

ΦΟΡΟΣ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ

ΑΝΑΛΥΣΗ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΚΩΔΙΚΑ ΦΠΑ

**ΦΠΑ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ
ΤΟΠΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΤΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ
ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ**

ΣΗΜΕΙΩΣΕΙΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΗΜΕΡΙΔΑΣ

SingularLogic

Αθήνα 25/11/2009

ΕΙΣΗΓΗΤΕΣ :

ΡΟΥΣΑΚΗ ANNA

τ. Τμηματάρχης στη Δ/ση ΦΠΑ
του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών

ΠΑΠΑΘΕΟΔΩΡΟΥ ΑΝΤΩΝΙΟΣ

Οικονομολόγος - Φοροτεχνικός

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

	<u>σελίδα</u>
1. Περιεχόμενα.....	2
2. Άρθρο 2 – Αντικείμενο του φόρου.....	3
3. Άρθρο 8 – Παροχή των υπηρεσιών	4
4. Άρθρο 14 – Τόπος φορολογίας των υπηρεσιών.....	6
5. Εγκύκλιος ΠΟΛ. 1136/2009- Κοινοποίηση διατάξεων ν.3763/2009.....	17
6. Παραδείγματα – Εφαρμογές του άρθρου 14.....	20
7. ΕΔΥΟ: ΠΟΛ. 1144/29.12.2003 – Ηλεκτρονικές υπηρεσίες	24
8. Άρθρο 21 – Συντελεστές ΦΠΑ	39
9. Παράρτημα ΙΙΙ/Β΄- Υπηρεσίες που υπάγονται σε ΦΠΑ 9%.....	41
10. Άρθρο 35 – Υπόχρεοι στο φόρο	43
11. Άρθρο 36 – Υποχρεώσεις υποκειμένων.....	47
12. ΑΥΟ: ΠΟΛ. 1281/1993 – Φορολογικός αντιπρόσωπος.....	53
13. ΑΥΟ: ΠΟΛ. 1214/1994 – Φορολογικός αντιπρόσωπος.....	60
14. Άρθρο 34 – Επιστροφή του φόρου.....	61
15. ΑΥΟ: ΠΟΛ. 1127/2009 – Υποβολή Ανακεφαλαιωτικών Πινάκων.....	66
16. ΕΔΥΟ: 1091531/25.9.2009 – Ερμηνεία της ΑΥΟ:ΠΟΛ.1127/2009.....	73
17. ΕΔΥΟ: ΠΟΛ. 1133/2.10.2009 – Τμηματική καταβολή του ΦΠΑ.....	80
18. ΑΥΟ: ΠΟΛ. 1005/1993 – Τρόπος καταβολής ΦΠΑ	87
από τον λήπτη των αγαθών και των υπηρεσιών	
19. ΕΔΥΟ: ΠΟΛ. 1005/2003 – Παραγραφή του δικαιώματος.....	92
Επιστροφής του φόρου	
20. ΕΔΥΟ: ΠΟΛ. 1076/2007 – Παραγραφή του δικαιώματος.....	93
Επιστροφής του φόρου	

ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΠΑ

Άρθρο 2 - Αντικείμενο του Φ.Π.Α.

1. Αντικείμενο του φόρου είναι:

- α)** η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα,
- β)** η εισαγωγή αγαθών στο εσωτερικό της χώρας,
- γ)** η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών που πραγματοποιείται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο, ο οποίος ενεργεί με αυτήν την ιδιότητα ή από μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο, όταν ο πωλητής είναι υποκείμενος στο φόρο εγκατεστημένος σε άλλο κράτος - μέλος, ενεργεί με αυτήν την ιδιότητα και δεν απαλλάσσεται από το φόρο λόγω ύψους πραγματοποιηθέντος ετήσιου κύκλου εργασιών, σύμφωνα με τη νομοθεσία της χώρας του, ούτε υπάγεται στις διατάξεις των παρ. 2, 3 και 5 του άρθρου 13. Ειδικά, η ενδοκοινοτική απόκτηση καινούριων μεταφορικών μέσων υπάγεται στο φόρο, ανεξάρτητα από την ιδιότητα του εγκατεστημένου στο εσωτερικό της χώρας προσώπου,
- δ)** η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, τα οποία υπάγονται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης, που πραγματοποιείται από υποκείμενο στο φόρο ή από μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο, εφόσον τα πρόσωπα αυτά εμπίπτουν στις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 11.

2. Για την εφαρμογή του παρόντος νόμου θεωρούνται:

- α)** ως «εσωτερικό της χώρας», η ελληνική επικράτεια, εκτός της περιοχής του Αγίου Όρους,
- β)** ως «έδαφος της Κοινότητας» και ως «τρίτο έδαφος», όπως αυτά καθορίζονται στο Παράρτημα ΙΙ του παρόντος.

ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΠΑ

Άρθρο 8

Παροχή υπηρεσιών

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

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

2. Ως παροχή υπηρεσιών λογίζονται επίσης:

- α) η εκμετάλλευση ξενοδοχείων, επιπλωμένων δωματίων και οικιών, κατασκηνώσεων και παρόμοιων εγκαταστάσεων, χώρων στάθμευσης κάθε είδους μεταφορικών μέσων και τροχόσπιτων,
- β) η διάθεση τροφής και ποτών από εστιατόρια, ζαχαροπλαστεία, κέντρα διασκέδασης και παρόμοιες επιχειρήσεις για επιτόπια κατανάλωση,
- γ) η εκτέλεση υπηρεσίας με καταβολή αποζημίωσης ύστερα από επιταγή δημόσιας αρχής ή στο όνομά της ή σε εκτέλεση νόμου,
- δ) η μίσθωση βιομηχανοστασίων και χρηματοθυρίδων. Επίσης, η μίσθωση, αυτοτελώς ή στα πλαίσια μικτών συμβάσεων, χώρων που πραγματοποιείται από επιχειρήσεις που εκμεταλλεύονται εμπορικά κέντρα εφόσον ο υποκείμενος το επιθυμεί και υποβάλλει για αυτό αίτηση επιλογής φορολόγησης,
- ε) οι εργασίες φασόν επί ενσώματων κινητών αγαθών. Ως εργασία φασόν νοείται η εκτέλεση εργασιών παραγωγής, κατασκευής ή συναρμολόγησης ενσώματων κινητών αγαθών, με σύμβαση μίσθωσης έργου, από υλικά και αντικείμενα που παραδίδονται από τον εργοδότη

στον εργολάβο για το σκοπό αυτόν, ανεξάρτητα αν ο εργολάβος χρησιμοποιεί και δικά του υλικά.

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

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

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

5. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών καθορίζεται η έννοια του εμπορικού κέντρου, καθώς και οι προϋποθέσεις, η διαδικασία και οι λεπτομέρειες άσκησης της επιλογής της περ. δ' της παρ. 2, καθώς και οποιαδήποτε άλλη λεπτομέρεια εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου αυτού.

ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΠΑ

ΤΟΠΟΣ ΠΑΡΟΧΗΣ ΤΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ

(άρθρο 14)

Με τις διατάξεις του άρθρου 14 ρυθμίζεται ο τόπος φορολογίας της παροχής των υπηρεσιών και κυρίως στην περίπτωση των συναλλαγών με άλλα κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, καθώς και με τρίτες ως προς την Ευρωπαϊκή Ένωση χώρες. Οι διατάξεις αυτές λειτουργούν κατ' ομοιόμορφο τρόπο στα κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Όπως διευκρινίστηκε με την εγκύκλιο **ΠΟΛ. 1136/21.10.2009**, το άρθρο 14 του Κώδικα ΦΠΑ, με βάση τις τροποποιήσεις που έγιναν με το ν. 3763/2009, αναμορφώνεται στο σύνολό του και τίθενται κατ' αρχήν οι γενικοί κανόνες και στη συνέχεια οι εξαιρέσεις από τους γενικούς κανόνες για κάθε συγκεκριμένη κατηγορία υπηρεσιών.

Κατά γενικό κανόνα, οι υπηρεσίες που παρέχονται προς λήπτες υποκείμενους στο φόρο, φορολογούνται στον τόπο εγκατάστασης του λήπτη, ανεξάρτητα εάν αυτός είναι εγκατεστημένος εντός ή εκτός Κοινότητας και ανεξάρτητα επίσης από τον τόπο εγκατάστασης του παρέχοντος.

Εξαιρέση από τον κανόνα αυτό ισχύει μόνο για τις υπηρεσίες τις παραγράφου 4 (πράξεις σχετικές με ακίνητα), 5 (μεταφορές προσώπων), 8 (πολιτιστικές κ.λπ. υπηρεσίες), 10 και 11 (υπηρεσίες εστιατορίου και εστίασης) και 12 (βραχυχρόνια μίσθωση μεταφορικών μέσων).

Επίσης κατ' εξαίρεση του γενικού κανόνα, οι υπηρεσίες που κατ' αρχήν φορολογούνται σε τρίτες χώρες, φορολογούνται στην Ελλάδα στην περίπτωση που η χρήση και εκμετάλλευση των υπηρεσιών πραγματοποιείται στην Ελλάδα (παρ. 15).

Όταν ο λήπτης είναι μη υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο, οι υπηρεσίες φορολογούνται, κατά γενικό κανόνα, στον τόπο εγκατάστασης του

παρέχοντος, εκτός από τις υπηρεσίες που περιλαμβάνονται στις παραγράφους 3 – 15.

Έτσι, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 14, προβλέπονται τα εξής:

1. Ορισμοί

Για τους σκοπούς της εφαρμογής του παρόντος άρθρου:

α) Υποκείμενος στον φόρο ο οποίος ασκεί επίσης δραστηριότητες ή πραγματοποιεί συναλλαγές που δεν θεωρούνται φορολογητέες παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών σύμφωνα με το άρθρο 2 θεωρείται ως υποκείμενος στον φόρο όσον αφορά όλες τις υπηρεσίες που παρέχονται σε αυτόν.

β) Μη υποκείμενο στον φόρο νομικό πρόσωπο το οποίο διαθέτει αριθμό μητρώου ΦΠΑ θεωρείται ως υποκείμενος στον φόρο.

γ) Για την εφαρμογή της παραγράφου 6:

αα) Ως «ενδοκοινοτική μεταφορά αγαθών» νοείται κάθε μεταφορά αγαθών της οποίας ο τόπος αναχώρησης και ο τόπος άφιξης βρίσκονται στα εδάφη δύο διαφορετικών κρατών - μελών.

ββ) Ως «τόπος αναχώρησης ενδοκοινοτικής μεταφοράς αγαθών» νοείται ο τόπος όπου αρχίζει πραγματικά η μεταφορά των αγαθών, χωρίς να λαμβάνονται υπόψη οι διαδρομές που πραγματοποιούνται προς τον τόπο όπου βρίσκονται τα αγαθά, και ως «τόπος άφιξης ενδοκοινοτικής μεταφοράς αγαθών» νοείται ο τόπος όπου περατώνεται πραγματικά η μεταφορά των αγαθών.

δ) Για την εφαρμογή της παραγράφου 10:

αα) Ως «τμήμα μεταφοράς επιβατών που διενεργείται εντός της Κοινότητας» νοείται το τμήμα της μεταφοράς που πραγματοποιείται,

χωρίς ενδιάμεση στάση εκτός της Κοινότητας, μεταξύ του σημείου αναχώρησης και του σημείου άφιξης της μεταφοράς επιβατών.

ββ) Ως «σημείο αναχώρησης της μεταφοράς επιβατών» νοείται το πρώτο προγραμματισμένο σημείο επιβίβασης επιβατών εντός της Κοινότητας, ενδεχομένως μετά από ενδιάμεση στάση εκτός της Κοινότητας και ως «σημείο άφιξης της μεταφοράς επιβατών» νοείται το τελευταίο προγραμματισμένο σημείο αποβίβασης εντός της Κοινότητας επιβατών που έχουν επιβιβασθεί εντός της Κοινότητας, ενδεχομένως πριν από ενδιάμεση στάση εκτός της Κοινότητας. Εάν πρόκειται για μεταφορά με επιστροφή, η διαδρομή της επιστροφής θεωρείται ως αυτοτελής μεταφορά.

ε) Για την εφαρμογή της παραγράφου 12, ως «βραχυχρόνια μίσθωση» νοείται η συνεχής κατοχή ή χρήση μεταφορικού μέσου για διάστημα που δεν υπερβαίνει τις τριάντα ημέρες, ενώ, όσον αφορά τα πλωτά μέσα, η συνεχής κατοχή ή χρήση για διάστημα που δεν υπερβαίνει τις ενενήντα ημέρες.

2. Γενικοί κανόνες

Με την επιφύλαξη των επόμενων παραγράφων:

α) Ο τόπος παροχής υπηρεσιών προς υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο, που ενεργεί με την ιδιότητα αυτή, είναι ο τόπος όπου το εν λόγω πρόσωπο έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας.

Ωστόσο, εάν οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται σε μόνιμη εγκατάσταση του υποκείμενου στον φόρο προσώπου που βρίσκεται σε τόπο διαφορετικό από τον τόπο όπου έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας, ως τόπος παροχής των υπηρεσιών αυτών θεωρείται ο τόπος όπου βρίσκεται η μόνιμη εγκατάστασή του.

Ελλείπει τέτοιας έδρας ή μόνιμης εγκατάστασης, ως τόπος παροχής υπηρεσιών θεωρείται ο τόπος της μόνιμης κατοικίας ή της συνήθους διαμονής του υποκείμενου στον φόρο στον οποίο παρέχονται οι υπηρεσίες **[δηλαδή τόπος φορολογίας = η χώρα του λήπτη]**.

β) Ο τόπος παροχής υπηρεσιών προς μη υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο είναι ο τόπος της έδρας της οικονομικής δραστηριότητας του παρέχοντος τις υπηρεσίες.

Ωστόσο, εάν οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται από μόνιμη εγκατάσταση του παρέχοντος που βρίσκεται σε τόπο διαφορετικό από τον τόπο της έδρας της οικονομικής του δραστηριότητας, ως τόπος παροχής των υπηρεσιών αυτών θεωρείται ο τόπος όπου βρίσκεται η μόνιμη αυτή εγκατάσταση.

Ελλείψει τέτοιας έδρας ή μόνιμης εγκατάστασης, ως τόπος παροχής υπηρεσιών θεωρείται ο τόπος της μόνιμης κατοικίας ή της συνήθους διαμονής του παρέχοντος **[δηλαδή τόπος φορολογίας = η χώρα του παρέχοντος την υπηρεσία]**.

Ειδικό κανόνες του τόπου φορολογίας

για συγκεκριμένες υπηρεσίες

§ 3. Παροχή υπηρεσιών από μεσάζοντες προς μη υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα

Ο τόπος παροχής υπηρεσιών που πραγματοποιούνται από πρόσωπα που μεσολαβούν, ενεργώντας στο όνομα και για λογαριασμό άλλων προσώπων, στην περίπτωση που ο λήπτης των υπηρεσιών αυτών είναι μη υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο:

- α)** Είναι το εσωτερικό της χώρας, εφόσον ο τόπος πραγματοποίησης της πράξης την οποία αφορά η μεσολάβηση είναι το εσωτερικό της χώρας, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο.
- β)** Δεν είναι το εσωτερικό της χώρας, εφόσον ο τόπος πραγματοποίησης της πράξης την οποία αφορά η μεσολάβηση δεν είναι το εσωτερικό της χώρας, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο.

§ 4. Παροχή υπηρεσιών σχετικών με ακίνητα

Ο τόπος παροχής υπηρεσιών σχετικών με ακίνητα, περιλαμβανομένων των υπηρεσιών εμπειρογνωμόνων και κτηματομεσιτών, της παροχής καταλύματος στον ξενοδοχειακό τομέα ή σε τομείς παρεμφερούς χαρακτήρα, όπως σε κατασκήνωσεις διακοπών ή σε τοποθεσίες που έχουν διαμορφωθεί για να χρησιμοποιηθούν ως κατασκήνωση, της παροχής του δικαιώματος χρήσης ακινήτου και της παροχής υπηρεσιών για την προετοιμασία και συντονισμό κατασκευαστικών εργασιών, όπως οι υπηρεσίες αρχιτεκτόνων ή επιχειρήσεων επίβλεψης:

- α) Είναι το εσωτερικό της χώρας, εφόσον αφορούν ακίνητο το οποίο βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας.
- β) Δεν είναι το εσωτερικό της χώρας, εφόσον αφορούν ακίνητο το οποίο δεν βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας.

Επομένως, οι υπηρεσίες που αφορούν ακίνητα φορολογούνται στον τόπο όπου υλικά παρέχονται οι υπηρεσίες αυτές – δηλαδή στη χώρα όπου βρίσκεται το ακίνητο- ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης του παρέχοντος τις υπηρεσίες αυτές και ανεξάρτητα από την ιδιότητα του λήπτη των υπηρεσιών (υποκείμενος ή μη υποκείμενος)

§ 5. Παροχή υπηρεσιών μεταφοράς επιβατών

Ο τόπος παροχής υπηρεσιών μεταφοράς επιβατών:

- α) Είναι το εσωτερικό της χώρας, κατά το μέρος της διαδρομής που πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας.
- β) Δεν είναι το εσωτερικό της χώρας, κατά το μέρος της διαδρομής που πραγματοποιείται εκτός του εσωτερικού της χώρας.

Σημείωση: Αεροπορικές και θαλάσσιες μεταφορές προσώπων

Οι διεθνείς ή ενδοκοινοτικές αεροπορικές και θαλάσσιες μεταφορές προσώπων, απαλλάσσονται από το φόρο κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 27 του ν. 2859/2000.

Συνεπώς, η διάταξη αυτή (§ 5) έχει εφαρμογή στις διεθνείς οδικές μεταφορές προσώπων καθώς και στις οδικές ενδοκοινοτικές μεταφορές προσώπων, για τις οποίες φορολογείται στην Ελλάδα μόνον το τμήμα της αμοιβής που αναλογεί στα διανυόμενα χιλιόμετρα στο εσωτερικό της χώρας σε σχέση με το σύνολο των χιλιομέτρων της όλης διαδρομής.

§ 6. Παροχή υπηρεσιών μεταφοράς αγαθών προς μη υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα

- i) Ο τόπος παροχής υπηρεσιών μεταφοράς αγαθών προς μη υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο, **εκτός** της ενδοκοινοτικής μεταφοράς αγαθών:
 - α) Είναι το εσωτερικό της χώρας, κατά το μέρος της διαδρομής που πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας.
 - β) Δεν είναι το εσωτερικό της χώρας, κατά το μέρος της διαδρομής που πραγματοποιείται εκτός του εσωτερικού της χώρας.

- ii) Ο τόπος παροχής υπηρεσιών **ενδοκοινοτικής μεταφοράς αγαθών** προς μη υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο:
 - α) Είναι το εσωτερικό της χώρας, εφόσον ο τόπος αναχώρησης βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας.
 - β) Δεν είναι το εσωτερικό της χώρας, εφόσον ο τόπος αναχώρησης βρίσκεται εκτός του εσωτερικού της χώρας.

§ 7. Υπηρεσίες παρεπόμενες της μεταφοράς προς μη υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα

Ο τόπος παροχής παρεπόμενων της μεταφοράς υπηρεσιών προς μη υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα, όπως η φόρτωση, εκφόρτωση και διευθέτηση των μεταφερόμενων ειδών και παρόμοιες δραστηριότητες:

α) Είναι το εσωτερικό της χώρας, εφόσον οι υπηρεσίες αυτές εκτελούνται πράγματι στο εσωτερικό της χώρας.

β) Δεν είναι το εσωτερικό της χώρας, εφόσον οι υπηρεσίες αυτές εκτελούνται πράγματι εκτός του εσωτερικού της χώρας.

§ 8. Παροχή πολιτιστικών, καλλιτεχνικών, αθλητικών, επιστημονικών, εκπαιδευτικών, ψυχαγωγικών και παρόμοιων υπηρεσιών

Ο τόπος παροχής υπηρεσιών οι οποίες αφορούν πολιτιστικές, καλλιτεχνικές, αθλητικές, επιστημονικές, εκπαιδευτικές, ψυχαγωγικές ή παρόμοιες δραστηριότητες, όπως εμπορικές και άλλες εκθέσεις, περιλαμβανομένων των υπηρεσιών των διοργανωτών τέτοιων δραστηριοτήτων, καθώς και της παροχής παρεπόμενων προς τις υπηρεσίες αυτές υπηρεσιών:

α) Είναι το εσωτερικό της χώρας, εφόσον οι εκδηλώσεις αυτές πραγματοποιούνται στο εσωτερικό της χώρας.

β) Δεν είναι το εσωτερικό της χώρας, εφόσον οι εκδηλώσεις αυτές πραγματοποιούνται εκτός του εσωτερικού της χώρας.

§ 9. Πραγματογνωμοσύνες ή εργασίες που αφορούν κινητά ενσώματα αγαθά προς μη υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα.

Ο τόπος παροχής υπηρεσιών με αντικείμενο πραγματογνωμοσύνες ή εργασίες που αφορούν κινητά ενσώματα αγαθά και παρέχονται προς μη υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα:

- α) Είναι το εσωτερικό της χώρας, εφόσον οι υπηρεσίες αυτές εκτελούνται πράγματι στο εσωτερικό της χώρας.
- β) Δεν είναι το εσωτερικό της χώρας, εφόσον οι υπηρεσίες αυτές εκτελούνται πράγματι εκτός του εσωτερικού της χώρας.

§ 10. Παροχή υπηρεσιών εστιατορίου και εστίασης.

Ο τύπος παροχής υπηρεσιών εστιατορίου και εστίασης (catering), εκτός από αυτές που πράγματι εκτελούνται επί πλοίων, αεροπλάνων ή τρένων κατά τη διάρκεια τμήματος μεταφοράς επιβατών που διενεργείται εντός της Κοινότητας:

- α) Είναι το εσωτερικό της χώρας, εφόσον οι υπηρεσίες αυτές εκτελούνται πράγματι στο εσωτερικό της χώρας.
- β) Δεν είναι το εσωτερικό της χώρας, εφόσον οι υπηρεσίες αυτές εκτελούνται πράγματι εκτός του εσωτερικού της χώρας.

§ 11. Παροχή υπηρεσιών εστιατορίου και εστίασης επί μεταφορικού μέσου κατά τη διάρκεια ενδοκοινοτικού ταξιδιού

Ο τύπος παροχής υπηρεσιών εστιατορίου και εστίασης (catering), που πράγματι εκτελούνται επί πλοίων, αεροπλάνων ή τρένων κατά τη διάρκεια τμήματος μεταφοράς επιβατών που διενεργείται εντός της Κοινότητας:

- α) Είναι το εσωτερικό της χώρας, εφόσον το σημείο αναχώρησης της μεταφοράς βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας.
- β) Δεν είναι το εσωτερικό της χώρας, εφόσον το σημείο αναχώρησης της μεταφοράς βρίσκεται εκτός του εσωτερικού της χώρας.

§ 12. Μίσθωση μεταφορικών μέσων

Ο τόπος βραχυχρόνιας μίσθωσης μεταφορικού μέσου:

- α) Είναι το εσωτερικό της χώρας, εφόσον το μεταφορικό μέσο τίθεται πράγματι στη διάθεση του πελάτη στο εσωτερικό της χώρας.
- β) Δεν είναι το εσωτερικό της χώρας, εφόσον το μεταφορικό μέσο τίθεται πράγματι στη διάθεση του πελάτη εκτός του εσωτερικού της χώρας.

§ 13. Παροχή ηλεκτρονικών υπηρεσιών σε μη υποκείμενους στον φόρο

Ο τόπος παροχής υπηρεσιών που παρέχονται με ηλεκτρονικό τρόπο και ιδίως αυτών που προβλέπονται στο Παράρτημα VII, προς μη υποκείμενο στον φόρο:

- α) Είναι το εσωτερικό της χώρας, εφόσον ο λήπτης μη υποκείμενος στον φόρο είναι εγκατεστημένος ή έχει τη μόνιμη κατοικία ή τη συνήθη διαμονή του στο εσωτερικό της χώρας και ο παρέχων έχει την έδρα της επιχείρησής του εκτός της Κοινότητας ή διαθέτει μόνιμη εγκατάσταση εκτός της Κοινότητας από την οποία παρέχεται η υπηρεσία ή, ελλείψει τέτοιας έδρας ή μόνιμης εγκατάστασης, έχει τη μόνιμη κατοικία ή τη συνήθη διαμονή του εκτός της Κοινότητας.
- β) Δεν είναι το εσωτερικό της χώρας, εφόσον ο λήπτης μη υποκείμενος στον φόρο είναι εγκατεστημένος ή έχει τη μόνιμη κατοικία ή τη συνήθη διαμονή του εκτός της Κοινότητας και ο παρέχων έχει την έδρα της επιχείρησής του στο εσωτερικό της χώρας ή διαθέτει μόνιμη εγκατάσταση στο εσωτερικό της χώρας από την οποία παρέχεται η υπηρεσία ή, ελλείψει τέτοιας έδρας ή μόνιμης εγκατάστασης, έχει τη μόνιμη κατοικία ή τη συνήθη διαμονή στο εσωτερικό της χώρας.

Το γεγονός ότι ο παρέχων την υπηρεσία και ο λήπτης επικοινωνούν μέσω του ηλεκτρονικού ταχυδρομείου δεν σημαίνει υποχρεωτικά ότι πρόκειται για υπηρεσία παρεχόμενη ηλεκτρονικά.

§ 14. Τόπος παροχής ορισμένων υπηρεσιών που παρέχονται προς μη υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα εγκατεστημένα εκτός Κοινότητας

Ο τόπος παροχής των κατωτέρω υπηρεσιών δεν είναι το εσωτερικό της χώρας στην περίπτωση που παρέχονται από υποκείμενο στον φόρο που έχει την έδρα της επιχείρησής του στο εσωτερικό της χώρας ή διαθέτει μόνιμη εγκατάσταση στο εσωτερικό της χώρας από την οποία παρέχεται η υπηρεσία ή, ελλείψει τέτοιας έδρας ή μόνιμης εγκατάστασης, έχει τη μόνιμη κατοικία ή τη συνήθη διαμονή του στο εσωτερικό της χώρας και ο λήπτης είναι μη υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο ο οποίος είναι εγκατεστημένος ή έχει τη μόνιμη κατοικία ή τη συνήθη διαμονή του εκτός Κοινότητας:

- α) μεταβίβαση και παραχώρηση δικαιωμάτων πνευματικής ιδιοκτησίας, δικαιωμάτων εκ διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας, αδειών εκμετάλλευσης, βιομηχανικών και εμπορικών σημάτων και άλλων παρόμοιων δικαιωμάτων,
- β) διαφημιστικές υπηρεσίες,
- γ) παροχή υπηρεσιών από συμβούλους, μηχανικούς, γραφεία μελετών, δικηγόρους, λογιστές και άλλες παρόμοιες υπηρεσίες, καθώς και επεξεργασία δεδομένων και παροχή πληροφοριών,
- δ) ανάληψη υποχρέωσης για μη άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας, εν όλω ή εν μέρει, ή δικαιώματος προβλεπόμενου στο παρόν άρθρο,
- ε) τραπεζικές, χρηματοοικονομικές και ασφαλιστικές εργασίες, συμπεριλαμβανομένων των εργασιών αντασφάλισης, με εξαίρεση τη μίσθωση χρηματοθυρίδων,
- στ) διάθεση προσωπικού,
- ζ) μίσθωση ενσώματων κινητών αγαθών, με εξαίρεση όλα τα μεταφορικά μέσα,
- η) παροχή πρόσβασης στα συστήματα διανομής φυσικού αερίου και ηλεκτρικής ενέργειας, καθώς και μεταφοράς ή διοχέτευσης μέσω των

συστημάτων αυτών και παροχή άλλων υπηρεσιών που συνδέονται άμεσα με αυτές,

- θ) τηλεπικοινωνιακές υπηρεσίες,
- ι) ραδιοφωνικές και τηλεοπτικές υπηρεσίες.

