



ΕΝΩΣΗ
ΑΣΦΑΛΙΣΤΙΚΩΝ
ΕΤΑΙΡΙΩΝ
ΕΛΛΑΔΟΣ

Αριθμ. Πρωτ.: 191354/350

Αριθμ. Φακ.: 056

ΕΓΚΥΚΛΙΟΣ ΑΡΙΘΜ. 22 001

Προς τις Ασφαλιστικές
Εταιρίες – Μέλη της Ένωσης

ΞΕΝΟΦΩΝΤΟΣ 10,
ΑΘΗΝΑ.
Τ.Κ. 105 57

T: (+30) 210 33 34 100

F: (+30) 210 33 34 149

E: info@eaee.gr

www.eaee.gr

Αθήνα, 16 Ιουνίου 2015

**Υπόψη Οικονομικών Διευθύνσεων
& Λογιστηρίων**

Αποφάσεις και Εγκύκλιοι Υπουργείου Οικονομικών

Κυρίες – Κύριοι,

Σας διαβιβάζουμε, για ενημέρωσή σας, τις παρακάτω αποφάσεις και εγκυκλίους του Υπουργείου Οικονομικών :

1. Φορολογική αντιμετώπιση των επιδοτήσεων – επιχορηγήσεων στα πλαίσια ατομικής επιχειρηματικής δραστηριότητας (Αρ. Πρωτ.: ΔΕΑΦ 1080132 ΕΞ 2015/2.6.2015).
2. Κοινοποίηση των διατάξεων του άρθρου 2 του ν. 4328/2015 περί τροποποίησης των διατάξεων του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2013) (ΠΟΛ 1120/15.6.2015) (Πηγή ΤΑΧΗΑΥΕΝ).
3. Εφαρμογή της απαλλακτικής διάταξης του άρθρου 27.1.δ' και ε' του Κώδικα ΦΠΑ σε σχέση με το άρθρο 14 του ίδιου Κώδικα για τον τόπο παροχής των υπηρεσιών (ΠΟΛ 1119/10.6.2015) (Πηγή ΤΑΧΗΑΥΕΝ).

Με εκτίμηση,

ΕΥΑ ΒΑΡΟΥΧΑΚΗ
Επικεφαλής Νομικής Υπηρεσίας
& Διεθνών Σχέσεων

ΚΕΛΛΥ ΧΑΤΖΗΔΗΜΗΤΡΙΟΥ
Νομικός Σύμβουλος

Συν.: 3

/εκ



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝ. ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛ. ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ
Δ/ΝΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΑΜΕΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ
ΤΜΗΜΑΤΑ Α΄ & Β΄

Αθήνα, 02 / 06 / 2015

Αρ. Πρωτ: ΔΕΑΦ 1080132 ΕΞ 2015

Ταχ. Δ/ση : Καρ. Σερβίας 10
Ταχ.Κώδικας : 101 84 ΑΘΗΝΑ
Πληροφορίες : Γ.Μπάραλας, Ε. Καπούτσου
Τηλέφωνο : 210 3375315
ΦΑΞ : 210 3375001

ΠΡΟΣ: ΩΣ Π.Δ.

***Θέμα: Φορολογική αντιμετώπιση των επιδοτήσεων – επιχορηγήσεων στα πλαίσια
ατομικής επιχειρηματικής δραστηριότητας***

Κατόπιν διαφόρων ερωτημάτων που έχουν τεθεί στην υπηρεσία μας σχετικά με το ανωτέρω θέμα, και προκειμένου να υπάρχει ομοιόμορφη αντιμετώπιση, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους.
2. Σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις, οι επιδοτήσεις δεν εξαιρούνται από το σύνολο των εσόδων από επιχειρηματικές συναλλαγές αλλά προσμετρώνται στον υπολογισμό

του εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα σύμφωνα με την ανωτέρω διαδικασία (λογιστικός τρόπος προσδιορισμού).

