

7.30.2 Δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ για υποκείμενους στα ειδικά καθεστώτα των άρθρων 47β, 47γ και 47δ του Κώδικα ΦΠΑ

Με την παρ. 1α του άρθρου 30 του Κώδικα ΦΠΑ, ρυθμίζεται το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ των σχετικών εισροών που πραγματοποιούνται στο εσωτερικό της χώρας οι υποκείμενοι στο φόρο που καταβάλλουν ΦΠΑ εκροών στην Ελλάδα μέσω της ένταξής τους σε ανάλογα των **άρθρων 47β (Ειδικό καθεστώς για υπηρεσίες που παρέχονται από υποκείμενους στον φόρο μη εγκατεστημένους εντός της Ένωσης), 47γ (Ειδικό καθεστώς για ενδοκοινοτικές εξ αποστάσεως πωλήσεις αγαθών, για παραδόσεις αγαθών εντός κράτους-μέλους, που πραγματοποιούνται μέσω ηλεκτρονικών διεπαφών που διευκολύνουν τις παραδόσεις αυτές και για υπηρεσίες που παρέχονται από υποκείμενους στον φόρο εγκατεστημένους εντός της Ένωσης αλλά μη εγκατεστημένους στο κράτος-μέλος κατανάλωσης) και 47δ (Ειδικό καθεστώς για εξ αποστάσεως πωλήσεις αγαθών που εισάγονται από τρίτες χώρες ή τρίτα εδάφη) ειδικά καθεστώτα άλλων κρατών-μελών.**

Συγκεκριμένα, προβλέπεται ότι **ο ΦΠΑ των εν λόγω εισροών δεν εκπίπτει, αλλά επιστρέφεται** τόσο στους υποκείμενους που είναι εγκατεστημένοι εκτός της Ένωσης, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34, παρ. 8, **χωρίς να απαιτείται η πλήρωση της προϋπόθεσης περί αμοιβαιότητας που προβλέπεται από τις διατάξεις αυτές,** όσο και στους υποκείμενους που είναι εγκατεστημένοι σε άλλο κράτος-μέλος, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34, παρ. 2, επίσης χωρίς να πληρούνται οι προϋποθέσεις που τίθενται στις διατάξεις αυτές.

Δικαίωμα έκπτωσης παρέχεται μόνο στην περίπτωση υποκειμένων εγκατεστημένων σε άλλο κράτος-μέλος, εφόσον **έχουν λάβει ΑΦΜ/ΦΠΑ στην Ελλάδα για άλλες φορολογητέες πράξεις** που πραγματοποιούν στο εσωτερικό της χώρας, οπότε η έκπτωση των εισροών του ειδικού καθεστώτος ασκείται με τη δήλωση ΦΠΑ που υποβάλλεται για τις άλλες πράξεις.

(σχετ. ΠΟΛ. 1165/2015 και Ε.2138/2021)

7.30.3 Δικαίωμα έκπτωσης σε απαλλασσόμενες πράξεις

Με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 30 του Κώδικα ΦΠΑ παρέχεται στον υποκείμενο στο φόρο δικαίωμα έκπτωσης του φόρου κατά το μέρος που τα αγαθά ή οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση ορισμένων απαλλασσόμενων πράξεων. Πρόκειται δηλαδή για μία **βασική εξαίρεση του γενικού κανόνα** που διατυπώθηκε στην παρ. 1 (βλ. σχετ. θ.7.30.1), σύμφωνα με τον οποίο το δικαίωμα έκπτωσης παρέχεται μόνο κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο.

Η εξαίρεση αυτή αφορά ορισμένες **περιοριστικά** αναφερόμενες στην εν λόγω διάταξη πράξεις και συγκεκριμένα:

α. Την πραγματοποίηση στο εξωτερικό των δραστηριοτήτων που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 4 του Κώδικα ΦΠΑ, δηλαδή οποιασδήποτε από τις δραστηριότητες του παραγωγού, του εμπόρου, αυτού που παρέχει υπηρεσίες κ.λπ., με την προϋπόθεση όμως ότι οι υπηρεσίες αυτές θα παρείχαν δικαίωμα έκπτωσης αν είχαν πραγματοποιηθεί στο εσωτερικό της χώρας (περ. α', παρ. 2, άρθρου 30).

