



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΕΜΜΕΣΗΣ
ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ Α΄ «ΦΠΑ»

ΑΝΑΡΤΗΤΕΑ ΣΤΟ ΔΙΑΔΙΚΤΥΟ

ΑΔΑ:
Αθήνα, 13/06/2019

Ε. 2111

Ταχ. Δ/νση : Σίνα 2 - 4
Ταχ. Κώδικας : 106 72 ΑΘΗΝΑ

ΠΡΟΣ Ως προς τον πίνακα διανομής

Τηλέφωνο : 2132122400
Fax : 210 3645413
E-Mail : dfpa.a1@1992.syzefxis.gov.gr
Url : www.aade.gr

Θέμα: Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 8 – 10 και 49 του ν.4607/2019 (Α΄ 65)περί της φορολογικής αντιμετώπισης από πλευράς ΦΠΑ των κουπονιών και των βραχυχρόνιων μισθώσεων πλοίων αναψυχής και παροχή οδηγιών εφαρμογής

Κοινοποιούνται οι διατάξεις των άρθρων 8 έως και 10 του Δεύτερου Μέρους του ν.4607/2019 (Α΄ 65) «Ι. Κύρωση της Συμφωνίας για την Ασιατική Τράπεζα Υποδομών και Επενδύσεων, ΙΙ. Εναρμόνιση του Κώδικα ΦΠΑ με την Οδηγία (ΕΕ) 2016/1065, ΙΙΙ. Ενσωμάτωση των σημείων 1, 2, 4 και 5 του άρθρου 2 και των άρθρων 4, 6, 7 και 8 της Οδηγίας 1164/2016, ΙV. Τροποποίηση του ν. 2971/2001 και άλλες διατάξεις», με τις οποίες εναρμονίζεται ο Κώδικας ΦΠΑ (ν.2859/2000), όπως ισχύει, με την Οδηγία (ΕΕ) 2016/1065 του Συμβουλίου αναφορικά με την αντιμετώπιση από πλευράς ΦΠΑ των κουπονιών και αντικαθίσταται το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 9 του άρθρου 19 του Κώδικα ΦΠΑ. Επίσης, κοινοποιούνται οι διατάξεις του άρθρου 49 του Τέταρτου Μέρους του ίδιου νόμου, με τις οποίες τροποποιείται η περίπτωση β΄ της παραγράφου 15 του άρθρου 14 του Κώδικα ΦΠΑ για την υιοθέτηση του κριτηρίου της χρήσης και εκμετάλλευσης στις βραχυχρόνιες μισθώσεις πλοίων αναψυχής.

Α. Άρθρα 8 και 9 του ν.4607/2019

Με τις κοινοποιούμενες διατάξεις των άρθρων αυτών ενσωματώνεται στο εσωτερικό μας δίκαιο η Οδηγία (ΕΕ) 2016/1065 για τα κουπόνια, η οποία τροποποιεί την Οδηγία ΦΠΑ 2006/112/ΕΚ από 01.01.2019. Σκοπός των νέων διατάξεων είναι η διασφάλιση ομοιόμορφης αντιμετώπισης των κουπονιών από πλευράς ΦΠΑ σε επίπεδο Ε.Ε., προκειμένου να αποφεύγονται ανεπιθύμητες συνέπειες στη λειτουργία της ενιαίας εσωτερικής αγοράς. Στο πλαίσιο του σκοπού αυτού, οι νέες διατάξεις εισάγουν «ειδικούς» κανόνες για τον ΦΠΑ, οι οποίοι είναι συμβατοί προς τις αρχές ενός γενικού φόρου κατανάλωσης, ακριβώς ανάλογου με την τιμή των παρατιθέμενων αγαθών και

των παρεχόμενων υπηρεσιών, την άρση στρεβλώσεων του ανταγωνισμού, την αποφυγή των κινδύνων διπλής φορολόγησης ή μη-φορολόγησης, καθώς και τη μείωση του κινδύνου φοροαποφυγής.

Για λόγους εναρμόνισης προς την ενωσιακή νομοθεσία, με την περίπτωση α' της παραγράφου 1 του άρθρου 9 του ν.4607/2019 προστίθεται νέο άρθρο 12α «Κουπόνια» στον Κώδικα ΦΠΑ, οι διατάξεις του οποίου ισχύουν από **01.01.2019** και αφορούν σε **κουπόνια που εκδίδονται μετά τις 31 Δεκεμβρίου 2018**. Για λόγους ορθής και ομοιόμορφης εφαρμογής τους, παρέχονται οι ακόλουθες διευκρινίσεις και οδηγίες:

1. Με το νέο άρθρο 12α του Κώδικα ΦΠΑ εισάγονται ορισμοί ως προς την έννοια του κουπονιού και γίνεται διάκριση μεταξύ του κουπονιού συγκεκριμένου σκοπού και του κουπονιού πολλαπλού σκοπού. Επιπλέον, προβλέπονται κανόνες σχετικά με τον τόπο φορολόγησης της παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών που περιέχονται στο κουπόνι, το απαιτητό του φόρου και η φορολογητέα αξία επί της οποίας υπολογίζεται ο φόρος.