3. Ωστόσο, όπως έχει γίνει πάγια δεκτό από τη Διοίκηση (1033066/002/A0012/29.03.2007 και 1053838/1065/A0012/2005 έγγραφα) και σύμφωνα με τους εκάστοτε νόμους περί ιδιωτικών επενδύσεων, τα εισπραττόμενα ποσά των επιχορηγήσεων για αγορά παγίων δεν θεωρούνται προσθετικά στοιχεία των ακαθάριστων εσόδων, δηλαδή δεν προσαυξάνουν τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, αλλά αποτελούν μειωτικό στοιχείο των πραγματοποιηθεισών νέων επενδύσεων. Περαιτέρω, οι αποσβέσεις υπολογίζονται στην αξία κτήσης των παγίων αφού αφαιρεθούν τα ποσά των επιχορηγήσεων (σχετική η 1040321/10238/B0012/ΠΟΛ. 1093/5.5.1992 εγκύκλιος που έδινε οδηγίες εφαρμογής του Ν. 1892/1990).
4. Επιπρόσθετα, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1059/18.03.2015 εγκύκλιο, διευκρινίζεται ότι όσον αφορά στις επιχορηγήσεις που εισπράττονται στα πλαίσια αναπτυξιακών νόμων (π.χ. ν. 1892/1990, ν. 3299/2004) συνεχίζουν να ισχύουν όσα ειδικότερα ορίζονται στις σχετικές διατάξεις καθώς και τις οδηγίες που έχουν δοθεί για την εφαρμογή τους, ενώ για τις επιχορηγήσεις που καταβάλλονται για την κάλυψη συγκεκριμένων δαπανών, αυτές δεν προσαυξάνουν τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, αλλά αποτελούν μειωτικό στοιχείο του κόστους της δαπάνης που επιχορηγήθηκε (π.χ. οι επιχορηγήσεις από τον ΟΑΕΔ για την καταπολέμηση της ανεργίας αποτελούν μειωτικό στοιχείο της δαπάνης για αμοιβές προσωπικού).
5. Διευκρινίζεται ότι τα οριζόμενα ανωτέρω, αφορούν στον γενικό κανόνα αντιμετώπισης των επιδοτήσεων / επιχορηγήσεων και δεν αναφέρονται σε οποιαδήποτε ειδική αντιμετώπιση συγκεκριμένων κατηγοριών επιδοτήσεων / επιχορηγήσεων με ειδικότερες νομοθετικές ρυθμίσεις.

Ακριβές Αντίγραφο
Ο Προϊσ/νος του Αυτ/λους Τμημ. Διοίκησης

Η Γεν. Γραμματέας
ΑΙΚ. ΣΑΒΒΑΪΔΟΥ

ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΝΟΜΗΣ:

I. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗ

1. Δ.Ο.Υ.
2. ΚΕΝΤΡΙΚΗ ΥΠΗΡΕΣΙΑ ΣΔΟΕ και ΠΕΡΙΦΕΡΕΙΑΚΕΣ Δ/ΝΣΕΙΣ ΤΟΥ
3. ΟΜΑΔΑ ΕΡΓΟΥ ΕΦΑΡΜΟΓΩΝ ΤΟΥ ΤΑΧΙΣ
4. ΠΕΡΙΟΔΙΚΟ «ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΕΠΙΘΕΩΡΗΣΗ»
5. Π.Ο.Ε. - Δ.Ο.Υ.
6. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΠΙΝΑΚΩΝ Α' (εκτός 1 και 4)
7. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΠΙΝΑΚΩΝ Γ', ΙΑ', ΙΒ' (εκτός Ι), ΙΓ', ΙΣΤ', ΙΖ', και ΙΗ'
8. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΠΙΝΑΚΩΝ ΚΒ' και ΚΓ'
9. Υπουργείο Παραγωγικής Ανασυγκρότησης, Περιβάλλοντος & Ενέργειας – Γεν. Γραμματεία Αγροτικής Πολιτικής & Διαχείρισης Κοινοτικών Πόρων - Ειδική Υπηρεσία Εφαρμογής
Λ. Αθηνών 58 - ΑΘΗΝΑ
10. Ο.Π.Ε.Κ.Ε.Π.Ε., Δομοκού 5, 104 45 Αθήνα

II. ΕΣΩΤΕΡΙΚΗ ΔΙΑΝΟΜΗ:

1. Γραφείο κ. Υπουργού
2. Γραφείο κ. Αναπλ. Υπουργού
3. Γραφείο κ. Γεν. Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων
4. Γραφεία κ.κ. Γενικών Γραμματέων
5. Προϊσταμένους των Γενικών Δ/σεων
6. Ειδικό Νομικό Γραφείο Φορ/γίας, Ακαδημίας 68 & Χαρ. Τρικούπη – 10678 ΑΘΗΝΑ
7. Γραφείο Τύπου και Δημοσίων Σχέσεων (20)
8. Αυτοτελές Γραφείο Επικοινωνίας και Δημοσίων Σχέσεων (5)
9. Διεύθυνση Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας - Τμήματα Α' (5), Β' (3)
10. Δ/ση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης ΓΓΔΕ



TAX HEAVEN

ΠΟΛ.1120/15.6.2015

Κοινοποίηση των διατάξεων του άρθρου 2 του ν.4328/2015 περί τροποποίησης των διατάξεων του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν.4172/2013)

