



Αθήνα, 24.06.2010

ΠΟΛ: 1100

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ & ΤΕΛΩΝΕΙΑΚΩΝ ΘΕΜΑΤΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ
14^η Δ/ΝΣΗ ΦΠΑ
ΤΜΗΜΑΤΑ Α΄, Β΄

ΕΞ. ΕΠΕΙΓΟΝ

ΠΡΟΣ: Π.Δ

Ταχ. Δ/ση : Σίνα 2-4
Ταχ. Κώδικας: 106 72 ΑΘΗΝΑ
Τηλέφωνο : 210- 3645378
Fax : 210- 3645413

ΘΕΜΑ: Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 59, 60, 61, 62, 63 και 81 του ν.3842/23.4.2010 (ΦΕΚ 58Α) «αποκατάσταση φορολογικής δικαιοσύνης, αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής και άλλες διατάξεις».

Κοινοποιούμε τις ανωτέρω διατάξεις που αφορούν θέματα ΦΠΑ και παρέχουμε οδηγίες και διευκρινίσεις για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους.

Άρθρο 59 του ν.3842 – Ενσωμάτωση Οδηγίας 2008/117/ΕΚ.

Α. Γενικά

Με το άρθρο αυτό επήλθαν τροποποιήσεις στα άρθρα 16 και 36 του Κώδικα ΦΠΑ (ν.2859/2000) λόγω υποχρέωσης ενσωμάτωσης στο εθνικό δίκαιο της Κοινοτικής Οδηγίας 2008/117/ΕΚ, από 1.1.2010. Η Οδηγία αυτή τροποποίησε ορισμένες διατάξεις της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ, με στόχο την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής που συνδέεται με τις ενδοκοινοτικές πράξεις.

Με τις διατάξεις της ΑΥΟ ΠΟΛ 1127/2009 η ημερολογιακή περίοδος κατά την οποία υποβάλλεται ο ανακεφαλαιωτικός πίνακας ενδοκοινοτικών συναλλαγών από τριμηνιαία από 1.1.2010 έγινε μηνιαία (οδηγία 2008/117/ΕΚ) προκειμένου για άμεσες διασταυρώσεις σε κοινοτικό επίπεδο.

Με τις διατάξεις της παραπάνω οδηγίας εναρμονίζεται, μεταξύ των κρατών μελών, ο χρόνος δήλωσης των πράξεων στους ανακεφαλαιωτικούς πίνακες και ορίζεται ότι είναι ο χρόνος κατά τον οποίο ο φόρος γίνεται απαιτητός.

Οι σχετικές αλλαγές που αφορούν το απαιτητό του φόρου ενσωματώνονται στο εθνικό δίκαιο με τις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου 59 του ν.3842/2010.

Β. Ανάλυση των τροποποιούμενων διατάξεων:

α) Με την παράγραφο 2 του άρθρου αυτού προστίθεται νέα παράγραφος 5γ΄ στο άρθρο 36 του Κώδικα ΦΠΑ. Εφαρμογή από 01.01.2010.

Σύμφωνα με τη νέα αυτή παράγραφο, η οποία ισχύει από **1.1.2010**, ορίζεται ότι οι ενδοκοινοτικές παραδόσεις και αποκτήσεις αγαθών και ενδοκοινοτικές παροχές και λήψεις υπηρεσιών δηλώνονται στους ανακεφαλαιωτικούς πίνακες **κατά την ημερολογιακή περίοδο κατά τη διάρκεια της οποίας ο ΦΠΑ κατέστη απαιτητός**. Η διάταξη αυτή ήταν σε ισχύ έως την 31.12.2009 για τις παραδόσεις και αποκτήσεις αγαθών, ωστόσο δεν αναφερόταν ρητά στον Κώδικα ΦΠΑ.

β) Με την παράγραφο 1 του άρθρου αυτού αντικαθίσταται η παράγραφος 2 του άρθρου 16 του Κώδικα ΦΠΑ και εναρμονίζεται σε κοινοτικό επίπεδο ο χρόνος κατά τον οποίο ο φόρος καθίσταται απαιτητός, προκειμένου να είναι αποτελεσματικός ο έλεγχος των διασυνοριακών συναλλαγών, μέσω των ανακεφαλαιωτικών πινάκων που υποβάλλονται από τα κράτη μέλη.

Ο όρος «απαιτητό του ΦΠΑ» σημαίνει το παρεχόμενο από το νόμο δικαίωμα του δημοσίου, από ένα δεδομένο χρονικό σημείο, να απαιτεί την καταβολή του ΦΠΑ από τον υπόχρεο. Κατά το χρονικό σημείο που δημιουργείται το απαιτητό του φόρου η πράξη καταχωρείται στην περιοδική δήλωση της αντίστοιχης φορολογικής περιόδου που υποβάλλεται, σύμφωνα με τις οριζόμενες προθεσμίες και παράλληλα και η εν λόγω πράξη δηλώνεται την αντίστοιχη ημερολογιακή περίοδο στους ανακεφαλαιωτικούς πίνακες εφόσον υπάρχει σχετική υποχρέωση (προκειμένου για τις ενδοκοινοτικές πράξεις).

Κατά συνέπεια, με τις διατάξεις της παράγραφο 2 του άρθρου 16 του Κώδικα Φ.Π.Α. (όπως ισχύουν μετά την τροποποίησή τους με το άρθρο 59 του ν.3842/2010), ισχύουν τα εξής:

1. Σύμφωνα με τη νέα περίπτωση α' «Ο ΦΠΑ γίνεται απαιτητός κατά το χρόνο έκδοσης του φορολογικού στοιχείου. **Η διάταξη αυτή δεν ισχύει στην περίπτωση της ενδοκοινοτικής παροχής υπηρεσιών που φορολογούνται στον τόπο εγκατάστασης του λήπτη, σύμφωνα με το άρθρο 14§2α του Κώδικα ΦΠΑ.** Για τις εν λόγω υπηρεσίες ο φόρος γίνεται απαιτητός κατά το χρόνο πραγματοποίησής τους.

Η περίπτωση αυτή αφορά του ελεύθερους επαγγελματίες οι οποίοι εκδίδουν φορολογικό στοιχείο όχι με την πραγματοποίηση της παροχής των υπηρεσιών αλλά με την κάθε είδους είσπραξη που πραγματοποιούν. Όταν οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται προς άλλο κράτος μέλος και φορολογούνται στον τόπο του λήπτη, πρέπει να περιλαμβάνονται στην περιοδική δήλωση και στους ανακεφαλαιωτικούς πίνακες κατά τη φορολογική και ημερολογιακή περίοδο αντίστοιχα κατά την οποία πραγματοποιούνται. Ο υποκείμενος στο φόρο στην περίπτωση αυτή εκδίδει το «Ειδικό στοιχείο για σκοπούς ΦΠΑ επί ενδοκοινοτικών πράξεων».

Σύμφωνα με τις διατάξεις της ΑΥΟ ΠΟΛ.1002/2010 υποχρέωση έκδοσης «Ειδικού στοιχείου για σκοπούς ΦΠΑ επί ενδοκοινοτικών πράξεων» υπάρχει στην περίπτωση αυτή, καθώς και στις παρακάτω περιπτώσεις 2 και 3.

Σημειώνεται ότι από την 01.01.2011 οι ελεύθεροι επαγγελματίες θα πρέπει να εκδίδουν φορολογικό στοιχείο κατά το χρόνο πραγματοποίησης της παροχής των υπηρεσιών και όχι κατά το χρόνο είσπραξης της αντιπαροχής εκτός από την παροχή υπηρεσιών προς το Δημόσιο. Στο πλαίσιο αυτό παρέλκει η εφαρμογή της περίπτωσης β' της παραγράφου 2 της ΑΥΟ ΠΟΛ 1002/2010.

2. Οι νέες διατάξεις της περίπτωσης δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 16 ορίζουν ότι ο ΦΠΑ γίνεται απαιτητός κατά το χρόνο είσπραξης της προκαταβολής στην

Στο πλαίσιο αυτό, στην περίπτωση είσπραξης προκαταβολών που αφορούν ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών ή ενδοκοινοτική παροχή υπηρεσιών, τα ποσά αυτά πρέπει να δηλώνονται στην περιοδική δήλωση και στους ανακεφαλαιωτικούς πίνακες κατά το χρόνο της είσπραξης. Για το λόγο αυτό ο υποκείμενος στο φόρο στην περίπτωση είσπραξης προκαταβολής υποχρεούται στην έκδοση «Ειδικού στοιχείου για σκοπούς ΦΠΑ επί ενδοκοινοτικών πράξεων», σύμφωνα με την ΑΥΟ ΠΟΛ.1002/2010.

Παράδειγμα

Ελληνική επιχείρηση εμπορίας φρούτων με Βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., που διαθέτει ΑΦΜ/ΦΠΑ συμφωνεί με επιχείρηση Super market στη Γερμανία που διαθέτει ΑΦΜ/ΦΠΑ να της παραδώσει εμπορεύματα αξίας 20.000€ την 23.7.2010. Την 10.6.2010 η ελληνική επιχείρηση εισπράττει από την γερμανική προκαταβολή έναντι του συνολικού τιμήματος 5.000€. Η ελληνική επιχείρηση εκδίδει (σύμφωνα με την Α.Υ.Ο ΠΟΛ.1002/2010) «Ειδικό στοιχείο για σκοπούς ΦΠΑ επί ενδοκοινοτικών πράξεων» για την παραπάνω προκαταβολή και την περιλαμβάνει στην περιοδική δήλωση και στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα του Ιουνίου.

Ανάλογη εφαρμογή υπάρχει και στην περίπτωση που ελληνική επιχείρηση εισπράττει προκαταβολή έναντι αμοιβής για παροχή υπηρεσιών οι οποίες φορολογούνται στον τόπο εγκατάστασης του λήπτη (14§2α).

