

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Σίνα 2 - 4

106 72 ΑΘΗΝΑ Τ. Σφελινιώτη, Μ. Ξερνού

210 3645832 210 3645413 dfpa.α1@1992.syzefxis.gov.gr

www.aade.gr

Θέμα: Παροχή διευκρινίσεων αναφορικά με τη δυνατότητα άσκησης του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών σε περίπτωση εκπρόθεσμης έναρξης εργασιών

Αναφορικά με την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης ΦΠΑ εισροών από υποκείμενο στον φόρο αυτό πρόσωπο, το οποίο υποβάλλει εκπρόθεσμα δήλωση έναρξης στην Ελλάδα, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Από τις διατάξεις του άρθρου 30 του Κώδικα ΦΠΑ (ν.2859/2000), όπως ισχύει, προκύπτει ότι ο υποκείμενος στον ΦΠΑ δικαιούται να εκπέσει από τον φόρο που αναλογεί στις εκροές του τον φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι εισροές του, εφόσον πρόκειται να χρησιμοποιηθούν σε πράξεις φορολογητέες εντός ή εκτός του εσωτερικού της χώρας ή και απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης (αντίστοιχα άρθρα 168 και 169 της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ, στο εξής Οδηγία ΦΠΑ).

2. Σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων α' και β' της παραγράφου 1 του άρθρου 32 του Κώδικα ΦΠΑ, το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στον φόρο κατέχει, μεταξύ άλλων, βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών, καθώς και νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν (αντίστοιχο άρθρο 178 της Οδηγίας ΦΠΑ).

3. Όπως προκύπτει από τον συνδυασμό των διατάξεων του άρθρου 36 του Κώδικα ΦΠΑ και του άρθρου 10 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/2013), όπως ισχύουν, οι υποκείμενοι στον φόρο υποχρεούνται να υποβάλλουν δήλωση έναρξης πριν την πραγματοποίηση της πρώτης συναλλαγής στο πλαίσιο της οικονομικής τους δραστηριότητας. Σε περίπτωση, ωστόσο, που η δήλωση έναρξης υποβάλλεται εκπρόθεσμα, δηλαδή

η εν λόγω δήλωση υποβάλλεται με αναδρομική ισχύ σε σχέση με τον χρόνο υποβολής της, υφίσταται η υποχρέωση υποβολής των δηλώσεων ΦΠΑ του άρθρου 38 του Κώδικα ΦΠΑ για φορολογικές περιόδους από τη δηλωθείσα ως ημερομηνία έναρξης. Οι ανωτέρω υποχρεώσεις καταλαμβάνουν τόσο τους εγκατεστημένους εντός Ελλάδος υποκειμένους, όσο και τους μη εγκατεστημένους εντός Ελλάδος υποκειμένους που ασκούν φορολογητέα στο εσωτερικό της χώρας μας οικονομική δραστηριότητα.

4. Σύμφωνα με νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης (στο εξής ΔΕΕ), η άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ των εισροών εξαρτάται από ουσιαστικές προϋποθέσεις, ήτοι ότι ο υποκείμενος στον φόρο αποκτά αγαθά ή λαμβάνει υπηρεσίες από άλλον υποκείμενο στο φόρο, που εκ των υστέρων χρησιμοποιεί για τις ανάγκες των φορολογητέων πράξεών του, και όχι από τυπικές προϋποθέσεις, όπως η καθυστερημένη υποβολή δήλωσης έναρξης εργασιών ή η έκδοση τιμολογίων χωρίς επαρκείς πληροφορίες (ενδεικτικά C-516/14, C-385/09). Κατά συνέπεια, εφόσον η φορολογική αρχή διαθέτει τα αναγκαία στοιχεία για να διαπιστώσει ότι πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις, δεν μπορεί να επιβάλει, όσον αφορά το δικαίωμα του υποκειμένου στον φόρο να προβεί σε έκπτωση του φόρου αυτού, επιπλέον προϋποθέσεις οι οποίες θα μπορούσαν να έχουν ως αποτέλεσμα την κατάργηση της δυνατότητας ασκήσεως του εν λόγω δικαιώματος. Στο πλαίσιο αυτό, επισημαίνεται από το ΔΕΕ ότι απόκειται στον υποκείμενο στον φόρο ο οποίος ζητεί την έκπτωση του ΦΠΑ να αποδείξει ότι πληροί τις προϋποθέσεις που απαιτούνται για να απολαύει του δικαιώματος αυτού (C-516/14, σκέψεις 42 και 46).