Αθήνα, 15 Ιουνίου 2015

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ Δ/ΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΑΜΕΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ
ΤΜΗΜΑΤΑ: Α' - Β'

Ταχ. Δ/ση: Καρ. Σερβίας 10
Ταχ. Κωδ.: 101 84 ΑΘΗΝΑ
Πληροφορίες: Θ. Κακλαμάνης, Β. Δασουράς
Τηλέφωνο: 210 - 3375312
ΦΑΞ: 210 - 3375001

ΠΟΛ 1120/2015

ΕΞ. ΕΠΕΙΓΟΥΣΑ

ΘΕΜΑ: «Κοινοποίηση των διατάξεων του άρθρου 2 του ν.4328/2015 περί τροποποίησης των διατάξεων του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν.4172/2013)».

Σας κοινοποιούμε τις διατάξεις του άρθρου 2 του ν.4328/2015 (ΦΕΚ Α'51), αναφορικά με το πιο πάνω θέμα και σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:

1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου αυτού, με τις οποίες προστέθηκε νέα παρ. 8 στο άρθρο 26 του Κ.Φ.Ε. (ν.4172/2013), παρέχεται στις επιχειρήσεις επαγγελματιών πρακτόρων παιχνιδιών πρόγνωσης της εταιρείας «Οργανισμός Προγνωστικών Αγώνων Ποδοσφαίρου Α.Ε.» (Ο.Π.Α.Π. Α.Ε.) η δυνατότητα έκπτωσης για τις πραγματοποιούμενες πωλήσεις τους, ποσοστού με κλίμακα ενάμισι τοις εκατό (1,5%) για αξίες μέχρι 500.000 ευρώ και ένα τοις εκατό (1%) για αξίες από 500.001 έως 1.000.000 ευρώ, ως ποσό πρόβλεψης επισφαλών απαιτήσεων, προκειμένου να αναγνωρίζονται με ειδικό τρόπο οι επισφαλείς απαιτήσεις για τα πρακτορεία του ΟΠΑΠ.

Η έκπτωση αυτή αφορά πρακτορεία του ΟΠΑΠ που λειτουργούν είτε ως ατομικές επιχειρήσεις, είτε ως νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες και ανεξάρτητα από την τήρηση απλογραφικών ή διπλογραφικών βιβλίων. Για τον υπολογισμό της πρόβλεψης λαμβάνεται υπόψη το σύνολο των πωλήσεων της επιχείρησης που προέρχονται από τη συνεργασία της επιχείρησης με την Ο.Π.Α.Π. Α.Ε. με βάση τα στοιχεία των βεβαιώσεων της Ο.Π.Α.Π. Α.Ε., χωρίς να συμπεριλαμβάνονται οι πωλήσεις από τυχόν άλλη δραστηριότητα ή λοιπούς κλάδους της ίδιας επιχείρησης, όπως πωλήσεις λαχείων, εκμετάλλευση καφενείου, εμπορία ψιλικών-τσιγάρων, διανομή τύπου, κ.λπ.

2. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού, με τις οποίες προστέθηκε νέα παράγραφος 4 στο άρθρο 39 του Κ.Φ.Ε. (ν.4172/2013), τα εισοδήματα από την εκμίσθωση

ακίνητης περιουσίας που θεωρούνται ότι έχουν αποκτηθεί κατά τις διατάξεις του παρόντος νόμου και τα οποία αποδεδειγμένα δεν έχουν εισπραχθεί από τον δικαιούχο, επιτρέπεται να μη συνυπολογίζονται στο συνολικό εισόδημά του, εφόσον εκχωρηθούν στο Δημόσιο χωρίς αντάλλαγμα. Η εκχώρηση γίνεται με δήλωση του υπόχρεου σε φόρο, η οποία υποβάλλεται στον αρμόδιο για την παραλαβή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματός του Προϊστάμενο της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας πριν την εμπρόθεσμη υποβολή της ετήσιας δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος του φορολογικού έτους που αφορά. Το Δημόσιο υποκαθίσταται στα δικαιώματα του εκχωρητή. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων θα καθορισθεί η διαδικασία κ.λπ. θέματα σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων αυτών.

3. Με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου αυτού προστέθηκε νέο εδάφιο στην παρ. 6 του άρθρου 67 του Κ.Φ.Ε. (ν.4172/2013). Με τις διατάξεις αυτές παρέχεται έκπτωση ποσοστού δύο τοις εκατό (2%) σε περίπτωση καταβολής μέσα στην προθεσμία της πρώτης δόσης, του συνολικού ποσού της οφειλής και των λοιπών συμβεβαιούμενων με αυτόν οφειλών που προκύπτει με βάση την εμπρόθεσμη αρχική ή τροποποιητική δήλωση φόρου εισοδήματος του υπόχρεου φυσικού προσώπου.

