

ΠΟΛ.198/17.6.1987

Συντελεστές ΦΠΑ σε ορισμένες δραστηριότητες που αφορούν τη Δωδεκάνησο

Με αφορμή ερωτήματα που υποβλήθηκαν στην Υπηρεσία μας, αναφορικά με τους συντελεστές του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) σε ορισμένες πράξεις που αφορούν τη Δωδεκάνησο, σας πληροφορούμε τα εξής:

1. Πωλήσεις αγαθών από υποκαταστήματα που είναι εγκατεστημένα στη Δωδεκάνησο.

Από τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 2 του ν.1676/1986 "καθορισμός των συντελεστών του φόρου προστιθέμενης αξίας και ρύθμιση άλλων θεμάτων" (ΦΕΚ 204 τ.Α'), με τις οποίες συμπληρώθηκαν οι διατάξεις του άρθρου 17 του ν.1642/1986 "για την εφαρμογή του φόρου προστιθέμενης αξίας και άλλες διατάξεις" (ΦΕΚ 125 τ.Α') ορίζεται ότι: "1. Για την περιοχή της Δωδεκανήσου, οι συντελεστές του προηγούμενου άρθρου μειώνονται κατά τριάντα στα εκατό (30%), εφόσον πρόκειται για αγαθά τα οποία κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης βρίσκονται στη Δωδεκάνησο και παραδίδονται από υποκείμενο στο φόρο, που είναι εγκατεστημένος στην περιοχή αυτή. Η ίδια μείωση ισχύει και για τα αγαθά που εισάγονται από το εξωτερικό στην περιοχή της Δωδεκανήσου.

Κατ' εξαίρεση για τα αγαθά του Παραρτήματος ΙΙΙ η μείωση ορίζεται σε δεκαπέντε στα εκατό (15%).

Οι συντελεστές που προκύπτουν από την πιο πάνω μείωση, στρογγυλοποιούνται στην πλησιέστερη ακέραια μονάδα".

Για την εφαρμογή των μειωμένων συντελεστών πρέπει, τα πωλούμενα αγαθά να βρίσκονται στη Δωδεκάνησο κατά τον χρόνο που γεννάται η φορολογική υποχρέωση (βλ. διάταξη του άρθρου 13 παρ. 1 του Ν.1642/1986) και να πωλούνται από υποκείμενη στο φόρο επιχείρηση που να είναι εγκατεστημένη στην περιοχή αυτή.

Η διάταξη αυτή για τους μειωμένους συντελεστές έχει εφαρμογή και όταν τα αγαθά πωλούνται στη Δωδεκάνησο από επιχειρήσεις της λοιπής Ελλάδας μέσω υποκαταστημάτων τους, που βρίσκονται στην περιοχή της Δωδεκανήσου. Στην περίπτωση αυτή, η ύπαρξη υποκαταστήματος στη Δωδεκάνησο εξομοιώνεται με εγκατάσταση της ίδιας επιχείρησης σ' αυτή την περιοχή. Για την εφαρμογή όμως μειωμένων συντελεστών, πρέπει, σύμφωνα με την πιο πάνω διάταξη, τα αγαθά που πωλούνται από υποκαταστήματα της Δωδεκανήσου να βρίσκονται στην περιοχή αυτή κατά το χρόνο γένεσης της φορολογική υποχρέωσης, δηλαδή κατά το χρόνο πώλησης των αγαθών.

Ως υποκατάστημα θεωρείται κάθε επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία, εκτός του κεντρικού καταστήματος, στην οποία γίνεται οποιαδήποτε συναλλακτική ή παραγωγική δραστηριότητα αυτού. (Βλ. διάταξη παραγράφου 1 άρθρου 11 του Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων, π.δ. 99/1977 και παράγραφο 39 της ερμηνευτικής εγκυκλίου του ΚΦΣ).

Για να αποφεύγονται οι καταστρατηγήσεις της πιο πάνω διάταξης για τους μειωμένους συντελεστές της Δωδεκανήσου, η εγκατάσταση του υποκαταστήματος πρέπει να είναι μόνιμη και όχι περιστασιακού χαρακτήρα και να δηλώνεται στον Οικ.

