

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ
ΚΑΙ ΤΕΛΩΝΕΙΑΚΩΝ ΘΕΜΑΤΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ Κ.Β.Σ.

Αθήνα, 12 Μαρτίου 2008
Αριθ.Πρωτ.: 1030387/180/0015

ΠΟΛ 1056

ΤΜΗΜΑΤΑ: Α΄ - Β΄
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ (Δ12)
ΤΜΗΜΑΤΑ: Α΄-Β΄-Γ΄
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΠΑ
ΤΜΗΜΑΤΑ: Α΄ -Β΄

ΠΡΟΣ: Αποδέκτες Π.Δ.

Ταχ. Δ/ση :Καρ. Σερβίας 10
Ταχ. Κωδ. :101 84 ΑΘΗΝΑ
Πληροφορίες:
Τηλέφωνο: 210 3375315, 316
210 3638389, 210 3627090
ΦΑΞ: 210 3375001

ΘΕΜΑ: Φορολογική μεταχείριση δαπάνης για την αγορά ηλεκτρομαγνητικών ή άλλων μέσων στα οποία ενσωματώνεται το δικαίωμα λήψης υπηρεσιών.

Με αφορμή προφορικά και γραπτά ερωτήματα που έχουν υποβληθεί στην υπηρεσία μας αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

Α. ΚΩΔΙΚΑΣ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Α1. ΗΛΕΚΤΡΟΜΑΓΝΗΤΙΚΑ Ή ΑΛΛΑ ΜΕΣΑ ΜΕ ΕΝΣΩΜΑΤΩΜΕΝΟ ΔΙΚΑΙΩΜΑ ΛΗΨΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ

1. Με τις διατάξεις της υποπερίπτωσης αα΄ της περίπτωσης δ΄ της παραγράφου 2 του άρθρου 3 του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992), όπως ισχύουν μετά την

αντικατάσταση της περίπτωσης αυτής με την παράγραφο 9 του άρθρου 27 του ν. 3522/2006 και οι οποίες καταλαμβάνουν σύμφωνα με την περίπτωση ι' του άρθρου 39 αυτού του νόμου διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από 22.12.2006 και εφεξής, ορίζεται ότι για την εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα αυτού θεωρείται ως παροχή υπηρεσιών και η διάθεση ηλεκτρομαγνητικών ή άλλων μέσων στα οποία ενσωματώνεται το δικαίωμα λήψης υπηρεσιών.

2. Περαιτέρω στην παράγραφο 27.9 του άρθρου 27 της 1016853/103/0015/ΠΟΛ 1024/15.2.2007 διαταγής μας, με την οποία κοινοποιήθηκαν οι διατάξεις των άρθρων 27 – 35 του ν. 3522/2006 και παρασχέθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή, μεταξύ άλλων, και των πιο πάνω διατάξεων, αναφέρεται ότι για τις διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από 22/12/2006 και μετά, η διάθεση ηλεκτρομαγνητικών ή άλλων μέσων στα οποία ενσωματώνεται το δικαίωμα λήψης υπηρεσιών, ανεξάρτητα εάν τα μέσα αυτά διατίθενται απ' ευθείας από αυτόν που παρέχει το δικαίωμα λήψης υπηρεσιών ή από ενδιάμεσο τρίτο, συνιστά παροχή υπηρεσιών. Τέτοια μέσα είναι οι κάρτες κινητής ή σταθερής τηλεφωνίας, οι κάρτες στάθμευσης σκαφών θαλάσσης κ.λπ.

3. Με βάση όσα προαναφέρονται συνάγεται ότι για τις διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από 22/12/2006 και μετά συνιστά παροχή υπηρεσιών: α) η διάθεση των πιο πάνω ηλεκτρομαγνητικών ή άλλων μέσων (μέσω των οποίων οι τελικοί καταναλωτές δικαιούνται να τους παρασχεθούν συγκεκριμένες υπηρεσίες) από επιτηδευματίες που παρέχουν τις συγκεκριμένες υπηρεσίες είτε προς τους τελικούς καταναλωτές είτε προς άλλους επιτηδευματίες οι οποίοι λειτουργούν ως ενδιάμεσοι (οι οποίοι διαθέτουν περαιτέρω τα εν λόγω μέσα προς τους τελικούς καταναλωτές), β) η διάθεση των ίδιων ως άνω μέσων από τους ενδιάμεσους επιτηδευματίες προς τους τελικούς καταναλωτές.