3. Σύμφωνα με την περίπτωση στ' της παραγράφου 2 του άρθρου 16, (όπως ισχύει μετά την τροποποίησή τους με το άρθρο 59 του ν.3842/2010), προκειμένου για ενδοκοινοτική παροχή υπηρεσιών που α) φορολογούνται στον τόπο εγκατάστασης του λήπτη σύμφωνα με το άρθρο 14§2α, β) παρέχονται συνεχώς και η παροχή τους συνεχίζεται και μετά τη λήξη του ημερολογιακού έτους και γ) δεν έχουν οριστεί ή πραγματοποιηθεί τμηματικές καταβολές έναντι λογαριασμού ή πληρωμές στη διάρκεια της περιόδου παροχής τους, θα πρέπει κατά τη λήξη του ημερολογιακού έτους να δηλώνονται στην περιοδική δήλωση και τους ανακεφαλαιωτικούς πίνακες κατά το μέρος των υπηρεσιών που έχουν πραγματοποιηθεί. Για το λόγο αυτό ο υποκείμενος στο φόρο υποχρεούται στην έκδοση «Ειδικού στοιχείου για σκοπούς ΦΠΑ επί ενδοκοινοτικών πράξεων», σύμφωνα με την ΑΥΟ ΠΟΛ.1002/2010.

Σημειώνεται ότι με τις διατάξεις της παραγράφου 2, περίπτωση ε) ο φόρος γίνεται απαιτητός κατά το χρόνο που έχει συμφωνηθεί η καταβολή κάθε δόσης σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών, για τις οποίες η αντιπαροχή καταβάλλεται περιοδικά (η διάταξη ίσχυε και μέχρι 31.12.2009 ως περίπτωση γ) στο άρθρο 16)

Παράδειγμα

Ελληνική επιχείρηση που διαθέτει ΑΦΜ/ΦΠΑ παρέχει σε βουλγαρική επιχείρηση που διαθέτει ΑΦΜ/ΦΠΑ λογιστικές υπηρεσίες. Η παροχή των υπηρεσιών αρχίζει τον Μάρτιο του 2010 και ολοκληρώνεται τον Απρίλιο του 2011. Από την έναρξη της παροχής των υπηρεσιών (Μάρτιος 2010) έως και το τέλος του ημερολογιακού έτους 2010 δεν πραγματοποιείται καταβολή αντιπαροχής, ή μέρους αυτής ως τμηματική καταβολή συμφωνημένων δόσεων, ή άλλη πληρωμή (που θα δημιουργούσε απαιτητό του φόρου). Οι αντισυμβαλλόμενοι είναι υποχρεωμένοι να δηλώνουν στους ανακεφαλαιωτικούς πίνακες κατά τη λήξη του ημερολογιακού έτους 2010 το μέρος των λογιστικών υπηρεσιών που έχουν πραγματοποιηθεί (η ελληνική επιχείρηση ως παρέχουσα και η βουλγαρική

επιχείρηση ως λήπτρια των αντίστοιχων υπηρεσιών). Αντίστοιχα η ελληνική επιχείρηση έχει υποχρέωση να δηλώσει στην τελευταία περιοδική δήλωση του ημερολογιακού έτους το ποσό αυτό.

Επισημαίνεται ότι στην περίπτωση της παροχής υπηρεσιών σύμφωνα με το άρθρο 14§2α από ελληνική επιχείρηση δεν υπάρχει υποχρέωση καταβολής ΦΠΑ δεδομένου ότι η υπηρεσία φορολογείται στο άλλο κράτος μέλος και υπόχρεος για την καταβολή του ΦΠΑ είναι ο λήπτης αυτής. Υπάρχει όμως υποχρέωση καταχώρησης στην περιοδική δήλωση ως πράξη με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών που φορολογείται εκτός Ελλάδος.

Σημειώνεται τέλος ότι οδηγίες για την υποβολή των ανακεφαλαιωτικών πινάκων για πράξεις που πραγματοποιούνται από 01.01.2010, καθώς και την συμπλήρωση των εντύπων των ανακεφαλαιωτικών πινάκων έχουν κοινοποιηθεί με την Εγκύκλιο 1091531/7453/1653/Δ0014/25.9.2009.

Άρθρο 60 – Ενσωμάτωση άρθρου 3 της Οδηγίας 2008/8/ΕΚ.

Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού αντικαθίσταται η παράγραφος 8 και προστίθεται νέα παράγραφος 8.α στο άρθρο 14 του Κώδικα ΦΠΑ. Οι εν λόγω διατάξεις αφορούν τον προσδιορισμό του τύπου φορολόγησης των πολιτιστικών, καλλιτεχνικών, αθλητικών, επιστημονικών, εκπαιδευτικών, ψυχαγωγικών και παρόμοιων εκδηλώσεων, με έναρξη ισχύος από **1.1.2011**. Για τις εν λόγω διατάξεις θα δοθούν αναλυτικές οδηγίες με νεώτερη εγκύκλιο.

Άρθρο 61 – Εναρμόνιση εθνικών διατάξεων με τις διατάξεις της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ.

Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού τροποποιούνται ορισμένες διατάξεις του Κώδικα ΦΠΑ, οι οποίες κρίθηκαν ως μη συμβατές με το κοινοτικό δίκαιο (Οδηγία 2006/112/ΕΚ). Συγκεκριμένα:

Παράγραφος 1: Αχρεώστητη καταβολή ΦΠΑ για υπηρεσίες οδικής βοήθειας.

Για το θέμα αυτό έχει ήδη εκδοθεί η εγκύκλιος ΠΟΛ. 1083/2010

Παράγραφοι 2 και 3:

Με τις διατάξεις των παραγράφων 2 και 3 του άρθρου 61 αλλάζει ο τρόπος προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας στην παράδοση εφημερίδων και περιοδικών από 1.7.2010.

Συγκεκριμένα, καταργείται η απαλλαγή από το Φ.Π.Α. του μέρους της αξίας των εφημερίδων και περιοδικών που εισπράττεται ως προμήθεια από τα πρακτορεία, εφημεριδοπώλες και λοιπούς λιανοπωλητές, εφόσον αυτά διακινούνται μέσω πρακτορείων διανομής.

Ο Φ.Π.Α. στην παράδοση των εφημερίδων και περιοδικών αποδίδεται από τις εκδοτικές και εισαγωγικές επιχειρήσεις ή από τις επιχειρήσεις που πραγματοποιούν ενδοκοινοτική απόκτηση αυτών και ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η τιμή λιανικής πώλησης των εν λόγω εντύπων χωρίς φόρο προστιθέμενης αξίας. Ο φόρος υπολογίζεται με εσωτερική υπαίρεση στην τιμή λιανικής πώλησης.

Οι επιχειρήσεις (υποκείμενοι) που μεσολαβούν στη διάθεση των εφημερίδων και περιοδικών στο κοινό δεν επιβαρύνουν με Φ.Π.Α. την παράδοσή τους και κατά συνέπεια οι

προμήθειες αυτών δεν επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., έχουν όμως δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών που επιβαρύνει τα γενικά τους έξοδα και τα αγαθά επένδυσής τους.

Περαιτέρω, επισημαίνουμε ότι οι εφημερίδες και τα περιοδικά (Δ.Κ. 4902) υπάγονται στον υπερμειωμένο συντελεστή Φ.Π.Α. (5,5%), όσον αφορά στην αξία των εντύπων αυτών, ενώ διάφορα αγαθά που παραδίδονται μαζί με τα έντυπα αυτά υπάγονται στον οικείο συντελεστή, όπως π.χ. CD, DVD υπάγονται στον κανονικό συντελεστή (23%), προσδιορίζοντας ξεχωριστή φορολογητέα αξία για τα αγαθά αυτά, σύμφωνα με τη διαφοροποίηση της τιμής των εντύπων αυτών που περιέχουν και άλλα αγαθά, σε σχέση με την τιμή της απλής έκδοσης.

Άρθρο 62 - Τροποποίηση διαφόρων διατάξεων του Κώδικα ΦΠΑ

Παράγραφος 1

Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 62 του κοινοποιούμενου νόμου, προστέθηκε δεύτερο εδάφιο στην παράγραφο 6 του άρθρου 21 του Κώδικα ΦΠΑ, με το οποίο προβλέπεται ότι το 0,5 της μονάδας στρογγυλοποιείται στην ανώτερη ακέραια μονάδα, με σκοπό τη σαφήνεια της διάταξης αυτής και ισχύει από 15.3.2010.

Η στρογγυλοποίηση καταλαμβάνει μόνο τους συντελεστές που προκύπτουν κατ' εφαρμογή της προβλεπόμενης από την παράγραφο 4 του ίδιου άρθρου του Κώδικα ΦΠΑ, μείωσης κατά τριάντα τοις εκατό (30%) των συντελεστών ΦΠΑ για τα νησιά των νομών Λέσβου, Χίου, Σάμου, Δωδεκανήσου, Κυκλάδων και τα νησιά του Αιγαίου Θάσο, Σαμοθράκη, Βόρειες Σποράδες και Σκύρο.

Για παράδειγμα ο μειωμένος κατά 50% συντελεστής ορισμένων αγαθών και υπηρεσιών του Παραρτήματος ΙΙΙ, ο οποίος για την λοιπή Ελλάδα είναι 5%, με την μείωση του κατά 30% για τα προαναφερόμενα νησιά, προκύπτει συντελεστής 3,5%, ο οποίος κατ' εφαρμογή της εν λόγω διάταξης στρογγυλοποιείται στην ανώτερη ακέραιη μονάδα και διαμορφώνεται έτσι στο **4%**.

