

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ Αθήνα 22 Ιουλίου 1996

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ Αρ. Πρωτ.: 1083953/4559/1298/0014

Γ. ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ **ΠΟΛ.: 1212**

ΚΑΙ ΔΗΜΟΣΙΑΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ

Διεύθυνση 14η ΦΠΑ & Ειδ. Φορ.

Τμήμα

Α' - Γραφείο Ι

Φ.Π.Α.

Ε Γ Κ Υ Κ Λ Ι Ο Σ

Νόμοι 2386/96 (ΦΕΚ. 43/Α/7-3-1996)

2399/96 (ΦΕΚ. 90/Α/27-5-1996)

Παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων των παραγράφων 33 και 2, του άρθρου 11 του ν. 2386/96, και του άρθρου 10 παράγραφος 1 του ν. 2399/96, με τις οποίες αντικαταστάθηκαν και συμπληρώθηκαν οι παραγραφ. 1 και 5 περιπτ. α' και γ' του άρθρου 15 του ν. 1642/86..

Άρθρο 15

ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ ΣΤΗΝ ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΑΓΑΘΩΝ, ΣΤΗΝ

ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΗ ΑΠΟΚΤΗΣΗ ΑΓΑΘΩΝ ΚΑΙ ΣΤΗΝ ΠΑΡΟΧΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ

1. Με την παράγραφο 33 του άρθρου 11 ΤΟΥ Ν. 2386/96, που ισχύει από 1-1-96, αντικατεστάθηκε η παράγραφος 1 του άρθρου 15 του ν. 1642/86. Με τις νέες διατάξεις, πέραν των ήδη ρυθμιζομένων με την παλιά διάταξη προστέθηκε ότι, στη φορολογητέα αξία ΦΠΑ συνυπολογίζεται ακόμη και η συμπληρωματική αμοιβή που καταβάλλεται από τρίτο πρόσωπο. Η ρύθμιση αυτή έγινε, για λόγους εναρμόνισης με το κοινοτικό δίκαιο.

Επειδή η διάταξη αυτή αποτελεί βασικά επανάληψη της αντίστοιχης παλιάς διάταξης εξακολουθούν να ισχύουν ως προς την έννοια και το περιεχόμενο

της φορολογητέας αξίας οι οδηγίες που έχουν δοθεί με προηγούμενες εγκυκλίους.

Με την ευκαιρία αυτή διευκρινίζεται ότι, όπως έχει γίνει δεκτό από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή, η οποία ερμήνευσε την αντίστοιχη διάταξη της έκτης οδηγίας ΦΠΑ περί φορολογητέας αξίας, (έγγραφο COM (88) 799/20-12-1988, σημείο Γ' του Κεφαλαίου IV της δεύτερης έκθεσης προς το Ευρωπαϊκό Συμβούλιο) οι επιδοτήσεις που είναι άμεσα συνδεδεμένες με την τιμή διάθεσης του αγαθού ή της υπηρεσίας, πρέπει να περιλαμβάνονται στη φορολογητέα αξία, εφόσον συντρέχουν αθροιστικά οι παρακάτω προϋποθέσεις:

- α) οι επιδοτήσεις, επιχορηγήσεις κλπ. αποτελούν την αντιπαροχή ή τμήμα αυτής, β) καταβάλλονται στον προμηθευτή των αγαθών ή στον παρέχοντα τις υπηρεσίες και
- γ) καταβάλλονται από κάποιο τρίτο πρόσωπο

Σημειώνεται ότι σχετική επί του θέματος είναι η αριθμ. 1019064/887/ΠΟΛ. 1057/28.2.92 ΕΔΥΟ.

2. Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 11 του ν. 2386/96, αντικαταστάθηκε η περίπτωση α' της παραγρ. 5 του άρθρου 15 του ν. 1642/86.

