

Φόρος Προστιθεμένης Άξιας (ΦΠΑ) Πρόσφατες Εξελίξεις

Ο Ν. 3763/2009 ενσωμάτωσε μεταξύ άλλων αριθμό Οδηγιών του Ευρωπαϊκού Συμβουλίου αναφορικά με το ΦΠΑ.

Ειδικότερα:

1. Με το άρθρο 20 ενσωματώθηκε η Οδηγία 2007/74/ΕΚ που αφορά στους κανόνες για την απαλλαγή από το ΦΠΑ και τον Ειδικό Φόρο Κατανάλωσης (ΕΦΚ) των εμπορευμάτων που εισάγονται με τις προσωπικές αποσκευές από τρίτες χώρες ή από εδάφη που δεν εφαρμόζονται οι Κοινοτικές Οδηγίες περί ΦΠΑ ή/και ΕΦΚ.
2. Με το άρθρο 21 ενσωματώνονται οι Οδηγίες 2006/112/ΕΚ και 2006/69/ΕΚ, για τις οποίες η Ευρωπαϊκή Επιτροπή έχει ήδη παραπέμψει την Ελλάδα στο Ευρωπαϊκό Δικαστήριο (οπότε αναμένεται και η παύση της σχετικής διαδικασίας).
3. Με το άρθρο 22 ενσωματώνονται οι Οδηγίες 2008/8/ΕΚ (για τον τόπο παροχής των υπηρεσιών), 2008/9/ΕΚ (για τους όρους και τη διαδικασία επιστροφής ΦΠΑ σε μη εγκατεστημένους στην Ελλάδα υποκείμενους στο φόρο) και 2008/118/ΕΚ (για τις νέες δηλωτικές υποχρεώσεις των υποκείμενων στο ΦΠΑ προσώπων), γνωστές και ως «Πακέτο ΦΠΑ».

Με το άρθρο 20 του Ν. 3763/2009, εμπορεύματα που μεταφέρουν οι (ιδιώτες) επιβάτες στις προσωπικές τους αποσκευές (όπως καπνικά και αλκοολούχα προϊόντα) απαλλάσσονται από το ΦΠΑ και τον Ειδικό Φόρο Κατανάλωσης εφόσον τα αγαθά δεν είναι εμπορικού χαρακτήρα, το ταξίδι αρχίζει ή περιλαμβάνει διέλευση από τρίτη χώρα και ο επιβάτης δεν είναι σε θέση να αποδείξει ότι τα εμπορεύματα αποκτήθηκαν σε Κράτος-Μέλος και δεν δικαιούται επιστροφή των φόρων αυτών.

Η απαλλαγή από το ΦΠΑ και τον ΕΦΚ των εν λόγω εμπορευμάτων ισχύει μόνο μέχρι ενός ποσού, ενώ όταν τα εμπορεύματα μεταφέρονται από ανήλικους κάτω των 17 ετών δεν ισχύει καμία απαλλαγή.

Με το άρθρο 21 του Ν. 3763/2009 γίνονται οι απαραίτητες νομοτεχνικές ρυθμίσεις που επήλθαν με την κωδικοποίηση της 8^{ης} Οδηγίας ΦΠΑ με την Οδηγία 2006/112/ΕΚ. Ουσιαστικά τροποποιείται το άρθρο 19 παρ. 2 περίπτωση γ', και ορίζεται εκ νέου η «κανονική αξία» στις αυτοπαραδόσεις αγαθών και την ιδιοχρησιμοποίηση υπηρεσιών καθώς και στις θεωρούμενες ως ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών της ίδιας της επιχείρησης. Σύμφωνα με τις νέες διατάξεις «κανονική αξία» θα θεωρείται το τίμημα που θα έπρεπε να καταβάλει ο αγοραστής των αγαθών ή ο λήπτης των υπηρεσιών σε συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού και στο ίδιο στάδιο εμπορίας που θα βρισκόταν ένας ανεξάρτητος αγοραστής. Όταν δεν διαπιστώνονται ανάλογες πράξεις (παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών) η «κανονική» φορολογητέα αξία δεν μπορεί να είναι μικρότερη από από την τιμή αγοράς των αγαθών κατά το χρόνο της παράδοσης ή το συνολικό κόστος παροχής υπηρεσιών.