§ 15. Τόπος παροχής το εσωτερικό της χώρας ορισμένων υπηρεσιών για την αποφυγή στρεβλώσεων του ανταγωνισμού

Με σκοπό την αποφυγή στρεβλώσεων του ανταγωνισμού, για τις υπηρεσίες για τις οποίες ο τόπος παροχής είναι εκτός Κοινότητας σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 2, 12 και 14, ο τόπος είναι το εσωτερικό της χώρας, στην περίπτωση που η χρήση και εκμετάλλευση των υπηρεσιών αυτών πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας.

§ 16. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών ορίζονται τα κριτήρια, με βάση τα οποία θεωρείται ότι για τις υπηρεσίες που καλύπτονται από την παράγραφο 15 η χρήση και εκμετάλλευση πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας και ρυθμίζεται κάθε διαδικαστικό θέμα και λεπτομέρεια για την εφαρμογή του άρθρου αυτού.

ΕΔΥΟ: Α. Π: 1101096/8060/700/Β0014 /ΠΟΛ1136/21.10.2009 ΘΕΜΑ:
«Κοινοποίηση διατάξεων του νόμου 3763/2009, για θέματα Φ.Π.Α.»

Με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν. 3763/2009 (ΦΕΚ 80 τ. Α' / 27.5.2009), ενσωματώθηκαν στο εσωτερικό δίκαιο οι διατάξεις του άρθρου 2 της Οδηγίας 2008/8/ΕΚ και οι βασικότερες διατάξεις της Οδηγίας 2009/9/ΕΚ σχετικά με τον προσδιορισμό του τόπου φορολόγησης της παροχής υπηρεσιών, τις υποχρεώσεις των υποκειμένων στο φόρο που εμπλέκονται σε ενδοκοινοτικές συναλλαγές υπηρεσιών για υποβολή ανακεφαλαιωτικών πινάκων και τη νέα διαδικασία επιστροφής του φόρου σε υποκείμενους στο φόρο εγκατεστημένους σε άλλα κράτη μέλη.

Οι ανωτέρω διατάξεις εφαρμόζονται από 1.1.2010 και θα ακολουθήσει νέα εγκύκλιος, με την οποία θα δοθούν αναλυτικές διευκρινίσεις και οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους.

Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού τροποποιούνται ή συμπληρώνονται αναλόγως οι διατάξεις των παρακάτω άρθρων του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000):

1. Άρθρο 14 – Τόπος παροχής υπηρεσιών

Το άρθρο 14 του Κώδικα ΦΠΑ αναμορφώνεται στο σύνολό του και τίθενται κατ' αρχήν οι γενικοί κανόνες και στη συνέχεια οι εξαιρέσεις από τους γενικούς κανόνες για κάθε συγκεκριμένη κατηγορία υπηρεσιών

Κατά γενικό κανόνα, οι υπηρεσίες που παρέχονται προς λήπτες υποκείμενους στο φόρο, φορολογούνται στον τόπο εγκατάστασης του λήπτη, ανεξάρτητα εάν αυτός είναι εγκατεστημένος εντός ή εκτός Κοινότητας και ανεξάρτητα επίσης από τον τόπο εγκατάστασης του παρέχοντος. Εξαίρεση από τον κανόνα αυτό ισχύει μόνο για τις υπηρεσίες τις παραγράφου 4 (πράξεις σχετικές με ακίνητα), 5 (μεταφορές προσώπων), 8 (πολιτιστικές κ.λπ. υπηρεσίες), 10 και 11 (υπηρεσίες εστιατορίου και εστίασης) και 12 (βραχυχρόνια μίσθωση μεταφορικών μέσων). Επίσης κατ' εξαίρεση του

γενικού κανόνα, οι υπηρεσίες που κατ' αρχήν φορολογούνται σε τρίτες χώρες, φορολογούνται στην Ελλάδα στην περίπτωση που η χρήση και εκμετάλλευση των υπηρεσιών πραγματοποιείται στην Ελλάδα (παρ. 15).

Όταν ο λήπτης είναι μη υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο, οι υπηρεσίες φορολογούνται, κατά γενικό κανόνα, στον τόπο εγκατάστασης του παρέχοντος, εκτός από τις υπηρεσίες που περιλαμβάνονται στις παραγράφους 3 – 15.

2. Άρθρο 34 – Επιστροφή του φόρου

Αντικαθίστανται οι παράγραφοι 2 έως 7 του άρθρου 34 του Κώδικα ΦΠΑ και προστίθενται οι παράγραφοι 8 έως 11, αναφορικά με την επιστροφή του φόρου, σε υποκείμενους στο φόρο που είναι εγκατεστημένοι σε άλλο κράτος από αυτό στο οποίο έχουν επιβαρυνθεί με φόρο.

Ειδικά για υποκείμενους άλλων κρατών μελών, που δικαιούνται επιστροφής του φόρου από την Ελλάδα, καθιερώνεται νέα διαδικασία επιστροφής, με ηλεκτρονικά μέσα. Για τη διευκόλυνση των υποκειμένων στο φόρο, η αίτηση επιστροφής υποβάλλεται ηλεκτρονικά στο κράτος μέλος εγκατάστασής τους, το οποίο τη διαβιβάζει στη χώρα μας. Όλες οι διαδικασίες αναζήτησης πρόσθετων πληροφοριών, καθώς και η κοινοποίηση της απόφασης επιστροφής, γίνονται με ηλεκτρονικά μέσα.

Κατ' ανάλογο τρόπο οι υποκείμενοι που είναι εγκατεστημένοι στη χώρα μας και δικαιούνται επιστροφής από άλλα κράτη μέλη, υποβάλλουν ηλεκτρονικά την αίτησή τους στη χώρα μας μέσω του TAXISNET, η οποία αποστέλλεται στα άλλα κράτη μέλη, ηλεκτρονικά.

3. Άρθρο 35 – Υπόχρεος στο φόρο

Αντικαθίσταται η παράγραφος 1 του άρθρου 35 του Κώδικα ΦΠΑ και προστίθεται νέα παράγραφος 1.α.

Με την αντικατάσταση της παραγράφου 1, δεν επέρχονται ουσιαστικές τροποποιήσεις, εκτός από την περίπτωση η), σύμφωνα με την οποία ο

εγκατεστημένος στην Ελλάδα υποκείμενος στο φόρο είναι υπόχρεος για την καταβολή του φόρου που οφείλεται κατ' αρχήν από εγκατεστημένο σε άλλο κράτος μέλος υποκείμενο στο φόρο, στην περίπτωση που αυτός δεν έχει λάβει ΑΦΜ/ΦΠΑ στη χώρα μας.

Σημαντική είναι επίσης η διάταξη που τίθεται με την παράγραφο 1.α, με την οποία ορίζεται ότι στην περίπτωση πράξεων που πραγματοποιούνται από αλλοδαπό υποκείμενο στο φόρο, ο υποκείμενος αυτός δεν θεωρείται εγκατεστημένος στην Ελλάδα, ακόμη και στην περίπτωση που διαθέτει μόνιμη εγκατάσταση στη χώρα μας, εάν η εγκατάσταση αυτή δεν παρεμβαίνει καθόλου στη φορολογητέα πράξη.

4. Άρθρο 35.α – Ειδικό καθεστώς για ηλεκτρονικές υπηρεσίες

Η τροποποίηση των περιπτώσεων β' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 35α, του Κώδικα Φ.Π.Α. είναι τεχνικού χαρακτήρα.

5. Άρθρο 36 – Υποχρεώσεις των υποκειμένων στο φόρο

Στο άρθρο αυτό οι ουσιαστικές τροποποιήσεις είναι η προσθήκη των περιπτώσεων δ) και ε) στο πρώτο εδάφιο της παραγράφου 1 και η προσθήκη των παραγράφων 5.α και 5.β.

Με τις διατάξεις αυτές καθιερώνεται σύστημα ανταλλαγής πληροφοριών μεταξύ των κρατών μελών για τις ενδοκοινοτικές παροχές υπηρεσιών, που φορολογούνται στον τόπο εγκατάστασης του λήπτη, κατ' ανάλογο τρόπο που ισχύει και για τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές αγαθών.

Συγκεκριμένα προβλέπεται υποχρέωση εγγραφής στο μητρώο VIES των επιχειρήσεων που πραγματοποιούν ή λαμβάνουν ενδοκοινοτικές παροχές υπηρεσιών, καθώς και υποβολής ανακεφαλαιωτικών πινάκων για τις ενδοκοινοτικές αυτές παροχές υπηρεσιών (παροχή και λήψη). Σημειώνεται ότι για την ανταλλαγή αυτή των πληροφοριών έχουν εκδοθεί ήδη η ΑΥΟΟ ΠΟΛ.1127/25.9.2009 και η εγκύκλιος 1091531/7453/1653/Δ0014/25.9.09.

6. Νέο Παράρτημα VII

Προστίθεται νέο Παράρτημα VII στον Κώδικα ΦΠΑ, σχετικά με ενδεικτικό κατάλογο ηλεκτρονικά παρεχόμενων υπηρεσιών, προκειμένου για την εφαρμογή της παραγράφου 13 του άρθρου 14. Πρόκειται για διάταξη που ισχύει ήδη.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ – ΕΦΑΡΜΟΓΕΣ

ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΟΝ ΤΟΠΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΤΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ

Δεδομένου ότι το πεδίο των υπηρεσιών είναι μεγάλο, τα παρακάτω παραδείγματα είναι ενδεικτικά και αφορούν τις συνηθέστερες περιπτώσεις.

ΓΕΝΙΚΟΙ ΚΑΝΟΝΕΣ

A. Υπηρεσίες που φορολογούνται στη χώρα του λήπτη των υπηρεσιών:

Κάθε υπηρεσία που τιμολογείται προς:

- ▶ πρόσωπο υποκείμενο στο φόρο (διαθέτει ΑΦΜ/ΦΠΑ) σε άλλο κράτος μέλος
- ▶ πρόσωπο υποκείμενο (επιχείρηση) σε Τρίτη χώρα

B. Υπηρεσίες που φορολογούνται στη χώρα του παρέχοντος υπηρεσίες:

Κάθε υπηρεσία που τιμολογείται σε πρόσωπο μη υποκείμενο είτε εντός είτε εκτός Κοινότητας

ΕΞΑΙΡΕΣΕΙΣ

Οι εξαιρέσεις αφορούν μόνον τις συγκεκριμένες υπηρεσίες των παραγράφων:

- ▶ § 4 (πράξεις σχετικές με ακίνητα) → φορολογία στη χώρα όπου βρίσκεται το ακίνητο, ανεξάρτητα αν ο λήπτης των υπηρεσιών είναι πρόσωπο υποκείμενο ή μη υποκείμενο στο φόρο
- ▶ 5 (μεταφορές προσώπων) → φορολογία στην Ελλάδα κατά το μέρος της διαδρομής που εκτελείται στην Ελλάδα

- φορολογία εκτός Ελλάδος κατά το μέρος της διαδρομής που εκτελείται εκτός Ελλάδος
- Θαλάσσια και αεροπορική μεταφορά προσώπων από το εξωτερικό προς την Ελλάδα και αντίστροφα απαλλάσσεται (άρθρο 27 § 1-ι)

- ▶ 8 (πολιτιστικές κ.λπ. υπηρεσίες) → φορολογούνται στη χώρα όπου παρέχονται ανεξάρτητα από την ιδιότητα του λήπτη
- ▶ 10 και 11 (υπηρεσίες εστιατορίου και εστίασης) → φορολογούνται στη χώρα όπου παρέχονται ανεξάρτητα από την ιδιότητα του λήπτη
- ▶ 12 (βραχυχρόνια μίσθωση μεταφορικών μέσων) → φορολογούνται στη χώρα όπου χρησιμοποιείται το μεταφορικό μέσο

Υπηρεσίες σε ακίνητα

- ▶ Υπηρεσίες συναφείς με ακίνητα φορολογούνται στην χώρα όπου βρίσκεται το ακίνητο. Π.χ., τεχνική επιχείρηση αναλαμβάνει την υλοποίηση ενός τεχνικού έργου στη Βουλγαρία. Η αμοιβή της τεχνικής επιχείρησης φορολογείται στην Βουλγαρία. Στην περίπτωση αυτή η ελληνική επιχείρηση θα υπάγεται στις υποχρεώσεις που προβλέπονται από τη Νομοθεσία της Βουλγαρίας.

Υπηρεσίες μεταφοράς αγαθών

- ▶ Ελληνική μεταφορική επιχείρηση μεταφέρει αγαθά για λογαριασμό ελληνικής επιχείρησης από τη Θεσσαλονίκη στην Ελβετία. Η μεταφορά αυτή φορολογείται στην Ελλάδα (συναλλαγή μεταξύ ελληνικών επιχειρήσεων). Σημειώνεται ότι για την απαλλαγή από το ΦΠΑ της μεταφοράς αυτής θα πρέπει ο λήπτης της υπηρεσίας να προσκομίσει στον μεταφορέα του το ειδικό απαλλακτικό σύμφωνα με την ΑΥΟ: ΠΟΛ. 1262/93.
- ▶ Ελληνική μεταφορική επιχείρηση αναλαμβάνει να μεταφέρει δέμα με βιβλία ενός φοιτητή από την Αθήνα στο Μόναχο. Η μεταφορά αυτή, ενδοκοινοτική

μεταφορά, φορολογείται στην Ελλάδα, δηλαδή, στον τόπο αναχώρησης, καθόσον ο λήπτης είναι πρόσωπο μη υποκείμενο στο φόρο (φοιτητής).

- ▶ Ελληνική μεταφορική επιχείρηση αναλαμβάνει τη μεταφορά εμπορευμάτων από την Ελλάδα στο Βέλγιο και χρεώνει ελληνική εξαγωγική επιχείρηση. Η μεταφορά αυτή φορολογείται στην Ελλάδα (συναλλαγή μεταξύ ελληνικών επιχειρήσεων).

Στην περίπτωση που η μεταφορική χρέωνε τα μεταφορικά στον αγοραστή των αγαθών στο Βέλγιο και με την προϋπόθεση ότι αυτός είναι πρόσωπο υποκείμενο στο φόρο, η μεταφορά αυτή θα υπαγόταν σε ΦΠΑ στο Βέλγιο, στη χώρα του λήπτη που είναι υποκείμενος στο φόρο.

Υπηρεσίες πολιτιστικές, καλλιτεχνικές, αθλητικές, επιστημονικές, εκπαιδευτικές, ψυχαγωγικές, κλπ.

- ▶ Καλλιτεχνική εκδήλωση πραγματοποιείται στην Αθήνα, από μουσικό συγκρότημα της Γερμανίας. Το έσοδο από την εκδήλωση αυτή φορολογείται στην Ελλάδα, δηλαδή στον τόπο όπου πραγματοποιήθηκε η εκδήλωση.

Υπηρεσίες σε ενσώματα κινητά αγαθά σε μη υποκείμενο στο φόρο

- ▶ Γαλλική επιχείρηση αναλαμβάνει να επισκευάσει μία ηλεκτρική συσκευή ενός ιδιώτη που είναι εγκατεστημένος στην Ελλάδα. Η υπηρεσία αυτή φορολογείται στην Γαλλία, στον τόπο όπου εκτελέστηκαν οι υπηρεσίες της επισκευής, καθόσον, ο λήπτης είναι μη υποκείμενος στο φόρο.
- ▶ Αντίθετα, ελληνική επιχείρηση αναλαμβάνει να μεταποιήσει πρώτες ύλες που της απέστειλε ιταλική επιχείρηση από τη Ρώμη. Η αμοιβή της ελληνικής επιχείρησης για τις υπηρεσίες μεταποίησης που παρέχει προς την ιταλική επιχείρηση που είναι υποκείμενη στο φόρο, φορολογείται στην Ιταλία, χώρα του υποκείμενου λήπτη των υπηρεσιών (εφαρμογή του γενικού κανόνα).

Υπηρεσίες μεσολάβησης

- ▶ Μεσολαβητής εγκατεστημένος στη Γαλλία μεσολαβεί στην εύρεση πελατείας για λογαριασμό μιας ελληνικής εξαγωγικής επιχείρησης προκειμένου η τελευταία να πραγματοποιήσει πωλήσεις προς πελάτες στη Γαλλία. Η συναλλαγή αυτή φορολογείται στην Ελλάδα και υπόχρεος στην απόδοση του ΦΠΑ είναι η ελληνική επιχείρηση.

Ηλεκτρονικές υπηρεσίες

- ▶ Ελληνική επιχείρηση παρέχει υπηρεσίες αναβάθμισης του λογισμικού επιχείρησης του εξωτερικού. Η αναβάθμιση γίνεται αυτόματα ηλεκτρονικά με χρήση του διαδικτύου και ως ηλεκτρονική υπηρεσία φορολογείται στη χώρα του λήπτη. Επομένως, η ελληνική επιχείρηση τιμολογεί τις υπηρεσίες της χωρίς να υπολογίζει ΦΠΑ.

ΕΔΥΟ: 1115698/7748/1059/0014/Πολ. 1144/29.12.2003

Θέμα: Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 3, 4, 5, 6 και 7 του Ν 3193/ 2003 (ΦΕΚ Α΄ 266/20.11.2003) - Ηλεκτρονικές υπηρεσίες

ΓΕΝΙΚΑ

Με τις παραπάνω διατάξεις μεταφέρθηκαν στο εσωτερικό μας δίκαιο, οι διατάξεις της οδηγίας 2002/38/ΕΚ της 7ης Μαΐου 2002 (L128/41) με τις οποίες τροποποιείται η οδηγία 77/388/ΕΟΚ όσον αφορά το σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας που εφαρμόζεται στις ραδιοφωνικές και τηλεοπτικές υπηρεσίες και σε ορισμένες υπηρεσίες που παρέχονται ηλεκτρονικά.

Με την οδηγία αυτή:

- τροποποιούνται οι κανόνες που ορίζουν τον τόπο φορολογίας των ραδιοφωνικών και τηλεοπτικών υπηρεσιών και ορισμένων υπηρεσιών που παρέχονται ηλεκτρονικά.
- καθιερώνεται ειδικό καθεστώς για υποκειμένους που δεν είναι εγκατεστημένοι σε κράτος μέλος της Κοινότητας και παρέχουν ηλεκτρονικές υπηρεσίες σε μη υποκείμενο στο φόρο εντός της Κοινότητας.
- επίσης δίνεται η ευχέρεια, στα κράτη μέλη να επιτρέπουν ή να απαιτούν την υποβολή ορισμένων δηλώσεων ΦΠΑ με ηλεκτρονικά μέσα.

Οι παραπάνω ρυθμίσεις εφαρμόζονται από 1.7.2003. Ειδικότερα όμως, οι κανόνες που αφορούν τον τόπο φορολογίας των ραδιοτηλεοπτικών και ηλεκτρονικών υπηρεσιών καθώς και την καθιέρωση ειδικού καθεστώτος πριν την παρέλευση τριετίας από την έναρξη εφαρμογής τους θα επανεξεταστούν από το Συμβούλιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

ΕΙΔΙΚΑ

Με τις διατάξεις του άρθρου 3 του κοινοποιούμενου νόμου στην παρ. 3 του άρθρου 14 του κώδικα ΦΠΑ, προστίθενται δύο νέες περιπτώσεις :

- ι. ραδιοφωνικές και τηλεοπτικές υπηρεσίες
- ια. υπηρεσίες που παρέχονται ηλεκτρονικά

Με τη διάταξη αυτή τροποποιείται ο τύπος φορολογίας των ραδιοφωνικών και τηλεοπτικών υπηρεσιών και ορισμένων υπηρεσιών που παρέχονται ηλεκτρονικά σε περίπτωση που ο παρέχων και ο λήπτης των υπηρεσιών αυτών είναι εγκατεστημένοι σε διαφορετικά κράτη.

Αναλυτικότερα σύμφωνα με τις συνδυασμένες διατάξεις των παρ. 1, 3 περ. ι' και ια' και 5 περ. η' του άρθρου 14, οι ραδιοφωνικές και τηλεοπτικές υπηρεσίες και ορισμένες υπηρεσίες που παρέχονται ηλεκτρονικά:

Μεταξύ Ελλάδας και άλλου κράτους μέλους της Κοινότητας

α. φορολογούνται στην Ελλάδα όταν:

- παρέχονται από εγκατεστημένο σε άλλο κράτος μέλος σε λήπτη υποκείμενο στο φόρο εγκατεστημένο στην Ελλάδα.
- παρέχονται από υποκείμενο στο φόρο εγκατεστημένο στην Ελλάδα σε λήπτη μη υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο εγκατεστημένο σε άλλο κράτος μέλος

β. δε φορολογούνται στην Ελλάδα όταν:

- παρέχονται από υποκείμενο στο, φόρο εγκατεστημένο στην Ελλάδα σε λήπτη υποκείμενο στο φόρο σε άλλο κράτος μέλος
- παρέχονται από υποκείμενο στο φόρο εγκατεστημένο σε άλλο κράτος μέλος σε μη υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα εγκατεστημένο στην Ελλάδα.

Μεταξύ Ελλάδας και τρίτης χώρας

α. φορολογούνται στην Ελλάδα όταν:

— παρέχονται από υποκείμενο εγκατεστημένο σε τρίτη χώρα σε οποιοδήποτε λήπτη (υποκείμενο ή μη) εγκατεστημένο στην Ελλάδα

β. δε φορολογούνται στην Ελλάδα όταν:

— παρέχονται από υποκείμενο στο φόρο εγκατεστημένο στην Ελλάδα προς οποιοδήποτε λήπτη εγκατεστημένο σε τρίτη χώρα.

Ραδιοφωνικές και τηλεοπτικές υπηρεσίες

Ως ραδιοφωνικές και τηλεοπτικές υπηρεσίες θεωρούνται τα ραδιοτηλεοπτικά προγράμματα τα οποία εκπέμπονται μέσω καλωδίου, κεραίας ή δορυφόρου.

Η μετάδοση τηλεοπτικού και ραδιοφωνικού προγράμματος από ραδιοτηλεοπτικό δίκτυο ενσύρματο ή ασύρματο με παράλληλη μετάδοση του προγράμματος μέσω internet ή παρόμοιου ηλεκτρονικού δικτύου αποτελεί ραδιοτηλεοπτική υπηρεσία.

Επίσης, η συνδρομή για δορυφορική ή καλωδιακή τηλεόραση εμπίπτει στην έννοια των ραδιοτηλεοπτικών υπηρεσιών.

Ηλεκτρονικά παρεχόμενες υπηρεσίες

Για την εφαρμογή της διάταξης της περ. ια΄ της παρ. 3 του άρθρου 14 ως υπηρεσίες που παρέχονται ηλεκτρονικά θεωρούνται:

1. Η δημιουργία και η φιλοξενία ιστοσελίδων, η εξ αποστάσεως συντήρηση προγραμμάτων και εξοπλισμού
2. Η παροχή λογισμικού και η ενημέρωσή του
3. Η παροχή εικόνων, κειμένων, πληροφοριών και η διάθεση βάσεων δεδομένων

4. Η παροχή μουσικής, ταινιών και παιχνιδιών, συμπεριλαμβανομένων και κάθε είδους τυχερών παιχνιδιών, πολιτικών, πολιτιστικών, καλλιτεχνικών, αθλητικών, επιστημονικών ή ψυχαγωγικών εκπομπών ή εκδηλώσεων
5. Η παροχή διδασκαλίας εξ αποστάσεως

Η παραπάνω αναφορά των ηλεκτρονικών υπηρεσιών **δεν είναι περιοριστική αλλά ενδεικτική** και δεν αποκλείει και άλλες υπηρεσίες από το να θεωρηθούν ηλεκτρονικές, εφόσον πληρούν τις προϋποθέσεις που αναλύονται παρακάτω.

Αναλυτικότερα ως υπηρεσίες που παρέχονται ηλεκτρονικά θεωρούνται οι υπηρεσίες οι οποίες:

- κατ' αρχήν παρέχονται μέσω του internet ή ηλεκτρονικού δικτύου (για παράδειγμα, υπηρεσίες των οποίων η παροχή εξαρτάται από το internet ή παρόμοιο δίκτυο) και
- η φύση των υπηρεσιών είναι τέτοια, έτσι ώστε η παροχή τους να εξαρτάται σε μεγάλο βαθμό από την τεχνολογία της πληροφορικής (δηλαδή, οι υπηρεσίες πρέπει να είναι αυτοματοποιημένες σε μεγάλο βαθμό, να απαιτούν ελάχιστη ανθρώπινη παρέμβαση και να είναι αδύνατον να πραγματοποιηθούν χωρίς την τεχνολογία της πληροφορικής).

Επομένως με βάση τα παραπάνω, ως ηλεκτρονικά παρεχόμενες υπηρεσίες θεωρούνται οι υπηρεσίες που περιλαμβάνονται στις παρακάτω κατηγορίες:

- ψηφιακά προϊόντα, όπως λογισμικό ή αναβαθμίσεις του λογισμικού
- υπηρεσίες οι οποίες παρέχονται με σκοπό την υποστήριξη της παρουσίας προσώπων ή επιχειρήσεων σε ηλεκτρονικό δίκτυο, όπως ο ιστότοπος ή η ιστοσελίδα
- υπηρεσίες που παράγονται αυτόματα από ηλεκτρονικό υπολογιστή μέσω του internet ή ηλεκτρονικού δικτύου, σε απάντηση συγκεκριμένων δεδομένων τα οποία εισάγονται από τον πελάτη,

- υπηρεσίες, άλλες από αυτές που αναφέρονται στην διάταξη της περ. ια΄της παρ. 3 του άρθρου 14 οι οποίες είναι αυτοματοποιημένες και η παροχή τους εξαρτάται από το internet ή από ηλεκτρονικό δίκτυο.

Διευκρινίζεται ότι,

- α)** Η χρήση του internet ή άλλων ηλεκτρονικών δικτύων με σκοπό την επικοινωνία σε ότι αφορά συναλλαγές ή τη διευκόλυνση συναλλαγών δεν επηρεάζει τη φύση των συναλλαγών ώστε αυτές να θεωρηθούν ηλεκτρονικά παρεχόμενες υπηρεσίες, Επομένως όταν οι συναλλασσόμενοι χρησιμοποιούν το internet για να διαβιβάσουν μεταξύ τους πληροφορίες κατά τη διάρκεια εμπορικής συναλλαγής, όπως στην περίπτωση που ο παρέχων την υπηρεσία και ο πελάτης του επικοινωνούν μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, το γεγονός ότι χρησιμοποιούν ένα ηλεκτρονικό δίκτυο, από μόνο του δε σημαίνει ότι η παρεχόμενη υπηρεσία είναι ηλεκτρονική.
- β)** Οι τηλεπικοινωνίες και οι ραδιοφωνικές και τηλεοπτικές υπηρεσίες των περ. θ΄ και ι΄ της παρ. 3 του άρθρου 14 του κώδικα ΦΠΑ δε θεωρούνται ως ηλεκτρονικά παρεχόμενες υπηρεσίες. Επομένως η μετάδοση τηλεοπτικού ή ραδιοφωνικού προγράμματος μέσω του internet ή παρόμοιου ηλεκτρονικού δικτύου, με παράλληλη μετάδοσή του και από παραδοσιακό ραδιοτηλεοπτικό δίκτυο (ενσύρματο ή ασύρματο, μεταξύ άλλων δορυφόρου) αποτελεί ραδιοτηλεοπτική υπηρεσία της περ. ι΄ της παρ. 3 του άρθρου 14.

Αντίθετα, η μετάδοση ενός προγράμματος μέσω του internet ή παρόμοιου ηλεκτρονικού δικτύου συνιστά ηλεκτρονικά παρεχόμενη υπηρεσία.