Παράγραφοι 2 και 3

Με τις διατάξεις των παραγράφων 2 και 3 του άρθρου 62, οι οποίες ισχύουν από **1.7.2010**, αντικαταστάθηκαν οι διατάξεις των περιπτώσεων δ' και ε' της παραγράφου 1, του άρθρου 22 του Κώδικα ΦΠΑ. Ειδικότερα με την αντικατάσταση αυτή επέρχονται οι εξής τροποποιήσεις:

Ι. Νοσοκομειακή και ιατρική περίθαλψη

1. Σύμφωνα με τις νέες διατάξεις της περίπτωσης δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 22, από **1.7.2010** η απαλλαγή της νοσοκομειακής και ιατρικής περίθαλψης και διάγνωσης, καθώς και των στενά συνδεόμενων με αυτές παραδόσεων αγαθών και παροχών υπηρεσιών περιορίζεται μόνο στην περίπτωση που οι εν λόγω πράξεις πραγματοποιούνται από **οργανισμούς δημοσίου δικαίου**. Η απαλλαγή αυτή ισχύει και για λοιπούς οργανισμούς ιδιωτικού δικαίου, εφόσον πληρούνται σωρευτικά οι εξής προϋποθέσεις:

i. δεν έχουν ως σκοπό τη συστηματική επιδίωξη κέρδους, τα ενδεχόμενα δε κέρδη τους δεν πρέπει σε καμία περίπτωση να διανέμονται αλλά να διατίθενται για τη διατήρηση ή τη βελτίωση των παρεχόμενων υπηρεσιών,

ii. η διοίκηση και διαχείριση των εν λόγω οργανισμών πρέπει να ασκείται από πρόσωπα που δεν έχουν, είτε αυτά τα ίδια είτε μέσω τρίτων προσώπων, άμεσο ή έμμεσο συμφέρον από τα αποτελέσματα της εκμετάλλευσης των σχετικών δραστηριοτήτων,

iii. οι απαλλαγές δεν πρέπει να δημιουργούν κίνδυνο στρέβλωσης των όρων του ανταγωνισμού.

2. Η συνδρομή των προϋποθέσεων, οι οποίες είναι σωρευτικές, προκύπτει από τη σύσταση του οργανισμού και άλλα έγγραφα και ελέγχονται τα πραγματικά περιστατικά από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Όσον αφορά την προϋπόθεση περί μη δημιουργίας κινδύνου στρέβλωσης των όρων του ανταγωνισμού, θα πρέπει να εξετάζεται εάν η απαλλαγή συγκεκριμένου ιδιωτικού οργανισμού θέτει σε δυσμενή θέση άλλους οργανισμούς ιδιωτικού δικαίου οι οποίοι υπάγονται στο φόρο.

3. Ως στενά συνδεόμενες, με τις υπηρεσίες νοσοκομειακής και ιατρικής περίθαλψης και διάγνωσης, παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών, νοούνται μόνον αυτές που αποτελούν ένα απαραίτητο στάδιο της διαδικασίας παροχής των υπηρεσιών αυτών για να επιτευχθούν οι θεραπευτικοί και νοσηλευτικοί σκοποί και λογικά εντάσσονται στο πλαίσιο της παροχής τους, όπως φάρμακα, ορθοπεδικά προσθετικά, νοσοκομειακά αναλώσιμα, παροχή κλίνης και τροφής στους ασθενείς. Έσοδα των εν λόγω οργανισμών από τυχόν τηλεφωνική εξυπηρέτηση, εκμίσθωση συσκευών τηλεοράσεως, προς τους ασθενείς και τους συνοδούς τους, επίσης έσοδα από πράξεις μεσολάβησης, εκμίσθωσης μηχανημάτων, ερευνητικών εργασιών, κλπ, δεν εμπίπτουν στην απαλλαγή και φορολογούνται με τον **κανονικό** συντελεστή ΦΠΑ.

4. Η παροχή υπηρεσιών νοσοκομειακής και ιατρικής περίθαλψης και διάγνωσης, καθώς και οι στενά συνδεόμενες με αυτές παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών από κερδοσκοπικού χαρακτήρα πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου, υπάγονται στο φόρο με το **χαμηλό** συντελεστή Φ.Π.Α. (11%), σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1, του άρθρου 21 και της παραγράφου 10, του κεφαλαίου Β. Υπηρεσίες, του Παραρτήματος ΙΙΙ του Κώδικα Φ.Π.Α..

Σημειώνεται ότι έσοδα των εν λόγω προσώπων από τυχόν τηλεφωνική εξυπηρέτηση, εκμίσθωση συσκευών τηλεοράσεως, και άλλες παρόμοιες υπηρεσίες προς τους ασθενείς και τους συνοδούς τους, επίσης έσοδα από πράξεις μεσολάβησης, εκμίσθωσης μηχανημάτων, ερευνητικών εργασιών, κλπ., φορολογούνται με τον **κανονικό** συντελεστή.

5. Με την ίδια διάταξη απαλλάσσονται από το φόρο και οι υπηρεσίες που παρέχονται στις εγκαταστάσεις θεραπευτικών λουτρών και ιαματικών πηγών, εφόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις που αναφέρονται στην ανωτέρω παράγραφο 1 (δημόσιοι οργανισμοί ή μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου). Επομένως στις εν λόγω μονάδες θεραπείας στις οποίες υπό ιατρική παρακολούθηση για λόγους υγείας γίνεται χρήση ιαματικών πηγών, εξακολουθούν να απαλλάσσονται το αντίτιμο του ιαματικού λουτρού, η τυχόν ιατροφαρμακευτική παρακολούθηση και περίθαλψη, συμπεριλαμβανομένης και της παροχής τροφής, εφόσον αυτή παρέχεται στους λουόμενους ασθενείς από την επιχείρηση των θεραπευτικών λουτρών.

6. Σημειώνεται ότι σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1, του άρθρου 30, παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες των υπηρεσιών περίθαλψης και διάγνωσης, στην περίπτωση που αυτές δεν απαλλάσσονται, με αποτέλεσμα την μείωση του κόστους των παρεχόμενων υπηρεσιών.

ΙΙ. Ιατρική περίθαλψη στο πλαίσιο άσκησης ιατρικών επαγγελματιών

1. Με την αντικατάσταση της περίπτωσης ε΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 22 συνεχίζουν να απαλλάσσονται από τον Φ.Π.Α. οι παροχές ιατρικής περίθαλψης, οι οποίες πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της άσκησης ιατρικών επαγγελματιών.

Η απαλλαγή αυτή καλύπτει την παροχή ιατρικών υπηρεσιών με σκοπό τη διάγνωση, περίθαλψη, πρόληψη και στο μέτρο του δυνατού θεραπεία ασθενειών ή ανωμαλιών της υγείας του ανθρώπου, οι οποίες πραγματοποιούνται **από ιατρούς ή οδοντιάτρους στο**

πλαίσιο της πρωτοβάθμιας φροντίδας υγείας, ανεξάρτητα από τη νομική μορφή του παρέχοντος (φυσικό ή νομικό πρόσωπο), με την προϋπόθεση ότι τα νομικά πρόσωπα αναγνωρίζονται από το Υπουργείο Υγείας και Κοινωνικής Αλληλεγγύης ως φορείς παροχής πρωτοβάθμιας φροντίδας υγείας (Π.Φ.Υ.).

2. Σημειώνεται ότι σύμφωνα με π.δ. 84/2001 (ΦΕΚ 70 Α'), οι φορείς παροχής υπηρεσιών πρωτοβάθμιας φροντίδας υγείας δεν διαθέτουν κλίνες νοσηλείας (άρθρο 14, π.δ. 84/2001). Έτσι υπάγονται στην ανωτέρω διάταξη και απαλλάσσονται από τον Φ.Π.Α. οι ιατρικές υπηρεσίες που παρέχονται από φυσικά πρόσωπα **ιατρούς** όλων των ειδικοτήτων και οδοντίατρους στα ιδιωτικά τους ιατρεία και οδοντιατρεία, από ιδιωτικά πολυιατρεία και πολυοδοντιατρεία, ιδιωτικά διαγνωστικά εργαστήρια και ιδιωτικά εργαστήρια φυσικής ιατρικής και αποκατάστασης.

3. Υπενθυμίζεται ότι η εν λόγω απαλλαγή καλύπτει τους γιατρούς εργασίας, σύμφωνα με τις διευκρινίσεις που έχουν δοθεί με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1168/16.12.2008.

4. Με τη διάταξη αυτή συνεχίζουν να απαλλάσσονται από το φόρο και οι αμοιβές των ιατρών ελευθέρων επαγγελματιών από ιδιωτικές κλινικές και νοσοκομεία, στην περίπτωση που δεν είναι μισθωτοί, και οι οποίες αφορούν περίθαλψη ασθενών των προσώπων αυτών. Διευκρινίζεται ότι στην περίπτωση που η αμοιβή του ιατρού δεν αφορά υπηρεσίες ιατρικής περίθαλψης αλλά προμήθεια για σύσταση πελατείας, τότε υπάγεται στο φόρο με τον κανονικό συντελεστή. Επίσης υπάγεται στο φόρο με τον κανονικό συντελεστή η αμοιβή ιατρών φυσικών προσώπων ή νομικών προσώπων με μέλη ιατρούς, οι οποίοι παρέχουν υπηρεσίες συμβουλευτικού χαρακτήρα, παροχής πληροφοριών για ιατρικά θέματα και μηχανήματα και γενικά υπηρεσίες που δεν έχουν σκοπό τη διάγνωση, περίθαλψη, πρόληψη και στο μέτρο του δυνατού θεραπεία ασθενειών ή ανωμαλιών της υγείας του ανθρώπου στο πλαίσιο της πρωτοβάθμιας φροντίδας υγείας.

5. Σημειώνεται ότι η απαλλακτική αυτή διάταξη συνεχίζει να καλύπτει υπηρεσίες ιατρικής περίθαλψης που παρέχονται από ψυχολόγους, μαίες, νοσοκόμους, φυσικοθεραπευτές, ενώ η απαλλαγή καλύπτει από **1.7.2010** και τις υπηρεσίες που παρέχονται από λογοθεραπευτές και εργοθεραπευτές.

6. Υπηρεσίες από δερματολόγους, χειρουργούς και ιατρούς άλλων ειδικοτήτων, ατομικές επιχειρήσεις ή εταιρείες, με τη χρήση λέιζερ ή με άλλες τεχνικές της ιατρικής επιστήμης, οι οποίες δεν αποσκοπούν στην θεραπεία ασθένειας ή στην αποκατάσταση της υγείας, αλλά γίνονται για λόγους αισθητικής, υπάγονται στο φόρο με τον χαμηλό συντελεστή. Επομένως για την επιβολή ή μη Φ.Π.Α. σε κάθε περίπτωση, η διάκριση για την φορολογική μεταχείριση γίνεται ανάλογα με το σκοπό για τον οποίο παρέχεται η υπηρεσία.

