκαταστάσεις.

ΕΓΚ. ΟΙΚ. ΔΕΕΦ Α 1167254/18.11.2016.- Από 1.1.2017 μετáταξη από το κανονικό στο ειδικό καθεστώς αγροτών θα πραγματοποιείται με υποβολή δήλωσης από την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου και εντός τριάντα (30) ημερών από την έναρξη αυτής.

Σε απάντηση του ανωτέρω σχετικού ερωτήματος σας, φωτοαντίγραφο του οποίου μας διαβιβάστηκε από το ..., σε ότι αφορά θέματα αρμοδιότητάς μας, σας γνωρίζουμε τα κάτωθι:

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000), όπως ισχύει, στο

ειδικό καθεστώς του άρθρου αυτού υπάγονται οι αγρότες οι οποίοι κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο πραγματοποίησαν ακαθάριστα έσοδα από την πώληση αγροτικών προϊόντων παραγωγής τους και την παροχή αγροτικών υπηρεσιών κατώτερα των δεκαπέντε χιλιάδων (15.000) ευρώ και δικαιούνταν να λάβουν δικαιώματα ενιαίας ενίσχυσης κατώτερα των πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ.

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 6 του ως άνω άρθρου μετάταξη από το κανονικό καθεστώς απόδοσης του φόρου στο ειδικό καθεστώς μπορεί να πραγματοποιηθεί μόνο από την έναρξη διαχειριστικής περιόδου με υποβολή δήλωσης στην αρμόδια υπηρεσία της Φορολογικής Διοίκησης εντός δέκα (10) ημερών από την έναρξη αυτής.

Δεδομένου ότι η μετάταξη από το κανονικό στο ειδικό καθεστώς θεωρείται σε κάθε περίπτωση προαιρετική μετάταξη και η ανωτέρω αναφερόμενη προθεσμία έχει ανατρεπτικό χαρακτήρα συμπεραίνεται ότι δεν παρέχεται η δυνατότητα μετάταξής σας στο ειδικό καθεστώς μετά την πάροδο αυτής.

Περαιτέρω, σας ενημερώνουμε ότι:

α) με τις διατάξεις της παραγράφου 2.α του άρθρου 40 του ν. 4410/2016 (ΦΕΚ 141 Α, 3.8.2016) αντικαταστάθηκε η αναφερόμενη στο άρθρο 10, παράγραφος 4 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ 170, Α, 26. 7.2013) προθεσμία από 10 ημέρες σε 30 ημέρες,

β) με τις διατάξεις του άρθρου 47 του ν. 4410/2016, από 1.1.2017, αντικαθίσταται το άρθρο 41 του Κώδικα ΦΠΑ.

Σύμφωνα με τα ανωτέρω, από 1.1.2017 μετάταξη από το κανονικό στο ειδικό καθεστώς αγροτών θα πραγματοποιείται, με υποβολή δήλωσης, από την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου και εντός τριάντα (30) ημερών από την έναρξη αυτής.

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1201/28.12.2016.- Κοινοποίηση των διατάξεων του άρθρου 47 του ν. 4410 /2016 σχετικά με το ειδικό καθεστώς ΦΠΑ αγροτών του άρθρου 41 του Κώδικα ΦΠΑ, και παροχή σχετικών διευκρινίσεων.

Κοινοποιούνται οι διατάξεις του άρθρου 47 του ν.4410/2016 (ΦΕΚ Α 141/03.08.2016), οι οποίες ισχύουν από 1.1.2017 με τις οποίες, αντικαθίσταται το άρθρο 41 του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000), με σκοπό τη βελτίωση και απλοποίηση του ειδικού καθεστώτος ΦΠΑ αγροτών και την πλήρη εναρμόνισή του με το κοινοτικό δίκαιο και παρέχονται οι ακόλουθες οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή του:

Με τις νέες διατάξεις το ειδικό καθεστώς αγροτών καθίσταται πιο αποτελεσματικό και δίκαιο, δεδομένου ότι σε αυτό εντάσσονται οι σχετικά μικροί αγρότες οι οποίοι ασκούν αποκλειστικά αγροτική εκμετάλλευση και δυσκολεύονται να εκπληρώσουν τις υποχρεώσεις του κανονικού καθεστώτος ΦΠΑ.

Εν συντομία, οι βασικές αλλαγές που επέρχονται στο ειδικό καθεστώς των αγροτών είναι οι ακόλουθες:

- Ως προς τον προσδιορισμό των ορίων που αποτελούν τα κριτήρια για την παραμονή στο ειδικό καθεστώς ή τη μετάταξη στο κανονικό καθεστώς, με σαφήνεια ορίζεται ότι στις 15.000 ευρώ περιλαμβάνεται η αξία όλων των παραδόσεων αγροτικών προϊόντων ίδιας παραγωγής και των παροχών αγροτικών υπηρεσιών προς κάθε πρόσωπο, που πραγματοποιήθηκαν στο προηγούμενο φορολογικό έτος, και στις 5.000 ευρώ περιλαμβάνεται κάθε είδους επιδότηση που έλαβαν οι αγρότες.

- Προβλέπεται η υποχρέωση έκδοσης ειδικού στοιχείου από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος για παραδόσεις των προϊόντων τους ή παροχές αγροτικών υπηρεσιών προς άλλους αγρότες του ειδικού καθεστώτος ή προς πρόσωπα μη υποκείμενα στο φόρο και η υποχρεωτική εγγραφή των εν λόγω αγροτών στο ειδικό καθεστώς, ακόμη και στην περίπτωση που αποκλειστικά πραγ-

ματοποιούν αυτές τις πράξεις.

- Ορίζεται η υποχρεωτική υπαγωγή της αγροτικής εκμετάλλευσης στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ στις περιπτώσεις που οι αγρότες παράλληλα ασκούν και άλλη δραστηριότητα για την οποία υποχρεούνται σε τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων, περιλαμβανομένων των περιπτώσεων που πωλούν τα προϊόντα τους στις λαϊκές αγορές ή από δικό τους κατάστημα ή τα εξάγουν ή τα παραδίδουν ενδοκοινοτικά ή διαχειρίζονται ανανεώσιμες πηγές ενέργειας ή λειτουργούν αγροτοτουριστικές μονάδες.

- Επακόλουθα, καταργείται η επιστροφή ΦΠΑ με τον κατ' αποκοπή συντελεστή 3% στους αγρότες του ειδικού καθεστώτος που δικαιούνταν της επιστροφής αυτής.

- Σε περίπτωση προαιρετικής μετάταξης από το ειδικό καθεστώς αγροτών στο κανονικό καθεστώς, η υποχρεωτική παραμονή σε αυτό είναι πλέον τριετής αντί πενταετής.

Αναλυτικότερα, σε σχέση με τις κυριότερες τροποποιήσεις, διευκρινίζονται τα εξής:

1. Στην παράγραφο 1 του άρθρου 41 του Κώδικα ΦΠΑ προβλέπονται τα κριτήρια για την ένταξη των αγροτών στο ειδικό καθεστώς ΦΠΑ. Συγκεκριμένα, στο ειδικό καθεστώς εντάσσονται οι αγρότες οι οποίοι κατά το προηγούμενο φορολογικό έτος πραγματοποίησαν προς οποιοδήποτε πρόσωπο παραδόσεις αγροτικών προϊόντων παραγωγής τους και παροχές αγροτικών υπηρεσιών αξίας κατώτερης των δεκαπέντε χιλιάδων (15.000) ευρώ και έλαβαν επιδοτήσεις συνολικής αξίας κατώτερης των πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ

Τα προαναφερόμενα κριτήρια λαμβάνονται σωρευτικά, δηλαδή θα πρέπει να συντρέχουν και τα δύο προκειμένου τα εν λόγω πρόσωπα να εντάσσονται στο ειδικό καθεστώς. Σε περίπτωση που δεν πληρούται είτε το ένα είτε το άλλο κριτήριο, οι αγρότες εντάσσονται στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ και παράλληλα έχουν όλες τις υποχρεώσεις που απορρέουν από τα ΕΛΠ ως προς την τήρηση λογιστικών βιβλίων και την έκδοση στοιχείων.

Με τις νέες διατάξεις στον προσδιορισμό του ορίου των 15.000 ευρώ περιλαμβάνεται το συνολικό ποσό, που προέρχεται από την παράδοση αγροτικών προϊόντων των αγροτών από δική τους αγροτική εκμετάλλευση ή παροχή αγροτικών υπηρεσιών στο πλαίσιο της αγροτικής τους εκμετάλλευσης, όχι μόνο προς άλλους υποκείμενους στο φόρο και προς απαλλασσόμενα πρόσωπα (νοσοκομεία, κλινικές κλπ) αλλά και σε άλλους αγρότες του ειδικού καθεστώτος και σε πρόσωπα μη υποκείμενα στο φόρο (ιδιώτες, ΝΠΔΔ, δημόσιοι, δήμοι κλπ), όπως το ποσό αυτό προκύπτει από τα τιμολόγια αγοράς που εκδίδουν στον πωλητή αγρότη οι υποκείμενοι στο φόρο αγοραστές των αγροτικών προϊόντων, καθώς και από τα ειδικά στοιχεία που εκδίδει ο αγρότης του ειδικού καθεστώτος.

Ειδικότερα, όμως, για το έτος 2016, δεδομένου ότι δεν υπήρχε υποχρέωση, για τον αγρότη του ειδικού καθεστώτος, έκδοσης «ειδικού στοιχείου» για τις παραδόσεις των προϊόντων του και τις παροχές των υπηρεσιών του, για τον προσδιορισμό του ορίου των 15.000 ευρώ λαμβάνεται υπόψη οποιοδήποτε πρόσφορο μέσο (π.χ. απόδειξη είσπραξης, δεδομένα Ε3 της δήλωσης φόρου εισοδήματος) που αποδεικνύει την αξία των ανωτέρω πράξεων.

Στον προσδιορισμό του ορίου των 5.000 ευρώ από επιδοτήσεις, από 01.01.2017 και εφεξής, λαμβάνεται υπόψη το συνολικό ποσό επιδοτήσεων ή ενισχύσεων κάθε μορφής που πράγματι καταβλήθηκε στον αγρότη εντός του προηγούμενου φορολογικού έτους, έστω και αν στο ποσό αυτό περιέχονται και ποσά επιδοτήσεων ή ενισχύσεων που αφορούν άλλα φορολογικά έτη (χρήσεις).

Διευκρινίζεται ότι στο ποσό των επιδοτήσεων, περιλαμβάνεται οποιοδήποτε ποσό επιδότησης ή ενίσχυσης καταβλήθηκε στον αγρότη, όπως πράσινη ενίσχυση, βασική ενίσχυση, ενίσχυση για γεωργούς νεαρής ηλικίας, συνδεδεμένες ενισχύσεις, εξισωτική, ειδική ενίσχυση για το βαμβάκι κ.λπ.. Δεν θεωρούνται επιδοτήσεις ή ενισχύσεις και δεν λαμβάνονται υπόψη για τον υπολογισμό του ορίου των 5.000 ευρώ, οι κάθε είδους ενισχύσεις από το κράτος για την πραγματοποίηση

επενδύσεων, καθώς και οι αποζημιώσεις που καταβάλλονται από τον ΕΛΓΑ.

Συνεπώς, για να κριθεί το καθεστώς ενός αγρότη την 1.1.2017, λαμβάνεται υπόψη το ποσό των επιδοτήσεων που πράγματι έλαβε ο αγρότης εντός του 2016, ακόμη κι αν πρόκειται για ποσά που ανάγονται σε παλαιότερα έτη (π.χ. 2014, 2015 κ.λπ.).

Επισημαίνεται ότι για προηγούμενα του 2016 φορολογικά έτη, δεδομένου ότι οι αγρότες πράγματι δεν γνώριζαν το ακριβές ποσό που δικαιούνταν να λάβουν για κάθε έτος, γίνεται δεκτό, για λόγους χρηστής διοίκησης, τα ποσά των επιδοτήσεων που καταβλήθηκαν αναδρομικά στους αγρότες να λαμβάνονται υπόψη, για τον προσδιορισμό του ύψους του ετήσιου ποσού επιδοτήσεων, είτε στο φορολογικό έτος στο οποίο αφορούν οι επιδοτήσεις αυτές, είτε στο φορολογικό έτος που πράγματι εισπράχθηκαν από τον αγρότη κατά ανάλογη εφαρμογή των ανωτέρω.

Παραδείγματα

1. Αγρότης του ειδικού καθεστώτος στη Μυρτιά Λακωνίας, πραγματοποίησε το φορολογικό έτος 2017 χονδρικές πωλήσεις αξίας 14.500 ευρώ και παράλληλα πραγματοποίησε λιανικές πωλήσεις (π.χ. από τις παραδόσεις 20 τενεκέδων λαδιού που τους πούλησε πόρτα -πόρτα με έκδοση ειδικού στοιχείου) αξίας 600 ευρώ και έλαβε επιδοτήσεις 3.000 ευρώ. Από την 1.1.2018 θα ενταχθεί στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ, δεδομένου ότι οι πωλήσεις των αγροτικών προϊόντων του υπερβαίνουν τις 15.000 ευρώ.

2. Αγρότης του ειδικού καθεστώτος πραγματοποίησε το φορολογικό έτος 2016 χονδρικές πωλήσεις αξίας 7.000 ευρώ και παράλληλα πραγματοποίησε λιανικές πωλήσεις από την πώληση οπωροκηπευτικών σε ιδιώτες (με απόδειξη είσπραξης) αξίας 3.000 ευρώ και έλαβε αναδρομικά το έτος 2016 δικαιώματα ενιαίας ενίσχυσης 3.000 ευρώ που αφορούσαν το έτος 2015 και παράλληλα έλαβε δικαιώματα βασικής ενίσχυσης 4.000 ευρώ για το έτος 2016. Ο εν λόγω αγρότης από την 1.1.2017 θα ενταχθεί στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ.

3. Αγρότης του ειδικού καθεστώτος πραγματοποίησε το φορολογικό έτος 2016 χονδρικές πωλήσεις αξίας 7.000 ευρώ και παροχές αγροτικών του υπηρεσιών (με λήψη εργόσημου) αξίας 3.000 ευρώ και έλαβε επιδοτήσεις 4.000 ευρώ. Ο εν λόγω αγρότης παραμένει στο ειδικό καθεστώς αγροτών από 1.1.2017.

Στην παράγραφο 3 του άρθρου 41 του Κώδικα ΦΠΑ, προβλέπεται για πρώτη φορά η υποχρέωση έκδοσης ειδικού στοιχείου για τις παραδόσεις αγροτικών προϊόντων παραγωγής τους και για παροχές αγροτικών υπηρεσιών που πραγματοποιούν οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος σε άλλους αγρότες του ειδικού καθεστώτος και σε πρόσωπα μη υποκείμενα στο φόρο, προκειμένου η αξία των εν λόγω πωλήσεων και παροχών να συμπεριλαμβάνεται στο όριο των 15.000 ευρώ. Το ποσό αυτό αποτελεί κριτήριο για την παραμονή στο ειδικό καθεστώς ή την υποχρεωτική ένταξη στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ.

Διευκρινίζεται ότι το ειδικό αυτό στοιχείο εκδίδεται αθώορητο και δεν επιβάλλεται ΦΠΑ επί της αναγραφόμενης αξίας αυτού. Ο αγρότης δεν δικαιούται επιστροφής με την εφαρμογή του κατ'αποκοπή συντελεστή 6% επί της αξίας αυτής.

Επισημαίνεται ότι οι αγρότες που διενεργούν τις ανωτέρω πράξεις (πωλήσεις σε μη υποκείμενους και αγρότες του ειδικού καθεστώτος) και υποχρεούνται στην έκδοση του ειδικού αυτού στοιχείου, εγγράφονται υποχρεωτικά στο ειδικό καθεστώς αγροτών (άρθρο 41, παρ. 12, τελευταίο εδάφιο).

Συνεπώς το ειδικό καθεστώς αγροτών διευρύνεται και περιλαμβάνει, πέραν των χονδρικών πωλήσεων, οποιαδήποτε παράδοση αγροτικών προϊόντων παραγωγής τους και παροχή αγροτικών υπηρεσιών που πραγματοποίησαν οι αγρότες κατά το προηγούμενο φορολογικό έτος προς οποιοδήποτε πρόσωπο.

Παράδειγμα:

Αγρότης του ειδικού καθεστώτος ο οποίος το φορολογικό έτος 2017 παραδίδει το λάδι του σε

τενεκέδες λιανικώς και παράλληλα στην άκρη του χωραφιού του παραδίδει προϊόντα παραγωγής του λιανικώς έχει υποχρέωση να εγγραφεί στο ειδικό καθεστώς αγροτών και να εκδίδει το ειδικό στοιχείο για τις πωλήσεις αυτές.

3. Στην παράγραφο 5 του άρθρου 41 του Κώδικα ΦΠΑ προβλέπονται οι περιορισμοί υπαγωγής στο ειδικό καθεστώς αγροτών και η υποχρεωτική ένταξη των αγροτών στο κανονικό καθεστώς, πλέον όχι μόνο λόγω του ότι η αγροτική δραστηριότητά τους δεν εμπίπτει στην έννοια της αγροτικής εκμετάλλευσης κατά το άρθρο 42 του Κώδικα ΦΠΑ, οπότε και εφαρμόζονται οι γενικοί κανόνες του ΦΠΑ, όπως εξάλλου ανέκαθεν ίσχυε (παρ. 5, περ. α και β), αλλά για πρώτη φορά και λόγω άσκησης από μέρους των αγροτών άλλης δραστηριότητας για την οποία τηρούνται λογιστικά βιβλία, μεταξύ των οποίων και η διαχείριση ανανεώσιμων πηγών ενέργειας και αγροτουριστικών μονάδων (παρ. 5, περ. γ), καθώς και λόγω πραγματοποίησης παραδόσεων των αγροτικών τους προϊόντων στις λαϊκές αγορές ή από δικό τους κατάστημα ή εξαγωγών ή ενδοκοινοτικών παραδόσεων (παρ. 5, περ δ).

Συγκεκριμένα, σύμφωνα με την περίπτωση γ της ανωτέρω παραγράφου, οι αγρότες οι οποίοι, παράλληλα με την αγροτική εκμετάλλευση, ασκούν και άλλη δραστηριότητα για την οποία υποχρεούνται στην τήρηση λογιστικών βιβλίων (απλογραφικά ή διπλογραφικά), μεταξύ των οποίων και η διαχείριση ανανεώσιμων πηγών ενέργειας και η λειτουργία αγροτουριστικών μονάδων, υπάγονται υποχρεωτικά στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ για την αγροτική τους εκμετάλλευση, έχοντας όλες τις υποχρεώσεις και τα δικαιώματα που απορρέουν από το καθεστώς αυτό.

Επισημαίνεται ότι η ανωτέρω υποχρέωση αφορά όχι μόνο επαγγελματίες που για την άσκηση της δραστηριότητάς τους υπάγονται σε ΦΠΑ (π.χ. λογιστές) αλλά και επαγγελματίες που απαλλάσσονται από το ΦΠΑ (π.χ. γιατροί, ασφαλιστικοί πράκτορες κ.λπ.)

Επίσης, σημειώνεται ότι ως άλλη, κι όχι αγροτική, δραστηριότητα, για την οποία υφίσταται υποχρέωση τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, θεωρείται και η εκμετάλλευση αγροτικών μηχανημάτων, όπως είναι οι θεριζοαλωνιστικές μηχανές, τα σπартικά μηχανήματα που προσαρτώνται σε τρακτέρ, κλπ, επομένως αγρότες οι οποίοι παρέχουν τις εν λόγω υπηρεσίες υποχρεούνται να ενταχθούν στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ και για την αγροτική τους εκμετάλλευση.

Παραδείγματα:

1. Πατρός, ο οποίος ταυτόχρονα με την άσκηση του ιατρικού επαγγέλματος, κατά το φορολογικό έτος 2016 ασκεί και αγροτική εκμετάλλευση, ανεξαρτήτως ορίου για την εν λόγω αγροτική εκμετάλλευση θα υποχρεωθεί από 1.1.2017 να ενταχθεί στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ για την αγροτική του δραστηριότητα, εφόσον εξακολουθήσει να την ασκεί.

2. Αγρότης που καλλιεργεί και πουλά ακτινίδια λιανικώς και παράλληλα παρέχει υπηρεσίες με τη θεριζοαλωνιστική μηχανή του, ανεξαρτήτως της αξίας των παραδόσεων των ακτινιδίων παραγωγής του, θα υποχρεωθεί από 1.1.2017 να εντάξει στο κανονικό καθεστώς και την αγροτική του εκμετάλλευση (καλλιέργεια ακτινιδίων).

3. Συνταξιούχος δημόσιος υπάλληλος το φορολογικό έτος 2016 έχει αγροτική εκμετάλλευση (καλλιέργεια και παραγωγή λαδιού) από την οποία εισέπραξε, από χονδρικές πωλήσεις, 12.000 ευρώ και έλαβε επιδότηση αξίας 3.000 ευρώ. Ο εν λόγω συνταξιούχος θα μπορεί να είναι αγρότης του ειδικού καθεστώτος και από 01.01.2017.

4. Αγρότης, ο οποίος παράλληλα με την αγροτική του εκμετάλλευση ασχολείται και με τη διαχείριση ανανεώσιμων πηγών ενέργειας έως 100 KW, για την οποία τηρεί απλογραφικά βιβλία, ανεξάρτητα του ύψους των πωλήσεων του κατά το φορολογικό έτος 2016 από την αγροτική του εκμετάλλευση καθώς και των επιδοτήσεων που έλαβε, από την 1.1.2017 θα υπάγεται στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ και θα τηρεί βιβλία όχι μόνο για τη δραστηριότητα της διαχείρισης ανανεώσι-

μων πηγών ενέργειας, αλλά και για την αγροτική του εκμετάλλευση.

Επίσης, σύμφωνα με την περίπτωση δ της εν λόγω παραγράφου, από 1.1.2017 υπάγονται υποχρεωτικά στο κανονικό καθεστώς για το σύνολο της αγροτικής τους δραστηριότητας οι αγρότες οι οποίοι παραδίδουν προϊόντα παραγωγής τους από λαϊκές αγορές ή από δικό τους κατάστημα ή πραγματοποιούν εξαγωγές ή παραδόσεις των προϊόντων τους προς άλλα κράτη μέλη της Ε.Ε. Πρόκειται για τις περιπτώσεις των αγροτών που έως και 31.12.2016 είχαν δικαίωμα επιστροφής ΦΠΑ με το συντελεστή 6% για τις πωλήσεις τους προς άλλους υποκειμένους στο φόρο και με το συντελεστή 3% για τις λοιπές, ως άνω, πωλήσεις των προϊόντων τους.

Από 1.1.2017 με τις νέες διατάξεις οι αγρότες εφαρμόζουν τους γενικούς κανόνες του ΦΠΑ για κάθε είδους παραδόσεις των αγροτικών τους προϊόντων, όπως και για ενδεχόμενες παροχές αγροτικών υπηρεσιών.

Παραδείγματα

1. Αγρότης, κατά το φορολογικό έτος 2016, πραγματοποίησε πωλήσεις στη λαϊκή αγορά αξίας 8.000 ευρώ και χονδρικές πωλήσεις εκτός λαϊκής αγοράς αξίας 4.000 ευρώ και, επίσης, έλαβε επιδοτήσεις 2.000 ευρώ. Από την 1.1.2017 θα εντάξει στο κανονικό καθεστώς όχι μόνο τις πωλήσεις των προϊόντων του στη λαϊκή αγορά αλλά και τις πωλήσεις των προϊόντων του εκτός λαϊκής αγοράς.

2. Αγρότης του ειδικού καθεστώτος, παράλληλα με την αγροτική του εκμετάλλευση διατηρεί και ένα πάγκο εκτός οργανωμένων λαϊκών αγορών και πωλεί αγροτικά προϊόντα παραγωγής του. Κατά το φορολογικό έτος 2016 πραγματοποίησε πωλήσεις από τον πάγκο αξίας 6.000 ευρώ και χονδρικές πωλήσεις αξίας 10.000 ευρώ και έλαβε επιδοτήσεις 6.000 ευρώ. Από την 1.1.2017 θα ενταχθεί στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ δεδομένου ότι δεν πληρούνται τα κριτήρια της παραγράφου 1 του άρθρου 41.

Όσον αφορά στις περιπτώσεις α και β της παραγράφου 5 του άρθρου 41, παρόλο που δεν περιλαμβάνουν νέους περιορισμούς ως προς την ένταξη στο ειδικό καθεστώς των αγροτών, εντούτοις για λόγους ορθής εφαρμογής τους κρίνεται αναγκαίο να επισημανθούν, κατά περίπτωση, τα ακόλουθα:

Περίπτωση α: ορίζεται ότι δεν εντάσσονται στο ειδικό καθεστώς, αλλά υπάγονται στο κανονικό καθεστώς, οι αγρότες οι οποίοι ασκούν τις αγροτικές εκμεταλλεύσεις και παρέχουν τις αγροτικές υπηρεσίες που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 42 του Κώδικα ΦΠΑ (ν2859/2000), με τη μορφή εταιρείας οποιουδήποτε τύπου ή αγροτικών συνεταιρισμών.

Παράδειγμα:

Αγρότης του ειδικού καθεστώτος συστήνει εταιρεία με άλλους αγρότες με σκοπό την καλλιέργεια μανιταριών. Η εταιρεία για τη δραστηριότητα αυτή δεν θα υπάγεται στο ειδικό καθεστώς. Στην περίπτωση που ο εν λόγω αγρότης διατηρεί και ατομική αγροτική εκμετάλλευση μανιταριών, υπάγεται στο ειδικό καθεστώς αγροτών και δικαιούται επιστροφής με τον κατ' αποκοπή συντελεστή για τις πωλήσεις που πραγματοποιεί από την ατομική του αυτή αγροτική δραστηριότητα, καθόσον η εταιρεία αποτελεί διαφορετικό πρόσωπο. Επισημαίνεται ότι σε μια τέτοια περίπτωση η διάκριση των περιουσιακών στοιχείων και των συναλλαγών της ατομικής αγροτικής εκμετάλλευσης και της εταιρείας πρέπει να είναι σαφής και αποτελεί αντικείμενο ελέγχου.

Περίπτωση β: σύμφωνα με τη συγκεκριμένη περίπτωση, ο αγρότης που προβαίνει σε επεξεργασία των προϊόντων του και η εν λόγω επεξεργασία προσδίδει σε αυτά το χαρακτήρα βιομηχανικών ή βιοτεχνικών προϊόντων δεν εμπίπτει στο ειδικό καθεστώς αγροτών για τα προϊόντα που επεξεργάζεται και διαθέτει ως βιομηχανικό ή βιοτεχνικό προϊόν και οι πωλήσεις του κατ' αρχήν υπάγονται στο ΦΠΑ.

Διευκρινίζεται ότι ο αγρότης εξακολουθεί να υπάγεται στο ειδικό καθεστώς, έστω και αν πωλεί

τα προϊόντα του ύστερα από κάποια στοιχειώδη επεξεργασία που γίνεται με συνηθισμένα μέσα, στα πλαίσια της αγροτικής του παραγωγής, και εφόσον μετά την επεξεργασία αυτή, τα προϊόντα του δεν χαρακτηρίζονται ως βιομηχανικά ή βιοτεχνικά.

Στο πλαίσιο αυτό π.χ. ο ελαιοπαραγωγός που πωλεί το λάδι σε τενεκέδες ή ο αγρότης που πωλεί εμφιαλωμένο κρασί ή τσίπουρο, το οποίο δεν έχει υποστεί ιδιαίτερη επεξεργασία, αλλά είναι προϊόν φυσικής ζύμωσης, ή ο κτηνοτρόφος που παρασκευάζει τυρί με συνήθη μέσα, καθώς και ο αγρότης που μαζεύει διάφορα βότανα και τα συσκευάζει σε μικρά σακουλάκια, δεν μπορεί να αποκλειστεί από το ειδικό καθεστώς ΦΠΑ αγροτών.

Σχετική, με το εν λόγω θέμα, είναι η εγκύκλιος ΠΟΛ.1132/10.4.1996, η οποία κοινοποίησε τη γνωμοδότηση του ΝΣΚ 783/95, σύμφωνα με την οποία, εφόσον οι μεταποιητικές δραστηριότητες του αγρότη δεν φέρουν τα χαρακτηριστικά της βιομηχανικής ή βιοτεχνικής δραστηριότητας, έτσι ώστε να δημιουργείται νέο προϊόν και, εφόσον δεν έχουμε μαζική παραγωγή, τότε οι μεταποιητικές δραστηριότητες του αγρότη, βάσει του άρθρου 42, παρ. 3, περ. ε, του Κώδικα ΦΠΑ, εντάσσονται στο πλαίσιο των αγροτικών δραστηριοτήτων και ο εν λόγω αγρότης παραμένει στο ειδικό καθεστώς αγροτών.

Παράδειγμα

Αγρότης, ιδιοκτήτης 100 στρεμμάτων στην περιοχή της Βέροιας, καλλιεργεί 80 στρέμματα με βερίκοκα, τα οποία στη συνέχεια τα επεξεργάζεται περαιτέρω για την παραγωγή κομπόστας σε κονσέρβες. Στα υπόλοιπα 20 στρέμματα καλλιεργεί καλαμπόκι το οποίο διαθέτει στην αγορά αυτούσιο.

Ο αγρότης αυτός, δεδομένου ότι για την παραγωγή και επεξεργασία του βερίκοκου σε κονσέρβες δεν μπορεί να ανήκει στο ειδικό καθεστώς ΦΠΑ αγροτών, δεν εμπίπτει στο ειδικό καθεστώς ούτε για την παραγωγή του καλαμποκιού του, οπότε από 1.1.2017 θα ανήκει στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ για το σύνολο της εκμετάλλευσής του (παραγωγή και επεξεργασία βερίκοκων και παραγωγή καλαμποκιού).

4. Με την παράγραφο 6 ρυθμίζεται η προαιρετική μετάταξη από το ειδικό καθεστώς αγροτών στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ, η υποχρεωτική ένταξη στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ λόγω μη πλήρωσης των κριτηρίων που αναφέρονται στην παράγραφο 1 του άρθρου 41, καθώς και η προαιρετική μετάταξη από το κανονικό καθεστώς στο ειδικό καθεστώς αγροτών.

Ειδικότερα, όσον αφορά τις μετατάξεις αυτές αναφέρουμε τις εξής περιπτώσεις:

α) Προαιρετική μετάταξη υφίσταται:

- από το κανονικό στο ειδικό καθεστώς και
- από το ειδικό στο κανονικό καθεστώς.

Η προαιρετική μετάταξη από το κανονικό στο ειδικό καθεστώς πραγματοποιείται μόνο από την έναρξη του φορολογικού έτους με την υποβολή δήλωσης μεταβολών εντός ανατρεπτικής προθεσμίας τριάντα (30) ημερών, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/2013, άρθρο 10), όπως ισχύουν.

Η προαιρετική μετάταξη από το ειδικό στο κανονικό καθεστώς πραγματοποιείται είτε από την έναρξη του φορολογικού έτους με την υποβολή δήλωσης μεταβολών εντός ανατρεπτικής προθεσμίας τριάντα (30) ημερών, κατά τα ανωτέρω, ή κατά τη διάρκεια του φορολογικού έτους με την υποβολή δήλωσης μεταβολών και ισχύει από την ημερομηνία υποβολής της εν λόγω δήλωσης. Σημειώνεται ότι στην περίπτωση της προαιρετικής μετάταξης από το ειδικό στο κανονικό καθεστώς, οι αγρότες υποχρεούνται να παραμείνουν σε αυτό για μια τριετία. Η τριετία υπολογίζεται από την αρχή του φορολογικού έτους στην περίπτωση που η δήλωση μεταβολών για τη μετάταξη στο κανονικό καθεστώς υποβάλλεται στην αρχή του φορολογικού έτους, ενώ, εάν η μετάταξη πραγματοποιείται κατά τη διάρκεια του φορολογικού έτους, η τριετία υπολογίζεται από την αρχή του επόμενου από τη μετάταξη φορολογικού έτους. Μετά την πάροδο της τριετίας

ο αγρότης εξακολουθεί να παραμένει στο κανονικό καθεστώς, εκτός αν με δήλωση μεταβολών εκφράσει αντίθετη βούληση.

Παράδειγμα:

Αγρότης του ειδικού καθεστώτος μετατάσσεται προαιρετικά στο κανονικό καθεστώς υποβάλλοντας δήλωση μεταβολών στις 19.7.2017. Σε αυτή την περίπτωση η μετάταξη στο κανονικό καθεστώς ισχύει από 19.7.2017 και η τριετία για την παραμονή στο κανονικό καθεστώς υπολογίζεται από 1.1.2018.

β) Υποχρεωτική μετάταξη υφίσταται από το ειδικό στο κανονικό καθεστώς, λόγω μη πλήρωσης των κριτηρίων της παραγράφου 1.

Η μετάταξη αυτή, για την οποία επίσης υποβάλλεται δήλωση μεταβολών εντός προθεσμίας τριάντα (30) ημερών από την έναρξη του φορολογικού έτους, πραγματοποιείται από την έναρξη του φορολογικού έτους. Σε περίπτωση που η δήλωση μεταβολών υποβληθεί μετά το πέρας της προαναφερόμενης προθεσμίας, θεωρείται εκπρόθεσμη και επιβάλλεται το πρόστιμο του άρθρου 54, παρ. 2 του ΚΦΔ. Η μη υποβολή της δήλωσης μεταβολών δεν επηρεάζει την υποχρεωτική μετάταξη στο κανονικό καθεστώς από την αρχή του φορολογικού έτους.

Στην περίπτωση της ανωτέρω υποχρεωτικής μετάταξης, δεν υφίσταται κάποιος χρονικός περιορισμός για υποχρεωτική παραμονή στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ, πέραν του τρέχοντος φορολογικού έτους, και από την έναρξη του επόμενου φορολογικού έτους ο υποκείμενος στο φόρο μπορεί να επιλέξει τη μετάταξή του στο ειδικό καθεστώς, με την προϋπόθεση ότι πληρούνται τα κριτήρια της παραγράφου 1 και δεν υφίστανται οι περιορισμοί των περιπτώσεων α έως και δ της παραγράφου 5.

5. Γενικά για τις περιπτώσεις των προσώπων που εντάσσονται στο κανονικό ή στο ειδικό καθεστώς ΦΠΑ, σύμφωνα με τις νέες τροποποιήσεις, επισημαίνονται τα εξής:

(i) Αγρότης ο οποίος το φορολογικό έτος 2016 πραγματοποιεί αποκλειστικά και μόνο λιανικές πωλήσεις (π.χ. πωλεί τα προϊόντα σε ένα πάγκο που έχει στην άκρη του χωραφιού του), χωρίς να έχει δικαίωμα επιστροφής με τον κατ'αποκοπή συντελεστή 6% για τις πωλήσεις αυτές, εντάσσεται υποχρεωτικά στο ειδικό καθεστώς πριν την πρώτη πώληση που θα πραγματοποιήσει εντός του φορολογικού έτους 2017. Αν η πρώτη πώληση προηγηθεί της ένταξης, η ένταξη θεωρείται εκπρόθεσμη.

Τα ανωτέρω ισχύουν και στην περίπτωση που ο αγρότης επιλέξει την υπαγωγή του στο κανονικό καθεστώς.

(ii) Οι αγρότες οι οποίοι, παράλληλα με την αγροτική εκμετάλλευση, ασκούν και άλλη δραστηριότητα για την οποία υποχρεούνται στην τήρηση λογιστικών βιβλίων, συμπεριλαμβανομένων και αυτών που διαχειρίζονται ανανεώσιμες πηγές ενέργειας ή λειτουργούν αγροτουριστικές μονάδες, υποχρεούνται στην ένταξη της αγροτικής τους εκμετάλλευσης στο κανονικό καθεστώς. Προς το σκοπό αυτό θα πρέπει να υποβάλουν δήλωση μεταβολών εντός προθεσμίας τριάντα (30) ημερών από την έναρξη του φορολογικού έτους. Η υποχρέωση υποβολής δήλωσης μεταβολών δεν καταλαμβάνει τους αγρότες που εντάσσονται στο ειδικό καθεστώς και παράλληλα διαχειρίζονται ανανεώσιμες πηγές ενέργειας έως 100 KW ή λειτουργούν αγροτουριστικές μονάδες έως 10 δωματίων, καθώς η ένταξη της αγροτικής τους εκμετάλλευσης στο κανονικό καθεστώς από 1.1.2017 θα πραγματοποιηθεί κεντρικά από τις αρμόδιες για τα πληροφοριακά συστήματα υπηρεσίες της Φορολογικής Διοίκησης.

(iii) Για τις περιπτώσεις των αγροτών που παραδίδουν προϊόντα παραγωγής τους από λαϊκές αγορές ή από δικό τους κατάστημα ή πραγματοποιούν εξαγωγές ή παραδόσεις των προϊόντων τους προς άλλο κράτος μέλος της Ε.Ε, από 1.1.2017 υπάγονται υποχρεωτικά στο κανονικό καθεστώς για το σύνολο της αγροτικής τους εκμετάλλευσης. Προς το σκοπό αυτό δεν απαιτείται η υποβολή δήλωσης μεταβολών από μέρους των αγροτών αυτών, καθώς η ένταξη του συνόλου της

δραστηριότητάς τους στο κανονικό καθεστώς θα πραγματοποιηθεί κεντρικά από τις αρμόδιες για τα πληροφοριακά συστήματα υπηρεσίες της Φορολογικής Διοίκησης. Ωστόσο, οι εν λόγω αγρότες έχουν δυνατότητα προαιρετικής μετάταξης στο ειδικό καθεστώς, εφόσον από 1.1.2017 επιλέξουν την παύση των πωλήσεων στη λαϊκή ή από δικό τους κατάστημα ή των εξαγωγών ή των ενδοκοινοτικών παραδόσεων και πληρούνται και τα κριτήρια της παραγράφου 1. Για τη μετάταξή τους στο ειδικό καθεστώς αγροτών οφείλουν να υποβάλουν δήλωση μεταβολών εντός ανατρεπτικής προθεσμίας 30 ημερών από την έναρξη του φορολογικού έτους 2017.

Παράδειγμα

Αγρότης που παρέδιδε ορισμένα από τα προϊόντα παραγωγής του σε λαϊκές αγορές, μέχρι 31.12.2016 ταυτόχρονα υπαγόταν στο κανονικό καθεστώς για τις πωλήσεις των προϊόντων του στη λαϊκή και στο ειδικό για τις πωλήσεις των προϊόντων του προς άλλους υποκειμένους στο φόρο. Από 1.1.2017 υπάγεται υποχρεωτικά στο κανονικό καθεστώς για το σύνολο της δραστηριότητάς του. Αν αυτός ο αγρότης αποφασίσει από 1.1.2017 να διακόψει τις πωλήσεις του στην λαϊκή αγορά και με βάση τα κριτήρια της παραγρ. 1 του άρθρου 41 μπορεί να υπαχθεί στο ειδικό καθεστώς αγροτών, τότε θα πρέπει εντός ανατρεπτικής προθεσμίας από 1.1.2017 έως και 30.1.2017 να υποβάλει δήλωση μεταβολών προκειμένου να μεταταχθεί στο ειδικό καθεστώς αγροτών.

(iv) Για τους νέους αγρότες, δηλαδή για τους αγρότες που για πρώτη φορά ξεκινούν την άσκηση αγροτικής εκμετάλλευσης, δεν εφαρμόζεται η προϋπόθεση της παρ. 1 του άρθρου 41 για την ένταξη στο ειδικό καθεστώς. Σε κάθε περίπτωση μπορούν να επιλέξουν την ένταξή τους στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ. Στην περίπτωση, δε, που επιλέξουν το κανονικό καθεστώς, υποχρεούνται να υποβάλουν δήλωση έναρξης και να παραμείνουν σε αυτό τουλάχιστον για μια τριετία.

(v) Οι αγρότες που εντάσσονται στο ειδικό καθεστώς του παρόντος άρθρου και πραγματοποιούν αποκλειστικά παραδόσεις ή και παροχές προς άλλους υποκειμένους στο φόρο, πριν την υποβολή της δήλωσης- αίτησης επιστροφής του φόρου εγγράφονται στο καθεστώς αυτό με δηλούμενη ημερομηνία τουλάχιστον την 31η Δεκεμβρίου του προηγούμενου φορολογικού έτους, προκειμένου να έχουν δικαίωμα επιστροφής για το φορολογικό αυτό έτος, όπως ορίζεται στην παράγραφο 12 του άρθρου 41.

6. Διευκρινίζεται ότι για την επιστροφή του φόρου στους αγρότες του ειδικού καθεστώτος, με την εφαρμογή κατ' αποκοπή συντελεστή έξι τοις εκατό (6%) στην αξία των παραδιδόμενων αγροτικών προϊόντων και των παρεχόμενων αγροτικών υπηρεσιών προς άλλους υποκειμένους στο φόρο, ισχύει η διαδικασία που έχει οριστεί με την ΠΟΛ.1066/2.4.2013, όπως έχει τροποποιηθεί με τις ΠΟΛ.1089/20.4.2015 και ΠΟΛ.1021/5.2.2016.

ΕΓΓΡ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΕΦ Α 1062795/26.4.2017.- Επιβολή προστίμων για μετατάξεις αγροτών του ειδικού καθεστώτος στο κανονικό καθεστώς.

Σε απάντηση της ανωτέρω σχετικής με το θέμα ερώτησης που κατατέθηκε στη Βουλή των Ελλήνων από το βουλευτή κ. Χρήστο Κέλλα και αναφέρεται στην επιβολή προστίμων για μετατάξεις αγροτών του ειδικού καθεστώτος στο κανονικό καθεστώς, κατά το μέρος της αρμοδιότητάς μας, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 41 του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000), όπως ισχύει από 1.1.2017 μετά την αντικατάστασή του αρχικά με το άρθρο 47 του ν. 4410/2016 και στην συνέχεια με το άρθρο 16 του πρόσφατα ψηφισθέντος ν. 4467/2017 (ΦΕΚ Α 56/13.04.2017), στο ειδικό καθεστώς υπάγονται οι αγρότες οι οποίοι κατά το προηγούμενο φορολογικό έτος πραγματοποίησαν προς οποιοδήποτε πρόσωπο παραδόσεις αγροτικών προϊόντων παραγωγής τους και παροχές αγροτικών υπηρεσιών των οποίων η αξία ήταν κατώτερη των δεκαπέντε χιλιάδων (15.000) ευρώ και έλαβαν επιδοτήσεις κατώτερες των πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ.

Ειδικότερα, όπως ορίζεται στο τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 41 του Κώδικα ΦΠΑ, το οποίο προστέθηκε με την παράγραφο 3.γ του άρθρου 16 του ν. 4467/2017 ειδικά για το φορολογικό έτος 2017, στον προσδιορισμό του ορίου των πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ από επιδοτήσεις που έλαβαν οι αγρότες κατά το προηγούμενο φορολογικό έτος λαμβάνονται υπόψη τα ποσά των επιδοτήσεων που αφορούν μόνο το έτος 2016 και όχι το σύνολο των επιδοτήσεων όπως αυτό προσδιοριζόταν βάσει της εγκυκλίου ΠΟΛ.1201/28.12.2016.

Περαιτέρω, με το τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 12 του άρθρου 41 του Κώδικα ΦΠΑ, το οποίο προστέθηκε με την παράγραφο 3.α του άρθρου 16 του ν. 4467/2017, εξαιρετικά, όσοι εντάχθηκαν στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ από 1.1.2017 έχοντας λάβει υπόψη τους για τον προσδιορισμό του ορίου των 5.000 ευρώ από επιδοτήσεις τις διευκρινίσεις που δόθηκαν με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1201/28.12.2016, αλλά εντούτοις βάσει των νέων διατάξεων πληρούν τις προϋποθέσεις παραμονής στο άρθρο 41 του Κώδικα ΦΠΑ, μπορούν να προβούν σε δήλωση μεταβολής μετάταξης για την υπαγωγή τους στο ειδικό καθεστώς έως και 12.5.2017.

Στην παράγραφο 3.β του άρθρου 16 του ν. 4467/2017 προβλέπεται ότι τα πρόστιμα εκπρόθεσμης υποβολής που τυχόν επιβλήθηκαν στις δηλώσεις έναρξης ή μεταβολών για την υποχρεωτική ένταξη αγροτών από 1.1.2017 στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ σύμφωνα με τις παραγράφους 5 και 6 του άρθρου 41 του Κώδικα ΦΠΑ όπως ισχύει, οι οποίες υποβάλλονται με τις διατάξεις του εν λόγω άρθρου έως και 12.5.2017 διαγράφονται ή επιστρέφονται, κατά περίπτωση.

Οι ανωτέρω μεταβατικές ρυθμίσεις που αφορούν το έτος 2017 κρίθηκαν αναγκαίες, καθώς παρέχουν τη δυνατότητα σε αγρότες του ειδικού καθεστώτος ΦΠΑ να μην ενταχθούν από 1.1.2017 στο κανονικό καθεστώς λόγω είσπραξης επιδοτήσεων που ανάγονται σε παλαιότερα έτη, λαμβάνοντας υπόψη ότι, αν τα εν λόγω ποσά επιδοτήσεων είχαν καταβληθεί έγκαιρα στους αγρότες αυτούς, σε πολλές περιπτώσεις δεν θα υπήρχε η υποχρέωση αλλαγής καθεστώτος. Κατά αυτόν τον τρόπο αποφεύγονται συνέπειες για τους μικρούς αγρότες, που δεν οφείλονται σε υπαιτιότητά τους και οι οποίες δεν βρίσκονται σε συνάφεια με τη λειτουργία του ειδικού καθεστώτος αγροτών.

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ ΠΟΛ. 1073/10.5.2017.- Ρυθμίσεις για τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος ΦΠΑ.

Κοινοποιούνται οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 16 του ν. 4467/2017 (ΦΕΚ Α 56/13.4.2017) και παρέχονται οι ακόλουθες διευκρινίσεις για την ορθή εφαρμογή τους:

1. Με την περίπτωση α της παραγράφου 3 προστίθεται μεταβατική διάταξη στην παράγραφο 12 του άρθρου 41 του Κώδικα ΦΠΑ (ν.2859/2000), όπως ισχύει, σύμφωνα με την οποία, ειδικά για το φορολογικό έτος 2017, οι δηλώσεις έναρξης και μεταβολών για τους αγρότες που υποχρεωτικά εντάσσονται από 01.01.2017 στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ, σύμφωνα με τις παραγράφους 5 και 6 του άρθρου 41 του Κώδικα ΦΠΑ, υποβάλλονται μέχρι 12.05.2017. Συνεπώς οι εν λόγω αγρότες μπορούν να υποβάλουν δήλωση μεταβολών ή έναρξης, χωρίς την επιβολή προστίμου, έως και τις 12.5.2017 για την ένταξή τους στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ, με ημερομηνία μεταβολής την 01.01.2017.

Επισημαίνεται ότι, η ανωτέρω προθεσμία δεν καταλαμβάνει, τις προαιρετικές μετατάξεις αγροτών. Επίσης, δεν καταλαμβάνει τις δηλώσεις ΦΠΑ και τις δηλώσεις αποθεμάτων μετάταξης των αγροτών που εντάσσονται στο κανονικό καθεστώς υποχρεωτικά από 01.01.2017.

2. Λόγω της μετάθεσης της προθεσμίας υποβολής των ανωτέρω δηλώσεων σε μεταγενέστερο χρόνο, στην περίπτωση β της παραγράφου 3 ορίζεται ότι πρόστιμα εκπρόθεσμης υποβολής που τυχόν έχουν επιβληθεί σε δηλώσεις έναρξης ή μεταβολών για την υποχρεωτική ένταξη αγροτών στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ από 01.01.2017, σύμφωνα με τις παραγράφους 5 και 6 του άρθρου 41 του Κώδικα ΦΠΑ, όπως ισχύει, διαγράφονται ή επιστρέφονται, κατά περίπτωση.

Προς το σκοπό αυτό, υποβάλλεται από τους δικαιούχους αγρότες αίτημα για τη διαγραφή ή επιστροφή των ανωτέρω προστίμων στη Δ.Ο.Υ.

3. Με τις διατάξεις της περίπτωσης γ της παραγράφου 3 προστίθεται τελευταίο εδάφιο στην παράγραφο 1 του άρθρου 41 του Κώδικα ΦΠΑ, το οποίο ορίζει ότι στον προσδιορισμό του ορίου των πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ από επιδοτήσεις για την ένταξη των αγροτών στο ειδικό ή στο κανονικό καθεστώς, ειδικά και μόνο για το φορολογικό έτος 2017, θα λαμβάνονται υπόψη μόνο τα ποσά των επιδοτήσεων που έλαβαν οι αγρότες εντός του προηγούμενου φορολογικού έτους 2016 και αφορούν το έτος αυτό και όχι τυχόν ποσά αναδρομικών επιδοτήσεων που αφορούν παλαιότερα φορολογικά έτη.

Σύμφωνα δε, με το τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 12 του άρθρου 41 του Κώδικα ΦΠΑ, όπως προστέθηκε με την περίπτωση α της παραγράφου 3, όσοι αγρότες εντάχθηκαν στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ λόγω υπέρβασης του ορίου των πέντε (5.000) χιλιάδων ευρώ από επιδοτήσεις, με συνυπολογισμό και των ποσών επιδοτήσεων που εισπράχθηκαν εντός του έτους 2016 και αφορούν παλαιότερα φορολογικά έτη, δύναται να επιλέξουν την επαναφορά της αγροτικής τους εκμετάλλευσης στο ειδικό καθεστώς των αγροτών εφόσον, βεβαίως, πληρούν και τις λοιπές προϋποθέσεις ένταξης στο ειδικό καθεστώς, ως προς το όριο των δεκαπέντε (15.000) χιλιάδων ευρώ της παραγράφου 1 του άρθρου 41 και ως προς τους περιορισμούς υπαγωγής στο ειδικό καθεστώς αγροτών της παραγράφου 5 του ίδιου άρθρου.

Προς το σκοπό αυτό προβλέπεται η υποβολή δήλωσης μεταβολών μετάταξης, χωρίς την επιβολή προστίμου, έως και τις 12.5.2017 για την ένταξή τους στο ειδικό καθεστώς ΦΠΑ με ημερομηνία μεταβολής την 01.01.2017. Η ανωτέρω προθεσμία έχει ανατρεπτικό χαρακτήρα.

Σημειώνεται ότι, με την επανένταξη στο ειδικό καθεστώς αγροτών δεν παρέχεται για τους αγρότες αυτούς από 01.01.2017 δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών τους, ενώ τα αποτελέσματα των δηλώσεων αποθεμάτων μετάταξης που τυχόν έχουν υποβληθεί, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 11 του ίδιου άρθρου, δεν λαμβάνονται υπόψη.

4. Οι αγρότες οι οποίοι, παρόλο που πληρούν το κριτήριο βάσει των κοινοποιούμενων διατάξεων της παραγράφου 3 για την επανένταξή τους στο ειδικό καθεστώς αγροτών έως τις 12.05.2017, τελικά επιλέξουν να παραμείνουν για το φορολογικό έτος 2017 στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ, δεν υποχρεούνται να παραμείνουν στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ για μια τριετία, αλλά από το επόμενο φορολογικό έτος μπορούν να μετατάσσονται στο ειδικό καθεστώς αγροτών.

5. Λοιπές υποχρεώσεις αγροτών που επανεντάσσονται από 01.01.2017 στο ειδικό καθεστώς αγροτών.

Οι αγρότες που θα επιλέξουν, κατά τα ανωτέρω, την υπαγωγή τους στο ειδικό καθεστώς αγροτών από 01.01.2017, έχουν, εκτός από την υποχρέωση υποβολής δήλωσης μεταβολών σύμφωνα με τα ανωτέρω, κατά περίπτωση και τις ακόλουθες υποχρεώσεις.

5.1. Έκδοση πιστωτικών τιμολογίων

Στην περίπτωση που έχουν πραγματοποιηθεί παραδόσεις αγροτικών προϊόντων με ΦΠΑ, οι αγρότες εκδίδουν πιστωτικά τιμολόγια για την επιστροφή του εισπραχθέντος από αυτούς ΦΠΑ στους αντισυμβαλλομένους, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 8 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.). καθώς και τα αναφερόμενα στην εγκύκλιο Π.Ο.Λ.1052/2017, περί έκδοσης πιστωτικού τιμολογίου για διαφορές που σχετίζονται με ΦΠΑ.

5.2. Υποβολή δηλώσεων ΦΠΑ και συναφείς υποχρεώσεις

Στην περίπτωση που υπάρχει υποχρέωση καταβολής τυχόν ποσών ΦΠΑ για πράξεις που πραγματοποιήθηκαν έως τις 12.5.2017 (π.χ. λόγω μη δυνατότητας έκδοσης πιστωτικών τιμολογίων, ή λόγω πραγματοποίησης λιανικών πωλήσεων ή λόγω πραγματοποίησης ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών και λοιπών πράξεων για τις οποίες υπόχρεος για την καταβολή του φόρου είναι ο λήπτης των αγαθών ή υπηρεσιών), οι αγρότες έχουν υποχρέωση

να υποβάλλουν τις δηλώσεις ΦΠΑ που περιγράφονται στις κατωτέρω περιπτώσεις α και β της παρούσας υποπαραγράφου καθώς και να καταβάλουν τον οφειλόμενο φόρο. Εξυπακούεται ότι οι αγρότες που επανεπεντάσσονται από 1.1.17 στο ειδικό καθεστώς στερούνται από την ίδια ημερομηνία άσκησης του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ των εισροών.

Ως καταληκτική προθεσμία για την υποβολή των δηλώσεων και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου θεωρείται η 30.6.2017.

α) Περιπτώσεις που δεν έχουν υποβληθεί δηλώσεις ΦΠΑ

Εφόσον υπάρχει υποχρέωση καταβολής τυχόν ποσών ΦΠΑ οι αγρότες έχουν υποχρέωση υποβολής έκτακτης δήλωσης.

β) Περιπτώσεις που έχουν υποβληθεί δηλώσεις ΦΠΑ.

ι) Σε περίπτωση που η υποβληθείσα δήλωση ΦΠΑ είναι χρεωστική, ανεξαρτήτως εάν το οφειλόμενο ποσό φόρου έχει καταβληθεί στη φορολογική διοίκηση οι αγρότες έχουν υποχρέωση υποβολής νέας δήλωσης ΦΠΑ για τη μερική ή ολική διαγραφή του οφειλόμενου ποσού, η οποία επέχει θέση τροποποιητικής δήλωσης για τη φορολογική διοίκηση. Κατά το ποσό της διαγραφής η νέα αυτή δήλωση θα έχει πιστωτικό υπόλοιπο το οποίο συμψηφίζει το χρεωστικό υπόλοιπο της αρχικής δήλωσης.

Για την εν λόγω διαγραφή, καθώς και για την επιστροφή του τυχόν καταβληθέντος στη φορολογική διοίκηση ποσού ΦΠΑ υποβάλλεται έντυπη αίτηση επιστροφής σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΑΓΓΔΕ ΠΟΛ.1104/13.5.2015 και ακολουθείται η διαδικασία που προβλέπεται στην Απόφαση αυτή για τις εκπρόθεσμες αιτήσεις επιστροφής (σχετ. το άρθρο 2 αυτής), ανεξαρτήτως εάν η νέα δήλωση υποβάλλεται εμπρόθεσμα σύμφωνα με τα οριζόμενα ανωτέρω.

Επισημαίνεται ότι σε περίπτωση μερικής διαγραφής του οφειλόμενου ποσού υφίσταται υποχρέωση καταβολής του υπόλοιπου ποσού βάσει της ανωτέρω ορισθείσας ημερομηνίας (30.6.2017) και όχι βάσει της ημερομηνίας της αρχικής βεβαίωσης. Ειδικότερα διευκρινίζονται τα εξής:

- Η νέα δήλωση υποβάλλεται σε έντυπη μορφή και ως ημερολογιακή περίοδος αναγράφεται η περίοδος «01.01.2017 έως 01.01.2017» με την προϋπόθεση ότι έχει υποβληθεί η δήλωση μεταβολής.

- Εφόσον με τη νέα δήλωση δεν υφίσταται υποχρέωση καταβολής ΦΠΑ στην ανωτέρω δήλωση συμπληρώνονται οι εξής κωδικοί: ο κωδικός 403 με το ποσό του χρεωστικού υπολοίπου της αρχικά υποβληθείσας δήλωσης, ο κωδικός 503 καθώς και ο κωδικός 507 με επιλογή ως αιτία επιστροφής τη «μείωση χρεωστ. υπολοίπου».

- Εφόσον με τη νέα δήλωση υφίσταται υποχρέωση καταβολής ΦΠΑ στην δήλωση αυτή συμπληρώνονται οι εξής κωδικοί: κατά περίπτωση οι κωδικοί 301 έως 307 και αντίστοιχα οι κωδικοί 331 έως 336, καθώς και ο κωδικός 403 με το ποσό του χρεωστικού υπολοίπου της αρχικά υποβληθείσας δήλωσης, ο κωδικός 503 και ο κωδικός 507 με επιλογή ως αιτία επιστροφής τη «μείωση χρεωστ. υπολοίπου» μόνο στην περίπτωση που μειώνεται το αρχικά χρεωστικό υπόλοιπο, ή ο κωδικός 511 στην περίπτωση αύξησης του αρχικά χρεωστικού υπολοίπου.

ii) Σε περίπτωση που η υποβληθείσα δήλωση ΦΠΑ είναι πιστωτική και έχει αναγραφεί το σύνολο του πιστωτικού υπολοίπου στον κωδικό 502, ή έχει αναγραφεί μέρος ή το σύνολο του πιστωτικού υπολοίπου στον κωδικό 503 και δεν έχει υποβληθεί αίτηση επιστροφής ΦΠΑ, καθώς και στην περίπτωση που η υποβληθείσα δήλωση ΦΠΑ είναι μηδενική, το αποτέλεσμα αυτών δεν λαμβάνεται υπόψη και το τυχόν πιστωτικό υπόλοιπο δεν μπορεί να ζητηθεί προς επιστροφή.

Στην περίπτωση που υπάρχει υποχρέωση καταβολής τυχόν ποσών ΦΠΑ υποβάλλεται έκτακτη δήλωση σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην περίπτωση α.

iii) Σε περίπτωση που η υποβληθείσα δήλωση ΦΠΑ είναι πιστωτική, και το πιστωτικό υπόλοιπο αναγράφεται στον κωδικό 503 του εντύπου και έχει υποβληθεί αίτηση επιστροφής ΦΠΑ, ο αγρό-

της έχει υποχρέωση να προβεί σε ανάκληση της αίτησης επιστροφής. Εφόσον δεν είναι δυνατή η ανάκληση αυτή (πχ έχει ήδη εκταμειωθεί το ποσό) υφίσταται υποχρέωση υποβολής νέας δήλωσης ΦΠΑ, η οποία υποβάλλεται σε έντυπη μορφή και ως ημερολογιακή περίοδος αναγράφεται η περίοδος «01.01.2017 έως 01.01.2017» με την προϋπόθεση ότι έχει υποβληθεί η δήλωση μεταβολής.

5.3. Υποβολή δήλωσης μεταβολών για διενέργεια ενδοκοινοτικών συναλλαγών.

Στην περίπτωση που οι αγρότες που υπήχθησαν στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ από 01.01.2017 έχουν πραγματοποιήσει ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών ή λήψεις υπηρεσιών, θα πρέπει να δηλώσουν στην ίδια δήλωση μεταβολών για την ένταξή τους στο ειδικό καθεστώς και την πραγματοποίησή των εν λόγω πράξεων. Η δήλωση μεταβολών για την πραγματοποίηση ενδοκοινοτικών συναλλαγών στην περίπτωση αυτή θεωρείται υποχρεωτικού χαρακτήρα και ισχύει μέχρι την μεταβολή της.

6. Ενέργειες της Φορολογικής Διοίκησης

α) Σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΑΥΟ ΠΟΛ.1267/30.12.2011 όλα τα στοιχεία των δηλώσεων ΦΠΑ που θα υποβληθούν σε έντυπη μορφή στη Δ.Ο.Υ. καταχωρούνται στο σύστημα TAXIS.

β) Για τις δηλώσεις ΦΠΑ που έχουν υποβληθεί, έως την έκδοση της παρούσας, από τους αγρότες που τηρούν απλογραφικά βιβλία η Δ.Ο.Υ. αποστέλλει σχετικό έγγραφο στη Δ/νση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης για μετάπτωση της φορολογικής περιόδου του πρώτου τριμήνου 2017 σε ημερολογιακή περίοδο «01.01.2017 έως 01.01.2017». Σε κάθε άλλη περίπτωση απευθύνεται στην ίδια ως άνω Διεύθυνση για παροχή σχετικών οδηγιών σε τεχνικής φύσεως θέματα, ενημερώνοντας σχετικά την Δ/νση Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας (π.χ. παύση εργασιών αγρότη εντός της φορολογικής περιόδου, υποβολή περισσότερων δηλώσεων για την ίδια φορολογική περίοδο).

ΕΓΚ. Α.Α.Δ.Ε. ΠΟΛ. 1010/16.1.2018.- Παροχή συμπληρωματικών διευκρινίσεων σχετικά με το ειδικό καθεστώς ΦΠΑ αγροτών του άρθρου 41 του Κώδικα ΦΠΑ.

Με αφορμή γραπτά και προφορικά ερωτήματα που έχουν υποβληθεί στην υπηρεσία μας, σε συνέχεια της ΠΟΛ.1201/2016, σχετικά με την εφαρμογή του ειδικού καθεστώτος ΦΠΑ αγροτών του άρθρου 41 του Κώδικα ΦΠΑ, όπως ισχύει, και προκειμένου για την ομοιόμορφη εφαρμογή του, παρέχονται οι ακόλουθες συμπληρωματικές διευκρινίσεις:

1. Κάτοχοι αδειών άσκησης υπαίθριου στάσιμου ή πλανόδιου εμπορίου

Σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 41 του Κώδικα ΦΠΑ (ν.2859/2000), όπως ισχύει, οι αγρότες οι οποίοι κατά το προηγούμενο φορολογικό έτος πραγματοποίησαν προς οποιοδήποτε πρόσωπο παραδόσεις αγροτικών προϊόντων παραγωγής τους και παροχές αγροτικών υπηρεσιών αξίας κατώτερης των δεκαπέντε χιλιάδων (15.000) ευρώ και έλαβαν επιδοτήσεις συνολικής αξίας κατώτερης των πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ εντάσσονται στο ειδικό καθεστώς με την επιφύλαξη της παραγράφου 5 του ίδιου άρθρου, και δικαιούνται επιστροφή από το δημόσιο με την εφαρμογή κατ'αποκοπή συντελεστή στην αξία των πωλήσεων των αγροτικών προϊόντων παραγωγής τους και της παροχής αγροτικών υπηρεσιών που πραγματοποιούν προς άλλους υποκείμενους στο φόρο.

Περαιτέρω με το άρθρο 22 του ν.4264/2014 ρυθμίζεται η χορήγηση των αδειών άσκησης δραστηριότητας πωλητή υπαίθριου στάσιμου ή πλανόδιου εμπορίου. Επίσης, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 25 του εν λόγω νόμου, ορίζεται ότι προϋπόθεση για την άσκηση της δραστηριότητας υπαίθριου πλανοδίου εμπορίου είναι να έχει πραγματοποιηθεί δήλωση έναρξης του επιτηδεύματος του γυρολόγου ή άλλης εμπορικής δραστηριότητας.

Επιπρόσθετα με το άρθρο 6 του Π.Δ. 254/2005 ρυθμίζεται η έκδοση άδειας άσκησης υπαίθριου εμπορίου σε παραγωγούς για την πώληση από τους παραγωγούς γεωργικών, αμπελουργικών, κτηνοτροφικών, πτηνοτροφικών, μελισσοκομικών προϊόντων καθώς και παραδοσιακών ειδών λαϊκής τέχνης χειροτεχνημάτων και έργων τέχνης πρωτότυπης καλλιτεχνικής δημιουργίας

ιδίας παραγωγής. Επιπλέον σύμφωνα με τις διευκρινίσεις που έχουν δοθεί με το υπ' αριθμ πρωτ. Κ1- 841/18.3.2011 έγγραφο της Γενικής Γραμματείας Εμπορίου του Υπουργείου Οικονομίας Ανταγωνιστικότητας και Ναυτιλίας, για την χορήγηση της ανωτέρω άδειας σε παραγωγούς δεν εφαρμόζονται οι προϋποθέσεις που ορίζονται στο άρθρο 1 του Π.Δ. 254/2005, δηλαδή ουσιαστικά δεν απαιτείται η υποβολή δήλωσης-έναρξης επιτηδεύματος.

Κατόπιν των ανωτέρω διευκρινίζεται ότι οι αγρότες-κάτοχοι (σύμφωνα με το άρθρο 6 του Π.Δ 254/2005) άδειας άσκησης υπαίθριου εμπορίου παραγωγού, στην οποία αναγράφονται συγκεκριμένα τα αγροτικά προϊόντα για τα οποία μπορεί να γίνει πώληση και οι οποίοι πραγματοποιούν αποκλειστικά και μόνο πωλήσεις αγροτικών προϊόντων ιδίας παραγωγής (πλανόδια ή στάσιμα και όχι σε λαϊκές αγορές) υπάγονται, τηρουμένων των προϋποθέσεων της παρ. 1 του άρθρου 41 του ν. 2859/2000, στο ειδικό καθεστώς αγροτών του άρθρου 41 του Κώδικα ΦΠΑ. Επισημαίνεται ότι οι ανωτέρω αγρότες- κάτοχοι άδειας άσκησης υπαίθριου εμπορίου παραγωγού, που διενεργούν πωλήσεις σε μη υποκειμένους και αγρότες του ειδικού καθεστώτος υποχρεούνται στην έκδοση του ειδικού στοιχείου, της παραγράφου 3 του άρθρου 41 του Κώδικα ΦΠΑ και εγγράφονται υποχρεωτικά στο ειδικό καθεστώς αγροτών (άρθρο 41, παραγρ. 12, τρίτο εδάφιο).

Αντίθετα όλοι οι άλλοι κάτοχοι (σύμφωνα με το άρθρο 22 του ν.4264/2014) άδειας άσκησης δραστηριότητας πωλητή υπαίθριου στάσιμου ή πλανόδιου εμπορίου, που δεν πωλούν αγροτικά προϊόντα παραγωγής τους, εντάσσονται υποχρεωτικά στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ και παράλληλα έχουν όλες τις υποχρεώσεις που απορρέουν από τα ΕΛΠ ως προς την τήρηση λογιστικών βιβλίων και την έκδοση στοιχείων.

2. Εγγραφή στο ειδικό καθεστώς αγροτών του άρθρου 41 του Κώδικα ΦΠΑ (ν.2859/2000).

Στο ειδικό καθεστώς εντάσσονται οι αγρότες οι οποίοι κατά το προηγούμενο φορολογικό έτος πραγματοποίησαν προς οποιοδήποτε πρόσωπο παραδόσεις αγροτικών προϊόντων παραγωγής τους και παροχές αγροτικών υπηρεσιών αξίας κατώτερης των δεκαπέντε χιλιάδων (15.000) ευρώ και έλαβαν επιδοτήσεις συνολικής αξίας κατώτερης των πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ. (άρθρο 41 παρ.1 του Κώδικα ΦΠΑ ν.2859/2000)

Με βάση το νομικό αυτό πλαίσιο, διευκρινίζεται ότι και οι αγρότες που το έτος 2016 έλαβαν επιδοτήσεις κατώτερες των 5.000 ευρώ που αφορούν το εν λόγω έτος, έστω και αν δεν πραγματοποιούν καμία παράδοση αγαθών και παροχή αγροτικών υπηρεσιών εγγράφονται στο ειδικό καθεστώς αγροτών.

3. Δυνατότητα υπαγωγής των αγροτών της παραγρ. 5 του άρθρου 41 του Κώδικα ΦΠΑ, που εντάσσονται υποχρεωτικά στο κανονικό καθεστώς από 1.1.2017, στο καθεστώς των μικρών επιχειρήσεων του άρθρου 39 του Κώδικα ΦΠΑ.

Από 1.1.2017 σύμφωνα με την παράγραφο 5 του άρθρου 41 του Κώδικα ΦΠΑ προβλέπεται η υποχρεωτική ένταξη των αγροτών στο κανονικό καθεστώς, λόγω άσκησης από μέρος τους άλλης δραστηριότητας για την οποία τηρούνται λογιστικά βιβλία. Επισημαίνεται ότι οι εν λόγω αγρότες μπορούν να επιλέξουν την υπαγωγή τους στο καθεστώς των μικρών επιχειρήσεων του άρθρου 39 του Κώδικα ΦΠΑ (απαλλασσόμενο καθεστώς), υπό την προϋπόθεση ότι πληρούν το κριτήριο των ακαθάριστων εσόδων του άρθρου 39 του Κώδικα ΦΠΑ (σύνολο από παραδόσεις αγροτικών προϊόντων παραγωγής τους και παροχές αγροτικών υπηρεσιών και εσόδων από άλλη δραστηριότητα μέχρι δέκα χιλιάδες 10.000 ευρώ).

Παράδειγμα:

1. Λογιστής που για την δραστηριότητα του λογιστή ήταν στο απαλλασσόμενο καθεστώς των μικρών επιχειρήσεων του άρθρου 39 του Κώδικα ΦΠΑ, έχει την δυνατότητα να ενταχθεί στο καθεστώς των μικρών επιχειρήσεων του άρθρου 39 και για την αγροτική του δραστηριότητα, εφόσον το σύνολο των εσόδων του (αγροτικά & λογιστικά) δεν ξεπερνούν τις 10.000 ευρώ.

Επίσης πρέπει να διευκρινισθεί ότι για όλες τις κατηγορίες αγροτών που από 1.1.2017 σύμφωνα με την παράγραφο 5 του άρθρου 41 του Κώδικα ΦΠΑ προβλέπεται η υποχρεωτική ένταξη τους στο κανονικό καθεστώς, λόγω άσκησης από μέρους τους άλλης δραστηριότητας για την οποία τηρούνται λογιστικά βιβλία έστω και αν λαμβάνουν μόνο επιδοτήσεις και δεν πραγματοποιούν καμία παράδοση αγροτικών προϊόντων εντάσσονται υποχρεωτικά στο κανονικό καθεστώς.

Παράδειγμα

Γιατρός ή λογιστής το 2016 έλαβε μόνο επιδότηση χωρίς να κάνει καμία πώληση αγροτικών προϊόντων. Από 1.1.2017 εντάσσεται υποχρεωτικά στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ και για την αγροτική του δραστηριότητα.

4. Διατήρηση του κατ' αποκοπή καθεστώτος του άρθρου 40 του Κώδικα ΦΠΑ και ταυτόχρονη υπαγωγή στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ για την αγροτική του δραστηριότητα.

Οι επαγγελματίες του κατ' αποκοπή καθεστώτος του άρθρου 40 του Κώδικα ΦΠΑ (π.χ αλιείς - φυσικά πρόσωπα- συμπλοιοκτησίες ή κοινωνίες αστικού δικαίου) από 01.01.2015, είναι υπόχρεοι σε τήρηση βιβλίων με δυνατότητα μη ενημέρωσής τους (ΠΟΛ.1007/9.1.2015, άρθρο 2, παρ. 4), καθώς και σε έκδοση στοιχείων, με δυνατότητα απαλλαγής από την υποχρέωση χρήσης φορολογικού μηχανισμού (ΠΟΛ.1002/31.12.2014, άρθρο 1, παρ. 5.γ).

Κατόπιν τούτου οι εν λόγω αλιείς του άρθρου 40 του Κώδικα ΦΠΑ, εφόσον ασκούν και αγροτική δραστηριότητα εμπίπτουν στις περιπτώσεις της παραγράφου 5 του άρθρου 41 του Κώδικα ΦΠΑ που προβλέπεται η υποχρεωτική ένταξη των αγροτών στο κανονικό καθεστώς (από 1.1.2017) λόγω άσκησης από μέρους των αγροτών άλλης δραστηριότητας για την οποία τηρούνται λογιστικά βιβλία.

Συνεπώς από 1.1.2017 οι αλιείς του άρθρου 40 του Κώδικα ΦΠΑ υπάγονται παράλληλα για την αγροτική τους δραστηριότητα στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ και για την δραστηριότητα τους ως αλιείς στο ειδικό καθεστώς καταποκοπή καταβολής ΦΠΑ του άρθρου 40 (σχετ. ΠΟΛ ΑΓΓΔΕ ΠΟΛ.1010/9.1.2015).

Επιπρόσθετα σε σχέση με τα ανωτέρω, και προς άρση κάθε αμφιβολίας, διευκρινίζεται ότι το κατ' αποκοπή καθεστώς του άρθρου 40 του Κώδικα ΦΠΑ αποτελεί διαφορετικό καθεστώς από το ειδικό καθεστώς αγροτών των άρθρων 41 και 42 του Κώδικα ΦΠΑ, συνεπώς οι επαγγελματίες του κατ' αποκοπή καθεστώτος του άρθρου 40 του Κώδικα ΦΠΑ δεν είναι αγρότες του ειδικού καθεστώτος των άρθρων 41 και 42 του Κώδικα ΦΠΑ.

Παράδειγμα:

Εκμεταλλευτής σκάφους παράκτιας αλιείας, μήκους μέχρι δώδεκα (12) μέτρων μεταξύ καθέτων, παράλληλα έχει και αγροτική εκμετάλλευση ελιών, για την οποία (μόνο την αγροτική) από 1.1.2017 υπάγεται στο κανονικό καθεστώς. Συνεπώς ο εν λόγω αλιέας την 1.1.2017 για την εκμετάλλευση του σκάφους παράκτιας αλιείας υπάγεται στο κατ' αποκοπή καθεστώς καταβολής του φόρου του άρθρου 40 και για την άσκηση της εκμετάλλευσης ελιών στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ υποβάλλοντας χωριστά δηλώσεις ΦΠΑ.

5. Τέλος διευκρινίζεται ότι οι αγρότες που εντάσσονται υποχρεωτικά στο κανονικό καθεστώς, λόγω μη πλήρωσης των κριτηρίων της παραγράφου 1 του άρθρου 41 του Κώδικα ΦΠΑ, δεδομένου ότι η ένταξη στο κανονικό καθεστώς είναι υποχρεωτική, δεν υπάρχει δέσμευση για παραμονή στο καθεστώς αυτό για τρία (3) χρόνια, αλλά το καθεστώς κρίνεται για κάθε επόμενο φορολογικό έτος με βάση την πλήρωση ή μη των κριτηρίων που τίθενται. Δηλαδή εάν κατά το φορολογικό έτος 2017 ο αγρότης δεν έχει υπερβεί τα όρια που τίθενται με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 41 του Κώδικα ΦΠΑ, μπορεί να ενταχθεί από 1.1.2018 στο ειδικό καθεστώς. Εννοείται ότι εάν, παρότι δεν έχει υποχρέωση, παραμείνει στο κανονικό καθεστώς, μπορεί σε οποιαδήποτε επόμενο φορολογικό έτος να μεταταχθεί στο ειδικό καθεστώς, με την προϋπόθεση βέβαια της πλήρωσης των κριτηρίων που τίθενται.

Παράδειγμα:

Αγρότης το 2017 είχε ενταχθεί υποχρεωτικά στο κανονικό καθεστώς, μέσα στο 2017 όμως αν και πραγματοποίησε χονδρικές πωλήσεις αξίας 7.000 ευρώ και παροχές αγροτικών του υπηρεσιών αξίας 3.000 ευρώ και έλαβε επιδοτήσεις 4.000 ευρώ και συνεπώς θα μπορούσε από 1.1.2018 να ενταχθεί στο ειδικό καθεστώς αγροτών, αυτός παρέμεινε και για το 2018 στο κανονικό καθεστώς. Ο εν λόγω αγρότης και το 2018 πραγματοποιεί χονδρικές πωλήσεις αξίας 6.000 ευρώ και παροχές αγροτικών του υπηρεσιών αξίας 2.000 ευρώ και έλαβε επιδοτήσεις 4.500 ευρώ γεγονός που σημαίνει ότι από 1.1.2019 ο αγρότης αυτός μπορεί να μεταταχθεί στο ειδικό καθεστώς έστω αν και το 2018 είχε παραμείνει από επιλογή στο κανονικό καθεστώς.

Επισημαίνεται ότι στο ανωτέρω παράδειγμα και σε ανάλογες περιπτώσεις που κάποιος παρέμεινε προαιρετικά στο κανονικό καθεστώς ως συνέχεια υποχρεωτικής ένταξης, δεν υφίσταται η υποχρέωση παραμονής για μια τριετία δεδομένου ότι η υποχρέωση αυτή υφίσταται σε περίπτωση προαιρετικής μετάταξης και όχι σε περίπτωση προαιρετικής παραμονής στο κανονικό καθεστώς.

6. Υποχρεώσεις αγροτών ειδικού καθεστώτος.

Τέλος για την αποφυγή παρερμηνειών, λαμβάνοντας υπόψη και τα σχετικά ερωτήματα που τίθενται στην Υπηρεσία μας, επισημαίνεται ότι οι αγρότες που υπάγονται στο ειδικό καθεστώς αγροτών δεν υποχρεούνται στην υποβολή δήλωσης έναρξης εργασιών, η δε εγγραφή τους στο Μητρώο ΤΑΧΙΣ αγροτών, μπορεί να πραγματοποιηθεί μέχρι την πρώτη αίτηση επιστροφής με την υποβολή εντύπου Μ0 (άρθρο 36 παρ.8β, άρθρο 41 παραγρ. 12) Κατόπιν τούτου εφόσον οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος δεν υποχρεούνται στην υποβολή δήλωσης έναρξης εργασιών, αλλά με την υποβολή της αίτησης (Μ0) εντάσσονται στο ειδικό καθεστώς αγροτών, και ως εκ τούτου οι εν λόγω αγρότες δεν υποχρεούνται στην υποβολή δήλωσης διακοπής εργασιών και μπορούν να απενταχθούν από το ειδικό καθεστώς οποτεδήποτε (ανεξαρτήτως του εντύπου που χρησιμοποιείται προς το σκοπό αυτό) χωρίς την επιβολή προστίμου. Είναι αυτονόητο ότι για την απένταξη αυτή πρέπει ο αγρότης να μην έχει λάβει την κατ αποκοπή επιστροφή ΦΠΑ για τα έτη που ζητά την απένταξη.

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ ΔΕΕΦ Α 1072317/11.5.2017.- Περί μετατάξεων αγροτών του ειδικού καθεστώτος στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ.

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 41 του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000), όπως ισχύει από 1.1.2017 μετά την αντικατάστασή του αρχικά με το άρθρο 47 του ν. 4410/2016 και στη συνέχεια με το άρθρο 16 του πρόσφατα ψηφισθέντος ν. 4467/2017 (ΦΕΚ Α 56/13.4.2017), στο ειδικό καθεστώς υπάγονται οι αγρότες οι οποίοι κατά το προηγούμενο φορολογικό έτος πραγματοποίησαν προς οποιοδήποτε πρόσωπο παραδόσεις αγροτικών προϊόντων παραγωγής τους και παροχές αγροτικών υπηρεσιών των οποίων η αξία ήταν κατώτερη των δεκαπέντε χιλιάδων (15.000) ευρώ και έλαβαν επιδοτήσεις κατώτερες των πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ.

Ειδικότερα, όπως ορίζεται στο τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 41 του Κώδικα ΦΠΑ, το οποίο προστέθηκε με την παράγραφο 3.γ του άρθρου 16 του ν. 4467/2017 και βάσει των διευκρινίσεων που δόθηκαν με την εγκύκλιο 1073/2017, ειδικά για το φορολογικό έτος 2017, στον προσδιορισμό του ορίου των πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ από επιδοτήσεις που έλαβαν οι αγρότες κατά το προηγούμενο φορολογικό έτος λαμβάνονται υπόψη τα ποσά των επιδοτήσεων που αφορούν μόνο το έτος 2016 και όχι το σύνολο των επιδοτήσεων.

Περαιτέρω, με το τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 12 του άρθρου 41 του Κώδικα ΦΠΑ, το οποίο προστέθηκε με την παράγραφο 3.α του άρθρου 16 του ν. 4467/2017, εξαιρετικά, όσοι εντάχθηκαν στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ από 1.1.2017 έχοντας λάβει υπόψη τους για τον προσδιορισμό του ορίου των 5.000 ευρώ από επιδοτήσεις τις διευκρινίσεις που δόθηκαν με την εγκύκλιο Π.Ο.Λ. 1201/2016, αλλά εν τούτοις βάσει των νέων διατάξεων πληρούν τις προϋποθέσεις παραμονής στο

άρθρο 41 του Κώδικα ΦΠΑ, μπορούν να προβούν, εφόσον το επιθυμούν, σε δήλωση μεταβολής μετάταξης για την υπαγωγή τους στο ειδικό καθεστώς αγροτών έως και 12.5.2017.

Σύμφωνα με τις διευκρινίσεις που δόθηκαν με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1073/2017, οι αγρότες οι οποίοι παρόλο που πληρούν το κριτήριο βάσει των κοινοποιούμενων διατάξεων για την επανένταξή τους στο ειδικό καθεστώς αγροτών έως 12.5.2017, τελικά επιλέξουν να παραμείνουν για το φορολογικό έτος 2017 στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ, δεν υποχρεούνται να παραμείνουν στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ για μια τριετία, αλλά από το επόμενο φορολογικό έτος μπορούν να επιλέξουν τη μετάταξή τους στο ειδικό καθεστώς, με την προϋπόθεση βέβαια της πλήρωσης των κριτηρίων που τίθενται για την υπαγωγή στο ειδικό καθεστώς του άρθρου 41 του Κώδικα ΦΠΑ.

ΕΓΚ. Α.Α.Δ.Ε. Ε. 2173/26.9.2019.- Εφαρμογή των διατάξεων του ειδικού καθεστώτος αγροτών του άρθρου 41 του Κώδικα ΦΠΑ στις ενισχύσεις ήσσονος σημασίας (de minimis).

Αναφορικά με τη μη συμπερίληψη των ποσών που χορηγούνται ως ενισχύσεις ήσσονος σημασίας (de minimis) στο όριο των 5.000 ευρώ από επιδοτήσεις που προβλέπεται στο άρθρο 41 του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000), όπως ισχύει, διευκρινίζονται τα ακόλουθα:

1. Στο ειδικό καθεστώς αγροτών του άρθρου 41 του Κώδικα ΦΠΑ εντάσσονται, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού, οι αγρότες οι οποίοι κατά το προηγούμενο φορολογικό έτος πραγματοποίησαν προς οποιοδήποτε πρόσωπο παραδόσεις αγροτικών προϊόντων παραγωγής τους και παροχές αγροτικών υπηρεσιών αξίας κατώτερης των δεκαπέντε χιλιάδων (15.000) ευρώ και έλαβαν επιδοτήσεις συνολικής αξίας κατώτερης των πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ.

2. Με τις διευκρινίσεις που δόθηκαν με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1201/2016 επισημάνθηκε ότι στον προσδιορισμό του ορίου των 5.000 ευρώ από επιδοτήσεις, από 01.01.2017 και εφεξής, λαμβάνεται υπόψη το συνολικό ποσό επιδοτήσεων ή ενισχύσεων κάθε μορφής, (όπως πράσινη ενίσχυση, βασική ενίσχυση, ενίσχυση για γεωργούς νεαρής ηλικίας, συνδεδεμένες ενισχύσεις, εξισωτική, κ.λπ.) που πράγματι καταβλήθηκε στον αγρότη εντός του προηγούμενου φορολογικού έτους, έστω και αν στο ποσό αυτό περιέχονται και ποσά επιδοτήσεων ή ενισχύσεων που αφορούν άλλα (παλαιότερα) φορολογικά έτη.

Εντούτοις, επισημάνθηκε ότι δεν λαμβάνονται υπόψη για τον υπολογισμό του ορίου των 5.000 ευρώ οι κάθε είδους ενισχύσεις από το κράτος για την πραγματοποίηση επενδύσεων, καθώς και οι αποζημιώσεις που καταβάλλονται από τον ΕΛΓΑ.

3. Με την υπ' αριθ. 28/24016/06-02-2019 (ΦΕΚ Β 315) κοινή απόφαση των Υπουργών Οικονομικών και Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων θεσπίστηκε καθεστώς για τη χορήγηση κρατικών ενισχύσεων ήσσονος σημασίας (de minimis) σύμφωνα με τον Κανονισμό (ΕΕ) 1408/2013 της Επιτροπής (ΕΕ L 352, 24.12.2013) σε δικαιούχους οι οποίοι δραστηριοποιούνται στον τομέα της παραγωγής γεωργικών προϊόντων και ειδικότερα στον τομέα της πρωτογενούς παραγωγής επιτραπέζιων ροδάκινων, νεκταρινιών και βιομηχανικών ροδάκινων στις Περιφερειακές Ενότητες Ημαθίας, Πέλλας, Πιερίας, Κοζάνης, Τρικάλων, Λάρισας, Μαγνησίας, Καβάλας και Φλώρινας. Οι δικαιούχοι είναι γεωργοί οι οποίοι επλήγησαν από τις έντονες βροχοπτώσεις κατά τη χρονική περίοδο από 27 έως 28 Ιουνίου 2018 και διέθεταν ποικιλίες σε ωρίμανση κατά την ίδια χρονική περίοδο. Οι ως άνω δικαιούχοι έχουν υποβάλει δήλωση εκμετάλλευσης - ενιαία αίτηση ενίσχυσης για το έτος 2018, διατηρούν τουλάχιστον 0.1 εκτάρια (ha) ροδάκινων επιτραπέζιων ή/και βιομηχανικών ή/και νεκταρινιών και το ύψος του κατ'αποκοπή ποσού ενίσχυσης ήσσονος σημασίας καθορίζεται κλιμακωτά ανά εκτάριο ζημιωθέντων γεωργικών προϊόντων κατά είδος καλλιέργειας.

4. Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι οι ενισχύσεις ήσσονος σημασίας (de minimis) που χορηγούνται σύμφωνα με την υπ' αριθ. 28/24016/06-02-2019 (ΦΕΚ Β 315) κοινή απόφαση των Υπουργών Οικονομικών και Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων, σε δικαιούχους παραγωγούς γεωργικών

προϊόντων που επλήγησαν από έντονα καιρικά φαινόμενα, στο πλαίσιο της ανάγκης στήριξης των παραγωγών αυτών σε περιόδους ειδικών δυσχερειών, έχουν αποζημιωτικό χαρακτήρα και ως εκ τούτου τα εν λόγω ποσά δεν λαμβάνονται υπόψη στον προσδιορισμό του ορίου των 5.000 ευρώ από επιδοτήσεις της παραγράφου 1 του άρθρου 41 του Κώδικα ΦΠΑ, κατ' ανάλογη αντιμετώπιση με αυτή των αποζημιώσεων του ΕΛΓΑ βάσει της εγκυκλίου ΠΟΛ.1201/2016.

Η ίδια αντιμετώπιση ισχύει και για ποσά ενισχύσεων ήσσονος σημασίας (de minimis) που χορηγούνται σε αντίστοιχες με την ανωτέρω περιπτώσεις (αποζημιωτικού χαρακτήρα).

5. Στην περίπτωση που η εισπραξη των ανωτέρω ενισχύσεων ήσσονος σημασίας από δικαιούχους παραγωγούς, οι οποίοι είτε ήταν και παραμένουν αγρότες του ειδικού καθεστώτος, είτε ήταν ενταγμένοι στο κανονικό καθεστώς έως 31.12.2018 και από 01.01.2019 μετατάχθηκαν στο ειδικό καθεστώς αγροτών, δεν ελήφθη υπόψη στο όριο των 5.000 ευρώ, δεν προκύπτει οποιαδήποτε υποχρέωση περί επανεξέτασης του καθεστώτος ΦΠΑ στο οποίο ήδη εντάσσονται οι εν λόγω δικαιούχοι κατά το τρέχον φορολογικό έτος.

Στην περίπτωση που οι ενισχύσεις ήσσονος σημασίας που εισπράχθηκαν έως και 31.12.2018 από αγρότες του ειδικού καθεστώτος και λόγω συνυπολογισμού τους στο όριο των 5.000 ευρώ και υπέρβασης αυτού οι δικαιούχοι αγρότες εντάχθηκαν από 01.01.2019 στο κανονικό καθεστώς, καθώς και στην περίπτωση δικαιούχων του κανονικού καθεστώτος οι οποίοι παρέμειναν στο καθεστώς αυτό για τον ίδιο λόγο, δεδομένου ότι από τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 6 του άρθρου 41 δεν προβλέπεται η δυνατότητα μετάταξης από το κανονικό καθεστώς στο ειδικό καθεστώς ΦΠΑ αγροτών εντός του φορολογικού έτους παρά μόνο από την έναρξη αυτού, οι εν λόγω αγρότες παραμένουν υποχρεωτικά στο κανονικό καθεστώς με δυνατότητα εξέτασης από την έναρξη του επόμενου φορολογικού έτους (ήτοι από 01.01.2020) του καθεστώτος ΦΠΑ στο οποίο θα εντάσσονται.

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2046/24.2.2021.- Κοινοποίηση των άρθρων 34 και 36 του ν. 4772/2021 (Α' 17) και παροχή οδηγιών για την εφαρμογή τους.

Με την παρούσα εγκύκλιο κοινοποιούνται οι διατάξεις του άρθρου 34 του ν. 4772/2021 (Α' 17), με τις οποίες τροποποιήθηκε η παρ. 6 του άρθρου 41 του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000, Α' 258), για το ειδικό καθεστώς αγροτών, καθώς και του άρθρου 36 του ίδιου νόμου, με τις οποίες τροποποιήθηκε το Παράρτημα ΙΙΙ του Κώδικα ΦΠΑ, και παρέχονται οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους.

Α. Άρθρο 34 του ν. 4772/2021

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 34 του ν. 4772/2021 τροποποιήθηκε η παρ. 6 του άρθρου 41 του Κώδικα ΦΠΑ και προστέθηκαν τα εξής:

«6. [...] Ειδικά, η υποχρεωτική μετάταξη στο κανονικό καθεστώς για τα φορολογικά έτη 2018, 2019 και 2020, λόγω εισπραξης, κατά το εκάστοτε προηγούμενο φορολογικό έτος, ποσών επιδοτήσεων που υπερβαίνουν τις πέντε χιλιάδες ευρώ (5.000), αγροτών που δεν εντάχθηκαν στο κανονικό καθεστώς, ισχύει από 1.1.2021 και η σχετική δήλωση μεταβολών υποβάλλεται μέχρι 31.3.2021, ενώ πρόστιμα του ν. 4174/2013 (Α' 170), που τυχόν επιβλήθηκαν στους εν λόγω αγρότες για εκπρόθεσμη υποβολή δηλώσεων μεταβολών και δηλώσεων του άρθρου 38, δεν οφείλονται και, εφόσον έχουν καταβληθεί, επιστρέφονται. Δήλωση μεταβολών δεν υποβάλλεται και οι αγρότες του προηγούμενου εδαφίου παραμένουν στο ειδικό καθεστώς και μετά την 1.1.2021, εφόσον πληρούν τις προϋποθέσεις της παρ. 1. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών κατόπιν εισήγησης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) δύναται, για το φορολογικό έτος 2021, να παρατείνεται η προθεσμία για την υποβολή των δηλώσεων μεταβολών της παρούσας και να ορίζεται η διαδικασία και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή των δύο προηγούμενων εδαφίων.[...] Ειδικά για το φορολογικό έτος 2021, παρατείνεται έως τις

31.3.2021 η προθεσμία για την υποβολή δηλώσεων μεταβολών της παρούσας που υποβάλλονται κατά νόμο μέχρι την 31.1.2021.».

2. Σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 49 του ν. 4772/2021, οι ως άνω διατάξεις ισχύουν από 25.1.2021.

3. Με τις κοινοποιούμενες διατάξεις του άρθρου 34 προβλέπεται ότι:

α) Αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41 του Κώδικα ΦΠΑ, οι οποίοι κατά τα φορολογικά έτη 2018, 2019 και 2020 υποχρεούνταν σε μετάταξη στο κανονικό καθεστώς αποκλειστικά λόγω είσπραξης κατά το εκάστοτε προηγούμενο φορολογικό έτος ποσών από επιδοτήσεις που υπερβαίνουν τις πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ και οι οποίοι δεν μετατάχθηκαν, ως όφειλαν, μετατάσσονται στο κανονικό καθεστώς από 1.1.2021 και η σχετική δήλωση μεταβολών υποβάλλεται έως και τις 31.3.2021. Η ανωτέρω υποχρεωτική μετάταξη από 1.1.2021 στο κανονικό καθεστώς δεν διενεργείται για τους εν λόγω αγρότες και η σχετική δήλωση μεταβολών δεν υποβάλλεται, εφόσον κατά την 1.1.2021 αυτοί πληρούν τις προϋποθέσεις της παρ. 1 του άρθρου 41 για την ένταξή τους στο ειδικό καθεστώς, ήτοι κατά το φορολογικό έτος 2020 πραγματοποίησαν προς οποιοδήποτε πρόσωπο παραδόσεις αγροτικών προϊόντων παραγωγής τους και παροχές αγροτικών υπηρεσιών των οποίων η αξία ήταν κατώτερη των δεκαπέντε χιλιάδων (15.000) ευρώ και έλαβαν επιδοτήσεις κατώτερες των πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ, και δεν εμπίπτουν στους περιορισμούς των περ. α' έως και δ' της παρ. 5 του άρθρου 41 του Κώδικα ΦΠΑ. Σημειώνεται ότι τα ανωτέρω δεν εφαρμόζονται στην περίπτωση που οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος είχαν υποχρέωση να προβούν σε μετάταξη στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ κατά τα έτη 2018, 2019 και 2020 λόγω υπέρβασης του ορίου των δεκαπέντε χιλιάδων (15.000) ευρώ από παραδόσεις αγροτικών προϊόντων παραγωγής τους και παροχές αγροτικών υπηρεσιών που πραγματοποίησαν προς οποιοδήποτε πρόσωπο κατά το εκάστοτε προηγούμενο έτος. Στην περίπτωση αυτή ισχύουν τα κατά τα λοιπά οριζόμενα στην παρ. 6 του άρθρου 41 του Κώδικα ΦΠΑ, ήτοι υποχρεωτική μετάταξη στο κανονικό καθεστώς κατά το έτος (2018, 2019, 2020, κατά περίπτωση) για το οποίο δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις υπαγωγής στο ειδικό καθεστώς.

β) Αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41 του Κώδικα ΦΠΑ, οι οποίοι, πριν την 25.1.2021, έχουν προβεί εκπρόθεσμα στη μετάταξη στο κανονικό καθεστώς για τα φορολογικά έτη 2018, 2019 και 2020, όπως είχαν υποχρέωση, αποκλειστικά λόγω της είσπραξης κατά το προηγούμενο φορολογικό έτος ποσών επιδοτήσεων που υπερβαίνουν τις πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ, δεν επιβαρύνονται με τυχόν πρόστιμα εκπρόθεσμης υποβολής δηλώσεων ΦΠΑ. Πρόστιμο, επίσης, δεν οφείλεται ούτε λόγω της εκπρόθεσμης υποβολής της οικείας δήλωσης μεταβολών. Στην περίπτωση που οι εν λόγω αγρότες κατέβαλαν τέτοια πρόστιμα, τα ποσά αυτά επιστρέφονται. Για την επιστροφή υποβάλλεται αίτηση στη Δ.Ο.Υ. που εξέδωσε την πράξη επιβολής προστίμου. Η αίτηση επιστροφής αποστέλλεται ταχυδρομικά με συστημένη επιστολή ή μέσω ταχυμεταφοράς ή με ψηφιακή απεικόνιση (scan) μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου και εναλλακτικά κατατίθεται στο πρωτόκολλο της ως άνω αρμόδιας Δ.Ο.Υ.. Οι εν λόγω αγρότες δύνανται να επιλέξουν την επαναφορά τους στο ειδικό καθεστώς από 1.1.2021, εφόσον πληρούν τις προϋποθέσεις της παρ. 1 του άρθρου 41 του Κώδικα ΦΠΑ, ήτοι κατά το φορολογικό έτος 2020 δεν υπερέβησαν τα ως άνω όρια των δέκα πέντε χιλιάδων (15.000) ευρώ από παραδόσεις αγροτικών προϊόντων και παροχές αγροτικών υπηρεσιών και πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ από επιδοτήσεις και με την προϋπόθεση, βεβαίως, ότι δεν εμπίπτουν στους περιορισμούς των περ. α' έως και δ' της παρ. 5 του άρθρου 41 του Κώδικα ΦΠΑ. Η σχετική δήλωση μεταβολών υποβάλλεται έως και τις 31.3.2021 σύμφωνα και με τα αναφερόμενα στην επόμενη παράγραφο.

4. Περαιτέρω, με τις κοινοποιούμενες διατάξεις του άρθρου 34, ειδικά για το φορολογικό έτος 2021, παρατείνονται έως και τις 31.3.2021 οι προθεσμίες για την υποβολή όλων των δηλώσεων μεταβολών της παρ. 6 του άρθρου 41 του Κώδικα ΦΠΑ, για τη μετάταξη από το κανονικό στο

ειδικό καθεστώς αγροτών και αντίστροφα.

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2068/31.3.2021.- Εφαρμογή των διατάξεων του ειδικού καθεστώτος αγροτών του άρθρου 41 του Κώδικα ΦΠΑ για τους γεωργούς που εισέπραξαν την έκτακτη προσωρινή στήριξη στο πλαίσιο του Μέτρου 21.

Αναφορικά με τη συμπερίληψη ή μη των ποσών που χορηγούνται ως έκτακτη προσωρινή στήριξη στους γεωργούς που πλήττονται από τις επιπτώσεις της πανδημίας του COVID-19 (εφεξής Μέτρο 21) στο όριο των πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ από επιδοτήσεις που προβλέπεται στην παρ. 1 του άρθρου 41 του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000), διευκρινίζονται τα ακόλουθα:

1. Στο ειδικό καθεστώς αγροτών του άρθρου 41 του Κώδικα ΦΠΑ εντάσσονται, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου αυτού, οι αγρότες οι οποίοι κατά το προηγούμενο φορολογικό έτος πραγματοποίησαν προς οποιοδήποτε πρόσωπο παραδόσεις αγροτικών προϊόντων παραγωγής τους και παροχές αγροτικών υπηρεσιών αξίας κατώτερης των δεκαπέντε χιλιάδων (15.000) ευρώ και έλαβαν επιδοτήσεις συνολικής αξίας κατώτερης των πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ.

2. Με την εγκύκλιο Π.Ο.Λ.1201/2016 επισημάνθηκε ότι για τον προσδιορισμό του ορίου των πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ από επιδοτήσεις, από 01.01.2017 και εφεξής, λαμβάνεται υπόψη το συνολικό ποσό επιδοτήσεων ή ενισχύσεων κάθε μορφής, (όπως πράσινη ενίσχυση, βασική ενίσχυση, ενίσχυση για γεωργούς νεαρής ηλικίας, συνδεδεμένες ενισχύσεις, εξισωτική, κ.λπ.) που πράγματι καταβλήθηκε στον αγρότη εντός του προηγούμενου φορολογικού έτους, έστω και αν στο ποσό αυτό περιέχονται και ποσά επιδοτήσεων ή ενισχύσεων που αφορούν άλλα (παλαιότερα) φορολογικά έτη, με εξαίρεση τις κάθε είδους ενισχύσεις που χορηγούνται από το κράτος για την πραγματοποίηση επενδύσεων καθώς και τις αποζημιώσεις που καταβάλλονται από τον ΕΛΓΑ.

3. Περαιτέρω με την εγκύκλιο Ε.2173/2019 διευκρινίστηκε ότι ποσά ενισχύσεων ήσσονος σημασίας (de minimis) που έχουν αποζημιωτικό χαρακτήρα δεν λαμβάνονται υπόψη στον προσδιορισμό του ορίου των πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ από επιδοτήσεις της παρ. 1 του άρθρου 41 του Κώδικα ΦΠΑ.

4. Με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 6 της με αριθ. 2850/21.10.2020 (Β' 4701) απόφασης του Υφυπουργού Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων με τίτλο «Καθορισμός πλαισίου εφαρμογής του Μέτρου 21 «Έκτακτη προσωρινή στήριξη στους γεωργούς των τομέων που πλήττονται ιδιαίτερα από τις επιπτώσεις της πανδημίας COVID-19»» ορίζεται ότι «Η οικονομική ενίσχυση χορηγείται εφάπαξ για να αποζημιώσει τους δικαιούχους, λόγω της σοβαρής μείωσης του εισοδήματός τους από τη διατάραξη της ομαλής λειτουργίας της αγοράς, εξαιτίας της πανδημίας COVID-19».

5. Συνεπώς, τα ποσά που χορηγούνται σε αγρότες ως έκτακτη προσωρινή στήριξη στο πλαίσιο του Μέτρου 21 με βάση την ανωτέρω απόφαση δεν συμπεριλαμβάνονται στο όριο των 5.000 ευρώ από επιδοτήσεις της παρ. 1 του άρθρου 41 του Κώδικα ΦΠΑ, καθώς έχουν αποζημιωτικό χαρακτήρα.

6. Τέλος, κατόπιν όσων αναφέρθηκαν ανωτέρω και ιδίως στην παρ. 5, δεν υφίσταται η κατά την παρ. 6 του άρθρου 41 του Κώδικα ΦΠΑ υποχρέωση παραμονής επί τριετία στο κανονικό καθεστώς για τους αγρότες που εκ μόνης της συμπερίληψης του ποσού στήριξης του Μέτρου 21 στο όριο των πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ είτε μετατάχθηκαν από το ειδικό στο κανονικό καθεστώς είτε παρέμειναν στο κανονικό καθεστώς.

ΑΡΘΡΟ 42

ΑΓΡΟΤΕΣ, ΑΓΡΟΤΙΚΑ ΠΡΟΪΟΝΤΑ, ΑΓΡΟΤΙΚΕΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΙΣ ΚΑΙ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ

1. Ως αγρότες, αυτοί που ασκούν προσωπικά ή μετά μέλη της οικογένειας τους ή με μισθωτούς ή εργάτες τις αγροτικές εκμεταλλεύσεις και υπηρεσίες που προβλέπουν οι διατάξεις των παραγράφων 3 και 4.

2. Ως αγροτικά προϊόντα, τα αγαθά που παράγονται από τους αγρότες στα πλαίσια των αγροτικών τους εκμεταλλεύσεων.

3. Ως αγροτικές εκμεταλλεύσεις:

α) η γεωργία γενικά και ιδίως η καλλιέργεια δημητριακών, κηπευτικών, καπνού, βαμβακιού, οπωροφόρων και καρποφόρων δέντρων, αρωματικών και διακοσμητικών φυτών, η αμπελουργία, η ανθοκομία, η παραγωγή μανιταριών, μπαχαρικών, σπόρων και φυτών,

β) η εκτροφή ζώων γενικά, στην οποία περιλαμβάνονται ιδίως η κτηνοτροφία, η πτηνοτροφία, η κονικλοτροφία, η μελισσοκομία, η σηροτροφία και η σαλιγκαροτροφία,

γ) η δασοκομία γενικά,

δ) η αλιεία σε γλυκά νερά, η ιχθυοτροφία, η βατραχοτροφία, η καλλιέργεια μυδιών, στρειδιών και η εκτροφή μαλακίων και μαλακοστράκων,

ε) οι μεταποιητικές δραστηριότητες του αγρότη, που πραγματοποιούνται με συνήθη μέσα, στα πλαίσια των αγροτικών εκμεταλλεύσεων, σε προϊόντα τα οποία προέρχονται κατά κύριο λόγο από την αγροτική του παραγωγή.

4. Ως αγροτικές υπηρεσίες, οι παρεχόμενες από τους αγρότες με χειρωνακτική εργασία ή με το συνήθη εξοπλισμό της εκμετάλλευσής τους, οι οποίες συμβάλλουν στην παραγωγή αγροτικών προϊόντων.

Στις υπηρεσίες αυτές περιλαμβάνονται κυρίως:

α) οι εργασίες σποράς και φύτευσης, καλλιέργειας, θερισμού, αλωνίσματος, δεματοποίησης, περισυλλογής και συγκομιδής,

β) οι εργασίες προπαρασκευής για την πώληση προϊόντων, όπως η διαλογή, η ξήρανση, ο καθαρισμός, η άλεση, η έκθλιψη, η απολύμανση, η συσκευασία και η αποθήκευση,

γ) η φύλαξη, η πάχυνση και η εκτροφή ζώων,

δ) η μίσθωση μηχανικών μέσων και εξοπλισμού γενικά, που χρησιμοποιούνται στις αγροτικές εκμεταλλεύσεις,

ε) η τεχνική βοήθεια,

στ) η καταπολέμηση επιβλαβών φυτών και ζώων, καθώς και ο ψεκασμός φυτών και εδάφους,

ζ) η χρησιμοποίηση αρδευτικών, αποξηραντικών μέσων και εξοπλισμού,

η) η υλοτομία, η κοπή ξύλων, καθώς και άλλες δασοκομικές υπηρεσίες.

ΣΧΕΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ:

Νόμος 3522/2006, άρθρο 21 § 4 (Ανακυκλώσιμα απορρίμματα).- Οι διατάξεις του άρθρου 42 του ν. 3220/2004 (ΦΕΚ 15 Α) έχουν ανάλογη εφαρμογή και στις επιχειρήσεις που προμηθεύτηκαν ανακυκλώσιμα απορρίμματα μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος στην Εφημερίδα της

Κυβερνήσεως με φορολογικά στοιχεία που εκδόθηκαν μέχρι την ημερομηνία αυτή από τους φερόμενους στα στοιχεία αυτά προμηθευτές των ανακυκλώσιμων απορριμμάτων, εφόσον μέσα σε αποκλειστική προθεσμία εξήντα (60) ημερών από τη δημοσίευση του παρόντος στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, εάν μέχρι τότε έχουν κοινοποιηθεί πράξεις προσδιορισμού Φ.Π.Α., προστίμου Φ.Π.Α., Κ.Β.Σ. ή εντός εξήντα (60) ημερών από της κοινοποίησης των παραπάνω πράξεων, καταβληθεί από τους λήπτες των παραπάνω φορολογικών στοιχείων ο αναφερόμενος σε αυτά φόρος προστιθέμενης αξίας.

Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής εφαρμόζονται ανάλογα και στις υποθέσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του ως άνω άρθρου 42, εφόσον, μέσα σε αποκλειστική προθεσμία εξήντα (60) ημερών από τη δημοσίευση του παρόντος στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, καταβληθεί από τους λήπτες των φορολογικών στοιχείων ο αναφερόμενος σε αυτά φόρος προστιθέμενης αξίας.

ΑΡΘΡΟ 43

ΕΙΔΙΚΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ ΠΡΑΚΤΟΡΕΙΩΝ ΤΑΞΙΔΙΩΝ

1. Οι επιχειρήσεις πρακτορείων ταξιδιών, με τις οποίες εξομοιώνονται και οι οργανωτές τουριστικών περιηγήσεων που ενεργούν στο όνομα τους έναντι των ταξιδιωτών, υπάγονται στο ειδικό καθεστώς υπολογισμού του φόρου που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου αυτού, εφόσον και κατά το μέρος που για την πραγματοποίηση του ταξιδιού ή της περιήγησης χρησιμοποιούν προς άμεση εξυπηρέτηση των ταξιδιωτών παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών που παρέχονται από άλλους υποκείμενους στο φόρο.

2. Οι πράξεις που γίνονται για την πραγματοποίηση του ταξιδιού ή της περιήγησης θεωρούνται ως ενιαία παροχή υπηρεσίας του πρακτορείου προς τον ταξιδιώτη.

Η παροχή αυτή φορολογείται στην Ελλάδα, εφόσον η έδρα της οικονομικής δραστηριότητας του πρακτορείου ή η μόνιμη εγκατάσταση του, από την οποία αυτό ενεργεί για την πραγματοποίηση του ταξιδιού, βρίσκονται στην Ελλάδα και μόνο κατά το μέρος που αναλογεί σε υπηρεσίες που το πρακτορείο αναθέτει σε άλλους υποκείμενους στο φόρο και οι οποίες πραγματοποιούνται από τους τελευταίους στο εσωτερικό της χώρας ή εντός της Κοινότητας.

Αντίθετα δεν υπάγεται στις διατάξεις του παρόντος άρθρου, το μέρος των παρεχομένων υπηρεσιών από το πρακτορείο ταξιδιών που αναλογεί στις πράξεις τις οποίες αυτό αναθέτει σε άλλους υποκείμενους στο φόρο και οι οποίες πραγματοποιούνται από τους τελευταίους εκτός της Κοινότητας. Για τις υπηρεσίες αυτές, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της περίπτωσης στ της παραγράφου 1 του άρθρου 24.

3. Ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η μεικτή αμοιβή του πρακτορείου που προκύπτει μετά την αφαίρεση από το συνολικό ποσό που καταβάλλεται από τον πελάτη (χωρίς να συνυπολογίζεται ο φόρος) του κόστους με το οποίο επιβαρύνεται το πρακτορείο από την παράδοση αγαθών και παροχή υπηρεσιών, (μαζί με το φόρο) που γίνονται σ' αυτό από άλλους υποκείμενους στο φόρο για άμεση εξυπηρέτηση του ταξιδιώτη.

Στα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών που αφορούν τις πράξεις για τις οποίες η φορολογητέα αξία προσδιορίζεται κατά τις διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου, ο φόρος δύναται να ενσωματώνεται στην τιμή.

4. Τα ποσά του φόρου μετά οποία επιβαρύνεται το πρακτορείο από άλλους υποκείμενους στο φόρο για τις πράξεις που προβλέπουν οι διατάξεις των παραγράφων 2 και 3 δεν εκκίπτονται ούτε επιστρέφονται.

5. Οι διατάξεις του άρθρου αυτού δεν εφαρμόζονται στις αμοιβές των πρακτορείων ταξιδιών, οι οποίες προέρχονται από υπηρεσίες που αυτά παρέχουν αποκλειστικά, ως μεσολαβητές με προμήθεια, καθώς επίσης και από υπηρεσίες μεταφοράς, οι οποίες παρέχονται με μεταφορικά μέσα που εκμεταλλεύεται το ίδιο το πρακτορείο.

6. Με προεδρικά διατάγματα, που εκδίδονται με πρόταση του Υπουργού Οικονομικών, μπορεί να ορίζεται άλλος τρόπος προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας για την οποία προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 3.

7. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών μπορεί να επιβάλλεται στα πρακτορεία η υποχρέωση να τηρούν ειδικά βιβλία, λογαριασμούς ή στοιχεία για την παρακολούθηση των πράξεων που ενεργούν.

ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ - ΔΙΟΙΚ. ΕΓΓΡΑΦΑ:**ΥΠ. ΟΙΚ. Δ14Β 1113616/1.9.2015.- Εφαρμογή διατάξεων ΦΠΑ στις υπηρεσίες μεσολάβησης που λαμβάνει ελληνικό τουριστικό πρακτορείο.**

Απαντώντας στο ανωτέρω σχετικό, με το οποίο διαβιβάστηκε στην Υπηρεσία μας το έγγραφο της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», με το οποίο ζητούνται πληροφορίες αναφορικά με τη φορολογική αντιμετώπιση, από πλευράς ΦΠΑ, των υπηρεσιών μεσολάβησης (πρακτορείας) που το εν λόγω πρακτορείο ταξιδιών λαμβάνει από πρόσωπα εγκατεστημένα εκτός της Ευρ. Ένωσης για την προώθηση των τουριστικών πακέτων του, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Σύμφωνα με τη διάταξη της περίπτωσης α της παραγράφου 2 του άρθρου 14 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν.2859/2000), όπως ισχύει, οι υπηρεσίες που παρέχονται προς υποκείμενο στο φόρο, που ενεργεί με την ιδιότητα αυτή, φορολογούνται στον τόπο εγκατάστασης του λήπτη των υπηρεσιών.

2. Σύμφωνα με τη διάταξη της περίπτωσης στ της παραγράφου 1 του άρθρου 24 του Κώδικα ΦΠΑ, απαλλάσσεται από το φόρο η παροχή υπηρεσιών από μεσίτες ή άλλα πρόσωπα που μεσολαβούν, ενεργώντας στο όνομα και για λογαριασμό άλλου προσώπου, οι οποίες αφορούν, μεταξύ άλλων, πράξεις που πραγματοποιούνται εκτός της Κοινότητας.

3. Περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 43 του Κώδικα ΦΠΑ (ν.2859/2000), όπως ισχύει, και σύμφωνα με τις διευκρινίσεις που έχουν δοθεί με την εγκύκλιο 1098639/4519/1378/0014/ΠΟΛ.1221/29.8.1995, η ενιαία παροχή υπηρεσίας (πακέτο) του πρακτορείου ταξιδιών προς τον ταξιδιώτη για την πραγματοποίηση του ταξιδιού, η οποία ενεργείται σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 1 του ιδίου άρθρου, φορολογείται στην Ελλάδα, εφόσον η έδρα ή η μόνιμη εγκατάσταση του πρακτορείου βρίσκονται στην Ελλάδα και ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται μόνο το μέρος της μεικτής αμοιβής του πρακτορείου που αναλογεί σε υπηρεσίες που το πρακτορείο αναθέτει σε άλλους υποκείμενους στο φόρο και οι οποίες πραγματοποιούνται από τους τελευταίους στο εσωτερικό της χώρας ή εντός άλλου κράτους μέλους.

Αντίθετα, δεν περιλαμβάνεται στη φορολογητέα αξία το μέρος της μεικτής αμοιβής του πρακτορείου που αναλογεί στις πράξεις που αναθέτει σε άλλους υποκείμενους στο φόρο και οι οποίες πραγματοποιούνται από τους τελευταίους εκτός της Κοινότητας. Στην περίπτωση αυτή το μέρος αυτό της μεικτής αμοιβής του πρακτορείου απαλλάσσεται από το ΦΠΑ, σύμφωνα με τη διάταξη της περίπτωσης στ της παραγράφου 1 του άρθρου 24 του Κώδικα ΦΠΑ (βλ. ανωτέρω παράγραφο 2).

4. Σύμφωνα με νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης, οι ανωτέρω διατάξεις προβλέπουν την απαλλαγή ορισμένων υπηρεσιών που παρέχουν τα πρακτορεία ταξιδιών και συγκεκριμένα των υπηρεσιών που παρέχονται στο πλαίσιο ταξιδιών εκτός της Ένωσης, διότι εξομοιώνονται με απαλλασσόμενη (δυνάμει του άρθρου 153 της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ) δραστηριότητα μεσάζοντος (υπόθεση C-599/12, σκέψη 40).

5. Σημειώνεται ότι, σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 43 του Κώδικα ΦΠΑ, τα ποσά του φόρου με τα οποία επιβαρύνεται το πρακτορείο από άλλους υποκείμενους στο φόρο για τις πράξεις που εμπίπτουν στο ειδικό καθεστώς δεν εκπίπτονται ούτε επιστρέφονται.

5. Από τα ανωτέρω προκύπτουν τα ακόλουθα:

α. Ο τόπος παροχής των υπηρεσιών μεσολάβησης που παρέχονται από πρόσωπα εγκατεστημένα εκτός της Ε. Ένωσης προς το ελληνικό πρακτορείο ταξιδιών βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας μας, βάσει του άρθρου 14.2.α του Κώδικα ΦΠΑ, και την υποχρέωση για την απόδοση του αναλογούντος ΦΠΑ έχει το τουριστικό πρακτορείο ως λήπτης των υπηρεσιών, βάσει του άρθρου

35.1.στ του Κώδικα ΦΠΑ.

β. Ακολούθως, διακρίνονται οι εξής περιπτώσεις:

i. Στην περίπτωση που οι υπηρεσίες μεσολάβησης που παρέχονται από τα ανωτέρω αλλοδαπά πρόσωπα αφορούν στην προώθηση συγκεκριμένου ταξιδιωτικού πακέτου, το οποίο πραγματοποιείται εκτός της Ένωσης, οι υπηρεσίες μεσολάβησης απαλλάσσονται από το ΦΠΑ στο εσωτερικό της χώρας μας, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 24.1.στ του Κώδικα ΦΠΑ και, εν προκειμένω, το πρακτορείο ταξιδιών δεν οφείλει να αποδώσει ΦΠΑ στην Ελλάδα για τη λήψη των εν λόγω υπηρεσιών. Η αξία των εν λόγω απαλλασσόμενων υπηρεσιών μεσολάβησης περιλαμβάνεται στο κόστος του πακέτου.

ii. Στην περίπτωση που οι υπηρεσίες μεσολάβησης που παρέχονται από τα αλλοδαπά πρόσωπα αφορούν στην προώθηση συγκεκριμένου ταξιδιωτικού πακέτου, το οποίο πραγματοποιείται εντός της Ένωσης, οι εν λόγω υπηρεσίες δεν απαλλάσσονται από το ΦΠΑ και υπάρχει υποχρέωση απόδοσης του αναλογούντος ΦΠΑ (23%) στο εσωτερικό της χώρας μας από το τουριστικό πρακτορείο με τη δήλωση ΦΠΑ που υποβάλλει για την οικεία φορολογική περίοδο.

Για την εκπλήρωση της ανωτέρω υποχρέωσης, το πρακτορείο ταξιδιών οφείλει να καταχωρήσει την αξία των υπηρεσιών που λαμβάνει στον κωδ.: 303 της δήλωσης ΦΠΑ και τον αναλογούντα ΦΠΑ στον κωδ. 333. Το άθροισμα των δύο αυτών κωδικών περιλαμβάνεται στο κόστος του πακέτου.

iii. Στην περίπτωση που οι υπηρεσίες μεσολάβησης των αλλοδαπών προσώπων δεν συνδέονται με συγκεκριμένο ταξιδιωτικό πακέτο, από την άποψη ότι αφορούν γενικά στην εύρεση δυνητικών πελατών για λογαριασμό του τουριστικού πρακτορείου έναντι αμοιβής, ανεξαρτήτως της παροχής ταξιδιωτικού πακέτου από το τουριστικό πρακτορείο, δεν εφαρμόζεται η απαλλακτική διάταξη του άρθρου 24.1.στ του Κώδικα ΦΠΑ. Στην περίπτωση αυτή, η λήψη των εν λόγω υπηρεσιών δεν εμπίπτει στο ειδικό καθεστώς του άρθρου 43, αλλά αντιμετωπίζεται όπως τα γενικά έξοδα. Επομένως, το πρακτορείο ταξιδιών καθίσταται υπόχρεο να αποδώσει τον αναλογούντα ΦΠΑ στο εσωτερικό της χώρας ως λήπτης, ασκώντας παράλληλα το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ των εισροών του (χρεοπίστωση) με τη δήλωση ΦΠΑ της οικείας φορολογικής περιόδου.

6. Σε κάθε περίπτωση ο έλεγχος των πραγματικών περιστατικών για την ορθή εφαρμογή των ανωτέρω ανήκει στη Δ.Ο.Υ. που υποβάλλονται οι δηλώσεις ΦΠΑ.

ΕΓΓΡ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΕΦ Α 1121615/18.9.2015.- Επιχειρήσεις πρακτορείων ταξιδιών.

4. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 43 του Κώδικα ΦΠΑ, το οποίο ενσωματώνει τις διατάξεις των άρθρων 306 - 310 της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, οι επιχειρήσεις πρακτορείων ταξιδιών υπάγονται στο ειδικό καθεστώς υπολογισμού του φόρου, εφόσον και κατά το μέρος που για την πραγματοποίηση του ταξιδιού χρησιμοποιούν προς άμεση εξυπηρέτηση των ταξιδιωτών παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών που παρέχονται από άλλους υποκειμένους στο φόρο. Η ενιαία παροχή υπηρεσίας (πακέτο) του πρακτορείου ταξιδιών προς τον ταξιδιώτη για την πραγματοποίηση του ταξιδιού, φορολογείται στον τόπο της έδρας ή της μόνιμης εγκατάστασης του πρακτορείου και ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η μεικτή αμοιβή του πρακτορείου που προκύπτει μετά την αφαίρεση από το συνολικό ποσό (χωρίς να συνυπολογίζεται ο ΦΠΑ) που καταβάλλεται από τον πελάτη του κόστους με το οποίο επιβαρύνεται το πρακτορείο για παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών (μαζί με το ΦΠΑ) από άλλους υποκειμένους στο φόρο. Τα ποσά του φόρου με τα οποία επιβαρύνεται το πρακτορείο από άλλους υποκειμένους στο φόρο για τις πράξεις που εμπίπτουν στο ειδικό καθεστώς δεν εκπίπτονται ούτε επιστρέφονται.

5. Σύμφωνα με πάγια νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΔΕΕ), το ειδικό καθεστώς των πρακτορείων ταξιδιών αφορά και πρόσωπα που δεν είναι πρακτορείο ταξιδιών, αλλά διενεργούν πανομοιότυπες πράξεις στο πλαίσιο μιας άλλης δραστηριότητας

(συνεκδικασθείσες υποθέσεις C - 308/96 και C - 94/97). Έχει εφαρμογή όχι μόνο στις πωλήσεις απευθείας προς «ταξιδιώτες» αλλά και στην περίπτωση κατά την οποία το ταξιδιωτικό «πακέτο» διατίθεται σε άλλο πρακτορείο ή σε «πελάτες» γενικά (ενδεικτικά υπόθεση C - 293/11). Ωστόσο, εφαρμόζεται αποκλειστικά στις υπηρεσίες που αγοράζονται από τρίτους. Στην περίπτωση που ένας επιχειρηματίας υπαγόμενος στο ειδικό καθεστώς ΦΠΑ των πρακτορείων ταξιδιών διενεργεί, έναντι κατ' αποκοπήν αμοιβής, πράξεις αποτελούμενες από υπηρεσίες παρεχόμενες εν μέρει από τον ίδιο και εν μέρει από άλλους φορολογούμενους, το ειδικό αυτό καθεστώς εφαρμόζεται αποκλειστικά στις υπηρεσίες που παρέχονται από τρίτους. Ο υπολογισμός δε της τιμής για τις ίδιες υπηρεσίες πρέπει να στηρίζεται στην αγοραία αξία (συνεκδικασθείσες υποθέσεις C - 308/96 και C - 94/97 και απόφαση ΔΕΕ στην υπόθεση C - 557/11).

6. Σύμφωνα με τα αναφερόμενα στο ανωτέρω σχετικό και όπως προέκυψε κατά την εξέταση του θέματος, η μη κυβερνητική οργάνωση του Βελγίου παρέχει στους συμμετέχοντες στο συνέδριο που εγκαίρως εκδηλώσουν ενδιαφέρον ένα πακέτο υπηρεσιών, το οποίο συνίσταται στο δικαίωμα συμμετοχής στο συνέδριο, που αποτελεί ίδια παροχή της εν λόγω οργάνωσης, καθώς και σε υπηρεσίες διαμονής και εστίασης σε ελληνικά ξενοδοχεία. Εναλλακτικά, δύναται να παρέχεται μόνο το δικαίωμα συμμετοχής στο συνέδριο σε όσους δεν επιθυμούν να λάβουν και τις λοιπές υπηρεσίες και στην περίπτωση αυτή προβλέπεται η δυνατότητα καταβολής του σχετικού αντιτίμου επί τόπου κατά την προσέλευση των συμμετεχόντων στο χώρο του συνεδρίου, χωρίς δηλαδή να απαιτείται η προ - εγγραφή των συμμετεχόντων. Τα ανωτέρω έσοδα της μη κυβερνητικής οργάνωσης προορίζονται για την κάλυψη των εξόδων που πραγματοποιεί για το συνέδριο.

7. Από τα ανωτέρω προκύπτουν τα ακόλουθα: Α. Η μη κυβερνητική οργάνωση του Βελγίου παρέχοντας στο όνομά της το ανωτέρω πακέτο υπηρεσιών έναντι κατ' αποκοπήν αμοιβής προς τους συμμετέχοντες διενεργεί όμοιες πράξεις με ένα πρακτορείο ταξιδιών, στο βαθμό που πρόκειται για υπηρεσίες τις οποίες λαμβάνει από τρίτους υποκειμένους στο φόρο, συνεπώς εμπίπτει στις διατάξεις του ειδικού καθεστώτος ΦΠΑ των πρακτορείων ταξιδιών του άρθρου 43 του Κώδικα ΦΠΑ και των αντίστοιχων άρθρων 306 - 310 της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ. Στην προκειμένη περίπτωση, το ειδικό αυτό καθεστώς εφαρμόζεται στις υπηρεσίες διαμονής και εστίασης τις οποίες η ανωτέρω οργάνωση λαμβάνει από τρίτους υποκειμένους στο φόρο (ελληνικά ξενοδοχεία). Για τις εν λόγω υπηρεσίες διαμονής και εστίασης που εμπίπτουν στις διατάξεις του ειδικού καθεστώτος των πρακτορείων ταξιδιών, η μη κυβερνητική οργάνωση οφείλει να αποδώσει ΦΠΑ στη μεικτή αμοιβή της στον τόπο εγκατάστασής της, ενώ δεν δικαιούται επιστροφής του ΦΠΑ με τον οποίο επιβαρύνονται οι εισροές που πραγματοποιεί στο εσωτερικό της χώρας μας προς το σκοπό αυτό και περιλαμβάνονται στο κόστος του πακέτου. Β. Όσον αφορά στο δικαίωμα συμμετοχής στο συνέδριο, πρόκειται για ίδια παροχή της εν λόγω οργάνωσης, επομένως δεν εμπίπτει στις διατάξεις του ανωτέρω ειδικού καθεστώτος, αλλά υπόκειται στους γενικούς κανόνες του Κώδικα ΦΠΑ. Σύμφωνα με την ανωτέρω νομολογία του ΔΕΕ, το δικαίωμα συμμετοχής θα πρέπει να διαχωριστεί από τις λοιπές υπηρεσίες του πακέτου, με υπολογισμό της τιμής στην αγοραία αξία και υπαγωγή σε ΦΠΑ στο εσωτερικό της χώρας μας, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 14 του Κώδικα ΦΠΑ. Στην περίπτωση που πληρούνται οι προϋποθέσεις της ΠΟΛ.1097/5.7.2005, τα ποσά που καταβάλλονται ως αντιπαροχή για το δικαίωμα συμμετοχής στο συνέδριο απαλλάσσονται από το ΦΠΑ, χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ των εισροών που συνδέονται με την εν λόγω εκροή, και η μη κυβερνητική οργάνωση δεν υποχρεούται σε λήψη ΑΦΜ/ΦΠΑ στη χώρα μας. Στην περίπτωση που δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις της απαλλαγής, τα ποσά που συνιστούν την αντιπαροχή πρέπει να επιβαρύνονται με τον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ 23% και στην περίπτωση αυτή η εν λόγω μη κυβερνητική οργάνωση του Βελγίου θα έχει όλα τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις που προβλέπονται από τον Κώδικα ΦΠΑ για τους υποκειμένους στο φόρο. Για την εκπλήρωση των φορολογικών της υποχρεώσεων η μη κυβερνητική οργάνωση υποχρεούται

σε λήψη ΑΦΜ/ΦΠΑ είτε μέσω φορολογικού αντιπροσώπου, είτε με τη διαδικασία που ορίζει η ΑΥΟ ΠΟΛ.1113/22.5.2013. Η πλήρωση ή μη των προϋποθέσεων της απαλλαγής βάσει της ΠΟΛ.1097/5.7.2005 είναι θέμα πραγματικό και εξετάζεται από τη Δ.Ο.Υ στη χωρική αρμοδιότητα της οποίας διοργανώνεται το συνέδριο, προς την οποία και κοινοποιείται το παρόν.

ΑΡΘΡΟ 44

ΕΙΔΙΚΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΒΙΟΜΗΧ/ΝΩΝ ΚΑΠΝΩΝ

1.⁽¹⁾ Στις περιπτώσεις παράδοσης ενδοκοινοτικής απόκτησης ή εισαγωγής από τρίτες χώρες βιομηχανοποιημένων καπνών, ο φόρος υπολογίζεται στην τιμή λιανικής πώλησης, χωρίς φόρο προστιθέμενης αξίας. Ως βιομηχανοποιημένα καπνά θεωρούνται τα οριζόμενα στη διάταξη του άρθρου 94 του Ν. 2960/2001 (ΦΕΚ 265 Α').

2.⁽²⁾ Η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος γίνεται απαιτητός κατά τη θέση των προϊόντων σε ανάλωση ή κατά τη διαπίστωση των ελλειμμάτων, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 56, καθώς και στις ειδικές περιπτώσεις απαιτητού του φόρου, σύμφωνα μετά οριζόμενα στο άρθρο 57 του ν.2960/2001, όπως ισχύει. Ο φόρος καταβάλλεται μαζί με τον ειδικό φόρο κατανάλωσης των βιομηχανοποιημένων καπνών, από τα υπόχρεα πρόσωπα του άρθρου 101 του ν.2960/2001 και σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 104 και 111 του ίδιου νόμου.

3. Οι υπόχρεοι καταβολής του φόρου ασκούν το δικαίωμα έκπτωσης του άρθρου 30 κατά την εκκαθάριση των φόρων που γίνεται με την αίτηση φορολογίας βιομηχανοποιημένων καπνών, με βάση τα δικαιολογητικά του άρθρου 32 που κατέχουν αυτοί κατά το χρόνο της εκκαθάρισης. Οι υπόχρεοι του προηγούμενου εδαφίου έχουν τις υποχρεώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις των άρθρων 36 και 38.⁽³⁾

4. Στα τιμολόγια παράδοσης βιομηχανοποιημένων καπνών ο φόρος ενσωματώνεται στην τιμή και αναγράφεται σε αυτά η ένδειξη «Φόρος προστιθέμενης αξίας μη εκπιπτόμενος».

5.⁽⁴⁾ Σε περίπτωση φθοράς ή βλάβης βιομηχανοποιημένων καπνών, για τις οποίες προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 105 του ν.2960/2001, παρέχεται στις ενδιαφερόμενες

(1) Η παράγραφος 1 του άρθρου 44 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 9 του άρθρου 39 του Ν. 3220/2004 και ισχύει από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλαδή από 28.1.2004 σύμφωνα με την περίπτωση δ του άρθρου 56 του ίδιου νόμου. Η παράγραφος που αντικαταστάθηκε είχε ως εξής «1. Στις περιπτώσεις παράδοσης, ενδοκοινοτικής απόκτησης ή εισαγωγής από τρίτες χώρες βιομηχανοποιημένων καπνών, ο φόρος υπολογίζεται στην τιμή λιανικής πώλησης, χωρίς φόρο προστιθέμενης αξίας. Ως βιομηχανοποιημένα καπνά θεωρούνται τα οριζόμενα στη διάταξη του άρθρου 39 του Ν. 2127/1993 (ΦΕΚ 48Α).

(2) Η παράγραφος 2 του άρθρου 44 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 10 του άρθρου 39 του Ν. 3220/2004 και ισχύει από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλαδή από 28.1.2004 σύμφωνα με την περίπτωση δ του άρθρου 56 του ίδιου νόμου. Η παράγραφος που αντικαταστάθηκε είχε ως εξής: «2. Η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος γίνεται απαιτητός, κατά τη θέση των προϊόντων σε ανάλωση ή κατά τη διαπίστωση των ελλειμμάτων, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 4, καθώς και στις ειδικές περιπτώσεις απαιτητού του φόρου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 5 του Ν. 2127/1993, όπως ισχύει. Ο φόρος καταβάλλεται μαζί με τον ειδικό φόρο κατανάλωσης των βιομηχανοποιημένων καπνών, από τα υπόχρεα πρόσωπα του άρθρου 46 του Ν. 2127/1993 και σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 49 και 60 του ίδιου νόμου».

(3) Το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 3 του άρθρου 44 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 14 του άρθρου 19 του Ν. 3091/2002 (ΦΕΚ 330Α/24.12.2002) και ισχύει από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ δηλ. από 24.12.2002 σύμφωνα με το άρθρο 30 περ. ι του ίδιου νόμου. Το εδάφιο που αντικαταστάθηκε είχε ως εξής: «Οι υπόχρεοι του προηγούμενου εδαφίου έχουν τις υποχρεώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις των άρθρων 37 και 38».

(4) Η παράγραφος 5 του άρθρου 44 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 11 του άρθρου 39 του Ν. 3220/2004 και ισχύει από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλαδή από 28.1.2004, σύμφωνα με την περίπτωση δ του άρθρου 56 του ίδιου νόμου. Η παράγραφος που αντικαταστάθηκε είχε ως εξής: «5. Σε περίπτωση φθοράς ή βλάβης βιομηχανοποιημένων καπνών για τις οποίες προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 50 του Ν. 2127/1993, παρέχεται στις ενδιαφερόμενες επιχειρήσεις δικαίωμα συμψηφισμού του φόρου του παρόντος νόμου. Ο φόρος επιστρέφεται μόνον εφόσον είναι αδύνατος ο συμψηφισμός του».

επιχειρήσεις δικαίωμα συμψηφισμού του φόρου του παρόντος νόμου. Ο φόρος επιστρέφεται μόνον εφόσον είναι αδύνατος ο συμψηφισμός του.

6. Οι πρατηριούχοι και οι λιανοπωλητές βιομηχανοποιημένων καπνών, για την παράδοση των προϊόντων αυτών, δεν έχουν υποχρέωση να υποβάλλουν τις δηλώσεις του άρθρου 38, ούτε δικαίωμα έκπτωσης του φόρου που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 30. Για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 1 του άρθρου 31, το ποσό του ετήσιου κύκλου εργασιών των πιο πάνω προσώπων που προέρχεται από παραδόσεις βιομηχανοποιημένων καπνών προστίθεται στον παρανομαστή του κλάσματος που ορίζει η διάταξη αυτή.

7. Τα πρόσωπα της προηγούμενης παραγράφου υποχρεούνται να καταχωρούν τις αγορές βιομηχανοποιημένων καπνών σε ιδιαίτερη στήλη των βιβλίων τους ή εφόσον δεν τηρούν βιβλία, σε ιδιαίτερες καταστάσεις.

8. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών ρυθμίζεται κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού.

ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ – ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΑ ΕΓΓΡΑΦΑ:

ΕΓΚ. ΓΓΔΕ ΠΟΛ.1139/13.6.2013.- Παροχή οδηγιών σχετικά με την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών στις τελωνειακές αρχές καπνοβιομηχανικών προϊόντων.

Κατόπιν γραπτών και προφορικών ερωτημάτων, αναφορικά με θέματα που ανακύπτουν κατά τη διαδικασία έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών που πραγματοποιείται στις τελωνειακές αρχές κατά την εκκαθάριση των φόρων με την κατάσταση φορολογίας βιομηχανοποιημένων καπνών, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 109 παρ.5 του ν.2960/2001- Εθνικός Τελωνειακός Κώδικας-, οι εγκεκριμένοι αποθηκευτές, οι εγγεγραμμένοι παραλήπτες, εκτός των περιστασιακά εγγεγραμμένων παραληπτών κατά την έννοια της παραγράφου 4 του άρθρου 113 του ως άνω νόμου και οι εισαγωγείς βιομηχανοποιημένων καπνών, ασκούν το δικαίωμα έκπτωσης του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) των εισροών τους κατά την εκκαθάριση των φόρων που γίνεται με την κατάσταση φορολογίας βιομηχανοποιημένων καπνών αντίστοιχα, με βάση τα δικαιολογητικά δαπανών που κατέχουν αυτοί κατά το χρόνο της κατάθεσης του παραστατικού εγγράφου ή της εκκαθάρισης των φόρων κατά περίπτωση.

2. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 44 παρ. 3 του ν.2859/2000 -Κώδικας ΦΠΑ-, οι υπόχρεοι καταβολής του ΦΠΑ που οφείλονται κατά τη θέση σε ανάλωση καπνοβιομηχανικών προϊόντων, ασκούν το δικαίωμα έκπτωσης του άρθρου 30 κατά την εκκαθάριση των φόρων που γίνεται με την αίτηση φορολογίας βιομηχανοποιημένων καπνών, με βάση τα δικαιολογητικά του άρθρου 32 του ίδιου νόμου που κατέχουν αυτοί κατά το χρόνο της εκκαθάρισης.

3. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 3 του ν.2859/2000 το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ γεννάται κατά το χρόνο που ο φόρος καθίσταται απαιτητός, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 16, 17 και 18 του ίδιου νόμου.

Επισημαίνεται ότι με τις διατάξεις της παρ.4 του άρθρου 30 του ίδιου νόμου, καθορίζονται οι περιπτώσεις δαπανών για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ και συνεπώς, δικαιολογητικά που προσκομίζονται χωρίς να συνάδουν με τις ως άνω διατάξεις απορρίπτονται.

4. Με τις διατάξεις της αρ. Δ.634/93 ΑΥΟ (ΦΕΚ 343 Β) καθορίστηκε η διαδικασία έκπτωσης ΦΠΑ εισροών καπνοβιομηχανικών προϊόντων. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 της εν λόγω ΑΥΟ, προβλέπεται ότι κατά την εκκαθάριση της αίτησης φορολογίας καπνοβιομηχανικών προϊόντων, το ενδιαφερόμενο δικαιούχο έκπτωσης πρόσωπο προκειμένου να τύχει της ως άνω έκπτω-

σης υποχρεούται να προσκομίσει στην αρμόδια τελωνειακή αρχή τα πρωτότυπα των σχετικών δικαιολογητικών εγγράφων μαζί με συγκεντρωτική κατάσταση στην οποία αναγράφονται τα στοιχεία που περιγράφονται στην εν λόγω ΑΥΟ (αριθμ. τιμολογίου, ΑΦΜ εκδότη, αξία αγαθών ή υπηρεσιών ,ποσό ΦΠΑ, κ.λπ.).

5. Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι, η έκπτωση του ΦΠΑ εισροών των εγκεκριμένων αποθηκευτών, των εγγεγραμμένων παραληπτών, εκτός των περιστασιακά εγγεγραμμένων παραληπτών κατά την έννοια της παραγράφου 4 του άρθρου 113 του ν.2960/2001 και των εισαγωγέων βιομηχανοποιημένων καπνών ασκείται κατά το χρόνο εκκαθάρισης των φόρων που γίνεται με την αίτηση φορολογίας βιομηχανοποιημένων καπνών με βάση τα τιμολόγια ή άλλα αποδεικτικά στοιχεία που επέχουν θέση τιμολογίου.

6. Λαμβάνοντας υπόψη την αρχή της ασφάλειας του δικαίου, της ουδετερότητας του φόρου και της ίσης φορολογικής μεταχείρισης μεταξύ των επιχειρήσεων καθώς και το γεγονός ότι το δικαίωμα έκπτωσης αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού ΦΠΑ σας γνωρίζουμε ότι τούτο δεν δύναται να περιοριστεί εξαιτίας διαδικαστικών θεμάτων που ανακύπτουν στις τελωνειακές αρχές (έλλειψη προσωπικού, όγκος τιμολογίων κ.λπ.), καθόσον αυτό αντίκειται στις ανωτέρω διατάξεις.

Κατόπιν τούτου, οι αρμόδιες τελωνειακές αρχές παρακαλούνται όπως προβαίνουν κατά προτεραιότητα στον έλεγχο των προσκομιζόμενων κατά τα ανωτέρω αποδεικτικών στοιχείων προκειμένου να πραγματοποιείται άμεσα κατά την εκκαθάριση των φόρων η προβλεπόμενη έκπτωση του ΦΠΑ εισροών.

Σε κάθε περίπτωση όμως, οι αρμόδιες τελωνειακές αρχές θα προβαίνουν στην έκπτωση του ΦΠΑ εισροών με βάση τα δηλωθέντα από τον ενδιαφερόμενο στοιχεία κατά τα διαλαμβανόμενα στην αρ. Δ.635/12-5-93 ΑΥΟ και εφόσον δεν έχει καταστεί δυνατός ο έλεγχος κατά το στάδιο της εκκαθάρισης των φόρων, ο έλεγχος των στοιχείων αυτών θα πραγματοποιείται σε μεταγενέστερο χρόνο. Επιπροσθέτως όταν από τον έλεγχο αυτό διαπιστώνεται μη ορθή εφαρμογή των σχετικών διατάξεων, οι εν λόγω αρχές προβαίνουν στις απαιτούμενες ενέργειες (συμπληρωματική χρέωση, κολασμό παραβάσεων κ.λπ.).

ΑΡΘΡΟ 45

ΕΙΔΙΚΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΤΩΝ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΩΝ ΣΤΟ ΦΟΡΟ ΜΕΤΑΠΩΛΗΤΩΝ ΠΟΥ ΠΑΡΑΔΙΔΟΥΝ ΜΕΤΑΧΕΙΡΙΣΜΕΝΑ ΑΓΑΘΑ ΚΑΙ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΑ ΚΑΛΛΙΤΕΧΝΙΚΗΣ, ΣΥΛΛΕΚΤΙΚΗΣ Ή ΑΡΧΑΙΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΞΙΑΣ

1. Η παράδοση μεταχειρισμένων αγαθών, όπως αυτά ορίζονται με τις διατάξεις της περίπτωσης α της παραγράφου 8 του άρθρου 46, καθώς και αντικειμένων καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας, υπάγεται σε ειδικό καθεστώς φορολόγησης του περιθωρίου κέρδους του υποκείμενου στο φόρο μεταπωλητή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου αυτού.

2. Για την εφαρμογή της παραγράφου 1, ως παράδοση αγαθών που εμπίπτει στο ειδικό καθεστώς, θεωρείται η παράδοση των αγαθών αυτών, που πραγματοποιείται από υποκείμενο στο φόρο μεταπωλητή, κατά την έννοια της περίπτωσης β της παραγράφου 8 του άρθρου 46, εφόσον τα αγαθά αυτά του παραδόθηκαν:

Στο εσωτερικό της Κοινότητας, από:

-Πρόσωπο μη υποκείμενο στο φόρο ή

-Πρόσωπο υποκείμενο στο φόρο, εφόσον πρόκειται για

παράδοση η οποία απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης κθ' της παραγράφου 1 του άρθρου 22 ή αντίστοιχης διάταξης άλλου κράτους μέλους ή,

-Πρόσωπο υποκείμενο στο φόρο, το οποίο υπάγεται στις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 39, εφόσον πρόκειται για αγαθά που αποτελούσαν γι' αυτόν αγαθά επένδυσης, κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 4 του άρθρου 33, ή αντίστοιχης διάταξης άλλου κράτους μέλους ή

-Άλλον υποκείμενο στο φόρο μεταπωλητή, εφόσον η παράδοση του αγαθού από αυτόν έχει υπαχθεί στο φόρο, σύμφωνα με το ειδικό καθεστώς του περιθωρίου κέρδους του παρόντος άρθρου ή αντίστοιχης διάταξης άλλου κράτους-μέλους.

3. Φορολογητέα αξία της παράδοσης αγαθών είναι το περιθώριο κέρδους που πραγματοποιεί ο υποκείμενος στο φόρο μεταπωλητής.

-Ως περιθώριο κέρδους λαμβάνεται η θετική διαφορά μεταξύ της τιμής πώλησης του αγαθού από τον υποκείμενο στον φόρο μεταπωλητή και της τιμής αγοράς του, μειωμένο με το φόρο προστιθέμενης αξίας που αναλογεί στη θετική αυτή διαφορά και ο οποίος εξευρίσκεται με τους κανόνες της εσωτερικής υφαίρεσης.

Σε περίπτωση που η τιμή πώλησης του αγαθού είναι μικρότερη από την τιμή αγοράς του, η αρνητική αυτή διαφορά δεν μπορεί να συμψηφιστεί με τη θετική διαφορά που προκύπτει από άλλες παραδόσεις αγαθών, του υποκείμενου στο φόρο μεταπωλητή.

-Ως τιμή πώλησης λαμβάνεται, το σύνολο του αντιτίμου που έλαβε ή πρόκειται να λάβει ο υποκείμενος στο φόρο μεταπωλητής από τον αγοραστή, όπως αυτό προσδιορίζεται από τις διατάξεις του άρθρου 19, περιλαμβανομένου και του φόρου προστιθέμενης αξίας.

-Ως τιμή αγοράς λαμβάνεται, το σύνολο του αντιτίμου που κατέβαλε ή θα καταβάλει ο υποκείμενος στο φόρο μεταπωλητής στον προμηθευτή του.

4. Ο υποκείμενος στο φόρο μεταπωλητής μπορεί να επιλέξει την εφαρμογή του ειδικού καθεστώτος του άρθρου αυτού και στις παρακάτω παραδόσεις:

α) Αντικειμένων καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας, τα οποία εισήγαγε ο ίδιος, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 10.

β) Αντικειμένων καλλιτεχνικής αξίας που του παραδόθηκαν από τον ίδιο το δημιουργό τους ή

τους διαδόχους του.

γ) Αντικειμένων καλλιτεχνικής αξίας που του παραδόθηκαν από άλλο υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο, εκτός του υποκείμενου στο φόρο μεταπωλητή, εφόσον η παράδοση από το άλλο αυτό πρόσωπο φορολογήθηκε με το μειωμένο συντελεστή που προβλέπεται για τα αγαθά αυτά ή παρσχέθηκε στον υποκείμενο πλήρες δικαίωμα έκπτωσης του φόρου.

Η παραπάνω επιλογή γίνεται με υποβολή δήλωσης στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. εντός τριάντα (30) ημερών από την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου στην οποία υποβάλλεται.⁽¹⁾ Η δήλωση αυτή ισχύει τουλάχιστον για δύο πλήρεις διαχειριστικές περιόδους μετά την πάροδο των οποίων μπορεί να ανακληθεί. Η ανάκληση ισχύει από την επόμενη διαχειριστική περίοδο.

Σε περίπτωση άσκησης της επιλογής της παρούσας παραγράφου, προκειμένου να υπολογιστεί το περιθώριο κέρδους, κατά την έννοια της παραγράφου 3, ως τιμή αγοράς λαμβάνεται η φορολογητέα αξία κατά την εισαγωγή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 20 ή η φορολογητέα αξία της παράδοσης σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19, κατά περίπτωση, προσαυξημένη με το φόρο προστιθέμενης αξίας με τον οποίο επιβαρύνθηκαν οι πράξεις αυτές.

5. Απαλλάσσονται από το φόρο οι παραδόσεις αγαθών της παραγράφου 1, που πραγματοποιούνται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 24 και 27, για τις οποίες η φορολογητέα αξία υπολογίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3.

6. Ο υποκείμενος στο φόρο, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 3, δεν δικαιούται να εκπίπτει από το φόρο τον οποίο οφείλει, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί τα αγαθά της παραγράφου 1, εφόσον πρόκειται για αγαθά που παραδόθηκαν σε αυτόν από υποκείμενο στο φόρο μεταπωλητή, ο οποίος εφήρμοσε το ειδικό καθεστώς του άρθρου αυτού.

7. Ο υποκείμενος στο φόρο μεταπωλητής, που εφαρμόζει το ειδικό καθεστώς του άρθρου αυτού, δεν μπορεί να εκπίπτει από το φόρο που οφείλει για τις παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιεί, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου αυτού, το φόρο προστιθέμενης αξίας που κατέβαλε ή πρόκειται να καταβάλλει για απόκτηση αντικειμένων σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4.

8. Ο υποκείμενος στο φόρο μεταπωλητής, που εφαρμόζει το ειδικό καθεστώς του άρθρου αυτού, υποχρεούται: α) Να τηρεί ειδικό βιβλίο, στο οποίο να καταχωρεί την ημερομηνία, το είδος του παραστατικού, το είδος, την ποσότητα και την αξία, κατά την απόκτηση και κατά την πώληση των αγαθών για παραδόσεις αγαθών που φορολογούνται σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3. Σε περίπτωση συγκεντρωτικών αγορών ή πωλήσεων, υποχρεούται να επιμερίζει την αξία των αγαθών, στο βαθμό που κρίνεται απαραίτητο, για τον προσδιορισμό του περιθωρίου κέρδους εκάστης παράδοσης. β) Στα φορολογικά στοιχεία που εκδίδει, κατά τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, να ενσωματώνει, στην τιμή, το φόρο που αναλογεί στις παραδόσεις αγαθών, οι οποίες φορολογούνται, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3.

9. Σε περίπτωση, κατά την οποία, ο υποκείμενος στο φόρο μεταπωλητής πραγματοποιεί παράλληλα πράξεις, τόσο του άρθρου αυτού, όσο και του κανονικού καθεστώτος, υποχρεούται να καταχωρεί σε ιδιαίτερες στήλες ή σε ειδικούς λογαριασμούς στα τηρούμενα από αυτόν βιβλία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, τις πράξεις που υπάγονται σε καθένα από τα δύο αυτά καθεστώτα.

10. Κατά παρέκκλιση από τις διατάξεις της παραγράφου 3, στις περιπτώσεις όπου είναι δύσκολο να προσδιοριστεί το περιθώριο κέρδους για κάθε παράδοση χωριστά, λόγω κυρίως συγκεντρωτικών αγορών ή πωλήσεων ή μικρής αξίας αγαθών, η φορολογητέα αξία προσδιορίζεται συνολικά ανά φορολογική περίοδο.

(1) Το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 4 του άρθρου 45 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 10 του άρθρου 11 του Ν. 3052/2002 και ισχύει από 1.1.2003 σύμφωνα με το άρθρο 16 του ίδιου νόμου. Το εδάφιο που αντικαταστάθηκε είχε ως εξής: «Η παραπάνω επιλογή γίνεται με υποβολή δήλωσης, στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. μέχρι 10 Ιανουαρίου κάθε έτους».

Στην περίπτωση εφαρμογής του προηγούμενου εδαφίου, η φορολογητέα αξία, για παραδόσεις αγαθών που υπάγονται στον ίδιο συντελεστή φόρου προστιθέμενης αξίας, είναι το συνολικό περιθώριο κέρδους, που πραγματοποιεί ο υποκείμενος στο φόρο μεταπωλητής κατά τη συγκεκριμένη φορολογική περίοδο.

Το συνολικό περιθώριο κέρδους ισούται με τη διαφορά μεταξύ των συνολικών τιμών πωλήσεων και των συνολικών τιμών αγορών που πραγματοποιεί ο υποκείμενος στο φόρο μεταπωλητής κατά τη διάρκεια της φορολογικής περιόδου, για κάθε συντελεστή φόρου προστιθέμενης αξίας χωριστά, μειωμένη κατά το ποσό του φόρου προστιθέμενης αξίας που αναλογεί στο συνολικό αυτό περιθώριο κέρδους, το οποίο βρίσκεται με τους κανόνες της εσωτερικής υφάιρσης.

Σε περίπτωση που η διαφορά μεταξύ των συνολικών τιμών πωλήσεων και συνολικών τιμών αγορών, σε μία φορολογική περίοδο είναι αρνητική, η διαφορά αυτή προσαυξάνει τις αγορές της επόμενης φορολογικής περιόδου, και συμψηφίζεται με τυχόν θετική διαφορά επόμενης φορολογικής περιόδου, μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο. Τυχόν προκύπτουσα αρνητική διαφορά στην τελευταία φορολογική περίοδο, δεν μεταφέρεται για συμψηφισμό σε επόμενη διαχειριστική περίοδο.

Όταν η φορολογητέα αξία υπολογίζεται με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής, ο υποκείμενος στο φόρο μεταπωλητής δεν δικαιούται επιστροφής του φόρου που προκύπτει από αρνητικό περιθώριο στη συγκεκριμένη φορολογική ή διαχειριστική περίοδο.

Ο υποκείμενος στο φόρο μεταπωλητής που υπάγεται στο καθεστώς της παραγράφου αυτής μπορεί να επιλέξει, για ορισμένες παραδόσεις που πραγματοποιεί, να υπαχθεί στις γενικές διατάξεις του φόρου.

