

ΔΗΜΗΤΡΗΣ ΣΤΑΜΑΤΟΠΟΥΛΟΣ

Πτυχιούχος Α.Β.Σ.Θ.
τ. Γεν. Δ/ντής Υπ. Οικονομικών
Διδάκτωρ Παντείου Πανεπιστημίου

ΑΝΝΑ ΚΛΩΝΗ

Πτυχιούχος Παν. Μακεδονίας
Master Οικ. Πανεπιστημίου Αθηνών
Υπ. Δ/σης ΦΠΑ Υπ. Οικονομικών

ΦΠΑ

ΑΝΑΛΥΣΗ - ΕΡΜΗΝΕΙΑ

ΕΝΘΕΤΟ

ΜΕ ΑΛΛΑΓΕΣ ΚΑΙ ΠΡΟΣΘΗΚΕΣ

στον Κώδικα ΦΠΑ κατά το έτος 2015 μέχρι και
τον Ν. 4346/20-11-2015

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Στο **ΕΝΘΕΤΟ** αυτό συμπεριλάβαμε **τις αλλαγές που έγιναν στον Κώδικα ΦΠΑ (Ν.2859/2000)** εντός του 2015 και τις σχετικές οδηγίες που εκδόθηκαν, ούτως ώστε ο αναγνώστης να έχει ενημερωμένο το βιβλίο μας **«ΦΠΑ ΑΝΑΛΥΣΗ - ΕΡΜΗΝΕΙΑ»**.

Με αυτό επιδιώκουμε να ενημερώσουμε αφενός το βιβλίο με τις μεταβολές που έχουν επέλθει κατά βάση στους συντελεστές ΦΠΑ, αλλά και σε άλλα θέματα μεταβολών που έγιναν στο διατρέξαν χρονικό διάστημα (Ιανουάριος- Νοέμβριος 2015) και αφετέρου να διευκολύνουμε τους αναγνώστες μας.

Παραθέτουμε το σύνολο του παραρτήματος με τους μειωμένους συντελεστές ΦΠΑ, όπως ισχύουν σήμερα μετά τις μεταβολές που έχουν επέλθει με την πρόσφατη νομοθεσία. Ακόμα, παραθέτουμε ανάλυση των θεμάτων που έχουν προκύψει από τις αλλαγές της νομοθεσίας εντός του 2015 σε θέματα μεταβολής συντελεστών, τρόπου απόδοσης, δηλώσεων ΦΠΑ, διακανονισμών, νέας διαδικασίας απαλλαγής ΦΠΑ για εξαγωγείς και λοιπές μεταβολές ΦΠΑ καθώς και θέματα με βάση τις αποφάσεις και εγκυκλίους που εκδόθηκαν από τη Διοίκηση στο διάστημα αυτό.

Οι νόμοι και τα νομοθετικά κείμενα που επέφεραν μεταβολές στον Κώδικα ΦΠΑ, εντός του 2015, είναι τα ακόλουθα:

- Ν. 4346/2015 (ΦΕΚ Α 152/20-11-2015) – Επαναφορά της απαλλαγής του ΦΠΑ στην εκπαίδευση.
- Ν. 4342/2015 (ΦΕΚ Α 143/9-11-2015) – Ρυθμίσεις για την εφαρμογή της υπαγωγής σε ΦΠΑ των υπηρεσιών εκπαίδευσης.
- Ν. 4339/2015 (ΦΕΚ Α 133/ 29-10-2015) – Εξαίρεση από το καθεστώς αντιστροφής υποχρέωσης για μεγάλα συγχρηματοδοτούμενα έργα.
- Ν. 4336/2015 (ΦΕΚ Α 94/14-8-2015) - Αλλαγές στους συντελεστές ΦΠΑ και στις απαλλαγές.
- Π.Ν.Π. 18.7.2015 – Συντελεστής ΦΠΑ σε ξενοδοχεία κ.λπ. χώρους.
- Ν. 4334/2015 (ΦΕΚ Α 80/16-7-2015) - Αλλαγές στους συντελεστές ΦΠΑ και στις απαλλαγές.
- Ν. 4330/2015 (ΦΕΚ Α 59/16-6-2015) – Αλλαγή στον υπόχρεο στο φόρο με αντιστροφή υποχρέωσης για όσους δραστηριοποιούνται στη μεταφορά φυσικού αερίου μέσω αγωγών.
- Ν. 4321/2015 (ΦΕΚ Α 32/21-3-2015) – Ορισμός του χρόνου διακανονισμού, αλλαγές στη φορολογική περίοδο και στις διαδικαστικές διατάξεις ΦΠΑ.

Με την έκδοση αυτή, που διατίθεται δωρεάν στους αναγνώστες του βιβλίου μας ΦΠΑ – Ανάλυση Ερμηνεία, επιθυμούμε να τους ευχαριστήσουμε για την ανταπόκριση και τη συνεχή στήριξή τους, παρέχοντας από την πλευρά μας ένα ενημερωμένο συμπλήρωμα στο βιβλίο μας, το οποίο θα καλύπτει τις ανάγκες τους για έγκαιρη και έγκυρη ενημέρωση στον τομέα του ΦΠΑ.

Δημήτρης Σταματόπουλος
Άννα Κλωνή

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

	Σελίδα
I. Μεταβολές στους συντελεστές ΦΠΑ από 20.7.2015	7
1. Μείωση από 20.7.2015 του υπερμειωμένου συντελεστή ΦΠΑ από 6,5% σε 6%	8
2. Συντελεστές ΦΠΑ στα νησιά - Σταδιακή κατάργηση της μείωσης κατά 30% που ίσχυε για ορισμένα νησιά – Προϋποθέσεις.....	8
3. Περιορισμός από 20.7.2015 των αγαθών και υπηρεσιών που υπάγονται στο μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ	11
4. Κατηγοριοποίηση αγαθών ανά συντελεστή ΦΠΑ	16
4.1. Αγαθά που παραμένουν στο μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ (13%)	16
4.2. Αγαθά που μετατάχθηκαν από τις 20.7.2015 στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ (23%) από το μειωμένο συντελεστή (13%).....	19
5. Βρώσιμα κρέατα. Γενική υπαγωγή στο μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ	22
6. Θαλασσινά. Περιορισμός από 20.7.2015 του μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ μόνο στα ψάρια και σε κάποια μαλάκια	23
7. Υπηρεσίες που παραμένουν μετά τις 20.7.2015 στο μειωμένο συντελεστή και υπηρεσίες που μετατάσσονται στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ.....	24
7.1. Κανονικός συντελεστής ΦΠΑ στις μη απαλλασσόμενες του ΦΠΑ ιατρικές υπηρεσίες	25
7.2. Κανονικός συντελεστής ΦΠΑ στις Υπηρεσίες Καλλιτεχνών.....	25
7.3. Κανονικός συντελεστής ΦΠΑ στην ανακαίνιση – επισκευή παλαιών ιδιωτικών κατοικιών	25
7.4. Κανονικός συντελεστής ΦΠΑ στις υπηρεσίες φασόν επί βιβλίων εφημερίδων και περιοδικών καθώς και στις λοιπές εκτυπωτικές υπηρεσίες	26
8. Υπηρεσίες εστίασης – Υπαγωγή από 20.7.2015 στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ, ενώ το φαγητό σε πακέτο κατατάσσεται ανάλογα με το συντελεστή του κάθε αγαθού	27
9. Υπηρεσίες διαμονής σε Ξενοδοχεία - Από 1.10.2015 αύξηση του συντελεστή ΦΠΑ στο 13%.....	28
10. Δήλωση ΦΠΑ – Οδηγίες συμπλήρωσης λόγω της αλλαγής των συντελεστών	29
11. Έκδοση στοιχείων μετά την αλλαγή στους συντελεστές ΦΠΑ.....	30
12. Προσαρμογή μηχανογραφικών συστημάτων και ταμειακών μηχανών λόγω της μεταβολής των συντελεστών ΦΠΑ.....	31
II. Επαναφορά αναδρομικά από 20.7.2015 της απαλλαγής από ΦΠΑ στις υπηρεσίες εκπαίδευσης – Άρθρο 22 Κώδικα ΦΠΑ	32

III. Νέο καθεστώς δέσμευσης και απευθείας απόδοσης ΦΠΑ μέσω τραπεζών – Άρθρο 38 Κώδικα ΦΠΑ	34
IV. Δηλώσεις ΦΠΑ. Νέο έντυπο ΦΠΑ και λοιπά θέματα δηλώσεων	35
1. Νέο έντυπο δήλωσης ΦΠΑ από 1.10.2015. Γενικές πληροφορίες και επισημάνσεις επί των αλλαγών	35
2. Οδηγίες συμπλήρωσης της δήλωσης ΦΠΑ.....	38
3. Λοιπά θέματα δηλώσεων ΦΠΑ.....	41
3.1. Διαγραφή αχρεώστητης οφειλής ΦΠΑ βάσει δήλωσης και περαιτέρω επιστροφή	41
3.2. Διαγραφή προσαύξησης 2% της δεύτερης δόσης.....	41
3.3. Αλλαγές στη φορολογική περίοδο αγροτών κανονικού καθεστώτος και όσων ανήκουν στα ειδικά κατ' αποκοπή καθεστώτα του άρθρου 40	42
3.4. Τρόπος υποβολής της δήλωσης ΦΠΑ για πράξεις που διενεργήθηκαν το έτος 2014 από αγρότες φυσικά πρόσωπα	42
3.5. Υποβολή καταστάσεων αγορασθέντων αγαθών μέχρι τον τέταρτο μήνα του επόμενου έτους	42
V. Διακανονισμοί και απεικόνιση στη δήλωση ΦΠΑ. Χρόνος	43
VI. Νέα διαδικασία απαλλαγής ΦΠΑ της αγοράς αγαθών και υπηρεσιών που προορίζονται για εξαγωγή ή ενδοκοινοτική παράδοση καθώς και των στενά συνδεδεμένων υπηρεσιών. Ειδικό Διπλότυπο Δελτίο Απαλλαγής	
1. Νέο πλαίσιο απαλλαγής ΦΠΑ αγαθών που προορίζονται για εξαγωγή ή ενδοκοινοτική παράδοση και συνδεδεμένων υπηρεσιών.....	47
2. Θέματα Ειδικού Διπλοτύπου Δελτίου Απαλλαγής (Ε.Δ.Δ.Α.)	48
2.1. Γενικά	48
2.2. Χρήση διαφορετικών σειρών ΕΔΔΑ	48
2.3. Προϋποθέσεις έγκρισης απαλλαγής	49
2.4. Υπολογισμός ορίου απαλλαγής	49
2.5. Διαδικασία έγκρισης του ορίου απαλλαγής	49
2.6. Υπολογισμός ορίου νέων ή μετασχηματιζόμενων δικαιούχων προσώπων.....	50
2.7. Ανάκληση χορηγηθέντος ορίου	51
3. Διαδικασία απαλλαγής Φ.Π.Α. εισαγωγής αγαθών που προορίζονται για εξαγωγή ή ενδοκοινοτική παράδοση.	52
4. Λοιπές περιπτώσεις χορήγησης Ειδικού Διπλοτύπου Δελτίου Απαλλαγής (ΕΔΔΑ) ως προς τις εξαγωγές	53

VII. Νέο καθεστώς ηλεκτρονικών, τηλεπικοινωνιακών και ραδιοτηλεοπτικών υπηρεσιών προς μη υποκείμενους	
1. Γενικές οδηγίες για την εφαρμογή των ειδικών καθεστώτων.....	54
2. Διαδικασία εγγραφής, ενέργειες διοίκησης κατά την εγγραφή και περιπτώσεις απόρριψης, διαγραφή/εξαίρεση από τα ειδικά καθεστώτα.....	55
3. Διαδικασία υποβολής των ενιαίων δηλώσεων ΦΠΑ.....	56
4. Τρόπος καταβολής και απόδοσης ΦΠΑ στα κράτη μέλη κατανάλωσης.	56
VIII. Ειδικό καθεστώς απαλλασσόμενων του ΦΠΑ μικρών επιχειρήσεων (από 1.1.2015) – άρθρο 39 Κώδικα ΦΠΑ	57
IX. Λοιπά θέματα ΦΠΑ	
1. Εξαίρεση από το καθεστώς αντιστροφής υποχρέωσης ΦΠΑ για τα μεγάλα συγχρηματοδοτούμενα έργα.	59
2. Αντιστροφή υποχρέωσης σε λήπτες μεταφοράς φυσικού αερίου μέσω αγωγών για αγαθά και υπηρεσίες που χρησιμοποιούν για την κατασκευή τους.	59
3. Τροποποιήσεις στη διαδικασία επιστροφής ΦΠΑ αγροτών ειδικού καθεστώτος.	60
4. Δικαίωμα έκπτωσης και επιστροφής ΦΠΑ παγίων Αγροτικών Συνεταιρισμών που προορίζονται για χρήση από τα μέλη τους.....	61
5. Περιπτώσεις φορολόγησης παροχής υπηρεσιών με βάση τον τόπο χρήσης και εκμετάλλευσης από 1.1.2015.	61
6. Τόπος φορολογίας υπηρεσιών για τις άμεσες ανάγκες απαλλασσόμενων του ΦΠΑ πλοίων.	63
7. Απόδοση ΦΠΑ εισαγωγής/απόκτησης επαγγελματικού πλοίου αναψυχής και δασμών, επιβαρύνσεων και ΕΦΚ καυσίμων, λιπαντικών κ.λπ.	65
8. Απαλλαγή ΦΠΑ πλαίσια των ρυθμίσεων των διπλωματικών και προξενικών σχέσεων.	65
9. Πλήρωση του όρου της αμοιβαιότητας βάσει της ΠΟΛ. 1268/2011, όταν δεν υπάρχει ΦΠΑ ή άλλος αντίστοιχος φόρος στο άλλο κράτος	65
10. Διαδικασία αναστολής ΑΦΜ για τη διενέργεια ενδοκοινοτικών συναλλαγών – Κατάργηση της απόφασης ΠΟΛ. 1160/2011	66
11. Μη Δυνατότητα χρήσης προγραμμάτων διευκόλυνσης τμηματικής καταβολής ληξιπρόθεσμων οφειλών.	66

Χ. Τελωνειακά θέματα

1. Διαδικασία απαλλαγής Φ.Π.Α. εισαγωγής αγαθών που προορίζονται για εξαγωγή ή ενδοκοινοτική παράδοση. Αντικατάσταση της απόφασης Δ.1163/678/Ε0017/30.08.2001. 67
2. Δυνατότητα Ελλήνων υποκειμένων στο ΦΠΑ για υποβολή διασάφησης εξαγωγής σε άλλο κ-μ της Ε.Ε.. Δικαιολογητικά απαλλαγής ΦΠΑ κατά την παράδοση αγαθών προς εξαγωγή. 67
3. Απαλλαγή μη κοινοτικών εμπορευμάτων και μη κοινοτικών και εγχώριων πρώτων και βοηθητικών υλών που τίθενται σε καθεστώς ενεργητικής τελειοποίησης καθώς και εγχώριων πρώτων και βοηθητικών υλών που τίθενται σε καθεστώς τελειοποίησης προς εξαγωγή ή ενδοκοινοτική παράδοση. 68
4. Μεταβίβαση εμπορευμάτων που βρίσκονται στο καθεστώς τελειοποίησης προς επανεξαγωγή χωρίς τη λήξη του καθεστώτος 68
5. Απαλλαγή ΦΠΑ στην εισαγωγή αρχαιολογικών αντικειμένων 69
6. Διαδικασία απαλλαγής ΦΠΑ εισαγόμενων αγαθών που προορίζονται για ενδοκοινοτική παράδοση ή εξαγωγή (διαδικασία 42.00)..... 70
7. Διαμόρφωση φορολογητέας αξίας πετρελαιοειδών προϊόντων για σκοπούς ΦΠΑ. 70
8. Έννοια καινούριων θαλάσσιων μεταφορικών μέσων και προθεσμία τακτοποίησης της δήλωσης στο τελωνείο. 70
9. Απαλλαγή ΦΠΑ των παραδόσεων αγαθών από Έλληνα προμηθευτή σε αγοραστή άλλου κράτους μέλους με απευθείας εξαγωγή των αγαθών σε Τρίτη χώρα 71

ΕΝΘΕΤΟ ΜΕ ΑΛΛΑΓΕΣ ΚΑΙ ΠΡΟΣΘΗΚΕΣ
στον Κώδικα ΦΠΑ κατά το έτος 2015 με την Π.Ν.Π. 18.7.2015
και τους Νόμους 4321, 4334, 4336, 4339, 4342, 4346/2015

Ι. ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΣΤΟΥΣ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ ΦΠΑ ΑΠΟ 20.7.2015 – Άρθρο 21 Κώδικα ΦΠΑ

Με το ν. 4334/2015 και ν. 4336/2015 επήλθαν από 20.7.2015 σταδιακές μεταβολές στους συντελεστές ΦΠΑ, οι οποίες αφορούσαν :

1. Το ύψος των συντελεστών - ο υπερμειωμένος συντελεστής είναι, από 20.7.2015, 6% αντί 6,5% που ίσχυε από 1.1.2011 (βλέπε επόμενο θέμα 1).

2. Τις περιοχές της Ελλάδας που δικαιούνται τη μείωση του 30% στους εφαρμοστέους συντελεστές ΦΠΑ (από 1.10.2015 για τη Ρόδο, Σαντορίνη, Μύκονο, Πάρο, Νάξο και Σκιάθο δεν ισχύει η μείωση του 30% - βλέπε επόμενο θέμα 2).

3. Τα αγαθά και τις υπηρεσίες που υπάγονται στους μειωμένους συντελεστές (μειώθηκαν τα αγαθά και οι υπηρεσίες που εντάσσονται στο Παράρτημα ΙΙΙ για το μειωμένο και υπερμειωμένο συντελεστή ΦΠΑ- βλέπε επόμενα θέματα 3- 9).

Τα παρακάτω θέματα **1-12** του Κεφαλαίου αυτού, τα οποία αφορούν τις αλλαγές που έγιναν από 20.7.2015 στους συντελεστές ΦΠΑ, θεωρούμε ότι θα πρέπει να συμβουλευόμαστε οι αναγνώστες σε κάθε σχετική αναζήτηση περί εφαρμογής συντελεστή ΦΠΑ από **20.7.2015** και μετά.

Συνοπτικά παραθέτουμε τον ακόλουθο πίνακα με τους συντελεστές ΦΠΑ που εφαρμόζονται για το 2015 (συμπληρωματικά ως προς το θέμα 13 στο βιβλίο μας).

	Συντελεστές ΦΠΑ από 1.10.2015		Συντελεστές ΦΠΑ από 20.7.2015 μέχρι 30.9.2015		Συντελεστές ΦΠΑ πριν την 20.7.2015 (ίσχυαν από 1.1.2011)	
Περιοχή της Ελλάδας	Υπόλοιπη Ελλάδα και Ρόδος, Σαντορίνη, Μύκονος, Νάξος, Πάρος και Σκιάθος	Λοιπά νησιά της παρ. 4 του άρθρου 21 του Φ.Π.Α. προσωρινά μέχρι να αλλάξει**	Υπόλοιπη Ελλάδα εκτός νησιών της παρ. 4 του άρθρου 21*	Νησιά του Αιγαίου της παρ. 4 του άρθ. 21*	Υπόλοιπη Ελλάδα εκτός νησιών της παρ. 4 άρθ. 21*	Νησιά Αιγαίου της παρ. 4 άρθ. 21*
Κανονικός Συντελεστής	23%	16%	23%	16%	23%	16%
Μειωμένος Συντελεστής	13%	9%	13%	9%	13%	9%
Υπερμειωμένος Συντελεστής σε βιβλία, εφημερίδες περιοδικά, θέατρα, ανθρώπινα εμβόλια και φάρμακα και ξενοδοχεία (βλέπε και επόμενα θέματα 1,2 και 9)	6% (η διαμονή σε ξενοδοχεία και παρόμοιους χώρους από 1.10.2015 στο 13%)	4% (η διαμονή σε ξενοδοχεία και παρόμοιους χώρους από 1.10.2015 στο 9%)	6%	4%	6,5%	5%

* Η παρ. 4 του άρθρου 21 του Κώδικα ΦΠΑ περιλαμβάνει τα νησιά των νομών Λέσβου, Χίου, Σάμου, Δωδεκανήσου, Κυκλάδων καθώς και τα νησιά Θάσο, Σαμοθράκη, Βόρειες Σποράδες και Σκύρο

** Τα νησιά που διατηρούν και μετά την 1.10.2015 τη μείωση του 30% στο συντελεστή ΦΠΑ είναι όλα τα νησιά του Αιγαίου εκτός της Κρήτης, Εύβοιας και Αργοσαρωνικού και εκτός της πρώτης ομάδας νησιών που έχασαν νομοθετικά το δικαίωμα της μείωσης ήτοι της Ρόδου, Σαντορίνης, Μυκόνου, Νάξου, Πάρου και Σκιάθου. Από τα νησιά που δικαιούνται τη μείωση του 30% θα εξαιρεθεί σύμφωνα με νομοθετική δέσμευση μία δεύτερη ομάδα από 1.6.2016 και θα ολοκληρωθεί η κατάργηση του μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ στα υπόλοιπα νησιά (τρίτη ομάδα) την 1.1.2017.

1. Μείωση από 20.7.2015 του υπερμειωμένου συντελεστή ΦΠΑ από 6,5% σε 6%

Ο υπερμειωμένος συντελεστής ΦΠΑ μειώθηκε από 20.7.2015 από 6,5% σε 6%. Ο συντελεστής αυτός εφαρμόζεται για τα αγαθά και τις υπηρεσίες για τις οποίες υφίσταται ειδική πρόβλεψη στο Παράρτημα ΙΙΙ του Κώδικα ΦΠΑ.

Αναλυτικότερα, ο συντελεστής αυτός αφορά:

- 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).

- Βιβλία και βιβλία για παιδιά (Δ.Κ. ΕΧ4901, ΕΧ 4903) – βλέπε και επόμενα θέματα 4 και 7.4.

- Εφημερίδες και περιοδικές εκδόσεις τυπωμένες, έστω και εικονογραφημένες ή με διαφημίσεις (Δ.Κ. 4902) βλέπε και επόμενα θέματα 4 και 7.4

- Εισιτήρια θεατρικών παραστάσεων.

- Διαμονή σε ξενοδοχεία και παρόμοιους χώρους μέχρι 1.10.2015 (από 1.10.2015 ο συντελεστής ανέρχεται στο 13% - βλέπε και επόμενο θέμα 9)

(Σχετ. Άρθρο 21 και το Παράρτημα ΙΙΙ του Κώδικα ΦΠΑ, όπως ισχύει με το άρθρο 1 § 1 ν. 4334/2015, από 20.7.2015, ΠΟΛ. 1160/2015, ΠΟΛ. 1244/2015 και θέμα 12 στο βιβλίο μας).

2. Συντελεστές ΦΠΑ στα νησιά - Σταδιακή κατάργηση της μείωσης κατά 30% που ίσχυε για ορισμένα νησιά – Προϋποθέσεις Εφαρμογής μείωσης συντελεστή ΦΠΑ

Η μείωση στο συντελεστή ΦΠΑ κατά 30%, που εφαρμόζονταν σε ορισμένα νησιά του Αιγαίου (νησιά των νομών Λέσβου, Χίου, Σάμου, Δωδεκανήσου, Κυκλάδων και τα νησιά του Αιγαίου Θάσο, Σαμοθράκη, Βόρειες Σποράδες και Σκύρο), κατ'εφαρμογή της παρ. 4 του άρθρου 21 του Κώδικα ΦΠΑ, καταργείται σταδιακά μέχρι 31.12.2016, δεδομένης σχετικής πρόβλεψης για κατάργηση που περιελήφθη αρχικά στο ν. 4334/2015 και στη συνέχεια στο ν. 4336/2015.

Ειδικότερα τονίζουμε, ότι δεν αλλάζει η διάταξη του άρθρου 21 του Κώδικα ΦΠΑ, ως προς τις λοιπές προϋποθέσεις εφαρμογής της μείωσης του 30%, τις οποίες ορίζει, και οι οποίες είχαν ερμηνευθεί με τις εγκυκλίους ΠΟΛ. 1254/1990 και ΠΟΛ. 1282/1992. Βλέπε αντίστοιχα θέματα 22, 23 στην ανάλυση του άρθρου 21 στο βιβλίο μας «ΦΠΑ Ανάλυση Ερμηνεία» τα οποία συνεχίζουν να ισχύουν. Μειώνονται ωστόσο σταδιακά τα νησιά στα οποία εφαρμόζεται η μείωση αυτή, με βάση κοινές αποφάσεις των Υπουργών Εσωτερικών και Οικονομικών, που θα εκδοθούν, και άρα καταργείται η μείωση του 30 % και εφαρμόζονται οι ακέραιοι συντελεστές που ισχύουν και στη λοιπή Ελλάδα (23%,13%, 6%), ως εξής:

- Από 1.10.2015 στην πρώτη ομάδα νησιών, τα οποία είναι η Θήρα (Σαντορίνη), Μύκονος, Νάξος, Πάρος, Ρόδος, Σκιάθος, κατ' εφαρμογή της απόφασης ΚΥΑ 0010707/ ΕΞ 2015 (ΦΕΚ Β 2115/30.09.2015)

- από 1.6.2016 στη δεύτερη ομάδα νησιών και

- από 1.1.2017 στα υπόλοιπα νησιά, που αναμένεται να καθοριστούν με Κοινές Υπουργικές Αποφάσεις.

Εννοείται ότι για τα νησιά του Ιονίου, της Κρήτης, της Εύβοιας και του Αργοσαρωνικού δεν εφαρμόζεται ούτε εφαρμοζόταν η μείωση του 30% του συντελεστή ΦΠΑ, οπότε συνεχίζουν να ισχύουν οι ακέραιοι συντελεστές, ως έχουν και στη λοιπή Ελλάδα.