Επισημαίνεται ότι στο πεδίο εφαρμογής των νέων διατάξεων δεν περιλαμβάνονται τα **αμιγώς** εκπτώτικα κουπόνια, καθώς αυτά παρέχουν δικαίωμα για μείωση της αξίας των αγαθών ή των υπηρεσιών και όχι δικαίωμα για απόκτηση αγαθών ή λήψη υπηρεσιών. Επίσης, δεν περιλαμβάνονται τα εισιτήρια μέσων μεταφοράς, τα εισιτήρια εισόδου σε κινηματογράφους και μουσεία, τα γραμματόσημα και παρόμοιες περιπτώσεις, καθώς στις περιπτώσεις αυτές εξακολουθεί να ισχύει η ίδια φορολογική αντιμετώπιση που εφαρμόζεται και σήμερα.

Για λόγους σαφήνειας, διευκρινίζεται ότι τα πρόσωπα που εμπλέκονται στην αλυσίδα διακίνησης των κουπονιών είναι : ο **εκδότης** του κουπονιού (το πρόσωπο στο όνομα του οποίου εκδίδεται το κουπόνι, παρόλο που αυτό μπορεί να μην αντιστοιχεί στον εξοφλούντα), ο υποκείμενος στον φόρο **μεσάζοντας** (το πρόσωπο που μεσολαβεί στη μεταπώληση του κουπονιού ενεργώντας είτε στο όνομά του είτε στο όνομα του προμηθευτή των αγαθών ή του παρόχου των υπηρεσιών), ο **εξοφλών** το κουπόνι (αυτός που παραδίδει τα αγαθά ή παρέχει τις υπηρεσίες που αφορά το κουπόνι) και ο **τελικός κάτοχος ή ο κομιστής του κουπονιού** που αποκτά τα αγαθά ή τις υπηρεσίες με την προσκόμιση του κουπονιού στον εξοφλούντα.

Προς αποφυγή παρερμηνείας, διευκρινίζεται ότι τυχόν τρίτο πρόσωπο που εμπλέκεται στην υλική (π.χ. εκτύπωση) ή άλλου είδους (π.χ. δημιουργία κωδικών βάσει αλγορίθμου) παραγωγή του κουπονιού, δεν θα πρέπει να συγχέεται με το πρόσωπο του εκδότη.

Αναλυτικότερα:

1.1 Με την **περίπτωση α της παραγράφου 1 του άρθρου 12α** του ιδίου ως άνω Κώδικα, δίδεται ο ορισμός του κουπονιού. Από το γράμμα της διάταξης προκύπτει ότι **κύριο χαρακτηριστικό γνώρισμα ενός κουπονιού** είναι ότι αυτό αποτελεί το μέσο προκειμένου να αποκτήσει ή να λάβει ο κομιστής του συγκεκριμένα αγαθά ή υπηρεσίες και συγχρόνως αντιπροσωπεύει την υποχρέωση του εξοφλούντος να το αποδεχθεί αντί καταβολής χρηματικού ποσού που αναλογεί σε ολόκληρη την αξία της παράδοσης αγαθών ή/και της παροχής υπηρεσίας ή σε μέρος αυτής, στην περίπτωση που η αξία του κουπονιού υπολείπεται της πραγματικής αξίας της παράδοσης ή/και της παροχής. Για τη διάκριση του κουπονιού με τα ανωτέρω χαρακτηριστικά από το σύνηθες

«μέσο πληρωμής» θα πρέπει, όπως ορίζει η ίδια η διάταξη, να αναφέρονται τα αγαθά ή οι υπηρεσίες που παραδίδονται ή η ταυτότητα των ενδεχόμενων προμηθευτών ή παρόχων (εξοφλούντων το κουπόνι), είτε στο ίδιο το κουπόνι είτε στη σχετική τεκμηρίωση (π.χ. έγγραφα που μπορεί να συνοδεύουν ένα τέτοιο μέσο, αναφορά σε σχετική ιστοσελίδα του εκδότη), συμπεριλαμβανομένων των όρων και των προϋποθέσεων χρήσης αυτού.

Επισημαίνεται ότι το κουπόνι μπορεί να έχει **ηλεκτρονική ή υλική μορφή**.