Έφορο του τόπου όπου βρίσκεται, με σχετική δήλωση πριν την έναρξη των εργασιών του υποκαταστήματος. Αν πρόκειται για υποκατάστημα που ήδη λειτουργεί στη Δωδεκάνησο, αυτό πρέπει να δηλωθεί στον πιο πάνω αρμόδιο κατά τόπο Οικον. Έφορο μέχρι τις 15 Ιουλίου 1987.

Τέλος, όσον αφορά τα αγαθά που πωλούνται από επιχειρήσεις της Δωδεκανήσου στην λοιπή Ελλάδα μέσω υποκαταστημάτων τους που βρίσκονται στην περιοχή αυτή (λοιπή Ελλάδα), διευκρινίζεται ότι υπάγονται στους ακέραιους συντελεστές, ανεξάρτητα με τον τόπο που βρίσκονται αυτά κατά το χρόνο πώλησής τους.

2. Εκτέλεση τεχνικών έργων στη Δωδεκάνησο

Όπως ορίζεται από τη διάταξη της περ. β' της παρ. 2 του άρθρου 6 του Ν.1642/1986, η εκτέλεση εργασιών στα ακίνητα με σχέση μίσθωσης έργου, ανεξάρτητα αν τα υλικά διαθέτει ο εργοδότης ή ο εργολάβος, θεωρείται παράδοση ακινήτων, πράξη δηλαδή πώλησης αγαθών, που υπάγεται στο φόρο προστιθέμενης αξίας με συντελεστή 18%. Μεταξύ των εργασιών αυτών που θεωρούνται πώληση ακινήτων είναι και οι εκσκαφές, οι κατεδαφίσεις, η κατασκευή οικοδομών, οδών, γεφυρών, υδραγωγείων, υδραυλικών και αποχετευτικών έργων, ηλεκτρολογικών και μηχανολογικών εγκαταστάσεων και τεχνικών γενικά έργων, καθώς και οι συμπληρώσεις, επεκτάσεις, διαρρυθμίσεις και επισκευές, εκτός από τις εργασίες συνήθους συντήρησης των έργων αυτών.

Από το συνδυασμό της διάταξης αυτής με τη διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 2 του Ν.1676/1986, που συμπλήρωσε τη διάταξη του άρθρου 17 του Ν.1642/1986, προκύπτει ότι όλες οι πιο πάνω εργολαβικές εργασίες στα ακίνητα και όλα τα τεχνικά έργα (έργα οδοποιίας, λιμενικά, υδρευτικά, αρδευτικά κ.λπ.) που εκτελούνται στη Δωδεκάνησο, θεωρούμενες ως πωλήσεις αγαθών, υπάγονται σε συντελεστή 13%(18% μειωμένο κατά 30% και στρογγυλοποιημένο στην πλησιέστερη αέραια μονάδα), με τις προϋποθέσεις βέβαια που ορίζει η πιο πάνω διάταξη του Ν.1676/1986.

Διευκρινίζεται σχετικά, ότι οι εργασίες συνήθους συντήρησης των έργων που αναφέρονται πιο πάνω, θεωρούμενες από τις διατάξεις της παραγρ. 2 του άρθρου 6 του Ν.1642/1986 ως παροχή υπηρεσιών, δεν υπάγονται στο μειωμένο συντελεστή.

Για την εφαρμογή της διάταξης σχετικά με τη μείωση του φορολογικού συντελεστή όσον αφορά τους εργολάβους που εκτελούν έργα στη Δωδεκάνησο, η ύπαρξη του εργοταξίου στην περιοχή αυτή θεωρείται ως εγκατάσταση του εργολάβου στην ίδια περιοχή. Συνεπώς, στην περίπτωση εκτέλεσης τεχνικών έργων στη Δωδεκάνησο συντρέχουν οι προϋποθέσεις του νόμου για τη μείωση του φορολογικού συντελεστή, ανεξάρτητα με τον τόπο στον οποίο ο εργολάβος έχει τη μόνιμη εγκατάστασή του. Αν π.χ. ένας εργολάβος έχει τη μόνιμη εγκατάστασή του στην Αθήνα και κατασκευάζει ένα αεροδρόμιο στη Δωδεκάνησο, η δραστηριότητά του αυτή θα υπαχθεί στο μειωμένο συντελεστή 13%, γιατί το εργοτάξιο της Δωδεκανήσου θεωρείται ως εγκατάσταση του εργολάβου στην περιοχή αυτή, όπως την απαιτεί ο νόμος.

