

## 1. Ειδικό καθεστώς καταβολής του φόρου από το λήπτη αγαθών (κινητών τηλεφώνων, κονσολών για παιχνίδια, ταμπλετών ηλεκτρονικών υπολογιστών και φορητών υπολογιστών)

### 1.1. Γενικά

Με τις διατάξεις του άρθρου 67 του Ν. 4484/2017 (Φ.Ε.Κ. 110/Α' /1.8.2017) προστέθηκαν οι νέες παράγραφοι 5 και 6 στο άρθρο 39<sup>α</sup> «Ειδικό καθεστώς καταβολής του φόρου από τον λήπτη αγαθών και υπηρεσιών» του Ν. 2859/2000 (Κώδικας Φόρου Προστιθέμενης Αξίας). Σύμφωνα δε με το άρθρο 85 του Ν. 4484/2017 οι ανωτέρω διατάξεις ισχύουν από τη δημοσίευση του νόμου αυτού στο Φ.Ε.Κ., ήτοι από την 1.8.2017 και μετά.<sup>1 - 2</sup> Οι ανωτέρω διατάξεις κοινοποιήθηκαν από την Α.Α.Δ.Ε. με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1134/28.8.2017 και στη συνέχεια με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1150/2017 δόθηκαν διευκρινίσεις και οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους.

### 1.2. Εφαρμογή των διατάξεων

#### 1.2.1. Γενικά

**α)** Με τη νέα παράγραφο 5 του άρθρου 39<sup>α</sup> του Ν. 2859/2000 ορίζεται ότι, για τις παραδόσεις, από υποκείμενο στο Φ.Π.Α. σε άλλον υποκείμενο στο Φ.Π.Α., κινητών τηλεφώνων, δηλαδή συσκευών που έχουν κατασκευαστεί ή προσαρμοστεί για χρήση σε αναγνωρισμένο δίκτυο και λειτουργούν σε συγκεκριμένες συχνότητες, ανεξάρτητα του αν χρησιμοποιούνται ή όχι για άλλους σκοπούς, καθώς και κονσολών για παιχνίδια, ταμπλετών ηλεκτρονικών υπολογιστών και φορητών υπολογιστών, **ο φόρος (Φ.Π.Α.) καταβάλλεται από τον αγοραστή των αγαθών**, υπό την προϋπόθεση ότι αυτός έχει δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών. Επισημαίνεται ότι :

**αα)** Ο υποκείμενος που παραδίδει τα αγαθά αυτά έχει δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών που αντιστοιχεί στις εν λόγω πράξεις, δεν χρεώνει Φ.Π.Α. στα εκδιδόμενα

---

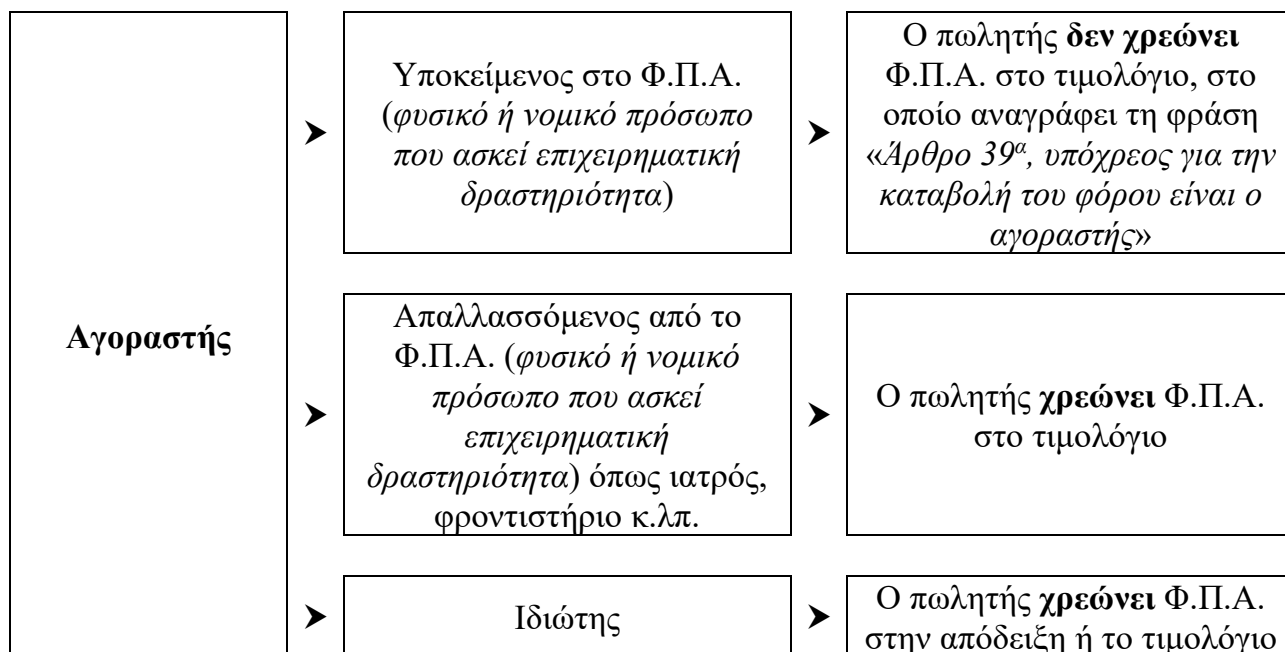
<sup>1</sup> Οι διατάξεις των παραγράφων 5 και 6 του άρθρου 39<sup>α</sup> του Ν. 2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.) έχουν ως εξής : «5. Για τις παραδόσεις, από υποκείμενο στο φόρο σε άλλον υποκείμενο, κινητών τηλεφώνων, ήτοι συσκευών που έχουν κατασκευαστεί ή προσαρμοστεί για χρήση σε αναγνωρισμένο δίκτυο και λειτουργούν σε συγκεκριμένες συχνότητες, ανεξαρτήτως του αν χρησιμοποιούνται ή όχι για άλλους σκοπούς, καθώς και κονσολών για παιχνίδια, ταμπλετών ηλεκτρονικών υπολογιστών και φορητών υπολογιστών, ο φόρος καταβάλλεται από τον αγοραστή των αγαθών, υπό την προϋπόθεση ότι αυτός έχει δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών. Ο υποκείμενος που παραδίδει τα αγαθά του προηγούμενου εδαφίου έχει δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών που αντιστοιχεί στις εν λόγω πράξεις, δεν χρεώνει φόρο στα εκδιδόμενα φορολογικά στοιχεία και υποχρεούται να αναγράφει σε αυτά τη φράση «Άρθρο 39α, υπόχρεος για την καταβολή του φόρου είναι ο αγοραστής». Οι υποκείμενοι στο φόρο που παραδίδουν ή αγοράζουν τα αγαθά της παρούσας παραγράφου, υποχρεούνται σε αναφορά στοιχείων για τις εν λόγω παραδόσεις ή αγορές.

6. Με απόφαση του Διοικητή Α.Α.Δ.Ε. ρυθμίζεται κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.».

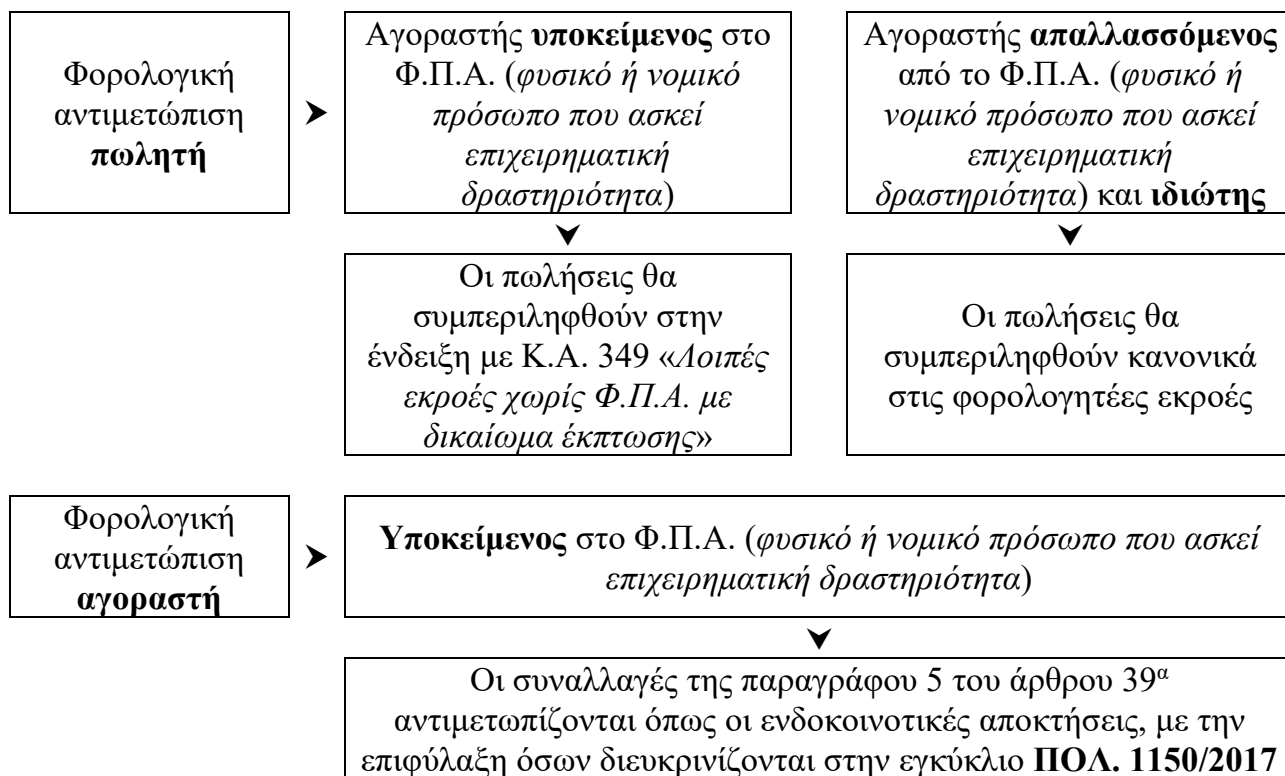
<sup>2</sup> Η εν λόγω διάταξη θεσπίστηκε για λόγους καταπολέμησης της απάτης και της φοροδιαφυγής και αποτελεί ενσωμάτωση της σχετικής δυνατότητας που δίνεται στα κράτη μέλη από το άρθρο 199α της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ.