Για παράδειγμα, κουπόνι συνιστά ο κωδικός που αποκτάται για κατέβασμα παιχνιδιών από το διαδίκτυο, η δωροκάρτα, ένα κουπόνι γεύματος κ.α., ενώ δεν συνιστά εξ ορισμού κουπόνι η πιστωτική ή χρεωστική τραπεζική κάρτα.

Με τις **περιπτώσεις β και γ της ίδιας παραγράφου** ορίζεται το κουπόνι συγκεκριμένου σκοπού (εφεξής ΚΣΣ) ως το μέσο εκείνο που αφορά στην παράδοση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών για την οποία ο τόπος φορολόγησης και το ποσό του ΦΠΑ που αναλογεί είναι γνωστά κατά τον χρόνο έκδοσής του. Αυτό σημαίνει ότι ο ΦΠΑ που αναλογεί στη συναλλαγή που αφορά το κουπόνι είναι γνωστός και μπορεί να προσδιοριστεί με βεβαιότητα κατά τον χρόνο έκδοσης του κουπονιού. Όποιο κουπόνι διαφέρει ουσιωδώς από το ΚΣΣ (και δεν είναι εκπτωτικό), συνιστά κουπόνι πολλαπλού σκοπού (εφεξής ΚΠΣ).

Για παράδειγμα:

α) Το κουπόνι που αφορά σε υπηρεσίες διαμονής σε ξενοδοχείο στην Κρήτη συνιστά ΚΣΣ, καθώς ο ΦΠΑ που αναλογεί στην υπηρεσία διαμονής (και ο τόπος φορολόγησής της), οπουδήποτε και αν αυτό μεταβιβαστεί και με οποιονδήποτε τρόπο γίνει η διακίνησή του, είναι γνωστός κατά τον χρόνο έκδοσής του (μειωμένος συντελεστής ΦΠΑ). Ομοίως, ΚΣΣ συνιστά και το κουπόνι που αφορά σε διαμονή σε ξενοδοχείο στην Κύπρο και μεταβιβάζεται από Έλληνα υποκείμενο. Το κουπόνι όμως για διαμονή σε οποιοδήποτε ξενοδοχείο γνωστής αλυσίδας που διαθέτει ξενοδοχεία σε όλο τον κόσμο συνιστά ΚΠΣ καθώς δεν είναι γνωστό μετά βεβαιότητας από την έκδοσή του το ξενοδοχείο της χώρας που θα επιλεγεί από τον κομιστή του κουπονιού και άρα δεν είναι γνωστός ο τόπος φορολόγησης της υπηρεσίας διαμονής, καθώς και ο ΦΠΑ που αναλογεί στην υπηρεσία αυτή.

β) Το κουπόνι που αφορά σε αγορά υποδημάτων ή ενδυμάτων από συγκεκριμένο εμπορικό κατάστημα ή από αλυσίδα καταστημάτων της οποίας όλα τα καταστήματα βρίσκονται στην ηπειρωτική Ελλάδα συνιστά ΚΣΣ, καθώς ο ΦΠΑ είναι γνωστός κατά τον χρόνο έκδοσής του (είτε αγοραστούν υποδήματα είτε αγοραστούν ενδύματα όλα υπάγονται στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ). Αντιθέτως, εάν η αλυσίδα έχει καταστήματα και σε κάποιο νησί του Αιγαίου όπου ισχύουν μειωμένοι συντελεστές ΦΠΑ και το κουπόνι μπορεί να εξαργυρωθεί – χωρίς περιορισμό- σε οποιοδήποτε κατάστημα της εν λόγω αλυσίδας, τότε πρόκειται για ΚΠΣ, καθώς ο ΦΠΑ δεν είναι γνωστός εξαρχής κατά το χρόνο έκδοσής του (αναλόγως της περιοχής που βρίσκεται το κατάστημα εφαρμόζεται είτε ο κανονικός συντελεστής ΦΠΑ είτε ο κατά 30% μειωμένος συντελεστής που ισχύει στα νησιά). Αν ωστόσο, στους όρους χρήσης του κουπονιού εμπεριέχεται όρος που περιορίζει το δικαίωμα εξαργύρωσής του από καταστήματα που βρίσκονται σε περιοχές όπου ισχύει το ίδιο «καθεστώς» ως προς τους συντελεστές ΦΠΑ τότε πρόκειται για ΚΣΣ, καθώς ο ΦΠΑ είναι γνωστός εξαρχής κατά τον χρόνο έκδοσής του.