4. Με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου αυτού, με τις οποίες προστέθηκε νέο εδάφιο στην παρ.3 του άρθρου 68 του Κ.Φ.Ε. (ν.4172/2013), παρέχεται έκπτωση δύο τοις εκατό (2%) στο συνολικό ποσό του φόρου και των λοιπών συμβεβαιούμενων με αυτόν οφειλών, όταν ο φόρος που οφείλεται με βάση την εμπρόθεσμη δήλωση καταβάλλεται εφάπαξ μέσα στην προθεσμία υποβολής της δήλωσης.

5. Με τις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου αυτού, με τις οποίες προστέθηκε νέα παρ. 5 στο άρθρο 68 του Κ.Φ.Ε. (ν.4172/2013), απαλλάσσονται από την υποχρέωση υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οι Σύλλογοι Γονέων και Κηδεμόνων που δεν αποκτούν έσοδα υποκείμενα σε φόρο εισοδήματος, αλλά αποκλειστικά και μόνο έσοδα που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού τους (π.χ. από συνδρομές των μελών), τα οποία δεν αποτελούν αντικείμενο φόρου. Τα ανωτέρω ισχύουν ανάλογα και για τις άτυπες ενώσεις ιδιοκτητών και ενοίκων πολυκατοικίας ή άλλου κτιρίου, όταν δεν αποκτούν φορολογητέο εισόδημα. Διευκρινίζεται ότι το εισόδημα από την εκμίσθωση, υπεκμίσθωση ή δωρεάν παραχώρηση κοινόχρηστων χώρων δεν αποτελεί εισόδημα των εν λόγω ενώσεων αλλά εισόδημα των ιδιοκτητών ή ενοίκων της πολυκατοικίας ή άλλου κτιρίου (σχετ. η ΠΟΛ.1060/19.3.2015 εγκύκλιος).

6. Οι διατάξεις των προηγούμενων παραγράφων ισχύουν, σύμφωνα με την παρ.7 του άρθρου αυτού, για τα εισοδήματα που αποκτώνται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά.

7. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παραγράφου 8 του άρθρου αυτού, με τις οποίες προστέθηκε νέα παρ. 34 στο άρθρο 72 του Κ.Φ.Ε. (ν.4172/2013), ορίζεται ότι ειδικά κατά το φορολογικό έτος 2014 σε όσους αποκτούν εισόδημα από ατομική αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα το προς βεβαίωση ποσό φόρου της παρ.1 του άρθρου 69 περιορίζεται στο μισό, έστω και αν δεν υποβάλλεται δήλωση για πρώτη φορά. Συνεπώς, σε όσους υποβάλλουν φορολογική δήλωση για πρώτη φορά και ασκούν ατομική αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα, η προκαταβολή του φόρου περιορίζεται στο ¼, δηλαδή περιορίζεται κατά ½ επειδή υποβάλλουν δήλωση για πρώτη φορά βάσει της παρ.1 του άρθρου 69 και επιπλέον κατά ½ επειδή ασκούν αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα.

8. Τέλος, αναφορικά με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου αυτού (αγροτικές ενισχύσεις και επιδοτήσεις) έχουν παρασχεθεί οδηγίες με την ΠΟΛ.1116/10.6.2015 εγκύκλιό μας.

Ακριβές Αντίγραφο

Η Προϊσταμένη του Αυτοτελούς Τμήματος Διοίκησης

Η ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΑΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΑΙΚΑΤΕΡΙΝΗ ΣΑΒΒΑΪΔΟΥ

<http://www.taxheaven.gr>



TAX HEAVEN

ΠΟΛ.1119/10.6.2015

Εφαρμογή της απαλλακτικής διάταξης του άρθρου 27.1.δ' και ε' του Κώδικα ΦΠΑ σε σχέση με το άρθρο 14 του ίδιου Κώδικα για τον τόπο παροχής των υπηρεσιών

Αθήνα, 10.06.2015

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ
Δ/ΝΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΕΜΜΕΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ Α' - ΦΠΑ

Ταχ. Δ/ση: Σίνα 2-4
Ταχ. Κώδικας: 106 72 ΑΘΗΝΑ
Πληροφορίες: Σ. Καραχάλιου, Τ. Σφελινιώτη, Θ. Πετρούλα
Τηλέφωνο: 210-3645615, 3645832
Fax: 210-3645413
E-Mail: dfpa.a1@1992.syzefxis.gov.gr

