

Αθήνα, 15/9/2015

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

Ταχ.Δ/νση Σίνα 2-4
Ταχ.Κώδικας 10672 ΑΘΗΝΑ
Πληροφορίες Τ. Σφελινιώτη, Γ. Αναγνωστόπουλος, Σ. Καραχάλιου
Τηλέφωνο 210 - 3645615
FAX 210 - 3645413
E-mail dfpa.a1@1992.syzefxis.gov.gr

ΠΟΛ.: 1205

ΘΕΜΑ: Κοινοποίηση των διατάξεων του άρθρου 2 του ν. 4336/2015 (ΦΕΚ Α' 94/14.08.2015) αναφορικά με το ΦΠΑ και παροχή σχετικών διευκρινίσεων

Κοινοποιούνται οι διατάξεις που αφορούν σε θέματα ΦΠΑ των παραγράφων 3 και 4 της Υποπαραγράφου Δ.2 και της παραγράφου 3 της Υποπαραγράφου Δ.12 της Παραγράφου Δ του άρθρου 2 του ν. 4336/2015 (ΦΕΚ Α' 94/14.08.2015) «Συνταξιοδοτικές διατάξεις - Κύρωση του Σχεδίου Σύμβασης Οικονομικής Ενίσχυσης από τον Ευρωπαϊκό Μηχανισμό Σταθερότητας και ρυθμίσεις για την υλοποίηση της Συμφωνίας Χρηματοδότησης», οι οποίες τέθηκαν σε ισχύ μετά την από 19.08.2015 υπογραφή της σύμβασης Χρηματοδοτικής Διευκόλυνσης μεταξύ Ελλάδος και Ευρωπαϊκού Μηχανισμού Σταθερότητας και παρέχονται κατά παράγραφο διευκρινίσεις και οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:

I. ΥΠΟΠΑΡΑΓΡΑΦΟΣ Δ.2

Παράγραφος 3

Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής τροποποιείται η περίπτωση δ' της παρ. 1 του άρθρου 1 του ν.4334/2015 (ΦΕΚ Α' 80) που αφορά στη σταδιακή κατάργηση των μειωμένων κατά 30% συντελεστών ΦΠΑ στα νησιά του

Αιγαίου των παραγράφων 4, 5 και 6 του άρθρου 21 του Κώδικα ΦΠΑ. Συγκεκριμένα, προβλέπονται τρία στάδια καταργήσεως, αρχής γενομένης από 01.10.2015 μέχρι την οριστική κατάργηση των μειωμένων νησιωτικών συντελεστών από 01.01.2017. Τα νησιά που εντάσσονται σε κάθε στάδιο θα οριστούν ειδικότερα με κοινή απόφαση των Υπουργών Εσωτερικών και Διοικητικής Ανασυγκρότησης και Οικονομικών.

Παράγραφος 4

1. Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής αντικαταστάθηκε το τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 33 του Κώδικα ΦΠΑ, όπως τροποποιήθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 22 του ν.4321/2015 (Α' 32) και ορίζεται ότι εφεξής οι διακανονισμοί που αφορούν εκπτώσεις που διενεργήθηκαν σε μία διαχειριστική περίοδο περιλαμβάνονται σε δήλωση ΦΠΑ που υποβάλλεται το αργότερο μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του τέταρτου μήνα από το τέλος της διαχειριστικής περιόδου.

2. Η διάταξη αυτή ισχύει, σύμφωνα με το άρθρο 4 του ν.4336/2015 από την υπογραφή της Σύμβασης Χρηματοδοτικής Διευκόλυνσης που έλαβε χώρα στις 19.8.2015. Στο πλαίσιο αυτό για διαχειριστικές περιόδους που έληξαν έως και 18.8.2015 ισχύουν τα αναφερόμενα στην παράγραφο 1 του άρθρου 22 του ν.4321/2015 σύμφωνα με τις διευκρινίσεις που δόθηκαν με την ΠΟΛ.1149/10.7.2015. Για διαχειριστικές περιόδους που λήγουν από 19.8.2015 και εφεξής ισχύουν οι νέες διατάξεις.