γ) Το κουπόνι για αγορά αγαθών από αλυσίδα σούπερ μάρκετ που δραστηριοποιείται στη Βόρεια Ελλάδα συνιστά ΚΠΣ λόγω των διαφορετικών συντελεστών ΦΠΑ που υπάγονται τα αγαθά

που παραδίδονται από τα καταστήματα αυτά (για παράδειγμα τα νωπά ψάρια, νερό φυσικό εμφιαλωμένο, φρούτα και παρασκευάσματα κρεάτων (ΔΚ 1601, 1602, ΕΧ 1603) υπάγονται στον μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ, ενώ τα ποτά και τα απορρυπαντικά στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ). Αν ωστόσο στους όρους χρήσης του κουπονιού εμπεριέχεται όρος που περιορίζει το δικαίωμα του κομιστή να λάβει συγκεκριμένα αγαθά που υπάγονται στον μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ, τότε πρόκειται για ΚΣΣ, καθώς ο ΦΠΑ είναι γνωστός εξαρχής κατά τον χρόνο έκδοσής του.

δ) Κουπόνι για μαθήματα ερασιτεχνικής φωτογραφίας από εργαστήριο φωτογραφίας της Αθήνας (φυσική παρουσία μαθητή σε χώρο του εργαστηρίου), συνιστά ΚΣΣ, καθώς ο τόπος φορολόγησης της παροχής υπηρεσίας και ο συντελεστής ΦΠΑ γι' αυτήν την παροχή μαθημάτων είναι γνωστά εξαρχής κατά το χρόνο έκδοσής του.

ε) Κουπόνι αλκοολούχων και μη ποτών για δύο άτομα σε συγκεκριμένο μπαρ - εστιατόριο στην Αθήνα συνιστά ΚΣΣ, καθώς ο τόπος φορολόγησης της εν λόγω παροχής υπηρεσίας (Ελλάδα) και ο ΦΠΑ (κανονικός συντελεστής ΦΠΑ στις επιτόπιες καταναλώσεις ποτών) είναι γνωστά εξαρχής κατά τον χρόνο έκδοσής του.

1.2 Με τις παραγράφους 2 και 3 του άρθρου 12α του Κώδικα ΦΠΑ, ρυθμίζεται η φορολογική αντιμετώπιση από πλευράς ΦΠΑ των συναλλαγών που πραγματοποιούνται στην αλυσίδα διακίνησης των κουπονιών, είτε πρόκειται για ΚΣΣ είτε πρόκειται για ΚΠΣ.

1.2.1 Κάθε φορά που μεταβιβάζεται ΚΣΣ από υποκείμενο στον φόρο μεσάζοντα ο οποίος ενεργεί στο όνομά του (είτε για ίδιο λογαριασμό είτε για λογαριασμό τρίτου), θεωρείται ότι πραγματοποιείται η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών που αφορά το ΚΣΣ. Τούτο διότι η πραγματική παράδοση των αγαθών ή η πραγματική παροχή των υπηρεσιών δεν θεωρείται ως συναλλαγή ανεξάρτητη από τη μεταβίβαση του ΚΣΣ. Κατά συνέπεια, οι διαδοχικές μεταβιβάσεις ενός ΚΣΣ σε κάθε στάδιο της αλυσίδας διακίνησής του από μεσάζοντες που ενεργούν ως άνω μέχρι τη στιγμή της πώλησης του ΚΣΣ στον τελικό αγοραστή του, υπάγονται στον φόρο με τους συνήθεις κανόνες του Κώδικα ΦΠΑ που ισχύουν για την παράδοση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών.

Στην περίπτωση όπου μεταβιβάζεται ΚΣΣ από υποκείμενο στον φόρο μεσάζοντα που ενεργεί στο όνομα άλλου υποκειμένου στον φόρο, τότε σε αυτήν την περίπτωση θεωρείται ότι ο εν λόγω μεσάζοντας δεν πραγματοποιεί τη σχετική παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών που εμπεριέχει το κουπόνι, αλλά ότι παρέχει υπηρεσία διανομής υπαγόμενη στους συνήθεις κανόνες ΦΠΑ. Η δε μεταβίβαση του ΚΣΣ αντιμετωπίζεται ως παράδοση των αγαθών ή παροχή των υπηρεσιών πραγματοποιούμενη από τον υποκείμενο στον φόρο στο όνομα του οποίου ενεργεί ο μεσάζοντας.

