

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

πρόσθετων διευκρινίσεων αναφορικά με την εφαρμογή μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ στην εστίαση

ΠΕΡΙΛΗΨΗ ΕΓΚΥΚΛΙΟΥ

A) ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ

Εγκύκλιος που αφορά στην παροχή πρόσθετων διευκρινίσεων αναφορικά με την εφαρμογή του ορθού συντελεστή ΦΠΑ κατά την παράδοση μη αλκοολούχων ποτών, χυμών και ροφημάτων από επιχειρήσεις εστιατορίου και εστίασης.

B) ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ

Με την εν λόγω εγκύκλιο παρέχονται διευκρινίσεις και οδηγίες προκειμένου οι επιχειρήσεις εστίασης καθώς και οι συναφείς με αυτές επιχειρήσεις να εφαρμόζουν τον ορθό συντελεστή ΦΠΑ στην παράδοση των μη αλκοολούχων ποτών, χυμών και ροφημάτων προς τους πελάτες τους στην περίπτωση που τα αγαθά αυτά δεν αποτελούν μέρος μιας συνολικής επιτόπιας παροχής υπηρεσίας εστίασης.

Γ) ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Η εν λόγω εγκύκλιος αφορά όλους τους υποκείμενους στο φόρο οι οποίοι δραστηριοποιούνται στον τομέα εν γένει παροχής υπηρεσιών εστίασης και στους καταναλωτές μη αλκοολούχων ποτών, χυμών και ροφημάτων.

Με αφορμή ερωτήματα που τέθηκαν υπόψη της Υπηρεσίας μας μετά την έκδοση της υπ' αριθ. Ε. 2002/2024 (ΑΔΑ: 6ΕΘΔ46ΜΠ3Ζ-9ΨΜ) εγκυκλίου του Διοικητή της ΑΑΔΕ, παρέχονται οι ακόλουθες πρόσθετες διευκρινίσεις για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή της παρ. 6 του Κεφαλαίου Β' «ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ» του Παραρτήματος ΙΙΙ του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000 (Α'248)), όπως ισχύει μετά την αντικατάστασή της με τον ν. 5073/2023 (Α' 204):

1. Με την παρ. 9 του άρθρου 53 του ν. 5073/2023 αντικαταστάθηκε η παρ. 6 του Κεφαλαίου Β' «ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ» του Παραρτήματος ΙΙΙ του Κώδικα ΦΠΑ με αποτέλεσμα, από την 1η.1.2024, η διάθεση αλκοολούχων και μη αλκοολούχων ποτών, χυμών και ροφημάτων από

επιχειρήσεις εκμετάλλευσης καφενείων, καφετεριών, ζαχαροπλαστείων, εστιατορίων, ψητοπωλείων, οινομαγειρειών και λοιπών συναφών προς αυτές επιχειρήσεων, πλην των κέντρων διασκέδασης, να υπάγεται πλέον σε κανονικό συντελεστή ΦΠΑ. Κατ' εξαίρεση, η διάθεση καφέ, κακάο, τσαγιού, χαμομηλιού και λοιπών αφεψημάτων εξακολουθεί να υπάγεται σε μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ μέχρι την 30ή.6.2024, ανεξάρτητα εάν αυτά καταναλώνονται επιτοπίως ή παραδίδονται σε «πακέτο».

2. Αναλυτικές οδηγίες και διευκρινίσεις για την εφαρμογή της ως άνω διάταξης δόθηκαν με την υπ' αριθ. Ε.2002/2024 εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

3. Συνεπεία των ανωτέρω, η διάθεση μη αλκοολούχων ποτών, χυμών και ροφημάτων υπάγεται πλέον σε δύο διαφορετικούς συντελεστές ΦΠΑ, ήτοι 24% ή 13%, ανάλογα με το αν προορίζονται για επιτόπια κατανάλωση, πράξη η οποία χαρακτηρίζεται ως παροχή υπηρεσίας εστιατορίου και εστίασης ή αν προορίζονται να παραδοθούν σε «πακέτο» με αποτέλεσμα να εφαρμόζεται, κάθε φορά, ο οικείος συντελεστής ΦΠΑ για το αγαθό όπως ορίζεται στο Κεφάλαιο Α' «ΑΓΑΘΑ» του Παραρτήματος ΙΙΙ του Κώδικα ΦΠΑ.