- γ)** Η εξ αποστάσεως διδασκαλία συνιστά ηλεκτρονικά παρεχόμενη υπηρεσία, εφόσον είναι αυτοματοποιημένη και η λειτουργία της εξαρτάται από το internet ή παρόμοιο ηλεκτρονικό δίκτυο, ενώ για την παροχή της απαιτείται περιορισμένη ή καθόλου ανθρώπινη συμμετοχή.

Αντίθετα η περίπτωση χρήσης του internet ή παρόμοιου ηλεκτρονικού δικτύου ως εργαλείου για την επικοινωνία μεταξύ διδάσκοντος και μαθητή (πχ. Ηλεκτρονικό ταχυδρομείο) δεν θεωρείται ως ηλεκτρονικά παρεχόμενη υπηρεσία.

- δ)** Ως ηλεκτρονικό παρεχόμενη υπηρεσία θεωρείται και η διάθεση ιστότοπου, (π.χ. από επιχείρηση διάθεσης δικτυακής αγοράς) προκειμένου δυνητικοί πωλητές αγαθών να έχουν το δικαίωμα να διαθέσουν τα προς πώληση αγαθά τους στο συγκεκριμένο ιστότοπο. Για το δικαίωμα αυτό καταβάλουν αμοιβή,

Οι πιθανοί αγοραστής υποβάλουν προσφορές για το αγαθό από τον ιστότοπο μέσω μιας αυτοματοποιημένης διαδικασίας, τα μέρη ενημερώνονται σχετικά με τη δυνατότητα πραγματοποίησης της πώλησης μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου το οποίο αυτόματα αποστέλλεται από ηλεκτρονικό υπολογιστή ώστε τελικά να πραγματοποιηθεί η πώληση,

Η καταβολή του τιμήματος πώλησης, καθώς και η μεταφορά του αγαθού στην εγκατάσταση του αγοραστή αποτελούν ξεχωριστές πράξεις στις οποίες δεν παρεμβαίνει κατ' ουδένα τρόπο η επιχείρηση διάθεσης της ηλεκτρονικής αγοράς.

- ε)** Σημειώνεται ότι, όταν η παροχή μίας υπηρεσίας απαλλάσσεται από το ΦΠΑ με βάση τις γενικές διατάξεις, η υπηρεσία αυτή εξακολουθεί να απαλλάσσεται από το ΦΠΑ και στην περίπτωση που αποτελεί ηλεκτρονικά παρεχόμενη υπηρεσία.

Τέλος για την διευκόλυνση των συναλλαγών, επισυνάπτονται στην παρούσα ενδεικτικοί πίνακες που επεξηγούν την έννοια των «ηλεκτρονικά παρεχομένων υπηρεσιών» της περ. ια' της παρ. 3 του άρθρου 14, οι οποίοι συντάχθηκαν με βάση κατευθυντήριες οδηγίες της Συμβουλευτικής Επιτροπής ΦΠΑ της Ευρωπαϊκής Επιτροπής.

Άρθρο 4

Με το νέο εδάφιο της παρ. 1 του άρθρου 21 του Κώδικα ΦΠΑ που τέθηκε με το άρθρο 4 του κοινοποιούμενου νόμου ορίζεται ότι για τις ηλεκτρονικές υπηρεσίες της περ. ια΄ της παρ. 3 του άρθρου 14, δεν εφαρμόζεται ο χαμηλός συντελεστής ΦΠΑ 8%. Κατά συνέπεια οι ηλεκτρονικές υπηρεσίες υπάγονται στον κανονικό συντελεστή φόρου 18%, εκτός εάν συγκεκριμένες ηλεκτρονικές υπηρεσίες απαλλάσσονται του ΦΠΑ με άλλες διατάξεις του Κώδικα ΦΠΑ.

[Σημ.: Από 1.4.2005 ο κανονικός συντελεστής ΦΠΑ είναι 19% και ο μειωμένος 9% - βλ. Ν 3336/2005.]

Άρθρο 5

Με το άρθρο 5 του κοινοποιούμενου νόμου προστίθεται νέο άρθρο 35α στον Κώδικα ΦΠΑ και εισάγεται στην εθνική νομοθεσία το ειδικό καθεστώς για μη εγκαταστημένους στην Κοινότητα υποκείμενους στο φόρο που παρέχουν ηλεκτρονικές υπηρεσίες προς ιδιώτες που διαμένουν εντός της Κοινότητας.

Ειδικότερα, με το νέο ειδικό απλοποιημένο καθεστώς για το ηλεκτρονικό εμπόριο, δίδεται η δυνατότητα σε υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα εγκαταστημένα σε Τρίτες Χώρες, προκειμένου να πραγματοποιούν παροχή ηλεκτρονικών υπηρεσιών, της περ. ια΄ της παρ. 3 του άρθρου 14 του Ν 2859/7.11.2000 περί κωδικοποίησης του ΦΠΑ προς ιδιώτες που διαμένουν εντός της Κοινότητας, αντί να εγγράφονται ξεχωριστά στις φορολογικές αρχές κάθε κράτους μέλους εντός του οποίου παρέχουν ηλεκτρονικές υπηρεσίες, να εγγράφονται στην αρμόδια φορολογική αρχή (Δ/νση 14η ΦΠΑ) μόνο ενός κράτους μέλους (κράτος μέλος αναγνώρισης) και να εκπληρώνουν εκεί όλες της φορολογικές τους υποχρεώσεις για τις παροχές ηλεκτρονικών υπηρεσιών που πραγματοποιούν στο σύνολο των κρατών μελών (κράτη μέλη κατανάλωσης).

Το κράτος μέλος αναγνώρισης, μετά από σχετική αίτηση του ενδιαφερομένου προς την αρμόδια αρχή, η οποία πρέπει να υποβάλλεται πριν τη χρησιμοποίηση από τον ενδιαφερόμενο του εν λόγω ειδικού καθεστώτος, και

αφού προβεί στις αναγκαίες επαληθεύσεις των στοιχείων της ταυτότητάς του χορηγεί, το συντομότερο δυνατόν, ένα (μοναδικό) ειδικό αριθμό αναγνώρισης (κοινό για όλα τα κράτη μέλη), ο οποίος θα φέρει το πρόθεμα EU και θα αποτελείται από 9 ψηφία, Η ιστοσελίδα στην οποία θα πρέπει να απευθύνονται οι μη εγκατεστημένοι υποκείμενοι προκειμένου να υποβάλλουν τις δηλώσεις τους είναι η εξής:

<http://e.com.e-oikonomia.gr>.

Το κράτος μέλος αναγνώρισης διατηρεί το δικαίωμα παύσης της ισχύος του προαναφερομένου αριθμού αναγνώρισης, εφόσον διαπιστωθεί ότι τα εγκαταστημένα σε Τρίτες Χώρες υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα δεν πληρούν τις υποχρεώσεις τους ή τις προϋποθέσεις υπαγωγής τους στο εν λόγω ειδικό καθεστώς.

Οι φορολογικές τους υποχρεώσεις, πέραν της υποβολής της αίτησης για εγγραφή στο κράτος μέλος αναγνώρισης, συνίστανται αφενός στην κοινοποίηση στην αρμόδια αρχή (Δ/νση 14η ΦΠΑ) του κράτους μέλους αναγνώρισης οποιασδήποτε αλλαγής των στοιχείων της ταυτότητάς τους, αφετέρου στην υποβολή των ειδικών δηλώσεων ΦΠΑ καθώς και της πληρωμής, σε ειδικό τραπεζικό λογαριασμό του οφειλόμενου φόρου.

Οι Ειδικές δηλώσεις ΦΠΑ υποβάλλονται ηλεκτρονικά, στην αρμόδια αρχή, μέχρι την 20η ημέρα του επόμενου μήνα από το ημερολογιακό τρίμηνο αναφοράς, είτε έχει παρασχεθεί ηλεκτρονική υπηρεσία είτε όχι, ενώ ταυτόχρονα καταβάλλεται σε ειδικό τραπεζικό λογαριασμό που έχει συσταθεί για αυτό το σκοπό ο οφειλόμενος φόρος.

Επί πλέον, τα υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα εγκαταστημένα σε Τρίτες Χώρες, υποχρεούνται να τηρούν για διάστημα 10 ετών από το τέλος της διαχειριστικής περιόδου αναφοράς, αναλυτικά στοιχεία των συναλλαγών και να τα θέτουν στην διάθεση της αρμόδιας αρχής του κράτους μέλους αναγνώρισης καθώς και κατανάλωσης εφόσον αυτό τους ζητηθεί.

Ο έλεγχος πραγματοποιείται βάση των στοιχείων των συναλλαγών αλλά και των αντίστοιχων πληρωμών, που έχει υποχρέωση να διαβιβάζει συστηματικά με ηλεκτρονικά μέσα το κράτος μέλος αναγνώρισης στο κράτη μέλη κατανάλωσης.

Η επικοινωνία των επιχειρήσεων των τρίτων χωρών με την αρμόδια αρχή του κράτους μέλους αναγνώρισης θα γίνεται αποκλειστικά με ηλεκτρονικά μέσα.

Στα πρόσωπα που εντάσσονται στο ειδικό καθεστώς του άρθρ. 35α του Κώδικα ΦΠΑ δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών και επομένως δεν μπορούν να συμπεριλάβουν τις εισροές στην ειδική δήλωση ΦΠΑ της παρ. 2 περ. ε' του άρθρου αυτού.

Οι παραπάνω εισροές αφορούν αγαθά που αγόρασαν ή υπηρεσίες που τους παρείχαν υποκείμενοι στο φόρο εγκατεστημένοι στην Ελλάδα τις οποίες χρησιμοποίησαν- αποκλειστικά και μόνο για τις φορολογητέες δραστηριότητες του ειδικού καθεστώτος.

Τα παραπάνω πρόσωπα δύνανται να τύχουν επιστροφής του φόρου που κατέβαλαν στο εσωτερικό της χώρας, όπως ορίζεται στην παρ. 5 του άρθρου 34 του Κώδικα ΦΠΑ. Η διαδικασία επιστροφής του φόρου ορίζεται από την αριθμ. 1118168/7235/694/Πολ. 1390/31.12.2001 Απόφαση Υπουργού Οικονομικών, όπως ισχύει και για τους εγκατεστημένους σε άλλη χώρα της Κοινότητας.

Άρθρο 6

Με το άρθρο αυτό ρυθμίζεται η δυνατότητα ηλεκτρονικής υποβολής των δηλώσεων έναρξης εργασιών, μεταβολής - μετάταξης, οριστικής παύσης εργασιών, αρμοδιότητα της Διεύθυνσης Μητρώου.

Άρθρο 7

Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού περιλαμβάνεται στο κείμενο του Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας προς εναρμόνιση με την αντίστοιχη κοινοτική νομοθεσία η δυνατότητα να υποβάλλονται ηλεκτρονικά οι περιοδικές και εκκαθαριστικές δηλώσεις ΦΠΑ, και οι ανακεφαλαιωτικοί πίνακες των ενδοκοινοτικών συναλλαγών.

Με την ίδια διάταξη δίδεται εξουσιοδότηση στον Υπουργό Οικονομίας και Οικονομικών να ορίζει την ηλεκτρονική υποβολή των δηλώσεων αυτών υποχρεωτική.

Σημειώνεται ότι ανάλογη ρύθμιση, για όλα τα φορολογικά αντικείμενα ισχύει με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 18 του Ν 2753/1999 και ήδη εφαρμόζεται.

Οι διατάξεις των άρθρων 1 έως και 7 του κοινοποιούμενου νόμου ισχύουν από 1.7.2003.

ΠΙΝΑΚΑΣ 1

ΚΕΙΜΕΝΟ ΤΟΥ ΝΟΜΟΥ	ΠΑΡΟΧΕΣ ΚΑΛΥΠΤΟΜΕΝΕΣ ΑΠΟ ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΚΕΙΜΕΝΟ	ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ ΠΟΥ ΣΥΝΙΣΤΑ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΑ ΠΑΡΕΧΟΜΕΝΗ ΥΠΗΡΕΣΙΑ
Δημιουργία και φιλοξενία ιστοσελίδων, η εξ αποστάσεως συντήρηση ή προγραμμάτων και εξοπλισμού	Α. Παροχή στον ιστότοπο, φιλοξενία στον ιστό και εξ αποστάσεως συντήρηση ή προγραμμάτων και	<ul style="list-style-type: none">• Φιλοξενία ιστότοπων και φιλοξενία ιστοσελίδων• Αυτοματοποιημένη, ηλεκτρονικά αμφίδρομη υπηρεσία (on line) συντήρησης προγραμμάτων• Εξ αποστάσεως διαχείριση συστημάτων• Ηλεκτρονικά αμφίδρομη υπηρεσία αποθήκευσης δεδομένων (όπως στην περίπτωση ηλεκτρονικής αποθήκευσης και ανάκτησης

ΚΕΙΜΕΝΟ ΤΟΥ ΝΟΜΟΥ	ΠΑΡΟΧΕΣ ΚΑΛΥΠΤΟΜΕΝΕΣ ΑΠΟ ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΚΕΙΜΕΝΟ	ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ ΠΟΥ ΣΥΝΙΣΤΑ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΑ ΠΑΡΕΧΟΜΕΝΗ ΥΠΗΡΕΣΙΑ
	εξοπλισμο ύ	<p>συγκεκριμένων</p> <ul style="list-style-type: none"> • Ηλεκτρονικά αμφίδρομη υπηρεσία παροχής χώρου στο δίκτυο κατ' αίτηση
	Α. Λογισμικό και ενημέρωσ ή του (updating)	<ul style="list-style-type: none"> • Πρόσβαση ή αντιγραφή από το διαδίκτυο λογισμικού (π.χ. προγράμματα σύναψης συμβάσεων/λογιστικής, • Πρόσβαση ή αντιγραφή από το διαδίκτυο λογισμικού (π.χ. προγράμματα σύναψης συμβάσεων/λογιστικής λογισμικό κατά ιών) και η ενημέρωση αυτών • Φραγμοί διαφημιστικών μηνυμάτων (banner blockers), (λογισμικό φραγής της εμφάνισης διαφημιστικών μηνυμάτων) • Οδηγοί αντιγραφής αρχείου από το διαδίκτυο (download drivers), όπως λογισμικό που διασυνδέει Η/Υ με περιφερειακά (π.χ. εκτυπωτές) • Ηλεκτρονικά αμφίδρομη υπηρεσία αυτοματοποιημένης εγκατάστασης στεγανών

ΚΕΙΜΕΝΟ ΤΟΥ ΝΟΜΟΥ	ΠΑΡΟΧΕΣ ΚΑΛΥΠΤΟΜΕΝΕΣ ΑΠΟ ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΚΕΙΜΕΝΟ	ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ ΠΟΥ ΣΥΝΙΣΤΑ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΑ ΠΑΡΕΧΟΜΕΝΗ ΥΠΗΡΕΣΙΑ
<p>Παροχή εικόνων κειμένων, πληροφοριών και η διάθεση βάσεων δεδομένων</p>	<p>A. Εικόνες</p> <p>B. Κείμενο και πληροφορία</p> <p>Γ. Διάθεση βάσεων δεδομένων</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Πρόσβαση ή αντιγραφή αρχείων από το διαδίκτυο σχετικών με ηλεκτρονικές εκδόσεις • Πρόσβαση ή αντιγραφή από το διαδίκτυο αρχείων φωτογραφικών ή γραφικών εικόνων ή προγραμμάτων προστασίας οθόνης • Το ψηφιοποιημένο περιεχόμενο βιβλίων και άλλων ηλεκτρονικών εκδόσεων • Συνδρομή σε διαδικτυακές (on line) εφημερίδες και τύπο • Καταγραφή στον ιστό (Weblogs) και στατιστικές στον ιστότοπο • Διαδικτυακές (on line) ειδήσεις, πληροφορίες για το κυκλοφοριακό και δελτία καιρού • Διαδικτυακή (on line) πληροφόρηση παραγόμενη αυτόματα από λογισμικό, με εισαγωγή συγκεκριμένων δεδομένων από τον πελάτη, όπως νομικά και οικονομικά δεδομένα (π.χ. συνεχώς ενημερωνόμενα δεδομένα χρηματιστηριακής αγοράς) • Διαφήμιση σε ηλεκτρονικά δίκτυα συμπεριλαμβανομένης και της Παροχής διαφημιστικού χώρου (π.χ. διαφημιστικά μηνύματα σε ιστότοπο ή ιστοσελίδα) • Χρήση μηχανών έρευνας και καταλόγων στο Internet

ΚΕΙΜΕΝΟ ΤΟΥ ΝΟΜΟΥ	ΠΑΡΟΧΕΣ ΚΑΛΥΠΤΟΜΕΝΕΣ ΑΠΟ ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΚΕΙΜΕΝΟ	ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ ΠΟΥ ΣΥΝΙΣΤΑ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΑ ΠΑΡΕΧΟΜΕΝΗ ΥΠΗΡΕΣΙΑ
<p>Παροχή μουσικής ταινιών και παιχνιδιών πολιτικών, πολιτιστικών, καλλιτεχνικών, αθλητικών, επιστημονικών ή ψυχαγωγικών εκπομπών ή εκδηλώσεων</p>	<p>A. Μουσική B. Ταινίες Γ. Εκπομπές και γεγονότα - πολιτικά, πολιτιστικά, καλλιτεχνικά, αθλητικά, επιστημονικά και αναψυχής Δ. Παιχνίδια, περιλαμβανομένων των τυχερών παιχνιδιών</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Πρόσβαση ή αντιγραφή από το διαδίκτυο μουσικής σε Η/Υ, κινητά τηλέφωνα, κλπ. • Πρόσβαση ή αντιγραφή από το διαδίκτυο ηχητικών μηνυμάτων (jingles), αποσπασμάτων, τόνων κωδωνισμού ή άλλων ήχων • Πρόσβαση ή αντιγραφή από το διαδίκτυο ταινιών • Εκπομπές που παρέχονται μόνο μέσω του διαδικτύου ή παρόμοιου ηλεκτρονικού δικτύου και που δεν μεταδίδονται ταυτόχρονα μέσω του παραδοσιακού δικτύου ραδιοφωνίας ή τηλεόρασης • Αντιγραφή από το διαδίκτυο παιχνιδιών σε Η/Υ, κινητά τηλέφωνα κλπ. • Πρόσβαση σε ηλεκτρονικά αμφίδρομα παρεχόμενα (on line) παιχνίδια που εξαρτώνται από το διαδίκτυο, ή άλλα παρόμοια ηλεκτρονικά δίκτυα, όπου οι παίκτες βρίσκονται σε απόσταση μεταξύ τους.
<p>Παροχή διδασκαλίας εξ αποστάσεως</p>	<p>A. Εξ αποστάσεως διδασκαλία</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Διδασκαλία που είναι αυτοματοποιημένη και εξαρτάται από το διαδίκτυο ή άλλο ηλεκτρονικό δίκτυο για να λειτουργήσει με συμμετέχοντες, και η οποία περιλαμβάνει εικονικές τάξεις • Τετράδια εργασίας που συμπληρώνει ο μαθητής σε ανοικτή σύνδεση και που διορθώνονται αυτόματα, χωρίς ανθρώπινη παρέμβαση
<p>Λοιπές</p>	<p>A. Αυτές που</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Υπηρεσίες δημοπράτησης σε ανοικτή

ΚΕΙΜΕΝΟ ΤΟΥ ΝΟΜΟΥ	ΠΑΡΟΧΕΣ ΚΑΛΥΠΤΟΜΕΝΕΣ ΑΠΟ ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΚΕΙΜΕΝΟ	ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ ΠΟΥ ΣΥΝΙΣΤΑ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΑ ΠΑΡΕΧΟΜΕΝΗ ΥΠΗΡΕΣΙΑ
υπηρεσίες που συμπεριλαμβάνονται	δεν αναφέρονται ρητά στο κείμενο του νόμου	σύνδεση (στο βαθμό που δεν θεωρούνται ήδη ως υπηρεσίες φιλοξενίας στον ιστό), οι οποίες εξαρτώνται από αυτοματοποιημένες βάσεις δεδομένων και η εισαγωγή δεδομένων από τον πελάτη απαιτεί μικρή ή καθόλου ανθρώπινη παρέμβαση
		<ul style="list-style-type: none"> • Πακέτα Υπηρεσιών στο διαδίκτυο (ISP) στα οποία το τηλεπικοινωνιακό στοιχείο είναι δευτερεύον και εξαρτώμενο μέρος (π.χ. πακέτο που είναι κάτι περισσότερο από απλή πρόσβαση στο διαδίκτυο και περιλαμβάνει διάφορα στοιχεία όπως σελίδες περιεχομένου με ειδήσεις, δελτίου καιρού, ταξιδιωτικές πληροφορίες, forα για παιχνίδια, φιλοξενία στον ιστό, πρόσβαση σε γραμμές συνομιλίας κλπ.)

ΠΙΝΑΚΑΣ 2

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ ΜΗ ΘΕΩΡΟΥΜΕΝΗΣ ΩΣ ΠΑΡΟΧΗ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΑ ΠΑΡΕΧΟΜΕΝΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ
<p>1) Διάθεση:</p> <p>α) Αγαθού, εφόσον η παραγγελία και επεξεργασία γίνεται ηλεκτρονικά</p> <p>β) CD-ROM, δισκέτας και παρόμοιου υλικού μέσου</p> <p>γ) Έντυπου υλικού όπως βιβλίου, ειδησεογραφικού δελτίου, εφημερίδας ή Περιοδικού</p> <p>δ) CD, κασέτας ήχου</p> <p>ε) Βιντεοκασέτας, DVD</p> <p>στ) Παιχνιδιών σε CD-ROM</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Πρόκειται για διάθεση αγαθών
<p>2) Παροχή:</p> <p>α) Υπηρεσιών από νομικούς ή οικονομικούς</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Πρόκειται για παροχή υπηρεσίας

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ ΜΗ ΘΕΩΡΟΥΜΕΝΗΣ ΩΣ ΠΑΡΟΧΗ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΑ ΠΑΡΕΧΟΜΕΝΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ
<p>συμβούλους, κλπ., οι οποίοι παρέχουν συμβουλές σε πελάτες μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου (όπως μέσω απομακρυσμένου συνδέσμου)</p> <p>β) Υπηρεσίες διαδραστικής (interactive) διδασκαλίας κατά τις οποίες το περιεχόμενο του μαθήματος παραδίδεται από τον διδάσκοντα μέσω του διαδικτύου ή μέσω ηλεκτρονικού δικτύου (όπως μέσω απομακρυσμένου συνδέσμου)</p>	<p>που βασίζεται σε ουσιαστική ανθρώπινη παρέμβαση, ενώ το διαδίκτυο ή το ηλεκτρονικό δίκτυο χρησιμοποιείται μόνο ως μέσο επικοινωνίας</p>
<p>3) Παροχή:</p> <p>α) επισκευής με φυσική παρουσία εξοπλισμού Η/Υ.</p> <p>β) χωρίς σύνδεση (of line) υπηρεσιών αποθήκευσης δεδομένων</p> <p>γ) διαφημιστικών υπηρεσιών, όπως σε εφημερίδες, σε αφίσες και στην τηλεόραση τηλεφωνικών υπηρεσιών υποστήριξης</p> <p>ε) υπηρεσιών διδασκαλίας που συνεπάγονται μαθήματα δι' αλληλογραφίας</p> <p>στ) συμβατικών υπηρεσιών δημοπράτησης που βασίζονται στην ανθρώπινη παρέμβαση, ανεξαρτήτως του τρόπου υποβολής των προσφορών (π.χ. αυτοπροσώπως, μέσω διαδικτύου ή τηλεφωνικά)</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Πρόκειται για παροχές υπηρεσιών που δεν παραδίδονται μέσω του διαδικτύου και βασίζονται σε ουσιαστική ανθρώπινη παρέμβαση
<p>4) Παροχή υπηρεσίας ραδιοτηλεοπτικής εκπομπής παρεχόμενης μέσω του διαδικτύου ή παρόμοιου ηλεκτρονικού δικτύου η οποία παρέχεται και μέσω του παραδοσιακού ραδιοτηλεοπτικού δικτύου</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Πρόκειται για παροχή υπηρεσίας ραδιοτηλεοπτικής εκπομπής, η οποία υπάγεται στην περ. 1 της παρ. 3 του άρθρου 14
<p>5) Παροχή</p> <p>α) υπηρεσιών εικονοφώνου (π.χ. υπηρεσίες τηλεφωνίας με συνιστώσα εικόνας)</p> <p>β) πρόσβασης στο διαδίκτυο και στον Παγκόσμιο Ιστό</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Πρόκειται για παροχή τηλεπικοινωνιακών υπηρεσιών

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ ΜΗ ΘΕΩΡΟΥΜΕΝΗΣ ΩΣ ΠΑΡΟΧΗ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΑ ΠΑΡΕΧΟΜΕΝΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ
γ) Τηλεφωνίας (π.χ. υπηρεσία τηλεφωνίας παρεχόμενη μέσω του διαδικτύου)	

ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΠΑ

Άρθρο 21

Συντελεστές - Υπολογισμός του φόρου

1. Ο συντελεστής του φόρου προστιθέμενης αξίας, ορίζεται σε δεκαεννιά τοις εκατό (19%) στη φορολογητέα αξία.
Κατ' εξαίρεση, για τα αγαθά και τις υπηρεσίες που περιλαμβάνονται στο Παράρτημα ΙΙΙ του παρόντος ο συντελεστής του φόρου ορίζεται σε εννιά τοις εκατό (9%).
Ο συντελεστής ΦΠΑ που ορίζεται για τα αγαθά και τις υπηρεσίες του Παραρτήματος ΙΙΙ **δεν εφαρμόζεται στις ηλεκτρονικά παρεχόμενες υπηρεσίες της παρ. 13 του άρθρου 14.**
2. Για τον υπολογισμό του φόρου στην παράδοση αγαθών, στην παροχή υπηρεσιών και στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, εφαρμόζονται οι συντελεστές, που ισχύουν κατά το χρόνο που ο φόρος γίνεται απαιτητός, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 16 και 18.
3. Για τα εισαγόμενα αγαθά εφαρμόζονται οι συντελεστές που ισχύουν κατά το χρόνο που ο φόρος γίνεται απαιτητός, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17.
4. Για τα νησιά των νομών Λέσβου, Χίου, Σάμου, Δωδεκανήσου, Κυκλάδων και τα νησιά του Αιγαίου Θάσο, Σαμοθράκη, Βόρειες Σποράδες και Σκύρο, οι συντελεστές του φόρου μειώνονται κατά τριάντα τοις εκατό (30%),

εφόσον πρόκειται για αγαθά, τα οποία κατά το χρόνο που ο φόρος γίνεται απαιτητός:

- α)** βρίσκονται στα νησιά αυτά και παραδίδονται από υποκείμενο στο φόρο που είναι εγκαταστημένος στα νησιά αυτά,
- β)** πωλούνται με προορισμό τα νησιά αυτά από υποκείμενο στο φόρο, εγκαταστημένο σε οποιοδήποτε μέρος του εσωτερικού της χώρας, προς αγοραστή υποκείμενο ή προς μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο, εγκαταστημένο στα νησιά αυτά,
- γ)** αποστέλλονται ή μεταφέρονται προς υποκείμενο στο φόρο ή προς μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο που είναι εγκαταστημένο στα νησιά αυτά, στα πλαίσια της ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών,
- δ)** εισάγονται στα νησιά αυτά.

Η πιο πάνω μείωση των συντελεστών δεν ισχύει για τα καπνοβιομηχανικά προϊόντα και τα μεταφορικά μέσα.

