



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ & ΤΕΛΩΝΕΙΑΚΩΝ ΘΕΜΑΤΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ
14^η Δ/ΝΣΗ ΦΠΑ
ΤΜΗΜΑΤΑ Α΄ & Β΄

ΑΝΑΡΤΗΤΕΑ ΣΤΟ ΔΙΑΔΙΚΤΥΟ

Αθήνα, 5.10.2011
ΠΟΛ. 1208

Ταχ. Δ/ση : Σίνα 2-4
Ταχ. Κώδικας: 106 72 ΑΘΗΝΑ
Πληροφορίες : Τατ. Σφελινιώτη
Νικ. Αποστολόπουλος
Τηλέφωνο : 210- 3645378 – 210- 3645848
Fax : 210- 3645413
e-mail : dfpa.a1@1992.syzefxis.gov.gr

ΠΡΟΣ: Π.Δ.

ΘΕΜΑ: Διευκρινίσεις για τον εφαρμοζόμενο συντελεστή ΦΠΑ στην εστίαση γενικά και στην παράδοση μη αλκοολούχων ποτών.

Σε συνέχεια των εγκυκλίων ΠΟΛ 1170/05.08.2011 και 1182/26.8.2011 και με αφορμή γραπτά και προφορικά ερωτήματα σε σχέση με πρακτικά ζητήματα εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 34 του ν.3986/2011, διευκρινίζονται τα ακόλουθα:

1. Τα τυποποιημένα προϊόντα τα οποία παρασκευάζονται με βιομηχανική διαδικασία και διατίθενται για ευρεία κατανάλωση στα σημεία πώλησης παραμένουν στο μειωμένο συντελεστή **13%**. Υπό την έννοια αυτή συνεχίζουν να υπάγονται στο μειωμένο συντελεστή, ως τυποποιημένα είδη διατροφής που παρασκευάζονται για ευρεία κατανάλωση και παρουσιάζονται στα σημεία πώλησης συσκευασμένα, τα σάντουιτς και οι σαλάτες λαχανικών ή φρούτων, τα οποία είναι αεροστεγώς κλεισμένα και φέρουν επί της συσκευασίας τους τις απαιτούμενες ενδείξεις όσον αφορά τα συστατικά τους και το χρόνο διατηρησιμότητάς τους (ημερομηνία παρασκευής και ανάλωσης), με την προϋπόθεση ότι δεν προετοιμάζονται κυρίως από τις επιχειρήσεις λιανικής πώλησης ή αλυσίδες καταστημάτων λιανικής πώλησης, αλλά παρασκευάζονται μέσω μιας βιομηχανοποιημένης διαδικασίας και διατίθενται μαζικά στα σημεία πώλησης. Σε κάθε περίπτωση τα προσυσκευασμένα ανωτέρω προϊόντα υπάγονται στον κανονικό συντελεστή **23%**, όταν διατίθενται στον τελικό καταναλωτή μετά την αφαίρεση της συσκευασίας για οποιοδήποτε λόγο, π.χ. ζέσταμα ή ψήσιμο καθώς και όταν καταναλώνονται επιτοπίως.

2. Εκτός των τριών περιπτώσεων κατ' αποκοπή διαχωρισμού ανά συντελεστή ΦΠΑ της ενιαίας τιμής που εισπράττουν ξενοδοχειακές επιχειρήσεις και λοιπά καταλύματα, για την από μέρους τους παροχή πολλών υπηρεσιών που αναφέρονται στην ΠΟΛ 1182/2011, περαιτέρω γίνεται δεκτό ότι στην περίπτωση **διαμονής με πρωινό και δύο γεύματα (full board)** έναντι ενιαίας τιμής, υπό την προϋπόθεση ότι δεν

είναι εφικτός ο διαχωρισμός της αντιπαροχής στους επί μέρους συντελεστές, το **25%** της ενιαίας τιμής υπάγεται στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ, ως αντιπαροχή που καταβάλλεται για το πρωινό και τα δύο γεύματα.