4. Περαιτέρω και όσον αφορά τον τρόπο εμφάνισης στα βιβλία των ως άνω επιτηδευματιών των δαπανών που πραγματοποιούν για την απόκτηση των εν λόγω ηλεκτρομαγνητικών ή άλλων μέσων, σας γνωρίζουμε τα εξής:

α) Επιτηδευματίες που παρέχουν τις συγκεκριμένες υπηρεσίες (π.χ. επιχειρήσεις καρτών κινητής τηλεφωνίας)

Οι δαπάνες που πραγματοποιούν (όπως αγορών κενών καρτών και λοιπών εξόδων) συνιστούν για τους εν λόγω επιτηδευματίες δαπάνες για την παροχή των συγκεκριμένων υπηρεσιών και καταχωρούνται, όταν τηρούνται βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., σε οικείο λογαριασμό της Ομάδας 6 του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού

Σχεδίου (Ε.Γ.Λ.Σ.). Εννοείται βέβαια ότι αν κατά τη λήξη της διαχειριστικής χρήσης υφίστανται αδιάθετα τέτοια ηλεκτρομαγνητικά ή άλλα μέσα, τότε για το λογαριασμό αυτό είναι αναγκαίο να γίνουν εγγραφές τακτοποίησης, ούτως ώστε ο λογαριασμός αυτός να εμφανίζει τις δεδουλευμένες σ' αυτή τη διαχειριστική χρήση δαπάνες, δηλαδή τις δαπάνες που αντιστοιχούν στα εν λόγω ηλεκτρομαγνητικά ή άλλα μέσα τα οποία διατέθηκαν μέσα στη διαχειριστική χρήση.

Τα παραπάνω ισχύουν ανάλογα και όταν τηρούνται βιβλία Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ.

β) Ενδιάμεσοι επιτηδευματίες

αα) Με βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ.

Στο 475ΑΠ/6.12.2007 έγγραφο της Επιτροπής Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ) αναφέρεται ότι με βάση τις γενικά παραδεκτές λογιστικές αρχές οι αγορές από τους ενδιάμεσους επιτηδευματίες των ανωτέρω εμπορευμάτων (κάρτες σταθερής τηλεφωνίας και κάρτες ανανέωσης χρόνου κινητής τηλεφωνίας) αναγνωρίζονται ως αποθέματα, ανεξαρτήτως των φορολογικών παραστατικών που εκδίδονται και της φορολογίας στην οποία υπόκεινται, τα οποία πρέπει να είναι σύμφωνα με τις εκάστοτε διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας. Οι αναλώσεις των αποθεμάτων αυτών και κατ' επέκταση το κόστος πωληθέντων, καθώς και η σύνταξη απογραφής και η αποτίμησή τους προσδιορίζονται τουλάχιστον στο τέλος κάθε διαχειριστικής χρήσης σύμφωνα με τα προβλεπόμενα από τις παραγράφους 2.2.202, 2.2.204 και 2.2.205 του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (Ε.Γ.Λ.Σ.).

Με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 7 του Κ.Β.Σ. ορίζεται μεταξύ των άλλων ότι ο επιτηδευματίας της τρίτης κατηγορίας τηρεί λογιστικά βιβλία σύμφωνα με τις γενικά παραδεκτές αρχές της λογιστικής και εφαρμόζει υποχρεωτικά το Ε.Γ.Λ.Σ. (Π.Δ. 1123/1980 ΦΕΚ Α'283).