3. Εφόσον η λήξη της διαχειριστικής περιόδου συμπίπτει με λήξη φορολογικής περιόδου, οι διακανονισμοί των εκπτώσεων της τρέχουσας διαχειριστικής περιόδου διενεργούνται με την καταχώρηση των αντίστοιχων ποσών προς έκπτωση ή καταβολή στη δήλωση ΦΠΑ που αφορά τον τρίτο μήνα (για τους τηρούντες διπλογραφικό λογιστικό σύστημα) και το πρώτο τρίμηνο (για τους τηρούντες απλογραφικό λογιστικό σύστημα ή για τους μη υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία), της επόμενης διαχειριστικής περιόδου.

Παράδειγμα 1

Επιχείρηση που υποχρεούται σε τήρηση απλογραφικού λογιστικού συστήματος και διαχειριστική περίοδο 1.1.2015 - 31.12.2015 καταχωρεί τα ποσά των διακανονισμών για την περίοδο αυτή στη δήλωση ΦΠΑ του πρώτου τριμήνου του έτους 2016.

Παράδειγμα 2

Επιχείρηση που υποχρεούται σε τήρηση διπλογραφικού λογιστικού συστήματος και διαχειριστική περίοδο 1.1.2015 - 31.12.2015 καταχωρεί τα ποσά των διακανονισμών στη δήλωση ΦΠΑ του Μαρτίου του 2016.

Παράδειγμα 3

Επιχείρηση που υποχρεούται σε τήρηση διπλογραφικού λογιστικού συστήματος και διαχειριστική περίοδο 1.7.2014 - 30.6.2015 καταχωρεί τα ποσά των διακανονισμών στη δήλωση ΦΠΑ του Ιουνίου του 2016 καθώς η διαχειριστική περίοδος έληξε στις 30.6.2015 πριν την θέση σε ισχύ των νέων διατάξεων. Η ίδια επιχείρηση για τη διαχειριστική περίοδο 1.7.2015 - 30.6.2016 καταχωρεί τα ποσά των διακανονισμών στη δήλωση ΦΠΑ του Σεπτεμβρίου του 2016.

4. Εφόσον η λήξη της διαχειριστικής περιόδου δεν συμπίπτει με λήξη φορολογικής περιόδου, όπως π.χ. στην περίπτωση παύσης εργασιών, οι διακανονισμοί των εκπτώσεων της τρέχουσας διαχειριστικής περιόδου διενεργούνται με την καταχώρηση των αντίστοιχων ποσών προς έκπτωση ή καταβολή σε έκτακτη δήλωση ΦΠΑ που υποβάλλεται εμπρόθεσμα έως την τελευταία εργάσιμη ημέρα του τέταρτου μήνα από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου. Στην έκτακτη δήλωση θα καταχωρείται ως ημερολογιακή περίοδος η τελευταία φορολογική περίοδος της τρέχουσας διαχειριστικής περιόδου (λαμβάνοντας υπόψη τη λήξη). Η έκτακτη δήλωση υποβάλλεται σε έντυπη μορφή στη Δ.Ο.Υ. που υποβλήθηκε η δήλωση ΦΠΑ της τελευταίας φορολογικής περιόδου.

Παράδειγμα 4

Επιχείρηση που υποχρεούται σε τήρηση διπλογραφικού λογιστικού συστήματος πραγματοποιεί παύση εργασιών στις 25.11.2015. Για τα ποσά διακανονισμών προς έκπτωση ή καταβολή η επιχείρηση οφείλει να υποβάλλει έκτακτη δήλωση, σε έντυπη μορφή στη Δ.Ο.Υ., έως στις 31.3.2016 και να αναγράψει σε αυτή ως ημερολογιακή περίοδο «1.11.2015 - 25.11.2015».

