



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΕΜΜΕΣΗΣ
ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ Α΄ «ΦΠΑ»**

Ταχ. Δ/νση : Σίνα 2-4
Ταχ. Κώδικας : 106 72 ΑΘΗΝΑ
Πληροφορίες : Θ. Παπαδόπουλος
Τηλέφωνο : 210 - 3645832
Fax : 210 - 3645413
e-mail : dfpa.b1@1992.syzefxis.gov.gr

Αθήνα, 2/7/2015

Αρ. Πρωτ: Δ14Β 1090827 ΕΞ 2015

Πρωτ. Εισ.: Δ14 1038413 ΕΙ 2015

ΠΡΟΣ:

- ΚΟΙΝ:**
1. Δ.Ο.Υ.
 2. Διεύθυνση Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας
Τμήμα Α΄ - Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων
Καρ. Σερβίας 10, Τ.Κ. 101 84, Αθήνα
 3. Υπουργείο Οικονομικών
Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων
Γενική Διεύθυνση Τελωνείων και Ειδικών Φόρων Κατανάλωσης (Ε.Φ.Κ.)
Διεύθυνση Δασμολογικών Θεμάτων και Τελωνειακών Οικονομικών Καθεστώτων
Τμήμα Α΄ - Δασμολογικό και Δασμολογητέας Αξίας
Κηφισίας 124, Τ.Κ. 115 26 Αθήνα

Θέμα: Φορολογική αντιμετώπιση δραστηριοτήτων αγιογράφου

Σχετ.: Το έγγραφό σας με αριθμό πρωτοκόλλου Δ14 1038413 ΕΙ 2015

Με το ανωτέρω έγγραφό σας, μας ζητάτε να σας γνωρίσουμε τον τρόπο φορολογικής αντιμετώπισης των δραστηριοτήτων σας ως αγιογράφος. Ειδικότερα, μας ζητάτε να σας γνωρίσουμε τον εφαρμοστέο συντελεστή Φ.Π.Α.. για την αγιογράφηση πάνω σε τοίχους εκκλησιών καθώς και για την παράδοση εικόνων ζωγραφισμένων, -κατόπιν παραγγελίας,- πάνω σε ξύλο, και οι οποίες προορίζονται να τοποθετηθούν μόνιμα στο τέμπλο εκκλησίας. Επίσης, μας ζητάτε να σας γνωρίσουμε εάν προβλέπεται κάποιου είδους παρακράτηση φόρου για τις σχετικές αμοιβές σας.

1. Σύμφωνα με την περίπτωση 3 του Κεφαλαίου Β΄ «Υπηρεσίες» του Παραρτήματος ΙΙΙ του Κώδικα Φ.Π.Α. (Ν. 2859/2000), όπως έχει τροποποιηθεί και ισχύει, στο μειωμένο συντελεστή 13% υπάγονται οι υπηρεσίες που παρέχονται από συγγραφείς, συνθέτες, καλλιτέχνες και ερμηνευτές έργων τέχνης, καθώς και τα δικαιώματα αυτών, εφόσον δεν απαλλάσσονται με το Άρθρο 22 του Κώδικα Φ.Π.Α..

2. Σύμφωνα με την περίπτωση 54 του Κεφαλαίου Α΄ «Αγαθά» του Παραρτήματος ΙΙΙ του Κώδικα Φ.Π.Α. (Ν. 2859/2000), όπως έχει τροποποιηθεί και ισχύει, στο μειωμένο συντελεστή 13%, υπάγεται η παράδοση αντικειμένων καλλιτεχνικής αξίας των παραγράφων 1, 2 και 3 του Κεφαλαίου Α΄ του Παραρτήματος V του Κώδικα Φ.Π.Α., εφόσον πραγματοποιείται από τον ίδιο το δημιουργό ή τους διαδόχους του. Στην περίπτωση 1 του Κεφαλαίου Α΄ «Αντικείμενα Καλλιτεχνικής Αξίας» του Παραρτήματος V του Κώδικα Φ.Π.Α. εντάσσονται ζωγραφικοί πίνακες και σχέδια, που έχουν γίνει εξ' ολοκλήρου με το χέρι, με εξαίρεση τα σχέδια της κλάσης 4906 και τα βιομηχανικά είδη που έχουν διακοσμηθεί με το χέρι καθώς και έργα από συγκόλληση (κολάζ) και παρόμοιοι μικροί πίνακες (Δ.Κ. 9701).