3. Η υπηρεσία εξυπηρέτησης δωματίου (room service) που συνίσταται σε διάθεση φαγητών ή/και ποτών εντός των δωματίων των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων και των λοιπών καταλυμάτων υπάγεται στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ (**23%**), ως υπηρεσία εστίασης (περιλαμβανομένου του μη ανθρακούχου νερού). Αντίθετα, οι καταναλώσεις του μίνι μπαρ που υπάρχει εντός του δωματίου αποτελούν παραδόσεις αγαθών, επομένως χρεώνονται με τον οικείο συντελεστή κάθε αγαθού.

4. Γενικά η επιτόπια κατανάλωση σε τραπεζοκαθίσματα που διαθέτουν οι επιχειρήσεις εστίασης (εστιατόρια, ψητοπωλεία, ταβέρνες, ταχυφαγεία, καφετέριες, αναψυκτήρια, κυλικεία κλπ.) υπάγεται στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ (**23%**) ως υπηρεσία εστίασης, ανεξάρτητα από το είδος που καταναλώνεται (περιλαμβανομένων των γλυκών, του μη ανθρακούχου νερού και του ψωμιού).

Τα ανωτέρω ισχύουν και για τα εστιατόρια που λειτουργούν στα πλαίσια εστίασης μαθητών, φοιτητών και γενικά σπουδαστών.

Το ίδιο επίσης ισχύει και στην περίπτωση επιτόπιας κατανάλωσης σε τραπεζοκαθίσματα τα οποία δεν χρησιμοποιούνται αποκλειστικά από τους πελάτες μιας επιχείρησης εστίασης, αλλά από τους πελάτες πολλών επιχειρήσεων εστίασης που δραστηριοποιούνται στον ίδιο χώρο (π.χ. ενιαίος χώρος τραπεζοκαθισμάτων σε χώρο εμπορικού κέντρου).

5. Στις παραδόσεις από επιχειρήσεις εστίασης ή catering έτοιμων προς άμεση κατανάλωση φαγητών, γλυκών, ποτών, κλπ. σε «πακέτο», το κάθε είδος φορολογείται με το συντελεστή στον οποίο υπάγεται, ανεξάρτητα εάν πρόκειται για παράδοση μεμονωμένου αγαθού ή πακέτου αγαθών (έτοιμα προς άμεση κατανάλωση φαγητά **23%**, γλυκά, μη ανθρακούχο φυσικό ή τεχνητό μεταλλικό νερό και ψωμί **13%**, ανθρακούχο νερό, αναψυκτικά και οينوπνευματώδη **23%**, κλπ.).

Τα ανωτέρω ισχύουν τόσο στις περιπτώσεις κατά τις οποίες η παράδοση γίνεται με ευθύνη του πωλητή των αγαθών (π.χ. παράδοση στο σπίτι), όσο και στις περιπτώσεις κατά τις οποίες η παράδοση των αγαθών γίνεται στο κατάστημα, αλλά η κατανάλωση τους πραγματοποιείται εκτός του καταστήματος. Το ίδιο ισχύει και στις περιπτώσεις όπου μια επιχείρηση αναλαμβάνει την τροφοδοσία νοσοκομείων, εστιατορίων εκπαιδευτικών ιδρυμάτων, φοιτητικών λεσχών, κλπ., με έτοιμα φαγητά, γλυκά και ποτά.

6. Ακόμα στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ (**23%**) υπάγεται και η περίπτωση του catering, όταν δεν πρόκειται για απλή παράδοση αγαθών, αλλά παρέχονται συγχρόνως και υπηρεσίες εξυπηρέτησης (π.χ. σερβίρισμα, αναγκαία υλικά για την κατανάλωση όπως τραπέζια, τραπεζομάντηλα, πιάτα, μαχαιροπήρουνα κλπ.), ανεξάρτητα εάν τιμολογούνται χωριστά ή ενιαία. Δηλαδή στην περίπτωση που η ίδια επιχείρηση παρέχει τα έτοιμα φαγητά και τις υπηρεσίες εξυπηρέτησης η συνολική παροχή υπάγεται στον κανονικό συντελεστή, περιλαμβανομένων των γλυκών, του εμφιαλωμένου μη ανθρακούχου νερού και του ψωμιού.

Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση που ζαχαροπλαστική ή άλλες επιχειρήσεις τροφοδοσίας αναλαμβάνουν, επ' ευκαιρία βάπτισης, ή γάμου, ή μνημόσυνου, καθ'

υπόδειξη του πελάτη τους, την παράδοση γλυκών, παγωτών, ή άλλων ειδών στο χώρο της εκκλησίας ή άλλο χώρο και τη διανομή αυτών στους καλεσμένους, διαθέτοντας προς τούτο το αναγκαίο προσωπικό και τον απαιτούμενο εξοπλισμό (π.χ. δίσκους, πάγκο για την τοποθέτησή τους ή παγωτοποδηλάτο, σκεύη κλπ.).

7. Στις παραδόσεις αγαθών από αυτόματους πωλητές, το κάθε είδος φορολογείται με το συντελεστή στον οποίο αυτό υπάγεται, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης των πωλητών αυτών.

8. Οι παραδόσεις γλυκών και παγωτών όταν αυτά καταναλώνονται εντός των καταστημάτων από τα οποία πωλούνται, υπάγονται στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ (**23%**). Στο μειωμένο συντελεστή (**13%**) υπάγονται όταν καταναλώνονται εκτός των καταστημάτων αυτών, ανεξάρτητα από το εάν προσφέρονται σε κλειστή ή σε ανοιχτή συσκευασία («στο χέρι»).

9. Τα έτοιμα προς άμεση κατανάλωση (ψημμένα κλπ.) σφολιατοειδή και πίτες, όπως τυρόπιτες, λουκανικόπιτες, κασερόπιτες, μπουγάτσες, κρέπες, κρουασάν, κλπ., στην περίπτωση που δεν πρόκειται για παραδόσεις τυποποιημένων αγαθών ευρείας κατανάλωσης, υπάγονται στον κανονικό συντελεστή Φ.ΠΑ (είτε καταναλώνονται εντός των καταστημάτων από τα οποία διατίθενται, είτε όχι).

Στην περίπτωση που ορισμένα από τα παραπάνω σφολιατοειδή και πίτες ή αρτοσκευάσματα περιέχουν γλυκαντικές ύλες, με αποτέλεσμα να προσδίδουν σε αυτά γλυκιά γεύση, θεωρούνται γλυκά και υπάγονται στο μειωμένο συντελεστή, όταν δεν καταναλώνονται εντός των καταστημάτων από τα οποία διατίθενται.

Επισημαίνεται ότι η υπαγωγή των παραπάνω αγαθών στον οικείο συντελεστή ΦΠΑ, δεν εξαρτάται από τον τρόπο διάθεσής τους (χονδρικά ή λιανικά), ούτε από το συντελεστή που θα επιβάλει ο αγοραστής στην περαιτέρω διάθεσή τους. Για παράδειγμα, όταν οι παραδόσεις των εν λόγω αγαθών υπάγονται στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ και τα αγαθά αυτά πωλούνται προς κυλικεία, ο συντελεστής αυτός εφαρμόζεται είτε πρόκειται για κυλικεία που λειτουργούν εντός σχολείων, πανεπιστημίων ή άλλων εκπαιδευτικών οργανισμών ή επιχειρήσεων, ή εντός νοσοκομείων, κλινικών, γηροκομείων, ασύλων κλπ., είτε όχι.

Είναι ευνόητο ότι οι πωλήσεις άψητων σφολιατοειδών και πιτών υπάγονται στο μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ, καθώς δεν πρόκειται για έτοιμα προς άμεση κατανάλωση αγαθά.