Κατά συνέπεια οι εφαρμοστέοι συντελεστές ΦΠΑ, ανά περιοχή της Ελλάδας από 1.10.2015 έχουν ως εξής:

Περιοχή	Λοιπή Ελλάδα	Νησιά Ιονίου, Κρήτη, Εύβοια, Αργοσαρωνικός	Θήρα (Σαντορίνη), Μύκονος, Νάξος, Πάρος, Ρόδος, Σκιάθος από 1.10.2015	Λοιπά νησιά Αιγαίου (π.χ. Σκόπελος, Σύρος, Κως, Θάσος, Σάμος κ.λπ.)
Αγαθά και υπηρεσίες εκτός του Παραρτήματος ΙΙΙ	23%	23%	23%	16%
Αγαθά και υπηρεσίες Παραρτήματος ΙΙΙ	13% ή 6%	13% ή 6%	13% ή 6%	9% ή 4%
Καπνοβιομηχανικά προϊόντα και μεταφορικά μέσα	23%	23%	23%	23%
Ηλεκτρονικές Υπηρεσίες	23%	23%	23%	23%
Υπηρεσίες Εστίασης	23%	23%	23%	16%
Υπηρεσίες διαμονής σε ξενοδοχεία και παρόμοιους χώρους	13% (από 20.7-31.9 ήταν 6%)	13% (από 20.7-31.9 ήταν 6%)	13% (από 20.7-31.9 ήταν 4%)	9% (από 20.7-31.9 ήταν 4%)

Προϋποθέσεις εφαρμογής της μείωσης του 30% στα νησιά: Όπως αναφέρθηκε παραπάνω, οι προϋποθέσεις εφαρμογής της μείωσης του 30% στους

συντελεστές ΦΠΑ για ορισμένα νησιά του Αιγαίου, οι οποίες ορίζονται στην παρ. 4 του άρθρου 21 του Κώδικα ΦΠΑ, συνεχίζουν να ισχύουν δεδομένου ότι με το ν. 4334/2015 και ν. 4336/2015, δεν τροποποιήθηκε η σχετική διάταξη του Κώδικα ΦΠΑ. Παρόλα αυτά η Διοίκηση με τη νεότερη εγκύκλιο ΠΟΛ. 1214/2015 περιγράφει αναλυτικά παραδείγματα ως προς την εφαρμογή της μείωσης του 30%, τα οποία όμως αποτελούν εφαρμογή των παλαιότερων κριτηρίων και προϋποθέσεων που είχαν περιγραφεί στις εγκυκλίους ΠΟΛ. 1254/1990 και ΠΟΛ. 1282/1992. Από τα παραδείγματα αυτά και κυρίως από τις προϋποθέσεις εφαρμογής της μείωσης του 30%, που προβλέπει η διάταξη της παρ. 4 του άρθρου 21, όπως εφαρμόζεται από τότε που ίσχυσε (από 8.8.1992 – ν.2093/1992), προκύπτει συνοπτικά ότι:

- Οι επιχειρήσεις των 6 αυτών νησιών (πρώτη ομάδα που εντάχθηκε στους ακέραιους συντελεστές), που πωλούν αγαθά προς οποιοδήποτε (ιδιώτη, επιχείρηση), που είναι εγκατεστημένος σε ένα από τα νησιά αυτά ή στην ηπειρωτική Ελλάδα ή σε νησί στο οποίο δεν ισχύει η μείωση του 30% όπως η Κρήτη και το Ιόνιο θα εφαρμόζουν τους ακέραιους συντελεστές, ήτοι 23%, 13% ή 6%, ανάλογα με το που κατατάσσεται το αγαθό ή η υπηρεσία. Δηλαδή, οι επιχειρήσεις των νησιών αυτών αντιμετωπίζονται όπως οι επιχειρήσεις της ηπειρωτικής Ελλάδας π.χ. Αθήνα.

- Οι επιχειρήσεις των 6 αυτών νησιών, που πωλούν αγαθά προς επιχειρήσεις ή μη υποκείμενα νομικά πρόσωπα (όχι ιδιώτες) που βρίσκονται σε νησιά, όπου εξακολουθεί να ισχύει η μείωση του 30%, εφαρμόζουν τη μείωση του 30%, δηλαδή τους συντελεστές 16%, 9% και 4% (κριτήριο είναι τα αγαθά να αποστέλλονται σε εγκατάσταση (κεντρικό ή υποκατάστημα), στα συγκεκριμένα νησιά, χωρίς να επηρεάζει το γεγονός της πιθανής τιμολόγησης του κεντρικού καταστήματος (έδρας) που βρίσκεται σε τόπο με ακέραιο συντελεστή π.χ. Αθήνα ή Μύκονο κ.λπ.

- Οι επιχειρήσεις των 6 αυτών νησιών, που πωλούν αγαθά σε ιδιώτες που βρίσκονται σε νησιά όπου εξακολουθεί να ισχύει η μείωση του 30%, εφαρμόζουν τους ακέραιους συντελεστές, δηλαδή 23%, 13% και 6%, ανεξαρτήτως του τόπου εγκατάστασης του εκάστοτε μη υποκείμενου αγοραστή.

- Οι επιχειρήσεις των 6 αυτών νησιών, που παρέχουν υπηρεσίες από εγκατάσταση που διατηρούν στα νησιά αυτά εφαρμόζουν πάντα τους ακέραιους συντελεστές, δηλαδή 23%, 13% και 6%, ανεξάρτητα από τον τόπο που εκτελούνται οι υπηρεσίες αυτές και από το αν μεσολαβεί νησί που ισχύει η μείωση του 30%, καθώς προϋπόθεση είναι και ο πάροχος να είναι εγκατεστημένος σε νησί που ισχύει η μείωση του 30% και άρα οι υπηρεσίες μηχανικού της Πάρου για την επίβλεψη της κατασκευής ξενοδοχείου στην Αντίπαρο έχουν συντελεστή 23% παρόλο που στην Αντίπαρο εξακολουθεί να ισχύει η μείωση του 30%.

- Οι επιχειρήσεις νησιών στα οποία εξακολουθεί να ισχύει η μείωση του 30%, που παρέχουν υπηρεσίες που εκτελούνται σε κάποιο από τα 6 νησιά που εντάχθηκαν στους ακέραιους συντελεστές (πρώτη ομάδα) ή την ηπειρωτική Ελλάδα ή την

Κρήτη κ.λπ., εφαρμόζουν τους ακέραιους συντελεστές, δηλαδή 23%, 13% και 6%, καθώς προϋπόθεση για την εφαρμογή της μείωσης του 30% στις παροχές υπηρεσιών είναι η υπηρεσία να εκτελείται υλικά στην περιοχή που ισχύει η μείωση από υποκείμενο στο φόρο, ο οποίος κατά το χρόνο που ο φόρος γίνεται απαιτητός είναι εγκαταστημένος στην περιοχή που ισχύει η μείωση.

– Ειδικά για τις υπηρεσίες μεταφοράς προσώπων ή αγαθών και προκειμένου να κριθεί η δεύτερη προϋπόθεση της υλικής εκτέλεσης για την εφαρμογή της μείωσης του 30%, σύμφωνα με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1214/2015 και το εκεί παράδειγμα, λαμβάνεται υπόψη ο τόπος αναχώρησης και ο τόπος προορισμού και όχι οι ενδιάμεσοι σταθμοί. Ωστόσο κατά το νόμο πρέπει επιπλέον, οι υπηρεσίες να παρέχονται από υποκείμενο στο φόρο που είναι εγκατεστημένος σε νησί που ισχύει η μείωση του 30%. Έτσι πάντα για εισιτήριο που εκδίδεται στον Πειραιά για το δρομολόγιο Πειραιάς - Αστυπάλαια θα εφαρμόζεται ο ακέραιος συντελεστής 23%, ενώ για μόνο για τοπικό δρομολόγιο - εισιτήριο από την Κάρπαθο στην Κάλυμνο θα ισχύει η μείωση του 30%, ήτοι 16%, παρόλο που μπορεί το ίδιο πλοίο να περνάει και από τη Ρόδο.

(Σχετ. Άρθρο 21 παρ. 4 Κώδικα ΦΠΑ, όπως τέθηκε με την περ. 3 της υποπαρ. Δ.2 της παρ. Δ του άρθρου 2 του ν. 4336/2015 και την απόφαση αριθ. 10707/29.09.2015 του Υπ. Οικονομικών και του Υπ. Εσωτερικών ΦΕΚ 2115/Β/30.09.2015, Σχετ και Εγκ. ΠΟΛ. 1224/2015 καθώς και τα θέματα 21-28 στο άρθρο 21 του βιβλίου μας).

3. Περιορισμός από 20.7.2015 των αγαθών και υπηρεσιών που υπάγονται στο μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ

Με την παρ. 1γ του άρθρου 1 του ν. 4334/2015, αντικαταστάθηκε το παράρτημα ΙΙΙ του Κώδικα ΦΠΑ και ορίζονται εκ νέου τα αγαθά και οι υπηρεσίες που υπάγονται σε μειωμένο συντελεστή. Με την Πράξη Νομοθετικού Περιεχομένου (Π.Ν.Π.) της 18.7.2015 ορίστηκε ως έναρξη ισχύος των μεταβολών στους συντελεστές ΦΠΑ η 20.7.2015. Περαιτέρω με την ίδια Π.Ν.Π. της 18.7.2015 και το ν. 4336/2015 έγιναν, μεταξύ άλλων, τροποποιήσεις στο Κεφάλαιο Α. Αγαθά και Β. Υπηρεσίες του Παραρτήματος αυτού όσον αφορά α) τη μείωση (επαναφορά) του συντελεστή ΦΠΑ στο βοδινό και λοιπά κρέατα, β) τη μεταβατική περίοδο μέχρι 1.10.2015 ως προς τον συντελεστή στα ξενοδοχεία και γ) ως προς κάποιες δασμολογικές κλάσεις, οι οποίες έχουν ενσωματωθεί στο κωδικοποιημένο μέχρι το ν. 4336/2015 παράρτημα που παρατίθεται ακολούθως.

Τα αγαθά και οι υπηρεσίες που δεν περιλαμβάνονται στο Παράρτημα αυτό υπάγονται στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ (23%), εφόσον δεν απαλλάσσονται.

Η λογική του νέου παραρτήματος είναι ότι πλέον μόνο τα βασικά προϊόντα ευρείας κατανάλωσης υπάγονται στο μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ (νερό, ελαιόλαδο, ψωμί, κρέας, ψάρια, γαλακτοκομικά, δημητριακά, αναπηρικά) ενώ τα λοιπά είδη που περιλαμβάνονταν σε αυτό καθώς και τα περισσότερα είδη υπηρεσιών μετατάσσονται στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ.

Προκειμένου να κριθεί η κατάταξη σε συντελεστή ΦΠΑ εφαρμόζεται το Κοινοτικό Δασμολόγιο. Ειδικότερα, για την εφαρμογή των μειωμένων συντελεστών ΦΠΑ στις κατηγορίες αγαθών που προσδιορίζονται στο Παράρτημα ΙΙΙ του Κώδικα ΦΠΑ χρησιμοποιούνται οι διατάξεις της Συνδυασμένης Ονοματολογίας της Ε.Ε για την κατάταξη των προϊόντων σε κωδικούς ονοματολογίας εμπορευμάτων (κανονισμό (ΕΟΚ) αριθ. 2658/87, όπως έχει τροποποιηθεί και ισχύει με τον καν. αριθ. 1101/2014 για το έτος 2015 (Επίσημη Εφημερίδα της Ε.Ε, τεύχος L 312/31.10.2014).

Η αναζήτηση των ειδών και η κατάταξή τους σε δασμολογικές κλάσεις μπορεί να γίνεται από το Κοινό Δασμολόγιο της Ε.Ε. που διατίθεται στην ιστοσελίδα της ΕΕ <http://eur-lex.europa.eu> καθώς και μέσω μηχανής αναζήτησης που έχει δημιουργηθεί σε εφαρμογή που διατίθεται ελεύθερα για λόγους διευκόλυνσής σας στο forin.gr.

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.

Για παράδειγμα 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 αλευροποίησης, ζαχαροπλαστικής ή μπισκοτοποίησης κ.λπ. υπάγονται σε κανονικό συντελεστή ΦΠΑ 23%. Αντίστοιχα, 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%.

Παραθέτουμε ακολούθως κωδικοποιημένο το παράρτημα ΙΙΙ, στο οποίο περιέχονται τα αγαθά και οι υπηρεσίες που εντάσσονται στον μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ (13%). (Με το θέμα αυτό αντικαθίσταται το Παράρτημα Συντελεστών ΦΠΑ του βιβλίου στις σελ. 477 έως 485. Το Παράρτημα που είναι στις σελίδες αυτές ισχύει μέχρι 19.7.2015)

ΝΕΟ ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ ΙΙΙ ΚΩΔΙΚΑ ΦΠΑ (ενημερωμένο μέχρι ν. 4336/2015)

«Αγαθά και υπηρεσίες που υπάγονται σε μειωμένο συντελεστή
(παράγραφος 1 του άρθρου 21)^[1]

Α. ΑΓΑΘΑ

Οι δασμολογικές κλάσεις του Παραρτήματος αυτού τέθηκαν όπως αυτές αναφέρονται στη Συνδυασμένη Ονοματολογία του έτους 2015 (Κανονισμός (ΕΚ) αριθμ. 1101/2014 της Επιτροπής της 31ης Οκτωβρίου 2014, ΕΕ L 312/2014).

«1. ^[2] Κρέατα και παραπροϊόντα σφαγείων, βρώσιμα, (Δ.Κ. 0201, 0202, 0203, 0204, 0205, 0206, 0207, 0208, 0209, 0210). Παρασκευάσματα κρεάτων (Δ.Κ. 1601, 1602, EX 1603).»

2. 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 και σπέρματα (Δ.Κ. EX 0302^[3], EX 0303, EX 0304, EX 0307).

3. Γάλα και προϊόντα γαλακτοκομίας. Αυγά πτηνών. Μέλι φυσικό. (Δ.Κ. 0401, 0402, 0403, 0404, 0405, 0406, 0407, 0408, 0409).

4. Άλλα φυτά ζωντανά (στα οποία περιλαμβάνονται και οι ρίζες τους), μοσχεύματα και μπόλια. (Δ.Κ. EX 0602^[3]).

5. 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).

6. Καρποί και φρούτα βρώσιμα (Δ.Κ. 0801, 0802, 0803, 0804, 0805, 0806, 0807, 0808, 0809, 0810, 0811, 0812, 0813).

7. Δημητριακά (Δ.Κ. 1001, 1002, 1003, 1004, 1005, 1006, 1007 και 1008).

8. Προϊόντα αλευροποιίας. Άμυλα κάθε είδους (Δ.Κ. 1101, 1102, 1103, 1104, 1105, 1106 και EX 1108).

9. 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).

10. 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. EX 1901, EX 1902, EX 1905).

11. Νερά, στα οποία περιλαμβάνονται και τα φυσικά ή τεχνητά μεταλλικά νερά, χωρίς προσθήκη ζάχαρης ή άλλων γλυκαντικών ούτε αρωματισμένα, μη αεριούχα (Δ.Κ. EX 2201).

12. Φαρμακευτικά προϊόντα (Δ.Κ. 3001, 3002, 3003, 3004, 3005 και 3006).

13. Φάρμακα για την ιατρική του ανθρώπου των δασμολογικών κλάσεων 3003 και 3004. Εμβόλια για την ιατρική του ανθρώπου της δασμολογικής κλάσης 3002. (Δ.Κ. EX 3002, EX 3003, EX 3004). Ο συντελεστής του φόρου για τα αγαθά της παρούσας περίπτωσης ορίζεται σε έξι τοις εκατό (6%).

14. Βιβλία και βιβλία για παιδιά (Δ.Κ. EX 4901, EX 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%).

15. Ειδικές ανυψωτικές συσκευές (σκάλες, ανελκυστήρες, μηχανήματα ανεβοκατεβάσματος αναπήρων και παρόμοια), που χρησιμοποιούνται για την εξυπηρέτηση αναπήρων (Δ.Κ. EX 8428).

16. Αμαξάκια τύπου πολυθρόνας και άλλα οχήματα για αναπήρους, έστω και με κινητήρα ή άλλο μηχανισμό προώθησης, ανταλλακτικά αναπηρικού αμαξιδίου και ερεισίνωτο (Δ.Κ. 8713 και EX 8714).

17. Αντισυλληπτικές συσκευές που ονομάζονται «ενδομήτρια αντισυλληπτικά», αυτολιπαινόμενοι καθετήρες, καθετήρες κεντρικοί για αιμοκάθαρση, καθετήρες σίτισης, καθετήρες περιτοναϊκής, καθετήρες κύστεως υπερηβικές, σύριγγες σίτισης, πιεσόμετρα ομιλούντα, βελόνες (για τις πένες ινσουλίνης), βελόνες τεχνητού νεφρού, «συσκευές έκχυσης ινσουλίνης»^[3] (Δ.Κ. EX 9018).

18. 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.^[3] Εξαιρούνται τα μέρη και εξαρτήματα των παραπάνω αγαθών (Δ.Κ. EX 9021).

19. Η παράδοση νερού.

20. Ηλεκτρική ενέργεια (Δ.Κ. 2716), το φυσικό αέριο (Δ.Κ. EX 2711^[3]), καθώς και θέρμανση μέσω δικτύου (τηλεθέρμανση).

21. Ανυψωτικό τουαλέτας (Δ.Κ. EX 3922), μπανιέρες για ανάπηρους (Δ.Κ. EX 3922, 6910, 7324), στηθόδεσμος μαστεκτομής- μαγιώ μαστεκτομής (Δ.Κ. EX 6212, EX 6112, EX 6211^[3]), προγράμματα για ηλεκτρονικούς υπολογιστές (jaws, supernova, hall, φωναιοθησίας, 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 (λευκά και ηλεκτρονικά) (Δ.Κ. EX 6602), κασετόφωνα με 4 tracks (Braille) (Δ.Κ. EX 8519), ταινίες μέτρησης σακχάρου (Δ.Κ. EX 3822), τα οποία προορίζονται για την εξυπηρέτηση ατόμων με ειδικές ανάγκες.

22. Καθίσματα μπάνιου (Δ.Κ. EX 3922 και EX 9401)^[3], αντλία αποσιδήρωσης για μεσογειακή αναιμία (Δ.Κ. EX 9018), σύστημα τραχειοστομίας – τραχειοσωλήνες – φίλτρα (Δ.Κ. EX 9018), περπατούρα (Δ.Κ. EX 8716, EX 6602, EX 9021), τρίποδο (Δ.Κ. EX 8716, EX 6602, EX 9021), σύστημα φωτεινής ειδοποίησης (Δ.Κ. EX 8531), δέκτης φωτεινών σημάτων (Δ.Κ. EX 8517), Braille display (Δ.Κ. EX 8528), scanner (Δ.Κ. EX 8471), Braille note taker (Δ.Κ. EX 8469), 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), 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), Υ-connectors, 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 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 από 1.10.2015 «και έως την ημερομηνία αυτή ο εφαρμοζόμενος συντελεστής, για τις υπηρεσίες της περίπτωσης αυτής, ορίζεται σε 6%»^[4].

3. Η παροχή υπηρεσιών κατ' οίκον φροντίδας, παιδιών, ηλικιωμένων, ασθενών και ατόμων με ειδικές ανάγκες γενικά.

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.»

Υποσημειώσεις

[1] Το παράρτημα ΙΙΙ του Κώδικα ΦΠΑ τέθηκε όπως ισχύει με την παρ. 1γ του άρθρου 1 του ν. 4334/2015 (ΦΕΚ Α 80/16-7-2015). Έναρξη ισχύος, σύμφωνα με το τελευταίο εδάφιο της παρ. 1 του άρθρου 1 του ίδιου νόμου, όπως αυτό προστέθηκε με την παρ. 2 του άρθρου 3 της ΠΝΠ της 18ης Ιουλίου 2015 (ΦΕΚ Α 84), από 20 Ιουλίου 2015.

[2] Η περ. 1 του κεφαλαίου Α' του Παραρτήματος ΙΙΙ τέθηκε όπως ισχύει με την περ. 1α της υποπαρ. Δ.2 της παρ. Δ του άρθρου 2 του ν. 4336/2015 (ΦΕΚ Α 94/14.8.2015). Έναρξη ισχύος, σύμφωνα με το άρθρο 4 του ίδιου νόμου, από 19/08/2015, ημερομηνία υπογραφής από τα συμβαλλόμενα μέρη της Σύμβασης Χρηματοδοτικής Διευκόλυνσης της παραγράφου Β' του άρθρου 3 του ίδιου νόμου.

Η περίπτωση που αντικαταστάθηκε είχε ως εξής: «1. Κρέατα βρώσιμα, νωπά, διατηρημένα με απλή ψύξη ή κατεψυγμένα, αλλά όχι αλλιώς παρασκευασμένα ή επεξεργασμένα, χοιροειδή, προβατοειδή ή αιγοειδή, πετεινούς, κότες, γαλοπούλες και κουνέλια. Εξαιρούνται τα παραπροϊόντα σφαγίων, καθώς και τα προϊόντα των Δ.Κ. 0209 και 0210 (Δ.Κ. 0203, 0204, EX 0207, EX 0208).»

[3] Το Παράρτημα ΙΙΙ τέθηκε όπως ισχύει με την περ. 2 της υποπαρ. Δ.2 της παρ. Δ του άρθρου 2 του ν. 4336/2015 (ΦΕΚ Α 94/14-8-2015). Έναρξη ισχύος, σύμφωνα με το άρθρο 4 του ίδιου νόμου, από 19/08/2015, ημερομηνία υπογραφής από τα συμβαλλόμενα μέρη της Σύμβασης Χρηματοδοτικής Διευκόλυνσης της παραγράφου Β' του άρθρου 3 του ίδιου νόμου.

Οι τροποποιήσεις που επήλθαν αναλυτικά είναι οι εξής:

- Στην παράγραφο 2 του Κεφαλαίου Α', στη Δ.Κ. 0302 προστίθεται το πρόθεμα EX.
- Στην παράγραφο 4 του Κεφαλαίου Α', στη Δ.Κ. 0602 προστίθεται το πρόθεμα EX.
- Στην παράγραφο 17 του Κεφαλαίου Α, μετά τη φράση «βελόνες τεχνητού νεφρού» προστίθεται η φράση «συσκευές έκχυσης ινσουλίνης».

• Στην παράγραφο 18 διαγράφεται το εδάφιο «Συσκευές έκχυσης ινσουλίνης».

- Στην παράγραφο 20 του Κεφαλαίου Α', στη Δ.Κ. 2711 προστίθεται το πρόθεμα EX.

- Στην παράγραφο 21 του Κεφαλαίου Α', στις Δ.Κ. 6112 και 6211 προστίθεται το πρόθεμα EX.

• Στην παράγραφο 22 του Κεφαλαίου Α', η Δ.Κ. EX 8401 αντικαθίσταται από τις Δ.Κ. EX 3922 και EX 9401.

[4] Η φράση «και έως την ημερομηνία αυτή ο εφαρμοζόμενος συντελεστής, για τις υπηρεσίες της περίπτωσης αυτής, ορίζεται σε 6%» προστέθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 3 της Π.Ν.Π της 18/7/2015 «Επείγουσες ρυθμίσεις για τη θέσπιση περιορισμών στην ανάληψη μετρητών και τη μεταφορά κεφαλαίων και τις τροποποιήσεις των νόμων 4063/2012, 4172/2013, 4331/2015 και 4334/2015.» (ΦΕΚ Α/84 18-7-2015). Έναρξη ισχύος, σύμφωνα με το άρθρο 5 της ίδιας πράξης, από τη δημοσίευση αυτής στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, δηλαδή από 18-7-2015.

4. Κατηγοριοποίηση αγαθών ανά συντελεστή ΦΠΑ

4.1 Αγαθά που παραμένουν στο μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ (13%)

Στο μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ παραμένουν όλα τα είδη που αναφέρουμε στο προηγούμενο πίνακα με το Νέο Παράρτημα ΙΙΙ, που παραθέτουμε στο πιο πάνω θέμα 3. Σημειώνουμε προς διευκόλυνση των αναγνωστών ότι στο μειωμένο συντελεστή υπάγονται τα βασικά είδη διατροφής (π.χ. κρέας, γαλακτοκομικά, αυγά, δημητριακά, φρούτα και λαχανικά), φαρμακευτικά είδη, αναπηρικά και κάποιες στοιχειώδεις παροχές υπηρεσιών.

Αναλυτικότερα παραθέτουμε τα ακόλουθα:

1) **Κρέατα** και παραπροϊόντα σφαγίων, βρώσιμα, καθώς και τα παρασκευάσματα αυτών (για ορισμένα ισχύς από 19.8.2015 - βλέπε θέμα 5) ακόμα και παστά, αποξηραμένα ή αλλαντικά.

2) **Ψάρια**, καλαμάρια, χταπόδια και σουπιές, νωπά, διατηρημένα με απλή ψύξη

ή κατεψυγμένα αλλά όχι αλλιώς παρασκευασμένα ή επεξεργασμένα (όχι τα παστά βλέπε θέμα 6).

3) **Αυγά** πτηνών και μέλι φυσικό ανεξαρτήτως συσκευασίας.

4) **Γαλακτοκομικά** όπως γάλα (φρέσκο, σε σκόνη, συμπυκνωμένο έστω και με ζάχαρη), κρέμα γάλακτος (ανθόγαλα) (ΕΧ0401, ΕΧ0402), βούτυρο γάλακτος και άλλες λιπαρές ουσίες για επάλειψη από γάλα (0405), γιαούρτια απλά ή με μέλι, δημητριακά ή επιδόρπια γιαουριού με κακάο, φρούτα, μπισκότα κλπ (ΕΧ0403), κεφίρ, βουτυρόγαλα, πηγμένο γάλα και πηγμένη κρέμα κρέμες από γάλα κάθε είδους (ΕΧ0403), ορός γάλακτος, τυριά κάθε είδους (Δ.Κ. 0406) είτε είναι νωπά, τριμμένα, λιωμένα κ.λπ.

5) **Φυτά** ζωντανά, 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, τριανταφυλλιές, φυτά λαχανικών, φυτά εσωτερικών χώρων, ζωντανές ρίζες φυτών κ.λπ. (Δ.Κ. 0602).

6) **Καρποί** και φρούτα βρώσιμα (π.χ. βερίκοκα, κεράσια κ.λπ.) κάθε είδους, νωπά, ξερά, αποξηραμένα ή κατεψυγμένα (Δ.Κ. 0801 έως 0813). Ξηροί καρποί (Κεφ. 8 συνδυασμένης ονοματολογίας 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.

7) **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), Σαλάτες λαχανικών κομμένες και συσκευασμένες, χωρίς καμία προσθήκη ή άλλη επεξεργασία (Κεφ. 7).

8) **Δημητριακά** όπως σιτάρι, σιμιγδάλι, σίκαλη, κριθάρι, βρώμη, καλαμπόκι, ρύζι, σόργο, φαγόπυρο, κεχρί κ.λπ. (Δ.Κ. 1001 έως 1008). Οι σπόροι μπορεί να είναι ακόμα και στα στάχυα ή πάνω στα καλάμια, όχι ξεφλουδισμένοι ή επεξεργασμένοι [εκτός από το ρύζι, το οποίο δύναται να τύχει επεξεργασίας, όπως είναι η αποφλοιώση, η λεύκανση, η στίλβωση, ο βρασμός σε νερό (parboiled) κ.λπ. Η συσκευασία δεν επηρεάζει τον χαρακτηρισμό των ειδών αυτών ούτε το ότι μπορεί να διατίθενται ως ζωοτροφές. Περαιτέρω με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1250/2015 διευκρινίστηκε ότι στο μειωμένο συντελεστή 13% εντάσσεται το αποφλοιωμένο ρύζι (ρύζι cargo ή ρύζι brun) το οποίο, αν και έχει απαλλαγή από το ανθικό του περιβλήμα με τη βοήθεια μηχανικών αποφλοιωτών, διατηρεί ακόμη τη μεμβράνη του (περικάρπιο) εφόσον κατατάσσεται στη Δασμολογική κλάση 1006. Το ίδιο ισχύει και για το ρύζι σε θραύσματα, π.χ. το ρύζι που έχει θρυμματιστεί κατά τη διάρκεια της κατεργασίας του εφόσον ανήκει στη Δ.Κ. 1006. Βλέπε το σύνολο της εγκυκλίου ΠΟΛ.1250/2015 στο forin.gr.

