



Αθήνα, 29.07.2015

**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ  
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ  
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ  
1. ΓΕΝΙΚΗ Δ/ΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ  
Δ/ΝΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΕΜΜΕΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ  
ΤΜΗΜΑ Α΄ ΦΠΑ**

**ΠΟΛ.: 1168****ΠΡΟΣ: Ως Π.Δ.**

Ταχ. Δ/ση : Σίνα 2-4  
Ταχ. Κώδικας: 10672 ΑΘΗΝΑ  
Πληροφορίες: Τ. Σφελινιώτη,  
Σ. Κουρβετάρη  
Τηλέφωνο : 210 - 3645832, 3645848  
210 - 3645 378, 3645615  
FAX : 210 - 3645413  
E-mail : dfpa.b1@1992.syzefxis.gov.gr

**2. ΓΕΝΙΚΗ Δ/ΝΣΗ ΤΕΛΩΝΕΙΩΝ & Ε.Φ.Κ.  
- Δ/ΝΣΗ Ε.Φ.Κ & Φ.Π.Α  
ΤΜΗΜΑ Δ΄: ΦΠΑ ΕΙΣΑΓΩΓΩΝ – ΕΞΑΓΩΓΩΝ  
- Δ/ΝΣΗ ΔΑΣΜΟΛΟΓΙΚΩΝ ΘΕΜΑΤΩΝ & ΤΕΛΩΝ. ΟΙΚΟΝ.  
ΚΑΘΕΣΤΩΤΩΝ – ΤΜΗΜΑ Α΄**

Ταχ. Δ/ση : Καρ. Σερβίας 10 101 84 ΑΘΗΝΑ  
Πληροφορίες : Δ. Ζορμπάνος  
Χ. Γεώργα  
Ε. Μπίρμπιλα  
Γ. Χαβουτσάς  
Τηλέφωνα : 210 69.87.469,409  
210 69.87.475,484,485  
Fax : 210 69.87.408  
E - mail : vat-customs@2001.syzefxis.gov.gr

**ΘΕΜΑ:** Πρόσθετες διευκρινίσεις σχετικά με τον εφαρμοστέο συντελεστή ΦΠΑ σε παραδόσεις αγαθών και σε παροχές υπηρεσιών, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.4334/2015.

Σε συνέχεια των εγκυκλίων ΠΟΛ.1160/17.07.2015 και 1161/21.07.2015 και με αφορμή ερωτήματα σε σχέση με πρακτικά ζητήματα εφαρμογής των διατάξεων της παραγράφου 1 του άρθρου 1 του ν.4334/2015 (ΦΕΚ Α΄ 80), παρέχονται συμπληρωματικά οι ακόλουθες διευκρινίσεις:

## **A. ΑΓΑΘΑ**

### **i. Γενικές παρατηρήσεις**

Για την εφαρμογή των μειωμένων συντελεστών ΦΠΑ στις κατηγορίες αγαθών που προσδιορίζονται στο Παράρτημα ΙΙΙ του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000) χρησιμοποιούνται οι διατάξεις της Συνδυασμένης Ονοματολογίας της Ε.Ε για την κατάταξη των προϊόντων σε κωδικούς ονοματολογίας εμπορευμάτων.

Η τροποποίηση του Παραρτήματος ΙΙΙ έγινε με γνώμονα την διατήρηση του μειωμένου συντελεστή στα βασικά προϊόντα ευρείας κατανάλωσης προκειμένου η αγοραστική δύναμη του μέσου καταναλωτή να θιγεί το λιγότερο δυνατό.

Με τον κανονισμό (ΕΟΚ) αριθ. 2658/87 του Συμβουλίου, όπως έχει τροποποιηθεί και ισχύει με τον καν. αριθ. 1101/2014 για το έτος 2015 (Επίσημη Εφημερίδα της Ε.Ε, τεύχος L 312/31.10.2014), καθιερώνεται ονοματολογία εμπορευμάτων, γνωστή ως «Συνδυασμένη Ονοματολογία», ώστε να πληρούνται ταυτοχρόνως οι απαιτήσεις του κοινού δασμολογίου και των στατιστικών του εξωτερικού εμπορίου της Ένωσης.

Η ακριβής περιγραφή των προϊόντων δέον να αναζητείται στο Κοινό Δασμολόγιο της Ε.Ε στην ιστοσελίδα <http://eur-lex.europa.eu> δηλ. στον ανωτέρω αναφερόμενο κανονισμό 2658/87 όπως ισχύει για τη δασμολογική και στατιστική ονοματολογία και το Κοινό Δασμολόγιο.

Η κατάταξη των αγαθών σε κωδικούς ονοματολογίας πραγματοποιείται σύμφωνα με το κείμενο των δασμολογικών κλάσεων και των σημειώσεων των τμημάτων και των κεφαλαίων και σύμφωνα με τους γενικούς κανόνες για την ερμηνεία των διατάξεων της Συνδυασμένης Ονοματολογίας.

