

Αθήνα, 03/11/2015

ΠΟΛ.: 1244

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΕΜΜΕΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΤΜΗΜΑ Α΄ «ΦΠΑ»

Ταχ. Δ/ση : Σίνα 2-4

Ταχ. Κώδικας: 106 72 ΑΘΗΝΑ

Πληροφορίες : Α. Κλωνή, Τ. Σφελινιώτη

Τηλέφωνο : 210- 3645832

Fax : 210- 3645413

e-mail : dfpa.b1@1992.syzefxis.gov.gr

Θέμα: Συντελεστής ΦΠΑ στις υπηρεσίες εκτύπωσης βιβλίων, εφημερίδων και περιοδικών καθώς και στην παράδοση αυτών, ως τελικών αγαθών.

Κατόπιν προφορικών και γραπτών ερωτημάτων σχετικά με το ανωτέρω θέμα παρέχουμε τις ακόλουθες διευκρινήσεις:

1) Με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 5 του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/00), ως παράδοση αγαθών θεωρείται κάθε πράξη με την οποία μεταβιβάζεται το δικαίωμα να διαθέτει κάποιος, ως κύριος, ενσώματα κινητά αγαθά.

2) Επίσης, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. ε' της παρ. 2 του άρθρου 8 του ίδιου Κώδικα ΦΠΑ, ως παροχή υπηρεσιών νοούνται και οι εργασίες φασόν επί ενσώματων κινητών αγαθών, δηλαδή η εκτέλεση εργασιών παραγωγής, κατασκευής ή συναρμολόγησης ενσώματων κινητών αγαθών, με σύμβαση μίσθωσης έργου, από υλικά και αντικείμενα που παραδίδονται από τον εργοδότη στον εργολάβο για το σκοπό αυτόν, ανεξάρτητα αν ο εργολάβος χρησιμοποιεί και δικά του υλικά.

3) Περαιτέρω, μετά τις μεταβολές που επήλθαν με το ν. 4334/2015 στους συντελεστές ΦΠΑ αγαθών και υπηρεσιών του Παραρτήματος ΙΙΙ του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000) και σε συνέχεια των διευκρινίσεων που δόθηκαν με τις εγκυκλίους ΠΟΛ. 1160/2015 και ΠΟΛ. 1168/2015, από **20.7.2015** μόνο οι παραδόσεις βιβλίων και βιβλίων για παιδιά (Δ.Κ. ΕΧ4901, ΕΧ4903) καθώς και εφημερίδων και περιοδικών εκδόσεων τυπωμένων, έστω και εικονογραφημένων ή με διαφημίσεις (Δ.Κ. 4902) υπάγονται στον υπερμειωμένο συντελεστή 6% (περ. 14 Κεφ. Α Αγαθά του Παραρτήματος ΙΙΙ) και άρα τα λοιπά έντυπα υπάγονται στον κανονικό συντελεστή 23%.

4) Επίσης, από την ίδια ημερομηνία (20.7.2015) γενικά οι εργασίες επί ενσώματων κινητών αγαθών και ειδικότερα οι εργασίες φασόν, της περίπτωσης ε΄ της παρ. 2 του άρθρου 8, υπάγονται στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ, ανεξάρτητα από το συντελεστή στον οποίο υπάγεται το παραγόμενο αγαθό (κατάργηση της περ. 13 του Κεφ. Β Υπηρεσίες του Παραρτήματος ΙΙΙ Κωδ. ΦΠΑ - ν. 4334/2015).

Με βάση τα ανωτέρω, επί των πράξεων που εκτελούν διάφορες εκτυπωτικές επιχειρήσεις για την παραγωγή βιβλίων, εφημερίδων και περιοδικών, διακρίνονται οι ακόλουθες περιπτώσεις ως προς τον εφαρμοστέο συντελεστή ΦΠΑ:

Ι. Συντελεστής ΦΠΑ στις ενδιάμεσες εργασίες για την εκτύπωση βιβλίων, εφημερίδων και περιοδικών :

Οι ανεξάρτητες παροχές υπηρεσιών και οι ενδιάμεσες εργασίες που συμβάλλουν στην παραγωγή βιβλίων, εφημερίδων και περιοδικών, όπως υπηρεσίες γραφίστα, επιμέλειας κειμένου, σελιδοποίησης, βιβλιοδεσίας κ.λπ. υπάγονται στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ και όχι στον συντελεστή ΦΠΑ που υπάγεται το τελικό προϊόν, ανεξάρτητα από το αν πραγματοποιούνται κατ' ανάθεση από τρίτους εργολάβους ή από την ίδια την εκτυπωτική επιχείρηση.

