



ΚΥΠΡΙΑΚΟ  
ΕΜΠΟΡΙΚΟ ΚΑΙ  
ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΟ  
ΕΠΙΜΕΛΗΤΗΡΙΟ



Λευκωσία, 11 Σεπτεμβρίου 2014

**ΠΡΟΣ:** Όλα τα Μέλη  
**ΘΕΜΑ:** Καθορισμός φορολογικής μεταχείρισης χρέωσης εξόδων  
ως μέρος ενιαίας παροχής υπηρεσιών

Κυρία/ε,

Συνημμένα μπορείτε να βρείτε την ερμηνευτική εγκύκλιο του Τμήματος Φορολογίας αναφορικά με τον καθορισμό της φορολογικής μεταχείρισης της χρέωσης εξόδων ως μέρος ενιαίας παροχής υπηρεσιών.

Για οποιαδήποτε επιπρόσθετη πληροφόρηση ή διευκρινήσεις παρακαλώ όπως επικοινωνείτε με το Τμήμα Φορολογίας στο τηλέφωνο 22-601785.

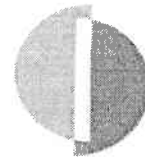
Με εκτίμηση,

Ανδρέας Ανδρέου,  
Αναπλ. Διευθυντής Τμήματος Βιομηχανίας,  
για Γενικό Γραμματέα.

/ΜΚ.



ΚΥΠΡΙΑΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ  
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ



ΤΜΗΜΑ  
ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ  
TAX DEPARTMENT

ΚΕΝΤΡΙΚΑ ΓΡΑΦΕΙΑ  
1471 ΛΕΥΚΩΣΙΑ

Αρ. Φακ.: 13.31.010.001  
Αρ. Τηλ.: 22601785  
Αρ. Φαξ: 22660484

CYPRUS CHAMBER  
OF COMMERCE AND INDUSTRY  
REF. No: .....  
RECEIVED: 5/9/14

1 Σεπτεμβρίου, 2014

Ερμηνευτική Εγκύκλιος 187

Όλους τους Λειτουργούς Φ.Π.Α.

Καθορισμός φορολογικής μεταχείρισης χρέωσης εξόδων ως μέρος ενιαίας παροχής υπηρεσιών

Η περί Φ.Π.Α. Νομοθεσία δεν καθορίζει συγκεκριμένους κανόνες καθοδήγησης για τον καθορισμό μίας συναλλαγής ως ενιαίας συναλλαγής. Σύμφωνα με την απόφαση του Δικαστηρίου Ευρωπαϊκής Ένωσης στην υπόθεση Card Protection Plan C-349/96, τα βασικά σημεία που εφαρμόζονται για τον καθορισμό κατά πόσο μια συναλλαγή που αποτελείται από πέραν του ενός αγαθού / υπηρεσίας αποτελεί ενιαία συναλλαγή είναι:

- Όλες οι συνθήκες υπό τις οποίες διεξάγεται μια δραστηριότητα
- Κάθε παροχή υπηρεσίας θα πρέπει να θεωρηθεί ως αυτοτελής και ανεξάρτητη
- Η παροχή που αποτελείται από μία μόνον υπηρεσία σε οικονομικό επίπεδο δεν πρέπει να κατακερματίζεται τεχνητά ούτως ώστε να μην αλλιωθεί η λειτουργικότητα του συστήματος του ΦΠΑ, και θα πρέπει να αναζητηθούν τα χαρακτηριστικά στοιχεία της επίμαχης δραστηριότητας για να καθορισθεί αν ο υποκείμενος στον φόρο προβαίνει σε πλείονες αυτοτελείς κύριες παροχές ή σε μία ενιαία παροχή προς τον καταναλωτή, όπου ως καταναλωτής νοείται ένας μέσος καταναλωτής.
- Όταν πρόκειται για ενιαία παροχή ένα ή περισσότερα στοιχεία πρέπει να θεωρηθούν ότι αποτελούν την κύρια παροχή ενώ, αντιστρόφως, ένα ή περισσότερα στοιχεία πρέπει να θεωρηθούν ως μία ή περισσότερες παρεπόμενες παροχές, οι οποίες υπόκεινται από πλευράς φορολογίας στην ίδια μεταχείριση με την κύρια παροχή. Μια παροχή πρέπει να θεωρηθεί ως παρεπόμενη κύριας παροχής, όταν δεν συνιστά από μόνη της σκοπό για τους πελάτες, αλλά το μέσο για να απολαύσουν υπό τις καλύτερες συνθήκες την κύρια υπηρεσία του παρέχοντος υπηρεσίες.
- Η επιβολή μιας και μόνο τιμής δεν αποτελεί από μόνο του κριτήριο. Ως εκ τούτου εάν ο καταναλωτής έχει την πρόθεση να λάβει δύο ή περισσότερες υπηρεσίες, η μια τιμή δεν θα αποτρέψει να θεωρηθούν οι δύο συναλλαγές ως ξεχωριστές και να αποδοθεί Φ.Π.Α. επί της αξίας της κάθε μιας.