Στην περίπτωση που κάνει χρήση της ευχέρειας του προηγούμενου εδαφίου, καθώς και σε κάθε περίπτωση πραγματοποίησης πράξεων που προβλέπονται από τις διατάξεις της παραγράφου 5 του παρόντος άρθρου, η αξία κτήσης των εν λόγω αγαθών που διατίθενται για την πραγματοποίηση των πράξεων αυτών, αφαιρείται από τις συνολικές αγορές της συγκεκριμένης φορολογικής περιόδου, κατά την οποία πραγματοποιούνται οι παραπάνω πράξεις, προκειμένου να εξευρεθεί το συνολικό περιθώριο κέρδους της φορολογικής αυτής περιόδου.

Οι παραδόσεις κάθε είδους μεταχειρισμένων μεταφορικών μέσων δεν μπορούν να υπαχθούν στο απλοποιημένο καθεστώς της παραγράφου αυτής.

11. Ο υποκείμενος στο φόρο μεταπωλητής μπορεί να εφαρμόζει το κανονικό καθεστώς φορολογίας για παραδόσεις αγαθών της παραγράφου 1, έστω και αν πληρούνται οι προϋποθέσεις των παραγράφων 2 και 4 του άρθρου αυτού, για την εφαρμογή του ειδικού καθεστώτος του περιθωρίου κέρδους. Στην περίπτωση αυτή, ο υποκείμενος στο φόρο μεταπωλητής δύναται να εκπίπτει από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις, το φόρο που επιβάρυνε τα αγαθά σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του παρόντος άρθρου.

Το δικαίωμα έκπτωσης, κατά τις διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου, γεννάται κατά το χρόνο που ο φόρος καθίσταται απαιτητός, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 16 και 17.

12. Οι διατάξεις του άρθρου αυτού δεν εφαρμόζονται προκειμένου, για παραδόσεις καινούργιων μεταφορικών μέσων, κατά την έννοια των διατάξεων της περίπτωσης γ της παραγράφου 4 του άρθρου 11, εφόσον πραγματοποιούνται κατά τις διατάξεις του άρθρου 28.

13. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται σαφέστερα κριτήρια για την εφαρμογή της παραγράφου 10 του άρθρου αυτού. Επίσης με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών είναι δυνατόν να καθοριστούν κατώτατα όρια περιθωρίου κέρδους, για την εφαρμογή του άρθρου αυτού, μετά από εξέταση των πραγματικών δεδομένων σε ορισμένους κλάδους δραστηριοτήτων και μετά από συνεννόηση με τις ενδιαφερόμενες παραγωγικές τάξεις.

14. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών ρυθμίζεται η διαδικασία και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού.

ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ:

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ ΠΟΛ. 1217/21.12.2017.- Κατάργηση υποχρέωσης θεώρησης του ειδικού βιβλίου των μεταπωλητών του άρθρου 45 του Κώδικα Φ.Π.Α.

Κατόπιν υποβολής γραπτών και προφορικών ερωτημάτων σχετικά με την υποχρέωση θεώρησης του ειδικού βιβλίου που υποχρεούνται να τηρούν οι υποκείμενοι στο φόρο μεταπωλητές και με σκοπό την ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000), όπως ισχύει, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

Με την παρούσα καταργείται η υποχρέωση θεώρησης του ειδικού βιβλίου μεταχειρισμένων το οποίο ορίζεται στην περίπτωση α, της παραγράφου 8, του άρθρου 45 του Κώδικα ΦΠΑ και του οποίου η υποχρέωση θεώρησης προβλέπεται στην εγκύκλιο 1043712/1633/468/ΠΟΛ.1104/10.4.1995 για τους υποκείμενους στο φόρο μεταπωλητές που εφαρμόζουν το ειδικό καθεστώς του άρθρου 45 του ανωτέρω Κώδικα.

Σημειώνεται ότι η μη θεώρηση του εν λόγω ειδικού βιβλίου αποτελεί συνέχεια της κατάργησης θεώρησης βιβλίων και στοιχείων που τηρούνται για σκοπούς ΦΠΑ που έγινε με τις αποφάσεις ΠΟΛ.1081/19.3.2014 (ΦΕΚ Β 964/16.4.2014) και ΠΟΛ.1153/27.5.2014 (ΦΕΚ Β 1432/4.6.2014).

ΑΡΘΡΟ 46

ΕΙΔΙΚΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΓΙΑ ΤΙΣ ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΣΕ ΔΗΜΟΠΡΑΣΙΑ

1. Κατά παρέκκλιση από το άρθρο 45, στις περιπτώσεις παράδοσης μεταχειρισμένων αγαθών και αντικειμένων καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας από το διοργανωτή δημοπρασίας, ο οποίος ενεργεί κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου 5, η φορολογητέα αξία προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις της επόμενης παραγράφου, εφόσον η παράδοση των αγαθών σε δημοπρασία ενεργείται για λογαριασμό των προσώπων, που αναφέρονται στις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 45.

2. Ως φορολογητέα αξία, για κάθε παράδοση αγαθών της προηγούμενης παραγράφου, λαμβάνεται η αξία με την οποία ο διοργανωτής της δημοπρασίας χρεώνει τον αγοραστή, σύμφωνα με την παράγραφο 3 του παρόντος, μειωμένη:

α) Κατά το καθαρό ποσό που κατέβαλε ή θα καταβάλει ο διοργανωτής της δημοπρασίας στον εντολέα του και

β) Κατά το ποσό του φόρου που εμπεριέχεται στην προμήθεια που εισπράττει ο διοργανωτής της δημοπρασίας από τον εντολέα του, βάσει της σύμβασης προμήθειας για πώληση.

Για την εφαρμογή των διατάξεων της περίπτωσης α), ως καθαρό ποσό, που κατέβαλε ή πρόκειται να καταβάλει ο διοργανωτής της δημοπρασίας στον εντολέα του, λαμβάνεται το ποσό της κατακύρωσης του αγαθού, μειωμένο κατά το ποσό της προμήθειας που εισπράττει ή πρόκειται να εισπράξει από τον εντολέα του ο διοργανωτής της δημοπρασίας, βάσει της σύμβασης προμήθειας για πώληση.

3. Ο διοργανωτής της δημοπρασίας υποχρεούται, στο φορολογικό στοιχείο που εκδίδει προς τον αγοραστή, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, να αναγράφει χωριστά:

α) την τιμή κατακύρωσης του αγαθού περιλαμβανομένου και του φόρου προστιθέμενης αξίας,

β) τους τυχόν φόρους, τέλη, δικαιώματα ή εισφορές υπέρ του Δημοσίου ή τρίτων,

γ) τα παρεπόμενα έξοδα, όπως τα έξοδα προμήθειας συσκευασίας, μεταφοράς και ασφάλισης, με τα οποία ο διοργανωτής επιβαρύνει τον αγοραστή του αγαθού.

4. Ο διοργανωτής της δημοπρασίας εκδίδει προς τον εντολέα του εκκαθάριση, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων. Στην εν λόγω εκκαθάριση, η οποία επέχει θέση τιμολογίου για τον εντολέα υποκείμενο στο φόρο, αναγράφεται χωριστά η τιμή κατακύρωσης του αγαθού, μειωμένη κατά το ποσό της προμήθειας το οποίο εισπράττει ή πρόκειται να εισπράξει ο διοργανωτής της δημοπρασίας από τον εντολέα του για κάθε συγκεκριμένη παράδοση αγαθού. Στην περίπτωση αυτή, στην προμήθεια που εισπράττει ο διοργανωτής της δημοπρασίας εμπεριέχεται και ο φόρος προστιθέμενης αξίας που αναλογεί σε αυτήν.

5. Ο διοργανωτής της δημοπρασίας, ο οποίος παραδίδει αγαθά με τις προϋποθέσεις της παραγράφου 1, οφείλει να καταχωρεί σε προσωρινούς λογαριασμούς στα τηρούμενα από αυτόν βιβλία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων τα παρακάτω ποσά, τα οποία πρέπει

να αιτιολογούνται:

- α) τα ποσά που εισέπραξε ή θα εισπράξει από τον αγοραστή των αγαθών,
- β) τα ποσά που αποδόθηκαν ή θα αποδοθούν στον πωλητή των αγαθών.

6. Ως χρόνος παράδοσης των αγαθών, στον υποκείμενο στο φόρο διοργανωτή δημοπρασίας από τον εντολέα του, θεωρείται ο χρόνος της πώλησης των αγαθών αυτών στη δημοπρασία.

7. Οι διατάξεις του άρθρου αυτού δεν εφαρμόζονται, προκειμένου για παραδόσεις καινούργιων μεταφορικών μέσων κατά την έννοια των διατάξεων της περίπτωσης γ της παραγράφου 4 του άρθρου 11, εφόσον πραγματοποιούνται κατά τις διατάξεις του άρθρου 28.

8. Για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού και του άρθρου 45, θεωρούνται ως: α) «Μεταχειρισμένα αγαθά», τα κινητά ενσώματα αγαθά τα οποία δύνανται να επαναχρησιμοποιηθούν στην κατάσταση που βρίσκονται ή μετά από επισκευή και συντήρηση, εκτός των αντικειμένων καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας και εκτός των ευγενών μετάλλων ή πολύτιμων λίθων. β) «Υποκείμενος στο φόρο μεταπωλητής», ο υποκείμενος στο φόρο κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 3, ο οποίος στα πλαίσια άσκησης της οικονομικής του δραστηριότητας εισάγει, αγοράζει ή διαθέτει για τις ανάγκες της επιχείρησής του, με σκοπό τη μεταπώληση τους, μεταχειρισμένα αγαθά ή και αντικείμενα καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας, είτε ενεργεί για ίδιο λογαριασμό είτε για λογαριασμό τρίτου, κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου 5. γ) «Διοργανωτής δημοπρασίας», ο υποκείμενος στο φόρο κατά την έννοια του άρθρου 3, ο οποίος στα πλαίσια άσκησης της οικονομικής του δραστηριότητας, θέτει ένα αγαθό προς πώληση σε δημοπρασία με σκοπό την παράδοση του, στον πλειοδότη. δ) «Εντολέας διοργανωτή δημοπρασίας», το πρόσωπο το οποίο μεταβιβάζει αγαθό σε διοργανωτή δημοπρασίας, με σκοπό την παράδοση του, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 5.

9. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών ρυθμίζεται η διαδικασία και κάθε λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού.

ΑΡΘΡΟ 47

ΕΙΔΙΚΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ ΕΠΕΝΔΥΤΙΚΟΥ ΧΡΥΣΟΥ

1. Απαλλάσσονται από το φόρο:

α) Η παράδοση, ενδοκοινοτική απόκτηση και εισαγωγή επενδυτικού χρυσού, συμπεριλαμβανομένου του επενδυτικού χρυσού για τον οποίο υπάρχουν πιστοποιητικά, κατ' είδος ή κατά γένος ή που αποτελεί αντικείμενο συναλλαγής μεταξύ λογαριασμών σε χρυσό, συμπεριλαμβανομένων, ιδίως, δανείων χρυσού και συμβάσεων ανταλλαγών (swaps), με δικαίωμα κυριότητας ή απαίτησης επενδυτικού χρυσού, καθώς και συναλλαγές επενδυτικού χρυσού με προθεσμιακές συμβάσεις (futures) και απλές προθεσμιακές συμβάσεις (forward contracts), οι οποίες προκαλούν αλλαγή κυριότητας ή απαίτησης όσον αφορά επενδυτικό χρυσό.

β) Οι υπηρεσίες μεσιτών, οι οποίοι ενεργούν στο όνομα και για λογαριασμό άλλου, όταν παρεμβαίνουν στην παράδοση επενδυτικού χρυσού για τον εντολέα τους.

2. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου ως «επενδυτικός χρυσός» νοούνται:

α) Ο χρυσός υπό μορφή ράβδου ή πλάκας, βάρους αποδεκτού από τις αγορές πολύτιμων μετάλλων, καθαρότητας τουλάχιστον 995 χιλιοστών, αντιπροσωπευόμενος ή μη από τίτλους. Εξαιρούνται από το καθεστώς του παρόντος άρθρου οι ράβδοι και πλάκες βάρους έως και ενός (1) γραμμαρίου.

β) Τα χρυσά νομίσματα για τα οποία ισχύουν σωρευτικά οι εξής προϋποθέσεις:

- είναι καθαρότητας τουλάχιστον 900 χιλιοστών,
- έχουν κοπεί μετά το έτος 1800,
- αποτελούν ή έχουν αποτελέσει νόμιμο χρήμα στη χώρα προέλευσης τους και
- πωλούνται υπό κανονικές συνθήκες σε τιμή η οποία δεν υπερβαίνει κατά ποσοστό άνω του 80% την αξία της ελεύθερης αγοράς του χρυσού ο οποίος περιέχεται στα νομίσματα.

Τα νομίσματα που ανταποκρίνονται στις ανωτέρω προϋποθέσεις περιλαμβάνονται σε κατάλογο που δημοσιεύεται στην Επίσημη Εφημερίδα των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, τεύχος Γ, κάθε έτος. Ο κατάλογος αυτός δημοσιεύεται πριν από την έναρξη εκάστου ημερολογιακού έτους και ισχύει για το επόμενο ημερολογιακό έτος.

Τα νομίσματα αυτά δεν θεωρείται ότι πωλούνται για συλλεκτικούς σκοπούς.

3.⁽¹⁾ Οι υποκείμενοι στο φόρο που παράγουν επενδυτικό χρυσό ή μεταποιούν κάθε είδους χρυσό σε επενδυτικό, όπως αυτός ορίζεται στην παράγραφο 2 του παρόντος άρθρου, μπορούν να επιλέγουν τη φορολόγηση της παράδοσης του επενδυτικού χρυσού σε άλλο πρόσωπο υποκείμενο στο φόρο. Στην περίπτωση αυτή, δικαίωμα επιλογής έχουν και τα πρόσωπα της περίπτωσης β' της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου, για

(1) Η παράγραφος 3 του άρθρου 47 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 6 του άρθρου 9 του Ν. 2954/2001 (ΦΕΚ 255Α/2.11.2001) και ισχύει από 1.1.2000 σύμφωνα με το άρθρο 9 παρ. 8 του ίδιου νόμου. Η παράγραφος που αντικαταστάθηκε είχαν ως εξής: «3. Οι υποκείμενοι στο φόρο που παράγουν επενδυτικό χρυσό ή μεταποιούν κάθε είδους χρυσό σε επενδυτικό, όπως αυτός ορίζεται στην παράγραφο 2 του παρόντος άρθρου, μπορούν να επιλέγουν τη φορολόγηση της παράδοσης του επενδυτικού χρυσού σε άλλο πρόσωπο υποκείμενο στο φόρο και με τις προϋποθέσεις που καθορίζονται με σχετική απόφαση του Υπουργού Οικονομικών. Τα πρόσωπα που μεσολαβούν στην πραγματοποίηση των συναλλαγών της περίπτωσης α της παραγράφου 1, ενεργώντας στο όνομά τους και για λογαριασμό του εντολέα τους, έχουν το δικαίωμα να επιλέξουν τη φορολόγησή τους κατά το μέρος που αφορούν τις πράξεις αυτές και εφόσον αντίστοιχα ο προμηθευτής επέλεξε τη φορολόγησή του για τις συναλλαγές αυτές».

τη φορολόγηση των πράξεων μεσολάβησης τους σε πράξεις παράδοσης επενδυτικού χρυσού, για τις οποίες ο προμηθευτής - εντολέας έχει επιλέξει τη φορολόγηση τους. Οι προϋποθέσεις άσκησης του δικαιώματος επιλογής φορολόγησης καθορίζονται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών.

4. Οι υποκείμενοι στο φόρο που ενεργούν τις πράξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 δεν έχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών τους, εκτός αυτού:

α) που οφείλεται ή καταβλήθηκε για την παράδοση επενδυτικού χρυσού, που έγινε προς αυτούς από πρόσωπα τα οποία έχουν ασκήσει το δικαίωμα επιλογής για υπαγωγή τους στο φόρο του παρόντος νόμου, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του ίδιου άρθρου,

β) που οφείλεται ή καταβλήθηκε λόγω παράδοσης ή ενδοκοινοτικής απόκτησης ή εισαγωγής μη επενδυτικού χρυσού μετατραπέντος εν συνεχεία σε επενδυτικό χρυσό από τον ίδιο τον υποκείμενο ή από άλλο πρόσωπο για λογαριασμό του,

γ) που οφείλεται ή καταβλήθηκε για λήψη υπηρεσιών οι οποίες συνίστανται στη μεταβολή του σχήματος, του βάρους ή της καθαρότητας του χρυσού, συμπεριλαμβανομένου και του επενδυτικού χρυσού,

δ) ειδικά τα πρόσωπα που παράγουν επενδυτικό χρυσό ή μετατρέπουν κάθε είδους χρυσό σε επενδυτικό χρυσό έχουν δικαίωμα να εκπίπτουν τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα από αυτά φόρο, λόγω παράδοσης ή ενδοκοινοτικής απόκτησης ή εισαγωγής αγαθών ή παροχής υπηρεσιών που συνδέονται με την παραγωγή ή μετατροπή του εν λόγω χρυσού, ως εάν φορολογείτο πλήρως ή εκ μέρους τους μεταγενέστερη παράδοση του χρυσού που τυγχάνει απαλλαγής με βάση το παρόν άρθρο.

5. Οι υποκείμενοι της παραγράφου 1, πέραν των υποχρεώσεων τους που προβλέπονται από άλλες διατάξεις, υποχρεούνται, επίσης, για τις πωλήσεις επενδυτικού χρυσού να εφαρμόζουν τις διατάξεις του π.δ 186/1992 (ΦΕΚ 84 Α') για την πώληση αγαθών.

Ειδικότερα, στα προβλεπόμενα στοιχεία του άρθρου 13 του π.δ. 186/1992, για τις πωλήσεις επενδυτικού χρυσού αναγράφονται, εκτός των άλλων, το ονοματεπώνυμο και η διεύθυνση του αγοραστή, η ποσότητα και το είδος του επενδυτικού χρυσού, ανεξαρτήτως της αξίας της συναλλαγής.⁽¹⁾

Ειδικά, στην περίπτωση πωλήσεων χρυσών νομισμάτων, που πληρούν τα κριτήρια της περίπτωσης β' της παραγράφου 2 του παρόντος άρθρου, οι υποκείμενοι υποχρεούνται, επιπλέον, να υποβάλλουν στο Υπουργείο Οικονομικών, Διεύθυνση Φ.Π.Α., κατάλογο με τα νομίσματα που αποτέλεσαν αντικείμενο των συναλλαγών τους, αναφέροντας την τελευταία τιμή που επιτεύχθηκε πριν την 1η Απριλίου εκάστου έτους.

Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής ισχύουν από 1.8.2000.

6. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών ρυθμίζεται κάθε λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος άρθρου.

(1) Το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 5 του άρθρου 47 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 15 του άρθρου 19 του Ν. 3091/2002 (ΦΕΚ 330Α/24.12.2002) και ισχύει από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ δηλ. από 24.12.2002 σύμφωνα με το άρθρο 30 περ. ι του ίδιου νόμου. Το εδάφιο που αντικαταστάθηκε είχε ως εξής: «Ειδικότερα, στα προβλεπόμενα στοιχεία του άρθρου 13 του π.δ. 186/1992, για τις πωλήσεις επενδυτικού χρυσού ή βιομηχανικού χρυσού, αναγράφονται, εκτός των άλλων, το ονοματεπώνυμο και η διεύθυνση του αγοραστή, η ποσότητα και το είδος του βιομηχανικού ή επενδυτικού χρυσού, ανεξαρτήτως της αξίας της συναλλαγής».

ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ:

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1031/23.1.2015.- Κοινοποίηση του καταλόγου των χρυσών νομισμάτων που πληρούν τα κριτήρια του επενδυτικού χρυσού σύμφωνα με το άρθρο 47 του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000) με ισχύ για το έτος 2015.

Σας κοινοποιούμε, συνημμένα, στην ελληνική γλώσσα, τον κατάλογο των χρυσών νομισμάτων που πληρούν τα κριτήρια που καθορίζονται στο άρθρο 47, παρ. 2, περ. β του Κώδικα ΦΠΑ, ν. 2859/2000 (αντίστοιχη διάταξη άρθρο 344, παρ. 1, σημείο 2 της 2006/112/ΕΚ οδηγίας ΦΠΑ), σχετικά με το ειδικό καθεστώς απαλλαγής από το φόρο προστιθεμένης αξίας του επενδυτικού χρυσού, όπως δημοσιεύθηκε στην Επίσημη Εφημερίδα της Ευρ. Ένωσης (τεύχος 2014/С 396/06, έκδοση στις 11.11.2014) και ισχύει για το έτος 2015.

Όπως αναφέρεται και στην αιτιολογική έκθεση του καταλόγου, ένα νόμισμα απαλλάσσεται από το φόρο προστιθεμένης αξίας, έστω και αν δεν αναφέρεται στον κατάλογο, εφόσον πληροί τα κριτήρια για την απαλλαγή τα οποία θεσπίζονται από τις σχετικές διατάξεις της οδηγίας ΦΠΑ (οι οποίες έχουν ενσωματωθεί ως ανωτέρω στο εσωτερικό μας δίκαιο). Επισημαίνεται ότι, ο κατάλογος των χρυσών νομισμάτων καταρτίζεται με αλφαβητική σειρά, κατά χώρα και ονομασία νομίσματος.

Για την εφαρμογή του ειδικού καθεστώτος επενδυτικού χρυσού, άρθρο 47 του Κώδικα ΦΠΑ, έχουν εκδοθεί οι αποφάσεις ΠΟΛ.1193/9.7.2002 (ΦΕΚ 932 τ.Β) και Δ.1829/1124/28.11.2006 (ΦΕΚ 1851 τ.Β) και η σχετική εγκύκλιος Δ. 47/24/2007.

Τέλος, σας υπενθυμίζουμε ότι σύμφωνα με το άρθρο 47 παρ. 5 του Κώδικα ΦΠΑ, στην περίπτωση πωλήσεων χρυσών νομισμάτων που πληρούν τα κριτήρια του άρθρου 47, παρ. 2, περ. β του Κώδικα ΦΠΑ, υφίσταται η υποχρέωση των υποκείμενων κάθε έτος να υποβάλλουν κατάλογο των νομισμάτων που πούλησαν στο Υπουργείο Οικονομικών και ειδικότερα στο Τμήμα Α «ΦΠΑ» της Υποδ/νσης Β «Έμμεση Φορολογία» της Διεύθυνσης Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας. Στον κατάλογο θα πρέπει να αναφέρεται και η τελευταία τιμή που επιτεύχθηκε πριν την 1η Απριλίου εκάστου έτους.

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1028/19.2.2016.- Κοινοποίηση του καταλόγου των χρυσών νομισμάτων που πληρούν τα κριτήρια του επενδυτικού χρυσού σύμφωνα με το άρθρο 47 του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000) με ισχύ για το έτος 2016.

Σας κοινοποιούμε, συνημμένα, στην ελληνική γλώσσα, τον κατάλογο των χρυσών νομισμάτων που πληρούν τα κριτήρια που καθορίζονται στο άρθρο 47, παρ. 2, περ. β του Κώδικα ΦΠΑ, ν. 2859/2000 (αντίστοιχη διάταξη άρθρο 344, παρ. 1, σημείο 2 της 2006/112/ΕΚ οδηγίας ΦΠΑ), σχετικά με το ειδικό καθεστώς απαλλαγής από το φόρο προστιθεμένης αξίας του επενδυτικού χρυσού, όπως δημοσιεύθηκε στην Επίσημη Εφημερίδα της Ευρ. Ένωσης (τεύχος 2015/С 393/03, έκδοση στις 26.11.2015) και ισχύει για το έτος 2016.

Όπως αναφέρεται και στην αιτιολογική έκθεση του καταλόγου, ένα νόμισμα απαλλάσσεται από το φόρο προστιθεμένης αξίας, έστω και αν δεν αναφέρεται στον κατάλογο, εφόσον πληροί τα κριτήρια για την απαλλαγή τα οποία θεσπίζονται από τις σχετικές διατάξεις της οδηγίας ΦΠΑ (οι οποίες έχουν ενσωματωθεί ως ανωτέρω στο εσωτερικό μας δίκαιο). Επισημαίνεται ότι, ο κατάλογος των χρυσών νομισμάτων καταρτίζεται με αλφαβητική σειρά, κατά χώρα και ονομασία νομίσματος.

Για την εφαρμογή του ειδικού καθεστώτος επενδυτικού χρυσού, άρθρο 47 του Κώδικα ΦΠΑ, έχουν εκδοθεί οι αποφάσεις ΠΟΛ. 1193/9.7.2002 (ΦΕΚ 932 τ.Β) και Δ.1829/1124/28.11.2006 (ΦΕΚ 1851 τ.Β) και η σχετική εγκύκλιος Δ. 47/24/2007.

Τέλος, σας υπενθυμίζουμε ότι σύμφωνα με το άρθρο 47 παρ. 5 του Κώδικα ΦΠΑ, στην περί-

πτωση πωλήσεων χρυσών νομισμάτων που πληρούν τα κριτήρια του άρθρου 47, παρ. 2, περ. β του ίδιου Κώδικα, υφίσταται η υποχρέωση των υποκείμενων κάθε έτος να υποβάλλουν κατάλογο των νομισμάτων που πούλησαν στο Υπουργείο Οικονομικών και ειδικότερα στο Τμήμα Α «ΦΠΑ» της Διεύθυνσης Εφαρμογής της Έμμεσης Φορολογίας. Στον κατάλογο θα πρέπει να αναφέρεται και η τελευταία τιμή που επιτεύχθηκε πριν την 1η Απριλίου εκάστου έτους.

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ ΠΟΛ. 1070/28.4.2017.- Κοινοποίηση του καταλόγου των χρυσών νομισμάτων που πληρούν τα κριτήρια του επενδυτικού χρυσού σύμφωνα με το άρθρο 47 του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000) με ισχύ για το έτος 2017.

Σας κοινοποιούμε, συνημμένα, στην ελληνική γλώσσα, τον κατάλογο των χρυσών νομισμάτων που πληρούν τα κριτήρια που καθορίζονται στο άρθρο 47, παρ. 2, περ. β του Κώδικα ΦΠΑ, ν. 2859/2000 (αντίστοιχη διάταξη άρθρο 344, παρ. 1, σημείο 2 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου), σχετικά με το ειδικό καθεστώς απαλλαγής από το φόρο προστιθεμένης αξίας του επενδυτικού χρυσού, όπως δημοσιεύθηκε στην Επίσημη Εφημερίδα της Ευρ. Ένωσης (τεύχος 2016/C 385/09, έκδοση στις 19.10.2016) και ισχύει για το έτος 2017.

Όπως αναφέρεται και στην αιτιολογική έκθεση του καταλόγου, ένα νόμισμα απαλλάσσεται από το φόρο προστιθεμένης αξίας, έστω και αν δεν αναφέρεται στον κατάλογο, εφόσον πληροί τα κριτήρια για την απαλλαγή τα οποία θεσπίζονται από τις σχετικές διατάξεις της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου (οι οποίες έχουν ενσωματωθεί ως ανωτέρω στο εσωτερικό μας δίκαιο). Επισημαίνεται ότι, ο κατάλογος των χρυσών νομισμάτων καταρτίζεται με αλφαβητική σειρά, κατά χώρα και ονομασία νομίσματος.

Για την εφαρμογή του ειδικού καθεστώτος επενδυτικού χρυσού, άρθρο 47 του Κώδικα ΦΠΑ, έχουν εκδοθεί οι ΠΟΛ.1193/9.7.2002 (ΦΕΚ 932 τ.Β) και Δ.1829/1124/28.11.2006 (ΦΕΚ 1851 τ.Β) αποφάσεις του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών και η σχετική εγκύκλιος Δ. 47/24/2007.

Τέλος, υπενθυμίζεται ότι σύμφωνα με το άρθρο 47 παρ. 5 τρίτο εδάφιο του Κώδικα ΦΠΑ, στην περίπτωση πωλήσεων χρυσών νομισμάτων που πληρούν τα κριτήρια του άρθρου 47, παρ. 2, περ. β του ίδιου Κώδικα, υφίσταται η υποχρέωση των υποκείμενων κάθε έτος να υποβάλλουν στην Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων και ειδικότερα στο Τμήμα Α «ΦΠΑ» της Διεύθυνσης Εφαρμογής της Έμμεσης Φορολογίας κατάλογο των νομισμάτων που πούλησαν, συμπληρωμένο με τα αναγνωριστικά στοιχεία των νομισμάτων αυτών (μικτό βάρος, περιεκτικότητα σε χρυσό, έτος και χώρα κοπής, ημερομηνία και τιμή τελευταίας πώλησης συγκεκριμένου νομίσματος). Σημειώνεται ότι όσον αφορά στη τιμή πώλησης αυτή πρέπει να είναι προγενέστερη της 1ης Απριλίου εκάστου έτους.

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ ΠΟΛ.1077/18.4.2018.- Κοινοποίηση του καταλόγου των χρυσών νομισμάτων που πληρούν τα κριτήρια του επενδυτικού χρυσού σύμφωνα με το άρθρο 47 του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000) με ισχύ για το έτος 2018.

Σας κοινοποιούμε, συνημμένα, στην ελληνική γλώσσα, τον κατάλογο των χρυσών νομισμάτων που πληρούν τα κριτήρια που καθορίζονται στο άρθρο 47, παρ. 2, περ. β του Κώδικα ΦΠΑ, ν. 2859/2000 (αντίστοιχη διάταξη άρθρο 344, παρ. 1, σημείο 2 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου), σχετικά με το ειδικό καθεστώς απαλλαγής από τον φόρο προστιθεμένης αξίας του επενδυτικού χρυσού, όπως δημοσιεύθηκε στην Επίσημη Εφημερίδα της Ευρ. Ένωσης (τεύχος 2017/C 381/04, έκδοση στις 11.11.2017) και ισχύει για το έτος 2018.

Όπως αναφέρεται και στο επεξηγηματικό σημείωμα του καταλόγου, ένα νόμισμα απαλλάσσεται από τον φόρο προστιθεμένης αξίας, έστω και αν δεν αναφέρεται στον κατάλογο, εφόσον πληροί τα κριτήρια για την απαλλαγή τα οποία θεσπίζονται από τις σχετικές διατάξεις της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου (οι οποίες έχουν ενσωματωθεί ως ανωτέρω στο εσωτερικό μας

δίκαιο). Επισημαίνεται ότι, ο κατάλογος των χρυσών νομισμάτων καταρτίζεται με αλφαβητική σειρά, κατά χώρα και ονομασία νομίσματος.

Για την εφαρμογή του ειδικού καθεστώτος επενδυτικού χρυσού του άρθρου 47 του Κώδικα ΦΠΑ, έχουν εκδοθεί οι ΠΟΛ.1193/9.7.2002 (ΦΕΚ 932 τ.Β) και Δ.1829/1124/28.11.2006 (ΦΕΚ 1851 τ.Β) αποφάσεις του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, καθώς και η σχετική εγκύκλιος Δ. 47/24/2007.

Τέλος, υπενθυμίζεται ότι σύμφωνα με το άρθρο 47 παρ. 5 τρίτο εδάφιο του Κώδικα ΦΠΑ, στην περίπτωση πωλήσεων χρυσών νομισμάτων που πληρούν τα κριτήρια του άρθρου 47, παρ. 2, περ. β του ίδιου Κώδικα, υφίσταται η υποχρέωση των υποκειμένων κάθε έτος να υποβάλλουν στην Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων και ειδικότερα στο Τμήμα Α «ΦΠΑ» της Διεύθυνσης Εφαρμογής της Έμμεσης Φορολογίας κατάλογο των νομισμάτων που πούλησαν, συμπληρωμένο με τα αναγνωριστικά στοιχεία των νομισμάτων αυτών (μικτό βάρος, περιεκτικότητα σε χρυσό, έτος και χώρα κοπής, ημερομηνία και τιμή τελευταίας πώλησης συγκεκριμένου νομίσματος). Σημειώνεται ότι όσον αφορά στη τιμή πώλησης αυτή πρέπει να είναι προγενέστερη της 1ης Απριλίου εκάστου έτους.

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2084/16.5.2019.- Κοινοποίηση του καταλόγου των χρυσών νομισμάτων που πληρούν τα κριτήρια του επενδυτικού χρυσού σύμφωνα με το άρθρο 47 του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000) με ισχύ για το έτος 2019.

Της κοινοποιούμε, συνημμένα, στην ελληνική γλώσσα, τον κατάλογο των χρυσών νομισμάτων που πληρούν τα κριτήρια που καθορίζονται στην περίπτωση β' της παραγράφου 2 του άρθρου 47 του Κώδικα ΦΠΑ, ν. 2859/2000 (αντίστοιχη διάταξη άρθρο 344, παρ. 1, σημείο 2 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου), σχετικά με το ειδικό καθεστώς απαλλαγής από τον φόρο προστιθεμένης αξίας του επενδυτικού χρυσού, της δημοσιεύθηκε στην Επίσημη Εφημερίδα της Ευρ. Ένωσης (τεύχος 2018/С 412/07, έκδοση της 14.11.2018) και ισχύει για το έτος 2019.

Της αναφέρεται και στο επεξηγηματικό σημείωμα του καταλόγου, ένα νόμισμα μπορεί να απαλλάσσεται από τον φόρο προστιθεμένης αξίας, έστω και αν δεν αναφέρεται στον κατάλογο, εφόσον πληροί τα κριτήρια για την απαλλαγή τα οποία θεσπίζονται από της σχετικές διατάξεις της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου (οι οποίες έχουν ενσωματωθεί ως ανωτέρω στο εσωτερικό της δίκαιο). Επισημαίνεται ότι, ο κατάλογος των χρυσών νομισμάτων καταρτίζεται με αλφαβητική σειρά, κατά χώρα και ονομασία νομίσματος.

Για την εφαρμογή του ειδικού καθεστώτος επενδυτικού χρυσού του άρθρου 47 του Κώδικα ΦΠΑ, έχουν εκδοθεί οι ΠΟΛ.1193/9.7.2002 (ΦΕΚ 932 τ.Β) και Δ.1829/1124/28.11.2006 (ΦΕΚ 1851 τ.Β) αποφάσεις του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, καθώς και η με αριθ. Δ. 47/24/2007 σχετική εγκύκλιος.

Τέλος, υπενθυμίζεται ότι σύμφωνα με το τρίτο εδάφιο της παραγράφου 5 του άρθρου 47 του Κώδικα ΦΠΑ, στην περίπτωση πωλήσεων χρυσών νομισμάτων που πληρούν τα κριτήρια της περίπτωσης β' της παραγράφου 2 του άρθρου 47 του ίδιου Κώδικα, υφίσταται η υποχρέωση των υποκειμένων κάθε έτος να υποβάλλουν στην Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων και ειδικότερα στο Τμήμα Α' «ΦΠΑ» της Διεύθυνσης Εφαρμογής της Έμμεσης Φορολογίας κατάλογο των νομισμάτων που πούλησαν, συμπληρωμένο με τα αναγνωριστικά στοιχεία των νομισμάτων αυτών (μικτό βάρος, περιεκτικότητα σε χρυσό, έτος και χώρα κοπής, ημερομηνία και τιμή τελευταίας πώλησης συγκεκριμένου νομίσματος). Σημειώνεται ότι όσον αφορά στη τιμή πώλησης αυτή πρέπει να είναι προγενέστερη της 1^{ης} Απριλίου εκάστου έτους.

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2068/30.4.2020.- Κοινοποίηση του καταλόγου των χρυσών νομισμάτων που πληρούν τα κριτήρια του επενδυτικού χρυσού σύμφωνα με το άρθρο 47 του Κώδικα ΦΠΑ (ν.

2859/2000) με ισχύ για το έτος 2020.

Σας κοινοποιούμε, συνημμένα, στην ελληνική γλώσσα, τον κατάλογο των χρυσών νομισμάτων που πληρούν τα κριτήρια που καθορίζονται στην περίπτωση β', της παραγράφου 2, του άρθρου 47 του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000), (αντίστοιχη διάταξη άρθρο 344, παράγραφος 1, σημείο 2 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου), σχετικά με το ειδικό καθεστώς απαλλαγής από τον φόρο προστιθεμένης αξίας του επενδυτικού χρυσού, όπως δημοσιεύθηκε στην Επίσημη Εφημερίδα της Ευρωπαϊκής Ένωσης (τεύχος 2019/С 364/08, έκδοση στις 29.10.2019) και ισχύει για το έτος 2020.

Όπως αναφέρεται και στο επεξηγηματικό σημείωμα του καταλόγου, ένα νόμισμα μπορεί να απαλλάσσεται από τον φόρο προστιθεμένης αξίας, έστω και αν δεν αναφέρεται στον κατάλογο, εφόσον πληροί τα κριτήρια για την απαλλαγή τα οποία θεσπίζονται από τις σχετικές διατάξεις της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου (οι οποίες έχουν ενσωματωθεί ως ανωτέρω στο εσωτερικό μας δίκαιο).

Επισημαίνεται ότι, ο κατάλογος των χρυσών νομισμάτων καταρτίζεται με αλφαβητική σειρά, κατά χώρα και ονομασία νομίσματος.

Για την εφαρμογή του ειδικού καθεστώτος επενδυτικού χρυσού του άρθρου 47 του Κώδικα ΦΠΑ, έχουν εκδοθεί οι Π.Ο.Λ.1193/2002 (ΦΕΚ 932 Β') και Δ.1829/1124/28.11.2006 (ΦΕΚ 1851 Β') αποφάσεις του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, καθώς και η με αριθ. Δ. 47/24/2007 σχετική εγκύκλιος.

Τέλος, υπενθυμίζεται ότι σύμφωνα με το τρίτο εδάφιο της παραγράφου 5 του άρθρου 47 του Κώδικα ΦΠΑ, στην περίπτωση πωλήσεων χρυσών νομισμάτων που πληρούν τα κριτήρια της περίπτωσης β' της παραγράφου 2 του άρθρου 47 του ίδιου Κώδικα, υφίσταται η υποχρέωση των υποκείμενων κάθε έτος να υποβάλλουν στην Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων και ειδικότερα στο Τμήμα Α' «ΦΠΑ» της Διεύθυνσης Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας κατάλογο των νομισμάτων που πούλησαν, συμπληρωμένο με τα αναγνωριστικά στοιχεία των νομισμάτων αυτών (μικτό βάρος, περιεκτικότητα σε χρυσό, έτος και χώρα κοπής, ημερομηνία και τιμή τελευταίας πώλησης συγκεκριμένου νομίσματος). Σημειώνεται ότι όσον αφορά στη τιμή πώλησης αυτή πρέπει να είναι προγενέστερη της 1ης Απριλίου εκάστου έτους.

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2026/22.1.2021.- Κοινοποίηση του καταλόγου των χρυσών νομισμάτων που πληρούν τα κριτήρια του επενδυτικού χρυσού σύμφωνα με το άρθρο 47 του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000) με ισχύ για το έτος 2021.

Σας κοινοποιούμε, συνημμένα, στην ελληνική γλώσσα, τον κατάλογο των χρυσών νομισμάτων που πληρούν τα κριτήρια που καθορίζονται στην περίπτωση β', της παραγράφου 2, του άρθρου 47 του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000), (αντίστοιχη διάταξη άρθρο 344, παράγραφος 1, σημείο 2 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου), σχετικά με το ειδικό καθεστώς απαλλαγής από τον φόρο προστιθεμένης αξίας του επενδυτικού χρυσού, όπως δημοσιεύθηκε στην Επίσημη Εφημερίδα της Ευρωπαϊκής Ένωσης (τεύχος 2020/С 381/05, έκδοση στις 12.11.2020) και ισχύει για το έτος 2021.

Όπως αναφέρεται και στο επεξηγηματικό σημείωμα του καταλόγου, ένα νόμισμα μπορεί να απαλλάσσεται από τον φόρο προστιθεμένης αξίας, έστω και αν δεν αναφέρεται στον κατάλογο, εφόσον πληροί τα κριτήρια για την απαλλαγή τα οποία θεσπίζονται από τις σχετικές διατάξεις της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου (οι οποίες έχουν ενσωματωθεί ως ανωτέρω στο εσωτερικό μας δίκαιο).

Επισημαίνεται ότι, ο κατάλογος των χρυσών νομισμάτων καταρτίζεται με αλφαβητική σειρά, κατά χώρα και ονομασία νομίσματος.

Για την εφαρμογή του ειδικού καθεστώτος επενδυτικού χρυσού του άρθρου 47 του Κώδικα ΦΠΑ, έχουν εκδοθεί οι Π.Ο.Λ.1193/2002 (ΦΕΚ 932 Β') και Δ.1829/1124/28.11.2006 (ΦΕΚ 1851 Β') αποφάσεις του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, καθώς και η με αριθ. Δ. 47/24/2007

σχετική εγκύκλιος.

Τέλος, υπενθυμίζεται ότι σύμφωνα με το τρίτο εδάφιο της παραγράφου 5 του άρθρου 47 του Κώδικα ΦΠΑ, στην περίπτωση πωλήσεων χρυσών νομισμάτων που πληρούν τα κριτήρια της περίπτωσης β' της παραγράφου 2 του άρθρου 47 του ίδιου Κώδικα, υφίσταται η υποχρέωση των υποκείμενων κάθε έτος να υποβάλλουν στην Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων και ειδικότερα στο Τμήμα Α' «ΦΠΑ» της Διεύθυνσης Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας κατάλογο των νομισμάτων που πούλησαν, συμπληρωμένο με τα αναγνωριστικά στοιχεία των νομισμάτων αυτών (μικτό βάρος, περιεκτικότητα σε χρυσό, έτος και χώρα κοπής, ημερομηνία και τιμή τελευταίας πώλησης συγκεκριμένου νομίσματος). Σημειώνεται ότι όσον αφορά στη τιμή πώλησης αυτή πρέπει να είναι προγενέστερη της 1ης Απριλίου εκάστου έτους.

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2227/8.12.2021.- Κοινοποίηση του καταλόγου των χρυσών νομισμάτων που πληρούν τα κριτήρια του επενδυτικού χρυσού σύμφωνα με το άρθρο 47 του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000) με ισχύ για το έτος 2022.

Σας κοινοποιούμε, συνημμένα, στην ελληνική γλώσσα, τον κατάλογο των χρυσών νομισμάτων που πληρούν τα κριτήρια που καθορίζονται στην περίπτωση β', της παραγράφου 2, του άρθρου 47 του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000), (αντίστοιχη διάταξη άρθρο 344, παράγραφος 1, σημείο 2 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου), σχετικά με το ειδικό καθεστώς απαλλαγής από τον φόρο προστιθεμένης αξίας του επενδυτικού χρυσού, όπως δημοσιεύθηκε στην Επίσημη Εφημερίδα της Ευρωπαϊκής Ένωσης (τεύχος 2021/С 446/06, έκδοση στις 3.11.2021) και ισχύει για το έτος 2022.

Όπως αναφέρεται και στο επεξηγηματικό σημείωμα του καταλόγου, ένα νόμισμα μπορεί να απαλλάσσεται από τον φόρο προστιθεμένης αξίας, έστω και αν δεν αναφέρεται στον κατάλογο, εφόσον πληροί τα κριτήρια για την απαλλαγή τα οποία θεσπίζονται από τις σχετικές διατάξεις της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου (οι οποίες έχουν ενσωματωθεί ως ανωτέρω στο εσωτερικό μας δίκαιο). Επισημαίνεται ότι, ο κατάλογος των χρυσών νομισμάτων καταρτίζεται με αλφαβητική σειρά, κατά χώρα και ονομασία νομίσματος. Για την εφαρμογή του ειδικού καθεστώτος επενδυτικού χρυσού του άρθρου 47 του Κώδικα ΦΠΑ, έχουν εκδοθεί οι Π.Ο.Λ.1193/2002 (932 Β') και Δ.1829/1124/28.11.2006 (1851 Β') αποφάσεις του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, καθώς και η με αριθ. Δ. 47/24/2007 σχετική εγκύκλιος.

Τέλος, υπενθυμίζεται ότι σύμφωνα με το τρίτο εδάφιο της παραγράφου 5 του άρθρου 47 του Κώδικα ΦΠΑ, στην περίπτωση πωλήσεων χρυσών νομισμάτων που πληρούν τα κριτήρια της περίπτωσης β', της παραγράφου 2, του άρθρου 47 του ίδιου Κώδικα, υφίσταται η υποχρέωση των υποκείμενων κάθε έτος να υποβάλλουν στην Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων και ειδικότερα στο Τμήμα Α' «ΦΠΑ» της Διεύθυνσης Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας κατάλογο των νομισμάτων που πούλησαν, συμπληρωμένο με τα αναγνωριστικά στοιχεία των νομισμάτων αυτών (μικτό βάρος, περιεκτικότητα σε χρυσό, έτος και χώρα κοπής, ημερομηνία και τιμή τελευταίας πώλησης συγκεκριμένου νομίσματος). Σημειώνεται ότι όσον αφορά στη τιμή πώλησης αυτή πρέπει να είναι προγενέστερη της 1ης Απριλίου εκάστου έτους.

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2012/7.3.2023.- Κοινοποίηση του καταλόγου των χρυσών νομισμάτων που πληρούν τα κριτήρια του επενδυτικού χρυσού, σύμφωνα με το άρθρο 47 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000, Α' 248), με ισχύ για το έτος 2023.

Σας κοινοποιούμε, συνημμένα, στην ελληνική γλώσσα, τον κατάλογο των χρυσών νομισμάτων που πληρούν τα κριτήρια που καθορίζονται στην περ. β) της παρ. 2 του άρθρου 47 του Κώδικα Φ.Π.Α. (αντίστοιχη διάταξη: σημείο 2 της παρ. 1 του άρθρου 344 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου της 28ης Νοεμβρίου 2006), σχετικά με το ειδικό καθεστώς απαλλαγής από τον φόρο προστιθεμένης αξίας του επενδυτικού χρυσού, όπως δημοσιεύθηκε στην Επίσημη Εφημερίδα της

Ευρωπαϊκής Ένωσης (τεύχος 2022/C 448/04, έκδοση στις 25.11.2022) και ισχύει για το έτος 2023.

Όπως αναφέρεται και στην σκέψη δ) του επεξηγηματικού σημειώματος του καταλόγου, ένα νόμισμα μπορεί να απαλλάσσεται από τον φόρο προστιθεμένης αξίας, έστω και αν δεν αναφέρεται στον κατάλογο, εφόσον πληροί τα κριτήρια για την απαλλαγή, τα οποία θεσπίζονται από τις σχετικές διατάξεις της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου (οι οποίες έχουν ενσωματωθεί ως ανωτέρω στο εσωτερικό μας δίκαιο) κι όπως επισημαίνεται και στην σκέψη ε) του ανωτέρω επεξηγηματικού σημειώματος, ο κατάλογος των χρυσών νομισμάτων καταρτίζεται με αλφαβητική σειρά, κατά χώρα και ονομασία νομίσματος.

Για την εφαρμογή του ειδικού καθεστώτος επενδυτικού χρυσού του άρθρου 47 του Κώδικα Φ.Π.Α., έχουν εκδοθεί υπό στοιχεία 1058189/4454/335/0014Β/9.7.2002 (Β'932) (ΠΟΛ.1193/2002) και η Δ.1829/1124/28.11.2006 (Β 1851) αποφάσεις του Υφυπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, καθώς και η με αριθ. Δ. 47/24/2007 σχετική εγκύκλιος του Γενικού Γραμματέα Φορολογικών και Τελωνειακών Θεμάτων του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών.

Τέλος, υπενθυμίζεται ότι σύμφωνα με το τρίτο εδάφιο της παρ. 5 του άρθρου 47 του Κώδικα Φ.Π.Α., στην περίπτωση πωλήσεων χρυσών νομισμάτων που πληρούν τα κριτήρια της περ. β) της παρ. 2 του άρθρου αυτού, υφίσταται η υποχρέωση των υποκείμενων στο φόρο, κάθε έτος, να υποβάλουν στην Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων και ειδικότερα στο Τμήμα Α' - Φ.Π.Α. της Διεύθυνσης Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας κατάλογο των νομισμάτων που πούλησαν, συμπληρωμένο με τα αναγνωριστικά στοιχεία των νομισμάτων αυτών (μικτό βάρος, περιεκτικότητα σε χρυσό, έτος και χώρα κοπής, ημερομηνία και τιμή τελευταίας πώλησης συγκεκριμένου νομίσματος). Σημειώνεται ότι όσον αφορά στη τιμή πώλησης αυτή πρέπει να είναι προγενέστερη της 1ης Απριλίου εκάστου έτους.

ΑΡΘΡΟ 47Α⁽¹⁾

ΓΕΝΙΚΟΣ ΟΡΙΣΜΟΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΕΙΔΙΚΩΝ ΚΑΘΕΣΤΩΤΩΝ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΑΡΘΡΑ 47Β, 47Γ ΚΑΙ 47Δ

Για τους σκοπούς εφαρμογής των άρθρων 47β, 47γ και 47δ νοείται ως «δήλωση ΦΠΑ» η ενιαία δήλωση που περιλαμβάνει τις απαραίτητες πληροφορίες για τον προσδιορισμό του ποσού του ΦΠΑ που οφείλεται σε κάθε κράτος μέλος.

ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ:

ΑΠΟΦ. ΑΑΔΕ Α. 1242/3.11.2021.- Ορισμός αρμόδιας αρχής και διαδικασία υποβολής της ενιαίας δήλωσης ΦΠΑ, σύμφωνα με τα άρθρα 47α, 47β, 47γ και 47δ του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000, Α' 248) καθώς και ρύθμιση συναφών θεμάτων όταν η Ελλάδα είναι κράτος μέλος κατανάλωσης ή/και κράτος μέλος εγκατάστασης.

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α) Της παρ. 12 του άρθρου 47β, την παρ. 13 του άρθρου 47γ και της παρ. 15 του άρθρου 47δ του Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ) (ν. 2859/2000, Α'248), με τις οποίες προβλέπεται ότι με απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων ορίζεται, μεταξύ άλλων η διαδικασία υποβολής της δήλωσης ΦΠΑ, καθώς και κάθε άλλου σχετικού θέματος,

β) του ν. 4174/2013 «Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις (Α' 170).

.....
Αποφασίζουμε

Άρθρο 1

Πεδίο Εφαρμογής

Ορίζουμε την αρμόδια αρχή και καθορίζουμε τη διαδικασία υποβολής της ενιαίας δήλωσης ΦΠΑ σε σχέση με τα ειδικά καθεστάτα των άρθρων 47β, 47γ και 47δ του Κώδικα ΦΠΑ, καθώς και κάθε ειδικότερο σχετικό θέμα, ως ακολούθως:

Άρθρο 2

Αρμόδια αρχή

Αρμόδια αρχή για την παραλαβή των ενιαίων δηλώσεων ΦΠΑ σε σχέση με τα ειδικά καθεστάτα των άρθρων 47β, 47γ και 47δ του Κώδικα ΦΠΑ, καθώς και για τις σχετικές επιχειρησιακές

(1) Το άρθρο 47Α αφού προστέθηκε με την παράγραφο 4 του άρθρου 104 του Ν. 4316/2014 (ισχύς από 1.1.2015) στη συνέχεια αντικαταστάθηκε με το άρθρο 8 του ν. 4818/2021 και ισχύει από 1.7.2021, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 66 του ίδιου νόμου. Το άρθρο που αντικαταστάθηκε είχαν ως εξής:

« ΑΡΘΡΟ 47

ΓΕΝΙΚΟΙ ΟΡΙΣΜΟΙ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΕΙΔΙΚΩΝ ΚΑΘΕΣΤΩΤΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗΣ ΤΩΝ ΤΗΛΕΠΙΚΟΙΝΩΝΙΑΚΩΝ, ΡΑΔΙΟΦΩΝΙΚΩΝ ΚΑΙ ΤΗΛΕΟΠΤΙΚΩΝ Ή ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΑΡΘΡΑ 47Β ΚΑΙ 47Γ

Για τους σκοπούς εφαρμογής των άρθρων 47β και 47γ νοούνται ως:

α) «τηλεπικοινωνιακές υπηρεσίες», «ραδιοφωνικές και τηλεοπτικές υπηρεσίες», οι υπηρεσίες που προβλέπονται στην παράγραφο 13 του άρθρου 14,

β) «ηλεκτρονικές υπηρεσίες» και «ηλεκτρονικά παρεχόμενες υπηρεσίες», οι υπηρεσίες που προβλέπονται στην παράγραφο 13 του άρθρου 14, ιδίως του Παραρτήματος VII, του Κώδικα ΦΠΑ,

γ) «κράτος-μέλος κατανάλωσης», το κράτος-μέλος στο οποίο θεωρείται ότι πραγματοποιείται η παροχή των τηλεπικοινωνιακών, ραδιοφωνικών και τηλεοπτικών ή ηλεκτρονικών υπηρεσιών, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 13 του άρθρου 14,

δ) «δήλωση ΦΠΑ», η ενιαία δήλωση που περιλαμβάνει τις απαραίτητες πληροφορίες για τον προσδιορισμό του ποσού του ΦΠΑ που οφείλεται σε κάθε κράτος-μέλος.»

διαδικασίες, είναι το Τμήμα Γ2' Ειδικών καθεστώτων ΦΠΑ στο πλαίσιο του ηλεκτρονικού εμπορίου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού και Εναλλακτικής Φορολόγησης Φορολογικών Κατοίκων Ημεδαπής.

Άρθρο 3

Υπόχρεοι, χρόνος και διαδικασία υποβολής της ενιαίας δήλωσης ΦΠΑ

1. Οι υποκείμενοι στον φόρο που έχουν εγγραφεί στα ειδικά καθεστώτα ή οι μεσάζοντες που ενεργούν για λογαριασμό υποκείμενων στον φόρο που έχουν εγγραφεί στο ειδικό καθεστώς του άρθρου 47δ του Κώδικα ΦΠΑ, υποβάλλουν την ενιαία δήλωση ΦΠΑ, σύμφωνα με το προσαρτημένο στην παρούσα υπόδειγμα του Παραρτήματος ΙΙΙ του Εκτελεστικού Κανονισμού (ΕΕ) 2020/194 της Επιτροπής.

2. Οι ισχύοντες συντελεστές ΦΠΑ για κάθε κράτος μέλος κατανάλωσης δημοσιεύονται στη βάση δεδομένων Taxes in Europe Database (TEDB). Ο υποκείμενος στον φόρο ή ο μεσάζων που ενεργεί για λογαριασμό του, είναι υπεύθυνοι για την ορθή συμπλήρωση της δήλωσης ΦΠΑ μεταβάλλοντας το αυτόματα υπολογιζόμενο ποσό του φόρου σε περίπτωση που αυτό δεν είναι ορθό. Η επαλήθευση της ορθής συμπλήρωσης της δήλωσης διενεργείται από τις αρχές του κράτους μέλους κατανάλωσης.

3. Η ενιαία δήλωση ΦΠΑ υποβάλλεται για κάθε φορολογική περίοδο. Οι υποκείμενοι στον φόρο δεν ασκούν δικαίωμα έκπτωσης με την ενιαία δήλωση ΦΠΑ. Σε περίπτωση που ο υποκείμενος στον φόρο ο οποίος χρησιμοποιεί ένα ειδικό καθεστώς δεν έχει παραδώσει αγαθά ή δεν έχει παράσχει υπηρεσίες σε οποιοδήποτε κράτος μέλος κατανάλωσης στο πλαίσιο του εν λόγω ειδικού καθεστώτος κατά τη διάρκεια μιας φορολογικής περιόδου και δεν χρειάζεται να εισαγάγει διορθώσεις όσον αφορά προηγούμενες φορολογικές περιόδους, τότε ο ίδιος ή ο μεσάζων που ενεργεί για λογαριασμό του υποβάλλει μηδενική ενιαία δήλωση ΦΠΑ.

4. Η φορολογική περίοδος είναι (α) ημερολογιακό τρίμηνο για τα ειδικά καθεστώτα των άρθρων 47β και 47γ του Κώδικα ΦΠΑ και (β) ημερολογιακός μήνας για το ειδικό καθεστώς του άρθρου 47δ του Κώδικα ΦΠΑ.

5. Σε περίπτωση που κατά τη διάρκεια μιας φορολογικής περιόδου πραγματοποιηθεί εγγραφή στο αντίστοιχο ειδικό καθεστώς άλλου κράτους μέλους ή αντιστρόφως διαγραφή/εξαίρεση από αντίστοιχο ειδικό καθεστώς άλλου κράτους μέλους και εγγραφή σε κάποιο από τα ειδικά καθεστώτα των άρθρων 47γ και 47δ του Κώδικα ΦΠΑ, τότε ο υποκείμενος στον φόρο ή ο μεσάζων που ενεργεί για λογαριασμό του υποβάλλει, για το οικείο χρονικό διάστημα, ενιαία δήλωση ΦΠΑ τόσο στην Ελλάδα όσο και στο άλλο κράτος μέλος εγγραφής.

6. Η ενιαία δήλωση ΦΠΑ υποβάλλεται ηλεκτρονικά μέσω της εφαρμογής OSS στο TAXISnet μέχρι και το τέλος του μήνα που ακολουθεί τη λήξη της φορολογικής περιόδου την οποία καλύπτει η δήλωση. Η ίδια προθεσμία ισχύει και για την καταβολή του φόρου. Σε περίπτωση που η καταληκτική ημερομηνία υποβολής της δήλωσης είναι Σάββατο, Κυριακή ή επίσημη αργία, η υποβολή της και η καταβολή του φόρου δεν παρατείνεται για την επόμενη εργάσιμη ημέρα σύμφωνα με το δεύτερο εδάφιο της παρ. 1 του άρθρου 7 του ν. 4174/2013. Δεν υπάρχει δυνατότητα υποβολής της ενιαίας δήλωσης ΦΠΑ πριν από τη λήξη της φορολογικής περιόδου την οποία καλύπτει η δήλωση.

7. Η ενιαία δήλωση ΦΠΑ συμπληρώνεται σε ευρώ και αναγράφονται τα ακριβή ποσά χωρίς στρογγυλοποίηση στην πλησιέστερη ακέραια νομισματική μονάδα.

Άρθρο 4

Διορθώσεις που αφορούν σε υποβληθείσες ενιαίες δηλώσεις ΦΠΑ

1. Οποιαδήποτε διόρθωση, είτε θετική είτε αρνητική, στα αριθμητικά στοιχεία υποβληθείσας ενιαίας δήλωσης ΦΠΑ, η οποία αφορά σε φορολογικές περιόδους, αρχής γενομένης από την 01/07/2021, γίνεται μόνο μέσω διορθώσεων που περιλαμβάνονται σε επόμενη δήλωση.

2. Οι διορθώσεις της παρ. 1 υποβάλλονται εντός προθεσμίας τριών ετών από την καταληκτική ημερομηνία που προβλέπεται για την υποβολή της ενιαίας δήλωσης ΦΠΑ της οικείας φορολογικής περιόδου (αρχικής δήλωσης). Μετά την πάροδο των τριών ετών οι διορθώσεις δεν υποβάλλονται στην Ελλάδα ως κράτος μέλος εγγραφής, αλλά απευθείας στο κράτος μέλος κατανάλωσης, σύμφωνα με τους εθνικούς κανόνες που ισχύουν στο κράτος μέλος αυτό.

Άρθρο 5

Ενέργειες της αρμόδιας αρχής όταν η Ελλάδα λειτουργεί ως κράτος μέλος εγγραφής

1. Με την οριστικοποίηση της υποβολής της ενιαίας δήλωσης ΦΠΑ, η αρμόδια αρχή του άρθρου 2 χορηγεί αυτόματα μοναδικό αριθμό αναφοράς (καταχώρισης δήλωσης) σύμφωνα με το Παράρτημα ΙΙΙ του Εκτελεστικού Κανονισμού (ΕΕ) 2020/194 της Επιτροπής και κωδικό πληρωμής (ταυτότητα οφειλής) για τη συγκεκριμένη δήλωση.

2. Η αρμόδια αρχή αποθηκεύει τοπικά στα πληροφοριακά της συστήματα τις πληροφορίες της ενιαίας δήλωσης ΦΠΑ για χρονικό διάστημα τουλάχιστον πέντε ετών από τη λήξη του έτους κατά τη διάρκεια του οποίου έλαβε χώρα η υποβολή αυτής.

3. Η αρμόδια αρχή αποστέλλει με ηλεκτρονικά μέσα στο κάθε κράτος μέλος κατανάλωσης τις πληροφορίες της ενιαίας δήλωσης ΦΠΑ που αφορούν το κράτος μέλος αυτό, εντός προθεσμίας είκοσι ημερών από το τέλος του μήνα κατά τη διάρκεια του οποίου έλαβε τη δήλωση. Επίσης, εντός της ίδιας προθεσμίας, στο πλαίσιο του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 47γ του Κώδικα ΦΠΑ, η αρμόδια αρχή αποστέλλει στο κάθε κράτος μέλος από το οποίο αποστέλλονται ή μεταφέρονται αγαθά ή/και στο οποίο βρίσκονται μόνιμες εγκαταστάσεις από τις οποίες παρέχονται υπηρεσίες που υπάγονται στο καθεστώς, τις πληροφορίες της ενιαίας δήλωσης ΦΠΑ που αφορούν το κράτος μέλος αυτό.

4. Οι πληροφορίες της μηδενικής δήλωσης ΦΠΑ αποθηκεύονται τοπικά στα πληροφοριακά συστήματα της αρμόδιας αρχής και δεν αποστέλλονται στα άλλα κράτη μέλη.

5. Σε περίπτωση μη υποβολής της ενιαίας δήλωσης ΦΠΑ η αρμόδια αρχή υπενθυμίζει, με ηλεκτρονικά μέσα στους υποκείμενους στον φόρο και τους μεσάζοντες που ενεργούν για λογαριασμό τους την υποχρέωση υποβολής της ως άνω δήλωσης. Η αρμόδια αρχή αποστέλλει την υπενθύμιση τη δέκατη ημέρα μετά την ημέρα κατά την οποία θα έπρεπε να έχει υποβληθεί η δήλωση και ενημερώνει την ίδια μέρα με ηλεκτρονικά μέσα τα άλλα κράτη μέλη ότι εκδόθηκε υπενθύμιση.

Άρθρο 6

Λοιπές Διατάξεις-Τελική δήλωση ΦΠΑ

1. Κατόπιν της υπενθύμισης της παρ. 5 του άρθρου 5, για τυχόν επακόλουθες υπενθυμίσεις και ενέργειες, αναφορικά με τον υπολογισμό και την είσπραξη του ΦΠΑ αρμόδιο είναι το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος κατανάλωσης. Παρά τις υπενθυμίσεις που εκδόθηκαν και των ενεργειών που έγιναν από το κράτος μέλος κατανάλωσης, ο υποκείμενος στον φόρο ή ο μεσάζων που ενεργεί για λογαριασμό του υποβάλλει την ενιαία δήλωση ΦΠΑ στην Ελλάδα, εφόσον αυτή υπήρξε το κράτος μέλος εγγραφής, εντός τριών ετών από την καταληκτική ημερομηνία υποβολής της. Σε περίπτωση που παρέλθει το χρονικό διάστημα των τριών ετών υποβάλλεται δήλωση ΦΠΑ απευθείας στο κράτος μέλος κατανάλωσης, σύμφωνα με τους εθνικούς κανόνες που ισχύουν στο κράτος μέλος αυτό.

2. Ο υποκείμενος στον φόρο ή ο μεσάζων που ενεργεί για λογαριασμό του υποβάλει την τελική ενιαία δήλωση ΦΠΑ με τυχόν διορθώσεις και τυχόν καθυστερημένες υποβολές προηγούμενων δηλώσεων καθώς και τις αντίστοιχες πληρωμές, στην Ελλάδα, εφόσον αυτή υπήρξε το κράτος μέλος εγγραφής, κατά τον χρόνο παύσης, εξαίρεσης ή αλλαγής στις περιπτώσεις που: (α) παύει να χρησιμοποιεί ένα από τα ειδικά καθεστώτα, (β) εξαιρείται από κάποιο από τα ειδικά καθεστώτα και (γ) εγγράφεται στο αντίστοιχο ειδικό καθεστώς άλλου κράτους μέλους.

3. Ο μεσάζων υποβάλλει την τελική ενιαία δήλωση ΦΠΑ με τυχόν διορθώσεις και τυχόν κα-

θυστερημένες υποβολές προηγούμενων δηλώσεων καθώς και τις αντίστοιχες πληρωμές για λογαριασμό όλων των υποκείμενων στον φόρο που αντιπροσωπεύει, στην Ελλάδα, εφόσον αυτή υπήρξε το κράτος μέλος εγγραφής, κατά το χρόνο διαγραφής ή αλλαγής στις περιπτώσεις που: (α) διαγράφεται από το φορολογικό μητρώο και (β) εγγράφεται στο αντίστοιχο ειδικό καθεστώς άλλου κράτους μέλους.

Άρθρο 7

Ενέργειες της αρμόδιας αρχής όταν η Ελλάδα λειτουργεί ως κράτος μέλος κατανάλωσης ή/και κράτος μέλος εγκατάστασης

1. Η αρμόδια αρχή αποθηκεύει τοπικά στα πληροφοριακά της συστήματα τις πληροφορίες της ενιαίας δήλωσης ΦΠΑ του άρθρου 47α του Κώδικα ΦΠΑ καθώς και τις πληροφορίες των ενιαίων δηλώσεων ΦΠΑ που λαμβάνει από τα λοιπά κράτη μέλη εγγραφής, εφόσον αφορούν την Ελλάδα ως κράτος μέλος κατανάλωσης, για χρονικό διάστημα τουλάχιστον δέκα ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία για την υποβολή της τελευταίας δήλωσης του ημερολογιακού έτους στο κράτος μέλος εγγραφής.

2. Η αρμόδια αρχή προβαίνει σε επαληθεύσεις των πληροφοριών της παρ. 1 και σε περίπτωση εντοπισμού προδήλων σφαλμάτων ή/και ανακρίβειών, επικοινωνεί απευθείας με τον υποκείμενο στον φόρο ή τον μεσάζοντα που ενεργεί για λογαριασμό του και του υποδεικνύει να καταχωρήσει διορθώσεις που αφορούν την οικεία φορολογική περίοδο σε επόμενη ενιαία δήλωση ΦΠΑ υποβλητέα στο κράτος μέλος εγγραφής.

3. Η αρμόδια αρχή αποθηκεύει τοπικά στα πληροφοριακά της συστήματα τις πληροφορίες ενιαίων δηλώσεων ΦΠΑ που λαμβάνει από τα λοιπά κράτη μέλη εγγραφής, εφόσον αφορούν παραδόσεις αγαθών τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται από την Ελλάδα ή/και υπηρεσίες που παρέχονται από μόνιμη εγκατάσταση που βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας, για χρονικό διάστημα τουλάχιστον δέκα ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία για την υποβολή της τελευταίας δήλωσης του ημερολογιακού έτους στο κράτος μέλος εγγραφής.

4. Η αρμόδια αρχή προβαίνει σε επαληθεύσεις των πληροφοριών της παρ. 3 ως προς το ότι τα στοιχεία των ως άνω μόνιμων εγκαταστάσεων από τις οποίες παρέχονται υπηρεσίες ή εγκαταστάσεων από τις οποίες αποστέλλονται ή μεταφέρονται αγαθά, αφορούν σε πρόσωπα τα οποία έχουν προβεί σε έναρξη επιχειρηματικής δραστηριότητας στην Ελλάδα και ο ΑΦΜ/ΦΠΑ των προσώπων αυτών είναι υπαρκτός και δεν τελεί σε αναστολή. Σε αντίθετη περίπτωση, η αρμόδια αρχή ενημερώνει αμελλητί το κράτος μέλος εγγραφής καθώς και, εάν συντρέχει περίπτωση, την οικεία Δ.Ο.Υ. του υποκείμενου στον φόρο.

5. Εάν δεν υποβληθεί ή εάν υποβληθεί εκπρόθεσμη ή ανακριβής ενιαία δήλωση ΦΠΑ, ή ενιαία δήλωση ΦΠΑ με θετικές διορθώσεις, του άρθρου 47α του Κώδικα ΦΠΑ ή αντίστοιχης διάταξης που ισχύει σε άλλο κράτος μέλος εγγραφής, από τον υποκείμενο στον φόρο ή τον μεσάζοντα, τότε οποιαδήποτε πρόστιμα, τόκοι ή άλλες χρεώσεις υπολογίζονται από τα κράτη μέλη κατανάλωσης. Στην περίπτωση που η Ελλάδα είναι κράτος μέλος κατανάλωσης εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα Φορολογικών Διαδικασιών (ν. 4174/2013), όπως ισχύει.

6. Μετά την πάροδο τριών ετών από την καταληκτική ημερομηνία υποβολής της ενιαίας δήλωσης ΦΠΑ του άρθρου 47α του Κώδικα ΦΠΑ ή αντίστοιχης ενιαίας δήλωσης ΦΠΑ υποβλητέας σε άλλο κράτος μέλος εγγραφής, ο υποκείμενος στον φόρο προβαίνει σε δήλωση φορολογητέας ύλης ή αρνητικών διορθώσεων υποβάλλοντας δήλωση ΦΠΑ στο κράτος μέλος κατανάλωσης, σύμφωνα με τους εθνικούς κανόνες που ισχύουν στο κράτος μέλος αυτό. Για κάθε μια φορολογική περίοδο υποβάλλεται χωριστό έντυπο δήλωσης ΦΠΑ ανεξαρτήτως του περιεχομένου του (αρχική δήλωση ή διόρθωση).

7. Η αρμόδια αρχή, όποτε το κρίνει απαραίτητο, προβαίνει στις απαραίτητες ενέργειες προκειμένου να αποκτήσει πρόσβαση στις ανάλογες του άρθρου 8 λογιστικές καταχωρίσεις των υπο-

κειμένων στον φόρο ή μεσαζόντων που έχουν εγγραφεί σε αντίστοιχα ειδικά καθεστώτα άλλων κρατών μελών.

Άρθρο 8

Λογιστικές καταχωρίσεις

1. Ο υποκείμενος στον φόρο ή ο μεσάζων που ενεργεί για λογαριασμό του για τις συναλλαγές που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο των καθεστώτων των άρθρων 47β, 47γ και 47δ του Κώδικα ΦΠΑ, καταχωρίζει τις πληροφορίες που προβλέπονται στο άρθρο 63γ του Εκτελεστικού Κανονισμού (ΕΕ) υπ' αρ. 282/2011, σε ιδιαίτερο αρχείο ή στα λογιστικά του βιβλία. Οι πληροφορίες αυτές θα πρέπει να καταχωρούνται κατά τέτοιο τρόπο ώστε να μπορούν να καθιστανται άμεσα διαθέσιμες ηλεκτρονικά, σε μορφή κατά το πρότυπο SAF-T ή οποιοδήποτε άλλο πρότυπο συμφωνηθεί μεταξύ του υποκείμενου στον φόρο και της αρμόδιας αρχής ή του κράτους μέλους κατάναλωσης, σε περίπτωση διασταυρώσεων ή ελέγχου. Σε κάθε περίπτωση οι εν λόγω πληροφορίες ως παραστατικά λιανικών συναλλαγών διαβιβάζονται από τις υπόχρεες οντότητες του άρθρου 2 της υπό στοιχεία Α.1138/2020 (Β' 2470) κοινής απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., στην ψηφιακή πλατφόρμα myDATA, για την ενημέρωση αυτής, καθώς και για την αξιοποίηση των σχετικών δεδομένων για σκοπούς στόχευσης, διασταυρώσεων και διενέργειας ελέγχων.

2. Τα λογιστικά αρχεία θα πρέπει να διαφυλάσσονται για περίοδο δέκα ετών η οποία άρχεται από το τέλος του έτους κατά τη διάρκεια του οποίου έλαβε χώρα η εκάστοτε συναλλαγή, ανεξαρτήτως εάν ο υποκείμενος στον φόρο ή ο μεσάζων έχει παύσει να χρησιμοποιεί το καθεστώς.

Άρθρο 9

Έναρξη ισχύος-Μεταβατικές διατάξεις

1. Η απόφαση αυτή ισχύει για πράξεις που πραγματοποιούνται από 01.07.2021 και εφεξής.

2. Για φορολογικές περιόδους οι οποίες λήγουν έως και τις 30/06/2021 και αφορούν στα ειδικά καθεστώτα των άρθρων 47β και 47γ του Κώδικα ΦΠΑ, όπως αυτά ίσχυαν έως και την ως άνω ημερομηνία, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της υπό στοιχεία ΠΟΛ.1077/2015 (Β' 688) απόφασης της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

Η απόφαση αυτή δημοσιεύθηκε στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. (ΦΕΚ 5338 Β' /17.11.2021)

ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ:

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε 2138/5.7.2021.- Κοινοποίηση διατάξεων του Μέρους Α του από 1/7/2021 κατατεθέντος σχεδίου νόμου «α) Ενσωμάτωση στην ελληνική νομοθεσία διατάξεων των Οδηγιών (ΕΕ) 2017/2455, (ΕΕ) 2019/1995 και (ΕΕ) 2018/1910 όσον αφορά υποχρεώσεις που απορρέουν από τον φόρο προστιθέμενης αξίας για παροχές υπηρεσιών και πωλήσεις αγαθών εξ αποστάσεως και σχετικές ρυθμίσεις.....και λοιπές διατάξεις».

Με το άρθρο αυτό ενσωματώνεται στο εσωτερικό μας δίκαιο η παρ. 13 του άρθρου 2 της Οδηγίας (ΕΕ) 2017/2455, δια της αντικατάστασης του άρθρου 47α του Κώδικα ΦΠΑ. Το άρθρο 47α, το οποίο περιείχε ορισμούς εννοιών σχετικών με τα ειδικά καθεστώτα 47β και 47γ, μετά την αντικατάσταση των διατάξεων των άρθρων αυτών με τις προτεινόμενες διατάξεις της παρ. 13 και την προσθήκη του άρθρου 47δ για το νέο καθεστώς εισαγωγής, διατηρεί πλέον μόνον τον ορισμό της δήλωσης ΦΠΑ που αφορά τα ειδικά καθεστώτα των άρθρων 47β, 47γ και 47δ του Κώδικα ΦΠΑ και η οποία διακρίνεται από τις δηλώσεις ΦΠΑ του άρθρου 38 του ίδιου Κώδικα.

ΑΡΘΡΟ 47B⁽¹⁾

(1) Το άρθρο 47B αφού προστέθηκε με την παράγραφο 4 του άρθρου 104 του Ν. 4316/2014 (ισχύς από 1.1.2015) στη συνέχεια αντικαταστάθηκε με το άρθρο 9 του ν. 4818/2021 και ισχύει από 1.7.2021, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 66 του ίδιου νόμου. Το άρθρο που αντικαταστάθηκε είχε ως εξής:

« ΑΡΘΡΟ 47B

ΕΙΔΙΚΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ ΓΙΑ ΤΗΛΕΠΙΚΟΙΝΩΝΙΑΚΕΣ, ΡΑΔΙΟΦΩΝΙΚΕΣ ΚΑΙ ΤΗΛΕΟΠΤΙΚΕΣ Ή ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΠΟΥ ΠΑΡΕΧΟΝΤΑΙ ΑΠΟ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟΥΣ ΣΤΟ ΦΟΡΟ ΜΗ ΕΓΚΑΤΕΣΤΗΜΕΝΟΥΣ ΕΝΤΟΣ ΤΗΣ ΕΝΩΣΗΣ

1. Για τους σκοπούς του παρόντος καθεστώτος νοούνται ως:

α) «μη εγκατεστημένος στην Ευρωπαϊκή Ένωση υποκείμενος στον φόρο», ο υποκείμενος στον φόρο που δεν έχει την έδρα της οικονομικής δραστηριότητάς του ούτε διαθέτει μόνιμη εγκατάσταση στο έδαφος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, β) «κράτος-μέλος εγγραφής», το κράτος-μέλος το οποίο επιλέγει ο μη εγκατεστημένος υποκείμενος στο φόρο για να δηλώσει την έναρξη της δραστηριότητάς του ως υποκείμενου στο φόρο στο έδαφος της Ένωσης, σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος καθεστώτος.

2. Επιτρέπεται σε κάθε μη εγκατεστημένο στην Ένωση υποκείμενο στο φόρο που παρέχει τηλεπικοινωνιακές, ραδιοφωνικές και τηλεοπτικές ή ηλεκτρονικές υπηρεσίες σε μη υποκείμενους στο φόρο που είναι εγκατεστημένοι ή έχουν τον τόπο της κατοικίας τους ή της συνήθους διαμονής τους στην Ελλάδα ή σε οποιοδήποτε άλλο κράτος-μέλος, να χρησιμοποιεί το παρόν ειδικό καθεστώς και να επιλέγει ως κράτος εγγραφής την Ελλάδα. Το ειδικό καθεστώς ισχύει υποχρεωτικά για το σύνολο των ανωτέρω υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εντός της Ένωσης.

3. Ο υποκείμενος της παραγράφου 2 υποχρεούται να υποβάλει με ηλεκτρονικά μέσα δηλώσεις έναρξης της δραστηριότητάς του, ως υποκείμενου στο φόρο, μεταβολής ή πάυσης όταν δεν πληροί πλέον τις προϋποθέσεις για την υπαγωγή του στο ειδικό αυτό καθεστώς σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 1.

4. Οι πληροφορίες που πρέπει να παρέχει ο υποκείμενος στο φόρο κατά την έναρξη της δραστηριότητάς του, περιλαμβάνουν τα ακόλουθα στοιχεία:

- α) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του,
- β) την ταχυδρομική διεύθυνσή του,
- γ) τις ηλεκτρονικές διευθύνσεις και ιστοσελίδες που διαθέτει στο διαδίκτυο,
- δ) τυχόν αριθμό φορολογικού μητρώου που του χορηγήθηκε στη χώρα του,
- ε) δήλωση ότι δεν έχει την έδρα της οικονομικής δραστηριότητάς του ούτε διαθέτει μόνιμη εγκατάσταση στο έδαφος της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Ο εν λόγω υποκείμενος υποχρεούται να δηλώνει κάθε αλλαγή των ανωτέρω στοιχείων.

5. Μετά την υποβολή της δήλωσης έναρξης δραστηριότητας, χορηγείται στο εν λόγω υποκείμενο στο φόρο ατομικός αριθμός φορολογικού μητρώου ΦΠΑ με το πρόθεμα EU, ο οποίος του κοινοποιείται με ηλεκτρονικά μέσα. Τα εν λόγω πρόσωπα καταχωρούνται σε ειδικό μητρώο που τηρείται για το παρόν καθεστώς, στο οποίο καταχωρούνται και οι αντίστοιχοι ΑΦΜ που έχουν χορηγηθεί από τα άλλα κράτη-μέλη, τα οποία έχουν επιλεγεί ως κράτη εγγραφής. Οι εν λόγω υποκείμενοι στο φόρο δεν έχουν υποχρέωση ορισμού φορολογικού αντιπροσώπου, ούτε στην Ελλάδα, ούτε στα λοιπά κράτη-μέλη στα οποία παρέχουν τις συγκεκριμένες υπηρεσίες.

6. Ο υποκείμενος της παραγράφου 2 διαγράφεται από το ειδικό μητρώο, εάν:

- α) γνωστοποιήσει ο ίδιος ότι δεν παρέχει πλέον υπηρεσίες που καλύπτονται από το καθεστώς,
- β) μπορεί με άλλο τρόπο να συναχθεί ότι η φορολογητέα του δραστηριότητα έχει τερματισθεί,
- γ) δεν πληροί πλέον τις απαραίτητες προϋποθέσεις που του επιτρέπουν να χρησιμοποιεί το ειδικό καθεστώς και
- δ) συστηματικά δεν συμμορφώνεται με τους κανόνες που διέπουν το καθεστώς αυτό.

7. Ο υποκείμενος της παραγράφου 2 υποβάλλει, με ηλεκτρονικό τρόπο, δήλωση ΦΠΑ για κάθε ημερολογιακό τρίμηνο και μέχρι την 20ή ημέρα του μήνα που ακολουθεί το τρίμηνο, είτε έχουν παρασχεθεί υπηρεσίες που καλύπτονται από το καθεστώς είτε όχι.

Στη δήλωση αναγράφεται ο αριθμός φορολογικού μητρώου που του έχει χορηγηθεί και, για κάθε κράτος-μέλος κατανάλωσης στο οποίο οφείλεται ΦΠΑ, η συνολική αξία, χωρίς το ΦΠΑ, των εν λόγω υπηρεσιών που πραγματοποιήθηκαν κατά τη φορολογική περίοδο, ανά συντελεστή ΦΠΑ που ισχύει σε κάθε κράτος-μέλος, και το ποσό του αντίστοιχου φόρου, καθώς και το συνολικό ποσό του φόρου που οφείλεται.

Η δήλωση ΦΠΑ συμπληρώνεται σε ευρώ. Εάν η παροχή των υπηρεσιών έχει πραγματοποιηθεί σε άλλα νομίσματα, κατά τη συμπλήρωσή της δήλωσης λαμβάνεται υπόψη η συναλλαγματική ισοτιμία που ισχύει την τελευταία ημέρα της φορολογικής περιόδου, σύμφωνα με τη σχετική δημοσίευση της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας ή εάν δεν υπήρξε δημοσίευση τη συγκεκριμένη ημέρα, η ισοτιμία που δημοσιεύεται την επόμενη ημέρα.

8. Ο φόρος καταβάλλεται συγχρόνως με την υποβολή της δήλωσης και το αργότερο κατά την εκπονή της προθεσμίας υποβολής της. Η καταβολή γίνεται σε ευρώ, σε τραπεζικό λογαριασμό που ορίζεται ειδικά για το σκοπό αυτόν και τηρείται στην Τράπεζα της Ελλάδος, με αναφορά στη σχετική δήλωση ΦΠΑ.

9. Ο υποκείμενος της παραγράφου 2 δεν έχει δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών που κατέβαλε στην Ελλάδα. Ο φόρος αυτός επιστρέφεται σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 8 του άρθρου 34 του Κώδικα ΦΠΑ, χωρίς να απαιτείται η πλήρωσή του όρου περί αμοιβαιότητας που περιλαμβάνεται στην παράγραφο αυτή.

**ΕΙΔΙΚΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ ΓΙΑ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ
ΠΟΥ ΠΑΡΕΧΟΝΤΑΙ ΑΠΟ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟΥΣ
ΣΤΟΝ ΦΟΡΟ ΜΗ ΕΓΚΑΤΕΣΤΗΜΕΝΟΥΣ ΕΝΤΟΣ ΤΗΣ ΕΝΩΣΗΣ**

1. Για τους σκοπούς του παρόντος καθεστώτος νοούνται ως:

α) «μη εγκατεστημένος στην Ένωση υποκείμενος στον φόρο», ο υποκείμενος στον φόρο που δεν έχει την έδρα της οικονομικής δραστηριότητάς του, ούτε διαθέτει μόνιμη εγκατάσταση στο έδαφος της Ευρωπαϊκής Ένωσης,

β) «κράτος μέλος εγγραφής», το κράτος μέλος το οποίο επιλέγει ο μη εγκατεστημένος υποκείμενος στον φόρο για να δηλώσει την έναρξη της δραστηριότητάς του ως υποκείμενου στον φόρο στο έδαφος της Ένωσης, σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος καθεστώτος,

γ) «κράτος μέλος κατανάλωσης», το κράτος μέλος στο οποίο θεωρείται ότι πραγματοποιείται η παροχή υπηρεσιών σύμφωνα με το άρθρο 14.

2. Επιτρέπεται σε κάθε μη εγκατεστημένο στην Ένωση υποκείμενο στον φόρο, ο οποίος παρέχει υπηρεσίες σε μη υποκείμενους στον φόρο που είναι εγκατεστημένοι ή έχουν τον τόπο της κατοικίας τους ή της συνήθους διαμονής τους στην Ελλάδα ή σε οποιοδήποτε άλλο κράτος μέλος, να χρησιμοποιεί το παρόν ειδικό καθεστώς και να επιλέγει ως κράτος μέλος εγγραφής την Ελλάδα. Το ειδικό καθεστώς ισχύει υποχρεωτικά για το σύνολο των ανωτέρω υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εντός της Ένωσης.

3. Ο υποκείμενος στον φόρο της παρ. 2 υποχρεούται να υποβάλει, με ηλεκτρονικά μέσα, δήλωση έναρξης και παύσης των δραστηριοτήτων του που υπάγονται στο ειδικό αυτό καθεστώς ή μεταβολής αυτών, κατά τρόπον ώστε να μην πληροί πλέον τις προϋποθέσεις για την υπαγωγή του στο παρόν ειδικό καθεστώς.

10. Ο υποκείμενος της παραγράφου 2 υποχρεούται να καταχωρίζει με επαρκείς λεπτομέρειες στα λογιστικά βιβλία τα στοιχεία των πραγματοποιούμενων συναλλαγών που καλύπτονται από το παρόν ειδικό καθεστώς, ώστε να μπορούν οι φορολογικές αρχές της Ελλάδος και των λοιπών κρατών-μελών κατανάλωσης να επαληθεύουν την ακρίβεια της δήλωσης ΦΠΑ.

11. Η αρμόδια για τη διαχείριση του καθεστώτος Υπηρεσία της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών υποχρεούται για:

α) την ηλεκτρονική παραλαβή των δηλώσεων της παραγράφου 3,

β) την επαλήθευση της εγκυρότητας των στοιχείων του δηλούντος,

γ) τη χορήγηση και κοινοποίηση του ατομικού αριθμού φορολογικού μητρώου ΦΠΑ,

δ) την ηλεκτρονική παραλαβή των δηλώσεων ΦΠΑ,

ε) την επιβεβαίωση καταβολής του οφειλόμενου φόρου,

στ) την κατανομή στα άλλα κράτη-μέλη του φόρου που τους αναλογεί, με βάση τα στοιχεία των δηλώσεων και του λογαριασμού που προβλέπεται στην παράγραφο 8,

ζ) την παροχή στα άλλα κράτη-μέλη πληροφοριών που αφορούν την εγγραφή, διαγραφή/εξαίρεση από το καθεστώς, την υποβολή δηλώσεων και την καταβολή του φόρου, για την επαλήθευση της κατάστασης των υποκείμενων στο φόρο και της ακρίβειας των συναλλαγών που καλύπτονται από το παρόν ειδικό καθεστώς, η) τη διαχείριση των πληροφοριών και των δηλώσεων που διαβιβάζονται από τα άλλα κράτη-μέλη τα οποία έχουν επιλέξει ως κράτος εγγραφής οι μη εγκατεστημένοι στην Ένωση υποκείμενοι στο φόρο, καθώς και το συντονισμό των ενεργειών που απαιτούνται για τον έλεγχο της ορθής απόδοσης του φόρου.

12. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων ορίζονται οι διαδικασίες εγγραφής και διαγραφής ή εξαίρεσης από το ειδικό καθεστώς, ο τρόπος υποβολής της δήλωσης ΦΠΑ και το περιεχόμενό της, ο τρόπος καταβολής του οφειλόμενου φόρου καθώς και της απόδοσης αυτού στα άλλα κράτη-μέλη, οι πληροφορίες των τηρούμενων λογιστικών καταχωρήσεων, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα για τη λειτουργία του παρόντος ειδικού καθεστώτος.

13. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών δημιουργούνται οι αντίστοιχοι κωδικοί του Κρατικού Προϋπολογισμού και οι λογαριασμοί καταθέσεων στην Τράπεζα της Ελλάδος και ορίζεται κάθε άλλο σχετικό με τη διαχείριση πληρωμών θέμα, τόσο για υποκείμενους στο φόρο που επιλέγουν ως κράτος εγγραφής την Ελλάδα, όσο και γι' αυτούς που εγγράφονται σε άλλο κράτος-μέλος.»

4. Οι πληροφορίες που πρέπει να παρέχει ο υποκείμενος στον φόρο της παρ. 2, κατά την έναρξη της δραστηριότητάς του, περιλαμβάνουν τα ακόλουθα στοιχεία:

- α) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του,
- β) την ταχυδρομική διεύθυνσή του,
- γ) τις ηλεκτρονικές διευθύνσεις και ιστοσελίδες που διαθέτει στο διαδίκτυο,
- δ) αριθμό φορολογικού μητρώου που του χορηγήθηκε στη χώρα του, εφόσον από τη νομοθεσία της χώρας του προβλέπεται η έκδοση ΑΦΜ,
- ε) δήλωση ότι δεν έχει την έδρα της οικονομικής δραστηριότητάς του ούτε διαθέτει μόνιμη εγκατάσταση στο έδαφος της Ένωσης.

Ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο υποχρεούται να δηλώνει κάθε αλλαγή των ανωτέρω στοιχείων.

5. Μετά την υποβολή της δήλωσης έναρξης δραστηριότητας, χορηγείται στον υποκείμενο στον φόρο της παρ. 2 ατομικός αριθμός φορολογικού μητρώου (ΑΦΜ) ΦΠΑ με το πρόθεμα EU, για την εφαρμογή του παρόντος καθεστώτος, ο οποίος του γνωστοποιείται με ηλεκτρονικά μέσα. Τα εν λόγω πρόσωπα καταχωρούνται σε ειδικό μητρώο, που τηρείται για το παρόν καθεστώς, στο οποίο καταχωρούνται και οι υποκείμενοι στον φόρο στους οποίους έχει χορηγηθεί ΑΦΜ/ΦΠΑ από τα άλλα κράτη μέλη, τα οποία έχουν επιλεγεί ως κράτη μέλη εγγραφής, εφόσον οφείλεται ΦΠΑ στην Ελλάδα. Οι εν λόγω υποκείμενοι στον φόρο δεν έχουν υποχρέωση ορισμού φορολογικού αντιπροσώπου.

6. Ο υποκείμενος στον φόρο της παρ. 2 που χρησιμοποιεί το παρόν καθεστώς διαγράφεται από το ειδικό μητρώο, εάν:

- α) γνωστοποιήσει ο ίδιος ότι δεν παρέχει πλέον υπηρεσίες που καλύπτονται από το καθεστώς,
- β) μπορεί με άλλον τρόπο να συναχθεί ότι η φορολογητέα του δραστηριότητα έχει τερματισθεί,
- γ) δεν πληροί πλέον τις απαραίτητες προϋποθέσεις που του επιτρέπουν να χρησιμοποιεί το ειδικό καθεστώς και
- δ) συστηματικά δεν συμμορφώνεται με τους κανόνες που διέπουν το καθεστώς αυτό.

7. Ο υποκείμενος στον φόρο της παρ. 2, που χρησιμοποιεί το παρόν καθεστώς, υποβάλλει, με ηλεκτρονικά μέσα, δήλωση ΦΠΑ για κάθε ημερολογιακό τρίμηνο είτε έχουν πραγματοποιηθεί παροχές υπηρεσιών που υπάγονται στο παρόν ειδικό καθεστώς είτε όχι. Η δήλωση ΦΠΑ υποβάλλεται μέχρι το τέλος του μήνα που ακολουθεί τη λήξη της φορολογικής περιόδου την οποία καλύπτει η δήλωση.

Στη δήλωση αναγράφονται ο αριθμός φορολογικού μητρώου που του έχει χορηγηθεί για την εφαρμογή του παρόντος καθεστώτος, και, για κάθε κράτος μέλος καταπόνησης στο οποίο οφείλεται ΦΠΑ, η συνολική αξία, χωρίς τον ΦΠΑ, των παροχών υπηρεσιών που καλύπτονται από το παρόν καθεστώς και πραγματοποιήθηκαν κατά τη φορολογική περίοδο, οι ισχύοντες συντελεστές ΦΠΑ, και το συνολικό, ανά συντελεστή, ποσό του αντίστοιχου φόρου. Επίσης, στη δήλωση αναγράφεται και το συνολικό ποσό του ΦΠΑ που οφείλεται.

Μετά την υποβολή της δήλωσης ΦΠΑ, απαιτούμενες τροποποιήσεις των στοιχείων που έχουν δηλωθεί περιλαμβάνονται σε επόμενη δήλωση ΦΠΑ, εντός τριών (3) ετών

από τη λήξη της προθεσμίας του πρώτου εδαφίου. Στην επόμενη δήλωση αναφέρονται το σχετικό κράτος μέλος κατανάλωσης, η φορολογική περίοδος και το ποσό του ΦΠΑ, που οι απαιτούμενες τροποποιήσεις αφορούν.

Η δήλωση ΦΠΑ συμπληρώνεται σε ευρώ. Εάν η παροχή των υπηρεσιών έχει πραγματοποιηθεί σε άλλα νομίσματα, κατά τη συμπλήρωση της δήλωσης λαμβάνεται υπόψη η συναλλαγματική ισοτιμία που ισχύει την τελευταία ημέρα της φορολογικής περιόδου, σύμφωνα με τη σχετική δημοσίευση της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας ή εάν δεν υπήρξε δημοσίευση τη συγκεκριμένη ημέρα, η ισοτιμία την επόμενη ημέρα που υπάρχει δημοσίευση.

8. Ο φόρος καταβάλλεται συγχρόνως με την υποβολή της δήλωσης και το αργότερο κατά την εκπνοή της προθεσμίας υποβολής της. Η καταβολή γίνεται σε ευρώ, σε τραπεζικό λογαριασμό που ορίζεται ειδικά για τον σκοπό αυτόν και τηρείται στην Τράπεζα της Ελλάδος, με αναφορά στη σχετική δήλωση ΦΠΑ.

9. Ο υποκείμενος στον φόρο της παρ. 2, που χρησιμοποιεί το παρόν καθεστώς, δεν έχει δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών που κατέβαλε στην Ελλάδα. Ο φόρος αυτός επιστρέφεται, σύμφωνα με την παρ. 8 του άρθρου 34 του Κώδικα ΦΠΑ, χωρίς να απαιτείται η πλήρωσή του όρου περί αμοιβαιότητας που περιλαμβάνεται στην παράγραφο αυτή.

Κατά παρέκκλιση των προηγούμενων εδαφίων, εάν ο εν λόγω υποκείμενος απαιτείται να διαθέτει ΑΦΜ/ΦΠΑ στην Ελλάδα για δραστηριότητες μη υπαγόμενες στο παρόν καθεστώς, τότε παρέχεται σε αυτόν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών που κατέβαλε στην Ελλάδα και αφορά τις φορολογητέες δραστηριότητές του που υπάγονται στο παρόν καθεστώς. Το δικαίωμα έκπτωσης του προηγούμενου εδαφίου ασκείται με τη δήλωση ΦΠΑ, που υποβάλλεται σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 38.

10. Ο υποκείμενος στον φόρο της παρ. 2 υποχρεούται να καταχωρεί με επαρκείς λεπτομέρειες στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) τις πληροφορίες για τις πραγματοποιούμενες συναλλαγές που καλύπτονται από το παρόν ειδικό καθεστώς, ώστε να μπορούν οι φορολογικές αρχές της Ελλάδος και των λοιπών κρατών μελών κατανάλωσης να επαληθεύουν την ακρίβεια της δήλωσης ΦΠΑ. Οι καταχωρήσεις διατίθενται ηλεκτρονικά, ύστερα από αίτηση, στην ελληνική Φορολογική Διοίκηση και στο κράτος μέλος κατανάλωσης και διαφυλάσσονται για διάστημα δέκα (10) ετών, που αρχίζει από τις 31 Δεκεμβρίου του έτους, κατά το οποίο πραγματοποιήθηκε η πράξη.

11. Η αρμόδια για τη διαχείριση του καθεστώτος υπηρεσία της Α.Α.Δ.Ε. υποχρεούται για:

- α) την ηλεκτρονική παραλαβή των δηλώσεων της παρ. 3,
- β) την επαλήθευση της εγκυρότητας των στοιχείων του δηλούντος,
- γ) τη χορήγηση και κοινοποίηση του ατομικού ΑΦΜ/ΦΠΑ,
- δ) την ηλεκτρονική παραλαβή των δηλώσεων ΦΠΑ,
- ε) την επιβεβαίωση καταβολής του οφειλόμενου φόρου,
- στ) την κατανομή στα άλλα κράτη μέλη κατανάλωσης του φόρου που τους αναλογεί, με βάση τα στοιχεία των δηλώσεων και του λογαριασμού που προβλέπεται στην παρ. 8,
- ζ) την παροχή στα άλλα κράτη μέλη πληροφοριών που αφορούν την εγγραφή, διαγραφή ή εξαίρεση από το καθεστώς, την υποβολή δηλώσεων και την καταβολή του φόρου, για

την επαλήθευση της κατάστασης των υποκείμενων στον φόρο και της ακρίβειας των συναλλαγών που καλύπτονται από το παρόν ειδικό καθεστώς,

η) τη διαχείριση των πληροφοριών και των δηλώσεων που διαβιβάζονται από τα άλλα κράτη μέλη τα οποία έχουν επιλέξει ως κράτος μέλος εγγραφής οι μη εγκατεστημένοι στην Ένωση υποκείμενοι στον φόρο, καθώς και τον συντονισμό των ενεργειών που απαιτούνται για την ορθή απόδοση του φόρου.

12. Με απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. ορίζονται τα αρμόδια όργανα, οι διαδικασίες εγγραφής και διαγραφής ή εξαίρεσης από το ειδικό καθεστώς, η διαδικασία υποβολής της δήλωσης ΦΠΑ, καταβολής του οφειλόμενου φόρου και απόδοσης αυτού στα άλλα κράτη μέλη κατανάλωσης, επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών, οι πληροφορίες των τηρούμενων λογιστικών καταχωρήσεων, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα για τη λειτουργία του παρόντος ειδικού καθεστώτος.

ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ:

ΑΠΟΦ. ΑΑΔΕ Α. 1212/8.9.2021.- Ορισμός αρμόδιας αρχής και ρύθμιση διαδικασίας εγγραφής, μεταβολής, διαγραφής/εξαίρεσης προσώπων, στο πλαίσιο των ειδικών καθεστώτων των άρθρων 47β, 47γ και 47δ του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000, Α' 248).

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α) Της παρ. 12 του άρθρου 47β, της παρ. 13 του άρθρου 47γ και της παρ. 15 του άρθρου 47δ του Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) (ν. 2859/2000, Α' 248), με τις οποίες προβλέπεται ότι με απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων ορίζονται τα αρμόδια όργανα, καθώς και οι διαδικασίες εγγραφής και διαγραφής ή εξαίρεσης από τα ειδικά καθεστάτα των άρθρων αυτών.

.....
Αποφασίζουμε

Άρθρο 1

Πεδίο Εφαρμογής

Ορίζουμε την αρμόδια αρχή και καθορίζουμε τη διαδικασία εγγραφής, μεταβολής, διαγραφής/εξαίρεσης προσώπων στα ειδικά καθεστάτα των άρθρων 47β, 47γ και 47δ του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000), καθώς και κάθε ειδικότερο σχετικό θέμα με τις ως άνω διαδικασίες, ως ακολούθως:

Άρθρο 2

Αρμόδια αρχή

Αρμόδια αρχή για την εγγραφή προσώπων στα ειδικά καθεστάτα των άρθρων 47β, 47γ και 47δ του Κώδικα Φ.Π.Α., τη μεταβολή στοιχείων εγγραφής και τη διαγραφή ή την εξαίρεση από αυτά καθώς και για τις σχετικές επιχειρησιακές διαδικασίες είναι το Τμήμα Γ2' - Ειδικών καθεστώτων Φ.Π.Α. στο πλαίσιο του ηλεκτρονικού εμπορίου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού και Εναλλακτικής Φορολόγησης Φορολογικών Κατοίκων Ημεδαπής.

Άρθρο 3

Δικαιούχοι εγγραφής

1. Η εγγραφή στα ειδικά καθεστάτα των άρθρων 47β, 47γ και 47δ του Κώδικα Φ.Π.Α. είναι προαιρετική.

Δικαίωμα εγγραφής στα ειδικά καθεστάτα έχουν, κατά περίπτωση, οι κάτωθι:

ι) Στο ειδικό καθεστώς του άρθρου 47β του Κώδικα Φ.Π.Α. δύναται να εγγραφούν οι μη εγκατεστημένοι εντός της Ένωσης υποκείμενοι στον φόρο οι οποίοι παρέχουν υπηρεσίες σε μη

υποκείμενους στον φόρο που είναι εγκατεστημένοι ή έχουν τον τόπο της κατοικίας τους ή της συνήθους διαμονής τους στην Ελλάδα ή σε οποιοδήποτε άλλο κράτος μέλος.

ii) Στο ειδικό καθεστώς του άρθρου 47γ του Κώδικα Φ.Π.Α. δύνανται να εγγραφούν:

(α) εγκατεστημένοι στην Ελλάδα υποκείμενοι στον φόρο οι οποίοι παρέχουν υπηρεσίες σε μη υποκείμενους στον φόρο που είναι εγκατεστημένοι ή έχουν τον τόπο της κατοικίας τους ή της συνήθους διαμονής τους σε οποιοδήποτε άλλο κράτος μέλος, στο οποίο οι υποκείμενοι δεν διαθέτουν έδρα ή εγκατάσταση,

(β) εγκατεστημένοι στην Ελλάδα υποκείμενοι στον φόρο οι οποίοι πραγματοποιούν ενδοκοινοτικές εξ' αποστάσεως πωλήσεις αγαθών,

(γ) μη - εγκατεστημένοι εντός της Ένωσης υποκείμενοι στον φόρο οι οποίοι πραγματοποιούν ενδοκοινοτικές εξ' αποστάσεως πωλήσεις αγαθών εφόσον η αποστολή ή η μεταφορά των αγαθών εκκινεί από το εσωτερικό της χώρας,

(δ) εγκατεστημένοι στην Ελλάδα υποκείμενοι στον φόρο οι οποίοι διευκολύνουν παραδόσεις αγαθών σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 5β του Κώδικα Φ.Π.Α. (ηλεκτρονικές διεπαφές), όταν ο τόπος αναχώρησης και άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς των παραδιδόμενων αγαθών βρίσκεται στο εσωτερικό του ίδιου κράτους μέλους και

(ε) μη εγκατεστημένοι εντός της Ένωσης υποκείμενοι στον φόρο οι οποίοι διευκολύνουν παραδόσεις αγαθών σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 5β του Κώδικα Φ.Π.Α. (ηλεκτρονικές διεπαφές), όταν ο τόπος αναχώρησης και άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς των παραδιδόμενων αγαθών βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας.

Δεν δύνανται να εγγραφούν στο ειδικό καθεστώς του άρθρου 47γ του Κώδικα Φ.Π.Α. υποκείμενοι στον φόρο οι οποίοι έχουν την έδρα της οικονομικής τους δραστηριότητας σε άλλο κράτος μέλος.

Για τους σκοπούς των περ. α', β και δ', εφόσον ο υποκείμενος στον φόρο δεν έχει την έδρα της οικονομικής δραστηριότητάς του στην Ένωση, αλλά διαθέτει μόνιμη εγκατάσταση τόσο στο εσωτερικό της χώρας όσο και σε άλλο/α κράτος/η μέλος/η, τότε εφόσον επιλέξει να εγγραφεί στο ειδικό καθεστώς του άρθρου 47γ του Κώδικα Φ.Π.Α. δεσμεύεται από την απόφασή του αυτή, ως προς το σκέλος της επιλογής κράτους μέλους εγγραφής, για το συγκεκριμένο ημερολογιακό έτος και για τα δύο επόμενα ημερολογιακά έτη.

Για τους σκοπούς των περ. γ' και ε' εφόσον ο υποκείμενος στον φόρο δεν έχει την έδρα της οικονομικής δραστηριότητάς του ούτε διαθέτει μόνιμη εγκατάσταση στην Ένωση, στην περίπτωση που η αποστολή ή η μεταφορά των αγαθών εκκινεί τόσο από το εσωτερικό της χώρας όσο και από άλλο/α κράτος/η μέλος/η, τότε εφόσον επιλέξει να εγγραφεί στο ειδικό καθεστώς του άρθρου 47γ του Κώδικα Φ.Π.Α. δεσμεύεται από την απόφασή του αυτή, ως προς το σκέλος της επιλογής κράτους μέλους εγγραφής, για το συγκεκριμένο ημερολογιακό έτος και για τα δύο επόμενα ημερολογιακά έτη. Στην περίπτωση του προηγούμενου εδαφίου οι υποκείμενοι στον φόρο δεν υποχρεούνται στον ορισμό φορολογικού αντιπροσώπου για εκπλήρωση υποχρεώσεων που συνδέονται αποκλειστικά με το εν λόγω ειδικό καθεστώς.

Οι ανωτέρω υποκείμενοι στον φόρο εφαρμόζουν το ειδικό καθεστώς του άρθρου 47γ του Κώδικα Φ.Π.Α. σε όλες τις εξ' αποστάσεως πωλήσεις αγαθών, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στην παρ. 1 του άρθρου 47στ' του Κώδικα Φ.Π.Α.

iii) Στο ειδικό καθεστώς του άρθρου 47δ του Κώδικα Φ.Π.Α. δύνανται να εγγραφούν:

(α) υποκείμενοι στον φόρο εγκατεστημένοι στην Ελλάδα οι οποίοι πραγματοποιούν εξ' αποστάσεως πωλήσεις αγαθών τα οποία εισάγονται από τρίτα εδάφη ή τρίτες χώρες,

(β) υποκείμενοι στον φόρο μη εγκατεστημένοι εντός της Ένωσης και εγκατεστημένοι σε χώρα εκτός Ε.Ε. με την οποία η Ένωση έχει συνάψει συμφωνία περί αμοιβαίας συνδρομής ανάλογης έκτασης με εκείνη που προβλέπεται από την οδηγία 2010/24/ΕΕ του Συμβουλίου, όπως έχει εν-

σωματωθεί στο εθνικό δίκαιο με τον ν. 4072/2012 (Α' 86), και από τον Κανονισμό (ΕΕ) αριθ. 904/2010 του Συμβουλίου και οι οποίοι πραγματοποιούν εξ' αποστάσεως πωλήσεις αγαθών της περ. α' από την εν λόγω τρίτη χώρα,

(γ) μεσάζοντες εγκατεστημένοι στην Ελλάδα, οι οποίοι επιθυμούν να εγγραφούν στο καθεστώς προκειμένου να ενεργούν ως μεσάζοντες και

(δ) υποκείμενοι στον φόρο, είτε εγκατεστημένοι εντός της Ένωσης είτε όχι, οι οποίοι πραγματοποιούν εξ' αποστάσεως πωλήσεις αγαθών της περ. α' και αντιπροσωπεύονται από μεσάζοντα εγκατεστημένο στο εσωτερικό της χώρας.

Ο ορισμός μεσάζοντα είναι προαιρετικός για τους υποκείμενους στον φόρο των περ. α' και β'.

Δεν δύναται να εγγραφούν στο ειδικό καθεστώς του άρθρου 47δ του Κώδικα Φ.Π.Α. υποκείμενοι στον φόρο οι οποίοι έχουν την έδρα της οικονομικής τους δραστηριότητας σε άλλο κράτος μέλος.

Για τους σκοπούς των περ. α', γ' και δ' εφόσον ο υποκείμενος στον φόρο ή ο μεσάζων δεν έχει την έδρα της οικονομικής δραστηριότητάς του στην Ένωση, αλλά διαθέτει μόνιμη εγκατάσταση τόσο στο εσωτερικό της χώρας όσο και σε άλλο/α κράτος/η μέλος/η, τότε εφόσον επιλέξει να εγγραφεί στο ειδικό καθεστώς του άρθρου 47δ του Κώδικα Φ.Π.Α. δεσμεύεται από την απόφασή του αυτή, ως προς το σκέλος της επιλογής κράτους μέλους εγγραφής, για το συγκεκριμένο ημερολογιακό έτος και για τα δύο επόμενα ημερολογιακά έτη.

Οι ανωτέρω υποκείμενοι στον φόρο εφαρμόζουν το ειδικό καθεστώς του παρόντος άρθρου σε όλες τις εξ αποστάσεως πωλήσεις αγαθών που εισάγονται στην Ένωση από τρίτες χώρες ή τρίτα εδάφη σε δέματα εσωτερικής αξίας έως 150 ευρώ, με εξαίρεση τα προϊόντα ειδικού φόρου κατανάλωσης και με την επιφύλαξη των οριζομένων στο άρθρο 47στ του Κώδικα ΦΠΑ.

2. Δεν επιτρέπεται η εγγραφή στα ανωτέρω ειδικά καθεστώτα υποκείμενων στον φόρο και μεσαζόντων οι οποίοι:

- είτε είναι εγγεγραμμένοι στο αντίστοιχο ειδικό καθεστώς άλλου κράτους μέλους,
- είτε έχουν εγγραφεί στα αντίστοιχα των άρθρων 47γ και 47δ του Κώδικα ΦΠΑ ειδικά καθεστώτα άλλων κρατών μελών και δεν έχει παρέλθει η υποχρεωτική χρονική περίοδος δέσμευσης τους ως προς την επιλογή κράτους μέλους εγγραφής,
- είτε βρίσκονται σε περίοδο αποκλεισμού από τη χρήση όλων των ειδικών καθεστώτων, σε όλα τα κράτη μέλη, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58β του Εκτελεστικού Κανονισμού (ΕΕ) 282/2011, όπως αυτός ισχύει από 01.07.2021.

Δεν επιτρέπεται η εγγραφή στο ειδικό καθεστώς του άρθρου 47δ του Κώδικα ΦΠΑ είτε απευθείας είτε διαμέσου μεσάζοντα υποκείμενων στον φόρο που είναι ενταγμένοι στο ειδικό καθεστώς μικρών επιχειρήσεων του άρθρου 39 του Κώδικα ΦΠΑ, εκτός και αν επιλέξουν να διαγραφούν από το ειδικό καθεστώς μικρών επιχειρήσεων.

Άρθρο 4

Διαδικασία εγγραφής

1. Οι υποκείμενοι στον φόρο και οι μεσάζοντες που επιλέγουν να ενταχθούν στα ειδικά καθεστώτα υποβάλλουν αίτηση προς την αρμόδια αρχή, σύμφωνα με το Παράρτημα Ι της παρούσας που βασίστηκε στον Εκτελεστικό Κανονισμό (ΕΕ) 2020/194 της Επιτροπής μέσω των ηλεκτρονικών υπηρεσιών του TAXISnet. Η αποδοχή της αίτησης εγγραφής προϋποθέτει, μεταξύ άλλων, ότι η αρμόδια αρχή θα έχει στη διάθεσή της, είτε αποκλειστικά μέσω της αίτησης εγγραφής είτε συνδυαστικά μέσω της αίτησης εγγραφής και μέσω της άντλησης στοιχείων από το φορολογικό μητρώο του εσωτερικού συστήματος, όλα τα υποχρεωτικά στοιχεία εγγραφής, όπως αυτά απορρέουν από τις προβλέψεις του ως άνω Κανονισμού.

Η διαδικασία υποβολής της αίτησης εγγραφής εξειδικεύεται ανά ειδικό καθεστώς ως εξής:

α. Οι αιτήσεις εγγραφής από τους μη εγκατεστημένους εντός της Ένωσης υποκείμενους στον

φόρο οι οποίοι επιθυμούν να εγγραφούν στο ειδικό καθεστώς του άρθρου 47β του Κώδικα Φ.Π.Α. υποβάλλονται ηλεκτρονικά μέσω της εφαρμογής OSS στο TAXISnet, προκειμένου να τους χορηγηθεί, με ηλεκτρονικά μέσα, ΑΦΜ/ΦΠΑ με το πρόθεμα EU και συγχρόνως υποβάλλουν αίτημα για τη χορήγηση κωδικών πρόσβασης στο TAXISnet. Στην οθόνη εγγραφής δηλώνεται αν έχει αποδοθεί στην Ελλάδα Ατομικός Αριθμός Μητρώου ΦΠΑ ή Εθνικός Αριθμός Φορολογικού Μητρώου (ως μη εγκατεστημένος στην Ελλάδα). Αν δεν έχει αποδοθεί ΑΦΜ ή αν δεν έχει δηλωθεί, προχωράει η διαδικασία της εγγραφής.

β. Οι αιτήσεις εγγραφής από τους υποκείμενους στον φόρο οι οποίοι επιθυμούν να εγγραφούν στο ειδικό καθεστώς του άρθρου 47γ του Κώδικα Φ.Π.Α. υποβάλλονται ηλεκτρονικά μέσω του υπάρχοντος λογαριασμού τους στο TAXISnet. Οι εν λόγω υποκείμενοι στον φόρο συμπληρώνουν τα κενά πεδία της αίτησης εγγραφής, στην οποία εμφανίζονται προσυμπληρωμένα τα στοιχεία που έχει ήδη στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση, όπως η επωνυμία, το τηλέφωνο, ο υπεύθυνος επικοινωνίας και η ταχυδρομική διεύθυνση.

Στην περίπτωση που ο μη εγκατεστημένος εντός της Ένωσης υποκείμενος στον φόρο δεν διαθέτει ήδη ΑΦΜ/ ΦΠΑ στην Ελλάδα οφείλει πρώτα να υποβάλει δήλωση εγγραφής/έναρξης και αφού του αποδοθεί ελληνικό ΑΦΜ/ΦΠΑ και του χορηγηθούν κωδικοί πρόσβασης στο TAXISnet, να αιτηθεί την εγγραφή του στο ειδικό καθεστώς του άρθρου 47γ του Κώδικα Φ.Π.Α. κατά τα ανωτέρω.

γ. Οι αιτήσεις εγγραφής από τους υποκείμενους στον φόρο ή τους μεσάζοντες με σκοπό την εγγραφή στο ειδικό καθεστώς του άρθρου 47δ του Κώδικα Φ.Π.Α υποβάλλονται μέσω του υπάρχοντος λογαριασμού τους στο TAXISnet σύμφωνα με τα οριζόμενα στην περ. β'.

Στους υποκείμενους στον φόρο που εγγράφονται απευθείας στο ειδικό καθεστώς χορηγείται ΑΦΜ/ΦΠΑ με το πρόθεμα IM (Import) και στους μεσάζοντες ΑΦΜ με το πρόθεμα IN (Intermediary), προκειμένου να ενεργούν ως μεσάζοντες στο πλαίσιο του ειδικού καθεστώτος και ΑΦΜ/ΦΠΑ με το πρόθεμα IM για κάθε υποκείμενο στον φόρο τον οποίο αντιπροσωπεύουν.

Οι ανωτέρω ΑΦΜ/ΦΠΑ ή ΑΦΜ χορηγούνται και γνωστοποιούνται με ηλεκτρονικά μέσα.

Κατ' εξαίρεση, εάν ο μη εγκατεστημένος εντός της Ένωσης υποκείμενος στον φόρο που έχει δικαίωμα να εγγραφεί απευθείας χωρίς τη χρήση μεσάζοντα, δεν διαθέτει ήδη λογαριασμό στο TAXISnet, τότε υποβάλλει την αίτηση εγγραφής μέσω της εφαρμογής OSS στο TAXISnet στο διαδικτυακό τόπο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων. Στην οθόνη εγγραφής δηλώνεται αν έχει αποδοθεί στην Ελλάδα Ατομικός Αριθμός Μητρώου ΦΠΑ ή Εθνικός Αριθμός Φορολογικού Μητρώου (ως μη εγκατεστημένος στην Ελλάδα). Αν δεν έχει αποδοθεί ΑΦΜ ή αν δεν έχει δηλωθεί, προχωράει η διαδικασία της εγγραφής.

2. Ο χρόνος υποβολής της αίτησης εγγραφής και ο χρόνος ημερομηνίας έναρξης χρήσης του εκάστοτε ειδικού καθεστώτος έχει ως εξής:

α. Αναφορικά με τα ειδικά καθεστώτα των άρθρων 47β και 47γ του Κώδικα Φ.Π.Α. οι αιτήσεις εγγραφής υποβάλλονται πριν από την έναρξη διενέργειας των σχετικών συναλλαγών. Ημερομηνία έναρξης χρήσης του καθεστώτος κατά τα ανωτέρω είναι η πρώτη ημέρα του ημερολογιακού τριμήνου που ακολουθεί την ημερομηνία υποβολής της αίτησης εγγραφής.

Ωστόσο εάν πραγματοποιηθεί συναλλαγή που υπάγεται στο καθεστώς του άρθρου 47β ή στο καθεστώς του άρθρου 47γ του Κώδικα Φ.Π.Α. πριν την πρώτη ημέρα του επόμενου ημερολογιακού τριμήνου τότε η αίτηση εγγραφής, υποβάλλεται το αργότερο τη δέκατη ημέρα του μήνα που ακολουθεί την εν λόγω πρώτη συναλλαγή και ο υποκείμενος ενημερώνει το Κ-Μ εγγραφής, προκειμένου αυτή η συναλλαγή να καλυφθεί από το καθεστώς.

Όταν συντρέχουν οι ανωτέρω λόγοι, ημερομηνία έναρξης χρήσης του καθεστώτος είναι η ημερομηνία της πρώτης συναλλαγής.

β. Αναφορικά με το ειδικό καθεστώς του άρθρου 47δ του Κώδικα Φ.Π.Α. οι αιτήσεις εγγραφής

υποβάλλονται πριν από την έναρξη διενέργειας των σχετικών συναλλαγών. Ημερομηνία έναρξης χρήσης του καθεστώτος κατά τα ανωτέρω είναι η ημέρα χορήγησης του ΑΦΜ/ ΦΠΑ στον υποκείμενο στον φόρο ή στον μεσάζοντα για κάθε υποκείμενο στον φόρο τον οποίο αυτός αντιπροσωπεύει.

3. Ο ΑΦΜ με το πρόθεμα ΙΝ δεν συνιστά ΑΦΜ/ΦΠΑ και δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί για άλλους σκοπούς από τον μεσάζοντα, όπως ιδίως για δήλωση ΦΠΑ που αφορά σε φορολογητέες πράξεις του.

Άρθρο 5

Ενέργειες της φορολογικής διοίκησης κατά την εγγραφή και επανεγγραφή- Περιπτώσεις απόρριψης

1. Η αρμόδια αρχή λαμβάνει τις αιτήσεις εγγραφής και αμελλητί εξετάζει την πληρότητα της αίτησης και επαλήθευει τις παρεχόμενες πληροφορίες καθώς και ότι ο μεσάζων διαθέτει ελληνικό ΙΝ ΑΦΜ και διαπιστώνει την πλήρωση των προϋποθέσεων εγγραφής στο οικείο ειδικό καθεστώς.

2. Η εξέταση της πληρότητας των παρεχόμενων πληροφοριών και η επαλήθευσή τους πραγματοποιείται ως εξής:

α. Όσον αφορά στους μη εγκατεστημένους εντός της Ένωσης υποκείμενους στον φόρο, οι οποίοι επιθυμούν να εγγραφούν στο ειδικό καθεστώς του άρθρου 47β του Κώδικα Φ.Π.Α., η αρμόδια αρχή ελέγχει τη διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του αιτούντος αποστέλλοντας σε αυτόν μήνυμα ηλεκτρονικού ταχυδρομείου για σκοπούς επιβεβαίωσης. Μετά την επιβεβαίωση αυτή, η αρμόδια αρχή ελέγχει την πληρότητα της αίτησης σύμφωνα με το υπόδειγμα του Παραρτήματος Ι του Εκτελεστικού Κανονισμού (ΕΕ) 2020/194 της Επιτροπής και προβαίνει σε επαλήθευση των πληροφοριών καθώς και του ενδιαφέροντος εγγραφής στο ειδικό καθεστώς με κάθε πρόσφορο μέσο (όπως τηλεφωνική επιβεβαίωση, επαλήθευση ύπαρξης ιστοτόπου, έλεγχος μη-ακατάληπτου της αίτησης). Εφόσον κατά την επαλήθευση των πληροφοριών προκύπτουν αμφιβολίες, μπορεί να ζητηθούν πρόσθετα στοιχεία για την ύπαρξη της επιχείρησης και τη χώρα στην οποία βρίσκεται η έδρα της.

β. Όσον αφορά τόσο στους εγκατεστημένους στην Ελλάδα υποκείμενους στον φόρο όσο και τους μη-εγκατεστημένους εντός της Ένωσης υποκείμενους στον φόρο, οι οποίοι διαθέτουν ελληνικό ΑΦΜ/ΦΠΑ και επιθυμούν να εγγραφούν στο ειδικό καθεστώς του άρθρου 47γ του Κώδικα Φ.Π.Α., η αρμόδια αρχή προβαίνει σε έλεγχο πληρότητας των στοιχείων. Ο έλεγχος πληρότητας λαμβάνει υπόψη αφενός τα προσυμπληρωμένα στοιχεία που αντλούνται από το φορολογικό μητρώο του εσωτερικού συστήματος και αφετέρου τα στοιχεία που δηλώνονται με την αίτηση εγγραφής. Ο έλεγχος πληρότητας ολοκληρώνεται επιτυχώς εφόσον καλύπτονται όλα τα προβλεπόμενα πεδία που χρήζουν συμπλήρωσης σύμφωνα με το υπόδειγμα του Παραρτήματος Ι του Εκτελεστικού Κανονισμού (ΕΕ) 2020/194 της Επιτροπής.

γ. Όσον αφορά στους υποκείμενους στον φόρο, οι οποίοι επιθυμούν να εγγραφούν στο ειδικό καθεστώς του άρθρου 47δ του Κώδικα Φ.Π.Α., είτε άμεσα είτε διαμέσου μεσάζοντα, χωρίς να διαθέτουν ήδη ελληνικό ΑΦΜ/ΦΠΑ, η αρμόδια αρχή εφαρμόζει τα οριζόμενα στην περ. α'. Όσον αφορά τους υποκείμενους στον φόρο που διαθέτουν ήδη ελληνικό ΑΦΜ/ΦΠΑ καθώς και τους μεσάζοντες, οι οποίοι επιθυμούν να εγγραφούν στο ειδικό καθεστώς του άρθρου 47δ του Κώδικα Φ.Π.Α., η αρμόδια αρχή εφαρμόζει τα οριζόμενα στην περ. β'.

Η εξέταση πληρότητας των περ. α' έως και γ' δύναται να γίνεται εν μέρει ή εν όλω αυτοματοποιημένα ενώ το σύστημα δύναται να μην επιτρέπει την ολοκλήρωση υποβολής της αίτησης σε περίπτωση ελλείψεων στην πληρότητα των παρεχόμενων πληροφοριών.

3. Η διαπίστωση πλήρωσης των προϋποθέσεων εγγραφής στο εκάστοτε οικείο ειδικό καθεστώς πραγματοποιείται ως εξής:

α. εξετάζεται εάν ο υποκείμενος στον φόρο ή ο μεσάζων τελεί σε περίοδο αποκλεισμού από

τη χρήση όλων των ειδικών καθεστώτων, σε όλα τα κράτη - μέλη, σύμφωνα με τις διατάξεις του Εκτελεστικού Κανονισμού 282/2011, όπως αυτός ισχύει από 01.07.2021,

β. εξετάζεται εάν ο υποκείμενος στον φόρο ή ο μεσάζων είναι εγγεγραμμένος στο αντίστοιχο ειδικό καθεστώς άλλου κράτους μέλους και

γ. εξετάζεται εάν ο υποκείμενος στον φόρο ή ο μεσάζων είναι ήδη εγγεγραμμένος στο ίδιο ειδικό καθεστώς στην Ελλάδα.

Η επαλήθευση των περ. α' και β' πραγματοποιείται τόσο μέσω αυτόματης πρόσβασης στις πληροφορίες εγγραφής που αποθηκεύουν τα λοιπά κράτη μέλη δυνάμει της περ. δ' του άρθρου 17 και του άρθρου 21 του Κανονισμού (ΕΕ) 904/2010, όσο και μέσω των πληροφοριών που ήδη έχουν ληφθεί από τα άλλα κράτη - μέλη δυνάμει των άρθρων 47β και 47γ του ανωτέρω Κανονισμού και έχουν αποθηκευτεί στα πληροφοριακά συστήματα τα οποία βρίσκονται υπό την ευθύνη της αρμόδιας αρχής.

Η επαλήθευση των περ. α' και γ' πραγματοποιείται λαμβάνοντας υπόψη, ιδίως, πληροφορίες οι οποίες έχουν αποθηκευτεί στα πληροφοριακά συστήματα τα οποία βρίσκονται υπό την ευθύνη της αρμόδιας αρχής και αφορούν σε τυχόν ύπαρξη μόνιμης εγκατάστασης σε άλλο/α κράτος/η μέλος/η που έχει δηλωθεί από άλλον υποκείμενο στον φόρο ή άλλον μεσάζοντα που είναι ήδη εγγεγραμμένος σε κάποιο από τα ειδικά καθεστώτα των άρθρων 47γ ή 47δ του Κώδικα ΦΠΑ.

4. Εφόσον ολοκληρωθούν επιτυχώς οι, ενέργειες των παρ. 1 έως και 3 εφαρμόζονται, αντιστοίχως, τα εξής:

α. Όσον αφορά στον μη εγκατεστημένο εντός της Ένωσης υποκείμενο στον φόρο, ο οποίος επιθυμεί να εγγραφεί στο ειδικό καθεστώς του άρθρου 47β του Κώδικα Φ.Π.Α., χορηγείται ΑΦΜ/ΦΠΑ με το πρόθεμα EU και κωδικό πρόσβασης στο TAXISnet και πραγματοποιείται η εγγραφή του στο ως άνω ειδικό καθεστώς. Στην περίπτωση επανεγγραφής χρησιμοποιείται ο ίδιος ΑΦΜ/ΦΠΑ με το πρόθεμα EU.

β. Όσον αφορά τόσο στον εγκατεστημένο στην Ελλάδα υποκείμενο στον φόρο όσο και τον μη εγκατεστημένο εντός της Ένωσης υποκείμενο στον φόρο, ο οποίος διαθέτει ελληνικό ΑΦΜ/ΦΠΑ, και ο οποίος επιθυμεί να εγγραφεί στο ειδικό καθεστώς του άρθρου 47γ του Κώδικα Φ.Π.Α., η αρμόδια αρχή τον εγγράφει στο ειδικό καθεστώς με τον ελληνικό ΑΦΜ/ΦΠΑ που ήδη αυτός διαθέτει.

γ. Όσον αφορά στον υποκείμενο στον φόρο που αιτείται να εγγραφεί στο ειδικό καθεστώς του άρθρου 47δ του Κώδικα Φ.Π.Α. χορηγείται ΑΦΜ/ΦΠΑ με το πρόθεμα IM και - εάν δεν διαθέτει ήδη- κωδικό πρόσβασης στο TAXISnet και εγγράφεται στο ειδικό καθεστώς. Στην περίπτωση επανεγγραφής του υποκείμενου στον φόρο δεν μπορεί να επαναχρησιμοποιηθεί ο ίδιος ΑΦΜ/ΦΠΑ με το πρόθεμα IM.

δ. Όσον αφορά στον μεσάζοντα, ο οποίος επιθυμεί να εγγραφεί στο ειδικό καθεστώς του άρθρου 47δ του Κώδικα Φ.Π.Α., προκειμένου να ενεργεί στο όνομα και για λογαριασμό υποκειμένων στον φόρο, χορηγείται ΑΦΜ με το πρόθεμα IN, ο οποίος του επιτρέπει να ενεργεί στο όνομα και για λογαριασμό υποκειμένων στον φόρο που χρησιμοποιούν το καθεστώς και - εάν δεν διαθέτει ήδη-κωδικό πρόσβασης στο TAXISnet. Στην περίπτωση επανεγγραφής δεν μπορεί να επαναχρησιμοποιηθεί ο ίδιος ΑΦΜ με το πρόθεμα IN.

ε. Όσον αφορά στον μεσάζοντα ο οποίος διαθέτει ήδη ενεργό ΑΦΜ με το πρόθεμα IN, προκειμένου να ενεργεί στο όνομα και για λογαριασμό υποκειμένων στον φόρο, χορηγείται ΑΦΜ/ΦΠΑ με το πρόθεμα IM για κάθε υποκείμενο στον φόρο στο όνομα και για λογαριασμό του οποίου ενεργούν. Στην περίπτωση επανεγγραφής του υποκείμενου στον φόρο δεν μπορεί να επαναχρησιμοποιηθεί ο ίδιος ΑΦΜ/ΦΠΑ με το πρόθεμα IM.

5. Η αρμόδια αρχή εκδίδει βεβαίωση για την εγγραφή στο εκάστοτε ειδικό καθεστώς την οποία κοινοποιεί στον υποκείμενο στον φόρο και τον μεσάζοντα μέσω μηνύματος ηλεκτρονικού ταχυ-

δρομείου και ανάρτησής της στον λογαριασμό τους στις ηλεκτρονικές υπηρεσίες (TAXISnet) της ΑΑΔΕ. Στην περίπτωση που ο υποκείμενος στον φόρο που αντιπροσωπεύεται από μεσάζοντα δεν έχει λογαριασμό στο Taxisnet τότε η βεβαίωση κοινοποιείται στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του. Για τις εγκρίσεις που έχουν διενεργηθεί μέχρι την έκδοση της παρούσας και έχει ενημερωθεί σχετικά ο υποκείμενος και ο μεσάζοντας, οι βεβαιώσεις εκδίδονται εκ των υστέρων και κοινοποιούνται κατά τα ανωτέρω.

6. Η αρμόδια αρχή διαβιβάζει στις αρμόδιες αρχές των άλλων κρατών μελών ηλεκτρονικά, μέσω του δικτύου CCN/CSI, τα στοιχεία εγγραφής και τυχόν μεταβολές των στοιχείων αυτών εντός διαστήματος δέκα ημερών από το τέλος του μήνα εντός του οποίου έλαβε τις σχετικές πληροφορίες από τον υποκείμενο στον φόρο ή τον μεσάζοντα του.

Επίσης, η αρμόδια αρχή καταχωρεί αμελλητί στον τοπικό κόμβο του IOSS-DR τους ΑΦΜ/ΦΠΑ με το πρόθεμα IM.

7. Οι αιτήσεις εγγραφής απορρίπτονται από την αρμόδια αρχή, εφόσον δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις εγγραφής στα ειδικά καθεστάτα και ειδικότερα σε περίπτωση που:

- οι πληροφορίες που παρέχονται κατά την υποβολή της αίτησης είναι ελλιπείς,
- οι παρεχόμενες πληροφορίες δεν επαληθεύονται,

- πρόκειται για υποκείμενο στον φόρο ή μεσάζοντα ο οποίος εμπίπτει στις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 3 της παρούσας απόφασης ή/και

- ο ελληνικός ΑΦΜ/ΦΠΑ του υποκείμενου στον φόρο ο οποίος επιθυμεί να εγγραφεί στο ειδικό καθεστώς του άρθρου 47γ του Κώδικα ΦΠΑ είναι μη-έγκυρος ή απενεργοποιημένος ή τελεί σε αναστολή ή βρίσκεται σε κατάσταση αδράνειας. Το αυτό ισχύει και σε περιπτώσεις όπου ο υποκείμενος στον φόρο ή ο μεσάζων επιθυμεί να εγγραφεί στο ειδικό καθεστώς του άρθρου 47δ του Κώδικα ΦΠΑ.

8. Η αρμόδια αρχή εκδίδει αιτιολογημένη απόφαση επί της οποίας μνημονεύονται ρητά οι λόγοι απόρριψης της αίτησης, καθώς και η δυνατότητα και η προθεσμία προσβολής της με αίτηση ακυρώσεως στο ΣτΕ κατά το π.δ. 18/1989. Η αρμόδια αρχή κοινοποιεί την σχετική απόφαση στον υποκείμενο στον φόρο και τον μεσάζοντα μέσω μηνύματος ηλεκτρονικού ταχυδρομείου και ανάρτησής της στον λογαριασμό τους στις ηλεκτρονικές υπηρεσίες (TAXISnet) της ΑΑΔΕ. Σε περίπτωση που δεν υπάρχει ήδη λογαριασμός στις ηλεκτρονικές υπηρεσίες (TAXISnet) της ΑΑΔΕ, η αρμόδια αρχή κοινοποιεί στον υποκείμενο στον φόρο και τον μεσάζοντα την παραπάνω απόφαση μέσω μηνύματος ηλεκτρονικού ταχυδρομείου στις αντίστοιχες δηλωθείσες διευθύνσεις ηλεκτρονικού ταχυδρομείου.

Για τις απορρίψεις αιτήσεων που έχουν διενεργηθεί μέχρι την έκδοση της παρούσας και έχει ενημερωθεί σχετικά ο υποκείμενος και ο μεσάζοντας, οι αποφάσεις εκδίδονται εκ των υστέρων και κοινοποιούνται κατά τα ανωτέρω.

Άρθρο 6

Ενημέρωση της Φορολογικής Διοίκησης για μεταβολή στα στοιχεία εγγραφής

1. Ο υποκείμενος στον φόρο ή ο μεσάζων που ενεργεί για λογαριασμό του ενημερώνει, το αργότερο μέχρι τη δέκατη ημέρα του επόμενου μήνα, μέσω του λογαριασμού του στο TAXISnet, σχετικά με οτιδήποτε από τα ακόλουθα:

α. Την παύση των δραστηριοτήτων του υποκείμενου στον φόρο οι οποίες υπάγονται σε κάποιο από τα ειδικά καθεστάτα των άρθρων 47β, 47γ και 47δ του Κώδικα ΦΠΑ,

β. οποιοσδήποτε μεταβολές στις δραστηριότητές του που καλύπτονται από ένα ειδικό καθεστώς κατά τρόπον τέτοιο ώστε να μην πληροί πλέον τις απαιτούμενες προϋποθέσεις για την υπαγωγή του στο εν λόγω ειδικό καθεστώς ή/και

γ. οποιοσδήποτε αλλαγές στις πληροφορίες που παρείχε προηγουμένως προς την αρμόδια αρχή.

Η υποχρέωση της περ. γ' υφίσταται για τουλάχιστον 3 έτη από τη διαγραφή του υποκείμενου στον φόρο ή του μεσάζοντα που ενεργεί για λογαριασμό του από το οικείο ειδικό καθεστώς του Κώδικα Φ.Π.Α. και καταλαμβάνει τυχόν μεταβολές στα εξής στοιχεία: πλήρη ταχυδρομική διεύθυνση της επιχείρησης, διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, ονοματεπώνυμο αρμοδίου επικοινωνίας, αριθμό τηλεφώνου, αριθμό IBAN ή OBAN και αριθμό BIC.

2. Μεταβολή των στοιχείων εγγραφής δύναται να ενεργείται και οίκοθεν από τη Φορολογική Διοίκηση με βάση τις πληροφορίες που λαμβάνονται από άλλα κ-μ ή μετά από δική της έρευνα.

3. Η αρμόδια αρχή:

- Είτε εκδίδει βεβαίωση για την μεταβολή και την κοινοποιεί στον υποκείμενο στον φόρο και τον μεσάζοντα μέσω μηνύματος ηλεκτρονικού ταχυδρομείου και ανάρτησής της στον λογαριασμό τους στις ηλεκτρονικές υπηρεσίες (TAXISnet) της ΑΑΔΕ. Στην περίπτωση που ο υποκείμενος στον φόρο που αντιπροσωπεύεται από μεσάζοντα δεν έχει λογαριασμό στο Taxisnet, τότε η βεβαίωση κοινοποιείται στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του.

Για τις μεταβολές που έχουν διενεργηθεί μέχρι την έκδοση της παρούσας και έχει ενημερωθεί σχετικά ο υποκείμενος και ο μεσάζοντας, οι βεβαιώσεις εκδίδονται εκ των υστέρων και κοινοποιούνται κατά τα ανωτέρω.

- Είτε εκδίδει αιτιολογημένη απόφαση επί της οποίας μνημονεύονται ρητά οι λόγοι απόρριψης της αίτησης μεταβολής, καθώς και η δυνατότητα και η προθεσμία προσβολής της με αίτηση ακυρώσεως στο ΣτΕ κατά το π.δ. 18/1989. Η αρμόδια αρχή κοινοποιεί την σχετική απόφαση στον υποκείμενο στον φόρο και τον μεσάζοντα μέσω μηνύματος ηλεκτρονικού ταχυδρομείου και ανάρτησής της στον λογαριασμό τους στις ηλεκτρονικές υπηρεσίες (TAXISnet) της ΑΑΔΕ.. Στην περίπτωση που ο υποκείμενος στον φόρο που αντιπροσωπεύεται από μεσάζοντα δεν έχει λογαριασμό στο Taxisnet, τότε η απόφαση κοινοποιείται στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του.

Για τις απορρίψεις αιτήσεων μεταβολών που έχουν διενεργηθεί μέχρι την έκδοση της παρούσας και έχει ενημερωθεί σχετικά ο υποκείμενος και ο μεσάζοντας, οι αποφάσεις εκδίδονται εκ των υστέρων και κοινοποιούνται κατά τα ανωτέρω.

Άρθρο 7

Εγγραφή στο αντίστοιχο ειδικό καθεστώς άλλου κράτους μέλους και εξαίρεση στην Ελλάδα

1. Στην περίπτωση που ο υποκείμενος στον φόρο ή ο μεσάζων που ενεργεί για λογαριασμό του εγγραφεί, είτε προαιρετικά είτε υποχρεωτικά (π.χ. λόγω μεταφοράς της έδρας οικονομικής δραστηριότητας σε άλλο κράτος μέλος), στο αντίστοιχο ειδικό καθεστώς άλλου κράτους - μέλους ενημερώνει, μέσω του λογαριασμού του στο TAXISnet, σχετικά με την ως άνω αλλαγή το αργότερο τη δέκατη ημέρα του μήνα που ακολουθεί την εν λόγω αλλαγή. Η αρμόδια αρχή επιβεβαιώνει το έγκαιρο ή μη της εγγραφής στο αντίστοιχο ειδικό καθεστώς του άλλου κράτους μέλους μέσω πληροφοριών που λαμβάνει δυνάμει του Κανονισμού (ΕΕ) 904/2010, όπως αυτός ισχύει από 01.07.2021.

2. Στην περίπτωση που ο υποκείμενος στον φόρο ή ο μεσάζων που ενεργεί για λογαριασμό του δεν εγγραφεί στο αντίστοιχο ειδικό καθεστώς άλλου κράτους - μέλους το αργότερο τη δέκατη ημέρα του μήνα που ακολουθεί την ως άνω ενημέρωση της αρμόδιας αρχής, τότε θεωρείται πως ο υποκείμενος στον φόρο ή ο μεσάζων δεν πληροί τις προϋποθέσεις που του επιτρέπουν να χρησιμοποιεί το εκάστοτε ειδικό καθεστώς κατά την έννοια της περ. γ' της παρ. 5 του άρθρου 47γ, της υποπερ. γγ' της περ. α' της παρ. 7 του άρθρου 47δ, της υποπερ. ββ' της περ. β' της παρ. 7 του άρθρου 47δ και της υποπερ. γγ' της περ. γ' της παρ. 7 του άρθρου 47δ του Κώδικα ΦΠΑ, οπότε και εφαρμόζονται οι σχετικές διατάξεις του άρθρου 8 της παρούσας απόφασης περί διαγραφής/εξαίρεσης.

3. Στην περίπτωση αυτή η αρμόδια αρχή εκδίδει αιτιολογημένη απόφαση επί της οποίας μνη-

μονεύονται ρητά οι λόγοι διαγραφής/εξαίρεσης, καθώς και η δυνατότητα και η προθεσμία προσβολής της με αίτηση ακυρώσεως στο ΣτΕ κατά το π.δ. 18/1989. Η αρμόδια αρχή κοινοποιεί τη σχετική απόφαση στον υποκείμενο στον φόρο και τον μεσάζοντα μέσω μηνύματος ηλεκτρονικού ταχυδρομείου και ανάρτησής της στον λογαριασμό τους στις ηλεκτρονικές υπηρεσίες (TAXISnet) της ΑΑΔΕ. Εφόσον ο υποκείμενος στον φόρο που αντιπροσωπεύεται από μεσάζοντα δεν έχει λογαριασμό στο Taxisnet τότε η απόφαση κοινοποιείται στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του.

Άρθρο 8

Οικειοθελής αποχώρηση και διαγραφή/εξαίρεση από τα ειδικά καθεστώτα

1. Η διαγραφή/εξαίρεση με την οποία παύει η χρήση του ειδικού καθεστώτος πραγματοποιείται:
- Είτε κατόπιν αίτησης του υποκείμενου στον φόρο ή του μεσάζοντα, οπότε η αρμόδια αρχή εκδίδει βεβαίωση για την οικειοθελή διαγραφή/εξαίρεση από το εκάστοτε ειδικό καθεστώς και την κοινοποιεί στον υποκείμενο στον φόρο και τον μεσάζοντα μέσω μηνύματος ηλεκτρονικού ταχυδρομείου και ανάρτησης της σχετικής βεβαίωσης στον λογαριασμό τους στις ηλεκτρονικές υπηρεσίες (TAXISnet) της ΑΑΔΕ.

Εφόσον ο υποκείμενος στον φόρο που αντιπροσωπεύεται από μεσάζοντα δεν έχει λογαριασμό στο Taxisnet τότε η βεβαίωση κοινοποιείται στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του.

Για τις διαγραφές/εξαίρεσεις που έχουν διενεργηθεί μέχρι την έκδοση της παρούσας και έχει ενημερωθεί σχετικά ο υποκείμενος και ο μεσάζοντας, οι βεβαιώσεις εκδίδονται εκ των υστέρων και κοινοποιούνται κατά τα ανωτέρω.

- Είτε κατόπιν αιτιολογημένης απόφασης της αρμόδιας αρχής επί της οποίας μνημονεύονται ρητά οι λόγοι διαγραφής/εξαίρεσης, καθώς και η δυνατότητα και η προθεσμία προσβολής της με αίτηση ακυρώσεως στο ΣτΕ κατά το π.δ. 18/1989. Η αρμόδια αρχή κοινοποιεί την σχετική απόφαση στον υποκείμενο στον φόρο και τον μεσάζοντα μέσω μηνύματος ηλεκτρονικού ταχυδρομείου και ανάρτησής της στον λογαριασμό τους στις ηλεκτρονικές υπηρεσίες (TAXISnet) της ΑΑΔΕ.

Εφόσον ο υποκείμενος στον φόρο που αντιπροσωπεύεται από μεσάζοντα δεν έχει λογαριασμό στο Taxisnet τότε η απόφαση κοινοποιείται στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του.

2. Ο υποκείμενος στον φόρο, ο οποίος χρησιμοποιεί ένα από τα ειδικά καθεστώτα των άρθρων 47β ή 47γ του Κώδικα ΦΠΑ, μπορεί να εξέλθει οικειοθελώς ανεξαρτήτως εάν εξακολουθεί να παραδίδει αγαθά ή να παρέχει υπηρεσίες που μπορούν να καλύπτονται από αυτά τα ειδικά καθεστώτα. Ο υποκείμενος στον φόρο γνωστοποιεί στην αρμόδια αρχή τουλάχιστον 15 ημέρες πριν από τη λήξη του ημερολογιακού τριμήνου που προηγείται εκείνου από το οποίο προτίθεται να παύσει τη χρήση του καθεστώτος. Η παύση τίθεται σε ισχύ από την πρώτη ημέρα του επόμενου ημερολογιακού τριμήνου.

Ο υποκείμενος στον φόρο, ο οποίος χρησιμοποιεί το ειδικό καθεστώς του άρθρου 47δ του Κώδικα ΦΠΑ, μπορεί να εξέλθει οικειοθελώς ανεξαρτήτως εάν εξακολουθεί να πραγματοποιεί εξ αποστάσεως πωλήσεις αγαθών που εισάγονται από τρίτα εδάφη ή τρίτες χώρες. Ο υποκείμενος στον φόρο ή ο μεσάζων που ενεργεί για λογαριασμό του ενημερώνει την αρμόδια αρχή τουλάχιστον 15 ημέρες πριν από τη λήξη του μήνα που προηγείται εκείνου κατά τον οποίο προτίθεται να παύσει τη χρήση του καθεστώτος. Η παύση τίθεται σε ισχύ από την πρώτη ημέρα του επόμενου μήνα και ο υποκείμενος στον φόρο δεν επιτρέπεται πλέον να χρησιμοποιεί το καθεστώς για εξ αποστάσεως πωλήσεις αγαθών που εισάγονται από τρίτα εδάφη ή τρίτες χώρες που διενεργούνται από αυτήν την ημέρα και εφεξής.

Ο μεσάζων μπορεί να εξέλθει οικειοθελώς από το ειδικό καθεστώς του άρθρου 47δ του Κώδικα ΦΠΑ, ενώ η παύση τίθεται σε ισχύ από την πρώτη ημέρα του μήνα που ακολουθεί την ημέρα

κατά την οποία η φορολογική διοίκηση έλαβε γνώση της οικειοθελούς δήλωσης αποχώρησης του μεσάζοντα.

3. Η αρμόδια αρχή διαγράφει/εξαιρεί υποχρεωτικά τον υποκείμενο στον φόρο από το εκάστοτε ειδικό καθεστώς εφόσον συντρέχει μια ή περισσότερες από τις περιπτώσεις που απαριθμούνται στην παρ. 6 του άρθρου 47β, στην παρ. 5 του άρθρου 47γ, καθώς και στις περ. α' και γ' της παρ. 7 του άρθρου 47δ του Κώδικα ΦΠΑ.

Ειδικότερα:

α. Υποκείμενος στον φόρο, ο οποίος έχει εγγραφεί σε κάποιο από τα ειδικά καθεστώτα και ο οποίος για διάστημα δύο ετών δεν έχει παραδώσει αγαθά ή δεν έχει παράσχει υπηρεσίες που καλύπτονται από το συγκεκριμένο καθεστώς σε κανένα κράτος μέλος κατανάλωσης θεωρείται ότι έχει παύσει τις φορολογητέες δραστηριότητές του κατά την έννοια της περ. β' της παρ. 6 του άρθρου 47β, της περ. β' της παρ. 5 του άρθρου 47γ, της υποπερ. ββ' της περ. α' της παρ. 7 του άρθρου 47δ, καθώς και της υποπερ. ββ' της περ. γ' της παρ. 7 του άρθρου 47δ του Κώδικα ΦΠΑ.

β. Υποκείμενος στον φόρο, ο οποίος έχει εγγραφεί σε κάποιο από τα ειδικά καθεστώτα θεωρείται ότι συστηματικά δεν συμμορφώνεται με τους κανόνες που αφορούν το εκάστοτε ειδικό καθεστώς κατά την έννοια της περ. δ' της παρ. 6 του άρθρου 47β, της περ. δ' της παρ. 5 του άρθρου 47γ, της υποπερ. δδ' της περ. α' της παρ. 7 του άρθρου 47δ, καθώς και της υποπερ. δδ' της περ. γ' της παρ. 7 του άρθρου 47δ, του Κώδικα ΦΠΑ τουλάχιστον στις ακόλουθες περιπτώσεις:

i. όταν, σύμφωνα με το άρθρο 60α του Εκτελεστικού Κανονισμού 282/2011, όπως αυτός ισχύει από 01.07.2021, η αρμόδια αρχή έχει εκδώσει υπενθυμίσεις προς τον υποκείμενο στον φόρο και τον μεσάζοντα που ενεργεί για λογαριασμό του, για τις τρεις αμέσως προηγούμενες φορολογικές περιόδους, και δεν έχει υποβληθεί δήλωση Φ.Π.Α. για καθεμία από τις εν λόγω φορολογικές περιόδους εντός 10 ημερών από την αποστολή της υπενθύμισης,

ii. όταν, σύμφωνα με το άρθρο 63α του Εκτελεστικού Κανονισμού 282/2011, όπως αυτός ισχύει από 01.07.2021, η αρμόδια αρχή έχει εκδώσει υπενθυμίσεις προς τον υποκείμενο στον φόρο και τον μεσάζοντα που ενεργεί για λογαριασμό του για τις τρεις αμέσως προηγούμενες φορολογικές περιόδους και ο υποκείμενος στον φόρο ή ο μεσάζων που ενεργεί για λογαριασμό του δεν έχει καταβάλει το σύνολο του ποσού του δηλωθέντος Φ.Π.Α. για καθεμία από τις εν λόγω φορολογικές περιόδους εντός δέκα ημερών από την αποστολή της υπενθύμισης, εκτός εάν το υπόλοιπο μη καταβληθέν ποσό δεν υπερβαίνει τα 100 ευρώ για κάθε φορολογική περίοδο,

iii. όταν μετά από αίτημα της αρμόδιας αρχής και έναν μήνα μετά την επακόλουθη υπενθύμιση από την αρμόδια αρχή, ο ίδιος ο υποκείμενος στον φόρο ή ο μεσάζων που ενεργεί για λογαριασμό του δεν έχει κοινοποιήσει με ηλεκτρονικά μέσα τις καταχωρίσεις που αναφέρονται στην παρ. 10 του άρθρου 47β, στην παρ. 11 του άρθρου 47γ και στην παρ. 13 του άρθρου 47δ του Κώδικα ΦΠΑ.

4. Η απόφαση διαγραφής/εξαιρέσεως υποκείμενου στον φόρο θεμελιώνεται σε οποιαδήποτε διαθέσιμη πληροφορία, συμπεριλαμβανομένων των πληροφοριών που παρέχονται από οποιοδήποτε άλλο κράτος μέλος. Η απόφαση του προηγούμενου εδαφίου θεμελιώνεται ιδίως στην αξιοποίηση των πληροφοριών που λαμβάνονται από τα λοιπά κράτη μέλη δυνάμει των άρθρων 47β και 47γ του Κανονισμού (ΕΕ) 904/2010, όπως αυτός ισχύει από 01.07.2021 και του Εκτελεστικού Κανονισμού (ΕΕ) 2020/194 της Επιτροπής.

Η διαγραφή/εξαιρέση του υποκείμενου στον φόρο από το εκάστοτε ειδικό καθεστώς τίθεται σε ισχύ ως εξής: α. Η διαγραφή/εξαιρέση του υποκείμενου στον φόρο από το ειδικό καθεστώς του άρθρου 47β ή το ειδικό καθεστώς του άρθρου 47γ του Κώδικα ΦΠΑ τίθεται σε ισχύ από την πρώτη ημέρα του ημερολογιακού τριμήνου που ακολουθεί την ημέρα κατά την οποία η απόφαση εξαιρέσεως αποστέλλεται με ηλεκτρονικά μέσα στον υποκείμενο στον φόρο. Ωστόσο, όταν η διαγραφή/εξαιρέση οφείλεται σε αλλαγή της έδρας της οικονομικής δραστηριότητας ή μόνιμης εγκατάστασης ή του τόπου από τον οποίο ξεκινά η αποστολή ή η μεταφορά αγαθών, η διαγραφή/

εξαιρέση ισχύει από την ημερομηνία αυτής της αλλαγής, υπό την προϋπόθεση ότι ο υποκείμενος στον φόρο ενημερώνει και τα δύο κράτη μέλη εγγραφής (παλαιό και νέο) το αργότερο τη δέκατη ημέρα του μήνα που ακολουθεί την εν λόγω αλλαγή.

β. Η διαγραφή του υποκείμενου στον φόρο από το ειδικό καθεστώς του άρθρου 47δ του Κώδικα ΦΠΑ τίθεται σε ισχύ από την πρώτη ημέρα του μήνα που ακολουθεί την ημέρα κατά την οποία η απόφαση διαγραφής αποστέλλεται με ηλεκτρονικά μέσα στον υποκείμενο στον φόρο, εκτός από τις ακόλουθες περιπτώσεις:

αα) όταν η διαγραφή οφείλεται σε αλλαγή της έδρας της οικονομικής δραστηριότητας ή μόνιμης εγκατάστασης, η διαγραφή/εξαιρέση ισχύει από την ημερομηνία αυτής της αλλαγής υπό την προϋπόθεση ότι ο υποκείμενος στον φόρο ή ο μεσάζων που ενεργεί για λογαριασμό του ενημερώνει και τα δύο κράτη μέλη εγγραφής (παλαιό και νέο) το αργότερο τη δέκατη ημέρα του μήνα που ακολουθεί την εν λόγω αλλαγή,

ββ) όταν η διαγραφή οφείλεται σε συστηματική μη συμμόρφωσή του με τους κανόνες του καθεστώτος η διαγραφή τίθεται σε ισχύ από την επομένη της ημέρας κατά την οποία η απόφαση διαγραφής αποστέλλεται με ηλεκτρονικά μέσα στον υποκείμενο στον φόρο.