Παράδειγμα 5

Επιχείρηση που υποχρεούται σε τήρηση διπλογραφικού λογιστικού συστήματος τέθηκε σε εκκαθάριση στις 15.2.2012 η οποία ολοκληρώθηκε στις 12.10.2015. Για τα ποσά διακανονισμών προς έκπτωση ή καταβολή η επιχείρηση οφείλει να υποβάλλει έκτακτη δήλωση σε έντυπη μορφή στη Δ.Ο.Υ. έως στις 29.2.2016 και να αναγράψει σε αυτή ως ημερολογιακή

περίοδο «1.10.2015 - 12.10.2015».

5. Στα έντυπα της δήλωσης ΦΠΑ Φ2 TAXIS έκδοση 050-ΦΠΑ 2014 και 050-ΦΠΑ 2015 τα ποσά των διακανονισμών προς έκπτωση αναγράφονται στον κωδικό «407 - Ποσά διακανονισμών προς έκπτωση προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου» και τα ποσά των διακανονισμών προς καταβολή στον κωδικό «423 - Ποσά διακανονισμών προς καταβολή προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου».

Επισημαίνεται ότι στους ανωτέρω κωδικούς καταχωρείται το αλγεβρικό άθροισμα των ποσών προς έκπτωση ή καταβολή από όλους τους διακανονισμούς που διενεργούνται για την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο.

Παράδειγμα 6

Επιχείρηση που υποχρεούται σε τήρηση απλογραφικού λογιστικού συστήματος και διαχειριστική περίοδο 1.1.2015 - 31.12.2015 έχει υποχρέωση καταβολής φόρου πεντακοσίων ευρώ (500€) λόγω παύσης χρησιμοποίησης παγίου στοιχείου εντός του έτους 2015, για το οποίο δεν έχει παρέλθει πενταετία από την έναρξη χρησιμοποίησης αυτού. Επίσης έχει δικαίωμα έκπτωσης διακοσίων ευρώ (200€) λόγω αύξησης του ποσοστού pro-rata για το έτος 2015 (αύξηση του δικαιώματος έκπτωσης). Η επιχείρηση, περιλαμβάνει τα ποσά των διακανονισμών των εκπτώσεων για τη χρήση 2015 στη δήλωση ΦΠΑ που υποβάλλεται για το πρώτο τρίμηνο του 2016, στην οποία θα πρέπει να καταχωρήσει το ποσό των τριακοσίων ευρώ (300€) στον κωδικό «423 - Ποσά διακανονισμών προς καταβολή προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου» (500€ για καταβολή - 200€ για έκπτωση = 300€ για καταβολή).

6. Οι αγορές και πωλήσεις με την ΠΟΛ 1029.2-2-1995 , που προβλέπονταν να υποβάλλονται στη φορολογική διοίκηση μαζί με την εκκαθαριστική δήλωση, αποστέλλονται εφεξής έως την καταληκτική ημερομηνία διενέργειας των διακανονισμών, σύμφωνα με τα ανωτέρω.

7. Επισημαίνεται ότι στην περίπτωση μερικής καταβολής ποσών διακανονισμού εντός της διαχειριστικής περιόδου, όπως στην περίπτωση κατ' αναλογία έκπτωσης (pro - rata), στη δήλωση ΦΠΑ που καταχωρούνται οι οριστικοί διακανονισμοί υπολογίζεται μόνο η διαφορά που απομένει προς έκπτωση ή καταβολή.

Παράδειγμα 7

Επιχείρηση που υποχρεούται σε τήρηση διπλογραφικού λογιστικού συστήματος και διαχειριστική περίοδο 1.1.2015 - 31.12.2015 καταχωρεί τα ποσά των διακανονισμών στη δήλωση ΦΠΑ που αφορά το Μάρτιο του 2016. Για τις φορολογικές περιόδους του έτους 2015 έχει εφαρμόσει προσωρινό ποσοστό σαράντα τοις εκατό (40%), επί του φόρου των κοινών εισροών που ανέρχονται σε χίλια ευρώ (1.000€). Το οριστικό ποσοστό έκπτωσης ωστόσο για το έτος 2015 προσδιορίστηκε κατά τον Μάρτιο του 2016 σε πενήντα τοις εκατό (50%), δηλαδή αυξάνεται κατά 10%. Το ποσό των εκατό ευρώ (100€), που αντιστοιχεί στο ποσοστό της διαφοράς δέκα τοις εκατό (10%) επί των χιλίων ευρώ (1.000€), αναγράφεται στη δήλωση ΦΠΑ του μηνός Μαρτίου 2016 στον κωδικό «407 - Ποσά διακανονισμών προς έκπτωση προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου».