Τα ανωτέρω ισχύουν από την 27^η Μαΐου 2009, οπότε και δημοσιεύθηκε ο Νόμος στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

Τόπος παροχής υπηρεσιών

Αναφορικά με τον τόπο παροχής υπηρεσιών που παρέχονται διασυνοριακά (σσ. ο παρέχων και ο λήπτης των υπηρεσιών είναι εγκατεστημένοι/έχουν ΑΦΜ ΦΠΑ σε διαφορετικές χώρες) και με ισχύ από 1^{ης} Ιανουαρίου 2010 προβλέπονται τα ακόλουθα:

Σύμφωνα με το γενικό κανόνα, όπως αυτός αναφέρεται στη νέα παράγραφο 2 του άρθρου 14 του Κώδικα ΦΠΑ, όταν οι υπηρεσίες παρέχονται σε υποκείμενο στο φόρο, οι υπηρεσίες θα φορολογούνται στον τόπο που είναι εγκατεστημένος ο λήπτης. Ωστόσο, αν ο λήπτης των υπηρεσιών αυτών είναι μόνιμη εγκατάσταση ενός υποκείμενου στο φόρο, τότε ο τόπος φορολογίας των υπηρεσιών θα είναι η χώρα που βρίσκεται η μόνιμη εγκατάσταση. Ελλείψει καταστατικής έδρας ή μόνιμης εγκατάστασης, ο τόπος παροχής είναι ο τόπος της συνήθους κατοικίας ή διαμονής του υποκείμενου στο φόρο που λαμβάνει τις υπηρεσίες.

Το κριτήριο του τόπου εγκατάστασης του παρέχοντος (σύμφωνα με τον ισχύοντα σήμερα γενικό κανόνα) παραμένει μόνο όταν οι υπηρεσίες παρέχονται σε μη υποκείμενους στο φόρο.

Οι παράγραφοι 3 έως 16 προβλέπουν τους κανόνες φορολόγησης και τις αποκλίσεις από τον γενικό κανόνα, οι οποίες συνοψίζονται κατωτέρω ως εξής:

A/A	Είδος Υπηρεσιών	Φορολόγηση στην Ελλάδα	Φορολόγηση εκτός Ελλάδας
1	Υπηρεσίες μεσαζόντων που παρέχονται σε μη υποκείμενους στο φόρο	Όταν αφορούν κύρια πράξη που πραγματοποιείται στην Ελλάδα.	Όταν αφορούν κύρια πράξη που πραγματοποιείται εκτός Ελλάδας
2	Υπηρεσίες σχετικές με ακίνητα που βρίσκονται στην Ελλάδα ανεξάρτητα από την ιδιότητα του λήπτη (υποκείμενος στο φόρο ή όχι)	Όταν το ακίνητο βρίσκεται στην Ελλάδα	Όταν το ακίνητο βρίσκεται εκτός Ελλάδας
3	Μεταφορά επιβατών	Για το μέρος της μεταφοράς που πραγματοποιείται στην Ελλάδα	Για το μέρος της μεταφοράς που πραγματοποιείται εκτός Ελλάδας
4	Υπηρεσίες μεταφοράς αγαθών προς μη υποκείμενους στο φόρο – εκτός από ενδοκοινοτική μεταφορά	Για το μέρος της μεταφοράς που πραγματοποιείται στην Ελλάδα	Για το μέρος της μεταφοράς που πραγματοποιείται εκτός Ελλάδας
5	Υπηρεσίες μεταφοράς αγαθών προς μη υποκείμενους στο φόρο – Ενδοκοινοτική μεταφορά	Όταν ο τόπος αναχώρησης είναι η Ελλάδα	Όταν ο τόπος αναχώρησης είναι εκτός Ελλάδας
6	Υπηρεσίες παρεπόμενες της μεταφοράς προς μη υποκείμενους στο φόρο	Όταν ο τόπος υλικής εκτέλεσης των υπηρεσιών είναι η Ελλάδα	Όταν ο τόπος υλικής εκτέλεσης των υπηρεσιών είναι εκτός Ελλάδας
7	Παροχή πολιτιστικών, καλλιτεχνικών, αθλητικών, επιστημονικών, εκπαιδευτικών, ψυχαγωγικών και παρόμοιων υπηρεσιών (ανεξάρτητα από την ιδιότητα του λήπτη-υποκείμενος στο φόρο ή όχι)	Όταν ο τόπος που πραγματοποιούνται οι υπηρεσίες αυτές είναι στην Ελλάδα	Όταν ο τόπος που πραγματοποιούνται οι υπηρεσίες αυτές είναι εκτός Ελλάδας
8	Πραγματογνωμοσύνες και εργασίες σε κινητά ενσώματα αγαθά προς μη υποκείμενους στο φόρο	Όταν ο τόπος της υλικής εκτέλεσης των υπηρεσιών είναι η Ελλάδα	Όταν ο τόπος της υλικής εκτέλεσης των υπηρεσιών είναι εκτός Ελλάδας
9	Παροχή υπηρεσιών εστιατορίου και εστίασης	Όταν ο τόπος της υλικής εκτέλεσης των υπηρεσιών είναι η Ελλάδα	Όταν ο τόπος της υλικής εκτέλεσης των υπηρεσιών είναι εκτός Ελλάδας
10	Παροχή υπηρεσιών εστιατορίου και εστίασης επί μεταφορικού μέσου κατά τη διάρκεια ενδοκοινοτικού ταξιδιού	Όταν το σημείο αναχώρησης είναι η Ελλάδα	Όταν το σημείο αναχώρησης είναι εκτός Ελλάδας
11	Βραχυχρόνια μίσθωση (μέχρι 30 μέρες) μεταφορικών μέσων	Όταν ο τόπος που το μεταφορικό μέσο τίθεται στη διάθεση του πελάτη είναι η Ελλάδα	Όταν ο τόπος που το μεταφορικό μέσο τίθεται στη διάθεση του πελάτη είναι εκτός Ελλάδας
12	Παροχή ηλεκτρονικών υπηρεσιών σε μη υποκείμενους στο φόρο	Όταν ο λήπτης της υπηρεσίας είναι εγκατεστημένος στην Ελλάδα και ο πάροχος είναι εγκατεστημένος εκτός της Κοινότητας	Όταν ο λήπτης είναι εγκατεστημένος εκτός της Κοινότητας και ο πάροχος είναι εγκατεστημένος ή έχει τη μόνιμη εγκατάσταση ή τη διαμονή του στην Ελλάδα
13	Υπηρεσίες του προηγούμενου άρθρου 14 παρ. 3 (υπηρεσίες σχετικές με χρήση δικαιμάτων πνευματικής ιδιοκτησίας, διαφημίσεων, συμβούλων κλπ.) που παρέχονται σε μη υποκείμενους στο φόρο εγκατεστημένους εκτός της Κοινότητας		Όταν ο τόπος παροχής των υπηρεσιών είναι εκτός της Ελλάδας
14	Υπηρεσίες του γενικού κανόνα, η βραχυχρόνια μίσθωση μεταφορικού μέσου και οι υπηρεσίες του πρώην άρθρου 14 παρ. 3 προς μη υποκείμενους στο φόρο εκτός της Κοινότητας	Όταν οι υπηρεσίες πράγματι χρησιμοποιούνται και οι λήπτες τις εκμεταλλεύονται στην Ελλάδα	