Ενόψει των παραπάνω οι ενδιάμεσοι επιτηδευματίες, ανεξάρτητα από το γεγονός ότι η διάθεση προς αυτούς των ηλεκτρομαγνητικών ή άλλων μέσων στα οποία ενσωματώνεται το δικαίωμα λήψης υπηρεσιών (κάρτες κινητής ή σταθερής τηλεφωνίας, κάρτες στάθμευσης σκαφών θαλάσσης κ.λπ.) συνιστά από πλευράς εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Β.Σ. παροχή υπηρεσιών, τις αγορές των υπόψη μέσων τις μεταχειρίζονται από λογιστική άποψη και συνεπώς τις εμφανίζουν στα τηρούμενα βιβλία τους του Κ.Β.Σ. ως αγορές αποθεμάτων και διενεργούν γι' αυτά απογραφή σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 27 και 28 του Κ.Β.Σ. Λόγω της πρώτης εφαρμογής των εν λόγω διατάξεων για τη διαχειριστική περίοδο που λήγει

31-12-2007 η ποσοτική καταχώρηση των αποθεμάτων των μέσων αυτών μπορεί να γίνει μέχρι το κλείσιμο του ισολογισμού και πάντως όχι πέραν της προθεσμίας (καταληκτικής) υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Εννοείται βέβαια ότι για τα μέσα αυτά δεν υφίσταται υποχρέωση τήρησης βιβλίου αποθήκης, καθόσον από πλευράς εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Β.Σ. δεν θεωρούνται αποθέματα αλλά λήψη υπηρεσιών.

ββ) Με βιβλία Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ.

Για τους επιτηδευματίες αυτούς ισχύουν ανάλογα όσα αναφέρονται στην περίπτωση α' αυτής της παραγράφου.

γγ) Με βιβλία Α' κατηγορίας του Κ.Β.Σ.

Οι δαπάνες αυτές καταχωρούνται διακεκριμένα σε ιδιαίτερη στήλη του βιβλίου αγορών, με αναγραφή και της ονομαστικής αξίας πώλησης των υπόψη μέσων στις περιπτώσεις που αυτή αναγράφεται στα στοιχεία αγοράς τους αλλά και πάνω στα ίδια τα μέσα.

5. Όποιος από τους παραπάνω επιτηδευματίες τήρησε τα βιβλία του με διαφορετικό τρόπο από αυτόν που περιγράφεται στην παρούσα μπορεί να τακτοποιήσει τα δεδομένα τους με τη διενέργεια συγκεντρωτικών εγγραφών μέχρι την προθεσμία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος ή κλεισίματος του ισολογισμού, όταν τηρούνται βιβλία Γ' κατηγορίας.

6. Σημειώνεται ότι η Α.Υ.Ο. 1108850/851/ΠΟΛ1271/3.12.1992 (ΦΕΚ731 Β') και η Α.Υ.Ο. 1049940/337/ΠΟΛ1104/25.4.1994 (ΦΕΚ 370Β') εξακολουθούν να ισχύουν και οι επιτηδευματίες οι οποίοι σύμφωνα με τα οριζόμενα από αυτές δεν εκδίδουν φορολογικά στοιχεία για την διάθεση των μέσων αυτών, εμφανίζουν ως έσοδο στα τηρούμενα βιβλία την δικαιούμενη προμήθεια και δεν συντάσσουν απογραφή, μη εφαρμοζομένων των ανωτέρω κατά περίπτωση.

A2. ΠΑΡΟΧΗ ΛΟΓΙΣΜΙΚΟΥ

Λαμβανομένου υπόψη ότι σύμφωνα με τις διατάξεις της υποπερίπτωσης ββ' της περίπτωσης δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 3 του Κ.Β.Σ. ως παροχή υπηρεσιών θεωρείται και η παροχή λογισμικού και η ενημέρωσή του, τα ανωτέρω αναφερόμενα έχουν ανάλογη εφαρμογή και για τις επιχειρήσεις που διαθέτουν λογισμικό (σχετ. και το 2701ΑΠ/18-7-200 έγγραφο της ΕΛΤΕ).