Ειδικότερα:

Με τις νέες διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 5 του άρθρου 15, όπως αντικαταστάθηκε με την παραγρ. 2 του άρθρου 11 του ν. 2386/96, που ισχύουν από τη δημοσίευση του παραπάνω νόμου στο φύλλο εφημερίδος της Κυβερνήσεως, δηλαδή από 7.3.1996 (ΦΕΚ 43Α'/7.3.96), ορίζονται οι όροι και οι προϋποθέσεις, σύμφωνα με τις οποίες, ο

ΦΠΑ που αναλογεί στις παρεχόμενες, λόγω κύκλου εργασιών (τζίρου), εκπτώσεις (bonus) προς τον αγοραστή αγαθών ή λήπτη υπηρεσιών από τον προμηθευτή του, εκπίπτει από το ΦΠΑ των εκροών του προμηθευτή, λαμβάνονται δηλαδή οι εκπτώσεις αυτές υπόψη για τη διαμόρφωση της φορολογητέας αξίας, κατά τις διατάξεις του άρθρου 15 του ν. 1642/86.

Επομένως, οι παραπάνω διατάξεις θα έχουν εφαρμογή για πιστωτικά τιμολόγια που θα εκδοθούν μετά τη συμπλήρωση του 4μήνου από την έναρξη ισχύος της εν λόγω διάταξης (7.3.1996) δηλαδή μετά τις 7.7.1996 και όχι για πιστωτικά τιμολόγια που θα εκδοθούν μέχρι και 6.7.1996.

Ετσι, χωρίς να επιχειρείται παρέμβαση στις αρχές της ελευθερίας των συναλλαγών με τις διατάξεις αυτές, προκειμένου να μη ληφθούν υπόψη στη διαμόρφωση της φορολογητέας αξίας, οι χορηγούμενες από τον προμηθευτή στον αγοραστή εκπτώσεις (bonus), λόγω κύκλου εργασιών ανεξάρτητα από την περιοδικότητα ή μη της χορήγησης αυτών (ανά μήνα, τρίμηνο, εξάμηνο, έτος κτλ), θα πρέπει :

A. - Να αποδεικνύονται από νόμιμα φορολογικά στοιχεία.

Θα πρέπει δηλαδή οι εκπτώσεις αυτές να χορηγούνται είτε με το ίδιο το τιμολόγιο της πώλησης, είτε με πιστωτικό τιμολόγιο.

α. - Εκπτώσεις που χορηγούνται επί τιμολογίου πώλησης

Οι εκπτώσεις που μπορεί να αποτυπώσει μια προμηθεύτρια επιχείρηση (αγαθών ή υπηρεσιών) στο φορολογικό στοιχείο που εκδίδει (τιμολόγιο πώλησης ή παροχής υπηρεσιών) προς τον πελάτη της, με ένα από τους τρόπους που αναφέρονται στην αριθμ. 1036330/266/0015/ΠΟΛ. 1094/20.3.96 ΔΥΟ, είναι δυνατόν να έχουν διαφορετική αιτία.

Για να έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 5 του άρθρου 15, του ν. 1642/86, οι εκπτώσεις θα πρέπει να αφορούν έκπτωση επί του κύκλου των εργασιών (τζίρου), οι οποίες χορηγούνται στο τέλος συμφωνημένης περιόδου (μήνα, τρίμηνο, έτος κ.τλ.), επειδή έχει καλυφθεί το όριο ή τα όρια του τζίρου ή των ποσοστών που έχουν καθοριστεί ως στόχοι, ανεξάρτητα αν αυτές χορηγούνται επί τιμολογίου ή με πιστωτικό τιμολόγιο.

Ειδικότερα, για να υπαχθούν στις νέες διατάξεις οι εκπτώσεις που χορηγούνται επί τιμολογίου θα πρέπει με τις νέες τιμολογούμενες ποσότητες να γίνεται υπέρβαση του συμφωνηθέντος στόχου. Πρέπει δηλαδή να αφορούν ποσότητες αγαθών που αποτέλεσαν αντικείμενο και προηγούμενων πωλήσεων (τιμολογήσεων), εφόσον με το συγκεκριμένο τιμολόγιο, επί του οποίου χορηγείται η έκπτωση, πραγματοποιείται η κατ' αξία ή ποσότητα υπέρβαση του στόχου.