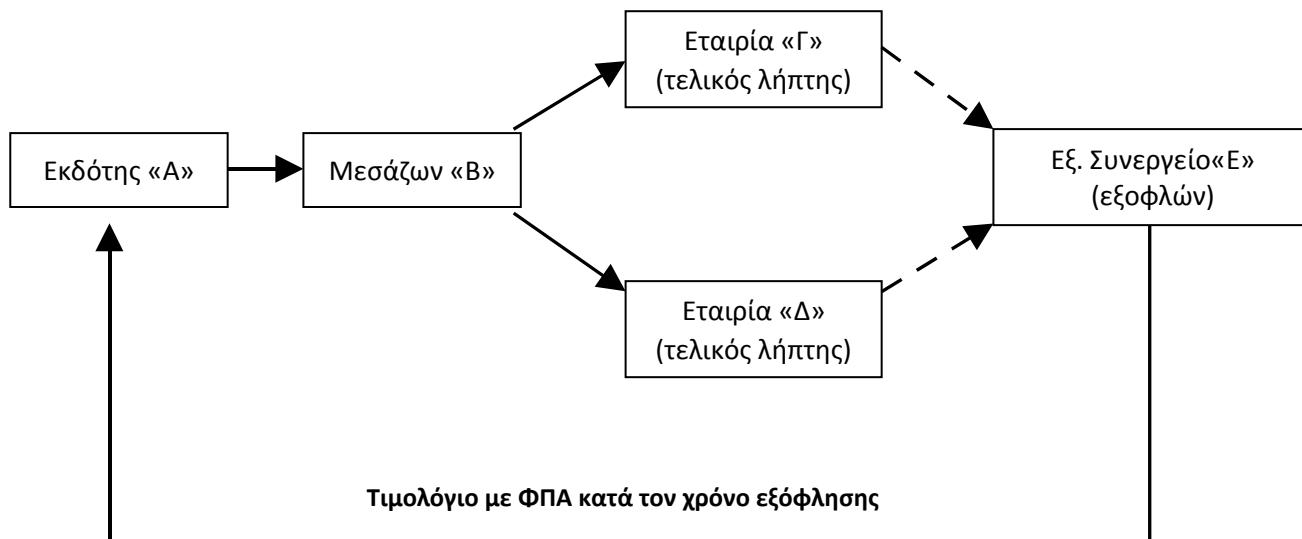
Στην περίπτωση όπου ο εξοφλών, δηλαδή ο πραγματικός προμηθευτής των αγαθών ή ο πάροχος των υπηρεσιών δεν είναι ο υποκείμενος στον φόρο που εκδίδει το ΚΣΣ (εκδότης), τότε ο εξοφλών το κουπόνι θεωρείται ότι είναι το πρόσωπο που έχει προμηθεύσει τα αγαθά ή έχει παράσχει τις υπηρεσίες που περικλείονται στο ΚΣΣ προς τον εκδότη.

Για παράδειγμα:

Ο εκδότης «Α» εξέδωσε κουπόνια συνήθους επισκευής και συντήρησης αυτοκινήτων που μπορούν να εξαργυρωθούν σε εξουσιοδοτημένα συνεργεία γνωστής αντιπροσωπείας

αυτοκινήτων του νομού Αττικής της εταιρείας «Ε» (εξοφλών) από το προσωπικό εγκατεστημένων στην Ελλάδα επιχειρήσεων «Γ» και «Δ», στο οποίο οι εν λόγω επιχειρήσεις έχουν διαθέσει τα Ε.Ι.Χ. αυτοκίνητά τους. Τα κουπόνια αυτά, που συνιστούν ΚΣΣ, ο «Α» τα μεταβίβασε σε μια εταιρία «Β» με δραστηριότητα προώθηση προϊόντων/υπηρεσίες διαφήμισης. Η «Β» τα μεταβιβάζει σε άλλες εταιρίες, τις «Γ» και «Δ» οι οποίες θα τα διαθέσουν στο προσωπικό τους. Τόσο ο εκδότης «Α» όσο και η εταιρία «Β» θεωρούνται ότι παρέχουν υπηρεσία επισκευής και συντήρησης αυτοκινήτων προς τη «Β» και τις «Γ» και «Δ» αντιστοίχως, υπαγόμενη στον φόρο με τους συνήθεις κανόνες φορολόγησης (τόπος φορολόγησης στην Ελλάδα, κανονικός συντελεστής ΦΠΑ). Ο εξοφλών το ΚΣΣ, δηλαδή η αντιπροσωπεία «Ε» που τελικά θα αποδεχθεί το ΚΣΣ ως αντάλλαγμα για την υπηρεσία επισκευής και συντήρησης θεωρείται ότι παρέχει την υπηρεσία στον εκδότη «Α», και άρα θα εκδώσει ένα τιμολόγιο προς τον εκδότη «Α» κατά τον χρόνο εξόφλησης του κουπονιού και θα εισπράξει τον ΦΠΑ που αναλογεί για την υπηρεσία της αυτή από τον ως άνω εκδότη του κουπονιού. Σε ό,τι αφορά το δικαίωμα έκπτωσης, ο εκδότης «Α» ασκεί δικαίωμα έκπτωσης βάσει του τιμολογίου που λαμβάνει από τον εξοφλούντα «Ε», ο «Β» ασκεί δικαίωμα έκπτωσης βάσει του τιμολογίου παροχής υπηρεσιών που λαμβάνει από τον εκδότη «Α», και οι εταιρείες «Γ» και «Δ» δεν έχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου που αναγράφεται στο τιμολόγιο που λαμβάνουν από τη «Β» σύμφωνα με την περίπτωση ε' της παραγράφου 4 του άρθρου 30 του Κώδικα ΦΠΑ.