.../2

Μια συναλλαγή θεωρείται ως **ενιαία συναλλαγή** όταν τα μέρη που την αποτελούν συνιστούν αναπόσπαστο μέρος της εν λόγω συναλλαγής. Ως αναπόσπαστο μέρος της συναλλαγής θεωρείται οτιδήποτε είναι ουσιώδες, αναγκαίο ή παρεπόμενο της εν λόγω συναλλαγής.

Παρεπόμενο στοιχείο μιας συναλλαγής είναι εκείνο το στοιχείο το οποίο είναι φυσικό να συνοδεύει τη συναλλαγή και γενικά δεν αποτελεί σημαντικό μέρος της.

Ενδεικτικά, όσα περισσότερα από τα πιο κάτω στοιχεία παρουσιάζονται σε μια συναλλαγή, τόσο πιο μεγάλη η πιθανότητα να θεωρείται μια συναλλαγή ως ενιαία:

- Χρεώνεται μια τιμή ή ο πελάτης πληρώνει το ίδιο ποσό ανεξάρτητα της ποσότητας του ενός ή του άλλου στοιχείου
- Τα στοιχεία διαφημίζονται ως πακέτο
- Δεν υπάρχει τη δεδομένη στιγμή η επιλογή να αγοραστούν τα στοιχεία ξεχωριστά
- Δεν είναι λογικό τα στοιχεία να πωληθούν από μόνα τους
- Παρόλο που τα στοιχεία είναι δυνατό να κοστολογηθούν ξεχωριστά, οι αξίες αυτές φαίνονται να έχουν προκύψει αυθαίρετα από την τιμή του πακέτου
- Ο πελάτης θεωρεί ότι λαμβάνει μια ενιαία συναλλαγή και όχι δύο διαφορετικά στοιχεία
- Τα διαφορετικά στοιχεία αποτελούν πτυχές της ποιότητας της συναλλαγής
- Τα διαφορετικά στοιχεία είναι αναπόσπαστα μιας γενικότερης συναλλαγής – εάν ένα από αυτά αφαιρεθεί, η φύση της συναλλαγής θα επηρεαστεί
- Κάποια συστατικά είναι ξεκάθαρο ότι είναι παρεπόμενα και βοηθητικά μιας βασικής συναλλαγής και ο καταναλωτής τα λαμβάνει αποκλειστικά για να απολαύσει τη βασική συναλλαγή.

Εφόσον προσδιοριστεί κατά πόσο μια συναλλαγή είναι ενιαία, θα πρέπει στη συνέχεια να προσδιοριστεί με ποιο φορολογικό συντελεστή θα φορολογηθεί. Ο συντελεστής θα καθοριστεί κυρίως λαμβάνοντας υπόψη ποια είναι η βασική συναλλαγή στην οποία ο προμηθευτής στοχεύει.

**Με βάση τις πιο πάνω βασικές αρχές όπως καθορίστηκαν από τη νομολογία του ΔΕΕ, η χρέωση των εξόδων που πραγματοποιούν επαγγελματίες όπως λογιστές, ελεγκτές, δικηγόροι για την παροχή της υπηρεσίας τους θεωρείται ως ενιαία παροχή υπηρεσίας και θα πρέπει να τυγχάνει χειρισμού ανάλογα με τον τόπο όπου θεωρείται ότι πραγματοποιείται.**

Δεν αποτελεί παροχή υπηρεσιών η χρέωση εξόδων όταν οποιοδήποτε πρόσωπο ενεργεί ως αντιπρόσωπος άλλου προσώπου, όταν πληρώνει τα έξοδα εκ μέρους του, τηρουμένων των προϋποθέσεων που αναφέρονται στο σημείο 2 πιο κάτω.