9) **Προϊόντα αλευροποιίας.** Άμυλα κάθε είδους (Δ.Κ. 1101, 1102, 1103, 1104, 1105, 1106 και EX 1108). Τα μείγματα αλεύρων, χωρίς καμία άλλη προσθήκη, 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. Στην περίπτωση αγοράς αλεύρων ή δημητριακών κ.λπ. σε μεγάλες ποσότητες (με μειωμένο συντελεστή) προς μεταπώληση συσκευασμένων σε μικρότερες ποσότητες, δεν μεταβάλλεται ο συντελεστής εφόσον δεν μεσολαβεί κανενός είδους επεξεργασία του αγαθού (που να αλλάζει την δασμολογική του κλάση) πλην της συσκευασίας του. Με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1250/2015 διευκρινίστηκε ότι εφαρμόζεται ο μειωμένος συντελεστής 13% για τα δημητριακά που έχουν υποστεί επεξεργασία άλεσης (καλαμπόκι, σιτάρι, κριθάρι, βρώμη) και έχουν την μορφή σπασμένου αδρά αλεσμένου ή νιφάδοποιημένου, εφόσον 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). Το ίδιο ισχύει και για τα αλεύρια Σιταριού ή σμιγαδιού της Δ.Κ. 1101, τα αλεύρια δημητριακών άλλα από του σιταριού ή του σμιγαδιού της Δ.Κ. 1102, τα πλιγούρια και σμιγδάλια από δημητριακά και συσσωματώματα με μορφή σβόλων της Δ.Κ. 1103. Βλέπε το σύνολο της εγκυκλίου ΠΟΛ.1250/2015 στο forin.gr.

10) **Ελαιόλαδο**

11) **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)

12) **Ψωμί** κοινό, απλό κάθε τύπου (λευκό, μαύρο, πολύσπορο, χωριάτικο, προζύμι, καλαμποκιού κλπ.), χωρίς καρυκεύματα, μη παραγεμισμένο ή αλλιώς επεξεργασμένο, σε διάφορα σχήματα (π.χ. μαργαρίτα, κουλούρα, 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 EX 1905) , Ψωμί που πωλείται συσκευασμένο από αρτοποιούς σε πρατήρια και διάφορα σημεία πώλησης. Κουλούρια τύπου Θεσσαλονίκης δηλαδή κουλούρια ψωμιού απλά, χωρίς γέμιση ή καρυκεύματα ή άλλη επεξεργασία.

13) **Ζυμαρικά** απλά κάθε τύπου, όπως σπαγγέτι, ταλιατέλες, χυλοπίτες, κοφτό μακαρονάκι, κριθαράκι, πένες, κλπ. (Δ.Κ. EX1902). Ζυμαρικά με γεύσεις αλλά όχι παραγεμισμένα, π.χ. ντομάτα, καρότο ή σπανάκι (χρωματιστά) (Δ.Κ. EX1902)

14) **Νερά φυσικά,** χωρίς προσθήκη γλυκαντικών, μη αρωματισμένα, μη αεριούχα (Δ.Κ. EX2201)

15) **Φαρμακευτικά προϊόντα** (ΔΚ 3001-3006) και ιατρικές συσκευές ήτοι Φάρμακα και εμβόλια για κτηνιατρικούς σκοπούς (Δ.Κ. EX3002, EX3003, EX3004) - τα

εμβόλια και φάρμακα για την ιατρική του ανθρώπου - Δ.Κ. EX3002, EX3003, EX3004 είναι στο 6%, καθετήρες, βελόνες ινσουλίνης, βελόνες τεχνητού νεφρού, σύριγγες σίτισης, ενδομήτρια αντισυλληπτικά, πιεσόμετρα ομιλούντα (περ. 17 και 18 παραρτήματος ΙΙΙ) Γάζες, βάτες, επίδεσμοι, τσιρότα και παρόμοια είδη για ιατρικούς ή χειρουργικούς σκοπούς (Δ.Κ. 3005), Αποστειρωμένα ράμματα, αντιδραστήρια για τον προσδιορισμό των ομάδων αίματος ή για χρήση πάνω στον ασθενή, σκιατικά παρασκευάσματα, τσιμέντα για σφράγισμα δοντιών ή αποκατάσταση οστών, θήκες και κουτιά-φαρμακεία, είδη για περιπτώσεις παρά φύση έδρας και παρόμοια είδη (Δ.Κ. 3006) Είδη και συσκευές ορθοπεδικής και λοιπά είδη της Δ.Κ. 9021 του Δασμολογίου, πλην των μερών (Δ.Κ. EX9021).

16) **Αναπηρικά** αμαξάκια και παρόμοια οχήματα για αναπήρους και ανταλλακτικά (Δ.Κ. 8713, EX8714), Αναπηρικά είδη των περιπτώσεων 21 και 22 του νέου παραρτήματος ΙΙΙ.

17) **Ηλεκτρική ενέργεια** (Δ.Κ. 2716), το φυσικό αέριο (Δ.Κ. EX 2711), καθώς και θέρμανση μέσω δικτύου (τηλεθέρμανση).

Σημειώνεται ότι παραμένουν στον υπερμειωμένο συντελεστή ΦΠΑ (πλέον 6%) τα Φάρμακα για την ιατρική του ανθρώπου (ΔΚ EX 3003 και EX 3004) - τα κτηνιατρικά στο 13%, τα εμβόλια για την ιατρική του ανθρώπου (ΔΚ EX 3002) - τα κτηνιατρικά στο 13% καθώς και τα βιβλία (ΔΚ EX 4901), τα βιβλία για παιδιά (ΔΚ EX 4903) και οι Εφημερίδες και περιοδικά (Δ.Κ. 4902).

4.2. Αγαθά που μετατάχθηκαν από τις 20.7.2015 στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ (23%) από το μειωμένο συντελεστή (13%)

Μετατάσσονται από 20.7.2015 στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ όλα τα είδη που δεν αναφέρονται ρητά στον προηγούμενο πίνακα με το Νέο Παράρτημα ΙΙΙ, που παραθέτουμε στο πιο πάνω θέμα 3. Αναλυτικότερα παραθέτουμε τα ακόλουθα είδη για τα οποία εφαρμόζεται ο κανονικός συντελεστής ΦΠΑ 23%:

1) **Ζωντανά ζώα** (π.χ. κότες, κουνέλια, άλογα, ψάρια κ.λπ.). **Μαλακόστρακα και μαλάκια** (εκτός από χταπόδια, σουπιές και καλαμάρια), συκώτια, αυγά και σπέρματα αυτών π.χ. τα μύδια, στρείδια, χτένια, σαλιγκάρια, κυδώνια, μέδουσες, αχινοί κ.λπ. (EX0307, 0308)

2) **Αποξηραμένα, παστά, ψημένα ή προψημένα ψάρια, χταπόδια, καλαμάρια και σουπιές** ή αλεσμένα ή αλλοιώως επεξεργασμένα (EX0304, 0305). Αλεύρια και σκόνες αυτών. Πτερύγια, κεφάλια, ουρές, πτερύγια, εντόσθια κλπ. ψαριών, βρώσιμα (EX0305). Κονσέρβες και λοιπά παρασκευάσματα διατροφής κάθε είδους από ψάρια, μαλακόστρακα και άλλα ασπόνδυλα υδρόβια (Κεφ. 16)

3) **Ζάχαρη, κακάο, ψωμί, ζυμαρικά, λοιπά παρασκευάσματα διατροφής όπως σοκολάτες, γλυκά και παρασκευασμένα δημητριακά:** Ζάχαρη, λοιπά σάκχαρα κάθε είδους και μελάσες (Δ.Κ. 1701, 1702, 1703). Τσίχλες, καραμέλες, ζαχαρωτά,

αμυγδαλόπαστα, κουφέτα, λουκούμια, πάστες φρούτων, ζελέδες, μαρόν-γλασέ και λοιπά ζαχαρώδη προϊόντα (Δ.Κ. 1704). Κακάο σε κάθε μορφή (σπόροι, κελύφη, σκόνη, βούτυρο, πάστα κλπ.) (Δ.Κ. 1801 έως 1805). Σοκολάτες κάθε τύπου, σοκολατάκια, καραμέλες σοκολάτας και παρόμοια είδη (Δ.Κ. 1806) . Πολτοί για επάλειψη με κακάο (Δ.Κ. 1806). Παρασκευάσματα για ποτά με κακάο (Δ.Κ. 1806). Εκχυλίσματα βύνης (Δ.Κ. 1901). Ζυμαρικά παραγεμισμένα ή αλλιώς επεξεργασμένα, όπως π.χ. τორτελίνια με κρέας ή τυρί ή σπανάκι κλπ. (Δ.Κ. ΕΞ1902). Αράπικο σιμιγδάλι (κους-κους) (Δ.Κ. ΕΧ1902). Παρασκευάσματα διατροφής με βάση τα δημητριακά, κάθε τύπου (π.χ. ρυζόγαλο) (Κεφ. 19). Νιφάδες δημητριακών τύπου κορν-φλέικς κάθε τύπου, δηλ. σε νιφάδες ή κόκκους κλπ. (Δ.Κ. ΕΧ1904). Μπάρες δημητριακών κάθε τύπου (Δ.Κ. ΕΧ1904) Ψωμιά με γέμιση και καρυκεύματα, π.χ. σταφιδόψωμα, ελιόψωμα, τυρόψωμα, λαδόψωμα κλπ. (ΕΧ1905). Όστιες και άζυμο ψωμί (Δ.Κ. ΕΧ1905) .Κουλούρια ψωμιού με τυρί, με σταφίδες κλπ. (Δ.Κ. ΕΧ1905). Ψωμί φρυγανισμένο (φρυγανιές) κάθε τύπου (Δ.Κ. ΕΧ1905) και λοιπά αρτοσκευάσματα. Τυρόπιτες, σπανακόπιτες, πίτες, πίτσες και παρόμοια (Δ.Κ. ΕΧ1905).

Γκοφρέτες, κέηκ, μπισκότα, κράκερς, πατατάκια, γαριδάκια και κάθε τύπου παρόμοια προϊόντα (Δ.Κ. ΕΧ1905) 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). Σάλτσες, σούπες, ζωμοί και παρόμοια (Δ.Κ. 2103, 2104) Ζύμες (Δ.Κ. 2102). Βάσεις για ποτά και σιρόπια (Δ.Κ. 2106) Παγωτά Δ.Κ. 2105)

Περαιτέρω με την εγκύκλιο **ΠΟΛ. 1250/2015** διευκρινίστηκε ότι στον κανονικό συντελεστή 23% εντάσσονται τα παρασκευασμένα αλεύρια, πλιγούρια, σιμιγδάλια και άμυλα κάθε είδους της δασμολογικής κλάσης 1901 αλλά και η ταπιόκα και υποκατάστατα αυτής παρασκευασμένα από άμυλα με μορφή, νιφάδων, κόκκων κ.α, της δασμολογικής κλάσης 1903.

4) Καρποί ελαιώδεις και άλλα σπέρματα και καρποί (Δ.Κ. 1201-1209), Ξηροί καρποί (Κεφ. 20 συνδυασμένης Ονοματολογία 2015), οι οποίοι είναι διαφορετικά παρασκευασμένοι ή διατηρημένοι, ήτοι με προσθήκη ζάχαρης ή άλλων γλυκαντικών, αλατισμένοι ή καβουρδισμένοι (π.χ. αμύγδαλα, φιστίκια κ.λπ.)

5) Όλα τα λοιπά εκτός του ελαιόλαδου λάδια (σπορέλαιο, ηλιέλαιο, καλαμποκέλαιο, φοινικέλαιο κλπ.).

6) Ροφήματα όπως νερά αεριούχα (όχι το απλό μεταλλικό νερό) με προσθήκη γλυκαντικών ή αρωματισμένα, και αναψυκτικά κάθε τύπου (Δ.Κ.ΕΧ 2201), έτοιμα ροφήματα κάθε τύπου, π.χ. με βάση τον καφέ, το τσάι, το γάλα όπως το γάλα με κακάο, γάλα σόγιας, γάλα καρύδας κλπ. (Δ.Κ. ΕΧ2202), χυμοί φρούτων κάθε τύπου (Δ.Κ. 2009). Η μπύρα, το κρασί και γενικά τα αλκοολούχα ποτά υπάγονταν και συνεχίζουν να υπάγονται στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ.

7) **Καφές, τσάι, ματέ και μπαχαρικά, μαστίχα** και πηκτικές ύλες (Δ.Κ. 1301, 1302) Αρτεμισία, βασιλικός, χαμομήλι κλπ. (1211), Χαρούπια, ζαχαρότευτλα κλπ, Άχυρα, τεύτλα, χορτονομές κλπ. (Δ.Κ. 1213, 1214), Ινουλίνη, γλουτένη (EX1108, 1109).

Με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1250/2015 διευκρινίστηκε ότι στο 23% εντάσσονται οι χορτονομές (foin, luzerne), τα 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 εφόσον κατατάσσονται στη δασμολογική κλάση 1214. Το ίδιο ισχύει και για τα άχυρα και τους φλοιούς ακατέργαστων δημητριακών έστω και τεμαχισμένων αλεσμένων, συμπιεσμένων ή συσσωματωμένων με μορφή σβόλων εφόσον κατατάσσονται στη Δ.Κ 1213. Με την ίδια εγκύκλιο προβλέπεται ότι στο 23% υπάγονται και οι φρυγμένες βύνες, συσκευασμένες για να χρησιμοποιηθούν ως υποκατάστατα του καφέ εφόσον κατατάσσονται είτε στη Δ.Κ 0901 είτε στην Δ.Κ. 2101. Στο 23% εντάσσονται και οι φυτικές ύλες και τα φυτικά απορρίμματα κατάλοιπα και υποπροϊόντα φυτικά έστω και συσσωματωμένα με τη μορφή σβόλων τα οποία χρησιμοποιούνται σαν ζωοτροφές αλλά δεν έχουν καλλιεργηθεί για τον σκοπό αυτό, εφόσον 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 κατατάσσονται στη δασμολογική κλάση 2302. Βλέπε το σύνολο της εγκυκλίου ΠΟΛ.1250/2015 στο forin.gr.

8) **Κάποια λουλούδια και Φυτά, λαχανικά, καρποί και φρούτα. Συγκεκριμένα, φυτά** που διαθέτουν ρίζες βολβοειδείς, κρεμμυδοειδείς ή κόνδυλοι (Δ.Κ. 0601) δηλαδή βολβοί, κρεμμύδια, κόνδυλοι, ρίζες βολβοειδείς και ριζώματα γενικά σε φυτική νάρκη, σε βλάστηση ή σε άνθηση (π.χ. υακίνθων, 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). Βολβοί, κόνδυλοι, ριζώματα κλπ., φυτά φυτωρίου (Δ.Κ. 0601), Άνθη, μπουκέτα, ανθοδέσμες, φυλλώματα κλπ. για διακόσμηση (0603, 0604), Φύτρα μανιταριών (Δ.Κ. EX 0602), Σαλάτες λαχανικών κομμένες και συσκευασμένες, με προσθήκες (π.χ. σως, τυρί, αλλαντικά κλπ.) ή με άλλη επεξεργασία (EX 2106). Ρίζες μανιόκας και σαλεπιού, κόνδυλοι ηλίανθου, γλυκοπατάτες και λοιπές ρίζες και κόνδυλοι υψηλής περιεκτικότητας σε άμυλο ή ινουλίνη, σε οποιαδήποτε μορφή (Δ.Κ. 0714). Φλούδες εσπεριδοειδών ή πεπονιών σε οποιαδήποτε μορφή (0814).

9) **Φυλλάδια και άλλα έντυπα** (Δ.Κ. EX4901), Λευκώματα για χρωματισμό για παιδιά (Δ.Κ. EX4903) Μουσική χειρόγραφη ή τυπωμένη (Δ.Κ. 4904) Χάρτες (Δ.Κ.4905) Όλα τα λοιπά έντυπα είδη του Κεφ. 49.

10) **Λοιπά προϊόντα όπως** απορρίμματα βιομηχανιών διατροφής, τροφές για ζώα και παρόμοια είδη (Κεφ. 23), ραδιενεργά προϊόντα (Δ.Κ. 2844), Λιπάσματα (Κεφ. 31), Μείγματα ευωδών ουσιών για τις βιομηχανίες ειδών διατροφής (Δ.Κ. EX3302), εντομοκτόνα, ποντικοφάρμακα, μυκητοκτόνα, παρασιτοκτόνα, απολυμαντικά και παρόμοια προϊόντα, κάθε τύπου (Δ.Κ. EX3808), καυσόξυλα (Δ.Κ. EX4401), Έργα τέχνης, συλλογές και αρχαιότητες (Κεφ. 97), αλάτι και θαλασσινό νερό, ξύδια και υποκατάστατα αυτών, Εκχυλίσματα βύνης (Δ.Κ. 1901), Προφυλακτικά, σερβιέτες, ταμπόν, πάνες για μωρά, Μαργαρίνη (EX1517)

11) **Κάποια είδη για ανάπηρους όπως** αυτοκίνητα για τη μεταφορά 10 προσώπων ή περισσότερων για μεταφορά αναπήρων, Γραφομηχανές BRAILLE

(Σχ. Νέο Παράρτημα ΙΙΙ με ισχύ από 20.7.2015, βλέπε στο θέμα 3. Σχ. ΠΟΛ. 1160/2015, ΠΟΛ. 1168/2015, ΠΟΛ. 1188/2015, ΠΟΛ. 1250/2015. Βλέπε το σύνολο των εγκυκλίων στο www.forin.gr)

5. Βρώσιμα κρέατα. Γενική υπαγωγή στο μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ

Όλα τα βρώσιμα κρέατα υπάγονταν στον μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ μέχρι και την 19.7.2015, δηλαδή πριν την μεταβολή με το ν.4334/2015. Από 20.7.2015 εξαιρέθηκε από το μειωμένο συντελεστή και εντάχθηκε στον κανονικό το μοσχάρι και τα παρασκευάσματα κρεάτων (π.χ. αλλαντικά), αλλά επανήλθαν στον μειωμένο συντελεστή από 19.8.2015 με την νέα τροποποίηση, στο παράρτημα ΙΙΙ, με το ν.4336/2015. Κατά συνέπεια:

Σε μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ υπόκεινται όλα ανεξαιρέτως τα κρέατα (από όλα τα είδη ζώων και πτηνών) που υπάγονται στο Κεφάλαιο 2 του Κοινού Δασμολογίου της Ε.Ε. καθώς και τα παρασκευάσματα κρεάτων του Κεφαλαίου 16 του Δασμολογίου είτε είναι νωπά ή κατεψυγμένα και ανεξάρτητα αν είναι ολόκληρα ή τεμαχισμένα ή ανάμιξη κρεάτων ή σε μορφή αλλαντικού, παστά κ.λπ..

Προϋπόθεση δηλαδή για την υπαγωγή σε μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ είναι τα προϊόντα κρέατος να είναι βρώσιμα – κατάλληλα για τη διατροφή του ανθρώπου, ενώ σε αντίθετη περίπτωση υπάγονται στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ.

Τα ζωντανά ζώα του Κεφαλαίου 1 Δασμολογίου, υπάγονται από 20.7.2015 στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ 23%. (προηγούμενα εντάσσονταν στον μειωμένο συντελεστή 13%).

Κατά συνέπεια, όσον αφορά τα βρώσιμα κρέατα και παρασκευάσματα κρεάτων, σύμφωνα με την παρ. 1 του Παραρτήματος ΙΙΙ του Κώδικα ΦΠΑ, στο μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ 13% υπάγονται γενικά από 19.8.2015 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, γαλο-

πούλες, πάπιες, χήνες, κουνέλια, λαγούς κ.λπ.), νωπά, διατηρημένα με απλή ψύξη ή κατεψυγμένα, ανεξαρτήτως του τρόπου που παρουσιάζονται (σε ολόκληρα ή μισά σφάγια, σε τεμάχια, με ή χωρίς εντόσθια, με ή χωρίς κόκαλα, κ.λπ.).

- Κιμάς από κάθε είδους κρέατος ή ανάμιξη κρεάτων.
 - Παραπροϊόντα σφαγίων, βρώσιμα, από όλα τα είδη κρέατος 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 κρέατος, μειγμάτων διαφορετικών ειδών κρέατος και παραπροϊόντων σφαγίων, με την προσθήκη διαφόρων άλλων προϊόντων ή συστατικών (π.χ. λαχανικά, αρωματικές ουσίες, λάδι, μπαχαρικά κ.λπ.) εφόσον δεν αλλοιώνεται ο ουσιώδης χαρακτήρας τους ως κρέας ή παρασκεύασμα κρέατος (Κεφάλαιο 16 Δασμολογίου).
 - Εκχυλίσματα και χυμοί κρέατος (Δ.Κ EX 1603).
 - Αλεύρια και σκόνες κρεάτων ή παραπροϊόντων σφαγίων (Δ.Κ 0210).
 - Λαρδί χωρίς τα κρεάτινα μέρη, χοιρινό λίπος και λίπος πουλερικών (Δ.Κ 0209).
- (Σχέτ. παρ. 1 Κεφ. Α Παρ. ΙΙΙ Κώδικα ΦΠΑ, όπως είχε τεθεί μετά το ν. 4334/2015 με την υποπαρ. Δ.2 περίπτωση 1 α' του Ν.4336/2015 και ισχύ από 19.8.2015 – Σχέτ. ΠΟΛ. 1188/2015).

6. Θαλασσινά. Περιορισμός από 20.7.2015 του μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ μόνο στα ψάρια και σε κάποια μαλάκια

Από 20.7.2015 περιορίστηκε η εφαρμογή του μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ μόνο στα ψάρια καθώς και τα καλαμάρια, σουπιές και χταπόδια του Κεφαλαίου 3 του Δασμολογίου τα οποία είναι νωπά, διατηρημένα με απλή ψύξη ή κατεψυγμένα (τα είδη αυτά συνεχίζουν να υπάγονται στο μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ 13%). Αντίθετα, τα παρασκευάσματα ψαριών και λοιπών υδροβίων του Κεφ. 16 του Δασμολογίου που έχουν υποστεί άλλη επεξεργασία πέρα της απλής ψύξης ή κατάψυξης μετατάσσονται στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ 23% .

Ειδικότερα, τα ζωντανά ψάρια για διακόσμηση παραμένουν στο 23%, πέρα όμως από αυτά αρκετά είδη μετατάσσονται από 20.7.2015 στον κανονικό συντελεστή, όπως το χαβιάρι, τα αποξηραμένα, καπνιστά ή σε άρμη ψάρια – χταπόδια - καλαμάρια ή σουπιές, τα μαλακόστρακα κάθε είδους, όπως καραβίδες, αστακοί,

καβούρια, γαρίδες κλπ., σε οποιαδήποτε μορφή, τα αλεύρια και σκόνες αυτών, τα λοιπά μαλάκια και ασπόνδυλα υδρόβια, όπως μύδια, στρείδια, χτένια, σαλιγκάρια, κυδώνια, μέδουσες, αχινοί κλπ., σε οποιαδήποτε μορφή καθώς και οι κονσέρβες και λοιπά παρασκευάσματα διατροφής κάθε είδους από ψάρια, μαλακόστρακα και άλλα ασπόνδυλα υδρόβια. (Σχετ. Νέα παρ. 2 Κεφ. Α Παρ. ΙΙΙ Κώδικα ΦΠΑ όπως ισχύει με την παρ. 1γ του άρθρου 1 του ν. 4334/2015 από 20.7.2015 – Σχετ. ΠΟΛ. 1160/2015 και ΠΟΛ. 1188/2015).

7. Υπηρεσίες που παραμένουν μετά τις 20.7.2015 στο μειωμένο συντελεστή και υπηρεσίες που μετατάσσονται στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ

Μετά και τις αλλαγές που επέφεραν οι ν. 4334/2015 και 4336/2015 στους συντελεστές ΦΠΑ, οι εφαρμοστέοι συντελεστές στις διάφορες παροχές υπηρεσιών μπορούν να κατηγοριοποιηθούν από 20.7.2015 ως εξής:

Υπηρεσίες που παραμένουν στο 13%:

– Κατ'οίκον φροντίδα παιδιών, ηλικιωμένων, ασθενών και ατόμων με ειδικές ανάγκες γενικά .

Υπηρεσίες που παραμένουν στο 6%:

– Εισιτήρια θεατρικών παραστάσεων.

– Ως προς τα ξενοδοχεία βλέπε στο τέλος του θέματος

Υπηρεσίες που μετατάσσονται στο 23%:

Οι περισσότερες παροχές υπηρεσιών όπως οι μεταφορές προσώπων και των αποσκευών τους, τα εισιτήρια εισόδου σε κάθε είδους εκδηλώσεις (εκτός από θέατρα), τα τέλη για τη λήψη ραδιοτηλεοπτικών εκπομπών, οι υπηρεσίες συγγραφέων, συνθετών, καλλιτεχνών και ερμηνευτών έργων τέχνης, καθώς και τα δικαιώματα αυτών, οι υπηρεσίες για τη γεωργική παραγωγή, οι οποίες παρέχονται από υποκειμένους του κανονικού καθεστώτος, οι υπηρεσίες εστίασης (αναλύεται κατωτέρω στο θέμα 8), οι υπηρεσίες από φιλανθρωπικούς οργανισμούς ή οίκους ευγηρίας, στις περιπτώσεις που δεν απαλλάσσονται με το άρθρο 22 του Κώδικα ΦΠΑ, οι υπηρεσίες και παραδόσεις των συναφών ειδών από γραφεία κηδείων και επιχειρήσεις αποτέφρωσης νεκρών, οι ιατρικές και οδοντιατρικές υπηρεσίες, εφόσον δεν απαλλάσσονται με το άρθρο 22 (αναλύεται κατωτέρω), οι 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, οι επισκευές αναπηρικών ειδών, οι επιδιορθώσεις ενδυμάτων και υφασμάτων ειδών οικιακής χρήσης, οι επισκευές ποδηλάτων, υποδημάτων και δερματίνων ειδών, οι 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, οι

εργασίες στο πλαίσιο ανακαίνισης και επισκευής παλαιών ιδιωτικών κατοικιών (αναλύεται στο θέμα 7.3), οι υπηρεσίες κτηνιάτρων.

Υπηρεσίες ξενοδοχείων και παρόμοιων καταλυμάτων

Η διαμονή σε ξενοδοχεία και παρόμοιους χώρους (ενοικιαζόμενα δωμάτια κ.λπ.), συμπεριλαμβανομένης και της παροχής καταλύματος διακοπών και της μίσθωσης χώρου σε κατασκήνωση ή κάμπινγκ για τροχόσπιτα, από 20.7.2015 ο υπερμειωμένος συντελεστής καθορίστηκε στο 6% (μέχρι τότε 6,5%) και από 1.10.2015 ορίστηκε ότι εφαρμόζεται ο μειωμένος συντελεστής, δηλαδή 13%. Βλέπε θέμα 9 στη συνέχεια.

Επιλεκτικά αναφέρουμε τα παρακάτω ως προς συγκεκριμένες παροχές υπηρεσιών που μετατάσσονται από 20.7.2015 στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ:

7.1. Κανονικός συντελεστής ΦΠΑ στις μη απαλλασσόμενες του ΦΠΑ ιατρικές υπηρεσίες

Από 20.7.2015, συνεχίζουν να απαλλάσσονται του ΦΠΑ οι ιατρικές υπηρεσίες που απαλλάσσονταν, ενώ όσες από τις ιατρικές υπηρεσίες υπάγονταν σε μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ τώρα υπάγονται στον κανονικό, δεδομένης της κατάργησης της προγενέστερης πρόβλεψης που υπήρχε στο Παράρτημα ΙΙΙ του Κώδικα ΦΠΑ για το μειωμένο συντελεστή. Δηλαδή, στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ (23%) 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 (Σχετ. ΠΟΛ. 1100/2010). Για παράδειγμα, οι υπηρεσίες των ιδιωτικών κλινικών προς νοσηλευόμενους ασθενείς, καθώς και οι ιατρικές υπηρεσίες που εξυπηρετούν αισθητικούς σκοπούς, υπάγονται στο συντελεστή ΦΠΑ 23%. (Σχετ. ΠΟΛ. 1160/2015 και θέμα 49.11 στο άρθρο 21 του βιβλίου μας).