Β. ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Στην περίπτωση που η επιχείρηση πώλησης των εν λόγω μέσων τηρεί βιβλία Α' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. ή δεν τηρεί βιβλία γιατί δεν έχει υποχρέωση τήρησης λόγω ύψους αγορών, τότε τα καθαρά της κέρδη προσδιορίζονται εξωλογιστικώς σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 32 του ν.2238/1994, με πολλαπλασιασμό της αξίας αγοράς των μέσων όπως αυτή αναγράφεται στο εκδοθέντα προς την επιχείρηση τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών, με το μοναδικό συντελεστή καθαρού κέρδους που προβλέπεται για τη συγκεκριμένη δραστηριότητα με την Υπουργική Απόφαση που εκδόθηκε κατ' εξουσιοδότηση των ίδιων διατάξεων, εφόσον βέβαια το επάγγελμα αυτό περιλαμβάνεται στον ειδικό πίνακα των κοινοποιούμενων συντελεστών που εφαρμόζονται στις αγορές αγαθών.

Όταν το ασκούμενο επάγγελμα δεν κατονομάζεται στον πίνακα των μ.σ.κ.κ. που εφαρμόζονται στις αγορές, τότε οι αγορές μετατρέπονται σε ακαθάριστα έσοδα με βάση το πραγματοποιούμενο μικτό κέρδος σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. β' της παρ. 2 του άρθρου 30 του ν. 2238/1994, κι επί αυτών εφαρμόζεται ο αντίστοιχος συντελεστής από τον πίνακα των συντελεστών που εφαρμόζονται στα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων (Ε 2103/354/εγκ. 2/10.2.1986 εγκύκλιος).

Επίσης, στις περιπτώσεις που η ονομαστική αξία αυτών των μέσων αναγράφεται όχι μόνο στα παραστατικά στοιχεία αγοράς τους αλλά και πάνω στα ίδια τα μέσα, τότε το μικτό κέρδος από την πώλησή τους δύναται να προκύψει με βάση την αξία αυτή, δηλαδή, τα ακαθάριστα έσοδα από την πώλησή τους δύνανται να είναι ίσα με την ονομαστική αξία των μέσων που έχει αγοράσει η πιο πάνω επιχείρηση κατά τη διάρκεια της χρήσης.

Γ. ΦΟΡΟΣ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ

Για τις ανάγκες εφαρμογής του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, η διάθεση τυποποιημένου λογισμικού μαζικής παραγωγής, το οποίο μπορεί να χρησιμοποιηθεί από οποιονδήποτε αγοραστή, συνιστά παράδοση αγαθού, ανεξάρτητα από το χαρακτηρισμό της πράξης αυτής ως παροχή υπηρεσίας για την εφαρμογή των διατάξεων του ΚΒΣ.

Επισημαίνεται ότι τα πρόσωπα που μεσολαβούν για τη διάθεση καρτών τηλεπικοινωνίας, εισιτηρίων μεταφοράς προσώπων που ακυρώνονται στα ειδικά μηχανήματα, καρτών ελεγχόμενης στάθμευσης, καθώς και άλλων παρόμοιων ηλεκτρομαγνητικών μέσων, στα οποία ενσωματώνεται δικαίωμα λήψης υπηρεσιών,

παρέχουν υπηρεσίες απαλλασσόμενες από το Φ.Π.Α., για τις οποίες παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των λοιπών εισροών τους, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19.9 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν.2859/2000).

Διευκρινίζεται ότι οι εν λόγω απαλλασσόμενες εκροές αναγράφονται στον κωδ. 309 των περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α. (έντυπα 050 και 051 – Φ.Π.Α., έκδοση 2005) και αντίστοιχα στον κωδ. 610 της εκκαθαριστικής δήλωσης Φ.Π.Α. (έντυπο 009/07 – Φ.Π.Α.).

Ακριβές Αντίγραφο
Η Προϊσταμένη της Γραμματείας

Ο ΥΦΥΠΟΥΡΓΟΣ
ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΑΝΤΩΝΙΟΣ ΜΠΕΖΑΣ