



ΚΥΠΡΙΑΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ



ΤΜΗΜΑ ΤΕΛΩΝΕΙΩΝ
ΥΠΗΡΕΣΙΑ Φ. Π. Α.
ΚΕΝΤΡΙΚΑ ΓΡΑΦΕΙΑ
1471 ΛΕΥΚΩΣΙΑ

Αρ. Φακ.: 13.31.010.006
Τηλ.: 22601890
Φαξ.: 22660484

07 Ιουλίου, 2011

Ερμηνευτική Εγκύκλιος αρ. 152

Προς όλους τους Λειτουργούς

Θέμα: Πιστωτικές Σημειώσεις

Υποκείμενο στο φόρο Πρόσωπο μπορεί να εκδώσει πιστωτική σημείωση προς τους πελάτες του όταν εκ των υστέρων μειώνεται η αντιπαροχή μίας συναλλαγής.

Εγκυρότητα των πιστωτικών σημειώσεων

Για να είναι έγκυρη μια πιστωτική σημείωση πρέπει να πληροί όλους τους πιο κάτω όρους:

- (i) να αντανakλά ένα γνήσιο λάθος ή μια υπερβολική χρέωση ή μια συμφωνημένη μείωση της αξίας της συναλλαγής και να εκδοθεί μέσα σε ένα μήνα από την ημέρα που ανακαλύφθηκε το λάθος ή συμφωνήθηκε η μείωση της αξίας.
- (ii) να παρέχει πραγματικό όφελος στον πελάτη, δηλαδή να αντιπροσωπεύει ένα γνήσιο δικαίωμα του πελάτη για άμεση επιστροφή ή συμψηφισμό σε μελλοντικές συναλλαγές του ποσού που χρεώθηκε πέραν του κανονικού
- (iii) να εκδοθεί και να παραδοθεί προς τον πελάτη, να φέρει επικεφαλίδα “πιστωτικό σημείωμα” και να δείχνει καθαρά τις ακόλουθες λεπτομέρειες:
 - τον αναγνωριστικό αριθμό και την ημερομηνία έκδοσης του,
 - το όνομα, τη διεύθυνση και τον αριθμό εγγραφής στο Μητρώο ΦΠΑ του προμηθευτή,
 - το όνομα και τη διεύθυνση του πελάτη,
 - το λόγο για τον οποίο εκδίδεται – για παράδειγμα “επιστροφή ελαττωματικών αγαθών”
 - περιγραφή των αγαθών ή υπηρεσιών για τα οποία δίνεται ή διεκδικείται η πίστωση,

- την ποσότητα και το ποσό που πιστώνεται για κάθε περιγραφή
- το συνολικό ποσό που πιστώνεται, χωρίς το ΦΠΑ,
- το συντελεστή και το ποσό του ΦΠΑ που πιστώνεται,
- τον αριθμό και την ημερομηνία του αρχικού τιμολογίου ΦΠΑ. Αν δεν μπορείτε να το κάνετε αυτό (για παράδειγμα επειδή είναι αδύνατο να εντοπιστεί το τιμολόγιο ΦΠΑ που αντιστοιχεί στα συγκεκριμένα προϊόντα που επιστρέφονται) πρέπει να είστε σε θέση να ικανοποιήσετε την Υπηρεσία ΦΠΑ ότι ο φόρος που επιβάρυνε την αρχική συναλλαγή έχει αποδοθεί.

Αποδεκτές πιστωτικές σημειώσεις

Πιστωτικές σημειώσεις μπορούν να εκδοθούν και να γίνουν αποδεκτές κάτω από τις εξής περιστάσεις:

(i). Όταν ο πελάτης επιστρέφει τα αγαθά στον προμηθευτή διότι δεν ανταποκρίνονται προς την περιγραφή τους στη σύμβαση.

(ii). Όταν αγαθά, που είχαν παραδοθεί δυνάμει συμφωνίας ενοικιαγοράς ή πώλησης υπό όρους, περιλαμβανομένης και της πώλησης με παρακράτηση της κυριότητας μέχρι την αποπληρωμή του τιμήματος, επιστρέφονται ή ανακτάται η κατοχή τους από τον προμηθευτή.

(iii). Όταν αγαθά, που είχαν αποσταλεί με κίνδυνο του προμηθευτή είτε έχει μεταβιβαστεί η κυριότητα τους στον πελάτη ή όχι, χάθηκαν κατά τη μεταφορά τους προς τον πελάτη.

(iv). Όταν ο πελάτης δικαιούται ενδεχόμενη έκπτωση (δηλαδή έκπτωση υπό αναβλητικό όρο π.χ. αν οι αγορές του φθάσουν συγκεκριμένο ύψος μέχρι το τέλος του έτους).

(v). Όταν ο πελάτης χρεώθηκε μεγαλύτερο ποσό από ότι έπρεπε.

(vi). Όταν διαπιστώνεται πως τα αγαθά που παραδόθηκαν είναι ελαττωματικά και συμφωνείται μείωση της τιμής τους.

(vii). Όταν υπάρχει συμφωνηθείσα μείωση της αντιπαροχής για αγαθά ή και υπηρεσίες.