5. Με εξαιρέση την περίπτωση που καλύπτεται στην υποπερ. ββ' της περ. β' της παραπάνω παρ. 4, ο ΑΦΜ/ ΦΠΑ που χορηγείται για τη χρήση του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 47δ του Κώδικα ΦΠΑ εξακολουθεί να ισχύει για τη χρονική περίοδο που απαιτείται για την εισαγωγή των αγαθών τα οποία παραδόθηκαν πριν από την ημερομηνία της διαγραφής. Η χρονική περίοδος του προηγούμενου εδαφίου ορίζεται στους 2 μήνες από την ως άνω ημερομηνία.

6. Η αρμόδια αρχή διαγράφει υποχρεωτικά τον μεσάζοντα από το ειδικό καθεστώς του άρθρου 47δ του Κώδικα ΦΠΑ εφόσον συντρέχει μια ή περισσότερες από τις περιπτώσεις που απαριθμούνται στην περ. β' της παρ. 7 του ιδίου άρθρου και εξαιρεί από το καθεστώς τους υποκείμενους στον φόρο που εκπροσωπούνται από τον εν λόγω μεσάζοντα, καθώς συντρέχουν στο πρόσωπό τους οι προϋποθέσεις της υποπερ. γγ' της περ. γ' της παρ. 7 του άρθρου 47δ του Κώδικα ΦΠΑ.

Ως προς τις ανωτέρω περιπτώσεις ισχύουν τα εξής ειδικότερα:

Μεσάζων ο οποίος έχει εγγραφεί στο ειδικό καθεστώς του άρθρου 47δ του Κώδικα ΦΠΑ θεωρείται ότι συστηματικά δεν συμμορφώνεται με τους κανόνες που αφορούν το καθεστώς αυτό κατά την έννοια της υποπερ. γγ' της περ. β' της παρ. 7 του άρθρου 47δ του Κώδικα ΦΠΑ στις ακόλουθες ενδεικτικά αναφερόμενες περιπτώσεις:

α) όταν, σύμφωνα με το άρθρο 60α του Εκτελεστικού Κανονισμού 282/2011, όπως αυτός ισχύει από 01.07.2021, η αρμόδια αρχή έχει εκδώσει για τον ίδιο υποκείμενο στον φόρο και για τις τρεις αμέσως προηγούμενες φορολογικές περιόδους υπενθυμίσεις, και ο μεσάζων δεν έχει υποβάλει την οικεία δήλωση Φ.Π.Α., για καθεμία από τις εν λόγω φορολογικές περιόδους εντός 10 ημερών από την αποστολή της υπενθύμισης,

β) όταν, σύμφωνα με το άρθρο 63α του Εκτελεστικού Κανονισμού 282/2011, όπως αυτός ισχύει από 01.07.2021, η αρμόδια αρχή έχει εκδώσει για τον ίδιο υποκείμενο στον φόρο και για τις τρεις αμέσως προηγούμενες φορολογικές περιόδους υπενθυμίσεις και ο μεσάζων δεν έχει καταβάλει το σύνολο του ποσού του δηλωθέντος Φ.Π.Α. για καθεμία από τις εν λόγω φορολογικές περιόδους εντός δέκα ημερών από την αποστολή της υπενθύμισης, εκτός εάν το υπόλοιπο μη καταβληθέν ποσό δεν υπερβαίνει τα 100 ευρώ για κάθε φορολογική περίοδο,

γ) όταν μετά από αίτημα της αρμόδιας αρχής και έναν μήνα μετά την επακόλουθη υπενθύμιση από την αρμόδια αρχή, για έναν συγκεκριμένο υποκείμενο στον φόρο, ο μεσάζων δεν έχει κοινοποιήσει με ηλεκτρονικά μέσα τις καταχωρίσεις που αναφέρονται στην παρ. 13 του άρθρου 47δ του Κώδικα ΦΠΑ.

7. Η απόφαση διαγραφής του μεσάζοντα θεμελιώνεται σε οποιαδήποτε διαθέσιμη πληροφορία, συμπεριλαμβανομένων των πληροφοριών που παρέχονται από οποιοδήποτε άλλο κράτος μέλος.

Η απόφαση του προηγούμενου εδαφίου θεμελιώνεται ιδίως στην αξιοποίηση των πληροφοριών που λαμβάνονται από τα λοιπά κράτη μέλη δυνάμει του άρθρου 47γ του Κανονισμού (ΕΕ) 904/2010, όπως αυτός ισχύει από 01.07.2021 και του Εκτελεστικού Κανονισμού (ΕΕ) 2020/194 της Επιτροπής.

Η διαγραφή του μεσάζοντα από το φορολογικό μητρώο τίθεται σε ισχύ από την πρώτη ημέρα του μήνα που ακολουθεί την ημέρα κατά την οποία η απόφαση διαγραφής αποστέλλεται με ηλεκτρονικά μέσα στον μεσάζοντα και στους υποκείμενους στον φόρο που αντιπροσωπεύει, εκτός εάν:

α) Η διαγραφή οφείλεται σε αλλαγή της έδρας της οικονομικής του δραστηριότητας ή μόνιμης εγκατάστασης, οπότε η διαγραφή/εξαίρεση ισχύει από την ημερομηνία αυτής της αλλαγής υπό την προϋπόθεση ότι ο μεσάζων ενημερώνει και τα δύο κράτη μέλη εγγραφής (παλαιό και νέο) το αργότερο τη δέκατη ημέρα του μήνα που ακολουθεί την εν λόγω αλλαγή, ή

β) η διαγραφή του μεσάζοντα οφείλεται σε συστηματική μη συμμόρφωσή του με τους κανόνες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 47δ του Κώδικα Φ.Π.Α, οπότε η διαγραφή τίθεται σε ισχύ από την επομένη της ημέρας κατά την οποία η απόφαση διαγραφής αποστέλλεται με ηλεκτρονικά μέσα στον μεσάζοντα και στους υποκείμενους στον φόρο που αντιπροσωπεύει.

8. Η αρμόδια αρχή διαγράφει υποχρεωτικά τον υποκείμενο στον φόρο ή τον μεσάζοντα όταν ενημερωθεί από άλλο κράτος μέλος ότι αυτός έχει τεθεί σε καθεστώς αποκλεισμού από τη χρήση όλων των ειδικών καθεστώτων, σε όλα τα κράτη μέλη, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58β του Εκτελεστικού Κανονισμού (ΕΕ) 282/2011, όπως αυτός ισχύει από 01.07.2021, λόγω συστηματικής μη - συμμόρφωσής του.

9. Η αρμόδια αρχή ενημερώνει με ηλεκτρονικά μέσα τον υποκείμενο στον φόρο και τον μεσάζοντα (καθώς και τον υποκείμενο στον φόρο που αντιπροσωπεύεται από τον μεσάζοντα) για τη διαγραφή του. Συγκεκριμένα, εκδίδει αιτιολογημένη απόφαση επί της οποίας μνημονεύονται ρητά οι λόγοι της διαγραφής καθώς και η δυνατότητα και η προθεσμία προσβολής της με αίτηση ακυρώσεως στο ΣτΕ κατά το π.δ. 18/1989 και κοινοποιεί τη σχετική απόφαση στον υποκείμενο στον φόρο και τον μεσάζοντα μέσω μηνύματος ηλεκτρονικού ταχυδρομείου και ανάρτησής της στον λογαριασμό τους στις ηλεκτρονικές υπηρεσίες (TAXISnet) της ΑΑΔΕ.

Στην περίπτωση που ο υποκείμενος στον φόρο που αντιπροσωπεύεται από μεσάζοντα δεν έχει λογαριασμό στο Taxisnet τότε η απόφαση κοινοποιείται στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του.

10. Σε κάθε περίπτωση οικειοθελούς αποχώρησης καθώς και διαγραφής/εξαίρεσης υποκείμενων στον φόρο ή μεσαζόντων από τα ειδικά καθεστώτα ή εγγραφής στο αντίστοιχο ειδικό καθεστώς άλλου κράτους μέλους, η αρμόδια αρχή ενημερώνει αμελλητί, μέσω του δικτύου CCN/CSI, τα άλλα κράτη μέλη.

Στην περίπτωση υποκείμενου στον φόρο ή μεσάζοντα που διαγράφεται από το ειδικό καθεστώς του άρθρου 47δ του Κώδικα ΦΠΑ η αρμόδια αρχή καταχωρεί αμελλητί τη σχετική πληροφορία στον τοπικό κόμβο του IOSS-DR.

Άρθρο 9

Λοιπές Υποχρεώσεις της αρμόδιας αρχής

1. Η αρμόδια αρχή προβαίνει σε επαληθεύσεις των μηνυμάτων με τις πληροφορίες εξαίρεσης/ διαγραφής ή επικαιροποίησης στοιχείων εγγραφής που λαμβάνει από άλλα κράτη μέλη δυνάμει του Κανονισμού (ΕΕ) 904/2010, όπως αυτός ισχύει από 01.07.2021, και του Εκτελεστικού Κανονισμού (ΕΕ) 2020/194 της Επιτροπής, συγκρίνοντας αυτά με μηνύματα που έχει ήδη λάβει για τον ίδιο υποκείμενο στον φόρο ή μεσάζοντα και τα οποία βρίσκονται αποθηκευμένα στα πληροφορικά συστήματα υπό την ευθύνη αυτής. Στην περίπτωση που εντοπιστούν ασυνέπειες μεταξύ των μηνυμάτων τότε η αρμόδια αρχή επικοινωνεί αμελλητί με την αρμόδια αρχή του άλλου κράτους

μέλους με σκοπό την αποσαφήνιση των πραγματικών περιστατικών και την τυχόν λήψη μέτρων σύμφωνα με το εθνικό και το ενωσιακό δίκαιο.

2. Η αρμόδια αρχή αξιοποιεί τα μηνύματα με τις πληροφορίες εγγραφής ή επικαιροποίησης στοιχείων εγγραφής που λαμβάνει από άλλα κράτη μέλη δυνάμει του Κανονισμού (ΕΕ) 904/2010, όπως αυτός ισχύει από 01.07.2021, και του Εκτελεστικού Κανονισμού (ΕΕ) 2020/194 της Επιτροπής προκειμένου να διασφαλιστεί ότι υποκείμενος στον φόρο ή μεσάζων δεν έχει εγγραφεί σε κάποιο από τα αντίστοιχα των άρθρων 47β, 47γ και 47δ του Κώδικα ΦΠΑ ειδικό καθεστώς άλλου κράτους -μέλους όντας ήδη εγγεγραμμένος στο οικείο ειδικό καθεστώς στην Ελλάδα. Στην περίπτωση που προκύψει σχετικό εύρημα η αρμόδια αρχή επικοινωνεί αμελλητί με την αρμόδια αρχή του άλλου κράτους μέλους με σκοπό την λήψη μέτρων έτσι ώστε ο υποκείμενος στον φόρο ή ο μεσάζων να διαγραφεί/εξαιρεθεί από τουλάχιστον ένα κράτος μέλος.

3. Η αρμόδια αρχή αξιοποιεί τα μηνύματα με τις πληροφορίες εγγραφής ή επικαιροποίησης στοιχείων εγγραφής που λαμβάνει από άλλα κράτη μέλη δυνάμει του Κανονισμού (ΕΕ) 904/2010, όπως αυτός ισχύει από 01.07.2021, και του Εκτελεστικού Κανονισμού (ΕΕ) 2020/194 της Επιτροπής προκειμένου να επαληθευτεί ότι ο υποκείμενος στον φόρο που είναι εγγεγραμμένος στο αντίστοιχο του άρθρου 47γ του Κώδικα ΦΠΑ ειδικό καθεστώς άλλου κράτους μέλους δεν έχει δηλώσει (α) μη-υπαρκτή μόνιμη εγκατάσταση στη Χώρα ή/και (β) ως μη εγκατεστημένος υποκείμενος στον φόρο, ελληνικό ΑΦΜ/ΦΠΑ μη-υπαρκτό ή ο οποίος τελεί σε αναστολή. Η επαλήθευση του προηγούμενου εδαφίου γίνεται μέσω επισκόπησης των στοιχείων του υποκείμενου στον φόρο, όπως αυτά τηρούνται στο φορολογικό μητρώο του εσωτερικού συστήματος. Στην περίπτωση που εντοπιστούν ευρήματα η αρμόδια αρχή ενημερώνει αμελλητί το κράτος μέλος εγγραφής καθώς και την οικεία Δ.Ο.Υ. του υποκείμενου στον φόρο.

4. Η αρμόδια αρχή προβαίνει, επίσης, σε κάθε άλλη ενέργεια η οποία απαιτείται βάσει των κείμενων ενωσιακών και εθνικών διατάξεων.

Άρθρο 10

Έναρξη ισχύος - Μεταβατικές διατάξεις -Καταργούμενες διατάξεις

1. Η απόφαση αυτή ισχύει για πράξεις που πραγματοποιούνται από 01.07.2021 και εφεξής, καθώς και για αιτήσεις προεγγραφής που έχουν παραληφθεί έως και 30.06.2021.

2. Υποκείμενοι στον φόρο, οι οποίοι έχουν εγγραφεί έως και 30.06.2021 στα ειδικά καθεστώτα των άρθρων 47β και 47γ του Κώδικα ΦΠΑ, όπως αυτά ίσχυαν έως και 30.06.2021, μεταπίπτουν οίκοθεν στο αντίστοιχο ειδικό καθεστώς, όπως αυτό ισχύει από 01.07.2021, χωρίς να απαιτείται οποιαδήποτε ενέργεια από τον υποκείμενο στον φόρο.

Ωστόσο, ο υποκείμενος στον φόρο καλείται από την αρμόδια αρχή να δηλώσει, μέσω του λογαριασμού του στο Taxisnet, όσα πρόσθετα στοιχεία εγγραφής απορρέουν από τον Εκτελεστικό Κανονισμό (ΕΕ) 2020/194 της Επιτροπής.

3. Από την έναρξη ισχύος της παρούσας, παύουν να ισχύουν οι διατάξεις της υπό στοιχεία ΠΟΛ.1050/2015 (Β' 372) απόφασης της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

4. Ο υποκείμενος στον φόρο που διενεργεί πωλήσεις από απόσταση και/ή τηλεπικοινωνιακές, ραδιοτηλεοπτικές και ηλεκτρονικά παρεχόμενες υπηρεσίες (ΤΒΕ) και εγγράφεται στο ειδικό καθεστώς του άρθρου 47γ του Κώδικα ΦΠΑ, θεωρείται ότι άσκησε το δικαίωμα επιλογής φορολόγησης στο Κ-Μ κατανάλωσης, εφόσον λειτουργεί κατά τον τρόπο αυτόν, δηλαδή επιβάλει ΦΠΑ Κ-Μ κατανάλωσης στις παραπάνω πράξεις. Στην περίπτωση αυτή απαιτείται η υποβολή σχετικής δήλωσης στο Μητρώο όταν αυτή καταστεί δυνατή με την έκδοση σχετικής απόφασης του Διοικητή.

Η εκπρόθεσμη δήλωση στο Μητρώο επισύρει το πρόστιμο του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ).

Η παραπάνω δήλωση δεν θεωρείται εκπρόθεσμη, εφόσον υποβληθεί εντός δύο (2) μηνών από την έκδοση της σχετικής απόφασης.

5. Ειδικά για την πρώτη εφαρμογή, υποκείμενοι, που υπέβαλαν αίτηση εγγραφής σε κάποιο ειδικό καθεστώς, δύνανται να υποβάλλουν αιτιολογημένο αίτημα στη Φορολογική Διοίκηση έως 20/9/2021, προκειμένου για τη διαγραφή/εξαίρεση τους, εφόσον δεν έχουν πραγματοποιήσει τέτοιες πράξεις.

Η φορολογική διοίκηση δύναται να διαγράψει/εξαίρει αυτούς από την ημερομηνία έγκρισης της εγγραφής τους.

6. Η απόφαση αυτή ισχύει από 1.7.2021.

Η απόφαση αυτή δημοσιεύθηκε στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. (ΦΕΚ 4243 Β'/14.9.2021)

ΑΠΟΦ. ΑΑΔΕ Α. 1128/21.9.2022.- Καθορισμός της αρμόδιας αρχής, του τρόπου και της διαδικασίας για την καταβολή, μείωση και επιστροφή του οφειλόμενου Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), στο πλαίσιο των ειδικών καθεστώτων του ηλεκτρονικού εμπορίου, της απόδοσης αυτού στα άλλα κράτη-μέλη, των τηρούμενων λογιστικών καταχωρήσεων καθώς και ρύθμιση συναφών θεμάτων στην περίπτωση που η Ελλάδα είναι κράτος μέλος εγγραφής ή/και κράτος μέλος κατανάλωσης.

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α) Της παρ. 12 του άρθρου 47β, της παρ. 13 του άρθρου 47γ και της παρ. 15 του άρθρου 47δ του ν. 2859/2000, (Α' 248), εφεξής Κώδικα Φ.Π.Α., με τις οποίες προβλέπεται ότι με απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ ορίζεται ο τρόπος και η διαδικασία καταβολής του οφειλόμενου φόρου καθώς και της απόδοσης αυτού στα άλλα κράτη μέλη, οι πληροφορίες των τηρούμενων λογιστικών καταχωρήσεων, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα για τη λειτουργία του παρόντος ειδικού καθεστώτος.

.....
Αποφασίζουμε

Άρθρο 1

Σκοπός

Με την παρούσα απόφαση ορίζουμε την αρμόδια αρχή, τον υπόχρεο καταβολής φόρου, για τα ειδικά καθεστώτα των άρθρων 47β, 47γ και 47δ του Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α., ν. 2859/2000, Α' 248), τη διαδικασία είσπραξης Φ.Π.Α. στην Ελλάδα, τόσο για δικό της λογαριασμό όσο και για λογαριασμό των άλλων κρατών μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης (εφεξής «Ε.Ε.»), τη διαδικασία απόδοσης στα άλλα κράτη μέλη (εφεξής «κ-μ») του Φ.Π.Α. που εισπράττεται στην Ελλάδα για λογαριασμό τους, τη διαδικασία πίστωσης των οφειλών με τα αποδοθέντα στην Ελλάδα ποσά του Φ.Π.Α. που εισπράττονται από τα άλλα κ-μ της Ε.Ε. για λογαριασμό της Ελλάδας και τη διαδικασία επιστροφής των τυχόν αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών στους υπόχρεους.

Άρθρο 2

Υπόχρεος καταβολής

1. Υπόχρεος καταβολής του φόρου (εφεξής «υπόχρεος») είναι ο εγγεγραμμένος στα ειδικά καθεστώτα των άρθρων 47β, 47γ και 47δ του Κώδικα Φ.Π.Α. ως κάτωθι:

α) άρθρο 47β:

Μη εγκαταστημένος στην Ε.Ε. υποκείμενος στο φόρο, ο οποίος παρέχει υπηρεσίες σε μη υποκείμενους στον φόρο που είναι εγκατεστημένοι ή έχουν τον τόπο της κατοικίας τους ή της συνήθους διαμονής τους στην Ελλάδα ή σε οποιοδήποτε άλλο κ-μ στην Ε.Ε., εφόσον επιλέξει την Ελλάδα ως κ-μ εγγραφής στο ειδικό καθεστώς του άρθρου 47β.

β) άρθρο 47γ:

(i) εγκατεστημένοι στην Ελλάδα υποκείμενοι στον φόρο οι οποίοι παρέχουν υπηρεσίες σε μη υποκείμενους στον φόρο που είναι εγκατεστημένοι ή έχουν τον τόπο της κατοικίας τους ή της συνήθους διαμονής τους σε οποιοδήποτε άλλο κ-μ, στο οποίο οι υποκείμενοι δεν διαθέτουν έδρα ή εγκατάσταση,

(ii) εγκατεστημένοι στην Ελλάδα υποκείμενοι στον φόρο οι οποίοι πραγματοποιούν ενδοκοινοτικές εξ' αποστάσεως πωλήσεις αγαθών,

(iii) μη εγκατεστημένοι εντός της Ένωσης υποκείμενοι στον φόρο οι οποίοι πραγματοποιούν ενδοκοινοτικές εξ' αποστάσεως πωλήσεις αγαθών εφόσον η αποστολή ή η μεταφορά των αγαθών εκκινεί από το εσωτερικό της χώρας, έχοντας αποκτήσει για το σκοπό αυτό ΑΦΜ/ ΦΠΑ στην Ελλάδα,

(iv) εγκατεστημένοι στην Ελλάδα υποκείμενοι στον φόρο οι οποίοι διευκολύνουν παραδόσεις αγαθών σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 5β του Κώδικα Φ.Π.Α. (ηλεκτρονικές διεπαφές), όταν ο τόπος αναχώρησης και άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς των παραδιδόμενων αγαθών βρίσκεται στο εσωτερικό του ίδιου κ-μ και

(v) μη εγκατεστημένοι εντός της Ένωσης υποκείμενοι στον φόρο οι οποίοι διευκολύνουν παραδόσεις αγαθών σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 5β του Κώδικα Φ.Π.Α. (ηλεκτρονικές διεπαφές), όταν ο τόπος αναχώρησης και άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς των παραδιδόμενων αγαθών βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας, έχοντας αποκτήσει για το σκοπό αυτό ΑΦΜ/ΦΠΑ στην Ελλάδα,

γ) άρθρο 47δ:

(i) υποκείμενοι στον φόρο εγκατεστημένοι στην Ελλάδα οι οποίοι πραγματοποιούν εξ' αποστάσεως πωλήσεις αγαθών τα οποία εισάγονται από τρίτα εδάφη ή τρίτες χώρες,

(ii) υποκείμενοι στον φόρο εγκατεστημένοι σε χώρα εκτός Ε.Ε., με την οποία η Ένωση έχει συνάψει συμφωνία περί αμοιβαίας συνδρομής ανάλογης έκτασης με εκείνη που προβλέπεται από την οδηγία 2010/24/ΕΕ του Συμβουλίου, όπως έχει ενσωματωθεί στο εθνικό μας δίκαιο με τον ν. 4072/2012 (Α' 86), και από τον Κανονισμό (ΕΕ) αριθ. 904/2010 του Συμβουλίου και οι οποίοι πραγματοποιούν εξ' αποστάσεως πωλήσεις αγαθών της περ. (i) από την εν λόγω τρίτη χώρα, και έχουν επιλέξει την Ελλάδα ως κ-μ εγγραφής στο ειδικό καθεστώς του άρθρου 47δ, έχοντας αποκτήσει για τον σκοπό αυτό ΑΦΜ/ΦΠΑ στην Ελλάδα,

(iii) μεσάζοντες εγκατεστημένοι στην Ελλάδα, οι οποίοι επιθυμούν να εγγραφούν στο καθεστώς προκειμένου να ενεργούν ως μεσάζοντες και

(iv) υποκείμενοι στον φόρο, είτε εγκατεστημένοι εντός της Ένωσης είτε όχι, οι οποίοι πραγματοποιούν εξ' αποστάσεως πωλήσεις αγαθών της περ. (i) και αντιπροσωπεύονται από μεσάζοντα εγκατεστημένο στο εσωτερικό της χώρας, οι οποίοι έχουν εγγραφεί στην Ελλάδα στο ειδικό καθεστώς του άρθρου 47δ.

2. Ο υπόχρεος καταβάλλει την οιαδήποτε πληρωμή στο κ-μ εγγραφής, σύμφωνα με το άρθρο 62 του Εκτελεστικού Κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 282/2011.

Άρθρο 3

Αρμόδια αρχή

Αρμόδια αρχή για τη βεβαίωση και την είσπραξη του Φ.Π.Α. στην Ελλάδα ως κμ κατανάλωσης και ως κ-μ εγγραφής, για παρεχόμενες υπηρεσίες, για πωλήσεις αγαθών εξ αποστάσεως και για εγχώριες πωλήσεις αγαθών στο πλαίσιο του μη Ενωσιακού και του Ενωσιακού καθεστώτος και για εξ αποστάσεως πωλήσεις αγαθών που εισάγονται από τρίτες χώρες ή τρίτα εδάφη στο πλαίσιο του καθεστώτος εισαγωγής, καθώς και για την απόδοση του Φ.Π.Α. στα άλλα κ-μ κατανάλωσης, όπως και για την επιστροφή των τυχόν αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών στους υπόχρεους, ορίζεται το τμήμα «Ειδικών καθεστώτων ΦΠΑ στο πλαίσιο του ηλεκτρονικού εμπορίου» στη

Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού και Εναλλακτικής Φορολόγησης Φορολογικών Κατοικιών Ημεδαπής της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης (Γ.Δ.Φ.Δ.), της ΑΑΔΕ (εφεξής «αρμόδια αρχή»).

Άρθρο 4

Χρόνος και Τρόπος Καταβολής του Φόρου από τους εγγεγραμμένους στα ειδικά καθεστώτα των άρθρων 47β, 47γ και 47δ

1. Το χρεωστικό αποτέλεσμα της ενιαίας δήλωσης Φ.Π.Α., εγγράφεται ως εισπρακτέο ποσό στο βιβλίο «Εισπρακτέων εσόδων προϋπολογισμού ή εκτός προϋπολογισμού λογαριασμών», κατά αριθμό λογαριασμού εσόδου (εφεξής «Α.Λ.Ε.») και αποδίδεται αριθμός τριπλότυπου βεβαίωσης.

2. Οι Α.Λ.Ε. στους οποίους βεβαιώνεται ο οφειλόμενος υπέρ της Ελλάδας φόρος, είναι:

(i) ο Α.Λ.Ε. 1110103001 «Φ.Π.Α μη ενωσιακού καθεστώτος από ηλεκτρονικό εμπόριο για την Ελλάδα ως κ-μ κατανάλωσης», σύμφωνα με την υπ' αρ. 2/58493/ ΔΠΓΚ/31.07.2018 απόφασης του Αναπληρωτή Υπουργού Οικονομικών «Οικονομική και Διοικητική Ταξινόμηση του κρατικού προϋπολογισμού» (Β' 3240),

(ii) ο Α.Λ.Ε. 1110103002 «Φ.Π.Α ενωσιακού καθεστώτος από ηλεκτρονικό εμπόριο για την Ελλάδα ως κ-μ κατανάλωσης», σύμφωνα με την υπό στοιχεία 2/86752/ ΔΠΓΚ/29.6.2021 απόφαση του Αναπληρωτή Υπουργού Οικονομικών «Τροποποίηση της υπ' αρ. 2/58493/ ΔΠΓΚ/31.07.2018 απόφασης του Αναπληρωτή Υπουργού Οικονομικών «Οικονομική και Διοικητική Ταξινόμηση του κρατικού προϋπολογισμού» (Β' 3240)» και

(iii) ο Α.Λ.Ε. 1110206001 «ΦΠΑ εισαγωγής από το ειδικό καθεστώς εισαγωγής ΙΟSS», σύμφωνα με την υπό στοιχεία 2/65434/ΔΠΓΚ/13.5.2021 απόφαση του Αναπληρωτή Υπουργού Οικονομικών «Τροποποίηση της υπ' αρ. 2/58493/ΔΠΓΚ/31.07.2018 απόφασης του Αναπληρωτή Υπουργού Οικονομικών «Οικονομική και Διοικητική Ταξινόμηση του κρατικού προϋπολογισμού» (Β' 3240)».

3. Τυχόν οφειλόμενα ποσά φόρου σε άλλα κ-μ βεβαιώνονται υπέρ του κ-μ κατανάλωσης και εμφανίζονται σε 5ψήφιους Α.Λ.Ε. εκτός προϋπολογισμού, οι οποίοι αποδίδονται για σκοπούς βεβαίωσης και εισπραξης ανά κ-μ κατανάλωσης.

4. Ο φόρος καταβάλλεται εφάπαξ συγχρόνως με την υποβολή της δήλωσης και το αργότερο κατά την εκπνοή της προθεσμίας υποβολής της, ήτοι μέχρι το τέλος του μήνα που ακολουθεί τη λήξη της φορολογικής περιόδου, στην οποία αφορά η δήλωση. Συνεπώς, η καταληκτική ημερομηνία καταβολής του φόρου, στην περίπτωση παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικών εξ αποστάσεως πωλήσεων αγαθών στο πλαίσιο του μη Ενωσιακού και του Ενωσιακού καθεστώτος, είναι η τελευταία ημέρα του μήνα που έπεται του ημερολογιακού τριμήνου και στην περίπτωση εξ αποστάσεως πωλήσεων αγαθών που εισάγονται από τρίτες χώρες ή τρίτα εδάφη στο πλαίσιο του καθεστώτος εισαγωγής, είναι η τελευταία ημέρα του μήνα που έπεται του ημερολογιακού μήνα της εκπνοής της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης. Εάν η εκπνοή της προθεσμίας καταβολής συμπίπτει με επίσημη αργία, Σάββατο ή Κυριακή, η προθεσμία δεν παρατείνεται.

5. Για την εισπραξη του φόρου εκδίδεται κωδικός πληρωμής με ονομασία Ταυτότητα Οφειλής (εφεξής «Τ.Ο.»). Ο υπόχρεος ενημερώνεται για το ποσό της οφειλής του, την ημερομηνία εξόφλησης της, τον μοναδικό αριθμό αναφοράς της δήλωσης ΦΠΑ και τον κωδικό πληρωμής Τ.Ο., με τους κάτωθι τρόπους:

(i) με την εμφάνιση μηνύματος στην οθόνη κατά την οριστική υποβολή της δήλωσης,

(ii) με ανάρτηση στον λογαριασμό του στην ψηφιακή πύλη myAADE της ΑΑΔΕ, στην πλατφόρμα «Ο λογαριασμός μου» και στην εφαρμογή «Οφειλές εκτός ρύθμισης και πληρωμή» ή

(iii) με μήνυμα ηλεκτρονικού ταχυδρομείου.

6. (α) Ο υπόχρεος καταβάλλει το οφειλόμενο ποσό Φ.Π.Α. στους φορείς εισπραξης, όπως έχουν οριστεί στο άρθρο 1 της υπό στοιχεία Δ.Π.Δ.Α. ΑΑΔΕ Γ 1107473 ΕΞ 2017 (Β' 2435) από-

φασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ «Ανάθεση είσπραξης δημοσίων εσόδων σε Φορείς Είσπραξης», με τη χρήση του κωδικού πληρωμής Τ.Ο. με οποιοδήποτε τρόπο επιθυμεί, όπως πληρωμή σε κατάσταση, με τη χρήση καρτών πληρωμών μέσω της ηλεκτρονικής υπηρεσίας (TAXISnet) της ΑΑΔΕ ή με τη χρήση των εναλλακτικών τρόπων πληρωμής που παρέχονται από αυτούς.

(β) Επιπλέον των τρόπων της περ. (α), παρέχονται:

βα. η δυνατότητα καταβολής με τη χρήση πιστωτικής, χρεωστικής ή προπληρωμένης κάρτας, στους χρήστες που έχουν συνδεθεί στην εφαρμογή με διαπιστευτήρια TAXISnet,

ββ. η δυνατότητα καταβολής από χώρα της ζώνης SEPA (Ενιαίος Χώρος Πληρωμών σε Ευρώ Single Euro Payment Area) με την αποστολή εμβάσματος μέσω SEPA Credit Transfer σε ευρώ και από χώρα εκτός της ζώνης SEPA με την αποστολή εμβάσματος μέσω SWIFT σε ευρώ, με παραλήπτρια τράπεζα την Τράπεζα της Ελλάδος. Οι αριθμοί του λογαριασμού IBAN και BIC της παραλήπτριας τράπεζας του προηγούμενου εδαφίου καθώς και οι πληροφορίες εμβάσματος βρίσκονται αναρτημένα στην ιστοσελίδα www.aade.gr της ΑΑΔΕ.

7. Εάν δεν καταστεί εφικτή η καταβολή του φόρου με τη χρήση του κωδικού πληρωμής Τ.Ο., σύμφωνα με τις περ. (α) και (β) της παρ. 6, τότε η καταβολή διενεργείται με έμβασμα στον λογαριασμό της αρμόδιας αρχής, που τηρείται στην Τράπεζα της Ελλάδος (ΤτΕ), με αριθμό σε μορφή IBAN GR8701000230000002001226697 και με περιγραφή λογαριασμού «ΤΜΗΜΑ ΕΙΔ. ΚΑΘΕΣΤΩΤΩΝ ΦΠΑ-ΗΛ. ΕΜΠΟΡΙΟ». Στην εντολή μεταφοράς πίστωσης του λογαριασμού του Ελληνικού Δημοσίου στην Τράπεζα της Ελλάδος αναφέρονται υποχρεωτικά τα ακόλουθα:

Παραλήπτρια Τράπεζα BIC: BNGRGRAA (Τράπεζα της Ελλάδος) IBAN Πίστωσης: GR8701000230000002001226697 Πληροφορίες εμβάσματος (Remittance information): αναγράφεται υποχρεωτικά στη θέση πληροφοριών εμβάσματος ο μοναδικός αριθμός αναφοράς της υποβληθείσας δήλωσης ΦΠΑ, για την συσχέτιση της δήλωσης με το καταβαλλόμενο ποσό.

8. Τα τραπεζικά έξοδα για την αποστολή του εμβάσματος βαρύνουν αποκλειστικά τον υπόχρεο, ο οποίος δεν μπορεί να τα αφαιρέσει από το συνολικό ποσό του οφειλόμενου φόρου.

Άρθρο 5

Έλεγχος καταβολής ποσών ΦΠΑ στη χώρα μας ως κ-μ εγγραφής

1. Τα ποσά των υποβληθεισών δηλώσεων ΦΠΑ συγκρίνονται με αυτοματοποιημένες διαδικασίες με τα καταβληθέντα ποσά, όπως αυτά εμφανίζονται στα αρχεία πληρωμών που λαμβάνει η Φορολογική Διοίκηση. Εφόσον αυτά ταυτοποιούνται, ενημερώνονται αυτόματα τα λογιστικά βιβλία της αρμόδιας αρχής και πραγματοποιείται η πίστωση των μερίδων των οφειλετών στους τίτλους είσπραξης, εξαιρουμένης της περίπτωσης όπου η πληρωμή γίνεται με έμβασμα στην ΤτΕ, οπότε ο έλεγχος και η πίστωση των μερίδων των οφειλετών στους τίτλους είσπραξης γίνεται μη αυτοματοποιημένα, ως ακολούθως:

Με την πίστωση του λογαριασμού της αρμόδιας αρχής, η ΤτΕ αποστέλλει απόδειξη για τις καταθέσεις αυτές, μέσω ηλεκτρονικής διασύνδεσης του Ολοκληρωμένου Συστήματος TAXIS και της ΤτΕ. Η αρμόδια αρχή με βάση τα στοιχεία, που αφορούν στις καταθέσεις αυτές, εκδίδει διπλότυπα τύπου Α', προκειμένου να γίνει η ενημέρωση των εισπρακτέων εσόδων προϋπολογισμού ως προς την είσπραξη ανά Α.Λ.Ε. εσόδου και προβαίνει στις απαραίτητες λογιστικές εγγραφές για την ενημέρωση του ημερολογίου πληρωμών, χρεώνοντας τον λογαριασμό εκτός προϋπολογισμού με ονομασία «Τράπεζα της Ελλάδας-Συγκέντρωση Εισπράξεων και Πληρωμών» (002-011 «Τ.Ε.Σ.Ε.Π.»).

Η ημερομηνία με την οποία διενεργείται η πίστωση τη οφειλής είναι η ημερομηνία καταβολής του Φ.Π.Α. από τον υπόχρεο.

2. Σε περίπτωση μη επιτυχούς ταυτοποίησης του καταβληθέντος ποσού με το ποσό της υποβληθείσας δήλωσης ΦΠΑ, το ποσό επιστρέφεται στον δηλωθέντα, από τον υπόχρεο, τραπεζικό

λογαριασμό.

3. Σε περίπτωση που κατά τον έλεγχο διαπιστωθεί ότι το ποσό της υποβληθείσας δήλωσης υπολείπεται του καταβληθέντος ποσού, το υπερβάλλον ποσό επιστρέφεται στον δηλωθέντα από τον υπόχρεο τραπεζικό λογαριασμό.

Άρθρο 6

Εκπρόθεσμη καταβολή του φόρου από εγγεγραμμένους στη χώρα μας στα ειδικά καθεστώτα των άρθρων 47β, 47γ και 47δ

1. Όταν ο υποκείμενος στον φόρο ή ο μεσάζων που ενεργεί για λογαριασμό του, υπέβαλε ενιαία δήλωση ΦΠΑ του άρθρου 47α Κωδ. ΦΠΑ αλλά δεν έχει πραγματοποιηθεί η πληρωμή ή η πληρωμή είναι μικρότερη από εκείνη που προκύπτει από την υποβληθείσα δήλωση, το κ-μ εγγραφής, τη δέκατη (10η) ημέρα από την επομένη ημέρα από εκείνη που έπρεπε να γίνει η πληρωμή, σύμφωνα με τα άρθρα 47β, 47γ, 47δ του Κώδικα ΦΠΑ, υπενθυμίζει με ηλεκτρονικά μέσα, στον υπόχρεο καταβολής του φόρου και στον μεσάζοντα, την όποια οφειλή ΦΠΑ. Για την υλοποίηση του σκοπού ελέγχου της συμμόρφωσης του υπόχρεου, η αρμόδια αρχή (ως το κ-μ εγγραφής) τη δέκατη (10η) ημέρα μετά τη λήξη του μήνα εντός του οποίου έπρεπε να γίνει η πληρωμή, προβαίνει με αυτοματοποιημένες διαδικασίες σε διασταυρωτικό έλεγχο των δηλωθέντων και καταβληθέντων ποσών Φ.Π.Α. Μετά τον έλεγχο, εφόσον διαπιστωθεί ότι τα καταβληθέντα ποσά Φ.Π.Α. υπολείπονται των δηλωθέντων ποσών, καταρτίζεται ηλεκτρονικά αναφορά με τους οφειλότες και τα οφειλόμενα προς καταβολή ποσά Φ.Π.Α. Στην αναφορά περιλαμβάνονται και στοιχεία όπως, ο αριθμός αναφοράς της υποβληθείσας δήλωσης Φ.Π.Α. και ο Α.Φ.Μ. του ειδικού καθεστώτος που έχει λάβει ο υπόχρεος πληρωμής.

Στην εν λόγω αναφορά περιλαμβάνονται οι υπόχρεοι που δεν έχουν καταβάλει τον φόρο έως και τη δέκατη (10η) ημέρα που ακολουθούν την εκπνοή της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης, ήτοι έως και την ημερομηνία κατά την οποία το κ-μ εγγραφής οφείλει να εκδώσει υπενθύμιση με σκοπό την είσπραξη του οφειλόμενου Φ.Π.Α., εξαιρουμένων αυτών, για τους οποίους έχει αποσταλεί υπενθύμιση του άρθρου 60α του εκτελεστικού κανονισμού (ΕΕ) υπ' αρ. 282/2011.

Η εν λόγω υπενθύμιση αποστέλλεται στον υποκείμενο στον φόρο και στον μεσάζοντα που ενεργεί για λογαριασμό του, με μήνυμα ηλεκτρονικού ταχυδρομείου στη δηλωθείσα από αυτόν ηλεκτρονική διεύθυνση και παράλληλα με ηλεκτρονικά μέσα ενημερώνονται τα κράτη μέλη κατανάλωσης ότι η υπενθύμιση αυτή στάλθηκε.

Δεν αποστέλλεται υπενθύμιση στον υποκείμενο στον φόρο ή στον μεσάζοντα που ενεργεί για λογαριασμό του από το κ-μ εγγραφής, όταν η υποβολή της δήλωσης Φ.Π.Α. πραγματοποιηθεί μετά τη δέκατη (10η) ημέρα της εκπνοής της προθεσμίας υποβολής της, ήτοι μετά την ημερομηνία κατά την οποία το κμ εγγραφής οφείλει να εκδώσει την, κατά το άρθρο 63α του εκτελεστικού κανονισμού (ΕΕ) υπ' αρ. 282/2011, υπενθύμιση.

2. Για όποιες επακόλουθες υπενθυμίσεις και ενέργειες με σκοπό την είσπραξη του οφειλόμενου Φ.Π.Α. αρμόδιο είναι το οικείο κ-μ κατανάλωσης. Όταν το κ-μ κατανάλωσης εκδώσει υπενθύμιση, ο αντίστοιχος ΦΠΑ καταβάλλεται σε αυτό. Για την έκδοση υπενθύμισης το κ-μ κατανάλωσης ενημερώνει με ηλεκτρονικά μέσα το κ-μ εγγραφής. Η έκδοση της εν λόγω υπενθύμισης έχει ως συνέπεια τη διαγραφή των οφειλόμενων ποσών φόρου για το κ-μ εγγραφής και τυχόν καταβληθέντα ποσά από τον υποκείμενο στον φόρο ή τον μεσάζοντα που ενεργεί για λογαριασμό του επιμερίζονται στα λοιπά κ-μ κατανάλωσης.

3. Εφόσον ο φόρος δεν καταβληθεί εφάπαξ, συγχρόνως με την υποβολή της δήλωσης και το αργότερο κατά την εκπνοή της προθεσμίας υποβολής της, ήτοι μέχρι το τέλος του μήνα που ακολουθεί τη λήξη της φορολογικής περιόδου στην οποία αφορά η δήλωση, η οποιαδήποτε επακόλουθη καταβολή νοείται εκπρόθεσμη.

4. Επί του ποσού Φ.Π.Α. άλλων κ-μ κατανάλωσης δεν υπολογίζονται τόκοι εκπρόθεσμης κα-

ταβολής από την Φορολογική Διοίκηση. Τυχόν τόκοι, πρόστιμα, κυρώσεις που αναλογούν στα εν λόγω ποσά υπολογίζονται από τα άλλα κ-μ κατανάλωσης, σύμφωνα με το εθνικό τους δίκαιο και καταβάλλονται από τον υπόχρεο απευθείας σε αυτά.

5. Στην περίπτωση που στο καταβληθέν ποσό περιλαμβάνεται ΦΠΑ οφειλόμενος στη χώρα μας, ως κ-μ κατανάλωσης, υπολογίζονται τόκοι εκπρόθεσμης καταβολής, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα Φορολογικών Διαδικασιών (Κ.Φ.Δ.).

6. Η καταβολή του οφειλόμενου φόρου διενεργείται σύμφωνα με τα οριζόμενα στις παρ. 5 έως 8 του άρθρου 4.

Άρθρο 7

Διαδικασία απόδοσης στα κράτη μέλη κατανάλωσης του ΦΠΑ

που εισπράττεται στην Ελλάδα

1. Το ποσό που έχει καταβάλει ο υποκείμενος στον φόρο που κάνει χρήση ενός από τα ειδικά καθεστώτα, ή ο μεσάζων που ενεργεί για λογαριασμό του, μεταφέρεται σε τραπεζικό λογαριασμό σε ευρώ που έχει υποδείξει το κ-μ κατανάλωσης στο οποίο οφείλεται ο φόρος. Η μεταφορά πραγματοποιείται το αργότερο εντός 20 ημερών μετά το τέλος του μήνα στη διάρκεια του οποίου ελήφθη η πληρωμή. Εάν ο υποκείμενος στον φόρο δεν καταβάλει το συνολικό ποσό του οφειλόμενου φόρου, τα ποσά μεταφέρονται στα κ-μ κατανάλωσης κατ' αναλογία με τον φόρο που οφείλεται σε κάθε κ-μ. Οι αρμόδιες αρχές των κ-μ κατανάλωσης ενημερώνονται με ηλεκτρονικά μέσα για τα στοιχεία της καταβολής.

2. Για τον σκοπό της απόδοσης των εισπραχθέντων από την αρμόδια αρχή ποσών Φ.Π.Α. στα άλλα κ-μ κατανάλωσης, εντός της ως άνω οριζόμενης προθεσμίας, καταρτίζεται, ανά κ-μ κατανάλωσης, κατάσταση με τα εισπραχθέντα ποσά φόρου και την ημερομηνία καταβολής αυτών. Με χρέωση του λογαριασμού της αρμόδιας αρχής, που τηρείται στη ΤτΕ, πιστώνονται οι τραπεζικοί λογαριασμοί των κ-μ κατανάλωσης.

3. Σε περίπτωση που το προς απόδοση ποσό, ανά κ-μ κατανάλωσης, είναι μικρότερο των τριών (3,00) ευρώ, η αρμόδια αρχή (ως κ-μ εγγραφής) δύναται να μην εμβάσει το ποσό στο τραπεζικό λογαριασμό του κ-μ κατανάλωσης. Για τα εν λόγω ποσά που δεν αποδόθηκαν από την αρμόδια αρχή, καταρτίζεται αναφορά, στην οποία εμφανίζονται, ανά κ-μ κατανάλωσης, το μη αποδοθέν ποσό και η ημερομηνία καταβολής του από τον υπόχρεο, η δε απόδοση αυτών πραγματοποιείται αθροιστικά με τα προς απόδοση ποσά επόμενης φορολογικής περιόδου.

4. Η αρμόδια αρχή (ως κ-μ εγγραφής), ενημερώνει με ηλεκτρονικά μέσα τα κ-μ κατανάλωσης για τα στοιχεία καταβολής ακόμα και στην περίπτωση που τα ποσά Φ.Π.Α., δεν έχουν αποδοθεί.

5. Τυχόν τραπεζικά έξοδα για την αποστολή του εμβάσματος βαρύνουν τον Α.Λ.Ε. 2420913001 «Λοιπές αμοιβές για τραπεζικές υπηρεσίες», του Ειδικού Φορέα (ΕΦ) 1023 801 000 0000 του Τακτικού Προϋπολογισμού της ΑΑΔΕ και καταβάλλονται με έκδοση χρηματικού εντάλματος με δικαιούχο την αρμόδια αρχή και σε πίστωση του τραπεζικού λογαριασμού αυτής, που τηρείται στην τράπεζα της Ελλάδος με IBAN GR8701000230000002001226697.

Η αρμόδια αρχή για την έκδοση χρηματικού εντάλματος συντάσσει την κατάσταση πληρωμής η οποία υπογράφεται από τον αρμόδιο Διατάκτη και συστήνει φάκελο δικαιολογητικών που περιλαμβάνει:

Απόφαση Ανάλυσης Υποχρέωσης

Κατάσταση πληρωμής δαπάνης υπογεγραμμένη από τον αρμόδιο Διατάκτη σε δύο (2) αντίτυπα που περιλαμβάνει:

- (i) τον Φορέα/Ειδικό Φορέα/Α.Λ.Ε.,
- (ii) το οικονομικό έτος, τον προϋπολογισμό του οποίου βαρύνει η δαπάνη,
- (iii) τα στοιχεία του δικαιούχου (στην προκειμένη περίπτωση της αρμόδιας Υπηρεσίας), αριθμό τραπεζικού λογαριασμού σε μορφή IBAN,

- (iv) το δικαιούμενο ποσό,
- (v) τις σχετικές κρατήσεις,
- (vi) το καθαρό πληρωτέο ποσό και (vii) την αρμόδια Δ.Ο.Υ.

Κατάσταση από την ΤτΕ στην οποία περιλαμβάνεται διακριτά πληροφόρηση για το εμβασθέν ποσό και για τη προμήθεια που αναλογεί σε αυτό.

Τα ανωτέρω δικαιολογητικά διαβιβάζονται σύμφωνα με την προβλεπόμενη διαδικασία στην αρμόδια Οικονομική Υπηρεσία προκειμένου για την έκδοση του χρηματικού εντάλματος.

Άρθρο 8

Διαδικασία είσπραξης από την Ελλάδα ως κράτος μέλος κατανάλωσης των οφειλών των εγγεγραμμένων σε ανάλογα των άρθρων 47β, 47γ και 47δ ειδικά καθεστώτα άλλων κρατών μελών

1. Η αρμόδια αρχή αποθηκεύει τοπικά στα πληροφοριακά της συστήματα τις πληροφορίες της ενιαίας δήλωσης ΦΠΑ του άρθρου 47α του Κώδικα ΦΠΑ καθώς και τις πληροφορίες των ενιαίων δηλώσεων ΦΠΑ που λαμβάνει από τα λοιπά κ-μ εγγραφής, εφόσον αφορούν την Ελλάδα ως κράτος μέλος κατανάλωσης, για χρονικό διάστημα τουλάχιστον δέκα ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία για την υποβολή της τελευταίας δήλωσης του ημερολογιακού έτους στο κράτος μέλος εγγραφής.

2. Όταν η πληροφορία που λαμβάνει η αρμόδια αρχή από τα λοιπά κ-μ εγγραφής, αφορά σε χρεωστικό αποτέλεσμα ενιαίας δήλωσης Φ.Π.Α., τότε το ποσό του χρεωστικού αποτελέσματος καταχωρίζεται ως εισπρακτέο στο βιβλίο «Εισπρακτέων εσόδων προϋπολογισμού ή εκτός προϋπολογισμού λογαριασμών», κατά Α.Λ.Ε. σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 4 και αποδίδεται αριθμός τριπλότυπου βεβαίωσης.

3. Η πληροφορία της καταβολής των υποχρεώσεων των εγγεγραμμένων σε ανάλογα των άρθρων 47β, 47γ και 47δ ειδικά καθεστώτα άλλων κ-μ, καθώς και η πληροφορία που απαιτείται για τη σύνδεση κάθε καταβολής με την αντίστοιχη υποβληθείσα δήλωση Φ.Π.Α. διαβιβάζονται από τα κ-μ εγγραφής προς την αρμόδια αρχή (ως κ-μ κατανάλωσης) με ηλεκτρονικά μέσα.

4. Ακολούθως, τα καταβληθέντα ποσά μεταφέρονται από το κ-μ εγγραφής στον λογαριασμό της αρμόδιας αρχής που τηρείται στην ΤτΕ με αριθμό σε μορφή IBAN GR8701000230000002001226697, το αργότερο εντός 20 ημερών μετά το τέλος του μήνα στη διάρκεια του οποίου ελήφθη η πληρωμή. Με την εμφάνιση των εν λόγω ποσών στον τραπεζικό λογαριασμό της αρμόδιας αρχής, η ΤτΕ αποστέλλει, στη Φορολογική Διοίκηση/ αρμόδια αρχή για τις καταθέσεις αυτές, απόδειξη μέσω ηλεκτρονικής διασύνδεσης του Ολοκληρωμένου Συστήματος TAXIS και της ΤτΕ.

5. Με την υποδοχή των ως άνω πληροφοριών, διενεργείται από την αρμόδια αρχή, έλεγχος συμφωνίας των αποδοθέντων από τα κ-μ εγγραφής ποσών της παρ. 4 με τα ποσά των διαβιβασθέντων στοιχείων της παρ. 3 και ενημέρωση των εισπρακτέων βιβλίων με χρέωση του εκτός προϋπολογισμού λογαριασμού χρηματικής διαχείρισης 002-011 με ονομασία «Τράπεζα της Ελλάδας Συγκέντρωση Εισπράξεων και Πληρωμών» (Τ.Ε.Σ.Ε.Π.)

Επίσης διενεργείται με αυτοματοποιημένες διαδικασίες.

(i) η πίστωση των μεριδών των οφειλετών στους τίτλους είσπραξης. Η ημερομηνία διενέργειας πίστωσης είναι η ημερομηνία καταβολής του οφειλέτη,

(ii) η έκδοση των αποδεικτικών είσπραξης. Η ημερομηνία έκδοσης είναι η ημερομηνία εκτέλεσης της διαδικασίας,

(iii) η ενημέρωση των εισπρακτέων βιβλίων ως προς τους ΑΛΕ και του λογαριασμού χρηματικής διαχείρισης 111750 με ονομασία «Τακτοποίηση Εισπράξεων Δημοσίων Διαχειριστών Τμήματος Εσόδων» (Τ.Ε.Δ.Δ.).

6. Σε περίπτωση που δεν καταστεί εφικτή η συμφωνία, η αρμόδια αρχή αναζητά πρόσθετες πληροφορίες από το κ-μ εγγραφής για τον εντοπισμό και την τακτοποίηση των διαφορών.

Άρθρο 9**Εκπρόθεσμη καταβολή του φόρου στην Ελλάδα ως κράτος κατανάλωσης από εγγεγραμμένους σε ανάλογα των άρθρων 47β, 47γ, 47δ ειδικά καθεστώτα άλλων κρατών μελών**

1. Εφόσον μετά την, κατά το άρθρο 63α του εκτελεστικού κανονισμού (ΕΕ) υπ' αρ. 282/2011, υπενθύμιση από το κ-μ εγγραφής ο οφειλόμενος στη χώρα μας Φ.Π.Α. δεν καταβληθεί, η αρμόδια αρχή, με σκοπό την είσπραξη του οφειλόμενου Φ.Π.Α., προβαίνει σε επακόλουθες υπενθυμίσεις προς τον υπόχρεο εγγεγραμμένο σε ανάλογα των άρθρων 47β, 47γ, 47δ ειδικά καθεστώτα άλλων κ-μ. Για την έκδοση των εν λόγω επακόλουθων υπενθυμίσεων καταρτίζεται ηλεκτρονικά αναφορά με τους οφειλότες και τα οφειλόμενα προς καταβολή ποσά Φ.Π.Α.

2. Με ενέργειες της αρμόδιας αρχής, την δέκατη (10η) ημέρα από την ημέρα που το κ-μ εγγραφής απέστειλε την κατά το άρθρο 63α του εκτελεστικού κανονισμού (ΕΕ) υπ' αρ. 282/2011 υπενθύμιση, δημιουργούνται και αποστέλλονται αυτόματα με μήνυμα ηλεκτρονικού ταχυδρομείου στη δηλωθείσα από τον εγγεγραμμένο ηλεκτρονική διεύθυνση, οι επακόλουθες υπενθυμίσεις. Παράλληλα, με ηλεκτρονικά μέσα ενημερώνεται το κ-μ εγγραφής από την αρμόδια αρχή ότι η υπενθύμιση αυτή στάλθηκε και ότι αναλαμβάνει την είσπραξη του φόρου.

3. Η καταβολή του οφειλόμενου φόρου διενεργείται σύμφωνα με τα οριζόμενα στις παρ. 5 έως 8 του άρθρου 4.

4. Κατά την εκάστοτε καταβολή του οφειλόμενου φόρου υπολογίζονται επί του καταβαλλόμενου ποσού οι αναλογούντες τόκοι και πρόστιμα λόγω εκπρόθεσμης καταβολής, σε εφαρμογή των ειδικότερων περί ηλεκτρονικού εμπορίου διατάξεων του Κώδικα Φορολογικών Διαδικασιών (Κ.Φ.Δ.).

Άρθρο 10**Καταβολή φόρου ενιαίας δήλωσης με διορθώσεις που αφορούν σε προηγούμενες φορολογικές περιόδους**

1. Σε περίπτωση που υπόχρεος, ο οποίος χρησιμοποιεί ένα ειδικό καθεστώς χρειάζεται να εισαγάγει διορθώσεις που αφορούν σε προηγούμενες φορολογικές περιόδους, είτε για να δηλώσει επιπλέον φόρο σε κ-μ κατανάλωσης, είτε για να δηλώσει φόρο σε νέο κ-μ κατανάλωσης, η οποιαδήποτε διόρθωση των ποσών γίνεται μόνο στην ενιαία δήλωση Φ.Π.Α. μεταγενέστερης φορολογικής περιόδου με αναφορά στην υποβληθείσα δήλωση που αφορά η διόρθωση.

2. Ο φόρος καταβάλλεται εφάπαξ συγχρόνως με την υποβολή της ενιαίας δήλωσης και το αργότερο κατά την εκπνοή της προθεσμίας υποβολής της, ήτοι μέχρι το τέλος του μήνα που ακολουθεί τη λήξη της φορολογικής περιόδου την οποία αφορά η δήλωση και σύμφωνα με τα οριζόμενα στις παρ. 5 έως 8 του άρθρου 4.

Άρθρο 11**Επιστροφή αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών**

1. Για εγγεγραμμένους στα άρθρα 47β, 47γ και 47δ

α) Εφόσον κατά τον έλεγχο των ποσών των υποβληθεισών δηλώσεων Φ.Π.Α. με τα καταβληθέντα ποσά διαπιστωθεί από την αρμόδια αρχή (ως κ-μ εγγραφής) ότι έχει εισπραχθεί ποσό μεγαλύτερο από το αναφερόμενο στην υποβληθείσα δήλωση Φ.Π.Α., εκδίδεται Ατομικό Φύλλο Έκπτωσης (Α.Φ.ΕΚ.) για υπερβάλλον καταβληθέν ποσό. Η επιστροφή διενεργείται απευθείας στον υπόχρεο στον δηλωθέντα τραπεζικό λογαριασμό του.

β) Σε περίπτωση που διαπιστωθεί από την αρμόδια αρχή (ως κ-μ εγγραφής) ότι, έχει εισπραχθεί ποσό Φ.Π.Α. μετά την έκδοση από κ-μ κατανάλωσης της υπενθύμισης του άρθρου 63α του εκτ. κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 282/2011, τότε για το εισπραχθέν ποσό Φ.Π.Α. εκδίδεται Α.Φ.ΕΚ. και επιστρέφεται στον υπόχρεο στον δηλωθέντα τραπεζικό λογαριασμό του.

γ) Σε περίπτωση που έχει υποβληθεί ενιαία δήλωση Φ.Π.Α. στην οποία ο υπόχρεος έχει εισαγάγει διορθώσεις που αφορούν σε προηγούμενες φορολογικές περιόδους, προκειμένου να

μειώσει δηλωθέν ποσό φόρου σε κ-μ κατανάλωσης, τότε το υπερβάλλον καταβληθέν ποσό φόρου επιστρέφεται στον δικαιούχο από το οικείο κ-μ κατανάλωσης σύμφωνα με το εθνικό του δίκαιο.

2. Για εγγεγραμμένους σε ανάλογα ειδικά καθεστώτα άλλων κρατών-μελών

(α) Σε περίπτωση που η αρμόδια αρχή (ως κ-μ κατανάλωσης) υποδεχθεί, πριν την έκδοση της υπενθύμισης του τρίτου εδαφίου του άρθρου 63α του εκτ. κανονισμού (ΕΕ) 282/2011, καταβολή φόρου με αναφορά σε μοναδικό αναγνωριστικό αριθμό δήλωσης που έχει υποβληθεί σε άλλο κ-μ εγγραφής, με την υποδοχή της εν λόγω καταβολής εκδίδει Α.Φ.ΕΚ. και το καταβληθέν ποσό επιστρέφεται στο δηλωθέντα τραπεζικό λογαριασμό του υπόχρεου.

(β) Σε περίπτωση που η αρμόδια αρχή (ως κ-μ κατανάλωσης) υποδεχθεί από κμ εγγραφής πληροφορία που αφορά σε δήλωση Φ.Π.Α. στην οποία έχουν εισαχθεί διορθώσεις σε προηγούμενες φορολογικές περιόδους, για να μειωθεί δηλωθέν ποσό φόρου στη χώρα μας, εκδίδει Α.Φ.ΕΚ. Εφόσον το δηλωθέν προς μείωση ποσό φόρου έχει καταβληθεί, επιστρέφεται στον υπόχρεο στο δηλωθέντα τραπεζικό λογαριασμό του. Η αρμόδια αρχή ενημερώνει με ηλεκτρονικά μέσα το κ-μ εγγραφής για το ποσό της επιστροφής φόρου, με αναφορά στο μοναδικό αναγνωριστικό αριθμό της υποβληθείσας δήλωσης Φ.Π.Α. στην οποία αντιστοιχεί η επιστροφή.

3. Για την επιστροφή φόρου σε μεσάζοντα που ενεργεί για λογαριασμό του υποκείμενου στον φόρο, η αρμόδια αρχή ενημερώνει για το επιστραφέν ποσό τόσο τον μεσάζοντα όσο και τον υποκείμενο στον φόρο. Στη γνωστοποίηση αναφέρεται ο μοναδικός αναγνωριστικός αριθμός της δήλωσης ΦΠΑ στην οποία αντιστοιχεί το υπερβάλλον ποσό που επιστρέφεται.

4. Κατά την επιστροφή του Φ.Π.Α. στην Ελλάδα εφαρμόζονται, οι διατάξεις του άρθρου 48 περί συμψηφισμού και του άρθρου 12 περί αποδεικτικού ενημερότητας του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ν. 4174/2013 (Α' 170), καθώς και περί συμψηφισμού με οφειλές σε Οργανισμούς Κοινωνικής Ασφάλισης (Ο.Κ.Α.) της περ. 2 της υποπαρ. ΙΑ.2 του άρθρου Πρώτου του ν. 4254/2014 (Α' 85). Η παρούσα παράγραφος δεν εφαρμόζεται στις περιπτώσεις που καλύπτονται από το στοιχείο α της παρ. 2.

5. Στην περίπτωση ύπαρξης τραπεζικών εξόδων ισχύουν τα οριζόμενα στην παρ. 5 του άρθρου 7.

Άρθρο 12

Γενικές διατάξεις - Διοικητικές παραβάσεις - Ενέργειες διοίκησης

1. Τα τυχόν οφειλόμενα ποσά φόρου της παρ. 3 του άρθρου 4 δεν λαμβάνονται υπόψη κατά την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 12 και του άρθρου 48 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ν. 4174/2013 (Α' 170).

2. Για τις ανάγκες της περ. β της παρ. 2 του άρθρου 58β του εκτελεστικού κανονισμού (ΕΕ) 282/2011, εντός δέκα ημερών μετά την αποστολή της υπενθύμισης, ήτοι την εικοστή (20ή) ημέρα από τη λήξη της καταληκτικής ημερομηνίας υποβολής της δήλωσης Φ.Π.Α. και κατά συνέπεια της καταβολής του φόρου, η αρμόδια αρχή (ως κ-μ εγγραφής), σε μηνιαία ή σε τριμηνιαία βάση ανάλογα με το ειδικό καθεστώς Φ.Π.Α., προβαίνει με αυτοματοποιημένες διαδικασίες σε έλεγχο των δηλωθέντων και καταβληθέντων ποσών Φ.Π.Α., προκειμένου να διαπιστωθεί εάν συντρέχουν οι προϋποθέσεις εξαιρέσης από ένα ειδικό καθεστώς, εξ αιτίας του γεγονότος ότι ο υπόχρεος συστηματικά δεν συμμορφώνεται με τους κανόνες του εν λόγω καθεστώτος. Με τα αποτελέσματα του ελέγχου καταρτίζεται ηλεκτρονικά αναφορά, στην οποία περιλαμβάνονται οι υπόχρεοι, οι οποίοι για τις τρεις αμέσως προηγούμενες φορολογικές περιόδους δεν έχουν καταβάλλει το σύνολο του δηλωθέντος ποσού Φ.Π.Α. για κάθε μία από αυτές, εξαιρουμένων αυτών που το μη καταβληθέν ποσό δεν υπερβαίνει το ποσό των 100 ευρώ για κάθε φορολογική περίοδο, προκειμένου στη συνέχεια η αρμόδια αρχή να προβεί σε ενέργειες διαγραφής του υποκείμενου στον φόρο από το εκάστοτε ειδικό καθεστώς, σύμφωνα με την περ. (ii) της παρ. 3β του άρθρου 8 της υπ' αρ. Α.1212/2021 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (Β' 4243).

3. Σε περίπτωση οικειοθελούς αποχώρησης καθώς και διαγραφής/εξαιρέσης υπόχρεων από τα

ειδικά καθεστώτα, η αρμόδια αρχή (ως κ-μ εγγραφής) ενημερώνει, μέσω του δικτύου CCN/CSI, τα άλλα κράτη μέλη. Η καταβολή τυχόν οφειλόμενου Φ.Π.Α. σε σχέση με παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών που έχουν ανακύψει μετά την ημερομηνία κατά την οποία τίθεται σε ισχύ η εξαίρεση/ διαγραφή ή οικειοθελής αποχώρηση, πραγματοποιείται απευθείας ενώπιον των φορολογικών αρχών του οικείου κ-μ κατανάλωσης.

4. Τα χρέη του εγγεγραμμένου στα άρθρα 47β, 47γ και 47δ υπόχρεου ρυθμίζονται σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, όταν αφορούν σε οφειλόμενο στη χώρα Φ.Π.Α. ως κ-μ κατανάλωσης.

5. Εάν ο υπόχρεος στο πλαίσιο του ενωσιακού καθεστώτος ή του καθεστώτος εισαγωγής, μετά την πρώτη ημέρα της φορολογικής περιόδου αλλάξει το κ-μ εγγραφής του, σύμφωνα με το άρθρο 57στ του εκτελεστικού κανονισμού (ΕΕ) 282/2011, υποβάλλει δηλώσεις ΦΠΑ και προβαίνει σε αντίστοιχες πληρωμές και στο προηγούμενο και στο νέο κ-μ εγγραφής που καλύπτουν τις φορολογητέες πράξεις που έγιναν τις αντίστοιχες περιόδους κατά τις οποίες τα κ-μ υπήρξαν κ-μ εγγραφής.

Άρθρο 13 **Έναρξη ισχύος**

Η έναρξη ισχύος της παρούσας ορίζεται από τη δημοσίευσή της.

Η παρούσα ισχύει και για εκκρεμείς υποθέσεις από την ημερομηνία έναρξης ισχύος του ν. 4818/2021 ήτοι 1.7.2021.

Η απόφαση αυτή δημοσιεύθηκε στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. (ΦΕΚ 5182 Β'/6.10.2022)

ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ:

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε 2138/5.7.2021.- Κοινοποίηση διατάξεων του Μέρους Α του από 1/7/2021 κατατεθέντος σχεδίου νόμου «α) Ενσωμάτωση στην ελληνική νομοθεσία διατάξεων των Οδηγιών (ΕΕ) 2017/2455, (ΕΕ) 2019/1995 και (ΕΕ) 2018/1910 όσον αφορά υποχρεώσεις που απορρέουν από τον φόρο προστιθέμενης αξίας για παροχές υπηρεσιών και πωλήσεις αγαθών εξ αποστάσεως και σχετικές ρυθμίσεις.....και λοιπές διατάξεις».

Με το άρθρο αυτό αντικαθίσταται το άρθρο 47β του Κώδικα ΦΠΑ ενσωματώνοντας στο εσωτερικό μας δικαίο τα άρθρα 358α έως και 369 της Οδηγίας (ΕΚ) 112/2006 του Συμβουλίου (στο εξής Οδηγία ΦΠΑ), όπως τα άρθρα αυτά τροποποιήθηκαν από τις παρ. 14 έως και 20 του άρθρου 2 της Οδηγίας (ΕΕ) 2017/2455 του Συμβουλίου. Με τα άρθρα 358α έως και 369 της Οδηγίας ΦΠΑ, ως έχουν, πριν την τροποποίησή τους με την Οδηγία 2017/2455, ρυθμίζεται το ειδικό καθεστώς για την επιβολή ΦΠΑ σε μη εγκατεστημένους στην Ένωση υποκειμένους στον φόρο που παρέχουν τηλεπικοινωνιακές υπηρεσίες, ραδιοφωνικές και τηλεοπτικές υπηρεσίες ή ηλεκτρονικά παρεχόμενες υπηρεσίες σε μη υποκειμένους στον φόρο. Με την Οδηγία 2017/2455 διευρύνεται το πεδίο εφαρμογής του εν λόγω καθεστώτος στις υπηρεσίες πέραν των τηλεπικοινωνιακών, ραδιοφωνικών και τηλεοπτικών και ηλεκτρονικά παρεχόμενων υπηρεσιών. Κατ' αυτόν τον τρόπο, οι μη εγκατεστημένοι εντός της Ένωσης υποκείμενοι στον φόρο οι οποίοι παρέχουν κάθε είδους υπηρεσίες σε μη υποκείμενους στον φόρο εντός της Ένωσης, εφόσον επιλέξουν την υπαγωγή τους στο εν λόγω ειδικό καθεστώς, δεν χρειάζεται να διαθέτουν αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ σε κάθε κράτος μέλος στο οποίο οι παρεχόμενες υπηρεσίες υπόκεινται σε ΦΠΑ. Οι εν λόγω υποκείμενοι χρησιμοποιούν ηλεκτρονικά μέσα για την εγγραφή στο καθεστώς και την υποβολή δήλωσης ΦΠΑ για τις υπηρεσίες που παρέχουν. Η δήλωση υποβάλλεται και ο φόρος καταβάλλεται στο κράτος μέλος εγγραφής για όλες τις παρεχόμενες στην Ένωση υπηρεσίες που παράγονται στο καθεστώς.

Ειδικότερα,

- με την παρ. 1 του άρθρου 47β, όπως αντικαθίσταται με τις προτεινόμενες διατάξεις, δίνονται

αναγκαίοι ορισμοί για τις ανάγκες εφαρμογής του ειδικού καθεστώτος του εν λόγω άρθρου·

- με την παρ. 2 καθορίζονται οι υποκείμενοι στον φόρο οι οποίοι μπορούν να επιλέξουν την υπαγωγή στο καθεστώς·
 - με τις παρ. 3 και 4 προσδιορίζονται οι υποχρεώσεις των υποκειμένων που εγγράφονται στο καθεστώς ως προς την υποβολή δηλώσεων έναρξης και μεταβολών για την εγγραφή και τη διαγραφή από το καθεστώς·
 - με την παρ. 5 ορίζεται η από μέρους της Φορολογικής Διοίκησης διαδικασία για την εγγραφή στο καθεστώς·
 - με την παρ. 6 ορίζονται οι λόγοι διαγραφής υποκειμένου από το καθεστώς·
 - με την παρ. 7 ορίζονται οι σχετικές με την υποβολή από τον υποκείμενο στον φόρο δήλωσης ΦΠΑ για όλες τις παρεχόμενες στην Ένωση υπηρεσίες που υπάγονται στο καθεστώς (χρόνος και τρόπος υποβολής της δήλωσης, περιεχόμενο, τροποποιήσεις στοιχείων της δήλωσης και νόμιμα)·
 - με την παρ. 8 ορίζεται ο χρόνος και ο τρόπος καταβολής του φόρου·
 - με την παρ. 9 ορίζονται τα σχετικά με την άσκηση δικαιώματος έκπτωσης·
 - με την παρ. 10 ορίζεται η υποχρέωση του υποκειμένου για λεπτομερείς καταχωρίσεις των πληροφοριών των σχετικών με το καθεστώς συναλλαγών στα λογιστικά του αρχεία·
- με τις παρ. 11 και 12 ρυθμίζονται θέματα αρμοδιοτήτων και εσωτερικής οργάνωσης της Φορολογικής Διοίκησης για τη λειτουργία του ειδικού καθεστώτος και παρέχεται εξουσιοδότηση στον Διοικητή ΑΑΔΕ να καθορίζει με αποφάσεις του κάθε λεπτομέρεια και τεχνικό ζήτημα για την εφαρμογή του καθεστώτος.

ΑΡΘΡΟ 47Γ⁽¹⁾

(1) Το άρθρο 47Γ αφού προστέθηκε με την παράγραφο 4 του άρθρου 104 του Ν. 4316/2014 (ισχύς από 1.1.2015) στη συνέχεια αντικαταστάθηκε με το άρθρο 10 του ν. 4818/2021 και ισχύει από 1.7.2021, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 66 του ίδιου νόμου. Το άρθρο που αντικαταστάθηκε είχε ως εξής:

« ΑΡΘΡΟ 47Γ

ΕΙΔΙΚΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ ΓΙΑ ΤΗΛΕΠΙΚΟΙΝΩΝΙΑΚΕΣ, ΡΑΔΙΟΦΩΝΙΚΕΣ ΚΑΙ ΤΗΛΕΟΠΤΙΚΕΣ Ή ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΠΟΥ ΠΑΡΕΧΟΝΤΑΙ ΑΠΟ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟΥΣ ΣΤΟ ΦΟΡΟ ΕΓΚΑΤΕΣΤΗΜΕΝΟΥΣ ΕΝΤΟΣ ΤΗΣ ΕΝΩΣΗΣ ΑΛΛΑ ΜΗ ΕΓΚΑΤΕΣΤΗΜΕΝΟΥΣ ΣΤΟ ΚΡΑΤΟΣ- ΜΕΛΟΣ ΚΑΤΑΝΑΛΩΣΗΣ

1. Για τους σκοπούς του παρόντος καθεστώτος, νοούνται ως:

α) «υποκείμενος στο φόρο μη εγκατεστημένος στο κράτος-μέλος κατανάλωσης», ο υποκείμενος στο φόρο που έχει την έδρα της οικονομικής δραστηριότητάς του ή μόνιμη εγκατάσταση εντός της Ένωσης, αλλά δεν έχει την έδρα της οικονομικής δραστηριότητάς του ούτε μόνιμη εγκατάσταση στο έδαφος του κράτους-μέλους κατανάλωσης,

β) «κράτος-μέλος εγγραφής», το κράτος-μέλος στο οποίο βρίσκεται η έδρα της οικονομικής δραστηριότητας του υποκείμενου στο φόρο και, εάν ο υποκείμενος στο φόρο δεν έχει την έδρα της οικονομικής δραστηριότητάς του εντός της Ένωσης, το κράτος-μέλος στο οποίο έχει μόνιμη εγκατάσταση.

Στην περίπτωση που ο υποκείμενος στο φόρο δεν έχει την έδρα της οικονομικής δραστηριότητάς του στην Ένωση, αλλά διαθέτει περισσότερες από μία μόνιμες εγκαταστάσεις εντός της Ένωσης, κράτος-μέλος εγγραφής είναι το κράτος-μέλος με μόνιμη εγκατάσταση, στο οποίο ο υποκείμενος στο φόρο δηλώνει ότι θα κάνει χρήση του ειδικού καθεστώτος. Ο υποκείμενος στο φόρο δεσμεύεται από την απόφασή του αυτή για το συγκεκριμένο ημερολογιακό έτος και για τα δύο επόμενα ημερολογιακά έτη.

2. Κάθε υποκείμενος στο φόρο που έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας στο εσωτερικό της χώρας, ο οποίος παρέχει τηλεπικοινωνιακές, ραδιοφωνικές και τηλεοπτικές ή ηλεκτρονικές υπηρεσίες σε μη υποκείμενους στο φόρο που είναι εγκατεστημένοι ή έχουν τον τόπο κατοικίας τους ή της συνήθους διαμονής τους σε άλλο κράτος-μέλος εντός του οποίου δεν διαθέτει εγκατάσταση, μπορεί να χρησιμοποιεί το παρόν ειδικό καθεστώς, που ισχύει για το σύνολο των ανωτέρω υπηρεσιών. Η ανωτέρω δυνατότητα παρέχεται και σε κάθε υποκείμενο, ο οποίος δεν διαθέτει έδρα εντός Ένωσης, αλλά διαθέτει μόνιμη εγκατάσταση στο εσωτερικό της χώρας και σε περίπτωση που διαθέτει εγκαταστάσεις και σε άλλα κράτη-μέλη, εφόσον επιλέξει για την εγγραφή του στο ειδικό καθεστώς την Ελλάδα. Το ειδικό καθεστώς δεν ισχύει για τις παροχές των ανωτέρω υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εντός κράτους-μέλους, στο οποίο ο υποκείμενος στο φόρο διαθέτει εγκατάσταση.

3. Ο υποκείμενος στο φόρο της παραγράφου 2 υποχρεούται να υποβάλει, με ηλεκτρονικά μέσα, δήλωση έναρξης της δραστηριότητάς του που υπάγεται στο ειδικό αυτό καθεστώς, μεταβολής ή παύσης της δραστηριότητας αυτής όταν δεν πληροί πλέον τις προϋποθέσεις για την υπαγωγή του στο παρόν ειδικό καθεστώς. Ο εν λόγω υποκείμενος χρησιμοποιεί τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ, που του έχει ήδη χορηγηθεί για την εκπλήρωση των υποχρεώσεών του στα πλαίσια του κανονικού καθεστώτος. Τα εν λόγω πρόσωπα καταχωρούνται σε ειδικό μητρώο που τηρείται για το παρόν καθεστώς.

4. Ο υποκείμενος της παραγράφου 2 διαγράφεται από το ειδικό μητρώο, εάν:

α) γνωστοποιήσει ο ίδιος ότι δεν παρέχει πλέον υπηρεσίες που καλύπτονται από το παρόν καθεστώς,

β) μπορεί με άλλον τρόπο να συναχθεί ότι οι φορολογητέες του δραστηριότητες που υπάγονται στο ειδικό αυτό καθεστώς έχουν τερματισθεί,

γ) δεν πληροί πλέον τις προϋποθέσεις για την υπαγωγή του στο παρόν ειδικό καθεστώς,

δ) συστηματικά δεν συμμορφώνεται με τους κανόνες που αφορούν το ειδικό αυτό καθεστώς.

5. Ο υποκείμενος της παραγράφου 2 υποβάλλει με ηλεκτρονικό τρόπο δήλωση ΦΠΑ για κάθε ημερολογιακό τρίμηνο και μέχρι την 20ή ημέρα του μήνα που ακολουθεί το τρίμηνο, είτε έχουν παρασχεθεί υπηρεσίες που καλύπτονται από το καθεστώς είτε όχι.

Στη δήλωση περιλαμβάνεται ο αριθμός φορολογικού μητρώου που του έχει χορηγηθεί και, για κάθε κράτος-μέλος κατανάλωσης, στο οποίο οφείλεται ΦΠΑ, η συνολική αξία, χωρίς το ΦΠΑ, των εν λόγω υπηρεσιών που πραγματοποιήθηκαν κατά τη φορολογική περίοδο, ανά συντελεστή ΦΠΑ που ισχύει σε κάθε κράτος-μέλος, και το ποσό του αντίστοιχου φόρου, καθώς και το συνολικό ποσό του φόρου που οφείλεται.

Εάν ο υποκείμενος της παραγράφου 2 διαθέτει μία ή περισσότερες μόνιμες εγκαταστάσεις σε άλλα κράτη- μέλη, από τις οποίες παρέχονται υπηρεσίες που εντάσσονται στο παρόν ειδικό καθεστώς, στη δήλωση ΦΠΑ, εκτός από τις παραπάνω πληροφορίες, περιλαμβάνεται διακεκριμένα και η συνολική αξία των υπηρεσιών αυτών από κάθε κράτος-μέλος εγκατάστασης και για κάθε κράτος-μέλος κατανάλωσης μαζί με τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ ή τον αριθμό φορολογικής εγγραφής εγκατάστασης.

Η δήλωση ΦΠΑ συμπληρώνεται σε ευρώ. Εάν η παροχή των υπηρεσιών έχει πραγματοποιηθεί σε άλλα νομίσματα, κατά τη συμπλήρωση της δήλωσης λαμβάνεται υπόψη η συναλλαγματική ισοτιμία που ισχύει την τελευταία ημέρα της φορολογικής περιόδου, σύμφωνα με τη σχετική δημοσίευση της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας, ή εάν δεν υπήρξε δημοσίευση τη συγκεκριμένη ημέρα, η ισοτιμία που δημοσιεύεται την επόμενη ημέρα.

6. Ο φόρος καταβάλλεται συγχρόνως με την υποβολή της δήλωσης και το αργότερο κατά την εκπονή της προθεσμίας

**ΕΙΔΙΚΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ ΓΙΑ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΕΞ ΑΠΟΣΤΑΣΕΩΣ
ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΑΓΑΘΩΝ, ΓΙΑ ΠΑΡΑΔΟΣΕΙΣ ΑΓΑΘΩΝ
ΕΝΤΟΣ ΚΡΑΤΟΥΣ ΜΕΛΟΥΣ, ΠΟΥ ΠΡΑΓΜΑΤΟΠΟΙΟΥΝΤΑΙ ΜΕΣΩ
ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΩΝ ΔΙΕΠΑΦΩΝ ΠΟΥ ΔΙΕΥΚΟΛΥΝΟΥΝ ΤΙΣ ΠΑΡΑΔΟΣΕΙΣ
ΑΥΤΕΣ ΚΑΙ ΓΙΑ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΠΟΥ ΠΑΡΕΧΟΝΤΑΙ ΑΠΟ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟΥΣ
ΣΤΟΝ ΦΟΡΟ ΕΓΚΑΤΕΣΤΗΜΕΝΟΥΣ ΕΝΤΟΣ ΤΗΣ ΕΝΩΣΗΣ
ΑΛΛΑ ΜΗ ΕΓΚΑΤΕΣΤΗΜΕΝΟΥΣ ΣΤΟ ΚΡΑΤΟΣ ΜΕΛΟΣ ΚΑΤΑΝΑΛΩΣΗΣ**

1. Για τους σκοπούς του παρόντος καθεστώτος, νοούνται ως:

α) «Υποκείμενος στον φόρο μη εγκατεστημένος στο κράτος μέλος κατανάλωσης», ο υποκείμενος στον φόρο που έχει την έδρα της οικονομικής δραστηριότητάς του ή μόνιμη εγκατάσταση εντός της Ένωσης, αλλά δεν έχει την έδρα της οικονομικής δραστηριότητάς του ούτε μόνιμη εγκατάσταση στο έδαφος του κράτους μέλους κατανάλωσης.

β) «Κράτος μέλος εγγραφής», το κράτος μέλος στο οποίο βρίσκεται η έδρα της οικονομικής δραστηριότητας του υποκείμενου στον φόρο ή, εάν ο υποκείμενος στον φόρο δεν έχει την έδρα της οικονομικής δραστηριότητάς του εντός της Ένωσης, το κράτος μέλος στο οποίο έχει μόνιμη εγκατάσταση.

Όταν ο υποκείμενος στον φόρο δεν έχει την έδρα της οικονομικής δραστηριότητάς του στην Ένωση, αλλά έχει περισσότερες από μία μόνιμες εγκαταστάσεις εντός της Ένωσης, κράτος μέλος εγγραφής είναι το κράτος μέλος με μόνιμη εγκατάσταση, στο οποίο ο υποκείμενος στον φόρο δηλώνει ότι θα κάνει χρήση του ειδικού καθεστώτος. Ο υποκείμενος στον φόρο δεσμεύεται από την απόφασή του αυτή για το συγκεκριμένο ημερολο-

υποβολής της. Η καταβολή γίνεται σε ευρώ, σε τραπεζικό λογαριασμό που ορίζεται ειδικά για το σκοπό αυτόν και τηρείται στην Τράπεζα της Ελλάδος, με αναφορά στη σχετική δήλωση ΦΠΑ.

7. Ο υποκείμενος της παραγράφου 2 υποχρεούται να καταχωρίζει με επαρκείς λεπτομέρειες στα λογιστικά βιβλία τα στοιχεία των πραγματοποιούμενων συναλλαγών που καλύπτονται από το παρόν ειδικό καθεστώς, ώστε να μπορούν οι φορολογικές αρχές των κρατών-μελών κατανάλωσης να επαληθεύουν την ακρίβεια της δήλωσης ΦΠΑ.

Οι καταχωρίσεις διατίθενται ηλεκτρονικά, ύστερα από αίτηση, στο κράτος-μέλος κατανάλωσης και στη φορολογική διοίκηση της Ελλάδος και φυλάσσονται για διάστημα 10 ετών, που αρχίζει από τις 31 Δεκεμβρίου του έτους, κατά το οποίο πραγματοποιήθηκε η παροχή των υπηρεσιών.

8. Η αρμόδια για τη διαχείριση του καθεστώτος Υπηρεσία της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, υποχρεούται για:

α) την ηλεκτρονική παραλαβή των δηλώσεων της παραγράφου 3,

β) την ηλεκτρονική παραλαβή των δηλώσεων ΦΠΑ,

γ) την επιβεβαίωση καταβολής του οφειλόμενου φόρου,

δ) την κατανομή στα άλλα κράτη-μέλη του φόρου που τους αναλογεί, με βάση τα στοιχεία των δηλώσεων και του λογαριασμού που προβλέπεται στην παράγραφο 6,

ε) την παροχή στα άλλα κράτη-μέλη πληροφοριών που αφορούν την εγγραφή, διαγραφή/εξαίρεση από το καθεστώς, την υποβολή δηλώσεων και την καταβολή του φόρου, για την επαλήθευση της κατάστασης των υποκείμενων στο φόρο και της ακρίβειας των συναλλαγών που καλύπτονται από το παρόν ειδικό καθεστώς,

στ) τη διαχείριση των πληροφοριών και των δηλώσεων που διαβιβάζονται από τα άλλα κράτη-μέλη για υποκείμενους στο φόρο που έχουν εγγραφεί στο ειδικό καθεστώς, καθώς και το συντονισμό των ενεργειών που απαιτούνται για τον έλεγχο της ορθής απόδοσης του φόρου.

9. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων ορίζονται οι διαδικασίες εγγραφής και διαγραφής ή εξαίρεσης από το ειδικό καθεστώς, ο τρόπος υποβολής της δήλωσης ΦΠΑ και το περιεχόμενό της, ο τρόπος καταβολής του οφειλόμενου φόρου, καθώς και της απόδοσης αυτού στα άλλα κράτη-μέλη, οι πληροφορίες των τηρούμενων λογιστικών καταχωρήσεων, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα για τη λειτουργία του παρόντος ειδικού καθεστώτος.

10. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών δημιουργούνται οι αντίστοιχοι κωδικοί του Κρατικού Προϋπολογισμού και οι λογαριασμοί καταθέσεων στην Τράπεζα της Ελλάδος και ορίζεται κάθε άλλο σχετικό με τη διαχείριση πληρωμών θέμα, τόσο για υποκείμενους στο φόρο που εγγράφονται στο ειδικό καθεστώς στην Ελλάδα όσο και για αυτούς που εγγράφονται σε άλλο κράτος- μέλος.»

γιακό έτος και για τα δύο (2) επόμενα ημερολογιακά έτη.

Όταν ο υποκείμενος στον φόρο δεν έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας στην Ένωση, ούτε μόνιμη εγκατάσταση στην Ένωση, κράτος μέλος εγγραφής είναι το κράτος μέλος από το οποίο εκκινεί η αποστολή ή η μεταφορά των αγαθών. Όταν η αποστολή ή η μεταφορά των αγαθών εκκινεί από περισσότερα του ενός κράτη μέλη, ο υποκείμενος στον φόρο δηλώνει ποιο από αυτά τα κράτη μέλη είναι το κράτος μέλος εγγραφής. Ο υποκείμενος στον φόρο δεσμεύεται από την εν λόγω απόφαση για το συγκεκριμένο ημερολογιακό έτος και για τα δύο (2) επόμενα ημερολογιακά έτη.

γ) «Κράτος μέλος κατανάλωσης», ένα από τα ακόλουθα:

(αα) στην περίπτωση παροχής υπηρεσιών, το κράτος μέλος στο οποίο θεωρείται ότι πραγματοποιείται η παροχή σύμφωνα με το άρθρο 14,

(ββ) στην περίπτωση ενδοκοινοτικών εξ αποστάσεως πωλήσεων αγαθών, το κράτος μέλος άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς των αγαθών στον αποκτώντα,

(γγ) στην περίπτωση παράδοσης αγαθών από υποκείμενο στον φόρο που διευκολύνει τις παραδόσεις αυτές, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 5β, όταν η αποστολή ή η μεταφορά των παραδιδόμενων αγαθών αρχίζει και περατώνεται στο ίδιο κράτος μέλος, το συγκεκριμένο κράτος μέλος.

2. Οι ακόλουθοι υποκείμενοι στον φόρο, που έχουν την έδρα της οικονομικής τους δραστηριότητας στο εσωτερικό της χώρας, μπορούν να χρησιμοποιούν το παρόν ειδικό καθεστώς:

α) υποκείμενοι στον φόρο οι οποίοι πραγματοποιούν ενδοκοινοτικές εξ αποστάσεως πωλήσεις αγαθών,

β) υποκείμενοι στον φόρο οι οποίοι διευκολύνουν την παράδοση αγαθών, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 5β, όταν ο τόπος αναχώρησης και άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς των παραδιδόμενων αγαθών είναι το ίδιο κράτος μέλος,

γ) υποκείμενοι στον φόρο μη εγκατεστημένοι στο κράτος μέλος κατανάλωσης, οι οποίοι παρέχουν υπηρεσίες σε μη υποκείμενο στον φόρο.

Η ανωτέρω δυνατότητα παρέχεται και σε κάθε υποκείμενο στον φόρο, ο οποίος δεν διαθέτει έδρα εντός Ένωσης, αλλά διαθέτει μόνιμη εγκατάσταση στο εσωτερικό της Χώρας και σε περίπτωση που διαθέτει εγκαταστάσεις και σε άλλα κράτη μέλη, εφόσον επιλέξει για την εγγραφή του στο ειδικό καθεστώς την Ελλάδα. Ο υποκείμενος στον φόρο δεσμεύεται από την απόφασή του αυτή για το συγκεκριμένο ημερολογιακό έτος και για τα δύο (2) επόμενα ημερολογιακά έτη.

Η ανωτέρω δυνατότητα παρέχεται επίσης και σε κάθε υποκείμενο στον φόρο, ο οποίος δεν διαθέτει έδρα ούτε μόνιμη εγκατάσταση στην Ένωση, εφόσον η αποστολή ή η μεταφορά των αγαθών εκκινεί από το εσωτερικό της Χώρας και σε περίπτωση που η αποστολή ή η μεταφορά των αγαθών εκκινεί και από άλλα κράτη μέλη, εφόσον επιλέξει την Ελλάδα για την εγγραφή του στο ειδικό καθεστώς. Ο υποκείμενος στον φόρο δεσμεύεται από την απόφασή του αυτή για το συγκεκριμένο ημερολογιακό έτος και για τα δύο (2) επόμενα ημερολογιακά έτη. Στην περίπτωση των δύο προηγούμενων εδαφίων οι υποκείμενοι στον φόρο δεν υποχρεούνται στον ορισμό φορολογικού αντιπροσώπου.

Το παρόν ειδικό καθεστώς εφαρμόζεται για όλα τα αγαθά που παραδίδονται ή τις υπηρεσίες που παρέχονται εντός της Ένωσης από τον οικείο υποκείμενο στον φόρο εκτός

των υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εντός κράτους μέλους, στο οποίο ο υποκείμενος στον φόρο διατηρεί έδρα ή μόνιμη εγκατάσταση.

3. Ο υποκείμενος στον φόρο της παρ. 2 υποχρεούται να υποβάλει, με ηλεκτρονικά μέσα, δήλωση έναρξης και παύσης των δραστηριοτήτων του που υπάγονται στο ειδικό αυτό καθεστώς ή μεταβολής αυτών, κατά τρόπο ώστε να μην πληροί πλέον τις προϋποθέσεις για την υπαγωγή του στο παρόν ειδικό καθεστώς.

4. Ο εν λόγω υποκείμενος χρησιμοποιεί τον ΑΦΜ/ΦΠΑ, που του έχει ήδη χορηγηθεί για την εκπλήρωση των υποχρεώσεών του στο πλαίσιο του κανονικού καθεστώτος. Τα εν λόγω πρόσωπα καταχωρούνται σε ειδικό μητρώο που τηρείται για το παρόν καθεστώς, στο οποίο καταχωρούνται και οι υποκείμενοι στον φόρο στους οποίους έχει χορηγηθεί ΑΦΜ/ΦΠΑ από τα άλλα κράτη μέλη, τα οποία έχουν επιλεγεί ως κράτη μέλη εγγραφής, εφόσον οφείλεται ΦΠΑ στην Ελλάδα.

5. Ο υποκείμενος της παρ. 2 διαγράφεται από το ειδικό μητρώο, εάν:

α) γνωστοποιήσει ότι δεν πραγματοποιεί πλέον παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών που υπάγονται στο παρόν ειδικό καθεστώς,

β) μπορεί με άλλον τρόπο να συναχθεί ότι οι φορολογητέες του δραστηριότητες που υπάγονται στο ειδικό αυτό καθεστώς έχουν τερματισθεί,

γ) δεν πληροί πλέον τις προϋποθέσεις για την υπαγωγή του στο παρόν ειδικό καθεστώς,

δ) συστηματικά δεν συμμορφώνεται με τους κανόνες που αφορούν το ειδικό αυτό καθεστώς.

6. Ο υποκείμενος της παρ. 2, που χρησιμοποιεί το παρόν ειδικό καθεστώς, υποβάλλει με ηλεκτρονικά μέσα, δήλωση ΦΠΑ για κάθε ημερολογιακό τρίμηνο είτε έχουν πραγματοποιηθεί παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών που υπάγονται στο παρόν ειδικό καθεστώς είτε όχι. Η δήλωση ΦΠΑ υποβάλλεται μέχρι το τέλος του μήνα που ακολουθεί τη λήξη της φορολογικής περιόδου την οποία καλύπτει η δήλωση.

7. Το περιεχόμενο της δήλωσης ΦΠΑ ορίζεται, κατά περίπτωση, ως εξής:

α) Στη δήλωση ΦΠΑ αναγράφεται ο ΑΦΜ/ΦΠΑ που αναφέρεται στην παρ. 4 και, για κάθε κράτος μέλος κατανάλωσης στο οποίο οφείλεται ΦΠΑ, η συνολική αξία, χωρίς ΦΠΑ, οι ισχύοντες συντελεστές ΦΠΑ, το συνολικό ποσό του αντίστοιχου ΦΠΑ ανά συντελεστή και το συνολικό ποσό του ΦΠΑ, που οφείλεται όσον αφορά τις ακόλουθες παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών που υπάγονται στο παρόν ειδικό καθεστώς και πραγματοποιήθηκαν κατά τη φορολογική περίοδο:

αα) ενδοκοινοτικές εξ αποστάσεως πωλήσεις αγαθών,

ββ) παραδόσεις αγαθών, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 5β, όταν η αποστολή ή η μεταφορά των αγαθών αυτών αρχίζει και περατώνεται στο ίδιο κράτος μέλος,

γγ) παροχές υπηρεσιών.

Η δήλωση ΦΠΑ περιλαμβάνει επίσης τυχόν τροποποιήσεις που αναφέρονται σε προηγούμενες φορολογικές περιόδους, όπως προβλέπεται στην περ. δ).

β) Όταν αποστέλλονται ή μεταφέρονται αγαθά από άλλα κράτη μέλη, η δήλωση ΦΠΑ περιλαμβάνει επίσης τη συνολική αξία χωρίς ΦΠΑ, τους ισχύοντες συντελεστές ΦΠΑ, το συνολικό ποσό του αντίστοιχου ΦΠΑ ανά συντελεστή και το συνολικό ποσό ΦΠΑ που οφείλεται όσον αφορά τις ακόλουθες παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών

που υπάγονται στο παρόν ειδικό καθεστώς, για κάθε κράτος μέλος, από το οποίο αποστέλλονται ή μεταφέρονται τα εν λόγω αγαθά:

αα) ενδοκοινοτικές εξ αποστάσεως πωλήσεις αγαθών πλην αυτών που πραγματοποιούνται από υποκείμενο στον φόρο, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 5β,

ββ) ενδοκοινοτικές εξ αποστάσεως πωλήσεις αγαθών και παραδόσεις αγαθών, όταν η αποστολή ή η μεταφορά των αγαθών αυτών αρχίζει και περατώνεται στο ίδιο κράτος μέλος, οι οποίες πραγματοποιούνται από υποκείμενο στον φόρο, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 5β.

Όσον αφορά τις παραδόσεις που αναφέρονται στην υποπερ. αα), η δήλωση ΦΠΑ περιλαμβάνει επίσης τον ΑΦΜ/ΦΠΑ ή τον αριθμό φορολογικού μητρώου που έχει χορηγηθεί από κάθε κράτος μέλος, από το οποίο αποστέλλονται ή μεταφέρονται τα εν λόγω αγαθά.

Όσον αφορά τις παραδόσεις που αναφέρονται στην υποπερ. ββ), η δήλωση ΦΠΑ περιλαμβάνει επίσης τον ΑΦΜ/ΦΠΑ ή τον αριθμό φορολογικού μητρώου που έχει χορηγηθεί από κάθε κράτος μέλος, από το οποίο αποστέλλονται ή μεταφέρονται τα εν λόγω αγαθά, αν υπάρχει.

Η δήλωση ΦΠΑ περιλαμβάνει τις πληροφορίες που αναφέρονται στην παρούσα κατά κράτος μέλος κατανάλωσης.

γ) Εάν ο υποκείμενος στον φόρο που παρέχει υπηρεσίες καλυπτόμενες από το παρόν ειδικό καθεστώς έχει μία ή περισσότερες μόνιμες εγκαταστάσεις εκτός από εκείνη που έχει στο κράτος μέλος εγγραφής από τις οποίες παρέχονται οι υπηρεσίες, η δήλωση ΦΠΑ περιλαμβάνει επίσης τη συνολική αξία χωρίς ΦΠΑ, τους ισχύοντες συντελεστές ΦΠΑ, το συνολικό ποσό του αντίστοιχου ΦΠΑ ανά συντελεστή και το συνολικό οφειλόμενο ποσό ΦΠΑ αυτών των παροχών, για κάθε κράτος μέλος στο οποίο ο υποκείμενος στον φόρο έχει εγκατάσταση, μαζί με τον ατομικό ΑΦΜ/ΦΠΑ ή τον αριθμό φορολογικού μητρώου της εγκατάστασης αυτής και ανά κράτος μέλος κατανάλωσης.

δ) Όταν απαιτούνται τροποποιήσεις σε δήλωση ΦΠΑ μετά την υποβολή της, οι εν λόγω τροποποιήσεις περιλαμβάνονται σε επόμενη δήλωση εντός τριών (3) ετών από την ημερομηνία στην οποία έπρεπε να υποβληθεί η αρχική δήλωση, σύμφωνα με την παρ. 6. Αυτή η επόμενη δήλωση ΦΠΑ προσδιορίζει το σχετικό κράτος μέλος κατανάλωσης, την περίοδο επιβολής του φόρου και το ποσό ΦΠΑ για το οποίο απαιτούνται τροποποιήσεις.

8. Η δήλωση ΦΠΑ συμπληρώνεται σε ευρώ. Εάν η παροχή των υπηρεσιών ή η παράδοση αγαθών έχουν πραγματοποιηθεί σε άλλα νομίσματα, κατά τη συμπλήρωση της δήλωσης λαμβάνεται υπόψη η συναλλαγματική ισοτιμία που ισχύει την τελευταία ημέρα της φορολογικής περιόδου, σύμφωνα με τη σχετική δημοσίευση της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας, ή εάν δεν υπήρξε δημοσίευση τη συγκεκριμένη ημέρα, η ισοτιμία της επόμενης ημέρας που υπάρχει δημοσίευση.

9. Ο φόρος καταβάλλεται συγχρόνως με την υποβολή της δήλωσης και το αργότερο κατά την εκπόνηση της προθεσμίας υποβολής της. Η καταβολή γίνεται σε ευρώ, σε τραπεζικό λογαριασμό, που ορίζεται ειδικά για τον σκοπό αυτόν και τηρείται στην Τράπεζα της Ελλάδος, με αναφορά στη σχετική δήλωση ΦΠΑ.

10. Ο υποκείμενος της παρ. 2 που χρησιμοποιεί το παρόν καθεστώς δεν έχει δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών που κατέβαλε στην Ελλάδα. Ο φόρος αυτός επιστρέφεται,

σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 34 του Κώδικα ΦΠΑ, και χωρίς την πλήρωση των προϋποθέσεων που ορίζονται στην παράγραφο αυτή.

Κατά παρέκκλιση των προηγούμενων εδαφίων, εάν ο εν λόγω υποκείμενος απαιτείται να διαθέτει ΑΦΜ/ΦΠΑ στην Ελλάδα για δραστηριότητες μη υπαγόμενες στο παρόν καθεστώς, τότε παρέχεται σε αυτόν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών που κατέβαλε στην Ελλάδα και αφορά τις φορολογητέες δραστηριότητές του που υπάγονται στο παρόν καθεστώς. Το δικαίωμα έκπτωσης του προηγούμενου εδαφίου ασκείται με τη δήλωση ΦΠΑ, που υποβάλλεται σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 38.

11. Ο υποκείμενος της παρ. 2 υποχρεούται να καταχωρεί με επαρκείς λεπτομέρειες στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) τις πληροφορίες για τις πραγματοποιούμενες συναλλαγές που καλύπτονται από το παρόν ειδικό καθεστώς, ώστε να μπορούν οι φορολογικές αρχές της Ελλάδας και των λοιπών κρατών μελών κατανάλωσης να επαληθεύουν την ακρίβεια της δήλωσης ΦΠΑ. Οι καταχωρήσεις διατίθενται ηλεκτρονικά, ύστερα από αίτηση, στην ελληνική Φορολογική Διοίκηση και στο κράτος μέλος κατανάλωσης και διαφυλάσσονται για διάστημα δέκα (10) ετών, που αρχίζει από τις 31 Δεκεμβρίου του έτους, κατά το οποίο πραγματοποιήθηκε η παράδοση αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών.

12. Η αρμόδια για τη διαχείριση του καθεστώτος Υπηρεσία της Α.Α.Δ.Ε., υποχρεούται για:

- α) την ηλεκτρονική παραλαβή των δηλώσεων της παρ. 3,
- β) την ηλεκτρονική παραλαβή των δηλώσεων ΦΠΑ,
- γ) την επιβεβαίωση καταβολής του οφειλόμενου φόρου,
- δ) την κατανομή στα άλλα κράτη μέλη κατανάλωσης του φόρου που τους αναλογεί, με βάση τα στοιχεία των δηλώσεων και του λογαριασμού που προβλέπεται στην παρ. 9,
- ε) την παροχή στα άλλα κράτη μέλη πληροφοριών που αφορούν την εγγραφή, διαγραφή ή εξαίρεση από το καθεστώς, την υποβολή δηλώσεων και την καταβολή του φόρου, για την επαλήθευση της κατάστασης των υποκείμενων στον φόρο και της ακρίβειας των συναλλαγών που καλύπτονται από το παρόν ειδικό καθεστώς,
- στ) τη διαχείριση των πληροφοριών και των δηλώσεων που διαβιβάζονται από τα άλλα κράτη μέλη για υποκείμενους στον φόρο που έχουν εγγράφει στο αντίστοιχο ειδικό καθεστώς, καθώς και τον συντονισμό των ενεργειών που απαιτούνται για την ορθή απόδοση του φόρου.

13. Με απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. ορίζονται τα αρμόδια όργανα, οι διαδικασίες εγγραφής και διαγραφής ή εξαίρεσης από το ειδικό καθεστώς, η διαδικασία υποβολής της δήλωσης ΦΠΑ, καταβολής του οφειλόμενου φόρου, και της απόδοσης αυτού στα άλλα κράτη μέλη κατανάλωσης, επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών, οι πληροφορίες των τηρούμενων λογιστικών καταχωρήσεων, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα για τη λειτουργία του παρόντος ειδικού καθεστώτος.

ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ:

ΑΠΟΦ. ΑΑΔΕ Α. 1152/27.10.2022.- Διαδικασία χορήγησης Αριθμού Φορολογικού Μητρώου Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α. σε υποκείμενους στον φόρο μη εγκατεστημένους εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης για την εγγραφή τους στο ειδικό καθεστώς του άρθρου 47γ του Κώδικα Φ.Π.Α.

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α) Της παρ. 13 του άρθρου 47γ του Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) (ν. 2859/2000, Α'248).

.....
Αποφασίζουμε

Καθορίζουμε διαδικασία χορήγησης Αριθμού Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) για σκοπούς Φ.Π.Α., για υποκείμενους στον φόρο μη εγκατεστημένους σε Κράτος Μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, που δεν διαθέτουν Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α. στην Ελλάδα και αιτούνται τη χορήγησή του, προκειμένου να εγγραφούν στο ειδικό καθεστώς του άρθρου 47γ του Κώδικα Φ.Π.Α. (UNION OSS).

Άρθρο 1

Διαδικασία χορήγησης Α.Φ.Μ.

1. Οι μη εγκατεστημένοι εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης:

Α) Υποκείμενοι στον φόρο οι οποίοι πραγματοποιούν ενδοκοινοτικές εξ' αποστάσεως πωλήσεις αγαθών εφόσον η αποστολή ή η μεταφορά των αγαθών εκκινεί από το εσωτερικό της χώρας,

Β) υποκείμενοι στον φόρο οι οποίοι διευκολύνουν παραδόσεις αγαθών σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 5β του Κώδικα Φ.Π.Α. (ηλεκτρονικές διεπαφές), όταν ο τόπος αναχώρησης και άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς των παραδιδόμενων αγαθών βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας, οι οποίοι επιθυμούν να εγγραφούν στο ειδικό καθεστώς του άρθρου 47γ του Κώδικα Φ.Π.Α., υποχρεούνται στη λήψη Α.Φ.Μ. για σκοπούς Φ.Π.Α. Στις περιπτώσεις που οι ως άνω υποκείμενοι δεν ορίζουν φορολογικό αντιπρόσωπο, ο Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α. χορηγείται με την υποβολή της δήλωσης του Παραρτήματος Ι της παρούσας. Η εν λόγω δήλωση, η οποία ανακτάται από την ηλεκτρονική διεύθυνση της Α.Α.Δ.Ε. «<https://www.aade.gr/polites/katalogos-entyrpon>», υποβάλλεται με ηλεκτρονικό ταχυδρομείο στο τμήμα Ειδικών Καθεστώτων Φ.Π.Α. στο πλαίσιο του ηλεκτρονικού εμπορίου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού και Εναλλακτικής Φορολόγησης Φορολογικών Κατοίκων Ημεδαπής, το οποίο ορίζεται αρμόδιο για τις ανάγκες της παρούσας (εφεξής: «αρμόδιο τμήμα»), στην ηλεκτρονική διεύθυνση «ek.fpa.katex@aaade.gr». Οι εν λόγω υποκείμενοι υποβάλλουν την ανωτέρω δήλωση πριν την εγγραφή στο ειδικό καθεστώς του άρθρου 47γ του Κώδικα Φ.Π.Α. Για την εφαρμογή της παρούσας, ο κλειδάριθμος αποστέλλεται με ηλεκτρονικό ταχυδρομείο στην ηλεκτρονική διεύθυνση της επιχείρησης όπως αυτή έχει καταχωρηθεί στη δήλωση του Παραρτήματος Ι.

2. Το αρμόδιο τμήμα της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού και Εναλλακτικής Φορολόγησης Φορολογικών Κατοίκων Ημεδαπής, αφού επιβεβαιώσει ότι δεν υφίσταται ήδη Α.Φ.Μ. στην Ελλάδα από άλλη αιτία μέσω επισκόπησης της δήλωσης που έχει υποβληθεί από τον μη εγκατεστημένο υποκείμενο στη σχετική δήλωση απόδοσης Α.Φ.Μ., όπως το συνημμένο Παράρτημα Ι, ή με κάθε άλλο πρόσφορο μέσο, καταχωρεί στο υποσύστημα Μητρώου TAXIS τη δήλωση και χορηγεί Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α., τον οποίο γνωστοποιεί στον ενδιαφερόμενο στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου.

3. Σε περίπτωση που δεν έχουν συμπληρωθεί όλα τα στοιχεία της υποβαλλόμενης δήλωσης του Παραρτήματος Ι το αρμόδιο τμήμα ενημερώνει με συνοπτικό μήνυμα τον ενδιαφερόμενο για την ανάγκη συμπλήρωσής τους προκειμένου να του χορηγηθεί Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α.

4. Στην περίπτωση που ο υποκείμενος στον φόρο διαθέτει ήδη Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α. στην Ελλάδα μέσω ορισμού φορολογικού αντιπροσώπου, το αρμόδιο τμήμα εξετάζει, εάν ο υποκείμενος στον φόρο πληροί τις προϋποθέσεις του τέταρτου, πέμπτου και έκτου εδαφίου της παρ. 2 του άρθρου 47γ του Κώδικα Φ.Π.Α. πλην όμως συνεχίζει να διενεργεί παράλληλα και πράξεις για τις οποίες απαιτείται ορισμός φορολογικού αντιπροσώπου. Στην περίπτωση αυτή το αρμόδιο τμήμα της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού και Εναλλακτικής Φορολόγησης Φορολογικών Κατοίκων Ημεδαπής ενημερώνει την αρμόδια Δ.Ο.Υ. του φορολογικού αντιπροσώπου, προκειμένου να κα-

ταχωρηθεί η ανάλογη μεταβολή ως προς το καθεστώς Φ.Π.Α. στο σύστημα TAXIS. Ο ως άνω Α.Φ.Μ. παραμένει στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. του φορολογικού αντιπροσώπου και το αρμόδιο τμήμα της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού και Εναλλακτικής Φορολόγησης Φορολογικών Κατοίκων Ημεδαπής αποκτά πλήρη πρόσβαση στο φάκελο του φορολογούμενου καθώς και σε κάθε σχετικό στοιχείο που τηρείται στην άλλη Δ.Ο.Υ.

Στην περίπτωση που ο κατά τα ανωτέρω υποκείμενος στον φόρο διενεργεί μόνο πράξεις που υπάγονται στο ειδικό καθεστώς του άρθρου 47γ του Κώδικα Φ.Π.Α., ο Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α. μεταγράφεται από την έως τότε Δ.Ο.Υ. στο αρμόδιο τμήμα της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού και Εναλλακτικής Φορολόγησης Φορολογικών Κατοίκων Ημεδαπής.

Εφόσον ο υποκείμενος στον φόρο διαθέτει ήδη Α.Φ.Μ. ο οποίος του έχει χορηγηθεί από άλλη αιτία που δεν αφορά το Φ.Π.Α., το αρμόδιο τμήμα της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού και Εναλλακτικής Φορολόγησης Φορολογικών Κατοίκων Ημεδαπής ενημερώνει την αρμόδια Δ.Ο.Υ., προκειμένου να καταχωρηθεί η ανάλογη μεταβολή ως προς το καθεστώς Φ.Π.Α. στο σύστημα TAXIS. Ο ως άνω Α.Φ.Μ. παραμένει στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. και το αρμόδιο τμήμα της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού και Εναλλακτικής Φορολόγησης Κατοίκων Ημεδαπής αποκτά πλήρη πρόσβαση στο φάκελο του φορολογούμενου καθώς και σε κάθε σχετικό στοιχείο που τηρείται στην άλλη Δ.Ο.Υ.

5. Για τις ανωτέρω δηλώσεις καθώς και τη σχετική αλληλογραφία τηρείται ξεχωριστό αρχείο στο αρμόδιο τμήμα της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού και Εναλλακτικής Φορολόγησης Φορολογικών Κατοίκων Ημεδαπής.

Άρθρο 2

Μεταβολή Στοιχείων και Διακοπή/Παύση Φορολογητέων Πράξεων

1. Για οποιαδήποτε μεταβολή των στοιχείων των πινάκων της δήλωσης του Παραρτήματος Ι της παρούσας, οι υποκείμενοι στον φόρο υποχρεούνται να υποβάλλουν τη δήλωση του Παραρτήματος ΙΙ της παρούσας, σημειώνοντας (X) στην ένδειξη «ΜΕΤΑΒΟΛΗ», αναγράφοντας υποχρεωτικά τον Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α. που έχουν λάβει στην Ελλάδα, καθώς και τα στοιχεία εκείνα της δήλωσης που έχουν μεταβληθεί σε σχέση με τα αρχικώς δηλωθέντα, εντός της οριζόμενης από τον ΚΦΔ προθεσμίας. Σε περίπτωση μεταβολής της επωνυμίας, ή του διαβατηρίου ή της ταυτότητας αναγράφεται στους πίνακες Α1 ή Α2, κατά περίπτωση, η νέα επωνυμία ή το νέο διαβατήριο ή η νέα ταυτότητα.

2. Στην περίπτωση που ο υποκείμενος στον φόρο εξαιρεθεί από το καθεστώς του άρθρου 47γ του Κώδικα Φ.Π.Α. χωρίς να εγγραφεί στο αντίστοιχο ειδικό καθεστώς άλλου κράτους - μέλους, υποχρεούται να ορίσει φορολογικό αντιπρόσωπο για τις πράξεις που φορολογούνται στην Ελλάδα. Ο φορολογικός αντιπρόσωπος υποβάλλει στον αρμόδιο υπάλληλο της Δ.Ο.Υ. φορολογίας του την σχετική δήλωση μεταβολής, έντυπο Δ211, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις. Ο υπάλληλος της Δ.Ο.Υ. φορολογίας του φορολογικού αντιπροσώπου ενημερώνει το αρμόδιο της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού και Εναλλακτικής Φορολόγησης Φορολογικών Κατοίκων Ημεδαπής, προκειμένου να προβεί, με οίκοθεν ενέργειες, στη μεταγραφή του Α.Φ.Μ. του υποκείμενου στον φόρο στη Δ.Ο.Υ. φορολογίας του φορολογικού αντιπροσώπου. Ημερομηνία μεταβολής είναι η ημερομηνία ορισμού φορολογικού αντιπροσώπου. Με την καταχώρηση της δήλωσης μεταβολής ως προς τον ορισμό του φορολογικού αντιπροσώπου, χορηγείται στον φορολογικό αντιπρόσωπο η σχετική βεβαίωση.

3. Στις περιπτώσεις που οι εν λόγω υποκείμενοι παύουν να πληρούν τις προϋποθέσεις της παρ. 1 του άρθρου 1, υποχρεούνται να υποβάλλουν την ίδια δήλωση του Παραρτήματος ΙΙ, εντός της οριζόμενης από τον ΚΦΔ προθεσμίας, σημειώνοντας (X) στην ένδειξη «ΔΙΑΚΟΠΗ/ΠΑΥΣΗ», στην οποία αναγράφεται υποχρεωτικά ο Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α. που έχει χορηγηθεί στην Ελλάδα, καθώς και η επωνυμία ή το ονοματεπώνυμο και όνομα πατέρα στον πίνακα Α1 ή Α2, κατά περίπτωση.

4. Η δήλωση του Παραρτήματος ΙΙ της παρούσας «ΔΗΛΩΣΗ ΜΕΤΑΒΟΛΗΣ - ΔΙΑΚΟΠΗΣ/ ΠΑΥΣΗΣ ΑΠΟ ΜΗ ΕΓΚΑΤΕΣΤΗΜΕΝΟΥΣ ΕΝΤΟΣ ΤΗΣ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗΣ ΕΝΩΣΗΣ» ανακτάται από την ηλεκτρονική διεύθυνση της Α.Α.Δ.Ε.: «<https://www.aade.gr/polites/katalogos-entypou>» και υποβάλλεται με ηλεκτρονικό ταχυδρομείο στη διεύθυνση «ek.fpa.katex@aade.gr» του αρμόδιου τμήματος της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού και Εναλλακτικής Φορολόγησης Φορολογικών Κατοίκων Ημεδαπής. Η εν λόγω δήλωση χρησιμοποιείται αποκλειστικά και μόνο για τις ανάγκες εφαρμογής της παρούσας, από μη εγκατεστημένους - εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης υποκείμενους στον φόρο, για τη μεταβολή των στοιχείων τους και τη διακοπή/παύση των σχετικών συναλλαγών.

5. Μετά την επαλήθευση όσων εκ των στοιχείων της υποβαλλόμενης δήλωσης εμφανίζονται και στα δεδομένα του συστήματος, αυτή καταχωρείται στο υποσύστημα Μητρώου TAXIS και οι ως άνω υποκείμενοι ενημερώνονται με ηλεκτρονική ειδοποίηση που αποστέλλεται στην ηλεκτρονική διεύθυνση που έχει καταχωρηθεί στη δήλωση του Παραρτήματος Ι.

Άρθρο 3

Έναρξη ισχύος

Η παρούσα ισχύει από τη δημοσίευσή της στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

Τα Παραρτήματα Ι και ΙΙ συνιστούν αναπόσπαστο τμήμα της παρούσας.

Η απόφαση αυτή δημοσιεύθηκε στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. (ΦΕΚ 5697 Β' /7.11.2022)

ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ:

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε 2138/5.7.2021.- Κοινοποίηση διατάξεων του Μέρους Α του από 1/7/2021 κατατεθέντος σχεδίου νόμου «α) Ενσωμάτωση στην ελληνική νομοθεσία διατάξεων των Οδηγιών (ΕΕ) 2017/2455, (ΕΕ) 2019/1995 και (ΕΕ) 2018/1910 όσον αφορά υποχρεώσεις που απορρέουν από τον φόρο προστιθέμενης αξίας για παροχές υπηρεσιών και πωλήσεις αγαθών εξ αποστάσεως και σχετικές ρυθμίσεις.....και λοιπές διατάξεις».

Με το άρθρο αυτό αντικαθίσταται το άρθρο 47γ του Κώδικα ΦΠΑ ενσωματώνοντας στο εσωτερικό μας δίκαιο τα άρθρα 369α έως και 369ια της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου (εφεξής «Οδηγία ΦΠΑ»), όπως τα άρθρα αυτά τροποποιήθηκαν από τις παρ.21 έως και 29 του άρθρου 2 της Οδηγίας (ΕΕ) 2017/2455 του Συμβουλίου, καθώς και από τις παρ. 8 έως και 13 του άρθρου 1 της Οδηγίας (ΕΕ) 2019/1995 του Συμβουλίου.

Με τα άρθρα 369α έως και 369ια της Οδηγίας ΦΠΑ, ως έχουν, πριν την τροποποίησή τους με τις Οδηγίες 2017/2455 και 2019/1995 ρυθμίζεται το ειδικό καθεστώς για την επιβολή ΦΠΑ σε υποκείμενους στον φόρο εγκατεστημένους εντός της Ένωσης, αλλά μη εγκατεστημένους στο κράτος-μέλος κατανάλησης, οι οποίοι παρέχουν τηλεπικοινωνιακές, ραδιοφωνικές και τηλεοπτικές ή ηλεκτρονικά παρεχόμενες υπηρεσίες σε μη υποκείμενους στον φόρο.

Με τις Οδηγίες (ΕΕ) 2017/2455 και 2019/1995 διευρύνεται το πεδίο εφαρμογής του εν λόγω καθεστώτος. Πιο συγκεκριμένα, το νέο ειδικό καθεστώς του 47γ εφαρμόζεται για:

(α) ενδοκοινοτικές εξ αποστάσεως πωλήσεις αγαθών·

(β) παραδόσεις αγαθών εντός κράτους - μέλους που πραγματοποιούνται μέσω ηλεκτρονικών διεπαφών που διευκολύνουν τις παραδόσεις αυτές·

(γ) υπηρεσίες που παρέχονται από υποκείμενους στον φόρο εγκατεστημένους εντός της Ένωσης αλλά μη εγκατεστημένους στο κράτος - μέλος κατανάλησης.

Οι υποκείμενοι στον φόρο, εφόσον επιλέξουν την υπαγωγή τους στο εν λόγω ειδικό καθεστώς, δεν χρειάζεται να διαθέτουν ΑΦΜ/ΦΠΑ σε κάθε κράτος-μέλος στο οποίο οι προαναφερθείσες πράξεις υπόκεινται σε ΦΠΑ.

Οι εν λόγω υποκείμενοι χρησιμοποιούν ηλεκτρονικά μέσα για την εγγραφή στο καθεστώς

και την υποβολή δήλωσης ΦΠΑ για τις πράξεις που πραγματοποιούν. Η δήλωση υποβάλλεται και ο φόρος καταβάλλεται στο κράτος μέλος εγγραφής για όλες τις παρεχόμενες στην Ένωση υπηρεσίες/για όλα τα παραδοθέντα αγαθά, που υπάγονται στο συγκεκριμένο καθεστώς.

Ειδικότερα:

- με την παρ. 1 δίνονται αναγκαίοι ορισμοί.
 - με την παρ. 2 καθορίζονται οι υποκείμενοι οι οποίοι μπορούν να επιλέξουν την υπαγωγή τους στο καθεστώς.
 - με την παρ. 3 προσδιορίζονται οι υποχρεώσεις των υποκειμένων που εντάσσονται στο καθεστώς ως προς την υποβολή δηλώσεων έναρξης και μεταβολών για την εγγραφή και την εξαίρεση από το καθεστώς.
 - με την παρ. 4 ορίζεται η από μέρους της Φορολογικής Διοίκησης διαδικασία για την εγγραφή στο καθεστώς.
 - με την παρ. 5 ορίζονται οι λόγοι διαγραφής υποκειμένου από το καθεστώς.
 - με την παρ. 6 ορίζονται οι διαδικασίες για την υποβολή της δήλωσης ΦΠΑ από τον υποκείμενο στον φόρο, καθώς και η προθεσμία υποβολής αυτής.
 - με την παρ. 7 ορίζεται το περιεχόμενο της δήλωσης ΦΠΑ, καθώς και τα περί τροποποίησης αυτής.
 - με την παρ. 8 ορίζονται το νόμισμα υποβολής της δήλωσης.
 - με την παρ. 9 ορίζεται ο χρόνος και ο τρόπος καταβολής του φόρου.
 - με την παρ. 10 ορίζονται τα σχετικά με την άσκηση δικαιώματος έκπτωσης.
 - με την παρ. 11 ορίζεται η υποχρέωση του υποκειμένου για λεπτομερείς καταχωρίσεις των πληροφοριών/συναλλαγών, οι οποίες σχετίζονται με το εν λόγω ειδικό καθεστώς, στα λογιστικά του αρχεία.
- με τις παρ. 12 και 13 ρυθμίζονται θέματα αρμοδιοτήτων και εσωτερικής οργάνωσης της Φορολογικής Διοίκησης για τη λειτουργία του ειδικού καθεστώτος και παρέχεται εξουσιοδότηση στον Διοικητή ΑΑΔΕ να καθορίζει με αποφάσεις του κάθε λεπτομέρεια και τεχνικό ζήτημα για την εφαρμογή του καθεστώτος.

ΑΡΘΡΟ 47Δ⁽¹⁾

ΕΙΔΙΚΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ ΓΙΑ ΕΞ ΑΠΟΣΤΑΣΕΩΣ ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΑΓΑΘΩΝ ΠΟΥ ΕΙΣΑΓΟΝΤΑΙ ΑΠΟ ΤΡΙΤΕΣ ΧΩΡΕΣ Ή ΤΡΙΤΑ ΕΔΑΦΗ

1. Για τους σκοπούς του παρόντος ειδικού καθεστώτος, οι εξ αποστάσεως πωλήσεις αγαθών, που εισάγονται από τρίτα εδάφη ή τρίτες χώρες, καλύπτουν αγαθά, εξαιρουμένων των προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης, σε δέματα εσωτερικής αξίας που δεν υπερβαίνει τα εκατόν πενήντα (150) ευρώ.

«Εσωτερική αξία» νοείται η τιμή των αγαθών καθαυτά όταν πωλούνται προς εξαγωγή στο τελωνειακό έδαφος της Ένωσης κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στις κατ' εξουσιοδότηση διατάξεις του Ενωσιακού Τελωνειακού Κώδικα (Κανονισμός (ΕΕ) αριθμ. 952/2013 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 9ης Οκτωβρίου 2013, L 269).

Για εμπορεύματα που υπόκεινται σε απαγορεύσεις και περιορισμούς κατά την εισαγωγή εφαρμογής τυγχάνουν οι διατάξεις της ενωσιακής τελωνειακής νομοθεσίας.

2. Για τους σκοπούς του παρόντος ειδικού καθεστώτος νοούνται ως:

α) «μη εγκατεστημένος στην Ένωση υποκείμενος στον φόρο»: υποκείμενος στον φόρο που δεν διατηρεί την έδρα της οικονομικής δραστηριότητάς του ούτε μόνιμη εγκατάσταση στο έδαφος της Ένωσης,

β) «μεσάζων»: πρόσωπο εγκατεστημένο εντός της Ένωσης, το οποίο ορίζεται από τον υποκείμενο στον φόρο, που πραγματοποιεί εξ αποστάσεως πωλήσεις αγαθών που εισάγονται από τρίτα εδάφη ή τρίτες χώρες ως υπόχρεο για την καταβολή του ΦΠΑ και για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων που προβλέπονται στο παρόν ειδικό καθεστώς εξ ονόματος και για λογαριασμό του υποκείμενου στον φόρο,

γ) «κράτος μέλος εγγραφής» νοείται:

αα) όταν ο υποκείμενος στον φόρο δεν είναι εγκατεστημένος εντός της Ένωσης, το κράτος μέλος στο μητρώο του οποίου επιλέγει να εγγραφεί,

ββ) όταν ο υποκείμενος στον φόρο έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας εκτός της Ένωσης, αλλά έχει μία ή περισσότερες μόνιμες εγκαταστάσεις εντός της Ένωσης, το κράτος μέλος με μόνιμη εγκατάσταση στο οποίο ο υποκείμενος στον φόρο δηλώνει ότι θα κάνει χρήση του παρόντος ειδικού καθεστώτος,

γγ) όταν ο υποκείμενος στον φόρο έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας σε κράτος μέλος, το εν λόγω κράτος μέλος,

δδ) όταν ο μεσάζων έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας σε κράτος μέλος, το εν λόγω κράτος μέλος,

εε) όταν ο μεσάζων έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας εκτός της Ένωσης, αλλά έχει μία ή περισσότερες μόνιμες εγκαταστάσεις εντός της Ένωσης, το κράτος μέλος με μόνιμη εγκατάσταση στο οποίο ο μεσάζων δηλώνει ότι θα κάνει χρήση του παρόντος ειδικού καθεστώτος.

Για τους σκοπούς των υποπερ. ββ) και εε) όταν ο υποκείμενος στον φόρο ή ο μεσάζων έχει περισσότερες από μία μόνιμες εγκαταστάσεις εντός της Ένωσης, δεσμεύεται από

(1) Το άρθρο 47Δ προστέθηκε με το άρθρο 11 του ν. 4818/2021 και ισχύει από 1.7.2021, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 66 του ίδιου νόμου.

την απόφαση να δηλώσει το κράτος μέλος εγκατάστασης όπου θα κάνει χρήση του ειδικού καθεστώτος για το συγκεκριμένο ημερολογιακό έτος και για τα δύο (2) επόμενα ημερολογιακά έτη,

δ) «κράτος μέλος κατανάλωσης»: το κράτος μέλος άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς των αγαθών στον αποκτώντα πελάτη.

3. Οι κάτωθι υποκείμενοι στον φόρο που πραγματοποιούν εξ αποστάσεως πωλήσεις αγαθών που εισάγονται από τρίτες χώρες ή τρίτα εδάφη δύνανται να χρησιμοποιούν το παρόν ειδικό καθεστώς:

α) κάθε υποκείμενος στον φόρο που έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας στο εσωτερικό της Χώρας ή κάθε υποκείμενος στον φόρο που έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας εκτός Ένωσης, αλλά διαθέτει μόνιμη εγκατάσταση στο εσωτερικό της Χώρας.

Σε περίπτωση που ο υποκείμενος στον φόρο διαθέτει μόνιμες εγκαταστάσεις και σε άλλα κράτη μέλη, εφόσον επιλέξει για την εγγραφή του στο παρόν ειδικό καθεστώς την Ελλάδα, δεσμεύεται από την απόφαση αυτή για το συγκεκριμένο ημερολογιακό έτος και για τα δύο (2) επόμενα ημερολογιακά έτη.

β) κάθε υποκείμενος στον φόρο είτε της περ. α) είτε εγκατεστημένος σε άλλο κράτος μέλος, που εκπροσωπείται από μεσάζοντα ο οποίος έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας στο εσωτερικό της Χώρας ή έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας εκτός της Ένωσης, αλλά διαθέτει μόνιμη εγκατάσταση στο εσωτερικό της Χώρας.

Σε περίπτωση που ο μεσάζων διαθέτει μόνιμες εγκαταστάσεις και σε άλλα κράτη μέλη, εφόσον επιλέξει την Ελλάδα για την εγγραφή του υποκείμενου στον φόρο που εκπροσωπεί στο παρόν ειδικό καθεστώς, δεσμεύεται από την απόφαση αυτή για το συγκεκριμένο ημερολογιακό έτος και για τα δύο (2) επόμενα ημερολογιακά έτη.

γ) κάθε υποκείμενος στον φόρο που έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας εκτός Ένωσης και δεν διαθέτει μόνιμη εγκατάσταση στο εσωτερικό της Χώρας ή σε άλλο κράτος μέλος, ο οποίος επιλέγει για την εγγραφή του στο παρόν ειδικό καθεστώς την Ελλάδα και εκπροσωπείται από μεσάζοντα. Ο μεσάζοντας έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας στη Χώρα ή έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας εκτός της Ένωσης, αλλά διαθέτει μόνιμη εγκατάσταση στη Χώρα.

Σε περίπτωση που ο μεσάζων διαθέτει μόνιμες εγκαταστάσεις και σε άλλα κράτη μέλη, εφόσον επιλέξει την Ελλάδα για την εγγραφή του υποκείμενου στον φόρο που εκπροσωπεί στο παρόν ειδικό καθεστώς, δεσμεύεται από την απόφαση αυτή για το συγκεκριμένο ημερολογιακό έτος και για τα δύο (2) επόμενα ημερολογιακά έτη.

Ο υποκείμενος στον φόρο που είναι εγκατεστημένος σε χώρα εκτός Ε.Ε., με την οποία η Ένωση έχει συνάψει συμφωνία περί αμοιβαίας συνδρομής ανάλογης έκτασης με εκείνη που προβλέπεται από την Οδηγία 2010/24/ΕΕ του Συμβουλίου της 16ης Μαρτίου 2010 (L 84), όπως έχει ενσωματωθεί στο εθνικό δίκαιο με τον ν. 4072/2012 (Α' 86) και από τον Κανονισμό (ΕΕ) αριθμ. 904/2010 του Συμβουλίου της 7ης Οκτωβρίου 2010 (L 268) και ο οποίος πραγματοποιεί εξ αποστάσεως πωλήσεις αγαθών από την εν λόγω τρίτη χώρα, δεν υποχρεούται σε εκπροσώπηση από μεσάζοντα.

Οι ανωτέρω υποκείμενοι στον φόρο εφαρμόζουν το ειδικό καθεστώς του παρόντος σε

όλες τις εξ αποστάσεως πωλήσεις αγαθών της παρ. 1 που εισάγονται στην Ένωση από τρίτες χώρες ή τρίτα εδάφη.

Για τους σκοπούς της παρούσας, ουδείς υποκείμενος στον φόρο μπορεί να ορίσει συγχρόνως περισσότερους του ενός μεσάζοντες.

Δεν επιτρέπεται η εγγραφή στο ειδικό καθεστώς του άρθρου 47δ του Κώδικα ΦΠΑ είτε απευθείας είτε διαμέσου μεσάζοντα υποκείμενων στον φόρο που είναι ενταγμένοι στο ειδικό καθεστώς μικρών επιχειρήσεων του άρθρου 39 του Κώδικα ΦΠΑ.

4. Ο υποκείμενος στον φόρο, που χρησιμοποιεί το παρόν ειδικό καθεστώς ή ο μεσάζων που ενεργεί για λογαριασμό του, υποχρεούται να γνωστοποιεί με ηλεκτρονικά μέσα την έναρξη ή την παύση της δραστηριότητάς του, δυνάμει του παρόντος ειδικού καθεστώτος, ή τη μεταβολή αυτής όταν δεν πληρούνται πλέον οι απαιτούμενες προϋποθέσεις για την υπαγωγή του στο παρόν ειδικό καθεστώς.

5. Για την εγγραφή στο μητρώο του παρόντος ειδικού καθεστώτος, που είναι προσβάσιμο μέσω του gov.gr.:

α) Οι πληροφορίες που πρέπει να παρέχει ο υποκείμενος στον φόρο που δεν χρησιμοποιεί μεσάζοντα, προτού αρχίσει να χρησιμοποιεί το παρόν ειδικό καθεστώς, περιλαμβάνουν τα ακόλουθα στοιχεία:

αα) ονοματεπώνυμο ή επωνυμία,

ββ) ταχυδρομική διεύθυνση,

γγ) ηλεκτρονική διεύθυνση και ιστοσελίδες του διαδικτύου,

δδ) αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ ή εθνικό αριθμό φορολογικού μητρώου στην περίπτωση υποκείμενου στον φόρο εγκατεστημένου σε χώρα εκτός Ε.Ε., με την οποία η Ένωση έχει συνάψει συμφωνία περί αμοιβαίας συνδρομής.

β) Οι πληροφορίες που πρέπει να παρέχει ο μεσάζων, προτού χρησιμοποιήσει το παρόν ειδικό καθεστώς για λογαριασμό ενός υποκείμενου στον φόρο, περιέχουν τα ακόλουθα στοιχεία:

αα) ονοματεπώνυμο ή επωνυμία,

ββ) ταχυδρομική διεύθυνση,

γγ) ηλεκτρονική διεύθυνση,

δδ) αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ.

γ) Οι πληροφορίες που πρέπει να παρέχει ο μεσάζων για κάθε υποκείμενο στον φόρο τον οποίο εκπροσωπεί, προτού ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο αρχίσει να χρησιμοποιεί το εν λόγω ειδικό καθεστώς, περιέχουν τα ακόλουθα στοιχεία:

αα) ονοματεπώνυμο ή επωνυμία,

ββ) ταχυδρομική διεύθυνση,

γγ) ηλεκτρονική διεύθυνση και ιστοσελίδες του διαδικτύου,

δδ) ως αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ ή εθνικό αριθμό φορολογικού μητρώου,

εε) τον ατομικό αριθμό φορολογικού μητρώου που έχει χορηγηθεί σύμφωνα με την περ. β) της παρ. 6.

Κάθε υποκείμενος στον φόρο που χρησιμοποιεί το παρόν ειδικό καθεστώς ή, κατά περίπτωση, ο μεσάζων αυτού γνωστοποιεί οποιοσδήποτε μεταβολές στις ανωτέρω παρασχεθείσες πληροφορίες.

6. α) Στον υποκείμενο στον φόρο που χρησιμοποιεί το παρόν ειδικό καθεστώς

χορηγείται μοναδικός ατομικός αριθμός φορολογικού μητρώου ΦΠΑ για την εφαρμογή του ειδικού καθεστώτος με το πρόθεμα ΙΜ, ο οποίος του κοινοποιείται με ηλεκτρονικά μέσα.

β) Στον μεσάζοντα χορηγείται μοναδικός ατομικός αριθμός φορολογικού μητρώου με το πρόθεμα ΙΝ, ο οποίος του κοινοποιείται με ηλεκτρονικά μέσα.

γ) Στον μεσάζοντα χορηγείται μοναδικός ατομικός αριθμός φορολογικού μητρώου ΦΠΑ με το πρόθεμα ΙΜ για την εφαρμογή του παρόντος ειδικού καθεστώτος για κάθε υποκείμενο στον φόρο για τον οποίο έχει οριστεί.

Ο αριθμός φορολογικού μητρώου ΦΠΑ ή αριθμός φορολογικού μητρώου που χορηγείται δυνάμει των περ. α) β) και γ) χρησιμοποιείται αποκλειστικά για τους σκοπούς του παρόντος ειδικού καθεστώτος.

7. α) Ο υποκείμενος στον φόρο που δεν χρησιμοποιεί μεσάζοντα διαγράφεται από το μητρώο του παρόντος ειδικού καθεστώτος στις ακόλουθες περιπτώσεις:

αα) εάν το εν λόγω πρόσωπο γνωστοποιήσει ότι δεν πραγματοποιεί πλέον εξ αποστάσεως πωλήσεις αγαθών τα οποία εισάγονται από τρίτα εδάφη ή τρίτες χώρες,

ββ) εάν μπορεί με άλλον τρόπο να συναχθεί ότι έχουν παύσει οι φορολογητέες δραστηριότητές των εξ αποστάσεως πωλήσεων αγαθών που εισάγονται από τρίτα εδάφη ή τρίτες χώρες,

γγ) εάν ο υποκείμενος στον φόρο δεν πληροί πλέον τις προϋποθέσεις που είναι αναγκαίες για την υπαγωγή του στο παρόν ειδικό καθεστώς,

δδ) εάν συστηματικά δεν συμμορφώνεται προς τους κανόνες που αφορούν το παρόν ειδικό καθεστώς.

β) Ο μεσάζοντας διαγράφεται από το μητρώο του παρόντος ειδικού καθεστώτος στις ακόλουθες περιπτώσεις:

αα) εάν για χρονικό διάστημα δύο (2) συνεχόμενων ημερολογιακών τριμήνων δεν έχει ενεργήσει ως μεσάζων για λογαριασμό του υποκείμενου στον φόρο που χρησιμοποιεί το παρόν ειδικό καθεστώς,

ββ) εάν δεν πληροί πλέον τις λοιπές προϋποθέσεις που είναι αναγκαίες ώστε να ενεργεί ως μεσάζων,

γγ) εάν συστηματικά δεν συμμορφώνεται προς τους κανόνες που αφορούν στο παρόν ειδικό καθεστώς.

γ) Ο υποκείμενος στον φόρο, που εκπροσωπείται από μεσάζοντα, διαγράφεται από το μητρώο του παρόντος ειδικού καθεστώτος στις ακόλουθες περιπτώσεις:

αα) εάν ο μεσάζων γνωστοποιήσει ότι ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο δεν πραγματοποιεί πλέον εξ αποστάσεως πωλήσεις αγαθών τα οποία εισάγονται από τρίτα εδάφη ή τρίτες χώρες,

ββ) εάν μπορεί με άλλον τρόπο να συναχθεί ότι έχουν παύσει οι φορολογητέες δραστηριότητές του εν λόγω υποκείμενου στον φόρο σχετικά με τις εξ αποστάσεως πωλήσεις αγαθών που εισάγονται από τρίτα εδάφη ή τρίτες χώρες,

γγ) εάν ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο δεν πληροί πλέον τις προϋποθέσεις που είναι αναγκαίες για την υπαγωγή του στο παρόν ειδικό καθεστώς,

δδ) εάν ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο συστηματικά δεν συμμορφώνεται προς τους κανόνες που αφορούν το παρόν ειδικό καθεστώς,

εε) εάν ο μεσάζων γνωστοποιήσει ότι δεν εκπροσωπεί πλέον τον εν λόγω υποκείμενο στον φόρο.

8. Για εξ αποστάσεως πωλήσεις αγαθών που εισάγονται από τρίτες χώρες ή τρίτα εδάφη, δυνάμει του παρόντος ειδικού καθεστώτος, η γενεσιουργός αιτία επέρχεται και ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά τον χρόνο πραγματοποίησης της παράδοσης. Τα αγαθά θεωρείται ότι έχουν παραδοθεί κατά τον χρόνο αποδοχής της πληρωμής.

Για την εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου, ως χρόνος αποδοχής της πληρωμής νοείται ο χρόνος κατά τον οποίο η επιβεβαίωση πληρωμής, το μήνυμα για έγκριση πληρωμής ή η ανάληψη υποχρέωσης πληρωμής από τον λήπτη λαμβάνεται από τον υποκείμενο στον φόρο που χρησιμοποιεί το παρόν ειδικό καθεστώς, ή για λογαριασμό αυτού, ανεξαρτήτως του χρόνου που πραγματοποιήθηκε η πραγματική καταβολή των χρημάτων, ανάλογα με το ποιο είναι προγενέστερο.

9. Ο υποκείμενος στον φόρο που κάνει χρήση του παρόντος ειδικού καθεστώτος ή ο μεσάζων που ενεργεί για λογαριασμό του, υποβάλλει με ηλεκτρονικά μέσα δήλωση ΦΠΑ για κάθε μήνα είτε έχουν πραγματοποιηθεί εξ αποστάσεως πωλήσεις αγαθών που εισάγονται από τρίτες χώρες ή τρίτα εδάφη είτε όχι. Η δήλωση υποβάλλεται μέχρι το τέλος του μήνα που ακολουθεί τη λήξη της φορολογικής περιόδου την οποία καλύπτει η δήλωση.

Στη δήλωση ΦΠΑ αναγράφεται ο αριθμός φορολογικού μητρώου ΦΠΑ της παρ. 6 και, για κάθε κράτος μέλος κατανάλωσης στο οποίο οφείλεται ΦΠΑ, η συνολική αξία, χωρίς ΦΠΑ, των εξ αποστάσεως πωλήσεων αγαθών που εισάγονται από τρίτες χώρες ή τρίτα εδάφη για τις οποίες ο ΦΠΑ έχει καταστεί απαιτητός κατά τη φορολογική περίοδο και το συνολικό για κάθε συντελεστή ποσό του αντίστοιχου φόρου. Στη δήλωση πρέπει να αναφέρονται επίσης οι ισχύοντες συντελεστές ΦΠΑ και το συνολικό ποσό του ΦΠΑ που οφείλεται.

Όταν απαιτούνται τροποποιήσεις σε δήλωση ΦΠΑ μετά την υποβολή της, οι εν λόγω τροποποιήσεις περιλαμβάνονται σε επόμενη δήλωση εντός τριών (3) ετών από την ημερομηνία στην οποία έπρεπε να υποβληθεί η αρχική δήλωση, σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο. Η επόμενη αυτή δήλωση προσδιορίζει το σχετικό κράτος μέλος κατανάλωσης, την περίοδο επιβολής του φόρου και το ποσό ΦΠΑ για το οποίο απαιτούνται ενδεχόμενες τροποποιήσεις της δήλωσης.

10. Η δήλωση ΦΠΑ συμπληρώνεται σε ευρώ. Εάν οι παραδόσεις έχουν πραγματοποιηθεί σε άλλα νομίσματα, κατά τη συμπλήρωση της δήλωσης ΦΠΑ λαμβάνεται υπόψη η συναλλαγματική ισοτιμία που ισχύει την τελευταία ημέρα της φορολογικής περιόδου, σύμφωνα με τη σχετική δημοσίευση της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας, ή, εάν δεν υπήρξε δημοσίευση τη συγκεκριμένη ημέρα, η ισοτιμία την επόμενη ημέρα που υπάρχει δημοσίευση.

11. Ο υποκείμενος στον φόρο που χρησιμοποιεί το παρόν ειδικό καθεστώς ή ο μεσάζων του καταβάλλει τον ΦΠΑ, με αναφορά στη σχετική δήλωση ΦΠΑ, το αργότερο κατά την εκπνοή της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης.

Η καταβολή γίνεται σε τραπεζικό λογαριασμό σε ευρώ, που ορίζεται για τον σκοπό αυτόν και τηρείται στην Τράπεζα της Ελλάδος.

12. Ο υποκείμενος στον φόρο που χρησιμοποιεί το παρόν ειδικό καθεστώς δεν μπορεί

να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης ποσού ΦΠΑ που κατέβαλε στη Χώρα μας στο πλαίσιο φορολογητέων δραστηριοτήτων του, που υπάγονται στο παρόν ειδικό καθεστώς. Ο φόρος αυτός επιστρέφεται, κατά περίπτωση, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 34 και χωρίς την πλήρωση των προϋποθέσεων που ορίζονται στην παράγραφο αυτή, καθώς και σύμφωνα με την παρ. 8 του άρθρου 34, και χωρίς την πλήρωση των προϋποθέσεων που ορίζονται στην παράγραφο αυτή.

Εάν ο υποκείμενος στον φόρο που χρησιμοποιεί το παρόν ειδικό καθεστώς διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ στη χώρα μας για δραστηριότητες μη υπαγόμενες στο παρόν ειδικό καθεστώς, τότε εκπίπτει ο ΦΠΑ, ο οποίος του έχει επιβληθεί στη Χώρα μας και αφορά τις φορολογητέες δραστηριότητές του που υπάγονται στο παρόν ειδικό καθεστώς, με τη δήλωση ΦΠΑ, την οποία υποβάλλει σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 38.

13. Ο υποκείμενος στον φόρο που χρησιμοποιεί το παρόν ειδικό καθεστώς υποχρεούται σε καταχώρηση στα λογιστικά του αρχεία (βιβλία) των πράξεων που υπάγονται στο παρόν ειδικό καθεστώς. Ο μεσάζων υποχρεούται σε καταχώρηση στοιχείων για καθένα εκ των υποκείμενων στον φόρο που εκπροσωπεί. Οι καταχωρήσεις αυτές είναι αρκετά λεπτομερείς, σύμφωνα με το άρθρο 63γ του Εκτελεστικού Κανονισμού (ΕΕ) αριθμ. 282/2011, ώστε να επιτρέπουν στις αρμόδιες αρχές της Ελλάδας και των λοιπών κρατών μελών κατανάλωσης να επαληθεύουν την ακρίβεια της δήλωσης ΦΠΑ. Οι καταχωρήσεις διατίθενται ηλεκτρονικά, ύστερα από αίτηση, στην Ελληνική Φορολογική Διοίκηση και στο κράτος μέλος κατανάλωσης και διαφυλάσσονται για διάστημα δέκα (10) ετών, το οποίο αρχίζει από τις 31 Δεκεμβρίου του έτους κατά το οποίο πραγματοποιήθηκε η πράξη.

14. Η αρμόδια για τη διαχείριση των σχετικών με το ανωτέρω ειδικό καθεστώς διαδικασιών υπηρεσία της Α.Α.Δ.Ε., υποχρεούται για:

- α) την ηλεκτρονική παραλαβή των δηλώσεων της παρ. 4,
- β) την επαλήθευση της εγκυρότητας των στοιχείων του δηλούντος,
- γ) τη χορήγηση και κοινοποίηση του ατομικού ΑΦΜ/ΦΠΑ που αφορά σε υποκείμενο στον φόρο και του αριθμού φορολογικού μητρώου στον μεσάζοντα,
- δ) την ηλεκτρονική παραλαβή των δηλώσεων ΦΠΑ,
- ε) την επιβεβαίωση καταβολής του οφειλόμενου φόρου,
- στ) την κατανομή στα άλλα κράτη μέλη κατανάλωσης του φόρου που τους αναλογεί, με βάση τα στοιχεία των δηλώσεων και του λογαριασμού που προβλέπεται στην παρ. 10,
- ζ) την παροχή στα άλλα κράτη μέλη πληροφοριών που αφορούν την εγγραφή και διαγραφή/εξαιρέση από το παρόν ειδικό καθεστώς, την υποβολή δηλώσεων και την καταβολή του φόρου, για την επαλήθευση της κατάστασης των υποκείμενων στον φόρο και της ακρίβειας των συναλλαγών που καλύπτονται από το παρόν ειδικό καθεστώς,
- η) τη διαχείριση των πληροφοριών και των δηλώσεων που διαβιβάζονται από τα άλλα κράτη μέλη για υποκείμενους στον φόρο και μεσάζοντες που έχουν εγγραφεί στο ειδικό καθεστώς, καθώς και τον συντονισμό των ενεργειών που απαιτούνται για την ορθή απόδοση του φόρου.

15. Με απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. ορίζονται τα αρμόδια όργανα, οι διαδικασίες εγγραφής και διαγραφής ή εξαιρέσης από το παρόν ειδικό καθεστώς, η διαδικασία

υποβολής της δήλωσης ΦΠΑ καταβολής του οφειλόμενου φόρου, και της απόδοσης αυτού στα άλλα κράτη μέλη κατανάλωσης, επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών, οι πληροφορίες των τηρούμενων λογιστικών καταχωρήσεων, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα για τη λειτουργία του παρόντος ειδικού καθεστώτος.

ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ:

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε 2138/5.7.2021.- Κοινοποίηση διατάξεων του Μέρους Α του από 1/7/2021 κατατεθέντος σχεδίου νόμου «α) Ενσωμάτωση στην ελληνική νομοθεσία διατάξεων των Οδηγιών (ΕΕ) 2017/2455, (ΕΕ) 2019/1995 και (ΕΕ) 2018/1910 όσον αφορά υποχρεώσεις που απορρέουν από τον φόρο προστιθέμενης αξίας για παροχές υπηρεσιών και πωλήσεις αγαθών εξ αποστάσεως και σχετικές ρυθμίσεις.....και λοιπές διατάξεις».

Με το άρθρο αυτό ενσωματώνεται στο εσωτερικό δίκαιο η παρ. 30 του άρθρου 2 της Οδηγίας (ΕΕ) 2017/2455 και προστίθεται άρθρο 47δ στον Κώδικα ΦΠΑ. Με το νέο άρθρο 47δ εισάγεται στο εσωτερικό δίκαιο το ειδικό καθεστώς εισαγωγής και ρυθμίζονται το πεδίο εφαρμογής του ειδικού καθεστώτος δηλ. εισαγωγές αγαθών σε δέματα αξίας έως του ποσού των 150ευρώ, οι υποκείμενοι στο φόρο που δύναται να χρησιμοποιούν το ειδικό καθεστώς εισαγωγής, οι όροι και οι διαδικασίες εγγραφής στο μητρώο του ειδικού καθεστώτος εισαγωγής και η απόδοση αριθμού φορολογικού μητρώου, οι διαδικασίες διαγραφής ή εξαίρεσης από το ειδικό καθεστώς εισαγωγής, η γενεσιουργός αιτία και το απαιτητό του φόρου, ο τρόπος, ο χρόνος και το περιεχόμενο της δήλωσης, η διαδικασία υποβολής τροποποιήσεων στη δήλωση, ο τρόπος πληρωμής του φόρου, θέματα επιστροφής ή έκπτωσης του φόρου καθώς και η υποχρέωση τήρησης λογιστικών καταχωρήσεων από τους υποκείμενους στο φόρο και διάθεσης αυτών στις αρμόδιες αρχές της χώρας μας. Από το παρόν ειδικό καθεστώς εισαγωγής, εξαιρούνται τα προϊόντα που υπόκεινται σε Ειδικό Φόρο Κατανάλωσης.

ΑΡΘΡΟ 47Ε⁽¹⁾

ΕΙΔΙΚΕΣ ΡΥΘΜΙΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΗ ΔΗΛΩΣΗ ΚΑΙ ΤΗΝ ΠΛΗΡΩΜΗ ΤΟΥ ΦΠΑ ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΕΙΣΑΓΩΓΗ

1. Όταν, για την εισαγωγή αγαθών, εξαιρουμένων προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης, σε δέματα εσωτερικής αξίας που δεν υπερβαίνει τα εκατόν πενήντα (150) ευρώ, δεν χρησιμοποιείται το ειδικό καθεστώς εισαγωγής του άρθρου 47δ ή αντίστοιχο ειδικό καθεστώς άλλου κράτους μέλους, το πρόσωπο που προσκομίζει τα εμπορεύματα στο τελωνείο για λογαριασμό του προσώπου για το οποίο προορίζονται τα αγαθά δύναται να κάνει χρήση ειδικών ρυθμίσεων για τη δήλωση και την καταβολή ΦΠΑ στην αρμόδια τελωνειακή αρχή υπό την προϋπόθεση ότι η αποστολή ή η άφιξη των αγαθών ολοκληρώνεται στη Χώρα μας.

Ως «εσωτερική αξία» νοείται η τιμή των αγαθών καθαυτά όταν πωλούνται προς εξαγωγή στο τελωνειακό έδαφος της Ένωσης κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στον Ενωσιακό Τελωνειακό Κώδικα (Κανονισμός (ΕΕ) αριθμ. 952/2013 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 9ης Οκτωβρίου 2013, L 269).

Για εμπορεύματα που υπόκεινται σε απαγορεύσεις και περιορισμούς κατά την εισαγωγή, τυγχάνει εφαρμογής η ενωσιακή τελωνειακή νομοθεσία.

2. Για τους σκοπούς του παρόντος, ισχύουν τα εξής:

(α) το πρόσωπο για το οποίο προορίζονται τα αγαθά είναι υπόχρεο για την καταβολή του ΦΠΑ,

(β) το πρόσωπο που προσκομίζει τα αγαθά στην αρμόδια τελωνειακή αρχή εισπράττει τον ΦΠΑ από το πρόσωπο για το οποίο προορίζονται τα αγαθά και καταβάλλει τον ΦΠΑ στην αρμόδια τελωνειακή αρχή.