Διευκρινίζεται ότι, το πρόθεμα ΕΧ που αναγράφεται πριν τον κωδικό αριθμό της δασμολογικής κλάσης (Δ.Κ.) στο Παράρτημα ΙΙΙ του Κώδικα ΦΠΑ σημαίνει ότι σε μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ υπάγονται μόνο τα αγαθά που αναφέρονται ρητά στη σχετική παράγραφο του Παραρτήματος του νόμου και όχι το σύνολο των αγαθών που κατατάσσονται στη συγκεκριμένη δασμολογική κλάση. Στις περιπτώσεις όπου δεν αναγράφεται το πρόθεμα ΕΧ πριν τον κωδικό αριθμό της δασμολογικής κλάσης στο Παράρτημα ΙΙΙ του Κώδικα ΦΠΑ, αυτό σημαίνει ότι όλα τα αγαθά που κατατάσσονται στην εν λόγω δασμολογική κλάση υπάγονται σε μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ. Ενδεικτικά παρατίθενται τα ακόλουθα παραδείγματα προς κατανόηση των ανωτέρω και διευκόλυνση για την υπαγωγή αγαθών στον ορθό συντελεστή ΦΠΑ :

**(α)** ΕΧ 1901 (παράγραφος 10 Παραρτήματος ΙΙΙ) : από τη δασμολογική κλάση 1901 μόνο τα παρασκευάσματα διατροφής για παιδιά υπάγονται σε μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ 13%. Λοιπά προϊόντα που κατατάσσονται στη δασμολογική κλάση 1901, όπως εκχυλίσματα βύνης, ζυμάρια για την παρασκευή προϊόντων αλευροποίησης, ζαχαροπλαστικής ή μπισκοτοποιίας κ.λ.π υπάγονται σε κανονικό συντελεστή ΦΠΑ 23%.

**(β)** ΕΧ 3003 (παράγραφος 13 δεύτερο εδάφιο Παραρτήματος ΙΙΙ) : από τη δασμολογική κλάση 3003 μόνο τα φάρμακα για την ιατρική του ανθρώπου υπάγονται σε συντελεστή ΦΠΑ 6%, εν αντιθέσει με τα κτηνιατρικά φάρμακα τα οποία υπάγονται σε συντελεστή 13%.

(γ) 0406 : όλα τα τυριά που κατατάσσονται στη δασμολογική κλάση 0406 δηλ. τυριά νωπά, τυριά τριμμένα, λιωμένα, με στίγματα κ.λ.π υπάγονται σε μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ 13%.

(δ) 0809 : όλα τα προϊόντα που κατατάσσονται στη δασμολογική κλάση 0809 δηλ. βερίκοκα, κεράσια, ροδάκινα, δαμάσκηνα και αγριοδαμάσκηνα κλπ. νωπά υπάγονται σε μειωμένο συντελεστή 13%.

## ii. Πέραν των ανωτέρω, επισημαίνονται τα ακόλουθα :

(α) ο όρος «παρασκευασμένο» δεν αφορά τον τρόπο συσκευασίας των προϊόντων αλλά σχετίζεται με την παραγωγική τους διαδικασία και κυρίως με την επεξεργασία τους με μεθόδους όπως μπορεί να είναι η θερμική επεξεργασία (π.χ βράσιμο ή ψήσιμο) ή με την προσθήκη άλλων προϊόντων ή συστατικών καθώς και με τον τρόπο διατήρησης ή συντήρησής τους.

(β) τα παραδείγματα προϊόντων που δίνονται για σκοπούς διευκόλυνσης της εφαρμογής του νέου Παραρτήματος ΙΙΙ του Κώδικα ΦΠΑ στην ΠΟΛ. 1160/17.07.2015, δεν είναι σε καμία περίπτωση εξαντλητικά, καθώς, ως είναι ευνόητο, το εύρος των προϊόντων που αποτελούν αντικείμενο εισαγωγής ή παράδοσης στο εσωτερικό της χώρας καθώς και οι σημαντικές αλλαγές του Παραρτήματος ΙΙΙ, καθιστούν μη εφικτή τη συμπερίληψη κάθε πιθανού είδους για το οποίο δύναται να ζητηθούν περαιτέρω πληροφορίες αναφορικά με τον εφαρμοζόμενο συντελεστή Φ.Π.Α.

Σε περιπτώσεις αμφιβολιών για τη δασμολογική κατάταξη ενός εμπορεύματος και την ανεύρεση του εφαρμοστέου συντελεστή ΦΠΑ μπορείτε να επικοινωνείτε με τα αρμόδια τμήματα: Α΄ τμήμα Δασμολογικό και Δασμολογητέας Αξίας της Δ/σης Δασμολογικών Θεμάτων και Τελωνειακών Οικονομικών Καθεστώτων (τηλ. 210 69.87.484, 210 69.87.485) και Δ΄ τμήμα ΦΠΑ εισαγωγών-εξαγωγών της Δ/σης Ε.Φ.Κ και Φ.ΠΑ (τηλ. 210 69.87.469, 210 69.87.409) της Γεν. Δ/σης Τελωνείων & Ε.Φ.Κ.