Είναι λοιπόν σαφές ότι από 20.7.2015 οι υπηρεσίες **που αναφέρονται ενδεικτικά παρακάτω**, υπάγονται στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ 23%, ανεξάρτητα αν αφορούν την παραγωγή εφημερίδων, περιοδικών και βιβλίων που υπάγονται στον υπερμειωμένο συντελεστή ή αν αφορούν διαφημιστικά φυλλάδια, επαγγελματικές κάρτες, μπλοκ αποδείξεων, έντυπους τιμοκαταλόγους και λοιπά έντυπα που υπάγονται στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ:

- Οι υπηρεσίες επιμέλειας (lay - out)

- Οι διάφορες μεμονωμένες γραφιστικές υπηρεσίες ή οι υπηρεσίες κατασκευής της μακέτας
- Οι υπηρεσίες σελιδοποίησης
- Οι υπηρεσίες στοιχειοθεσίας
- Η φιλμοποίηση (φωτογράφιση κειμένου, χρωμοανάλυση)
- Η ένθεση, τα δοκίμια, το μοντάζ
- Οι υπηρεσίες του διπλώματος και της βιβλιοδεσίας
- Η πλαστικοποίηση του εξωφύλλου
- Η τοποθέτηση των εφημερίδων και περιοδικών σε πλαστικές συσκευασίες

Προηγούμενες διευκρινίσεις που είχαν παρασχεθεί με την εγκύκλιο ΠΟΛ 1002/1994, σύμφωνα με τις οποίες οι αναγκαίες εργασίες που εκτελούνταν είτε από την ίδια την εκτυπωτική μονάδα, είτε μέσω τρίτων ανεξάρτητων επιχειρήσεων, για την παραγωγή των πιο πάνω εντύπων υπάγονταν στον ίδιο συντελεστή ΦΠΑ που υπαγόταν το τελικό προϊόν, **παύουν να ισχύουν**, μετά την τροποποίηση των διατάξεων με το ν. 4334/2015 (από 20.7.2015).

II. Συντελεστής ΦΠΑ στην εκτύπωση βιβλίων, εφημερίδων και περιοδικών με υλικά του πελάτη - Υπηρεσίες φασόν :

Οι εκτυπωτικές εργασίες που εκτελούνται δυνάμει συμβάσεως έργου από επιχείρηση με υλικά που παρέχει ο εντολέας, πληρούν τις προϋποθέσεις που θέτει η περ. ε΄ της παρ. 2 του άρθρου 8 του Κώδ. ΦΠΑ, για την παροχή υπηρεσιών φασόν. Κατά συνέπεια, η εκτύπωση βιβλίων, εφημερίδων ή περιοδικών, π.χ. από τυπογράφο, με τη χρήση υλικών, π.χ. χαρτιού, του πελάτη, ανεξάρτητα αν χρησιμοποιεί και δικά του υλικά ο τυπογράφος, συνιστά παροχή υπηρεσίας φασόν, η οποία σε κάθε περίπτωση από 20.7.2015 υπάγεται στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ 23%.

Σημειώνεται ότι η παράδοση από τον εντολέα (π.χ. συγγραφέα) της πνευματικής εργασίας υπό μορφή χειρογράφου, cd ή άλλη ψηφιακή μορφή, δεν συνιστά υλικό που παραδίδεται από τον εντολέα, όπως νοείται το υλικό στις εργασίες φασόν.

III. Συντελεστής ΦΠΑ στην παράδοση βιβλίων, εφημερίδων και περιοδικών, ως τελικών προϊόντων, χωρίς υλικά του πελάτη :

Οι εκτυπωτικές εργασίες που εκτελούνται από επιχείρηση με δικά της υλικά κατ' εντολή του πελάτη δεν συνιστούν υπηρεσίες φασόν κατά την έννοια της προαναφερθείσας περ. ε της παρ. 2 του άρθρου 8 του Κώδικα ΦΠΑ. Στην περίπτωση αυτή συντελείται, για τους σκοπούς του ΦΠΑ, παράδοση βιβλίων, εφημερίδων ή περιοδικών, κατά την έννοια του άρθρου 5 του Κώδικα ΦΠΑ και εφαρμόζεται ο συντελεστής ΦΠΑ στον οποίο υπάγεται το αγαθό βάσει της δασμολογικής κλάσης στην οποία κατατάσσεται, δεδομένου ότι αυτά τιμολογούνται και παραδίδονται από την επιχείρηση στον πελάτη, έτοιμα ως τελικό προϊόν.