Για την καλύτερη κατανόηση των ανωτέρω παρατίθεται το κάτωθι σχεδιάγραμμα:



- ▶ μεταβίβαση κουπονιού με ΦΠΑ
- - - - -▶ προσκόμιση κουπονιού προς εξόφληση

1.2.2 Στην περίπτωση όπου μεταβιβάζεται ΚΠΣ στο πλαίσιο αλυσίδας διακίνησής του, θεωρείται ότι η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών που αφορά το ΚΠΣ πραγματοποιείται τη στιγμή όπου αυτό παραδίδεται στον εξοφλούντα προκειμένου να παραδοθούν τα αγαθά ή να

παρασχεθούν οι υπηρεσίες. Οποιαδήποτε μεταβίβαση του ΚΠΣ στα προηγούμενα στάδια της αλυσίδας διακίνησης δεν υπάγεται στον ΦΠΑ.

Αν ο υποκείμενος στον φόρο μεσάζων επί μεταβιβάσεων ΚΠΣ παρέχει υπηρεσίες διανομής ή προώθησης ή όποια άλλη υπηρεσία μπορεί να προσδιορισθεί (σε καμία περίπτωση όμως δεν αγοράζει και πουλάει το κουπόνι), αυτές υπόκεινται στον ΦΠΑ με τους συνήθεις κανόνες.

2. Με την περίπτωση β' της παραγράφου 1 του άρθρου 9 του ν. 4607/2019 προστίθεται **νέα παράγραφος 1α στο άρθρο 19** του Κώδικα ΦΠΑ και καθορίζεται η φορολογητέα αξία της παράδοσης αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών που αντιπροσωπεύει ένα κουπόνι πολλαπλού σκοπού και επί της οποίας υπολογίζεται το οφειλόμενο ποσό του ΦΠΑ.

Ο ΦΠΑ στην περίπτωση διακίνησης ΚΣΣ υπολογίζεται με την εφαρμογή του συντελεστή ΦΠΑ, στον οποίο υπάγεται η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών που αντιπροσωπεύει το κουπόνι, επί της αντιπαροχής που πράγματι καταβάλλεται από τον αγοραστή σε κάθε στάδιο της αλυσίδας διακίνησης, σύμφωνα με το άρθρο 19 παράγραφος 1 του Κώδικα ΦΠΑ. Επισημαίνεται ότι η μη εξόφληση του ΚΣΣ από τον τελικό αγοραστή του δεν επηρεάζει τις προηγούμενες καταβολές του φόρου που αντιστοιχεί στην παράδοση αγαθών ή στην παροχή υπηρεσιών που το κουπόνι αυτό περικλείει.

Ωστόσο, στην περίπτωση ΚΠΣ, η φορολογητέα αξία της συναλλαγής που εμπεριέχει το κουπόνι, καθώς και το ποσό του φόρου που αναλογεί σ' αυτήν καθορίζονται τη στιγμή που ο τελευταίος αγοραστής στην αλυσίδα διακίνησης (κομιστής) προσκομίζει το ΚΠΣ στον εξοφλούντα για να το εξαργυρώσει. Συγκεκριμένα, η φορολογητέα αξία της συναλλαγής που πραγματοποιείται έναντι ΚΠΣ ισούται κατ' αρχήν με το αντάλλαγμα που έχει καταβληθεί στον τελευταίο μεσάζοντα στην αλυσίδα διακίνησης, μειωμένο κατά το ποσό του ΦΠΑ που αναλογεί στα παραδιδόμενα αγαθά ή στις παρεχόμενες υπηρεσίες. Όταν αυτό είναι άγνωστο, η φορολογητέα αξία της συναλλαγής που αντιπροσωπεύει το κουπόνι συνίσταται στη χρηματική αξία που αναγράφεται επί του κουπονιού αυτού ή που προκύπτει από σχετική τεκμηρίωση, επίσης μειωμένη κατά το ποσό του ΦΠΑ που αναλογεί στα παραδιδόμενα αγαθά ή τις παρεχόμενες υπηρεσίες. Δηλαδή, στην περίπτωση ΚΠΣ ο ΦΠΑ υπολογίζεται με εσωτερική υφαίρεση. Τέλος, στις περιπτώσεις όπου ένα ΚΠΣ χρησιμοποιείται μερικώς για την παράδοση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών (δηλαδή δεν εξαργυρώνεται εις ολόκληρον), η φορολογητέα αξία πρέπει να είναι ίση με το αντίστοιχο μέρος του ανταλλάγματος ή της χρηματικής αξίας, μειωμένο κατά το ποσό του ΦΠΑ που αφορά τα παραδιδόμενα αγαθά ή τις παρεχόμενες υπηρεσίες (εσωτερική υφαίρεση).