φορολογικά στοιχεία και υποχρεούται να αναγράφει σε αυτά τη φράση «*Άρθρο 39α, υπόχρεος για την καταβολή του φόρου είναι ο αγοραστής*».

**ββ)** Οι υποκείμενοι στο φόρο που παραδίδουν ή αγοράζουν τα αγαθά της παραγράφου 5 του άρθρου 39<sup>α</sup> του Ν. 2859/2000, υποχρεούνται σε αναφορά στοιχείων για τις εν λόγω παραδόσεις ή αγορές.



**β)** Σε ότι αφορά τις δηλώσεις του Φ.Π.Α. για τον πωλητή και τον αγοραστή :



**αα) Υποχρεώσεις πωλητή**

Στις παραδόσεις κινητών τηλεφώνων, δηλαδή συσκευών που έχουν κατασκευαστεί ή προσαρμοστεί για χρήση σε αναγνωρισμένο δίκτυο και λειτουργούν σε συγκεκριμένες συχνότητες, ανεξάρτητα του αν χρησιμοποιούνται ή όχι για άλλους σκοπούς, καθώς και κονσολών για παιχνίδια, ταμπλετών ηλεκτρονικών υπολογιστών και φορητών υπολογιστών προς υποκείμενους στο Φ.Π.Α., στο εσωτερικό της χώρας, ο πωλητής από 1.8.2018 δεν θα επιβαρύνει το φορολογικό στοιχείο που εκδίδει με Φ.Π.Α. αλλά θα αναγράφει σε αυτό την ένδειξη «*Άρθρο 39<sup>α</sup>, υπόχρεος για την καταβολή του φόρου είναι ο αγοραστής*».

**Προσοχή** : Οι πράξεις αυτές θα εμφανίζονται στις δηλώσεις του άρθρου 38 του Ν. 2859/2000 στο πεδίο των **απαλλασσόμενων εκροών με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών τους (Κ.Α. 349)**. Τα ανωτέρω ισχύουν και για τα υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα που παραδίδουν τα υπόψη αγαθά ενεργώντας στο όνομά τους για λογαριασμό τρίτων.

**ββ) Υποχρεώσεις αγοραστή**

Ο αγοραστής των ανακυκλώσιμων απορριμμάτων πρέπει να είναι υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο και να υπάγεται στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α., δεδομένου ότι τόσο η εμπορία κινητών τηλεφώνων, κονσολών για παιχνίδια, ταμπλετών ηλεκτρονικών υπολογιστών και φορητών υπολογιστών όσο και η παραγωγή νέων προϊόντων από βιοτεχνικές ή βιομηχανικές μονάδες είναι πράξεις που υπάγονται σε Φ.Π.Α. Για τις παραδόσεις αυτών των αγαθών στο εσωτερικό της χώρας **εφαρμόζεται ο μηχανισμός αντιστροφής της υποχρέωσης** σύμφωνα με τον οποίο ο υποκείμενος στο φόρο λήπτης των αγαθών καθίσταται υπόχρεος για την απόδοση του φόρου (*αντί του γενικού κανόνα σύμφωνα με τον οποίο υπόχρεος στο φόρο είναι αυτός που παραδίδει τα αγαθά*).

Ο φόρος προστιθέμενης αξίας που αναλογεί στην παράδοση αυτή **καταβάλλεται από τον ίδιο το λήπτη** με την περιοδική του δήλωση, που υποβάλλεται για την οικεία φορολογική περίοδο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 38 του Ν. 2859/2000. Ειδικότερα :

i) Η **αξία** των αποκτηθέντων με τη διαδικασία αυτή κινητών τηλεφώνων, κονσολών για παιχνίδια, ταμπλετών ηλεκτρονικών υπολογιστών και φορητών υπολογιστών **προσαυξάνει την αξία τόσο των φορολογητέων εκροών όσο και των εισροών της οικείας φορολογικής περιόδου**.

ii) Ο αναλογών **Φ.Π.Α.** αντίστοιχα **προσαυξάνει τόσο το φόρο εκροών όσο και το φόρο εισροών της ίδιας φορολογικής περιόδου**.

**Προσοχή** : Δεν προβλέπεται σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις η αντιστροφή της υποχρέωσης για παραδόσεις κινητών τηλεφώνων, κονσολών για παιχνίδια, ταμπλετών ηλεκτρονικών υπολογιστών και φορητών υπολογιστών που πραγματοποιούνται σε απαλλασσόμενα πρόσωπα. Συνεπώς στην περίπτωση αυτή δεν είναι δυνατή η καταβολή του φόρου με έκτακτη δήλωση από τα απαλλασσόμενα πρόσωπα σύμφωνα με τις αποφάσεις ΠΟΛ. 1005/1993, ΠΟΛ. 1115/1993 και ΠΟΛ. 1019/2003, **άρα στις περιπτώσεις αυτές ο πωλητής πρέπει να βαρύνει το εκδιδόμενο τιμολόγιο με τον αναλογούντα Φ.Π.Α.**

γ) Με τη νέα παράγραφο 6 του άρθρου 39<sup>α</sup> του Ν. 2859/2000 ορίζεται ότι, με απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. ρυθμίζεται κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή του άρθρου 39<sup>α</sup>.

**Προσοχή** : Η διάταξη της παραγράφου 6 του άρθρου 39<sup>α</sup> του Ν. 2859/2000 είναι εξουσιοδοτική, συνεπώς ο Διοικητής της Α.Α.Δ.Ε. θα εκδώσει σχετική απόφαση (δευτερογενής νομοθεσία) για την εφαρμογή της διάταξης της παραγράφου 5 αλλά και των λοιπών παραγράφων που προβλέπουν ειδικό καθεστώς καταβολής του Φ.Π.Α. από το λήπτη συγκεκριμένων αγαθών και υπηρεσιών.

δ) Οι νέες διατάξεις του άρθρου 39<sup>α</sup> εφαρμόζονται από τη δημοσίευση του Ν. 4484/2017, ήτοι από 1.8.2017, δηλαδή για πράξεις που δημιουργείται απαιτητό του φόρου σύμφωνα με το άρθρο 16 του Ν. 2859/2000 από την ημερομηνία αυτή και εφεξής. Στο πλαίσιο αυτό οι νέες διατάξεις εφαρμόζονται κατά κανόνα για τιμολόγια ή άλλα φορολογικά στοιχεία που επέχουν θέση τιμολογίου που **εκδίδονται από 1.8.2017** και εφεξής.

**Προσοχή** : Όπως επισημαίνεται στην εγκύκλιο **ΠΟΛ. 1134/28.8.2017** η εφαρμογή των ανωτέρω δεν επηρεάζεται από σύμβαση, προκήρυξη ή άλλης μορφής συμφωνία η οποία έχει υπογραφεί έως και την 1.8.2017 και για την υλοποίησή της εκκρεμεί η έκδοση φορολογικού στοιχείου που εκδίδεται από 1.8.2017.