Δεδομένου ότι η αρμοδιότητα γνωμοδότησης για τη δασμολογική κατάταξη εμπορευμάτων ανήκει στην Ανωτάτη Επιτροπή Τελωνειακών Αμφισβητήσεων (Α.Ε.Τ.Α), σύμφωνα με το άρθρο 114 του Π.Δ 284/88, δέον είναι τα σχετικά ερωτήματα για την υπαγωγή προϊόντων σε Φ.Π.Α να υποβάλλονται από τους ενδιαφερόμενους στην υπηρεσία μας (με πλήρη παροχή της σύνθεσης, της ανάλυσης και της παραγωγικής διαδικασίας αυτών).

Για θέματα ΦΠΑ σε υπηρεσίες παρακαλούμε όπως απευθύνεστε στο τμήμα Α΄ΦΠΑ της Δ/σης Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας (τηλ. 210 36.45.848, 832)

iii. Συμπληρωματικά της εγκυκλίου ΠΟΛ.1160/2015 και για συγκεκριμένες κατηγορίες αγαθών διευκρινίζονται τα ακόλουθα :

### Κρέατα

Κρέας εκτός από το κρέας βοοειδών, νωπό, διατηρημένο σε απλή ψύξη ή κατεψυγμένο, χωρίς προσθήκες ή άλλη επεξεργασία (Δ.Κ. 0203, 0204, ΕΧ 0207, ΕΧ 0208), υπάγεται στο 13%.

Κρέας παρασκευασμένο με προσθήκες άλλων προϊόντων ή συστατικών ή με άλλη επεξεργασία, όπως θερμική επεξεργασία ή ομογενοποίηση, (π.χ. αλλαντικά) (Κεφάλαιο 16), υπάγεται στο 23%.

Για παράδειγμα:

«Σουβλάκι νωπό», ήτοι τεμαχισμένο κρέας νωπό σε κύβους, από κρέατα εκτός του βόειου κρέατος, που είναι περασμένο σε «καλαμάκι» (Κεφάλαιο 2) (συντελεστής ΦΠΑ 13%).

«Σουβλάκι νωπό», ήτοι τεμαχισμένο κρέας νωπό σε κύβους, από κρέατα εκτός του βόειου κρέατος, με προσθήκη καρυκευμάτων και άλλων προϊόντων (π.χ. ντομάτα, κρεμμύδι, πιπεριά) ή που έχει υποστεί άλλη επεξεργασία (π.χ. είναι παναρισμένο ή προψημένο) (Κεφάλαιο 16) (συντελεστής ΦΠΑ 23%).

Η αναφορά στα ενδεικτικά παραδείγματα της εγκυκλίου ΠΟΛ 1160/2015 στο «σουβλάκι χοιρινό κρεοπωλείου χωρίς προσθήκες ή άλλη επεξεργασία:13%» είναι αυτονόητο ότι αφορά το νωπό σουβλάκι καθώς το κρεοπωλείο δεν μπορεί ποτέ να πουλάει ψημένο κρέας εκτός και αν έχει παράλληλη δραστηριότητα π.χ. ψητοπωλείου κλπ.

Επίσης επισημαίνεται ότι όταν το κρέας αναμειγνύεται κατόπιν παραγγελίας του πελάτη και τα επιμέρους μέρη του ανήκουν σε μειωμένο και σε κανονικό συντελεστή (π.χ. κιμάς βόειος και χοιρινός) και μπορεί να τιμολογηθεί διακεκριμένα, η τιμολόγηση γίνεται ανά συντελεστή. Αντίθετα, όταν το κρέας είναι ήδη αναμειγμένο και πωλείται ως ενιαίο προϊόν που τα επιμέρους μέρη του ανήκουν σε μειωμένο και σε κανονικό συντελεστή, οπότε δεν μπορεί να τιμολογηθεί διακεκριμένα, υπάγεται στον κανονικό συντελεστή.

### **Φυτά και άνθη του Κεφαλαίου 6**

Στα είδη αυτά περιλαμβάνονται π.χ. μοσχεύματα και μπόλια, δένδρα, χαμόδενδρα, δενδρύλλια και θάμνοι που δίνουν βρώσιμους καρπούς (π.χ. φυτά αμπέλου) τα οποία μπορεί να παρουσιάζονται με τις ρίζες τους, γυμνές ή με χώμα, ή φυτεμένα σε γλάστρες, κουβάδες, πανέρια, ξύλινα δοχεία και παρόμοιους περιέκτες, ροδόδενδρα και αζαλέες, τριανταφυλλιές, φυτά ανανά, φυτά λαχανικών και φυτά φράουλας, φυτά της υπαίθρου, δένδρα του δάσους, φυτά εσωτερικών χώρων, ζωντανές ρίζες φυτών κ.λπ.: (Δ.Κ. 0602) (συντελεστής ΦΠΑ 13%).