ΠΟΛ. 1119/2015

Θέμα: «Εφαρμογή της απαλλακτικής διάταξης του άρθρου 27.1.δ' και ε' του Κώδικα ΦΠΑ σε σχέση με το άρθρο 14 του ίδιου Κώδικα για τον τόπο παροχής των υπηρεσιών»

Κατόπιν υποβολής γραπτών και προφορικών ερωτημάτων σε σχέση με το ανωτέρω ζήτημα και με σκοπό την ομοιόμορφη εφαρμογή, παρέχουμε τις παρακάτω διευκρινίσεις:

ΕΦΑΡΜΟΖΟΜΕΝΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ:

- Το άρθρο 14 του Κώδικα ΦΠΑ (ν.2859/2000), όπως ισχύει για τον τόπο παροχής των υπηρεσιών και ειδικότερα η περίπτωση α' της παραγράφου 2 αυτού για παροχές προς υποκείμενους στο φόρο.
- Το άρθρο 27 παρ. 1 περίπτωση δ' και ε' του ίδιου Κώδικα για υπηρεσίες που απαλλάσσονται εφόσον πρόκειται για εργασίες κατασκευής, μετατροπής, επισκευής και συντήρησης πλοίων των οποίων η παράδοση ή η εισαγωγή απαλλάσσεται σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παρ. 1 του ίδιου άρθρου ή προορίζονται για τις άμεσες ανάγκες τους.
- Η Απόφαση Π.8271/4897/ΠΟΛ 366/18.12.1987 (ΦΕΚ 3Β'/8.1.1988) και συγκεκριμένα τα άρθρα 31, 37 και 38 με τα οποία καθορίζεται η διαδικασία για την χορήγηση των απαλλαγών που προβλέπονται στις περιπτώσεις 27.1.δ' και ε'.
- Ο Εκτελεστικός Κανονισμός 282/2011 του Συμβουλίου για την εφαρμογή της Οδηγίας ΦΠΑ, όπως τροποποιείται από 01.01.2015 με τον Εκτελεστικό Κανονισμό 1042/2013.

1. Γενική αρχή για την εφαρμογή των απαλλαγών που προβλέπονται στην Οδηγία ΦΠΑ είναι ότι, αρμόδια για την χορήγησή τους (εξέταση των προϋποθέσεων, καθορισμός διαδικασίας κλπ) είναι η φορολογική αρχή της χώρας εκείνης στο εσωτερικό της οποίας βρίσκεται ο τόπος παροχής της πράξης για την οποία ζητείται απαλλαγή. Ο καθορισμός του τόπου παροχής δηλαδή, σύμφωνα με

τους εκάστοτε εφαρμοζόμενους κανόνες, προηγείται της εξέτασης των προϋποθέσεων για την χορήγηση απαλλαγής.

Ο τόπος παροχής και, κατ' επέκταση, φορολογίας των υπηρεσιών καθορίζεται από τις διατάξεις του άρθρου 14 του Κώδικα ΦΠΑ, όπως ισχύει από 01.01.2010 και εξής. Σύμφωνα με τον Γενικό Κανόνα της περίπτωσης α' της παραγράφου 2 του άρθρου αυτού, ο οποίος εφαρμόζεται εφόσον το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών δεν εμπίπτει σε κάποιον ειδικότερο κανόνα που αναφέρεται στις λοιπές παραγράφους του εν λόγω άρθρου, όταν ο λήπτης των υπηρεσιών είναι υποκείμενος στο φόρο, η παροχή υπηρεσιών υπάγεται σε ΦΠΑ στη χώρα εγκατάστασής του.

Στην έννοια του «υποκείμενου στο φόρο λήπτη» για τις ανάγκες εφαρμογής του Γενικού Κανόνα της παραγράφου 2.α', περιλαμβάνονται όσοι:

- είναι εγκατεστημένοι στο εσωτερικό της Ε.Ε. και διαθέτουν ΑΦΜ/ΦΠΑ σε κράτος μέλος, ο οποίος επαληθεύεται στο σύστημα V.I.E.S.,

- είναι εγκατεστημένοι σε χώρες εκτός Ε.Ε. και ασκούν οικονομική δραστηριότητα κατά την έννοια των διατάξεων του ΦΠΑ, ανεξάρτητα εάν το φορολογικό σύστημα της χώρας τους προβλέπει και κάποιου τύπου Φόρο Προστιθέμενης Αξίας ή όχι (στις περιπτώσεις που κάτι τέτοιο προβλέπεται δεν πρόκειται για τον κοινοτικό ΦΠΑ),

- ενεργούν υπό την ιδιότητά τους ως υποκείμενοι στο φόρο, από την άποψη ότι λαμβάνουν υπηρεσίες που προορίζονται για τους σκοπούς της οικονομικής τους δραστηριότητας (επαγγελματική χρήση) κι όχι για ιδιωτική χρήση ή για χρήση από το προσωπικό τους. Για τον προσδιορισμό της ιδιότητας του λήπτη ισχύουν οι διατάξεις των άρθρων 17 έως και 19 του Εκτελεστικού Κανονισμού 282/2011 του Συμβουλίου, όπως τροποποιούνται από 01.01.2015 με τον Εκτελεστικό Κανονισμό 1042/2013.