8. Με την υποβολή της δήλωσης Φ.Π.Α. στην οποία περιέχονται τα ποσά των διακανονισμών, το ποσοστό της κατ' αναλογία έκπτωσης (pro - rata), που προσδιορίζεται σύμφωνα με το άρθρο 31 του Κώδικα ΦΠΑ για την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο, λαμβάνεται υπόψη:

i. Ως οριστικό ποσοστό για τον προσδιορισμό του εκπιπόμενου φόρου της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου.

ii. Ως ποσοστό για τον προσδιορισμό του εκπιπόμενου φόρου της συγκεκριμένης φορολογικής περιόδου καθώς και για όλες τις λοιπές φορολογικές περιόδους της τρέχουσας διαχειριστικής περιόδου.

iii. Επίσης το ποσοστό αυτό λαμβάνεται υπόψη και για τις φορολογικές περιόδους της επόμενης διαχειριστικής περιόδου, έως ότου καταχωρηθούν εμπρόθεσμα σε δήλωση ΦΠΑ οι διακανονισμοί του φόρου για την τρέχουσα διαχειριστική περίοδο. Κατά το χρόνο δήλωσης των διακανονισμών προσδιορίζεται νέο ποσοστό για την τρέχουσα διαχειριστική περίοδο και το ποσό της διαφοράς του φόρου των δύο ποσοστών εφόσον προκύπτει προς καταβολή καταχωρείται στον κωδικό 411 «ΦΠΑ εισροών που πρέπει να μειωθεί βάσει Pro-Rata» ενώ στην περίπτωση που προκύπτει προς έκπτωση αυτό καταχωρείται στον κωδικό 402 «Λοιπά προστιθέμ. ποσά» της δήλωσης ΦΠΑ.

Εναλλακτικά, στην περίπτωση που ο υποκείμενος στο Φ.Π.Α. έχει προσδιορίσει το οριστικό ποσοστό έκπτωσης για την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο (σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 του Κώδικα Φ.Π.Α.) με τη λήξη αυτής, δύναται να εφαρμόσει αυτό, από την πρώτη

φορολογική περίοδο της τρέχουσας διαχειριστικής περιόδου. Με την εφαρμογή του ορθού ποσοστού από την πρώτη φορολογική περίοδο της τρέχουσας διαχειριστικής περιόδου, παρέλκει η διόρθωση που περιγράφηκε ανωτέρω για τις φορολογικές περιόδους που έχουν παρέλθει μέχρι την υποβολή της δήλωσης ΦΠΑ, η οποία συμπεριλαμβάνει τους διακανονισμούς.

Παράδειγμα 8

Επιχείρηση που τηρεί διπλογραφικό λογιστικό σύστημα με διαχειριστική περίοδο 1.1-31.12.2015 καταχωρεί στη δήλωση ΦΠΑ του Μαρτίου 2016 τα ποσά των διακανονισμών έχοντας προσδιορίσει οριστικό ποσοστό κατ' αναλογία έκπτωσης για το φόρο των κοινών εισροών για τη διαχειριστική περίοδο 2015 ύψους 73%. Το ποσοστό αυτό είναι μικρότερο από το ποσοστό που εφάρμοσε κατά τη διάρκεια της διαχειριστικής περιόδου 2015 ύψους 80% (που ήταν το οριστικό ποσοστό για τη διαχειριστική περίοδο 2014).

Εάν το ποσό του φόρου των κοινών εισροών είναι 1500€, το ποσό των εκατόν πέντε ευρώ (105€) που αντιστοιχεί στην διαφορά των δύο ποσοστών (7%) επί του ποσού αυτού καταχωρείται στην δήλωση ΦΠΑ του Μαρτίου 2016 προς καταβολή στον κωδικό «423 - Ποσά διακανονισμών προς καταβολή προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου».