Βολβοί, κρεμμύδια, κόνδυλοι, ρίζες βολβοειδείς και ριζώματα γενικά σε φυτική νάρκη, σε βλάστηση ή σε άνθηση (π.χ. υακίνθων, ναρκίσσων, τουλίπας, γλαδιόλας, ορχιδέας), βολβοί φυτών που δεν χρησιμοποιούνται για διακοσμητικούς σκοπούς (π.χ. ριζώματα του ραβεντιού και του σπαραγγιού), φυτά και ρίζες ραδικιού (με εξαίρεση τις μη καβουρντισμένες ρίζες κιχωρίου της ποικιλίας *Cichorium intybus sativum*), κ.λπ. (Δ.Κ. 0601)(συντελεστής ΦΠΑ 23%).

Το κύριο διαφοροποιητικό στοιχείο των ανωτέρω δασμολογικών κλάσεων είναι ότι τα προϊόντα της Δ.Κ. 0601 διαθέτουν ρίζες βολβοειδείς, κρεμμυδοειδείς ή κονδυλοειδείς, ενώ τα προϊόντα της δασμολογικής κλάσης 0602 όχι.

### **Δημητριακά**

Σιτάρι και σμιγάδι, σίκαλη, κριθάρι, βρώμη, καλαμπόκι, ρύζι, σόργο σε κόκκους, φαγόπυρο το εδώδιμο (μαύρο σιτάρι), κεχρί, κεχρί μακρό κ.λπ. Οι σπόροι μπορεί να παρουσιάζονται ακόμα και στα στάχυα ή πάνω στα καλάμια, και δεν πρέπει να έχουν ξεφλουδιστεί ούτε να έχουν υποστεί άλλη επεξεργασία [με εξαίρεση το ρύζι, το οποίο

δύναται να τύχει επεξεργασίας, όπως είναι η αποφλοίωση, η λεύκανση, η στίλβωση, ο βρασμός σε νερό (parboiled) κ.λπ.]. Η συσκευασία δεν επηρεάζει τον χαρακτηρισμό των συγκεκριμένων ειδών. Το γεγονός επίσης ότι μπορεί να διατίθενται ως ζωοτροφές, επίσης δεν επηρεάζει τον χαρακτηρισμό των συγκεκριμένων προϊόντων ως δημητριακών: (Δ.Κ. 1001, 1002, 1003, 1004, 1005, 1006, 1007 και 1008) (συντελεστής ΦΠΑ 13%).

### **Άλευρα**

Τα μείγματα αλεύρων, χωρίς καμία άλλη προσθήκη, υπάγονται στο μειωμένο συντελεστή 13%, εφόσον τα επιμέρους άλευρα υπάγονται στο μειωμένο συντελεστή. Εάν κάποιο από τα επιμέρους άλευρα υπάγεται στον κανονικό συντελεστή τότε η τιμολόγηση γίνεται διακεκριμένα ανά συντελεστή και εάν αυτό δεν είναι δυνατό τιμολογείται εξ ολοκλήρου το αγαθό στον κανονικό συντελεστή (Παράρτημα ΙΙΙ, Κεφάλαιο Γ, παρ. 1 Κώδικα ΦΠΑ).

### **Συσκευασία**

Στην περίπτωση αγοράς αλεύρων ή δημητριακών κλπ. σε μεγάλες ποσότητες (με μειωμένο συντελεστή) προς μεταπώληση συσκευασμένων σε μικρότερες ποσότητες, δεν μεταβάλλεται ο συντελεστής (παραμένει δηλ. μειωμένος στη μεταπώληση), εφόσον δεν μεσολαβεί κανενός είδους επεξεργασία του αγαθού (που να αλλάζει την δασμολογική του κλάση) πλην της συσκευασίας του.

### **Ξηροί καρποί**

Ξηροί καρποί του Κεφαλαίου 8 του Κανονισμού (ΕΚ) αριθμ. 1101/2014 της Επιτροπής (Συνδυασμένη Ονοματολογία του έτους 2015), όπως π.χ. είναι τα αμύγδαλα, τα φουντούκια, τα καρύδια, τα φιστίκια κ.λπ, νωποί ή ξεροί, έστω και χωρίς το κέλυφος ή τη φλούδα τους, όχι αλατισμένοι, ούτε ψημένοι, καβουρντισμένοι ή αλλιώς επεξεργασμένοι (συντελεστής ΦΠΑ 13%).

Ξηροί καρποί του Κεφαλαίου 20 του Κανονισμού (ΕΚ) αριθμ. 1101/2014 της Επιτροπής (Συνδυασμένη Ονοματολογία του έτους 2015), οι οποίοι είναι διαφορετικά παρασκευασμένοι ή διατηρημένοι, ήτοι με προσθήκη ζάχαρης ή άλλων γλυκαντικών, αλατισμένοι ή καβουρδισμένοι (π.χ. αμύγδαλα, φιστίκια κ.λπ.) (συντελεστής ΦΠΑ 23%).