7.2. Κανονικός συντελεστής ΦΠΑ στις Υπηρεσίες Καλλιτεχνών

Από 20.7.2015 οι **υπηρεσίες καλλιτεχνών** υπάγονται σε κάθε περίπτωση στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ (23%), ανεξάρτητα από τον τρόπο ορισμού των αμοιβών τους (π.χ. ως ποσοστό επί των εσόδων από εισιτήρια θεατρικών παραστάσεων). Αντίθετα, τα εισιτήρια θεατρικών παραστάσεων υπάγονται στον υπερμειωμένο συντελεστή ΦΠΑ. (Σχετ. ΠΟΛ. 1160/2015 και θέμα 53 στο άρθρο 21 στο βιβλίο μας).

7.3. Κανονικός συντελεστής ΦΠΑ στην ανακαίνιση – επισκευή παλαιών ιδιωτικών κατοικιών

Από 20.7.2015 εφαρμόζεται ο κανονικός συντελεστής ΦΠΑ (23% από 13%) στις υπηρεσίες ανακαίνισης και επισκευής παλαιών ιδιωτικών κατοικιών δεδομένης της αντικατάστασης του Παραρτήματος ΙΙΙ του Κώδικα ΦΠΑ στο σύνολό του και της

έλλειψης σχετικής πρόβλεψης (δεν υπάρχει πλέον η διάταξη που υπήρχε στην παρ. 17 του Παραρτήματος ΙΙΙ Β Υπηρεσίες). Κατά συνέπεια δεν έχουν εφαρμογή και οι διευκρινίσεις που είχαν παρασχεθεί με τις εγκυκλίους ΠΟΛ. 1082/2007 και ΠΟΛ. 1241/2013. (Σχετ. και θέματα 38, 39 άρθρο 21 του βιβλίου μας).

7.4. Κανονικός συντελεστής ΦΠΑ στις υπηρεσίες φασόν επί βιβλίων εφημερίδων και περιοδικών καθώς και στις λοιπές εκτυπωτικές υπηρεσίες

Με τις αλλαγές που επέφερε ο ν. 4334/2015 στους μειωμένους συντελεστές ΦΠΑ, από 20.7.2015, όλες οι παροχές υπηρεσιών καθώς και οι υπηρεσίες φασόν, κατά την έννοια της περ. ε της παρ. 2 του άρθρου 8 του ΦΠΑ, οι οποίες συντελούν στην παραγωγή βιβλίων, εφημερίδων και περιοδικών των συγκεκριμένων δασμολογικών κλάσεων που αναφέρονται στο νέο παράρτημα ΙΙΙ, υπάγονται πλέον στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ 23% (π.χ. υπηρεσίες γραφίστα, σελιδοποίηση, βιβλιοδεσία, κ.λπ.). Αυτονόητο είναι λοιπόν ότι οι διευκρινίσεις που είχαν παρασχεθεί με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1002/1994, εννοείται ότι έπαυσαν να ισχύουν, όπως και το θέμα 19 του άρθρου 21 του βιβλίου μας. Ίσχυαν μέχρι και 19.7.2015.

Αντίθετα, όταν πρόκειται για παραδόσεις βιβλίων, εφημερίδων και περιοδικών των συγκεκριμένων δασμολογικών κλάσεων που αναφέρονται στο παράρτημα ΙΙΙ, ως αγαθών και όχι για παροχές υπηρεσιών, οι παραδόσεις αυτές υπάγονται στον υπερμειωμένο συντελεστή 6%.

Τα λοιπά έντυπα, όπως διαφημιστικά φυλλάδια, επαγγελματικές κάρτες, τιμοκατάλογοι, προσκλητήρια αφίσες, φωτογραφίες, φωτοτυπίες, μπλοκ αποδείξεων κ.λπ. υπάγονται σε κάθε περίπτωση στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ, ανεξάρτητα αν αντιμετωπίζονται για τις ανάγκες του ΦΠΑ ως παράδοση αγαθού ή ως παροχή υπηρεσίας φασόν.

Διευκρινιστικά εκδόθηκε και η εγκύκλιος ΠΟΛ. 1244/2015 η οποία σημειώνει ότι οι εκτυπωτικές εργασίες που εκτελούνται από επιχείρηση με δικά της υλικά κατ' εντολή του πελάτη δεν συνιστούν υπηρεσίες φασόν κατά την έννοια της 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. Στην ίδια εγκύκλιο ΠΟΛ 1244/2015 διευκρινίζεται ότι σε περίπτωση εκ παραδρομής εφαρμογής μεγαλύτερου συντελεστή ΦΠΑ, π.χ. 23% αντί 6%, σε χονδρική πώληση αγαθών μπορεί να εκδοθεί πιστωτικό σημείωμα μόνο για τη διόρθωση του ΦΠΑ ενώ σε περίπτωση χρέωσης με χαμηλότερο συντελεστή ΦΠΑ από τον αναλογούντα, οφείλεται να εκδοθεί συμπληρω-

ματικό παραστατικό για τη χρέωση του ΦΠΑ, το οποίο ανάγεται στη φορολογική περίοδο που οφειλόταν ο φόρος.

Παράδειγμα: Η επιχείρηση «Εκδοτική» παραδίδει όλη την πνευματική εργασία και ζητάει από την επιχείρηση «Τυπογραφική» να παράγει για λογαριασμό της 1.000 αντίτυπα βιβλίου. Εάν η Εκδοτική δεν παραδίδει κανένα υλικό παραγωγής (πρώτη ή βοηθητική ύλη) και τα αγαθά παράγονται με υλικά της «Τυπογραφικής» τότε αυτή παράγει και παραδίδει ολοκληρωμένο αγαθό με ίδια υλικά, δηλαδή 1.000 βιβλία και επί της αξίας υπολογίζει ΦΠΑ με συντελεστή 6%. Εάν η εκδοτική παραδίδει δικό της χαρτί και ζητάει η τύπωση των 1.000 βιβλίων να γίνει με τα δικά της υλικά, τότε στην περίπτωση αυτή η «Τυπογραφική» λειτουργεί ως «φασονίστας» και πρέπει για την αμοιβή της να επιβάλλει κανονικό συντελεστή ΦΠΑ 23%. Το ίδιο βέβαια θα ισχύσει αναλογικά και όταν αντί των βιβλίων του παραδείγματος παράγονται περιοδικά ή εφημερίδες. (Σχετικά εγκύκλιοι ΠΟΛ.1160,1168,1244/2015).

8. Υπηρεσίες εστίασης – Υπαγωγή από 20.7.2015 στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ, ενώ το φαγητό σε πακέτο κατατάσσεται ανάλογα με το συντελεστή του κάθε αγαθού

Οι υπηρεσίες εστίασης υπάγονται από 20.7.2015 σε κάθε περίπτωση στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ (23%), ανεξαρτήτως των ειδών εστίασης που καταναλώνονται, δεδομένου ότι οι εν λόγω υπηρεσίες δεν περιλαμβάνονται πλέον στις υπηρεσίες του νέου Παραρτήματος ΙΙΙ του Κώδικα ΦΠΑ, με τα αγαθά και υπηρεσίες που υπάγονται στον μειωμένο συντελεστή 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 κ.λπ., οι οποίες επιτρέπουν την άμεση επιτόπια κατανάλωση των προσφερόμενων ειδών στους χώρους των επιχειρήσεων εστίασης (εστιατόρια, ταβέρνες, καφετέριες, καφενεία, ζαχαροπλαστεία, fast food, κέντρα διασκέδασης κ.λπ.).

Ως προς το Catering σημειώνουμε ότι, αντιμετωπίζεται ως υπηρεσία εστίασης εφόσον δεν συνίσταται σε απλή παράδοση φαγητού, αλλά σε ένα σύνολο στοιχείων και πράξεων, 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. Άρα, αν στο πλαίσιο υπηρεσιών εστίασης καταναλώνονται νερό, ψωμί, τυριά ή γάλα, κατά την τιμολόγηση της εν λόγω υπηρεσίας εστίασης εφαρμόζεται ο κανονικός συντελεστής ΦΠΑ.

Αντίθετα, τα είδη που παραδίδονται ως πακέτο διακρίνονται στα επιμέρους αγαθά (δεν αντιμετωπίζονται ως υπηρεσίες εστίασης αλλά ως πώληση αγαθών) και επιβάλλεται ο κατά περίπτωση συντελεστής (κανονικός ή μειωμένος). Δηλαδή,

στην περίπτωση απλής πώλησης, κατόπιν παρασκευής με οποιονδήποτε τρόπο (μαγειρέματος, ψησίματος, ανάμειξης κλπ) 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 ίδιο 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. **Δηλαδή ως παράδειγμα** αναφέρουμε «πακέτο» που περιλαμβάνει σαλάτα, σουβλάκια, αναψυκτικό, νερό και ψωμί. Τα αγαθά αυτά φορολογούνται ως εξής: η σαλάτα, τα σουβλάκια και το αναψυκτικό με ΦΠΑ 23%, το νερό και το ψωμί με ΦΠΑ 13%.

(Σχ. Παράρτημα ΙΙΙ Κώδικα ΦΠΑ, όπως ισχύει από 20.7.2015 μετά τις αλλαγές της παρ. 1γ του άρθρου 1 του ν. 4334/2015, Σχ. ΠΟΛ. 1160/2015 και 1168/2015. Σχετικό και το θέμα 36 στο άρθρο 21 του βιβλίου μας).

9. Υπηρεσίες διαμονής σε Ξενοδοχεία - Από 1.10.2015 αύξηση του συντελεστή ΦΠΑ στο 13%

Σύμφωνα με το νέο Παράρτημα ΙΙΙ του Κώδικα ΦΠΑ, όπως αυτό ορίστηκε με το ν. 4334/2015 και τροποποιήθηκε με την Π.Ν.Π. της 18.7.2015,

– **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%.

Ειδικά για τα νησιά του Αιγαίου (εκτός Κρήτης, Ευβοίας και Αργοσαρωνικού) ο αντίστοιχος συντελεστής ΦΠΑ από 20.07.2015 έως και 30.09.2015 ήταν 4% (βλέπε σχετικά και πίνακα παραπάνω θέματος 2) .

Οι υπηρεσίες εστίασης από 20.07.2015 υπάγονται στον κανονικό συντελεστή -23% στη λοιπή Ελλάδα και 16% για τα νησιά (βλέπε και θέμα 8). Το ίδιο ισχύει και για 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).

Οι υπηρεσίες διαμονής από 1.10.2015, σε ξενοδοχεία και παρόμοιους χώρους υπάγονται σε συντελεστή 13% και στα νησιά (που ισχύει η μείωση 30%) στο 9%.

Διευκρινίζεται όμως, 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, ότι με την ΠΟΛ.1161/2015 έχουν γίνει δεκτά και ισχύουν από 20.7.2015 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 board): 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 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.

Τα ίδια ποσοστά επί της ενιαίας τιμής ισχύουν αντίστοιχα με την Εγκ. ΠΟΛ.1224/2015 και για τα νησιά, είτε εφαρμόζουν τους ακέραιους συντελεστές (π.χ. Κρήτη, Ρόδος, Μύκονος), είτε τους μειωμένους κατά 30% συντελεστές (π.χ. Σκόπελος, Σύρος, Κως κ.λπ.).

Σημειώνεται ότι τα ανωτέρω ποσοστά παραμένουν τα ίδια, όπως είχαν προσδιοριστεί με τις εγκυκλίους ΠΟΛ.1182/26.8.2011 και ΠΟΛ.1208/5.10.2011, όταν η εστίαση είχε υπαχθεί στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ με το άρθρο 34 παρ. 1, του ν.3986/2011.

(Σχετ. Παράρτημα ΙΙΙ Β Υπηρεσίες του Κώδικα ΦΠΑ όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 1 περ. α' και γ' του άρθρ. 1 του ν.4334/2015 και τροποποιήθηκε με το άρθρο τρίτο της από 18.07.2015 Π.Ν.Π. -ΦΕΚ Α' 84 καθώς και εγκ. ΠΟΛ.1161/2015 και ΠΟΛ. 1224/2015).

10. Δήλωση ΦΠΑ – Οδηγίες συμπλήρωσης λόγω της αλλαγής των συντελεστών

Δεδομένης της αλλαγής των συντελεστών ΦΠΑ (από 20.7.2015 με το ν. 4334/2015), τροποποιήθηκε σχετικά το έντυπο της δήλωσης ΦΠΑ, του οποίου ο τύπος και το περιεχόμενο ορίζεται πλέον από την απόφαση ΠΟΛ. 1182/2015. Το νέο έντυπο δήλωσης ΦΠΑ 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. Στο έντυπο αυτό, μεταξύ άλλων, ο συντελεστής ΦΠΑ «6,5%» αντικαταστάθηκε με το συντελεστή «6%» και ο συντελεστής ΦΠΑ «5%» αντικαταστάθηκε με το συντελεστή «4%». Για τις επιχειρήσεις που πραγματοποιούν πωλήσεις ή παροχές στον υπερμειωμένο συντελεστή 6%, η συμπλήρωση του εντύπου της δήλωσης ΦΠΑ θα γίνεται μεταβατικά με βάση τα ακόλουθα 2 παραδείγματα:

Παράδειγμα 1: Τρόπος συμπλήρωσης παλαιού εντύπου δήλωσης ΦΠΑ από επιχειρήσεις με διπλογραφικά βιβλία για πράξεις από 20.7.2015 έως και 31.8.2015 με συντελεστή 6%

α) Η φορολογητέα αξία καταχωρείται στους κωδικούς «302» και «305» αντίστοιχα.

β) Ο φόρος που αναλογεί στην ανωτέρω φορολογητέα αξία, υπολογιζόμενος με συντελεστή 6,5% ή 5% καταχωρείται στους κωδικούς «332» και «335» αντίστοιχα και η διαφορά του φόρου μεταξύ των δύο συντελεστών, 6% και 6,5% καθώς και 5% και 4%, καταχωρείται στον κωδικό «402 - Λοιπά προστιθέμενα ποσά».

Ανάλογα θα συμπληρωθεί η δήλωση σε περίπτωση που ο συντελεστής είναι 4%

Με τον ίδιο τρόπο συμπληρώνονται οι δηλώσεις ΦΠΑ στο παλαιό έντυπο 2014, που υποβάλλονται από όλους τους υποκείμενους έως στις 1.10.2015, για φορολογικές περιόδους με έναρξη και λήξη από 1.7.2015 έως και στις 29.9.2015, λόγω παύσης εργασιών ή άλλη αιτία.

Παράδειγμα 2: Τρόπος συμπλήρωσης νέου εντύπου δήλωσης ΦΠΑ για τηρουμένες απλογραφικά βιβλία και πράξεις από 1.7.2015 έως 19.7.2015 οι οποίες υπάγονται στον υπερμειωμένο συντελεστή 6,5%

Στις δηλώσεις τρίτου τριμήνου 2015, οι πράξεις που έχουν πραγματοποιηθεί από 1.7.2015 έως και 19.7.2015 και υπάγονται στον συντελεστή 6,5% ή 5%, καταχωρούνται στο νέο έντυπο 2015

α) η φορολογητέα αξία καταχωρείται στους κωδικούς «302» και «305» αντίστοιχα.

β) ο φόρος που αναλογεί στην ανωτέρω φορολογητέα αξία, στους κωδικούς «332» και «335» αντίστοιχα και η διαφορά του φόρου μεταξύ των δύο συντελεστών, 6% και 6,5% καθώς και 5% και 4%, στον κωδικό «422 - Λοιπά αφαιρούμενα ποσά». (Σχετ. εγκ. ΠΟΛ. 1182/2015)

11. Έκδοση στοιχείων μετά την αλλαγή στους συντελεστές ΦΠΑ

Οποιοδήποτε στοιχείο νόμιμα εκδίδεται με ημερομηνία έκδοσης την ημερομηνία έναρξης ισχύος των νέων συντελεστών (20/7/2015) 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 20.7.2015 αλλά ολοκληρώνεται μετά την ημερομηνία αυτή (Σχετ. άρθ. 21 παρ. 2 και άρθ. 16 Κώδ. ΦΠΑ).

Σε πιστωτικά τιμολόγια που εκδίδονται από την έναρξη ισχύος του ν. 4334/2015 (20/7/2015) και αφορούν συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν πριν την ημερομηνία αυτή, υπολογίζεται ΦΠΑ με τους νέους συντελεστές. Αντίθετα εάν συντρέχει λόγος έκδοσης παραστατικού για την ακύρωση συναλλαγής, (π.χ. λογιστικού σημειώματος, ακυρωτικού στοιχείου 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.

Σημειώνεται ότι όταν εκ παραδρομής εφαρμόζεται μεγαλύτερος συντελεστής 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. 1003/2014, να εκδοθεί πιστωτικό σημείωμα μόνο για τη διόρθωση του ΦΠΑ. (Σχετ. εγκ. ΠΟΛ. 1160/2015).

12. Προσαρμογή μηχανογραφικών συστημάτων και ταμειακών μηχανών λόγω της μεταβολής των συντελεστών ΦΠΑ

Η εγκύκλιος ΠΟΛ.1160/2015 προβλέπει ότι για τις αποδείξεις μέσω Φ.Τ.Μ. ή ταμειακών συστημάτων, η αναγραφή των αξιών που εμπεριέχουν πλέον ποσό Φ.Π.Α. με τους νέους συντελεστές, δύνανται να αναγράφονται με άμεση πληκτρολόγηση. Παρέχεται επίσης η δυνατότητα για την προσαρμογή των μηχανογραφικών συστημάτων και των φορολογικών ταμειακών μηχανών, μέσα σε σύντομο χρονικό διάστημα ενώ για 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. Επιπλέον επιτρέπεται μέχρι να ολοκληρωθεί η προσαρμογή των συστημάτων, η εγγραφή στα τηρούμενα βιβλία του εσόδου και του Φ.Π.Α. να 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. ενώ 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.

Παρέχεται επίσης η δυνατότητα για τα φορολογικά στοιχεία για λιανικές πωλήσεις, όταν εκδίδονται από χειρόγραφα στελέχη ή από μηχανογραφικά έντυπα με εκτυπωμένο τον εμπεριεχόμενο 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 δύνανται να γίνονται χειρόγραφα ή με έντυπο τρόπο μέχρι εξάντλησης των αποθεμάτων. (Σχετ. Εγκ. ΠΟΛ.1160/2015).

II. ΕΠΑΝΑΦΟΡΑ ΑΝΑΔΡΟΜΙΚΑ ΑΠΟ 20.7.2015 ΤΗΣ ΑΠΑΛΛΑΓΗΣ ΑΠΟ ΦΠΑ ΣΤΙΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΕΚΠΑΙΔΕΥΣΗΣ – Άρθρο 22 Κώδικα ΦΠΑ

Με τις διατάξεις του άρθρου 19 του ν. 4346/2015 επανήλθε η ισχύς της περ. ιβ της παρ. 1 του άρθρου 22 του Κώδικα ΦΠΑ, όπως ίσχυε πριν την 20.7.2015 και **επανέρχεται κατά συνέπεια το καθεστώς της γενικής απαλλαγής από ΦΠΑ των υπηρεσιών εκπαίδευσης, όπως περιγράφεται στα θέματα 38 – 38.32 του βιβλίου μας, τα οποία άρα συνεχίζουν να ισχύουν.**

Με τη νέα αυτή διάταξη καταργούνται αναδρομικά από τότε που ίσχυσαν (20.7.2015) οι διατάξεις της περίπτωσης β' της παραγράφου 1 του άρθρου 1 του ν.4334/2015 και της περίπτωσης β' της παραγράφου 1 της Υποπαραγράφου Δ.2 της Παραγράφου Δ του άρθρου 2 του ν.4336/2015, με τις οποίες περιορίστηκε η απαλλαγή από το ΦΠΑ στις υπηρεσίες εκπαίδευσης με στόχο να υπαχθούν σε ΦΠΑ όλες οι υπηρεσίες εκπαίδευσης εκτός της προσχολικής και των περιπτώσεων που οι υπηρεσίες παρέχονταν από οργανισμούς δημοσίου δικαίου ή από οργανισμούς ιδιωτικού δικαίου που πληρούσαν σειρά ειδικών προϋποθέσεων (μη κερδοσκοπικοί χωρίς διανομή κερδών, των οποίων η διοίκηση και διαχείριση ασκούσαν χωρίς μισθό από πρόσωπα χωρίς συμφέρον από τα αποτελέσματα της εκμετάλλευσης των σχετικών δραστηριοτήτων, με χαμηλότερες τιμές που δεν έπλητταν τον ανταγωνισμό κ.λπ.). Επρόκειτο δηλαδή για προσπάθεια υπαγωγής σε ΦΠΑ όλων των υπηρεσιών που παρέχονταν από **ιδιωτικά** σχολεία, κολέγια ή πανεπιστήμια, εργαστήρια ελευθέρων σπουδών, κέντρα δια βίου εκπαίδευσης ή επαγγελματικής κατάρτισης, φορείς που οργάνωναν επαγγελματικά σεμινάρια, σχολές οδηγών, ωδεία, σχολές κινηματογραφίας, χορού, δραματικής τέχνης, σχεδίου, φροντιστήρια όλων των βαθμίδων εκπαίδευσης και κέντρα ξένων γλωσσών και υπολογιστών.

Η υπαγωγή σε ΦΠΑ των παραπάνω φορέων από 20.7.2015, ουσιαστικά ανεστράφη αναδρομικά με τη θέση σε ισχύ του νέου νόμου (ν.4346/2015), ο οποίος για την αντιμετώπιση των προβλημάτων που δημιουργήθηκαν στο μεσοδιάστημα από 20.7.2015 και μέχρι την ψήφισή του, παράλληλα με την επαναφορά της απαλλαγής από ΦΠΑ στις περισσότερες υπηρεσίες επαγγελματικής εκπαίδευσης προβλέπει ότι:

- 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 νόμου αυτού θεωρείται ως μη οφειλόμενος υπό τον όρο της έκδοσης πιστωτικών φορολογικών στοιχείων (κατά την παρ. 3) και ο ΦΠΑ που καταβλήθηκε θεωρείται ως αχρεωστήτως καταβληθείς και επιστρέφεται.

- Οι υποκείμενοι που από 20.7.2015 είχαν ενταχθεί στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ υποβάλλουν δήλωση μεταβολών για την ένταξή τους στο απαλλασσόμενο καθεστώς μέχρι τις 30.12.2015.

- Οι υποκείμενοι που από 20.7.2015 έχουν εκδώσει αρχικά ή συμπληρωματικά στοιχεία με ΦΠΑ εκδίδουν πιστωτικά φορολογικά στοιχεία στους αντισυμβαλλόμενους και ειδικά για την περίπτωση που ο αντισυμβαλλόμενος είναι μη υποκείμενο

στο ΦΠΑ πρόσωπο (π.χ. ιδιώτης), απαιτείται η υπογραφή του λήπτη στο σώμα του στοιχείου με αναγραφή του ονοματεπωνύμου ή της επωνυμίας, της ταχυδρομικής διεύθυνσης και του τηλεφώνου επικοινωνίας καθώς και της ημερομηνίας υπογραφής.

– Διαγράφονται τυχόν πρόστιμα που έχουν εν τω μεταξύ επιβληθεί για εκπρόθεσμη δήλωση μεταβολών ή δήλωση αποθεμάτων ή για δηλώσεις ΦΠΑ και επιστρέφονται με αίτηση του φορολογούμενου ποσά που ενδεχομένως έχουν καταβληθεί με απόφαση του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ..

– Δηλώσεις αποθεμάτων μετάταξης που τυχόν έχουν υποβληθεί μέχρι την έναρξη ισχύος του νέου νόμου δεν παράγουν έννομα αποτελέσματα.

Διευκρινίσεις ως προς την εφαρμογή των παραπάνω προβλέψεων αναμένεται να δοθούν από τη διοίκηση της οποίας μπορείτε να αναζητήσετε μέσω της ιστοσελίδας των εκδόσεων μας www.forin.gr.

Περιγράφουμε παρακάτω συνοπτικά το πεδίο εφαρμογής της απαλλαγής από ΦΠΑ στις υπηρεσίες εκπαίδευσης, όπως εφαρμοζόταν και εφαρμόζεται αφού τελικά δεν έλαβε χώρα ουδεμία μεταβολή:

Η απαλλαγή από ΦΠΑ της διάταξης του άρθρου 22 παρ. 1 περ. ιβ του Κώδικα ΦΠΑ, αφορά την προσχολική, πρωτοβάθμια, δευτεροβάθμια και τριτοβάθμια εκπαίδευση, καθώς και την επαγγελματική εκπαίδευση και επιμόρφωση καθώς και την εκπαίδευση από φροντιστήρια και κέντρα ξένων γλωσσών και ηλεκτρονικών υπολογιστών καθώς και τις υπηρεσίες επαγγελματικής εκπαίδευσης που παρέχονται από σχολές χορού, μουσικής, δραματικής τέχνης και κινηματογραφίας, καθώς και την εκπαίδευση παιδιών με ειδικές ανάγκες. Στην απαλλαγή της διάταξης αυτής εντάσσονται και οι εξετάσεις που αποσκοπούν στη λήψη σχετικών τίτλων σπουδών. Οι παρεπόμενες των υπηρεσιών εκπαίδευσης παροχές υπηρεσιών, όπως οι υπηρεσίες μεταφοράς, σίτισης και στέγασης των μαθητών καθώς και οι σχετικές σημειώσεις που παραδίδονται σε αυτούς από το εκπαιδευτικό κέντρο έχουν την ίδια αντιμετώπιση με την κύρια υπηρεσία εκπαίδευσης και απαλλάσσονται αν η κύρια υπηρεσία απαλλάσσεται από το ΦΠΑ.

Αντίθετα, η εκπαίδευση για ψυχαγωγικούς ή ερασιτεχνικούς σκοπούς υπάγεται σε ΦΠΑ. Το ίδιο ισχύει και για τις υπηρεσίες επαγγελματικού προσανατολισμού.

Όσον αφορά τις υπηρεσίες που παρέχουν οι δάσκαλοι, οι καθηγητές και γενικά οι εκπαιδευτές - φυσικά πρόσωπα - που διδάσκουν σε σχολές όλων των κατηγοριών και βαθμίδων εκπαίδευσης ή σε σεμινάρια, αυτές αντιμετωπίζονται ως εκτός του πεδίου του ΦΠΑ, κατά την ερμηνεία που έχει δοθεί με την εγκύκλιο 10/1987. Αυτό ισχύει λόγω της φύσης και του τρόπου παροχής των υπηρεσιών τους θεωρείται ότι μεταξύ των εν λόγω φυσικών προσώπων και των εργοδοτών τους δεσμοί εξάρτησης - θεωρούνται μισθωτοί.

Παράλληλα, τα ιδιαίτερα μαθήματα απαλλάσσονται του ΦΠΑ βάσει της διάταξης της περ. ιγ' της παραγράφου 1 του άρθρου 22 του Κώδικα ΦΠΑ.