## **1.2.2. Οδηγίες της Διοίκησης για την εφαρμογή των διατάξεων με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1150/29.9.2017, (σε συνέχεια της εγκυκλίου ΠΟΛ. 1134/2017)**

### **A. Γενικά**

Με την εγκύκλιο **ΠΟΛ. 1150/2017**, παρέχονται διευκρινίσεις για την ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 67 του Ν. 4484/2017 (*Φ.Ε.Κ. 110/Α'/1.8.2017*), με τις οποίες προστέθηκαν δυο νέες παράγραφοι 5 και 6 στο άρθρο 39α του Κώδικα Φ.Π.Α. (*κύρωση με το Ν. 2859/2000*), σε συνέχεια της εγκυκλίου **ΠΟΛ. 1134/2017**.

### **B. Πεδίο εφαρμογής των νέων διατάξεων**

**1.** Οι διατάξεις των παραγράφων 5 και 6 του άρθρου 39<sup>α</sup> του Κώδικα Φ.Π.Α. εφαρμόζονται και τα φορολογικά στοιχεία δεν επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., εάν ισχύουν αθροιστικά οι παρακάτω προϋποθέσεις :

**α)** Αφορούν αγαθά που παραδίδονται μεμονωμένα ή ως ενιαίο σύνολο, τα οποία κατατάσσονται στους κατωτέρω κωδικούς του Κοινού Δασμολογίου της Ε.Ε. (*Συνδυασμένη Ονοματολογία - Σ.Ο., καν. 2658/87 του Συμβουλίου, όπως ισχύει για το 2017 με τον εκτελεστικό κανονισμό 1821/2016/6.10.2016*) :

**αα)** Κινητά τηλέφωνα: «85171200».

**ββ)** Κονσόλες για παιχνίδια: «95045000».

γγ) Ταμπλέτες ηλεκτρονικών υπολογιστών και φορητοί υπολογιστές: «84713000».

β) Ο αντισυμβαλλόμενος είναι υποκείμενος στο φόρο με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών του.

γ) Αφορούν παραδόσεις αγαθών που έχουν τόπο φορολογίας το εσωτερικό της Χώρας και δεν απαλλάσσονται ή δεν επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. βάσει λοιπών διατάξεων του Κώδικα Φ.Π.Α.

**Προσοχή** : Για τις παραδόσεις αγαθών που δεν πληρούνται οι ανωτέρω προϋποθέσεις θα εφαρμόζονται οι γενικές διατάξεις.

2. Σύμφωνα με τα ανωτέρω δεν υπάγονται στις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 39<sup>α</sup> του Κώδικα Φ.Π.Α. ενδεικτικά οι παρακάτω πράξεις :

αα) Οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις, οι εισαγωγές, οι λιανικές πωλήσεις καθώς και οι αυτοπαραδόσεις των αγαθών αυτών.

ββ) Παραδόσεις ανταλλακτικών και αξεσουάρ των ανωτέρω αγαθών εφόσον πωλούνται μεμονωμένα.

γγ) Παραδόσεις ηλεκτρονικών συσκευών κατάλληλων για διενέργεια πληρωμών μέσω καρτών που χρησιμοποιούνται ως μέσα πληρωμής «POS», με ή χωρίς κάρτα κινητής τηλεφωνίας, (δασμολογική κλάση 8470).

δδ) Παραδόσεις ηλεκτρονικών συσκευών με τον διακριτικό χαρακτήρα «PDA's» και «HANDY TERMINALS» με ή χωρίς κάρτα κινητής τηλεφωνίας εφόσον δεν πληρούν τις προϋποθέσεις του κεφαλαίου 84, σημείου 5, κεφαλαίων Α' έως και Ε' Δασμολογίου, (κανονισμός 2658/87 του Συμβουλίου, όπως ισχύει με τον κανονισμό 1821/2016).

εε) Παραδόσεις συσκευών ασύρματης επικοινωνίας που δεν εμπίπτουν στην έννοια των κινητών τηλεφώνων (*walkie - talkies*), ή παραδόσεις ασύρματων τηλεφώνων που μπορεί να συνδέονται με ενσύρματη βάση

**Προσοχή** : Τα είδη αυτά υπάγονται μεν στην κλάση 8517 του Δασμολογίου, αλλά όχι στον κωδικό 85171200, ο οποίος αφορά αποκλειστικά τα κινητά τηλέφωνα.

3. Σε περίπτωση αγαθών που παραδίδονται ως ενιαίο σύνολο (ήτοι η παράδοση αγαθών που έχουν ενιαία τιμή ανεξαρτήτως του αν έχουν ενιαία συσκευασία) πρέπει να εξετάζεται εάν το ενιαίο αυτό σύνολο κατατάσσεται στις ανωτέρω δασμολογικές κλάσεις. Για την αξιολόγηση της κατάταξης ενιαίου συνόλου αγαθών στις ανωτέρω δασμολογικές κλάσεις (εφόσον περιλαμβάνονται και αγαθά που δεν ανήκουν σε αυτές) εξετάζεται η συνάφεια των αγαθών ως προς τη χρήση τους καθώς και το εάν το πρωτεύον (στο ενιαίο σύνολο) αγαθό, δηλαδή αυτό

που προσδίδει τον ουσιώδη χαρακτήρα στο σύνολο και που, γενικά, είναι αυτό που έχει τη μεγαλύτερη αξία, κατατάσσεται σε αυτές.

Επισημαίνουμε ειδικότερα ότι, η δασμολογική κατάταξη ειδών που παρουσιάζονται με τη μορφή «συνόλων» με την έννοια του Δασμολογίου, γίνεται κατ' εφαρμογή του Γενικού Κανόνα 3β) για την ερμηνεία του Δασμολογίου και των προϋποθέσεων εφαρμογής αυτού, σύμφωνα με τις «Κατευθυντήριες γραμμές για τη δασμολογική κατάταξη εμπορευμάτων που παρουσιάζονται σε σύνολα συσκευασμένα για τη λιανική πώληση» (Επίσημη Εφημερίδα της Ε.Ε., τεύχος C-105/2013), καθώς και την αριθ. ΔΔΘΕΚΑ Α 1129434 ΕΞ/5.9.2017 Ε.Δ.Υ.Ο. (ΑΔΑ: 6ΛΧΗ46ΜΠ3Ζ-ΠΑΠ).

Διευκρινίζεται, επιπλέον, ότι η έννοια του «συνόλου» ειδικά για σκοπούς δασμολογικής κατάταξης κατ' εφαρμογή του Γενικού Κανόνα 3β), έχει την έννοια συνδυασμών ειδών που παρουσιάζονται συσκευασμένα για τη λιανική πώληση και προορίζονται να χρησιμοποιηθούν μαζί για την κάλυψη μιας συγκεκριμένης ανάγκης ή για την εκτέλεση συγκεκριμένης δραστηριότητας.

**Προσοχή** : Τα είδη αυτά υπάγονται στη δασμολογική κλάση του είδους που προσδίδει τον ουσιώδη χαρακτήρα στο σύνολο. Σε αντίθετη περίπτωση, τα είδη του «συνόλου» διαχωρίζονται για σκοπούς δασμολογικής κατάταξης και το καθένα υπάγεται στην κατάλληλη, κατά περίπτωση, δασμολογική κλάση.

#### **Παράδειγμα 1<sup>ο</sup>** (εγκυκλίου ΠΟΛ. 1150/2017)

Εταιρεία εμπορίας ηλεκτρονικών συσκευών προσφέρει σε ενιαία τιμή «ως προσφορά» φορητό υπολογιστή μαζί με τσάντα μεταφοράς, ποντίκι, και επιπλέον μπαταρία σε υποκείμενο που δραστηριοποιείται ως σύμβουλος επιχειρήσεων.

Η παράδοση των αγαθών αυτών ως ενιαίο σύνολο εμπίπτει στις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 39<sup>α</sup> του Κώδικα Φ.Π.Α. 4.

**Προσοχή** : Αρμόδια Διεύθυνση για να κρίνει την δασμολογική κατάταξη συγκεκριμένων αγαθών σε περίπτωση αμφιβολίας είναι η «Διεύθυνση Δασμολογικών Θεμάτων, Ειδικών Καθεστώτων και Απαλλαγών».

**5.** Σε περίπτωση παράδοσης αγαθών που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της παραγράφου 5 του άρθρου 39<sup>α</sup> και παροχής υπηρεσιών σε ενιαία τιμή, θα εξετάζεται για την εφαρμογή των εν λόγω διατάξεων, εάν οι πράξεις συνδέονται τόσο στενά μεταξύ τους ώστε αντικειμενικά να αποτελούν μία αδιάσπαστη οικονομικά παροχή, εάν προέχει ως κύρια πράξη η παράδοση των συγκεκριμένων αγαθών καθώς και εάν η παροχή υπηρεσίας μπορεί να θεωρηθεί ως παρεπόμενη της παράδοσης του αγαθού πράξη.