2. Με την περίπτωση α' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του Κώδικα ΦΠΑ καθορίζονται τα πλοία των οποίων η παράδοση ή η εισαγωγή στο εσωτερικό της χώρας δύναται να απαλλάσσεται, ενώ εξαιρούνται ρητά τα πλοία ιδιωτικής χρήσης που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό.

Με την περίπτωση δ' απαλλάσσονται οι εργασίες κατασκευής, μετατροπής επισκευής και συντήρησης των παραπάνω μεταφορικών μέσων, ενώ με την περίπτωση ε', απαριθμούνται - ενδεικτικά - υπηρεσίες που θεωρούνται απαραίτητες για την εξυπηρέτηση των άμεσων αναγκών τους, για την παροχή των οποίων προβλέπεται επίσης απαλλαγή από τον φόρο.

Είναι προφανές ότι οι απαλλαγές των παραπάνω περιπτώσεων χορηγούνται μόνο σε επιχειρήσεις πλοιοκτήτριες, εκμεταλλεύτριες ή διαχειρίστριες των συγκεκριμένων πλοίων, οι οποίες εμπίπτουν σε κάθε περίπτωση στην έννοια του «υποκείμενου» όπως αναλύθηκε παραπάνω.

3. Οι ανωτέρω υπηρεσίες επισκευής, συντήρησης, ρυμούλκησης, πραγματογνωμοσύνης κλπ που αναφέρονται - ενδεικτικά - στο άρθρο 27.1.δ' και ε' του Κώδικα ΦΠΑ, όταν παρέχονται προς υποκείμενους στο φόρο λήπτες, εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθρου 14.2.α' του Κώδικα ΦΠΑ (τόπος παροχής η χώρα του λήπτη), ενώ όταν παρέχονται προς μη υποκείμενους λήπτες φορολογούνται κυρίως βάσει του άρθρου 14.9 του Κώδικα αυτού στον τόπο της υλικής εκτέλεσής τους ως εργασίες επί κινητών ενσώματων αγαθών ή, σε άλλες περιπτώσεις, βάσει του άρθρου 14.2.β' στον τόπο εγκατάστασης του παρέχοντος. Εξαιρούνται οι υπηρεσίες που αφορούν στη χρήση λιμανιών (π.χ. υπηρεσίες ελλιμενισμού σκαφών), ο τόπος παροχής των οποίων καθορίζεται από τις διατάξεις του άρθρου 14.4 λόγω του ότι αποτελούν υπηρεσίες συναφείς με ακίνητο.

Στις περιπτώσεις που, βάσει των διατάξεων του άρθρου 14.2.α' του Κώδικα ΦΠΑ, ο τόπος φορολογίας των υπηρεσιών αυτών βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας, (όταν δηλαδή ο υποκείμενος λήπτης είναι εγκατεστημένος στην Ελλάδα), έχει εφαρμογή για την χορήγηση της

απαλλαγής της περίπτωσης 27.1.δ' η διαδικασία που περιγράφεται στο άρθρο 31 της απόφασης Π.8271/4897/ΠΟΛ 366/18.12.1987, ενώ για τις υπηρεσίες της περίπτωσης 27.1.ε' του ίδιου άρθρου η διαδικασία που περιγράφεται στα άρθρα 37 και 38 της απόφασης αυτής.

Ειδικότερα, η διαδικασία για τη χορήγηση των ανωτέρω απαλλαγών εφαρμόζεται στις εξής περιπτώσεις:

i. Όταν ελληνικές επιχειρήσεις παροχής των συγκεκριμένων υπηρεσιών τιμολογούν άλλες ελληνικές επιχειρήσεις οι οποίες είναι πλοιοκτήτριες, εκμεταλλεύτριες ή διαχειρίστριες πλοίων τα οποία απαλλάσσονται με την περ. 27.1.α'. Προκειμένου ο Έλληνας πάροχος να μην επιβαρύνει με ελληνικό ΦΠΑ την πράξη αυτή και να τεκμηριώνει την εφαρμογή της απαλλαγής, θα πρέπει να έχει στην κατοχή του την βεβαίωση του πλοιάρχου ή του κυβερνήτη του σκάφους η οποία προβλέπεται, είτε στο άρθρο 38 της απόφασης, και από την οποία να προκύπτει ο επαγγελματικός προορισμός του πλοίου και ότι διενεργεί πράγματι πλόες ανοικτής θαλάσσης, είτε στο άρθρο 31 της απόφασης από την οποία να προκύπτει εκτός των ανωτέρω και το είδος των υπηρεσιών που παρασχέθηκαν. Εφόσον πρόκειται για επαγγελματικό πλοίο αναψυχής θα πρέπει να αποδεικνύεται ότι πρόκειται για πλοίο αναψυχής του ν.2743/1999 ή του ν.4256/2014.

ii. Όταν οι συγκεκριμένες υπηρεσίες παρέχονται στους παραπάνω Έλληνες λήπτες όχι από ελληνικές αλλά από αλλοδαπές επιχειρήσεις εγκατεστημένες είτε σε άλλα κράτη μέλη ή σε χώρες εκτός Ε.Ε.. Στις περιπτώσεις αυτές τα φορολογικά στοιχεία που εκδίδονται από τον αλλοδαπό πάροχο δεν περιλαμβάνουν ΦΠΑ επειδή ο τόπος φορολόγησης βρίσκεται στη χώρα του λήπτη (Ελλάδα) και ο φόρος αποδίδεται από αυτόν με αντιστροφή της υποχρέωσης.

Ο Έλληνας λήπτης στην περίπτωση αυτή δύναται να εφαρμόσει την απαλλαγή των περ. 27.1.δ' ή ε', όπως δικαιούται, τηρώντας σε κάθε περίπτωση τα αποδεικτικά για την τεκμηρίωσή της, ενώ δεν θα συμπεριλάβει τη συναλλαγή στην περιοδική του δήλωση και δεν θα υποβάλει ανακεφαλαιωτικό πίνακα στην περίπτωση που ο πάροχος είναι κοινοτικός υποκείμενος. Ο τελευταίος σε κάθε περίπτωση θα πρέπει να ενημερώνεται σχετικά με την μη υποχρέωση υποβολής ανακεφαλαιωτικού πίνακα και από την πλευρά του (επειδή η πράξη απαλλάσσεται στο κράτος μέλος φορολογίας της), έτσι ώστε να μην προκύψουν προβλήματα κατά την διασταύρωση των πινάκων αυτών.

4. Κατ' αναλογία, στην περίπτωση όπου οι ανωτέρω υπηρεσίες παρέχονται από ελληνικές προς αλλοδαπές επιχειρήσεις οι οποίες εκμεταλλεύονται πλοία, εγκατεστημένες εντός ή εκτός της Ε.Ε., η παροχή των εν λόγω υπηρεσιών σε κάθε περίπτωση δεν επιβαρύνεται με ελληνικό ΦΠΑ επειδή ο τόπος παροχής δεν βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας αλλά στη χώρα εγκατάστασης του υποκείμενου λήπτη, σύμφωνα με το άρθρο 14.2.α' του Κώδικα ΦΠΑ. Εάν ο λήπτης είναι εγκατεστημένος στην Ε.Ε., από την απαλλαγή ή μη της υπηρεσίας στο εσωτερικό του κράτους μέλους εγκατάστασής του λήπτη εξαρτάται η υποβολή ή μη ανακεφαλαιωτικού πίνακα για την εν λόγω παροχή υπηρεσιών από την ελληνική επιχείρηση.

Για την διασφάλιση της ορθής εφαρμογής της διάταξης του άρθρου 14.2.α' κατά τα ανωτέρω και για ελεγκτικούς σκοπούς θα πρέπει, ειδικά στην περίπτωση πλοίων αναψυχής (π.χ. ιστιοφόρα, θαλαμηγοί) να προκύπτει η επαγγελματική χρήση τους. Προς το σκοπό αυτό θα πρέπει είτε στις συμβάσεις παροχής των υπηρεσιών που συνάπτονται μεταξύ των Ελλήνων παρόχων και των αλλοδαπών πελατών τους ή σε άλλα έγγραφα παραγγελιών ή συμφωνιών, να περιλαμβάνεται μία δήλωση εκ μέρους του λήπτη ότι οι υπηρεσίες που λαμβάνει προορίζονται για επαγγελματική χρήση.