Εκτενής ανάλυση για την εφαρμογή της διάταξης αυτής υπάρχει στο βιβλίο μας, στο άρθρο 22 θέματα 38 – 38.32, σελίδες 555-564.

III. ΝΕΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ ΔΕΣΜΕΥΣΗΣ ΚΑΙ ΑΠΕΥΘΕΙΑΣ ΑΠΟΔΟΣΗΣ ΦΠΑ ΜΕΣΩ ΤΡΑΠΕΖΩΝ

Με την παρ. 2 του άρθρου 1 του Ν.4334/2015, προστέθηκε νέα παρ. 7 στο άρθρο 20 του Ν. 3842/2010 και ορίστηκε ότι, «Το ποσό του Φ.Π.Α. που αναλογεί στο σύνολο των συναλλαγών, οι οποίες εμπίπτουν στις ρυθμίσεις των παραγράφων 2 και 3 του παρόντος άρθρου (σ.σ. του άρθρου 20 του ν. 3842/2010, βλέπε στη συνέχεια) και διενεργούνται με οποιονδήποτε τρόπο και ιδίως μέσω χρήσης πιστωτικής ή χρεωστικής κάρτας, ηλεκτρονικής τραπεζικής (e-banking), τραπεζικής κατάθεσης σε εξόφληση τιμολογίου ή τραπεζικής επιταγής, δεσμεύεται από την τράπεζα και αποδίδεται κατευθείαν στο Δημόσιο εντός πέντε (5) ημερών από τη διενέργεια της πληρωμής. Σε περίπτωση φορολογουμένων που υποβάλλουν δήλωση Φ.Π.Α., η τράπεζα χορηγεί βεβαίωση για το εισπραχθέν ποσό ΦΠΑ, ώστε να υπολογίζεται στη δήλωση του φορολογουμένου. Για τις υπηρεσίες αυτές τα τραπεζικά ιδρύματα δεν χρεώνουν δαπάνες ή οποιαδήποτε αμοιβή. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων ρυθμίζεται η διαδικασία εφαρμογής της διάταξης της παρούσας παραγράφου, καθώς και κάθε ζήτημα σχετικά με την απόδοση και την επιστροφή Φ.Π.Α.»

Η διάταξη αυτή αναλυτικά αφορά τις συναλλαγές των παρ. 2 και 3 του άρθρου 20 του ν. 3842/2010, δηλαδή, συγκεκριμένα:

- φορολογικά στοιχεία αξίας ή λοιπά έγγραφα που εκδίδονται ή συντάσσονται αντί φορολογικών στοιχείων, συνολικής αξίας άνω των 3.000 ευρώ, τα οποία εκδίδονται για συναλλαγές μεταξύ επιτηδευματιών
- φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 1.500 ευρώ και άνω, που εκδίδονται για πώληση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών σε ιδιώτες.

Διευκρινίζεται ότι η διάταξη προβλέπει ότι η νέα διαδικασία δέσμευσης και απευθείας απόδοσης του ΦΠΑ μέσω τραπεζών θα ρυθμιστεί κατόπιν απόφασης ΓΓΔΕ, η οποία και αναμένεται προκειμένου να μπορεί να εφαρμοστεί η διάταξη. Μέχρι τότε, και παρόλο που στο νέο έντυπο της δήλωσης ΦΠΑ (050 Φ.Π.Α. έκδοση 2015 - Φ2 TAXIS) προβλέφθηκε ειδικός κωδικός (κωδ. «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, με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1191/2015 διευκρινίστηκε ότι ο τρόπος συμπλήρωσης του κωδικού θα οριστεί μετά την έκδοση της σχετικής απόφασης Γ.Γ.Δ.Ε. που θα ορίζει τη διαδικασία εφαρμογής της διάταξης. (Σχετ. Άρθρο 1 παρ. 2 ν. 4334/2015 – ισχύς με την έκδοση της απόφασης. Βλέπε στο site των εκδόσεών μας www.forin.gr για την ενεργοποίηση της διάταξης αυτής και ειδικά προς τούτο θέματα).

IV. ΔΗΛΩΣΕΙΣ ΦΠΑ. ΝΕΟ ΕΝΤΥΠΟ ΚΑΙ ΛΟΙΠΑ ΘΕΜΑΤΑ ΔΗΛΩΣΕΩΝ. Άρθρο 38 Κώδικα ΦΠΑ

1. Νέο έντυπο δήλωσης ΦΠΑ από 1.10.2015. Γενικές πληροφορίες και επιστημονικές επί των αλλαγών

Με τις αποφάσεις ΠΟΛ. 1049/18.3.2015 και στη συνέχεια ΠΟΛ. 1182/25.8.2015, έγιναν τροποποιήσεις στο έντυπο της δήλωσης ΦΠΑ προκειμένου να προσαρμοστεί στις νομοθετικές μεταβολές που έγιναν στο ΦΠΑ τελευταία με το ν. 4334/2015.

Δεδομένου ότι τα συμπληρωμένα παραδείγματα δηλώσεων στα θέματα 38 έως 49 της Ανάλυσης του άρθρου 38 στο βιβλίο μας «ΦΠΑ Ανάλυση – Ερμηνεία», αφορούν το έντυπο που είχε οριστεί με την απόφαση ΠΟΛ. 1198/2014 και αναμενόταν να εφαρμοστεί από 1.4.2015, **σημειώνουμε παρακάτω τις ακόλουθες αλλαγές και διευκρινίσεις.**

Τονίζουμε ότι οι αλλαγές που έγιναν δεν αφορούν τα πεδία που έχουν ήδη συμπληρωθεί στα παραδείγματα, τα οποία συνεχίζουν να ισχύουν ως προς τον τρόπο συμπλήρωσης, αλλά είναι συμπληρωματικές αυτών καθώς στην ουσία προσθέτουν ή τροποποιούν κάποια πεδία για λόγους προσαρμογής σε νομοθετικές μεταβολές (π.χ. κατάργηση ετήσιας δήλωσης, νέος τρόπος απόδοσης ΦΠΑ μέσω τραπεζών, αλλαγή του συντελεστή 6,5% σε 6% κ.λπ.) ή περιλαμβάνουν πεδία που τέθηκαν για λόγους πληροφοριακούς (π.χ. κύκλος εργασιών ΦΠΑ, 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).

Παραθέτουμε στη συνέχεια το νέο έντυπο και σημειώνουμε τα ακόλουθα:

Το νέο έντυπο δήλωσης ΦΠΑ χρησιμοποιείται για δηλώσεις που υποβάλλονται από 1.10.2015. Με την απόφαση ΓΓΕ ΠΟΛ. 1182/2015 και την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1191/2015, ορίζεται ότι το νέο έντυπο αφορά 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. Παράλληλα, καταργείται το έντυπο που είχε οριστεί με την προηγούμενη απόφαση ΠΟΛ. 1198/2014, όπως τροποποιήθηκε με την ΠΟΛ. 1049/2015 και εφαρμόστηκε από 1.4.2015.

Το νέο έντυπο της δήλωσης ΦΠΑ 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.

Όσον αφορά τους υπόχρεους που ανήκουν σε ειδικό καθεστώς κατ' αποκοπή καταβολής του φόρου (αλιείς, εκμεταλλευτές ιππύλατων και σκαφών λίμνης Ιωαννίνων) και υποβάλλουν δήλωση ΦΠΑ ανά εξαμήνο 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.

Μεταβολές στο έντυπο της δήλωσης ΦΠΑ από 1.10.2015: Σε σχέση με το περιγραφόμενο και συμπληρωμένο στα παραδείγματα του βιβλίου μας «ΦΠΑ Ανάλυση Ερμηνεία» έντυπο δήλωσης ΦΠΑ (έντυπο που ορίστηκε με την ΠΟΛ. 1198/2014 - «050 – ΦΠΑ ΕΚΔΟΣΗ 2014, Φ2 ΤΑΧΙΣ»), το εφαρμοζόμενο για δηλώσεις που υποβάλλονται από 1.10.2015 έντυπο, έχει τις ακόλουθες αλλαγές:

- Ο συντελεστής ΦΠΑ «6,5%» έγινε «6%» και ο συντελεστής «5%» έγινε «4%» (περ. α' παρ. 1 ν. 4334/2015).

- Στο λεκτικό του κωδικού «362» και του κωδικού «363» προστέθηκε διευκρινιστικά η λέξη πάγια, προκειμένου να είναι φανερό ότι για σκοπούς ΦΠΑ τα επενδυτικά αγαθά αφορούν τα πάγια στοιχεία της επιχείρησης.

- Καταργείται ο κωδικός «501» «ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ» καθώς επανασχεδιάστηκε ο πίνακας εκκαθάρισης του φόρου.

- 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 (παρ. 2 άρθρ. 1 ν.4334/2015). Ο τρόπος συμπλήρωσης του κωδικού θα οριστεί μετά την έκδοση απόφασης ΓΓΔΕ για την εφαρμογή της σχετικής διάταξης.

- Προστέθηκαν κάποιοι πληροφοριακοί κωδικοί που είναι αναγκαίοι για τον ορθό υπολογισμό της βάσης ιδίων πόρων και συγκεκριμένα:

- α)** Ο κωδικός «906 - Πωλήσεις α' κατοικίας», που 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

- β)** Ο κωδικός «907 - Αξία εισροών κωδ. 906», όπου καταχωρείται η αξία των εισροών ανά φορολογική περίοδο που αντιστοιχούν στις πωλήσεις του κωδ. 906.

- γ)** Ο κωδικός «908 - Μικτό κέρδος επιχ. άρθρου 43», όπου καταχωρείται ανά φορολογική περίοδο το μικτό κέρδος που φορολογείται με το ειδικό καθεστώς του άρθρου 43 του Κώδικα ΦΠΑ (πρακτορεία ταξιδίων).

Προηγουμένως με την απόφαση ΠΟΛ. 1049/2015, το έντυπο της δήλωσης ΦΠΑ είχε τροποποιηθεί ως εξής:

- Είχε καταργηθεί η ετήσια φορολογική περίοδος στον κωδικό «006»

- Είχε προστεθεί νέος κωδικός «312» στον πίνακα Β' του εντύπου με λεκτικό «Κύκλος εργασιών ΦΠΑ». Ως προς τη συμπλήρωση του κωδικού αυτού με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1082/2015 είχε διευκρινιστεί ότι αναγράφεται ο κύκλος 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 αφαιρούνται από το σύνολο των εκροών (φορολογητέων, απαλλασσόμενων και εξαιρούμενων) που έχουν περιληφθεί στους κωδικούς 301 έως και 310, οι πράξεις που δεν λαμβάνονται υπόψη για τον υπολογισμό του κύκλου εργασιών για σκοπούς Φ.Π.Α. Ενδεικτικά δηλαδή αφαιρούνται:

ΔΗΛΩΣΗ Φ.Π.Α.
Υποβάλλεται σε δύο (2) αντίτυπα (έντυπα υποβολής).

ΑΡΙΘΜΟΣ ΔΕΛΤΗΣ: 003
ΕΤΟΣ: 004

ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΑΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ
005
006
007
008
009

ΕΙΔΟΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
007
008
009

Αν η δήλωση είναι έμμεση, ο κωδ. 008 δεν συμπληρώνεται.

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ (Διαγραφόμενα με x)
ΜΗΝΑΣ: 1 2 3 4 5 6 7 8 9 10 11 12
ΤΡΑΜΕΝΟ: 006
ΕΛΛΗΜΕΝΟ: 1 2

καταργήθηκε η επίσημη φορολογική περίοδος από τον κωδ. 006

Α. ΠΙΝΑΚΑΣ ΜΕ ΤΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΟΥ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟΥ ΣΤΟ ΦΟΡΟ Η ΑΝΤΙΤΗ

101 ΕΠΩΝΥΜΟ Η ΕΠΩΝΥΜΙΑ
102 ΟΝΟΜΑ
103 ΟΝΟΜΑ ΠΑΤΕΡΑ
104 Α.Φ.Μ.

Β. ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΚΦΟΡΩΝ - ΕΙΣΡΟΩΝ μετά την αφαίρεση (κατά συντελεστή) των επιστροφών - έκπτώσεων.

α ΕΙΣΡΟΕΣ από φορολογητέα εισοδήματα, συνολικά ποσό (συμπεριλαμβανομένης της έκπτωσης λόγω ΑΦΑΥΤΟΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ)

301 13 331
302 6 332
303 23 333
304 9 334
305 4 335
306 336
307 337

β ΕΙΣΡΟΕΣ με έκπτωση λόγω έκπτωσης:

341 361
342 362
343 363
344 364
345 365
346 366
347 367

γ ΕΙΣΡΟΕΣ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ ΤΩΝ ΕΚΦΟΡΩΝ

401 402
402 403
403 404
404 405
405 406
406 407

δ ΕΙΣΡΟΕΣ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ ΤΩΝ ΕΚΦΟΡΩΝ

408 409
409 410
410 411
411 412
412 413

ε ΑΔΙΑΦΑΝΕΙΣ ΠΟΣΑ ΑΝΤΙ ΤΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ

414 415
415 416
416 417
417 418
418 419

ζ ΕΙΣΡΟΕΣ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ ΤΩΝ ΕΚΦΟΡΩΝ

420 421
421 422
422 423
423 424

η ΕΙΣΡΟΕΣ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ ΤΩΝ ΕΚΦΟΡΩΝ

425 426
426 427
427 428
428 429
429 430

Αντικατάσταση του συν/στ 6,5 σε 6% και του συν/στ 5% σε 4%

Προσθήκη κωδ. 512 με συμπλήρωση κατά την ΠΟΛ 1082 και 1191

ΥΠΟΛΟΓΙΣΤΕΣ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ 430

Γ. ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ για καθολού, έκπτωση ή επιστροφή (κωδ. 337 μόνον κωδ. 430)

430 431
431 432
432 433
433 434
434 435
435 436
436 437
437 438
438 439
439 440
440 441
441 442
442 443
443 444
444 445
445 446
446 447
447 448
448 449
449 450
450 451
451 452
452 453
453 454
454 455
455 456
456 457
457 458
458 459
459 460
460 461
461 462
462 463
463 464
464 465
465 466
466 467
467 468
468 469
469 470
470 471
471 472
472 473
473 474
474 475
475 476
476 477
477 478
478 479
479 480
480 481
481 482
482 483
483 484
484 485
485 486
486 487
487 488
488 489
489 490
490 491
491 492
492 493
493 494
494 495
495 496
496 497
497 498
498 499
499 500
500 501
501 502
502 503
503 504
504 505
505 506
506 507
507 508
508 509
509 510
510 511
511 512
512 513
513 514
514 515
515 516
516 517
517 518
518 519
519 520
520 521
521 522
522 523
523 524
524 525
525 526
526 527
527 528
528 529
529 530
530 531
531 532
532 533
533 534
534 535
535 536
536 537
537 538
538 539
539 540
540 541
541 542
542 543
543 544
544 545
545 546
546 547
547 548
548 549
549 550
550 551
551 552
552 553
553 554
554 555
555 556
556 557
557 558
558 559
559 560
560 561
561 562
562 563
563 564
564 565
565 566
566 567
567 568
568 569
569 570
570 571
571 572
572 573
573 574
574 575
575 576
576 577
577 578
578 579
579 580
580 581
581 582
582 583
583 584
584 585
585 586
586 587
587 588
588 589
589 590
590 591
591 592
592 593
593 594
594 595
595 596
596 597
597 598
598 599
599 600
600 601
601 602
602 603
603 604
604 605
605 606
606 607
607 608
608 609
609 610
610 611
611 612
612 613
613 614
614 615
615 616
616 617
617 618
618 619
619 620
620 621
621 622
622 623
623 624
624 625
625 626
626 627
627 628
628 629
629 630
630 631
631 632
632 633
633 634
634 635
635 636
636 637
637 638
638 639
639 640
640 641
641 642
642 643
643 644
644 645
645 646
646 647
647 648
648 649
649 650
650 651
651 652
652 653
653 654
654 655
655 656
656 657
657 658
658 659
659 660
660 661
661 662
662 663
663 664
664 665
665 666
666 667
667 668
668 669
669 670
670 671
671 672
672 673
673 674
674 675
675 676
676 677
677 678
678 679
679 680
680 681
681 682
682 683
683 684
684 685
685 686
686 687
687 688
688 689
689 690
690 691
691 692
692 693
693 694
694 695
695 696
696 697
697 698
698 699
699 700
700 701
701 702
702 703
703 704
704 705
705 706
706 707
707 708
708 709
709 710
710 711
711 712
712 713
713 714
714 715
715 716
716 717
717 718
718 719
719 720
720 721
721 722
722 723
723 724
724 725
725 726
726 727
727 728
728 729
729 730
730 731
731 732
732 733
733 734
734 735
735

2. Οδηγίες συμπλήρωσης της δήλωσης ΦΠΑ

Οδηγίες συμπλήρωσης της δήλωσης ΦΠΑ παρασχέθηκαν με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1082/2015 και συνεχίζουν να ισχύουν, ωστόσο συμπληρώθηκαν με τα προβλεπόμενα για τη συμπλήρωση στην απόφαση ΠΟΛ. 1182/2015 και την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1191/2015 και ως προς τις αλλαγές που επήλθαν από 20.7.2015. Συγκεκριμένα και σύμφωνα και με τις πρόσθετες διευκρινίσεις που παρασχέθηκαν με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1191/2015, η συμπλήρωση του εντύπου μπορεί να κατηγοριοποιηθεί σε τρεις ενότητες – πίνακες και συγκεκριμένα:

2.1. Στον πίνακα Α, αναγράφονται τα εισαγωγικά στοιχεία (Δ.Ο.Υ. έδρας ή κεντρικού, έτος και φορολογική περίοδο που αφορά η δήλωση, επωνυμία, ΑΦΜ, είδος δήλωσης κ.λπ.) Όσον αφορά τον κωδικό 005 σημειώνεται ότι 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. (Σχ. ΠΟΛ. 1082/2015).

2.2. Στον πίνακα Β, αναγράφονται τα κύρια στοιχεία της δήλωσης δηλαδή οι εκροές (πωλήσεις) και οι εισροές (αγορές) και ο ΦΠΑ που αντιστοιχεί. Η συμπλήρωση του πίνακα Β γίνεται όπως περιγράφεται στα παραδείγματα 38 – 49 στο άρθρο 38 του βιβλίου μας «ΦΠΑ Ανάλυση – Ερμηνεία», όπου υπάρχουν συμπληρωμένα παραδείγματα δηλώσεων, τα οποία εξακολουθούν να ισχύουν ως προς τον τρόπο συμπλήρωσης και μετά το νέο έντυπο. Αναλυτικές οδηγίες συμπλήρωσης περιλαμβάνονται στα ΠΟΛ. 1082/2015 και ΠΟΛ. 1191/2015. Οι μόνες αλλαγές στον πίνακα Β αφορούν το ύψος του υπερμειωμένου συντελεστή ΦΠΑ 6% από 6,5 και 4% από 5% όσον αφορά τα νησιά καθώς και την προσθήκη του Κωδικού «312» στον πίνακα Β' με λεκτικό «Κύκλος εργασιών ΦΠΑ» καθώς και τη διευκρίνιση στο λεκτικό του κωδικού «362» και του κωδικού «363» ότι ως επενδυτικά αγαθά νοούνται τα πάγια της επιχείρησης.

Σημειώνεται ότι όλα τα δεδομένα των εκρών και εισρών 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 εισρών αναγράφονται πάντα αριθμοί με θετικό πρόσημο. Εξάλλου στην περίπτωση που το σύνολο των εκρών του κωδ. 337 είναι μικρότερο από το ποσό που προκύπτει από τα βιβλία η διαφορά αναγράφεται στον κωδ. 422.

Όσον αφορά τα προστιθέμενα ποσά στο σύνολο του φόρου εισρών, πρόκειται για πρόσθετα ποσά που προκύπτουν προς έκπτωση. Ενδεικτικά στον **κωδ. 400** αναγράφεται το ποσό επιστροφής για αγρότες του ειδικού καθεστώτος που έχουν πωλήσεις προϊόντων παραγωγής τους σε λαϊκές αγορές. Αντίστοιχα, στον **κωδ. 402**

αναγράφονται ποσά ΦΠΑ με δικαίωμα συμψηφισμού που δεν αναγράφονται σε άλλο κωδικό όπως:

- το ποσό ΦΠΑ που καταβλήθηκε βάσει δήλωσης με την ειδική δήλωση ΦΠΑ για τη μεταβίβαση ακινήτου,
- τα ποσά προς έκπτωση βάσει δήλωσης αποθεμάτων λόγω μετάταξης από το καθεστώς του άρθ. 39 ή 41 στο κανονικό καθεστώς,
- το ποσό που καταβλήθηκε στο τελωνείο βάσει της παρ. 9 του άρθ. 38 του ΦΠΑ και έχει αναγραφεί ως ενδοκοινοτική απόκτηση στον κωδ. 364,
- το ΦΠΑ 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 αγαθά με ΕΦΚ,
- το ΦΠΑ που προκύπτει λόγω αύξησης οριστικού ποσοστού pro-rata της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου σε σχέση με το ποσοστό που εφαρμόστηκε για τον προσδιορισμό του εκπιπτόμενου 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.

Περαιτέρω, στον **κωδ. 407** αναγράφεται 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.

Τέλος, στα **αφαιρούμενα ποσά** από το σύνολο του φόρου των εισροών αναγράφεται:

- στον **κωδ. 411** ο ΦΠΑ των κοινών εισροών που πράγματι δεν δικαιούται να εκπέσει η επιχείρηση με βάση τους υπολογισμούς που ενεργεί σύμφωνα με το άρθρο 31.
- στον **κωδ. 422** το ποσό του φόρου για το οποίο προκύπτει υποχρέωση καταβολής και δεν αναγράφεται σε άλλο κωδικό της δήλωσης, όπως το φόρο που εισπράχθηκε από τους πελάτες για τη συγκεκριμένη φορολογική περίοδο και είναι μεγαλύτερος από το ποσό του κωδικού 337 ή το φόρο που προκύπτει από την μείωση του οριστικού ποσοστού της pro-rata της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου, σε σχέση με το ποσοστό που εφαρμόστηκε για τον προσδιορισμό του εκπιπτόμενου 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.
- στον **κωδ. 423** αναγράφεται 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.

2.3. Στον πίνακα Γ, ο οποίος είναι ο πίνακας εκκαθάρισης του φόρου και προσδιορίζεται το τελικό αποτέλεσμα της δήλωσης για καταβολή ή συμψηφισμό. Ξεκι-

νώντας, στον κωδικό 470 (Πιστωτικό υπόλοιπο) αναγράφεται το αποτέλεσμα της αφαίρεσης των κωδ. 337 (φόρος εκροών) - κωδ. 430 (υπόλοιπο φόρου εισροών), εφόσον είναι αρνητικός αριθμός, δηλαδή εφόσον ο ΦΠΑ εισροών – αγορών είναι μεγαλύτερος από το ΦΠΑ εκροών - πωλήσεων. Αντίθετα αν η διαφορά είναι θετική δηλαδή αν ο ΦΠΑ εισροών είναι μικρότερος από το ΦΠΑ εκροών τότε προκύπτει χρεωστικό υπόλοιπο και αναγράφεται στον κωδικό 480 (χρεωστικό υπόλοιπο).

Το πιστωτικό υπόλοιπο για συμψηφισμό που προέκυψε στην προηγούμενη φορολογική περίοδο (είτε της ίδιας είτε της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου) αναγράφεται στον κωδ. 401.

Στην περίπτωση που για την ίδια φορολογική περίοδο υποβάλλονται μία ή περισσότερες τροποποιητικές δηλώσεις, το ποσό που βεβαιώθηκε βάσει των προηγούμενων χρεωστικών δηλώσεων της ίδιας φορολογικής περιόδου αναγράφεται στον **κωδ. 403**.

Το χρεωστικό υπόλοιπο μέχρι τριάντα ευρώ της προηγούμενης φορολογικής περιόδου **αναγράφεται στον Κωδ. 483**.

Στον κωδ. 511 αναγράφεται 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.

Περαιτέρω στον κωδ. 505 και όσον αφορά την περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης αναγράφεται το ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε η 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.

Στον κωδ. 502 αναγράφεται 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.

Στον Κωδ. 503 αναγράφεται ποσό μόνο όταν ο υποκείμενος επιθυμεί να του επιστραφεί. Η αναγραφή ποσού στον κωδικό αυτό καταχωρείται ως αίτηση επι-

στροφής 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. Έως την υλοποίηση αυτής ο υποκείμενος προκειμένου να ζητήσει επιστροφή εξακολουθεί να υποβάλλει έντυπη αίτηση στη Δ.Ο.Υ. που υποβάλλεται η δήλωση.

Στον **κωδ. 507 αναγράφεται** η 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).

Τέλος στον **κωδ. 508 αναγράφεται** το ποσό του αιτούμενου ποσού που ο υποκείμενος επιθυμεί να παρακρατηθεί με σκοπό το συμψηφισμό του με μελλοντικές του 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. (Σχ. ΠΟΛ. 1082/2015 και ΠΟΛ. 1191/2015).

Γενικά σημειώνουμε για τους συνδρομητές του Forin.gr ότι όλες οι δηλώσεις όλων των αντικειμένων είναι ανηρτημένες με όλες τις λεπτομέρειες και οδηγίες σχετικά με την συμπλήρωση του κάθε κωδικού.

3. Λοιπά θέματα δηλώσεων ΦΠΑ

3.1. Διαγραφή αχρεώστητης οφειλής ΦΠΑ βάσει δήλωσης και περαιτέρω επιστροφή

Με την απόφαση ΓΔΕ ΠΟΛ. 1104/2015 ορίστηκε διαδικασία διαγραφής της αρχικής οφειλής ΦΠΑ και επιστροφής του τυχόν καταβληθέντος ποσού αχρεώστητα, στην περίπτωση υποβολής τροποποιητικών δηλώσεων με τις οποίες μειώνεται το αρχικό χρεωστικό υπόλοιπο. Βλέπε αναλυτικά την απόφαση ΠΟΛ. 1104/2015 στο forin.gr.

3.2. Διαγραφή προσαύξησης 2% της δεύτερης δόσης

Δεδομένης της κατάργησης από 1.1.2014 της επιβάρυνσης με προσαύξηση 2% στο ποσό της δεύτερης δόσης του χρεωστικού ποσού της περιοδικής δήλωσης, με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1043/2015 έγινε δεκτό ότι το ποσό αυτό, δηλαδή της προσαύξησης που τυχόν είχε καταβληθεί, ότι μπορεί κατόπιν αιτήσεως των υποκειμένων στις Δ.Ο.Υ., να διαγραφεί ως αχρεωστήτως βεβαιωθέν και να επιστραφεί.

3.3. Αλλαγές στη φορολογική περίοδο αγροτών κανονικού καθεστώτος και όσων ανήκουν στα ειδικά κατ' αποκοπή καθεστώτα του άρθρου 40

Με την παρ. 2 του άρθρου 22 του ν. 4321/2015 αντικαταστάθηκε η παρ. 2 του άρθρου 38 του ΦΠΑ και προστέθηκε νέα παρ. 2α. Με την τροποποίηση αυτή καταργήθηκε αφενός η ετήσια φορολογική περίοδος που είχε οριστεί 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 (αγρότες) από 1.1.2015 και εφεξής έχουν μηνιαία φορολογική περίοδο εφόσον χρησιμοποιούν διπλογραφικό λογιστικό σύστημα και τρίμηνη φορολογική περίοδο εφόσον χρησιμοποιούν απλογραφικό λογιστικό σύστημα, όπως ισχύει και για όλους τους άλλους υποκείμενους στο ΦΠΑ.