3. Για λόγους διασφάλισης της ορθής εφαρμογής των περί ΦΠΑ διατάξεων, επισημαίνεται ότι ο εκδότης ενός κουπονιού θα πρέπει να διατηρεί στο αρχείο του τα προσήκοντα στοιχεία που τεκμηριώνουν τη φορολογική αντιμετώπιση των κουπονιών που εκδίδει (ΚΣΣ ή ΚΠΣ). Η ίδια υποχρέωση υφίσταται και για κάθε πρόσωπο που παρεμβαίνει στην αλυσίδα διακίνησης ή στη διανομή αυτών.

Β. Άρθρο 10 του ν.4607/2019.

4. Με την αντικατάσταση του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 9 του άρθρου 19 του Κώδικα ΦΠΑ, σύμφωνα με το άρθρο 10 του κοινοποιούμενου νόμου, απαλείφεται η φράση «και σε κάθε άλλη παρόμοια περίπτωση», ώστε στη ρύθμιση της παραγράφου 9 να εμπίπτουν μόνο οι περιπτώσεις που ρητά αναφέρονται και δη οι κάρτες τηλεπικοινωνίας και τα εισιτήρια μεταφοράς προσώπων που ακυρώνονται σε ειδικά μηχανήματα.

Ως εκ τούτου, όσον αφορά και μόνο στις κάρτες τηλεπικοινωνίας και στα εισιτήρια μεταφοράς προσώπων που ακυρώνονται σε ειδικά μηχανήματα, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η τιμή λιανικής πώλησης αυτών χωρίς ΦΠΑ, ο οποίος οφείλεται από τον πάροχο των υπηρεσιών και όχι γενικά και για κάθε άλλη παρόμοια περίπτωση. Επισημαίνεται ότι η ως άνω αντιμετώπιση, η οποία εφαρμόζεται και για τις κάρτες κινητής τηλεφωνίας (σχετ. η εγκύκλιος ΠΟΛ. 1075/2000 παράγραφος 1), δεν ισχύει στις περιπτώσεις που οι κάρτες αντιπροσωπεύουν διαφόρων ειδών παροχές.

5. Περαιτέρω, διευκρινίζεται ότι στην περίπτωση που οι κάρτες τηλεπικοινωνίας πωλούνται από μη εγκατεστημένο στο εσωτερικό της χώρας πάροχο προς υποκείμενο στον φόρο λήπτη που διαθέτει την έδρα του ή, ελλείψει έδρας, μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα (δηλαδή προς ελληνική επιχείρηση), ο τόπος παροχής βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας μας, βάσει των διατάξεων της παραγράφου 2, περ. α', του άρθρου 14 του Κώδικα ΦΠΑ. Υπόχρεος για την απόδοση του ΦΠΑ που αναλογεί στην ανωτέρω λήψη υπηρεσιών είναι η ελληνική επιχείρηση, βάσει της περίπτωσης στ' της παραγράφου 1 του άρθρου 35 του Κώδικα ΦΠΑ. Η διάταξη της παραγράφου 9 του άρθρου 19 εφαρμόζεται για τις πωλήσεις των καρτών που θα πραγματοποιήσει στο όνομά της εν συνεχεία η ελληνική επιχείρηση, εφόσον πρόκειται για φορολογητέα εντός Ελλάδος παροχή τηλεπικοινωνιακών υπηρεσιών, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 14 του Κώδικα ΦΠΑ.

Γ. Άρθρο 49 του ν.4607/2019

6. Με τις κοινοποιούμενες διατάξεις τροποποιούνται οι διατάξεις της περίπτ. β) της παραγράφου 15 του άρθρου 14 του Κώδικα ΦΠΑ και, πέραν των μεταφορών αγαθών, υιοθετείται το κριτήριο της χρήσης και εκμετάλλευσης και για τις βραχυχρόνιες μισθώσεις επαγγελματικών πλοίων αναψυχής. Συγκεκριμένα, προβλέπεται ότι στις περιπτώσεις βραχυχρόνιας (κάτω των 90 ημερών) μίσθωσης επαγγελματικών πλοίων αναψυχής, τα οποία τίθενται στη διάθεση του πελάτη (υποκειμένου ή μη στον ΦΠΑ) εντός της χώρας μας, δεν οφείλεται ΦΠΑ στην Ελλάδα κατά το μέρος που τα πλοία αυτά χρησιμοποιούνται εκτός της Ένωσης, και δη στα διεθνή ύδατα ή στα χωρικά ύδατα τρίτων χωρών.