7. Προκειμένου να αντιμετωπιστεί το θέμα των ιδιωτικών κλινικών και των «διαγνωστικών κέντρων» τα οποία δεν μπορούν να συμβληθούν απευθείας με το δημόσιο και λοιπούς ασφαλιστικούς φορείς για την είσπραξη νοσηλίων και εξετάστρων και για την είσπραξη αυτών μεσολαβεί συμβεβλημένος ιατρός, γίνονται δεκτά τα ακόλουθα:

α) όσον αφορά τις υπηρεσίες των φορέων υγείας, οι οποίες απαλλάσσονται από το φόρο συνεχίζει να εφαρμόζεται η παράγραφος Α.1. της εγκυκλίου 1137236/6512/2090/Α0014/ΠΟΛ.1334/23.12.1996, δηλαδή ο συμβεβλημένος ιατρός για την είσπραξη των αμοιβών του φορέα υγείας για τον οποίο ενεργεί, εκδίδει το προβλεπόμενο φορολογικό στοιχείο προς τον ασφαλιστικό φορέα χωρίς Φ.Π.Α. και στη συνέχεια ο φορέας υγείας εκδίδει φορολογικό στοιχείο ίσης αξίας (συμπεριλαμβανομένου και του παρακρατηθέντος φόρου εισοδήματος) προς τον ιατρό χωρίς Φ.Π.Α..

β) όσον αφορά τους φορείς υγείας οι υπηρεσίες των οποίων υπάγονται στο φόρο, ακολουθείται η διαδικασία ως άνω, με τη διαφορά ότι τόσο στο φορολογικό στοιχείο που εκδίδει ο ιατρός όσο και στο φορολογικό στοιχείο που εκδίδει ο φορέας υγείας αναλογεί Φ.Π.Α. με τον χαμηλό συντελεστή.

Η ανωτέρω ρύθμιση είναι μεταβατικού χαρακτήρα και ισχύει μέχρι τη λήξη της προθεσμίας προσαρμογής των εν λόγω προσώπων με τις διατάξεις του Υπουργείου Υγείας και Κοινωνικής Αλληλεγγύης, όπως αυτή κατά περίπτωση έχει οριστεί (άρθρα 26 και 29 του ν. 3846/2010).

III. Διάκριση μεταξύ των περιπτώσεων δ' και ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 22.

Για την αποφυγή συγχύσεων, όσον αφορά την εφαρμογή των διατάξεων των περιπτώσεων δ' και ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 22 του Κώδικα ΦΠΑ, όπως αυτές ισχύουν από **1.7.2010**, διευκρινίζουμε τα εξής:

1. Στην παράγραφο δ' υπάγονται οι υπηρεσίες **δευτεροβάθμιας υγείας**, ενώ στην παράγραφο ε' υπάγονται οι υπηρεσίες **πρωτοβάθμιας υγείας**, δηλαδή οι προϋποθέσεις που τίθενται στην περίπτωση δ' για τους ιδιωτικούς οργανισμούς δεν ισχύουν για την παροχή πρωτοβάθμιας υγείας, η οποία υπάγεται στην περίπτωση ε'.

2. Κατά συνέπεια και με σκοπό την ίση μεταχείριση ίδιων πράξεων:

- Υπηρεσίες ιατρικής περίθαλψης και διάγνωσης που παρέχονται από νοσηλευτικά ιδρύματα (φορείς δευτεροβάθμιας υγείας) στα εξωτερικά ιατρεία και διαγνωστικά εργαστήρια που διαθέτουν, απαλλάσσονται από το φόρο με τις διατάξεις και τις προϋποθέσεις της περίπτωσης ε', της παραγράφου 1, του άρθρου 22.
- Υπηρεσίες διάγνωσης που πραγματοποιούνται από νοσηλευτικά ιδρύματα (φορείς δευτεροβάθμιας υγείας) σε ασθενείς που νοσηλεύονται σ' αυτά υπάγονται στις διατάξεις της περίπτωσης δ', κατά συνέπεια στην περίπτωση που οι επιχειρήσεις ιδιωτικού δικαίου δεν πληρούν τις προϋποθέσεις που τίθενται, υπάγονται στο φόρο.
- Υπηρεσίες που παρέχονται από φορείς δευτεροβάθμιας υγείας, οι οποίες συνίσταται στην εκτέλεση ιατρικών ή οδοντιατρικών πράξεων οι οποίες, σύμφωνα με διατάξεις του Υπουργείου Υγείας και Κοινωνικής Αλληλεγγύης, απαγορεύεται να εκτελούνται από φορείς παροχής υπηρεσιών πρωτοβάθμιας φροντίδας υγείας, όπως χειρουργικές επεμβάσεις για τις οποίες δεν απαιτείται διανυκτέρευση, υπάγονται στην περίπτωση δ', κατά συνέπεια στην περίπτωση κερδοσκοπικών προσώπων ιδιωτικού δικαίου, υπάγονται στο φόρο με τον το **χαμηλό** συντελεστή Φ.Π.Α.
- Οι υπηρεσίες των Μονάδων Χρόνιας Αιμοκάθαρσης εκτός Νοσοκομείων και Κλινικών του π.δ. 225/2000 (ΦΕΚ194/Α/7.9.2000) υπάγονται στην περίπτωση ε', κατά συνέπεια απαλλάσσονται από το φόρο. Επίσης απαλλάσσονται οι υπηρεσίες των Μονάδων Τεχνητού Νεφρού, στην περίπτωση που οι υπηρεσίες παρέχονται σε εξωτερικούς, μη νοσηλευόμενους ασθενείς των ιδιωτικών κλινικών που δεν απαλλάσσονται με την διάταξη της περίπτωσης δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 22, ενώ οι ίδιες υπηρεσίες που παρέχονται σε νοσηλευόμενους ασθενείς υπάγονται στο φόρο.
- Υπηρεσίες που παρέχονται από Κέντρα Αποθεραπείας και Αποκατάστασης τα οποία ανήκουν σε φυσικά ή Ν.Π.Ι.Δ. του π.δ. 395/1993, που λειτουργούν, αναλόγως με την άδεια λειτουργίας τους, ως πρωτοβάθμιοι ή ως δευτεροβάθμιοι ή ως μικτοί φορείς υγείας, διευκρινίζεται ότι απαλλάσσονται από το φόρο μόνο οι υπηρεσίες που παρέχονται σε εξωτερικούς ασθενείς που δεν διανυκτερεύουν στις εγκαταστάσεις τους (περίπτωση ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 22).

IV. Κατάργηση της απαλλαγής των υπηρεσιών δικηγόρων, συμβολαιογράφων, άμισθων υποθηκοφυλάκων και δικαστικών επιμελητών.

Στη νέα διάταξη της περίπτωσης ε΄, της παραγράφου 1 του άρθρου 22, δεν περιλαμβάνονται τα επαγγέλματα των δικηγόρων, συμβολαιογράφων, άμισθων υποθηκοφυλάκων και δικαστικών επιμελητών, κατά συνέπεια από **1.7.2010** οι υπηρεσίες των προσώπων αυτών υπάγονται στο ΦΠΑ με τον **κανονικό συντελεστή (23%)**. Η φορολογητέα αξία συνίσταται στο σύνολο της αμοιβής των προσώπων αυτών, δηλαδή στο συνολικό ποσό που συνιστά την αντιπαροχή για τις παρεχόμενες υπηρεσίες τους, προσαυξημένη με οποιαδήποτε παροχή συνδέεται άμεσα με αυτή.

Ειδικότερα διευκρινίζουμε τα εξής:

1. Όσον αφορά τους δικηγόρους, υπάγεται στο φόρο το συνολικό ποσό που καταβάλλεται ως προείσπραξη στους δικηγορικούς συλλόγους σε όσες περιπτώσεις αυτό προβλέπεται, όπως επίσης και κάθε άλλο ποσό που εισπράττεται συμπληρωματικά ή ανεξάρτητα και αυτοτελώς από αυτό ως αμοιβή για τις παρεχόμενες υπηρεσίες. Σημειώνεται ότι τα φορολογικά στοιχεία που εκδίδονται από τους δικηγόρους θα πρέπει να αναγράφουν τη συνολική αμοιβή που εισπράττεται από τον πελάτη, ανεξάρτητα από τις ρυθμίσεις που ισχύουν για τη φορολογία του εισοδήματός τους.

Λαμβάνοντας υπόψη ότι, με τις ισχύουσες διατάξεις, σε ορισμένες περιπτώσεις η ελάχιστη αμοιβή των δικηγόρων προεισπράττεται από τους δικηγορικούς συλλόγους, κατά την προείσπραξη αυτή θα πρέπει να εισπράττεται και ο αναλογών ΦΠΑ. Στη συνέχεια κατά την απόδοση της αμοιβής στους δικηγόρους, μετά την παρακράτηση των προβλεπόμενων κρατήσεων θα αποδίδεται στους δικηγόρους και το σύνολο του ΦΠΑ που έχει εισπραχθεί, προκειμένου να αποδοθεί στο δημόσιο με την υποβολή της περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ που υποβάλλεται από τους δικηγόρους.

Οι δικηγορικοί σύλλογοι ενημερώνουν σε τακτά χρονικά διαστήματα τη φορολογική αρχή για τα ποσά που έχουν προεισπράξει για λογαριασμό των δικηγόρων, καθώς και τον αναλογούντα ΦΠΑ, υποβάλλοντας τα στοιχεία αυτά με ηλεκτρονικό τρόπο.

Διευκρινίζεται τέλος ότι οι δικηγόροι που εργάζονται με πάγια αντιμισθία και, κατά τις διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος θεωρούνται ως μισθωτοί, δεν υπάγονται στο ΦΠΑ για τις εν λόγω αμοιβές.

2. Όσον αφορά τους άμισθους υποθηκοφύλακες, η φορολογητέα αξία συνίσταται στο δικαίωμα άμισθου υποθηκοφύλακα (3%) που εισπράττεται σύμφωνα με το ν. 325/76. Τα υπόλοιπα τέλη και δικαιώματα που εισπράττονται, σύμφωνα με το ν. 325/76, υπέρ του δημοσίου ή τρίτων και αποδίδονται άμεσα στο δημόσιο, δεν υπάγονται στο φόρο.