4. Με την παρ. 1 του άρθρου 6 του Εκτελεστικού Κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 282/2011 του Συμβουλίου της 15ης Μαρτίου 2011 για τη θέσπιση μέτρων εφαρμογής της οδηγίας 2006/112/ΕΚ σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας ορίζονται ως υπηρεσίες εστιατορίου και εστίασης, «οι υπηρεσίες που συνίστανται στην παράδοση παρασκευασμένων ή μη φαγητών ή ποτών ή και των δύο, για ανθρώπινη κατανάλωση, συνοδευόμενες από επαρκείς υπηρεσίες στήριξης που καθιστούν δυνατή την άμεση κατανάλωσή τους. Η προμήθεια τροφίμων ή ποτών ή και των δύο αποτελεί ένα μόνο στοιχείο του συνόλου στο οποίο οι υπηρεσίες υπερέχουν. [...]».

Περαιτέρω, με την παρ. 2 αυτού ορίζεται ότι «η προμήθεια παρασκευασμένων ή μη τροφίμων ή ποτών ή και των δύο, συμπεριλαμβανομένης ή όχι της μεταφοράς τους αλλά δίχως άλλη υπηρεσία στήριξης δεν θεωρείται υπηρεσία εστιατορίου ή εστίασης κατά την έννοια της παραγράφου 1».

5. Όπως έχει διευκρινιστεί (ενδεικτικά ΠΟΛ 1170/2011, ΠΟΛ.1189/2013), ως υπηρεσίες στήριξης επαρκείς ώστε να καταστεί

εφικτή η επιτόπια κατανάλωση των προσφερόμενων ειδών στους χώρους των καφετεριών, ζαχαροπλαστείων, εστιατορίων, ψητοπωλείων, οινομαγειρείων και συναφών επιχειρήσεων, όπως είναι οι πιτσαρίες, τα οβελιστήρια, τα ταχυφαγεία, τα αναψυκτήρια, τα σνακ - μπαρ, τα γαλακτοπωλεία και τα λοιπά καταστήματα διάθεσης ειδών διατροφής για επιτόπια κατανάλωση, όπως λουκουμάδων, μπουγάτσας και κάθε είδους πιττών, παγωτών, κλπ. είναι η διάθεση επιτραπέζιων σκευών και λοιπού εξοπλισμού, η υπηρεσία σερβιρίσματος, ο καθαρισμός του χώρου και των τραπέζιων κ.α.

Πρόκειται στην ουσία για παροχή εδεσμάτων ή γευμάτων ή γενικά φαγητών και ποτών, όπου προέχει η «υπηρεσία» η οποία αποσκοπεί να καταστήσει περισσότερο ευχάριστη την άμεση επιτόπια κατανάλωση σε κατάλληλο περιβάλλον, ενώ η παράδοση τροφής αποτελεί ένα μόνο από τα κριτήρια επιλογής της επιχείρησης από τον πελάτη.

6. Επιπροσθέτως, κατά το ΔΕΕ, άλλα στοιχεία που λαμβάνονται υπόψη για τον χαρακτηρισμό μας πράξης ως υπηρεσίας εστιατορίου ή εστίασης είναι η παροχή εξυπηρετήσεως συνισταμένης, ιδίως, στη διαβίβαση των παραγγελιών στην κουζίνα, στην ύπαρξη περικόλειστων και θερμαινόμενων χώρων προοριζόμενων ειδικώς για την κατανάλωση τροφίμων ή ακόμη στην ύπαρξη βεστιαρίου ή τουαλέτας (βλ. απόφαση C-703/19 και την εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