10. Όσον αφορά στην εξαίρεση των κυλικείων που λειτουργούν εντός εκπαιδευτικών ιδρυμάτων ή επιχειρήσεων και ιδρυμάτων ή επιχειρήσεων νοσοκομειακής περίθαλψης και κοινωνικής πρόνοιας από την υπαγωγή στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ, επισημαίνεται ότι στο μειωμένο συντελεστή υπάγονται **μόνο** τα βρώσιμα είδη των κυλικείων, όπως για παράδειγμα τα σάντουιτς, τα τόστ, τα σφολιατοειδή και οι πίτες, όταν παραδίδονται για κατανάλωση εκτός καταστήματος, και όχι τα ροφήματα και τα ποτά (αλκοολούχα ή μη). Το ίδιο ισχύει για τα κυλικεία που λειτουργούν εντός ωδείων και γενικά μουσικών εκπαιδευτηρίων, καθώς πρόκειται για εκπαιδευτικές επιχειρήσεις ή ιδρύματα.

Αντίθετα η ανωτέρω εξαίρεση δεν ισχύει για παραδόσεις των αγαθών αυτών από κυλικεία που λειτουργούν εντός στρατιωτικών μονάδων, ερευνητικών κέντρων, μουσείων, δημοσίων υπηρεσιών, κλπ., οι οποίες υπάγονται στον κανονικό συντελεστή (**23%**).

Επισημαίνεται ότι η επιτόπια κατανάλωση οποιουδήποτε είδους σε τραπεζοκαθίσματα που διαθέτει προς τούτο είτε το ίδιο το κυλικείο, είτε ο εκπαιδευτικός φορέας, υπάγεται στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ ως υπηρεσία εστίασης (βλ. ανωτέρω παράγραφο 4).

11. Οι παραδόσεις έτοιμων εδεσμάτων, γευμάτων και φαγητών γενικά που πραγματοποιούνται από επιχειρήσεις με μικτή άδεια λειτουργίας «κυλικεία-εστιατόρια» που λειτουργούν εντός εκπαιδευτικών ή νοσηλευτικών επιχειρήσεων ή ιδρυμάτων κοινωνικής πρόνοιας δεν υπάγονται στο σύνολό τους στο μειωμένο συντελεστή. Στο μειωμένο συντελεστή υπάγονται μόνο τα είδη κυλικείου, όπως για παράδειγμα τα σάντουιτς, τα τόστ, τα σφολιατοειδή, και οι πίτες και όχι τα είδη εστιατορίου, όπως τα μαγειρευτά φαγητά. Είναι αυτονόητο ότι η κατανάλωση όλων των παραπάνω ειδών εντός των καταστημάτων αυτών, φορολογείται με τον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ (βλ. ανωτέρω παράγραφο 4).

12. Σύμφωνα με τις τροποποιήσεις των περιπτώσεων 27, 28 και 29 και την κατάργηση της περίπτωσης 30 του Κεφαλαίου Α΄ του Παραρτήματος ΙΙΙ του Κώδικα ΦΠΑ που επήλθαν με το άρθρο 34 του ν. 3986/11, τα μη αλκοολούχα ποτά, εκτός από τα μη ανθρακούχα νερά, δηλαδή τα έτοιμα ροφήματα, οι χυμοί, τα αεριούχα νερά και τα αναψυκτικά γενικά, από **1.9.2011**, υπάγονται σε κάθε περίπτωση στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ (**23%**) (εισαγωγή, ενδοκοινοτική απόκτηση, χονδρική ή λιανική πώληση (εντός ή εκτός καταστημάτων εστίασης)).

Κατά συνέπεια, ο έτοιμος προς πόση καφές, όπως και άλλα έτοιμα προς πόση ροφήματα (τσάι, κλπ.) φορολογούνται με τον κανονικό συντελεστή, ανεξάρτητα εάν καταναλώνονται εντός καταστημάτων εστίασης ή πρόκειται για παράδοση που πραγματοποιείται από οποιαδήποτε επιχείρηση (σούπερ μάρκετ, παντοπωλείο, περίπτερο, εστιατόριο, κυλικεία εντός ή εκτός εκπαιδευτικών ή νοσοκομειακών ιδρυμάτων, κλπ.).

Αντίθετα, στο μειωμένο συντελεστή (**13%**) συνεχίζουν να υπάγονται ο καφές, το τσάι, το κακάο, κλπ., όταν δεν αποτελούν έτοιμα προς πόση ροφήματα, αλλά διατίθενται χύμα ή συσκευασμένα, καθώς και σε συσκευασία η οποία περιέχει καφέ, ζάχαρη, καλαμάκι, κλπ.