Το πρόσωπο που προσκομίζει τα αγαθά στην αρμόδια τελωνειακή αρχή λαμβάνει κατάλληλα μέτρα ώστε να διασφαλίζεται ότι το πρόσωπο για το οποίο προορίζονται τα αγαθά καταβάλλει τον αναλογούντα φόρο.

3. Η εισπραξη του φόρου στο πλαίσιο του παρόντος πραγματοποιείται στην αρμόδια τελωνειακή αρχή με ηλεκτρονικά μέσα σε μηνιαία βάση. Ο φόρος καταβάλλεται εντός της προθεσμίας καταβολής που εφαρμόζεται για την καταβολή των εισαγωγικών δασμών.

4. Τα πρόσωπα που χρησιμοποιούν το παρόν τηρούν αρχείο των εισαγωγών που υπάγονται σε αυτό για χρονικό διάστημα δέκα (10) ετών. Η τήρηση του αρχείου εισαγωγών είναι λεπτομερής, ώστε να επιτρέπει στις τελωνειακές αρχές να επαληθεύουν την ακρίβεια του δηλωθέντος ποσού ΦΠΑ. Το αρχείο εισαγωγών είναι διαθέσιμο σε ηλεκτρονική μορφή κατόπιν αιτήματος των τελωνειακών αρχών.

5. Οποιαδήποτε παράβαση του παρόντος θεωρείται, με την επιφύλαξη της περί λαθρεμπορίας νομοθεσίας, ως απλή τελωνειακή παράβαση, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 142 του Εθνικού Τελωνειακού Κώδικα (ν. 2960/2001, Α' 265) και τιμωρείται σύμφωνα με τον ανωτέρω Κώδικα.

ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ:

(1) Το άρθρο 47Ε προστέθηκε με το άρθρο 12 του ν. 4818/2021 και ισχύει από 1.7.2021, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 66 του ίδιου νόμου.

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε 2138/5.7.2021.- Κοινοποίηση διατάξεων του Μέρους Α του από 1/7/2021 κατατεθέντος σχεδίου νόμου «α) Ενσωμάτωση στην ελληνική νομοθεσία διατάξεων των Οδηγιών (ΕΕ) 2017/2455, (ΕΕ) 2019/1995 και (ΕΕ) 2018/1910 όσον αφορά υποχρεώσεις που απορρέουν από τον φόρο προστιθέμενης αξίας για παροχές υπηρεσιών και πωλήσεις αγαθών εξ αποστάσεως και σχετικές ρυθμίσεις.....και λοιπές διατάξεις».

Με το άρθρο αυτό ενσωματώνεται στο εσωτερικό δίκαιο η παρ. 31 του άρθρου 2 της Οδηγίας (ΕΕ) 2017/2455, όπως τροποποιήθηκε από την παρ. 14 του άρθρου 1 της Οδηγίας (ΕΕ) 2019/1995. Με το νέο άρθρο 47ε ρυθμίζονται το πεδίο εφαρμογής των ειδικών ρυθμίσεων (special arrangements) για τη δήλωση και πληρωμή ΦΠΑ εισαγωγής στις τελωνειακές αρχές δηλ. εξ αποστάσεως πωλήσεις αγαθών που αποτελούν αντικείμενο εισαγωγής σε δέματα αξίας έως του ποσού των 150ευρώ όταν δεν τυγχάνει εφαρμογής το ειδικό καθεστώς εισαγωγής. Ο φόρος καταβάλλεται από το πρόσωπο που προσκομίζει τα εμπορεύματα στις τελωνειακές αρχές και αποδίδει το φόρο για λογαριασμό του τελικού παραλήπτη του δέματος. Υπόχρεος για την καταβολή του φόρου είναι το πρόσωπο για το οποίο προορίζονται τα αγαθά (παραλήπτης του δέματος). Ο φόρος καταβάλλεται σε μηνιαία βάση με αναβολή πληρωμής έως την 16η ημέρα του μήνα που ακολουθεί την εισαγωγή των αγαθών χωρίς άδεια αναβολής πληρωμής και σύσταση εγγυήσεων. Από το πεδίο εφαρμογής των ειδικών ρυθμίσεων, εξαιρούνται τα προϊόντα που υπόκεινται σε Ειδικό Φόρο Κατανάλωσης.

ΑΡΘΡΟ 47ΣΤ⁽¹⁾

1. Στις εξ αποστάσεως πωλήσεις αγαθών, εφαρμόζονται οι απαγορεύσεις των πωλήσεων προϊόντων καπνού, ηλεκτρονικών τσιγάρων και περιεκτών αναπλήρωσης που προβλέπονται στην παρ. 7 του άρθρου 60 του Εθνικού Τελωνειακού Κώδικα, του ν. 2960/2001 (Α' 265) και το άρθρο 16 του ν. 4419/2016 (Α' 174).

2. Για τις ενδοκοινοτικές εξ αποστάσεως πωλήσεις αγαθών και τις εξ αποστάσεως πωλήσεις αγαθών που εισάγονται από τρίτες χώρες ή τρίτα εδάφη, τα οποία υπόκεινται σε φόρο κατανάλωσης, όταν η άφιξη της αποστολής ή μεταφοράς στον αποκτώντα πελάτη είναι το εσωτερικό της χώρας, με την επιφύλαξη της παρ. 1, εφαρμόζεται το άρθρο 53Α του ν. 2960/2001, για τη βεβαίωση και είσπραξη του φόρου κατανάλωσης και του ΦΠΑ.

3. Για τις ενδοκοινοτικές εξ αποστάσεως πωλήσεις αγαθών, τα οποία υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης, όταν η άφιξη της αποστολής ή μεταφοράς στον αποκτώντα πελάτη, είναι το εσωτερικό της Χώρας, με την επιφύλαξη της παρ. 1, εφαρμόζονται το άρθρο 60 και η παρ. 5 του άρθρου 109 του ν. 2960/2001, για τη βεβαίωση και είσπραξη του ειδικού φόρου κατανάλωσης και του ΦΠΑ.

ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ:

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε 2138/5.7.2021.- Κοινοποίηση διατάξεων του Μέρους Α του από 1/7/2021 κατατεθέντος σχεδίου νόμου «α) Ενσωμάτωση στην ελληνική νομοθεσία διατάξεων των Οδηγιών (ΕΕ) 2017/2455, (ΕΕ) 2019/1995 και (ΕΕ) 2018/1910 όσον αφορά υποχρεώσεις που απορρέουν από τον φόρο προστιθέμενης αξίας για παροχές υπηρεσιών και πωλήσεις αγαθών εξ αποστάσεως και σχετικές ρυθμίσεις.....και λοιπές διατάξεις».

Με το άρθρο αυτό προστίθεται άρθρο 47στ στον Κώδικα ΦΠΑ, προκειμένου να διευθετηθεί το ζήτημα εφαρμογής ορισμένων διατάξεων του Εθνικού Τελωνειακού Κώδικα λόγω της εφαρμογής των διατάξεων για το μη ενωσιακό και το ενωσιακό καθεστώς καθώς και το καθεστώς εισαγωγής.

Ειδικότερα με την παρ. 1 προβλέπεται ότι στο πλαίσιο των εξ αποστάσεως πωλήσεων αγαθών εφαρμόζονται οι απαγορεύσεις των διασυνοριακών εξ' αποστάσεως πωλήσεων προϊόντων καπνού, ηλεκτρονικών τσιγάρων και περιεκτών αναπλήρωσης κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ.7 του άρθρου 60 του εθνικού τελωνειακού κώδικα ν.2960/2001 (265/2001) και του άρθρου 16 του ν.4419/2016.

Επιπλέον με την παρ. 2 προβλέπεται ότι όσον αφορά τα προϊόντα που υπόκεινται σε φόρο κατανάλωσης και δεν υπόκεινται στις ως άνω περιπτώσεις απαγόρευσης (ήτοι, προϊόντα καφέ των περ. β' γ' δ' και ε' της παρ.1 του άρθρου 53 Α του ν.2960/2001), εφόσον η άφιξη της αποστολής ή μεταφοράς στον αποκτώντα πελάτη είναι το εσωτερικό της χώρας, δεν είναι δυνατή η καταβολή του ΦΠΑ μέσω του IOSS και OSS. Για την βεβαίωση και είσπραξη του φόρου κατανάλωσης και του αναλογούντος ΦΠΑ, κατά την θέση σε ανάλωση στο εσωτερικό της χώρας, των προϊόντων αυτών που αποκτώνται από άλλο κράτος μέλος της ΕΕ ή εισάγονται από Τρίτη χώρα, απαιτείται η τήρηση των προβλεπόμενων στις διατάξεις του άρθρου 53 Α του ν.2960/2001 τελωνειακών διατυπώσεων και ο ΦΠΑ βεβαιώνεται και εισπράττεται κατά την ίδια χρονική στιγμή που βεβαιώνεται και εισπράττεται ο φόρος κατανάλωσης.(τα ως άνω δεν επηρεάζουν τις πωλήσεις των αγαθών αυτών προς τελικούς καταναλωτές σε άλλα κράτη μέλη της ΕΕ).

(1) Το άρθρο 47ΣΤ προστέθηκε με το άρθρο 13 του ν. 4818/2021 και ισχύει από 1.7.2021, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 66 του ίδιου νόμου.

Περαιτέρω με την παρ. 3, προβλέπεται ότι για τα αγαθά τα οποία υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης, όταν η άφιξη της αποστολής ή μεταφοράς στον αποκτώντα πελάτη, είναι το εσωτερικό της χώρας, δεν είναι δυνατή η χρήση του ενωσιακού καθεστώτος για την καταβολή του ΦΠΑ μέσω του OSS. Για την βεβαίωση και είσπραξη του ειδικού φόρου κατανάλωσης και του αναλογούντος ΦΠΑ, κατά την θέση σε ανάλωση στο εσωτερικό της χώρας, των προϊόντων αυτών που αποκτώνται από άλλο κράτος μέλος της ΕΕ, απαιτείται η τήρηση των προβλεπόμενων στις διατάξεις του άρθρου 60 και της παρ.5 του άρθρου 109 του Εθνικού Τελωνειακού Κώδικα, ν.2960/2001 (Α 265), ήτοι ο ΦΠΑ βεβαιώνεται και εισπράττεται κατά την ίδια χρονική στιγμή που βεβαιώνεται και εισπράττεται ο ειδικός φόρος κατανάλωσης (τα ως άνω δεν επηρεάζουν τις πωλήσεις των αγαθών αυτών προς τελικούς καταναλωτές σε άλλα κράτη μέλη της ΕΕ).

ΜΕΡΟΣ ΔΕΥΤΕΡΟ
ΔΙΑΔΙΚΑΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Α'
ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΒΕΒΑΙΩΣΗΣ ΚΑΙ ΚΑΤΑΒΟΛΗΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

ΑΡΘΡΟ 48

ΑΡΜΟΔΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΡΧΗ - ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ

1. Η επιβολή του φόρου γίνεται από τον Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδιος για τη φορολογία εισοδήματος του υπόχρεου στο φόρο. Η παραλαβή των δηλώσεων γίνεται από τον εν λόγω Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 38.

2. Ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. ελέγχει την ακρίβεια των υποβαλλόμενων δηλώσεων και προβαίνει στην εξακρίβωση των υπόχρεων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση.

Κατά την υποβολή της ειδικής δήλωσης Φ.Π.Α. που προβλέπεται από τις διατάξεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 36 και σε περίπτωση κατά την οποία το δηλούμενο από τον υποκείμενο στον φόρο τίμημα υπολείπεται της αγοραίας αξίας, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ελέγχει άμεσα την ακρίβεια της υποβαλλόμενης δήλωσης, λαμβάνοντας υπόψη του τις αξίες όπως αυτές ισχύουν στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων και στη φορολογία εισοδήματος, καθώς και το συνολικό κόστος του παραδιδόμενου ακινήτου σε συνδυασμό με τα τεχνικά, ποσοτικά και οικονομικά δεδομένα που αφορούν την άδεια ανέγερσης του ακινήτου. Σε περίπτωση κατά την οποία ο υποκείμενος στο φόρο δεν αποδέχεται το αποτέλεσμα του ελέγχου αυτού, η αξία του παραδιδόμενου ακινήτου υπόκειται στη δεσμευτική κρίση του Σώματος Ορκωτών Εκτιμητών.

Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών ρυθμίζεται ο τρόπος, η διαδικασία και κάθε αναγκαίο στοιχείο ή λεπτομέρεια που αφορά τον έλεγχο αυτόν.⁽¹⁾

3. Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως:

α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες,

β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος.

4. Ο έλεγχος ενεργείται τις εργάσιμες για τον υπόχρεο ημέρες και ώρες, στην επαγγελματική του εγκατάσταση ή, όταν τούτο είναι δύσκολο, στη Δ.Ο.Υ., καθώς και σε άλλο τόπο και χρόνο ύστερα από συμφωνία του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. και του υπόχρεου στο φόρο.

(1) Τα τρία τελευταία εδάφια της παραγράφου 2 του άρθρου 48 προστέθηκαν με την παράγραφο 12 του άρθρου 1 του Ν. 3427/2005 και ισχύουν από 1.1.2006, σύμφωνα με το άρθρο 53 του ίδιου νόμου.

5. Κατά τη διάρκεια του ελέγχου επιτρέπεται κάθε αναγκαία εξέταση ή έρευνα στην επαγγελματική εγκατάσταση του υπόχρεου στο φόρο και κυρίως στους χώρους παραγωγής, επεξεργασίας γενικά, αποθήκευσης ή παράδοσης των αγαθών, καθώς και στον τόπο παροχής των υπηρεσιών, σύμφωνα με όσα ειδικότερα ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 36 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και του άρθρου 25 του Ν. 820/1978 (ΦΕΚ 174 Α').

6. Ο υπόχρεος στο φόρο επιδεικνύει ή παραδίδει κάθε έγγραφο ή άλλο στοιχείο που του ζητούν για τη διεξαγωγή του ελέγχου.

Τις ίδιες υποχρεώσεις έχουν και τα πρόσωπα τα οποία, από τη σχέση εργασίας που έχουν με τον υπόχρεο, μπορούν να δώσουν τα ζητούμενα στοιχεία.

7. Ύστερα από έγγραφη πρόσκληση του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., οι δημόσιες, δημοτικές, κοινοτικές και λοιπές αρχές, καθώς και κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο δημόσιου ή ιδιωτικού δικαίου, οφείλουν να αποστέλλουν σε αυτόν, μέσα σε προθεσμία τριάντα (30) ημερών από τη γνωστοποίηση της πρόσκλησης, κάθε στοιχείο χρήσιμο για τη διεξαγωγή του ελέγχου και να παρέχουν κάθε σχετική πληροφορία ή συνδρομή.

8. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών μπορεί να ορίζεται άλλος Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. ή άλλη δημόσια αρχή ή τα Ελληνικά Ταχυδρομεία ή άλλος οργανισμός κοινής ωφέλειας ή πιστωτικός οργανισμός, για την παραλαβή των δηλώσεων, καθώς και άλλος Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. για την επιβολή του φόρου.

..... (1)

ΣΧΕΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ:

Νόμος 3091/2002, άρθρο 19 § 17.- Οι διατάξεις της παραγράφου 10 του άρθρου 66 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, όπως αυτή προστίθεται με την παράγραφο 6 του άρθρου 9 του παρόντος, ισχύουν ανάλογα και για το φόρο προστιθέμενης αξίας και τις λοιπές φορολογίες για πράξεις που πραγματοποιούνται από 1.1.2003 και μετά.

Νόμος 3091/2002, άρθρο 9 § 6.- Στο άρθρο 66 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος προστίθεται παράγραφος 10 ως εξής:

«10. Ο έλεγχος των δηλώσεων, κατά τα οριζόμενα στις προηγούμενες παραγράφους του παρόντος άρθρου, ενεργείται καταρχήν μόνο στην τελευταία ανέλεγκτη διαχειριστική περίοδο και στις δύο αμέσως προηγούμενες από αυτήν. Ως τελευταία ανέλεγκτη διαχειριστική περίοδος θεωρείται εκείνη για την οποία έχει παρέλθει η προθεσμία υποβολής της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και δεν έχει παρέλθει η προθεσμία υποβολής της δήλωσης της επόμενης διαχειριστικής περιόδου. Εάν από τον διενεργούμενο κατά τα ανωτέρω έλεγχο προκύψουν, για μία τουλάχιστον από τις ελεγχόμενες διαχειριστικές περιόδους, ουσιαστικές παραβάσεις του Κ.Β.Σ. ή διαφορές καθαρών εισοδημάτων ή κερδών ή αμοιβών από οποιαδήποτε αιτία που υπερβαίνουν το 5% αυτών που έχουν δηλωθεί ή σε ποσό τα 15.000 ευρώ, τότε ο έλεγχος επεκτείνεται και στις δύο αμέσως προηγούμενες ανέλεγκτες διαχειριστικές περιόδους. Εξαιρετικά, πέραν των διαχειριστικών περιόδων που ορίζονται στο πρώτο εδάφιο, διενεργείται έλεγχος σε όλες γενικά τις προηγού-

(1) Στο τέλος του άρθρου 48 με την παράγραφο 6 του άρθρου 22 του Ν. 3220/2004 είχε προστεθεί παράγραφος 9, η οποία καταργήθηκε αφότου ίσχυσε, με την παράγραφο 2 του άρθρου 22 του Ν. 3259/2004. Η καταργηθείσα παράγραφος 9 είχε ως εξής: « 9. Τα οριζόμενα στην παράγραφο 3 εφαρμόζονται και στην περίπτωση που τα ακαθάριστα έσοδα στη φορολογία εισοδήματος προσδιορίζονται με την εφαρμογή των διατάξεων των περιπτώσεων δ' και ε' της παραγράφου 2 του άρθρου 30 του Κ.Φ.Ε.».

ΑΡΘΡΟ 48 Ν.2859/2000 ΑΡΜΟΔΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΡΧΗ - ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ

μενες ανέλεγκτες διαχειριστικές περιόδους για τις οποίες δεν έχει παραγραφεί το δικαίωμα του δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου, εφόσον, έστω και για μία από αυτές, υφίστανται διαπιστωμένες ουσιαστικές παραβάσεις του Κ.Β.Σ. ή δεν έχει υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών καθορίζεται κάθε θέμα σχετικό για την εφαρμογή της παραγράφου αυτής».

ΑΡΘΡΟ 48Α⁽¹⁾

ΕΛΕΓΧΟΣ ΑΠΟ ΤΟ ΓΡΑΦΕΙΟ

1. Αν από τα βιβλία και στοιχεία του υπόχρεου στο φόρο, τις ήδη διαπιστωμένες παραβάσεις και τα λοιπά στοιχεία του φακέλου, τα δελτία πληροφοριών, τις εκθέσεις ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. και άλλων υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών, τα στοιχεία και τις πληροφορίες των προσώπων που ορίζονται στο άρθρο 17 του ν. 3842/2010, καθώς και τα στοιχεία που προκύπτουν από τη μηχανογραφική επεξεργασία δεδομένων της Γ.Γ.Π.Σ., προκύπτει ότι ο υπόχρεος στο φόρο παρέλειψε να δηλώσει ή δήλωσε ανακριβώς τη φορολογητέα αξία ή υπολόγισε εσφαλμένα τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις, ο προϊστάμενος της ελεγκτικής υπηρεσίας μπορεί να εκδώσει από το γραφείο μερική πράξη προσδιορισμού του φόρου για μία ή περισσότερες φορολογικές περιόδους ή και για ολόκληρη διαχειριστική περίοδο ακόμα και χωρίς έλεγχο όλων των βιβλίων και στοιχείων και χωρίς να είναι αναγκαία η διενέργεια ελέγχου σε άλλες φορολογίες.

2. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται τα κριτήρια και οι τεχνικές βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής με τις οποίες προσδιορίζονται οι εκροές του ελεγχόμενου επιτηδευματία.

ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ:

ΑΠΟΦ. ΓΓΔΕ ΠΟΛ.1050/17.2.2014.- Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β', γ' και ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν 4174/2013 (Φ.Ε.Κ. Α' 170) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φορολογουμένων φυσικών προσώπων με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού.

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις του άρθρου 27 του ν.4174/2013 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Φ.Ε.Κ. Α' 170), όπως ισχύουν.
2. Τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013 Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Φ.Ε.Κ. Α' 167), όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις του άρθρου 22 παρ. 13 ν.4223/2013 (Α' 254) και ισχύουν.
3. Τις διατάξεις του άρθρου 3 του ΚΦΔ (ν. 4174/2013) και του άρθρου 2 του ν. 4172/2013.
4. Τις διατάξεις των άρθρων 48 και 48Α' του ν.2859/2000 (Α' 248).
5. Τις διατάξεις του άρθρου 67Β' του ν. 2238/1994 (ΦΕΚ 151), όπως ίσχυαν μέχρι την έναρξη εφαρμογής των διατάξεων των ν. 4172/2013.
6. Τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994 όπως ίσχυαν μέχρι την έναρξη εφαρμογής των διατάξεων των Ν. 4172/2013.
7. Τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 καθώς και τις διατάξεις του άρθρου 39 ΚΦΔ (Ν. 4174/2013).
8. Τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 82 του ν. 2238/1994, όπως ίσχυαν μέχρι την έναρξη εφαρμογής των διατάξεων των ν. 4172/2013.
9. Τις διατάξεις των άρθρων 14, 15 και 16 του Ν. 4174/2013 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Φ.Ε.Κ. Α' 170).
10. Τις διατάξεις του άρθρου 66 του Ν. 4174/2013 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Φ.Ε.Κ.

(1) Το άρθρο 48Α προστέθηκε με την παράγραφο 3 του άρθρου 8 του Ν. 3943/2011 και ισχύει από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ δηλ. από 31.3.2011, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 52 του ίδιου νόμου.

Α' 170).

.....
Αποφασίζουμε

Άρθρο 1

Αντικείμενο τεχνικών ελέγχου με την χρήση μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης

Αντικείμενο των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β', γ' και ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν.4174/2013 είναι ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης προκειμένου να εκδοθεί πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου σε φορολογούμενο φυσικό πρόσωπο, μέσω μιας μεθοδολογίας που αξιοποιεί τα στοιχεία, τις πληροφορίες και τα δεδομένα για έσοδα κάθε πηγής και πραγματοποιηθείσες δαπάνες πάσης φύσεως, που η Φορολογική Διοίκηση διαθέτει ή συγκεντρώνει, για τον ίδιο τον/την σύζυγο του και τα προστατευόμενα μέλη αυτών.

Άρθρο 2

Περιεχόμενο των τεχνικών ελέγχου

2.1. Τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογουμένου

Η τεχνική προσδιορίζει τη φορολογητέα ύλη αναλύοντας τα έσοδα (φορολογητέα και μη), τις αγορές και δαπάνες (επαγγελματικές, ατομικές και οικογενειακές) και τις αυξήσεις και μειώσεις των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων (επαγγελματικών, ατομικών και οικογενειακών) του φορολογούμενου φυσικού προσώπου.

Κατά την μέθοδο αυτή δημιουργείται ισοζύγιο με δύο βασικές στήλες: «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» και «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων».

Στην πρώτη στήλη Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων περιλαμβάνονται τα κάθε μορφής έσοδα που έχουν εισπραχθεί στην διάρκεια της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου, των οποίων αποδεικνύεται η πραγματοποίηση και η νομιμότητα των συναλλαγών.

Στην δεύτερη στήλη Αναλώσεις Κεφαλαίων /Εσόδων περιλαμβάνονται όλες οι πραγματοποιηθείσες αναλώσεις, κατά τη διάρκεια της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου.

Η διαφορά μεταξύ στήλης «Αναλώσεις Κεφαλαίων/ Εσόδων» και στήλης «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων», θεωρείται μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη και εφόσον δεν αιτιολογείται υπόκειται σε φορολόγηση.

2.2. Τεχνική της καθαρής θέσης του φορολογουμένου

Η τεχνική αυτή αναδημιουργεί το οικονομικό ιστορικό του φορολογούμενου φυσικού προσώπου και προσδιορίζει φορολογητέα ύλη, λαμβάνοντας υπόψη όλα τα περιουσιακά στοιχεία και τα διαθέσιμα κεφάλαια προσωπικά, οικογενειακά, επαγγελματικά, τις διάφορες απαιτήσεις προσωπικές, οικογενειακές, επαγγελματικές (ενεργητικό), τις υποχρεώσεις προσωπικές, οικογενειακές ή επαγγελματικές (παθητικό), τις ατομικές, οικογενειακές και επαγγελματικές δαπάνες ως και τα εισοδήματα από λοιπές πηγές (ατομικά και οικογενειακά).

Κατά την τεχνική αυτή δημιουργείται ο Πίνακας Ενεργητικού και Παθητικού για όλες τις ελεγχόμενες φορολογικές περιόδους με φορολογική περίοδο βάσης την αμέσως προηγούμενη από την πρώτη ελεγχόμενη φορολογική περίοδο. Στο Ενεργητικό περιλαμβάνονται όλα τα περιουσιακά στοιχεία και οι καταθέσεις σε χρηματοπιστωτικά ιδρύματα κατά την λήξη κάθε φορολογικής περιόδου. Στο Παθητικό περιλαμβάνονται οι αντίστοιχες υποχρεώσεις. Η διαφορά Ενεργητικού-Παθητικού αποτελεί την Καθαρή Θέση κάθε φορολογικής περιόδου.

Από την καθαρή θέση λήξης κάθε φορολογικής περιόδου αφαιρείται η καθαρή θέση έναρξης.

Οι αυξήσεις/μειώσεις της Καθαρής Θέσης αναπροσαρμόζονται με τις περιπτώσεις απόκτησης περιουσιακών στοιχείων άνευ ανταλλάγματος (αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής, προίκα, κερδών από τυχερά παίγνια, ανταλλαγής) και τις περιπτώσεις εκποίησης αυτών, με τις ατομικές και οικογενειακές δαπάνες κάθε είδους, και συγκρίνονται με τα δηλωθέντα εισοδήματα.

Η προκύπτουσα διαφορά θεωρείται μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη και εφόσον δεν αιτιολογείται υπόκειται σε φορολόγηση.

2.3. Τεχνική του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά

Η τεχνική αυτή προσδιορίζει φορολογητέα ύλη παρακολουθώντας την κίνηση των (διαθεσίμων) κεφαλαίων του φορολογούμενου, του/της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών, είτε με την κατάθεση αυτών σε χρηματοπιστωτικούς λογαριασμούς είτε με την ανάληψη τους σε διάφορες συναλλαγές με χρήση μετρητών. Αναλύει τις συνολικές καταθέσεις σε χρηματοπιστωτικούς λογαριασμούς, τα διαθέσιμα, τις αγορές και δαπάνες σε μετρητά τόσο σε επαγγελματικό όσο και σε οικογενειακό επίπεδο κατά τη διάρκεια της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου και τα συγκρίνει με τα συνολικά δηλωθέντα έσοδα.

Κατά την τεχνική αυτή από τις συνολικές τραπεζικές καταθέσεις της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου αφαιρούνται τα κατατεθειμένα ποσά που αφορούν μη υποκείμενα σε φορολογία έσοδα, όπως εκταμιεύσεις δανείων, συμψηφιστικές κινήσεις και λοιπές πράξεις που δεν αποτελούν καθαρές καταθέσεις.

Στο Υπόλοιπο των καθαρών τραπεζικών καταθέσεων προστίθενται όλες οι καταβολές σε μετρητά για αγορές, δαπάνες (προσωπικές/οικογενειακές ή επαγγελματικές) και λοιπές συναλλαγές και αφαιρούνται τα μη υποκείμενα σε φορολογία έσοδα που δεν κατατέθηκαν σε λογαριασμούς.

Το νέο Υπόλοιπο αναμορφώνεται με τις αυξήσεις/ μειώσεις εισπρακτέων λογαριασμών και συγκρίνεται με τα συνολικά δηλωθέντα Εισοδήματα.

Η προκύπτουσα διαφορά θεωρείται μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη και εφόσον δεν αιτιολογείται υπόκειται σε φορολόγηση.

2.4. Για την εφαρμογή των ανωτέρω τεχνικών ορίζονται οι παρακάτω έννοιες:

- Καταθέσεις σε/Αναλήψεις από προσωπικούς και επαγγελματικούς λογαριασμούς σε/από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα.

Καταθέσεις σε/ Αναλήψεις από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα (κάθε μορφής στην Ελλάδα ή το Εξωτερικό), του φορολογούμενου, της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών (λογαριασμοί προσωπικοί, οικογενειακοί και επαγγελματικοί). Περιπτώσεις κοινών λογαριασμών καταλογίζονται στον πραγματικό δικαιούχο, ο οποίος καθορίζεται με βάση τις πραγματικές περιστάσεις και τη φύση των συναλλαγών. Εφόσον αυτό δεν είναι δυνατό, τα ποσά κατανέμονται ισόποσα σε όλους τους συνδικαιούχους (ποσό διά αριθμό συνδικαιούχων).

- Περιουσιακά στοιχεία. Κινητή και ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής του φορολογούμενου, του/ της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών στην Ελλάδα ή και στο Εξωτερικό. Η αποτίμηση γίνεται με βάση την αξία κτήσης ή το κόστος κατασκευής προσαυξημένη με την αξία/κόστος τυχόν προσηκτών ή βελτιώσεων, επίσης περιλαμβάνονται και τυχόν υπάρχουσες απαιτήσεις έναντι τρίτων.

- Προστατευόμενα μέλη. Τα πρόσωπα που θεωρείται ότι βαρύνουν τον φορολογούμενο σύμφωνα με το άρθρο 7 του ν.2238/1994 ή τα εξαρτώμενα μέλη σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 11 του ν.4172/2013, ανάλογα με τις διατάξεις που ισχύουν στη φορολογία εισοδήματος σε κάθε φορολογική περίοδο.

- Δαπάνες. Δαπάνες πάσης φύσεως που πραγματοποιούνται από τον ελεγχόμενο, τον/την σύζυγο του και τα προστατευόμενα μέλη αυτών. Σε περίπτωση όπου είναι δεδομένη η πραγματοποίηση της δαπάνης, αλλά δεν είναι γνωστό το ποσό που καταβλήθηκε και δεν παρέχονται στοιχεία από το φορολογούμενο για το ύψος του, αυτό προσδιορίζεται με βάσει τα στοιχεία που έχει στην διάθεση της η Φορολογική Διοίκηση.

Όπου αναφέρονται δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές/ οικογενειακές) αφορούν πραγματικές δαπάνες και όχι τεκμαρτές.

- Φορολογική περίοδος: Ειδικά για την εφαρμογή των παραπάνω τεχνικών ελέγχου ως φορο-

λογική περίοδος ορίζεται: η διαχειριστική περίοδος για το διάστημα που ίσχυαν οι διατάξεις του ν.2238/1994 και το φορολογικό έτος για εισοδήματα που αποκτώνται από 1/1/2014 και μετά.

Εξαιρετικά στην τεχνική της καθαρής θέσης μπορεί η ελεγχόμενη Φορολογική περίοδος να περιλαμβάνει περισσότερες της μίας συνεχόμενες διαχειριστικές περιόδους ή φορολογικά έτη.

• Φορολογούμενος: Όπως ορίζεται στο άρθρο 3 παρ α' και β' του Κ.Φ.Δ και στο άρθρο 2 παρ α' και β' του ν 4172/2013, ανεξαρτήτως πηγής εισοδήματος.

Άρθρο 3

Υπαγόμενοι - Πεδίο εφαρμογής

Στον τρόπο και στη διαδικασία ελέγχου που ορίζεται με την απόφαση αυτή, μπορούν να υπαχθούν:

1) οι ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογουμένων φυσικών προσώπων, που αναφέρονται στο άρθρο 28 του ν.4172/2013, για τα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1/1/2014 και μετά,

2) οι ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογουμένων φυσικών προσώπων για διαχειριστικές περιόδους που έληξαν πριν την έναρξη εφαρμογής των διατάξεων του ν.4172/2013 για τις οποίες δεν είχε γίνει έναρξη ελέγχου μέχρι 31/12/2013 (σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 66 του ν.4174/2013), και συντρέχει μία ή περισσότερες από τις πιο κάτω περιπτώσεις:

- α) υφίσταται αδικαιολόγητος πλουτισμός (περιουσιακά στοιχεία και καταθέσεις),
- β) παρουσιάζονται μεγάλες δαπάνες που δεν δικαιολογούνται από τα δηλωθέντα εισοδήματα του φορολογούμενου φυσικού προσώπου (ατομικά και οικογενειακά),
- γ) Είναι μέλη εταιρειών (οποιασδήποτε μορφής) με ζημιογόνα αποτελέσματα,
- δ) δεν τηρούνται ή δεν επιδεικνύονται τα βιβλία και τα στοιχεία ΚΒΣ/Κ.Φ.Α.Σ.,
- ε) υφίστανται πληροφορίες για παράνομα ή/και αδήλωτα εισοδήματα/αγορές/ δαπάνες (επαγγελματικές, ατομικές, οικογενειακές).

Στις πιο πάνω υποθέσεις περιλαμβάνονται και αυτές για τις οποίες μία ή περισσότερες πηγές εισοδήματος (του φορολογούμενου ή του/της συζύγου) παραμένουν ανέλεγκτες.

Άρθρο 4

Επιλογή υποθέσεων

Η επιλογή των υποθέσεων στις οποίες θα εφαρμοστούν οι τεχνικές ελέγχου μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης γίνεται με βάση τις διατάξεις του άρθρου 26 του ΚΦΔ (ν. 4174/2013).

Άρθρο 5

Επιλογή τεχνικής ελέγχου

Όταν διενεργείται προσδιορισμός φορολογητέας ύλης με μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού, εφαρμόζονται οι τεχνικές ελέγχου που ορίζονται με την παρούσα απόφαση και επιλέγεται η τεχνική ελέγχου που κρίνεται προτιμότερη για το δημόσιο συμφέρον.

Στην περίπτωση που και οι δυο φορολογούμενοι/ σύζυγοι υποβάλουν κοινή δήλωση και ελέγχονται ταυτόχρονα ο προσδιορισμός φορολογητέας ύλης με τις τεχνικές ελέγχου της παρούσας γίνεται ενιαία.

Στις υποθέσεις που εφαρμόζονται οι τεχνικές ελέγχου με μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης, θα εφαρμόζονται και οι λοιπές ισχύουσες περί φορολογικού ελέγχου διατάξεις.

Άρθρο 6

Ενέργειες της Φορολογικής Διοίκησης

Η Φορολογική Διοίκηση συγκεντρώνει πληροφορίες και στοιχεία τόσο από Υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών όσο και από τρίτες πηγές σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 του Κ.Φ.Δ (ν. 4174/2013).

Τα ανωτέρω στοιχεία, οι παρεχόμενες από τον φορολογούμενο πληροφορίες (άρθρο 14 του Κ.Φ.Δ), καθώς και τα οικονομικά δεδομένα των τηρουμένων βιβλίων και στοιχείων (στις περιπτώσεις όπου σύμφωνα με τις ισχύουσες σε κάθε φορολογική περίοδο διατάξεις έχει υποχρέωση να τηρεί), λαμβάνονται υπ' όψη από τον έλεγχο κατά την εφαρμογή των τεχνικών ελέγχου.

Άρθρο 7 **Παροχή στοιχείων**

Για την εφαρμογή των διατάξεων της παρούσας η Φορολογική Διοίκηση, με την έναρξη του ελέγχου ή κατά τη διάρκεια αυτού, μπορεί να ζητήσει από τον φορολογούμενο και αυτός έχει υποχρέωση να παράσχει στοιχεία για την περιουσιακή κατάσταση και τις συνθήκες διαβίωσης του ίδιου, του/της συζύγου του και των προστατευόμενων μελών τους, για τις ελεγχόμενες φορολογικές περιόδους, καθώς και κάθε άλλο στοιχείο που η Φορολογική Διοίκηση θεωρεί απαραίτητο.

Στα ανωτέρω στοιχεία μπορούν να συμπεριλαμβάνονται: στοιχεία για ακίνητα (οικόπεδα, αγροτεμάχια, κτίσματα κάθε μορφής), για κινητά μέσα (οχήματα κάθε μορφής, πλωτά και εναέρια μέσα), για επενδύσεις/συμμετοχές κάθε μορφής, για καταθέσεις κάθε μορφής στην Ελλάδα και στο εξωτερικό, για διαθέσιμα μετρητά, για έργα τέχνης, συλλογές και λοιπά τιμαλφή και για απαιτήσεις/υποχρεώσεις κάθε είδους.

Ειδικά ως προς τα περιουσιακά στοιχεία των κατηγοριών έργων τέχνης, συλλογών και λοιπών τιμαλφών απαιτείται η παροχή στοιχείων μόνο εφόσον η αξία εκάστου υπερβαίνει το ποσό των πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ.

Τα ανωτέρω στοιχεία παρέχονται διακεκριμένα για κάθε φορολογική περίοδο σε περίπτωση που υπάρχουν μεταβολές.

Το βάρος της απόδειξης για τα διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία φέρει ο φορολογούμενος, το ύψος δε των δηλούμενων καταθέσεων και μετρητών κατά την έναρξη της πρώτης ελεγχόμενης χρήσης, προκειμένου να γίνει δεκτό, σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να υπερβαίνει το πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο προηγούμενων ετών, όπως αυτό προσδιορίζεται με βάση τα δεδομένα των υποβληθεισών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, ή από στοιχεία που έχει στην διάθεση της η ελεγκτική υπηρεσία.

Άρθρο 8 **Κατανομή μη δηλωθείσας φορολογητέας ύλης**

Στην περίπτωση που ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού γίνεται για συζύγους που υποβάλουν κοινή δήλωση και προκύψει μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη, αυτή κατανέμεται μεταξύ των συζύγων κατά το ποσό που αφορά έκαστον, εφόσον αυτό μπορεί να προσδιορισθεί από τον έλεγχο, ή μερίζεται κατ' αναλογία των δηλωθέντων εισοδημάτων όταν τα εισοδήματα και των δυο συζύγων προέρχονται από επιχειρηματικές δραστηριότητες. Όταν ο ένας σύζυγος έχει εισόδημα μόνο από μισθωτή εργασία / συντάξεις, ο δε άλλος και από επιχειρηματική δραστηριότητα τότε η μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη βαρύνει τον/την σύζυγο που έχει και επιχειρηματική δραστηριότητα, εκτός και αν προσδιορισθεί διαφορετικά από τον έλεγχο.

Η μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη, κατανέμεται στην φορολογική περίοδο που αφορά και στις πηγές/κατηγορίες εισοδήματος που ανάγεται εφόσον αυτό τεκμηριώνεται.

Αν δεν μπορεί να προσδιορισθεί σαφώς η πηγή/κατηγορία προέλευσης του εισοδήματος αυτού, η διαφορά καταλογίζεται σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994 όπως ίσχυαν μέχρι την έναρξη εφαρμογής των διατάξεων του ν.4172/2013 ή στην παραγράφου 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1/1/2014 και μετά.

Όταν η ελεγχόμενη φορολογική περίοδος περιλαμβάνει περισσότερες της μίας συνεχόμενες διαχειριστικές περιόδους ή φορολογικά έτη, η προσδιοριζόμενη φορολογητέα ύλη κατανέμεται ισομερώς μεταξύ των διαχειριστικών περιόδων ή φορολογικών ετών.

Άρθρο 9

Προσδιορισμός καθαρού φορολογητέου εισοδήματος

Το καθαρό φορολογητέο εισόδημα, με την εφαρμογή μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού, προκύπτει από την άθροιση της αποκρυσβαίας φορολογητέας ύλης, όπως αυτή προσδιορίζεται με τις τεχνικές ελέγχου που αναφέρονται στο άρθρο 2 της παρούσας και κατανέμεται σύμφωνα με τις διατάξεις του προηγούμενου άρθρου της παρούσας, και του δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος του φορολογουμένου ανά φορολογική περίοδο και πηγή /κατηγορία εισοδήματος.

Η επιλογή του τελικού προσδιορισθέντος καθαρού φορολογητέου εισοδήματος του φορολογουμένου γίνεται ως εξής:

- Κατ' αρχάς, προσδιορίζεται το συνολικό καθαρό φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου από όλες τις πηγές/κατηγορίες εισοδήματος με τις γενικές φορολογικές διατάξεις, όπως αυτές ίσχυαν σε κάθε ελεγχόμενη/νο διαχειριστική περίοδο/φορολογικό έτος.

- Στην συνέχεια, προσδιορίζεται το συνολικό καθαρό φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου από όλες τις πηγές/κατηγορίες εισοδήματος με τις τεχνικές ελέγχου της παρούσας απόφασης, όπως αναφέρεται παραπάνω

- Συγκρίνονται, ανά φορολογική περίοδο, τα αποτελέσματα των δύο προσδιορισμών και ως τελικό φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου λαμβάνεται το μεγαλύτερο.

Στην περίπτωση που ο προσδιορισμός του καθαρού φορολογητέου εισοδήματος με τις τεχνικές ελέγχου γίνεται ενιαία για φορολογουμένους/συζύγους που υποβάλουν κοινή δήλωση, σύμφωνα με το άρθρο 5 της παρούσας, τότε και τα προσδιορισθέντα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου με τις λοιπές γενικές διατάξεις θα πρέπει αντίστοιχα να αθροίζονται για να είναι δυνατή η σύγκριση με το ενιαίο προσδιορισθέν αποτελέσματα από τις τεχνικές ελέγχου.

Στην συνέχεια, συγκρίνονται, ανά φορολογική περίοδο, τα αποτελέσματα των δύο προσδιορισμών και ως τελικό φορολογητέο εισόδημα θα λαμβάνεται το μεγαλύτερο, το οποίο θα κατανέμεται στους φορολογουμένους σύμφωνα με τον επιλεγέντα τρόπο. Σε κάθε άλλη περίπτωση θα επιλέγεται το αποτέλεσμα που προκύπτει από τον έλεγχο με τις γενικές φορολογικές διατάξεις.

Αν σε κάποια φορολογική περίοδο, το φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου/ης και του/της συζύγου του προσδιορίστηκε τεκμαρτά σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 15 έως 19 του ν.2238/1994 ή του Κεφαλαίου Δ' του ν. 4172/2013, όπως αυτές ίσχυαν σε κάθε ελεγχόμενη/νο φορολογική περίοδο/διαχειριστικό έτος, ο τεκμαρτός προσδιορισμός θα λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό του τελικού φορολογητέου εισοδήματος.

Άρθρο 10

Προσδιορισμός ακαθάριστου εισοδήματος/συνολικών εσόδων στην περίπτωση εφαρμογής τεχνικών ελέγχου με τη χρήση μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού

Στην περίπτωση που επιλεγεί ο προσδιορισμός του τελικού φορολογητέου εισοδήματος με τις λοιπές γενικές φορολογικές διατάξεις τότε τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται σύμφωνα με αυτές.

Στην περίπτωση που το τελικό φορολογητέο εισόδημα σύμφωνα με το άρθρο 9 της παρούσας είναι το προσδιορισθέν με τις τεχνικές ελέγχου μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού τότε αν η προκύπτουσα διαφορά έχει κατανεμηθεί ολόκληρη ή τμήμα αυτής, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 της παρούσας, ως εισόδημα από ατομική εμπορική επιχείρηση ή από άσκηση ελευθερίου επαγγέλματος ή από επιχειρηματική δραστηριότητα, αυτή προστίθεται στα δηλωθέντα ή βάσει βιβλίων και στοιχείων ακαθάριστα εισοδήματα/στα συνολικά έσοδα για τον προσδιορισμό των

ακαθαρίστων εισοδημάτων/ συνολικών εσόδων.

Άρθρο 11

Δικαίωμα Ανταπόδειξης φορολογούμενου

Το δικαίωμα ανταπόδειξης του φορολογούμενου φυσικού προσώπου σε περίπτωση διορθωτικού προσδιορισμού φορολογητέας ύλης με τις τεχνικές ελέγχου των έμμεσων μεθόδων που αναφέρονται στην παρούσα, πραγματοποιείται στα πλαίσια εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 28 του ν.4174/2013.

Οι διαφορές μεταξύ προσδιορισθείσας βάσει τεχνικών ελέγχου και δηλωθείσας φορολογητέας ύλης αιτιολογούνται με τεκμηριωμένα στοιχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο και δικαιολογούν έσοδα αποκτηθέντα και μη δηλωθέντα σε κάθε ελεγχόμενη/ νο φορολογική περίοδο/διαχειριστικό έτος, όπως πωλητήρια συμβόλαια, δηλώσεις φόρου δωρεάς- κληρονομιάς χρημάτων, κέρδη από τυχερά παίγνια γενικά, συμβάσεις δανείων και κάθε σχετικό έγγραφο το οποίο θα φέρει βεβαία ημερομηνία και στοιχεία νομιμότητας.

Για όλες τις πιο πάνω περιπτώσεις θα πρέπει να αποδεικνύεται το πραγματικό στοιχείο της συναλλαγής, όπως η πίστωση των ποσών σε λογαριασμό/ούς του ελεγχόμενου, του/της συζύγου ή των προστατευόμενων μελών αυτών.

Σε κάθε περίπτωση το βάρος της απόδειξης φέρει ο φορολογούμενος.

Άρθρο 12

Έλεγχος λοιπών φορολογικών αντικειμένων στην περίπτωση εφαρμογής τεχνικών ελέγχου με την χρήση μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού

Τα ακαθάριστα εισοδήματα ή συνολικά έσοδα όπως προσδιορίζονται σύμφωνα με το άρθρο 10 της παρούσας λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες. Ο προσδιορισμός πραγματοποιείται σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις για κάθε φορολογία.

Επί του προσδιορισθέντος συνολικού καθαρού εισοδήματος προσδιορίζεται Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης αρθ.29 Ν.3986/2011, καθώς και κάθε άλλη επιβάρυνση που προβλέπονταν σε κάθε φορολογική περίοδο.

Άρθρο 13

Από την δημοσίευση της παρούσας απόφασης κάθε διάταξη της ΔΕΣ Α 1077357 ΕΞ 10.5.2013 (ΦΕΚ Β 1136) Α.Υ.Ο. που έρχεται σε αντίθεση με αυτήν παύει να ισχύει.

Η απόφαση αυτή δημοσιεύθηκε στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. (ΦΕΚ 478 Β' /26.2.2014)

ΑΠΟΦ. ΓΓΔΕ ΠΟΛ. 1094/7.4.2014.- Τροποποίηση της ΠΟΛ. 1050/17-2-2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, που δημοσιεύθηκε στο ΦΕΚ 474 τ. Β/25-2-2014 περί καθορισμού του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β', γ' και ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 Ν. 4174/2013 (Φ.Ε.Κ. Α' 170) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φορολογουμένων φυσικών προσώπων με μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού.

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις του άρθρου 27 του Ν. 4174/2013 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Φ.Ε.Κ. Α' 170), όπως ισχύουν.

2. Τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Φ.Ε.Κ. Α' 167), όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις του άρθρου 22 παρ. 13 Ν. 4223/2013 (ΦΕΚ Α 254) και ισχύουν.

3. Τις διατάξεις του άρθρου 3 του ΚΦΔ (Ν. 4174/2013) και του άρθρου 2 του Ν. 4172/2013.

4. Τις διατάξεις των άρθρων 48 και 48Α' του Ν. 2859/2000 (ΦΕΚ Α 248).

5. Τις διατάξεις του άρθρου 67Β' του Ν. 2238/1994 (ΦΕΚ 151), όπως ίσχυαν μέχρι την έναρξη

εφαρμογής των διατάξεων των Ν. 4172/2013.

6. Τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994 όπως ίσχυαν μέχρι την έναρξη εφαρμογής των διατάξεων των Ν. 4172/2013.

7. Τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 21 του Ν. 4172/2013 καθώς και τις διατάξεις του άρθρου 39 ΚΦΔ (Ν. 4174/2013).

8. Τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 82 του ν. 2238/1994, όπως ίσχυαν μέχρι την έναρξη εφαρμογής των διατάξεων των Ν. 4172/2013.

9. Τις διατάξεις των άρθρων 14, 15 και 16 του Ν. 4174/2013 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Φ.Ε.Κ. Α' 170).

10. Τις διατάξεις του άρθρου 66 του Ν. 4174/2013 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Φ.Ε.Κ. Α' 170).

.....
Αποφασίζουμε

Το πρώτο εδάφιο του άρθρου 5 της απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων ΠΟΛ.1050/17.2.2014 (ΦΕΚ 474 τ. Β'/25-2-2014) αντικαθίσταται ως εξής:

«Όταν διενεργείται προσδιορισμός φορολογητέας ύλης με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού, εφαρμόζεται η τεχνική έλεγχου που επιλέγεται με αιτιολογημένη απόφαση του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου που εκδίδεται από κοινού με τον υποδιευθυντή και τον προϊστάμενο του τμήματος έλεγχου, μετά από εισήγηση του υπαλλήλου που φέρει την εντολή έλεγχου, αξιολογώντας τα στοιχεία που η ελεγκτική υπηρεσία έχει στη διάθεσή της».

Η απόφαση αυτή δημοσιεύθηκε στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. (ΦΕΚ 961 Β'/16.4.2014)

ΑΡΘΡΟ 49

ΠΡΑΞΗ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

1. Με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. εκδίδει πράξη προσδιορισμού του φόρου για χρονική περίοδο που δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερη από μία διαχειριστική περίοδο. Ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. δεν έχει υποχρέωση να προσδιορίζει το φόρο για κάθε μήνα ή τρίμηνο χωριστά, αν η πράξη προσδιορισμού του φόρου που εκδόθηκε αφορά περίοδο μεγαλύτερη του μήνα ή του τριμήνου.

Αν από τον έλεγχο προέκυψε διαφορά φόρου που δεν υπερβαίνει τα 3 ευρώ, εκδίδεται πράξη με την οποία περαιώνεται η υπόθεση ως ειλικρινής.

2.α)⁽¹⁾ Αν ο προσδιορισμός του φόρου με μία πράξη είναι δυσχερής, εκδίδεται μερική πράξη στην οποία περιλαμβάνεται η φορολογητέα ύλη για την οποία ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. διαθέτει τα απαιτούμενα στοιχεία.

.....⁽²⁾

Στην πράξη αυτή διατυπώνεται ρητή επιφύλαξη για την έκδοση συμπληρωματικής πράξης.

β)⁽³⁾ Μερική πράξη είναι και η πράξη που εκδίδεται επί ειδικής δήλωσης για τη μεταβίβαση ακινήτων κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο 2 του άρθρου 48. Η έκδοση της πράξης αυτής δεν αποκλείει την έκδοση συμπληρωματικής πράξης επί της ειδικής δήλωσης όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της υποπερίπτωσης ιν της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 36.

3. Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή.

Τα ανωτέρω ισχύουν και όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.⁽⁴⁾

4. Η αίτηση για τη διοικητική επίλυση της διαφοράς ή η προσφυγή κατά της συμπληρωματικής πράξης αφορά μόνο τη φορολογητέα ύλη που προσδιορίζεται με αυτή.

4α.⁽⁵⁾ Κατά παρέκκλιση των διατάξεων της παραγράφου 8 του άρθρου 2 του ν. 2523/1997, καθώς και των διατάξεων του ν. 2648/1998 περί διευκόλυνσης τμηματικής καταβολής ληξιπρόθεσμων βεβαιωμένων οφειλών και κάθε άλλης ισχύουσας νομοθετικής ρύθμισης ληξιπρόθεσμων οφειλών:

α) σε περίπτωση διοικητικού ή δικαστικού συμβιβασμού που αφορά πράξεις του παρόντος άρθρου δεν μειώνεται ο προβλεπόμενος πρόσθετος φόρος,

(1) Η περίπτωση α της παραγράφου 2 του άρθρου 49 τέθηκε όπως αναριθμήθηκε με την παράγραφο 7 του άρθρου 8 του Ν. 3763/2009 (ισχύς από 27.5.2009). Προηγουμένως αποτελούσε την παράγραφο 2.

(2) Στην παράγραφο 2 του άρθρου 49 με την παράγραφο 7 του άρθρου 22 του Ν. 3220/2004 είχε προστεθεί δεύτερο εδάφιο, το οποίο καταργήθηκε αφού ισχύσε με την παράγραφο 2 του άρθρου 22 του Ν. 3259/2004.

(3) Η περίπτωση β της παραγράφου 2 του άρθρου 49 προστέθηκε με την παράγραφο 7 του άρθρου 8 του Ν. 3763/2009 (ισχύς από 27.5.2009).

(4) Το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 3 του άρθρου 49 προστέθηκε με την παράγραφο 5 του άρθρου 21 του Ν. 3610/2007 και ισχύει από 22.11.2007

(5) Η παράγραφος 4α του άρθρου 49 προστέθηκε με την παράγραφο 4 της υποπαραγράφου Α.6. της παραγράφου Α του άρθρου πρώτου του Ν. 4152/2013 και ισχύει για πράξεις προσδιορισμού ή δικαστικές αποφάσεις που εκδίδονται από 1.7.2013 και εφεξής, σύμφωνα με την περίπτωση β της παραγράφου 11 της ίδιας υποπαραγράφου, παραγράφου, άρθρου και νόμου

β) οι οφειλές που βεβαιώνονται με τις πράξεις του παρόντος άρθρου δεν υπάγονται σε οποιαδήποτε διευκόλυνση ή ρύθμιση τμηματικής καταβολής ληξιπρόθεσμων οφειλών.

Τα ανωτέρω ισχύουν ανεξάρτητα εάν ο φορολογικός έλεγχος έχει πραγματοποιηθεί με τις διατάξεις του άρθρου 48 ή του άρθρου 48 Α.

5. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών ορίζονται ο τύπος και το περιεχόμενο των πράξεων προσδιορισμού του φόρου, καθώς και ο τρόπος της τήρησης του βιβλίου καταχώρισης των πράξεων αυτών.

ΣΧΕΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ:

Νόμος 3220/2004, άρθρο 39 § 17.- Πράξεις επιβολής φόρου προστιθέμενης αξίας και προστίμων Φ.Π.Α., που έχουν εκδοθεί για τις ανωτέρω περιπτώσεις των παραγράφων 15 και 16 του άρθρου αυτού και για φορολογικές περιόδους που έληξαν μέχρι και τη δημοσίευση του παρόντος νόμου, εφόσον δεν έχουν καταστεί με οποιονδήποτε τρόπο οριστικές ή σε περίπτωση που έχει ήδη ασκηθεί προσφυγή και δεν έχει εκδοθεί ακόμη τελεσίδικη απόφαση διοικητικού δικαστηρίου ή απόφαση του Σ.τ.Ε., παύουν να ισχύουν. Ποσά που έχουν βεβαιωθεί βάσει πράξεων που σύμφωνα με τα παραπάνω παύουν να ισχύουν, διαγράφονται. Ποσά που καταβλήθηκαν για την αιτία αυτή, δεν επιστρέφονται ούτε συμψηφίζονται.

ΑΡΘΡΟ 50

ΠΡΟΣΩΡΙΝΗ ΠΡΑΞΗ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

1. Αν από τα βιβλία και στοιχεία του υπόχρεου στο φόρο προκύπτει ότι παρέλειψε να δηλώσει ή δήλωσε ανακριβώς τη φορολογητέα αξία που προκύπτει απ' αυτά ή υπολόγισε εσφαλμένα τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις, ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. μπορεί να εκδώσει προσωρινή πράξη προσδιορισμού του φόρου για μία ή περισσότερες φορολογικές περιόδους ή και για ολόκληρη διαχειριστική περίοδο.

(1)

2.⁽²⁾ Εφόσον διαπιστώνεται η μη υποβολή από τον υπόχρεο του φόρου, περιοδικής δήλωσης για κάποια φορολογική περίοδο, ο προϊστάμενος της ελεγκτικής υπηρεσίας μπορεί, χωρίς άλλη ελεγκτική ενέργεια, να εκδώσει προσωρινή πράξη προσδιορισμού του φόρου, με την οποία προβαίνει στον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας, των ποσοστών και των εκπτώσεων του φόρου με βάση τα στοιχεία των περιοδικών δηλώσεων στις οποίες έχει προβεί ο υπόχρεος κατά τις τρεις προηγούμενες φορολογικές περιόδους. Στην περίπτωση αυτή, ως φορολογητέα αξία ανά συντελεστή φόρου λαμβάνονται οι αντίστοιχοι μέσοι όροι που προκύπτουν από τις παραπάνω δηλώσεις.

Για επιχειρήσεις που λειτουργούν εποχιακά ο προσδιορισμός της φορολογητέας αξίας, των ποσοστών και των εκπτώσεων του φόρου γίνεται με βάση τα στοιχεία της αντίστοιχης περιόδου του προηγούμενου έτους, προσαυξημένα κατά δεκαπέντε τοις εκατό (15%).

3.⁽³⁾ Η προσωρινή πράξη περιέχει τη φορολογητέα αξία που προκύπτει από τα βιβλία και στοιχεία του υπόχρεου, το φόρο που αναλογεί, τις εκπτώσεις του φόρου, καθώς και τον πρόσθετο φόρο.

4. Κατά της προσωρινής πράξης επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής, η οποία δεν αναστέλλει τη βεβαίωση και είσπραξη του φόρου. Οι δικαστικές αποφάσεις που εκδίδονται στις περιπτώσεις αυτές αποτελούν προσωρινό δεδικασμένο και δεν επηρεάζουν τα αποτελέσματα του τακτικού ελέγχου και την ενδεχόμενη κύρια δίκη.

5. Από το φόρο που βεβαιώνεται οριστικά αφαιρείται ο φόρος της προσωρινής πράξης.

6.⁽⁴⁾ Κατά παρέκκλιση των διατάξεων της παραγράφου 8 του άρθρου 2 του ν. 2523/1997, καθώς και των διατάξεων του ν. 2648/1998 περί διευκόλυνσης τμηματικής καταβολής

(1) Το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 50 το οποίο είχε προστεθεί με την παράγραφο 13 του άρθρου 1 του Ν. 3427/2005 (ισχύς από 1.1.2006) καταργήθηκε με την παράγραφο 8 του άρθρου 8 του Ν. 3763/2009 (ισχύς από 27.5.2009). Το καταργηθέν εδάφιο είχε ως εξής: «Προκειμένου για επιχειρήσεις ανέγερσης και πώλησης οικοδομών, ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. μπορεί να εκδώσει προσωρινή πράξη προσδιορισμού του φόρου και ανά ειδική δήλωση Φ.Π.Α. που προβλέπεται στην περίπτωση γ της παραγράφου 4 του άρθρου 36».

(2) Η παράγραφος 2 του άρθρου 50 προστέθηκε με την παράγραφο 4 του άρθρου 8 του Ν. 3943/2011 και ισχύει από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ δηλ. από 31.3.2011.

(3) Οι παράγραφοι 3, 4 και 5 του άρθρου 50 τέθηκαν όπως αναριθμήθηκαν με την παράγραφο 4 του άρθρου 8 του Ν. 3943/2011. Η αρίθμηση ισχύει από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ δηλ. από 31.3.2011. Προηγούμενος αποτελούσαν τις παραγράφους 2, 3 και 4.

(4) Η παράγραφος 6 του άρθρου 50 η οποία αρχικά είχε προστεθεί με την παράγραφο 5 της υποπαραγράφου Α.6 της παραγράφου Α του άρθρου πρώτου του Ν. 4152/2013 και στη συνέχεια είχε καταργηθεί με το άρθρο 18 του Ν. 4321/2015 (ισχύς από 21.3.2015), επανήλθε σε ισχύ με την περίπτωση 3 της υποπαραγράφου Δ13 της παραγράφου Δ του άρθρου 2 του Ν. 4336/2015 (ισχύς από την υπογραφή των συμβαλλόμενων μερών της Σύμβασης Χρηματοδοτικής Διευκόλυνσης δηλ. από 19.8.2015).

ληξιπρόθεσμων βεβαιωμένων οφειλών και κάθε άλλης ισχύουσας νομοθετικής ρύθμισης ληξιπρόθεσμων οφειλών:

α) σε περίπτωση διοικητικού ή δικαστικού συμβιβασμού που αφορά πράξεις του παρόντος άρθρου δεν μειώνεται ο προβλεπόμενος πρόσθετος φόρος,

β) οι οφειλές που βεβαιώνονται με τις πράξεις του παρόντος άρθρου δεν υπάγονται σε οποιαδήποτε διευκόλυνση ή ρύθμιση τμηματικής καταβολής ληξιπρόθεσμων οφειλών.

ΑΡΘΡΟ 51

ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗ ΤΩΝ ΠΡΑΞΕΩΝ⁽¹⁾

Οι πράξεις τις οποίες προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 κοινοποιούνται στον υπόχρεο μαζί με τη σχετική έκθεση ελέγχου, κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας. Αν η υπόθεση περαιωθεί ως ειλικρινής, τούτο γνωστοποιείται στον υπόχρεο με απλή ταχυδρομική επιστολή.

(1) Βλ. για την κοινοποίηση των πράξεων και άρθρα 5, 37, 62 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4987/2022).

ΑΡΘΡΟ 52

ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ ΕΠΙΛΥΣΗ ΤΗΣ ΔΙΑΦΟΡΑΣ

1. Ο υπόχρεος, σε βάρος του οποίου εκδόθηκε η πράξη που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 μπορεί, αν αμφισβητεί την ορθότητα της, να προτείνει στον αρμόδιο Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. τη διοικητική επίλυση της διαφοράς.

2. Η πρόταση υποβάλλεται με το δικόγραφο της προσφυγής ή με ιδιαίτερη αίτηση που κατατίθεται μέσα στη νόμιμη προθεσμία για την άσκηση της προσφυγής. Αυτός που υποβάλλει την αίτηση για τη διοικητική επίλυση της διαφοράς προσκομίζει τα αποδεικτικά στοιχεία για την υποστήριξη της αίτησης του και αναπτύσσει σ' αυτήν τους ισχυρισμούς του.

Αν υποβληθεί αίτημα για διοικητική επίλυση της διαφοράς με ιδιαίτερη αίτηση, η προθεσμία για την άσκηση της προσφυγής αναστέλλεται με την υποβολή της αίτησης, μη υπολογιζόμενης της ημέρας υποβολής αυτής και συνεχίζεται από την επόμενη εργάσιμη για τις δημόσιες υπηρεσίες ημέρα, της ημέρας υπογραφής της πράξης ματαίωσης ή μερικής επίλυσης της διαφοράς.⁽¹⁾

3. Ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ., αφού λάβει υπόψη του και εκτιμήσει όλα τα στοιχεία του φακέλου που προσκομίζονται από τον υπόχρεο και όσα αναπτύσσονται από αυτόν προφορικά ή γραπτά, καθώς και κάθε άλλο σχετικό με την υπόθεση στοιχείο, μπορεί, αν κρίνει το αίτημα βάσιμο εν όλω ή εν μέρει, να αποδεχθεί την ακύρωση της πράξης, την τροποποίηση της ή τη διαγραφή μερικών στοιχείων προσδιορισμού του φόρου, καθώς και τον περιορισμό του φόρου αυτού.

4. Αν συμπέσουν οι απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και του υπόχρεου, συντάσσεται και υπογράφεται και από τους δύο πρακτικό διοικητικής επίλυσης της διαφοράς.

Με το πρακτικό αυτό, που επέχει θέση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης, η διαφορά επιλύεται κατά το μέρος που επήλθε συμφωνία.

Αντίγραφο του πρακτικού της διοικητικής επίλυσης της διαφοράς παραδίδεται στον υπόχρεο. Το πρακτικό αυτό επέχει και θέση ατομικής ειδοποίησης σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 του Ν.Δ. 356/1974 (Κ.Ε.Δ.Ε.).

5. Η προηγούμενη παράγραφος εφαρμόζεται και στην περίπτωση κατάργησης της δίκης, κατά τις διατάξεις του Ν.Δ. 4600/1966 (ΦΕΚ242Α).

6. Η διοικητική επίλυση της διαφοράς μπορεί να γίνει από ειδικό πληρεξούσιο, αν αυτός καταθέσει στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. έγγραφο πληρεξουσιότητας, δημόσιο ή ιδιωτικό, εφόσον στο ιδιωτικό αυτό έγγραφο βεβαιώνεται το γνήσιο της υπογραφής του εντολέα από δημόσια, δημοτική ή κοινοτική αρχή ή από συμβολαιογράφο.

7. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών ορίζεται ο τύπος και το περιεχόμενο του πρακτικού διοικητικής επίλυσης της διαφοράς.

Σημείωση: Το ανωτέρω άρθρο ίσχυσε μέχρι 31.7.2013. Από 1.1.2014 υφίσταται η διοικητική διαδικασία ενδικοφανούς προσφυγής του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)

(1) Το τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 2 του άρθρου 52 προστέθηκε με την παράγραφο 9 του άρθρου 8 του Ν. 3763/2009 και ισχύει από τη δημοσίευσή του νόμου στο ΦΕΚ δηλ. από 27.5.2009, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 49 του ίδιου νόμου.

η οποία εφαρμόζεται και στο Φ.Π.Α. Το ίδιο άρθρο παραμένει και με το νέο Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4987/2022)

ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ:

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1069/4.3.2014.- Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α 170/26.07.2013) «Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή», όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 49 του ν. 4223/2013 (ΦΕΚ Α 287/31.12.2013) για την διαδικασία υποβολής και εξέτασης ενδικοφανών προσφυγών από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών.

Μετά τις με αριθμό Δ6Α 1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 (ΦΕΚ Β 3367/31.12.2013) και Πολ. 1002/31.12.2013 (ΦΕΚ Β 55/16.01.2014) αποφάσεις του Γενικού Γραμματέα της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων με τις οποίες, αφού μετονομάστηκε η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης σε Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, ανακαθορίστηκε η εσωτερική διάρθρωση και οι αρμοδιότητές της και προσδιορίστηκαν οι λεπτομέρειες για τη λειτουργία της, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεών της, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Α 170/26.07.2013) «Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή», όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 49 του ν. 4223/2013 (ΦΕΚ Α 287/31.12.2013) παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες και παρακαλούμε για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:

Α. Ειδική Διοικητική Διαδικασία ενδικοφανούς προσφυγής ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

1. Σε ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών υπόκεινται εν όλω ή εν μέρει οι πράξεις, ρητές ή σιωπηρές, που εκδίδονται από τη Φορολογική Αρχή ή συντελούνται από 1.1.2014 και εφεξής και εμπíπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (άρθρο 2 ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει), με την εξαίρεση που προβλέπεται μέχρι 1.1.2015 (σύμφωνα με την παρ. 29 του άρθ. 66 του Κ.Φ.Δ.) για τις πράξεις κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών, οι οποίες εφόσον εκδόθηκαν μετά την 1.1.2014 θα προσβάλλονται απευθείας στα Διοικητικά Δικαστήρια.

Ός εκ τούτου, η Φορολογική Αρχή, για όλες τις λοιπές πράξεις που εκδίδονται μετά την ως άνω ημερομηνία, υποχρεούται να αναγράφει επί του σώματος αυτών, ότι «σε περίπτωση αμφισβήτησής της, ο υπόχρεος πρέπει να υποβάλει, δια της αρμόδιας φορολογικής αρχής που την εξέδωσε, ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών εντός προθεσμίας 30 ημερών από την κοινοποίησή της», καθώς και το ότι «είναι απαράδεκτη η προσφυγή απευθείας στα τακτικά διοικητικά δικαστήρια κατά της πράξης».

2. Η ενδικοφανής προσφυγή και το αίτημα αναστολής πρέπει να αναφέρουν όλους τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του, τα οποία συνυποβάλλονται με την προσφυγή.

Επισημαίνεται ότι στην προσφυγή πρέπει να συμπεριλαμβάνονται οπωσδήποτε τα στοιχεία επικοινωνίας με τον αιτούντα (δηλαδή ταχυδρομική διεύθυνση και διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, όπου και μόνο θα κοινοποιείται η απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών), καθώς και τα στοιχεία του αντικλήτου, εφόσον ορίζεται από τον προσφεύγοντα. Σημειώνεται ότι υπόχρεα φυσικά και νομικά πρόσωπα, που δεν έχουν την κατοικία ή την έδρα τους στην Περιφέρεια Αττικής, οφείλουν κατ αρχήν να διορίζουν αντίκλητο που να έχει την κατοικία ή το χώρο εργασίας του εντός αυτής, όμως αυτό δεν αποτελεί προϋπόθεση του παραδεκτού της ενδικοφανούς προσφυγής και, σε κάθε περίπτωση, η προσφυγή εξετάζεται αδιακρίτως αν έχει ορισθεί ή δεν έχει ορισθεί αντίκλητος εντός Αττικής. Συνεπώς, οι φορολογικές αρχές, αφού επισημάνουν τη σχετική έλλειψη στον προσφεύγοντα, υποχρεούνται να παραλαμβάνουν τις ενδικοφανείς προσφυγές,

ακόμα και στην περίπτωση που δεν ορίζεται αντίκλητος εντός Αττικής, εφόσον πληρούνται οι λοιπές προϋποθέσεις.

3. Ο υπόχρεος, με το αίτημά του, υποβάλλει ταυτόχρονα στην αρμόδια φορολογική αρχή και ηλεκτρονικό φάκελο με τα ως άνω έγγραφα σε μαγνητική μορφή ή σε οποιαδήποτε αναγνώσιμη μορφή ηλεκτρονικού αρχείου, μαζί με υπεύθυνη δήλωση του άρθρου 8 ν. 1599/1986, ότι αυτά αποτελούν το ακριβές περιεχόμενο των εγγράφων που έχουν υποβληθεί.

Β. Υποχρεώσεις της Φορολογικής αρχής

1. Η αρμόδια φορολογική αρχή στην οποία υποβάλλεται η ενδικοφανής προσφυγή, υποχρεούται να τη διαβιβάσει στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, μαζί με τον πλήρη φάκελο της υπόθεσης άμεσα και πάντως όχι αργότερα από επτά (7) ημέρες μετά από την κατάθεσή της, όπως ορίζεται και στη διάταξη της παρ. 2 του άρθ. 63 του Κ.Φ.Δ., διότι σε αντίθετη περίπτωση δυσχεραίνεται ανυπέρβλητα το έργο της υπηρεσίας.

2. Για το λόγο αυτό, ο Προϊστάμενος της αρμόδιας φορολογικής αρχής, μετά την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής, ορίζει αμελλητί υπάλληλο, ο οποίος καθίσταται υπεύθυνος για τη συγκρότηση του σχετικού φακέλου (φυσικού και ηλεκτρονικού) καθώς και για τη σύνταξη αιτιολογημένων απόψεων της φορολογικής αρχής επί των ισχυρισμών που προβάλλει ο υπόχρεος στην ασκηθείσα ενδικοφανή προσφυγή του και για την παροχή τυχόν πληροφοριών στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών επί του αιτήματος αναστολής καταβολής του πενήντα τοις εκατό (50%) του αμφισβητούμενου ποσού της πράξης. Στο έγγραφο αυτό θα περιλαμβάνονται οι απόψεις της φορολογικής αρχής διακεκριμένα ανά προβαλλόμενο λόγο και ισχυρισμό του υπόχρεου, όπως ακριβώς αναφέρονται στην ενδικοφανή προσφυγή.

3. Σε περίπτωση που διαπιστώνονται ελλείψεις είτε ως προς το έγγραφο των απόψεων της φορολογικής αρχής είτε ως προς το περιεχόμενο του φακέλου της υπόθεσης, η αρμόδια φορολογική αρχή (Δ.Ο.Υ. - Ελεγκτικό Κέντρο) ή Περιφερειακή Υπηρεσία του Σ.Δ.Ο.Ε. υποχρεούται για την συμπλήρωση και την εκ νέου αποστολή των σχετικών εγγράφων στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, εντός δεσμευτικής προθεσμίας τριών (3) εργασιμών ημερών από τη σχετική ειδοποίηση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών. Η επικοινωνία και η εν γένει αλληλογραφία μεταξύ Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών και αρμόδιας φορολογικής αρχής στις περιπτώσεις αυτές, γίνεται μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, τηλεομοιοτυπίας ή με κάθε πρόσφορο μέσο.

4. Συνεπώς, στις περιπτώσεις που η φορολογική αρχή που εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη είναι διαφορετική από την υπηρεσία που διενήργησε τον έλεγχο, ο Προϊστάμενος της φορολογικής αρχής δύναται προηγουμένως να αιτείται ο ίδιος από την τελευταία την παροχή σχετικών διευκρινίσεων, πληροφοριών ή στοιχείων, εφόσον από την εκτίμηση των ισχυρισμών του υπόχρεου ή από άλλους λόγους, με αφορμή την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής, αυτά κρίνονται απαραίτητα για τη συγκρότηση του φακέλου της υπόθεσης σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρούσα απόφαση. Στις περιπτώσεις αυτές οι αρμόδιες ελεγκτικές υπηρεσίες που διενήργησαν τον έλεγχο οφείλουν να ανταποκρίνονται άμεσα και κατά προτεραιότητα, προκειμένου να διεκπεραιώνεται εμπρόθεσμα η αποστολή του φακέλου της ενδικοφανούς προσφυγής στην Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, έτσι ώστε να μην παρακωλύεται το έργο της, ειδικά όσον αφορά την εξέταση των αιτημάτων αναστολής εντός του δεσμευτικού 20ημέρου.

5. Ο υπάλληλος που ορίστηκε, μεριμνά για τη συγκρότηση του φυσικού φακέλου που περιλαμβάνει τα οικεία έγγραφα (αντίγραφα- τα πρωτότυπα θα παραμείνουν στην εκδούσα φορολογική αρχή) και τα στοιχεία της υπόθεσης, προκειμένου αυτά να αποσταλούν στην Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών εντός των κατά τα ως άνω οριζομένων προθεσμιών. Κατά την αποστολή του φακέλου της υπόθεσης ο αρμόδιος υπάλληλος καταρτίζει και επισυνάπτει σε αυτόν αναλυτική κατάσταση στην οποία καταγράφονται τα έγγραφα που συμπεριλαμβάνει ο φάκελος της υπόθεσης. Σημειώνεται ότι σύμφωνα με το ισχύον δικονομικό σύστημα, αλλά και από σχετική διάταξη που

προωθείται από το ΥΔΙΜΗΔ, ακόμη και ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων θα επιτρέπεται η αποστολή παραδεκτώς και απλών φωτοαντιγράφων των δημοσίων εγγράφων.

Επιπλέον, αυστηρώς εντός της ίδιας ως άνω 7ήμερης προθεσμίας, ο υπάλληλος που ορίστηκε δημιουργεί και ηλεκτρονικό φάκελο της υπόθεσης τον οποίο αποστέλλει μέσω της υφιστάμενης ηλεκτρονικής εφαρμογής στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών.

Στον ηλεκτρονικό φάκελο περιλαμβάνονται σε ψηφιακή μορφή:

α) το διαβιβαστικό έγγραφο του φυσικού φακέλου της υπόθεσης προς την Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, με συνημμένη την κατάσταση των εγγράφων που προβλέπεται στο β εδάφιο της παρούσας παραγράφου,

β) η ενδικοφανής προσφυγή,

γ) η αίτηση αναστολής στην περίπτωση υποβολής της,

δ) τα έγγραφα που προσκόμισε ο υπόχρεος σε μαγνητική μορφή,

ε) οι εκθέσεις ελέγχου,

στ) οι προσβαλλόμενες πράξεις,

ζ) οι αιτιολογημένες απόψεις της φορολογικής αρχής επί των ισχυρισμών του υπόχρεου, καθώς και

η) κατάσταση - πίνακας των προσβαλλόμενων πράξεων (ως συνημμένο υπόδειγμα) που περιλαμβάνει:

(1) τον αριθμό και την ημερομηνία της πράξης,

(2) την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης,

(3) το είδος του φόρου,

(4) την διαχειριστική ή φορολογική περίοδο,

(5) την διαφορά φορολογητέας βάσης,

(6) το ποσό της διαφοράς φόρου,

(7) το ποσό πρόσθετου φόρου ή των τόκων μετά την 1.1.2014 και

(8) το ποσό του προστίμου του άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.,

(9) το ποσό των λοιπών προστίμων.

Τα διαλαμβανόμενα στην ως άνω περ. η δεν συμπληρώνονται εφόσον πρόκειται για πράξεις διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου, κατ' άρθρο 46 Κ.Φ.Δ.

Γ. Διαδικασία εξέτασης αιτήματος αναστολής

1. Με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής αναστέλλεται η καταβολή ποσοστού πενήντα τοις εκατό (50%) του αμφισβητούμενου ποσού της πράξης, υπό την προϋπόθεση ότι έχει ήδη καταβληθεί το υπόλοιπο ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%), εκτός αν υποβληθεί γ αυτό και γίνει αποδεκτό αίτημα αναστολής.

2. Εφόσον υποβληθεί από τον υπόχρεο, ταυτόχρονα με την ενδικοφανή προσφυγή και αίτημα αναστολής του καταβλητέου ποσοστού πενήντα τοις εκατό (50%) του αμφισβητούμενου ποσού της πράξης, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών δύναται να αναστείλει την πληρωμή του εν λόγω ποσοστού μόνο στην περίπτωση κατά την οποία κρίνεται ότι αυτό θα είχε ως συνέπεια την ανεπανόρθωτη βλάβη για τον υπόχρεο. Η αναστολή αυτή, στην περίπτωση που χορηγηθεί, ισχύει μέχρι την έκδοση της απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής, άλλως μέχρι την άπρακτη πάροδο του προβλεπόμενου χρονικού διαστήματος για την έκδοσή της. Το αίτημα αναστολής υποβάλλεται με το έγγραφο της ενδικοφανούς προσφυγής ή αυτοτελώς με ιδιαίτερο έγγραφο που κατατίθεται την ίδια ημέρα με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής. Με την υποβολή της αίτησης αναστολής και μέχρι την έκδοση απόφασης επ αυτής, άλλως μέχρι την άπρακτη πάροδο του προβλεπόμενου χρονικού διαστήματος για την έκδοσή της, αναστέλλεται η λήψη αναγκαστικών μέτρων είσπραξης. Τυχόν αναστολή της πληρωμής δεν απαλλάσσει τον υπόχρεο από την υποχρέωση καταβολής των τόκων λόγω εκπρόθεσμης καταβολής του φόρου.

3. Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών προκειμένου να εκτιμήσει την ανεπανόρθωτη βλάβη του υπόχρεου, λαμβάνει υπόψη της τους ισχυρισμούς αυτού, τα συνυποβαλλόμενα στοιχεία και ιδίως την περιουσιακή κατάσταση του υπόχρεου, σύμφωνα και με την Πολ 1002/31.12.2013, καθώς και κάθε άλλο πρόσφορο για την περίπτωση αυτή στοιχείο. Διευκρινίζεται ότι η περ. α της παρ. 2 του άρθρ. 2 της ως άνω Πολ. αναφέρεται στην έννοια του οικονομικού έτους, οπότε κατά την αληθή έννοια αυτής θα πρέπει να δηλώνονται τα έσοδα ή εισοδήματα των δύο προηγούμενων χρήσεων από το τρέχον φορολογικό έτος.

4. Η απόφαση επί του αιτήματος αναστολής εκδίδεται, εντός είκοσι (20) ημερών από την υποβολή της αίτησης στη φορολογική αρχή, διαφορετικά θεωρείται ότι η αίτηση αναστολής έχει απορριφθεί. Η εκδιδόμενη θετική για τον υπόχρεο απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών συνεπάγεται την αναστολή και του έτερου 50% που σε άλλη περίπτωση παρέχεται απευθείας εκ του νόμου με την καταβολή και γνωστοποιείται άμεσα στην αρμόδια φορολογική αρχή για τις δικές της ενέργειες αναφορικά με τις προβλεπόμενες για κάθε περίπτωση διαδικασίες αναστολής των αναγκαστικών μέτρων είσπραξης, με ενημέρωση και του υπόχρεου.

Σε περίπτωση έκδοσης απορριπτικής απόφασης, η γνωστοποίηση γίνεται ομοίως κατά τα ως άνω. Εφόσον, όμως, δεν εκδοθεί ρητή απορριπτική απόφαση εντός της προθεσμίας των είκοσι (20) ημερών, δεν πραγματοποιείται σχετική γνωστοποίηση και η αίτηση θεωρείται ότι έχει σιωπηρώς απορριφθεί, μετά την πάροδο της προθεσμίας αυτής.

Δ. Εξέταση Ενδικοφανούς Προσφυγής και έκδοση απόφασης

1. Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών λαμβάνοντας υπόψη το σύνολο των στοιχείων του φακέλου και κάθε άλλη πληροφορία που σχετίζεται με την υπόθεση, εκδίδει απόφαση εντός εξήντα (60) ημερών από την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής η οποία κοινοποιείται στον υπόχρεο κατά τις ισχύουσες διατάξεις του άρθρου 5 του Κ.Φ.Δ. και παράλληλα αποστέλλεται στην αρμόδια Φορολογική Αρχή για τις δικές της ενέργειες.

2. Ειδικά, για τις περιπτώσεις των ενδικοφανών προσφυγών που υποβάλλονται στην αρμόδια Φορολογική Αρχή μέχρι 28.2.2014, η προθεσμία έκδοσης της απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών επεκτείνεται στις εκατόν είκοσι (120) ημέρες.

3. Στις περιπτώσεις που με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής προσκομισθούν στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών νέα στοιχεία ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση, προκειμένου να εκφράσει εγγράφως τις απόψεις του, αναπτύσσοντας τους προβαλλόμενους με την ενδικοφανή προσφυγή λόγους και τα τυχόν συνυποβαλλόμενα σε αυτήν νέα στοιχεία ή τα επικαλούμενα με το αίτημά του νέα πραγματικά περιστατικά σύμφωνα με τα παραπάνω οριζόμενα. Στην περίπτωση αυτή, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών δύναται να ζητά από την αρμόδια φορολογική αρχή τη διενέργεια πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων, τάσσοντας σύντομη ρητή προθεσμία, προκειμένου η τελευταία να της αποστείλει το σχετικό πόρισμά της, καθόσον η διαδικασία αυτή δεν διακόπτει την 60νθήμερη προθεσμία για έκδοση της σχετικής απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών.

Ως νέα στοιχεία ορίζονται αυτά τα οποία δεν είχε στη διάθεσή της η φορολογική αρχή και δεν ήταν δυνατόν να τα λάβει υπ' όψιν της κατά το χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης.

Ε. Άσκηση προσφυγής ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων

1. Κατά της απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή της σιωπηρής απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, ο υπόχρεος δύναται να ασκήσει προσφυγή ενώπιον του αρμόδιου καθ' ύλην και κατά τόπον Διοικητικού Δικαστηρίου σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας. Η προσφυγή κατατίθεται από τον υπόχρεο στη γραμματεία της έδρας του δικαστηρίου στο οποίο απευθύνεται, εντός τριάντα (30) ημερών από τη συντέλεση της κοινοποίησης σε αυτόν της απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών σύμφωνα με το άρθρο 5 του Κ.Φ.Δ. ή της

σιωπηρής απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής λόγω παρόδου της προθεσμίας προς έκδοση σχετικής απόφασης.

2. Με επιμέλεια του υπόχρεου και επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, απαιτείται η επίδοση επικυρωμένου αντιγράφου του δικογράφου της προσφυγής, με δικαστικό επιμελητή κατ άρθρο 48 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών (σε κάθε περίπτωση, δηλαδή και επί σιωπηρής απόρριψης και απόρριψης ρητώς ως απαράδεκτης ή εκπρόθεσμης) μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκηση της προσφυγής, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 126 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας.

Οι φορολογικές αρχές πρέπει να ενημερώνουν προς τούτο τους φορολογούμενους και να μην παραλαμβάνουν, ως μη υπόχρεες, αντίγραφα δικαστικών προσφυγών, εφόσον διάδικος πλέον, είναι η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, η απόφαση της οποίας προσβάλλεται. Αν όμως η επίδοση γίνει εκ παραδρομής στη Δ.Ο.Υ. ή το Ελεγκτικό Κέντρο που εξέδωσε την αρχικώς προσβαλλόμενη (αμφισβητούμενη) πράξη εμπρόθεσμα, τότε θα μπορούσε -στα πλαίσια της χρηστής διοίκησης και κατά τα οριζόμενα στον Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας- να θεωρηθεί εμπροθέσμως υποβληθείσα, έστω κι αν αποστέλλεται ακολούθως στη Διεύθυνση επίλυσης Διαφορών μετά το προβλεπόμενο 20ήμερο. Ωστόσο, τέτοιες επιδόσεις έχουν κριθεί μη σύνομες από τα Διοικητικά Δικαστήρια με αποτέλεσμα να απορρίπτονται ως απαράδεκτες οι σχετικές προσφυγές, οπότε σκόπιμο είναι να αποτρέπονται οι φορολογούμενοι ή οι εντεταλμένοι προς τούτο δικαστικοί επιμελητές από το να επιδίδουν τα αντίγραφα των δικαστικών προσφυγών στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την αρχικώς προσβαλλόμενη πράξη.

3. Σε περίπτωση άσκησης δικαστικής προσφυγής από τον υπόχρεο κατά της απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή της σιωπηρής απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η ανωτέρω Διεύθυνση ενημερώνει αυτή (εφόσον της έχει επιδοθεί αντίγραφο της σχετικής προσφυγής) άμεσα εγγράφως την αρμόδια φορολογική αρχή, προκειμένου να λάβει γνώση και για τυχόν δικές της ενέργειες. Αντίθετα, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών δεν ενημερώνει την αρμόδια φορολογική αρχή επί μη άσκησης προσφυγής, δεδομένου ότι, εφόσον δεν αποσταλεί έγγραφο από την ανωτέρω Διεύθυνση για άσκηση προσφυγής, τεκμαίρεται κατ' αντιδιαστολή η μη άσκηση προσφυγής μετά από πάροδο 65 ημερών εφόσον η κοινοποίησή της απόφασής της έγινε με συστημένη επιστολή (15 ημέρες από την αποστολή της συστημένης επιστολής + 30 ημέρες προθεσμία για την άσκηση δικαστικής προσφυγής + 20 ημέρες για την επίδοση αντιγράφου της δικαστικής προσφυγής). Τονίζεται όμως ότι ανεξάρτητα από τα παραπάνω, κάθε φορολογική αρχή θα πρέπει να παρακολουθεί με δική της μέριμνα την κάθε υπόθεση που την αφορά για την άσκηση ή μη δικαστικής προσφυγής, μέσω της υφιστάμενης ηλεκτρονικής εφαρμογής για την αποστολή του ηλεκτρονικού φακέλου των ενδικοφανών προσφυγών, η οποία σημειωτέον ενημερώνεται άμεσα και διαρκώς για την εξέλιξη κάθε υπόθεσης και είναι προσβάσιμη για όλες τις φορολογικές αρχές για τις αποσταλείσες από αυτές υποθέσεις που τις αφορούν.

4. Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών αποστέλλει αναλυτική έκθεση των απόψεών της επί της προσφυγής ή αντίστοιχα και επί της αναστολής κατ άρθρα 200 επ. του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, που συνοδεύει τον προβλεπόμενο από τα άρθρα 129 και 149 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας διοικητικό φάκελο, ο οποίος διαβιβάζεται εντός των οριζόμενων προθεσμιών στο δικαστήριο στο οποίο απευθύνεται. Σε περίπτωση άσκησης προσφυγής κατά σιωπηρής απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής ή απόρριψής της ως απαράδεκτης λόγω χρονικής αναρμοδιότητας της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (δηλαδή για πράξεις που εκδόθηκαν πριν την 1/8/2013) ή λόγω εκπροθέσμου (δηλαδή σε περιπτώσεις που η ενδικοφανής προσφυγή ασκήθηκε μετά την παρέλευση της προθεσμίας των 30 ημερών από την κοινοποίηση της πράξης), η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών διαβιβάζει τον φάκελο της υπόθεσης στην αρμόδια Φορολογική αρχή, η οποία και αποστέλλει τα προβλεπόμενα στο αρμόδιο Διοικητικό Δικαστήριο, μαζί με την ως άνω ανα-

λυτική έκθεση των απόψεων της που συντάσσει η ίδια επί της προσφυγής ή της αναστολής αντίστοιχα.

Κατά συνέπεια, οι σχετικές κλήσεις των αρμόδιων δικαστηρίων για τον προσδιορισμό δικασίμου για τη συζήτηση κάθε υπόθεσης, εφόσον διαβιβαστούν στη μη υπόχρηνη υπηρεσία, αυτή αμελλητί θα ειδοποιεί και θα διαβιβάζει τις κλήσεις στην αρμόδια υπηρεσία για την αποστολή των απόψεων και του διοικητικού φακέλου.

Συγχρόνως με την κατά τα ανωτέρω αποστολή του διοικητικού φακέλου στο δικαστήριο, αντίγραφο του ίδιου φακέλου αποστέλλεται στα αρμόδια περιφερειακά γραφεία του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους ή το Ειδικό Γραφείο Νομικού Συμβούλου Φορολογίας για τις περιοχές Αθηνών και Πειραιώς, στις περιπτώσεις που είναι υποχρεωτική (υποθέσεις άνω των 150.000 ευρώ που εισάγονται σε πρώτο και τελευταίο βαθμό στο αρμόδιο Διοικητικό Εφετείο) ή κρίνεται αναγκαία η παρουσία του στο Διοικητικό Δικαστήριο για κάποιο σοβαρό λόγο (και ύστερα από συνεννόηση στην τελευταία αυτή περίπτωση που δεν υφίσταται η σχετική υποχρέωση).

5. Προκειμένου να υπολογισθεί και να καταβληθεί το προβλεπόμενο κατά περίπτωση ποσό παραβόλου με βάση το ποσό του αντικειμένου της διαφοράς που προσδιορίστηκε με την απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, ο υπόχρεος, κατά την κατάθεση της προσφυγής, απευθύνεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την αμφισβητούμενη πράξη, η οποία συντάσσει και χορηγεί σε αυτόν ειδικό σημείωμα, σύμφωνα και με την παράγραφο 3 του άρθρου 277 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας.

6. Η αρμόδια φορολογική αρχή και η Φορολογική Διοίκηση δεν έχουν δικαίωμα άσκησης προσφυγής κατά της απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

ΣΤ. Μεταβατικώς, υποβολή στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών αιτημάτων επανεξέτασης σε περιπτώσεις λήξης μέτρων διασφάλισης σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 14 του ν. 2523/1997 και διαβίβαση εκκρεμών αιτημάτων

1. Με τις μεταβατικές διατάξεις των παρ. 24, 25 και 26 του άρθρου 66 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ρυθμίζονται οι λεπτομέρειες για τη σταδιακή μετάβαση από το προγενέστερο καθεστώς της υποβολής από το φορολογούμενο αίτησης ολικής ή μερικής άρσης των διασφαλιστικών μέτρων, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 14 του ν. 2523/1997, στο υφιστάμενο καθεστώς, με το οποίο παρέχεται η δυνατότητα υποβολής σχετικού αιτήματος επανεξέτασης, σύμφωνα με τη διαδικασία του άρθρου 63 του Κ.Φ.Δ., για μέτρα διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου που λαμβάνονται κατ'άρθρο 46 του Κ.Φ.Δ.

2. Ειδικότερα, στις περιπτώσεις που είχαν ληφθεί μέτρα διασφάλισης σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 14 του ν. 2523/1997, όπως ίσχυε, και δεν είχε υποβληθεί μέχρι την 31.12.2013 αίτηση της παρ. 4 του ανωτέρω άρθρου, ούτε είχε ασκηθεί προσφυγή ενώπιον του αρμόδιου Διοικητικού Πρωτοδικείου κατά των μέτρων, ο υπόχρεος δύναται να υποβάλει αίτημα επανεξέτασης στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών εντός ανατρεπτικής προθεσμίας εξήντα (60) ημερών από το χρόνο έναρξης ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (1.1.2014).

3. Η ως άνω δυνατότητα υποβολής αιτήματος επανεξέτασης στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών παρέχεται και στην περίπτωση έκδοσης απόφασης της παρ. 4 του άρθρου 14 του ν. 2523/1997, για τη μερική άρση των μέτρων, συνεπεία της οποίας αναβιώνει η επιβολή αυτών σε χρόνο μεταγενέστερο της έναρξης ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, και εφόσον δεν έχει ασκηθεί προσφυγή ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων κατά αυτής. Το σχετικό δικαίωμα ασκείται οποτεδήποτε, εντός όμως ανατρεπτικής προθεσμίας τριάντα (30) ημερών από την αναβίωση των μέτρων.

4. Επίσης από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, στο πλαίσιο της ειδικής διοικητικής διαδικασίας του άρθρου 63 του Κ.Φ.Δ., θα εξεταστούν και τα εκκρεμή αιτήματα που είχαν υποβληθεί στον Υπουργό Οικονομικών (Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων σύμφωνα με την υφιστάμενη

μεταβίβαση αρμοδιοτήτων) σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 14 του ν. 2523/1997 και δεν εξετάστηκαν μέχρι 31.12.2013, οπότε διαβιβάστηκαν προς τούτο στο σύνολο τους από τη Διεύθυνση Παρακολούθησης Νομικών Υποθέσεων Ελέγχου και Αναγκαστικής Είσπραξης.

5. Για την εξέταση των ανωτέρω αιτημάτων εφαρμόζονται κατά τα λοιπά οι διατάξεις του άρθρου 63 του Κ.Φ.Δ., όπως ισχύει, καθώς και το άρθρο 5 της Πολ. 1282/31.12.2013 (ΦΕΚ 54/τ. Β716.01.2014) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων.

6. Επισημαίνεται ότι:

α) επί των ανωτέρω αιτημάτων της παρ.2 της παρούσας, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών θα μπορεί να εκδίδει απόφαση εντός εκατόν είκοσι (120) ημερών από την υποβολή τους, κατ' αναλογική εφαρμογή του τελευταίου εδαφίου της παρ. 5 του άρθρου 63 του Κ.Φ.Δ., (εφόσον δηλαδή υποβληθούν μέχρι 28.2.2014) ,

β) στις περιπτώσεις της παρ.4 της παρούσας, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών θα μπορεί να εκδίδει απόφαση εντός τεσσάρων (4) μηνών μετά την περιέλευση σε αυτήν της αρμοδιότητας επί των εκκρεμών αιτημάτων, ήτοι μέχρι 30 Απριλίου, και γ) για αιτήσεις που θα υποβληθούν σύμφωνα με την παρ.3 της παρούσας μετά την 28η Φεβρουαρίου 2014, θα εκδίδεται απόφαση εντός 60 ημερών, αλλιώς θα τεκμαίρεται σιωπηρή απόρριψή τους.

Ζ. Λοιπά θέματα

1. Κατά τα λοιπά ισχύουν τα διαλαμβανόμενα στην Απόφασή μας ΠΟΛ. 1002/31.12.2013 (ΦΕΚ 55 Β/16.1.2014).

2. Τέλος, αναφορικά με τη βεβαίωση και την καταβολή μετά την έκδοση απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, ειδικότερες οδηγίες θα δοθούν από τις αρμόδιες Φορολογικές Διευθύνσεις και τις λοιπές συναρμόδιες Υπηρεσίες της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, από τις οποίες ήδη εκδόθηκε η Δ12 1017827 ΕΞ 2014 από 24.1.2014 Εγκύκλιος «Βεβαίωση και καταβολή ποσών με βάση την ενδικοφανή προσφυγή».

Εγχειρίδιο απαντήσεων στα συνηθέστερα ερωτήματα που αφορούν την άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (Απρίλιος 2016)

Α. Ενδικοφανής προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης), στο πλαίσιο της ειδικής διοικητικής διαδικασίας

1. Πότε και γιατί υποβάλλονται οι ενδικοφανείς προσφυγές;

Οι ενδικοφανείς προσφυγές υποβάλλονται για την επανεξέταση των πράξεων της φορολογικής διοίκησης στο πλαίσιο της διοικητικής διαδικασίας.

Στόχος είναι η επίλυση των φορολογικών διαφορών σε σύντομες προθεσμίες, ώστε να επιτυγχάνεται η συντομότερη είσπραξη δημοσίων εσόδων και η αποσυμφόρηση των διοικητικών διαδικασιών από υποθέσεις που μπορούν να επιλυθούν σε επίπεδο φορολογικής διοίκησης.

2. Ποια υπηρεσία είναι αρμόδια για την εξέταση των ενδικοφανών προσφυγών;

Η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

Η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ειδική αποκεντρωμένη υπηρεσία, επιπέδου Διεύθυνσης, υπαγόμενη απευθείας στον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων) μετονομάστηκε σε Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών με την αριθ. Δ6Α 1198069 ΕΞ 2013/30-12-2013 (Φ.Ε.Κ. 3367 Β/31-12-2013) Απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων.

Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών ασκεί, μεταξύ άλλων που της ανατέθηκαν μεταβατικώς και περιστασιακά, και εκτός της κύριας αρμοδιότητάς της, που είναι η επανεξέταση των πράξεων της φορολογικής διοίκησης στο πλαίσιο της διοικητικής διαδικασίας, κατόπιν υποβολής

ενδικοφανούς προσφυγής, υποχρεωτικά προ της άσκησης δικαστικής προσφυγής, τις κατωτέρω αρμοδιότητες:

α) Την εξέταση αιτημάτων αναστολής της καταβολής του 50% του αμφισβητούμενου ποσού της προσβαλλόμενης με την ενδικοφανή προσφυγή πράξης.

β) Την επανεξέταση, στο πλαίσιο της διοικητικής διαδικασίας κατόπιν υποβολής ενδικοφανούς προσφυγής, των αποφάσεων της παρ. 4 του άρθρου 14 του ν.2523/1997, για τη μερική άρση των μέτρων διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου, συνεπεία των οποίων αναβιώνει η επιβολή αυτών σε χρόνο μεταγενέστερο της έναρξης ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εφόσον δεν έχει ασκηθεί προσφυγή ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων κατά αυτών και με την προϋπόθεση ότι το αίτημα επανεξέτασης υποβάλλεται εντός ανατρεπτικής προθεσμίας τριάντα (30) ημερών από την αναβίωση των μέτρων.

γ) Την επανεξέταση υποθέσεων, σύμφωνα με τις μεταβατικές διατάξεις της παρ. 10 του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ., που αναπέμπονται στη Φορολογική Διοίκηση με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου για να τηρηθεί η διαδικασία διοικητικής επίλυσης της διαφοράς. Ειδικότερα, σε περίπτωση έκδοσης απόφασης διοικητικού δικαστηρίου με την οποία κηρύσσεται απαράδεκτη η συζήτηση ενδίκου βοηθήματος ή μέσου και αναπέμπεται η υπόθεση στη Φορολογική Διοίκηση για να τηρηθεί η διαδικασία διοικητικής επίλυσης της διαφοράς (και επειδή η διαδικασία αυτή καταργήθηκε για πράξεις που εκδίδονται από 1.8.2013 και εφεξής), η υπόθεση εξετάζεται από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του Κ.Φ.Δ., εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδεχθεί την προσβαλλόμενη πράξη εντός αποκλειστικής προθεσμίας πέντε ημερών από την κοινοποίηση σε αυτόν της δικαστικής απόφασης ή σχετικής πρόσκλησης της Φορολογικής Διοίκησης. Στις περιπτώσεις αυτές οι υποθέσεις διαβιβάζονται οίκοθεν από τη φορολογική αρχή στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, χωρίς την τήρηση της διαδικασίας που ορίζεται στις ΠΟΔ 1002/31.12.2013 και 1069/4.3.2014 (δηλαδή χωρίς να ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή από τον φορολογούμενο) και στη συνέχεια ακολουθείται η διαδικασία που προβλέπεται στην περ. 95 του άρθρου 1 της υπ' αριθ. Δ6Α 1036682 ΕΞ 2014/25.2.2014 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 478Β/26-2-2014) «Μεταβίβαση αρμοδιοτήτων και εξουσιοδότηση υπογραφής "Με Εντολή Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων" σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης», όπως τροποποιήθηκε με την υπ' αριθ. Δ6Α 1054391 ΕΞ 2014/1.4.2014 (ΦΕΚ 796 Β/01-04-2014) όμοια Απόφαση.

Αυτοτελή Τμήματα της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών που εδρεύουν στην Περιφερειακή Ενότητα Θεσσαλονίκης

Οι ενδικοφανείς προσφυγές που υποβάλλονται, κατά πράξεων, ρητών ή σιωπηρών, που εκδίδονται (ή συντελούνται) από την 1.4.2015 και εφεξής από τις Δ.Ο.Υ. των Περιφερειών Ανατολικής Μακεδονίας και Θράκης, Κεντρικής Μακεδονίας, Δυτικής Μακεδονίας και Ηπείρου, όπως αυτές ορίζονται στο Παράρτημα 2 του π.δ. 111/2014 (ΦΕΚ 178 Α/29-8-2014) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών», εξετάζονται από τα Αυτοτελή τμήματα Επανεξέτασης και Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης, της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, με έδρα την Περιφερειακή Ενότητα Θεσσαλονίκης. (Σχετικές οι Δ.ΟΡΓ.Α 1159205 ΕΞ 2014/01-12-2014, ΦΕΚ Β 3250/4.12.2014, Δ.ΟΡΓ.Α 1170232 ΕΞ 2014/30-12-2014, ΦΕΚ Β 3586/31.12.2014, και Δ.ΟΡΓ.Α 1006534 ΕΞ 2015/19-01-2015, ΦΕΚ Β 165/23.01.2015 Αποφάσεις της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων και η ΠΟΔ 1081/6-4-2015 Εγκύκλιος ΓΓΔΕ).

Επισημαίνεται ότι στην αρμοδιότητα των ως άνω Αυτοτελών Τμημάτων της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών δεν υπάγονται:

α) Οι ενδικοφανείς προσφυγές που ασκούνται κατά πράξεων που εκδίδονται από το Κέντρο Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.) και το Κέντρο Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.).

β) Οι ενδικοφανείς προσφυγές που ασκούνται κατά πράξεων της φορολογικής διοίκησης με τις οποίες εφαρμόζονται διασφαλιστικά μέτρα των συμφερόντων του Δημοσίου, σύμφωνα με το άρθρο 46 του Κ.Φ.Δ.

Οι ανωτέρω ενδικοφανείς προσφυγές υπάγονται στην αρμοδιότητα των Υποδιευθύνσεων Επανεξέτασης και Νομικών Θεμάτων της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών που εδρεύουν στο Νομό Αττικής.

3. Σε ποιες περιπτώσεις και πώς μπορώ να υποβάλω ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών;

Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί πράξεις, ρητές ή σιωπηρές, που εκδίδονται ή συντελούνται από 1/1/2014 και εφεξής σε βάρος του από τη Φορολογική Αρχή και εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (άρθρο 2 του ν. 4174/2013) οφείλει, πριν από την προσφυγή του στη Διοικητική Δικαιοσύνη, να ασκήσει ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων με αίτημα επανεξέτασης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας. Η ενδικοφανής προσφυγή κατατίθεται στην αρμόδια φορολογική αρχή που εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη.

Σημειώνεται ότι για την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών δεν απαιτείται παράβολο.

3.1. Μπορώ να υποβάλω άλλου είδους διοικητική προσφυγή κατά των πράξεων που προσβάλλονται με την ενδικοφανή προσφυγή;

Όχι. Η άσκηση οποιασδήποτε άλλης διοικητικής προσφυγής κατά των υποκειμένων στην ενδικοφανή προσφυγή πράξεων των φορολογικών αρχών είναι απαράδεκτη.

3.2. Μπορώ να ασκήσω προσφυγή απευθείας στα τακτικά διοικητικά δικαστήρια κατά των πράξεων που υπόκεινται σε ενδικοφανή προσφυγή;

Όχι. Η άσκηση προσφυγής απευθείας στα τακτικά διοικητικά δικαστήρια κατά των υποκειμένων στην ενδικοφανή προσφυγή πράξεων των φορολογικών αρχών είναι απαράδεκτη.

3.3. Μέσα σε ποια προθεσμία μπορώ να ασκήσω ενδικοφανή προσφυγή;

Η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται κατά πράξεων των φορολογικών αρχών, εντός ανατρεπτικής προθεσμίας τριάντα (30) ημερών που αρχίζει από την κοινοποίηση της πράξεως ή τη συντέλεση της παράλειψης, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 5 του Κ.Φ.Δ. ή αντίστοιχα του άρθρου 63 του Κ.Δ.Δ./μιας. Επισημαίνεται ότι η προθεσμία των τριάντα (30) ημερών για την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως ορίζεται στη διάταξη της παρ. 1, εδάφιο γ του άρθρου 63 του ν. 4174/2013, αναστέλλεται για το χρονικό διάστημα από την 1η έως την 31η Αυγούστου.

3.4. Σε ποια υπηρεσία θα καταθέσω την ενδικοφανή προσφυγή;

Η ενδικοφανής προσφυγή κατατίθεται στην αρμόδια φορολογική αρχή που εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη.

β Σε περιπτώσεις κατάργησης ή αναστολής λειτουργίας, κατά περίπτωση, της φορολογικής αρχής ή τμήματος ή γραφείου αυτής, που εξέδωσε την πράξη, η ενδικοφανής προσφυγή υποβάλλεται στη Δ.Ο.Υ. υποδοχής, η οποία την διαβιβάζει στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών (δηλαδή σε περίπτωση κατάργησης ή αναστολής λειτουργίας Τμήματος Ελέγχου ή Δικαστικού, η ενδικοφανής προσφυγή υποβάλλεται στη Δ.Ο.Υ. υποδοχής, μόνο εφόσον η πράξη εκδόθηκε μετά από έλεγχο).

3.5. Ποιος μπορεί να ασκήσει ενδικοφανή προσφυγή;

Η ενδικοφανής προσφυγή υποβάλλεται από τον υπόχρεο και εν γένει από κάθε πρόσωπο του άρθρου 64 παρ. 1 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, καθώς και από όλα τα ευθυνόμενα φυσικά πρόσωπα για την καταβολή του φόρου εκ μέρους του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.5 του άρθρου 50 του Κώδικα Φορολογικής

Διαδικασίας (ν.4174/2013).

Ειδικότερα, η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται:

- για σχολάζουσα κληρονομιά από τον κηδεμόνα,
- για επιδικία από τον προσωρινό διαχειριστή,
- για μεσεγγύηση από το μεσεγγυούχο,
- για πτωχέυσαντα από το σύνδικο,
- για ανήλικο από τον ασκούντα τη γονική μέριμνα ή τον επίτροπο και επί πλειόνων από τον ένα από αυτούς,
- για πρόσωπο που τελεί σε δικαστική συμπαράσταση από το δικαστικό συμπαραστάτη,
- για θανόντα φορολογούμενο από τους κληρονόμους του,
- οι εκκαθαριστές για νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες σε εκκαθάριση,
- τα πρόσωπα που είναι πρόεδροι, διευθυντές, διαχειριστές, διευθύνοντες σύμβουλοι, εντεταλμένοι στη διοίκηση και εκκαθαριστές των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων κατά το χρόνο της διάλυσης ή συγχώνευσής τους, καθώς και οι κατά τον χρόνο διάλυσης αυτών μέτοχοι ή εταίροι κεφαλαιουχικών εταιρειών, με ποσοστό συμμετοχής τουλάχιστον δέκα τοις εκατό.

Για τις όλες τις ως άνω περιπτώσεις, υποχρεωτικώς με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής συνυποβάλλονται και τα νομιμοποιητικά έγγραφα από τα οποία προκύπτουν οι παραπάνω ιδιότητες.

3.6. Ποιος μπορεί να ασκήσει ενδικοφανή προσφυγή κατά της πράξης διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου;

Η ενδικοφανής προσφυγή κατά της πράξης διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου δύναται να υποβληθεί από τον παραβάτη σε βάρος του οποίου επιβάλλονται τα μέτρα διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου της παραγράφου 5 του άρθρου 46 του ν. 4174/2013, όπως ισχύει, καθώς και από τα πρόσωπα σε βάρος των οποίων επιβλήθηκαν σωρευτικά τα ανωτέρω μέτρα σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.6 του άρθρου 46 του ν.4174/2013, όπως ισχύει, καθώς και του άρθρου 2 της ΠΟΛ.1282/31.12.2013.

Β. Αίτημα αναστολής του καταβλητέου ποσοστού πενήντα τοις εκατό (50%) του αμφισβητούμενου ποσού της πράξης

1. Με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής αναστέλλεται η καταβολή του αμφισβητούμενου ποσού της πράξης;

Με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής αναστέλλεται η καταβολή ποσοστού πενήντα τοις εκατό (50%) του αμφισβητούμενου ποσού της πράξης, υπό την προϋπόθεση ότι έχει ήδη καταβληθεί το υπόλοιπο ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%), εκτός αν υποβληθεί γι αυτό και γίνει αποδεκτό αίτημα αναστολής.

Η αναστολή δεν ισχύει επί του άμεσου προσδιορισμού του φόρου, καθώς και επί πράξης διοικητικού προσδιορισμού του φόρου, που εκδίδεται με βάση στοιχεία που έχουν παρασχεθεί από τον φορολογούμενο σε φορολογική του δήλωση.

2. Με ποιο τρόπο μπορώ να υποβάλω αίτημα αναστολής του καταβλητέου ποσοστού πενήντα τοις εκατό (50%) του αμφισβητούμενου ποσού της πράξης;

Ο υπόχρεος έχει δικαίωμα να υποβάλει, ταυτόχρονα με την ενδικοφανή προσφυγή και αίτημα αναστολής του καταβλητέου ποσοστού πενήντα τοις εκατό (50%) του αμφισβητούμενου ποσού της πράξης.

Το αίτημα αναστολής είτε συμπεριλαμβάνεται στο έγγραφο της ενδικοφανούς προσφυγής είτε υποβάλλεται αυτοτελώς με ιδιαίτερο έγγραφο που κατατίθεται την ίδια ημέρα με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής.

Βλέπε: Υπόδειγμα Αίτησης Αναστολής στην ιστοσελίδα της Γ.Γ.Δ.Ε. www.publicrevenue.gr/

kpi/public/archive/1/

3. Ποια στοιχεία πρέπει να συνοψιάω με την αίτηση αναστολής;

Με την αίτηση αναστολής υποβάλλονται στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών και τα αποδεικτικά στοιχεία με τα οποία τεκμηριώνονται οι ισχυρισμοί του αιτούντος και απαραίτητως υπεύθυνα δήλωση του άρθρου 8 ν. 1599/1986 στην οποία ο αιτών δηλώνει: α) τα παγκόσμια έσοδα ή εισοδήματά του από κάθε πηγή κατά το προηγούμενο και κατά το τρέχον έτος και β) την περιουσιακή του κατάσταση στην Ελλάδα και οπουδήποτε στην αλλοδαπή κατά το χρόνο κατάθεσης της αίτησης αναστολής.

Αν ο αιτών είναι φυσικό πρόσωπο, δηλώνονται επιπλέον και τα παγκόσμια έσοδα ή εισοδήματα από κάθε πηγή κατά το προηγούμενο και κατά το τρέχον έτος, καθώς και η περιουσιακή κατάσταση οπουδήποτε στην Ελλάδα και στην αλλοδαπή του ή της συζύγου και των ανηλικών τέκνων αυτού κατά το χρόνο κατάθεσης της αίτησης αναστολής.

Αν ο αιτών είναι νομικό πρόσωπο ή οποιασδήποτε μορφής νομική οντότητα, δηλώνονται επιπλέον και τα παγκόσμια έσοδα ή εισοδήματα από κάθε πηγή κατά το προηγούμενο και κατά το τρέχον έτος, καθώς και η περιουσιακή κατάσταση οπουδήποτε στην Ελλάδα και στην αλλοδαπή, κατά το χρόνο κατάθεσης της αίτησης αναστολής, των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων στο κεφάλαιο των οποίων συμμετέχει ο αιτών, καθώς και των φυσικών προσώπων που σύμφωνα με τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις ευθύνονται ατομικά για τις φορολογικές υποχρεώσεις του αιτούντος.

Η περιουσιακή κατάσταση περιλαμβάνει ιδίως τα εμπράγματα και ενοχικά δικαιώματα σε ακίνητα, τις καταθέσεις οποιουδήποτε είδους και τα συναφή τραπεζικά προϊόντα, τις επενδύσεις σε κινητές αξίες, τα μηχανοκίνητα ιδιωτικά μέσα μεταφοράς, τα δάνεια και τις δωρεές, τις μετοχές, τα μερίδια, τα δικαιώματα ψήφου ή συμμετοχής σε κεφάλαιο σε οποιασδήποτε μορφής νομική οντότητα, όπως ορίζεται στην παράγραφο 3 του Κ.Φ.Δ. (ν. 4174/2013) και τα εμπράγματα και ενοχικά δικαιώματα σε κινητά αξίας άνω των δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ. (Τα ανωτέρω πρέπει να δηλώνονται έστω και αρνητικά, δηλαδή ότι δεν υπάρχουν).

Μαζί με την περιουσιακή κατάσταση δηλώνεται από τον αιτούντα και η εκτιμώμενη αγοραία αξία των περιουσιακών στοιχείων που περιλαμβάνονται σε αυτήν. Για τα ακίνητα δηλώνεται και η αντικειμενική αξία αυτών.

Αν ο αιτών τηρεί λογιστικά βιβλία του Κ.Φ.Α.Σ. κατά τη διπλογραφική μέθοδο, με την αίτηση αναστολής συνοψιάονται ο τελευταίος ισολογισμός και το τελευταίο αναλυτικό ισοζύγιο γενικής λογιστικής του τρέχοντος έτους.

- Αίτηση αναστολής για την οποία δεν προσκομίζονται τα προαναφερθέντα στοιχεία απορρίπτεται.

Για το λόγο αυτό πρέπει ο αιτών να επιδεικνύει ιδιαίτερη επιμέλεια και σε κάθε περίπτωση να υποβάλει: α) την υπεύθυνα δήλωση του άρθρου 8 ν. 1599/1986 για τα εισοδήματα και την περιουσιακή του κατάσταση με το περιεχόμενο που αναφέρεται ανωτέρω, β) εφόσον τηρεί λογιστικά βιβλία του Κ.Φ.Α.Σ. κατά τη διπλογραφική μέθοδο, να υποβάλει και τον τελευταίο ισολογισμό και το τελευταίο αναλυτικό ισοζύγιο γενικής λογιστικής του τρέχοντος έτους, καθώς και γ) να προσκομίζει κάθε άλλο αποδεικτικό στοιχείο που κρίνει αναγκαίο για την απόδειξη της ανεπανόρθωτης βλάβης που δικαιολογεί τη χορήγηση αναστολής.

4. Με την υποβολή του αιτήματος αναστολής αναστέλλεται η υποχρέωση καταβολής του αμφισβητούμενου ποσού;

Με την υποβολή της αιτήσεως αναστολής και μέχρι την έκδοση απόφασης επ αυτής άλλως μέχρι την άπρακτη πάροδο του προβλεπόμενου χρονικού διαστήματος για την έκδοσή της, δεν λαμβάνονται μέτρα αναγκαστικής είσπραξης από τη φορολογική αρχή.

5. Άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής και αναστολή καταβολής του αμφισβητούμενου ποσού

της πράξης - Παράδειγμα:**5.1. Περίπτωση 1 (Ενδικοφανής προσφυγή χωρίς αίτημα αναστολής):**

Κατά της .../...-2014 Απόφασης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ., ποσού 100.000 ευρώ υποβάλλεται εμπρόθεσμα ενδικοφανής προσφυγή χωρίς αίτημα αναστολής. Στην περίπτωση αυτή, είναι καταβλητέο άμεσα το ποσοστό 50% του αμφισβητούμενου ποσού, δηλ. 50.000 ευρώ και, εφόσον αυτό καταβληθεί, αναστέλλεται η υποχρέωση καταβολής του υπολοίπου 50 % (αν όμως δεν γίνει η απαιτούμενη καταβολή, είναι απαιτητό το 100% σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις και δεν απολείεται η λήψη μέτρων αναγκαστικής εκτέλεσης από τη φορολογική αρχή).

5.2. Περίπτωση 2 (Ενδικοφανής προσφυγή με αίτημα αναστολής):

Κατά της .../...-2014 Απόφασης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ., ποσού 100.000 ευρώ υποβάλλεται εμπρόθεσμα ενδικοφανής προσφυγή και ταυτόχρονα υποβάλλεται αίτημα αναστολής του καταβλητέου ποσοστού 50% του αμφισβητούμενου ποσού. Στην περίπτωση αυτή, με την υποβολή της αιτήσεως αναστολής και μέχρι την έκδοση απόφασης επ αυτής ή την άπρακτη πάροδο του προβλεπόμενου χρονικού διαστήματος για την έκδοσή της, δεν λαμβάνονται μέτρα αναγκαστικής είσπραξης για το σύνολο του αμφισβητούμενου ποσού (100.000 ευρώ).

Αν το αίτημα αναστολής γίνει δεκτό, αναστέλλεται η καταβολή του συνόλου του αμφισβητούμενου ποσού (100.000 ευρώ) μέχρι την έκδοση της απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την άπρακτη πάροδο του προβλεπόμενου χρονικού διαστήματος για την έκδοσή της.

6. Σε ποιες περιπτώσεις μπορεί να γίνει δεκτό το αίτημα αναστολής;

Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών δύναται να αναστείλει την πληρωμή του καταβλητέου ποσοστού πενήντα τοις εκατό (50%) του αμφισβητούμενου ποσού της πράξης, μόνο στην περίπτωση κατά την οποία κρίνεται ότι αυτό θα είχε ως συνέπεια ανεπανόρθωτη βλάβη για τον υπόχρεο.

7. Σε πόσες ημέρες εκδίδεται απόφαση επί του αιτήματος αναστολής;

Η απόφαση επί της αιτήσεως αναστολής καταβολής εκδίδεται εντός προθεσμίας τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία υποβολής της ενδικοφανούς προσφυγής.

Εάν δεν εκδοθεί απόφαση εντός τριάντα (30) ημερών από την υποβολή της αίτησης στη φορολογική αρχή, η αίτηση αναστολής θεωρείται ότι έχει απορριφθεί.

8. Μέχρι πότε ισχύει η αναστολή της πληρωμής του καταβλητέου ποσοστού πενήντα τοις εκατό (50%) του αμφισβητούμενου ποσού της πράξης που χορηγείται από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών;

Η αναστολή ισχύει μέχρι την έκδοση της απόφασής επί της ενδικοφανούς προσφυγής, άλλως μέχρι την άπρακτη πάροδο του προβλεπόμενου χρονικού διαστήματος για την έκδοσή της.

9. Σε περίπτωση άσκησης δικαστικής προσφυγής κατά της απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή της σιωπηρής απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής αναστέλλεται η υποχρέωση καταβολής του αμφισβητούμενου ποσού;

Για την αναστολή λόγω άσκησης προσφυγής ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων ισχύουν ανάλογα οι διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 63 Κ.Φ.Δ., δηλαδή με την άσκηση της προσφυγής αναστέλλεται η καταβολή ποσοστού 50% του αμφισβητούμενου ποσού, υπό την προϋπόθεση ότι έχει καταβληθεί το υπόλοιπο 50%.

Η αναστολή δεν ισχύει επί του άμεσου προσδιορισμού του φόρου, καθώς και επί πράξης διοικητικού προσδιορισμού του φόρου, που εκδίδεται με βάση στοιχεία που έχουν παρασχεθεί από τον φορολογούμενο σε φορολογική του δήλωση.

10. Η αναστολή της πληρωμής απαλλάσσει από την υποχρέωση καταβολής των τόκων λόγω εκπρόθεσμης καταβολής του φόρου;

Τυχόν αναστολή της πληρωμής δεν απαλλάσσει τον υπόχρεο από την υποχρέωση καταβολής

των τόκων λόγω εκπρόθεσμης καταβολής του φόρου.

11. Μπορεί να υποβληθεί ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών αίτημα αναστολής εφαρμογής των μέτρων διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου;

Σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 5 της αριθ. ΠΟΛ 1282/2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, ταυτόχρονα με την ενδικοφανή προσφυγή μπορεί να υποβληθεί και αίτημα αναστολής εφαρμογής των μέτρων.

Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών δύναται να αναστείλει εν όλω ή εν μέρει την εφαρμογή των μέτρων, μέχρι την κοινοποίηση της απόφασής της, μόνο στην περίπτωση κατά την οποία η εφαρμογή τους θα είχε ως συνέπεια ανεπανόρθωτη βλάβη για τον αιτούντα.

Σημειώνεται ότι η προθεσμία για την άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής και η άσκησή της δεν αναστέλλουν την εφαρμογή των μέτρων.

Γ. Περιεχόμενο Ενδικοφανούς Προσφυγής - Συνυποβαλλόμενα στοιχεία

1. Ποιο είναι το περιεχόμενο της ενδικοφανούς προσφυγής;

Η ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να αναφέρει:

- τα ακριβή στοιχεία του υπόχρεου,
- την προσβαλλόμενη πράξη,
- τους λόγους, τους ισχυρισμούς και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του,
- τη διεύθυνση στην οποία θα συντελούνται οι κοινοποιήσεις των αποφάσεων, των πράξεων και των λοιπών εγγράφων της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, την διεύθυνση του ηλεκτρονικού ταχυδρομείου και τα εν γένει στοιχεία επικοινωνίας του υπόχρεου.

Σε κάθε περίπτωση μεταβολής των στοιχείων επικοινωνίας που επήλθε μετά την υποβολή του αιτήματος της ενδικοφανούς προσφυγής, ο υπόχρεος οφείλει να γνωστοποιεί εγγράφως αυτά στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, διαφορετικά οι κοινοποιήσεις γίνονται νομίμως βάσει των αρχικά δηλωθέντων στοιχείων.

Υπόχρεο φυσικό ή νομικό πρόσωπο, που δεν έχει την κατοικία ή την έδρα του στην Περιφέρεια Αττικής, δύναται, εφόσον επιθυμεί, με το έγγραφο της ενδικοφανούς προσφυγής, να διορίζει ως αντίκλητο, πρόσωπο που έχει την κατοικία ή τον χώρο της εργασίας του εντός αυτής και να αναφέρει τα πλήρη στοιχεία επικοινωνίας με αυτόν (όνομα, επώνυμο, πατρώνυμο, επάγγελμα, διεύθυνση επικοινωνίας, τηλέφωνο, τηλεμοιότητα, ηλεκτρονικό ταχυδρομείο).

Βλέπε: Υπόδειγμα Ενδικοφανούς Προσφυγής στην ιστοσελίδα της Γ.Γ.Δ.Ε. www.publicrevenue.gr/kpi/public/archive/1/

2. Ποια στοιχεία πρέπει να συνυποβάλω με την ενδικοφανή προσφυγή;

Ο υπόχρεος ταυτόχρονα με την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής, συνυποβάλλει στην αρμόδια φορολογική αρχή:

- α. Τα έγγραφα στα οποία βασίζει το αίτημά του.
 - β. Ηλεκτρονικό φάκελο (σε οπτικό δίσκο - CD ή USB κλπ.), στον οποίο περιλαμβάνονται σε μαγνητική μορφή και σε οποιαδήποτε αναγνώσιμη μορφή αρχείου:
 - αα) η υποβληθείσα ενδικοφανής προσφυγή,
 - ββ) η αίτηση αναστολής σε περίπτωση αυτοτελούς υποβολής,
 - γγ) τα έγγραφα και δικαιολογητικά που επικαλείται (σε ηλεκτρονικά αρχεία).
- Διευκρινίζεται ότι δεν απαιτείται να συμπεριλαμβάνεται η έκθεση ελέγχου και η προσβαλλόμενη πράξη, τις οποίες θα αποστείλει η αρμόδια φορολογική αρχή.
- γ. Υπεύθυνη δήλωση του άρθρου 8 ν. 1599/1986, με την οποία δηλώνεται το ακριβές του περιεχομένου των στοιχείων του ηλεκτρονικού φακέλου.

3. Σε ποιες περιπτώσεις θα κληθώ να εκφράσω τις απόψεις μου εγγράφως ή προφορικά ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών για τους λόγους που προβάλλονται με την ενδικοφανή προσφυγή;

Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, εάν το κρίνει απαραίτητο, δύναται εντός της οριζόμενης προθεσμίας για την έκδοση της απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής, να καλεί τον υπόχρεο εντός πέντε (5) εργασιμών ημερών, προκειμένου αυτός να εκφράσει τις απόψεις του εγγράφως ως προς τα σχετικά ζητήματα και τους προβαλλόμενους με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής λόγους και ισχυρισμούς.

Στις περιπτώσεις που με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής προσκομισθούν στην Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών νέα στοιχεία ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος καλείται σε ακρόαση, προκειμένου να εκφράσει εγγράφως τις απόψεις του, αναπτύσσοντας τους προβαλλόμενους με την ενδικοφανή προσφυγή λόγους και τα τυχόν συνυποβαλλόμενα σε αυτήν νέα στοιχεία ή τα επικαλούμενα με το αίτημά του νέα πραγματικά περιστατικά σύμφωνα με τα παραπάνω οριζόμενα. Ως νέα στοιχεία ορίζονται αυτά τα οποία δεν είχε στη διάθεσή της η φορολογική αρχή και δεν ήταν δυνατόν να τα λάβει υπ' όψιν της κατά το χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης. Προκειμένου να τύχουν εφαρμογής τα ανωτέρω αναφερόμενα, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών κρίνει εάν πρόκειται για νέα στοιχεία ή όχι ή για νέα πραγματικά περιστατικά, συνεκτιμώντας τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης που έχει διαβιβασθεί από την αρμόδια φορολογική αρχή και κάθε άλλο πρόσφορο στοιχείο.

Σε εξαιρετικές περιπτώσεις και εφόσον κατά την κρίση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών συντρέχει λόγος, η διενεργούμενη ακρόαση διεξάγεται και προφορικώς σε καθορισμένη ώρα και ημερομηνία εντός της Υπηρεσίας, ώστε ο υπόχρεος να αναπτύξει λεπτομερέστερα τους διαλαμβανόμενους στο έγγραφο της ακρόασης του ισχυρισμούς και τα τυχόν συνυποβαλλόμενα με την ενδικοφανή προσφυγή νέα στοιχεία ή τα επικαλούμενα με το αίτημά του νέα πραγματικά περιστατικά. Ο υπόχρεος παρίσταται αυτοπροσώπως ή με εξουσιοδοτημένο αντιπρόσωπο με βάση ειδικό πληρεξούσιο έγγραφο με θεώρηση του γνήσιου της υπογραφής από την κατά νόμο αρμόδια αρχή.

Σε κάθε άλλη περίπτωση, ο αιτών αναμένει την κοινοποίηση της απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την άπρακτη πάροδο της προθεσμίας προς έκδοση της απόφασης και δεν είναι αναγκαίο να επικοινωνεί με την Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών για παροχή πληροφοριών ή συμπληρωματικών στοιχείων σχετικά με την υπό εξέταση υπόθεση.

4. Σε ποια προθεσμία εκδίδεται απόφαση επί της ενδικοφανούς προσφυγής;

Η απόφαση επί της ενδικοφανούς προσφυγής εκδίδεται εντός προθεσμίας εκατόν είκοσι (120) ημερών από την ημερομηνία υποβολής της ενδικοφανούς προσφυγής στην αρμόδια φορολογική αρχή.

Αν εντός της κατά τα ανωτέρω προβλεπόμενης προθεσμίας, δεν εκδοθεί απόφαση και δεν ενημερωθεί σχετικά ο υπόχρεος ή δεν επιδοθεί η απόφαση, τότε θεωρείται ότι η ενδικοφανής προσφυγή έχει απορριφθεί από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών και ο υπόχρεος έχει λάβει γνώση αυτής της απόρριψης κατά την εκπνοή της ανωτέρω προθεσμίας.

Επισημαίνεται ότι κατά το χρονικό διάστημα από την 1η έως την 31η Αυγούστου αναστέλλεται η προθεσμία των εκατόν είκοσι (120) ημερών για την έκδοση αποφάσεων επί ενδικοφανών προσφυγών από την Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών.

Δ. Άσκηση προσφυγής ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων

1. Μπορώ να προσφύγω στα Διοικητικά Δικαστήρια κατά της απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών;

Κατά της απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή της σιωπηρής απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής λόγω παρόδου της προθεσμίας προς έκδοση της απόφασης, ο υπόχρεος δύναται να ασκήσει προσφυγή ενώπιον του αρμόδιου Διοικητικού Δικαστηρίου σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας.

Προσφυγή στα διοικητικά δικαστήρια απευθείας κατά οποιασδήποτε πράξης που εξέδωσε η

Φορολογική Διοίκηση είναι απαράδεκτη.

2. Ποια είναι η προθεσμία για την άσκηση προσφυγής ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων κατά της απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών; Έχω υποχρέωση να ενημερώσω την Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών για την άσκηση προσφυγής στα Διοικητικά Δικαστήρια;

Η προσφυγή κατατίθεται από τον υπόχρεο στη γραμματεία της έδρας του δικαστηρίου στο οποίο απευθύνεται, εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίηση σε αυτόν της απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή της σιωπηρής απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής λόγω παράδοσης της προθεσμίας προς έκδοση της απόφασης (εφόσον η απόφαση αποστέλλεται με συστημένη επιστολή, θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δεκαπέντε ημερών από την ημέρα αποστολής, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 5 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας).

Με επιμέλεια του υπόχρεου και επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, απαιτείται η επίδοση επικυρωμένου αντιγράφου του δικογράφου της προσφυγής στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, με δικαστικό επιμελητή, κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στα άρθρα 48, 49 και 126 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκηση της προσφυγής. Σε περίπτωση άσκησης δικαστικής προσφυγής κατά απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, για υποθέσεις αρμοδιότητας των Αυτοτελών Τμημάτων που εδρεύουν στην Περιφερειακή Ενότητα Θεσσαλονίκης, οι επιδόσεις των δικογράφων των προσφυγών, καθώς και των σχετικών κλήσεων από τα Διοικητικά Δικαστήρια, θα γίνονται στην έδρα αυτών (Θεσσαλονίκη) και δεν απαιτείται επίδοση και στην έδρα της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

3. Έχει υποχρέωση η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών για υπολογισμό του παραβόλου για την άσκηση της προσφυγής κατά απόφασης της ενώπιον του αρμόδιου Διοικητικού Δικαστηρίου;

Όχι. Σύμφωνα με την ΠΟΛ 1192/8-9-2011, προκειμένου να υπολογισθεί και να καταβληθεί το προβλεπόμενο κατά περίπτωση ποσό παραβόλου με βάση το ποσό του αντικειμένου της διαφοράς (2% όπως ορίζεται από τις διατάξεις του άρθρου 277 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας) που προσδιορίστηκε με την απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, ο υπόχρεος, πριν από την κατάθεση της προσφυγής, απευθύνεται με σχετική αίτησή του, στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την αμφισβητούμενη πράξη, η οποία του χορηγεί ειδικό σημείωμα.

Ε. Διατάξεις που ισχύουν για την εξέταση των ενδικοφανών προσφυγών

Για πράξεις που εκδίδονται από 1η Ιανουαρίου 2014 εφαρμόζεται το άρθρο 63 του Κ.Φ.Δ., όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις του άρθρου 49 του ν. 4223/2013, της υποπαρ. Δ.2 περ.14 άρθρου πρώτου ν. 4254/2014, της παρ. 1β του άρθρου 232 ν. 4281/2014 και του άρθρου 91 Ν.4316/2014 και της παρ. 3 του άρθρου 47 ν. 4331/2015, καθώς και οι ΠΟΛ: 1002/31.12.2013 Απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων και 1069/4.3.2014 Εγκύκλιος της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων.

Σημειώνεται ότι ενδικοφανείς προσφυγές που ασκούνται για πράξεις που εκδόθηκαν μέχρι 31/12/2013, εξετάζονται από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 70B του ν.2238/1994 και τα οριζόμενα στα άρθρα 1 έως 5 της ΠΟΛ. 1209/6.9.2013.

Κυριότερες αλλαγές σε σχέση με τα οριζόμενα στο άρθρο 70B του ν.2238/1994 είναι:

α) η δυνατότητα υποβολής ενδικοφανούς προσφυγής και σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης της Φορολογικής Διοίκησης,

β) η πρόβλεψη ότι με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής αναστέλλεται η καταβολή ποσοστού πενήντα τοις εκατό (50%) του αμφισβητούμενου ποσού της πράξης (που είναι βεβαιωμένο πλέον στο σύνολό του), υπό την προϋπόθεση ότι έχει καταβληθεί το υπόλοιπο πενήντα τοις εκατό (50%), εκτός αν υποβληθεί γι' αυτό και γίνει αποδεκτό αίτημα αναστολής. (βλ. σχετικό Κεφάλαιο Β στο παρόν Εγχειρίδιο).

γ) υπαγωγή στην ειδική διοικητική διαδικασία και των διασφαλιστικών μέτρων κατ άρθρο 46

Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013) όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

Επίσης, ενδικοφανείς προσφυγές που ασκούνται κατά των πράξεων της φορολογικής διοίκησης, με τις οποίες εφαρμόζονται μέτρα διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 5 και 6 του άρθρου 46 του ν. 4174/2013, όπως ισχύουν, καθώς και αιτήματα αναστολής εκτέλεσης των πράξεων αυτών, εξετάζονται από την Δ.Ε.Δ. σύμφωνα και με τις διατάξεις του άρθρου 5 της ΠΟΛ 1282/31.12.2013 (ΦΕΚ 54B/16.1.2014) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων.

Σχετικές ΠΟΛ:

ΠΟΛ 1002/31.12.2013: «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

ΠΟΛ 1069/4.3.2014: «Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α 170/26.07.2013) «Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή», όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 49 του ν. 4223/2013 (ΦΕΚ Α 287/31.12.2013) για την διαδικασία υποβολής και εξέτασης ενδικοφανών προσφυγών από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών».

ΠΟΛ 1282/31.12.2013: «Προληπτικά ή διασφαλιστικά του δημοσίου συμφέροντος μέτρα άμεσου και επείγοντος χαρακτήρα σε περίπτωση φοροδιαφυγής, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 5, 6 και 7 του άρθρου 46 του ν.4174/2013, εξειδίκευση των προσώπων σε βάρος των οποίων αυτά επιβάλλονται, καθορισμός των περιπτώσεων ολικής ή μερικής άρσης των μέτρων και μη εφαρμογής αυτών, προσδιορισμός χρόνου διατήρησής τους και άλλων ειδικότερων θεμάτων».

ΠΟΛ 1066/27.2.2014: «Κοινοποίηση των διατάξεων του άρθρου 50 του ν. 4238/2014 αναφορικά με την εξέταση από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης (Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών) υποθέσεων που είχαν εισαχθεί ενώπιον της Επιτροπής Διοικητικής Επίλυσης Διαφορών (Ε.Δ.Ε.Φ.Δ.) του άρθρου 70Α του ν.2238/1994 και οδηγίες για την εφαρμογή τους».

ΠΟΛ 1142/15.5.2014: «Κοινοποίηση των διατάξεων της περ. γ του άρθρου 50 του ν.4238/2014 όπως αυτές προστέθηκαν με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 184 του ν. 4261/2014 αναφορικά με την εξέταση από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης υποθέσεων που είχαν εισαχθεί ενώπιον της Επιτροπής Διοικητικής Επίλυσης Διαφορών (Ε.Δ.Ε.Φ.Δ.) του άρθρου 70Α του ν.2238/1994 με αίτημα διοικητικού συμβιβασμού και δεν εξετάστηκαν».

ΠΟΛ 1086/26.3.2014: «Κοινοποίηση της με αριθμό 32/2014 Γνωμοδότησης του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους αναφορικά με την δυνατότητα άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής μετά την υπαγωγή στις διατάξεις των άρθρων 55 και 66 παρ.4 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ 170Α /26-7-2013) ».

ΠΟΛ 1192/12.08.2014: «Αναστολή της προθεσμίας για την άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής ενώπιον της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης (Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών), καθώς και για την έκδοση αποφάσεων επί ενδικοφανών προσφυγών, κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου».

ΠΟΛ 1218/03.10.2014: «Υποβολή και διαβίβαση ενδικοφανών προσφυγών κατά πράξεων διοικητικού προσδιορισμού ΕΝ.Φ.Ι.Α. (ν. 4223/2013) έτους 2014 στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών».

ΠΟΛ 1254/11.12.2014: «Παύση της ισχύος της με αριθ. ΠΟΛ. 1218/2014 εγκυκλίου Γ.Γ.Δ.Ε. σχετικά με την υποβολή και διαβίβαση ενδικοφανών προσφυγών κατά πράξεων διοικητικού προσδιορισμού ΕΝ.Φ.Ι.Α. (ν. 4223/2013) στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών».

ΠΟΛ 1005/30.12.2014: «Επιμήκυνση των προθεσμιών για την έκδοση αποφάσεων επί αιτήσεων αναστολών και επί ενδικοφανών προσφυγών ενώπιον της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανε-

ξέτασης».

ΠΟΛ.1038/30.1.2015: «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθ. ΠΟΛ.1282/ 31.12.2013 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (Φ.Ε.Κ. 54/Β/16.1.2014) «Προληπτικά ή διασφαλιστικά του δημοσίου συμφέροντος μέτρα άμεσου και επείγοντος χαρακτήρα σε περίπτωση φοροδιαφυγής, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 5, 6 και 7 του άρθρου 46 του ν.4174/2013, εξειδίκευση των προσώπων σε βάρος των οποίων αυτά επιβάλλονται, καθορισμός των περιπτώσεων ολικής ή μερικής άρσης των μέτρων και μη εφαρμογής αυτών, προσδιορισμός χρόνου διατήρησής τους και άλλων ειδικότερων θεμάτων».

ΠΟΛ 1081/6.4.2015: «Διαδικασία υποβολής και εξέτασης ενδικοφανών προσφυγών από τα Αυτοτελή Τμήματα της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών που εδρεύουν στην Περιφερειακή Ενότητα Θεσσαλονίκης».

ΠΟΛ 1140/1.7.2015: «Παράταση προθεσμιών άσκησης ενδικοφανών προσφυγών και αιτήσεων αναστολής ενώπιον της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης λόγω της Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου «Τραπεζική αργία βραχείας διάρκειας» (ΦΕΚ Α 65 /28.06.2015)»

ΠΟΛ 1144/3.7.2015: «Επιμήκυνση των προθεσμιών για την έκδοση αποφάσεων επί ενδικοφανών προσφυγών ενώπιον της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης».

ΑΡΘΡΟ 53

ΒΕΒΑΙΩΣΗ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

1.⁽¹⁾ Ο προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. βεβαιώνει στο όνομα του υπόχρεου που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 35 τον κύριο και πρόσθετο φόρο που προκύπτει:

α)⁽²⁾ Βάσει των δηλώσεων που υποβάλλονται.

β) Βάσει των πράξεων προσδιορισμού του φόρου που αναφέρονται στα άρθρα 49 και 50. Στην περίπτωση πράξεων του άρθρου 49, για τις οποίες έχει ασκηθεί εμπρόθεσμη προσφυγή, η είσπραξη του 50% του ποσού που βεβαιώθηκε σύμφωνα με το προηγούμενο εδάφιο, αναστέλλεται έως την κοινοποίηση στην αρμόδια φορολογική αρχή της οριστικής πρωτόδικης απόφασης.

γ) Βάσει οριστικών αποφάσεων διοικητικών δικαστηρίων ή πρακτικών δικαστικού συμβιβασμού.

Για τη βεβαίωση του φόρου, ο προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. συντάσσει χρηματικό κατάλογο μέσα σε προθεσμία δύο μηνών από τη λήξη του μήνα που αποκτήθηκε ο τίτλος βεβαίωσης και πάντως όχι αργότερα από τρία έτη από το τέλος του έτους κατά το οποίο αποκτήθηκε ο τίτλος βεβαίωσης.

Η παράλειψη βεβαίωσης του φόρου μέσα στην προθεσμία των δύο μηνών που προβλέπεται στο προηγούμενο εδάφιο αποτελεί πειθαρχικό αδίκημα, που τιμωρείται σύμφωνα με τις διατάξεις του Υπαλληλικού Κώδικα.

2.⁽³⁾

(1) Η παράγραφος 1 του άρθρου 53 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 13 του άρθρου 27 του Ν. 3943/2011 και ισχύει από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ δηλ. από 31.3.2011. Η παράγραφος που αντικαταστάθηκε είχαν ως εξής: «1. Ο φόρος βεβαιώνεται από τον αρμόδιο Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. στο όνομα του υπόχρεου που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 35. Για τη βεβαίωση του φόρου, ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. συντάσσει χρηματικό κατάλογο μέσα σε προθεσμία δύο μηνών από τη λήξη του μήνα που αποκτήθηκε ο τίτλος βεβαίωσης και οπωσδήποτε όχι αργότερα από τρία έτη από το τέλος του έτους κατά το οποίο αποκτήθηκε ο τίτλος βεβαίωσης. Η παράλειψη βεβαίωσης του φόρου στην προθεσμία των δύο μηνών αποτελεί πειθαρχικό αδίκημα, που τιμωρείται σύμφωνα με τις διατάξεις του υπαλληλικού κώδικα».

(2) Οι περιπτώσεις α, β και γ της παραγράφου 1 του άρθρου 53 τέθηκαν όπως αντικαταστάθηκαν με την παράγραφο 7 της υποπαραγράφου Α6 της παραγράφου Α του άρθρου πρώτου του Ν. 4152/2013 και ισχύουν ως εξής: Η περίπτωση α της παραγράφου 1 του άρθρου 53, όπως τροποποιήθηκε ως άνω, ισχύει για τις εμπρόθεσμες περιοδικές δηλώσεις που υποβάλλονται από 1.6.2013 και τις εκπρόθεσμες περιοδικές δηλώσεις που υποβάλλονται από 1.7.2013 και εφεξής. Η περίπτωση β της παραγράφου 1 του άρθρου 53, όπως τροποποιήθηκε ως άνω, ισχύει για πράξεις προσδιορισμού ή δικαστικές αποφάσεις που εκδίδονται από 1.7.2013 και εφεξής (βλ. παρ. 11 ίδιου άρθρου). Η περίπτωση γ της παραγράφου 1 του άρθρου 53 ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, ήτοι από 9.5.2013. Η περίπτωση αυτή είναι όμοια με την αντικατασταθείσα. Οι περιπτώσεις που αντικαταστάθηκαν είχαν ως εξής: «α) Βάσει των δηλώσεων που υποβάλλονται. Αν δεν καταβληθεί το σύνολο του οφειλόμενου ποσού ταυτόχρονα με την υποβολή της δήλωσης και εφαρμογή των διατάξεων του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 2 του άρθρου 38, με τον κύριο και πρόσθετο φόρο συμβεβαιώνεται και η αναλογούσα προσαύξηση που προβλέπεται στο εν λόγω εδάφιο. β) Βάσει των πράξεων προσδιορισμού του φόρου που αναφέρονται στα άρθρα 49 και 50, εφόσον αυτές έχουν οριστικοποιηθεί με διοικητική επίλυση της διαφοράς ή λόγω μη άσκησης ή εκπρόθεσμης άσκησης προσφυγής. γ) Βάσει οριστικών αποφάσεων διοικητικών δικαστηρίων ή πρακτικών δικαστικού συμβιβασμού».

(3) Η παράγραφος 2 του άρθρου 53, καταργήθηκε με την παράγραφο 6 της υποπαραγράφου Α6 της παραγράφου Α του άρθρου πρώτου του Ν. 4152/2013. Η κατάργηση ισχύει για πράξεις προσδιορισμού ή δικαστικές αποφάσεις που εκδίδονται από 1.7.2013 και εφεξής, σύμφωνα με την περίπτωση β της παρ. 11 της ίδιας υποπαρ., παρ., άρθρου και νόμου. Η καταργηθείσα παράγραφος είχαν ως εξής: «Αν δεν επιτευχθεί διοικητική επίλυση της διαφοράς και ασκηθεί από τον υπόχρεο εμπρόθεσμη προσφυγή, βεβαιώνεται αμέσως από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) του αμφισβητούμενου κύριου φόρου και του πρόσθετου φόρου».

3.⁽¹⁾ Η αναστολή που χορηγείται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 200 έως 205 του ν. 2717/1999 και της περίπτωσης β' της παραγράφου 1 δεν αποκλείει την ολοκλήρωση της διαδικασίας βεβαίωσης και ταμειακώς του αμφισβητούμενου κύριου φόρου και του πρόσθετου φόρου που βεβαιώνεται σύμφωνα με την περίπτωση β' της παραγράφου 1.

4.⁽²⁾ Φόρος που έχει ήδη βεβαιωθεί, κατά το ποσό που δεν οφείλεται με βάση οριστική απόφαση του αρμόδιου δικαστηρίου, εκπίπτει ή επιστρέφεται, κατά περίπτωση.

5. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών ορίζεται ο τύπος, το περιεχόμενο και ο τρόπος σύνταξης του χρηματικού καταλόγου. Με κοινές αποφάσεις του ίδιου Υπουργού και του κατά περίπτωση αρμόδιου Υπουργού, μπορεί να ορίζονται και άλλες, εκτός από τις Δ.Ο.Υ., αρχές ή τράπεζες για την είσπραξη του φόρου.

ΣΧΕΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ:

Νόμος 3220/2004, άρθρο 46 § 12.- Σε κάθε περίπτωση χορήγησης αναστολής, κατ εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 200 έως 209, 227 και 228 του ν. 2717/1999, ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. μπορεί, εφόσον συντρέχουν λόγοι δημόσιου συμφέροντος, να αρνηθεί στον υπόχρεο τη χορήγηση αποδεικτικού ενημερότητας για μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων ή σύσταση εμπραγμάτων δικαιωμάτων επ' αυτών.

(1) Η παράγραφος 3 του άρθρου 53 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 8 της υποπαραγράφου Α6 της παραγράφου Α του άρθρου πρώτου του Ν. 4152/2013 και ισχύει για πράξεις προσδιορισμού ή δικαστικές αποφάσεις που εκδίδονται από 1.7.2013 και εφεξής, σύμφωνα με την περίπτωση β της παραγράφου 11 της ίδιας υποπαρ. παρ. άρθρου και νόμου. Η παράγραφος που αντικαταστάθηκε είχε ως εξής: «3. Η αναστολή που χορηγείται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 200 έως 205 του ν. 2717/1999 δεν αποκλείει την ολοκλήρωση της διαδικασίας βεβαίωσης και ταμειακώς του ποσοστού του αμφισβητούμενου κύριου φόρου και του πρόσθετου φόρου που ορίζεται στην προηγούμενη παράγραφο. Τα ίδια ισχύουν και ως προς τη βεβαίωση του συνολικού ποσού του κύριου φόρου και του πρόσθετου φόρου βάσει προσωρινής πράξης του άρθρου 50 για την οποία ασκήθηκε προσφυγή».

(2) Η παράγραφος 4 του άρθρου 53 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 9 της υποπαραγράφου Α6 της παραγράφου Α του άρθρου πρώτου του Ν. 4152/2013 και ισχύει από τη δημοσίευσή του νόμου στο ΦΕΚ, ήτοι από 9.5.2013, σύμφωνα με την περίπτωση γ της παραγράφου 11 της ίδιας υποπαραγράφου, παραγράφου, άρθρου και νόμου. Η παράγραφος που αντικαταστάθηκε είχε ως εξής: «4. Φόρος που έχει ήδη βεβαιωθεί κατά το ποσό που δεν οφείλεται με βάση οριστική απόφαση του διοικητικού πρωτοδικείου, εκπίπτει ή επιστρέφεται, κατά περίπτωση».

ΑΡΘΡΟ 54⁽¹⁾

ΧΡΟΝΟΣ ΚΑΤΑΒΟΛΗΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

Η προθεσμία καταβολής του φόρου ταυτίζεται με την ημερομηνία που η δήλωση υποβάλλεται εμπρόθεσμα, σε όλες τις λοιπές περιπτώσεις, πλην των δηλώσεων που υποβάλλουν οι υπόχρεοι για κάθε φορολογική περίοδο όπως αυτή ορίζεται στην παράγραφο 2 του άρθρου 38.

ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ:

ΑΓΓΔΕ ΔΕΦΚΦ Δ 1189980/29.12.2016.- Διαδικασία καταβολής Φ.Π.Α. για αυτοκίνητα οχήματα καινούργια και μεταχειρισμένα που παραλαμβάνονται από δικαιούχα απαλλαγής από το τέλος ταξινόμησης πρόσωπα κατόπιν μεταβίβασης τους από τις εταιρείες εμπορίας αυτοκινήτων.

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις των άρθρων 2, 3, 4, 11, 18, 19, 35, 25, 38 του ν. 2859/2000 (ΦΕΚ 248/Α) «Κύρωση Κώδικα Φ.Π.Α.», όπως ισχύει.

2. Τις διατάξεις των άρθρων του Μέρους τέταρτου του ν. 2960/2001 (ΦΕΚ 265/Α) «Εθνικός Τελωνειακός Κώδικας», όπως ισχύει και ειδικότερα των άρθρων 128, 130 και 133.

Αποφασίζουμε

Τον καθορισμό διαδικασίας για τη φορολογική μεταχείριση από πλευράς Φ.Π.Α. στις περιπτώσεις απόκτησης αυτοκινήτων από άλλο κ-μ της Ε.Ε., τα οποία μεταβιβάζονται από την εταιρία εμπορίας αυτοκινήτων σε δικαιούχα απαλλαγής από τέλος ταξινόμησης πρόσωπα.

Άρθρο 1

Καινούργια και μεταχειρισμένα αυτοκίνητα οχήματα που παραλαμβάνονται από δικαιούχα απαλλαγής από το τέλος ταξινόμησης πρόσωπα, τα οποία έχουν αποτελέσει αντικείμενο ενδοκοινοτικής απόκτησης από εταιρία εμπορίας αυτοκινήτων εγκατεστημένη στη χώρα μας, παραλαμβάνονται με την τήρηση της ακόλουθης διαδικασίας:

Κατά τον προβλεπόμενο από τις διατάξεις των άρθρων 128 και 130 του ν. 2960/2001 χρόνο, υποβάλλεται στην αρμόδια τελωνειακή αρχή την ίδια χρονική στιγμή:

1. Δήλωση Ε.Φ.Κ. από την εταιρεία εμπορίας αυτοκινήτων που πραγματοποίησε την ενδοκοινοτική απόκτηση, για την καταβολή του αναλογούντος Φ.Π.Α., ο οποίος υπολογίζεται επί της φορολογητέας αξίας που διαμορφώνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 του ν. 2859/2000, με βάση το φορολογικό στοιχείο που αφορά την ενδοκοινοτική απόκτηση. Στην περίπτωση αυτή δεν οφείλεται τέλος ταξινόμησης και δεν εκδίδεται Πιστοποιητικό Ταξινόμησης Οχημάτων.