Παράδειγμα:

Μηχανολόγος ηλεκτρολόγος, που έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας στην Ελλάδα (γραφείο στη Θεσσαλονίκη), αναλαμβάνει την εκτέλεση ηλεκτρολογικής μελέτης για ακίνητο που βρίσκεται στη Σαουδική Αραβία.

Για την εργασία αυτή, ο Έλληνας μηχανικός προβαίνει σε ορισμένες δαπάνες στην Ελλάδα για αγορά υλικών σχεδίασης κ.λπ. 60.000 € και επιβαρύνεται με φόρο (συντελεστής 24%) 7.200 €.

Όπως προκύπτει από την ανάλυση των διατάξεων της περ. α' της παρ. 4 του άρθρου 14, οι υπηρεσίες που παρέχονται μεταξύ άλλων και από μηχανικούς και είναι συναφείς με ακίνητα τα οποία βρίσκονται στο εξωτερικό δε φορολογούνται στην Ελλάδα. Στην ανωτέρω περίπτωση ο Έλληνας μηχανικός δικαιούται να εκπέσει το φόρο των δαπανών (7.200 €) που έκανε στην Ελλάδα για την υπηρεσία που προσέφερε στο εξωτερικό, δεδομένου ότι η υπηρεσία αυτή (ηλεκτρολογική μελέτη) θα παρείχε δικαίωμα έκπτωσης αν είχε πραγματοποιηθεί στο εσωτερικό της χώρας.

β. Την παροχή υπηρεσιών και την παράδοση αγαθών που απαλλάσσονται από το φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις των περ. λ' και λγ' της παρ. 1 του άρθρου 22, δηλαδή των υπηρεσιών των οποίων η αξία περιλαμβάνεται στη φορολογητέα αξία των εισαγόμενων αγαθών όπως η αξία αυτή προσδιορίζεται από τις διατάξεις του άρθρου 20 του Κώδικα ΦΠΑ και των αγαθών των οποίων η εισαγωγή απαλλάσσεται από το ΦΠΑ (περ. β', παρ. 2, άρθρου 30).

Παραδείγματα:

1) Μεταφορικό γραφείο αναλαμβάνει τη μεταφορά από την Αθήνα στο Βόλο αγαθών που έχουν προσκομιστεί στο Τελωνείο Αθηνών, αλλά με τελικό προορισμό το Βόλο όπου θα γίνει και ο εκτελωνισμός των αγαθών. Η αξία της μεταφοράς θα συμπεριληφθεί στη φορολογητέα βάση για την επιβολή του ΦΠΑ στο Τελωνείο.

Στην περίπτωση αυτή η φορτωτική που θα εκδοθεί, θα σφραγιστεί από το Τελωνείο με σχετική ένδειξη ότι η αξία της μεταφοράς έχει ληφθεί υπόψη στη φορολογητέα αξία των εισαχθέντων ειδών και συνεπώς δε θα αναγραφεί ΦΠΑ στη φορτωτική. Έτσι, το μεταφορικό γραφείο, παρά το γεγονός ότι δεν έχει εισπράξει ΦΠΑ (απαλλασσόμενη πράξη), θα προβεί στην έκπτωση του ΦΠΑ που πλήρωσε για καύσιμα κ.λπ. για την πραγματοποίηση της ανωτέρω μεταφοράς.

2) Αποκλειστικός αντιπρόσωπος ρωσικού οίκου που εδρεύει στη Μόσχα μεσολαβεί για την πώληση πρώτων υλών σε ελληνική εταιρία και παίρνει από το ρωσικό οίκο προμήθεια 1.000 ρωσικά ρούβλια. Στο τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών που θα εκδώσει ο αντιπρόσωπος δε θα υπολογίσει ΦΠΑ, διότι η προμήθεια που δικαιούται συμπεριλαμβάνεται στη φορολογητέα αξία των εισαγόμενων πρώτων υλών. Στην περίπτωση αυτή δικαιούται επί πλέον να εκπέσει το ΦΠΑ των δαπανών του (έξοδα λειτουργίας γραφείου κ.λπ.) που αναλογούν στα απαλλασσόμενα έσοδα της προμήθειας που εισέπραξε για τη συγκεκριμένη μεσολάβηση.