Επιστροφή ΦΠΑ σε Κοινοτικούς υποκείμενους στο φόρο

Οι υποκείμενοι στο φόρο που είναι εγκατεστημένοι σε άλλα Κράτη-Μέλη μπορούν να ζητούν επιστροφή του ΦΠΑ με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί στην Ελλάδα εφόσον δεν διατηρούν στην Ελλάδα μόνιμη εγκατάσταση, κατά την περίοδο της επιστροφής δεν πραγματοποίησαν καμία παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών που φορολογείται στην Ελλάδα (με εξαίρεση ορισμένες απαλλασσόμενες πράξεις που συνδέονται άμεσα με την εξαγωγή αγαθών, την εισαγωγή, τη διεθνή διακίνηση αγαθών καθώς και τις απαλλασσόμενες πράξεις του άρθρου 27 και τις πράξεις λήπτη) και τα αγαθά ή οι υπηρεσίες χρησιμοποιήθηκαν για φορολογητέες παραδόσεις στο Κράτος-Μέλος της εγκατάστασής τους. Επίσης επιστρέφεται και ο ΦΠΑ εισαγωγής που καταβλήθηκε στην Ελλάδα όταν ο τελικός προορισμός των αγαθών ήταν το Κράτος-Μέλος εγκατάστασης του υποκείμενου και ο τελευταίος αποδεικνύει ότι ο ΦΠΑ καταβλήθηκε στο κράτος αυτό (ενδοκοινοτική απόκτηση στο Κράτος - Μέλος εγκατάστασης).

Στην περίπτωση που ο Κοινοτικός υποκείμενος είναι ενταγμένος στο ειδικό καθεστώς των αγροτών ή των μικρών επιχειρήσεων ή πραγματοποιεί μόνο απαλλασσόμενες πράξεις χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ, τότε δεν δικαιούται επιστροφής του ΦΠΑ από την Ελλάδα. Ο υποκείμενος στο φόρο δεν μπορεί να ζητήσει επιστροφή του ΦΠΑ στις ακόλουθες περιπτώσεις:

- Όταν ο ΦΠΑ τιμολογήθηκε εσφαλμένα.
- Όταν ο ΦΠΑ αφορά πράξεις πώλησης αγαθών στην Ελλάδα που προορίζονται περαιτέρω για εξαγωγή που απαλλάσσονται ή πρέπει να απαλλάσσονται είτε αφορά σε ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών.
- Όταν ο ΦΠΑ αφορά σε παραδόσεις καινούργιων μεταφορικών μέσων ή αγαθών της ίδιας της επιχείρησης που μεταφέρονται σε άλλο Κράτος - Μέλος.