Πρόκειται για την περίπτωση όπου π.χ ο τυπογράφος αναλαμβάνει έναντι π.χ. εκδότη να παραδώσει έτοιμα, ως τελικό προϊόν, συγκεκριμένα αντίτυπα βιβλίων, εφημερίδων ή περιοδικών, διαθέτοντας όλες τις απαραίτητες πρώτες ύλες και υλικά και πραγματοποιώντας όλες τις επιμέρους εργασίες ο ίδιος, είτε μέσω υπεργολάβων.

Συνεπώς, στην περίπτωση παράδοσης βιβλίων (ΔΚ ΕΧ 4901), βιβλίων για παιδιά (ΕΧ Δ.Κ. 4903), εφημερίδων ή περιοδικών (ολόκληρη η δασμολογική κλάση 4902), ως τελικών προϊόντων σε πελάτες, είτε αυτοί είναι ενδιάμεσοι (βιβλιοπωλεία, εκδότες κ.λπ.) είτε τελικοί καταναλωτές, εφαρμόζεται ο υπερμειωμένος συντελεστής 6%, με την προϋπόθεση ότι όλα τα υλικά για την παραγωγική διαδικασία διατέθηκαν από τον εργολάβο και όχι από τον πελάτη.

Αντίθετα, στην περίπτωση που παραδίδονται λοιπά έντυπα, όπως διαφημιστικά φυλλάδια, επαγγελματικές κάρτες, τιμοκατάλογοι, προσκλητήρια αφίσες, φωτογραφίες, φωτοτυπίες, μπλοκ αποδείξεων κ.λπ. εφαρμόζεται σε κάθε περίπτωση, ο κανονικός συντελεστής ΦΠΑ 23%. Αυτό έχει ήδη διευκρινιστεί με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1160/2015 σύμφωνα με την οποία οι παραδόσεις που αφορούν λοιπά φυλλάδια και έντυπα (Δ.Κ. ΕΧ4901), λευκώματα για χρωματισμό για παιδιά (Δ.Κ. ΕΧ4903), μουσική χειρόγραφη ή τυπωμένη (Δ.Κ. 4904), χάρτες (Δ.Κ.4905) και όλα τα λοιπά έντυπα και είδη του Κεφαλαίου 49 του Κοινού Δασμολογίου υπάγονται σε κάθε περίπτωση στον κανονικό συντελεστή 23%, ελλείψει σχετικής πρόβλεψης στο Παράρτημα ΙΙΙ του Κώδικα ΦΠΑ.

Τέλος, σημειώνεται ότι σε περίπτωση εκ παραδρομής εφαρμογής μεγαλύτερου συντελεστή ΦΠΑ, π.χ. 23% αντί 6%, σε χονδρική πώληση αγαθών, υπάρχει δυνατότητα (σύμφωνα με το άρθρο 8 του ν.4308/2014 και την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1003/2014) να εκδοθεί πιστωτικό σημείωμα μόνο για τη διόρθωση του ΦΠΑ. Αντίστοιχα, σε περίπτωση χρέωσης με χαμηλότερο συντελεστή ΦΠΑ από τον αναλογούντα, οφείλεται να εκδοθεί

συμπληρωματικό παραστατικό για τη χρέωση του ΦΠΑ, το οποίο ανάγεται στη φορολογική περίοδο που οφειλόταν ο φόρος.

Ο Αν. Γεν. Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων

I. Μπάκας

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. Αυτοτελές τμήμα Νομικής Υποστήριξης της Γ.Γ.Δ.Ε.
9. Δ/νση Ε.Φ.Κ & Φ.Π.Α (5 αντίτυπα).
10. Δ.Ε.Ε.Φ - Τμήμα Α´ ΦΠΑ (5 αντίτυπα).