Σημειώνεται ότι, σύμφωνα με την ΑΥΟ1100721/661/0015/19.10.2007, οι άμισθοι υποθηκοφύλακες στο βιβλίο εσόδων εξόδων που τηρούν μπορούν να καταχωρούν τα ακαθάριστα έσοδά τους (παρακρατηθέντα δικαιώματα άμισθου υποθηκοφύλακα) κάθε ημερολογιακού τριμήνου με ένα ποσό, μέχρι τη δέκατη ημέρα από το τέλος του τριμήνου, με μεταφορά των σχετικών δεδομένων όπως προκύπτουν από το βιβλίο εισοδημάτων που τηρούν κατ' εφαρμογή της 28771/20.3.1971 απόφασης του Υπουργού Δικαιοσύνης.

Δεδομένου ότι με τη ρύθμιση αυτή είναι προφανές ότι τα ακαθάριστα έσοδα για τη φορολογία εισοδήματος δεν ταυτίζονται με τη φορολογητέα αξία για το ΦΠΑ, στο

τηρούμενο βιβλίο εσόδων εξόδων, θα πρέπει σε ιδιαίτερες στήλες να αναγράφεται η φορολογητέα αξία ΦΠΑ, όπως αυτή προκύπτει από τη στήλη 19 του Βιβλίου Τελών και Δικαιωμάτων που τηρούν, καθώς και ο αναλογών φόρος.

Στις αποδείξεις παροχής υπηρεσιών που εκδίδονται προς τον αντισυμβαλλόμενο, σύμφωνα με τις διατάξεις του ΚΒΣ, στην περίπτωση που το συνολικό αντίτιμο περιλαμβάνει και τα υπόλοιπα δικαιώματα που εισπράττονται υπέρ του δημοσίου ή τρίτων που δεν υπόκεινται στο ΦΠΑ, θα πρέπει, έστω χειρόγραφα, να αναφέρεται το συνολικό εισπραττόμενο δικαίωμα άμισθου υποθηκοφύλακα και ο αναλογών ΦΠΑ, εφόσον ο αντισυμβαλλόμενος είναι επιτηδευματίας. Στην περίπτωση που ο αντισυμβαλλόμενος είναι ιδιώτης (μη επιτηδευματίας), το εισπραττόμενο αυτό δικαίωμα αναγράφεται συνολικά περιλαμβάνοντας και το ΦΠΑ και τίθεται, με σφραγίδα ή χειρόγραφα, η ένδειξη «στο δικαίωμα άμισθου υποθηκοφύλακα περιλαμβάνεται ΦΠΑ με τον κανονικό συντελεστή 23%».

Παράγραφος 4

Με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 62 καταργείται η περίπτωση ια' της παραγράφου 1 του άρθρου 22 του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000), ήτοι η απαλλαγή από το ΦΠΑ της παροχής υπηρεσιών από συγγραφείς, καλλιτέχνες και ερμηνευτές έργων τέχνης προς άλλους υποκείμενους στο φόρο.

Η εν λόγω διάταξη ισχύει από 1.7.2010, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 92, παράγραφος 1, περίπτωση ιστ' του ίδιου νόμου. Έτσι, από **1ης Ιουλίου 2010**, όλες οι υπηρεσίες που παρέχονται από τους καλλιτέχνες, συγγραφείς και ερμηνευτές έργων τέχνης, στα πλαίσια της άσκησης του ελευθέρου επαγγέλματός τους, υπάγονται στο φόρο.

Στο φόρο υπάγονται και τα περιουσιακά και συγγενικά δικαιώματα, καθώς και η εύλογη αμοιβή που εισπράττουν τα πρόσωπα αυτά μέσω των οργανισμών συλλογικής διαχείρισης στους οποίους έχουν αναθέσει τη διαχείριση ή/και προστασία της εκμετάλλευσης και διάδοσης του έργου τους, καθόσον πλέον αυτά δεν προέρχονται από άσκηση δραστηριότητας η οποία απαλλάσσεται από το ΦΠΑ.

Η έννοια του όρου «καλλιτέχνης» αναφέρεται στο πρόσωπο το οποίο καλλιεργεί ή ασκεί κάποια από τις καλές τέχνες, τούτων θεωρουμένων ως του ειδικού κύκλου καλλιτεχνικών εκδηλώσεων και δημιουργίας που παραδοσιακά περιλαμβάνουν τη μουσική, τη ζωγραφική, τη γλυπτική, τη χαρακτική, το χορό, το θέατρο, τον κινηματογράφο κλπ. Ως «ερμηνευτής έργων τέχνης» χαρακτηρίζεται το πρόσωπο εκείνο που με διάφορους εκφραστικούς τρόπους που χρησιμοποιεί ερμηνεύει ένα έργο τέχνης, όπως για παράδειγμα ο τραγουδιστής, ο κιθαριστής, ο πιανίστας, οι μονωδοί και χορωδοί του λυρικού θεάτρου, οι χορευτές. Ως καλλιτέχνες χαρακτηρίζονται και εκείνοι από τους διακοσμητές, που είναι γραμμένοι ως μέλη του Επιμελητηρίου Εικαστικών Τεχνών Ελλάδος ή διαθέτουν τα προσόντα να εγγραφούν, ήτοι αυτοί που είναι εικαστικοί (ζωγράφοι, γλύπτες, χαράκτες), όχι όμως οι απλοί διακοσμητές βιτρινών ή εσωτερικών χώρων.

Επισημαίνεται ότι οι υπηρεσίες που παρέχονται από συγγραφείς, συνθέτες, καλλιτέχνες και ερμηνευτές έργων τέχνης, καθώς και τα δικαιώματα αυτών, υπάγονται στο χαμηλό συντελεστή ΦΠΑ (11%), σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3) του Κεφαλαίου Β' ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ, του Παραρτήματος ΙΙΙ, του Κώδικα ΦΠΑ.

Οι συγγραφείς δημόσιοι ή ιδιωτικοί υπάλληλοι καθώς και οι συνταξιούχοι για την πρώτη μετά τη συνταξιοδότησή τους έκδοση βιβλίου, οι οποίοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2, παράγραφος 1, περίπτωση γ) του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων δεν θεωρούνται επιτηδευματίες εφόσον δεν είναι επιτηδευματίες από άλλη αιτία και κατά συνέπεια δεν είναι υπόχρεοι σε τήρηση βιβλίων και στοιχείων, δεν υπάγονται στο φόρο για τις πράξεις παράδοσης αγαθών (διάθεση βιβλίων από τους ίδιους ή με ανάθεση σε τρίτο πρόσωπο) ή παροχής υπηρεσιών (εκχώρηση συγγραφικών τους δικαιωμάτων) που πραγματοποιούν.

Οι εγκύκλιοι Α.13794/4353/ΠΟΛ.347/11.12.1987 και 1011511/441/37/0014/ΠΟΛ.1032/26.1.2001, παύουν να ισχύουν κατά το μέρος που αναφέρονται σε οδηγίες εφαρμογής της απαλλαγής που καταργήθηκε

Παράγραφος 5

Με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 62 αντικαθίσταται η παράγραφος 1 του άρθρου 34 καθόσον είχαν παρατηρηθεί παρερμηνείες με αποτέλεσμα να μην εφαρμόζεται ομοιόμορφα η διάταξη. Δεδομένου δε ότι ο ΦΠΑ οφείλει να είναι ουδέτερος για την επιχείρηση, εκτός των περιπτώσεων που αυτή λειτουργεί ως τελικός καταναλωτής, το πιστωτικό υπόλοιπο αυτού είναι επιστρεπτέο σε κάθε περίπτωση, σύμφωνα και με τα οριζόμενα στις εκάστοτε ισχύουσες υπουργικές αποφάσεις. Επίσης καθίσταται σαφές ότι η επιστροφή ΦΠΑ αφορά σε κάθε περίπτωση ποσό φόρου που καταβλήθηκε στο δημόσιο αχρεώστητα, ανεξαρτήτως αν η καταβολή ήταν εξ αρχής αχρεώστητη ή ήταν νόμιμη κατά τον χρόνο που αυτή έγινε, η δε υποχρέωση προς απόδοση των καταβληθέντων προκύπτει από επιγενόμενους λόγους. Θεωρείται ότι υπάρχει εξ' αρχής αχρεώστητη καταβολή όταν από νομικό ή πραγματικό σφάλμα έχει περιληφθεί στη δήλωση φορολογητέα αξία μη υποκείμενη σε φόρο ή αξία υπερβαίνουσα την πραγματική ή καταβλήθηκε φόρος για συναλλαγή η οποία δεν ολοκληρώθηκε και γενικά όταν κατά το χρονικό σημείο της καταβολής δεν υφίστατο όντως υποχρέωση καταβολής για πραγματικό ή νομικό λόγο.

Παράγραφοι 6, 7 & 8: Ανακεφαλαιωτικοί πίνακες

Με την ΑΥΟ 1091535/7452/1652/Δ0014/ΠΟΛ.1127/25.09.2009 ορίστηκε:

- Ο τύπος, το περιεχόμενο, ο τρόπος και ο χρόνος υποβολής του ανακεφαλαιωτικού πίνακα ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών και παρεχομένων υπηρεσιών.
- Ο τύπος, το περιεχόμενο, ο τρόπος και ο χρόνος υποβολής του ανακεφαλαιωτικού πίνακα ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών και λήψεων υπηρεσιών και
- Η υποχρεωτική υποβολή των αρχικών και εμπρόθεσμων ανακεφαλαιωτικών πινάκων με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω του ειδικού δικτύου (TAXIS net).

Επίσης, με την εγκύκλιο 1091531/7453/1653/Δ0014/25.09.2009, κοινοποιήθηκαν οδηγίες για τη συμπλήρωση των εντύπων των ανακεφαλαιωτικών πινάκων και την υποβολή ανακεφαλαιωτικών πινάκων για πράξεις που πραγματοποιούνται από 01.01.2010.