- 5.** Η μείωση της προηγούμενης παραγράφου ισχύει και για τις υπηρεσίες που εκτελούνται υλικά στην περιοχή αυτήν από υποκείμενο στο φόρο, ο οποίος κατά το χρόνο που ο φόρος γίνεται απαιτητός είναι εγκαταστημένος στην περιοχή αυτήν.
- 6.** Οι συντελεστές που προκύπτουν από την πιο πάνω μείωση στρογγυλοποιούνται στην πλησιέστερη ακέραιη μονάδα.
- 7.** Διάταξη νόμου αντίθετου περιεχομένου προς τις διατάξεις του άρθρου αυτού παύει να ισχύει.
- 8.** Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών ρυθμίζεται η διαδικασία και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού

ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΠΑ

Παράρτημα III/ Β. Υπηρεσίες

- I.1. Η μεταφορά προσώπων και των αποσκευών τους.
2. Τα εισιτήρια για θέατρα, κινηματογράφους, συναυλίες, αθλητικές εκδηλώσεις, τσίρκα, πανηγύρια, λούνα-παρκ, ζωολογικούς κήπους, εκθέσεις και παρόμοιες πολιτιστικές εκδηλώσεις. Προκειμένου για εισιτήρια θεατρικών παραστάσεων, ο συντελεστής μειώνεται κατά 50%. Τέλη για τη λήψη ραδιοτηλεοπτικών εκπομπών.
3. Οι υπηρεσίες που παρέχονται από συγγραφείς, συνθέτες, καλλιτέχνες και ερμηνευτές έργων τέχνης, καθώς και τα δικαιώματα αυτών, εφόσον δεν απαλλάσσονται με το άρθρο 22.
4. Η παροχή υπηρεσιών για τη γεωργική παραγωγή.
5. Διαμονή σε ξενοδοχεία και παρόμοιους χώρους, συμπεριλαμβανομένης και της παροχής καταλύματος διακοπών και της μίσθωσης χώρου σε κατασκήνωση ή κάμπινγκ για τροχόσπιτα.
6. Η εκμετάλλευση καφενείων, καφετεριών, ζαχαροπλαστείων, εστιατορίων, ψητοπωλείων, οινομαγειρειών και λοιπών συναφών προς αυτές επιχειρήσεων πλην των κέντρων διασκέδασης, με εξαίρεση τη διάθεση ποτών που περιέχουν οινόπνευμα σε οποιαδήποτε αναλογία.
7. Το δικαίωμα χρήσης αθλητικών εγκαταστάσεων.
8. Η παροχή υπηρεσιών από φιλανθρωπικούς οργανισμούς ή από οίκους ευγηρίας που ενεργείται στα πλαίσια της κοινωνικής πρόνοιας, εφόσον δεν καλύπτονται με το άρθρο 22.
9. Υπηρεσίες γραφείων κηδειών και επιχειρήσεων αποτέφρωσης νεκρών, καθώς και παράδοση των συναφών ειδών.

- 10.** Η παροχή ιατρικών και οδοντιατρικών υπηρεσιών, εφόσον αυτές δεν απαλλάσσονται με το άρθρο 22.
- 11.** Οι υπηρεσίες οδοκαθαρισμού, αποκομιδής, ταφής και ανακύκλωσης απορριμμάτων καθώς και επεξεργασίας αποβλήτων, εκτός από αυτές που παρέχονται από τα πρόσωπα που αναφέρονται στην παρ. 2 του άρθ. 3.
- 12.** Η επισκευή των αγαθών που αναφέρονται στις παρ. 44, 45, 47 και 49 της κατηγορίας «ΑΓΑΘΑ» του Παραρτήματος αυτού.
- 13.** Εργασίες της περ. ε΄ της παρ. 2 του άρθρου 8, εφόσον το παραγόμενο, κατασκευαζόμενο ή συναρμολογούμενο αγαθό περιλαμβάνεται στην κατηγορία «ΑΓΑΘΑ» του αυτού Παραρτήματος.
- Ειδικά, προκειμένου για εργασίες του προηγούμενου εδαφίου για βιβλία της δασμολογικής κλάσης 4901 και τις εφημερίδες και περιοδικές εκδόσεις της δασμολογικής κλάσης 4902, ο συντελεστής του φόρου μειώνεται κατά 50%.
- 14.** Επιδιορθώσεις και μετατροπές ενδυμάτων και υφασμάτων ειδών οικιακής χρήσης.
- 15.** Παροχή υπηρεσιών κατ' οίκον φροντίδας, παιδιών, ηλικιωμένων, ασθενών και ατόμων με ειδικές ανάγκες γενικά.
- 16.** Επισκευής ποδηλάτων, υποδημάτων και δερματίνων ειδών.
- 17.** Ανακαίνιση και επισκευή παλαιών ιδιωτικών κατοικιών, εξαιρουμένων των υλικών των οποίων η αξία υπερβαίνει το ποσό που προβλέπεται από την περ. δ΄ της παρ. 2 του άρθρου 3 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (ΠΔ 186/1992 ΦΕΚ Α΄ 84).

- II. Αγαθά και υπηρεσίες που δεν εντάσσονται στο παράρτημα αυτό ή για τα οποία υπάρχει οποιαδήποτε αμφιβολία ως προς την ένταξή τους στον πίνακα αυτό, συνεπεία του είδους, του προορισμού, της σύνθεσης ή για οποιονδήποτε άλλο λόγο, υπάγονται στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ.

ΥΠΟΧΡΕΟΙ ΣΤΟ ΦΟΡΟ

(άρθρο 35)

Γενικά

Η έννοια του υποχρέου συμπίπτει με την έννοια του υποκειμένου, αλλά η έννοια του υποχρέου είναι ευρύτερη και περιλαμβάνει και πρόσωπα τα οποία δεν είναι υποκείμενα.

Τα υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα που είναι εγκατεστημένα σε Τρίτη χώρα και πραγματοποιούν πράξεις που φορολογούνται στην Ελλάδα οφείλουν, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγρ. 4 του άρθρου 36, να ορίσουν φορολογικό τους αντιπρόσωπο ο οποίος θα εκπληροί για λογαριασμό τους τις υποχρεώσεις τους ως προς το ΦΠΑ.

Ο φορολογικός αντιπρόσωπος είναι μοναδικός για όλες τις δραστηριότητες που ασκούνται στην Ελλάδα από τον πρόσωπο που τον ορίζει.

Όπως διευκρινίζεται με την εγκύκλιο **ΠΟΛ. 1136/21.10.2009**, ο εγκατεστημένος σε άλλο κράτος μέλος της Κοινότητας που πραγματοποιεί πράξεις φορολογητέες στην Ελλάδα οφείλει να αποκτήσει ελληνικό ΑΦΜ/ΦΠΑ. Στην περίπτωση που δεν αποκτήσει τέτοιο ΑΦΜ/ΦΠΑ τότε υπόχρεος καθίσταται ο εγκατεστημένος στην Ελλάδα υποκείμενος στο φόρο λήπτης των υπηρεσιών.

Αναλυτικά

1. Για την παράδοση αγαθών, την ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών, υπόχρεοι στο φόρο είναι:

α) ο εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας υποκείμενος στον φόρο, για τις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις, για τις οποίες ο τόπος φορολογίας βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας,

β) ο εγκατεστημένος στο εσωτερικό άλλου κράτους -μέλους υποκείμενος στον φόρο, για τις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις, για τις οποίες ο τόπος φορολογίας βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας, εκτός των πράξεων που αναφέρονται στις περιπτώσεις ε', στ' και η' και εφόσον δεν έχει ορίσει φορολογικό αντιπρόσωπο, σύμφωνα με την περίπτωση ε' της παραγράφου 4 του άρθρου 36,

γ) ο φορολογικός αντιπρόσωπος του εγκατεστημένου εκτός Ελλάδος υποκείμενου στον φόρο, για τις πραγματοποιούμενες από αυτόν πράξεις, για τις οποίες ο τόπος φορολογίας βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας, εκτός των πράξεων που αναφέρονται στις κατωτέρω περιπτώσεις ε', στ' και η',

δ) ο εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας λήπτης των αγαθών, στην περίπτωση παράδοσης αγαθών που πραγματοποιείται κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 39α, καθώς και σε κάθε περίπτωση που ο αγοραστής ή εισαγωγέας αγαθών ή λήπτης υπηρεσιών έτυχε μερικής ή ολικής απαλλαγής από τον φόρο με υπουργικές αποφάσεις,

ε) ο λήπτης των αγαθών, εφόσον είναι υποκείμενος στον φόρο, για τις κατωτέρω πράξεις για τις οποίες ο τόπος φορολογίας βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον οι πράξεις αυτές πραγματοποιούνται από μη εγκατεστημένο στο εσωτερικό της χώρας υποκείμενο στον φόρο:

αα) παράδοση αγαθών κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 3 του άρθρου 15, και στο τιμολόγιο ή άλλο ισοδύναμο με αυτό στοιχείο που εκδίδεται, γίνεται ρητή αναφορά ότι πρόκειται για παράδοση αγαθών που πραγματοποιείται μετά από ενδοκοινοτική απόκτηση κατά την έννοια των διατάξεων της

παραγράφου 3 του άρθρου 15 και αναγράφεται τόσο ο αριθμός φορολογικού μητρώου, με τον οποίο ο υποκείμενος αυτός πραγματοποίησε την ενδοκοινοτική απόκτηση και τη μετέπειτα παράδοση αγαθών, όσο και ο αριθμός φορολογικού μητρώου του παραλήπτη,

ββ) παράδοση αγαθών, που πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 3 του άρθρου 13,

στ) ο λήπτης των υπηρεσιών, εφόσον είναι υποκείμενος στον φόρο ή μη υποκείμενο στον φόρο νομικό πρόσωπο το οποίο διαθέτει ΑΦΜ/ΦΠΑ στο εσωτερικό της χώρας, για τις παροχές υπηρεσιών για τις οποίες ο τόπος φορολογίας βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 2 του άρθρου 14, εφόσον οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται από μη εγκατεστημένο στο εσωτερικό της χώρας υποκείμενο στον φόρο,

ζ) ο εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας λήπτης αγαθών και υπηρεσιών, για τις πράξεις για τις οποίες υπόχρεος, κατ' αρχήν, είναι ο φορολογικός αντιπρόσωπος σύμφωνα με την περίπτωση γ' και για τις οποίες δεν έχει οριστεί φορολογικός αντιπρόσωπος, σύμφωνα με την περίπτωση δ' της παραγράφου 4 του άρθρου 36,

η) ο εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας λήπτης αγαθών και υπηρεσιών σε κάθε άλλη περίπτωση, εφόσον είναι υποκείμενος στον φόρο και οι πράξεις πραγματοποιούνται από μη εγκατεστημένο στο εσωτερικό της χώρας υποκείμενο στον φόρο, ο οποίος δεν διαθέτει ΑΦΜ/ΦΠΑ στο εσωτερικό της χώρας.

Όπως διευκρινίζεται με την εγκύκλιο **ΠΟΛ.1136/21.10.2009**, ο εγκατεστημένος στην Ελλάδα υποκείμενος στο φόρο είναι υπόχρεος για την καταβολή του φόρου που οφείλεται κατ' αρχήν από εγκατεστημένο σε

άλλο κράτος μέλος υποκείμενο στο φόρο, στην περίπτωση που αυτός δεν έχει λάβει ΑΦΜ/ΦΠΑ στη χώρα μας.

- θ) το πρόσωπο που πραγματοποιεί ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών,
 - ι) οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο, το οποίο αναγράφει τον φόρο στα τιμολόγια που εκδίδει ή σε άλλα ισοδύναμα με αυτά στοιχεία.
- 1α.** Για την εφαρμογή της παραγράφου 1, ένας υποκείμενος στον φόρο που έχει μόνιμη εγκατάσταση στο εσωτερικό της χώρας, θεωρείται ως υποκείμενος στον φόρο **μη εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας**, όταν πληρούνται σωρευτικά οι ακόλουθες προϋποθέσεις:
- α) πραγματοποιεί φορολογητέα παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών στο εσωτερικό της χώρας,
 - β) η ενδεχόμενη εγκατάσταση που ο προμηθευτής ή ο παρέχων διατηρεί στο εσωτερικό της χώρας δεν παρεμβαίνει στην εν λόγω παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών.

Όπως διευκρινίζεται με την εγκύκλιο **ΠΟΛ. 1136/21.10.2009**, στην περίπτωση πράξεων που πραγματοποιούνται από αλλοδαπό υποκείμενο στο φόρο, ο υποκείμενος αυτός δεν θεωρείται εγκατεστημένος στην Ελλάδα, ακόμη και στην περίπτωση που διαθέτει μόνιμη εγκατάσταση στη χώρα μας, εάν η εγκατάσταση αυτή δεν παρεμβαίνει καθόλου στη φορολογητέα πράξη.

- 2. Οποιοδήποτε πρόσωπο χρεώνει φόρο σε φορολογικό στοιχείο που εκδίδει, έστω και αν ο φόρος αυτός είναι μεγαλύτερος του προβλεπόμενου, υποχρεούται στην απόδοσή του στο δημόσιο.
- 3. Για την εισαγωγή αγαθών, υπόχρεος στο φόρο είναι ο λογιζόμενος ως κύριος των εισαγομένων αγαθών, σύμφωνα με την τελωνειακή νομοθεσία.

4. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών:
- α) ορίζεται ο τρόπος καταβολής του φόρου στις περιπτώσεις που υπόχρεος είναι ο λήπτης υποκείμενος στο φόρο,
 - β) είναι δυνατόν να ορίζεται ότι υπόχρεος στο φόρο είναι ο εγκατεστημένος σε Τρίτη χώρα υποκείμενος στο φόρο, εφόσον υπάρχει σύμβαση αμοιβαίας συνδρομής, μεταξύ Ελλάδος και της χώρας εγκατάστασής του,
 - γ) είναι δυνατόν να ορίζεται ως υπόχρεος στο φόρο, ο λήπτης αγαθών ή υπηρεσιών και σε άλλες περιπτώσεις, εκτός αυτών που αναφέρονται στην περίπτωση δ' της παραγράφου 1,
 - δ) ορίζεται κάθε διαδικαστικό θέμα και λεπτομέρεια για την εφαρμογή του άρθρου αυτού.

ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΤΩΝ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΩΝ ΣΤΟ ΦΟΡΟ (άρθρο 36)

1. **Ο υποκείμενος στο φόρο υποχρεούται να υποβάλλει τις παρακάτω δηλώσεις:**
- α) **Δήλωση έναρξης εργασιών.**
 - β) **Δήλωση μεταβολών-μετάταξης**, με την οποία δηλώνει οποιαδήποτε μεταβολή, όπως αλλαγή της επωνυμίας, του τόπου επαγγελματικής του εγκατάστασης, του αντικειμένου εργασιών, την πραγματοποίηση ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών, την πραγματοποίηση παραδόσεων αγαθών που απαλλάσσονται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28, την ίδρυση ή κατάργηση υποκαταστημάτων, την αλλαγή των τηρουμένων βιβλίων Κ.Β.Σ και του καθεστώτος του φόρου προστιθέμενης αξίας που ανήκει.
Η δήλωση αυτή υποβάλλεται εντός τριάντα (30) ημερών από το χρόνο που έγιναν οι μεταβολές αυτές.

γ) Δήλωση οριστικής παύσης εργασιών.

δ) ο υποκείμενος στον φόρο υποχρεούται να δηλώνει την έναρξη ή την παύση παροχής υπηρεσιών προς υποκείμενο στον φόρο εγκατεστημένο σε άλλο κράτος - μέλος, για τις οποίες ο τόπος δεν είναι το εσωτερικό της χώρας, σύμφωνα με την περίπτωση α' της παραγράφου 2 του άρθρου 14,

ε) ο υποκείμενος στον φόρο ή το μη υποκείμενο στον φόρο νομικό πρόσωπο το οποίο διαθέτει ΑΦΜ/ΦΠΑ στο εσωτερικό της χώρας υποχρεούται να δηλώνει την έναρξη ή παύση λήψης υπηρεσιών από υποκείμενο στον φόρο εγκατεστημένο σε άλλο κράτος - μέλος, για τις οποίες ο τόπος φορολόγησης είναι το εσωτερικό της χώρας, σύμφωνα με την περίπτωση α' της παραγράφου 2 του άρθρου 14.

2. Με την υποβολή της δήλωσης έναρξης των εργασιών χορηγείται στον υποκείμενο στο φόρο αριθμός φορολογικού μητρώου (ΑΦΜ).

Σημειώνεται ότι ο ΑΦΜ που χρησιμοποιεί ο υποκείμενος στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές του φέρει το πρόθεμα EL πριν από αυτόν, χαρακτηριστικό, δηλαδή, ότι το πρόσωπο στο οποίο ανήκει ο ΑΦΜ είναι καταχωρημένος στο μητρώο VIES, δηλ. στο μητρώο που τηρείται σε όλα τα Κ-Μ για την ανταλλαγή των πληροφοριών αναφορικά με τα στοιχεία των υποκειμένων.

Στους υποκειμένους στο φόρο που είναι εγκατεστημένοι σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης ο ΑΦΜ χορηγείται με την υποβολή δήλωσης έναρξης εργασιών. Ο αριθμός αυτός δεν μεταβάλλεται σε περίπτωση ορισμού, αλλαγής ή παύσης φορολογικού αντιπροσώπου.

3.

4. Ο υποκείμενος στο φόρο υποχρεούται επίσης:

α)

β)

γ)

δ) να ορίζει φορολογικό αντιπρόσωπό του, πριν από την ενέργεια οποιασδήποτε φορολογητέας πράξης στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον πρόκειται για υποκείμενο στο φόρο που δεν είναι μόνιμα εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας, ή στο εσωτερικό άλλου κράτους μέλους.

Ο ορισμός του φορολογικού αντιπροσώπου γίνεται με την κατάθεση αντιγράφου του σχετικού πληρεξουσίου εγγράφου στον προϊστάμενο ΔΟΥ που είναι αρμόδιος για τη φορολογία εισοδήματος του φορολογικού αντιπροσώπου.

Το αντίγραφο αυτό πρέπει να είναι θεωρημένο από την ελληνική προξενική αρχή του τόπου όπου είναι εγκατεστημένος ο υποκείμενος στο φόρο, ή από την Αρχή που έχει οριστεί για τη θεώρηση, σύμφωνα με την από 5.10.1961 Σύμβαση της Χάγης.

Δεν υπάρχει υποχρέωση ορισμού φορολογικού αντιπροσώπου στην περίπτωση πραγματοποίησης πράξεων για τις οποίες υπόχρεος είναι ο λήπτης.

Οι όροι, οι προϋποθέσεις και η διαδικασία ορισμού του φορολογικού αντιπροσώπου ορίζονται με την ΑΥΟ:ΠΟΛ.1281/1993, όπως αυτή ισχύει ύστερα από την τροποποίησή της με τις ΑΥΟ: ΠΟΛ.1180/1995 και ΠΟΛ. 1327/1996.

Ο φορολογικός αντιπρόσωπος έχει όλα τα δικαιώματα και όλες τις υποχρεώσεις των υποκειμένων στο φόρο που απορρέουν από τις διατάξεις του ν. 2859/2000.

Σημειώνεται ότι στην περίπτωση που δεν έχει οριστεί φορολογικός αντιπρόσωπος από τον εγκατεστημένο σε Τρίτη χώρα υπόχρεο, τότε

υπόχρεος καθίσταται ο λήπτης των υπηρεσιών, όπως προβλέπεται με την **ΑΥΟ: ΠΟΛ.1214/94**.

ε) **Φορολογικό αντιπρόσωπο δύνανται να ορίζουν**, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης δ' της παραγράφου αυτής και οι υποκείμενοι στο φόρο που είναι εγκατεστημένου σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης και δεν διαθέτουν εγκατάσταση στην Ελλάδα. Ο φορολογικός αντιπρόσωπος της περίπτωσης αυτής δεν υποχρεούται στην τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων για τις πράξεις που πραγματοποιεί ο εντολέας του.

στ)

5. Ο υποκείμενος στο φόρο που πραγματοποιεί ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 11 και 12, **καθώς και παραδόσεις αγαθών**, οι οποίες απαλλάσσονται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28, **υποχρεούται επίσης :**

α) **να υποβάλλει Ανακεφαλαιωτικό Πίνακα**, για τις παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιεί σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων α' και γ' της παραγράφου 1 του άρθρου 28 και του τελευταίου εδαφίου της παραγρ. 2 του άρθρου 15. Ο ανακεφαλαιωτικός πίνακας υποβάλλεται ανά μήνα για πράξεις που πραγματοποιούνται από 1.1.2010.

β) **να χρησιμοποιεί στις συναλλαγές αυτές τον ΑΦΜ με το πρόθεμα "EL" πριν από αυτόν**, καθώς επίσης και να αναγράφει στα στοιχεία που εκδίδει τον ΑΦΜ του συναλλασσόμενου με το ανάλογο πρόθεμα που ισχύει σε κάθε Κ-Μ.

γ) **να υποβάλλει στατιστική δήλωση (INTRASTAT)** για τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές που πραγματοποιεί για κάθε μήνα.

δ) να υποβάλλει Ανακεφαλαιωτικό Πίνακα για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 11 παραγρ.1 και 2 και 12. Ο Ανακεφαλαιωτικός Πίνακας υποβάλλεται ανά μήνα για πράξεις που πραγματοποιούνται από 1.1.2010.

Όπως διευκρινίζεται με την εγκύκλιο **ΠΟΛ. 1136/21.10.2009**, με τις διατάξεις των περιπτ. **δ' και ε' της παρ. 1**, καθώς των επόμενων παραγράφων **5 α' και 5 β'**, καθιερώνεται σύστημα ανταλλαγής πληροφοριών μεταξύ των κρατών μελών για τις ενδοκοινοτικές παροχές υπηρεσιών, που φορολογούνται στον τόπο εγκατάστασης του λήπτη, κατ' ανάλογο τρόπο που ισχύει και για τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές αγαθών.

Συγκεκριμένα προβλέπεται **υποχρέωση εγγραφής στο μητρώο VIES των επιχειρήσεων που πραγματοποιούν ή λαμβάνουν ενδοκοινοτικές παροχές υπηρεσιών, καθώς και υποβολής ανακεφαλαιωτικών πινάκων** για τις ενδοκοινοτικές αυτές παροχές υπηρεσιών (παροχή και λήψη). Σημειώνεται ότι για την ανταλλαγή αυτή των πληροφοριών έχουν εκδοθεί η ΑΥΟΟ ΠΟΛ.1127/25.9.2009 και η εγκύκλιος 1091531/7453/ 1653/Δ0014/25.9.2009.

5.α. Ο υποκείμενος στον φόρο που πραγματοποιεί παροχές υπηρεσιών, για τις οποίες ο τόπος δεν είναι το εσωτερικό της χώρας, σύμφωνα με την περίπτωση α της παραγράφου 2 του άρθρου 14, και για τις οποίες ο λήπτης είναι υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο ή μη υποκείμενο στον φόρο νομικό πρόσωπο που διαθέτει ΑΦΜ/ΦΠΑ σε άλλο κράτος - μέλος, υποχρεούται:

α) να χρησιμοποιεί, για τις εν λόγω παροχές υπηρεσιών, τον αριθμό φορολογικού μητρώου του με το πρόθεμα «EL» πριν από αυτόν, καθώς επίσης και να αναγράφει στα στοιχεία που εκδίδει τον αριθμό του φορολογικού μητρώου (Φ.Π.Α.) του συναλλασσόμενου με το ανάλογο πρόθεμα που ισχύει σε κάθε κράτος-μέλος και

β) να υποβάλλει ανακεφαλαιωτικό πίνακα, για τις εν λόγω παροχές υπηρεσιών.

Οι ανωτέρω υποχρεώσεις δεν ισχύουν προκειμένου για υπηρεσίες οι οποίες απαλλάσσονται από τον φόρο στο κράτος - μέλος του λήπτη των υπηρεσιών αυτών.

5.β. Ο υποκείμενος στον φόρο ή το μη υποκείμενο στον φόρο νομικό πρόσωπο που διαθέτει ΑΦΜ/ΦΠΑ στο εσωτερικό της χώρας, που λαμβάνει υπηρεσίες από υποκείμενο στον φόρο εγκατεστημένο σε άλλο κράτος - μέλος, για τις οποίες ο τόπος είναι το εσωτερικό της χώρας, σύμφωνα με την περίπτωση α' της παραγράφου 2 του άρθρου 14, και για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στον φόρο, υποχρεούται για τις εν λόγω υπηρεσίες που λαμβάνει:

α) να χρησιμοποιεί τον αριθμό φορολογικού μητρώου του με το πρόθεμα «EL» πριν από αυτόν,

β) να υποβάλλει ανακεφαλαιωτικό πίνακα.

Η υποχρέωση αυτή δεν ισχύει προκειμένου για υπηρεσίες οι οποίες απαλλάσσονται από τον φόρο στο εσωτερικό της χώρας

6.

7.

8.

9.

10.

11.

ΑΡΘΡΟ 36

Υποχρεώσεις των υποκειμένων

Με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 36 προβλέπεται ότι οι επιχειρήσεις που είναι εγκατεστημένες σε τρίτες χώρες και πραγματοποιούν πράξεις οι οποίες φορολογούνται ως προς το ΦΠΑ στην Ελλάδα και εφόσον δεν υποχρεούνται αυτές από άλλες διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος να αποκτήσουν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, υποχρεούνται να ορίσουν φορολογικό αντιπρόσωπο. Οι προϋποθέσεις και η διαδικασία ορισμού φορολογικού αντιπροσώπου και οι υποχρεώσεις και τα δικαιώματα αυτού ορίζονται με την ΑΥΟ: ΠΟΛ. 1281/1993 η οποία παρατίθεται στη συνέχεια.

ΑΥΟ: 1111374/9160/2152/0014/Πολ. 1281/26.8.1993
(ΦΕΚ Β΄ 700/9.9.1993) (Όπως τροποποιήθηκε με τις ΑΥΟ
1077223/4331/ 869/0014/Πολ.1180/29.6.1995 και
1133485/1095/0015/Πολ. 1327/16.12.1996)
Θέμα: Όροι, προϋποθέσεις και διαδικασία ορισμού φορολογικού
αντιπροσώπου από υποκείμενους εγκατεστημένους εκτός
Ελλάδος, υποχρεώσεις και δικαιώματα αυτών

Άρθρο 1

Πράξεις για τις οποίες απαιτείται ορισμός φορολογικού αντιπροσώπου

1. Οι υποκείμενοι στο φόρο, οι οποίοι είναι εγκατεστημένοι εκτός Ελλάδος και δεν έχουν αποκτήσει τις προϋποθέσεις ώστε να θεωρηθεί ότι έχουν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, σύμφωνα με τις διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος, υποχρεούνται να ορίζουν φορολογικό αντιπρόσωπο στην Ελλάδα, για οποιαδήποτε πράξη ενεργούν στο εσωτερικό της χώρας για την οποία τόπος φορολογίας είναι η Ελλάδα και ιδίως για τις ακόλουθες πράξεις:

- α)** εισαγωγές ή ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών,
- β)** παράδοση αγαθών ή χρησιμοποίηση αγαθών κατά τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 7 του Ν 1642/1986, καθώς και εξαγωγή αυτών, τα οποία κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης βρίσκονται στο εσωτερικό της χώρας,
- γ)** εγκατάσταση ή συναρμολόγηση αγαθών στο εσωτερικό της χώρας από τον προμηθευτή των αγαθών,
- δ)** εργασίες συναφείς με ακίνητα, τα οποία βρίσκονται στην Ελλάδα,
- ε)** ενδοκοινοτική μεταφορά αγαθών με τόπο αναχώρησης το εσωτερικό της χώρας, εργασίες παρεπόμενες της μεταφοράς αυτής, καθώς και η διαμεσολάβηση για τις πράξεις αυτές, εφόσον ο λήπτης των υπηρεσιών αυτών δεν είναι εγγεγραμμένος στο μητρώο ΦΠΑ/VIES, στην Ελλάδα ή σε άλλο κράτος μέλος της Κοινότητας,

- στ) μίσθωση μεταφορικών μέσων, εφόσον ο εκμισθωτής είναι εγκατεστημένος εκτός Κοινότητας και ο μισθωτής είναι εγκατεστημένος στην Ελλάδα και χρησιμοποιεί το μεταφορικό μέσο στο εσωτερικό της χώρας,
- ζ) πολιτιστικές, καλλιτεχνικές, αθλητικές, επιστημονικές, εκπαιδευτικές, ψυχαγωγικές ή παρόμοιες δραστηριότητες, καθώς και υπηρεσίες οργάνωσης των εκδηλώσεων αυτών ή παρεπόμενες αυτών, εφόσον εκτελούνται υλικά στο εσωτερικό της χώρας,
- η) υπηρεσίες συναφείς με ενσώματα κινητά αγαθά, που βρίσκονται στην Ελλάδα, εφόσον αυτές εκτελούνται υλικά στο εσωτερικό της χώρας,
- θ) παραδόσεις αγαθών κατά τη διάρκεια της μεταφοράς από την Ελλάδα προς άλλο κράτος μέλος, προς επιβάτες αεροπλάνων, πλοίων, τρένων ή αυτοκινήτων, που εκτελούν ενδοκοινοτικές μεταφορές προσώπων,
- ι) πωλήσεις από απόσταση, με λήπτες πρόσωπα εγκατεστημένα στην Ελλάδα, εφόσον πληρούνται οι όροι και οι προϋποθέσεις για τη φορολόγηση των πράξεων αυτών στην Ελλάδα,
- ια) εισαγωγή αγαθών στην Ελλάδα, τα οποία στη συνέχεια αποστέλλονται ή μεταφέρονται σε άλλο κράτος μέλος.