Σημειώνεται, ότι τα τεχνικά έργα που εκτελούνται στη Δωδεκάνησο πρέπει να δηλώνονται στον Οικον. Έφορο του τόπου όπου εκτελούνται, με σχετική δήλωση

πριν από την έναρξη κατασκευής τους και αν πρόκειται για έργα που ήδη έχουν αρχίσει πρέπει να δηλωθούν στον πιο πάνω Οικον. Έφορο, μέχρι τις 15 Ιουλίου 1987.

Τέλος, για την αποφυγή σύγχυσης κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων του ΦΠΑ, διευκρινίζεται ότι οι πιο πάνω εργολαβικές εργασίες που αναφέρονται στη διάταξη της περίπτωσης β' της παραγράφου 2 του άρθρου 6 του ν.1642/1986 (εκσκαφές, κατεδαφίσεις, κατασκευή οικοδομών, οδών, τεχνικών γενικά έργων κτλ.), υπάγονται στο ΦΠΑ από 1 Ιανουαρίου 1987. Η αναβολή φορολογίας που θεσπίζεται από τη διάταξη της παραγράφου 4 του άρθρου 6 του ν.1642/1986 αφορά τη μεταβίβαση της πλήρους ή της ψιλής κυριότητας κτλ. των καινούργιων κτισμάτων, η οικοδομική άδεια των οποίων θα εκδοθεί μετά την 1η Ιανουαρίου 1988.

3. Πωλήσεις αγαθών από παραγγελιοδόχο

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 5 του ν.1642/1986, όταν ένα πρόσωπο (παραγγελέας) αποστέλλει σε άλλο (παραγγελιοδόχο) αγαθά για να τα πωλήσει στο όνομά του (δηλ. με τιμολόγιο του παραγγελιοδόχου), αλλά για λογαριασμό του παραγγελέα, θεωρείται ότι γίνεται πώληση των αγαθών από τον παραγγελέα προς τον παραγγελιοδόχο (πλασματική), η οποία υπάγεται στο ΦΠΑ. Για την πλασματική αυτή πώληση ο παραγγελέας δεν εκδίδει άλλο φορολογικό στοιχείο, εκτός από το δελτίο αποστολής. Την πώληση αυτή καλύπτει η θεωρημένη διπλότυπη εκκαθάριση (άρθρου 23 παραγρ. 1 του ΚΦΣ) του παραγγελιοδόχου προς τον παραγγελέα, η οποία επέχει και θέση τιμολογίου πώλησης του παραγγελέα προς τον παραγγελιοδόχο (Βλ. οδηγίες στην παράγραφο 19 της βασικής ερμηνευτικής εγκυκλίου του ν.1642/1986).

Όταν ο παραγγελέας και ο παραγγελιοδόχος είναι εγκατεστημένοι στην ίδια ευρύτερη περιοχή, όταν δηλαδή είναι εγκατεστημένοι και οι δύο στη Δωδεκάνησο ή στη λοιπή Ελλάδα, δεν υπάρχει καμία δυσκολία για τον υπολογισμό και την απόδοση του οφειλόμενου στη δημόσιο ΦΠΑ. Δυσκολία υπάρχει μόνον όταν ο παραγγελέας είναι εγκατεστημένος στην περιοχή της λοιπής Ελλάδας και ο παραγγελιοδόχος στην περιοχή της Δωδεκανήσου ή αντίστροφα.