(viii). Όταν η τιμολογηθείσα παράδοση δεν πραγματοποιείται μερικώς ή εξ ολοκλήρου.

(ix). Όταν υπάρχουν συμβάσεις που περιέχουν όρο ότι ο αγοραστής μπορεί, κάτω από ορισμένες προϋποθέσεις, να επιστρέψει τα αγαθά και να πάρει πίσω τα χρήματα που πλήρωσε. Ο όρος αυτός μπορεί να αναγράφεται στην ίδια τη σύμβαση, την παραγγελία ή το τιμολόγιο. Στις περιπτώσεις που:

- εκπληρώνονται οι όροι τέτοιας σύμβασης, και
- επιστρέφεται ή μειώνεται το τίμημα,

ο πωλητής μπορεί να εκδώσει πιστωτική σημείωση και να αναπροσαρμόσει ανάλογα το φόρο εκρών του.

Μη αποδεκτές πιστωτικές σημειώσεις

Δεν επιτρέπεται να εκδοθούν πιστωτικές σημειώσεις:

(i). σε τρίτα μέρη, π.χ. όταν υπάρχει συμφωνία ενοικιαγοράς δυνάμει της οποίας ο χρηματοδοτικός οργανισμός κατέστη κύριος των αγαθών, δεν επιτρέπεται να εκδώσει ο πωλητής πιστωτική σημείωση απευθείας στο μισθωτή.

(ii). σε σχέση με επισφαλή χρέη (για τα οποία ισχύει η απαλλαγή των μη εισπράξιμων χρεών – Άρθρο 27 των περί ΦΠΑ Νόμων του 2000 μέχρι 2011),

(iii). από κατασκευαστή σε μεταπωλητές / διανομείς, οι οποίοι αναλαμβάνουν εκ μέρους του επιδιορθώσεις κατά τη διάρκεια της εγγυήσης που παρέχεται στον πελάτη,

(iv). όταν ο πελάτης είχε αποκτήσει τα αγαθά με σύμβαση πώλησης είτε τοις μετρητοίς είτε επί πιστώσει, ή με άλλη σύμβαση δυνάμει της οποίας η κυριότητα μεταβιβάστηκε σε αυτόν αμέσως και εκ των υστέρων τα επιστρέφει στον προμηθευτή επειδή δεν μπορεί να αποπληρώσει το τίμημα. Σε αυτή την περίπτωση δεν μπορεί να μειωθεί η αρχική οφειλή του ΦΠΑ από τον παροχέα των αγαθών λόγω εκ των υστέρων μείωση της συνολικής αντιπαροχής για διευθέτηση της οφειλής (ανεξάρτητα από το αν πελάτης είναι υποκείμενος στο φόρο ή όχι).

Οι εμπορευόμενοι που χρησιμοποιούν σχέδιο λιανοπωλητών δεν επηρεάζονται από τους περιορισμούς αυτούς διότι αφαιρούν από τα ακαθάριστα έσοδα τους τις επιστροφές χρημάτων σε πελάτες που επιστρέφουν εμπορεύματα.

Ενοικιαγορά και πώληση υπό όρους

Όταν προμηθευτής αγαθών,

- ανακτά την κατοχή αγαθών ή του επιστρέφονται αγαθά, τα οποία είχε παραδώσει δυνάμει συμφωνίας ενοικιαγοράς ή πώλησης υπό όρους, περιλαμβανομένης και της πώλησης με παρακράτηση της κυριότητας μέχρι την αποπληρωμή του τιμήματος,

τότε μπορεί να:

- εκδώσει πιστωτική σημείωση προς τον πελάτη του, και
- να μειώσει την αρχική αξία της πώλησης και το φόρο εκροών που αναλογεί,
- νοούμενου ότι πληρούνται οι πιο κάτω προϋποθέσεις:
 - i. ο πελάτης συμφωνεί
 - ii. η πιστωτική σημείωση καλύπτει το πλήρες ποσό των απλήρωτων δόσεων,
 - iii. ο προμηθευτής δεν απαιτεί την καταβολή των οφειλόμενων δόσεων,
 - iv. η μεταπώληση των αγαθών θα συνιστά φορολογητέα παράδοση.

Τονίζεται ότι δεν επιτρέπεται να εκδοθεί πιστωτική σημείωση όταν ο πελάτης έχει ήδη αποπληρώσει το τίμημα. Με την αποπληρωμή του τιμήματος μεταβιβάζεται η κυριότητα και επομένως οποιαδήποτε μεταγενέστερη επιστροφή των αγαθών αποτελεί νέα παράδοση αγαθών.

Αναπροσαρμογή του φόρου εκροών

(i). Όταν υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο παραχωρεί πίστωση ή ενδεχόμενη έκπτωση σε κάποιον πελάτη ο οποίος μπορεί να διεκδικήσει όλο το φόρο που επιβλήθηκε σε κάποια συναλλαγή ως φόρο εισροών, τότε δεν είναι υποχρεωμένο να αναπροσαρμόσει το αρχικό ποσό του ΦΠΑ νοούμενου ότι τόσο το υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο όσο και ο πελάτης του συμφωνούν να μην το πράξουν.