Το ποσοστό 73% θα εφαρμοστεί ως ποσοστό για την έκπτωση του φόρου των κοινών εισροών για τη φορολογική περίοδο του Μαρτίου 2016 καθώς και των επόμενων φορολογικών περιόδων του έτους 2016.

Επίσης δεδομένου ότι οι διακανονισμοί του φόρου των εισροών για το έτος 2016 θα δηλωθούν στη δήλωση ΦΠΑ του μηνός Μαρτίου 2017, το ποσοστό 73% θα εφαρμοστεί και για τις φορολογικές περιόδους των μηνών Ιανουαρίου και Φεβρουαρίου 2017. Εναλλακτικά για τους μήνες αυτούς μπορεί να υπολογιστεί και να εφαρμοστεί το οριστικό ποσοστό για το έτος 2016.

Τέλος εφόσον η επιχείρηση έχει εφαρμόσει ποσοστό κατ' αναλογία έκπτωσης 80% για τους μήνες Ιανουάριο και Φεβρουάριο 2016 καθώς δεν είχε προσδιορίσει για τους μήνες αυτούς το οριστικό ποσοστό για το έτος 2015, στη δήλωση ΦΠΑ του Μαρτίου 2016 πρέπει να αναγραφεί προς καταβολή το ποσό του φόρου των κοινών εισροών που αναλογεί στην ανωτέρω διαφορά. Δηλαδή εάν το ποσό των κοινών εισροών για τις φορολογικές αυτές περιόδους είναι 5.000€ το ποσό των τριακοσίων πενήντα ευρώ ($350€ = 5.000€ * 7%$) θα πρέπει να αναγραφεί στον κωδικό «411 - ΦΠΑ εισροών που πρέπει να μειωθεί βάσει Pro-Rata». Σε περίπτωση που η επιχείρηση έχει εφαρμόσει το ορθό ποσοστό

73% από 1.1.2016 δεν απαιτείται η ανωτέρω διόρθωση.

II. ΥΠΟΠΑΡΑΓΡΑΦΟΙ Δ.12

Παράγραφος 3

1. Με την παράγραφο αυτή καταργήθηκε το άρθρο 18 του ν. 4321/2015 (Α' 32).

Το παραπάνω άρθρο 18 προέβλεπε την κατάργηση των παραγράφων 4.α του άρθρου 49 και 6 του άρθρου 50 του Κώδικα ΦΠΑ με τις οποίες οριζόταν ότι κατά παρέκκλιση των διατάξεων του ν. 2648/1998 περί διευκόλυνσης τμηματικής καταβολής ληξιπρόθεσμων βεβαιωμένων οφειλών και κάθε άλλης ισχύουσας νομοθετικής ρύθμισης ληξιπρόθεσμων οφειλών, οι οφειλές που βεβαιώνονταν με πράξεις προσδιορισμού ΦΠΑ που εκδίδονταν βάσει των άρθρων αυτών (49 και 50 Κώδικα ΦΠΑ) από 1.7.2013 δεν υπάγονταν σε οποιαδήποτε διευκόλυνση τμηματικής καταβολής.

2. Η κατάργηση της ανωτέρω (καταργητικής) διάταξης έχει ως συνέπεια την επαναφορά στο προϋφιστάμενο καθεστώς, δηλαδή την αδυναμία υπαγωγής των συγκεκριμένων οφειλών, που έχουν βεβαιωθεί με πράξεις προσδιορισμού ΦΠΑ των άρθρων 49 και 50, εκδοθείσες από 1.7.2013 έως 31.12.2013, σε οποιαδήποτε ρύθμιση τμηματικής καταβολής, από την ημερομηνία έναρξης ισχύος του ν.4336/2015 δηλαδή από τις 19.8.2015.

Η ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΑΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΑΙΚ. ΣΑΒΒΑΪΔΟΥ