γ. Τις πράξεις που απαλλάσσονται από το φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. λε) της παρ. 1 του άρθρου 22 και τα άρθρα 24, 25, 26, 27 και 28 (περ. γ', παρ. 2, άρθρου 30).

Η διάταξη αυτή καλύπτει μία μεγάλη κατηγορία απαλλασσόμενων πράξεων που προβλέπονται από τις κατ' ιδίαν περιπτώσεις που μνημονεύονται σ' αυτή, για τις οποίες πράξεις, εκτός από την απαλλαγή παρέχεται ταυτόχρονα και δικαίωμα

έκπτωσης του φόρου (φόρου εισροών) που τις επιβάρυνε. Συγκεκριμένα, με τη διάταξη αυτή καλύπτονται:

γα. Η παράδοση των αγαθών από τον υποκείμενο προς την **ηλεκτρονική διεπαφή** στο πλαίσιο του άρθρου 5β του Κώδικα ΦΠΑ, όπου παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών κατά το μέρος που οι εισροές (αγαθά ή οι υπηρεσίες) χρησιμοποιούνται για τις ως άνω θεωρούμενες ως B2B παραδόσεις για σκοπούς ΦΠΑ (βλ. σχετ. και θ.6.22.36)

γβ. Όλες οι απαλλασσόμενες πράξεις που αφορούν την **εξαγωγή αγαθών και οι πράξεις που εξομοιώνονται με εξαγωγές** (άρθρο 24). Επομένως, για τις πράξεις αυτές παρέχεται πλήρη απαλλαγή, δηλαδή αφενός απαλλάσσεται από το φόρο αυτή καθαυτή η πράξη της εξαγωγής αγαθών και οι εξομοιούμενες μ' αυτή πράξεις και αφετέρου για τις ίδιες πράξεις παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου (φόρου εισροών) που τις επιβάρυνε σ' όλα τα προηγούμενα στάδια εισαγωγής, παραγωγής ή εμπορίας. Δηλαδή, εκπίπτει ο φόρος που έχει επιβαρύνει τα εξαγόμενα αγαθά είτε κατά την εισαγωγή τους από το εξωτερικό είτε κατά την αγορά ή παραγωγή τους στο εσωτερικό της χώρας.

Παράδειγμα:

Ελληνική επιχείρηση, που εξάγει τα προϊόντα της αποκλειστικά στο εξωτερικό (Γ' χώρα), πραγματοποίησε κατά το μήνα Ιανουάριο του έτους 2021 εξαγωγές αξίας 15.000,00 € - ΦΠΑ 0,00 €

Κατά το ίδιο χρονικό διάστημα είχε καταβάλλει για ειδικά, γενικά έξοδα και ΦΠΑ τα ακόλουθα ποσά:

	Καθαρή αξία	ΦΠΑ	Σύνολο
Πρώτες ύλες εισαχθείσες από το εξωτερικό	2.350,00	564,00	2.914,00
Πρώτες και βοηθητικές ύλες αγορασθείσες στο εσωτερικό	880,00	211,20	1.091,20
Λήψη υπηρεσιών:	590,00	141,60	731,60
Δαπάνες λειτουργίας:			
Μισθοί-ημερομίσθια	700,00		700,00
Ασφαλιστικές εισφορές	180,00		180,00
Λοιπά έξοδα (ΔΕΗ, ΟΤΕ κ.λπ.)	150,00	36,00	186,00
Σύνολα δαπανών (εισροών) και ΦΠΑ	4.850,00	952,80	5.802,80

Με βάση τα πιο πάνω δεδομένα, η περιοδική δήλωση που θα υποβάλλει η εν λόγω εξαγωγική επιχείρηση, θα έχει ως ακολούθως:

- Εξαγωγές (απαλλασσόμενες): 15.000,00 € πλέον ΦΠΑ 0,00 €
- Δαπάνες εκμετάλλευσης και λειτουργίας: 4.850,00 € - ΦΠΑ 952,80 €
- Πιστωτικό υπόλοιπο φόρου: 952,80 €

Σημειώνεται ότι το πιο πάνω πιστωτικό υπόλοιπο του φόρου η επιχείρηση έχει δικαίωμα επιστροφής, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. β)ii της παρ. 1 του άρθρου 34 του Κώδικα ΦΠΑ.