Σε γενικές γραμμές διευκρινίζεται ότι πρόκειται για υπηρεσία θαλάσσιας μεταφοράς προσώπων στην περίπτωση που το πλοίο αναψυχής διατίθεται με πλήρωμα, ενώ στην περίπτωση που διατίθεται μόνο το πλοίο, πρόκειται για υπηρεσία μίσθωσης πλοίου. Σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις του άρθρου 14 του Κώδικα ΦΠΑ, οι υπηρεσίες μεταφοράς προσώπων

υπάγονται σε ΦΠΑ στην Ελλάδα για το διανυόμενο στην Ελλάδα μέρος της διαδρομής (παρ. 5). Όσον αφορά στις υπηρεσίες βραχυχρόνιας μίσθωσης μεταφορικών μέσων γενικά, αυτές κατά κανόνα φορολογούνται στην Ελλάδα, εφόσον το μεταφορικό μέσο τίθεται στη διάθεση του πελάτη στο εσωτερικό της χώρας (παρ. 12). Πλέον, ειδικά για τις βραχυχρόνιες μισθώσεις επαγγελματικών πλοίων αναψυχής, με τις νέες διατάξεις προβλέπεται η υπαγωγή αυτών σε ΦΠΑ στην Ελλάδα κατά το μέρος που τα πλοία αυτά χρησιμοποιούνται εντός χωρικών υδάτων, ενώ δεν οφείλεται ΦΠΑ κατά το μέρος που τα πλοία αυτά χρησιμοποιούνται στα διεθνή ύδατα ή στα χωρικά ύδατα τρίτων χωρών. Με τις διατάξεις αυτές υιοθετείται ομοιόμορφη αντιμετώπιση, από πλευράς τόπου παροχής, τόσο των περιπτώσεων που συνιστούν υπηρεσίες θαλάσσιας μεταφοράς προσώπων, όσο και αυτών που συνιστούν βραχυχρόνιες μισθώσεις επαγγελματικών πλοίων αναψυχής. Η υιοθέτηση του εν λόγω κριτηρίου στις επίμαχες υπηρεσίες προβλέπεται από τις διατάξεις της περίπτωσης α΄ του άρθρου 59α της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ για τον ΦΠΑ.

Επίσης, με τις νέες διατάξεις ορίζεται ότι τα κριτήρια της χρήσης και εκμετάλλευσης που θέτει ο νόμος και ο τρόπος απόδειξης της πλήρωσης αυτών εξειδικεύονται περαιτέρω με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και του τυχόν συναρμόδιου κατά περίπτωση Υπουργού, μετά από εισήγηση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, ενώ οι διαδικασίες και κάθε αναγκαίο θέμα για την εφαρμογή των διατάξεων του τόπου παροχής των υπηρεσιών ορίζονται με απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

Συνημμένα: απόσπασμα από τον νόμο 4607/2019 (ΦΕΚ 65 τ.Α)

**Ο ΔΙΟΙΚΗΤΗΣ ΤΗΣ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΗΣ ΑΡΧΗΣ
ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
Γ. ΠΙΤΣΙΛΗΣ**

ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΝΟΜΗΣ

I. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΕΝΕΡΓΕΙΑ

1. Αποδέκτες Πίνακα Γ' εκτός αριθ. 2
2. Δ/ση Υποστήριξης Ηλεκτρονικών Υπηρεσιών για ανάρτηση στην ιστοσελίδα της ΑΑΔΕ και την Ηλεκτρονική Βιβλιοθήκη

II. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗ

1. Αποδέκτες Πίνακα Α' μόνο οι αριθ. 1 και 4.
2. Αποδέκτες Πίνακα Β'.
3. Αποδέκτες Πίνακα Γ' μόνο αριθ. 2.
4. Αποδέκτες Πίνακα Δ'.
5. » » Ζ'.
6. » » Η'.
7. » » Θ' μόνο οι αριθ. 4, 9,10,17,18,21,23,26 και 36.
8. » » Ι'.
9. » » ΙΑ' μόνο οι αριθ. 2 και 3.
10. » » ΙΒ'.
11. » » ΙΗ'.
12. » » ΙΘ' μόνο οι αριθ. 9, 14, 18,26 και 35.
13. » » Κ'.
14. » » ΚΓ'.
15. Γραφείο Υπουργού Οικονομικών.
16. Γραφείο Υφυπουργού Οικονομικών.
17. Γραφείο Γεν. Γραμματέα Οικονομικής Πολιτικής.

III. ΕΣΩΤΕΡΙΚΗ ΔΙΑΝΟΜΗ

1. Γραφείο Διοικητή ΑΑΔΕ.
2. Γραφείο κ. κ. Γενικών Διευθυντών.
3. ΔΕΕΦ – ΤΜΗΜΑ Α' «ΦΠΑ»