Παράγραφοι 9, 10 & 11: Κατάργηση βιβλίου αγορών

Με τις διατάξεις των παραγράφων 9, 10 και 11 του άρθρου 62, προσαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 39 του Κώδικα ΦΠΑ, κατόπιν της σταδιακής κατάργησης της δυνατότητας τήρησης βιβλίου αγορών από τις επιχειρήσεις που υπόκεινται στο ΦΠΑ. Σημειώνεται ότι οι διατάξεις του άρθρου αυτού που αφορούν τις μικρές επιχειρήσεις που

τηρούν βιβλίο αγορών και δεν καταργήθηκαν, καθίστανται ανενεργείς από το χρόνο κατά τον οποίο, σύμφωνα με τις διατάξεις του ΚΒΣ, καταργείται το βιβλίο αγορών.

1. Προαιρετική μετάταξη κατά τη διάρκεια του έτους

Με τις διατάξεις της παραγράφου 9 του άρθρου 62 προστίθεται παράγραφος 9α στο άρθρο 39 του Κώδικα ΦΠΑ, σύμφωνα με την οποία από **1.4.2010** δίνεται η δυνατότητα στις μικρές επιχειρήσεις που εντάσσονται στο ειδικό καθεστώς του άρθρου αυτού να μετατάσσονται στο κανονικό καθεστώς και κατά τη διάρκεια της διαχειριστικής περιόδου, αλλά μόνο από την έναρξη ημερολογιακού μήνα. Η μετάταξη αυτή γίνεται με την υποβολή δήλωσης στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. και δεν μπορεί να ανακληθεί πριν από την παρέλευση μιας πενταετίας, η οποία αρχίζει από την επόμενη της μετάταξης διαχειριστική περίοδο. Σημειώνεται ότι η διάταξη αυτή έχει στόχο τη χορήγηση της δυνατότητας στις επιχειρήσεις να εκδίδουν αποδείξεις, πριν την υποχρεωτική τήρηση βιβλίου εσόδων – εξόδων.

Κατά την εν λόγω μετάταξη και προκειμένου να αποφευχθεί η διπλή φορολόγηση των αγαθών τους, οι επιχειρήσεις συντάσσουν υποχρεωτικά ή προαιρετικά απογραφή των αποθεμάτων που υπάρχουν κατά το χρόνο της μετάταξης. Τα ακαθάριστα έσοδα της τελευταίας φορολογικής περιόδου ή μέρους αυτής, πριν από την αλλαγή της κατηγορίας βιβλίων, προσδιορίζονται με βάση τα αγορασθέντα εμπορεύσιμα αγαθά ή τα παραχθέντα έτοιμα προϊόντα, μειωμένα με την αξία των αγαθών που εμφανίζονται στην απογραφή. Η διάταξη αυτή ισχύει και στην περίπτωση υποχρεωτικής μετάταξης κατά τη διάρκεια του έτους, λόγω της σταδιακής κατάργησης του βιβλίου αγορών εντός του έτους 2010. Σε περίπτωση μη σύνταξης προαιρετικής απογραφής, θεωρείται ότι η επιχείρηση δεν διαθέτει αποθέματα.

2. Μετάταξη κατά την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου

Με την παράγραφο 10 του άρθρου 62 αντικαθίσταται η παράγραφος 10 του άρθρου 39 του Κώδικα ΦΠΑ προκειμένου να απλοποιηθεί ο προσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων στην περίπτωση μετάταξης από το ειδικό καθεστώς των μικρών επιχειρήσεων στο κανονικό και αντίστροφα, κατά την έναρξη διαχειριστικής περιόδου.

Όταν μία επιχείρηση μετατάσσεται κατά την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου, υποχρεωτικά ή προαιρετικά, συντάσσει απογραφή με τα αποθέματα των εμπορευσίμων αγαθών, τα οποία υπάρχουν την τελευταία ημέρα της διαχειριστικής περιόδου που προηγείται της μετάταξης. Η απογραφή αυτή, είτε είναι υποχρεωτική, είτε προαιρετική, γίνεται κατά συντελεστή φόρου, όπως αυτός ισχύει κατά την τελευταία ημέρα της διαχειριστικής περιόδου που προηγείται της μετάταξης.

Η επιχείρηση που μετατάσσεται από τις απαλλασσόμενες, λόγω τζίρου ή από το ειδικό καθεστώς με βιβλία Α' κατηγορίας στο κανονικό καθεστώς, συντάσσει υποχρεωτικά ή προαιρετικά απογραφή των αποθεμάτων της κατά το χρόνο της μετάταξης. Διευκρινίζεται ότι η προαιρετική απογραφή των εμπορευσίμων αγαθών έχει στόχο την αποφυγή της διπλής φορολόγησης, στην περίπτωση μετάταξης από το ειδικό καθεστώς στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ, καθώς τα αποθέματα αυτά **μειώνουν** τις αγορές, που πρέπει να μετατραπούν σε τεκμαρτές πωλήσεις κατά την τελευταία πριν τη μετάταξη διαχειριστική περίοδο. Σε περίπτωση μη σύνταξης προαιρετικής απογραφής, θεωρείται ότι η επιχείρηση δεν διαθέτει αποθέματα.

Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου που επιβάρυνε τα αποθέματα έχουν μόνο οι επιχειρήσεις που μετατάσσονται από το καθεστώς των απαλλασσομένων λόγω τζίρου επιχειρήσεων στο κανονικό καθεστώς, καθόσον αυτές δεν έχουν εκπέσει το φόρο κατά την αγορά των αγαθών. Αντίθετα, η επιχείρηση που μετατάσσεται από το κανονικό καθεστώς

στο καθεστώς απαλλασσομένων λόγω τζίρου επιχειρήσεων, υπάρχει υποχρέωση καταβολής του φόρου που επιβάρυνε τα αποθέματα που υπάρχουν κατά το χρόνο της μετάταξης.

3. Με την αντικατάσταση του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 11 του άρθρου 39 του Κώδικα ΦΠΑ προβλέπεται ότι οι επιχειρήσεις που μετατάσσονται σύμφωνα με τα οριζόμενα στις παραγράφους 9 α, 10 και του πρώτου εδαφίου αυτής υποχρεούνται στην υποβολή δήλωσης αποθεμάτων μετάταξης εντός δύο (2) μηνών από τη μετάταξη. Στη δήλωση αυτή αναγράφονται τα αποθέματα κατά συντελεστή ΦΠΑ, καθώς και ο φόρος που αναλογεί.

4. Σημειώνεται ότι, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 8 του άρθρου 6 του ν. 3842/2010 ειδικά για τη διαχειριστική χρήση 2010, η προαιρετική σύνταξη απογραφής, σύμφωνα με τις παραγράφους 1 και 2 ανωτέρω, δεν συνεπάγεται την υποχρεωτική σύνταξη απογραφών για μια τριετία από τη σύνταξη της πρώτης προαιρετικής απογραφής λήξης σύμφωνα με την περ. γ' της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε..

5. Υπενθυμίζεται ότι για τη υποχρεωτική μετάταξη από το ειδικό καθεστώς μικρών επιχειρήσεων στο κανονικό καθεστώς έχουν εκδοθεί οι εγκύκλιες ΠΟΛ 1032/10 για τα πρατήρια καυσίμων από **1.5.2010**, ΠΟΛ 1096/10, για τους εκμεταλλευτές ΤΑΞΙ από **1.7.2010**, και γενικά για την υποχρεωτική μετάταξη από **1.7.2010** η εγκύκλιος ΠΟΛ 1091/10.

Παράγραφοι 12 και 13: Τροποποιήσεις ειδικού καθεστώτος αγροτών

1. Με την περίπτωση α' της παραγράφου 12 του άρθρου 62, με την οποία αντικαθίσταται το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 2 του άρθρου 41 του Κώδικα ΦΠΑ προβλέπεται αύξηση του κατ' αποκοπή συντελεστή επιστροφής φόρου στους αγρότες του ειδικού καθεστώτος. Ο νέος αυξημένος συντελεστής **11%** ισχύει για πωλήσεις αγροτικών προϊόντων και παροχής αγροτικών υπηρεσιών που πραγματοποιήθηκαν από 1.1.2009, δηλαδή εφαρμόζεται για τις αιτήσεις επιστροφής που υποβάλλονται κατά το έτος 2010 και μεταγενέστερα (σχετική εγκύκλιος ΠΟΛ. 1045/22.4.2010).

2. Με τα δύο νέα εδάφια της παραγράφου 2 του άρθρου 41 του Κώδικα ΦΠΑ, όπως προστέθηκαν με την περίπτωση β' της παραγράφου 12 του άρθρου 62, καθώς και τις διατάξεις των παραγράφων 4 και 5 του ίδιου άρθρου, όπως ισχύουν μετά την αντικατάστασή τους με την παράγραφο 13 του άρθρου 62 του ν. 3842/2010, προβλέπεται ότι:

α) Οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος που πωλούν αγροτικά προϊόντα δικής τους παραγωγής από δικό τους κατάστημα ή από λαϊκές αγορές ή τα εξάγουν ή τα παραδίδουν σε άλλο κράτος - μέλος θεωρείται ότι ασκούν εμπορική δραστηριότητα και για το λόγο αυτό υπάγονται υποχρεωτικά στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ.

Οι αγρότες αυτοί δικαιούνται επιστροφής ΦΠΑ με την εφαρμογή ενός κατ' αποκοπή συντελεστή **5%**, επί της αξίας πώλησης των αγροτικών προϊόντων τους, όπως αυτή προκύπτει από τα τηρούμενα βιβλία.

Παράλληλα, οι εν λόγω αγρότες παραμένουν στο ειδικό καθεστώς για τη δραστηριότητα της αγροτικής παραγωγής τους, για την οποία δικαιούνται να λαμβάνουν επιστροφή ΦΠΑ εφαρμόζοντας τον κατ' αποκοπή συντελεστή **11%**, επί της αξίας των παραδιδόμενων αγροτικών προϊόντων και των παρεχόμενων αγροτικών υπηρεσιών προς άλλους υποκείμενους στο φόρο, εκτός των αγροτών του ειδικού καθεστώτος.