2. Δήλωση Ε.Φ.Κ. από το δικαιούχο απαλλαγής από το τέλος ταξινόμησης πρόσωπο για τη χορήγηση της κατά περίπτωση προβλεπόμενης από τις ισχύουσες διατάξεις απαλλαγής. Στην περίπτωση αυτή δεν υπολογίζεται Φ.Π.Α. προς καταβολή στην τελωνειακή αρχή. Με τη Δήλωση Ε.Φ.Κ. συνυποβάλλονται τα προβλεπόμενα από τις ισχύουσες διατάξεις για τη χορήγηση της απαλλαγής από το τέλος ταξινόμησης δικαιολογητικά. Επιπλέον, προσκομίζεται και το φορολογικό στοιχείο το οποίο εκδόθηκε από την εταιρεία εμπορίας αυτοκινήτων προς το δικαιούχο

(1) Το άρθρο 54 τέθηκε όπως τροποποιήθηκε με την παράγραφο 2 του άρθρου 92 του Ν. 4316/2014 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 24/12/2014, σύμφωνα με το άρθρο 128 του ίδιου νόμου. Το άρθρο που τροποποιήθηκε είχε ως εξής: «Η προθεσμία καταβολής του φόρου ταυτίζεται με την καταληκτική ημερομηνία υποβολής της δήλωσης σε όλες τις λοιπές περιπτώσεις, πλην των οριζόμενων στην παράγραφο 2 του άρθρου 38.»

απαλλαγής πρόσωπο και αφορά την παράδοση του αυτοκινήτου στο εσωτερικό της χώρας και στο οποίο περιλαμβάνεται ο αναλογών Φ.Π.Α. Στην περίπτωση αυτή εκδίδεται Πιστοποιητικό Ταξινόμησης Οχημάτων.

3. Η Δήλωση Ε.Φ.Κ. που υποβάλλεται από την εταιρεία εμπορίας αυτοκινήτων παραμένει σε εκκρεμότητα, μέχρι την έκδοση Πιστοποιητικού Ταξινόμησης Οχημάτων επ'ονόματι του δικαιούχου απαλλαγής από το τέλος ταξινόμησης προσώπου.

4. Η διαδικασία αυτή εφαρμόζεται και κατά την έξοδο των αυτοκινήτων οχημάτων από φορολογική αποθήκη κοινοτικών οχημάτων, για παράδοση σε δικαιούχα απαλλαγής από τέλος ταξινόμησης πρόσωπα και ο Φ.Π.Α. καταβάλλεται από τον εγκεκριμένο αποθηκευτή με βάση τη φορολογητέα αξία, όπως διαμορφώνεται από τις διατάξεις του άρθρου 19 του ν. 2859/2000.

Άρθρο 2

Η ισχύς της παρούσας απόφασης αρχίζει από 1 Φεβρουαρίου 2017.

Η απόφαση αυτή να δημοσιευθεί στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. (ΦΕΚ Β 4225 Β/30.12.2016)

ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ:

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1043/23.1.2015.- Διαγραφή προσαύξησης 2% της δεύτερης δόσης του χρεωστικού υπολοίπου των περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ για τις πρώτες φορολογικές περιόδους 2014.

Με αφορμή ερωτήματα για το παραπάνω θέμα και προκειμένου για την ομοιόμορφη εφαρμογή παρέχουμε τις κάτωθι οδηγίες.

Σύμφωνα με το ν. 4254/2014 (σχετ. ΠΟΛ. 1108/14.4.2014) η υποχρέωση καταβολής του οφειλόμενου ποσού από χρεωστική δήλωση Φ.Π.Α. λήγει την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μήνα της εμπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης. Ειδικά για εμπρόθεσμη περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. και με την προϋπόθεση ότι το οφειλόμενο ποσό υπερβαίνει το ποσό ύψους εκατό ευρώ, ο υποκειμένος στο φόρο μπορεί να επιλέξει την καταβολή του οφειλόμενου ποσού σε δύο ισόποσες δόσεις. Στην περίπτωση αυτή, το ποσό της δεύτερης δόσης καταβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα, από την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης. Οι εν λόγω διατάξεις έχουν ισχύ για δηλώσεις που υποβάλλονται από 1.1.2014.

Από τα παραπάνω προκύπτει, η κατάργηση από 1.1.2014 της επιβάρυνσης με προσαύξηση 2% στο ποσό της δεύτερης δόσης του χρεωστικού ποσού της περιοδικής δήλωσης. Το ποσό αυτό (της προσαύξησης) μπορεί κατόπιν αιτήσεως των υποκειμένων στις Δ.Ο.Υ., να διαγραφεί ως αχρεωστήτως βεβαιωθέν και να επιστραφεί κατά το μέρος που τυχόν έχει καταβληθεί.

ΑΡΘΡΟ 55

ΕΥΘΥΝΗ ΕΙΣ ΟΛΟΚΛΗΡΟΝ ΚΑΤΑΒΟΛΗΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

Για την καταβολή του οφειλόμενου φόρου ευθύνονται αλληλεγγύως και εις ολόκληρο με τον υπόχρεο και οι εξής:

α) οι αναφερόμενοι στις διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου 36 και της περίπτωσης β της παραγράφου 4 του άρθρου 38,

β) οι νόμιμοι εκπρόσωποι των νομικών προσώπων, κατά το χρόνο διάλυσης, συγχώνευσης ή μετατροπής τους, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσης του φόρου,

γ) το πρόσωπο που μεταβιβάζει, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 5, για το φόρο που οφείλεται μέχρι το χρόνο της μεταβίβασης.

δ)⁽¹⁾ το μη υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο, στην περίπτωση λήψης αγαθών ή υπηρεσιών, για τις οποίες υπόχρεος στο φόρο ορίζεται ο εγκαταστημένος εκτός της χώρας υποκείμενος στο φόρο ή ο φορολογικός του αντιπρόσωπος, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 35.

ΣΧΕΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ:

Νόμος 2648/1998, άρθρο 22 § 7.- Οι διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 115 του Ν. 2238/94 εφαρμόζονται και για την περίπτωση β του άρθρου 45 του Ν. 1642/1986 (τώρα άρθρου 55 Ν. 2859/2000), καθώς και για οφειλές φόρου κύκλου εργασιών.

Νόμος 2238/1994, άρθρο 115 § 3.- Τα πρόσωπα που αναφέρονται στις παραγράφους 1 και 2 ευθύνονται προσωπικώς και αλληλεγγύως για τους παρακρατούμενους φόρους και κατά τη διάρκεια λειτουργίας του νομικού προσώπου που εκπροσωπούν, ως εξής:

α) Αν έχει γίνει η παρακράτηση φόρου, όλα τα πρόσωπα που είχαν μία από τις ως άνω ιδιότητες από τη λήξη της προθεσμίας απόδοσης του φόρου και μετά.

β) Αν δεν έχει γίνει η παρακράτηση φόρου, όλα τα πρόσωπα, που είχαν μία από τις πιο πάνω ιδιότητες κατά το χρόνο που υπήρχε η υποχρέωση παρακράτησης του φόρου.

Νόμος 4174/2013, άρθρο 50 (Αλληλέγγυα ευθύνη).- 1. Τα πρόσωπα που είναι πρόεδροι, διευθυντές, διαχειριστές, διευθύνοντες σύμβουλοι, εντεταλμένοι στη διοίκηση και εκκαθαριστές των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων κατά το χρόνο της διάλυσης ή συγχώνευσής τους, ευθύνονται προσωπικά και αλληλέγγυα για την πληρωμή του φόρου τόκων και προστίμων που οφείλονται από αυτά τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες καθώς και του φόρου που παρακρατείται, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους. Στα νομικά πρόσωπα που συγχωνεύονται, ευθύνεται αλληλεγγύως μαζί με τα πιο πάνω πρόσωπα, για την πληρωμή των κατά το προηγούμενο εδάφιο οφειλόμενων φόρων του διαλυόμενου νομικού προσώπου και εκείνο που το απορρόφησε ή το νέο νομικό πρόσωπο που συστήθηκε ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους.

2. Τα πρόσωπα που αναφέρονται στην παράγραφο 1 ευθύνονται προσωπικώς και αλληλεγγύως για τους παρακρατούμενους φόρους το ΦΠΑ και όλους τους επιρριπτόμενους φόρους και κατά τη διάρκεια λειτουργίας του νομικού προσώπου που εκπροσωπούν ως εξής:

(1) Η περίπτωση δ του άρθρου 55 προστέθηκε με την παράγραφο 5 του άρθρου 18 του Ν. 2992/2002 (ΦΕΚ 54Α/20.3.2002) και ισχύει από 1.1.2002, σύμφωνα με την παράγραφο 8 του άρθρου 18 του ίδιου νόμου.

α) Αν έχει γίνει η παρακράτηση φόρου, όλα τα πρόσωπα που είχαν μία από τις ως άνω ιδιότητες από τη λήξη της προθεσμίας απόδοσης του φόρου και μετά.

β) Αν δεν έχει γίνει η παρακράτηση φόρου, όλα τα πρόσωπα, που είχαν μία από τις πιο πάνω ιδιότητες κατά το χρόνο που υπήρχε η υποχρέωση παρακράτησης του φόρου.

3. Αν κατά το χρόνο διάλυσης νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας δεν έχουν εξοφληθεί όλες οι φορολογικές υποχρεώσεις του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, περιλαμβανόμενων των παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, οι κατά το χρόνο διάλυσης αυτών μέτοχοι ή εταίροι κεφαλαιουχικών εταιρειών με ποσοστό συμμετοχής τουλάχιστον δέκα τοις εκατό (10%) ευθύνονται αλληλεγγύως με το νομικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα για την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, μέχρι του ποσού των αναληφθέντων κερδών ή απολήψεων σε μετρητά ή σε είδος λόγω της ιδιότητας του μετόχου ή εταίρου κατά τα τρία (3) τελευταία έτη προ της λύσης.

4. Ευθύνεται αλληλεγγύως με το νομικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα για την καταβολή του οφειλόμενου και μη εξοφληθέντος φόρου κατά τη λύση του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, και κάθε πρόσωπο που υπήρξε μέτοχος ή εταίρος κεφαλαιουχικών εταιρειών αυτού με ποσοστό συμμετοχής τουλάχιστον δέκα τοις εκατό (10%) κατά τα τρία (3) τελευταία έτη πριν τη λύση του μέχρι του ποσού των αναληφθέντων εντός της ως άνω τριετίας κερδών ή απολήψεων σε μετρητά ή σε είδος λόγω της ιδιότητας του μετόχου ή εταίρου και εφόσον η οφειλή αφορά την περίοδο, στην οποία το εν λόγω πρόσωπο ήταν μέτοχος ή εταίρος.

5. Οι νόμιμοι εκπρόσωποι των υπόχρεων σε ενιαίο φόρο ιδιοκτησίας ακινήτων νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, ο εκκαθαριστής ή προσωρινός διαχειριστής νομικού προσώπου, που έχει τεθεί σε εκκαθάριση ή βρίσκεται κάτω από αναγκαστική διαχείριση, ευθύνονται σε ολόκληρο, μαζί με τους υπόχρεους, για την πληρωμή των τόκων και προστίμων που οφείλονται σε δικές τους πράξεις ή παραλείψεις.

6. Οι τελευταίοι κύριοι ή ψιλοί κύριοι ή επικαρπωτές ή επιφανειούχοι των ακινήτων ευθύνονται σε ολόκληρο μαζί με τους υπόχρεους για την πληρωμή του ΕΝ.Φ.Ι.Α. που βαρύνει το δικαίωμα που απέκτησαν. Τα πρόσωπα αυτά έχουν δικαίωμα να προσφύγουν στη διαδικασία του άρθρου 63 του παρόντος εντός εξήντα (60) ημερών από την κοινοποίηση με συστημένη επιστολή της οικείας πράξης της Φορολογικής Διοίκησης.

7. Πρόσωπα ευθυνόμενα για την καταβολή φόρου εκ μέρους του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας σύμφωνα με το παρόν άρθρο δύνανται να ασκήσουν έναντι της Φορολογικής Διοίκησης, παράλληλα με το νομικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα, οποιοδήποτε δικαίωμα θα είχε στη διάθεσή του το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα.

8. Οι παράγραφοι 3 και 4 δεν ισχύουν για νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών ή αναγνωρισμένο χρηματιστήριο σε άλλο κράτος - μέλος της Ε.Ε.

ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ:

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε 2173/30.10.2020.- Αλληλέγγυα ευθύνη διοικούντων του άρθρου 50 του ν.4174/2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

Α. Εισαγωγικά

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 34 του ν.4646/2019, τροποποιήθηκαν οι διατάξεις του άρθρου 50 του ν. 4174/2013 (Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ΚΦΔ) ως προς τη θεμελίωση της αλληλέγγυας ευθύνης στα πρόσωπα που ασκούν διοίκηση στα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες για την εξόφληση συγκεκριμένων οφειλών προς το Δημόσιο.

Ειδικότερα, με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 50 του ΚΦΔ ορίζεται ότι τα

πρόσωπα που είναι εκτελεστικοί πρόεδροι, διευθυντές, γενικοί διευθυντές, διαχειριστές, διευθύνοντες σύμβουλοι, εντεταλμένοι στη διοίκηση και εκκαθαριστές των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, καθώς και τα πρόσωπα που ασκούν εν τοις πράγμασι τη διαχείριση ή διοίκηση νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, ευθύνονται προσωπικά και αλληλέγγυα για την πληρωμή του φόρου εισοδήματος, παρακρατούμενου φόρου, κάθε επιρριπτούμενου φόρου, Φόρου Προστιθέμενης Αξίας και του Ενιαίου Φόρου Ιδιοκτησίας Ακινήτων, που οφείλονται από αυτά τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες, ανεξάρτητα από τον χρόνο βεβαίωσής τους, ως και για τους τόκους, πρόστιμα, προσαυξήσεις και οποιεσδήποτε διοικητικές χρηματικές κυρώσεις επιβάλλονται επ' αυτών, εφόσον συντρέχουν σωρευτικά οι κατωτέρω προϋποθέσεις:

(α) τα ανωτέρω πρόσωπα είχαν μια από τις ανωτέρω ιδιότητες είτε κατά τη διάρκεια λειτουργίας του νομικού προσώπου είτε κατά τον χρόνο λύσης, διάλυσης ή συγχώνευσής του είτε κατά τη διάρκεια της εκκαθάρισης του νομικού προσώπου,

(β) οι οφειλές κατέστησαν ληξιπρόθεσμες κατά τη διάρκεια της θητείας τους υπό κάποια εκ των ανωτέρω ιδιοτήτων. Ωστόσο, αν οι οφειλές διαπιστώνονται μετά από έλεγχο, ως αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα νοούνται μόνο τα πρόσωπα στα οποία συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις των στοιχείων α' και γ' κατά το φορολογικό έτος ή την περίοδο στην οποία ανάγονται οι οφειλές αυτές. Σε περίπτωση που οι φορολογικές οφειλές, όπως αυτές ρητά αναφέρονται στο νόμο, έχουν υπαχθεί σε ρύθμιση, η αλληλέγγυα ευθύνη βαραίνει και τα πρόσωπα στα οποία συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις των στοιχείων α' και γ' κατά τον χρόνο που κάθε δόση της ρύθμισης κατέστη ληξιπρόθεσμη ή η ρύθμιση απωλέσθηκε. Για τα ποσά των τόκων, των προσαυξήσεων, των προστίμων και των λοιπών χρηματικών κυρώσεων, η αλληλέγγυα ευθύνη βαραίνει τα πρόσωπα που είναι αλληλεγγύως υπεύθυνα για την κύρια οφειλή επί της οποίας υπολογίζονται και επιβάλλονται τα ποσά αυτά,

(γ) οι εν λόγω οφειλές δεν καταβλήθηκαν ή δεν αποδόθηκαν στο Δημόσιο από υπαιτιότητα των ανωτέρω προσώπων. Το βάρος απόδειξης για τη μη ύπαρξη υπαιτιότητας φέρουν τα υπό παρ.1 πρόσωπα. Με κοινή απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων δύνανται να ορίζονται ενδεικτικά περιπτώσεις έλλειψης υπαιτιότητας.

2. Οι μεταβατικές διατάξεις της παρ. 29 του άρθρου 66 του ν. 4646/2019 (Α' 201), όπως αντικαταστάθηκαν από τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 31 του ν. 4701/2020 (Α' 128) και ισχύουν από την έναρξη ισχύος του ν. 4646/2019, ήτοι από 12-12-2019, ορίζουν τα ακόλουθα:

«29. Οι παρ. 1 και 2 του άρθρου 50 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με τις διατάξεις του άρθρου 34 του παρόντος, ισχύουν από τη δημοσίευση του παρόντος και εφαρμόζονται και για οφειλές, οι οποίες έχουν βεβαιωθεί πριν από τη θέση σε ισχύ του παρόντος σε βάρος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων για τις οποίες ευθύνονται αλληλεγγύως και προσωπικά τα φυσικά πρόσωπα κατ' εφαρμογή του άρθρου 50 παρ. 1 και 2, όπως ίσχυε πριν την τροποποίησή του με τις διατάξεις του άρθρου 34 του παρόντος, του άρθρου 115 του ν. 2238/1994(Α' 151), της παρ. 7 του άρθρου 22 του ν. 2648/1998 (Α' 238), της περ. β' του άρθρου 55 του ν. 2859/2000 (Α' 248), καθώς και κάθε άλλης διάταξης με την οποία θεσπίζεται αλληλέγγυα ευθύνη για οφειλές για τις οποίες εφαρμόζεται ο Κώδικας. Οι οφειλές αυτές παύουν να βαραίνουν τα αλληλεγγύως ευθυνόμενα πρόσωπα, εφόσον τα τελευταία δεν πληρούσαν τις προϋποθέσεις, που τίθενται με τις παρ. 1 και 2 του άρθρου 50 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με τις διατάξεις του άρθρου 34 του παρόντος για τη θεμελίωση της αλληλέγγυας ευθύνης και αίρονται τα σε βάρος τους ληφθέντα μέτρα. Για την εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου, υποβάλλεται αίτηση στην Υπηρεσία της Φορολογικής Διοίκησης που είναι αρμόδια για την επιδίωξη της είσπραξης των οφειλών μέχρι τις 31 Δεκεμβρίου 2020. Η αίτηση μπορεί να υποβληθεί και για εκκρεμείς υποθέσεις οφειλών κατά την έννοια της παρ. 50 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, όπως ισχύει, καθώς και για εκκρεμείς υποθέσεις οφειλών ενώπιον των αρμόδιων δικαστηρίων μετά από άσκηση ανακοπής.

Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει αιτιολογημένη πράξη, με την οποία αποδέχεται ή απορρίπτει την αίτηση. Κατά της τυχόν απορριπτικής απόφασης ή της σιωπηρής απόρριψης της αίτησης μπορεί να ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 63 του ν. 4174/2013. Ποσά που έχουν εισπραχθεί από τα πρόσωπα της παρ. 1 του άρθρου 50 του ν. 4174/2013 δεν επιστρέφονται.»

3. Οι διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 50 του ΚΦΔ, όπως αντικαταστάθηκαν με τις διατάξεις του άρθρου 34 του ν.4646/2019, ισχύουν από τη δημοσίευση του πιο πάνω νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι από 12-12-2019 και μετά και εφαρμόζονται

(α) αυτοδικαίως, για οφειλές που βεβαιώνονται το πρώτον και ανάγονται σε φορολογικό έτος ή περίοδο από τις 12-12-2019 και μετά, σύμφωνα με το άρθρο 30 ΚΦΔ, στο νομικό πρόσωπο ή την νομική οντότητα (νέες υποθέσεις),

(β) αυτοδικαίως, για οφειλές που βεβαιώνονται το πρώτον από τις 12-12-2019 και μετά αλλά ανάγονται σε φορολογικό έτος ή περίοδο πριν τις 12-12-2019 (νέες υποθέσεις για παλαιές οφειλές), με την προϋπόθεση ότι δεν επιφέρουν χειροτέρευση της θέσης του διοικούντος προσώπου σε σχέση με τις διατάξεις που ίσχυαν κατά τον χρόνο που ανάγονται οι οφειλές αυτές και

(γ) κατόπιν αιτήσεως του ενδιαφερομένου, αναδρομικά, για οφειλές που έχουν βεβαιωθεί πριν τις 12-12-2019 (παλαιές υποθέσεις).

3.1 Ειδικά, για οφειλές νομικών προσώπων ή νομικών οντοτήτων, που βεβαιώθηκαν πριν από την 12η.12.2019 και μέχρι την ημερομηνία αυτή δεν είχαν επιβληθεί αναγκαστικά μέτρα είσπραξης συμπεριλαμβανομένης και της αναγγελίας σε διαδικασίες ατομικής ή συλλογικής εκτέλεσης ή δεν είχε εγγραφεί υποθήκη, σε βάρος των αλληλεγγύως ευθυνόμενων προσώπων, εφαρμόζονται αυτοδικαίως οι νέες διατάξεις.

3.2 Για την εφαρμογή των νέων διατάξεων του άρθρου 34 του ν. 4646/2019 στις παλαιές υποθέσεις (ανωτέρω περ. γ'), τα ενδιαφερόμενα πρόσωπα υποβάλλουν σχετική αίτηση υπαγωγής στο άρθρο 34 του ν.4646/2019 έως τις 31-12-2020 προς την υπηρεσία της Φορολογικής Διοίκησης που είναι αρμόδια για την επιδίωξη της είσπραξης των οφειλών (π.χ. Δ.Ο.Υ., Ε.Μ.ΕΙΣ, κ.λπ.).

Για την αποδοχή της αίτησης και την απαλλαγή του αιτούντος από την αλληλέγγυα ευθύνη αρκεί η διαπίστωση είτε της λήψης μέτρων σε βάρος του για φόρους που δεν κατονομάζονται στην παρ. 1 του άρθρου 50 ΚΦΔ είτε της μη συνδρομής έστω και μίας προϋπόθεσης εκ των α', β' και γ' της ανωτέρω παραγράφου.

3.3 Επί της αιτήσεως εκδίδεται αιτιολογημένη πράξη από τον προϊστάμενο της ανωτέρω υπηρεσίας, με την οποία η αίτηση γίνεται αποδεκτή ή απορρίπτεται. Κατά της απόφασης αυτής μπορεί να ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 63 του ν. 4174/2013. Σε κάθε περίπτωση, ποσά που έχουν εισπραχθεί καθ' οιονδήποτε τρόπο από τον αιτούντα δεν επιστρέφονται.

3.4 Σε περίπτωση εκκρεμών ενδικοφανών προσφυγών λόγω απόρριψης των εν λόγω αιτήσεων, με την έκδοση της παρούσας παρέχεται η δυνατότητα στους ενδιαφερόμενους να υποβάλουν εκ νέου αιτήσεις μέχρι 31.12.2020 με παράλληλη κοινοποίηση στη Δ/νση Επίλυσης Διαφορών. Η ίδια δυνατότητα υποβολής εκ νέου αίτησης παρέχεται και στα πρόσωπα τα οποία δεν άσκησαν ενδικοφανή προσφυγή μετά την απόρριψη των σχετικών αιτήσεων ή δεν άσκησαν προσφυγή ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων μετά την απόρριψη της ενδικοφανούς προσφυγής είτε ρητά είτε σιωπηρά.

4. Επισημαίνεται, επίσης, ότι οι διατάξεις του άρθρου 50 ΚΦΔ εφαρμόζονται αναδρομικά τόσο σε παλαιές υποθέσεις κατόπιν αίτησης, όσο και σε νέες υποθέσεις για παλαιές οφειλές, αυτοδικαίως, μόνο εφόσον συνεπάγονται (μερική ή ολική) απαλλαγή του διοικούντα από την αλληλέγγυα ευθύνη, σύμφωνα με τα ανωτέρω, και όχι για τη θεμελίωση το πρώτον ευθύνης σε πρόσωπα τα οποία με τις προϊσχύουσες διατάξεις (όπως ίσχυαν κατά το χρόνο γένεσης της υποχρέωσης) δεν

ήταν αλληλεγγύως υπεύθυνα με το νομικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα.

Επίσης, σημειώνεται ότι σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 50 ΚΦΔ και σύμφωνα με την Ε.2128/2020 εγκύκλιο Διοικητή ΑΑΔΕ, που εκδόθηκε κατόπιν της αριθμ. 498/2020 απόφασης ΣτΕ, τα ως άνω πρόσωπα μπορούν να ασκήσουν έναντι της Φορολογικής Διοίκησης παράλληλα με το νομικό πρόσωπό ή τη νομική οντότητα οποιοδήποτε δικαίωμα θα είχε στη διάθεσή του το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα και συνεπώς ενδικοφανή προσφυγή στη ΔΕΔ, κατά τις διατάξεις του άρθρου 63 ΚΦΔ.

5. Η ευθύνη των προσώπων της παρ. 1 του άρθρου 50 ΚΦΔ είναι προσωπική και αλληλέγγυα και αφορά την πληρωμή και μόνο των οφειλών που ρητά και περιοριστικά κατονομάζονται στην ίδια αυτή παράγραφο, εφόσον πληρούνται και οι λοιπές προϋποθέσεις. Για την ορθή και ομοιομορφη εφαρμογή των διατάξεων αυτών απαιτείται να εξετάζονται, κατά σειρά, όλα τα παρακάτω:

Β. Το είδος της (φορολογικής) οφειλής

6. Με τη νέα διάταξη έχει περιορισθεί ο κύκλος των οφειλών για τις οποίες πλέον ισχύει η αλληλέγγυα ευθύνη. Ο περιορισμός εφαρμόζεται και αναδρομικά, σύμφωνα με τη ρητή διάταξη της παρ. 29 του άρθρου 66 του ν.4646/2019. Κατά συνέπεια, και εφόσον συντρέχουν και οι λοιπές προϋποθέσεις, από 12-12-2019 ευθύνη θεμελιώνεται μόνο για τις συγκεκριμένες οφειλές, ενώ για οφειλές από οποιαδήποτε άλλη αιτία πλην των ως άνω κατονομαζομένων για νέες υποθέσεις καθώς και για νέες υποθέσεις που αφορούν σε παλαιές οφειλές δεν θεμελιώνεται καν αλληλέγγυα ευθύνη ενώ, για τις παλαιές υποθέσεις οι οφειλές που έχουν βεβαιωθεί πριν από τις 12/12/2019 παύουν να βαραίνουν τα αλληλεγγύως ευθυνόμενα πρόσωπα κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στην περίπτωση (γ) της παραγράφου 3 του Κεφαλαίου Α' της παρούσας.

7. Οφειλές για την πληρωμή των οποίων δύναται να θεμελιώνεται (για νέες υποθέσεις και για νέες υποθέσεις για παλαιές οφειλές) ή να διατηρείται (για παλαιές υποθέσεις) αλληλέγγυα ευθύνη από 12-12-2019 και εφεξής είναι μόνο οι οφειλές για:

7.1 Φόρο εισοδήματος, συμπεριλαμβανομένου του τέλους επιτηδεύματος καθώς σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του άρθρου 31 ν. 3986/2011 αποτελεί φόρο εισοδήματος (σχετικές αποφάσεις ΣτΕ 89/2019, ΣτΕ 2523/2013 και ΑΠ 828/2020),

7.2 κάθε παρακρατούμενο φόρο, όπως

α) οι φόροι εισοδήματος επί των οποίων διενεργείται παρακράτηση σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος,

β) οι φόροι κερδών από τυχερά παίγνια των άρθρων 58-60 του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από Τυχερά Παίγνια, ο οποίος κυρώθηκε με τον ν. 2961/2001 και

γ) η Εισφορά Δακοκτονίας

7.3 κάθε επιρριπτόμενο φόρο, όπως

α) ο Ειδικός φόρος πολυτελείας χωρών της Ε.Ε. και εγχωρίως παραγομένων ειδών,

β) Φόρος Διαμονής,

γ) Περιβαλλοντικό Τέλος πλαστικής σακούλας,

δ) Ειδικός φόρος στις διαφημίσεις που προβάλλονται από την τηλεόραση,

ε) Τέλος συνδρομητών κινητής τηλεφωνίας και τέλος καρτοκινητής τηλεφωνίας,

στ) Φόρος ασφαλίσεων,

ζ) Τέλος στη συνδρομητική τηλεόραση και

η) τέλος συνδρομητών σταθερής τηλεφωνίας

7.4 Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ)

7.5 Ενιαίο Φόρο Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝΦΙΑ),

7.6 τόκους, πρόστιμα, προσαυξήσεις και οποιοσδήποτε διοικητικές χρηματικές κυρώσεις επιβάλλονται επ' αυτών. Πρόκειται για οφειλές οι οποίες έχουν παρακολουθηματικό χαρακτήρα

της κύριας οφειλής από φόρο. Επομένως, όπως προκύπτει από την συνδυαστική ερμηνεία του τελευταίου εδαφίου της περίπτωσης β' της παραγράφου 1, στην έννοια των προστίμων περιλαμβάνονται κάθε είδους πρόστιμα, όπως για παράδειγμα τα πρόστιμα του άρθρου 58 ΚΦΔ, με εξαίρεση τα αυτοτελή πρόστιμα (ενδεικτικά, αυτοτελή είναι τα πρόστιμα των άρθρων 54, 54Ε και 54ΣΤ ΚΦΔ).

8. Δεν θεμελιώνεται αλληλέγγυα ευθύνη για την πληρωμή οφειλών που δεν υπάγονται στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 50 ΚΦΔ (π.χ. συμμετοχή του Ελληνικού Δημοσίου στα μικτά κέρδη παιχνιδιών του άρθρου 2 παρ.8 ν.2206/1994).

9. Επισημαίνεται ότι δε θεμελιώνεται αλληλέγγυα ευθύνη για καμία κατηγορία υποθέσεων ως προς το τέλος χαρτοσήμου, καθώς σε καμία περίπτωση τα τέλη χαρτοσήμου δεν θεωρούνται φόροι παρακρατούμενοι ή επιρριπτόμενοι, ανεξάρτητα από τον τρόπο βεβαίωσης και καταβολής αυτών (Ε.2045/2019).

10. Χαρακτηριστικές περιπτώσεις οφειλών για τις οποίες πλέον δεν υφίσταται αλληλέγγυα ευθύνη, είναι περιπτώσεις στις οποίες η οφειλή προέρχεται από Φόρο Συγκέντρωσης Κεφαλαίων ή από βεβαιωμένα πρόστιμα των άρθρων 5 και 8 του ν. 2523/1997 (για τα οποία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 παρ. 4 του ίδιου ως άνω νόμου, εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις του άρθρου 115 του ν.2238/1994). Για τις οφειλές αυτές θεμελιωνόταν αλληλέγγυα ευθύνη με βάση τις προγενέστερες διατάξεις, πλέον όμως οι οφειλές από ΦΣΚ ή από πρόστιμα για παραβάσεις του πρώην ΚΒΣ δεν περιλαμβάνονται στις κατονομαζόμενες στο άρθρο 50 οφειλές, για τις οποίες δύναται να θεμελιωθεί αλληλέγγυα ευθύνη και συνεπώς πρόσωπα τα οποία βαρύνονται με αυτές δύναται να υπαχθούν στις διατάξεις της παρ. 29 του άρθρου 66 του ν. 4646/2019 (Α'201), όπως αντικαταστάθηκαν από τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 31 του ν. 4701/2020 (Α'128) και ισχύουν από την έναρξη ισχύος του ν. 4646/2019.

11. Επίσης, δεν υφίσταται αλληλέγγυα ευθύνη για τους διοικούντες νομικό πρόσωπο το οποίο δεν έχει λυθεί και οφείλει φόρο εισοδήματος που έχει βεβαιωθεί πριν από τη δημοσίευση του νόμου 4646/2019 (12/12/2019). Τα συγκεκριμένα πρόσωπα θα καταστούν αλληλεγγύως υπεύθυνα για το φόρο εισοδήματος μόνο μετά τη διάλυση των νομικών προσώπων, σύμφωνα με όσα όριζαν οι διατάξεις του άρθρου 50 ΚΦΔ πριν από την τροποποίησή τους με το άρθρο 34 ν. 4646/2019 και οι διατάξεις του άρθρου 115 ν.2238/1994.

Γ. Ο κρίσιμος χρόνος για τη θεμελίωση της αλληλέγγυας ευθύνης

12. Η διάταξη προσδιορίζει κρίσιμο χρόνο για δυο λόγους: πρώτον για να διαπιστωθεί η ύπαρξη συγκεκριμένης ιδιότητας κατά το συγκεκριμένο χρόνο και δεύτερον προκειμένου να προσδιορισθεί η οφειλή κατά συγκεκριμένο χρόνο.

13. Όσον αφορά τα πρόσωπα, η ιδιότητα θα πρέπει να συντρέχει είτε κατά τη διάρκεια λειτουργίας του νομικού προσώπου είτε κατά τον χρόνο λύσης, διάλυσης ή συγχώνευσης του είτε κατά τη διάρκεια της εκκαθάρισης του νομικού προσώπου. Για να θεμελιωθεί ευθύνη ο χρόνος συνδρομής της ιδιότητας απαιτείται να συμπίπτει και με το χρόνο κατά τον οποίο οι οφειλές κατέστησαν ληξιπρόθεσμες.

14. Η φορολογική οφειλή καθίσταται ληξιπρόθεσμη για τους σκοπούς του άρθρου 50 ΚΦΔ με τη λήξη της νόμιμης προθεσμίας καταβολής της σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 41 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ή στις διατάξεις που ίσχυαν προ ΚΦΔ για οφειλές πριν τις 31 -12-2013.

15. Για παράδειγμα, στην περίπτωση που υπάρχει υποχρέωση παρακράτησης φόρου μισθωτών υπηρεσιών, η σχετική οφειλή για απόδοση του φόρου καθίσταται ληξιπρόθεσμη, αν έχει γίνει η δήλωση του φόρου, την ημέρα που εκπνέει η νόμιμη προθεσμία απόδοσης του φόρου, ο οποίος αποδίδεται το αργότερο μέχρι το τέλος του δεύτερου μήνα από την ημερομηνία καταβολής της υποκειμένης σε παρακράτηση πληρωμής σύμφωνα με την παρ. 6 του άρθρου 60 του ν.4172/2013.

15.1 Αντίστοιχα, όσον αφορά στην οφειλή από φόρο εισοδήματος νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, η οφειλή καθίσταται ληξιπρόθεσμη κατά την εκπνοή της νόμιμης προθεσμίας καταβολής του φόρου (εφάπαξ ή σε δόσεις) σύμφωνα με το άρθρο 68 του ν.4172/2013.

15.2 Όσον αφορά στην οφειλή από ΦΠΑ, η οφειλή καθίσταται ληξιπρόθεσμη κατά την εκπνοή της νόμιμης προθεσμίας καταβολής του φόρου σύμφωνα με τα άρθρα 38 και 54 του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000).

15.3 Οι οφειλές από δηλώσεις φόρου κερδών από τυχερά παίγνια καθίστανται ληξιπρόθεσμες με την παρέλευση των προθεσμιών απόδοσης του φόρου, οι οποίες ορίζονται στα άρθρα 58 και 92 του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από Τυχερά Παίγνια, που κυρώθηκε με το ν. 2961/2001, όπως τα άρθρα αυτά ισχύουν (σχετ. οι παράγραφοι Γ1 και Γ.2 άρθρου 48 ν.4646/2019, σε συνδυασμό με το άρθρο 14 παράγραφοι 2 και 3 ν.4652/2020 και με το άρθρο 46 του ν.4701/2020).

16. Σύμφωνα με την περίπτωση β' της παρ.1 του άρθρου 50, τα πρόσωπα που φέρουν τις κατονομαζόμενες ιδιότητες καθίστανται συνυπεύθυνα για τις οφειλές που κατέστησαν ληξιπρόθεσμες κατά τη διάρκεια της θητείας τους ανεξαρτήτως του χρόνου βεβαίωσής τους.

Κατ' εξαίρεση, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο δεύτερο εδάφιο της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 50, αν οι οφειλές διαπιστώνονται μετά από έλεγχο, ως αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα νοούνται μόνο τα πρόσωπα στα οποία συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις των στοιχείων α' (ιδιότητα) και γ' (υπαιτιότητα) της ανωτέρω παραγράφου κατά το φορολογικό έτος ή την περίοδο στην οποία ανάγονται οι οφειλές αυτές και όχι τα πρόσωπα στα οποία συνέτρεχαν οι ανωτέρω προϋποθέσεις, όταν κατέστη ληξιπρόθεσμη η βεβαιωμένη οφειλή.

17. Τέλος, σύμφωνα με το τρίτο εδάφιο της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 50, σε περίπτωση που οι υπό παράγραφο 1 άρθρου 50 φορολογικές οφειλές έχουν υπαχθεί σε ρύθμιση με οποιονδήποτε τρόπο, ήτοι είτε βάσει νόμου, είτε βάσει δικαστικής απόφασης ή απόφασης διοικητικού οργάνου, η αλληλέγγυα ευθύνη κρίνεται κατά τον χρόνο που κάθε δόση της ρύθμισης κατέστη ληξιπρόθεσμη ή η ρύθμιση απωλέσθη και βαραίνει, εκτός από τα πρόσωπα του πρώτου ή του δεύτερου εδαφίου της περίπτωσης β', κατά περίπτωση, και τα πρόσωπα στα οποία συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις των στοιχείων α' και γ' κατά τον χρόνο που κάθε δόση της ρύθμισης κατέστη ληξιπρόθεσμη ή η ρύθμιση απωλέσθη.

Δ. Συνδρομή κατονομαζόμενης ιδιότητας κατά τον κρίσιμο χρόνο

18. Προσωπική και αλληλέγγυα ευθύνη για την πληρωμή των οφειλών από φόρους που ρητά περιγράφονται στη διάταξη στοιχειοθετείται μόνο για ορισμένο κύκλο προσώπων τα οποία έχουν κάποια από τις ιδιότητες οι οποίες ρητά και περιοριστικά αναφέρονται στην παρ. 1 του άρθρου 50.

Ειδικότερα:

19. Μόνο τα πρόσωπα τα οποία είναι εκτελεστικοί πρόεδροι, διευθυντές, γενικοί διευθυντές, διαχειριστές, διευθύνοντες σύμβουλοι, εντεταλμένοι στη διοίκηση και εκκαθαριστές των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, καθώς και τα πρόσωπα που ασκούν εν τοις πράγμασι τη διαχείριση ή διοίκηση νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας δύναται να καταστούν αλληλεγγύως υπεύθυνοι για πληρωμή φόρων που οφείλονται από τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες. Η διάταξη αναφέρεται σε δυο κύκλους προσώπων: τα πρόσωπα τα οποία φέρουν συγκεκριμένο τίτλο ή ιδιότητα (εκτελεστικοί πρόεδροι, διευθυντές, γενικοί διευθυντές, διαχειριστές, διευθύνοντες σύμβουλοι, εντεταλμένοι στη διοίκηση και εκκαθαριστές των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων) και τα πρόσωπα τα οποία ανεξαρτήτως τίτλου ή ιδιότητας διαπιστώνεται ότι ασκούν εν τοις πράγμασι τη διαχείριση ή διοίκηση. Πρόσωπα που δεν φέρουν κάποια ή κάποιες από τις ρητά αναφερόμενες ιδιότητες ή τίτλους δεν μπορούν να καταστούν αλληλεγγύως ευθυνόμενα, παρά μόνο αν διαπιστωθεί από τη Φορολογική Διοίκηση ότι πρόκειται για πρόσωπα που

ασκούν εν τοις πράγμασι τη διαχείριση ή διοίκηση.

20. Όπως έχει διευκρινιστεί από τη Φορολογική Διοίκηση (ΠΟΛ 1103/2004), η ιδιότητα (εκτελεστικός πρόεδρος, διευθυντής, γενικός διευθυντής, διαχειριστής, διευθύνων σύμβουλος, ενταλαμένος στη διοίκηση, εκκαθαριστής) θεωρείται ότι αποκτάται με την αποδοχή του διορισμού των προσώπων που κατονομάζονται ως αλληλεγγύως υπεύθυνα και την ανάληψη των σχετικών καθηκόντων, μη αρκούντος δηλαδή του διορισμού τους και μόνο (Γνωμοδότηση ΝΣΚ 173/2001, η οποία έγινε αρμοδίως αποδεκτή). Οι ως άνω ιδιότητες προκύπτουν από έγγραφα, όπως τα καταστατικά των ανώνυμων εταιριών που καταχωρίζονται στο ΓΕΜΗ και δημοσιεύονται στο ΦΕΚ, τα πρακτικά συνεδριάσεων ΔΣ, τις ανακοινώσεις καταχωρήσεων, τα καταστατικά ομόρρυθμων εταιριών. Σε κάθε περίπτωση πρέπει να ελέγχεται και η τυχόν απώλεια της ιδιότητας, η οποία μπορεί να οφείλεται σε ρητή παραίτηση του συγκεκριμένου προσώπου από τις συγκεκριμένες θέσεις.

21. Όσον αφορά στην αλληλέγγυα ευθύνη του προέδρου του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, διευκρινίζεται ότι αλληλέγγυα ευθύνη συντρέχει μόνο στο πρόσωπο του προέδρου που ασκεί εκτελεστικά καθήκοντα (εκτελεστικός πρόεδρος), όπως προκύπτει από τον νόμο, το καταστατικό ή εν τοις πράγμασι και όχι αδιακρίτως σε όλους τους προέδρους, όπως ίσχυε με το προηγούμενο νομοθετικό καθεστώς. Ειδικά, για τις ανώνυμες εταιρείες για τις οποίες εφαρμόζονται οι διατάξεις του ν.4706/2020, σε συνδυασμό με το άρθρο 87 του ν.4548/2018, εμπίπτουν στη διάταξη του άρθρου 50 τα πρόσωπα που φέρουν την ιδιότητα του εκτελεστικού προέδρου.=

22. Για τα υποκαταστήματα αλλοδαπών εταιριών που έχουν την έδρα τους στην ΕΕ ή σε τρίτες χώρες, επισημαίνεται ότι από τον συνδυασμό των διατάξεων των άρθρων 98 έως και 100 του ν.4635/2019 προκύπτει ότι οι εκπρόσωποι των ως άνω νομικών προσώπων και οντοτήτων ρητά κατονομάζονται από το νόμο ως όργανα που ασκούν διοίκηση κατά την καταχώρησή τους στο ΓΕΜΗ. Συνεπώς, νομίμως στοιχειοθετείται σε βάρος των προσώπων αυτών αλληλέγγυα ευθύνη, καθώς πρόκειται για πρόσωπα ενταλαμένα στη διοίκηση βάσει νόμου.

23. Ως προς την ευθύνη των εταιρών δικηγορικών εταιριών ισχύουν τα αναφερόμενα στο ΔΕΑΦ Β 1107928 ΕΞ 2017 έγγραφο καθώς βάσει νόμου ορίζονται οι διαχειριστές ως τα πρόσωπα τα οποία διοικούν, διαχειρίζονται και εκπροσωπούν την εταιρεία δικαστικά και εξώδικα από κοινού ή μεμονωμένα, σύμφωνα με όσα προβλέπονται στο Καταστατικό και στην απόφαση εκλογής ή επιλογής τους (άρθρο 53 παρ. 5 του ν.4194/2013).

24. Ειδικώς για τα ποσά των τόκων, των προσαυξήσεων, των προστίμων και των λοιπών χρηματικών κυρώσεων, σύμφωνα με το τελευταίο εδάφιο της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 50, η αλληλέγγυα ευθύνη βαραινει τα πρόσωπα που είναι αλληλεγγύως υπεύθυνα για την κύρια οφειλή επί της οποίας υπολογίζονται και επιβάλλονται τα ποσά αυτά.

Ε. Η υπαιτιότητα

25. Πρόσωπα για τα οποία συντρέχουν σωρευτικά όλες οι λοιπές προϋποθέσεις, οι οποίες αναφέρονται στη διάταξη της παραγράφου 1 του άρθρου 50 ΚΦΔ, καθίστανται καταρχήν αλληλεγγύως υπεύθυνα και τεκμαίρεται η υπαιτιότητά τους εκ μόνης τις ιδιότητάς τους για τις οφειλές που δημιουργούνται κατά τη διάρκεια της θητείας τους. Ωστόσο, σύμφωνα και με τα ρητώς οριζόμενα στο β' εδάφιο της περίπτωσης γ' της παρ. 1 του άρθρου 50 του ΚΦΔ, πρόκειται για μαχητό τεκμήριο, καθόσον το βάρος απόδειξης για τη μη ύπαρξη υπαιτιότητας, φέρουν τα εν λόγω πρόσωπα. Επομένως, εφόσον τα πρόσωπα σε βάρος των οποίων συντρέχει αλληλέγγυα ευθύνη αποδείξουν ότι δεν ήταν υπαίτια για τη μη καταβολή ή μη απόδοση των οφειλών που προβλέπονται στις οικείες διατάξεις, απαλλάσσονται από την ευθύνη για πληρωμή των οφειλών του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας που διοικούν ή διαχειρίζονται.

26. Για τις παλιές υποθέσεις η έλλειψη υπαιτιότητας διαπιστώνεται με την έκδοση ειδικά αιτιολογημένης πράξης του προϊσταμένου της υπηρεσίας της φορολογικής διοίκησης που είναι αρμό-

διος για την επιδίωξη είσπραξης της οφειλής, κατόπιν αιτήσεως του ενδιαφερομένου.

27. Επισημαίνεται, ωστόσο, ότι η έλλειψη υπαιτιότητας αποδεικνύεται εφόσον έχουν εκδοθεί αμετάκλητες δικαστικές αποφάσεις οιοδήποτε Δικαστηρίου ή αμετάκλητο απαλλακτικό βούλευμα, από τα οποία διαπιστώνεται ρητά η έλλειψη υπαιτιότητας σχετικά με τη μη καταβολή της οφειλής από τον αλληλεγγύως υπόχρεο ή/και η μη συμμετοχή του στην φορολογική παράβαση που προκάλεσε την οφειλή και εν γένει η μη ενεργός συμμετοχή του στη διοίκηση και διαχείριση του νομικού προσώπου.

ΣΤ. Ισχύς λοιπών διατάξεων

28. Σε ό,τι αφορά την ευθύνη των ομόρρυθμων εταίρων ομόρρυθμων ή ετερόρρυθμων εταιρειών, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των άρθρων 249 και επόμενων του ν.4072/2012, οι οποίες προβλέπουν απεριόριστη και εις ολόκληρον ευθύνη των ομόρρυθμων εταίρων για τα χρέη της εταιρείας ως προς κάθε πιστωτή, επομένως και ως προς το Δημόσιο.

29. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.9 του άρθρου 10 του ν.4071/2012, τα πρόσωπα που ορίζονται εκκαθαριστές των δημοτικών επιχειρήσεων ή και επιχειρήσεων των τέως νομαρχιακών αυτοδιοικήσεων που περιήλθαν στις περιφέρειες δεν διώκονται ποινικώς, δεν υπόκεινται σε προσωπική κράτηση, ούτε υπέχουν οποιαδήποτε αστική ή άλλη ατομική ευθύνη για χρέη των φορέων αυτών προς το Δημόσιο ή τους φορείς κοινωνικής ασφάλισης, ανεξαρτήτως του χρόνου βεβαίωσής τους. Τα ως άνω εφαρμόζονται και στους εκκαθαριστές των ανώνυμων και αναπτυξιακών εταιριών των ΟΤΑ, εφόσον αυτοί και οι λοιποί φορείς τοπικής αυτοδιοίκησης κατέχουν την πλειοψηφία του εταιρικού τους κεφαλαίου (άρθρο 46 παρ.3 ν.4257/2014). Η απαλλαγή από την αλληλέγγυα ευθύνη των ως άνω εκκαθαριστών ρυθμίζεται από τις διατάξεις της παρ. 9 του άρθρου 10 του ν. 4071/2012 και όχι από τις διατάξεις του άρθρου 50 ΚΦΔ.

30. Για πρόσωπα που έχουν διορισθεί εκκαθαριστές και προβλέπεται ρητά από ειδική διάταξη νόμου ότι π.χ. δεν διώκονται ποινικώς, δεν υπόκεινται σε προσωπική κράτηση, ούτε υπέχουν οποιαδήποτε αστική ή άλλη ατομική ευθύνη για χρέη των φορέων αυτών (π.χ. άρθρο 33 ν.4673/2020 (και το προϊσχύον άρθρο 27 του ν. 4384/2016), άρθρο 109 ν. 3852/2010, όπως ισχύει κ.λπ.) δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 50 ΚΦΔ, περί αλληλέγγυας ευθύνης.

31. Οι εκκαθαριστές και οι δικαστικά διοριζόμενες διοικήσεις νομικών προσώπων, ευθύνονται μόνο για φορολογικές υποχρεώσεις ή φορολογικές οφειλές που κατέστησαν ληξιπρόθεσμες κατά τη διάρκεια της θητείας τους, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διακρίσεις του πρώτου ή του δεύτερου εδαφίου της περίπτωσης β' της παραγράφου 1 του άρθρου 50 του ν. 4174/2013, κατά περίπτωση, καθώς και για τυχόν δόσεις ισχύουσας ρύθμισης που κατέστησαν ληξιπρόθεσμες ή υπόλοιπα ρύθμισης που απωλέσθη κατά τη θητεία τους, υπό την προϋπόθεση συνδρομής και της περίπτωσης γ' της ανωτέρω παραγράφου, και όχι για συσσωρευμένες φορολογικές οφειλές προηγούμενων διοικήσεων.

32. Όσον αφορά στις φορολογίες κεφαλαίου ισχύουν τα εξής:

32.1. Στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων με τη διάταξη της παρ. 3 του άρθρου 5 του α.ν. 1521/1950, ο οποίος κυρώθηκε με το ν.1587/1950, ορίζεται ότι «οποιοσδήποτε άλλος κάτοχος του περιουσιακού στοιχείου που μεταβιβάζεται ευθύνεται αλληλέγγυα μαζί με τον αγοραστή για πέντε έτη από την ημέρα υπογραφής του οριστικού συμβολαίου για το φόρο μεταβίβασης και τις προσαυξήσεις».

32.2 Περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 83 του Κώδικα διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από Τυχρά Παίγνια, ο οποίος κυρώθηκε με τον ν. 2961/2001, ορίζεται ότι: «1. Οι με σύμβαση τελευταίοι κάτοχοι κληρονομιών ακινήτων είναι αλληλεγγύως υπεύθυνοι με τους κληρονόμους και κληροδόχους για την πληρωμή του φόρου που βαρύνει αυτά, ο οποίος βεβαιώθηκε με βάση τον τίτλο που αποκτήθηκε για τον κληρονόμο ή τον κληροδόχο και ο οποίος ισχύει και ως προς τον τελευταίο κάτοχο για τη διώξή του προς εί-

σπραξη του φόρου 3. Οι διατάξεις της παραγράφου 1 εφαρμόζονται ανάλογα και για τους τελειοποιημένους κατόχους κληρονομιών πλοίων, αεροσκαφών και αυτοκινήτων. 4. Οι νόμιμοι αντιπρόσωποι των υπόχρεων σε φόρο κληρονομιάς καθώς και οι κηδεμόνες της κληρονομιάς ευθύνονται σε ολόκληρο με τους υπόχρεους για την πληρωμή των πρόσθετων φόρων που γεννήθηκαν και οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις τους.»

32.3 Στις καταργημένες φορολογίες κατοχής ακινήτων εξακολουθούν να ισχύουν οι λοιπές ευθύνες που ορίζονται στην οικεία νομοθεσία (πλην της ευθύνης διοικούντων) και συγκεκριμένα για τον Φ.Μ.Α.Π το άρθρο 31 του ν.2459/1997, για το Ε.Τ.Α.Κ. το άρθρο 17 του ν.3634/2008 και για τον Φ.Α.Π. το άρθρο 47 του ν. 3842/2010. Για τον Ε.Φ.Α εξακολουθεί να ισχύει το άρθρο 16 που αφορά θέματα ευθύνης για τα παρένθετα πρόσωπα.

Ζ. Παραδείγματα

Για την καλύτερη κατανόηση των προϋποθέσεων θεμελίωσης αλληλέγγυας ευθύνης παρατίθενται τα πιο κάτω παραδείγματα:

33. Ανώνυμη εταιρεία διενεργεί παρακράτηση φόρου μισθωτών υπηρεσιών για τον Ιανουάριο του 2020 με υποχρέωση απόδοσης έως την 31η Μαρτίου 2020. Εφόσον δεν υποβληθεί η δήλωση απόδοσης του παρακρατούμενου φόρου έως την ημέρα που λήγει η προθεσμία υποβολής της δήλωσης (31-3-2020), για την απόδοση των ποσών αυτών ευθύνεται αλληλεγγύως με την Α.Ε και το φυσικό πρόσωπο που ασκεί διοίκηση κατά την 31η Μαρτίου 2020. Εάν την 1η Απριλίου 2020 αναλάβει καθήκοντα νέος διοικών, αυτός δεν ευθύνεται για την τυχόν ως άνω οφειλή, η οποία βαρύνει το πρόσωπο που την δημιούργησε.

34. Νομικό πρόσωπο υποχρεούται σε υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2019 έως την 30η Ιουνίου 2020, την οποία και υποβάλλει εμπρόθεσμα. Η οφειλή της πρώτης δόσης του φόρου εισοδήματος καθίσταται ληξιπρόθεσμη την 31-07-2020. Για το ποσό αυτό ευθύνεται αλληλεγγύως με την Α.Ε. το φυσικό πρόσωπο που ασκεί διοίκηση την ημερομηνία αυτή. Σε περίπτωση που αλλάξει το πρόσωπο του διοικούντος κατά τη διάρκεια που εκκρεμεί η εξόφληση κάποιας εκ των επομένων δόσεων, για το ποσό των οφειλών αυτών ευθύνεται το διάδοχο πρόσωπο, στη θητεία του οποίου η σχετική οφειλή καθίσταται ληξιπρόθεσμη.

35. Νομικό πρόσωπο το οποίο υποχρεούται σε υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2019, την υποβάλλει εκπρόθεσμα την 1-1-2023. Για την πληρωμή του φόρου και των συνεπεία αυτών ποσών τόκων αλληλέγγυα ευθύνη έχει το πρόσωπο που ασκούσε διοίκηση στην περίοδο κατά την οποία παρήλθε η νόμιμη προθεσμία καταβολής του φόρου κατά το άρθρο 68 του ν. 4172/2013. Σε περίπτωση, όμως, που η οφειλή υπαχθεί σε ρύθμιση τμηματικής καταβολής στις 25-2-2023 και κατά την ημερομηνία αυτή το πρόσωπο που ασκούσε διοίκηση κατά τη λήξη της νόμιμης προθεσμίας καταβολής του φόρου (ο Α) έχει αντικατασταθεί από άλλο πρόσωπο (το Β), παραμένει μεν η αλληλέγγυα ευθύνη του Α, στοιχειοθετείται δε αλληλέγγυα ευθύνη και για το Β που ασκεί διοίκηση κατά την ημερομηνία λήξης των δόσεων βάσει των κανόνων που διέπουν την ρύθμιση. Αν οι δόσεις που κατέστησαν ληξιπρόθεσμες κατά τη θητεία του Β εξοφληθούν, η ρύθμιση όμως απωλεσθεί μετά την αντικατάσταση στη διοίκηση του νομικού προσώπου του Β από το Γ, στοιχειοθετείται αλληλέγγυα ευθύνη του Γ, κατά τη θητεία του οποίου απωλέσθη η ρύθμιση, ενώ παραμένει και η αλληλέγγυα ευθύνη του Α.

36. Νομικό πρόσωπο, το οποίο υποχρεούται σε υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2019, δεν υποβάλλει τη δήλωση και ο φόρος που αναλογεί προσδιορίζεται κατόπιν φορολογικού ελέγχου το 2023. Για την πληρωμή του φόρου που θα προκύψει, αλληλέγγυα ευθύνη έχει το πρόσωπο που ασκούσε διοίκηση κατά την περίοδο στην οποία ανάγονται οι οφειλές αυτές, ήτοι στην ημερομηνία κατά την οποία εξέπνευσε η προθεσμία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος (31-8-2020). Αν βάσει της πράξης προσδιορισμού φόρου η οφειλή βεβαιωθεί στις 30-4-2023 με ημερομηνία καταβολής την 31-5-2023 και κατά την ημερομηνία

αυτή το διοικούντα στις 31-8-2020 (τον Α) έχει διαδεχθεί άλλο πρόσωπο (ο Β), τότε αλληλέγγυα ευθύνη δεν στοιχειοθετείται στο πρόσωπο του Β, αλλά μόνο του Α. Σε περίπτωση που η εν λόγω οφειλή υπαχθεί στη συνέχεια σε ρύθμιση τμηματικής καταβολής και η ρύθμιση απωλεσθεί, τότε μόνο στοιχειοθετείται ευθύνη του Β, λόγω της απώλειας της ρύθμισης κατά τη θητεία του, ενώ παραμένει και η αλληλέγγυα ευθύνη του Α. Αν επί θητείας του Β τηρείται η ρύθμιση, κατά τη διάρκεια ισχύος της ρύθμισης όμως τη διοίκηση του νομικού προσώπου αναλάβει ο Γ, σε περίπτωση απώλειας της ρύθμισης κατά τη θητεία αυτού, αλληλέγγυα ευθύνη για την καταβολή της οφειλής έχει ο Γ, ενώ παραμένει και η αλληλέγγυα ευθύνη του Α.

37. Ανώνυμη εταιρία αποκτά για πρώτη φορά ακίνητο το έτος 2019 και η δήλωση στοιχείων ακινήτων (Ε9) υπεβλήθη εμπρόθεσμα στις 20 Μαΐου 2020 από τον νόμιμο εκπρόσωπο της (Α). Τον Ιούνιο ο Α παραιτήθηκε και ως νόμιμος εκπρόσωπος ανέλαβε ο Β, ο οποίος δεν κατέβαλε τον ΕΝ.Φ.Ι.Α. που προέκυψε από τη δήλωση Ε9. Αλληλεγγύως υπόχρεος με το νομικό πρόσωπο για την καταβολή του ΕΝ.Φ.Ι.Α. είναι ο Β.

38. Ανώνυμη Εταιρεία αποκτά για πρώτη φορά ακίνητο το έτος 2019, αλλά δεν υποβάλλει εμπρόθεσμα δήλωση στοιχείων ακινήτων (Ε9) για το έτος 2020, με αποτέλεσμα να μην εκδοθεί ο ΕΝ.Φ.Ι.Α. έτους 2020. Η δήλωση υποβάλλεται εκπρόθεσμα στις 18-12-2020, ενώ η προθεσμία για την υποβολή της έληγε την 31/5/2020, σύμφωνα με την παράγραφο 3α του άρθρου 23 του νόμου 3427/2005 όπως τροποποιήθηκε με τον άρθρο 73 παρ.1 του Ν.4607/2019 (Α 65/24.4.2019). Η οφειλή είναι ληξιπρόθεσμη από την επόμενη της ημερομηνίας της πρώτης ηλεκτρονικής έκδοσης των πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου για το έτος 2020. Για την απόδοση του φόρου και των τόκων ευθύνονται αλληλεγγύως με την Α.Ε και τα φυσικά πρόσωπα της παρ. 1 του άρθρου 50 ΚΦΔ κατά την 31/5/2020.

39. Ανώνυμη εταιρεία διενεργεί παρακράτηση φόρου κερδών από τυχερά παίγνια για κέρδη της 1ης Ιανουαρίου 2020 με υποχρέωση απόδοσης μέχρι την 31η Ιανουαρίου 2020. Την ημερομηνία που εκπνέει η προθεσμία απόδοσης του φόρου, η σχετική οφειλή καθίσταται ληξιπρόθεσμη, οπότε για την απόδοση των ποσών αυτών ευθύνονται αλληλεγγύως με την Α.Ε και τα φυσικά πρόσωπα της παρ. 1 του άρθρου 50 κατά την 31η Ιανουαρίου 2020.

40. Ανώνυμη Εταιρία που υποβάλει δήλωση ΦΠΑ μηνιαίως, υποβάλει για τον μήνα Μάιο 2020, δήλωση ΦΠΑ στις 25-6-2020 επιλέγοντας πληρωμή σε 2 δόσεις, ήτοι την πρώτη έως 30-6-2020 και τη δεύτερη έως 31/7/2020. Κατά την καταληκτική ημερομηνία καταβολής της πρώτης δόσης του φόρου (30/6/2020), η σχετική οφειλή καθίσταται ληξιπρόθεσμη και ευθύνονται αλληλεγγύως με την ΑΕ τα φυσικά πρόσωπα της παρ. 1 του άρθρου 50 ΚΦΔ κατά την 30η Ιουνίου 2020. Σε περίπτωση που εκπνεύσει και η προθεσμία καταβολής της δεύτερης δόσης, 31/7/2020, για τη σχετική οφειλή ευθύνονται αλληλεγγύως με την ΑΕ τα φυσικά πρόσωπα της παρ. 1 του άρθρου 50 ΚΦΔ κατά την 31η Ιουλίου 2020.

41. Το 2016 διενεργήθηκε έλεγχος από τη Φορολογική Διοίκηση για το οικονομικό έτος 2012, κατά τον οποίο δεν προσκομίστηκαν τα τηρούμενα φορολογικά βιβλία και στοιχεία. Συνεπεία αυτού σε βάρος ανώνυμης εταιρείας καταλογίστηκαν για το οικονομικό έτος 2012 φόροι με εξωλογιστικό προσδιορισμό σύμφωνα με το ν.2238/1994 και το άρθρο 30 του Π.Δ. 186/1992. Η δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2012 είχε υποβληθεί εμπρόθεσμα κατά τη διάρκεια της θητείας του Α (Διευθύνων Σύμβουλος). Στο χρόνο του ελέγχου Διευθύνων Σύμβουλος είναι ο Β λόγω αντικατάστασης του Α από την 1-10-2013. Σε αυτή την περίπτωση αλληλέγγυα υπεύθυνο πρόσωπο για τους φόρους που καταλογίστηκαν κατόπιν ελέγχου το 2016, είναι ο Β, καθώς εκείνος είχε την υποχρέωση να προσκομίσει στη Φορολογική Διοίκηση τα τηρούμενα βιβλία - στοιχεία της Α.Ε. Εφόσον έχουν ληφθεί μέτρα αναγκαστικής εκτέλεσης σε βάρος του Α δύναται να αρθούν με την προϋπόθεση της υποβολής αίτησης προς την υπηρεσία που έλαβε τα μέτρα έως την 31-12-2020.

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2196/26.10.2021.- Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 50 του ν. 4174/2013 (Α' 170, ΚΦΔ) στους αλληλεγγύως ευθυνόμενους διοικούντες αθλητικά νομικά πρόσωπα με βάση τις διατάξεις του άρθρου 118Α του ν. 2725/1999 (Α' 121).

Με αφορμή ερωτήματα που έχουν υποβληθεί στην υπηρεσία μας, αναφορικά με το πιο πάνω θέμα και σε συνέχεια της Ε. 2173/2020 εγκυκλίου σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 118Α του ν. 2725/1999 ορίζεται ότι τα πρόσωπα, που είναι διευθυντές, διαχειριστές ή διευθύνοντες σύμβουλοι και εκκαθαριστές των αθλητικών ανωνύμων εταιριών (Α.Α.Ε.) ή των τμημάτων αμειβομένων αθλητών των αθλητικών σωματείων ή των συνεταιρισμών αυτών ή των αθλητικών επαγγελματικών ενώσεων ή των αθλητικών ομοσπονδιών, που καλλιεργούν άθλημα επαγγελματικού χαρακτήρα, κατά τον χρόνο διάλυσης ή συγχώνευσης ή διαχωρισμού τους σε νέα νομικά πρόσωπα, ευθύνονται προσωπικώς και αλληλεγγύως για την πληρωμή των φόρων, που, κατά τις ισχύουσες διατάξεις, οφείλονται από τα ως άνω αθλητικά νομικά πρόσωπα, καθώς και των φόρων, που παρακρατούνται, ανεξάρτητα από τον χρόνο βεβαίωσής τους. Τα ως άνω πρόσωπα έχουν δικαίωμα αναγωγής κατά των προσώπων, που διετέλεσαν αντίστοιχα διευθυντές, διαχειριστές, διευθύνοντες σύμβουλοι και εκκαθαριστές του νομικού προσώπου, ως προς τους φόρους, που αφορούν σε χρήσεις προγενέστερες, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους.

Τα ως άνω πρόσωπα ευθύνονται σύμφωνα με την παρ. 3 του ίδιου άρθρου προσωπικώς και αλληλεγγύως, για τους παρακρατούμενους και επιρριπτόμενους φόρους και κατά τη διάρκεια λειτουργίας του νομικού προσώπου, που εκπροσωπούν ως εξής: α) αν έχει γίνει παρακράτηση φόρου, όλα τα πρόσωπα, που είχαν μια από τις ως άνω ιδιότητες από τη λήξη της προθεσμίας απόδοσης του φόρου και μετά, β) αν δεν έχει γίνει η παρακράτηση φόρου, όλα τα πρόσωπα, που είχαν μια από τις ως άνω ιδιότητες, κατά το χρόνο, που υπήρχε η υποχρέωση παρακράτησης του φόρου.

Σύμφωνα δε με την παρ. 4 του ίδιου άρθρου οι Πρόεδροι των Δ.Σ., διευθυντές, διαχειριστές, διευθύνοντες σύμβουλοι και εκκαθαριστές των Α.Α.Ε., Τ.Α.Α. ή σωματείων, που συμμετέχουν στα επαγγελματικά πρωταθλήματα, ευθύνονται αλληλεγγύως και εις ολόκληρον με το αντίστοιχο νομικό πρόσωπο για τα χρέη που αυτό δημιουργεί κατά το χρονικό διάστημα της θητείας τους.

Σύμφωνα με το γ' εδάφιο της παρ. 5 του ίδιου άρθρου πρόεδροι Δ.Σ., διευθυντές, διαχειριστές, διευθύνοντες σύμβουλοι των προσωρινών διοικήσεων (των Α.Α.Ε., Τ.Α.Α. ή σωματείων) ευθύνονται με την ατομική τους περιουσία μόνο για τα χρέη και τις υποχρεώσεις του νομικού προσώπου που δημιουργήθηκαν κατά τη διάρκεια της θητείας τους.

Τέλος, σύμφωνα με διατάξεις της παρ. 29 του άρθρου 66 ν. 4646/2019 προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι οι παρ. 1 και 2 του άρθρου 50 ν. 4174/2013 ισχύουν από τη δημοσίευσή τους (ήτοι 12-12-2019) και εφαρμόζονται και για οφειλές οι οποίες έχουν βεβαιωθεί πριν από τις 12-12-2019 σε βάρος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων για τις οποίες ευθύνονται αλληλεγγύως και προσωπικά τα φυσικά πρόσωπα κατ' εφαρμογή του άρθρου 50 παρ. 1 και 2, όπως ίσχυε πριν την τροποποίησή του με τις διατάξεις του άρθρου 34 του ν. 4646/2019, του άρθρου 115 του ν. 2238/1994 (Α' 151), της παρ. 7 του άρθρου 22 του ν. 2648/1998 (Α' 238), της περ. β' του άρθρου 55 του ν. 2859/2000 (Α' 248), καθώς και κάθε άλλης διάταξης με την οποία θεσπίζεται αλληλέγγυα ευθύνη για οφειλές για τις οποίες εφαρμόζεται ο Κώδικας.

2. Επομένως, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 29 του άρθρου 66 του ν. 4646/2019 και όπως διευκρινίστηκε με την με αριθ. Ε.2173/2020 εγκύκλιο, οι διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 50 του ΚΦΔ, όπως αντικαταστάθηκαν με τις διατάξεις του άρθρου 34 του ν. 4646/2019, ισχύουν από 12.12.2019 για οφειλές νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΚΦΔ και εφαρμόζονται:

α) αυτοδικαίως, για οφειλές που βεβαιώνονται το πρώτον και ανάγονται σε φορολογικό έτος ή περίοδο από την πιο πάνω ημερομηνία και μετά (νέες υποθέσεις),

β) αυτοδικαίως, για οφειλές που βεβαιώνονται το πρώτον από την πιο πάνω ημερομηνία και μετά αλλά ανάγονται σε φορολογικό έτος ή περίοδο πριν από την ημερομηνία αυτή (νέες υποθέσεις για παλαιές οφειλές), με την προϋπόθεση ότι δεν επιφέρουν χειροτέρευση της θέσης του διοικούντος προσώπου σε σχέση με τις διατάξεις που ίσχυαν κατά τον χρόνο που ανάγονται οι οφειλές αυτές και

γ) για οφειλές που έχουν βεβαιωθεί πριν από την πιο πάνω ημερομηνία (παλαιές υποθέσεις), αναδρομικά, αφενός κατόπιν αιτήσεως του ενδιαφερομένου για άρση των ληφθέντων αναγκαστικών μέτρων είσπραξης και αφετέρου αυτοδικαίως, εφόσον δεν είχαν επιβληθεί τέτοια μέτρα μέχρι την πιο πάνω ημερομηνία.

3. Κατά συνέπεια, κατ' εφαρμογή των ανωτέρω, για οφειλές αθλητικών νομικών προσώπων οι οποίες εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΚΦΔ ισχύουν τα ακόλουθα:

- για οφειλές που είχαν βεβαιωθεί πριν από τις 12.12.2019 (παλαιές υποθέσεις) για τους διοικούντες αθλητικά νομικά πρόσωπα που ευθύνονται αλληλεγγύως με αυτά με βάση είτε τις διατάξεις του άρθρου 118Α του ν. 2725/1999 είτε οποιαδήποτε προϊσχύσασα αυτού διάταξη (όπως για παράδειγμα το άρθρο 115 ν. 2238/1994 και η περ. β' του άρθρου 55 του ν. 2859/2000), εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 50 ΚΦΔ, κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στην Ε.2173/2020 Εγκύκλιο Διοικητή ΑΑΔΕ.

- για οφειλές που βεβαιώνονται το πρώτον από 12.12.2019 και μετά αλλά ανάγονται σε φορολογικό έτος ή περίοδο πριν από τις 12.12.2019 (νέες υποθέσεις για παλαιές οφειλές), οι διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 50 του ΚΦΔ εφαρμόζονται αυτοδικαίως και για τους διοικούντες αθλητικά ν.π., με την προϋπόθεση ότι δεν επιφέρουν χειροτέρευση της θέσης τους σε σχέση με τις προαναφερθείσες διατάξεις, σύμφωνα και με τα αναφερόμενα στην Ε.2173/2020 εγκύκλιο.

- Ομοίως, για τις οφειλές που βεβαιώνονται το πρώτον και ανάγονται σε φορολογικό έτος ή περίοδο από τις 12.12.2019 και μετά (νέες υποθέσεις) εφαρμόζονται οι διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 50 του ΚΦΔ και όχι οι διατάξεις του άρθρου 118 Α του ν. 2725/1999.

4. Τέλος, για οφειλές που δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΚΦΔ οι διοικούντες αθλητικά νομικά πρόσωπα εξακολουθούν να ευθύνονται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 118 Α του ν. 2725/1999.

ΑΡΘΡΟ 56

ΑΚΥΡΩΣΗ Ή ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΣΗ ΟΡΙΣΤΙΚΗΣ ΕΓΓΡΑΦΗΣ

1. Για την ακύρωση ή την τροποποίηση οριστικής φορολογικής εγγραφής εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 75 του Ν. 2238/1994 (ΦΕΚ 151 Α), όπως ισχύουν.

2.⁽¹⁾ Ειδικά, πράξη προσδιορισμού του φόρου που εκδόθηκε σύμφωνα με το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 2 του άρθρου 48 επί ειδικής δήλωσης της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 36 είτε κατ' αυτής ασκήθηκε προσφυγή είτε επετεύχθη διοικητική επίλυση της διαφοράς είτε περαιώθηκε ως ειλικρινής, δύναται να ακυρωθεί για έναν από τους παρακάτω λόγους:

α) σε περίπτωση ματαίωσης συμβολαίου,

β) σε περίπτωση διόρθωσης στοιχείων εκ παραδρομής δηλωθέντων λανθασμένα στην ειδική δήλωση, πλην του φόρου των εισροών, πριν την υπογραφή του συμβολαίου.

Για την ακύρωση αποφασίζει ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ., ύστερα από αίτηση του υποκειμένου, εφόσον προσκομίζεται το πρωτότυπο της ειδικής δήλωσης και βεβαιώνεται από τον συμβολαιογράφο επί του σώματος αυτής ότι δεν έγινε η μεταβίβαση.

ΣΧΕΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ:

Νόμος 2238/1994, άρθρο 75.- 1. Το φύλλο ελέγχου που οριστικοποιήθηκε επειδή δεν ασκήθηκε ένδικο μέσο, καθώς και αυτό που αφορά δήλωση η οποία κρίθηκε ειλικρινής, δύναται να ακυρωθεί ή να τροποποιηθεί, κατά περίπτωση, για έναν από τους λόγους που αναφέρονται πιο κάτω, περιοριστικά:

α) Για ολική ή μερική έλλειψη φορολογικής υποχρέωσης.

β) Αν ο φορολογούμενος δεν έλαβε γνώση αποδεδειγμένα του φύλλου ελέγχου.

γ) Αν ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας που έχει εκδώσει το φύλλο ελέγχου δεν είχε αρμοδιότητα να επιληφθεί στη φορολογία.

δ) Για λογιστικό λάθος.

ε) Για εσφαλμένο προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος και του φόρου που αναλογεί σε αυτό.

2. Για την ακύρωση ή τροποποίηση του φύλλου ελέγχου, σύμφωνα με την παράγραφο 1, αποφασίζει ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, με τη σύμφωνη γνώμη του αρμόδιου επιθεωρητή δημόσιων οικονομικών υπηρεσιών, ύστερα από αίτηση του φορολογουμένου ή προκειμένου για τις περιπτώσεις γ, δ και ε της παραγράφου 1, ο αρμόδιος επιθεωρητής δημόσιων οικονομικών υπηρεσιών, ύστερα από αίτημα του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας.

Η αίτηση αυτή υποβάλλεται μέσα σε τρία (3) έτη από την καταχώριση του οικείου φύλλου ελέγχου στο βιβλίο που ορίζεται στην παράγραφο 3 του άρθρου 68.

3. Με βάση την απόφαση της προηγούμενης παραγράφου, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας προβαίνει σε νέα εκκαθάριση και ενεργεί συμπληρωματική βεβαίωση του επιπλέον φόρου που τυχόν οφείλεται ή έκπτωση του επιπλέον ποσού φόρου που βεβαιώθηκε.

4. Οι διατάξεις των προηγούμενων παραγράφων εφαρμόζονται αναλόγως και για την πράξη

(1) Η παράγραφος 2 του άρθρου 56 προστέθηκε με την παράγραφο 11 του άρθρου 20 του Ν. 3522/2006 και ισχύει από 1.1.2006, σύμφωνα με την παράγραφο 12 του άρθρου 20 του ίδιου νόμου.

προσδιορισμού αποτελεσμάτων, η οποία εκδίδεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64.

5. Το φύλλο ελέγχου που εκδόθηκε στο όνομα μέλους των νομικών προσώπων ή των ενώσεων προσώπων, που αναφέρονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 2 και οριστικοποιήθηκε, τροποποιείται αυτοδικαίως από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, ύστερα από τη σχετική απόφαση του διοικητικού εφετείου ή του Συμβουλίου της Επικρατείας, με την οποία μεταβάλλονται τα αποτελέσματα των νομικών προσώπων ή των ενώσεων προσώπων, που έχει προσδιορίσει το διοικητικό πρωτοδικείο. Με βάση την απόφαση του διοικητικού εφετείου ή του Συμβουλίου της Επικρατείας, η οποία εκδόθηκε για τα νομικά πρόσωπα ή τις ενώσεις προσώπων, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας που είναι αρμόδιος για τη φορολογία του μέλους, ενεργεί συμπληρωματική βεβαίωση ή έκπτωση του επιπλέον βεβαιωθέντος φόρου.

Σημειώνεται ότι ούτε στο Ν. 4172/2013, ούτε στο Ν. 4174/2014 υπάρχει αντίστοιχο άρθρο με το άρθρο 75 του Ν. 2238/1994. Κατά συνέπεια, από 1.1.2014 το παρόν άρθρο έχει ατονήσει και πρέπει να θεωρηθεί καταργημένο.

ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ:

ΑΠΟΦ. ΥΠ. ΟΙΚ/ΚΩΝ ΠΟΛ.1003/3.1.2008.- Διαδικασία και προϋποθέσεις επιστροφής του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας στην περίπτωση ακύρωσης πράξης προσδιορισμού του φόρου επί ειδικής δήλωσης ΦΠΑ σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγρ. 2 του άρθρου 56 και στην περίπτωση ανάκλησης της ειδικής δήλωσης σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 10 του άρθρου 38 του Κωδ. ΦΠΑ.

Έχοντας υπόψη:

1. Τις ακόλουθες διατάξεις του κώδικα Φ.Π.Α., ο οποίος κυρώθηκε με το ν.2859/2000 (ΦΕΚ 248 Α΄).

α) των παραγράφων 1 και 7 του άρθρου 34

β) των άρθρων 30, 31 και 32

γ) της παραγράφου 1 του άρθρου 35

δ) των παραγράφων 4 του άρθρου 36 και 2 του άρθρου 48

ε) των παραγράφων 10 του άρθρου 38 και 2 του άρθρου 56

στ) των παραγράφων 2 και 3 του άρθρου 64

2. Την ανάγκη καθορισμού διαδικασίας επιστροφής του φόρου, στις περιπτώσεις που ακυρώνεται πράξη προσδιορισμού του φόρου επί ειδικής δήλωσης ή ανακαλείται ειδική δήλωση σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 56 παράγραφος 2 και 38 παράγραφος 10 του κώδικα ΦΠΑ.

.....
Αποφασίζουμε

Άρθρο 1

1.Καθορίζουμε την διαδικασία και τον τρόπο επιστροφής του ΦΠΑ:

α) που καταβλήθηκε ή βεβαιώθηκε με βάση πράξη προσδιορισμού του φόρου, εκδοθείσα σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 48 του Κωδ ΦΠΑ και την ΑΥΟΟ ΠΟΛ.1054/27.3.2006 επί «Ειδικής Δήλωσης για την μεταβίβαση ακινήτων» της παραγράφου 4 του άρθρου 36, η οποία ακυρώθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 56, είτε λόγω ματαίωσης συμβολαίου, είτε λόγω ανάγκης για διόρθωση στοιχείων εκ παραδρομής δηλωθέντων λανθασμένα στην ειδική δήλωση πριν την σύνταξη του συμβολαίου.

β) που καταβλήθηκε με βάση την ειδική δήλωση η οποία ανακλήθηκε σύμφωνα με την παράγραφο 10 του άρθρου 38 λόγω ματαίωσης συμβολαίου,

2. Η επιστροφή ποσών φόρου σύμφωνα με το άρθρο 2 ή ο συμψηφισμός σύμφωνα με το άρθρο

3 της παρούσας τελούν υπό την επιφύλαξη των περί παραγραφής διατάξεων.

Άρθρο 2

Ακύρωση πράξης προσδιορισμού του φόρου

1.Ο φόρος που καταβλήθηκε ή βεβαιώθηκε με βάση πράξη προσδιορισμού του φόρου που εκδόθηκε επί ειδικής δήλωσης σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 48 και την ΑΥΟΟ ΠΟΛ.1054/27.3.2006, όπως κάθε φορά ισχύει, επιστρέφεται από την Δ.Ο.Υ στη χωρική αρμοδιότητα της οποίας βρίσκεται το ακίνητο και από την οποία εκδόθηκε η πράξη, ύστερα από αίτηση της υποκείμενης στο φόρο κατασκευαστικής επιχείρησης.

Η αίτηση για την επιστροφή, έπεται της αίτησης για ακύρωση της πράξης προσδιορισμού του φόρου, η οποία υποβάλλεται σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 2 του άρθρου 56.

Η επιστροφή ενεργείται εντός δέκα (10) ημερών από την υποβολή της αίτησης επιστροφής, χωρίς έλεγχο και ύστερα από την έκδοση της απόφασης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ για την ακύρωση της πράξης προσδιορισμού του φόρου η οποία υποχρεωτικά πρέπει να προηγηθεί της επιστροφής, εφόσον με την απόφαση αυτή κρίνεται και η μη πραγματοποίηση της συναλλαγής.

2. Ο φόρος που καταβάλλεται ή βεβαιώνεται με βάση πράξη προσδιορισμού του φόρου που εκδόθηκε επί ειδικής δήλωσης, ως φόρος που έχει προκύψει μετά από τακτικό έλεγχο (ΑΥΟ ΠΟΛ.1054/27.3.2006, μερική πράξη) δεν θα πρέπει να έχει μεταφερθεί στην περιοδική δήλωση της κατασκευαστικής επιχείρησης για συμψηφισμό με το φόρο εκρών. Σε κάθε περίπτωση που επιστρέφεται φόρος κατά τα αναγραφόμενα στην προηγούμενη παράγραφο, θα διαβιβάζονται άμεσα στη Δ.Ο.Υ της έδρας της κατασκευαστικής επιχείρησης αντίγραφο της απόφασης για την ακύρωση της πράξης και της απόφασης για την επιστροφή προς ενημέρωση του φακέλου της επιχείρησης προκειμένου να διαπιστώνεται τυχόν μη δικαιούμενος συμψηφισμός του ποσού αυτού.

Άρθρο 3

Ανάκληση ειδικής δήλωσης

1. Ο ΦΠΑ που καταβλήθηκε με βάση την ειδική δήλωση η οποία ανακλήθηκε σύμφωνα με την παράγραφο 10 του άρθρου 38 λόγω μεταίωσης συμβολαίου, συμψηφίζεται σε επόμενη ειδική δήλωση ΦΠΑ για μεταβίβαση της ίδιας ή άλλης ιδιοκτησίας από την ίδια οικοδομή.

2. Η ανάκληση της ειδικής δήλωσης στην περίπτωση μεταίωσης συμβολαίου μπορεί να γίνει δεκτή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 10 του άρθρου 38, μόνο εφ' όσον ακυρωθεί η επ'Α αυτής εκδοθείσα πράξη προσδιορισμού του φόρου σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 2 του άρθρου 56.

Για τον λόγο αυτό ο συμψηφισμός του παραπάνω ποσού επιτρέπεται μόνο ύστερα από την έκδοση της απόφασης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ για την ακύρωση της σχετικής πράξης προσδιορισμού του φόρου και ανάκλησης της ειδικής δήλωσης.

3. Η ειδική δήλωση ΦΠΑ στην οποία θα συμψηφισθεί ο φόρος επιλέγεται από την κατασκευαστική επιχείρηση και κατά την υποβολή της γνωστοποιείται εγγράφως στην Δ.Ο.Υ. η βούληση της επιχείρησης για τον συμψηφισμό. Στην γνωστοποίηση αυτή θα αναγράφεται «ο Αριθμός Δήλωσης» της ειδικής δήλωσης που ανακλήθηκε, το ποσό που καταβλήθηκε βάσει της δήλωσης αυτής καθώς και ο αριθμός του σχετικού διπλοτύπου καταβολής.

Στην πρώτη σελίδα της ειδικής δήλωσης ΦΠΑ η οποία επιλέγεται για να συμψηφισθεί ο φόρος που είχε καταβληθεί με την ανακληθείσα δήλωση και στην ένδειξη «Αρ. Σχετ. Δήλωσης/Ετος» γράφεται ο «Αριθμός Δήλωσης» της δήλωσης που ανακλήθηκε λόγω μεταίωσης του σχετικού συμβολαίου.

Στον Πίνακα υπολογισμού ΦΠΑ της ειδικής δήλωσης στη στήλη βάσει δήλωσης και στο πεδίο «ΦΠΑ αρχικής δήλωσης» γράφεται ο φόρος που έχει καταβληθεί με την ανακληθείσα δήλωση καθώς και ο αριθμός και η ημερομηνία του σχετικού διπλοτύπου καταβολής, προκειμένου να γίνει ο συμψηφισμός του επιστρεφόμενου με το προς καταβολή με την νέα δήλωση ποσό ΦΠΑ.

Άρθρο 4 Ενέργειες της Δ.Ο.Υ.

Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. υποχρεούται:

1. Να παραλαμβάνει την αίτηση για επιστροφή σύμφωνα με το άρθρο 2 ή τη γνωστοποίηση για συμψηφισμό σύμφωνα με το άρθρο 3 της παρούσας, με την προϋπόθεση ότι έχει προηγούμενα υποβληθεί από τον υποκείμενο αίτηση για ακύρωση της πράξης προσδιορισμού του φόρου και ανάκλησης της ειδικής δήλωσης λόγω ματαίωσης συμβολαίου ή αίτηση για ακύρωση της πράξης προσδιορισμού του φόρου προκειμένου να υποβληθεί τροποποιητική ειδική δήλωση πριν την σύνταξη του συμβολαίου για να διορθωθούν στοιχεία της αρχικής ειδικής δήλωσης που εκ παραδρομής δηλώθηκαν λανθασμένα.

2. Να εκδίδει άμεσα τη σχετική απόφαση για την ακύρωση της πράξης προσδιορισμού του φόρου, στην οποία για τις περιπτώσεις ματαίωσης συμβολαίου θα περιλαμβάνει και την ανάκληση της ειδικής δήλωσης προκειμένου να είναι δυνατή στη συνέχεια η επιστροφή ή και ο συμψηφισμός κατά περίπτωση.

3. Να εκδίδει μέσα στην προβλεπόμενη προθεσμία του άρθρου 2 απόφαση επιστροφής σύμφωνα με το συνημμένο υπόδειγμα 1.

4. Να συντάσσει ειδικό ατομικό φύλλο έκπτωσης (Α.Φ.Ε.Κ.) Φ.Π.Α., όπως το συνημμένο στην παρούσα υπόδειγμα 2, το οποίο διαβιβάζεται στο τμήμα εσόδων της Δ.Ο.Υ.

5. Να καταχωρεί τις αιτήσεις, καθώς και τις αποφάσεις επιστροφής και τα ΑΦΕΚ σε ειδικό βιβλίο «ΑΙΤΗΣΕΩΝ-ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗΣ ΚΑΙ Α.Φ.Ε.Κ. Φ.Π.Α.» που τηρείται στο τμήμα ΦΠΑ και εμμέσων φόρων σύμφωνα με το συνημμένο υπόδειγμα 3.

6. Να ταξινομεί στον ατομικό φάκελο του υποκειμένου στο φόρο την αίτηση για ακύρωση της πράξης προσδιορισμού του φόρου και την τυχόν ανάκληση της ειδικής δήλωσης, την απόφαση για την ακύρωση της πράξης καθώς και την ανάκληση της ειδικής δήλωσης όπου συντρέχει λόγος, την απόφαση επιστροφής και το ΑΦΕΚ, την τυχόν γνωστοποίηση για τον συμψηφισμό, καθώς και το πρωτότυπο της ειδικής δήλωσης που έχει επιστραφεί από το συμβολαιογράφο με την βεβαίωση επί του σώματος αυτής ότι δεν έγινε η μεταβίβαση.

7. Να ενημερώνει τον υποκείμενο υποχρεωτικά με έγγραφη αιτιολογημένη επιστολή, για τη μη ικανοποίηση του αιτήματος επιστροφής, στις περιπτώσεις που δεν συντρέχουν οι νόμιμες προϋποθέσεις, εντός της προθεσμίας που προβλέπεται για την επιστροφή του φόρου.

8. Στις περιπτώσεις επιστροφής σύμφωνα με το άρθρο 2 της παρούσας, να ενεργεί συμψηφισμό των τυχόν ληξιπρόθεσμων, μέχρι το χρόνο της επιστροφής χρεών του δικαιούχου προς το Δημόσιο και να επιστρέφει σ' αυτόν τη διαφορά που προκύπτει, τηρουμένης της διαδικασίας έγκρισης, όπως αυτή προβλέπεται από το άρθρο 32 του ν.3220/2004 για ποσά προς επιστροφή άνω των 300.000 Ευρώ.

9. Οι πράξεις των παραγράφων 1 έως 7 του άρθρου αυτού ενεργούνται από το τμήμα του Φ.Π.Α. και εμμέσων φόρων, ενώ οι πράξεις της παραγράφου 8 ενεργούνται από το τμήμα εσόδων της Δ.Ο.Υ..

Έως ότου ολοκληρωθούν οι διαδικασίες για την μηχανογραφική υποστήριξη της παρούσας Α.Υ.Ο.Ο. από το σύστημα TAXIS όλη η ανωτέρω διαδικασία θα εκτελείται χειρόγραφα.

Άρθρο 5 Έναρξη Ισχύος

1. Η ισχύς της απόφασης αυτής ορίζεται από τη δημοσίευσή της στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

2. Η απόφαση αυτή να δημοσιευθεί στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Β΄ ΠΑΡΑΓΡΑΦΗ - ΑΠΟΡΡΗΤΟ - ΛΟΙΠΕΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

ΑΡΘΡΟ 57⁽¹⁾

ΠΑΡΑΓΡΑΦΗ

1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από άροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την άροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου.

2. Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την άροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την άροδο δεκαετίας εφόσον:

α) δεν υποβλήθηκε εκκαθαριστική δήλωση ή έκτακτη στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής,

β) η μη άσκηση του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου, εν όλω ή εν μέρει, οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεση του υπόχρεου στο φόρο με σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου,

γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49.

3. Σε περίπτωση υποβολής εκπροθέσμως της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της κατά τα παραπάνω έκτακτης δήλωσης, το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση των πράξεων των άρθρων 49 και 50 παρατείνεται ή αναβιώνει αναλόγως, ώστε ο υπολειπόμενος χρόνος για την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρου να μην

(1) Το άρθρο 57 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 14 του άρθρου 62 του Ν. 3842/2010 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλαδή από 23.4.2010. Το άρθρο που αντικαταστάθηκε είχε ως εξής:

«1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 49 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από άροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της εκκαθαριστικής δήλωσης ή η προθεσμία για την υποβολή των απαιτούμενων δικαιολογητικών για την εκκαθάριση και την απόδοση του επιστρεπτέου φόρου που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 41. Μετά την άροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου.

2. Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου, μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την άροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την άροδο δεκαετίας εφόσον:

α) δεν υποβλήθηκε περιοδική ή εκκαθαριστική δήλωση,
β) η μη άσκηση του δικαιώματος του δημοσίου για την επιβολή του φόρου, εν όλω ή εν μέρει, οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεση του υπόχρεου στο φόρο και σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου,

γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49.
3. Σε περίπτωση υποβολής της περιοδικής ή εκκαθαριστικής δήλωσης κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους της παραγραφής, το δικαίωμα του δημοσίου για την κοινοποίηση της πράξης του άρθρου 49 παραγράφεται μετά την άροδο τριετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της δήλωσης.

4. Χρέη προς το Δημόσιο, βεβαιωθέντα ή βεβαιούμενα με οποιονδήποτε τρόπο, κατ εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, παραγράφονται μετά δεκαετία από τη λήξη του οικονομικού έτους εντός του οποίου κατέστησαν ληξιπρόθεσμα.

5. Οι διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 7 του άρθρου 84 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος εφαρμόζονται αναλόγως και για το Φ.Π.Α.» (186) Βλ. σχετικές διατάξεις περί απορρήτου στο άρθρο 85 του «Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος» Χρ. Ν. Τότση, έκδοση 45η (2014).

είναι μικρότερος των τριών (3) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου υποβλήθηκε η δήλωση.

4. Χρέη προς το Δημόσιο, βεβαιωθέντα ή βεβαιούμενα με οποιονδήποτε τρόπο, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, παραγράφονται μετά δεκαετία από τη λήξη του οικονομικού έτους εντός του οποίου κατέστησαν ληξιπρόθεσμα.

5. Η κατά του Δημοσίου απαίτηση προς επιστροφή του φόρου παραγράφεται μετά τρία (3) έτη από την ημερομηνία εμπρόθεσμης υποβολής της εκκαθαριστικής δήλωσης που αφορά τη διαχειριστική περίοδο εντός της οποίας γεννήθηκε το δικαίωμα έκπτωσης αυτού ή μετά (3) τρία έτη από την ημερομηνία εμπρόθεσμης υποβολής της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής. Σε περίπτωση μη υποβολής ή υποβολής των ανωτέρω δηλώσεων εκπροθέσμως, η κατά του Δημοσίου απαίτηση προς επιστροφή φόρου παραγράφεται μετά τρία (3) έτη από την ημερομηνία που οι δηλώσεις αυτές όφειλαν να είχαν υποβληθεί εμπροθέσμως.

Η αξίωση κατά του Δημοσίου προς επιστροφή φόρου αναβιώνει από της κοινοποίησης πράξεως προσδιορισμού του φόρου, για ίσο χρόνο, εφόσον έχει υποβληθεί αίτημα προς επιστροφή πριν το χρόνο παραγραφής της αξίωσης και συμπληρώθηκε ο χρόνος παραγραφής, χωρίς να ικανοποιηθεί ή να απορριφθεί αιτιολογημένα το αίτημα από υπαιτιότητα του Δημοσίου.

Ως προς τα λοιπά θέματα εφαρμόζονται οι διατάξεις περί δημοσίου λογιστικού όπως εκάστοτε ισχύουν.

Η μη ικανοποίηση του αιτήματος επιστροφής ή η μη αιτιολογημένη απόρριψη αυτού εγγράφως πριν τη συμπλήρωση του χρόνου παραγραφής, αποτελεί πειθαρχικό αδίκημα που τιμωρείται σύμφωνα με τις διατάξεις του Υπαλληλικού Κώδικα.

ΣΧΕΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ:

Νόμος 3091/2002, άρθρο 19 § 18.- Για υποθέσεις φόρου εισοδήματος, φόρου προστιθέμενης αξίας και λοιπών παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών και εισφορών των προσώπων του άρθρου 2 του π.δ. 186/1992 (ΦΕΚ 84 Α), σε βάρος των οποίων έχουν εκδοθεί και κοινοποιηθεί αποφάσεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., για έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων ή λήψη εικονικών ή νόθευση φορολογικών στοιχείων, μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμα έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζονται για τις διαχειριστικές περιόδους που βαρύνονται με τα εικονικά, πλαστά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία και ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31.12.2002 και μετά.

19. Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, οι οποίες λήγουν την 31η Δεκεμβρίου των ετών 2002, 2004 και 2005, λήγουν, αντί των ημερομηνιών αυτών, την 31η Δεκεμβρίου 2003. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν ισχύει για δηλώσεις που αφορούν εισοδήματα που αποκτήθηκαν ή πράξεις οικονομικής δραστηριότητας που πραγματοποιήθηκαν από 1.1.1998 και μετά, για δηλώσεις για τις οποίες οι προθεσμίες υποβολής τους έληγαν μέχρι 31.12.1992 και για υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών, προικών, μεταβιβάσεων ακινήτων και φόρου ακίνητης περιουσίας (Φ.Α.Π.).

Νόμος 3212/2003, άρθρο 22.1. - Οι προθεσμίες παραγραφής που λήγουν στις 31.12.2003, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων, παρατείνονται μέχρι 27.2.2004. Ειδικά για τις υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α., για το φορολογικό έλεγχο των οποίων εφαρμόζεται η ελεγκτική διαδικασία που προβλέπεται από την απόφαση 1084903/1635/Π.Ο.Λ. 1107/25.9.2003 (ΦΕΚ 1377Β), ισχύει η παράταση που ορίζεται στο προηγούμενο εδάφιο, εφόσον μέχρι 31.12.2003 έχουν επιδοθεί στους υπόχρεους τα προβλεπόμενα από την ανωτέρω απόφαση ειδικά σημειώματα υπολογισμού των διαφορών φόρων. Οι διατάξεις των προηγούμενων εδαφίων δεν ισχύουν για τις υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών, προικών και μεταβίβασης ακινήτων, καθώς και για τις υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α., για το φορολογικό έλεγχο των οποίων εφαρμόζεται η ελεγκτική διαδικασία που προβλέπεται από την απόφαση 1065798/1480/15.7.2003 (ΦΕΚ 998Β).

Νόμος 3513/2006, άρθρο 11.- Οι προθεσμίες παραγραφής που λήγουν στις 31/12/2006 και 31/12/2007, ημερομηνίες μετά τις οποίες παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνονται μέχρι 31/12/2008.

Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν ισχύει για υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών και προικών.

Νόμος 2238/1994, άρθρο 84 παρ. 7 εδάφιο δεύτερο.- Η αξίωση προς το Δημόσιο επιστροφής φόρου βάσει υποβληθείσας εμπρόθεσμης δήλωσης αναβιώνει από της κοινοποιήσεως φύλλου ή πράξεως ελέγχου.

Νόμος 3697/2008, άρθρο 29.- Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2008, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2009.

Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν ισχύει για υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών και προικών.

Νόμος 3790/2009, άρθρο 10.- Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2009, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 30.6.2010.

Νόμος 3842/2010, άρθρο 82.- Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 30.6.2010, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2010. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν ισχύει για υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών, προικών, κερδών από λαχεία, μεταβίβασης ακινήτων, φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας (Φ.Μ.Α.Π.) και ειδικού φόρου επί των ακινήτων (άρθρα 15-17 του ν. 3091/2002).

Νόμος 3888/2010, άρθρο 12 παρ. 7.- Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2010 ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται - το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2011. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν ισχύει για υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών, προικών, κερδών από λαχεία, μεταβίβασης ακινήτων και φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας (Φ.Μ.Α.Π.).

Νόμος 4002/2011, άρθρο 18 παρ. 2. - Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2011, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2012.

Νόμος 4098/2012, άρθρο δεύτερο παρ. 1.- Η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών ή εισφορών που λήγει στις 31.12.2012, παρατείνεται μέχρι 31.12.2013.

2. Παρατείνεται μέχρι 31.12.2013 η προθεσμία παραγραφής των πάσης φύσεως βεβαιωμένων στις Δημόσιες Οικονομικές Υπηρεσίες (Δ.Ο.Υ.) και τα Τελωνεία χρεών που παραγράφονται εντός των ετών 2012 και 2013.

Νόμος 4141/2013, άρθρο 37 § 5.- Από τις ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων των οποίων επίκειται ο χρόνος παραγραφής σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, για τις οποίες έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων, επιβολής του φόρου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμα έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις.

Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31.12.2013 και μετά.

Νόμος 4203/2013, άρθρο 22.- Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών που λήγουν στις 31.12.2013, παρατείνονται κατά δύο (2) έτη από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν αποσταλεί στοιχεία σε ελληνική δικαστική, φορολογική, ελεγκτική ή άλλη αρχή από άλλα κράτη-μέλη της Ε.Ε. ή τρίτες χώρες στα πλαίσια αμοιβαίας διοικητικής ή δικαστικής συνδρομής ή συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας εισοδήματος και κεφαλαίου ή συμβάσεων ανταλλαγής πληροφοριών ή συμβάσεις διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής ή οποιασδήποτε άλλης διαδικασίας, ή εκκρεμεί, κατόπιν αιτήματος των ανωτέρω ελληνικών αρχών η αποστολή στοιχείων, και

β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2013 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης.

Νόμος 4337/2015, άρθρο 22.- Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών που λήγουν στις 31.12.2015 παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί (κατά τη δημοσίευση του παρόντος) ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2015 εισαγγελικές παραγγελίες εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης.

ΝΟΜΟΛΟΓΙΑ:

ΣΥΜΒ. ΤΗΣ ΕΠΙΚΡΑΤΕΙΑΣ 403/2018.- Οι διατάξεις του άρθρου 29 του ν. 3697/2008, του άρθρου 10 του ν. 3790/2009 και του άρθρου 82 του ν. 3842/2010 (όπως τροποποιήθηκε από το άρθρο 92 παρ. 3 περ. β του ν. 3862/2010) αντίκεινται στις εξειδικεύουσες την (απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου) αρχή της ασφάλειας δικαίου διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος, διότι παρατείνουν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσιεύσεως των σχετικών νόμων ετών. (ΣτΕ 1738/2017 Ολομ.).

Στην προκειμένη περίπτωση, ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση της προσβαλλόμενης πράξεως προσδιορισμού ΦΠΑ, χρήσεως 2002, ο οποίος άρχισε στις 31.12.2003 (τέλος του έτους μέσα στο οποίο έληξε η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δηλώσεως -10η ημέρα του πέμπτου μήνα της επόμενης χρήσεως) και έληγε αρχικώς με την πάροδο της πενταετίας στις 31.12.2008, παρατάθηκε νομίμως, σύμφωνα με το άρθρο 29 του ν. 3697/2008, μέχρι τις 31.12.2009, και επομένως, είχε συμπληρωθεί κατά το χρόνο εκδόσεως (20.9.2010) και κοινοποιήσεως (23.9.2010) της προσβαλλόμενης πράξης προσδιορισμού Φ.Π.Α.

ΑΡΘΡΟ 58

ΑΠΟΡΡΗΤΟ

1. Οι δηλώσεις που υποβάλλονται σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου, τα φορολογικά στοιχεία, οι εκθέσεις και οι πράξεις προσδιορισμού του φόρου, είναι απόρρητα και δεν επιτρέπεται η γνωστοποίηση τους σε οποιονδήποτε τρίτο.

2. Οι δηλώσεις χρησιμοποιούνται αποκλειστικά για φορολογικούς σκοπούς και δεν επιτρέπεται να χρησιμοποιηθούν για δίωξη αυτού που τις υποβάλλει ή του προσώπου με το οποίο συναλλάσσεται για παράβαση άλλων διατάξεων εκτός από τις διατάξεις των φορολογικών νόμων.

3. Όσοι συμπράττουν στην εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου και για το λόγο αυτόν λαμβάνουν γνώση των συναλλαγών που υπάγονται στο φόρο προστιθέμενης αξίας, υποχρεούνται να τηρούν και να διαφυλάσσουν το απόρρητο των συναλλαγών αυτών.

4. Διατάξεις ειδικών νόμων που προβλέπουν παρεκκλίσεις από το απόρρητο και αφορούν τη φορολογία εισοδήματος, ισχύουν αναλόγως και για την εφαρμογή του παρόντος νόμου.⁽¹⁾

(1) Βλ. σχετικές διατάξεις περί απορρήτου στο άρθρο 17 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4987/2022) Χρήστου Ν. Τότση, έκδοση 17η (2023).

ΑΡΘΡΟ 59

ΛΟΙΠΕΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

- 1.** Διατάξεις νόμων που αφορούν θέματα διαδικασίας για την επιβολή του φόρου εισοδήματος ισχύουν αναλόγως και για την εφαρμογή του παρόντος νόμου, εφόσον στις διατάξεις του δεν ορίζεται διαφορετικά.
- 2.** Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών μπορεί να ρυθμίζεται κάθε διαδικαστικό θέμα και λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Γ'
ΕΙΔΙΚΗ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΒΕΒΑΙΩΣΗΣ
ΚΑΙ ΕΙΣΠΡΑΞΗΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΕΙΣΑΓΩΓΗ

ΑΡΘΡΟ 60

1. Κατά την εισαγωγή αγαθών από το εξωτερικό, ο φόρος του παρόντος νόμου βεβαιώνεται και εισπράττεται σύμφωνα με τις διατάξεις της τελωνειακής, δασμολογικής και συναφούς νομοθεσίας για τη βεβαίωση και είσπραξη των εισαγωγικών δασμών και λοιπών φόρων.

Οι πιο πάνω διατάξεις εφαρμόζονται και για τη διοικητική επίλυση των διαφορών, που προκύπτουν κατά την εισαγωγή αγαθών.

2. Κάθε παράβαση των διατάξεων του παρόντος άρθρου χαρακτηρίζεται ως τελωνειακή παράβαση και διώκεται σύμφωνα με τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις του Τελωνειακού Κώδικα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Δ'
ΕΙΔΙΚΗ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΓΙΑ ΤΙΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ
ΜΕ ΤΑ ΑΝΑΦΕΡΟΜΕΝΑ ΣΤΟ ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ ΙΙ ΕΔΑΦΗ

ΑΡΘΡΟ 61

1. Για αγαθά που εισέρχονται στο εσωτερικό της χώρας από ένα από τα αναφερόμενα στην περίπτωση β της παραγράφου 2 του Παραρτήματος ΙΙ εδάφη ή από τα Αγγλονορμαδικά νησιά ⁽¹⁾ εφαρμόζονται:

α)⁽²⁾ οι διατυπώσεις που προβλέπονται από τον κανονισμό (ΕΟΚ) 2913/92, για την εισαγωγή των αγαθών στο εσωτερικό της χώρας,

β) η διαδικασία της εσωτερικής κοινοτικής διαμετακόμισης, εφόσον από τη στιγμή της εισόδου των αγαθών στο εσωτερικό της χώρας τα αγαθά αυτά:

αα) προορίζονται για άλλο κράτος - μέλος,

ββ) προορίζονται να επανεξαχθούν μετά από προηγούμενη παραγωγή, κατασκευή, συναρμολόγηση, επεξεργασία, διασκευή ή μετασκευή στο εσωτερικό της χώρας,

γγ) τίθενται υπό καθεστώς προσωρινής εισαγωγής, κατά την έννοια της οδηγίας 85/362/ΕΟΚ.

2. Για αγαθά που προέρχονται από την Κοινότητα και αποστέλλονται ή μεταφέρονται προς ένα από τα εδάφη που αναφέρονται στην περίπτωση β' της παραγράφου 2 του Παραρτήματος ΙΙ ή από τα Αγγλονορμαδικά νησιά, εφαρμόζονται:

α)⁽³⁾ οι διατυπώσεις που προβλέπονται από τον κανονισμό (ΕΟΚ) 2913/92, για την εξαγωγή των αγαθών εκτός της Κοινότητας,

β) η διαδικασία της εσωτερικής κοινοτικής διαμετακόμισης, εφόσον η παράδοση των αγαθών αυτών προς εξαγωγή έχει γίνει σε άλλο κράτος - μέλος διαφορετικό από εκείνο της εξόδου των αγαθών από την Κοινότητα.

ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ - ΔΙΟΙΚ. ΕΓΓΡΑΦΑ:

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1065/31.05.2016.- Κοινοποίηση διατάξεων άρθρου 9 Ν. 4378/2016. Αντικατάσταση Παραρτήματος ΙΙ και νομοτεχνική βελτίωση στο άρθρο 61 του Κώδικα ΦΠΑ.

Σας κοινοποιούμε, για ενημέρωση και εφαρμογή, το άρθρο 9 του Ν.4378/2016 με το οποίο τροποποιούνται ορισμένες διατάξεις του Κώδικα ΦΠΑ περί πεδίου εδαφικής εφαρμογής του φόρου προστιθεμένης αξίας. Ειδικότερα:

(1) Η φράση «ή από τα Αγγλονορμαδικά νησιά» του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 και του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 2 του άρθρου 61 που αναγράφεται με πλάγια στοιχεία, διαγράφηκε με την παρ. 2 του άρθρου 9 του Ν. 4378/2016. Η διαγραφή ισχύει από 5.4.2016.

(2) Η περίπτωση α της παραγράφου 1 του άρθρου 61 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 13 του άρθρου 39 του Ν. 3220/2004 και ισχύει από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλαδή από 28.1.2004, σύμφωνα με την περίπτωση δ του άρθρου 56 του ίδιου νόμου. Η περίπτωση που αντικαταστάθηκε είχε ως εξής: «α) οι διατυπώσεις που προβλέπονται από τον κανονισμό (ΕΟΚ) αριθ. 717/91, για την εισαγωγή των αγαθών στο εσωτερικό της χώρας.».

(3) Η περίπτωση α της παραγράφου 2 του άρθρου 61 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 14 του άρθρου 39 του Ν. 3220/2004 και ισχύει από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλαδή από 28.1.2004, σύμφωνα με την περίπτωση δ του άρθρου 56 του ίδιου νόμου. Η περίπτωση που αντικαταστάθηκε είχε ως εξής: «α) οι διατυπώσεις που προβλέπονται από τον κανονισμό (ΕΟΚ) αριθ. 717/91, για την εξαγωγή των αγαθών εκτός της Κοινότητας.».

(α) αντικαθίσταται το Παράρτημα ΙΙ του Ν.2859/2000 «Κώδικας ΦΠΑ» ώστε:

- να ενσωματωθεί στο εθνικό μας δίκαιο η οδηγία 2013/61/ΕΕ του Συμβουλίου με την οποία η Μαγιότ αποκτά το καθεστώς των λοιπών Γαλλικών εξόχως απόκεντρων περιοχών δηλ. ειδικού φορολογικού εδάφους στο οποίο δεν εφαρμόζεται ο φόρος προστιθεμένης αξίας,

- να επέλθουν διορθώσεις και συμπληρώσεις στο Παράρτημα ΙΙ με σκοπό την ορθή ενσωμάτωση των αντίστοιχων διατάξεων περί πεδίου εδαφικής εφαρμογής της οδηγίας ΦΠΑ και την ορθή εφαρμογή του από τις αρμόδιες τελωνειακές και φορολογικές αρχές,

(β) επέρχεται νομοτεχνική βελτίωση στο άρθρο 61 του Κώδικα ΦΠΑ με διαγραφή της αναφοράς στις αγγλονορμανδικές νήσους καθώς έχουν περιληφθεί πλέον στην περίπτωση (β) της παραγράφου 2 του Παραρτήματος ΙΙ του Κώδικα ΦΠΑ.

Υπενθυμίζεται ότι, σύμφωνα με το άρθρο 61 του Ν.2859/2000 «Κώδικας ΦΠΑ», για τη διακίνηση των εμπορευμάτων από και προς τα εδάφη της περίπτωσης (β) της παραγράφου 2 («ειδικά φορολογικά εδάφη») τηρούνται οι διατυπώσεις εισαγωγής και εξαγωγής, όπως προβλέπονται στον Ενωσιακό Τελωνειακό Κώδικα και για σκοπούς ΦΠΑ, τα εμπορεύματα θεωρούνται ως εισαγόμενα και εξαγόμενα από την Ε.Ε, αντίστοιχα, με την αντίστοιχη φορολογική μεταχείριση (καταβολή ΦΠΑ κατά την εισαγωγή και απαλλαγή ΦΠΑ κατά την εξαγωγή).

ΜΕΡΟΣ ΤΡΙΤΟ
ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ - ΤΕΛΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

ΑΡΘΡΟ 62

ΕΚΠΤΩΣΗ ΦΟΡΩΝ ΓΙΑ ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ ΕΜΠΟΡΕΥΣΙΜΩΝ ΑΓΑΘΩΝ
-Φ.Π.Α. ΕΠΙ ΕΡΓΟΛΑΒΙΚΩΝ ΠΡΟΣΥΜΦΩΝΩΝ

1. Ο υποκείμενος στο φόρο έχει δικαίωμα να εκπέσει τους φόρους, τα τέλη και τις εισφορές υπέρ του Δημοσίου ή τρίτων, με τους οποίους επιβαρύνθηκαν τα αποθέματα εμπορεύσιμων αγαθών που κατέχει κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος νόμου.

Το προς έκπτωση ποσό των φόρων, τελών και εισφορών υπολογίζεται στην αξία των αποθεμάτων με βάση κατ' αποκοπή συντελεστές που θα καθοριστούν με νεότερο νόμο:

α) για αγαθά του Παραρτήματος II του παρόντος νόμου,

β) για αγαθά του Παραρτήματος III του παρόντος νόμου και όλα τα λοιπά αγαθά.

Στα έτοιμα και ημικατεργασμένα προϊόντα, καθώς και στις πρώτες και βοηθητικές ύλες των επιχειρήσεων που υπάγονταν στο φόρο κύκλου εργασιών του Α.Ν. 660/1937 (ΦΕΚ 159), οι συντελεστές μειώνονται κατά πενήντα στα εκατό (50%). Η ίδια μείωση ισχύει και για τα αποθέματα των βιομηχανικών, βιοτεχνικών και εμπορικών επιχειρήσεων που λειτουργούν σε περιοχές στις οποίες δεν είχαν επεκταθεί οι διατάξεις του Α.Ν. 660/1937.

2. Το προς έκπτωση ποσό δεν μπορεί σε καμιά περίπτωση να υπερβεί τη συνολική επιβάρυνση από τους καταργούμενους με τις διατάξεις του άρθρου 63 φόρους, τέλη και εισφορές υπέρ του Δημοσίου ή τρίτων.

3. Για την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης που προβλέπεται από την πιο πάνω παράγραφο 1, οι υποκείμενοι στο φόρο οφείλουν:

α) εφόσον τηρούν μέσα στο έτος 1986 βιβλία τρίτης ή τέταρτης κατηγορίας του Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων, να κάνουν ποσοτική καταγραφή και αποτίμηση των αποθεμάτων εμπορεύσιμων αγαθών που υπάρχουν στις 31 Δεκεμβρίου 1986, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα αυτού.

Για τα πιο πάνω αποθέματα δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης κατά το μέρος που η σχέση αποθεμάτων και ακαθαρίστων εσόδων του έτους 1986 είναι μεγαλύτερη από τη μέση αυτή σχέση των τριών προηγούμενων ετών. Αν δεν υπάρχει απογραφή και για τα τρία προηγούμενα έτη, η σύγκριση γίνεται με όσες απογραφές υπάρχουν.

Τα πιο πάνω εφαρμόζονται αναλογικά και για τις επιχειρήσεις που έχουν διαχειριστική περίοδο διαφορετική από το ημερολογιακό έτος,

β) εφόσον τηρούν βιβλία δεύτερης κατηγορίας του Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων, να κάνουν απογραφή, όπως και στην πιο πάνω περίπτωση α', στα τηρούμενα βιβλία ή σε καταστάσεις θεωρημένες από τον οικονομικό έφορο. Οι επιχειρήσεις αυτές, για τις ανάγκες μόνο του Φ.Π.Α. έχουν υποχρέωση να συντάσσουν την πιο πάνω ειδική απογραφή και στις αμέσως επόμενες τρεις διαχειρίσεις. Τα αποθέματα των τριών αυτών ειδικών απογραφών θα δηλωθούν με τις αντίστοιχες ετήσιες εκκαθαριστικές δηλώσεις. Η παράλειψη σύνταξης της ειδικής απογραφής έστω και για μία από τις τρεις επόμενες διαχειρίσεις συνεπάγεται τη μείωση του προς έκπτωση φόρου κατά πενήντα στα εκατό (50%). Οι πιο πάνω επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία δεύτερης κατηγορίας στον Κώδικα

Φορολογικών Στοιχείων δύνανται αντί απογραφής να υποβάλουν δήλωση στον αρμόδιο έφορο, στην οποία πρέπει να αναγράφουν χωριστά τις αγορές των εμπορεύσιμων αγαθών του έτους 1986, τα οποία περιλαμβάνονται στο παράρτημα ΙΙ του παρόντος νόμου και χωριστά τις αγορές όλων μαζί των άλλων εμπορεύσιμων αγαθών. Το προς έκπτωση ποσό του φόρου στην περίπτωση αυτή θα υπολογίζεται στην αξία των αγορών με συντελεστή μηδέν τέσσερα στα εκατό (0,4%) για τα εμπορεύσιμα αγαθά του παραρτήματος ΙΙ και με συντελεστή μηδέν εννέα στα εκατό (0,9%) για όλα τα άλλα εμπορεύσιμα αγαθά, χωρίς τη μείωση της παραγράφου 1.

Από τον πιο πάνω τρόπο υπολογισμού του προς έκπτωση φόρου βάσει των αγορών, εξαιρούνται οι επιχειρήσεις που εργάζονται εποχιακά ή αγοράζουν αγροτικά προϊόντα, καθώς και οι επιχειρήσεις οι οποίες λόγω του αντικειμένου των εργασιών τους δεν είναι δυνατόν να έχουν αποθέματα.

4. Για την έκπτωση των φόρων υποβάλλεται δήλωση στον αρμόδιο οικονομικό έφορο μέσα σε τρεις (3) μήνες από την έναρξη της ισχύος του νόμου αυτού, εφόσον προηγείται απογραφή και μέχρι τις 10 Φεβρουαρίου 1987, όταν ο προς έκπτωση φόρος υπολογίζεται με τον τεκμαρτό τρόπο βάσει αγορών, όπως ορίζεται από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου.

Αν ο υποκείμενος στο φόρο δεν υποβάλει δήλωση μέσα στην πιο πάνω προθεσμία, στερείται το δικαίωμα για έκπτωση. Αν υποβάλει ανακριβή δήλωση, το προς έκπτωση ποσό των φόρων περιορίζεται κατά πενήντα στα εκατό (50%).

5. Το προς έκπτωση ποσό συμψηφίζεται με το φόρο του παρόντος νόμου:

α) μέσα σε τρία (3) έτη από την έναρξη ισχύος του, όταν προηγείται απογραφή ή όταν ο προς έκπτωση φόρος υπολογίζεται με τον τεκμαρτό τρόπο βάσει των αγορών. Το προς έκπτωση ποσό φόρου δεν μπορεί να υπερβαίνει για κάθε φορολογική περίοδο το ήμισυ (50%) του προς απόδοση φόρου. Το ποσό που τυχόν δεν εκπέστηκε μεταφέρεται για έκπτωση στην επόμενη φορολογική περίοδο με τους ίδιους περιορισμούς και στο τέλος της τριετίας εκπίπτει ή επιστρέφεται εφάπαξ. Ο περιορισμός κατά 50% και η μεταφορά για έκπτωση στο τέλος της τριετίας δεν ισχύει για τις επιχειρήσεις που ενεργούν απαλλασσόμενες πράξεις για τις οποίες παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης.

β) μέσα στο έτος 1988, στην περίπτωση που ορίζεται από τις διατάξεις της επόμενης παραγράφου 6.

6. Κατ' εξαίρεση, οι επιχειρήσεις οι οποίες από την έναρξη εφαρμογής του παρόντος νόμου τηρούν, υποχρεωτικά ή προαιρετικά, βιβλία δεύτερης κατηγορίας του Κώδικα Φορολογικών στοιχείων και κατά το διαχειριστικό έτος 1986 τηρούσαν βιβλία πρώτης κατηγορίας ή δεν τηρούσαν καθόλου βιβλία, δικαιούνται την έκπτωση των φόρων, χωρίς υποχρέωση σύνταξης απογραφής. Η έκπτωση παρέχεται μόνο εφόσον μέσα στο διαχειριστικό έτος 1987 οι πιο πάνω επιχειρήσεις πραγματοποίησαν ακαθάριστα έσοδα μεγαλύτερα από αυτά που αναλογούν στις αγορές του ιδίου έτους. Το προς έκπτωση ποσό υπολογίζεται στην αξία των αγορών που αντιστοιχεί στη διαφορά των ακαθάριστων εσόδων, με βάση τους συντελεστές της παραγράφου 1.

7. Δεν έχουν δικαίωμα για έκπτωση των φόρων και δεν έχουν υποχρέωση για σύνταξη απογραφής:

α) οι επιχειρήσεις του άρθρου 39, με εξαίρεση αυτές που στο διαχειριστικό έτος 1986

τηρούσαν βιβλία τρίτης ή τέταρτης κατηγορίας του Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων,

β) οι αγρότες που υπάγονται στο ειδικό καθεστώς φορολογίας, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41,

γ) οι ασχολούμενοι με δραστηριότητες που απαλλάσσονται από το φόρο για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης, καθώς και οι ασχολούμενοι με την παροχή υπηρεσιών,

δ) οι επιχειρήσεις που ασχολούνται με την εισαγωγή και μεταπώληση καπνοβιομηχανικών προϊόντων ή καπνού σε φύλλα, καθώς και οι καπνοβιομηχανίες για τα αποθέματα καπνοβιομηχανικών προϊόντων για τα οποία μέχρι 31 Δεκεμβρίου 1986, αγοράστηκαν ένημες ταινίες φορολογίας καπνού,

ε) οι ασχολούμενοι με την παράδοση ακινήτων που υπάγονται στο φόρο του παρόντος νόμου σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 και,

στ) κάθε υποκείμενος στο φόρο για αποθέματα πετρελαιοειδών.

8.⁽¹⁾ Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών ορίζεται η διαδικασία έκπτωσης και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή του άρθρου αυτού.

(1) Η παράγραφος 8 του άρθρου 62 τέθηκε όπως αναριθμήθηκε με την παράγραφο 14 του άρθρου 1 του Ν. 3427/2005. Η αριθμηση ισχύει από 1.1.2006, σύμφωνα με το άρθρο 53 του ίδιου νόμου. Προηγουμένως αποτελούσε την παράγραφο 9. Με την ίδια διάταξη καταργήθηκε η παλαιά παράγραφος 8 η οποία είχε ως εξής: «8. Στο φόρο προστιθέμενης αξίας υπάγονται και τα εργολαβικά προσύμφωνα ανέγερσης οικοδομών με το σύστημα της αντιπαροχής, τα οποία συντάχθηκαν μετά την 21.8.1986 και η σχετική άδεια εκδίδεται μετά την 1η Ιανουαρίου 2006. Ο φόρος αυτός καταβάλλεται πριν από την έκδοση της οικοδομικής άδειας. Στην πιο πάνω περίπτωση παρέχεται στον υποκείμενο στο φόρο το δικαίωμα να εκπέσει το τέλος χαρτοσήμου που καταβλήθηκε κατά τη σύνταξη του εργολαβικού προσυμφώνου, από το φόρο που αναλογεί στην αξία των κτισμάτων της αντιπαροχής, όπως αυτή προσδιορίζεται από τις διατάξεις της περίπτωσης δ της παραγράφου 2 του άρθρου 19 του παρόντος».

ΑΡΘΡΟ 63

ΚΑΤΑΡΓΟΥΜΕΝΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΚΑΙ ΛΟΙΠΕΣ ΡΥΘΜΙΣΕΙΣ

1. Από την έναρξη ισχύος του Ν.1642/1986, καταργούνται οι διατάξεις:

α) για την επιβολή φόρου κύκλου εργασιών στις πράξεις τις οποίες προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 2 του παρόντος νόμου, με εξαίρεση τις διατάξεις που αφορούν την επιβολή του φόρου αυτού στα έσοδα των ασφαλιστικών επιχειρήσεων,

β)⁽¹⁾ για την επιβολή τελών χαρτοσήμου στις πράξεις τις οποίες προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 2 του παρόντος νόμου και στα παρεπόμενά τους σύμφωνα.

Δε θίγονται οι διατάξεις που προβλέπουν την επιβολή τελών χαρτοσήμου στα μισθώματα ακινήτων, στις αποδείξεις πληρωμής ασφαλιστρών για κάθε είδους ασφαλίσεις και επιστροφής ασφαλιστρών, στις αποδείξεις πληρωμής αποζημίωσης, για ασφαλίσεις κάθε είδους, που δίνονται σε ασφαλιστικές εταιρείες, στα χορηγούμενα από ασφαλιστικές εταιρείες δάνεια επί ασφαλιστηρίων ζωής και στις εξαγορές (RACHATS) ασφαλιστηρίων ζωής από ασφαλιστικές εταιρείες.

Ομοίως δεν θίγονται οι διατάξεις για την επιβολή τελών χαρτοσήμου στα έντοκα δάνεια και λοιπές χρηματοδοτήσεις και στους απορρέοντες συμβατικούς τόκους.

Απαλλαγές από τέλη χαρτοσήμου που προβλέπονται από άλλες διατάξεις για τις πράξεις του προηγούμενου εδαφίου εξακολουθούν να ισχύουν.

γ) του Α.Ν. 505/1937 (ΦΕΚ79),

δ) του άρθρου 46 του Ν. 1249/1982 (ΦΕΚ 43),

ε) του τρίτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 13 του Α.Ν. 1524/1950 (ΦΕΚ 246), που κυρώθηκε με το Ν.1620/1951 (ΦΕΚ 2),

στ) της παραγράφου 2 του άρθρου 4 του Ν. 3287/1955 (ΦΕΚ 169),

ζ) του άρθρου 5 του α.ν. 843/1948 (ΦΕΚ 319),

η) του Ν.Δ. 254/1973 (ΦΕΚ335),

θ) του άρθρου 10του Ν. 4169/1961 (ΦΕΚ81) και του άρθρου 3 του Ν. 1066/1980 (ΦΕΚ 183),

ι) της παραγράφου 2 του άρθρου 2 της από 18.5.1977 πράξης νομοθετικού περιεχομένου, η οποία κυρώθηκε με το Ν. 625/1977 (ΦΕΚ 180),

ια) των πιο κάτω νόμων, με τους οποίους είχαν επιβληθεί φόροι που ενοποιήθηκαν με το άρθρο 3 του Ν. 1477/1984:

-του άρθρου 1 του α.ν. 1901/1939 (ΦΕΚ332),

-του Ν. 4324/1963 (ΦΕΚ 152) και

-του άρθρου 4του Α.Ν. 156/1967 (ΦΕΚ 179),

(1) Η περίπτωση β' της παραγράφου 1 του άρθρου 63 τροποποιήθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 172 του ν. 4972/2022 και ισχύει από 1.1.2021, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου και νόμου. Σύμφωνα με την παράγραφο 3 του ίδιου άρθρου, τα συναπτόμενα δάνεια και οι λοιπές χρηματοδοτήσεις, καθώς και οι απορρέοντες τόκοι μέχρι την έναρξη ισχύος του ν. 4972/2022, τα τέλη χαρτοσήμου αποδίδονται εμπρόθεσμα μέχρι την 31η.12.2022. Η περίπτωση που αντικαταστάθηκε είχε ως εξής: «β) για την επιβολή τελών χαρτοσήμου στις πράξεις τις οποίες προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 2 του παρόντος νόμου και στα παρεπόμενα τους σύμφωνα. Δε θίγονται οι διατάξεις που προβλέπουν την επιβολή τελών χαρτοσήμου στα μισθώματα ακινήτων, στις αποδείξεις πληρωμής ασφαλιστρών για κάθε είδους ασφαλίσεις και επιστροφής ασφαλιστρών, στις αποδείξεις πληρωμής αποζημίωσης, για ασφαλίσεις κάθε είδους, που δίνονται σε ασφαλιστικές εταιρείες, στα χορηγούμενα από ασφαλιστικές εταιρείες δάνεια επί ασφαλιστηρίων ζωής και στις εξαγορές (RACHATS) ασφαλιστηρίων ζωής από ασφαλιστικές εταιρείες.»

ιβ) του Ν.Δ.1674/1942 (ΦΕΚ 240), του άρθρου μόνου του από 31.10.1942 Ν.Δ.(ΦΕΚ 296), του άρθρου 20 του Α.Ν. 154/1967 (ΦΕΚ 180).

Η κατάργηση των πιο πάνω διατάξεων αφορά και την περιοχή του Αγίου Όρους.

2. Με προεδρικά διατάγματα, που εκδίδονται ύστερα από πρόταση του Υπουργού Οικονομικών, μπορούν να τροποποιούνται, συμπληρώνονται ή καταργούνται οι διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων με σκοπό την εναρμόνισή τους με τις διατάξεις του παρόντος νόμου.

ΑΡΘΡΟ 64

ΤΕΛΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

1. Οι δηλώσεις, τα πιστοποιητικά του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. και κάθε άλλης αρχής, καθώς και κάθε άλλο έγγραφο που εκδίδεται για την εφαρμογή του παρόντος νόμου δεν υπόκεινται σε τέλος χαρτοσήμου ή άλλη επιβάρυνση.

Η αμοιβή, που καταβάλλεται στους φορείς που είναι αρμόδιοι για την εκκαθάριση και την απόδοση του επιστρεπτέου φόρου στους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41, δεν υπόκειται σε φόρο προστιθέμενης αξίας και χαρτόσημο.

2. Ο Υπουργός των Οικονομικών εγκρίνει και εντέλλεται με αποφάσεις του κάθε δαπάνη που είναι αναγκαία για την εκτέλεση και εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου. Με τις αποφάσεις αυτές εγκρίνεται και η καταβολή στους εφοριακούς υπαλλήλους, στους υπαλλήλους που είναι αποσπασμένοι στην Κεντρική Υπηρεσία των Διευθύνσεων Φορολογίας και Δημοσίας Περιουσίας του Υπουργείου Οικονομικών, την Υπηρεσία Ελέγχου Διακίνησης Αγαθών (ΥΠ.Ε.Δ.Α.) και τα παραρτήματα αυτής και τις Δημόσιες Οικονομικές Υπηρεσίες (Δ.Ο.Υ) του Κράτους και στους επιθεωρητές Δημοσίων Οικονομικών Υπηρεσιών (Δ.Ο.Υ.), αμοιβής για την πέραν της πενθήμερης εργασίας τους απασχόληση τους σε εθελοντική βάση.

Οι λεπτομέρειες γενικά ως προς τη συγκρότηση και λειτουργία των συνεργείων ελέγχου και ειδικότερα περί του συνολικού αριθμού ημερών και ωρών εργασίας κατά μήνα όσων υπαλλήλων θα μετέχουν σ' αυτά και περί την αμοιβή αυτών, καθορίζονται με τις κατά το προηγούμενο εδάφιο αποφάσεις ή του κατά το Ν.1558/1985 εξουσιοδοτούμενου από τον Υπουργό οργάνου.

Για την κάλυψη της κατά τα προηγούμενα εδάφια δαπάνης εγγράφεται στον προϋπολογισμό εξόδων του Υπουργείου Οικονομικών η απαιτούμενη πίστωση.

3. Οι υπουργικές αποφάσεις που εκδίδονται σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

ΑΡΘΡΟ 65

ΕΝΑΡΞΗ ΙΣΧΥΟΣ ΤΟΥ Ν. 1642/1986

Η ισχύς των διατάξεων του Ν.1642/1986 αρχίζει από 1ης Ιανουαρίου 1987, εκτός αν σ' αυτές ορίζεται άλλος χρόνος έναρξης.

ΜΕΡΟΣ ΤΕΤΑΡΤΟ

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑΤΑ

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Ι

ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ ΠΟΥ ΠΡΟΒΛΕΠΟΝΤΑΙ ΣΤΟ ΤΕΛΕΥΤΑΙΟ ΕΔΑΦΙΟ ΤΗΣ ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΥ 2 ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 3

1. Τηλεπικοινωνίες.
2. Διανομή αερίου, ηλεκτρισμού και θερμικής ενέργειας.
3. Μεταφορά αγαθών.
4. Παροχή λιμενικών και αερολιμενικών υπηρεσιών.
5. Μεταφορά προσώπων.
6. Παράδοση καινούργιων αγαθών που κατασκευάστηκαν για πώληση.
7. Εργασίες γεωργικών μεσολαβητικών οργανισμών για αγροτικά προϊόντα, οι οποίες πραγματοποιούνται σύμφωνα με τους κανονισμούς που καθορίζουν την κοινή οργάνωση της αγοράς των προϊόντων αυτών.
8. Εκμετάλλευση πανηγυριών (τοπικών εορτών) και εκθέσεων εμπορικού χαρακτήρα.
9. Εναποθήκευση.
10. Δραστηριότητες εμπορικών διαφημιστικών γραφείων.
11. Δραστηριότητες πρακτορείων ταξιδιών.
12. Εργασίες λεσχών και κυλικείων επιχειρήσεων, πρατηρίων και παρόμοιων καταστημάτων.
13. Δραστηριότητες οργανισμών ραδιοφώνου και τηλεόρασης εμπορικού χαρακτήρα.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ ΙΙ⁽¹⁾

ΠΕΔΙΟ ΕΔΑΦΙΚΗΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

1. «Ευρωπαϊκή Ένωση» και «έδαφος της Ευρωπαϊκής Ένωσης» είναι το σύνολο των κρατών-μελών της Ένωσης στο οποίο εφαρμόζεται η Συνθήκη για την Ευρωπαϊκή Ένωση σύμφωνα με το άρθρο 52 αυτής και η Συνθήκη για τη Λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης σύμφωνα με τα άρθρα 349 και 355 αυτής, εκτός από τα εδάφη που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του παρόντος.

2.⁽²⁾ Από το πεδίο εδαφικής εφαρμογής του παρόντος Κώδικα εξαιρούνται:

α) Τα ακόλουθα εθνικά εδάφη, τα οποία δεν αποτελούν τμήμα του τελωνειακού εδάφους της Ευρωπαϊκής Ένωσης:

- Νήσος Ελιγολάνδη και περιοχή Μπύζιγκεν (Busingen) της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας.

- Θέουτα και Μελίλλια του Βασιλείου της Ισπανίας.

- Λιβίνιο της Ιταλικής Δημοκρατίας.

β) Τα ακόλουθα εθνικά εδάφη, τα οποία αποτελούν τμήμα του τελωνειακού εδάφους

(1) Το Παράρτημα ΙΙ τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 9 του Ν. 4378/2016 και ισχύει από 5.4.2016. Το Παράρτημα που αντικαταστάθηκε είχαν ως εξής:

«ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ ΙΙ

1. «Έδαφος της Κοινότητας» ή «Κοινότητα» είναι το εσωτερικό των κρατών-μελών, όπως αυτό καθορίζεται για κάθε κράτος-μέλος στο άρθρο 227 της Συνθήκης Ίδρυσης της Ευρωπαϊκής Οικονομικής Κοινότητας.

2. Εξαιρούνται από την έννοια του «εσωτερικού των κρατών-μελών»:

α) Τα ακόλουθα εθνικά εδάφη:

- Νησί της Ελιγολάνδης και περιοχή του Μπύζιγκεν της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας.

- Θέουτα και Μελίλλια του Βασιλείου της Ισπανίας.

- Λιβίνιο και Καμπιόνε ντ' Ιτάλια της Ιταλικής Δημοκρατίας.

β) Τα ακόλουθα εθνικά εδάφη:

- Άγιο Όρος της Ελληνικής Δημοκρατίας.

- Υπερπόντια διαμερίσματα της Γαλλικής Δημοκρατίας.

- Κανάρια νησιά του Βασιλείου της Ισπανίας.

- Ααλαντ νησιά της Φινλανδικής Δημοκρατίας.

3. Πράξεις που διενεργούνται μεταξύ της Ελλάδος και του Πριγκιπάτου του Μονακό, θεωρούνται ως πράξεις διενεργούμενες από ή προς τη Γαλλική Δημοκρατία. Επίσης πράξεις που διενεργούνται μεταξύ της Ελλάδος και του νησιού Μαν, θεωρούνται ως πράξεις διενεργούμενες από ή προς το Ηνωμένο Βασίλειο της Μεγάλης Βρετανίας και Βορείου Ιρλανδίας.

4. «Τρίτο έδαφος» ή «Τρίτες χώρες», κάθε έδαφος που δεν περιλαμβάνεται στην έννοια του εσωτερικού της Κοινότητας, σύμφωνα με τις παραγράφους 1 έως 3 του παρόντος.»

(2) Η παράγραφος 2 του Παραρτήματος ΙΙ τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 65 του ν. 4714/2020 και ισχύει από 1.1.2020, σύμφωνα με την παράγραφο 3 του ίδιου άρθρου και νόμου. Η παράγραφος που αντικαταστάθηκε είχαν ως εξής: «2. Από το πεδίο εδαφικής εφαρμογής του παρόντος Κώδικα εξαιρούνται:

α) Τα ακόλουθα εθνικά εδάφη, τα οποία δεν αποτελούν τμήμα του τελωνειακού εδάφους της Ευρωπαϊκής Ένωσης:

- Νήσος Ελιγολάνδη και περιοχή Μπύζιγκεν (Busingen) της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας.

- Θέουτα και Μελίλλια του Βασιλείου της Ισπανίας.

- Δήμοι Λιβίνιο και Καμπιόνε ντ' Ιτάλια καθώς και τα ύδατα της λίμνης Λουγκάνο της Ιταλικής Δημοκρατίας.

β) Τα ακόλουθα εθνικά εδάφη, τα οποία αποτελούν τμήμα του τελωνειακού εδάφους της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ειδικά φορολογικά εδάφη):

- Άγιο Όρος της Ελληνικής Δημοκρατίας.

- Κανάριες νήσοι του Βασιλείου της Ισπανίας (Lanzarote, Fuerteventura, Gran Canaria, Tenerife, La Gomera, El Hierro και La Palma).

- Νήσοι Ααλαντ (Aland) της Φινλανδικής Δημοκρατίας.

- Αγγλονορμανδικές νήσοι (Channel Islands: Alderney, Jersey, Guernsey, Sark, Herm και Les Minquiers).

- Γαλλικά εδάφη που αναφέρονται στα άρθρα 349 και 355 παρ. 1 της Συνθήκης για τη Λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης (Γαλ-λική Γουιάνα, Γουαδελούπη, Μαρτινίκα, Ρεϋνιόν και Μαγιότ).»

της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ειδικά φορολογικά εδάφη):

- Άγιο Όρος της Ελληνικής Δημοκρατίας.
- Κανάριες νήσοι του Βασιλείου της Ισπανίας (Lanzarote, Fuerteventura, Gran Canaria, Tenerife, La Gomera, El Hierro και La Palma).
- Νήσοι Άαλαντ (Aland) της Φινλανδικής Δημοκρατίας.
- Αγγλονορμανδικές νήσοι (Channel Islands: Alderney, Jersey, Guernsey, Sark, Herm και Les Minquires).
- Γαλλικά εδάφη που αναφέρονται στα άρθρα 349 και 355 παρ. 1 της Συνθήκης για τη Λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης (Γαλλική Γουϊάνα, Γουαδελούπη, Μαρτινίκα, Ρε-ϋνιόν και Μαγιότ).
- Καμπιόνε ντ' Ιτάλια, καθώς και τα ύδατα της λίμνης Λουγκάνο της Ιταλικής Δημοκρατίας.

3. Πράξεις που διενεργούνται μεταξύ της Ελλάδος και του Πριγκιπάτου του Μονακό, θεωρούνται ως πράξεις διενεργούμενες από ή προς τη Γαλλική Δημοκρατία.

Πράξεις που διενεργούνται μεταξύ της Ελλάδος και της νήσου Μαν, θεωρούνται ως πράξεις διενεργούμενες από ή προς το Ηνωμένο Βασίλειο της Μεγάλης Βρετανίας και Βορείου Ιρλανδίας.

Πράξεις που διενεργούνται από ή προς τις περιοχές των ζωνών κυριαρχίας του Ηνωμένου Βασιλείου στο Ακρωτήρι και τη Δεκέλεια αντιμετωπίζονται ως πράξεις διενεργούμενες από ή προς την Κύπρο.

4. «Τρίτα εδάφη» νοούνται τα εδάφη τα οποία απαριθμούνται στην παράγραφο 2 του παρόντος.

«Τρίτες χώρες» νοούνται τα κράτη ή εδάφη στα οποία δεν εφαρμόζεται η Συνθήκη για την Ευρωπαϊκή Ένωση και η Συνθήκη για τη Λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1065/31.5.2016.- Κοινοποίηση διατάξεων άρθρου 9 του Ν.4378/2016 (ΦΕΚ 55 Α/05.04.2016).

Σας κοινοποιούμε, για ενημέρωση και εφαρμογή, το άρθρο 9 του Ν.4378/2016 με το οποίο τροποποιούνται ορισμένες διατάξεις του Κώδικα ΦΠΑ περί πεδίου εδαφικής εφαρμογής του φόρου προστιθεμένης αξίας. Ειδικότερα:

(α) αντικαθίσταται το Παράρτημα ΙΙ του Ν.2859/2000 «Κώδικας ΦΠΑ» ώστε:

- να ενσωματωθεί στο εθνικό μας δίκαιο η οδηγία 2013/61/ΕΕ του Συμβουλίου με την οποία η Μαγιότ αποκτά το καθεστώς των λοιπών Γαλλικών εξόχως απόκεντρων περιοχών δηλ. ειδικού φορολογικού εδάφους στο οποίο δεν εφαρμόζεται ο φόρος προστιθεμένης αξίας,

- να επέλθουν διορθώσεις και συμπληρώσεις στο Παράρτημα ΙΙ με σκοπό την ορθή ενσωμάτωση των αντίστοιχων διατάξεων περί πεδίου εδαφικής εφαρμογής της οδηγίας ΦΠΑ και την ορθή εφαρμογή του από τις αρμόδιες τελωνειακές και φορολογικές αρχές,

(β) επέρχεται νομοτεχνική βελτίωση στο άρθρο 61 του Κώδικα ΦΠΑ με διαγραφή της αναφοράς στις αγγλονορμανδικές νήσους καθώς έχουν περιληφθεί πλέον στην περίπτωση (β) της παραγράφου 2 του Παραρτήματος ΙΙ του Κώδικα ΦΠΑ.

Υπενθυμίζεται ότι, σύμφωνα με το άρθρο 61 του Ν.2859/2000 «Κώδικας ΦΠΑ», για τη διακίνηση των εμπορευμάτων από και προς τα εδάφη της περίπτωσης (β) της παραγράφου 2 («ειδικά φορολογικά εδάφη») τηρούνται οι διατυπώσεις εισαγωγής και εξαγωγής, όπως προβλέπονται

στον Ενωσιακό Τελωνειακό Κώδικα και για σκοπούς ΦΠΑ, τα εμπορεύματα θεωρούνται ως εισαγόμενα και εξαγόμενα από την Ε.Ε, αντίστοιχα, με την αντίστοιχη φορολογική μεταχείριση (καταβολή ΦΠΑ κατά την εισαγωγή και απαλλαγή ΦΠΑ κατά την εξαγωγή).

ΕΓΚ. ΑΑΔΕΕ. 2131/7.8.2020.- Κοινοποίηση διατάξεων των άρθρων 64 και 65 του ν. 4714/2020 (ΦΕΚ 148 Α' /31.07.2020) - Ενσωμάτωση οδηγίας (ΕΕ) αριθ. 2019/475 του Συμβουλίου για την τροποποίηση των οδηγιών 2006/112/ΕΚ και 2008/118/ΕΚ όσον αφορά τη συμπερίληψη του ιταλικού δήμου Καμπιόνε ντ' Ιτάλια και των ιταλικών υδάτων της λίμνης του Λουγκάνο στο τελωνειακό έδαφος της Ένωσης και στο πεδίο εδαφικής εφαρμογής της οδηγίας 2008/118/ΕΚ.

Σας κοινοποιούμε, για ενημέρωση και εφαρμογή, τις διατάξεις των άρθρων 64 και 65 του ν. 4714/2020 (ΦΕΚ 148/Α') "Φορολογικές παρεμβάσεις για την ενίσχυση της αναπτυξιακής διαδικασίας της ελληνικής οικονομίας, ενσωμάτωση στην ελληνική νομοθεσία των οδηγιών (ΕΕ) 2017/1852, (ΕΕ) 2018/822, (ΕΕ) 2020/876, (ΕΕ) 2016/1164, (ΕΕ) 2018/1910 και (ΕΕ) 2019/475, συνεισφορά Δημοσίου για την αποπληρωμή δανείων πληγέντων δανειοληπτών λόγω των δυσμενών συνεπειών της νόσου COVID-19 και άλλες διατάξεις", οι οποίες τίθενται σε ισχύ αναδρομικά από 01.01.2020, και αφορούν την ενσωμάτωση στο εθνικό μας δίκαιο των διατάξεων της οδηγίας (ΕΕ) αριθ. 2019/475 του Συμβουλίου περί πεδίου εδαφικής εφαρμογής του φόρου προστιθεμένης αξίας και των ειδικών φόρων κατανάλωσης. Ειδικότερα, με τις κοινοποιούμενες διατάξεις τροποποιούνται η παράγραφος 2 του Παραρτήματος ΙΙ του Ν.2859/2000 «Κύρωση Κώδικα ΦΠΑ» (ΦΕΚ 248 Α') καθώς και η παράγραφος 6 του άρθρου 54 του ν. 2960/2001 «Εθνικός Τελωνειακός Κώδικας» (ΦΕΚ 265 Α').

Ο ιταλικός δήμος Καμπιόνε ντ' Ιτάλια, ιταλικός θύλακας στο έδαφος της Ελβετίας και τα ιταλικά ύδατα της λίμνης Λουγκάνο θα πρέπει να περιληφθούν στο τελωνειακό έδαφος της Ένωσης δεδομένου ότι οι ιστορικοί λόγοι που δικαιολογούσαν τον αποκλεισμό των εν λόγω εδαφών, όπως η απομόνωσή τους και τα οικονομικά τους μειονεκτήματα, δεν ισχύουν πλέον. Για τους ίδιους λόγους, τα εν λόγω εδάφη πρέπει να περιληφθούν στο γενικό καθεστώς των ειδικών φόρων κατανάλωσης. Ωστόσο, η Ιταλία επιθυμεί να συνεχισθεί ο αποκλεισμός των εν λόγω εδαφών από το πεδίο εδαφικής εφαρμογής της οδηγίας ΦΠΑ, δεδομένου ότι αυτό είναι ουσιώδες για τη διατήρηση ίσων όρων ανταγωνισμού μεταξύ των οικονομικών φορέων που είναι εγκατεστημένοι στην Ελβετία και στον ιταλικό δήμο Καμπιόνε ντ' Ιτάλια, μέσω εφαρμογής ενός τοπικού καθεστώτος έμμεσης φορολογίας σύμφωνου με το ελβετικό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας.

Συγκεκριμένα, με τις διατάξεις του άρθρου 1 της Οδηγίας (ΕΕ) αριθ. 2019/475 του Συμβουλίου, με το οποίο τροποποιείται το άρθρο 6 της οδηγίας αριθ. 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, προβλέπεται ότι ο δήμος Καμπιόνε ντ' Ιτάλια και τα ιταλικά ύδατα της λίμνης Λουγκάνο, τα οποία αποτελούν πλέον τελωνειακό έδαφος της Ένωσης, βάσει του Κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 952/2013, όπως έχει τροποποιηθεί και ισχύει, συνεχίζουν να εξαιρούνται από το πεδίο εφαρμογής της οδηγίας ΦΠΑ.

Επιπλέον, με τις διατάξεις του άρθρου 2 της Οδηγίας (ΕΕ) αριθ. 2019/475 του Συμβουλίου, με το οποίο τροποποιείται η παράγραφος 3 του άρθρου 5 της οδηγίας αριθ. 2008/118/ΕΚ του Συμβουλίου, προβλέπεται ότι ο δήμος Καμπιόνε ντ' Ιτάλια και τα ιταλικά ύδατα της λίμνης Λουγκάνο, τα οποία αποτελούν τελωνειακό έδαφος της Ένωσης, βάσει του Κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 952/2013, όπως έχει τροποποιηθεί και ισχύει, περιλαμβάνονται πλέον και στο πεδίο εδαφικής εφαρμογής της οδηγίας για το γενικό καθεστώς ΕΦΚ.

Επισημαίνεται ότι, οι εν λόγω τροποποιήσεις συνδέονται με τον καν. αριθ. (ΕΕ) 2019/474 του Ευρ. Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 19ης Μαρτίου 2019 «για την τροποποίηση του κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 952/2013 για τη θέσπιση του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα» και συγκεκριμένα με την παράγραφο 1 του άρθρου 1 αυτού, με την οποία τροποποιείται η παράγραφος 1 του άρθρου 4

του Κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 952/2013 για τη θέσπιση Ενωσιακού Τελωνειακού Κώδικα, ώστε στο τελωνειακό έδαφος της Ένωσης να περιλαμβάνεται ο δήμος Καμπιόνε ντ' Ιτάλια και τα ιταλικά ύδατα της λίμνης Λουγκάνο. Οι εν λόγω διατάξεις έχουν άμεση ισχύ σε όλα τα κράτη μέλη και τίθενται σε εφαρμογή από 01-01-2020.

Κατόπιν των ανωτέρω, με τις διατάξεις του κοινοποιούμενου νόμου ενσωματώνονται στο εθνικό μας δίκαιο οι διατάξεις της οδηγίας 2019/475 του Συμβουλίου ώστε:

- με την τροποποίηση της παραγράφου 2 του Παραρτήματος ΙΙ του Ν. 2859/2000 «Κώδικας ΦΠΑ», τα ανωτέρω εδάφη συνεχίζουν να εξαιρούνται από το πεδίο εδαφικής εφαρμογής του φόρου προστιθέμενης αξίας, ως τμήματα πλέον του τελωνειακού εδάφους της Ένωσης (μεταφορά των εδαφών αυτών από την περίπτωση α της παραγράφου 2 στην περίπτωση β της παραγράφου 2). Συνεπώς, για τη διακίνηση εμπορευμάτων από και προς τα εν λόγω εδάφη τηρούνται οι προβλεπόμενες κατά τις κείμενες διατάξεις τελωνειακές διατυπώσεις.

- με την τροποποίηση της παραγράφου 6 του άρθρου 54 του Ν. 2960/2001 «Εθνικός Τελωνειακός Κώδικας», όπως ισχύει, αναφορικά με προϊόντα υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης τα οποία διακινούνται μεταξύ των εν λόγω εδαφών (δήμος Καμπιόνε ντ' Ιτάλια και τα ιταλικά ύδατα της λίμνης Λουγκάνο) και της χώρας μας εφαρμόζονται πλέον από 01.01.2020 οι ισχύουσες διατάξεις περί γενικού καθεστώτος των ειδικών φόρων κατανάλωσης της Οδηγίας 2008/118/ΕΚ όπως έχουν ενσωματωθεί στο εθνικό μας δίκαιο (ν. 2960/2001).

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ ΙΙΙ⁽¹⁾

(1) Το Παράρτημα ΙΙΙ, τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 121 του ν. 4611/2019 και ισχύει από 20.5.2019, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου 121. Το Παράρτημα που αντικαταστάθηκε είχε ως εξής: «Α. ΑΓΑΘΑ

Οι δασμολογικές κλάσεις του Παραρτήματος αυτού τέθηκαν όπως αυτές αναφέρονται στη Συνδυασμένη Ονοματολογία του έτους 2017 (Κανονισμός (ΕΕ) αριθμ. 2016/1821 της Επιτροπής της 6ης Οκτωβρίου 2016, ΕΕ L 294/2016).

1. Αλογα, γαϊδούρια και μουλάρια κάθε είδους, βοοειδή, χοιροειδή, προβατοειδή και αιγοειδή, ζωντανά. Εξαιρούνται τα άλογα ιπποδρομιών (Δ.Κ. ΕΧ 0101, 0102, 0103 και 0104).

2. Πετεινοί, κότες, πάπιες, χήνες, γάλοι, γαλοπούλες και φραγκόκοτες, ζωντανά, που προορίζονται για την ανθρώπινη διατροφή (Δ.Κ. ΕΧ0105).

3. Κουνέλια, περιστέρια, ορνίθια, φασιανοί, πέρδικες, λαγοί και λοιπά ζώα και πτηνά, ζωντανά, που προορίζονται για την ανθρώπινη διατροφή. Ζώα που εκτρέφονται για τη γουνοποιία. Μέλισσες. Ακάρεα (έντομα που χρησιμοποιούνται στις καλλιέργειες αντί εντομοκτόνων (Δ.Κ. ΕΧ 0106).

4. Κρέατα και παραπροϊόντα σφαγίων, βρώσιμα, (Δ.Κ. 0201, 0202, 0203, 0204, 0205, 0206, 0207, 0208, 0209, 0210). Παρασκευάσματα κρεάτων (Δ.Κ. 1601, 1602, ΕΧ1603).

5. Ψάρια, φιλέτα και άλλη σάρκα ψαριών, καλαμάρια, χταπόδια και σουπιές, νωπά, διατηρημένα με απλή ψύξη ή κατεψυγμένα αλλά όχι αλλιώς παρασκευασμένα ή επεξεργασμένα. Εξαιρούνται τα συκώτια, αυγά, σπέρματα, πτερυγία, κεφάλια, ουρές, νηκτικές κύστες και άλλα βρώσιμα εντόσθια ψαριών (Δ.Κ. ΕΧ 0302, ΕΧ 0303, ΕΧ 0304, ΕΧ 0307).

6. Γάλα και προϊόντα γαλακτοκομίας. Αυγά πτηνών. Μέλι φυσικό. (Δ.κ. 0401, 0402, 0403, 0404, 0405, 0406, 0407, 0408, 0409).