Επισημαίνεται ότι τα συμπυκνώματα χυμών, αναψυκτικών, καφέδων ή άλλων αγαθών, όταν αυτά δεν είναι έτοιμα για κατανάλωση αλλά χρήζουν περαιτέρω επεξεργασίας (π.χ. αραίωση, κλπ) προκειμένου να καταστούν πόσιμα, δεν υπάγονται στο 23% ως έτοιμα ροφήματα. Στις περιπτώσεις αυτές, θα πρέπει να εξετάζεται αν τα αγαθά αυτά, βάσει της δασμολογικής κλάσης στην οποία ανήκουν, περιλαμβάνονται στο Κεφάλαιο Α΄ του Παραρτήματος ΙΙΙ του Κώδικα ΦΠΑ, οπότε υπάγονται στον μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ. Όταν η δασμολογική τους κλάση δεν είναι γνωστή ή υπάρχουν αμφιβολίες ως προς αυτή, αρμόδια προκειμένου να αποφανθεί είναι η Ανώτατη Επιτροπή Τελωνειακών Αμφισβητήσεων, στην οποία μπορεί να υποβληθεί σχετικό ερώτημα μέσω της 17^{ης} Δασμολογικής Δ/σης του Υπουργείου Οικονομικών.

Ο μειωμένος συντελεστής (**13%**) συνεχίζει να εφαρμόζεται στο γάλα (τυποποιημένο ή μη), συμπεριλαμβανομένου και του σοκολατούχου γάλακτος.

13. Με τις διατάξεις του άρθρου 34 του ν.3986/2011, δεν επήλθε καμία μεταβολή στις διατάξεις που αφορούν τη μείωση κατά 30% των συντελεστών που εφαρμόζονται σε συγκεκριμένες νησιωτικές περιοχές.

14. Ως γενική επισήμανση και με στόχο την διευκόλυνση της ορθής εφαρμογής των εν λόγω διατάξεων (άρθρο 34 του ν.3986/2011), τονίζεται ότι θα πρέπει να εξετάζεται:

α) Αν πρόκειται για **παροχή υπηρεσίας εστίασης**, οπότε όλα τα προσφερόμενα είδη φορολογούνται με τον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ. (βλ. ανωτέρω παράγραφο 4)

β) Αν πρόκειται για παραδόσεις **έτοιμων προς άμεση κατανάλωση μη τυποποιημένων** εδεσμάτων, γευμάτων ή πρόχειρων γευμάτων και φαγητών γενικά, τα οποία υπάγονται στον κανονικό συντελεστή (βλ. ανωτέρω παρ. 5 και 9).

γ) Αν πρόκειται για παραδόσεις έτοιμων φαγητών που πραγματοποιούνται από κυλικεία εκπαιδευτικών και νοσηλευτικών ιδρυμάτων, τα οποία συνεχίζουν να υπάγονται στο μειωμένο συντελεστή (βλ. ανωτέρω παρ. 10 και 11).

δ) Αν πρόκειται για παράδοση μη αλκοολούχων ποτών, τα οποία δεν περιλαμβάνονται πλέον στο Κεφάλαιο Α΄ του Παραρτήματος ΙΙΙ του Κώδικα ΦΠΑ και κατά συνέπεια υπάγονται, σε κάθε περίπτωση, στον κανονικό συντελεστή (βλ. ανωτέρω παρ. 12).

15. Για θέματα που δεν αντιμετωπίζονται με την παρούσα εγκύκλιο, ισχύουν τα αναφερόμενα στις εγκυκλίους μας ΠΟΛ 1170/5.8.2011 και 1182/26.8.2011.

**ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο ΠΡΟΪΣΤ/ΝΟΣ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑΣ**

**Ο ΓΕΝΙΚΟΣ ΓΡΑΜΜΑΤΕΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ
& ΤΕΛΩΝΕΙΑΚΩΝ ΘΕΜΑΤΩΝ**

Ι. ΚΑΠΕΛΕΡΗΣ