Περαιτέρω με τη νέα παρ. 2α ορίζεται ότι οι υπόχρεοι οι οποίοι ανήκουν σε ειδικό καθεστώς κατ' αποκοπή καταβολής του φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 40 του ΦΠΑ, **υποβάλλουν έκτακτη δήλωση ΦΠΑ κάθε εξάμηνο**. Το άρθρο 40 του ΦΠΑ αφορά τα ειδικά καθεστώτα που έχουν καθιερωθεί για την αλιεία και σπογγαλιεία, τους εκμεταλλευτές σκαφών της λίμνης Ιωαννίνων και τους εκμεταλλευτές ιππήλατων οχημάτων. Η έκτακτη δήλωση υποβάλλεται με τη χρήση του εντύπου της δήλωσης ΦΠΑ, όπως ισχύει. Επισημαίνεται ότι συνεχίζει να ισχύει η ΑΓΓΔΕ ΠΟΛ. 1010/2015, στην οποία όπου αναφέρεται η υποβολή δήλωσης ΦΠΑ για την άσκηση των συγκεκριμένων δραστηριοτήτων νοείται εφεξής η υποβολή έκτακτης δήλωσης ΦΠΑ. (Σχετ. εγκ. ΠΟΛ. 1149/10.7.2015)

3.4. Τρόπος υποβολής της δήλωσης ΦΠΑ για πράξεις που διενεργήθηκαν το έτος 2014 από αγρότες φυσικά πρόσωπα

Με την απόφαση ΠΟΛ. 1040/2015 ρυθμίστηκε το θέμα της υποβολής της ετήσιας δήλωσης ΦΠΑ για αγρότες φυσικά πρόσωπα που είχαν ενταχθεί στο κανονικό καθεστώς για την αγροτική τους εκμετάλλευση. Η απόφαση αυτή αφορούσε την υποβολή δηλώσεων μόνο για το έτος 2014. Βλέπε αναλυτικά την απόφαση στο forin.gr.

3.5. Υποβολή καταστάσεων αγορασθέντων αγαθών μέχρι τον τέταρτο μήνα του επόμενου έτους

Με τις διατάξεις του άρθρου 1 του ν. 4281/2014 καταργήθηκε η υποχρέωση υποβολής της εκκαθαριστικής δήλωσης ΦΠΑ. Με την εγκύκλιο ΠΟΛ 1205/2015 διευκρινίστηκε ότι οι καταστάσεις αγορών και πωλήσεων της ΠΟΛ. 1029/1995, οι οποίες προβλεπόταν να υποβάλλονται στη φορολογική διοίκηση μαζί με την εκκαθαριστική αποστέλλονται εφεξής ως την καταληκτική ημερομηνία διενέργειας των διακανονισμών, δηλαδή για διαχειριστικές περιόδους που λήγουν από 19.8.2015 και εφεξής την τελευταία εργάσιμη ημέρα του τέταρτου μήνα από το τέλος της διαχειριστικής περιόδου.

V. ΔΙΑΚΑΝΟΝΙΣΜΟΙ ΚΑΙ ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗ ΣΤΗ ΔΗΛΩΣΗ ΦΠΑ. ΧΡΟΝΟΣ ΔΗΛΩΣΗΣ. Άρθρο 33 και 38 Κώδικα ΦΠΑ

Για διαχειριστικές περιόδους που έληξαν έως και 18.8.2015 και όσον αφορά το χρόνο διενέργειας των διακανονισμών, ισχύουν τα αναφερόμενα στην παρ. 1 του άρθρου 22 του ν.4321/2015, και σύμφωνα με τις διευκρινίσεις που δόθηκαν με την Εγκ. ΠΟΛ. 1149/2015 κατά τα οποία οι διακανονισμοί που αφορούν τις εκπώσεις 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.

Για διαχειριστικές περιόδους που λήγουν από 19.8.2015 και εφεξής και σύμφωνα με το άρθρο 2 του ν. 4336/2015, με το οποίο αντικαταστάθηκε, μεταξύ άλλων, το τελευταίο εδάφιο της παρ. 1 του άρθρου 33 του ΦΠΑ, όπως είχε τεθεί με την παρ. 1 του άρθρου 22 του ν.4321/2015, ορίστηκε ότι εφεξής οι διακανονισμοί που αφορούν εκπώσεις 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.**

Κατά τις διευκρινίσεις που παρέχονται με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1205/2015 προβλέπεται ότι :

I. Εφόσον η λήξη της διαχειριστικής περιόδου συμπίπτει με λήξη φορολογικής περιόδου, οι διακανονισμοί των εκπώσεων 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.

Παραδείγματα:

- 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.

- 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.

II. Εφόσον η λήξη της διαχειριστικής περιόδου δεν συμπίπτει με λήξη φορολογικής περιόδου, όπως π.χ. στην περίπτωση παύσης εργασιών, οι διακανονισμοί των εκπώσεων 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.

Παραδείγματα:

- 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».

- 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».

III. Απεικόνιση στη δήλωση ΦΠΑ: 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: Επιχείρηση που υποχρεούται σε τήρηση απλογραφικού λογιστικού συστήματος και διαχειριστική περίοδο 1.1.2015-31.12.2015 έχει υποχρέωση καταβολής ΦΠΑ 500€ 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 200€ λόγω αύξησης του ποσοστού pro-rata για το έτος 2015 (αύξηση 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 300€ στον κωδικό «423» (500€ για καταβολή - 200€ για έκπτωση = 300€ για καταβολή).

IV. Διακανονισμοί και Prorata: 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: 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 40%, επί του φόρου των κοινών εισροών που ανέρχονται σε 1.000 €. Το οριστικό ποσοστό έκπτωσης ωστόσο για το έτος 2015 προσδιορίστηκε κατά τον Μάρτιο του 2016 σε 50%, δηλαδή αυξάνεται κατά 10%. Το ποσό των 100 €, που αντιστοιχεί στο ποσοστό της διαφοράς 10% επί των 1.000 €, αναγράφεται στη δήλωση ΦΠΑ του μηνός Μαρτίου 2016 στον κωδικό «407 - Ποσά διακανονισμών προς έκπτωση προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου».

Με την ίδια εγκύκλιο ΠΟΛ. 1205/2015, διευκρινίστηκε ότι με την υποβολή της δήλωσης Φ.Π.Α. στην οποία περιέχονται τα ποσά των διακανονισμών, το ποσοστό της pro - rata, που προσδιορίζεται σύμφωνα με το άρθρο 31 του 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 προστιθέμενα 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 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: 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' αναλο-

γία 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€, το ποσό των 105€ 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€ το ποσό των 350 € ($5.000\text{€} \times 7\% = 350\text{€}$) 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.

(Σχέτ. ν. 4336/2015 που τροποποίησε το τελευταίο εδάφιο της παρ. 1 του άρθρου 33 του ΦΠΑ ως προς το χρόνο διενέργειας των διακανονισμών και ΠΟΛ. 1205/2015, σχετικά και τα θέματα 14 στο άρθρο 33 και 26 στο άρθρο 38 καθώς και το θέμα 20 στο άρθρο 31 στο βιβλίο μας).

VI. ΝΕΑ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΑΠΑΛΛΑΓΗΣ ΦΠΑ ΤΗΣ ΑΓΟΡΑΣ ΑΓΑΘΩΝ ΚΑΙ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΠΟΥ ΠΡΟΟΡΙΖΟΝΤΑΙ ΓΙΑ ΕΞΑΓΩΓΗ Ή ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΗ ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΚΑΘΩΣ ΚΑΙ ΤΩΝ ΣΤΕΝΑ ΣΥΝΔΕΟΜΕΝΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ – Αντικατάσταση της ΠΟΛ. 1262/1993 για το Ειδικό Διπλότυπο Δελτίο Απαλλαγής. Άρθρο 24 Κώδικα ΦΠΑ

1. Νέο πλαίσιο απαλλαγής ΦΠΑ αγαθών που προορίζονται για εξαγωγή ή ενδοκοινοτική παράδοση και συνδεδεμένων υπηρεσιών

Με την απόφαση ΓΓΔΕ ΠΟΛ. 1167/2015, όπως ισχύει μετά την ΠΟΛ. 1247/2015, επανακαθορίστηκαν 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.

Πρόκειται για δυνατότητα (και όχι για υποχρέωση) που παρέχεται σε υποκείμενους στο ΦΠΑ στην Ελλάδα να αγοράζουν στην Ελλάδα ή να εισάγουν αγαθά χωρίς ΦΠΑ, εφόσον αυτά προορίζονται να σταλούν σε άλλο κ-μ ή σε τρίτη χώρα καθώς και να λαμβάνουν χωρίς ΦΠΑ, υπηρεσίες που είναι άμεσα συνδεδεμένες με τη δραστηριότητά τους αυτή.

Με τη νέα απόφαση καταργείται η διαδικασία απαλλαγής που όριζε η Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1262/1993, η οποία είχε επανειλημμένα τροποποιηθεί με μεταγενέστερες αποφάσεις χωρίς να έχει για χρόνια κωδικοποιηθεί. Καταργούνται συνεπώς και οι σχετικές τροποποιητικές της ΠΟΛ. 1262/1993 αποφάσεις, δηλαδή οι ΠΟΛ. 1075/1995, ΠΟΛ.1155/6.6.1995 ΠΟΛ.1198/13.7.1995, ΠΟΛ. 1272/17.10.1996, ΠΟΛ. 1206/2002, ΠΟΛ.1061/26.3.2008 καθώς και οι εγκύκλιος ΠΟΛ.1156/2007 και η Α.Γ.Γ.Δ.Ε. ΠΟΛ.1229/20.11.2014.

Η νέα απόφαση ΠΟΛ. 1167/2015 περιλαμβάνει εξάλλου, ως συνημμένα υποδείγματα (βλέπε στο forin.gr) για χρήση νέων εντύπων, τα εξής:

- Υπόδειγμα 1: Αίτηση έγκρισης απαλλαγής από το Φ.Π.Α. με τη χρήση «Ειδικού Διπλότυπου Δελτίου Απαλλαγής» (όπως ισχύει μετά την ΠΟΛ. 1247/2015)
- Υπόδειγμα 2: Συγκεντρωτική κατάσταση εξαγωγών οι οποίες οριστικοποιήθηκαν
- Υπόδειγμα 3: Συγκεντρωτική κατάσταση ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών
- Υπόδειγμα 4: Ειδικό βιβλίο - Μητρώο
- Υπόδειγμα 5: Απόφαση έγκρισης χορήγησης ορίου απαλλαγής από το Φ.Π.Α.
- Υπόδειγμα 6: Απόφαση απόρριψης αίτησης - μη έγκριση χρήσης Ε.Δ.Δ.Α. και χορήγησης ορίου απαλλαγής από το Φ.Π.Α. (όπως ισχύει μετά την ΠΟΛ. 1247/2015)
- Υπόδειγμα 7: Ανάκληση απόφασης έγκρισης χρήσης Ε.Δ.Δ.Α. (όπως ισχύει μετά την ΠΟΛ. 1247/2015)

- Υπόδειγμα 8: Ειδικό διπλότυπο δελτίο απαλλαγής από το Φ.Π.Α.
 - Υπόδειγμα 9: Χρήση νέας σειράς ή νέων σειρών ΕΔΔΑ (Σχ.ετ. ΠΟΛ. 1247/2015)
- Βλέπε εγκυκλίους και υποδείγματα στο site των εκδόσεων μας www.forin.gr.

2. Θέματα Ειδικού Διπλοτύπου Δελτίου Απαλλαγής (Ε.Δ.Δ.Α.)

2.1. Γενικά

Το Ειδικό Διπλότυπο Δελτίο Απαλλαγής από το ΦΠΑ (Ε.Δ.Δ.Α.), εκδίδεται από τον υποκείμενο στο ΦΠΑ προς τον προμηθευτή του ή το Τελωνείο, για να τύχει απαλλαγής από το ΦΠΑ είτε χειρόγραφα είτε με μηχανογραφικά μέσα και φέρει αλληλοδιάδοχη (ενιαία αύξουσα προοδευτική) αρίθμηση.

Εκδίδεται σε δύο αντίτυπα 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.

Η απόφαση προβλέπει ρητά ότι δεν υπάρχει δυνατότητα έκδοσης τιμολογίου χωρίς επιβάρυνση με τον ΦΠΑ που αναλογεί στην συναλλαγή, χωρίς την προηγούμενη έκδοση του «Ε.Δ.Δ.Α.».

Το Ε.Δ.Δ.Α., κατά το άρθρο 9 της απόφασης, διαφυλάσσεται και από τους δύο αντισυμβαλλόμενους για όσο χρόνο προβλέπεται από την κείμενη νομοθεσία η διαφύλαξη του σχετικού τιμολογίου.

Κατά την έναρξη ισχύος της νέας απόφασης Ειδικά Διπλότυπα Δελτία Απαλλαγής που χρησιμοποιούνται από τις επιχειρήσεις εξακολουθούν να ισχύουν έως την εξάντλησή του ορίου ή παρέλευσης του δωδεκαμήνου για το οποίο χορηγήθηκε.

2.2. Χρήση διαφορετικών σειρών ΕΔΔΑ

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 απόφασης ΠΟΛ. 1167/2015, 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 τη Δ.Ο.Υ. για τη συγκεκριμένη δωδεκάμηνη χρονική περίοδο.

2.3. Προϋποθέσεις έγκρισης απαλλαγής

Η χορηγούμενη απαλλαγή είναι άμεση και χορηγείται κατά τη διαδικασία της ΠΟΛ. 1167/2015 σε δικαιούχους που 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 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 αρκούσας της διαπίστωσης της παράβασης, χωρίς να απαιτείται και η οριστικοποίησή της (Σχετ. ΠΟΛ. 1247/2015)

β) Δεν έχουν κάνει χρήση Ε.Δ.Δ.Α., χωρίς προηγούμενη έγκριση.

γ) Δεν έχουν κάνει υπέρβαση του ορίου της απαλλαγής που έχει χορηγηθεί ή του δωδεκαμήνου για το οποίο χορηγήθηκε. (Σχετ. Άρθρο 2 απόφασης ΠΟΛ. 1167/2015)

2.4. Υπολογισμός ορίου απαλλαγής

Κατά το άρθρο 3 της ίδιας ΠΟΛ. 1167/2015, η συνολική αξία των πράξεων που δύνανται να πραγματοποιηθούν με απαλλαγή από το ΦΠΑ 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, είτε το υπολειπόμενο όριο δεν επαρκεί για την διενέργεια απαλλασσόμενων πράξεων με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ. 1247/2015, 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.

2.5. Διαδικασία έγκρισης του ορίου απαλλαγής

Κατά το άρθρο 4 της ΠΟΛ. 1167/2015, ο υποκείμενος προκειμένου να τύχει της απαλλαγής από ΦΠΑ υποχρεούται να υποβάλλει στον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ., τα εξής:

α) Έντυπη αίτηση (ως υπόδειγμα 1 απόφασης), η οποία αφού πρωτοκολληθεί καταχωρείται, σε ειδικό βιβλίο – Μητρώο (ως υπόδειγμα 4).

β) Συγκεντρωτική κατάσταση εξαγωγών (ως υπόδειγμα 2), οι οποίες θεωρούνται οριστικοποιημένες και δεν έχουν ακυρωθεί κατά το κρινόμενο διάστημα, στην οποία αναγράφονται ανά Τελωνείο Εξαγωγής, τα παρακάτω στοιχεία όπως προκύ-

πτούν από τα αποδεικτικά εξόδου των αγαθών από το τελωνειακό έδαφος της Ε.Ε (μήνυμα IE 599 «Γνωστοποίηση ολοκλήρωσης εξαγωγής»)

i. Ο αριθμός καταχώρησης (MRN) των διασαφήσεων εξαγωγής, η χώρα εξαγωγής, η αξία παράδοσης αγαθών που προορίζονται για εξαγωγή, όπως αναγράφεται στο οικείο τιμολόγιο, το οποίο δηλώνεται επί του τελωνειακού παραστατικού της εξαγωγής (Βλέπε ΠΟΛ. 1247/2015) και το 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 (ως 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.

Στη συνέχεια ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ., μετά την διαπίστωση της συνδρομής των προϋποθέσεων των άρθρων 1 και 2 της απόφασης 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 (υπόδειγμα 5) ή για την απόρριψη του αιτήματος (υπόδειγμα 6). Οι αποφάσεις αυτές καταχωρούνται σε ειδικό βιβλίο Αποφάσεων.

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 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 Υπόδειγμα 9 στην ΠΟΛ.1247/2015. Το σύνολο των υποδειγμάτων και την απόφαση όπως ισχύει βλέπε στο www.forin.gr

2.6. Υπολογισμός ορίου νέων ή μετασχηματιζόμενων δικαιούχων προσώπων

Κατά το άρθρο 5 και για την εφαρμογή της διαδικασίας που ορίζει η ΠΟΛ.1167/2015 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 απόφασης (βλέπε προηγούμενο θέμα 2.4).

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 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.

2.7. Ανάκληση χορηγηθέντος ορίου

Σύμφωνα με το άρθρο 8 της απόφασης ΠΟΛ.1167/2015, στην περίπτωση που μετά την έγκριση του ορίου απαλλαγής, διαπιστωθούν παραβάσεις της παρ. 1 του άρθρου 55 μέχρι την έναρξη ισχύος του Ν. 4337/17.10.2015 ή μετά την έναρξη αυτού σε παραβάσεις των άρθρων 58, 58Α ή και 59 του Ν. 4174/26.7.2013, όπως ισχύει σε βάρος των δικαιούχων πρόσωπων, 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., 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 χρησιμοποίησής του «Ε.Δ.Δ.Α.».

Εξάλλου με την απόφαση ΠΟΛ. 1247/2015 προβλέφθηκε ότι ειδικά για τις 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 ΠΟΛ. 1167/2015, 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. (Σχετ. Απόφαση ΠΟΛ. 1167/2015 -ΦΕΚ Β/21.8.2015 όπως ισχύει μετά την ΠΟΛ 1247/2015 και θέματα 11- 15, 18.8, 25, 27-45 στο άρθρο 24 καθώς και θέμα 32 στο άρθρο 28)

3. Διαδικασία απαλλαγής Φ.Π.Α. εισαγωγής αγαθών που προορίζονται για εξαγωγή ή ενδοκοινοτική παράδοση. Αντικατάσταση της απόφασης Δ.1163/678/Ε0017/30.08.2001. Άρθρο 24 Κώδικα ΦΠΑ

Με την απόφαση ΠΟΛ. 1194/27.08.2015, επανακαθορίζεται η διαδικασία απαλλαγής από το Φ.Π.Α. εισαγωγής αγαθών που προορίζονται να εξαχθούν ή να παραδοθούν ως ενδοκοινοτική παράδοση σε άλλο κ-μ. Η απόφαση αυτή κατέργησε την προγενέστερη απόφαση Δ.1163/678/Ε0017/30.08.2001, εισάγοντας στην ουσία τις ακόλουθες τροποποιήσεις :

- Αυξάνεται το χρονικό περιθώριο εξαγωγής ή ενδοκοινοτικής παράδοσης των εισαγομένων αγαθών
- Θεσπίζεται νέα διαδικασία για την οριστικοποίηση της απαλλαγής από το Φ.Π.Α. με την τήρηση των προβλεπόμενων δικαιολογητικών, στην έδρα της επιχείρησης και
- Ορίζεται το τελωνείο στη χωρική αρμοδιότητα του οποίου, έχει την έδρα της η εισαγωγική επιχείρηση, ως Τελωνείο Ελέγχου.

Οδηγίες εφαρμογής παρασχέθηκαν με την εγκύκλιο ΔΕΦΚΦ Δ 5020798 ΕΞ 2015. Βλέπε forin.gr. (Σχετ. ΠΟΛ. 1194/27.08.2015 - Με το θέμα αυτό επικαιροποιούνται τα θέματα 27 και 43 του άρθρου 24 του βιβλίου μας).

4. Λοιπές περιπτώσεις χορήγησης Ειδικού Διπλοτύπου Δελτίου Απαλλαγής (ΕΔΔΑ) ως προς τις εξαγωγές – Άρθρο 24 Κώδικα ΦΠΑ

Με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1181/10.8.2015 διευκρινίστηκε, μεταξύ άλλων, ότι:

– παρόλο που η ηλεκτρονική εφαρμογή στο υποσύστημα ΦΠΑ του TAXIS δεν αντλεί δεδομένα διασαφήσεων εξαγωγής που έχουν υποβληθεί σε άλλο κ-μ, δεν σημαίνει ότι πρέπει να απορρίπτονται τα αιτήματα εξαγωγών για χορήγηση ΕΔΔΑ για εξαγωγές που έχουν πραγματοποιηθεί σε άλλο Κράτος Μέλος υπό την προϋπόθεση ότι έχουν τηρηθεί ορθά οι διατάξεις της τελωνειακής και περί ΦΠΑ νομοθεσίας.

– η απαλλαγή από ΦΠΑ της παράδοσης αγαθών που εξάγονται εκτός του τελωνειακού εδάφους της Ε.Ε και η οποία δικαιολογεί τη χορήγηση Ειδικού Διπλοτύπου Δελτίου Απαλλαγής αφορά μόνο οριστική εξαγωγή αγαθών με κωδικό 10 στη θέση 37 (τελωνειακό καθεστώς) των διασαφήσεων εξαγωγής. Η χορήγηση Ειδικού Διπλοτύπου καλύπτει και οριστική εξαγωγή εμπορευμάτων τρίτων χωρών που έχουν τεθεί σε ελεύθερη κυκλοφορία με καταβολή των δασμολογικών επιβαρύνσεων βάσει του άρθρου 24 παρ. 1ζ του Κώδικα ΦΠΑ, με τη διαδικασία της απόφασης ΠΟΛ. 1194/2015 καθώς και εγχώριων αγαθών που έχουν τεθεί σε καθεστώς μεταποίησης με σκοπό να αποτελέσουν αντικείμενο εξαγωγής, βάσει του Κεφαλαίου Δ' της απόφασης ΠΟΛ.1020/2015.

Η χορήγηση ΕΔΔΑ δεν αφορά :

– παραδόσεις αγαθών που προορίζονται για τον εφοδιασμό πλοίων και αεροσκαφών και οι οποίες πραγματοποιούνται με χρήση των διατυπώσεων εξαγωγής,

– επανεξαγωγή αγαθών τρίτων χωρών με τον κωδικό 31 στη θέση 37 (τελωνειακό καθεστώς) των διασαφήσεων εξαγωγής σε συνέχεια θέσης των εμπορευμάτων αυτών σε κάποιο τελωνειακό ανασταλτικό καθεστώς π.χ τελωνειακής αποταμίευσης, ενεργητικής τελειοποίησης, προσωρινής εισαγωγής κ.λπ. Βλέπε και το θέμα 17.1 άρθρου 24 του βιβλίου μας. (Σχετ. ΠΟΛ. 1170/2015 και 1181/2015).

VII. ΝΕΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΩΝ ΤΗΛΕΠΙΚΟΙΝΩΝΙΑΚΩΝ ΚΑΙ ΡΑΔΙΟ-ΤΗΛΕΟΠΤΙΚΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΠΡΟΣ ΜΗ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟΥΣ (από 1.1.2015) – Άρθρα 14 και 47α - 47γ Κώδικα ΦΠΑ

Σε συνέχεια των παρατεθέντων στο βιβλίο μας «ΦΠΑ Ανάλυση - Ερμηνεία» στην ανάλυση των άρθρων 14 (θέματα 48-48.5 και 63 - 63.8) και 47α- 47γ (θέματα 1-27) και συμπληρωματικά ως προς αυτά αναφέρουμε ότι η διοίκηση προχώρησε στην έκδοση της ερμηνευτικής εγκυκλίου ΠΟΛ. 1165/23.7.2015 καθώς και των αποφάσεων ΓΔΕ 1050/18.2.2015, 1077/22.4.2015 και 1156/16.7.2015:

1. Γενικές οδηγίες για την εφαρμογή των ειδικών καθεστώτων

Γενικά και με βάση τις διευκρινίσεις που παρασχέθηκαν, σημειώνουμε τα εξής:

- Τα καθεστώτα αυτά έχουν εφαρμογή από 1.1.2015 στις ηλεκτρονικές, τηλεπικοινωνιακές, ραδιοφωνικές και τηλεοπτικές υπηρεσίες προς μη υποκείμενους στο ΦΠΑ εγκατεστημένους εντός της ΕΕ

- Τα καθεστώτα αυτά, η εφαρμογή των οποίων είναι προαιρετική, απαλλάσσουν τους παρόχους από την υποχρέωση λήψης ΑΦΜ/ΦΠΑ στο κ-μ εγκατάστασης του κάθε μη υποκείμενου λήπτη των συγκεκριμένων υπηρεσιών προκειμένου να αποδώσουν το ΦΠΑ που οφείλεται κάθε φορά στον τόπο του λήπτη.

- Το καθεστώς του άρθρου 47β αφορά τριτοχωρίτες παρόχους που παρέχουν υπηρεσίες στην Ε.Ε. και επιλέγουν ως κράτος εγγραφής την Ελλάδα προκειμένου να υποβάλλουν τις τριμηνιαίες ενιαίες δηλώσεις ΦΠΑ για τις πράξεις που πραγματοποιούν σε όλα τα κράτη μέλη της Ένωσης και στη συνέχεια η Ελλάδα να διανείμει σε κάθε κ-μ κατανάλωσης το ΦΠΑ που έχει δηλωθεί και καταβληθεί παρακρατώντας τα ποσά του ΦΠΑ που οφείλονται στο εσωτερικό της χώρας λόγω παροχής υπηρεσιών σε εγκατεστημένους εντός Ελλάδος μη υποκείμενους λήπτες.

- Το καθεστώς του άρθρου 47γ αφορά κοινοτικούς παρόχους μη εγκατεστημένους στα κ-μ κατανάλωσης για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων ΦΠΑ από την παροχή των συγκεκριμένων υπηρεσιών στα κ-μ κατανάλωσης στα οποία δεν διαθέτουν εγκατάσταση (ανεξάρτητα αν σε κάποιο από τα κ-μ αυτά διαθέτουν ΑΦΜ/ΦΠΑ από άλλη αιτία), δηλαδή επιχειρήσεις με έδρα την Ελλάδα ή επιχειρήσεις που δεν έχουν έδρα στην ΕΕ αλλά έχουν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα χωρίς να διαθέτουν άλλη εγκατάσταση εντός της Ένωσης ή επιχειρήσεις που διαθέτουν μόνιμη εγκατάσταση (όχι έδρα) σε άλλο κ-μ και επιλέγουν ως κ-μ εγγραφής την Ελλάδα.

- Για τους εγγεγραμμένους στα ειδικά καθεστώτα των άρθρων 47β ή 47γ στην Ελλάδα, ο φόρος καταβάλλεται στην Ελλάδα για όλα τα κ-μ στα οποία παρασχέθηκαν οι υπηρεσίες αυτές με την υποβολή, σε τριμηνιαία βάση, μέσω της υποβολής ενιαίας δήλωσης ΦΠΑ στη χώρα μας, 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.