2. Δεν απαιτείται ο ορισμός φορολογικού αντιπροσώπου:

- α) για την παροχή υπηρεσιών οι οποίες εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 3 και 4 του Ν 1642/1986,
- β) σε περίπτωση εφαρμογής μέτρων απλοποίησης τριγωνικών συναλλαγών του άρθρου 29 παρ. 4 περ. ε' του Ν 1642/1986, όπως ισχύει.

[Το επόμενο άρθρο 1α προστέθηκε στην παρούσα απόφαση με την ΑΥΟ 1077223/4331/869/ 0014/ Πολ. 1180/29.6.1995 και ισχύει από την έκδοση της ΑΥΟ Πολ. 1180/1995.]

Άρθρο 1α **Πράξεις για τις οποίες δεν απαιτείται ορισμός φορολογικού αντιπροσώπου**

1. Δεν απαιτείται ορισμός φορολογικού αντιπροσώπου:

- α) Στην περίπτωση εξαγωγής αγαθών από εγκατεστημένο στο εσωτερικό της χώρας πωλητή που ενεργεί στο όνομά του και για λογαριασμό αγοραστή που είναι εγκατεστημένος σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, εφόσον:
 - Η εντολή προς εξαγωγή των πωλουμένων αγαθών αποδεδειγμένα δίνεται από τον εγκατεστημένο στην Κοινότητα αγοραστή προς τον εγκατεστημένο στο εσωτερικό της χώρας πωλητή πριν από την έκδοση των οικείων φορολογικών στοιχείων.
 - Στα εκδιδόμενα από τον πωλητή φορολογικά στοιχεία (Δελτίο Αποστολής, Τιμολόγιο ή Τιμολόγιο Πώλησης - Δελτίο αποστολής) εκδίδονται μεν στο όνομα του αγοραστή, αναγράφονται όμως και τα στοιχεία του παραλήπτη των εμπορευμάτων στην τρίτη χώρα.

— Κατέχει αντίγραφο του ενιαίου Διοικητικού εγγράφου (ΕΔΕ - διασάφησης εξαγωγής) που κατέθεσε στο όνομά του και για λογαριασμό του πελάτη του αγοραστή, στην οποία και επισυνάπτονται τα παραπάνω φορολογικά στοιχεία.

β) Στην περίπτωση ενδοκοινοτικής μεταφοράς αγαθών και παροχής υπηρεσιών διαμεσολάβησης, για την πραγματοποίηση των πράξεων αυτών, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. γ' της παρ. 2 του άρθρου 12, όταν οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται από πρόσωπα που στερούνται ΑΦΜ/ΦΠΑ στην Ευρωπαϊκή Ένωση σε λήπτη που διαθέτει ΑΦΜ/ΦΠΑ στο εσωτερικό της χώρας.

2. Πράξεις της προηγούμενης παραγράφου που πραγματοποιήθηκαν χωρίς φόρο, από 1.1.1993 μέχρι την έκδοση της παρούσας, εφόσον δεν τηρήθηκαν οι προϋποθέσεις που ορίζονται από την ίδια ως άνω παράγραφο, οι ενδιαφερόμενοι δύνανται μέσα σε προθεσμία τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία έκδοσης της απόφασης αυτής, να εφοδιαστούν με τα προβλεπόμενα από την παρ. 1 του άρθρου αυτού δικαιολογητικά για την οριστικοποίηση της απαλλαγής αυτής.

Άρθρο 2

Διαδικασία ορισμού φορολογικού αντιπροσώπου

1. Τα πρόσωπα που ενεργούν τις πράξεις του προηγούμενου άρθρου υποχρεούνται να ορίσουν μοναδικό φορολογικό αντιπρόσωπό τους στην Ελλάδα, πριν από την πραγματοποίηση των πράξεων αυτών.

2. Ο ορισμός του μοναδικού φορολογικού αντιπροσώπου γίνεται με σχετικό πληρεξούσιο έγγραφο, στο οποίο θα γίνεται ρητή μνεία για τη μοναδικότητα του οριζόμενου φορολογικού αντιπροσώπου. Το έγγραφο αυτό εφόσον καταρτίζεται εκτός Ελλάδος, θεωρείται από την ελληνική προξενική αρχή του τόπου όπου είναι εγκαταστημένος ο υποκείμενος στο φόρο εντολέας.

Στην περίπτωση, που το έγγραφο αυτό καταρτίζεται εντός Ελλάδος, θεωρείται από το Προξενείο της χώρας, της οποίας έχει την υπηκοότητα ή εφόσον η δραστηριότητα, η σχετική με την πληρεξουσιότητα αναπτύσσεται σε άλλη χώρα από το Προξενείο της χώρας αυτής.

Με τη θεώρηση βεβαιώνεται ότι, κατά τύπο το πληρεξούσιο δεσμεύει τον εντολέα για τις πράξεις του αντιπροσώπου και κατά το δίκαιο της χώρας που είναι υπήκοος ή ασκεί τη δραστηριότητά του κατά περίπτωση ο εντολέας.

3. Ως φορολογικός αντιπρόσωπος ορίζεται πρόσωπο, φυσικό ή νομικό, με εξαίρεση τα μη υποκείμενα στο φόρο νομικά πρόσωπα, το οποίο έχει την έδρα της επαγγελματικής του δραστηριότητας ή τη μόνιμη εγκατάστασή του ή ελλείψει αυτών την κατοικία του ή τη συνήθη διανομή του στην Ελλάδα. Το πρόσωπο αυτό πρέπει να είναι φερέγγυο, πλήρως ικανό για δικαιοπραξία, εφόσον πρόκειται για φυσικό πρόσωπο ή να λειτουργεί νόμιμα εφόσον

πρόκειται για νομικό πρόσωπο να αποδεχθεί το διορισμό του και να μην έχει υποπέσει στις παραβάσεις:

- α) των διατάξεων του άρθρου 30 του ΚΒΣ (ΠΔ 186/1992 ΦΕΚ Α' 84) που επισύρουν ανακρίβεια των βιβλίων,
- β) της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν 1642/1986, όπως ισχύει.

Άρθρο 3

Υποχρεώσεις και δικαιώματα φορολογικού αντιπροσώπου

1. Ο φορολογικός αντιπρόσωπος που αποδέχεται το διορισμό του, υποχρεούται να υποβάλλει δήλωση έναρξης εργασιών για τη συγκεκριμένη αντιπροσώπευση στην αρμόδια για τη φορολογία του εισοδήματός του ΔΟΥ ή στη ΔΟΥ που έχει την έδρα της επιχείρησής του. Με τη δήλωση αυτή συνυποβάλλει αντίγραφο του πληρεξουσίου εγγράφου που προβλέπεται από τις διατάξεις της παρ. 2 του προηγούμενου άρθρου, καθώς και υπεύθυνη δήλωση του Ν 1599/1986, περί αποδοχής του διορισμού του, ως φορολογικού αντιπροσώπου, εφόσον αυτή δεν προκύπτει από το πληρεξούσιο έγγραφο.

2. Με την υποβολή της δήλωσης έναρξης από τον αντιπρόσωπο χορηγείται στον εντολέα Αριθμός Φορολογικού Μητρώου.

Ο αριθμός αυτός αρχίζει από 98 εφόσον πρόκειται για εντολέα - νομικό πρόσωπο ή από τη σειρά των ΑΦΜ των φυσικών προσώπων, εφόσον πρόκειται για εντολέα φυσικό πρόσωπο.

Σε περίπτωση μεταβολής του αντιπροσώπου ο ΑΦΜ του εντολέα παραμένει ο ίδιος, όπως και σε περίπτωση υποβολής δήλωσης παύσης και εκ νέου έναρξης εργασιών του ίδιου εντολέα, έστω και με διαφορετικό αντιπρόσωπο.

Στα στοιχεία του αντιπροσώπου στη δήλωση έναρξης του εντολέα, ως ΑΦΜ αναγράφεται ο μοναδικός ΑΦΜ (φυσικού ή νομικού προσώπου) που του έχει χορηγηθεί για τις δικές του φορολογικές υποχρεώσεις.

3. Ο φορολογικός αντιπρόσωπος έχει όλα τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις των υποκειμένων στο φόρο που απορρέουν από τις διατάξεις του Ν 1642/1986, όπως ισχύει, καθώς και του ΠΔ 186/1992 περί ΚΒΣ.

Στην περίπτωση πωλήσεων από απόσταση ο φορολογικός αντιπρόσωπος θεωρείται ότι πραγματοποιεί ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών για τα αποστελλόμενα από τον εντολέα του αγαθά προς τους πελάτες τους στο εσωτερικό της χώρας.

4. Επίσης, ο φορολογικός αντιπρόσωπος, έχει ειδικότερα και τις εξής υποχρεώσεις:

- α) Τηρεί εκτός από τα βιβλία που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 4 του ΚΒΣ, για τη δική του δραστηριότητα και «ειδικό βιβλίο φορολογικού

αντιπροσώπου», για κάθε εντολέα, το οποίο θεωρείται από τον αρμόδιο Προϊστάμενο ΔΟΥ και στο οποίο καταχωρούνται διακεκριμένα:

- αα)** οι πράξεις της παρ. 1 του άρθρου 1 της παρούσας,
- ββ)** οι πωλήσεις προς εγκατεστημένους στο εσωτερικό της χώρας πελάτες του εντολέα,
- γγ)** οι δαπάνες για λογαριασμό του εντολέα,
- δδ)** ο ΦΠΑ που αναλογεί.

Αντί της τήρησης χωριστού βιβλίου φορολογικού αντιπροσώπου, για κάθε εντολέα, μπορεί να θεωρηθεί και να τηρηθεί ενιαίο βιβλίο, για περισσότερους εντολείς, στο οποίο καταχωρούνται τα παραπάνω δεδομένα, σε ιδιαίτερο χώρο κατά εντολέα.

Η ενημέρωση του βιβλίου αυτού γίνεται εντός δέκα πέντε (15) ημερών από την έκδοση ή λήψη του κατά περίπτωση δικαιολογητικού.

Ως ακαθάριστα έσοδα προκειμένου να κριθεί η κατηγορία βιβλίων που υποχρεούται να τηρεί ο φορολογικός αντιπρόσωπος κατά τις διατάξεις του ΚΒΣ λαμβάνονται υπόψη μόνο οι προμήθειες που λαμβάνει.

- β)** Εκδίδει, υποβάλλει και διαφυλάσσει τα στοιχεία που ορίζονται από τις διατάξεις του ΚΒΣ.

Ειδικά, στην περίπτωση χονδρικής πώλησης αγαθών τα οποία αποστέλλονται από τον εντολέα απευθείας προς τον τελικό παραλήπτη στο εσωτερικό της χώρας, το οικείο Τιμολόγιο - Δελτίο Αποστολής εκδίδεται από το φορολογικό αντιπρόσωπο.

Στην περίπτωση αυτή το Τιμολόγιο - Δελτίο Αποστολής εκδίδεται εντός της ίδιας φορολογικής περιόδου του ΦΠΑ, με βάση το οικείο φορολογικό στοιχείο (έγγραφο) του εντολέα.

Τα φορολογικά στοιχεία του φορολογικού αντιπροσώπου, εκδίδονται από ιδιαίτερη σειρά κατά εντολέα. Στα στοιχεία αυτά πέραν από τα οριζόμενα στην παρ. 5 του άρθρου 18 του ΚΒΣ, αναγράφονται ακόμη τα στοιχεία και ο ΑΦΜ του εντολέα, καθώς και το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία, η διεύθυνση, η αρμόδια ΔΟΥ και ο ΑΦΜ του φορολογικού αντιπροσώπου.

Για τη δικαιούμενη αμοιβή, ο φορολογικός αντιπρόσωπος εκδίδει προς τον εντολέα θεωρημένο τιμολόγιο, σύμφωνα με τα οριζόμενα από τις διατάξεις του άρθρου 12 του ΚΒΣ, το οποίο και καταχωρεί στα τηρούμενα βιβλία της επιχείρησής του.

Κατ' εξαίρεση, στις περιπτώσεις συνδρομών βιβλίων, εφημερίδων και περιοδικών, καθώς και στις περιπτώσεις λιανικών πωλήσεων αγαθών από απόσταση, όταν η έκδοση των φορολογικών στοιχείων είναι εξαιρετικά δύσκολη, ο φορολογικός αντιπρόσωπος μπορεί να μη εκδίδει τα στοιχεία του ΚΒΣ, με την προϋπόθεση ότι ο εντολέας αποστέλλει μηνιαία εκκαθάριση ή ότι αυτή συντάσσεται από τον φορολογικό αντιπρόσωπο

από στοιχεία που του διαθέτει ο εντολέας. Με βάση την εκκαθάριση αυτή γίνεται η ενημέρωση των βιβλίων και η απόδοση του ΦΠΑ.

[Σημ.: Η περ. γ' της παρ.4 και οι παρ. 5 & 6 του άρθρου 3 της παρούσας απόφασης συμπληρώθηκαν με την ΑΥΟ: 1133485/1095/0015/Πολ.1327/ 16.12.1996 και ισχύουν από 31.12.1996.]

γ) Τηρεί θεωρημένο βιβλίο απογραφών, κατά είδος και ποσότητα, εφόσον ο εντολέας διατηρεί απόθεμα εμπορευμάτων στην Ελλάδα. Η περιγραφή του είδους γίνεται όπως ορίζουν οι διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παρ. 3 του άρθρου 3 του ΚΒΣ με ταυτόχρονη αναγραφή και του κωδικού αριθμού με τον οποίο προσδιορίζεται η ονομασία του είδους στην κοινή ονοματολογία των αγαθών, που περιλαμβάνεται στο ολοκληρωμένο τελωνειακό δασμολόγιο (TARIC).

5. Δικαιολογητικό εγγραφής στα βιβλία του τελικού παραλήπτη στο εσωτερικό της χώρας, για την αξία κτήσης των αγαθών, αποτελεί το Τιμολόγιο του εντολέα και για το Φόρο Προστιθέμενης Αξίας το Τιμολόγιο - Δελτίο Αποστολής του Φορολογικού αντιπροσώπου.

6. Οι διατάξεις του άρθρου 20 του ΚΒΣ (ΠΔ 186/1992) εφαρμόζονται αναλόγως και για τα λαμβανόμενα ή εκδιδόμενα στοιχεία από φορολογικούς αντιπροσώπους, εφόσον οι εκδότες ή λήπτες αυτών είναι εγκατεστημένοι στην Ελληνική Επικράτεια.»

Άρθρο 4

Τραπεζική εγγύηση αντί φορολογικού αντιπροσώπου

1. Σε περίπτωση ευκαιριακής πραγματοποίησης πολιτιστικών, καλλιτεχνικών, αθλητικών, επιστημονικών, εκπαιδευτικών, ψυχαγωγικών ή παρόμοιων εκδηλώσεων στο εσωτερικό της χώρας, αντί του ορισμού φορολογικού αντιπροσώπου, ο υποκείμενος στο φόρο που είναι εγκατεστημένος εκτός Ελλάδας δύναται να καταθέτει εγγυητική επιστολή τραπεζής εγκατεστημένης στην Ελλάδα, η οποία να καλύπτει το ποσό του ΦΠΑ που αναλογεί στα εισιτήρια ή προσκλήσεις που προσκομίζονται για θεώρηση στη ΔΟΥ ή άλλα έσοδα που πραγματοποιεί (διαφημίσεις, κυλικείων κ.λπ.). Η θεώρηση ενεργείται από την αρμόδια ΔΟΥ του τόπου στον οποίο πραγματοποιείται η εκδήλωση, στο όνομα του εκμεταλλευτή, ο οποίος έχει όλες τις υποχρεώσεις του ΚΒΣ.

2. Μετά το πέρας της εκδήλωσης, ο υποκείμενος στο φόρο οφείλει να αποδώσει το φόρο που αναλογεί στα διατεθέντα εισιτήρια ή προσκλήσεις ή άλλα έσοδα που πραγματοποίησε και να προσκομίσει για ακύρωση τα τυχόν αδιάθετα εισιτήρια.

Η καταβολή του φόρου γίνεται με υποβολή έκτακτης προσωρινής δήλωσης στην αρμόδια ΔΟΥ. Μετά δε την καταβολή του αναλογούντος φόρου αποδεσμεύεται η κατατεθείσα εγγύηση.

Άρθρο 5 **Παύση εργασιών φορολογικού αντιπροσώπου**

Σε περίπτωση που έπαυσε να ισχύει η εντολή αντιπροσώπευσης, λόγω ανάκλησης αυτής ή από οποιαδήποτε άλλη αιτία, ο φορολογικός αντιπρόσωπος υποχρεούται να υποβάλλει δήλωση παύσης εργασιών, κατά τις διατάξεις της περ. γ' της παρ. 1 του άρθρου 29, καθώς και τις δηλώσεις των άρθρων 29, παρ. 5, περ. β' και δ' και 31 παρ. 1 του Ν 1642/1986, όπως ισχύει, μέχρι του χρόνου παύσης των εργασιών. Σε περίπτωση αλλαγής του φορολογικού αντιπροσώπου υποβάλλεται σχετική δήλωση μεταβολών από τον προηγούμενο φορολογικό αντιπρόσωπο στην αρμόδια ΔΟΥ.

Άρθρο 6 **Τέλος έναρξης επιτηδεύματος**

Για την εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 6 του άρθρου 19 του Ν 1882/1990, όπως ισχύει:

- α)** η νομική μορφή και τα μέλη προσδιορίζονται με υπεύθυνη δήλωση του Ν 1599/1986 του φορολογικού αντιπροσώπου εφόσον αυτά δεν προκύπτουν από το πληρεξούσιο έγγραφο,
- β)** ως τόπος άσκησης δραστηριότητας θεωρείται ο τόπος της έδρας ή του κεντρικού του φορολογικού αντιπροσώπου.

Άρθρο 7 **Λοιπές διατάξεις**

- 1.** Οι υποχρεώσεις για τη θεώρηση στοιχείων κατ' εφαρμογή των διατάξεων του πρώτου και δεύτερου εδαφίου της παρ. 8 του άρθρου 36 του ΠΔ 186/1992 κρίνεται μόνο ως προς τα πρόσωπα των εντολέων.
- 2.** Οι υποχρεώσεις για ασφαλιστική ενημερότητα και εγγραφή στα Επιμελητήρια κατ' εφαρμογή των διατάξεων του τρίτου και τέταρτου εδαφίου της παρ. 8 του άρθρου 36 του ΠΔ 186/1992 δεν εφαρμόζονται για τα πρόσωπα των εντολέων.
- 3.** Ο εντολέας ευθύνεται αλληλεγγύως με τον φορολογικό αντιπρόσωπό του για την εφαρμογή των διατάξεων του Ν 1642/1986, όπως ισχύει.
- 4.** Από την έναρξη ισχύος της παρούσας παύουν να ισχύουν οι διατάξεις του άρθρου 4 της αρ. 1002413/203/24/0014/Πολ. 1004/1993 απόφασής μας.

Άρθρο 8 Έναρξη ισχύος

Η απόφαση αυτή ισχύει από την έκδοσή της.

ΑΥΟ:1105799/1797/8881/0014/Πολ.1214/19.9.1994 (ΦΕΚ Β΄ 727/1994)

Θέμα: Καταβολή του ΦΠΑ στο Δημόσιο από τον παραλήπτη των αγαθών ή τον λήπτη των υπηρεσιών στις περιπτώσεις μη ορισμού φορολογικού αντιπροσώπου

Άρθρο 1

Ορίζουμε όπως, η αρ. 1002414/204/25/0014/Πολ. 1005/1993 ΑΥΟ, η οποία ορίζει τον «τρόπο καταβολής του ΦΠΑ στο δημόσιο από το λήπτη των αγαθών και υπηρεσιών», δεν εφαρμόζεται στις περιπτώσεις παράδοσης, ενδοκοινοτικής απόκτησης, εισαγωγής αγαθών και παροχής υπηρεσιών που πραγματοποιούνται στο εσωτερικό της χώρας από εγκατεστημένο εκτός του εσωτερικού της χώρας υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο, το οποίο δεν έχει ορίσει, ως όφειλε, φορολογικό αντιπρόσωπό του, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. δ΄ της παρ. 4 του άρθρου 29 του Ν 1642/1986, όπως ισχύει. Ο φόρος που αναλογεί στις πράξεις αυτές καταβάλλεται από τον παραλήπτη των αγαθών ή τον λήπτη των υπηρεσιών αυτών, με την υποβολή έκτακτης προσωρινής δήλωσης ΦΠΑ.

Οι παραπάνω συναλλαγές δεν παύουν να θεωρούνται ενδοκοινοτικές και συνεπώς θα συμπεριλαμβάνονται ως τοιαύτες στους οικείους κωδικούς της περιοδικής εκκαθάρισης ΦΠΑ, ενώ ο φόρος που προπληρώνεται με την έκτακτη δήλωση θα συμπεριλαμβάνεται στον κωδ. 381 (προστιθέμενα ποσά στο φόρο εισροών) της περιοδικής εκκαθάρισης ΦΠΑ (έντυπο 004 - ΦΠΑ έκδοση 1994) και της προσωρινής δήλωσης της οικείας φορολογικής περιόδου.

Άρθρο 2

Η απόφαση αυτή ισχύει από 1.11.1994.

ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

(άρθρο 34)

1. Με την επιφύλαξη των διατάξεων περί παραγραφής, ο φόρος επιστρέφεται εφόσον:

- α) καταβλήθηκε στο δημόσιο αχρεώσητα, ή
- β) είναι αδύνατο να μεταφερθεί για έκπτωση σε επόμενη διαχειριστική περίοδο, ή σε περίπτωση μεταφοράς του για έκπτωση η έκπτωση αυτή δεν κατέστη δυνατή, ή
- γ) αφορά πράξεις που προβλέπουν οι διατάξεις των περιπτώσεων α', β', γ', δ' και στ' της παραγράφου 2 του άρθρου 30, καθώς και πράξεις για τις οποίες με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών προβλέπεται αναστολή καταβολής του φόρου ή οφείλεται σε διαφορά συντελεστών εκροών-εισροών, ή
- δ) αφορά αγαθά επένδυσης, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγρ. 4 του άρθρου 33.

Για την επιστροφή του φόρου των παραπάνω περιπτώσεων έχει εφαρμογή η ΑΥΟ: ΠΟΛ.1073/2004. όπως αυτή ερμηνεύτηκε με την εγκύκλιο ΠΟΛ1092/2004.

2. Όπως διευκρινίζεται με την **εγκύκλιο ΠΟΛ. 1136/21.10.2009**, ειδικά για υποκείμενους άλλων κρατών μελών, που δικαιούνται επιστροφής του φόρου από την Ελλάδα, καθιερώνεται νέα διαδικασία επιστροφής, με ηλεκτρονικά μέσα.

Για τη διευκόλυνση των υποκειμένων στο φόρο, η αίτηση επιστροφής υποβάλλεται ηλεκτρονικά στο κράτος μέλος εγκατάστασής τους, το οποίο τη διαβιβάζει στη χώρα μας. Όλες οι διαδικασίες αναζήτησης πρόσθετων πληροφοριών, καθώς και η κοινοποίηση της απόφασης επιστροφής, γίνονται με ηλεκτρονικά μέσα.

Κατ' ανάλογο τρόπο οι υποκείμενοι που είναι εγκατεστημένοι στη χώρα μας και δικαιούνται επιστροφής από άλλα κράτη μέλη, υποβάλλουν ηλεκτρονικά την αίτησή τους στη χώρα μας μέσω του TAXISNET, η οποία αποστέλλεται στα άλλα κράτη μέλη, ηλεκτρονικά.

Ειδικότερα:

Επιστρέφεται στον υποκείμενο στον φόρο, ο οποίος είναι εγκατεστημένος σε άλλο κράτος - μέλος της Ε.Ε., ο φόρος που επιβάρυνε τις παραδόσεις αγαθών ή τις παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιήθηκαν προς αυτόν από άλλους υποκείμενους στον φόρο στο εσωτερικό της χώρας, καθώς και τις εισαγωγές αγαθών που πραγματοποίησε στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον ο υποκείμενος αυτός πληροί τις ακόλουθες προϋποθέσεις:

- α)** Κατά την περίοδο επιστροφής, η οποία ορίζεται στην παράγραφο 5, δεν διατηρούσε στην Ελλάδα την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας ή μόνιμη εγκατάσταση από την οποία πραγματοποιούσε οικονομικές δραστηριότητες ή σε περίπτωση μη ύπαρξης τέτοιας έδρας ή μόνιμης εγκατάστασης την κατοικία ή τον τόπο της συνήθους διαμονής του.
- β)** Κατά την περίοδο επιστροφής δεν πραγματοποίησε παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών για τις οποίες ο τόπος φορολογίας βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας, με εξαίρεση τις ακόλουθες πράξεις:
 - αα)** παροχή υπηρεσιών μεταφοράς και συναφείς προς αυτές υπηρεσίες που ενεργούνται στο εσωτερικό της χώρας και οι οποίες απαλλάσσονται σύμφωνα με τα άρθρα 22 παρ. 1 περίπτωση λ', 24, 25 και 27,

- ββ)** παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών σε πρόσωπο που έχει οριστεί ως υπόχρεο για την καταβολή του φόρου σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων ε', στ' και η ' της παραγράφου 1 του άρθρου 35.
- γ)** Τα αγαθά που παραδόθηκαν ή οι υπηρεσίες που παρασχέθηκαν σε αυτόν χρησιμοποιήθηκαν για φορολογητέες πράξεις που υπάγονται στον φόρο στο κράτος - μέλος όπου είναι εγκατεστημένος και για τις οποίες θα είχε δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, αν αυτές ενεργούνταν στην Ελλάδα ή χρησιμοποιήθηκαν για πράξεις που απαλλάσσονται του φόρου σύμφωνα με τα άρθρα 22 παρ. 1 περίπτωση λ' , 24, 25, 27, 28 και 47.
- 3.** Η επιστροφή του φόρου πραγματοποιείται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 και κατά το μέρος που ο υποκείμενος στον φόρο ενεργεί πράξεις με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών του στο κράτος -μέλος εγκατάστασής του.
- 4.** Δεν παρέχεται δικαίωμα επιστροφής:
- α)** Στην περίπτωση που ο αιτών στο κράτος - μέλος στο οποίο είναι εγκατεστημένος:
- αα)** δεν είναι υποκείμενος στον φόρο προστιθέμενης αξίας,
- ββ)** πραγματοποιεί αποκλειστικά και μόνο παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών που απαλλάσσονται από τον φόρο χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών του,
- γγ)** υπάγεται στο καθεστώς απαλλαγής για μικρές επιχειρήσεις,
- δδ)** υπάγεται στο ειδικό καθεστώς αγροτών.
- β)** Για ποσά φόρου με τα οποία επιβαρύνονται οι παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιούνται στο εσωτερικό της χώρας, οι οποίες υπάγονται ή πρέπει να υπάγονται στην απαλλαγή που προβλέπεται

από τις διατάξεις του άρθρου 24 και των περιπτώσεων α', β' και γ' της παραγράφου 1 του άρθρου 28.