### **Ψωμί**

Ψωμί κοινό, το οποίο παρασκευάζεται συνήθως μόνο από αλεύρι δημητριακών, μαγιά και αλάτι, έστω και με προσθήκη ζαχάρων ή λιπαρών ουσιών σε περιεκτικότητα που δεν υπερβαίνει κατά βάρος το 5%, καθεμία, μη παραγεμισμένο ή αλλιώς επεξεργασμένο, χωρίς καρυκεύματα, το οποίο μπορεί να παρουσιάζεται σε διάφορα σχήματα (μαργαρίτα, κουλούρα, καρβέλι, φραντζόλα, φραντζολάκι) και το οποίο μπορεί να έχει επικάλυψη σουσαμιού ή κάποιου άλλου σπόρου (π.χ. παπαρουνόσπορου), ψωμί του τوست παρασκευασμένο με τη διαδικασία του κοινού ψωμιού (ΔΚ ΕΧ 1905) (συντελεστής ΦΠΑ 13%). Επίσης παραμένει στο μειωμένο συντελεστή το ψωμί (όπως έχει περιγραφεί ανωτέρω) που πωλείται συσκευασμένο από αρτοποιούς σε πρατήρια και διάφορα σημεία πώλησης.

Τα κουλούρια τύπου Θεσσαλονίκης ως κουλούρια ψωμιού απλά, χωρίς γέμιση ή καρυκεύματα ή άλλη επεξεργασία υπάγονται στο μειωμένο συντελεστή 13%.

Ψωμί με γέμιση ή καρυκεύματα (π.χ. με σταφίδες, ελιές, τυρί), λαδόψωμο, ψωμί φρυγανισμένο, φρυγανιές, ψωμί άζυμο, όστιες, κριτσίνια, ψωμί του τοστ παρασκευασμένο με διαδικασία διαφορετική από εκείνη του κοινού ψωμιού (π.χ. με προσθήκη συντηρητικών ουσιών κ.λπ.), και άλλα αρτοσκευάσματα (ΔΚ ΕΧ 1905) (συντελεστής ΦΠΑ 23%).

## **Β. ΕΣΤΙΑΣΗ**

Όσον αφορά στην εστίαση, όπως ευκρινώς αναφέρει η ΠΟΛ.1160/2015 (παρ. 10), **οι υπηρεσίες εστίασης** υπάγονται σε κάθε περίπτωση **στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ, ανεξαρτήτως των ειδών εστίασης που καταναλώνονται**, δεδομένου ότι οι εν λόγω υπηρεσίες δεν περιλαμβάνονται στις υπηρεσίες του Παραρτήματος ΙΙΙ του Κώδικα ΦΠΑ.

**Ως υπηρεσία εστίασης** νοείται η παροχή, κατόπιν παρασκευής ή όχι, τροφίμων, ποτών και γενικά ειδών εστίασης, η οποία συνοδεύεται από υποστηρικτικές παροχές, όπως, ενδεικτικά, η διάθεση τραπεζοκαθισμάτων, επιτραπέζιων σκευών και λοιπού εξοπλισμού, το σερβίρισμα, ο καθαρισμός του χώρου και των τραπεζιών κλπ, οι οποίες επιτρέπουν την άμεση επιτόπια κατανάλωση των προσφερόμενων ειδών στους χώρους των επιχειρήσεων εστίασης, όπως καφενείων, καφετεριών, ζαχαροπλασטיών, γαλακτοπωλείων, εστιατορίων, ψητοπωλείων, οινομαγειρειών, ταχυφαγείων, αναψυκτηρίων, οβελιστηρίων, πιτσαριών, σνακ – μπαρ, κέντρων διασκέδασης και λοιπών συναφών επιχειρήσεων. Υπηρεσία εστίασης θεωρείται και η τροφοδοσία (catering), εφόσον δεν συνίσταται σε απλή παράδοση φαγητού, αλλά σε ένα σύνολο στοιχείων και πράξεων, κατά τα ανωτέρω, ανεξάρτητα από το γεγονός ότι τα προσφερόμενα είδη δεν καταναλώνονται άμεσα εντός των εγκαταστάσεων της οικείας επιχείρησης, αλλά σε χώρο και χρόνο που προσδιορίζονται από τον πελάτη.

Βάσει των ανωτέρω και παραδείγματος χάριν, στην περίπτωση που στο πλαίσιο παροχής υπηρεσιών εστίασης καταναλώνονται νερό, ψωμί, τυριά ή γάλα, κατά την τιμολόγηση της εν λόγω υπηρεσίας εστίασης εφαρμόζεται ο κανονικός συντελεστής ΦΠΑ.

Στην περίπτωση **απλής πώλησης**, κατόπιν παρασκευής με οποιονδήποτε τρόπο (μαγειρέματος, ψησίματος, ανάμειξης κλπ) ή όχι, τροφίμων, γευμάτων, ποτών, ροφημάτων και γενικά ειδών εστίασης, δηλαδή όταν τα είδη αυτά παραδίδονται στον πελάτη, χωρίς τις πρόσθετες υποστηρικτικές παροχές εκ μέρους της επιχείρησης για την επιτόπια κατανάλωσή τους, πρόκειται για **παράδοση αγαθών** (παραδόσεις «πακέτο»). Το αυτό ισχύει ανεξάρτητα αν τα είδη εστίασης παραλαμβάνονται αυτοπροσώπως από τους πελάτες για κατανάλωση εκτός των επιχειρήσεων εστίασης ή αν αποστέλλονται με ευθύνη της επιχείρησης εστίασης σε τόπο που υποδεικνύει ο πελάτης. Στις παραδόσεις αγαθών σε «πακέτο» το κάθε είδος φορολογείται με το συντελεστή ΦΠΑ στον οποίο υπάγεται.