Επίσης, όσον αφορά τη διόρθωση τιμολογίων, το ΔΕΕ έκρινε ότι η διόρθωση τιμολογίου παράγει αναδρομικά αποτελέσματα, οπότε το δικαίωμα έκπτωσης που ασκείται βάσει του διορθωμένου τιμολογίου αφορά το έτος κατά τη διάρκεια του οποίου είχε αρχικώς εκδοθεί το εν λόγω τιμολόγιο (C-518/14, σκέψη 43).

5. Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι πρέπει να παρέχεται η δυνατότητα άσκησης του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ των εισροών που συνδέονται με την υπαγόμενη στον ΦΠΑ οικονομική δραστηριότητα του υποκειμένου στον φόρο, ακόμη κι αν οι εισροές πραγματοποιήθηκαν πριν την ημερομηνία υποβολής της δήλωσης έναρξης, στον βαθμό βέβαια που ανάγονται στο χρονικό διάστημα που καταλαμβάνει η εκπρόθεσμα δηλωθείσα ημερομηνία έναρξης εργασιών, με την επιφύλαξη των περί παραγραφής διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας.

6. Προς τον σκοπό αυτό, παρέχονται κατά περίπτωση οι ακόλουθες οδηγίες:

I. Στην περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης έναρξης στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στον φόρο που έως την ημερομηνία υποβολής της δήλωσης αυτής δεν είχε δηλώσει ότι ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα στο φορολογικό μητρώο, το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ των εισροών που πραγματοποιήθηκαν από τη δηλωθείσα ως ημερομηνία έναρξης ασκείται βάσει των νόμιμων φορολογικών στοιχείων που έχει λάβει ο υπόψη υπόχρεος σύμφωνα με την κείμενη φορολογική νομοθεσία (άρθρο 32 ΚΦΠΑ, ν. 4308/2014) για τις εισροές της οικονομικής του δραστηριότητας. Σε περίπτωση φορολογικού ελέγχου, ο υποκείμενος στον φόρο θα πρέπει να είναι σε θέση να αποδείξει ότι πρόκειται για εισροές που συνδέονται με την οικονομική του δραστηριότητα.

II. Στην περίπτωση που υποβάλλεται εκπρόθεσμα δήλωση έναρξης για τη λήψη ΑΦΜ/ΦΠΑ από μη εγκατεστημένο στην Ελλάδα υποκείμενο στον φόρο, σύμφωνα με την απόφαση Υπουργού και Υφυπουργού Οικονομικών ΠΟΛ.1113/2013, όπως τροποποιήθηκε με την απόφαση ΓΓΔΕ ΠΟΛ.1153/2016 και ισχύει, για την εκπλήρωση των φορολογικών, ως προς τον ΦΠΑ, υποχρεώσεων του στην Ελλάδα, αναφορικά με τα παραστατικά πωλήσεων που ο εν λόγω υποκείμενος έχει ήδη λάβει για αγορές αγαθών ή λήψεις υπηρεσιών που πραγματοποίησε από τη δηλωθείσα ως ημερομηνία έναρξης, διευκρινίζονται τα ακόλουθα:

- α) **Σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 11 του Εκτελεστικού Κανονισμού (ΕΕ) 282/2011 του Συμβουλίου, η λήψη ΑΦΜ/ΦΠΑ στην Ελλάδα δεν αποτελεί εγκατάσταση στο εσωτερικό της χώρας μας. Συνεπώς, δεν επηρεάζεται η εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα ΦΠΑ για παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών προς μη εγκατεστημένο εντός Ελλάδος υποκείμενο στον φόρο αποκτώντα ή λήπτη (π.χ. εφαρμόζεται το άρθρο 14.2.α' περί φορολόγησης των υπηρεσιών στον τόπο του λήπτη).**
- β) **Για τις εισροές που σε εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα ΦΠΑ έχουν επιβαρυνθεί με ΦΠΑ στην Ελλάδα, το δικαίωμα έκπτωσης ασκείται με τη δήλωση ΦΠΑ του άρθρου 38 του Κώδικα ΦΠΑ. Προς τον σκοπό αυτόν, θα πρέπει επί των ήδη εκδοθέντων τιμολογίων για τις εν λόγω εισροές να γίνεται από τους εκδότες αυτών επισημείωση του ελληνικού ΑΦΜ/ΦΠΑ που εκπρόθεσμα έχει λάβει ο μη εγκατεστημένος στην Ελλάδα υποκείμενος στον φόρο. Σε περίπτωση φορολογικού ελέγχου, ο υποκείμενος στον φόρο θα**

πρέπει να είναι σε θέση να αποδείξει ότι πρόκειται για εισροές που συνδέονται με την οικονομική του δραστηριότητα.