γ) Για ποσά φόρου τα οποία έχουν τιμολογηθεί εσφαλμένα.

5. Η επιστροφή του φόρου που προβλέπεται από τις διατάξεις της παραγράφου 2 γίνεται κατόπιν υποβολής αίτησης και δεν μπορεί να αφορά περίοδο μικρότερη των τριών μηνών ή μεγαλύτερη ενός ημερολογιακού έτους εκτός της περίπτωσης που η περίοδος αυτή αφορά το υπόλοιπο ενός ημερολογιακού έτους.
6. Οι εγκατεστημένοι σε άλλο κράτος - μέλος υποκείμενοι στον φόρο υποβάλλουν την αίτηση επιστροφής με χρήση ηλεκτρονικών μέσων στο κράτος - μέλος εγκατάστασής τους και την απευθύνουν στην Ελλάδα στην οποία επιβαρύνθηκαν με φόρο προστιθέμενης αξίας.
7. Οι υποκείμενοι στον φόρο που είναι εγκατεστημένοι στην Ελλάδα έχουν δικαίωμα επιστροφής από άλλο κράτος - μέλος, κατά ανάλογο τρόπο των διατάξεων των παραγράφων 2, 3, 4 και 5 του άρθρου αυτού, υποβάλλοντας τη σχετική αίτηση επιστροφής με χρήση ηλεκτρονικών μέσων στην αρμόδια αρχή της χώρας μας και η οποία απευθύνεται στο κράτος - μέλος στο οποίο επιβαρύνθηκαν με φόρο προστιθέμενης αξίας.
8. Οι διατάξεις των παραγράφων 2, 3, 4 και 5 εφαρμόζονται και για υποκείμενο στον φόρο που είναι εγκατεστημένος εκτός Κοινότητας, με τον όρο ότι το κράτος της εγκατάστασής του παρέχει στον υποκείμενο στον φόρο που είναι εγκατεστημένος στην Ελλάδα αντίστοιχο δικαίωμα επιστροφής του φόρου προστιθέμενης αξίας ή άλλου γενικού φόρου κατανάλωσης που ισχύει στο κράτος αυτό. Η αίτηση επιστροφής στην περίπτωση αυτή υποβάλλεται στην αρμόδια αρχή της χώρας μας.

9. Για την εφαρμογή των παραγράφων 2 και 8, τα δικαιούχα πρόσωπα δεν θεωρείται ότι αποκτούν εγκατάσταση στο εσωτερικό της χώρας, όταν πραγματοποιούν στο εσωτερικό της χώρας παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών για τις οποίες υπόχρεος στον φόρο είναι ο παραλήπτης των αγαθών ή ο λήπτης των υπηρεσιών, σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων ε', στ' και η' της παραγράφου 1 του άρθρου 35.

10. Επίσης επιστρέφεται στο μη υποκείμενο στον φόρο νομικό πρόσωπο εγκατεστημένο σε άλλο κράτος - μέλος ο φόρος που καταβλήθηκε κατά την εισαγωγή αγαθών, των οποίων ο τελικός προορισμός είναι το κράτος -μέλος της εγκατάστασής του, εφόσον αποδεικνύει ότι καταβλήθηκε ο φόρος που αναλογεί για την ενδοκοινοτική απόκτηση στο κράτος - μέλος άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς των αγαθών αυτών.

Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών ρυθμίζεται η διαδικασία υποβολής των αιτήσεων επιστροφής, ο χρόνος επιστροφής, καθώς και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια

ΑΝΑΚΕΦΑΛΑΙΩΤΙΚΟΙ ΠΙΝΑΚΕΣ

ΑΥΟ: ΑΠ: 1091535/7452/1652/Δ0014/ΠΟΛ. 1127/25.9.2009

ΘΕΜΑ: Τύπος, περιεχόμενο, τρόπος και χρόνος υποβολής του ανακεφαλαιωτικού πίνακα ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών και παρεχόμενων υπηρεσιών (έντυπο 047 – Φ.Π.Α., έκδοση 2009, Φ4/TAXIS). Τύπος, περιεχόμενο, τρόπος και χρόνος υποβολής του ανακεφαλαιωτικού πίνακα ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών και λήψεων υπηρεσιών (έντυπο 052 – Φ.Π.Α., έκδοση 2009, Φ5/TAXIS). Υποχρεωτική υποβολή των αρχικών και εμπρόθεσμων, ανακεφαλαιωτικών πινάκων με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω του ειδικού δικτύου (TAXISnet).

Αποφασίζουμε Άρθρο 1

Τύπος και περιεχόμενο των ανακεφαλαιωτικών πινάκων

1. Ορίζουμε τον τύπο και το περιεχόμενο των ανακεφαλαιωτικών πινάκων όπως τα υποδείγματα που επισυνάπτονται στην παρούσα ως παραρτήματα «Α» και «Β» με τίτλο «ΑΝΑΚΕΦΑΛΑΙΩΤΙΚΟΣ ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΩΝ ΠΑΡΑΔΟΣΕΩΝ ΑΓΑΘΩΝ ΚΑΙ ΠΑΡΕΧΟΜΕΝΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ» και «ΑΝΑΚΕΦΑΛΑΙΩΤΙΚΟΣ ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΩΝ ΑΠΟΚΤΗΣΕΩΝ ΑΓΑΘΩΝ ΚΑΙ ΛΗΨΕΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ».
2. Στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών και παρεχόμενων υπηρεσιών αναγράφονται, κατά αγοραστή αγαθών ή λήπτη υπηρεσιών: η χώρα, τα στοιχεία του αριθμού φορολογικού μητρώου ΦΠΑ του αντισυμβαλλόμενου καθώς και η φορολογητέα αξία των πράξεων που πραγματοποιούνται, δηλαδή των ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών, των οιονεί ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών (τριγωνικές συναλλαγές) και των ενδοκοινοτικών παρεχόμενων υπηρεσιών, μειωμένη με τις χορηγούμενες στον αγοραστή ή λήπτη εκπτώσεις και τις επιστροφές του τιμήματος, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις.
3. Στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών και λήψεων υπηρεσιών αναγράφονται, κατά προμηθευτή αγαθών ή τον παρέχοντα υπηρεσίες: η χώρα, τα στοιχεία του αριθμού φορολογικού μητρώου ΦΠΑ του αντισυμβαλλόμενου καθώς και η φορολογητέα αξία των πράξεων που πραγματοποιούνται, δηλαδή των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών, των αποκτήσεων από άλλα κράτη μέλη που

προορίζονται για παράδοση σε άλλο κράτος μέλος (τριγωνικές συναλλαγές) και των ενδοκοινοτικών λήψεων υπηρεσιών, μειωμένη με τις χορηγούμενες στον αγοραστή ή λήπτη εκπτώσεις και τις επιστροφές του τιμήματος, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις.

4. Εφόσον ο υποκείμενος διενεργεί «τριγωνική συναλλαγή» έχει την υποχρέωση υποβολής ενός «ανακεφαλαιωτικού πίνακα ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών και λήψεων υπηρεσιών» για την απόκτηση που πραγματοποιεί από κράτος μέλος και που προορίζεται για παράδοση σε άλλο κράτος μέλος και ενός «ανακεφαλαιωτικού πίνακα ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών και παρεχόμενων υπηρεσιών» για την οιονεί ενδοκοινοτική παράδοση αγαθού που πραγματοποιεί στο άλλο κράτος μέλος.

Άρθρο 2

Χρόνος και τρόπος υποβολής των ανακεφαλαιωτικών πινάκων

1. Ως ημερολογιακή περίοδος, για την υποβολή των ανακεφαλαιωτικών πινάκων, ορίζεται ο ημερολογιακός μήνας για πράξεις που πραγματοποιούνται από 01/01/2010.
2. Η υποβολή των αρχικών και εμπρόθεσμων ανακεφαλαιωτικών πινάκων πραγματοποιείται υποχρεωτικά αποκλειστικά και μόνο με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω του ειδικού δικτύου (TAXISnet) για κάθε ημερολογιακή περίοδο. Η υποβολή των διορθωτικών ή εκπρόθεσμων ανακεφαλαιωτικών πινάκων πραγματοποιείται υποχρεωτικά αποκλειστικά και μόνο σε έντυπη μορφή στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.
3. Ως καταληκτική ημερομηνία για την υποβολή των αρχικών και εμπρόθεσμων ανακεφαλαιωτικών πινάκων μέσω του ειδικού δικτύου (TAXISnet) ορίζεται η 26η ημέρα του επόμενου μήνα από τη λήξη της μηνιαίας περιόδου την οποία αφορά. Σε περίπτωση αργίας, η ανωτέρω καταληκτική ημερομηνία μεταφέρεται την επόμενη εργάσιμη ημέρα.

Εφόσον την καταληκτική ημερομηνία υποβολής διαπιστώνεται ότι υπάρχει τεχνική αδυναμία του ειδικού δικτύου (TAXISnet) να κάνει αποδεκτή την υποβολή των ανακεφαλαιωτικών πινάκων, αυτοί θα υποβάλλονται σε έντυπη μορφή στη Δ.Ο.Υ. την επόμενη τοπικά εργάσιμη ημέρα. Ως καταληκτική ημερομηνία για την υποβολή των αρχικών και εμπρόθεσμων ανακεφαλαιωτικών πινάκων σε έντυπη μορφή στη Δ.Ο.Υ. ορίζεται η 26η ημέρα του επόμενου μήνα από τη λήξη της μηνιαίας περιόδου την οποία αφορά. Σε περίπτωση αργίας ή τοπικής αργίας, ή τοπικά μη εργάσιμης ημέρας η παραπάνω καταληκτική ημερομηνία υποβολής μεταφέρεται την επόμενη τοπικά εργάσιμη ημέρα.

4. Η υποβολή των αρχικών και εμπρόθεσμων ανακεφαλαιωτικών πινάκων πραγματοποιείται υποχρεωτικά σε έντυπη μορφή στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. στις παρακάτω περιπτώσεις από:
- i. Τους υποκείμενους που δεν έχουν υποχρέωση υποβολής περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ και ειδικότερα:
 - α. τους υποκείμενους στο φόρο που υπάγονται στο ειδικό καθεστώς των αγροτών του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α.,
 - β. τους υποκείμενους στο φόρο που πραγματοποιούν μόνο παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών, που δεν τους παρέχουν κανένα δικαίωμα έκπτωσης.
 - ii. Το Ελληνικό Δημόσιο, τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, τους δήμους, τις κοινότητες, τους συνεταιρισμούς και γενικά τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα.
 - iii. Τους υποκείμενους που έχουν δηλώσει παύση εργασιών ή έχουν τεθεί σε αδράνεια, εκκαθάριση ή πτώχευση, εφόσον έχουν υποβάλλει ανάλογη δήλωση μεταβολών στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., κατά το χρόνο υποβολής του ανακεφαλαιωτικού πίνακα.
 - iv. Τις επιχειρήσεις που μετασχηματίζονται, μετατρέπονται, συγχωνεύονται, διασπώνται ή απορροφώνται.
 - v. Τους υποκείμενους που διενήργησαν παύση και επανέναρξη εργασιών εντός της ίδιας ημερολογιακής περιόδου και για τους ανακεφαλαιωτικούς πίνακες που έχουν υποχρέωση να υποβάλλουν για πράξεις που διενήργησαν από την ημερομηνία επανέναρξης μέχρι το τέλος της οικείας ημερολογιακής περιόδου αναφοράς, εφόσον προηγήθηκε υποβολή ανακεφαλαιωτικού πίνακα για πράξεις που διενεργήθηκαν την περίοδο προ της παύσης εργασιών και για την ίδια ημερολογιακή περίοδο.
 - vi. Την Τράπεζα της Ελλάδος.
5. Οι ανακεφαλαιωτικοί πίνακες που υποβάλλονται για οποιοδήποτε λόγο στη Δ.Ο.Υ. σε έντυπη μορφή, θα υποβάλλονται σε δύο (2) αντίγραφα. Στην περίπτωση αυτή δεν αποστέλλεται αντίγραφο για μηχανογραφική επεξεργασία στη Γ.Γ.Π.Σ. Το πρωτότυπο θα παραμένει στη Δ.Ο.Υ. προκειμένου να διενεργείται η εισαγωγή του συνόλου των αναλυτικών γραμμών των εν λόγω ανακεφαλαιωτικών πινάκων στο σύστημα TAXIS. Το ένα αντίγραφο θα επιστρέφεται υπογεγραμμένο στο φορολογούμενο.

6. Η εισαγωγή των στοιχείων των ανακεφαλαιωτικών πινάκων πρέπει να ολοκληρώνεται από τις Δ.Ο.Υ. με ευθύνη των προϊσταμένων τους καθώς και των αρμόδιων επιθεωρητών, μέχρι το τέλος του μήνα υποβολής των ανακεφαλαιωτικών πινάκων. Εξαιρετικά, τα στοιχεία των ανακεφαλαιωτικών πινάκων που παραλαμβάνονται από τις Δ.Ο.Υ. την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μήνα, θα καταχωρούνται το αργότερο την επόμενη εργάσιμη ημέρα. Σε περίπτωση που κατά τη διάρκεια εισαγωγής στο TAXIS των αναλυτικών γραμμών των ανακεφαλαιωτικών πινάκων διαπιστωθεί λάθος στη συμπλήρωση του πίνακα για το οποίο ευθύνεται ο υπόχρεος, θα πρέπει αυτός να καλείται προκειμένου να διορθωθεί το συγκεκριμένο λάθος. Η παρακολούθηση της καταχώρησης των αναλυτικών γραμμών των ανακεφαλαιωτικών πινάκων μπορεί να διενεργείται και σε κεντρικό επίπεδο.
7. Ανακεφαλαιωτικοί πίνακες δεν υποβάλλονται εάν σε κάποια ημερολογιακή περίοδο δεν έχουν πραγματοποιηθεί φορολογητέες πράξεις.

Άρθρο 3

Πιστοποίηση των υποκειμένων στο φόρο

1. Οι υπόχρεοι για την υποβολή ανακεφαλαιωτικών πινάκων με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου, μετά από αίτηση/εγγραφή τους στο ειδικό δίκτυο (TAXISnet), πιστοποιούνται από τη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων (Γ.Γ.Π.Σ.) και λαμβάνουν όνομα και κωδικό χρήστη. Η πρόσβαση στο ειδικό δίκτυο (TAXISnet) για την υποβολή των ανακεφαλαιωτικών πινάκων είναι εφικτή με την χρήση των κωδικών αυτών. Ο συνδυασμός του ονόματος και του κωδικού χρήστη ταυτοποιεί τον συγκεκριμένο υποκείμενο.
Οι κωδικοί αποτελούν απόρρητο προσωπικό στοιχείο και επιτρέπεται μόνο στο πρόσωπο που πιστοποιείται να τους διαχειρίζεται και να τους μεταβάλλει, έτσι ώστε μόνο το ίδιο ή πρόσωπα της επιλογής του να είναι σε γνώση αυτών και να έχουν την δυνατότητα χρήσης τους.
2. Για τους ανακεφαλαιωτικούς πίνακες που υποβάλλονται ηλεκτρονικά, ως ημερομηνία υποβολής θεωρείται η ημερομηνία αποδοχής και επιτυχούς καταχώρησης αυτών στο ειδικό δίκτυο (TAXISnet) με αυτόματη απόδοση στον αποστολέα μοναδικού αριθμού καταχώρησής τους.

Η εμφάνιση στην οθόνη του ανακεφαλαιωτικού πίνακα συσχετισμένου με το μοναδικό αριθμό καταχώρισης και την ημερομηνία υποβολής του ή η εκτύπωσή του μέσω του ειδικού δικτύου (TAXISnet) αποτελούν για τον υποκείμενο την πληροφορία και το αντίγραφο υποβολής του αντίστοιχα.

Στην περίπτωση υποβολής των ίδιων ανακεφαλαιωτικών πινάκων, για την ίδια ημερολογιακή περίοδο μέσω του ειδικού δικτύου (TAXISnet) και στη Δ.Ο.Υ., γίνονται δεκτοί οι ήδη υποβληθέντες στη Δ.Ο.Υ. ενώ απορρίπτονται οι υποβληθέντες μέσω του ειδικού δικτύου (TAXISnet).

3. Η πιστοποίηση στο ειδικό δίκτυο (TAXISnet) είναι κοινή, τόσο για την υποβολή δηλώσεων ΦΠΑ όσο και ανακεφαλαιωτικών πινάκων.

Στην περίπτωση που οι υποκείμενοι έχουν πιστοποιηθεί και έχουν λάβει κωδικούς πρόσβασης μέσω του ειδικού δικτύου (TAXISnet) για άλλη εφαρμογή εισάγουν τους κωδικούς αυτούς και μέσω του ειδικού δικτύου υποβάλλουν αίτηση προκειμένου να ενεργοποιηθεί η πρόσβασή τους στην εφαρμογή του ΦΠΑ για την υποβολή των ανακεφαλαιωτικών πινάκων.

Στις περιπτώσεις που οι ανακεφαλαιωτικοί πίνακες υπογράφονται και από φυσικό πρόσωπο λογιστή - φοροτεχνικό, πρόσθετα συμπληρώνονται τα στοιχεία αυτού. Εάν ο λογιστής - φοροτεχνικός υπογράφει ως εκπρόσωπος γραφείου παροχής λογιστικών και φοροτεχνικών υπηρεσιών επιπλέον πληκτρολογούνται τα στοιχεία του γραφείου.

Άρθρο 4 **Αναστολή πιστοποίησης**

1. Η Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων αναστέλλει την πιστοποίηση του υπόχρεου για υποβολή ανακεφαλαιωτικών πινάκων:
 - i. Στην περίπτωση που ο υποκείμενος με έγγραφη αίτησή του, που θα διαβιβαστεί μέσω της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. στο ειδικό δίκτυο (TAXISnet), ζητήσει την διαγραφή του (απενεργοποίηση).
 - ii. Στην περίπτωση υποβολής δήλωσης παύσης εργασιών του υποκειμένου.
 - iii. Εφόσον διαπιστωθούν παραβάσεις των διατάξεων της παρούσας απόφασης ή υπάρχουν σοβαρές υπόνοιες ότι διαπράχθηκαν ποινικά αδικήματα ή παραβιάστηκαν φορολογικές διατάξεις.

Ειδικά η πιστοποίηση του υποκειμένου στο φόρο αναστέλλεται όταν ο υπόχρεος νοείται ως «αφανής επιτηδευματίας» σύμφωνα με τις ισχύουσες κοινοτικές διατάξεις και έχει δηλώσει εγκατάσταση η οποία δεν αποδεικνύεται από πρόσφατη έκθεση αυτοψίας.

2. Εφόσον ανασταλεί η πιστοποίηση του υποκειμένου στο φόρο ή υποβληθεί δήλωση μεταβολών από το υπόχρεο πρόσωπο για τη μη διενέργεια ενδοκοινοτικών συναλλαγών, δεν είναι δυνατή η υποβολή των ανακεφαλαιωτικών πινάκων με ηλεκτρονικό τρόπο μέσω του ειδικού δικτύου (TAXISnet). Στην περίπτωση αυτή η υποβολή των ανακεφαλαιωτικών πινάκων, εφόσον υπάρχει υποχρέωση, θα γίνεται με έντυπη μορφή στη Δ.Ο.Υ.

Άρθρο 5

Ηλεκτρονική ταυτοποίηση

Η ηλεκτρονική μορφή της δήλωσης διαβιβάζεται κρυπτογραφημένη και ταυτοποιείται μονοσήμαντα με το όνομα και τον κωδικό χρήστη.

Άρθρο 6

Έλεγχος

1. Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. έχει τη δυνατότητα εκτύπωσης των δηλώσεων που παρελήφθησαν μέσω του ειδικού δικτύου (TAXISnet) και μπορεί να τις διαχειριστεί όπως τις δηλώσεις που παρέλαβε μηχανογραφικά τοπικά στη Δ.Ο.Υ. μέσω του TAXIS ή με έντυπη μορφή.
2. Οι ανωτέρω εκτυπώσεις υπογεγραμμένες από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ., πιστοποιούν την υποβολή της δήλωσης και χορηγούνται, κατά περίπτωση, στις αρμόδιες αρχές.
3. Δίδεται επίσης η δυνατότητα εκτύπωσης συγκριτικών μηχανογραφικών καταστάσεων προκειμένου να διασταυρώνονται οι αξίες των πράξεων που αναγράφονται στους ανακεφαλαιωτικούς πίνακες, αφενός με τα ποσά των αντίστοιχων κωδικών των περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ, αφετέρου με τα στοιχεία της βάσης δεδομένων του συστήματος V.I.E.S., καθώς και της εκτύπωσης καταστάσεων εξακρίβωσης της πληρότητας υποβολής ή μη των εν λόγω ανακεφαλαιωτικών πινάκων.

Άρθρο 7

Έναρξη ισχύος – Καταργούμενες διατάξεις

1. Η παρούσα απόφαση ισχύει για την υποβολή των ανακεφαλαιωτικών πινάκων και για πράξεις που πραγματοποιούνται από 01/01/2010 και εφεξής. Τα έντυπα που ορίζονται με την παρούσα απόφαση ισχύουν από 01/01/2010 και εφεξής ανεξαρτήτως των πράξεων που αφορούν.
2. Οι φορολογητέες αξίες των πράξεων που περιλαμβάνονται στους ανακεφαλαιωτικούς πίνακες αναγράφονται σε «ευρώ». Στην περίπτωση που υπάρχει υποχρέωση καταχώρησης πράξεων για τις οποίες τα στοιχεία της φορολογητέας αξίας εκφράζονται σε νόμισμα άλλου κράτους μέλους το οποίο δεν έχει ενταχθεί στη ζώνη του ευρώ, η αξία θα μετατρέπεται σε «ευρώ» λαμβάνοντας υπόψη την ισοτιμία του νομίσματος του κράτους μέλους προς το «ευρώ», όπως αυτή προσδιορίζεται σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις.
3. Από την έναρξη της ισχύος της παρούσας παύουν να ισχύουν:
 - i. Η ΑΥΟΟ με αριθ. πρωτ. 1044747/2296/838/0014Δ'/ΠΟΛ.1161/21.5.2002,
 - ii. Η ΑΥΟΟ με αριθ. πρωτ. 1044748/2297/839/0014Δ'/ΠΟΛ.1162/21.5.2002,
 - iii. Η ΑΥΟΟ με αριθ. πρωτ. 1064796/4576/2064/0014Δ'/ΠΟΛ.1091/10.7.2003,
 - iv. Η ΑΥΟΟ με αριθ. πρωτ. 1067434/6235/768/Δ0014/ΠΟΛ.1098/20.7.2006, όσον αφορά τον χρόνο υποβολής των ανακεφαλαιωτικών πινάκων. Οι προθεσμίες υποβολής των δηλώσεων INTRASTAT εξακολουθούν να ισχύουν.

Η απόφαση αυτή να δημοσιευθεί στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

ΕΓΚΥΚΛΙΟΣ Αριθ. Πρωτ.:1091531/7453/1653/Δ0014/ 25.9.2009

ΘΕΜΑ: Υποβολή ανακεφαλαιωτικών πινάκων για πράξεις που πραγματοποιούνται από 01/01/2010. - Κοινοποίηση οδηγιών για την συμπλήρωση των εντύπων των ανακεφαλαιωτικών πινάκων.

A. Γενικά

Με τις οδηγίες 2008/117/ΕΚ/16.12.2008/L14.7.20-1-2009 και 2008/8/ΕΚ/12.2.2008/L44.11.20-2-2008 του Ευρωπαϊκού Συμβουλίου τροποποιήθηκαν οι διατάξεις της οδηγίας 2006/112/ΕΚ/ 28.11.2006/L347.1.11-12-2006 του Συμβουλίου «σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας» με την οποία εναρμονίζεται ο Κώδικας Φ.Π.Α. (κύρωση με το ν.2859/2000), όπως ισχύει. Οι ανωτέρω αλλαγές στις κοινοτικές διατάξεις αφορούν και την υποβολή των ανακεφαλαιωτικών πινάκων.

Με το ν.3763/2009/ΦΕΚ 80 Α΄ έγινε ενσωμάτωση της οδηγίας 2008/8/ΕΚ/12.2.2008 και με νόμο (επίκειται ψήφιση έως 01/01/2010 σύμφωνα με το άρθρο 3 της οδηγίας 2008/117/ΕΚ), την ΑΥΟΟ ΠΟΛ.1127/25.9.2009 ενσωματώνεται η οδηγία 2008/117/ΕΚ/16.12.2008, στις εθνικές διατάξεις.

B. Υποβολή ανακεφαλαιωτικών πινάκων

Σύμφωνα με τα ανωτέρω, για πράξεις που πραγματοποιούνται από 01/01/2010 και εφεξής, επέρχονται οι εξής αλλαγές στην υποβολή των ανακεφαλαιωτικών πινάκων:

α) Περιλαμβάνονται και οι πράξεις των ενδοκοινοτικών παροχών ή λήψεων υπηρεσιών.

Πιο συγκεκριμένα, στους ανακεφαλαιωτικούς πίνακες καταχωρείται η συνολική αξία των ενδοκοινοτικών παροχών και λήψεων υπηρεσιών εφόσον:

- i) ο τόπος φορολογίας είναι το κράτος μέλος του λήπτη των υπηρεσιών και υπόχρεος για την καταβολή του φόρου είναι ο λήπτης των υπηρεσιών (πρόκειται για πράξη λήπτη),
- ii) οι υπηρεσίες δεν απαλλάσσονται από το φόρο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις στο κράτος μέλος του λήπτη των υπηρεσιών, δηλαδή δεν δηλώνονται οι πράξεις για τις οποίες δεν υπάρχει υποχρέωση καταβολής φόρου από το λήπτη.

Όπως και στην περίπτωση της ενδοκοινοτικής παράδοσης ή απόκτησης αγαθών, για την πραγματοποίηση της ενδοκοινοτικής παροχής ή λήψης υπηρεσιών είναι αναγκαίο τόσο αυτός που παρέχει τις υπηρεσίες όσο και ο λήπτης των υπηρεσιών να διαθέτουν αριθμό φορολογικού μητρώου Φ.Π.Α.,

σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις. Στο πλαίσιο αυτό επισημαίνεται ότι τα υπόχρεα σε υποβολή ανακεφαλαιωτικών πινάκων πρόσωπα έχουν υποχρέωση να επαληθεύουν τον ΑΦΜ/ΦΠΑ του αντισυμβαλλόμενου πριν από κάθε συναλλαγή που πραγματοποιούν σύμφωνα με τα ισχύοντα για τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές.

Η επαλήθευση γίνεται από το Δ' Τμήμα της Δ/σης Φ.Π.Α. (Διοικητικής Συνεργασίας & Ανταλλαγής Πληροφοριών) ή την ηλεκτρονική υπηρεσία που διατίθεται για το σκοπό αυτό.