Η επιστροφή του ΦΠΑ γίνεται με αίτηση του υποκείμενου. Η περίοδος επιστροφής θα πρέπει να είναι από τρεις μήνες έως και ένα ημερολογιακό έτος. Οι Έλληνες υποκείμενοι θα υποβάλλουν την αίτηση επιστροφής ΦΠΑ με τον οποίο επιβαρύνθηκαν σε άλλα Κράτη-Μέλη στην αρμόδια αρχή της χώρας με τη χρήση ηλεκτρονικών μέσων.

Σε ό,τι αφορά τους υποκείμενους στο φόρο που είναι εγκατεστημένοι εκτός της Κοινότητας, αυτοί θα υποβάλλουν αίτηση για την επιστροφή ΦΠΑ στην αρμόδια Ελληνική αρχή της χώρας εφόσον υφίσταται μεταξύ της χώρας εγκατάστασής τους και της Ελλάδας ο όρος της αμοιβαιότητας.

Υπόχρεοι στο φόρο

Με τις νέες διατάξεις του άρθρου 35 παρ. 1 του Κώδικα ΦΠΑ που θα ισχύσουν από 1.1.2010, θα ισχύσουν τα εξής:

Για τις παροχές υπηρεσιών από εγκατεστημένους εκτός του εσωτερικού της χώρας, για τις οποίες ο τόπος φορολογίας είναι η Ελλάδα, ο εγκατεστημένος στην Ελλάδα λήπτης είναι υπόχρεος στο φόρο (μέσω του μηχανισμού της χρεοπίστωσης). Για όσες πράξεις (πώληση αγαθών και παροχή συγκεκριμένων υπηρεσιών εντός της χώρας) που ενεργούνται από μη εγκατεστημένους υποκείμενους στο φόρο και ο τόπος φορολογίας είναι η Ελλάδα, τότε υπόχρεος στο φόρο είναι ο μη εγκατεστημένος υποκείμενος ή ο φορολογικός του αντιπρόσωπος.

Όταν ο μη εγκατεστημένος υποκείμενος στο φόρο έχει μόνιμη εγκατάσταση και πραγματοποιεί φορολογητέες πράξεις στην Ελλάδα τότε θεωρείται 'μη εγκατεστημένος' (δηλαδή δε θα είναι υπόχρεος στο φόρο κατά τα ανωτέρω οριζόμενα) εφόσον η μόνιμη εγκατάσταση δεν παρεμβαίνει στις φορολογητέες αυτές πράξεις. Σε περίπτωση που νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στο φόρο (για παράδειγμα το Ελληνικό Δημόσιο και οι Δημόσιοι οργανισμοί) που έχει λάβει ΑΦΜ/ΦΠΑ λόγω ενδοκοινοτικών αποκτήσεων, λαμβάνει υπηρεσίες από το εξωτερικό, ο τόπος φορολογίας των οποίων είναι η Ελλάδα, τότε το πρόσωπο αυτό καθίσταται υπόχρεο στο φόρο για τις υπηρεσίες αυτές.

Ο Έλληνας υποκείμενος στο φόρο καθίσταται υπόχρεος και σε κάθε περίπτωση παράδοσης αγαθών και παροχής υπηρεσιών από μη εγκατεστημένους υποκείμενους στην Ελλάδα που δεν διαθέτουν Ελληνικό ΑΦΜ/ΦΠΑ.

Υποχρεώσεις των υποκείμενων στο φόρο

Κάθε υποκείμενος στο φόρο που παρέχει ή λαμβάνει υπηρεσίες προς/από άλλους υποκείμενους στο φόρο που είναι εγκατεστημένοι στην Κοινότητα υποχρεούται να:

- δηλώσει την έναρξη, μεταβολή ή παύση των εργασιών που σχετίζονται με τις υπηρεσίες (στην ουσία να εγγραφεί στο σύστημα VIES)
- να χρησιμοποιεί το πρόθεμα EL πριν από το ΑΦΜ του για τις συναλλαγές με αλλοδαπούς υποκείμενους στο φόρο
- να υποβάλλει ανακεφαλαιωτικούς πίνακες ενδοκοινοτικών παραδόσεων/αποκτήσεων για τις υπηρεσίες, με εξαίρεση τις υπηρεσίες που απαλλάσσονται στο κράτος μέλος του λήπτη

PRICEWATERHOUSECOOPERS 