Σε αυτή τη περίπτωση, στα πιστωτικά σημειώματα πρέπει να αναγράφεται καθαρά σε αυτά ότι "ΑΥΤΟ ΔΕΝ ΕΙΝΑΙ ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΣΗΜΕΙΩΜΑ ΓΙΑ ΣΚΟΠΟΥΣ ΦΠΑ". Ακόμα και αν το υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο και ο πελάτης του αποφασίσει να μην αναπροσαρμόσουν το ΦΠΑ στα πιστωτικά σημειώματα που εκδίδουν, τις εκροές και τις εισροές του πρέπει να τις αναπροσαρμόσουν για να συμπληρωθεί ορθά η φορολογική τους δήλωση.

Συντελεστής ΦΠΑ

(i). Στην περίπτωση όπου θα εκδοθεί πιστωτική σημείωση και θα αναπροσαρμοστεί και ο ΦΠΑ, τότε ο συντελεστής του ΦΠΑ που θα εμφανίζεται στην πιστωτική σημείωση, θα πρέπει να είναι ίδιος με τον συντελεστή ΦΠΑ που ίσχυε κατά τον χρόνο έκδοσης του τιμολογίου, με το οποίο σχετίζεται η πιστωτική σημείωση.

(ii). Σημειώνεται επίσης ότι όταν πιστώσεις αφορούν συναλλαγές για περισσότερους από ένα συντελεστή και θα εκδοθεί πιστωτική σημείωση και θα αναπροσαρμοστεί ο ΦΠΑ, θα πρέπει να καθορίζεται η αξία της πίστωσης για κάθε συντελεστή και να επιβάλλεται ο ορθός συντελεστής ΦΠΑ όπως αυτός έχει καθοριστεί κατά τον χρόνο έκδοσης του τιμολογίου.

(iii). Πιστώσεις για συναλλαγές του μηδενικού συντελεστή ή για εξαιρούμενες συναλλαγές που συμπεριλαμβάνονται σε ένα πιστωτικό σημείωμα, πρέπει να αθροίζονται ξεχωριστά και το πιστωτικό σημείωμα πρέπει να δείχνει καθαρά ότι δεν έχει μειωθεί ο ΦΠΑ σε σχέση με τέτοιες συναλλαγές.

Αλλαγή στο φορολογικό συντελεστή ΦΠΑ ή τη Φορολογική μεταχείριση

Σύμφωνα με τον Κανονισμό 13 των περί ΦΠΑ (Γενικών) Κανονισμών του 2001 μέχρι 2011, σε περίπτωση αλλαγής στο φορολογικό συντελεστή ή στη φορολογική μεταχείριση αν το υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο επιλέξει να χρησιμοποιήσει τις ειδικές διατάξεις θα πρέπει να εκδώσει πιστωτικό σημείωμα μέσα σε δεκατέσσερις μέρες (14) από την ημερομηνία αλλαγής του συντελεστή (σχετικό το παράρτημα Ε του Ενημερωτικού Εντύπου 10 «Γενικός Οδηγός») και το πιστωτικό σημείωμα θα πρέπει να περιέχει τις ακόλουθες λεπτομέρειες:

- τον αναγνωριστικό αριθμό και την ημερομηνία έκδοσης του,
- το όνομα, τη διεύθυνση και τον αριθμό εγγραφής στο Μητρώο ΦΠΑ του υποκείμενου στο φόρο πρόσωπο,
- το όνομα και τη διεύθυνση του πελάτη,
- περιγραφή των αγαθών ή υπηρεσιών που παραδόθηκαν,
- το ποσό του ΦΠΑ που πιστώνεται.

Αρχεία

Επισημαίνεται ότι σε σχέση με όλες τις πιστωτικές σημειώσεις που εκδίδονται ή λαμβάνονται θα πρέπει το υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο να τηρεί αντίγραφα στο βιβλία και αρχεία όπως αυτά καθορίζονται με βάση τον Κανονισμό 22 των περί ΦΠΑ (Γενικών) Κανονισμών του 2001 μέχρι 2011.

Σημειώνεται ότι οι Ερμηνευτικές Εγκύκλιοι 36 και 57 αποσύρονται και αντικαθίσταται από την παρούσα.



(Μάρθα Αργυρού)
για Έφορο Φ.Π.Α.

Κοιν. : Γενικό Ελεγκτή

: Γενικό Διευθυντή Υπουργείου Οικονομικών

: Αρχιτελωνείο

: Κ.Ε.Β.Ε.

Τ.Θ. 21455

1509 Λευκωσία

: Ο.Ε.Β.

Τ.Θ. 21657

1355 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 Ανεξάρτητων Λογιστών Κύπρου

Τ.Θ. 53684

3317 Λεμεσός

: Προϊσταμένους Επαρχιακών Γραφείων Φ.Π.Α.

: Προϊσταμένους Κεντρικών Γραφείων Φ.Π.Α.

Αντ.: 05.13.004