7. Αντίθετα, σε περίπτωση παράδοσης έτοιμου φαγητού ή λοιπών ειδών ως «πακέτο» για κατανάλωση εκτός του καταστήματος, ανεξάρτητα από το εάν το «πακέτο» παραλαμβάνεται από τον ίδιο τον πελάτη (take away) ή αποστέλλεται από την επιχείρηση στον υποδεικνυόμενο από τον πελάτη τόπο (delivery), πρόκειται για πράξη παράδοσης αγαθών και όχι για παροχή υπηρεσίας, καθώς δεν παρέχονται πρόσθετες υπηρεσίες από μέρος της επιχείρησης για την άμεση επιτόπια κατανάλωσή τους (βλ. και ΠΟΛ. 1189/2013).

Κατά συνέπεια, στην περίπτωση αυτή εφαρμόζεται ο συντελεστής ΦΠΑ που ισχύει για κάθε είδος. Όσον αφορά λοιπόν την παράδοση μη αλκοολούχων ποτών, χυμών και ροφημάτων σε «πακέτο» (take away ή delivery) εφαρμόζεται, κάθε φορά, ο οικείος συντελεστής ΦΠΑ του Κεφαλαίου Α' «ΑΓΑΘΑ» του Παραρτήματος ΙΙΙ του Κώδικα ΦΠΑ.

Τα ανωτέρω ισχύουν ανεξάρτητα αν η αποστολή του «πακέτου» στον πελάτη γίνεται από τον ίδιο τον υποκείμενο στον φόρο ή μέσω τρίτου (π.χ. εταιρείες που διαχειρίζονται πλατφόρμες διανομής φαγητού).

8. Όταν η παροχή τροφίμων συνοδεύεται μόνον από τη διάθεση υποτυπώδους υποδομής, το στοιχείο αυτό αποτελεί απλώς περιορισμένης σημασίας παρεπόμενη παροχή, η οποία δεν μπορεί εκ της φύσεώς της, να μεταβάλει τον προέχοντα χαρακτήρα της κύριας παροχής ο οποίος συνίσταται στην παράδοση αγαθών (βλ. σχετικά C-703/19 και την εκεί μνημονευόμενη νομολογία). Για παράδειγμα, σε περίπτωση πώλησης τροφίμων και ποτών από αναψυκτήριο το οποίο διαθέτει, για περιορισμένο αριθμό πελατών, απλούς πάγκους γύρω από τους οποίους οι πελάτες μπορούν να σταθούν, για περιορισμένο χρόνο, για να καταναλώσουν τα είδη που αγόρασαν, χωρίς την παροχή οποιασδήποτε άλλης υπηρεσίας εστίασης, εφαρμόζεται ο συντελεστής ΦΠΑ που αντιστοιχεί σε κάθε αγαθό, με βάση το Κεφάλαιο Α΄ του Παραρτήματος ΙΙΙ του Κώδικα ΦΠΑ.

9. Στην περίπτωση επιχειρήσεων εστίασης, όπως, για παράδειγμα, τα οβελιστήρια, τα ταχυφαγεία, τα αναψυκτήρια, τα σνακ - μπαρ, που δύνανται να διαθέτουν τρόφιμα, μεταξύ των οποίων και μη αλκοολούχα ποτά, χυμούς και ροφήματα, στους πελάτες τους τόσο για επιτόπια κατανάλωση εντός του καταστήματος όσο και ως «πακέτο», για την εφαρμογή του ορθού συντελεστή ΦΠΑ, θα πρέπει να συνεκτιμάται και η υποκειμενική αντίληψη του εκάστοτε καταναλωτή. Ειδικότερα, όταν ο καταναλωτής επιλέγει να μην επωφεληθεί των υλικών μέσων και του ανθρώπινου δυναμικού που θέτει στη διάθεσή του η επιχείρηση εστιατορίου ή εστίασης, δηλαδή η ύπαρξη τους δεν είναι καθοριστικής σημασίας για τον συγκεκριμένο καταναλωτή, η προμήθεια των τροφίμων ή των ποτών δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι συνοδεύεται από κάποια συναφή υπηρεσία στήριξης και ως εκ τούτου, χαρακτηρίζεται ως παράδοση αγαθών.