- Στο ειδικό καθεστώς δεν εμπίπτουν οι παρεχόμενες από ελληνικές επιχειρήσεις τηλεπικοινωνιακές, ραδιοτηλεοπτικές και ηλεκτρονικές υπηρεσίες που υπάγονται σε ΦΠΑ στην Ελλάδα ή σε άλλο κ-μ στο οποίο επίσης διαθέτουν εγκατάσταση και άρα 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. (Σχετ. ΠΟΛ. 1165/2015).

- Για υποκείμενους που καταβάλλουν ΦΠΑ εκρών στην Ελλάδα μέσω της ένταξης τους σε ανάλογα των άρθρων 47β και 47γ ειδικά καθεστώτα άλλων κ-μ και προκύπτει ΦΠΑ εισροών στη χώρα μας, αυτός δεν εκπίπτει αλλά επιστρέφεται στους τριτοχωρίτες κατά το άρθρο 34 παρ. 8 (επιστροφή με υποβολή αίτησης από μη εγκατεστημένους τριτοχωρίτες) χωρίς να απαιτείται η πλήρωση της προϋπόθεσης περί αμοιβαιότητας και στους κοινοτικούς κατά το άρθρο 34 παρ. 2 (επιστροφή με υποβολή αίτησης από μη εγκατεστημένους κοινοτικούς) χωρίς επίσης 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. (Σχετ. ΠΟΛ. 1165/2015).

2. Διαδικασία εγγραφής, ενέργειες διοίκησης κατά την εγγραφή και περιπτώσεις απόρριψης, διαγραφή/εξαίρεση από τα ειδικά καθεστώτα

Με την απόφαση ΠΟΛ. 1050/2015, η οποία ισχύει για πράξεις που πραγματοποιούνται από 1.1.2015, ορίζεται ως αρμόδια αρχή για την παραλαβή των δηλώσεων εγγραφής στα ειδικά αυτά καθεστώτα καθώς και τη διαγραφή ή την εξαίρεση από αυτά το Τμήμα ΣΤ΄ της Δ/σης Ελέγχων. Η απόφαση ορίζει τους δικαιούχους και μη δικαιούχους εγγραφής στα ειδικά αυτά καθεστώτα και προβλέπει την ηλεκτρονική υποβολή της δήλωσης εγγραφής με βάση υπόδειγμα που επισυνάπτεται στην απόφαση για τους τριτοχωρίτες μέσω της εφαρμογής MOSS στο Taxisnet και για τους εγκατεστημένους στην Ελλάδα παρόχους μέσω του υπάρχοντος λογαριασμού τους στο taxisnet. Με την απόφαση ορίζεται ο χρόνος υποβολής των δηλώσεων εγγραφής και ο χρόνος έναρξης χρήσης του καθεστώτος, οι ενέργειες της φορολογικής διοίκησης κατά την εγγραφή (π.χ. έλεγχος πληρότητας και εγκυρότητας στοιχείων κ.λπ.) και προβλέπεται για τους σκοπούς του καθεστώτος αυτού η χορήγηση στους τριτοχωρίτες παρόχους ατομικού αριθμού φορολογικού μητρώου με το πρόθεμα

ΕΥ και κωδικού πρόσβασης στο σύστημα ενώ για τους εγκατεστημένους στην Ελλάδα παρόχους η χρήση του ΑΦΜ που ήδη διαθέτουν. Επιπλέον, προβλέπεται η απόρριψη των αιτήσεων εγγραφής σε περίπτωση που δεν πληρούνται οι οριζόμενες προϋποθέσεις καθώς και οι περιπτώσεις εξόδου από τα καθεστώτα αυτά. Βλέπε αναλυτικά την απόφαση ΠΟΛ. 1050/2015 στο *forin.gr*.

3. Διαδικασία υποβολής των ενιαίων δηλώσεων ΦΠΑ

Με την απόφαση ΠΟΛ. 1077/2015, η οποία ισχύει από 1.1.2015, καθορίστηκε ο τρόπος και οι υποχρεώσεις υποβολής των δηλώσεων ΦΠΑ σε σχέση με τα ειδικά καθεστώτα των άρθρων 47α, 47β και 47γ. Οι δηλώσεις υποβάλλονται ηλεκτρονικά μέσω της εφαρμογής MOSS στο Taxisnet ανά ημερολογιακό τρίμηνο και μέχρι την 20η ημέρα του μήνα που ακολουθεί το τρίμηνο. Αρμόδια αρχή για την παραλαβή των δηλώσεων ΦΠΑ των εγγεγραμμένων στα ειδικά αυτά καθεστώτα είναι το Τμήμα ΣΤ΄ της Διεύθυνσης Ελέγχων, το οποίο αποστέλλει τόσο στα κ-μ κατανάλωσης, όσο και στα κ-μ εγκατάστασης, τις πληροφορίες της δήλωσης εντός 10 ημερών από το τέλος του μήνα στη διάρκεια του οποίου παρέλαβε τη δήλωση. Βλέπε αναλυτικά την απόφαση ΠΟΛ. 1077/2015 στο *forin.gr*.

4. Τρόπος καταβολής και απόδοσης ΦΠΑ στα κράτη μέλη κατανάλωσης

Με την απόφαση ΠΟΛ. 1156/2015, η οποία ισχύει από 1.1.2015, ορίστηκε ο υπόχρεος καταβολής του ΦΠΑ για την εφαρμογή των ειδικών καθεστώτων των άρθρων 47^α-47γ και καθορίστηκαν οι διαδικασίες:

- είσπραξης ΦΠΑ στην Ελλάδα, τόσο για λογαριασμό των άλλων κρατών μελών της Ε.Ε. όσο και για λογαριασμό της,
- απόδοσης στα άλλα κράτη μέλη του Φ.Π.Α. που εισπράττεται στην Ελλάδα για λογαριασμό τους,
- απόδοσης στην Ελλάδα του Φ.Π.Α. που εισπράττεται από τα άλλα κράτη μέλη της Ε.Ε. για λογαριασμό της, και
- επιστροφής των τυχόν αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών στους υπόχρεους. Βλέπε αναλυτικά την απόφαση ΠΟΛ. 1156/2015 στο *forin.gr*.

(Σχετ. ΠΟΛ. 1165/23.7.2015 και αποφάσεις ΓΓΔΕ ΠΟΛ. 1050/18.2.2015, ΠΟΛ. 1077/22.4.2015 και ΠΟΛ. 1156/16.7.2015. Σχετ. και τα θέματα 48-48.5 και 63 - 63.8 στο άρθρο 14 και τα θέματα 1-27 στα άρθρα 47α - 47γ του βιβλίου μας)

VIII. ΕΙΔΙΚΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ ΑΠΑΛΛΑΣΣΟΜΕΝΩΝ ΤΟΥ ΦΠΑ ΜΙΚΡΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ (από 1.1.2015) – Άρθρο 39 Κώδικα ΦΠΑ

Ως προς το άρθρο 39 του ΦΠΑ και τα θέματα αυτού, για το ειδικό καθεστώς μικρών επιχειρήσεων, όπως εφαρμόζεται από 1.1.2015, και συμπληρωματικά ως προς την ανάλυση που έχει γίνει στο βιβλίο μας «ΦΠΑ Ανάλυση – Ερμηνεία», παραθέτουμε τα ακόλουθα θέματα με βάση την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1126/17.6.2015:

Εκπρόθεσμη δήλωση μετάταξης: Με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1126/2015, μεταξύ άλλων, διευκρινίζεται ότι η μετάταξη πραγματοποιείται μόνο κατά την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου ωστόσο στην περίπτωση που η μετάταξη πραγματοποιήθηκε την προβλεπόμενη ημερομηνία (εκπληρώθηκαν δηλαδή ορθά από την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου οι υποχρεώσεις του συγκεκριμένου καθεστώτος – μη επιβολή ΦΠΑ στα εκδιδόμενα στοιχεία κ.λπ.) αλλά υποβάλλεται εκπρόθεσμα μόνο η δήλωση μεταβολών, αυτή γίνεται δεκτή και επιβάλλεται για την εκπρόθεσμη αυτή δήλωση το πρόστιμο του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ.. (Σχ. ΠΟΛ. 1126/2015).

Υποχρεωτική παραμονή των μετατασσόμενων από το κανονικό στο ειδικό καθεστώς για 2 έτη: 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 πληρούνται το κριτήριο των ετήσιων ακαθάριστων εσόδων **Σ.Σ.** Εννοείται ότι αν το κριτήριο του ορίου των εσόδων δεν πληρούνταν και εκ παραδρομής υπεβλήθη η δήλωση μεταβολής για μετάταξη στο απαλλασσόμενο καθεστώς δεν μπορεί να έχει εφαρμογή η διάταξη για παραμονή στο καθεστώς για διετία. Βλέπε και ανάλυση στο τέλος του θέματος αυτού.

Αντίθετα, σε περίπτωση μετάταξης, είτε προαιρετικά, είτε υποχρεωτικά λόγω υπέρβασης του ορίου των ακαθάριστων εσόδων, από το καθεστώς των απαλλασσόμενων στο κανονικό καθεστώς, δεν υφίσταται κάποιος χρονικός περιορισμός για υποχρεωτική παραμονή στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ, πέραν της τρέχουσας διαχειριστικής περιόδου. Δηλαδή από την έναρξη της επόμενης διαχειριστικής περιόδου ο υποκείμενος στο ΦΠΑ μπορεί να επιλέξει τη μετάταξή του στο απαλλασσόμενο καθεστώς, εφόσον δεν έχει υπερβεί το όριο των ακαθάριστων εσόδων. (Σχ. ΠΟΛ. 1126/2015).

Προαιρετική η δήλωση αποθεμάτων μετάταξης για τους μετατασσόμενους από το απαλλασσόμενο καθεστώς στο κανονικό: Στην περίπτωση μετάταξης από το απαλλασσόμενο καθεστώς στο κανονικό υπάρχει δικαίωμα έκπτωσης που ασκείται με τη δήλωση ΦΠΑ της φορολογικής περιόδου κατά την οποία πραγματοποιήθηκε η μετάταξη. Ωστόσο 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. (Σχ. ΠΟΛ. 1126/2015).

Έκτακτη δήλωση για μετάταξη από το κανονικό καθεστώς στο απαλλασσόμενο: 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. (Σχετ. ΠΟΛ. 1126/2015).

Εκ παραδρομής έκδοση στοιχείων με ΦΠΑ από απαλλασσόμενους κατά την πρώτη εφαρμογή: Με την ΠΟΛ. 1126/2015 έγινε δεκτό ότι ειδικά λόγω της πρώτης εφαρμογής του νόμου και για λόγους χρηστής διοίκησης στην περίπτωση που κάποιος νομίμως απαλλασσόμενος με το καθεστώς εκ παραδρομής ή λόγω μη έγκαιρης προσαρμογής των ταμειακών μηχανών, εξέδωσε φορολογικά παραστατικά με ΦΠΑ, ο φόρος να αποδίδεται με έκτακτη δήλωση, διατηρώντας την παραμονή στο καθεστώς τουλάχιστον μέχρι τη λήξη της τρέχουσας διαχειριστικής περιόδου και χωρίς δικαίωμα έκπτωσης. (Σχετ. ΠΟΛ. 1126/2015).

Εκπρόθεσμη προσαρμογή των ταμειακών μηχανών: Δεδομένου ότι η απαλλαγή πρέπει να 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 (Εγκ. ΠΟΛ.1126/15 και απόφαση ΓΓΔΕ ΠΟΛ.1002/31.12.2014).

Ένταξη εκμεταλλευτών ΤΑΞΙ: Δεν απαγορεύεται από τις διατάξεις του άρθρου 39 η ένταξή τους στο καθεστώς, εφόσον πληρούν το κριτήριο του τζίρου. Όσοι ωστόσο παρόλο που υπέβαλαν δήλωση μεταβολών για μετάταξη στους απαλλασσόμενους συνεχίζουν να χρεώνουν ΦΠΑ στα παραστατικά τους, υπάγονται στο κανονικό καθεστώς από την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου και πρέπει να υποβάλλουν δήλωση μεταβολής για διόρθωση του μητρώου τους και υποβολή κανονικά των δηλώσεων ΦΠΑ. Αντίθετα, όσοι 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. (Σχετ. ΠΟΛ. 1126/2015).

Ένταξη Δικηγόρων – Γραμμάτια προείσπραξης με ΦΠΑ: Παρά την αναγραφή ΦΠΑ στα γραμμάτια προείσπραξης, οι δικηγόροι που έχουν ενταχθεί στο απαλλασσόμενο καθεστώς δεν καθίστανται υπόχρεοι στο φόρο εφόσον στα αντίστοιχα φορολογικά παραστατικά για τη σχετική αμοιβή τους δεν χρεώνουν και δεν εισπράττουν ΦΠΑ κατά το άρθρο 39. (Σχετ. ΠΟΛ. 1126/2015).

Εκ παραδρομής ένταξη στο καθεστώς απαλλασσομένων λόγω λανθασμένου υπολογισμού των ακαθάριστων εσόδων της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου: Αυτοί οι υποκείμενοι πρέπει να υπαχθούν υποχρεωτικά στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ και υποβάλλουν δήλωση μεταβολών με δηλούμενη ημερομηνία μεταβολής από την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου, χωρίς την επιβολή προστίμου του άρθρου 54 παρ. 1 περ. α' του ΚΦΔ. (Σχετ. ΠΟΛ. 1126/2015, καθώς και θέματα του άρθρου 39 του βιβλίου μας)

ΙΧ. ΛΟΙΠΑ ΘΕΜΑΤΑ ΦΠΑ

1. Εξαιρέση από το καθεστώς αντιστροφής υποχρέωσης ΦΠΑ για τα μεγάλα συγχρηματοδοτούμενα έργα – Άρθρο 39α Κώδικα ΦΠΑ

Άρθρο 39^ο παρ. 4 του Κώδικα ΦΠΑ, όπως ισχύει με την παρ. 10 του άρθρου 1 του ν. 4281/2014, και με το άρθρο 20 του ν. 4339/2015 με το οποίο προστέθηκαν τα τέσσερα τελευταία εδάφια.

«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. 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).»

Με τις διατάξεις αυτές εξαιρούνται, από το ειδικό καθεστώς καταβολής ΦΠΑ από το λήπτη (αντιστροφή υποχρέωσης) τα οριζόμενα μεγάλα συγχρηματοδοτούμενα έργα και εφεξής υπόχρεος καταβολής είναι ο εργολήπτης - ανάδοχος του έργου. Η ρύθμιση αυτή ισχύει αναδρομικά από 8.8.2014. Διευκρινίσεις και οδηγίες για την εφαρμογή της διάταξης αναμένονται από τη Διοίκηση και θα τεθούν υπόψη των αναγνωστών μας μέσω της ιστοσελίδας των εκδόσεων μας www.forin.gr. (Σχετ. και το θέμα 31 στο άρθρο 39^ο του βιβλίου μας).

2. Αντιστροφή υποχρέωσης σε λήπτες μεταφοράς φυσικού αερίου μέσω αγωγών για αγαθά και υπηρεσίες που χρησιμοποιούν για την κατασκευή τους. Άρθρο 35 Κώδικα ΦΠΑ

Με το άρθρο 2 του ν. 4330/2015 και ισχύ από 16.6.2015 προστέθηκε νέα περίπτωση κ' στην παράγραφο 1 του άρθρου 35 του Κώδικα ΦΠΑ, που αφορά τον υπόχρεο στο φόρο. Η διάταξη αυτή έχει ως εξής:

«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.»

Με τη διάταξη αυτή καθίσταται ουσιαστικά υπόχρεος στο ΦΠΑ ο εγκατεστημένος στο εσωτερικό της Ελλάδας λήπτης με δραστηριότητα «μεταφοράς φυσικού αερίου μέσω αγωγών» για τα αγαθά και τις υπηρεσίες που αγοράζει και αποκλειστικά χρησιμοποιεί για την κατασκευή των αγωγών αυτών. Πρόκειται για διάταξη που δίνει στην ουσία τη δυνατότητα και στις ελληνικές επιχειρήσεις να αντιμετωπίζονται στο ΦΠΑ, όπως και οι επιχειρήσεις που δεν είναι εγκατεστημένες στην Ελλάδα, μόνο όσον αφορά τα συγκεκριμένα έργα, παρέχοντάς τους τη δυνατότητα να τιμολογούν χωρίς ΦΠΑ τους εγκατεστημένους στην Ελλάδα λήπτες με δραστηριότητα μεταφοράς φυσικού αερίου, όπως γίνεται και στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές – χωρίς ΦΠΑ και χρεοπίστωση από το λήπτη.

3. Τροποποιήσεις στη διαδικασία επιστροφής ΦΠΑ αγροτών ειδικού καθεστώτος. Άρθρο 41 Κώδικα ΦΠΑ

Με τις αποφάσεις ΠΟΛ.1089/20.4.2015 και ΠΟΛ. 1127/2015 τροποποιήθηκε η οριζόμενη στην απόφαση ΠΟΛ. 1066/2013 διαδικασία επιστροφής ΦΠΑ αγροτών, ως προς τα εξής:

- Οι Δ.Ο.Υ. υποχρεούνται να παραλαμβάνουν τις αιτήσεις επιστροφής μετά από σύντομο έλεγχο της ορθής μεταφοράς των ποσών των φορολογικών στοιχείων στην αίτηση επιστροφής χωρίς να προβλέπεται ο έλεγχος των παραστατικών.

- Στην περίπτωση που 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, με βάση το ηλεκτρονικό αρχείο του ΥΠΑΑΤ που έχει αναρτηθεί στη ΓΓΠΣ, τα στοιχεία του οποίου πρέπει να συγκρίνουν οι Δ.Ο.Υ. με τα έσοδα που προκύπτουν από τα παραστατικά της αίτησης επιστροφής, η επιστροφή διενεργείται χωρίς έλεγχο και εντός της προθεσμίας του ενός μηνός από την υποβολή της αίτησης. Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση που από τη σύγκριση των ακαθαρίστων εσόδων της αίτησης με την κανονική αξία του ΥΠΑΑΤ προκύπτει διαφορά φόρου προς επιστροφή μέχρι 500 ευρώ.

- Προβλέφθηκε ότι σε όλες τις άλλες περιπτώσεις η επιστροφή γίνεται μετά από έλεγχο, εκτός εάν ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. με έγγραφη αιτιολόγηση, με την οποία τεκμηριώνονται οι λόγοι της απόκλισης μεταξύ ακαθαρίστων εσόδων της αίτησης επιστροφής και της κανονικής αξίας του ΥΠΑΑΤ, αξιολογήσει ότι δεν συντρέχουν λόγοι ελέγχου.

- Η επιστροφή ενεργείται εντός προθεσμίας 90 ημερών από την αίτηση

- Επανακαθορίστηκε ο τρόπος κατάθεσης των επιστρεφόμενων ποσών στους λογαριασμούς των αγροτών όταν οι αιτήσεις έχουν γίνει είτε απευθείας είτε μέσω συνεταιρισμών.

– Ρυθμίζεται ότι και οι αιτήσεις προηγούμενων χρήσεων που εκκρεμούν αξιολογούνται για έλεγχο ή μη σύμφωνα με τη νέα απόφαση ΠΟΛ. 1089/2015.

Κατά τα λοιπά η επιστροφή ενεργείται όπως είχε οριστεί με την ΠΟΛ. 1066/2013. Βλέπε κωδικοποιημένη την απόφαση ΠΟΛ. 1066/2013, όπως ισχύει με τις ανωτέρω αποφάσεις, στο forin.gr. (Σχέτ. και το θέμα 28 στο άρθρο 41 του βιβλίου μας)

4. Δικαίωμα έκπτωσης και επιστροφής ΦΠΑ παγίων Αγροτικών Συνεταιρισμών που προορίζονται για χρήση από τα μέλη τους. Άρθρο 30 Κώδικα ΦΠΑ

Με την Εγκ. ΠΟΛ. 1055/2015 έγινε δεκτό ότι, υφίσταται δικαίωμα έκπτωσης και επιστροφής του ΦΠΑ που επιβαρύνει τα επενδυτικά αγαθά (π.χ. αντιχαλαζικών δικτύων, δενδρυλλίων, ψεκαστήρων, ελκυστήρων κ.λπ.) 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.

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, δηλαδή οι Αγροτικοί Συνεταιρισμοί ή οι οργανώσεις παραγωγών δεν έχουν επιδοτηθεί και για το ποσό του ΦΠΑ. (Σχέτ. ΠΟΛ. 1055/2015).

5. Περιπτώσεις φορολόγησης παροχής υπηρεσιών με βάση τον τόπο χρήσης και εκμετάλλευσης από 1.1.2015. Άρθρο 14 Κώδικα ΦΠΑ

Σε συνέχεια των αναφερόμενων στο θέμα 51 του άρθρου 14 του βιβλίου μας «ΦΠΑ Ανάλυση – Ερμηνεία», με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1165/2015 παρασχέθηκαν διευκρινίσεις ως προς τις περιπτώσεις που ο τόπος υπαγωγής σε ΦΠΑ θα πρέπει να καθορίζεται με βάση τον τόπο χρήσης και εκμετάλλευσης των υπό εξέταση υπηρεσιών.

Ειδικότερα, **από 1.1.2015 περιορίζονται** (σύμφωνα με τη νέα παρ. 15α του άρθρου 14 του Κώδικα ΦΠΑ) **οι περιπτώσεις υπηρεσιών που υπάγονται σε ΦΠΑ στην Ελλάδα κατ' εφαρμογή του κανόνα της χρήσης και εκμετάλλευσης, στις ακόλουθες:**

- **Στις μισθώσεις** μεταφορικών μέσων και λοιπών ενσώματων κινητών αγαθών προς μη υποκείμενους (στην περίπτωση της βραχυχρόνιας μίσθωσης μεταφορικών μέσων αφορά και τους υποκείμενους λήπτες), οι οποίες βάσει των κανόνων του άρθρου 14 παρ. 12 και 14ζ, έχουν ως τόπο φορολογίας ΦΠΑ σε τρίτη χώρα, αλλά η πραγματική χρήση και εκμετάλλευση είναι στην Ελλάδα λόγω χρήσης αυτών στην Ελλάδα. Στην περίπτωση αυτή ο τόπος υπαγωγής σε ΦΠΑ μεταφέρεται στην Ελλάδα σύμφωνα με τη νέα παρ. 15α του Κώδικα ΦΠΑ.

• **Στις τηλεπικοινωνιακές, ραδιοτηλεοπτικές και ηλεκτρονικές υπηρεσίες** προς μη υποκείμενους, στην περίπτωση που ο τόπος παροχής τους βρίσκεται εκτός Ένωσης με βάση της παρ. 13 του άρθ. 14, αλλά η πραγματική χρήση και εκμετάλλευσή τους πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας, δηλαδή στην περίπτωση που ο λήπτης των υπηρεσιών αυτών βρίσκεται στην Ελλάδα κατά το χρόνο της παροχής τους. Στην περίπτωση αυτή ο τόπος υπαγωγής σε ΦΠΑ μεταφέρεται στην Ελλάδα, σύμφωνα με τη νέα παρ. 15α του Κώδικα ΦΠΑ.

Παράδειγμα: Ελληνική επιχείρηση ενοικιάσεως 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 του άρθρου 14 παρ. 12.ii.β' δεν φορολογείται, από πλευράς ΦΠΑ, εντός Ε.Ε., υπάγεται σε Ελληνικό ΦΠΑ λόγω χρήσης και εκμετάλλευσης στο εσωτερικό της χώρας, δεδομένου ότι το μεταφορικό μέσο χρησιμοποιείται στην Ελλάδα.

Αντίθετα, από 1.1.2015 και σύμφωνα με τη νέα παρ. 15β του άρθρου 14 του Κώδικα ΦΠΑ, δεν υπάγονται σε ΦΠΑ στην Ελλάδα:

Οι υπηρεσίες μεταφοράς αγαθών προς υποκείμενους στο ΦΠΑ λήπτες εγκατεστημένους εντός Ελλάδας, 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 (περ. β νέας παρ. 15 άρθρου 14). Πρόκειται για 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.

Τέλος η ίδια ΠΟΛ. 1165/2015, προβλέπεται ότι βάσει της νέας παρ. 16 του άρθρου 14, ο τρόπος απόδειξης ότι τα προβλεπόμενα στην παρ. 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.

Σημειώνουμε τέλος ότι σύμφωνα με το προϊσχύον πριν την 1.1.2015 καθεστώς, για συγκεκριμένες παροχές υπηρεσιών προς τριτοχωρίτες με τόπο φορολογίας αρχικά τον τόπο του λήπτη (βάσει του γενικού κανόνα της παρ. 2^α του άρθρου 14 του Κώδικα ΦΠΑ), για τις οποίες όμως η χρήση και εκμετάλλευση πραγματοποιούνταν στην Ελλάδα, είχε γίνει δεκτό ότι ο τόπος φορολογίας μεταφερόταν στην Ελλάδα λόγω της παρ. 15 του άρθρου 14 του Κώδικα ΦΠΑ. Επρόκειτο κυρίως για υπηρεσίες διαφήμισης στην Ελλάδα προς τριτοχωρίτες υποκείμενους, οι οποίες κατά την ερμηνεία της διοίκησης υπάγονταν σε ελληνικό ΦΠΑ κατ' εφαρμογή της παρ. 15. Όπως έχουμε ήδη τονίσει στο βιβλίο μας (θέμα 51.1) από 1.1.2015 στις περιπτώσεις αυτές δεν θα έχει εφαρμογή ο κανόνας της χρήσης και εκμετάλλευσης καθώς απαλείφθηκαν από τη νέα διάταξη της παρ. 15 του άρθρου 14 οι περιπτώσεις εφαρμογής του γενικού κανόνα της παρ. 2α του άρθρου 14 (πράξεις λήπτη). Κατά συνέπεια, οι σχετικές υπηρεσίες προς τριτοχωρίτες, όπως οι υπηρεσίες διαφήμισης που παρέχονται στην Ελλάδα προς τριτοχωρίτες υποκείμενους, θα φορολογούνται από 1.1.2015 με βάση το γενικό κανόνα (άρθ. 14 παρ. 2 περ. α) στον τόπο του λήπτη. (Σχετ. ΠΟΛ. 1165/2015 και το θέμα 51 στο άρθρο 14 του βιβλίου μας)

6. Τόπος φορολογίας υπηρεσιών για τις άμεσες ανάγκες απαλλασσόμενων του ΦΠΑ πλοίων. Άρθρο 27 Κώδικα ΦΠΑ

Διευκρινίσεις για την εφαρμογή της απαλλακτικής διάταξης του άρθρου 27.1.δ' & ε' του ΦΠΑ σε σχέση με το άρθρο 14 για τον τόπο παροχής των υπηρεσιών παρασχέθηκαν με την Εγκ. ΠΟΛ. 1119/2015, οι οποίες είναι συμπληρωματικές με την ανάλυση που έχει ήδη γίνει στο βιβλίο μας.

Σχετικά με το θέμα, έχουμε ήδη αναφέρει στην ανάλυση του άρθρου 14 του βιβλίου μας «ΦΠΑ Ανάλυση – Ερμηνεία» ότι οι διατάξεις που αφορούν τον τόπο παροχής υπηρεσιών (άρθρο 14) προηγούνται των διατάξεων για τις ειδικές απαλλαγές (άρθρο 27), οπότε θα πρέπει πρώτα να διαπιστώνεται ο τόπος που φορολογείται μια υπηρεσία βάσει του άρθρου 14 και στη συνέχεια το αν η υπηρεσία αυτή στο συγκεκριμένο τόπο φορολογίας πληροί τις προϋποθέσεις απαλλαγής.