3. Σύμφωνα με την Εγκύκλιο ΠΟΛ. 347/11.12.1987 έχει διευκρινιστεί, μεταξύ άλλων, ότι οι αγιογράφοι θεωρούνται καλλιτέχνες και ότι οι αγιογραφήσεις και άλλες διακοσμήσεις που γίνονται πάνω σε τοίχο είναι σταθερά και μόνιμα συνδεδεμένες με αυτόν έτσι ώστε να μην μπορούν να αποχωριστούν από το κύριο πράγμα (αποτοιχιστούν) χωρίς βλάβη τους ή χωρίς βλάβη του κυρίου πράγματος (ακινήτου). Είναι δηλαδή συστατικά μέρη του ακινήτου σύμφωνα με τις διατάξεις του Άρθρου 953 του Αστικού Κώδικα και δεν μπορούν, επομένως, να αποτελούν αντικείμενο χωριστής κυριότητας. Συνεπώς, ο αγιογράφος που φιλοτεχνεί αγιογραφήσεις ή άλλες διακοσμήσεις στον τοίχο δεν αποκτά κυριότητα, δεν πωλεί επομένως πράγμα, αλλά παρέχει υπηρεσίες. Σημειώνεται ότι με βάση την ως άνω Εγκύκλιο, τα ανωτέρω έχουν εφαρμογή, και όταν η αγιογράφιση γίνεται πρώτα πάνω σε πανί (κάμποτο) και στη συνέχεια κολλιέται και συμπληρώνεται πάνω στον τοίχο (σπατουλάρισμα άκρων, ζωγραφική συμπλήρωση λεπτομερειών εικόνας και προσαρμογή χρωμάτων, μπορντούρες, περιμετρικά πλαίσια με πινέλο κ.λ.π.). Δηλαδή στις περιπτώσεις αυτές η αρχική ζωγραφική επάνω στο πανί, που στη συνέχεια κολλιέται στον τοίχο, είναι ενδιάμεσο στάδιο της όλης τοιχογραφικής εργασίας, και συνεπώς η όλη δραστηριότητα θεωρείται ως παροχή υπηρεσίας με συντελεστή Φ.Π.Α. 13%.

4. Με βάση τα ανωτέρω, εφόσον αγιογραφείτε είτε απευθείας πάνω στον τοίχο είτε πάνω σε πανί το οποίο εν συνεχεία κολλιέται στον τοίχο, σύμφωνα με την Εγκύκλιο ΠΟΛ. 347/11.12.1987, παρέχετε καλλιτεχνικές υπηρεσίες και οφείλετε να επιρρίπτετε Φ.Π.Α. με συντελεστή 13%.

5. Εφόσον, αγιογραφείτε πάνω σε ξύλο η κυριότητα του οποίου σας ανήκει και εν συνεχεία προβαίνετε στην πώληση της έτοιμης πλέον εικόνας, τότε προβαίνετε σε παράδοση αγαθού ενσώματου κινητού αγαθού (εικόνας), ανεξαρτήτως εάν αυτό τελικά τοποθετείται μόνιμα ή όχι πάνω στο τέμπλο της εκκλησίας.

6. Στην περίπτωση που προβαίνετε στην παράδοση εικόνων **των οποίων είστε δημιουργός**, κατά τα ανωτέρω, τότε οφείλετε να επιρρίψετε Φ.Π.Α. με το μειωμένο συντελεστή 13%, **μόνο εφόσον** οι παραδιδόμενες εικόνες εντάσσονται στη Δασμολογική Κλάση 9701. Σε διαφορετική περίπτωση οφείλετε να επιρρίψετε Φ.Π.Α. με τον κανονικό συντελεστή 23%.

7. Αρμόδια υπηρεσία για να σας απαντήσει κατά πόσον, οι παραδιδόμενες εικόνες των οποίων είστε δημιουργός εντάσσονται στη Δασμολογική Κλάση 9701, είναι η Διεύθυνση Δασμολογικών Θεμάτων και Τελωνειακών Οικονομικών Καθεστώτων, στην οποία πρέπει να απευθυνθείτε και προς την οποία κοινοποιείται το παρόν με συνημμένο απλό φωτοαντίγραφο του ερωτήματός σας.

8. Αρμόδια υπηρεσία για να σας απαντήσει ως προς το εάν προβλέπεται κάποια παρακράτηση φόρου εισοδήματος επί των αμοιβών σας είναι το τμήμα Α΄ - Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων της Διεύθυνσης Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας, προς το οποίο κοινοποιείται το παρόν με συνημμένο φωτοαντίγραφο του ερωτήματός σας, προκειμένου να σας απαντήσει.

9. Σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος των πραγματικών περιστατικών εμπίπτει στην αρμοδιότητα της οικείας Δ.Ο.Υ. στην οποία και κοινοποιείται το παρόν.

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο Προϊστάμενος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοίκησης**

**Ο Γενικός Διευθυντής
Φορολογικής Διοίκησης**

Ιωάννης Μπάκας

Συνημμένα: 1 φύλλο

Εσωτερική Διανομή:

- Γραφείο Γενικού Διευθυντή Φορολογικής Διοίκησης (2)
- Διεύθυνση Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας – Τμήμα Α΄ Φ.Π.Α. (4)
- Διεύθυνση Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας – Τμήμα Β΄ Τελών & Ειδικών Φορολογιών (2)
- Αυτοτελές Τμήμα Νομικής Υποστήριξης της Γ.Γ.Δ.Ε. (1)