β) Οι ανακεφαλαιωτικοί πίνακες υποβάλλονται για κάθε ημερολογιακό μήνα και μέχρι την 26η ημέρα του επόμενου μήνα ανεξαρτήτως του τρόπου υποβολής τους (σε έντυπη μορφή στη Δ.Ο.Υ. ή με ηλεκτρονικό τρόπο μέσω του ειδικού δικτύου TAXISnet). Η υποβολή των αρχικών και εμπρόθεσμων ανακεφαλαιωτικών πινάκων πραγματοποιείται αποκλειστικά και μόνο με ηλεκτρονικό τρόπο επικοινωνίας μέσω του ειδικού δικτύου (TAXISnet), πλην εξαιρέσεων, σύμφωνα με τα ισχύοντα για τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές και την ΑΥΟΟ ΠΟΛ.1127/25.9.2009.

γ) Με την ΑΥΟΟ ΠΟΛ.1127/25.9.2009 ορίστηκε ο τύπος των νέων εντύπων ανακεφαλαιωτικών πινάκων και πιο συγκεκριμένα του ανακεφαλαιωτικού πίνακα ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών και παρεχόμενων υπηρεσιών (έντυπο 047 – Φ.Π.Α., έκδοση 2009, Φ4/TAXIS) και του ανακεφαλαιωτικού πίνακα ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών και λήψεων υπηρεσιών (έντυπο 052 – Φ.Π.Α., έκδοση 2009, Φ5/TAXIS) καθώς και το περιεχόμενο, ο τρόπος και ο χρόνος υποβολής τους. Τα νέα έντυπα των ανακεφαλαιωτικών πινάκων ισχύουν από 01/01/2010 ανεξαρτήτως των πράξεων που αφορούν. Στο πλαίσιο αυτό η υποβολή των ανακεφαλαιωτικών πινάκων που αφορούν πράξεις έως την 31/12/2009 και υποβάλλονται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. σε έντυπη μορφή θα πραγματοποιείται με τη χρήση των νέων εντύπων.

δ) Με την παρούσα εγκύκλιο κοινοποιούνται οι οδηγίες συμπλήρωσης των εντύπων των ανακεφαλαιωτικών πινάκων ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών και λήψεων υπηρεσιών και ανακεφαλαιωτικών πινάκων ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών και παρεχόμενων υπηρεσιών, όπως ορίστηκαν με την ΑΥΟΟ ΠΟΛ.1127/25.9.2009, που πλέον δεν είναι ενσωματωμένες στο πίσω μέρος των εντύπων. Οι οδηγίες συμπλήρωσης των εντύπων θα είναι διαθέσιμες σε έντυπη μορφή στις Δ.Ο.Υ. καθώς και στην ηλεκτρονική διεύθυνση της Γενικής Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων (www.gsis.gr).

ε) Η εισαγωγή των στοιχείων των αναλυτικών γραμμών των ανακεφαλαιωτικών πινάκων πρέπει να ολοκληρώνεται από τις Δ.Ο.Υ., μέχρι το τέλος του μήνα υποβολής τους.

Γ. Χρόνος δήλωσης των πραγματοποιηθέντων πράξεων στους ανακεφαλαιωτικούς πίνακες.

Οι πράξεις που πραγματοποιούνται δηλώνονται στους ανακεφαλαιωτικούς πίνακες την ημερολογιακή περίοδο και από 01/01/2010 τον ημερολογιακό μήνα που ο φόρος καθίσταται απαιτητός, σύμφωνα με τα οριζόμενα στα άρθρα 16,18 του Κώδικα Φ.Π.Α. (κύρωση με το ν.2859/2000), όπως ισχύει. Πιο συγκεκριμένα:

α) Όσον αφορά την ενδοκοινοτική παράδοση και απόκτηση αγαθών εφαρμόζονται τα όσα έχουν οριστεί έως σήμερα. Επισημαίνεται ότι στην περίπτωση είσπραξης αντιπαροχής, ως προκαταβολή, πριν την παράδοση των αγαθών, η πράξη αυτή πρέπει να δηλώνεται στους ανακεφαλαιωτικούς πίνακες κατά το χρόνο της είσπραξης και για το ποσό που εισπράττεται.

β) Όσον αφορά την ενδοκοινοτική παροχή ή λήψη υπηρεσιών ο χρόνος δήλωσης των πράξεων αυτών στους ανακεφαλαιωτικούς πίνακες είναι:

i) Ο χρόνος πραγματοποίησης της παροχής των υπηρεσιών, ή ο χρόνος που έχει συμφωνηθεί η καταβολή κάθε δόσης σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών για τις οποίες η αντιπαροχή καταβάλλεται περιοδικά, ή ο χρόνος είσπραξης της αντιπαροχής σε περίπτωση προκαταβολής πριν την παροχή των υπηρεσιών.

ii) η λήξη κάθε ημερολογιακού έτους, εφόσον:

α) πρόκειται για υπηρεσίες που παρέχονται συνεχώς και η παροχή τους συνεχίζεται και μετά τη λήξη του ημερολογιακού έτους και

β) δεν συνεπάγονται τμηματικές καταβολές έναντι λογαριασμού ή πληρωμές στη διάρκεια της περιόδου παροχής των.

Για παράδειγμα Γερμανική επιχείρηση που διαθέτει ΑΦΜ/ΦΠΑ παρέχει σε Ελληνική επιχείρηση που διαθέτει ΑΦΜ/ΦΠΑ λογιστικές υπηρεσίες. Η παροχή των υπηρεσιών αρχίζει τον Μάρτιο του 2010 και ολοκληρώνεται τον Απρίλιο του 2011.

Εάν από την έναρξη της παροχής των υπηρεσιών (Μάρτιος 2010) έως και το τέλος του ημερολογιακού έτους 2010 δεν πραγματοποιηθεί καταβολή της αντιπαροχής, ή μέρους αυτής ως τμηματική καταβολή συμφωνημένων δόσεων, ή άλλη πληρωμή, οι αντισυμβαλλόμενοι είναι υποχρεωμένοι να δηλώσουν στους ανακεφαλαιωτικούς πίνακες κατά τη λήξη του ημερολογιακού έτους το μέρος των λογιστικών υπηρεσιών που έχουν πραγματοποιηθεί (η γερμανική

επιχείρηση ως παρέχουσα και η ελληνική επιχείρηση ως λήπτρια των αντίστοιχων υπηρεσιών).

Τέλος σημειώνεται ότι τυχόν εκπτώσεις που χορηγούνται στην ενδοκοινοτική παροχή υπηρεσιών δηλώνονται κατά το χρόνο πραγματοποίησής τους.

Δ. Υποβολή ανακεφαλαιωτικών πινάκων από μετασχηματιζόμενες επιχειρήσεις.

Προκειμένου για την διαδικασία υποβολής των ανακεφαλαιωτικών πινάκων από μετασχηματιζόμενες επιχειρήσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.2166/1993 (ΦΕΚ Α'137) και τα προβλεπόμενα στην υπ'Α αριθ. 1055240/439/0015/9.5.1995/ ΠΟΛ.1131/9.5.1995 εγκύκλιο, παρέχονται οι ακόλουθες οδηγίες:

Για λόγους τόσο διαδικαστικών όσο και πρακτικών δυσχερειών που προκύπτουν κατά το στάδιο του μετασχηματισμού, διευκρινίζεται ότι, η υποβολή των μηνιαίων ανακεφαλαιωτικών πινάκων (ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών και λήψεων υπηρεσιών, ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών και παρεχόμενων υπηρεσιών), για την ημερολογιακή περίοδο που αφορά από την ημερομηνία σύνταξης του ισολογισμού μετασχηματισμού και μέχρι το χρόνο ολοκλήρωσης του μετασχηματισμού θα γίνεται στο όνομα των επιχειρήσεων που πραγματοποίησαν τις σχετικές πράξεις.

Κατόπιν των ανωτέρω, για τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές που διενεργούν οι μετατρεπόμενες, συγχωνευόμενες, απορροφώμενες επιχειρήσεις, ή η νέα επιχείρηση, με την χρησιμοποίηση του δικού τους Α.Φ.Μ., θα υποβάλλουν μηνιαίους ανακεφαλαιωτικούς πίνακες στο όνομα τους δηλώνοντας ολόκληρη την αντίστοιχη ημερολογιακή περίοδο.

Για παράδειγμα, για ημερολογιακή περίοδο 01.01.2010-31.01.2010 και επιχείρηση που μετασχηματίζεται με χρόνο ολοκλήρωσης του ισολογισμού μετασχηματισμού την 13.01.2010, για τις πράξεις που έχουν πραγματοποιηθεί από την μετασχηματιζόμενη επιχείρηση από 01.01.2010 έως 13.01.2010 θα υποβάλλεται ανακεφαλαιωτικός πίνακας αναγράφοντας στο πεδίο 006 (ημερολογιακή περίοδο) ολόκληρη την μηνιαία ημερολογιακή περίοδο δηλ. 01.01.2010 έως 31.1.2010 και στο πεδίο 021 (Α.Φ.Μ.) τον Α.Φ.Μ. της.

Ομοίως, για ημερολογιακή περίοδο 01.01.2010-31.01.2010 και επιχείρηση προερχόμενη από τον μετασχηματισμό με χρόνο ολοκλήρωσης του ισολογισμού μετασχηματισμού την 13.01.2010, για τις πράξεις που έχουν πραγματοποιηθεί από τη νέα επιχείρηση από 14.01.2010 έως τη λήξη της μηνιαίας ημερολογιακής περιόδου θα υποβάλλεται ανακεφαλαιωτικός πίνακας αναγράφοντας στο πεδίο 006 (ημερολογιακή περίοδος) ολόκληρη τη μηνιαία ημερολογιακή περίοδο 01.01.2010 έως 31.1.2010 και στο πεδίο 021 (Α.Φ.Μ.) τον Α.Φ.Μ. της νέας επιχείρησης.

Ε. Δήλωση της έναρξης ή παύσης της ενδοκοινοτικής παροχής και λήψης υπηρεσιών.

Με το ν. 3763/2009/ΦΕΚ80Α' προστέθηκαν νέες περιπτώσεις δ' και ε' στην παράγραφο 1 του άρθρου 36 του Κώδικα Φ.Π.Α. σύμφωνα με τις οποίες το πρόσωπο που διαθέτει ΑΦΜ/ΦΠΑ στην Ελλάδα είναι υποχρεωμένο να δηλώνει την έναρξη ή την παύση της παροχής ή λήψης υπηρεσιών που περιλαμβάνονται στους ανακεφαλαιωτικούς πίνακες.

Η δήλωση αυτή πραγματοποιείται με «την υποβολή δήλωσης έναρξης/μεταβολής εργασιών» στο τμήμα Μητρώου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Η δήλωση είναι απαραίτητη για την ενημέρωση του μητρώου του υπόχρεου για υποβολή ανακεφαλαιωτικού πίνακα προσώπου και ειδικότερα για τις ανάγκες του συστήματος ανταλλαγής πληροφοριών για σκοπούς Φ.Π.Α. (VIES) και την δυνατότητα πραγματοποίησης ενδοκοινοτικών συναλλαγών από το πρόσωπο αυτό. Η δήλωση αυτή πραγματοποιείται και για τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις και αποκτήσεις αγαθών σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις.

ΣΤ. Οδηγίες για την υποβολή των ανακεφαλαιωτικών πινάκων σε έντυπη μορφή στις Δ.Ο.Υ.

Προκειμένου για την υποβολή των ανακεφαλαιωτικών πινάκων στις Δ.Ο.Υ. σε έντυπη μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΑΥΟΟ ΠΟΛ.1127/25.9.2009 διευκρινίζονται τα εξής:

α) Οι ανακεφαλαιωτικοί πίνακες που υποβάλλονται για οποιοδήποτε λόγο στη Δ.Ο.Υ. σε έντυπη μορφή, θα υποβάλλονται σε τρία (3) αντίγραφα εφόσον αφορούν πράξεις οι οποίες διενεργήθηκαν πριν την 1.7.2003 προκειμένου να αποστέλλεται το ένα αντίγραφο στη Γ.Γ.Π.Σ. για περαιτέρω μηχανογραφική επεξεργασία. Το ένα αντίγραφο θα επιστρέφεται υπογεγραμμένο στο υπόχρεο για υποβολή ανακεφαλαιωτικού πίνακα πρόσωπο. Οι ανακεφαλαιωτικοί πίνακες θα αποστέλλονται στη Γ.Γ.Π.Σ. στη διεύθυνση:

Χανδρή 1 και Θεσσαλονίκης, Μοσχάτο,
Τ.Κ. 18346 (Δ/ΝΣΗ 32η Γραφείο Φ.Π.Α.)
και με την ένδειξη «ΑΝΑΚΕΦΑΛΑΙΩΤΙΚΟΙ ΠΙΝΑΚΕΣ ΑΠΟΚΤΗΣΕΩΝ-VIES»
ή «ΑΝΑΚΕΦΑΛΑΙΩΤΙΚΟΙ ΠΙΝΑΚΕΣ ΠΑΡΑΔΟΣΕΩΝ-VIES».

Οι ανακεφαλαιωτικοί πίνακες που υποβάλλονται για οποιοδήποτε λόγο στη Δ.Ο.Υ. σε έντυπη μορφή, θα υποβάλλονται σε δύο (2) αντίγραφα εφόσον αφορούν πράξεις οι οποίες έχουν πραγματοποιηθεί ή πραγματοποιούνται μετά την 1.7.2003. Στην περίπτωση αυτή δεν αποστέλλεται αντίγραφο για μηχανογραφική επεξεργασία στη Γ.Γ.Π.Σ. Το πρωτότυπο θα παραμένει στη Δ.Ο.Υ. προκειμένου να διενεργείται η εισαγωγή του συνόλου των αναλυτικών

γραμμών των εν λόγω ανακεφαλαιωτικών πινάκων στο σύστημα TAXIS. Το ένα αντίγραφο θα επιστρέφεται υπογεγραμμένο στο υπόχρεο για υποβολή ανακεφαλαιωτικού πίνακα πρόσωπο.

Εξαιρετικά, τόσο οι επιχειρήσεις που εδρεύουν σε νησί που δεν υπάρχει Δ.Ο.Υ., όσο και οι εποχιακές επιχειρήσεις, μπορούν να αποστείλουν τα ανωτέρω αντίτυπα των ανακεφαλαιωτικών πινάκων στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. με συστημένη επιστολή. Η Δ.Ο.Υ. αφού παραλάβει την επιστολή θα επιστρέφει ταχυδρομικά στο υπόχρεο για υποβολή ανακεφαλαιωτικού πίνακα πρόσωπο, το ένα αντίτυπο.

β) Οι υποκείμενοι που έχουν την δυνατότητα εκτύπωσης των εντύπων με μηχανογραφικά μέσα μπορούν να υποβάλλουν εκτυπωμένους ανακεφαλαιωτικούς πίνακες, με την προϋπόθεση ότι αυτοί πληρούν τις εκάστοτε προδιαγραφές του αντίστοιχου εντύπου που ορίζεται και εκδίδεται από το υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών. Η υποβολή των ανακεφαλαιωτικών πινάκων με μαγνητικά μέσα δεν προβλέπεται.

Η σχεδίαση των εντύπων των ανακεφαλαιωτικών πινάκων έχει γίνει κατά τρόπο ώστε να είναι δυνατή η συμπλήρωσή τους με Η/Υ και η εκτύπωσή τους σε εκτυπωτή που δέχεται μη συνεχές χαρτί. Στην περίπτωση αυτή, η απόσταση των σειρών εκτύπωσης (βήμα) πρέπει να ρυθμιστεί στο 5/24". Ιδιαίτερη προσοχή πρέπει να δίνεται στην τοποθέτηση της δήλωσης στον εκτυπωτή ώστε όλα τα στοιχεία να εκτυπώνονται στη σωστή τους θέση. Σε αντίθετη περίπτωση, οι Δ.Ο.Υ. δεν θα παραλαμβάνουν τους ανακεφαλαιωτικούς πίνακες που υποβάλλονται.

γ) Σχετικά με την εισαγωγή στο TAXIS των στοιχείων των αναλυτικών γραμμών των ανακεφαλαιωτικών πινάκων από τις Δ.Ο.Υ. παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες:

1. Η εισαγωγή των στοιχείων των αναλυτικών γραμμών των ανακεφαλαιωτικών πινάκων πρέπει να ολοκληρώνεται από τις Δ.Ο.Υ., με ευθύνη των προϊσταμένων τους καθώς και των αρμόδιων επιθεωρητών, μέχρι το τέλος του μήνα υποβολής τους. Εξαιρετικά, τα στοιχεία των ανακεφαλαιωτικών πινάκων που παραλαμβάνονται από τις Δ.Ο.Υ. την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μήνα, θα καταχωρούνται το αργότερο την επόμενη εργάσιμη ημέρα.

Από την επόμενη ημέρα, οι πληροφορίες για τους ανακεφαλαιωτικούς πίνακες θα προωθούνται στις αρμόδιες αρχές των αντίστοιχων κρατών μελών, όπως προβλέπεται στον Κανονισμό 1798/2003/7.10.2003 του Ευρωπαϊκού Συμβουλίου, όπως ισχύει, γι' αυτό και οι δηλώσεις αυτές δεν μπορούν να διαγραφούν ή να μεταβληθούν.

2. Στην περίπτωση που κατά τη διαδικασία της εισαγωγής στο σύστημα TAXIS των αναλυτικών γραμμών των ανακεφαλαιωτικών πινάκων προκύψει λάθος στη συμπλήρωση ή ελλιπής συμπλήρωση αναλυτικής γραμμής του πίνακα και οφείλεται σε υπαιτιότητα του υπόχρεου για υποβολή ανακεφαλαιωτικού πίνακα προσώπου, αυτό θα καλείται για τη διόρθωση του συγκεκριμένου λάθους, προκειμένου να υποβληθεί ο ανακεφαλαιωτικός πίνακας με τα σωστά στοιχεία. Ο ανακεφαλαιωτικός πίνακας δεν θα καταχωρείται στην περίπτωση που το υπόχρεο πρόσωπο δεν προσέλθει για τη διόρθωση του λάθους. Στην περίπτωση που ο ανακεφαλαιωτικός πίνακας περιλαμβάνει λάθος που αφορά την καταχώρηση του ΑΦΜ/ΦΠΑ του αντισυμβαλλόμενου πρέπει να επιβεβαιώνεται η εγκυρότητα του συγκεκριμένου ΑΦΜ/ΦΠΑ, από το Δ' Τμήμα της Δ/σης ΦΠΑ (VIES) ή την διαθέσιμη ηλεκτρονική υπηρεσία.

3. Στην περίπτωση που κατά τη διάρκεια της εισαγωγής στο TAXIS των αναλυτικών γραμμών των ανακεφαλαιωτικών πινάκων προκύψει λάθος στη συμπλήρωση ή ελλιπής συμπλήρωση αναλυτικής γραμμής του πίνακα που οφείλεται σε υπαιτιότητα υπαλλήλου, τα δεδομένα των αναλυτικών γραμμών μπορούν να μεταβληθούν – διορθωθούν έως την τελευταία ημέρα πριν τη διαβίβαση των πληροφοριών στα αντίστοιχα κράτη μέλη. Από την επόμενη ημέρα οι δηλώσεις αυτές, δεν θα επιδέχονται μεταβολή, διόρθωση ή διαγραφή. Η διόρθωση, ή η μεταβολή θα μπορεί να γίνει μόνο με διορθωτική εγγραφή, σύμφωνα με την υφιστάμενη διαδικασία του συστήματος TAXIS. Κάθε άλλη εγκύκλιος με την οποία έχουν δοθεί διευκρινίσεις ή οδηγίες για θέματα που αφορούν τα όσα διευκρινίζονται στην παρούσα παύει να ισχύει.

ΛΟΙΠΕΣ ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΦΠΑ

ΕΔΥΟ: Α.Π.. 1093828/7501/1166/Α0014/ΠΟΛ 1133/2.10.2009

ΘΕΜΑ: Κοινοποίηση των διατάξεων του άρθρου 1 της Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (Φ.Ε.Κ. 181 Α΄16/09/2009) και οδηγίες για την ομοιόμορφη εφαρμογή τους.

Με το άρθρο 1 της Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (Φ.Ε.Κ. 181 Α΄16/09/2009), «ρύθμιση θεμάτων Φ.Π.Α., επισφαλών απαιτήσεων, ληξιπροθέσμων χρεών προς το Δημόσιο, αναπροσαρμογή ποσού οφειλών προς ασφαλιστικά ταμεία και αναστολή πλειστηριασμών από πιστωτικά ιδρύματα», παρέχεται η δυνατότητα στους υποκείμενους στο φόρο που τηρούν βιβλία Α΄ ή Β΄ ή Γ΄ κατηγορίας του Κ.Β.Σ. τμηματικής καταβολής του φόρου που οφείλεται με την υποβολή των αρχικών περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α. εμπροθέσμων ή εκπροθέσμων, των οποίων η προθεσμία υποβολής λήγει από 20-10-2009 και μετά. Επομένως, μπορούν να υποβληθούν χρεωστικές περιοδικές δηλώσεις της φορολογικής περιόδου του Γ΄ τριμήνου (Ιούλιος - Αύγουστος - Σεπτέμβριος) 2009 για τους υποκείμενους με βιβλία Α΄ ή Β΄ κατηγορίας του Κ.Β.Σ. και της φορολογικής περιόδου του Σεπτεμβρίου 2009 για τους υποκείμενους με βιβλία Γ΄ κατηγορίας του Κ.Β.Σ. και επόμενων φορολογικών περιόδων. Αυτονόητο είναι ότι δεν μπορεί να γίνει χρήση της ανωτέρω δυνατότητας για δηλώσεις φορολογικών περιόδων προγενέστερων των παραπάνω αναφερθέντων.

Επίσης δε μπορεί να γίνει χρήση της δυνατότητας αυτής για έκτακτες δηλώσεις, πιστωτικές ή μηδενικές δηλώσεις, καθώς και για εμπρόθεσμες ή εκπρόθεσμες τροποποιητικές δηλώσεις.

Η καταβολή του φόρου, κύριου και τυχόν πρόσθετου καθώς και της αναλογούσας προσαύξησης (1%), πραγματοποιείται με τον ακόλουθο τρόπο:

- Ποσοστό τουλάχιστον 30% κύριου και τυχόν πρόσθετου φόρου καταβάλλεται ταυτόχρονα με την υποβολή της αρχικής περιοδικής δήλωσης, εμπρόθεσμης ή εκπρόθεσμης.
- Η καταβολή του υπολοίπου ποσού, κύριου και τυχόν πρόσθετου φόρου προσαυξημένο με 1%, πραγματοποιείται σε δύο ισόποσες μηνιαίες δόσεις.

Δηλαδή, η πρώτη δόση καταβάλλεται μέχρι το τέλος του πρώτου μήνα και η δεύτερη μέχρι το τέλος του δεύτερου μήνα, από τη λήξη του μήνα υποβολής της δήλωσης.

Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. υποχρεούται να προβαίνει άμεσα στη βεβαίωση του κύριου φόρου, του τυχόν πρόσθετου φόρου και της προσαύξησης της παρούσας ρύθμισης.

Διευκρινίζεται ότι για το δίμηνο αυτό της διευκόλυνσης από τη λήξη του μήνα υποβολής της δήλωσης δεν θα επιβάλλονται οι προβλεπόμενες από τη νομοθεσία κυρώσεις . Από τον τρίτο όμως μήνα, εάν το οφειλόμενο ποσό δεν έχει καταβληθεί, επιβάλλεται προσαύξηση κατά Κ.Ε.Δ.Ε 2% για κάθε μήνα καθυστέρησης, με την επιβολή όλων των προβλεπομένων από τη νομοθεσία κυρώσεων.

Επισημαίνεται ότι εάν δεν καταβληθεί ταυτόχρονα με την περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. ποσοστό τριάντα τοις εκατό (30%) τουλάχιστον του οφειλόμενου κυρίου και τυχόν πρόσθετου φόρου, η περιοδική δήλωση αυτή θεωρείται ως απαράδεκτη και δεν παράγει κανένα έννομο αποτέλεσμα και είναι αυτονόητο ότι δε μπορεί να υπαχθεί στις διατάξεις της παρούσας ρύθμισης.

Τονίζεται ότι, στην περίπτωση που ο υποκείμενος έχει κάνει χρήση της παραπάνω δυνατότητας της τμηματικής καταβολής για κάποια φορολογική περίοδο έχει τη δυνατότητα εάν το επιθυμεί, σε επόμενη φορολογική περίοδο, να καταβάλλει το 100% του οφειλόμενου ποσού της περιοδικής δήλωσης ταυτόχρονα με την υποβολή αυτής.

Για την καλύτερη κατανόηση του τρόπου εφαρμογής της ρύθμισης αυτής θέτουμε υπόψη σας τα παρακάτω παραδείγματα:

1ο) Παράδειγμα τμηματικής καταβολής του οφειλόμενου φόρου της φορολογικής περιόδου Σεπτεμβρίου 2009 που προκύπτει με βάση την αρχική **εμπρόθεσμη** περιοδική δήλωση για επιχείρηση με βιβλία Γ΄ κατηγορίας του Κ.Β.Σ.

Έστω ότι η ημερομηνία υποβολής της δήλωσης είναι 26/10/2009 και ο φόρος που προκύπτει από αυτή για καταβολή είναι 100 ευρώ.

Εφόσον στις 26/10/2009 ταυτόχρονα με την υποβολή της δήλωσης καταβάλλει φόρο 30 ευρώ (ήτοι αυτοδίκαια κάνει χρήση της παραπάνω δυνατότητας) τότε θα καταβάλλει σε δύο ισόποσες μηνιαίες δόσεις ποσό:

κύριο φόρο (100 ευρώ - 30 ευρώ =) 70+ προσαύξηση (70X1% =) 0,70 ευρώ - 70.70 ευρώ δηλαδή

- Μέχρι την 30/11/2009 με την α΄ δόση ποσό 35,35 ευρώ (=70,70 :2)
[δηλαδή: κύριος φόρος 35 ευρώ + προσαύξηση (1%) 0,35 ευρώ]
- Μέχρι την 31/12/2009 με την β΄ δόση ποσό 35,35 ευρώ (=70,70 :2)
[δηλαδή: κύριος φόρος 35 ευρώ + προσαύξηση (1%) 0,35 ευρώ]

2ο) Εάν στο παραπάνω παράδειγμα η υποβολή της περιοδικής δήλωσης πραγματοποιηθεί εκπρόθεσμα στις 20/01/2010 το οφειλόμενο ποσό του κύριου φόρου θα επιβαρυνθεί με πρόσθετο φόρο λόγω εκπροθέσμου υποβολής της περιοδικής δήλωσης (ν.2523/1997) ήτοι (3 μήνες X 1,5% για κάθε μήνα καθυστέρησης= 4,5%).

Δηλαδή το συνολικό οφειλόμενο ποσό είναι κύριος φόρος 100 ευρώ +πρόσθετος φόρος 4,5 ευρώ = 104,50 ευρώ.

Εφόσον στις 20/01/2010 ταυτόχρονα με την υποβολή της δήλωσης καταβάλλει τουλάχιστον το 30%του ανωτέρω ποσού $104,50 \times 30\% = 31,35$ ευρώ θα καταβάλλει σε δύο ισόποσες μηνιαίες δόσεις ποσό:

κύριο φόρο + πρόσθετο φόρο ($104,50 \text{ €} - 31,35 =$) 73,15 +προσαύξηση ($73,15 \times 1\% =$) 0,73 – 73,88 € δηλαδή

- Μέχρι την 28/2/2010 με την α΄ δόση ποσό 36,94 ($=73,88 : 2$)
[δηλαδή: κύριος φόρος + πρόσθετος φόρος 36,58 + προσαύξηση 0,36]
- Μέχρι την 31/3/2010 με την β΄ δόση ποσό 36,94($=73,88 : 2$)
[δηλαδή: κύριος φόρος + πρόσθετος φόρος 36,58 + προσαύξηση 0,36]

Οι παραπάνω υπολογισμοί γίνονται αντίστοιχα και στην περίπτωση που ο υποκείμενος, που έκανε χρήση της δυνατότητας τμηματικής καταβολής, κατέβαλλε ταυτόχρονα με την περιοδική δήλωση (εμπρόθεσμη ή εκπρόθεσμη) ποσό μεγαλύτερο του 30% του οφειλόμενου φόρου.