Στις περιπτώσεις αυτές ο συντελεστής στον οποίο θα πωλούνται τα αγαθά από τον παραγγελιοδόχο και θα υπάγεται η προμήθεια του παραγγελιοδόχου είναι αυτός που ισχύει στον τόπο εγκατάστασης του παραγγελιοδόχου. Ειδικότερα :

α) Παραγγελέας εγκατεστημένος στην λοιπή Ελλάδα και παραγγελιοδόχος στη Δωδεκάνησο

Στην περίπτωση αυτή ο παραγ/χος που είναι εγκατεστημένος στη Δωδεκάνησο θα πωλεί τα αγαθά για λογαριασμό του παραγγελέα που είναι εγκατεστημένος στην λοιπή Ελλάδα με συντελεστή μειωμένο κατά τις διακρίσεις των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 2 του Ν.1676/1986 και με τις προϋποθέσεις που ορίζουν οι διατάξεις αυτές.

Διευκρινίζεται, ότι η προμήθεια του παραγ/χου για την πώληση αγαθών που κάνει για λογαριασμό του παραγγελέα, υπάγεται στον ίδιο μειωμένο συντελεστή με την πώληση των αγαθών.

Εξάλλου, ο παραγγελέας που είναι εγκατεστημένος στη λοιπή Ελλάδα, θα αποδίδει (με δήλωσή του) το φόρο στο δημόσιο μειωμένο, όπως δηλαδή τον εισέπραξε ο παραγ/χος από τον αγοραστή των αγαθών για λογαριασμό του παραγγελέα.

β) Παραγγελέας εγκατεστημένος στη Δωδεκάνησο και παραγ/χος στη λοιπή Ελλάδα.

Ο παραγ/χος που είναι εγκατεστημένος στη λοιπή Ελλάδα θα πωλεί τα αγαθά, για λογαριασμό του εγκατεστημένου στη Δωδεκάνησο παραγγελέα, με ακέριο συντελεστή (χωρίς δηλαδή καμία μείωση). Στον ίδιο ακέριο συντελεστή θα υπάγεται και η προμήθειά του για την πώληση αυτών των αγαθών.

Ο παραγγελέας εξάλλου, που είναι εγκατεστημένος στη Δωδεκάνησο, θα αποδίδει το φόρο με δήλωσή του στο δημόσιο χωρίς καμία μείωση του άρθρου 2 του Ν.1676/1986.

4. Αγορές αγαθών από παραγγελιοδόχο.

Στις περιπτώσεις παραγγελιοδοχικών εργασιών αγοράς αγαθών, όπου ένα πρόσωπο (παραγγελιοδόχος) αγοράζει στο όνομά του αγαθά για λογαριασμό άλλου (παραγγελέα) και στη συνέχεια τα μεταβιβάζει στον παραγγελέα του, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 5 του ν.1642/1986, θεωρείται ότι γίνεται πώληση των αγαθών αυτών από τον παραγ/χο προς τον παραγγελέα (πλασματική), η οποία υπάγεται στο ΦΠΑ (βλ. οδηγίες στην παράγραφο 19 της βασικής ερμηνευτικής εγκυκλίου του ν.1642/1986

Στις παραγγελιοδοχικές αυτές εργασίες αγοράς αγαθών δεν υπάρχει καμία απολύτως δυσκολία λειτουργίας του συστήματος ΦΠΑ. Ο συντελεστής φόρου, για την πλασματική αυτή πώληση αγαθών, είναι αυτός που ισχύει στην περιοχή που είναι εγκατεστημένος, ο παραγ/χος αγοράς, ανεξάρτητα με τον τόπο που είναι εγκατεστημένος ο παραγγελέας.

Έτσι, αν π.χ. ο παραγ/χος αγοράς είναι εγκατεστημένος στη Δωδεκάνησο και ο παραγγελέας στη λοιπή Ελλάδα, τότε η πλασματική μεταβίβαση των αγαθών που κάνει ο παραγ/χος προς τον παραγγελέα θα υπαχθεί στο φόρο με συντελεστή μειωμένο, κατά τις διακρίσεις της παρ. 1 του άρθρου 2 του Ν.1676/1986, εφόσον βέβαια συντρέχουν όλες οι προϋποθέσεις της διάταξης αυτής. Αν όμως συμβαίνει το αντίθετο, δηλαδή ο παραγ/χος αγοράς είναι εγκατεστημένος στη λοιπή Ελλάδα και ο παραγγελέας στη Δωδεκάνησο, τότε η πλασματική μεταβίβαση θα υπαχθεί στο φόρο με ολόκληρο το συντελεστή.