III. Για λόγους ίσης αντιμετώπισης, τα αναφερόμενα στο σημείο II του παρόντος ισχύουν και σε περίπτωση λήψης ΑΦΜ/ΦΠΑ μέσω φορολογικού αντιπροσώπου, υπό την προϋπόθεση ότι υπάρχει σχετική πρόβλεψη περί εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης έναρξης στο πληρεξούσιο έγγραφο για τον ορισμό του.

IV. Στην περίπτωση που μη εγκατεστημένος στην Ελλάδα υποκείμενος στον φόρο υποβάλλει εκπρόθεσμα δήλωση έναρξης των εργασιών μόνιμης εγκατάστασης που στην πραγματικότητα διατηρεί εντός του εσωτερικού της χώρας, σε σχέση με τα τιμολόγια που έχει ήδη λάβει για εισροές που έχει πραγματοποιήσει από τη δηλωθείσα ως ημερομηνία έναρξης προς εξυπηρέτηση των αναγκών της εν λόγω μόνιμης εγκατάστασης και για τις ανάγκες άσκησης του δικαιώματος έκπτωσης, εκδίδονται από τον εκάστοτε αντισυμβαλλόμενο του συμπληρωματικά τιμολόγια για τη χρέωση του ΦΠΑ που αναλογεί στις φορολογητέες εντός Ελλάδος εισροές της εν λόγω εγκατάστασης.

7. Για τη διασφάλιση του δικαιώματος έκπτωσης, καθώς και την ορθή απόδοση του ΦΠΑ, επισημαίνεται ότι σε περίπτωση που από τη δηλωθείσα ως ημερομηνία έναρξης έχουν πραγματοποιηθεί εκροές για τις οποίες οφείλεται ΦΠΑ εντός Ελλάδος, εκδίδονται τα νόμιμα φορολογικά παραστατικά (τιμολόγια) που προβλέπονται από την κείμενη νομοθεσία του τόπου εγκατάστασης του εκδότη αυτών (Ελλάδα ή αλλοδαπή) για τη χρέωση του αναλογούντος ποσού του ΦΠΑ. Κατά γενικό κανόνα, τα εν λόγω φορολογικά παραστατικά ανάγονται στη φορολογική περίοδο που οφείλεται κατ' αρχήν ο φόρος, δηλαδή στη φορολογική περίοδο της αρχικής πράξης, τόσο για τον εκδότη, όσο και για τον λήπτη των εν λόγω παραστατικών.

Ο ΔΙΟΙΚΗΤΗΣ ΤΗΣ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΗΣ ΑΡΧΗΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

Γ. ΠΙΤΣΙΛΗΣ

ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΝΟΜΗΣ

I. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΕΝΕΡΓΕΙΑ

1. Αποδέκτες Πίνακα Γ έκτος αριθμ 2

2. Δ/νση Υποστήριξης Ηλεκτρονικών Υπηρεσιών για ανάρτηση στην ιστοσελίδα της ΑΑΔΕ και την Ηλεκτρονική Βιβλιοθήκη

II.	ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ		ΓΙΑ ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗ	
1.	Απο	δέκτες Π	ίνακα	Α΄ μόνο οι αριθ. 1 και 4
2.	Απο	δέκτες Π	ίνακα	Β΄
3.	Απο	δέκτες Π	ίνακα	Γ΄ μόνο αριθ. 2
4.		»	»	Ζ΄
5.	»		»	Η΄
6.		»	»	Θ΄ μόνο οι αριθ. 10,17 και 18.
7.		»	»	Ι΄
8.		»	»	ΙΑ΄ μόνο οι αριθ. 2 και 3
9.		»	»	ΙΒ΄
10.		»	»	ΙΕ΄
11.		»	»	ΙΣΤ΄
12.		»	»	ΙΖ΄
13.		»	»	ΙΗ΄
14.	»		»	ΙΘ΄
15.	»		»	Κ΄
16.	»		»	ΚΑ΄
17.	Γρα	φείο Υπο	υργού	Οικονομικών.
18.	Γρα	φείο Υφυ	πουργ	ού Οικονομικών.

III. ΕΣΩΤΕΡΙΚΗ ΔΙΑΝΟΜΗ

1. Γραφείο Διοικητή.

2. Γραφείο κ. κ. Γενικών Διευθυντών.

3. ΔΕΕΦ - ΤΜΗΜΑ Α΄ «ΦΠΑ»