Επομένως, δεν καταλαμβάνονται από τις παραπάνω νέες διατάξεις, εκπτώσεις που χορηγούνται επί του τιμολογίου και αφορούν:

- Τις τιμολογούμενες με το ίδιο τιμολόγιο ποσότητες, ανεξάρτητα αν αυτές αναφέρονται στο σύνολο των αγαθών ή σε ορισμένα από αυτά, για τα οποία χορηγείται η έκπτωση για διάφορους λόγους, όπως π.χ. για λόγους προώθησης και προβολής, των ή του συγκεκριμένου αγαθού,

λόγω ελλωτωματικόητας, ειδικής συμφωνίας, ποσόητας, τέλους εποχής κ.τ.λ.

- Εκπτώσεις που χορηγούνται επί τιμολογίου ή πιστωτικού τιμολογίου για διαφορά στην ποιότητα των πωλουμένων αγαθών, σε σύγκριση με την συμφωνηθείσα.
- Εκπτώσεις που παρέχονται σε εκπλήρωση σχετικής (ποινικής) ρήτρας, λόγω εκπρόθεσμης παράδοσης ή μη πλήρωσης όρων της συμφωνίας πώλησης αγαθών ή των υπηρεσιών, οι όροι της οποίας θα αποδεικνύονται και θα δικαιολογούνται.
- Εκπτώσεις λόγω διακανονισμού σε προσυμφωνηθέντα χρόνο (λ.χ. μετρητοίς ή διακανονισμού του τιμήματος σε σύντομο χρόνο κ.τ.λ.).
- Δραχμικές ή ποσοστιαίες εκπτώσεις επί τιμολογίου που ουσιαστικά επιφέρουν μείωση της τιμής πώλησης των τιμολογούμενων αγαθών.
- Ειδικές δραχμικές εκπτώσεις που χορηγούνται επί τιμολογίου για ορισμένα είδη, είτε λόγω προώθησης (promotions) είτε λόγω ημερομηνίας λήξεως, τέλους εποχής κ.τ.λ.
- Εκπτώσεις που παρέχονται σε διάφορα καταστήματα π.χ. καλλυντικών, super-markets από τους προμηθευτές τους λόγω ειδικής προβολής των προϊόντων τους σε ειδικούς χώρους (ράφια) εντός των καταστημάτων τους, εφόσον οι εκπτώσεις αυτές χορηγούνται επί του τιμολογίου πώλησης ή εκδίδεται πιστωτικό τιμολόγιο από τον προμηθευτή.
- Εκπτώσεις γενικά που δεν συναρτώνται άμεσα ή έμμεσα με τον κύκλο εργασιών αλλά με άλλα εμπορικά κριτήρια π.χ. ειδικές προσφορές, εκπτώσεις με βάση χορηγούμενα κουπόνια, είσοδος προϊόντων σε νέα καταστήματα κ.τ.λ.
- Εκπτώσεις που πραγματοποιούνται με βάση ειδικότερη συμφωνία με το συγκεκριμένο πελάτη, εφόσον τηρήθηκαν οι διατάξεις της παραγράφου 16 του άρθρου 8 του ν. 1882/90 μέχρι 6.7.1996.

β. - Εκπτώσεις που πραγματοποιούνται με πιστωτικά τιμολόγια

Τα όσα αναφέρονται παραπάνω στην περίπτωση α' σχετικά με τις επί τιμολογίου εκπτώσεις έχουν εφαρμογή και για τις εκπτώσεις που χορηγούνται με πιστωτικό τιμολόγιο που εκδίδεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ.