5. Στην περίπτωση όμως που οι υπηρεσίες συντήρησης, επισκευής, ρυμούλκησης κλπ παρέχονται προς αλλοδαπούς λήπτες μη υποκείμενους στο φόρο ή υποκείμενους που λαμβάνουν υπηρεσία για ιδιωτική χρήση (π.χ. σκάφος αναψυχής), ο τόπος φορολογίας των υπηρεσιών αυτών συμπίπτει με τον τόπο υλικής τους εκτέλεσης ή με τον τόπο εγκατάστασης του παρέχοντος τις υπηρεσίες αυτές, κατά περίπτωση. Αν εκτελούνται υλικά στο εσωτερικό της χώρας μας ή αν παρέχονται από

εγκατεστημένο εντός Ελλάδος υποκείμενο, υπάγονται σε ΦΠΑ στην Ελλάδα και δεν εμπίπτουν στις απαλλαγές του άρθρου 27.

6. Όσον αφορά στις υπηρεσίες που αφορούν στη χρήση λιμανιών, όπως οι υπηρεσίες ελλιμενισμού σκαφών, πρόκειται για υπηρεσίες που υπάγονται σε ΦΠΑ στον τόπο που βρίσκεται το λιμάνι (ακίνητο) ως υπηρεσίες στενά συνδεδεμένες με ακίνητο, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης ή την ιδιότητα του λήπτη των υπηρεσιών αυτών. Κατά συνέπεια, εφόσον πρόκειται για λιμάνι εντός Ελλάδος, οι υπηρεσίες αυτές υπάγονται σε ΦΠΑ στο εσωτερικό της χώρας μας κατ' εφαρμογή του άρθρου 14.4.α' του Κώδικα ΦΠΑ. Στην περίπτωση αυτή, η απαλλαγή του άρθρου 27.1.ε' εφαρμόζεται σύμφωνα με τη διαδικασία των άρθρων 37 και 38 της απόφασης Π.8271/4897/ΠΟΛ 366/18.12.1987.

7. Τέλος, θα πρέπει να καταστεί σαφές ότι στην περίπτωση που οι επίμαχες υπηρεσίες έχουν μεν ως τόπο παροχής την Ελλάδα αλλά παρέχονται για τις ανάγκες πλοίων τα οποία δεν πληρούν τις προϋποθέσεις για τις απαλλαγές του άρθρου 27.1.α' (π.χ. όταν ο λήπτης είναι μη υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο ή πρόκειται για ελληνικό πλοίο το οποίο είναι μεν επαγγελματικό αλλά δεν δραστηριοποιείται σε ανοιχτή θάλασσα κλπ) οι πράξεις αυτές επιβαρύνονται με ελληνικό ΦΠΑ.

8. Συνοψίζοντας τα παραπάνω, για την απαλλαγή των υπηρεσιών που προβλέπονται στις περιπτώσεις 27.1.δ' και ε' του Κώδικα ΦΠΑ, ισχύουν τα εξής:

α. η απαλλαγή αφορά μόνο σε εκείνα τα πλοία των οποίων η παράδοση ή εισαγωγή απαλλάσσεται σύμφωνα με την περίπτωση α' της παρ. 1 του άρθρου 27,

β. για την χορήγηση της απαλλαγής αρμόδιο είναι το κράτος μέλος εντός του οποίου βρίσκεται ο τόπος φορολογίας της υπηρεσίας για την οποία η απαλλαγή αυτή ζητείται,

γ. ο τόπος φορολογίας των υπηρεσιών προς υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με την ιδιότητά του αυτή, μετά την 1.1.2010 είναι η χώρα εγκατάστασης του λήπτη σύμφωνα με το άρθρο 14.2.α' του Κώδικα ΦΠΑ.

δ. η διαδικασία χορήγησης της απαλλαγής που προβλέπεται με την Απόφαση Π.8271/4897/ΠΟΛ 366/18.12.1987 έχει εφαρμογή στις περιπτώσεις που οι λήπτες είναι υποκείμενοι και είναι ελληνικές επιχειρήσεις,

ε. όταν ο λήπτης είναι υποκείμενος δεν εξετάζεται ο τόπος υλικής εκτέλεσης της πράξης αλλά μόνο η χώρα εγκατάστασής του,

στ. όταν ο λήπτης είναι μη υποκείμενος ή όταν είναι μεν υποκείμενος αλλά δεν ενεργεί με την ιδιότητά του αυτή, δεν έχει εφαρμογή καμία από τις απαλλαγές του άρθρου 27,

ζ. οι υπηρεσίες ελλιμενισμού έχουν ως τόπο φορολογίας την χώρα που βρίσκεται το λιμάνι (ως συνδεδεμένες με ακίνητο) και για την τυχόν εφαρμογή της απαλλαγής του άρθρου 27 λαμβάνεται υπόψη η ιδιότητα του λήπτη.

Η Γεν. Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων
Αικατερίνη Σαββαΐδου

<http://www.taxheaven.gr>