Για παράδειγμα, «πακέτο» που περιλαμβάνει σαλάτα, σουβλάκια χοιρινά, αναψυκτικό, νερό και ψωμί, φορολογείται ως εξής: η σαλάτα, τα σουβλάκια και το αναψυκτικό με 23%, το νερό και το ψωμί με 13%.

## Γ. ΕΚΠΑΙΔΕΥΣΗ

Αναφορικά με την τροποποίηση της απαλλακτικής διάταξης της περίπτωσης β΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 22 του Κώδικα ΦΠΑ κατά τρόπο ώστε οι υπηρεσίες των φροντιστηρίων και των κέντρων ξένων γλωσσών και ηλεκτρονικών υπολογιστών να μην περιλαμβάνονται πλέον στην απαλλασσόμενη από το ΦΠΑ εκπαίδευση, διευκρινίζονται τα ακόλουθα:

Με τη νέα διάταξη επαναπροσδιορίζεται το πεδίο εφαρμογής της απαλλαγής των υπηρεσιών εκπαίδευσης. Η εν λόγω απαλλαγή, όπως και οι λοιπές του άρθρου 22 του Κώδικα ΦΠΑ προβλέπονται από το κοινοτικό δίκαιο και είναι υποχρεωτικής εφαρμογής για τα κράτη μέλη της Ευρ. Ένωσης, παρέχεται δε η διακριτική εξουσία στα κράτη μέλη να καθορίσουν τις προϋποθέσεις εφαρμογής τους στο εθνικό τους δίκαιο (άρθρο 131 της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, στο εξής Οδηγία ΦΠΑ). Ειδικά, όσον αφορά στους μη δημόσιους οργανισμούς, το κοινοτικό δίκαιο επιτρέπει στα κράτη μέλη να εφαρμόζουν την εν λόγω απαλλαγή στις υπηρεσίες εκπαίδευσης που παρέχουν ιδιωτικοί φορείς με τα εξής κριτήρια:

- τη μη συστηματική επιδίωξη του κέρδους και το μη κερδοσκοπικό χαρακτήρα,
- τη διοίκηση και διαχείριση αμισθί από πρόσωπα χωρίς άμεσο ή έμμεσο συμφέρον από τα αποτελέσματα της εκμετάλλευσης των σχετικών δραστηριοτήτων,
- τις χαμηλότερες τιμές τους σε σχέση με τις τιμές εμπορικών επιχειρήσεων που υπόκεινται στο ΦΠΑ,
- τη μη στρέβλωση των όρων του ανταγωνισμού,

αποκλείοντας από την απαλλαγή τους ιδιωτικούς φορείς με κερδοσκοπική δραστηριότητα, ή, αλλιώς, με εμπορικούς σκοπούς (άρθρο 133, περ. α΄ της Οδηγίας ΦΠΑ).

Οι επιχειρήσεις των φροντιστηρίων όλων των βαθμίδων εκπαίδευσης αποτελούν ένα συγκεκριμένο κλάδο οικονομικής δραστηριότητας, λειτουργούν με ιδιωτικοοικονομικά κριτήρια και οι υπηρεσίες εκπαίδευσης που παρέχουν δεν αποτελούν, ούτε είναι ισοδύναμες με σχολική ή πανεπιστημιακή ή επαγγελματική εκπαίδευση.

Το αυτό ισχύει και για τα κέντρα εκμάθησης ξένων γλωσσών και ηλεκτρονικών υπολογιστών, με την επιφύλαξη ότι στην περίπτωση που η από μέρους τους παρεχόμενη εκπαίδευση είναι επαγγελματική δικαιούνται της απαλλαγής. Στην περίπτωση, όμως, που οι υπηρεσίες εκπαίδευσης που παρέχουν δεν αποτελούν επαγγελματική εκπαίδευση, αλλά απλώς μετάδοση γνώσεων στους ηλεκτρονικούς υπολογιστές ή εκμάθηση ξένης γλώσσας, οι εν λόγω υπηρεσίες υπάγονται στο ΦΠΑ, ανεξάρτητα αν ο σκοπός ή και το αποτέλεσμα της εν λόγω εκπαίδευσης είναι η απόκτηση τίτλου ή πιστοποίησης χειρισμού ηλεκτρονικών υπολογιστών ή γλωσσομάθειας, αντίστοιχα.