Β.-Να γίνεται γνωστοποίηση των χορηγούμενων ποσοστών έκπτωσης στον Προϊστάμενο της αρμόδιας ΔΟΥ

Αναγκαία προϋπόθεση που απαιτείται, σύμφωνα με τις νέες διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 5 του άρθρου 15 του ν. 1642/86, προκειμένου οι χορηγούμενες στον αγοραστή, από τον προμηθευτή, εκπτώσεις, να μη συμπεριλαμβάνονται στη φορολογητέα βάση, είναι ότι, τα χορηγούμενα δραχμικά ή ποσοτικά μεγέθη έκπτωσης λόγω τζίρου, θα πρέπει να γνωστοποιούνται, από τον προμηθευτή των αγαθών ή των υπηρεσιών, στον προϊστάμενο της αρμόδιας για τη φορολογία του ΔΟΥ, τουλάχιστο 4 μήνες πριν από την πραγματοποίησή τους, ανεξάρτητα αν αυτές γίνονται επί τιμολογίου ή με πιστωτικό τιμολόγιο.

Ειδικότερα:

- Η γνωστοποίηση θα γίνεται με απλή δήλωση του υποχρέου ή, όπου συντρέχει περίπτωση, με κατάθεση της οικείας συμφωνίας, κατά τις διατάξεις της παραγράφου 16 του άρθρου 8 του ν. 1882/90, όπως ισχύει.
- Η δήλωση, που δεν θα είναι λεπτομερειακή ούτε ονομαστική κατά πελάτη, θα περιλαμβάνει τα πλήρη στοιχεία του υποχρέου προμηθευτή, καθώς και το ποσοστό έκπτωσης που χορηγείται κατά κλιμάκιο τζίρου, ανεξάρτητα αν αυτό είναι δραχμικό ή σε ποσότητα.
- Τα ποσοστά των χορηγούμενων εκπτώσεων μπορεί να διαφοροποιούνται κατά περιοχές της χώρας, κατ' είδος ή ακόμα και κατά πελάτη ανάλογα με την συμφωνία, εφόσον βέβαια, στην τελευταία αυτή περίπτωση, έχει κατατεθεί η σχετική σύμβαση σύμφωνα με τα ανωτέρω.

Διευκρινίζεται ότι, η χορηγούμενη έκπτωση (δραχμική ή ποσοτική) δε θα μπορεί να υπερβεί το δηλωθέν ποσοστό του οικείου κλιμακίου, ενώ το χορηγούμενο ποσοστό μπορεί να διαφοροποιείται (προς τα κάτω) από πελάτη σε πελάτη που βρίσκονται στο ίδιο κλιμάκιο τζίρου. Αντίθετα, δε θα αναγνωρίζεται προς έκπτωση ο ΦΠΑ που αναλογεί σε έκπτωση που πραγματοποιείται πέρα του ποσοστού που δηλώθηκε. Έτσι π.χ. ένας προμηθευτής που έχει ορίσει ποσοστό έκπτωσης 10% για τζίρο από 100.000.000 έως 200.000.000 είναι δυνατόν να χορηγήσει σε ένα πελάτη 10%, σε άλλο 8%, σε άλλο 7% και σε άλλο καθόλου, παρά το γεγονός ότι όλοι βρίσκονται στο ίδιο κλιμάκιο τζίρου. Αντίθετα, αν η ίδια επιχείρηση πραγματοποιήσει έκπτωση 15%, για το ίδιο κλιμάκιο τζίρου, δε θα αναγνωριστεί προς έκπτωση, από το φόρο εκρών, ο ΦΠΑ που αναλογεί στο επιπλέον ποσοστό 5% της χορηγηθείσας έκπτωσης.

- Η δήλωση γνωστοποίησης θα υποβάλλεται μια φορά και θα εξακολουθεί να ισχύει μέχρι αυτή να αντικατασταθεί δια της υποβολής νεώτερης, αρχικής, τροποποιητικής ή συμπληρωματικής.
- Τα στοιχεία της δήλωσης είναι απόρρητα και ως εκ τούτου δεν μπορούν να ανακοινωθούν καθ' οιονδήποτε τρόπο σε τρίτο. Στην αντίθετη περίπτωση θα έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του υπαλληλικού κώδικα περί παραβίασεως του επαγγελματικού απορρήτου.