Συμπληρωματικά και σύμφωνα με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1119/2015, οι υπηρεσίες επισκευής, συντήρησης, ρυμούλκησης, πραγματογνωμοσύνης κ.λπ. που αναφέρονται ενδεικτικά, στο άρθρο 27.1.δ' και ε' του ΦΠΑ, όταν παρέχονται προς υποκείμενους στο φόρο λήπτες, εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθρου 14.2.α' (τόπος παροχής η χώρα του λήπτη), ενώ όταν παρέχονται προς μη υποκείμενους λήπτες φορολογούνται (κυρίως βάσει του άρθρου 14.9) 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', 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.

Συνοπτικά για την απαλλαγή των υπηρεσιών που προβλέπονται στις περιπτώσεις 27.1.δ & ε' του ΦΠΑ, ισχύουν τα εξής:

α. Η απαλλαγή αφορά μόνο σε εκείνα τα πλοία των οποίων η παράδοση ή εισαγωγή απαλλάσσεται σύμφωνα με την περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 27 (π.χ. δεν υπάρχει απαλλαγή 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.),

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 ΦΠΑ. Ωστόσο για τις διασφάλιση της ορθής εφαρμογής του άρθρου 14.2.α' ειδικά **στην περίπτωση πλοίων αναψυχής (π.χ. ιστιοφόρα, θαλαμηγοί) θα πρέπει να προκύπτει η επαγγελματική χρήση τους** οπότε 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.**

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 συνδεόμενες με ακίνητο) και για την τυχόν εφαρμογή της απαλλαγής του άρθρου 27 λαμβάνεται υπόψη η ιδιότητα του λήπτη και εφαρμόζεται η διαδικασία των άρθρων 37 και 38 της απόφασης Π.8271/4897/ΠΟΛ. 366/18.12.1987. Βλέπε αναλυτικά το σύνολο της εγκυκλίου ΠΟΛ. 1119/2015 στο www.forin.gr και τα θέματα 33 και 34 στο άρθρο 27 του βιβλίου μας.

7. Απόδοση ΦΠΑ εισαγωγής/απόκτησης επαγγελματικού πλοίου αναψυχής και δασμών, επιβαρύνσεων και ΕΦΚ καυσίμων, λιπαντικών κ.λπ. αγαθών για τους οποίους έτυχε απαλλαγής, λόγω μη εκτέλεσης ελάχιστου αριθμού ναύλων - Τρόπος υπολογισμού ημερομηνίας από την οποία οφείλεται η απόδοση. Άρθρο 27 Κώδικα ΦΠΑ

Με την απόφαση 3133.1/01/2015 (ΦΕΚ Β 775/04.05.2015) καθορίστηκε ο τρόπος υπολογισμού της ημερομηνίας από την οποία το επαγγελματικό πλοίο αναψυχής οφείλει να αποδώσει στις αρμόδιες υπηρεσίες της Φορολογικής ή Τελωνειακής Διοίκησης α) τον ΦΠΑ για την εισαγωγή ή την απόκτηση που του αναλογεί και β) τους αναλογούντες δασμούς και επιβαρύνσεις καθώς και τον ειδικό φόρο κατανάλωσης των καυσίμων, λιπαντικών και λοιπών αγαθών για τους οποίους έτυχε απαλλαγής, λόγω μη εκπλήρωσης της υποχρέωσης εκτέλεσης του ελάχιστου αριθμού ημερών ναύλωσης καθώς και κάθε σχετικό θέμα. Βλέπε την απόφαση 3133.1/01/2015 στο forin.gr και το θέμα 31 στο άρθρο 27 του βιβλίου μας.

8. Απαλλαγή ΦΠΑ πλαίσια των ρυθμίσεων των διπλωματικών και προξενικών σχέσεων. Άρθρο 27 Κώδικα ΦΠΑ

Με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1035/2015 διευκρινίστηκε ότι η απαλλαγή στα πλαίσια των ρυθμίσεων των διπλωματικών και προξενικών σχέσεων δεν μπορεί να χορηγείται σε πρόσωπα άλλα από τα δικαιούχα που ορίζονται ρητώς στην ΑΥΟ ΠΟΛ.1268/2011 **και χορηγείται μόνο** με την προσκόμιση θεωρημένου αντίτυπου της αίτησης από δικαιούχο της απαλλαγής πρόσωπο.

Προκύπτει δηλαδή σαφώς ότι η απαλλαγή δεν μπορεί να 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. (Σχετ. ΠΟΛ. 1035/2015. Βλέπε και τα θέματα 42 – 42.9 του άρθρου 27 του βιβλίου μας).

9. Πλήρωση του όρου της αμοιβαιότητας βάσει της ΠΟΛ. 1268/2011, όταν δεν υπάρχει ΦΠΑ ή άλλος αντίστοιχος φόρος στο άλλο κράτος. Άρθρο 27 Κώδικα ΦΠΑ

Στην περίπτωση που στη χώρα ξένης διπλωματικής αποστολής δεν υφίσταται φόρος ίδιος ή παρόμοιος με τον ΦΠΑ, ο οποίος να επιβάλλεται αναλογικά στην τιμή των αγαθών ή των υπηρεσιών και για όσο χρόνο τέτοιος φόρος δεν επιβάλλεται, γίνεται δεκτό από τη Διοίκηση ότι πληρούται ο όρος της αμοιβαιότητας, δεδομένου

ότι ούτε η Ελληνική διπλωματική αποστολή κατά την παραμονή της στη χώρα αυτή επιβαρύνεται με ΦΠΑ ή άλλο φόρο ισοδυνάμου αποτελέσματος. Για τον έλεγχο της πλήρωσης του όρου της αμοιβαιότητας, αρμόδιο παραμένει το ΥΠΕΞ. (Σχ.ετ. εγκ. Δ14Α 1008780 ΕΞ 2015. Βλέπε στο βιβλίο και το θέμα 42 του άρθρου 27).

10. Διαδικασία αναστολής ΑΦΜ για τη διενέργεια ενδοκοινοτικών συναλλαγών – Κατάργηση της απόφασης ΠΟΛ. 1160/2011. Άρθρο 36 Κώδικα ΦΠΑ

Με την απόφαση ΠΟΛ. 1200/2015 καθορίστηκε νέα διαδικασία αναστολής του Α.Φ.Μ. για διενέργεια ενδοκοινοτικών συναλλαγών σε αντικατάσταση της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1160/22.07.2011, η οποία και καταργείται από τη δημοσίευση της νέας απόφασης. Με την απόφαση αυτή ορίζονται οι προϋποθέσεις αναστολής της χρήσης ΑΦΜ για διενέργεια ενδοκοινοτικών συναλλαγών από πλευράς φορολογικής διοίκησης, στις περιπτώσεις που υφίστανται στοιχεία, τα οποία υποδηλώνουν ότι ο φορολογούμενος έχει παύσει να ασκεί οικονομική δραστηριότητα ή ότι διαπράττει φοροδιαφυγή (π.χ. μη υποβολή ανακεφαλαιωτικών επί ένα έτος ή υποβολή μηδενικών δηλώσεων ΦΠΑ επί ένα έτος, εξαφανισμένος έμπορος στο κ-μ εγκατάστασης, άρνηση πρόσβασης σε πρωτότυπα λογιστικά έγγραφα κ.λπ.) ή όταν ο Α.Φ.Μ. για οποιοδήποτε λόγο καθίσταται από τη Φορολογική Διοίκηση «απενεργοποιημένος» και φέρει τη σχετική ένδειξη στο Υποσύστημα Μητρώου των Φορολογουμένων στο TAXIS.

Η απόφαση ΠΟΛ. 1200/2015 ορίζει διαδικασία αναστολής της χρήσης ΑΦΜ από τη Διεύθυνση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης της ΓΓΔΕ και ορίζει τις συνέπειες της αναστολής της χρήσης ΑΦΜ (μη δυνατότητα ηλεκτρονικής υποβολής δηλώσεων ΦΠΑ και ανακεφαλαιωτικών πινάκων, μη επαλήθευση ΑΦΜ ως έγκυρου στο σύστημα V.I.E.S.) καθώς και τη διαδικασία άρσης της αναστολής χρήσης ΑΦΜ. Βλέπε και το θέμα 16.5 του άρθρου 36 του βιβλίου, το οποίο συμπληρώνεται με τα αναφερόμενα στην απόφαση αυτή.

11. Μη Δυνατότητα χρήσης προγραμμάτων διευκόλυνσης τμηματικής καταβολής ληξιπρόθεσμων οφειλών. Άρθρα 49 και 50 Κώδικα ΦΠΑ

Με την περ. 3 της υποπαρ Δ.12 της παρ. Δ του άρθρου 2 του ν. 4336/2015 καταργήθηκε το άρθρο 18 του ν. 4321/2015, το οποίο προέβλεπε την κατάργηση των παραγράφων 4.α του άρθρου 49 και 6 του άρθρου 50 του Κώδικα ΦΠΑ. Κατά συνέπεια επανέρχονται σε ισχύ οι καταργηθείσες με τον προηγούμενο ν. 4321/2015 διατάξεις με 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. (Σχ.ετ. ΠΟΛ 1205/2015).

Χ. ΤΕΛΩΝΕΙΑΚΑ ΘΕΜΑΤΑ

1. Διαδικασία απαλλαγής Φ.Π.Α. εισαγωγής αγαθών που προορίζονται για εξαγωγή ή ενδοκοινοτική παράδοση. Αντικατάσταση της απόφασης Δ.1163/678/Ε0017/30.08.2001. Άρθρο 24 Κώδικα ΦΠΑ

Βλέπε παραπάνω στο κεφάλαιο VI θέμα 3 και τα θέματα 27 και 43 στο άρθρο 24 του βιβλίου μας.

2. Δυνατότητα Ελλήνων υποκειμένων στο ΦΠΑ για υποβολή διασάφησης εξαγωγής σε άλλο κ-μ της Ε.Ε.. Δικαιολογητικά απαλλαγής ΦΠΑ κατά την παράδοση αγαθών προς εξαγωγή. Άρθρο 24 Κώδικα ΦΠΑ

Με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1181/2015 και σε συνέχεια της ΠΟΛ. 1170/2014, ως προς τη νομιμότητα απαλλαγής από ΦΠΑ της παράδοσης αγαθών που εξάγονται εκτός του τελωνειακού εδάφους της Ε.Ε με τήρηση διατυπώσεων εξαγωγής σε άλλο Κράτος Μέλος της Ε.Ε, διευκρινίστηκε ότι οι εξαγωγείς εγκατεστημένοι στη χώρα μας έχουν τη δυνατότητα υποβολής της διασάφησης εξαγωγής σε τελωνείο άλλου κ-μ της Ε.Ε εφόσον τα προς εξαγωγή εμπορεύματα συσκευάζονται σε άλλο κ-μ ή φορτώνονται σε τελικό μέσο μεταφοράς σε άλλο Κράτος Μέλος.

Δικαιολογητικά απαλλαγής ΦΠΑ κατά την παράδοση αγαθών προς εξαγωγή: Με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1181/2015 και από το συνδυασμό των διατάξεων του άρθρου 24 του Κώδικα ΦΠΑ σε συνδυασμό με την απόφαση ΠΟΛ.1262/1993 και την εγκύκλιο Δ19Α 5013811 ΕΞ/03.06.2014, προκύπτει ότι η παράδοση αγαθών που εξάγονται από εγκατεστημένο στη χώρα μας πωλητή απαλλάσσεται από ΦΠΑ εφόσον προκύπτει από τα πραγματικά περιστατικά κάθε υπόθεσης εξαγωγής και τα προβλεπόμενα δικαιολογητικά:

- η πραγματοποίηση της συναλλαγής και
- η έξοδος των αγαθών από το έδαφος της Ε.Ε., ανεξάρτητα από το Κράτος Μέλος που κατατέθηκε η Διασάφηση εξαγωγής, εφόσον αυτό προβλέπεται από τις ανωτέρω διατάξεις της τελωνειακής νομοθεσίας.

Για την απαλλαγή από το ΦΠΑ, τα δικαιολογητικά που απαιτούνται προς υποστήριξη των ανωτέρω κατά τις κείμενες διατάξεις είναι :

- το τιμολόγιο πώλησης,
- τυχόν αποδεικτικά τράπεζας,
- το ηλεκτρονικό μήνυμα ΙΕ599 «Γνωστοποίηση Ολοκλήρωσης Εξαγωγής» ή οποιοδήποτε άλλο αποδεικτικό εξόδου των αγαθών από το τελωνειακό έδαφος της Ε.Ε, το οποίο παρέχεται από τις τελωνειακές αρχές κάθε Κράτους Μέλους.

Σε περίπτωση που η διασάφηση εξαγωγής υποβάλλεται σε άλλο Κράτος Μέλος, δικαιολογητικό εξόδου των αγαθών από το τελωνειακό έδαφος της Ε.Ε αποτελεί το

ηλεκτρονικό μήνυμα IE 599 «Γνωστοποίηση Ολοκλήρωσης Εξαγωγής» - «Export Notification» ή οποιοδήποτε άλλο αποδεικτικό εξόδου των αγαθών από το τελωνειακό έδαφος της Ε.Ε παρέχεται από άλλο Κράτος Μέλος.

Η εγκύκλιος αυτή καλύπτει μόνο περιπτώσεις τήρησης διατυπώσεων εξαγωγής σε άλλο Κράτος Μέλος υπό την προϋπόθεση ότι αυτό προβλέπεται από τις διατάξεις της ενωσιακής τελωνειακής νομοθεσίας και δεν αφορά συναλλαγές που πραγματοποιούνται στο εσωτερικό άλλου Κράτους Μέλους από υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα εγκατεστημένα στην Ελλάδα. (Σχετ. εγκ. ΠΟΛ. 1181/2015 καθώς και τα θέματα 19, 20 στο άρθρο 24 του βιβλίου μας.)

3. Απαλλαγή μη κοινοτικών εμπορευμάτων και μη κοινοτικών και εγχώριων πρώτων και βοηθητικών υλών που τίθενται σε καθεστώς ενεργητικής τελειοποίησης καθώς και εγχώριων πρώτων και βοηθητικών υλών που τίθενται σε καθεστώς τελειοποίησης προς εξαγωγή ή ενδοκοινοτική παράδοση. Άρθρο 25 Κώδικα ΦΠΑ

Η διαδικασία έχει καθοριστεί με την απόφαση ΠΟΛ. 1020/2015 την οποία παραθέτουμε στο θέμα 27 του άρθρου 25 του βιβλίου. Για την απόφαση αυτή εκδόθηκε η ερμηνευτική εγκύκλιος ΠΟΛ. 1111/2015, την οποία μπορείτε να δείτε στο forin.gr. (Σχετ. και το θέμα 27 στο άρθρο 25 του βιβλίου μας).

4. Μεταβίβαση εμπορευμάτων που βρίσκονται στο καθεστώς τελειοποίησης προς επανεξαγωγή χωρίς τη λήξη του καθεστώτος. Άρθρο 25 Κώδικα ΦΠΑ

Με την απόφαση ΓΓΔΕ ΔΔΘΤΟΚ 5004686/18.02.2015 ορίστηκε νέα διαδικασία για τη μεταβίβαση εμπορευμάτων που έχουν υπαχθεί σε καθεστώς Τελειοποίησης προς Επανεξαγωγή από δικαιούχο αδείας πρόσωπο σε άλλο πρόσωπο επίσης δικαιούχο αδείας χωρίς την λήξη του καθεστώτος, με την οποία διακρίνεται η έννοια της μεταβίβασης εμπορευμάτων από την έννοια της μεταβίβασης άδειας από δικαιούχο πρόσωπο σε άλλο, προσαρμόζεται η διαδικασία μεταβίβασης αμεταποίητων πρώτων ή ενδιάμεσων ή παράγωγων εμπορευμάτων που βρίσκονται σε καθεστώς τελειοποίησης προς επανεξαγωγή και απλουστεύεται η διαδικασία απαλλαγής ΦΠΑ κατά τη μεταβίβαση εμπορευμάτων που τελούν υπό το καθεστώς αυτό.

Οδηγίες εφαρμογής παρασχέθηκαν με την εγκύκλιο ΔΔΘΤΟΚ Δ 5014962 ΕΞ 2015.

Ως προς τη διαδικασία απαλλαγής ΦΠΑ προβλέπεται ότι κατά τη μεταβίβαση εμπορευμάτων από υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο σε άλλο υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο εντός του καθεστώτος της ενεργητικής τελειοποίησης εκδίδεται τιμολόγιο χωρίς ΦΠΑ στο οποίο αναγράφεται «ΑΠΑΛΛΑΓΗ ΑΠΟ ΦΠΑ

- ΑΡΘΡΟ 25 ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΠΑ» και ο αριθμός της άδειας του νέου δικαιούχου-αγοραστή.

Για την απαλλαγή από ΦΠΑ κάθε υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο που μεταβιβάζει εμπορεύματα σε καθεστώς τελειοποίησης απαιτείται να διαθέτει εκτύπωση του τελωνειακού παραστατικού που υποβάλλεται στο τελωνείο λήξης του καθεστώτος, από το οποίο προκύπτουν:

α) η λήξη του καθεστώτος και η μεταβίβαση της άδειας σε άλλο δικαιούχο πρόσωπο,

β) η πραγματοποίηση της συναλλαγής,

γ) το πρόσωπο που αποκτά τα εμπορεύματα και τα θέτει στο ίδιο καθεστώς, ως νέος δικαιούχος του καθεστώτος, καθώς και

δ) ο αριθμός και η αξία του τιμολογίου.

Η απόφαση προβλέπει ότι σε «περιπτώσεις όπου δεν υπάρχει μεταβίβαση της κυριότητας των εμπορευμάτων διότι οι εργασίες τελειοποίησης εκτελούνται σύμφωνα με τις προδιαγραφές και για λογαριασμό εντολέα εγκατεστημένου σε τρίτη χώρα (εργασίες φασόν), οι εν λόγω παροχές υπηρεσιών (εργασίες φασόν) απαλλάσσονται από ΦΠΑ σύμφωνα με τα ειδικότερα οριζόμενα στην παράγραφο 2 του άρθρου 5 της απόφασης ΠΟΛ.1020/2015.

Κατά την παράδοση (πώληση) εμπορευμάτων που τελούν υπό καθεστώς ενεργητικής τελειοποίησης από υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο (τελευταίο κάτοχο άδειας) προς πρόσωπο εγκατεστημένο σε τρίτη χώρα με σκοπό την επανεξαγωγή εκδίδεται τιμολόγιο χωρίς ΦΠΑ και κατατίθεται το προβλεπόμενο τελωνειακό παραστατικό επανεξαγωγής (καθεστώς 31 51).

Για την απόδειξη της απαλλαγής από ΦΠΑ, ο υποκείμενος στο φόρο - πωλητής απαιτείται να διαθέτει εκτύπωση του ηλεκτρονικού μηνύματος IE599 από το οποίο να αποδεικνύεται η έξοδος των αγαθών από την Ε.Ε. καθώς και ο αριθμός και η αξία του τιμολογίου. Βλέπε τη σχετική Εγκύκλιο ΔΔΘΤΟΚ Δ 5014962 ΕΞ 2015 και την Απόφαση ΔΔΘΤΟΚ 5004686/18.02.2015 στο forin.gr.

5. Απαλλαγή ΦΠΑ στην εισαγωγή αρχαιολογικών αντικειμένων. Άρθρο 23 Κώδικα ΦΠΑ

Με βάση το άρθρο 76 παρ. ιγ' του ν. 1684/87 και τις οδηγίες για την εφαρμογή του άρθρου αυτού και για τα δικαιούχα απαλλαγής πρόσωπα, που δόθηκαν με την εγκύκλιο Α3668/310/16-06/2004 διευκρινίστηκε ότι προκειμένου να παρέχεται η δυνατότητα απαλλαγής από ΦΠΑ για επαναπατρισθέντα αρχαιολογικά αντικείμενα που πρόκειται να εισαχθούν και να παραμείνουν σε μουσεία, απαιτείται η τήρηση των προβλεπόμενων διατυπώσεων από τα δικαιούχα ατέλειας πρόσωπα (μουσεία κ.λπ.), δηλαδή η υποβολή τελωνειακού παραστατικού και των προβλεπόμενων δικαιολογητικών, μεταξύ των οποίων και η έγκριση του αρμοδίου Υπουργείου για

την παραλαβή των αντικειμένων αυτών. Περαιτέρω και όσον αφορά τα προερχόμενα από άλλο κ-μ πολιτιστικά αγαθά δεν υφίσταται ζήτημα βεβαίωσης και είσπραξης ή απαλλαγής ΦΠΑ από την Τελωνειακή Αρχή, λόγω μη αρμοδιότητας. (Σχετ. Εγκύκλιος ΔΕΦΚΦ Δ 5011604ΕΞ2015/26.5.2015 και το θέμα 28 στο άρθρο 23 του βιβλίου μας).

6. Διαδικασία απαλλαγής ΦΠΑ εισαγόμενων αγαθών που προορίζονται για ενδοκοινοτική παράδοση ή εξαγωγή (διαδικασία 42.00) - Άρθρο 23 Κώδικα ΦΠΑ

Για την εφαρμογή της απόφασης ΠΟΛ. 1006/2015 εκδόθηκε η εγκύκλιος ΠΟΛ. 1057/2015 με σχετικές διευκρινίσεις τις οποίες μπορείτε να δείτε στο [forin.gr](#). (Σχετικό και το θέμα 14 στο άρθρο 23 του βιβλίου μας).

7. Διαμόρφωση φορολογητέας αξίας πετρελαιοειδών προϊόντων για σκοπούς ΦΠΑ. Άρθρο 20 Κώδικα ΦΠΑ

Σχετικά με το θέμα εκδόθηκε η εγκύκλιος ΠΟΛ. 1033/2015, την οποία μπορείτε να δείτε στο [forin.gr](#). Βλέπε και τα θέματα 20 και 21 στο άρθρο 20 του βιβλίου μας.

8. Έννοια καινούριων θαλάσσιων μεταφορικών μέσων και προθεσμία τακτοποίησης της δήλωσης στο τελωνείο. Άρθρο 11 Κώδικα ΦΠΑ

Με την εγκύκλιο ΔΕΦΚΦ Δ 5020363 ΕΞ 2015 /29.9.2015, κοινοποιήθηκε η απόφαση ΠΟΛ. 1192/13.08.2015, που αφορούσε την προθεσμία τακτοποίησης της Δήλωσης Καινούργιου Θαλάσσιου Μεταφορικού Μέσου και στην ουσία τροποποιούσε την απόφαση Δ.759/440/29.05.2003, με έναρξη ισχύος την 11.09.2015.

Η απόφαση ΠΟΛ. 1192/2015:

- περιλαμβάνει ορισμό της έννοιας «καινούρια θαλάσσια μεταφορικά μέσα»
- καθορίζει προθεσμία, για την κατά περίπτωση τακτοποίηση των Δηλώσεων

που υποβάλλονται και παραμένουν σε εκκρεμότητα στις τελωνειακές αρχές, με την καταβολή των αναλογουσών φορολογικών επιβαρύνσεων ή τη χορήγηση της προβλεπόμενης από τις κείμενες διατάξεις απαλλαγής.

• Δίνει προθεσμία 6 μηνών από την ημερομηνία έναρξης ισχύος της διάταξης για την τακτοποίηση των Δηλώσεων του άρθρου 4 της ανωτέρω σχετικής Α.Υ.Ο., που εκκρεμούν στην τελωνειακή αρχή για διάστημα, μεγαλύτερο των 19 μηνών από την ημερομηνία υποβολής της Δήλωσης.

• Ρυθμίζει τις περιπτώσεις Δηλώσεων που κατά την έναρξη ισχύος αυτής, εκκρεμούν στις τελωνειακές αρχές για διάστημα μικρότερο της προθεσμίας των 19 μηνών.

Το σύνολο των προαναφερόμενων αποφάσεων και εγκυκλίων μπορείτε να δείτε στο [forin.gr](#). Βλέπε και το θέμα 41 στο άρθρο 11 του βιβλίου μας.

9. Απαλλαγή ΦΠΑ των παραδόσεων αγαθών από Έλληνα προμηθευτή σε αγοραστή άλλου κράτους μέλους με απευθείας εξαγωγή των αγαθών σε Τρίτη χώρα - Άρθρο 24 Κώδικα ΦΠΑ

Η πρόσφατη εγκύκλιος ΔΕΦΚΦ Δ 5024089 ΕΞ 2015 /18.11.2015 αποτελεί στην ουσία επανάληψη των προβλεπόμενων στην προηγούμενη απόφαση ΠΟΛ. 1167/2015, τα οποία συνεχίζουν να ισχύουν όπως περιγράφονται στο θέμα 22 του βιβλίου μας.

Βλέπε την εγκ. ΔΕΦΚΦ Δ 5024089 ΕΞ 2015 /18.11.2015 στο forin.gr, και το θέμα 22 στο άρθρο 24 του βιβλίου μας.



Η **ΤΡΑΠΕΖΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗΣ «ANALYSIS»** του Forin.gr περιλαμβάνει τις ακόλουθες τέσσερις (4) ενότητες:

A. Φορολογική Νομοθεσία

Το σύνολο της φορολογικής, λογιστικής και εμπορικής νομοθεσίας, όπως, κάθε στιγμή, ισχύει. Άμεση, σωστή και υπεύθυνη κωδικοποίηση, σε ένα πρωτοποριακό σύστημα νομοθετικών ενοτήτων.

B. Ηλεκτρονικά βιβλία

Ηλεκτρονικά βιβλία σε εξειδικευμένα θεματικά αντικείμενα. Δαπάνες επιχειρήσεων. Έλεγχος Επιχειρήσεων. Δικαιώματα και υποχρεώσεις. Ευθύνη διοικούντων. Συγκεντρωτικές καταστάσεις. Παρακράτηση φόρου. Υπόχρεοι. Συντελεστές. Συντελεστές Φορολογίας Περιουσία και μεταβολή της.

Γ. Βάση Λύσεων

Άρθρα και απαντημένα φορολογικά θέματα των συντελεστών του Forin.gr και εγκεκριμένων χρηστών του. Δομημένη και ενημερωμένη πληροφόρηση κατά αντικείμενο.

Δ. Φορολογικές Δηλώσεις

Οδηγίες συμπλήρωσης των φορολογικών δηλώσεων ανά κωδικό/πεδίο. Μία πρωτοποριακή ηλεκτρονική εφαρμογή, ιδιαίτερα απλή στη χρήση.

Περισσότερες πληροφορίες για το forin.gr και τις συνδρομητικές μας υπηρεσίες (forin.gr/analysis) μπορείτε να βρείτε και στη διεύθυνση: <http://www.forin.gr/help>. Με χαρά θα ανταποκριθούμε σε κάθε σας απορία σχετικά με το σύνολο της ύλης που περιλαμβάνεται στο Forin.gr και στην ΤΡΑΠΕΖΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗΣ «Analysis» στα τηλέφωνα 210/3387566, 210/2846809.



Θράκης 11, 141 21, Ν. Ηράκλειο
Σόλωνος 71, 10679, Αθήνα
Τηλ.: 210.33.87.566, 210.28.46.809 Ιστοσελίδα: <http://www.forin.gr>