7. Βολβοί, κρεμμύδια, κόνδυλοι, ρίζες βολβοειδείς και ριζώματα γενικά, σε φυτική νάρκη, σε βλάστηση ή σε άνθηση. Φυτά φυτωρίου, άλλα φυτά και ρίζες κичωρίου άλλες από τις ρίζες της κλάσης 1212. Άλλα φυτά ζωντανά (στα οποία περιλαμβάνονται και οι ρίζες τους), μοσχεύματα και μπόλια. Λευκό (φύτρα) μανιταριών (Δ.Κ. 0601 και 0602).

7α. Ανθη και μπουμπούκια ανθέων, κομμένα, για ανθοδέσμες ή διακοσμήσεις, νωπά. Φυλλώματα, φύλλα, κλαδιά και άλλα μέρη φυτών, χωρίς άνθη ούτε μπουμπούκια ανθέων, και πρασινάδες, βρύα και λειχήνες, για ανθοδέσμες ή διακοσμήσεις, νωπά. (Δ.Κ. ΕΧ 0603 και ΕΧ 0604).

8. Λαχανικά, φυτά, ρίζες και κόνδυλοι, βρώσιμα. Εξαιρούνται τα προϊόντα της Δ.Κ. 0714 (Δ.Κ. 0701, 0702, 0703, 0704, 0705, 0706, 0707, 0708, 0709, 0710, 0711, 0712, 0713)

9. Καρποί και φρούτα βρώσιμα (Δ.Κ. 0801, 0802, 0803, 804, 0805, 0806, 0807, 0808, 0809, 0810, 0811, 0812, 0813).

10. Δημητριακά (Δ.Κ. 1001, 1002, 1003, 1004, 1005, 1006, 1007 και 1008).

11. Προϊόντα αλευροποιίας. Άμυλα κάθε είδους (Δ.Κ.. 1101, 1102, 1103, 1104, 1105, 1106 και ΕΧ 1108).

12. Σπέρματα και σπόροι που προορίζονται για σπορά (Δ.Κ. ΕΧ 1201, ΕΧ 1202, ΕΧ 1204, ΕΧ 1205, ΕΧ I 206, ΕΧ 1207 και ΕΧ 1209).

13. Άχυρα και φλοιοί ακατέργαστων δημητριακών, έστω και τεμαχισμένα, αλεσμένα, συμπιεσμένα ή συσσωματωμένα με μορφή σβόλων. Γογγύλια Σουηδίας (γογγυλοκράμβες), τεύτλα κτηνοτροφικά, ρίζες κτηνοτροφικές, χορτονομές (FOIN, LUZERNE), τριφύλλια, κτηνοτροφικά λάχανα, χορτονομές λούπινου, βίκου και παρόμοια κτηνοτροφικά προϊόντα, έστω και συσσωματωμένα με μορφή ή σβόλων (Δ.Κ. 1213 και 1214).

14. Ελαιόλαδο και τα κλάσματά του, έστω και εξευγενισμένα, αλλά όχι χημικώς μετασχηματισμένα. Άλλα λάδια και τα κλάσματά τους, που παίρνονται αποκλειστικά από ελιές, έστω και εξευγενισμένα, αλλά όχι χημικώς μετασχηματισμένα και μείγματα από αυτά τα λάδια ή τα κλάσματα με λάδια ή κλάσματα της κλάσης 1509 (Δ.Κ. 1509 και 1510).

15. Παρασκευάσματα για τη διατροφή των παιδιών συσκευασμένα για τη λιανική πώληση. Ζυμαρικά, όχι ψημένα ή παραγεμισμένα ή αλλιώς παρασκευασμένα. Ψωμί, χωρίς προσθήκη άλλων ουσιών και όχι φρυγανισμένο ή περαιτέρω επεξεργασμένο. Κάψουλες κενές του τύπου που χρησιμοποιούνται για φάρμακα (Δ.Κ. ΕΧ 1901, ΕΧ 1902. ΕΧ 1902, ΕΧ 1905).

16. Νερά, στα οποία περιλαμβάνονται και τα φυσικά ή τεχνητά μεταλλικά νερά, χωρίς προσθήκη ζάχαρης ή άλλων γλυκαντικών ούτε αρωματισμένα, μη αεριούχα (Δ.Κ. ΕΧ 2201).

17. Υπολείμματα και απορρίμματα των βιομηχανιών ειδών διατροφής. Τροφές παρασκευασμένες για ζώα, εξαιρουμένων των προς λιανική πώληση συσκευασμένων τροφών για σκύλους ή γάτες (Δ.Κ. 2301, 2302, 2303, 2304, 2305, 2306, 2307, 2308 και ΕΧ 2309). 18. Η παράδοση νερού.

19. Ηλεκτρική ενέργεια (Δ.Κ. 2716), το φυσικό αέριο (Δ.Κ. ΕΧ 2711), καθώς και θέρμανση μέσω δικτύου (τηλεθέρμανση).

20. Φαρμακευτικά προϊόντα (Δ.Κ. 3001, 3002, 3003, 3004 3005 και 3006).

21. Φάρμακα για την ιατρική του ανθρώπου των δασμολογικών κλάσεων 3003 και 3004. Εμβόλια για την ιατρική του ανθρώπου της δασμολογικής κλάσης 3002. (Δ.κ. ΕΧ 3002, ΕΧ 3003, ΕΧ 3004). Ο συντελεστής του φόρου για τα αγαθά της παρούσας περίπτωσης ορίζεται σε έξι τοις εκατό (6%).

22. Μαστίχα (λευκή ή μη), ακατέργαστη (Δ.Κ. ΕΧ 1301)

23. Λιπάσματα (Δ.Κ.3101, 3102, 3103, 3104 και 3105).

24. Εντομοκτόνα, ποντικοφάρμακα, μυκητοκτόνα, ζιζανιοκτόνα, ανασχετικά της βλάστησης και ρυθμιστικά της ανάπτυξης των φυτών, απολυμαντικά και παρόμοια προϊόντα που παρουσιάζονται σε μορφές ή συσκευασίες για τη λιανική πώληση ή ως παρασκευάσματα άλλα από εκείνα που προορίζονται για ανθρώπινη χρήση. Εξαιρούνται τα εντομοαπωθητικά, τα απολυμαντικά για οικιακές χρήσεις, τα εντομοκτόνα και καταρακτοκτόνα που παρουσιάζονται σε φιάλες με

ΑΓΑΘΑ ΚΑΙ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΠΟΥ ΥΠΑΓΟΝΤΑΙ ΣΕ ΜΕΙΩΜΕΝΟ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗ (ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΣ 1 ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 21)

Α. ΑΓΑΘΑ

Οι δασμολογικές κλάσεις του Παραρτήματος αυτού τέθηκαν, όπως αυτές αναφέρονται στη Συνδυασμένη Ονοματολογία που καθορίστηκε με τον Κανονισμό (ΕΟΚ) αριθμ. 2658/87 του Συμβουλίου της 23ης Ιουλίου 1987 (ΕΕ L 256), όπως έχει τροποποιηθεί με τον Εκτελεστικό Κανονισμό (ΕΕ) αριθμ. 2016/1821 της Επιτροπής της 6ης Οκτωβρίου 2016 (ΕΕ L 294/2016) και ισχύει. Όπου πριν από μια δασμολογική κλάση του παρόντος

προωθητικό αέριο ή για οικιακές χρήσεις (Δ.Κ. ΕΧ 3808).

25. Βιβλία και βιβλία για παιδιά (Δ.Κ. ΕΧ 4901, 4903). Εφημερίδες και περιοδικές εκδόσεις τυπωμένες, έστω και εικονογραφημένες ή με διαφημίσεις (Δ.Κ. 4902). Ο συντελεστής του φόρου για τα αγαθά της παρούσας περίπτωσης ορίζεται σε έξι τοις εκατό (6%).

26. Ειδικές ανυψωτικές συσκευές (σκάλες, ανελκυστήρες, μηχανήματα ανεβοκατεβάσματος αναπήρων και παρόμοια), που χρησιμοποιούνται για την εξυπηρέτηση αναπήρων (Δ.Κ. ΕΧ 8428).

27. Αμαξάκια τύπου πολυθρόνας και άλλα οχήματα για ανάπηρους, έστω και με κινητήρα ή άλλο μηχανισμό προώθησης, ανταλλακτικά αναπηρικού αμαξιδίου και ερεισίνωτο (Δ.Κ. 8713, Δ.Κ. 9403 και ΕΧ 8714).

28. Αντισυλληπτικές συσκευές που ονομάζονται «ενδομήτρια αντισυλληπτικά», καθετήρες για την ιατρική χρήση των ανθρώπων, σύριγγες σίτισης, πιεσόμετρα ομιλούντα, βελόνες (για τις πένες ινσουλίνης), βελόνες τεχνητού νεφρού, συσκευές έκχυσης ινσουλίνης (Δ.Κ. ΕΧ 9018).

29. Είδη και συσκευές ορθοπεδικής, στα οποία περιλαμβάνονται και οι ιατροχειρουργικές ζώνες και επίδεσμοι και οι πατερίτσες. Νάρθηκες, υποστηρίγματα και άλλα είδη και συσκευές για κατάγματα. Είδη και συσκευές προθέσεως. Συσκευές για τη διευκόλυνση της ακοής στους κουφούς και άλλες συσκευές που κρατιούνται με το χέρι, φέρονται από τα πρόσωπα ή εισάγονται στον ανθρώπινο οργανισμό, με σκοπό την αναπλήρωση μιας έλλειψης ή τη θεραπεία μιας αναπηρίας. Εξαιρούνται τα μέρη και εξαρτήματα των παραπάνω αγαθών (Δ.Κ. ΕΧ 9021).

30. Ανυψωτικό τουαλέτας (Δ.Κ. ΕΧ 3922), μπανιέρες για ανάπηρους (Δ.Κ. ΕΧ 3922, 6910, 7324), στηθόδεσμος μαστεκτομής μαγιά μαστεκτομής (Δ.Κ. ΕΧ 6212, ΕΧ 6112, ΕΧ 6211), προγράμματα για ηλεκτρονικούς υπολογιστές (jaws, supernova, hall, φωναισθησίας, fine reader) (Δ.Κ. ΕΧ 8523), εκτυπωτές Braille (Δ.Κ. ΕΧ 8443), ρολόγια χειρός (Braille) (Δ.Κ. ΕΧ 9102), πινακίδες γραφής (Braille), μέτρα (Braille) (Δ.Κ. ΕΧ 9017), μαστούνια (λευκά και ηλεκτρονικά) (Δ.Κ. ΕΧ 6602), κασετόφωνα με 4 tracks (Braille) (Δ.Κ. ΕΧ 8519), ταινίες μέτρησης σακχάρου (Δ.Κ. ΕΧ 3822), τα οποία προορίζονται για την εξυπηρέτηση ατόμων με ειδικές ανάγκες.

31. Καθίσματα μπάνιου (Δ.Κ. ΕΧ 3922 και ΕΧ 9401), αντλία αποσιδήρωσης για μεσογειακή αναιμία (Δ.Κ. ΕΧ 9018), σύστημα τραχειοστομίας τραχειοσωληνές φίλτρα (Δ.Κ. ΕΧ 9018), περπατούρα (ΕΧ 6602, ΕΧ 9021), τρίποδο (ΕΧ 6602, ΕΧ 9021), σύστημα φωτεινής ειδοποίησης (Δ.Κ. ΕΧ 8531), δέκτης φωτεινών σημάτων (Δ.Κ. ΕΧ 8517), Braille display (Δ.Κ. ΕΧ 8528), scanner (Δ.Κ. ΕΧ 8471), Braille note taker, γραφομηχανές (Δ.Κ. ΕΧ 8472), προγράμματα κινητών τηλεφώνων σε ελληνική και ξένη έκδοση (mobile speak, speaking phone) (Δ.Κ. ΕΧ 8523), πλαίσια γραφής για άτομα με μειωμένη όραση (Braille) (Δ.Κ. ΕΧ 3926, Δ.Κ. 7326), κάλτσες Α.Γ. ή Κ.Γ. (Δ.Κ. ΕΧ 6115, ΕΧ 6217), κάλτσες κολοβώματος (Δ.Κ. ΕΧ 6307), φίλτρα αιμοκάθαρσης, αιμοδιήθησης, αιμοδιαδιήθησης και πλασμαφαίρεσης (Δ.Κ. ΕΧ 9018), γραμμές αιμοκάθαρσης, αιμοδιήθησης, αιμοδιαδιήθησης και πλασμαφαίρεσης (Δ.Κ. ΕΧ 9018), σάκοι περισυλλογής υγρού προετοιμασίας φίλτρων (Δ.Κ. ΕΧ 3926), Y-connectors, σετ φλεβοκέντησης κατά την αιμοκάθαρση (Δ.Κ. ΕΧ 9018), φύσιγγες διττανθρακικών (Δ.Κ. ΕΧ 2836), συνδετικό από τιτάνιο (Δ.Κ. ΕΧ 9018, ΕΧ 8108), γραμμή σύνδεσης και αποχέτευσης, σάκοι αποχέτευσης (Δ.Κ. ΕΧ 3926), κασέτες σύνδεσης, Clamp (λαβίδες) (Δ.Κ. ΕΧ 9018), βαλίτσα περιτοναϊκής κάθαρσης (SMART PD CASE) (Δ.Κ. ΕΧ 9018, ΕΧ 4202), αναλώσιμο υλικό για κολοστομίες (Δ.Κ. ΕΧ 3006), τα οποία προορίζονται για την εξυπηρέτηση ατόμων με ειδικές ανάγκες.

Β. ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ

1. Εισιτήρια θεατρικών παραστάσεων για τα οποία ο συντελεστής του φόρου ορίζεται σε έξι τοις εκατό (6%).
2. Η διαμονή σε ξενοδοχεία και παρόμοιους χώρους, συμπεριλαμβανομένης και της παροχής καταλύματος διακοπών και της μίσθωσης χώρου σε κατασκήνωση ή κάμπινγκ για τροχόσπιτα.
3. Η παροχή υπηρεσιών κατ'οίκον φροντίδας, παιδιών, ηλικιωμένων, ασθενών και ατόμων με ειδικές ανάγκες γενικά
4. Η παροχή υπηρεσιών για την γεωργική παραγωγή.
5. Η παροχή υπηρεσιών από οίκους ευγηρίας που ενεργείται στο πλαίσιο κοινωνικής πρόνοιας, εφόσον δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της περίπτωσης θ της παρ. 1 του άρθρου 22.

Γ. ΕΞΑΙΡΕΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΟ ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

1. Αγαθά και υπηρεσίες που εντάσσονται στο Παράρτημα αυτό ή για τα οποία υπάρχει οποιαδήποτε αμφιβολία ως προς την ένταξή τους στον πίνακα αυτόν, συνταξία του είδους, του προορισμού, της σύνθεσης ή για οποιονδήποτε άλλο λόγο, υπάγονται στον κανονικό συντελεστή Φ.Π.Α

Παραρτήματος υπάρχει η ένδειξη ΕΧ, στον εφαρμοστέο συντελεστή Φ.Π.Α. υπάγονται μόνο τα προϊόντα που κατονομάζονται ρητά στη συγκεκριμένη παράγραφο του Παραρτήματος και όχι το σύνολο των προϊόντων που έχουν καταταγεί στην εν λόγω δασμολογική κλάση, ενώ, όταν μια δασμολογική κλάση αναγράφεται χωρίς το πρόθεμα ΕΧ, ο συντελεστής Φ.Π.Α. αφορά το σύνολο των προϊόντων που έχουν καταταγεί σε αυτή.

1. Άλογα, γαϊδούρια και μουλάρια κάθε είδους, βοοειδή, χοιροειδή, προβατοειδή και αιγοειδή, ζωντανά. Εξαιρούνται τα άλογα ιπποδρομιών (Δ.Κ. ΕΧ 0101, 0102, 0103, 0104).

2. Πετεινοί, κόττες, πάπιες, χήνες, γάλοι, γαλοπούλες και φραγκόκοττες, ζωντανά (Δ.Κ. 0105).

3. Κουνέλια, περιστέρια, ορτύκια, φασιανοί, πέρδικες, λαγοί και λοιπά ζώα και πτηνά, ζωντανά, που προορίζονται για την ανθρώπινη διατροφή. Ζώα που εκτρέφονται για τη γουνοποιία. Μέλισσες. Ακάρεια (έντομα που χρησιμοποιούνται στις καλλιέργειες αντί εντομοκτόνων) (Δ.Κ. ΕΧ 0106).

4. Κρέατα και παραπροϊόντα σφαγείων, βρώσιμα (Δ.Κ. 0201, 0202, 0203, 0204, 0205, 0206, 0207, 0208, 0209, 0210).

5. Ψάρια και ασπόνδυλα υδρόβια ζωντανά νωπά διατηρημένα με απλή ψύξη ή κατεψυγμένα. Εξαιρούνται τα ζωντανά ψάρια για διακόσμηση (Δ.Κ. ΕΧ 0301, 0302, 0303, 0304, 0305, 0306, 0307, 0308).

6. Γάλα και προϊόντα γαλακτοκομίας. Αυγά πτηνών. Μέλι φυσικό. Προϊόντα βρώσιμα ζωικής προέλευσης που δεν κατονομάζονται αλλού (Δ.Κ. 0401, 0402, 0403, 0404, 0405, 0406, 0407, 0408, 0409, 0410).

7. Έντερα, κύστες και στομάχια ζώων ολόκληρα ή σε τεμάχια, άλλα από εκείνα των ψαριών, νωπά, διατηρημένα με απλή ψύξη, κατεψυγμένα, αλατισμένα ή σε άλμη, αποξηραμένα ή καπνιστά (Δ.Κ. 0504).

8. Βολβοί, κρεμμύδια, κόνδυλοι, ρίζες βολβοειδείς και ριζώματα γενικά, σε φυτική νάρκη, σε βλάστηση ή σε άνθηση. Φυτά φυτωρίου, άλλα φυτά και ρίζες κιχωρίου, άλλες από τις ρίζες της Δ.Κ. 1212. Άλλα φυτά ζωντανά (στα οποία περιλαμβάνονται και οι ρίζες τους), μοσχεύματα και μπόλια. Λευκό (φύτρα) μανιταριών (Δ.Κ. 0601, 0602).

9. Άνθη και μπουμπούκια ανθέων, κομμένα, για ανθοδέσμες ή διακοσμήσεις, νωπά. Φυλλώματα, φύλλα, κλαδιά και άλλα μέρη φυτών, χωρίς άνθη ούτε μπουμπούκια ανθέων, και πρασινάδες, βρύα και λειχήνες, για ανθοδέσμες ή διακοσμήσεις, νωπά (Δ.Κ. ΕΧ 0603, ΕΧ 0604).

10. Λαχανικά, φυτά, ρίζες και κόνδυλοι, βρώσιμα (Δ.Κ. 0701, 0702, 0703, 0704, 0705, 0706, 0707, 0708, 0709, 0710, 0711, 0712, 0713, 0714).

11. Καρποί και φρούτα βρώσιμα, φλούδες εσπεριδοειδών, πεπονιών και καρπουζιών (Δ.Κ. 0801, 0802, 0803, 0804, 0805, 0806, 0807, 0808, 0809, 0810, 0811, 0812, 0813, 0814).

12. Καφές, τσάι, ματέ και μπαχαρικά (Δ.Κ. 0901, 0902, 0903, 0904, 0905, 0906, 0907, 0908, 0909, 0910).

13. Δημητριακά (Δ.Κ. 1001, 1002, 1003, 1004, 1005, 1006, 1007, 1008).

14. Προϊόντα αλευροποιίας. Άμυλα κάθε είδους (Δ.Κ. 1101, 1102, 1103, 1104, 1105, 1106, ΕΧ 1108).

15. Σπέρματα και καρποί ελαιώδεις. Σπέρματα, σπόροι και διάφοροι καρποί (Δ.Κ. 1201, 1202, 1204, 1205, 1206, 1207, 1208, 1209).

16. Αρτεμισία, βασιλικός, χαμομήλι, μαντζουράνα η κοινή, μολόχα, δενδρομολόχα, μέντα (δυσόσμος) όλων των ποικιλιών, ρίγανη, δενδρολίβανο, φασκόμηλο, τσάι του βουνού, δίκταμο, γριάδα η ιαματική και λουίζα, νωπά ή ξερά, έστω και κομμένα, σπασμένα ή σε σκόνη (Δ.Κ. EX 1211).

17. Χαρούπια, ζαχαρότευτλα, ζαχαροκάλαμα, διατηρημένα με απλή ψύξη, κατεψυγμένα ή αποξηραμένα, έστω και σε σκόνη. Κουκούτσια και αμύγδαλα καρπών και άλλα φυτικά προϊόντα (στα οποία περιλαμβάνονται και ρίζες κιχωρίου, μη φρυγμένες, της ποικιλίας CICHORIUM INTYBUS SATIVUM), που χρησιμεύουν κυρίως για διατροφή του ανθρώπου και που δεν κατονομάζονται ούτε περιλαμβάνονται αλλού (Δ.Κ. EX 1212).

18.⁽¹⁾ Άχυρα και φλοιοί ακατέργαστων δημητριακών, έστω και τεμαχισμένα, αλεσμένα, συμπιεσμένα ή συσσωματωμένα με μορφή σβόλων. Γογγύλια Σουηδίας (γογγυλοκράμβες), τεύτλα κτηνοτροφικά, ρίζες κτηνοτροφικές, χορτονομές (FOIN, LUZERNE), τριφύλλια, κτηνοτροφικά λάχανα, χορτονομές λούπινου, βίκου και παρόμοια κτηνοτροφικά προϊόντα, έστω και συσσωματωμένα με μορφή σβόλων (Δ.Κ. 1213, 1214). Καλαμπόκι, EX1005, EX1103, EX1104.

Ο συντελεστής του φόρου για τα αγαθά της παρούσας ορίζεται σε έξι τοις εκατό (6%).

19. Μαστίχα (λευκή ή μη), ακατέργαστη (Δ.Κ. EX 1301).

20. Ελαιόλαδο και τα κλάσματά του, έστω και εξευγενισμένα, αλλά όχι χημικώς μετασχηματισμένα. Άλλα λάδια και τα κλάσματά τους, που παίρνονται αποκλειστικά από ελιές, έστω και εξευγενισμένα, αλλά όχι χημικώς μετασχηματισμένα και μείγματα από αυτά τα λάδια ή τα κλάσματα με λάδια ή κλάσματα της Δ.Κ. 1509 (Δ.Κ. 1509, 1510).

21. Σογιέλαιο, αραχιδέλαιο, λάδι ηλιοτρόπιου (ηλιανθέλαιο), λάδι βαμβακιού (βαμβακέλαιο), καλαμποκέλαιο, σησαμέλαιο και τα κλάσματά τους, έστω και εξευγενισμένα αλλά όχι χημικώς μετασχηματισμένα (Δ.Κ. 1507, 1508, EX 1512, EX 1515).

22. Λίπη και λάδια ζωικά ή φυτικά και τα κλάσματά τους, μερικώς ή ολικώς υδρογονωμένα, έστω και εξευγενισμένα αλλά όχι αλλιώς παρασκευασμένα. Μαργαρίνη. Μείγματα ή παρασκευάσματα βρώσιμα από λίπη ή λάδια ζωικά ή φυτικά ή από τα κλάσματα διαφόρων λιπών ή λαδιών του Κεφαλαίου 15 (Δ.Κ. EX 1516, 1517).

23. Παρασκευάσματα κρεάτων, ψαριών ή μαλακοστράκων, μαλακίων ή άλλων ασπόνδυλων υδρόβιων.

Εξαιρείται το χαβιάρι (Δ.Κ. 1601, 1602, 1603, EX 1604, 1605).

24. Ζάχαρα και ζαχαρώδη παρασκευάσματα (Δ.Κ. 1701, 1702, 1703, 1704).

25. Κακάο και παρασκευάσματα αυτού (Δ.Κ. 1801, 1802, 1803, 1804, 1805, 1806).

26. Παρασκευάσματα με βάση τα δημητριακά, τα αλεύρια, τα άμυλα κάθε είδους ή το γάλα, περιλαμβανομένων των παρασκευασμάτων για τη διατροφή των βρεφών και παιδιών, συσκευασμένων για τη λιανική πώληση. Είδη ζαχαροπλαστικής (Δ.Κ. 1901, 1902, 1903, 1904, 1905).

27. Παρασκευάσματα λαχανικών, καρπών και φρούτων ή άλλων μερών φυτών, καθώς και οι χυμοί φρούτων και λαχανικών (Δ.Κ. 2001, 2002, 2003, 2004, 2005, 2006, 2007, 2008, EX 2009).

(1) Η περίπτωση 18 της Ενότητας Α του Παραρτήματος ΙΙΙ τέθηκε όπως διαμορφώθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου πεντηκοστού πέμπτου του Ν. 4839/2021 και ισχύει από 1.10.2021 σύμφωνα με την παράγραφο 5 του ίδιου άρθρου.

28.⁽¹⁾ Εκχυλίσματα, αποστάγματα και συμπυκνώματα καφέ, τσαγιού, ή ματέ και παρασκευάσματα με βάση τα προϊόντα αυτά ή με βάση τον καφέ, το τσάι ή το ματέ. Κιχώριο φρυγμένο και άλλα φρυγμένα υποκατάστατα του καφέ και τα εκχυλίσματα, αποστάγματα και συμπυκνώματα αυτών. Ζύμες (ενεργές ή αδρανείς). Άλλοι αδρανείς μονοκύτταροι οργανισμοί (με εξαίρεση τα εμβόλια της ΔΚ 3002). Σκόνες για το φούσκωμα της ζύμης, παρασκευασμένες. Παρασκευάσματα για σάλτσες και σάλτσες παρασκευασμένες. Μουστάρδα παρασκευασμένη. Παρασκευάσματα για σούπες και ζωμούς, σούπες και ζωμοί παρασκευασμένα. Παγωτά έστω και αν περιέχουν κακάο. Παρασκευάσματα διατροφής που δεν κατονομάζονται ούτε περιλαμβάνονται αλλού, με εξαίρεση τα συμπληρώματα διατροφής σε οποιαδήποτε μορφή παρουσιάζονται και τα σύνθετα αλκοολούχα παρασκευάσματα, άλλα από εκείνα που γίνονται με βάση ευώδεις ουσίες, των τύπων που χρησιμοποιούνται για την παρασκευή ποτών. (Δ.Κ. 2101, 2102, EX 2103, EX 2104, 2105, EX 2106.).

29. Νερά, στα οποία περιλαμβάνονται και τα φυσικά ή τεχνητά μεταλλικά νερά, χωρίς προσθήκη ζάχαρης ή άλλων γλυκαντικών, ούτε αρωματισμένα, μη αεριούχα, πάγος και χιόνι (Δ.Κ. EX 2201).

30. Ξύδια και υποκατάστατα αυτών βρώσιμα που λαμβάνονται από οξικό οξύ (Δ.Κ. 2209).

31.⁽²⁾ Υπολείμματα και απορρίμματα των βιομηχανικών ειδών διατροφής. Τροφές παρασκευασμένες για ζώα, εξαιρουμένων των τροφών για σκύλους ή γάτες (Δ.Κ. 2301, 2302, 2303, 2304, 2305, 2306, 2307, 2308, EX 2309).

Ο συντελεστής του φόρου για τα αγαθά της παρούσας ορίζεται σε έξι τοις εκατό (6%).

32. Αλάτι (στο οποίο περιλαμβάνονται και το επιτραπέζιο και μετουσιωμένο αλάτι), έστω και σε υδατικό διάλυμα ή με προσθήκη αντισυσσωματικών ουσιών ή ουσιών που εξασφαλίζουν την καλή ρευστότητα. Θαλασσινό νερό (Δ.Κ. 2501).

33. Η παράδοση νερού.

34. Η θέρμανση μέσω δικτύου (τηλεθέρμανση). Ο συντελεστής του φόρου για το αγαθό της παρούσας περίπτωσης ορίζεται σε έξι τοις εκατό (6%).

35. Η ηλεκτρική ενέργεια (Δ.Κ. 2716) και το φυσικό αέριο (Δ.Κ. EX 2711). Ο συντελεστής του φόρου για τα αγαθά της παρούσας περίπτωσης ορίζεται σε έξι τοις εκατό (6%).

36. Φαρμακευτικά προϊόντα (Δ.Κ. 3001, 3002, 3003, 3004, 3005, 3006).

37.⁽³⁾ Φάρμακα για την ιατρική του ανθρώπου των δασμολογικών κλάσεων 3003 και 3004 (ΔΚ EX 3003 και EX 3004). Εμβόλια και ανοσολογικά προϊόντα για την ιατρική του ανθρώπου της δασμολογικής κλάσης 3002 (ΔΚ EX 3002). Ραδιενεργά παρασκευάσματα για την ιατρική του ανθρώπου, για διαγνωστικούς ή θεραπευτικούς σκοπούς (ΔΚ EX 2844). Σκιατικά παρασκευάσματα για διαγνωστικούς σκοπούς για την ιατρική του

(1) Η περίπτωση 28 της Ενότητας Α του Παραρτήματος ΙΙΙ τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 64 του Ν.4758/2020 και ισχύει από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 4.12.2020 σύμφωνα με το άρθρο 81 του ίδιου νόμου.

(2) Η περίπτωση 31 της Ενότητας Α του Παραρτήματος ΙΙΙ τέθηκε όπως διαμορφώθηκε με την παράγραφο 2 του άρθρου πεντηκοστού πέμπτου του Ν. 4839/2021 και ισχύει από 1.10.2021 σύμφωνα με την παράγραφο 5 του ίδιου άρθρου και νόμου.

(3) Η περίπτωση 37 της Ενότητας Α του Παραρτήματος ΙΙΙ τέθηκε όπως διαμορφώθηκε μετά τις αντικαταστάσεις με την παράγραφο 1 του άρθρου 10 του Ν. 4664/2020 και ισχύει από 14.2.2020 σύμφωνα με το άρθρο 23 του ίδιου νόμου.

ανθρώπου (EX3006). Άλλα διαγνωστικά παρασκευάσματα ή αντιδραστήρια για την ιατρική του ανθρώπου (EX 3002, EX 3006, EX 3822, EX 3824). Ο συντελεστής του φόρου για τα αγαθά της παρούσας περίπτωσης ορίζεται σε έξι τοις εκατό (6%).

38. Λιπάσματα (Δ.Κ. 3101, 3102, 3103, 3104, 3105). Ο συντελεστής του φόρου για τα αγαθά της παρούσας ορίζεται σε έξι τοις εκατό (6%).⁽¹⁾

39. Εντομοκτόνα, ποντικοφάρμακα, μυκητοκτόνα, ζιζανιοκτόνα, ανασχετικά της βλάστησης και ρυθμιστικά της ανάπτυξης των φυτών, απολυμαντικά και παρόμοια προϊόντα που παρουσιάζονται σε μορφές ή συσκευασίες για τη λιανική πώληση ή ως παρασκευάσματα, άλλα από εκείνα που προορίζονται για ανθρώπινη χρήση. Εξαιρούνται τα εντομοαπωθητικά, τα απολυμαντικά για οικιακές χρήσεις, τα εντομοκτόνα και κατασarloκτόνα που παρουσιάζονται σε φιάλες με προωθητικό αέριο ή σε σκόνη για οικιακές χρήσεις (Δ.Κ. EX 3808).

40.⁽²⁾ Βιβλία και βιβλία για παιδιά (Δ.Κ. EX4901, EX4903), εκδόσεις αυτών, οπτικές ή ακουστικές, εγγεγραμμένες σε υλικό υπόθεμα των Δ.Κ. EX8523 και Δ.Κ. EX8543 και σε συσκευές της Δ.Κ. EX8519. Εφημερίδες και περιοδικές εκδόσεις τυπωμένες, έστω και εικονογραφημένες ή με διαφημίσεις (Δ.Κ. 4902). Μουσική χειρόγραφη ή τυπωμένη, εικονογραφημένη ή μη έστω και δεμένη (Δ.Κ. 4904). Ο συντελεστής του φόρου για τα αγαθά της παρούσας ορίζεται σε έξι τοις εκατό (6%).

41. Ειδικές ανυψωτικές συσκευές (σκάλες, ανελκυστήρες, μηχανήματα ανεβοκατεβάσματος αναπήρων και παρόμοια), που χρησιμοποιούνται για την εξυπηρέτηση αναπήρων (Δ.Κ. EX 8428).

42. Αμαξάκια τύπου πολυθρόνας και άλλα οχήματα για αναπήρους, έστω και με κινητήρα ή άλλον μηχανισμό προώθησης, ανταλλακτικά αναπηρικού αμαξιδίου και ερεισίνωτο (Δ.Κ. 8713, 9403, EX 8714).

43. Αντισυλληπτικές συσκευές που ονομάζονται «ενδομήτρια αντισυλληπτικά», καθετήρες για την ιατρική χρήση των ανθρώπων, σύριγγες σίτισης, πιεσόμετρα ομιλούντα, βελόνες (για τις πένες ινσουλίνης), βελόνες τεχνητού νεφρού, συσκευές έγχυσης ινσουλίνης (Δ.Κ. EX 9018).

44. Είδη και συσκευές ορθοπεδικής, στα οποία περιλαμβάνονται και οι ιατροχειρουργικές ζώνες, οι επίδεσμοι και οι πατερίτσες, Νάρθηκες, υποστηρίγματα και άλλα είδη και συσκευές για κατάγματα. Είδη και συσκευές προθέσεως. Συσκευές για τη διευκόλυνση της ακοής στους κωφούς και άλλες συσκευές που κρατιούνται με το χέρι, φέρονται από τα πρόσωπα ή εισάγονται στον ανθρώπινο οργανισμό, με σκοπό την αναπλήρωση μιας έλλειψης ή τη θεραπεία μιας αναπηρίας. Εξαιρούνται τα μέρη και εξαρτήματα των παραπάνω αγαθών (Δ.Κ. EX 9021).

45.⁽³⁾ Ανυψωτικό τουαλέτας (Δ.Κ. EX 3922), μπανιέρες για ανάπηρους (Δ.Κ. EX 3922,

(1) Η φράση «Ο συντελεστής του φόρου για τα αγαθά της παρούσας ορίζεται σε έξι τοις εκατό (6%)» της περίπτωσης 38 της Ενότητας Α του Παραρτήματος ΙΙΙ προστέθηκε με το άρθρο 51 του Ν. 4916/2022 και ισχύει από 28.3.2022 σύμφωνα με το άρθρο 92 του ίδιου νόμου.

(2) Η περίπτωση 40 της Ενότητας Α του Παραρτήματος ΙΙΙ τέθηκε όπως διαμορφώθηκε μετά τις αντικαταστάσεις στην αρχή με το άρθρο 11 του Ν. 4714/2020 και στη συνέχεια με την παράγραφο 1 του άρθρου 46 του Ν. 4818/2021 και ισχύει από 18.7.2021.

(3) Οι περιπτώσεις 45, 46 και 47 της Ενότητας Α του Παραρτήματος ΙΙΙ τέθηκαν όπως αντικαταστάθηκαν με το άρθρο 75 του Ν. 4764/2020 και ισχύουν από 23.12.2020 σύμφωνα με το άρθρο 192 του ίδιου νόμου.

6910, 7324), στηθόδεσμος μαστεκτομής μαγιώ μαστεκτομής (Δ.Κ. EX 6212, EX 6112, EX 6211), τα οποία προορίζονται για την εξυπηρέτηση ατόμων με αναπηρία.

46. Μπαστούνια λευκά (Δ.Κ. EX 6602), γραφομηχανές με χαρακτήρες Braille (Δ.Κ. EX 8472), προγράμματα για ηλεκτρονικούς υπολογιστές (jaws, supernova, hall, φωνασθησίας, fine reader) (Δ.Κ. EX 8523), εκτυπωτές Braille (Δ.Κ. EX 8443), ρολόγια χειρός (Braille) (Δ.Κ. EX 9102), πινακίδες γραφής (Braille), μέτρα (Braille) (Δ.Κ. EX 9017), μπαστούνια ηλεκτρονικά (Δ.Κ. EX 6602), κασετόφωνα με 4 tracks (Braille) (Δ.Κ. EX 8519), Braille display (Δ.Κ. EX 8528), scanner (Δ.Κ. EX 8471), Braille note taker (Δ.Κ. EX 8472), προγράμματα κινητών τηλεφώνων σε ελληνική και ξένη έκδοση (mobile speak, speaking phone) (Δ.Κ. EX 8523), πλαίσια γραφής για άτομα με μειωμένη όραση (Braille) (Δ.Κ. EX 3926, 7326), τα οποία προορίζονται για την εξυπηρέτηση ατόμων με αναπηρία όρασης.

Ταινίες μέτρησης σακχάρου (Δ.Κ. EX 3822), σύστημα φωτεινής ειδοποίησης (Δ.Κ. EX 8531), δέκτης φωτεινών σημάτων (Δ.Κ. EX 8517) τα οποία προορίζονται για την εξυπηρέτηση ατόμων με αναπηρία.

Ο συντελεστής φόρου για τα αγαθά της παρούσας περίπτωσης ορίζεται σε έξι τοις εκατό (6%).

47. Καθίσματα μπάνιου (Δ.Κ. EX 3922, EX 9401), αντλία αποσιδήρωσης για μεσογει-ακή αναιμία (Δ.Κ. EX 9018), σύστημα τραχειοστομίας τραχειοσωλήνες φίλτρα (Δ.Κ. EX 9018), περπατούρα (Δ.Κ. EX 6602, EX 9021), τρίποδο (Δ.Κ. EX 6602, EX 9021), κάλτσες Α.Γ. ή Κ.Γ. (Δ.Κ. EX 6115, EX 6217), κάλτσες κολοβώματος (Δ.Κ. EX 6307), φίλτρα αιμοκάθαρσης, αιμοδιήθησης, αιμοδιαδιήθησης και πλασμαφαίρεσης (Δ.Κ. EX 9018), γραμμές αιμοκάθαρσης, αιμοδιήθησης, αιμοδιαδιήθησης και πλασμαφαίρεσης (Δ.Κ. EX 9018), σάκοι περισυλλογής υγρού προετοιμασίας φίλτρων (Δ.Κ. EX 3926), Υconnectors, σετ φλεβοκέντησης κατά την αιμοκάθαρση (Δ.Κ. EX 9018), φύσιγγες διττανθρακικών (Δ.Κ. EX 2836), συνδετικό από τιτάνιο (Δ.Κ. EX 9018, EX 8108), γραμμή σύνδεσης και αποχέτευσης, σάκοι αποχέτευσης (Δ.Κ. EX 3926), κασέτες σύνδεσης, Clamp (λαβίδες) (Δ.Κ. EX 9018), βαλίτσα περιτοναϊκής κάθαρσης (SMART PD CASE) (Δ.Κ. EX 9018, EX 4202), αναλώσιμο υλικό για κολοστομίες (Δ.Κ. EX 3006), τα οποία προορίζονται για την εξυπηρέτηση ατόμων με αναπηρία. Ειδικά για τα φίλτρα αιμοκάθαρσης, αιμοδιήθησης, αιμοδιαδιήθησης και πλασμαφαίρεσης (Δ.Κ. EX 9018) και τις γραμμές αιμοκάθαρσης, αιμοδιήθησης, αιμοδιαδιήθησης και πλασμαφαίρεσης (Δ.Κ. EX 9018), ο συντελεστής φόρου ορίζεται σε έξι τοις εκατό (6%).⁽¹⁾ Ο υπερμειωμένος συντελεστής του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται έως και τις 31.12.2023 και μετά την ημερομηνία αυτή τα είδη αυτά υπάγονται στον μειωμένο συντελεστή Φ.Π.Α. δεκατρία τοις εκατό (13%)⁽²⁾.

48. Καλύμματα κεφαλής ασφαλείας δικυκλιστών (κράνη δικυκλιστών) (Δ.Κ. Ε.Χ. 6506).

49. Είδη για τη βρεφική ασφάλεια και προστασία, ήτοι απορροφητικές πάνες για βρέφη, από κάθε ύλη (Δ.Κ. Ε.Χ. 9619) και καθίσματα αυτοκινήτου παιδικά και τα μέρη αυτών (Δ.Κ. Ε.Χ. 9401).

(1) Τα δύο τελευταία εδάφια της περίπτωσης 47 της Ενότητας Α του Παραρτήματος ΙΙΙ προστέθηκαν με το άρθρο 27 του Ν. 4797/2021 (ισχύς από 23.4.2021).

(2) Το τρίτο εδάφιο της περίπτωσης 47 της Ενότητας Α του Παραρτήματος ΙΙΙ τροποποιήθηκε με την παράγραφο 4 του άρθρου 27 του Ν. 5036/2023 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 28.3.2023, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 106 του ίδιου νόμου.

50.⁽¹⁾ Μάσκες προστασίας και γάντια για την ιατρική (για την προστασία από ιούς και την αποφυγή μετάδοσης ασθενειών - νοσοκομειακή και ιδιωτική χρήση) (ΔΚ ΕΧ 3926, ΕΧ 4015, ΕΧ 4818 ΕΧ, ΕΧ 6307).

Σαπούνι και άλλα παρασκευάσματα για την ατομική υγιεινή (ΔΚ ΕΧ 3401 και ΕΧ 3402).

Αντισηπτικά διαλύματα, αντισηπτικά μαντιλάκια και άλλα αντισηπτικά παρασκευάσματα (ΔΚ 3307 ΕΧ, ΔΚ ΕΧ 3401, ΔΚ ΕΧ 2828, ΔΚ ΕΧ 3402, ΔΚ ΕΧ 3808 και ΕΧ 3824).

Αιθυλική αλκοόλη μετουσιωμένη (ΔΚ ΕΧ 2207), η οποία προορίζεται ως πρώτη ύλη για την παραγωγή αντισηπτικών.

Καθαρή αιθυλική αλκοόλη μη μετουσιωμένη γεωργικής προέλευσης με αλκοολικό τίτλο 95%, η οποία διατίθεται εμφιαλωμένη στη λιανική πώληση, σύμφωνα με την παρ. 5 του άρθρου 8 του ν. 2969/2001 (Α' 281) (ΔΚ ΕΧ 2207).

Ο συντελεστής του φόρου για τα αγαθά των εν λόγω δασμολογικών κλάσεων ορίζεται σε έξι τοις εκατό (6%).

51.⁽²⁾ Μη αλκοολούχα ποτά, χωρίς προσθήκη αλκοόλης σε οποιαδήποτε αναλογία (ΔΚ ΕΧ 2202). Αεριούχα νερά της Δ.Κ. 2201 (ΔΚ ΕΧ 2201). Ο συντελεστής του φόρου για τα αγαθά των εν λόγω δασμολογικών κλάσεων ορίζεται σε δεκατρία τοις εκατό (13%).

52.⁽³⁾ Η εισαγωγή αντικειμένων τέχνης, συλλογών ή αρχαιοτήτων (ΔΚ 9701, 9702, 9703, 9704, 9705 και 9706).

53. Η παράδοση αντικειμένων καλλιτεχνικής αξίας των παρ. 1, 2 και 3 του Κεφαλαίου Α' του Παραρτήματος V του παρόντος νόμου, εφόσον πραγματοποιείται από τον ίδιο τον δημιουργό τους ή τους διαδόχους του.

54.⁽⁴⁾ Απινιδωτές (Δ.Κ. ΕΧ 9018). Ο συντελεστής του φόρου για τα αγαθά της παρούσας ορίζεται σε έξι τοις εκατό (6%) και ισχύει έως και τις 31.12.2023.

Β. ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ

1. Εισιτήρια θεατρικών παραστάσεων και συναυλιών για τα οποία ο συντελεστής του φόρου ορίζεται σε έξι τοις εκατό (6%).

1α.⁽⁵⁾ Η μεταφορά προσώπων και των αποσκευών τους.

1β.⁽⁶⁾ Εισιτήρια αθλητικών αγώνων από την 1η.09.2020 έως και τη 30ή.06.2022.

(1) Η περίπτωση 50 της Ενότητας Α του Παραρτήματος ΙΙΙ προστέθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου πρώτου της από 20.3.2020 ΠΝΠ η οποία κυρώθηκε με το άρθρο 1 του Ν. 4683/2020 και ισχύει μέχρι 31.12.2023 σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου πρώτου της ίδιας Πράξης.

(2) Η περίπτωση 51 της Ενότητας Α του Παραρτήματος ΙΙΙ προστέθηκε με την παράγραφο 1δ του άρθρου 11 του Ν. 4690/2020 και εφαρμόζεται από 1.6.2020 έως 31.12.2023 σύμφωνα με την παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου και νόμου.

(3) Οι περιπτώσεις 52 και 53 της Ενότητας Α του Παραρτήματος ΙΙΙ προστέθηκαν με την παράγραφο 1 του άρθρου 299 του Ν. 4738/2020 και ισχύουν από 26.10.2020 έως 31.12.2023 σύμφωνα με την παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου και νόμου.

(4) Η περίπτωση 54 της Ενότητας Α του Παραρτήματος ΙΙΙ προστέθηκε με το άρθρο 80 του Ν. 4821/2021 και στη συνέχεια τροποποιήθηκε με την παράγραφο 7 του άρθρου 27 του Ν. 5036/2023 και ισχύει από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 28.3.2023 σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 106 του ίδιου νόμου.

(5) Η περίπτωση 1α της Ενότητας Β του Παραρτήματος ΙΙΙ προστέθηκε με την παράγραφο 1γ του άρθρου 11 του Ν. 4690/2020 και εφαρμόζεται από 1.6.2020 έως 31.12.2023 σύμφωνα με την παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου και νόμου.

(6) Η περίπτωση 1β της Ενότητας Β του Παραρτήματος ΙΙΙ προστέθηκε με το άρθρο 80 του Ν. 4821/2021 και ισχύει από 31.7.2021 σύμφωνα με το άρθρο 119 του ίδιου νόμου.

1γ.⁽¹⁾ Εισιτήρια (δικαίωμα εισόδου) για ζωολογικούς κήπους.

1δ.⁽²⁾ Εισιτήρια κινηματογράφων για τα οποία ο συντελεστής του φόρου ορίζεται σε έξι τοις εκατό (6%) από 1.1.2023 έως και τις 31.12.2023.

2. Η διαμονή σε ξενοδοχεία και παρόμοιους χώρους, συμπεριλαμβανομένης και της παροχής καταλύματος διακοπών και της μίσθωσης χώρου σε κατασκήνωση ή κάμπινγκ για τροχόσπιτα.

3. Η παροχή υπηρεσιών κατ' οίκον φροντίδας, παιδιών, ηλικιωμένων, ασθενών και ατόμων με ειδικές ανάγκες γενικά.

4. Η παροχή υπηρεσιών για τη γεωργική παραγωγή.

5. Η παροχή υπηρεσιών από οίκους ευγηρίας, οικοτροφεία, δομές για άτομα με ειδικές ανάγκες και δομές που παρέχουν κατάλυμα σε άτομα με νοητική υστέρηση, ψυχικές διαταραχές και χρήση ουσιών, που ενεργείται στο πλαίσιο κοινωνικής πρόνοιας, εφόσον δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της περίπτωσης θ' της παραγράφου 1 του άρθρου 22.

6.⁽³⁾ Η εκμετάλλευση καφενείων, καφετεριών, ζαχαροπλασθειών, εστιατορίων, ψητοπωλείων, οινομαγειρείων και λοιπών συναφών προς αυτές επιχειρήσεων, πλην των κέντρων διασκέδασης, με εξαίρεση τη διάθεση ποτών που περιέχουν οινόπνευμα σε οποιαδήποτε αναλογία.

7.⁽⁴⁾ Η διενέργεια ακτινοθεραπευτικών πράξεων που περιλαμβάνονται στην υπ' αριθμ. Υ4α/48545 (Β' 2408/31.08.2012) κοινή απόφαση των Υπουργών Οικονομικών - Εργασίας, Κοινωνικής Ασφάλισης και Πρόνοιας - Υγείας, όπως ισχύει, εφόσον αυτές δεν απαλλάσσονται με το άρθρο 22, για τις οποίες ο συντελεστής του φόρου ορίζεται σε έξι τοις εκατό (6%).

8.⁽⁵⁾ Οι ηλεκτρονικά παρεχόμενες δημοσιεύσεις οπτικών και ακουστικών βιβλίων, εκτός από τις δημοσιεύσεις που προορίζονται εξ ολοκλήρου ή κατά κύριο λόγο για διαφημιστικούς σκοπούς και τις δημοσιεύσεις που συνίστανται εξ ολοκλήρου ή κατά κύριο λόγο σε περιεχόμενο βίντεο ή ακουστικό μουσικό περιεχόμενο. Ο συντελεστής του φόρου για την παροχή υπηρεσιών της παρούσας ορίζεται σε έξι τοις εκατό (6%).

9.⁽⁶⁾ Η παροχή υπηρεσιών από γυμναστήρια από την 1.10.2021 έως και τις 31.12.2023.

10. Η παροχή υπηρεσιών από σχολές εκμάθησης χορού από την 1.10.2021 έως και τις

(1) Η περίπτωση 1γ της Ενότητας Β του Παραρτήματος ΙΙΙ προστέθηκε με το άρθρο 36 του Ν. 4772/2021 και ισχύει από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 5.2.2021 μέχρι 31.12.2023 σύμφωνα με την παράγραφο 5 του άρθρου 49 του ίδιου νόμου.

(2) Η περίπτωση 1δ της Ενότητας Β του Παραρτήματος ΙΙΙ τροποποιήθηκε με την παράγραφο 8 του άρθρου 27 του Ν. 5036/2023 και ισχύει από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 28.3.2023 σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 106 του ίδιου νόμου.

(3) Η περίπτωση 6 της Ενότητας Β του Παραρτήματος ΙΙΙ τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 1δ του άρθρου 11 του Ν. 4690/2020 και εφαρμόζεται από 1.6.2020 έως 31.12.2023 σύμφωνα με την παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου και νόμου.

(4) Η περίπτωση 7 της Ενότητας Β του Παραρτήματος ΙΙΙ προστέθηκε με την παράγραφο 2 του άρθρου 10 του Ν. 4664/2020 και ισχύει από 14.2.2020 σύμφωνα με το άρθρο 23 του ίδιου νόμου.

(5) Η περίπτωση 8 της Ενότητας Β του Παραρτήματος ΙΙΙ προστέθηκε με την παράγραφο 2 του άρθρου 46 του Ν. 4818/2021 και ισχύει από 18.7.2021 σύμφωνα με το άρθρο 66 του ίδιου νόμου.

(6) Οι περιπτώσεις 9 και 10 της Ενότητας Β του Παραρτήματος ΙΙΙ αρχικά προστέθηκαν με την παράγραφο 3 του άρθρου πεντηκοστού πέμπτου Ν. 4839/2021 (ισχύς από 1.10.2021), στη συνέχεια αντικαταστάθηκαν με την παράγραφο 3 του άρθρου 39 του Ν. 4949/2022 και τελικά τροποποιήθηκαν με την παράγραφο 2 του άρθρου 27 του Ν. 5036/2023 και ισχύουν από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 28.3.2023 σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 106 του ίδιου νόμου.

31.12.2023 και εφόσον δεν απαλλάσσονται με το άρθρο 22.

Γ. ΕΞΑΙΡΕΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΟ ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

Αγαθά και υπηρεσίες που δεν εντάσσονται στο Παράρτημα αυτό ή για τα οποία υπάρχει οποιαδήποτε αμφιβολία ως προς την ένταξή τους στον πίνακα αυτόν, συνεπεία του είδους, του προορισμού, της σύνθεσης ή για οποιονδήποτε άλλο λόγο, υπάγονται στον κανονικό συντελεστή Φ.Π.Α.

ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ:

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1189/29.7.2013.- Κοινοποίηση διατάξεων του άρθρου 74, παράγραφος 14 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167/Α/27.7.13), για την υπαγωγή της εστίασης στο μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ.

Κοινοποιούμε τις διατάξεις της παραγράφου 14 του άρθρου 74 του ν. 4172/2013 «Φορολογία εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής του ν.4046/2012, του ν. 4093/2012 και του ν. 4127/2013 και άλλες διατάξεις» και παρέχουμε διευκρινίσεις για την ορθή εφαρμογή τους.

1. Με την παράγραφο 14 του άρθρου 74 του ν. 4172/2013 αναστέλλεται, από 1-8-2013 μέχρι και 31-12-2013, η ισχύς των διατάξεων της περίπτωσης ε της παραγράφου 1 του άρθρου 34 του ν. 3986/2011, καθώς και της παραγράφου 2 του Κεφαλαίου Γ «Εξαιρέσεις από το Παράρτημα» του Παραρτήματος ΙΙΙ του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000) που προστέθηκε με την περίπτωση στ της παραγράφου 1 του άρθρου 34 του ν. 3986/2011, με τις οποίες οι υπηρεσίες εστίασης, καθώς και οι παραδόσεις έτοιμου προς άμεση κατανάλωση φαγητού σε «πακέτο» υπάγονται στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ από 1.9.2011 (άρθρο 34, παρ. 2 του ν.3986/2011).

Πρόκειται για μέτρο προσωρινό, το οποίο θα εφαρμοστεί πιλοτικά κατά τη διάρκεια του ανωτέρω αναφερόμενου χρονικού διαστήματος, με σκοπό να αξιολογηθούν οι επιπτώσεις του στην τόνωση της αγοράς και την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, προκειμένου να αποφασισθεί η περαιτέρω εφαρμογή του, εφόσον δεν παρατηρηθεί σημαντική μείωση των εσόδων.

2. Αναλυτικότερα, με την αναστολή της εφαρμογής της περίπτωσης ε επανέρχεται σε ισχύ η περίπτωση 6 του Κεφαλαίου Β «Υπηρεσίες» του Παραρτήματος ΙΙΙ του Κώδικα ΦΠΑ, όπως ίσχυε πριν την 1.9.2011, σύμφωνα με την οποία, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 21 του Κώδικα ΦΠΑ., η εκμετάλλευση καφενείων, καφετεριών, ζαχαροπλαστειών, εστιατορίων, ψητοπωλείων, οινομαγειρείων και λοιπών συναφών προς αυτές επιχειρήσεων υπάγεται στο μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ, εκτός από την εκμετάλλευση των κέντρων διασκέδασης και τη διάθεση ποτών που περιέχουν οινόπνευμα σε οποιαδήποτε αναλογία, που υπάγονται στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ.

Συνεπώς, για τους τελευταίους πέντε μήνες του 2013 η παροχή υπηρεσιών εστίασης από τις ανωτέρω επιχειρήσεις, εκτός των κέντρων διασκέδασης, δηλαδή η διάθεση έτοιμων προς άμεση επιτόπια κατανάλωση φαγητών και μη αλκοολούχων ποτών γενικά, υπάγεται στο μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ.

3. Όπως διευκρινίστηκε με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1170/5.8.2011, υπηρεσίες εστίασης είναι η παράδοση, κατόπιν παρασκευής ή χωρίς ιδιαίτερη επεξεργασία, τροφίμων και ποτών, η οποία συνοδεύεται από υποστηρικτικές υπηρεσίες, όπως η διάθεση επιτραπέζιων σκευών και λοιπού εξοπλισμού, η υπηρεσία σερβιρίσματος, ο καθαρισμός του χώρου και των τραπεζιών κ.α., οι οποίες είναι αναγκαίες για την άμεση επιτόπια κατανάλωση των προσφερόμενων ειδών στους χώρους των καφενείων, καφετεριών, ζαχαροπλαστειών, εστιατορίων, ψητοπωλείων, οινομαγειρείων και συναφών επιχειρήσεων, όπως είναι οι πιτσαρίες, τα οβελιστήρια, τα ταχυφαγεία, τα αναψυκτήρια, τα σνακ - μπαρ, τα γαλακτοπωλεία και τα καταστήματα διάθεσης ειδών διατροφής για επιτόπια

κατανάλωση, όπως λουκουμάδων, μπουγάτσας και κάθε είδους πιττών, παγωτών, κ.λπ.

Πρόκειται στην ουσία για παροχή εδεσμάτων ή γευμάτων ή γενικά φαγητών και ποτών, όπου προέχει η «υπηρεσία» η οποία αποσκοπεί να καταστήσει περισσότερο ευχάριστη την άμεση επιτόπια κατανάλωση σε κατάλληλο περιβάλλον, ενώ η παράδοση τροφής αποτελεί ένα μόνο από τα κριτήρια επιλογής της επιχείρησης από τον πελάτη.

Κατά συνέπεια, τα μη αλκοολούχα ποτά, όπως νερό (αεριούχο ή μη), έτοιμα ροφήματα, χυμοί και αναψυκτικά γενικά, υπάγονται στο μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ, καθώς αποτελούν μέρος της παρεχόμενης υπηρεσίας.

Παροχή υπηρεσίας εστίασης αποτελεί και η τροφοδοσία (catering), εφόσον αυτή δεν συνίσταται σε απλή παράδοση φαγητού, αλλά σε ένα σύνολο στοιχείων και πράξεων κατά τα ανωτέρω, ανεξάρτητα από το γεγονός ότι τα προσφερόμενα είδη δεν καταναλώνονται άμεσα εντός των εγκαταστάσεων της οικείας επιχείρησης, αλλά σε χώρο και χρόνο που προσδιορίζονται από τον πελάτη.

4. Με την αναστολή της ισχύος της παραγράφου 2 του Κεφαλαίου Γ «Εξαιρέσεις από το Παράρτημα» του Παραρτήματος ΙΙΙ του Κώδικα ΦΠΑ, από 1.8.2013 μέχρι και 31.12.2013, υπάγονται στο μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ και οι παραδόσεις έτοιμου προς άμεση κατανάλωση φαγητού σε «πακέτο» (παραδόσεις αγαθών) από εστιατόρια, ταβέρνες, πιτσαρίες, οινομαγειρεία, ψητοπωλεία, ταχυφαγεία, καφετέριες και συναφείς επιχειρήσεις, όπως καντίνες, κυλικεία, επιχειρήσεις παρασκευής και διανομής γευμάτων (π.χ. κινέζικων, διαίτης ή υγιεινής διατροφής), σούπερ μάρκετ που παραδίδουν έτοιμα μαγειρεμένα φαγητά, επιχειρήσεις πώλησης σάντουιτς, τυροπιτών, σαλατών και λοιπών παρόμοιων πρόχειρων γευμάτων ή σνακς κ.α., για λόγους ομοιόμορφης αντιμετώπισης των πράξεων αυτών και για την αποφυγή στρεβλώσεων του ανταγωνισμού μεταξύ των επιχειρήσεων εστίασης που διαθέτουν φαγητό για επιτόπια κατανάλωση και αυτών που το παραδίδουν σε «πακέτο».

5. Επισημαίνεται ότι, σε αντίθεση με τα αναφερόμενα στην παράγραφο 3 ανωτέρω, σε περίπτωση παράδοσης έτοιμου φαγητού ή λοιπών ειδών ως «πακέτο» για κατανάλωση εκτός του καταστήματος, ανεξάρτητα από το εάν το «πακέτο» παραλαμβάνεται από τον ίδιο τον πελάτη (take away) ή αποστέλλεται από την επιχείρηση στον υποδεικνυόμενο από τον πελάτη τόπο (delivery), πρόκειται για πράξη παράδοσης αγαθών και όχι για παροχή υπηρεσίας, καθώς δεν παρέχονται πρόσθετες υπηρεσίες από μέρους της επιχείρησης για την άμεση επιτόπια κατανάλωσή τους. Κατά συνέπεια, εφαρμόζεται ο συντελεστής ΦΠΑ που ισχύει για κάθε είδος. Όσον αφορά λοιπόν την παράδοση μη αλκοολούχων ποτών (χυμοί, ροφήματα, αναψυκτικά γενικά) εφαρμόζεται ο κανονικός συντελεστής ΦΠΑ (23%), όπως προκύπτει από την τροποποίηση από 1.9.2011 των παραγράφων 27, 28 και 29 και την κατάργηση της παραγράφου 30 του Κεφαλαίου Α «Αγαθά» του Παραρτήματος ΙΙΙ του Κώδικα ΦΠΑ.

Σημειώνεται ότι, σύμφωνα με τα ανωτέρω, στο μειωμένο συντελεστή εξακολουθούν να υπάγονται τα τυποποιημένα είδη διατροφής.

6. Προς αποφυγή παρερμηνειών, επισημαίνεται ότι η διάθεση αλκοολούχων ποτών συνεχίζει να υπάγεται στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ σε κάθε περίπτωση, δηλαδή ανεξάρτητα από το αν αποτελεί παράδοση αγαθού ή παροχή υπηρεσίας.

7. Επίσης, στο μειωμένο συντελεστή υπάγονται και οι υπηρεσίες εστίασης που παρέχονται από τις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις και τα λοιπά καταλύματα στους ειδικούς χώρους εστίασης που διαθέτουν, καθώς και στα δωμάτια ως υπηρεσία εξυπηρέτησης δωματίου (room service).

Υπενθυμίζεται ότι οι καταναλώσεις του μίνι μπαρ που υπάρχει εντός των δωματίων αποτελούν παραδόσεις αγαθών, οι οποίες χρεώνονται με τον οικείο συντελεστή ΦΠΑ κάθε αγαθού. Όσον αφορά στα μη αλκοολούχα ποτά (καφέδες, αναψυκτικά κλπ), τα είδη αυτά υπάγονται στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ στην περίπτωση που παραδίδονται ως αγαθά στους πελάτες.

Αντιθέτως, υπάγονται στο μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ όταν αποτελούν παροχή υπηρεσίας εστίασης, δηλαδή στην περίπτωση που σερβίρονται στο δωμάτιο στο πλαίσιο της υπηρεσίας εξυπηρέτησης δωματίου ή διατίθενται για επιτόπια κατανάλωση στους χώρους εστίασης του ξενοδοχείου, ανεξάρτητα από τον τρόπο εξυπηρέτησης των πελατών (λήψη παραγγελιών από σερβιτόρους ή self service).

8. Στην περίπτωση ξενοδοχειακών επιχειρήσεων και δεδομένου ότι η υπηρεσία διαμονής εντός των επιχειρήσεων αυτών υπάγεται στον υπερμειωμένο συντελεστή (6,5%), όταν παρέχονται περισσότερες υπηρεσίες έναντι ενιαίας τιμής, υπό την προϋπόθεση ότι ο διαχωρισμός στους επί μέρους συντελεστές δεν είναι εφικτός, γίνεται δεκτό η διάκριση μεταξύ των διαφορετικών συντελεστών, να γίνεται ως εξής:

α. Διαμονή με πρωινό: 5% της ενιαίας τιμής υπάγεται στο μειωμένο συντελεστή (13%), ως αντιπαροχή που καταβάλλεται για το πρωινό.

β. Διαμονή με ημιδιατροφή: 15% της ενιαίας τιμής υπάγεται στο μειωμένο συντελεστή (13%), ως αντιπαροχή για το πρωινό και το γεύμα.

γ. Διαμονή με πλήρη διατροφή (full board): 25% της ενιαίας τιμής υπάγεται στο μειωμένο συντελεστή, ως αντιπαροχή για πρωινό και δύο γεύματα.

δ. Διαμονή με το σύστημα all inclusive (πλήρης διατροφή περιλαμβανομένης της κατανάλωσης ποτών και της παροχής λοιπών υπηρεσιών που περιλαμβάνονται στην ενιαία τιμή, όπως τηλεφωνική εξυπηρέτηση, χρήση ομπρελών, δραστηριότητες διασκέδασης, απασχόλησης παιδιών (animation), αθλητικές υπηρεσίες κ.α.):

- 65% της ενιαίας τιμής υπάγεται στον υπερμειωμένο συντελεστή ΦΠΑ, ως αντιπαροχή που καταβάλλεται για τη διαμονή.

- 25% της ενιαίας τιμής υπάγεται στο μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ, ως αντιπαροχή που καταβάλλεται για τις υπηρεσίες εστίασης.

- 10% της ενιαίας τιμής υπάγεται στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ, ως αντιπαροχή που καταβάλλεται για τις καταναλώσεις αλκοολούχων ή μη ποτών και τις λοιπές παροχές του πακέτου.

Σημειώνεται ότι τα ποσοστά που αφορούν τις περιπτώσεις (α), (β) και (γ) ανωτέρω παραμένουν τα ίδια, όπως είχαν προσδιοριστεί με τις εγκυκλίους Πολ. 1182/26.08.2011 και Πολ. 1208/05.10.2011. Για την περίπτωση (δ) [all inclusive], υιοθετείται μικρή μείωση του ποσοστού που υπάγεται στο συντελεστή 6,5%, θεωρώντας λογική τη μείωση της τιμής της διαμονής στην περίπτωση κάλυψης περισσότερων υπηρεσιών και αγαθών με την ενιαία τιμή, προκειμένου το συνολικό πακέτο να είναι ανταγωνιστικό, ενώ διατηρείται το ίδιο ποσοστό που υπάγεται στο μειωμένο συντελεστή (13%) με αυτό που ισχύει για το full board, καθώς στην περίπτωση του all inclusive στο μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ υπάγονται και κάποιες πρόσθετες παροχές, όπως η κατανάλωση μη αλκοολούχων ποτών στους ειδικούς χώρους εστίασης, παγωτών, γρανιτών και γλυκών.

9. Σημειώνεται ότι με την υπαγωγή της εστίασης, κατά τα ανωτέρω, στο μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ αναμένεται μείωση των τελικών τιμών, της τάξεως του 8,1%, ώστε η μείωση του φόρου να μετακυλιστεί στους καταναλωτές. Η ανωτέρω μείωση των τελικών τιμών είναι προς όφελος των επιχειρήσεων, καθώς θα βελτιωθεί η ανταγωνιστικότητά τους με αποτέλεσμα την αύξηση του κύκλου εργασιών τους.

10. Τέλος, αναφορικά με την προσαρμογή των ταμειακών μηχανών, ισχύουν οι διευκρινίσεις που έχουν δοθεί με την εγκύκλιο Π.Ο.Α. 1003/3.1.2011.

ΕΔΥΟ Π.Ο.Α. 1017/9.1.2014.- Κοινοποίηση των διατάξεων του άρθρου 12 του ν.4224/2013 (ΦΕΚ Α 288), για την παράταση εφαρμογής μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ στην εστίαση.

Κοινοποιούνται οι διατάξεις του άρθρου 12 του νόμου 4224/2013 «Κυβερνητικό Συμβούλιο

Διαχείρισης Ιδιωτικού Χρέους Ελληνικό Επενδυτικό Ταμείο Αξιοποίησης Περιουσίας του Δημοσίου και άλλες επείγουσες διατάξεις.» (ΦΕΚ Α 288), σύμφωνα με τις οποίες παρατείνεται, έως 31.12.2014, η εφαρμογή του μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ στην παροχή υπηρεσιών εστίασης, καθώς και στις παραδόσεις έτοιμου φαγητού, καφέδων και λοιπών αφηγημάτων, που παρασκευάζονται προς άμεση κατανάλωση από επιχειρήσεις εστίασης, ενώ παραμένουν στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ οι υπηρεσίες των κέντρων διασκέδασης, η διάθεση αλκοολούχων ποτών σε κάθε περίπτωση, καθώς και οι πωλήσεις μη αλκοολούχων ποτών, όπως αναψυκτικών, χυμών και λοιπών συναφών ειδών, τα οποία δεν καταναλώνονται επιτοπίως.

Για την ορθή εφαρμογή των ανωτέρω, ισχύουν οι διευκρινίσεις που έχουν δοθεί με τις εγκυκλίους Πολ. 1189/29.7.2013 και Πολ. 1267/19.12.2013.

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ ΠΟΛ. 1119/27.7.2017.- Κοινοποίηση διατάξεων του άρθρου 70 του Κεφαλαίου ΣΤ του πολυνομοσχεδίου αριθ. ν. 4472/2017 (ΦΕΚ 74/Α, 19-05-2017) με τις οποίες αντικαθίσταται το παράρτημα του Κώδικα ΦΠΑ (ν.2859/00) με τίτλο «Συνταξιοδοτικές διατάξεις δημοσίου και τροποποίηση διατάξεων του Ν. 4387/2016 Μέτρα εφαρμογής των Δημοσιονομικών στόχων και μεταρρυθμίσεων, μέτρα Κοινωνικής Στήριξης και εργασιακές ρυθμίσεις, μεσοπρόθεσμο πλαίσιο Δημοσιονομικής Στρατηγικής 2018-2021 και λοιπές διατάξεις».

Αναφορικά με το θέμα και με σκοπό τη διευκόλυνση των συναλλασσόμενων, την ασφάλεια δικαίου, την ομοιόμορφη εφαρμογή του Κώδικα ΦΠΑ (κυρ. ν.2859/2000), καθώς και τη διασφάλιση των εσόδων του Δημοσίου, σας κοινοποιούμε τις διατάξεις του άρθρου 70, του κεφαλαίου ΣΤ, του ν. 4472/2017 (ΦΕΚ 74 Α, 19-05-2017), με τις οποίες αντικαθίστανται το Παράρτημα ΙΙΙ του Κώδικα ΦΠΑ και σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

Α. Διατάξεις της νομοθεσίας ΦΠΑ περί συντελεστών:

1. Σύμφωνα με το άρθρο 98 της Κοινοτικής Οδηγίας ΦΠΑ 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, η θέσπιση μειωμένων συντελεστών ΦΠΑ είναι δυναμικής εφαρμογής για τα Κράτη Μέλη και αφορά μόνο στις κατηγορίες αγαθών που αναφέρονται ρητά στο Παράρτημα ΙΙΙ της Οδηγίας ΦΠΑ. Βάσει του ίδιου άρθρου, τα κράτη μέλη μπορούν να χρησιμοποιούν τη Συνδυασμένη Ονοματολογία για να οριοθετούν επακριβώς την οικεία κατηγορία των αγαθών για την οποία εφαρμόζονται οι μειωμένοι συντελεστές φόρου προστιθεμένης αξίας.

2. Κατ' εφαρμογή των ανωτέρω διατάξεων της Κοινοτικής Οδηγίας ΦΠΑ, σε εθνικό επίπεδο, σύμφωνα με το άρθρο 21 του Κώδικα ΦΠΑ, ο συντελεστής του ΦΠΑ ορίζεται σε 24% στη φορολογητέα αξία, με εξαίρεση τα αγαθά που περιλαμβάνονται στο Παράρτημα ΙΙΙ του Κώδικα αυτού, ο συντελεστής ΦΠΑ των οποίων ορίζεται σε 13% ή σε 6%, μειωμένο και υπερμειωμένο αντίστοιχα.

Ειδικότερα με την περίπτωση 1) του άρθρου 70 του ν.4472/2017, αντικαθίστανται το εν λόγω Παράρτημα ΙΙΙ του Κώδικα ΦΠΑ.

3. Στο Παράρτημα ΙΙΙ του Κώδικα ΦΠΑ, τα εμπορεύματα που υπόκεινται σε μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ, προσδιορίζονται πέραν της περιγραφής τους και με την αντίστοιχη Δασμολογική κλάση (Δ.Κ) του Κοινού Δασμολογίου της Ε.Ε (καν. αριθ. 2658/87, όπως έχει τροποποιηθεί και ισχύει).

Για λόγους πληρέστερης κατανόησης αναφέρουμε ότι η ένδειξη «ΕΧ» σε ορισμένες δασμολογικές κλάσεις που αναφέρονται στο Παράρτημα ΙΙΙ σημαίνει ότι σε μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ υπάγονται αποκλειστικά τα είδη που κατονομάζονται αναλυτικά στην εκάστοτε παράγραφο του Παραρτήματος ΙΙΙ, και όχι όλα ανεξαιρέτως τα είδη που υπάγονται στη συγκεκριμένη δασμολογική κλάση του Κοινού Δασμολογίου, σύμφωνα με το κείμενο αυτής. Με άλλα λόγια, η ένδειξη «ΕΧ» περιορίζει το εύρος της δασμολογικής κλάσης δίπλα από την οποία αναγράφεται,

όσον αφορά την εφαρμογή του μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ σε συγκεκριμένα μόνο είδη από αυτά τα οποία υπάγονται στην εν λόγω κλάση.

Β. Τροποποιήσεις που επέρχονται στον Κώδικα ΦΠΑ με το άρθρο 70 του ν. 4472/2017

Οι αλλαγές που επέρχονται με την αντικατάσταση του Παραρτήματος ΙΙΙ αφορούν στους εφαρμοζόμενους συντελεστές ΦΠΑ στα αγροτικά εφόδια τα οποία επανέρχονται στο μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ 13%. Οι αλλαγές αυτές κρίθηκαν αναγκαίες, προκειμένου να ενισχυθεί η ρευστότητα των αγροτών και των αγροτικών εκμεταλλεύσεων και κατ'επέκταση να ενισχυθεί γενικά η πρωτογενής παραγωγή της χώρας. Επιπλέον, με την εν λόγω αντικατάσταση επέρχονται τροποποιήσεις νομοτεχνικού περιεχομένου, έτσι ώστε να ρυθμιστούν στρεβλώσεις που είχαν δημιουργηθεί στο παρελθόν.

Ειδικότερα:

- Οι νέες παράγραφοι που εισάγονται στο Κεφάλαιο Α Αγαθά του Παραρτήματος ΙΙΙ του Κώδικα ΦΠΑ είναι δέκα (10) και αφορούν προϊόντα των κεφαλαίων 01, 06, 12, 13, 23, 31, 38 του Κοινού Δασμολογίου της Ε.Ε, ενώ παράλληλα επέρχονται τροποποιήσεις νομοτεχνικού χαρακτήρα στις παραγράφους όπου αναφέρονται τα προϊόντα των κεφαλαίων 03, 73, 90, 94.

- Επιπλέον, στο Κεφάλαιο Β Υπηρεσίες του ως άνω Παραρτήματος προστίθεται μία (1) νέα παράγραφος η οποία αφορά στην παροχή υπηρεσιών για τη γεωργική παραγωγή.

Οι παράγραφοι που εισάγονται στο Κεφάλαιο Α Αγαθά του Παραρτήματος ΙΙΙ του Κώδικα ΦΠΑ:

- Παράγραφος (1)

Σύμφωνα με την παράγραφο 1 του Παραρτήματος ΙΙΙ του Κώδικα ΦΠΑ, τα ζώα ζώα των ΔΚ 0101, 0102, 0103, 0104 του Κοινού Δασμολογίου υπάγονται πλέον στο μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ 13%. Εξαιρέση αποτελούν τα άλογα των υποδρομών που υπάγονται στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ 24%.

Στις κλάσεις αυτές (ΔΚ 0101, 0102, 0103, 1004) κατατάσσονται όλα τα ζωντανά ζώα (για διατροφή ή άλλες χρήσεις), με εξαίρεση:

α) Τα ψάρια και τα μαλακόστρακα, τα μαλάκια και τα άλλα ασπόνδυλα υδρόβια.

β) Τις καλλιέργειες μικροοργανισμών και τα άλλα προϊόντα της κλάσης 3002.

γ) Τα ζώα που ανήκουν σε τσίρκα, σε θηριοτροφεία ή σε άλλες, ανάλογες επιχειρήσεις που παρουσιάζουν θεάματα με ζώα (κλάση 9508).

Κάθε αναφορά σε επιμέρους γένος ή είδος ζώου ισχύει επίσης και για νεαρά ζώα αυτού του γένους ή είδους αναλυτικά αναφέρουμε:

Η δασμολογική κλάση 0101 περιλαμβάνει τα άλογα (επιβήτορες, ευνουχισμένα, φοράδες, πουλάρια και πόνυ), τα γαϊδούρια και τα μουλάρια κάθε είδους, κατοικίδια ή άγρια.

Η δασμολογική κλάση 0102 περιλαμβάνει α) βοοειδή του γένους Bos, το οποίο χωρίζεται σε τέσσερα υπογένη: Bos, Bibos, Novibos και Roephagus, β) βούβαλος των γενών Bubalus, Syncerus και Bison και γ) και άλλα ζώα, στα οποία περιλαμβάνονται η αντιλόπη με τετραπλό κέρασ (Tetracerus quadricornis) και η αντιλόπη με σπειροειδές κέρασ των γενών Taurotragus και Tragelaphus.

Η δασμολογική κλάση 0103 περιλαμβάνει τους κατοικίδιους χοίρους, καθώς και τους άγριους χοίρους, όπως είναι τα αγριογούρουνα (κάπροι).

Η δασμολογική κλάση 0104 καλύπτει αφενός, τα πρόβατα, τους αμνούς, τις προβατίνες, τα κριάρια και τα αρνιά και, αφετέρου, τις κατσίκες, τους τράγους και τα κατσίκια, τόσο των κατοικίδιων όσο και των άγριων ειδών.

- Παράγραφος (2)

Σύμφωνα με την παράγραφο 2 του Παραρτήματος ΙΙΙ του Κώδικα ΦΠΑ, διευκρινίζεται ότι από τα ζωντανά πτηνά (πετεινοί, κότες, πάπιες, χήνες, γάλι, γαλοπούλες) που ανήκουν στην ΔΚ 0105

υπάγονται σε μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ 13% μόνο αυτά που προορίζονται για την ανθρώπινη διατροφή. Για λόγους ομοιόμορφης εφαρμογής του δικαίου διευκρινίζεται ότι η εισαγωγή και παράδοση των ζωντανών πτηνών υπάγεται σε μειωμένο συντελεστή εφόσον η πράξη αφορά την άμεση διάθεση τους για την ανθρωπινή διατροφή και όχι συναλλαγή σε προγενέστερο στάδιο εμπορίας με σκοπό διαφορετική εκμετάλλευση όπως εκτροφή, πάχυνση, αναπαραγωγή, παραγωγή αυγών, επώαση αυτών κτλ

Σε περίπτωση όπου δεν προορίζονται για την ανθρωπινή διατροφή τότε υπάγονται σε κανονικό συντελεστή ΦΠΑ 24%.

Για την δασμολογική κλάση 0105 αναφέρουμε ότι περιλαμβάνει μόνο τα ζωντανά κατοικίδια πτηνά (πουλερικά) που κατονομάζονται στο κείμενό της, στα οποία περιλαμβάνονται και τα κοτόπουλα, τα καπόνια, οι θηλυκές πάπιες και οι αρσενικές χήνες, ανεξάρτητα από το αν προορίζονται ή μη για την ανθρώπινη διατροφή. Εφιστούμε επιπλέον την προσοχή ότι, άλλα ζωντανά πτηνά (π.χ. οι αγριόπαπιες, οι αγριόχηνες, οι πέρδικες, οι φασιανοί, τα περιστέρια) εξαιρούνται και κατατάσσονται στην κλάση 0106.

- Παράγραφος (3)

Σύμφωνα με την παράγραφο 3 του Παραρτήματος ΙΙΙ του Κώδικα ΦΠΑ επισημαίνεται ότι, από τα ζωντανά ζώα της Δ.Κ. 0106, υπάγονται σε ΦΠΑ 13% αποκλειστικά τα ακόλουθα ζώα:

- 1) Τα κουνέλια, περιστέρια, ορτύκια, φασιανοί, πέρδικες, λαγοί, ελάφια, και λοιπά ζώα και πτηνά που προορίζονται για την ανθρώπινη διατροφή.
- 2) Τα ζώα που εκτρέφονται για τη γουνοποιία.
- 3) Οι μέλισσες
- 4) Τα ακάρεα (έντομα που χρησιμοποιούνται στις καλλιέργειες αντί εντομοκτόνων).

Για την δασμολογική κλάση 0106 αναφέρουμε ότι περιλαμβάνει τις εξής κατηγορίες ζωντανών ζώων (κατοικίδιων ή αγρίων): α) Θηλαστικά β) Ερπετά γ) Πτηνά δ) Έντομα και ε) Άλλα ζώα. Επιπλέον, τα είδη αυτά περιλαμβάνονται στην εν λόγω κλάση ανεξάρτητα από το αν προορίζονται ή μη για την ανθρώπινη διατροφή. Ειδικότερα στην κλάση αυτή περιλαμβάνονται: (Α) Θηλαστικά:

(1) Πρωτεύοντα

(2) Φάλαινες, δελφίνια και φώκαινες (θηλαστικά της τάξης των κητοειδών) · τριχειδίδες και αλλικορίδες (θηλαστικά της τάξης των σειρηνοειδών) · φώκιες, θαλάσσιοι λέοντες (ωταρίες) και θαλάσσιοι ίπποι (θηλαστικά της τάξης των πτερυγιοπόδων).

(3) Άλλα [π.χ. τάρανδοι, γάτες, σκύλοι, λιοντάρια, τίγρεις, αρκούδες, ελέφαντες, καμήλες (στις οποίες περιλαμβάνονται οι δρομάδες), ζέβρες, κουνέλια, λαγοί, ελάφια, αντιλόπες (άλλες από εκείνες της υποοικογένειας Bovinae), αίγαγροι, αλεπούδες, νυφίτσες και άλλα ζώα που εκτρέφονται για το δέρμα τους].

(Β) Ερπετά (στα οποία περιλαμβάνονται και τα φίδια και οι θαλάσσιες χελώνες).

(Γ) Πτηνά:

(1) Αρπακτικά πτηνά

(2) Ψιττακοειδή (στα οποία περιλαμβάνονται και οι ψιττακοί, οι παπαγάλοι, οι αρά και οι κατοές).

(3) Άλλα (π.χ. πέρδικες, φασιανοί, ορτύκια, μπεκάτσες, βαλτομπεκάτσες (μπεκατσίνια), περιστέρια, αγριόγαλοι, κριθολόγοι (ορτολάνοι), αγριόπαπιες, χήνες, τσίχλες, κοτσύφια, κορυδαλλοί, σπίνιοι, παπαδίτσες, κολιμπριά, παγώνια, κύκνοι και άλλα πουλιά που δεν κατονομάζονται στην κλάση 0105).

(Δ) Έντομα, π.χ. μέλισσες [ανεξαρτήτως από το εάν παρουσιάζονται σε κυτία μεταφοράς, κλουβιά ή κυψέλες (μελίσσια)].

(Ε) Άλλα, π.χ. βάτραχοι.

Από την παρούσα κλάση εξαιρούνται τα ζώα που ανήκουν σε τσίρκα, σε θηριοτροφεία ή σε

άλλες, ανάλογες επιχειρήσεις που παρουσιάζουν θεάματα με ζώα (κλάση 9508).

Στις περιπτώσεις όπου τα εν λόγω ζωντανά ζώα υπάγονται στην ΔΚ 0106 αλλά δεν πληρούν τις προϋποθέσεις της παραγράφου 3 του Παραρτήματος ΙΙΙ του Κώδικα ΦΠΑ δηλαδή δεν προορίζονται για την ανθρώπινη διατροφή (κατά τα αναφερόμενα στην ανάλυση της παραγράφου 2), δεν προορίζονται για την γουνοποιία και δεν πρόκειται για μέλισσες καθώς και ακάρεα που χρησιμοποιούνται στις καλλιέργειες αντί εντομοκτόνων ο συντελεστής ΦΠΑ που εφαρμόζεται είναι 24%.

- Παράγραφος (5)

Σύμφωνα με την παράγραφο 5 του Παραρτήματος ΙΙΙ του Κώδικα ΦΠΑ υπάγονται σε μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ 13% τα ψάρια, φιλέτα και άλλη σάρκα ψαριών, καλαμάρια, χταπόδια και σουπιές, νωπά, διατηρημένα με απλή ψύξη ή κατεψυγμένα, αλλά όχι αλλιώς παρασκευασμένα ή επεξεργασμένα με εξαίρεση τα συκώτια, αυγά, σπέρματα, πτερύγια, κεφάλια, ουρές, νηκτικές κύστες και άλλα βρώσιμα εντόσθια των ψαριών.

Με βάση την νέα διατύπωση προστίθενται στην εξαίρεση της παραγράφου 5 του Παραρτήματος ΙΙΙ και τα πτερύγια, τα κεφάλια, οι ουρές, οι νηκτικές κύστες και τα άλλα βρώσιμα εντόσθια των ψαριών τα οποία υπάγονται κατά συνέπεια σε κανονικό συντελεστή ΦΠΑ 24%.

- Παράγραφος (7)

Σύμφωνα με την παράγραφο 7 του Παραρτήματος ΙΙΙ του Κώδικα ΦΠΑ όλα ανεξαιρέτως τα φυτά που περιλαμβάνονται στις ΔΚ 0601 και ΔΚ 0602, όπως αναλυτικά περιγράφονται κατωτέρω, υπάγονται πλέον στον μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ 13%.

Ειδικότερα σας γνωρίζουμε ότι:

- Η δασμολογική κλάση 0601 περιλαμβάνει βολβούς, κόνδυλους, βολβοειδείς ρίζες, ριζώματα και παρόμοια, έστω και αν παρουσιάζονται σε δοχεία, κυτία κ.λπ., μεταξύ άλλων, των κατωτέρω ειδών φυτών:

Αμαρυλλίδος, βολβώδους ανεμώνης, κονδυλώδους μιγιόνας, κάννας, χιονόδοξας, κονβαλάριας (κρίνου της κοιλάδας), κρόκου, κυκλάμινου, ντάλιας, ερέμουρους, φρέζιας, ηρανθέμου (φριτιλλάριας), γάλανθου (snow-drop), γλαδιόλου, γλωξίνιας, υακίνθου, ίριδος, κρίνου, τριτωνίας, νάρκισσου, ορνιθόγαλου, οξαλίδας, πολύανθου, βατράχιου (νερατζούλας), ριχάρντιας, κάλλας του ιρινοειδούς, και τουλίπας.

Η κλάση περιλαμβάνει επίσης βολβούς κ.λπ., φυτών που δεν χρησιμοποιούνται για διακοσμητικούς σκοπούς, όπως είναι τα ριζώματα του ραβεντιού και του σπαραγγιού.

Υπάγονται επίσης στην κλάση αυτή τα φυτά και οι ρίζες του κιχωρίου. Ωστόσο, εξαιρούνται οι μη καθουρντισμένες ρίζες κιχωρίου της ποικιλίας *Cichorium intybus sativum* (κλάση 12.12) καθώς και τα ριζώματα της πιπερόριζας (ζιγγίβερι) (κλάση 09.10).

- Η δασμολογική κλάση 0602 περιλαμβάνει:

1) Τα δένδρα, χαμόδενδρα, δενδρύλλια και θάμνους όλων των ειδών (δασικά, οπωροφόρα, καλλωπιστικά κ.λπ.), συμπεριλαμβανομένων και των φυτών που προορίζονται να μπολιαστούν.

2) Τα φυτά και τα φυτόνια όλων των ειδών που προορίζονται για μεταφύτευση, με εξαίρεση τα προϊόντα της κλάσης 06.01.

3) Τις ζωντανές ρίζες φυτών.

4) Τα άρριζα μοσχεύματα και τα μπόλια, στα οποία περιλαμβάνονται και τα κεντράδια, οι καταβολάδες, τα κλαράκια για φύτευση και οι παραφυάδες.

5) Το λευκό (φύτρα) μανιταριών, το οποίο συνίσταται από νηματοειδείς υφές μανιταριού (μυκητόλιο), αναμιγμένο ή μη με χώμα ή φυτικές ύλες.

Τα δένδρα, τα χαμόδενδρα, τα δενδρύλλια και οι θάμνοι που περιλαμβάνονται στην κλάση αυτή, μπορούν να παρουσιάζονται με τις ρίζες τους, γυμνές ή με χώμα, ή φυτεμένα σε γλάστρες, κουβάδες, πανέρια, ξύλινα δοχεία και παρόμοιους περιέκτες

Για την αποφυγή παρανοήσεων, εφιστούμε την προσοχή για είδη όπως:

- άνθη και τα μπουμπούκια ανθέων, κομμένα, για ανθοδέσμες ή διακοσμήσεις, νωπά, αποξηραμένα, λευκασμένα, βαμμένα, διαβρεγμένα ή αλλιώς παρασκευασμένα),
- φυλλώματα, φύλλα, κλαδιά και άλλα μέρη φυτών, χωρίς άνθη ούτε μπουμπούκια ανθέων, και πρασινάδες, βρύα και λειχήνες, για ανθοδέσμες ή διακοσμήσεις, νωπά, αποξηραμένα, λευκασμένα, βαμμένα, διαβρεγμένα ή αλλιώς παρασκευασμένα, τα οποία σύμφωνα με το Κοινό Δασμολόγιο κατατάσσονται στις δασμολογικές κλάσεις 0603 και 0604, αντίστοιχα, και κατά συνέπεια εφαρμόζεται ο κανονικός συντελεστής ΦΠΑ 24%.

- Παράγραφος (12)

Αναφορικά με την παράγραφο 12 του Παραρτήματος ΙΙΙ του Κώδικα ΦΠΑ διευκρινίζουμε ότι υπάγονται σε μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ 13% μόνο οι σπόροι των ΔΚ 1201, 1202, 1204, 1205, 1207 και 1209 που προορίζονται για σπορά. Οι σπόροι που σύμφωνα με το Κοινό Δασμολόγιο κατατάσσονται στις ανωτέρω κλάσεις αλλά δεν προορίζονται για σπορά υπάγονται σε κανονικό συντελεστή ΦΠΑ 24%, Ειδικότερα σας γνωρίζουμε ότι:

Η παράγραφος αυτή περιλαμβάνει τους σπόρους των κάτωθι δασμολογικών κλάσεων:

- ΔΚ 1201 (κουκιά σόγιας),
- ΔΚ 1202 (αράπικα φιστίκια),
- ΔΚ 1204 (λινάρι),
- ΔΚ 1205 (αγριογογγύλη ή αγριοκράμβη),
- ΔΚ 1207 (σπέρματα και ελαιώδεις καρποί, όπως π.χ. καρύδια και αμύγδαλα φοινίκων, σπέρματα βαμβακιού, σπέρματα σουσαμιού, σπέρματα σιναπιού, σπέρματα κνίκου, σπέρματα παπαρούνας κάθε είδους, σπέρματα κάνναβης κ.λπ.) και
- ΔΚ 1209 [σπέρματα ζαχαροτεύτλων, σπέρματα χορτονομών (π.χ. μηδικής, τριφυλλιού, φεστούκας, πόας της λειμώνιας, αίρας, λούπινου, κτηνοτροφικών τεύτλων κ.λπ.), σπέρματα ποωδών φυτών που χρησιμοποιούνται κυρίως για τα άνθη τους, σπέρματα λαχανικών, σπέρματα από κοκκινογούλια, σπέρματα δασικών φυτών, σπέρματα μη ποωδών φυτών που χρησιμοποιούνται κυρίως για τα άνθη τους κ.λπ.

Διευκρινίζεται ότι, στις προαναφερόμενες δασμολογικές κλάσεις μπορεί να κατατάσσονται τόσο οι σπόροι που προορίζονται για σπορά όσο και οι λοιποί σπόροι (που δεν προορίζονται για σπορά), καθόσον δεν γίνεται σχετική διάκριση μεταξύ των δύο τύπων σπόρων στο κείμενο των εν λόγω κλάσεων.

Ετσι, για παράδειγμα, οι σπόροι λιναριού της Δ.Κ. 1204 ή τα καρύδια και τα αμύγδαλα φοινίκων της Δ.Κ. 1207 που δεν προορίζονται για σπορά, εξακολουθούν μεν να κατατάσσονται στις προαναφερόμενες δασμολογικές κλάσεις 1204 και 1207 αντίστοιχα, όμως υπάγονται σε κανονικό συντελεστή Φ.Π.Α. 24%.

- Παράγραφος (13)

Αναφορικά με την παράγραφο 13 του Παραρτήματος ΙΙΙ του Κώδικα ΦΠΑ επισημαίνεται ότι δεν προβλέπονται εξαιρέσεις, και κατά συνέπεια όλα ανεξαιρέτως τα είδη που περιλαμβάνονται στις ΔΚ 1213 και Δ.Κ 1214, όπως αναλυτικά περιγράφονται κατωτέρω, υπάγονται πλέον στο μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ 13%.

Ειδικότερα σας γνωρίζουμε ότι:

- Η δασμολογική κλάση 1213 περιλαμβάνει αποκλειστικά τα άχυρα και τους φλοιούς δημητριακών για κάθε χρήση, σε ακατέργαστη μορφή, δηλαδή όπως είναι μετά την κοπή των δημητριακών, έστω και τεμαχισμένα, αλεσμένα, συμπιεσμένα ή συσσωματωμένα, αλλά όχι παρασκευασμένα κατά άλλο τρόπο. Το καθαρισμένο, λευκασμένο ή χρωματισμένο άχυρο εξαιρείται από την κλάση αυτή (κλάση 1401).

- Η δασμολογική κλάση 1214 περιλαμβάνει:

(1) Τα Σουηδικά γογγύλια ή γογγυλοκράμβες (*Brassica napobrassica*), τα τεύτλα ζωοτροφών, τα κτηνοτροφικά γογγύλια και τα κτηνοτροφικά καρότα λευκού ή ανοιχτοκίτρινου χρώματος, έστω και αν προορίζονται για τη διατροφή του ανθρώπου.

(2) Το χόρτο, η μηδική, το τριφύλλι, η ονοβρυχίδα, τα κτηνοτροφικά λάχανα, το λούπινο, οι βίκοι και τα παρόμοια κτηνοτροφικά προϊόντα, νωπά ή αποξηραμένα, έστω και κομμένα, πιεσμένα ή τεμαχισμένα σε μεγαλύτερο ή μικρότερο βαθμό. Τα προϊόντα αυτά εξακολουθούν να κατατάσσονται εδώ έστω και αν έχουν αλατιστεί ή έχουν αποτελέσει αντικείμενο άλλης επεξεργασίας σε σιλό, ώστε να αποφευχθεί ή ζύμωση ή η αλλοίωσή τους.

Ο όρος «παρόμοια κτηνοτροφικά προϊόντα» δεν αφορά παρά μόνο τα ειδικά για το σκοπό αυτό καλλιεργούμενα φυτά, με εξαίρεση τα διάφορα φυτικά κατάλοιπα που μπορούν να χρησιμοποιηθούν για τον ίδιο σκοπό (κλάση 2308). Τα κτηνοτροφικά προϊόντα της παρούσας κλάσης μπορεί να παρουσιάζονται συσσωματωμένα με μορφή σβόλων (δηλαδή με μορφή κυλίνδρων, σφαιριδίων κ.λπ. συσσωματωμένα είτε απευθείας με απλή πίεση είτε με προσθήκη συνδετικού υλικού (*binders*) σε αναλογία που δεν υπερβαίνει το 3% κατά βάρος).

Από την κλάση 1214 εξαιρούνται:

(α) Τα κηπευτικά καρότα (γενικά κόκκινου ή κιτρινοκόκκινου χρώματος) της κλάσης 0706.

(β) Τα άχυρα και οι φλοιοί των δημητριακών (κλάση 1213).

(γ) Τα φυτικά προϊόντα τα οποία, αν και χρησιμοποιούνται για τη διατροφή των ζώων, δεν καλλιεργήθηκαν για τον σκοπό αυτό, όπως π.χ. τα φύλλα τεύτλων ή καρότων και οι βλαστοί και τα φύλλα αραβοσίτου (κλάση 2308). (δ) Τα παρασκευάσματα των τύπων που χρησιμοποιούνται για τη διατροφή των ζώων (π.χ. κτηνοτροφικά παρασκευάσματα μελάσας ή ζάχαρης) (κλάση 2309).

Εξυπακούεται ότι, όλα τα ανωτέρω είδη που εξαιρούνται από τη Δ.Κ. 1214, υπάγονται κατά περίπτωση στον κατάλληλο συντελεστή Φ.Π.Α. σύμφωνα με τα όσα ορίζονται στο Παράρτημα ΙΙΙ του Κώδικα ΦΠΑ.

- Παράγραφος (17)

Αναφορικά με την παράγραφο 17 του Παραρτήματος ΙΙΙ του Κώδικα ΦΠΑ, επισημαίνεται ότι δεν προβλέπονται εξαιρέσεις και κατά συνέπεια όλα ανεξαιρέτως τα είδη που περιλαμβάνονται στις ΔΚ 2301, 2302, 2303, 2304, 2305, 2306, 2307 και 2308, όπως αναλυτικά περιγράφονται κατωτέρω, υπάγονται πλέον στο μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ 13%.

Ενδεικτικά αναφέρουμε:

- ΔΚ 2301 (Αλεύρια, σκόνες και συσσωματώματα με μορφή σβόλων, από κρέας, παραπροϊόντα σφαγίων, ψάρια ή καρκινοειδή (μαλακόστρακα), μαλάκια ή άλλα ασπόνδυλα υδρόβια ακατάλληλα για τη διατροφή του ανθρώπου. Γνώδη κατάλοιπα ξηκίων),

- ΔΚ 2302 (Πίτουρα εν γένει και άλλα υπολείμματα, έστω και συσσωματωμένα με μορφή σβόλων, από το κοσκίνισμα, το άλεσμα ή άλλες κατεργασίες των δημητριακών ή οσπριοειδών),

- ΔΚ 2303 (Κατάλοιπα αμυλοποιίας και παρόμοια κατάλοιπα, πολτοί τεύτλων, υπολείμματα ζαχαροκάλαμου και άλλα απορρίμματα ζαχαροποιίας, υπολείμματα και απορρίμματα ζυθοποιίας ή οινοπνευματοποιίας, έστω και συσσωματωμένα με μορφή σβόλων),

- ΔΚ 2304 (Πίτες και άλλα στερεά υπολείμματα, έστω και σπασμένα ή συσσωματωμένα με μορφή σβόλων, από την εξαγωγή του σογιέλαιου),

- ΔΚ 2305 (Πίτες και άλλα στερεά υπολείμματα, έστω και σπασμένα ή συσσωματωμένα με μορφή σβόλων, από την εξαγωγή του αραχιδέλαιου),

- ΔΚ 2306 (Πίτες και άλλα στερεά υπολείμματα, έστω και σπασμένα ή συσσωματωμένα με μορφή σβόλων, από την εξαγωγή φυτικών λιπών ή λαδιών, άλλα από εκείνα των κλάσεων 2304 ή 2305),

- ΔΚ 2307 (Οινολάσπες. Τρυγιά ακάθαρτη) και

- ΔΚ 2308 (Φυτικές ύλες και φυτικά απορρίμματα, κατάλοιπα και υποπροϊόντα φυτικά, έστω

και συσσωματωμένα με μορφή σβόλων, των τύπων που χρησιμοποιούνται για τη διατροφή των ζώων, που δεν κατονομάζονται ούτε περιλαμβάνονται αλλού).

Για την αποφυγή παρανοήσεων, διευκρινίζουμε ότι τα είδη της ΔΚ 2309 παραμένουν στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ 24% και σας γνωρίζουμε ότι:

στην ΔΚ 2309 υπάγονται δυο βασικές κατηγορίες παρασκευασμάτων για τη διατροφή των ζώων:

- 1) Οι τροφές για σκύλους και γάτες, συσκευασμένες για τη λιανική πώληση και
- 2) Άλλα παρασκευάσματα που χρησιμοποιούνται για τη διατροφή των ζώων, εκτός από αυτά που προορίζονται για τους σκύλους ή τις γάτες

Ειδικότερα, σύμφωνα με τις σχετικές Επεξηγηματικές Σημειώσεις του Εναρμονισμένου Συστήματος του Παγκόσμιου Οργανισμού Τελωνείων, η κλάση 2309 περιλαμβάνει τα ακόλουθα είδη:

- Τα κτηνοτροφικά παρασκευάσματα που περιέχουν μελάσα ή ζάχαρη, καθώς και τα παρασκευάσματα για τη διατροφή των ζώων που αποτελούν μίγμα περισσότερων θρεπτικών στοιχείων, τα οποία προορίζονται:

1) είτε για να παράσχουν στο ζώο μια ορθολογική και ισορροπημένη καθημερινή διατροφή (πλήρεις τροφές),

2) είτε για να συμπληρώσουν τις ζωτροφές που παράγονται στο αγρόκτημα προσφέροντας ορισμένες οργανικές ή ανόργανες ουσίες (συμπληρώματα ζωτροφών),

3) είτε ακόμα να υπεισέλθουν στην παρασκευή πλήρων τροφών ή συμπληρωμάτων ζωτροφών.

- Τα προϊόντα των τύπων που χρησιμοποιούνται για τη διατροφή των ζώων, τα οποία λαμβάνονται με επεξεργασία φυτικών ή ζωικών υλών και που, λόγω του γεγονότος αυτού, έχουν χάσει τα ουσιώδη χαρακτηριστικά της αρχικής τους ύλης, όπως π.χ. στην περίπτωση των προϊόντων που παράγονται από φυτικές ύλες οι οποίες έχουν υποστεί επεξεργασία τέτοια ώστε οι συγκεκριμένες κυτταρικές δομές των αρχικών φυτικών υλών δεν είναι πλέον αναγνωρίσιμες μέσω του μικροσκοπίου.

Ειδικότερα στην κλάση 2309 περιλαμβάνονται:

I. Παρασκευάσματα κτηνοτροφικά με προσθήκη μελάσας ή ζαχάρου

Αυτά αποτελούνται από μίγματα μελάσας ή διαφόρων αναλόγων ουσιών, σε αναλογία που υπερβαίνει κατά κανόνα το 10% κατά βάρος που περιέχουν ένα ή περισσότερα άλλα θρεπτικά στοιχεία. Αυτά προορίζονται κυρίως για τη διατροφή βοοειδών, προβατοειδών, ιπποειδών ή χοιροειδών.

II. Α. Παρασκευάσματα προορισμένα να παράσχουν στο ζώο το σύνολο των θρεπτικών στοιχείων που είναι απαραίτητα για μια ισορροπημένη και ορθολογική καθημερινή διατροφή (σύνθετες τροφές «πλήρεις»).

Τα παρασκευάσματα αυτά χαρακτηρίζονται από το γεγονός ότι περιέχουν προϊόντα που ανήκουν σε μία από τις τρεις ακόλουθες ομάδες θρεπτικών στοιχείων: 1) Θρεπτικά στοιχεία καλούμενα ενεργειακά, που αποτελούνται από υδατάνθρακες όπως το άμυλο, τα ζάχαρα η κυτταρίνη και από λιπαρές ουσίες, προορισμένα να υποστούν καύση από τον οργανισμό των ζώων για την παραγωγή της αναγκαίας ενέργειας.

2) Θρεπτικές στοιχεία πλούσια σε πρωτεϊνούχες ή μεταλλικές ουσίες, που καλούνται «δομικά στοιχεία» και 3) Θρεπτικά στοιχεία που καλούνται στοιχεία «λειτουργίας», όπως είναι οι βιταμίνες, τα ιχνοστοιχεία και τα αντιβιοτικά.

Β. Παρασκευάσματα προορισμένα να συμπληρώσουν εξισορροπώντας τις τροφές που παράγονται στο αγρόκτημα («συμπληρώματα»).

Τα προϊόντα αυτά διαφοροποιούνται από τα προϊόντα της παραγράφου Α, λόγω της σχετικά μεγάλης περιεκτικότητάς τους σε ένα ή περισσότερα θρεπτικά στοιχεία. Στην ομάδα αυτή

ανήκουν: 1) Τα προϊόντα που καλούνται «διαλυτά», από ψάρια ή θαλάσσια θηλαστικά, τα οποία παρουσιάζονται με υγρή μορφή ή ως πυκνό διάλυμα, σε πολτό ή αποξηραμένα και τα οποία λαμβάνονται με συμπύκνωση και σταθεροποίηση των υπολειμματικών νερών που περιέχουν υδροδιαλυτά στοιχεία (πρωτεΐνες, βιταμίνες της ομάδας Β, άλατα κ.λπ.) και προέρχονται από την παραγωγή αλευριών ή λαδιών από ψάρια ή θαλάσσια θηλαστικά 2) Ολόκληρα τα συμπυκνώματα πρωτεϊνών φύλλων πράσινου χρώματος που λαμβάνονται με θερμική επεξεργασία του χυμού της μηδικής πόας (τριφύλλι).

Γ. Τα προμείγματα (Premixes)

Τα παρασκευάσματα αυτά είναι, κατά κανόνα, συνθέσεις πολύπλοκου χαρακτήρα που περιέχουν έναν σύνολο στοιχείων (που ονομάζονται συχνά πρόσθετα), των οποίων η φύση και οι αναλογίες είναι καθορισμένες με σκοπό μια συγκεκριμένη ζωοτεχνική παραγωγή. Τα στοιχεία αυτά είναι τριών ειδών: 1) Αυτά που διευκολύνουν τη χώνευση και, γενικότερα, τη χρησιμοποίηση των τροφών από το ζώο διαφυλάσσοντας την υγεία του 2) Αυτά που προορίζονται να εξασφαλίσουν τη διατήρηση των τροφών και κυρίως των λιπών που περιέχουν, μέχρι την κατανάλωσή τους από το ζώο (σταθεροποιητικά, αντιοξειδωτικά κ.λπ.) 3) Αυτά που παίζουν ρόλο υποθέματος. Τα παρασκευάσματα που υπάγονται στην ομάδα αυτή δεν πρέπει πάντως να συγχέονται με άλλα παρασκευάσματα κτηνιατρικής χρήσης.

ΙΙΙ) Πέραν των προαναφερόμενων, στην ΔΚ 2309 περιλαμβάνονται επίσης:

1) Τα παρασκευάσματα για σκύλους ή γάτες που αποτελούνται από μίγμα κρέατος, παραπροϊόντων σφαγείων και άλλων συστατικών, σε κουτιά ερμητικά κλεισμένα χωρητικότητας περίπου ίσης με την αναγκαία ποσότητα για ένα γεύμα.

2) τα μπισκότα για σκύλους ή άλλα ζώα, που συνήθως κατασκευάζονται με τη βοήθεια αμυλάλευρου ή δημητριακών σε μείγμα με ινώδη κατάλοιπα ζωικού λίπους ή κρεατάλευρου.

3) Τα γλυκά παρασκευάσματα, έστω και αν περιέχουν κακάο, που προορίζονται για αποκλειστική κατανάλωση από σκύλους ή άλλα ζώα.

4) Τα παρασκευάσματα διατροφής για πουλιά (π.χ. ένα παρασκεύασμα που αποτελείται από κεχρί, σπόρους φαλαρίδας, ξεφλουδισμένη βρώμη και λιναρόσπορο, το οποίο χρησιμοποιείται ως κύρια ή πλήρης διατροφή για παπαγάλους) ή για ψάρια.

Τα παρασκευάσματα της παρούσας κλάσης που προορίζονται για τη διατροφή των ζώων είναι συχνά συσσωματωμένα με μορφή σβόλων.

Αντίθετα, εξαιρούνται από την κλάση 2309:

1) Τα συσσωματωμένα προϊόντα με μορφή σβόλων που κατασκευάζονται από ένα μόνο υλικό ή από ένα μείγμα πολλών υλικών που κατατάσσεται ως έχει σε μία συγκεκριμένη κλάση, ακόμη και με προσθήκη συνδετικού μέσου (μελάσες, αμυλούχες ουσίες κ.λπ.) σε αναλογία που δεν υπερβαίνει το 3% κατά βάρος (κλάσεις 0714, 1214, 2301 κ.λπ.).

2) Τα απλά μείγματα κόκκων δημητριακών (Κεφάλαιο 10), αλευριών δημητριακών ή αλευριών λοβοφόρων λαχανικών (Κεφάλαιο 11).

3) Τα παρασκευάσματα τα οποία, όταν λαμβάνονται ιδίως υπόψη η φύση, η καθαρότητα και οι αναλογίες των συστατικών, οι απαιτήσεις υγιεινής που πληρούνται κατά τη διάρκεια της παρασκευής τους και, ενδεχομένως, οι ενδείξεις που αναγράφονται στη συσκευασία ή κάθε άλλη πληροφορία σχετικά με τη χρήση τους, χρησιμοποιούνται είτε για τη διατροφή ζώων είτε για κατανάλωση από τον άνθρωπο (κυρίως κλάσεις 1901 και 2106).

4) Τα απορρίμματα, κατάλοιπα και υποπροϊόντα φυτικής προέλευσης της κλάσης 2308.

5) Οι βιταμίνες, έστω και χημικώς καθορισμένες ή αναμειγμένες, έστω και συσκευασμένες σε οιοδήποτε διαλύτη ή σταθεροποιημένες με την προσθήκη αντιοξειδωτικών ή αντισηπτικών παραγόντων, με προσρόφηση επί υποστρώματος ή με εφαρμογή προστατευτικής επικάλυψης, π.χ. ζελατινής, κηρών, λιπών, κ.λπ., υπό την προϋπόθεση ότι η ποσότητα τέτοιων προσθέτων, υπο-

στρωμάτων ή επικαλύψεων δεν υπερβαίνει εκείνη που απαιτείται για τη συντήρηση ή τη μεταφορά τους και υπό τον όρο ότι αυτά τα πρόσθετα, υποστρώματα ή οι επικαλύψεις δεν αλλοιώνουν τον χαρακτήρα των βιταμινών και δεν τις καθιστούν ιδιαίτερα κατάλληλες για ειδική αντί για γενική χρήση (κλάση 2936).

6) Τα λοιπά προϊόντα του Κεφαλαίου 29.

7) Τα φάρμακα των κλάσεων 3003 και 3004.

8) Οι πρωτεϊνούχες ουσίες του Κεφαλαίου 35.

9) Παρασκευάσματα του τύπου των αντιμικροβιακών απολυμαντικών, που χρησιμοποιούνται στην παρασκευή ζωοτροφών για τον έλεγχο των ανεπιθύμητων μικροοργανισμών (κλάση 3808)

10) Τα ενδιάμεσα προϊόντα της διαδικασίας παρασκευής αντιβιοτικών που λαμβάνονται με διήθηση και εκχύλιση πρώτου σταδίου και τα υπολείμματα αυτής της διαδικασίας, με περιεκτικότητα σε αντιβιοτικά γενικά που δεν υπερβαίνει το 70% (κλάση 3824).

Εξυπακούεται ότι, όλα τα ανωτέρω είδη που εξαιρούνται από τη Δ.Κ. 2309, υπάγονται κατά περίπτωση στον κατάλληλο συντελεστή Φ.Π.Α. σύμφωνα με τα όσα ορίζονται στο Παράρτημα ΙΙΙ του Κώδικα ΦΠΑ.

- Παράγραφος (22)

Σύμφωνα με την παράγραφο 22 του Παραρτήματος ΙΙΙ του Κώδικα ΦΠΑ, ο μειωμένος συντελεστής ΦΠΑ εφαρμόζεται στην ΔΚ 1301 μόνο για την ακατέργαστη μαστίχα (Λευκή ή μη).

Επισημαίνεται ότι σύμφωνα με το κείμενο του δασμολογίου στην ΔΚ 1301 περιλαμβάνονται επιπλέον και οι γόμες, ρητίνες, γόμες-ρητίνες και οι ελαιορητίνες (πχ βάλαμο) που είναι φυσικές οι οποίες όμως κατατάσσονται στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ 24%.

- Παράγραφος (23)

Αναφορικά με την παράγραφο 23 του Παραρτήματος ΙΙΙ του Κώδικα ΦΠΑ επισημαίνεται ότι δεν προβλέπονται εξαιρέσεις, και κατά συνέπεια όλα ανεξαιρέτως τα είδη που περιλαμβάνονται στις ΔΚ 3101, 3102, 3103, 3104 και 3105 όπως αναλυτικά περιγράφονται παρακάτω, υπάγονται πλέον στο μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ 13%.

Σας γνωρίζουμε ότι:

Ο όρος «Λιπάσματα» στην παρούσα παράγραφο αναφέρεται αποκλειστικά στα προϊόντα που περιλαμβάνονται στις σχετικές δασμολογικές κλάσεις του Κεφαλαίου 31 του Δασμολογίου, και ειδικότερα:

- 3101: Λιπάσματα ζωικής ή φυτικής προέλευσης ή που προκύπτουν από ανάμιξη ή χημική επεξεργασία αυτών.

- 3102: Λιπάσματα ορυκτά ή χημικά άζωτούχα.

- 3103: Λιπάσματα χημικά ή ορυκτά φωσφορικά.

- 3104: Λιπάσματα χημικά ή ορυκτά καλιούχα.

- 3105: Λιπάσματα χημικά ή ορυκτά που περιέχουν δύο ή τρία λιπαντικά στοιχεία: άζωτο, φώσφορο και κάλιο, άλλα λιπάσματα, προϊόντα του κεφαλαίου 31 που παρουσιάζονται σε δισκία ή παρόμοια σχήματα, είτε σε συσκευασίες με μικτό βάρος που δεν υπερβαίνει τα 10 κιλά.

Επισημαίνεται ιδίως ότι, για τους σκοπούς της παρούσας κλάσης, ως «άλλα λιπάσματα» σύμφωνα με τη Σημείωση 6 του Κεφαλαίου 31 του Δασμολογίου, θεωρούνται μόνο τα προϊόντα που χρησιμοποιούνται ως λιπάσματα, τα οποία περιέχουν σαν ουσιώδη συστατικά τουλάχιστον ένα από τα λιπαντικά στοιχεία άζωτο, φώσφορο ή κάλιο.

Επισημαίνεται ότι, σύμφωνα με τη Σημείωση 1 του Κεφαλαίου 31, εξαιρούνται από το εν λόγω κεφάλαιο το αίμα των ζώων της κλάσης 0511, καθώς και τα αμιγή προϊόντα καθορισμένης χημικής σύστασης πέραν αυτών που ρητώς περιλαμβάνονται στο κείμενο των κλάσεων και των λοιπών Σημειώσεων του Κεφαλαίου 31.

- Ωστόσο, για την αποφυγή παρανοήσεων, διευκρινίζουμε ότι, προϊόντα τα οποία δεν υπάγο-

νται στο Κεφάλαιο 31 του Δασμολογίου, αλλά κατατάσσονται π.χ. στα Κεφάλαια 28 ή 29 αυτού, έστω και αν μπορούν να χρησιμοποιούνται ως λιπάσματα (π.χ. αμιγείς χημικές ουσίες, ανόργανες ή οργανικές, παραμένουν στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ 24%, εκτός αν προβλέπεται αλλιώς από άλλες παραγράφους του παρόντος Παραρτήματος.

- Παράγραφος (24)

Αναφορικά με την παράγραφο 24 του Παραρτήματος ΙΙΙ του Κώδικα ΦΠΑ διευκρινίζεται ότι η υπαγωγή στον μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ 13% αφορά στα είδη της ΔΚ 3808 όπως κατονομάζονται κατωτέρω:

- εντομοκτόνα,
 - ποντικοφάρμακα,
 - μυκητοκτόνα,
 - ζιζανιοκτόνα,
 - ανασχετικά της βλάστησης και ρυθμιστικά της ανάπτυξης των φυτών,
 - απολυμαντικά, καθώς και
 - παρόμοια προϊόντα με τα παραπάνω,
- με την προϋπόθεση ότι παρουσιάζονται με μία από τις ακόλουθες μορφές:
- σε μορφές ή συσκευασίες για τη λιανική πώληση, ή
 - ως παρασκευάσματα, και
 - δεν προορίζονται για χρήση σε ανθρώπους.

Επισημαίνουμε ότι, όλα τα προαναφερόμενα προϊόντα που κατονομάζονται ρητά στο κείμενο της Δ.Κ. 3808 σύμφωνα με τα προαναφερόμενα και πληρούν τις προϋποθέσεις της συγκεκριμένης κλάσης, πρέπει να κατατάσσονται στην κλάση αυτή και, κατά συνέπεια, αποκλείονται από την κατάταξη στις κλάσεις 3004 ή 3003 ως φάρμακα για την ιατρική του ανθρώπου ή των ζώων.

Για την αποφυγή παρανοήσεων διευκρινίζουμε ότι αναφορικά με τα είδη της ΔΚ 3808, αποκλείονται από την εφαρμογή μειωμένου συντελεστή Φ.Π.Α. 13% και εξακολουθούν να υπάγονται σε κανονικό συντελεστή ΦΠΑ 24% τα ακόλουθα:

- Τα αντιπαρασιτικά παρασκευάσματα της Δ.Κ. 3808 που προορίζονται για ανθρώπινη χρήση, όπως είναι π.χ. δοχεία ψεκασμού κατά της ψείρας και της κόνιδας, που προορίζονται για ψεκασμό στα μαλλιά και στο δέρμα της κεφαλής του ανθρώπου.

- Τα είδη της Δ.Κ. 3808 που παρουσιάζονται με τη μορφή ειδών όπως ταινίες, φιλίτσια, θειαφοκέρια και μυγοκτόνο χαρτί.

- Τα λοιπά εντομοαπωθητικά, τα απολυμαντικά για οικιακές χρήσεις, τα εντομοκτόνα και κατσαρίδοκτόνα που παρουσιάζονται σε φιάλες με προωθητικό αέριο ή σε σκόνη για οικιακές χρήσεις.

- Παράγραφος (28)

Στην εν λόγω παράγραφο, το νέο στοιχείο είναι η υπαγωγή όλων ανεξαιρέτως των καθετήρων που κατατάσσονται στη Δ.Κ. 9018 του Δασμολογίου στο μειωμένο συντελεστή Φ.Π.Α. 13%, εφόσον προορίζονται για ιατρική χρήση σε ανθρώπους, ανεξαρτήτως του ειδικότερου ιατρικού σκοπού.

Τέλος, επισημαίνουμε ότι όλα τα ανωτέρω παραδείγματα προϊόντων δίδονται για σκοπούς πληροφόρησης και δεν είναι σε καμία περίπτωση εξαντλητικά.

Η παράγραφος που εισάγεται στο Κεφάλαιο Β Υπηρεσίες του Παραρτήματος ΙΙΙ του Κώδικα ΦΠΑ:

Παράγραφος (4)

Η παροχή υπηρεσιών για τη γεωργική παραγωγή

Στο Κεφάλαιο Β «Υπηρεσίες» του Παραρτήματος ΙΙΙ του Κώδικα ΦΠΑ προστίθεται νέα παράγραφος 4, σύμφωνα με την οποία υπάγεται στο μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ, από 1.7.2017, η

παροχή υπηρεσιών για τη γεωργική παραγωγή.

Ως παροχή υπηρεσιών για τη γεωργική παραγωγή θεωρείται κάθε υπηρεσία που είναι απαραίτητη για την παραγωγή των αγροτικών προϊόντων. Επομένως, στο μειωμένο συντελεστή υπάγονται οι υπηρεσίες που παρέχονται και είναι απαραίτητες μέχρι το στάδιο της ολοκλήρωσης της παραγωγής. Για παράδειγμα, τέτοιες υπηρεσίες αποτελούν το όργανο, η σπορά, ο θερισμός, η συλλογή κ.α. Επίσης, υπηρεσίες του μειωμένου συντελεστή αποτελούν και οι υπηρεσίες έκθλιψης που παρέχονται από τα ελαιοτριβεία, καθώς και οι υπηρεσίες υλοτομίας.

Αντίθετα, δεν υπάγονται στο μειωμένο, αλλά στον κανονικό συντελεστή οι υπηρεσίες που παρέχονται σε επόμενα της παραγωγής στάδια, έστω και αν αφορούν γεωργικά προϊόντα, όπως οι υπηρεσίες συσκευασίας, μεταφοράς, φορτοεκφόρτωσης, αποθήκευσης, συντήρησης εντός ψυγείων κλπ. Ομοίως στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ παραμένουν οι υπηρεσίες σφαγής ζώων και πτηνών, καθώς και η μίσθωση μηχανημάτων και εξοπλισμού.

Γ. ΑΛΛΑ ΘΕΜΑΤΑ

Σε οποιοδήποτε στοιχείο εκδίδεται με ημερομηνία έκδοσης την ημερομηνία έναρξης ισχύος του νέου Παραρτήματος ΙΙΙ, ήτοι την 01.07.2017, και εφεξής, για την παράδοση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών του εν λόγω παραρτήματος, θα επιβάλλεται ο μειωμένος συντελεστής ΦΠΑ ανεξάρτητα αν αφορά συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν σε προγενέστερη περίοδο.

Σε πιστωτικά τιμολόγια που εκδίδονται από την έναρξη ισχύος του νέου Παραρτήματος και εφεξής για τα ως άνω αγαθά και υπηρεσίες λόγω επιστροφής ή έκπτωσης, και αφορούν συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν πριν την ημερομηνία αυτή, υπολογίζεται ΦΠΑ με το μειωμένο συντελεστή. Για την περίπτωση έκδοσης πιστωτικού τιμολογίου λόγω εσφαλμένης χρέωσης ΦΠΑ (επιβάρυνση με υψηλότερο συντελεστή από τον ορθό) ισχύουν οι οδηγίες που παρασχέθηκαν με την εγκύκλιο ΠΟΛ 1052/ 04.04.2017.

Τέλος, εφόσον συντρέχει λόγος έκδοσης παραστατικού για την ακύρωση συναλλαγής, (π.χ. λόγω λογιστικού σημειώματος, κλπ) πρέπει να αναγράφεται σε αυτό ο ίδιος συντελεστής ΦΠΑ που είχε η αρχική συναλλαγή, ανεξάρτητα της ημερομηνίας έκδοσης του, δεδομένου ότι, στην περίπτωση αυτή ακυρώνεται η συναλλαγή στο σύνολο της.

Οι αρμόδιες Τελωνειακές και Φορολογικές Αρχές καθώς και οι αρμόδιες Ελεγκτικές Αρχές, στις οποίες κοινοποιείται η παρούσα, παρακαλούνται να λάβουν υπόψη τους τα διαλαμβανόμενα σε αυτή, προκειμένου να προχωρήσουν, στα πλαίσια των αρμοδιοτήτων τους, σε διεξαγωγή εκ των υστέρων ελέγχων στις περιπτώσεις όπου αυτό κρίνεται σκόπιμο, αναφορικά με τη διαπίστωση της ορθής δασμολογικής κατάταξης και του εφαρμοζόμενου συντελεστή Φ.Π.Α. στα εν λόγω είδη.

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ ΠΟΛ. 1134/28.8.2017.- Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 10, 66 και 67 του Δεύτερου Μέρους του ν. 4484/2017 (ΦΕΚ 110 Α/1.8.2017) που αφορούν σε θέματα ΦΠΑ».

Σας κοινοποιούμε τις διατάξεις των άρθρων 10, 66 και 67 του Δεύτερου Μέρους του ν. 4484/2017 (ΦΕΚ 110 Α /1.8.2017) και σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:

1. Με το άρθρο 10 του νόμου αυτού προστίθεται νέα παράγραφος 7α στο Κεφάλαιο Α «ΑΓΑ-ΘΑ» του παραρτήματος ΙΙΙ του Κώδικα ΦΠΑ (ν.2859/2000) και αντικαθίστανται οι παράγραφοι 12 και 17 του ίδιου ως άνω παραρτήματος. Οι διατάξεις του άρθρου αυτού έχουν αναδρομική ισχύ από 1.7.2017, σύμφωνα με την παράγραφο 4 του ίδιου άρθρου.

Συγκεκριμένα:

α) Σύμφωνα με τη νέα παράγραφο 7α του παραρτήματος ΙΙΙ του Κώδικα ΦΠΑ, τα «Άνη και μπουμπούκια ανθέων, κομμένα, για ανθοδέσμες ή διακοσμήσεις, νωπά. Φυλλώματα, φύλλα, κλαδιά και άλλα μέρη φυτών, χωρίς άνθη ούτε μπουμπούκια ανθέων, και πρασινάδες, βρύα και

λειχήνες, για ανθοδέσμες ή διακοσμήσεις, νωπά. (Δ.Κ. ΕΧ 0603 και ΕΧ 0604) » υπάγονται στο μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ.

β) Σύμφωνα με την παράγραφο 12 του ίδιου παραρτήματος, στο μειωμένο συντελεστή υπάγονται τα «Σπέρματα και σπόροι που προορίζονται για σπορά (Δ.Κ. ΕΧ 1201, ΕΧ 1202, ΕΧ 1204, ΕΧ 1205, ΕΧ 1206, ΕΧ 1207 και ΕΧ 1209).

γ) Σύμφωνα με την παράγραφο 17 του ανωτέρω παραρτήματος, στον μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ υπάγονται τα «Υπολείμματα και απορρίμματα των βιομηχανιών ειδών διατροφής. Τροφές παρασκευασμένες για ζώα, εξαιρουμένων των προς λιανική πώληση συσκευασμένων τροφών για σκύλους ή γάτες (Δ.Κ. 2301, 2302, 2303, 2304, 2305, 2306, 2307, 2308 και ΕΧ 2309).».

Επομένως, σε οποιοδήποτε στοιχείο εκδίδεται από 1.7.2017, και εφεξής, για την παράδοση των παραπάνω αγαθών που συμπεριλήφθησαν στο Παράρτημα ΙΙΙ, επιβάλλεται ο μειωμένος συντελεστής ΦΠΑ ανεξάρτητα αν αφορά συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν σε προγενέστερη περίοδο.

Για την περίπτωση έκδοσης πιστωτικού τιμολογίου λόγω επιβάρυνσης με υψηλότερο συντελεστή από τον ορθό ισχύουν οι οδηγίες που παρασχέθηκαν με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1052/4.4.2017. Σύμφωνα με την παρ. 3 της εν λόγω εγκυκλίου, «3. Δεν υφίσταται ανάγκη έκδοσης πιστωτικού τιμολογίου εάν ο εκδότης του φορολογικού στοιχείου έχει επιβαρύνει το αρχικό στοιχείο με ΦΠΑ μεγαλύτερο του αναλογούντος για την συγκεκριμένη πράξη και στο λήπτη παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου αυτού» «Σε κάθε άλλη περίπτωση θα πρέπει να εξετάζεται από το λήπτη το δικαίωμα έκπτωσης ή μη του ΦΠΑ που αφορά σε εσφαλμένη χρέωση, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις. Ο υποκείμενος στο φόρο εκδότης έχει σε κάθε περίπτωση υποχρέωση απόδοσης του υπερβάλλοντος ΦΠΑ σε σχέση με τον αναλογούντα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 35.1.ι και 35.2 του Κώδικα ΦΠΑ».

Επιπλέον, σε πιστωτικά τιμολόγια που εκδίδονται από την έναρξη ισχύος του νέου Παραρτήματος και εφεξής για τα ως άνω αγαθά και υπηρεσίες λόγω π.χ. έκπτωσης, και αφορούν συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν πριν την ημερομηνία αυτή, υπολογίζεται ΦΠΑ με το μειωμένο συντελεστή.

Τέλος, εφόσον συντρέχει λόγος έκδοσης παραστατικού για την ακύρωση συναλλαγής, πρέπει να αναγράφεται σε αυτό ο ίδιος συντελεστής ΦΠΑ που είχε η αρχική συναλλαγή, ανεξάρτητα της ημερομηνίας έκδοσης του, δεδομένου ότι, στην περίπτωση αυτή ακυρώνεται η συναλλαγή στο σύνολο της.

2. Με τις διατάξεις του άρθρου 66 του νόμου αυτού αντικαθίσταται το τελευταίο εδάφιο της περίπτωσης α της παραγράφου 1 του άρθρου 35 του Κώδικα ΦΠΑ που ισχύει από 1.8.2017, σύμφωνα με το άρθρο 85 του ίδιου νόμου.

Ειδικότερα, με την διάταξη αυτή ορίζεται ότι, η υποχρέωση για την απόδοση από τον παραγγελιοδόχο του ΦΠΑ που αναλογεί στην παράδοση αγροτικών προϊόντων που πραγματοποιείται από τον παραγγελέα προς τον παραγγελιοδόχο καταλαμβάνει όχι μόνο τις περιπτώσεις που ο παραγγελέας είναι αγρότης φυσικό πρόσωπο, αλλά και τις περιπτώσεις που ο παραγγελέας είναι αγροτικός συνεταιρισμός ή κάποιο νομικό πρόσωπο με αποκλειστικά αγροτική δραστηριότητα.

Επιπρόσθετα, ορίζεται ότι πέρα από τους αγρότες φυσικά πρόσωπα, και οι αγροτικοί συνεταιρισμοί και τα νομικά πρόσωπα με αποκλειστικά αγροτική δραστηριότητα, που πωλούν τα προϊόντα τους μέσω παραγγελιοδόχων (εμπόρων ή αγροτικών συνεταιρισμών), θα απαλλάσσονται από την υποχρέωση απόδοσης του φόρου που αναλογεί στο ποσό που τους καταβάλλουν οι παραγγελιοδόχοι από την πώληση των αγροτικών προϊόντων για λογαριασμό τους, στις περιπτώσεις που η εκκαθάριση δεν εκδίδεται άμεσα αλλά εκδίδεται πέραν του μηνός, καθώς ο ΦΠΑ που αναλογεί στην τελική αξία της πώλησης των αγαθών θα αποδίδεται από τους παραγγελιοδόχους αυτών.

3. Με τις διατάξεις του άρθρου 67 προστέθηκαν δυο νέες παράγραφοι 5 και 6 στο άρθρο 39α του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000) που ισχύουν από 1.8.2017, σύμφωνα με το άρθρο 85 του ίδιου νόμου. Με τις διατάξεις αυτές ορίζεται ως υπόχρεος για την καταβολή του ΦΠΑ που αναλογεί στην παράδοση συγκεκριμένων ηλεκτρονικών συσκευών ο αγοραστής των αγαθών εφόσον ο τελευταίος έχει δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών.

Ειδικότερα με την νέα παράγραφο 5 του άρθρου 39α του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι, για τις παραδόσεις, από υποκείμενο στο φόρο σε άλλον υποκείμενο, κινητών τηλεφώνων, ήτοι συσκευών που έχουν κατασκευαστεί ή προσαρμοστεί για χρήση σε αναγνωρισμένο δίκτυο και λειτουργούν σε συγκεκριμένες συχνότητες, ανεξαρτήτως του αν χρησιμοποιούνται ή όχι για άλλους σκοπούς, καθώς και κονσολών για παιχνίδια, ταμπλετών ηλεκτρονικών υπολογιστών και φορητών υπολογιστών, ο φόρος καταβάλλεται από τον αγοραστή των αγαθών, υπό την προϋπόθεση ότι αυτός έχει δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών. Ο υποκείμενος που παραδίδει τα αγαθά του προηγούμενου εδαφίου έχει δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών που αντιστοιχεί στις εν λόγω πράξεις, δεν χρεώνει φόρο στα εκδιδόμενα φορολογικά στοιχεία και υποχρεούται να αναγράφει σε αυτά τη φράση «Άρθρο 39α, υπόχρεος για την καταβολή του φόρου είναι ο αγοραστής».

Οι νέες διατάξεις που προβλέπονται στο άρθρο 67, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 85 του ν.4484/2017 εφαρμόζονται από τη δημοσίευση του νόμου, ήτοι από 1.8.2017, δηλαδή για πράξεις που δημιουργείται απαιτητό του φόρου σύμφωνα με το άρθρο 16 του Κώδικα ΦΠΑ από την ημερομηνία αυτή και εφεξής. Στο πλαίσιο αυτό οι νέες διατάξεις εφαρμόζονται κατά κανόνα για τιμολόγια ή άλλα φορολογικά στοιχεία που επέχουν θέση τιμολογίου που εκδίδονται από 1.8.2017 και εφεξής. Επισημαίνεται ότι η εφαρμογή των ανωτέρω δεν επηρεάζεται από σύμβαση, προκήρυξη ή άλλης μορφής συμφωνία η οποία έχει υπογραφεί έως και την 1.8.2017 και για την υλοποίησή της εκκρεμεί η έκδοση φορολογικού στοιχείου που εκδίδεται από 1.8.2017.

ΕΓΚ. Α.Α.Δ.Ε. Ε. 2002/9.1.2019.- Κοινοποίηση διατάξεων του άρθρου 58 του ν. 4587/2018 (ΦΕΚ Α 218), ως προς την εφαρμογή από 1.1.2019 υπερμειωμένου συντελεστή ΦΠΑ 6% στα εισιτήρια συναυλιών.

Σας κοινοποιούμε τις διατάξεις του άρθρου 58 του ν.4587/2018(ΦΕΚ Α' 218), «Επείγουσες ρυθμίσεις αρμοδιότητας Υπουργείου Μεταναστευτικής Πολιτικής και άλλες διατάξεις» με τις οποίες τροποποιείται το παράρτημα ΙΙΙ του Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), ο οποίος κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του ν. 2859/2000 (Α 248), όπως το Παράρτημα αυτό ισχύει, και σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:

Με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 58 του ν.4587/2018 αντικαταστάθηκε η παρ. 1 του Κεφαλαίου Β «ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ» του Παραρτήματος ΙΙΙ του Κώδικα ΦΠΑ και πλέον ο υπερμειωμένος συντελεστής ΦΠΑ έξι τοις εκατό (6%) εφαρμόζεται, εκτός από τα εισιτήρια θεατρικών παραστάσεων, και για τα εισιτήρια των συναυλιών. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 58 του ν.4587/2018 ορίζεται ότι η διάταξη της παρ. 1 (δηλαδή η επέκταση της εφαρμογής του υπερμειωμένου συντελεστή ΦΠΑ στα εισιτήρια συναυλιών) τίθεται σε ισχύ από 1.1.2019.

Σύμφωνα εξάλλου με την σχετική εισηγητική έκθεση επί της διάταξης, η διάταξη αφορά αποκλειστικά τα εισιτήρια των συναυλιών στη διάρκεια των οποίων δεν προσφέρεται οποιαδήποτε άλλη παροχή προς τους θεατές πλην του μουσικού θεάματος. Προκύπτει λοιπόν σαφώς ότι τα εισιτήρια που αφορούν μουσικά σχήματα σε κέντρα εστίασης συνεχίζουν να υπάγονται στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ.

ΕΓΚ. Α.Α.Δ.Ε. Ε. 2098/3.6.2019.- Δασμολογική κατάταξη και συντελεστής Φ.Π.Α. παρασκευασμάτων κατάλληλων για τη διατροφή του ανθρώπου της ΔΚ 2106.

Σε συνέχεια της ανωτέρω σχετικής εγκυκλίου και έχοντας λάβει υπόψη γραπτά και προφορικά

ερωτήματα οικονομικών φορέων σχετικά με την δασμολογική κατάταξη και τον συντελεστή ΦΠΑ των προϊόντων της ΔΚ 2106, σας γνωρίζουμε τα κάτωθι:

Α. Όσον αφορά την Δασμολογική κατάταξη

Η δασμολογική κατάταξη των εμπορευμάτων πραγματοποιείται αποκλειστικά με βάση τα προβλεπόμενα στο Κοινό Δασμολόγιο της Ευρ. Ένωσης [Κανονισμός (ΕΟΚ) 2658/87, όπως τροποποιήθηκε από τον Κανονισμό αριθμ.1602/2018 (Συνδυασμένη Ονοματολογία-Σ.Ο. για το έτος 2019)], τους Γενικούς Κανόνες ερμηνείας αυτού καθώς και με τις Επεξηγηματικές Σημειώσεις της Συνδυασμένης Ονοματολογίας (Σ.Ο.) και του Παγκόσμιου Οργανισμού Τελωνείων (Π.Ο.Τ.).

Σε ό,τι αφορά τη δασμολογική κλάση 2106 του Δασμολογίου της Ε. Ένωσης, τονίζεται ιδιαίτέρως το γεγονός ότι θεωρείται υπολειμματική κλάση που περιλαμβάνει πληθώρα προϊόντων διατροφής, καθώς και παρασκευασμάτων που προορίζονται να ενσωματωθούν σε προϊόντα διατροφής. Στην κλάση αυτή κατατάσσονται ειδικότερα τα παρασκευάσματα διατροφής που δεν κατονομάζονται ούτε αναφέρονται σε άλλες κλάσεις του Δασμολογίου. Είναι επίσης χαρακτηριστικό ότι, λόγω της πληθώρας και της ιδιαιτερότητας των παρασκευασμάτων διατροφής που κατατάσσονται στη συγκεκριμένη κλάση, σε πολλές περιπτώσεις η δασμολογική κατάταξη των συγκεκριμένων προϊόντων δεν είναι αυτονόητη και διενεργείται κατά περίπτωση (case by case), όπως κατ'επανάληψη έχει τονιστεί από τις αρμόδιες για θέματα κατάταξης επιτροπές της Ευρωπαϊκής Επιτροπής, με βάση τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά του καθενός εξ αυτών (π.χ. ακριβής σύνθεση και ανάλυση των συστατικών τους, παραγωγική διαδικασία κ.λπ.). Η ιδιαιτερότητα στην κατάταξη των προϊόντων της ΔΚ 2106 διαπιστώνεται και από το γεγονός ότι η Επιτροπή Ονοματολογίας, η οποία συνεδριάζει για θέματα δασμολογικής κατάταξης στις Βρυξέλλες ανά τακτά χρονικά διαστήματα στη διάρκεια του έτους, περιλαμβάνει πάντα στην ημερήσια διάταξη των σχετικών συνεδριάσεων της θέματα που σχετίζονται με την κατάταξη ή όχι προϊόντων διατροφής στη δασμολογική κλάση 2106.

Ως γενικά παραδείγματα προϊόντων που κατατάσσονται στην κλάση 2106 μπορούμε να αναφέρουμε, με βάση τις Επεξηγηματικές Σημειώσεις του Παγκόσμιου Οργανισμού Τελωνείων (Π.Ο.Τ.), τα εξής:

(1) Τα παρασκευάσματα που προορίζονται να χρησιμοποιηθούν, είτε απευθείας ως έχουν [π.χ. τζατζίκι, τυροκαυτερή, ταραμοσαλάτα, ρώσικη σαλάτα, μελιτζανοσαλάτα, απομιμήσεις τυριών που περιέχουν αποκλειστικά φυτικά λιπαρά, μείγματα τυριών και φυτικών λιπαρών, απομιμήσεις βουτύρου με χαμηλή περιεκτικότητα σε λιπαρά γάλακτος (π.χ. λιπαρές ύλες για επάλειψη που περιέχουν λιπαρές ουσίες άλλες από αυτές που προέρχονται από το γάλα ή ύλες των οποίων η περιεκτικότητα σε λιπαρές ουσίες γάλακτος είναι κατώτερη του 39% κατά βάρος), γεύματα έτοιμα προς κατανάλωση σε συσκευασία για τη λιανική πώληση (π.χ. μουςακάς, παστίτσιο κ.λπ.), κόλλυβα και παρόμοια προϊόντα] είτε κατόπιν επεξεργασίας (όπως το ψήσιμο, η διάλυση ή το βράσιμο στο νερό ή στο γάλα κ.λπ.), για τη διατροφή του ανθρώπου.

(2) Τα παρασκευάσματα που αποτελούνται πλήρως ή μερικώς από προϊόντα διατροφής, τα οποία χρησιμοποιούνται στην παρασκευή ποτών ή παρασκευασμάτων διατροφής για τη διατροφή του ανθρώπου. Η κλάση περιλαμβάνει παρασκευάσματα που αποτελούνται από μίγματα χημικών ουσιών (οργανικά οξέα, άλατα ασβεστίου κ.λπ.) με προϊόντα διατροφής (αλεύρι, ζάχαρη, γάλα σε σκόνη κ.λπ.), τα οποία προορίζονται να ενσωματωθούν σε παρασκευάσματα διατροφής, είτε ως συστατικά αυτών είτε για τη βελτίωση ορισμένων από τα χαρακτηριστικά τους (εμφάνιση, διατήρηση ποιότητας κ.λπ.)

Στην κλάση περιλαμβάνονται επίσης:

(1) Οι σκόνες για την παρασκευή πουτίγκας, ζελέ, παγωτών και παρόμοιων παρασκευασμάτων, έστω και με την προσθήκη γλυκαντικών ουσιών. Συνεπώς, εδώ κατατάσσεται και το φρούι ζελέ (fruit gelee) σε σκόνη, το οποίο δεν μπορεί να καταναλωθεί άμεσα με τον τρόπο που παρουσιάζε-

ται, αλλά για την παρασκευή του απαιτείται πρώτα η ανάδευσή του σε βραστό νερό.

Οι σκόνες με βάση το αλεύρι, το άμυλο, τα εκχυλίσματα βύνης ή τα προϊόντα των κλάσεων 04.01 έως 04.04, έστω και με την προσθήκη κακάο, υπάγονται στις κλάσεις 18.06 ή 19.01, ανάλογα με την περιεκτικότητά τους σε κακάο. Οι άλλες σκόνες, όταν περιέχουν κακάο, κατατάσσονται στην κλάση 18.06. Οι σκόνες που έχουν τον χαρακτήρα αρωματισμένων ή χρωματισμένων ζαχαρών και χρησιμοποιούνται για την παρασκευή λεμονάδας ή παρόμοιων ποτών, υπάγονται στις κλάσεις 17.01 ή 17.02 κατά περίπτωση.

(2) Οι αρωματισμένες σκόνες για την παρασκευή ποτών, έστω και με την προσθήκη γλυκαντικών ουσιών, με βάση το διττανθρακικό νάτριο και τη γλυκυρριζίνη ή το εκχύλισμα γλυκόριζας (τα οποία διατίθενται ως «σκόνη κακάο»).

(3) Τα παρασκευάσματα με βάση το βούτυρο ή άλλα λίπη ή έλαια που προέρχονται από το γάλα και χρησιμοποιούνται, για παράδειγμα, στα προϊόντα αρτοποιίας.

(4) Οι πολτοί με βάση τη ζάχαρη, που περιέχουν πρόσθετες λιπαρές ουσίες σε σχετικά μεγάλη αναλογία και, μερικές φορές, γάλα ή φουντούκια που δεν είναι κατάλληλοι να μεταποιηθούν απευθείας σε ζαχαρώδη προϊόντα αλλά χρησιμοποιούνται για το γέμισμα ή τη διακόσμηση π.χ. σοκολάτας, πτιφούρ, τούρτας, κέικ, κ.λπ.

(5) Το φυσικό μέλι που είναι εμπλουτισμένο με βασιλικό πολτό ή με άλλες ουσίες όπως π.χ. κανέλα, ξηρούς καρπούς, κ.λπ.

(6) Τα προϊόντα υδρόλυσης πρωτεϊνών, που αποτελούνται κυρίως από ένα μίγμα αμινοξέων και χλωριούχου νατρίου και χρησιμοποιούνται στα παρασκευάσματα διατροφής (π.χ. για να προσδώσουν γεύση). Τα συμπυκνώματα πρωτεϊνών που λαμβάνονται με αφαίρεση ορισμένων συστατικών απειαιωμένων σογιάλευρων και χρησιμοποιούνται για τον εμπλουτισμό σε πρωτεΐνες των παρασκευασμάτων διατροφής. Τα σογιάλευρα και άλλες πρωτεϊνικές ουσίες ειδικής πλοκής (textured). Ωστόσο, από την κλάση εξαιρούνται τα απειαιωμένα σογιάλευρα που δεν είναι ειδικής πλοκής (textured), έστω και αν προορίζονται για τη διατροφή του ανθρώπου (κλάση 23.04), και τα απομονώματα πρωτεϊνών (κλάση 35.04).

(7) Τα μη αλκοολούχα ή τα αλκοολούχα παρασκευάσματα (που δεν βασίζονται σε ευώδεις ουσίες) του τύπου που χρησιμοποιείται για την παρασκευή διαφόρων μη αλκοολούχων ή αλκοολούχων ποτών. Τα παρασκευάσματα αυτά μπορεί να λαμβάνονται αναμειγνύοντας φυτικά εκχυλίσματα της κλάσης 13.02 με γαλακτικό οξύ, τρυγικό οξύ, κιτρικό οξύ, φωσφορικό οξύ, συντηρητικά, προϊόντα ενεργούντα επί της επιφανειακής τάσης, χυμούς φρούτων κ.λπ. Τα παρασκευάσματα αυτά περιέχουν (εν όλω ή εν μέρει) τα γευστικά συστατικά που χαρακτηρίζουν ένα συγκεκριμένο ποτό. Ως εκ τούτου, το εν λόγω ποτό μπορεί συνήθως να ληφθεί με απλή διάλυση του παρασκευάσματος με νερό, κρασί ή αλκοόλη, με ή χωρίς την προσθήκη, για παράδειγμα, ζάχαρης ή αέριου διοξειδίου του άνθρακα. Ορισμένα από τα προϊόντα αυτά είναι ειδικά παρασκευασμένα για οικιακή χρήση. Χρησιμοποιούνται επίσης ευρέως στη βιομηχανία, με σκοπό την αποφυγή της ανεπιθύμητης μεταφοράς μεγάλων ποσοτήτων νερού, αλκοόλης κ.λπ. Σύμφωνα με τον τρόπο που παρουσιάζονται, τα παρασκευάσματα αυτά δεν προορίζονται για κατανάλωση ως ποτά και επομένως μπορούν να διαχωριστούν από τα ποτά του Κεφαλαίου 22.

Από την κλάση εξαιρούνται τα παρασκευάσματα του είδους που χρησιμοποιείται για την παρασκευή ποτών με βάση μία ή περισσότερες ευώδεις ουσίες (κλάση 33.02).

(8) Τα βρώσιμα δισκία με βάση φυσικά ή τεχνητά αρώματα (π.χ. βανιλίνη).

(9) Τα γλυκά, οι τσίχλες, οι καραμέλες και παρόμοια είδη (κυρίως για διαβητικούς) που περιέχουν συνθετικούς γλυκαντικούς παράγοντες (π.χ. σορβιτόλη) αντί για ζάχαρη.

(10) Τα παρασκευάσματα (π.χ. δισκία) που αποτελούνται από ζαχαρίνη και ένα προϊόν διατροφής, όπως είναι η λακτόζη, και χρησιμοποιούνται για γλυκαντικούς σκοπούς.

(11) Οι αυτολύτες ζύμης και άλλα εκχυλίσματα ζύμης, τα οποία είναι προϊόντα που λαμβάνο-

νται από την υδρόλυση της ζύμης. Τα προϊόντα αυτά δεν μπορούν να προκαλέσουν ζύμωση και διαθέτουν υψηλή πρωτεϊνική αξία. Χρησιμοποιούνται κυρίως στη βιομηχανία προϊόντων διατροφής (π.χ. για την παρασκευή ορισμένων καρυκευμάτων).

(12) Τα παρασκευάσματα για την παρασκευή λεμονάδων και άλλων ποτών, που αποτελούνται, π.χ. από:

- σιρόπια, αρωματισμένα ή χρωματισμένα, τα οποία είναι ζαχαρώδη διαλύματα στα οποία έχουν προστεθεί φυσικές ή τεχνητές ουσίες που τους προσδίδουν τη γεύση ορισμένων φρούτων ή φυτών (σμέουρα, φραγκοστάφυλα, λεμόνια, μέντα κ.λπ.), έστω και με προσθήκη κιτρικού οξέος ή συντηρητικών.

- σιρόπι στο οποίο έχει προστεθεί για τον αρωματισμό του ένα σύνθετο παρασκεύασμα της παρούσας κλάσης (βλ. την ανωτέρω παράγραφο 7) και το οποίο περιέχει, κυρίως, είτε εκχύλισμα κόλας και κιτρικού οξέος, χρωματισμένο με καραμελοποιημένη ζάχαρη, είτε κιτρικό οξύ και αιθέρια έλαια φρούτων (π.χ. λεμονιού ή πορτοκαλιού).

- σιρόπι στο οποίο έχουν προστεθεί για αρωματισμό χυμοί φρούτων, οι οποίοι έχουν τροποποιηθεί με την προσθήκη συστατικών (κιτρικό οξύ, αιθέρια έλαια που έχουν εξαχθεί από τα φρούτα κ.λπ.) σε τέτοιες ποσότητες, ώστε η ισορροπία των συστατικών των χυμών φρούτων, όπως αυτά απαντούν στον φυσικό χυμό, να έχει προφανώς διαταραχθεί.

- συμπυκνωμένο χυμό φρούτων με την προσθήκη κιτρικού οξέος (σε τέτοια αναλογία που να του προσδίδει μια συνολική περιεκτικότητα σε οξύ σαφώς ανώτερη από εκείνη του φυσικού χυμού), αιθερίων ελαίων φρούτων, τεχνητών γλυκαντικών κ.λπ.

Τα παρασκευάσματα αυτά προορίζονται να καταναλωθούν ως ποτά μετά από απλή διάλυσή τους με νερό ή κατόπιν περαιτέρω επεξεργασίας. Ορισμένα παρασκευάσματα του είδους αυτού προορίζονται για προσθήκη σε άλλα παρασκευάσματα διατροφής.

(13) Τα μίγματα εκχυλίσματος ginseng (ιαπωνικής κάνναβης) με άλλα συστατικά (π.χ. λακτόζη ή γλυκόζη), που χρησιμοποιούνται για την παρασκευή «ποτού» ή «τσαγιού ginseng».

(14) Τα προϊόντα που αποτελούνται από ένα μίγμα φυτών ή μερών φυτών (στα οποία περιλαμβάνονται οι σπόροι και οι καρποί) διαφορετικών ειδών ή που αποτελούνται από φυτά ή μέρη φυτών (στα οποία περιλαμβάνονται οι σπόροι και οι καρποί) ενός μόνο είδους ή διαφορετικών ειδών, αναμιγμένων με άλλες ουσίες, όπως είναι ένα ή περισσότερα φυτικά εκχυλίσματα, τα οποία δεν καταναλώνονται ως τέτοια, αλλά είναι του είδους που χρησιμοποιείται για την παρασκευή φυτικών εκχυλισμάτων ή φυτικών «τσαγιών» [π.χ. εκείνων που έχουν υακτικές, καθαρκτικές, διουρητικές ή αναφυσώδεις (ανακούφιση από μετεωρισμό ή αέρια) ιδιότητες], περιλαμβανομένων και των προϊόντων για τα οποία πιστεύεται ότι προσφέρουν ανακούφιση από ασθένειες ή συμβάλουν στη διατήρηση της καλής κατάστασης του οργανισμού και της υγείας.

Από την κλάση εξαιρούνται τα προϊόντα στα οποία ένα εκχύλισμα συνιστά τη θεραπευτική ή προφυλακτική δόση ενός δραστικού συστατικού, προοριζόμενου ειδικά για συγκεκριμένη ασθένεια (κλάσεις 30.03 ή 30.04).

Από την κλάση εξαιρούνται επίσης τα προϊόντα που κατατάσσονται στην κλάση 08.13 ή στο Κεφάλαιο 9.

(15) Τα μίγματα φυτών, μερών φυτών, σπόρων ή καρπών (ολόκληρων, κομμένων, θρυμματισμένων, αλεσμένων ή σε σκόνη) των ειδών που εμπίπτουν σε διαφορετικά Κεφάλαια (π.χ. στα Κεφάλαια 7, 9, 11, 12) ή των διαφορετικών ειδών που εμπίπτουν στην κλάση 12.11, τα οποία δεν καταναλώνονται ως τέτοια, αλλά είναι του είδους που χρησιμοποιείται είτε απευθείας για τον αρωματισμό ποτών, είτε για την παρασκευή εκχυλισμάτων για την παραγωγή ποτών. Ωστόσο, τα προϊόντα του τύπου αυτού, ο ουσιώδης χαρακτήρας των οποίων δίδεται από την περιεκτικότητά σε είδη που εμπίπτουν στο Κεφάλαιο 9, εξαιρούνται (Κεφάλαιο 9).

(16) Τα παρασκευάσματα που αναφέρονται συχνά ως «συμπληρώματα διατροφής», με βάση

εκχυλίσματα φυτών, συμπυκνώματα φρούτων, μέλι, φρουκτόζη κ.λπ., με προσθήκη βιταμινών και, ενίοτε, πολύ μικρών ποσοτήτων ενώσεων του σιδήρου. Τα παρασκευάσματα αυτά παρουσιάζονται συχνά σε συσκευασίες με την ένδειξη ότι προορίζονται για τη διατήρηση της καλής κατάστασης του οργανισμού και της υγείας. Παρόμοια παρασκευάσματα, ωστόσο, που προορίζονται για την πρόληψη ή την θεραπεία ασθενειών ή παθήσεων εξαιρούνται (κλάσεις 30.03 ή 30.04).

Από την κλάση εξαιρούνται επίσης:

(α) Τα παρασκευάσματα από φρούτα, καρπούς και άλλα βρώσιμα μέρη φυτών της κλάσης 20.08, υπό την προϋπόθεση ότι ο ουσιώδης χαρακτήρας των παρασκευασμάτων αυτών δίδεται από τα συγκεκριμένα φρούτα, τους καρπούς ή τα άλλα βρώσιμα μέρη φυτών (κλάση 20.08).