#### **Παράδειγμα 2<sup>ο</sup>** (εγκυκλίου ΠΟΛ. 1150/2017)

Εταιρεία εμπορίας ηλεκτρονικών συσκευών παραδίδει φορητό υπολογιστή και παρέχει εγγύηση καλής λειτουργίας ενός έτους επιπλέον της εγγύησης του κατασκευαστή καθώς και το λειτουργικό σύστημα σε ενιαία τιμή.

Το σύνολο της αξίας της συναλλαγής **εμπίπτει** στις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 39<sup>α</sup> του Κώδικα Φ.Π.Α.

### **Παράδειγμα 3<sup>ο</sup>** (εγκυκλίου ΠΟΛ. 1150/2017)

Εταιρεία εμπορίας κινητών τηλεφώνων που λειτουργεί ως αντιπρόσωπος στην Ελλάδα προσφέρει για λόγους προώθησης σε ενιαία τιμή με την αγορά οποιασδήποτε συσκευής ασφάλιση για ένα έτος της οθόνης του κινητού.

Το σύνολο της αξίας της συναλλαγής **εμπίπτει** στις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 39<sup>α</sup> του Κώδικα Φ.Π.Α.

### **Παράδειγμα 4<sup>ο</sup>** (εγκυκλίου ΠΟΛ. 1150/2017)

Εταιρεία κατασκευής κινητών τηλεφώνων παραδίδει κινητά τηλέφωνα δωρεάν, ή σε μειωμένη τιμή έναντι της αγοράς τους, εφόσον ο πελάτης υπογράψει σύμβαση παροχής τηλεπικοινωνιακών υπηρεσιών ορισμένου χρόνου, τουλάχιστον ενός έτους.

Στην περίπτωση αυτή **δεν εφαρμόζονται** οι διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 39<sup>α</sup> του Κώδικα Φ.Π.Α., σύμφωνα και με τα οριζόμενα στην εγκύκλιο ΠΟΛ. 1078/1999.

**6.** Ως υποκείμενος στο φόρο με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών του, νοείται κάθε πρόσωπο που διαθέτει ελληνικό Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α. (ανεξαρτήτως εάν είναι εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας) και έχει ενταχθεί στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α. (κατά την εγγραφή του ή με δήλωση μεταβολών).

**Προσοχή** : Επισημαίνεται ότι κάθε υποκείμενος εντάσσεται στο κανονικό καθεστώς εάν για τουλάχιστον μία δραστηριότητα του έχει δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών. Στο πλαίσιο αυτό για την εφαρμογή της ανωτέρω διάταξης εξετάζεται η ένταξη του αγοραστή στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α., ανεξαρτήτως από τη χρησιμοποίηση του αγορασθέντος αγαθού στη δραστηριότητα που υπάγεται στο κανονικό καθεστώς, ή σε δευτερεύουσα ή άλλη δραστηριότητα που είναι απαλλασσόμενη ή εξαιρούμενη χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών.

Η καταβολή του φόρου θα πραγματοποιείται από τον αγοραστή των αγαθών ο οποίος θα ασκεί και το αντίστοιχο δικαίωμα έκπτωσης για το φόρο αυτό, κατά το μέρος που αυτό παρέχεται, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις. Σε κάθε περίπτωση που ο υποκείμενος στο φόρο αγοραστής αγοράζει τα εν λόγω αγαθά για ιδιωτική χρήση έχει υποχρέωση να μην γνωστοποιεί τον Α.Φ.Μ. του στον πωλητή και η συναλλαγή να επιβαρύνεται με Φ.Π.Α.

### **Παράδειγμα 5<sup>ο</sup>** (εγκυκλίου ΠΟΛ. 1150/2017)

Οφθαλμίατρος ο οποίος πραγματοποιεί κυρίως απαλλασσόμενες πράξεις έχει ενταχθεί στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α. για την παροχή υπηρεσιών ιατρικής έρευνας. Για την ηλεκτρονική συνταγογράφηση και την καταχώρηση του ιατρικού ιστορικού των ασθενών του αγοράζει φορητό ηλεκτρονικό υπολογιστή.

Δεδομένου ότι ο υποκείμενος έχει ενταχθεί στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α. θα **έχουν εφαρμογή** οι διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 39<sup>α</sup> του Κώδικα Φ.Π.Α.

**Προσοχή** : Ο υποκείμενος στο φόρο αγοραστής θα καταβάλλει το φόρο με τη δήλωση Φ.Π.Α., που έχει υποχρέωση να υποβάλλει λόγω του ότι παρέχει υπηρεσίες ιατρικής έρευνας, **χωρίς ωστόσο να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης** για την αγορά αυτή δεδομένου ότι ο υπολογιστής χρησιμοποιείται αποκλειστικά για την παροχή ιατρικών υπηρεσιών που είναι απαλλασσόμενη δραστηριότητα χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών.

#### **Παράδειγμα 6<sup>ο</sup>** (εγκυκλίου ΠΟΛ. 1150/2017)

Μη εγκατεστημένη στο εσωτερικό της χώρας επιχείρηση δραστηριοποιείται στο εσωτερικό της χώρας στο εμπόριο κονσολών ηλεκτρονικών παιχνιδιών και εκ του λόγου αυτό έχει εγγραφεί για σκοπούς Φ.Π.Α. στην Ελλάδα.

Για τις αγορές από το εσωτερικό της χώρας όσο και για τις πωλήσεις της εταιρείας στο εσωτερικό της χώρας θα εφαρμόζονται οι διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 39<sup>α</sup> του Κώδικα Φ.Π.Α.

7. Παραδόσεις αγαθών στο εσωτερικό της χώρας για τις οποίες εφαρμόζονται ειδικότερες διατάξεις του Κώδικα Φ.Π.Α., **δεν επιίπτον** στο πεδίο εφαρμογής των διατάξεων της παραγράφου 5 του άρθρου 39<sup>α</sup>. Ενδεικτικά και όχι εξαντλητικά αναφέρονται οι εξής περιπτώσεις :

**α)** Τα υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα που πραγματοποιούν παραδόσεις με το ειδικό καθεστώς του άρθρου 45 του Κώδικα Φ.Π.Α. συνεχίζουν να εφαρμόζουν το καθεστώς αυτό.

**β)** Τα υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα που διενεργούν αποκλειστικά απαλλασσόμενες πράξεις χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών τους, όταν παραδίδουν τα εν λόγω αγαθά μετά την χρησιμοποίησή τους ως πάγια, δεν επιβαρύνουν το στοιχείο με Φ.Π.Α., εφαρμόζοντας την περίπτωση κθ' της παραγράφου 1 του άρθρου 22 του Κώδικα Φ.Π.Α.

#### **Παράδειγμα 7<sup>ο</sup>** (εγκυκλίου ΠΟΛ. 1150/2017)

Φροντιστήριο ξένων γλωσσών παραδίδει σε λογιστικό γραφείο στις 2.8.2017 παλαιούς φορητούς υπολογιστές που αγόρασε το 2015 καθώς δεν είναι συμβατοί με τους καινούργιους διαδραστικούς πίνακες που έχει εγκαταστήσει.

Οι παραδόσεις αυτές απαλλάσσονται σύμφωνα με την περίπτωση κθ' της παραγράφου 1 του άρθρου 22 και **δεν εφαρμόζεται** η παράγραφος 5 του άρθρου 39<sup>α</sup> του Κώδικα Φ.Π.Α.



γ) Τα μη εγκατεστημένα στο εσωτερικό της Χώρας πρόσωπα που αποκτούν Α.Φ.Μ/Φ.Π.Α. στην Ελλάδα λόγω του ότι τα ίδια ή επιχείρηση που ανήκει στον ίδιο όμιλο εφαρμόζουν αναστολή καταβολής του φόρου κατά την εισαγωγή αγαθών (σύμφωνα με την περίπτωση α' της παραγράφου 4 του άρθρου 29 του Ν. 2960/2001), δεν επιβαρύνουν τα φορολογικά στοιχεία που εκδίδουν για τις παραδόσεις που πραγματοποιούν στο εσωτερικό της χώρας, εφαρμόζοντας την περίπτωση η' της παραγράφου 1 του άρθρου 35 του Κώδικα Φ.Π.Α.

δ) Η εφαρμογή της απόφασης ΠΟΛ. 1167/2015 και της κοινής υπουργικής απόφασης με αριθ. Π.2869/2389/ΠΟΛ. 137/4.5.1987, σύμφωνα με τα οριζόμενα στα άρθρα 24, 28 και 34 του Κώδικα Φ.Π.Α. κατισχύουν της εφαρμογής των διατάξεων της παραγράφου 5 του άρθρου 39<sup>α</sup> του Κώδικα Φ.Π.Α.