Συνεπώς, όταν οι εν λόγω επιχειρήσεις διαθέτουν μη αλκοολούχα ποτά, χυμούς και ροφήματα σε πελάτες οι οποίοι δεν προτίθενται να κάνουν χρήση των συναφών υπηρεσιών στήριξης που διαθέτει η επιχείρηση, θα εφαρμόζεται ο οικείος συντελεστής ΦΠΑ που ισχύει για το αγαθό.

Σημειώνεται ότι η βούληση του εκάστοτε πελάτη δεν αρκεί από μόνη της για να προσδώσει σε μια πράξη τον χαρακτήρα της παράδοσης αγαθού ή της παροχής υπηρεσίας, αλλά θα πρέπει να υλοποιείται και στην πράξη.

10. Τέλος, διευκρινίζεται ότι το νερό, φυσικό ή τεχνητό μεταλλικό, αεριούχο ή μη, χωρίς προσθήκη ζάχαρης ή άλλων γλυκαντικών ούτε αρωματισμένο, της δασμολογικής κλάσης ΔΚ 2201 δεν περιλαμβάνεται στα μη αλκοολούχα ποτά της ΔΚ 2202, και ως εκ τούτου υπάγεται στον μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ είτε παραδίδεται σε «πακέτο» είτε διατίθεται για άμεση επιτόπια κατανάλωση.

Ο ΔΙΟΙΚΗΤΗΣ ΤΗΣ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΗΣ ΑΡΧΗΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΠΙΤΣΙΛΗΣ

ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΝΟΜΗΣ

I. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΕΝΕΡΓΕΙΑ

1. Αποδέκτες Πίνακα Γ πλην των αριθ. 2 και 3
2. Διεύθυνση Στρατηγικής Τεχνολογιών Πληροφορικής για ανάρτηση στην ιστοσελίδα της ΑΑΔΕ και την Ηλεκτρονική Βιβλιοθήκη της ΑΑΔΕ.
3. Διεύθυνση Επικοινωνίας

II. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗ

1. Αποδέκτες Πίνακα Α΄ μόνο οι αριθ. 1 και 4
2. Αποδέκτες Πίνακα Β΄
3. Αποδέκτες Πίνακα Γ΄ μόνο οι αριθ. 2 και 3
4. Αποδέκτες Πίνακα Δ΄
5. Αποδέκτες Πίνακα Ε΄
6. Αποδέκτες Πίνακα Ζ΄
7. Αποδέκτες Πίνακα Η΄

8. **Αποδέκτες Πίνακα Θ´ μόνο οι αριθ. 13, 19, 20, 27**
9. **Αποδέκτες Πίνακα ΙΒ´**
10. **Αποδέκτες Πίνακα ΙΣΤ´**
11. **Γραφείο Υπουργού Εθνικής Οικονομίας και Οικονομικών**
12. **Γραφείο Υφυπουργού Εθνικής Οικονομίας και Οικονομικών**
13. **Γραφείο Γενικού Γραμματέα Φορολογικής Πολιτικής**
14. **Διεύθυνση Φορολογικής Πολιτικής της Γενικής Γραμματείας Φορολογικής Πολιτικής**

III. ΕΣΩΤΕΡΙΚΗ ΔΙΑΝΟΜΗ

1. **Γραφείο Διοικητή Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων**
2. **Γραφείο Γενικού Δ/ντή Φορολογίας**
3. **Γραφείο Γενικού Δ/ντή Φορολογικών Λειτουργιών**
4. **Διεύθυνση Νομικής Υποστήριξης της Α.Α.Δ.Ε**
5. **Διεύθυνση Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας, Τμήμα Α´**