β) Ειδικά για τους αγρότες που διαθέτουν τα προϊόντα παραγωγής τους σε λαϊκές αγορές ή ένταξη τους στο κανονικό καθεστώς, με την υποχρέωση τήρησης βιβλίου εσόδων εξόδων και έκδοση αποδείξεων, ισχύει από **1.10.2010**, σύμφωνα με την Α.Υ.Ο. 1065/18.5.2010. Οι αγρότες αυτοί στο τηρούμενο βιβλίο εσόδων – εξόδων θα καταχωρούν **μόνο** τα έσοδα και τα έξοδα που αφορούν τη διάθεση των προϊόντων παραγωγής τους στις λαϊκές αγορές.

γ) Η παράδοση αγροτικών προϊόντων από την αγροτική εκμετάλλευση στην εμπορική δραστηριότητα γίνεται με την έκδοση ειδικού στοιχείου, στο οποίο περιλαμβάνεται το είδος, η ποσότητα, η ποιότητα, καθώς και η κανονική αξία των προϊόντων αυτών, όπως αυτή προκύπτει από τις διατάξεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 19 του Κώδικα ΦΠΑ.

δ) Οι αγρότες που ασκούν τις αγροτικές εκμεταλλεύσεις και παρέχουν τις αγροτικές υπηρεσίες του άρθρου 42 του Κώδικα ΦΠΑ με οποιαδήποτε μορφή εταιρείας ή αγροτικών συνεταιρισμών ή πωλούν τα παραγόμενα αγροτικά προϊόντα, μετά από επεξεργασία που προσδίδει σε αυτά βιομηχανικό ή βιοτεχνικό χαρακτήρα, καθώς και αυτοί που ασκούν παράλληλα και άλλη οικονομική δραστηριότητα, για την οποία υποχρεούνται στην τήρηση βιβλίων Β' ή ανώτερης κατηγορίας του ΚΒΣ, εκτός των αγροτών που αναφέρονται στην ανωτέρω περίπτωση α), εντάσσονται στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ για τις δραστηριότητες αυτές και δεν έχουν δικαίωμα επιστροφής του φόρου με τον κατ' αποκοπή συντελεστή 11%.

ε) Η ένταξη στο κανονικό καθεστώς των αγροτών που πωλούν προϊόντα παραγωγής τους από λαϊκές αγορές γίνεται με την υποβολή δήλωσης έναρξης ή μεταβολής, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 36 του Κώδικα ΦΠΑ, η οποία υποβάλλεται μέχρι **31.10.2010**.

στ) Σημειώνεται ότι οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος που πωλούν προϊόντα παραγωγής από δικό τους κατάστημα, υποχρεούνται στην τήρηση βιβλίου εσόδων εξόδων από **1.7.2010**, σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις του ΚΒΣ.

Παράγραφος 14

Με τις διατάξεις της παραγράφου 14 του ίδιου ως άνω άρθρου αντικαθίσταται το άρθρο 57 του Κώδικα ΦΠΑ προκειμένου να συμπληρωθούν και να διευκρινιστούν οι διατάξεις σχετικά με την παραγραφή υπέρ και κατά του δημοσίου.

Αξίωση του δημοσίου

Οι παράγραφοι 1 και 2 του νέου άρθρου 57 αποτελούν στην ουσία επανάληψη των προηγούμενων διατάξεων, με τη διαφορά ότι ορίζεται πλέον σαφώς ο χρόνος εντός του οποίου μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη προσδιορισμού του φόρου η οποία εκδίδεται σύμφωνα με τα άρθρα 49 και 50 του Κώδικα ΦΠΑ. Συγκεκριμένα αποσαφηνίζεται ότι οι διατάξεις περί παραγραφής ισχύουν και για την προσωρινή πράξη προσδιορισμού του φόρου, καθώς επίσης πράξη προσδιορισμού του φόρου που εκδίδεται κατόπιν τακτικού ή προσωρινού ελέγχου που αφορά υπόχρεο για υποβολή έκτακτης δήλωσης, χωρίς υποχρέωση υποβολής εκκαθαριστικής δήλωσης, μπορεί να κοινοποιηθεί εντός πενταετίας από την προβλεπόμενη προθεσμία υποβολής της έκτακτης δήλωσης. Η διάταξη αφορά π.χ. έκτακτη δήλωση η οποία πρέπει να υποβληθεί από πρόσωπο που διενεργεί απαλλασσόμενες πράξεις βάσει του άρθρου 22 του Κώδικα ΦΠΑ, προκειμένου να αποδώσει τον φόρο που αναλογεί σε ενδοκοινοτική απόκτηση που διενήργησε).

Συγκεκριμένα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 ορίζεται ότι η κοινοποίηση πράξης προσδιορισμού του φόρου, η οποία εκδίδεται κατόπιν τακτικού ή προσωρινού ελέγχου

(αρθ. 49 και 50 αντίστοιχα), δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή των απαιτούμενων δικαιολογητικών για την εκκαθάριση και την απόδοση του επιστρεπτέου φόρου που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 41.

Σύμφωνα δε με τα οριζόμενα στην παράγραφο 2, κατ' εξαίρεση των διατάξεων της παραγράφου 1, μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον:

- α) δεν υποβλήθηκε εκκαθαριστική δήλωση ή έκτακτη στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής
- β) η μη άσκηση του δικαιώματος του δημοσίου για την επιβολή του φόρου, εν όλω ή εν μέρει, οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεση του υπόχρεου στο φόρο με σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου,
- γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49, δηλαδή συμπληρωματική πράξη προσδιορισμού του φόρου η οποία εκδίδεται ύστερα από την διενέργεια επανελέγχου υπόθεσης για την οποία είχε ήδη διενεργηθεί ήδη τακτικός έλεγχος εκ των υστέρων όμως προέκυψαν νεώτερα στοιχεία, βάσει των οποίων η υπόθεση κρίνεται εκ νέου ελεγκτέα κατά το μέρος αυτό.

Περαιτέρω τροποποιείται η παράγραφος 3 με την οποία διευκρινίζονται οι διατάξεις της παραγράφου στις περιπτώσεις εκπρόθεσμης υποβολής εκκαθαριστικής ή έκτακτης δήλωσης δεδομένου ότι υπήρχε ασάφεια ως προς το χρόνο παραγραφής στην περίπτωση υποβολής των κατά τα παραπάνω δηλώσεων εκπροθέσμως. Με τις νέες διατάξεις, υπάρχει για το δημόσιο επαρκής χρόνος για την κοινοποίηση των πράξεων των άρθρων 49 και 50, καθόσον η παραγραφή δεν συντελείται πριν την παρέλευση τριετίας από την λήξη του έτους εντός του οποίου υποβλήθηκε η δήλωση.

Παράδειγμα

Η εκκαθαριστική δήλωση για την χρήση 2009 πρέπει να υποβληθεί εντός του 2010 στις καθορισμένες ημερομηνίες ανάλογα με την κατηγορία βιβλίων. Έστω ότι η δήλωση υποβλήθηκε στις 10.5.2010. Το δημόσιο έχει δικαίωμα να εκδώσει πράξη προσδιορισμού του φόρου για την χρήση του 2009 έως 31.12.2015. Εάν όμως η εκκαθαριστική δήλωση υποβληθεί εκπρόθεσμα στις 3.4.2014, το δημόσιο έχει δικαίωμα να εκδώσει πράξη προσδιορισμού του φόρου για την χρήση του 2009 έως 31.12.2017.

Αξίωση κατά του δημοσίου

Μέχρι την δημοσίευση του ν.3842/23.4.2010 (ΦΕΚ 58Α), η παραγραφή της αξίωσης επιστροφής ΦΠΑ, κατά του δημοσίου, ρυθμιζόταν από τις διατάξεις του ν.2362/95 περί δημοσίου λογιστικού. Έχουν δημιουργηθεί όμως παρερμηνείες λόγω της ιδιαιτερότητας του ΦΠΑ (μεταφορά πιστωτικού υπολοίπου κλπ.) και εξ αιτίας αυτών προστριβές μεταξύ φορολογουμένων και ΔΟΥ. Για το λόγο αυτό κρίθηκε αναγκαία η επαναδιατύπωσή τους και η ενσωμάτωσή τους στον Κώδικα ΦΠΑ. Με τις νέες διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 57 διατηρείται ο ίδιος χρόνος παραγραφής της αξίωσης κατά του δημοσίου όπως ορίζεται στις διατάξεις του δημοσίου λογιστικού για την επιστροφή αχρεωστήτως καταβληθέντων φόρων (τριετία), διευκρινίζεται όμως το σημείο έναρξης του χρόνου αυτού σε κάθε περίπτωση είτε πρόκειται για εκκαθαριστική είτε για έκτακτη δήλωση (ακόμη και στις περιπτώσεις που η υποβολή των σχετικών δηλώσεων έγινε εκπροθέσμως). Έτσι η κατά του δημοσίου απαίτηση προς επιστροφή φόρου παραγράφεται μετά τρία έτη από την υποβολή της εκκαθαριστικής ή της έκτακτης δήλωσης κατά περίπτωση, γεγονός που ίσχυε και με τις προηγούμενες διατάξεις εφόσον η εκκαθαριστική ή η έκτακτη δήλωση

αποτελούσαν το αφετήριο γεγονός του επιγενόμενου λόγου από τον οποίο ξεκινούσε η τριετία. Σε περίπτωση δε υποβολής των ανωτέρω δηλώσεων εκπροθέσμως, ο χρόνος παραγραφής συμπληρώνεται σε τρία χρόνια από την ημερομηνία που οι δηλώσεις αυτές όφειλαν να είχαν υποβληθεί εμπρόθεσμα.

Τέλος η παραπομπή στις διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου 84 του κώδικα φορολογίας εισοδήματος σχετικά με την αναβίωση της αξίωσης κατά του δημοσίου σε περίπτωση κοινοποίησης πράξεως προσδιορισμού του φόρου καταργείται καθόσον δεν είναι εφικτή η αντίστοιχη εφαρμογή και εισάγεται αυτούσια διάταξη με την οποία ορίζονται οι περιπτώσεις καθώς και ο χρόνος αναβίωσης του δικαιώματος. Έτσι η αξίωση κατά του δημοσίου προς επιστροφή φόρου, αναβιώνει από της κοινοποίησεως πράξεως προσδιορισμού του φόρου, για ίσο χρόνο, δηλαδή για τρία χρόνια από της κοινοποίησεως της πράξης, μόνον εφόσον έχει υποβληθεί αίτημα προς επιστροφή πριν το χρόνο παραγραφής της αξίωσης, συμπληρώθηκε δε ο χρόνος παραγραφής, χωρίς την ικανοποίηση του αιτήματος ή την αιτιολογημένη απόρριψη αυτού, από υπαιτιότητα του δημοσίου.