Με τη δήλωση που θα υποβάλλεται θα ορίζεται σε γενικά πλαίσια, και όχι ονομαστικά κατά πελάτη, το ύψος των αγορών πάνω από τις οποίες θα χορηγείται η έκπτωση λόγω τζίρου. Η έκπτωση αυτή μπορεί να είναι δραχμική ή ποσοτική και να κλιμακώνεται σε διάφορα ποσοστά. Σε κάθε περίπτωση η έκπτωση θα προκύπτει με την έκδοση πιστωτικού τιμολογίου ή με την αναγραφή της επί του τιμολογίου πώλησης.

Τέλος επισημαίνεται ότι, η συγκεκριμένη ρύθμιση εφαρμόζεται αποκλειστικά στο ΦΠΑ και όχι στη φορολογία εισοδήματος, η οποία και δεν επηρεάζεται από τις συγκεκριμένες διατάξεις. Επομένως, ανεξάρτητα από τη γνωστοποίηση ή μη των χορηγουμένων κατά τα ως άνω εκπτώσεων, τα εκδιδόμενα πιστωτικά τιμολόγια, λόγω κύκλου εργασιών, εξακολουθούν να αποτελούν μειωτικά στοιχεία των πωλήσεων.

Εξυπακούεται επίσης ότι, το χορηγούμενο ποσοστό έκπτωσης που παρέχεται από τον προμηθευτή δε μπορεί να υπερβαίνει, στις ακραίες περιπτώσεις, το ποσοστό μικτού κέρδους, που πραγματοποιεί επί του κόστους η επιχείρηση.

3. Σύμφωνα με την περίπτωση γ' της παραγρ. 5 του άρθρου 15 του ν. 1642/86, που προστέθηκε με την παράγραφο 2 του άρθρου 11 του νόμου 2386/96, και ισχύει από 7.3.1996, ορίζεται ότι, δεν περιλαμβάνονται στην φορολογητέα αξία και δεν υπάγονται σε ΦΠΑ τα ποσά που λαμβάνει ο υποκείμενος στο φόρο από τον αγοραστή ή τον λήπτη των υπηρεσιών για την κάλυψη των εξόδων που πραγματοποιεί ο πωλητής για λογαριασμό του αγοραστή, εφόσον αυτά δικαιολογούνται με δικαιολογητικά που εκδίδονται στο όνομα του αγοραστή ή του λήπτη των υπηρεσιών και τηρούνται σε ειδικό προσωρινό λογαριασμό. Οι περιπτώσεις αυτές μπορεί να μην είναι τόσο συνηθισμένες στην πράξη. Σαν παράδειγμα μπορεί να αναφερθεί η περίπτωση του εξοδολογίου-τιμολογίου που ο εκτελωνιστής εκδίδει προς τον εισαγωγέα με διάφορες δαπάνες που αυτός πραγματοποιεί στο όνομα και για λογαριασμό του εισαγωγέα.

4. Με τις διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της περίπτωσης γ' της παραγρ. 5 του άρθρου 15 του ν. 1642/86, που τέθηκαν με την παραγρ. 2 του άρθρου 11

του ν. 2386/96 και ισχύουν από 1.1.1996, σύμφωνα με την παραγρ. 1 του άρθρου 10 του ν. 2399/96 (ΦΕΚ 90Α/27.5.96), εναρμονίζονται οι διατάξεις του ν. 1642/86 προς τις αντίστοιχες διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 49 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος που κυρώθηκε με τον ν. 2238/1994 (ΦΕΚ 151Α).

Σύμφωνα με τις διατάξεις αυτές, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος των προσώπων της εν λόγω παραγράφου, δεν λαμβάνονται υπόψη οι χορηγούμενες εκπτώσεις για την επιβολή του φόρου εισοδήματος και κατ' επέκταση και του ΦΠΑ.