ε) Για τις παραδόσεις στο Άγιο Όρος συνεχίζουν να εφαρμόζονται οι διατάξεις της απόφασης Π.7395/4269/ΠΟΛ. 302/1987, όπως ισχύει.

8. Η εφαρμογή της παραγράφου 5 του άρθρου 39<sup>α</sup> ισχύει για το σύνολο της φορολογητέας αξίας της συναλλαγής, όπως προσδιορίζεται σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις, ενώ δεν εξετάζεται το εάν τα αγαθά είναι καινούργια ή μεταχειρισμένα (εκτός εάν εφαρμόζεται το ειδικό καθεστώς του άρθρου 45 όπως έχει ήδη αναφερθεί) καθώς και η χρησιμοποίησή τους ως εμπορεύσιμα ή πάγια.

Στην περίπτωση παράδοσης παγίου εντός της περιόδου διακανονισμού τα αγαθά αυτά θεωρούνται, για τα έτη που απομένουν, ότι χρησιμοποιήθηκαν αποκλειστικά και μόνο σε φορολογητέες δραστηριότητες, καθώς η παράδοση αγαθού κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 5 του άρθρου 39<sup>α</sup> του Κώδικα Φ.Π.Α., είναι πράξη η οποία υπάγεται στο φόρο, (σχετική η παράγραφος 3 του άρθρου 33 του Κώδικα Φ.Π.Α.).

### **Παράδειγμα 8<sup>ο</sup>** (εγκυκλίου ΠΟΛ. 1150/2017)

Επιχείρηση εισαγωγής κινητών τηλεφώνων χρεώνει σε χονδρική πώληση την αξία της αντιπαροχής για 1.500 κινητά τηλέφωνα ύψους 30.000,00 ευρώ, εισφορά ανακύκλωσης καθώς και αμοιβή για τη χρήση δικαιωμάτων πνευματικής ιδιοκτησίας σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 3 του άρθρου 18 του Ν. 2121/1993, όπως ισχύει, καθώς και έξοδα μεταφοράς.

Το σύνολο της φορολογητέας αξίας **εμπίπτει** στην εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 5 του άρθρου 39<sup>α</sup> του Κώδικα Φ.Π.Α.

### **Γ. Υποχρεώσεις του Πωλητή (στην εγκύκλιο ΠΟΛ. 1150/2017 αναφέρεται ως Ε')**

1. Εφόσον τηρούνται οι προϋποθέσεις εφαρμογής της διάταξης οι πράξεις παράδοσης των εν λόγω αγαθών είναι για τον πωλητή υπαγόμενες στις διατάξεις του Κώδικα Φ.Π.Α., ωστόσο μη επιβαρυνόμενες με Φ.Π.Α. αλλά με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών τους, υφίσταται δηλαδή υποχρέωση ένταξης του πωλητή στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α..

2. Ο πωλητής έχει σε κάθε περίπτωση υποχρέωση ελέγχου των στοιχείων των αντισυμβαλλομένων και των προϋποθέσεων που ορίζονται στην παράγραφο 5 του άρθρου 39<sup>α</sup>.

**Προσοχή :** Σε κάθε περίπτωση δεν πληρούν τις εν λόγω προϋποθέσεις οι ιδιώτες, οι υποκείμενοι στο φόρο που υπάγονται αποκλειστικά στο ειδικό καθεστώς των αγροτών του άρθρου 41, οι υποκείμενοι στο φόρο που πραγματοποιούν αποκλειστικά παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών που δεν τους παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης (π.χ. φροντιστήρια, μικρές επιχειρήσεις του άρθρου 39 του Κώδικα Φ.Π.Α.), καθώς και τα μη υποκείμενα στο φόρο νομικά πρόσωπα.

3. Για την επιβεβαίωση της ιδιότητας του υποκείμενου και του δικαιώματος έκπτωσης του αγοραστή, δηλαδή ότι είναι ενταγμένος στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α., ο πωλητής έχει υποχρέωση να ζητά από τον αγοραστή κάθε πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο (π.χ. η εκτύπωση των «στοιχείων μητρώου» του, από την εφαρμογή «προσωποποιημένη πληροφόρηση» στο σύστημα «TAXISnet» με ημερομηνία εκτύπωσης την προηγούμενη της συναλλαγής) και να ελέγχει τα στοιχεία ταυτοπροσωπίας αυτού ώστε να αποφεύγεται η κατάχρηση του συστήματος από πρόσωπα που δεν είναι υποκείμενα με δικαίωμα έκπτωσης (π.χ. ιδιώτες).

Οι εκπρόσωποι των υποκειμένων / αγοραστών προσκομίζουν κάθε πρόσφορο μέσο για να αποδείξουν την νομιμοποίηση αυτών για τις συναλλαγές που πραγματοποιούν. Σε κάθε περίπτωση αμφιβολίας του πωλητή θα πρέπει να επιβαρύνεται το φορολογικό στοιχείο με Φ.Π.Α.

Σε κάθε περίπτωση ακόμα και για συναλλαγές κάτω των 500,00 ευρώ συνιστάται η εξόφληση των συναλλαγών μέσω τραπεζικών ιδρυμάτων ή μέσω ηλεκτρονικών μέσων πληρωμής στα οποία θα μπορεί να ταυτοποιηθεί ότι το πρόσωπο που εξοφλεί τη συναλλαγή είναι ο υποκείμενος στο φόρο αγοραστής προς τον οποίο έχει εκδοθεί το φορολογικό στοιχείο.

**Προσοχή :** Η υποχρέωση του πωλητή εξαντλείται με την επιβεβαίωση της ιδιότητας του αγοραστή ως υποκειμένου με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου και δεν εξετάζεται από τον πωλητή τι είδους χρήση θα γίνει από τον υποκείμενο (δηλαδή εάν είναι στα πλαίσια της δραστηριότητάς του με δικαίωμα έκπτωσης ή όχι, ή ιδιωτική).

Η χρήση του αγαθού από τον αγοραστή αποτελεί αντικείμενο ελέγχου της φορολογικής διοίκησης. Για το σκοπό αυτό οι υποκείμενοι / αγοραστές που πραγματοποιούν αντίστοιχες συναλλαγές / αγορές **δύνανται να ελέγχονται δειγματοληπτικά** και με τυχαίο τρόπο, ετησίως, κατά την κρίση της φορολογικής διοίκησης.

4. Για την επιβεβαίωση της ιδιότητας του αγοραστή ως υποκειμένου με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών, θα δημιουργηθεί κατάλληλη ηλεκτρονική εφαρμογή.

5. Στο φορολογικό στοιχείο που εκδίδει ο πωλητής για τις παραδόσεις αγαθών που εφαρμόζονται οι διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 39<sup>α</sup>, δεν χρεώνει Φ.Π.Α. και αναγράφει την ένδειξη «**Άρθρο 39α, υπόχρεος για την καταβολή του φόρου είναι ο αγοραστής**». Στην περίπτωση εφαρμογής ειδικότερων διατάξεων του Κώδικα Φ.Π.Α. βάσει

της οποίας προβλέπεται η μη επιβάρυνση του στοιχείου με Φ.Π.Α. θα αναγράφεται στο φορολογικό στοιχείο η ειδικότερη αυτή διάταξη.

**Προσοχή :** Στην περίπτωση παράδοσης αγαθών για μερικά από τα οποία υπάρχει υποχρέωση επιβάρυνσής τους με Φ.Π.Α. ο πωλητής έχει υποχρέωση να αναγράφει διακριτά στο ίδιο φορολογικό στοιχείο την επιβάρυνση του κάθε αγαθού με Φ.Π.Α. ή την εφαρμογή της παραγράφου 5 του άρθρου 39<sup>α</sup> αντίστοιχα, καθώς και το σύνολο της φορολογητέας αξίας για την οποία τελικά εφαρμόζεται η παράγραφος 5 του άρθρου 39<sup>α</sup>. Στην περίπτωση αυτή η υποχρεωτική αναγραφή της ένδειξης «**Άρθρο 39α, υπόχρεος για την καταβολή του φόρου είναι ο αγοραστής**» στο φορολογικό στοιχείο αφορά μόνο τα ποσά του φόρου που **αναλογούν** στη φορολογητέα αξία για την οποία εφαρμόζονται οι διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 39<sup>α</sup>.