(β) Οι μικροοργανισμοί της κλάσης 21.02 που παρουσιάζονται ως συμπληρώματα διατροφής για κατανάλωση από τον άνθρωπο (κλάση 21.02).

Β) Ως προς το Φ.Π.Α.

Ειδικότερα ως προς το αντικείμενο του θέματος και έχοντας λάβει υπόψη τα ανωτέρω σας γνωρίζουμε σύμφωνα με το άρθρο 21 σε συνδυασμό με το Παράρτημα ΙΙΙ του ν.2859/2000 (ΦΕΚ 248/Α) «Κύρωση Κώδικα Φ.Π.Α.», εφόσον τα προϊόντα κατατάσσονται στη δασμολογική κλάση 2106 του Δασμολογίου ο συντελεστής ΦΠΑ που εφαρμόζεται είναι 24%.

Γ. Σε περιπτώσεις όπου κατά τη δασμολογική κατάταξη των παραπάνω προϊόντων στην πράξη παρατηρούνται δυσχέρειες, λαμβάνοντας υπόψη και τις συνακόλουθες επιπτώσεις της δασμολογικής κατάταξης στην εφαρμογή του κατάλληλου συντελεστή ΦΠΑ, παρέχεται η δυνατότητα στους ενδιαφερόμενους φορείς:

- έκδοσης γνωμοδότησης για τη δασμολογική κατάταξη εμπορευμάτων για φορολογικούς σκοπούς (π.χ. Φ.Π.Α., τέλος ταξινόμησης κ.λπ.) η οποία ανήκει στην Ανωτάτη Επιτροπή Τελωνειακών Αμφισβητήσεων (Α.Ε.Τ.Α.), σύμφωνα με το άρθρο 114 του Π.Δ. 284/88,

- έκδοσης Δεσμευτικής Δασμολογικής Πληροφορίας (Δ.Δ.Π.), η οποία είναι μέτρο δασμολογικής κατάταξης που προβλέπεται στον Εκσυγχρονισμένο Τελωνειακό Κώδικα της Ε. Ένωσης και αφορά τον προσδιορισμό της δασμολογικής κλάσης αντίστοιχων προϊόντων που παρουσιάζουν δυσκολία στην κατάταξη και προορίζονται για εισαγωγές ή εξαγωγές (δηλ. από και προς Τρίτες Χώρες, εκτός Ε. Ένωσης), υποβάλλοντας στην Υπηρεσία μας αίτηση.

Δ. Επιπλέον διευκρινίζεται ότι, η αναφορά της Υπηρεσίας μας στην αριθ. πρωτ. Ε.2083/2019 εγκύκλιο κοινοποίησης των διατάξεων του άρθρου 121 του ν. 4611/2019, στην παράγραφο 26 «μείγματα και τα ζυμάρια για την παρασκευή προϊόντων αρτοποιίας, ζαχαροπλαστικής ή μπισκοτοποιίας» αφορά αποκλειστικά τα είδη ζαχαροπλαστικής ή μπισκοτοποιίας του κεφαλαίου 19 του Δασμολογίου της Ε.Ε. και όχι εν γένει τα προϊόντα διατροφής του τύπου αυτού.

Ε. Τέλος σας γνωρίζουμε ότι σε θέματα δασμολογικής κατάταξης και υπαγωγής στον κατάλληλο συντελεστή ΦΠΑ δεσμευτική ισχύ έχουν οι αντίστοιχες διατάξεις της ενωσιακής και εθνικής νομοθεσίας βάσει των οποίων εκδίδονται οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι και οι αποφάσεις των γνωμοδοτικών οργάνων. Συνεπώς κατάταξη προϊόντων σε δασμολογικές κλάσεις από αντισυμβαλλόμενους εγκατεστημένους εκτός της χώρας, ερμηνείες βάσει νομικών κειμένων που ρυθμίζουν διαφορετικά θέματα όπως κώδικας τροφίμων και ποτών, συναφείς πρακτικές επιχειρήσεων, κλπ δεν μπορούν να χρησιμοποιούνται ως δικαιολογητική βάση για την δασμολογική κατάταξη και την αντίστοιχη υπαγωγή σε συντελεστή ΦΠΑ. Κατόπιν των ανωτέρω παρακαλούνται οι φορείς κατά την εισαγωγή των προϊόντων που αναφέρονται στην παρούσα ή κατά την τιμολόγηση αυτών να τηρούν πιστά τα αναφερόμενα στην παρούσα εγκύκλιο σχετικά με την δασμολογική κατάταξη και τον εφαρμοζόμενο συντελεστή ΦΠΑ.

ΣΤ. Οι αρμόδιες Τελωνειακές και Φορολογικές Αρχές καθώς και οι αρμόδιες Ελεγκτικές Αρχές, στις οποίες κοινοποιείται η παρούσα, παρακαλούνται να λάβουν υπόψη τους τα διαλαμβανόμενα σε αυτή, προκειμένου να προχωρήσουν, στα πλαίσια των αρμοδιοτήτων τους, σε διεξαγωγή εκ των

υστέρων ελέγχων στις περιπτώσεις όπου αυτό κρίνεται σκόπιμο, αναφορικά με τη διαπίστωση της ορθής δασμολογικής κατάταξης και του εφαρμοζόμενου συντελεστή Φ.Π.Α. στα εν λόγω είδη.

ΕΓΚ. Α.Α.Δ.Ε. Ε. 2083/17.5.2019.- Κοινοποίηση των διατάξεων του άρθρου 121 του ν.4611/201 (Α 73) αναφορικά με την εφαρμογή μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ σε αγαθά και υπηρεσίες.

Κοινοποιούμε τις διατάξεις του άρθρου 121 του ν.4611/2019 (Α 73) «Ρύθμιση οφειλών προς τους Φορείς Κοινωνικής Ασφάλισης, τη Φορολογική Διοίκηση και τους ΟΤΑ α βαθμού, Συνταξιοδοτικές ρυθμίσεις Δημοσίου και λοιπές ασφαλιστικές και συνταξιοδοτικές διατάξεις, Ενίσχυση της προστασίας των εργαζομένων και άλλες διατάξεις», για την αντικατάσταση από 20.5.2019 του Παραρτήματος ΙΙΙ του Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας. Ειδικότερα:

1. Με την παράγραφο 1 του άρθρου 121 του ως άνω νόμου αντικαθίσταται το Παράρτημα ΙΙΙ του Κώδικα Φ.Π.Α, ο οποίος κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του ν. 2859/2000 (Α 248), με το οποίο προβλέπονται τα αγαθά και οι υπηρεσίες που υπάγονται στους μειωμένους συντελεστές ΦΠΑ 13% και 6%.

Με το νέο Παράρτημα ΙΙΙ, επεκτείνονται τα αγαθά και οι υπηρεσίες που θα υπάγονται εφεξής στους μειωμένους συντελεστές ΦΠΑ 13% και 6%.

2. Διατάξεις της νομοθεσίας ΦΠΑ περί συντελεστών:

α. Σύμφωνα με το άρθρο 98 της Κοινοτικής Οδηγίας ΦΠΑ 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, η θέσπιση μειωμένων συντελεστών ΦΠΑ είναι δυναμική εφαρμογής για τα Κράτη Μέλη και αφορά μόνο στις κατηγορίες αγαθών που αναφέρονται ρητά στο Παράρτημα ΙΙΙ της Οδηγίας ΦΠΑ. Βάσει του ίδιου άρθρου, τα κράτη μέλη μπορούν να χρησιμοποιούν τη Συνδυασμένη Ονοματολογία για να οριοθετούν επακριβώς την οικεία κατηγορία των αγαθών για την οποία εφαρμόζονται οι μειωμένοι συντελεστές φόρου προστιθέμενης αξίας.

β. Κατ' εφαρμογή των ανωτέρω διατάξεων της Κοινοτικής Οδηγίας ΦΠΑ, σε εθνικό επίπεδο, σύμφωνα με το άρθρο 21 του Κώδικα ΦΠΑ, ο συντελεστής του ΦΠΑ ορίζεται σε 24% στη φορολογητέα αξία, με εξαίρεση τα αγαθά που περιλαμβάνονται στο Παράρτημα ΙΙΙ του Κώδικα αυτού, ο συντελεστής ΦΠΑ των οποίων ορίζεται σε 13% ή σε 6%, μειωμένο και υπερμειωμένο αντίστοιχα.

γ. Στο Παράρτημα ΙΙΙ του Κώδικα ΦΠΑ, τα εμπορεύματα που υπόκεινται σε μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ, προσδιορίζονται πέραν της περιγραφής τους και με την αντίστοιχη Δασμολογική κλάση (Δ.Κ) του Κοινού Δασμολογίου της Ε.Ε (καν. αριθ. 2658/1987, όπως έχει τροποποιηθεί και ισχύει).

Για λόγους πληρέστερης κατανόησης αναφέρουμε ότι η ένδειξη «ΕΧ» σε ορισμένες δασμολογικές κλάσεις που αναφέρονται στο Παράρτημα ΙΙΙ σημαίνει ότι σε μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ υπάγονται αποκλειστικά τα είδη που κατονομάζονται αναλυτικά στην εκάστοτε παράγραφο του Παραρτήματος ΙΙΙ, και όχι όλα ανεξαιρέτως τα είδη που υπάγονται στη συγκεκριμένη δασμολογική κλάση του Κοινού Δασμολογίου, σύμφωνα με το κείμενο αυτής. Με άλλα λόγια, η ένδειξη «ΕΧ» περιορίζει το εύρος της δασμολογικής κλάσης δίπλα από την οποία αναγράφεται, όσον αφορά την εφαρμογή του μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ σε συγκεκριμένα μόνο είδη από αυτά τα οποία υπάγονται στην εν λόγω κλάση.

3. Τροποποιήσεις που επέρχονται στο Παράρτημα ΙΙΙ του Κώδικα ΦΠΑ

Α. Κεφάλαιο Α Αγαθά

Σύμφωνα με το Κεφάλαιο Α Αγαθά του νέου Παραρτήματος ΙΙΙ,

- παραμένουν στους μειωμένους συντελεστές ΦΠΑ 13% βασικά αγαθά όπως ψωμί, γάλα, κρέας ψάρια, ελαιόλαδο, τυριά, ζυμαρικά, άλευρα, δημητριακά, λαχανικά, ύδρευση, ζώντα ζώα, είδη για εξυπηρέτηση ατόμων με ειδικές ανάγκες

- παραμένουν στον υπερμειωμένο συντελεστή ΦΠΑ 6 % φάρμακα, βιβλία

- επεκτείνεται το πεδίο εφαρμογής του μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ (13%), μεταξύ άλλων σε όλα τα είδη ζυμαρικών, ψωμιών ψαριών και μαλακοστράκων, στον καφέ, το τσάι, τους χυμούς φρούτων και λαχανικών, στο αλάτι, ξύδι, διάφορα παρασκευάσματα διατροφής με βάση τα δημητριακά, τα αλεύρια, τα άμυλα, και τα παρασκευάσματα για σάλτσες, σούπες και ζιμούσι.

- μετατάσσονται από τον μειωμένο συντελεστή δεκατρία τοις εκατό (13%) στον υπερμειωμένο συντελεστή έξι τοις εκατό (6%) η παράδοση ηλεκτρικής ενέργειας, φυσικού αερίου και θέρμανσης μέσω δικτύου (τηλεθέρμανση).

Αναλυτικά:

Παράγραφος 5

Σύμφωνα με την παράγραφο 5 του Παραρτήματος ΙΙΙ του Κώδικα ΦΠΑ υπάγονται σε μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ 13% όλα τα προϊόντα του Κεφαλαίου 3 των ΔΚ ΕΧ 0301, 0302, 0303, 0304, 0305, 0306, 0307 και 0308, ήτοι ψάρια, μαλακόστρακα, μαλάκια και άλλα ασπόνδυλα υδρόβια, με εξαίρεση τα ζωντανά ψάρια για διακόσμηση της κλάσης 0301. Με την παρούσα τροποποίηση προστίθενται οι ΔΚ 0301, 0305 και 0306, και επεκτείνεται η εφαρμογή του μειωμένου συντελεστή στο σύνολο των προϊόντων των ΔΚ 0302, 0303, 0304.

Στο Κεφ. 3 του Δασμολογίου περιλαμβάνονται οι ακόλουθες ΔΚ:

0301 (Ψάρια ζωντανά),

0302 (Ψάρια νωπά ή διατηρημένα με απλή ψύξη, με εξαίρεση τα φιλέτα και άλλη σάρκα ψαριών της κλάσης 0304),

0303 (Ψάρια κατεψυγμένα, με εξαίρεση τα φιλέτα και άλλη σάρκα ψαριών της κλάσης 0304),

0304 [Φιλέτα και άλλη σάρκα ψαριών (έστω και αλεσμένα), νωπά, διατηρημένα με απλή ψύξη ή κατεψυγμένα],

0305 [Ψάρια αποξηραμένα, αλατισμένα ή σε άρμη. Ψάρια καπνιστά, έστω και ψημένα πριν ή κατά τη διάρκεια του καπνίσματος. Αλεύρια, σκόνες και συσσωματωμένα προϊόντα με μορφή σβόλων (πελέτες) ψαριών, κατάλληλα για τη διατροφή των ανθρώπων],

0306 [Μαλακόστρακα, έστω και χωρίς το όστρακό τους, ζωντανά, νωπά, διατηρημένα με απλή ψύξη, κατεψυγμένα, αποξηραμένα, αλατισμένα ή σε άρμη. Μαλακόστρακα καπνιστά, έστω και χωρίς το όστρακό τους, έστω και ψημένα πριν ή κατά τη διάρκεια του καπνίσματος. Μαλακόστρακα με το όστρακό τους, βρασμένα σε νερό ή ατμό, έστω και διατηρημένα με απλή ψύξη, κατεψυγμένα, αποξηραμένα, αλατισμένα ή σε άρμη. Αλεύρια, σκόνες και συσσωματωμένα προϊόντα με μορφή σβόλων (πελέτες) μαλακοστράκων, κατάλληλα για τη διατροφή των ανθρώπων],

0307 [Μαλάκια, έστω και χωρισμένα από το κοχύλι τους, ζωντανά, νωπά, διατηρημένα με απλή ψύξη, κατεψυγμένα, αποξηραμένα, αλατισμένα ή σε άρμη. Μαλακόστρακα καπνιστά, έστω και χωρίς το όστρακό τους, έστω και ψημένα πριν ή κατά τη διάρκεια του καπνίσματος. Αλεύρια, σκόνες και συσσωματωμένα προϊόντα με μορφή σβόλων (πελέτες) από μαλακόστρακα, κατάλληλα για τη διατροφή των ανθρώπων] και

0308 [Ασπόνδυλα υδρόβια, άλλα από τα μαλακόστρακα και τα μαλάκια, ζωντανά, νωπά, διατηρημένα με απλή ψύξη, κατεψυγμένα, αποξηραμένα, αλατισμένα ή σε άρμη. Ασπόνδυλα υδρόβια καπνιστά, άλλα από τα μαλακόστρακα και τα μαλάκια, έστω και ψημένα πριν ή κατά τη διάρκεια του καπνίσματος. Αλεύρια, σκόνες και συσσωματωμένα προϊόντα με μορφή σβόλων (πελέτες) ασπόνδυλων υδρόβιων άλλων από τα μαλακόστρακα και τα μαλάκια, κατάλληλα για τη διατροφή των ανθρώπων].

Παράγραφος 6

Σύμφωνα με την παράγραφο 6 του Παραρτήματος ΙΙΙ του Κώδικα ΦΠΑ παραμένουν σε μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ 13% το γάλα και τα προϊόντα γαλακτοκομίας, τα αυγά πτηνών και το φυσικό μέλι προϊόντα των ΔΚ 0401, 0402, 0403, 0404, 0405, 0406, 0407, 0408, 0409 και προστίθεται και

η ΔΚ 0410, δηλαδή τα βρώσιμα προϊόντα ζωικής προέλευσης που δεν κατονομάζονται αλλού.

Όσον αφορά ειδικότερα το φυσικό μέλι της Δ.Κ. 0409, επισημαίνεται ότι η κλάση αυτή περιορίζεται στο μέλι που λαμβάνεται εξ ολοκλήρου από μέλισσες ή από άλλα έντομα, έστω και με κομμάτια κηρήθρας ή ολόκληρη κηρήθρα, χωρίς καμία προσθήκη ζάχαρης ή άλλων γλυκαντικών ουσιών ή οποιασδήποτε άλλης ουσίας, καθώς και μείγματα φυσικών μελιών διαφορετικών τύπων (π.χ. ανθέων, θυμαριού, πεύκου, κλπ.).

Αντίθετα, τα φυσικά μέλια στα οποία προστίθενται έστω και μικρές ποσότητες προϊόντων όπως κανέλα, ροδοπέταλα, ξηροί καρποί, κλπ., υπάγονται στη Δ.Κ. 2106, στην οποία εφαρμόζεται συντελεστής ΦΠΑ 24%.

Τέλος, το τεχνητό μέλι ή τα μείγματα φυσικού και τεχνητού μελιού, υπάγονται στη Δ.Κ. 1702 και σε συντελεστή ΦΠΑ 13% (βλ. παρ. 24).

Εφιστούμε, επιπλέον, την προσοχή ότι τα ροφήματα με βάση το γάλα που περιέχουν κακάο, καφέ, γεύσεις φρούτων κλπ. δεν υπάγονται στο Κεφάλαιο 4 του Δασμολογίου αλλά στη Δ.Κ. 2202, στην οποία εξακολουθεί να εφαρμόζεται συντελεστής ΦΠΑ 24%. Το ίδιο ισχύει και για φυτικά και λοιπά ροφήματα μη ζωικής προέλευσης με τον εμπορικό προσδιορισμό «γάλα», όπως π.χ. γάλα σόγιας, καρύδας, φουντουκιού, κλπ.

Η δασμολογική κλάση 0410 περιλαμβάνει τα προϊόντα ζωικής προέλευσης που είναι κατάλληλα για τη διατροφή του ανθρώπου, τα οποία δεν κατονομάζονται ούτε περιλαμβάνονται σε άλλες κλάσεις της Ονοματολογίας. Περιλαμβάνει, μεταξύ άλλων:

1) Τον βασιλικό πολτό, όταν παρουσιάζεται σε πρωτογενή μορφή (π.χ. σε πάστα ή αποξηραμένος). Στην περίπτωση που ο βασιλικός πολτός παρουσιάζεται σε κάψουλες ή σε χάπια, τότε αυτός κατατάσσεται στη δασμολογική κλάση 2106 του Δασμολογίου.

2) Την πρόπολη σε πρωτογενή μορφή. Στην περίπτωση που η πρόπολη παρουσιάζεται σε κάψουλες ή σε χάπια, τότε κατατάσσεται στη δασμολογική κλάση 2106 του Δασμολογίου (ΦΠΑ 24%).

Σχετικά με τα υπόλοιπα «προϊόντα κυψέλης», επισημαίνεται ότι η γύρη μελισσών κατατάσσεται στην κλάση 1212 του Δασμολογίου (ΦΠΑ 13%, βλ. παρ. 17), ενώ το κερί μελισσών ή άλλων εντόμων, έστω και εξευγενισμένο ή χρωματισμένο, κατατάσσεται στη Δ.Κ. 1521 του Δασμολογίου (ΦΠΑ 24%).

Παράγραφος 7

Σύμφωνα με την παράγραφο 7 του Παραρτήματος ΙΙΙ του Κώδικα ΦΠΑ υπάγονται σε μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ 13% τα προϊόντα της ΔΚ 0504 χωρίς εξαιρέσεις.

Ειδικότερα, η δασμολογική κλάση 0504 περιλαμβάνει τα έντερα, τις κύστες και τα στομάχια ζώων (άλλα από εκείνα των ψαριών, τα οποία κατατάσσονται στην κλάση 05.11), ολόκληρα ή σε τεμάχια, είτε είναι βρώσιμα είτε όχι, νωπά, διατηρημένα με απλή ψύξη, κατεψυγμένα, αλατισμένα ή σε άλμη, αποξηραμένα ή καπνιστά. Εξαιρούνται τα προϊόντα αυτά όταν είναι αλλιώς παρασκευασμένα ή διατηρημένα (γενικών Κεφάλαιο 16).

Για παράδειγμα, ορισμένα προϊόντα που υπάγονται στη ΔΚ 0504 είναι, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα:

1) Τα ήνυστρα (μοσχारीού, κατσικιού κ.λπ.) από τα οποία εξαγεται η πυτιά, έστω και κομμένα ή αποξηραμένα.

2) Τα ακροστόμαχα και οι προστόμαχοι (όταν είναι ψημένα κατατάσσονται στο Κεφάλαιο 16).

3) Το μη κατεργασμένο εξωτερικό περιβλήμα του τυφλού εντέρου των βοδιών ή των προβάτων.

Στην ΔΚ 0504 κατατάσσονται επίσης, τα έντερα και τα εξωτερικά περιβλήματα του τυφλού εντέρου (κυρίως του βοδιού), τα οποία είναι σχισμένα ή κομμένα κατά μήκος σε λωρίδες, έστω και αν έχουν αφαιρεθεί από αυτά, με απόξεση, οι εσωτερικοί τους χιτώνες.

Τα έντερα χρησιμοποιούνται κυρίως για την περιτύλιξη προϊόντων αλλαντοποιίας.

Χρησιμοποιούνται επίσης για την κατασκευή χειρουργικών ραμμάτων (κλάση 30.06), χορδών για ρακέτες του τένις (κλάση 42.06) ή χορδών μουσικών οργάνων (κλάση 92.09).

Από την ΔΚ 0504 εξαιρούνται επίσης τα «τεχνητά έντερα» που κατασκευάζονται με εξώθηση πολτού από ίνες δέρματος, περαιτέρω σκληρυμένου με τη βοήθεια διαλύματος φορμαλδεΐδης και φαινόλης (κλάση 39.17), καθώς και τα «τεχνητά έντερα» που κατασκευάζονται με συγκόλληση σχισμένων φυσικών εντέρων (κλάση 42.06).

Παράγραφος 10

Σύμφωνα με την παράγραφο 10 του Παραρτήματος ΙΙΙ του Κώδικα ΦΠΑ υπάγονται σε μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ 13% τα λαχανικά, τα φυτά, οι ρίζες και οι κόνδυλοι που είναι βρώσιμα, προϊόντα δηλαδή των ΔΚ 0701, 0702, 0703, 0704, 0705, 0706, 0707, 0708, 0709, 0710, 0711, 0712, 0713 και ΔΚ 0714. Τέτοια προϊόντα είναι μεταξύ άλλων πατάτες, ντομάτες, κρεμμύδια, κουνουπίδια, λαχανάκια, μπρόκολα, μαρούλια, καρότα, ραπάνια, σέλινα, αγγούρια, μπιζέλια, φασόλια, σπαράγγια, μελιτζάνες, μανιτάρια, πιπεριές, σπανάκι, αγκινάρες, ελιές, κολοκύθες. Τα προϊόντα αυτά μπορεί να είναι νωπά, διατηρημένα με απλή ψύξη, κατεψυγμένα διατηρημένα προσωρινά ξερά έστω και κομμένα σε τεμάχια ή σε σκόνη καθώς και τα μείγματα λαχανικών. Οι σαλάτες λαχανικών με τους τρόπους παρασκευής που επιτρέπονται στο κεφ 7 επίσης υπάγονται σε αυτή την παράγραφο. Με την παρούσα τροποποίηση εισάγεται στο Παράρτημα ΙΙΙ η ΔΚ 0714.

Η ΔΚ 0714 περιλαμβάνει τους κονδύλους και τις ρίζες με υψηλή περιεκτικότητα σε άμυλο ή ινουλίνη τα οποία, λόγω της ιδιότητάς τους αυτής, χρησιμοποιούνται για την παρασκευή προϊόντων διατροφής ή βιομηχανικών προϊόντων. Περιλαμβάνει επίσης την εντεριώνη (ψίχα) του φοίνικα των Μολλουκών (αρτόδενδρου). Σε ορισμένες περιπτώσεις, οι κόνδυλοι και οι ρίζες χρησιμοποιούνται επίσης για την ανθρώπινη διατροφή ή για τη διατροφή των ζώων.

Η κλάση αφορά τα συγκεκριμένα προϊόντα, όταν αυτά παρουσιάζονται νωπά, διατηρημένα με απλή ψύξη, κατεψυγμένα ή αποξηραμένα, έστω και κομμένα σε τεμάχια ή συσσωματωμένα σε μορφή σβόλων, που λαμβάνονται είτε από τεμάχια ριζών ή κονδύλων της παρούσας κλάσης, είτε από αλεύρια, σιμιγδάλια ή σκόνες των ριζών ή των κονδύλων αυτών (κλάση 11.06). Οι σβόλοι παράγονται είτε απευθείας με πίεση, είτε με την προσθήκη ενός συνδετικού (μελάσας, θειωμένης λιγνίνης, κ.λπ.). Στην τελευταία περίπτωση, η ποσότητα του συνδετικού μέσου δεν μπορεί να υπερβαίνει το 3% κατά βάρος.

Τα προϊόντα της παρούσας κλάσης που παρασκευάζονται με άλλους τρόπους, κατατάσσονται σε άλλα Κεφάλαια, π.χ. αλεύρι, σιμιγδάλι και σκόνη (κλάση 11.06), άμυλα (κλάση 11.08) και ταπιόκα (κλάση 19.03).

Από την ΔΚ 0714 εξαιρούνται επίσης οι ζωντανές βολβοειδείς ρίζες της ντάλιας (κλάση 06.01), καθώς και οι νωπές ή αποξηραμένες πατάτες (κλάσεις 07.01 ή 07.12, αντιστοίχως).

Παράγραφος 11

Σύμφωνα με την παράγραφο 11 του Παραρτήματος ΙΙΙ του Κώδικα ΦΠΑ υπάγονται σε μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ 13% οι καρποί και τα φρούτα που είναι βρώσιμα, με τους τρόπους που παρουσιάζονται στο κεφάλαιο 8, των ΔΚ 0801, 0802, 0803, 0804, 0805, 0805, 0806, 0807, 0808, 0809, 0810, 0811, 0812, 0813 και 0814. Τέτοια προϊόντα είναι μεταξύ άλλων καρύδες και καρύδια, αμύγδαλα, φουντούκια, κάστανα, φιστίκια, μπανάνες, χουρμάδες, σύκα, ανανάδες και αχλάδια, εσπεριδοειδή, σταφύλια, πεπόνια, μήλα, βερίκοκα, κεράσια, ροδάκινα. Τα προϊόντα αυτά μπορεί να είναι νωπά, διατηρημένα με απλή ψύξη, κατεψυγμένα διατηρημένα προσωρινά ξερά καθώς και τα μείγματα αποξηραμένων καρπών και φρούτων. Με την παρούσα τροποποίηση εισάγεται στο Παράρτημα ΙΙΙ η ΔΚ 0814.

Η ΔΚ 0814 περιλαμβάνει φλούδες εσπεριδοειδών, πεπονιών και καρπουζιών. Οι φλούδες των εσπεριδοειδών της ΔΚ 0814, που χρησιμοποιούνται συνήθως για διατροφικούς σκοπούς, είναι οι φλούδες των πορτοκαλιών (στις οποίες περιλαμβάνονται και αυτές των πικρών πορτοκαλιών ή

νεραντζιών), των λεμονιών και των κίτρων. Οι συγκεκριμένες φλούδες χρησιμοποιούνται κυρίως για την παρασκευή ζαχαρόπηκτων, καθώς και για την εξαγωγή αιθερίων ελαίων.

Από ΔΚ 0814 εξαιρούνται οι φλούδες σε σκόνη (κλάση 11.06) και οι ζαχαρόπηκτες φλούδες (κλάση 20.06).

Παράγραφος 12

Σύμφωνα με την παράγραφο 12 του Π Παραρτήματος ΙΙΙ του Κώδικα ΦΠΑ υπάγονται στον μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ 13% ο καφές, το τσάι, το ματέ και τα μπαχαρικά του Κεφ. 9 του Δασμολογίου, των ΔΚ 0901, 0902, 0903, 0904, 0905, 0906, 0907, 0908, 0909, 0910.

Ειδικότερα, τα προϊόντα των παραπάνω ΔΚ είναι τα ακόλουθα:

0901 [Καφές, έστω και καβουρντισμένος ή χωρίς καφεΐνη. Κελύφη και φλούδες καφέ. Υποκατάστατα του καφέ που περιέχουν καφέ, οποιεσδήποτε κι αν είναι οι αναλογίες του μείγματος],

0902 [Τσάι, έστω και αρωματισμένο],

0903 [Ματέ],

0904 [Πιπέρι (του γένους Piper), πιπέρια του γένους Capsicum ή του γένους Pimenta, αποξηραμένα ή θρυμματισμένα ή σε σκόνη],

0905 (Βανίλια),

0906 (Κανέλα και άνθη κανελόδενδρου),

0907 [Γαρίφαλα (καρποί και μίσχοι)],

0908 (Μοσχοκάρυδα, περιβλήματα μοσχοκάρυδων, καρποί αμώνων και καρδαμώνων),

0909 [Σπέρματα γλυκάνισου του κοινού, γλυκάνισου του αστεροειδή, μάραθου, κοριανδρου, κύμινου, αγριοκύμινου (κάρου) ή κέδρου (αρκεύθου)] και

0910 [Ζιγγίβερι, κρόκος (ζαφορά), curcuma, θυμάρι, φύλλα δάφνης, curry και άλλα μπαχαρικά].

Επισημαίνεται ότι, τα ροφήματα με βάση τον καφέ ή το τσάι ή άλλα προϊόντα των προαναφερόμενων Δ.Κ. που είναι έτοιμα προς κατανάλωση, εξαιρούνται από το Κεφάλαιο 9 και υπάγονται στο Κεφάλαιο 22, και ειδικότερα στη Δ.Κ. 2202, η οποία δεν περιλαμβάνεται στο παρόν Παράρτημα και επομένως εξακολουθεί να υπάγεται σε ΦΠΑ 24%.

Επιπλέον, ο στιγμιαίος καφές καθώς και τα λοιπά εκχυλίσματα, συμπυκνώματα και αποστάγματα καφέ, καθώς και τα παρασκευάσματα (εκτός από τα έτοιμα ροφήματα) με βάση αυτά τα εκχυλίσματα, συμπυκνώματα και αποστάγματα (π.χ. καπουτσίνο, εσπρέσο κλπ.) εξαιρούνται από τη ΔΚ. 0901 και υπάγονται στη Δ.Κ. 2101 (βλ. παρ. 28).

Παράγραφος 15

Σύμφωνα με την παράγραφο 15 του Παραρτήματος ΙΙΙ του Κώδικα ΦΠΑ υπάγονται σε μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ 13% τα σπέρματα, οι σπόροι και οι καρποί των ΔΚ 1201, 1202, 1204, 1205, 1206, 1207, 1208, 1209. Ειδικότερα με την παρούσα τροποποίηση υπάγονται στον μειωμένο συντελεστή το σύνολο των προϊόντων των εν λόγω δασμολογικών κλάσεων και συνεπώς αίρεται ο περιορισμός της χρησιμοποίησης των προϊόντων των ΔΚ αυτών μόνο για σπορά.

Ειδικότερα η παράγραφος 15 περιλαμβάνει τις ακόλουθες ΔΚ:

1201 [Κουκιά σόγιας, έστω και σπασμένα],

1202 [Αράπικα φιστίκια όχι ψημένα ούτε αλλιώς παρασκευασμένα, έστω και χωρίς κέλυφος ή σπασμένα],

1204 [Σπέρματα λιναριού, έστω και σπασμένα],

1205 [Σπέρματα αγριογογγύλης ή αγριοκράμβης, έστω και σπασμένα],

1206 [Σπέρματα ηλιοτροπίου, έστω και σπασμένα, την ΔΚ 1207 τα άλλα σπέρματα και ελαιώδεις καρποί, έστω και σπασμένα],

1208 [Αλεύρια από σπέρματα και ελαιώδεις καρπούς, άλλα από το αλεύρι σιναπιού (μουστάρδα)] και

1209 [Σπέρματα, οι καρποί και οι σπόροι για σπορά].

Παράγραφος 16

Σύμφωνα με την παράγραφο 16 του Παραρτήματος ΙΙΙ του Κώδικα ΦΠΑ εισάγονται στο Παράρτημα ΙΙΙ, στον μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ 13% τα ακόλουθα είδη: αρτεμισία, βασιλικός, χαμομήλι, μαντζουράνα η κοινή, μολόχα, δενδρομολόχα, μέντα (δυόσμος) όλων των ποικιλιών, ρίγανη, δενδρολίβανο, φασκόμηλο, τσάι του βουνού, δίκταμο, αγριάδα η ιαματική και λουίζα, νωπά ή αποξηραμένα, έστω και κομμένα, σπασμένα ή σε σκόνη (Δ.Κ. ΕΧ 1211).

Επισημαίνεται ότι λοιπά είδη που υπάγονται στη ΔΚ 1211 πέραν αυτών που αναφέρονται ρητά ανωτέρω, π.χ. ginseng, κουκιά Tonka, κάνναβη, κλπ., εξακολουθούν να υπάγονται σε συντελεστή ΦΠΑ 24%.

Παράγραφος 17

Σύμφωνα με την παράγραφο 17 του Π Παραρτήματος ΙΙΙ του Κώδικα ΦΠΑ εισάγονται σε μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ 13% τα ακόλουθα είδη: χαρούπια, ζαχαρότευτλα, ζαχαροκάλαμα, διατηρημένα με απλή ψύξη, κατεψυγμένα ή αποξηραμένα, έστω και σε σκόνη. Κουκούτσια και αμύγδαλα καρπών και άλλα φυτικά προϊόντα (στα οποία περιλαμβάνονται και ρίζες κιχωρίου, μη φρυγμένες, της ποικιλίας *Cichorium intybus sativum*, που χρησιμεύουν κυρίως για τη διατροφή του ανθρώπου και που δεν κατονομάζονται ούτε περιλαμβάνονται αλλού (Δ.Κ. ΕΧ 1212).

Επισημαίνεται ότι, λοιπά είδη που υπάγονται στη ΔΚ 1212 πέραν αυτών που αναφέρονται ρητά ανωτέρω, π.χ. φύκια έστω και κατάλληλα για ανθρώπινη κατανάλωση, κλπ., εξακολουθούν να υπάγονται σε συντελεστή ΦΠΑ 24%.

Παράγραφος 21

Σύμφωνα με την παράγραφο 21 του Παραρτήματος ΙΙΙ του Κώδικα ΦΠΑ υπάγονται στο μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ 13% τα εξής είδη: Σογιέλαιο, αραχιδέλαιο, λάδι ηλιοτρόπιου (ηλιανθέλαιο), λάδι βαμβακιού (βαμβακέλαιο), καλαμποκέλαιο, σησαμέλαιο και τα κλάσματά τους, έστω και εξευγενισμένα αλλά όχι χημικώς μετασχηματισμένα (Δ.Κ. 1507, 1508, ΕΧ 1512, ΕΧ 1515).

Εξαιρούνται επομένως τα ζωικά λάδια και λίπη που δεν αναφέρονται ρητά ανωτέρω (π.χ. λάδια και λίπη χοιρινά, βοοειδών, πουλερικών ψαριών και θαλάσσιων θηλαστικών, εριολίπος, λανολίνη κλπ.). Τα είδη αυτά εξακολουθούν να υπάγονται σε συντελεστή ΦΠΑ 24%.

Παράγραφος 22

Σύμφωνα με την παράγραφο 22 του Π Παραρτήματος ΙΙΙ του Κώδικα ΦΠΑ υπάγονται σε μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ 13% τα ζωικά ή φυτικά λίπη και λάδια και τα κλάσματά τους, μερικώς ή ολικώς υδρογονωμένα, έστω και εξευγενισμένα αλλά όχι αλλιώς παρασκευασμένα της ΔΚ 1516.

Επίσης, υπάγονται στον μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ 13% τα εξής είδη της ΔΚ 1517:

α) η μαργαρίνη και

β) τα μείγματα ή παρασκευάσματα βρώσιμα από λίπη ή λάδια ζωικά ή φυτικά ή από τα κλάσματα διαφόρων λιπών ή λαδιών του Κεφαλαίου 15

Παράγραφος 23

Σύμφωνα με την παράγραφο 23 του Παραρτήματος ΙΙΙ του Κώδικα ΦΠΑ υπάγονται σε μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ 13% τα παρασκευάσματα κρεάτων, ψαριών ή μαλακοστράκων, μαλακίων ή άλλων ασπόνδυλων υδροβίων (π.χ. λουκάνικα, κονσέρβες), με εξαίρεση το χαβιάρι (Δ.Κ. 1601, 1602, 1603, ΕΧ 1604, 1605).

Με την παρούσα τροποποίηση επεκτείνεται η εφαρμογή του μειωμένου συντελεστή στο σύνολο των προϊόντων της ΔΚ 1603 και εισάγονται τα προϊόντα των ΔΚ 1604 και 1605 με εξαίρεση το χαβιάρι της ΔΚ 1604.

Το κεφάλαιο 16 δεν περιλαμβάνει τα παραγεμισμένα προϊόντα της κλάσης 1902 ούτε τα παρασκευάσματα των κλάσεων 2103 ή 2104.

Παράγραφος 24

Σύμφωνα με την παράγραφο 24 του Παραρτήματος ΙΙΙ του Κώδικα ΦΠΑ υπάγονται σε μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ 13% τα ζάχαρα και τα ζαχαρώδη παρασκευάσματα του Κεφ 17.

Με την παρούσα τροποποίηση εισάγονται στον μειωμένο συντελεστή το σύνολο των προϊόντων των ΔΚ 1701, 1702, 1703, 1704.

Ειδικότερα περιλαμβάνονται οι Δ.Κ.:

1701 (ζάχαρη από ζαχαροκάλαμο ή από τεύτλα και ζαχαρόζη χημικώς καθαρή, σε στερεή κατάσταση),

1702 (άλλα ζάχαρα, στα οποία περιλαμβάνεται η λακτόζη, η μαλτόζη, η γλυκόζη και η φρουκτόζη (λεβυλόζη), χημικώς καθαρά, σε στερεή κατάσταση. Σιρόπια από ζάχαρη χωρίς προσθήκη αρωματικών ή χρωστικών ουσιών. Υποκατάστατα του μελιού, έστω και αναμειγμένα με φυσικό μέλι. Ζάχαρα και μελάσες καραμελωμένα),

1703 [μελάσες που προκύπτουν από την εκχύλιση ή τον εξευγενισμό (ραφινάρισμα) της ζάχαρης] και

1704 [ζαχαρώδη προϊόντα χωρίς κακάο (στα οποία περιλαμβάνεται και η λευκή σοκολάτα)].

Κατά συνέπεια, υπάγονται σε μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ 13% προϊόντα όπως ζάχαρη από ζαχαροκάλαμο και άλλα ζάχαρα κάθε τύπου, σιρόπια από ζάχαρη και μελάσες, τεχνητό μέλι και υποκατάστατα μελιού, καθώς και λοιπά ζαχαρώδη προϊόντα όπως τσίχλες, καραμέλες στις οποίες περιλαμβάνονται και οι παστίλιες για το λαιμό και το βήχα, κουφέτα, αμυγδαλόπαστα, λευκή σοκολάτα, ζαχαρωτά και ζελέδες, καραμέλες και τσίχλες, λουκούμια, χαλβάδες (που δεν περιέχουν κακάο), κλπ.

Επισημαίνεται ότι τα ζαχαρώδη προϊόντα, που περιέχουν κακάο, υπάγονται στο Κεφάλαιο 18 του Δασμολογίου (βλ. παρ. 25). Επιπλέον, τα είδη αρτοποιίας και ζαχαροπλαστικής που περιέχουν ζάχαρη (π.χ. μπισκότα, κέηκ κλπ.) υπάγονται στο Κεφάλαιο 19 του Δασμολογίου (βλ. παρ. 26).

Παράγραφος 25

Σύμφωνα με την παράγραφο 25 του ΙΙ Παραρτήματος ΙΙΙ του Κώδικα ΦΠΑ υπάγονται σε μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ 13% το κακάο και τα παρασκευάσματα του Κεφ. 18.

Με την παρούσα τροποποίηση υπάγονται στον μειωμένο συντελεστή το σύνολο των προϊόντων των ΔΚ 1801, 1802, 1803, 1804, 1805, 1806.

Ειδικότερα περιλαμβάνονται οι Δ.Κ.:

1801 (κακάο σε σπόρους και θραύσματα σπόρων, ακατέργαστα ή φρυγμένα),

1802 [Κελύφη, μεμβράνες (φλούδες) και άλλα απορρίμματα κακάου],

1803 (πάστα κακάου, έστω και αποβουτυρωμένη),

1804 (βούτυρο, λίπος και λάδι κακάου),

1805 (σκόνη κακάου, χωρίς προσθήκη ζάχαρης ή άλλων γλυκαντικών) και

1806 (σοκολάτα και άλλα παρασκευάσματα διατροφής που περιέχουν κακάο).

Επομένως, υπάγονται σε μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ 13% προϊόντα όπως οι σπόροι, η σκόνη και η πάστα κακάο, οι σοκολάτες κάθε τύπου (πλην της λευκής σοκολάτας της Δ.Κ. 1704, η οποία επίσης υπάγεται σε συντελεστή ΦΠΑ 13%) έστω και παραγεμισμένες με ξηρούς καρπούς, φρούτα, μπισκότα, δημητριακά, αλκοόλ, κλπ., καραμέλες με κακάο, πολτοί επάλειψης σε ψωμί με κακάο, παρασκευάσματα για ποτά που περιέχουν κακάο, και κάθε είδους ζαχαρώδη παρασκευάσματα που περιέχουν κακάο.

Επισημαίνεται ότι, τα είδη αρτοποιίας και ζαχαροπλαστικής που περιέχουν κακάο (π.χ. μπισκότα, κέηκ κλπ.) εξαιρούνται από το Κεφάλαιο 18 και υπάγονται στο Κεφάλαιο 19 του Δασμολογίου (βλ. παρ. 26).

Παράγραφος 26

Σύμφωνα με την παράγραφο 26 του ΙΙ Παραρτήματος ΙΙΙ του Κώδικα ΦΠΑ υπάγονται στον

μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ 13% τα προϊόντα των ΔΚ 1901, 1902, 1903, 1904, 1905. Συνεπώς επεκτείνεται η εφαρμογή του μειωμένου συντελεστή 13 % στο σύνολο των προϊόντων των ΔΚ 1901 1902 και 1903 και προστίθενται τα προϊόντα των ΔΚ 1904 και 1905.

Το Κεφάλαιο 19 του Δασμολογίου περιλαμβάνει παρασκευάσματα με βάση τα δημητριακά, τα αλεύρια, τα άμυλα κάθε είδους ή το γάλα καθώς και τα είδη ζαχαροπλαστικής, ως εξής:

1901 (Εκχυλίσματα βύνης. Παρασκευάσματα διατροφής από αλεύρια, πλιγούρια, σιμιγδάλια, άμυλα κάθε είδους ή εκχυλίσματα βύνης, που δεν περιέχουν κακάο ή που περιέχουν λιγότερο από 40 % κατά βάρος κακάο επί πλήρως απολιπανθείσας βάσεως και δεν κατονομάζονται ούτε περιλαμβάνονται αλλού. Παρασκευάσματα διατροφής από προϊόντα των κλάσεων 0401 μέχρι 0404, που δεν περιέχουν κακάο ή περιέχουν λιγότερο από 5 % κατά βάρος κακάο, επί πλήρως απολιπανθείσας βάσεως, και δεν κατονομάζονται ούτε περιλαμβάνονται αλλού),

1902 [Ζυμαρικά εν γένει, έστω και ψημένα ή παραγεμισμένα (με κρέας ή άλλες ουσίες) ή και αλλιώς παρασκευασμένα, όπως τα σπαγέτα, μακαρόνια, νούγιες, λαζάνια, νιόκι, ραβιόλια, κανελόνια. Αράπικο σιμιγδάλι (κουσ-κουσ), έστω και παρασκευασμένο],

1903 (Ταπιόκα και τα υποκατάστατα αυτής παρασκευασμένα από άμυλα, με μορφή νιφάδων, θρόμβων, κόκκων στρογγυλών, σκυβάλων ή με παρόμοιες μορφές),

1904 [Προϊόντα με βάση τα δημητριακά που λαμβάνονται με διόγκωση ή φρύξη, π.χ. καλαμπόκι σε νιφάδες (κορν-φλέικς). Δημητριακά άλλα από το καλαμπόκι, σε μορφή κόκκων, νιφάδων ή άλλων επεξεργασμένων κόκκων (εκτός από αλεύρι, πλιγούρι ή σιμιγδάλι), προψημένα ή αλλιώς παρασκευασμένα, που δεν κατονομάζονται ούτε περιλαμβάνονται αλλού] και

1905 (Προϊόντα αρτοποιίας, ζαχαροπλαστικής ή μπισκοτοποιίας, έστω και με προσθήκη κακάου. Οστίες, κάψουλες κενές των τύπων που χρησιμοποιούνται για φάρμακα, αζυμοσφραγίδες, ξεραμένες ζύμες από αλεύρι ή άμυλο κάθε είδους σε φύλλα και παρόμοια προϊόντα).

Επισημαίνουμε ότι, με την παρούσα τροποποίηση, όλα πλέον τα ζυμαρικά υπάγονται σε συντελεστή ΦΠΑ 13%, ανεξαρτήτως του τρόπου παρασκευής τους και έστω και αν είναι ψημένα ή παραγεμισμένα, καθώς και το αράπικο σιμιγδάλι (κουσ-κουσ).

Επιπλέον, η παράγραφος αυτή περιλαμβάνει κάθε τύπου δημητριακά πρωινού και μπάρες δημητριακών, τις ρυζογκοφρέτες, τα κριτσίνια, το ψωμί κάθε τύπου έστω και με καρυκεύματα, τις φρυγανιές, τα κουλούρια τύπου Θεσσαλονίκης κάθε τύπου, σάντουιτς, τυρόπιτες, σπανακόπιτες, καθώς και λοιπά προϊόντα αρτοποιίας και ζαχαροπλαστικής, όπως μπισκότα και γκοφρέτες έστω και επικαλυμμένα ή παραγεμισμένα, κουλούρια, τσουρέκια, κέικ, πάστες, τάρτες, γλυκά φύλλου, καθώς και λοιπά γλυκά τύπου ζαχαροπλαστικού, κρουασάν και παρόμοια είδη, έστω και αν περιέχουν κακάο ή είναι επικαλυμμένα ή παραγεμισμένα με σοκολάτα.

Στην παράγραφο αυτή περιλαμβάνονται επίσης τα παρασκευάσματα που είναι κατάλληλα για τη διατροφική βρεφών και παιδιών μικρής ηλικίας συσκευασμένα για τη λιανική πώληση, καθώς και τα μείγματα και τα ζυμάρια για την παρασκευή προϊόντων αρτοποιίας, ζαχαροπλαστικής ή μπισκοτοποιίας.

Τέλος, υπάγονται εδώ και λοιπά προϊόντα με βάση τα δημητριακά που λαμβάνονται με διόγκωση ή φρύξη, όπως π.χ. τα επονομαζόμενα «γαριδάκια», «φουντούνια», «πακοτίνια», «τσιπς νάτσος» και παρόμοια είδη.

Παράγραφος 27

Σύμφωνα με την παράγραφο 27 του Παραρτήματος ΙΙΙ του Κώδικα ΦΠΑ υπάγονται στον μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ 13% τα παρασκευάσματα λαχανικών, καρπών και φρούτων ή άλλων μερών φυτών των ΔΚ 2001, 2002, 2003, 2004, 2005, 2006, 2007, 2008, όπως πχ οι ελιές έτοιμες για κατανάλωση, καθώς και οι χυμοί φρούτων ή λαχανικών της ΔΚ 2009.

Ειδικότερα, περιλαμβάνονται α παρασκευάσματα λαχανικών, καρπών και φρούτων ή άλλων μερών φυτών και οι χυμοί των Δ.Κ.:

2001 (Λαχανικά, καρποί και φρούτα και άλλα βρώσιμα μέρη φυτών, παρασκευασμένα ή διατηρημένα με ξίδι ή οξικό οξύ),

2002 (Ντομάτες παρασκευασμένες ή διατηρημένες αλλιώς παρά με ξίδι ή οξικό οξύ),

2003 (Μανιτάρια και τρούφες, παρασκευασμένα ή διατηρημένα αλλιώς παρά με ξίδι ή οξικό οξύ),

2004 (Άλλα λαχανικά παρασκευασμένα ή διατηρημένα αλλιώς παρά με ξίδι ή οξικό οξύ, κατεψυγμένα, άλλα από τα προϊόντα της κλάσης 2006),

2005 (Άλλα λαχανικά παρασκευασμένα ή διατηρημένα αλλιώς παρά με ξίδι ή οξικό οξύ, όχι κατεψυγμένα, άλλα από τα προϊόντα της κλάσης 2006),

2006 [Λαχανικά, καρποί και φρούτα, φλούδες καρπών και φρούτων και άλλα μέρη φυτών, ζαχαρόπηκτα (στραγγισμένα, με στιλπνή ή κρυσταλλική εμφάνιση),

2007 (Γλυκά κουταλιού, ζελέδες, μαρμελάδες, πολτοί και πάστες καρπών και φρούτων, που λαμβάνονται με βράσιμο με ή χωρίς προσθήκη ζάχαρης ή άλλων γλυκαντικών) και

2008 (Καρποί και φρούτα και άλλα βρώσιμα μέρη φυτών, αλλιώς παρασκευασμένα ή διατηρημένα, με ή χωρίς προσθήκη ζάχαρης ή άλλων γλυκαντικών ή αλκοόλης, που δεν κατονομάζονται ούτε περιλαμβάνονται αλλού).

2009 (Χυμοί φρούτων (στους οποίους περιλαμβάνεται και ο μούστος σταφυλιών) ή λαχανικών, που δεν έχουν υποστεί ζύμωση, χωρίς προσθήκη αλκοόλης, με ή χωρίς προσθήκη ζάχαρης ή άλλων γλυκαντικών).

Διευκρινίζουμε ότι στην παράγραφο αυτή περιλαμβάνονται, μεταξύ άλλων, και τα είδη με την ονομασία «τσιπς πατάτας» (πατατάκια), καθώς και παρόμοια είδη από άλλα λαχανικά (τσιπς ντομάτας, κλπ.). Λοιπά προϊόντα με βάση τα δημητριακά που λαμβάνονται με διόγκωση ή φρύξη, όπως π.χ. τα επονομαζόμενα «γαριδάκια», «τσιπς νάτσος» και παρόμοια είδη, υπάγονται στη Δ.Κ. 1905 (βλ. παρ. 26).

Επισημαίνουμε ότι, στους χυμούς φρούτων της Δ.Κ. 2009 περιλαμβάνονται και οι συμπυκνωμένοι χυμοί φρούτων και λαχανικών κάθε είδους που αραιώνονται σε νερό.

Αντίθετα, στην παρούσα παράγραφο δεν περιλαμβάνονται τα αναψυκτικά τύπου λεμονάδας, πορτοκαλάδας, κόλας κλπ., αεριούχα ή μη, καθώς και ποτά του τύπου «ενεργειακά», «ισοτονικά», κλπ., τα οποία υπάγονται στη Δ.Κ. 2202 και εξακολουθούν να υπάγονται σε συντελεστή ΦΠΑ 24%.

Παράγραφος 28

Σύμφωνα με την παράγραφο 28 του Παραρτήματος ΙΙΙ του Κώδικα ΦΠΑ υπάγονται στο Παράρτημα ΙΙΙ στον μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ 13% τα προϊόντα των ΔΚ 2101, 2102, ΕΧ 2103, ΕΧ 2104 και 2105.

Ειδικότερα, στην παράγραφο αυτή περιλαμβάνονται προϊόντα όπως οι ζύμες (ενεργές ή αδρανείς, π.χ. ζύμη μπύρας, ζύμη οينوπνευματοποιίας, ζύμη αρτοποιίας, ζύμη καλλιέργειας, ο σπόρος ζύμης), άλλοι αδρανείς μονοκύτταροι οργανισμοί που δεν είναι ζωντανοί, π.χ. βακτήρια και μονοκύτταρα φύκια (με εξαίρεση τα εμβόλια της Δ.Κ. 3002), οι σκόνες για το φούσκωμα της ζύμης που είναι παρασκευασμένες, τα παρασκευάσματα για σάλτσες και οι παρασκευασμένες σάλτσες, τα παρασκευάσματα για σούπες και ζωμούς, σούπες και ζωμοί παρασκευασμένα, καθώς και τα παγωτά έστω και αν περιέχουν κακάο (Δ.Κ. 2101, 2102, ΕΧ 2103, ΕΧ 2104, 2105).

Διευκρινίζουμε ότι υπάγονται σε συντελεστή ΦΠΑ 13%, μεταξύ άλλων, και τα εκχυλίσματα, αποστάγματα και συμπυκνώματα καφέ της Δ.Κ. 2101 (άλλα από τον καφέ της ΔΚ 0901), καθώς και τα παρασκευάσματα με βάση αυτά τα εκχυλίσματα, αποστάγματα και συμπυκνώματα, όπως ο στιγμιαίος καφές, ο καπουτσίνο, ο εσπρέσο κλπ., με την εξαίρεση των έτοιμων ροφημάτων με βάση τον καφέ που υπάγονται στη Δ.Κ. 2202 και εξακολουθούν να υπάγονται σε συντελεστή ΦΠΑ 24%.

Επιπλέον, υπάγονται σε μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ 13% οι σάλτσες και τα παρασκευάσματα για σάλτσες κάθε τύπου. Ειδικότερα, ο όρος «σάλτσες» αναφέρεται στα προϊόντα που χρησιμοποιούνται για να προσδίδουν γεύση σε ορισμένα πιάτα (κρέατος, ψαριού, σαλάτας κ.λπ.) Οι σάλτσες παρουσιάζονται γενικά σε υγρή μορφή, ενώ τα παρασκευάσματα για σάλτσες παρουσιάζονται συνήθως υπό τη μορφή σκόνης, στην οποία απαιτείται μόνο η προσθήκη γάλατος, νερού κ.λπ. για να ληφθεί η σάλτσα. Οι σάλτσες προστίθενται συνήθως στο φαγητό όταν αυτό μαγειρεύεται ή κατά τη διάρκεια του σερβιρίσματος, ενώ προσδίδουν γεύση, υγρασία και μια αντίθεση ως προς την υφή και το χρώμα. Μπορεί επίσης να υπηρετούν τον ρόλο του μέσου, μέσα στο οποίο περιέχεται το φαγητό, όπως για παράδειγμα η σάλτσα βελουτέ στο κοτόπουλο με κρέμα γάλακτος.

Επιπλέον, θεωρούνται ως σάλτσες και ορισμένα παρασκευάσματα με βάση τα λαχανικά ή τα φρούτα, τα οποία παρουσιάζονται κυρίως ως υγρά, ως γαλακτώματα και ως εναιωρήματα και, ορισμένες φορές, περιέχουν ορατά τεμάχια λαχανικών ή φρούτων. Τα παρασκευάσματα αυτά διαφέρουν από τα παρασκευασμένα και διατηρημένα λαχανικά και φρούτα του Κεφαλαίου 20, εξαιτίας του γεγονότος ότι χρησιμοποιούνται ως σάλτσες, δηλαδή ως συνοδευτικά του φαγητού ή στην παρασκευή ορισμένων πιάτων, που δεν προορίζονται να καταναλωθούν από μόνες τους.

Παραδείγματα σαλτσών που περιλαμβάνονται στην παρούσα παράγραφο είναι: η μαγιονέζα, η σάλτσα μπεαρναίζ (Béarnaise), η σάλτσα μπολοναίζ (που περιέχει κιμά κρέατος, πουρέ ντομάτας, μπαχαρικά κ.λπ.), οι σάλτσες σόγιας, η σάλτσα με μανιτάρια, η σάλτσα Worcester (γενικά με βάση την παχύρευστη σάλτσα σόγιας, ένα διάλυμα μπαχαρικών σε ξίδι, με προσθήκη άλατος, ζάχαρης, καραμέλας και μουστάρδας) και παρόμοια παρασκευάσματα που μπορεί να είναι γνωστά και ως «μαλασάμικο», η σάλτσα ντομάτας, γνωστή με το όνομα κέτσαπ (παρασκεύασμα με βάση τον πουρέ ντομάτας, ζάχαρη, ξύδι, αλάτι και μπαχαρικά) καθώς και άλλες σάλτσες ντομάτας, η σάλτσα σέλιου (μίγμα μαγειρικού άλατος και λεπτοαλεσμένων σπόρων σέλιου), η σάλτσα πέστο, η μπεσαμέλ έστω και σε σκόνη, κλπ.

Επιπλέον, εφιστούμε την προσοχή ότι εξαιρούνται από την παρούσα παράγραφο και εξακολουθούν να υπάγονται σε συντελεστή ΦΠΑ 24%, λοιπά προϊόντα του Κεφαλαίου 21 του Δασμολογίου που δεν αναφέρονται ρητά ανωτέρω, όπως η μουστάρδα (η οποία δεν περιλαμβάνεται στις σάλτσες σύμφωνα με το νομικό κείμενο της Δ.Κ. 2103), το φυσικό μέλι με την προσθήκη άλλων ουσιών, τα παρασκευάσματα διατροφής με τη μορφή κάψουλας ή σκόνης με βάση βιταμίνες ή πρωτεΐνες για την καλή κατάσταση του οργανισμού, τα συμπυκνώματα πρωτεϊνών, τα σύνθετα αλκοολούχα παρασκευάσματα, τα σιρόπια από ζάχαρα αρωματισμένα ή με την προσθήκη χρωστικών ουσιών, τα αρτύματα και καρυκεύματα σύνθετα όπως το υγρό σάτνυ, κλπ.

Παράγραφος 29

Σύμφωνα με την παράγραφο 29 του Π Παραρτήματος ΙΙΙ του Κώδικα ΦΠΑ υπάγονται στον μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ 13% τα προϊόντα της ΔΚ ΕΧ 2201, ήτοι νερά φυσικά, μεταλλικά, ο πάγος και το χιόνι.

Ειδικότερα, περιλαμβάνονται τα νερά, στα οποία περιλαμβάνονται και τα φυσικά ή τεχνητά μεταλλικά νερά, χωρίς προσθήκη ζάχαρης ή άλλων γλυκαντικών ούτε αρωματισμένα, μη αεριούχα, ο πάγος, τα παγάκια και το χιόνι (Δ.Κ. ΕΧ 2201).

Εφιστούμε την προσοχή ότι, με βάση την ανωτέρω διατύπωση, εξαιρούνται από την παρούσα παράγραφο τα αεριούχα νερά της Δ.Κ. 2201 καθώς και όλα τα αναψυκτικά, αεριούχα ή μη, της κλάσης 2202. Τα είδη αυτά εξακολουθούν να υπάγονται σε συντελεστή ΦΠΑ 24%.

Παράγραφος 30

Σύμφωνα με την παράγραφο 30 του Παραρτήματος ΙΙΙ του Κώδικα ΦΠΑ υπάγονται σε μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ 13% τα ξύδια και τα υποκατάστατα αυτών που είναι βρώσιμα και λαμβάνονται

από οξικό οξύ (Δ.Κ. 2209).

Ως «ξίδι», ειδικότερα, ορίζεται σύμφωνα με το Δασμολόγιο το όξινο υγρό που λαμβάνεται από την οξική ζύμωση παρουσία αέρα και σε σταθερή θερμοκρασία, η οποία δεν υπερβαίνει τους 20 ° C έως 30 ° C, αλκοολούχων υλών οιασδήποτε πηγής ή διαφόρων διαλυμάτων ζάχαρης ή αμύλου που έχουν υποστεί αλκοολική ζύμωση, με δράση των βακτηρίων ξιδιού *Mycoderma aceti*. Τα υποκατάστατα του ξιδιού λαμβάνονται με αραίωση οξικού οξέος με νερό. Είναι συχνά χρωματισμένα με καραμέλα ή άλλες οργανικές χρωστικές ουσίες.

Παράγραφος 31

Σύμφωνα με την παράγραφο 31 του Παραρτήματος ΙΙΙ του Κώδικα ΦΠΑ υπάγονται σε μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ 13% τα υπολείμματα και απορρίμματα των βιομηχανιών ειδών διατροφής και των παρασκευασμένων τροφών για ζώα των ΔΚ 2301, 2302, 2303, 2304, 2305, 2306, 2307, 2308, και ΕΧ 2309.

Ειδικότερα περιλαμβάνονται τα υπολείμματα και απορρίμματα των βιομηχανιών ειδών διατροφής και των παρασκευασμένων τροφών για ζώα (εξαιρουμένων των τροφών για σκύλους ή γάτες) των εξής ΔΚ:

2301 [Αλεύρια, σκόνες και συσσωματώματα με μορφή σβόλων, από κρέας, παραπροϊόντα σφαγίων, ψάρια ή καρκινοειδή (μαλακόστρακα), μαλάκια ή άλλα ασπόνδυλα υδροβία ακατάλληλα για τη διατροφή του ανθρώπου. Ινώδη κατάλοιπα ξιγκιών],

2302 [Πίτουρα εν γένει και άλλα υπολείμματα, έστω και συσσωματωμένα με μορφή σβόλων, από το κοσκίνισμα, το άλεσμα ή άλλες κατεργασίες των δημητριακών ή οσπριοειδών]

2303 [Κατάλοιπα αμυλοποιίας και παρόμοια κατάλοιπα, πολτοί τεύτλων, υπολείμματα ζαχαροκάλαμου και άλλα απορρίμματα ζαχαροποιίας, υπολείμματα και απορρίμματα ζυθοποιίας ή οينوπνευματοποιίας, έστω και συσσωματωμένα με μορφή σβόλων],

2304 [Πίτες και άλλα στερεά υπολείμματα, έστω και σπασμένα ή συσσωματωμένα με μορφή σβόλων, από την εξαγωγή του σογιέλαιου],

2305 (Πίτες και άλλα στερεά υπολείμματα, έστω και σπασμένα ή συσσωματωμένα με μορφή σβόλων, από την εξαγωγή του αραχιδέλαιου),

2306 (Πίτες και άλλα στερεά υπολείμματα, έστω και σπασμένα ή συσσωματωμένα με μορφή σβόλων, από την εξαγωγή φυτικών λιπών ή λαδιών, άλλα από εκείνα των κλάσεων 2304 ή 2305),

2307 (Οινολάσπες, Τρυγιά ακάθαρτη),

2308 (Φυτικές ύλες και φυτικά απορρίμματα, κατάλοιπα και υποπροϊόντα φυτικά, έστω και συσσωματωμένα με μορφή σβόλων, των τύπων που χρησιμοποιούνται για τη διατροφή των ζώων, που δεν κατονομάζονται ούτε περιλαμβάνονται αλλού) και

2309 (Παρασκευάσματα των τύπων που χρησιμοποιούνται για τη διατροφή των ζώων).

Παράγραφος 32

Σύμφωνα με την παράγραφο 32 του Παραρτήματος ΙΙΙ του Κώδικα ΦΠΑ υπάγονται σε μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ 13% το αλάτι (στο οποίο περιλαμβάνονται και το επιτραπέζιο και το μετουσιωμένο αλάτι), έστω και σε υδατικό διάλυμα ή με προσθήκη αντισυσσωματικών ουσιών ή ουσιών που εξασφαλίζουν την καλή ρευστότητα, καθώς και το θαλασσινό νερό (Δ.Κ. 2501).

Β. Κεφάλαιο Β Υπηρεσίες

Στο Κεφάλαιο Β Υπηρεσίες του νέου Παραρτήματος ΙΙΙ, επέρχονται οι ακόλουθες τροποποιήσεις:
α) αντικαθίσταται η παράγραφος 5 και επεκτείνεται η εφαρμογή του μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ, πέραν των υπηρεσιών που παρέχουν οι οικοί ευγηρίας, και στις παροχές υπηρεσιών από οικοτροφεία, δομές για άτομα με ειδικές ανάγκες και δομές που παρέχουν κατάλυμα σε άτομα με νοητική υστέρηση, ψυχικές διαταραχές και χρήση ουσιών, που ενεργείται στο πλαίσιο κοινωνικής πρόνοιας, εφόσον δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της απαλλαγής των υπηρεσιών κοινωνικής πρόνοιας και ασφάλισης, καθώς και προστασίας παιδιών και νέων της περίπτωσης θ

της παραγράφου 1 του άρθρου 22 του Κώδικα ΦΠΑ.

Ως εκ τούτου, στην περίπτωση που πρόκειται για παροχή υπηρεσιών στο πλαίσιο κοινωνικής πρόνοιας από πρόσωπα με κερδοσκοπική δραστηριότητα ή από πρόσωπα με δραστηριότητα μη κερδοσκοπική που όμως είτε δεν αναγνωρίζονται από το κράτος ως φορείς παροχής υπηρεσιών κοινωνικής πρόνοιας, είτε το είδος και η έκταση των υπηρεσιών τους είναι τέτοια που ενδεχόμενη απαλλαγή τους θα οδηγούσε σε στρέβλωση των όρων του ανταγωνισμού, επιβάλλεται ΦΠΑ με τον μειωμένο συντελεστή στις υπηρεσίες αυτές.

β) προστίθεται νέα παράγραφος 6, η οποία επαναφέρει από 20.05.2019 την εστίαση στο μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ, με τη συμπερίληψη στις υπηρεσίες του Κεφαλαίου Β του Παραρτήματος ΙΙΙ της εκμετάλλευσης καφενείων, καφετεριών, ζαχαροπλαστειών, εστιατορίων, ψητοπωλείων, οινομαγειρειών και λοιπών συναφών προς αυτές επιχειρήσεων πλην των κέντρων διασκέδασης, με εξαίρεση τη διάθεση αλκοολούχων και μη αλκοολούχων ποτών, χυμών και ροφημάτων.

Από τη νέα παράγραφο 6 προκύπτει ότι στον μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ υπάγεται η παροχή υπηρεσιών από τις αναφερόμενες στη διάταξη αυτή επιχειρήσεις εστίασης, πλην των κέντρων διασκέδασης, εφόσον πρόκειται για διάθεση έτοιμων προς άμεση επιτόπια κατανάλωση φαγητών, γευμάτων και γλυκών, ενώ παραμένουν στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ οι επιτόπιες καταναλώσεις αλκοολούχων και μη αλκοολούχων ποτών, όπως αναψυκτικών και ενεργειακών ποτών, οι επιτόπιες καταναλώσεις χυμών, φυσικών ή τυποποιημένων, καθώς και οι επιτόπιες καταναλώσεις ροφημάτων, όπως είναι οι κάθε είδους καφέδες, το τσάι, το χαμομήλι, η βαλεριάνα και η σοκολάτα. Το νερό, συμπεριλαμβανομένου του φυσικού ή τεχνητού μεταλλικού νερού, παραμένει στον μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ.

Ο μειωμένος συντελεστής ΦΠΑ εφαρμόζεται και στις παραδόσεις γλυκών, γευμάτων και γενικά έτοιμου προς άμεση κατανάλωση φαγητού σε «πακέτο» (παραδόσεις αγαθών) από εστιατόρια, ζαχαροπλαστεία ταβέρνες, οινομαγειρεία, ψητοπωλεία, ταχυφαγεία, πιτσαρίες, καφετέριες και συναφείς προς αυτές επιχειρήσεις, όπως καντίνες, κυλικεία, επιχειρήσεις παρασκευής και διανομής γευμάτων, σούπερ μάρκετ που παραδίδουν έτοιμα μαγειρεμένα φαγητά, επιχειρήσεις πώλησης αρτοποιημάτων, σάντουιτς, σαλατών και λοιπών παρόμοιων πρόχειρων γευμάτων ή σνακς, για λόγους ομοιόμορφης αντιμετώπισης και για την αποφυγή στρεβλώσεων του ανταγωνισμού μεταξύ των επιχειρήσεων εστίασης που διαθέτουν φαγητά ή και γλυκά για επιτόπια κατανάλωση και αυτών που τα παραδίδουν σε «πακέτο».

Επομένως, από τα ανωτέρω και από τις νέες διατάξεις του Κεφαλαίου Α του Παραρτήματος ΙΙΙ προκύπτει ότι στο μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ υπάγονται τα φαγητά, τα έτοιμα γεύματα και τα γλυκά, καθώς και το νερό, είτε καταναλώνονται επιτοπίως είτε παραδίδονται σε «πακέτο». Όσον αφορά δε στα αλκοολούχα και μη ποτά, χυμούς και ροφήματα, οι επιτόπιες καταναλώσεις τους παραμένουν στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ, καθώς και οι παραδόσεις τους σε «πακέτο», με εξαίρεση την παράδοση χυμών, τυποποιημένων και μη, οι οποίοι υπάγονται στον μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ. Ως εκ τούτου, οι επιχειρήσεις εστίασης θα πρέπει να χρεώνουν διακριτά τα είδη αυτά βάσει του συντελεστή ΦΠΑ στον οποίο υπάγονται.

Τέλος, επισημαίνεται ότι στην κατά τα ανωτέρω διάκριση ως προς την εφαρμογή του μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ υπάγονται και οι υπηρεσίες εστίασης που παρέχονται από ξενοδοχεία και λοιπά τουριστικά καταλύματα στους ειδικούς χώρους εστίασης που διαθέτουν, καθώς και στα δωμάτια στο πλαίσιο υπηρεσιών εξυπηρέτησης δωματίου (room service), ενώ υπενθυμίζεται ότι οι καταναλώσεις του μίνι μπαρ που υπάρχει εντός των δωματίων συνιστούν παραδόσεις αγαθών και χρεώνονται με τον οικείο συντελεστή κάθε αγαθού. Στην περίπτωση, δε, που οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις παρέχουν υπηρεσίες διαμονής και εστίασης ή και άλλες υπηρεσίες έναντι ενιαίας τιμής της οποίας ο διαχωρισμός στους επί μέρους συντελεστές δεν είναι εφικτός, λαμβανομένου υπόψη ότι από 20.05.2019 στο μειωμένο συντελεστή υπάγονται τόσο η διαμονή

όσο και οι καταναλώσεις φαγητού κάθε είδους, γίνεται δεκτό η διάκριση ως προς την εφαρμογή των συντελεστών ΦΠΑ να γίνεται ως εξής:

α. **Διαμονή με πρωινό:** η ενιαία τιμή υπάγεται στον μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ, με το σκεπτικό ότι η κατανάλωση, ως εϊθισται, χυμών, καφέδων και ροφημάτων στο πρωινό, αποτελεί παροχή παρεπόμενη και αμελητέα σε σχέση με την κύρια παροχή πρωινού γεύματος και διαμονής που αντιπροσωπεύει η ενιαία τιμή.

β. **Διαμονή με ημιδιατροφή (πρωινό και γεύμα):** 10% της ενιαίας τιμής υπάγεται στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ ως αντιπαροχή που καταβάλλεται για τη διάθεση αλκοολούχων και μη ποτών, χυμών και ροφημάτων.

γ. **Διαμονή με πλήρη διατροφή (full bord):** πρωινό, μεσημεριανό, βραδινό γεύμα): 15% της ενιαίας τιμής υπάγεται στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ ως αντιπαροχή που καταβάλλεται για τη διάθεση αλκοολούχων και μη ποτών, χυμών και ροφημάτων.

δ. **Διαμονή με το σύστημα all inclusive:** 20% της ενιαίας τιμής υπάγεται στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ ως σύνθετη παροχή υπηρεσιών η οποία δεν μπορεί να προσδιορισθεί με σαφή τρόπο (Κεφ. Γ του Παραρτήματος ΙΙΙ).

Διευκρινίζεται ότι τα ανωτέρω ποσοστά δεν είναι δεσμευτικά για τις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις στην περίπτωση που μπορούν να διαχωρίσουν την αξία των επιμέρους παροχών τους, οπότε και να εφαρμόσουν τον συντελεστή ΦΠΑ που αναλογεί σε κάθε παροχή. Εξυπακούεται ότι, αν στην ενιαία τιμή των περιπτώσεων β και γ ανωτέρω δεν περιλαμβάνεται η διάθεση αλκοολούχων και μη ποτών, χυμών και ροφημάτων, εφαρμόζεται ο μειωμένος συντελεστής ΦΠΑ στο σύνολο της αντιπαροχής.

4. Με την παράγραφο 2 του άρθρου 121 του κοινοποιούμενου νόμου ορίζεται ότι οι διατάξεις της παραγράφου 1 ισχύουν από 20.05.2019.

5. Στα παραστατικά πωλήσεων που εκδίδονται με ημερομηνία έκδοσης την ημερομηνία έναρξης ισχύος των νέων συντελεστών και εφεξής, ο ΦΠΑ θα υπολογίζεται με τους νέους συντελεστές, ανεξάρτητα εάν αυτά αφορούν συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν κατά το προηγούμενο χρονικό διάστημα.

Ειδικότερα, όσον αφορά τα πιστωτικά τιμολόγια που εκδίδονται από 20.5.2019 και εφεξής διευκρινίζεται ότι, στις περιπτώσεις που παρέχονται εκπτώσεις εκ των υστέρων, για πωλήσεις αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, στις επιστροφές πωληθέντων αγαθών, καθώς και για άλλες διαφορές, που επηρεάζουν την αξία ή το περιεχόμενο του αρχικού τιμολογίου, υπολογίζεται Φ.Π.Α. με τους νέους συντελεστές.

Όπως ορίζεται με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 21 του Κώδικα ΦΠΑ, στην παροχή υπηρεσιών εφαρμόζονται οι συντελεστές που ισχύουν κατά το χρόνο που ο φόρος καθίσταται απαιτητός σύμφωνα με το άρθρο 16 του ίδιου Κώδικα.

Συνελώς, στις περιπτώσεις παρεχόμενων υπηρεσιών για τις οποίες τα παραστατικά πωλήσεων (τιμολόγια κ.λπ.) εκδίδονται με βάση τις σχετικές διατάξεις του ν.4308/2014 μετά την 20.5.2019, υπολογίζεται επί αυτών συντελεστής Φ.Π.Α. με βάση τις διατάξεις του υπόψη νόμου. Συγκεκριμένα, στις περιπτώσεις που παρέχονται υπηρεσίες η έναρξη παροχής των οποίων χρονολογείται πριν την έναρξη ισχύος του παρόντος νόμου (20.5.2019), ολοκληρώνονται όμως μετά την ημερομηνία αυτή, καθώς και στις περιπτώσεις που έχουν παρασχεθεί υπηρεσίες πριν την 20.5.2019 το σχετικό παραστατικό πώλησης όμως εκδίδεται μετά την ημερομηνία αυτή, κατά την τιμολόγηση εφαρμόζεται ο συντελεστής ΦΠΑ που ισχύει με βάση τις νέες διατάξεις.

Όσον αφορά τις αποδείξεις που εκδίδονται με τη χρήση Φορολογικών Ηλεκτρονικών Μηχανισμών (φορολογική ταμειακή μηχανή ή μηχανισμό ΕΑΦΔΣΣ) του Ν.4308/2014, οι κάτοχοι χρήστες αυτών κατά την πληκτρολόγηση του είδους επιλέγουν το σωστό συντελεστή ΦΠΑ, στον οποίο θα υπάγεται εφεξής αυτό, σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις.

Παρέχεται επίσης η δυνατότητα για φορολογικά παραστατικά που αφορούν λιανικές πωλήσεις, όταν εκδίδονται από χειρόγραφα στελέχη ή από μηχανογραφικά έντυπα με προεκτυπωμένο τον εμπριεχόμενο συντελεστή ΦΠΑ, να εκδίδονται, είτε με χειρόγραφη αναγραφή των δεδομένων, είτε με εμφανή διαγράμμιση επί των μηχανογραφικών εντύπων των δεδομένων που χρήζουν αλλαγής λόγω των νέων συντελεστών Φ.Π.Α. και αναγραφής τους, χειρόγραφα ή με έντυπο τρόπο.

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2038/23.3.2020.- Κοινοποίηση διατάξεων του Α' μέρους «Ρυθμίσεις για τη στήριξη της κοινωνίας και της επιχειρηματικότητας, του άρθρου 1 της Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου: «Κατελείγοντα μέτρα για την αντιμετώπιση των συνεπειών του κινδύνου διασποράς του κορωνοϊού COVID-19, τη στήριξη της κοινωνίας και της επιχειρηματικότητας και τη διασφάλιση της ομαλής λειτουργίας της αγοράς και της δημόσιας διοίκησης.»

Σε συνέχεια του ανωτέρω σχετικού κοινοποιούμε τις διατάξεις του άρθρου 1 του Α' μέρους της πράξης νομοθετικού περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 68, 20-03-2020), αναφορικά με τροποποίηση του Παραρτήματος ΙΙΙ του ν. 2859/2000, Κώδικας Φόρου Προστιθέμενης Αξίας. Ημερομηνία έναρξης εφαρμογής των μέτρων του άρθρου 1, του Α μέρους είναι η 20η Μαρτίου 2020 και η ημερομηνία λήξης η 31η Δεκεμβρίου 2020.

Α. Αναφορικά με την νομοθεσία ΦΠΑ περί συντελεστών (24%, 13% και 6%):

1. Σύμφωνα με το άρθρο 98 της κοινοτικής οδηγίας ΦΠΑ 2006/112, η θέσπιση μειωμένων συντελεστών ΦΠΑ είναι δυναμικής εφαρμογής για τα Κράτη Μέλη και αφορά μόνο στις κατηγορίες αγαθών που αναφέρονται ρητά στο παράρτημα ΙΙΙ της Οδηγίας. Βάσει του ίδιου άρθρου, τα κράτη μέλη μπορούν να χρησιμοποιούν τη Συνδυασμένη Ονοματολογία για να οριοθετούν επακριβώς την οικεία κατηγορία των αγαθών για την οποία εφαρμόζονται οι μειωμένοι συντελεστές φόρου προστιθέμενης αξίας.

2. Κατ' εφαρμογή των ανωτέρω διατάξεων της κοινοτικής οδηγίας ΦΠΑ, σε εθνικό επίπεδο, σύμφωνα με το άρθρο 21 σε συνδυασμό με το Παράρτημα ΙΙΙ του Ν. 2859/2000 «Κώδικας ΦΠΑ», ο συντελεστής του ΦΠΑ ορίζεται σε είκοσι τέσσερα τοις εκατό (24%) στη φορολογητέα αξία με εξαίρεση τα αγαθά που περιλαμβάνονται στο Παράρτημα ΙΙΙ του νόμου. Στο Παράρτημα ΙΙΙ του Κώδικα ΦΠΑ, τα εμπορεύματα που υπόκεινται σε μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ, προσδιορίζονται πέραν της περιγραφής τους και με την αντίστοιχη δασμολογική κλάση (Δ.Κ) του Δασμολογίου της Ε.Ε.

3. Επισημαίνεται επιπλέον ότι, ο όρος «ΕΧ» δίπλα από ορισμένες δασμολογικές κλάσεις, σημαίνει ότι, από την αναφερόμενη δασμολογική κλάση, υπάγονται σε συντελεστή ΦΠΑ 6% αποκλειστικά τα προϊόντα που αναγράφονται ρητά στη συγκεκριμένη παράγραφο του Παραρτήματος ΙΙΙ του Κώδικα ΦΠΑ, και όχι ολόκληρη η εν λόγω δασμολογική κλάση (η οποία περιλαμβάνει και άλλα είδη που δεν υπάγονται σε συντελεστή ΦΠΑ 6%).

Β. Αναφορικά με τη δασμολογική κατάταξη των εμπορευμάτων

1. Η δασμολογική κατάταξη των εμπορευμάτων πραγματοποιείται αποκλειστικά με βάση τα προβλεπόμενα στο Κοινό Δασμολόγιο της Ευρ. Ένωσης [Κανονισμός (ΕΟΚ) 2658/87, όπως τροποποιήθηκε από τον Κανονισμό αριθμ.2019/1776 (Συνδυασμένη Ονοματολογία-Σ.Ο. για το έτος 2020)], τους Γενικούς Κανόνες ερμηνείας αυτού καθώς και με τις Επεξηγηματικές Σημειώσεις της Συνδυασμένης Ονοματολογίας (Σ.Ο.) και του Παγκόσμιου Οργανισμού Τελωνείων (Π.Ο.Τ.).

2. Τονίζεται ότι στο Κοινό Δασμολόγιο της Ε. Ένωσης τα προϊόντα περιγράφονται, σε πολλές περιπτώσεις, με γενικούς ορισμούς και, για τον λόγο αυτό, απαιτείται η αναλυτική και κατά περίπτωση εξέταση (case by case) του καθενός εξ' αυτών (κάτι που έχει τονιστεί επανειλημμένα από την Ε. Επιτροπή και έχει καταγραφεί σε αποφάσεις του Δικαστηρίου της Ε. Ένωσης), ούτως ώστε να διενεργηθεί επιτυχώς και με ασφάλεια η δασμολογική κατάταξη αυτών.

Τροποποιήσεις που επέρχονται στο Παράρτημα ΙΙΙ του Κώδικα ΦΠΑ (2859/00) με την παρ. 1 και 2 του άρθρου 1 του Α μέρους του ΠΝΠ (ΦΕΚ Α, 68/ 20/03/2020):

Κεφάλαιο Α. ΑΓΑΘΑ

- Παράγραφος 50. Στο Παράρτημα ΙΙΙ προστίθεται η παράγραφος 50 σύμφωνα με την οποία οι μάσκες προστασίας και τα γάντια για την ιατρική (για την προστασία από ιούς και την αποφυγή μετάδοσης ασθενειών - νοσοκομειακή και ιδιωτική χρήση) (ΔΚ ΕΧ 3926, ΕΧ 4015, ΕΧ 4818 και ΕΧ 6307), το σαπούνι και άλλα παρασκευάσματα για την ατομική υγιεινή των ΔΚ ΕΧ 3401 και ΕΧ 3402, τα αντισηπτικά διαλύματα, αντισηπτικά μαντιλάκια και άλλα αντισηπτικά παρασκευάσματα των ΔΚ 3307 ΕΧ, ΕΧ 3401, ΕΧ 2828, ΕΧ 3402, ΕΧ 3808 και ΕΧ 3824, η αιθυλική αλκοόλη μετουσιωμένη της ΔΚ ΕΧ 2207, η οποία προορίζεται ως πρώτη ύλη για την παραγωγή αντισηπτικών και η καθαρή αιθυλική αλκοόλη μη μετουσιωμένη γεωργικής προέλευσης με αλκοολικό τίτλο 95% της ΔΚ ΕΧ 2207, η οποία διατίθεται εμφιαλωμένη στη λιανική πώληση σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 8 του ν.2969/2001 (ΦΕΚ Α 281), μετατάσσονται στον συντελεστή του φόρου έξι τοις εκατό (6%), έως τις 31 Δεκεμβρίου 2020.

Αναλυτικά σας γνωρίζουμε αναφορικά με τις δασμολογικές κλάσεις (ΔΚ) που αναφέρονται στην παράγραφο 50:

α. Μάσκες προστασίας και γάντια για την ιατρική (για την προστασία από ιούς και την αποφυγή μετάδοσης ασθενειών-νοσοκομειακή και ιδιωτική χρήση) των ΔΚ ΕΧ 3926, ΕΧ 4015, ΕΧ 4818 και ΕΧ 6307, συντελεστής ΦΠΑ 6%.

ΔΚ 3926: Όταν αποτελούνται από πλαστικές ύλες,

ΔΚ 4015: Όταν αποτελούνται από καουτσούκ βουλκανισμένο, μη σκληρυμένο, ΔΚ 4818: Όταν αποτελούνται από χαρτί, ΔΚ 6307: Όταν αποτελούνται από υφαντικές ύλες.

Επισημαίνεται ότι, οι μάσκες και τα γάντια προστασίας που υπάγονται στις προαναφερόμενες δασμολογικές κλάσεις, μπορούν να είναι είτε μίας χρήσης είτε επαναλαμβανόμενων χρήσεων.

Οι μάσκες και τα γάντια προστασίας που κατατάσσονται στις προαναφερόμενες δασμολογικές κλάσεις, υπάγονται στον υπερμειωμένο συντελεστή ΦΠΑ 6% εφόσον πρόκειται να χρησιμοποιηθούν για σκοπούς αποφυγής μετάδοσης ασθενειών. Συνεπώς οι μάσκες και τα γάντια για οικιακές εργασίες, επαγγελματικές χρήσεις, βιομηχανικές χρήσεις κλπ (πχ γάντια για χρήση στην κουζίνα, για την κηπουρική, ή και τα συνεργεία αυτοκινήτων κλπ.) εξακολουθούν να υπάγονται σε κανονικό συντελεστή ΦΠΑ 24%.

β. Σαπούνι και άλλα παρασκευάσματα για την ατομική υγιεινή των ΔΚ ΕΧ 3401 και ΕΧ 3402, συντελεστής ΦΠΑ 6%.

(ΔΚ) 3401:

Ο υπερμειωμένος συντελεστής ΦΠΑ 6% εφαρμόζεται στα ακόλουθα προϊόντα της δασμολογικής κλάσης αυτής, που προορίζονται για την ατομική υγιεινή:

- Σαπούνια, προϊόντα και παρασκευάσματα οργανικά που ενεργούν πάνω στην επιφανειακή τάση, σε ράβδους, σε σχήμα στρογγυλού ψωμιού, σε τεμάχια ή είδη έκτυπα, και ειδικότερα:

- όλα τα κοινά σαπούνια προσωπικού καθαρισμού και υγιεινής κάθε τύπου, είτε σε στέρεη μορφή (π.χ. σε πλάκες) είτε σε υγρή μορφή (π.χ. υγροσάπουνα, κρεμοσάπουνα).

- ειδικότερες κατηγορίες σαπουνιών υγιεινής, όπως τα απολυμαντικά σαπούνια (π.χ. αυτά που παρουσιάζονται σε στερεή μορφή και περιέχουν μικρές ποσότητες φαινόλης, κρεόλης, ναφθόλης, φορμαλδεύδη κ.λπ.), τα σαπούνια γλυκερίνης, και τα σαπούνια για ιατρικές χρήσεις (π.χ. αυτά που περιέχουν βορικό οξύ, σαλικυλικό οξύ, θείο, σουλφοναμίδια ή άλλες φαρμακευτικές ουσίες),

- χαρτί, βάτες, πιλήματα, και μη υφασμένα υφάσματα, εμποτισμένα, επιχρισμένα ή καλυμμένα με σαπούνι ή απορρυπαντικά

- σαπούνια σε άλλες μορφές, όπως π.χ. σε νιφάδες, σε μορφή κόκκων ή σκόνες

- προϊόντα και παρασκευάσματα οργανικά που ενεργούν πάνω στην επιφανειακή τάση που

προορίζονται για το πλύσιμο του δέρματος, με μορφή υγρού ή κρέμας, συσκευασμένα για τη λιανική πώληση.

- αποστειρωμένα υγρά μαντηλάκια χωρίς αλκοόλη, εμποτισμένα με απιονισμένο νερό, που περιέχουν απορρυπαντικό και άλλες καθαριστικές ουσίες (τα υγρά μαντηλάκια που περιέχουν αλκοόλη υπάγονται στη ΔΚ 3808 και επίσης υπάγονται σε ΦΠΑ 6% - βλ. κατωτέρω).

Επισημαίνεται ότι, παραμένουν στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ 24% προϊόντα της ΔΚ 3401 άλλα από τα προαναφερόμενα, όπως π.χ. σαπούνια λειαντικά, σαπούνια στίλβωσης, σαπούνια για βιομηχανικές χρήσεις, σαπούνια για σκοπούς αισθητικής, δεδομένου ότι δεν χρησιμοποιούνται για την ατομική υγιεινή.

Δασμολογική κλάση (ΔΚ) 3402

Τα είδη της παρούσας κλάσης που υπάγονται στον υπερμειωμένο συντελεστή ΦΠΑ 6%, είναι ειδικότερα τα ακόλουθα:

- τα οργανικά παρασκευάσματα που ενεργούν πάνω στην επιφανειακή τάση που προορίζονται για το πλύσιμο του δέρματος, με μορφή υγρού ή κρέμας, που δεν είναι συσκευασμένα για τη λιανική πώληση. Τα προϊόντα αυτά όταν παρουσιάζονται συσκευασμένα για τη λιανική πώληση κατατάσσονται, όπως αναφέρεται ανωτέρω, στη ΔΚ 3401.

- τα παρασκευάσματα τύπου «χλωρίνης» (τα οποία π.χ. αποτελούνται από υποχλωριώδη συστατικά, μη ιοντικά τασιενεργά, λευκαντικούς παράγοντες, σαπούνη, αρωματικές ουσίες κ.λπ.) κ.α.

Συνακόλουθα στον υπερμειωμένο συντελεστή ΦΠΑ 6% υπάγονται τα προϊόντα της ΔΚ 3402 εφόσον χρησιμοποιούνται για την ατομική υγιεινή του ανθρώπου με στόχο την διατήρηση της καλής ατομικής καθαριότητας και την αποφυγή διάδοσης ασθενειών. Κατά συνέπεια, κάθε άλλο είδος της ΔΚ 3402, που δεν ανήκει στα προαναφερόμενα, όπως είναι τα προϊόντα καθαρισμού επιφανειών και πατωμάτων, απορρυπαντικά και άλλα παρασκευάσματα καθαρισμού ρούχων, απορρυπαντικά πιάτων και σκευών κουζίνας, κλπ. εξακολουθεί να υπάγεται στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ 24%.

γ. Αντισηπτικά διαλύματα, αντισηπτικά μαντηλάκια και άλλα αντισηπτικά παρασκευάσματα των, ΔΚ ΕΧ 3401, ΕΧ 2828, ΕΧ 3402, ΕΧ 3808, ΕΧ 3824 και ΕΧ 3307, συντελεστής ΦΠΑ 6%.

ΔΚ 2828:

Η παρούσα κλάση περιλαμβάνει, μεταξύ άλλων, υδατικά διαλύματα υποχλωριώδους νατρίου που προορίζονται να χρησιμοποιηθούν για την αναστολή της μικροβιακής ανάπτυξης σε υγρά. Ειδικότερα, σε συντελεστή ΦΠΑ 6% υπάγονται:

- Τα υδατικά διαλύματα γνωστά και ως εμπορική χλωρίνη (bleach, eau de Javel), που χρησιμοποιούνται, μεταξύ άλλων, για την απολύμανση χώρων ή την απολύμανση του νερού από μικροβιακούς παράγοντες.

- Τα υδατικά διαλύματα που χρησιμοποιούνται μεταξύ άλλων στην ιατρική ως αντισηπτικά προϊόντα. Τα είδη αυτά, με την πρόσμιξη βορικού οξέος, είναι επίσης γνωστά ως διαλύματα Dakin.

ΔΚ 3808:

Στην παρούσα κλάση περιλαμβάνονται, μεταξύ άλλων, τα απολυμαντικά και παρόμοια προϊόντα που παρουσιάζονται σε μορφές ή συσκευασίες για τη λιανική πώληση. Προϊόντα της κλάσης αυτής που υπάγονται στον υπερμειωμένο συντελεστή ΦΠΑ 6% είναι τα ακόλουθα:

- τα αλκοολικά διαλύματα (π.χ. ισοπροπυλικής αλκοόλης) για την απολύμανση των χεριών που περιέχουν γλυκερίνη ή και άλλες ουσίες (π.χ. αλόη). Τα είδη αυτά μπορεί να παρουσιάζονται και με μορφές σπρέι, γέλης κ.λπ.

- Τα μαντηλάκια που διαθέτουν αλκοόλη (ισοπροπυλική αλκοόλη) και έχουν αντισηπτικές και απολυμαντικές ιδιότητες.

- Τα προϊόντα που στο εμπόριο διατίθενται ως «αλκοολούχες λοσιόν» και αποτελούνται, για

παράδειγμα, από μετουσιωμένη αλκοόλη, νερό, γλυκερίνη, φθαλικό διαιθυλεστέρα και αρωματικές ουσίες.

- Απολυμαντικά προϊόντα που προορίζονται για τον καθαρισμό των χώρων των νοσοκομείων ή των ιατρικών εργαλείων.

Κάθε άλλο είδος της ΔΚ 3808 που δεν εμπίπτει στα προαναφερόμενα, δηλαδή δεν χρησιμοποιείται για αντισηπτικούς ή απολυμαντικούς σκοπούς, εξακολουθεί να υπάγεται στον κατά περίπτωση προβλεπόμενο συντελεστή ΦΠΑ.

Διευκρινίζεται ότι, οι διατάξεις της παραγράφου 39 του Παραρτήματος ΙΙΙ του ν. 2859/00 παραμένουν σε ισχύ.

ΔΚ 3824:

Σε συντελεστή ΦΠΑ 6% υπάγονται αποκλειστικά τα χημικά προϊόντα της κλάσης αυτής που προορίζονται να χρησιμοποιηθούν για σκοπούς αντισηπτικούς ή απολυμαντικούς για την ατομική υγιεινή, και δεν είναι δυνατόν να καταταγούν, σύμφωνα με τα χαρακτηριστικά τους, σε άλλη δασμολογική κλάση όπως αυτές που προαναφέρθηκαν.

ΔΚ 3307:

Σε συντελεστή ΦΠΑ 6% υπάγονται αποκλειστικά και μόνο τυχόν προϊόντα της κλάσης αυτής που έχουν αντισηπτική δράση.

ΔΚ EX 3401, και EX 3402:

Τα προϊόντα που περιλαμβάνονται, ως αναλύονται ανωτέρω στο στοιχείο β και τα οποία έχουν αντισηπτική δράση.

δ. Αιθυλική αλκοόλη της ΔΚ 2207, συντελεστής ΦΠΑ 6%.

Ωστόσο, για σκοπούς ΦΠΑ, ο υπερμειωμένος συντελεστής 6% εφαρμόζεται μόνο στην αλκοόλη όπως αυτή περιγράφεται στο κείμενο του νόμου, ήτοι

- στη μετουσιωμένη αιθυλική αλκοόλη που προορίζεται ως πρώτη ύλη για την παραγωγή αντισηπτικών, καθώς και

- στην καθαρή, μη μετουσιωμένη αιθυλική αλκοόλη (καθαρό οινόπνευμα) γεωργικής προέλευσης με αλκοολικό τίτλο 95% η οποία διατίθεται εμφιαλωμένη στη λιανική πώληση, για ατομική υγιεινή και προστασία, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 8 του ν.2969/2001 (ΦΕΚ Α 281) δηλαδή δεν περιλαμβάνει τα προηγούμενα στάδια, πριν τη λιανική πώληση, συναλλαγής.

Τέλος, οι ενδιαφερόμενοι μπορούν να αναζητήσουν το Κοινό Δασμολόγιο της Ε. Ένωσης, στη σχετική ιστοσελίδα της Επίσημης Εφημερίδας της Ε. Ένωσης, <https://eur-lex.europa.eu/homepage.html?locale=el>.

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2042/27.3.2020.- Κοινοποίηση διατάξεων των άρθρων 1, 9, 10, 21 και 22 του ν. 4664/2020: «Κύρωση της από 24.12.2019 Π.Ν.Π. «Κατεπείγουσες ρυθμίσεις για την αύξηση του ποσού του Κοινωνικού Μερισματος για το έτος 2019, την παράταση ισχύος του εξωδικαστικού μηχανισμού ρύθμισης οφειλών και την παράταση της προθεσμίας κατάργησης Υποθηκοφυλακείων και Κτηματολογικών Γραφείων» (Α' 212) και άλλες διατάξεις.» (ΦΕΚ Α' 32/14.2.2020).

3. Οι διατάξεις του άρθρου 10 αναφέρονται στην τροποποίηση του Παραρτήματος ΙΙΙ του Κώδικα Φ.Π.Α., κύρωση με ν. 2859/2000 (Α' 248), σχετικά με τον μειωμένο συντελεστή για αγαθά και για υπηρεσίες που παρέχονται σε ασθενείς με δυσίατα νοσήματα.

α. Ειδικότερα, με την παράγραφο 1 του άρθρου 10 του ως άνω νόμου στο Κεφάλαιο Α' «Αγαθά» του παραρτήματος ΙΙΙ του Κώδικα Φ.Π.Α. αντικαθίσταται η παράγραφος 37 αυτού, με την οποία από 14.2.2020 και εφεξής υπάγονται στον μειωμένο συντελεστή 6% φάρμακα για την ιατρική του ανθρώπου των δασμολογικών κλάσεων 3003 και 3004 (ΔΚ EX 3003 και EX3004), εμβόλια

και ανοσολογικά προϊόντα για την ιατρική του ανθρώπου της δασμολογικής κλάσης 3002 (ΔΚ EX 3002), ραδιενεργά παρασκευάσματα για την ιατρική του ανθρώπου, για διαγνωστικούς ή θεραπευτικούς σκοπούς της ΔΚ EX 2844, σκιατικά παρασκευάσματα για διαγνωστικούς σκοπούς για την ιατρική του ανθρώπου της ΔΚ EX 3006, άλλα διαγνωστικά παρασκευάσματα ή αντιδραστήρια για την ιατρική του ανθρώπου των ΔΚ EX 3002, ΔΚ EX 3006, ΔΚ EX 3822 και ΔΚ EX 3824.

β. Επιπλέον, με την παράγραφο 2 του άρθρου 10 του κοινοποιούμενου νόμου, στο Κεφάλαιο Β' «Υπηρεσίες» του Παραρτήματος ΙΙΙ του Κώδικα Φ.Π.Α. προστίθεται παράγραφος 7 με την οποία από 14.2.2020 και εφεξής υπάγονται στον μειωμένο συντελεστή 6% η διενέργεια ακτινοθεραπευτικών πράξεων που περιλαμβάνονται στην υπ' αριθμ. Υ4α/48545 (Β' 2408/31.8.2012) κοινή απόφαση των Υπουργών Οικονομικών -Εργασίας, Κοινωνικής Ασφάλισης και Πρόνοιας - Υγείας, όπως ισχύει, εφόσον αυτές δεν απαλλάσσονται με το άρθρο 22 του Κώδικα Φ.Π.Α.

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε.2080/5.6.2020.- Κοινοποίηση των διατάξεων του άρθρου 11 του ν. 4690/2020 (ΦΕΚ 104 Α) αναφορικά με την εφαρμογή μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ 13% σε συγκεκριμένα αγαθά και υπηρεσίες και παροχή οδηγιών για την εφαρμογή τους.

Σας κοινοποιούμε για ενημέρωση και εφαρμογή τις διατάξεις του άρθρου 11 του ν. 4690/2020 με βάση τις οποίες επέρχεται μείωση του συντελεστή ΦΠΑ σε συγκεκριμένα αγαθά και υπηρεσίες από 01.06.2020 έως και 31.10.2020 και διευκρινίζονται τα ακόλουθα:

1. Στο Κεφάλαιο Α. ΑΓΑΘΑ του Παραρτήματος ΙΙΙ του Κώδικα ΦΠΑ (ν.2859/2000) αναφέρονται τα προϊόντα που υπόκεινται σε μειωμένο και υπερμειωμένο συντελεστή ΦΠΑ 13% και 6% αντίστοιχα, τα οποία περιγράφονται και προσδιορίζονται με την αντίστοιχη Δασμολογική κλάση (Δ.Κ.) του Κοινού Δασμολογίου της Ε.Ε (καν. αριθ. 2658/87, όπως έχει τροποποιηθεί και ισχύει). Για την αποφυγή παρερμηνειών αναφέρουμε ότι η ένδειξη «ΕΧ» σε ορισμένες δασμολογικές κλάσεις που αναφέρονται στο Παράρτημα ΙΙΙ σημαίνει ότι σε μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ υπάγονται αποκλειστικά τα είδη που κατονομάζονται αναλυτικά στην εκάστοτε παράγραφο του Παραρτήματος ΙΙΙ, και όχι όλα ανεξαιρέτως τα είδη που υπάγονται στη συγκεκριμένη δασμολογική κλάση του Κοινού Δασμολογίου, σύμφωνα με το κείμενο αυτής. Με άλλα λόγια, η ένδειξη «ΕΧ» περιορίζει το εύρος της δασμολογικής κλάσης δίπλα από την οποία αναγράφεται, όσον αφορά την εφαρμογή του μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ σε συγκεκριμένα μόνο είδη από αυτά τα οποία υπάγονται στην εν λόγω κλάση.

2. Η δασμολογική κατάταξη των εμπορευμάτων πραγματοποιείται αποκλειστικά με βάση τα προβλεπόμενα στο Κοινό Δασμολόγιο της Ευρ. Ένωσης [Κανονισμός (ΕΟΚ) 2658/87, όπως τροποποιήθηκε από τον Κανονισμό αριθμ.2019/1776 (Συνδυασμένη Ονοματολογία-Σ.Ο. για το έτος 2020)], τους Γενικούς Κανόνες ερμηνείας αυτού καθώς και με τις Επεξηγηματικές Σημειώσεις της Συνδυασμένης Ονοματολογίας (Σ.Ο.) και του Παγκόσμιου Οργανισμού Τελωνείων (Π.Ο.Τ.).

3. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1α του άρθρου 11 του ν. 4690/2020, για τα μη αλκοολούχα ποτά, χωρίς προσθήκη αλκοόλης σε οποιοδήποτε αναλογία, που υπάγονται στη ΔΚ 2202 και για τα αεριούχα νερά της ΔΚ 2201 ο συντελεστής του φόρου καθορίζεται σε δεκατρία τοις εκατό (13%).

4. Η δασμολογική κλάση 2201 περιλαμβάνει νερά, στα οποία περιλαμβάνονται και τα φυσικά ή τεχνητά μεταλλικά νερά και τα αεριούχα νερά, χωρίς προσθήκη ζάχαρης ή άλλων γλυκαντικών ούτε αρωματισμένα. Στην κλάση αυτή περιλαμβάνεται επίσης ο πάγος και το χιόνι.

Τα προϊόντα της δασμολογικής κλάσης 2202 γενικά είναι μη αλκοολούχα ποτά (ο αλκοολικός τίτλος τους δεν πρέπει να υπερβαίνει κατ' όγκο το 0,5% vol) που είναι κατάλληλα και προορίζονται άμεσα, όπως παρουσιάζονται, για κατανάλωση από τον άνθρωπο με πόση, χωρίς περαιτέρω επεξεργασία (π.χ. διάλυση με νερό), ανεξάρτητα από τη λαμβανόμενη ποσότητα ή

τους ειδικότερους σκοπούς που είναι δυνατό να εξυπηρετεί η κατανάλωση των διαφόρων ειδών υγρών, στον βαθμό που δεν περιλαμβάνονται σε άλλη, ειδικότερη, κλάση. Καθαρά υποκειμενικοί, μεταβλητοί παράγοντες, όπως ο τρόπος λήψης των εν λόγω ποτών ή ο σκοπός για τον οποίο καταναλώνονται, δεν έχουν σημασία για την κατάταξή τους

5. Ειδικότερα, η κλάση 2202 περιλαμβάνει:

Α) Νερά, στα οποία περιλαμβάνονται και τα μεταλλικά και τα αεριούχα νερά, με προσθήκη ζάχαρης ή άλλων γλυκαντικών ή αρωματισμένα

Στην κατηγορία αυτή περιλαμβάνονται, μεταξύ άλλων:

α) Τα φυσικά ή τεχνητά μεταλλικά νερά, με προσθήκη ζάχαρης ή άλλων γλυκαντικών ή αρωματισμένα (τα προϊόντα αυτά, όταν παρουσιάζονται χωρίς προσθήκη ζάχαρης ή άλλων γλυκαντικών ούτε είναι αρωματισμένα κατατάσσονται στην κλάση 2201).

β) Ποτά όπως λεμονάδα, πορτοκαλάδα, λεμονίτα, βυσινάδα, ποτά τύπου κόλα, γκαζόζα, ice-tea κ.λπ. Τα προϊόντα αυτά αποτελούνται από συνηθισμένο πόσιμο νερό, με ή χωρίς προσθήκη ζάχαρης ή άλλων γλυκαντικών, αρωματισμένα με χυμούς φρούτων ή αποστάγματα ή σύνθετα εκχυλισματα, στα οποία προστίθενται μερικές φορές κιτρικό οξύ ή τρυγικό οξύ. Συχνά έχουν προσθήκη αερίου διοξειδίου του άνθρακα και γενικά παρουσιάζονται σε φιάλες ή άλλα αεροστεγή δοχεία. Τα συγκεκριμένα ποτά μπορεί να περιέχουν αντιοξειδωτικά, βιταμίνες, σταθεροποιητές ή κινίνη.

Β) Μπύρα χωρίς αλκοόλη.

Επισημαίνουμε ότι στο μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ υπάγονται μόνο τα προϊόντα χωρίς προσθήκη αλκοόλης σε οποιοδήποτε αναλογία. Συνεπώς, εάν ποτό με την ονομασία μπύρα έχει προέλθει από διαδικασία στην οποία απόκτησε αλκοολικό τίτλο με βαθμό μεγαλύτερο του μηδενός και, σύμφωνα με τα ανωτέρω κατατάσσεται στην ΔΚ ΕΧ 2202, τότε ο συντελεστής ΦΠΑ που εφαρμόζεται είναι εικοσιτέσσερα τα εκατό (24%).

Γ) Άλλα μη αλκοολούχα ποτά, με εξαίρεση τους φυσικούς και τους συμπυκνωμένους χυμούς φρούτων ή λαχανικών της κλάσης 2009

Στην κατηγορία αυτή περιλαμβάνονται, μεταξύ άλλων:

α) Ο καφές έτοιμος προς πόση (π.χ. ελληνικός, φραπέ κ.λπ.), το τσάι έτοιμο προς πόση, άλλα αφεψήματα έτοιμα προς πόση (π.χ. χαμομήλι, μέντα, φασκόμηλο κ.λπ.), τα ποτά με βάση τη σόγια που χρησιμοποιούνται κυρίως ως υποκατάστατα του γάλακτος, άλλα υποκατάστατα του γάλακτος (π.χ. «γάλα» αμυγδάλου, ρυζιού, καρύδας, βρώμης, κάσιους κ.λπ.), οι φρουτοχυμοί και το νέκταρ χυμών (που διαφοροποιούνται από τους φυσικούς και τους συμπυκνωμένους χυμούς της κλάσης 2009 λόγω, κυρίως, της προσθήκης νερού) κ.λπ.

β) Ορισμένα άλλα ποτά έτοιμα για κατανάλωση, όπως αυτά με βάση το γάλα και το κακάο (π.χ. σοκολατούχο γάλα).

γ) Τα τονωτικά παρασκευάσματα που μπορούν να καταναλωθούν απευθείας ως ποτά, έστω και αν λαμβάνονται σε μικρές ποσότητες (κυρίως με κουταλιές). Τα εν λόγω μη αλκοολούχα ποτά, που συχνά αναφέρονται ως συμπληρώματα διατροφής, είναι δυνατόν να παρασκευάζονται με βάση εκχυλισματα φυτών (περιλαμβανομένων των βοτάνων) και να περιέχουν πρόσθετες βιταμίνες ή/και μέταλλα. Κατά κανόνα, τα εν λόγω παρασκευάσματα συμβάλλουν στη διατήρηση της καλής κατάστασης του οργανισμού και της υγείας. Στην κατηγορία αυτή ανήκουν τα ισotonικά πόσιμα παρασκευάσματα και τα ενεργειακά ποτά (π.χ. για τους αθλητές).

Τα μη αλκοολούχα τονωτικά παρασκευάσματα που πρέπει να διαλυθούν προτού να καταναλωθούν ως ποτά δεν περιλαμβάνονται στο παρόν κεφάλαιο και υπάγονται γενικά στην κλάση 2106 του Δασμολογίου.

δ) Το υγρό προϊόν που ονομάζεται στο εμπόριο «filled milk», εφόσον πρόκειται για ποτό έτοιμο για κατανάλωση. Βάση για την παρασκευή του εν λόγω προϊόντος (filled milk) είναι

το αποκορυφωμένο γάλα ή η σκόνη αποκορυφωμένου γάλακτος στα οποία προστίθενται εξευγενισμένα φυτικά λίπη ή έλαια σε ποσότητα σχεδόν ίση προς την ποσότητα του φυσικού λίπους που έχει αφαιρεθεί από το αρχικό πλήρες γάλα.

ε) Πόσιμοι ηλεκτρολύτες, π.χ. υδατικό διάλυμα ηλεκτρολύτη, που διατίθεται για τη λιανική πώληση και περιέχει δεξτρώζη, φρουκτόζη, γεύσεις φρούτων, κιτρικό κάλιο, χλωριούχο νάτριο, χρωστική ουσία και νερό. Προορίζεται να χρησιμοποιηθεί σε δόσεις, χωρίς περαιτέρω προετοιμασία ή αραίωση, για τα μωρά και τα παιδιά, με σκοπό την αποκατάσταση υγρών και μετέλλων που χάθηκαν κατά τη διάρροια ή τον εμετό.

στ) Ασπράδι αυγών που διατίθεται σε συσκευασίες λιανικής πώλησης, άμεσο προς πόση ως έχει.

Ενημερώνουμε τους ενδιαφερόμενους ότι το Κοινό Δασμολόγιο της Ε. Ένωσης μπορεί να αναζητηθεί στη σχετική ιστοσελίδα της Επίσημης Εφημερίδας της Ε. Ένωσης. Μεταβαίνοντας στην αρχική σελίδα της διεύθυνσης <https://eur-lex.europa.eu/homepage.html?locale=el> οι ενδιαφερόμενοι μπορούν να πληκτρολογήσουν στο πεδίο ΑΝΑΖΗΤΗΣΗ (ΓΡΗΓΟΡΗ ΑΝΑΖΗΤΗΣΗ) τον αριθμό 2019/1776, που είναι, όπως προαναφέρθηκε, το Κοινό Δασμολόγιο της Ε. Ένωσης (Συνδυασμένη Ονοματολογία) που ισχύει για το έτος 2020, και να το «αποθηκεύσουν» με μία μορφή pdf.

6. Στο Κεφάλαιο Β. ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ του Παραρτήματος ΙΙΙ του Κώδικα ΦΠΑ περιλαμβάνονται οι υπηρεσίες που υπάγονται στον μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ (13%) και, όπου γίνεται ειδική πρόβλεψη, στον υπερμειωμένο συντελεστή ΦΠΑ (6%). Με τις διατάξεις του άρθρου 11 του ν.4690/2020 επέρχονται από 01.06.2020 έως και 31.10.2020 οι κάτωθι τροποποιήσεις:

α. Με τις διατάξεις της περίπτωσης β' της παραγράφου 1 αντικαθίσταται η παράγραφος 1 του Κεφαλαίου Β. ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ του Παραρτήματος ΙΙΙ και με τις νέες διατάξεις της παραγράφου αυτής περιλαμβάνονται πλέον τα εισιτήρια των κινηματογράφων στο Παράρτημα αυτό και υπάγονται στο μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ (13%), ενώ τα εισιτήρια των θεατρικών παραστάσεων και των συναυλιών παραμένουν στον υπερμειωμένο συντελεστή ΦΠΑ (6%).

β. Με τις διατάξεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 1 προστίθεται νέα παράγραφος 1α στο Κεφάλαιο Β. ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ, σύμφωνα με την οποία οι μεταφορές προσώπων και των αποσκευών τους υπάγονται στον μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ (13%). Η διάταξη αυτή καταλαμβάνει μεταφορές προσώπων κάθε είδους, χερσαίες, θαλάσσιες ή εναέριες, οι οποίες πραγματοποιούνται είτε με εισιτήριο για κάθε επιβάτη, είτε ως ομαδική μεταφορά προσώπων, όπως τουριστών για λογαριασμό πρακτορείου ταξιδιών ή του προσωπικού μιας επιχείρησης. Επίσης, καταλαμβάνει τις μεταφορές προσώπων που παρέχουν οι εκμεταλλευτές Ε.Δ.Χ. αυτοκινήτων (ΤΑΞΙ). Για τους σκοπούς της εν λόγω διάταξης, ως αποσκευές θεωρούνται οι βαλίτσες και άλλες τσάντες ταξιδιού με τα προσωπικά είδη των επιβατών, καθώς και κινητά πράγματα, που μεταφέρονται ως χειραποσκευές και συνοδεύονται από τους επιβάτες κατά τη διάρκεια του ταξιδιού. Δεν περιλαμβάνονται άλλα αγαθά του ταξιδιώτη που δεν αποτελούν αποσκευή, όπως τα αυτοκίνητα. Η μεταφορά των αγαθών αυτών υπάγεται στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ (24%).

γ. Με την περίπτωση δ' της παραγράφου 1 αντικαθίσταται η παράγραφος 6 του Κεφαλαίου Β.ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ που αφορά στις υπηρεσίες εστίασης. Με τις νέες διατάξεις της παραγράφου 6 διευρύνεται η εφαρμογή του μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ (13%) στις επιτόπιες καταναλώσεις μη αλκοολούχων ποτών γενικά, χυμών και ροφημάτων. Παραμένει, ωστόσο, στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ η εκμετάλλευση κέντρων διασκέδασης, καθώς και η διάθεση ποτών που περιέχουν οινόπνευμα σε οποιαδήποτε αναλογία.

Σε σχέση με την ανωτέρω αλλαγή του εφαρμοστέου συντελεστή ΦΠΑ στις υπηρεσίες εστίασης από 01.06.2020 έως 31-10-2020, γίνεται δεκτό η διάκριση ως προς την εφαρμογή των συντελεστών ΦΠΑ από ξενοδοχειακές επιχειρήσεις που παρέχουν υπηρεσίες διαμονής και εστίασης ή και άλλες

υπηρεσίες έναντι ενιαίας τιμής της οποίας ο διαχωρισμός στους επί μέρους συντελεστές δεν είναι εφικτός, να γίνεται ως εξής:

- i. Διαμονή με πρωινό: η ενιαία τιμή υπάγεται στον μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ.
- ii. Διαμονή με ημιδιατροφή (πρωινό και γεύμα): η ενιαία τιμή υπάγεται στον μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ καθώς θεωρείται ότι η κατανάλωση κατά το γεύμα ποτών τα οποία περιέχουν οινόπνευμα σε οποιαδήποτε αναλογία, αποτελεί παροχή παρεπόμενη και αμελητέα.
- iii. Διαμονή με πλήρη διατροφή (full board - πρωινό, μεσημεριανό, βραδινό γεύμα): 5% της ενιαίας τιμής υπάγεται στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ ως αντιπαροχή που καταβάλλεται για τη διάθεση ποτών τα οποία περιέχουν οινόπνευμα σε οποιαδήποτε αναλογία.
- iv. Διαμονή με το σύστημα all inclusive: 10% της ενιαίας τιμής υπάγεται στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ ως σύνθετη παροχή υπηρεσιών η οποία δεν μπορεί να προσδιορισθεί με σαφή τρόπο (Κεφ. Γ' του Παραρτήματος 111).

Διευκρινίζεται ότι τα ανωτέρω ποσοστά δεν είναι δεσμευτικά για τις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις στην περίπτωση που μπορούν να διαχωρίσουν την αξία των επιμέρους παροχών τους, οπότε και να εφαρμόσουν τον συντελεστή ΦΠΑ που αναλογεί σε κάθε παροχή. Εξυπακούεται ότι, αν στην ενιαία τιμή της περίπτωσης γ' ανωτέρω δεν περιλαμβάνεται η διάθεση ποτών τα οποία περιέχουν οινόπνευμα σε οποιαδήποτε αναλογία, εφαρμόζεται ο μειωμένος συντελεστής ΦΠΑ στο σύνολο της αντιπαροχής.

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2138/7.8.2020.- Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 40 και 79 του ν. 4646/2019 (Α' 201) και του άρθρου 10 του ν. 4664/2020 (Α' 32) αναφορικά με την εφαρμογή μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ.

Αναφορικά με το παραπάνω θέμα και σε συνέχεια των υπ αριθ.1) και 2) σχετικών εγκυκλίων κοινοποίησης των ν.4646/2019 και ν.4664/2020 όπως και σχετικών ερωτημάτων εταιρειών και φορέων, παρέχονται οδηγίες για την ορθή εφαρμογή των παραγράφων 26, 37, 48 και 49 του παραρτήματος ΙΙΙ του Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας ως προς τον μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ. Ειδικότερα:

ι) Παράγραφος 37 του Παραρτήματος ΙΙΙ του ν.2859/2000

Α. Στο Παράρτημα ΙΙΙ αντικαταστάθηκε η παράγραφος 37 προκειμένου να υπαχθούν στον υπερμειωμένο συντελεστή ΦΠΑ έξι τοις εκατό 6 % τα ανοσολογικά προϊόντα της ΔΚ 3002, τα ραδιενεργά παρασκευάσματα για την ιατρική του ανθρώπου, για διαγνωστικούς ή θεραπευτικούς σκοπούς της ΔΚ ΕΧ 2844, τα σκιατικά παρασκευάσματα για διαγνωστικούς σκοπούς για την ιατρική του ανθρώπου της ΔΚ ΕΧ 3006 και άλλα διαγνωστικά παρασκευάσματα ή αντιδραστήρια για την ιατρική του ανθρώπου των ΔΚ ΕΧ 3002, ΔΚ ΕΧ 3006, ΔΚ ΕΧ 3822 και ΔΚ ΕΧ 3824.

Αναφορικά με τον εφαρμοζόμενο συντελεστή ΦΠΑ στα προϊόντα των προαναφερόμενων δασμολογικών κλάσεων, διευκρινίζονται τα ακόλουθα και παρατίθενται ενδεικτικά παραδείγματα ενώ σχετική ανάλυση υπάρχει στο συνημμένο παράρτημα:

α) Ανοσολογικά προϊόντα της Δ.Κ. 3002 (βλ. σημείο Α) του Παραρτήματος):

Τα «ανοσολογικά προϊόντα» της κλάσης 3002 δηλ, τα πεπτιδία και οι πρωτεΐνες (άλλα από τα είδη της δασμολογικής κλάσης 2937) που συνδέονται άμεσα με τη ρύθμιση των ανοσολογικών διαδικασιών, όπως τα μονοκλωνικά αντισώματα (ΜΑΒ), τα θραύσματα αντισωμάτων, τα συζεύγματα αντισωμάτων και θραυσμάτων αντισωμάτων, οι ιντερλευκίνες, οι ιντερφερόνες (ΙFN), οι χημοκίνες και ορισμένοι παράγοντες νέκρωσης όγκων (TNF), αυξητικοί παράγοντες (GF), αιματοποιητίνες και παράγοντες διέγερσης κοκκωκυττάρων (CSF) υπάγονται σε υπερμειωμένο συντελεστή ΦΠΑ (6%), πχ. προϊόντα που παρουσιάζονται με τη μορφή δόσεων ή είναι συσκευασμένα με τη λιανική πώληση και για ανοσολογικά τεστ της δασμολογικής διάκρισης 300215

Τα εμβόλια για την ιατρική του ανθρώπου της δασμολογικής διάκρισης 300220 παραμένουν σε συντελεστή ΦΠΑ έξι τοις εκατό (6%).

β) Ραδιενεργά παρασκευάσματα της Δ.Κ. 2844 (βλ. σημείο Β) του Παραρτήματος):

Τα ραδιενεργά παρασκευάσματα της ΔΚ ΕΧ 2844, που χρησιμοποιούνται για την ιατρική του ανθρώπου για διαγνωστικούς ή και θεραπευτικούς σκοπούς υπάγονται σε υπερμειωμένο συντελεστή ΦΠΑ (6%).

Πχ τα τεχνητά ραδιενεργά ισότοπα και ενώσεις τεχνητών ραδιενεργών ισότοπων που χρησιμοποιούνται στην ιατρική του ανθρώπου για διαγνωστικούς ή θεραπευτικούς σκοπούς, Αντίθετα, λοιπά χημικά προϊόντα της Δ.Κ. 2844, εξακολουθούν να υπάγονται σε ΦΠΑ 24%.

γ) Σκιατικά παρασκευάσματα Δ.Κ. ΕΧ 3006 (βλ. σημείο Γ) του Παραρτήματος):

Τα σκιατικά παρασκευάσματα για διαγνωστικούς σκοπούς της ΔΚ ΕΧ 3006, για την ιατρική του ανθρώπου, υπάγονται σε υπερμειωμένο συντελεστή ΦΠΑ (6%).

Πχ. σκιατικά παρασκευάσματα για εξετάσεις των εσωτερικών οργάνων, των αρτηριών, των φλεβών κλπ

δ) Άλλα διαγνωστικά παρασκευάσματα ή αντιδραστήρια (βλ. σημείο Δ) του Παραρτήματος):

Τα λοιπά διαγνωστικά παρασκευάσματα ή αντιδραστήρια για την ιατρική του ανθρώπου των ΔΚ ΕΧ 3002, ΔΚ ΕΧ3006, ΔΚ ΕΧ 3822 και ΔΚ ΕΧ 3824, υπάγονται σε υπερμειωμένο συντελεστή ΦΠΑ (6%).

ε) Παραδείγματα διαγνωστικών παρασκευασμάτων ή αντιδραστηρίων με τον αντίστοιχο συντελεστή ΦΠΑ:

- τα διαγνωστικά τεστ και αντιδραστήρια για την ασθένεια του κορωνοϊού που βασίζονται σε ανοσολογικές αντιδράσεις υπάγονται σε υπερμειωμένο συντελεστή ΦΠΑ (6%).

- ΔΚ 3002 αντιοροί για διαγνωστικές χρήσεις στην ιατρική του ανθρώπου υπάγονται σε υπερμειωμένο συντελεστή ΦΠΑ (6%).

- Αίμα ζώων της ΔΚ 3002, παρασκευασμένο για θεραπευτικές, προφυλακτικές χρήσεις στην ιατρική του ανθρώπου, ο συντελεστής ΦΠΑ που εφαρμόζεται σε αυτά είναι δεκατρία τοις εκατό (13%),

- άλλα κλάσματα αίματος της ΔΚ 3002 για θεραπευτικές χρήσεις στην ιατρική του ανθρώπου, ο συντελεστής ΦΠΑ που εφαρμόζεται σε αυτά είναι δεκατρία τοις εκατό (13%),

- Αίμα ζώων της ΔΚ 3002, παρασκευασμένο για διαγνωστικές χρήσεις στην ιατρική του ανθρώπου, ο συντελεστής ΦΠΑ που εφαρμόζεται σε αυτά είναι έξι τοις εκατό (06%),

- Χημικό παρασκεύασμα για διαγνωστικούς σκοπούς της ΔΚ 3824 και συγκεκριμένα για την πρόκληση τεχνητής ταχυκαρδίας σε ασθενείς που αδυνατούν να ολοκληρώσουν το τεστ κοπώσεως, προκειμένου να υποβληθούν σε σπινθηρογράφημα καρδιάς υπάγεται σε υπερμειωμένο συντελεστή ΦΠΑ (6%)

- Τα αντιδραστήρια των ΔΚ 3002 και ΔΚ 3006 που χρησιμοποιούνται στην κτηνιατρική ή για άλλες χρήσεις (π.χ. στη βιομηχανία, για ελέγχους και μετρήσεις επί τροφίμων ή ποτών κ.λπ.) υπάγονται σε συντελεστή ΦΠΑ 13%.

- Τα αντιδραστήρια της ΔΚ 3822 που χρησιμοποιούνται στην κτηνιατρική ή για άλλες χρήσεις (π.χ. στη βιομηχανία, για ελέγχους και μετρήσεις επί τροφίμων ή ποτών κ.λπ.) υπάγονται σε συντελεστή ΦΠΑ 24%.

- Πιστοποιημένα υλικά αναφοράς ΔΚ 3822, ο συντελεστής ΦΠΑ 24%.

Β. Επιπλέον, αναφορικά με την εφαρμογή του συντελεστή ΦΠΑ στην διενέργεια ακτινοθεραπευτικών πράξεων που περιλαμβάνονται στην υπ' αριθμ. Υ4α/48545 (Β' 2408/31.8.2012) κοινή απόφαση των Υπουργών Οικονομικών -Εργασίας, Κοινωνικής Ασφάλισης και Πρόνοιας - Υγείας, όπως ισχύει, εφόσον αυτές δεν απαλλάσσονται με το άρθρο 22 του Κώδικα Φ.Π.Α. οδηγίες έχουν παρασχεθεί με την Ε.2042/2020 εγκύκλιο κοινοποίησης του ν. 4664/2020

(υπ. αριθ. 2 σχετ.)

ii) Παράγραφος 48 και 49 του Παραρτήματος ΙΙΙ του ν.2859/2000

Στο Παράρτημα ΙΙΙ του Κώδικα ΦΠΑ, προστέθηκαν οι παράγραφοι οι υπ αριθ. 48 και 49 σύμφωνα με τις οποίες μετατάσσονται από τον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ 24 % στον μειωμένο συντελεστή 13% τα καλύμματα κεφαλής ασφάλειας (κράνη) των δικυκλιστών της ΔΚ ΕΧ 6506, οι απορροφητικές πάνες για τα βρέφη από κάθε ύλη της ΔΚ ΕΧ 9619 και τα παιδικά καθίσματα αυτοκινήτου όπως και τα μέρη των παιδικών καθισμάτων της ΔΚ ΕΧ 9401. Διευκρινίζεται ότι:

1. Όσον αφορά τα καλύμματα κεφαλής ασφάλειας των δικυκλιστών (ΔΚ ΕΧ 6506), αυτά περιλαμβάνουν τα κράνη ασφαλείας που προορίζονται για χρήση από πρόσωπα που επιβαίνουν σε μοτοσικλέτες, σκούτερ, μοτοποδήλατα, ποδήλατα, ποδήλατα με βοηθητικό κινητήρα, ή ηλεκτρικά πατίνια. Ευνόητο είναι ότι για τα κράνη αυτά πρέπει να πληρούνται οι όροι και προϋποθέσεις ασφαλείας που προβλέπονται από την σχετική νομοθεσία.

2. Όσον αφορά τις απορροφητικές πάνες για βρέφη (ΔΚ ΕΧ 9619), αυτές περιλαμβάνουν τόσο τις πάνες μίας χρήσης, όσο και τις επαναχρησιμοποιούμενες (επαναπλενόμενες) πάνες από υφαντικές ύλες.

3. Όσον αφορά τα παιδικά καθίσματα αυτοκινήτου (ΔΚ ΕΧ 9401), αυτά περιλαμβάνουν και τα βρεφικά καλαθάκια μεταφοράς (πορτ μπεμπε) εφόσον αυτά είναι σχεδιασμένα να στερεώνονται στο κάθισμα του αυτοκινήτου.

Επιπλέον διασαφηνίζεται ότι η τροποποίηση της Παραγράφου 26 του Παραρτήματος ΙΙΙ του ν.2859/2000 αφορά αναδιτύπωση του κειμένου της παραγράφου προκειμένου να μην υφίσταται σύγχυση ως προς την υπαγωγή, συνολικά, των παιδικών προϊόντων διατροφής του Κεφαλαίου 19 του Δασμολογίου στον μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ δεκατρία τοις εκατό (13%).

Πα τη διευκόλυνσή σας, λόγω της ιδιαίτερα τεχνικής φύσης των ιατροτεχνολογικών προϊόντων που περιλαμβάνονται στην παρ. 37 του Παραρτήματος ΙΙΙ του Κώδικα ΦΠΑ, στο ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ της παρούσας παρέχονται αναλυτικές διευκρινίσεις και παραδείγματα σχετικά με τη δασμολογική κατάταξη των εν λόγω προϊόντων, τα αντικειμενικά τους χαρακτηριστικά και τον τρόπο χρήσης τους.

Συνιστούμε στους ενδιαφερόμενους, για τα προϊόντα που τους ενδιαφέρουν, να συμβουλευονται το Κοινό Δασμολόγιο της Ε. Ένωσης στη σχετική ιστοσελίδα της Επίσημης Εφημερίδας της Ε. Ένωσης. Μεταβαίνοντας στην αρχική σελίδα της διεύθυνσης <https://eur-lex.europa.eu/homepage.html?locale=el> πρέπει να πληκτρολογήσουν στο πεδίο ΑΝΑΖΗΤΗΣΗ (ΓΡΗΓΟΡΗ ΑΝΑΖΗΤΗΣΗ) τον αριθμό 2019/1776, που είναι το Κοινό Δασμολόγιο της Ε. Ένωσης (Συνδυασμένη Ονοματολογία) που ισχύει για το έτος 2020, και να το «κατεβάσουν» με μία μορφή pdf. Με τον τρόπο αυτό θα έχουν μια καλύτερη εικόνα της διάρθρωσης του Δασμολογίου, των σχετικών δασμολογικών κλάσεων, της ονομασίας των προϊόντων καθώς και των νομικών κειμένων (Σημειώσεις κ.λπ.) που διέπουν τα Κεφάλαια αυτού.

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2146/8.9.2020.- Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 11 και 12 του ν. 4714/2020 (ΦΕΚ 148 Α') με τις οποίες τροποποιήθηκε το Παράρτημα ΙΙΙ του Κώδικα ΦΠΑ.

Αναφορικά με το παραπάνω θέμα και σε συνέχεια της ανωτέρω σχετικής εγκυκλίου κοινοποίησης του ν.4714/2020 παρέχονται οδηγίες για την ορθή εφαρμογή του παραρτήματος ΙΙΙ του Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (ν.2859/2000), ως προς τον μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ.

Ειδικότερα:

Α. Με βάση τις διατάξεις του ανωτέρω άρθρου 11 επέρχεται μείωση του συντελεστή ΦΠΑ σε έξι τοις εκατό (6%) στη μουσική που παρουσιάζεται χειρόγραφη ή τυπωμένη, εικονογραφημένη ή μη, έστω και δεμένη της ΔΚ 49.04 του Κοινού Δασμολογίου της Ε.Ε. (Καν. 2658/87, όπως ισχύει).

Η ΔΚ 49.04 περιλαμβάνει κάθε είδους μουσική, ορχηστρική ή φωνητική, τυπωμένη ή σε χειρόγραφο, δεμένη ή μη, εικονογραφημένη ή μη, όποια και αν είναι η μορφή των χρησιμοποιηθέντων μουσικών σημείων (πχ. κλειδιά, σύμβολα, αριθμητικά σύμβολα, μουσική με στοιχεία Braille κλπ).

Η μουσική της κλάσης αυτής μπορεί να είναι τυπωμένη ή γραμμένη σε χαρτί ή άλλο υλικό και μπορεί να έχει τη μορφή χωριστών φύλλων (συμπεριλαμβανομένου του χαρτονιού), δεμένων βιβλίων, κτλ, είτε είναι εικονογραφημένα είτε όχι, είτε συνοδεύονται από κείμενο είτε όχι.

Επιπροσθέτως, η κλάση αυτή περιλαμβάνει είδη όπως τα μουσικά βιβλία ύμνων, τις παρτιτούρες (στις οποίες περιλαμβάνονται και οι μινιατούρες), τις μεθόδους μουσικής διδασκαλίας, με την προϋπόθεση ότι περιλαμβάνουν τεμάχια μουσικής για εκτέλεση ή άσκηση, καθώς και εκπαιδευτικά κείμενα. Τα καλύμματα που χορηγούνται μαζί με τα είδη αυτά θεωρούνται ότι αποτελούν μέρος τους. Τέλος στην ανωτέρω Δ.Κ. δεν περιλαμβάνονται: α) Τα τυπωμένα βιβλία, κατάλογοι κλπ, που περιέχουν μουσικά σημεία, τα οποία αποτελούν απλά δευτερεύον στοιχείο ή εικονογράφηση του κειμένου, πχ. ένα συγκεκριμένο θέμα ή σχήμα που αναφέρεται στο κείμενο του βιβλίου (κλάσεις 49.01 ή 49.11) β) Οι κάρτες, οι δίσκοι και οι κύλινδροι για συσκευές μηχανικής ανάκρουσης (κλάση 92.09). Τα αγαθά αυτά που δεν περιλαμβάνονται στη ΔΚ 49.04 υπάγονται στον αντίστοιχο συντελεστή ΦΠΑ πχ 49.01 σε 6%, 92.09 σε 24% κλπ.

Β. Στο κεφάλαιο Β' «Υπηρεσίες» του Παραρτήματος ΙΙΙ του Κώδικα ΦΠΑ περιλαμβάνονται οι υπηρεσίες που υπάγονται στο μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ (13%) και, επί ειδικής προβλέψεως, στον υπερμειωμένο συντελεστή ΦΠΑ (6%).

Με τις διατάξεις του άρθρου 12 του ν. 4714/2020 τροποποιείται το Κεφάλαιο Β' «Υπηρεσίες» του Παραρτήματος ΙΙΙ του Κώδικα ΦΠΑ. Συγκεκριμένα, μετά την παράγραφο 1α του Κεφαλαίου Β' προστίθεται νέα παράγραφος 1β σύμφωνα με την οποία για το χρονικό διάστημα από 1.9.2020 έως και 30.6.2021, τα εισιτήρια των αθλητικών αγώνων περιλαμβάνονται πλέον στο Παράρτημα αυτό και υπάγονται στο μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ (13%). Πρόκειται για εισιτήρια που εκδίδονται για την παρακολούθηση αθλητικών αγώνων, όπως για παράδειγμα αγώνων ποδοσφαίρου, μπάσκετ, βόλλεϋ κ.ά. ανεξάρτητα αν στους αγώνες αυτούς μετέχουν ΠΑΕ (ποδοσφαιρικές ανώνυμες εταιρείες), ερασιτεχνικά σωματεία, όμιλοι κ.τ.λ. Σημειώνεται ότι η εφαρμογή του μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ (13%) περιορίζεται μόνο στα εισιτήρια των αθλητικών αγώνων και δεν ισχύει για τα εισιτήρια που εκδίδονται για την παρακολούθηση όλων ανεξαιρέτως των αθλητικών εκδηλώσεων (απονομή μεταλλείων, τελετή έναρξης κλπ) για τα οποία συνεχίζει να εφαρμόζεται ο κανονικός συντελεστής ΦΠΑ (24%). Περαιτέρω, ο μειωμένος συντελεστής ΦΠΑ (13%) εφαρμόζεται και στην περίπτωση που το εισιτήριο εκδίδεται εκ των προτέρων εντός του συγκεκριμένου χρονικού διαστήματος από 1.9.2020 έως και 30.6.2021 και αφορά την παρακολούθηση αθλητικών αγώνων οι οποίοι θα λάβουν χώρα στο μέλλον (εισιτήρια διαρκείας).

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2152/25.9.2020.- Παροχή συμπληρωματικών οδηγιών αναφορικά με την χρήση του υπερμειωμένου συντελεστή ΦΠΑ στις μάσκες προστασίας για την αντιμετώπιση του κινδύνου διασποράς του κορωνοϊού COVID-19 και την προστασία από αυτόν.

Σε συνέχεια του ανωτέρω α) σχετικού με το οποίο κοινοποιήθηκαν οι διατάξεις της πράξης νομοθετικού περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 68,20-03-2020), αναφορικά με την τροποποίηση του Παραρτήματος ΙΙΙ του ν. 2859/2000, Κώδικας Φόρου Προστιθέμενης Αξίας και σε συνέχεια γραπτών και προφορικών ερωτημάτων φορέων, διευκρινίζονται τα ακόλουθα:

1. Σύμφωνα με το άρθρο 21 του Κώδικα ΦΠΑ (ν.2859/2000) ο συντελεστής του φόρου καθορίζεται σε 24 % στη φορολογητέα αξία. Κατ' εξαίρεση για τα αγαθά που περιλαμβάνονται στο Παράρτημα ΙΙΙ του ν.2859/2000 ο συντελεστής του φόρου καθορίζεται σε 13% και 6% μειωμένος

και υπερμειωμένος, αντίστοιχα.

2. Με το άρθρο 1 του Α' Μέρους της Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 68, 20-03-20) τροποποιήθηκε το ανωτέρω Παράρτημα στα πλαίσια της λήψης μέτρων για την αντιμετώπιση των συνεπειών του κορωνοϊού COVID -19, του κινδύνου διασποράς αυτού και τη στήριξη της κοινωνίας και της επιχειρηματικότητας. Με τις διατάξεις αυτές, μεταξύ άλλων, προστέθηκε η παράγραφος 50 στο παράρτημα ΙΙΙ, σύμφωνα με την οποία οι μάσκες προστασίας για την προστασία από ιούς και την αποφυγή μετάδοσης ασθενειών - νοσοκομειακή και ιδιωτική χρήση των ΔΚ ΕΧ 3926, ΕΧ 4015, ΕΧ 4818 και ΕΧ 6307, μετατάσσονται στον συντελεστή του φόρου έξι τοις εκατό (6%), έως τις 31 Δεκεμβρίου 2020.

3. Συναφώς σύμφωνα και με τις οδηγίες που παρασχέθηκαν με την αριθ. πρωτ. Ε.2038/2020 εγκύκλιο διαταγή του Διοικητή της ΑΑΔΕ, προκειμένου οι μάσκες να μεταταχθούν στον υπερμειωμένο συντελεστή ΦΠΑ έξι τοις εκατό (6%), θα πρέπει να πληρούν τις βασικές προϋποθέσεις του νόμου ήτοι, να κατατάσσονται στις ανωτέρω δασμολογικές κλάσεις και να χρησιμοποιούνται για την προστασία από ιούς και την αποφυγή μετάδοσης ασθενειών. Επιπλέον επισημάνθηκε στην εγκύκλιο αυτή ότι οι μάσκες για οικιακές εργασίες, επαγγελματικές χρήσεις, βιομηχανικές χρήσεις, μάσκες γενικής χρήσης εξακολουθούν να υπάγονται σε κανονικό συντελεστή ΦΠΑ 24%.

4. Σύμφωνα με την β) σχετική εγκύκλιο του Υπουργείου Ανάπτυξης και Επενδύσεων αναφορικά με κατευθυντήριες οδηγίες σε σχέση με την παραγωγή και τη διάθεση μασκών προστασίας είτε πρόκειται για ιατροτεχνολογικά προϊόντα (αρμοδιότητας ΕΟΦ) είτε για μάσκες προστασίας της αναπνοής, μιας ή πολλαπλής χρήσης, που χρησιμοποιούνται για την πρόληψη και προστασία από επιβλαβείς βιολογικούς παράγοντες όπως οι ιοί, πρέπει να πληρούν τους κανονισμούς, απαιτήσεις ασφαλείας και συμμόρφωσης που προβλέπονται στην σχετική ενωσιακή νομοθεσία και να φέρουν CE (εκτός των περιπτώσεων -που ρητά αναφέρονται στην εν λόγω εγκύκλιο - που παρέχεται η δυνατότητα διάθεσης χωρίς να έχουν ολοκληρωθεί ακόμη οι διαδικασίες αξιολόγησης της συμμόρφωσης), ώστε να διακινούνται ελεύθερα στην εσωτερική αγορά επιτελώντας το ρόλο τους ως προς την προστασία των χρηστών.

Συνεπώς, με βάση τα ανωτέρω, διευκρινίζεται ότι η βασική προϋπόθεση των σχετικών ως άνω διατάξεων για την υπαγωγή σε υπερμειωμένο συντελεστή ΦΠΑ, των μασκών που κατατάσσονται στις ανωτέρω δασμολογικές κλάσεις, ήτοι ότι αυτές πρέπει να χρησιμοποιούνται για την προστασία από ιούς και την αποφυγή μετάδοσης ασθενειών (ιδιαίτερα υπό τις παρούσες περιστάσεις του COVID 19), πληρείται, εφόσον ικανοποιούνται οι προϋποθέσεις που ορίζονται από τις αρμόδιες αρχές (Υπουργείο Ανάπτυξης και Επενδύσεων και ΕΟΦ). Ευνόητο είναι ότι εφόσον πληρούνται οι ανωτέρω προϋποθέσεις ο υπερμειωμένος συντελεστής ΦΠΑ 6%, εφαρμόζεται σε όλα τα στάδια συναλλαγής είτε στην εισαγωγή είτε στην παράδοσή τους (πώληση στο εσωτερικό της χώρας).

Κατόπιν των ανωτέρω παρακαλούμε για την πίστη τήρηση των ανωτέρω.

ΕΓΚ. ΑΑΔΕΕ. 2008/11.1.2021.- Κοινοποίηση και παροχή οδηγιών εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 39 του ν.4753/2020 (ΦΕΚ 227 Α', 18.11.2020), του άρθρου 64 του ν.4758/2020 (ΦΕΚ 242Α', 04.12.2020) και του άρθρου 75 του ν. 4764/2020 (ΦΕΚ 256 Α) αναφορικά με τη παράταση εφαρμογής του μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ έξι τοις εκατό (6%) σε συγκεκριμένα αγαθά που συνδέονται με την αντιμετώπιση της διασποράς του κορωνοϊού COVID -19, με τη μείωση συντελεστή ΦΠΑ σε παρασκευάσματα διατροφής της ΔΚ 2106 και της μουστάρδας ΔΚ 2103 και την υπαγωγή ειδών για την εξυπηρέτηση ατόμων με αναπηρία στον μειωμένο συντελεστή Φ.Π.Α., αντίστοιχα.

Α. Όσον αφορά το Φόρο Προστιθέμενης Αξίας

1) Με τις διατάξεις του άρθρου 64 του ν.4758/2020 αντικαθίσταται η παράγραφος 28 του Παραρτήματος ΙΙΙ του ν.2859/2000.

- Με την νέα παράγραφο προστίθενται ορισμένα προϊόντα και παρασκευάσματα διατροφής της ΔΚ 2106 καθώς και η μουστάρδα (παρασκευασμένη) της Δ.Κ. 2103 στην παράγραφο 28, του Μέρους Α «Αγαθά» του Παραρτήματος ΙΙΙ του ν.2859/2000 ώστε να υπάγονται σε μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ (13%), με στόχο τον εξορθολογισμό ως προς την εφαρμογή του συντελεστή Φ.Π.Α. Σημειώνεται ότι παραμένουν στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ εικοσιτέσσερα τοις εκατό (24%) τα συμπληρώματα διατροφής σε οποιαδήποτε μορφή και αν παρουσιάζονται και τα σύνθετα αλκοολούχα παρασκευάσματα, άλλα από εκείνα που γίνονται με βάση ευώδεις ουσίες, των τύπων που χρησιμοποιούνται για την παρασκευή ποτών, της ΔΚ ΕΧ2106.

Στο σημείο Β.1α την παρούσας εγκυκλίου γίνεται αναφορά στα προϊόντα που κατατάσσονται δασμολογικά στην ΔΚ 2106 και υπάγονται στον μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ 13% του Κώδικα ΦΠΑ ν.2859/2000.

Στο σημείο Β.1α την παρούσας εγκυκλίου γίνεται ενδεικτική αναφορά στα είδη που κατατάσσονται στην ΔΚ 2106 και υπάγονται στον μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ 13% του Κώδικα Φ.Π.Α.

- Ημερομηνία έναρξης εφαρμογής του μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ είναι η 4η Δεκεμβρίου 2020, ημερομηνία δημοσίευσης του νόμου 4758/2020.

2) Με τις διατάξεις του άρθρου 39, του νόμου 4753/2020 αντικαθίσταται η παράγραφος 2 του άρθρου πρώτου της από 20.3.2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ 68 Α'), η οποία κυρώθηκε με το άρθρο 1 του ν.4683/2020 (ΦΕΚ 83 Α').

Με την νέα παράγραφο παρατείνεται έως και 30.4.2021 η εφαρμογή του μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ έξι τοις εκατό (6%) της παραγράφου 50 του Παραρτήματος ΙΙΙ του Κώδικα ΦΠΑ (κυρ. με ν. 2859/2000), η οποία είχε προστεθεί με το άρθρο πρώτο της από 20.3.2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ 68 Α') και εφαρμόζονταν για το χρονικό διάστημα από 20.03.2020 έως και 31.12.2020.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 50 είχαν υπαχθεί σε συντελεστή ΦΠΑ 6% τα απαραίτητα αγαθά για την αντιμετώπιση του COVID 19 και τη αποφυγή της διασποράς του (μάσκες και γάντια των ΔΚ ΕΧ3926, ΕΧ4015, ΕΧ4818 ΕΧ6307), σαπούνι και παρασκευάσματα (ΔΚ ΕΧ 3401 και ΕΧ3402), αντισηπτικά διαλύματα, αντισηπτικά μαντηλάκια και άλλα αντισηπτικά παρασκευάσματα (των ΔΚ ΕΧ3307, ΔΚ ΕΧ3401, ΔΚ ΕΧ2828, ΕΧ3402 και ΔΚ 3808 και ΕΧ 3824), Αιθυλική αλκοόλη μετουσιωμένη (ΔΚ ΕΧ2207) και καθαρή αιθυλική αλκοόλη (ΔΚ ΕΧ2207).

Σημειώνεται ότι οι οδηγίες που έχουν δοθεί με τις αριθ. πρωτ. Ε.2038/23-03-2020 και την Ε.2152/25-09-2020, εγκύκλιους Διοικητή ΑΑΔΕ, για την κοινοποίηση των διατάξεων του Α' μέρους της ΠΙΝΠ 20/03/2020 (ΦΕΚ Α 68), και την παροχή πρόσθετων οδηγιών, αντίστοιχα, συνεχίζουν να ισχύουν, πλην της αναφερόμενης σε αυτή λήξης της διάρκειας εφαρμογής (31.12.2020), η οποία με τον ν. 4753/2020 (ΦΕΚ 227 Α), ορίζεται σε 30.4.2021.

3) Με τις διατάξεις του άρθρου 75 του νόμου 4764/2020 τροποποιείται το Παράρτημα ΙΙΙ του Κώδικα ΦΠΑ (κυρ. με ν. 2859/2000)και αντικαθίστανται οι παράγραφοι 45, 46 και 47 του ίδιου Παραρτήματος.

- Με την αντικατάσταση αυτή επέρχονται οι ακόλουθες μεταβολές:

α) τα προϊόντα που προορίζονται για την εξυπηρέτηση ατόμων με αναπηρία όρασης που υπάγονταν σε συντελεστή 13% μετατίθενται σε συντελεστή ΦΠΑ 6%.

β) οι ταινίες μέτρησης σακχάρου, το σύστημα φωτεινής ειδοποίησης και ο δέκτης φωτεινών σημάτων που προορίζονται για την εξυπηρέτηση ατόμων με αναπηρία μετατίθενται από το μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ 13%, στον μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ 6%.

- Ημερομηνία έναρξης εφαρμογής των ανωτέρω είναι η 23η Δεκεμβρίου 2020, ημερομηνία δημοσίευσης του νόμου 4764/2020.

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2053/2.3.2021.- Συντελεστής ΦΠΑ για εισιτήρια θεατρικών παραστάσεων και συναυλιών που παρέχονται μέσω ζωντανής διαδικτυακής μετάδοσης (live-streaming) από 3.11.2020 και για όσο διαρκεί η αναστολή προσέλευσης κοινού σε ζωντανά θεάματα και ακροάματα.

1. Με την παρ. 1 του άρθρου 21 του Κώδικα ΦΠΑ (κύρωση με τον ν. 2859/2000, Α' 248) ο συντελεστής ΦΠΑ ορίζεται σε 24% στη φορολογητέα αξία. Κατ' εξαίρεση, ο συντελεστής του φόρου για τα αγαθά και τις υπηρεσίες που περιλαμβάνονται στο Παράρτημα ΙΙΙ, «Αγαθά και υπηρεσίες που υπάγονται σε μειωμένο συντελεστή», του εν λόγω Κώδικα ορίζεται σε 13%. Επιπλέον, για αγαθά ή υπηρεσίες για τα οποία υπάρχει ειδική πρόβλεψη στο εν λόγω Παράρτημα ο συντελεστής ορίζεται σε 6%. Με το δεύτερο εδάφιο της παρ. 1 του Μέρους Β. «Υπηρεσίες» του Παραρτήματος ΙΙΙ του Κώδικα ΦΠΑ ορίζεται ότι ο συντελεστής του φόρου για τα εισιτήρια θεατρικών παραστάσεων και συναυλιών, ήτοι το δικαίωμα εισόδου, ορίζεται σε 6%.

2. Με το τελευταίο εδάφιο της παρ. 1 του άρθρου 21 του Κώδικα ΦΠΑ, με το οποίο ενσωματώνεται η παρ. 2 του άρθρου 98 της Οδηγίας ΦΠΑ (2006/112/ΕΚ), «Ο συντελεστής Φ.Π.Α. που ορίζεται για τα αγαθά και τις υπηρεσίες του Παραρτήματος ΙΙΙ δεν εφαρμόζεται στις ηλεκτρονικές υπηρεσίες της παρ. 13 του άρθρου 14».

Με την παρ. 1 του άρθρου 7 του Εκτελεστικού Κανονισμού (ΕΕ) με αριθμό 282/2011 του Συμβουλίου, «Οι ηλεκτρονικά παρεχόμενες υπηρεσίες, οι οποίες αναφέρονται στην Οδηγία 2006/112/ΕΚ, περιλαμβάνουν τις υπηρεσίες που παρέχονται μέσω διαδικτύου ή ενός ηλεκτρονικού δικτύου, και των οποίων η παροχή λόγω της φύσης τους είναι ουσιαστικά αυτοματοποιημένη και απαιτεί ελάχιστη ανθρώπινη παρέμβαση, είναι δε αδύνατο να εξασφαλιστεί χωρίς μέσα πληροφορικής.».

3. Με την κοινή υπουργική απόφαση με αριθμό Δ1α/Γ.Π.οικ.69863/2.11.2020 (Β' 4829), «Έκτακτα μέτρα προστασίας της δημόσιας υγείας από τον κίνδυνο περαιτέρω διασποράς του κορωνοϊού COVID-19» αναστέλλεται από 3.11.2020, μεταξύ άλλων, η λειτουργία δραστηριοτήτων «Τέχνες του θεάματος (ΚΑΔ 90.01)» και «Εκμετάλλευση αιθουσών θεαμάτων και συναφείς δραστηριότητες (ΚΑΔ 90.04)» σε περιοχές που κατατάσσονται στο επιδημιολογικό επίπεδο αυξημένου κινδύνου (μεταξύ αυτών σε Αττική και Θεσσαλονίκη).

Ακολουθώντας, με την κοινή υπουργική απόφαση με αριθμό Δ1α/Γ.Π.οικ.: 71342/6-11-2020 (Β' 4899) για τις δραστηριότητες «Ζωντανά θεάματα και ακροάματα, λοιπές παραστατικές τέχνες», εφαρμόζεται για όλη την επικράτεια με ισχύ από 7.11.2020 το μέτρο της αναστολής προσέλευσης κοινού, με δυνατότητα διεξαγωγής αποκλειστικά προς τον σκοπό αναμετάδοσης (βιντεοσκόπησης/live-streaming) (στοιχ. 13, πίνακα της παρ. 1 του άρθρου 1 σε συνδυασμό με την παρ. 3 της αμέσως ως άνω απόφασης).

4. Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η πρόσβαση σε θεατρικές παραστάσεις και συναυλίες για το κοινό είναι δυνατή μόνον σε περίπτωση ζωντανής διαδικτυακής μετάδοσης (live-streaming) ή βιντεοσκόπησης. Περαιτέρω, στην περίπτωση της ζωντανής διαδικτυακής μετάδοσης (live-streaming), και σε αντίθεση με τη βιντεοσκόπηση στην οποία εφαρμόζεται ο κανονικός συντελεστής ΦΠΑ, 24%, η πρόσβαση στις ως άνω εκδηλώσεις από τον λήπτη γίνεται σε πραγματικό χρόνο (ζωντανά), χωρίς να υπάρχει δυνατότητα παρακολούθησης σε χρόνο της επιλογής του, γεγονός που προσιδιάζει στη φυσική πρόσβαση στην εκδήλωση. Συνεπώς από τις 3.11.2020, ημερομηνία έναρξης εφαρμογής της αναφερθείσας κοινής υπουργικής απόφασης με αριθμό Δ1α/Γ.Π.οικ.69863/2.11.2020, και για όσο διάστημα διαρκεί το μέτρο της αναστολής προσέλευσης κοινού σε ζωντανά θεάματα και ακροάματα, λόγω της νόσου COVID-19, τα εισιτήρια για την παρακολούθηση θεατρικών παραστάσεων και συναυλιών μέσω ζωντανής διαδικτυακής μετάδοσης (live-streaming) υπάγονται σε μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ, 6%.