Για όλα τα λοιπά θέματα, αναστολή, διακοπή, συνέπειες παραγραφής κλπ. έχουν εφαρμογή οι διατάξεις περί δημοσίου λογιστικού όπως εκάστοτε ισχύουν.

Αν το αίτημα δεν ικανοποιηθεί, παρότι συντρέχουν οι προϋποθέσεις ικανοποίησης του ή αν δεν απορριφθεί έγγραφα και αιτιολογημένα στις περιπτώσεις που κρίνεται ότι αυτό δεν μπορεί να ικανοποιηθεί, συντελείται πειθαρχικό αδίκημα το οποίο τιμωρείται σύμφωνα με τις διατάξεις του υπαλληλικού κώδικα.

Τα ανωτέρω έχουν εφαρμογή από την δημοσίευση του νόμου στην εφημερίδα της Κυβερνήσεως δηλαδή από 23.4.2010

Παράγραφος 16 – Μειωμένος συντελεστής στην τηλεθέρμανση

Με την παράγραφο 16 αντικαθίσταται η παράγραφος 55 του Κεφαλαίου Α΄- Αγαθά του Παραρτήματος ΙΙΙ του Κώδικα ΦΠΑ, προβλέποντας ότι η παροχή θέρμανσης μέσω δικτύου (τηλεθέρμανση) υπάγεται στο μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ, από **23.4.2010** (σχετική εγκύκλιος ΠΟΛ 1049/28.4.2010).

Παράγραφος 17 – Κατάργηση μειωμένου συντελεστή στις υπηρεσίες χρήσης αθλητικών εγκαταστάσεων

Με την παράγραφο 17 καταργείται η παράγραφος 7 του Κεφαλαίου Β΄- Υπηρεσίες του Παραρτήματος ΙΙΙ του Κώδικα ΦΠΑ, κατά συνέπεια η χρήση αθλητικών εγκαταστάσεων υπάγεται στον κανονικό συντελεστή από **23.4.2010** (σχετική εγκύκλιος ΠΟΛ 1049/28.4.2010).

Παράγραφοι 15, 18 & 19

Οι τροποποιήσεις που επέρχονται με τις εν λόγω παραγράφους είναι τεχνικής φύσεως και δεν απαιτούν την παροχή διευκρινίσεων.

Άρθρο 63 – Κατάργηση της τμηματικής καταβολής ΦΠΑ

Με τις διατάξεις του άρθρου 63 καταργείται η δυνατότητα τμηματικής καταβολής Φ.Π.Α., που υιοθετήθηκε με την από 16.9.2009 Πράξη Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ 181 Α΄), η οποία κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του ν.3814/12.1.2010 (ΦΕΚ 3Α΄), όπως τροποποιήθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου δεύτερου του ν.3814/12.1.2010 (ΦΕΚ 3Α΄). Η διάταξη αυτή ισχύει για πράξεις που πραγματοποιούνται από 1.7.2010 και εφεξής.

Κατά συνέπεια οι υποκείμενοι στο φόρο μπορούν να επωφεληθούν της τμηματικής καταβολής μόνο για πράξεις που έχουν πραγματοποιηθεί μέχρι **30.6.2010**, και με την προϋπόθεση ότι υποβάλλουν **εμπρόθεσμη** περιοδική δήλωση. Μετά τη λήξη της προθεσμίας εμπρόθεσμης υποβολής περιοδικών δηλώσεων για φορολογικές περιόδους που λήγουν στις **30.6.2010** δεν υπάρχει δυνατότητα τμηματικής καταβολής του οφειλόμενου φόρου.

Άρθρο 81 – Αύξηση της προβεβαίωσης

Με τις διατάξεις της παραγράφου 2β του άρθρου 81 του ν.3842/Φ.Ε.Κ.58 Α, τροποποιείται η παράγραφος 2 του άρθρου 53 του Κώδικα ΦΠΑ, προβλέποντας ότι αυξάνεται από 10% σε 25%, το ποσοστό βεβαίωσης του αμφισβητούμενου κύριου και πρόσθετου φόρου προστιθέμενης αξίας, σε περίπτωση άσκησης εμπρόθεσμης προσφυγής.

Με τις νέες διατάξεις, σε περίπτωση που ασκηθεί από τον υπόχρεο εμπρόθεσμη προσφυγή, βεβαιώνεται αμέσως από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ποσοστό 25% (αντί του 10% που ίσχυε) του αμφισβητούμενου Φ.Π.Α., και του πρόσθετου φόρου (προσαύξηση) που συμβεβαιώνεται με αυτόν. Το ίδιο ποσοστό προβεβαίωσης ισχύει και για τα πρόστιμα ΦΠΑ, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 9 του ν. 2523/97.

Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής έχουν ισχύ, σύμφωνα με το άρθρο 92 του νόμου αυτού, για τις προσφυγές που κατατίθενται από την ημερομηνία δημοσίευσης του νόμου στην εφημερίδα της Κυβερνήσεως και μετά, δηλαδή από 23.4.2010 και μετά, ανεξάρτητα από την διαχειριστική περίοδο την οποία αφορούν.

Υποβολή δήλωσης μεταβολών μετάταξης

Επισημαίνεται ότι, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης β) της παραγράφου 1 του άρθρου 36 του Κώδικα ΦΠΑ, οι υποκείμενοι στο φόρο που σύμφωνα με τις κοινοποιούμενες διατάξεις εντάσσονται σε διαφορετικό καθεστώς ΦΠΑ, υποχρεούνται να υποβάλλουν δήλωση μεταβολής – μετάταξης. Η δήλωση αυτή υποβάλλεται εντός 30 ημερών από την πραγματοποίηση της μεταβολής.

Για τη διευκόλυνση των φορολογουμένων, η ανωτέρω δήλωση μπορεί να υποβληθεί μέχρι την προθεσμία υποβολής της πρώτης περιοδικής δήλωσης που θα υποβληθεί υπό το νέο καθεστώς. Ειδικά για την περίπτωση δικηγόρων, συμβολαιογράφων, άμισθων υποθηκοφυλάκων και δικαστικών επιμελητών, δεν απαιτείται υποβολή δήλωσης μεταβολής, καθώς η απαιτούμενη μεταβολή του μητρώου θα διενεργηθεί αυτόματα από τις υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών.

Έκδοση φορολογικών στοιχείων

Υποκείμενοι στο φόρο οι οποίοι σύμφωνα με τις κοινοποιούμενες διατάξεις εντάσσονται στο καθεστώς ΦΠΑ, όπως δικηγόροι, συμβολαιογράφοι, κλπ., μπορούν να εκδίδουν φορολογικά στοιχεία που διαθέτουν ήδη, με την προϋπόθεση ότι, στην περίπτωση που ο αντισυμβαλλόμενος είναι επιτηδευματίας θα αναγράφεται διακεκριμένα ο αναλογών ΦΠΑ, ενώ στην περίπτωση που ο αντισυμβαλλόμενος δεν είναι επιτηδευματίας, θα τίθεται σφραγίδα με τη διευκρίνιση ότι στην αντιπαροχή που λαμβάνεται συμπεριλαμβάνεται ΦΠΑ – προσδιορίζοντας τον εφαρμοζόμενο συντελεστή, ή η ένδειξη αυτή θα αναγράφεται χειρόγραφα.

Διακανονισμός παγίων και εμπορευσίμων αγαθών

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 30 του Κώδικα ΦΠΑ, ο υποκείμενος στο φόρο έχει δικαίωμα έκπτωσης του φόρου που έχει επιβαρύνει την αγορά, εισαγωγή ή ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, εφόσον τα αγαθά αυτά χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων.

Κατά συνέπεια τα πρόσωπα τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο μέχρι 30.6.2010 και από 1.7.2010 υποχρεούνται στην επιβολή ΦΠΑ, έχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου για τα αγαθά που ενδεχομένως κατέχουν την 30^η Ιουνίου 2010.

2. Επίσης, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33 του Κώδικα ΦΠΑ, ο ΦΠΑ που έχει επιβαρύνει επενδυτικά αγαθά διακανονίζεται εντός πενταετίας από την έναρξη χρησιμοποίησής τους, ανάλογα με τη χρησιμοποίησή τους σε φορολογητέες ή μη πράξεις. (Σχετική η απόφαση του Δικαστηρίου των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων στην υπόθεση C-184/2004)

Κατά συνέπεια τα πρόσωπα τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο μέχρι 30.6.2010 και από 1.7.2010 υποχρεούνται στην επιβολή ΦΠΑ, εφόσον κατέχουν επενδυτικά αγαθά τα οποία αποκτήθηκαν και χρησιμοποιήθηκαν εντός της τελευταίας πενταετίας, έχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου που αντιστοιχεί στα εναπομένοντα έτη της πενταετίας.

3. Για την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης των ανωτέρω παραγράφων 1 και 2, οι υποκείμενοι στο φόρο θα πρέπει, κατ' ανάλογη εφαρμογή των αναφερομένων στην ΠΟΛ.1032/30.3.2010, να συντάξουν απογραφή των εν λόγω αγαθών που κατέχουν στις 30.6.2010, ανάλογα με το συντελεστή ΦΠΑ στον οποίο υπάγονται και να υποβάλλουν δήλωση «αποθεμάτων – μετάταξης – έντυπο 012-ΦΠΑ» εντός δύο μηνών από την μεταβολή δηλαδή μέχρι 31/8/2010. Ο προς έκπτωση φόρος αναγράφεται στα προστιθέμενα ποσά της περιοδικής δήλωσης που υποβάλλεται για την πρώτη φορολογική περίοδο για την οποία υπάγονται στο φόρο.

**Ο Υπουργός Οικονομικών
Γεώργιος Παπακωνσταντίνου**

**Ακριβές Αντίγραφο
Η Προϊσταμένη της Γραμματείας**