**6.** Στα πιστωτικά φορολογικά στοιχεία που εκδίδονται από 1.8.2017 για εκπτώσεις ή επιστροφές αγαθών που εμπίπτουν στην εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 5 του άρθρου 39<sup>α</sup> του Κώδικα Φ.Π.Α. εφαρμόζονται οι διατάξεις αυτές, εφόσον αυτά εκδίδονται εμπρόθεσμα και ανεξαρτήτως εάν αφορούν αρχικά στοιχεία που επιβαρύνθηκαν με Φ.Π.Α. (ορθώς λόγω του ότι αφορούν πράξεις που πραγματοποιήθηκαν έως και 31.7.2017 ή εσφαλμένα για πράξεις που πραγματοποιούνται μετά την 1.8.2017). Στην περίπτωση που η έκπτωση αφορά τόσο αγαθά που εμπίπτουν όσο και αγαθά που δεν εμπίπτουν στις ανωτέρω διατάξεις, η φορολογητέα αξία θα επιμερίζεται **αναλογικά**. Στην περίπτωση έκδοσης πιστωτικού τιμολογίου λόγω εσφαλμένης χρέωσης του αρχικού τιμολογίου με Φ.Π.Α. ισχύουν οι οδηγίες που έχουν δοθεί με την εγκύκλιο **ΠΟΛ. 1052/4.4.2017**. Τέλος, εφόσον συντρέχει λόγος έκδοσης παραστατικού για την ακύρωση συναλλαγής που έλαβε χώρα πριν την 1.8.2017, ανεξάρτητα της ημερομηνίας έκδοσης αυτού, στο πιστωτικό τιμολόγιο πρέπει να αναγράφεται ο κανονικός συντελεστής βάσει της οποίας επιβαρύνθηκε η αρχική συναλλαγή, δεδομένου ότι, στην περίπτωση αυτή ακυρώνεται η συναλλαγή στο σύνολο της.

#### **Παράδειγμα 9<sup>ο</sup>** (εγκυκλίου ΠΟΛ. 1150/2017)

Έκπτωση λόγω τζίρου στο τέλος του έτους για σύνολο πωλήσεων που αφορούν παραδόσεις που έγιναν από 1.1. έως 31.7.2017 και παραδόσεις που έγιναν από 1.8.2017 έως το τέλος του έτους, εμπίπτει στις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 39<sup>α</sup>.

#### **Παράδειγμα 10<sup>ο</sup>** (εγκυκλίου ΠΟΛ. 1150/2017)

Στις 15.9.2017 επιστρέφονται αγαθά που είχαν πωληθεί στις 25.7.2017 με Φ.Π.Α. Το πιστωτικό θα εκδοθεί σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 39α του Κώδικα Φ.Π.Α. με τις νέες διατάξεις.

**7.** Η φορολογητέα αξία των παραδόσεων αγαθών που υπάγονται στην παράγραφο 5 του άρθρου 39<sup>α</sup> του Κώδικα Φ.Π.Α. συμπληρώνεται στον κωδικό «**349**» της δήλωσης Φ.Π.Α. (σχετική επίσης η εγκύκλιος ΠΟΛ. 1082/2015).

#### **Παράδειγμα 11<sup>ο</sup>**

Η εταιρεία «ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΑ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ Α.Ε.» πουλάει έναν φορητό υπολογιστή αξίας **1.000,00** ευρώ στην εταιρεία «ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ Ι.Κ.Ε.».

Η συναλλαγή αυτή θα απεικονισθεί στην περιοδική δήλωση Φ.Π.Α της πωλήτριας εταιρείας ως εξής :

B. ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΚΡΟΩΝ - ΕΙΣΡΟΩΝ μετά την αφαίρεση (κατά συντελεστή) των επιστροφών - εκπτώσεων									
α	ΕΚΡΟΕΣ φορολογητέες (πωλήσεις αγαθών, παροχή υπηρεσιών κλπ.), ΕΝΔΟΚ. ΑΠΟΚΤ. & ΠΡΑΞ. ΛΗΠΤΗ		Συντ. ΦΠΑ %	ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ που αναλογεί		β	ΕΙΣΡΟΕΣ με δικαίωμα έκπτωσης		ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΡΟΩΝ
	I. ΕΚΡΟΕΣ, ΕΝΔΟΚ. ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ & ΠΡΑΞΕΙΣ ΛΗΠΤΗ σε λοιπή ΕΜάδα εκτός από τα νησιά Αιγαίου.	301		13	331		Αγορές & δαπάνες στο εσωτερικό της χώρας	361	381
		302		6	332		Αγορές & εισαγωγές επενδ. αγαθών (πάγια)	362	382
		303		24	333		Λοιπές εισαγωγές εκτός επενδ. αγαθών (πάγια)	363	383
	II. ΕΚΡΟΕΣ, ΕΝΔΟΚ. ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ & ΠΡΑΞΕΙΣ ΛΗΠΤΗ στα νησιά Αιγαίου και από λοιπή ΕΜάδα προς τα νησιά αυτά	304		9	334		Ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών	364	384
		305		4	335		Ενδοκ/τικές λήψεις υπηρεσιών άρθρ.14.2.α	365	385
		306		17	336		Λοιπές πράξεις λήπτη	366	386
	ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟ/ΥΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ	307		ΣΥΝ. ΦΟΡ.	337		ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟ/ΥΤΕΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ	367	387
	Ενδοκοινοτικές παραδόσεις	342				δ	ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΑ ΠΟΣΑ ΣΤΟ ΣΥΝΟΛΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ		+
	Ενδοκ/τικές παροχές υπηρεσιών άρθρ.14.2.α	345					Επιπρόσθφ φόρου αρ.41 (πωλ. αγρ. προϊόντ. x 3%)	400	
	Εξαγωγές & απαλλαγές πλοίων & αεροσκαφών	348					Λοιπά προσθέτμ. Ποσά	402	410
	Λοιπές εκροές χωρίς ΦΠΑ με δικαίωμα έκπτωσης	349	1.000,00				Ποσα διακανονισμν προς έκπτωση προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου	407	
	Εκροές απαλλ/νες & εξαιρ/νες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης	310				ε	ΑΦΑΙΡΟΥΜΕΝΑ ΠΟΣΑ ΑΠΟ ΤΟ ΣΥΝΟΛΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ		-
	ΣΥΝΟΛΟ ΕΚΡΟΩΝ	311	1.000,00				ΦΠΑ εισροών που πρέπει να μειωθεί βάσει ProRata	411	
	Κύκλος εργασιών ΦΠΑ	312	1.000,00				Λοιπά αφαιρούμενα ποσά	422	428
							Ποσα διακανονισμν προς καταβολή προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου	423	
									=
							ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	430	

#### Δ. Υποχρεώσεις του Αγοραστή (στην εγκύκλιο ΠΟΛ. 1150/2017 αναφέρεται ως ΣΤ')

1. Εφόσον τηρούνται οι προϋποθέσεις εφαρμογής της διάταξης, η απόκτηση των εν λόγω αγαθών από τον αγοραστή (υποκείμενο σε κάθε περίπτωση του κανονικού καθεστώτος) αποτελεί **πράξη λήπτη**, δηλαδή ο τελευταίος έχει την υποχρέωση καταβολής του φόρου που αναλογεί στις εν λόγω παραδόσεις με δικαίωμα έκπτωσης επίσης του φόρου αυτού, εφόσον η απόκτηση των συγκεκριμένων αγαθών θα χρησιμοποιηθεί για την πραγματοποίηση πράξεων που παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών (π.χ. φορολογητέων παραδόσεων, ενδοκοινοτικών παραδόσεων κ.λπ.).

**Προσοχή** : Ο εφαρμοστέος συντελεστής Φ.Π.Α. είναι σήμερα ο κανονικός, σύμφωνα με τα όσα ορίζονται στο άρθρο 21 του Κώδικα Φ.Π.Α. και τη δασμολογική κλάση στην οποία ανήκουν τα εν λόγω αγαθά.

2. Ο φόρος προστιθέμενης αξίας που αναλογεί στη συναλλαγή **καταβάλλεται** από τον ίδιο τον **αγοραστή** με την περιοδική του δήλωση, που υποβάλλεται για την οικεία φορολογική περίοδο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 38 του Κώδικα Φ.Π.Α. Η αξία των αποκτηθέντων με τη διαδικασία αυτή αγαθών προσαυξάνει την αξία τόσο των φορολογητέων

εκροών - κωδικοί «303», «306», όσο και των εισροών - κωδικός «366» - της οικείας φορολογικής περιόδου.

Ο αναλογών φόρος προστιθέμενης αξίας αντίστοιχα προσαυξάνει τόσο το φόρο εκροών - κωδικοί «333» και «336», όσο και το φόρο εισροών της ίδιας φορολογικής περιόδου - κωδικός «386» (σχετική επίσης η εγκύκλιος ΠΟΛ. 1082/2015).

### Παράδειγμα 12°

Η εταιρεία «ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ Ι.Κ.Ε.» που διενεργεί πράξεις υποκείμενες με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών, αγοράζει έναν φορητό υπολογιστή αξίας **1.000,00** ευρώ από την εταιρεία «ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΑ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ Α.Ε.».