#### **1. Χρεώσεις όπου το κάθε έξοδο παρουσιάζεται ξεχωριστά στο τιμολόγιο**

Ανεξάρτητα από το γεγονός ότι το κάθε έξοδο παρουσιάζεται ξεχωριστά στο τιμολόγιο (πχ. έξοδα διαμονής, έξοδα εστιατορίου, έξοδα μεταφορά, έξοδα διαφήμισης κλπ), τα έξοδα αυτά έχουν ουσιαστικά καταβληθεί από τον προμηθευτή μέσα στα πλαίσια πραγματοποίησης της δικής του συναλλαγής προς τον πελάτη του, και πρέπει να συμπεριληφθούν στην αξία της συναλλαγής όταν υπολογίζεται ο Φ.Π.Α.

Επομένως, η υπηρεσία που παρέχεται δεν μπορεί να διαχωριστεί, με βάση τις πιο πάνω αρχές αλλά αποτελεί ενιαία παροχή υπηρεσιών η οποία υπόκειται στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ όταν ο τόπος παροχής της είναι η Δημοκρατία.

Για την υπηρεσία αυτή εφαρμόζονται οι κανόνες του τόπου παροχής υπηρεσιών, όπως καθορίζονται στο άρθρο 10Α του περί Φόρου Προστιθέμενης Αξίας Νόμου του 2000, Ν.95(Ι)/2000, όπως έχει τροποποιηθεί. Σχετική με τον τόπο παροχής υπηρεσιών είναι η ερμηνευτική εγκύκλιος 139.

Εξαιρέση στην πιο πάνω μεταχείριση, αποτελεί η ανάθεση και χρέωση όλων των εξόδων του συγκροτήματος από συγκεκριμένο μέλος του στα υπόλοιπα μέλη του, για σκοπούς καλύτερης και αποτελεσματικότερης διαχείρισης των δαπανών του συγκροτήματος. δηλ. το κάθε στοιχείο όπως π.χ. διαμονή και αεροπορική μεταφορά, τυγχάνει ανάλογης φορολογικής μεταχείρισης.

Σε περίπτωση όπου το συγκεκριμένο μέλος χρεώνει τα υπόλοιπα μέλη έξοδα διαχείρισης, η εν λόγω χρέωση υπόκειται στο κανονικό συντελεστή και εφαρμόζονται οι κανόνες του τόπου και χρόνου παροχής υπηρεσιών όπως καθορίζονται στα άρθρα 9 και 10Α του περί Φόρου Προστιθέμενης Αξίας Νόμου του 2000, Ν.95(Ι)/2000, όπως έχει τροποποιηθεί.

## **2. Πληρωμή εξόδων εκ μέρους αντιπροσωπευόμενου για σκοπούς ΦΠΑ (disbursement)**

Δαπάνες εκ μέρους αντιπροσωπευόμενου οι οποίες χρεώνονται χωριστά στο τιμολόγιο, τυγχάνουν χειρισμού σύμφωνα με την παράγραφο 88 του Γενικού Οδηγού του ΦΠΑ. Για σκοπούς πληρέστερης ενημέρωσης επαναλαμβάνονται συνοπτικά τα πιο κάτω.

Αν πληρώνονται ποσά σε τρίτα πρόσωπα ως αντιπρόσωποι του πελάτη και ο πελάτης χρεώνεται με τα ακριβή ποσά που πληρώθηκαν, τότε τα ποσά αυτά μπορούν να θεωρηθούν ως δαπάνες εκ μέρους του πελάτη και να εξαιρεθούν αυτά τα ποσά όταν υπολογίζεται οποιοδήποτε οφειλόμενο Φ.Π.Α.

Για σκοπούς Φ.Π.Α., μια πληρωμή σε τρίτο πρόσωπο θεωρείται ως πληρωμή δαπανών εκ μέρους του πελάτη σας, αν πληρούνται ΟΛΕΣ οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