Όσα αναφέρονται πιο πάνω για τη μείωση ή μη του φορολογικού συντελεστή των αγαθών στην πλασματική μεταβίβαση, ισχύουν και για τη μείωση του συντελεστή της προμήθειας, την οποία εισπράττει ο παραγ/χος αγοράς αγαθών από τον παραγγελέα του.

5. Επιχειρήσεις εστιατορίων, ζαχαροπλασטיών κ.λπ. που είναι εγκατεστημένες στη Δωδεκάνησο.

Σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. β' της παρ. 2 του άρθρου 8 του Ν.1642/1986, η διάθεση τροφής και ποτών από εστιατόρια, ζαχαροπλαστεία, κέντρα διασκέδασης και παρόμοιες επιχειρήσεις για επιτόκια κατανάλωση, θεωρείται ως παροχή υπηρεσιών.

Από την πιο πάνω διάταξη, σε συνδυασμό με τη διάταξη της παρ. 2 του άρθρου 2 του Ν.1676/1986 που αποκλείει από τη μείωση την παροχή υπηρεσιών, προκύπτει ότι τα εστιατόρια, ταβέρνες, κέντρα διασκέδασης, ζαχαροπλαστεία, αναψυκτήρια και λοιπές παρόμοιες επιχειρήσεις, που είναι εγκατεστημένες στην περιοχή της Δωδεκανήσου, για την τροφή και τα ποτά που διαθέτουν για επιτόκια κατανάλωση, θεωρούνται ως επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών και δεν υπάγονται στους μειωμένους συντελεστές φόρου που προβλέπονται από τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 2 του Ν.1676/1986.

6. Πωλήσεις βιβλίων, εφημερίδων και περιοδικών

Σχετικά με τα βιβλία που πωλούνται στη Δωδεκάνησο, διευκρινίζουμε ότι η πώληση των ειδών αυτών θα υπάγεται στο μειωμένο συντελεστή, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις που ορίζονται από τη διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 2 του Ν.1676/1986.

Όσον αφορά όμως τις εφημερίδες και τα περιοδικά που πωλούνται στη Δωδεκάνησο, υπάγονται στο μειωμένο κατά 30% συντελεστή, μόνο εφόσον αυτές έχουν εκδοθεί από επιχειρήσεις που είναι εγκατεστημένες στην περιοχή της Δωδεκανήσου και εφόσον τα πωλούμενα αγαθά (εφημερίδες και περιοδικά) βρίσκονται στην περιοχή αυτή κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης (βλ. διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 13 του Ν.1642/1986). Διευκρινίζουμε ότι, όπως προκύπτει από το συνδυασμό των διατάξεων της παραγρ.97 του Παραρτήματος ΙΙ του ν.1642/1986, όπως η παραγρ. αυτή προστέθηκε με τη διάταξη της περίπτωσης λ' της παραγρ.1 του άρθρου 5 του ν.1676/1986 και της παραγρ. 1 του άρθρου 2 του ν.1676/1986, ο μειωμένος συντελεστής για τις πιο πάνω πωλήσεις βιβλίων, εφημερίδων και περιοδικών στη Δωδεκάνησο θα είναι 2% ($6\%-50\%=3\%-30\%=2,1\%$ και μετά την στρογγυλοποίηση 2%).

Επισημαίνεται τέλος, ότι σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 περ. λγ' του άρθρου 18 του Ν.1642/1986, η πώληση και διανομή εφημερίδων και περιοδικών από πρακτορεία, εφημεριδοπώλες και λοιπούς λιανοπωλητές (π.χ. περίπτερα), απαλλάσσονται από το ΦΠΑ εφόσον βέβαια η διακίνηση των εφημερίδων και των περιοδικών γίνεται μέσω πρακτορείων διανομής