Διευκρινίζεται ότι τα πρόσωπα που, κατά τα ανωτέρω, υπάγονται στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ από την έναρξη ισχύος των νέων διατάξεων, δηλαδή **από 20.07.2015**, υποχρεούνται να υποβάλουν δήλωση μεταβολών εντός δέκα ημερών από την ημερομηνία αυτή, με ημερομηνία μεταβολής την 20.07.2015. Η ένταξή τους στο κανονικό καθεστώς συνεπάγεται όλες τις υποχρεώσεις και τα δικαιώματα των υποκειμένων στο φόρο, όπως υποβολή δηλώσεων, δικαίωμα έκπτωσης, δυνατότητα μετάταξης στο καθεστώς των μικρών επιχειρήσεων από την έναρξη της επόμενης διαχειριστικής περιόδου κλπ.

Όσον αφορά στο **δικαίωμα έκπτωσης** του ΦΠΑ των εισροών, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 30 και του άρθρου 33 του Κώδικα ΦΠΑ, τα πρόσωπα τα οποία απαλλάσσονταν από το φόρο μέχρι 19.07.2015 και από 20.07.2015 υποχρεούνται στην επιβολή ΦΠΑ στις υπηρεσίες τους, εφόσον κατέχουν επενδυτικά αγαθά τα οποία αποκτήθηκαν με επιβάρυνση ΦΠΑ και χρησιμοποιήθηκαν εντός της τελευταίας πενταετίας, έχουν δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ που αντιστοιχεί στα εναπομείναντα έτη της πενταετίας, εφόσον βεβαίως η πενταετία αυτή δεν έχει παρέλθει.

Για την άσκηση του ανωτέρω δικαιώματος έκπτωσης, θα πρέπει οι υποκείμενοι στο φόρο να συντάξουν απογραφή των εν λόγω αγαθών που κατέχουν στις 19.07.2015, ανάλογα με το συντελεστή στον οποίο υπάγονται, και να υποβάλουν δήλωση αποθεμάτων μετάταξης (έντυπο 012 – ΦΠΑ) εντός δύο μηνών από τη μεταβολή, δηλαδή μέχρι 20.09.2015. Ο προς έκπτωση ΦΠΑ αναγράφεται στα προστιθέμενα ποσά της περιοδικής δήλωσης που υποβάλλεται για την πρώτη φορολογική περίοδο για την οποία υπάγονται στο φόρο.

Περαιτέρω, σημειώνεται ότι όσον αφορά στους δασκάλους, καθηγητές και γενικά εκπαιδευτές - φυσικά πρόσωπα - που διδάσκουν σε σχολές όλων των κατηγοριών και βαθμίδων εκπαίδευσης ή σε σεμινάρια, έχει γίνει δεκτό από τη Διοίκηση (εγκύκλιος 10/1987) ότι, λόγω της φύσης και του τρόπου παροχής των υπηρεσιών τους, δημιουργούνται μεταξύ των εν λόγω φυσικών προσώπων και των εργοδοτών τους δεσμοί εξάρτησης, όσον αφορά στους όρους εργασίας και την αμοιβή τους, που συνεπάγεται την ευθύνη του εργοδότη τους, κατ' εφαρμογή της διάταξης του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 3 του Κώδικα ΦΠΑ. Συνεπώς, οι υπηρεσίες των εν λόγω φυσικών προσώπων δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ και οι αμοιβές τους δεν υπάγονται στο φόρο αυτό, όπως αντίστοιχα ισχύει για τους μισθωτούς υπαλλήλους.

Επίσης, με την περίπτωση ιβ' της παραγράφου 1 του άρθρου 22 εξακολουθεί να απαλλάσσεται από το ΦΠΑ η προσχολική, η σχολική, η πανεπιστημιακή και η επαγγελματική εκπαίδευση. Επίσης, εξακολουθούν να απαλλάσσονται από το ΦΠΑ οι αναγνωρισμένες από το κράτος σχολές χορού, δραματικής τέχνης και κινηματογραφίας και οι μουσικές σχολές και τα ωδεία, καθώς και οι υπηρεσίες εκπαίδευσης και γενικά αγωγής παιδιών με ειδικές ανάγκες.

Σημειώνεται ότι η εκπαίδευση που δεν είναι επαγγελματική, αλλά εξυπηρετεί σκοπούς ερασιτεχνικούς ή ψυχαγωγικούς εξακολουθεί να υπάγεται στο ΦΠΑ ως μη εμπίπτουσα στην έννοια της απαλλασσόμενης από το ΦΠΑ εκπαίδευσης. Επίσης, στο ΦΠΑ υπάγονται οι σχετικές με τον επαγγελματικό προσανατολισμό υπηρεσίες, καθώς θεωρούνται συμβουλευτικές υπηρεσίες και όχι εκπαιδευτικές.