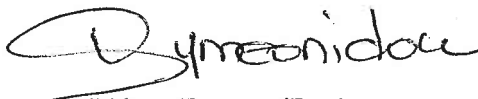
- ενεργούσατε ως εκπρόσωπος του πελάτη σας όταν πληρώνατε το τρίτο πρόσωπο, (πρέπει να τηρούνται γραπτή συμφωνία ή άλλα αποδεικτικά στοιχεία της εντολής που δόθηκε από τον πελάτη)
- ο πελάτης σας πραγματικά έλαβε και χρησιμοποίησε τα αγαθά που παραδόθηκαν ή τις υπηρεσίες που παρασχέθηκαν (αυτή η προϋπόθεση συνήθως εμποδίζει τον αντιπρόσωπο να μεταχειρίζεται ως δαπάνες εκ μέρους του πελάτη του τα δικά του οδοιπορικά, έξοδα συντήρησης, τηλεφωνικούς λογαριασμούς, γραμματόσημα κλπ),
- ο πελάτης σας ήταν υπεύθυνος για την πληρωμή στο τρίτο πρόσωπο (για παράδειγμα φόρος κληρονομιών ή χαρτόσημα που πρέπει να πληρώσει ο πελάτης σας για μια σύμβαση που θα συνομολογήσει),

- ο πελάτης σας, σας εξουσιοδότησε για να κάνετε την πληρωμή για λογαριασμό του,
- ο πελάτης σας γνώριζε ότι τα αγαθά ή οι υπηρεσίες που πληρώσατε θα προμηθεύονταν από τρίτο πρόσωπο,
- το τιμολόγιο ή η απόδειξη είσπραξης εκδίδεται στο όνομα του πελάτη από τον παροχέα της υπηρεσίας ή προμηθευτή των αγαθών,
- οι δαπάνες σας καταγράφονται χωριστά όταν τιμολογείτε τον πελάτη σας,
- ανακτάτε μόνο το ακριβές ποσό που πληρώσατε στο τρίτο πρόσωπο,
- τα αγαθά ή οι υπηρεσίες που πληρώσατε είναι καθαρά επιπρόσθετα προς τη συναλλαγή που πραγματοποιείτε προς τον πελάτη σας.

**Όλοι αυτοί οι όροι πρέπει να ικανοποιηθούν, πριν να θεωρηθεί μια πληρωμή ως δαπάνη εκ μέρους του αντιπροσωπευομένου για σκοπούς Φ.Π.Α..**

Το πρόσωπο που μεταχειρίζεται μια πληρωμή για μια συναλλαγή κανονικού συντελεστή, ως πληρωμή εκ μέρους του πελάτη του για σκοπούς Φ.Π.Α., δεν έχει δικαίωμα να διεκδικήσει την έκπτωση του φόρου εισροών επί της συναλλαγής.

Οποιοδήποτε πρόσωπο μεταχειρίζεται μια πληρωμή ως πληρωμή εκ μέρους τρίτου για σκοπούς Φ.Π.Α., πρέπει να φυλάττει αποδεικτικά στοιχεία (όπως το δελτίο παραγγελίας ή αντίγραφο του τιμολογίου) για να μπορεί να αποδείξει ότι είχε δικαίωμα να εξαιρέσει την πληρωμή από την αξία της δικής του συναλλαγής προς τον αντιπροσωπευόμενο – πελάτη. Πρέπει επίσης, να είναι σε θέση να αποδείξει ότι δεν έχει διεκδικήσει φόρο εισροών επί της συναλλαγής από το τρίτο πρόσωπο.

  
(Νάγια Συμεωνίδου)  
για Έφορο Φορολογίας

Αντίγ.: 5.13.04

Κοιν.: Γενικό Ελεγκτή

: Γενική Λογίστρια

: Γενικό Διευθυντή Υπουργείου Οικονομικών

: Προϊσταμένους Επαρχιακών Γραφείων

: Προϊστάμενους Τομέων Κεντρικών Γραφείων

: Cyprus Fiduciary Association  
Λεωφ. Αρχ. Μακαρίου III 155  
2<sup>ος</sup> όροφος, Γρφ/Διαμ. 202  
3026 Λεμεσό

: Κ.Ε.Β.Ε. ✓  
Τ.Θ. 21455  
1509 Λευκωσία

: Ο.Ε.Β.  
Τ.Θ. 21657  
1511 Λευκωσία

: Σύνδεσμο Εγκεκριμένων Λογιστών Κύπρου  
Τ.Θ. 24935  
1355 Λευκωσία

: Παγκύπριο Σύνδεσμο Εγκεκριμένων Λογιστών Αμερικής  
Τ.Θ. 25584  
1310 Λευκωσία

: Σύνδεσμο Πτυχιούχων Εγκεκριμένων Λογιστών – Ελεγκτών Κύπρου  
Τ.Θ. 26540  
1640 Λευκωσία

: Σύνδεσμο Ανεξαρτήτων Λογιστών Κύπρου  
Τ.Θ. 53684  
3317 Λεμεσό