Η συναλλαγή αυτή θα απεικονισθεί στην περιοδική δήλωση Φ.Π.Α της αγοράστριας εταιρείας ως εξής :

Β. ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΚΡΟΩΝ - ΕΙΣΡΟΩΝ μετά την αφαίρεση (κατά συντελεστή) των επιστροφών - εκπτώσεων							
α	ΕΚΡΟΕΣ φορολογητέες (πωλήσεις αγαθών, παροχή υπηρεσιών κλπ.), ΕΝΔΟΚ. ΑΠΟΚΤ. & ΠΡΑΞ. ΛΗΠΤΗ	Συντ. ΦΠΑ %	ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ που αναλογεί	β	ΕΙΣΡΟΕΣ με δικαίωμα έκπτωσης	ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΡΟΩΝ	
I. ΕΚΡΟΕΣ, ΕΝΔΟΚ. ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ & ΠΡΑΞΕΙΣ ΛΗΠΤΗ σε λοιπή Ελλάδα εκτός από τα νησιά Αιγαίου.	301		331		Αγορές & δαπάνες στο εσωτερικό της χώρας	361	381
	302		332		Αγορές & εισαγωγές επενδ. αγαθών (παγια)	362	382
	303	1.000,00	333	240,00	Λοιπές εισαγωγές εκτός επενδ. αγαθών (παγια)	363	383
II. ΕΚΡΟΕΣ, ΕΝΔΟΚ. ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ & ΠΡΑΞΕΙΣ ΛΗΠΤΗ στα νησιά Αιγαίου και από λοιπή Ελλάδα προς τα νησιά αυτά	304		334		Ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών	364	384
	305		335		Ενδοκ/τικές λήψεις υπηρεσιών άρθρ. 14.2.α	365	385
	306		336		Λοιπές πράξεις λήπτη	366	386
						1.000,00	240,00
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΥΤΩΝ ΕΚΡΟΩΝ	307	1.000,00	337	240,00	ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΥΤΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ	367	1.000,00
Ενδοκοινοτικές παραδόσεις	342				δ	ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΑ ΠΟΣΑ ΣΤΟ ΣΥΝΟΛΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	
Ενδοκ/τικές παροχές υπηρεσιών άρθρ. 14.2.α	345				Επιστροφή φόρου αρ. 41 (πωλ. αγρ. προϊόντ. x 3%)	400	
Εξαγωγές & απαλλαγές πλοίων & αεροσκαφών	348				Λοιπά προσθέμ. Ποσά	402	410
Λοιπές εκροές χωρίς ΦΠΑ με δικαίωμα έκπτωσης	349				Ποσά διακανονισμών προς έκπτωση προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου	407	
Εκροές απαλλινες & εξαιρ/νες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης	310				ε	ΑΦΑΙΡΟΥΜΕΝΑ ΠΟΣΑ ΑΠΟ ΤΟ ΣΥΝΟΛΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	
ΣΥΝΟΛΟ ΕΚΡΟΩΝ	311	1.000,00			ΦΠΑ εισροών που πρέπει να μειωθεί βάσει ProRata	411	
Κύκλος εργασιών ΦΠΑ	312				Λοιπά αφαιρούμενα ποσά	422	428
					Ποσά διακανονισμών προς καταβολή προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου	423	
							=
					ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	430	240,00

**Προσοχή** : Αν η συναλλαγή δεν απεικονισθεί στην περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. της οικείας φορολογικής περιόδου, η αγοράστρια εταιρεία **χάνει το δικαίωμα έκπτωσης** του φόρου των εισροών.

**3.** Σε κάθε περίπτωση, εφόσον έχει εκδοθεί τιμολόγιο χωρίς Φ.Π.Α. από τον προμηθευτή με την ένδειξη «**Άρθρο 39α, υπόχρεος για την καταβολή του φόρου είναι ο λήπτης**» και ο λήπτης δεν έχει αρνηθεί αυτό το παραστατικό, τεκμαίρεται η δήλωση της ιδιότητας του αγοραστή ως υποκειμένου με δικαίωμα έκπτωσης προς τον πωλητή. Στο πλαίσιο αυτό ο λήπτης υποχρεούται να υποβάλλει δήλωση Φ.Π.Α. για την οικεία φορολογική περίοδο και

να καταβάλλει στο Δημόσιο το φόρο που αναλογεί. Για τον τρόπο καταβολής του φόρου από τον αγοραστή επισημαίνονται τα εξής :

**αα)** Εάν ο αγοραστής υπάγεται στο κανονικό καθεστώς, λόγω του ότι διενεργεί παράλληλα πράξεις με και χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. των εισροών τους και το εν λόγω αγαθό χρησιμοποιείται αποκλειστικά σε δραστηριότητες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης, αυτός υποχρεούται να αναγράψει τον αναλογούντα Φ.Π.Α. μόνο στο σκέλος των εκροών της δήλωσης Φ.Π.Α. προκειμένου να τον καταβάλει (κωδικοί «303», «306», «333», «336» της δήλωσης Φ.Π.Α.).

**Παράδειγμα 12°**

Η εταιρεία «Π. ΤΑΤΑΚΗΣ & Σία Ο.Ε.» που εδρεύει στη Μυτιλήνη και διενεργεί πράξεις υποκείμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών, αγοράζει έναν φορητό υπολογιστή αξίας **1.000,00** ευρώ από την εταιρεία «ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΑ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ Α.Ε.».

Η συναλλαγή αυτή θα απεικονισθεί στην περιοδική δήλωση Φ.Π.Α της αγοράστριας εταιρείας ως εξής :

B. ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΚΡΟΩΝ - ΕΙΣΡΟΩΝ μετά την αφαίρεση (κατά συντελεστή) των επιστροφών - εκπτώσεων						
α	ΕΚΡΟΕΣ φορολογητέες (πωλήσεις αγαθών, παροχή υπηρεσιών κλπ.), ΕΝΔΟΚ. ΑΠΟΚΤ. & ΠΡΑΞ. ΛΗΠΤΗ	Συντ. ΦΠΑ %	ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ που αναλογεί	β	ΕΙΣΡΟΕΣ με δικαίωμα έκπτωσης	ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΡΟΩΝ
<b>I. ΕΚΡΟΕΣ,</b>						
	ΕΝΔΟΚ. ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ & ΠΡΑΞΕΙΣ ΛΗΠΤΗ σε λοιπή Ελλάδα εκτός από τα νησιά Αιγαίου.	301	13 331		Αγορές & δαπάνες στο εσωτερικό της χώρας	361
		302	6 332		Αγορές & εισαγωγές επενδ. αγαθών (παγία)	362
		303	24 333		Λοιπές εισαγωγές εκτός επενδ.αγαθών (παγία)	363
<b>II. ΕΚΡΟΕΣ,</b>						
	ΕΝΔΟΚ. ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ & ΠΡΑΞΕΙΣ ΛΗΠΤΗ στα νησιά Αιγαίου και από λοιπή Ελλάδα προς τα νησιά αυτά	304	9 334		Ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών	364
		305	4 335		Ενδοκ/τικές λήψεις υπηρεσιών αρθρ.14.2.α	365
		306	17 336	170,00	Λοιπές πράξεις λήπτη	366
	ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ	307	ΣΥΝ. ΦΟΡ. 337	170,00	ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΤΕΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ	367
	Ενδοκοινοτικές παραδόσεις	342			δ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΑ ΠΟΣΑ ΣΤΟ ΣΥΝΟΛΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	
	Ενδοκ/τικές παροχές υπηρεσιών αρθρ.14.2.α	345			Επιτροπή φόρου αρ.41 (πρωτ. αγρ. προϊόντ. x 3%)	400
	Εξαγωγές & απαλλαγές πλοίων & αεροσκαφών	348			Λοιπά προσθέμ. Ποσά	402
	Λοιπές εκροές χωρίς ΦΠΑ με δικαίωμα έκπτωσης	349			Ποσα διακανονισμ. προς έκπτωση προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου	407
	Εκροές απαλλ/νες & εξαιρ/νες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης	310			ε ΑΦΑΙΡΟΥΜΕΝΑ ΠΟΣΑ ΑΠΟ ΤΟ ΣΥΝΟΛΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	
	ΣΥΝΟΛΟ ΕΚΡΟΩΝ	311		1.000,00	ΦΠΑ εισροών που πρέπει να μειωθεί βάσει ProRata	411
	Κύκλος εργασιών ΦΠΑ	312			Λοιπά αφαιρούμενα ποσά	422
					Ποσα διακανονισμ. προς καταβολή προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου	423
						=
					ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	430

**ii)** Εάν ο αγοραστής υπάγεται στο κανονικό καθεστώς, λόγω του ότι διενεργεί παράλληλα πράξεις με και χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. των εισροών τους και το εν λόγω αγαθό χρησιμοποιείται από κοινού για την πραγματοποίηση των ανωτέρω πράξεων, ήτοι **δεν υπάρχει πλήρες δικαίωμα έκπτωσης**, το ποσό προς έκπτωση τελικά προσδιορίζεται με βάση το ποσοστό δικαιώματος έκπτωσης (*pro-rata*) που προβλέπεται στο άρθρο 31 του Κώδικα Φ.Π.Α. Στην περίπτωση αυτή το ποσό του φόρου που δεν εκπίπτει αναγράφεται στον κωδικό «411» της δήλωσης Φ.Π.Α.