Τέλος, αναφορικά με την απαλλαγή των ιδιαίτερων μαθημάτων όλων των βαθμίδων εκπαίδευσης της περίπτωσης ιγ΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 22 του Κώδικα ΦΠΑ (αντίστοιχη διάταξη άρθρου 132.1.η΄ της Οδηγίας ΦΠΑ), διευκρινίζεται ότι αφορά στις υπηρεσίες διδασκαλίας που παρέχονται σε μαθητές ή φοιτητές από εκπαιδευτικούς κατ' οίκον για ίδιο λογαριασμό και υπ' ευθύνη τους και όχι στο πλαίσιο μαθημάτων που διοργανώνει και παρέχει στο όνομά του τρίτος φορέας, όπως π.χ. φροντιστήριο. Δεδομένου ότι η χορήγηση της απαλλαγής αναλόγως των διδασκόμενων μαθημάτων αποδεικνύεται δυσχερής, απαλλάσσονται από το ΦΠΑ τα ιδιαίτερα μαθήματα όλων των βαθμίδων εκπαίδευσης, ανεξαρτήτως γνωστικού αντικείμενου, μεταξύ των οποίων και ξένων γλωσσών, υπό την προϋπόθεση ότι δεν εξυπηρετούν ψυχαγωγικούς ή ερασιτεχνικούς σκοπούς.

#### **Δ. ΛΟΙΠΑ ΘΕΜΑΤΑ**

1. Οι υπηρεσίες κτηνιάτρων υπάγονται στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ (23%).

2. Ο εργασίες επί αγαθών, όπως φασόν, συναρμολογήσεις, επισκευές, επιδιορθώσεις κλπ υπάγονται στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ, ανεξάρτητα από το συντελεστή ΦΠΑ στον οποίο υπάγεται το παραγόμενο, κατασκευαζόμενο, συναρμολογούμενο ή επισκευαζόμενο αγαθό.

### **Η Γενική Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων**

**Αικ. Σαββαΐδου**

#### **ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΝΟΜΗΣ**

##### **I. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΕΝΕΡΓΕΙΑ**

1. Αποδέκτες Πίνακα Β΄ μόνο οι αριθ. 1,4,5 και 6.
2. Αποδέκτες Πίνακα Γ΄ μόνο ο αριθ. 2.
3. Υπηρεσία TAXISnet για ανάρτηση στην ιστοσελίδα της ΓΓΠΣ.
4. Δ/ση Υποστήριξης Ηλεκτρονικών Υπηρεσιών για ανάρτηση στην ιστοσελίδα της ΓΓΔΕ.

##### **II. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗ**

1. Αποδέκτες Πίνακα Α΄ εκτός του αριθ. 4.
2. Αποδέκτες Πίνακα Β΄ μόνο οι αριθ. 7 και 8.
3. Αποδέκτες Πίνακα Γ΄ μόνο οι αριθ. 1 και 3.
4. » » ΣΤ΄

5. » » Ζ' μόνο οι αριθ. 1, 2,3,4 και 9.  
 6. » » Η'.
7. » » Θ' μόνο ο αριθ. 10.  
 8. » » ΙΑ' εκτός έμμισθα υποθηκοφυλακεία και  
 κτηματολογικά γραφεία.  
 9. » » ΙΒ'.
10. » » ΙΓ'.
11. » » ΙΕ'.
12. » » ΙΣΤ'.
13. » » ΙΖ'.
14. » » ΙΗ'.
15. » » ΙΘ' εκτός των αριθ. 9,10,11,13,16,19,20, 21, 22, 23,24,  
 25,26, 28, 29, 31, 32,33, 34,37,38,39 και 40.
16. » » Κ'.
17. » » ΚΑ'.
18. » » ΚΒ'.
19. » » ΚΓ'.
20. Εμπορικοί Σύλλογοι Πειραιά και Θεσσαλονίκης.

### III. ΕΣΩΤΕΡΙΚΗ ΔΙΑΝΟΜΗ

1. Γραφείο Υπουργού Οικονομικών.
2. Γραφείο Αν. Υπουργού Οικονομικών.
3. Γραφείο Γεν. Γραμματέα Οικονομικής Πολιτικής.
4. Γραφείο Γεν. Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων.
5. Γραφείο Γ.Γ.Π.Σ.
6. Γραφείο κ. κ. Γενικών Διευθυντών.
7. Αυτοτελές γραφείο Επικοινωνίας και Δημοσίων Σχέσεων (ΓΓΔΕ).
8. Δ/ση Τελωνειακών Διαδικασιών.
9. Δ/ση Στρατηγικής Τελωνειακών Ελέγχων και Παραβάσεων.
10. Δ/ση Δασμολογικών Θεμάτων και Τελωνειακών Οικονομικών Καθεστώτων.
11. Δ/ση Ηλεκτρονικού Τελωνείου.
12. Δ/ση Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων - Τμήμα Β': Τελωνειακών Θεμάτων.
13. Δ/ση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης - Τμήμα Γ': Τελωνειακών Εφαρμογών.
14. Αυτοτελές τμήμα Νομικής Υποστήριξης της Γ.Γ.Δ.Ε.
15. Δ/ση Ε.Φ.Κ & Φ.Π.Α (10 αντίτυπα).
16. Δ.Ε.Ε.Φ - Τμήμα Α' ΦΠΑ (10 αντίτυπα).