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2155/27.7.2021.- Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 1-18, 46 και 66 του ν. 4818/18.7.2021 (Α'124).

ας κοινοποιούμε συνημμένα τις διατάξεις των άρθρων 1-18, 46 και 66 του ν. 4818/2021 (Α'124), και παρέχουμε τις ακόλουθες διευκρινίσεις:

1. Με την εγκύκλιο Ε. 2138/2021 κοινοποιήθηκαν οι διατάξεις του Μέρους Α του από 1/7/2021 κατατεθέντος σχεδίου νόμου «α) Ενσωμάτωση στην ελληνική νομοθεσία διατάξεων των Οδηγιών (ΕΕ) 2017/2455, (ΕΕ) 2019/1995 και (ΕΕ) 2018/1910 όσον αφορά υποχρεώσεις που απορρέουν από τον φόρο προστιθέμενης αξίας για παροχές υπηρεσιών και πωλήσεις αγαθών εξ αποστάσεως και σχετικές ρυθμίσεις και λοιπές διατάξεις».

Συμπληρωματικά στην ανωτέρω εγκύκλιο σημειώνεται ότι με τη δημοσίευση του ν.4818/2021 (Α'124), τα ανωτέρω αποτελούν τα άρθρα 1-18 του νόμου αυτού.

2. Με τις διατάξεις του άρθρου 46 του ν. 4818/2021 αντικαθίσταται η παρ. 40 του Κεφαλαίου Α. ΑΓΑΘΑ του Παραρτήματος ΙΙΙ του Κώδικα Φ.Π.Α.(ν. 2859/2000, Α' 248) και προστίθεται νέα παρ. 8 στο Κεφάλαιο Β. ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ του Παραρτήματος αυτού. Επιπλέον αντικαθίσταται το τελευταίο εδάφιο της παρ. 1 του άρθρου 21 του Κώδικα Φ.Π.Α. Ειδικότερα, αναφορικά με τα είδη της παραγράφου 40 του Κεφαλαίου Α. ΑΓΑΘΑ του Παραρτήματος ΙΙΙ του Κώδικα ΦΠΑ, με την παράγραφο 1 του άρθρου 46 του ν. 4818/2021, από 1.7.2021, διευρύνεται η εφαρμογή του μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ έξι τοις εκατό (6%) πέραν των βιβλίων και των βιβλίων για παιδιά (Δ.Κ. ΕΧ4901, ΕΧ4903) σε έντυπη μορφή, για τα οποία ήδη εφαρμόζεται ο μειωμένος συντελεστής ΦΠΑ 6%, και στις εκδόσεις αυτών, οπτικές ή ακουστικές, εγγεγραμμένες σε υλικό υπόθεμα των Δ.Κ. ΕΧ8523 και Δ.Κ. ΕΧ8543 και σε συσκευές της Δ.Κ. ΕΧ8519.

Για τις εφημερίδες και τις περιοδικές εκδόσεις τυπωμένες, έστω και εικονογραφημένες ή με διαφημίσεις (Δ.Κ. 4902), καθώς επίσης και για τη μουσική χειρόγραφη ή τυπωμένη, εικονογραφημένη ή μη έστω και δεμένη (ΔΚ 4904), δεν επέρχεται μεταβολή και ως εκ τούτου εξακολουθεί να ισχύει ο μειωμένος συντελεστής Φ.Π.Α. έξι τοις εκατό (6%).

Περαιτέρω, με την παράγραφο 2 του άρθρου 46 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι στις υπηρεσίες της παρ. 8 του Κεφαλαίου Β. ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ του Παραρτήματος ΙΙΙ του Κώδικα Φ.Π.Α. ήτοι, στις ηλεκτρονικά παρεχόμενες δημοσιεύσεις οπτικών και ακουστικών βιβλίων, εκτός από τις δημοσιεύσεις που προορίζονται εξολοκλήρου ή κατά κύριο λόγο για διαφημιστικούς σκοπούς και τις δημοσιεύσεις που συνίστανται εξολοκλήρου ή κατά κύριο λόγο σε περιεχόμενο βίντεο ή ακουστικό μουσικό περιεχόμενο, εφαρμόζεται ο μειωμένος συντελεστής ΦΠΑ 6%.

Επίσης με την παράγραφο 3 του άρθρου 46 του νόμου αυτού τροποποιήθηκε η παρ. 1 του άρθρου 21 του Κώδικα ΦΠΑ βάσει της οποίας ορίζεται ότι, οι υπηρεσίες που εμπίπτουν στην παρ. 8 του Κεφαλαίου Β. ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ του Παραρτήματος ΙΙΙ του Κώδικα αποτελούν την εξαίρεση των ηλεκτρονικά παρεχόμενων υπηρεσιών για τις οποίες εφαρμόζεται ο μειωμένος συντελεστής ΦΠΑ 6%, ενώ αντίθετα για όλες τις άλλες ηλεκτρονικά παρεχόμενες υπηρεσίες εφαρμόζεται ο κανονικός συντελεστής ΦΠΑ 24%.

3. Τέλος, με τις διατάξεις του άρθρου 66 του ν. 4818/2021 ορίζεται η έναρξη ισχύος των διατάξεων του νόμου αυτού. Ειδικότερα στην παρ. 2 ορίζεται ότι η ισχύς του Μέρους Α' (ήτοι τα άρθρα 1-18) και του Μέρους Γ', στο οποίο περιλαμβάνεται το άρθρο 46, αρχίζει από την 1η.7.2021.

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2215/17.11.2021.- Κοινοποίηση των διατάξεων του άρθρου πεντηκοστού πέμπτου του ν. 4839/2021 (Α'181) αναφορικά με την εφαρμογή μειωμένου και υπερμειωμένου συντελεστή Φ.Π.Α. σε συγκεκριμένα αγαθά και υπηρεσίες του Παραρτήματος ΙΙΙ του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000) και παροχή σχετικών διευκρινίσεων.

Με την παρούσα κοινοποιούμε για ενημέρωση και εφαρμογή το άρθρο πεντηκοστό πέμπτο του ν.4839/2021, με τις διατάξεις του οποίου προβλέπεται:

- η μετάταξη από τον μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ 13% στον υπερμειωμένο συντελεστή ΦΠΑ 6%, στα αγαθά των παραγράφων 18 και 31 του Κεφαλαίου Α. Αγαθά, του Παραρτήματος ΙΙΙ του Κώδικα ΦΠΑ.

- η προσθήκη παραγράφων 9 και 10 στο Κεφάλαιο Β. Υπηρεσίες του Παραρτήματος ΙΙΙ του Κώδικα ΦΠΑ, έως και την 30η.6.2022

- η παράταση εφαρμογής του μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ 13% στα μη αλκοολούχα ποτά και αεριούχα νερά της παραγράφου 51 του Κεφαλαίου Α. Αγαθά, καθώς και η παράταση εφαρμογής του μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ 13% στις παραγράφους 1, 1α και 6 του Κεφαλαίου Β. Υπηρεσίες του Παραρτήματος ΙΙΙ του Κώδικα ΦΠΑ, έως και την 30η.6.2022.

Ειδικότερα διευκρινίζονται τα ακόλουθα:

1. Με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου πεντηκοστού πέμπτου του ν. 4839/2021, τροποποιούνται η παράγραφος 18 και η παράγραφος 31 του Κεφαλαίου Α. Αγαθά του Παραρτήματος ΙΙΙ του Κώδικα ΦΠΑ με την προσθήκη νέων εδαφίων που αφορούν στην πρόβλεψη εφαρμογής υπερμειωμένου συντελεστή του ΦΠΑ. 6% για τα προϊόντα της παραγράφου 18, άχυρα και φλοιοί ακατέργαστων δημητριακών, έστω και τεμαχισμένα, αλεσμένα, συμπιεσμένα ή συσσωματωμένα με μορφή σβόλων. Γογγύλια Σουηδίας (γογγυλοκράμβες), τεύτλα κτηνοτροφικά, ρίζες κτηνοτροφικές, χορτονομές (FOIN, LUZERNE), τριφύλλια, κτηνοτροφικά λάχανα, χορτονομές λούπινου, βίκου και παρόμοια κτηνοτροφικά προϊόντα, έστω και συσσωματωμένα με μορφή σβόλων των ΔΚ 1213, 1214 και της παραγράφου 31, υπολείμματα και απορρίμματα των βιομηχανιών ειδών διατροφής. Τροφές παρασκευασμένες για ζώα, εξαιρουμένων των τροφών για σκύλους ή γάτες των ΔΚ 2301, 2302, 2303, 2304, 2305, 2306, 2307, 2308, EX2309. Επιπλέον το καλαμπόκι της ΔΚ EX 1005, EX1103, EX1104, υπάγεται πλέον στον ανωτέρω υπερμειωμένο συντελεστή ΦΠΑ 6%.

Ο συντελεστής ΦΠΑ των παραγράφων 18 και 31 του Παραρτήματος ΙΙΙ του Κώδικα ΦΠΑ ισχύει από την 1η Οκτωβρίου 2021.

2. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου πεντηκοστού πέμπτου του ν. 4839/2021 στο τέλος του Κεφαλαίου Β. Υπηρεσίες του Παραρτήματος ΙΙΙ του Κώδικα Φ.Π.Α προστέθηκαν παράγραφοι 9 και 10 και από την 1η.10.2021 έως και την 30η.6.2022 εφαρμόζεται μειωμένος συντελεστής Φ.Π.Α. 13% στην παροχή υπηρεσιών από γυμναστήρια καθώς και στην παροχή υπηρεσιών από σχολές εκμάθησης χορού, εφόσον αυτές δεν απαλλάσσονται με το άρθρο 22 του Κώδικα ΦΠΑ.

Για την εφαρμογή του μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ 13% στις υπηρεσίες της παραγράφου 9, η υποκείμενη στο φόρο επιχείρηση (γυμναστήριο ή σχολή εκμάθησης αθλημάτων) πρέπει να λειτουργεί υπό τους όρους και τις προϋποθέσεις του Π.Δ. 219/2006 (Α' 221) με τίτλο «Περί καθορισμού των όρων και των προϋποθέσεων ίδρυσης και λειτουργίας Ιδιωτικών Γυμναστηρίων ή ιδιωτικών σχολών εκμάθησης αθλημάτων». Σημειώνεται ότι η στενά συνδεδεμένη με τον αθλητισμό ή τη σωματική αγωγή παροχή υπηρεσιών από νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα σε πρόσωπα που ασχολούνται με τον αθλητισμό ή τη σωματική αγωγή εξακολουθεί να απαλλάσσεται σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. ιδ' της παρ.1 του άρθρου 22 του Κώδικα ΦΠΑ.

Για τις υπηρεσίες της παραγράφου 10, ο μειωμένος συντελεστής ΦΠΑ 13% εφαρμόζεται εφόσον αυτές παρέχονται από σχολές εκμάθησης οποιουδήποτε είδους χορού (ενδεικτικά παραδοσιακών, latin, tango κ.ά.), οι οποίες δεν απαλλάσσονται βάσει των διατάξεων της περ. ιβ' της παρ.1 του άρθρου 22 του Κώδικα ΦΠΑ. Οι σχολές χορού που απαλλάσσονται από το ΦΠΑ αναφέρονται στην εγκύκλιο 10/Π.4336/3162/1987, εποπτεύονται από το Υπουργείο Πολιτισμού και η λειτουργία τους διέπεται από τα Προεδρικά Διατάγματα Π.Δ. 372/1983 (Α' 131) και Π.Δ. 457/1983 (Α' 174). Σημειώνεται ότι, όπως έχει διευκρινιστεί και στην προαναφερόμενη εγκύκλιο,

στην περίπτωση που οι απαλλασσόμενες σχολές χορού παρέχουν και υπηρεσίες εκμάθησης χορού ερασιτεχνικού ή ψυχαγωγικού χαρακτήρα ενδεικτικά latin, jazz, tango, hip hop κ.ά. για τις πράξεις αυτές εφαρμόζουν συντελεστή ΦΠΑ 13%.

Στην περίπτωση που οι υπηρεσίες των παραγράφων 9 και 10 παρέχονται από το Δημόσιο και οργανισμούς δημοσίου δικαίου, έναντι τιμήματος, εφαρμόζεται ο ίδιος συντελεστής Φ.Π.Α. 13%.

Τέλος επισημαίνεται ότι στην περίπτωση που από τις ως άνω επιχειρήσεις (γυμναστήρια, σχολές εκμάθησης αθλημάτων, σχολές χορού) παρέχονται και λοιπές υπηρεσίες πέραν των σχετιζόμενων με την σωματική άσκηση, ενδεικτικά υπηρεσίες σάουνas, ατμόλουτρου, σολάριουμ, μασάζ, υδρομασάζ, αισθητικής, διαιτολογίας, οι υπηρεσίες αυτές υπάγονται στον κανονικό συντελεστή Φ.Π.Α. 24%.

3. Με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου πεντηκοστού πέμπτου του ν. 4839/2021 αντικαθίσταται εκ νέου η παρ. 2 του άρθρου 11 του ν. 4690/2020 (Α' 104) και παρατείνεται έως και την 30ή.6.2022 η εφαρμογή του μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ 13% στις υπηρεσίες των παραγράφων 1, 1α και 6 του Κεφαλαίου Β. ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ και στα μη αλκοολούχα ποτά (καφές και άλλα ροφήματα έτοιμα προς κατανάλωση, αναψυκτικά) της ΔΚ ΕΧ 2202 και στα αεριούχα νερά της ΔΚ ΕΧ 2201 του Κεφαλαίου Α. ΑΓΑΘΑ, του Παραρτήματος ΙΙΙ του Κώδικα ΦΠΑ.

Σημειώνεται ότι η παράταση της εφαρμογής του μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ 13% έως και την 30ή.6.2022 εφαρμόζεται μόνο στα εισιτήρια των κινηματογράφων. Η παράταση αυτή ισχύει και για τις υπηρεσίες μεταφοράς και εστίασης.

Διευκρινίζεται ότι οι οδηγίες που είχαν δοθεί αρχικά με την εγκύκλιο Ε.2080/2020 του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων για την κοινοποίηση του ν. 4690/2020 συνεχίζουν να ισχύουν, πλην της αναφερόμενης σε αυτή λήξη της διάρκειας εφαρμογής η οποία με τον παρόντα νόμο ορίζεται ότι είναι η 30ή.6.2022.

Επιπρόσθετα, αναφορικά με την εφαρμογή των συντελεστών ΦΠΑ από ξενοδοχειακές επιχειρήσεις που παρέχουν υπηρεσίες διαμονής και εστίασης ή και άλλες υπηρεσίες έναντι ενιαίας τιμής, της οποίας ο διαχωρισμός στους επί μέρους συντελεστές δεν είναι εφικτός, εξακολουθούν να ισχύουν έως και την 30ή.6.2022 τα όσα έχουν ήδη γίνει δεκτά και αναφέρονται στην προαναφερόμενη εγκύκλιο Ε.2080/2020.

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2066/2.9.2022.- Διευκρινίσεις για την εφαρμογή μειωμένου συντελεστή Φ.Π.Α. 13% στις υπηρεσίες που παρέχονται από κολυμβητήρια.

Αναφορικά με το παραπάνω θέμα παρέχονται οι ακόλουθες διευκρινίσεις:

1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του πεντηκοστού πέμπτου άρθρου του ν. 4839/2021 στο τέλος του Κεφαλαίου Β. Υπηρεσίες του Παραρτήματος ΙΙΙ του Κώδικα Φ.Π.Α (ν. 2859/2000) προστέθηκε παρ. 9 και από την 1η.10.2021 εφαρμόζεται μειωμένος συντελεστής Φ.Π.Α. 13% στην παροχή υπηρεσιών από γυμναστήρια.

2. Με την εγκύκλιο του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων Ε. 2215/2021, διευκρινίστηκε ότι προκειμένου η υποκείμενη στο φόρο επιχείρηση (γυμναστήριο) να τύχει της εφαρμογής του μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ 13% πρέπει να λειτουργεί υπό τους όρους και τις προϋποθέσεις που τίθενται στο Π.Δ. 219/2006 (Α 221) με τίτλο « Περὶ καθορισμού των όρων και των προϋποθέσεων ίδρυσης και λειτουργίας Ιδιωτικών Γυμναστηρίων ή ιδιωτικών σχολών εκμάθησης αθλημάτων». Στην παρ. 2 του άρθρου 1 του εν λόγω προεδρικού διατάγματος αναφέρεται ότι: «Ως γυμναστήριο νοείται κάθε μονάδα άθλησης σε κλειστό ή ανοιχτό χώρο που έχει σκοπό την παροχή υπηρεσιών σωματικής άσκησης και άθλησης, ιδίως μέσω της παροχής υπηρεσιών ελεύθερης γυμναστικής, αεροβικής γυμναστικής, αερόβιας προπόνησης με χρήση ηλεκτρονικών μηχανημάτων, προπόνησης με αντιστάσεις, προγραμμάτων ευλυγισίας διατάσεων, γυμναστικής για παιδιά, υδρογυμναστικής, θεραπευτικής γυμναστικής, παθητικής γυμναστικής με χρήση μη-

χανημάτων, παραδοσιακών χωρών, αυτοάμυνας, κολύμβησης.»

3. Με την ίδια ως άνω εγκύκλιο διευκρινίστηκε ότι στην περίπτωση που οι υπηρεσίες της παρ.9 του Κεφαλαίου Β. Υπηρεσίες του Παραρτήματος ΙΙΙ του Κώδικα Φ.Π.Α παρέχονται από το Δημόσιο και οργανισμούς δημοσίου δικαίου, έναντι τιμήματος, εφαρμόζεται ο ίδιος συντελεστής Φ.Π.Α. 13%. Επιπρόσθετα διευκρινίστηκε ότι η στενά συνδεδεμένη με τον αθλητισμό ή τη σωματική αγωγή παροχή υπηρεσιών από νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα σε πρόσωπα που ασχολούνται με τον αθλητισμό ή τη σωματική αγωγή εξακολουθεί να απαλλάσσεται σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. ιδ' της παρ.1 του άρθρου 22 του Κώδικα ΦΠΑ.

4. Στην Υπουργική Απόφαση Γ1/443/73 (Β'87) Υγειονομική Διάταξη «Περί κολυμβητικών δεξαμενών μετά οδηγίων κατασκευής και λειτουργίας αυτών» όπως τροποποιήθηκε με τις Γ4/1150/1976 (Β' 937/ και ΔΥΓ2/80825/05/2006 (Β' 120) υπουργικές αποφάσεις, προβλέπονται, μεταξύ άλλων, οι απαιτήσεις κατασκευής, οι συνθήκες λειτουργίας των κολυμβητικών δεξαμενών, καθώς και η παρακολούθηση της ασφαλούς λειτουργίας αυτών.

5. Συναφώς δε στην περ. 13 της παρ. ΙΙ του άρθρου 75 του ν.3463/2006 (Α 114) « Κύρωση του Κώδικα Δήμων και Κοινοτήτων» προβλέπεται η χορήγηση, ανάκληση και αφαίρεση των αδειών ίδρυσης, λειτουργίας και εγκατάστασης των καταστημάτων και επιχειρήσεων, οι όροι λειτουργίας και εγκατάστασης των οποίων καθορίζονται από την κείμενη νομοθεσία και τους αντίστοιχους υγειονομικούς κανονισμούς και διατάξεις, καθώς και ο έλεγχος της τήρησης αυτών.

6. Με βάση τα ανωτέρω, και σε συνέχεια των όσων διευκρινίστηκαν με την εγκύκλιο Ε.2215/2021, σημειώνεται ότι εφαρμόζεται μειωμένος συντελεστής ΦΠΑ 13% στις υπηρεσίες που παρέχονται από τα ιδιωτικά ή δημοτικά κολυμβητήρια που αδειοδοτούνται με βάση τις ανωτέρω ισχύουσες διατάξεις, καθώς και με κάθε άλλη διάταξη που ορίζει το πλαίσιο κατασκευής και λειτουργίας δεξαμενών κολύμβησης, υπό την προϋπόθεση ότι, οι εν λόγω επιχειρήσεις έχουν δηλωθεί στο φορολογικό μητρώο δραστηριότητα με ΚΑΔ 93.11.10.03 «Υπηρεσίες κολυμβητηρίου (πισίνας)» και κατά το μέρος που οι υπηρεσίες αυτές αφορούν τη χρήση της κολυμβητικής δεξαμενής για τέλεση αθλητικών αγωνισμάτων, προπόνηση ή εκπαίδευση αθλητών ή υδρογυμναστική και όχι λοιπές υπηρεσίες κατά την παροχή των οποίων επιβάλλεται ο κανονικός συντελεστής ΦΠΑ 24%.

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2090/20.12.2022.- Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 1, 2, 3, 4, 5, 9, 10 και 77 του ν. 5000/2022-«Ενσωμάτωση στην ελληνική νομοθεσία της Οδηγίας (ΕΕ) 2019/2235 - Κύρωση Πρόσθετης Πράξης στο Νέο Συνυποσχετικό μεταξύ του Ελληνικού Δημοσίου και της Ναυτιλιακής Κοινότητας και φορολογικές ρυθμίσεις για τη ναυτιλία - Επείγουσες φορολογικές και τελωνειακές ρυθμίσεις - Θεσμικό πλαίσιο λειτουργίας της Κεντρικής Μονάδας Κρατικών Ενισχύσεων και του Δικτύου Κρατικών Ενισχύσεων - Μισθολογικές ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις οικονομικού και αναπτυξιακού χαρακτήρα» (Α' 226).

Γ. Παράταση ισχύος μειωμένων και υπερμειωμένων συντελεστών Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) για ορισμένα αγαθά και υπηρεσίες - Τροποποίηση των Κεφαλαίων Α' και Β' του Παραρτήματος ΙΙΙ του Κώδικα Φ.Π.Α., (Άρθρο 10)

Με τις διατάξεις του άρθρου 10 παρατείνεται έως και την 30/06/2023 η εφαρμογή μειωμένου και υπερμειωμένου συντελεστή Φ.Π.Α. 13% και 6 % αντίστοιχα, για τα αγαθά και τις υπηρεσίες για τα οποία οι μειωμένοι συντελεστές είχαν ισχύ ως και την 31-12-2022.

Ειδικότερα:

1. ΑΓΑΘΑ

Συντελεστής ΦΠΑ 13% εφαρμόζεται έως και την 30/06/2023, στα μη αλκοολούχα ποτά ΔΚ ΕΧ 2202 και στα αεριούχα νερά ΔΚ ΕΧ2201 (παρ. 51 Κεφ Α' του Παραρτήματος ΙΙΙ), στην εισαγωγή αντικειμένων τέχνης και στις παραδόσεις αντικειμένων καλλιτεχνικής αξίας από τον δημιουργό τους ή τους διαδόχους του ΔΚ 9701,9702,9703,9704,9705 και 9706 (παρ. 52 και 53 του

Παραρτήματος ΙΙΙ).

Συντελεστής ΦΠΑ 6% εφαρμόζεται έως και την 30/06/2023, στα είδη ατομικής υγιεινής και προστασίας ήτοι μάσκες προστασίας και γάντια για την ιατρική, σαπούνι και άλλα παρασκευάσματα για την ατομική υγιεινή, αντισηπτικά (διαλύματα, μαντηλάκια και άλλα παρασκευάσματα) κ.α. (παρ. 50 του Παραρτήματος ΙΙΙ), στα φίλτρα και στις γραμμές αιμοκάθαρσης, αιμοδιήθησης, αιμοδιαδιήθησης και πλασμαφαίρεσης ΔΚ ΕΧ 9018 (παρ. 47 του Παραρτήματος ΙΙΙ), στους απινιδωτές ΔΚ ΕΧ 9018 (παρ.54 του Παραρτήματος ΙΙΙ).

2. ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ

1. Η παρ. 2 του άρθρου 11 του ν. 4690/2020 (Α' 104), τροποποιείται α) ως προς τον χρόνο ισχύος του μειωμένου συντελεστή δεκατρία τοις εκατό (13%) ή του υπερμειωμένου συντελεστή έξι τοις εκατό (6%) του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), στις μεταφορές προσώπων και των αποσκευών τους, καθώς και στην εστίαση και το τουριστικό πακέτο και β) ως προς την εξειδίκευση της παραπομπής στις ρυθμιζόμενες περιπτώσεις, και η παρ. 2 του άρθρου 11 διαμορφώνεται ως εξής:

«2. Οι διατάξεις του Παραρτήματος ΙΙΙ «Αγαθά και Υπηρεσίες που υπάγονται σε μειωμένο συντελεστή σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 21» του Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, όπως τροποποιούνται με τις περ. α', γ' και δ' της παρ. 1 εφαρμόζονται από την 1.6.2020 έως και τις 30.6.2023.».

2. Οι παρ. 9 και 10 του Κεφαλαίου Β' «ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ», του Παραρτήματος ΙΙΙ του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000, Α' 248) τροποποιούνται ως προς τον χρόνο ισχύος του μειωμένου συντελεστή Φ.Π.Α. στις υπηρεσίες που παρέχονται από γυμναστήρια και σχολές εκμάθησης χορού, και διαμορφώνονται ως εξής:

«9. Η παροχή υπηρεσιών από γυμναστήρια από την 1.10.2021 έως και τις 30.6.2023.

10. Η παροχή υπηρεσιών από σχολές εκμάθησης χορού από την 1.10.2021 έως και τις 30.6.2023 και εφόσον δεν απαλλάσσονται με το άρθρο 22.».

3. Η παρ. 5 του άρθρου 49 του ν. 4772/2021 (Α' 17), τροποποιείται ως προς τον χρόνο ισχύος του μειωμένου συντελεστή δεκατρία τοις εκατό (13%) του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, για τα εισιτήρια για ζωολογικούς κήπους και διαμορφώνεται ως εξής:

«5. Το άρθρο 36 ισχύει από τη δημοσίευση του παρόντος και εφαρμόζεται μέχρι και τις 30.6.2023.».

4. Η παρ. 1 του Κεφαλαίου Β' «ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ» του Παραρτήματος ΙΙΙ του Κώδικα Φ.Π.Α. αντικαθίσταται ως εξής:

«1. Εισιτήρια θεατρικών παραστάσεων και συναυλιών για τα οποία ο συντελεστής του φόρου ορίζεται σε έξι τοις εκατό (6%).».

5. Στο Κεφάλαιο Β' «ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ» του Παραρτήματος ΙΙΙ του Κώδικα Φ.Π.Α. προστίθεται νέα παρ. 1δ, ως εξής:

«1δ. Εισιτήρια κινηματογράφων για τα οποία ο συντελεστής του φόρου ορίζεται σε έξι τοις εκατό (6%) από 1.1.2023 έως και τις 30.06.2023.».

Επισημαίνεται ότι αναφορικά με το «τουριστικό πακέτο» δηλαδή την εφαρμογή των συντελεστών ΦΠΑ από ξενοδοχειακές επιχειρήσεις που παρέχουν υπηρεσίες διαμονής και εστίασης ή και άλλες υπηρεσίες έναντι ενιαίας τιμής της οποίας ο διαχωρισμός στους επί μέρους συντελεστές δεν είναι εφικτός, εξακολουθούν να ισχύουν έως και την 30/6/2023 όσα έχουν ήδη γίνει δεκτά και αναφέρονται στην εγκύκλιο Ε.2080/2020 του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2002/11.1.2023.- Παροχή διευκρινίσεων σχετικά με το συντελεστή ΦΠΑ που εφαρμόζεται από 1.1.2023 στα εμβόλια Covid-19, στα rapid διαγνωστικά τεστ, PCR διαγνωστικά τεστ και λοιπά διαγνωστικά test και τις υπηρεσίες που συνδέονται με τα ανωτέρω

είδη και παρέχονται από δημόσια ιδρύματα ή ιδιωτικούς ιατρικούς φορείς, την προμήθεια και διεξαγωγή rapid test από φαρμακεία.

Με αφορμή ερωτήματα που τέθηκαν υπόψη της Υπηρεσίας μας, αναφορικά με το συντελεστή ΦΠΑ που εφαρμόζεται από 1.1.2023 στα ανωτέρω είδη που σχετίζονται με τον Covid-19 και τις σχετικές υπηρεσίες, διευκρινίζονται τα εξής:

1. Με την υπ' αριθ. Ε. 2002/2020 εγκύκλιο Διοικητή ΑΑΔΕ κοινοποιήθηκαν οι διατάξεις του άρθρου 73 του ν.4764/2020, με τις οποίες προστέθηκε νέα παράγραφος 1Α στο άρθρο 21 του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000) και προβλέφθηκε η εφαρμογή μηδενικού συντελεστή ΦΠΑ στην εισαγωγή και παράδοση αγαθών που σχετίζονται άμεσα με την αντιμετώπιση της νόσου Covid-19 (εμβόλια και invitro διαγνωστικά προϊόντα). Ο ίδιος συντελεστής εφαρμόστηκε και στις υπηρεσίες που συνδέονται στενά με τα αγαθά του προηγούμενου εδαφίου.

2. Με τις εν λόγω διατάξεις η χώρα μας έκανε χρήση της δυνατότητας που δόθηκε στα Κράτη - Μέλη για εφαρμογή μηδενικού συντελεστή σε διάφορα είδη που σχετίζονται με την νόσο Covid-19 καθώς και στις συναφείς υπηρεσίες, σύμφωνα με το νέο άρθρο 129α της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ, όπως αυτό προστέθηκε με το άρθρο 1 της Οδηγίας (ΕΕ) 2020/2020.

3. Οι ως άνω διατάξεις της παραγράφου 1Α του άρθρου 21 του Κώδικα ΦΠΑ, οι οποίες τέθηκαν σε ισχύ από 23/12/2020, εφαρμόστηκαν μέχρι και τις 31/12/2022, όπως όριζε ρητά η σχετική Ενωσιακή Νομοθεσία (Οδηγία (ΕΕ) 2020/2020). Συνεπώς μετά τη λήξη των ανωτέρω ρυθμίσεων, διευκρινίζεται ότι τα εν λόγω αγαθά και υπηρεσίες υπάγονται στον κατά περίπτωση ισχύοντα συντελεστή ΦΠΑ όπως αυτός ορίζεται από τις διατάξεις του άρθρου 21 του Κώδικα ΦΠΑ σε συνδυασμό με το Παράρτημα ΙΙΙ αυτού.

4. Ειδικότερα και όσον αφορά τα:

- Εμβόλια κατά των σχετιζόμενων με το SARS κορονοϊών (είδος SARS-CoV), της Δ.Κ.3002 για τον άνθρωπο,

- Διαγνωστικά test rapid, διαγνωστικά test PCR, διαγνωστικά test αντισωμάτων και λοιπά διαγνωστικά για Covid-19 της Δ.Κ. 3822 για τον άνθρωπο,

που αποτελούν σημαντικά αγαθά για την αντιμετώπιση της πανδημίας, υπάγονται στον κατώτατο εφαρμοζόμενο συντελεστή ΦΠΑ (υπερμειωμένος συντελεστής 6%), διευκολύνοντας με τον τρόπο αυτό την πρόσβαση των φορέων υγείας και του γενικότερου πληθυσμού της χώρας στα εν λόγω αγαθά, ώστε να καταπολεμηθεί ο ιός και να αποφευχθεί η διάδοσή του, χωρίς να τίθεται χρονικός περιορισμός για την εφαρμογή του.

5. Σε περίπτωση που κατά την παράδοση διαγνωστικών rapid test στους καταναλωτές από φαρμακεία, τα οποία αναλαμβάνουν, χάριν διευκόλυνσης των καταναλωτών, και την διεξαγωγή τους, το τυχόν επιπλέον τίμημα που αυτά λαμβάνουν προσαυξάνει την φορολογητέα αξία της κύριας πράξης, ήτοι της παράδοσης του διαγνωστικού test rapid, υπαγόμενο ως εκ τούτου στον ίδιο συντελεστή ΦΠΑ, 6%.

Σε κάθε περίπτωση, η διεξαγωγή διαγνωστικών ελέγχων νόσησης από τον κορονοϊό Covid-19, από ιδιωτικά διαγνωστικά εργαστήρια του Π.Δ. 84/2001 ή άλλους φορείς πρωτοβάθμιας φροντίδας υγείας, ανεξάρτητα από την μέθοδο που χρησιμοποιείται (rapid test ή PCR) απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22, παρ. 1, περ. ε' του Κώδικα ΦΠΑ χωρίς να παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ με τον οποίο επιβαρύνθηκαν οι σχετικές εισροές.

6. Κατά τα λοιπά ισχύουν τα αναφερόμενα στην εγκύκλιο Π.Ο.Λ.1100/2010.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ IV

ΠΙΝΑΚΑΣ ΑΓΡΟΤΙΚΩΝ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ ΚΑΙ ΑΓΡΟΤΙΚΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΓΙΑ ΤΙΣ ΟΠΟΙΕΣ ΕΦΑΡΜΟΖΟΝΤΑΙ ΚΑΤΑΠΟΚΟΠΗ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗΣ ΦΟΡΟΥ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Α΄ ΔΑΣΙΚΑ ΠΡΟΪΟΝΤΑ ΚΑΙ ΑΓΡΟΤΙΚΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ⁽¹⁾

- 1.Καυσόξυλα σε κυλίνδρους, κούτσουρα, μικρά κλαδιά ή δεμάτια. Απορρίμματα ξύλων, στα οποία περιλαμβάνονται και τα πριονίδια (Δ.Κ. 4401).
- 2.Ξυλεία ακατέργαστη έστω και ξεφλουδισμένη ή απλά χονδροπελεκημένη ή στρουγυλεμένη. Εξαιρείται η ξυλεία που έχει υποστεί οποιαδήποτε άλλη επεξεργασία (Δ.Κ. 4403, ΕΧ 4409).
- 3.Αγροτικές υπηρεσίες, γενικά.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Β΄ ΠΡΟΪΟΝΤΑ ΑΛΙΕΙΑΣ ΚΑΙ ΠΡΟΪΟΝΤΑ ΦΥΤΙΚΗΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ⁽²⁾

- 1.Ψάρια νωπά (ζωντανά ή μη) διατηρημένα με απλή ψύξη ή κατεψυγμένα, αποξηραμένα, αλατισμένα ή σε άρμη, καπνιστά, έστω και ψημένα πριν ή κατά τη διάρκεια του καπνίσματος, που προέρχονται από αλιεία σε γλυκά νερά και από ιχθυοτροφεία (ΔΚ ΕΧ 0301, ΕΧ 0302).
- 2.Μαλακόστρακα και μαλάκια, στα οποία περιλαμβάνονται και τα οστρακοφόρα (έστω και χωρισμένα από το όστρακο ή το κοχύλι τους), νωπά (ζωντανά ή μη), διατηρημένα με απλή ψύξη, κατεψυγμένα, αποξηραμένα, αλατισμένα ή σε άρμη. Μαλακόστρακα με τα όστρακα τους, απλώς βρασμένα σε νερό, εφόσον όλα προέρχονται από αλιεία σε γλυκά νερά και από ιχθυοτροφεία (Δ.Κ. ΕΧ 0303).
- 3.Κατάλοιπα ψαριών γλυκών νερών (Δ.Κ. ΕΧ 0511).
-⁽³⁾
- 4.Βολβοί, κρεμμύδια, κόνδυλοι, ρίζες βολβοειδείς και ριζώματα γενικά, σε φυτική νάρκη, σε βλάστηση ή σε άνθηση. Άλλα φυτά και ζωντανές ρίζες, στα οποία περιλαμβάνονται και τα μοσχεύματα και τα μπόλια (Δ.Κ. 0601, 0602).
- 5.Άνθη και μπουμπούκια ανθέων, κομμένα, για ανθοδέσμες ή διακοσμήσεις, νωπά ή αποξηραμένα, φυλλάματα, κλαδιά και άλλα μέρη φυτών, πρασινάδες, βρύα και λειχήνες, για ανθοδέσμες ή διακοσμήσεις, νωπά (Δ.Κ. ΕΧ 0603, ΕΧ 0604).
- 6.Λαχανικά και φυτά βρώσιμα, νωπά ή διατηρημένα με απλή ψύξη, βρασμένη μη, δια-

(1) Ο τίτλος του Κεφαλαίου Α του Παραρτήματος IV τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 18 του άρθρου 62 του Ν. 3842/2010 (ισχύς από 23.4.2010). Ο τίτλος που αντικαταστάθηκε είχαν ως εξής: «ΠΡΟΪΟΝΤΑ ΚΑΙ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΤΟΥ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗ 4%».

(2) Ο τίτλος του Κεφαλαίου Β του Παραρτήματος IV τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 18 του άρθρου 62 του Ν. 3842/2010 (ισχύς από 23.4.2010). Ο τίτλος που αντικαταστάθηκε είχαν ως εξής: «ΠΡΟΪΟΝΤΑ ΤΟΥ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗ 4%».

(3) Πριν από το σημείο 4 του Κεφαλαίου Β του Παραρτήματος IV υπήρχε τίτλος που καταργήθηκε με την παράγραφο 19 του άρθρου 62 του Ν. 3842/2010 (ισχύς από 23.4.2010). Ο τίτλος που καταργήθηκε είχαν ως εξής: «ΠΡΟΪΟΝΤΑ ΤΟΥ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗ 7%».

τηρημένα σε κατάψυξη, σε άρμη, σε νερό θειωμένο ή σε νερό στο οποίο έχουν προστεθεί άλλες ουσίες που χρησιμεύουν για να εξασφαλιστεί προσωρινά η διατήρησή τους, αλλά που δεν είναι ειδικά παρασκευασμένα για άμεση κατανάλωση (Δ.Κ. 0701, 0702, 0703).

7. Λαχανικά και φυτά βρώσιμα, αποξηραμένα, αφυδατωμένα ή που έχουν υποστεί εξάτμιση, έστω και κομμένα σε τεμάχια ή σε φέτες ή και τριμμένα ή σε σκόνη, αλλά όχι απλώς παρασκευασμένα (Δ.Κ. 0704).

8. Όσπρια ξερά, χωρίς λοβό, έστω και αποφλοιωμένα ή σπασμένα (Δ.Κ. 0705).

9. Καρποί και φρούτα βρώσιμα, νωπά ή ξερά ή προσωρινά διατηρημένα (Δ.Κ. 0801 μέχρι και 0809, 0811, 0812).

10. Φλούδες εσπεριδοειδών και πεπονιών νωπές, προσωρινά διατηρημένες σε άρμη, σε θειωμένο νερό ή σε νερό, στο οποίο έχουν προστεθεί άλλες ουσίες που χρησιμεύουν για να εξασφαλιστεί προσωρινά η διατήρησή τους (Δ.Κ. EX0813).

11. Μπαχαρικά (Δ.Κ. 0904 μέχρι και 0910).

12. Δημητριακά. Εξαιρείται το αποφλοιωμένο, καθαρισμένο, λευκασμένο ή σπασμένο ρύζι (Δ.Κ. 1001 μέχρι και 1007).

13. Σπέρματα, σπόροι και καρποί ελαιώδεις, εκτός από αυτούς που είναι σπασμένοι (Δ.Κ. EX 1201, 1203).

14. Ζαχαρότευτλα (έστω και τεμαχισμένα), νωπά ή ξερά (Δ.Κ. EX1204).

15. Κώνοι λυκίσκου (Δ.Κ. EX1206).

16. Φυτά, μέρη φυτών, σπόροι και καρποί των ειδών που χρησιμοποιούνται κυρίως στην αρωματοποιία, την ιατρική ή που προορίζονται για εντομοκτόνα, παρασιτοκτόνα και παρόμοια, νωπά ή ξερά, έστω και κομμένα, σπασμένα ή σε σκόνη (Δ.Κ. 1207).

17. Ρίζες κιχωρίου (ραδικιού), νωπές ή αποξηραμένες, έστω και κομμένες, μη καβουρντισμένες. Χαρούπια νωπά ή ξερά. Κουκούτσια καρπών και φυτικά προϊόντα που χρησιμεύουν κυρίως για τη διατροφή του ανθρώπου, που δεν κατονομάζονται ή δεν περιλαμβάνονται σε άλλες δασμολογικές κλάσεις του παραρτήματος αυτού (Δ.Κ. EX 1208).

18. Άχυρα και περιβλήματα σπόρων δημητριακών ακατέργαστα, έστω και τεμαχισμένα (Δ.Κ. 1209).

19. Τεύτλα κτηνοτροφικά, γογγύλια Σουηδίας, ρίζες κτηνοτροφικές, χορτονομές, τριφύλλια, κτηνοτροφικά λάχανα, χορτονομές λούπινου, βίκου και άλλες παρόμοιες κτηνοτροφές (Δ.Κ. 1210).

20. Ρετσίνια κωνοφόρων (Δ.Κ. EX 1302).

21. Φυτικές ύλες που χρησιμοποιούνται κυρίως στην καλαθοποιία ή στην σπαρτοπλεκτική (λυγαριές, καλάμια, μπαμπού, βούρλα ακατέργαστα μη καθαρισμένα ούτε σχισμένα, ούτε κατ' άλλο τρόπο επεξεργασμένα, στελέχη δημητριακών και άλλα παρόμοια) (Δ.Κ. EX 1401, EX 1403).

22. Βελανίδια (Δ.Κ. EX 1405).

23. Ελαιόλαδο, μούργες και κατάλοιπα ελαιολάδου (Δ.Κ. EX 1507, EX 1517).

24. Μούστος σταφυλιών που έχει υποστεί μερική ζύμωση, έστω και αν η ζύμωση έχει ανασταλεί με άλλο τρόπο, εκτός από αυτόν της προσθήκης αλκοόλης. Μούστος από νωπά σταφύλια του οποίου η ζύμωση έχει ανασταλεί με την προσθήκη αλκοόλης (Δ.Κ. 2204 και EX2205).

25. Κρασιά από νωπά σταφύλια χύμα, (έστω και αν έχουν αλκοολωθεί ή ενισχυθεί με

γλεύκος συμπυκνωμένο ή μη) (Δ.Κ. EX 2205).

26.Εύδι από κρασί (Δ.Κ. EX 2210).

27.Πίτες, ελαιοπυρήνες και άλλα υπολείμματα της εξαγωγής του ελαιολάδου (Δ. Κ. EX2304).

28.Οινολάσπες, τρυγιά ακάθαρτη (Δ. Κ. 2305).

29.Προϊόντα φυτικής προέλευσης, του είδους εκείνων που χρησιμοποιούνται για τη διατροφή των ζώων, που δεν κατονομάζονται ή δεν περιλαμβάνονται σε άλλες δασμολογικές κλάσεις του παραρτήματος αυτού (Δ.Κ. 2306).

30.Καπνά ακατέργαστα ή που δεν έχουν βιομηχανοποιηθεί. Απορρίμματα καπνού (Δ.Κ. 2401).

31.Φυσικά λιπάσματα φυτικής και ζωικής προέλευσης, που δεν έχουν επεξεργαστεί χημικά (Δ.Κ. EX3101).

32.Λινάρι ακατέργαστο, μουσκεμένο, σπασμένο, ξεφλουδισμένο και απορρίμματα από λινάρι (Δ. Κ. EX5401).

33.Ραμί ακατέργαστο (Δ.Κ. EX5402).

34.Βαμβάκι σε μάζες, απορρίμματα από βαμβάκι, μη χτενισμένα ούτε λαναρισμένα (Δ. Κ. 5501 μέχρι EX 5503).

35.Καννάβι ακατέργαστο, μουσκεμένο, ξεφλουδισμένο και απορρίμματα από κάνναβη (Δ.Κ. EX 5701).

36.Φυτικές υφαντικές ίνες ακατέργαστες. Απορρίμματα από αυτές τις ίνες (Δ.Κ. EX5704).

37.Λοιπά προϊόντα φυτικής παραγωγής ακατέργαστα, που δεν αναφέρονται στις προηγούμενες παραγράφους.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Γ' ΠΡΟΪΟΝΤΑ ΖΩΪΚΗΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ⁽¹⁾

1.Άλογα, γαϊδούρια και μουλάρια κάθε είδους, ζωντανά (Δ. Κ. 0101).

2.Βοοειδή ζωντανά, στα οποία περιλαμβάνονται και τα βουβαλοειδή(Δ.Κ. 0102).

3.Χοιροειδή ζωντανά (Δ.Κ. 0103).

4.Προβατοειδή και αιγοειδή, ζωντανά (Δ.Κ. 0104).

5.Πουλερικά ορνιθώνα, ζωντανά (Δ.Κ. 0105).

6.Κουνέλια κατοικίδια, περιστέρια, λαγοί, πέρδικες, φασιανοί, βιατράχια εκτροφείου και άλλα ζώα ζωντανά που προορίζονται για τη διατροφή του ανθρώπου, μέλισσες και μεταξοσκώληκες (Δ.Κ. EX 0106).

7.Κρέατα και παραπροϊόντα σφαγίων (στα οποία περιλαμβάνονται και τα σκυώτια), βρώσιμα, των ζώων που αναφέρονται στις παραγράφους 1 μέχρι και 6 αυτού του παραρτήματος, νωπά, διατηρημένα με απλή ψύξη ή κατεψυγμένα, αλατισμένα ή σε άρμη, αποξηραμένα ή καπνιστά (Δ.Κ. EX 0201, EX 0202, EX 0203, EX 0204 και EX 0206).

8.Λίπος χοιρινό (ξίγκι) και λίπος πουλερικών που δεν παίρνονται με πίεση ή λιώσιμο, νωπά, διατηρημένα με απλή ψύξη, αλατισμένα ή σε άρμη, αποξηραμένα ή καπνιστά (Δ.

(1) Ο τίτλος του Κεφαλαίου Γ του Παραρτήματος IV τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 18 του άρθρου 62 του Ν. 3842/2010 (ισχύς από 23.4.2010). Ο τίτλος που αντικαταστάθηκε είχε ως εξής: «ΠΡΟΪΟΝΤΑ ΤΟΥ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗ 7%».

Κ. EX 0205).

9.Γάλα νωπό, που δεν είναι συμπυκνωμένο ούτε περιέχει ζάχαρη, που προορίζεται για τροφή, συσκευασμένο για λιανική πώληση, που έχει υποστεί παστερίωση ή άλλες επεξεργασίες, οι οποίες προβλέπονται από τις υγειονομικές διατάξεις (Δ. Κ. EX 0401, EX 0402).

10.Γάλα νωπό, που δεν είναι συμπυκνωμένο ούτε περιέχει ζάχαρη, μη παρασκευασμένο για λιανική πώληση, πηγμένο, αποβουτυρωμένο, τυρόγαλο και άλλοι τύποι γάλακτος ζυμωτού ή ξυνού (Δ.Κ. EX 0401, EX 0402, EX 0404).

11.Βούτυρο, τυριά και πηγμένο γάλα για τυρί (Δ.Κ. 0403, 0404).

12.Αυγά πουλερικών ορνιθώνα με το τσόφλι τους, νωπά ή διατηρημένα (Δ.Κ. EX 0405).

13.Μέλι φυσικό(Δ.Κ. 0406).

14.Τρίχες ζώων έστω και απλώς επεξεργασμένες (Δ.Κ. EX 0502, EX 0503).

15.Έντερα, κύστες και στομάχια ζώων, ολόκληρα ή σε τεμάχια (Δ.Κ. EX 0504).

16.Κερί μελισσών ακατέργαστο (Δ.Κ. EX 1515).

17.Δέρματα βοοειδών, αιγοειδών, προβατοειδών, χοιροειδών και άλλων μικρών ζώων, ακατέργαστα, νωπά, αλατισμένα, αποξηραμένα, διατηρημένα με ασβέστη ή με άλλα διατηρητικά διαλύματα (Δ.Κ. EX4101 και EX 4301).

18.Κουκούλια από μεταξοσκώληκες κατάλληλα για ξετύλιγμα των ινών τους (Δ. Κ. 5001).

19.Μαλλιά σε μάζες, ακάθαρτα ή απλώς πλυμένα, απορρίμματα μαλλιών και τριχών (Δ.Κ. EX5301, EX5303).

20.Τρίχες εκλεκτής ποιότητας ή χονδροειδείς, σε μάζες ακατέργαστες (Δ.Κ. EX 5302).

21. Λοιπά προϊόντα ζωικής παραγωγής ακατέργαστα, που δεν αναφέρονται στις προηγούμενες παραγράφους.

Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών ρυθμίζεται κάθε λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων των παραρτημάτων του παρόντος νόμου.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ V

ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΑ ΚΑΛΛΙΤΕΧΝΙΚΗΣ, ΣΥΛΛΕΚΤΙΚΗΣ Η ΑΡΧΑΙΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΞΙΑΣ

Για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 45 και 46 θεωρούνται:

A. ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΑ ΚΑΛΛΙΤΕΧΝΙΚΗΣ ΑΞΙΑΣ

1. Ζωγραφικοί πίνακες και σχέδια, που έχουν γίνει εξ ολοκλήρου με το χέρι, με εξαίρεση τα σχέδια της κλάσης 4906 και τα βιομηχανικά είδη που έχουν διακοσμηθεί με το χέρι. Έργα από συγκόλληση (κολάζ) και παρόμοιοι μικροί πίνακες (Δ.Κ. 9701).

2. Εικόνες χαρακτικής, χαλκογραφίας και λιθογραφίας, πρωτότυπες (Δ. Κ. 9702).

3. Έργα αγαλματοποιίας ή γλυπτικής, πρωτότυπα, από κάθε ύλη. Εκμαγεία γλυπτών, οκτώ (8) το πολύ αντιτύπων, τα οποία γίνονται υπό την εποπτεία του ίδιου του καλλιτέχνη ή των διαδόχων του (Δ.Κ. 9703).

4. Είδη επίστρωσης υφασμένα με το χέρι (τύπου Γκομπλέν, Φλάνδρας, Ομπισόν, Μποβέ και παρόμοια) και είδη επίστρωσης κεντημένα με βελόνα (π.χ ανεβατό, σταυροβελονιά), έστω και έτοιμα, από πρωτότυπα σχέδια καλλιτεχνών, υπό τον όρο ότι δεν υπάρχουν άνω των οκτώ (8) αντιτύπων από κάθε είδος (Δ. Κ. 5805).

5. Άλλα χειροποίητα είδη επίπλωσης από υφαντικές ύλες, τοίχου, από πρωτότυπα σχέδια καλλιτεχνών, υπό τον όρο ότι δεν υπάρχουν άνω των οκτώ (8) αντιτύπων από κάθε είδος (Δ. Κ. ΕΧ 6304).

6. Μοναδικά έργα κεραμικής, κατασκευασμένα εξ ολοκλήρου δια χειρός του καλλιτέχνη και υπογεγραμμένα από τον ίδιο.

7. Τεχνουργήματα σμάλτου πάνω σε χαλκό, εξ ολοκλήρου χειροποίητα, μέχρι οκτώ (8) το πολύ αριθμημένα αντίτυπα που φέρουν την υπογραφή του καλλιτέχνη ή του καλλιτεχνικού εργαστηρίου, εξαιρουμένων των ειδών κοσμηματοποιίας, αργυροχοΐας ή χρυσοχοΐας.

8. Φωτογραφίες που ελήφθησαν από τον καλλιτέχνη, οι οποίες εκτυπώθηκαν από τον ίδιο ή υπό τον έλεγχο του, υπογεγραμμένες και αριθμημένες, μέχρι τριάντα (30) το πολύ αντίτυπα, ανεξαρτήτως μεγέθους και υλικού υποστρώματος.

B. ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΑ ΣΥΛΛΕΚΤΙΚΗΣ ΑΞΙΑΣ

1. Γραμματόσημα, χαρτόσημα, επιστολές με ταχυδρομικές σφραγίδες αλλά χωρίς γραμματόσημο, φάκελοι πρώτης ημέρας κυκλοφορίας, διάφορα ταχυδρομικά είδη με έντυπο ταχυδρομικό σήμα και ανάλογα, που έχουν ακυρωθεί ή δεν έχουν ακυρωθεί αλλά δεν κυκλοφορούν ούτε προορίζονται να μουν σε κυκλοφορία στη χώρα προορισμού (Δ. Κ. 9704).

2. Συλλογές και αντικείμενα συλλογών ζωολογίας, βοτανικής, ορνυτολογίας, ανατομίας ή που παρουσιάζουν ιστορικό, αρχαιολογικό, παλαιοντολογικό, εθνογραφικό ή νομισματικό ενδιαφέρον (Δ.Κ. 9705).

Γ. ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΑ ΑΡΧΑΙΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΞΙΑΣ

Τα αρχαιολογικά αντικείμενα, με ηλικία ανώτερη των 100 ετών (Δ. Κ. 9706).

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ VI

ΑΓΑΘΑ ΠΟΥ ΥΠΑΓΟΝΤΑΙ ΣΤΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΠΟΘΗΚΕΥΣΗΣ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 26

1. Πατάτες νωπές ή διατηρημένες με απλή ψύξη (ΔΚ 0701).
2. Ελιές (ΔΚΕΧ 0711).
3. Καρύδια κοκοφοινίκων, καρύδια Βραζιλίας και καρύδια ανακαρδιοειδών, νωπά ή ξερά, έστω και χωρίς το κέλυφος ή τη φλούδα τους. Άλλοι καρποί με κέλυφος, νωποί ή ξεροί, έστω και χωρίς το κέλυφος ή τη φλούδα τους (ΔΚ 0801 και 0802).
4. Καφές μη καβουρντισμένος, με ή χωρίς καφεΐνη (ΔΚ ΕΧ0901)
5. Τσαΐ, έστω και αρωματισμένο (ΔΚ 0902).
6. Σιτάρι και σμιγάδι, σίκαλη, κριθάρι, βρώμη, καλαμπόκι. Ρύζι με το φλοιό του (ρύζι paddy). Σόργο σε κόκκους. Φαγόπυρο το εδώδιμο (μαύρο σιτάρι), κεχρί και κεχρί το μακρό και άλλα δημητριακά (ΔΚ 1001, 1002, 1003, 1004, 1005, ΕΧ1006, 1007 και 1008).
7. Κουκιά σόγιας, σπέρματα λιναριού, σπέρματα αγριογογγύλης ή αγριοκράμβης, σπέρματα ηλιοτροπίου και άλλα σπέρματα και ελαιώδεις καρποί, όλα τα παραπάνω έστω και σπασμένα. Αράπικα φυστίκια όχι ψημένα αλλά ούτε αλλιώς παρασκευασμένα έστω και χωρίς κέλυφος ή σπασμένα. Κοπρά (ΔΚ 1201, 1202, 1203, 1204, 1205, 1206 και 1207).
8. Σογιέλαιο, ελαιόλαδο, φοινικέλαιο, λάδια ηλιοτροπίου, λάδια κνήκου ή βαμβακιού, λάδια κοκοφοινίκια (λάδι κοπρά), λαχανοφοινίκια (φοινικοπυρηνέλαιο) ή babassu, λάδια αγριογογγύλης, αγριοκράμβης ή σιναπιού και τα κλάσματα τους, άλλα λάδια και τα κλάσματα τους που παίρνονται αποκλειστικά από ελιές και μείγματα από αυτά τα λάδια ή τα κλάσματα με λάδια ή κλάσματα της κλάσης 1509, όλα τα παραπάνω έστω και εξευγενισμένα, αλλά όχι χημικώς μετασχηματισμένα (ΔΚ 1507, 1508, 1509, 1510, 1511, 1512, 1513, 1514 και 1515).
9. Ζάχαρη από ζαχαροκάλαμο ή από τεύτλα, σε στερεή κατάσταση, ακατέργαστη, χωρίς προσθήκη αρωματικών ή χρωστικών ουσιών (ΔΚ ΕΧ 1701).
10. Κακάο σε σπόρους και θραύσματα σπόρων, ακατέργαστα ή φρυγμένα (ΔΚ 1801).
11. Χυμοί πορτοκαλιού (ΔΚ ΕΧ 2009).
12. Μάρμαρα ακατέργαστα ή χοντρικά κατεργασμένα, απλά κομμένα με πριόνι ή άλλο τρόπο, σε όγκους ή πλάκες σχήματος τετραγώνου ή ορθογωνίου (ΔΚ ΕΧ 2515).
13. Λάδια ακατέργαστα από πετρέλαιο ή ασφαλτούχα ορυκτά (ακατέργαστο πετρέλαιο). Λάδια από πετρέλαιο ή από ασφαλτούχα ορυκτά, άλλα από τα ακατέργαστα λάδια. Παρασκευάσματα που δεν κατονομάζονται ούτε περιλαμβάνονται αλλού, που περιέχουν κατά βάρος 70% ή περισσότερο λάδια από πετρέλαιο ή ασφαλτούχα ορυκτά και στα οποία τα λάδια αυτά αποτελούντο βασικό συστατικό. Προπάνιο και βουτάνια, που έχουν υγροποιηθεί (ΔΚ 2709, 2710 και ΕΧ 2711).
14. Ανόργανα χημικά προϊόντα και ενώσεις ανόργανες ή οργανικές των πολύτιμων μετάλλων, των ραδιενεργών στοιχείων, των μετάλλων των σπανίων γαιών ή των ισοτόπων (ΔΚ 2801 έως και 2851).
15. Οργανικά χημικά προϊόντα (ΔΚ2901 έως και 2942).
16. Καουτσούκ φυσικό, συνθετικό και τεχνητό που προέρχεται από λάδια, μπαλάτα, γουταπέρκα, guayule, chicle και ανάλογες φυσικές γόμες, μείγματα των προϊόντων της

κλάσης 4001 με προϊόντα της κλάσης 4002, σε αρχικές μορφές ή σε πλάκες φύλλα ή ταινίες (ΔΚ 4001, 4002).

17. Ξυλεία ακατέργαστη έστω και ξεφλουδισμένη, που της έχει αφαιρεθεί ο σομφός ή ορθογωνισμένη (ΔΚ ΕΧ 4403).

18. Μαλλιά μη λαναρισμένα ή χτενισμένα (ΔΚ5101).

19. Βαμβάκι μη λαναρισμένο ή χτενισμένο (ΔΚ5201).

20. Άργυρος (στον οποίο περιλαμβάνεται και ο επιχρυσωμένος και επιπλατινωμένος άργυρος), σε μορφές ακατέργαστες ή ημικατεργασμένες ή σε σκόνη. Πλατίνα, παλλάδιο ή ρόδιο, σε μορφές ακατέργαστες ή σε σκόνη (ΔΚ7106καιΕΧ7110).

21. Χαλκόςμη καθαρισμένος. Άνοδοι από χαλκό για τον ηλεκτρολυτικό καθαρισμό. Χαλκός καθαρισμένος και κράματα χαλκού σε ακατέργαστη μορφή. Κράματα μητρικά χαλκού. Σύρματα από χαλκό (ΔΚ 7402, 7403, 7405 και 7408).

22. Νικέλιο σε ακατέργαστη μορφή (ΔΚ7502).

23. Αργίλιο σε ακατέργαστη μορφή (αλουμίνιο) (ΔΚ7601).

24. Μόλυβδος σε ακατέργαστη μορφή (ΔΚ7801).

25. Ψευδάργυρος σε ακατέργαστη μορφή (ΔΚ 7901).

26. Κασσίτερος σε ακατέργαστη μορφή (ΔΚ8001).

27. Ίνδιο σε ακατέργαστη μορφή, απορρίμματα, θραύσματα, σκόνες και άλλες μορφές (ΔΚ ΕΧ8112).

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ VII⁽¹⁾

ΕΝΔΕΙΚΤΙΚΟΣ ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΑ ΠΑΡΕΧΟΜΕΝΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΠΟΥ ΑΝΑΦΕΡΟΝΤΑΙ ΣΤΗΝ ΠΑΡΑΓΡΑΦΟ 13 ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 14

1. Η δημιουργία και η φιλοξενία ιστοσελίδων, η εξ αποστάσεως συντήρηση προγραμμάτων και εξοπλισμού,
2. η παροχή λογισμικού και η ενημέρωσή του,
3. η παροχή εικόνων, κειμένων και πληροφοριών και η διάθεση βάσεων δεδομένων,
4. η παροχή μουσικής, κινηματογραφικών ταινιών και παιχνιδιών, περιλαμβανομένων των κάθε είδους τυχερών παιχνιδιών,
5. η παροχή διδασκαλίας εξ αποστάσεως».

(1) Το Παράρτημα VII προστέθηκε με την παράγραφο 8 του άρθρου 22 του Ν. 3763/2009 και ισχύει από 1.1.2010 σύμφωνα με την παράγραφο 9 του ίδιου άρθρου και νόμου.

ΑΡΘΡΟ ΔΕΥΤΕΡΟ

ΕΝΑΡΞΗ ΙΣΧΥΟΣ

Η ισχύς των διατάξεων αυτού του νόμου αρχίζει από τότε που άρχισαν να ισχύουν οι κωδικοποιούμενες με τον παρόντα νόμο διατάξεις.

ΤΜΗΜΑ ΔΕΥΤΕΡΟ

ΑΛΦΑΒΗΤΙΚΟ ΕΥΡΕΤΗΡΙΟ ΚΩΔΙΚΑ ΦΟΡΟΥ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ (Ν. 2859/2000)

(Οι αριθμοί παραπέμπουν στα άρθρα και τις παραγράφους (§) του Κώδικα)

-Α-

Αγαθά:

- αξία κανονική, 19 § 2
- απαλλαγές, 25
- διεθνής διακίνηση (απαλλαγές), 25
- δημοπρασία, 46
- εγκατάσταση, 14 § 2
- εισαγόμενα, 17 §§ 2, 4
- είσοδος, 10 § 1, 23
- ενσώματα, 5 § 1
- εξαχθέντα για τελειοποίηση, 20 § 2
- επιχείρησης, 5 § 4, 7 §§ 1, 2
- καταστροφή, 26 § 13β
- μετακίνηση, 12
- μεταφορά, 7 § 3
- μεταχειρισμένα, 45
- παραλαβή, 12
- τόπος άφιξης, 14 § 2
- Αγαθά ενσώματα:**
- έννοια, 5 § 1
- Αγαθά εξοπλισμού:**
- σκαφών αναψυχής, 24 § 1β
- Αγαθά επένδυσης:**
- απογραφή επί μετατάξεως, 39 § 11
- διακανονισμός έκπτωσης φόρου, 33 § 2, 3
- έκπτωση φόρου, 30 § 1
- επιστροφή φόρου, 34 § Iiii
- Αγαθά επιχείρησης ως συνόλου:**
- απαλλαγή, 22 § 1 κθ
- Αγαθά μεταχειρισμένα:**
- απόκτηση, 11 § 3
- ειδικό καθεστώς, 45
- Αγαθών εισαγωγή:**
- έννοια, 10
- χρόνος γένεσης φορολογικής υποχρέωσης, 17
- Αγαθών ενδοκοινοτική απόκτηση:**
- έννοια, 11 § 1, 2, 3
- πράξεις θεωρούμενες, 12, 15
- Αγαθών ενδοκοινοτικών:**

- μεταφορά, 14, 15
- Αγαθών οριστική εισαγωγή, 23 § 1β**
- Άγιο Όρος:**
- αντικείμενο του φόρου, 2 § 2α
- Αγρότες:**
- αγαθά απογραφόμενα, 41 § 12
- αγροτικά προϊόντα, 42 § 2
- αγροτικές εκμεταλλεύσεις, 42 § 3
- αγροτικές υπηρεσίες, 42 § 4
- αγροτικών προϊόντων αποθέματα, 41 § 9
- άσκηση δύο οικονομικών δραστηριοτήτων, 41 § 6 (καταργήθηκε από 23.4.2010)
- ειδικό φορολογικό καθεστώς, 41
- έννοια, 42 § 1
- μετάταξη, 41 § 7
- μετατασσόμενων δικαιώματα, 41 § 10
- μετατασσόμενων υποχρεώσεις, 41 §§ 8, 11
- μη εντασσόμενοι στο ειδικό καθεστώς, 41 § 3, 4, 5
- φόρου επιστροφή, 41 §§ 1, 2
- Αγροτικά προϊόντα:**
- ειδικό φορολογικό καθεστώς, 41
- έννοια, 42 § 2
- Αγροτικές εκμεταλλεύσεις:**
- έννοια, 42 § 3
- Αγροτικές υπηρεσίες:**
- έννοια, 42 § 4
- Αγωγή σωματική:**
- απαλλαγή, 22 § 1ιδ
- Άδεια:**
- αποθήκευσης αγαθών, 26 § 5
- λειτουργίας φορολογικών αποθηκών, 26 § 3
- Αέριο:**
- μεταπωλητής, 13 § 3
- παράδοση αγαθού, 5 § 1, 7 § 3στ
- παροχή πρόσβασης σε δίκτυο, 14 § 14η
- τόπος παράδοσης, 13 § 3
- Αερίου εισαγωγή:**
- απαλλαγή, 23 § 1ε

Αεροδρόμια:

-ειδικές απαλλαγές, 27 § 1ε

Αεροπορικές μεταφορές προσώπων:

-απαλλαγή, 27 § 1ι

Αεροσκάφη:

-απαλλαγή, 27 § 1β

-μίσθωση, 27 § 1δ

Αεροσκαφών καύσιμα, λιπαντικά,

τροφοεφόδια:

-απαλλαγή, 27 § 1γ

Αθλητικές εκδηλώσεις:

-τόπος παροχής υπηρεσιών, 14 § 8

Αθλητισμού υπηρεσίες:

-απαλλαγή, 22 § 1ιδ

Αίμα ανθρώπινο:

-απαλλαγή, 22 § 1ζ

Ακίνητα:

-αγοραία αξία, 48 § 2

-απαλλαγή, 22 § 1λα

-αναγκαστικός πλειστηριασμός, 16 § 3β

-δωρεάν παραχώρηση χρήσης, 7 § 2γ

-ειδική δήλωση Φ.Π.Α., 36 § 4γ

-προσύμφωνο, 16 § 3ε

-ποσοστό ιδιοκτησίας, 31 § 7

-προϋπολογιστικό κόστος οικοδομής, 36 § 4γ

-ιδιοκατοίκηση, ιδιόχρηση, μίσθωση, 7 § 2γ

-μισθώσεων απαλλαγή, 22 § 1κστ

-παράδοση, 6

-υποχρεώσεις κυρίου, νομέα, κατόχου, 37 § 1

-ψιλή κυριότητα, 6 § 2α

Ακύρωση:

-οριστικής εγγραφής, 56

-επί ειδικής δήλωσης ΦΠΑ του άρθρου 36 § 4 περ. γ', 56 § 2

Αλιείας προϊόντα εισαγωγής:

-απαλλαγή, 23 § 1γ

Αλιευτικές εκμεταλλεύσεις:

-ως αγροτικές εκμεταλλεύσεις, 42 § 3δ

-Αλλοδαπά νομικά πρόσωπα, 36 § 3

Αμάχητο τεκμήριο:

-για την μεταβίβαση αποπερατωμένου διαμερίσματος, 19 § 2δ

Άμισθοι υποθηκοφύλακες:

-απαλλαγή, 22 § 1ε (καταργήθηκε από 1.7.2010)

Αμοιβαία κεφάλαια:

-απαλλαγή, 22 § 1κβ (καταργήθηκε από

20.12.2012)

Αμοιβή:

-που καταβάλλεται για την εκκαθάριση και την απόδοση του επιστρεπτέου φόρου στους αγρότες, 64 § 1

Αναβίωση:

-αξίωσης κατά του Δημοσίου προς επιστροφή φόρου, 57 § 5

Αναγκαστικού πλειστηριασμού ακινήτου:

-φορολογική υποχρέωση, 16 § 3β

Ανακεφαλαιωτικός πίνακας:

-υποβολή, 36 § 5α & 5δ

Ανακυκλώσιμα απορρίμματα:

-απαλλαγές, 39α

Ανάληψη:

-αγαθών της επιχείρησης, 7 § 2β

-μερίδας από εταίρο, 7 § 2δ

Αναστολή είσπραξης:

-φόρου κατά την εισαγωγή εφημερίδων και περιοδικών, 23 § 2, 29 § 2

Αναστολή καταβολής φόρου:

-επί ασκήσεως προσφυγής, 53 § 3

Αναχώρησης τόπος, 14 § 1γ ββ

Ανθρώπινα όργανα, αίμα, γάλα:

-απαλλαγή, 22 § 1ζ

Αντασφαλιστικές εργασίες:

-απαλλαγή, 22 § 1ιθ (βλ. και σχετικές διατάξεις άρθρου 22)

Αντικείμενα καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας, 45

-απόκτηση 11 § 3

Αντικείμενο φόρου, 2

Αντιλήπτορας:

-υποχρεώσεις 36 § 7β

Αντιπαροχή:

-φορολογητέα αξία, 19 § 2δ

Αντιπρόσωπος φορολογικός:

-ορισμός, 36 § 4δ

-υποχρεώσεις, 36 § 7δ

Αξία φορολογητέα:

-στην εισαγωγή αγαθών, 20

-στην παράδοση αγαθών, 19

Απαιτητός φόρος:

-χρόνος, 16

Απαλλαγές:

-αγαθά μεταφερόμενα, 28 § 1α

-αγαθά προοριζόμενα για εξαγωγή, 24 § 1ζ

- αγαθά προοριζόμενα για τελωνειακή επίβλεψη, 25 § 1β
- αγαθά τιθέμενα σε καθεστώς εναποθήκευσης, 25 § 1α
- αγαθών αποστελλόμενων σε άλλο κράτος-μέλος, 23 § 1δ
- αγαθών επανεισαγωγή, 23 § 1α
- αγαθών εξαγωγή, 24 § 1
- αγαθών οριστική εισαγωγή, 23 § 1β
- Αγίου Όρους, 2 § 2α
- αγρωτών, 41
- αεροσκαφών εισαγωγή, 27 § 1β
- αεροσκαφών μίσθωση, 27 § 1δ
- αθλητισμού υπηρεσίες, 22 § 1ιδ
- ακινήτων μισθώσεις, 22 § 1κστ
- ακινήτων παράδοση, 22 § 1λα
- άμισθοι υποθηκοφύλακες, 22 § 1ε (καταργήθηκε από 1.7.2010)
- αμοιβαία κεφάλαια, 22 § 1κβ (καταργήθηκε από 2012.2012)
- αναγκών πλοίων εξυπηρέτηση, 27 § 1ε
- ανακυκλώσιμων απορριμμάτων, 39α
- ανθρωπίνου αίματος, 22 § 1ζ
- ανθρωπίνου γάλακτος, 22 § 1ζ
- ανθρώπινων οργάνων παράδοση, 22 § 1ζ
- ασθενών μεταφορά, 22 § 1ι
- ασφαλιστικές εργασίες, 22 § 1ιθ
- γραμματόσημα, 22 § 1κη
- Δημοσίου, Δήμων, Κοινοτήτων, 3 § 2
- δικαστικοί επιμελητές, 22 § 1ε (καταργήθηκε από 1.7.2010)
- δικηγόροι, 22 § 1ε (καταργήθηκε από 1.7.2010)
- εγγυήσεων πιστώσεων διαχείριση, 22 § 1κδ
- ειδικές, 27
- εκπαίδευσης υπηρεσίες, 22 § 1ιβ
- ενδοκοινοτική απόκτηση, 29 §§ 1, 2
- εντύπων διανομή, 22 § 1λβ (καταργήθηκε από 1.7.2010)
- ενώσεων προσώπων, 22 § 1η
- ερμηνευτών έργων τέχνης, 22 § 1ια (καταργήθηκε από 1.7.2010)
- ιδιαίτερα μαθήματα, 22 § 1γ
- καλλιτεχνών έργων τέχνης, 22 § 1ια (καταργήθηκε από 1.7.2010)
- κατά την εξαγωγή εκτός Κοινότητας, 24
- καταθέσεων διαπραγμάτευση, 22 § 1κε
- κατασκευής και μετατροπής πλοίων εργασίες, 27 § 1δ
- καυσίμων εισαγωγή, 27 § 1γ
- κινητών αγαθών επεξεργασία, 24 § 1γ
- κοινωνικής πρόνοιας υπηρεσίες, 22 § 1θ
- κρατικών λαχείων, 22 § 1κζ
- μαίων, 22 § 1ε
- μεσιτών υπηρεσίες, 24 § 1στ
- μεταφορών, 24 § 1ε
- μεταφορών προσώπων αεροπορικές, 27 § 1ι
- μεταφορών προσώπων θαλάσσιες, 27 § 1ι
- μετοχών Α.Ε., 22 § 1κα
- μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα υπηρεσιών, 22 § 1ιε
- μικρών επιχειρήσεων, 39
- μισθώσεων ακινήτων, 22 § 1κστ
- νοσοκομειακών υπηρεσιών, 22 § 1δ
- οδικής βοήθειας υπηρεσιών, 22 § 1ιθ
- οδοντοτεχνικών υπηρεσιών, 22 § 1στ
- παράδοσης αγαθών σε σωματεία, 24 § 1δ
- παράδοσης περιστασιακής αγαθών, 28 § 1β
- παροχής νερού μη εμφιαλωμένου 22 § 1γ (καταργήθηκε από 22.8.2011)
- παροχής αρδευτικού ύδατος, 22 § 1γ
- πιστώσεων χορήγηση, 22 § 1κγ
- πλοίων εισαγωγή, 27 § 1ια
- πλοίων ναύλωση, 27 § 1δ
- πλοίων παράδοση, 27 § 1α
- πνευματικής αρωγής υπηρεσίες, 22 § 1ιζ
- πολιτιστικών υπηρεσιών, 22 § 1ιστ
- προϊόντων αλιείας εισαγωγή, 23 § 1γ
- ραδιοτηλεοπτικών υπηρεσιών, 22 § 1β
- στη διεθνή διακίνηση αγαθών, 25
- στην εισαγωγή αγαθών, 23
- στην παράδοση αγαθών σε άλλο Κράτος, 28
- στο εσωτερικό της χώρας, 22
- στο καθεστώς των φορολογικών αποθηκών, 26
- συγγραφέων υπηρεσίες, 22 § 1ια (καταργήθηκε από 1.7.2010)
- συμβολαιογράφων, 22 § 1ε (καταργήθηκε από 1.7.2010)
- συναλλάγματος εργασίες, 22 § 1κ
- συνόλου αγαθών επιχείρησης, 22 § 1κθ
- σωματείων υπηρεσίες, 22 § 1η
- ύδατος μη εμφιαλωμένου, 22 § 1γ (καταργήθηκε από 22.8.2011)

-υπηρεσιών ΕΛΤΑ, 22 § 1α
 -υποθηκοφυλάκων άμισθων, 22 § 1ε (καταργήθηκε από 1.7.2010)
 -φυσιοθεραπευτών, 22 § 1ε (καταργήθηκε από 1.7.2010)

-χρυσού παράδοση, 27 § 1θ

Απογραφή:

-αποθεμάτων, 39 § 11
 -επενδυτικών αγαθών, 39 § 11

Αποθέματα εμπορευσιμων αγαθών:

-έκπτωση φόρων, 62

Αποθήκες:

-φορολογικές, 26

Αποπερατωμένου διαμερίσματος:

-μεταβίβαση, 19 § 2δ

Απόρρητο:

-δηλώσεων κ.λπ., 58

Απορρίμματα ανακυκλώσιμα:

-απαλλαγές, 39α

Αποταμιεύσεις τελωνειακής:

-απαλλαγή, 25 § 1

Αποχώρηση εταίρου:

-ως παράδοση αγαθών, 7 § 2δ

Αρμοδιότητα:

-ελέγχου δηλώσεων γενικά, 48 § 2
 -ελέγχου για το καθεστώς φορολογικής αποθήκευσης, 26 § 4

-εξακρίβωσης υποχρέων, 48 § 2

-επιβολής φόρου, 48 § 1

-παραλαβής δηλώσεων, 48 § 1

Αρνητική δήλωση (βλ. δήλωση)

Αρχαιολογικής αξίας αντικείμενα:

-υπαγωγή, 45

Ασθενών μεταφορά:

-απαλλαγή, 22 § 1ι

Ασφαλιστικές εργασίες:

-απαλλαγή, 22 § 1ιθ (βλ. και σχετ. διατάξεις άρθρου 22)

Αυτοκίνητα ΙΧ:

-αγορά, 30 § 4ε

-έκπτωση φόρου, 30 § 4ε

Αυτοπαράδοση:

-αγαθών, 7

-παγίων, 7

-υπηρεσιών, 9

-PRORATA, 31

Αφορολόγητων ειδών καταστήματα:

-απαλλαγές (καταργήθηκε το άρθρο 22γ από την 1.7.99 με την παράγραφο 3 του άρθρου 8 του Ν. 2753/1999)

Α.Φ.Μ.:

-χορήγηση, 36 § 2

-B-

Βεβαίωση φόρου:

-από ποιούς ενεργείται, 53 § 1

-διαδικασία βεβαίωσης, 48

-κατά την εισαγωγή, 60

-πως ενεργείται, 53 § 1

Βιβλία και στοιχεία:

-τήρηση, 36 § 4α

Βιομηχανοποιημένα καπνά:

-δικαιώματος έκπτωσης άσκηση, 44 § 3

-λιανοπωλητών απαλλαγές, 44 § 6

-πρατηριούχων απαλλαγές, 44 § 6

-πρατηριούχων υποχρεώσεις, 44 § 7

-υποχρεώσεις, 44 § 7

-φορολογικής υποχρέωσης γέννηση, 44 § 2

-φόρου ενσωμάτωση, 44 § 4

-φόρου συμψηφισμός, 44 § 5

-φόρου υπολογισμός, 44 § 1

Βιομηχανοστασιών εκμίσθωση:

-ως παροχή υπηρεσιών, 8 § 2δ

- Γ-

Γάλα ανθρώπινο:

-απαλλαγή, 22 § 1ζ

Γένεση φορολογικής υποχρέωσης:

-Χρόνος, 16-18

Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών

Συστημάτων:

-στοιχεία οικοδομών, 37 § 2

Γεωργία:

-ως αγροτική εκμετάλλευση, 42 § 3α

Γραμματόσημα:

-απαλλαγή, 22 § 1κγ

- Δ-

Δασμολογητέα αξία:

-εισαγωγή, 20 § 1α

Δασοκομία:

-ως αγροτική εκμετάλλευση, 42 § 3γ

Δείγματα:

-δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, 30 § 2ε

Δεξιώσεις:

- έκπτωση φόρου, 30 § 4γ
- Δήλωση:**
- αγροτών ειδικού καθεστώτος, 41 § 7
- ανάκληση ειδικής δήλωσης ΦΠΑ, 38 § 10
- απαράδεκτη, 38 § 2
- απόρρητο, 58
- αρμόδιος παραλαβής, 38 § 1
- αρνητική εκκαθαριστική, 38 § 3
- ειδική δήλωση ΦΠΑ, 36 § 4 περ. γ'
- ειδικού καθεστώτος κατ' αποκοπή, 40 § 5
- εκκαθαριστική, 38 § 1β
- έλεγχος, 48 § 2
- έλεγχος από το γραφείο, 48Α
- έναρξης εργασιών, μεταβολών, παύσης, 36 § 1
- επί διακοπής εργασιών και αναχώρησης στην αλλοδαπή, 38 § 4
- επίδοση, 36 § 4β
- εφημεριδοπωλών, 38 § 1α
- μεταπωλητών, 45 § 4
- μετάταξης αγροτών, 41 § 7
- μικρών επιχειρήσεων ειδικού καθεστώτος, 39 § 9
- νομικών προσώπων μη υποκειμένων στο φόρο και αγροτών του ειδικού καθεστώτος, 38 § 6
- περιοδική, 38 § 1α
- στατιστική (INTRASTAT), 36 § 5γ
- υποχρεώσεις των υποκειμένων στο φόρο, 36
- Δηλώσεων απόρρητο: 58**
- γνωστοποίηση απαγόρευσης, 58 § 1
- τήρηση, 58 § 3
- χρησιμοποίηση, 58 § 2
- Δηλώσεων έλεγχος: 48 § 2**
- βιβλίων ανεπάρκεια, 48 § 3
- εγγράφων επίδειξη ή παράδοση, 48 § 6
- εκκαθαριστικών, 38 § 1β
- έκτακτων περιοδικών, 26 § 11
- εξέταση επιτόπια, 48 § 5
- πληροφοριών παροχή, 48 § 7
- σε Δ.Ο.Υ., 36 § 4γ
- υποβολής τρόποι, 38 § 3, 6
- υποχρεωτικών περιοδικών, 38 § 1α
- χρόνος διενέργειας, 48 § 4
- Δηλώσεων υποβολή:**
- έναρξης εργασιών, 36 § 1α

- μεταβολών - μετάταξης, 36 § 1β
- οριστικής παύσης εργασιών, 36 § 1γ

Δήμοι, Κοινότητες:

- απαλλαγή, 3 § 2

Δημοπρασία:

- πωλήσεις ειδικού καθεστώτος, 46

Δημόσιο και Ν.Π.Δ.Δ.:

- απαλλαγή, 3 § 2
- δημόσιας εξουσίας πράξεις, 3 § 3

Διαδικαστικές διατάξεις:

- ανάλογη εφαρμογή φορολογίας εισοδήματος, 59
- διαδικασία βεβαίωσης και καταβολής του φόρου, 48

Διακανονισμός:

- έκπτωσης φόρου (PRORATA), 31-33

Διακοπή εργασιών:

- υποχρεώσεις, 38 § 4
- ως παράδοση αγαθών, 7 § 2δ

Διαμετακομίσεως καθεστώτος:

- απαλλαγές, 25 § 1ε

Διαλέξεις καλλιτεχνικές:

- απαλλαγή, 22 § 1 ιστ

Διαπραγμάτευση μετοχών:

- απαλλαγή, 22 § 1κα

Διασάφησης κατάθεση:

- επί εισαγωγής αγαθών, 38 § 5

Διασκεδάσεως κέντρα:

- διάθεση τροφής και ποτών ως παροχή υπηρεσιών, 8 § 2β

Διασυννοριακές παροχές:

- τηλεπικοινωνιακών, ραδιοφωνικών και τηλεοπτικών και ηλεκτρονικά παρεχόμενων υπηρεσιών προς μη υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα, 14Α

Διαχειριστής κληρονομίας:

- υποχρεώσεις, 36 § 7α

Διαχειριστής προσωρινός:

- υποχρεώσεις, 36 § 7α

Διαφορά φόρου:

- μεταφορά, 38 § 2

Διεθνείς οργανισμοί:

- απαλλαγές, 27 § 1στ ββ

Διεθνής διακίνηση αγαθών:

- απαλλαγές, 25

Δικαίωμα έκπτωσης φόρου, 7 § 2

- δικαιούχοι, 30 § 1, 2

- δικαιώματος άσκησης, 32
- δικαιώματος γέννησης, 30 § 3
- ποσού έκπτωσης μεταφοράς, 32 § 3
- προϋποθέσεις, 32 § 1, 2

Δικαιώματα:

- διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας, 14 § 14α
- εκπομπής αερίων θερμοκηπίου, 39α § 3
- πνευματικής ιδιοκτησίας, 14 § 14α

Δικαστικοί επιμελητές:

- απαλλαγή, 22 § 1ε (καταργήθηκε από 1.7.2010)

Δικηγόροι:

- απαλλαγή, 22 § 1ε (καταργήθηκε από 1.7.2010)

Διοικητική επίλυση διαφορών:

- ακύρωσης πράξης αποδοχή, 52 § 3
- διαδικασία, 52
- διοικητικής επίλυσης πρακτικό, 52 § 4
- διοικητικής επίλυσης πρόταση, 52 § 1
- πληρεξουσιότητα ειδική, 52 § 6
- υποβολής πράξης τρόπος, 52 § 2

Διπλωματικές και προξενικές σχέσεις:

- απαλλαγές, 27 § 1στ αα

Δουλεία προσωπική ή πραγματική:

- ως παράδοση ακινήτων, 6 § 2α

Δωμάτια επιπλωμένα:

- εκμετάλλευση ως παροχή υπηρεσίας, 8 § 2α

Δώρα και δείγματα:

- διάθεση για τους σκοπούς της επιχείρησης, 7 § 2β
- έκπτωση φόρου, 30 § 2ε

Δωρεοδόχος:

- υποχρεώσεις, 36 § 7ε

-Ε-

Εγγυήσεις:

- απαλλαγή, 22 § 1κδ

Εγκατάσταση επαγγελματική:

- μεταβολή, 36 § 1β

Εγκατάσταση πρώτη:

- παράδοση ακινήτων, 6 § 1β

Έδαφος της Κοινότητας:

- έννοια, 2β

Ειδικά καθεστώτα:

- αγροτών, 41
- ανακυκλώσιμων απορριμμάτων, 39α (αντικατάσταση τίτλου από 1.1.2011)

- βιομηχανοποιημένων καπνών, 44

- εξ αποστάσεως πωλήσεων αγαθών, 47Γ

- εξ αποστάσεως πωλήσεις αγαθών που εισάγονται από τρίτες χώρες ή τρίτα εδάφη, 47Δ

- επενδυτικού χρυσού, 47

- ηλεκτρονικών υπηρεσιών, 35α (καταργήθηκε με το άρθρο 104 § 4 Ν.

4316/2014)

- καταβολής του φόρου από τον λήπτη αγαθών και υπηρεσιών, 39α

- κατ' αποκοπή καταβολής του φόρου, 40

- μεταπωλητών μεταχειρισμένων αγαθών, 45

- μικρών επιχειρήσεων, 39

- παραδόσεων αγαθών εντός κράτους-μέλους, 47Γ

- πετρελαιοειδών (καταργήθηκε με το Ν. 2093/92 άρθρ. 2 § 27)

- πρακτορείων ταξιδίων, 43

- πωλήσεων σε δημοπρασία, 46

- τηλεπικοινωνιακών, ραδιοφωνικών υπηρεσιών που παρέχονται

- από υποκειμένους στον φόρο μη

- εγκατεστημένους εντός της Ένωσης, 14α

Εισαγωγή αγαθών:

- απαλλαγές, 23

- βεβαίωση και είσπραξη φόρου, 60

- έννοια, 10

- φορολογητέα αξία, 20

- χρόνος γένεσης φορολογικής υποχρέωσης, 17

Εισιτηρίων πώληση:

- φορολογητέα αξία, 19 § 9

Εκδοτικές επιχειρήσεις:

- φορολογητέα αξία, 19 § 8

Εκθέσεις καλλιτεχνικές:

- απαλλαγή (καταργήθηκε με το Ν. 2093/92 άρθρο 2 § 2)

Εκκαθαριστής:

- υποχρεώσεις, 36 § 7α

Εκκαθαριστική δήλωση:

- προθεσμία υποβολής, 38 § 1β

Εκμίσθωση

- βιομηχανοστασιών και χρηματοθυρίδων, 8 § 2δi

- χώρων επαγγελματικής δραστηριότητας σε μισθωτή, 8 § 2 δii

Εκπαίδευσης υπηρεσίες:

-απαλλαγή, 22 § 1β

Εκπροσώπου ενώσεων προσώπων:

-υποχρεώσεις, 36 § 7ζ

Εκπτώση φόρου:

-αγαθών επένδυσης, 30 § 1, 33 § 2, 3

-αγοράς επιβατικών αυτοκινήτων Ι.Χ., 30 § 4ε

-άσκησης δικαιώματος εκπτώσεως, 32

-για αποθέματα εμπορεύσιμων αγαθών, 62

-για τη διάθεση δώρων μέχρι 10 ευρώ και δειγμάτων, 30 § 2ε

-για πράξεις σε ακίνητα, 31 § 7

-δεξιώσεων, ψυχαγωγίας και φιλοξενίας γενικά, 30 § 4γ

-διακανονισμός, 33

-ειδών συσκευασίας, 30 § 4στ (καταργήθηκε από 1.1.2006 με το άρθρο 25 § 1β του Ν. 3522/2006)

-καπνοβιομηχανικών προϊόντων, 30 § 4α

-οινοπνευματωδών ποτών, 30 § 4β

-ποσοστό, 31 § 1, 2, 3, 4

-προσδιορισμός από τον υποκείμενο, 31 § 6

-προσδιορισμός εκπιπτόμενου, 31

-προσωρινός προσδιορισμός, 31 § 5

-στέγασης, τροφής, ποτών, μετακίνησης και ψυχαγωγίας για το προσωπικό της επιχείρησης, 30 § 4δ

-συνολική, 31 § 8

-χρόνος γενέσεως, 30 § 1 & 3

Ελεγχος:

-από το γραφείο, 48Α

-αρμόδια αρχή, 26 § 4 και 48 § 2

-δηλώσεων ΦΠΑ, 48 § 2

ΕΛΤΑ:

-απαλλαγή, 22 § 1α

Ελεύθερη ζώνη:

-απαλλαγή, 25 § 1β αα

Ελεύθερη αποθήκη:

-απαλλαγή, 25 § 1β αα

Εμπορεύσιμων αγαθών αποθέματα: 62

-δήλωσης έκπτωσης φόρων, 62 § 4

-δικαίωμα έκπτωσης φόρων, 62 § 1, 2

-εργολαβικά προσύμφωνα, 62 § 8 (καταργήθηκε από 1.1.2006 με το άρθρο 1 § 14 του Ν. 3427/2005)

-κατ' εξαίρεση έκπτωσης, 62 § 6

-μη δικαιούμενοι έκπτωσης, 62 § 7

-ποσού προς έκπτωση συμψηφισμός, 62 § 5

-προθεσμία δήλωσης απώλειας δικαιώματος για έκπτωση, 62 § 4

-υποκειμένων υποχρεώσεις, 62 § 3

Εμπορικά κέντρα

-διακανονισμός εκπτώσεων, 33 § 2 τελευταία εδάφια

Εμπραγμάτων δικαιωμάτων:

-μεταβίβαση, 6 § 2α

Εναποθέτης: 26 § 2γ

-υποχρεώσεις, 26 § 12

Εναποθήκευση:

-εισαγωγή αγαθών (απαλλαγή), 25 § 1α

Ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών:

-αντικείμενο φόρου, 2γ

-απαλλαγές, 29

-έννοια, 11

-πράξεις θεωρούμενες, 12

-χρόνος γένεσης φορολογικής υποχρέωσης, 18

Ενδοκοινοτική παράδοση:

-απαλλαγή, 28 § 1

Ενδοκοινοτική πώληση αγαθών εξ αποστάσεως, 5Α

- όριο για υποκείμενους στο φόρο, 14Α

Ενεργητική τελειοποίηση:

-απαλλαγή, 25 § 1β αα

Ενσήμων παράδοση:

-απαλλαγή, 22 § 1κγ

Έντυπα, 19 § 8

Ενώσεις προσώπων:

-απαλλαγή, 22 § 1η

-υποχρεώσεις εκπροσώπου, 36 § 7ζ

Εξαγωγή αγαθών:

-απαλλαγές, 24

Εξέδρες γεώτρησης ή εκμετάλλευσης:

-απαλλαγή, 25 § 1β ββ

Εξώδικη λύση της διαφοράς:

-διαδικασία, 52

Επανεισαγωγή αγαθών:

-με ατέλεια (απαλλαγή), 23 § 1α

Επενδυτικά αγαθά:

-απογραφή επί μετατάξεως, 39 § 11

-διακανονισμός έκπτωσης φόρου, 33 § 2, 3

-έκπτωση φόρου, 30 § 1

-επιστροφή φόρου, 34 § 1βiii

Επενδυτικός χρυσός:

-απαλλαγές, 47 § 1

-ειδικό καθεστώς, 47
 -έννοια, 47 § 2
 -μη έκπτωση φόρου, 47 § 4
 -υποχρεώσεις, 47 § 5
 -φορολόγησης επιλογή, 47 § 3
Επιβολή φόρου:
 -αρμόδια Δ.Ο.Υ., 48 § 1
 -πεδίο εφαρμογής, 1
Επικαρπίας μεταβίβαση:
 -ως παράδοση ακινήτων, 6 § 2α
Επιλογή:
 -αίτηση φορολόγησης, 8 § 2δ
Επιπλωμένων δωματίων εκμετάλλευση:
 -ως παροχή υπηρεσιών, 8 § 2α
Επίρριψη φόρου:
 -σε βάρος του αντισυμβαλλόμενου, 1
Επίσημα κινητά:
 -απαλλαγή, 22 § 1κη
Επιστροφές τιμήματος:
 -δεν συμπεριλαμβάνονται στη φορολογητέα αξία, 19 § 5β
Επιστροφή φόρου:
 -αγαθών επένδυσης, 34 § 1βiii
 -αγροτών, 41 §§ 1, 2
 -διαδικασία και προϋποθέσεις, 34 § 7
 -με βάση οριστική απόφαση του αρμόδιου δικαστηρίου, 53 § 4
 -στον υποκείμενο στο φόρο που είναι εγκατεστημένος σε άλλη χώρα της Ε.Ο.Κ., 34 § 2
Επιταγές:
 -απαλλαγή εργασιών που αφορούν, 22 § 1 κε
Επίτροπος:
 -υποχρεώσεις, 36 § 7β
Επιχειρήσεις:
 -αδρανείς και αργούσες, 38 § 1α ββ
 -ανέγερσης και πώλησης οικοδομών, 50 § 1 δεύτερο εδάφιο (καταργήθηκε από 27.5.2009)
 -εκδοτικές και εισαγωγικές, 19 § 8
 -εποχιακές, 38 § 3
 -εργασιών διακοπή, 38 § 4
 -ιδρυτή υποχρεώσεις, 36 § 7η
 -μικρές (ειδικό καθεστώς), 39
 -νησιώτικες, 38 § 3
 -πρακτορείων ταξιδιών, 43
 -σε ειδική εκκαθάριση, 19 § 5α
Επιχείρηση:

-ως σύνολο· παράδοση αγαθών· απαλλαγή, 22 § 1κθ
Επιχείρησης μεταβίβαση:
 -δεν θεωρείται παράδοση αγαθών, 5 § 4
Εργασιών εκτέλεση στα ακίνητα, 6 § 2β
Εργολάβος:
 -ανάθεση ανέγερσης οικοδομής - φορολογητέα αξία, 19 § 2δ
Ερμηνευτές έργων τέχνης:
 -απαλλαγή, 22 § 1ια (καταργήθηκε από 1.7.2010 με το άρθρο 62 § 4 του Ν. 3842/2010)
Εστιατορίων διάθεση τροφής και ποτών:
 -ως παροχή υπηρεσιών, 8 § 2β
Εστιατορίων εκμετάλλευση:
 -μειωμένος συντελεστής, Παράρτημα III Β. Υπηρεσίες περ. 6
Εσωτερικό της χώρας, 2 § 2
 -έννοια, 2 § 2
 -τόπος απόκτησης, 15 § 1
Εταιρεία:
 -λύση· ανάληψη μερίδας, 7 § 2δ
Εταίρος:
 -ανάληψη μερίδας, 7 § 2δ
Ευθύνη εις ολόκληρον:
 -καταβολής του φόρου, 55
Εφημερίδες και περιοδικά:
 -αναστολή εισπράξεως φόρου κατά την εισαγωγή, 23 § 2, 29 § 2
 -παράδοση και διανομή μέσω πρακτορείων διανομής (απαλλαγή), 22 § 1 λβ (καταργήθηκε από 1.7.2010 με το άρθρο 61 § 3 του Ν. 3842/2010)
 -φορολογητέα αξία, 19 § 8
Εφημεριδοπώλες:
 -δήλωση, 38 § 1α

-Z-

Ζαχαροπλαστείων διάθεση τροφής και ποτών:
 -ως παροχή υπηρεσιών, 8 § 2β

-H-

Ηλεκτρική ενέργειας εισαγωγή:
 -απαλλαγή, 23 § 1ε
Ηλεκτρονικές υπηρεσίες:
 -ειδικό καθεστώς για μη εγκατεστημένους

στην Κοινότητα, 35Α

Ηλεκτρονική διεπαφή:

- Υποκείμενοι στο φόρο που διευκολύνουν ορισμένες παραδόσεις αγαθών, 5B

-Θ-

Θαλάσσιες μεταφορές προσώπων:

-απαλλαγή, 27 § 1ι

Θάνατος υποκείμενου:

-περιέλευση αγαθών της επιχείρησης στους κληρονόμους, 7 § 2ε

-υποχρεώσεις κληρονόμων, 36 § 7ε

Θεραπευτικά λουτρά:

-απαλλαγή, 22 § 1δ

Θερμοκήπιο:

-δικαιώματα εκπομπής αερίων, 39α § 3

-I-

Ιαματικές πηγές:

-απαλλαγή, 22 § 1δ

Ιατρική περίθαλψη:

-απαλλαγή, 22 § 1δ

Ιατροί:

-απαλλαγή, 22 § 1ε

Ιδιαίτερα μαθήματα:

-απαλλαγή, 22 § 1γ

Ιδιοκατοίκηση - ιδιόχρηση:

-ως παράδοση ακινήτων, 6 § 1β

-ως παράδοση αγαθών, 7 § 2γ

Ιδιοκτήτες ακινήτων:

-δήλωση κόστους εργασιών, 37 § 1α

-διαφύλαξη στοιχείων κόστους εργασιών, 37 § 1β

Ιδιοχρησιμοποίηση:

-αγαθών και υπηρεσιών, 9

Ιδρυτής επιχείρησης:

-υποχρεώσεις, 36 § 7η

I.K.A.:

-αποστολή στη Γ.Γ.Π.Σ. στοιχείων οικοδομών, 37 § 2

Ιντραστάτ (INTRASTAT):

-υποβολή στατιστικής δήλωσης, 36 § 5γ

-K-

Καθεστώς φορολογίας (βλ. φορολογικά καθεστώτα)

Καθεστώς:

-κοινοτικής διαμετακόμισης, 10 § 3

-προσωρινής εισαγωγής, 10 § 3

-φορολογικής αποθήκευσης, 26 § 10

-τελωνειακής επίβλεψης, 25 § 1^α δδ

Καινούργιου μεταφορικού μέσου:

-απόκτηση, 38 § 7

Καλλιτέχνες:

-απαλλαγή, 22 § 1ια (καταργήθηκε από 1.7.2010 με το άρθρο 62 § 4 του Ν. 3842/2010)

Καλλιτεχνικής αξίας:

-αντικείμενα, 45

Καπνοβιομηχανικά προϊόντα:

-αγορά, 30 § 4α

-βλάβη-φθορά, 44 § 5

-ειδικό καθεστώς, 44

-έκπτωση φόρου, 30 § 4α

-λιανοπωλητές βιομηχανοποιημένων καπνών, 44 § 6

-πρατηριούχοι βιομηχανοποιημένων καπνών, 44 § 6

Καταβολή φόρου:

-αλληλέγγυα υπόχρεοι, 55

-ευθύνη, 55

-τρόπος, 54

Καταθέσεις:

-απαλλαγή, 22 § 1κε

Καταργούμενες διατάξεις:

-από 1.1.1987, 63

Κατασκηνώσεων εκμετάλλευση:

-ως παροχή υπηρεσιών, 8 § 2α

Κατηγορίας φορολογητέων πράξεων:

-επιλογή, 13 § 6

Κατώφλια στατιστικά:

-για τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές, 36 § 5

Καύσιμα και λιπαντικά:

-για εφοδιασμό πλοίων και αεροσκαφών (απαλλαγή), 27 § 1γ

Κέντρα διασκέδασης:

-διάθεση τροφής και ποτών, 8 § 2β

Κηδεμόνας:

-υποχρεώσεις, 36 § 7α, β

Κινητό επίσημα:

-παράδοση (απαλλαγή), 22 § 1κη

Κλέϊμς (claims):

-βλ. εγκυκλ. άρθρου 5

Κληρονόμοι:

-υποχρεώσεις, 36 § 7ε

Κοινοποίηση:

-πράξεων, 51

Κοινοπραξία:

-που κατασκευάζει ακίνητο με το σύστημα

της αντιπαροχής, 3 § 1δ

-επιτηδευματιών, 7 § 2δ

Κοινοότητες και Δήμοι:

-απαλλαγή, 3 § 2

Κοινοτικό έδαφος:

-έννοια, 2 § 2β

Κοινωνία αστικού δικαίου:

-ειδικό καθεστώς κατ' αποκοπή καταβολής φόρου, 40 § 4

Κοινωνία δικαίου:

-ανάληψη μερίδας σε αγαθά, 7 § 2δ

-που κατασκευάζει ακίνητο, 3 § 1δ

Κοινωνική πρόνοια:

-απαλλαγή, 22 § 1θ

Κουπόνια:

-ορισμός, μεταβίβαση, 12Α

Κτηνίατροι:

-κατάργηση απαλλαγής από 25.11.92 με άρθρο 2 § 12 Ν. 2093/92

ΚΤΕΛ:

-διαδικασία φορολογίας, 38 σχετ. διατ.

Κτίρια:

-μεταβίβαση- παράδοση ακινήτων, 6 § 1

Κτισιμάτων αξία, 19 § 2δ

- Λ -

Λαχείων κρατικών πώληση:

-απαλλαγή, 22 § 1κζ

-υποχρεώσεις και δικαιώματα, 44 § 6, 7

Λιπαντικά:

-για πλοία και αεροσκάφη, 27 § 1γ

Λογιστές - Φοροτεχνικοί:

-μη υπογραφή δήλωσης ΦΠΑ, βλ. σχετ. διατάξεις άρθρου 36

ΛΟΤΤΟ:

-απαλλαγή, 22 § 1 κζ (η διάταξη αντικαταστάθηκε με το άρθρο 54 § 14 του Ν. 4002/2011)

Λουτρά θεραπευτικά:

-απαλλαγή, 22 § 1δ

-Μ-

Μαίες:

-απαλλαγή, 22 § 1ε

Μειωμένος συντελεστής:

-για βιβλία, εφημερίδες και περιοδικά 6,5%,

Παράρτημα ΙΙΙ Α' Αγαθά § 43

-για εισιτήρια θεάτρων, κινηματογράφων κ.λπ. Παράρτημα ΙΙΙ Β' Υπηρεσίες, παρ. 2

-για νησιά Αιγαίου, 21 § 4

-εστίασης, παράρτημα ΙΙΙ Β' Υπηρεσίες § 6

Μεσάζοντες:

-παροχή υπηρεσιών, 14 § 3

Μεσεγγυούχος:

-υποχρεώσεις, 36 § 7α

Μεσίτες:

-παροχή υπηρεσιών κατά την εξαγωγή- απαλλαγή, 24 § 1στ

Μεταβατικές διατάξεις:

-έκπτωση φόρου αποθεμάτων, 62

Μεταβίβαση:

-αγαθών επιχείρησης ως συνόλου, 5 § 4

-αγαθών κατόπιν επιταγής δημόσιας αρχής, 5 § 3β

-χρήσης άυλου αγαθού, 8 § 1α

Μεταπωλητές μεταχειρισμένων αγαθών:

-αγαθών παράδοση, 45 § 2

-απαλλαγές, 45 § 5

-καθεστώς ειδικού επιλογή, 45 § 4

-καθεστώς κανονικού επιλογή, 45 § 11

-μη έκπτωση φόρου, 45 §§ 6, 7

-πράξεων καταχώρηση, 45 § 9

-υποχρεώσεις, 45 § 8

-φορολόγηση περιθωρίου κέρδους, 45 § 1

-φορολογητέα αξία, 45 §§ 3, 10

Μετάταξη:

-αγροτών, 41 § 7 επ.

-επιχειρήσεων, 39 §§ 10, 11

Μεταφορά ασθενών:

-απαλλαγή, 22 § 1ι

Μεταφορά πραγματοποιούμενη στο εσωτερικό, 13 § 1

Μεταφοράς εισιτήρια, 19 § 9

Μεταφορά φυσικού αερίου:

-μέσω αγωγών, 35 § 1κ

Μεταφορές προσώπων:

-απαλλαγή, 27 § 1ι

Μεταφορικά έξοδα:

-φορολογητέα αξία, 19 § 4α

Μεταφορικό μέσο καινούργιο:

- ενδοκοινοτική απόκτηση- υποβολή ειδικής δήλωσης, 38 § 7
- μίσθωση, 14 § 2ε
- περιστασιακή παράδοση- υποβολή έκτακτης περιοδικής δήλωσης, 38 § 8

Μέτοχος:

-ανάληψη μερίδας, 7 § 2δ

Μετοχών διαπραγμάτευση:

-απαλλαγή, 22 § 1κα

Μικρές επιχειρήσεις:

- ακαθάριστων εσόδων προσδιορισμός, 39 § 7 και § 9α
- ακαθάριστων εσόδων ύψος, 39 § 1
- απαλλαγές, 39 § 2
- απογραφή αποθεμάτων επί μετατάξεως, 39 § 10
- απογραφή επενδυτικών αγαθών, 39 § 11
- ειδικό καθεστώς, 39
- ένταξη σε φορολογικό καθεστώς, 39 §§ 4, 5, 6, 8, 9
- κόστους μείωση, 39 § 7
- μετάταξη, 39 § 7, 39 § 9β, 39 §§ 10, 11
- μικτού κέρδους υπολογισμός, 39 § 7
- υποχρεώσεις, 39 § 12
- χονδρικές πωλήσεις, 39 § 7

Μισθώσεις ακινήτων:

-απαλλαγή, 22 § 1 κστ

Μίσθωση:

- αεροσκαφών (απαλλαγή), 27 § 1δ
- ακινήτου ως πρώτη εγκατάσταση, 6 § 1
- βιομηχανοστασίων και χρηματοθυρίδων, 8 § 2 δ
- μεταφορικών μέσων, 14 § 12
- ως παράδοση αγαθών, 7 § 2γ

Μισθωτοί:

-ως υποκείμενοι στο φόρο, 3 § 1

Μορφωτικές υπηρεσίες:

-απαλλαγή, 22 § 1ιστ

Μοτοσυκλετών:

-αγορά (δικαίωμα έκπτωσης φόρου), 30 § 4ε

Μουσεια:

-απαλλαγή παρεχομένων υπηρεσιών σε επισκέπτες, 22 § 1ιστ

- Ν-

ΝΑΤΟ:

-απαλλαγή ειδών, 27 § 1στ γγ

Ναύλωση πλοίων:

-απαλλαγή, 27 § 1δ

Νησιά Αιγαίου:

- συντελεστές φόρου μειωμένοι κατά 30%, 21 § 4
- υποβολή δηλώσεων, 38 § 3

Νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα:

-απαλλαγή, 22 § 1ιε, ιστ

Νόμισμα άλλου κράτους:

-φορολογική αξία, 19 § 3

Νομισμάτων διαπραγμάτευση:

-απαλλαγή, 22 § 1κ

Νοσοκομειακή περίθαλψη:

-απαλλαγή, 22 § 1δ

Νοσοκόμοι:

-απαλλαγή, 22 § 1ε

- Ξ -

Ξενοδοχείου εκμετάλλευση:

-ως παροχή υπηρεσιών, 8 § 2α

- Ο -

Οδικής βοήθειας υπηρεσίες:

-απαλλαγή, 22 § 1ιθ

Οδοντίατροι:

-απαλλαγή, 22 § 1στ

Οδοντοτεχνίτες:

-απαλλαγή, 22 § 1στ

Οικιών εκμετάλλευση:

-ως παροχή υπηρεσιών, 8 § 2α

Οικοδομής ανέγερση:

-υποχρεώσεις, 37 § 1

Οικοπέδου μεταβίβαση:

-ως παράδοση ακινήτου, 6 § 1

Οικονομική δραστηριότητα:

-ανεξάρτητη, 3 § 1α, 4

Οικόπεδα:

-μεταβιβαζόμενα, 6 § 1

Οικοπέδου μεταβίβαση:

-ως παράδοση ακινήτου, 6 § 1

Οινοπνευματώδη ποτά:

-απόκτηση, 30 § 4β

-έκπτωση φόρου, 30 § 4β

Οργανισμοί διεθνείς:

-απαλλαγές, 27 § 1στ

Οριστική εισαγωγή αγαθών:

-η παράδοση των οποίων απαλλάσσεται και στο εσωτερικό, 23 § 1β

Οριστικού συμβολαίου υπογραφή:

-φορολογική υποχρέωση, 16 § 3α

-Π-

Παραγγελίες - παραγγελιοδόχος:

-αγοραπωλησία αγαθών, 5 § 2

Παραγραφή:

-κοινοποιήσεως πράξεως, 57

Παράδοση αγαθών:

-έννοια, 5

-μεταβίβαση κυριότητας, 5 § 1

-με απαλλαγή, 26 § 7γ

-πράξεις θεωρούμενες, 7

-σε επιβάτες σε πλοία, 26 § 7β

-σε Καταστήματα Αφορολόγητων Ειδών (ΚΑΕ), 26 § 7α

-τόπος παράδοσης, 13

-φορολογητέα αξία, 19

-χρόνος γένεσης φορολογικής υποχρέωσης, 16

Παράδοση ακινήτων:

-έννοια, 6

-πράξεις θεωρούμενες, 6

Παράδοση αποθεμάτων:

- πράξεις θεωρούμενες, 7Α

Παροχή υπηρεσιών:

-έννοια, 8

-πράξεις θεωρούμενες, 9

-προς Ελληνικό Δημόσιο, Δήμους και Κοινοτήτες, 3 § 2

-τόπος, 14

Περιοδικά και εφημερίδες:

-παράδοση και διανομή μέσω πρακτορείων διανομής (απαλλαγή), 22 § 1β

(καταργήθηκε από 1.7.2010)

-φορολογητέα αξία, 19 § 8

Περιοδικές δηλώσεις φόρου:

-αγαθά επένδυσης, 33 § 2, 4

-εφάπαξ διακανονισμός, 33 § 3

-προϋποθέσεις έκπτωσης, 33 § 1

-υποβολή, 38 § 1α

-φόρου διαφορά, 33 § 5

Πετρελαιοειδή προϊόντα:

-ειδικό καθεστώς, έννοια κ.λπ. (καταργήθηκε)

-φορολογητέα αξία, 20 § 4

Πίνακας:

-ανακεφαλαιωτικός, 36 § 5α, 5δ

Πιστώσεων χορήγηση, διαπραγμάτευση και διαχείριση:

-απαλλαγή, 22 § 1κγ

Πιστωτικών τίτλων διαπραγμάτευση:

-απαλλαγή, 22 § 1κε

Πληρωμή φόρου: (βλ. καταβολή φόρου)

Πλοίων καύσιμα, λιπαντικά, τροφοεφόδια:

-απαλλαγή, 27 § 1γ

Πλοίων ναύλωση:

-απαλλαγή, 27 § 1α, 1δ

Πλοίων παράδοση και εισαγωγή:

-απαλλαγή, 27 § 1α

Πλωτά μέσα:

-απαλλαγή, 27 § 1α, 1δ

Πλωτών μέσων καύσιμα, λιπαντικά,

τροφοεφόδια:

-απαλλαγή, 27 § 1γ

Πολιτιστικές υπηρεσίες:

-απαλλαγή, 22 § 1ιστ

Πραγματογνωμοσύνες:

-πράξεις θεωρούμενες ως παράδοση αγαθών, 7 § 3γ

-τόπος παροχής υπηρεσιών, 14 § 9

Πραγματοποίηση παροχής υπηρεσιών, 14

Πρακτορεία ταξιδιών:

-ειδικό καθεστώς, 43

-επιβαρύνσεις, 43 § 4

-πράξεις θεωρούμενες, 43 § 1, 2

-υπαγωγή στο ειδικό καθεστώς, 43 § 1

-φορολογητέα αξία, 43 § 3

-φορολογητέες πράξεις, 43 § 2

Πράκτορες ασφαλειών:

-απαλλαγή, 22 § 1ιθ

Πράξεων κοινοποίηση, 51, 57

-παραγραφή δεκαετής, 57 § 2

-παραγραφή πενταετής, 57 § 1

-παραγραφή τριετής, 57 § 3

-παραγραφή δεκαετής για χρέη βεβαιωμένα, 57 § 4

Πράξη προσδιορισμού φόρου:

-αρχική, 49 § 1

-επιχείρησης ανέγερσης και πώλησης οικοδομών, 50 § 1 (καταργήθηκε από 27.5.2009)

-κοινοποίηση, 51

-μερική, 49 § 2

-περιεχόμενο προσωρινής, 50 § 2

-προσφυγής άσκηση, 50 § 4

-προσωρινή, 50

-συμπληρωματική, 49 § 3

-φορολογητέας αξίας ανακριβής δήλωση, 50 § 1

-φόρου αφαίρεση, 50 § 5

Πρατηριούχοι:

-καπνοβιομηχανικών προϊόντων, 44 § 6

Προβεβαίωση ποσοστού 50%:

-επί ασκήσεως προσφυγής, 53 § 2 (καταργήθηκε από 1.7.2013 με το Ν. 4152/2013)

Προκαταβολή φόρου 40%:

-με περιοδική δήλωση, (καταργήθηκε από 1.6.2013)

Προμήθειας και μεσιτείας έξοδα:

-φορολογητέα αξία, 19 § 4α

Προμηθευτική αντιπαροχή, 19 § 1

Προξενικές σχέσεις:

-απαλλαγή, 27 § 1στ αα

ΠΡΟΠΟ-ΠΡΟΤΟ:

-απαλλαγή, 22 § 1κζ (η διάταξη αντικαταστάθηκε με το άρθρο 54 § 14 του Ν. 4002/2011)

ΠΡΟΡΑΤΑ (PRORATA)

-διακανονισμός έκπτωσης φόρου, 31

Προσωρινή (περιοδική):

-δήλωση, 38 § 1α

-εισαγωγή, 25 § 1ε αα

-πράξη προσδιορισμού φόρου, 50

Προσωρινός διαχειριστής:

-υποχρεώσεις, 36 § 7α

Πρώτη εγκατάσταση, 6 § 1β

Πτώχευση υποκειμένου:

-υποχρεώσεις συνδίκου, 36 § 7γ

Πωλήσεις σε δημοπρασία:

-διοργανωτή υποχρεώσεις, 46 §§ 3, 4, 5

-διοργανωτή έννοια, 46 § 8γ

-εντολέα διοργανωτή έννοια, 46 § 8δ

-μεταπωλητή έννοια, 46 § 8β

-μεταχειρισμένων αγαθών έννοια, 46 § 8α

-φορολογητέας αξίας προσδιορισμός, 46 § 1, 2

-χρόνος παράδοσης αγαθών, 46 § 6

Πώληση:

-από παραγγελιοδόχο, 5 § 2

-με παρακράτηση κυριότητας, 5 § 3α

-P -

Ραδιοφωνία & Τηλεόραση:

-απαλλαγή, 22 § 1β

-δραστηριότητες, παράρτημα Ι § 13

Ραδιοφωνικών και τηλεοπτικών υπηρεσιών:

-τόπος παροχής, 14 § 13

-Σ -

Σκάφη αναψυχής, 17 § 3

Σουηποστέικ:

-απαλλαγή, 22 § 1κζ (η διάταξη αντικαταστάθηκε με το άρθρο 54 § 14 του Ν. 4002/2011)

Σπογγαλιευτικά πλοία:

-απαλλαγή, 27 § 1ια

Στατιστικά κατώφλια:

-για τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές, 36 § 5 (βλ. και ΕΔΥΟ Πολ. 1070/2015)

Στέγασης προσωπικού δαπάνες, 30 § 4δ

Συγγραφείς:

-απαλλαγή, 22 § 1ια (καταργήθηκε από 1.7.2010 με το άρθρο 62 § 4 του Ν. 3842/2010)

Συλλεκτικής αξίας αντικείμενα:

-υπαγωγή σε ειδικό καθεστώς, 45

Συμβιβασμός:

-διαδικασία, 52

Συμβολαιογράφοι:

-απαλλαγή, 22 § 1ε (καταργήθηκε από 1.7.2010 με το άρθρο 62 § 4 του Ν.3842/2010)

-υποχρεώσεις, 37 § 3

Συμπληρωματική πράξη:

-προσδιορισμού του φόρου, 49 § 3

Συμπλοιοκτησίες:

-ειδικό καθεστώς κατ' αποκοπή καταβολής του φόρου, 40 § 4

Συνιδιοκτησίες:

-ειδικό καθεστώς κατ' αποκοπή καταβολής του φόρου, 40 § 4

Συναλλαγματικές εργασίες:

-απαλλαγή, 22 § 1κ

Σύνδικος πτώχευσης:

-υποχρεώσεις, 36 § 7γ

Συνεταιρισμοί:

-ανάληψη μερίδας σε αγαθά, 7 § 2δ

Συντάκτες μελετών έργων:

-υποχρεώσεις, 37 § 2

Συντελεστές:

-επιστροφής φόρου αγροτών, 41 § 2

-μειωμένοι για βιβλία, εφημερίδες, περιοδικά 6,5%, Παράρτημα ΙΙΙ Α' Αγαθά, § 43

-μειωμένοι για εισιτήρια θεάτρων, κινηματογράφων κ.λπ., Παράρτημα ΙΙΙ Β'

Υπηρεσίες, § 2

-μειωμένοι για εστίαση, Παράρτημα ΙΙΙ Β' Υπηρεσίες § 6

-μείωση νησιών Αιγαίου, 21 §§ 4, 5, 6

-ποσοστά, 21 § § 1, 2, 3

Συσκευασίας είδη:

-αγορά, 30 § 4στ (καταργήθηκε)

-έκπτωση φόρου, 30 § 4στ (καταργήθηκε)

-επιστροφή, 19 § 6

-υπό καθεστώς προσωρινής εισαγωγής, 25

-φορολογητέα αξία επί επιστροφής από τους αγοραστές, 19 § 6

Σχέση εξάρτησης, 3 § 1

Σωματεία:

-απαλλαγή, 22 § 1ιζ, ιη

Σωματική αγωγή:

-απαλλαγή, 22 § 1ιδ

- Τ-

Ταξιδίων πρακτορεία:

-ειδικό καθεστώς, 43

Τεκμήριο αμάχητο:

-αποπερατωμένου διαμερίσματος, 19 § 2δ

Τελωνειακά καθεστώτα:

-αποταμιεύσεως, 25 § 1α

-διαμετακόμισης, 25 § 1εββ

-ελεύθερης ζώνης, 25 § 1α αα

-ελεύθερης αποθήκης, 25 § 1α αα

-εναποθήκευσης, 25 § 1α

-ενεργητικής τελειοποίησης, 25 § 1βαα

Τελωνειακές παραβάσεις:

-κατά την εισαγωγή αγαθών από το εξωτερικό, 60 § 2

Τέχνης έργα:

-απαλλαγή, 22 § 1ια (καταργήθηκε από

1.7.2010 με το άρθρο 62 § 4 του Ν. 3842/2010)

Τεχνικά έργα:

-επί ακινήτων, 6 § 2β

Τηλεόραση και Ραδιοφωνία:

-απαλλαγή, 22 § 1β

-δραστηριότητες, παράρτημα Ι § 13

Τηλεπικοινωνίας καρτών πώληση:

-φορολογητέα αξία, 19 § 9

Τηλεπικοινωνιακών υπηρεσιών:

-τόπος παροχής, 14 § 13

Τήρηση:

-θεωρημένου βιβλίου, 36 § 4στ

-υποχρεωτικών στοιχείων, 36 § 4α

Τιμολόγια:

-απαιτητό φόρου κατά το χρόνο έκδοσης του τιμολογίου ή άλλου στοιχείου, 16 § 2α

Τίτλοι:

-απαλλαγή, 22 § 1κα

Τόκοι:

-φορολογητέα αξία, 19 § 4α

Τόπος:

-ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, 15

-παράδοσης αγαθών, 13

-παροχής υπηρεσιών, 14

-πρώτος προρισμού, 20 § 1γ

Τουριστικών περιηγήσεων οργανωτές:

-ειδικό καθεστώς, 43

Τραπεζικές εργασίες:

-απαλλαγή, 22 § 1κε

Τραυματιών μεταφορά:

-απαλλαγή, 22 § 1ι

Τρεχούμενοι λογαριασμοί:

-απαλλαγή, 22 § 1κε

Τρέχουσα τιμή:

-αγοράς αγαθών, 19 § 2α

Τρίτο έδαφος:

-έννοια, 2 § 2β

Τροποποίηση:

-οριστικής εγγραφής, 56 § 1

-επί ειδικής δήλωσης ΦΠΑ άρθρου 36 παρ. 4 περ. γ, 56 § 2

Τρόπος χορήγησης ΑΦΜ, 36 § 2

Τροφής προσωπικού:

-δαπάνες, 30 § 4δ

Τροφοεφόδια πλοίων και αεροσκαφών:

-απαλλαγή, 27 § 1γ

Τροχόσπιτων εκμετάλλευση:

-ως παροχή υπηρεσιών, 8 § 2α

- Υ-

Υδωρ μη εμφιαλωμένο:

-απαλλαγή, 22 § 1γ (η διάταξη αντικαταστάθηκε από 22.8.2011 με το άρθρο 18 § 3 του Ν. 4002/2011)

Υδωρ αρδευτικό:

-απαλλαγή, 22 § 1γ

Υπηρεσίες:

-γραφείων μελετών, 14 § 14γ

-εκπαίδευσης, 22 § 1ιβ

-εστίασης, Παράρτημα ΙΙΙ Β' Υπηρεσίες § 6

-ηλεκτρονικές, 35α

-ιδιοχρησιμοποίηση, 9βγ

-μεταφοράς, 14 § 5, 6, 7, 15

-οδικής βοήθειας, 22 § 1ιθ

-πολιτιστικές, 14 § 8

-σχετικές με ακίνητα, 14 § 4

Υποθηκοφύλακες άμισθοι:

-απαλλαγή, 22 § 1ε (καταργήθηκε από 1.7.2010 με το άρθρο 62 § 3 του Ν. 3842/2010)

Υποκείμενοι στο φόρο, 3

Υποκείμενου απαλλασσόμενων πράξεων υποχρεώσεις:

-ανακεφαλαιωτικού πίνακα υποβολή, 36 § 5α, δ

-δήλωσης INTRASTAT υποβολή, 36 § 5γ

-προθέματος «ΕΛ» χρησιμοποίηση, 36 § 5β

Υπόχρεοι στο φόρο:

-αντιπροσώπου φορολογικού υποχρεώσεις, 36 § 7δ

-εισαγωγή αγαθών, 35 § 3

-ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, 35 § 1

-έννοια, 35

-λήπτης αγαθών, 35 § 1ε

-λήπτης υπηρεσιών, 35 § 1στ

-φορολογικός αντιπρόσωπος, 35 § 1γ

Υποχρεώσεις:

-αγροτών ειδικού καθεστώτος, 36 § 6

-αλλοδαπών νομικών προσώπων, 36 § 3

-δήλωσης έναρξης εργασιών, 36 § 1α

-δήλωσης μεταβολών, 36 § 1β

-δήλωσης οριστικής παύσης εργασιών, 36 § 1γ

-διορισμού φορολογικού αντιπροσώπου, 36

§ 4δ

-εκκαθαριστή, κηδεμόνα, αντιλήπτορα, συνδίκου, αντιπροσώπου κ.λπ, 36 § 7

-επί διακοπής εργασιών, 38 § 4

-κυρίων, νομέων, κατόχων ακινήτων, 37 § 1

-νομικών προσώπων μη υποκειμένων στο φόρο και αγροτών του ειδικού καθεστώτος, 36 § 6

-πραγματοποιούντος ενδοκοινοτικές αποκτήσεις, 36 § 5

-τήρησης βιβλίων και στοιχείων, 36 § 4α

-χρηρήγηση Α.Φ.Μ., 36 § 2

- Φ-

Φιλοξενίας δαπάνες:

-έκπτωση φόρου, 30 § 4γ

Φόρος Μεταβίβασης Ακινήτων, 6 § 3

Φόροι Κατανάλωσης ειδικοί, 11 § 4α

Φορολόγησης:

-επιλογή, 8 § 2δ, 11 § 2γ

Φορολογητέα αξία:

-διαμόρφωση, 20 § 1, 2, 3, 4, 26 § 13

-μείωση, 19 §§ 2, 5α, 6, 7

-νόμισμα, 19 § 3, 20 § 3

-στην εισαγωγή αγαθών, 20

-στην παράδοση αγαθών, 19

-στοιχεία περιλαμβανόμενα και μη περιλαμβανόμενα, 19 §§ 4, 5

Φορολογικά καθεστάτα:

-αγροτών, 41

-ανακυκλώσιμων απορριμμάτων, 39α (άλλαξε ο τίτλος από 1.1.2011)

-αντικειμένων καλλιτεχνικής αξίας, 45

-επενδυτικού χρυσού, 47

-καπνοβιομηχανικών προϊόντων, 44

-καταβολής του φόρου από τον λήπτη αγαθών και υπηρεσιών, 39α

-κατ' αποκοπή καταβολής του φόρου, 40

-μεταπωλητών μεταχειρισμένων αγαθών, 45

-μικρών επιχειρήσεων, 39

-πρακτορείων ταξιδίων, 43

-πωλήσεων σε δημοπρασία, 46

Φορολογική εγγραφή:

-ακύρωση, 56

-τροποποίηση, 56

Φορολογική υποχρέωση:

-χρόνος γένεσης στην εισαγωγή αγαθών, 17

-χρόνος γένεσης στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, 18

-χρόνος γένεσης στην παράδοση αγαθών και στην παροχή υπηρεσιών, 16

Φορολογικές αποθήκες:

-απαλλαγές, 26

-εκμεταλλευτής, 26 § 2β

-έλεγχος, 26 § 4

-καθεστώ, 26 § 1

-λειτουργία, 26 § 3

-υποχρεώσεις εκμεταλλευτή, 26 § 9, 12

Φορολογικός Αντιπρόσωπος:

-ορισμός, 36 § 4δ

-υποχρεώσεις, 36 § 7δ

Φορολογικός έλεγχος:

-υποβαλλόμενων δηλώσεων, 48

Φόρος:

-αναστολή είσπραξης στην εισαγωγή εφημερίδων και περιοδικών, 23 § 2

-αναστολή εκτέλεσης, 53 § 3

-αντικείμενο, 2

-απαιτητός, 16, 18 § 2

-βεβαίωση, 53

-δηλώσεων υποβολή, 40 § 5, 6

-έκπτωση, 30-33

-ένταξη, 40 § 7

-επιβολή, 1, 48 § 1

-επίρριψη, 1

-επιστροφή, 34

-επιχειρήσεις αποκλειόμενες, 40 § 4

-κατ' αποκοπή καταβαλλόμενος, 40

-κατ' αποκοπή ετήσιου ποσού προσδιορισμός, 40 § 3

-καταβολή, 54, 55

-μεταβίβασης ακινήτων, 6

-μικρές επιχειρήσεις, 40 § 1

-πράξη προσδιορισμού, 49

-συντελεστές και υπολογισμός, 21

-υποκείμενοι, 3

-υπόχρεοι, 35

Φόρου βεβαίωση:

-αμφισβητούμενου φόρου ποσοστό, 53 § 2

-αρχή αρμόδια, 53 § 1

-μετά από δικαστική απόφαση, 53 § 4

-παράλειψη, 53 § 1

-προθεσμία, 53 § 1

-φόρου αναστολή καταβολής, 53 § 3

Φόρου είσπραξη:

-κατά την εισαγωγή αγαθών, 60 § 1

-παραβάσεων κυρώσεις, 60 § 2

Φόρου επιστροφή:

-περίοδος χρονική, 34 § 5

-προϋποθέσεις, 34 § 1

-σε κάτοικο άλλης χώρας της Ε.Ε., 34 § 2, 3

-σε κάτοικο χώρας εκτός της Ε.Ε., 34 § 8

Φόρου καταβολή:

-εφάπαξ, 54 § 1, 2

-τρόπος, 54 § 1

Φόρου προσδιορισμός:

-διαφοράς διοικητική επίλυση, 49 § 4

-έκδοση μερικής πράξης, 49 § 2

-έκδοση συμπληρωματικής πράξης, 49 § 3

-περίοδος χρονική, 49 § 1

Φορτοεκφορτωτικά έξοδα:

-φορολογητέα αξία, 19 § 4α

Φυσικό αέριο:

-μεταφορά μέσω αγωγών, 35 § 1κ

Φυσικοθεραπευτές:

-απαλλαγή, 22 § 1ε

-X-

Χρεόγραφο - αξιόγραφο:

-απαλλαγή, 22 § 1κε

Χρηματοθυρίδων εκμίσθωση:

-ως παροχή υπηρεσιών, 8 § 2δ

Χρόνος:

-γένεσης φορολογικής υποχρέωσης, 16, 17, 18

Χρυσός επενδυτικός:

-ειδικό καθεστώ, 47

Χρυσός Τραπεζής Ελλάδος:

-απαλλαγή, 27 § 1θ

Χώροι σταθμεύσεως μεταφορικών μέσων:

-ως παροχή υπηρεσιών, 8 § 2α

- Ψ-

Ψιλής κυριότητας μεταβίβαση:

-ως παράδοση ακινήτων, 6 § 2α

Ψυχαγωγίας δαπάνες:

-έκπτωση φόρου, 30 § 4γ

Ψυχολόγοι:

-απαλλαγή, 22 § 1ε

ΤΜΗΜΑ ΤΡΙΤΟ
ΑΡΙΘΜΗΤΙΚΟ ΕΥΡΕΤΗΡΙΟ
ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ, ΕΓΚΥΚΛΙΩΝ ΚΑΙ ΕΓΓΡΑΦΩΝ
ΚΑΤΑ ΧΡΟΝΟΛΟΓΙΚΗ ΣΕΙΡΑ

| | | | |
|-------------------|-------------|-------------------|-------------|
| ΕΤΟΥΣ 2005 | | ΑΓΓΔΕ 1088 | 543 |
| Πολ. | Σελ. | ΑΓΔΔΕ 1094 | 665 |
| ΕΔΥΟ 1017 | 346 | ΑΓΓΔΕ 1095 | 69 |
| ΕΤΟΥΣ 2008 | | ΑΓΓΔΕ 1096 | 544 |
| Πολ. | Σελ. | ΕΔΥΟ 1107 | 466 |
| ΑΥΟ 1003 | 708 | ΑΥΟ 1108..... | 462 |
| ΕΤΟΥΣ 2009 | | ΕΔΥΟ 1114..... | 342 |
| Πολ. | Σελ. | ΕΔΥΟ 1116..... | 553 |
| ΑΥΟ 1056..... | 243 | ΑΓΓΔΕ 1198 | 460 |
| ΕΤΟΥΣ 2010 | | ΑΓΓΔΕ 1212 | 395 |
| Πολ. | Σελ. | ΑΓΓΔΕ 1214 | 521 |
| ΑΥΟ 1144..... | 534 | ΕΤΟΥΣ 2015 | |
| ΕΤΟΥΣ 2011 | | Πολ. | Σελ. |
| Πολ. | Σελ. | ΑΓΓΔΕ 1006 | 245 |
| ΑΥΟ 1051..... | 535 | ΑΓΓΔΕ 1010 | 527 |
| ΑΥΟ 1268..... | 323 | ΑΓΓΔΕ 1020 | 293 |
| ΕΤΟΥΣ 2012 | | ΕΔΥΟ 1031 | 596 |
| Πολ. | Σελ. | ΕΔΥΟ 1033 | 164 |
| ΑΥΟ 1084..... | 536 | ΕΔΥΟ 1035..... | 339 |
| ΑΥΟ 1090..... | 393 | ΑΓΓΔΕ 1040 | 463 |
| ΑΥΟ 1097..... | 538 | ΕΔΥΟ 1043..... | 693 |
| ΕΤΟΥΣ 2013 | | ΑΓΓΔΕ 1049 | 460 |
| Πολ. | Σελ. | ΕΔΥΟ 1055..... | 422 |
| ΑΥΟ 1066..... | 538 | ΕΔΥΟ 1070..... | 449 |
| ΑΥΟ 1067..... | 395 | ΕΔΥΟ 1082..... | 470 |
| ΕΔΥΟ 1082..... | 416 | ΑΓΓΔΕ 1089 | 400 |
| ΕΔΥΟ 1089 | 743 | ΑΓΓΔΕ 1104 | 397 |
| ΕΓΔΔΕ 1139 | 586 | ΕΔΥΟ 1111 | 308 |
| ΕΔΥΟ 1164..... | 27 | ΕΔΥΟ 1119..... | 343 |
| ΕΔΥΟ 1177..... | 421 | ΕΔΥΟ 1126..... | 491 |
| ΕΔΥΟ 1180..... | 83 | ΕΔΥΟ 1149..... | 382, 479 |
| ΕΔΥΟ 1189..... | 743 | ΕΔΥΟ 1160..... | 179 |
| ΕΤΟΥΣ 2014 | | ΕΔΥΟ 1161..... | 190 |
| Πολ. | Σελ. | ΕΔΥΟ 1165..... | 125 |
| ΕΔΥΟ 1017 | 745 | ΑΓΓΔΕ 1167 | 279 |
| ΑΓΓΔΕ 1050 | 659 | ΕΔΥΟ 1168..... | 191 |
| ΕΔΥΟ 1069..... | 673 | ΕΔΥΟ 1173..... | 480 |
| | | ΑΥΟ 1182..... | 461 |
| | | ΕΔΥΟ 1188..... | 197 |
| | | ΕΔΥΟ 1191..... | 478 |

ΑΡΙΘΜΗΤΙΚΟ ΕΥΡΕΤΗΡΙΟ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ, ΕΓΚΥΚΛΙΩΝ ΚΑΙ ΕΓΓΡΑΦΩΝ

| | |
|-----------------|-----|
| ΕΔΥΟ 1193..... | 250 |
| ΕΔΥΟ 1199..... | 250 |
| ΑΓΓΔΕ 1201..... | 241 |
| ΕΔΥΟ 1205..... | 212 |
| ΕΔΥΟ 1215..... | 190 |
| ΕΔΥΟ 1224..... | 216 |
| ΕΔΥΟ 1244..... | 202 |
| ΕΔΥΟ 1247..... | 283 |
| ΑΓΓΔΕ 1250..... | 204 |
| ΕΔΥΟ 1264..... | 505 |
| ΑΓΓΔΕ 1268..... | 241 |

ΕΤΟΥΣ 2016

| Πολ. | Σελ. |
|-----------------|-------------|
| ΕΔΥΟ 1002..... | 276 |
| ΕΔΥΟ 1008..... | 209 |
| ΕΔΥΟ 1010..... | 346 |
| ΕΔΥΟ 1014..... | 219 |
| ΕΔΥΟ 1015..... | 449 |
| ΕΔΥΟ 1021..... | 544 |
| ΑΓΓΔΕ 1026..... | 300 |
| ΕΔΥΟ 1028..... | 596 |
| ΕΔΥΟ 1037..... | 348 |
| ΕΔΥΟ 1050..... | 558 |
| ΕΔΥΟ 1058..... | 224 |
| ΕΔΥΟ 1061..... | 223 |
| ΕΔΥΟ 1063..... | 222 |
| ΕΔΥΟ 1065..... | 719 |
| ΕΔΥΟ 1069..... | 167 |
| ΑΓΓΔΕ 1084..... | 464 |
| ΕΔΥΟ 1093..... | 483 |
| ΕΔΥΟ 1097..... | 374 |
| ΕΔΥΟ 1101..... | 374 |
| ΕΔΥΟ 1103..... | 481 |
| ΕΔΥΟ 1104..... | 288 |
| ΕΔΥΟ 1130..... | 351 |
| ΑΓΓΔΕ 1153..... | 442 |
| ΑΓΓΔΕ 1180..... | 327 |
| ΑΓΓΔΕ 1191..... | 546 |
| ΕΔΥΟ 1196..... | 316 |
| ΕΔΥΟ 1198..... | 486 |
| ΑΑΓΔΕ 1199..... | 547 |
| ΕΔΥΟ 1201..... | 559 |
| ΑΓΓΔΕ 1203..... | 284 |

ΕΤΟΥΣ 2017

| Πολ. | Σελ. |
|----------------|-------------|
| ΕΔΥΟ 1009..... | 485 |

| | |
|-----------------|-----|
| ΕΑΑΔΕ 1010..... | 329 |
| ΕΑΑΔΕ 1017..... | 449 |
| ΕΑΑΔΕ 1028..... | 256 |
| ΕΑΑΔΕ 1070..... | 597 |
| ΕΑΑΔΕ 1073..... | 567 |
| ΕΑΑΔΕ 1085..... | 447 |
| ΕΑΑΔΕ 1089..... | 428 |
| ΕΑΑΔΕ 1093..... | 133 |
| ΑΥΟ 1103..... | 401 |
| ΕΑΑΔΕ 1107..... | 448 |
| ΕΑΑΔΕ 1119..... | 746 |
| ΕΑΑΔΕ 1134..... | 756 |
| ΕΑΑΔΕ 1150..... | 511 |
| ΕΑΑΔΕ 1185..... | 167 |
| ΕΑΑΔΕ 1205..... | 289 |
| ΕΑΑΔΕ 1217..... | 591 |

ΕΤΟΥΣ 2018

| Πολ. | Σελ. |
|-----------------|-------------|
| ΕΑΑΔΕ 1009..... | 229 |
| ΕΑΑΔΕ 1010..... | 570 |
| ΕΑΑΔΕ 1016..... | 449 |
| ΑΥΟ 1034..... | 364 |
| ΕΑΑΔΕ 1058..... | 46 |
| ΕΑΑΔΕ 1059..... | 257 |
| ΑΑΑΔΕ 1070..... | 405 |
| ΕΑΑΔΕ 1077..... | 597 |
| ΕΑΑΔΕ 1093..... | 366 |
| ΑΑΑΔΕ 1114..... | 330 |
| ΕΑΑΔΕ 1155..... | 374 |
| ΕΑΑΔΕ 1161..... | 429 |
| ΕΑΑΔΕ 1178..... | 259 |
| ΑΑΑΔΕ 1187..... | 330 |
| ΕΑΑΔΕ 1207..... | 46 |
| ΑΑΔΕ 1230..... | 406 |
| ΚΥΑ 1240..... | 335 |

ΕΤΟΥΣ 2019

| Πολ. | Σελ. |
|--------------------|-------------|
| ΑΑΑΔΕ 1439..... | 502 |
| ΑΥΟ 1470..... | 178 |
| ΕΑΑΔΕ Ε. 2002..... | 758 |
| ΕΑΑΔΕ Ε. 2011..... | 18 |
| ΕΑΑΔΕ Ε. 2012..... | 495 |
| ΕΑΑΔΕ Ε. 2033..... | 487 |
| ΕΑΑΔΕ Ε. 2049..... | 134 |
| ΕΑΑΔΕ Ε. 2083..... | 763 |
| ΕΑΑΔΕ Ε. 2084..... | 598 |

ΑΡΙΘΜΗΤΙΚΟ ΕΥΡΕΤΗΡΙΟ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ, ΕΓΚΥΚΛΙΩΝ ΚΑΙ ΕΓΓΡΑΦΩΝ

| | |
|---------------------|-----|
| ΕΑΑΔΕ Ε. 2085..... | 138 |
| ΕΑΑΔΕ Ε. 2098..... | 758 |
| ΕΑΑΔΕ Ε. 2099..... | 169 |
| ΑΑΔΕ Ε. 2111 | 97 |
| ΕΑΑΔΕ Ε. 2122..... | 517 |
| ΕΑΑΔΕ Ε. 2151..... | 230 |
| ΕΑΑΔΕ Ε. 2152..... | 49 |
| ΕΑΑΔΕ Ε. 2173..... | 574 |
| ΕΑΑΔΕ Ε. 2197 | 23 |
| ΕΑΑΔΕ Ε. 2200 | 385 |

ΕΤΟΥΣ 2020

| Πολ. | Σελ. |
|---------------------|-------------|
| ΑΥΟ Α. 1012..... | 41 |
| ΑΑΑΔΕ Α. 1013..... | 43 |
| ΑΑΑΔΕ Α. 1104 | 407 |
| ΑΥΟ Α. 1151 | 178 |
| ΑΑΑΔΕ Α. 1208 | 411 |
| ΑΥΟ Α. 1272 | 179 |
| ΕΑΑΔΕ Ε. 2001 | 450 |
| ΕΑΑΔΕ Ε. 2002 | 231 |
| ΕΑΑΔΕ Ε. 2006 | 50 |
| ΕΑΑΔΕ Ε. 2022 | 450 |
| ΕΑΑΔΕ Ε. 2038 | 776 |
| ΕΑΑΔΕ Ε. 2042..... | 779 |
| ΕΑΑΔΕ Ε. 2064 | 260 |
| ΕΑΑΔΕ Ε. 2068..... | 598 |
| ΕΑΑΔΕ Ε. 2071 | 139, 263 |
| ΕΑΑΔΕ Ε. 2080 | 780 |
| ΕΑΑΔΕ Ε. 2103..... | 55 |
| ΕΑΑΔΕ Ε. 2131 | 732 |
| ΕΑΑΔΕ Ε. 2138 | 783 |
| ΕΑΑΔΕ Ε. 2152..... | 230, 786 |
| ΕΑΑΔΕ Ε. 2173 | 695 |
| ΕΑΑΔΕ Ε. 2181 | 29 |
| ΕΑΑΔΕ Ε. 2146..... | 784 |

ΕΤΟΥΣ 2021

| Πολ. | Σελ. |
|---------------------|-------------|
| ΑΥΟ Α. 1120 | 445 |
| ΑΥΟ Α. 1150 | 179 |
| ΑΑΑΔΕ Α. 1212 | 611 |
| ΑΑΑΔΕ Α. 1242 | 602 |
| ΕΑΑΔΕ Ε. 2008 | 787 |
| ΕΑΑΔΕ Ε. 2026..... | 599 |
| ΕΑΑΔΕ Ε. 2040..... | 24 |
| ΕΑΑΔΕ Ε. 2046 | 575 |
| ΕΑΑΔΕ Ε. 2053 | 232, 789 |

| | |
|---------------------|---|
| ΕΑΑΔΕ Ε. 2058..... | 387 |
| ΕΑΑΔΕ Ε. 2068 | 577 |
| ΕΑΑΔΕ Ε. 2138 | 35, 37, 113, 141, 156, 265, 370, 451, 606, 633, 643, 651, 653, 654 |
| ΕΑΑΔΕ Ε. 2155 | 790 |
| ΕΑΑΔΕ Ε. 2177 | 233 |
| ΕΑΑΔΕ Ε. 2196 | 705 |
| ΕΑΑΔΕ Ε. 2215 | 790 |
| ΕΑΑΔΕ Ε. 2220..... | 61 |
| ΕΑΑΔΕ Ε. 2221 | 56 |

ΕΤΟΥΣ 2022

| Πολ. | Σελ. |
|---------------------|-------------|
| ΑΥΟ Α. 1021 | 70 |
| ΑΥΟ Α. 1022 | 71 |
| ΑΑΑΔΕ Α. 1074..... | 144 |
| ΑΑΑΔΕ Α. 1095..... | 305 |
| ΑΑΑΔΕ Α. 1108..... | 286 |
| ΑΑΑΔΕ Α. 1121..... | 412 |
| ΑΑΑΔΕ Α. 1128..... | 624 |
| ΑΑΑΔΕ Α. 1152..... | 640 |
| ΑΑΑΔΕ Α. 1170..... | 465 |
| ΕΑΑΔΕ Ε. 2010 | 450 |
| ΕΑΑΔΕ Ε. 2013..... | 266 |
| ΕΑΑΔΕ Ε. 2019..... | 76,106, 355 |
| ΕΑΑΔΕ Ε. 2028 | 388 |
| ΕΑΑΔΕ Ε. 2058 | 146 |
| ΕΑΑΔΕ Ε. 2059 | 171 |
| ΕΑΑΔΕ Ε. 2066 | 792 |
| ΕΑΑΔΕ Ε. 2071 | 62 |
| ΕΑΑΔΕ Ε. 2081 | 268 |
| ΕΑΑΔΕ Ε. 2090 | 793 |
| ΕΑΑΔΕ Ε. 2091 | 269 |
| ΕΑΑΔΕ Ε. 2227..... | 600 |

ΕΤΟΥΣ 2023

| Πολ. | Σελ. |
|---------------------|-------------|
| ΑΑΑΔΕ Α. 1029..... | 548 |
| ΕΑΑΔΕ Ε. 2002..... | 234, 793 |
| ΕΑΑΔΕ Ε. 2005..... | 451 |
| ΕΑΑΔΕ Ε. 2012..... | 600 |
| ΕΑΑΔΕ Ε. 2021 | 388 |

**ΑΡΙΘΜΗΤΙΚΟ ΕΥΡΕΤΗΡΙΟ
ΕΠΤΑΨΗΦΙΩΝ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ, ΕΓΚΥΚΛΙΩΝ
ΚΑΙ ΔΙΟΙΚ. ΕΓΓΡΑΦΩΝ
ΚΑΤΑ ΧΡΟΝΟΛΟΓΙΚΗ ΣΕΙΡΑ**

| | | | |
|---------------------------|--|-------------|----------------------------|
| ΕΤΟΥΣ 2005 | | | |
| Πολ. | | Σελ. | |
| ΕΓΓΡ. Υ.Ο. 1012956..... | | 346 | |
| ΕΤΟΥΣ 2009 | | | |
| Πολ. | | Σελ. | |
| ΑΥΟ 1040776 | | 243 | |
| ΕΤΟΥΣ 2011 | | | |
| Πολ. | | Σελ. | |
| ΑΥΟ Δ17Ε 5031360..... | | 244 | |
| ΕΤΟΥΣ 2013 | | | |
| Πολ. | | Σελ. | |
| ΕΓΓΡ. Δ14Α 1049953..... | | 415 | |
| ΕΤΟΥΣ 2014 | | | |
| Πολ. | | Σελ. | |
| ΕΓΓΡ. Δ14Α 1002076..... | | 28 | |
| ΕΓΓΡ. Δ14Α 1002664..... | | 45 | |
| ΕΤΟΥΣ 2015 | | | |
| Πολ. | | Σελ. | |
| ΕΓΓΡ. Δ14Β 1023579 | | 340 | |
| ΕΓΓΡ. Δ14Β 1038373 | | 198 | |
| ΕΓΓΡ. Δ14Β 1053018 | | 250 | |
| ΕΓΓΡ. Δ14Β 1077271 | | 82 | |
| ΕΓΓΡ. Δ14Β 1077369 | | 129 | |
| ΕΓΓΡ. Δ14Β 1090827 | | 199 | |
| ΕΓΓΡ. Δ14Β 1095769 | | 125 | |
| ΕΓΓΡ. Δ14Β 1113616 | | 581 | |
| ΕΓΓΡ. ΔΕΕΦΑ 1115503..... | | 201 | |
| ΕΓΓΡ. ΔΕΕΦΑ 1121615..... | | 582 | |
| ΕΓΓΡ. ΔΕΕΦΑ 1164884..... | | 17 | |
| ΚΥΑ 0010707..... | | 178 | |
| ΕΤΟΥΣ 2016 | | | |
| Πολ. | | Σελ. | |
| ΕΓΓΡ. ΔΕΕΓ Α 1005511..... | | 252 | |
| ΕΓΓΡ. ΔΕΕΦ Α 1022577..... | | 557 | |
| ΕΓΓΡ. ΔΕΕΦ Α 1026964..... | | 288 | |
| ΕΓΓΡ. ΑΤΚΕ 1036120 | | 348 | |
| ΕΓΓΡ. ΔΕΕΦ Α 1045742..... | | 253 | |
| | | | ΕΓΓΡ. ΔΕΑΦ Α 1051446 |
| | | | 557 |
| | | | ΕΓΓΡ. ΔΕΕΦ Α 1065562..... |
| | | | 480 |
| | | | ΕΓΓΡ. ΔΕΑΦ Α 1067375 |
| | | | 494 |
| | | | ΕΓΓΡ. ΔΕΕΦ Α 1069137..... |
| | | | 131 |
| | | | ΕΓΓΡ. ΔΕΕΦ Α 1072317 |
| | | | 573 |
| | | | ΑΓΓΡ. ΑΤΚΕ 1078300..... |
| | | | 349 |
| | | | ΕΓΓΡ. ΔΕΕΦ Α 1104338..... |
| | | | 131 |
| | | | ΕΓΓΡ. ΔΕΕΦ Α 1109787 |
| | | | 485 |
| | | | ΕΓΓΡ. ΔΕΕΦ Α 1148654..... |
| | | | 45 |
| | | | ΕΓΓΡ. ΔΕΕΦ Α 1148730..... |
| | | | 255 |
| | | | ΕΓΓΡ. ΔΕΕΦ Α 1167158..... |
| | | | 254 |
| | | | ΕΓΓΡ. ΔΕΕΦ Α 1167254 |
| | | | 558 |
| | | | ΕΓΓΡ. ΔΕΦΚ Δ 1189980..... |
| | | | 692 |
| | | | ΕΤΟΥΣ 2017 |
| | | | Πολ. |
| | | | Σελ. |
| | | | ΕΓΓΡ. ΑΤΚΕ 0000907 |
| | | | 229 |
| | | | ΕΓΓΡ. ΔΕΕΦ Α 1062795..... |
| | | | 566 |
| | | | ΕΑΑΔΕ ΔΕΕΦΑ 1072317 |
| | | | 573 |
| | | | ΕΓΓΡ. ΔΕΦΚΦ Ε 1072965..... |
| | | | 351 |
| | | | ΕΤΟΥΣ 2018 |
| | | | Πολ. |
| | | | Σελ. |
| | | | ΕΑΑΔΕ ΔΕΕΦΑ 1038048..... |
| | | | 168 |

ΤΜΗΜΑ ΤΕΤΑΡΤΟ

ΠΙΝΑΚΑΣ ΑΝΤΙΣΤΟΙΧΙΑΣ ΑΡΘΡΩΝ ΤΟΥ Ν. 1642/86 ΠΡΟΣ ΤΑ ΑΡΘΡΑ ΤΟΥ Ν. 2859/2000

| | |
|--|--------------------|
| ΑΡΘΡΟ Ν. 1642/86..... ΑΡΘΡΟ Ν. 2859/2000 | |
| 1 | 1 |
| 2 | 2 |
| 3 | 3 |
| 4 | 4 |
| 5 | 5 |
| 6 | 6 |
| 7 | 7 |
| 8 | 8 |
| 9 | 9 |
| 10 | 10 |
| 10α | 11 |
| 10β | 12 |
| 11 | 13 |
| 12 | 14 |
| 12α | 15 |
| 13 | 16 |
| 14 | 17 |
| 14α | 18 |
| 15 | 19 |
| 16 | 20 |
| 17 | 21 |
| 18 | |
| 22 | |
| 19 | 23 |
| 20 | 24 |
| 21 | 25 |
| 21α | 26 |
| 22 | 27 |
| 22α | 28 |
| 22β | 29 |
| 22γ καταργήθηκε | |
| 23 | 30 |
| 24 | 31 |
| 25 | 32 |
| 26 | 33 |
| 27 | 34 |
| 28 | 35 |
|35α νέο άρθρο | |
| 29 | 36 |
| | 30 |
| | 31 |
| | 32 |
| |39α νέο άρθρο |
| |39β νέο άρθρο |
| | 32α |
| | 33 |
| | 34 |
| | 35 |
| | 36 |
| | 36α |
| | 36β |
| | 36γ |
| | 37 καταργήθηκε |
| |47α νέο άρθρο |
| |47β νέο άρθρο |
| |47γ νέο άρθρο |
| | 38 |
| |48α νέο άρθρο |
| | 39 |
| | 40 |
| | 41 |
| | 42 |
| | 43 |
| | 44 |
| | 45 |
| | 46 |
| | 47 καταργήθηκε |
| | 48 καταργήθηκε |
| | 49 καταργήθηκε |
| | 50 καταργήθηκε |
| | 51 καταργήθηκε |
| | 52 |
| | 53 |
| | 54 |
| | 55 |
| | 55α |
| | 56 |
| | 57 |
| | 58 |

ΠΙΝΑΚΑΣ ΑΝΤΙΣΤΟΙΧΙΑΣ ΑΡΘΡΩΝ ΤΟΥ Ν. 1642/86 ΠΡΟΣ ΤΑ ΑΡΘΡΑ ΤΟΥ Ν. 2859/2000

| | |
|-------------------------|----|
| 58α καταργήθηκε | |
| 59-66 καταργήθηκαν..... | |
| 67 | 65 |