**Παράδειγμα 13°**

Η εταιρεία «Σ. ΠΑΡΙΣΙΑΔΗΣ Ι.Κ.Ε.» που διενεργεί πράξεις υποκείμενες με και χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών, αγοράζει έναν φορητό υπολογιστή αξίας **1.000,00** ευρώ από την εταιρεία «ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΑ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ Α.Ε.». Το ποσοστό pro – rata ανέρχεται σε **68%** συνεπώς το ποσοστό μείωσης του φόρου των εισροών θα ανέλθει στο **32%** ( $100 - 68$ ).

Η συναλλαγή αυτή θα απεικονισθεί στην περιοδική δήλωση Φ.Π.Α της αγοράστριας εταιρείας ως εξής :

Β. ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΚΡΟΩΝ - ΕΙΣΡΟΩΝ μετά την αφαίρεση (κατά συντελεστή) των επιστροφών - εκπτώσεων											
α	ΕΚΡΟΕΣ φορολογητές (πωλήσεις αγαθών, παροχή υπηρεσιών κλπ.), ΕΝΔΟΚ. ΑΠΟΚΤ. & ΠΡΑΞ. ΛΗΠΤΗ	Συν. ΦΠΑ %	ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ που αναλογεί		β	ΕΙΣΡΟΕΣ με δικαίωμα έκπτωσης		ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΡΟΩΝ			
	I. ΕΚΡΟΕΣ, ΕΝΔΟΚ. ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ & ΠΡΑΞΕΙΣ ΛΗΠΤΗ σε λοιπή Ελλάδα εκτός από τα νησιά Αιγαίου.	301	13	331		Αγορές & δαπάνες στο εσωτερικό της χώρας	361		381		
		302	6	332		Αγορές & εισαγωγές επενδ. αγαθών (πράγια)	362		382		
		303	24	333	240,00	Λοιπές εισαγωγές εκτός επενδ. αγαθών (πράγια)	363		383		
	II. ΕΚΡΟΕΣ, ΕΝΔΟΚ. ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ & ΠΡΑΞΕΙΣ ΛΗΠΤΗ στα νησιά Αιγαίου και από λοιπή Ελλάδα προς τα νησιά αυτά	304	9	334		Ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών	364		384		
		305	4	335		Ενδοκ/τικές λήψεις υπηρεσιών άρθρ. 14.2.α	365		385		
		306	17	336		Λοιπές πράξεις λήπτη	366	1.000,00	386		
	ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ	307	Συν. Φορ	337	240,00	ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΤΕΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ	367	1.000,00	387		
	Ενδοκοινοτικές παραδόσεις	342				δ	ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΑ ΠΟΣΑ ΣΤΟ ΣΥΝΟΛΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ				
	Ενδοκ/τικές παροχές υπηρεσιών άρθρ. 14.2.α	345				Επιστροφή φόρου αρ. 41 (πρωλ. αγρ. προϊόντ. x 3%)	400	ΣΥΝΟΛΟ	+		
	Εξαγωγές & απαλλαγές πλοίων & αεροσκαφών	348				Λοιπά προσθέμ. Ποσά	402			410	
	Λοιπές εκροές χωρίς ΦΠΑ με δικαίωμα έκπτωσης	349				Ποσά διακανονισμών προς έκπτωση προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου	407				
	Εκροές απάλλινες & εξαιρέτες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης	310				ε	ΑΦΑΙΡΟΥΜΕΝΑ ΠΟΣΑ ΑΠΟ ΤΟ ΣΥΝΟΛΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ				
	ΣΥΝΟΛΟ ΕΚΡΟΩΝ	311			1.000,00	ΦΠΑ εισροών που πρέπει να μειωθεί βάσει ProRata	411	76,80	ΣΥΝΟΛΟ	-	
	Κύκλος εργασιών ΦΠΑ	312				Λοιπά αφαιρούμενα ποσά	422	428			76,80
						Ποσά διακανονισμών προς κλιμάκιο προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου	423				
										=	
						ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	430			163,20	

**Προσοχή :** Αν η συναλλαγή δεν απεικονισθεί στην περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. της οικείας φορολογικής περιόδου, η αγοράστρια εταιρεία **χάνει το δικαίωμα έκπτωσης** του φόρου των εισροών.

iii) Εάν ο αγοραστής είναι υποκείμενος στο φόρο ο οποίος ενεργεί αποκλειστικά πράξεις για τις οποίες δεν του παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης, ή νομικό πρόσωπο που δεν υπόκειται στο φόρο, ή αγρότης του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41 και εσφαλμένα δεν χρεώθηκε Φ.Π.Α., έχει υποχρέωση καταβολής του φόρου που αναλογεί στις εν λόγω συναλλαγές, με δήλωση Φ.Π.Α. που υποβάλλεται σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 8 του άρθρου 38 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ως έκτακτη), **μόνο εφόσον δεν εκδοθεί συμπληρωματικό τιμολόγιο από τον πωλητή με Φ.Π.Α.**

**Επισήμανση** (Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών)

4. Σε περίπτωση που ενώ συντρέχουν οι προϋποθέσεις εφαρμογής του άρθρου 39<sup>α</sup> ληφθούν τιμολόγια με Φ.Π.Α., από υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών τους, επισημαίνεται ότι για το Φ.Π.Α. των τιμολογίων αυτών δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης.

Ειδικότερα, σύμφωνα με την περίπτωση β' της παραγράφου 1 του άρθρου 32 του Κώδικα Φ.Π.Α. για την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης απαιτείται σε κάθε περίπτωση νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών και ο φόρος με τον οποίο οι πράξεις αυτές επιβαρύνθηκαν. Ωστόσο στην περίπτωση αυτή η επιβάρυνση του στοιχείου με Φ.Π.Α. δεν προβλέπεται από σχετική διάταξη και εξ' αυτού του λόγου δεν μπορεί να ασκηθεί δικαίωμα έκπτωσης επί ποσού φόρου που εξοφλήθηκε ως μη οφειλόμενο βάσει του νόμου, (σχετική η δικαστική απόφαση του δικαστηρίου της Ε.Ε. στην υπόθεση C-564/15). Ο λήπτης του τιμολογίου στην περίπτωση αυτή πρέπει καταρχήν να αιτηθεί στον πωλητή την έκδοση πιστωτικού τιμολογίου σύμφωνα με τα οριζόμενα στην **ΠΟΛ. 1052/2017**.

#### **Ε. Λοιπά θέματα (στην εγκύκλιο ΠΟΛ. 1150/2017 αναφέρεται ως Ζ')**

1. Οι υποκείμενοι που πραγματοποιούν παραδόσεις αγαθών χωρίς να επιβαρύνουν τα σχετικά φορολογικά στοιχεία με Φ.Π.Α., εφαρμόζοντας λανθασμένα τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 39<sup>α</sup>, έχουν υποχρέωση να εκδώσουν συμπληρωματικά τιμολόγια μόνο για Φ.Π.Α.

Αντίστοιχα οι υποκείμενοι που πραγματοποιούν παραδόσεις αγαθών επιβαρύνοντας τα σχετικά φορολογικά στοιχεία με Φ.Π.Α. έχοντας εφαρμόσει λανθασμένα τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 39<sup>α</sup>, έχουν υποχρέωση να εκδώσουν πιστωτικά τιμολόγια, μόνο για Φ.Π.Α., σύμφωνα με τα οριζόμενα στην **ΠΟΛ. 1052/2017**.

2. Τα πρόσωπα που πραγματοποιούν πράξεις που εντάσσονται στο άρθρο 39<sup>α</sup> του Κώδικα Φ.Π.Α. για τις παραδόσεις που πραγματοποιούν, δικαιούνται επιστροφής για το φόρο των εισροών που ορθά επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. και δεν είναι δυνατό να συμψηφίσουν, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις και τις **ΠΟΛ. 1090/2012**, **ΠΟΛ. 1067/2013**, και **ΠΟΛ. 1073/2004**.

**Προσοχή** : Το αίτημα επιστροφής μπορεί να υποβάλλεται ανά φορολογική περίοδο ανεξαρτήτως του είδους των εισροών (π.χ. εμπορεύσιμα έως 31.7.2017, πάγια, δαπάνες, έξοδα) με την επιφύλαξη της παραγραφής της σχετικής αξίωσης.