γγ. Οι απαλλασσόμενες πράξεις που αφορούν σε απαλλαγές στη **διεθνή διακίνηση αγαθών** (άρθρο 25), στο **καθεστώς των φορολογικών αποθηκών**, άλλων από αυτές του Ν. 2960/2001 (άρθρο 26).

Παράδειγμα:

Έμπορος που έχει την έδρα της επαγγελματικής του δραστηριότητας στην Ελλάδα εισάγει το μήνα Ιανουάριο 2021 από το εξωτερικό εμπορεύματα αξίας 3.000,00 €, τα οποία θέτει σε καθεστώς διαμετακόμισης με σκοπό να τα επανεξάγει. Τα αγαθά αυτά δεν υπόκεινται σε ΦΠΑ κατά την εισαγωγή τους, σύμφωνα με τη διάταξη της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 25, δεδομένου ότι τέθηκαν στο εν λόγω τελωνειακό καθεστώς.

Αν υποθέσουμε ότι κατά τον ίδιο μήνα Φλεβάρη ο εν λόγω έμπορος πραγματοποίησε δαπάνες 300,00 € για τα εμπορεύματα αυτά και επιβαρύνθηκε με ΦΠΑ 72,00 €, θα έχει δικαίωμα να εκπέσει το φόρο των δαπανών αυτών, κάνοντας την ακόλουθη δήλωση:

- Παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών: 0,00 € - ΦΠΑ 0,00 €
- Διάφορα έξοδα που αφορούν στα εμπ/τα που έχουν τεθεί σε καθεστώς διαμετακόμισης: 3.000,00 € - ΦΠΑ 72,00 €
- Πιστωτικό υπόλοιπο φόρου: 72,00 €

Σημειώνεται ότι το πιο πάνω πιστωτικό υπόλοιπο φόρου θα μεταφερθεί για συμψηφισμό στις επόμενες προσωρινές δηλώσεις, διότι δεν προβλέπεται άμεση επιστροφή του από τις διατάξεις του άρθρου 34.

γδ. Όλες οι απαλλασσόμενες πράξεις που αναφέρονται στο άρθρο 27 και καλύπτουν τις ειδικές απαλλαγές πράξεων **παράδοσης αγαθών και παροχής υπηρεσιών σε πλοία και αεροσκάφη**, καθώς και των ίδιων πράξεων που γίνονται στα πλαίσια των **διπλωματικών και προξενικών σχέσεων**, για τις ανάγκες των αναγνωριζομένων από την Ελλάδα Διεθνών Οργανισμών, των μελών τους κ.λπ.

Παράδειγμα:

Έμπορος ειδών εξοπλισμού πλοίων που έχει την έδρα του στον Πειραιά, πωλεί διάφορα εξαρτήματα πλοίου αντί 3.000,00 € σε πλοιοκτήτη, ο οποίος τα τοποθετεί σε πλοίο που ναυπηγεί. Τα εν λόγω εξαρτήματα έχουν εισαχθεί από τον έμπορο και στοίχισαν 2.100,00 € πλέον ΦΠΑ εισαγωγής 504,00 €.

Και στην περίπτωση αυτή προβλέπεται πλήρης απαλλαγή της παράδοσης των εξαρτημάτων. Δηλαδή, αφενός απαλλάσσεται η παράδοση των εν λόγω ειδών από τον έμπορο στον πλοιοκτήτη και αφετέρου ο έμπορος έχει δικαίωμα να εκπέσει τόσο το φόρο που κατέβαλε κατά την εισαγωγή των αγαθών όσο και το φόρο των δαπανών που αναλογούν στην παράδοση αυτή. Επομένως, με βάση τα δεδομένα του παραδείγματος και αν υποθέσουμε ότι ο φόρος δαπανών (εισροών) που αναλογεί στην απαλλασσόμενη αυτή πώληση ανέρχεται σε 15,00 €, ο εν λόγω έμπορος θα υποβάλει την ακόλουθη δήλωση:

- Απαλλασσόμενη πώληση ειδών ναυπηγικής: 3.000,00 € – ΦΠΑ 0,00 €
- Αγορά ειδών ναυπηγικής: 2.100,00 € – ΦΠΑ 504,00 €
- Φόρος δαπανών: 15,00 €
- Πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ: 519,00