Διευκρινίζεται ότι, οι διατάξεις του προαναφερθέντος εδαφίου δεν ισχύουν:

Για τις περιπτώσεις που ορίζονται στην περίπτωση β' του άρθρου 9 του ν. 1642/86, όπως ισχύει, στην περίπτωση δηλαδή αυτοχρησιμοποίησης ιδίων υπηρεσιών από τα εν λόγω πρόσωπα, για τις οποίες οφείλεται φόρος επί του κόστους και όχι στη νόμιμη αμοιβή των προσώπων αυτών, κατά τις διατάξεις της περίπτωσης β' της παραγράφου 2 του άρθρου 15. Επομένως ο ΦΠΑ των δαπανών, στις περιπτώσεις αυτές, εκπίπτει εφόσον κατά τις διατάξεις περί φορολογίας εισοδήματος αναγνωρίζεται το δικαίωμα αυτό.

- Για νομικά πρόσωπα που παρέχουν τις υπηρεσίες της παραγράφου 5 του άρθρου 49 του ν. 2238/94, με τη μορφή Α.Ε. ή Ε.Π.Ε. καθόσον τα πρόσωπα αυτά, κατά τις διατάξεις περί φορολογίας εισοδήματος, δεν ασκούν ελεύθεριο επάγγελμα και οι αμοιβές τους φορολογούνται ως εισόδημα από εμπορική δραστηριότητα (Δ' πηγής) και όχι ως εισόδημα Ζ' πηγής όπως συμβαίνει με τα φυσικά πρόσωπα που παρέχουν τις ίδιες υπηρεσίες.

5. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 11 του ν. 2386/96, ορίστηκε ως χρόνος έναρξης ισχύος των διατάξεων του τελευταίου εδαφίου της περίπτωσης γ' της παραγράφου 5 του άρθρου 15 του ν. 1642/86, η 1.1.1995. Η ημερομηνία όμως αυτή, κατόπιν της με αριθ. πρωτ. 1024433/1112/307/0014/23.2.96 τηλεγραφικής διαταγής και εν συνεχεία με την παράγραφο 1 του άρθρου 10 του ν. 2399/96 (ΦΕΚ 90Α/24.5.96) ορίστηκε ως χρόνος ισχύος των εν λόγω διατάξεων η 1.1.1996, αντί της 1.1.1995 που είχε οριστεί αρχικά.

Πρέπει να λεχθεί ότι, με την ίδια ως άνω διάταξη οριζόταν ότι, τυχόν φόρος που καταβλήθηκε με υποβληθείσα εκκαθαριστική δήλωση του έτους 1995 από αρχικέκτονες και μηχανικούς και αναλογεί σε χορηγηθείσες από αυτούς εκπτώσεις επί αμοιβής τους, αναγράφεται για συμψηφισμό, στα λοιπά

προστιθέμενα ποσά της περιοδικής δήλωσης επόμενης φορολογικής περιόδου του έτους 1996.

Υστερα όμως από την προαναφερόμενη αναστολή ισχύος εφαρμογής των ως άνω διατάξεων από 1.1.1996, οι διατάξεις αυτές δεν έχουν πρακτική εφαρμογή και επομένως τα πιστωτικά τιμολόγια τα οποία εκδόθηκαν από τους αρχιτέκτονες και μηχανικούς ή για τις χορηγηθείσες εκπτώσεις επί των εκδοθέντων απ' αυτούς τιμολογίων παροχής υπηρεσιών προς τους πελάτες τους κατά το έτος 1995 νόμιμα εκπίπτει ο ΦΠΑ που αναλογεί σ' αυτές τις εκπτώσεις του έτους 1995 από το ΦΠΑ των εκροών τους, της ίδιας χρονικής περιόδου.

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ Ο ΥΦΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΑΝΩΜΕΡΙΤΗΣ