3ο) Παράδειγμα τμηματικής καταβολής αρχικής **εμπρόθεσμης** περιοδικής δήλωσης του 3ου τριμήνου (Ιούλιος-Αύγουστος-Σεπτέμβριος) 2009 για επιχείρηση με Β΄ κατηγορίας βιβλία.

Έστω φόρος για καταβολή 100 ευρώ και ημερομηνία υποβολής της δήλωσης 20/10/2009.

Εφόσον στις 20/10/2009 ταυτόχρονα με την υποβολή της δήλωσης καταβάλλει φόρο 60 ευρώ (ήτοι 60% και κατά συνέπεια κάνει αυτοδίκαια χρήση της παραπάνω δυνατότητας) τότε θα καταβάλει σε δύο ισόποσες μηνιαίες δόσεις:

κύριο φόρο ($100 \text{ ευρώ} - 60 \text{ ευρώ} =$) 40+ προσαύξηση ($40 \times 1\% =$) 0,40 ευρώ - 40,40 ευρώ δηλαδή

- Μέχρι την 30/11/2009 με την α΄ δόση ποσό 20,20 ευρώ ($=40,40 : 2$)
[δηλαδή: κύριος φόρος 20 ευρώ + προσαύξηση (1%) 0,20 ευρώ]
- Μέχρι την 31/12/2009 με την β΄ δόση ποσό 20,20 ευρώ ($=40,40 : 2$)

[δηλαδή: κύριος φόρος 20 ευρώ + προσαύξηση (1%) 0,20 ευρώ]

Περαιτέρω, στην περίπτωση που ο υποκείμενος έχει κάνει χρήση της παραπάνω δυνατότητας, έστω και μια φορά και αποδειχθεί μετά από έλεγχο ότι, αυτή η περιοδική δήλωση ή οποιαδήποτε περιοδική δήλωση επομένων φορολογικών περιόδων, ήταν ανακριβής ή αποδειχθεί ότι για κάποια φορολογική περίοδο δεν υπέβαλε περιοδική δήλωση ενώ αυτή ήταν χρεωστική, θα του επιβληθεί πρόστιμο ίσο με το τριπλάσιο της διαφοράς του φόρου που οφείλει και όχι πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ή μη δήλωσης που προβλέπεται από τις διατάξεις του ν.2523/1997.

Για το τριπλάσιο πρόστιμο αυτό δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις για τη διοικητική επίλυση της διαφοράς δηλαδή δε μπορεί να γίνει συμβιβασμός. Αυτονόητο είναι ότι σε κάθε περίπτωση θα καταλογιστεί και η διαφορά του φόρου που οφείλεται.

Διευκρινίζεται ότι στην περίπτωση που υποβληθεί εκπρόθεσμη δήλωση με χρήση της παραπάνω δυνατότητας, το πρόστιμο της προηγούμενης παραγράφου επιβάλλεται από τη φορολογική περίοδο που αφορά η εν λόγω δήλωση και σε όλες τις επόμενες από αυτή εφόσον συντρέχουν οι παραπάνω προϋποθέσεις (ανακρίβειας ή μη δήλωσης).

Παράδειγμα

Υποκείμενος στο φόρο με βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. έχει κάνει χρήση της παραπάνω δυνατότητας για πρώτη φορά για την φορολογική περίοδο του Μαρτίου 2010. Κατόπιν προσωρινού ελέγχου αποδεικνύεται ότι έχει υποβάλει την περιοδική δήλωση του Ιουνίου 2010 ανακριβή και ενώ έπρεπε να είχε δηλώσει και να είχε καταβάλει χρεωστικό υπόλοιπο 650 ευρώ δήλωσε και κατέβαλλε 500 ευρώ. Στην περίπτωση αυτή καταλογίζεται στον υποκείμενο η διαφορά του φόρου που οφείλει 150 ευρώ και του επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το τριπλάσιο της διαφοράς αυτής, ήτοι 450 ευρώ, χωρίς δυνατότητα συμβιβασμού του προστίμου.

Σημειώνεται ότι και στην περίπτωση της εν λόγω ρύθμισης έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 6 του ν.2523/1997 δηλαδή, όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α., ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται ειδικό πρόστιμο ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή. Το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται, ανεξάρτητα αν μετά την ημερομηνία έκδοσης

της οικείας εντολής ελέγχου υποβληθεί εκπρόθεσμη αρχική ή συμπληρωματική περιοδική ή εκκαθαριστική δήλωση.

Όσον αφορά τα μέτρα είσπραξης, που ορίζονται από τις ισχύουσες διατάξεις (διοικητικά- αναγκαστικά) ως χρονικό σημείο που θα εξετάζεται η λήψη τους θα είναι με τη λήξη και της δεύτερης δόσης του ποσού που έχει βεβαιωθεί. Επομένως, σύμφωνα και με τα οριζόμενα στην πράξη νομοθετικού περιεχομένου, η μη πληρωμή της πρώτης βεβαιωμένης δόσης δεν εμποδίζει την χορήγηση αποδεικτικού ενημερότητας στον υπόχρεο, εφόσον βέβαια συντρέχουν οι λοιπές προϋποθέσεις του άρθρου 26 ν.1882/1990, όπως ισχύει σήμερα. Επίσης η μη πληρωμή της πρώτης βεβαιωμένης δόσης μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από το μήνα της λήξης υποβολής της δήλωσης δεν συνεπάγεται προσαύξηση εκπρόθεσμης καταβολής. Η προσαύξηση αυτή 2% ανά μήνα καθυστέρησης επιβαρύνει , το σύνολο του υπολοίπου προς είσπραξη ποσού (εισπρακτέο υπόλοιπο των δύο δόσεων) μετά την ημερομηνία λήξης και της δεύτερης βεβαιωμένης δόσης.

Τέλος τονίζεται ότι η δυνατότητα τμηματικής καταβολής του οφειλόμενου φόρου, που παρέχεται με τις διατάξεις της παρούσας ρύθμισης διευκολύνει αφενός τους υποκείμενους στο φόρο να καταβάλλουν τις φορολογικές τους υποχρεώσεις όσον αφορά το Φ.Π.Α. τμηματικά και αφετέρου αποβλέπει στην καλύτερη ανταπόκρισή τους στις φορολογικές τους υποχρεώσεις με την υποβολή περιοδικών δηλώσεων στις οποίες εμφανίζονται με ακρίβεια τα οικονομικά τους στοιχεία.

Με δεδομένη την ανάγκη προσαρμογής των προγραμμάτων των υποσυστημάτων Φ.Π.Α. – Εσόδων TAXIS, για την υποστήριξη της παραπάνω ρύθμισης, οι Δ.Ο.Υ. θα έχουν την δυνατότητα να παραλαμβάνουν περιοδικές δηλώσεις με τμηματική καταβολή του Φ.Π.Α. από τις 12/10/2009.

ΠΡΑΞΗ ΝΟΜΟΘΕΤΙΚΟΥ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟΥ

(ΦΕΚ Α' 181/16.09.2009)

Ρύθμιση θεμάτων Φ.Π.Α., επισφαλών απαιτήσεων, ληξιπρόθεσμων χρεών προς το Δημόσιο, αναπροσαρμογή ποσού οφειλών προς ασφαλιστικά ταμεία και αναστολή πλειστηριασμών από πιστωτικά ιδρύματα.

Με πρόταση του Υπουργικού Συμβουλίου, αποφασίζουμε:

Άρθρο 1

1. Παρέχεται η δυνατότητα τμηματικής καταβολής του φόρου που οφείλεται με την υποβολή των αρχικών χρεωστικών περιοδικών δηλώσεων, που προβλέπονται από τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 38 του Κώδικα Φ.Π.Α. (κυρ. ν. 2859/2000), στους υποκείμενους στο φόρο που τηρούν βιβλία Α' ή Β' ή Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., με καταληκτική ημερομηνία καταβολής του συνολικά οφειλόμενου φόρου το τέλος του δεύτερου μήνα από τη λήξη του μήνα υποβολής της περιοδικής δήλωσης ως εξής:

- καταβολή ποσοστού τριάντα τοις εκατό (30%) τουλάχιστον του οφειλόμενου φόρου με την υποβολή της δήλωσης,
- καταβολή του υπολοίπου φόρου σε δύο ισόποσες μηνιαίες δόσεις.
- Το ποσό της κάθε δόσης προσαυξάνεται κατά ποσοστό ένα τοις εκατό (1%) μέχρι τη λήξη του δεύτερου μήνα από τη λήξη του μήνα της υποβολής της δήλωσης.
Από τον τρίτο μήνα επιβάλλεται προσαύξηση κατά Κ.Ε.Δ.Ε. που ανέρχεται σε ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) για κάθε μήνα καθυστέρησης.

Στους υποκείμενους στο φόρο που καταβάλλουν τουλάχιστον το τριάντα τοις εκατό (30%) του οφειλόμενου φόρου και κάνουν χρήση της ευχέρειας

αυτής δεν επιβάλλονται οι προβλεπόμενες κυρώσεις μέχρι και το τέλος του δεύτερου μήνα από τη λήξη του μήνα υποβολής της περιοδικής δήλωσης.

Από τον τρίτο μήνα από τη λήξη του μήνα υποβολής της δήλωσης επιβάλλονται όλες οι προβλεπόμενες κυρώσεις.

Περιοδική δήλωση, η οποία υποβάλλεται χωρίς την ταυτόχρονη καταβολή ποσοστού τριάντα τοις εκατό (30%) τουλάχιστον του οφειλόμενου φόρου, θεωρείται ως απαράδεκτη και δεν παράγει κανένα έννομο αποτέλεσμα.

2. Στους υποκείμενους στο φόρο που έχουν κάνει χρήση της ευχέρειας που τους παρέχεται στην παράγραφο 1 και υποβάλλουν ανακριβή ή δεν υποβάλλουν περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. επιβάλλεται αντί πρόσθετου φόρου μόνο πρόστιμο ίσο με το τριπλάσιο της διαφοράς του φόρου που οφείλεται. Για το πρόστιμο αυτό δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις για τη διοικητική επίλυση της διαφοράς.
3. Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. υποχρεούται να προβαίνει άμεσα στη βεβαίωση του φόρου που προκύπτει από τις δηλώσεις των διατάξεων της παραγράφου 1.
4. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου ισχύουν για περιοδικές δηλώσεις των οποίων η προθεσμία υποβολής λήγει από 20.10.2009 και μετά.
5. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών ορίζονται οι διαδικασίες και κάθε λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού.

**Σχετικές οδηγίες δόθηκαν με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1133/2.10.2009
(Βλ. παραπάνω)**

**ΑΥΟ: 1002414/204/25/0014/Πολ.1005/8.1.1993 (ΦΕΚ Β΄ 52/9.2.1993)
(Όπως τροποποιήθηκε με τις ΑΥΟ: 1042666/3595/Α0014/Πολ. 1115/
23.3.1993 και 1117146/7150/756/0014/Πολ. 1380/21.12.2001)**

Θέμα: Τρόπος καταβολής του ΦΠΑ στο δημόσιο από το λήπτη των αγαθών και υπηρεσιών

Ορίζουμε όπως ο λήπτης των αγαθών και υπηρεσιών υπόχρεος σε φόρο, αποδίδει το φόρο αυτό, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 1-3 της απόφασης αυτής.

Άρθρο 1

Τρόπος καταβολής του φόρου από λήπτη υποκείμενο στο φόρο

1. Ο φόρος προστιθέμενης αξίας που οφείλεται από το λήπτη αγαθών ή υπηρεσιών, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. γ) της παρ. 1 του άρθρου 28, καταβάλλεται στην αρμόδια ΔΟΥ με τις προσωρινές δηλώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις της περ. α) της παρ. 1 και της παρ. 6 του άρθρου 31 όταν:

α) ο λήπτης των αγαθών ή υπηρεσιών είναι πρόσωπο υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί πράξεις υπαγόμενες στο φόρο ή απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών,

β) ο λήπτης των αγαθών ή υπηρεσιών είναι:

- υποκείμενος στο φόρο που ενεργεί αποκλειστικά πράξεις για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών,
- αγρότης του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 33,
- μη υπαγόμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο, εφόσον τα πρόσωπα αυτά δεν καλύπτονται από την εξαίρεση της παρ. 2 του άρθρου 10α και κατά συνέπεια φορολογούνται για τις ενδοκοινοτικές τους αποκτήσεις στην Ελλάδα, υποχρεωτικά ή προαιρετικά.

2. Με την ίδια δήλωση ενεργείται και το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών από τα πρόσωπα της περ. α) της παρ. 1, κατά το μέρος που υφίσταται τέτοιο δικαίωμα.

Άρθρο 2

Τρόπος καταβολής του φόρου από λήπτη μη υποκείμενο στο φόρο

1. Στις λοιπές περιπτώσεις που οφείλεται φόρος από το λήπτη αγαθών ή υπηρεσιών μη υποκείμενο στο φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. γ) της

παρ. 1 του άρθρου 28, ο φόρος αποδίδεται στην αρμόδια ΔΟΥ με υποβολή έκτακτης προσωρινής δήλωσης

2. Η έκτακτη προσωρινή δήλωση υποβάλλεται μέσα σε 15 ημέρες από την ημερομηνία κατά την οποία έγινε η σχετική πίστωση του λογαριασμού του προμηθευτή στα βιβλία του υπόχρεου, εφόσον τηρεί βιβλία ή από τη λήψη του σχετικού παραστατικού και το αργότερο μέχρι την έγκριση του απαιτούμενου συναλλάγματος από την μεσολαβούσα Τράπεζα ή την αποστολή του σχετικού εμβάσματος ή την καταβολή της οφειλής.

3. Στις περιπτώσεις που υπόχρεος για την καταβολή του φόρου είναι το Δημόσιο, οι Δήμοι, οι Κοινότητες, τα Ανώτερα ή ανώτατα εκπαιδευτικά ιδρύματα και λοιπά ΝΠΔΔ, που εξοφλούν τις υποχρεώσεις τους μετά από έγκριση των σχετικών ενταλμάτων από τον αρμόδιο Επίτροπο του Ελεγκτικού Συνεδρίου, τα οποία δεν εμπίπτουν στην περ. β) της παρ. 1 του άρθρου 1, καταβάλλουν τον οφειλόμενο φόρο στην αρμόδια ΔΟΥ με έκτακτη προσωρινή δήλωση, είτε κατά την απόδοση του σχετικού εντάλματος πληρωμής, είτε κατά ημερολογιακό τρίμηνο και μέσα στο πρώτο δεκαπενθήμερο του τέταρτου μήνα, με βάση τα συνολικά ποσά που έχουν εγκριθεί και έχουν εμβασθεί κατά τη χρονική περίοδο του τριμήνου.

Σε όσες περιπτώσεις τα πρόσωπα αυτά ενεργούν διακανονισμό της αξίας του αγαθού που εισάγουν (προέμβασμα), πριν από την παραλαβή του αγαθού από το τελωνείο (τελωνισμό), η καταβολή του φόρου ενεργείται μεμονωμένα με τη διαδικασία των προηγούμενων παραγράφων.

Άρθρο 3

Διαδικασία υποβολής της έκτακτης προσωρινής δήλωσης

1. Η έκτακτη προσωρινή δήλωση του προηγούμενου άρθρου υποβάλλεται σε τρία (3) αντίτυπα.

Στη δήλωση αυτή επισυνάπτεται κατάσταση σε δύο αντίτυπα στην οποία γράφονται τα στοιχεία των προμηθευτών (ονοματεπώνυμο ή επωνυμία, διεύθυνση, χώρα), ο α/α τιμολογίου ή προφόρμας, το είδος της συναλλαγής, το είδος και τη φορολογητέα αξία. Η κατάσταση αυτή δύναται να μη υποβληθεί όταν πρόκειται για μια συναλλαγή εφόσον τα στοιχεία αυτής αναγράφονται στην έκτακτη προσωρινή δήλωση ΦΠΑ. Όταν η αξία εκφράζεται σε ξένο νόμισμα, η μετατροπή του ξένου νομίσματος σε δραχμές γίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 15 του Ν 1642/1986.

2. Το αρμόδιο τμήμα της ΔΟΥ, αφού ενεργήσει την είσπραξη του οφειλόμενου φόρου, επιστρέφει στον υπόχρεο θεωρημένα τα δύο αντίτυπα της έκτακτης

προσωρινής δήλωσης και το ένα αντίτυπο της κατάστασης της προηγούμενης παραγράφου.

Το τρίτο αντίτυπο της έκτακτης προσωρινής δήλωσης και το αντίτυπο της κατάστασης με τα στοιχεία της συναλλαγής παραμένουν στο αρχείο του τμήματος εσόδων της ΔΟΥ.

3. Ο υπόχρεος προσκομίζει το ένα θεωρημένο αντίτυπο της έκτακτης δήλωσης και της κατάστασης στον αρμόδιο φορέα για την αποστολή του εμβάσματος σε άλλο κράτος ή στην αρμόδια Τελωνειακή Αρχή, για την παραλαβή των αντικειμένων. Το άλλο αντίτυπο της έκτακτης δήλωσης παραμένει στο αρχείο του.

4. Κατ' εξαίρεση οι υπόχρεοι της παρ. 3 του προηγούμενου άρθρου, που καταβάλλουν τον οφειλόμενο φόρο με έκτακτη προσωρινή δήλωση, επισυνάπτουν σ' αυτή ως δικαιολογητικό και αναλυτική κατάσταση, σε δύο αντίτυπα, των χρηματικών ενταλμάτων της ίδιας χρονικής περιόδου, θεωρημένη από τον αρμόδιο για τον έλεγχο του νομικού προσώπου Επίτροπο του Ελεγκτικού Συνεδρίου. Η ως άνω κατάσταση αναφέρει τον αύξοντα αριθμό του εντάλματος, την αιτιολογία, τον οίκο του εξωτερικού, το ποσό του συναλλάγματος και το ισότιμο αυτού σε δραχμές. Το ένα αντίτυπο της κατάστασης αυτής παραμένει στη ΔΟΥ που ενήργησε την είσπραξη του φόρου και το άλλο, θεωρημένο από τη ΔΟΥ παραδίδεται στον υπόχρεο μαζί με τα δύο θεωρημένα αντίτυπα της έκτακτης προσωρινής δήλωσης. Το ένα θεωρημένο αντίτυπο της έκτακτης προσωρινής δήλωσης μαζί με το αντίτυπο της κατάστασης, παραμένει στον υπόχρεο και το άλλο αντίτυπο προσκομίζεται στον Επίτροπο ως δικαιολογητικό της καταβολής.

[Σημ. Το επόμενο άρθρο 4 της παρούσας απόφασης τίθεται όπως αντικαταστάθηκε με την ΑΥΟ: 1042666/3595/Α0014/Πολ. 1115/23.3.1993 και η περ. γ' της παρ. 2 του ίδιου άρθρου τίθεται όπως αντικαταστάθηκε στη συνέχεια με την παρ. 2 του άρθρου 1 της ΑΥΟ 1117146/7150/756/0014/ Πολ. 1380/21.12.2001.]

Άρθρο 4

Υποχρεώσεις Εμπορικών Τραπεζών για την έγκριση συναλλάγματος

1. Οι Τράπεζες υποχρεούνται να αρνηθούν τη χορήγηση του συναλλάγματος για την εξόφληση της αλλοδαπής επιχείρησης, αν δεν προσκομισθεί σ' αυτές:

- α)** προκειμένου για υποκείμενο στο φόρο, που εμπίπτει στο άρθρο 1 της απόφασης αυτής, θεωρημένο από τη ΔΟΥ αντίτυπο της προσωρινής δήλωσης της τελευταίας φορολογικής περιόδου. Η δήλωση αυτή

επιστρέφεται στον υποκείμενο στο φόρο μετά τη λήψη σχετικού φωτοτυπημένου αντιτύπου,

β) προκειμένου για μη υποκείμενο στο φόρο, θεωρημένο από την αρμόδια ΔΟΥ αντίτυπο έκτακτης προσωρινής δήλωσης ΦΠΑ.

2. Οι Τράπεζες δεν έχουν την υποχρέωση της προηγούμενης παραγράφου:

α) στις περιπτώσεις της παρ. 3 του άρθρου 2,

β) σε κάθε περίπτωση που προσκομίζεται σ' αυτές θεωρημένο, από την αρμόδια Τελωνειακή Αρχή αντίγραφο του σχετικού τελωνειακού παραστατικού εισαγωγής, με βάση το οποίο καταβλήθηκε ο κατά την εισαγωγή του συγκεκριμένου αγαθού αναλογών φόρος προστιθέμενης αξίας, σύμφωνα με το Ν 1642/1986, από το οποίο και μόνο θα αποδεικνύεται η νόμιμη καταβολή του και η ταυτότητα της συγκεκριμένης υποχρέωσης, και

γ) σε όσες περιπτώσεις το ποσό συναλλάγματος αφορά είτε προμηθευτή από κράτος - μέλος, που δεν ανήκει στη ζώνη Ευρώ, είτε προμηθευτή από Τρίτη χώρα και δεν υπερβαίνει το ισόποσο των 2.000 Ευρώ. Το εν λόγω όριο ισχύει και για τις συναλλαγές, με κράτη - μέλη της ΕΕ που ανήκουν στη ζώνη του Ευρώ. Η ρύθμιση αυτή γίνεται για λόγους απλοποίησης των συναλλαγών και δεν απαλλάσσει τον υπόχρεο από την καταβολή του φόρου.

Άρθρο 5

Υποχρέωση Τελωνειακών Αρχών

Με την επιφύλαξη των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 2, σε όσες περιπτώσεις εμβάζεται η αξία του αγαθού, πριν από την εισαγωγή του αγαθού, ο φόρος που αναλογεί στην αξία του προεμβάσματος καταβάλλεται στην αρμόδια ΔΟΥ, σύμφωνα με τις παραπάνω διατάξεις των άρθρων 2 και 3, με έκτακτη προσωρινή δήλωση. Το θεωρημένο από την αρμόδια ΔΟΥ πρόσθετο (τέταρτο) αντίτυπο της δήλωσης αυτής, που φέρει την ειδική ένδειξη «ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ ΓΙΑ ΤΟ ΤΕΛΩΝΕΙΟ ΕΙΣΑΓΩΓΗΣ», προσκομίζεται από τον υπόχρεο - εισαγωγέα στην αρμόδια για τον τελωνισμό του αγαθού Τελωνειακή Αρχή. Η τελωνειακή αρχή συμψηφίζει το φόρο που καταβλήθηκε με βάση τη δήλωση αυτή με το φόρο που ανα-λογεί στη φορολογητέα αξία κατά την εισαγωγή του άρθρου, όπως η αξία αυτή διαμορφώνεται με τις διατάξεις του άρθρου 16 του Ν 1642/1986. Το αντίτυπο αυτό προσαρτάται στον οικείο φάκελο εισαγωγής, που παραμένει στο αρχείο της Τελωνειακής Αρχής, ως δικαιολογητικό συμψηφισμού του φόρου.

Άρθρο 6
Λοιπές περιπτώσεις εφαρμογής της απόφασης αυτής

Οι διατάξεις των άρθρων 2 και 3 της απόφασης αυτής εφαρμόζονται ανάλογα και σε κάθε άλλη περίπτωση που η καταβολή του φόρου ορίζεται ότι γίνεται με την υποβολή έκτακτης προσωρινής δήλωσης, όπως στις περιπτώσεις πλειστηριασμού, καταβολής αποζημιώσεων κ.λπ.

Άρθρο 7
Κατάργηση διατάξεων

Η απόφασή μας αριθ. Π. 3894/2992/Πολ. 176/5.6.1987 (ΦΕΚ Β΄ 311/1987) καταργείται από την έκδοση της παρούσας απόφασης.
Επίσης καταργείται κάθε άλλη διάταξη ή ρύθμιση η οποία είναι αντίθετη με τις διατάξεις της απόφασης αυτής.

Άρθρο 8
Έναρξη ισχύος

Η απόφαση αυτή ισχύει από την έκδοσή της.

Άρθρο 57
Παραγραφή του δικαιώματος επιστροφής του ΦΠΑ

<p>ΕΔΥΟ: 1096766/4861/21/0016/Πολ. 1005/10.1.2003 Θέμα: Προσδιορισμός χρόνου έναρξης παραγραφής αξιώσεων κατά του Δημοσίου</p>

Με την αρ. 656/2002 γνωμοδότηση του ΝΣΚ έγιναν δεκτά τα εξής:

Η αξίωση επιστροφής καταβληθεισών ασφαλιστικών εισφορών, για προσμέτρηση χρόνου προϋπηρεσίας που έχει χαρακτήρα αχρεωστήτου, υπάγεται στην τριετή παραγραφή, ως χρόνος δε έναρξης παραγραφής αυτής ορίζεται η ημερομηνία ανάκλησης της αναγνωριστικής πράξης ή απόφασης του χρόνου προϋπηρεσίας.

Γενικότερα, σε ότι αφορά τις απαιτήσεις κατά του Δημοσίου, οι οποίες είναι «αρχήθεν» αχρεωστήτως καταβληθείσες, προβλέπεται τριετής χρόνος παραγραφής από της καταβολής αυτών (εδ. α΄ της παρ. 2 άρθρου 90 Ν 2362/1995), ενώ στην περίπτωση, κατά την οποία η καταβολή είναι κατ' αρχήν νόμιμη, αλλά εκ των υστέρων προκύπτει λόγος αξίωσης, η παραγραφή αρχίζει από το χρονικό σημείο «επελεύσεως του επιγενόμενου λόγου».

ΕΔΥΟ: 1024457/1899/409/A0014/Πολ. 1076/7.5.2007

Θέμα: Κοινοποίηση της υπ' αρ. 62/2007 Γνωμοδότησης του Β΄ Τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, σχετικά με το χρονικό σημείο επελεύσεως του «επιγενόμενου λόγου» αχρεώστητης καταβολής ΦΠΑ» για την έναρξη της τριετούς παραγραφής αξίωσης κατά του Δημοσίου από επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ

Με την εν λόγω Γνωμοδότηση το ΝΣΚ αποφαινεται επί ερωτήματος της Υπηρεσίας μας, αναφορικά με το χρονικό σημείο επελεύσεως του «επιγενόμενου λόγου αχρεώστητης καταβολής ΦΠΑ» για την έναρξη της τριετούς παραγραφής αξίωσης κατά του Δημοσίου από επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ, στην περίπτωση εμπρόθεσμης υποβολής της οικείας εκκαθαριστικής δήλωσης, καθώς και στις περιπτώσεις εκπρόθεσμης και μη υποβολής αυτής.

Όπως θα διαπιστώσετε από τη Γνωμοδότηση, το ΝΣΚ ομόφωνα αποφαινεται εν μέρει (στο πρώτο υποερώτημα) και εν περιλήψει τα εξής:

Στην περίπτωση υποβολής εμπρόθεσμης εκκαθαριστικής δήλωσης με πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ (επιγενόμενος λόγος) κρίσιμο χρονικό σημείο για την έναρξη της τριετούς παραγραφής της σχετικής απαίτησης κατά του Δημοσίου αποτελεί η ημερομηνία πραγματικής υποβολής της δήλωσης και όχι η υπό του νόμου οριζόμενη ως καταληκτική.